جامعة الجزائر "3"

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم :علوم التسيير

محاضرات في المحاسبة المالية

الحالات الخاصة لأعمال نهاية السنة (التثبيتات المعنوية والعينية والمخزونات)

وفقا للنظام المحاسبي المالي

– مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى LMD جذع مشترك–

من اعداد : د/ سمسوم صليحة

السنة الجامعية :2018/2017

الفهرس

الفهرس

مقدمة	أ
الفصل الأول: أسس النظام المالي و المحاسبي	**2**
المبحث الأول: ماهية النظام المالي و المحاسبي	**2**
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي و مجالات تطبيقه	2
أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي	2
ثانيا: مجال التطبيق	2
المطلب الثاني: خصائص و مكونات النظام المحاسبي المالي	3
أولا: خصائص النظام المحاسبي المالي	3
ثانيا :مكونات النظام المحاسبي المالي	3
المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي	4
المبحث الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	**5**
المطلب الأول: المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي	5
المطلب الثاني: الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي	6
المطلب الثالث: المدونة و الهيكلة العامة لمخطط الحسابات	10
الفصل الثاني: الاهتلاكات و خسائر قيم التثبيتات المعنوية و العينية	**14**
المبحث الأول: مفهوم التثبيتات و طرق حساب تكلفة الأصول المعنوية و العينية	**15**
المطلب الأول : مفهوم و تصنيف التثبيتات	15
أولا: مفهوم التثبيتات	15
ثانيا : تصنيف التثبيتات	15
المطلب الثاني : طرق حساب تكلفة الأصول المعنوية و العينية	18
أولا: طرق حساب تكلفة الحصول على الأصول العينية	18
ثانيا: طرق حساب تكلفة الحصول على الأصول المعنوية	22
المبحث الثاني : مفاهيم حول إهتلاك التثبيتات المعنوية و العينية و التنازل.	**25**
المطلب الأول: تعريف الاهتلاك، أهميته و أهدافه	25
أولا: تعريف الاهتلاك و أهميته	25
ثانيا: أهداف الاهتلاك و العوامل التي تحدد قسط الاهتلاك	26
المطلب الثاني: طرق حساب إهتلاك التثبيتات و التسجيل المحاسبي	28
أولا: طرق حساب الاهتلاك	28
ثانيا: التسجيل المحاسبي للاهتلاك	29

المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات المعنوية و العينية 40
أولا : حالة التنازل عن التثبيتات مع عدم وجود اهتلاكات 40
ثانيا: حالة التنازل عن التثبيتات مع وجود اهتلاكات 43
المبحث الثالث : خسائر القيم و إعادة تقييم التثبيتات و تسجيلها محاسبيا 47
المطلب الأول: تعريف الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية و العينية و كيفية تسجيلها 47
أولا: تعريف و تحديد الخسارة في القيمة 47
ثانيا: التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة 48
المطلب الثاني: إعادة تقييم التثبيتات و كيفية تسجيلها 54
أولا: تعريف إعادة التقييم 54
ثانيا: التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم 55
الفصل الثالث: دراسة المخزونات **60**
المبحث الأول: عموميات حول المخزونات **60**
المطلب الأول: ماهية المخزونات 60
أولا: مفهوم المخزون 60
ثانيا: تحديد تكلفة الإنتاج 60
المطلب الثاني: قواعد تقييم المحزونات 61
أولا: تحديد تكلفة الشراء 61
ثانيا: تحديد تكلفة الإنتاج 61
المطلب الثالث: دورة المخزونات 62
أولا: تعريف دورة المخزون 62
ثانيا: دورة المخزون حسب نوعية المؤسسة 62
المبحث الثاني: تقييم مخزونات نهاية الدورة **64**
المطلب الأول: ماهية الجرد 64
أولا: تعريف الجرد 64
ثانيا: أهداف الجرد 65
المطلب الثاني: طرق تقييم و أنظمة جرد المخزونات 65
أولا: طرق تقييم المخزونات 65
ثانيا: أنظمة جرد المخزونات 66
المطلب الثالث: معالجة بعض الحالات الخاصة للمخزونات في نهاية الدورة 67
أولا: الحالات الخاصة لعمليات الشراء 67

ثانيا: تسوية حسابات المشتريات عند استخدام الجرد المتناوب 72
المبحث الثالث: فوارق الجرد، التسوية المحاسبية و خسارة القيمة المرتبطة بالمخزونات. **74**
المطلب الأول: فوارق الجرد. 74
أولا: تعريف فوارق الجرد. 74
ثانيا: حساب فوارق الجرد 74
المطلب الثاني: التسوية المحاسبية. 75
أولا: في حالة وجود نقص في المخزون. 75
ثانيا: في حالة وجود فائض في المخزون. 76
المطلب الثالث: خسائر القيمة المرتبطة بالمخزونات. 76
أولا: مفهوم المؤونة و شروط تكوينها. 76
ثانيا: المعالجة المحاسبية للمؤونات. 77
قائمة المراجع

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	مكونات النظام المحاسبي المالي	4
02	العلاقة بين القوائم الأساسية	9
03	توزيع التكاليف على المقدر بصفة متساوية	28
04	دورة المخزون في المؤسسة التجارية	62
05	دورة المخزون في المؤسسة الصناعية	63

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مخطط الاهتلاك	29
02	مزايا و عيوب طريقة القسط الثابت	33
03	مزايا و عيوب طريقة القسط المتناقص	34

مقدمة

لقد اعتمدت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا جديدا يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، و قد تم تطبيق هذه النظام منذ الفاتح جانفي 2010.

و أصبح حينئذ إجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية الخاضعة للقانون التجاري الجزائري، إلا أن هذا النظام المحاسبي لاقى صعوبات كبيرة في تطبيقه نظرا لاختلاف البيئة الجزائرية عن البيئة الأنجلوساكسونية الأصلية للمعايير المحاسبية ، خاصة غياب السوق المالي النشط.

و من خلال هذا العمل المتواضع (مطبوعة دروس) ركزنا على الجانب التطبيقي فضلا على النظري اللذان تناولنا فيهما المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي و مبادئ و فروض المحاسبة ، دراسة التثبيتات و يتعلق بالتثبيتات العينية و المعنوية بالإضافة إلى الاهتلاكات و طرق حسابها و خسائر القيم و التنازل عن التثبيتات ، كما قمنا بعرض التطورات التي طرأت على عملية إعادة التقييم بالنسبة للأصول(التثبيتات) ثم تطرقنا لدراسة المخزونات و يتعلق بقواعد تقييم المخزونات و القيود المحاسبية المتعلقة بها و المعالجة وفق الجرد المتناوب و تقييم المخزونات في نهاية الدورة بالإضافة إلى عملية الجرد المادي.

و قد كانت هذه المطبوعة معدة باختصار، لتمكين الطالب من حفظ كل المعالجات المحاسبية و فهمها بأسلوب بسيط و سهل للمراجعة، و نأمل أن يكون هذا المجهود المتواضع مفيد لطلبتنا.

الفصل الأول

المبحث الأول: ماهية النظام المالي والمحاسبي

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه

- ✓ **أولا : مفهوم النظام المحاسبي المالي(المحاسبة المالية)**

من الناحية القانونية : النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية و المحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ، ووفقا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها.

من الناحية الاقتصادية : جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، و الذي يدعى في صلب هذا القانون " المحاسبة المالية" كالتالي "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (أي المؤسسة) و نجاعته ، ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية ".

و عليه من خلال التعريف السابق يمكن القول بأن المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي هي "طريقة لجمع " تفسير و معالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية و مالية، تخضع للقياس النقدي، و التي تدخل ، و تخرج و تبقى في الوحدة الاقتصادية ، هذه التدفقات الناشئة أساسا عن أحداث اقتصادية، تشريعية أو مادية سيكون لها اثر على الأموال داخل هذه الوحدة الاقتصادية (المؤسسة).

- ✓ **ثانيا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي**

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية، يمكن أن يكون:(خاضع للقانون التجاري، أو يمثل التعاونيات و مختلف الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المنتجة للسلع أو الخدمات التجارية أو غير التجارية)، و يكون استعمال المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي المالي من طرف:

- المسيرين، و أعضاء الإدارة و المراقبة و مختلف الهياكل الداخلية للمؤسسة،
- الإدارة و غيرها من المؤسسات مع سلطات الرقابة و السيطرة (إدارة الضرائب، و إحصائيات وطنية ،...الخ)،
- مقدمي رؤوس الأموال (الملاك و المساهمين و البنوك و غيرها من المقرضين)،

- الشركاء الآخرين في المؤسسة مثل شركات التأمين و الموردين و الموظفين أو العملاء،
- جماعات المصالح الأخرى بما في ذلك الجمهور بشكل عام.

و تلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري،
- التعاونيات،
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.
- و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي،
- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني: خصائص ومكونات النظام المحاسبي المالي.

أولا: خصائص النظام المحاسبي المالي.

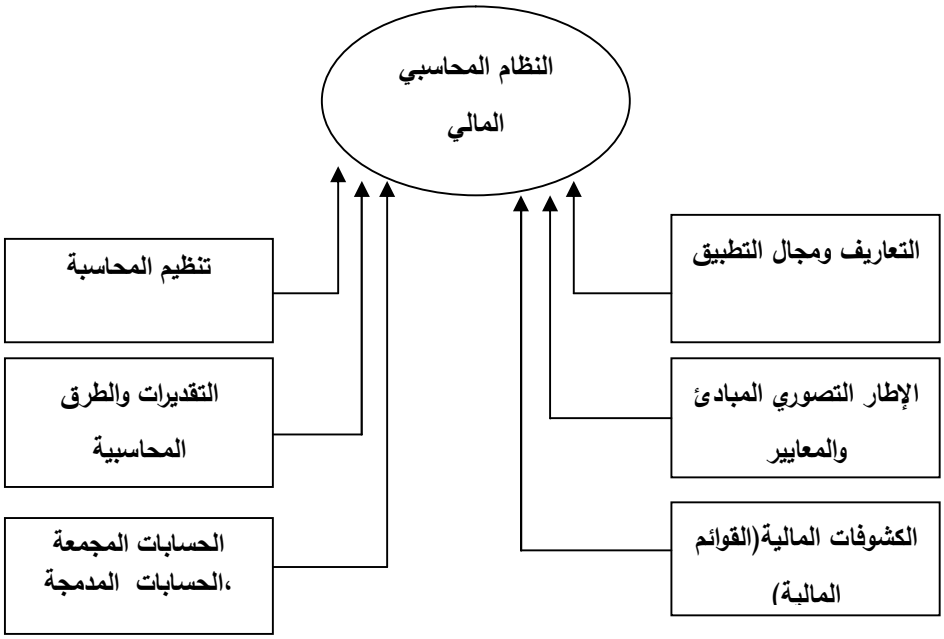
يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص نستخلص أهمها في:

- يرتكز على المبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ،
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات واتخاذ القرارات.

✓ **ثانيا: مكونات النظام المحاسبي المالي:**

يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: عمورة جمال، درحمون هلال، بحوث وأوراق عمل الملتقى الدولي بالكلية خلال الفترة 13 و14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة .

المطلب الثالث:أهداف النظام المحاسبي المالي.

يرمي النظام المحاسبي المالي الى تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني،
- تعريف الإطار المفاهيمي بما فيه مجال التطبيق ، مستخدمي البيانات المالية ، طبيعة و أهداف القوائم المالية ، مبادئ المحاسبة و الاتفاقيات القاعدية ...الخ.
- تقريب ممارستها المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية،
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية تسهل القواعد المحاسبية،
- تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق،
- المساهمة في نمو و مردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها.
- تنظيم عناصر الميزانية وفق لمبدأ الصورة الوفية والعادلة ،

- الاستجابة لاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين، مستثمرين، الأعضاء المستخدمين، مقرضين دائنين، زبائن، جمهور، الدولة ...الخ.
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.

المبحث الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي (SCF).

المطلب الأول: المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي.

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة و هي:

1. **استمرارية النشاط:** يجرى إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، و لكن إن وجدت هذه الحاجة فان القوائم المالية يجب أن تتعدد إلى أساس مختلف.
2. **الدورة المحاسبية:** عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01/ ن وتنتهي في 12/31/ ن، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.
3. **استقلالية أو فصل الدورات:** إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة و اللاحقة لها، و لتحديدها يجب إذن إدخال الأحداث و العمليات المتعلقة بها فقط دون إدراج ما سواها.
4. **مبدأ كيان الوحدة المحاسبية:** تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع.
5. **مبدأ الوحدة النقدية:** أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق ، اذ ما كان لديها تأثير مالي على الصورة العامة.
6. **مبدأ الأهمية النسبية:** تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.
7. **مبدأ استمرارية الطرق:** أي نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة اللاحقة وكل تغير لابد أن يبرر في الملحق.

8. **مبدأ الحيطة والحذر:** هي التقدير العقلاني للظواهر في ظل شروط عدم اليقين حتى يتم تجنب نقل المخاطر في المستقبل، عدم اليقين قد يمثل عائق للذمة المالية أو لنتيجة الكيان.
9. **مبدأ عدم المماس بالميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.
10. **تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني:** من الضروري حساب العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس فقط على شكلها القانوني .
11. **مبدأ عدم المقاصة :** لا يمكن إجراء أية مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم و لا بين عنصر من الأعباء و عنصر من الإيرادات ، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية ، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول و الخصوم و الأعباء و الإيرادات بالتتابع.
12. **مبدأ التكلفة التاريخية:** تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.
13. **الصورة الصادقة:** يجب أن تعطى القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، و حتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد و مبادئ المحاسبة و إذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه و الإشارة إلى ذلك في الملحق.

المطلب الثاني: الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين و تمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية ، و تمدهم بمعلومات عن المكاسب و مكوناتها و كذلك عن الوضع المالي و أداء المؤسسة.

حيث أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط، بل تمثل هذه الأخيرة الجزء المحتوي للتقرير المالي لهذا تعتبر القوائم المالية من الطرق الأساسية التي تمد الأطراف الخارجية بالمعلومات الأساسية، و حيث إن كل الكيانات الخاضعة لتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي تعد كشوفات مالية سنوية على الأقل، و تتضمن هذه الكشوف ما يلي:

- ✓ **الميزانية.**
- ✓ **جدول حسابات النتائج.**
- ✓ **جدول سيولة الخزينة.**
- ✓ **جدول تغير الأموال الخاصة.**
- ✓ **ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية و جدول حسابات النتائج.**

فيما يلي تعريف كل قائمة وفق النظام المحاسبي المالي:

- **الميزانية:** تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، تقدم الميزانية موجدات و التزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضها البعض.

حيث أن الميزانية تضم عناصر الأصول و الخصوم، ويجب أن تعرض الميزانية على أساس الزمن أي أصول متداولة وغير متداولة وكذلك خصوم متداولة و غير متداولة.

أما بالنسبة للبنوك و المؤسسات المصرفية المماثلة تجمع بين الأصول و الخصوم حسب الطبيعة، و تعرض حسب درجة السيولة و الاستحقاق، ولا يمكن تعديل عناصر الميزانية إلا على أساس قانوني أو تعاقدي أو احتمال تحقيق عناصر الأصول و الخصوم في آن واحد.

- **جدول حسابات النتائج(TCR):** حسب SCF يتم عرض حساب النتائج حسب الطريقتين مع إمكانية تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء و خاصة مخصصات الاهتلاكات و المصاريف الخاصة بالعاملين في حالة حساب النتائج المدمجة ، كما يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج، يبين نتيجة أعمال المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة ، و يتضمن عناصر الإيرادات و عناصر الأعباء حيث يكون الفرق بينهما ربح أو خسارة الدورة أي : النتيجة = الإيرادات – الأعباء

و بما أن هذه القائمة هي عبارة عن حساب فان كل حسابات الأعباء و الإيرادات تقفل في نهاية كل دورة محاسبية بترحيل مبالغها لحساب النتيجة.

