الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العقيد أكلي محند أولحاج البويرة

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم: المحاسبة والمالية

التخصص :محاسبة وتدقيق

تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري (البويرة)

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر 02 في المحاسبة والتدقيق

من إعداد الطالبتين:

* أوقاسي حكيمة

* سعدي سميرة

إشراف الأستاذ:

* زلاسي رياض

السنة الجامعية :2015/2014

كلمة شكر

اللهم إنا نسألك أن تلهمنا شكر نعمك وتجعل علمنا خالصا لوجهك

فالحمد والشكر لجلالك وعظيم سلطانك

" وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وإليه ننيب "

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له "

وإقتداء بهذا الحديث الشريف نوجه شكرنا

إلى الأستاذ المشرف : زلاسي رياض

" الذي غمرنا بكرمه ونصائحه وتوجيهاته، وخاصة دعمه وتفهمه الكبيرين "

إلى كل أساتذتنا الكرام في جامعة البويرة

إلى كل زملائنا وزميلاتنا

في قسم العلوم الاقتصادية

إلى كل عمال وموظفي مؤسسة الديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) لولاية البويرة

خاصة المؤطر مصطفى، وبن غرابي أم النون على مساعدتها القيمة، ودراج أعراب على حسن إستقباله لنا

إلى من ساعدنا وأعاننا من قريب أو بعيد ولو

بكلمة، نصيحة، أو دعاء

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير مسبقا لأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة

هذه المذكرة والحكم عليها وإثرائها بآرائهم السديدة

سميرة

حكيمة

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل."..واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي إرحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها، ويعجز القلم عن كتابة أي شيء عنها، وفي صلاتها كم أكثرت من الدعوات، والتي كانت سندا في حياتي وغمرتني بعطفها وهي التي مشت في عروق دمي و قلبي ينبض بها

أمي الغالية أدام الله عليها صحتها ورعاها.

إلى الذي أتشرف بحمل اسمه، إلى الذي أقتدي بخطوات رسمه عينا سهرت ويدا تعبت، زرعت وحق لك الحصاد

أبي العزيز والحنون الذي وقف معي في العسر واليسر. رحمة الله عليه

إلى من عشت براءة طفولتي معهم فلم أتصور الدنيا بعيد عنهم

إخواني: حكيم، محمد، سمير.

أخواتي: حليمة، سعدة، جميلة، صبرينة، ليندة.

إلى الكتاكيت: ميساء، أنيس، نايلة.

إلى من أرى التفاؤل بعينه والسعادة في ضحكته إلى الوجه المفعم بالبراءة إلى بسمة الحياة

خطيبي وزوجي "سمير" حفظه الله

إلى من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبي..... إليكم جميعا أهدي هذا الجهد المتواضع

حكيمة

ملخص

من أجل تحقيق جودة المعلومات المالية والشفافية في القوائم المالية، الأمر الذي يمكن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من مواجهة تحديات العولمة، وتحقيق مسار انضمام الجزائر لمنظمة التجارة الدولية التي تفرض عليها إتباع المقاييس الدولية، قامت الجزائر بإعداد نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة، مما يحتم على المهتمين بالمحاسبة مواكبة هذه التغييرات وفهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد.

وبالتالي يتمحور هذا البحث حول دراسة بند مهم من بنود القوائم المالية "التثبيتات" وتم البحث من خلال تبيان المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بها وحركة حساباتها وكذا المعالجة المحاسبية لكل صنف من التثبيتات(المعنوية، المادية، المالية) مدعمين ذلك بدراسة حالة، بالإضافة إلى إستخراج فعالية هذا النظام فيما يخص تسجيل وتقييم التثبيتات في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، التقييم ،التثبيتات، المعايير المحاسبية الدولية.

Résumé

Afin d'atteindre la qualité de l'information financière et la transparence dans les états financiers, Qui peut institutions économiques Algérienne à répondre aux défis de la mondialisation, Et pour atteindre le chemin de l'adhésion de l'Algérie à l'Organisation mondiale du commerce qui imposent les suivent les normes internationales, L'Algérie a un système de comptabilité financière en conformité avec les normes comptables internationales Ce qui rend impératif pour les personnes intéressées à suivre ces changements comptables et une compréhension particulière des aspects techniques et les dimensions de l'ours.

Cette recherche est donc centré sur l'étude d'un élément important des postes des états financiers "installations" Trouver été en montrant les concepts et les comptes de la terminologie associée et le mouvement, ainsi que le traitement comptable pour chaque type d'installations (Moral, financier physique) Mdaman en étudiant le cas, En plus de l'extraction de l'efficacité de ce système en termes d'enregistrement, d'évaluation des installations de l'entreprise.

les mots clé: Système comptable financier, International Accounting Standars, évaluation, Installations.

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الإهداء	
كلمة شكر وتقدير	
ملخص	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول والأشكال	I
قائمة المختصرات	I
المقدمة العامة	أ
الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي	
تمهيد الفصل	**02**
المبحث الأول:ماهية النظام المحاسبي المالي	**03**
المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي وأسباب ظهوره	**03**
المطلب الثاني:خصائص النظام المحاسبي المالي وطبيعته	**04**
المطلب الثالث:أهداف النظام المحاسبي المالي	**05**
المبحث الثاني:الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	**06**
المطلب الأول:الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	**06**
المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي	**09**
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية	**13**
المطلب الرابع:مدونة الحسابات	**24**
المبحث الثالث:مزايا وصعوبات ومتطلبات النظام المحاسبي المالي	**25**
المطلب الأول: مزايا النظام المحاسبي المالي	**25**
المطلب الثاني: صعوبات النظام المحاسبي المالي	**26**
المطلب الثالث: متطلبات النظام المحاسبي المالي	**27**
خلاصة الفصل الأول	**29**
الفصل الثاني: دراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد الفصل	**31**

المبحث الأول: مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية	**32**
المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية	**32**
المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية والمادية	**36**
المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات المادية	**48**
المبحث الثاني: التثبيتات المعنوية والمادية(إهتلاك– الخسارة – التنازل)	**51**
المطلب الأول:تعريف الإهتلاك وطرقه	**51**
المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات المعنوية والمادية	**54**
المطلب الثالث:الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية والمادية وحالة التنازل	**57**
المبحث الثالث: تثبيتات في شكل إمتياز والجاري إنجازها وحالات خاصة	**62**
المطلب الأول:تثبيتات في شكل إمتياز والجاري إنجازها	**62**
المطلب الثاني:حالات خاصة بالتثبيتات المادية	**65**
المطلب الثالث:حالات خاصة بالتثبيتات المعنوية	**67**
المبحث الرابع: التثبيتات المالية	**73**
المطلب الأول:مفهوم التثبيتات المالية	**73**
المطلب الثاني:مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات ح/26	**75**
المطلب الثالث: تثبيتات مالية أخرى ح/27	**77**
المطلب الرابع:القروض والحقوق المرتبطة على عقد إيجار تمويل ح /274	**79**
خلاصة الفصل الثاني	**82**
الفصل الثالث:دراسة تطبيقية لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI)	
المبحث الأول:تقديم عام لديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI)	**85**
المطلب الأول:الإطار التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري	**85**
المطلب الثاني:مجال نشاط ديوان الترقية والتسيير العقاري	**87**
المطلب الثالث:مهام وأهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري	**89**
المطلب الرابع:دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري	**90**
المبحث الثاني:دراسة تطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI)	**99**
المطلب الأول:مرحلة دخول التثبيتات	**99**

المطلب الثاني: مرحلة الإستخدام(الإهتلاك –التقييم–الخسارة)	**102**
المطلب الثالث:مرحلة الإستغناء عن التثبيتات	**112**
خلاصة الفصل الثالث	**114**
الخاتمة العامة	**116**
قائمة المراجع	**121**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	ميزانية الأصول	15
02	ميزانية الخصوم	16
03	جدول حسابات النتائج(حسب الطبيعة)	17
04	جدول حسابات النتائج(حسب الوظيفة)	19
05	جدول تدفقات الخزينة(طريقة مباشرة)	21
06	جدول تدفقات الخزينة(طريقة غير مباشرة)	22
07	قائمة التغير في رؤوس الأموال الخاصة	23
08	حسابات التثبيتات المعنوية	33
09	طرق حساب الإهتلاك	52
10	مراحل خلق البرمجية	71
11	تصنيف التثبيتات المالية	73

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI)	91
02	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية	97

قائمة المختصرات

الإختصارات	الدلالة
SCF	Système comptable financier النظام المحاسبي المالي
IAS	International Accounting Standars المعايير المحاسبية الدولية
VNC	Valeur nette comptable القيمة المحاسبية الصافية
OPGI	Office de la promotion et de la gestion de l'immobilier ديوان الترقية والتسيير العقاري

توطئة

يعيش العالم اليوم عصر المعلوماتية وأنظمتها وتقنياتها والبحث عن أفضل استخدامات لها بأقل تكلفة لإنتاجها، لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة وإعداد تقارير وقوائم مالية موثوق بها، وهي بذلك تؤثر إيجابا في نشاط المؤسسة الاقتصادية، لذلك فان كم ونوع المعلومات التي تمتلكها المؤسسة بما يحيطها وما هو كائن داخلها تعد واحدة من أبرز مصادر قوتها الداخلية، لذا فإن المعلومات أصبحت سلاحا تنافسيا إستراتيجيا تستخدمه المؤسسة لتحقيق أهدافها.

إن تحقيق النجاح لمؤسسة اقتصادية يتطلب إعداد وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها على وفق ضوابط ومعايير (نظام محاسبي)، تجد قبولا عاما وتمثل في مضمونها مجموعة من الإرشادات والتوجيهات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية، ولا شك أن غياب هذه المعايير قد يعرض المعلومة التي تعدها وتوصلها المؤسسات الاقتصادية المختلفة لمخاطر التحيز وعدم الموضوعية والوثوق علاوة على عدم إمكانية الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات المحاسبية، وبما أن التثبيتات تعد من أهم مكونات القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، مما يترتب على ذلك الحاجة إلى نظام محاسبي محكم يوفر معلومات دقيقة كأساس لاتخاذ القرارات بشأن هذه المؤسسات على المستويين المحلي والعالمي، وللوفاء بهذه المعلومات كان ينبغي للأهداف الوظيفية المحاسبية تسجيل وتقييم كل التأثيرات التي تسببها التغيرات في قيمة هذه التثبيتات، وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الجهات المستفيدة منها بشكل واضح وموحد بما يحقق المصالح لجميع الأطراف داخل وخارج هذه المؤسسات الاقتصادية لاتخاذ القرارات الرشيدة.

لذا اهتم هذا البحث بالنظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية المتعلقة بتسجيل وتقييم التثبيتات، الذي جاء وفقا للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007، الذي دخل حيز التطبيق في الفاتح من جانفي لسنة 2009 ، لكن أجل إلى بداية 2010 نظرا لوجود بعض الغموض وعدم وضوح الرؤية عن كيفية التطبيق على أرض الواقع بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، والقاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني، وهو نظام لتنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية يتم تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

كما حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات، ووضع شروط وقواعد التقييم والإدراج للتثبيتات، وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما تحتوي التثبيتات على أرقام

حسابات في مدونة الحسابات التي تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هذه الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل تثبيت.

1- إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن بلورة معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي الآتي:

ما مدى مساهمة تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة؟.

2-الأسئلة الفرعية

ولتبسيط الإشكالية العامة تم طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مفهوم النظام المحاسبي المالي؟ وما هو إطاره العام؟

- ماهي التثبيتات وما مختلف أنواعها ؟

- هل تقييم وتسجيل التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي تعكس صورة صادقة عن تثبيتات المؤسسة؟

- هل ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تسجيل وتقييم التثبيتات ساعد المؤسسة على حل المشاكل المحاسبية التي عجزت محاسبة المؤسسة على حلها؟

3- فرضيات البحث

وللإجابة على الأسئلة السابقة تم صياغة الفرضيات الآتية:

- أتى النظام المحاسبي المالي لتنظيم المعلومات المالية لتعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.

- التثبيتات تعني تلك الأصول التي يفترض أن تبقى في حوزة المؤسسة لفترة طويلة، تفوق مدة حياتها على العموم السنة الواحدة.

- قواعد تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية.

4- دوافع اختيار الموضوع:

- دراسة بند مهم من بنود القوائم المالية (**التثبيتات**)

- مساهمة متواضعة في المجالين العملي والعلمي

- الاهتمام بالمجال المحاسبي والمالي

-الرغبة الشخصية في الاطلاع والتعمق في هذا الموضوع

5- أهمية اختيار الموضوع:

جاءت أهمية هذا البحث لإلقاء الضوء على كيفية قيام المؤسسات بالتسجيل والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة، ومدى قدرة هذه المؤسسات على تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF بخصوص ذلك للوصول إلى إعداد تقارير وقوائم مالية أكثر موضوعية وموثوقية من قبل مستخدميها.

6- أهداف الموضوع:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي :

- معرفة مدى قدرة الإدارة المالية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI) في تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسجيل وتقييم التثبيتات

- إكتشاف الكيفية التي يتم بها التسجيل والتقييم المحاسبي للتثبيتات في ظل SCF.

7- حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية**:إنحصر البحث على مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية البويرة.

- **الحدود الزمانية**:أجري هذا البحث خلال الموسم 2014م- 2015م.

7- منهج البحث:

تم الاعتماد في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي والتحليلي، فقد تم إتباع المنهج الوصفي في الفصلين الأول والثاني،حيث تم عرض ماهية النظام المحاسبي المالي وكذا الفصل الثاني فتم التطرق إلى مفهوم التثبيتات المعنوية

والمادية والمالية وكيفية تسجيلها وتقييمها، أما الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي الذي يحتوي على دراسة حالة الأمر الذي أوجب إتباع المنهج التحليلي لتبيان كيفية تسجيل وتقييم التثبيتات على أرض الواقع.

8 – خطة البحث

من أجل معالجة إشكالية الموضوع قسم البحث إلى ثلاث فصول

يتناول الفصل الأول أهم الجوانب الخاصة للنظام المحاسبي المالي من خلال ثلاث مباحث،حيث يتناول المبحث الأول ماهية النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني فيتضمن الإطار العام للنظام المحاسبي المالي، والمبحث الأخير فقد خصص لتبيان أهم مزايا وصعوبات ومتطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني فقد قسم إلى أربع مباحث حيث يتناول المبحث الأول مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية، أما المبحث الثاني فيتضمن التثبيتات المعنوية والمادية من حيث الإهتلاك، الخسارة، التنازل،وأما المبحث الثالث جاء لدراسة تثبيتات في شكل إمتياز والجاري إنجازها وكذا حالات خاصة عن التثبيتات المعنوية والمادية، والمبحث الأخير فيتضمن كيفية معالجة التثبيتات المالية.

وأما الفصل الثالث فقد خصص للجانب التطبيقي لإظهار كيفية تسجيل وتقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي(SCF) على أرض الواقع، حيث قسم إلى مبحثين المبحث الأول تقديم المؤسسة المستقبلة المتمثلة في ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI)، وفي المبحث الثاني دراسة حالة تطبيقية.

تمهيد

إن التطور الذي شهدته الجزائر في شتى المجالات أدى إلى ظهور عيوب ونقائص في المخطط المحاسبي الوطني (35-75)، التي تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، لذا أصبح من الضروري تغيير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي وهذا من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS ، ولتسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول:ماهية النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني:الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث:مزايا وصعوبات ومتطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات

المبحث الأول:ماهية النظام المحاسبي المالي

بصدور القانون 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والقاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني ودخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في الفاتح من جانفي لسنة2009 أجل بعدها إلى غاية الفاتح جانفي 2010، تكون الجزائر قد حققت قفزة نوعية باعتباره تغييرا حقيقيا في الثقافة المحاسبية.

ولذلك سيتم من خلال هذا المبحث توضيح كل من مفهوم النظام المحاسبي المالي وأسباب ظهوره، وكذا أهدافه وطبيعته.

المطلب الأول:تعريف النظام المحاسبي المالي وأسباب ظهوره

أولا:تعريف النظام المحاسبي المالي [1]

لقد جاء القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد47، وهو نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية، يتم تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة(شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

ثانيا:أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي [2]

ظهر النظام المحاسبي المالي نتيجة عدة أسباب منها:

1- أسباب محاسبية

- ❖ محدودية المخطط المحاسبي الوطني
- ❖ محاولة تكييف تقنية المحاسبة وجعلها أكثر ملائمة لترجمة الأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية
- ❖ إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الإنفتاح على الأسواق الخارجية وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر.
- ❖ الحاجة إلى معلومة محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات:

---

[1]- القانون رقم 11-07، الصادر بتاريخ 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 2-4-5.

[2]- معلومات مستخرجة من الموقع **bensaidamine.yolasite.com**، تم التصفح بتاريخ 2015،10:17/04/18.

– طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية .

– توفير المعلومات غير المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح.

– توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.

2– أسباب مالية

- الحاجة إلى معلومة محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعاملين معها.
- إعطاء الثقة للمتعاملين مع القوائم المالية خاصة المقرضين والمستثمرين من خلال توحيد القوائم المالية.
- إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة .

المطلب الثاني:خصائص النظام المحاسبي المالي وطبيعته

أولا:خصائص النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص منها: [1]

❖ وجود إطار فكري للمحاسبة الذي يحدد بصفة واضحة الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة ويعرف الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء والمنتجات.

❖ شمل على كل العمليات من حيث قواعد التقييم وكيفية الحساب، بما فيها تلك التي لم يتعرض المخطط المحاسبي الوطني لمعالجتها مثل العمليات بالعملة الأجنبية، القرض الإيجاري.

❖ وصف محتوى كل واحدة من القوائم المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسات وتقديمها طبقا لتلك المقترحة من قبل لجنة المعايير الدولية .

❖ إلزامية تقديم حسابات مدمجة وحسابات منسقة للمؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار.

❖ التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ،خاصة ما يتعلق بمسك الحسابات عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، المنتشرة حاليا دون تنظيم.

[1]– معلومات مستخرجة من www.golan.com ،كتابة بوشايب ابراهيم،مذكرة لنيل شهادة ليسانس في اقتصاد وتسيير المؤسسة ،جامعة الجزائر بعنوان:**النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، في تاريخ 2015/01/21 ،17:23،ص 32.

- وضع نظام محاسبة مبسطة قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار الصغار والحرفيين .
- توسيع بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لمجال التطبيق.

ثانيا: طبيعة النظام المحاسبي المالي

تكمن طبيعة النظام المحاسبي المالي في التعديلات التي جاءت فيه والمتمثلة في العناصر الآتية: [1]

- إعطاء تعاريف ومفاهيم وبناء الإطار التصوري للنظام الجديد.
- تحديد طرائق التقييم بالنسبة لعناصر الأصول وعناصر الخصوم وكذلك حسابات التسيير وإيضاحات خاصة بالمفاهيم.
- تحديد قواعد وميكانيزمات تسيير الحسابات.
- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، والجداول الملحقة، تحديد الحسابات ونظام المجموعات وكيفية تسيير الحسابات.

المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي

يرمي النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

- تقريب الممارسة المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية.
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني .
- تعريف الإطار المفاهيمي بما فيه مجال التطبيق، مستخدمي البيانات المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، مبادئ المحاسبة والاتفاقيات القاعدية....الخ.
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية تسهل القواعد المحاسبية.
- تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق.
- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الإقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.
- الإستجابة لإحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين مستثمرين، الأعضاء المستخدمين، مقرضين دائنين، زبائن، جمهور،الدولة...الخ.
- تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير، يرتكز على أسس مشتركة وكذلك لتكوين المهنيين المختصين الأحرار أو الإجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.

---

[1]- نفس المرجع السابق.

[2]- حواس صالح، **التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره عل مهنة التدقيق**،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2007 -2008 ،ص 138.

المبحث الثاني :الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

أعقب صدور القانون رقم 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي قضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني، الكثير من ردود الأفعال خاصة وان هذا الخيار لم يكن في الواقع سوى استنساخ للنموذج المحاسبي الفرنسي، بعد أن أوكلت مهمة الإصلاح المحاسبي لفريق من الخبراء الفرنسيين، وفي هذا الإطار، سيعرض في هذا المبحث الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وكذا عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات.

المطلب الأول:الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يشكل الإطار المفاهيمي وسيلة وأداة الإجابة على بعض القضايا غير المطروحة على مستوى المعايير المتاحة، يتضمن هذا الإطار مجال التطبيق، مستعملو القوائم المالية، أهداف القوائم المالية، المبادئ والقواعد الأساسية للمحاسبة.

أولا:مجال التطبيق [1]

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة كل من:

- الشركات الخاضعة للقانون التجاري .
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون لسلع والخدمات التجارية وغير التجارية الذين يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني وتنظيمي.
- كما يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثانيا:مستعملو القوائم المالية[2]

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة إلى مختلف المستعملين سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة ومن أهم مستخدمي هذه التقارير:المسيرون، الهيئات المكلفة بالإدارة والرقابة، ومختلف المصالح الداخلية للمؤسسة، ممولي المؤسسة، الإدارة والهيئات ذات السلطة التشريعية والرقابة (إدارة الضرائب الهيئة الوطنية للإحصاء والتخطيط ....)،

[1]- الجريدة الرسمية، العدد 47، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

[2]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية**، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص: 10.

المتعاملين الآخرين مع المؤسسة كمؤسسات التأمين، الأجراء، الموردون والزبائن،كل الهيئات المهتمة بما فيهم الجمهور العام.

ثالثا:أهداف القوائم المالية

تهدف البيانات المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في إتخاذ القرارات الاقتصادية.

تظهر البيانات المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها، ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى إتخاذ قرارات اقتصادية، قد تشتمل على سبيل المثال على قرارات للإحتفاظ باستثماراتها في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة إذا كان هناك التنبؤ بخطر الإفلاس في المستقبل.

رابعا:المبادئ والقواعد المحاسبية[1]

1-المبادئ المحاسبية

هناك مبادئ أساسية يجب التقيد بها عند تحضير القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، هي:

❖ **المحاسبة بالالتزام**

تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ أن تسجل العمليات والأحداث دون إنتظار وقت التسديد أو القبض النقدي.

❖ **إستمرارية الاستغلال**

يتم إعداد القوائم المالية انطلاقا من فرضيتين الأولى أن النشاط يعتبر مستمرا والثانية المؤسسة لا تنوي إيقاف النشاط أو تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل بالإضافة إلى المحاسبة بالالتزام واستمرارية الإستغلال يوجد مجموعة من المبادئ الأخرى التي ثبتها النظام المحاسبي منها.

❖ **الأهمية النسبية**

بناءا على هذا المبدأ فإن العناصر التي قيمتها صغيرة لا ينبغي أن تستغرق كثيرا من الجهد وإنما معالجتها بأكثر الأساليب ملائمة اقتصادا.

❖ **الحيطة والحذر**

يقوم هذا المبدأ على أساس تسجيل الخسائر المحتملة.

❖ **ثبات وإستمرارية الطرق المحاسبية**

[1]- المرجع السابق، ص ص 30- 31.

يعبر هذا المبدأ على أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى.

❖ **التكلفة التاريخية**

يقر مبدأ التكلفة التاريخية تسجيل الأحداث الإقتصادية بتكلفة شراءها أو تكلفة إنتاجها.

❖ **عدم المقاصة**

ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم أو بين الإيرادات والأعباء، يجب أن تسجل بصفة منفصلة.

❖ **القيد المزدوج**

يشترط توازن الحسابات بالنسبة لكل عملية.

❖ **تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني**

يقر هذا المبدأ أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

❖ **تطابق الميزانية الافتتاحية لدورة مالية مع الميزانية الختامية للدورة السابقة**

كما يتطلب توفير الخصائص النوعية للمعلومة في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية وهي الملائمة، الموثوقية، سهولة الفهم، القابلية للمقارنة.

2- القواعد الأساسية للمحاسبة

للمحاسبة مجموعة من القواعد منها:[1]

- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية.
- ينبغي أن تكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة والمراجع الداخلية والخارجية.
- عناصر الأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة.
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم إنطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة.
- دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة.
- كل مؤسسة يجب أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد.
- يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول، الخصوم، المنتجات، الأعباء، ومنتجات المؤسسة.
- كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها والوثائق المتعلقة بها يجب أن تحتفظ بها لمدة 10 سنوات على الأقل.

[1]- رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعيير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،تخصص محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2010-2011، ص ص:61-63.

