

التثبيات (الأصول غير الجارية)

الأهداف التعليمية

1. مفاهيم أساسية،
2. العناصر الأساسية التثبيات غير الجارية،
3. تقييم التثبيات غير الجارية،
4. حالات خاصة،
5. الاهتلاكات،
6. خسائر قيم التثبيات،
7. تطبيقات.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



1- مفاهيم أساسية

تعريف

تمثل الأصول موارد اقتصادية تخضع لرقابة الشركة اكتسبتها عن طريق إجراء عمليات تمت في الماضي و ينتظر منها أن تدر لها منافع اقتصادية حاضرا و مستقبلا. فالأصول التي لا تخضع منافعها التي تتولد على مدار عمرها الاقتصادي لرقابة و سيطرة الشركة لا تسجل ضمن أصولها كما هو الحال في الأصول المؤجرة في صيغة الإيجار التمويلي (الرأسمالي).

خصائص الأصول

- لها قيمة اقتصادية يمكن تحديدها بدقة لتوفر الوثائق و المستندات القانونية المؤيدة لذلك،
- تولد تدفقات نقدية نتيجة الاستعمال أو البيع،
- تؤول المنافع الاقتصادية والمخاطر للجهة التي تتحكم في الأصل - التي لها سيطرة على منفعه-التي لا تكون بالضرورة الجهة المالكة. و هذا يمثل تعبيرا وشرحا و استدلالا عن فكرة "تغليب الجوهر الاقتصادي على الجوهر القانوني".

العناصر الأساسية للأصول

- التثبيات المعنوية (غير الملموسة).الأول لمذكرات التخرج في الجزائر
- التثبيات المادية (الملموسة).
- التثبيات المالية.
- المخزونات.
- الحسابات المدينة (الذمم).
- الحسابات النقدية.

2. العناصر الأساسية للأصول غير الجارية:

تتمثل في عناصر الأصول باختلاف طبيعتها التي يكون الغرض من الحيازة عليها (شراء، إنتاج، مساهمة، إعانة، مبادلة، تأجير تمويلي) هو الاستعمال في أنشطتها المعتادة على مدار فترة زمنية تفوق السنة. و تصنف هذه التثبيات كالآتي:

ح/ 20 التثبيات المعنوية (غير الملموسة)

تتمثل في الأصول المعنوية المحددة أو المعرفة و غير المالية التي تقع في مجال سيطرة الشركة التي حازت عليها بقصد مزاوله مختلف الأنشطة الاقتصادية المعتادة لها و للمساهمة مع باقي الأصول الأخرى في توليد تدفقات نقدية مستقبلا. و تصنف العناصر التالية ضمن الأصول المعنوية:

- ح/ 203 مصاريف التطوير المرسمة،
- ح/ 204 البرمجيات،
- ح/ 205 براءات الاختراع، حقوق الملكية الصناعية و التجارية،
- ح/ 207 فرق الشراء (الشهرة)،
- ح/ 208 التثبيات المعنوية الأخرى.

ح/ 21 التثبيات المادية (العينية)

تتشكل من العناصر المادية التي تتوفر عليها الشركة و التي تستخدم لأكثر من سنة مالية في مختلف الأغراض الضرورية لعمليات التسيير و الإنتاج و البيع. تختلف عناصر الأصول المادية غير الجارية في الشركة باختلاف طبيعة النشاط المزاول- صناعي، تجاري، خدمي. و من أمثلة هذا الصنف من الأصول:

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- ح/ 211 الأراضي،
- ح/ 212 تسويات و تهيئات الأراضي،
- ح/ 213 المباني،
- ح/ 215 المنشآت التقنية، و المعدات و الأدوات الصناعية،
- ح/ 218 التثبيات المادية الأخرى.

ح/ 22 التثبيات في شكل امتياز

أدرج النظام المحاسبي المالي التثبيات المادية المخصصة لتوظيفها للحصول على عوائد مالية في شكل إيجار أو للاحتفاظ بها من أجل من فارق الأسعار عند البيع.

ح/ 23 التثبيات الجارية إنجازها

تمثل قيمة التثبيات التي لم يتم إنجازها بعد في نهاية السنة المالية و ينتظر أن تجرى عليها إضافات في الفترات الموالية، و تمثل كذلك المبالغ المدفوعة مسبقا لشراء التثبيات. و تنقسم إلى:

- ح/ 232 التثبيات المادية الجارية إنجازها،

- ح/ 232 التثبيات المعنوية الجاري إنجازها،
- ح/ 238 التسيقات على أوامر شراء التثبيات

التثبيات المالية

هي عبارة عن القيم المالية التي تستثمرها الشركة في الأوراق المالية في شكل أسهم و سندات أو في شكل قروض من أجل الحصول على إيرادات (فوائد و عوائد أسهم) و مكاسب مالية ناتجة عن فوارق الأسعار على مدار فترة زمنية معينة أو الحصول على امتيازات مثل السيطرة على القرارات المالية في الشركات الفرعية و توطيد الروابط التجارية و المالية و الاستفادة من خبرات و تجارب و معارف و مهارات الشركات الحليفة. و تتضمن التثبيات المالية الحسابين التاليين:

- ح/ 26 المساهمات و الحسابات الملحقة الدائنة،
- ح/ 27 التثبيات المالية الأخرى.

أما الأصول الجارية (المتداولة) فيقصد بها عناصر الأصول التي من المحتمل أن:

- (أ) تنتج أو تستهلكمنافعتها أو تباعخلال دورة الاستغلال العادية مثل عناصر المخزون المختلفة،
 (ب) تحصل أو تقبض قيمها مثل تحصيل قيمة الأوراق التجارية و قبض الديون الأخرى المستحقة على الغيرالتي نشأت عن العمليات التجارية للفترة المالية الجارية،
 (ت) المبالغ المالية السائلة التي تتوفر عليها الشركة و التي لا تخضع لأي شروط أو قيود تعاقدية أو قانونية.

إن تصنيف الأصول من الناحية المحاسبية إلى جارية و غير جارية اقتضته عدة اعتبارات لعل من أهمها:

حساب النسب المالية تلبية لاحتياجات مستخدمى القوائم المالية خصوصا فيما يتعلق بتقييم أداء الإدارة،

1 بناء نماذج التقييم الملائمة لمختلف بنود الأصول.

3. تقييم التثبيات (الأصول غير الجارية)

إن الحيابة على التثبيات يمكن أن تتم وفق عدة صيغختار من بينها الشركة مما يوفر لها مرونة جيدة عندما ترغب في تكوين أو توسيع طاقتها الإنتاجية أو تحسين أساليب عملها. يحدد النظام المحاسبي المالي الكيفيات المحاسبية التي على ضوءها تتم الحيابة على الأصول في الفقرة 112-2 كالاتي:

تسجل الأصول المشتراة نقدا على أساس تكلفة الحيابة. و تحدد تكلفة الحيابة وفق النظام المحاسبي المالي كالاتي (الفقرة 112-3):

تكلفة الحيازة = صافي سعر الشراء (بدون تخفيضات) خارج الرسم مضافا إليه المصاريف الملحقة الضرورية لجعل التثبيت (الأصل) جاهزا لأول استعمال للغرض المحدد له مثل مصاريف الشحن و النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية، مصاريف التركيب. ويستثنى من تكلفة الحيازة المصاريف التالية: حقوق التسجيل الأتعاب و العمولات و مصاريف العقود التي تصنف ضمن المصاريف التشغيلية. تسجل الأصول المنتجة على أساس تكلفة الإنتاج التي تتضمن عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة التي يمكن بشكل معقول ربطها بالإنتاج. لا يندرج ضمن تكلفة الإنتاج عناصر المصاريف التالية:

- المصاريف الإدارية،
 - المصاريف العامة،
 - نسبة التكاليف غير المباشرة (الثابتة) المرتبطة بطاقة الإنتاج غير المستغلة.
 - مصاريف التشغيل التي تقع بين الفترة الممتدة بين تاريخ جهوزية الأصل لأول استعمال للغرض المحدد له و تاريخ بلوغه طاقة الإنتاج العادية مثل مصاريف الاختبارات و التجارب وغيرهما.
 - تكلفة الضياع (الهدر) غير العادي المرتبطة بتكاليف إنتاج الأصل.
- تسجل الأصول التي تمت حيازتها عن طريق المساهمة على أساس القيمة الاسمية للأسهم المصدرة المكتتب بها. و تتحدد قيمة تلك الأصول بواسطة خبير مهني مختص.
- تسجل الأصول التي تمت حيازتها عن طريق الإعانة على أساس قيمتها العادلة أثناء اكتساب تلك الإعانة. يسجل الأصل الذي تمت حيازته عن طريق المبادلة بأحد الأسلوبين التاليين:
- (أ) الأصل مماثل (متشابه): يسجل الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستبعد أي المستبدل،
- (ب) الأصل غير مماثل: يسجل الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم.
- يسجل الأصل الذي تمت حيازته عن طريق الإيجار التمويلي على أساس قيمته العادلة التي تتحدد وفق شروط التي يتطلبها الإيجار التمويلي.

4. حالات خاصة

تدرج مصاريف تسوية الأراضي و تهيئتها (إعداد الموقع) ضمن تكلفة الحيازة. كما تدرج ضمن تكلفة الشراء أو الإنتاج مصاريف التفكيك و الإزالة إذا كان ذلك منصوفا عليه في العقد، و تدرج كذلك الأتعاب المدفوعة عن خدمات الخبراء و المهنيين كالمهندسين، و المهنيين الآخرين.

تسجل المصاريف المرتبطة بالتطوير ضمن الأصول المعنوية (تثبيات معنوية) إذا توفرت الشروط التالية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي 38 و التي نصت عليها الفقرة 121-14 من النظام المحاسبي المالي:

- إمكانية تحديد المنتج أو العملية محل التطوير بشكل واضح و كذا إمكانية تحديد و قياس التكاليف المرتبطة بنشاط التطوير بموثوقية و بمعزل عن باقي التكاليف الأخرى،
- إثبات الجدوى التقنية للمنتج أو العملية محل التطوير،
- إبداء الإدارة نيتها بإنتاج وتسويق المنتج أو العملية أو استخدامهما،
- وجود مؤشر واضح على توفر سوق في المستقبل لبيع المنتج أو العملية. و في حالة تطوير المنتج أو العملية بغرض الاستعمال الداخلي يجب إثبات منفعة و جدوى هذا الاستعمال،
- توفر الموارد اللازمة لإنهاء مشروع التطوير و بيع او استعمال المنتج أو العملية أو توقع توفرها بدرجة معقولة من الثقة.

أ) السداد المؤجل للشراء

يثبت الأصل المشتري بقيمته الحالية (المعادلة لسعر السوق) و يدرج الفرق بين السعر الإجمالي المتفق على سداده في زمن لاحق و القيمة الحالية ضمن المصاريف المالية على مدار فترة الائتمان

تطبيق:

اتفقت الشركة مع مورد التجهيزات الصناعية على تسديد الفاتورة المؤرخة في 1/1/ن التي قيمتها 400.000 دج (م.ر) في تاريخ 12/31/ن. بفرض أن معدل الفائدة السائد هو 5% معدل الرسم على القيمة المضافة 17%.

إذن، فإن القيمة الحالية (تكلفة التثبيت) = $400.000 \times (1.05)^{-1} = 380952$ دج. و يمثل الفرق 19047.6 دج (400000 - 380952.4) مصروف مالي (فائدة).

