

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي بالوادي



معاهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ينظم :

الملتقى الدولي الأول حول :

النظام المحاسبي الهالي الجديد NSCF

في ظل معايير المحاسبة الدولية

تجارب ، تطبيقات وأفاق

يومي : 17 - 18 جانفي 2010

بالقطب الجامعي الجديد الشط



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المركز الجامعي بالوادي

الملتقى الدولي الأول حول :
النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية.
تجارب، تطبيقات وآفاق
يومي 17-18- جانفي 2010

عنوان المداخلة :

تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر
(مع دراسة حالات)

الاسم و اللقب : عوادي مصطفى
التخصص : علوم إقتصادية
الرتبة العلمية : أستاذ مساعد
المؤسسة: المركز الجامعي بالوادي

الاسم و اللقب : رحال نصر
التخصص : علوم إقتصادية
الرتبة العلمية : أستاذ مساعد
المؤسسة: المركز الجامعي بالوادي

الإسم و اللقب : الزين يونس
التخصص : علوم تجارية
الرتبة العلمية : أستاذ مؤقت
المؤسسة: المركز الجامعي بالوادي

ملخص

لقد شرعت الجزائر في تبني معايير محاسبية جديدة تماثيا مع أعمال التوحيد المحاسبية الدولية، حيث سنت العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال، من ضمنها قانون النظام المالي و المحاسبي الجديد و بالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة الحسابات التي سيشروع في تطبيقها ابتداءا من سنة 2010 ، مما يحتم على المهتمين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغييرات و فهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد.

و نظرا لنقص الأبحاث في الجانب التقني بخلاف الجانب النظري، إرتأينا أن نخوض في غمار مدونة الحسابات لتغطية هذا النقص، حيث إختارنا موضوع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر مركزين في ذلك على المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (الأصول المعنوية، العينية، المالية) كعنصر من عناصر مدونة الحسابات التي تضمنها النظام المحاسبي المالي الجديد، بالإضافة إلى تبيان المفاهيم و المصطلحات الجديدة المرتبطة بها و حركة حساباتها مدعمين ذلك بدراسة حالات حسب كل صنف من الأصول مع وضع الحلول المناسبة لها وفقا لما جاء في المخطط المحاسبي المالي الجديد.

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي ، المعايير المحاسبية الدولية، المعالجة المحاسبية، الأصول الثابتة، الأصول (التثبيات) المعنوية، العينية، المالية، الكيان.

Summary

Algeria has begun to adopt new accounting standards in line with international accounting standardization work, as enacted many laws in this area, including the Financial System Act and new accounting and in addition to that issued a code of accounts they will be applied starting from the year 2010, necessitating people interested in accounting in Algeria cope with these changes, and especially to understand the technical aspects, and their dimensions.

Due to the lack of research in the technical side than the theoretical side, we decided to go into the midst of a code of accounts to cover this shortfall, Random, where the application of new financial accounting system in Algeria, focusing on the accounting treatment of fixed assets (intangible assets, in kind, financial) as a elements of the code accounts contained in the new financial accounting system, as well as to demonstrate the concepts and new terminology associated with the movement and accounts were supported by studying the cases according to each class of assets with the development of appropriate solutions according to the outline of the new financial accounting.

Keywords: financial accounting system, international accounting standards, accounting treatment, fixed assets, assets (installations) moral, kind, financial, entity.

تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر

المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

I-الأصول المعنوية

لقد تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى الأصول المعنوية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة أو الكيان بالأصل إذا توافرت مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها.

1 - الجانب النظري

أ- تعريف

هي أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس يحتفظ به لإستخدامه في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيله لآخرين أو لأغراض إدارية كبراءة إختراع، رخص إستغلال وغيرها.¹

