جامعة قاصدي مرباح – ورقلـــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر
في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنـــوان :

المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مؤسسة خزف الجنوب جامعة-الـــوادي-

من إعداد الطالبة :
مرخوفي هـــناء

تحت إشراف:
أ/عزاوي عمر

السنة الجامعية : 2011/2010

الإهـــــداء

إلى نبع الحنان ونور الدرب الوالدين الكريمين حفظهما الله

إلى جدتي الغالية أطال الله في عمرها

إلى خالي الغالي "أحـــمد" على مساعدته ومساندته لي كل ما إحتجت إليه

إلى العزيزة الحبيبة خالتي "سعيدة "

إلى الإخوة الأعزاء " وخاصة أحمد نور الإسلام والكتكوت محمد حسان"

إلى أختي الغالية "هـــــدى"

إلى خالتي الحبيبتين وزوجيهما وكل الأولاد

إلى رفيقة الدرب هناء و كل الصديقات أسماء ،هنية ،سعاد ، أمينة ونجاة،مريم منال ....

إلى كل الزميلات و الزملاء وخاصة طلبة قسم سنة ثانية ماستر دراسات محاسبية

إلى كل من علمني حرفا والى كل طالب علم ....

هـنـــاء

شكر وعرفان

لله الحمد والشكر على جميع نعمه وعلى إتمام هذا العمل،كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه

كما أتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف:الدكتور " عزاوي عمر "

والى كل أساتذتي الكرام ،إلى كل من ساعدني منهم

خاصة الأستاذ" بن زخروفة بوعلام " والأستاذ " مقدم خالد" جزاه الله خيرا وجعلها في ميزان حسناته

دون أن يفوتني شكر الأستاذ محافظ الحسابات " بلغيثار عيسى " على كل ما قدمه من مساعدة

وكذا السيد " لخضاري محمد الاخضر" على كل جهوده

شكرا لكل من ساعدني من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل.

الملخص

يتمحور موضوع الدراسة حول الأصول الثابتة و معالجتها المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية و صورتها في الجزائر التي تمثلت في النظام المحاسبي المالي، فتمت الدراسة من خلال عرض كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة من حيث الإعتراف، التقييم و الإهتلاك و بيان مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر وليد الإصلاحات في الجزائر لما تمليه معايير المحاسبة الدولية و جاء من أجل سد الثغرات الموجودة في سابقه و تم تطبيق ما جاء به هدا النظام على مؤسسة اقتصادية.

Résumé

Le thème central de l'étude sur les immobilisations et le traitement comptable en conformité avec les normes comptables internationales et son image en Algérie, qui a été le système de comptabilité financière. Propagé l'étude en montrant comment le traitement comptable des immobilisations en termes de reconnaissance, d’evaluation et d'amortissement, et l'ampleur de la réponse à système de comptabilité financière, ce qui est le résultat des réformes en Algérie, comme dicté par l'International Accounting Standards et vint à combler les lacunes de son prédécesseur et qu'il applique ce qu'il dit ce système sur l'institution économique.

الصفحة

الإهداء..... **I.**
شـــــكر..... **II.**
ملخص..... **III.**
قائمة الجداول ..... **IV.**
قـــائمة الأشكال ..... **V.**
قائمة الملاحق ..... **VI.**
قائمة الاختصارات ..... **VII.**

المقدمة العامة

الفصل الأول : المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية

تمهيد 02
المبحث الأول: الأصول الثابتة و معايير المحاسبة الدولية 03
المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية.....03
المطلب الثاني: تصنيف الأصول الثابتة وفق المرجعية المحاسبية 06
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق المرجعية المحاسبية 08
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة غير الملموسة.....09
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة الملموسة.....17
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية.....29
خلاصة الفصل 33

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد.....35
المبحث الأول: الأصول الثابتة و النظام المحاسبي المالي 36
المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي.....36
المطلب الثاني: تصنيف الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي.....38
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة..... 40
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المعنوية.....42
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المادية.....52

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية.....72
خلاصة الفصل 78
الفصل الثالث:دراسة حالة شركة(SARL) خزف الجنوب
تمهيد 80
المبحث الأول: تقديم المؤسسة.....81
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ونشاطها.....81
المطلب الثاني:العملية الإنتاجية.....81
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي.....83
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة للفترة الممتدة من 2010/01/01
إلى2010/12/31 85
المطلب الأول: متابعة تطور التثبيتات في المؤسسة 85
المطلب الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة 89
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المادية.....91
خلاصة الفصل 95
خاتمة 97
قائمة المراجع 101

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1-3)	تطور الاستثمارات في المؤسسة	86
(2-3)	تطور التثبيتات العينية	87
(3-3)	تطور التثبيتات المالية	88

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	الهيكلة الحالية للجنة معايير المحاسبة الدولية	05
(2-1)	معالجة تغيرات قيمة الأصول الثابتة المعنوية	16
(1-2)	حسابات الصنف-2-	40
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة خزف الجنوب	83
(2-3)	أعمدة بيانية توضح تطور الاستثمارات في المؤسسة	86
(3-3)	التثبيتات العينية	87
(4-3)	التثبيتات المالية	88

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الميزانية في2007/12/31	105
02	الميزانية في2008/12/31	106
03	الميزانية في2009/12/31	107
04	الميزانية في2010/12/31	108
05	جدول حسابات النتائج لسنة 2010	109

قـــــائمة الاختصارات

FASB	**FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD**	مجلس معايير المحاسبة المالية
IASB	**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD**	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE**	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IAS	**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**	معايير التقارير المالية
IFRIC	**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATION COMMITTEE**	لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية
SIC	**STANDING INTERPRETATION COMMITTEE**	اللجنة الدائمة لتفسير المعايير
CNC	**CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE**	المجلس الوطني للمحاسبة
SCF	**SYSTÈME COMPTABLE FINANCIER**	النظام المحاسبي المالي

كان قيام الجزائر بإصلاحات اقتصادية ضرورة حتمية، من أجل مواكبة الاقتصاد العالمي في ظل تداعيات العولمة ، وكذا انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، فمست هذه الإصلاحات مجالات عديدة ولعل من أبرزها إصلاح النظام المحاسبي وذلك لأن المخطط المحاسبي الوطني(35/75) أصبح لا يتماشى والوضع الراهن .

ويعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد وليد تخلي الجزائر على الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق إذ هو مستمد من معايير المحاسبة الدولية .

فالنظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق بشكل كبير ومعايير المحاسبة الدولية، إلا أن سريان العمل به يواجه عدة تحديات، تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد له ، مما يجعل المنافع المنتظرة من تطبيقه محل شك.

لقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بعدة مفاهيم جديدة، منها طرق جيدة للتقييم، تقسيمات لحسابات الميزانية غير تلك التي كان معمولا بها ، إذ أصبح للأصل أو الالتزام معيارا يجب التقيد به عند التسجيل المحاسبي .

فأصبحت عناصر الأصول تصنف حسب مدة بقائها في الكيان، فإن تجاوزت الدورة المالية الواحدة صنفت كأصول ثابتة وأدرجت ضمن الصنف الثاني (02) وفق مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي.

ولكن يبقى الإشكال مطروحا حول المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الأصول في ظل المستجدات و التغيرات الحاصلة في هذا المجال.

1- طرح الإشكالية: من خلال ما سبق ذكره تطرح الإشكالية التالية:

ما مدى استجابة المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية تطرح التساؤلات التالية :

- ما هي الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي وهل تتوافق وما تمليه معايير المحاسبة الدولية ؟
- هل أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تغيير جذري في المحاسبة عن الاستثمارات؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي؟
- ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية (مؤسسة خزف الجنوب كمثال) على قوائمها المالية؟.

2- فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي تتمثل في أصول مادية، معنوية وأصول مالية وهذا التصنيف للأصول يتوافق وما جاءت به معايير المحاسبة الدولية؛
- إن مرجعية النظام المحاسبي المالي تختلف بشكل جوهري عما كان معمولا به وفق المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص الاعتراف، التقييم والتصنيف؛
- تتم معالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي تبعا لمرجعيته والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية؛
- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على شكل ومضمون قوائمها المالية.

