وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي أمحند أو لحاج – البويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

الموضوع:

تقييم وتسجيل التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة ومراجعة

من إعداد الطلبة:

- **زوقاغ صبرينة**
- **جوهري مريم**

تحت إشراف الأستاذ:

- **تويزة بلقاسم**

لجنة المناقشة:

حميدي عبد الرزاق.....رئيسا

تويزة بلقاسم.....مشرفا

رزقي اسماعيل.....ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017

شكر وعرفان

(... رب أوزعني أن أشك نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين ...)

سورة النمل/ الآية: 19.

لابد لنا ونحن نخطوا خطوتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود فيها إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة ....

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة ...

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل ...

وأخص بالتقدير والشكر

"الأستاذ" **مدات جمال**

الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"إن الحوت في البحر، والطير في السماء ليصلون على معلم الناس الخير"

وختاما أشكر كل من ساعد على اتمام هذا البحث وقدم لنا العون ومد لنا يد المساعدة وزودونا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث.

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي إلى:

من قال في شأنهما الله عزوجل:

﴿وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا﴾

والدي الكريمين أطال الله في عمرها

اللذان بذلا كل ما في وسعهم لإرضائي وبلوغ مبتغاي

كل أفراد عائلتي وأقاربي

زملائي، وجميع الأساتذة الذي درسوني وعرفتهم.

إلى دفعة السنة الثانية ماستر محاسبة ومراجعة.

مريم

إهداء

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

إلى التي قلبها ينبض بالحب والحنان وإلى

من قاسمني أفراحي وأحزاني

والتي كان لها الفضل في نجاحي

والتي انتظرت هذه اللحظة أكثر مني ...

أمي الغالية

إلى الذي رعاني في طفولتي وقدم كل ما لديه

أبي العزيز

إلى أفراد عائلتي

إلى من كان سندي في الدراسة إلى من شاركني

في إعداد المذكرة.

صبرينة

تعالج هذه الدراسة موضوع تسجيل وتقييم التثبيتات المادية حسب النظام المحاسبي المالي، لما يكتسبه من أهمية بالغة في المحاسبية، حيث ركزنا في بحثنا على الجانب التقني فضلا على الجانب النظري اللذان تناولنا فيهما المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، الاهتلاكات وطرق حسابها وخسائر القيم الناتجة عن الأصول كما تطرقنا الى عملية التقييم وإعادة التقييم بالنسبة للأصول (التثبيتات المادية)، والمفاهيم المتعلقة بشأنها حسب النظام.

ومن خلال دراستنا لهذه الموضوع تبين لنا أن هناك نقائص كبيرة في مجال الأبحاث التقنية بخلاف النضرية، ولهذا تطرقنا الى هذا الجانب ، وبيان اهم الركائز التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مدعمين ذلك بدراسة حول الاهتلاكات وتقييم التثبيتات وخائر القيم .

الكلمات المتاحة: النظام المحاسبي المالي، الأصول (التثبيتات)، الاهتلاك، التقييم المحاسبي

Cette étude aborde le sujet de l'enregistrement et l'évaluation des installations physiques, selon le système de comptabilité financière, en raison de l'acquisition d'importance critique dans la comptabilité, où nous avons concentré notre recherche sur le plan technique, ainsi que sur le plan théorique que nous avons deux concepts liés au système de comptabilité financière, l'amortissement et les méthodes de calcul et les pertes résultant de la valeur des actifs comme Nous avons traité le processus d'évaluation et de réévaluation des actifs (fixations physiques) et les concepts connexes selon le système.

Grâce à notre étude de ce sujet nous montre qu'il ya des lacunes importantes dans le domaine de la recherche technique autre que, et ce dont nous avons parlé de cet aspect, l'énoncé des piliers les plus importants apportés par le système de comptabilité financière, cette étude sur l'amortissement et l'évaluation des installations et des valeurs sans esprit.

Mots disponibles: système de comptabilité financière, actifs (fixations), amortissement, évaluation comptable

الفهرس

العنـــــــــــــــــــــــــــــــوان	رقم الصفحة
الشكر	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والاشكال	
قائمة الاختصرات	
مقدمة عامة	أ-ج
الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والتثبيتات	
تمهيد	1
المبحث الأول: الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	2
المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي:	2
المطلب الثاني: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي	3
المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية ومستعمليها	6
المبحث الثاني: الاطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	8
المطلب الأول: المحتوى القانوني للنظام المحاسبي المالي	8
المطلب الثاني: عرض لحسابات النظام المحاسبي المالي	13

المطلب الثالث: الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي	17
المبحث الثالث: عموميات حول التثبيتات	21
المطلب الأول: مفهوم التثبيتات	21
المطلب الثاني: أنواع التثبيتات وشروط تسجيلها ضمن الأصول	21
المطلب الثالث: قواعد عمل التقييم	26
خلاصة الفصل	28
الفصل الثاني: محاسبة التثبيتات المادية حسب النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	31
المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق المعايير المحاسبية الدولية	31
المطلب الأول : المعيار المحاسبي الدولي 16، الممتلكات والمنشآت والمعدات	31
المطلب الثاني : المعيار المحاسبي الدولي (36)،الانخفاض في قسم الأصول:	35
المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي (38)، الأصول غير الملموسة (المعنوية)	37
المطلب الرابع: المعيار المحاسبي الدولي(40)،العقارات الموظفة	40
المبحث الثاني: اهتلاك التثبيتات المادية (العينية)	34
المطلب الأول: تعريف الاهتلاك وقواعده	43
المطلب الثاني: أهداف الاهتلاك والعوامل التي تحدد قسط الاهتلاك وشروطه	44
المطلب الثالث: طرق الاهتلاك والتسجيل المحاسبي له	37

المطلب الرابع: التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات العينية	50
المبحث الثالث: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية وتدني قيمتها	52
المطلب الأول: التقييم للتثبيتات العينية	52
المطلب الثاني: حالات خاصة في الحصول التثبيتات العينية وطرق تقييمها ومعالجتها:	57
المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات:	58
المطلب الرابع: خسارة القيمة (التدني في القيمة) للتثبيات العينية	64
خلاصة الفصل	67
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في وحدة الانتاج للدهن بالاخضرية UPL	
تمهيد	69
المبحث لأول: مدخل عام حول تاريخ المؤسسة وتطورها	70
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للدهن	70
المطلب الثاني: تقديم وحدة الإنتاج بالاخضرية	75
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية.	80
المبحث الثاني: تسجيلات المحاسبية لبعض عناصر التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي	90
المطلب الأول: مرحلة اقتناء التثبيتات المادية	90
المطلب الثاني: مرحلة الاستخدام الاهتلاك – التقييم	92
المطلب الثالث: المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات المادية	104

خلاصة الفصل	107
خاتمة	109
قائمة المراجع	113
الملاحق	

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	**فصول القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25**	**9**
02	الإحالات الواردة في القانون 11/07 أوقات لاحقة.	**10**
03	جدول معاملات الاهلاك المتناقص	**46**

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	**العلاقة بين القوائم المالية الاساسية**	**20**
02	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لدهن ENAP	**63**
03	اعمدة بيانية للعمال الدائمين والمؤقتين حسب التخصص على مستوى الوحدة	**72**
04	الهيكل التنظيمي لوحدة انتاج الدهن UPL	**76**
05	الهيكل التنظيمي لقسم الإدارة والمالية	**77**

قائمة الاختصارات:

الرمز	
IAS	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	معايير التقارير المالية الدولية
SCF	النظام المحاسبي المالي
UPL	وحدة النتاج بالاخضرية
ENAP	المؤسسة الوطنية للدهن

مقدمة

مقدمة:

إن التطور المستمر الذي يشهده الاقتصاد عموما وقطاع الأعمال خصوصا أدى إلى ظهور مواضيع جديدة تستلزم المناقشة والمتابعة، خاصة ما يتعلق منها بالفكر المحاسبي.

حيث تعتبر المحاسبة من أهم التقنيات الكمية التي تستخدم في التسيير واتخاذ القرارات. ونظرا لأهميتها في ميدان الاقتصاد جعل منها موضوع معرض للتطور الدائم، فقد صدر عن المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين سنة 1975 التعريف التالي للمحاسبة على أن المحاسبة "هي توفير معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية، وأن هذه المعلومات التي هي أساسا معلومات مالية من المفروض أنها ذات فائدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية."

وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي للعالم والذي باشرته الجزائر ومواكبتها للعولمة، من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق وكذلك كثرة التعاملات الخارجية إلى جانب دعم ملف خوصصة المؤسسات وغيرها من الأسباب التي ألزمت الجزائر إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني المعتمد به منذ سنة 1975 وإخضاعه لتعديلات تسمح بمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة، لتنتج في الأخيرة هذه التعديلات نظام جديد الذي هو الآن النظام الحاسبي المالي والذي يتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

وفي صدد هذا التغير الذي طرأ على النظام المحاسبي في الجزائر أردنا أخذ موضوع المعالجة المحاسبية للتثبيتات ونخص التثبيتات المادية، وذلك من خلال تقديم إطار تصوري عن هذا النظام وإعطاء فكرة عامة حول التثبيتات، لنتطرق فيما بعد إلى دراسة مفصلة توضح فيها قواعد وكيفية تقييم ومعالجة التثبيتات المادية حسب هذا النظام الجديد وكذلك لأن التثبيتات المادية حسب تعتبر من أهم ممتلكات المؤسسة التي وجب تقييمها بشكل صادق من أجل تقديم قوائمها المالية بصورة صادقة عن الوضعية المالية، وهنا يستلزم طرحنا للإشكالية التالي:

كيف يتم تسجيل وتقييم التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما يكمن جوهر النظام المحاسبي المالي الجديد وما هي أهم مبادئه؟
- ما هي شروط تسجيل التثبيت كأصل في الميزانية؟
- ما هي المراحل التي يمر بها التثبيت منذ دخوله للمؤسسة؟
- ما هي طرق التقييم الأوّلي واللاحق للتثبيتات المادية؟

الفرضيات المقترحة"

انطلاقا من الإشكالية المطروحة وقصد تسهيل الإجابة على الأسئلة الفرعية، قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات بهدف مناقشتها واختبار صحتها وهي:

1- ترتكز طريقة تقييم التثبيتات المادية كقاعدة عامة على مبدا التكلفة التاريخية .

2- يسجل التثبيت كأصل في الميزانية إذا كان من الممكن ان يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية و تكلفته او قيمته يمكن تقييمها بصورة صادقة موثوق فيها.

3- تعتبر إعادة تقييم التثبيتات المادية استثناءً لمبدأ محاسبي وهو مبدأ التكلفة التاريخية.

دوافع اختيار الموضوع:

- محاولة فهم أكثر للنظام المحاسبي المالي من حيث المعالجة المحاسبية للتثبيتات.
- نوع التخصص الذي ندرس فيه وعلاقته بموضوع البحث.
- تفادي دراسة المواضيع المتكررة.
- تم التطرق إلى هذا الموضوع بغية فتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.

أهمية الموضوع:

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامنه مع التغير الحاصل في الأنظمة المحاسبية في الجزائر، وهذا بتبنيها لفكرة المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجيد، والذي جاء ليطور فكرة نظام المحاسبة في الجزائر وذلك بعد اكتشاف عدة نقائص نذكر منها المتعلقة بالنظام المحاسبي، وتصنيف الحسابات، قواعد التقييم .... والذي أدى إلى وقوع مشاكل عديدة في المؤسسات نتيجة تطبيقها للمخطط المحاسبي الوطني.

المنهج المستخدم:

في هذا البحث تم الاستعانة بالمنهج الوصفي في الجانب النظري، أما المنهج التحليلي فتم استخدامه عند دراستنا لقواعد التقييم حسب النظام المحاسبي المالي.

هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وهذا يرجع إلى عناصر البحث ومدة إنجازه، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت النتائج المتوصل إليها وبعض النتائج والتوصيات.

تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار التصوري لنظام المحاسبة المالية والتثبيتات بصفة عامة، أما في الفصل الثاني فقد تم دراسة الاهتلاكات مع توضيح عملية تقييم وإعادة تقييم التثبيتات وكيفية معالجتها محاسبيا.

ثم تطرقنا إلى الفصل الثالث وهو فصل تطبيقي والذي يوضح الدراسة التطبيقية للتثبيتات المادية في المؤسسة المستقبلة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة التي قمنا بها في الحدود الزمنية والحدود المكانية.

الحدود المكانية:

تتمثل الحدود المكنية للدراسة التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية للدهن "وحدة الأخضرية"

الحدود الزمنية:

تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في استعمال النظام المحاسبي المالي في سنة 2010.

الفصل الأول

تمهيد

أشارت الكثير من الدراسات على أن المحاسبة شهدت تطورات صاحبت التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة للأفراد والمنظمات وذلك بغية توحيد المفاهيم المحاسبية على المستوى العالمي واستوجب هذا الأمر البحث عن قواعد ومعايير تتوافق مع هاته المفاهيم ولأجل ذلك ظهر مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية.

حيث تلقت هذه المعايير قبول من مختلف دول العالم، ومن بين تلك الدول التي تسعى إلى تبني معايير المحاسبية الدولية الجزائرية خاصة بعد الشراكة مع الاتحاد الأوربي.

ولهذه الأسباب وغيرها، بدأت الجزائر الاهتمام بتغير المخطط الوطني المعمول به منذ سنة1975 إلى النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع هذه التطورات حيث انه مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية وقد جاء بقواعد ومبادئ جديدة كما أعطى أهمية ومكانة للتثبيتات حيث أنه جاء بحسابات جديدة لم تكن في المخطط الوطني مثل برامج الإعلام الآلي..الخ

وفي هذا الصدد ستقوم في دراستنا بالتطرق إلى:

المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتخطيطي للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: عموميات حول التثبيتات

المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:

النظام المحاسبي المالي هو نظام متكامل له أساس نظري ممثل في الإطار التصوري الذي يحدد إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

ومن خلال 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 معاملاتها إذا فالنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسة بإجراء جدوى اقتصادية الشيء الذي يؤدي بها إلى تحقيق الوقاية عن طريق المعلومات المتنوعة والمختلفة.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي:

1- من الناحية الاقتصادية

عرف القانون 07-11 المؤرخ بـــ 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 و تصنيفها وتقييمها وتسجيلها،وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته و وضعية 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.
- النظام الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة.

[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.

ثانيا:مجال التطبيق: [1]

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

- 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 .
- التعأونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجاري وغير التجارية اذا 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 الصغتين التاليتين:

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

[1] المرجع نفسه المواد، 02، 06 ،05.

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

2- **محاسبة الالتزامات :**

حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لمبادئ الاستحقاق فمع مراعاة الأحكام المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة ، فان 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 متسأوية 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 وأن لا تتغير بمرور الزمن أو بتغيير الأوضاع لاقتصادية.

وقد تتعرض وحدة القياس إلى كثير امن 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 الاهتلاك...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 بايرادات الدورة إلى ثلاث فئات:

- مصاريف ترتبط مباشرة بالإيراد، مثل تكلفة البضاعة المباعة

[1] خنيفة 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 كالأتي:[1]

- **الملائمة** (pertinence): تكون المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على التأثير في القرارات الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية في مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية، الحاضرة والقادمة، أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها.
- **المصداقية**: (Fiabilité): **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 المعلوة المدقمة من خلال الكشوف المالية بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية وبين المؤسسات المختلفة.

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

الفرع الثاني: مستعملو المعلمات المالية:

يفرق مجلس المعايير المحاسبية الدولية بين سبعة مستعملين للمعلومات المالية:[1]

- **المستثمرون:** وذلك بغرض تحليل الخطر والمردودية.
- **ممثلوا العمال:** وذلك بغرض معرفة مدى استقرار المؤسسة ومردوديتها.
- **المقرضون:** من أجل معرفة مدى إمكانية استرجاع المبالغ المقرصة 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..

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

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

لقد شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية اصلاح نظامها المحاسبي بداية من التسعينات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر الى الممارسة الدولية.

فباشرت في سن العديد من القوانين متعلقة بهذا المجال من ضمنها قانون النظام المحاسبي الجديد بالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة الحسابات التي شرع في تطبيقها ابتداءا من سنة 2010، وأيضا الكشوفات المالية مما يحتم على المعنيين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغيرات وفهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد.

المطلب الأول: المحتوى القانوني للنظام المحاسبي المالي

يتمثل الاطار القانوني للنظام المحاسبي المالي في القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، بالإضافة الى نصوص أخرى يخضع لها معدو الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تتمثل في القوانين المالية والتكميلية المواكبة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، ويمكن توضيح ذلك من خلال هذا المطلب.

أولا: القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

يشمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة تنأولت لأول مرة موضوع التوطين المحاسبي كما تضمن هذا القرار تعريف للمحاسبة يوضح ويعكس المقارنة المالية واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على انها"نظام لتنظيم المعلوم المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1]

ويمكن تخليص محتوى القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي في الجدول التالي:

[1] أسماء هيمة، إعادة تقيم التثبيتات وخسائر لقيم وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ورقلة، سنة 2014، 20015، ص10

"جدول رقم (1-1) فصول القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	تعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية، مجال تطبيق النظام المحاسب المالي والاستثناءات من مجال التطبيق	من 2 الى 5
الفصل الثاني	مضمون النظام المحاسبي المالي	الاطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات	من6 الى 9
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الاجبارية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الاعلام الآلي.	من10 الى 24
الفصل الرابع	الكشوفات المالية	محتوى الكشوفات المالية، هدف الكشوفات المالية وكيفية اعداد وعرض الكشوف المالية	من25 الى 30
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	شروط وكيفية وطرق وإجراءات إداد ونشر الحسابات المدمجة و المركبة	من31 الى 36
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	من 37الى 40
الفصل السابع	احكام ختامية	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيد إلغاء المخطط الوطني للمحاسبية و احكام نشر القانون 7-11 في الجردية الرسمية	من 41الى 43

المصدر: محمد الحبيب مرحوم استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي.

لأول مرة و اثره عن البيانات المالية للكيانات المتوسطة و صغيرة الحجم، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة مالية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلام ،الشلف سنة2011- 2011ص24

تضمن هدا القانون كذلك عشر احالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في الأوقات اللاحقة تتعلق بالنقاط التالية:

الجدول رقم (2-1): الإحالات الواردة في القانون 11/07 أوقات لاحقة.

رقم الاحالة	القانون 11-7	محتوى الاحالة	المرسوم التنفيذي المحال اليه	المواد
01	05	المحاسبة المالية المبسطة	156/08	43
02	07	الاطار التصوري	156/08	من02الى28
03	08	المعايير المحاسبية	156/08	من29 الى30
04	09	مدونة الحسابات و مضمونها و قواعد تسييرها	156/08	31
05	22	الضبط اليومي لايرادات ونفقات الكيانات الصغيرة	156/08	43
06	24	مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الاعلام الالي	110/09	من01 الى26
07	25	محتوى وطرق اعداد وعرض الكشوف المالية	156/08	من32الى37
08	30	الحالات تختلف فيها السنة عن12 شهر	156/08	38
09	36	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدهجة والمركبة	156/08	من39 الى41
10	40	كيفيات أخد تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية	156/08	42

المصدر :محمد الحبيب مرحوم نفس المرجع السابق ص 25

بالإضافة إلى القانون7 –11 المتضمن القانون المحاسبي المالي يتأثر القانون المحاسبي الجزائري بنصوص تشريعية أخرى يجب أخدها بعين الاعتبار عند إعداد و عرض الكشوف المالية و هي كالأتي [1]:

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لاسيما المادة 152 منه

الأمر75-59 المؤرخ في 26-9 –1975 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم.

الأمر3-11 المؤرخ في 26-08-2003 المتعلق بالنقد و القرض المعدل لاسيما المادة 62.

الأمر08-12 المؤرخ في 24-07-2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

الأمر09-01 المؤرخ في22-07-2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

القانون 09-09المؤرخ في 30- 12-2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

الأمر11- 01 المؤرخ في 26-08-2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2016.

القانون 10-13 المؤرخ في 29-12-2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

ثانيا- المرسوم التنفيدي 08-156 بتاريخ 26-05-2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07 -11المتضمن النظام المحاسبي المالي(scf)[2]

جاء المرسوم في المادة 44 نصت الأولى على أن هدا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5 – 6 -7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11 هده المواد التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية ما عدا المادة 24المتعلقة بمسك محاسبة بواسطة الإعلام الآلي .

تناول هدا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية وتم التركيز على فصائح المعلومة الواردة في هده القوائم.

كما تضمن هدا المرسوم أيضا تحديد المحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للمؤسسات وخصومها وكذلك تحديد المنتجات و الأعباء و رقم الأعمال و النتيجة.

[1] محمد الحبيب مرحوم، مرجع سبق ذكره، ص25.