ب- المصطلحات المتعلقة بالأصول المعنوية²

- البحث : يهدف إلى الحصول على المعرفة و إدراك علمي أو تقني.
- التطوير : هو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى أو نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد أو أدوات أو منتوجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الاستخدام التجاري.
- الإطفاء : هو التحميل المنتظم للمبلغ القابل للإطفاء لأصل معنوي على مدى عمره الإقتصادي.
- المبلغ القابل للإطفاء: وهو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر بديل للتكلفة بحذف القيمة المتبقية في آخر العمر الإقتصادي للأصل.
- العمر الإقتصادي : هو إما
 - الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها إستخدام الكيان للأصل.
 - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل.
- القيمة المتبقية لأصل : هي صافي المبلغ الذي يتوقع الكيان الحصول عليه لأصل ما في نهاية العمر الإقتصادي بعد خصم التكاليف المتوقعة ما بعد الإستهلاك.
- القيمة العادلة لأصل : هي المبلغ الذي يمكن مقابله إستبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة و رغبة في عملية بين أطراف محايدة.
- السوق النشط : هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية :
 - العناصر التي يتم المتاجرة بها متجانسة.
 - من الممكن أن يوجد في أي وقت مشترون قادرين و راغبون.
 - الأسعار المتوفرة للجمهور.
- خسارة الإنخفاض في القيمة : هي مقدار إنخفاض المبلغ القابل للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل.

- المبلغ المسجل :
و هو المبلغ المعترف به كقيمة الأصل في الميزانية بعد خصم أي إطفاء متراكم و خسائر
الإنخفاض المتراكم في القيمة لذلك الأصل.

ج- الاعتراف بأصل معنوي و قياسه

- يعترف به فقط في الحالات التالية :
- إذا كان من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية.
 - إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق و صادق.
 - تقييم إحتمال المنافع الإقتصادية بناء على إفتراضات معقولة و مدعمة.
 - يجب قياس قيمة الأصل مبدئياً بمقدار تكلفته.

2 - الجانب التطبيقي (المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية)

لقد ميز المخطط المحاسبي الجديد بين نوعين من الأصول المعنوية و هي:

أ- الأصول المعنوية المولدة بشكل داخلي³

المرحلة الأولى : تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها (في المجموعة السادسة)

حيث يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلاً في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة (أو تقاريرها المالية السابقة)، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق.

المرحلة الثانية : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية

يجعل ح/ 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مديناً إلى الحساب 73 /الإنتاج المثبت و يكون القيد كما يلي :

XXXX	XXXX	من ح /مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إلى ح / الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	73	203
------	------	--	----	-----

ب- الأصول المعنوية الأخرى

إن تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلاً في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة أو تقاريرها المالية السابقة، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق.

مثال 1: كلفة شراء الرخص المتعلقة بإستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية. وتعالج محاسبيا كما يلي :

XXXX	XXXX	من ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية (ح/404، ح/512، ح/515، ح/53)	5/4	204
------	------	--	-----	-----

مثال 2: إن تكلفة إنتاج البرمجيات المنشأة في مقابل حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية تعالج بالمراحل الآتية:

المرحلة الأولى: تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها (في المجموعة السادسة) كما ذكرنا سابقا يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشفها المالية السنوية السابقة أو تقاريرها المالية السابقة .

المرحلة الثانية: تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية الأخرى يسجل في الجانب المدين من الحساب 204 البرمجيات المعلوماتية وما شابهها إلى الحساب 73 /الإنتاج المثبت ويكون القيد كما يلي:

XXXX	XXXX	من ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها إلى ح/ الإنتاج المثبت	73	204
------	------	---	----	-----

ج - باقي عناصر الأصول الأخرى غير الجارية و المعنوية

تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 (في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية).⁴

ح/ 205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات

يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقنتاة بهدف إمتلاك حق طوال مدة العقد مثل إستخدام علامات تجارية، رخصة إستغلال أساليب عمل مثلا، أما البرمجيات المعلوماتية و ما شابهها فقد خصص لها حساب 204 الذي ذكرناه سابقا وذلك تماشيا مع التطورات التكنولوجية.

• ح / 208 الأصول المعنوية الأخرى

و يتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208 التي لم يخصص لها المخطط المحاسبي و المالي الجديد حسابا خاصا لها.⁵ و يكون القيد كما يلي :

XXXX	XXXX	من ح/ الإمتيازات و الحقوق المماثلة والبراءات ح / التثبيات المعنوية الأخرى إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية	5/4	205
	XXXX			208

د- خروج أحد الأصول المعنوية⁶

عند خروج أحد الأصول المعنوية من أصول الكيان يتم إحتساب الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدره والقيمة المحاسبية للأصل و تدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحسابين ح/65 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية أو ح/75 فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية.