3- مبررات اختيار الموضوع : من أبرزها نذكر :

- الرغبة الشخصية بحكم أن الموضوع يندرج ضمن مجال التخصص؛
- باعتبار أن الموضوع من المواضيع الجديدة وكذا قابليته للبحث؛
- كمحاولة لفتح الآفاق لمن أراد التوسع والبحث في الموضوع؛
- كمساهمة لإثراء المكتبة وتزويدها به لقلة المراجع والبحوث ذات العلاقة.

4- أهداف البحث:

يهدف الموضوع محل الدراسة للإجابة عن الإشكالية المطروحة وإضافة إلى ذلك:

- محاولة للإجابة عن التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات؛
- التعريف بالأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي وتبيان مدى استجابة الأخير لما تمليه معايير المحاسبة الدولية؛
- تصنيف الأصول الثابتة وفق المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي؛
- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة كل صنف على حدا؛
- تطبيق المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي على مؤسسة اقتصادية.

5- أهمية الموضوع:

يكتسب الموضوع أهميته من خلال دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق الفعلي ومازالت الشكوك تراود كل من له علاقة من باحثين ومحاسبين و.....، حول الكيفية الصحيحة للتسجيل المحاسبي وفق متطلبات هذا النظام المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، ويرتكز على مفاهيم وأطر جديدة غير تلك التي كان معمولا بها.

6- حدود الدراسة:

لمعالجة الموضوع محل الدراسة تم التطرق إلى مايلي:

- المعايير المحاسبية الدولية من خلال تعريفها، الهيئات المختصة بها وأهدافها؛
- النظام المحاسبي المالي، تعريفه، أهميته وأهدافه؛
- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة والمتمثلة في الأصول الملموسة وغير الملموسة والأصول المالية؛
- أما دراسة الحالة فقد تمت على مؤسسة خزف الجنوب-بجامعة-حيث حاولنا تطبيق المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي.

7- منهج الدراسة:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، فكان الوصفي عند تناولنا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي ومعالجة الأصول الثابتة من خلالهما، أما التحليلي فيتعلق بالجانب التطبيقي (دراسة الحالة) .

8- الدراسات السابقة:

من بين الدراسات و البحوث السابقة و المتعلقة بالموضوع محل الدراسة نذكر :

- شناي عبد الكريم : تكييف القوائم المالية للقوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة ماجستير جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة 2009/2008.

حيث خلص الباحث إلى توضيح كيف ستكون القوائم المالية، وتناول أهم عنصر في هذا النظام المحاسبي ألا وهو التقييم مع إبراز مختلف القواعد الخاصة بالتسجيل و التقييم.

- زينب حجاج : المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني و معايير المحاسبة الدولية-دراسة تطبيقية للنظام المحاسبي المالي- مذكرة ماجستير جامعة سعد دحلب البليدة سنة2009.

تطرقت الباحثة للاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني حيث حددت أكبر عدد ممكن من النقائص لهذا الأخير، وكذا مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية و المخطط المحاسبي الوطني.

- محمد عبد الحكيم السايح :تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-سنة 2010.

تطرق الباحث لمحاسبة المؤسسة ومعايير المحاسبة الدولية من خلال تقديم تطورها التاريخي، أما في تقييم الأصول الثابتة ومعالجتها المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد فتطرق إلى النظام المحاسبي المالي ومقارنته بالمخطط المحاسبي السابق (35/75).

9- تقسيمات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث لثلاث فصول، خصص اثنين منهما للجانب النظري بينما عولج الجانب التطبيقي في الفصل الثالث وقسم كل فصل إلى مباحث ومطالب.

وفق الفصل الأول تطرقنا لمعايير المحاسبة الدولية وتصنيفها للأصول الثابتة وكذا المعالجة المحاسبية لهذه الأصول.

أما الفصل الثاني فخصص للمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي.

دراسة الحالة وهي تطبيق للنظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول الثابتة في مؤسسة اقتصادية عولجت ضمن الفصل الثالث.

الفصل الأول:

المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة

وفق معايير المحاسبة الدولية

الفصل الثاني:

المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة

وفق النظام المحاسبي المالي

تـــمهـــيد:

لقد شرعت الجزائر في تبني معايير المحاسبة الدولية، ويتجسد ذلك في سنها العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال، و لعل من أبرزها قانون النظام المحاسبي المالي الجديد، فأصدرت مدونة للحسابات و بالتالي المعالجة المحاسبية أصبحت بحسابات غير تلك الحسابات التي كانت يعمل بها سابقا و أصبح لكل أصل أو التزام معيار يجب التقيد به في عمليات التسجيل المحاسبي لتحقيق الجودة المطلوبة من عمليات التقييد.

حيث تغيرت قواعد العمل بصفة جذرية، فتغيرت المفاهيم و المعايير و قواعد حساب التكاليف، فأصبح الأصل يسمى تثبيت و الذي ينقسم بدوره إلى تثبيتات عينية و معنوية و مالية، و بالتالي كيف تتم المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ؟

فتناولنا هذا وفق مبحثين الأول يتناول الأصول الثابتة والنظام المحاسبي المالي أما الثاني فخصص للمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (المعنوية، العينية و المالية) حسب النظام المحاسبي المالي .

المبحث الأول: الأصول الثابتة و النظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المالي وليد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر تماشيا مع الوضع الراهن ،فيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى هذا النظام وتصنيفه لهذه الأصول .

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي

1-تعريف النظام المحاسبي المالي:

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 ، و ذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC . و قد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، و طبقا لهذا القانون فإن (المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها و تقييمها و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية)[1] .

و ضعت الجزائر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـــ 25 نوفمبر 2007، و الذي بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 20 جمادي الأول 1429 الموافق لـــ 26 ماي 2008. و تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من جانفي 2009، لكن و لاعتبارات عدة تقرر تأجيله إلى سنة أخرى، أي سنة 2010 بموجب الأمر رقم 02/08 المؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق لـــ 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008[2].

نشير أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجلوساكسوني، و مدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG .

2-خصائص النظام المحاسبي المالي:

و يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص هي :

- يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي ، و إعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا و شفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات و تقييمها و إعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات و تسهيل مراجعة الحسابات؛
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة و مقروءة تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات .

و يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، و معايير محاسبية، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة. و تشتمل الكشوف المالية على مايلي :

- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 ، المادة رقم 3 من القانون رقم07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي .

[2] مفيد عبد اللاوي: **النظام المحاسبي المالي الجديد** ، مزوار للطباعة و النشر و التوزيع، الوادي، الجزائر، 2008، ص 53.

- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية و حساب النتائج.

3-مجال التطبيق:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد02،04،05 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة،
- كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.[3]

4-أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي :

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي و الذي يهدف إلى: [4]

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- فرض رقابة على الشركات التابعة و الفروع للشركة الأم؛
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات ، إعادة تقييم عناصر الميزانية ، حساب الاهتلاكات ، كيفية معالجة المؤونات ، و توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة .

و تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي :

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كدا إعداد القوائم المالية ، مما يقلص من حالات التلاعبات؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 74 ، بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، القانون07 -11 المتعلق بالنظام المحاسبي المادة 03 ، ص3 .

[4] شنوف شعيب ، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص 65.

– يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، و تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛

– يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛

– يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛

– يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛

– يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا ، مما يدعم شفافية الحسابات ، و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛

– انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛

– تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛

– يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع ، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛

– يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛

– يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛

– يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛

– تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة و تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

المطلب الثاني: تصنيف الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي

1-تعريف الأصل:

هو عنصر له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة ، بحيث هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي (تحقيق منفعة) و يسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية[5] :

-احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية؛

-إمكانية مراقبته (قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضية الأساسية للمخاطر؛

-إمكانية تعريفه (لديه بطاقة تعريف) من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد؛

-إمكانية حساب تكلفته أو قيمته عند تقييمه بكل موثوقية عالية.

إذن تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية.تعتبر الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أصولا غير جارية (غير متداولة)،أما الأصول التي ليس لها هذه الصفة و تم اقتناءها – أساسا– للمعاملات قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة،إضافة إلى السيولة وشبه السيولة فهي أصول متداولة، كما أن الأصول التي يتم استئجارها(قرض الإيجار) لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.

[5] محمد السايح عبد الحكيم (2010/2009):**تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي** ،مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة ص56.