التسجيل المحاسبي لهذه العملية يكون كالتالي:

380952	325.600 55352	1/1/ن من ح/ 2130 المباني من ح/ 4456 الرسم القابل للاسترجاع إلى ح/ 404 موردو التثبيتات إثبات قيد الشراء (خارج الرسم): 1.17/380952
400.000	380952 19048	12/31/ن من ح/ 404 موردو التثبيتات من ح/ 661 مصاريف الفائدة إلى ح/ 512 البنك إثبات قيد سداد المورد: 19048 = 380952 - 400.000 دج

(ب) الفائدة عن القروض الممولة لإنتاج التثبيتات

الفائدة المدفوعة مقابل تمويل شراء التثبيتات تسجل على أنها مصروف تشغيلي، أما الفائدة التي تدفع عن القروض المستعملة في إنتاج التثبيتات فإنها تدخل ضمن تكاليف الإنتاج. و هذا وفق ما تنص عليه القواعد المحاسبية المعدة من طرف النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معيار التقرير المالي الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض.

(ث) اختلاف أعمار مكونات التثبيت

عندما تكون الأعمار الاقتصادية لمكونات بعض الأصول تختلف عن أعمار الأصول التي تنتمي إليها، تعامل حينئذ تلك المكونات على أنها أصول مستقلة كما هو الحال بالنسبة لمكونات الطائرة أو الباخرة أو المبنى أو أي أصل آخر مما يترتب عليه ضرورة استخدام معدلات اهتلاك مختلفة. تتم هذه العملية متى توفرت الشروط الموالية:

1. أن يكون للمكون عمر محدد يختلف عن عمر الأصل (التثبيت) التابع له،
2. أن يخضع المكون إلى الاستبدال خلال العمر الاقتصادي للأصل المادي التابع له،
3. تشترط الأنظمة الضريبية (الفرنسية) ألا تقل قيمة المكون عن نسبة 15% بالنسبة للأصول المنقولة، و 1% بالنسبة للأصول غير المنقولة.

تطبيق:

تستخدم الشركة مبنى اشترته بصافي قيمة 450000 دج (خ.ر) بتاريخ 01-01-01 من عمره الاقتصادي 40 سنة يحتوي على أجهزة تهوية تكلفتها 80000 دج (خ.ر) تستبدل كل عشر سنوات. و بعد اهتلاك تلك الأجهزة أقدمت على تغييرها بقيمة 110000 دج (م.ر).

المطلوب: على ضوء هذه المعلومات بين كيف تتم المعالجة المحاسبية وفق توجيهات SCF ؟

الحل:

370000	من ح/ 2130 المباني
80000	من ح/ 2131 المباني (المكون: تجهيزات التهوية)
76500	من ح/ 4456 الرسم القابل للاسترجاع
526500	إلى ح/ 512 البنك، أو/ ح/ 404 موردو التثبيتات 370000 = 80000 - 450000 دج
9250	من ح/ 6810 (م.إ.م.خ.ق)
8000	من ح/ 6811 (م.إ.م.خ.ق)
9250	إلى ح/ 2810 (إ.م.خ.ق)
8000	إلى ح/ 2811 (إ.م.خ.ق)
	يتكرر هذا القيد على مدار السنة، من 31-12-ن إلى غاية 31-12-ن+9
80000	من ح/ 2811 (إ.م.خ.ق)
80000	إلى ح/ 2131 المباني (المكون: تجهيزات التهوية) يغلق ح/ 2131 المباني (المكون: تجهيزات التهوية) في 01-01-ن+10
94017	من ح/ 2131 المباني (المكون: تجهيزات التهوية)
15983	من ح/ 4456 الرسم القابل للاسترجاع
110000	إلى ح/ 512 البنك، أو/ ح/ 404 موردو التثبيتات
9250	من ح/ 6810 (م.إ.م.خ.ق)
9402	من ح/ 6811 (م.إ.م.خ.ق)
9250	إلى ح/ 2810 (إ.م.خ.ق)
9402	إلى ح/ 2811 (إ.م.خ.ق)
	يتكرر هذا القيد على مدار السنة، من 31-12-ن+10 إلى غاية 31-12-ن+19

عندما تتوفر للشركة عدة أصول غير هامة نسبيا فحينذاك يمكن دمجها معا لتصبح تمثل أصلا واحدا بقيمة إجمالية مشتركة.

أما عندما يتعلق بشراء قطع الغيار البسيطة والمعدات و اللوازم فيمكن معاملتها إما على أنها عنصر من المخزون أو على أنها عنصر من المصاريف التشغيلية. لكنفي حالة شراء أو إنتاج قطع الغيار الرئيسية فيجب إدراجها ضمن الأصول الثابتة طالما تتوقع الشركة استخدامها على مدار أكثر من فترة.

(ج) الشراء المجمع (lump sum)

عندما يتم شراء أو إنتاج أصول غير جارية بقيمة مشتركة فإنه من الضروري تخصيص أو توزيع تلك القيمة على كل أصل وفق أي تناسب ملائم.

مثال: شراء عدة أنواع من التجهيزات المكتبية (س)، (ص)، (ع) بمبلغ إجمالي يساوي 480000 دج. وأن القيمة السوقية لكل نوع من التجهيزات إذا ما تم شراؤها على انفراد تتمثل في القيم التالية على الترتيب: 160000، 180000، 200000 دج. يوزع مبلغ الشراء الإجمالي كما يلي:

(ح) توزيع (تخصيص) تكلفة الشراء

تكلفة (س):	160000	89%	142.000
تكلفة (ص):	180000	89%	160.000
تكلفة (ع):	200000	89%	178.000
	540.000	$0.8888889 = 540/480 = 89\%$	480.000

(خ) المصاريف اللاحقة

عندما يكون من المحتمل أن يترتب عن التحسينات التي تجرى على الأصول منافع اقتصادية في المستقبل تزيد عن المنافع الأصلية لذلك الأصل. ترسم المصاريف المترتبة عن تلك التحسينات طالما تحققت النتائج التالية. أنظر الفقرة 121-6 من النظام المحاسبي المالي:

1. زيادة عمر الأصل أو زيادة طاقته الإنتاجية.
2. تحسين إنتاجية الأصل أو نوعية الإنتاج.
3. تخفيض تكاليف الإنتاج.

أما تكاليف الصيانة والإصلاحات الضرورية للحفاظ على الاستعمال العادي للطاقة الإنتاجية فهي تدرج ضمن المصاريف التشغيلية.

تطبيق:

أكملت المؤسسة بتاريخ 01-10-2014 إجراء تحسينات تقنية و تكنولوجية على تجهيزاتها الصناعية أدت إلى زيادة عمرها الاقتصادي بسنتين. بلغت تكلفة التحسينات 350000 دج. بينما كانت صافي القيمة الدفترية للتجهيزات قبل الجرد في 31-12-2014 تساوي 620667 دج. علما أن المعدات تم شراؤها بتاريخ 7-5-2010 و قدر لها عمر آنذاك بعشر سنوات و أنها تهلك وفق الاهتلاك الثابت (الخطي). المطلوب:

على ضوء المعلومات المتوفرة أعلاه أجب على ما يلي:

1. هل ترسمل تكاليف التحسينات و لماذا؟
2. سجل محاسبيا العمليات المتعلقة بالسنة المالية 2013، 2014، 2015.
3. كيف تصنف محاسبيا التغيير في عمر الأصل؟

الحل:

1. نعم ترسمل مصاريف التحسينات لأنها أدت إلى زيادة العمر الاقتصادي للأصل و من ثم توقع زيادة منفعه الاقتصادية مستقبلا. أنظر الفقرة 121-6 من النظام المحاسبي المالي.
2. التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات السابقة

98000	98000	<p>2013-12-31</p> <p>من ح / 6815 (م.إ.م.خ.ق)</p> <p>إلى ح / 2815 (إ.م.خ.ق)</p> <p>س- (8/12×0.1 س + 3×0.1 س) = 620667 ، و منه س = 980000 دج</p> <p>10/980000 = 98000 دج</p> <p>حيث س يرمز إلى التكلفة التاريخية</p>
350000	350000	<p>2014-10-01</p> <p>من ح / 215 التجهيزات الصناعية</p> <p>إلى ح / 512 البنك، أو/ و ح/404 موردو</p> <p>الثبتيات</p>
100463	100463	<p>2014-12-31</p> <p>من ح / 6815 (م.إ.م.خ.ق)</p> <p>إلى ح / 2815 (إ.م.خ.ق)</p> <p>$73500 = 12/9 \times 0.1 \times 980000$</p> <p>$26963 = 12/3 \times 9 / (350000 + 620667)$</p> <p>$100463 = 26963 + 73500$</p>
65025.5	65025.5	<p>2015-12-31</p> <p>من ح / 6815 (م.إ.م.خ.ق)</p> <p>إلى ح / 2815 (إ.م.خ.ق)</p> <p>$65025.5 = 8 / (100463 - 620667)$</p>

1. يصنف التغيير في عمر الأصل محاسبيا ضمن التغييرات في التقديرات المحاسبية وفق ما جاء به كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) و معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). أنظر الفقرة 312-5 و ما بعدها المتصلة بخسائر القيم في النظام المحاسبي المالي.

5. الاهتلاك

تعريف

يعبر الاهتلاك عن استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة في التثبيت المادي و المعنوي بكيفية تدريجية على مدار الفترات المالية المتتالية الموافقة لعمر التثبيت نتيجة الاستعمال و التآكل و القدم و التطور التقني. لذلك فإن المقابل النقدي لاستهلاك تلك المنافع يعتبر مصروفا تشغيليا. يتوقف تحديد مقدار الاهتلاك السنوي على الاعتبارات التالية:

1. معرفة القيمة القابلة للاهتلاك، و تتمثل في القيمة الدفترية (التكلفة التاريخية) أو هذه الأخيرة منزلا منها القيمة التقديرية المسترجعة في نهاية العمر الاقتصادي. و يتوقف استعمال أحد القيمتين على طريقة الاهتلاك المطبقة.

2. معرفة العمر أو معدل الاهتلاك،

3. معرفة طريقة الاهتلاك المطبقة.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

أهمية الاهتلاك

يحسب الاهتلاك و يتم التقرير عنه محاسبيا لتحقيق الأهداف التالية:

الهدف المحاسبي: يؤثر الاهتلاك (ح/ 28) على قيم التثبيات في الميزانية بحيث ينزل من قيمة التثبيت المرتبط به مما يساعد متخذ القرار على تقدير المستوى الإنتاجي لمختلف التثبيات و على معرفة مقدار المنافع الباقية غير المستهلكة. كما يؤثر مخصص الاهتلاك السنوي (ح/ 68) على الأرباح في قائمة حسابات النتائج (الدخل).

الهدف الاقتصادي: يدخل الاهتلاك ضمن مكونات تكاليف الإنتاج غير المباشرة في الاقتصاد الجزئي، و يدخل ضمن مكونات الحسابات الوطنية عند حساب الإنتاج الوطني الصافي و تراكم رأس المال الثابت الصافي في الاقتصاد الكلي.

الهدف الضريبي: تسمح السلطات الضريبية للمؤسسات بتنزيل مبلغ الاهتلاكات عند تحديد الربح الخاضع للضريبة و هذا من شأنه أن يوفر للمؤسسة وفرة ضريبية سنوية.

الهدف المالي: ما دام الاهتلاك السنوي لا يعبر عن تدفقات نقدية مدفوعة فإن مقابله لا يندرج ضمن الأرباح القابلة للتوزيع لكنه يندرج ضمنا في الاحتياطات و بالتالي فهو يعتبر مصدر تمويل ذاتي.

الهدف القانوني: تطبيقا لقاعدة الحيطة و الحذر فإن المحاسبة تقوم بتسجيل الخسائر دون المكاسب عندما يتعلق الأمر بتغير قيم التثبيات و ذلك لإبلاغ الدائنين عن القيم الحقيقية لأصول مدينهم (حماية لمصالحهم).