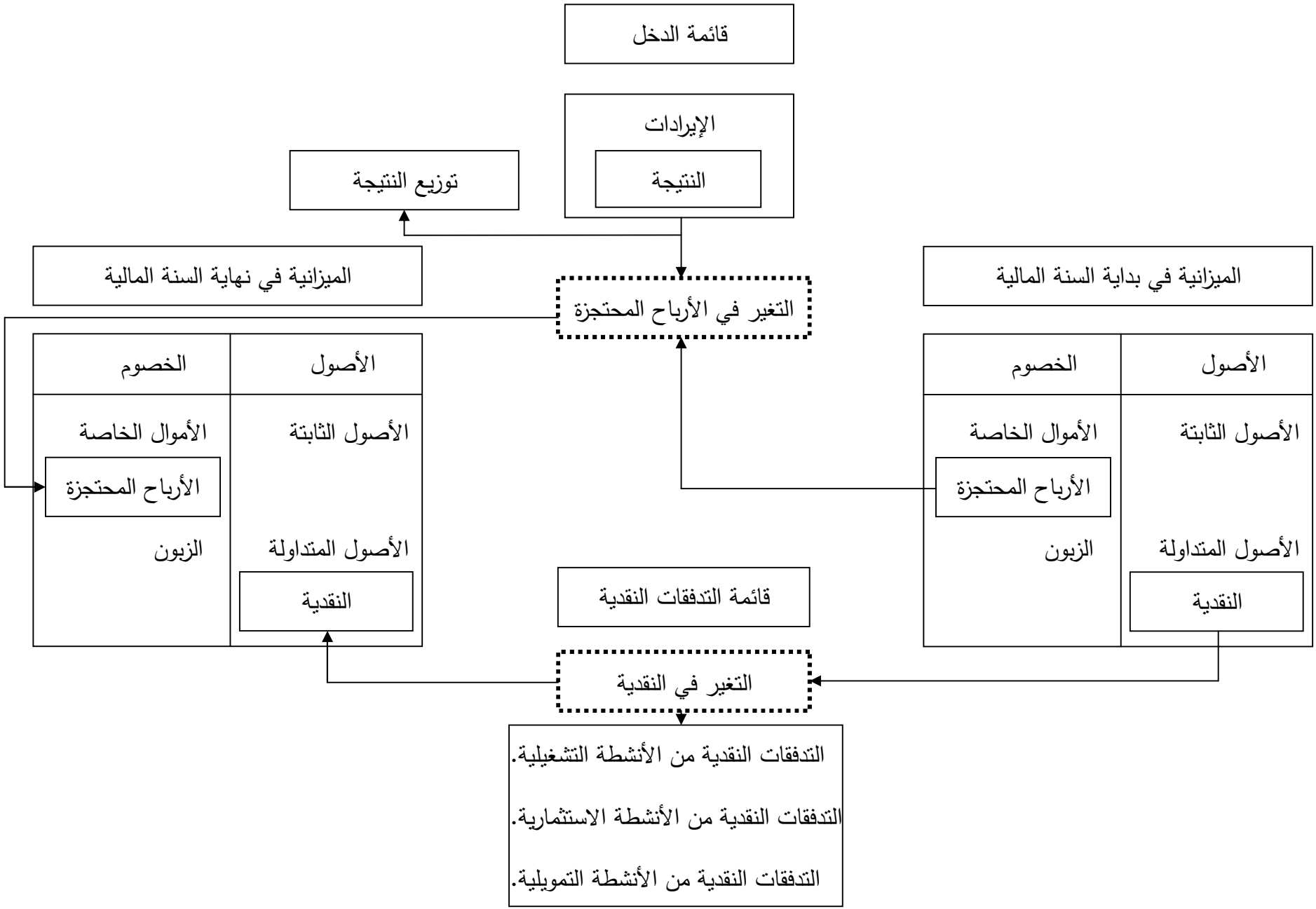
و تمثل الإيرادات تدفقات داخلة نتيجة بيع السلع و الخدمات ، بينما تمثل الأعباء الموارد المستخدمة أو المدفوعة من قبل المؤسسة بهدف الحصول عن الإيرادات.

- **جدول سيولة الخزينة:** تصنف التدفقات النقدية الى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة التمويلية ، الأنشطة الاستثمارية، كما أوصى النظام المحاسبي المالي بعرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين المباشرة و غير المباشرة مع التأكيد على الطريقة المباشرة ، و هي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي**IAS7** .
- **جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:** يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.و يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول على النحو التالي :
  - النتيجة الصافية،
  - حركة رأس المال (زيادة ، نقصان ، استرجاع)،
  - مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)،
  - نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال،
  - تغيرات في الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطاء لها أثر مباشر على رأس المال.

الملاحق: تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح جميع القوائم المالية، كما تحتوي على كل التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية السابقة من طرق محاسبية معتمدة، توضيحات فيما يخص الشراكة، الارتباط و التنازل بين الوحدات الأسهم، الوحدات و الفروع و الشركة الأم، التحويلات مابين الفروع و الشركة الأم و غيرها من المعلومات التوضيحية التي يمكن أن تسجل في عشرات أو مئات الصفحات.

و يمكن توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): العلاقة بين القوائم المالية الأساسية.



المصدر: طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

المطلب الثالث: المدونة والهيكلة العامة لمخطط الحسابات

اعتمد في بناء مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF على النظام العشري وحددت لأجل ذلك سبع(07) مجموعات :

1.المجموعة الأولى: حسابات رؤوس الأموال : وتشمل حسابات المساهمات في رأس المال، الأرباح المحتجزة في شكل احتياطات وكل القروض الأخرى،

2.المجموعة الثانية: التثبيتات (Immobilisations) الأصول الثابتة: وتشمل كل العناصر والقيم الموجهة للبقاء في المؤسسة بشكل دائم ودون تغير،

3. المجموعة الثالثة: المخزونات والعناصر قيد الإنتاج(Stocks et encours): وتشمل هذه المجموعة مخزون البضائع، المواد الأولية، المواد واللوازم، الفضلات، المنتجات نصف المصنعة، المنتجات والأشغال قيد الإنجاز و الغلافات التجارية شريطة أن تكون ملكا للمؤسسة،

4.المجموعة الرابعة: حسابات الغير(Comptes de tiers): و تشمل حسابات الحقوق والديون غير تلك التي تم ترتيبها ضمن عناصر الأصول الثابتة أو الأموال الدائمة أو تلك التي بحسب طابعها المالي الغالب ترتب مع المجموعة الخامسة ،

5.المجموعة الخامسة: الحسابات المالية (Comptes financiers): تتضمن هذه المجموعة الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والبورصات والمؤسسات المالية الأخرى.

6.المجموعة السادسة: الأعباء(Charges): وتشمل كل عناصر الأعباء والتكاليف والمصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء مزاولتها لنشاطها،

7.المجموعة السابعة: الإيرادات (Produits): وتشمل كل عناصر العائدات التي حققتها المؤسسة نتيجة لمزاولة النشاط.

ملاحظة: ما يلاحظ أنه على الخلاف من مدونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني PCN تحتوي المجموعات التي تضمنتها مدونة حسابات الميزانية للنظام المحاسبي المالي SCF على حسابات الأصول و أخرى للخصوم في نفس الوقت (المجموعة الرابعة:ح/41 زبائن و ح/ 40 موردين).

للإشارة أنه اعتمد في هيكلة الحسابات على قواعد معينة لتحديد طبيعة الحسابات بحيث:

- اعتبر إدراج الرقم 8 في المرتبة الثانية لأخذ حسابات التثبيتات المجموعة 2 بمثابة إهتلاك (ح/28 إهتلاك التثبيتات) وبالتالي يصبح الحساب الجديد (ح/28) بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحساب الأصلي (المجموعة2) المدينة بطبيعتها.
- اعتبر إدراج الرقم 9 في المرتبة الثانية بمثابة خسائر في القيم (Pertes de valeur) وبالتالي يصبح الحساب الجديد بطبيعته مخالفة لطبيعة الحسابات الأصلية وهي عناصر الأصول المدينة بطبيعتها.

و بالتالي يصبح الحساب الجديد(ح/29 ، ح/39 ، ح/49 ، ح/59) بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحساب الأصلي من عناصر الأصول (المجموعة 2- 3 – 4-5) المدينة بطبيعتها.

اعتبر إدراج الرقم 9 في المرتبة الثالثة بمثابة عكس للعمليات المرتبة في الحسابات المنتهية بالأرقام من 1-8 مثل:

- 101 رأس مال مكتسب (دائن بطبيعته)⟸⟹109 رأس مال مكتسب غير مطلوب (مدين بطبيعته)
- 60 مشتريات مستهلكة (مدين بطبيعته)⟸⟹ 609 تخفيضات (دائن بطبيعته).
- 401 موردين (دائن بطبيعته) ⟸⟹ 409 موردين مدينين (مدين بطبيعته)

– صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، ان تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

– غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفير معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري، من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها.

– بطئ في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات و مراكز التكوين.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: الاهتلاكات و خسائر قيم التثبيتات المعنوية و العينية

يتطلب نشاط المؤسسة استعمال أصناف عديدة من التثبيتات كالمباني، المعدات و التجهيزات ...إلخ، لكن الملاحظ هو تناقص قيمة هذه العناصر تدريجيا بسبب الاستعمال المتواصل و هذا التناقص يسمى **الاهتلاك،** كما أن العديد من التثبيتات تشهد انخفاض في قيمتها السوقية بسبب التطور التكنولوجي أو ظهور أصناف أخرى أكثر حداثة و هذا ما يسمى بخسائر القيمة للتثبيتات، و بما أن الاهتلاك و تناقص قيمة التثبيتات يؤثر سلبا على موجودات المؤسسة تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة ضمن أعمال الجرد المحاسبي بتسجيل الاهتلاكات و خسائر القيمة لمختلف التثبيتات بغرض تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية بكل موضوعية.

المبحث الأول: مفهوم و تقييم التثبيتات المعنوية و العينية و طرق حساب تكلفة الأصول المعنوية و العينية

المطلب الأول : مفهوم و تصنيف التثبيتات.

أولا : مفهوم التثبيتات: "التثبيتات هي الأصول غير الجارية التي يحوزها أو يراقبها الكيان لاستخدامها في إطار أنشطته العادية لمدة تفوق السنة المالية، في الإنتاج، و تقديم الخدمات و الإيجار و للأغراض الإدارية ".

تدرج التثبيتات في الحسابات كأصول عندما:

- ✓ يكون من المحتمل أن تؤول إلى الكيان منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به، لأن القيمة الاقتصادية للأصل تأتي من قدرته على توليد تدفقات صافية للخزينة.
- ✓ تكون تكلفة الأصل قابلة للتقييم بصفة صادقة.

ثانيا : تصنيف التثبيتات: تصنف التثبيتات إلى معنوية و عينية و مالية.

التثبيتات المعنوية (الحساب 20):

تعريفها: التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد، غير نقدي و غير مادي، مراقب و مستعمل في إطار الأنشطة العادية مثل: المحلات التجارية المكتسبة، العلامات، برامج المعلوماتية و رخص الاستغلال الأخرى و الإعفاءات و مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

حسابات التثبيتات المعنوية: (ح 20 و فروعه).

رقم الحساب	بيان الحساب
203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها
205	الامتيازات والحقوق المماثلة و براءات، والرخص و العلامات.
207	فارق الاقتناء أو شهرة المحل.
208	التثبيتات المعنوية الأخرى (مثل المحل التجاري)

شرح الحسابات المعنوية (ح/20):

1. **مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (ح/203):** حدد النظام المالي المحاسبي في المادة 121-14 الشروط الضرورية لاعتبار مصاريف التنمية القابلة للتثبيت أصولا معنوية كالتالي:
   - أنه يمكن تقييم هذه المصاريف.
   - أن الكيان ينوي و يمتلك القدرة التقنية و المالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية و التطوير أو استعمالها أو بيعها.
   - أن تكون لهذه المصاريف صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب المصاريف الخاصة بالتنمية، البحث و التطوير ويتم هذا التسجيل في مقابل الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية .

2. **برمجيات المعلوماتية وما شبهها (ح/204)**

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حساب إنتاج مثبت للأصول المعنوية 731.

3. **الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات ح/205**

يسجل الحساب 205 الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف اهتلاك حق طوال مدة العقد: امتياز استخدام، علامات، رخص استغلال أساليب عمل مثلا .

أما **التقييد المحاسبي:** فنجعل ح/205 مدينا و أحد الحسابات بنك، موردو التثبيتات، دائنا.

4. **فارق الاقتناء أو شهرةالمحل ح/ 207:** يعرف النظام المحاسبي المالي فرق الاقتناء على أنه: " كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول و الخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل".

يسجل الحساب 207: فارق الاقتناء ايجابيا كان أو سلبيا، و يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده .

و فارق الشراء هو أصل غير معرف، و عليه يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة.

5. **التثبيتات المعنوية الأخرى ح/208:** يسجل هذا الحساب القيم الثابتة الملموسة و غير المدرجة في الحسابات السابقة في مقابل حسابات الغير أو الحسابات المالية.

التثبيتات العينية (المادية)

تعريفها: "هو أصل مادي يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، و تقديم الخدمات، و الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يعد مدة دوام السنة المالية ".

حسابات التثبيتات العينية (ح/21).

رقم الحساب	اسم الحساب
211	الأراضي.
212	عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي.
213	البناءات.
215	المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية.
218	التثبيتات العينية الأخرى: و يضم ▪ تجهيزات و الأثاث المكتبي. ▪ تجهيزات الإعلام الآلي. ▪ مواد التعبئة و التغليف قابلة للاسترجاع ▪ معدات النقل ▪ تهييئات و ترتيبات

شرح الحسابات العينية(ح/21)

1. **أراضي ح/211:** و تضم كل الأراضي ملك المؤسسة، بما فيها تكلفة الأراضي القائمة عليها بناية المؤسسة و التي يجب فصلها على القيمة الكلية للمبنى بكل الطرق الممكنة، و يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية مثل:

- ✓ **أراضي البناء و الورشات ح/2110** : أراضي البناء هي أرضية المبنى و كل الأراضي المخصصة للبناء، أما الورشات فهي الأراضي غير المغطاة، و يتم عليها نشاط استغلالي، أو توضع فيها بضائع أو مواد أو عتاد.
- ✓ **مقالع و مناجم: ح/2111:** و هي أراضي ملك للمؤسسة حيث يستخرج مواد و لوازم موجهة للإنتاج، أو للبيع دون تحويل، و هي قابلة للاهتلاك عكس الأراضي الأخرى.
- ✓ **أراضي أخرى ح/2112:** بقية الأراضي الممكنة التي لا تندرج في الحسابين السابقين.

2. **عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي ح/212:** يسجل هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل ضمن تكلفة اقتناء الأراضي كحفر آبار مياه السقي، حيث يعالجها النظام المحاسبي المالي كتثبيتات بحد ذاتها و تدخل ضمن حساب 212 عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي.
3. **البناءات: ح/213:** هي كل العقارات المستحدثة و المقتناة لغرض تحصيل التدفق النقدي.
4. **تركيبات تقنية عتاد و معدات صناعية ح/215:** تتمثل في المعدات الصناعية و التركيبات التقنية التي يصعب فصلها عن الأراضي أحيانا.
5. **التثبيتات العينية الأخرى ح/218:** المنشئات العامة و أعمال الترتيب و التهييئات، معدات نقل، أثاث مكتب، معدات الإعلام الآلي و الغلافات القابلة للاسترجاع.

المطلب الثاني : طرق حساب تكلفة الأصول المعنوية و العينية

أولا : طرق حساب تكلفة الحصول على الأصول العينية

أ. تحديد تكلفة الأصل في حالة الشراء :

تكلفة الشراء خارج الرسم = ثمن الشراء بدون رسوم (H.T) + مصاريف الشراء بدون رسوم و الخاصة بالأصول + الرسوم الجمركية و الرسوم غير المسترجعة – التخفيضات التجارية

ب. تحديد تكلفة الأصل المادي في حالة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد و اللوازم المستهلكة + مصاريف الإنتاج المباشرة و غير المباشرة

المصاريف التي تدخل في تكلفة الأصل حسب (IAS16) نذكر منها:

- مصاريف إعداد الموقع.
- المصاريف الأولية الاستلام و المناولة.
- مصاريف تركيب و نقل و تجميع للأصل.
- الأتعاب المهنية مثل أجور المهندسين.
- مصاريف مراقبة الأصل و وضعه في حالة التشغيل.
- مصاريف التخلص من الأصل (التفكيك للآلة)
- مصاريف استعادة الموقع.