– يوقع ويؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للمؤسسة وتمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش.

– ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي .

– يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالية المالية.

– تضبط الكشوف المحاسبية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال.

– كما يجب أن تتوفر في الكشوف المحاسبية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة.

– كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنويا.

– لا يتم أي تغيير في الطرائق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية الكشوف المالية .

– يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة عددية وتشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى.

المطلب الثاني:قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، من المبادئ العامة والقواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم للعمليات العادية والخاصة، وفيما يخص تقييم وتسجيل التثبيتات سيتم دراستها في الفصل اللاحق.

أولا:المبادئ والقواعد العامة للتسجيل والتقييم

تتمثل في المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد التقييم لعناصر القوائم المالية

1– شروط تسجيل الأصول،الخصوم، النواتج والأعباء

هي نفس القواعد المنصوص عليها في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية والمتمثلة في:[1]

– تسجيل المبادلات.

– غياب التسجيل المحاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى لا مكتوبة ولا مرقمة.

– يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن جلب للمؤسسة مزايا اقتصادية مستقبلية ويتم تقييمه بصفة مدققة.

– يسجل الخصم في الميزانية إذا كان من المحتمل أن يسدد الالتزام الذي يمثله الخصم ينتج عنه خسارة مزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة وإذا كان مبلغ هذا التسديد يمكن تقييمه بصفة مدققة.

[1]– بوسبعين تسعديت، **اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، رسالة ماجيستر**، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2009–2010، ص ص 69–70.

– يسجل الإيراد في حساب النتيجة إذا حدث زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية والمتعلقة بالزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم وإذا كان من الممكن تقييمه بصفة صادقة.

– تسجل التكلفة في حساب النتيجة إذا حدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بنقص في الأصول أو زيادة في الخصوم

2– القواعد العامة للتقييم[1]

تقييم العناصر المقيدة في الحسابات ،كقاعدة عامة،على أساس التكلفة التاريخية.

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

– بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة بمقابل مالي، من تكلفة الشراء.

– بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة كإسهام عيني ،من قيمة الإسهام.

– بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المشابهة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة،وتسجل الأصول المشابهة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة.

– بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها.

– بالنسبة إلى السلع والممتلكات أو الخدمات التي تنتجها المؤسسة من كلفة الإنتاج.

تقييم القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل من الأصول المالية بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية تثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات.

ثانيا:القواعد الخاصة بالتقييم والتسجيل

هي قواعد تكمل القواعد العامة وتخص بعض عناصر الميزانية وحساب النتائج ،ويمكن ايجازها فيما يلي:[2]

1– المخزونات والمستحقات

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الإنجاز الصافية ،وقيمة الإنتاج الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق.

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون ،وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خارج أولا وإما بالتكلفة الوسيطية المرجحة للشراء أو الإنتاج.

---

[1]– النظام المحاسبي المالي، (الجزائر :2008)، ص ص 7-8.

[2]– القانون رقم11-07 ،مرجع سبق ذكره، ص09-10.

– حالة خاصة بالمنتجات الزراعية

يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.تثبت أي خسارة أو ربح متأتيان في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها.

2– الإعانات المالية

تسجل الإعانات المالية في الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الإهتلاك المحسوب.

3– مؤونة الأعباء والمخاطر

مؤونة الأعباء هو خصم مالي يكون إستحقاقه أو مبلغه غير مؤكد ،وتسجل المؤونات محاسبيا عندما:

– تكون للوحدة إلتزام مالي قانوني أو ضمني ناتج ن حدث ماضي.

– تكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الإلتزام.

– يمكن تقدير مبلغ الالتزام بصفة موثوق فيها.

4– القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

5– تقييم الأعباء والمنتجات المالية

تأخذ في الحسابات الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

في حين أن الفرق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

ثالثا:العمليات الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

بالإضافة إلى العمليات العادية هناك عمليات خاصة عالجها النظام المحاسبي المالي منها النقاط الآتية:[1]

1- العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى

1-1- شركات المساهمة

عند تسجيل هذا النوع من العمليات يجب الأخذ بعين الإعتبار:

- شروط تعاقدية.
- التنظيم المحاسبي المقرر من طرف المشاركين.

حيث أن أعباء ونواتج العمليات المنجزة بصورة مشتركة تكون ضمن أعباء ونواتج المسير، وكل واحد من المشاركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل نواتج أو أعباء.

عندما تتطلب العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل أو عدة أصول مالية فان واحد من المشاركين يسجل في حساباته قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصصه من النواتج والأعباء.

1-2- امتيازات المرفق العمومي

في إطار الإمتياز في خدمة عمومية ،فان الأصول التي يطرحها المتنازل له في الامتياز تسجل محاسبيا في أصل ميزانية المؤسسة صاحبة الإمتياز.

2- الحسابات المجمعة

ترمي الحسابات المجمعة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة المؤسسات، يكون إعداد ونشر البيانات المجمعة على عاتق أجهزة إدارة المؤسسة السائدة على المجموع المجمع التي تعرف بالمؤسسة المجمع أو (الشركة الأم)، أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادتها ومراقبتها.

3- العقود طويلة الأجل

يتعلق عقد طويل الأجل بانجاز سلعة، خدمة أو مجموعة من السلع والخدمات تقع في تواريخ بداية ونهاية دورات مختلفة.

ويمكن الأخذ بعين الاعتبار طريقتين لحساب العقود هما على التوالي:

- طريقة التقدم
- طريقة الانجاز

[1]- النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص15-24.

المطلب الثالث:عرض القوائم المالية

تتشكل القوائم المالية التي يتم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي من الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة،جدول تدفقات الخزينة والملحق.[1]

أولا:الميزانية

تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة،تقدم الميزانية موجودات وإلتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية.

حيث أن الميزانية تضم عناصر الأصول والخصوم، ويجب أن تعرض الميزانية على أساس الزمن أي أصول متداولة وغير متداولة وكذلك خصوم متداولة وغير متداولة.

أما بالنسبة للبنوك والمؤسسات المصرفية المماثلة تجمع بين الأصول والخصوم حسب الطبيعة، وتعرض حسب درجة السيولة والاستحقاق.

ولا يمكن تعديل عناصر الميزانية إلا على أساس قانوني أو تعاقدي أو احتمال تحقيق عناصر الأصول والخصوم في آن واحد.

ثانيا:جدول حساب النتائج[1]

جدول حسابات النتائج هو جدول تلخيص للأعباء والنواتج التي حققتها المؤسسة خلا الدورة، يبرز النتيجة الصافية للدورة سواء كانت ربحا أو خسارة، وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والنواتج، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي،القيمة المضافة،والفائض الخام للاستغلال.

ثالثا:جدول تدفقات الخزينة

يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج ،يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية ويتضمن ما يلي:

- الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال).
- الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستغلال).
- الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل).

يمكن تقديم وعرض جدول تدفقات الخزينة إما بطريقة مباشرة أو طريقة غير مباشرة.

---

[1]-لعشيشي جمال، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 16.

[1]- سعيداني محمد السعيد، **مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،تخصص محاسبة،جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس،2013-2014،ص ص:38-41.

رابعا:جدول تغييرات الأموال الخاصة

يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول:

- النتيجة الصافية.
- حركة رأس المال (زيادة ،نقصان ،استرجاع).
- مكافآت رأس المال(توزيع الحصص).
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.
- تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطاؤها أثر مباشر على رأس المال.

خامسا: الملاحق

تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية،كما تحتوي على الطرائق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج جدول تدفقات الخزينة،إيضاحات تخص الشركاء،الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات مابين الفروع والشركة الأم.

سادسا :شكل القوائم المالية

1- الميزانية

الجدول رقم (01):شكل ميزانية الأصول **دورة مقفولة في: / /**

الأصـــول	إجمالي السنة ن	إهتلاكات / مؤونات السنة ن
أصول مثبتة (غير متداولة)		
فارق الاقتناء (شهرة المحل)		
تثبيتات معنوية		
تثبيتات مادية		
تثبيتات جاري انجازها		
تثبيتات مالية		
أسهم معادلة- مؤسسات شريكة		
مساهمات أخرى وحقوق مرتبطة		
أسهم مثبتة أخرى		
سلف وأصول مالية ثابتة أخرى		
مجموع الأصول الثابتة		
الأصول المتداولة		
مخزون جاري		
حقوق و أشغال مماثلة		
زبائن		
مدينون آخرون		
ضرائب		
أصول متداولة أخرى		
نقديات ومثيلاتها		
توظيفات وأصول مالية أخرى متداولة		
الخزينة		
مجموع الأصول المتداولة		
المجموع الإجمالي للأصول		

المصدر:الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 26جويلية2008، ص:28.

الجدول رقم (02): شكل ميزانية الخصوم **دورة مقفولة في: /**

/

الخصوم	الملاحظة	السنة ن	السنة ن-1
الأموال الخاصة			
الرأسمال الذي تم إصداره			
الرأسمال غير المطلوب			
علاوات وإحتياطات/(إحتياطات مجمعة)			
فروق إعادة التقدير			
فرق التوازن			
النتيجة الصافية/(نتيجة صافية للمجمعات)			
رؤوس الأموال الأخرى- مرحل من جديد			
حصة الشركة المجمعة			
حصة ذوو الأقلية			
1- المجموع			
الخصوم الثابتة			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة , متضمنة مؤونة)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و نواتج مقيدة سلفا			
2 - مجموع الخصوم			
الثابتة			
الخصوم المتداولة			
موردون وحسابات مماثلة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة الخصوم			

3- مجموع الخصوم المتداولة **المجموع العام للخصوم**			

المصدر:الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 26جويلية2008، ص:29.

2- جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) **للفترة من .....إلى....**

الجدول رقم (03): شكل جدول حسابات النتائج

البيـــان	الملاحظة	السنة ن	السنة ن-1
رقم الأعمال التغير في المخزونات و المنتجات التامة إنتاج مثبت إعانات الإستغلال			
1- إنتاج الدورة			
مشتريات مستهلكة خدمات خارجية و إستهلاكات أخرى			
2- إستهلاك الدورة			
3- القيمة المضافة خلال الإستغلال (2-1)			
أعباء المستخدمين ضرائب, رسوم ومدفوعات مماثلة			
4- الفائض الخام خلال الإستغلال			
إيرادات أخرى عملية أعباء أخرى عملية مخصصات المؤونات و الإهتلاكات إسترجاع النقص في القيمة و المؤونات			
5- النتيجة العملية			

إيرادات مالية أعباء مالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)			
ضرائب مستحقة على النتائج العادية			
ضرائب مؤجلة (تغيرات) في النتيجة العادية			
مجموع إيرادات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
عناصر إيرادات غير عادية (للتحديد)			
عناصر أعباء غير عادية(للتحديد)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للدورة			
الحصة في النتيجة الصافية للشركات			
موضع المعادلة			
11- النتيجة الصافية المجمعة			
حصة ذو الأقلية **حصة المجمع**			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 26جويلية2008، ص:30.

3- جدول حساب النتيجة(حسب الوظيفة) Tableau de compte de résultat (par fonction)

الجدول رقم (04): شكل جدول حساب النتيجة(حسب الوظيفة)

البيان	الملاحظة	السنة ن	السنة ن-1

رقم الأعمال			
نفقات البيع			
الهامش الإجمالي			
إيرادات أخرى عملية			
نفقات تجارية			
أعباء إدارية			
أعباء أخرى عملية			
النتيجة العملية			
تفاصيل الأعباء الأخرى حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين, مخصصات المؤونات)			
إيرادات مالية			
أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
ضرائب مستحقة على النتائج العادية			
ضرائب مؤجلة على النتائج العادية(تغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العملية			
أعباء غير عادية			
إيرادات غير عادية			
النتيجة الصافية للدورة			
الحصة ضمن النتيجة الصافية للشركات محل التوازن*			
النتيجة الصافية لمجموع المجمع*			
حصة ذوو الأقلية*			
حصة المجمع*			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 26جويلية2008، ص:31.

* تظهر هذه الحسابات وفقط في عرض القوائم المالية المجمعة

4- جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) Tableau de flux de trésorerie(méthode directe)

الجدول رقم(05): شكل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

البيـــان	الملاحظة	الدورة ن	الدورة ن-1
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية			
تحصيلات مقبوضة من الزبائن			
مبالغ مدفوعة للموردين و المستخدمين			
فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة			
تدفق الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفق الخزينة المرتبط بعناصر غير عادية (يجب تحديدها)			
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)			
تدفق الخزينة الناتج من الأنشطة الإستثمارية			
مدفوعات على الإقتناء و التثبيتات المادية و المعنوية			
مدفوعات على التنازلات عن التثبيتات المادية و المعنوية			
مدفوعات على إقتناء التثبيتات المالية			
مقبوضات على التنازلات عن التثبيتات المالية			
فوائد مقبوضة على التوظيفات المالية			
الحصص الأرباح المقبوضة من النتائج			
تدفق الخزينة المتأتية من الأنشطة الإستثمارية (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغيرات الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية			

تغير الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 26جويلية2008، ص:35.

5- جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة) Tableau de Flux de Trésorerie (M.I)

الجدول رقم(06): شكل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

البيان	الملاحظة	الدورة ن	الدورة ن-1
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
-الاهتلاكات و الأرصدة			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المخزونات			
تغير الزبائن و الذمم الأخرى			
تغير الموردين و الديون الأخرى			
القيمة الزائدة أو الناقصة من التنازلات و الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مدفوعات على شراء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط التجميع			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل			

حصص مدفوعة للمساهمين			
زيادة الرأسمال النقدي			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة عند الافتتاح			
الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغـير الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 26جويلية2008، ص:36.

6- قائمة التغير في رؤوس الأموال الخاصة Etat de variation des capitaux propres

الجدول رقم(07): شكل قائمة التغير في رؤوس الأموال الخاصة

البـــيان	الملاحظة	الرأسمال الإجتماعي	علاوة الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	إحتياطات ونتائج
الرصيد إلى 31 ديسمبر ن-2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المقيدة						
حصص أرباح مدفوعة						
زيادة في الرأسمال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد إلى 31 ديسمبر ن-1						

تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المقيدة حصص أرباح مدفوعة زيادة في الرأسمال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد إلى 31 ديسمبر ن						

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 26جويلية2008، ص:37.

المطلب الرابع:مدونة الحسابات[1]

يفرض النظام المحاسبي المالي مدونة(قائمة) حسابات إجبارية يمكنها المساعدة في إعتماد معلومة مالية مطابقة للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، قريبة من مدونة المخطط المحاسبي العام الفرنسي، وقريبة أيضا من مدونة المخطط المحاسبي الوطني للمحاسبة.

يتم تجميع حسابات النظام المحاسبي المالي في أصناف،بحيث يميز بين أصناف حسابات الوضعية وأصناف حسابات التسيير،فالعمليات المتعلقة بالميزانية موزعة على خمسة أصناف من حسابات الوضعية،كالآتي:حسابات رؤوس الأموال،حسابات المخزونات وما هو قيد الإنجاز،حسابات الغير والحسابات المالية.

أما العمليات المتعلقة بحساب النتائج فتوزع على صنفين من حسابات التسيير،كالآتي:

- الصنف السادس:حسابات الأعباء.
- الصنف السابع:حسابات النواتج.

وفي ما يلي أهم التغيرات التي تطرأ على مدونة المخطط الوطني للمحاسبة، نتيجة إعتماد مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي:

- كل حسابات الغير في الصنف الرابع،بحيث يمكن أن تكون مدينة أو دائنة ،بعدما كان المخطط الوطني للمحاسبة يخصص الصنف الرابع للحسابات المدينة والصنف الخامس للحسابات الدائنة.

-الأموال الجاهزة (الحساب رقم 48 في المخطط الوطني للمحاسبة)تحول إلى الصنف الخامس.

[1]- بوسبعين تسعديت، مرجع سبق ذكره، ص:80.

– يتم إلغاء التمييز بين مبيعات البضائع والإنتاج المباع، ويسجلان في الحساب رقم 70"مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة، وأداء الخدمات"،الذي تسجل فيه كل المبيعات مهما كانت طبيعتها.

– الحساب رقم 65 والحساب رقم 75 يتم تخصيصهما لأعباء عملياتية أخرى،ونواتج عملياتية أخرى ،على الترتيب.

– الأعباء المالية يتم وضعها في الحساب رقم 66،والنواتج المالية في الحساب رقم 76،خارج النتيجة العملياتية(يتم بواسطتهما حساب النتيجة المالية).

– الأعباء الإستثنائية والنواتج الإستثنائية ،يتم وضعهما في الحسابين 67-77 على الترتيب.

– المخصصات (الإهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة)والإسترجاعات (على الخسائر في القيمة والمؤونات)خصص لهما الحسابين 68-78 على الترتيب.

– يتم تسجيل الضريبة على أرباح الشركات محاسبيا في الحساب رقم 69"الضرائب على النتائج وماشبه".

– إلغاء تحويل تكاليف الإنتاج وتحويل تكاليف الإستغلال، بحيث يتم تحميل مباشرة القيود المحاسبية الخاصة بالتحويل في الأطراف المدينة والدائنة للحسابات المعنية.

المبحث الثالث:مزايا وصعوبات ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات

سيتم عرض لأهم مزايا وصعوبات وكذلك متطلبات النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي:

المطلب الأول:مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتيح تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات مزايا عديدة يمكن تلخيص أهمها في ما يلي:[1]

–يسهل مراقبة حسابات المؤسسات لأنها تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات،مما يساهم في إتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون.

–يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة إتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية.

–يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها **أمام مستعمليها على المستويين** الوطني والدولي، هذه **الشفافية ستكون كضمان** في إسترجاع **ثقتهم بالمؤسسة** والمساهمة في **تعزيزها، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا لمبادئ** ومعايير محاسبية معترف بها **دوليا.**

-يمكن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية والأداء، عبر **الزمن لنفس المؤسسة،** وفي **نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، وسهولة قراءة وفهم القوائم المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.**

---

[1]- معلومات مستخرجة من الموقع www. startimes.com عزوز علي وآخرون، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الوادي ، الجزائر، تم التصفح بتاريخ 2015/03/10 ،10:20،ص07.

-يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالإنتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الإقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

-يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وإمتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية.

المطلب الثاني :صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي عدت صعوبات لعل أبرزها ما يلي:[1]

-ضعف إستعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام،فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية، وفي اعتقادنا يعود هذا إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية.

-غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة، فالتطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط إعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.

-صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة إحتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

-غياب نظام معلومات للإقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية،فضلا عن قلتها.

-بطئ في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين، فمازالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد و التي تقوي الإستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا إلى غياب الوعي المحاسبي و شيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته.

---

[1]- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد السادس، 2009، ص:297.

المطلب الثالث:متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

إن العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية المجسدة في النظام المحاسبي المالي إبتدءا من سنة 2010 يتطلب جهودا كبيرة لعملية تحضير تطبيقه. إذ تتمثل عملية المرور إلى النظام المحاسبي المالي والإفصاح وفق ما يقتضيه هذا الأخير بمثابة ثورة ثقافية في الإطار المحاسبي الجزائري، وتحديا بالنسبة للمؤسسات للتكيف والتأقلم مع الواقع الجديد. حيث يتطلب العمل على تحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسات، وكذا تحضير المحترفين والممارسين للمهنة يتبعه في ذلك تكييف الأطر التشريعية وخاصة الجبائية منها، لتتماشى مع النظام الجديد، ذلك أن هذا التحول يجب أن يضمن للمؤسسات الوفاء بالتزاماتها وكذلك تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم ومعرفة تأثير هذا النظام على الوضعية المالية للمؤسسة .ويمكن تحديد أهم هذه التحديات في نقطتين:[1]

- ❖ إعادة تنظيم المؤسسات من خلال إعادة هيكلة وتحديث أنظمة معلوماتها بما يسمح بتحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي و الوصول إلى تقديم وتصميم مخرجاتها الأساسية المتمثلة في القوائم المالية السابق ذكرها في إطار معالجات التسجيل و التقييم الضرورية و المبرمجة ضمن شروط الإفصاح و التقديم المطلوبة، وهو ما يستلزم تجنيد كافة الطاقات داخل المؤسسة، كون النظام الجديد يعني كافة الوحدات و المراكز بأبعادها المالية و التقنية و البشرية وتحت الإشراف المباشر لأعلى المستويات التنظيمية في هرم السلطة داخل المؤسسة، فضلا عن ضرورة إعتبار عملية إرساء النظام المحاسبي المالي كمشروع يتطلب فريق عمل و مسؤولا عن هذا الفريق.
- ❖ تهيئة محيط المؤسسة لاستيعاب المتطلبات الجديدة للنظام المحاسبي المالي عن طريق توفير الشروط و المقومات التي تسمح ب:

- توفير الهيئات والقنوات التي تمكن من تأمين المعلومات والبيانات التي يقتضيها الإعتماد على محاسبة خلاقة و تتأسس على القدرة على الحكم و التقييم و على معرفة ما تستهدفه المؤسسة من سياسات مستقبلية إرادية تقوم على متابعة حركية الأسواق ووقائع تطوير البيانات التكنولوجية و القانونية و المالية و ترجمتها في المعالجة المحاسبية و طرق عرض البيانات المالية.

وقد يكون إعتماد هذه الديناميكية صعبا في البداية وغير ممكن التحقيق إلا في بعض المؤسسات الكبيرة التي طورت خبرة في التخطيط ووضع الإستراتيجيات ومتابعة التغيرات البيئية، ولكنه سيعم المؤسسات الأخرى مع تراكم الخبرة و تطوير الاقتصاد.

- توفير خلايا و مراكز الكفاءات و تكوين الخبرات في ط رق و نماذج التقدير والتقييم بما يسمح بتنفيذ متطلبات المعالجة المحاسبية الجديدة للنظام المحاسبي المالي ووضعها قيد التطبيق.
- التكوين المتواصل و المستمر في هذا المجال بغرض إعادة تأهيل المهنيين على كل المستويات، سواءٌ كانوا محاسبين أو مراجعين، و التأسيس لثقافة محاسبية جديدة و لمؤهلات و مقومات مهنية تعتمد على كفاءات تتجاوز مجرد القدرة على التسجيل و تحليل وجود الأرصدة إلى القدرة على التقدير و الحكم و التكييف.

---

[1]- سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية**، دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دوكتوراه دولة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر،2010، ص ص:260-261.

- تكوين مختلف مستعملي البيانات المالية من مسيرين و مستثمرين و غيرهم بغرض إعطائهم القدرة على قراءتها وفهمها و استغلالها.
- إعادة النظر في البرامج و المضامين البيداغوجية لكثير من الوحدات التعليمية المحاسبية و المالية و التجارية على مستوى مراكز التكوين المهني و الجامعات بغرض تحديثها و تكييفها مع المعطيات الجديدة نظام المحاسبي المالي
- تفعيل بورصة الجزائر حيث يشكل تطبيق النظام المحاسبي الجزائري فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، بضرورة إعطاء الأهمية لها والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في إتفاق الشراكة بتفعيل دورها في الاقتصاد وتشجيع المؤسسات على التسجيل فيها، والإعتماد عليها في التمويل وذلك بغية الاستفادة من مزايا المعايير المحاسبية التي تكون فعاليتها في الأسواق المالية، التي يلجأ إليها المستثمرون سواء للإستثمار أو طلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع الإستثمار الأجنبي باعتبار أن المعلومة المقدمة لها أهمية كبيرة من داخل وخارج الجزائر، وهذا ما سيسمح النظام المحاسبي المالي بتوفيره أي معلومة ذات جودة وموثوقية.[1]

[1]- المرجع السابق، ص ص: 261-262.

خلاصة

بعد دراسة النظام المحاسبي المالي **اتضح** أنه وليد التغيرات الناتجة عن **الإصلاحات** التي شهدتها الجزائر في المجال الاقتصادي والمالي والذي يهدف إلى **تحديد الطرق السليمة لقياس العمليات والممارسات المحاسبية** واستخلاص المعلومات الملائمة التي **يمكن الإعتماد** عليها من طرف الجهات المعنية تنشيطا للمعايير المحاسبية **الدولية المتعارف عليها والمعمول** بها.