الهدف التكنولوجي: إن الشركات التي تستخدم التثبيات ذات الميزات التكنولوجية المتجددة تفضل تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص السريع تحسبا لإعادة استبدال تثبياتها القديمة بأخرى أكثر تطورا من حيث الإنتاجية.

طرق حساب الاهتلاك

1- الاهتلاك الخطي: توزع القيمة القابلة لاهتلاك (المصرف الرأسمالي) على السنوات المالية المحددة لعمر التثبيت بوتيرة ثابتة و منتظمة في شكل مصرف تشغيلي (إيرادي). ويحسب الاهتلاك السنوي وفق العلاقة التالية:

$$\text{القيمة الدفترية - القيمة المستردة} \times \text{معدل الاهتلاك} = \text{معدل الاهتلاك} \times \text{العمر} \times 100.$$

يحسب الاهتلاك السنوي ابتداء من تاريخ جاهزية الأصل للاستخدام و ليس من تاريخ شرائه أو إنتاجه.

2- الاهتلاك المتناقص: يحسب الاهتلاك وفق هذه الطريقة على أساس صافي القيمة الدفترية. ويحسب الاهتلاك السنوي وفق العلاقة التالية:

$$\text{صافي القيمة الدفترية} \times \text{معدل الاهتلاك الثابت} = \text{معدلا بالمعاملات الفنية المناسبة لعمر التثبيت}.$$

- يضرب معدل الاهتلاك الثابت في 1.5 إذا كان عمر الأصل أقل من أربع سنوات.
- يضرب معدل الاهتلاك الثابت في 2 إذا كان عمر الأصل أكبر من ثلاث سنوات و أقل من ست سنوات.

- يضرب معدل الاهتلاك الثابت في 2.5 إذا كان عمر الأصل يساوي أو أكبر من ست سنوات -

ملاحظة: تختلف هذه المعاملات من دولة إلى أخرى، و أنها قابلة للتغيير أحيانا.

مجموع أرقام سنوات الاستخدام: تستخدم هذه الطريقة على أساس: ضرب الكسر لسنة الاستعمال (بالتناقص أو بالتزايد) على مجموع أرقام سنوات الاستخدام في (القيمة الدفترية - القيمة المستردة). فإذا

$$\text{كان عمر الأصل خمس سنوات فإن مجموع أرقام سنوات الاستخدام} = 1+2+3+4+5 = 15,$$

$$\text{أو } 5 \text{ (} 1+5 \text{) / } 2 = 15.$$

حجم الاستخدام: يتوقف حساب الاهتلاك وفق هذه الطريقة على مقدار أو حجم التشغيل **الفعلي** السنوي مقارنة مع مقدار أو حجم التشغيل الإجمالي المقدر للتثبيت المعني بالاهتلاك. و يكون الاهتلاك السنوي = (الإنتاج الفعلي/الإنتاج الإجمالي التقديري) × (القيمة الدفترية - القيمة المستردة).

تطبيق:

توفرت لك المعلومات التالية:

- تكلفة شراء معدات صناعية: 10000 دج
- تاريخ الشراء: 1-1-ن، تاريخ الانتهاء من التركيب: 1-3-ن، تاريخ بداية الاستعمال: 1-4-ن
- العمر الاقتصادي: خمس سنوات
- حجم الإنتاج التقديري = 200000 وحدة، الإنتاج الفعلي للسنوات (1,2,3,4,5) يساوي على الترتيب: 50000، 60000، 30000، 40000، 20000 وحدة.

على ضوء هذه المعلومات كون جدول (مخطط) الاهتلاك وفق الطرق:

1. الاهتلاك الثابت (الخطي)،

2. الاهتلاك المتناقص،

3. الاهتلاك على أساس مجموع أرقام سنوات الاستخدام،

4. الاهتلاك حجم الاستخدام.

الإجابة:

1. الاهتلاك الثابت (الخطي)

تاريخ بداية الاهتلاك: 1-3-ن

العمر	التكلفة	الاهتلاك السنوي	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
1.1. ن	10000	-	-	10000
12.31. ن	10000	1667	1667	8333
ن + 1	10000	2000	3667	6333
ن + 2	10000	2000	5667	4333
ن + 3	10000	2000	7667	2333
ن + 4	10000	2000	9667	333
ن + 5		333	10000	0

- معدل الاهتلاك الثابت = $5/100 = 20\%$

- الاهتلاك في 12-31-ن = $1667 = 12/10 \times 0.2 \times 10000$

2. الاهتلاك المتناقص

تاريخ بداية الاهتلاك: 1-3-ن

العمر	التكلفة	الاهتلاك السنوي	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2.1. ن	10000	-	-	10000
12.31. ن	10000	3333	3333	6667
ن + 1	10000	2667	6000	4000
ن + 2	10000	1600	7600	2400
ن + 3	10000	960	8560	1440
ن + 4	10000	576	9136	864
ن + 5	10000	346	9712	288

معدل الاهتلاك المتناقص يحسب بطريقتين:

1. يحسب عن طريق تعديل معدل الاهتلاك الثابت بواسطة المعامل الفني المطبق = 20% × 2، عندما

تكون قيمة التثبيت المسترجعة تساوي صفر،

2. يحسب عن طريق المعادلة التالية: $R = 1 - \sqrt[n]{S/C}; S > 0$

▪ حيث، S : القيمة التقديرية المسترجعة في نهاية العمر الاقتصادي للتثبيت، C: التكلفة التاريخية

(القيمة المحاسبية)، N: العمر

3. الاهتلاك حسب مجموع أرقام سنوات الاستخدام

- تاريخ بداية الاهتلاك: 1-3-ن

العمر	التكلفة	الاهتلاك السنوي	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
3.1. ن	10000	-	-	10000
12.31. ن	10000	2776	2776	7222
ن + 1	10000	2778	5554	4446
ن + 2	10000	2111	7665	2335
ن + 3	10000	1444	9109	891
ن + 4	10000	779	9888	112
ن + 5	10000	112	10000	0

2 12-31-ن : $2776 = 12/10 \times 15/5 \times 10000$ 3 12-31-ن+1 : $2778 = 12/10 \times 15/4 \times 10000 + 12/2 \times 15/5 \times 10000$ 4 12-31-ن+5 : $112 = 12/2 \times 15/1 \times 10000$

4. طريقة حجم الاستخدام

العمر	التكلفة	الاهتلاك السنوي	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
1.1 ن	10000	-	-	10000
12.31 ن	10000	*2500	2500	7500
ن + 1	10000	3000	5500	4500
ن + 2	10000	2000	7500	2500
ن + 3	10000	1500	9000	1000
ن + 4	10000	1000	10000	0

معدل الاهتلاك = $200000/10000 = 0.05$ دج / وحدة إنتاج

*: الاهتلاك في 31-12-ن = $0.05 \times 50000 = 2500$ دج

6. خسارة قيمة التثبيات (الأصول)

تفقد الأصول غير الجارية على مدار عمرها الاقتصادي في بعض الأحيان جزءا من قيمتها يفوق الجزء الذي كانت الشركة تتوقعه، ويعود ذلك الانخفاض لعوامل خارجية و أخرى داخلية، تتلخص في الآتي:

العوامل الداخلية

- التدهور المادي للأصول بدرجة تفوق - الانخفاض في قيم السوق بمستويات غير عادية، المستوى الذي يعكسه الاهتلاك،
- التغير في العوامل البيئية التكنولوجية و
- التدني في الأداء الاقتصادي للأصل مقارنة الاقتصادية و القانونية التي يكون لها تأثير سلبي مع أدائه في الفترات السابقة. على الشركة،
- ارتفاع معدلات الفائدة.

اختبار وقوع خسائر قيم التثبيات

استنادا إلى العوامل السابقة تقوم الشركة في نهاية السنة المالية بالخطوات التالية لاختبار خسائر القيم:

- 1- هل القيمة الجارية (القابلة للتحويل) للتثبيات تقل عن صافي القيمة المحاسبية،
 - 2- تؤخذ القيمة الجارية على أنها القيمة الأكبر لأي من صافي القيمة السوقية و القيمة الاستعمالية (القيمة المحينة)،
 - 3- تقارن القيمة الجارية (القابلة للتحويل) المختارة مع صافي القيمة المحاسبية. و تعالج الحالات المترتبة عن هذه المقارنة محاسبيا كآلاتي:
- 1.3- إذا كانت القيمة الجارية (القابلة للتحويل) للتثبيات تساوي صافي القيمة المحاسبية، فهذا دليل على عدم تغير قيمة التثبيات ويسجل فقط الاهتلاك بالقيود المحاسبي التالي:

		31-12-ن ح/ 68.. (م.إ.م.خ.ق) إلى ح/ 28.. (إ.م.خ.ق) القيمة المحاسبية × معدل الاهتلاك
--	--	---

2.3- إذا كانت القيمة الجارية (القابلة للتحويل) للتثبيت تقل عن صافي القيمة المحاسبية، يثبت الفرق على أنه خسارة في قيمة التثبيت بالقيد المحاسبي التالي:

		31-12-ن+1 من ح/ 68.. (م.إ.م.خ.ق) إلى ح/ 28.. (إ.م.خ.ق) إلى ح/ 29.. (خ.ق.ت) صافي القيمة المحاسبية - القيمة الجارية (القيمة القابلة للتحويل)
--	--	--

ملاحظة: تتغير القيمة المحاسبية القابلة للاهلاك و تصبح تمثل صافي القيمة المحاسبية بعد الاهتلاك و خسارة القيمة

3.3- إذا كانت القيمة الجارية (القابلة للتحويل) للتثبيت في السنة (ن+2) تزيد عن صافي القيمة المحاسبية فإن الفرق الزائد يسترد من خسائر القيمة المثبتة في السنوات السابقة. و يثبت القيد المحاسبي التالي:

		31-12-ن من ح/ 29.. (خ.ق.ت) إلى ح/ 78.. (إ.م.خ.ق.م)
--	--	--

مثال حول ظهور التثبيتات في الميزانية الختامية (31-12-ن):

التثبيت	السنة (ن)	السنة (ن)	السنة (ن)	السنة (ن-1)
	الإجمالي	الاهتلاك	خسائر القيمة	الصافي
الأراضي	1.000	-	-	1.000
المباني	3.500	1.500	600	1.400
المعدات و التجهيزات	4.000	1.600	600	1.800
مجموع التثبيتات	8.500	3.100	1.200	4.200

تطبيق (1) حول خسائر قيم التثبيتات

في 01-01-2010 ظهر رصيد ح/ 215 معدات و تجهيزات صناعية في السجلات المحاسبية بمبلغ 10000 وحدة نقدية. عمره الاقتصادي 5 سنوات. و في 31-12-2011 ظهرت مؤشرات تدل على أن قيم المعدات و التجهيزات الصناعية أصبحت كالتالي: القيمة الاستعمالية = 3800 وحدة نقدية، القيمة السوقية =

5400. بينما ظهرت مؤشرات اقتصادية في 31-12-2012 تبين أن القيمة الحالية للمعدات و التجهيزات تساوي 4500 وحدة نقدية. تطبق الشركة الاهتلاك الخطي.

المطلوب:

1. سجل العماليات المحاسبية في اليومية الخاصة بالسنوات 2010، 2011، 2012، 2013.
2. بين ما هو أثر الاعتراف بخسائر القيم على مختلف القوائم المالية.

الحل

1. تسجيل العماليات المحاسبية في اليومية الخاصة بالسنوات 2010، 2011، 2012، 2013.