[2]المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07- 110 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

ثالثا– المرسوم التنفيذي 09–110 بتاريخ 07 افريل 2009 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي[1]

احتوى المرسوم على الإجراءات التنظيمية التي تطبقها الكيانات و دلك عندما تكون محاسبتها ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي وعندما تساهم هده الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة، و تمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي كما في حالة عادية (عدم إدخال الأنظمة) وكذلك إجراءات حفظ البيانات والمعلومات المحاسبية.

رابعا– القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كدا مدونة الحسابات.

جاء هدا القرار بالتفصيل الشامل لموضوع المحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي ، ويهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد السابقة في المرسوم التنفيدي 08- 156 كما يحتوي هدا القرار على أربعة أبواب تناولت :

الباب الأول: قواعد تقييم الأصول الخصوم ،الأعباء و الإيرادات و إدراجها في الحسابات .

الباب الثاني:عرض الكشوف المالية.

الباب الثالث: مدونة الحسابات و سيرها.

الباب الرابع:المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة[2].

خامسا: قرار رقم72المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد سقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك مالية مبسطة.

وتضمن هدا القرار تفصيل هده الأسقف بالنسبة للنشاط التجاري الإنتاجي والحرفي و كذلك نشاط الخدمات و النشاطات الأخرى.[3]

---

[1] المرسوم التنفيذي 110/09 بتاريخ 07 افريل 2009 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة انظمة الاعلام الالي

[2]عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية و جبائية جامعة ورقلة 2011-2012ص59 .

[3]القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كدا مدونة الحسابات و قواعد سيرها

سادسا: التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ29 -10-2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي (SCF) [1]

بصدور التعليمة رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة الطرق و الإجراءات الواجب اتخادها لأجل الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة cnc على بدء بعد أن تأجل في السابق عن التاريخ لمقرر وهو 2009/01/01 تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2009 كما نص على دلك القانون رقم 07 -11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي .

المطلب الثاني: عرض لحسابات النظام المحاسبي المالي:

إن الإطار المحاسبي يحتوي على 07 مجموعات أساسية و هي كما يلي[2]:

- **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.

في ما يلي عرض التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي و التي يمكن ملاحظتها :

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

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

[2] 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.

- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى القيم المعنوية و قيم مادية و دلك كما يلي:

قيم معنوية	قيم مادية	أصول ثابتة تحت الامتياز
قيم ثابتة جارية	أسهم و حقوق	أسهم مالية أخرى

- يسجل الموردون و الزبائن 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 و توضع 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 و إضافة 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 و تتفرغ 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.

[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.

2 – حسابات التثبيتات:

يقصد بالتثبيتات الأصول الثابتة و يتفرع حساب التثبيتات إلى الحسابات الآتية:

- 20 التثبيتات المعنوية و فارق الاقتناء
- 21التثبيتات العينية
- 22 تثبيتات في شكل امتياز
- 23 التثبيتات الجاري انجازها
- 26 المساهمات و الحسابات الدائنة الملحقة بالمساهمات و التثبيتات الأخرى
- 28 29 الإهلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات.

3– حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ

تضم هده 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 المتاتية 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 والانتظارية
- 48 الأعباء والمنتجات المعانية مسبقا والمؤونات
- 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير

5- الحسابات المالية:[2]

تضم المجموعة الخامسة الحسابات المالية الاتية:

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

[1] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص84.87

[2] نفس المرجع اعلاه، ص87،

6- **حسابات الأعباء:** [1]

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 المخصصات لاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة.
- 69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها.

7- **حسابات المنتجات :**

تكون أرصدة حسابات النتائج عادة دائمة وتتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:[1]

- 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات عن الخدمات والمنتجات الملحقة.
- 72 الإنتاج المخزن أو المحسوب من التخزين .
- 73 الإنتاج المثبت.
- 74 إعانات الاستغلال.
- 75 المنتجات العملياتية الأخرى.
- 76 المنتجات المالية.
- 77 العناصر غير العادية – المنتجات.
- 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات.

[1]نفس المرجع أعلاه، ص87، 89

[2]رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 90.

المطلب الثالث: 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]

الميزانية: تصنف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

في الأصول: التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، الأصول الضريبية، الزبائن والمدنيين الآخرين والأصول الأخرى الممثلة، خزينة الأموال الإيجابية، ومعادلات الخزينة الإيجابية.

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.

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

جدول حسابات النتائج:[1]

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

جدول سيولة الخزينة:

تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلة، الانشطة التمويلة، 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

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:

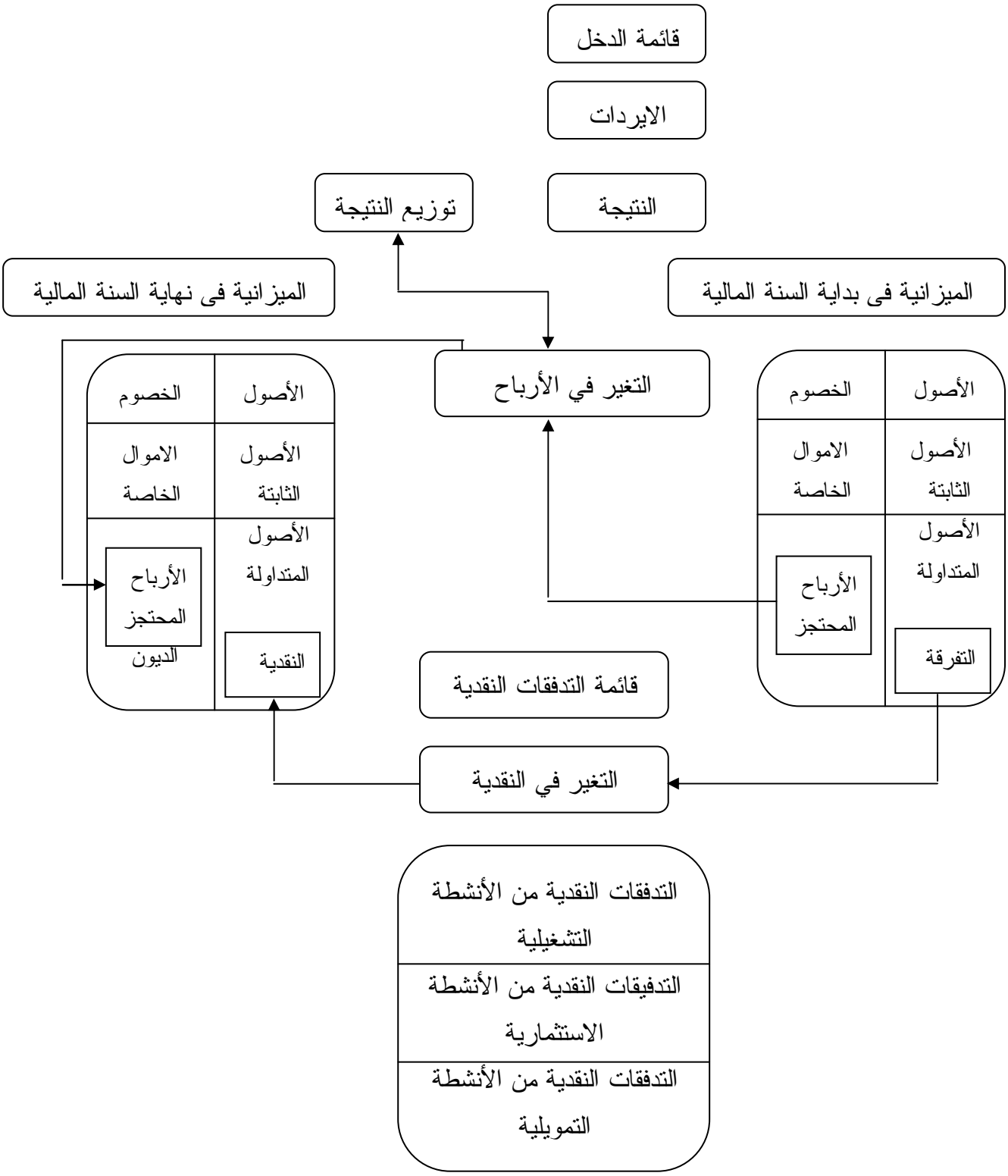
- النتيجة الصافية.
- حركة رأس المال.
- مكافئات رأس المال .
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.
- تغيرات الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطاء لها الأثير المباشر رأس المال.
- **الملاحق:** تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح جميع القوائم المالية، كما تحتوي على الطرق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم التحويلات مابين توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل الآتي:[2]

---

[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 ماسبة ، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2013، 2014، ص38- ص41.

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

الشكل رقم (3-1): العلاقة بين القوائم المالية الأساسية



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

المبحث الثالث: 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 التثبيتات

- 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.[2]
- 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.[3]

المطلب الثاني: أنواع التثبيتات وشروط تسجيلها ضمن الأصول

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

الفرع الأول: أنواع التثبيتات

توجد ثلاث أنواع من التثبيتات : عينية معنوية ومالية:

أولا: التثبيتات المادية (العينية)

1- التعريف[4]: 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.

---

[1] ف. شبلي، النشاط المحاسبي المالي، قصر الكتاب، الجزائر (ب.ط) 2010، ص218، 221.

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

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

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

2-الحسابات المستعملة

حسب المحاسبي المالي، تستعمل الحسابات التالية عند إثبات العمليات المحاسبية للتثبيتات المادية:[1]

حساب 21: التثبيتات العينية

حساب 211: الأراضي

حساب 212" عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي

حساب213: المباني

حساب 215: المنشات التقية المعدات والأدوات الصناعية

حساب218: التثبيتات العينية 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، اهتلاكها، وخسارة قيمتها.

حساب 238: تسبيقات على طلبات التثبيتات

حساب 281: اهتلاك التثبيتات المادية

حساب 291: خسائر القيمة على التطبيقات المادية

ثانيا: التطبيقات المعنوية (غير الملموسة

1- **التعريف**[2]: حسب نص المادة2- 121 من النظام المحاسبي المالي، وحسب نص المعيار المحاسبي رقم 38، 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 هي:

- محددة
- مسيطر عليها

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

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

- تولد 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.

2- 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 الاهتلاك وخسارة قيمة التثبيتات المعنوية.

حساب280: اهتلاك التثبيتات المعنوية

حساب290: خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

ثالثا: التثبيتات المالية:

1- **التعريف**[1]: حسب نص المعيار (IAS 39) التثبيت المالي هو التثبيت الذي يكون:

[1] عاشور كتوش ، مرجع سبق ذكره، ص94.

- نقدي
- أداة حقوق ملكية لمنشاة أخرى
- حق تعاقدي:

– لاستلام نقدية أو تثبيت مالي آخر في مؤسسة أخرى

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

– 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 مليكه 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.

2- 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.

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

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 و القسائم).

حساب273:السندات المثبتة التابعة لنشاط المحافظة.

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

حساب 275: الودائع والكفاءات المديونة.

حساب 276:الحسابات الدائنة لأخرى المثبتة.

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

الفرع الثاني: شروط تسجيل التثبيتات ضمن الأصول:

أولا: المبدأ:

طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يدرج التثبيت المادي أو المعنوي في الحسابات كأصل:[1]

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

ثانيا : التمييز بين التثبيت والأعباء:[2]

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 نجاعته التثبيت، أما إذا كانت تزيد عن قيمة 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] سعيدي خديجة، دور أعمال نهاية اسورة 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.

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

المطلب الثالث: قواعد عامة لتقييم

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 الممالة حسب الآتي:

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل من كلفة الشراء.
- بالنسبة إلى السلع المستعملة كمساهمة عينية 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 تسأوي 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 نهاية تركيبه واستخدامه بقدرته العادية.
- تكلفة نتاج سلعة أو خدمة تسأوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها الأعباء المباشرة وغير المباشرة ، وتستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية.

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

- 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 اصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.
- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل اقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهتلاك فان هذه القيمة الأخيرة يجب المحاسبة الصافية للاهتلاك فان هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل.

وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة

- تثبيت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات
- يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المضافة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجود أو أنها انخفضت وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فانا لكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل .
- يؤخذ خسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل اكبر من قيمته المحاسبية وحينئذ يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجأوز 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 121-20الى 121 -27 فيما يخص إعادة التقييم يتم إدراج عملية التثبيت العيني أو لمعنوي في الحسابات بكلفة منقوصة من مجموع كل من الاهتلاكات والخسارة في القيمة.

[1] UGT : Unité Génératrice de trésorie

خلاصة الفصل:

إن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تقريب الممارسة المحاسبية من الممارسة العالمية وتسوية الإشكالات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني، وتمكين المستثمرين من لحصول على معلومات مالية من شانها تسهيل إجراء المقارنة واتخاذ القرارات الأدن الملائمة مما سيستدعي ضرورة اعتماد جميع أسس ومبادئ هذا النظام في جميع المعالجات المحاسبية وخاصة التثبيتات وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

تمهيد:

خلال هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث ندرس فيها المعايير المحاسبية الدولية التي جاءت لتوضح كيفية التعامل مع التثبيتات العينية بجميع أنواعها، وكذلك تقييمها وأيضا كل ما هو متعلق باهتلاكها، إذ أننا سوف ندرج من خلاله وكما ذكرنا سابقا ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: معالجة التثبيتات العينية وفق معايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثاني: اهتلاك التثبيتات العينية

المبحث الثالث: تقييم وإعادة التقييم للتثبيتات العينية وتدني قيمتها

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق المعايير المحاسبية الدولية

لقد خصصت المعايير المحاسبية الدولية عدة معايير للمعالجة المحاسبية للتثبيتات وأتاحت عدة طرق للاهتلاك، وكذلك معالجة انخفاض هذه الأصول من أجل جعل القوائم المالية أكثر دقة وموضوعية.

المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي 16، الممتلكات والمنشآت والمعدات

1- الهدف من المعيار:

يهدف المعاير المحاسبي الدولي (16) IAS إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات ا الثابتة (العقارات، الآلات والمعدات، الأثاث ... إلخ) ويشمل ذلك:[1]

1- توقيف الاعتراف بالأصول وتسجيلها في الدفاتر.

2- تحديد القيم الدفترية المعدلة للأصل باستخدام نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

3- أعباء الإهلاك وخسائر انخفاض قيمة الأصل التي يعرف بها فيما يتعلق بتلك القيم.

4- متطلبات الإفصاح.

2- نطاق المعيار:

يتناول المعيار المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات والتجهيزات وغيرها من الأصول الثابتة شاملا ما هو مستحوذ عليه من أصول مستأجرة بمقتضى عقد إيجار تمويلي (IAS 17) والأملاك المنشأة أو مطورة للمستقبل في استعمالها للمكلية استثمار (IAS 40).

ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

1- الأصول غير المتداول المصنفة على أنها محازة بغرض البيع (لأنها تعالج وفقا لمعيار التقارير المالية الدولية (IFRS 5).

2- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي.

3- حقوق التعدين واحتياطي التعدين مثل الزيت والغاز الطبيعي.

4- الموارد غير المتجددة.

[1]- طارق عبد العال حماد، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006، ص ص 201 - 202.

3- المفاهيم الأساسية:

***التكلفة:** هي مقدار النقود أو ما في حكمها المدفوعة،والقيمة العادلة لأي مقابل آخر يتم إعطاؤه للحصول على أصل ما في وقت الاستحواذ أو الانشاء.

***القيمة العادلة:** هي قيمة الأصل المعترف به في الدفاتر بعد تخفيضه بمجمع الإهلاك المتراكم ومجمع خسائر انخفاض الأصول.

***خسارة الانخفاض:** هي مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المعدلة لأصل معين عن قيمته القابلة للاسترداد (قيمة المنطقة المستقبلية المتوقعة منه).

***الأملاك والمعدات والتجهيزات:**

هي البنود الملموسة والتي تكون:

- محازة بغرض استخدامها في الإنتاج أو توريد السلع والخدمات أو التأجير للآخرين أو للأغراض الإدارية.
- يتوقع أن يستمر استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة.

***القيمة المتبقية:** تعرف القيمة المتبقية لأصل ما بأنها القيمة المقدرة التي يمكن أن تحصل عليها منشأة من التصرف في الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للتصرف (بافتراض أن الأصل كان فعلا في نهاية عمره والحالة المتوقعة في نهاية عمره المقيد).

* **القيمة القابلة للاسترداد:** هي القيمة الأكبر نتيجة بالمقارنة بين صافي سعر بيع أصل ميعن وقيمة الاستعمالية.

* **العمر المقيد:**

- هو الفترة التي على مدارها يتوقع أن يكون الأصل متاحا للاستعمال.
- هو عدد وحدات الأنتاج أو ما يماثلها الممكن الحصول عليها من الأصل. [1]

* **الأصول غير الملموسة:** هي أصول غير نقدية ليس لها جوهر أو مضمون مادي ويتم الاحتفاظ بها من أجل إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو التأجير للآخرين أو لأغراض إدارية وهي قابلة للتعرف عليها وتتحكم فيها المنشأة نتيجة لأحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية في المستقبل.

* **الأصول النقدية:** هي أصول مبالغها ثابتة من حيث وحدات العملة،وأمثلة عن ذلك النقدية والحسابات المدينة وأوراق القبض.

[1]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

* **الممتلكات والمصنع والمعدات:** هي أصول مادية لها عمر مقيد متوقع يزيد عن عام واحد يتم الاحتفاظ بها بتأجيرها للآخرين أو من أجل أغراض إدارية، ومن الشائع أن يطلق عليها أيضا اسم الأصول الثابتة ويتوقع أن يستمر استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة.

***الاهتلاكّ:** هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاهتلاك لأصل ما على مدار عمرها المقيد.[1]

* **خسارة انخفاض:** هي مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المعدلة لأصل معين عن قيمة قابلة للاسترداد.

الاعتراف المبدئي للأصل الثابت وعناصر التكلفة:

ويمثل الاعتراف المبدئي للتكلفة فيما يلي: [2]

1- سعر الشراء شاملا كل الضرائب والرسوم غير المستردة ولكن بالصافي بعد الخصومات التجارية.

2- التكلفة المباشرة لكي يصل الأصل إلى مكانه وحالته اللازمة حتى يكون جاهزا للتشغيل بالطريقة التي تريدها الإدارة منه.

3- التقدير المبدئي للتكلفة عن الفك والإزالة وإعادة الموقع إلى ما كان عليه إذا كان على المنشأة الالتزام بإعادة الموقع لحالته الأصلية

القياس اللاحق بعد الاعتراف المبدئي:

يبقى على المنشأة اختيار التكلفة أو القيمة العادلة بعد الاعتراف المبدئي أي اختيار بين نموذج التكلفة أو نمو إعادة التقييم كسياسة لتقييم بنود الأصول الثابتة. [3]

أ/ نموذج التكلفة: حيث يستمر الأصل الثابت بالتكلفة ناقص مع مجمع الامتلاك أو مجمع خسائر انخفاض القيمة (إن وجد).

القيمة الدفترية = تكلفة أصلية – مجمع الاهتلاك – مجمع خسائر انخفاض القيمة

ب- نموذج إعادة التقييم: يظهر فيه الأصل بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم ناقصا مجمع الاهلاك ومجمع خسائر القيمة.

[1]- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ج 5، 2006، ص 588.

[2]- طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، ج 1، 2008، ص 279.

[3]- طارق عبد العال حماد، نفس المرجع السابق، ص 281.

4- الإفصاح: يجب الافصاح لكل فئة من فئة الأصول الثابتة كما يلي: [1]

1- أسس القياس المستخدمة للتحديد الإجمالي للقيمة الدفترية المسجلة.

- طرق الاهتلاك.
- الحياة المفيدة للأصل أو نسب الامتلاك المستخدمة.
- إجمالي المبلغ الدفتري المسجل ومجمع الامتلاك مع مجمع خسائر انخفاض قيمة الأصل.
- الإضافات.
- الأصول المصنعة على أنها محتفظ بها لغرض البيع (وليس الاستخدام).
- الاستحواذات من خلال اندماج منشآت الأعمال.
- الزيادات والنقص الناشآن عن إعادة التقييم،ومن خسائر إعادة التقييم استعادة القيمة والاهتلاك.
- صافي فروق الصرف المعترف بها وفق المعيار الدولي رقم AIS 21.
- التغيرات الأخرى.
- وجود مقدار القيود على سند الملكية.
- الأصول المضمونة كضمان الالتزامات.
- الأصول في طور الانشاء (تحت التنفيذ)
- الارتباطات التعاقدية لشراء أصول ثابتة.
- تعويضات الأصول التالفة أو المفقودة أو المتوقعة نهائيا.

[1]- طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 303.

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي (36)،الانخفاض في قسم الأصول:

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي (36) إلى تحديد المعالجة والإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول، كما يحل

أولا: هدف المعيار: ويهدف هذا المعيار إلى: [1]

بيان الإجراءات التي يجب أن تتبعها المنشآت لضمان تسجيل قيمة أصولها لا يزيد من قيمتها القابلة للاسترداد، وتوصف القيمة القابلة للاسترداد بأنها صافي سعر البيع الأصل أو قيمة استخدامه،ويتضح من ذلك أن شرط تطبيق هذا المعيار والاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة هو: بأن تكون القيمة الدفترية أكبر من القيمة القابلة للاسترداد بالنسبة للأصل.