وهذا في ظل اقتصاد متفتح عل العالم التي تمس جميع المجالات خاصة الاقتصادية منها، **بالإضافة** إلى **مظاهر الشراكة ودخول المؤسسات المتعددة الجنسيات.**

تمهيد

تحدث التطورات الإجتماعية والتقنية والإقتصادية والسياسية تغيرا حقيقيا في بيئة العمل بالنسبة للعديد من أنواع العمل التجاري، وتشهد هذه الأيام ارتفاعا ملحوظا في أهمية التثبيتات، وتعد مهمة بالنسبة للعديد من المنشات في أغلب القطاعات الإقتصادية، حيث تحتل التثبيتات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة إختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للتثبيتات، سواء في طرق التقييم، في كيفيات التسجيل وطرق إهتلاكاتها وحتى في تعريفها وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وهي:IAS16 ، IAS17 ، IAS32،IAS38،IAS40، IAS 36 .

وسوف يدرج في هذا الفصل كل ما يتعلق بالتثبيتات من خلال تقسيمه إلى أربع مباحث وهي:

المبحث الأول: مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية

المبحث الثاني: التثبيتات المعنوية والمادية (اهتلاك – الخسارة– التنازل)

المبحث الثالث: تثبيتات في شكل إمتياز والجاري إنجازها

المبحث الرابع:التثبيتات المالية

المبحث الأول:مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية

لقد تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى التثبيتات المعنوية بحيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية وتقييمها، التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر،كما تعرض المعيار المحاسبي الدولي IAS16 إلى التثبيتات المادية والذي يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية لها.

المطلب الأول:مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية إبتداء من تعريفها إلى شروط الإعتراف بها وكذا سير حساباتها.

أولا:مفهوم التثبيتات المعنوية

1- تعريف التثبيتات المعنوية

قبل المرور إلى تعريف التثبيتات المعنوية ينبغي أولا الإشارة إلى تعريف التثبيتات بصفة عامة

❖ **تعريف التثبيتات:** يعبر مصطلح التثبيتات (الأصول الثابتة) كما جاء بها النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة ولأكثر من سنة.[1]

❖ **تعريف التثبيتات المعنوية:** عرفت التثبيتات المعنوية على أنها أصول غير نقدية وليس لها وجود مادي وتكون مراقبة من قبل المؤسسة في إطار نشاطها العادي (وحتى وان لم تكن ملكا للمؤسسة)مثل :شهرة المحل، العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي،البراءات، ورخص الاستغلال.[2]

---

[1]- كتوش عاشور، **المحاسبة العامة (اصول ومبادى واليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2011،ص: 93.

[2]- محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010 ، ص: 133.

2- شروط الإعتراف بالتثبيتات المعنوية

يتم الإعتراف بأصل على أنه تثبيت معنوي إذا توفرت فيه المعايير التالية:[1]

- ✓ عنصر قابل للتشخيص :معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه، انتقاله و تحويله، إيجاره و تبديله، كما أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق و التزامات.
- ✓ مورد تحت رقابة :تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية و يمكن لها أن تمنع استفادة الغير منها.
- ✓ وجود مزايا اقتصادية مستقبلية منتظرة.
- ✓ يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيه.

3- سير حسابات التثبيتات المعنوية

يمكن توضيح سير حسابات التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وفق الجدول الآتي:[2]

جدول رقم (08) : حسابات التثبيتات المعنوية

الحساب	شرحه
ح/20 التثبيتات المعنوية	
ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	
ح/204 برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات ومواقع الانترنت
ح/ 205 الامتيازات و الحقوق المماثلة، البراءات، الرخص و العلامات	هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة، شهادة، موديل حق ملكية أدبية أو فنية أو إلى حامل تنازل تحت بعض الشروط(scf)
ح/207 فارق الشراء	هو فارق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أو التوحيد، يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية، والتي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز

[1]- نفس المرجع السابق، ص: 133.

[2]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية AIS/IFRS**، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص:331 .

ح/208 المثبتات غير الملموسة الأخرى	يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر

المصدر: بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية AIS/IFRS**، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ،ص 331.

ثانيا:مفهوم التثبيتات المادية

يمكن توضيح مفهوم التثبيتات المادية من خلال النقاط الآتية:

1- تعريف التثبيتات المادية

في المادة 221-01 عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية (العينية) كالآتي:[1]

التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، الإيجار، الإستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.

2- شروط الإدراج

يتم الاعتراف بأصل مادي إذا توفرت فيه الشرطين معا:

- يمكن تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها
- أن يكون من المحتمل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية
- وأن يكون قابل للتعيين ومراقب من طرف المؤسسة أي أن المؤسسة هي المستفيد من إراداته وتحمل التكاليف والأعباء الناتجة عن إستعماله.

3-دراسة حسابات التثبيتات المادية

حسب النظام المحاسبي المالي فان اعتبار العنصر كتثبيتات مادية ،يؤدي الى استعمال الحسابات التالية:[2]

- حساب 21 تثبيتات ملموسة
- حساب 211 أراضي
- حساب 211 تهيئة أراضي
- حساب 213 مباني

[1]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي،برج بوعريريج ،2009 ، ص: 72.

[2]- بن ربيعة حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص: 264.

- حساب 215 تركيبات تقنية ،معدات وأدوات صناعية
- حساب 218 تثبيتات ملموسة أخرى (معدات نقل، تجهيزات اجتماعية، معدات مكتب:منها أجهزة الإعلام الآلي، الغلافات المتداولة وغيرها من التثبيتات غير واردة في الحسابات أعلاه)
- حساب 22 تثبيتات للتنازل
- حساب 232 تثبيتات ملموسة قيد الإنجاز
- حساب 238 تسبيقات على طلبات التثبيتات
- حساب 286 إهتلاك التثبيتات الملموسة

4- مبادئ جمع وفصل الأصول المادية

في هذا الإطار تطبق مجموعة من المبادئ لتجميع الأصول المادية أو الفصل فيما بينها ومنها ما يلي:[1]

- ❖ يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستعملة تماما في السنة المالية التي تم إستخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات.
- ❖ تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبطا بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعزم إستخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
- ❖ تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الإنتفاع بها مختلفة ،أو كانت توفر منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

[1]-كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص ص: 99-100.

المطلب الثاني:تقييم التثبيتات المعنوية والمادية

بعد التأكد من توفر شروط إدراج الأصل ضمن التثبيتات من الضروري تحديد القيمة التي سيقيد بها محاسبيا، وهي تختلف باختلاف طريقة الحصول عليها،كما يجب تحديد قيمته فيما بعد (نهاية الدورة) وهذا ما سيتم توضيحه من خلال هذا المطلب.

أولا :تقييم التثبيتات المعنوية

1- التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية

يقيم الأصل الثابت غير المادي بداية بتكلفته وتختلف حسب الحالات الآتية:

1-1- حالة الحصول على التثبيتات المعنوية عن طريق الشراء [1]

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

- **تكلفة الشراء = سعر شراء صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.**
- **التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل "La mise en état de marche"+ الأتعاب غير المباشرة +اختبارات سير الأصول " testes de fonctionnement de L'actif".**

تحدث التكلفة" **Cout a actualiser si paiment différé** "إذا كان الدفع لأجل.

وتستثنى ولا تدخل في التكلفة التكاليف الآتية :

- تكاليف الإنطلاق بما في ذلك الإشهار.
- تكاليف تحويل نشاط ما.
- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة .
- خسائر العمليات عند البداية.

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص:136.

1-2- حالة إنتاج الأصل داخليا[1]

من الصعب تقدير فيما إذا كان التثبيت المعنوي مولدا داخليا يقابل الشروط من أجل تسجيله محاسبيا فالمؤسسة عليها التمييز بين مرحلة البحث والتطوير لخلق هذا التثبيت، فالمصاريف الناتجة عن التطوير (أو مرحلة تطوير مشروع داخلي) يجب أن تسجل ضمن التجهيزات المعنوية إذا وإذا فقط تستطيع المؤسسة إثبات:

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

-تنوي المؤسسة وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.

-يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

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

ومنه تحدد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة، وتبدأ باحتساب هذه التكلفة إنطلاقا من إعترافها بصفة الأصل المعنوي.

وتستثنى من تكلفة الإنتاج ولا تدخل فيها المصاريف الإدارية، والمصاريف العامة (إلا إذا كانت مباشرة من الأصل المعني) خسائر العمليات الأولية،مصاريف تكوين المستخدمين والتكاليف غير المباشرة.

1-3- حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل [2]

يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطي والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل الى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.

1-4- حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة تجميع [3]

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

---

[1]- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية AIS/IFRS،2009-2010**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2010، ص ص: 68-69.

[2]- محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره،ص137.

[3]- نفسه، ص:138.

1-5- حالة الحصول على أصل معنوي من خلال منحة حكومية [1]

بعض الحالات من الممكن إمتلاك أصل غير مادي بدون تكلفة أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصل غير مادي لمؤسسة ما مثل:حقوق النزول في المطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، تراخيص أو حصص استيراد، وبموجب معيار المحاسبة الدولي العشرون (20) الذي يتناول محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل غير المادي والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا، وإذا إختارت المؤسسة عدم الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار القيمة العادلة، فإن المؤسسة تعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي، بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي العشرون بالإضافة إلى أي إنفاق يؤدي مباشرة لإعداد الأصل لإستعماله المقصود.

2- التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية [2]

حسب النظام المحاسبي المالي ،يقترح معالجتين ممكنتين عند التقييم اللاحق على التسجيل الأولي

2-1- نموذج التكلفة

بعد التسجيل الأولي ،فإن التثبيتات المعنوية يجب أن تسجل بالتكلفة ناقص الإستهلاك المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة.

2-2- نموذج القيمة المعاد تقييمها

في إطار المعالجة المسموح بها، كل تثبيت معنوي، وبعد تسجيله الأولي كأصل، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم، ناقص الاستهلاك المتراكمة السابقة؛

- **القيمة العادلة:**

هي القيمة السوقية للأصل وتحدد هذه القيمة من طرف خبراء مختصين ومؤهلين في هذا المجال أما الأصل الذي لا يمكن تحديد له قيمة سوقية فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية.

إعادة التقييم يجب أن تتم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات بشكل فعال عن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الغلق أو الإقفال .

حيث أن إعادة تقييم الأصول المعنوية تتم إذا كان هناك سوق خاص بالقيم المعنوية أو هناك تقييم لنفس العناصر المتجانسة .

---

[1]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو،2009، ص ص:140-141.

[2]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص:69-70.

فيما يخص المعالجة المحاسبية لنموذج القيمة المعاد تقييمها ،سيتم دراستها بشيء من التعمق لاحقا حيث أن شروط تطبيق هذا النموذج بالنسبة للتثبيتات المعنوية هي تشابه الشروط بالنسبة للتثبيتات المادية.

3- التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية

يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي SCF كما يلي:

3-1 – مصاريف التنمية القابلة للتثبيت(ح/203) [1]

وتسجل في قيدين :

- **القيد الأول**:تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (المجموعة السادسة) **مدينا** وحساب البنك أو الصندوق أو الدائنون **دائنا**.ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

6X		حسابات المصاريف	XX	
		حسابات الديون		
	4X	الحسابات المالية		XX
	5X	تسجيل الأعباء حسب طبيعتها		XX

وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في النظام المحاسبي الدولي لاعتبارها تثبيتات معنوية، عندها يسجل القيد الثاني.

- **القيد الثاني :تحويل المصاريف إلى قيم معنوية**،حيث يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة)**مدينا** بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية ،والحساب731 (إنتاج مثبت لأصول معنوية)**دائنا**، كما يلي:

203		مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		
	731	إنتاج المثبت للتثبيتات المعنوية	XX	
		تسجيل تحويل المصاريف إلى قيم معنوية		XX

[1]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي**،مرجع سبق ذكره ص ص:70- 71.

3-2- برمجيات المعلومات و ما شابهها (ح/204) [1]

الحالة الأولى: شراء حقوق إستخدام البرامج لفترة محددة: في هذه الحالة نجعل ح/**204 مدينا** بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد حسابات البنك أو موردو التثبيتات ح/404 **دائنا**.

204		برمجيات المعلومات و ما شابهها	XX	
	4X	حسابات الديون		XX
	5X	الحسابات المالية		XX
		تسجيل شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة		

الحالة الثانية: حالة إنتاج البرامج من المؤسسة و تسجل العملية في قيدين كالتالي:

- **القيد 1**: تسجل مصاريف إنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 و بصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو موردو التثبيتات **دائنا**.
- **القيد 2**: نجعل ح/204 **مدينا** بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل حساب الإنتاج المثبت للأصول الغير المادية (ح/732) **دائنا**.

6X		حسابات الأعباء	XX	
	4X	حسابات الديون		XX
	5X	الحسابات المالية		XX
		تسجيل مصاريف الإنتاج		
204		برمجيات المعلومات و ما شابهها	XX	
	732	إنتاج المثبت للأصول الغير المادية		XX
		تسجيل ح/ 204 في حالة إنتاج البرامج من المؤسسة		

[1]:المرجع السابق، ص:70.

3-3- الإمتيازات، رخص، علامات تجارية (ح/205)

لتسجيل هذه الأصول نجعل ح/205 **مدينا** و أحد حسابات البنك أو موردو التثبيتات **دائنا**، كمايلي:

205		الامتيازات، رخص، علامات تجارية	XX	
	4X	حسابات الديون		XX
	5X	الحسابات المالية		XX
		تسجيل حساب 205		

3-4- فارق الشراء أو الإقتناء (ح/207)

أو كما تسمى كذلك شهرة المحل و هو أصل غير ملموس ينشا في العادة عن قدرة الشركة أو سير الكفاءة المتميزة لإدارتها أو لأية عوامل أخرى.

ويسجل في هذا الحساب فرق الإقتناء في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة أخرى، و يسجل كما يلي:[1]

207		فارق الشراء	XX	
	104	فارق إعادة التقييم		XX
		تسجيل حساب فارق الاقتناء		

3-5- التثبيتات غير المادية الأخرى (ح/208)

يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة و يسجل كما يلي:

208		التثبيتات المعنوية الأخرى	XX	
	4X	حسابات الديون		XX
	5X	الحسابات المالية		XX
		تسجيل باقي القيم المعنوية		

[1]- شعيب شنوف، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص:41.

ثانيا: تقييم التثبيتات المادية

تخضع التثبيتات المادية إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة الى غاية خروجها.

1- التقييم الأولي للتثبيتات المادية

تقيم التثبيتات المادية مبدئيا بتكلفتها

1-1 حالة الشراء

تسجل التثبيتات المادية بتكلفة إقتنائها التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي ووفقا للمعيار IAS16 على الآتي:[1]

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للإسترجاع ،والصافي من التخفيضات التجارية
- تكاليف مباشرة ضرورية لبدء إستعمال الأصل،مثل: مصاريف النقل (بما فيها مصاريف المستخدمين المرتبطة بذلك)التسليم، المناولة، الجمركة، التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير وتهيئة الموقع ...الخ)
- مصاريف المتوقع لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند إنتهاء فترة الاستعمال المتوقعة.
- تجارب التشغيل .
- بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة أرض أو مبنى.

وتستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة :

- مصاريف إدارية وأعباء عامة.
- مصاريف الانطلاق ومصاريف سابقة للإستغلال.
- خسائر التشغيل الأولي.
- تكلفة القرض الممول لاقتناء التثبيتات المادية (بإستثناء تبني الخيار المرخص به في النظام المحاسبي الماليSCF حسب ما نص عليه المعيار IAS23(تكلفة القرض)).

وعند إقتناء التثبيتات المادية يمكن أن نميز بين حالتين:

1-1-1 حالة الشراء نقدا (التسديد المباشر):يمكن المؤسسة أن تشتري أحد عناصر التثبيتات مع التسديد المباشر دون إنتظار مهلة لذلك، يمكن أن تستفيد من خصم تعجيل الدفع ويتم التسجيل وفق القيد الآتي:

21X		تثبيتات مادية	XX	
	512	البنك		XX

[1]- بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص:267.

	530او	الصندوق شراء تثبيتات مادية		XX

1-1-2 حالة الشراء على الحساب: في حالة الشراء على الحساب (شراء الأصل، الدفع بعد أجل) ينبغي تحديد تكلفة الأصل وذلك أخذ في الحسبان لعنصر الزمن والهدف من ذلك حياد (عدم تأثير) تكلفة الدين على تقييم الأصل.

وتسجل هذه الحالة وفق القيد الأتي:

21X		تثبيتات مادية	XX	
	404	موردو التثبيتات		XX
		شراء تثبيتات مادية على الحساب		XX

1-2 حالة الإنتاج

في هذه الحالة يسجل التثبيت المادي بتكلفة إنتاجه حسب النظام المحاسبي المالي،فان تكلفة الإنتاج لأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية :[1]

- سعر شراء المواد الأولية
- التكاليف المباشرة للإنتاج
- التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتة والمتغيرة.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى عناصر تكلفة الإنتاج بالتفصيل،لكن حسب المعيار الدولي 16، فإن عناصر التكلفة هي:

❖ **الأعباء المباشرة للإنتاج** :الأعباء المباشرة للإنتاج هي تلك التي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة

❖ **الأعباء غير المباشرة للإنتاج**

- **التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج** :هي التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل حصة إستهلاك المباني والتجهيزات الصناعية، يضاف عند الإقتضاء ،استهلاك تكاليف التفكيك وحصة استهلاك التجهيزات المعنوية مثل: مصاريف التطوير والبرمجيات .

[1]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 49-52.

- **التكاليف غير المباشرة المتغيرة للإنتاج:** هي التي تتغير مباشرة أو تقريبا بشكل مباشر، وفقا لحجم الإنتاج، مثل المواد الأولية غير المباشرة واليد العاملة غير المباشرة، ويتم توزيع التكاليف المتغيرة للإنتاج لكل وحدة منتجة على أساس الإستخدام الفعلي لإنشاءات الإنتاج .

كما أن تكاليف الإقتراض (أعباء الفوائد ،اهتلاك علاوات التسديد ومصاريف الإصدار)لتمويل شراء أو إنتاج تجهيز مادي، معنوي يمكن أن تدرج في تكلفة الأصل إذا تحققت جملة من الشروط:

- يتطلب إنجاز الأصل مدة طويلة (حسب SCF 12 شهرا)قبل استعماله وبيعه
- يخص فترة إنتاج هذا الأصل ،حتى الشراء أو الاستلام النهائي.

1-3 حالة التبادل [1]

يحدث أن تتبادل المؤسسة الأصل الثابت المادي مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ماعدا حالة كون التبادل الحاصل لا تمثل حقيقة تجارية أو أنه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء كان ذلك بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيم العادلة المعطى في إطار التبادل.

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للأصل المقدم في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية، وإذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل.

1-4 حالة الحصول على تثبيتات عن طريق مساهمات عينية

عند تأسيس المؤسسة أو في حالة زيادة رأس مالها بمختلف الطرق ،إذا تقدم مالك المشروع أو المساهمين الجدد برأس مال على شكل أصل عيني وليس نقدي، وإذا كان هذا الأصل العيني من عناصر التثبيتات المادية فإنه يقيم بالقيمة العادلة، والغالب أن تكون القيمة السوقية لتلك الأصول ،وتسجل على النحو الآتي:

21X		تثبيتات مادية	XX	
	10	رأس مال الصادر		XX
		الحصول على مساهمات عينية		

1-5 حالة الحصول على تثبيتات مادية عن طريق عقود إيجار تمويل

[1]- بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 291-292.

في حالة حيازة تثبيت عيني عن طريق عقود إيجار تمويل يسجل قد إيجار التمويل في الأصول بحيث يجعل أحد حسابات القيم الثابتة مدينا (حساب21) ويقابله حساب الديون الخاص بهذا العقد حساب الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويل(حساب167) في الجانب الدائن ويسجل كما يلي:

21X		تثبيتات مادية	XX	
	167	الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل		XX
		الحصول على تثبيتات عن طريق عقود إيجار التمويل		

وعندما يتم تسديد الدفوعات حسب الإتفاق يجعل حساب 167 مدينا بمبلغ السداد وكذلك المصاريف المالية حساب 66 يجعل مدينا ،وفي الدائن يكون أحد حسابات الخزينة،كما يلي:

167		الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل	XX	
66		المصاريف المالية	XX	
	5X	الحسابات المالية		XX
		تسديد الدفوعات المتفق عليها		

كما ينجر عن هذه الحالة معالجة محاسبية لدى المؤجر سوف يتم دراستها في المبحث الخاص بالتثبيتات المالية لأن الدين المشكل من الإستثمار الصافي يسجل في حساب 274 قروض وديون على عقود إيجار التمويل، كما سيتم توضيح عقود إيجار التمويل.

1-6 حالة الحصول على التثبيتات عن طريق القروض:يمكن أن ترتبط بتكلفة التثبيت إذا إختارت المؤسسة ذلك حسب المعيار IAS23وذلك بإحترام الشروط التالية :[1]

- إذا تطلب الأصل مدة طويلة (حسب SCF أكثر من 12 شهرا) (لم تحدد المدة في المعيار)قبل أن يستعمل أو يباع.

- في حالة إقتراض الأموال خصيصا للحصول على هذا التثبيت.

[1]- حواس صلاح، **المحاسبة العامة،دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر.ص:33.

- في حالة القروض العامة، التي إستعملت في الحصول على التثبيت.

وتسجل محاسبيا كما يلي:

661	5X	الحسابات المالية دفع الفوائد	XX	XX
2X	661	التثبيت المعني تحميل تكاليف القرض بتكلفة التثبيت	XX	XX

1-7 حالة الحصول على التثبيتات عن طريق الإعانات

حسب IAS20 إعانات عمومية تعالج بطريقتين:

- إما أن تعتبر الإعانة كإيرادات للمؤسسة وهذه الطريقة التي إعتمد عليها SCF

- إما أن تطرح من تكلفة الأصل، وهذا ما يخفض تكاليف الاهتلاك لاحقا.

وبالتالي الطريقتين لهما نفس الأثر على النتيجة ،وذلك برفع الإيرادات في الأولى وتخفض الأعباء في الثانية.

وتخضع المعالجة المحاسبية للإجراءات التالية:

- تسجل الإعانات سواء إعانات الإستغلال أو إعانات الإستثمار كإيراد لدورة أو عدة دورات مالية بنفس وتيرة التكاليف التي ينتظر تغطيتها.

-تظهر الإعانة المرتبطة بالتثبيت في الميزانية كإيرادات مؤجلة إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات قابلة للاهلاك فإنها تسجل في الإيرادات تناسبا مع الاهتلاك.

- أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات غير قابلة للاهتلاك فان الإعانة تحول إلى إيراد في اجل أقصاه 10 سنوات بطريقة خطية.

- أما إذا كانت إعانات الاستغلال فإنها تحول إلى النتيجة مباشرة بتاريخ استلامها.

وإن لم تلتزم المؤسسة ببعض بنود العقد أو الإتفاق قد تطالب الحكومة بإسترجاع تلك الإعانة جزئيا أو كليا.

ومراحل المعالجة تكون كالآتي:

131		إعانات التجهيز	XX	
	2X	التثبيتات		XX
		الحصول على إعانة		
131		إعانات التجهيز	XX	
	446	السيولة		XX
		تمويل منتظر		

446		السيولة	XX	
	512	البنك		XX
		تحصيل الإعانة		
512		البنك	XX	
	2X	التثبيتات		XX
		اقتناء التثبيت		
131		إعانات التجهيز	XX	
	754	أقساط إعانات الاستثمار		XX
		تسديد قسط الإعانة		

512		البنك	XX	
	74	إعانات الاستغلال		XX
		الحصول على إعانات الاستغلال		

- **النفقات اللاحقة للأصول الثابتة [1]**

[1]- بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص: 296.

1) يتم إضافة النفقات اللاحقة للأصول الثابتة إلى القيمة الدفترية للأصل إذا ما أدت هذه النفقات إلى إدخال تحسينات على أداء الأصل ومن ثم زيادة المنافع المستقبلية له عن ما كانت محدد أصلا طبقا لمعايير الأداء المقدرة للأصل وبشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الإستردادية، ومن أمثلة التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية للأصل:

– إدخال تعديل أو تطوير على الأصل يؤدي إلى زيادة طاقته الإنتاجية أو لإطالة عمره الإنتاجي أو تحسين جودة الإنتاج بصورة ملموسة أو إتباع طرق جديدة للإنتاج تؤدي الى تخفيض تكاليف التشغيل بشكل ملحوظ عما كان محددا لها مسبقا.

2) يتم تحميل نفقات الإصلاح وصيانة الأصول الثابتة كمصروف على الفترة التي أجريت فيها ،حيث إن الغرض من هذه النفقات هو المحافظة على إستعادة قدرة الأصل على تحقيق المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تتوقعها المؤسسة طبقا لمعايير الأداء المقدرة مسبقا للأصل.