التسجيل المحاسبي في دفتر اليومية:

أ. حالات الشراء:

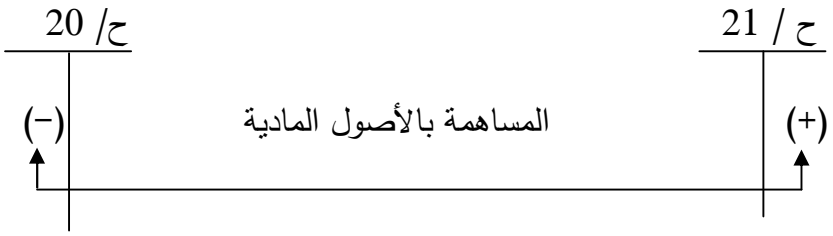
ح / 21		ح/ 404
(+)	الشراء بالأجل	(+)

ح / 21		ح/ 5 X
(+)	الشراء و الدفع النقدي	(−)

ب. حالات الإنتاج داخل المؤسسة:

ح / 21		ح/ 732
(+)	إنتاج أصول مادية بالإمكانيات الذاتية	(−)

ج . حالة المساهمة بها من طرف الشركاء:



مثال: إليك العملية التي قامت بها المؤسسة للأصول المادية في شهر مارس 2015.

- **في 2016/03/05:** إشترت قطعة أرض بـ 2.000.000 دج و كانت مصاريف تسجيل العقد 45.000 دج و أتعاب الموثق 15000 دج، تم تسديد 1/2 المبلغ بشك بنكي.
- **في 2016/3/10:** تم إنجاز مباني من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة و لاستعمالها الذاتي، و كانت المصاريف كما يلي: (مواد مستهلكة، رمل، اسمنت، حديد) 1.100.000دج مصاريف الإنتاج المباشرة (أجور العمال)400.000دج.
- **بتاريخ 2016/3/15:** إستوردت المؤسسة آلات إنتاجية و تضمنت العملية ما يلي:

سعر الشراء بدون رسم2500.000 دج، مصاريف النقل بدون رسم70.000دج، مصاريف تركيب الآلة 13000دج، حقوق الجمارك غير مسترجعة 19.000دج منها 5000دج مسترجعة، مصاريف التحميل على نقل الآلة 8000 دج بدون رسم، تخفيض تجاري 10%من سعر الشراء، تم التسديد كل المبالغ بشيك بنكي.

المطلوب:

- تحديد تكلفة الأصل.
- تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

الـحـــل:

تحديد تكلفتها:

تكلفة شراء الأراضي= ثمن الشراء +مصاريف الشراء +رسوم غير مسترجعة – التخفيضات التجارية

تكلفة شراء الأراضي = 2.000.000 + 45000 + 15000

تكلفة شراء الأراضي = 2.060.000 دج

التسجيل في دفتر اليومية:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		2015/3/5		
211		حـ/ أراضي	2060000	
	404	حـ / موردو التثبيتات		1030000
	512	حـ / البنك		1030000
		فاتورة شراء رقم		
		2015/3/10		
213		حـ/ مباني	1500000	
	732	حـ/ إنتاج أصول مادية		1500000
		إنتاج مباني داخل المؤسسة بوسائلها		
		فاتورة شراء رقم		
		2015/3/15		
215		حـ/ آلات صناعية	2385000	
	512	حـ/ البنك		2385000
		فاتورة شراء رقم		

تكلفة الإنتاج = المواد المستهلكة + مصاريف الإنتاج المباشرة و غير المباشرة.

تكلفة الإنتاج = 1.100.000 + 400.000 = 1500.000دج

تكلفة الإنتاج = 1500.000دج.

تكلفة شراء الآلات = ثمن الشراء + مصاريف الشراء + رسوم غير مسترجعة – التخفيضات التجارية.

تكلفة شراء الآلات = 2500.000 + 70.000 + 14.000 + 8.000 + 13.000 + 250.000

تكلفة شراء الآلات = 2.355.000 دج.

ملاحظات:

- في حالة شراء المؤسسة لسيارات سياحية فإن الرسم على القيمة المضافة (TVA) غير مسترجعة وفق القانون الجبائي الجزائري و لهذا فإن TVA تضاف إلى تكلفة الشراء.
- مصاريف التأمين التي تدرج في تكلفة الأصل هي مصاريف التأمين على النقل البري، الجوي و البحري.
- حقوق التسجيل و أتعاب الموثق تدرج في تكلفة شراء الأصل فلا يسجل في المصاريف كما كان سابقا.
- عملية شراء الأرض لا تخضع ل ر. ق. م (TVA) إلا في حالات استثنائية (تهيئة الأرض).
- لا تدخل الرسوم الجمركية المسترجعة في شراء الأصل.

ثانيا : طرق حساب كلفة الحصول على الأصول المعنوية: حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية فإنها تبنت مبدأ التكلفة التاريخية، لدينا حالتين:

أ. حالة الشراء:

تكلفة الشراء = سعر الشراء (HT) + مصاريف الشراء (HT) + الضرائب و الرسوم غير المسترجعة – مجموع التخفيضات التجارية و المالية.

ب. حالة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج = المواد المستهلكة + المصاريف المباشرة (HT) + المصاريف غير المباشرة المتصلة بإنتاجه

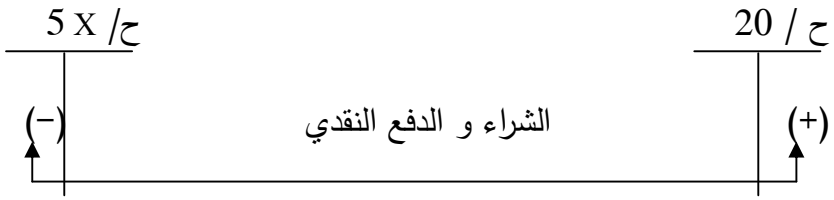
التسجيل المحاسبي لحساب 20 في دفتر اليومية:

- **حالة الشراء:**

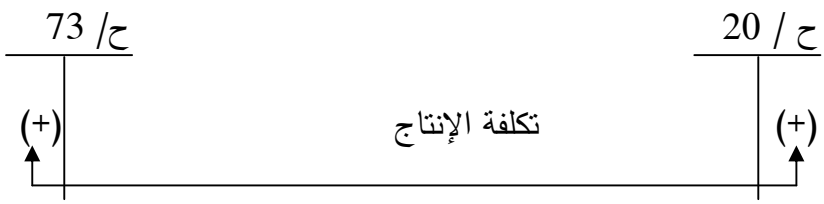
أ. **الشراء بالأجل:**

ح / 20		ح/ 404
(+)	تسجيل فاتورة الشراء	(+)

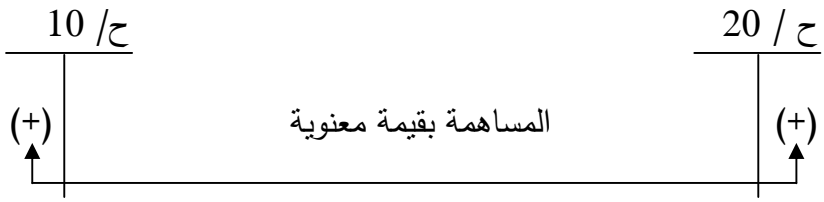
ب. الشراء مع الدفع الفوري:



ج. حالة الإنتاج:



د. حالة المساهمة من طرف الشركاء:



مثال: قامت مؤسسة متخصصة في الهندسة المعيارية بالعمليات التالية خلال شهر نوفمبر 2016.

- **بتاريخ 2016/11/15:** قام مهندس متخصص في الإعلام الآلي بتطوير أحد برامجها في الإعلام الآلي و كلفة العملية 140.000دج.
- **بتاريخ 2016/11/18:** شراء كمبيوتر بقيمة 550.000دج بالأجل.
- **بتاريخ 2016/11/20:** اشترت مؤسسة علامة تجارية نموذج الإنتاج من المؤسسة أخرى تكلفته 2.900.000 دج ، سدد نصف المبلغ بشيك.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية؟

الـحـل:

تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

مدين	دائن	الـــبـــيـــان	مدين	دائن
		2016/11/15		
621		حـ/ العاملون الخارجون عن المؤسسة	140000	
	404	حـ / الأجور المستحقة		140000
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2016/11/15		
203		حـ/ مصاريف تطوير الأصول المعنوية	140000	
	731	حـ/ إنتاج أصول معنوية		140000
		تثبيت المصاريف في ح/203		
		2016/11/18		
204		حـ/ برمجيات المعلوماتية	550000	
	512	حـ/ موردو التثبيتات		550000
		2016/11/20		
205		حـ/ علامة تجارية	2900000	
	512	حـ/ البنك		1450000
	404	حـ/ موردو التثبيتات		1450000
		الحيازة على علامة تجارية: 2/1 بشيك و 2/1 على الحساب.		

المبحث الثاني : مفاهيم حول اهتلاكات التثبيتات المعنوية و العينية و التنازل.

المطلب الأول : تعريف الاهتلاك ، أهميته و أهدافه

أولا : تعريف الاهتلاك و أهميته.

تعريف الاهتلاك: للاهتلاك عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

1. يعني الاهتلاك هو الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال و التقادم، فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية،.....، هي أموال مخصصة للعمل و لنشاط المؤسسة و ليس لغرض البيع، و نتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا، بحيث تنقص الطاقة الإنتاجية لها، و بعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها و ذلك:
   - لأن الاستثمار تآكل و أصبح إصلاحه غير ممكن.
   - لأن الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال.
   - نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكبر إنتاجية أو لأسباب أخرى.
2. تمثل الاهتلاك (الإندثارات) إثبات نقص أو تدني قيمة الأصول الثابتة حيث تسمح هذه العملية من إعادة تكوين الأموال المستثمرة.

و هذا النقص أو التدني في القيمة للأصول الثابتة ينجم عنه تدفق داخلي مغيرا بذلك الاستخدامات المؤقتة إلى استخدامات نهائية ومنه يظهر الإهتلاك كاستهلاك جزئي للأصول الثابتة.

أهمية محاسبة الاهتلاكات:

يجب أن يلاحظ تدني أو نقص الاستثمارات في المحاسبة للأهمية التالية:

- جانب الأصول للميزانية يطهر القيمة الحقيقية للأصول الثابتة.
- التكاليف الاجمالية للاستغلال تحتوي على التكاليف الناجمة عن تدني و نقص قيمة الأصل الثابت.
- الإهتلاك عنصر من عناصر تكوين التكاليف، لا بد من أخذه في الحساب قبل تحديد النتيجة.

- مصاريف الصيانة الدورية لا تمنع حساب الاهتلاك السنوي لأن الاهتلاك هو نقص فعلي و الصيانة لا تعيد الطاقة الأصلية للاستثمار.
- **الأصول الغير خاضعة للاهتلاك و تتمثل فيما يلي:**
- الأراضي غير خاضعة للاهتلاك.
- القيم و الأصول المعنوية غير خاضعة للاستهلاك باستثناء براءات الاختراع و الرخص التي لها حماية قانونية محددة.

ثانيا : أهداف الإهتلاك و العوامل التي تحدد قسط الاهتلاك:

أهداف حساب الاهتلاك: للإهتلاك أهداف مختلفة نذكر منها ما يلي:

1. **الهدف القانوني:**

إن حساب الاهتلاك هو عبارة عن مصاريف غير فعلية و مادام كذلك أي مصاريف فغنه عدم احتسابه يؤدي تضخيم النتيجة أو تخفيضها و إعطاء صورة غير صحيحة لميزانية المؤسسة أين تظهر الأصول مقدرة بقيمة أكبر من قيمتها.

2. **الهدف الاقتصادي:**

بحيث تتوزع قيم الاهتلاكات على عدة سنوات و لا تتحملها سنة واحدة فقط .

3. **الهدف المالي:**

إن الاهتلاكات تعبر في حد ذاتها عن احتياطات و ذلك لكونها تقتطع من النتيجة أو حتى من رأس المال في حالة الخسارة .

العوامل التي تحدد قسط الاهتلاك:إن فهم المصطلحات التالية يساعد على استيعاب أحسن لموضوع الاهتلاك.

- **القيمة القابلة للاهتلاك:** هي تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى بديلة عنها للأصل في القوائم المالية مطروحا منها القيمة التخريدية (المتبقية).
- **القيمة التخريدية (المتبقية):** هي القيمة المتوقع الحصول عليها من بيع الأصل أو الاستغناء عنه في نهاية عمره الإنتاجي بعد فهم مصروفات البيع.

- **العمر الإنتاجي (الافتراضي للأصل):** هو الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أوعدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات أخرى مناسبة تتوقع المؤسسة الحصول عليها من هذا الأصل و العمر الإنتاجي.

التثبيتات القابلة للاهتلاك:

يمكن تصنيف التثبيتات القابلة للاهتلاك في الجدول التالي :

التثبيتات	مدة المنفعة N	معدل الاهتلاك T
البناءات	25-50سنوات	%2 - %4
المعدات و الأدوات الصناعية	5-10سنوات	%20 -%25
معدات النقل	4-5سنوات	%20-%25
أثاث المكتب	10سنوات	%10
تجهيزات المكتب و معدات الإعلام الآلي	5-10سنوات	%10-%20

و يتم حساب معدل الإهتلاك كما يلي:

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{1}{\text{مدة المنفعة}}$$

ملاحظة1:

التثبيتات عموما قابلة للاهتلاك مع بعض الاستثناءات:

- ✓ يتم فصل قيمة الأرض عن المباني حيث تخضع المباني للاهتلاك، أما الأراضي فلا تهتلك عموما.
- ✓ يستثنى من الأراضي القابلة للاهتلاك أراضي المحاجر و المقالع فإنها تهتلك نظرا للقلع و الاستخراج الذي يطرأ عليها.
- ✓ التثبيتات المالية غير خاضعة للاهتلاك عموما .

ملاحظة 2:

يقضي النظام المحاسبي المالي بأن تهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها التي لا يجب أن تتجاوز في كل الأحوال 20 سنة، إلا في حالات استثنائية يجب تبريرها.

المطلب الثاني : طرق حساب إهتلاك التثبيتات و التسجيل المحاسبي

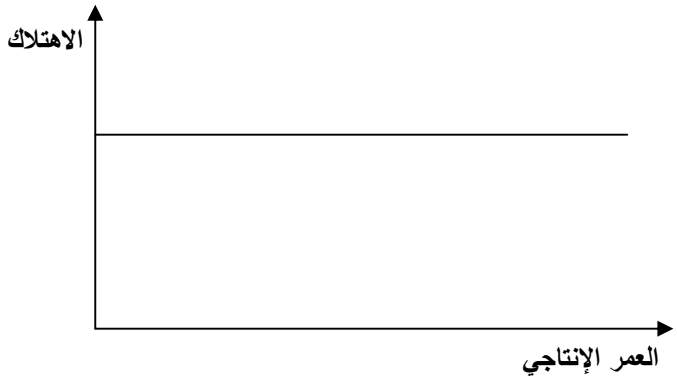
أولا : طرق حساب الاهتلاك

1. طريقة الاهتلاك الثابت:

تطبق هذه الطريقة على الأصول الثابتة (المعنوية و العينية)، و يتمثل الاهتلاك وفق هذه الطريقة في التوزيع المتساوي لأقساط الاهتلاك على أساس مدة الاستعمال.

حسب هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف على العمر المقدر بصفة متساوية و يمثل بيانيا على الشكل التالي:

الشكل رقم (03): توزيع التكاليف على المقدر بصفة متساوية.



و يحسب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة كالتالي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{تكلفة الاستثمار} \times \frac{1}{\text{العمر الإنتاجي}} \quad \text{فترة الاستعمال}$$

الجدول رقم(01): مخطط الاهتلاك.

السنوات	التكلفة الأصلية للتثبيت1	قسط إهتلاك 2	الاهتلاك المتراكم3	القيمة المتبقية الصافية 4
1	//			
2	//			عمود 4 = (1)- (3)
3	//			
4	//			0

تتم طريقة القسط الثابت عن طريق حساب قسط الاهتلاك من القانون أعلاه.

أما القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل- مجمع الاهتلاك

و مجمع الاهتلاك هو مجموع أقساط الاهتلاك للسنوات السابقة + قسط السنة الحالية.