2- تصنيف الأصول الثابتة(التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

يقصد بالتثبيتات الأصول الثابتة ، وقد تكون تثبيتات عينية أو معنوية أو كلاهما ، حيث يقصد بالتثبيتات العينية أنها ذلك الأصل الذي هو في حوزة الشركة من أجل الإنتاج و تقديم الخدمات و الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية ، و الذي فترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد السنة المالية ، أما التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتجديد غير نقدي و غير مادي ، مراقب و مستعمل في إطار أنشطة عادية (العلامات ، البرامج المعلوماتية ، رخص الاستغلال ، الإعفاءات مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري ... لذلك يتم إدراج التثبيت العيني و المعنوي كأصل و لكن بشروط محددة[6] .

أدرج النظام المحاسبي المالي الجديد حسابات الأصول الثابتة في المجموعة الثانية من مدونة الحسابات الخاصة به ،حيث حدد عملية الإدراج والتقييم للحسابات بشروط خاصة من اجل اعتبارها أصل داخل المؤسسة ،وهذا ما جاء به القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـــ 26 يوليو 2008.

2-1- الأصول المعنوية : هي أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية ،يحتفظ به لاستخدامه في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره لآخرين أو لأغراض إدارية كبراءة اختراع، رخص استغلال وغيرها.[7]

2-2- الأصول المادية:أو التثبيت المادي هو أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج و تقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.

طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل:

-إذا كان من الحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به للكيان؛
-إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة .

2-3 - التثبيتات المالية: تكون الأصول المالية المملوكة للكيان من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية ،محل إدراج الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها وهي متمثلة في: [8]

-سندات المساهمة و الحسابات الدائنة؛
-السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة؛
-السندات المثبتة الأخرى (أقساط رأس المال أو توظيفات لها أجل استحقاق)؛
-القروض و الحسابات الدائنة (ح/ الدائنة لدى الزبائن ح/ الدائنة للاستغلال لأكثر من سنة، القروض لأكثر من سنة و المقدمة لأطراف أخرى أي للغير).
هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية = تثبيتات مالية (أصول مالية غير جارية) .

---

[6] القرار المؤرخ في 2008/07/26 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد:19 بتاريخ 2009/03/25، ص: 45

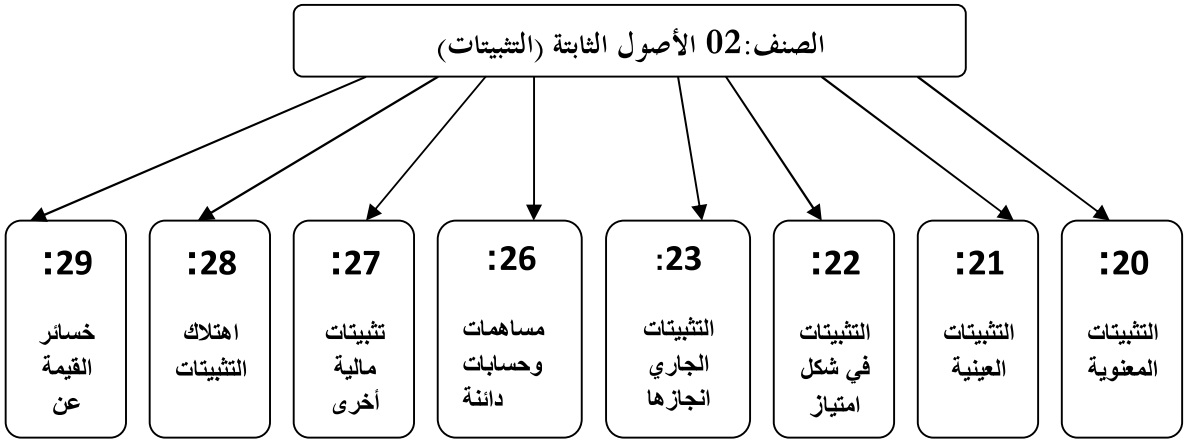
[7] les normes comptables internationales, IAS/IFRS, Les Pages Bleues, 2008, P : 53.

[8] نفس المرجع ،ص11

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم وتصنيفات جديدة تبعا للمرجعية المحاسبية الدولية، حيث تغيرت المفاهيم و المعايير و قواعد حساب التكاليف، فأصبح الأصل يسمى تثبيت و الذي ينقسم بدوره إلى تثبيتات عينية و معنوية و مالية كما سبق الذكر،عرف النظام المحاسبي المالي الأصل على أنه مورد يراقبه الكيان نتيجة لأحداث سابقة، و يترقب منه تدفق منافع اقتصادية مستقبلية[9] وتندرج الأصول الثابتة (التثبيتات) ضمن المجموعة الثانية الصنف-02-كما يلي:

الشكل(2-1): حسابات الصنف-2-



فالتثبيتات هي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة).[10] فطبقا للنظام المحاسبي المالي يتم تصنيف أصل في شكل تثبيت أو أصل متداول ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار أنشطة الكيان.[11]

و تتشكل التثبيتات من[12]:

- الأصول الموجهة للاستعمال الدائم لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأصول العينية و المعنوية؛
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

و بالتالي يمكننا تعريفها كما يلي: هي كل الأصول المنقولة و غير المنقولة، المادية و غير المادية، التي تراقبها المؤسسة بغرض الإنتاج، تقديم الخدمات، و الإيجار، و الاستخدام لأغراض إدارية في إطار الأنشطة العادية للكيان، و تكون قابلة للتحديد بشكل موثوق به، و تتجاوز مدة استعمالها السنة المالية الواحدة.[13]

وتقسم الأصول الثابتة وفق مدونة الحسابات في النظام المحاسبي المالي كمايلي:

---

[9] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 81.

[10] عبد الرحمان عطية: **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ، دار النشر جيطلي، برج بو عريرج، الجزائر،2009،ص 11.

[11] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 13.

[12] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 27، مرجع سابق، ص 10.

[13] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 08.

20 :**الأصول الثابتة غير المادية (المعنوية)**؛

203: مصاريف التطوير القابلة للتثبيت؛

204 :برمجيات المعلوماتية؛

205:براءات الاختراع، العلامات.....؛

207 :فرق الاقتناء.

21 :**الأصول الثابتة المادية**؛

211: الأراضي؛

212: تهيئة الأراضي؛

213: المباني؛

215: التركيبات الفنية، المعدات والأدوات الصناعية؛

218: الأصول الثابتة المادية الأخرى.

22 :**الأصول الثابتة في شكل امتياز**؛

221: الأراضي في شكل امتياز؛

222: تهيئة الأراضي في شكل امتياز؛

223: المباني في شكل امتياز؛

225: التركيبات الفنية، المعدات والأدوات الصناعية في شكل امتياز؛

228: الأصول الثابتة النادية الأخرى في شكل امتياز.

23: **الأصول الثابتة الجارية**؛

232: الأصول الثابتة المادية الجارية؛

237: الأصول الثابتة المعنوية الجارية؛

238: التسبيقات المدفوعة عن الأصول الثابتة.

26: **المساهمات والديون الملحقة بمساهمات (تتعلق بسندات الفروع والمجمعات)**.

27: **الأصول الثابتة المالية (السندات ، الأسهم ، الكفالات المدفوعة.....)**.

28: **اهتلاك الأصول الثابتة** ؛

280: اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية؛

281: اهتلاك الأصول الثابتة المادية؛

282: اهتلاك الأصول الثابتة الموضوعة في شكل امتياز.

29: **خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة**؛

290: خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة المعنوية؛

291: خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة المادية.

المطلب الأول: الأصول المعنوية

❖ **تعريف الأصول الثابتة المعنوية:**

عرفها النظام المحاسبي المالي حسب ما ورد في نص المادة 2.121 من النظام المحاسبي المالي و التي نصت على أن : التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي، تراقبه المؤسسة أو تستعمله في إطار أنشطتها العادية[14].

هي عبارة عن أصول قابلة للتحديد غير نقدية و غير مادية، تراقبها المؤسسة و تستعملها في إطار أنشطتها العادية ،[15] و هي تعبر عادة العلامات التجارية، و البراءات و الرخص، و مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

أما فارق الاقتناء: ينتج فارق الاقتناء عن تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج، و هو أ صل غير قابل للتحديد و بالتالي يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي هي بالتعريف أصول قابلة للتحديد[16].
وتتمثل الأصول الثابتة المعنوية في وفق مدونة الحسابات في:

20 الأصول الثابتة غير المادية (المعنوية):

- 203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت؛
- 204 برمجيات المعلوماتية؛
- 205 براءات الاختراع، العلامات....؛
- 207 فرق الاقتناء.