- في حالة تحقيق خسارة :

XXXX	XXXX	من ح /نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية إلى ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها	204	65
------	------	--	-----	----

- في حالة تحقيق ربح :

XXXX XXXX	XXXX	من ح / موردو التثبيات ح / بنوك الحسابات الجارية ح / الخزينة العمومية ح / الصندوق إلى ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية	204 75	404
	XXXX			512
XXXX	XXXX			515
				53

هـ- فارق الإقتناء

إن الحساب ح/ 207 يسجل فيه فارق الإقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا، و يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا و يظهر إلزاما في الميزانية ضمن الأصول الثابتة المالية. هذا الحساب يظهر في حالة خاصة و هي تجميع المؤسسات في إطار عملية إقتناء أو إنصهار أو إندماج، و تبقى هاته الحالة غامضة من حيث المعالجة المحاسبية و ذلك راجع إلى خصوصية هذا الحساب.⁷

II-الأصول العينية

لقد خصص المعيار رقم 16 من المعايير المحاسبية الدولية للأصول العينية، حيث يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات.
إن المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات تتمثل في : توقيت الاعتراف بالموجودات، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الامتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني.⁸

1 - الجانب النظري

أ- تعريف

إن التثبيتات العينية هي الموجودات الملموسة خلاف ما شاهدنا أثناء التطرق إلى التثبيتات المعنوية وهي تتمثل خصوصاً في الممتلكات و المنشآت و المعدات و المؤسسة تملكها إما :
- بقصد استخدامها في إنتاج السلع و الخدمات أو بقصد تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.
- و يتوقع و يفترض فيها أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.

ب- المصطلحات المتعلقة بالأصول أو التثبيتات العينية

- هناك مصطلحات أخرى مختلفة نوعاً ما عن المصطلحات التي عهدناها مع المخطط الوطني المحاسبي ينبغي إدراجها و هي كالآتي :⁹
- **الإهلاك** : هو التوزيع المنتظم للقيمة الخاضعة للاهلاك من الأصول على مدار عمرها الإقتصادي.
- **القيمة الخاضعة للاهلاك** : هي تكلفة الأصول، أو القيمة البديلة للتكلفة المسجلة في القوائم المالية مطروحاً منها القيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإقتصادي.
- **العمر الإنتاجي** : هو إما:

- الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الموجودات من قبل المنشأة.
 - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الموجودات.
- **التكلفة** : هي قيمة النقد أو ما يعادله المدفوع أو القيمة العادلة لأي موجودات أخرى قدمت للحصول على الموجودات، وذلك بتاريخ شراء أو إنشاء الموجودات.
- **القيمة المتبقية** : هي المبلغ الذي يتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل الموجودات في نهاية عمرها الإنتاجي وذلك بعد تنزيل تكاليف التخلص منها.
- **القيمة العادلة** : هي القيمة التي يتم على أساسها تبادل الموجودات بين أطراف ذات معرفة ورغبة في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير.
- **القيمة المدرجة** : هي القيمة التي تظهر بها الموجودات في الميزانية العمومية بعد تنزيل الإهلاك المتراكم المتعلق بتلك الموجودات.
- **القيمة القابلة للإسترداد** : هي القيمة التي يتوقع الكيان استرجاعها من استخدام الأصول مستقبلاً بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الإستبعاد.

2- الجانب التطبيقي (المعالجة المحاسبية للأصول العينية) .

لقد ميز المخطط المحاسبي والمالي الجديد بين ثلاثة أنواع من الأصول العينية وهي :¹⁰

أ- الأصول العينية (التثبيتات العينية)

تسجل حسابات التثبيتات العينية في الجانب المدين حين دخولها تحت رقابة الكيان سواء كانت :

- بقيمة الإسهام.

- بتكلفة الشراء.

- بتكلفة الإنتاج.

أما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة : ¹¹

الحالة الأولى : فإذا كانت التثبيتات دخلت عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون إما 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال، أو حساب الشركاء-عمليات حول رأس المال - ح/456 ، حيث تكون القيود كما يلي حسب هاته الحالة الأولى :

XXXX	XXXX	من ح/ التثبيتات العينية إلى ح/ أموال مملوكة حيارة بواسطة إسهام خاصة	101	21
------	------	---	-----	----

أو

XXXX	XXXX	من ح/ التثبيتات العينية إلى ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال حيارة بواسطة إسهام الشركاء	456	21
------	------	---	-----	----

الحالة الثانية : إذا كانت التثبيتات العينية دخلت بتكلفة الشراء أي عن طريق الشراء فان الحساب الدائن يكون ح/40 الموردون أو حسابات أخرى معنية و يكون القيد كما يلي:

XXXX	XXXX	من ح / التثبيتات العينية إلى ح /موردو التثبيتات حيارة عن طريق الشراء	404	21
------	------	--	-----	----

الحالة الثالثة : وإذا كانت التثبيتات أو الأصول العينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإن حساب الدائن سيكون ح/73 الإنتاج المثبت و يكون القيد كما يلي :

XXXX	XXXX	من ح / التثبيتات العينية إلى ح / الإنتاج المثبت دخول بواسطة إنتاج	73	21
------	------	---	----	----

للإشارة فإنه يمكن تفصيل ح/ 21 التثبيتات العينية إلى الحسابات الآتية خاصة إذا كانت ذات مبالغ هامة ومعتبرة: ¹²

- ح/211 الأراضي.

- ح/212 عمليات و ترتيب و تهيئة الأراضي.

- ح/213 البناءات.

- ح/215 المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية.

- ح/218 التثبيتات العينية الأخرى.

وعند الإقتضاء يمكن أيضا أن نستخدم الحسابات الآتية :

- المنشآت العامة و أعمال الترتيب و التهيئات.

- معدات النقل.

- أثاث المكتب معدات المكتب و معدات الإعلام الآلي.

- التغليفات القابلة للاسترجاع.

ملاحظة : في حالة خروج أي تثبيت عيني سواء مع تحقيقه لنقص في القيمة أو فائض فإننا نستخدم الحسابين الآتيين حسب الترتيب ح/65 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة أو ح/75 فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة ولقد أشرنا سابقا للمعالجة المحاسبية لخروج الأصول المعنوية.¹³

ب- التثبيتات في شكل إمتياز

يعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الإمتياز)، هذا الأخير يلتزم بتنفيذ خدمة عمومية لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق إقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية. و تكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل إمتيازات عينية و الموضوعة موضع الإمتياز من جانب مانح الإمتياز أو من جانب صاحب الإمتياز الممنوح له بجعل الحساب 22 تثبيبات في شكل إمتياز بصفته مدين، أما الحساب الدائن فهو ح/ 229 حقوق مانح الإمتياز و يظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية و التي تسمى بالخصوم الغير جارية، إذن مما سبق فصيغة القيد تكون كمايلي:

XXXX	XXXX	من ح /تثبيبات في شكل إمتياز إلى ح/ حقوق مانح الامتياز إثبات وجود التثبيتات الممنوحة في شكل إمتياز	229	22
------	------	---	-----	----

للإشارة فإن ح/229 يظهر مدينا إلى ح/282- إهلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز - و عند إنتهاء فترة الإمتياز يكون للحساب ح/229 له قيمة محاسبية صافية للتثبيتات الموضوعة موضع إمتياز، و يتم ترصيده عند إرجاع الأصل إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت و الإهلاكات المعنية.¹⁴

ج- التثبيتات الجاري إنجازها

إن هذا النوع من التثبيتات سمي بالجاري إنجازها كونها غير متاحة أي ستمتلكها المؤسسة أو الكيان في المستقبل، و يظهر من خلالها عدة حسابات و هي التثبيتات غير المكتملة، والحسابات المتعلقة بالتسيقات والمدفوعات التي يقدمها الكيان للغير من أجل إقتناء تثبيت ما، والتثبيتات الجاري إنجازها تنقسم إلى قسمين :

- التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدى مسندة إلى الغير.

- التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذه التثبيتات فتميز بين حالتين و هما كالتالي :¹⁵

الحالة الأولى : التثبيتات الناتجة عن أشغال مسندة إلى الغير والتي لم يتم الإنتهاء منها عند نهاية السنة المالية، حيث يسجل ح/23 مدينا بقيمة التثبيتات التي سيتم إقتناؤها لدى الغير إلى أحد حسابات

الصف الرابع على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف، و يكون القيد كما يلي :

XXXX	XXXX	من ح/تثبيات جاري إنجازها إلى ح/الموردون و الحسابات الملحقة إثبات وجود التثبيات الممنوحة في شكل إمتياز	40	23
------	------	---	----	----

الحالة الثانية : التثبيات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة و التي لم يتم الإنتهاء منها عند نهاية السنة المالية و تعالج بوضع ح/23 مدينا إلى ح/73 "الإنتاج المثبت" بقيمة تكلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها، لكن قبل ذلك على الكيان أن يسجل تكلفة إنتاج العناصر في المجموعة السادسة تبعا للحساب المناسب لها، مثل ما شاهدنا سابقا مع التثبيات المعنوية كحساب 204 برمجيات المعلومات و ما شابهها.