3) عندما يتم تخفيض القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة أي هناك خسارة طرأت على المنافع المستقبلية المقدرة له فان أي نفقات إستعادة هذه المنافع المستقبلية المتوقعة يمكن رسملتها بشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الإستردادية ،وينطبق هذا أصلا على الأصل الذي تقتنيه المؤسسة ويكون عليها تحمل النفقات الضرورية لجعله صالح للتشغيل.

2– التقييم اللاحق للتثبيتات المادية [1]

تقييم الأصول الثابتة (المادية) بحسب التكلفة وفقد تم التعرض إلى ذلك سابقا، كما تقيم التثبيتات المادية فيما بعد بطريقتين هما:التكلفة وإعادة التقييم.

- **طريقة التكلفة**

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كمايلي:

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 – خسائر القيم المستقبلية

[1]– محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 102.

المطلب الثالث:إعادة تقييم التثبيتات

من خلال المطلب السابق إتضح أن للمؤسسة الخيار في إتخاذ إحد الطريقتين عند التقييم اللاحق للتثبيتات المادية عن التقييم الأولي حيث غنه من بين الطريقتين نموذج أو طريقة إعادة التقييم، مادام أن شروط تطبيق هذا النموذج بالنسبة للتثبيتات المعنوية هي تشابه الشروط بالنسبة للتثبيتات المادية، لذلك خصص لها هذا المطلب لتوضيحها أكثر من خلال التثبيتات المادية.

أولا: تعريف إعادة التقييم [1]

إن إعادة تقييم تثبيت ما هو تحديد قيمته الحالية إعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل الوزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب .

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشتمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر(عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد وفي حالة إختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الإستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا).

ثانيا: عمليات إعادة التقييم:وهي نوعان

1- عمليات إعادة تقييم منظمة

أي تتم بناء 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 2007/07/04 والمحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات (التثبيتات) المادية القابلة للإهتلاك، وكذا التثبيتات غير القابلة للاهتلاك.ولقد حدد أخر أجل لإجراء عملية إعادة التقييم بنهاية السنة 2007.

2- عمليات إعادة تقييم حرة

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

ثالثا: التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم [2]

---

[1]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي** ، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج،2011، ص ص:218-219.

[2]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية للتجهيز وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل، وفي المقابل حساب الأموال الخاصة ح105 فرق 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:[1]

1- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت:في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الإهتلاكات الخاصة به وهذا إعتمادا على معامل يحسب بنسبة 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 الإهتلاكات المتراكمة خسائر القيمة المسجلة.

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	رأس مال الصادر		XX
		إعادة تقييم التثبيت		

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

2- إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت :وتتم وفق المراحل الآتية:

- ترصيد الإهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقيمه مع ساب الأصل المعنى للحصول على قيمته المحاسبية الصافية
- تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينها وبين قيمته المحاسبية الصافية ،وهذا يتم الحصول على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية ،كما في القيد الآتي:

2XX		تثبيتات مادية(زيادة قيمة الأصل)	XX	

[1]- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 219-226.

	105	فارق إعادة التقييم إعادة تقييم التثبيت		XX

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 لا بقيمتها التاريخية ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق.

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

3- أهداف إقتصادية : 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 إرتفاع أسعارها ينتج عنه أثار سلبية على المؤسسة مثل:

- اعتبار أقساط الإهتلاك اقل من التكلفة الفعلية لحيازة وإستخدام التثبيتات لأن أقساط الإهتلاك يحتسب على أساس التكلفة التاريخية وليس على أساس تكلفتها الحالية وهذا سوف يؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة بضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو أنها قامت المؤسسة بإعادة تقييم التثبيتات (نفترض أن فرق إعادة التقييم هو معفى من الضريبة).
- عدم تمكين المؤسسة من تجميع إهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة للتثبيتات التي تم إهتلاكها بصفة كلية.
- التأثير سلبا 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 قد لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.

من الدراسة أعلاه يتضح أن إعادة تقييم التثبيتات هي ضرورية للحد من الآثار السلبية للتضخم سواء على مصادر التمويل للمؤسسة أو على الدور الإعلامي للمحاسبة.

المبحث الثاني: التثبيتات المعنوية والمادية (إهتلاك – الخسارة– التنازل)

[1]-المرجع السابق، ص:228.

عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية جرد إثبات إهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات، يهدف إلى إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة،كما يجب عليها إظهار كل خسارة في قيمة التثبيتات والذي سيعرج عليه في هذا المبحث من خلال تقسيمه إلى ثلاث مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول:تعريف الإهتلاك وطرقه

يعتبر الإهتلاك إثبات محاسبي وله عدة طرق محاسبية للإهلاك والذي سيتم توضيحه في هذا المطلب.

أولا– تعريف الإهتلاك [1]

يعرف الإهتلاك على انه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، ففي النظام المحاسبي المالي وفي المادة 121-07 فقد عرف الإهتلاك كالتالي :"**الإهتلاك هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه**".

ثانيا:طرق الإهتلاك

لحساب الإهتلاك هناك عدة طرق يمكن إتباعها ،

تعريف بعض المصطلحات:[2]إن فهم المصطلحات التالية يساعد على إستيعاب أحسن لموضوع الإهتلاك

- **القيمة القابلة للإهتلاك:**هي تكلفة الأصل او أية قيمة أخرى بديلة عنها للأصل في القوائم المالية مطروحا منها القيمة التخريدية(المتبقية)
- **القيمة التخريدية (المتبقية):**هي القيمة المتوقع الحصول عليها من بيع الأصل أو الإستغناء عنه في نهاية عمره الإنتاجي بعد خصم مصروفات البيع.
- **العمر الإنتاجي(الإفتراضي) للأصل:**هو الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أو هو عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات أخرى مناسبة تتوقع المؤسسة الحصول عليها من هذا الأصل والعمر الإنتاجي.

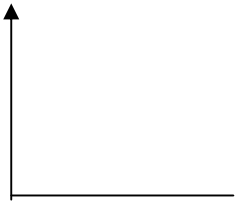
ويمكن توضيح طرق الاهتلاك من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (09) :طرق حساب الإهتلاك

الطريقة	التعريف	طريقة حسابها

[1]– عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص: 126.

[2]– بن ربيعة حنيفة ،مرجع سبق ذكره،ص: 337.

الإهتلاك الثابت	يتم توزيع التكاليف على العمر الإنتاجي بصفة متساوية كما هو ممثل بيانيا في الشكل التالي:  	يحسب **قسط الإهتلاك** وفق العلاقة التالية: **القيمة القابلة للإهتلاك ×المعدل×المدة** **المعدل= 1/ العمر الإنتاجي** **أو** **العمر الإنتاجي/100**
الإهتلاك المتناقص	تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة تطبيق القيمة الأصلية للإستثمار (التثبيت) بالنسبة للسنة الأولى ثم القيمة المتبقية يطرح إهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا،ومن شروط هذه الطريقة يجب على المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب ويجب على المؤسسة إختبار هذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب ويجب أن يكون عمر الاستثمار على الأقل 03 سنوات ذات صلة مباشرة بالإنتاج	يتم حسابها وفق المعدلات التالية: **العمر المقدر** **المعامل** 3-4سنوات 1.5 5-6سنوات 2 أكثر من 6سنوات 2.5 **معدل الإهتلاك المتناقص= معدل الإهتلاك الثابت×المعامل(حسب الجدول)** يتم التوقف عن استعمال الإهتلاك المتناقص لما يكون الإهتلاك المتناقص أقل من القيمة الباقية عل السنوات المتبقية وتوزيع الباقي بالتساوي على القيمة الباقية **– القيمة الباقية×المعدل>القيمة الباقية/عدد السنوات المتبقية** في هذه الحالة يكمل الضرب في المعدل أما إذا: **– القيمة الباقية ×المعدل <القيمة المتبقية/عدد السنوات المتبقية** في هذه الحالة توزع بالتساوي القيمة المتبقية على السنوات الباقية
الإهتلاك المتصاعد*	تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى (مع الإهتلاك) تكون مرتفعة في	يتم الحصول على قسط الإهتلاك للاستثمار في كسر يكون بسطه **عدد السنوات المقابلة**

* – الاهتلاك المتصاعد اضافه النظام المحاسبي المالي غير موجود في المعايير المحاسبية الدولية.

	السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة لا يوجد أي شرط ما عدا الإدلاء كتابيا عن طريق ضبط رسالة للتصريحات السنوية بموجبها تختار المؤسسة تطبيق هذه الطريقة	**للاستعمال (مدة الاستعمال السابقة)** ومقامه **ن(ن+1) / 2** **ن:** يمثل عدد سنوات الإهتلاك و **القسط السنوي = القيمة القابلة للإهتلاك×رقم السنة / ∑ أرقام السنوات** **مجموع ارقام السنوات حسب العمر الانتاجي** **مثال:**تثبيت عمره الانتاجي 5سنوات مجموع ارقام السنوات =1+2+3+4+5 او يساوي ن(ن+1)/2=5(5+1)/2=15
اهتلاك وحدات الإنتاج	بعض التثبيتات تتناقص او استنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط او وحدات الإنتاج ولهذا عادة ما يعبر عن العمر الانتاجي لهذه التثبيتات بوحدات الإنتاج والتي يمكن أن يكون مثلا عدد الكيلومترات المقطوعة لمعدات النقل .....الخ	يعبر العمر بوحدات كمية(الطن،الكغ،الكيلومتر،وحدة منتجة) يحسب معدل الاهتلاك لوحدة النشاط (الإنتاج): **معدل الاهتلاك=القيمة القابلة للاهتلاك /عدد وحدات النشاط الاجمالية** **قسط الاهتلاك =عدد وحدات المنتجة ×معدل الاهتلاك**

المصدر:من إعداد الطلبة بالإعتماد على: حواس صلاح، **المحاسبة العامة،دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص ص: 152-157.

القيد المحاسبي للإهتلاك:يتم تسجيل أقساط الإهتلاك في N/12/31 من كل سنة في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

681		مخصصات الاهتلاك	XX	
	28xx	اهتلاك التثبيتات		XX
		إثبات قسط الاهتلاك		

المطلب الثاني:إهتلاك التثبيتات المعنوية والمادية

أولا :إهتلاك التثبيتات المعنوية

يمكن توضيح إهتلاك التثبيتات المعنوية من خلال النقاط التالية:

1- مدة الإهتلاك:[1]

يجب تخصيص المبلغ القابل للإهتلاك لأصل غير مادي على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره النافع، وهناك إفتراض قابل للتنفيذ أن العمر النافع لأصل غير مادي لن يزيد عن عشرين سنة من تاريخ توفر الأصل للإستعمال والإهتلاك يجب أن يبدأ عندما يصبح الأصل متوفر الاستعمال عندما يتم إهتلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المتضمنة في أصل غير مادي على مدى الوقت يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل لإظهار ذلك المعاد تقييمه للأصل مخصوما منه القيمة المتبقية كمصروف على مدى العمر النافع للأصل، ويتم الاعتراف بالإهتلاك سواء كانت هناك زيادة أو لم تكن زيادة على سبيل المثال في القيمة العادلة للأصل أو المبلغ القابل للاسترداد، ويجب أخذ عدة عوامل في الإعتبار عند تحديد العمر النافع للأصل غير الملموس بما في ذلك ما يلي :

- إستعمال المؤسسة للأصل، وما إذا ما كان من الممكن إدارة الأصل بفعالية من قبل فريق إدارة أخر.
- دوران عمر المنتجات النموذجية للأصل والمعلومات العامة الخاصة بتقديرات الأعمار النافعة للأنواع المشابهة من الأصول المستعملة بطريقة مشابهة.
- بطلان الإستعمال الفني أو التقني أو الأنواع الأخرى منه .
- إستقرار الصناعة التي يعمل بها الأصل والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات الناتجة من الأصل .
- الإجراءات المتوقعة من المنافسين المحتملين .
- مستوى الإنفاق على الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وقدرة الشركة الوصول إلى ذلك المستوى .
- فترة السيطرة على الأصل والحدود القانونية أو المشابهة لإستعمال الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار الخاصة بذلك.

2- طريقة الإهتلاك

يجب أن تظهر طريقة الإهتلاك المستخدمة نمط إهتلاك للمنافع الإقتصادية للمؤسسة، وإذا لم يكن من الممكن تحديد هذا النمط بشكل موثوق فإنه يجب إستخدام طريقة القسط الثابت ويجب الإعتراف بمبلغ الإهتلاك لكل فترة على أنه أعباء، إلا في حالة دمجه في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المؤسسة نفسها (7-121 scf).

[1]- شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص ص:145-147.

3- القيمة الباقية

القيمة الباقية للتثبيتات المعنوية يجب أن تساوي الصفر، باستثناء :

- أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الإستخدام.

- وجود سوق نشطة وأن القيمة الباقية يمكن تحديدها بالرجوع إلى هذا السوق وأنه من المحتمل أن مثل هذا السوق سيوجد في نهاية مدة إستخدام الأصل .

❖ السوق النشط هو السوق الذي تجتمع فيه الشروط التالية:[1]

- تشابه المنتجات المعروضة

- تواجد المشترين والبائعين في أي وقت

- الأسعار معروضة أمام الجميع.

4- مراجعة طريقة الإهتلاك ومدة الإهتلاك

يجب مراجعة مدة الإهتلاك وطريقة الإهتلاك على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كان العمر المتوقع للأصل يختلف إلى حد كبير على التقديرات السابقة فإنه يجب تغيير مدة الإهتلاك تبعا لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الإقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير طريقة الإهتلاك لإظهار التغير في النمط ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبيا على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن "الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية " وذلك بتعديل أعباء الإهتلاك للفترات الحالية والمستقبلية .

ثانيا:إهتلاك التثبيتات المادية

تعتبر التثبيتات المادية من بين الأصول التي تهتلك ماعدا الأراضي غير المنجمية، حيث تهتلك بنفس طريقة إهتلاك التثبيتات المعنوية.

1- إهتلاك التثبيتات المادية القابلة للتفكيك :[2]

هناك بعض التثبيتات المادية عناصرها تختلف فترات إستخدامها ومنه فإن معدلات إهتلاكها سوف تختلف، لذا فإن كل عنصر يعالج (يهتلك) على حدى ويكون له جدول إهتلاك خاص به.

---

[1]- لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** ، الأوراق الزرقاء ،جانفي، 2012،ص 147.

[2]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص:56-59.

مدة الإهتلاك:هي

– للهيكل، مدة الإستخدام للتثبيت في مجمله.

– بالنسبة للمكونات من الصنف الأول، الفترة التي تفصل إستبدالها المتتالي .

– أما المكونات من الصنف الثاني، الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين.

إستبدال المكونات:

تكاليف إستبدال المكون لتثبيت مادي يجب أن تسجل كعملية شراء مكون منفصل، القيمة المحاسبية الصافية للمكون المستبدل تساوي الصفر في الغالب، وإلا يجب أن تسجل كعملية تنازل أو رمي كفضلات.

تعديل مخطط (جدول)الإهتلاك

أي تعديل في الاستخدام المقدر يؤدي إلى مراجعة مستقبلية في مخطط الإهتلاك للمؤسسة، إذا حدث مثل هذا التغيير، من الضروري تسجيله كتغيير في التقدير المحاسبي ويتم تعديل حصص الإهتلاكات للدورة والدورات المستقبلية.

ويتم تعديل عنصرين من مخطط الإهتلاك، وهما:

- تعديل المدة، فتغير المدة هو تعديل بسيط
- تعديل الأساس للإهتلاك، يتم زيادة الأساس للإهتلاك عندما :

– تؤدي الإستثمارات الجديدة إلى تحسين أداءات التثبيتات.

– عند وجود شك في خسارة في القيمة المسجلة مسبقا.

يتم تخفيض الأساس للإهتلاك عندما تثبت خسارة في القيمة.

2– إهتلاك أعباء تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع:[1]

تكاليف تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (إلى تكاليف المباني مثلا) ليتم إهتلاكها (أي تكلفة المشروع + تكلفة تفكيكه)خلال فترة حياة المشروع.

3– إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية:[2]

[1]– عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

[2]– المرجع السابق، ص: 30.

تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل (أي التثبيت) المعني بعملية الصيانة، وأن هذه العملية (الصيانة) ستعتبر أحد مكونات التثبيت، إذن وفي نهاية السنة يتم تسجيل قسط إهتلاك التثبيت وكذلك قسط إهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدى.

المطلب الثالث:الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية والمادية وحالة التنازل

تتعرض التثبيتات المعنوية والمادية لنقص قيمة، كما أن المؤسسة قد تضطر للتنازل عنها لسبب من الأسباب كعدم كفايتها الإنتاجية أو لتقادمها .....الخ

أولا:الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية والمادية

يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة أن تخضع موجداتها بما فيها التثبيتات المعنوية والمادية إلى فحص تدني القيمة وذلك حسب المعيار الدولي IAS16 وهذا لضمان تسجيل الأصول بأقل قيمتها القابلة للتحصيل.

1- تعريف الخسارة في القيمة:[1]

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة (أي الممكنة) التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية:

تدني القيمة =القيمة الباقية المحاسبية – القيمة القابلة للتحصيل

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

2- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة

يتم التسجيل المحاسبي للتدهور بشكل مشابه لتسجيل الإهتلاكات، غير أن حساب تدهور التثبيتات يحمل الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات، كما يلي:

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

681	او290 291	مخصصات الاهتلاك وخسائر قيمة الأصول غير المتداولة خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية خسائر القيمة عن التثبيتات المادية إثبات التدهور في القيمة	XX	XX

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

قد تكون داخلية أو خارجية

❖ **المؤشرات الداخلية**:من بينها

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

- تغيرات هامة في طريقة الإستخدام أو مستقبلية لها إثر على إستخدام الأصل (إعادة الهيكلة، التخلي عن الأنشطة....).

❖ **المؤشرات الخارجية**:وتتمثل في

- حدث إنخفاض 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 الإقتصادي أو القانوني ومن أمثلة ذلك:ظهور إجراءات جديدة تعجل من التقنيات المستخدمة غير فعالة، تغيير في التنظيمات ...الخ.

- معدل الفائدة السائد في السوق زاد خلال الدورة ومن المحتمل أن هذه الزيادة تخفض من القيم البيعية بشكل هام.

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 يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة أصبحت غير موجودة أو إنخفضت تقوم المؤسسة بإعادة تقدير القيمة القابلة للتحصيل الجديدة، حيث تسجل كمنتوجات في حسابات النتائج عندما تصبح القيمة القابلة لتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية وفي هذه الحالة يتم رفع القيمة المحاسبية بما يناسب قيمتها القابلة للتحصيل لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي لم تدرج فيها أي خسارة قيمة خلال السنوات المالية السابقة، ويتم إعادة تسوية ح/29 في نهاية كل سنة، كما يلي:

[1]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

68x		مخصصات الاهتلاك والمؤونات	XX	
	29x	خسائر القيمة عن التثبيتات		XX
		زيادة الخسارة في القيمة		
29x		خسائر القيمة عن التثبيتات	XX	
	781	استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة		XX
		استرجاع خسائر القيمة		

5- أثار التدهور (الخسارة في القيمة)

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

ثانيا:حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية والمادية

قد تستغني (تتنازل)المؤسسة عن التثبيتات بسبب من الأسباب، كعدم كفايتها الإنتاجية، لتقادمها أو بسبب تغيير طرق الإنتاج أو النشاط، ويتم الإستغناء عن التثبيتات إما بالبيع، الشطب أو الإستبدال.

1- المعلومات الواجب توفرها :[1]

لمعالجة التنازل عن التثبيتات يتوجب معرفة العناصر الآتية:

- التكلفة الأساسية للتثبيتات (تكلفة الإقتناء أو الإنتاج)
- مجموعة الإهتلاكات لغاية تاريخ الإستغناء وتدني القيمة إن وجدت
- تحديد القيمة المخصصة والمكملة للإهتلاك من بداية السنة لتاريخ التنازل
- القيمة المحاسبية الباقية =التكلفة(مجموع الاهتلاكات + تدني القيمة)
- سعر بيع أو قيمة إستبدال التثبيتات
- حساب نتيجة عملية التنازل ربح أو خسارة

} في حالة البيع أو الإستبدال

2- شطب الأصل من الخدمة (التخلص منه)

[1]- بن ربيع حنيفة ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 294-295.

عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب من الخدمة، أي التخلص منه نهائيا وبدون مقابل لأنها لا تنتظر من إستعماله إو بيعه أية منافع إقتصادية مستقبلية ، ففي هذه الحالة يجب إقفال حساب التثبيت المعني وأيضا حساب مجموع الإهتلاكات، وهنا نميز بين حالتين:

2-1- التثبيت المهتلك كليا: إذا كان التثبيت مهتلك كليا، فهذا الشطب لا يؤدي إلى أية نتيجة لأن مجموع الإهتلاك يساوي تكلفة التثبيت فيكون تسجيل الشطب كما يلي :

		/12/31		
20X		تثبيتات معنوية	XX	
21X		تثبيتات مادية	XX	
	29X	خسارة القيمة عن التثبيتات		XX
		شطب التثبيت		

2-2- التثبيت قيد الإهتلاك:ففي هذه الحالة يتم التخلص من التثبيت غير مهتلك كليا، فهو قيد الإهتلاك أي له قيمة باقية محاسبية موجب ة،فيقفل حساب التثبيت المشطوب من الخدمة مقابل جعل مجموع الغهتلاك مدين ونواقص القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية 652 وبسعر التنازل يسجل في الجانب الدائن من حساب 752 فوائض القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية وتسجل حالتين:

الحالة01:حالة الربح:أي سعر التنازل > القيمة المحاسبية الصافية VNC

والتسجيل المحاسبي يكون كالآتي :

		XX/ XX/ XX		
28X		إهتلاك متراكم	XX	
29X		خسائر القيمة عن التثبيتات	XX	
512		البنك	XX	
	2XX	التثبيت المعني		XX
	752	**فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية**		XX
		قيد التنازل عن التثبيت		

الحالة02:حالة الخسارة:أي سعر التنازل < القيمة المحاسبية الصافية VNC

التسجيل المحاسبي يكون كالآتي :

		XX/ XX/ XX		
28X		إهتلاك متراكم	XX	
29X		خسائر القيمة عن التثبيتات	XX	
512		البنك	XX	
652		**نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية**		XX
	2XX	التثبيت المعني		XX
		قيد التنازل عن التثبيت		

المبحث الثالث: تثبيتات في شكل إمتياز والجاري إنجازها

هناك بعض التثبيتات المادية والمعنوية تتحصل عليها المؤسسة في شكل إمتياز، كما توجد أيضا تثبيتات مادية ومعنوية لم تكتمل بعد أي جاري إنجازها كما جاءت في(scf) ، كما للتثبيتات المادية والمعنوية حالات خاصة، كل هذا سيتم دراسته من خلال ثلاث مطالب على النحو التالي :

المطلب الأول: تثبيتات في شكل إمتياز والجاري إنجازها

يمكن توضيحهما على النحو الآتي: [1]

أولا:تثبيتات في شكل إمتياز ح/22

يفتح حساب 22 ويدرج فيه كل التثبيتات المعنوية أو المادية الموضوعة موضع الإمتياز من قبل مانح الإمتياز أو من طرف صاحب الإمتياز (الممنوح له)، كما ينسم عند الاقتضاء هذا الحساب إلى حسابات ثانوية تتلاءم وطبيعة كل نوع من التثبيتات في شكل إمتياز.

[1]- كتوش عاشور، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 102-104.

ويعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يستند بموجبه شخص عمومي (مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الإمتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم، مقابل حق إقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية .

كما تطبق قواعد المحاسبة في هذا المجال على العقود التي تمت بصلة إلى الإمتياز، والعمليات المتعلقة بهذا الأخير تدرج في حسابات صاحب الإمتياز (الممنوح له) ، غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عملياته تبعا لبنود الإتفاقية ولاحتياجات التسيير والإعلام.

والحساب 22 " تثبيتات في شكل إمتياز" يمكن أن يكون نتيجة لتسيير داخلي، موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الإمتياز (concédant) موضع الإمتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الإمتياز (conoessionaire) موضع الإمتياز .

ومن باب المعالجة المحاسبية فإن ما قابل قيمة الأصول الموضوعة محل إمتياز مجانا من قبل مانح الإمتياز في الجانب المدين، يسجل في الجانب الدائن من حساب فرعي للحساب 229 "حقوق مانح الإامتياز " ويظهر في جانب الخصوم من الميزانية (خصوم غير جارية).