		2010 - 12-31
2000	2000	ح / 68.. (م.إ.م.خ.ق) إلى ح / 28.. (إ.م.خ.ق) 0.2×10000
2000 900	2900	2011 - 12-31
		ح / 68.. (م.إ.م.خ.ق) إلى ح / 28.. (إ.م.خ.ق) إلى ح / 29.. (خ.ق.ت) $600 = 5400 - 6000 = (2 \times 2000) - 10000$
1800	1800	2012 - 12-31
		ح / 68.. (م.إ.م.خ.ق) إلى ح / 28.. (إ.م.خ.ق) الاهتلاك السنوي = $3 / 5400$
400	400	2012 - 12-31
		ح / 29 .. (خ.ق.ت) إلى ح / 78.. (إ.خ.ق) $400 = 3600 - 4000$
2000	2000	2013 - 12-31
		ح / 68.. (م.إ.م.خ.ق) إلى ح / 28.. (إ.م.خ.ق) الاهتلاك السنوي = $2 / 4000$ يتكرر هذا القيد في السنة 2014

2. أثر الاعتراف بخسائر القيم على:

- 1.2- قائمة التدفقات النقدية: تصنف خسائر القيم ضمن المصاريف التشغيلية غير النقدية شأنها شأن الاهتلاك، ولذلك فإنه ليس لها أي تأثير على التدفقات النقدية. لكنها تضاف إلى صافي الدخل المحاسبي عند تحديد مقدار التدفقات النقدية التشغيلية.
- 2.2- تتأثر حسابات النتائج بخسائر القيم في الحالتين: عند حدوثها (مصروف) و في حالة استرجاعها (نواتج).
- 3.2- تتأثر صافي القيمة المحاسبية في الميزانية بخسائر القيم في الحالتين: عند حدوثها و في حالة استرجاعها.
3. إن الفكرة المحاسبية الأساسية من وراء تسجيل خسائر القيم هي إظهار التثبيت بقيمته الحقيقية حتى يتسنى حساب النسب بكيفية ملائمة.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



تطبيقات ترتبط بالأصول غير الجارية (التثبيات): الملموسة وغير الملموسة

حسب النظام المحاسبي المالي

الأمثلة مستوحاة من امتحانات (DECF) الفرنسية لسنة 2000

تطبيق 1- الأصول غير الجارية الملموسة (التثبيات)

المعطيات:

بتاريخ 2000/04/30 تعرض أحد مخازن الشركة (س) المختصة في البناء لحريق أدى إلى إلحاق أضرار كبيرة نتج عنه استحالة الاستمرار في استعمالها. ونظرا لحاجة المؤسسة إلى أماكن للتخزين قررت بناء أخرى جديدة.

إليك بعض المعطيات التي وفرتها إدارة الشركة، والتي تتعلق ليس فقط بالمخازن المدمرة وإنما تتعلق كذلك ببعض القرارات التي لها صلة بنشاط الشركة، والتي تم اختصارها في الآتي:

1. تكلفة المخازن المدمرة 900000 دج (خ.ر)، تاريخ الحيازة عليها 1994/10/01، نسبة الاهتلاك 5%، تطبق الشركة الاهتلاك الثابت،
2. بعد الحريق في 2000/04/30 وبعد المعاينة الفنية تبين أنه يمكن استرجاع بعض أجزاء المبنى واستخدامها حيث قدرت القيمة الإجمالية لهذه العناصر (المستعادة) بمبلغ 150000 دج،
3. في 2000/07/31 تم تفكيك الأجزاء المستعادة ووضعها رهن الاستعمال،
4. قدرت قيمة عناصر المخازن المتبقية في 2000/12/31 مبلغ 45000 دج،
5. استلمت الشركة في 2000/12/31 مبلغ 200000 دج كتعويض عن أضرار الحريق من قبل شركة التأمين (SAA)،
6. بدأت أشغال إنجاز المخازن الجديدة في بداية شهر أكتوبر 2000، وانتهت في بداية السداسي الثاني من السنة الموالية التي في حينها بدأ تشغيل واستغلال تلك المخازن. و تقرر حينها كذلك الاستمرار في استخدام نفس سياسة الاهتلاك التي كانت مطبقة للأصل المدمر،
7. يوضح الجدول الموالي تكاليف إنتاج المخازن الجديدة:

سنة 2001	سنة 2000	التكاليف
150000	250000	• المواد واللوازم المستهلكة
330000	170000	• الرواتب والأجور المباشرة منها:
35000	20000	• حقوق العطل المدفوعة
100000	70000	• تكاليف الإنتاج غير المباشرة (ثابتة) منها:
70000	40000	• اهتلاكات
10000	5000	• تكاليف إدارية عامة (مصاريف) الإدارة المركزية للشركة

8. تطلب انجاز المخازن اللجوء إلى البنك لاقتراض مبلغ يساوي 450000 دج بتاريخ 2000/09/01، بمعدل فائدة سنوي 7%. يسدد الدين والفوائد (يطبق البنك الفائدة البسيطة) نهاية سنة 2001. قررت الشركة اعتبار فوائد القروض عنصرا من تكاليف الإنتاج في حدود ما تنص عليه قواعد التقويم في النظام المحاسبي والمالي،
9. لم تتمكن الشركة خلال السنة المالية (2000، 2001) من استعمال الطاقة الإنتاجية إلا في حدود نسبة 80%.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمؤتمرات التخرج في الجزائر

(انظر الفقرة 112-4) من النظام المحاسبي والمالي

- على ضوء المعطيات السابقة يطلب منك الإجابة على ما يلي:
1. تسجيل العمليات المحاسبية المرتبطة بالسنة المالية ، 2001، 2000.
 2. وضح ما هي أهم العناصر المكونة لتكلفة إنتاج الأصول غير الجارية من منظور النظام المحاسبي المالي،
 3. احسب تكلفة إنتاج المخازن الجديدة في 2000/12/31، وفي بداية شهر جويلية 2001،

خطوات الحل

1. تسجيل العمليات التي تمت خلال السنة المالية 2000:

اثبات اهتلاك المخازن المدمرة عن الفترة من 01-01 إلى 30-04-2000

15.000	15.000	من ح/ 681 مخصص الاهتلاكات، المؤونات، خسائر القيم (م.م.خ.ق) إلى ح/ 2813 اهتلاك المخازن المدمرة $12/4 \times 0.05 \times 900.000$
--------	--------	--

اثبات مخصص اهتلاك استثنائي بالقيمة الباقية للمخازن المخربة في 2000/04/30،

498.750	498.750	من ح/ 687 مخصص الاهتلاك الاستثنائي، المؤونات، خسائر القيم (م.م.إ.م.خ.ق) إلى ح/ 2813 اهتلاك المخازن المدمرة $251.250 - (150.000 - 900.000)$
---------	---------	---

إثبات المخزونات المتأتية من التثبيتات و غلق ح/ 213 المبنى المخرب في 2000/07/31،

900.000	150.000 750.000	من ح/ 361 المخزونات المتأتية من التثبيتات من ح/ 2813 اهتلاك المخازن المدمرة إلى ح/ 213 المباني: المخازن المدمرة
---------	--------------------	---

يمكن تعويض القيد السابقين بالقيد الموالي:

900.000	150.000 251.250 498.750	من ح/ 361 المخزونات المتأتية من التثبيتات من ح/ 2813 اهتلاك المخازن المدمرة من ح/ 652 نواقص قيم المخازن المدمرة إلى ح/ 213 المباني: المخازن المدمرة
---------	-------------------------------	--

اثبات استلام القرض في 2000/09/01

450.000	450.000	من ح/ 512 البنك إلى ح/ 164 القروض المصرفية
---------	---------	---

إثبات الفوائد المستحقة عن القروض في 2000/12/31

10.500	10.500	من ح/ 661 فوائد القروض إلى ح/ 518 الفوائد المستحقة $12/4 \times 0.07 \times 450000$
--------	--------	---

إثبات غلق المخزونات المتأتية من التثبيتات في 2000/12/31

150.000	150.000	من ح/ 603 تغيرات المخزونات إلى ح/ 361 المخزونات المتأتية من التثبيتات
---------	---------	--

إثبات مخزون المواد الأولية المتأتية من بقايا المبنى المخربفي 2000/12/31

45.000	45.000	من ح/ 31 مخزون المواد الأولية إلى ح/ 603 تغيرات المخزونات
--------	--------	--

إثبات تعويضات التأمين المستحقة عن المباني في 2000/12/31

200.000	200.000	من ح/ 512 البنك إلى ح/ 757 نواتج استثنائية عن عمليات التشغيل يمكن كذلك استخدام ح/ 776 نواتج استثنائية
---------	---------	---

إثبات تكلفة المباني قيد الإنجاز في 2000/12/31

476.000	483.875	من ح/ 232 التثبيتات المادية الجاري إنجازها إلى ح/ 732 إنتاج التثبيتات المادي إلى ح/ 7587 (ن.ع. ت.ج): تحويل مصاريف الفائدة
---------	---------	--

تنبيه: لاحظ أنه تفاديا لتسجيل مصروف الفائدة مرتين فإنه يتوجب استعمال أحد حسابات المجموعة السابعة (ح/7587) - حساب مصحح أو معدل.

اثبات غلق حساب الفوائد المستحقة 2001-01-01

10.500	10.500	من ح/ 518 الفوائد المستحقة إلى ح/ 661 فوائد القروض
--------	--------	---

إثبات تكلفة المباني المنجزة في 2001/07/31

	1.059.625	من ح/ 213 المباني
	176.120	من ح/ 44562 الدولة- الرسوم القابلة للاسترجاع
560.000		إلى ح/ 732 إنتاج التثبيتات المادية
483.875		إلى ح/ 232 التثبيتات المادية الجاري إنجازها
15.750		إلى ح/ 7587 نواتج عمليات التشغيل الجارية
176.120		إلى ح/4457 الدولة- الرسم المستحق على رقم الأعمال

إثبات تسديد أصل الدين و الفوائد المستحقة عن القروض في 2001/12/31

	450.000	من ح/ 164 القروض المصرفية
	42.000	من ح/ 661 فوائد القروض
492.000		إلى ح/ 512 البنك

إثبات اهتلاك المخازن الجديدة في 2001/12/31

	2.649.063	من ح/ 681 م.ا.م.خ.ق
2.649.063		إلى ح/ 2813 اهتلاك المباني: المخازن
		$2/1 \times 0.05 \times 1.059.625$

2. حسب تكلفة إنتاج المخازن الجديدة وفق النظام المحاسبي المالي و كذلك معايير المحاسبة الدولية

سنة 2001	سنة 2000	تكاليف الإنتاج
150.000	250.000	مواد مستهلكة
330.000	170.000	أجور
² 80.0000	¹ 56.000	مصارييف غير مباشرة
560.000	476.000	مجموع تكاليف الإنتاج المباشرة و غير المباشرة
15.750	7.875	الفوائد المرتبطة بفترة الإنتاج
575.750	483.875	إجمالي تكلفة الإنتاج

$1:56.000 = 70.000(100\%-20\%)$ ، $2:80.000 = 100.000(100\%-20\%)$ - انظر الفقرة 4.112 من الجزء الثاني: القواعد العامة للتقييم. النظام المحاسبي المالي.