❖ **التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية و فارق الاقتناء.**

أ. التثبيتات المعنوية القابلة للتحديد:

1. تكاليف البحث و التطوير:

و قد فرق النظام المحاسبي المالي بين مرحلتي البحث و التطوير، حيث جاء نص المادة 15.121 كما يلي: " تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عند تحملها و لا يمكن تثبيتها". و حدد نص المادة 14.121 شروط تثبيت نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي في:[17]

- إذا كان الكيان ينوي و يمتلك القدرة التقنية و المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة؛
- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مرد ودية شاملة.

[14] نفس المرجع، ص 08.

[15] Eric DUMALANEDE, Abdelhamid BOUBAKUER : **Comptabilité générale conforme au SCF et aux IAS/IFRS**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2009, p 144.

[16] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 57.

[17] نفس المرجع، ص- ص 08- 09.

- **البحث**: هو عملية منظمة أو فحص انتقادي يهدف للحصول على معرفة جديدة ينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة، أو عملية أو أسلوب جديد، أو في إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة.
- **التطوير**: هو ترجمة نتائج البحث أو المعرفة الأخرى إلى خطة أو تصميم لمنتج أو لعملية جديدة، أو إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية سواء بغرض البيع أو الاستخدام.[18]

خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 203 لمصاريف التنمية القابلة للتثبيت، حيث يجعل هذا الحساب مدينا، و يقابله في الجانب الدائن الحساب 731 " إنتاج قيم ثابتة معنوية" و ذلك بعد تسجيل تلك الأعباء حسب طبيعتها في نفس السنة التي تم تحملها فيها.

إلا أن المصاريف المتعلقة بأي بتثبيت معنوي و تم إدراجها في الحسابات كأعباء بالنسبة للكشوف المالية لسنوات سابقة لا يمكن رسملتها و تثبيتها في تاريخ لاحق[19].

و يتم الإثبات المحاسبي لمصاريف التنمية القابلة للتثبيت و فق المراحل التالية:

6XX		حـــ/ الأعباء.	XXX	
	530/512	حـــ / بنك أو صندوق.		XXX
		تحمل الأعباء حسب طبيعتها		
		ــــــــــــــــــــ // ــــــــــــــــــــ		
203		حـــ/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.	XXX	
	731	حـــ / إنتاج قيم ثابتة معنوية.		XXX
		تثبيت مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.		
		ــــــــــــــ 12/31 من كل سنة ــــــــــــــ		
681		حـــ/ المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية.	XXX	
	2803	حـــ / اهتلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.		XXX
		إثبات قسط الإطفاء السنوي.		
		ــــــــــــــــــــ // ــــــــــــــــــــ		
2803		حـــ/ اهتلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.	XXX	
	203	حـــ / مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.		XXX
		ترصيد الاهتلاكات المتراكمة لمصاريف التنمية القابلة للتثبيت عند الإهتلاك الكلي (في أجل لا يتجاوز 20 سنة)		

[18] نفس المرجع ، ص، ص 84، 89.

[19] نفس المرجع، ص 57.

2. برامج الإعلام الآلي: و تتمثل في مختلف برامج الإعلام الآلي التي تقتنيها المؤسسة أو تقوم بتوليدها داخليا.

خصص النظام المحاسبي المالي لهذا النوع من الأصول الحساب الفرعي 204 الذي يظهر مدينا بقيمتها و يقابله في الجانب الدائن الحساب 731، أو أحد حسابات النقدية حسب الحالة و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

حالة الاقتناء

204		حـ/ برامج المعلوماتية و ما شابهها.	XXX	
	404	حـــ / مورد القيم الثابتة.		XXX
		فاتورة شراء برامج معلوماتية		
		——————— // ———————		
404		حـــ/ مورد القيم الثابتة.	XXX	
	512	حـــ / البنك.		XXX
		قيد التسديد		

حالةالإنشاء الداخلي

204		حـــ/ برامج المعلوماتية و ما شابهها.	XXX	
	731	حـــ / إنتاج قيم ثابتة معنوية.		XXX
		توليد برامج معلوماتية داخليا		

3. الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات : خص النظام المحاسبي المالي هذه الأنواع من الأصول المعنوية بالحساب الفرعي 205 و يكون التسجيل المحاسبي

و فق القيد:

حالة الاقتناء

205		حـ/ الامتيازات و الرخص البراءات و العلامات	XXX	
	404	حـــ / مورد القيم الثابتة.		XXX
		فاتورة شراء امتيازات ورخص		
		ــــــــــــــــــــــــ // ــــــــــــــــــــــــ		
404		حـــ/ مورد القيم الثابتة.	XXX	
	512	حـــ / البنك.		XXX
		قيد التسديد		

حالة الإنشاء الداخلي

205		حـ/ براءات الاختراع	XXX	
	731	حـــ / إنتاج قيم ثابتة معنوية.		XXX
		توليد براءة اختراع داخليا		

ب. فارق الاقتناء:

لقد أكد النظام المحاسبي المالي على ضرورة تمييزه عن بقية الأصول المعنوية القابلة للتحديد بالتعريف، لأنه أصل غير قابل للتحديد[20].

و فارق الاقتناء يمثل تلك الزيادة في تكاليف اندماج الأعمال – التي تتم المحاسبة عنها بطريقة الشراء– عن القيمة العادلة لصافي الأصول، و يمكن استهلاكها على مدى سنوات الاستفادة منها، و كافتراض مسبق فإن هذا العمر يجب أن لا يكون أكثر من 20 سنة .

عرف النظام المحاسبي المالي فارق الاقتناء على أنه كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول و الخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل. بمعنى أنه يعبر عن الفرق بين سعر الاقتناء و القيمة العادلة لصافي الأصول في تاريخ الإدماج[21].

و خصه بالحساب 207 حيث يسجل ضمن هذا الحساب فارق الاقتناء السلبي (إيراد)، أو الإيجابي الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج. و يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا.

[20] نفس المرجع ، ص 57

[21] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق ص 84.

و تطابقا مع ما ورد في الفقرة 109 من نص المعيار الدولي رقم 36 فإنه حسب النظام المحاسبي المالي "لا يمكن استرجاع خسائر القيمة التي تم إثباتها عن فارق الاقتناء خلافا لخسائر القيم التي تثبت عن أصول أخرى[22]".

و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

حالة فارق الاقتناء الموجب

سعر الشراء < القيمة الصافية للأصول بالقيمة العادلة.

207		حـ/ فارق الاقتناء.	XXX	
5/4/3/2		حـ/ أصول.	XXX	
	4/1	حـ / ديون.		XXX
	512	حـ / البنك.		XXX
		إدماج شركة "س" مع ظهور فارق الاقتناء الموجب		
		12/31		
681		حـ/ المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	XXX	
	2807	حـ / اهتلاك فارق الاقتناء.		XXX
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي		
681		31/ 12 من كل سنة	XXX	
	2907	حـ/ المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية		XXX
		حـ / خسائر القيم عن فارق الاقتناء.		
		إثبات الخسارة في القيمة عن فارق الاقتناء		

[22] نفس المرجع، ص 57.

حالة فارق الاقتناء السالب

سعر الشراء < القيمة الصافية للأصول بالقيمة العادلة.

5/4/3/2		حـــ/ أصول.	XXX	
	207	حـــ / فارق الاقتناء.		XX
	4/1	حـــ / ديون.		XX
	512	حـــ / البنك.		XX
		إدماج شركة "س" مع ظهور فارق الاقتناء الموجب		
207		ـــــــــ 12/31 من كل سنة لسنوات العمر الإنتاجي ـــــــــ	XXX	
		للأصول المتعلقة بفارق الاقتناء المحقق		
	77	حـــ/ فارق الاقتناء.		XXX
		حـــ /إيرادات غير عادية.		
		توزيع الإيراد الناتج عن فارق الاقتناء السالب على سنوات العمر الإنتاجي للأصول المتعلقة به		

لكن نجد تعارضا صريحا بين النظام المحاسبي المالي و معيار التقرير المالي IFRS03 من حيث الاعتراف بفارق الاقتناء السالب، الذي تتم معالجته طبقا لهذا المعيار كإيراد في حسابات النتائج ، كذلك بالنسبة لإطفاء فارق الاقتناء الموجب حيث لا يتم إطفاء فارق الاقتناء الموجب و إنما يخضع لاختبارات إعادة التقييم نهاية كل سنة للتأكد من وجود تدني في القيمة.