ملاحظة: عند حساب قسط الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار مايلي:

- ✓ تاريخ الحيازة.
- ✓ مدة الاستعمال خلال السنة (بالأشهر) حيث:

- إذا تم الحيازة مابين (1-15) من الشهر فعند حساب الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان.
- إذا تم الحيازة ما بين (16-31) من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك لا يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان و نبدأ العد من الشهر الموالي .

ثانيا : التسجيل المحاسبي للاهتلاك:

يعتبر الاهتلاك عبئ و يسجل بتاريخ 12/31/ ن في الحساب 681: مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة لعناصر الأصول الغير جارية في الجانب المدين و حساب إهتلاك التثبيت المعني في الجانب الدائن وفق القيد التالي:

مدين	دائن	البيـــــان	مدين	دائن
		ـــــــــــــــ 12/31/ ن ـــــــــــــــ		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	×××××	
	280×	حـ / إهتلاك التثبيتات المعنوية		×××××
	281×	حـ / إهتلاك التثبيتات العينية		×××××
		اثبات قسط الاهتلاك السنوي		

مثال1: في 2013/10/01 اشترت مؤسسة "الوفاق" آلة إنتاجية بمبلغ 200.000دج و دفعت المصاريف التالية عن طريق البنك:

رسوم جمركية:40.000دج،مصاريف شحن الآلة 10.000دج، مصاريف التركيب 60.000دج ، مصاريف تامين الآلة ضد الحريق لمدة سنة 70.000دج ، قدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات، و قيمة الخردة قدرت بـ 10.000دج .

المطلوب: حساب مخصصات الاهتلاك بإعداد جدول الاهتلاك بطريقة القسط الثابت.

الـــحـــل:

تحديد تكلفة الاقتناء و هي كالتالي:

200.000 + 40.000 +10.000 + 60.000 = 310.000 دج

ملاحظة: إن اشتملت على العناصر الثلاثة الأولى للمصاريف باعتبارها ضرورية لجعل التثبيت جاهزا للاستعمال، و استبعدت مصاريف التأمين ضد الحريق لأنها تتعلق بخدمات الأصل بعد أن يصبح جاهزا للاستعمال و أن المؤسسة ستدفعه بشكل دوري كل سنة.

التكلفة القابلة للاهتلاك= تكلفة الاقتناء – الخردة

التكلفة القابلة للاهتلاك= 310.000 دج + 10.000 دج + 300.000دج

قسط الاهتلاك السنوي = القيمة القابلة للاهتلاك / العمر الإنتاجي

قسط الاهتلاك السنوي = 5/300.000 = 60000 دج/سنويا

جدول الاهتلاك الثابت للآلة من 2013/12/31 إلى 2017/12/31

السنوات	القيمة الأصلية	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2013	300.000	% 20	60.000	60.000	240000
2014	300.000	% 20	60.000	120000	180000
2015	300.000	% 20	60.000	180000	120000
2016	300.000	% 20	60.000	240000	60000
2017	300.000	% 20	60.000	300000	10000

ملاحظة: عند نهاية العمر الإنتاجي، إن القيمة المتبقية = الخردة، أما إذا كان للأصل قيمة خردة معدومة فإن القيمة الباقية في هذه الحالة بعد المخصصة الأخيرة يجب أن تكون معدومة.

مثال 2: بتاريخ 2010/06/25 تمت حيازة معدات بمبلغ 340.000 دج،معدل الاهتلاك 10%.

المطلوب:

- حساب أقساط الاهتلاك.
- إعداد جدول الاهتلاك الثابت.
- إثبات قسط الاهتلاك للسنة الأولى فقط على دفتر اليومية.

الحل:

- قسط الاهتلاك السنوي = 340.000×10% = 34.000 دج
- قسط الاهتلاك للسنة الأولى = 2/34000 = 17.000 دج

أو 340.000 × 10%× 12/6 = 17000 دج

جدول يتضمن مخطط الاهتلاك للمعدات:

التاريخ	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010/12/31	340.000	17.000	17.000	323.000
2011/12/31	340.000	34.000	51.000	289.000
2012/12/31	340.000	34.000	85.000	255.000
2013/12/31	340.000	34.000	119.000	221.000
2014/12/31	340.000	34.000	153.000	187.000
2015/12/31	340.000	34.000	187.000	153.000
2016/12/31	340.000	34.000	221.000	119.000
2017/12/31	340.000	34.000	255.000	85.000
2018/12/31	340.000	17.000	289.000	51.000
2019/12/31	340.000	340.000	323.000	17.000
2020/12/31	340.000	17.000	340.000	00

التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك للسنة الأولى.

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		2010 /12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	17000	
	2815	حـ / إهتلاك المعدات		17000
		اثبات قسط الاهتلاك للسنة الاولى (6 أشهر)		

الجدول رقم (02): مزايا وعيوب طريقة القسط الثابت.

مزايا طريقة القسط الثابت	عيوب طريقة القسط الثابت
- سهولة و بساطة حساب القسط الثابت	- إن هذه الطريقة لا تمثل الاستخدام الأمثل للأصل
- تحقيق العدالة في توزيع الاهتلاك لبعض الأصول الثابتة مثل المباني	- إن معظم الأصول الثابتة لا تحتاج إلى أكثر من مصاريف الصيانة في بداية عمرها الإنتاجي.

2. طريقة الاهتلاك المتناقص.

تعريف القسط المتناقص:

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصةّ، تطبيق القيمة الأصلية للتثبيت بالنسبة للسنة الأولى ، ثم على القيمة الباقية بطرح اهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثابتة و هكذا.

شروط استعمال هذه الطريقة:

- ✓ يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب.
- ✓ يجب أن يكون عُمر الاستثمار (التثبيت) على الأقل 3 سنوات.
- ✓ يجب على المؤسسة اختيار هذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب.
- ✓ إن الاستثمارات التي تطبق عليها الاهتلاك المتناقص يجب أن تكون ذات صلة مباشرة بالإنتاج هذه القائمة تحدد عن طريق القانون.

إهتلاك متناقص بمعدل متناقص (طريقة SOFTY):

معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الخطي × المعامل الضريبي

و يحدد المعامل الضريبي من خلال الجدول التالي:

مدة المنفعة	المعامل الضريبي
3 أو 4 سنوات	1.5
5 أو 6 سنوات	2
أكثر من 6 سنوات	2.5

ملاحظات:

- المبلغ القابل للاهتلاك المتناقص في بداية كل سنة هو القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة السابقة و يكون متغيرا في بداية كل سنة.
- عندما يصبح المعدل المتناقص <- $\frac{100}{\text{عدد السنوات}}$ يتم الانتقال إلى تطبيق أسلوب الاهتلاك الخطي (الثابت) ، و يحسب قسط الاهتلاك السنوي للسنوات المتبقية كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك للسنوات المتبقية} = \frac{\text{القيمة المحاسبية الصافية}}{\text{عدد السنوات المتبقية}}$$

الجدول (03): مزايا و عيوب طريقة القسط المتناقص

مزايا طريقة القسط المتناقص	عيوب طريقة القسط المتناقص
- لا يوجد حاجة لحسابات جديدة في حالة وجود إضافات لأصول ما. - لم تكن هذه الإضافات تتم عمليا في وسط السنة. - أيضا تعتبر طريقة سهلة للاستخدام	- القيمة الدفترية لن تصبح أبدا صفرا. - صعوبة التأكد من تصحيح معدل الاهتلاك.

مثال: قامت مؤسسة بالحيازة على آلة إنتاجية بتاريخ 2010/1/3، ثمن الشراء 190.000 دج و بلغت مصاريف الشراء 10.000 دج يتم اهتلاكها خلال 5 سنوات ، حيث في نهاية السنة الأخيرة تكون قيمتها الباقية 20.000 دج و قد تم تسديد عملية الشراء بشيك بنكي .

المطلوب:

- حساب قسط الاهتلاك المتناقص.
- إعداد جدول الاهتلاك المتناقص.

الحل:

لإعداد جدول الاهتلاك نتبع الخطوات التالية:

- ✓ قسط الاهتلاك المتناقص = قاعدة الاهتلاك × معدل الاهتلاك الثابت × معامل الاهتلاك المتناقص.
- ✓ معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت × المعامل

معدل الاهتلاك المتناقص = 5/100 =20%

= 20%× 2= 40%

- ✓ يحسب إهتلاك السنة الأولى على أساس أن قاعدة الاهتلاك هي تكلفة الأصل.

ق م ص1 (VNC1) = 200.000 −80.000 = 120.000

ق م ص2 (VNC2) = 128000 − 200.000 = 72.000

جدول الاهتلاك بطريقة الاهتلاك المتناقص

السنوات	قاعدة الاهتلاك	المعامل	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC
1	200.000	%40	80.000	80.000	120.000
2	120.000	%40	48.000	128.000	72.000
3	72.000	%40	28.800	156.000	43.200
4	23.200	%50	11.600	168.400	31.600
5	23.200	%50	11.600	180.000	20.000

- معدل الاهتلاك للسنوات الباقية $\frac{100}{\text{عدد السنوات المتبقية}}$ =≤ معدل الاهتلاك المتناقص.

قسط الاهتلاك الثابت = $\frac{\text{قاعدة الاهتلاك}}{\text{العمر الإنتاجي}}$

السنة (3) = $\frac{100}{3}$ = 33%< 40% نستمر في طريقة الاهتلاك المتناقص.

السنة (4)= $\frac{100}{2}$ = 50%> 40%نعود إلى طريقة الاهتلاك الثابت.

قاعدة الاهتلاك الثابت = ق م ص$_3$– قيمة الباقية.

قاعدة الاهتلاك الثابت = 43200 + 20000 = 23200.

ق م ص$_4$ = تكلفة الأصل – مج الاهتلاكات السنة الرابعة.

ق م ص$_4$ = 200.000 – 168.400 = 31.600 دج

ق م ص$_5$ = 200.000 – 180.000 = 20.000 دج (و هي القيمة الباقية)

3. طريقة SOFTY المتزايدة أو طريقة القسط المتزايد (مجموع سنوات الاستعمال):

مضمون هذه الطريقة فإن الاهتلاك يتزايد حسب متتالية حسابية أساسها واحد و مجموع عناصرها يساوي مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي.

قسط الاهتلاك السنوي = قاعدة الاهتلاك × المعامل

المعامل = $\frac{1}{4+.....+3+2+1}$ ن: عدد سنوات العمر الإنتاجي.

مثال:

نأخذ نفس المثال السابق و المطلوب هو:

- تحديد قاعدة الاهتلاك.
- إعداد جدول الاهتلاك المتزايد.

الحل:

✓ قاعدة الاهتلاك = تكلفة الأصل – القيمة الباقية (الخردة)

20.000 – (10.000 + 190.000) =

= 180.000 دج

✓ المعامل = $\frac{1}{5+4++3+2+1}$ = $\frac{1}{15}$

✓ السنة الأولى =1 . $\frac{1}{15}$ = $\frac{5}{15}$

- ✓ السنة الثانية = السنة الأولى = $2 . \frac{1}{15} = \frac{2}{15}$
- ✓ قاعدة الاهتلاك = تكلفة الأصل – القيمة الباقية

جدول لطريقة (SOFTY) الاهتلاك المتزايد (مجموع سنوات الاستعمال)

السنوات	قاعدة الاهتلاك	المعامل	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC
1	180.000	1/15	12.000	12.000	188.000
2	180.000	2/15	24.000	36.000	164.000
3	180.000	3/15	36.000	72.000	128.000
4	180.000	4/15	48.000	120.000	80.000
5	180.000	5/15	60.000	180.000	20.000

20.000 تمثل القيمة المتقية في نهاية العمر الإنتاجي.

- ✓ ق م ص$_1$ = تكلفة الأصل – الاهتلاك الأول
- ✓ القيمة المحاسبية الصافية للسنة الأولى (ق م ص1) =200.000 – 12.000=188.000 دج
- ✓ ق م ص$_2$ = 200.000 – 36.000 = 164.000 دج

أو

- ✓ ق م ص$_2$ = ق م ص$_1$ – الاهتلاك الثاني = 188.000 – 24.000 = 164.000 دج

ملاحظات:

بالنسبة لأسلوب الاهتلاك المتناقص و المزيد فإن قانون لسنة 1989 ينص على :

- لا يمكن تطبيق هذه الأساليب إلا على التجهيزات التي تشارك مباشرة في عملية الإنتاج.
- لا يمكن تطبيق هذه الأساليب إلا في المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي.
- SOFTY هي اختصار للجملة SUMOFTHE YEARS.

4. طريقة عدد الوحدات المنتجة (طريقة مستوى النشاط).

مبدأ الطريقة: تقوم 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، و

بذلك فإن هذه الطريقة تهمل تماما أهمية عاملي التقادم الزمني و التقني في تحديد نصيب الفترة المحاسبية من تكلفة الأصل.

و لهذا 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.

حساب مخصصات الاهتلاك :

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

معدل الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك / عدد وحدات النشاط الإجمالية

- **الخطوة الثانية:** حساب مخصصة الاهتلاك

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

مثال:

في 2013/04/20: اشترت مؤسسة آلات إنتاجية بمبلغ 1200.000 دج و طاقتها الإنتاجية المقدرة قدرها 720.000 ساعة تشغيل، و يقدر أن تباع بعدها كخردة بمبلغ 120.000 دج.

فإذا علمت أن عدد ساعات التشغيل الفعلية كانت 50.000 ساعة في سنة 2013، 160.000 ساعة في 200.000،2014 ساعة في 2015، 150.000 ساعة في 2016، 100.000 ساعة في 2017، 60.000 ساعة في 2018، و يتم الاهتلاك وفقا لطريقة وحدات الطاقة.

المطلوب: حساب معدل إهتلاك ساعة تشغيل الآلات و إعداد جدول الاهتلاك وفقا لهذه الطريقة.

الحل:

معدل الاهتلاك = تكلفة الآلات– قيمة الخردة.

معدل الاهتلاك = 1200.000 – 120.000 = 1080.000

الطاقة المقدرة = 720.000 ساعة

معدل الاهتلاك = 720.000/1080.000

معدل الاهتلاك = 1.5 دج/سا

إعداد جدول الاهتلاك حسب طريقة عدد الوحدات المنتجة.

سنوات الاهتلاك	تكلفة الآلات	إهتلاك ساعةالتشغيل	عدد ساعات تشغيل الآلات في السنة	الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المجمع	القيمة المتبقية
2013	1200.000	1.5	50.000	75.000	75.000	1.125.000
2014	1200.000	1.5	160.000	240.000	315.000	885.000
2015	1200.000	1.5	200.000	300.000	615.000	585.000
2016	1200.000	1.5	150.000	225.000	840.000	360.000
2017	1200.000	1.5	100.000	150.000	990.000	210.000
2018	1200.000	1.5	60.000	90.000	1.080.000	120.000

5. طريقة معدل النفاذ: تستعمل هذه الطريقة في حقول النفط و المناجم حيث أن الكمية الموجودة في هذه الحقول تستنفذ تدريجيا عن طريق الكميات المستخرجة.

مثال: منجم معدن الحديد تكلفته 300.000 دج (شراء المنجم ، تكلفة التنقيب).

الكمية المقدرة:1200.000 طن.

معدل النفاذ: 1200.000/300.000 = 0.25 دج للطن الواحد.

الكمية المستخرجة للسنة الأولى: 100.000 طن .

قسط إهتلاك السنة الأولى :100.000 × 0.25 دج = 25.000 دج.

الكمية المستخرجة للسنة الثانية: 300.000 طن.

قسط إهتلاك السنة الثانية = 300.000 × 0.25 = 75000 دج... و هكذا.

المطلب الثالث : التنازل عن التثبيتات المعنوية و العينية.

إن مبادئ التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات و البحث عن قيمتها الحقيقة يسمح للمؤسسة بتحقيق ما يلي:

- تسجيل الخروج الفعلي للتثبيتات المتنازل عنها من المؤسسة.
- تسجيل الإيراد المتحصل عليه من هذا التنازل و قياس التأثير الدقيق لهذا التنازل على حسابات النتائج.
- تسجيل الاهتلاك المتراكم و ذلك من أجل معرفة فائض القيمة (ح/752) أو ناقص القيمة(ح/ 652).