تطبيق 2

المعلومات المتوفرة أدناه ترتبط بإبرام صفقة شراء معدات صناعية تمت بين شركتين احدهما أجنبية (المورد) و الثانية وطنية (الزبون):

البيانات	التاريخ	رقم العملية
اتفقت الشركة الوطنية " تيلاطو " مع نظيرتها الأجنبية على استيراد معدات صناعية تدخل في إطار ANDI، بقيمة 110.000 أورو و تحصلت الشركة على تخفيض تجاري بقيمة 10.000 أورو بمجرد تسديدها تسييقا قيمته 20.000 أورو أثناء إمضاء العقد. اتفق كذلك على أن يتم تسديد نصف المبلغ المستحق على المشتريات أثناء استلام المعدات الصناعية، و الباقي يتم تسديده بتاريخ 15-01-2014.	2013-07-15	1
استلمت الشركة المعدات الصناعية و قامت بتسديد المبلغ المستحق.	2013-09-15	2
نظير استيراد المعدات الصناعية سددت الشركة المبالغ التالية بموجب شيك مصرفي: - الرسوم الجمركية: 90000 دج، - الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع: 200000 دج	2013-09-16	3
سددت الشركة بموجب شيك مصرفي المصاريف التالية: - مصاريف النقل: 48000 دج (خ.ر)، - مصاريف التركيب: 92000 دج (خ.ر).	2013-09-17	4
من اجل ضمان السير الحسن للمعدات الصناعية، تم الاتفاق في عقد الشراء على أن يقوم المورد الأجنبي برسكلة احد تقنيي الشركة المتخصص في مجال الصيانة و الإصلاحات. كلفت العملية مبلغ 90000 دج.	2013-09-18	5
تم الانتهاء من تحضير المعدات الصناعية للتشغيل	2013-10-01	6
حصلت الشركة على قرض مصرفي لتمويل عملية شراء المعدات الصناعية مبلغه: 800000 دج، يسدد على مدار خمس سنوات، يسدد أصل الدين مع الفائدة كل ثلاث أشهر . معدل الفائدة السنوي 6%.	2013-10-15	7
تم البدء في عملية تشغيل المعدات الصناعية.	2013-11-01	8

معلومات إضافية مفيدة:

1- قدر عمر المعدات الصناعية بثمانية سنوات، طريقة الاهتلاك المطبقة: الثابت.

2- نظرا لتقلبات معدلات أسعار الصرف قررت الشركة تخصيص مؤونة تحوطا لها بمبلغ 35.000 دج

3- معدل صرف العملتين:

- 15-07-2013: 01 أورو = 110 دج،

- 15-09-2013: 01 أورو = 110 دج،

- 31-12-2013: 01 أورو = 111 دج،

- 15-01-2014: 01 أورو = 112 دج،

المطلوب:

1. حدد تكلفة شراء المعدات الصناعية،
2. سجل مختلف العمليات المحاسبية خلال سنة 2013،
3. كون جدول اهتلاك المعدات الصناعية،
4. سجل العمليات المحاسبية خلال شهر جانفي 2014،
5. حسب رأيك، متى ترسمل مصاريف الاستغلال.
6. ما هو المبرر من رسملة مصاريف التطوير و المبرر من عدم رسملة مصاريف الأبحاث.
7. اشرح باختصار الفقرة التالية: " هناك من الأصول ما يعتبر ثابتا بالنسبة لمؤسسة معينة يعتبر ثابتا بالنسبة لأخرى".

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

المراجع:

1. الدروس الملقاة في المحاضرة،
2. النظام المحاسبي المالي: قواعد تقييم التثبيات.

خطوات الحل

1. تحديد تكلفة شراء المعدات الصناعية

11.000.000 دج	سعر الشراء (خ.ر.): 110.000 التخفيض: (10.000) الصافي: 110×100.000
90.000 دج 48.000 دج 92.000 دج	المصاريف الملحقة: - الرسوم الجمركية: - مصاريف النقل: - مصاريف التركيب:
11.230.000 دج	تكلفة المعدات الصناعية (خ.ر.)
ملاحظة: تم اعتماد معدل الصرف السائد في تاريخ الشراء	

2. تسجيل العمليات المحاسبية خلال سنة 2013

1.2. تسديد التسبيق

2013-07-15

2.200.000	من ح/ 238 تسبيق عن التثبيات إلى ح/ 512 البنك
2.200.000	

2.2. استلام المعدات الصناعية وتسديد الدفعة الأولى من مستحقات الشراء للمورد

2013-09-15

11.000.000	من ح/ 215 المعدات الصناعية إلى ح/ 512 البنك
4.400.000	
4.400.000	إلى ح/ 404 موردو التثبيات
2.200.000	إلى ح/ 238 تسبيق عن التثبيات

3.2. تسديد الرسوم الجمركية و الرسم على القيمة المضافة

2013-09-16

90.000	من ح/ 215 المعدات الصناعية
200.000	من ح/ 44562 الرسم على القيمة المضافة المسترجع
290.000	إلى ح/ 512 البنك

4.2. تسديد مصاريف ملحقة بشراء المعدات الصناعية: النقل و التركيب

2013-09-17

163.800	140.000 23.800	من ح/ 215 المعدات الصناعية من ح/ 44562 الرسم على القيمة المضافة المسترجع إلى ح/ 512 البنك
---------	-------------------	---

5.2. تسديد مصاريف الرسكلة

2013-09-18

105.300	90.000 15.300	من ح/ 622 أتعاب من ح/ 44562 الرسم على القيمة المضافة المسترجع إلى ح/ 512 البنك
---------	------------------	--

6.2. استلام القرض المصرفي

2013-10-15

800.000	800.000	من ح/ 512 البنك إلى ح/ 164 قروض مصرفية
---------	---------	---

7.2. اثبات مبلغ الاهتلاك السنوي

2013/12/31

350.938	350.938	من ح/ 6815 مخصص الاهتلاكات إلى ح/ 2815 الاهتلاك
---------	---------	--

8.2. اثبات مبلغ فوائد القروض المستحقة

2013/12/31

10.000	10.000	من ح/ 661 مصاريف فوائد إلى ح/ 518 فوائد مستحقة $360/75 \times 0.06 \times 800.000$
--------	--------	--

9.2. اثبات مؤونة خسائر الصرف

2013/12/31

35.000	35.000	من ح/ 686 م.ا.م.خ.ق إلى ح/ 158 مؤونات أخرى للمصاريف
--------	--------	--

3. جدول (مخطط) اهتلاك المعدات الصناعية - السنتين الأولتين

السنة	القيمة الدفترية	الاهتلاك السنوي	مجمع الاهتلاك	صافي القيمة الدفترية
13	11.230.000	350.938	350.938	10.879.062
14	11.230.000	1.403.750	1.754.688	9.475.312

4. تسجيل العمليات المحاسبية خلال شهر جانفي 2014

1.4. اثبات قيد الإغلاق المتعلق بالفائدة المستحقة

2014/01/01

10.000	10.000	من ح/ 518 فوائد مستحقة إلى ح/ 661 مصاريف فوائد $360/75 \times 0.06 \times 800.000$
--------	--------	--

SAHLA MAHLA

2.4. تسديد الدفعة الأخيرة من مستحقات الشراء للمورد

2014/01/15

4.480.000	4.400.000 80.000	من ح/ 404 موردو التثبيات من ح/ 666 خسائر الصرف إلى ح/ 512 البنك $80.000 = (110 - 112) 40.000$
-----------	---------------------	--

3.4. تسديد الفوائد المستحقة و أصل الدين (القرض)

2014/01/15

52.000	12.000 40.000	من ح/ 661 مصاريف الفوائد من ح/ 164 القروض المصرفية إلى ح/ 512 البنك $12.000 = 360/90 \times 0.06 \times 800.000$ $40.000 = 5/(360/90 \times 800.000)$
--------	------------------	---

ملاحظة: يتكرر هذا القيد كل ثلاث أشهر (4/15، 7/15، 2014/10/15) مع الأخذ في عين الاعتبار التغيير في مقدار الدين و الفائدة.

4.4. اثبات مقدار الاهتلاك السنوي

2014/12/31

1.403.750	1.403.750	من ح/ 62815 مخصص الاهتلاكات إلى ح/ 2815 الاهتلاك $1.403.750 = 8/11.230.000$
-----------	-----------	---

5.4. إثبات إلغاء مؤونة خسائر الصرف

2014/12/31

35.000	35.000	من ح/ 158 مؤونات أخرى للمصاريف إلى ح/ 786 استرجاعات مالية عن خسائر القيم و المؤونات
--------	--------	---

4. ترسمل المصاريف متى تحققت الشروط التالية:

- عندما يترتب عن المصاريف زيادة الطاقة الإنتاجية أو زيادة عمر الأصل،
- تحسين نوعية الإنتاج،
- تخفيض تكاليف الإنتاج.

5. ما هو المبرر من رسملة مصاريف التطوير و المبرر من عدم رسملة مصاريف الأبحاث.

ترسمل مصاريف التطوير إذا كانت:

- ترتبط بنوع معين من الأصول،
- يمكن تحديد هذه المصاريف بكيفية ملائمة و دقيقة،
- يترتب عن مصاريف التطوير فرص نجاح كافية.

أما مصاريف الأبحاث فإنها تحمل على السنة المالية التي وقعت فيها لعدم إمكانية توفر الشروط السابقة.

6. اشرح باختصار الفقرة التالية: " هناك من الأصول ما يعتبر ثابتاً بالنسبة لمؤسسة معينة يعتبر متداولاً بالنسبة لأخرى".

حقيقة، هناك من الأصول التي يمكن تصنيفها على أنها ثابتة طالما يكون الغرض من حيازتها هو استخدامها على مدار عدة دورات مالية و يتوقع منها مستقبلاً أن تدر على المؤسسة منافع اقتصادية، و يصنف نفس الأصل ضمن العناصر الجارية عندما تكون نية الإدارة هي إعادة بيعه أو استهلاكه خلال السنة المالية الجارية أو دورة الاستغلال أيهما أطول.

الأصول (التثبيات) غير الملموسة و غير الجارية

تطبيق (3)

المعطيات:

تمتلك الشركة (س) برنامجا في الإعلام الآلي تستخدمه في إعداد التقارير المالية وفق المخطط الوطني للمحاسبة، و في تاريخ 2008/12/31 صدر قانون المالية المتضمن النظام المحاسبي المالي، و تحضيرا لتطبيقه وجدت الشركة (س) نفسها مجبرة على التخلي عن استخدام البرنامج المحاسبي المخصص لتطبيق المخطط الوطني للمحاسبة ابتداءا من سنة 2010.

إن هذا البرنامج الذي أصبح متقادما (استهلك منافع) قد تم شراؤه بمبلغ 72000 دج (خ.ر) في 2005/01/02، وتم تشغيله لأول مرة في 2005/05/01. و لقد قدر عمر استخدامه أثناء الحيازة بست سنوات.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

على ضوء المعطيات السابقة ناقش ما يلي:

1. حدد طبيعة التغيرات المحاسبية التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، و بين أي نوع من التغيرات يرتبط هذا البرنامج.
2. ما هو التسجيل المحاسبي للاهلاك في 2005/12/31
3. ما هو التسجيل المحاسبي للاهلاك في 2008/12/31
4. ما هو التسجيل المحاسبي المرتبط بقرار جعل الأصل خارج الخدمة في 1010/01/01.

الإجابة

1. راجع الفقرة 8-121 من النظام المحاسبي والمالي،

إن التغيير الذي يخص هذا المثال يتعلق بالتغيير الناتج عن إعادة تقدير العمر الاقتصادي للأصل. و يترتب عن هذا التقدير إعادة النظر في حساب الاهتلاك كما تنص الفقرة السابقة.

2. التسجيل المحاسبي للاهلاك 2005/12/31:

12000	12000	من ح/ 681 مخصصات الاهتلاك والمؤونات إلى ح/ 281 الاهتلاكات 6/72000
-------	-------	---

لاحظ أنه تم حساب الاهتلاك من تاريخ الشراء وليس من تاريخ أول استعمال.