و يرجع ذلك الاختلاف إلى أن النظام المحاسبي المالي الذي بدأ مشروع إنجازه منذ 2001 فكانت المعالجة المحاسبية للشهرة طبقا للمعيار الدولي IAS22 الذي تم إلغائه و استبداله في 2004 بمعيار التقرير المالي IFRS03 .

- **اهتلاك التثبيتات المعنوية**: الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل المعنوي و يتم حسابه كعبء، إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه، و يفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما، و إذا حدث غير ذلك في حالات استثنائية يجب تبريرها في ملحق الكشوف المالية[23].

و يكون القيد المحاسبي كما يلي:

[23] نفس المرجع، ص 09.

		12/31		
681	280x	حـــ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات عن القيم الثابتة غير الجارية.	XXX	
		حـــ / اهتلاك القيم الثابتة المعنوية.		XXX
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي		

❖ **التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز:** يكون التقييد المحاسبي للتثبيتات المعنوية قيد الإنجاز حسب حالة إنجازها كما يلي:

1-حالة توليدها داخل المؤسسة

xx6		حـ/ الأعباء	XXX	
	53/51	حـــ / النقدية		XXX
		إثبات تحمل الأعباء		
		12/31		
237		حـــ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز	XXX	
	731	حـــ / الإنتاج المثبت للأصول المعنوية.		XXX
		إثبات الجزء الذي تم انجازه و المتعلق بالدورة المنتهية		
		بتاريخ اكتمال الانجاز		
20x		حـــ/ تثبيتات معنوية	XXX	
	237	حـــ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز		XXX
		إثبات اكتمال الإنجاز		

2-حالة الإنجاز من طرف الغير

		12/31		
237		حـ/ تثبتات معنوية قيد الإنجاز	XXX	
	404	حـــ / مورد القيم الثابتة		XXX
		فاتورة وضعية أشغال تثبت الجزء المنجز		
		بتاريخ اكتمال الانجاز		
20x		حـــ/ تثبتات معنوية	XXX	
	237	حـــ/ تثبتات معنوية قيد الإنجاز		XXX
		إثبات اكتمال الإنجاز		

❖ **إعادة تقييم التثبيتات المعنوية:**

في إطار المعالجة المرخص بها يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج في أولي الحسابات على أساس تكلفته، أن يدرج على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب الشروط التالية[24]:

- ❖ تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال؛
- ❖ بعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها؛
- ❖ إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عق بإعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق أن تم إدراجها كعبء في الحسابات؛
- ❖ إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة، فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أمول خاصة في هذا الأصل نفسه، ثم يقيد الرصيد الصافي للخسارة إن وجد ضمن حسابات الأعباء.

❖ **خسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية:**

يجب على كل مؤسسة بالنسبة لكل تثبيت معنوي مقارنة قيمته القابلة للاسترداد و قيمته المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات في نهاية كل الدورة، و في كل مرة إذا كان هناك دليل على خسارة في القيمة ، يجب أن ترجع القيمة المحاسبية الصافية إلى المبلغ القابل للاسترداد[25].

و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- حالة عدم تسجيل فائض قيمة سباق لهذا الأصل أو تجاوز الانخفاض الفائض المسجل

في هذه الحالة يعترف بخسارة القيمة كمصروف ضمن قائمة الدخل للفترة الجارية وفق القيد التالي:

		——— 12 /31 ———		
681	290 x	**حـ / مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيم – تثبيتات–.**	XXX	
		حـــ / خسائر القيم عن تثبيتات معنوية .		XXX
		إثبات عبء الخسارة في القيمة		

[24] نفس المرجع، ص- ص 10-11

[25] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 71.

- حالة سبق تسجيل فائض قيمة لهذا الأصل نسجل:

104	290x	12/31 حـ / فارق إعادة التقييم. حـــ / خسائر القيم عن تثبيتات معنوية. امتصاص خسارة تدني القيمة من الفائض سابق التكوين للأصل x	XXX	XXX

-حالة تحقيق فائض إيجابي سبقه الاعتراف بخسارة في القيمة:

حيث يتم استرجاع خسائر القيم التي سبق الاعتراف بها و تسجل ضمن النواتج، ثم يعترف بالفرق إن وجـــد ضمن رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان فارق التقييم.

290x	781	12 /31 حـــ/ خسائر القيمة عن تثبيتات معنوية . حـــ / استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة الأصول الثابتة . استرجاع الخسارة في القيمة في الحدود التي سبق الاعتراف بها	XXX	XXX

❖ **التنازل عن التثبيتات المعنوية:**

تحدد الأرباح و الخسائر الناتجة وضع أصل معنوي خارج الخدمة، أو التنازل عنه بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية، و القيمة المحاسبية الصافية للأصل و تدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء و فق القيود التالية[26]:

- حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية و تحقيق ربح:

681	280x	بتاريخ عملية التنازل حـــ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيم –الأصول غير المتداولة. حـــ / اهتلاك التثبيتات المعنوية. إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للاهتلاك و تاريخ التنازل	XXX	XXX

[26] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق ، ص 57.

	XXX	ـــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــ		
	XXX	حـــ / فائض التقييم المسجل عن الأصل x		104x
	XXX	حـــ / الإهتلاك المتراكم للأصل x .		280x
		حـــ / الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة.		462
XXX		حـــ / التثبيت المعنوي X	20x	
XXX		حـــ / فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية[27].	752	
		إثبات التنازل عن تثبيت معنوي بما يزيد عن قيمته الدفترية		
	XXX	ـــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــ		
		حـــ/ البنك أو الصندوق.		530/512
XXX		حـــ / الحقوق الناتجة عن التنازل عن القيم الثابتة.	462	
		إثبات عملية التسديد		

- حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية و تحقيق خسارة:

		ـــــــــــــــــــ بتاريخ عملية التنازل ـــــــــــــــــــ		
	XXX	حـــ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيم –الأصول غير المتداولة.		681
XXX		حـــ / اهتلاك التثبيتات المعنوية.		
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للإهتلاك و تاريخ البيع	280x	
		ـــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــ		
		حـــ / الإهتلاك المتراكم للتثبيت المعنوي x .		
		حـــ / الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة.		280x
	XXX	حـــ / نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية.		462
	XXX	حـــ / التثبيت المعنوي X		652
	XXX			
XXX		إثبات بيع التثبيت المعنوي بأقل من قيمته الدفترية		
		ـــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــ	20x	
	XXX	حـــ/ البنك أو الصندوق.		
		حـــ / الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة.		530/512
XXX				
		إثبات عملية التسديد	462	

و تسترجع أية خسارة في القيمة تم إثباتها عن الأصل محل التنازل وفق القيد:

[27] نفس المرجع المادة: 12.121، ص 09.

290x	**781**	**ـــــــــــــــــ بتاريخ عملية التنازل ـــــــــــــــــ** **حـــ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية.** **حـــ / استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة الأصول الثابتة .** **استرجاع الخسارة في القيمة التي سبق الاعتراف بها**	**XXX**	**XXX**

المطلب الثاني: التثبيتات المادية

هي أصول ملموسة تحوزها المؤسسة بغرض الإنتاج، أو تقديم الخدمات، أو الإيجار، أو الاستخدام لأغراض إدارية و يفترض أن تتعدى مدة استعمالها السنة المالية الواحدة.[28]

التثبيتات العينية هي الموجودات الملموسة وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات و المنشآت و المعدات تمتلكها المؤسسة إما :

– بقصد استخدامها في إنتاج السلع و الخدمات أو بقصد تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.
– و يتوقع و يفترض فيها أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.

وهي تندرج ضمن الحساب 21 و ينقسم هو بدوره إلى:

-211 الأراضي؛
-212 عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي؛
-213 البناءات ؛
-215 المنشات التقنية ، المعدات و الأدوات الصناعية؛
-218 التثبيتات العينية الأخرى.