أولا : حالة التنازل عن التثبيتات مع عدم وجود اهتلاكات:

- **المبادئ:** في هذه الحالة يجب معرفة ما يلي:
  - قيمة التنازل.
  - القيمة الباقية للتثبيتات المتنازل عنها.
- **التسجيل المحاسبي:**

أثناء التنازل عن أصول غير جارية، فإنه يدخل في الدفاتر المحاسبية مباشرة الفارق بين سعر التنازل و القيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه حيث:

- تسجل في الجانب المدين ح/652: نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية إذا كان الفرق سلبيا .
- تسجل في الجانب الدائن ح/752: فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالي إذا كان الفرق إيجابيا.

أ. **إذا كان الفرق سلبيا** : يتم التسجيل المحاسبي على مرحلتين:

1. تسجيل مرحلة التنازل أو البيع:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		ــــــــــــــــ ××/××/×× ــــــــــــــــ		
462		حـ/ حقوق التنازل عن الاصول الثابتة	××××	
652		حـ/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة	××××	
	2××	حـ / التثبيت المعني		××××
		التنازل عن التثبيتات بواسطة ح/ 462		

2. تحصيل حقوق التنازل:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		ــــــــــــــــ ××/××/×× ــــــــــــــــ		
5××		حـ/ المالية	××××	
	462	حـ / حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		××××
		تحصيل حقوق التنازل عن طريق ح/5××		

مثال1:اشترت مؤسسة قطعة أرض لغاية الاستثمار بمبلغ 800.000 دج و ذلك في تاريخ 2012/01/30، و في 2017/06/03 تم بيعها ب 600.000 دج نقدا .

المطلوب:

تسجيل هذه العملية في دفتر اليومية.

الحل:

1. تسجيل مرحلة التنازل أو البيع.

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		ــــــــــــــــ ××/××/×× ــــــــــــــــ		
462		حـ/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	600000	
652		حـ/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة	200000	
	211	حـ / الأراضي		800000
		المتنازل عن التثبيتات		

2. تحصيل حقوق التنازل نقدا:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		ــــــــــــــــ ××/××/×× ــــــــــــــــ		
53		حـ/ الصندوق	600000	
	462	حـ / حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		600000
		تحصيل حقوق التنازل نقدا		

مثال2:اشترت مؤسسة قطعة ارض لغاية الاستثمار بمبلغ 800.000 دج و ذلك في تاريخ 2012/01/30، و في 2017/06/03 تم بيعها بمبلغ 920.000 دج.

المطلوب: تسجيل هذه العملية على دفتر اليومية؟

الحل:

1. تسجيل مرحلة التنازل أو البيع:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		ــــــــــــــــ ××/××/×× ــــــــــــــــ		
462		حـ/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	920000	
	752	حـ / فائض القيمة		120000
	211	حـ / الأراضي		800000
		التنازل عن التثبيتات		

2. تحصيل حقوق التنازل:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		ــــــــــــــــ ××/××/×× ــــــــــــــــ		
53		حـ/ الصندوق	920000	
	462	حـ / حقوق التنازل		920000
		تحصيل حقوق التنازل نقدا		

ثانيا : حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية و العينية مع وجود اهتلاكات:

1. المبادئ: في هذه الحالة يجب معرفة مايلي:

- القيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه.
- التسجيل المحاسبي للتثبيت المتنازل عنه.
- القيمة الباقية للتثبيتات المتنازل عنها.

2. شطب الأصل من الخدمة (التخلص منه):

عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب التثبيت من الخدمة أي التخلص منه نهائيا، لأنها لا تنتظر من استعماله أو بيعه أي منافع اقتصادية مستقبلية يجب إقفال حساب التثبيت و حساب مجمع إهتلاكاته كذلك و هنا نميز حالتين:

1.2.التثبيت المهتلك كليا:

إذا كان التثبيت (الأصل) مهتلك كليا، فهذا الشطب لا يؤدي إلى أية نتيجة لأن مجموع الاهتلاك يساوي تكلفة التثبيت فيكون تسجيل الشطب كما يلي:

مدين	دائن	البيـــــان	مدين	دائن
		ــــــــــــــــ ××/12/31 ــــــــــــــــ		
20×		حـ/ تثبيتات معنوية	××××	
21×		حـ / تثبيتات عينية	××××	
	29×	حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات		××××
		شطب التثبيت		

2.2.التثبيت المهتلك جزئيا (قيد الاهتلاك):

في حالة التخلص من تثبيت غير مهتلك كليا، أي له قيمة محاسبية باقية موجبة، نسجل حالتين:

الحالة الأولى: حالة الربح: سعر التنازل > القيمة المحاسبية الصافية.

و التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		ــــــــــــــــــــــــــــــــ ××/××/ ×× ــــــــــــــــــــــــــــــــ		
28×		حـ/ الاهتلاك المتراكم	×××	
29×		حـ / خسائر القيمة عن التثبيتات	×××	
512		حـ/ البنك	×××	
	2××	حـ/ التثبيت المعني		×××
	752	حـ/ فوائض القيمة		×××
		قيد التنازل عن التثبيت		

الحالة الثانية: حالة الخسارة : أي سعر التنازل < القيمة المحاسبية الصافية.

التسجيل يكون كالتالي:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		ــــــــــــــــــــــــــــــــ ××/××/ ×× ــــــــــــــــــــــــــــــــ		
28×		حـ/ الاهتلاك المتراكم	×××	
29×		حـ / خسائر القيمة عن التثبيتات	×××	
512		حـ/ البنك	×××	
652		حـ/ نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة	×××	
	2××	حـ/ التثبيت المعني		×××
		قيد التنازل عن التثبيت		

3.2. بيع التثبيت خلال عمره الإنتاجي:

في هذه الحالة لا لإعتبار لقيمة الخردة، و لكن المعتبر هي القيمة المحاسبية الباقية، و في هذه الحالة يجب استيفاء كافة متطلبات المحاسبة عن التنازل التي سبق الإشارة إليها.

ملاحظة : قبل تسجيل عملية التنازل يتم أولا تسجيل الاهتلاك المكمل لسنة التنازل إن وجد بنفس الطريقة التي نسجل بها الاهتلاكات في بداية السنة إلى تاريخ التنازل، و لكن عند حساب المدة من 1 إلى 15 من الشهر لا يعتبر شهرا .

مثال1: في 01/ 07/ 2012 باعت مؤسسة "**س**" معدات ب 12250 دج بشيك، هذه المعدات تم شراؤها في 01/ 01/ 2009 ب 15000 دج، كما تم اهتلاكها بأقساط متساوية و على أساس فترة استخدام10سنوات .

المطلوب: سجل القيود الخاصة بعملية التنازل في يومية المؤسسة "س"؟

الحل:

في 2012/07/01 نسجل قسط الاهتلاك الخاص بستة أشهر من سنة 2012(تاريخ البيع أو التنازل)

قسط الاهتلاك السنوي = 10/15000 = 1500

قسط الاهتلاك لسنة التنازل= $1500 \times \frac{6}{12} = 750$

الاهتلاك المتراكم هو: $1500 \times 3 + 750 = 5250$

و عليه يكون الربح المحقق من بيع المعدات يساوي (سعر البيع(سعر التنازل)) – القيمة المحاسبية الصافية أي 12250 – (15000– 5250) = 2500 دج

التسجيل المحاسبي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		2012/07/01		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	750	
	2815	حـ / إهتلاك المعدات		750
		إثبات قسط إهتلاك لستة أشهر		
512		حـ/ البنك	12250	
2815		حـ/ الاهتلاك المتراكم	5250	
	215	حـ/ المعدات		15000
	752	حـ/ فوائض القيمة		2500
		إثبات عملية التنازل بشيك بنكي		

مثال2: نأخذ نفس المثال السابق، لكن في هذه الحالة نفترض أن سعر البيع للمعدات كان بـ 6750دج

المطلوب: سجل عملية المتنازل في يومية المؤسسة ؟

الحل:

نسجل فيه الاهتلاك الخاص بستة أشهر لسنة 2012 كما في الحالة السابقة، ثم نسجل الخسارة التي قدرها: 6750 – 9750 = 3000 دج

و تسجل بالحساب 652 كما يلي:

مدين	دائن	البـــيـــــان	مدين	دائن
		2012 /07/01		
512		حـ/ البنك	6750	
2815		حـ / الاهتلاك المتراكم	5250	
652		حـ/ خسائر القيمة من خروج المعدات	3000	
	215	حـ/ المعدات الصناعية		15000
		إثبات التنازل بشيك بنكي		

بهدف التبسيط نعتبر القيمة القابلة للتحصيل من أي تثبيت هي سعر البيع الصافي له، و يقصد المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع هذا التثبيت مع طرح منه تكاليف الخروج و عليه:

سعر البيع الصافي = سعر البيع – تكاليف الخروج.

المبحث الثالث : خسائر القيم و إعادة تقييم التثبيتات و تسجيلها محاسبيا.

المطلب الأول: تعريف الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية و العينية أو المادية و كيفية تسجيلها

يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة أن تخضع موجوداتها بما فيها التثبيتات المعنوية و المادية إلى فحص تدني القيمة و ذلك حسب المعيار الدوليIAS16 و هذا لضمان تسجيل الأصول بأقل قيمتها القابلة للتحصيل.

أولا : تعريف و تحديد الخسارة في القيمة

1. تعريف الخسارة في القيمة:

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية و القيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية:

2. تحديد خسارة القيمة (تدني القيمة): **تدنى القيمة** = القيمة الباقية المحاسبية – القيمة القابلة للتحصيل.

- **القيمة القابلة للتحصيل:** هي القيمة المسترجعة للأصل و التي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل و قيمته النفعية.

- **القيمة النفعية** : هي القيمة المحينة لتقديرات تدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منه التدفقات الخارجية، و يدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.
- **القيمة المحينة:** هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.
- **القيمة العادلة:** السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء و بائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء و الثاني مكره على البيع، و أن يكون لدى كل من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة.

ثانيا : التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

يتم التسجيل المحاسبي للتدهور بشكل مشابه لتسجيل الاهتلاكات، غير أن حساب تدهور التثبيتات يحمل الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات كما يلي:

مدين	دائن	البيـــــان	مدين	دائن
		ــــــــــــــ ××/××/×× ــــــــــــــ		
681		حـ/مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة	××××	
	290	حـ / خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		××××
	291	حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		××××
		إثبات التدهور في القيمة		

مثال:

في 01/01/ن اشترت المؤسسة "س" معدات بـ 10.000 دج فترة استخدامها 10 سنوات، و سيتم اهتلاكها بأقساط متساوية.

- سجل قسط الاهتلاك في نهاية السنة ن؟
- في نهاية السنة (ن+1) تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات هي 7200 (لاحظ أن 7200 هي أقل من 8000:القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في نهاية السنة (ن + 1))، إذن فعلى المؤسسة تسجيل خسارة في قيمة المعدات بـ 800 دج و المطلوب:

1. أحسب ثم سجل قيد الإهتلاك في نهاية السنوات (ن+1)، (ن) ثم سجل قيد خسارة قيمة المعدات ؟

2. أحسب ثم سجل قسط الاهتلاك في نهاية (ن +2)؟

3. لنفترض أن القيمة القابلة للتحصيل في نهاية (ن+3) كانت 7500 دج، هل تقترح تعديل خسارة القيمة الخاصة بالمعدات، سجل قيد الاهتلاك في نهاية (ن + 3)؟

الحل:

1. قسط الاهتلاك السنوي هو: 10.000 دج/10 سنوات = 1000 دج/ سنويا

تسجيل قيد الاهتلاك في نهاية السنوات ن و ن + 1 و خسارة القيمة.

مدين	دائن	البيـــــان	مدين	دائن
		01/01/ن		
215		حـ/ معدات و أدوات صناعية	10000	
	512	حـ / البنك		10000
		شراء معدات بشيك بنكى		
		12/31/ن		
681		حـ/ مخصصات إهتلاك التثبيتات العينية	1000	
	2815	حـ/ إهتلاك المعدات		1000
		قسط الاهتلاك للسنة ن		
		12/31/ن+1		
681		حـ/ مخصصات إهتلاك التثبيتات العينية	1000	
	2815	حـ/ إهتلاك المعدات		1000
		قسط الاهتلاك للسنة ن+1		
		12/31/ن+1		
681		حـ/ مخصصات خسائر القيمة أصول غير جارية	800	
	2915	حـ/ خسائر القيمة عن المعدات		800
		انخفاض قيمة المعدات		

2. لاحظ أن 800 دج تمثل خسارة انخفاض قيمة المعدات ثم إنه و بداية من السنة (ن + 2) يكون قسط الاهتلاك يساوي القيمة المحاسبية الصافية للمعدات (أي 10.000 – 2800 = 7200) تقسيم

فترة الاستخدام المتبقية و هي 8 سنوات و يكون قسط الاهتلاك السنوي هو 7200 دج/8 = 900 دج، و يكون قيد التسجيل لقسط الاهتلاك في 31/ 12/ ن+2 كالتالي:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		12/31/ ن+2		
681		حـ/مخصصات إهتلاك أصول غير جارية	900	
	2815	حـ / إهتلاك المعدات		900
		قسط الاهتلاك للسنة ن+2		

لاحظ أن قسط الاهتلاك السنوي أصبح 900 دج سنويا عوض 1000 دج في السنوات السابقة .

3. استرجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية السنة (ن + 1): إذا حدث أن ارتفعت القيمة القابلة للتحصيل لتجهيزات ما، فإننا نسترجع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها لهذه التجهيزات.

ففي مثالنا و حيث أن القيمة المحاسبية الصافية في نهاية (ن + 3) = 10.000 –(900 + 800+ 1000 + 1000) = 6300 دج .

هي أقل من القيمة القابلة للتحصيل للمعدات 7500 دج، لذا يتم استرجاع خسارة القيمة (800 دج) المسجلة في نهاية السنة (ن+ 1) بتسجيل القيد التالي:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		12/31/ ن+1		
2915		حـ/خسارة القيمة عن المعدات	800	
	781	حـ / استرجاع خسائر القيمة عن أصول جارية		800
		استرجاع خسارة القيمة		

ملاحظة:استرجاع خسارة القيمة لا يمكن أن يتجاوز قيمة الخسارة السابق تسجيلها.

لاحظ أن القيمة المحاسبية للمعدات سيكون:

10.000 – (1000 + 1000 + 800 – 900 + 800) = 7100 دج

إذن و بداية من السنة (ن +3) يكون قسط الاهتلاك السنوي: 7/7100 سنوات = 1014.29 دج

لاحظ زيادة قسط الاهتلاك السنوي مقارنة بالسنة (ن) و يكون قيد التسجيل لقسط الاهتلاك كالتالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		12/31/ ن+3		
681		حـ/مخصصات إهتلاك أصول غير جارية	1014.29	
	2815	حـ / إهتلاك معدات صناعية		1014.29
		قسط إهتلاك السنة (ن+3)		

ملاحظة 2: إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما أكبر من قيمته المحاسبية الصافية فإنه يمكن إعادة تقييم هذا الأصل.

ملاحظة 3: تسجيل انخفاض قيمة الأراضي غير المنجمية حيث أن الأرض هي من الأصول التي لا يتم اهتلاكها، وعليه فانخفاض قيمتها يسجل كخسارة في القيمة و ليس كاهتلاك.

مثال 1: للمؤسسة (س) أراضي للبناء قيمتها الدفترية 100.000 دج في نهاية السنة (ن)، قدرت قيمة الأراضي بـ 95000 دج.

المطلوب: سجل القيد المناسب في نهاية السنة (ن)؟

الحل:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		12/31/ ن		
681		حـ/مخصصات إهتلاك أصول غير جارية	5000	
	2815	حـ / خسارة القيمة عن الأراضي		5000
		تسجيل انخفاض قيمة الأراضي		

مثال 2: قامت مؤسسة "**الفردوس**" بإعادة تقدير قيمة الآلة الإنتاجية التي تملكها عند إقفال الحسابات خلال السنوات 2005،2004،2003، 2006، فكانت المعلومات كالتالي:

- بتاريخ 2003/12/31 كانت القيمة الصافية المحاسبية لهذه الآلة 3.000.000 دج، بينما بلغ ثمن بيعها 2550.000دج، في حين بلغت تكاليف الخروج عند بيعها 50.000 دج.
- بتاريخ 2004/12/31 عرفت الآلة ارتفاعا في خسارة قيمتها ب250.000دج.
- بتاريخ 2005/12/31 تبين أن سعر البيع الصافي للآلة ارتفع بحيث جزء من خسارة القيمة التي طبقت في السنوات السابقة أصبحت غير مبررة.
- بتاريخ 2006/12/31 تبين أن خسارة قيمة هذه الآلة قد أصبحت بكاملها غير مبررة.