III- الأصول المالية (التثبيات المالية)

1- الجانب النظري

أ- تعريف

تتمثل التثبيات المالية أساسا في سندات المساهمة وحافطة السندات الأخرى، لا ينوي الكيان التخلي عنها ويفترض أن تبقى في حوزته لمدة طويلة ولقد خصص المخطط المحاسبي المالي الجديد ح/27 لكي يضم هذه الحافطة بمختلف حالاتها حيث قسم هذا الحساب الرئيسي إلى مجموعة من الحسابات وهي:¹⁶

ح/271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة
ح/272: السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم).
ح/273: السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة.
ح/274: القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل.
ح/275: الودائع والكفالات المدفوعة.
ح/276: الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة.
ح/279: ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مثبته غير مسددة.
هذه الأصول المالية يجب أن تكون في الأصل مقيمة بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لإقتناء الأصل.

2- الجانب التطبيقي (المعالجة المحاسبية للتثبيات المالية)

إن المعالجة المحاسبية للتثبيات المالية تكون بوضع حساب ح/27 أو أحد فروع مدينا بقيمة السعر المالي للتثبيات إلى حساب ح/512 " بنوك الحسابات الجارية " ، و يكون القيد كالاتي:¹⁷

XXXX	XXXX	من ح / تثبيات مالية إلى ح / بنوك، الحسابات الجارية تحويل و إثبات مصاريف التتمية	512	27
------	------	---	-----	----

دراسة حالات:

أولاً : الأصول أو التثبيات المعنوية 18

مخبر لإنتاج الأدوية يقوم بأبحاث و تطوير دواء جديد و استغرقت فترة البحث و التطوير 5 سنوات و إليك الجدول التالي الذي يبين النفقات المتعلقة بهذا المشروع طيلة المدة المذكورة أعلاه.

4+ن/12/31	3+ن/12/31	2+ن/12/31	1+ن/12/31	ن/12/31	
18000 دج	من 1/1 إلى 5/31 / 8000 دج من 1-6 إلى 31-12- 12000 دج	15000 دج	13000 دج	1000 دج	النفقات المسددة
مرحلة التطوير و التنمية	مرحلة التطوير و التنمية ابتداء من 3+ن/6/1	مرحلة البحث	مرحلة البحث	مرحلة البحث	مراحل تقدم المشروع

- في تاريخ أول جوان اعتبرت المؤسسة أن هذا المشروع يستوفي المعايير لإعتبره محاسبيا كأصل معنوي.
علما أن نفقات التطوير تتشكل أساسا من مصاريف المستخدمين.
- في فيفري ن+5 قامت المؤسسة بإيداع طلب رخصة إستغلال هذا الدواء الجديد، و كانت فترة حماية رخصة الاستغلال تقدر ب 15 سنة.

المطلوب :

- كيف تتم المعالجة المحاسبية لهذه النفقات ؟

الحل :

النفقات التي سددتها المؤسسة إبتداء من السنة ن ، ن+1، ن+2 و إلى غاية 05/31/ن+3 يجب أن تسجل محاسبيا حسب طبيعتها كتكلفة في المجموعة السادسة، بينما المصاريف التي سددتها إبتداء من أول جوان (ن+3) تشكل مصاريف التنمية و التطوير و تسجل محاسبيا كمرحلة أولى في المجموعة السادسة حسب طبيعتها خلال السنة ثم تحول كمصاريف معنوية في نهاية السنة 31/12/ن+3 و تقيد كما يلي :

3+ن/12/31			
18000	من ح / مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الى ح / الإنتاج المثبت تحويل و إثبات مصاريف التنمية	73	203
18000			

أما بتاريخ 31/12/ن+4 يكون كما يلي :

4+ن/12/31			
12000	من ح / مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الى ح / الإنتاج المثبت تحويل و إثبات مصاريف التنمية	73	203
12000			

ثانيا : الأصول أو التثبيات العينية 19

إشترت مؤسسة بتاريخ 1/4/ن على معدات صناعية بمبلغ 150000 دج ، وقدرت مصاريف النقل بـ 4000 دج، أما مصاريف التركيب قدرت بـ 3000 دج ، ومصاريف تكوين المستخدمين قدرت بـ 2000 دج، من جهة أخرى هذا العتاد لم يستغل بصفة جيدة في الشهر الأول فكانت الاستغلال الناتجة عن الإستعمال المفرط و اليد العاملة قدرت بـ 10000 دج و 7000 دج على التوالي.