يتم الاعتراف بالتثبيتات المادية طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول في النظام المحاسبي المالي لا تدرج التثبيتات العينية (الممتلكات، التجهيزات، المعدات) في الحسابات كأصل إلا إذا تحقق الشرطين التاليين.[29]

- عندما يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل؛
- عندما يمكن للمؤسسة قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية يمكن تجميع مبالغ العناصر غير الهامة مع عناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة، كما يمكن أن لا تطبق معايير الاعتراف على العناصر قليلة الأهمية[30] ، إذ يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية لبتي تم استخدامها فيها، و عليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات[31] .

[28] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 40.
[29] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 08.
[30] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 27، مرجع سابق، ص 09.
[31] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 08.

كما تحتاج المؤسسة إلى تقييم درجة التأكد من المنفعة الاقتصادية المستقبلية و ذلك للتعرف على ما إذا كان العنصر يتوافق مع الشرط الأول للاعتراف في ضوء الأدلة المتاحة حينذاك، كما أن و جود درجة التأكد الكافية من احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة يستلزم من المؤسسة أن تتأكد من نقل المخاطر و المنافع المتعلقة بالأصل إليها. إذ أنه قبل انتقال عنصري المخاطر و المنافع يمكن إلغاء معاملة اقتناء الأصل دون تحمل عبء كبير في العادة، و من ثم فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل.

إن قطع الغيار و معدات الصيانة ذات الخصوصية في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، و كان المؤسسة تنوي استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة، كما تعتبر مكونات أصل كعناصر منفصلة إذا كانت مدتها النفعية تختلف عن بعضها البعض، أو كانت تقدم منافع اقتصادية بأشكال مختلفة[32]

❖ **التقييم الأولي للتثبيتات العينية.**

1. حالة الاقتناء:

يجب قياس الأصول الثابتة الملموسة عند الاعتراف بها كأصل مبدئيا على أساس تكلفتها، و تتضمن تكلفة الممتلكات والتجهيزات والمعدات ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود، و يستنزل أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة للوصول إلى سعر الشراء[33].

ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة[34] :

- تكلفة تهيئة المكان.
- تكاليف المناولة و التوصيل المبدئية.
- تكاليف التركيب.
- الرسوم المهنية مثل مصاريف المعماريين و المهندسين.
- تكاليف القرض في حالة تمويل اقتناء الأصل الثابت بقرض من الغير، و كانت تهيئة الأصل للاستخدام تحتاج لفترة زمنية طويلة، كما هو الحال عند اقتناء المباني بالتشييد، يجب رسملة الفوائد المدينة على القرض الذي تم إبرامه خصيصا لتمويل تشييد المباني (أي إضافتها لتكلفة الاقتناء).
- التكلفة المقدرة لتفكيك و إزالة أصل و استعادة الموقع [35] .

[32] Cabinet Alliance Experts - CPE Sonatrach : Système comptable financier, **p** - p 5,6.

[33] أحمد نور، مرجع سابق، ص465.

[34] Anne Le MANH, Catherine MAILLET et Mohamed BENKACI :_Normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti Edition, Alger, Algérie, 2009, p 38.

[35] شعيب شنوف، الجزء 2، ص 95.

و نجد أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع هذا الطرح إذ أن التثبيتات المادية تدرج في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة و التي تتضمن:

- تكاليف الاقتناء؛
- التركيب؛
- جميع الرسوم المدفوعة و الأعباء المباشرة الأخرى؛
- التكلفة المتوقعة لتفكيك تثبيت بعد انقضاء عمره الإنتاجي أو كلفة تجديد موقع.

إلا أن المصاريف الإدارية و العامة و مصاريف الانطلاق في النشاط لا تدخل ضمن هذه التكاليف[36].

2. حالة الإنشاء أو التصنيع داخل المؤسسة ذاتها:

إن تكلفة التثبيتات المادية التي تقوم المؤسسة بإنشائها أو تصنيعها داخليا، و طبقا للنظام المحاسبي المالي تتضمن كل تكاليف العمالة و المواد الأولية، و كل التكاليف المباشرة الداخلة في عملية الإنشاء أو التصنيع، بالإضافة إلى التكلفة المتوقعة لتفكيك التثبيت بعد انقضاء عمره الإنتاجي أو كلفة تجديد موقع[37] .

3. حالة المبادلة:

يمكن اقتناء أي أصل ثابت مادي عن طريق استبدال كلي أو جزئي مع بنود مختلفة من الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو غيرها من الموجودات. و تقاس تكلفة تلك البنود بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المضحى به بعد تسويتها بالمبالغ النقدية المتبادلة أو ما في حكمها[38] .

و في المبادلة عادة ما نميز بين حالتين:

- حالة الاستبدال بأصل مماثل:

و لقد نص النظام المحاسبي المالي على أن الأصول المكتسبة عن طريق المبادلة بأصول تماثلها يتم تقييمها بالقيمة المحاسبية (الدفترية) للأصول المقدمة للمبادلة

- حالة الاستبدال بأصول غير مماثلة:

نص النظام المحاسبي المالي على أن التثبيتات المكتسبة عن طريق استبدالها بأصول غير مماثلة تقيم بالقيمة الحقيقية (العادلة) للأصول المتنازل عنها [39].

[36] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 08.

[37] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 08.

[38] أحمد نور، مرجع سابق، ص 492.

[39] نفس المرجع، ص 07.

3. الأصول الثابتة المادية الناتجة عن عقود الإيجار:

عقد الإيجار هو عقد يمنح بموجبه المؤجر إلى المستأجر الحق في استخدام أصل معين مقابل إيجار يدفع دوريا، لقد فرق المعيار الدولي رقم 17 بين نوعين من الإيجار[40] :

- عقد الإيجار التمويلي: و تترتب على هذا العقد عملية تحويل شبه كلية للمخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل محل عقد الإيجار التمويلي، ومقترنا بخيار تحويل ملكية الأصل للمستأجر في نهاية حياته الإنتاجية[41].
- عقد الإيجار التشغيلي: هو ذلك العقد الذي ينح بموجبه المؤجر إلى المستأجر الحق في استخدام أصل معين و لفترة زمنية محددة، مع احتفاظ المؤجر بملكية الأصل و ما ينطوي على ذلك من مخاطر عادية.

و عرفه النظام المحاسبي المالي تحت مسمى الإيجار البسيط بأنه كل عقد آخر غير عقد الإيجار التمويلي.لقد اتبع النظام المحاسبي المالي متطلبات التقرير 13 في تصنيف عقود الإيجار حيث جاء نص المادة 1.135 كما يلي: " تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية(الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته..."

مع ذكر جميع المعايير السابقة مضيفا إليها معيار أن تكون الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة. [42]

تقيدا بمبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، يدرج الأصل محل عقد الإيجار التمويلي كأصل في حسابات المستأجر ابتداء من تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ.

و يدرج المستأجر الأصل محل عقد الإيجار التمويلي في دفاتره بقيمته العادلة أو القيمة الحالية (المحينة) للمدفوعات المستقبلية أيهما أقل. و يقابله في الجانب الدائن بنفس المبلغ الحساب 167 الديون المترتبة على عقد الإيجار- تمويل [43] .

و بما عقد الإيجار يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية، فإن الأصل المستأجر يكون موضوع اهتلاك في دفاتر المستأجر فقط، و في حالة لم يكن هناك يقين من طرف المستأجر حول امتلاك الأصل في نهاية مدة العقد فإن الأصل يجب أن تهتلك بشكل كامل على العمر الإنتاجي أو مدة العقد أيهما أقصر[44] .

أما الدفعات التي يقوم المستأجر بدفعها إلى المؤجر فيتم توزيع قيمتها في دفاتر المستأجر بين مصروف الفائدة و تخفيض الالتزامات، حيث يعتبر جزء منها مصروف الفائدة و الباقي تسديد لقيمة الالتزام المثبت عند الاستئجار[45].

---

[40] فالتر ميجس، روبرت ميجس، مرجع سابق، ص 827.

[41] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 19.

[42] نفس المرجع.

[43] نفس المرجع.

[44] نفس المرجع، ص 20.

[45] زينب حجاج مرجع سابق، ص 89.

4.الأصول الثابتة المادية في شكل امتياز:

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد، يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز)، إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز)، حق الامتياز(كاستغلال قيم ثابتة) لمدة محددة عادة ما تكون طويلة. مقابل تلقي أتاوى دورية عادة ما تكون سنوية ، مثل عقود الإجارة الزراعية، المقالع....إلى آخره[46] . و نشير هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يشر إلى طريقة تقييم التثبيتات المحصل عليها في شك امتياز.