ثانيا: نطاق المعيار: ينطبق هذا المعيار عن الأصول التالية: [2]

– الأراضي والمباني، الآلات والمعدات، الممتلكات المستثمرة المقدرة بالتكلفة، الأصول غير الملموسة، الشهرة، استثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة.

– الأصول التي تظهر بقيمة إعادة تقدير بموجب المعيارين IAS 16 ، IAS 38.

ثالثا: مفاهيم أساسية: تتمثل هذه المفاهيم فيما يلي: [3]

– **المبلغ القابل للاسترداد**: هو صافي سعر البيع للأصل أو القيمة المستخدمة أيهما أكبر.

– **القيمة الاستعمالية**: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدر أن تنشأ من الاستعمال المستمر لأصل والمتصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي.

– **خسارة انخفاض القيمة**: هي مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغ القابل للاسترداد.

– **القيمة الدفترية (المحولة)**: هي المبلغ الذي يعترف به الأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك مجمع وخسائر الانخفاض المتراكمة في قيمته.

– **القيمة القابلة للتحقيق**: هي القيمة القابلة للتحقيق لأصل ما أو وحدة توليد نقدية هي القيمة الأكبر نتيجة المقارنة بين القيمة المستمدة من استخدام الأصل أو باقي قيمته العادلة، وفي الحالات التي يكون فيها صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستعمالية أكبر من القيمة الدفترية في هذه المرحلة فإنه لا توجد خسارة انخفاض في قيمة الأصل.

[1]– طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 410.

[2]– خالد جمال الجعارات،مرجع سبق ذكره، ص 432.

[3]– طارق عبد العال حماد، دليل المحاسبة إلى التطبيق، معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 841 – 842.

– **القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع:** هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو وحدة مولدة للنقدية في صفقة مباشرة تتم وفق الآليات السوق وبين طريفين بالحقائق المرتبطة بالصفقة وللراغبين في عقدها وذلك بعد خصم تكاليف البيع.

رابعا: مؤشرات الانخفاض: وهي الدلائل التي يمكن من خلالها الاستدلال على وجود الانخفاض في قيمة الأصول ذات العلاقة. [1]

خامسا: تحديد القيمة المتعلقة بالانخفاض

أ– تحديد مبلغ قابل للاسترجاع:

تحديد القيمة (مبلغ) القابلة للاسترجاع بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى:

– عند عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع فإن القيمة القابلة للاسترداد في القيمة في الاستخدام.

– أما في الأصول التي يتم التخلص منها فإن القيمة قابلة للاسترداد في القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع.

ب– تحديد القيمة العادلة ناقصا مصاريف البيع: يعد المعيار 36IAS كيف ينبغي أن يحدد الكيان القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع، ويضرب الأمثلة التالية: [2]

– عندما توجد اتفاقية شراء أو بيع، يمكن استخدام السعر في تلك الاتفاقية ناقص تكاليف البيع.

– يمكن استخدام السعر في السوق ناشطة ما ناقص تكلفة للتصرف.

– يمكن تأسيس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع على أفضل معلومات متاحة تعكس العائدات الممكن الحصول عليها من التصرف في الأصل في معادلة تتم وفق لآلية السوق.

ينص المعيار على أن أفضل دليل هو سعر السوق في اتفاقية بيع ملزمة في معادلة وفقا لآلية السوق معادلة في ضوء تكاليف التصرف.

ج– القيمة الاستعمالية: ينبغي استعمال العناصر التالية عند احتساب القيمة الاستعمالية:

– تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع الكيان الحصول عليها من الأصل.

– القيمة الزمنية للنقود الممثلة بواسطة معدل الفائدة السوقي الجاري الخالي من المخاطر عدم التأكد المتأصل في الأصل.

[1] – خالد جمال الحجارات، مرجع سبق ذكره، ص 434.

[2] – طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، مرجع سبق ذكره،ص ص 423 – 425.

د- معدل الخصم: هناك مجموعة من القواعد المتعلقة بتحديد معدل الخصم وهي:

- يجب استخدام معدل ضريبة الدخل المسبق الذي يعكس تقديرات السوق الحالية عن القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل.

- يجب أن لا يمكن معدل الخصم المخاطر التي تؤدي إلى تعديل التدفقات النقدية بناءً عليها.

- يجب أن يساوي معدل الخصم العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار معين يولد تدفقات نقدية معادلة للتدفقات المتوقعة من الأصل.

ه- التدفقات النقدية المستغلة:

من أهم التدفقات النقدية المستغلة ما يلي: [1]

من المهم أن يتم بناء أي تقدير للتدفقات النقدية على افتراضات منطقية وقابلة للتأييد، وينبغي أن ترتكز على أحداث الميزانيات والتنبؤات المالية.

يقول المعيار أيضا أن أي تنبؤات مدرجة ضمن الميزانيات ينبغي أن تقضي فترة 5 سنوات كحد أقصى.

أي تدفقات مستقبلية ينبغي ألا تشمل تدفقات للداخل أو الخارج من أنشطة تمويلية أو مقبوضات أو مدفوعات ضرائب الدخل.

سادسا: الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة وقياسها:

وتوجد أربعة اقتراحات وهي كما يلي: [2]

1- الاعتراف وفق فئة الأصول.

2- خسائر الانخفاض المتعرف بها في قائمة الدخل.

3- خسائر الانخفاض التي تم عكسها في قائمة الدخل.

4- البنود التي تأثرت بالانخفاض في قائمة الدخل.

المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي (38)، الأصول غير الملموسة (المعنوية)

لقد تم اعتماد هذا المعيار من قبل مجلس إدارة لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1998، وأصبح ساري المفعول على الفترات التي تغطيها البيانات المحاسبية الختامية لسنة 1999 وقد حل هذا هذا المعيار محل:

أ- المعيار المحاسبي الدولي الرابع محاسبة الاستهلاك الخاص وإطفاء استهلاك الموجودات غير الملموسة.

[1]- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 434.

[2]- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 179.

ب- المعيار المحاسبي الدولي التاسع تكاليف البحث والتطوير.

أولا: نطاق المعيار: يمكن أن نحصل على الأصل غير الملموس من المصادر التالية:

* **الاهتلاك من الخارج:** وتتمثل تكلفة الأصل غير الملموس من ثمن الشراء وأية مصاريف مباشرة أخرى.

* **دمج منشآت أعمال:** يمكن أن تظهر للشهرة وتعالج كأصل غير ملموس.

* **الأصول المولدة داخليا:** وتشمل مصاريف التطوير وتعالج كأصل غير ملموس بينما تعالج كل مصاريف الأبحاث والشهرة المولدة داخليا كمصروفات.

* **منحة حكومية:** تعالج كأصل غير ملموس.

ثانيا: المفاهيم الأساسية: وتتمثل هذه المفاهيم فيما يلي: [1]

* **الأصول غير الملموسة:** يعرف الأصل غير الملموس بأنه أصل غير نقدي ليس له جوهر مادي (ملموس) والأصول غير النقدية هي تلك الأصول التي تعتبر أصول نقدية (وتعرف الأصول النقدية بأنها بنود تتجدد بمقدار ثابت من النقود مثل المدينين وأوراق القبض والنقدية).

* **إمكانية التحديد:** إن الأصول غير الملموسة يجب أن تلبي معايير إمكانية التحديد بواسطة المعيار IAS 38 عندما يكون:

- إما منفصلا.

- أو ناشئا من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى.

* **السيطرة:** تعرف السيطرة بأنها قدرة المنشأة في الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة من المورد والقدرة على منع الآخرين من الحصول على تلك المنافع، وبينما قد تكون هذه الحقوق قانونية بشكل عادي إلا أن السيطرة قد تكون كذلك ثابتة في غياب الإلزام القانوني بعوامل مثل المعرفة بالسوق أو المعرفة الفنية أو سر الصنعة.

* **المنافع الاقتصادية المستقبلية:** وتشمل المنافع في هذه الحالة الإجراءات المستقبلية من بيع المنتجات أو الخدمات وأيضا الوفورات في التكلفة. [2]

[1] - طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص ص 748 - 750.

[2] - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسبة إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 841 - 842.

ثالثا: أسس الاعتراف للأصل غير الملموس

ويمكن تلخيص أسس الاعتراف للأصل غير الملموس كالتالي: [1]

1- يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس على أنه أصل إذا:

- كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل إلى المنشأة.

- يمكن قياس تكلفة الأصل بدرجة موثوقة.

2- جميع المصروفات الأخرى المتعلقة بالأنواع التالية، يتم استنفاذها فورا وتشمل:

- الماركات المولودة داخليا.

- قوائم العملاء وما إلى ذلك.

- تكاليف بدء التشغيل.

- تكاليف التدريب.

- الإعلان والترويج.

- مصاريف إعادة الهيكلة وإعادة التنظيم.

3- في حالة اندماج المنشآت، فإن الانفاق على أي سند غير ملموس لا يفي بمعايير التعريف والاعتراف بالأصل غير الملموس فإنها تكون جزء من قيمة الشهرة.

4- عند الاعتراف المبدئي، فإن الأصل غير الملموس يقاس بالتكلفة سواء تم الاستحواذ عليه من طرف خارجي أو تم توليده داخليا.

رابعا: الإفصاح

ينبغي على المنشأة الإفصاح تفصيليا على كل فئة من الأصول غير الملموسة لتمكين المستخدمين من تحديد الآليات والعوامل المؤثرة على قيم الأصول غير الملموسة، فإن كانت المنشأة قد اعترفت بأصول (مولدة داخليا حينئذ فإن معلومات الإفصاح يجب أن تظهر منفصلة عن هذه الأصول ويتم الإفصاح عن: [2]

- الاستهلاك لكل الأصول غير الملموسة والطرق المستخدمة في ذلك.

2- تحديد البنود النظرية في قائمة الدخل يحدث انخفاض في قيمة الأصل غير الملموس.

3- توفيق كامل التغيرات في المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة.

---

[1]-نفس المرجع، ص ص 957 - 958.

[2]- طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير، مرجع سبق ذكره، ص 497.

4- صافي فروق التبادل الناشئة في تحويل المبلغ المجمع لمصروفات البحوث والتطوير المعترف بها كمصروف خلال الفترة.

المطلب الرابع : المعيار المحاسبي الدولي(40)،العقارات الموظفة

الهدف من المعيار: [1]

.. وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية والإفصاحات المطلوبة المتعلقة بها، وبالتالي فإن الجوانب المختلفة للمحاسبة من الاستثمارات العقارية يتم مناقشتها من خلال:

* تبويب الاستثمرارات العقارية.

* الاعتراف بها كأصل.

* تحديد القيمة الدفترية المعدلة عند:

- القياس المبدئي.

- القياس اللاحق.

* متطلبات الإفصاح.

* **نطاق المعيار:**

يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 على الاستثمار العقاري ويسمح هذا المعيار للمنشآت بأن تختار إما:

- نموذج القيمة العادلة: أي قياس الاستثمار العاقري من خلال استخدام القيمة العادلة، ويتم الاعتراف في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

- نموذج التكلفة: في ظل هذا النموذج فإن الاستثمارات العقارية تقاس بعد القياس المبدئي بالتكلفة المستهلكة (ناقصا أي خسائر انخفاض قيمته متراكمة) وأي منشأة تختار نموذج التكلفة ينبغي أن تفصح عن القيمة العادلة لاستثماراتها العقارية.

المفاهيم الأساسية:

- الاستثمار العقاري: هي العقارات التي يتم الاستحواذ عليها بواسطة المالك أو المؤجر في ظل إيجار تمويلي لكسب إيجارات بغرض زيادة القيمة الرأسمالية أو كلاهما، وأي استثمار عقاري يولد تدفقات نقدية تكون مستقلة بشكل كبير عن الأصول الأخرى المستحوذ عليها بواسطة المنشأة.

[1]- طارق عبد العال حماد، معايير التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص ص 341، 342، 433.

- تتضمن الاستثمارات العقارية الأراضي والمباني أو جزء أو كليهما فيما عدا:

- العقارات المملوكة لأغراض العمل.

- العقارات المستحوذ عليه لأغراض البيع.

- العقارات الجاري انشاؤها أو تطويرها.

- العقارات المستحوذ عليها بغرض التأجير في ظل إيجار تشغيلي.

- الأصول البيولوجية.

- حقوق البحث عن المعادن أو الموارد المعدنية.

- الحصة العقارية المستحوذ عليها من خلال الإيجارات في ظل إيجارات تشغيلية ولا تستوفي تعريف الاستثمارات العقارية سوف يتم تصنيفها ومحاسبتها على أساس استثمار عقاري بشرط:

- استفاء باقي معايير تعريف الاسثمار العقاري.

- الإيجار التشغيلي يتم محاسبته على أساس أنه عقد إيجار تمويلي بموجب IAS 17.

- يستخدم المؤجر نموذج القيمة العادلة الموضحة في هذا المعيار للاعتراف بالأصل.

المعالجة المحاسبية:

* يتم الاعتراف بالاستثمار العقاري كأصل إذا:

- كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقاري إلى المنشأة.

- كان بالإمكان قياس تكلفة الاستثمار العقاري بشكل موثوق.

* عن القياس المبدئي (التقييم الأول) يتم الاعتراف بالاستثمار العقاري بالتكلفة والذي يتضمن سعر الشراء وتكاليف العملية المرتبطة بها مباشرة ومع ذلك يتم استبعاد المصاريف العامة بالإضافة إلى تكاليف التشغيل الأولية، ويتم تحديد التكلفة بنفس الطريقة مثل الأنواع الأخرى للملكية.

* يحق لأي منشأة عند القياس اللاحق أن تختار لكل استثماراتها باستخدام أي من الآتي:

- نموذج التكلفة: ويقاس الاستثمار العقاري بالتكلفة ناقصا متجمع الاهتلاك وأي خسائر انخفاض في القيمة.

- نموذج القيمة العادلة: يقاس الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة وبالنسبة للمكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل عند نشأتها، وتعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن من خلالها تبادل أصل بين طرفين راغبين في صفة وتتم وفقا لآليات السوق.

* يتم تطبيق المبادئ التالي لتحديد القيمة العادلة الخاصة باستثمار العقاري:

– حينما يوجد سوق نشطة على استثمارات عقارية مماثلة، فإن هذا يكون دليل ملائم على القيمة العادلة مع دراسة وتعديل الفروق حسب طبيعة وحالة وموقع العقارات عند الضرورة.

– يتم السماح بعمل أساليب تقييم أخرى أكثر واقعية عندما لا يتوافر سوق نشطة.

– في الظروف الاستثنائية، حينما يكون من الواضح أنه قد تم الاستحواذ على الاستثمار العقاري وأن المنشأة لكي يكون بمقدورها تحديد القيمة العادلة فإن هذا الاستثمار يتم قياسه باستخدام المعالجة القياسية الأساسية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، حتى تاريخ التصرف، وتقوم المنشأة بقياس كافة استثماراتها العقارية بالقيمة العادلة.

– التحويلات من والى الاستثمارات العقارية يجب أن تتم عندما يوجد تغير ما في الاستخدام، ويتم عمل مخصصات خاصة لتحديد القيمة الدفترية المعدلة في تاريخ هذا التحويل.

– يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة بعد الاستحواذ على الاستثمار العقاري كمصروفات أذا استوفت معايير الأداء، ويتم رسملة هذه النفقات إذا كان من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية وفقا للمعيار الأصلي بالتدفق إلى المنشأة.

المبحث الثاني: اهتلاك التثبيتات المادية (العينية)

المطلب الأول: تعريف الاهتلاك وقواعده

الفرع الأول: تعريف الاهتلاك

للاهتلاك عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

1- يعني الاهتلاك، هو الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقادم فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية ...، هي أموال مخصصة للعمل ولنشاط المؤسسة وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا، بحيث تنقص الطاقة الإنتاجية لها، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك:

- لأن الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن.

-لأن الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال.

- نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكثر إنتاجية أو لأسباب أخرى. [1]

2- هو التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من أصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط اهتلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة. [2]

3- تمثل الاهتلاكات إثبات نقص أو تدني قيمة الاستثمارات (الأصول الثابتة) حيث تسمح هذه العملية من إعادة تكوين الأموال المستثمرة.

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]

الفرع الثاني: قواعد الاهتلاك

يجب مراعاة القواعد التالية المتعلقة بالاهتلاك على النحو التالي:

1- أن تعكس طريقة الاهتلاك طريقة استهلاك منافع التثبيت الاقتصادية.

---

[1]- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 202،ص 205.

[2]- مصطفى طويل، نظام المحاسبة المالي الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010، ص 176.

[3]- حنيفة بن ربيع،مرجع سبق ذكره، ص 338.

2- أن تتم مراجعة طريقة الاهتلاك على الأقل سنويا (المعدل طريقة الاهتلاك، قيمة الخردة، المعيار الإنتاجي، ...) حيث أنه إذا تغيرت طريقة اهتلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالتثبيت، فيجب تغيير طريقة الاهتلاك بأثر مستقبلي كتغيير في التقدير IAS 8).

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

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

5- يتم اهتلاك الجزء من التثبيت الذي يمكن تحديد قيمته القابلة للاهتلاك بموثوقية بنسبة خلاف النسبة المستخدمة للتثبيت إذا كان عمر الجزء أقل من العمر المتبقي للتثبيت مثل: اهتلاك السفن و الطائرات. [1]

المطلب الثاني: أهداف الاهتلاك والعوامل التي تحدد قسط الاهتلاك وشروطه

الفرع الأول: أهداف حساب الاهتلاك

للاهتلاك أهداف مختلفة نذكر منها ما يلي: [2]

أولا: الهدف القانوني

إن حساب الاهتلاك 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.

ثانيا: الهدف الاقتصادي

بحيث يتوزع قيم الاهتلاكات على عدة سنوات ولا تتحملها سنة واحدة فقط.

ثالثا: الهدف المالي

إن الاهتلاكات 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.

[1]- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 366.

[2]- منصور بن عوف عبد الكريم، محاسبة عامة، أعمال نهاية المدة، التنظيم المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، 1998، ص 12.

الفرع الثاني: العوامل التي تحدد قسط الاهتلاك

من العوامل التي تحدد قسط الاهتلاك ما يلي: [1]

أولا: 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.

ثانيا: 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.

ثالثا: القيمة المتبقية (الخردة) [2]

وهي تشمل المبلغ الذي ينتظر الحصول عليه عند الاستغناء أو التنازل عن التثبيت المادي في نهاية العمر الإنتاجي.

رابعا: 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.

الفرع الثالث: الشروط الواجب أن تتوفر حتى يمكن الاهتلاك أن يمول استثمار جديد

من الشروط الواجب توافرها هي: [3]

- يجب أن تكون الأموال المجمعة من الاهتلاك مجمدة لأغراض أخرى عند تاريخ تجديد الاستثمار.
- ثبات أسعار الاستثمارات.

[1]- باسل عبد الغني سنقرط، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 129.

[2]- خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثانية، دار الثقافة، الأردن، 2006، ص 279.

[3]- حواس صلاح، المحاسبة العامة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 151.

المطلب الثالث: طرق الاهتلاك والتسجيل المحاسبي له

الفرع الأول: طرق الاهتلاك

أولا:طريقة الاهتلاك الثابت (الخطي):

1- تعريف قسط الاهتلاك:

ويعرف بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الاهتلاك الخطي، وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية. [1]

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 الاهتلاك كالآتي: [2]

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

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

معدل الاهتلاك = 100 / العمر الإنتاجي.

وبالتالي فإن قسط الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك x معدل الاهتلاك

القيمة القابلة للاهتلاك = تكلفة التثبيت - الخردة

- جدول مخطط الاهتلاك:

السنوات	التكلفة الأصلية للتثبيت (1)	قسط اهتلاك (2)	الاهتلاك المتراكم (3)	القيمة المتبقية الصافية (4)
1	//			
2	//			
3	//			
4	//			0

القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة الأصلية - مجموع الاهتلاك

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

+ عند حساب قسط الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار ما يلي:

[1]- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 2، 2014، ص 15.

[2]- حنفية بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 344.

- تاريخ الحيازة.

- مدة الاستعمال خلال السنة (بالأشهر) حيث:

- إذا تم الحيازة ما بين (1 - 15) من الشهر فعند حساب الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان.

- إذا تم الحيازة ما بين (16 - 31) من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك لا يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان ونبدأ العد من الشهر الموالي [1]

2- مزايا الاهتلاك الثابت:

- السهولة في التطبيق.

- تعد طريقة ملائمة إذ كانت الخدمات والمنافع التي يقدمها الأصل متساوية خلال عمره الإنتاجي كالمباني مثلا، ومن ثم تحقيق العدالة.

3- عيوب الاهتلاك الثابت:

- تقوم على اقتراض غير واقعي بالنسبة لكثير من الأصول الثابتة.

- تعتبر طريقة غير موضوعية في تحديد قسط الاهتلاك لتجاهل عامل الاستخدام والإنتاج والذي قد يختلف من فترة لأخرى.