3. ما هو التسجيل المحاسبي للاهلاك في 2008/12/31
تظهر القيمة الصافية للأصل في ميزانية (2007/12/31) كالاتي:

الحساب	القيمة الدفترية	الاهتلاكات و المؤونات	صافي القيمة الدفترية
ح/ 204 برمجيات الإعلام الآلي و الحسابات الشبيهة	72000	36000	36000

يتوقف حساب الاهتلاك في 2008/12/31 على الأخذ في عين الاعتبار التقديرات السابقة (العمر المتبقى: سنتان) ويحسب كما يلي: $18000 = 2/36000$ ، ويكون القيد المحاسبي (انظر الفقرة: 8-121):

18000	18000	من ح/ 681 مخصصات الاهتلاك والمؤونات إلى ح/ 281 الاهتلاكات
-------	-------	--

		6/72000
--	--	---------

يتكرر نفس القيد في 2009/12/31.

4. ما هو التسجيل المحاسبي المرتبط بقرار جعل الأصل خارج الخدمة في 1010/01/01. (انظر الفقرة: 11-121)،

	72000	من ح/ 281 الاهتلاك
72000		إلى ح/ 204 برمجيات الإعلام الآلي و الحسابات الشبيهة

تطبيق (4)

المعطيات:

تمتلك الشركة برنامجا للإعلام الآلي يستخدم في تسيير المخزون أصبح غير ملائم للاستخدام في ظل التحضير للانطلاق في تطبيق النظام المحاسبي المالي. قررت الشركة إجراء بعض التعديلات عليه من أجل تحيينه أو تجديده. حيث منحت الشركة مشروع التعديل إلى أخرى مختصة قدرت تكاليف العملية مفصلة في الفاتورة كالاتي:

1. تكلفة تكييف البرنامج وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي: 25000 دج،

2. تكلفة تغيير تصاميم البرنامج (وظائف جديدة، سرعة المعالجة): 75000 دج

مجموع مبلغ التكاليف (خ.ر) 10000 دج

3. الرسم على القيمة المضافة 17000 دج

مجموع مبلغ التكاليف (م.ر) 117000 دج

• لقد تم تسوية الفاتورة حين استلامها في 2008/12/31،

على ضوء المعطيات الموضحة أعلاه سجل قيد التسوية اللازم.

التسجيل المحاسبي: (انظر الفقرة: 112-3،)

	100000	من ح/ 204 برمجيات الإعلام الآلي و الحسابات الشبيهة
	17000	من ح/ 44562 الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع
11700		إلى ح/ 404 موردو التثبيات

تلجأ العديد من الشركات إلى شراء الأصول المالية لتحقيق عدة أهداف منها:

1. الحصول على عائد مالي ثابت: الفائدة في حالة القروض و السندات، و أرباح الأسهم الممتازة.
2. الحصول على عائد مالي من عمليات المضاربة – مكاسب ناتجة من فارق أسعار البيع.
3. تحقيق عائد متغير (غير ثابت): أرباح/خسائر الأسهم العادية المحفوظ بها – عوائد الأسهم.
4. الحصول على نفوذ تستخدمه الشركة المستثمرة في توجيه السياسات المالية و التشغيلية في الشركة(ات) المستثمر فيها.
5. الرغبة في اكتساب المعارف و الخبرات المختلفة – الفنية، الإدارية – نتيجة الاحتكاك و التواصل المباشر مع الشركات الفرعية المستثمر فيها.
6. تنويع الاستثمار في مجالات متنوعة بهدف التحوط ضد المخاطر التنظيمية – Systematic risk.
7. توظيف الأموال النقدية التي لا حاجة للشركة بها على الأمد القصير و المتوسط.
8. توطيد الروابط التجارية بين الشركة المستثمرة و الشركات المستثمر لديها.
9. توطيد الروابط السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية بين الدول.

تصنف الأصول المالية وفق عدة ترتيبات تحددها نية و استخدامات إدارة الشركة، كالتالي:

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

1. الأصول المالية الجارية:

لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى تعدد الغرض من الاحتفاظ أو من تملك الأصول المالية الجارية مثل ما قام به كل من مجلس معايير التقارير المالية (IASB) الدولي و مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأمريكي الذين قسماهما إلى:

- 1.1 أوراق مالية محفظ بها بغرض المتاجرة (على الفور): هي التي لها أسعار معلنة و معروفة و تتداول بغرض تحقيق مكاسب مالية تنتج أو تتأتى من فروق الأسعار.
- 1.2 أوراق مالية محفظ بها بغرض البيع: المقصود بها هو الاستمرار في امتلاكها على الأمد القصير (سنة مالية) إلى حين توفر فرص بيع مواتية تسمح لها بتحقيق مكاسب مالية أو إلى متى تجد الشركة نفسها مضطرة للبيع.

2. الأصول المالية غير الجارية:

تتنوع الأصول المالية غير الجارية بتنوع القصد من اقتنائها و باختلاف مدة الاحتفاظ بها، فهي لا تستخدم مثل مثيلاتها غير المالية – المعنوية و المادية – في عمليات التشغيل العادية و لكنها تستخدم هي الأخرى في توليد تدفقات نقدية على مدار عدة فترات مالية مستقبلية. لذلك فهي تشارك مع الأصول الأخرى في خلق الإيرادات و تنويعها.

- 2.1 الأسهم: تتمثل في قيمة المساهمة في رأس مال شركات أخرى (الفروع) – ليس لها تاريخ استحقاق، و المستثمر يعتبر مالكا. الغرض من الاحتفاظ بها هو اكتساب القدرة على ممارسة التدخل (النفوذ) في توجيه السياسات التشغيلية و المالية والاستثمارية في الشركة المستثمر لديها.

2.2. سندات المحفظة: تعبر عن الاستثمار في عدد متنوع من الأوراق المالية بقصد أولا التحوط ضد المخاطر التنظيمية المتصلة بالبيئة الخارجية و ثانيا الرغبة في الحصول على عوائد مالية مستقبلية. إن امتلاك مثل هذا النوع من الأوراق المالية لا يهدف إلى التدخل في تسيير الشركات المصدرة لها.

2.3. السندات: تتمثل في قيمة السندات التي اقتنتها الشركة المستثمرة بهدف تحقيق عوائد مالية على مدار عمر السندات - لها تاريخ استحقاق، المستثمر لا يعتبر مالكا.

2.4. القروض: تمثل مقدار القروض الممنوحة للغير بقصد الحصول على فوائد مالية - المستثمر لا يعتبر مالكا. سيتم في الفقرات الموالية تناول موضوع المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات التي ترتبط بالاستثمار في الأوراق المالية وفق متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

إن النظام المحاسبي المالي قد بوب الأصول المالية الجارية في مجموعتين محاسبتين هما:

(أ) الصنف /50 القيم المنقولة الموظفة: الأسهم و السندات و ما شابههما.

(ب) الصنف /52 الأدوات المالية المشتقة: تتمثل في مبادلة أسعار الفائدة swap، أسعار العملات الأجنبية،...

المعالجة المحاسبية للأصول المالية الجارية:

1. الاقتناء:

تسجل بتكلفة الاقتناء مضافا إليها المصاريف المرتبطة بها كالعمولات البنكية، الرسوم.

و يكون القيد المحاسبي كالتالي:

	من ح/ 50. القيم المنقولة الموظفة المعنية
إلى ح/ 512 البنك	إثبات قيد الشراء

تعالج توزيعات الأرباح المستحقة للشركة المستثمرة عن استثماراتها في الشركة المستثمر لديها على أنها إيرادات عادية و ذلك لأن الشركة المستثمرة (القابضة) ليست لديها نسبة ملكية ذات تأثير هام على سياسات الشركة التابعة. ويكون القيد المحاسبي المرتبط باستلام التوزيعات كما يلي:

	من ح/ 512 البنك
إلى ح/ 762 إيرادات التثبيتات المالية	إثبات استلام توزيعات الأرباح

2. تقييم الأصول المالية الجارية في نهاية السنة المالية:

تقيم الأصول المالية قصيرة الأجل على أساس القيمة العادلة إذا توفر لها سوق مالي نشيط، و في ما عدى ذلك فإنها تقيم على أساس أسعار (شراء / بيع) الأصول المالية المماثلة تاريخ إعداد الميزانية. فإذا ترتب عن عملية التقييم فائض في القيمة فإنه يسجل في الحساب 765/ فرق تقييم الأصول المالية - فوائض القيم، أما إذا نتج عن التقييم نواقص في القيمة فإنه في هذه الحالة يسجل في الحساب 665/ فرق تقييم الأصول المالية - نواقص القيم.

يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يعالج تغير قيم الأصول المالية قصيرة الأجل بالزيادة أو بالانخفاض على أنها بنود تحمل على النتيجة المالية في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل). و في هذه الحالة يكون ليس من الضروري اختبار خسائر قيم الأصول المالية قصيرة الأجل.

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

مثال:

تحتفظ الشركة في 2012 /12/31 بالأسهم التالية:

البيان	تكلفة السهم - دج	القيمة القابلة للتحويل - دج	الفرق - دج
الأسهم (س)	100.000	110.000	10.000
الأسهم (ص)	150.000	130.000	(20.000)
المجموع	250.000	240.000	(10.000)

ينص النظام المحاسبي المالي على وجوب تعديل القيمة الدفترية للأصول قصيرة الأجل إذا تبين في نهاية السنة المالية أن قيمتها القابلة للتحويل هي الأقل مقارنة مع قيمتها الدفترية و ذلك بتكوين مخصص مقابل خسائر القيمة (الفرق بين القيمة الدفترية و القيمة القابلة للتحويل)، ويكون القيد المحاسبي المرتبط بهذه الحالة كما يلي:

10.000	10.000	من ح/ 686 مخصص الاهتلاكات، المؤونات، خسائر القيمة - التثبيتات المالية إلى ح/ 59 خسائر القيمة - التثبيتات المالية الجارية اثبات مخصص خسائر القيمة
--------	--------	--

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

يلاحظ من القيد السابق أنه تم تكوين مخصص خسائر القيمة على أساس الفرق بين قيمة الأسهم الدفترية (التكلفة) و القيمة القابلة للتحويل للنوعين باستخدام المقاصة. غير أن هناك من الممارسات المحاسبية التي لا تجيز إجراء المقاصة و تثبت لكل نوع خسائر قيمة - إن وجدت - بشكل منفصل.

في نهاية كل سنة مالية يعدل ح/ 59 خسائر قيمة التثبيتات المالية الجارية إما بالزيادة أو بالتخفيض حسب ما تقتضيه المؤشرات المالية المتاحة في نهاية السنة المالية. فإذا اقتضى الأمر زيادة المخصص (عدم كفاية المخصص السابق) فإن القيد المحاسبي المناسب هو القيد أعلاه و تكون قيمة المخصص هي مبلغ الزيادة. أما إذا تبين في نهاية السنة المالية أن مبلغ المخصصات المكونة سابقا قد أصبحت كلها أو جزء منها غير ضروري، فيجب حينذاك تعديل ح/ 59 خسائر قيمة التثبيتات المالية الجارية بالتخفيض أو الإلغاء، و يكون القيد المحاسبي الملائم كالتالي:

10.000	10.000	من ح/ 59 خسائر القيمة - التثبيتات المالية الجارية إلى ح/ 78 استرجاع خسائر القيمة و المؤونات إثبات إلغاء مؤونة خسائر القيمة
--------	--------	--

3. التنازل عن الأصول المالية الجارية:

عندما يتم التنازل عن الأصول المالية قصيرة الأجل فإنه من المتوقع أن تحقق الشركة إما مكاسب أو خسائر. فعلى سبيل المثال تمتلك الشركة أسهما محتفظا بها للمتاجرة قيمتها العادلة: 100.000 دج، بيعت بمبلغ:

(أ) : 80.000 دج، (ب) : 120.000 دج

التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن الأصول المالية الجارية يأخذ الشكل الموالي:
الحالة (أ):

	80.000	من ح/ 512 البنك
	20.000	من ح/ 667 الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية
100.000		إلى ح/ 502 القيم المنقولة الموظفة - الأسهم
		إثبات عملية التنازل عن الأصول المالية الجارية

الحالة (ب):

	120.000	من ح/ 512 البنك
100.000		إلى ح/ 502 القيم المنقولة الموظفة - الأسهم
20.000		إلى ح/ 767 الأرباح الصافية عن التنازل عن الأصول المالية
		إثبات عملية التنازل عن الأصول المالية الجارية

الأصول المالية غير الجارية:

إن النظام المحاسبي المالي قد بوب الأصول المالية غير الجارية في مجموعتين محاسبتين أساسيتين هما:
أ) الصنف 26/ المساهمات و الحسابات دائنة الملحقة بالمساهمات.
ب) الصنف 27/ تثبيبات مالية أخرى.