هذا الحساب يكون مدينا في نهاية السنة المالية لدى صاحب الإمتياز (الممنوح له) بقيمة أقساط الإهتلاك بوضع الحساب 282 "إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز"- دائنا - تماشيا مع الإهتلاكات المطبقة، وعند إنتهاء الإمتياز يكون للحساب 229 "حقوق مانح الإمتياز "رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع الامتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهتلاك المعني.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		تاريخ الإستلام		
22		التثبيت حسب الطبيعة	XX	
	229	حقوق مانح الإمتياز		
		عند الاستلام		XX

		نهاية السنة		
229		حقوق مانح الإمتياز	XX	
	282	إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع غمتياز		XX
		قيد الغهتلاك		
		تاريخ الإرجاع		
282		إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز	XX	
229		حقوق مانح الإمتياز	XX	
	22	التثبيت حسب الطبيعة		XX
		عند الإرجاع		

أما الأتاوى فيجب الإعتراف بها كتكاليف بالقيمة المتفق عليها، ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

		تاريخ الاستلام		
651		الأتاوى المترتبة على الامتيازات	XX	
	530	الصندوق		
		عند الاستلام		XX

ثانيا:التثبيتات الجاري إنجازها ح/23

يعبر هذا الحساب عن تلك التثبيتات المادية أو المعنوية التي لا زالت لم تكتمل بعد في إنجازها، أي أنها في الواقع إنجازات، الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات، فهي إذن تثبيتات غير قابلة للإستعمال النهائي، ومن وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية لا تعتبر تثبيت لأنها لا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية).

1- الحسابات الفرعية للحساب 23 : إن الحسابات الفرعية الواردة في scf هي كالتالي :[1]

- 232 تثبيتات عينية قيد الإنجاز .
- 237 تثبيتات معنوية قيد الإنجاز .

[1]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص:74-75.

- 238 تسبيقات وأقساط مدفوعة على الطلبات .

2- القاعدة المحاسبية :

تسجل بحسابات تثبيتات قيد الإنجاز (الجاري إنجازها) تكلفة التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، سواء كانت عملية الإنجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير (مؤسسة أخرى).

الحالة 01 :إنجاز التثبيتات يتم من قبل الغير

في نهاية السنة يكون حساب 232 أو 237 مدينا وحساب 404 موردو التثبيتات دائنا بتكلفة الأشغال التي تم إنجازها، وعند إستلام التثبيتات بصورة كاملة وجاهزة للإستخدام، يرصد حساب تثبيتات قيد الإنجاز بجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 20x تثبيتات معنوية أو 21x تثبيتات مادية مدينا .

الحالة 02: إنجاز التثبيتات من قبل المؤسسة :

في نهاية السنة تسجل أحد الحسابات 232 أو 237 مدينا والحساب 73 إنتاج مثبت (أو أحد حساباته الفرعية 732 مثلا إنتاج تثبيتات مادية) دائنا بتكلفة الجزء الذي تم إنجازه من التثبيتات.

3- تسجيل التسبيقات وأقساط التسديد:

إقترح النظام المحاسبي المالي أسلوبين لتسجيل التسبيقات وأقساط التسديد كالآتي:

3-1- تسجيل التسبيقات والأقساط بالحساب 238 تسبيقات وأقساط مسددة على طلبات بالتثبيتات بوضعه مدينا ووضع أحد حسابات النقديات دائنا.

3-2- تسجيل التسبيق بالحساب 409 تسبيقات للموردين (أو أحد حساباته الفرعية) بجعله مدينا وأحد حسابات النقديات دائنا بقيمة التسبيق المسدد، وفي نهاية السنة يرصد ح/409 (بجعله دائنا) مع الحساب 238 (بجعله مدينا).

إذن الأفضل هو تطبيق الأسلوب الأول وتجنب عملية ترصيد الحساب 409 الواجب إجراؤها في حالة تطبيق الأسلوب الثاني

4- الاهتلاك:[1]

لا يطبق أي إهتلاك على هذا النوع من التثبيتات، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية نظرا لتغيرات التقييم الحاصلة أثناء إنجاز الأشغال على هذا النوع من التثبيت .

المطلب الثاني:حالات خاصة بالتثبيتات المادية

أولا:عقارات التوظيف

تصنف العقارات الموظفة حسب النظام المحاسبي ضمن التثبيتات المادية كأنها أصل مادي عادي، على خلاف المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر أنه رغم طبيعة هذه الأصول هي مادية، إلا أنها تصنف ضمن التثبيتات المالية لان الهدف من إستخدامها هو مالي وذلك وفق للمعيار المحاسبي الدولي(IAS40 عقارات التوظيف).

1- تعريف عقارات التوظيف :يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أراضي، مباني ..) مملوكا لتقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال ، فهو غير موجه إلى:

-الإستعمال في الإنتاج أو تقديم السلع و الخدمات أو أغراض إدارية

-البيع في إطار النشاط العادي

عقارات التوظيف يمكن أن تكون:

- قطعة أرض مخصصة للرفع من رأسمال المؤسسة (سمعتها) لا من أجل بيعها في أقرب وقت في إطار النشاط العادي.
- قطعة أرض تم الحصول عليها لإستعمال غير محدد مستقبلا.
- مبنى ملك للمؤسسة أو تحصلت عليه من خلال عقد إيجار تمويلي أجرته للغير في إطار عقد إيجار بسيط.
- عقار شاغر قدم للغير في إطار عقد إيجار بسيط.

العقارات التالية لا تشكل عقارات توظيف هي:

- عقار تحصلت عليه المؤسسة من أجل بيعه في المستقبل القريب
- عقار قيد الإنجاز مهما كان إستعماله بعد إنجازه
- عقار قدم للمؤسسة في إطار عقود إيجار تمويلي

2- المعالجة المحاسبية :

-يتم تسجيل العقارات الموظفة في الحسابات كأصول إذا توفرت فيها شروط إدراج الأصول و تعالج محاسبيا حسب طريقة معالجة التثبيتات

[1]- كتوش عاشور، **المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 105-106.

-تقيم العقارات الموظفة بعد إدراجها الأولي في الحسابات

- ✓ طريقة التكلفة : بالتكلفة بطرح مجموع الإهتلاكات و مجموع خسائر القيمة
- ✓ طريقة القيمة العادلة

-تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو تغير وجهة تخصيصها.

-إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة فإنه يدرج حسب طريقة التكلفة.

-تهتلك عقارات التوظيف المقيمة حسب طريقة التكلفة خلال مدة نفعيتها و تقيم عندها بتكلفتها مطروحا منها مجموع الإهتلاكات و الخسارة إن وجدت.

-إذا إعتمدت المؤسسة في تقييم عقاراتها طريقة القيمة العادلة فإنه يشترط أن تظهر هذه الأصول بقيمتها العادلة في نهاية السنة حيث تصبح غير قابلة للإهتلاك (لا يتم إحتساب إهتلاكاتها الدورية) ،كما تراجع دوريا.

-تدرج في الحسابات الخسارة أو الفائض الناتجة عن تغير القيمة العادلة للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها (الأعباء، النواتج الاستثنائية عن عمليات التسيير الجاري) وليس ضمن رؤوس الأموال الخاصة.

المطلب الثالث:حالات خاصة بالتثبيتات المعنوية

هناك بعض الأصول غير المادية لها نوع من الخصوصية في طريقة معالجتها، تنفرد عن بقية الأصول المعنوية والتي لم يتم التطرق إليها سابق، تحظى في هذا الجانب من الدراسة بشيء من التحليل.

من خلال هذا المطلب سيتم تناول كل من شهرة المحل، وأخيرا البرمجيات.

أولا:شهرة المحل

1- مفهوم شهرة المحل[1]

- ❖ الشهرة هي الفرق بين القيمة الإجمالية للمؤسسة وإجمالي القيمة العادلة لصافي الأصول المستخدمة
- ❖ صافي الأصول المستقلة هي تلك الأصول والإلتزامات التي يمكن التعرف عليها وبيعها بصفة مستقلة ودون الحاجة للتخلص من المؤسسة بأكملها وهي تشتمل الأصول غير الملموسة القابلة للتعريف (التحديد) مثل :براءات الغختراع والتراخيص والعلامات التجارية .
- ❖ لا يتم الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا ولكن من الممكن الإعتراف بالشهرة الناتجة عند شراء مؤسسة أخرى.
- ❖ الشهرة الموجبة هي الشهرة التي تنشا في حالة إنخفاض القيمة العادلة للأصول الثابتة عن القيمة الإجمالية لشراء المؤسسة ككل.

[1]- معلومات مستخرجة من **www. startimes.com**، في 2015،10:30/04/12.

❖ الشهرة السالبة هي الشهرة التي تنشا في حالة زيادة القيمة العادلة للأصول الثابتة عن القيمة الإجمالية لشراء المؤسسة ككل.

2- المعالجة المحاسبية لشهرة المحل

2-1) المعالجة المحاسبية لشهرة المحل الموجبة:تتم كالأتي

❖ هناك عدد من الطرق المحاسبية الممكن إستخدامها للمحاسبة عن الشهرة وفيما يلي هذه الطرق:

- التحميل كأصل والاستهلاك على مدار العمر الإفتراضي من خلال قائمة الدخل.
- الإستبعاد مقابل الاحتياطات عند إكتساب الشهرة.
- تحميلها كأصل مستديم ما لم يصبح إنخفاض القيمة واضحا.
- تحميلها كرصيد مدين معلق يظهر كبند مخصوم من إجمالي رأس المال والإحتياطات.
- إنشاء إحتياطي خاص قابل للغستهلاك

❖ الطريقة الأولى هي الطريقة المعتمدة طبقا لمعايير المحاسبة لمعالجة الشهرة

❖ الشهرة المشتراة والتي لم يتم إستهلاكها يتم الإفصاح عنها كعنصر منفصل ضمن الأصول طويلة الأجل بالميزانية.

2-2) المعالجة المحاسبية لشهرة المحل السالبة:وهي كالآتي

❖ تظهر الشهرة السالبة في ميزانية المؤسسة مخصومة من الأصول في نفس الميزانية التي صنفت فيها كشهرة

❖ تعامل الشهرة السالبة كدخل (إيراد) كمايلي:

- مقابلة الخسائر والنفقات المستقبلية المتوقعة والمعترف بها في خطة المشترى للمؤسسة
- على مدار العمر المتوسط المتوقع للأصول غير النقدية المشتراة القابلة للإهتلاك (عندما لا يمكن توقع الخسائر والنفقات المستقبلية)

❖ في بعض الحالات النادرة تتجاوز الشهرة السالبة القيمة العادلة للأصول غير النقدية المشتراة وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بالزيادة فورا كدخل في قائمة الدخل

تنشا شهرة المحل عادة من شراء أو تجميع المؤسسات أو من عملية ضم مؤسسة لأخرى، وبالتالي عند هذه العمليات يجب أن تظهر شهرة المحل من ضمن الأصول.

3- إستهلاك شهرة المحل:

- يتم إستهلاك الشهرة باستخدام طريقة القسط الثابت.

- يجب إستهلاك الشهرة على مدار فترة لا تتجاوز 20عاما وإذا كان سيتم إستهلاك الشهرة على مدار فترة أكثر من20 عاما يجب الإفصاح عن الأسباب ذلك بشرط تقييمها مرة سنويا على الأقل.
- يمكن خفض العمر الافتراضي ولكن لا يجوز زيادته.
- لا يجب إعادة تقييم الشهرة المشتراة وزيادة قيمتها.
- إذا كان هناك إنخفاض في قيمة الشهرة المشتراة فيلزم خفض قيمتها في الحال من خلال قائمة الدخل بمقدار هذا الانخفاض.

ثانيا:البرمجيات[1]

تشكل البرمجيات حقوق معنوية محمية قانونيا، ويمنح لأصحاب البرمجيات نفس حقوق الحماية الممنوحة إلى أصحاب الملكية الفنية والأدبية.

1- المعالجة المحاسبية:

تعتمد المعالجة المحاسبية للبرمجيات حسب طبيعتها، لذلك من الواجب التمييز بين:

- ❖ البرمجيات غير القابلة للتفكيك من المعدات
- ❖ البرمجيات التي تشكل جزء من مشروع التطوير
- ❖ البرمجيات المستقلة أو القابلة للتفكيك

1-1- البرمجيات غير القابلة للتفكيك من المعدات

عندما يتم إقتناء معدات الإعلام الآلي، فهو يحتوي على أنظمة الإستغلال والبرمجيات المدمجة هذه البرمجيات غير القابلة للتفكيك تسجل في التثبيتات المادية مع المعدات التي ترتبط بها مثال ذلك إقتناء حاسوب مصغر مع أنظمة إستغلالWindows وبرمجيات معالجة النصوص (PowerPoint)...الخ.

1-2- برمجيات تشكل جزء مت مشروع للتطوير

[1]- هوام جمعة ،مرجع سبق ذكره ، ص ص:84-87.

بعض البرمجيات يمكن شراؤها أو تصنيعها من أجل أن تستعمل في مشروع أشمل للتطوير، فهي تعالج محاسبيا كالمشاريع المرتبطة بها:

– التكاليف المتعهد بها خلال مرحلة البحث تسجل إجباريا في الأعباء.

– التكاليف المتعهد بها خلال مرحلة التطوير تسجل في الأعباء أو ضمن التثبيتات (الطريقة المرجعية) إذا توفرت فيها الشروط المذكورة سابقا في تقييم التثبيتات، مثال ذلك خلق موقع للانترنت، خلق نظام معلومات وتسيير مدمج(ERP) ....الخ.

1–3– برمجيات مستقلة

تنقسم البرمجيات المستقلة غلى صنفين:

– برمجيات موجهة للإستغلال الداخلي :يقصد بها كل برمجية موجهة إلى شكل آخر للإستعمال غير الإستعمال التجاري، يمكن أن تكون:

- ✓ مقتناة
- ✓ او منتجة من قبل المؤسسة

– برمجيات موجهة إلى الإستعمال التجاري:ويقصد بها كل برمجية منتجة من أجل بيعها، تأجيرها أو تسويقها تحت أشكال أخرى، يمكن أن تكون:

- ✓ مستخدمة من قبل المؤسسة كوسيلة للإستغلال
- ✓ أو موجهةإلى البيع

سيتم التعرض إلى هذه الأشكال الأربعة من البرمجيات على النحو التالي :

. 1–3–1 البرمجيات المستقلة ذات الاستعمال الداخلي المقتناة

❖ **المعالجة المحاسبية عند تاريخ الدخول**

برمجية مستقلة ذات الإستعمال الداخلي مقتناة بشكل تثبيت معنوي يسجل في الجانب المدين من حساب 205 إمتيازات وحقوق مشابهة، براءات...الخ بتكلفة الإقتناء (تكلفة الشراء +التكاليف المباشرة)

❖ **الإستهلاك**

البرمجيات المقتناة تستهلك إبتداء من تاريخ شرائها وليس من تاريخ وضعها للخدمة

1-3-2- البرمجيات المستقلة ذات الإستخدام الداخلي المنتجة

❖ **المعالجة المحاسبية عند تاريخ الدخول**

برمجية مستقلة ذات إستخدام داخلي منتجة تسجل ضمن التثبيت، إذا توفر فيها شرطان :

- للمشروع فرص هامة للنجاح التقني.

- إظهار رغبة المؤسسة في إنتاج البرمجية، تدل مدة الاستعمال الدنيا المقدرة بما فيها تطوير منتظر للمعارف التقنية فيما يخص تصميم وإنتاج البرمجية وتحديد الأثر المنتظر على حساب النتيجة.

على عكس تكاليف التطوير ،فان المعالجة المحاسبية للبرمجيات المنتجة، هي وحيدة :التنشيط هو إجباري وليس اختياري إذا إجتمعت شروط التنشيط.

حسب المعالجة الحاسبية للبرمجيات، هناك ثلاثة مراحل في خلق البرمجية، مقسمة إلى 08 محطات وهي كما يلي:

الجدول رقم(10):جدول مراحل خلق البرمجية

المراحل	المحطات
مرحلة التصميم	1- دراسة مسبقة 2- تحليل وظيفي 3- تحليل عضوي
مرحلة الإنتاج	4- برمجة 5- تجارب
مرحلة الوضع تحت تصرف المستخدم والمتابعة	6- وثائق 7- تكوين المستخدم 8- متابعة البرمجية

❖ **الخسارة في القيمة**

مادام لم يتم إنجاز البرمجية، فإن المصاريف المتعهد بها تظهر في الجانب المدين من حساب 227 تثبيتات معنوية قيد الإنجاز

وفي حالة التدني في قيمة المشروع (إذا كانت القيمة المحاسبية **أكبر** من القيمة الحالية)، يجب تخصيص خسارة في القيمة (حساب 2937 خسارة في قيمة التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز)

❖ **عدم نجاح المشروع**

في حالة نجاح المشروع، يرصد حساب 237 تثبيتات معنوية قيد الإنجاز بجعل حساب 675 القيم المحاسبية لعناصر الأصول المتنازل عنها **مدينا** عند الإقتضاء، يتم إسترجاع الخسارة في القيمة في حساب النتيجة والتي تم تلبيتها سابقا.

❖ **الإستهلاك**

البرمجيات التي تم إنتاجها تستهلك إبتداء من تاريخ إنجازها، على المدة المحتملة لإستخدامها جبائيا، تكاليف إنتاج البرمجيات يمكن تخفيضها من نتيجة الدورة، حتى في حالة لم يتم الإنتهاء منها.

1-3-3- برمجيات مستقلة ذات إستخدام تجاري مستعملة كوسيلة للإستغلال

تعتبر البرمجية أداة إنتاج إذا كانت الخدمات التي تقدمها إلى الزبائن بفواتير .

مثال إستخدام برمجية محاسبة في مكتب خبير محاسبي لمتابعة محاسبة الزبائن، وإعداد الحسابات السنوية والحزمة الضريبية .

❖ **البرمجية المنتجة**

البرمجية المنتجة تسجل كأصل إذا توفر فيها شرطان :

- فرص نجاح تقنية ومردودية تجارية .
- إظهار رغبة المؤسسة في إنتاج البرمجية المعنية وإستعمالها بشكل دائم لإحتياجات زبائنها وتحديد الموارد البشرية والتقنية التي ستوضع لتحقيقها .

❖ **إستهلاك البرمجية المقتناة أو المنتجة**

مدة الإستهلاك المحاسبي لبرمجية ذات إستعمال تجاري يجب أن تحدد وفقا لقدرتها للاستجابة إلى إحتياجات الزبائن وليس لغحتياجاتها الخاصة.

1-3-4- برمجيات مستقلة ذات إستخدام تجاري موجهة للبيع

ويجب التمييز بين ثلاث حالات:

❖ **برمجية مشتراة من أجل إعادة بيعها** : تكمن في نشاط تفاوضي تسجل البرمجية في حساب 600 مشتريات سلع، وعند الإقتضاء في المخزون عند غلق الدورة .

❖ **برمجية منتجة خصيصا لطلبية الزبون** : تسجل مصاريف التصميم في الأعباء خلال الدورة وإذا لم يتم تحرير فاتورة النواتج عند غلق الدورة، فإن الأشغال قيد الإنجاز تسجل في الجانب المدين من حساب 345خدمات مقدمة قيد الإنجاز يجعل الحساب 72345 تغيرات خدمات مقدمة قيد الإنجاز دائنا.[1]

[1]- لا يوجد هناك حساب مخصص للخدمات المقدمة قيد الإنجاز في الإطار المحاسبي الجديد، لذلك تم إشتقاقه من الحساب الأصلي72 إنتاج مخزن.

[1]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

❖ **برمجية نمطية منتجة انطلاقا من برمجية الأم**

تشكل البرمجية الأم تجهيز معنوي، فتكلفة الإنتاج للبرمجيات إنطلاقا من البرمجية الأم لمصاريف إعادة إنتاج البرمجية الأم يجب أن تسجل في الأعباء، فالبرمجيات المعاد إنتاجها وغير المباعة عند غلق الدورة تسجل في مخزون المنتجات التامة.

المبحث الرابع:التثبيتات المالية

يرى النظام المحاسبي المالي أن الأسهم والسندات تمثل تثبيتات أكثر ما تمثل حقوق مثلما كانت في المخطط المحاسبي الوطني، حيث أدرجها في الصنف الثاني "تثبيتات مالية"، غير أنه لو يعالج المجال المتعلق بها إلا بصفة ملخصة، ومن بين المعايير التي عالجتها IAS39،IAS32 ،حيث عالجتها بشكل واسع جدا وهذا راجع بسبب إهتمام المعايير بالديون المالية.

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المالية

يمكن توضيح مفهوم التثبيتات المالية على النحو الآتي:

أولا:تعريف التثبيتات المالية : تعرف التثبيتات المالية على أنها الأسهم والسندات والديون التي تكون للمؤسسة القدرة والرغبة على الإحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ إستحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26أو27، حسب نية وهدف الإدارة من إقتناءها.[1]

❖ **الأسهم**: هي الوثيقة التي تمثل حصة المساهم في رأسمال الشركة أو أنه حصة في رأس مال شركة الأموال، وهو سند قابل للتداول تصدره الشركة المساهمة لتمثيل لجزء من رأس مالها. [2]

❖ **السندات**: هو بمثابة عقد أو إتفاق بين المؤسسة (المقترض)والمستثمر(المقرض)، وهو صك قابل للتداول تصدره الشركة أو الدولة، يمثل قرضا طويل الأجل يعقد عادة عن طريق الإكتتاب العام. [3]

-يجب على المؤسسة الإعتراف بالأصول المالية في الميزانية فقط عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة.

ثانيا:تصنيف التثبيتات المالية حسب المدونة

الجدول رقم(11):تصنيف التثبيتات المالية

الحساب	شرح الحساب

[2] - www. Arabic forextrading.com,le 22/04/2015,10:02.
[3] - www. startimes.com, le 22/04/2015,10:15.

ح/26 مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات يتفرع إلى:	
ح/261 سندات المساهمة	وهي سندات يمكن حيازتها من ممارسة نفوذا على المؤسسة المصدرة
ح/262 سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة ،لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها
ح/269 دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يسجل في هذا الحساب الدفعات الباقية المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسة أخرى
ح/27 تثبيتات مالية أخرى	
ح/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل ،من هذه السندات الحصص في راس مال مؤسسات أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل
ح/272 السندات الممثلة في حق الدين المدين	مثل هذه السندات حصص الأموال المشتركة الموظفة التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بشكل دائم
ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات)
ح/274القروض والحقوق المترتبة على عقد إيجار تمويل	وهي القروض التي تعتبر بمثابة أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلتزم المؤسسة بمقتضاها بأن تنقل الى أشخاص طبيعيين أو معنويين ،استعمال وسائل الدفع لمدة معينة
ح/275 الودائع والكفالات المدفوعة	التي تشكل حقوقا قابلة للتماثل لقروض
ح/276 الحقوق الأخرى المثبتة	وهي الحقوق الأخرى التي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة
ح/279	ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مثبتة غير مسددة

المصدر:من إعداد الطالبتين بالإعتماد على:عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي ،برج بوعريريج ،2009.ص: 77.

المطلب الثاني: مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات ح/26

يمثل هذا الحساب التثبيتات المالية الناتجة عن المجمع والفروع والمساهمات فطابعها سندات مساهمة، وتصنيفها يوحي بأنها تلك المساهمات، والحصص الإجتماعية المحتجزة في سبيل السيطرة وكذا الإقراضات المقدمة للشركات التي يكون فيها المقرض مالكا لمساهمة.

أولا:المعالجة المحاسبية عند الحيازة [1]

تسجل سندات المساهمة ح/26 مبدئيا بتاريخ شرائها بالقيمة العادلة التي تمثل سعر شرائها مضافا إليه كل المصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء والرسوم غير المسترجعة وغيرها.

فالحساب 26 مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات يسجل في الجانب **المدين** بالقيمة العادلة، ويقابله في الجانب **الدائن** إحدى الحسابات المالية أو حسابات الغير، وفي حال ما إذا كانت هناك سندات قيمتها الإسمية مسددة جزئيا، فان القيمة الكلية تقيد في الجانب **المدين** للحساب 26"مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات" في المقابل حساب الغير أو الحساب المالي فيما يخص الجزء المطلوب (المستدعى)، وفي المقابل قسم فرعي للحساب نفسه(ح269)"عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة" فيما يخص الجزء غير المطلوب على أن تتم بعد ذلك تسوية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المطلوبة في المقابل الحسابات المالية، وذلك وفق القيد الآتي:

		XX/XX/XX		
26		مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات	القيمة الإجمالية	
	512	البنك		القيمة المطلوبة
	269	عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة"		القيمة غير المطلوبة
269		ع.د.الباقية و.ق.س.م	القيم المسددة	
	512	البنك		القيم المسددة

[1]-كتوش عاشور،**المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي**،مرجع سبق ذكره،ص ص 108-109.