- لا تراعي عامل التقادم أو ظهور اختراعات تكنولوجية بديلة أفضل من الأصل. [2]

ثانيا: طريقة الاهتلاك المتناقص

1/ تعريف القسط المتناقص:

تعتمد هذه على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة، وحسب هذه الطريقة يتناقص قسط الاهتلاك السنوي من سنة لأخرى، فيكون القسط في نهاية السنة الأولى أكبر من السنة الثانية، وفي السنة الثانية أكبر من السنة السنة الثالثة وهكذا.

2/ شروط استعمال هذه الطريقة:

- يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب.

- يجب أن يكون عمر الاستثمار على الأقل 03 سنوات.

- يجب على المؤسسة اختيار هذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب.

[1]- حواس صلاح، المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 179.

[2]- عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 219.

- إن الاستثمارات التي تطبق عليها الاهتلاك المتناقص يجب أن تكون ذات صلة مباشرة بالإنتاج (استثمارات منتجة) هذه القائمة تحدد عن طريق القانون.

3/ طريقة الاهتلاك المتناقص حسب المعاملات

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

جدول رقم 3 : جدول معاملات الاهتلاك المتناقص

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 الاهتلاك المتناقص لما الاهتلاك المتناقص يكون أقل من القيمة الباقية على السنوات المتبقية وتوزع باقي القيمة بالتساوي على القيمة المتبقية.

أي:

إذا كانت القيمة الباقية * المعدل > القيمة الباقية ⟵ نكمل الضرب في المعامل

عدد السنوات المتبقية

أما:

إذا كانت القيمة الباقية * المعدل < القيمة الباقية ⟵ توزع بالتساوي القيمة على السنوات

عدد السنوات المتبقية

ثانيا: مميزات الاهتلاك المتناقص

تكون الإنتاجية أكثر من البداية مدة استخدام وتقل تدريجيا عند قرب انتهاء مدة استخدامه لذلك فإن هذه الطريقة أكثر واقعية من الاهتلاك الثابت.

ثالثا: عيوب الاهتلاك المتناقص

- غير سهلة للاحتساب.
- لا تمثل الاستخدام السليم للأصل الثابت. [1]

الفرع الثالث: أسلوب القسط المتزايد وأساليب أخرى للاهتلاك

أولا: مفهوم أسلوب القسط المتزايد

تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى مع الاهتلاك تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة، ثم ترخيص استعمال هذا النظام لحساب الاهتلاك وفقا للمادة الثانية من قانون المالية لسنة 1989 التي حددت طريقة وإجراءات حساب الرياضية. [2]

القسط السنوي = تكلفة الاستثمار X رقم السنة

مجموع أرقام السنوات (حسب العمر الإنتاجي)

ثانيا: أسلوب الاهتلاك لحجم الإنتاج

وهو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال فترة استخدامها. [3]

قسط الاهتلاك = (تكلفة الاستثمار X (حجم الإنتاج الفعلي))/حجم الانتاج المقدر

ثالثا: أسلوب معدل النفاذ الفعلي: [4]

تستخدم هذه الطريقة للاهتلاك المصادر الطبيعية نتيجة للاستخدام أي نتيجة لاستخراج المواد الأولية مثل: الغاز الطبيعي، البترول ... إلخ.

ولتحديد قيمة الاهتلاك السنوي يتم اتباع الخطوات التالية:

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

ويتكون من:

- ثمن شراء الأرض التي يكون بها المصدر الطبيعي.

[1]- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية ،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2010 ص 58.

[2]- حواس صلاح، المحاسبة العامة، مرجع سبق ذكره، ص 157.

[3]- عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[4]- هوام جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص ص 62 - 63.

- التكاليف المتجمعة لإثبات الجدوى الاقتصادية للمصدر الطبيعي.

2- تقدير عدد الوحدات الموجودة من المصدر الطبيعي (طن من الفحم، برميل نفط ...) وعادة ما يستعان بالخبراء المختصين لتقدير ذلك.

3- 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

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

المطلب الرابع: التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات العينية

*** التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات العينية:**

1- خصص النظام المحاسبي المالي ضمن الصنف الثاني لمدونة الحسابات أي الحساب 28 لاهتلاك التثبيتات حيث يتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات 21 بالإضافة إلى الحساب 22.

الحساب 280 لاهتلاك التثبيتات المعنوية

الحساب 281 اهتلاك التثبيتات العينية

الحساب 282 اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز.

وكل هذه الحسابات الفرعية تتفرع إلى حسابات ثانوية بنفس مستوى الحساب الذي يمثله.

28- تسجيل الاهتلاكات في الجانب الدائن لحساب 28 اهتلاك القيم الثابتة وذلك يجعل أحد الحسابات الفرعية لحساب 68 المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة حسب طبيعة القيمة الثابتة مدينا.

68		52 مخصصات الاهتلاك و المؤونات والخسائر في القيمة	Xxxx	
	28	اهتلاك الأصول الثابتة العينية		xxxx

وفي حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (اسقاطه وإهماله) فإن حسابات الاهتلاك المتعلقة بها تحول إلى حسابات 20 و 21 [1]

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

يوجد ضمن هذا الحساب "281" الحسابات الفرعية التالية:

213- اهتلاك البناءات.

2815- اهتلاك المنشأة التقنية.

2818- اهتلاك التثبيتات المادية الأخرى.

* لا يطبق أي اهتلاك 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 الاهتلاك 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 اهتلاك التثبيتات الموضوعة ومواضع امتياز كالتالي:

229		حقوق مانح الامتياز	xxx	
	282	اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز		xxx

المبحث الثالث: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية وتدني قيمتها

تخضع التثبيتات العينية من لحظة دخولها إلى المؤسسة إلى غاية تاريخ انتهاء صلاحيتها أو خروجها من هذه المؤسسة إلى عملية التقييم وكذلك إعادة التقييم دون أن ننسى بأنها معرضة إلى تدني القيمة وهذا ما سنتطرق إليه خلال هذه المبحث من خلال مطالبة الأربعة.

المطلب الأول: التقييم للتثبيتات العينية

الفرع الأول: التقييم الأولي للتثبيتات العينية

1- تحديد تكلفة التثبيتات العينية: [1]

أ/ كلفة الاقتناء:

تدرج التثبيتات العينية في الحسابات المنسوب إليها مباشرة وتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، والتدرج المصاريف غير المسترجعة، والأعباء المباشرة الأخرى أولا تدرج المصاريف غير المسترجعة، ولا تدرج المصاريف العامة، والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف.

هذه التكاليف، تخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى كالرسوم المسترجعة المماثلة من تكلفة الاقتناء.

و من أمثلة التكاليف التي تدرج في كلفة شراء التثبيتات العينية:

- مصاريف التسليم، الشحن والتفريغ الأصلية ومصاريف التهيئة والتركيب.
- مصاريف العمولات والأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثق، الخبراء والمختصين).
- مصاريف المستخدين المرتبطة مباشرة بالحصول على الأصل.
- المصاريف العامة، المصاريف المالية.

وتستثنى ولا تدخل في تكلفة اقتناء التثبيتات العينية المصاريف التالية:

- مصاريف انطلاق تشغيل الأصل ومصاريف ما بعد الاستغلال.
- تكاليف إقامة مركب جديد.
- تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة، من تكاليف الإشهار والدعاية.
- تكاليف الاقتراض (تكاليف قروض الحصول على الأصل، إنتاجه أو بناءه).

[1]- نفس المرجع، ص ص 39 - 44.

ب/ كلفة إنتاج التثبيتات داخل المؤسسة:

إن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة (نفسها تتضمن المصاريف المباشرة من تكلفة العتاد المستعمل، اليد العاملة... إلخ.

ونستثني من تكلفة الإنتاج:

- النواتج والأعباء الإضافية غير المباشرة بالإضافة إلى الرسوم المسترجعة وغيرها.
- المصاريف الإدارية.

ج/اقتناء التثبيتات العينية عن طريق التبادل:

يتم إدراج التثبيتات العينية التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها الحقيقية (العادلة)، إلا في الحالات الاستثنائية التالية:

- كون أن عملية التبادل لا تمثل حقيقة تجارية.
- عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل موضوع التبادل بصورة صادقة أو القيمة العادلة المتنازل عليه في إطار عملية التبادل.

د/ اقتناء التثبيتات العينية بالأجل (على الحساب)

قد يترتب على اقتناء الأصول بالأجل، ارتفاع قيمة (تكلفة الأصل) بمبلغ الفوائد المستحقة على الدفع وعليه أوجب النظام المحاسبي المالي بتحيين مبلغ الدين لتفادي تأثير الفوائد على القيمة الحقيقة للأصل، حيث يتم الاعتراف بهذه الفوائد كمصاريف مالية تتحملها المؤسسة على مدة الاقتناء بالأجل.

2- آلية سير الحسابات:

الفرع الأول:تسجل التثبيتات العينية (المادية) في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصل تحت رقابة المؤسسة:

- بقيمة الإسهام أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء.
- بتكلفة الشراء.
- بتكلفة الإنتاج في حالة إنتاج المؤسسة لنفسها.

مقابل الجانب الدائن حسب الحالة:

- حساب رأس المال أو حساب الشركاء (عمليات حول رأس المال ح/45)
- حساب 40 الموردون أو الحسابات المالية.
- حساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية.

الفرع الثاني: تفرع الأصول الثابتة الملموسة التي تدرج تحت الحساب 21 كالآتي:

ح/211- الأراضي.

ح/212- عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي.

ح/213- البناءات.

ح/215- المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية.

ح/218- التثبيتات العينية الأخرى. [1]

1- حساب 211 الأراضي:

وهي جميع الأراضي التي تملكها المؤسسة بغرض الاستخدام وليس بغرض البيع، ويدخل ضمن هذا البند كذلك المناجم والمقالع وتقديم تكلفة الأراضي بجمع كل النفقات التي صرفت من أجل الحصول على الأرض وتجهيزها للاستخدام، كما يمكن الإشارة إلى أن الأراضي غير خاضعة للاهتلاك إلا استثناء ويتم الفصل ما بين الأراضي والمبنى المشيد فوقها.

ويكون القيد المحاسبي لشراء الأراضي على النحو التالي:

211		الأراضي	xx	
	404	موردو الاستثمارات		xx

2- حساب تنظيم وتهيئة الأراضي:

يدخل ضمن هذا الحساب النفقات التي تصرفها المؤسسة على الأراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها، ويسجل محاسبيا كما يلي: [2]

212		تنظيم وتهيئة الأراضي	xx	
	404	موردو الاستثمارات		xx

3- حساب 213 البناءات:

تعريف البناءات:

1- "هي كل العقارات المستحدثة والمقتناة لغرض تحصيل التدفق النقدي وتتضمن تكلفة المباني:

- شعر الشراء في حالة الاقتناء الجاهز.

[1]- نفس المرجع السابق، ص 243.

[2]- مسعود صديقي، المحاية المالية ،دار الهدى، عين مليلة ،الجزائر، 2014، ص ص 118- 119.

- في حالة الإنشاء من طرف المؤسسة نفسها (نفقات العمال، تكاليف المواد المستعملة، تكاليف المهندسين وتراخيص البناء ....) أي مجموع التكاليف من بداية الحفر إلى التشييد النهائي للمبنى.

- في حالة الإنشاء من الغير، كلفة التقاعد.

2- وهي كل المباني المشتراة أو المنجزة من طرف المؤسسة أو من طرف الغير، أما ما يتعلق بحسابات البناءات فيكون القيد المحاسبي لشراء البناء جاهز كما يلي:

وهنا يجب الفصل بين الأراضي والمبنى.

211		ح/ الأراضي	xxx	
213		ح/ البناءات	xxx	
	404	ح/موردو الاستثمارات		xxx

4- حساب 215 تركيبات نقدية، عتاد، معدات صناعية:

وهي كل المعدات والتركيبات الضخمة التي تساعد في نشاط المؤسسة وتعالج محاسبيا وفق القيد المحاسبي التالي:

5- حساب 218 قيم ثابتة ملموسة أخرى:

يتم تسجيل باقي القيم الملموسة التي لم تذكر سابقا ضمن هذا الحساب (مثل معدات النقل، تجهيزات المكتب، الأغلفة القابلة للاسترجاع ... إلخ) ويعمل القيد محاسبيا عند الشراء على النحو التالي

218		ح/ قيم ثابتة ملموسة أخرى	xxx	
	404	ح/موردو الاستثمارات		xxx

الفرع الثالث: قيم ثابتة في حالة توكيل (امتياز) حساب 22

تستدعي الظروف استخدام أصل ثابت غير مملوك للمؤسسة وإنما ممنوح لها في شكل امتياز ويسمى صاحب الحق بمانح التوكيل أو مانح الامتياز، ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

ح/221 أراضي تحت التوكيل.

ح/222 تنظيم وتهيئة أراضي تحت التوكيل.

ح/223 بناءات تحت التوكيل.

ح/225 تركيبات تقنية تحت التوكيل.

ح/228 قيم ثابتة ملموسة أخرى تحت التوكيل.

ح/229 حق مانح التوكيل (الامتياز).

في حالة الحصول على هذا الحق مجانا:

22		ح/ قيم ثابتة تحت التوكيل	xxx	
	229	ح/مانح الامتياز		xxx

في نهاية كل سنة من مدة التوكيل يسجل تسديد الإتاوات وفق القيد التالي:

229		ح/ حق مانح الامتياز	xxx	
	282	ح/اهتلاك قيم ثابتة موضوعة تحت التوكيل		xxx

في حالة الحصول عليه عن طريق الشراء:

22		ح/ قيم ثابتة تحت التوكيل	xxx	
	404	ح/موردو الاستثمارات		xxx

الفرع الرابع: أصول ثابتة قيد الإنجاز في حساب 23: كل القيم غير الجاهزة

ح/232 - التثبيتات العينية الجاري إنجازها.

1- قيم ثابتة منجزة من طرف المؤسسة نفسها.

أ- تسجيل الأعباء حسب طبيعتها:

6		ح/ الأعباء	xxx	
	401	ح/موردو المخزونات		xxx

ب- إثبات الإيرادات في حساب القيم الثابتة قيد الإنجاز:

232		ح/ تثبيتات العينة قيد الإنجاز	xxx	
	732	ح/الإنتاج المثبت للأصول الملموسة		xxx

ج- إثبات الحصول على الاستثمار وتسجيله في حسابه المعني:

21		ح/ تثبيتات عينية	xxx	
	404	ح/موردو الاستثمارات		xxx

2- قيم ثابتة منجزة من طرف متعامل خراجي

إثبات الجزء المنجز:

232		التثبيتات العينية الجاري إنجازها	xxx	
	404	موردو التثبيتات		xxx

إثبات الحصول على الاستثمار عن طريق تسجيل القيد المحاسبي التالي:

21		ح/ تثبيتات عينية	XXX	
	232	التثبيتات العينية الجاري إنجازها		XXX

ح/238: التسبيقات والحسابات المدفوعات عن إيصاءات بالتثبيتات وهي كل مبلغ مدفوع سلفا من أجل الحصول على القيم الثابتة ويتم تسجيلها محاسبيا وفق القيد التالي:

238		ح/ تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم	XXX	
	53/51	الثابتة		XXX
		ح/البنك أو الصندوق		

وعند الحصول على الأصل الذي دفع عنه التسبيق نسجل القيد التالي: [1]

21		التثبيتات العينية	مبلغ إجمالي	
	238	ح/تسبيقات وأقساط مدفوعة		مبلغ التسبيق
	404	ح/ موردو الاستثمارات		الباقي

المطلب الثاني: حالات خاصة في الحصول التثبيتات العينية وطرق تقييمها ومعالجتها:

الفرع الأول: الحصول على تثبيتات كإعانات تجهيز: [2]

عالج النظام المحاسبي كيفية محاسبة إعانات التجهيز والاستثمار كما عرفها بكونها الإعانات المرتبطة بـــــ:

- اقتناء تثبيتات أو بعمليات إنشاء تثبيتات (البناء)
- تجديد أو تأجيل التنازل عن الأصول

أ- مبادئ إدراج الإعانات في حسابات المؤسسة:

- لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل، إلا إذا توفر ضمن معقول:
- بأن المؤسسة تمثل للشروط الملحقة بالإعانات.
- وبأن الإعانات سيتم استلامها.

كما نستثني الحالات التالية من محاسبة الإعانات:

[1]- صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص 119 - 129.

[2]- علاوي لخضر، محاسبة معمقة، مرجع سبق ذكره،ص 283.

- مساهمة الدولة والجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة.

- الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة، مثل بعض الإعفاءات الضريبية التي تتحصل عليها المؤسسة عند احتساب نتيجتها.

ب- التسجيل المحاسبي لإعانات الاستثمار والتجهيز:

تدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق بها، والتي يفترض فيها تعويضها فيما يخص إعانات التثبيتات تكون التكلفة هي الاهتلاك وتدرج في الحسابات كمنتوجات.

التسجيل المحاسبي: عند الوعد بالإعانة:

441		ح/ الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها	XXX	
	132	ح/ إعانات التجهيز		XX
		ح/إعانات الاستثمار		XX
		الوعد بالإعانة		

عند تحصيل مبلغ الإعانة:

5		ح/ الحسابات المالية	XXX	
	441	ح/ الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها		XXX
		تحصيل مبلغ الإعانة		

عندما يترتب على الإعانة تحويل مجاني للتثبيتات:

441		ح/ التثبيتات	XXX	
	132	ح/ الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها		XXX
		سند التحويل		

إدراج الإعانة في حساب النتائج حسب وتيرة تكاليف التثبيتات المرتبطة بها:

131		ح/ إعانات التجهيز		
132		ح/ إعانات الاستثمار		

	754	ح/ أقساط إعانات الاستثمار المحولة إلى نتيجة السنة المالية		

ج- إرجاع مبلغ الإعانة:

في الحالة الاستثنائية التي تدفع فيها المؤسسة إلى تسديد مبلغ الإعانة لعدم احترامها للشروط التعاقدية من حصولها على الإعانة أو لأسباب أخرى، فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغيير التقدير حسابي:

- يرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة.
- يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.

عند إرجاع الرصيد الباقي من الإعانة:

131		د/ إعانات التجهيز	XXX	
132		د/ إعانات الاستثمار	XXX	
658		د/ أعباء التسيير الجاري	XXX	
	5	د/ الحسابات المالية		XXX

2/ التثبيتات في شكل إيجار – تمويل: [1]

أ- تعريف عقد إجار تمويل:

هو عقد إيجار يترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل موضوع الإيجار إلى المستأجر، يكون هذا العقد مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدته أو عدم تحويلها من المؤشرات عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد تمويل تتمثل فيما يلي:

- انتقال ملكية الأصل المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
- (وبتاريخ إمضاء العقد) إذا منح الإيجار المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار (عموما تاريخ نهاية العقد)، حتى يكون هناك يقين معقول من المستأجر باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية.
- في بداية عقد الإيجار، إذا بلغت قيمة المدفوعات الدنيا المحمية بمقتضى هذا الإيجار تقريبا القيمة الحقيقة للأصل المؤجر يجب أن تكون الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر وبدون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

[1]- علاوي لخضر، نظام الحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره ، ص ص131 - 139.

ب– التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار – التمويل:

أولا: التسجيل المحاسبي عند المستأجر:

يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمة حقيقية (العادلة) أو بالقيمة المعنية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا (وهذه المدفوعات الدنيا تندرج فيها القيمة المعينة لإعادة الشراء في نهاية الإيجار وهذا إذا كان هناك يقين عند إبرام العقد بأن خيار الشراء يكوم مرفوعا)، يحدد القيمة المعينة بالمعدل الضمني للعقد وإن لم يوجد فبمعدل فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر.

– يراعى وجود مصاريف في بداية العقد وكيفية إدراجها في تكلفة الأصل:

2		ح/ التثبيتات	XXX	
	167	ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار – تمويل		XXX

وبتاريخ تسديد المستحقات الدورية حسب نص العقد يسجل المستأجر مدفوعات الأقساط السنوية مع التفرقة بين الدين وفوائد الدين في مقابل الحسابات المالية.

مع الإشارة إلى أنه في دفع القسط الأول في بداية الدورة لا يترتب عليه تسجيل فوائد.

167		د/ الديون المترتبة على عقد الإيجار – تمويل	XXX	
66		ح/ الأعباء المالية	XXX	
	53/512	د/ البنك أو الصندوق		XXX

ثانيا: التسجيل المحاسبي عند المؤجر

274		ح/ القروض الدائنة المترتبة على عقد الإيجارات	XX	
	512	ح/ البنك		XX
	404	ح/ موردو الاستثمارات		XX

وعند تحصيل الدفعات من المستأجر:

512		ح/ البنك	XX	
	274	ح/ عقد الإيجار – تمويل		XX
	763	ح/ عائدات الحسابات الدائنة		XX

في نهاية مدة التعاقد إذا قرر المستأجر شراء الملك:

2		ح/ التثبيتات	XX	
	274	القروض والديون المترتبة على عقد الإيجار – تمويل		XX

3- الشراء المجمع للتثبيتات: [1]

قد تقوم المؤسسة بشراء مجموعة من التثبيتات بشكل مجمع وبثمن شراء إجمالي، مما يشكل صعوبة في تحديد الثمن الوحدوي لكل من العناصر المكونة لهذا المجمع، فتلجأ إلى تحديد القيمة السوقية لكل عنصر على حدى لغرض التوزيع النسبي لثمن الشراء الإجمالي لمجمع التثبيتات المشتراة.

