وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي – الأغواط
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تسيير التثبيتات المادية في المؤسسة الاقتصادية
-دراسة حالة-

إعداد الطالبين:
- قحقوحي طارق بن زياد.
- قمقام صلاح الدين

تحت إشراف: الدكتور مخلوفي عزوز

لجنة المناقشة:

الدكتور: قرادي عبد القادر	أستاذ محاضـــر أ	رئيسا
الدكتور: مخلوفي عزوز	أستاذ محاضـــر أ	مقررا
الدكتور: سعيداني محمد السعيد	أستاذ محاضـــر أ	ممتحنا

محضر رقم : 17/م.ج.م/2022 بتاريخ :2022/06/27

السنة الجامعية 2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

أول الشكر لله الواحد القهار صاحب الفضل والإكرام أكرمنا

بنعمة الإسلام ويسر لنا سبيل العلم، فله الشكر حتى يرضى

وله الشكر بعد الرضى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى

ﷺ تسليما كثيرا.

ثم عظيم الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ المشرف: ...

صاحب الفضل بعد الله، جزاه الله عنا أفضل الجزاء.

كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل

الإهداء

الى من أفضلها على نفسي ولما لا فلقد ضحت من أجلي، ولم تدخر جهداً في سبيل إسعادي على الدوام (أمي الحبيبة)

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه.

صاحب الوجه الطيب والأفعال الحسنة، فلم يبخل علي طيلة حياته (والدي العزيز).

إلى أصدقائي وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون وفي أصعدة كثيرة

أقدم لكم هذا البحث وأتمنى أن يحوز على رضاكم

طارق

الإهداء

إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير، فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم العالي (والدي الحبيب) أطال الله في عمره.

إلى من وضعتني على طريق الحياة وجعلتني ربط الجأش، وراعتني حتى صرت كبيراً (أمي الغالية) طيب الله ثراها.

إلى إخوتي، من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب، إلى جميع أساتذتي الكرام، ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي.

أهدي إليكم بحثي هذا

صلاح الدين

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة:

تعالج هذه الدارسة موضوع تسيير التثبيتات المادية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، لما يكتسبه موضوع الدراسة من أهمية بالغة في المؤسسات، حيث ركزنا في بحثنا على الجانب التقني فضلا على الجانب النظري اللذان تناولنا فيهما المفاهيم المتعلقة بالتثبيتات المادية و كيفية تسييرها وفق النظام المحاسبي المالي ، في كل مراحل استخدامها بدءا من اقتنائها الى مرحلة استخدامها (الاهتلاكات وطرق حسابها وخسائر القيم الناتجة عن الأصول كما تطرقنا الى عملية التقييم وإعادة التقييم بالنسبة للأصول التثبيتات المادية) وصولا الى مرحلة الاستغناء ، والمفاهيم المتعلقة بشأنها حسب النظام . ومن خلال دراستنا لهذه الموضوع تبين لنا أن هناك نقائص كبيرة في مجال الأبحاث التقنية بخلاف النظرية، ولهذا تطرقنا الى هذا الجانب، وبيان اهم الركائز التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مدعمين ذلك بدارسة حول مختلف المراحل التي تمر بها التثبيتات في المؤسسة مع التطرق الى المعوقات والنقائص التي تعيق عملية التسيير.

كلمات المفتاحية:

تـسيـيـر ،نظام محاسبي لمالي، تثبيتات مادية، اهتلاك

Abstract:

Cette étude traite de la problématique de la gestion des immobilisations corporelles dans les institutions économiques en Algérie car le sujet de l'étude est d'une grande importance dans les institutions. Où nous nous sommes concentrés dans notre recherche sur le côté technique ainsi que sur le côté théorique dans lequel nous avons traité les concepts liés aux immobilisations corporelles et comment les gérer selon le système de comptabilité financière , à partir de leur acquisition jusqu'à l'étape de leur utilisation (Amortissements, méthodes de calcul et pertes de valeur résultant des actifs .Nous avons également abordé le processus d'évaluation et de réévaluation des actifs des immobilisations corporelles) jusqu'au stade de la dispense et les concepts associés selon le système.

Grâce à notre étude de ce sujet, il nous est apparu clairement qu'il existe des lacunes majeures dans le domaine de la recherche technique autre que la théorie, et c'est pourquoi nous avons abordé cet aspect et clarifié les piliers les plus importants avec lesquels le système de comptabilité financière est venu, appuyée par une étude sur les différentes étapes que traversent les immobilisations dans l'établissement, tout en abordant les obstacles et les lacunes qui entravent le processus de gestion.

Les mots clés :

La gestion - le système de comptabilité financière- les immobilisations corporelles

المحتويات

شكر وتقدير .....
الإهداء .....
ملخص الدراسة: .....
فهرس الجداول .....
فهرس الأشكال .....
قائمة الملاحق .....
مقدمة .....
تمهيد: .....
المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي .....
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي .....
المطلب الثاني: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي .....
المطلب الرابع: عرض الحسابات والكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي.....
المبحث الثاني: عموميات حول التثبيتات .....
المطلب الأول: مفهوم وشروط تسجيل التثبيتات ضمن الأصول .....
المطلب الثاني: أنواع التثبيتات .....
المطلب الثالث: قواعد عامة لتقييم التثبيتات المادية .....
المبحث الثالث: آلية سير حساب التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي .....
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية المبدئية للتثبيتات المادية .....
المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات المادية (تعريف الإهتلاك، أهدافه، طرقه وتسجيله) .....
المطلب الثالث: اعادة تقييم التثبيتات المادية .....
المطلب الرابع: تدني القيمة والتنازل عن التثبيتات المادية .....
تمهيد: .....
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة .....

المطلب الأول: مبررات اختيار المؤسسة محل الدراسة .....
المطلب الثاني: نشأة المؤسسة .....
المبحث الثاني: دراسة تطبيقية مؤسسة العموري .....
المطلب الأول: دراسة ميزانية الاصول للشركة .....
المطلب الثاني: مرحلة دخول التثبيتات .....
المطلب الثالث: دراسة تطبيقية عن مرحلة الاستخدام (إهتلاك- التقييم- الخسارة) .....
المطلب الرابع: مرحلة الاستغناء عن التثبيتات .....
الخـــــاتمة .....
المصادر والمراجع .....
المـــــــلاحق ..... .ur ! Signet non défini

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	مخطط الإهتلاك	32
2-1	جدول معاملات الإهتلاك المتناقص الضريبي	33
1-2	ميزانية مؤسسسة العموري لسنة 2019	50
2-2	نسبة التثبيتات من مجموع الاصول	51
3-2	مخطط قسط الإهتلاك	57
4-2	يوضح أهم المعوقات التي تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة في الشركة.	67

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	**العلاقة بين القوائم المالية الأساسية**	17

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	ميزانية مؤسسة العموري لسنة 2019

مقدمة

تمهيد:

كان موضوع المؤسسة الاقتصادية و لا يزال مجالا واسعا في الميادين العلمية، من دراسات اقتصادية وبحوث نظرية وميدانية، تكون فيه المؤسسة الاقتصادية هي جوهر اقتصاد كل بلد وتعبر أيضا عن العلاقات الاجتماعية، لأن نشاطها يشمل عموما مجموعة من العناصر البشرية، التي تتفاعل من جهة والمواد من جهة أخرى، وعليه فقد تبنت الجزائر مشروع النظام المحاسبي المالي SCF المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، الذي بدأ في كانون الثاني/يناير 2010 بتغييرات محاسبية عديدة تؤثر على جميع الحسابات، مما اضطر المحاسبين الجزائريين إلى التعامل معها في أي نشاط اقتصادي، لأن الجزء الهام من رأس مال مؤسسة اقتصادية، هو تحقيق الاستقرار، وبالتالي فهو جزء لا يتجزأ من هيكل ميزانية المؤسسة، ونظرا لأهمية تسير التثبيتات، فقد اخترنا معالجة العنصر الرئيسي للتثبيتات، وهو التثبيت المادي، لتوضيح مختلف جوانب المحاسبة التي تشمله، ولهذه الأسباب وغيرها قمنا بإجراء دراسة ميدانية تم صياغة إشكاليتها الرئيسية كما يلي:

كيف يتم تسيير التثبيتات المادية في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر؟

وعلى ضوء هذا نقوم بطرح تساؤلات الفرعية التالية:

- هل تعكس عملية إعادة تقييم التثبيتات المادية عرض وفي لوضعية المؤسسة الاقتصادية؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي المعوقات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية في تسيير تثبيتاتها المادية؟

ثانيا: الفرضيات

– إن مجمع العموري الإنتاج الآجر يقوم بتسيير الجيد تثبيتاته المادية بصفة دورية من إعادة تقييم وتقدير خسائر عن التثبيتات.

– تلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية لتثبيتاتها الملموسة من حيث الاعتراف و التقييم المبدئي، الاهتلاك؛ الاستغناء

– من أبرز المعوقات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية في المعالجة المحاسبية لتثبيتاتها المادية هو عدم وجود سوق نشط يسمح بإعادة تقيم هذه التثبيتات.

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع:

تتعدد أسباب ودوافع اختيار موضوع بحثنا والتي تتمثل أهمها في – :

- العلاقة الوثيقة بين موضوع الدراسة وتخصصنا الدراسي محاسبة وجباية معمقة؛
- نظرا لميولنا الشخصي للبحث في مثل هذه المواضيع؛
- مقارنة الدراسة النظرية بالواقع التطبيقي؛
- الرغبة في تنمية واثراء معلوماتنا فيما يخص المجال المحاسبي للاستفادة من ذلك في الحياة العملية مستقبلا؛
- محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا؛
- الأهمية البالغة للتثبيتات، حيث تأخذ هذه الأخيرة حصة الاسد في المؤسسات الاقتصادية.

❖ **أهمية الدراسة**

تكمن أهمية الدراسة في تبيان واقع التسيير الحسن للتثبيتات المادية في المؤسسات الاقتصادية كون أن التثبيتات لديها أكبر نسبة وتأخذ حصة الاسد في المؤسسات الاقتصادية.

❖ **اهداف الدراسة:**

- التعرف على واقع تسيير لتثبيتات المادية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- فهم طرق معالجة وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي .

❖ **حدود الدراسة:**

1- الحدود الزمنية: تم الاهتمام في هذه الدراسة بمعرفة كيفية تسيير التثبيتات المادية في المؤسسات الاقتصادية خلال فترة 2022.

2- الحدود المكانية: حُدد الإطار المكاني لهذه الدراسة بالدولة الجزائرية تحديد ولاية الأغواط في إطاره النظري وإطاره التطبيقي من خلال مؤسسة الاقتصادية " مجمع العموري للإنتاج الآجر".

❖ **المنهج المتبع:**

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على اشكالية الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في إعداد الإطار النظري للدراسة، وتم الاعتماد على نفس المنهج في الجانب الميداني وذلك من خلال استخدام أسلوب المقابلة في جمع البيانات وتم الإحصاء الشامل لمجتمع الدراسة المتمثل في مجمع العموري لإنتاج الآجر، حيث تم إجراء مقابلات شخصية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة الخاص بالمؤسسة.

❖ **هيكل البحث:**

من اجل للوصول للأهداف المسطرة للبحث قمنا بتقسيمه الى فصلين، الفصل الأول قسمناه الى ثلاث مباحث المبحثين الأول والثاني منه خصصناهما للاطار النظري للنظام المالي المحاسبي و عموميات حول التثبيتات المادية على التوالي، اما المبحث الثالث منه فتطرقنا فيه للمعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية ركزنا فيه على كل من المعالجة المحاسبية المبدئية للتثبيتات المادية، الاهتلاك (طرقه ، اهدافه ، تسجيله)، تقييم و اعادة تقييم التثبيتات المادية، تدني قيمة التثبيتات المادية، اما الفصل الثاني و هو فصل تطبيقي فخصص للدراسة الميدانية لمعرفة واقع تسيير التثبيتات المادية في المؤسسة الجزائرية بدراسة حالة بمؤسسة لعموري .

الفصل الأول:

الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي والمعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية

تمهيد:

أدت التطورات الحديثة في بيئة الأعمال إلى مشاكل تسييرية ومحاسبية معقدة ناتجة أساسا عن اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول، من أجل هذا انصب الاهتمام حول محاولة التوفيق بين النظم المحاسبية المختلفة اعتمادا على مرجع محاسبي يحظى بالقبول الدولي، ومعد ليلبي احتياجات التسيير الداخلي واحتياجات المستثمرين في جميع أنحاء العالم.

من هنا برزت حاجة الجزائر على غرار الدول الأخرى، إلى تبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية بهدف مواكبة مختلف الاصلاحات المحاسبية والمالية الدولية، وضمن هذا الاطار جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري لتعزيز مسار انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية وتوحيد لغة المحاسبة بما يتماشى مع التحويلات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق.

تعتبر التثبيتات الملموسة هي الاساس والقاعدة التي ترتكز عليها الوحدة الاقتصادية، لأن حياتها واستمرارية وتطور نشاطها، وحتى تعاظم أرباحها مرهون بمدى حرصها على تجديد وتطوير موارد إنتاجها، لا شك أن الشركات الجزائرية أولت الاهتمام الأكبر بهذا الصنف من الأصول لكونها تمتلك أكبر ترسانة منها ، وبدعم من الدولة الجزائرية تم إصدار عدد كبير من القوانين و النظم المالية لتسيير وتنظيم، تقييم وتسجيل هذه التثبيتات، ومتابعة المراحل المختلفة لحياتها أو إنتاجها إلى أن يتم التنازل عنها.

ويأتي هذا الفصل من الموضوع ليغطي الجانب النظري للدراسة وذلك بتوضيح وشرح أهم المصطلحات والمفاهيم الضرورية التي تمس الموضوع ، و التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص شروط الاعتراف بها، ثم تقييمها عند حيازتها أو إنتاجها وحتى المكتسبة عن طريق الاعانة أو التي تم تمويل حيازتها أو عن طريق الايجار التمويلي، كما نستعرض التقييم اللاحق أي في نهاية السنة كالاهتلاكات، إعادة التقييم، انخفاض القيمة، وحتى خروج التثبيت من حيازة المؤسسة، تم الافصاح.

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي هو نظام متكامل له أساس نظري ممثل في الإطار التصوري الذي يحدد إطار إعداد وعرض القوائم المالية، ومن أجل التعرض لمختلف قواعد التسجيل والتقييم المستمدة من معايير المحاسبة الدولية (IFRSLIAS) وحتى تصل أي مؤسسة لتحقيق أهدافها لا بد لها من ضبط متكامل يتلاءم مع طبيعة نشاطها وحجم معاملات إذا فالنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسة بإجراء جدوى اقتصادية الشيء الذي يؤدي إلى تحقيق الوقاية عن طريق المعلومات المتنوعة والمختلفة.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

1 – من الناحية الاقتصادية

عرف القانون 07-11 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 منه وسمي صلب هذا النص بالمحاسبة المالية. "المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، وناجعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

2 – من الناحية القانونية:[2]

النظام المحاسبي المالي الجديد هو مجموعة من الإجراءات النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المحاسبية والمالية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي وكذا شروطه وكيفيات تطبيقه ويشمل على:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي IFRS.
- مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد.
- مفاهيم وقواعد تقييم الأصول الخصوم الأعباء النواتج والمعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل الأصناف.
- أشكال القوائم المالية.
- قواعد استغلال الحسابات.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، **قانون 07-11 المادة 03**، ص 03.

[2] كتوش عاشور، متطلبات **تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS) (IAS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديا شمال افريقيا، العدد السادس، الجزائر، ص290

- النظام الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة.

ثانيا: مجال التطبيق

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفق للمواد 2، 4، 5 منا القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2009 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي[1]:

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة، حيث يلزم لهيئات التالية بمسك محاسبة مالية وهم:
- الشركات الخاضعة للأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجاري وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

كما يمكن للهيئات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنيون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

المطلب الثاني: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي

تتغير الفرضيات والمبادئ المحاسبية باستمرار وذلك وفقا للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتي تحكم عمل المنظمات الاقتصادية وفيما يلي عرض لمبادئ وفرضيات النظام المحاسبي المالي:

الفرع الأول: الفرضيات المحاسبية[2]

وهي مقدمات علمية تتميز بالعمومية تصلح كنقطة ابتداء في سبيل الوصول إلى المبادئ العلمية.