المطلوب :

- تحديد تكلفة العتاد المشتري ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية لهذه المصاريف علما أنها سددت بشيك بنكي؟

الحل :

- في هاته الحالة فإن تكلفة إقتناء المعدات الصناعية تعطى بالشكل التالي :

تكلفة الإقتناء = سعر الشراء + مصاريف النقل + مصاريف التركيب

و منه تكلفة الإقتناء = 150000 + 4000 + 3000 = 157000 دج

ملاحظة : إن مصاريف تكوين المستخدمين و مصاريف خسائر الإستغلال لا تدرج ضمن تكلفة الإقتناء بل تسجل كمصاريف في الحسابات المناسبة لها في المجموعة السادسة.

أما المعالجة المحاسبية لمصاريف تكوين المستخدمين و مصاريف خسائر الإستغلال فتكون كما يلي :

04/01 ن

19 000	2 000	512	638
	10 000		601
	7 000		631
	من ح / أعباء المستخدمين الأخرى ح / المواد الأولية المستهلكة ح / أجور المستخدمين إلى ح / بنوك ، الحسابات الجارية تسديد مصاريف متنوعة بشيك		

أما المعالجة المحاسبية لإقتناء المعدات الصناعية تتم بالشكل التالي :

04/01 ن

157000	157000	512	215
	من ح / المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية إلى ح / بنوك ، الحسابات الجارية إقتناء معدات صناعية		

ملاحظة : تكلفة الإقتناء تم تحديدها سابقا بدمج سعر الشراء مع مصاريف النقل و مصاريف التركيب و قد إستثنينا في ذلك مصاريف تكوين المستخدمين و تكلفة خسائر الإستغلال.

ثالثا : الأصول المالية 20

تحصلت مؤسسة على سندات توظيف لمدة مقدارها 10 سنوات بمعدل 6 % سنويا بقيمة 100 دج و ذلك بتاريخ 2008/11/15 (تاريخ إصدار القرض)، في 31 / 12 / 2008 كانت قيمة السندات 105 دج (بسبب انخفاض معدل الفائدة في السوق برربع نقطة).

لنأخذ الفرضيات التالية :

- أ- المؤسسة هي منشأة مالية " وسيط في السوق المالي " و سندات التوظيف بإعتبارها أداة للتداول تم بيعها بسعر 108 دج في سنة 2009.
- ب- المؤسسة هي منشأة صناعية، وقامت مصلحتها المالية بإيداع سندات لدى الخزينة، إن السندات متاحة وقابلة للبيع، حيث تم التنازل عنها بقيمة 108 دج سنة 2009 .

ج- المؤسسة تريد وضع السندات الى غاية تاريخ الإستحقاق ، لكن بعد حدوث طارئ قررت التنازل عنها مسبقا (قبل تاريخ الإستحقاق) بقيمة 108 دج سنة 2009.

المطلوب :

- إقتراح المعالجة المحاسبية لكل حالة على حدا ؟

الحل :

في الثلاث الحالات المذكورة سابقا التقييم المبدئي يتم بواسطة تكلفة الإقتناء و التي تتضمن تكاليف التداول.

أ- أداة للتداول

وهي عبارة عن سندات إلزامية مكتسبة من أجل تحقيق ربح في الأجل القصير. الخسائر و الأرباح المحققة في نهاية الدورة يجب أن تدرج في النتيجة الصافية. المعالجة المحاسبية

15/11/2008			
100	100	من ح/ السندات، قسائم الخزينة، و قسائم الصندوق قصيرة أجل الى ح/ بنوك، حسابات جارية إقتناء سندات	506
		512	

أما في 2008/12/31 نسجل القيد التالي :

2008/11/15			
5	5	من ح/ السندات، قسائم الخزينة، و قسائم الصندوق قصيرة أجل الى ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية إثبات فائض قيمة	506
		765	

أما في 2009/12/31 نسجل القيد التالي :

2009/12/31			
105 3	108	ح/ بنوك، حسابات جارية ح/ السندات، قسائم الخزينة، و قسائم الصندوق قصيرة أجل ح/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن اصول مالية تنازل عن أصول مالية	512
		506 767	