الفرع الثاني: التقييم اللاحق للتثبيتات: [2]

تقييم الأصول الثابتة (المادية) بحسب التكلفة.

* **طريقة التكلفة:**

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الاهتلاك – خسائر القيمة

* **طريقة إعادة التقييم:**

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – الخسائر المستقبلية.

القيمة العادلة: يعرف المعيار الدولي IFRS 13 القيمة العادلة على أنها : المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل أو الحصول عليه عن تمويل خصم أو التزام في صفقة عادية بين مشاركين في السوق بتاريخ القياس. [3]

وكذلك تعرف على أنها المبلغ الذي بموجبه تبال الأصل.

المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات:

عملية إعادة التقييم طريقة من طرق التقييم اللاحق للتثبيتات العينية وذلك ما ذكرناه في المطلب السابق، بينما نفصل في هذه العملية من خلال هذا المطلب.

أولا: تعريف إعادة التقييم: [4]

إن إعادة تقييم تثبيت ما هو 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.

---

[1]- علاوي لخضر، محاسبة معمقة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

[2]- محمد بوتين، المحاسبة المالية معايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 12.

[3] - IFRS 13, article N° 09.

[4]- عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 218 - 219.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا 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).

ثانيا: عمليات إعادة التقييم: وهي نوعان:

1- 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 2007/04/04 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.

2- عمليات إعادة تقييم حرة:

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

ثالثا: التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم: [1]

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

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.

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

1- 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.

[1] - هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 78.

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

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

والتسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم يكون كالآتي:

2x		تثبيتات مادية (زيادة قيمة الأصل)	XX	
	28x	اهتلاك التثبيتات (زيادة اهتلاك المجمع)	XX	
	105	فارق إعادة التقييم		XX
		إعادة تقييم التثبيت		XX

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

2- إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت: تتم وفق المراحل التالية:

- ترصيد الاهتلاكات المجمعة 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:

2x		تثبيتات مادية (زيادة قيمة الأصل)	XX	
	105	فارق التقييم		XX
		إعادة تقييم التثبيت		

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

خامسا: أهداف إعادة التقييم: يمكن تلخيصها كالآتي: [1]

1- الهدف الإعلامي: أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية X بقيمتها التاريخية ومنه فإن نتائج الدراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق.

2- الهدف المالي: أي جعل الاهتلاكات مصدر حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم اهتلاكها بصفة كاملة.

3- أهداف اقتصادية: ونعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

سادسا: الآثار السلبية لعدم إعادة تقييم التثبيتات:

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

[1] - المرجع السابق، ص 228

– اعتبار أقساط الاهتلاك أقل من التكلفة الفعلية لحيازة واستخدام التثبيتات لأن أقساط الاهتلاك 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.

– 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: خسارة القيمة (التدني في القيمة) للتثبيات العينية

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

الفرع الأول: تدني القيمة للتثبيتات العينية

يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة أن تخضع تثبيتاتها العينية إلى فحص تدني القيمة وذلك وفق المعيار الدولي IAS 16 وهذا لضمان تسجيلها بأقل قيمتها القابلة للتحصيل.

1– تعريف الخسارة في القيمة: [1]

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:

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.

[1]– بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 366.

2- المؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة: [1]

قد تكون هذه المؤشرات إما داخلية أو خارجية:

أ- المؤشرات الداخلية: من بينها:

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

- 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 29 خسائر القيمة عن التثبيتات.

وبالنسبة للتثبيتات العينية فهي تحمل على الحساب الفرعي 291 خسائر القيمة عن التثبيتات المادية (ويكون القيد كما يلي): [2]

681		مخصصات الاهتلاك وخسائر قيمة الأصول المتداولة		
	291	خسائر القيمة من التثبيتات العينية		
		إثبات تدهور في القمة		

4- 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.

[1] - هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

[2] - حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 366.

حيث تسجل كمنتوجات في حسابات النتائج عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية التي لك تدرج فيها أي خسارة قيمة خلال السنوات المالية السابق، ويتم إعادة تسوية ح/ 29 في نهاية كل سنة كما يلي: [1]

681		مخصصات الاهتلاك والمؤونات	XXX	
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		XXX
		زيادة الخسارة في القمة		

291		خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	XXX	
	781	استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة		XXX
		استرجاع خسائر القمة		

5- آثار التدهور (الخسارة في القيمة)

عند ملاحظة تدهور أي تثبيت لا تقليص قيمته المحاسبية الصافية فحسب، بل يجب تغيير مخطط اهتلاكاته إذا كان تثبيتا قابل للاهتلاك.

[1]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

خلاصة الفصل:

بعد دراسة محاسبة التثبيتات العينية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي وكذا معايير المحاسبة الدولية، اتضح بأن هذان الإثنان، قد اهتما بكل ما هو متعلق بالتثبيتات العينية منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة أي منذ لحظة حيازتها وغير ذلك من العمليات المتعلقة بها والتي تم توضيحها من خلال هذا الفصل، دون أن ننسى مرحلة استخدام هذا النوع من التثبيتات الذي يخضع خلال هذه المرحلة إلى تقييم واهتلاك وقد تعرض لخسارة في القيمة وكل هذه العميات هي مرفقة بالتسجيل المحاسبي الخاص بكل عملية وهو كما تم تبيانه في هذا الفصل.

إضافة إلى ذلك كنا قد أشرنا إلى أهم طرق تقييم التثبيتات المتمثلة في نموذجي التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة، وكذا درسنا بعض الحالات الخاصة لتقييم التثبيتات وذلك في مجال عقد الإيجار التمويلي والاعانات.

الفصل الثالث

تمهيد

بعدما تطرقنا في الجانب لنظري إلى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وكذلك الدراسة النظرية للتثبيتات العينية وكفيفة تقييمها محاسبيا سوف نتطرق ف هذا الفصل للدراسة التطبيقية عن المعالجة المحاسبية للتطبيقات العينية في وحدة إنتاج الدهن بالاخضرية، وذلك بدأ بتقديم والتعريف بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP، ثم نتطرق إلى وحدة الإنتاج بالاخضرية، ثم نقدم أمثلة ونماذج عنا لمعالجة المحاسبية لبعض عناصر التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال المبحثين:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن

المبحث الثاني: المحالة المحاسبية لعينة التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: مدخل عام حول تاريخ المؤسسة وتطورها

إهتم الاستعمار الفرنسي بالدهن في الجزائر وخاصة من طرف المؤسسات الخاصة والتي كانت تابعة لمعمرين مثل: مؤسسة أسطرال، ديكو..الخ، وقد استثمر نشاط هذه المؤسسات بعد الاستقلال إلى غاية سنة 1976 حيث تم انشاء عدة مؤسسات وطنية منها: المؤسسة الوطنية لصناعات االكيماوية SNIC بأمر رقم 67/273 سنة 1967 تحت إشراف وزارة الطاقة والمناجم، وبمقتضى المرسوم رقم 417/82 المؤرخ في 1983/12/14 المتعلق بإعادة هيكلة وتقسيم هذه المؤسسة "SNIC" إلى مؤسسات وطنية نذكر منها:EVAD، ENAP .

لقد تم اختيار هذه المؤسسة الوطنية للدهن ENAP والتي لا يخفى على أنحد إنها تعتبر احدى أكبر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية واهمها والتي استطاعت غرض وجودها ومكانتها في السوق الوطنية وحتى العالمية حيث صنفت في المرتبة الحادية عشر عالميا سنة 1986 من حيث طاقة الإنتاج كما وصلت امكانيتها الانتاجية سنة 2006 176334 طن، وهي تسعى دائما للتغير نحو الاحسن في ظل احتكارها لمجال ثقافة خاصة بها، وهذا فضولنا إلى محاولة معرفة خفايا هذه المنظمة.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للدهن

أنشأت المؤسسة الوطنية للدهن بمقتضى المرسوم رقم 417/182 المؤرخ في 1982/02/14 والمتعلق بإعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية SNIC وباشرت نشاطها الإنتاجي في شهر جانفي من سنة 1983 برأس مال إجتماعي يقدر ب 5000000000.00 دج

- وبموجب المرسوم رقم 84/13 الصادر في 1984/05/12 أصبحت المؤسسة تابعة لوزارة الطاقة والصناعات الكيماوية بعدما كانت تابعة لوزارة الصناعة الخفيفة، أصبحت مستقلة بتاريخ 1990/03/31 مع استقلالية المؤسسات الوطنية في نهاية الثمانينات، ولقد أسندت لهذه المؤسسة مهمة ترقية وإنتاج الدهون ومشتقاته في إطار المخطط الوطني الاقتصادي والاجتماعي.(الدهن، البرنيف، المخففات والغراء..الخ) والهادف بالدرجة الأولى إلى تغطية السوق الوطنية.

وفي الفترة الممتدة ما بين 1983 إلى 1985 شملت المؤسسة أربع وحدات إنتاجية، ليتم بعد ذلك إضافة وحدتين إضافيتين، لتصبح تشمل ست وحدات وهو العدد الحالي للوحدات بالمؤسسة، منها مركبات كبرى تشتغل مايقارب 1876 عامل وذلك قصد تدعيم لقدرات والطاقات الإنتاجية للمؤسسة.

تعد المؤسسة الوطنية للدهن على راس المؤسسات العمومية الاقتصادية لجزائر في السوق المحلي للدهن والتي تهدف إلى تغطية وتلبية حاجات ورغبات السوق الوطني بالكمية والنوعية، كما تطمح في المستقبل دخول المنافسة العالمية.

في اطار استراتيجية البقاء والاستمرار وكذا الزيادة في مجال نشاطها (انتاج الدهون) على المستوى المالي، وضعت المؤسسة عدة اهداف استراتيجية قصد تحقيقيها على المدى القريب والمتوسط وهي كالتالي:

- توسيع مكانتها في السوق المحلية بتنويع منتجاتها وتطويرها لكسب مكانة بين المنتجات العالمية للدهن .
- خلق علاقات مع اعوان الاقتصاديين الناشطة في نفس المجال.
- توسيع اسواقها بتطوير صادرتها من المنتجات .
- الحفاظ على مستوى الإنتاج والنشاط .
- توسيع الوحدات الانتاجية لخلق مناصب عمل جديدة.
- التقليل من المواد الأولية المستوردة ومحاولة توفيرها محليا
- المحافظة على جودة المنتجات والحرص على مطابقتها للمواصفات العالمية

الفرع الأول: التنظيم العام لمؤسسة الوطنية للدهن

يضم الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن مديرية عامة وهياكل مركزية هي:

- مديرية التخطيط والرقابة
- مديرية المالية
- مديرية الموارد البشرية
- مديرية التمويل
- مديرية الإنتاج والنوعية
- المديرية التقنية

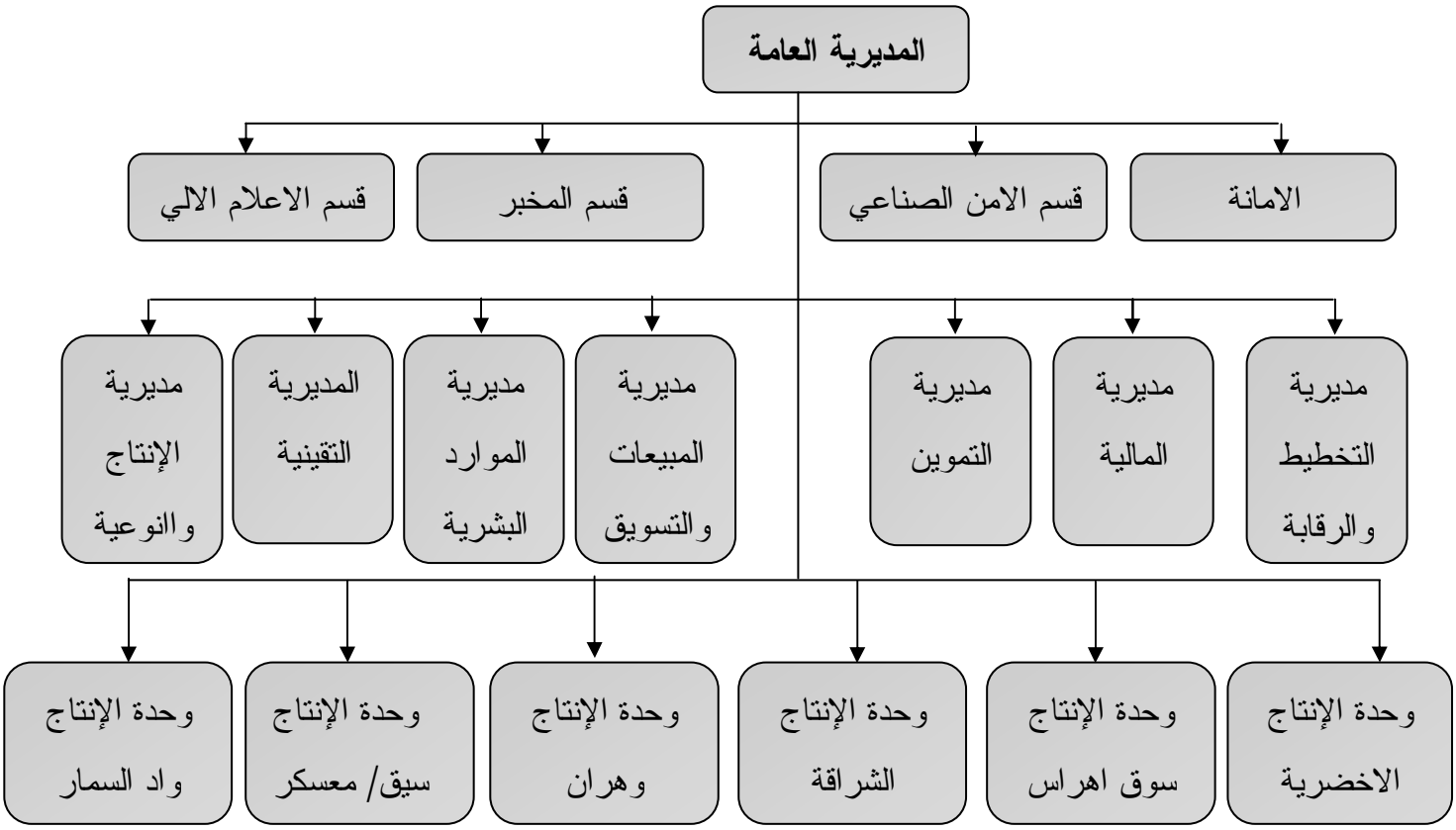
كما تضم المؤسسة ست(6) وحدات إنتاجية موزعة عبر التراب الوطني وهي:

- الوحدة الإنتاجية بالاخضرية (UPL)
- الوحدة الإنتاجية بالجزائر(UPA)
- الوحدة الإنتاجية بسوق اهراس(UPSA)

- الوحدة الإنتاجية بالشراقة(UPC)
- الوحدة الإنتاجية بوهران(UPO)
- الوحدة الإنتاجية سيق معسكر(UPS)

الفرع لثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الدهن

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة الدهنENAP



الفرع الثالث: طاقات المؤسسة وإمكانيتها

وصلت قدرة الإنتاج سنة 2016 إلى 150000 طن من منتجات الدهن تامة الصنع، و5000 طن من المواد نصف المصنعة ، مسحلبات، مجففات، رتنجات.

الرتنجات: تعتبر المادة الاساسية في الدهن فهي تساعد على تثبيت المواد الصلبة على الحوامل.

المجففات: هي عبارة عن مواد بسيطة كما أن المؤسسة تستعمل 10000 تركيبة كيماوية، تملك المؤسسة ست وحدات إنتاجية ثلاثة منها مركبات كبرى، وتستعمل مواد أولية مختلة كالملونات، المنقلات، والمحلالات والمجففات.

- **وحدة واد السمار:** يقدر عمالها ب281 عامل ويقدر انتاجها بـــ 29000 طن بفريق واحد والمستحلبات 3500 طن بفريقين .
- **وحدة الشراقة:** يبلغ عدد عمالها 132 عامل ، يقدر الإنتاج ب21000 طن بفريق واحد
- **وحدة وهران:** يبلغ عدد عمالها 114 عامل يقدر الإنتاج 14000 طن بفريق واحد.
- **وحدة الاخضرية:** يبلغ عدد عمالها 329 عامل، ويقدر الإنتاج بـــ 30000 طن بفريق واحد، المستحلبات 3600 طن بفريقين، المجففات5000 طن، الرتنجات 12000 طن بثلاث فرق.
- **وحدة سيق:** يبلغ عدد عمالها 174 عامل، يقدر الإنتاج بـــ26000 طن، المستحلبات 360 طن بفريقين، الرتنجات بـــ1000 طن بثلاث فرق، المجففات 150طن.
- **وحدة سوق أهراس** يبلغ عدد عمالها بـــ300 عامل ، يقدر الإنتاج بـــ30000 من الدهن بفريق واحد، المستحلبات 400 طن بفريقين، الرتنجات 8000 طن بثلاث فرق، المجففات 150 طن.

الفرع الرابع: أهمية المؤسسة وأهدافها

تسعى المؤسسة إلى التغير نحو الاحسن في ظل احتكارها لمجال عملها في انتاج وبيع للدهون بمختلف أنواعها.

الفرع الأول: أهمية المؤسسة

للمؤسسة أهمية اقتصادية تظهر لجيا من خلال حجم الإنتاج الذي تدعم به الاسواق لداخلية كانت او الخارجية، وبالتالي تدعيم الاقتصاد الوطني، إضافة إلى الطاقة الانتاجية وكذا الموارد البشرية التي تتوفر عليها، مما يجعلها تحتل طبقة مرموقة وأهمية اجتماعية

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة

أولى الأهداف المالية: نذكر منها

1- تحقيق مردودية مالية ضمن الحكم في الوسائل.

2- اعداد الإمكانيات المادية اللازمة من اجل إعادة القدرة الإنتاجية الكاملة، وإمكانية التمويل الذاتي.

3- ضمان تمويل يسمح بتحقيق المخططات السنوية للإنتاج غي الموجودة في السوق الوطنية.

ثانيا: الأهداف الاقتصادية والمتمثلة في:

1- استغلال وتسيير وتطوير النشاطات المتعلقة بصناعة الدهون الخاصة بأشغال البناء، الصيانة، دهون السيارات، الاصبغة والملونات، الغراء، إضافة إلى مواد أخرى مشتقة.

2- تنظيم وتطوير هياكل الصيانة التي تسمح بتحسين أداء الالات الإنتاجية.

3- تحقيق زيادة حجم المبيعات .

4- تطوير تشكلات المنتجات وذلك بالبحث عن منتجات جديدة .

ثالثا: الأهداف التسويقية: وتتمثل في:

1- الاحتفاظ بحصة السوق الحالية، وتوسيع أسواق منتاجاتها، وذلك باللجوء إلى التصدير.

2- العمل على تسحين حصتها في السوق مستقبلا، وذلك بمحاولة التوغل في أسواق جديدة في بلدان المغرب العربي والبلدان الافريقية.

3- تحقيق سقف انتاج يقدر بـــ 150000 طم من الدهن، و50000 طن من المواد نصف المصنعة، او التي تدخل الإنتاج.

4- إعطاء صورة جديدة لمنتجات المؤسسة وعلامتها التجارية، وذلك بالاعتماد على سياسة اتصال فعالة.

5- الدفاع عن نسبة السوق التي تملكها حاليا المؤسسة حوالي 80%.

6- إعطاء صورة جيدة للمؤسسة لجذب مستثمرين أجانب، مهنيين لتطوير منتجاتها حسب مقاييس عالية في اطار الشراكة.