1- **استمرارية النشاط (المشروع):** ولا يعني فرض الاستمرار بقاء المشروع بصفة دائمة وإنما يعني أن المشروع سيظل موجودا لفترة كافية لتنفيذ أعماله الحالية ومقابلة ارتباطاته القادمة من يقوم على قاعدة عدم التصفية وبالتالي فرض الاستمرارية بأخذ إحدى الصيغتين التاليتين:

[1] **القانون 11/07** المؤرخ في 25 نوفمبر 2009

[2] عبد الوهاب رميدي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار هومة، الجزائر ،2011، ص23-24.

- لا يتوقع تصفية المشروع في المستقبل المنظور.
- أن المشروع سيستمر في ممارسة نشاطه العادي لمدة غير محددة زمنيا.

2- **محاسبة الالتزامات:** حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لمبادئ الاستحقاق فمع مراعاة الأحكام المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة، فإن العمليات تسجل عند حدوثها بغض النظر عن فترة تسوية هذه العمليات.

3- **الوحدة المحاسبية المستقلة (الشخصية المعنوية):** بغض النظر عن الشطر التنظيمي للمؤسسة فإنها تعتبر وحدة محاسبية يتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال أصحابها، فالربح مثلا يعد ملكا لهذه الشخصية المعنوية إلى أن يوزع كما أن القوائم المالية تعبر عن نتيجة أعمال هذه الشخصية المعنوية ومركزها المالي.

4- **الدورة المحاسبية:** يفترض تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية ومتابعة تسمى الفترات المحاسبية، يتم من خلالها إعداد التقارير وبيان النتائج وتحديد الضريبية، وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع بهدف تطويره وتنمية وتعزيز نقاطه الايجابية ومعالجة جوانبه السلبية.

5- **وجود القياس:** تعتمد المحاسبة على وحدة النقد الوطني كأساس لقياس القيمة لمختلف الأحداث ويفترض أن تتصف وحدة القياس (النقد) بالثبات، وذلك لتكوين المعلومات القابلة للمقارنة وألا تتغير بمرور الزمن أو بتغيير الأوضاع الاقتصادية.

وقد تتعرض وحدة القياس إلى كثير من الانتقاد خاصة عند الاقتصاديين ونتيجة التغير في القيمة الحقيقة أو القوة الشرائية للنقود الناتج عن التقلبات المستمرة في الأسعار بسبب التضخم أو الانكماش.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية

المبدأ المحاسبي هو عبارة عن قاعدة أو قانون عام يجب الالتزام به في التطبيق العلمي وتتمثل هذه والمبادئ فيما يلي:

مبدأ التكلفة التاريخية: تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للتثبيتات المخزون...، أي بتكلفتها عند تاريخ الحيازة عليها أو إنتاجها.

مبدأ عدم المقاصة: لا يجب أن تكون مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية، أو بين حسابات التكاليف في جدول حسابات النتائج، وذلك لكي تظهر الحسابات في القوائم المالية للدلالة على طبيعتها[1].

[1] عبد الوهاب رميدي، مرجع سبق ذكره، ص26،29

مبدأ الموضوعية: مفاد هذا المبدأ أن كل عملية يجب أن تسجل استنادا إلى دليل (وثيقة أو مستند) موضوعي يؤيد هذه العملية مما يمكن من مراجعة وتدقيق العمليات المالية ويعيد من البيانات المحاسبية عوامل الذاتية والتحييز إلا أن هذه لا ينفي وجود التقدير والحكم الشخصي في بعض الحالات، كاحتمال عدم تحصيل الحقوق اختيار طريقة الإهتلاك ...الخ

مبدأ استقلالية الدورات المالية: تكون نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن نتيجة الدورات السابقة لها، فلكل دورة بمصاريف وإيرادات الأحداث الخاصة بها دون غيرها.

مبدأ إثبات الطرق: يعني أن الوحدة المحاسبية عليها استخدام نفس الطرق المحاسبية لقياس وتقديم المعلومات وعدم تغيير الطرق من فترة لأخرى يسمح لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالمقارنة الزمنية وتوفير كل أسباب التغييرات في لمركز المالي والنتائج، وعند استحداث طرق أو في حالة تغيير الطرق بموجب قانون ما، ينبغي الإفصاح عنها في الملحق[1].

مبدأ الحيطة والحذر: في ظل ظروف عدم التأكد، ينبغي ان تعتمد تقديرات المحاسبين على المنطق السليم واختيار الأساليب المحاسبية التي لا تبالغ في قيمة ربح الفترة المحاسبية وذلك:

- بعدم التقييم الناقص لعناصر الخصوم وعناصر المصاريف.
- بعد التقييم الزائد لعناصر الخصوم وعناصر الإيرادات.

لهذا تحمل الدورة بكل التكاليف لفعلية المحتمل وقوعها أما الإيرادات فتسجل إذا تحققت فعلا، أما ما يحتمل تحقيقه فلا يسجل حتى يتحقق.

مبدأ الأهمية النسبية: يكون عنصر ما ذو أهمية بنسبية إذا كانت معرفته من طرف مستخدمي القوائم المالية تؤثر في قراراتهم المتخذة، وأهمية عنصر معين هي مسالة نسبية، فما يكون مهما بالنسبة لوحدة محاسبية معينة قد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة أخرى، فأهمية عنصر ما لا يقدر بقيمته أو مقداره، ويكون أيضا بطبيعته.

مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف: أن كل نفقة تصرف من اجل تحقيق قدر معين من الإيرادات، لذلك فان كل الإيرادات المحققة ترتبط بعلاقة سببه مع تكلفة الحصول عليها، بغض النظر عما دفع فعلا من النفقات لان ما دفع فعلا يكون تسديدا لأعباء وقعت في فترة سابقة، أو تتعلق بأعباء ستقع في الدورة المحاسبية المقبلة.

يمكن تقسيم مصاريف الدورة إلى يجب مقابلتها بإيرادات الدورة إلى ثلاث فئات:

- مصاريف ترتبط مباشرة بالإيراد، مثل تكلفة البضاعة المباعة

[1] حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير** الدولية ن دار هومة، الجزائر ،2010، ص31-32.

- مصاريف ترتبط بعلاقة غير مباشرة بالإيرادات، ولكنها ضرورية لاستكمال تحقيقه مثل: مصاريف الأجور
- مصاريف لا علاقة لها بالإيراد، إذ يترتب على حدوثها أي إيراد، فتعتر قيمتها بالكامل خسارة أو عبء يجب إقفاله بحساب النتائج، أو يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية ومستعمليها

لغرض الخصائص النوعية للمعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية، إضافة الى مستعملي المعلومات المالية.

الفرع الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

إن الخصائص النوعية هي الصفات التي تجعل المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستعملين وهي كالاتي:[1]

- **الملائمة** (pertinence): تكون المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على التأثير في القرارات الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية في مساعدة على تقييم الأحداث الماضية، الحاضرة والقادمة، أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها.
- **المصداقية:** (Fiabilité): وذلك من خلال احترام:

- الصورة العادلة (الوفية): أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض ان تمثلها أو تعبر عنها بشكل مقبول.
- الحيطة والحذر
- تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني
- الحياد والشمولية

- **القابلية للفهم (الوضوح)**(Intangibilité): سهولة فهم المعلومة المقدمة من خلال الكشوف المالية.
- **القابلية للمقارنة:** (Compcatabilité): إن تسمح المعلومة من خلال الكشوف المالية بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية وبين المؤسسات المختلفة.

الفرع الثاني: مستعملوا المعلومات المالية:

يفرق مجلس المعايير المحاسبية الدولية بين سبعة مستعملين للمعلومات المالية:[2]

[1] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، (ب.ط) 2011، ص15-16

[2] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات تسير الحسابات وفق SCF**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر (ب.ط) 2011، ص22

- **المستثمرون:** وذلك بغرض تحليل الخطر والمردودية.
- **ممثلو العمال:** وذلك بغرض معرفة مدى استقرار المؤسسة ومردوديتها.
- **المقرضون:** من أجل معرفة مدى إمكانية استرجاع المبالغ المقرضة للمؤسسة.
- **الموردون والدائنون الآخرون** من أجل تحليل مدى إمكانية قبض المبالغ المستحقة.
- **الزبائن:** من أجل معرفة مدى قدرة المؤسسة في الاستمرار في نشاطها.
- **الدولة:** من أجل معرفة تحديد الوعاء الضريبي.
- **الافراد:** وذلك بغرض معرفة مدى مساهمة المؤسسة في الاقتصاد المحلي مناصب الشغل المعروضة..

المطلب الرابع: عرض الحسابات والكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي

ان نقطة البداية في التحليل المالي هي القوائم المالية وتعتبر من المخرجات الاساسية للمحاسبة، حيث يقوم المحاسب بإعداد هذه القوائم بناءا على العمليات وتسجيلها وترحيلها وترصيدها ومن ثم يأتي دور المحلل المالي في تفسير البيانات والارقام الموجودة في هذه القوائم حتى تستفيد منها جهات مختلفة.

الفرع الاول: عرض لحسابات النظام المحاسبي المالي:

إن الإطار المحاسبي يحتوي على 07 مجموعات أساسية وهي كما يلي[1]:

- **الصنف الأول:** حسابات رأس المال.
- **الصنف الثاني:** حسابات القيم الثابتة.
- **الصنف الثالث:** حسابات المخزونات.
- **الصنف الرابع:** حساب الغير.
- **الصنف الخامس:** حسابات المالية.
- **الصنف السادس:** حسابات الأعباء.
- **الصنف السابع:** حسابات الإيرادات.

فيما يلي عرض التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي والتي يمكن ملاحظتها[2]:

- إعادة تصنيف الحسابات.
- الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول الخاصة في ح/ 10و ح/ 11 وما يتفرع عنها، إما القروض طويلة الأجل تسجل في ح/ 16 وح/ 17

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قواعد التقييم والمحاسب ومحتوى الكشوفات المالية**، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 مؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق 25مارس 2009، الجزائر، المادة 03، ص44.

[2] **التعليمة رقم 2** الصادرة بتاريخ 29- 10-2009 **حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي SCF**.

– إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى القيم المعنوية وقيم مادية.

يسجل الموردون والزبائن في حسابات الغير مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق حيث كانت تسجل حسابات الموردون في الصنف الخامس أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع.

- إما النقديات فتسجل في حسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق.
- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها، أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقبل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفق للمخطط المحاسبي السابق.
- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية وإضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات لما له من أهمية مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.
- تسجيل قروض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج

في المخطط ومكن عرض هده الأصناف بصفة أكثر تفصيل كما يلي:

1- حسابات رؤوس الأموال الخاصة[1].

أرصدة حسابات الأموال الخاصة دائنة بطبيعتها وتتفرغ إلى الحسابات الفرعية الآتية:

- 10رأس المال و الاحتياطات وما يماثلها.
- 11/ 12 الترحيل من جديد و نتيجة السنة المالية.
- 13 النواتج و الأعباء المؤجلة.
- 15 مؤونات الأعباء الخصوم غير الجارية.
- 16 17 18 الحسابات الفرعية.
- **حسابات التثبيتات:**

يقصد بالتثبيتات الأصول الثابتة ويتفرع حساب التثبيتات إلى الحسابات الآتية:

- 20 التثبيتات المعنوية و فارق الاقتناء
- 21التثبيتات المادية

[1] رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة 2011/2010، ص76

- 22 تثبيتات في شكل امتياز
- 23 التثبيتات الجاري انجازها
- 26 المساهمات و الحسابات الدائنة الملحقة بالمساهمات و التثبيتات الأخرى
- 28 92 الإهلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات.

3 – حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

تضم هذه المجموعات الحسابات الآتية:

- 30 مخزونات البضاعة.
- 31 المواد الأولية.
- 32 تموينات أخرى.
- سلع قيد الإنجاز.
- 34 إنتاج الخدمات الجاري إنجازها.
- 35 المخزونات من المنتجات.
- 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات.
- 37 المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، المستودع أو في الإيداع).
- 38 المشتريات المخزنة.
- 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

4– حسابات الغير[1]:

تضم هذه المجموعات الحسابات الآتية.

- 40 الموردون والحسابات الملحقة.
- 41 الزبائن والحسابات الملحقة.
- 42 العاملون والحسابات الملحقة.
- 43 الهيئات الاجتماعي والحسابات الملحقة
- 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة
- 45 المجمع والشركات
- 46 المدينون المختلفون والدائنون المختلفون
- 47 الحسابات الانتقالية
- 48 الأعباء والمنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات

[1] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص ص84.87

- 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير

5- الحسابات المالية[1]:

تضم المجموعة الخامسة الحسابات المالية الاتية:

- 50 القيم المنقولة للتوظيف
- 51 البنوك والمؤسسات المالية
- 52 الأدوات المالية المشتقة
- 53 الصندوق
- 54 وكالات التسبيقات والاعتمادات
- 58 التحويلات الداخلية
- 59 خسائر القيمة على الأصول المالية الجارية.

6- حسابات الأعباء[2]:

تضم المجموعة السادسة الحسابات المالية الآتية:

- 60 المشتريات المستهلكة.
- 61 الخدمات الخارجية.
- 62 الخدمات الخارجية الأخرى.
- 63اعباء المستخدمين.
- 64الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- 65 الأعباء العملياتية الأخرى.
- 66 الأعباء المالية.
- 67 العناصر غير العادية.
- 68 مخصصات الإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة.
- 69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها.

7- حسابات المنتجات:

تكون أرصدة حسابات النتائج عادة دائمة وتتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية[3]:

- 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات عن الخدمات والمنتجات الملحقة.
- 72 الإنتاج المخزن أو المحسوب من التخزين.

[1] نفس المرجع اعلاه، ص87،
[2] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص 90.
[3] نفس المرجع أعلاه، ص87، 89

- 73 الإنتاج المثبت.
- 74 إعانات الاستغلال.
- 75 المنتجات العملياتية الأخرى.
- 76 المنتجات المالية.
- 77 العناصر غير العادية – المنتجات.
- 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات.

❖ **الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي.**

يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية وتمدهم بمعلومات عن المكاسب ومكوناتها وكذلك عن الوضع المالي وأداء المؤسسة.

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

- الميزانية.
- جدول حسابات النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تعيير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- فيما يلي تعريف كل قائمة وفق النظام المحاسبي المالي[1]:

1. **الميزانية:** تصنف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق هذه الفصول:

- **في الأصول:** التثبيتات المعنوية التثبيتات المادية، الإهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، الأصول الضريبية، الزبائن والمدنيين الآخرين والأصول الأخرى الممثلة، خزينة الأموال الإيجابية، ومعادلات الخزينة الإيجابية.

[1] لعشيشي جمال، **محاسبة المؤسسة والجباية، النظام المحاسبي المالي**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر ،2010، ص16.

- **في الخصوم:** رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية التي تتضمن الفائدة الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

2. جدول حسابات النتائج[1]:

حسب SCF يتم عرض حساب النتائج حسب طريقتين مع إمكانية تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخاصة مخصصات الإهتلاك والمصاريف الخاصة بالعاملين في حالة حساب النتائج المدمجة كما يسمح بظهور البنود عير العادية في حساب النتائج، وهو نفس العرض الواردد في المعيار الدولي، IAS1، لكن هذا الأخير ألغى مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل.

3. جدول سيولة الخزينة:

تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، الانشطة التمويلية، الأنشطة الاستثمارية، كما أوصى SCF بعرض جدول سيولة الخزينة بطرقيتين مباشرة وغير مباشرة مع التأكد على الطريقة المباشرة وهي نفس الطريقة التي يسجلها المعيار الدولي IAS7.

4. جدول تغييرات الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال خاصة تحليل للحركات التي أثرت في الفصول المستهلكة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.

ويقدم جدول التغييرات راس المال حالة تحليلية لحركة راس المال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض وذكر اهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول على النحو التالي:

- النتيجة الصافية.
- حركة رأس المال.
- مكافئات رأس المال.
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.
- تغيرات الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطاء لها الأثير المباشر رأس المال.