المطلوب:

- أحسب خسارة القيمة للآلة في 31/ 12/ 2003 .
- سجل محاسبيا التسويات الخاصة بخسارة قيمة الآلة بتاريخ الجرد خلال السنوات الأربع.

الحل:

حساب خسارة الآلة في 2003/12/31

خسارة القيمة = سعر البيع الصافي – القيمة المحاسبية الصافية.

لدينا: القيمة المحاسبية الصافية (VNC) = 3.000.000 دج

سعر البيع الصافي = سعر البيع – تكاليف الخروج.

سعر البيع الصافي= 2550000 دج – 50000

سعر البيع الصافي = 2500000 دج

خسارة القيمة = 3.000.000 – 2500000 = 500.000

خسارة القيمة في 2003/12/31 = 500000 دج

التسجيل المحاسبي:

حـ/ 2915

350000	250000
400000رد	500000
750000	750000

مدين	دائن	البـــيـــان	مدين	دائن
		2003/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	500000	
	2915	حـ / خسارة قيمة الآلة		500000
		2004/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	250000	
	2915	حـ/ خسارة قيمة الآلة		250000
		تسجيل قيد الرفع في خسارة القيمة لسنة 2004		
		2005/12/31		
2915		حـ/ خسارة قيمة آلة إنتاجية	350000	
	781	حـ/ استرجاعات عن خسائر القيمة للآلة الإنتاجية		350000
		قيد انخفاض خسارة القيمة للآلة.		
		2006/12/31		
2915		حـ/ خسارة قيمة آلة إنتاجية	400000	
	781	حـ/ استرجاعات عن خسائر القيمة للآلة الإنتاجية		400000
		قيد إلغاء المؤونة غير المبررة كلاهما.		

المطلب الثاني: إعادة تقييم التثبيتات و كيفية تسجيلها.

أولا: تعريف إعادة التقييم.

إن إعادة تقييم تثبيت ما هو تحديد قيمته المالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية التي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا: مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب .

ينص على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات أن لا تقتصر(عملية إعادة التقييم) تثبيت محدد، و بعبارة فئة من التثبيتات فإن المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثال ذلك: معدات النقل، أو معدات الإنتاج، أو مباني صناعية ...الخ و في حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا).

مصادر و مجال التطبيق:

في إطار قانون المالية 2007 و في المادة 56 منه، فإن التجهيزات المادية القابلة للاستهلاك و غير القابلة للاستهلاك و الموجودة في الميزانية للسنة المنتهية 2006 للمؤسسات و المنظمات المسيرة بواسطة القانون التجاري يمكنها إعادة تقييم تجهيزاتها.

المرسوم التنفيذي 07- 210 المؤرخ بتاريخ 04 جويلية 2007 و الذي يحدد شروط و أنماط إعادة تقييم التجهيزات المادية:

- إعادة التقييم تتعلق بالتجهيزات المادية المهتلكة و غير المهتلكة و التي تظهر في الميزانية النهائية 2006.
- المؤسسات و المنظمات المسيرة بواسطة القانون التجاري، و التي هي ليست في حالة تصفية، يمكنها و بناءا على قرار من هيئاتها الاجتماعية القيام بعادة تقييم تجهيزاتها المادية فيما بعد إلى غاية 2007/12/31.

و اختلافا عن المراحل السابقة لإعادة التقييم، فإنه يجب أن تثبت بأن العملية الجديدة تتم على أساس قيمة محدودة من قبل خبير معين من قبل المؤسسة أو المنظمة المعنية و ليس على أساس معاملات محددة من قبل الإدارة الجبائية.

في الإطار المرجعي IAS16 "**التجهيزات المادية**" نقترح طريقتين ممكنتين للتقييم اللاحق للتجهيزات المادية، طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم، إذا فضلت المنشأة الطريقة الثانية، يجب عليها إعادة تقييم التجهيزات المعنية كلما انحرفت القيمة المحاسبية بشكل فعال عن القيمة العادلة. فطريقة إعادة التقييم هي طريقة للتقييم يجب تطبيقها بشكل دائم، في حين أن النموذج الجزائري لإعادة التقييم هو اختياري و انتقائي.

ثانيا: التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم: تتمثل في:

سجل فارق إعادة التقييم في الطرف الدائن من الحساب 105/ فارق إعادة التقييم، و قد جاء (ن. م. م) مايلي:

يسجل الحساب 105 فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية ان (ن م م) لم يبين الحسابات الفرعية للحساب 105 و الذي يمكن و على غرار المخطط المحاسبي الوطني توزيعه إلى الحسابات التالية:

- **1050:** ح/ فارق إعادة التقييم معفى من الضريبة، (و يقابل الحساب 150 في المخطط المحاسبي الوطني)، و هذا الحساب لا يستخدم حاليا نظرا لأن عمليات إعادة التقييم هي حرة، و فوائضها خاضعة للضريبة.
- **1051:**ح/ فارق إعادة تقييم خاضع للضريبة (أي الحساب 151 في المخطط المحاسبي الوطني).

حيث يكون التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم كالتالي:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		×× /××/××		
2××		حـ/التثبيتات	××××	
	105	حـ / فارق إعادة التقييم		××××
		تسجيل عملية فارق إعادة التقييم		

أهداف إعادة التقييم: و تتمثل في:

هدف إعلامي: يسمح لنا بالتعرف على الوضعية الحقيقية للميزانيات.

هدف اقتصادي و مالي:

- يصحح من آثار التدني النقدي.
- يسمح بخلق تدفق مالي يتناسق مع قيم التعويض.
- يساهم في صيانة تواجد المؤسسة من الناحية النقدية، حيث بدون إعادة تقييم فإننا نجمع في حساباتها عناصر نقدية لقدرات نقدية متناقصة.

مثال:

في 01/01/ن اشترت مؤسسة (س) معدات صناعية بـ 20.000 دج بشيك، إن إهتلاك هذه المعدات سيتم خلال فترة 10 سنوات و بأقساط ثابتة.

و في 01 /01 / ن +2 قدرت قيمة المعدات الصناعية بـ 24.000 دج لذا فقد قررت المؤسسة إعادة تقييمها.

المطلوب:

- سجل القيود الخاصة بعملية إعادة التقييم .
- سجل قيد الاهتلاك في 12/31/ن+2.

الحل: لدينا قسط الاهتلاك السنوي للمعدات خلال كل من السنوات (ن) و (ن+1) و قبل إعادة التقييم هو 2000 دج، لذا تكون القيمة المحاسبية الصافية لمعدات في 31 / 12 / ن+2 تساوي:

20.000 – 4000= 16.000 دج، و يكون معامل إعادة التقييم يساوي:24000 / 16000 = 1.5

لاحظ أن 24000 دج هي القيمة الحقيقية للمعدات بتاريخ 31/ 12/ ن+2 ، أي (سعر بيعها) بعد استخدامها لمدة سنتين.

- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للأصل:
  - إن قيمة المعدات بعد إعادة تقييمها هي : 20.000 × 1.5 = 30.000 أي زيادة بـ 10.000 دج عن قيمتها الأصلية.
  - أما إعادة تقييم الاهتلاك المجمع فيكون :

4000 × 1.5 = 6000 أي بزيادة 2000 دج.

و في القيد التالي سنسجل فقط الزيادة في قيمة كل من المعدات و الاهتلاك المجمع.

مدين	دائن	البيـــــان	مدين	دائن
		12/31/ ن+2		
2154		حـ/معدات صناعية	10000	
	21854	حـ / إهتلاك معدات صناعية		2000
	105	حـ /فارق إعادة التقييم		8000
		إعادة تقييم المعدات الصناعية		

لاحظ أن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في 31/ 12/ ن+2 تساوي:

30.000– (2000 + 2000 + 2000) = 24000 دج

إن قسط الاهتلاك في 31/ 12/ (ن+2) يساوي :

(30.000 – 6000) / 8 سنوات = 3000 دج منها 2000 دج قسط الاهتلاك عادي (أي يعادل القسط قبل إعادة التقييم) و 1000 دج هي قسط أو حصة إهتلاك إضافية نتجت عن عملية إعادة التقييم. إذن في نهاية السنة (ن+2) نسجل قيد الاهتلاك كالتالي:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		12/31/ ن+2		
681		حـ/مخصصات إهتلاكات خسائر قيمة أصول غير جارية	3000	
	2815	حـ / إهتلاك معدات صناعية		3000
		قسط إهتلاك المعدات الصناعية		

- **إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للأصل:**

في حالة الاعتماد على القيمة المحاسبية الصافية، تكون القيود كالتالي:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		12/31/ ن+2		
28154		حـ/إهتلاك معدات صناعية	4000	
	2154	حـ / معدات صناعية		
		ترصيد الاهتلاك لإظهار المعدات بقيمتها المحاسبية الصافية		4000

إن فارق إعادة التقييم يساوي القيمة العادلة للمعدات ناقص قيمتها المحاسبية الصافية:

24.000 – 16.000 = 8000 دج ثم نقيد كالتالي:

مدين	دائن	البيـــان	مدين	دائن
		12/31/ ن+2		
2154		حـ/ معدات صناعية	8000	
	105	حـ / فارق إعادة التنظيم		
		إعادة تقييم معدات صناعية		8000

لاحظ أن قيمة المعدات ستكون 24000 أي 16000 + 8000 أما قسط الاهتلاك فسيكون : 24000 دج /8 سنوات = 3000 و يسجل كما رأينا في الأسلوب الأول أعلاه.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: دراسة المخزونات

المبحث الأول: عموميات حول المخزونات.

المطلب الأول: ماهية المخزونات.

أولا: مفهوم المحزون.

لقد أعطى الكثير من الاقتصاديين أهمية بالغة لموضوع المخزون، حيث اختلفت التعاريف من شخص لآخر، ومن أهمها:

يعرف المخزون على أنه "مجموع الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخام، و الأجزاء والسلع الوسيطية، وكذلك وحدات تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع".

ويعرف أيضا:"المخزون أصلا، محتفظ به بغرض ضمان النشاط العادي للمؤسسة أو في مرحلة الإنتاج ليصبح قابلا للبيع أو في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات".

وهو:"الأشياء التي يمكن أن يحتفظ بها و تمثل جزءا من الموجودات الكلية".

ثانيا: أنواع المخزون

1. **المواد الأولية:** وهي الأنواع التي تتعرض لعملية تحويلية في شكلها بحيث تصبح أجزاء أو سلعا تامة الصنع مثل: الفحم، الحديد، الزجاج، ،...إلخ، سواء كانت سائلة أو صلبة وقد تكوم السلع النهائية لمواد أولية لسلع أخرى.
2. **التجمعات الجزئية:** ومن أمثالها المحركات والمولدات وقد تكون مشتريات أو مصنعة.
3. **الأجزاء:** إما أن تكون مصنعة داخل المؤسسة أو مشتراة و تستخدم الأجزاء لإنتاج سلع مجمعة

وقد يكون تخزين هذه الأجزاء بهدف إعادة بيعها ومن أمثالها المسامير.

4. **المنتجات تامة الصنع:** وهي تشمل السلع النهائية سواء كانت مشتراة أو مصنعة و يتم الاحتفاظ بها حتى يتم بيعها أو استخدامها.

5. **المخزون تحت التشغيل:** وفي هذه الحالة تكون المفردات غير جاهزة وبحاجة إلى استكمال العمليات عليها فيتم الاحتفاظ بها حتى تجهيزها.
6. **المخزونات المتأتية من التثبيتات:** تشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات.
7. **المخلفات والفضلات:** وهي المواد المتبقية بعد العمليات الإنتاجية مثل الحديد أو السلع المعطوبة أو الآلات المتقادمة ...الخ.
8. **مواد التغليف:** وتشمل جميع المواد التي تستعمل في حزم وتغليف السلع سواء كانت خشبية أو حديدية أو زجاجية أو بلاستيكية.
9. **التجهيزات الخاصة:** بالتوزيع و القياس و التثبيت و الحمل.
10. **مواد متنوعة أخرى:** وتشمل الكثير من المفردات التي لم يتم ذكرها مثل الملابس، أدوات التنظيف و الصيانة، الزيوت و الشحوم وغيرها.

المطلب الثاني: قواعد تقييم المحزونات.

تقيم المخزونات من المواد و اللوازم المستهلكة والبضائع بتكلفة شرائها و تقيم الخيرات المنتجة من قبل المؤسسة بتكلفة إنتاجها. يوصى أيضا بإضافة تكلفة التخزين عندما تبررها الشروط الخاصة بالاستغلال وهي نادرة، وتستعمل عادة إذا كانت فترة التخزين جد طوية وتزيد في قيمة الشيئ كحالة بغض أنواع الجبن.

أولا: تحديد تكلفة الشراء: وتتعلق فقط بالمخزونات التي تم شرائها من قبل المؤسسة أي:

تكلفة الشراء= سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع +المصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل، الشحن، مصاريف الجمارك في حال الاستيراد+ الرسوم الغير قابلة للاسترجاع)

ثانيا: تحديد تكلفة الإنتاج: وتجمع العناصر التالية:

- تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة المحددة مسبقا.
- الأعباء المباشرة للإنتاج: وهي الأعباء التي يمكن إلحاقها دون لبس في تكلفة الإنتاج وتشمل الأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة(الهيكلية).

- الأعباء غير المباشرة للإنتاج: و هي الأعباء التي تم التمكن من إلحاقها بإنتاج مخزون ما، تستثنى منها عادة الأعباء المالية وأعباء الإدارة العامة.

المطلب الثالث: دورة المخزونات

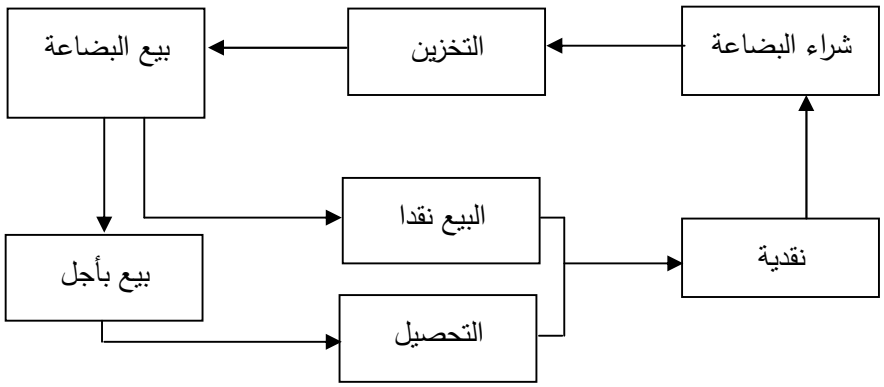
أولا: تعريف دورة المخزون

تعرف دورة المخزونات "على أنها تدفق مكونات المخزونات وفقا لمجموعة من الخطوات المتتابعة، وهي تبرز العلاقة بين المكونات المختلفة للمخزون من ناحية، وكذلك العلاقة بين المخزون وعناصر الأصول المتداولة الأخرى من ناحية أخرى".

ثانيا: دورة المخزون حسب نوعية المؤسسة.