ثانيا:المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة [1]

في نهاية السنة تقييم التثبيتات المالية المتاحة للبيع(مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات ح/26) على أساس قيمتها الحقيقية (أو القيمة العادلة) كالأتي:

– بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي (أي بورصة الأوراق المالية) يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية .

– بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي :يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة(أي سعر البيع المحتمل).

إن فارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا بإستخدام الحساب 104 (فارق التقييم)، إن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات.

والتسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

26		XX/XX/XX مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات(سندات المساهمة)	XX	
	104	فارق التقييم إثبات الزيادة في قيمة السندات		XX
104		فارق التقييم	XX	
	26	سندات المساهمة إثبات انخفاض في قيمة السندات		XX

ثالثا:المعالجة المحاسبية عند التنازل[1]

عند التنازل عن سندات المساهمة ح/26 يتم ترصيد حساب104 فارق التقييم، ويتم ذلك بإسترجاعها بغستعمال أحد الحسابين 765(فائض قيمة) أو ح/665(ناقص قيمة) حسب الحالة

[1]– عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص139–140.

[1]– عبد الرحمن عطية،**المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي**،مرجع سبق ذكره،ص ص140–141.

ثم يتم تسجيل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات التنازل في حسابين 767أو667 على التوالي.

وتتم عملية التنازل وفق القيود الآتية:

القيد الأول:

		XX/XX/XX		
104		فارق التقييم	XX	
	765	فائض قيمة		XX
		ترصيد فارق التقييم		
		أو		
665		ناقص قيمة	XX	
	104	فارق التقييم		XX
		ترصيد فارق التقييم		

القيد الثاني:

		XX/XX/XX		
512		البنك	XX	
	767	**أرباح صافية للتنازل**		XX
	26	سندات المساهمة		XX
		أو		
512		البنك	XX	
667		**خسائر صافية للتنازل**	XX	
	26	سندات المساهمة		XX
		قيد التنازل		

المطلب الثالث: تثبيتات مالية أخرى ح/27 [1]

[1]- كتوش عاشور،**المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي**،مرجع سبق ذكره،ص 110.

يثبت في هذا الحساب كل الأصول المالية والسندات الأخرى غير سندات المساهمة المفتوح حساباتها في الحساب السابق (26) فهي بطبيعتها كل السندات المثبتة الأخرى، والمصنفة ضمن المساهمات الموظفة لأجل طويل والسندات ذات التوظيف الطويل الأجل كذلك.

ولتنوعها وإختلاف طبيعتها، خصصت مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي عدة حسابات قانونية تبرز فيها الأشكال المختلفة لها كما تم توضيحها سابقا.

أولا:المعالجة المحاسبية عند الحيازة

تسجل محاسبيا عند حيازتها بالقيمة العادلة + تكاليف الوساطة + الرسوم غير قابلة للاسترجاع + المصاريف البنكية يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

27		تاريخ الحيازة		
		تثبيتات مالية أخرى	XX	
	5XX	النقديات		XX
		الحيازة على تثبيتات مالية أخرى		

ثانيا:المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة

تقيم هذه التثبيتات وتسجل في نهاية الدورة بالتكلفة المهتلكة بخلاف سندات تابعة لأنشطة المحفظة التي تعالج بنفس طريقة سندات المساهمة ح/26.

❖ **التكلفة المهتلكة**:هي المبلغ المقيم بها التثبيتات المالية عند تسجيلها الأولي مطروحا منه التسديدات وكل إنخفاض بسبب تدهور القيمة.

ولحساب التكلفة المهتلكة يستعمل المعدل الفعلي للفائدة ما يسمى معدل الفائدة المحين ويكون احتساب كل منهما كما يلي:

– التكلفة المهتلكة = قيمة الأصل عند التسجيل الأولي (القيمة العادلة – التسديدات) من قيمة الأصل (±) الإهتلاك المتراكم بين المبلغ الأولي والمبلغ عند تاريخ الاستحقاق (–) كل انخفاض في القيمة أو إمكانية عدم التحصيل.

❖ **المعدل الفعلي**:فهو الذي يعطي قيمة حالية للتدفقات الناتجة للأداة المالية معدومة.

المعدل الفعلي= المدفوعات – التحصيلات = 0

–إن إرتفاع قيمة هذه التثبيتات لا يسجل محاسبيا.

– أما إنخفاض قيمتها فهو يمثل خسائر عن القيمة ويسجل في نهاية السنة كالأتي:

686		تاريخ الحيازة		
		مخصصات خسائر عن القيمة–عناصر مالية	XX	
	297	خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		XX
		إثبات انخفاض قيمة السندات		

المطلب الرابع: القروض والحقوق المرتبطة على عقد إيجار تمويل ح/274

لقد تطرق المعيار IAS17 من المعايير المحاسبية الدولية الى عقود إيجار تمويل،رحيث ما يهمنا هو الحساب 274"القروض والحقوق المرتبطة على عقد إيجار تمويل"، وذلك في سياق دراسة التثبيتات المالية، نخص بالذكر الحساب 27"تثبيتات مالية أخرى".

قبل ذلك ما هو عقد الإيجار التمويلي؟ وما هي الحالات التي يكون فيها عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي؟.

أولا:تعريف الإيجار[1]

هو عبارة عن إتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق إستعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو عدة دفوعات.

ثانيا:تعريف عقد إيجار تمويلي

هو عقد إيجار يترتب عنه تحويل شبه كلي للمخاطر أو المنافع المرتبطة بالأصل إلى المستأجر مقرون بتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عدم تحويله .

[1]– شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة،الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص:84.

ثالثا:الحالات التي يكون فيها عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي[2]

– ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد إنقضاء مدة الإيجار

– عقد الإيجار يمنح للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة محسوسة عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.

– مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الإقتصادية للأصل ويكون ذلك من خلال قسمة مدة عقد الإيجار على مدة منفعة الأصل ويجب أن تكون النسبة أكبر أو تساوي75 %.

– في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا الحالية بمقتضى هذا الإيجار توافق إلى حد كبير القيمة الحقيقية للأصل المؤجر.

=القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا

$1 + t^{-n}$ قيمة الإيجار السنوي... $1 + t^{-2}$ قيمة الإيجار السنوي+$1 + t^{-1}$ قيمة الإيجار السنوي

حيث:n مدة الإيجار

t معدل التقييم المالي

– الأصول المستأجرة ذات خصوصيات التي لا يمكن أن يستعملها المستأجر.

إذا توفرت أحد الشروط الخمسة فهو عقد إيجار تمويلي أما فيما يخص عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية للمستأجر بعد مدة الإيجار لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل.

رابعا:القروض والحقوق المترتبة على عقد إيجار تمويلي ح/274 [2]

التثبيتات في هذا الشكل تعبر عن تلك الأصول التي يتم تأجيرها إلى مؤسسة أخرى (المستأجر) وفقا لعقود متفق عليها مع المؤجر، وهي في هذه الحالة عبارة عن تثبيتات لدى المستأجر يتم إهتلاكها كباقي التثبيتات التي في حوزته وتعتبر قيم مالية ثابتة أي حقوق طويلة الأجل لدى المؤجر.

وعليه فإن مبلغ الأصول الموضوعة موضع إيجار– تمويل بالنسبة للمؤجر، تظهر في الأصول ضمن أحد حسابات الحقوق كتثبيتات مالية بالنسبة إلى الجزء الذي تفوق مدته عاما واحدا، في الحساب 274 المذكور أعلاه، وليس في حساب تثبيتات مادية حتى ولو إحتفظ المؤجر بملكية الأصل الثابت على الصعيد القانوني.

---

(2)- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة،الجزء الثاني**، مرجع سبق ذكره، ص: 109.

(2)– كتوش عاشور،**المحاسبة العامة حسب لنظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره،ص ص114-117.

ويكون مبلغ الحقوق مساويا لمبلغ الإستثمار المبين في عقد الإيجار، هذا المبلغ يقابل عمليا القيمة الحقيقية للأصل الممنوح كإيجار تمويل.

وفي حالة عقد إيجار تمويل يرتضيه مؤجر أموال غير صانع وغير موزع، فان هذا المبلغ تضاف إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتفاوض وإنشاء العقد.

ويثبت العائد المالي (جزء الإيجار المكافئ لاستثمار المؤجر) كإيرادات كلما قام المستأجر بدفع الأتاوى، وتكون محل إدراج في الحسابات لدى المؤجر:

- في الجانب **الدائن** لحساب الإيرادات المالية(حساب 763 عائدات الحقوق)

- في الجانب **الدائن** لحساب القرض المعني بالنسبة إلى الجزء من تسديد رأس مال الرئيسي (حساب 274 قروض وحقوق مترتبة على عقد إيجار تمويل) عن طريق وضع حساب المتاحات (البنك، الصندوق) **مدينا**.

يتم معالجة عملية البيع محاسبيا بالقواعد العادية للمؤسسة بالنسبة إلى عملية بيع للمخزونات، فتسجل في الجانب **الدائن** لحساب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع (الحساب70المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة) وفي الجانب **المدين** لحساب 274 "قروض وحقوق مترتبة عن عقد إيجار تمويل".غير أنه إذا كانت معدلات الفائدة لعقد الإيجار أقل بشكل محسوس عن معدلات السوق،فإن العائد عن عملية البيع سيكون مقصورا على العائد الذي يمكن الحصول عليه لو تمت الفوترة على أساس سعر الفائدة التجارية.

وفي هذه الحالة فان مبلغ والحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي يدرج في الحسابات بمبلغ القيم المحينة(القيمة الحالية) بمعدلات الفائدة التجارية للدفعات (التسديدات) الدنيا المنصوص عليها في العقد مضافا إليها عند الاقتضاء القيمة الباقية للأصل في نهاية العقد (أي القيمة الحالية لإعادة الشراء في نهاية الإيجار المنصوص عليه في العقد).

❖ **عند إنتهاء العقد:**

– إذا إحتفظ المستأجر بالأصل ودفع مبلغ الإستحقاق الأخير الموافق لرفع خيار الشراء، فان هذا الدفع يجب أن يقابل لدى المؤجر رصيد حساب الحقوق المترتبة المعنية، ويأتي بالتالي لترصيد هذا الحساب.

– إذا أعاد المستأجر الأصل إلى المؤجر، فان هذا الأخير سيسجل الأصل المستعاد ضمن أصوله في حساب المخزون أو حساب التثبيت، وبمبلغ خيار الشراء غير المرفوع، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد حساب الحقوق الذي يبقى مستحقا من المستأجر(وعلى هذا الأساس يتم غلق هذا الحساب).

خلاصة

بعد دراسة التثبيتات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي إتضح أنه إهتم بالتثبيتات من لحظة دخولها للمؤسسة سواء عن طريق الحيازة أو الإنتاج أو إندماج مؤسسات أو أي طريقة أخرى، كما تم توضيحها في هذا الفصل، مرورا بمرحلة إستخدامها حيث بين كل ما يتعلق بهذه المرحلة من تقييم وإهتلاك وتدهور وكذا كيفية تسجيل ذلك محاسبيا، حيث أصبح تقييم التثبيتات يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية وهو المبدأ السابق، ونموذج القيمة العادلة وهو من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، الذي سمح بإعطاء صورة آنية وحقيقية عن قيمة التثبيتات للمؤسسة، مما يسهل إتخاذ قرارات ملائمة من طرف الإدارة وحتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين، وصولا إلى كيفية معالجة حالة خروج التثبيتات من أصول المؤسسة سواء عن طريق التنازل عنها أو الشطب من الخدمة.

كما عالج حالات خاصة بها مثل تثبيتات في مجال إيجار تمويل،عقارات التوظيف.

تمهيد

بعد دراسة الجانب النظري للفصول السابقة، والعرض المختصر للنظام المحاسبي المالي وكيفية معالجته للتثبيتات، حيث تمثل هذه الأخيرة الوسائل والموارد التي تستخدم في تسيير أعمال مختلف المؤسسات الإقتصادية، وبما أن الدراسة النظرية لا تحقق الهدف المرجو منها ما لم تكن مرفقة بدراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع، لذلك تم إختيار مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI).

حيث تعتبر من أهم المؤسسات الإقتصادية الناشطة في الجزائر وفي هذا الفصل سيتم القيام بدراسة مفصلة على هذه الأخيرة إلى جانب عرض الهيكل التنظيمي لها ومهام المكاتب التابعة لها في المبحث الأول، أما المبحث الثاني يتناول حالة تطبيقية، وبما أن مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) تثبيتاتها المادية تمثل أكبر نسبة في الميزانية مقارنة بالتثبيتات المعنوية، أما فيما يخص التثبيتات المالية فهي لا تمتلك هذا النوع من التثبيتات بسبب إكتفائها الذاتي، وتجنب دخولها في مخاطر هي في غنن عنها.

لذلك ستقتصر الدراسة التطبيقية على التثبيتات المادية فقط باعتبارها النوع الأكثر أهمية في ميزانية مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI).

المبحث الأول: تقديم عام لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)

يمكن تعريف ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) حسب النصوص القانونية الحالية على أنها مؤسسة اقتصادية تملك الدولة رأس مالها مع استقلالها المالي والتسيير، يتحدد نشاطها بصفة عامة في الترقية والتسيير العقاري على مستوى القطر الوطني تخضع علاقتها مع الغير إلى القانون العام، يصطلح عليها بمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (E.P.I.C)

المطلب الأول :الإطار التنظيمي لديوان الترقية و التسيير العقاري(OPGI)

لتمكيننا من تعريف ديوان الترقية و التسيير العقاري(OPGI) لابد من معرفة التحولات التي عرفتها طبيعتها القانونية منذ إنشاءها إلى يومنا هذا.

عرفت ثلاث مراحل:[1]

المرحـلة الأولى

وهي المرحلة الممتدة من تاريخ إنشاء دواوين الترقية والتسيير العقاري سنة 1974 إلى غاية سنة 1985 وأهم ما ميز هذه المرحلة هو عدم إستقلال الدواوين في تسييرها إتجاه الإدارة العمومية، وأهم النصوص القانونية التي تناولت تنظيم وعمل الدواوين خلال هذه المرحلة تتمثل في :

01- الأمر رقم 63/74 المؤرخ في 1974/06/10 المتضمن إنشاء وتحديد نظام دواوين الترقية التسيير العقاري.

02- الأمر رقم 93/76 المؤرخ في 1976/10/23 المحدد لشروط إنشاء وتنظيم وعمل دواوين الترقية والتسيير العقاري للولاية.

03- المرسوم 143/76 المؤرخ في 1976/10/23 المتضمن إنشاء دواوين الترقية والتسيير العقاري للولاية.

04- المرسوم رقم 01/80 المؤرخ في 1980/01/05 المتعلق بإنشاء وتنظيم وعمل دواوين الترقية والتسيير العقاري لولاية الجزائر أحكام المادة 01 من الأمر رقم 93/76.

05-المرسوم رقم 502/82 المؤرخ 1982/12/25 المعدل والمتمم للآمر رقم 93/76 .

06- الأمر الوزاري المشترك المؤرخ في 1985/06/01 التنظيم الداخلي لدواوين الترقية والتسيير العقاري للولاية .

[1]- وثائق مقدمة من مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI).

المرحـلة الثـانـيـة

وهي المرحلة الممتدة من سنة 1985 إلى غاية 1991. عرفت دواوين الترقية والتسيير العقاري تعديلا في طبيعتها حيث أصبحت مؤسسة إقتصادية عمومية محلية وهذا بموجب أحكام المادة 01 من المرسوم رقم 270/85 المؤرخ في 1985/11/05 المتضمن تحويل و تنظيم أعمال دواوين الترقية والتسيير العقاري للولاية.

وأهم النصوص القانونية التي تناولت تنظيم و عمل دواوين ت ت ع، ما يلي :

01- المرسوم 270/85 المؤرخ في 1985/11/05.(المتضمن تحويل وتنظيم أعمال دواوين الترقية والتسيير العقاري للولاية)؛

02- المرسوم 200/83 المؤرخ في 1983/03/19 المحدد لشروط إنشاء وتنظيم وعمل المؤسسات العمومية.

المرحـلة الثـالـثة

وهي المرحلة الحالية والممتدة منذ سنة 1991 إلى يومنا هذا وخلال هذه المرحلة عرفت دواوين ت.ت.ع تحولا أساسيا، ذلك أنها أصبحت مؤسسة عمومية تجمع بين خصائص الشركات الخاصة والمؤسسات العمومية وهذا تنفيذا لمقتضيات المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12.

ومن النصوص القانونية التي تناولت تنظيم وعمل دواوين ت.ت.ع خلال هذه المرحلة مايلي :

01- المرسوم التنفيذي رقم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12 المتضمن تحويل الطبيعة القانونية لدواوين الترقية والتسيير العقاري و المحددة لكيفيات تنظيمها وعملها.

02- المرسوم التنفيذي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/01/02 المتضمن تعديل وتتميم المرسوم التنفيذي رقم 147/91.

03- قرار رقم 43 مؤرخ في 1998/10/19 يتضمن تحديد الايطار القانوني للهيكل التنظيمي لدواوين الترقية والتسيير العقاري.

04-منشور مؤرخ في 1998/11/18 يتضمن تطبيق أحكام القرار الوزاري المؤرخ في 10/19/ 1998.

وتم تأسيس ديوان الترقية والتسيير العقاري بالبويرة طبقا للأمر رقم 76/63 الصادر في 23 أكتوبر 1976 المثبت لشروط التأسيس المنظمات وسير وكالات الترقية والتسيير العقاري بالولاية للمرسوم رقم 76/143 الصادر في 1976/10/23. وتم تغيير الطبعة الثانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية البويرة طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 91 الصادر في 1991/05/12 وقد نص هدا الأخير الى المواد التالية :

المادة 01:" أن ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية البويرة نصب كمنشأة عمومية ذات طبيعة صناعية وتجارية تتمتع بالشخصية المعنوية و الإستقلالية المالية وتمارس وظائفها على مستوى الولاية تحت وصاية وزارة السكن والعمران ".

المادة 02: المقر الإجتماعي لديوان يحدد في مقر الولاية.

المادة 03: ديوان الترقية والتسيير العقاري يتصرف في ممتلكات حقوق وواجبات الغرفة العمومية للسكن بالكراء معتدل لتواجد على مستوى الولاية.

إن ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية البويرة مسير من طرف المدير العام المعين في فترة أقصاه خمس سنوات ويدار عن طريق مجلس الإدارة المكون من:

- ممثل لوزير السكن والعمران (UCD) رئيسا
- مدير السكن والتجهيزات الاجتماعية لولاية البويرة (DLEP) عضوا
- مدير التهيئة و التخطيط على مستوى ولاية البويرة (DPAT) عضوا
- مدير تنظيم الشؤون العامة لولاية البويرة (DRAG) عضوا
- أمين خزينة ولاية البويرة عضوا

بالإضافة إلى ممثلين عن عمال الديوان لولاية البويرة. [1]

المطلب الثاني: مجال نشاط الديوان

1-مجال النشاط

يشمل نشاط ديوان الترقية والتسيير العقاري المجالات التالية:[1]

1. ترقية البناءات.
2. الإنابة عن أي متعامل في الإشراف على المشاريع المسندة.
3. الترقية العقارية.
4. عملية تأدية الخدمات قصد ضمان الأملاك العقارية وإعادة الاعتبار إليها وصيانتها.
5. عملية التسيير العقاري للأملاك المسندة والتي تشمل:
   - تأجير المساكن والمحلات ذات الإستعمال المهني والحرفي أو التنازل عنها.
   - تحصيل مبالغ الإيجار والأعباء المرتبطة بالإيجار وكذلك مقابل التنازل عن الأملاك العقارية التي تسيرها.
   - المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها بالإستمرار في حالة صالحة للسكن.
   - إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسيرها وضبط ومراقبة وضعية النظام القانوني الشاغلي الشقق والمحلات الكائنة بهذه العمارات.

[1]- بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

[1]- وثائق مقدمة من مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI).

- تنظيم جميع العمليات التي تستهدف للإستعمال الأمثل للمجتمعات العقارية التي تسيرها تنسق ذلك.
- ضمان تسيير جميع الأملاك التي ألحقت بها أو سوف تلحق بها حسب شروط خاصة في إطار وحدودية قواعد تسير الممتلكات العقارية.

المطلب الثالث: مهام و أهداف ديوان الترقية و التسيير العقاري

أولا: مهام المؤسسة (OPGI) [1]

من المهام التي أوكلت إلى ديوان الترقية و التسيير العقاري نذكر:

- تلبية حاجات السكن للولاية، تحمل المسؤولية الكاملة في نوعية البناءات والمراقبة بالإضافة إلى إختيار الأرض المناسبة لذلك.
- مراقبة أشغال ما بعد البناء وتهيئة الظروف اللازمة للسكن الإجتماعي.
- تسند إليها أعمال الترميم الإصلاح اللازم للسكنات البيئية من طرف الوكالة ذاتها.

كما تراعي الوكالات المكلفة المحددة من طرف وزير التخطيط و التجهيز و وزير السكن و التهيئة العمرانية لكل نوع من السكنات عند إجراء العقود.

أيضا ديوان الترقية و التسيير العقاري مكلف بمتابعة برنامجها المخطط من حيث:

- إتمام البناءات حسب المخطط سواء كانت سكنات أو محلات تجارية تحت السكنات.
- تكلف بجمع الإيجار و الأعباء.
- المحافظة على البنايات و المحيط الخارجي و صيانتها.
- المتابعة القضائية لكل تعدي على البناية من طرف أصحاب السكنات الهاربين من دفع الكراء.
- التنظيم والتنسيق لكل الأعمال الموجهة لحسن إشغال استعمال مجموعة البنايات التي تسيرها.

ثانيا: الأهداف

يتولى ديوان الترقية والتسيير العقاري في إطار تجسيد السياسة الإجتماعية للدولة ترقية الخدمة العمومية في السكن لاسيما بالنسبة للفئات الإجتماعية الأكثر حرمانا ويهدف إلى:

- كراء السكنات أو المحلات للاستعمال المهني التجاري والحرفي.
- تغطية الكراء والأعباء التي تعود عليها.
- الحفاظ على البيانات واستقلاليتها.

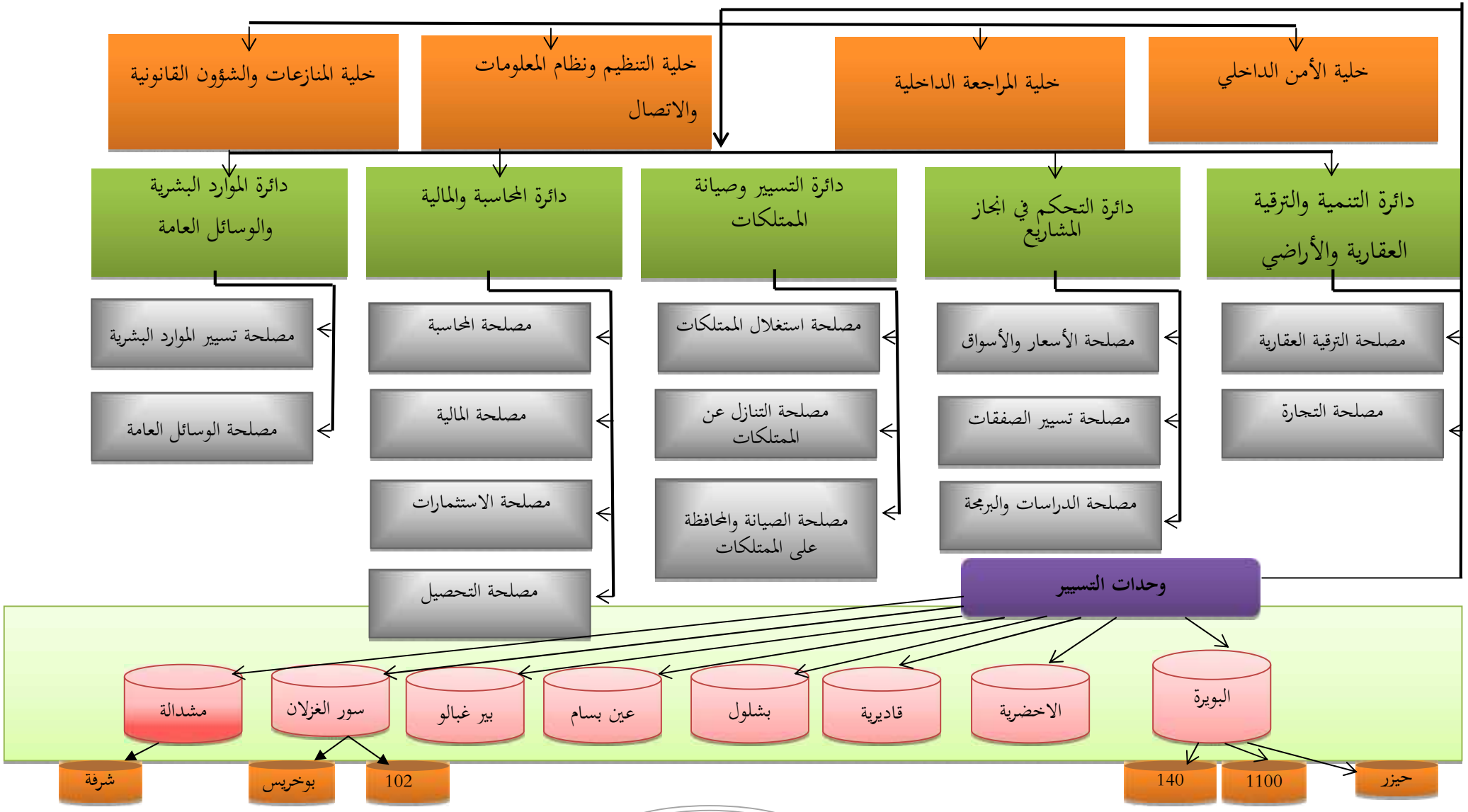
[1]- وثائق مقدمة من مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI).