المعالجة المحاسبية للأصول المالية غير الجارية:

تتوقف المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية على مدى ما تملكه الشركة المستثمرة في رأس مال الشركة المستثمر فيها،
حيث:

- إذا كانت نسبة المساهمة أقل من 20% - تطبق طريقة التكلفة،
- إذا كانت نسبة المساهمة تتراوح بين 20 - 50% - تطبق طريقة حق الملكية (la mise en équivalence)،
- إذا كانت نسبة المساهمة أكبر من 50% - تطبق طريقة الشراء (الإدماج): تعد الشركة المستثمرة قوائم مالية موحدة.

1. الاقتناء:

تسجل بتكلفة الاقتناء مضافا إليها المصاريف المرتبطة بها كالعمولات البنكية، الرسوم.

و يكون القيد المحاسبي كالآتي:

		من ح/ 261 سندات المساهمة
		إلى ح/ 512 البنك
		إثبات قيد الشراء

2. تقييم الأصول المالية غير الجارية في نهاية السنة المالية:

بمجرد اقتناء الأوراق المالية في شكل أسهم - كما تمت الإشارة إليه في القيد السابق - فإن الأسهم تظل تظهر في الميزانية الختامية بتكلفة شرائها طالما كانت نية الإدارة هو المساهمة في رأس مال شركات أخرى (تابعة) لتحقيق جملة من الأهداف المالية و الإستراتيجية وكانت نسبة حقوق التصويت المحصل عليها في الجمعية العامة لا تتعدى 20%.

تطبيق طريقة حقوق الملكية:

أما إذا حصلت الشركة على نسبة تتراوح بين 20% و 50% من حقوق التصويت في الجمعية العامة، فتكون حينئذ لها القدرة على توجيه السياسات المالية و التشغيلية للشركة المستثمر فيها (الشركة التابعة) ومن ثمة يخضع حساب سندات المساهمة في الميزانية الختامية للشركة المستثمرة للتعديل وفق متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية التي تستدعي:

- تعويض القيمة الدفترية (المحاسبية) لأسهم الشركة المستثمرة بعد الشراء بمقدار حصتها في تغير صافي أصول الشركة المستثمر لديها. فالفرق بين تكلفة شراء الأسهم و حصة التغير في صافي الأصول يمكن أن يكون مكسبا أو خسارة في القيمة.

مثال حول تطبيق طريقة حقوق الملكية

Equity method- La méthode de la mise en équivalence

المعطيات:

- 1- في 2012/12/31 قدمت الشركتان (س، ص) البيانات الموضحة في الجداول الموالية علما أن الشركة (س) تساهم في رأس مال الشركة (ص) في حدود نسبة 40%.
- 2- ميزانية الشركتين (س، ص) في 2012/12/31

الخصوم		الأصول		البيان
الشركة (ص)	الشركة (س)	الشركة (ص)	الشركة (س)	
400	1000	1100	2960	الأصول المادية
1200	1400	-	160	سندات المساهمة
320	440			-
1680	4600	2500	4320	الأصول المتداولة
3600	7440	3600	7440	المجموع

3- النتيجة المالية للشركتين (س، ص) في 2012/12/31

الشركة (ص)	الشركة (س)	البيان
320	440	النتيجة المالية الصافية

الأسئلة:

1. حدد حصة الشركة القابضة في رأس مال الشركة التابعة،
2. اثبت القيود المحاسبية في 2012/12/31،
3. كون الميزانية و جدول النتائج بالنسبة للشركة القابضة.

الجواب 1: حصة الشركة القابضة في رأس مال الشركة التابعة

تحديد حصة الشركة (س) في رأس مال الشركة (ص).

حصة الشركة (س) %40	المجموع	البيان - الشركة (ص)
160	400	رأس المال - المساهمات
480	1200	الاحتياطيات
640	1600	
(160)		سعر شراء أسهم الشركة (ص)
480		الفرق
128	320	النتيجة
768		حصة رأس مال الشركة (س)

الجواب 2. التسجيل المحاسبي في 2012/12/31

768	من ح/ 265 سندات المساهمة المقومة وفق طريقة حقوق الملكية - الشركة (ص)
160	إلى ح/ 261 سندات المساهمة - الشركة (ص)
480	إلى ح/ 106 الاحتياطيات
128	إلى ح/ 12 نتيجة السنة المالية

2012/12/31

128	من ح/ 12 نتيجة السنة المالية
128	إلى ح/ 755 حصة النتيجة (الأرباح) عن العمليات المشتركة

الجواب 3 إعداد القوائم المالية الموحدة لمجمع الشركة (س)

1- الميزانية

2012	البيان
	الأصول
2960	الأصول المادية
768	سندات المساهمة المقومة وفق طريقة حقوق الملكية - الشركة (ص)
4320	الأصول غير الجارية
8048	مجموع الأصول
	الخصوم
1000	رأس المال - المساهمات
1880	الاحتياطيات
568	نتيجة السنة المالية
3448	مجموع رأس المال الخاص
4600	الخصوم المتداولة
8048	مجموع الخصوم

2- جدول حسابات النتائج

البيان	2012
إيرادات البيع و أداءات الخدمات	11860
تكلفة المبيعات	11470
نتيجة عمليات التشغيل	390
النواتج المالية	50
النتيجة الجارية للشركات المدمجة	440
الضرائب	-
النتيجة الصافية للسنة المالية	440
حصة النتيجة الصافية وفق حقوق الملكية (mise en équivalence)	128
المجموع	568
فوائد الأقلية	-
صافي النتيجة - حصة المجمع ¹	568

1: لا تظهر إلا عند إعداد القوائم المالية المدمجة

ملاحظة

عند تطبيق طريقة حقوق الملكية في تقييم الاستثمارات في الأسهم العادية فإنه لا بد من مراجعة (تعديل) قيمة تلك الاستثمارات سنويا في الميزانية و في جدول النتائج كما يلي:

(أ) تعدل حسابات الميزانية التالية: ح/ سندات المساهمة المقومة وفق طريقة حقوق الملكية، ح/ الاحتياطات و ح/ نتيجة السنة المالية.
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

(ب) يعدل حساب حصة النتيجة عن العمليات المشتركة في جدول حسابات النتائج.

جامعة الحاج لخضر - باتنة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

مقياس المحاسبة المعمقة

2014-2013

دراسة المخزونات

العناصر التعليمية

- 1- تعريف
- 2- أنواع المخزونات
- 3- تحديد تكلفة المخزون
- 4- التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المرتبطة ب: الشراء، الإنتاج، البيع
- 5- تطبيق حول تقييم المخزون المباع و المتبقى وفق الطريقتين:
(أ) الوارد أولاً، الصادر أولاً.
(ب) معدل التكلفة المرجحة.

1

1. تعريف المخزون: يمثل المخزون أحد عناصر الأصول التي يحتفظ به بهدف:

- البيع خلال تادية المؤسسة لأنشطتها العادية أو/و. يشمل هذا النوع البضائع المشتريّة بهدف إعادة بيعها على حالها دون إحداث أي تغيير عليها، و يتضمن كذلك المنتجات التامة الموجهة للبيع خلال دورة الاستغلال.
- بقصد الاستخدام في العمليات الإنتاجية أو تكملة إنتاجه بغرض البيع. ويتمثل هذا النوع من المخزون في المواد الأولية ولوازم الإنتاج الأخرى التي تتطلبه عملية إنتاج السلع و الخدمات،
- إن المخزون الذي يصاحب عملية تقديم الخدمات يعبر عن مصاريف تلك الخدمات المقابلة للإيرادات التي لم تقم المؤسسة بتسجيلها بعد، كما هو الحال في عقود البناء و الأشغال طويلة الأجل.
- يصنف المخزون ضمن الأصول على أنه متداول أو غير متداول وفقاً للقصود من الاحتفاظ به أو وفق استخداماته في النشاط العادي للمؤسسة، فهو إذن لا يصنف على أساس طبيعته.

2. أنواع المخزون:

يتوقف نوع المخزون المحتفظ به على طبيعة نشاط المؤسسات:

المخزون المشترك	طبيعة المخزون	طبيعة نشاط المؤسسة
- التموينات الأخرى (ح/ 32): المواد المستهلكة، الأغلفة، ...	- بضاعة (ح/ 30)، - المواد الأولية (ح/ 31)، - المنتجات و الأشغال قيد الإنجاز: (ح/ 33)،	المؤسسات التجارية
- ح/ 36 المخزون المتأتى من التثبيتات - ح/ 37 مخزون بالخارج - ح/ 38 المشتريات - ح/ 39 خسائر قيم المخزون	- منتجات الخدمات قيد الإنجاز: (ح/ 34) - المنتجات التامة. (ح/ 35)، - المخزون المتأتى من التثبيتات (ح/ 36)	المؤسسات الصناعية
		ملاحظة:

للتعمق أكثر، يمكن الرجوع إلى SCF (في الجريدة الرسمية: العدد 19، الصفحة 11-12، 53-55).
- دونالد كيسو، جيرى ويجانت (1999): المحاسبة المتوسطة - الجزء الأول - ترجمة د. أحمد حامد
حجاج- دار المريخ. ص: 362-442.

3. تحديد تكلفة المخزون

- يقدم النظام المحاسبي المالي عند تحديد تكلفة المخزون التوجيهات والإرشادات التالية:
- تتضمن تكلفة المخزون جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة مقابل وضعه على حاله و في المكان المخصص له. فتكلفة شراء المخزون تشمل سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقه الضرورية. أما تكلفة الإنتاج فتتمثل في مجموع المصاريف المباشرة و غير لمباشرة بما فيها المصاريف العامة و المالية وفق ما ينص عليه SCF في الفقرة 126-3 و كذلك المصاريف الإدارية باستثناء المصاريف التي يمكن ربطها بطاقة الإنتاج غير المستعملة.
 - تتحدد تكلفة المخزون على أساس المصاريف الحقيقية أو على أساس المصاريف المعيارية التي تخضع للمراجعة من فترة لأخرى حسب التغيرات التي تميز المصاريف الحقيقية - الفعلية.
 - عند استحالة تحديد تكلفة شراء أو إنتاج المخزون بتطبيق القواعد العامة للتقييم فحينئذ يمكن اللجوء إلى تقييمه على أساس تكلفة شراء أو إنتاج الأصول المماثلة المسجلة أو المقدرة في التاريخ الأقرب لشراء أو إنتاج تلك الأصول - المخزونات.
 - في حالة وجود عراقيل و قيود أو تعذر إجراء تقييم عناصر المخزون (ما عدى الترمينات) على أساس التكاليف فإنه حينئذ يمكن استخدام أسعار البيع منزلا منها هامش الربح الخاص بكل نوع.
 - تقييم عناصر المخزون في نهاية الدورة بالتكلفة أو صافي قيمة البيع أيهما أقل امتثالا لتطبيق مبدأ الحيطة و الحذر. و تعادل صافي قيمة البيع سعر البيع التقديري (لكل عنصر على حده أو عن كل فئة تكون قابلة للاستبدال) مستبعدا منه المصاريف الضرورية لبيعه. و تحمل أي خسائر ناتجة عن التقييم لنتيجة الدورة المالية بمقدار الفرق الذي تزيد به تكلفة المخزون عن صافي قيمة البيع.
 - تقييم عناصر المخزون أثناء البيع أو الاستهلاك أو عند الجرد بأحد الطريقتين:
 - الوارد أولا، الصادر أولا - FIFO،
 - معدل التكلفة المرجحة - CMP،
 - يفصح عن متابعة و تقييم عناصر المخزون في الملاحق من أجل توفير الأسس و القواعد المحاسبية التي تم بموجبها معالجة مختلف الحالات التي تميز المخزون.
 - أما في ما يخص تقييم مخزون المنتجات الفلاحية في نهاية السنة المالية فإن النظام المحاسبي المالي يشير إل وجوب تقييمها وفق القيمة العادلة منزلا منها المصاريف التقديرية لنقاط البيع.
 - تسجل التغيرات (مكاسب أو خسائر) التي تنتج من تطبيق القيمة العادلة مخفضة بالمصاريف التقديرية لنقاط البيع ضمن صافي النتيجة المالية التي وقعت فيها.

