



جامعة محمد خيضر-بصرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير- قسم العلوم المالية والمحاسبة

السنة الثالثة- تخصص مالية المؤسسة – مقياس المحاسبة المالية المعمقة 01

الأستاذ الدكتور: جوامع إسماعين

المحاضرة 1: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية

قواعد عامة لتقييم التثبيات

وضع النظام المحاسبي المالي قواعد عامة لتقييم وهي مذكورة في نصوص المواد من 1-112 إلى 11 - كما يلي:

تركز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم بالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى القيمة الحقيقية، قيمة الانجاز، قيمة المنفعة .

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتثبيات وغير ذلك من العناصر الممالة حسب الآتي :

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل من كلفة الشراء .
- بالنسبة إلى السلع المستعملة كمساهمة عينية من قيمة الإسهام بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجاناً من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها .
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل نسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة لحقيقة للأصول المستعملة وتسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية الصافية للأصول المقدمة للمبادلة .
- بالنسبة إلى السلع والخدمات التي ينتجها من تكاليف الإنتاج .
- تكلفة شراء أصل تساوي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين من تاريخ إجراء العملية بعد طرح التثبيات والتخفيضات التجارية .
- رفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي غير قابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في آلة الاستخدام .
- تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية، مصاريف التركيب والأتعاب المهنية مصاريف مباشرة، ونستثنى من تكلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة، والمصاريف الملزم بها طوال الفترة الممتدة بين [2]ية تركيبه واستخدامه بقدرته العادية .
- تكلفة نتاج سلعة أو خدمة تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافاً إليها الأعباء المباشرة وغير المباشرة ، وتستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية .
- تقييم القيمة القابلة للتحصيل الأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي لأي أصل، فان قيمته القابلة للتحصيل تقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية .
- وفي حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر فان قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة السيولة الخزينة التي ينتسب إليها

- الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة (UGT) هي اصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول .
- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل اقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهلاك فان هذه القيمة الأخيرة يجب المحاسبة الصافية للاهلاك فان هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل .
- وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة
- تثبيت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات
- يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المضافة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجود أو أنها انخفضت وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فانا لكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل .
- يؤخذ خسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل اكبر من قيمته المحاسبية وحينئذ يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية إلى قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج إي خسارة قيمة في الحسابات باعتبارها أصلا ، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في النقاط 121-20 إلى 121-27 فيما يخص إعادة التقييم يتم إدراج عملية التثبيت العيني أو لمعنوي في الحسابات بكلفة منقوصة من مجموع كل من الاهتلاكات والخسارة في القيمة.

1-التثبيات 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 المؤسسة أو الكيان بالأصل إذا توافرت مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها.

أ- تعريف

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

ب- المصطلحات المتعلقة بالأصول المعنوية :

- 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 المؤسسة 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 راغبة 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 احتمال المنافع الاقتصادية بناء على إفتراضات معقولة و مدعمة.

- يجب قياس قيمة الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته.

بالنسبة للثبوتات المعنوية :

➤ حالة الحصول على الثبوتات المعنوية عن طريق الشراء

تكلفة الحصول على الثبوت المعنوي (تكلفة الشراء) = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية

• تكلفة الشراء = سعر شراء صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع .

• التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل

+الأتعاب غير المباشرة + إختبارات سير الأصول .

حيث تحدث التكلفة إذا كان الدفع لأجل، و تستثنى و لا تدخل في التكلفة التكاليف الاتية :

• تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشراف؛

• تكاليف تحويل نشاط ما ؛

• المصاريف الادارية و المصاريف العامة؛

• -خسائر العمليات عند البداية؛

➤ حالة إنتاج الأصل داخليا :

من الصعب تقدير فيما إذا كان الثبوت المعنوي مولدا داخليا يقابل الشروط من أجل تسجيله محاسبيا فالمؤسسة عليها التمييز

بين مرحلة البحث و التطوير لخلق هذا الثبوت، فالمصاريف الناتجة عن التطوير (أو مرحلة تطوير مشروع داخلي) يجب أن

تسجل ضمن التجهيزات المعنوية إذا استطاعت المؤسسة اثبات ما يلي :

• نفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة .

• امتلاك المؤسسة القدرة التقنية و المالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية او استعمالها او بيعها .

• يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة .

أما مصاريف البحث أو مصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها، ولا يمكن تسجيلها ضمن التثبيتات .

ومنه تحدد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة، و تبدأ باحتساب هذه التكلفة انطلاقاً من إقرارها بصفة الأصل المعنوي .

و تستثنى من تكلفة الإنتاج و لا تدخل فيها المصاريف الادارية، المصاريف العامة، خسائر العمليات الاولية و مصاريف تكوين المستخدمين و التكاليف غير المباشرة .

➤ حالة الحصول على التثبيت المعنوي عن طريق التبادل :

إذا كان التثبيت المعنوي محل تبادل فانه يقيم و يسجل بالقيمة العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصادقية للأصلين المعطى و المتحصل عليه، فان التثبيت المعنوي الداخل إلى المؤسسة المحصل عليه يسجل بالقيمة المحاسبية للأصل أو الأصول المتخلي عنه .

➤ حالة الحصول على التثبيت المعنوي نتيجة تجميع :

يقيم الأصل المعنوي الذي تم الحصول عليه في اطار تجميع شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه، إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد قيمة الأصل .

➤ الاقتناء بموجب منحة حكومية :

في بعض الحالات من الممكن امتلاك تثبيت معنوي بدون تكلفة، أو بمقابل رمزي من خلال منحة حكومية ، يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص تثبيت معنوي لمؤسسة مثل حقوق النزول في مطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون أو حصص الإستيراد ، و بموجب المعيار IAS20 الذي يتناول "محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدة الحكومية"، فقد تختار المؤسسة الإقرار بكل تثبيت معنوي و المنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئياً.

2 - الجانب التطبيقي (المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية)

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

أ- الأصول المعنوية المولدة بشكل داخلي

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 :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
203	73	من ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	XXX	XXX

ب- الأصول المعنوية الأخرى

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

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

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
204	4/5	من ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشايها إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية	XXX	XXX

مثال 2: إن تكلفة إنتاج البرمجيات المؤسسة في مقابل حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية تعالج بالمرحلة الآتية:

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

. يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في

كشوفها 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 شايها إلى الحساب 73 /الإنتاج المثبت ويكون القيد كما يلي:

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
204	73	من ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشايها إلى ح/ الإنتاج المثبت	XXX	XXX

ج - باقي عناصر الأصول الأخرى غير الجارية و المعنوية

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

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

يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف إمتلاك حق طوال مدة العقد مثل إستخدام

علامات تجارية، رخصة إستغلال أساليب عمل مثلا، أما البرمجيات المعلوماتية و ما شايها 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 النظام المحاسبي و المالي حسابا خاصا لها. و يكون القيد كما يلي :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
205		-----2021/04/02-----	XXX	
208		من ح/ الإمتيازات و الحقوق المماثلة والبراءات		XXX
		ح / التثبيات المعنوية الأخرى		
	4/5	إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية		

د- خروج أحد الأصول المعنوية

عند خروج أحد الأصول المعنوية من أصول الكيان يتم إحتساب الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة 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 :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
65		-----2021/04/02-----	XXX	
		من ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية		XXX
	204	إلى ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشاها		

- في حالة تحقيق ربح :

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

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.

II-التثبيات 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.

أ- تعريف

إن التثبيتات العينية هي الموجودات الملموسة خلاف ما شاهدنا أثناء التطرق إلى التثبيتات المعنوية وهي تتمثل خصوصاً في الممتلكات والمنشآت والمعدات والمؤسسة تمتلكها إما :

- بقصد استخدامها في إنتاج السلع والخدمات أو بقصد تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.

- ويتوقع ويفترض فيها أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.

ب- المصطلحات المتعلقة بالأصول أو التثبيتات العينية

الاستهلاك : 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 المؤسسة.

• عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوقع المؤسسة 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 المؤسسة 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 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.