- إنشاء التبيين اليومي لجرد البيانات أين تضمن تسيير مراقبة الوضعية القانونية لإجراء السكنات والمحلات الموجودة في تلك البيانات.

المطلب الرابع:دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة (OPGI)

أولا:الهيكل التنظيمي لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي للمؤسسة


خلية الأمن الداخلي
خلية المراجعة الداخلية
خلية التنظيم ونظام المعلومات والاتصال
خلية المنازعات والشؤون القانونية
دائرة التنمية والترقية العقارية والأراضي
دائرة التحكم في انجاز المشاريع
دائرة التسيير وصيانة الممتلكات
دائرة المحاسبة والمالية
دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة
مصلحة الترقية العقارية
مصلحة التجارة
مصلحة الأسعار والأسواق
مصلحة تسيير الصفقات
مصلحة الدراسات والبرمجة
مصلحة استغلال الممتلكات
مصلحة التنازل عن الممتلكات
مصلحة الصيانة والمحافظة على الممتلكات
مصلحة المحاسبة
مصلحة المالية
مصلحة الاستثمارات
مصلحة التحصيل
مصلحة تسيير الموارد البشرية
مصلحة الوسائل العامة
وحدات التسيير
البويرة
الاخضرية
قادرية
بشلول
عين بسام
بير غبالو
سور الغزلان
مشدالة
حيزر
1100
140
102
بوخريس
شرفة

ثانيا:دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية و التسيير العقاري (OPGI)

تكمن ركيزة نجاح أي مؤسسة في مدى حسن اختيارها للهيكل التنظيمي الذي يوافق نشاطها وتوزيع مهامه وفقا للمخطط الذي يشكل من مجموعة الدوائر الرئيسية و هي وفق الترتيب التالي:[1]

1- المديرية العامة.
2- مديرية الموارد البشرية و الوسائل العامة.
3- مديرية المحاسبة و المالية.
4- مديرية التحكم في انجاز المشاريع.
5- مديرية التسيير و صيانة الممتلكات.

هذه بالإضافة إلى الطابق الأرضي المخصص ل: الإستقبال، الأرشيف، مساعد الإعلام الآلي، مساعد الأمن و الوقاية، مكلف بتحويل الإتصالات.

1- المديرية العامة:

وفقا لأحكام المرسوم 91 – 147، 12 ماي 1991م المتعلق بتحويل طبيعة النظم الثانية للمادة 16 لديوان الترقية و التسيير العقاري و خاصة ب:

1-1 **المدير العام:** يعد العنصر الأساسي لأنه يشرف على تسيير الديوان ومشاريعه عن قرب ويعتبر المسؤول الأول والأخير على مدى نجاح و تسيير الديوان و نشاطه، وهو مكلف ب:

- ضمان تحقيق الأهداف المحددة للديوان وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة.
- التوقيع على جميع الإجراءات التي تنطوي على الديوان.
- ممارسة سلطة الإشراف على جميع العاملين.
- تحضير تقرير سنوي عن الأنشطة مع الميزانية العمومية وبيانات الدخل وإرسالها إلى الهيئة المشرفة بعد موافقة مجلس الإدارة.

2-1 **المدير المساعد:** وهو مساعد مباشر للمدير العام وتقع تحت مسؤوليته ما يلي:

[1]- وثائق مقدمة من مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI).

- رصد، تنسيق، متابعة وتنفيذ برامج العمل والأهداف المحددة له.
- تمثيل المدير العام في الجان الداخلية و الخارجية.
- تحليل و تقييم الأنشطة التي تضطلع بها الهياكل التابعة لمكتب الديوان.

1-3 الأمانة العامة:

تعتبر كوسيلة إتصال بين مديريات الديوان و المديرية العامة وتعمل على خلق جو أكثر تنظيمي لتسجيل عمل المدير، كما تقوم بالإشراف على كل العمليات الشكلية، خاصة بمكتب المدير العام وهي مكلفة ب:

- تسجيل، نقل، تحرير الوثائق الخاصة بنشاط المديرية العامة.
- تقسيم العمل وتوزيع البريد الذي يصل إلى المديرية العامة عبر مختلف المديريات و إعلام جميع المسؤولين بالديوان بقرارات المدير العام.
- إستقبال الزوار بالمديرية العامة.

1-4 الأمن الداخلي: يسهر على الأمن بالديوان و تمثل مهامه في:

- وضع مخطط أمن والسهر على تنفيذه إلى غاية إنهائه من طرف المدير العام.
- تنسيق ومراقبة نشاطات أعوان الأمن العاملين بالديوان.

1-5 خلية المنازعات و الشؤون القانونية: مكلفة ب:

- السهر على تنفيذ الإجراءات الخاصة بالتشريع والمتعلقة بمصلحة الديوان.
- السهر على تنفيذ القرارات وإصدار الأحكام لصالح الديوان.
- إعداد هياكل لمساعدة الديوان في تنفيذ التشريعات و اللوائح.

1-6 المراجعة الداخلية:

- السهر على التنفيذ الجيد للطرق والقواعد والإجراءات للتكفل بالمهام المتعلقة بكل فرع من فروع الديوان.
- تحليل وتقييم النشاط الإداري والمالي للديوان ومتابعة التطبيق الجيد للتشريعات واللوائح.
- تقييم أداء المجلس و الإصلاحات المقترحة إذا لزم الأمر من أجل تحسين أدائها.

7-1 خلية التنظيم و نظام الإعلام الآلي و الإتصال:

- تصميم سياسة معلومات عامة داخل الديوان.
- السهر على استثمار إمكانيات الإعلام الآلي.
- ضمان الإستخدام الرشيد للموارد و الكمبيوتر و صيانتها.

2- مديرية الموارد البشرية و الوسائل العامة

تعني هذه المديرية بكل ما يتعلق بالإمكانيات البشرية و الوسائل الضرورية الخاصة بالتقسيمات الموجودة بالديوان كما تهتم بالتنسيق و مراقبة النشاطات المرتبطة بالتسيير الإحترافي المتعلق بمستخدمي الديوان.

فهي المديرية اللازمة لتشغيل جميع الهياكل التابعة لمكتب وتنفيذ إجراءات لضمان الحفاظ على مصالح المجلس يأتي على رأسها رئيس يهتم بمتابعة الملفات الإدارية للموطنين و حسن التسيير و الأداء، وتتكون هذه المديرية من مصلحتين

- مصلحة تسيير الموارد البشرية
- مصلحة الوسائل العامة

2-1 مصلحة تسيير الموارد البشرية

تعتبر صلة الوصل بين الإدارة و الموظفين تتمثل مهامها أساسا في:

- إحترام قواعد التوظيف.
- تنفيذ القرارات المتعلقة بالنصوص و الترقية.
- متابعة الحياة الوظيفية للموظفين و دفع الأجور.
- معالجة و متابعة العطل الخاصة بموظفي الديوان.

و تنقسم بدورها إلى خليتين:

- خلية التوظيف و التكوين (التدريب).
- خلية الأجور و الشؤون الاجتماعية .

❖ **خلية التوظيف و التكوين**

تهتم بكل ما يخص تكوين الأفراد و تدريبهم بالتمهين و التربص يشرف عليها رئيس خلية و مسيري التوظيف و التكوين و تتمثل مهامها في:

- تحضير مخطط التكوين بالتنسيق مع رؤساء المديريات ودراسة إحتياجات الديوان من حيث التكوين و العمل على الإتصال مع مختلف مراكز التكوين.
- تكوين العمال وهذا بعد القيام بدراسة الاحتياجات التكوينية مع مختلف المديريات واخذ ميزانية التكوين بعين الاعتبار.
- متابعة المتكونين داخل المؤسسة والإشراف على مذكرة نهاية التربص.
- دراسة الاحتياجات في مجال المستخدمين بالتنسيق مع رؤساء المديريات و تنفيذ مخطط التوظيف.
- المتابعة و الإشراف على المتربصين من مختلف مراكز التكوين و الجامعات.
- المتابعة و الإشراف على تنفيذ عقود التوظيف (فيما يخص مدة صلاحيتها).

❖ **خلية الأجور و الشؤون الإجتماعية**

دورها تحرير دفع الرواتب و تهتم بالعطل المرضية و حوادث العمل بالتنسيق مع مصلحة الضمان الإجتماعي كما تقوم بالمراقبة الدقيقة للحضور من أجل تحديد الغياب و الانضباط في العمل.

2-2 مصلحة الوسائل العامة: تتمثل مهامها عموما في:

- تسير الموارد المادية الخاصة بحظيرة الديوان.
- إنشاء وسائل القياس للتوقعات الدورية للديوان.
- مسك دفاتر و قوائم الجرد.
- ضمان صيانة المرافق المادية للديوان.
- تخطي جميع الموارد المادية و عقود التامين لديوان.

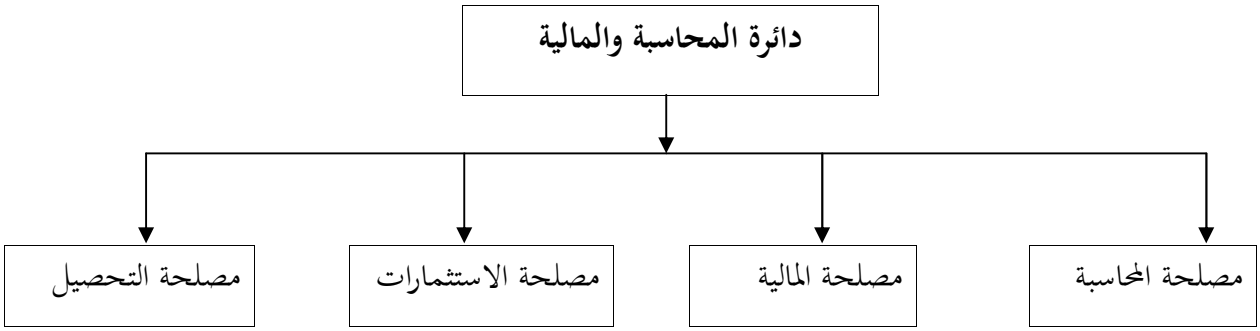
3- دائرة المحاسبة و المالية

تهتم هذه المديرية بضمان جميع العمليات المالية المحاسبة الخاصة بالديوان وتحديد الميزانية اللازمة لتنفيذ المهام التي تضطلع بها الوكالة لرصد وتنفيذ و ضمان السيطرة عليها، كما تهتم بضمان وصيانة وتحديد مكتب المحاسبة وتوحيد جميع القيود المحاسبية، تتمثل هذه المديرية في:[1]

- **مصلحة المحاسبة:** تتمحور مهامها في:
  - إقرار الميزانية و الإشراف على تنفيذها.
  - مسك الدفاتر وفقا للقواعد المعمول بها لدى الديوان وإستكمالها.
  - إعداد الوثائق المتعلقة بالأنشطة المالية والمحاسبية للديوان وقوائم الجرد حساب قيمة الإستهلاك الخاصة بهم.
- **مصلحة المالية:** تهتم بـ:
  - ضمان المراقبة المنتظمة لمواقع الخزينة والحركات المالية.
  - متابعة وتنفيذ المعاملات الضريبية بنشاط الديوان.
- **مصلحة الاستثمارات**
  - وضع ومراقبة برنامج الإستثمار السنوي .
- **مصلحة تحصيل الإيجار:**
  - تحصيل الإيجارات و حصيلة البيع.
  - تنفيذ جميع الإجراءات التنظيمية لضمان إستيراد عائدات الإيجار والبيع.

[1]- بالإعتماد على وثائق من المؤسسة.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية



المصدر: وثائق مقدمة من الديوان.

4- دائرة التحكم في إنجاز المشاريع

تقوم بإعداد وتنفيذ الإجراءات لبرنامج إستئجار المساكن الإجتماعية كما أنها تقوم بالتنسيق والتسيير ومتابعة المشاريع وهي تتألف من:

4-1 مصلحة الدراسات و البرمجة

- متابعة الدراسات و البرمجة لبرامج الديوان.
- تنسيق و رصد الدراسات قبل انطلاق البرامج.

4-2 مصلحة التسيير و الصفقات

- تنفيذ الإجراءات التشريعية والأنظمة المتعلقة بالمنشورات.
- تحليل العروض و التفاوض في حدود الخطة المالية.
- إجراء بحوث السوق لوضع جدول زمني من الرسوم المطلوبة في أي مفاوضات.

4-3 مصلحة إدارة عمليات السلوك:

- رصد تنسيق العمل لتنفيذ برامج ترويجية و إجتماعية و معدات المكتب وفقا لشروط العقد و المعايير المقبولة في هذا المجال.

5- دائرة التسيير و صيانة الممتلكات

تهتم بتوفير عمليات إدارة الممتلكات، نقل الملفات والعقارات وصيانتها، وضع وإتخاذ الإجراءات للحفاظ على الممتلكات، تعزيز العلاقات مع المستخدمين وجمعيات الممتلكات في إتصال مع الإجراءات ذات الصلة لحفاظ على الممتلكات

و تضم هذه المديرية:

5-1 **مصلحة إستغلال الممتلكات**: و تشمل:

- إضفاء الطابع الرسمي على العقود والإتفاقات لاستئجار المنازل والمباني غير السكنية ورصد ملفات المستأجرين.

5-2 **مصلحة الصيانة** [1]

- ضمان كافة معاملات البيع لديوان بوصفه جزءا من التشريعات و اللوائح.
- وضع جداول زمنية لدفع الإيجار.

5-3 **مصلحة الصيانة و المحافظة على الممتلكات**

- تنظيم ومراقبة ورصد جميع أعمال الصيانة بالمطابقة مع الجدول الزمني.
- التعامل مع عمليات واسعة، إصلاح و إعادة تأهيل الممتلكات.

6- مديرية التنمية و الترقية العقارية و العقار

تتمثل مهامها مجملا في وضع و تنفيذ سياسة التنمية العقارية والأراضي كما تقوم بتنسيق ومتابعة مشاريع الإسكان التي بدأت نيابة عن المجلس، تطوير الأراضي من خلال الإستيلاء عليها لتشكيل أرض المحفظة وتمثل هذه المديرية ما يلي:

6-1 مصلحة الترقية العقارية

- تطوير أنشطة التطوير العقاري.
- إشراك الدراسات الفنية و الإقتصادية المتعلقة بجدول المعاملات العقارية.

[1]- بالإعتماد على وثائق من المؤسسة.

6-2 مصلحة التجارة

- تنفيذ الإجراءات لشراء الأراضي بغرض تشكيل أرض المحفظة.
- الاتصال مع الشركاء في الديوان فيما يتعلق بحيازة الأراضي (أرض الوكالة، السجل العقاري، كاتب العدل، التربية و التعليم، خدمات الحقول ...).

7- جناح المراجع

- تغطية الإجراءات و الدخل و النفقات ذات الصلة بنقل الأصول.
- تنفيذ التحقيقات الإدارية و الفنية المتعلقة ببرامج الإسكان و شاغلها.
- توقف دوري حالات نتائج الإيجار و الإيرادات و مصروفات البيع وإستيراد المتأخرات المستخدمة.
- الدفع المنتظم للعائدات و متابعة حركة حسابات الخزينة التي أجراها الديوان.

المبحث الثاني:دراسة تطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI)

تمر التثبيتات بثلاث مراحل، مرحلة الدخول أو الاستحواذ،مرحلة الاستخدام، مرحلة الاستغناء وسيتم توضيح كل مرحلة من هذه المراحل على أرض الواقع من خلال دراسة تطبيقية للتثبيتات المادية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI).

المطلب الأول:مرحلة دخول التثبيتات

وهي مرحلة حصول المؤسسة على الأصل الثابت، ويمكن التمييز بين عناصر التثبيتات المادية في (OPGI) على أساس:

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

أولا:التثبيتات المادية التي تم الحصول عليها بمقابل مادي

خلال سنة 2011 قامت (OPGI) بالعمليات الآتية:

_ في 2011/02/12 إشترت أراضي للبناء ب 7.629.750دج، المصاريف الخاصة بعقد الأراضي هي 30.000دج، الكل سدد بشيك.

_ في 2011/02/28 إشترت معدات مكتب ب36000دج على الحساب، مصاريف نقلها 4000دج وتركيبها 5000دج سددت بشيك.

_ في 2011/11/21 إشترت شاحنة ب 950000دج سددت بشيك بنكي.

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

		2011/02/12		
211		أراضي	7659750	
	512	البنك		7659750
		الحيازة على أراضي		
		2011/02/28		
2181		معدات مكتب	45000	
	404	موردو التثبيتات		36000
	512	البنك		9000
		شراء معدات مكتب		
		2011/11/21		
2182		معدات نقل(شاحنة)	950000	
	512	البنك		950000
		شراء معدات نقل		

ثانيا:التثبيتات المادية التي تم إنتاجها بوسائلها الخاصة

في 2012/04/18 أنجزت(OPGI) بوسائلها الخاصة مخزن،وإستهلكت لأجل ذلك مواد ولوازم (أجور، اسمنت...) ب 250000دج، أجور العمال ب150000دج وتم الإنتهاء منه في 2012/08/05

وقد قامت المؤسسة بالتسجيلات الآتية:

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

		2012/04/18		
601		مواد أولية	250000	
631		أجور المستخدمين	150000	
	512	البنك		400000
		تسجيل المصاريف المتحملة لانجاز المخزن		
		2012/08/05		
213		مخزن	400000	
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		400000
		إنجاز مخزن		

ثالثا:التثبيتات المادية التي ما زالت في طور الإنجاز

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

1) الإنتاج من قبل مؤسسة (OPGI)

إنطلقت (OPGI) في بناء مبنى بوسائلها الخاصة وفي نهاية سنة2011 قدرت تكلفة المبنى (تكلفة الإنتاج) ب8017533دج مع العلم أن هذا المبنى لم تنته منه لغاية هذا التاريخ وفي 2014/03/10 إنتهت (OPGI) من بناء المبنى وقد بلغت التكلفة الإجمالية ب 24052600دج

حيث قامت (OPGI) بالتسجيلات الآتية:

		2011/12/31		
232		تثبيتات عينية جاري إنجازها	8017533	
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		8017533
		2014/03/10		
213		مباني	24052600	

	232	تثبيتات عينية جاري إنجازها		24017533
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		35067

2) الإنتاج من قبل الغير

في 2010/04/06 إتفقت (OPGI)مع مقاول على إنجاز مبنى إداري تكلفته قدرت ب8295137دج، وسددت للمقاول تسبيق 200000دج بشيك

وفي 2011/11/05 قدم المقاول الحالة الأولى لتقدم الأشغال بتكلفة إجمالية ب5124643 للتسديد.

وفي 2012/12/31 قدم المقاول الحالة الثانية والأخيرة لتقدم الأشغال للتسديد ب3170494دج

إستلمت المبنى بتاريخ 2013/01/17

وقد قامت (OPGI) بالتسجيلات الآتية:

		2010/04/06		
238		تسبيقات مسددة على طلبات بالتثبيتات	200000	
	512	البنك		200000
		دفع التسبيق		

		2011/11/05		
232		تثبيتات عينية قيد الإنجاز	5124643	
	238	تسبيقات		200000
	512	البنك		4924643
		2012/12/31		
232		تثبيتات عينية قيد الإنجاز	3170494	
	512	البنك		3170494
		2013/01/17		
213		مباني	8295137	
	232	تثبيتات عينية جاري إنجازها		8295137

المطلب الثاني:دراسة تطبيقية عن مرحلة الإستخدام (إهتلاك– التقييم– الخسارة)

تبدأ هذه المرحلة من تاريخ الإستخدام الفعلي للأصل الثابت حتى يتم الإستغناء عنه.

أولا:الإهتلاك (G)

1– إهتلاك التثبيتات القابلة للتفكيك

قامت مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(**OPGI**) بإقتناء مقر إجتماعي جديد في 2013/01/03 بقيمة 13000000 دج بشيك بنكي، بعد دراسته من قبل المؤسسة حددت عدة مكونات وهي:

رقم الحساب	البيان	المبلغ	مدة الاهتلاك
21301	هيكل البناية	8034000	50 سنة
21302	السقف	1820000	25 سنة
21303	مدفئة مركزية	1300000	10سنوات
21304	النجارة	650000	10سنوات
21305	مصعد	1196000	25 سنة
	المجموع	**13000000**	

وفي 2014/06/30 قامت المؤسسة باستبدال المدفئة القديمة بمدفئة جديدة مدة استهلاكها 10 سنوات بقيمة 1500000 دج.

حيث قامت المؤسسة بتسجيل العمليات الآتية:

❖ تسجيل قيود سنة 2013:

		2013/01/03		
21301		هيكل البناية	8034000	
21302		السقف	1820000	
21303		مدفئة مركزية	1300000	

(*):مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري تتبع طريقة الاهتلاك الثابت

21304		النجارة	650000	
21305		مصعد	1196000	
	512	البنك		13000000

كما قامت المؤسسة بحساب إهتلاك كل مكون على حدى تم تسجيله في يومية المؤسسة كما يلي:

❖ حساب الإهتلاكات:

- حساب إهتلاك هيكل البناية = 8034000÷50سنة=160680دج
- حساب إهتلاك السقف =1820000÷25سنة=72800دج
- حساب إهتلاك مدفئة مركزية = 1300000÷10 سنوات=130000دج
- حساب إهتلاك النجارة =650000÷10سنوات=650000دج
- حساب إهتلاك المصعد = 1196000÷25 سنة=47840دج

❖ تسجيل عملية استبدال المدفئة لسنة 2014

- حساب إهتلاك المدفئة الجديدة

إهتلاك 2013=1300000÷10سنوات =130000دج

إهتلاك المدفئة الجديدة :من 2013/12/31 إلى 2014/06/30 (06أشهر)

(130000×6)÷12=65000دج

- حساب مجموع الإهتلاكات:A= 130000+65000=195000دج
- حساب القيمة المحاسبية الصافيةVNC:

VNC=1300000-195000

VNC=1105000DA

التسجيل المحاسبي:

		2014/06/30		
213032		المدفئة المركزية الجديدة	1500000	
28103		اهتلاك المدفئة المركزية	195000	
	213031	المدفئة المركزية القديمة		1300000

	757	المنتجات الإستثنائية عن عمليات التسيير تسجيل إستبدال المدفئة القديمة		395000

2- إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات

مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI)ليس لديها تثبيتات تتطلب صيانة دورية. بإفتراض أنها تتحمل هذا النوع من التكاليف فعليها إهتلاكها على النحو الآتي:

في 2011/01/06 قامت المؤسسة بشراء معدات مدتها النفعية 10 سنوات ب5 مليون دج، إن المعدات تطلب عملية الصيانة دورية مرة في كل 03 سنوات، حيث أن تكلفة عملية الصيانة هي 300000دج وقد سددت في 2014/01/13 بشيك بنكي حيث وضحت المؤسسة السعر 5 مليون دج يشمل 4.7 مليون وهو سعر المعدات و0.3 مليون تكلفة الصيانة.