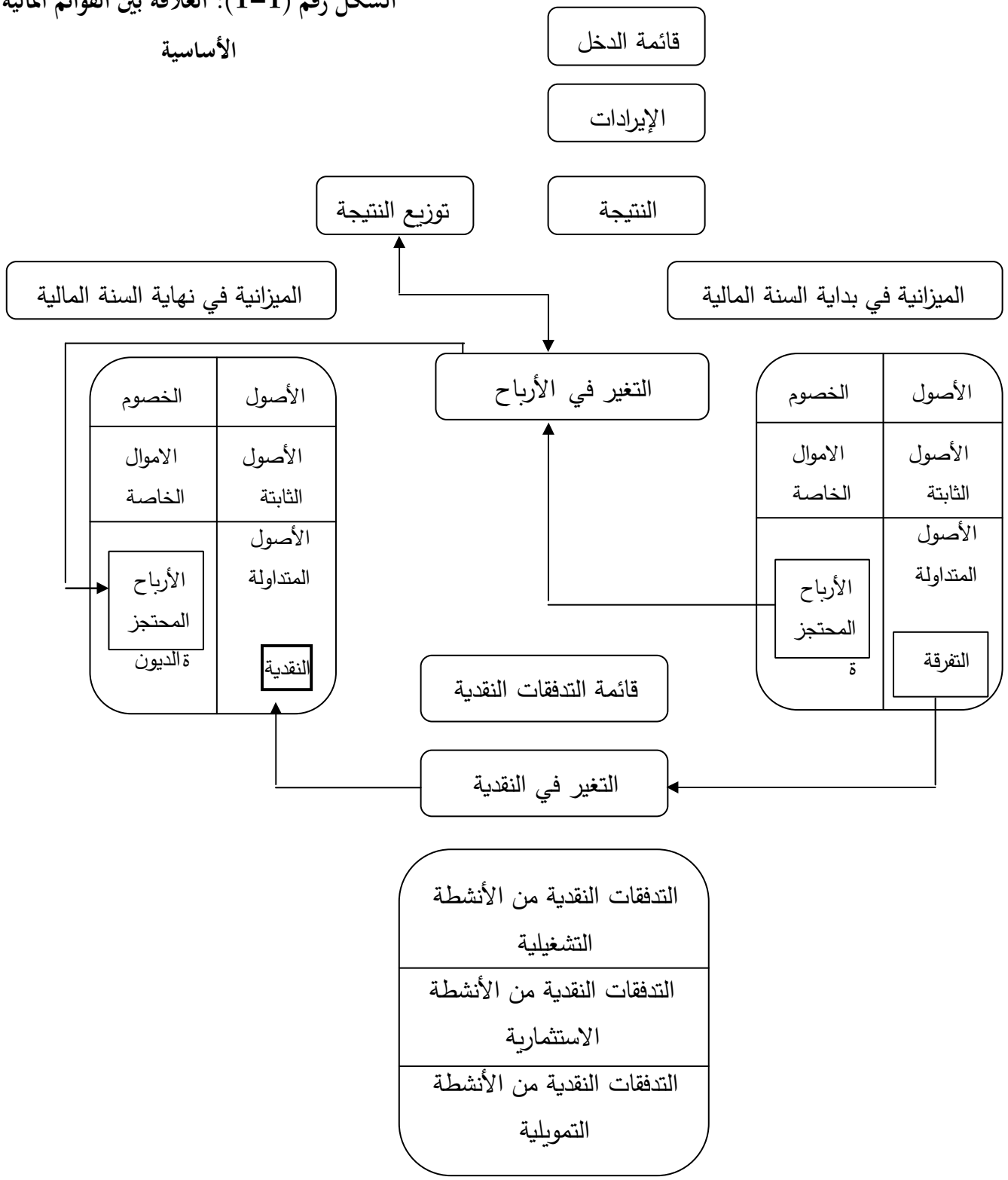
5. الملاحق: تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح جميع القوائم المالية، كما تحتوي على الطرق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية، حسابات النتائج، جدول

[1] سعيداني محمد السعيد، **مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة بومرداس ،2013، 2014، ص38- ص41.

تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم التحويلات ما بين توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل الآتي[1]

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبة الدولية**، ج1 مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر ،2008، ص81.

الشكل رقم (1-1): العلاقة بين القوائم المالية الأساسية



المصدر: طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص130.

المبحث الثاني: عموميات حول التثبيتات

من البديهي أن تمثل الاستثمارات أو ما يسمى بالأصول غير الجاري نقطة مهمة في ميزانية المؤسسة وفي ذمتها المالية، وذلك لما تحقق من منافع اقتصادية ولذلك وفي هذا المبحث قررنا تقديم دراسة شاملة حول التثبيتات بصفة عامة إذ سنتناول ثلاث مطالب نشرح فيها المضمون العام للتثبيتات.

المطلب الأول: مفهوم وشروط تسجيل التثبيتات ضمن الأصول

يمكن تعريف التثبيتات على أنها[1]: تلك الأصول التي يتم اقتناءها من قبل الوحدة الاقتصادية وليس بغرض إعادة البيع وتحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية.

وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد تتمثل القيم الثابتة في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها، ليس بغرض البيع وإنما من اجل استعمالها كوسيلة استغلال دائما أي لأكثر من دورة واحدة.

أو هي ذك الجزء من المجهودات الذي يقدم خدماته لأكثر من فترة محاسبية واحدة من حياة المؤسسة التي تمتلكها المؤسسة مثل: الأراضي، المباني، الآلات والمعدات وما شابه ذلك[2].

❖ **شروط تسجيل التثبيتات ضمن الأصول:**

* **المبدأ:** طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يدرج التثبيت المادي أو المعنوي في الحسابات كأصل[3]:

- إذا كان من لمحتمل تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- إذا كانت تكلفة التثبيت من يمكن تقييمها بصورة صادقة.

* **التمييز بين التثبيت والأعباء:** من أجل القيام بالتثبيتات بالتسجيلات المحاسبية الصحيحة يجب

التمييز بين مفهوم التثبيت والعبء، وحسب نص المادة 6-121 من النظام المحاسبي المالي فان النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيت المادي أو المعنوي تسجل في الحسابات كعبء خلال السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى ناجعته التثبيت، أما إذا كانت تزيد عن قيمة

[1] عبد الرحمان عطية المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار حيطي، الجزائر 2009، ص68.

[2] عبد الوهاب الرميدي، مرجع سبق ذكره، ص89.

[3] سعيدي خديجة، **دور أعمال نهاية السنة للتثبيتات العينية في الإفصاح المحاسبي**، مذكرة مكملة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصصات تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيثر بسكرة، سنة 2015/2014

التثبيت، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منها منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعته فإنها تدرج في الحسابات على شكل تثبيت وتضاف إلى قيمة التثبيت[1].

المطلب الثاني: أنواع التثبيتات

❖ قسم النظام المحاسبي المالي التثبيتات إلى أنواع ووضع شروط التسجيلات ضمن الأصول:

توجد ثلاث أنواع من التثبيتات: مادية معنوية ومالية:

أولا: التثبيتات المادية (المادية)

حسب نص المعيار رقم 16 وحسب نص المادة 121 من النظام المحاسبي المالي، يعرف التثبيت العيني على انه أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج وتقديم الخدمات أو الإيجار أو الاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد منا لسنة المالية[2].

➢ **الحسابات المستعملة**

حسب المحاسبي المالي، تستعمل الحسابات التالية عند إثبات العمليات المحاسبية للتثبيتات المادية[3]:

حساب 21: التثبيتات المادية حساب 211: الأراضي

حساب 212" عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي

حساب213: المباني

حساب 215: المنشآت التقية المعدات والأدوات الصناعية حساب218: التثبيتات المادية الأخرى (معدات النقل مكتب..)

حساب22: تثبيتات في شكل امتياز

حساب 232: تثبيتات ملموسة قيد الانجاز

- وتستعمل الحسابات الآتية عند تقديم تسبيقات على طلب التثبيتات المادية، إهتلاك ها، وخسارة قيمتها:

حساب 238: تسبيقات على طلبات التثبيتات

حساب 281: إهتلاك التثبيتات المادية

حساب 291: خسائر القيمة على التطبيقات المادية

[1] الجريدة الرسمية "**قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها**، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها" المؤرخ في 07/26 مرجع سبق ذكره مرتين ،06/04

[2] حاج علي، النظام المحاسبي المالي، دار حيطلي، الجزائر، 2009، ص68

[3] حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص264.

ثانيا: التثبيتات المعنوية (غير الملموسة) حسب نص المادة2- 121 من النظام المحاسبي المالي، يعرف التثبيت المعنوي على انه أصل محدد غير نقدي ليس له وجود مادي، يتم السيطرة عليه بواسطة المنشاة كنتيجة لأحداث سابقة (شراء أو بناء ذاتي) ويتم توقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منه لذلك فالميزات للتثبيتات المعنوية[1] هي أنها محددة ومسيطر عليها وتولد إيرادات أو تخفض التكاليف المستقبلية فالتثبيت المعنوي يكون محددا إذا كان:

- منفصل القدرة على بقاء التثبيت منفصلا بحيث يمكن بيعه، تحويله ترخيصه، تأجيره، مبادلته، سواء كان يشكل منفصل أو كجزء من المجموعة.

- يظهر نتيجة لعقود تعاقدية أو قانونية أخرى بغض النظر عن مكانية أن تكون هذه الحقوق قابلة للتحويل أو منفصلة عن المؤسسة أو عن أي حقوق أو التزامات أخرى.

وفق هذا التعريف للتثبيت المعنوي فيتم استثناء التثبيتات المعنوية غير المحددة كالشهر والتي تم التطرق إليها في معيار آخر هو المعيار (IFRS3) المتعلق باندماج العمال.

- **الحسابات المستعملة:**

تضم التثبيتات المعنوية الحسابات التالية حسب النظام المحاسبي المالي وهي:

حساب20: تثبيتات معنوية

كما يتفرع الحساب 20(تثبيتات معنوية) إلى حساب فرعية كما يلي:

حساب 203: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت حساب204: برمجيات الإعلام الآلي وما شبهها
حساب205الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات حساب207: فارق الاقتناء شهرة المحل
حساب208: تثبيتات معنوية أخرى
وتستعمل الحسابات الآتية عند حدوث الإهتلاك وخسارة قيمة التثبيتات المعنوية.

حساب280: إهتلاك التثبيتات المعنوية

حساب290: خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

ثالثا: التثبيتات المالية حسب نص المعيار (IAS 39) التثبيت المالي هو التثبيت الذي يكون نقدي وأداة حقوق ملكية لمنشاة أخرى وحق تعاقدي لاستلام نقدية أو تثبيت مالي آخر في مؤسسة

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية2007، IFRS,IAS، اثراء للنشر، الاردن ،2008، ص372، 373.

أخرى، أو لمبادلة تثبيتات مالية أو التزامات مالية مع منشاة أخرى بموجب شروط من المحتمل اعتبارها مفضلة للمنشاة

وهي كذلك عقد سيتم إطفاؤه أو قد يتم إطفاؤه بموجب أدوات حقوق ملكية المنشاة والتي تكون:

- ليست مشتقة بحيث تكون لمنشاة ملزمة أو قد تكون ملزمة لاستلام عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشاة أو قد تضطر لذلك؛
- مشتقة سيتم إطفاءها أو قد يتم إطفاؤها ليس بمبادلة مقدار ثابت من النقدية أو تثبيت مالي آخر بل بعده ثابت من أدوات حقوق الملكية.

➢ **الحسابات المستعملة[1]:**

حسب النظام المحاسبي المالي، تضم التثبيتات المالية الحسابات التالية:

حساب26: المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات، ويضم هذا الحساب حسابات فرعية:

حساب261: سندات الفروع المنتسبة؛

حساب262: سندات المساهمة الأخرى؛

حساب262: سندات المساهمة الأخرى؛

حساب265: سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)؛

حساب266: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع؛

حساب267: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع؛

حساب268: لحسابات الدائنة المحلقة بشركات في حالة مساهمة؛

حساب269: عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مسددة.

حساب27: التثبيتات المالية الأخرى وهو يضم الحسابات الفرعية التالية:

حساب271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة؛

حساب272: السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)؛

حساب273: السندات المثبتة التابعة لنشاط المحافظة؛

حساب 274: القروض والديون الدائنة المترتبة في عقد إيجار التمويل؛

حساب 275: الودائع والكفاءات المدينة؛

حساب 276: الحسابات الدائنة لأخرى المثبتة؛

حساب 279: ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.

[1] عاشور كنوش، مرجع سبق ذكره، ص ص108، 110.

المطلب الثالث: قواعد عامة لتقييم التثبيتات المادية

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

ترتكز 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 الحقيقة، قيمة الانجاز، قيمة المنفعة.

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

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل من كلفة الشراء؛
- بالنسبة إلى السلع المستعملة كمساهمة مادية من قيمة الإسهام بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجانا من القيمة الحقيقة في تاريخ دخولها؛
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل نسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة لحقيقة للأصول المستعملة وتسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقة 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 النتاج عن اتفاق الطرفين من تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات 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، مصايف التركيب والأتعاب المهنية مصاريف مباشرة، ونستثني من تكلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة، والمصاريف الملتزم بها طوال الفترة الممتدة بين بداية تركيبه واستخدامه بقدرته العادية؛

[1] الجريدة الرسمية مرجع سبق ذكره، المواد 01- 11

- تكلفة انتاج سلعة أو خدمة تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا 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)"[1] هي أصغر 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 للإهتلاك فإن هذه القيمة الأخيرة يجب المحاسبة الصافية للإهتلاك فإن 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 إلي 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 الى 121 -27 فيما يخص إعادة التقييم يتم إدراج عملية التثبيت العيني أو لمعنوي في الحسابات بكلفة منقوصة من مجموع كل من الإهتلاك ات والخسارة في القيمة.

[1] UGT: Unité Génératrice de trésorie

المبحث الثالث: آلية سير حساب التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي

في منتصف السبعينات من القرن الماضي، وفي إطار تغيير القوانين والتشريعات الموروثة عن الحقبة الاستعمارية من جهة، ومن أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع النهج الاقتصادي الاشتراكي آنذاك، تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي وهو الأمر 75-35، والذي تمخض عنه المخطط المحاسبي الوطني PCN منذ سنة 1976 ،ولكن بعد مرور أكثر من 39 سنة من العمل به ونظرا لاتجاه الاقتصاد من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق ومواصلة للإصلاحات التي عملت بها الجزائر، تم استبدال هذا القانون بتشريع جديد متضمن في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المستمد من المعايير الدولية، ومنذ ذلك الحين توالت التشريعات والقوانين المتعلقة بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي بدأ العمل به ابتداء من 01 جانفي 2010 ،ولقد أولى النظام المحاسبي المالي SCF عناية كبيرة بعنصر التثبيتات بإعتباره عنصرا مهما من عناصر الاصول، وللالمام أكثر بالجانب النظري من موضوع دارستنا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى النظام المحاسبي المالي من حيث المعالجة المحاسبية المبدئية للتثبيتات المادية و إهتلاك التثبيتات المادية (تعريف الإهتلاك، أهدافه، طرقه وتسجيله)،و اعادة تقييمها .

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية المبدئية للتثبيتات المادية

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى دراسة مختلف طرق الحصول عملية ومعالجاتها المحاسبية وذلك وفقا لمنظام المحاسبي المالي.

المعالجة الأولية لدخول التثبيتات المادية لمؤسسة

يقيم التثبيت المادي عند دخول لأول مرة لمؤسسة بتكلفة وتختلف هذه الأخيرة حسب الحالات التالية:

❖ **حالة اقتناء المؤسسة لتثبيت**

يدرج التثبيتات المادية بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، وضعيا في أماكنها، الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف[1].

تخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى كالرسوم المسترجعة المماثلة من تكلفة الاقتناء، وبصفة عامة كل التكاليف من تاريخ تحويل ملكية الأصل لمؤسسة إلى غاية جاهزيته للاستغلال.