1. **دورة المخزون في المؤسسة التجارية:** تبدأ دورة المخزون في المؤسسة التجارية بشراء البضاعة بغرض إعادة بيعها لاحقا، فتخزن لتخرج من المخازن لاحقا عند البيع و في مرحلة التحصيل التي تستخدم سواء لتسديد الموردين، أو لشراء بضاعة أخرى لتبدأ دورة جديدة و تلخص هذه الدورة في الشكل التالي:

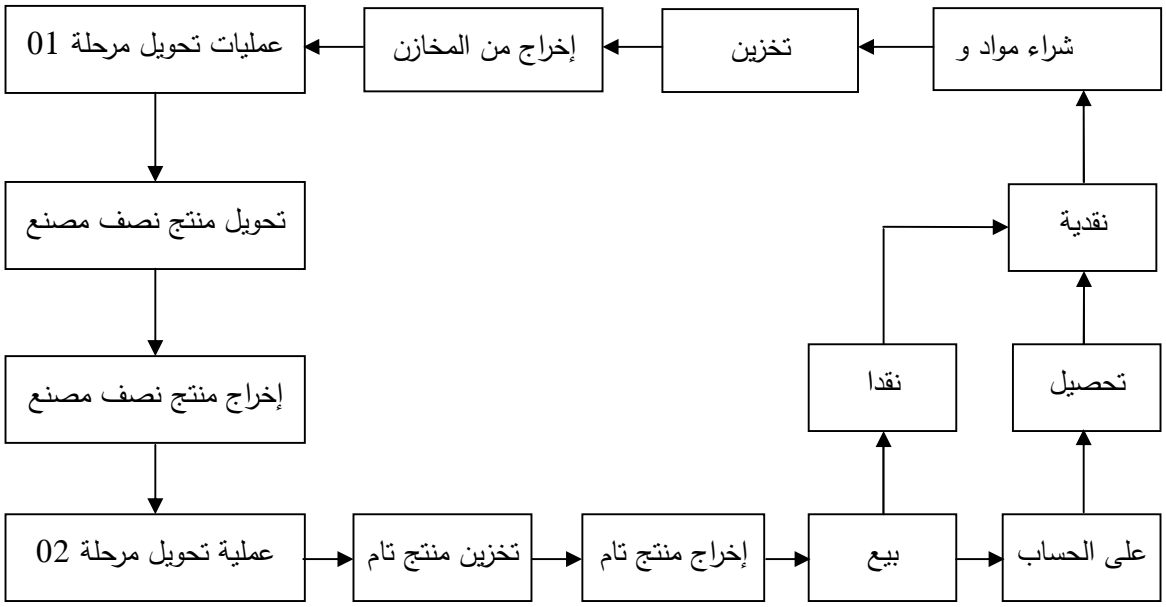
الشكل الرقم (04): دورة المخزون في المؤسسة التجارية



المصدر:بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، دار هومة، الجزائر، 2010 ص 131.

2. دورة المخزون في المؤسسة الصناعية: تبدأ دورة المخزون في المؤسسة الصناعية بشراء المواد الأولية و اللوازم نقدا أو على الحسابات تخزن إلى حين الحاجة إليها في عملية الإنتاج، فتخرج من المخازن فينخفض المخزون بقيمة العناصر المستخدمة بنفس القيمة تضاف إلى المنتج قيد الصنع كعنصر من تكلفة الإنتاج، ومن مرحلة الإنتاج قيد الصنع تواصل عملية الانتاج في تحول المنتج قيد الصنع إلى منتج تام الصنع ليخزن إلى حين الحاجة إليه، كما يمكن أن تمثل دورة المخزون في المؤسسة الصناعية كما يلي:

الشكل رقم (05): دورة المخزون في المؤسسة الصناعية.



المصدر: بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، دار هومة، الجزائر،2010، ص 134.

المبحث الثاني: تقييم مخزونات نهاية الدورة أو نهاية السنة

يتمثل المبدأ الأساسي لمحاسبة المخزونات هو التقييم، حيث تعتمد المؤسسة على عدة طرق لقييم المخزونات، تعد وظيفة جرد المخزونات من بين الوظائف الأساسية التي تقوم بمراجعة الكميات من الأصناف المختلفة.

المطلب الأول: ماهية الجرد

من أجل تحديد وتقييم المخزونات لابد من القيام بالجرد في بداية الدورة و ذلك بإعادة تقييم للوصول إلى المساواة بين الأرصدة المحاسبية والقيم الموجودة فعلا بالمخازن.

أولا: تعريف الجرد

" الجرد هو عبارة عن مجموعة إجراءات يتم خلالها فحص و قياس وضبط جميع المواد التي في حوزة و مسؤولية المخازن، وتبويبها في جداول الجرد من جهة، ومن جهة جمع كافة المعلومات المتعلقة بهذه المواد من السجلات والمستندات و الدفاتر المخزنة، ثم التأكد من مدى مطابقة الأرصدة الفعلية مع الأرصدة الدفترية، والكشف عن أي فرق بينهما و البحث عن سببه وتسوية الرصيد على أساس الرقم الفعلي".

" حصر المخزون الفعلي و تدقيق الرصيد الدفتري و التأكد منه كما ونوعا وجودا و ضبطه بصورة فعلية على ضوء النتائج الفعلية.

ويمكن تلخيص هذه التعاريف في النقاط التالية :

- ✓ التعرف على مواطن الخلل في أنظمة التخزين
- ✓ معرفة المركز المالي للمشروع في نهاية السنة
- ✓ اكتشاف النقص أو العجز أو الزيادة في الكميات المخزنة
- ✓ التأكد من سلامة و صحة الأرقام
- ✓ مطابقة الأرصدة الفعلية للمخزون مع الأرصدة الدفترية.

ثانيا: أهداف الجرد.

الغرض الرئيسي للتسويات الجردية هو الفصل بين حسابات المنتج أو حسابات قائمة الدخل التي ينبغي وجودها عادة بانتهاء الفترة المالية، وحسابات المركز المالي (الميزانية) و التي يستمر وجودها عادة للفترة اللاحقة كل ذلك بقصد تحقيق غرضين أساسين هما:

- التأكد من أنه قد خصص للفترة المحاسبية المادية نصيبها العادل من الإيرادات و المصروفات و الأداة المحاسبية التي تستخدم لتحقيق هذا الغرض هي قائمة الأرباح و الخسائر أو قائمة الدخل.
- التأكد من أن حقوق المنشاة أو موجوداتها في نهاية الفترة المحاسبية وما على هذه الحقوق من مطالبات أو التزامات سواء اتجاه الغير أو اتجاه الملاك قد تم قياسها والإفصاح عنها على أسس سليمة وعادلة و الأداة المحاسبية المستخدمة لتحقيق هذا الغرض هي الميزانية أو قائمة المركز المالي.

المطلب الثاني: طرق تقييم و أنظمة جرد المخزونات.

أولا: طرق تقييم المخزونات.

اعتمد النظام المحاسبي المالي و كذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 هذه الطريقة، حيث يلزم المؤسسة بتطبيق ثلاث طرق لتقييم تكلفة خروج المخزون.

1. **طريقة التكلفة المحددة:** وهي تلائم أنواع محددة من المخزون، ويقصد بذلك تمييز التكلفة المحددة لكل عنصر من المخزون بالنسبة لعناصر المخزون غير القابلة عادة لتبديل و للسلع و الخدمات المنتجة و المخصصة لمشروعات محددة.
2. **طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO):** وتفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولا يباع أولا، و بالتالي فإن عناصر المخزون الباقية في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخرا.

3. **طريقة متوسط التكلفة المرجح (CMP):**يتم استخراج متوسط التكلفة المرجح بقسمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع، و بعد ذلك يتم ضربه بعدد الوحدات المتبقية آخر الفترة لاستخراج تكلفة مخزون آخر الفترة، ويمكن التعبير عن ذلك كالتالي:

متوسط التكلفة المرجح = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع/عدد الوحدات المتاحة للبيع.

بحيث:

تكلفة مخزون آخر الفترة = متوسط التكلفة المرجح × عدد وحدات المخزون المتبقية آخر الفترة الفترة.

ثانيا: أنظمة جرد المخزونات.

1. **نظام الجرد الدائم:** هو نظام متبع في المؤسسات التي تتميز مبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبيا ويكون من السهل التعرف على عنصر مباع و هذه حالة المؤسسات التي تبيع الأجهزة المعمرة كالثلاجات، التلفزيون، أو السيارات،...الخ، حيث بإمكان تسجيل تكلفة البضاعة المباعة لكل تكلفة بيع، وتسجل في حساب المخزون كل وحدة تضاف له أو تسحب منه يوميا، لذا يسمى هذا النظام **المخزون المستمر.**

و طريقة الجرد المستمر تمكننا من المتابعة اليومية و الدورية للمخزونات، كذلك يمكننا في حالة المنتوج التام تقديم التكاليف و مقابلتها بالعوائد المنتظرة، ومن مزاياه نذكر:

- ✓ الجرد المستمر لا يحتاج إلى إعداد قوائم مسبقة.
- ✓ الجرد المستمر يساعد على إعداد الحسابات الختامية في الوقت المناسب و ذلك لأن السجلات قد عدلت مسبقا.

2. **نظام الجرد المتناوب أو الدوري:** تتحدد قيمة المخزون بصفة دورية عادة كل سنة وهو النظام أكثر تداولا، إذ يناسب المؤسسات التي تبيع بضائع متنوعة ومتعددة ، كما يكون سعر الوحدة فيها منخفض و هذه حالة مساحات بيع المواد الغذائية أو الصيدليات، فقد تبيع المؤسسة الزبون الواحد عدة أنواع من البضائع و باعتبار هذه العملية تتكرر في اليوم عدة مرات فعلا، فلا تعقل أن نرجع للسجلات في

كل مرة لمعرفة و تسجيل تكلفة كل وحدة مباعة، لهذا عادة ما ينتظر حتى نهاية الدورة المحاسبية لتحديد تكلفة البضاعة المباعة.

و من مزايا الجرد المتناوب نذكر ما يلي:

- السهولة في التطبيق.
- يتم الحصر الفعلي بمجودات المخازن قبل إعداد الحسابات الختامية، مما يساعد في تقييم و تحديد المواد المخزنة في نهاية الفترة.
- هذا الجرد مناسب للمشروعات الصغيرة و المتوسطة و التي يمكن أن تتم عمليات جرد محتويات مخازنها خلال فترة قصيرة.

المطلب الثالث: معالجة بعض الحالات الخاصة للمخزونات في نهاية الدورة.

أولا: الحالات الخاصة لعمليات الشراء و البيع غير الكاملة.

1. تسوية المشتريات:

إن حـ/38: المشتريات هو حساب وسيط أي أن رصيده في نهاية الدورة يجب أن يكون معدوما، فإن لم يتحقق ذلك وجب تسويته، في هذه الحالة تكون عملية الشراء و البيع غير كاملة لأحد السببين:

السبب الأول: استلام الفاتورة دون البضائع إلى تاريخ 12/31/ ن

في هذه الحالة تسجل المؤسسة قيد الشراء في تاريخ الشراء، و ترصد حساب مشتريات بضاعة حـ/380 بجعل دائنا، و حساب 37 مخزون لدى الغير مدينا.

رصيد حـ/38 في نهاية الدورة مدين: إن الرصيد المدين لـ حـ/38 يعني أن المؤسسة لم تستلم جزء من المشتريات في حين أنها استلمت الفواتير، لذا فمخزونها من المشتريات مازال موجود لدى الغير لذا تسجل المؤسسة القيد التالي:

التاريخ				
37		حـ/ مخزون في الخارج	×××	
	38	حـ / مشتريات		×××
		ترصيد حساب مشتريات		

و عند الاستلام الفعلي للمخزون في الدورة اللاحقة نقوم بتسجيل القيد التالي:

		التاريخ		
× 3		حـ/ المخزون	×××	
	37	حـ / مخزون في الخارج		×××
		استلام المخزونات الخارجية		

السبب الثاني: استلام البضاعة دون الفاتورة.

يعني أن المؤسسة لم تستلم جزء من الفواتير الخاصة بمشترياتها في حين أن المشتريات لحقت إلى مخزون المؤسسة.

فتقوم المؤسسة بترصيد حساب مشتريات بضاعة حـ/ 380 بجعله مدين، و حساب 408 (فواتير قيد الاستلام) دائنا بتسجيل القيد التالي:

		التاريخ		
38		حـ/ مشتريات	×××	
	408	حـ / فواتير قيد الاستلام		×××
		ترصيد حساب مشتريات		

و في السنة الموالية و عند استلام الفواتير يتم ترصيد حـ/ 408 كما يلي:

		التاريخ		
408		حـ/ فواتير قيد الاستلام	×××	
	401،5×	حـ / موردو المخزونات، نقديات		×××
		استلام الفاتورة		

2. تسوية المبيعات التي لم تعد فواتيرها بعد:

في نهاية الدورة إذا كان على المؤسسة فواتير لم تسلمها بعد إلى أصحابها، أي لديها جزء من مبيعاتها غير مفوتر، تقوم بتسويتها كما يلي:

		التاريخ		
418		حـ/ فواتير قيد التحرير	×××	
	70×	حـ / مبيعات		×××
		فواتير غير محررة بعد		

عند تسليم الفواتير إلى أصحابها يتم ترصيد حـ/418 كما يلي:

		التاريخ		
5،411×		حـ/ الزبائن، النقديات	×××	
	418	حـ / فواتير قيد التحرير		×××
		تحرير الفاتورة		

مثـال1: خلال سنة 2016 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1. شراء بضاعة بمبلغ 22000 دج على الحساب، استلمت الفاتورة دون البضاعة.
2. شراء أغلفة مستهلكة بمبلغ 9500 دج، وصلت الأغلفة دون الفاتورة.
3. بيع مواد أولية بمبلغ 50000 دج، أخرجت المؤسسة المواد من المخازن و لم تعد الفاتورة.

المطلوب: تسجيل العمليات على دفتر اليومية؟.

الـحـل: تسجيل العمليات على دفتر اليومية.

		1		
380		حـ/ مشتريات بضائع	22000	
	401	حـ / موردو المخزونات		22000
		شراء بضاعة على الحساب		
		2		
32		حـ/ تموينات أخرى	9500	
	382	حـ/ مشتريات تموينات		9500
		إدخال الأغلفة المستهلكة للمخازن		

		3		
600		حـ/ بضائع مستهلكة	50000	
	31	حـ/ مواد و لوازم		50000
		إخراج المواد المباعة من المخازن		
		2016/12/31		
37		حـ/ مخزون لدى الغير	22000	
	380	حـ/ مشتريات بضائع		22000
		ترصيد مشتريات بضاعة		
		2016/12/31		
382		حـ/ مشتريات تموينات أخرى	9500	
	408	حـ/ فواتير قيد الاستلام		9500
		ترصيد حساب مشتريات		
		2016/12/31		
418		حـ/ فواتير قيد التقرير	50000	
	700	حـ/ مبيعات بضائع		50000
		فواتير رهن التحرير		

مثـال 2: خلال جانفي 2017 قامت المؤسسة بما يلي:

1. استلمت البضاعة و وضعت في المخازن.

2. استلمت فاتورة شراء الأغلفة المستهلكة و سددت نقدا.

3. أعدت المؤسسة الفاتورة الخاصة ببيع المواد الأولية و حصلت مبلغا بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة حسب أسلوب الجرد الدائم؟.

الـحـل:

		2017/1		
30		حـ/ بضائع	22000	
	37	حـ / مخزون لدى الغير		22000
		استلام بضاعة من الغير		
		2017/2		
408		حـ/ فواتير غير مستلمة	9500	
	53	حـ/ الصندوق		9500
		استلام فاتورة شراء الأغلفة المستهلكة و تسديدها نقدا		
		2017/3		
512		حـ/ البنك	50000	
	418	حـ/ فواتير قيد التحرير		50000
		تحرير فاتورة بيع المواد الأولية و تحصيلها بشيك		

مثال 3: حول الحسابات 33 و 34.

في نهاية سنة 2016 أظهر جرد المخزون ما يلي:

منتجات قيد التنفيذ 60000 دج، دراسات قيد التنفيذ لصالح مؤسسة أخرى 80000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة في يومية المؤسسة حسب أسلوب الجرد الدائم؟.

الـحـل:

تسجيل القيود في يومية المؤسسة في سنة 2016.

/12/31

331		حـ/ منتجات قيد التنفيذ	60000	
341		حـ/ دراسات قيد التنفيذ	80000	
	723	حـ / تغير مخزون منتجات قيد التنفيذ		140000
		منتجات و دراسات قيد التنفيذ		

في بداية السنة المقبلة تقوم المؤسسة بتسجيل عكس القيد المسجل أعلاه.

2017/1

723		حـ/ تغير مخزون منتجات قيد التنفيذ	140000	
	331	حـ / منتجات قيد التنفيذ		60000
	341	حـ/دراسات قيد التنفيذ		80000
		منتجات و دراسات قيد التنفيذ		

ثانيا : تسوية حسابات المشتريات عند استخدام الجرد المتناوب.