التسجيل المحاسبي:

		2011/01/06		
21540		معدات صناعية	4700000	
21541		معدات صناعية – الصيانة	300000	
	404	موردو التثبيتات		5000000
		شراء معدات وتسجيل تكاليف الصيانة		
		2011/12/31		
6812		مخصصات إهتلاك أصول غير جارية	480000	
	281540	إهتلاك معدات صناعية		470000
	281541	إهتلاك معدات صناعية– صيانة		10000
		قسط إهتلاك للسنة 2011		
		470000=10÷4700000		
		10000=3÷300000		

ويتم تسجيل نفس القيد أعلاه والخاص بالإهتلاكات في نهاية السنوات2012-2013وخلال سنة 2014 يتم تسجيل القيود التالية:

281541		2014/12/31 إهتلاك معدات صناعية – الصيانة معدات صناعية – الصيانة ترصيد الحسابين	300000	300000
21541	512	2014/12/31 معدات صناعية– الصيانة البنك تسديد مصاريف الصيانة	300000	300000

ثانيا:دراسة تطبيقية عن تقييم التثبيتات المادية

تقييم التثبيتات بعد تقييمها الأولي بطريقتين طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم،كما تم التعرف عليهما في الفصل النظري و للمؤسسة الخيار في إختيار الطريقة المناسبة.

ومؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) تتبع طريقة التكلفة.

ويمكن توضيحها على النحو الآتي:

في 2013/12/31 كان الإهتلاك المتراكم للشاحنة ب690434دج، حيث أن تكلفة الحيازة قدرت ب3452170دج .

وقد قامت ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI) بالمعالجة المحاسبية الآتية:

قيمة الشاحنة في 2013/12/31 =تكلفة الحيازة – الإهتلاك– الخسارة في القيمة

=3452170- 690434 -0 =2761736دج

وبما أن عملية إعادة التقييم ليست بإجبارية هي حرة، مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI) لا ترى ضرورة لذلك، ولتوضيح هذه العملية نفترض أن مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI) تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها.

ومثال على ذلك:

في 2010/01/01 إشترت المؤسسة معدات صناعية ب200000دج بشيك بنكي، وتهتلك هذه المعدات خلال فترة 10 سنوات.

وفي 2012/01/01 قدرت قيمة المعدات الصناعية ب 240000دج لذا فقد قررت المؤسسة إعادة تقييمها.

كيف لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري معالجة هذه العملية؟

إن قسط الإهتلاك السنوي للمعدات خلال كل من السنوات 2010 و 2012 وقبل إعادة التقييم هو 20000دج، لذا تكون القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في 2012 /01/01تساوي 200000-40000= 160000دج

ويكون معامل إعادة التقييم يساوي240000÷160000= 1.5

إذن 240000 هي القيمة الحقيقية للمعدات بتاريخ 2012/01/01 (أي سعر بيعها) بعد إستخدامها لمدة سنتين

1- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للأصل

إن قيمة المعدات بعد إعادة تقييمها هي :200000×1.5=300000دج أي زيادة ب100000دج عن قيمتها الأصلية.

أما إعادة تقييم الإهتلاك المجمع فتكون 40000×1.5=60000دج أي بزيادة 20000دج

وفي القيد الآتي تسجل فقط الزيادة في قيمة كل من المعدات والإهتلاك المجمع

		2012/01/01		
2154		معدات صناعية	100000	
	28154	إهتلاك معدات صناعية		20000
	105	فارق إعادة التقييم		80000
		إعادة تقييم المعدات الصناعية		

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في 2012 /01/01 تساوي

300000-(20000+20000+20000)=2400000دج

وقسط الإهتلاك في 2012 /12/31يساوي (300000-60000)÷8سنوات=30000دج، منها 20000دج قسط إهتلاك عادي (أي معدل القسط قبل إعادة التقييم) و10000دج هي قسط أو حصة إهتلاك إضافية نتجت عن عملية إعادة التقييم، إذن في نهاية السنة 2012 يسجل القيد الآتي:

		2012 /12/31		
681		مخصصات إهتلاك وخسائر قيمة	30000	
	2815	إهتلاك معدات صناعية		30000
		قسط إهتلاك معدات صناعية (ص)		

2 – إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للأصل :في حالة الإعتماد على القيمة المحاسبية الصافية يكون القيد المحاسبي كالأتي :

		2012 /01/01		
28154		إهتلاك معدات صناعية	40000	
	2154	معدات صناعية		40000
		ترصيد الإهتلاك لإظهار المعدات الصناعية بقيمتها المحاسبية الصافية		

إن فارق إعادة التقييم يساوي القيمة العادلة للمعدات ناقص قيمتها المحاسبية الصافية ،أي 240000-160000=80000دج ،ثم يسجل القيد الآتي:

		2012 /01/01		
2154		معدات صناعية	80000	
	105	فارق إعادة التقييم		80000
		إعادة تقييم معدات صناعية		

يلاحظ أن قيمة المعدات ستكون 240000 أي 160000+80000، أما قسط الاهتلاك فسيكون:

240000دج ÷8سنوات =30000دج ويسجل كما رأينا في الأسلوب أعلاه.

بافتراض أن قيمة المعدات (ص) في 2014/01/01 كانت :

الحالة 01: 180000دج

الحالة 02: 150000دج

الحالة03: 60000دج

ما هي التسجيلات المحاسبية في 2014/01/01 وفي 2014/12/31 لكل حالة من الحالات الثلاثة؟

- **الحالة01**:القيمة الحقيقية للمعدات هي 180000دج

في 2014 /12/31 يكون الإهتلاك المجمع هو 120000دج أي

(20000+20000+20000+30000+30000) وتكون القيمة المحاسبية الصافية =300000-120000=180000دج ،أي أن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات تساوي قيمتها العادلة ولا حاجة لإعادة تقييم المعدات

ويكون قسط الاهتلاك هو 180000÷6سنوات=30000دج ويسجل مثل السنوات السابقة.

- **الحالة02**: القيمة الحقيقية للمعدات150000دج

في 01/01/ 2014 تكون القيمة المحاسبية الصافية =300000-120000=180000دج أي أكبر من القيمة الحقيقية للمعدات 150000دج ب 30000دج.

لذا يتم تعديل فارق إعادة التقييم كالآتي:

105		2014 /01/01		
		فارق إعادة التقييم	30000	
	2154	معدات صناعية		30000
		إنخفاض قيمة المعدات صناعية		

يلاحظ تخفيض فارق إعادة تقييم بقيمة مساوية لانخفاض قيمة المعدات أما قسط الإهتلاك في 2014/12/31 فيكون كالآتي:

(300000-30000-120000)÷6=25000دج ،حيث 120000دج هي إهتلاك مجمع 30000 دج إنخفاض قيمة المعدات في 01/01/ 2014. يلاحظ إنخفاض قسط الإهتلاك السنوي ب5000دج عما كان عليه في السنوات السابقة.

والتسجيل المحاسبي لقسط الإهتلاك يكون كالآتي:

681		2014 /12/31		
		مخصصات إهتلاك وخسائر قيمة	25000	
	28154	إهتلاك معدات صناعية		25000
		قسط إهتلاك معدات صناعية للسنة 2014		

– **الحالة 03**:القيمة الحقيقية للمعدات في بداية السنة 2014 هي 60000دج

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات =300000- 120000=180000دج وهي أقل من القيمة الحقيقية (60000) ب120000دج، ولتغطية هذا الإنخفاض سوف يتم إستخدام كل رصيد حساب 105 إي 80000دج وثم تسجل الخسارة عن قيمة المعدات ب40000دج

ويكون القيد المحاسبي كالآتي:

		2014 /01/01		
105		فارق إعادة التقييم	80000	
681		مخصصات إهتلاك وخسائر قيمة	40000	
	2154	معدات صناعية		80000
	29154	خسائر القيمة عن المعدات (ص)		40000
		تسجيل إنخفاض قيمة المعدات الصناعية		

يلاحظ أن رصيد حساب105 أصبح **صفرا** و أن قيمة المعدات عادت إلى القيمة الأصلية أي 200000دج وعليه إذا إنخفضت قيمة التثبيت بقيمة تزيد عن فارق إعادة التقييم المسجل عندها برصد حساب فارق التقييم ثم نستخدم حساب خسائر عن القيمة لتسجيل الانخفاض الإضافي، ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

		2014/12/31		
681		مخصصات إهتلاك وخسائر قيمة	10000	
	28154	إهتلاك معدات صناعية		10000
		قسط إهتلاك معدات صناعية للسنة N+4		

يلاحظ أن قسط الاهتلاك =(200000-(إهتلاك مجمع +خسائر عن القيمة))÷6=

(200000-140000)÷6=10000دج.

– قيود ترصيد حسابي المعدات وفارق إعادة التقييم: في النظام المحاسبي المالي لم يبين طريقة ترصيد الحساب 105، لكن هذا الفرق يمكن تحويله لأحد حسابات الإحتياط.

والتسجيل المحاسبي يكون كالآتي :

		2014/01/01		
28154		إهتلاك معدات صناعية	60000	
105		فارق إعادة التقييم	50000	
	2154	معدات صناعية		60000
	106	إحتياطات		50000

ثالثا:خسارة في قيمة التثبيتات المادية

يحدث وأن تتعرض التثبيتات خاصة المادية منها إلى تدني القيمة في حالة وجود أي مؤشر يدل على ذلك، سواء داخلي أو خارجي كما تم الإشارة إليه في الفصل الثاني من الجانب النظري، لكن ديوان الترقية والتسيير العقاري لا تأخذ بعين الإعتبار هذا التدني، وبإفتراض أنها تولي إهتمام لهذا التدني يمكن توضيح المعالجة المحاسبية له على النحو الآتي:

في 2011/01/03 إشترت المؤسسة معدات ب200000دج بشيك، فترة إستخدامها10سنوات،

في نهاية السنة 2012 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات هي 120000دج هي أقل من 160000دج القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في نهاية السنة 2012. إذن فعلى تسجيل خسارة في قيمة المعدات ب40000دج.

القيد المحاسبي:

		2012 /12/31		
6811		مخصصات إهتلاك وخسارة قيمة أصول غير جارية	40000	
	2915	خسارة القيمة عن المعدات		40000
		إانخفاض قيمة المعدات		

قسط الإاهتلاك السنوي هو 200000دج ÷10سنوات =20000دج سنويا

و40000دج تمثل خسارة إنخفاض قيمة المعدات، ثم انه وبداية من السنة 2013 يكون قسط الإهتلاك يساوي القيمة المحاسبية الصافية للمعدات (أي 200000- 80000=120000دج) تقييم مدة الإستخدام المتبقية هي8سنوات إذن :

قسط الإهتلاك السنوي =120000÷8= 15000دج

قسط الإهتلاك السنوي أصبح 15000دج سنويا عوض 20000دج.

وفي نهاية 2014 كانت القيمة القابلة للتحصيل 95000دج

إسترجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية السنة 2012

إذا حدث أن إرتفعت القيمة القابلة للتحصيل للتثبيتات ما، فإنه يتم إسترجاع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها لهذه التثبيتات، في هذه الحالة القيمة المحاسبية الصافية في نهاية 2014

=200000- (20000+20000+40000+15000+15000)=90000دج

هي أقل من القيمة القابلة لتحصيل المعدات 95000دج .

لذا ستقوم باسترجاع خسارة القيمة أي 40000دج المسجلة في نهاية السنة 2012 بالقيد المحاسبي الآتي:

		2014/12/31		
2915		خسارة القيمة عن المعدات	40000	
	7811	إسترجاع خسائر قيمة أصول غير الجارية		40000
		إسترجاع خسارة قيمة		

❖ بإفتراض أن للمؤسسة أراضي للبناء قيمتها الدفترية 10000000دج، في نهاية السنة 2010 قدرت قيمة الأراضي ب9500000دج

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

لذا ستقوم المؤسسة بتسجيل القيد الأتي:

		2010/12/31		
6811		مخصصات إهتلاك وخسائر قيمة أصول غير جارية	500000	
	2911	خسارة القيمة عن الأراضي		500000
		تسجيل إنخفاض قيمة الأراضي		

المطلب الثالث:مرحلة الإستغناء عن التثبيتات

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

❖ قامت مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري(OPGI) في 2014/07/01 ببيع معدات ب122500دج بشيك، حيث اشترتها في 2011/01/5 ب 150000دج وتهتلك على أساس فترة إستخدام 10 سنوات.

وقد قامت بالمعالجة المحاسبية على النحو الآتي :

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

150000-(150000×0.10×3.5 سنة)=97500دج

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

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

		2014/07/01		
68100		مخصصات إهتلاك معدات	7500	
	28150	إهتلاك معدات صناعية		7500
		قسط إهتلاك لفترة 6 أشهر من سنة 2014		
		(150000÷10)×12/6=7500دج		
		2014/07/01		
512		البنك	122500	
28150		إهتلاك معدات صناعية	52500	
	215	منشات تقنية- معدات		150000
	752	فائض قيمة خروج تثبيتات		25000
		بيع معدات		

❖ وفي 2014/03/09 باعت(OPGI) أجهزة إعلام آلي ب300000دج وقد تم شرائها في 2012/06/25ب 435000دج، تهتلك خلال 10سنوات

حيث عالجت هذه العملية على النحو الأتي:

قسط الإهتلاك السنوي =435000÷10=43500دج

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

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

		2014/03/09		
68101		مخصصات إهتلاك معدات إعلام آلي	7250	
	28181	إهتلاك معدات إعلام آلي		7250
		قسط الإهتلاك لفترة شهرين من سنة 2014		
		2014/03/09		
512		البنك	300000	
28181		إهتلاك معدات إعلام آلي	72500	
652		**ناقص قيمة عن خروج معدات إعلام آلي**	**62500**	
	218	معدات إعلام آلي		435000
		التنازل عن معدات إعلام آلي		

خلاصة

لقد تم التطرق إلى دراسة حالة تطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري، حيث تم تتبع إجراءات تسجيل وتقييم التثبيتات (المادية) في عملهم وحسب النتائج المتوصل إليها إتضح أن (OPGI) ليس لديها كل الحالات التي عالجها SCF فيما يخص التثبيتات حتى يتم إسقاطها على أرض الواقع، كما أنها لا ترى ضرورة لتطبيق عملية إعادة التقييم.

بتطبيق النظام المحاسبي المالي أصبحت القوائم المالية لمؤسسة (OPGI) تعبر عن حقيقة ذممها، لكن لم تصل بعد مصداقية قوائمها 100% وهذا لا يعني أن النظام المحاسبي المالي غير فعال وإنما يعقد السبب إلى أن المؤسسات لا زالت غير متمكنة في تطبيق النظام المحاسبي المالي أو بالأحرى تجهل بعض المفاهيم والقواعد الخاصة به وذلك راجع إلى إعتيادهم العمل بالمخطط المحاسبي الوطني وقصر فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي، كل هذا يزيد من عملية تقييم SCF بصعوبة، لذلك يمكن القول أنه ساهم في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة نوعا ما، لكن ربما يكون فعال أكثر وذلك بعد مرور وقت كافي على تطبيقه.

الخاتمة العامة

بعد إستعراض أسس تسجيل وتقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي(SCF) الذي تم إعداده على أساس معايير، اتضح أن هذا النظام إهتم بالتثبيتات، وخصصت لها معايير كثيرة من أجل معالجتها بأحسن الطرق ولتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة.

وما يجب الإشارة إليه أن هذا النظام (SCF) جاء بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية مغايرا تماما لما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط المحاسبي من بينها القيمة العادلة، قيمة المنفعة، مدة المنفعة، القيمة التبادلية، قيمة التحصيل، تدهور قيم التثبيتات، مفهوم المنافع الإقتصادية، وكذا المعالجة الخاصة لإهتلاك التثبيتات.

ومن خلال هذا البحث تم التطرق إلى أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيتات، حيث تبين أن النظام المحاسبي المالي عالج نقائص عديدة تخص معالجة التثبيتات في المخطط المحاسبي الوطني، كما أنه لا تكاد توجد أوجه تشابه بينهما، الأمر الذي تعدى تغيير أرقام الحسابات، كما أن النظام المحاسبي لا يخلو من نقائص هو الآخر مثال ذلك إعتباره فارق الحيازة غير قابل للإهتلاك إلا أنه ضمن قائمة الحسابات يظهر الحساب 2807"إهتلاك فارق الحيازة" وهذا فيه تناقض، بالإضافة إلى أنه يهدف إلى توفير معلومات دقيقة في حين يعتمد في الإهتلاك على تقدير المنافع الإقتصادية للتثبيت، فهل يجتمع التقدير مع الدقة؟ والسبب يرجع إلى أن النظام لا يزال في بدايته(04 سنوات فقط مرت على تطبيقه) بالإضافة إلى البيئة الإقتصادية الجزائرية التي هي في طور التنمية.

ومحاولة الإجابة على الإشكالية :" **ما مدى مساهمة تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة؟**

تم التوصل إلى النتائج الآتية:

أولا: نتائج إختبار الفرضيات

من خلال ما تم التعرض له في سياق البحث بدءا بالفصل الأول الذي تم التطرق فيه إلى الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي، ثم الفصل الثاني الذي تم تخصيصه لدراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي وأخيرا الفصل الثالث الذي يتضمن دراسة تطبيقية يمكن التأكد من صحة الفرضيات التي تم وضعها في مقدمة البحث كما يلي:

– فيما يخص الفرضية الأولى التي تنص على أن "النظام المحاسبي المالي أتى لتنظيم المعلومات المالية لتعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"، فقد تم تأكيدها من خلال الدراسة النظرية حيث تم التوصل إلى أن النظام المحاسبي المالي نظام من شأنه تنظيم المعلومات المالية من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

– الفرضية الثانية "التثبيتات تعني تلك الأصول التي يفترض أن تبقى في حوزة المؤسسة لفترة طويلة، تفوق مدة حياتها على العموم سنة واحدة" فقد تم تأكيدها في الجانب النظري من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص التثبيتات، حيث عرفها على أنها "تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة لأكثر من سنة".

– الفرضية الثالثة"يتم معالجة التثبيتات من خلال ثلاث مراحل، معالجة عند الشراء، عند الإستخدام، عند الإستغناء"من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم التأكد من هذه الفرضية حيث تمثل المرحلة الأولى(الإستحواذ) مرحلة حصول المؤسسة على الأصل الثابت وإثباته في الدفاتر بتكلفته سواء بتكلفة الحيازة أو الإنتاج...إلخ، أما المرحلة الثانية (الإستخدام) تبد من تاريخ الإستخدام الفعلي للأصل الثابت حتى يتم الإستغناء عنه، المرحلة الثالثة والأخيرة (الإستغناء) تبدأ مع نهاية خدمات التثبيت لأنه أصبح لا يعمل بكفاءة وقد يتم ذلك عن طريق بيعه، رميه أو إستبداله بأصل أخر.

– الفرضية الرابعة "قواعد تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية" الفرضية صحيحة لأن النظام المحاسبي المالي يقترح حلولا تقنية للتسجيل والتقييم المحاسبي للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص التثبيتات، ويقدم شفافية وثقة أكثر للحسابات والمعلومات المالية، الأمر الذي من شأنه التقوية من مصداقية المؤسسات ويمكنها من تحسين تنظيمها الداخلي وجودة إتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومة المالية.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث يمكن إستخلاص النتائج الآتية:

– إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه ترتكز على الجانب المالي والإقتصاي بدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى.

- تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطة والحذر، وتحرص على رصد إنخفاض قيمة التثبيت بهدف جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة.

- يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي فعال في تسجيل وتقييم التثبيتات، لما جاء به من تعديلات سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة التي من شأنها تصحيح الكثير من الأخطاء والنقائص التي إعترت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني، ويمكن أن نلخص أهم تعديلات الخاصة بالتثبيتات في النقاط الآتية:

❖ تم إحترام مبدأ درجة السيولة في تقسيم أصول الميزانية التي أصبحت تسهل عملية التحليل المالي، ويظهر ذلك في سندات المساهمة التي كانت في صنف الحقوق حسب المخطط المحاسبي الوطني وأصبحت في النظام المحاسبي المالي ضمن التثبيتات تحت عنوان التثبيتات المالية.

❖ أدرج النظام المحاسبي المالي حسابات في الأصول الثابتة توضع فيها مبالغ التثبيتات التي لم يتم ذكرها في الدليل المحاسبي، وهو الشيء الذي كان يعتبر من نقائص المخطط المحاسبي الوطني.

حيث نجد في النظام المحاسبي المالي:

الحساب208"التثبيتات المعنوية الأخرى".

الحساب218"التثبيتات المادية الأخرى".

الحساب 276"التثبيتات المالية الأخرى".

❖ بالإضافة أن النظام المحاسبي المالي أدرج حسابات جديدة كان المخطط المحاسبي الوطني يفتقد إليها (كحساب التنازل عن التثبيتات على الحساب)، وبالتالي قلل من عملية الإجتهاد في إيجاد التسجيل الصحيح بين المحاسبيين.

❖ قام النظام المحاسبي المالي بمعالجة العمليات التي تجاوزها المخطط المحاسبي الوطني مثل حيازة الإستثمارات على شكل إمتياز، العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار التمويلي، بناء العقارات على أراضي الغير....الخ.

❖ كما عالج النظام المحاسبي المالي العمليات التي كانت غامضة في المخطط المحاسبي الوطني مثل أين تسجل أعمال الصيانة الكبرى؟، أين تضاف تكلفة إقتناء محركات جديدة؟، وذلك عن طريق تحديد النظام المحاسبي المالي

لشروط الإعتراف بالتكاليف اللاحقة والمتعلقة بالتثبيتات في نفقات الدورة أو وجوب تسجيلها ضمن تكاليف الأصل الثابت المرتبط به. بالإضافة أن النظام المحاسبي المالي جاء بمفهوم جديد في التصنيف الصحيح للأصول الثابتة وهو ما يعرف "بالمركبات". إلا أن هناك كذلك عمليات غامضة في النظام المحاسبي المالي، كالتسجيل المحاسبي لإهتلاك التثبيتات في شكل إمتياز.

❖ عدم مواكبة المخطط المحاسبي الوطني للتطور الإقتصادي يظهر في إعتماد المخطط المحاسبي الوطني على التكلفة التاريخية في عملية تقييم التثبيتات، في حين هذا المشكل لا يظهر في النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على القيمة العادلة وفحص خسائر قيمة الأصول سنويا من خلال عملية إعادة التقييم بما يتماشى مع السوق.

التوصيات

- تأهيل المؤسسات الإقتصادية الوطنية عن طريق توضيح أهمية النظام المحاسبي المالي.

- القيام بتجديد النظام المحاسبي المالي كلما دعت الضرورة لذلك لجعله يساير التطورات الاقتصادية والتكنولوجيا، على المستوى الوطني والدولي، ولتفادي تجميده كما حصل مع المخطط المحاسبي الوطني .

- محاولة تفعيل المجلس الوطني للمحاسبة من خلال القيام بدورات تدريبية لمهنيين وأكاديميين في النظام المحاسبي المالي، والتنسيق بينهم من أجل إستخراج المهنيين للصعوبات ومحاولة الأكاديميين إيجاد الحلول والإقتراحات لها.

- تكوين إطارات في المحاسبة.

- القيام بملتقيات حول النظام المحاسبي المالي

- قيام المؤسسات بإجراء تربصات لمحاسبيها عن تقنيات المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي(SCF).

أفاق البحث

بعد دراسة موضوع البحث، تظهر إمكانية المواصلة فيه من عدة جوانب من خلال إعتباره أساسا لإعداد بحوث مستقبلية والتوسع فيها بحيث تشمل قطاعات إقتصادية أخرى وبنود أخرى للقوائم المالية مثل المخزونات، الخزينة ....الخ.

قائمة المراجع

1- الكتب

- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية AIS/IFRS** ، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر،2010.

- حواس صلاح، **المحاسبة العامة،دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر.
- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2009.

- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2008.

- عبد الرحمان عطية ،**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي** ، دار النشر جيطلي ،برج بوعريريج،2011.
- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي ،برج بوعريريج ،2009.
- كتوش عاشور، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2011.
- لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** ،دار النشر **LES PAGE BLEUES** ، **جانفي، 2012**.

- لعشيشي جمال، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**،دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
- محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010 .
- هوام جمعة ،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية AIS/IFRS،2009-2010** ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2010.

2- الرسائل والمذكرات الجامعية

2-1- رسائل دكتوراه

- حواس صالح، **التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره عل مهنة التدقيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2007-2008 .

- سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية**، دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه دولة،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر، 2010.

2-2- مذكرات الماجستير

- بوسبعين تسعديت، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، رسالة ماجيستر، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009-2010.

- رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة تبسة، 2010-2011.

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

3- المجلات

-كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا**، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،العدد السادس،2009.

4- القوانين التشريعية التنظيمية

- الجريدة الرسمية، العدد 47 ،المؤرخ في 25 نوفمبر2007.

- القانون رقم 11-07 ،الصادر بتاريخ 2007/11/25،المتضمن النظام المحاسبي المالي ،المواد 2-4-5.

- النظام المحاسبي المالي،(الجزائر :2008).

5- مواقع الأنترنت

-www. Arabic forextrading.com
-www. startimes.com
-www.bensaidani.yolasite.com
-www.golan.com