[1] علاوي لخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

ويسجل القيد المحاسبي في هذه الحالة بجعل التثبيت المادي في الجانب المادي بتاريخ دخولها تحت رقابة المؤسسة مقابل حساب الموردون أو الحسابات المالية في الجانب الدائن، ويكون القيد الموالي:

		ـــــــــــــــــــــــ##/##/ن ـــــــــــــــــــــــ		
21		**التثبيت المادي**	####	
	404	**موردو التثبيتات**		####
	512	**البنك**		
	53	**الصندوق**		
		البيـــــــان		

❖ **حالة الحصول على التثبيتات عن طريق الإسهام**

بالنسبة للتثبيتات المستلمة كمساهمات عينية، فتسجل بقيمة الإسهام،[1] ويكون القيد كالتالي:

		ـــــــــــــــــــــــ##/##/ن ـــــــــــــــــــــــ		
21		**التثبيت المادي**	####	
	101	**رأس المال**		####
		البيـــــــان		

أو:

		ـــــــــــــــــــــــ##/##/ن ـــــــــــــــــــــــ		
21		**التثبيت المادي**	####	
	456	**الشركاء، عمليات عن رأس المال**		####
		البيـــــــان		

❖ **إنتاج التثبيتات داخل المؤسسة**

في حالة التثبيتات المنتجة من طرف المؤسسة يتم حساب تكلفة الإنتاج، فالمؤسسة عند قيامها بإنتاج لصالحها استعممت مواد أولية مشتراة إضافة إلى تكاليف إنتاج أخرى[1].

[1] بمخير بكاري، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص30.

[2]تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المقتناة + تكاليف الإنتاج.

ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

		البيـــــــان		
		ـــــــــــــــــــــــ##/##/ن ـــــــــــــــــــــــ		
21		**تثبيت المادي**	####	
	732	**الإنتاج المثبت**		####

❖ **حالة الحصول عن التثبيتات عن طريق التبادل**

يتم إدراج التثبيتات المادية التي تحصلت عميلا المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها الحقيقية، إلا في الحالات الاستثنائية[2]:

✓ كون أن عملية التبادل لا تمثل حقيقة تجارية.

✓ عدم القدرة عمى تحديد القيمة العادلة للأصل موضوع التبادل بصورة صادقة أو القيمة العادلة للأصل في إطار عملية التبادل إذا تعذر تحديد القيمة العادلة للأصل المتحصل عليها في إطار عملية التبادل فإنه يقيم ويسجل في حسابات المؤسسة بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عليه.

ملاحظة: بالنسبة للتثبيتات المكتسبة مجانا فتسجل بقيمتها الحقيقية بتاريخ دخولها.

❖ **حالة الحصول على التثبيت عن طريق إعانة**

إذا كانت التثبيتات المادية مصدرها الدولة أو جهات أخرى فان حساب الدائن سيكون ح 132 إعانات أخرى للاستثمار، ويكون القيد[3]:

		ـــــــــــــــــــــــ##/##/ن ـــــــــــــــــــــــ	
21		**تثبيتات مادية**	####

[1] Benaibouche Mohand cid , **La comptabilité generale aux normes du système comptable (scf),**2eme édition , l'office des publications universitaires , Alger , 2012, p69 .

[2] علاوي لخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص43.

[3] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **مرجع سبق ذكره**، ص21.

132	اعانات التجهيز البيـــــــــان		####

❖ **حالة الحصول على التثبيتات في شكل إيجار**

من خلال النظام المحاسبي المالي، تظهر التثبيتات في مجال إيجار والتي لا تعود ملكيتها قانونا لمؤسسة، ولكنها تستجيب لشروط تحديد أصل في شكل تثبيتات عينية في حسابات الأصول عند المستأجر، وفي شكل حسابات دائنة في الأصل عند المؤجر، ويتمثل في[1]:

➢ **المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر**

يسجل عقد الإيجار تمويل في الأصول بجعل إحدى حسابات التثبيتات مدينا ويقابله في الخصوم حساب الديون الخاص بهذا العقد (حساب 167 في الجانب الدائن).

وعندما يتم تسديد الدفعات حسب الاتفاق يجعل حساب 167 مدينا بمبلغ السداد وكذلك حساب المصاريف المالية يجعل مدينا وفي الجانب الدائن يكون حساب الخزينة أو يسجل مثل عملية شراء عمى الحساب[2].

➢ **المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر**

يسجل مبلغ الأصل محل عقد الإيجار تمويل في الحقوق طويلة الأجل (القيم الثابتة المالية) حـ 274، ولا يمكن أن نسجلها ضمن الممتلكات حتى ولو كان المؤجر لديو عقد امتلاك هذا الأصل.

وعند التحصيل يسجل في الجانب الدائن ح274 حساب قروض وحقوق خاصة بعقد الإيجار تمويل، وحـ762 إيرادات الأصول المالية مقابل تسجيل حساب الخزينة مدينا.

❖ **التثبيتات في شكل امتياز**

التثبيتات المادية الموضوعة موضع امتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز تدرج في الحساب 22 وتقسم عند الاقتضاء حسب نفس شروط التثبيتات الممثلة في الحساب 21. حيث من خلال إدراج التثبيتات في الحسابات يراعى الفرق بين[3]:

➢ **التثبيتات الممنوح امتيازها عن طريق الشراء:**

[1] علاوي لخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص50.

[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص42

[3] علاوي لخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص51، 52

في هذه الحالة يسجل من الجانب المدين للأصل موضوع الامتياز القيمة المدرجة في العقد مقابل الحسابات المالية، وفي آخر كل دورة مالية يسجل القسط السنوي للإهتلاك.

➢ **التثبيتات الممنوح امتيازها بصفة مجانية:**

وفي مقابل الأصول الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن الحساب الفرعي للحساب 229 "حقوق مانح الامتياز" ويظهر في خصوم الميزانية.

وفي نهاية كل سنة، عمى أساس مدة العقد، يقوم المستفيد من الامتياز بدفع إتاوة الامتياز المحددة في العقد بمقابل الحساب 651 "إتاوات مترتبة عن الامتيازات".

يصبح حـ 229 مدينا بواسطة الجانب الدائن من حـ 282 " إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز"، كما تمت الإهتلاكات المطبقة، وعند انتياء مدة عقد الامتياز، يكون للحساب 229 رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع امتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهتلاك المعني.

❖ **حالة العقارات الموظفة:**

يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا، بناية أو جزء من بناية (مملوكا لتقاضي إيجار و/أو تثمين أرس المال، فيو لذلك غير موجه إلى[1]:

- ✓ الاستعمال في إنتاج أو تقييم سمع أو خدمات أو أغراض إدارية؛
- ✓ البيع في إطار النشاط العادي؛

وتتم معالجتها محاسبيا مثل معالجة التثبيتات المادية.

❖ **حالة التثبيتات قيد الإنجاز:**

يسجل ضمن هذا الحساب قيم التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها عند إعداد الميزانية الختامية، كما نسجل ضمنه قيم الفواتير التي استلمتها المؤسسة من دون أن تستلم التثبيتات المتعمقة بها، وندرج ضمنه كذلك التسبيقات والمدفوعات عن طلبات التثبيتات، ويسجل في الحساب 23، ويسجل محاسبيا كما يلي:

➢ **حالة التثبيت منجز من قبل الغير:**

		ـــــــــــــــــــ##/##/ن ـــــــــــــــــــ	
23		**مباني قيد الإنجاز**	**####**

[1] القرار المؤرخ في 26 جويمة 2008، **المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية عرضيا وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات**، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر بتاريخ 2008/05/26، ص10.

404	موردو التثبيتات البيـــــــان			####

عند الانتهاء من إنجاز هذا التثبيت واستلامه بمعنى يكون جاهز للاستعمال عندها يرحل إلى حساب التثبيت المعني[1]:

		ـــــــــــــــــــ##/##/ن ـــــــــــــــــــ		
213		**مباني**	**####**	
	232	**مباني قيد الانجاز**		**####**
		البيـــــــان		

- **التثبيتات التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة:**

في هذه الحالة يسجل التثبيت الجاري إنجازه في مقابل الجانب الدائن لحساب 73 "الانتاج المثبت" على أساس تكلفة الإنتاج، بعد أن يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها في الصنف 6

- **التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات:**

يسجل في الجانب المدين للحساب 238 "التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات" مبالغ التسبيقات التي تدفعها المؤسسة لغرض الحصول عمى تثبيتات مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية (ح/53،51)، ويرصد عند استلام المؤسسة مقابل حساب التثبيت المعني.

المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات المادية (تعريف الإهتلاك، أهدافه، طرقه وتسجيله)

في نهاية السنة لا بد على المؤسسة ان تقوم بإظهار استهلاكها للمنافع الاقتصادية الناتجة عن التثبيتات وذلك تسجيل قيود الاهتلاكات لجميع تثبيتات المؤسسة المادية والمعنوية عملا بمبدأ الحيطة والحذر ولإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة، وعليه سنقوم بتطرق الى مفهوم الإهتلاك، أهدافه، طرقه وتسجيله من خلال هذا المطلب.

❖ تعريف الإهتلاك

هناك عدة تعاريف التي تناولت الإهتلاك، حيث تم تعريفه على انه الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقادم فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية ...، وهي أموال مخصصة للعمل ولنشاط المؤسسة وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا، بحيث تنقص الطاقة الإنتاجية لها، وبعد فترة من الوقت

[1] بمخير بكاري، **مرجع سبق ذكره**، ص50

تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها[1] وذلك لأن الاستثمار يتآكل ويصبح إصلاحه غير ممكن.

أو لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال او حتى ظهور أدوات إنتاج حديثة أكثر إنتاجية أو لأسباب أخرى.

كما يعرف كذلك على انه هو التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من أصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط إهتلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة.[2]

كما يعرف أيضا على أنه عبارة عن "توزيع لقيمة التثبيتات المادية على عمرها الإنتاجي المقدر لها، وهو إثبات محاسبي يترجم فقدان قدرة التثبيت على الإنتاج سواء من الناحية الكمية أو من الناحية النوعية، ويتم حسابه كعبء وتخفيضه من النتيجة.[3]

❖ **ضوابط الإهتلاك المحاسبي**

يجب مراعاة ضوابط التالية المتعلقة بالإهتلاك على النحو التالي[4]:

– أن تعكس طريقة الإهتلاك طريقة استهلاك منافع التثبيت الاقتصادية.

– أن تتم مراجعة طريقة الإهتلاك على الأقل سنويا (المعدل طريقة الإهتلاك، قيمة الخردة، المعيار الإنتاجي) حيث أنه إذا تغيرت طريقة إهتلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالتثبيت، فيجب تغيير طريقة الإهتلاك بأثر مستقبلي كتغيير في التقدير.

– يتم تحصيل الإهتلاك لحساب النتيجة إلا إذا تم اعتباره كجزء من تكلفة تثبيت آخر، وخاصة عند بناء التثبيتات داخليا.

– يبدأ احتساب قسط الإهتلاك عندما يكون التثبيت جاهزا للاستخدام، ويستمر ذلك لحين التوقف عن الاعتراف بالتثبيت، حتى لو كان التثبيت صالحا للاستخدام.

– يتم إهتلاك الجزء من التثبيت الذي يمكن تحديد قيمته القابلة للإهتلاك بموثوقية بنسبة خلاف النسبة المستخدمة للتثبيت إذا كان عمر الجزء أقل من العمر المتبقي للتثبيت مثل: إهتلاك السفن والطائرات.

❖ **أهداف حساب الإهتلاك**

للإهتلاك أهداف مختلفة نذكر منها ما يلي:

---

[1] شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2000، ص 202.

[2] مصطفى طويل، نظام المحاسبة المالي الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر ،2010، ص 671.

[3] حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص833.

[4] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 663.

– **الهدف القانوني:** إن حساب الإهتلاك هو عبارة عن مصاريف غير فعلية ومادام كذلك فإن عدم احتسابه يؤدي إلى تضخيم النتيجة أو تخفيضها وإعطاء صورة غير صحيحة لميزانية المؤسسة أين تظهر الأصول مقدرة بقيمة أكبر من قيمتها[1].

– **الهدف الاقتصادي:** بحيث يتوزع قيم الإهتلاكات على عدة سنوات ولا تتحملها سنة واحدة فقط.

– **الهدف المالي:** إن الإهتلاكات تعتبر في حد ذاتها احتياطات وذلك لكونها تقتطع من النتيجة أو حتى من رأس المال في حالة خسارة ثم تجمع لمواجهة مشتريات استثمارية في المستقبل.

❖ **العوامل التي تحدد قسط الإهتلاك:** من العوامل التي تحدد قسط الإهتلاك ما يلي:

- **تكلفة التثبيت:** وهي جميع ما يتم انفاقه على الأصل حتى يصبح صالحا للاستخدام أو الإنتاج مثل ثمن الشراء + مصاريف النقل + مصاريف نقل الملكية + مصاريف التأمين ... إلخ[2] .
- **عمر الأصل الإنتاجي:** وهي المدة المقدرة والتي يكون خلالها الأصل منتجا وله منافع اقتصادية للمشروع، ويكون في نهايتها غير قادر على الإنتاج أو إعطاء منافع اقتصادية ويصبح عديم الفائدة، هذه يحددها الخبراء أو الصانعون له وغالبا يتم ذكرها على الأصل.
- **القيمة المتبقية (الخردة):** وهي تشمل المبلغ الذي ينتظر الحصول عليه عند الاستغناء أو التنازل عن التثبيت المادي في نهاية العمر الإنتاجي[3].
- **القيمة الواجب استهلاكها:** وهي تكلفة الأصل مطروحا منها قيمة النفاية، علما بأن نفقات الدورة على الأصل الثابت لا تضاف قيمتها لقيمة الأصل الثابت وإنما يتم اقفالها في نهاية السنة المالية مع المصاريف الأخرى لذلك لا بد من جرد الأصول الثابتة.

❖ **طرق الإهتلاك والتسجيل المحاسبي له**

أولا: طريقة الإهتلاك الثابت (الخطي):

1- تعريف قسط الإهتلاك:

ويعرف بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الإهتلاك الخطي، وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية[4].

---

[1] منصور بن عوف عبد الكريم، **محاسبة عامة، أعمال نهاية المدة، التنظيم المحاسبي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، 1998، ص 21.

[2] باسل عبد الغني سنقرط، **أصول المحاسبة**، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2008، ص 921.

[3] خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثانية، دار الثقافة، الأردن ،2006، ص 972.

[4] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط 2، 2014، ص 51

وهذه الطريقة تتميز بالبساطة، وتناسب التثبيتات التي تستخدم بشكل منتظم على مدار حياة التثبيت دون نقص كبير في الطاقة الإنتاجية بالاستخدام أو بالتقادم، ويتحدد قسط الإهتلاك كالآتي[1]:

$$\text{قسط الإهتلاك} = \frac{\text{تكلفة التثبيت} - \text{الخردة}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

ويمكن تحديد معدل الإهتلاك من خلال معرف العمر الإنتاجي للتثبيت كما يلي:

$$\textbf{معدل الإهتلاك} = \frac{100}{\text{العمر الإنتاجي}}.$$

وبالتالي فإن قسط الإهتلاك = القيمة القابلة للإهتلاك × معدل الإهتلاك

القيمة القابلة للإهتلاك = تكلفة التثبيت – الخردة

جدول (1–1) مخطط الإهتلاك

السنوات	التكلفة الأصلية للتثبيت	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المتبقية الصافية
السنة 1				
السنة 2				
السنة 3				
السنة 4				
السنة 5				

المصدر: عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 2، 2014، ص 51

القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة الأصلية – مجموع الإهتلاك

مجموع الإهتلاك = مجموع أقساط الإهتلاك للسنوات السابقة + قسط السنة الحالية.

وعند حساب قسط الإهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تاريخ الحيازة.
- مدة الاستعمال خلال السنة (بالأشهر) حيث:
- إذا تم الحيازة ما بين (1 – 15) من الشهر فعند حساب الإهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان.
- إذا تم الحيازة ما بين (16 – 31) من الشهر فعند حساب قسط الإهتلاك لا يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان ونبدأ العد من الشهر الموالي)

ثانيا: طريقة الإهتلاك المتناقص[1]

[1] حنفية بن ربيع، **مرجع سبق ذكره**، ص443

تعتمد هذه على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة، وحسب هذه الطريقة يتناقص قسط الإهتلاك السنوي من سنة لأخرى، فيكون القسط في نهاية السنة الأولى أكبر من السنة الثانية، وفي السنة الثانية أكبر من السنة الثالثة وهكذا، ومن شروط استعمال هذه الطريقة نذكر ما يلي:

- يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب.
- يجب أن يكون عمر الاستثمار على الأقل 30 سنوات.
- يجب على المؤسسة اختيار هذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب.
- أن الاستثمارات التي تطبق عليها الإهتلاك المتناقص يجب أن تكون ذات صلة مباشرة بالإنتاج (استثمارات منتجة) هذه القائمة تحدد عن طريق القانون.