المطلب الثاني: تقديم وحدة الإنتاج بالاخضرية

بعد التطرق للعرض الشامل عن المؤسسة الوطنية للدهن ENAP ناتي إلى تقديم وحدة الإنتاج بالاضخرية (UPL) هذه الأخيرة وحدة من وحدات المؤسسة

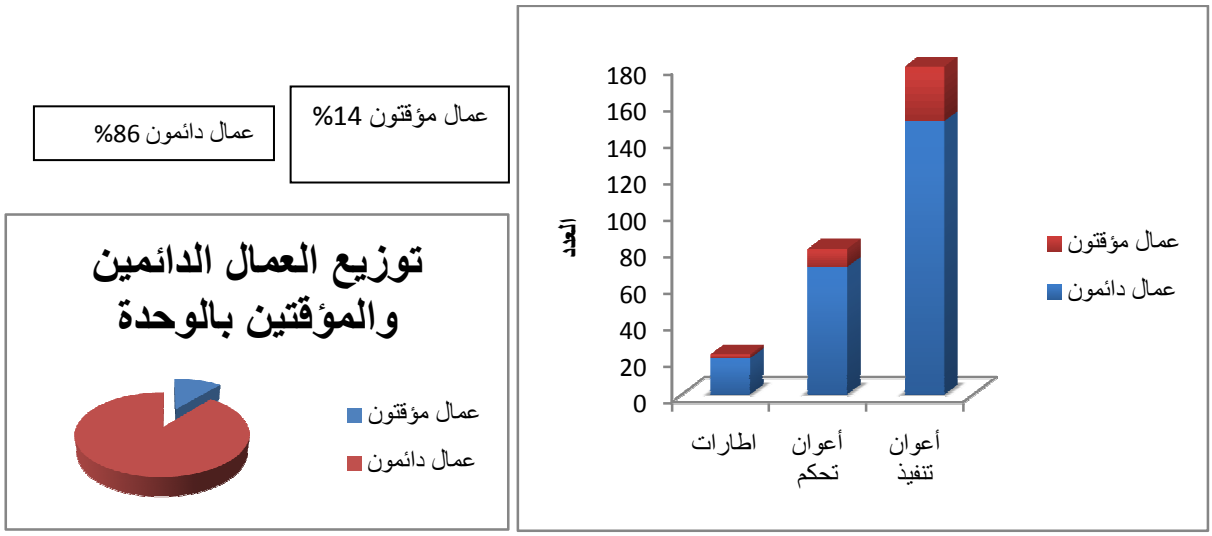
الفرع الأول: البطاقة التقنية للوحدة

<table>
<tr><td>اسم الوحدة</td><td colspan="7">وحدة الإنتاج والتوزيع بالاخضرية (UPL)</td></tr>
<tr><td>الشكل القانوني</td><td colspan="7">شركة ذات اسهم (SPA)</td></tr>
<tr><td>المقر الاجتماعي</td><td colspan="7">الطريق الوطني رقم 05 بالاخضرية ولاية البويرة (10200)</td></tr>
<tr><td>الجنسية</td><td colspan="7">جزائرية</td></tr>
<tr><td>النشاط</td><td colspan="7">انتاج وتوزيع الدهون</td></tr>
<tr><td>تاريخ الانشاء</td><td colspan="7">01 جانفي 1983</td></tr>
<tr><td rowspan="3">عدد العمل</td><td colspan="3">عامل دائم</td><td colspan="3">عامل مؤثث</td><td rowspan="2">المجموع</td></tr>
<tr><td>اطار</td><td>عن تحكم</td><td>عون تنفيذ</td><td>اطار</td><td>عون تحكم</td><td>عون تنفيذ</td></tr>
<tr><td>34</td><td>85</td><td>164</td><td>1</td><td>13</td><td>32</td><td>329</td></tr>
<tr><td>الهاتف</td><td colspan="7">026.90.29.72 / 026.90.10.68</td></tr>
<tr><td>الفاكس</td><td colspan="7">026.90.14.48 / 026.90.10.12</td></tr>
</table>

حسب المعلومات المبية في البطاقة أعلاه عن عدد العمال يوضح لنا الشكلان الاتيان بالتفصيل توزيع اليد العاملة على مستوى وحدة الإنتاج ابالاخضرية في جوان 2007 وذلك حسب التخصص ونسبة العمال الدائمين ولمؤقتين على التوالي:

الشكل رقم(3): توزيع العمال الدائمين والمؤقتين حسب التخصص على مستوى الوحدة

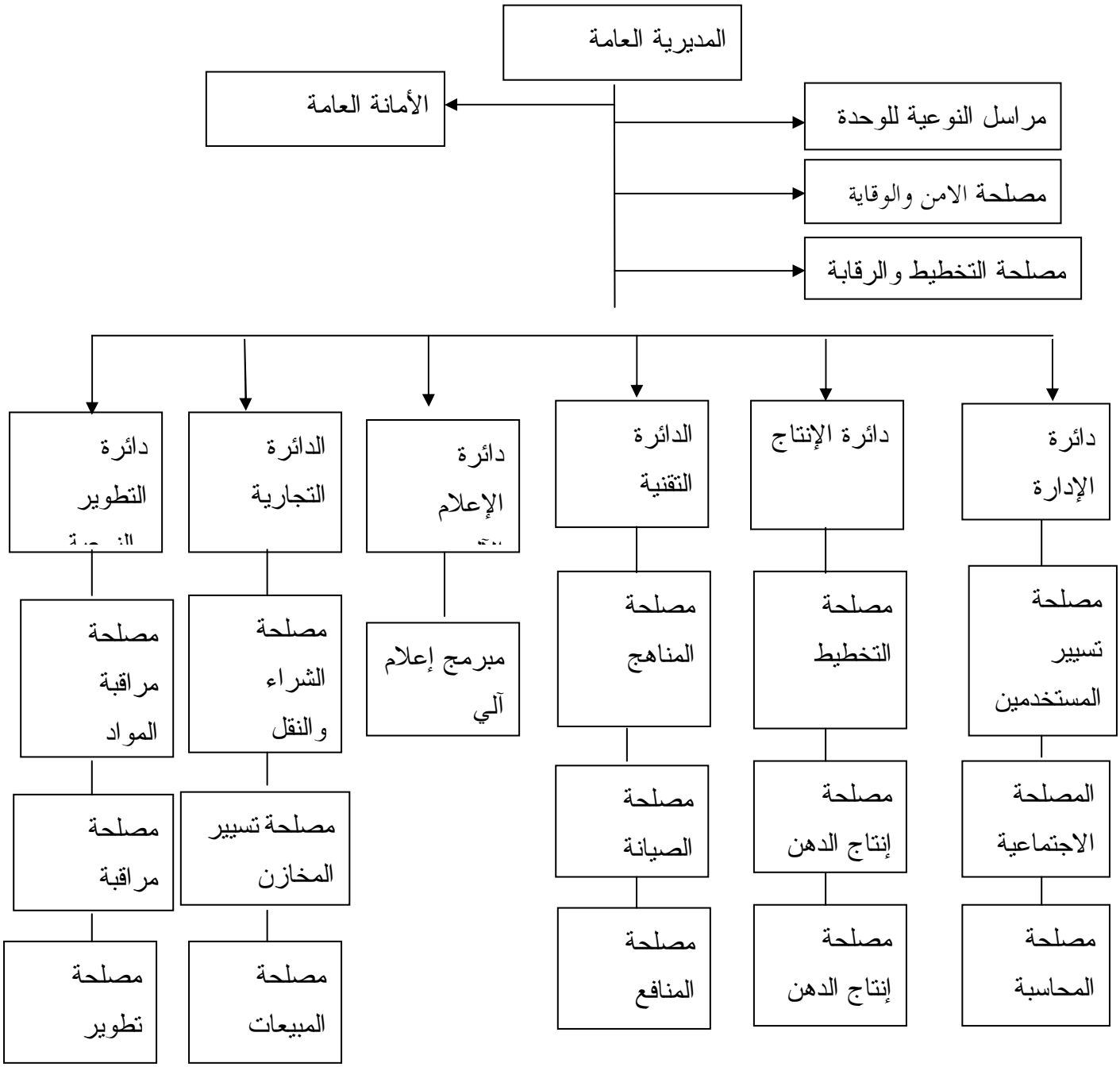
توزيع العمال الدائمين والمؤقتين حسب التخصص على مستوى الوحدة



المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة تسيير المستخدمين

تقوم الوحدة بإنتاج عدة أنواع من المنتجات والتي تستفيد منها عدة قطاعات منها قطاع العمارات والسيارات والقطاع المخفف..الخ، ومن اجل تأدية مهامها المتغيرة والشاملة وتنفيذ مختلف عملياتها، ومن اجل ان تعمل في شروط جيدة يجب على الوحدة ان تتبنى نوع منا لتنظيمات الهيكلية الفعالة، ونجد في مختلف الوحدات الانتاجية الهيكل التنظيمي الاتي:

الشكل رقم(4) : الهيكل التنظيمي لوحدة الإنتاج بالاخضرية UPL



المصدر: من وثائق الوحدة

مدير الوحدة:

يرأس كل وحدة مدير يتمتع بالقدرة على التسيير والإدارة ويحرص على الأداء الجيد للوحدة، كما يرجع إليه اتخاذ القرارات على مستوى الوحدة.

الأمانة العامة:

وهي تابعة مباشرة للمديرية العامة حيث تلعب دور الوسيط أو مركز العبور، حيث يتم على مستواها:

- مسك السجلات واستقبال الملفات الآتية من خارج المؤسسة لدراستها وتصنيفها حسب نوعية كل مصلحة.
- إعلام المصالح المعنية بوصول ملفات تستوجب دراستها.
- إرسال نسخة من الملفات ذات الأهمية الكبيرة إلى المدير، لاتخاذ القرارات اللازمة بشأنها.
- مسك الملاحظات أو الاحتياجات الخاصة بالمصالح وإرسالها إلى المديرية.

مصلحة الأمن و الوقاية:

هي مصلحة تابعة للمديرية تتكون من تقني سامي في الوقاية والأمن بالإضافة إلى أعوان ورؤساء فرق، توكل لهم مهام تتعلق بأمن المؤسسة والحفاظ عليها وعلى سلامة العاملين بها، ومن هذه المهام نذكر:

- القيام بالحراسة اليومية ليلا ونهارا.
- إعلام العاملين بوجود خطر داخلي أو خارجي.
- إطفاء الحرائق الناتجة عن أخطاء غير مقصودة.
- التنسيق بين الفروع لها والتي تتمثل فيما يلي:

- **فرع الوقاية:** مهمته إعطاء تعليمات أمنية وتوفير شروط العمل المناسبة.
- **فرع التدخل:** ينظم عمليات التدخل وتكوين المستخدمين في فرع التدخل.
- **فرع مشكل الهاتف:** مهمته تصليح أعطال الهاتف وربط المكالمات بين الوحدة والعالم الخارجي.

مصلحة التخطيط والمراقبة:

تعمل هذه المصلحة تحت إشراف الرئيس بمساعدة سكرتيرة وعون أخصائي وتعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح بالوحدة نظرا لأهمية المهام الموكلة لها والمتمثلة في:

- مسك المعلومات الخاصة بنشاط الوحدة مثل كمية الإنتاج والمبيعات، الأنواع المنتجة من الدهن..الخ
- إعداد مخطط الاستثمارات الطويلة المدى.
- متابعة أسعار المواد الأولية.
- إعداد الميزانية الشهرية والسنوية.
- الاطلاع على المصالح الأخرى، لتتم عملية المراقبة على الخطة الموضوعية.
- إعداد مخطط سنوي للتنبؤ بالسنة اللاحقة.

2-1 دائرة الإعلام الآلي:

يرأس الدائرة مهندس في الإعلام الآلي ويساعده مهندس أخر بالإضافة إلى مبرمج في الإعلام الآلي وتتولى هذه الدائرة القيام بالمهام التالية:

- تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح ودوائر الوحدة.
- صيانة وسائل ومعدات الإعلام الآلي.
- ضمان السير الحسن والسرعة للمعلومات داخل الوحدة.
- إعداد اليوميات والفواتير، وكذلك التقارير المعلقة بكلية الإنتاج وإرسالها لمصلحة المحاسبة ليتم ترتيبها والاحتفاظ بها.

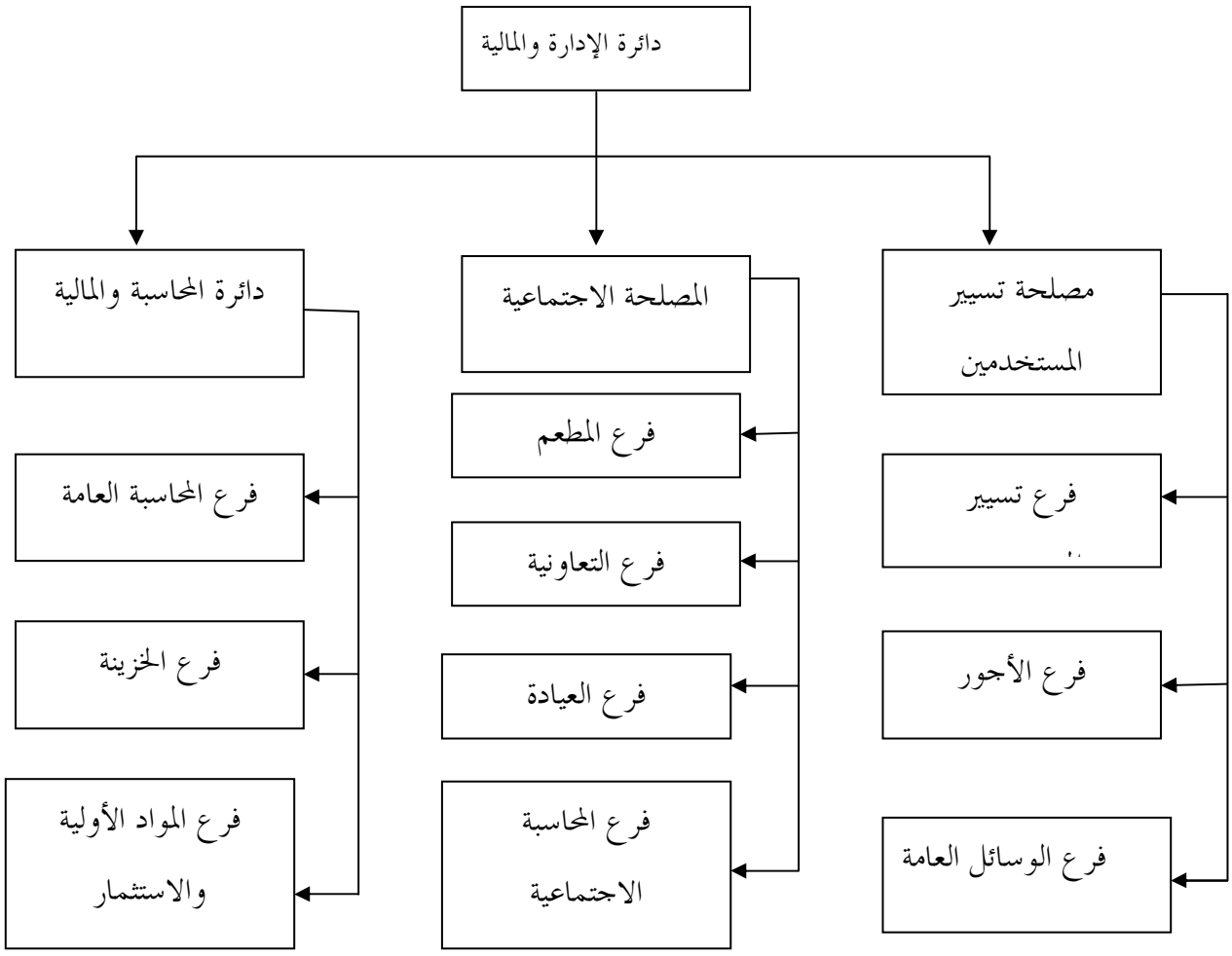
وتجدر الإشارة إلى أن عمل هذه الدائرة يتركز على سرية البيانات وإمكانية الاحتفاظ بالوثائق وذلك بوضع رموز لجميع المواد الأولية والبضائع لتسهيل عملية التخزين وكذا مراقبة المخزون.

1-2 دائرة الإدارة والمالية:

منذ نشأة المؤسسة وبداية نشاطها وهي تلعب دورا مهما في جمع المعلومات وتنظيمها وفي 1974/04/01 تم تقرير اللامركزية في التسيير المحاسبي للوحدة فأصبحت تتمتع بأهمية اكبر حيث تمكنت من معرفة مكانتها المحاسبية الخاصة بها بدقة، إضافة إلى معرفة النتائج المحصل عليها من خلال نشاطاتها بداية من 1974/07/01 أين أصبحت المحاسبة تعتمد على الإعلام الآلي وفي سنة 1990 تحولت من مصلحة للمالية والمحاسبة إلى دائرة للإدارة والمالية، وفيما يلي الهيكل التنظيمي الخاص بها:

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية.

الشكل رقم (5): الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية



المصدر :من إعداد الطلبة

2-1 مصلحة تسيير المستخدمين:

تعمل هذه المصلحة على تسيير المواد البشرية بالوحدة بالتنسيق مع مديرية الموارد البشرية للمؤسسة ككل، تتكون هذه لمصلحة الفروع الآتية، فرع تسيير المستخدمين،فرع الأجور، فرع الوسائل العامة.

- **فرع تسيير المستخدمين:** مهمته الأساسية تتمثل في مسك الدفاتر وتنظيم الملفات الإدارية الخاصة بالمستخدمين، حيث تعالج هذه الملفات وتحتفظ بها، كما تهتم بأعمال أخرى منها:
  - استقبال طلبات التوظيف، وطلبات التربص.
  - إعداد تقارير حول ملفات التوظيف والرد على طلبات العمل المقبولة.
  - تحضير ملفات الحضور وسجل الدخول والخروج من العمل.

- تحضير الملفات العطل.
- إعداد قرارات التقاعد والعقوبات وتغيير المناصب.
- تحضير ملفات ودورات التكوين الخاصة بالعمال.

- **فرع الأجور:** يهتم هذا الفرع بما يخص أجور المستخدمين ومهامه تتمثل في:
  - التحقق من حضور العمال والغياب.
  - إعداد استمارات تغيير الأجر من أيام العمل، ساعات إضافية، عطل...الخ
  - تحضير أوامر الدفع.
  - مراقبة خطوات الدفع المتبعة من طرف مصلحة الإعلام الآلي.
- **فرع الوسائل العامة:** يضمن هذا الفرع القيام بالمهام التالية:
  - شراء لوازم عمل الموظفين من أوراق، أقلام...الخ
  - الحرص على نظافة محيط العمل والتنظيف اليومي للمكاتب.
  - تحرير أوامر التنفيذ مثل: استعمال وسائل النقل...الخ .

2-2 مصلحة الشؤون الاجتماعية:

تهتم هذه المصلحة أساسا بالشؤون الاجتماعية للمستخدمين من توفير الأكل عن طريق الوجبات اليومية المقدمة والمساعدة الطبية عند الحاجة، الضمان الاجتماعي، العطل المرضيةـــ تقديم مساعدات بمناسبة الأعياد أو الدخول الاجتماعي...الخ، وتنقسم هذه المصلحة إلى الفروع التالية:

- **فرع التعاونية:** يهدف هذا الفرع إلى توفير السلع الاستهلاكية للمال بأسعار معقولة مع وجود إمكانية الدفع بالتقسيط، ويتكون هذا الفرع من مسؤول التعاونية وقابض وبائع مهيأ.
- **فرع المطعم:** يترأسه رئيس المطعم يساعده مقتصد وعدد من العمال ويسهر هذا الفرع على ضمان وجبات غذائية لكل العمال بالوحدة على طول أيام العمل.
- **فرع العيادة:** يتكون من طبيب وممرضين وسيارة إسعاف، وهذا الفرع مهيأ لاستقبال وإسعاف العمال المصابين في حالة حدوث أي حادث عملا بتقديم الإسعافات الأولية.
- **فرع المراسلة الاجتماعية:** تتمثل مهامه فيما يلي:
  - دفع الإعانات العائلية للعمال.

- تسديد مصاريف العلاج وحوادث العمل.
- تسوية حصص الضمان الاجتماعي ودفع المستلزمات الشهرية.

- **فرع المحاسبة الاجتماعية:** من أهم المهام الموكلة لهذا الفرع مايلي:
  - القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالتعاونية.
  - تسجيل جميع العمليات المحاسبية المتعلقة بالمطعم.
  - إرسال العمليات السابقة الذكر إلى المصلحة المحاسبية ليتم تسديدها.

2-3 مصلحة المحاسبة والمالية:

تقوم هذه المصلحة بمسك الدفاتر المالية والمحاسبية التابعة للوحدة وكذا متابعة التدفقات القديمة للعمليات التي تقوم بها، والتأكد من انجاز المخطط المسطر، وبصفة عامة تتمثل مهام هذه المصلحة فيما يلي:

- ضمان السير الحسن للمصلحة عن طريق التنسيق ومراقبة كل الأنشطة.
- تطبيق القواعد المتفق عليها والاهتمام بالعلاقات الداخلية والخارجية.
- تحضير بيانات تقديرية للمصاريف الشهرية والسنوية.
- المعالجة اليومية لحسابات الوحدة بالاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني وقواعد المحاسبة.

ولضمان السير الحسن والمنظم للمصلحة تم تقسيمها إلى ثلاث فروع أساسية وهي:

- **فرع الخزينة:** يتولى هذا الفرع المهام الآتية:
  - دفع مبالغ الشراء وعمليات البيع.
  - تحصيل الإرادات وتسديد المصاريف في الإطار القانوني.
  - المشاركة في إعداد المخططات التنموية الثلاثية.
- **فرع محاسبة شراء المواد الأولية والاستثمارات:** يتولى هذا الفرع المهام الآتية:
  - تكوين الملفات المحاسبية بعد كل شراء يتضمن ما يلي: الفاتورة،وصل الطلب، وصل الاستلام، وصل الخروج.
  - مراقبة وفحص كل ملف محاسبي للتأكد من محتواه وصحة الحسابات الموجودة فيه.
  - تحليل ومتابعة وضعية أرصدة الحسابات للموردين والزبائن وأصحاب الخدمات.
  - الاستلام الشهري لحركة خروج واستهلاك كل مادة أولية.