ب- أصول مالية متاحة للبيع

إن الربح أو الخسارة (مخفي، حسب الفرضية) من أجل الطرف المقابل كحساب رأس المال، هذا الأخير يجب أن يسجل في النتيجة عند إخراجها من المحاسبة (عموماً في حالة البيع للأصول).
المعالجة المحاسبية

عند تاريخ الحيازة عن السندات نسجل القيد التالي :

2008/11/15			
100	100	من ح/ تثبيات مالية أخرى إلى ح/ بنوك ، الحسابات الجارية إقتناء سندات	27
		512	

وفي تاريخ 2008/12/31 نسجل القيد التالي :

2008/12/31			
100	100	من ح/ تثبيات مالية أخرى إلى ح/ فارق التقييم إقتناء سندات	27
		104	

وفي تاريخ 2009/12/31 نسجل القيد التالي :

2009/12/31			
105	108	من ح / بنوك ، الحسابات الجارية إلى ح/ تثبيات مالية أخرى إلى ح/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية إثبات التنازل	512
3		27	
		767	
	5	من ح/ فارق التقييم إلى ح/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية ترصيد الحساب /104	104
5		767	

ج - سندات توظيف مكتسبة إلى غاية تاريخ الاستحقاق

يجب أن توضع في القوائم المالية بالتكلفة المهتلكة بمعنى تكلفتها الأصلية بعد خصم الاهتلاكات.

المعالجة المحاسبية

عند تاريخ الحيازة عن السندات نسجل القيد التالي :

2008/11/15			
100	100	من ح/ تثبيات مالية أخرى إلى ح/ بنوك ، الحسابات الجارية إقتناء سندات	27
		512	

و في تاريخ 2008/12/31 لا ن سجل أي قيد لأن المؤسسة لا تقوم بإعادة التقييم، و ذلك بسبب أنها مكتسبة للسندات إلى غاية تاريخ الاستحقاق.
-أما في تاريخ 2009/12/31 خاصة وأنه تم التنازل بصفة مسبقة أي قبل تاريخ الإستحقاق يسجل القيد التالي:

2009/12/31			
100	108	من ح/ بنوك، الحسابات الجارية	512
8		إلى ح/ تثبيبات مالية أخرى ح/الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية	27
		تنازل عن أصول مالية	767

المراجع و الإحالات :

- 1- les normes comptables internationales, IAS/IFRS, Les Pages Bleues, 2008, P : 53.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009 ، جريدة رسمية عدد 21 سنة 2009.
- 3- le système comptable financier, Les Pages Bleues, 2008, P:112.
- 4- Idem.
- 5- د/ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص : 41.
- 6- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، مرجع سبق ذكره.
- 7- نفس المرجع أعلاه.
- 8- les normes comptables internationales, Op.cit, P : 30.
- 9- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، مرجع سبق ذكره.
- 10- نفس المرجع أعلاه.
- 11- le système comptable financier, Les Pages Bleues, Op.cit, P:114.
- 12- د/ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص : 42.
- 13- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، مرجع سبق ذكره.
- 14- le système comptable financier, Les Pages Bleues, Op.cit, PP: 118-119.
- 15- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، مرجع سبق ذكره.
- 16- المخطط الوطني المالي المحاسبي الجديد، الصنف أو الطبقة الثانية.
- 17- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، مرجع سبق ذكره.
- 18- François MECHIN, Animation dans le séminaire de formation en normes IAS/IFRS, Compagnie algérienne d'audit et de comptabilité (CAAC) Biskra et Conseil de l'ordre régional Sud des experts Comptables et des Commissaires aux comptes et Comptables agréés. Biskra du 26 au 29 avril 2008.
- 19- Idem.
- 20- Idem.

مراجع أخرى تم الإطلاع عليها

أطروحات دكتوراه دولة

- 21- د/ عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، أطروحة دكتوراه دولة، 2004 جامعة باتنة.
- 22- د/بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد، بالتطبيق على حالة الجزائر، 2004، جامعة الجزائر.

Codes et Guides

- 23- Guide de référence sur les IFRS 2007.
- 24- Code IFRS, Norme et interprétations, collection les codes RE, 3 édition 2007.

Sites Internet

- 25- www.iasplus.com
- 26- www.normesias-ifs.info
- 27- www.compta-soft.com