1- التقييم الأولي للتثبيتات :

1-1 بالنسبة للتثبيتات العينية

حسب النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها و الرسوم المدفوعة و الأعباء المباشرة الأخرى، و لا تدرج فيها المصاريف العامة و المصاريف الإدارية و مصاريف الانطلاق في النشاط بالتالي تدرج ضمن هذه التكاليف .

• تسجل التثبيتات العينية محاسبياً بقيمة الاقتناء و المصاريف الملحقه مثل مصاريف التركيب ، الرسوم المدفوعة و مصاريف أخرى لها علاقة مباشرة ، لكن المصاريف الإدارية، المصاريف العامة و مصاريف الانطلاق لا تدخل ضمن القيم الثابتة ؛

- أما التثبيات العينية المنتجة عن طريق المؤسسة نفسها : تضم تكلفة الانتاج ، أعباء التجهيزات ، اليد العاملة، المصاريف الأخرى التي لها علاقة بالإنتاج ؛
 - أما فيما يخص المصاريف و الأعباء اللاحقة المتعلقة بالقيم الثابتة تسجل و تضاف الى القيمة المحاسبية للقيم الثابتة في الحالات التالية فقط :
 - إذا كانت هذه المصاريف خاصة بإصلاحات تزيد في العمر الإنتاجي للاستثمار المعني أو زيادة القدرة الانتاجية ؛
 - تغيير بعض أجزاء الاستثمار (وسائل الغيار) تؤدي الى تحسين نوعية الانتاج أو تحسين الانتاجية؛
 - إدخال وسائل جديدة من شأنها تخفيض من أعباء الوظيفية للاستثمار.
- تقييم التثبيات العينية :

تقيم الأصول الثابتة لأول مرة، وفي حالة توفر شروط تسجيلها، بالتكلفة التاريخية، والتي تركز على مفهومين أساسيين وهما :

1.1 تكلفة الاقتناء أو تكلفة الشراء: والتي تتكون من :

- * سعر الشراء : بما فيه الحقوق الجمركية والرسوم الغير مستردة، وبعد تخفيض التخفيضات والتزيلات التجارية .
- * التكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها ليصبح الأصل جاهز للاستعمال خاصة :
- تكاليف الايصال، الشحن، التفريغ (تكاليف التسليم)
- مصاريف الإقامة والتركيب .
- مصاريف التفكيك أو التخلص من الأصل في نهاية استعماله .
- مصاريف الأتعاب : الموثق، الخبراء، المتخصصون، التقنيون ... الخ .
- مصاريف المستخدمين المرتبطة بشكل مباشر بالحصول على الأصل .
- مصاريف اختبارات التشغيل .
- ويستثنى من تكلفة الشراء أو الاقتناء التكاليف التالية :
- تكاليف إقامة مركب جديد أو إنتاج منتج جديد .
- مصاريف الانطلاق ومصاريف قبل الاستغلال .
- خسائر استعمال الأصل للمدة الاولى (التجريب ...).
- تكاليف الترحيل أو إعادة تنظيم النشاطات أو جزء من هذه النشاطات .
- تكاليف القروض لا تدخل في تكلفة الأصول الممولة عن طريق القروض إلا إذا استعملت المؤسسة ما يقترحه المعيار

IAS23.

1.2 -تكلفة الإنتاج :

تشمل كل من :

- * تكلفة شراء المواد الأولية .
- * التكاليف المباشرة للإنتاج .

يستثنى :

- التكاليف غير المباشرة للإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة لأنها توافق أو تترتب عن سوء نشاط .
- تكاليف القروض .
- التكاليف الإدارية باستثناء الهياكل .
- أما بالنسبة للبناءات فإنه بالإضافة إلى المكونات العامة لتكلفة الإنتاج يوجد :
- * مصاريف الدراسات .

* أتعاب المهندس المعماري والمدني .

* مصاريف الهدم من أجل إعادة البناء المباشر للمبنى .

ملاحظات :

1- إحتراما لمبدأ "الأهمية النسبية" يمكن تبين حالتين وهما :

-تجميع العناصر ذات القيمة الضعيفة : حيث نميز بين حالتين :

* لا تسجل ضمن الأصول العناصر ذات القيمة الضعيفة والتي يتم استهلاكها كلية خلال الدورة، حيث تسجل ضمن أعباء الدورة .