- **طريقة الإهتلاك المتناقص حسب المعاملات (الضريبي)**

معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الثابت x المعامل (حسب الجدول)

جدول (1-2): جدول معاملات الإهتلاك المتناقص الضريبي

العمر المقدر	المعامل
3 – 4 سنوات	1.5
5- 6 سنوات	2
أكبر من 6 سنوات	2.5

المصدر: حواس صلاح المحاسبة العامة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر ،2008، ص 155.

في هذه الحالة لا تزول إلى الصفر لذلك تتوقف من استعمال الإهتلاك المتناقص لما الإهتلاك المتناقص يكون أقل من القيمة الباقية على السنوات المتبقية وتوزع باقي القيمة بالتساوي على القيمة المتبقية.

أي:

إذا كانت القيمة الباقية × المعدل < $\frac{\text{القيمة الباقية}}{\text{عدد السنوات المتبقية}}$ نكمل الضرب في المعامل

أما:

إذا كانت القيمة الباقية × المعدل > $\frac{\text{القيمة الباقية}}{\text{عدد السنوات المتبقية}}$ توزع بالتساوي القيمة على السنوات

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،2010، ص 912.

ثالثا: أسلوب القسط المتزايد وأساليب أخرى للإهتلاك

1. **مفهوم أسلوب القسط المتزايد:** تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى مع الإهتلاك تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة، ثم ترخيص استعمال هذا النظام لحساب الإهتلاك وفقا للمادة الثانية من قانون المالية لسنة 1989 التي حددت طريقة وإجراءات حساب الرياضية[1].

$$\text{القسط المتزايد السنوي} = \frac{\text{رقم سنة} \times \text{تكلفة الاستثمار}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$$

2. **أسلوب الإهتلاك لحجم الإنتاج:** وهو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال فترة استخدامها[2].

قسط الإهتلاك = (تكلفة الاستثمار) x (حجم الإنتاج الفعلي) /حجم الانتاج المقدر

$$\text{القسط السنوي} = \frac{\text{حجم الانتاج الفعلي} \times \text{تكلفة الاستثمار}}{\text{حجم الانتاج المقدر}}$$

3. **أسلوب معدل النفاذ الفعلي:** تستخدم هذه الطريقة للإهتلاك المصادر الطبيعية نتيجة للاستخدام أي نتيجة لاستخراج المواد الأولية مثل[3]:

الغاز الطبيعي، البترول ... إلخ.

ولتحديد قيمة الإهتلاك السنوي يتم اتباع الخطوات التالية:

* تحديد تكلفة المصدر الطبيعي (المنجم، البئر البترولي، مساحة معينة من الغابة).

ويتكون من (ثمن شراء الأرض التي يكونها المصدر الطبيعي، التكاليف المتجمعة لإثبات الجدوى الاقتصادية للمصدر الطبيعي).

* تقدير عدد الوحدات الموجودة من المصدر الطبيعي (طن من الفحم، برميل نفط ...) وعادة ما يستعان بالخبراء المختصين لتقدير ذلك
* تحديد تكلفة الوحدة من المصدر الطبيعي، وذلك بقسمة إجمالي التكلفة على الوحدات المقدرة استخدامها ويسمى بمعدل النفاذ.

معدل النفاذ = التكلفة الإجمالي للمصدر/عدد الوحدات المقدرة

يتم تحديد قيمة النفاذ (الإهتلاك) للفترة المحاسبية الواحدة بضرب معدل النفاذ في عدد الوحدات المستخرجة خلال الفصل.

[1] حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 751

[2] عبد الرحمن عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص 22

[3] هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 26 - 36.

❖ **التسجيل المحاسبي للاهتلاك التثبيتات المادية**

خصص النظام المحاسبي المالي ضمن الصنف الثاني لمدونة الحسابات أي الحساب 28 لإهتلاك التثبيتات حيث يتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات 21 بالإضافة إلى الحساب 22، والحساب 280 لإهتلاك التثبيتات المعنوية الحساب 281 إهتلاك التثبيتات المادية والحساب 282 إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز، حيث هذه الحسابات الفرعية تتفرع إلى حسابات ثانوية بنفس مستوى الحساب الذي يمثله.

– تسجيل الاهتلاكات في الجانب الدائن لحساب 28 إهتلاك القيم الثابتة وذلك يجعل أحد الحسابات الفرعية لحساب 68 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة حسب طبيعة القيمة الثابتة مدينا.

		ـــــــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــــــ		
68		مخصصات الإهتلاك والمؤونات والخسائر في القيمة	####	
	28	إهتلاك الأصول الثابتة المادية		####
		البيـــــــان		

وفي حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (اسقاطه وإهماله) فإن حسابات الإهتلاك المتعلقة بها تحول إلى حسابات 20و21[1].

يوجد ضمن هذا الحساب "281" الحسابات الفرعية التالية:

2813– إهتلاك البناءات.

2815 – إهتلاك المنشأة التقنية.

2818 – إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى.

- لا يطبق أي إهتلاك على التثبيتات الجاري انجازها والذي يمثل حساب 23 ولكن عند وقوع الخسارة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية.
- يطبق الإهتلاك على التثبيتات الموضوعة موضع امتياز وهي قسط سنوي يشكل مجموعة من الأقساط السنوية لأعباء موجودات لدى الغير بصفته تحت التوكيل الذي يحمل على تكاليف كل دورة محاسبية بحيث عن نهاية العمر الإنتاجي للقيم الثابتة الموكلة للغير تسييرها يجب أن يعادل رصيد هذا الحساب مبلغ الأصل الموضوع تحت التوكيل المسجل ضمن الأصل المعني.

ويسجل سنويا القيد المحاسبي لقسط إهتلاك التثبيتات الموضوعة ومواضع امتياز كالتالي:

[1] علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf**، الاوراق الزرقاء، الجزائر ،2014 ص 77.

		ـــــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــــ		
229		حقوق مانح الامتياز إهتلاك	####	
	282	التثبيتات الموضوعة موضع امتياز		####
		البيـــــــان		

المطلب الثالث: اعادة تقييم التثبيتات المادية

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات وألا تقتصر (عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا)، عليه فمن خلال هذا المطلب عمليات الخاصة بإعادة التقييم.

❖ **تعريف إعادة التقييم:** إن إعادة تقييم تثبيت ما هو الا تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار

الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك مثل الوزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

❖ **عمليات إعادة التقييم:** وهي نوعان:

➢ **عمليات إعادة تقييم منظمة:**

أي تتم بناءً على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفى حاليا، فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير الواردة في قانون الضرائب المباشرة، وكانت آخر عملية "إعادة تقييم منظمة للتثبيتات" تمت بموجب المرسوم التنفيذي 07 -210 الصادر بتاريخ 2007/40/40 والمحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات (التثبيتات) المالية القابلة للاهتلاك، وكذا التثبيتات غير القابلة للاهتلاك، ولقد حدد آخر أجل لإجراء عملية إعادة التقييم بنهاية سنة 2007.

➢ **عمليات إعادة تقييم حرة:** أي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة ذلك، وحاليا عمليات إعادة التقييم هي حرة، وفوائضها خاضعة للضريبة.

❖ **التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم:**

فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية للتجهيز وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل[1].

وفي المقابل حسب الأموال الخاضعة ح 105 وفرق إعادة التقييم لكن إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء.

❖ **أساس إعادة تقييم التثبيتات المادية:** هناك حالتين هما[2]:

➢ **إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت:** في هذه الحالة فإن هناك إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية، وكذا الاهتلاكات الخاصة به، وهذا اعتمادا على معامل يحسب القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية أي أن:

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل ÷ قيمته المحاسبية الصافية

حيث أن القيمة المحاسبية الصافية: هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة خسائر القيمة المسجلة.

إن فرق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتثبيت من جهة ومجموع الإهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى.

والتسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم يكون كالآتي:

		ـــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــــــ		
2#		تثبيتات مادية (زيادة قيمة الأصل)	####	
	28#	إهتلاك التثبيتات (زيادة إهتلاك المجمع)		####
	105	فارق إعادة التقييم		####
		البيـــــــان		

وبعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الاستخدام المتبقية للتثبيت.

➢ **إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت:** تتم وفق المراحل التالية:

[1] – هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 87.

[2] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة**، مرجع سبق ذكره، ص 219 – 226.

- ترصيد الاهتلاكات التابعة للتثبيت المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية.
- تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينهما وبين قيمته المحاسبي الصافية، وبهذا يتم الحصول على فرق إعادة التقيين والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية، كما في القيد الآتي:

		ـــــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــــ		
2#		تثبيتات مادية (زيادة قيمة الأصل)	####	
	105	فارق إعادة التقييم التثبيت		####
		البيـــــــان		

وفين نهاية السنة يحسب قسط الإهتلاك السنوي بقسمة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها للتثبيت على فترة استخدامه المتبقية.

❖ **أهداف إعادة التقييم:** يمكن تلخيصها كالآتي[1]:

* **الهدف الإعلامي:** أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية بقيمتها التاريخية ومنه فإن نتائج الدراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق.
* **الهدف المالي:** أي جعل الاهتلاكات مصدر حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم اهتلاكها بصفة كاملة.
* **أهداف اقتصادية:** ونعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

❖ **الآثار السلبية لعدم إعادة تقييم التثبيتات:**

إن عدم القيام بإعادة تقييم التثبيتات بعد ارتفاع أسعارها ينتج عنه آثار سلبية مثل:

✓ اعتبار أقساط الإهتلاك أقل من التكلفة الفعلية لحيازة واستخدام التثبيتات لأن أقساط الإهتلاك يحتسب على أساس التكلفة التاريخية وليس على أساس تكلفتها الحالية وهذا سوف يؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة بضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو أنها قامت المؤسسة بإعادة تقييم التثبيتات (نفترض أن فرق إعادة التقييم هو معفى من الضريبة).

✓ عدم تمكين المؤسسة من تجميع الاهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة للتثبيتات التي تم اهتلاكها بصفة كلية.

[1] المرجع السابق، ص 228

- ✓ التأثير السلبي على الدور الإعلامي للمحاسبة، ذلك أن الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحالية بتاريخ إعداد هذه الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الأصول بتاريخ شرائها والتي لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.

ومن خلال ما ذكرنا يتضح أن إعادة التقييم للتثبيتات هي ضرورية للحد من الآثار السلبية للتضخم سواء على مصادر التمويل للمؤسسة أو على الدور الإعلامي للمحاسب.

المطلب الرابع: تدني القيمة والتنازل عن التثبيتات المادية

تتعرض التثبيتات المادية لانخفاض وتدني في القيمة، مما يجعل المؤسسة في بعض الأحيان قد تتنازل عن التثبيت لعدم كفايته الإنتاجية أو لتقادمه أو ما غير ذلك.

أولا: تدني القيمة للتثبيتات المادية: يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة أن تخضع تثبيتات المادية إلى فحص تدني القيمة وذلك وفق المعيار الدولي IAS 16 وهذا لضمان تسجيلها بأقل قيمتها القابلة للتحصيل.

1- تعريف تدني في القيمة:

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها تناقص القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة التحصيل، وتدني قيمة التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية.[1]

تدني القيمة = القيمة الباقية المحاسبية – القيمة القابلة للتحصيل (خسارة القيمة)

- القيمة القابلة للتحصيل: هي القيمة المسترجعة للأصل والتي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل وقيمته النقدية.
- القيمة النفعية: هي القيمة المعينة لتقديرات تدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة للمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.
- القيمة المحينة: هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.

2- المؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة[2]:

قد تكون هذه المؤشرات إما داخلية أو خارجية:

أ- المؤشرات الداخلية: من بينها:

- التدهور أو الإتلاف المادي المتوقع في المخطط الابتدائي قد ظهر.

[1] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 663.

[2] – هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 25.

- تغيرات هامة في طريقة الاستخدام أو مستقبلية لها أثر على استخدام الأصل (إعادة الهيكلة، التخلي عن الأنشطة....)

ب – المؤشرات الخارجية: وتتمثل في:

- حدث انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر.
- تغيرات هامة لها أثر سلبي على المؤسسة، حدثت خلال الدورة أو ستحدث في المستقبل القريب في المحيط التقني الاقتصادي أو القانوني ومن أمثلة ذلك ظهور إجراءات جديدة تعجل من التقنيات المستخدمة غير فعالة التغيير في التنظيمات ... إلخ.
- معدل الفائدة سائد في السوق زاد خلال الدورة ومن المحتمل أن هذه الزيادة تخفض من القيم البيعية بشكل هام.

3– التسجيل المحاسبي:

يتم التسجيل المحاسبي للتدهور بشكل مشابه لتسجيل الاهتلاكات، غير أن حساب تدهور التثبيتات يحمل في الحساب 92 خسائر القيمة عن التثبيتات.

وبالنسبة للتثبيتات المادية فهي تحمل على الحساب الفرعي 291 خسائر القيمة عن التثبيتات المادية ويكون القيد كما يلي[1]:

		ـــــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــــ		
681		**مخصصات الإهتلاك وخسائر قيمة الأصول المتداولة**	####	
	291	**خسائر القيمة من التثبيتات المادية**		####
		البيـــــــان (اثبات خسارة القيمة)		

❖ **إعادة تقييم الخسائر في القيمة:**

تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بإعادة تقييم القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة للسنوات المالية السابقة وإن وجد أي مؤشر على أن الخسارة في القيمة المدرجة أصبحت غير موجودة أو انخفضت تقوم المؤسسة بإعادة تقدير القيمة القابلة للتحصيل الجديدة.

حيث تسجل كمنتوجات في حسابات النتائج عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية، ويتم إعادة تسوية ح/ 29 في نهاية كل سنة كما يلي[2]:

تسجيل قيد زيادة في خسارة القيمة:

[1] حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 663.

[2] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 25.

		ـــــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــــ		
681		**مخصصات الإهتلاك وخسائر قيمة الأصول المتداولة**	####	
	291	**خسائر القيمة من التثبيتات المادية**		####
		البيـــــــــان (زيادة في خسارة قيمة)		

تسجيل قيد استرجاع خسارة القيمة:

		ـــــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــــ		
291		**خسائر القيمة من التثبيتات المادية**	####	
	781	استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة		####
		البيـــــــــان (استرجاع خسارة قيمة)		

ثانيا: التنازل عن التثبيتات المادية

التنازل عن التثبيتات المادية

لمؤسسة اتخاذ قرار التنازل عن بعض التثبيتات المادية سواء المهتلك نهائيا أو الذي مزال صالحا للاستخدام، ويمكن أن يكون هذا التنازل عن طريق البيع أو الاستبدال أو بدون مقابل.

الفرع الأول: طرق التنازل عن التثبيتات المادية

قبل التطرق إلى طرق التنازل لابد من الإشارة إلى أنو يتم تحديد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت مادي أو معنوي خارج الخدمة أو خروجه عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية لتثبيت، وتدرج في الحسابات[1]:

كمنتوجات (الحساب752 "فائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية"، أو كأعباء (الحساب 652 "ناقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية ") في حساب النتائج منتوجات الخروج الصافي = سعر البيع المتفق عليه – تكاليف الخروج.

القيمة المحاسبية الصافية =القيمة الأصلية ثمن الشراء – الاهتلاكات المتراكمة +خسائر القيمة المنسجمة.

[1] عبد الرحمان عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص 135.

❖ **التنازل عن طريق البيع:**

يتم التنازل عن التثبيتات المادية عن طريق البيع إما نقدا أو عن طريق البنك أو عمى الحساب ولدينا حالتين لمتنازل عن طريق البيع[1].

➢ **التنازل عن أصل مزال في الخدمة**

حالة نقص القيمة عن التنازل:

		ن/##/##		
28		**الإهتلاكات المتراكمة للتثبيت**	####	
462		**حسابات دائنة عن عمليات بيع التثبيت**		
652		**ناقص قيمة عن خروج أصول ثابتة**		####
	21	**تثبيتات مادية**		
		البيـــــــــان		

حالة فائض القيمة عن التنازل:

		ن/##/##		
28		**الإهتلاكات المتراكمة للتثبيت**	####	
462		**حسابات دائنة عن عمليات بيع التثبيت**		
	752	**فائض قيمة عن خروج أصول ثابتة**		####
	21	**تثبيتات مادية**		
		البيـــــــــان		

➢ **التنازل عن التثبيت المهتلك تماما بعد انتهاء مدة الإهتلاك المحددة قانونا** ويكون القيد المحاسبي:

		ن/##/##	
28		**الإهتلاكات المتراكمة للتثبيت**	####

[1] علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص96.