- التكفل بملفات تبادل المواد الأولية من مختلف وحدات الإنتاج للمؤسسة الأم.
- حساب تكاليف شراء المواد المستوردة من سعر الشراء، الحقوق الجمركية، النقل، الشحن...الخ

- **فرع المحاسبة العامة:** يتولى العمل ف هذا الفرع رئيس فرع المحاسبة العامة، فريق من المحاسبين، حيث يهتم بمحاسبة التكاليف والمحاسبة العامة، وله عدة مهام منها:
  - مسك الملفات والدفاتر المحاسبية.
  - متابعة وتحليل وضعيات الأرصدة والموردين.
  - تحليل حسابات الميزانية.
  - انجاز ومتابعة وتحليل سياسة الجور، وذلك بالتعاون مع مصلحة المستخدمين.
  - استقبال وجمع وتخصيص ومراقبة كل الملفات المحاسبية.
  - تحديد رقم الأعمال الشهري والسنوي.
  - إعداد الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج.
  - حفظ الوثائق في الأرشيف.

3- دائرة الإنتاج:

إن هذه الدائرة هي المسؤول المباشر عن تنفيذ برنامج الإنتاج المسر كما أنها تقوم بجمع تكاليف الإنتاج لمختلف أنواع الدهن المنتجة بهدف تلبية حاجات ومتطلبات السوق، ولضمان الأداء الجيد وتحقيق الأهداف الموضوعية في الخطة المسطرة تم تقسيم هذه الدائرة إلى ثلاث مصالح كل منها يعمل في المجال المخصص له وهي:

3-1 مصلحة التخطيط:

تهتم هذه الدائرة أساسا ب:

- إعداد جدول يبين فيه أنواع الدهون المنتجة مثل: عمارات،صناعي، سيارات، لماع، مخفف...الخ
- متابعة تكاليف الإنتاج، مع تحديد نهاية الإنتاج والاستلام.
- تحديد مواد التعبئة والتغليف الملائمة لكل منتوج ومراقبة المواد الأولية ومواد التعبئة المتوفرة.
- الاتصال بالدائرة التنفيذية لصيانة العتاد وتصليحه في حالة ورود أعطال.
- تحضير اجتماع شهري مع الدائرة التجارية لتحديد برنامج الإنتاج للشهر القادم.
- اعدد الميزانية الثلاثية والسداسية والسنوية للإنتاج.

3-1 مصلحة إنتاج الدهن الأبيض:

بها رئيس ورشة وفريق عمال وتقوم هذه المصلحة بإنتاج الدهن الأبيض الخاص بقطاع البناء والسيارات والهياكل، حيث تساهم بنسبة 75% من إنتاج المؤسسة موزعة حسب القطاعات المختلفة، وتتم عملية إنتاج الدهن الأبيض خلال ثلاث مراحل كما يلي:

- مرحلة الخلط.
- مرحلة السحق.
- مرحلة التذويب.

وفي النهاية يتم إرسال عينة من الدهن إلى المخبر ليتم التأكد من تركيبتها ومراقبتها وتحليل مدى مطابقتها للمواصفات المطلوبة ليتم تحويلها بعد ذلك إلى مصلحة التعليب.

3-3 مصلحة إنتاج الدهن الملون:

تتكون هذه المصلحة أيضا من رئيس وفريق عمال، ينصب اهتمامهم على إنتاج الدهن الملون لقطاع السيارات ، البناء، هياكل العربات...الخ حيث يساهم بنسبة 25% من إنتاج الوحدة، وبعد إنتاج الكميات المطلوبة ومراقبتها يتم إرسالها للتعليب في عدة أشكال.

- **فرع التعليب:** تختص هذه المصلحة بتعليب المنتجات التي تم مراقبتها في المخبر والمصادقة على مطابقتها للمواصفات المطلوبة في عدة أشكال من التعليب حيث يتراوح وزن العلب 100 غ إلى علب من أنواع براميل 200 غ، كما تختص هذه المصلحة باختيار أنواع العلب وأشكالها والمماثلة طبق مع نوعية المنتوج.

4- الدائرة التقنية:

تلعب هذه الدائرة دورا مهما نظرا لما تقدمه من خدمات كبيرة للتجهيزات والنتاج، إذ تقوم بصيانة جميع الآلات وتجهيزات الوحدة كما تسهر على تسيير التجهيزات من مكيفات ومسخنات وغيرها.

4-1 مصلحة المناهج:

يسيرها رئيس المصلحة بمساعدة مهندس مناهج وتقني سامي في المناهج بالإضافة إلى رئيس فرع الدراسة والتحضير ومسير يشرف على قطع الغيار وعمال آخرين، وتتمثل مهام هذه المصلحة في:

- جمع واعدد الملفات الخاصة بقطع الغيار، تطوير الآلات...الخ

- مسك ملفات تبين موجودات الوحدة من آلات معدات وعتاد.
- تقسم عمل الصيانة حسب التخصصات.
- شراء قطع الغيار الضرورية.

وتجدر الإشارة إلى أن عمل هذه المصلحة يتم بالتنسيق الدائم والمستمر مع باقي مصالح الوحدة.

4-2 مصلحة الصيانة:

يشرف عليها فريق عمل مكون من رئيس مصلحة رئيس فرع الميكانيك الصناعية، رئيس فرع الكهرباء بالإضافة إلى مجموع من العمال، ويسهر هؤلاء على تحقيق نوعين من الصيانة:

- **صيانة أولية (قبلية)**: وتسمى أيضا صيانة وقائية لأنها تتم عندما يكون هناك احتمال وقوع أي خلل و عطل، أو عند انخفاض إنتاجية أي آلة والهدف من هذا النوع من الصيانة تتمثل في:
  - محاولة تحسين مرد ودية التجهيزات وحالتها.
  - التقليل أو الحد من تآكل الآلات بفعل تشغيلها.
  - تخفيض التكاليف قدر ما يمكن كتكاليف الإصلاح وتكلفة العمل (أي تكلفة الفرصة البديلة).
  - تهيئة الشروط الجديدة لعملية الإصلاح.
- **صيانة بعدية**: يقوم هذا النوع من الصيانة عند حصول عطل ويكون التدخل في هذه الحالة للتصليح الفعلي للآلة بصفة مؤقتة أو بصفة كلية ونهائية.

4-3 مصلحة المنافع:

المشرف عليها هو رئيس المصلحة يساعده رئيس فرع بمساعدة ثلاث مستخدمين يهتمون ب:

- تسيير العتاد النفعي، كالمسخنات، المكيفات...الخ
- ضمان العمليات الخاصة بالمنفعة الذاتية للوحدة مثل: كماليات البناء، الكهرباء، طلاء الجدران، توفير المياه...الخ

وأخيرا يمكن القول أن هذه الدائرة تلعب دورا حيويا وفعالا لأنها تتدخل في كل مراحل الإنتاج وبالتالي البيع وتسليم بثمان في الأوقات المحددة، وهذا يؤدي بنا إلى تخفيض التكاليف من جهة والحصول على رضا الزبون من جهة ثانية.

5- دائرة النوعية والتطوير:

على العموم تهتم هذه الدائرة بما يلي:

- مراقبة نوعية المادة الأولية الداخلة للوحدة والتأكد من صلاحيتها.
- مراقبة المنتجات الخاصة.
- متابعة الزبائن وضمان خدمات ما بعد البيع.
- صيانة التركيبات المناسبة كل منتج.

وللقيام بالمهام السابقة تعتمد الدائرة على مخبر يهتم بالبحث والتطوير للوصول إلى المقاييس الدولية وتنقسم هذه الدائرة إلى المصالح التالية:

5-1 مصلحة مراقبة المادة الأولية:

تبدأ مهمة هذه المصلحة قبل شراء المواد الأولية حيث:

- تقوم باستلام علبة من المواد الأولية التي ترغب الوحدة في شرائها ثم القيام بالتحليل المناسب لها.
- القيام بالتحليل المناسب لهذه المواد،والتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة.

بعد شراء هذه المواد تؤخذ عينة ثابتة من هذه المواد للتأكد من صلاحيتها.

5-2 مصلحة مراقبة المنتجات النهائية:

تقوم هذه المصلحة بمراقبة المنتجات النهائية تامة الصنع قبل عملية التعليب للتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة من طرف الزبائن، حيث ترسل عينة من هذا المنتوج إلى مخبر الوحدة لإخضاعها للمراقبة فإذا كانت مطابقة للمواصفات تعطي المصلحة الموافقة على عملية التعليب وفي الحالة العكسية تتم عملية تعديل المنتوج عن طريق إضافة المواد المناسبة للحصول على الجودة المطلوبة.

5-3 مصلحة تطوير النوعية:

تتم هذه العملية بناء على طلبية يصدرها الزبون فيها الطلاء المناسب بالمواصفات المطلوبة بعدها يتم تحديد نوعية ولون الراتنج المناسب ومكوناته ثم يتم الاحتفاظ بهذه الطلبية وإعطاء التركيبة لمصلحة الإنتاج لانجاز الطلبية، وعلى العموم تقوم هذه المصلحة بما يلي:

- القيام ببحوث لتطوير المنتجات من حيث النوعية.
- تلبية حاجبات الزبون عن طريق تحضير النوعية المطلوبة.
- إعداد الصيغ المنابة لكل نوع من الدهن.

8- الدائرة التجارية:

تلعب الدائرة التجارية دورا فعالا في الوحدة باعتبارها همزة الوصل التي تربط الوحدة بالعالم الخارجي (موردين، زبائن)، بالإضافة إلى المهام التي تقوم بها والتي من بينها:

- شراء المواد الأولية، تخزين، تسيير المخزون والبيع.
- مراقبة ودراسة تطور السوق وإعلام الدائرة الإنتاجية بذلك.

ولضمان السير الحسن والفعال لهذه الدائرة تم تقسيم هذه الدائرة إلى ثلاث مصالح هي:

6-1 مصلحة الشراء والنقل:

تضم رئيس مصلحة، مشتري محلي، محاسب ومبرمج نقل أربع سائقين وزن ثقيل، تجمع هذه المصلحة بين الشراء والنقل وتتمثل مهمتها في تموين ورشات الإنتاج بالمواد الأولية من مواد تعبئة وتغليف وذلك تبعا للبرنامج السنوي للإنتاج لتجنب وقوع أي انقطاع في المواد أثناء العملية الإنتاجية كذلك ضمان وبرمجة نقل البضائع إلى مختلف الزبائن عبر التراب الوطني و دللك بالتنسيق مع مصلحة المبيعات، وتنقسم هذه المصلحة إلى فرعين:

- **فرع الشراء:** تكمن مهمته فيما يلي:
  - البحث عن الموردون المحلين واختيار الأفضل.
  - العمل بالتنسيق المستمر مع مصلحة تسير المخزونات ومتابعة مستويات المخزون.
  - تقدم طلب للمديرية في حالة الاستيراد من الخارج لاختيار الموردين المناسبين الاهتمام بعمليات الشحن والجمركة.
  - استقبال برنامج الإنتاج وتحديد كل متطلباته.
  - تسيير عملية الشراء، التخزين (إعداد مخطط التموين).
  - التسجيل المحاسبي لمختلف عمليات الشراء.
- **فرع المصاريف:** بعد تحديد الكمية اللازمة من طرف فرع الشراء يهتم هذا الفرع بما يلي:
  - تحديد المصاريف الناتجة عن عملية الشراء والنقل.

- توفير وسائل النقل الضرورية بالاتفاق مع مؤسسات النقل.
- إيصال الطلبيات إلى الزبائن بناء على طلب مصلحة البيع.
- التسجيل المحاسبي لمختلف مصاريف النقل و كذلك إعداد مختلف التقارير الشهرية لهده المصاريف.

6-2 مصلحة البيع:

يشرف عليها رئيس مصلحة يساعده رؤساء فروع بالإضافة إلى رئيس فرقة أمين المخزن وعمال تتمثل مهمتهم فيما يلي:

- تسويق المنتجات.
- تسيير المخزون النهائي،

وهذا ما أدى إلى خلق فرعين تابعين لهذه المصلحة وهما:

- **فرع التسويق:** يهتم هذا الفرع بما يلي:

- الرد على طلبات الزبائن إما بتوفير الطلبية حالا، أو تقديم تاريخ التسليم بالتعاون مع مصلحة الإنتاج
- إعداد جدول الطلبيات وتسليمه لمصلحة الإنتاج بهدف توفيره.
- القيام بدراسات السوق لتحلل وضعية الوحدة أمام المنافسة إن وجدت وكذا لمعرفة المستهلكين.
- تقسيم الزبائن إلى زبائن دائمين والذين تولي لهم الوحدة أهمية اكبر إضافة إلى زبائن يتعاملون مع الوحدة عن طريق الطلبية.
- إعلام الزبائن بانتهاء الطلبية.

- **فرع تسيير المخزون النهائي:** يقوم هذا الفرع بما يلي:

- توفير آماكن التخزين الضرورية لتخزين المنتوج النهائي.
- تسيير المخزون بإعداد بطاقات المخزون والجرد.
- إعداد فواتير البيع.
- توفير الضروف المناسبة لحماية المنتجات من التلف والضياع.
- مراقبة عمليات الشحن والنقل للمنتجات.
- التنسيق مع باقي الدوائر وخاصة دائرة النوعية والتطوير لتوفير خدمات ما بعد البيع.
-

6-3 مصلحة تسيير المخزون:

يشرف عليها فريق عمل مكون من رئيس ملحة، رؤساء فروع، رؤساء فرق، أمناء مخازن وسائقي مركبات الشحن وعمال مختصين في:

- استقبال المواد الولية ومواد التغليف.
- تسيير المواد الداخلة والخارجة من المخازن.
- التنسيق مع رؤساء الفروع وخاصة مصلحة الشراء والإنتاج والمحاسبة وذلك للتأكد من وصول المواد الأولية بالكمية والنوعية المطلوبة.
- المراقبة المستمرة والدائمة للمخازن لتجنب وقوع أي خطا يكلف الوحدة.
- مسك دفاتر اليومية ومختلف السجلات كبطاقة المخزون، ميزان المراجعة...الخ

المبحث الثاني: التسجيلات المحاسبية لبعض عناصر التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي

ارتأينا في هذا المبحث عرض بعض التسجيلات المحاسبية لبعض عناصر التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي، وتخص هذه التسجيلات المحاسبية كل من عمليات الاقتناء، الاهتلاك والتنازل عن التثبيتات المادية.

المطلب الأول: مرحلة اقتناء التثبيتات المادية

اشرنا سابقا إلى ان الطريقة تقييم التثبيتات الادراج في المحاسبة تكون على أساس تكلفة والتاريخية وهي تكلفة الحيازة من الغير، اما فيما يخص التثبيتات المتحصل عليها مجانا فان طريقة التقييم تكون على أساس القيمة العادلة، وبالنسبة للتثبيتات التي تنتجها المؤسسة بوسائلها الخاصة، فيتم تقييمها على أساس تكلفة الإنتاج.

تكلفة الحيازة = ثمن الشراء + المصاريف المحلقة لوضع التثبيت حيز الخدمة .

بالنسبة للحالات التي اخترناها للدراسة لا تضم تكلفة التثبيت المصاريف الملحقة

بالنسبة للحالة الأولى:

في تاريخ 2017/04/04 قامت وحدة الإنتاج بالاخضرية بشراء معدات اعلام الي (Materiel Informatiue) بقيمة 8855500 خارج الرسم على القيمة المضافة مع العلم ان 19% TVA بشيك بنكي.

- ثمن الشراء 9855500
- TVA الرسم على القيمة المضافة 9855500 x 19% = 1872545

التسجيل المحاسبي لقيد الحيازة

د / 2018		معدات اعلام الي	985500	
د/445		الرسم على القيمة المضافة	1872545	
	د 404	مورد التثبيتات استلام الفاتورة		11728095
د 404		مورد التثبيتات	11728045	

	512	البنك حيازة التثبيتات معدات اعلام الي ترصيد د/404 مورد التثبيتات		11728045

بالنسبة للحالة الثانية: في هذه الحالة كانت TVA = 17%

بتاريخ 2006/03/14 قامت وحدة الإنتاج بالاخضرية باقتناء سيارة نفعية (forgon Boxer) بقيمة TTC1800.00.00 مدتها 4 سنوات، مع العلم ان TVA 17%

تحديد تكلفة حيازة السيارة والتسجيل المحاسبي لقيد الحيازة وتحديد ثمن الشراء HT

$$\frac{18000.00}{17\%} = 153846154$$

TVA رسم على القيمة المضافة

1800000.00-1538461 = 261538.64

لا توجد مصاريف ملحقة في هذه الحالة وبالتالي تكلفة حيازة معدات النقل = ثمن شراء خارج الرسم اقابل للاسترجاع TVA

التسجيل المحاسبي لقيد الحيازة

د / 2018 د/445 	 د 404	معدات النقل الرسم على القيمة المضافة مورد التثبيتات استلام الفاتورة	1538461.54 261538.46 	 1800000.00
د 404	512	مورد التثبيتات البنك ترصيد د/404 مورد التثبيتات	1800000.00 	 1800000.00

المطلب الثاني: مرحلة الاستخدام الاهتلاك – التقديم

أولا: اهتلاك التثبيتات المادية (العينية)

توجد عدة طرق لحساب الاهتلاك فهناك:

- الاهتلاك الخطي
- الاهتلاك المتناقص ويضم = اهتلاك متناقص بمعدل متناقص واهتلاك تناقص بمعدل مضاعف.
- الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج لطريقة مستوى النشاط.

اما بالنسبة لطريقة الاهتلاك المعتمدة من طرف وحدة الإنتاج بالاخضرية هي طريقة الاهلاك الخطي نأخذ الحالة الأولى التي ذكرناها سابقا (معدات اعلام الي) ونقوم بحساب مخصصات الاهتلاك وإعداد جدول الاهتلاك مع التغسيل المحاسبي للقيود الضريبة.

أولا: التكلفة القابلة للاهتلاك = تكلفة الاقتناء –الخردة

في الحالة المدروسة لا توجد لدنيا قيمة الخردة معدومة و بالتالي:

التكلفة القابلة للاهتلاك = القيمة القابلة للهتلاك/ العمر الانتاجي

4/9855500 = 2463875

معدل الاهتلاك 25 = 100/4

تحديد قسط الاهتلاك لسنة 2006

تمت حيازة التثبيت 19 جويلية بينما تنتهي الدورة المالية للمؤسسة في 12/31 من كل عام، ينجم عن ذلك ان تمتد السنة الأولى من عمر التثبيت على مدار فترتين ماليتين N و N+1 ويترتب عن ذلك اختلاف مبالغ الاهتلاك ، هذا ما يطلق عليه تداخل السنوات المالية الذي يستوجب تطبيق قاعدة الطردية الزمنية كما يلي:

- اذا كانت الحيازة من 1 إلى 15 من الشهر ، يدمج الشهر في حساب مدة الاهتلاك.
- اذا كانت الحيازة من 16 إلى 31 من الشهر يهمل الشهر في حساب مدة الاهتلاك

قسم الاهتلاك لسنة 2017

من جويلية 12/31 = 06 اشهر

ولدينا تاريخ الاقتناء هو 2017/07/19

وذكرنا سابقا انه"

من 16 إلى 31 من الشهر، يهمل الشهر في حساب مدة الاهتلاك بمعنى يصبح عدد الأشهر = 5اشهر

$$2463875 \text{ x } \frac{5}{12} = 1026614.58$$

قسط الاسهلاك لسنة 2021

$$2463875 \text{ x } \frac{7}{12} = 1437260.42$$

جدول الاهتلاك الخطي من 2017/12/31 إلى 2021/12/31

السنوات	القيمة المهتلكة	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الماحسبية الصافية
2017	9855500	1026614.58	1026614.58	8828885.42
2018	9855500	2463875	3490489.58	6365010.42
2019	9855500	2463875	5954364.58	3901135.42
2020	9855500	2463875	8418239.58	1437260.42
2021	9855500	1437260.42	9855500	00

بما ان قيمة الخردة معدومة، في هذه الحالة القيمة المحاسبية الصافية معدومة، لان:

مجموع الاهتلاك: التكلفة المهتلكة = تكلفة الاقتناء

نلاحظ: في هذه الطريقة (طريقة الاهتلاك الخطي): ثبات كل من القيمة القابلة للاهتلاك، معدل الاهتلاك.

ما يلاحظ أيضا ان هذه الطريقة بسيطة وسهلة التطبيق، وهي تناسب اغلب التثبيتات، لكن يعاب عليها انها تفترض إنتاجية التثبيتات طول حياتها.