عند استخدام المؤسسة لأسلوب الجرد المتناوب يلزمها إجراء قيود التسوية و الخاصة بالمشتريات في نهاية السنة، و يتم ذلك بتسجيل ثلاث قيود و هي:

القيد الأول: ترصيد مخزون أول المدة و ذلك بتسجيل القيد التالي:

12/31/ ن

600		حـ/ بضاعة مستهلكة	×××	
601		حـ/ مواد و لوازم مستهلكة	×××	
602		حـ/ تموينات أخرى مستهلكة	×××	
724		حـ/ تغير مخزون المنتجات	×××	
	30	حـ / بضائع		×××
	31	حـ/مواد و لوازم		×××
	32	حـ/ تموينات أخرى		×××
	35	حـ/مخزون منتجات		×××
		ترصيد مخزون بداية السنة		

القيد الثاني: ترصيد حساب المشتريات حـ/ 38 و ذلك بتسجيل القيد التالي:

12/31/ ن

600		حـ/ بضاعة مستهلكة	×××	
601		حـ/ مواد و لوازم مستهلكة	×××	
602		حـ/ تموينات أخرى مستهلكة	×××	
	380	حـ / مشتريات بضائع		×××
	381	حـ/مشتريات مواد و لوازم		×××
	382	حـ/ مشتريات تموينات أخرى		×××
		ترصيد المشتريات		

القيد الثالث: إثبات مخزون نهاية السنة و يكون ذلك بتسجيل القيد التالي:

12/31/ ن

30		حـ/ بضائع	×××	
31		حـ/ مواد و لوازم	×××	
32		حـ/ تموينات أخرى	×××	
35		حـ/ مخزون المنتجات	×××	
	600	حـ / بضاعة مستهلكة		×××
	601	حـ/ مواد و لوازم مستهلكة		×××
	260	حـ/ تموينات أخرى مستهلكة		×××
	724	حـ/ تغير مخزون المنتجات		×××
		إثبات مخزون نهاية السنة		

ملاحظة: عند تطبيق أسلوب الجرد المتناوب لا تقوم المؤسسة بتسجيل الاستهلاكات من المخزونات خلال السنة.

المبحث الثالث: فوارق الجرد، التسوية المحاسبية و خسارة القيمة المرتبطة بالمخزونات.

المطلب الأول: فوارق الجرد.

أولا: تعريف فوارق الجرد.

" فوارق الجرد هي التغيرات في القيمة المحاسبية لمخزون آخر المدة و القيمة الحقيقية لأصناف المخزونات من مواد أولية و بضاعة و منتجات تامة الصنع و نصف مصنعة".

ثانيا: حساب فوارق الجرد:

- **مخزون آخر المدة كقيمة حقيقية (مخ$_2$ ح):** يقيم من خلال عملية الجرد التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة (شهر، ثلاثي، سداسي، سنة).

مخ$_2$ ح = عدد الوحدات الموجودة فعلا × تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج للوحدة.

- **مخزون آخر المدة كقيمة محاسبية(مخ$_2$ م):** نستخدم العلاقة التالية:

- **لتقييم المواد أو البضائع.**

المواد الأولية المستهلكة = المشتريات + مخ$_2$ + مخ$_1$.
مخ$_2$ = المشتريات + مخ$_1$– المواد المستهلكة.

- **لتقييم المنتجات:**

المبيعات =الإنتاج + مخ$_1$– مخ$_2$.
مخ$_2$ = الإنتاج+ مخ$_1$– المبيعات.

يمكن حساب فوارق الجرد كمايلي:

الجرد = مخ$_2$(ح)– مخ$_2$ (م).△

ملاحظات:

- ✓ على المحاسب أن يجري فرق الجرد (△ الجرد) لكل مادة أو بضاعة أو منتج تام أو نصف مصنع.
- ✓ إذا كان مجموع القيمة المحاسبية **أكبر** من مجموع القيمة الحقيقية فإن الفرق يعد **عجزا.**
- ✓ إذا كان مجموع القيمة الحقيقية أكبر من مجموع القيمة المحاسبية فإن الفرق يعبر عن **فائض.**

المطلب الثاني: التسوية المحاسبية.

نعالج الانحراف و ذلك بمقارنة حالة المخزون مع نظيره في الدفاتر المحاسبية (الجرد الدفتري)، فإذا لاحظنا أن هناك فرق بين **الجرد المحاسبي** و **الجرد الفعلي** فإننا نقوم بتسوية حسابات المخزون كمايلي:

أولا: في حالة وجود نقص في المخزون.

في هذه الحالة تقوم بتخفيض في حسابات المخزون بجعل حساب 657 تكاليف خارج الاستغلال (تكاليف استثنائية للتسيير) مدينا.

و يكون التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي:

657		حـ/ تكاليف استثنائية للتسيير	×××	
	3×	حـ / المخزون		×××
		نقص في قيمة المخزون		

ثانيا: في حالة وجود فائض في المخزون.

في هذه الحالة يعالج الفرق على أنه نواتج استثنائية و يكون التسجيل وفق القيد التالي:

3×		حـ/ المخزون	×××	
	757	حـ / نواتج استثنائية عن عمليات التسيير		×××
		الزيادة في قيمة المخزون.		

المطلب الثالث: خسائر القيمة المرتبطة بالمخزونات.

بما أن المخزونات قد تطرأ عليها حوادث لابد للمؤسسة أن تأخذ بمبدأ الحيطة و الحذر لمواجهة كل طارئ، ذلك بتكوين مخصص ملائم لكل توقع يمكن أن يحدث، و هو ما يستوجب الأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف و الخسائر المحتملة في الحسابات عند تحديد النتيجة.

أولا: مفهوم المؤونة و شروط تكوينها.

1. تعريف المؤونة:

تدخل عناصر المخزون في محاسبة المؤسسة بكلفة الشراء بالنسبة للمنتجات و المواد الأولية و بتكلفة الإنتاج بالنسبة للمنتجات، و عند تقديرها في نهاية السنة يمكن أن يطرح للمؤسسة بعض المشاكل لأن عناصر المخزون يمكن أن يحدث فيها نقص أو تدهور، و ذلك راجع إلى عدة

أسباب مثلا: انخفاض الأسعار، تلف المخزون، و على هذا يمكن تعريف المؤونة على أنها: " الإثبات المحاسبي لتدهور قيمة عناصر المخزون المحتمل".

2. شروط تكوين المؤونة (حسب المعيار 37).

على المؤسسة حساب و تسجيل مؤونة إذا تحققت الشروط الثلاثة التالية مجتمعة:

- ✓ تواجه المؤسسة التزاما حاليا (قانوني أو ضمني) ناتجا عن أحداث ماضية.
- ✓ يحتمل خروج موارد متمثلة في مزايا اقتصادية مستقبلية ضرورية لإنهاء الالتزام.
- ✓ يمكن تقدير مبلغ الالتزام بمصداقية.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للمؤونات.

إن انخفاض أسعار الخدمات و اللوازم و السلع نتيجة التلف و القدم يجبر المؤسسة على تخصيص مؤونة لمواجهة تدني قيم المخزون.

1. تكوين المؤونة: يكون التسجيل عند تكوين المؤونة وفق القيد التالي:

ن/12/31

685		حـ/ مخصصات الاهتلاكات و التموينات و خسائر القيمة، الأصول الجارية	×××	
	39×	حـ / خسائر القيمة عن المخزونات و الجاري تخزينها.		×××
		تكوين المؤونة.		

2. استعمال المؤونة:

- **في حالة ارتفاع المؤونة:** يكون نفس قيد تكوين المؤونة.
- **في حالة انخفاض المؤونة:** يجب إلغاء الجرد الذي لم تعد المؤسسة في حاجته وفق القيد التالي:

×39		حـ/ خسائر القيمة عن المخزونات الجاري تخزينها.	×××	
	785	حـ / استرجاع خسائر قيمة المخزون.		×××
		إلغاء مؤونة تدني قيم المخزون.		

- **في حالة إلغاء المؤونة:** أي أن المؤونات التي كونت من قبل لم يعد لها فائدة، و لهذا يجب استرجاعها وفق قيد التخفيض و بكامل المؤونة المكونة.

مثال1: في 2016/12/31 يبين الجدول التالي وضعية المخزونات في المؤسسة.

الحساب	كلفة الإنتاج	القيمة الحقيقية
3550 منتوج تام 1	154200 دج	150000 دج
3551 منتوج تام 2	300000 دج	320000 دج
3552 منتوج تام 3	356000 دج	300000 دج

الـحـل:

الحساب	كلفة الإنتاج	القيمة الحقيقية	المؤونة
3550 منتوج تام 1 م1	154200 دج	150000 دج	**4200 دج**
3551 منتوج تام 2 م2	300000 دج	320000 دج	**لا تشكل مؤونة**
3552 منتوج تام 3 م3	356000 دج	300000 دج	**5600 دج**

2016/12/31

685		حـ/ مخصصات خسائر قيمة المخزونات.	9800	
	3950	حـ / خسائر القيمة عن منتجات تامة.		4200
	3952	حـ / خسائر القيمة عن منتجات تامة.		5600
		تشكيل مؤونة.		

و بتاريخ 2017/12/31مؤونة المنتوج التام م1 غير مبررة، يتطلب استرجاعها، بينما المنتوج التام م3 اتضح أن النقص بلغ 8000 دج.

المطلوب: سجل القيود اللازمة؟.

الحل: التسجيل المحاسبي كما يلي:

2017/12/31

3950		حـ/ خسائر القيمة عن منتجات تامة	4200	
	785	حـ / استرجاع خسائر القيمة		4200
		استرجاع مؤونة المنتوج م1		
		//		
685		حـ/ مخصصات خسارة قيمة المخزونات	9500	
	3952	حـ/ خسائر القيمة عن منتجات تامة		9500
		تشكيل مؤونة إضافية للمنتوج م3		

مثال2:

تملك شركة ضمن مخزون المنتجات التامة 3000 وحدة، مع العلم أن تكلفة إنتاجها هي: 800 دج/للوحدة، مصاريف التوزيع هي 50 دج/للوحدة، و سعر بيعها العادي هو 1200 دج/ للوحدة.

و نظرا للظروف الصعبة و المنافسة الشديدة التي تواجهها الشركة لتصريف منتجاتها، فهي تتوقع انخفاض في سعر البيع لنصف مخزونها بمقدار 40%.

المطلوب:حدد قيمة المؤونة، و سجل ذلك محاسبيا؟.

الـحـل:

سعر البيع الحالي = 1200 × 60% = 720 دج.

مصاريف التوزيع = 50 دج.

سعر الوحدة =670 دج.

عدد الوحدات المقرر بيعها: 3000 × 50% = 1500 وحدة.

و منه القيمة الحالية = 1500 × 670 = 1005000 دج.

أما تكلفة إنتاجها = 800 × 1500 = 1200000 دج.

إذن قيمة الخسارة المحتملة (المؤونة) = 1200000 – 1005000 = 195000 دج.

التسجيل المحاسبي.

12/31/ ن

685		حـ/ مخصصات خسائر قيمة المخزونات.	195000	
	395	حـ / خسائر القيمة عن المنتجات التامة.		195000
		تشكيل مؤونة تدني قيمة المنتجات التامة.		

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا : الكتب

1. أبو نصار محمد ، حميدات جمعة ، "معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية و العملية"، عمان، الأردن، 2008.
2. الخيلي رياض، الجعبري أحمد و آخرون، "محاسبة الشركات"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
3. العدوان محمد و آ خرون ، "ادارة الشراء و التخزين"، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2006.
4. بكاري بلخير، "دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي"ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
5. بن ربيع حنيفة، "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزائر، الجزء الأول، 2010.
6. بن ربيع حنيفة، "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، منشورات كليك، الجزائر، الجزء الثاني ، الطبعة الأولى، 2013.
7. بوتين محمد ، "المحاسبة العامة للمؤسسة" ، ديوان المطبوعات الجامعية الجامعية ، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2003.
8. بوتين محمد،" المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS"، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2010.
9. حماد طارق عبد العال،"دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، الدار الجامعية، مصر، 2006.
10. حواس صلاح، "المحاسبة العامة دروس، مواضيع و مسائل محلولة "، غرناطة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
11. سنقرط باسل عبد الغني، "أصول المحاسبة"، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
12. شنوف شعيب، "محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو، الجزائر،2008

13. طواهر محمد توهامي، الصديقي مسعود، "المراجعة و تدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

14. علاوي لخضر، "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF"، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014.

15. كتوش عاشور، "المحاسبة العامة– أصول و مبادئ– وفق المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية،2009.

16. لعشيش جمال،" محاسبة المؤسسة و الجباية وفقا للنظام المحاسبي المالي"، متيجة للطباعة الجزائر، 2011.

17. محمد العدوان و آخرون ، ادارة الشراء و التخزين ، دار الصفا للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى، 2005.

18. هوام جمعة، "المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية IAS/IFRS الدولية "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2010/2009.

19. هيثم الزغبي و آخرون، " إدارة الشراء و التخزين" ، مدخل كمي، دار الفكر، عمان ، الأردن، 2000.

ثانيا: الأطروحات و الرسائل الجامعية.

20. سفيان بن بلقاسم ، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطوير الأسواق المالية، دراسة مقدمة ضمن متطلبات شهادة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010.

21. حواس صالح، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007.

ثالثا: المجلات المتخصصة.

22. قورين حاج قويدر، " تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات ضمن النظام IAS02 المحاسبي SCF، مجلة الردة لاقتصاديات الأعمال، جامعة الشلف، العدد الأول، 2015.

23. كتوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحدIFRS/IAS في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة شلف، 2009.

24. Ouled Amer Smail ; la normalisation comptable en Algérie: présentation du nouveau système comptable et financier, revue des sciences économique et de gestion, université Ferhat Abbes, Sétif,N°10,2010

رابعا: المؤتمرات.

25.العربي محمد ،"المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة التثبيتات "، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي، الإطار المفاهيمي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبيةIAS/IFRS ، مركز خميس مليانة، الجزائر يومي 17و 18 جانفي 2010

26. تومي مولود، كحول صورية، "واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر"، مداخلة واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة الوادي، يومي 05-06/ماي 2013.

27. عمورة جمال، "الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديدSCF "، بحوث و أوراق عمل الملتقى الدولي، المنعقد خلال الفترة 16-17-18 نوفمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة ، الجزائر.

28. عمورة جمال، درحمون هلال،" النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS/IFRS و المعايير الدولية للمراجعة : التحدي"، بحوث و أوراق عمل الملتقى للمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سعد دحلب، البليدة، خلال الفترة 13 و 14 ديسمبر 201

29. نقماري سفيان ،بالهادف رحمة ،" واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر و علاقته بالمعايير الدولية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر، 2013

خامسا: القوانين الرسمية.

30. القانون رقم 07 المؤرخ في 11/7/ المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية العدد 74، الجزائر، 2007.

31. المادة من 121-7 من القانون 11-7 المتضمن النظام المحاسبي المؤرخ في 26 يونيو.

32. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، يتضمن النظام المحاسبي الجديد، الجزائر، 2009.

سادسا: المواقع الالكترونية.

33.إعداد التقارير المالية : الموقع...Fac.Ksu.edu.Sa/sites/defaut/

34.أهداف و مفاهيم المحاسبة المالية : الموقع

WWW.abahe.co.ok/b/international_maketing_072.pdf

35.نظريات القيد المحاسبي و الدفاتر المحاسبية ، جمعة الأندلس: الموقع

http://au.edu.sy/images/courses/hospitamgm/1_1/71...

36.مسعود دراوسي ، ضيف الله محمد الهادي و قوادري محمد ، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل لمعايير الدولية للمحاسبة : الموقع

WWW.Kantakji.com/media/2325/om29

37.المجال المفاهيمي الأول : المبادئ الأساسية للمحاسبة : الميزانية و النتيجة : الموقع

WWW.Onefd.edu.dz

المراجع باللغة الأجنبية.

38. George Langlois et autres," **Manuel de comptabilité approfondie"**, Berti Editions,Tome I , Alger , 2013

39. Marc NIKTIN et Marie-Odile Régent, "**Introduction à la comptabilité** "; 3ème édition, édition ARMAND Colin ; Paris, mars , 2007.

40. Robert Obert , "**Pratique des IAS/IFRS"**, édition Dunod , Paris 2002

41. Robert Maéso, André Philips et Christian Raulet**, "Comptabilité financière"**, 10 ème édition , édition Dunod ,Paris,2005