	21	**حسابات دائنة عن عمليات بيع التثبيت**		####
		البيـــــــــــان		
		ـــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــ		
462		**حسابات دائنة عن عمليات بيع التثبيت**	####	
	752	**فائض قيمة عن خروج أصول ثابتة**		####
		البيـــــــــــان		

❖ **التنازل عن التثبيتات بدون مقابل**

في حال تنازل المؤسسة عن أصل ثابت بدون مقابل تقوم بترصيد حساب مقابل الاهتلاكات المتراكمة والباقي من قيمة المحاسبية إذا لم يهتلك تماما:

القيد المحاسبي[1]:

		ـــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــ		
28		**الإهتلاكات المتراكمة للتثبيت**	####	
652		**ناقص قيمة عن خروج أصول ثابتة**		####
	21	**تثبيتات مادية**		
		البيـــــــــــان		

وفي حال تنازل المؤسسة عن أصل ثابت بدون مقابل، لكونه قد تعرض إلى حادث ما فإنها تقوم بترصيد حسابه مقابل الاهتلاكات المتراكمة، ويعالج الفرق بين قيمته المحاسبية الأصلية تكلفة الشراء المسجل بها الأصل الإهتلاك المتراكم كأعباء استثنائية لكونه غير صالح للاستخدام وتم التخلص منو.

القيد المحاسبي:

[1] المرجع السابق، ص100.

		ـــــــــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــــــــ		
28		**الإهتلاكات المتراكمة للتثبيت**	####	
657		**الأعباء الاستثنائية لتسير الجاري**		####
	21	**تثبيتات مادية**		
		البيـــــــــــان		

وفي حال استلام المؤسسة تعويضات من مصالح التأمينات عن أصلها الذي تعرض إلى حادث فإن التعويض يعتبر من النواتج الاستثنائية عن عمليات التسيير:

القيد المحاسبي:

		ـــــــــــــــــــ ##/##/ن ـــــــــــــــــــ		
## 5		**الإهتلاكات المتراكمة للتثبيت**	####	
	757	**نواتج الاستثنائية لتسير الجاري**		####
		البيـــــــــــان		

❖ **التنازل عن طريق التبادل:**

قد تقوم المؤسسة باستبدال تثبيتاتها القديمة بأخرى جديدة خاصة بالنسبة لتمك التي تتأثر بالتقادم الزمني كمعدات النقل أو بالتطور التكنولوجي كتجهيزات ومعدات الإنتاج.

حيث تمثل عملية الاستبدال من وجية نظر المؤسسة كعملية بيع وجب تحديد نتيجتها، والتي تظهر من خلال قياس الفرق بين السعر المحدد من قبل بائع الأصل الجديد مطروحا منو القيمة

المدفوعة من قبل المؤسسة، وبين القيمة المحاسبية الصافية للأصل المراد استبداله ومنو تكون النتيجة[1]:

- ✓ ربح: إذا كان صافي السعر المحدد من قبل البائع أكبر من القيمة الباقية؛
- ✓ خسارة: إذا كان صافي السعر المحدد من قبل البائع أقل من القيمة الباقية.

[1] المرجع السابق، ص98.

خلاصة الفصل:

جاء هذا الفصل من الموضوع لعرض أهم المصطلحات والمفاهيم الضرورية التي تمس موضوع الدراسة, وعرض المعالجة المحاسبية الخاصة بالتثبيتات الملموسة وهذا من جانب النظام المحاسبي المالي بدءا بالاعتراف والقياس المبدئي و اللاحق إلى غاية الافصاح عنها بغية معرفة مدى كيفية معالجة النظام المحاسبي المالي لموضوع التثبيتات الملموسة وكذا مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الديناميكية التي تحصل في العالم فيما يخص المعالجة المحاسبية الخاصة بالتثبيتات الملموسة ومن خلال العرض المقدم في هذا الفصل تبين لنا مايلي

. 1- النظام المالي المحاسبي اهتم بالتثبيتات و خصص لها قوانين و حسابات خاصة بها من اجل معالجتها بأحسن الطرق ولتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة

2-جاء النظام المحاسبي المالي كثمرة لإلصالح المحاسبي في الجزائر في سنة 2010 ،وذلك ليتضمن ويساير التوجهات الاقتصادية الحديثة وليحقق المنافع المنتظرة للاقتصاد الوطني الذي يعتمد حاليا على آلية السوق.

الفصل الثاني:
دراسة تطبيقية لبعض التسجيلات المحاسبية للتثبيتات المادية

تمهيد:

بعدما حددنا الإطار النظري العام للدراسة بتطرقنا إلى المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي وقمنا بإستخراج اهم التطبيقات الخاصة بالمعالجة المحاسبية وكيفية تسيير التثبيتات المادية في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي.

ولاستكمال هذه الدراسة واثراء الموضوع وجب علينا ربط الدراسة النظرية بالواقع التطبيقي لمعرفة اتجاه التسيير وتطبيق النظام المحاسبي المالي على التثبيتات المادية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وكذا معرفة أهم المعوقات التي تعترضها وتقف عائقا أمام التطبيق السليم لهذا النظام، وبغية تأكيد أو نفي فرضيات دراستنا التطبيقية.

حيث سيتم في هذا الفصل إسقاط كل ما تناولناه في الدراسة النظرية على شركة العموري للاجر بالاغواط والتي تعتبر من أكبر الشركات بالولاية ولكي تكون الدراسة مركزة وشاملة تم دراسة المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي في الشركة المذكورة من تاريخ إنشائها إلى يومنا هذا.

ويشتمل هذا الفصل التطبيقي على ثلاثة مباحث، المبحث الاول تقديم لميدان الدراسة والمبحث الثاني تم التطرق من خلاله إلى المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي في شركة العموري بالاغواط والمبحث الثالث تم التطرق من خلاله إلى معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية لتثبيتات المادية في شركة العموري بالاغواط.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: مبررات اختيار المؤسسة محل الدراسة

اخترنا مؤسسةالإخوة عموري لصناعة الآجر الأحمر لتطبيق موضوع الدراسة بناء على عدة عوامل تميزها وتميز المحيط الصناعي بصفة عامة فكان أهمما مايلي:

تنتمي المؤسسة إلى القطاع الخاص الذي يتمتع بالاستقلالية في قراراته، و بالتالي فالخيار الذي ستنتهجه المؤسسة سيكون عن إدراك قوي و إيمان منها به، و ليس ناتجا عن ضغوط قرارات صادرة من فوق و بعيدة كل البعد عن واقع السوق.

يعرف القطاع الخاص تطورا ملحوظا و مساهمة فعالة في القيمة المضافة و الدخل القومي الصافي مقارنة بالقطاع العام، وذلك حسب إحصائيات لوزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالتعاون مع باقي الوزارات.

يشغل القطاع الخاص 740000عامل منهم 196000 في قطاع الصناعة مما يبين مساهمته في توفير مناصب شغل و بالتالي تخفيض نسب البطالة، وذلك حسب دراسة لكل من Booz, Allen, Hamilton حول واقع واستراتيجيات الصناعة في الجزائر والمنشورة على موقع الوزارة.

اهتمام الدولة بتطوير قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف تدعيم التنمية المحلية، وتوفير مناصب الشغل وتجنيد الادخار وكذلك تحسين التكامل الصناعي، حيث قامت الوزارة باستقصاء وجه لمسيري المؤسسات للإحاطة وبدقة بالصعوبات التي تواجه إنشاء هذا النوع من المؤسسات والتي نتائجها منشورة على موقع الوزارة.

السوق الذي تنشط فيها المؤسسة ما يزال يقبل استثمارات إضافية وبالتالي يقبل دخول منافسين جدد، مما يحفز المؤسسات على تدعيم مركزها التنافسي والعمل على التطوير في الداخل والخارج بشكل مستمر لتحقيق خطوات متقدمة"une avance "، والتي ستشكل فجوة على المؤسسات الراغبة في الدخول إلى السوق تغطيتها أولا ثم الدخول في معترك المنافسة.

المؤسسة ذات حجم صغير، وبالتالي لا يوجد مشكل الاتصال الذي تعاني منه المؤسسات الكبيرة والذي يعتبر عاملا مهما في التأثير على عملية صنع القرار(تكوين البدائل، مناقشتها...)، حيث نستطيع الافتراض بأن المعلومة تنتقل بسرعة بين مختلف الوحدات والمستويات التنظيمية.

المطلب الثاني: نشأة المؤسسة

ظهرت مؤسسة الإخوة عموري لصناعة الآجر الأحمر بالمنطقة الصناعية (بوشاكر) لولاية الاغواط في 24 أفريل2014، وانطلقت في الإنتاج بشكل رسمي في12 جوان 2018 بطاقة إنتاجية قدرت ب 70000. طن سنويا من المواد الحمراء ،حاليا تبلغ هذه الطاقة120000طن سنويا و برأسمال يقدر بـ 000 70 000 دج.

تقدر المساحة الإجمالية لمؤسسة الإخوة عموري للآجر الأحمر ب 2 هكتار و8000 متر مربع وتنقسم إلى قسمين: 85.11048 متر مربع مخصصة للإنتاج، أما القسم الثاني والمقدر بـ15.16678 متر مربع عبارة عن مساحة حرة جزء يشمل مخازن إضافية، والجزء الآخر يشمل مواقف للسيارات ومختلف معدات النقل بالإضافة إلى مبنى الإدارة.

مصالح المؤسسة:

المدير العام: يعتبر المسير والمسؤول على جميع الأعمال داخل المؤسسة.

سكرتارية: وهي المسؤولة عن تنظيم العلاقات بين المدير والأفراد المتواجدين في المؤسسة والمتعاملين معها مثل الزبائن.

مصلحة الوقاية و الأمن : و تهتم بالمحافظة على الوحدات وأمن وسلامة العاملين بها.

المديرية التقنية: و التي تتفرع منها المصالح التالية:

1. **مصلحة الشراء و التخزين :** تهتم هذه المصلحة بشراء المواد الأولية ومراقبتها ثم تخزينها .
2. **مصلحة الصيانة :** تهتم بصيانة معدات الإنتاج الكهربائية والميكانيكية عند العطب، وكذا صيانة جميع المعدات الأخرى.
3. **مصلحة الإنتاج :** هي التي تشرف على تنظيم وتسيير الإنتاج عبر مختلف مراحله منذ دخول المواد الأولية إلى الورشات حتى مرحلة إتمام المنتوج، حيث يجب التأكد من أنه صالح للاستعمال من جهة وأنه مطابق للمواصفات من جهة أخرى.

مديرية المحاسبة و المالية: وتتفرع منها المصالح التالية:

1. **مصلحة المبيعات:** تقوم بإعداد الفواتير، استلام طلبات العملاء، ويتم فيها تسديد المستحقات النقدية.
2. **مصلحة إدارة الموارد البشرية :** وتعمل على تسيير وتكوين المستخدمين، وتدبير شؤونهم الاجتماعية.
3. **مصلحة المالية :** وتختص بجميع العمليات المالية المحاسبية وتسجيلها.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية مؤسسة العموري

تمر التثبيتات بثلاث مراحل، مرحلة الدخول أو الاستحواذ، مرحلة الاستخدام، مرحلة الاستغناء وسيتم توضيح كل مرحلة من هذه المراحل على أرض الواقع من خلال دراسة تطبيقية للتثبيتات المادية في مؤسسة لعموري.

المطلب الأول: دراسة ميزانية الاصول للشركة

من أجل معرفة التثبيتات المادية للشركة لابد من عرض ودراسة الميزانية الختامية للأصول وبعض الملاحق، وذلك من أجل توفير خاصية القوائم المالية للمقارنة حيث تشمل القيم المحاسبية لمختلف البنود لسنة 2019 وقد تم الحصول عليها من دائرة المالية والمحاسبة بالشركة والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي وفيما يلي عرض لها

أولا: ميزانية السنة المالية المقفلة في 2019/12/31(الاصول)

الجدول رقم (2–1) : ميزانية مؤسسة العموري لسنة 2019

الأصل	ملاحظة	اجمالي 2019	الاهتلاك وخسارة القيمة 2019	صافي 2019	صافي 2018
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الأيجابي أو السلبي	-	-	-		
تثبيتات معنوية		4728 511 840,	5 010 570,26	23 501 270,48	4 350 664,43
ثبيتات عينية		-	-		
اراضي		-	-		
مباني		463,35 383 316	14 500 908,74	301 882 554,61	302 907 474,31
تثبيتات عينية اخرى		2 475 390 281,17	112 585 781,05	2 362 804 500,12	1 140 843 569,69
تثبيتات ممنوح امتيازها		12 620 000,00		12 620 000,00	
تثبيتات جاري انجازها					12 549 608,85
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات اخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و اصول مالية اخرى غير جارية		18 982 252,59		18 982 252,59	89 922 252,57
ضرائب مؤجلة على الاصل					
مجموع الاصول الغير جارية		2 851 887 837,85	132 097 260,06	2 719 790 577,80	1 550 573 569,85
اصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		149 077 813,58		149 077 813,58	33 187 481,56
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن		9 515 381,64		9 515 381,64	20 836 694,83
المدينون الاخرون		273 696 589,98		273 696 589,98	-116 898 864,46
الضرائب و ما شابهها		19 007 207,64		19 007 207,64	26 511 611,11
حسابات دائنة اخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الاموال الموظفة و الاصول المالية الجارية الاخرى					
الخزينة		7621 314,5		621 314,57	30 315 777.09
مجموع الاصول الجارية		451 918 307,41		451 918 307,41	-6 047 299,98
مجموع العام للاصول		3 303 806 145,26	132 097 260,06	3 171 708 885,21	1 544 526 269,98

المصدر: وثائق من مؤسسة العموري انظر الملحق رقم 1

تنقسم أصول مؤسسة العموري إلى قسمين أصول غير جارية وأصول جارية

1 الاصول غير الجارية: وتتمثل الاصول غير الجارية في التثبيتات المعنوية والتثبيتات العينية والتثبيتات المالية حيث أنها تمثل نسبة 85,75% من المجموع العام للاصول **(أنظر ملحق 1)** وقد تم حساب هذه النسبة بالمعادلة التالية:

نسبة الاصول غير الجارية=(صافي الاصول غير الجارية÷المجموع العام للاصول)× 100

100*(3171708885,21 / 2719790577,80) =

%85,75 =

1-2- التثبيتات المادية: وهي التثبيتات التي اقتنتها الشركة بغية استعمالها في نشاطها العادي ومتمثلة في الاراضي، مباني، تثبيتات عينية أخرى، تثبيتات ممنوح امتيازها، تثبيتات يجري إنجازها، وهذا بغرض الحصول على المنافع وتدفقات نقدية مستقبلية، وتحقيق أهداف الشركة وتمثل هذه التثبيتات نسبة98.44 % من مجموع صافي الاصول كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2–2) نسبة التثبيتات من مجموع الاصول

التثبيتات العينية	المبلغ الصافي 2019	نسبة مجموع صافي الأصول غير جارية
الاراضي	0	% 0
مباني	301 882 554,61	% 11.1
تثبيتات عينية أخرى	2 362 804 500,12	% 86.88
تثبيتات ممنوح امتيازها	12 620 000,00	% 0.46
تثبيتات يجرى إنجازها	0	0%
مجموع التثبيتات العينية	2677307054,73	% 98,44

المصدر: من اعداد الطلبان بالاعتماد على الجدول (2–1)

المطلب الثاني: مرحلة دخول التثبيتات

وهي مرحلة حصول المؤسسة على الأصل الثابت، ويمكن التمييز بين عناصر التثبيتات المادية في مؤسسة العموري على أساس:

- التثبيتات التي تم الحصول عليها بمقابل مادي؛
- التثبيتات التي تم إنتاجها بوسائل المؤسسة الخاصة؛
- التثبيتات التي مازالت في طور الإنتاج.

أولا: التثبيتات المادية التي تم الحصول عليها بمقابل مادي

خلال سنة 2018 قامت مؤسسة العموري بالعمليات الآتية:

_ في 2018/02/12 اشترت أراضي للبناء 600.000.00 دج، المصاريف الخاصة بعقد الاراضي هي 500.000 دج، الكل سدد بشيك.