تسجيل القيود المحاسبية من 2017 إلى 2021

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2017

		2017/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	1026614.58	
	2818	اهتلاك معدات الاعلام الالي		1026614.55
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2017		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2018

		2018/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	2463875	
	2818	اهتلاك معدات الاعلام الالي		2463875
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2018		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2019

		2019/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	2463875	
	2818	اهتلاك معدات الاعلام الالي		2463875
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2019		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2020

		2020/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	2463875	
	2818	اهتلاك معدات الاعلام الالي		2463875
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2020		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2021

		2021/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	1437260.42	
	2818	اهتلاك معدات الاعلام الالي		1026614.55
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2021		

بالنسبة للحالة الثانية نقوم بحساب مخصصات الاهتلاك وإعداد جدول الاهتلاك مع التسجيل المحاسبي للقيود الضرورية

أولا: التكلفة القابلة للاهتلاك: تكلفة الاقتناء لان القيمة الباقية معدومة = 1538461.54

ثانيا: مخصصة الإهتلاك= القيمة القابلة للاهتلاك العمر الانتاجي

$$\frac{1538461.54}{4} = 384615.39$$

معدل الاهتلاك = 25 % = 100/4

تحديد قسط الاهتلاك لسنة 2006

كانت الحيازة في 2006/03/14

ومنه من مارس إلى ديسمبر = 10 أشهر ليدرج شهر مارس

$$384615.39 \times \frac{10}{12} = 320412.82$$

قسط الاهتلاك لسنة 2010

$$384615.39 \times \frac{2}{12} = 64102.55$$

جدول الاهتلاك الخطي من 2006/12/31 إلى 2010/12/31

السنوات	القيمة المهتلكة	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2006	1538461.54	320512.82	320512.82	121794.72
2007	1538461.54	384615.39	705128.21	833333.33
2008	1538461.54	384615.39	1089743.60	448717.94
2009	1538461.54	384615.39	1474358.99	64102.55
2010	1538461.54	64102.55	1538461.54	00

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2006

		2006/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	320512.82	
	2818	اهتلاك معدات النقل		320512.82
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2006		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2007

		2007/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	384615.39	
	2818	اهتلاك معدات النقل		384615.39
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2007		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2008

		2008/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	384615.39	
	2818	اهتلاك معدات النقل		384615.39
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2008		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2009

		2009/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	384615.39	
	2818	اهتلاك معدات النقل		384615.39
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2009		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2010

		2010/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	64102.55	
	2818	اهتلاك معدات النقل		64102.55
		مخصصة الاهتلاك لدورة 2010		

ثانيا: دراسة تطبيقية عن تقييم التثبيتات المادية

تقييم التثبيتات بعد تقييمها الأولى بطرقتين ، طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم ، كما تم التعرف عليهما في الفصل النظري وللمؤسسة الخيار في اختيار الطريقة المناسبة.

ومن خلال زيارتنا الميدانية للمؤسسة الوطنية للدهن UPL فإنها لا تقوم بتقييم تثبيتاتها المادية بكلتا الطرقتين، ولتوضيح العمليتين نفترض مثال على ذلك:

1: طريقة التكلفة

ذكرنا سابقا ان القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة تكون كما يلي: (أي حسب المعيار الدولي رقم16)

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية- الاهتلاك-خسائر القيمة

نفترض أن في 2016/12/31 كان الاهتلاك المتراكم للسيارة بـــ 845312 دج

حيث أن تكلفة الحيازة قدرت بـــ 4960580

نقوم بالمعالجة المحاسبية الاتية:

قيمة السيارة في 2016/12/31 = 4960580 – 845312 -0 = 4115268

02 طريقة إعادة التقييم: نفترض كذلك ان المؤسسة الوطنية للدهن تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها، ومثال على ذلك:

في 2012/01/01 اشترت المؤسسة معدات صناعية بـــ 200000 دج شيك بنكي، وتمتلك هذه المعدات خلال فترة 10سنوات

في 2014/01/01 قدرت قيمة المعدات الصناعية بـــ 24000 لذا فقد قررت المؤسسة إعادة تقييمها

كيف تقوم وحدة UPL بمعالجة هذه العملية ؟

ان قسط الاهتلاك السنوي للمعدات خلال كل السنوات 2012 و 2014 وقبل إعادة التقييم هو 20000 دج، لذا تكون القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في 2014/01/01= 200000-40000 = 160000=1.5

ويكون معامل اعداة التقييم: 200000-40000 =160000

240000/160000 = 1.5

اذن 240000 هي القيمة الحقيقة للمعدات بتاريخ 2014/01/01 (أي سعر بيعها) بعد استخدامها لمدة سنتين

1- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للأصل:

ان قيمة المعدات بعد إعادة تقييمها هي : 200000 x 1.5 = 300000 دج

أي زيادة ب 100000 دج عن قيمتها الأصلية

أما إعادة تقييم الاهتلاك المجمع فتكون 60000 = 1.5 x 60000 دج أي بزيادة 2000 دج

وفي القيد الاتي تسجل فقط الزيادة في قيمة كل من المعدات والاهتلاك المجمع.

		2014/12/31		
215		معدات صناعية	100000	
	105/28	اهتلاك معدات صناعية		20000
		فارق اعدة التقييم		80000
		إعادة تقييم المعدات الصناعية		

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في 2014/01/01 تساوي 300000-(20000+20000+200000)

300000- (20000+20000+20000) = 240000

وقسط الاهتلاك في 2014/12/31 يساوي $\frac{60000-300000}{\text{سنوت } 08}$ =300000.

منها 20000 دج قسط اهتلاك عادي (أي معدل القسط قبل اعدات التقييم) و 10000 دج هي قسط او حصة اهتلاك إضافية.

نتحدث عن عملية اعادة التقييم اذن في نهاية السنة 2014 نسجل القيد التالي

		2014/12/31		
681		مخصصات اهتلاك وخسائر قيمة	30000	
	2815	اهتلاك معدات صناعية		30000
		قسط اهتلاك معدات صناعية		

2- **اعادة تقييم القيمة المحاسبي الصافية للأصل:** في حالة الاعتماد على القيمة المحاسبية الصافية يكون القيد المحاسبي كالاتي:

		2014/12/31		
2815		اهتلاك معدات صناعية	40000	
	215	معدات صناعية		40000
		ترصيد الاهتلاك لإظهار المعدات		
		الصناعية بقيمتها المحاسبية الصافية		

ان فارق إعادة التقييم يساوي القيمة العادلة للمعدات انقص قيمتها المحاسبية الصافي أي 240000 – 160000 = 80000 دج

تم تسجيل القيد الاتي:

		2014/12/31		
215		معدات صناعية	80000	
	105	فارق اعدة التقييم		80000
		إعادة تقييم المعدات الصناعية		

نلاحظ ان قيمة المعدات ستكون 24000 أي 160000 + 80000 اما قسط الاهتلاك فسيكون = $\frac{2400}{8}$= 30000، يسجل كما راينا في الأسلوب أعلاه.

بافتراض ان قيمة المعدات الصناعية في2016/01/01 كانت:

الحالة 01: 180000 دج

الحالة 02: 150000 دج

الحالة 03: 60000 دج

كيف نقوم بالتسجيلات في 2016/01/01 وفي 31/12/2016كل حالة من الحالات الثلاثة؟

الحالة01: القيمة الحقيقة للمعدات هي 180000 دج: في 2016/12/31 يكون الاهتلاك المجمع 120000 دج أي (30000+3000+20000+2000+20000)

وتكون القيمة المحاسبية الصافية = 300000 -120000 = 180000 دج

أي ان القيمة المحاسبية الصافية للمعدات تساوي قيمتها العادلة ولا حاجة لاعادة تقييم المعدات

ويكون قسط الاهتلاك هو 180000% 6 سنوات = 3000 دج ويسجل مثل السنوات السابقة.

الحالة 02: القيمة لحقيقة للمعدات 15000 دج: في 2014/01/01 تكون القيمة المحاسبية الصافية = 300000 – 12000 = 180000 دج

أي اكبر من القيمة الحقيقة للمعدات 150000 بـــ 30000 دج

لذا يتم تعديل فارق إعادة التقييم كالآتي:

		2016/01/01		
105		فارق اعدة التقييم	30000	
	215	معدات صناعية		30000
		انخفاض قيمة المعدات الصناعية		

يلاحظ تخفيض فارق إعادة تقييم بقيمة مساوية لانخفاض قيمة المعدات اما قسط الاهتلاك في 2014/12/31 فيكون كالأتي= (300000- 30000-12000) 6%= 25000 دج، حيث 120000 هي اهتلاك مجمع 30000 دج انخفاض قيمة المعدات في 2016/01/01 نلاحظ انخفاض قسط الاهتلاك السنوي بـــ 5000 دج عما كان عليه في السنوات السابقة.

والتجسيل المحاسبي لقسط الاهتلاك يكون الاتي:

		2016/3112		
681		مخصصات اهتلاك وخسائر	25000	
	2815	اهتلاك معدات صناعية		25000
		قسط اهتلاك معدات صناعية لسنة 2014		

الحالة 03: القيمة الحقيقة للمعدات في بداية سنة 2016 هي 60000دج

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات = 300000- 120000 = 180000 وهي اقل من القيمة الحقيقة (60000) ب 120000 دجـــ ولتغطية هذه الانخفاض سوف يتم استخدام كل رصيد ح/105 أي 80000 دج وتم تسجيل الخسارة قيمة المعدات بـــ 40000 دج ويكون القيد المحاسبي كالاتي:

		2016/12/31		
105		فارق إعادة التقيم	80000	
681	2815	مخصصات اهلاك وخسائر القيمة	40000	
	215	معدات صناعية		80000
	2915	خسائر القيمة عن المعدات		40000
		تسجيل انخفاض قيمة المعدات الصناعية		

ثالثا: خسارة في قيمة التطبيقات المادية

قد تتعرض التثبيتات العينية الى انخفاض في القيمة في حالة وجود اي مؤشر يدل على دلك سواء داخلي او خارجي كما تم الاشارة اليه في الفصل الثاني من الجانب النظري لكن وحدة الانتاج بالاخضرية UPL لا تاخد بعين الاعتبار هدا الانخفاض او هدا التدني اما ادا افترضنا ان هده الوحدة قد تتعامل محاسبيا مع هدا التدني فستكون المعالجة المحاسبية له كالتالي :

في 2014/01/02 اشترت المؤسسة معدات الدفع 180000دج كان الدفع عن طريق شيك بنكي فترة استخدام هده المعدات هو 10سنوات.

بتاريخ31-12-2015 تبين للمؤسسة ان القيمة القابلة للتحصيل لهده المعدات هو 100000دج و هي أقل من144000 دج اي 144000=(18000+18000)-180000

بالتالي خسارة القيمة تقدر ب 44000=100000-144000

و تسجيلها يكون كالتالي :

681	2915	2015 12 31 مخصصات اهتلاك و خسارة قيمة اصول غيرجارية خسارة القيمة عن المعدات تسجيل خسارة القيمة	44000	144000

قسط الاهتلاك السنوي هو 10/180000 سنوات= 18000 سنويا

و 44000 تمثل خسارة انخفاض قيمة المعدات ثم انه و بداية من سنة 2016 يكون قسط الاهتلاك كالتالي:

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات اي (1800000- 80000 = 100000)

و مدة الاستخدام الباقية هي 8 سنوات اي :

قسط الاهتلاك السنوي 100000/ 8 = 12500

قسط الاهتلاك السنوي اصبح 12500 بدل 18000

استرجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية سنة 2015

ادا افترضنا انه في نهاية سنة 2016 اصبحت خسارة القيمة للمعدات 20000 دج بعدما كانت 44000 دج في 31 -12 -2015

فهنا يكون قد حدث انخفاض في خسارة القيمة اما ما يسمى باسترجاع جزء من خسارة القيمة خلال سنة 2016 و يكون هدا الاسترجاع بقيمة 24000 دج :

44000 - 20000 = 24000

و يكون القيد كاتالي :

		31 – 12 -2016		
2915	781	خسارة قيمة من المعدات	24000	
		استرجاع خسائر قيمة اصول غير جارية		24000
		استرجاع جزء من خسارة القيمة		

المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات المادية

لقد تم التطرق فيما قبل الى ان المؤسسة لا تستغني على تثبيتاتها المادية الا لاسباب معينة مثل :عدم الكفاية الانتاجية أو لتقادمها أو بسبب تغير طرق الانتاج و يتم التنازل عن التثبيتات اما بالبيع او التخلص من التثبيت او التحويل إلى وحدة اخرى

فالبنسبة للحالة محل الدراسة (الحالة 02) المذكورة في المطلبين السابقين قامت وحدة الانتاج في 13- 11- 2010 بالتنازل عن سيارة نفعية (fourgon boxer) بسبب حادث وتم بيعها في المزاد العلني بقيمة 00،520000

- تسجيل عملية التنازل عن السيارة النفعية :

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2010 التي هي سنة التنازل بما ان التثبيت المادي اهلك بالكامل في سنة 2010(شهر فيفري) يسجل القيد التالي اخدا بعين الاعتبار شهرين من سنة 2010 و ليس لغاية شهر نوفمبر (تاريخ التنازل)

681		مخصصات الاهتلاك	55،102،64	
	2818	اهتلاك معدات النقل		55،102،64
		مخصصات الاهتلاك لدورة 2010		

وبما ان التثبيت قد تم بيعه بعد نهاية عمره الانتاجي وقيمة الخردة معدومة، وبالتالي سيكون مجموع الاهتلاكات لغاية تاريخ التنازل أو البيع" مساوي لتكلفة التثبيت، في هده الحالة نتيجة التنازل هي دائما ربح مساوي لسعر البيع الصافي و نسجل القيد التالي:

2818		مخصصات الاهتلاك	54،1538461	
5 / 2	218	البنك	00،000،520	
	752	معدات النقل		54،1538461
		فائض قيمة عن التنازل عن التثبيتات المادية		00،520000
		اثبات بيع السيارة		

ملحق رقم:8 9

وفي حالة التحويل تاخد منال عن سيارة سياحية من نوع PEUGOT 406 حيث قامت وحدة الدهن ENAP المتواجدة بالاخضرية بتحويل هده السيارة إلى الوحدة المتواجدة بسطيف و دلك بقرار من المديرية العامة لمجمع ENAP المتواجد بالاخضرية و دلك بتاريخ 07 – 05 – 2017، و يكون القيد المتعلق بهده العملية كالتالي :

		2017 / 05 / 07		
1801009	218120	المقر الاجتماعي لوحدة الدهن	99،1704999	
		معدات النقل لسيارة سياحية		99،1704999
		2017 – 05 – 07		
2818		اهتلاك معدات النقل	99،1704999	
	1801009	المقر الاجتماعي لوحدة الدهن		99،1704999
		تحويل اهتلاك المجمع		

الملحق رقم :10 11

خلاصة الفصل :

من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة المستقبلة كانت لنا فرصة التعرف عليها وعلى هياكلها واهميتها في التنمية الاقتصادية خاصة و انها تدعم اهم القطاعات الانتاجية في الجزائر وهو قطاع الصناعات الكيماوية من خلال انتاجها لمختلف المنتجات التي تلبي حاجة المستهلكين المحليين و الخارجيين .

ومن خلال ملاحظتنا فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية حسب النظام المحاسبي المالي وجدنا ان المؤسسة لا تقوم بإجراء اختبار تدهور القيمة للتثبيتات العينية كذلك لا تقوم بعملية اعادة تقييم تثبيتاتها المادية، وتكتفي فقط بالمعالجة المحاسبية عند الاقتناء، الاهتلاك (تستخدم طريقة الاهتلاك الخطي فقط والتنازل عن التثبيتات العينية) .

وبدلك يمكن القول ان تقييم التثبيتات العينية حسب النظام المحاسبي المالي بشكل دقيق مازال في مراحله الاولى وهدا راجع الى بعض الصعوبات والعوائق المحتملة التي تصحب مسالة تطبيق المبادئ المحاسبية و المعايير الدولية.

الخاتمة

خاتمة:

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 تسجيل وتقييم التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي، متناولين في ذلك دراسة حالة مؤسسة الدهن.

وترجع هذه الدراسة لما تحتله التثبيتات المادية من أهمية كبيرة في المؤسسة الصناعية خاصة، لذا وجب التعامل معها بصفة خاصة ومتميزة ومتابعة تدفقها وتغييراتها ومختلف ما يطرأ عليها من عمليات (حيازة، اهتلاك، تدني قيمة، إعادة التقييم التنازل) لذا أفرادها النظام المحاسبي مالي ومعايير المحاسبة الدولية معالجة دقيقة وشاملة، للتحكم في عوائد التثبيت المادي وإحصاء تكاليفه بطريقة أكثر تفضيلا ومصداقية.

إختيار الفرضيات:

بالرجوع إلى الفرضيات واختيار صحتها نجد أن:

الفرضية الأولى: صحيحة، هذا من خلال التأكد من ان التثبيتات المادية تقيم على أساس التكلفة التاريخية عند إدراجها لأول مرة في الحسابات

الفرضية الثانية: هي الأخرى صحيحة فشروط الاعتراف بالتثبيت كأصل في الميزانية يكون إذا كان من الممكن أن يعود بمزايا اقتصادية مستقبلية، وقيمة يمكن قياسها بصفة موثوق عليها.

الفرضية الثالثة: فهي صحيحة بالضرورة لان إعادة تقييم التثبيتات تكون بالقيمة العادية وهذا استثناء لمبدأ محاسبي أساسي هو مبدأ التكلفة التاريخية.

النتائج:

من خلال هذا المبحث تمكنا بالخروج بعدة نتائج حول هذا الموضوع، نوجدها في النقاط التالية:

- النظام المحاسبي المالي يتعرض لمختلف قواعد التقييم والتسجيل المستمرة من معايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)
- يساعد النظام المحاسبي مالي ومعايير المحاسبة الدولية في تقديم معلومات شفافة وملائمة وقابلة للمقارنة.
- توجد عدة طرق محاسبية للاهتلاك تختار المؤسسة اكثر تمثيلا لكيفية استغلال التثبيتات المادية.
- توجد طرق مختلفة لتقييم التثبيتات المادية بتاريخ الدخول الى ذمة المؤسسة.
- تسمح إعادة تقييم التثبيتات المادية للمؤسسة بتحسين وضعيتها المالية من خلال تقوية أموالها الدائمة، الأمر الذي يسمح بتحسين صورة المؤسسة.
- إن عدم القيام بإعادة تقييم التثبيتات المادية يؤدي الى تضخيم نتيجة الدورة، وتحميل المؤسسة بضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديده لو انها قامت بإعادة تقييم التثبيتات، كما يؤثر سلبا عدم إعادة التقييم على الدور الإعلامي للمحاسبة (القياس، الإفصاح المحاسبي)

التوصيات:

بناء على النتائج المتوصل اليها تقترح مايلي:

- اعداد معاهد مختصة بتدريس النظام المحاسب المالي.
- نشر التغييرات التي تطرأ على النظام المحاسبي المالي في الجريدة الرسمية.
- تعمق المؤسسات الوطنية في تطبيق هذا النظام

- 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.

أفاق الدراسة:

من خلال دراستنا هذا المبحث في الجانبين النظري والتطبيقي لمعالجة وتقييم التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي، تبين ان النظام المحاسبي مالي واسع لنه 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.

قائمة المراجع

كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS) (IAS) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، الجزائر، ص290.

الجريدة الرسمية مرجع سبق ذكره ،المواد 02، 06 ة05.

عبدالوهاب الرميدي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار هومة ، الجزائر،2011،ص ص 23 24

عبد الوهاب رميدي، مرجع سبق ذكره، ص ص29،26

خنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ن دار هومة، الجزائر، 2010، ص31-32.

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

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

أسماء هيمة، إعادة تقيم التثبيتات وخسائر لقيم وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ورقلة، سنة 2014، 2015، ص10

عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية و جبائية جامعة ورقلة 2011-2012ص59 .

رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعليوم التسيير ، جامعة تبسة 2011/2010، ص76.

بعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية، النظام المحاسبي المالي، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص16.

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.

شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعاير المحاسبة الدولية، ج1 مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008، ص81.

طارق عبد العال حماد، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006، ص ص 201 - 202.

طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ج 5، 2006، ص 588.

طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، ج 1، 2008، ص 279.

خالد جمال الجعارات،معايير التقارير المالية الدولية اثراء للنشر،الاردن، 2007 ص 432.

طارق عبد العال حماد، دليل المحاسبة إلى التطبيق، معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 841 - 842.

أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 179.

شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 202،ص 205.

مصطفى طويل، نظام المحاسبة المالي الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010، ص 176.

منصور بن عوف عبد الكريم، محاسبة عامة، أعمال نهاية المدة، التنظيم المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، 1998، ص 12.

باسل عبد الغني سنقرط، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 129.

خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثانية، دار الثقافة، الأردن، 2006، ص 279.

حواس صلاح، المحاسبة العامة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 151.

عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 2، 2014، ص 15.

عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 219.

هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية ،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2010 ص 58.

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

مسعود صديقي، المحاية المالية ،دار الهدى، عين مليلة ،الجزائر، 2014، ص ص 118- 119.

محمد بوتين، المحاسبة المالية معايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 12.

الجرائد بالعربية

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

المرسوم التنفيدي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

[2] المرسوم التنفيذي 110/09 بتاريخ 07 افريل 2009 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة انظمة الاعلام الالي

القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كدا مدونة الحسابات و قواعد سيرها التعليمة رقم 2 الصادرة بتاريخ 29- 10-2009 حول اول تطبيق للنظام المحاسبي المالي (SCF)

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، ص44.

الجرائد بالفرنسية

IFRS 13, article N° 09.