* تسجل ضمن الأصول العناصر ذات القيمة الضعيفة والتي يتم استعمالها على أكثر من دورة بمبالغ مجمعة في حسابات من ذات الطبيعة .

-تفكيك عناصر الأصل (المقاربة بالمكونات): تعالج مكونات الأصل على أنها عناصر

منفصلة إذا كانت مدد استعمالها مختلفة أو متفاوتة أو أنها تقدم مازيا اقتصادية بوتيرة مختلفة (إن تفكيك الأصل إلى مكونات متميزة لا يغير من التكلفة الكلية للأصل) .

2- إن مصاريف الصيانة الكبرى والتي تكون موضع برامج سنوية، يتم معالجتها في حسابات فرعية للحسابات الأصلية لعناصر الأصول .

3- عند الشراء على الحساب أو الدفع الآجل، ينبغي تحديث أو تحيين تكلفة الأصل وذلك أخذا في الحسبان لعنصر الزمن، والهدف فصل تكلفة الدين عن تكلفة الأصل.

2- (المعالجة المحاسبية للأصول العينية)

لقد ميز النظام المحاسبي والمالي بين ثلاثة أنواع من الأصول العينية وهي :

أ- الأصول العينية (التثبيات العينية)

تسجل حسابات التثبيات 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 :

الحالة الأولى : فإذا كانت التثبيات 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 :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21X	101	من ح / التثبيات العينية إلى ح / أموال مملوكة	XXX	XXX

أو

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21X	456	-----2022/04/02----- من ح/ التثبيتات العينية إلى ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال حيازة بواسطة مساهمات الشركاء (المساهمين)	XXX	XXX

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:

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21X	404	-----2022/04/25----- من ح/ التثبيتات العينية إلى ح/ موردو التثبيتات حيازة عن طريق الشراء	XXX	XXX

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

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21X	73	-----2022/04/25----- من ح/ التثبيتات العينية إلى ح/ الإنتاج المثبت دخول بواسطة إنتاج	XXX	XXX

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

- 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 تثبت عيني سواء مع تحقيقه لنقص في القيمة أو فائض فإننا نستخدم الحسابين الآتين 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.

ب- التثبيات 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 للتثبيات الممنوحة في شكل إمتيازات عينية و الموضوعة موضع الإمتياز من جانب مانح الإمتياز أو من جانب صاحب الإمتياز الممنوح له بجعل الحساب 22 تثبيات 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 فصياغة القيد تكون كمايلي:

22	من ح / تثبيات في شكل إمتياز إلى ح / حقوق مانح الامتياز إثبات وجود التثبيات الممنوحة في شكل إمتياز	XXXX	XXXX
229			XXXX

للإشارة فإن ح/229 يظهر مدينا إلى ح/282- إهلاك التثبيات الموضوعة موضع إمتياز

– و عند إنتهاء فترة الإمتياز يكون للحساب ح/229 له قيمة محاسبية صافية للتثبيات الموضوعة موضع إمتياز، و يتم ترصيده عند إرجاع الأصل إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت و الإهلاكات المعنية.

ج- التثبيات الجاري إنجازها

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

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

- التثبيات التي ينشأها الكيان بوسائله الخاصة.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذه التثبيات فنميز بين حالتين و هما كالتالي :

الحالة الأولى : التثبيات الناتجة عن أشغال مسندة إلى الغير والتي لم يتم الإنتهاء منها عند نهاية السنة المالية، حيث يسجل ح/23 مدينا بقيمة التثبيات التي سيتم إقتناؤها لدى الغير إلى أحد حسابات الصنف الرابع على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف، و يكون القيد كما يلي :

حساب مدين	حساب	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
23X	40	من ح/ تثبيات جاري إنجازها إلى ح/ الموردون و الحسابات الملحقه إنجاز تثبيات بواسطة الغير	XXX	XXX
		-----2022/04/25-----		

الحالة الثانية : التثبيتات 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 التثبيتات المعنوية كحساب 204 برمجيات المعلومات و ما شابهها.