_ في 2018/02/28 اشترت معدات مكتب بـ36000 دج على الحساب، مصاريف نقلها 4000دج وتركيبها 5000دج سددت بشيك.

_ في 2018/12/21 اشترت شاحنة ب 2.980.000 دج سددت بشيك بنكي.

وقد قامت المؤسسة بإدراج هذه العناصر ضمن أصولها بتكلفة الحيازة، حيث سجلتها على النحو الاتي:

		2018/02/12		
211		أراضي	60.500.000	
	512	البنك		60.500.000
		الحيازة على أراضي		
		2018/02/28		
2181		معدات مكتب	45.000	
	404	فائض قيمة عن خروج أصول ثابتة		36.000
	512	البنك		9.000
		شراء معدات مكتب		
		2018/12/21		
2182		معدات نقل	2.980.000	
		البنك		2.980.000
		شراء معدات نقل		

ثانيا: التثبيتات المادية التي تم إنتاجها بوسائلها الخاصة

في 2018/04/18 أنجزت مؤسسة العموري بوسائلها الخاصة مستودع، واستهلكت لأجل ذلك مواد ولوازم (أجور، اسمنت...) ب 250000دج، أجور العمال بـ150000 دج وتم الانتهاء منه في 2018/08/05وقد قامت المؤسسة بالتسجيلات الآتية:

قدرت قيمة المخزن بتكلفة إنتاجه أي =250000+150000=400000دج

		2018/04/18		
601		**مواد أولية**	250.000	
631		**أجور المستخدمين**	150.000	
	512	**البنك**		400.000
		تسجيل مصاريف المتحملة لإنجاز المستودع		
		2018/08/05		
213		**بناءات**	400.000	
	732	**الإنتاج المثبت للأصول المادية**		400.000
		إنجاز مستودع		

ثالثا: التثبيتات المادية التي ما زالت في طور الإنجاز

مؤسسة العموري يحدث وأن تصادف في 12/31/ 2020 عناصر لم تبلغ نسبة انجازها 100% سواء تم إنتاجها من قبل المؤسسة أو أوكلت العملية للغير، لذلك تسجلها ضمن أصولها في (حساب 232 التثبيتات المادية الجاري إنجازها) بالتكاليف المتراكمة للإنتاج أو بقيمة الفواتير المتضمنة تقدم الأشغال.

1)الإنتاج من قبل مؤسسة العموري

انطلقت مؤسسة العموري في بناء مبنى بوسائلها الخاصة وفي نهاية سنة 2019 قدرت تكلفة المبنى (تكلفة الإنتاج) بـ 8017533دج مع العلم أن هذا المبنى لم تنته منه لغاية هذا التاريخ وفي 2021/03/10 انتهت مؤسسة العموري من بناء المبنى وقد بلغت التكلفة الإجمالية ب 24052600دج حيث قامت مؤسسة العموري بالتسجيلات الآتية:

		2019/12/31		
232		**تثبيتات مادية جاري إنجازها**	8.017.533	
	732	**الإنتاج المثبت للأصول المادية**		8.017.533
		تكلفة بناء مبنى		
		2021/03/10		
213		**بناءات**	24.052.600	
	232	**تثبيتات مادية جاري إنجازها**		24.017.533
	732	**الإنتاج المثبت للأصول المادية**		35.067
		تكلفة الاجمالية إنجاز مبنى		

2)الإنتاج من قبل الغير

في 2018/04/06 اتفقت مؤسسة العموري مع مقاول على إنجاز مبنى إداري تكلفته قدرت ب 8295137دج، وسددت للمقاول تسبيق 200000دج بشيك

وفي 2019/11/05 قدم المقاول الحالة الأولى لتقدم الأشغال بتكلفة إجمالية ب5124643 للتسديد.

وفي 2020/12/31 قدم المقاول الحالة الثانية والأخيرة لتقدم الأشغال للتسديد ب 3170494دج استلمت المبنى بتاريخ 2021/01/17 وقد قامت مؤسسة العموري بالتسجيلات الآتية:

		2018/04/06			
	238	تسبيقات مسددة على طلبات بالتثبيتات		200.000	
		البنك	512		200.000
		دفع التسبيق			
		2019/11/05			
232		تثبيتات مادية قيد الإنجاز		5.124.643	
		تسبيقات مسددة على طلبات بالتثبيتات	238		200.000
		البنك	512		4.924.643
		دفع مصاريف الانجاز			
		2020/12/31			
232		تثبيتات مادية قيد الإنجاز		3.170.494	
		البنك	512		3.170.494
		دفع مصاريف الإنجاز			
		2021/01/17			
213		مباني		8.295.137	
		تثبيتات مادية جاري إنجازها	232		8.295.137
		إنجاز مبنى			

المطلب الثالث: دراسة تطبيقية عن مرحلة الاستخدام (إهتلاك– التقييم– الخسارة)

تبدأ هذه المرحلة من تاريخ الاستخدام الفعلي للأصل الثابت حتى يتم الاستغناء عنه.

أولا: الإهتلاك

1– إهتلاك التثبيتات:

كما ذكرنا سابقا قامت مؤسسة العموري في 2018/12/21 بإقتناء شاحنة ب 2.980.000 دج سددت بشيك بنكي وتقوم بإهتلاك هذه الشاحنة وفق طريقة القسط الثابت لمدة 5 سنوات على نحو التالي:

$$\text{قسط الإهتلاك} = \frac{\text{تكلفة التثبيت}}{\text{الإنتاجي العمر}}$$

$$\text{قسط الإهتلاك} = \frac{2.980.000}{5} = 596.000$$

جدول (2–3) مخطط قسط الإهتلاك

السنوات	التكلفة الأصلية للتثبيت	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المتبقية الصافية
السنة 2019	**2.980.000**	**596.000**		**2,384,000**
السنة 2020	**2.980.000**	**596.000**		**1,788,000**
السنة 2021	**2.980.000**	**596.000**		**1,192,000**
السنة 2022	**2.980.000**	**596.000**		**596,000**
السنة 2023	**2.980.000**	**596.000**		**0**

المصدر: من اعداد الطالبان

		2019/12/31		
681		مخصصات الإهتلاك والمؤونات والخسائر في القيمة	596.000	
	2818	إهتلاك الأصول الثابتة المادية		596.000
		قسط إهتلاك سنة الأولى		

2- إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات

مؤسسة العموري لديها تثبيتات تتطلب صيانة دورية، يسجل إهتلاكها على النحو الآتي:

في 01/12/ 2018 قامت المؤسسة بشراء معدات مدتها النفعية 10 سنوات ب 5 مليون دج، إن المعدات تطلب عملية الصيانة دورية مرة في كل 03 سنوات، حيث أن تكلفة عملية الصيانة هي 600000 دج وقد سددت في 2021/01/08 بشيك بنكي حيث وضحت المؤسسة السعر 5 مليون دج يشمل 4.4 مليون وهو سعر المعدات و600.000 دج تكلفة الصيانة.

التسجيل المحاسبي:

		2018/01/12		
21510		**معدات صناعية**	4.400.000	
21511		**معدات صناعية – الصيانة**	600.000	
	404	**موردو التثبيتات**		5.000.000
		قسط إهتلاك سنة الأولى		
		2018/12/31		
21511		**معدات صناعية – الصيانة**	960.000	
	21510	**معدات صناعية**		9.400.00
		ترصيد الحسابين		200.000

ويتم تسجيل نفس القيد أعلاه والخاص بالإهتلاكات في نهاية السنوات 2019- 2020 وخلال سنة 2021 يتم تسجيل القيود التالية:

		2021/01/08		
21511		**معدات صناعية – الصيانة**	600.000	
	512	**البنك**		600.000
		تسديد مصاريف الصيانة		

		2021/12/31		
6812		**مخصصات إهتلاك أصول غير جارية**	960.000	
	281510	**إهتلاك معدات صناعية – الصيانة**		940.000
	281511	**إهتلاك معدات صناعية – الصيانة**		20.000
		قسط إهتلاك سنة 2018		

ثانيا: دراسة تطبيقية عن تقييم التثبيتات المادية

تقييم مؤسسة العموري التثبيتات بعد تقييمها الأولي حسب طريقة التكلفة.

ويمكن توضيحها على النحو الآتي:

في 2021/12/31كان الإهتلاك المتراكم للشاحنة بـ1.788.000دج، حيث أن تكلفة الحيازة قدرت بـ 2.980.000 دج سددت بشيك بنكي.

وقد قامت مؤسسة العموري بالمعالجة المحاسبية الآتية:

قيمة الشاحنة في 2021/12/31 =تكلفة الحيازة – الإهتلاك– الخسارة في القيمة

=2.980.000 – 1.788.000 – 0= 1.192.000دج

وبما أن عملية إعادة التقييم ليست بإجبارية هي حرة، مؤسسة العموري لا ترى ضرورة لذلك، ولتوضيح هذه العملية نفترض ان مؤسسة العموري تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها.

ومثال على ذلك:

في 2018/01/12 اشترت المؤسسة معدات صناعية ب10.000.000 دج بشيك بنكي، وتهتلك هذه المعدات خلال فترة 10 سنوات.

وفي 2021/01/13 قدرت قيمة المعدات الصناعية ب 11.000.000دج لذا فقد قررت المؤسسة إعادة تقييمها.

كيف لمؤسسة العموري معالجة هذه العملية؟

إن قسط الإهتلاك السنوي للمعدات خلال كل من السنوات 2018 2019 و2020 وقبل إعادة التقييم هو 1.000.000دج، لذا تكون القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في 2021/01/13:

تساوي 10.000.000−3.000.000=7.000.000دج

ويكون معامل إعادة التقييم يساوي11.000.000÷7.000.000 = 1.6

إذن 11.000.000 دج هي القيمة الحقيقية للمعدات بتاريخ 2021/01/01 (أي سعر بيعها) بعد إستخدامها لمدة 3سنوات

- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للأصل

إن قيمة المعدات بعد إعادة تقييمها هي :10.000.000×1.6=16.000.000دج أي زيادة ب 6.000.000دج عن قيمتها الأصلية.

أما إعادة تقييم الإهتلاك المجمع فتكون 3.000.000×1.6=4.800.000دج أي بزيادة 1.800.000دج وفي القيد الآتي تسجل فقط الزيادة في قيمة كل من المعدات الإهتلاك المجمع.

		2021/01/13		
2151		**معدات صناعية**	6.000.000	
	28151	**إهتلاك معدات صناعية**		1.800.000
	105	**فارق إعادة التقييم**		4.200.000
		إعادة تقييم المعدات الصناعية		

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في 2021 /01/13 تساوي

16.000.000− (1000000+1000000+1000000) =13.000.000دج

وقسط الإهتلاك في 2021/12/31 يساوي 13.000.000÷7سنوات=1.857.143دج، منها 1.000.000دج قسط إهتلاك عادي (أي معدل القسط قبل إعادة التقييم) و857.143دج هي قسط أو حصة إهتلاك إضافية نتجت عن عملية إعادة التقييم، إذن في نهاية السنة 2021 يسجل القيد الآتي:

		2021/12/31		
681		**مخصصات الإهتلاك والمؤونات والخسائر في القيمة**	1.857.143	
	28151	**إهتلاك معدات صناعية**		1.857.143
		قسط إهتلاك معدات صناعية		

ثالثا: خسارة في قيمة التثبيتات المادية

يحدث وأن تتعرض التثبيتات خاصة المادية منها إلى تدني القيمة في حالة وجود أي مؤشر يدل على ذلك، سواء داخلي أو خارجي كما تم الإشارة إليه في الفصل الاول من الجانب النظري، يمكن توضيح المعالجة المحاسبية له على النحو الآتي:

في 2018/01/03 اشترت المؤسسة معدات ب200.000 دج بشيك، فترة استخدامها 10سنوات، في نهاية السنة 2019 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات هي 120.000دج هي أقل من القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في نهاية السنة 2019. إذن فعلى تسجيل خسارة في قيمة المعدات بـ 40.000دج.

القيد المحاسبي:

		2019/12/31		
6811		**مخصصات الإهتلاك والمؤونات والخسائر في القيمة**	40.000	
	2915	**خسارة القيمة عن المعدات صناعية**		40.000
		إنخفاض قيمة المعدات صناعية		

قسط الإهتلاك السنوي هو 200.000دج ÷10سنوات =20000 دج سنويا

و40.000دج تمثل خسارة إنخفاض قيمة المعدات، ثم انه وبداية من السنة 2020 يكون قسط الإهتلاك يساوي القيمة المحاسبية الصافية للمعدات (أي 200.000- 80.000=120.000دج) تقييم مدة الإستخدام المتبقية هي8سنوات إذن:

قسط الإهتلاك السنوي =120.000÷8= 15000دج

قسط الإهتلاك السنوي أصبح 15.000دج سنويا عوض 20.000دج.

وفي نهاية 2021 كانت القيمة القابلة للتحصيل 95000دج

استرجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية السنة 2019

إذا حدث أن ارتفعت القيمة القابلة للتحصيل للتثبيتات ما، فإنه يتم استرجاع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها لهذه التثبيتات، في هذه الحالة القيمة المحاسبية الصافية في نهاية 2021

=200.000- (20.000+20.000+40.000+15.000+15.000) = 90.000 دج هي أقل من القيمة القابلة لتحصيل المعدات 95000 دج.

لذا ستقوم باسترجاع خسارة القيمة أي 5.000 دج المسجلة في نهاية السنة 2019 بالقيد المحاسبي الآتي:

		2019/12/31		
2915		**خسارة القيمة عن المعدات صناعية**	5.000	
	7811	**استرجاع خسائر قيمة أصول غير الجارية**		5.000
		استرجاع خسارة قيمة		

❖ بإفتراض أن للمؤسسة أراضي للبناء قيمتها الدفترية 10000000دج، في نهاية السنة 2019 قدرت قيمة الأراضي ب9.500.000 دج

وبما أن الأراضي هي من الأصول التي لا يتم اهتلاكها، وعليه فانخفاض قيمتها يسجل كخسارة في القيمة، وليس كإهتلاك.

لذا ستقوم المؤسسة بتسجيل القيد الاتي:

		2019/12/31		
681		مخصصات الإهتلاك والمؤونات والخسائر في القيمة	500.000	
	2911	خسارة القيمة عن الأراضي		500.000
		إنخفاض قيمة لأراضي		

المطلب الرابع: مرحلة الاستغناء عن التثبيتات

تبدأ هذه المرحلة مع نهاية خدمات التثبيت لأنه أصبح لا يعمل بكفاءة مع زيادة مصاريف الصيانة والمحافظة عليه وقد يتم ذلك عن طريق شطبه أو بيعه أو استبداله بأصل أخر

- ❖ قامت مؤسسة العموري في 2021/07/01 ببيع معدات ب122500 دج بشيك، حيث اشترت ها في 2018/01/05 ب 150000دج وتهتلك على أساس فترة استخدام 10 سنوات.

وقد قامت بالمعالجة المحاسبية على النحو الآتي:

- القيمة المحاسبية الصافية للمعدات بتاريخ بيعها تساوي (سعر الشراء- الإهتلاك المجمع) أي:

150000-(150000×10.0×5.3 سنة) =97500دج

وكان الربح المحقق من بيع المعدات يساوي (سعر البيع- القيمة المحاسبية الصافية) أي:

122500- 97500=25000دج وسجلت في الحساب 752كما يلي:

		2021/07/01		
681		مخصصات الإهتلاك والمؤونات والخسائر في القيمة	7.500	
	2811	اهتلاك معدات		7.500

		اهتلاك معدات		
		قسط إهتلاك لفترة 6 أشهر من سنة 2021		
		(150000÷10) ×12/6=7500دج		
		2019/12/31		
512		**البنك**	122500	
681		**مخصصات الإهتلاك والمؤونات والخسائر في القيمة**	52500	
	215	**منشأت تقنية- معدات**		150000
	752	**فائض قيمة خروج تثبيتات بيع معدات**		25000
		بيع معدات (فائض قيمة)		

وفي 2020/03/09 باعت مؤسسة العموري أجهزة إعلام ألي بـ 300000دج وقد تم شرائها في 2018/06/25 435000 دج ، تهتلك خلال 10سنوات حيث عالجت هذه العملية على النحو الاتي:

قسط الإهتلاك السنوي =435000÷10=43500 دج

مجموع الإهتلاك إلى غاية التنازل (43500+21750+7250) =72500دج

القيمة المحاسبية الصافية لأجهزة الإعلام الآلي بتاريخ بيعها تساوي (435000-72500) =362500دج

		2020/03/09		
681		**مخصصات الإهتلاك والمؤونات والخسائر في القيمة**	7.250	
2818		**إهتلاك معدات إعلام آلي**		7.250
		قسط الإهتلاك لفترة شهرين من سنة 2020		
		2020/03/09		
28181		**إهتلاك معدات إعلام آلي**	72.500	
512			300.000	

		البنك		
652		ناقص قيمة عن خروج معدات إعلام آلي	62.500	
	215	منشأت تقنية- معدات		435.000
		بيع معدات (ناقص قيمة)		

المبحث الثالث: معوقات تسيير وتطبيق النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة في شركة العموري

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم المعوقات التي تواجه المسيرين في تطبيق النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة في شركة العموري وذلك من خلال مطلبين، المطلب الأول يتم فيه تحديد أهم هذه المعوقات والمطلب الثاني محاولة التعليق والتوضيح والتحليل لهذه النتائج.