❖ **التسجيل المحاسبي:**

1. حالة الاقتناء: يكون القيد المحاسبي في هذه الحالة كما يلي:[47]

		بتاريخ عملية الاقتناء		
21x		**حـــ/ تثبيتات عينية.**	**xxx**	
	404	**حـــ / مورد الثبيتات.**		**xxx**
		فاتورة إقتناء تثبيتات عينية		
		**// **		
404		**حـ/ مورد القيم الثابتة.**	**xxx**	
	512 / 530	**حـــ / البنك.أو الصندوق.**		**xxx**
		قيد التسديد		

2. حالة الإنشاء أو التصنيع داخل المؤسسة ذاتها:

تمر حالة الإنشاء أو التصنيع الداخلي بعد مراحل و قد تتجاوز السنة المالية الواحدة، لذلك و تقيدا بمبدأ استقلالية الدورات فإنه في نهاية كل سنة مالية يتم إثبات الجزء المنجز و المتعلق بتلك السنة بغرض فصل أعباء و إيرادات كل دورة عن الأخرى.

و بالرغم من أن التثبيتات قيد الإنجاز لا تلبي الشرط الأول للاعتراف بالتثبيتات إذ لا يمكن احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من أصول لم يكتمل إنجازها بعد، إلا أن النظام المحاسبي المالي صنفها ضمن التثبيتات.

[46] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**الجريدة الرسمية**، العدد 19 ، مرجع سابق، ص59

[47] نفس المرجع، ص 57.

ويكون التسجيل المحاسبي للتثبيت المادي قيد الإنجاز حتى اكتمال الإنجاز من خلال الحالتين التاليتين:

- حالة الإنجاز داخل المؤسسة: يكون القيد كما يلي:[48]

6xx		حـ / أحد حسابات الأعباء.	xxx	
	512/31	حـ/ البنك أو الصندوق		xxx
		إثبات تحمل الأعباء		
		ـــــــــــــ بتاريخ 12/31 ـــــــــــــ		
232		حـ /قيم ثابتة مادية قيد الإنجاز	xxx	
	732	حـ / الإنتاج المثبت للأصول العينية.		xxx
		إثبات الإيراد المتعلق بالجزء المنجز		
		ـــــ بتاريخ اكتمال عملية الإنشاء أو التصنيع ـــــ		
21x		حـ/ تثبيتات عينية.	xxx	
	232	حـ / قيم ثابتة مادية قيد الإنجاز		xxx
		إنشاء أو تصنيع تثبيتات عينية داخليا		

- حالة الإنجاز من طرف الغير : يكون القيد على الشكل التالي[49]:

		ـــــــــــــ بتاريخ 12/31 ـــــــــــــ		
232		حـ /قيم ثابتة مادية قيد الإنجاز	xxx	
	404	حـ / مورد القيم الثابتة		xxx
		وضعية أشغال تثبت الجزء المنجز		
		ـــــ بتاريخ اكتمال عملية الإنشاء أو التصنيع ـــــ		
21x		حـ/ تثبيتات عينية.	xxx	
	232	حـ / قيم ثابتة مادية قيد الإنجاز		xxx
		إنشاء أو تصنيع تثبيتات عينية داخليا		

[48] نفس المرجع، ص 60.

[49] نفس المرجع، ص 60.

3. حالة الحصول على الأصل في شكل مساهمة (حالة الشركات):

في هذه الحالة يكون القيد كمايلي:[50]

456		حـ/ الشركاء العمليات على رأس المال.	xxx	
	101	حـــ / رأس المال.		xxx
		الوعد بالمساهمة		
		ـــــــــــــــ // ـــــــــــــــ		
101		حـــ/ رأس المال.	xxx	
	456	حـــ / الشركاء العمليات على رأس المال.		xxx
		قيد التسديد		

4. حالة الحصول على الأصل في شكل إعانة استثمار:

"131" إعانات التجهيز: هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها. و تسجل التثبيتات العينية المحصل عليها في شكل إعانة على النحو التالي[51] :

441		حـ / الدولة و الجماعات العمومية (الإعانات المطلوب استلامها).	xxx	
	131	حـــ / إعانات التجهيز.		xxx
		مرحلة الاعتراف بالإعانة كإيراد مؤجل		
		ـــــــــــــــ // ـــــــــــــــ	xxx	
21x		حـــ / تثبيتات عينية.		xxx
	441	حـــ / الدولة و الجماعات العمومية (الإعانات المطلوب استلامها).		
		مرحلة استلام الإعانة في شكل قيمة ثابتة.		
131		ـــــــــــــــ 31/ 12 من كل سنة من عمر الإعانة ـــــــــــــــ	xxx	
		حـــ / إعانات التجهيز.		xxx
	754	حـــ / أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية.		
		مرحلة استهلاك الإعانة		

[50] جمعة هوام، مرجع سابق، ص 224.

[51] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**الجريدة الرسمية**، العدد 19 ، مرجع سابق، ص 54.

5. حالة الحصول على الأصل عن طريق المبادلة:

- حالة الاستبدال بأصل مماثل:

و يكون التسجيل المحاسبي في هذه الحالة كما يلي[52]:

		ـــــــــــــــــــ بتاريخ عملية المبادلة ـــــــــــــــــــ		
681		حـــ / مخصصات الإهتلاك.	xxx	
	281X	حـــ / اهتلاك التثبيتات العينية		xxx
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للإهتلاك و تاريخ المبادلة		
		ـــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــ		
21x		حـــ / الأصل الثابت المادي (جديد).*	xxx	
281x		حـــ / الإهتلاك المتراكم – للأصل ث المادي (قديم) .	xxx	
	21xx	حـــ / تثبيت عيني(قديم) بالقيمة الدفترية.		xxx
	51/53	حـــ / النقدية.		xxx
		إثبات مبادلة الأصل الثابت المادي بأصل جديد يماثله		

أما إذا كانت قيمة المبادلة للأصل المستغنى عنه أقل من قيمته الدفترية، فإن الخسارة الناجمة عن ذلك يجب الاعتراف بها و يكون القيد كالتالي:

		ـــــــــــــــــــ بتاريخ عملية المبادلة ـــــــــــــــــــ		
681		حـــ / مصروف الإهتلاك.	xxx	
	281X	حـــ / اهتلاك التثبيتات العينية		xxx
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للإهتلاك و تاريخ المبادلة		

[52] فالتر ميجس، روبرت ميجس ص- ص 636- 637.

* يظهر التثبيت العيني المحصل عليه في إطار عملية المبادلة بتثبيت مماثل بالقيمة الدفترية للتثبيت المستغنى عنه، مضافا إليها قيمة النقدية المدفوعة لإتمام عملية المبادلة، بمعنى أن التثبيت المحصل عليه لا يظهر بقيمته الحقيقية في دفاتر المؤسسة .

		ـــــــــــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــــــــــ		
21x		حـــ / الأصل الثابت المادي (جديد)	XXX	
281x		حـــ / الإهتلاك المتراكم – للأصل ث المادي (قديم) .	XXX	
652		حـــ / نواقص القيم عن خروج الأصول الثابتة (خسارة المبادلة).	XXX	
	21xx	حـــ / الأصل الثابت المادي(قديم) بالقيمة الدفترية.		XXX
	51/53	حـــ / النقدية.		XXX
		إثبات مبادلة الأصل الثابت المادي بأصل جديد يماثله و تحمل خسارة		

- حالة الاستبدال بأصل غير مماثل: و يكون التسجيل المحاسبي عن هذه الحالة كما يلي[53] :
  - حالة تحقيق مكاسب:

		ـــــــــــــــــــــــــــ بتاريخ عملية المبادلة ـــــــــــــــــــــــــــ		
681		حـــ / مصروف الإهتلاك.	XXX	
	281X	حـــ / اهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للإهتلاك و تاريخ المبادلة		
21x		ـــــــــــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــــــــــ		
281x		حـــ / تثبيت عيني (جديد) بالقيمة العادلة	XXX	
	21xx	حـــ / الإهتلاك المتراكم – للأصل ث المادي (قديم) .	XXX	
		حـــ / تثبيت عيني (قديم) بالقيمة الدفترية.		XXX
	51/53	حـــ / النقدية.		XXX
	752	حـــ فوائض القيم عن خروج الأصول الثابتة (مكاسب المبادلة).		XXX
		إثبات مبادلة الأصل الثابت المادي بأصل جديد لا يماثله		

[53] دونا لد كيسو، جيري و ويجانت، مرجع سابق، ص- ص 471- 472.