4. التسجيل المحاسبي:

الجرد المستمر	الجرد الدوري	الجرد المستمر	الجرد الدوري
الإنتاج		الشراء	
لا يوجد	من ح/ 35. إلى ح/ 72 إثبات الإنتاج المخزن...	من ح/ 60. من ح/ 4426 إلى ح/ 512 أو ح/ 401 إثبات المشتريات بالصافي	من ح/ 38. من ح/ 4426 إلى ح/ 512 أو ح/ 401 إثبات المشتريات بالصافي
لا يوجد يتكرر القيد السابق بتكرار عمليات الإنتاج	لا يوجد	من ح/ 3. إلى ح/ 38. إثبات دخول المشتريات المخازن ملاحظة: يتكرر القيدان السابقان بتكرار عمليات الشراء.
لا يتم التعرف على مستوى المخزون إلا بعد إجراء الجرد الفعلي. لذلك، فإن تحديد تكلفة المخزون المباع يتم من خلال تحديد رصيد ح/72 الذي يتم الحصول عليه وفق المراحل التالية: قيد غلق مخزون أول المدّة من ح/ 72. إلى ح/ 3. إثبات مخزون نهاية المدّة من ح/ 3. إلى ح/ 72 يحتمل أن يكون رصيد ح/72 دائنا أو مدينا حيث يحمل ضمن نتائج	لا يتم التعرف على مستوى المخزون إلا بعد إجراء الجرد الفعلي. لذلك، فإن تحديد تكلفة المخزون المباع أو المستهلك يتم من خلال تحديد رصيد ح/60 الذي يتم الحصول عليه وفق المراحل التالية: قيد غلق مخزون أول المدّة: من ح/ 603 إلى ح/ 3. إثبات مخزون نهاية المدّة: من ح/ 3. إلى ح/ 603 يحتمل أن يكون رصيد ح/ 603 دائنا أو مدينا أخيرا يحول رصيد ح/603 إلى ح/ 60 حيث يتوقف القيد على طبيعة	يلاحظ عند تطبيق الجرد المستمر أنه يمكن معرفة مستوى المخزون بعد كل عملية حركة: دخول و خروج	لا يوجد

السنة المالية.	رصيد الحساب الأول.	
البيع		
من ح/ 411، ح/ 512 إلى ح/ 7. إلى ح/ 4457 إثبات المبيعات المفوترة... لا يوجد	من ح/ 411، ح/ 512 إلى ح/ 7. إلى ح/ 4457 إثبات المبيعات المفوترة... من ح/ 72 إلى ح/ 35. إثبات الإنتاج المباع...	من ح/ 411، ح/ 512 إلى ح/ 7. إلى ح/ 4457 إثبات المبيعات المفوترة... لا يوجد
من ح/ 411، ح/ 512 إلى ح/ 7. إلى ح/ 4457 إثبات المبيعات المفوترة... لا يوجد	من ح/ 411، ح/ 512 إلى ح/ 7. إلى ح/ 4457 إثبات المبيعات المفوترة... من ح/ 72 إلى ح/ 35. إثبات الإنتاج المباع...	من ح/ 411، ح/ 512 إلى ح/ 7. إلى ح/ 4457 إثبات المبيعات المفوترة... من ح/ 6. إلى ح/ 3. إثبات خروج المبيعات المخازن

عمليات التسوية المرتبطة بعناصر المخزون:

قد تستلم المؤسسة قبل نهاية السنة المالية فاتورة شراء. فيكون قيد التسوية:

مثال: بتاريخ 2013/12/20 تم استلام فاتورة شراء بضاعة بمبلغ 100.000 دج خارج الرسم. سيتم استلام البضاعة في 2014/01/10.

2013/12/20	
100.000	من ح/ 60.
17.000	من ح/ 4426
117.000	إلى ح/ 401

يلاحظ أن هذا القيد تضمن تسجيل البيانات الواردة في الفاتورة و التي تتعلق بشراء البضاعة بالرغم من أن السنة المالية الجارية لم تستقد بعد منها. لذلك يتوجب اعتبار تكلفة المشتريات بمثابة مصاريف مقيدة سلفا أو مسبقا، و يتم تعديل القيد السابق كما يلي:

2013/12/31	
100.000	من ح/ 486
17.000	إلى ح/ 60.
	إلى ح/ 4426

و في بداية السنة المالية 2014 تغلق حسابات القيد السابق وفق القيد العكسي التالي:

2014/01/ 01	
100.000	من ح/ 60.
17.000	من ح/ 4426
117.000	إلى ح/ 486

و عند استلام البضاعة و تسديد مبلغ المشتريات يتم تسجيل العملية كالتالي:

2014/01/10	

117.000	117.000	من ح/ 401 إلى ح/ 512
---------	---------	----------------------

5. تطبيق 1 حول تقييم المخزون (المباع و المتبقى) وفق الطريقتين:

(أ) الوارد أولاً، الصادر أولاً.

(ب) معدل التكلفة المرجحة.

أظهرت السجلات المحاسبية لأحد الشركات البيانات التالية حول حركة أحد عناصر المخزون خلال شهر ديسمبر 2012:
المشتريات:
12/05: الكمية: 10.000 وحدة، سعر الوحدة: 25 دج
12/10: الكمية: 15.000 وحدة، سعر الوحدة: 30 دج
12/28: الكمية: 20.000 وحدة، سعر الوحدة: 35 دج
المبيعات:
12/15: الكمية: 15.000 وحدة، سعر الوحدة: 40 دج
12/10: الكمية: 20.000 وحدة، سعر الوحدة: 48 دج
على ضوء البيانات السابقة أجب على ما يلي:
1. احسب تكلفة المخزون المباع وفق:
- الداخل أولاً، الصادر أولاً
- معدل التكلفة المرجحة
2. احسب تكلفة المخزون المتبقى وفق:
- الداخل أولاً، الصادر أولاً
- معدل التكلفة المرجحة
3. حدد مقدار الهامش الإجمالي في 31-12-2012
4. افرض أنه أثناء الجرد تبين أن صافي قيمة بيع المخزون يساوي: 340.000. ما هو الإجراء المحاسبي الذي يتطلب اتخاذه وفق النظام المحاسبي المالي في ظل تطبيق FIFO ، CMP ؟

الإجابة

1. تكلفة المخزون المباع وفق:

الداخل أولاً، الصادر أولاً

12/15: تكلفة المخزون المباع = 15.000 وحدة

- 250.000 = 25 × 10.000 دج

- 150.000 = 30 × 5.000 دج

المجموع = 400.000 دج

12/28: تكلفة المخزون المباع = 20.000 وحدة

$$- 300.000 \text{ دج} = 30 \times 10.000$$

$$- 350.000 \text{ دج} = 35 \times 10.000$$

$$\text{المجموع} = 650.000 \text{ دج}$$

معدل التكلفة المرجحة:

حساب معدل التكلفة المرجحة (م1) =

$$31.11 \text{ دج/الوحدة} = (20.000+15.000+10.000)/(35 \times 20.000+30 \times 15.000+25 \times 10.000)$$

$$= 31.11 \times 15.000 = 466.650 \text{ دج} \quad \text{إذن، تكلفة المبيعات (1)}$$

$$33.7 \text{ دج} = (20.000+10.000)/(35 \times 20.000+31.11 \times 10.000) \quad \text{حساب معدل التكلفة المرجحة (م2)}$$

$$= 33.7 \times 20.000 = 674.000 \text{ دج} \quad \text{إذن، تكلفة المبيعات (2)}$$

إذن،

تكلفة المبيعات خلال الشهر وفق:

$$- \text{الداخل أولاً، الصادر أولاً} = 650.000 + 400.00 = 1.050.000 \text{ دج}$$

$$- \text{معدل التكلفة المرجحة} = 674.000 + 466.650 = 1.140.650 \text{ دج}$$

2. تكلفة المخزون المتبقى في نهاية الشهر وفق:

$$- \text{الداخل أولاً، الصادر أولاً} = 35 \times 10.000 = 350.000 \text{ دج}$$

$$- \text{معدل التكلفة المرجحة} = 33.7 \times 10.000 = 337.000 \text{ دج}$$

3. تحديد مقدار الهامش الإجمالي في 31-12-2012

CMP		FIFO		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
1.560.000		1.560.000		إيراد المبيعات	70
	1.140.650		1.050.000	تكلفة المبيعات	60
419.350		510.000		الهامش الإجمالي	

التقرير عن عملية تقييم المخزون في القوائم المالية

CMP	FIFO	الميزانية
337.000	350.000	ح/ 3. المخزون المعني
419.350	510.000	جدول النتائج: الهامش الإجمالي

4. إثبات خسائر قيم المخزون:

CMP	FIFO	الميزانية
337.000	350.000	ح/ 3. المخزون المعني (التكلفة)
340.000	340.000	ح/ 3. المخزون المعني (صافي القيمة البيعية)
3.000	(10.000)	الفرق

يلاحظ عند تطبيق طريقة **FIFO** أن تكلفة المخزون تفوق صافي القيمة البيعية ومن ثم لا بد من تسجيل الفرق على أنه خسارة في قيمة المخزون وفقا لقاعدة التكلفة أو صافي قيمة البيع أيهما أقل، و يكون القيد المحاسبي كالتالي:

		12/31ن
10.000	10.000	من ح/ 685 مخصص الاهتلاكات و المؤونات وخسائر قيم الأصول المتداولة إلى ح/ 29. خسائر قيم الأصول المتداولة

و يظهر حينئذ المخزون في الميزانية كالتالي:

البيان	التكلفة (القيمة الدفترية)	خسائر القيم (ح/ 29.)	صافي القيمة الدفترية
ح/ 3. المخزون المعني	350.000	10.000	340.000

يعدل ح/ 29. في نهاية الدورات المالية الموالية وفق ما تقتضيه الحاجة. فعلى سبيل المثال إذا تبين في نهاية السنة المالية القادمة بأن القيمة البيعية تفوق التكلفة بأكثر من 10.000 فإنه يجب في هذه الحالة الغاء ح/ 29. بالقيد الموالي:

		12/31ن+1
10.000	10.000	من ح/ 29. خسائر قيم الأصول المتداولة إلى ح/ 785 استرجاعات الاستغلال عن الأصول المتداولة خسائر قيم

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر
إن تطبيق طريقة **CMP** لا يترتب عنها خسائر في قيمة المخزون بسبب أن صافي القيمة البيعية تفوق التكلفة. و من ثم لا استدعي مبدأ الحيطة و الحذر في هذه الحالة اتخاذ أي إجراء محاسبي.