المطلب الأول: المعوقات التي تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة في الشركة.

من أجل إستخلاص أهم المعوقات التي تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية في الشركة محل الدارسة، ، قمنا بإستخدام أداة الدراسة والمتمثلة في المقابلة في شكل حوار مع المسؤول المحاسبي والمالي وذلك بطرح أسئلة شفوية عليه تم تلخيصها في الجدول الموضح أدناه وذلك من أجل معرفة مختلف آرائه حول الموضوع ولقد استعنا في إعداد هذه الأسئلة من خلال ما تطرقنا إليه في الجانب النظري وما استخلصتاه من مختلف المراجع والمقالات العلمية وملتقيات ودارسات سابقة وقوانين صادرة بخصوص النظام المحاسبي المالي.

ومن خلال مقابلتنا مع المسؤول المحاسبي والمالي بالشركة قام بإبداء أريه والإجابة عن جميع التساؤلات ووضعه علامة (×) على الخانة التي يرها مناسبة والملخصة والموضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (2–4): يوضح أهم المعوقات التي تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة في الشركة.

لرقم	التساؤلات	وافق بشدة	وافق	ير وافق	غ ير موافق بشدة	حايد
	النظام المحاسبي المالي يتميز بالغموض ولا توجد هناك مذكرة منهجية بالشكل الكافي مدعمة بأمثلة وتطبيقات تشرح ذلك.					
	نقص التكوين والتأهيل العلمي والعملي للإطارت المختصة بالمحاسبة في المؤسسة في مجال النظام المحاسبي المالي الجديد.					
	عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.					
	غياب أسواق مالية نشطة تؤخذ أسعارها كمرجع لعملية التقييم.					
	غياب مكاتب الخبرة المتخصصة في مجال تقييم التثبيتات.					
	حجم المؤسسة وامكانياتها يجعل تطبيق النظام المحاسبي المالي يثقل كاهلها بالتكاليف.					

المصدر: من إعداد الطابين بناء على مختلف المصادر والمارجع ومقابلة المسؤول المحاسبي والمالي لشركة لعمور

المطلب الثاني: تحليل النتائج المتوصل إليها.

من خلال الجدول أعلاه نقوم فيما يلي بالتعليق وتوضيح وتحليل لكل ما صرح به المسؤول المحاسبي والمالي بالشركة ميدان الدارسة بخصوص أهم المعوقات التي تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية في الشركة ليتم إعتماد كل ذلك كنتيجة للدارسة:

أبدى المسؤول المحاسبي والمالي بالشركة بالحياد إتجاه التساؤل الأول:" النظام المحاسبي المالي يتميز بالغموض ولا توجد هناك مذكرة منهجية بالشكل الكافي مدعمة بأمثلة وتطبيقات تشرح ذلك "وهذا بغية ذكر بعض الصعوبات الأخرى التي يراها تعيق الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي وفيما يلي ذكر لأهم الصعوبات الأخرى:

- الثقافة السائدة في المؤسسات ترتكز على سير الحسابات وليس على الجوانب الفنية والعلمية للمحاسبة.
- عدم وجود إرادة لأصحاب القرار في التطبيق الفعلي لقواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيتات الملموسة.
- عدم جدوى النظام المعلوماتي في المؤسسات، ونقص الخبراء في مجال استخدام الكمبيوتر والانترنت
- عدم جدوى الكفاءات خاصة بالميدان التي تؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي المالي.

وأبدى المسؤول المحاسبي والمالي بالشركة الموافقه إتجاه التساؤل الثاني " نقص التكوين والتأهيل العلمي والعملي للإطارات المختصة بالمحاسبة في المؤسسة في مجال النظام المحاسبي المالي الجديد."

كما أبدى رأيه أيضا بالموافقة إتجاه العبارة الثالثة:" عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي"، حيث أوضح أن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي يتطلب إلى استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي وبالتالي ضرورة إجراء تغييرات في النصوص الجبائية لتكون متوافقة مع أحكام النظام المحاسبي المالي.

وجاء في العبارة الخامسة:" غياب أسواق مالية نشطة تؤخذ أسعارها كمرجع لعملية التقييم " إجابته بالموافقة بشدة.

وقد أبدى المسؤول المحاسبي والمالي بالشركة أيضا بالموافقة على العبارة " غياب مكاتب الخبرة المتخصصة في مجال تقييم التثبيتات."

وقد أظهر المسؤول المحاسبي والمالي بالشركة بالموافقة على العبارة " حجم المؤسسة وامكانياتها يجعل تطبيق النظام المحاسبي المالي يثقل كاهلها بالتكاليف " بإعتبار الشركة ما ازلت في أطوارها الأولى، وبالتالي يجب مراعاة طبيعة الإمكانيات المالية والمادية التي تمتاز بها الشركة وحجم التكاليف التي تتحملها، مقارنة بالفوائد المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

كما أبدى المسؤول المحاسبي والمالي إلى إقتراح بعض الإجراءات التي يرى أن من شأنها ان تزيد من الالتزام بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية الخاصة بالتثبيتات المادية، نلخص أهمها في النقاط التالية:

-الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي يتطلب تهيئة المناخ المناسب لذلك سواء داخل الشركة أو خارجها (المسيرين، متخذي القرارت والدولة).

-تحيين النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع التعديلات في المعايير المحاسبية الدولية والإصدارات الأخيرة لها.

-التوافق بين النظام الضريبي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي.

-توفير سوق نشطة أو مجموعة خبراء يمكن الرجوع إليهم عند إعادة تقييم التثبيتات الملموسة.

-تطوير الكفاءات المهنية في مجال الخبرة المتخصصة.

-التركيز على تكوين المورد البشري، الذي يتمكن من النظام ألمعلوماتي بالشركة، ويتمكن في نفس الوقت من القواعد المحاسبية وكذا النظام المحاسبي المالي.

-التكوين الجيد والمستمر للإطار المحاسبي في مجال النظام المحاسبي المالي.

-إصدار مذكرات دورية يمكن الرجوع إليها كمرجع عند الحاجة.

الخـــــاتمة

الخاتمة:

إن المتطلع لإجراءات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، يرى أنه من الضروري أولا محاولة الفهم الجيد لجانبه النظري ومعرفة طبيعة النشاط الاقتصادي للمؤسسات من جهة أخري، ولهذا السبب حاولنا في بحثنا هذا معالجة إشكالية كيفية تسيير التثبيتات المادية في المؤسسة الاقتصادية، متناولين في ذلك دراسة حالة مؤسسة العموري للاجر وترجع هذه الدراسة لما تحتله التثبيتات المادية من أهمية كبيرة في المؤسسة الاقتصادية خاصة، لذا وجب التعامل معها بصفة خاصة ومتميزة ومتابعة تدفقها وتغييراتها ومختلف ما يطرأ عليها من عمليات (حيازة، اهتلاك، تدني قيمة، إعادة التقييم التنازل) ، للتحكم في عوائد التثبيت المادي وإحصاء تكاليفه بطريقة أكثر تفضيلا ومصداقية.

- **اختبار الفرضيات:**

انطلاقا من الاشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة ووضعنا لعدة فرضيات وبعد دراستنا لمختلف جوانب الموضوع سواء من الجانب النظري أو التطبيقي وبعد اختبارنا لمد صدق فرضيات الدارسة توصلنا إلى النتائج التالية:

-**الفرضية الاولى.** إن مجمع العموري الإنتاج الآجر يقوم بتسيير الجيد تثبيتاته المادية بصفة دورية من إعادة تقييم وتقدير خسائر عن التثبيتات، هذه الفرضية تم تاكيدها في الفصل الثاني خلال العرض التطبيقي للتسجيلات المحاسبية في المؤسسة حيث ان المؤسسة تقوم بتقييم واعادة تقييم دورية لتثبيتاتها وهذا ما يسمح بعرض صادق للحالة الاقتصادية للمؤسسة ويعكس الصورة الحقيقة للوضعية الاقتصادية للمؤسسة ويمكنها من تقدير خسائرها بشكل جيد ودقيق وهذا يعتبر تسيير جيد.

-**الفرضية الثانية.** تلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية لتثبيتاتها الملموسة من حيث الاعتراف والتقييم المبدئي، الاهتلاك؛ الاستغناء، تم تاكيد هذه الفرضية ونفيها في جزء منها من خلال الدراسة الميدانية بشركة العموري للاجر بالاغواط، حيث تيين أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية لتثبيتاتها

المادية فيما يخص حيث الاعتراف والتقييم المبدئي، الاهتلاك؛ بينما لا تلتزم بتطبيق قواعد النظام المحاسي المالي في المعالجة المحاسبية لتثبيتاتها المادية فيما يخص الاستغناء

3-الفرضية الثالثة – من أبرز المعوقات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية في المعالجة المحاسبية لتثبيتاتها المادية هو عدم وجود سوق نشط يسمح بإعادة تقيم هذه التثبيتات. تم تاكيد هذه الفرضية من خلال الفصل الثاني خلال العرض التطبيقي حيث من أهم الصعوبات الي تحد من التطبيق السليم غياب سوق نشط تؤخذ أسعاره كمرجع لعملية التقييم، وكذا غياب مكاتب خبرة مخصصة في مجال تقييم التثبيتات.

- **نتائج الدراسة:**

يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل اليها من خلال درستنا لهذا الموضوع مايلي:

-نتائج الدراسة النظرية:

من خلال العرض النظري للدراسة يمكننا أن نستخلص النتائج التالية:

-جاء النظام المحاسبي المالي كثمرة للاصلاح المحاسبي في الجزائر في سنة 2010، وذلك ليتضمن ويساير التوجهات الاقتصادية الحديثة وليحقق المنافع المنتظرة للاقتصاد الوطني الذي يعتمد حاليا على آلية السوق.

-فصل النظام المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية، وخصص لها حسابات خاصة بها.

نتائج الدراسة التطبيقية:

أما فيما يخص النتائج التي استخلصت من الدراسة التطبيقية فهي كالأتي:

-تلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في تسيير تثبيتاتها فيما يخص الاعتراف والتقييم المبدئي والافصاح المطلوب عن هذه التثبيتات بينما تواجه هذه المؤسسات صعوبات كثيرة في تسيير تثبيتاتها خصوصا من ناحية التقيم وهذا راجع الى:

*غياب سوق نشط تؤخذ اسعاره كمرجع لعملية التقييم

*عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المالي المحاسبي

*غياب مكاتب خبرة متخصصة في مجال تقييم التثبتات المادية

*غياب التكوين المستمر للاطارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فيما يخص المفاهيم المحاسبية الجديدة.

- **توصيات واقتراحات الدراسة:**

بناءا على نتائج الجانب التطبيقي و استنادا للمراجعة النظرية للدراسة فقد تمت التوصية بما يلي:

- توضيح النقاط غير مفهومة و الغير واضحة في النظام المحاسبي المالي من أجل التطبيق الأمثل

- تكييف البيئة الاقتصادية و القانونية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي لتفادي اي مشاكل أثناء التطبيق ك:

* التوافق بين النظام الضريبي و متطلبات النظام المحاسبي المالي .

* العمل على تفعيل و تنشيط السوق المالي في الجزائر.

* اعتماد مكاتب خبرة متخصصة في مجال تقييم التثبيتات المادية خصوصا .

- قيام المؤسسات باجراء تربصات لمحاسبيها عن تقنيات المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي scf لرفع مستوى أدائهم.

- ضرورة تحقيق متطلبات المؤسسات عن طريق التعاون مع الجامعات و المعاهد من أجل المقارنة ما بين الجانب التطبيقي و الاكاديمي في البحث العلمي.

- اعداد معاهد مختصة بتدريس النظام المحاسب المالي.

- نشر التغييرات التي تطرأ على النظام المحاسبي المالي في الجريدة الرسمية.

- ضرورة اختيار طريقة الاهتلاك المناسبة في معالجة التثبيتات المادية، وعدم حصرها في طريقة الاهتلاك الخطي فقط.

- ضرورة اجراء اختبار تدني القيمة في المؤسسة .

- ضرورة اجراء طريقة إعادة التقييم حتى تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتمكن في اعداد قوائم مالية قريبة من الواقع العلمي.

- تعمق المؤسسات الوطنية في تطبيق هذا النظام.

➢ **آفاق الدراسة:**

من خلال دراستنا هذا الموضوع في الجانبين النظري والتطبيقي لكيفية تسيير المؤسسة الاقتصادية لتثبيتاتها من خلال معالجتها وتقييمها التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي، تبين ان النظام المحاسبي مالي واسع لأنه قائم على قواعد ومبادئ

مستمدة من معايير محاسبية دولية وهذا ما ساعد على توافقها ومن خلال الدراسة الميدانية اتضح لنا ان النظام المحاسبي المالي تطبقه المؤسسات

الوطنية بطريقة سطحية وهذا نظرا لعدم توفير المعلومات الكافية حول هذا النظام والتكوين فيه كما ان امكانية التكوين فيه والتعمق في تطبيقه مستقبلا سوف تكون كبيرة لأنه يلقي استحسانا من مطبقيه لتماشيه مع التطورات الاقتصادية لما جاء به من تسهيلات في المعالجة المحاسبية والتقييم وإعادة التقييم.

المصادر و المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب:

1-عبدالوهاب الرميدي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار هومة ، الجزائر،2011

2-حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ن دار هومة، الجزائر، 2010،

3-لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2014 ،

4-لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية، النظام المحاسبي المالي، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر،2010،

5-شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعاير المحاسبة الدولية، ج1 مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر ،2008،

6-عبد الرحمان عطية المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار حيطي، الجزائر 2009،

7- حاج علي، النظام المحاسبي المالي، دار حيطلي، الجزائر، 2009،

8-خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية2007، IFRS,IAS، اثراء للنشر، الاردن ،2008،

9-مصطفى طويل، نظام المحاسبة المالي الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر ،2010،

10-عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010

11-علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf، الاوراق الزرقاء، الجزائر ،2014

❖ الاطروحات والرسائل الجامعية:

1-رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة 2011/2010،

2-سعيداني محمد السعيد، مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة بومرداس ،2013، 2014

3-سعيدي خديجة، دور أعمال نهاية السنة للتثبيتات العينية في الإفصاح المحاسبي، مذكرة مكملة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصصات تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيثر بسكرة، سنة 2015/2014

❖ **المقالات العلمية:**

كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS) ( )IFRS) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، الجزائر،

❖ **المطبوعات البيداغوجية:**

1-بمخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016،

2-شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2000،

3- منصور بن عوف عبد الكريم، محاسبة عامة، أعمال نهاية المدة، التنظيم المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، 1998،

❖ **القوانين والمراسيم:**

1-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 ،بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ،قانون 07-11 المادة 03,

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 مؤرخ في 23 رجب 1429 ،الموافق 25مارس 2009 . ،الجزائر،المادة 03

3-التعليمة رقم 2 الصادرة بتاريخ -10 - 29 2009 حول اول تطبيق للنظام المحاسبي المالي (SCF)

4- القرار المؤرخ في 26 جويمة 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية عرضيا وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر بتاريخ 2008/05/26،

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1-Benaibouche Mohand cid , La comptabilité generale aux normes du système comptable (scf),2eme édition , l'office des publications universitaires , Alger , 2012