- حالة تحقيق خسائر:

		ـــــــــــــــــــــــ بتاريخ عملية المبادلة ـــــــــــــــــــــــ		
681		حـــ / مخصصات الإهتلاك.	XXX	
	281X	حـــ / اهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للإهتلاك و تاريخ المبادلة		
		ـــــــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــــــ		
21x		حـــ / الأصل الثابت المادي (جديد) بالقيمة العادلة		
281x		حـــ / الإهتلاك المتراكم – للأصل ث المادي (قديم) .	XXX	
652		حـــ / نواقص القيم عن خروج الأصول الثابتة (خسارة المبادلة).	XXX	
		حـــ / الأصل الثابت المادي(قديم).ق الدفترية	XXX	
	21xx	حـــ / النقدية.		XXX
	51/53	إثبات مبادلة الأصل الثابت المادي بأصل جديد يماثله و تحمل خسارة		XXX

6. حالة الحصول على الأصل في إطار عقد الإيجار تمويل:

يكون القيد كمايلي[54]:

21X		حـ/ قيم ثابتة مادية.	XXX	
	167	حـــ / ديون على عقد الإيجار التمويلي.		XXX
		استئجار تثبيتات عينية في إطار عقد الإيجار التمويلي		
		ـــــــــــــــ 12/31 من كل سنة مدة العقد ـــــــــــــــ		
167		حـــ/ ديون على عقد الإيجار التمويلي.	XXX	
661		حـــ/ أعباء الفوائد.	XXX	
	512	حـــ / البنك.		XXX
		دفع قسط الإيجار السنوي مع الفائدة (استهلاك الدين بقيمة القسط المدفوع)		
681		ـــــــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــــــ		
		حـــ/ المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية.	XXX	
	21X	حـــ / تثبيتات عينية.		XXX
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي.		

[54] شعيب شنوف، الجزء 2، مرجع سابق، ص 275.

7. حالة الحصول على تثبيتات في شكل امتياز:

لقد فصل النظام المحاسبي المالي التثبيتات شكل امتياز عن بقية التثبيتات و خصص لها الحساب 22، و لم يحدد النظام المحاسبي المالي طريقة تقييم هذا النوع من التثبيتات. و تكون المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الأصول وفق القيود التالية:[55]

22X		حـــ/ قيم ثابتة في شكل امتياز.	XXX	
	229	حـــ / حق مانح الامتياز.		XXX
		الحصول على قيم ثابتة في شكل امتياز		
		ـــــــــــــــ 31 /12 من كل سنة ـــــــــــــــ		
651		حـــ/ الأتاوى المترتبة على الامتيازات.	XXX	
229		حـــ/ حق مانح الامتياز.*	XXX	
	282	حـــ / اهتلاك القيم الثابتة الموضوعة موضع امتياز.		XXX
	512/530	حـــ / البنك أو الصندوق.		XXX
		إثبات قسط الاهتلاك السنوي مع تسديد الأتاوى المترتبة على الامتياز.		
		ـــــــــــــــ بتاريخ نهاية مدة عقد الامتياز ـــــــــــــــ	XXX	
229		حـــ/ حق مانح الامتياز.		XXX
	22X	حـــ / مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.		
		إرجاع القيم الثابتة موضوع الامتياز لمانحيها مع خصم الاهتلاكات		

- **التكاليف اللاحقة.**

في النظام المحاسبي المالي النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية التي سبق إدراجها في الحسابات في شكل تثبيتات، يتم الاعتراف بهذه النفقات كعبء من أعباء السنة المالية التي تم إنفاقها خلالها هذا إذا كانت تهدف للحفاظ على الحالة الراهنة للأصل و جعله يعمل بشكل عادي.

أما إذا كانت تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، فإنها ترسمل و تظهر في الحسابات في شكل تثبيتات و تظهر كزيادة في قيمة الأصل[56].

[55] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**الجريدة الرسمية**، العدد 19 ، مرجع سابق، ص60.

* بالرغم من أن مدونة الحسابات في النظام المحاسبي المالي تتضمن الحساب 682 " المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسائر قيمة الأصول الموضوعة موضع امتياز" إلا أن النظام المحاسبي المالي نص على اهتلاك هذا النوع من الأصول عن طريق ترصيد جزئي للحساب 229 "حق مانح الامتياز".

[56] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**الجريدة الرسمية**، العدد 19 ، مرجع سابق، ص08.

- **التسجيل المحاسبي لقسط الإهتلاك السنوي.**

يجعل الحساب الفرعي 281x دائنا في نهاية الدورة المحاسبية بقيمة قسط الإهتلاك السنوي للقيم للتثبيت العيني المعني، مقابل جعل الحساب 681 " مخصصات الاهتلاكات عن القيم الثابتة " مدينا. وفق القيد[57] :

		12/31		
681	281	حـ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات عن القيم الثابتة غير الجارية. حـــ / اهتلاك القيم الثابتة المادية. إثبات قسط الإهتلاك السنوي	xxx	xxx

إذ يجب مراجعة طريقة الإهتلاك المطبقة على الممتلكات و التجهيزات و المعدات بشكل دوري، و إذا كان هناك تغير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الاستثمارات[58].

و حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يجب المراجعة الدورية لطريقة اهتلاك التثبيتات العينية، و في حالة ظهور مؤشر على تغير في المنافع الاقتصادية المنتظرة من الأصل، تعدل تغيير التقديرات لكي تعكس هذا التغير، و إذا تبين أن هذا التغير ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير في التقدير المحاسبي حيث يضبط المبلغ المخصص للاهتلاك في السنة الحالية و السنوات المستقبلية[59] .

- **التقييم اللاحق للأصول الثابتة المادية**

لقد حدد المعيار الدولي رقم 16 طريقتين للقياس اللاحق للاعتراف المبدئي حيث سنقوم بتوضيح المعالجة المحاسبية لخسارة انخفاض القيمة في كل من الحالتين:

➢ الطريقة القياسية (نموذج التكلفة):

طبقا لهذه الطريقة فإنه بعد الاعتراف المبدئي به كأصل يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بتكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة[60].

و في هذه الحالة يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة على أنها مصروف في قائمة الدخل للفترة الجارية. من خلال المعالجة المرجعية في النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات العينية في الحسابات عقب الإدراج الأولي بتكلفتها منقوصا منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيم.

---

[57] نفس المرجع ، ص 61.

[58] شعيب شنوف، الجزء 2، مرجع سابق، ص102.

[59] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**الجريدة الرسمية**، العدد 19 ، مرجع سابق، ص09.

[60] أحمد نور، مرجع سابق ، ص 502.

و إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل (المبلغ القابل للاسترداد) لأي تثبيت أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة[61].

و يكون التسجيل المحاسبي بالطريقة التالية[62]:

		12/31		
681		حـــ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات عن القيم الثابتة غير الجارية.	xxx	
	291x	حـــ / خسائر القيمة عن التثبيتات العينية.		xxx
		إثبات خسارة في القيمة لتثبيت عيني		

حيث أن:

القيمة الدفترية للأصل = التكلفة – (مجمع الإهتلاك + تراكم خسائر القيم).

و النظام المحاسبي المالي جمع عبء الإهتلاك و عبء خسارة القيمة في حساب واحد هو الحساب 681 " مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية".

استرجاع خسارة القيمة:

و بالنسبة للمعالجة القياسية (طريقة التكلفة المستهلكة) لا يمكن استرجاع قيمة الأصل إلا في حدود القيمة الدفترية الصافية للأصل في السنوات السابقة، بمعنى أنه يمكن استرجاع قيمة الأصل في حدود التكلفة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم.

حيث يتم اختبار خسارة القيمة نهاية كل سنة مالية، و في حالة و جود مؤشر على ارتفاع في قيمة تثبيت عيني معين يتم استرجاع الخسارة في القيمة وفق القيد التالي:[63]

		12/31		
291x		حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية.	xxx	
	781	حـــ / استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات– الأصول غير الجارية.		xxx
		استرجاع جزئي أو كلي لخسارة في القيمة تم إثباتها سابقا		

[61] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**الجريدة الرسمية**، العدد 19 ، مرجع سابق، ص- ص 09- 10.

[62] نفس المرجع، ص 61.

[63] نفس المرجع، ص 61.

و في حالة تجاوزت قيمة الأصل بعد الاسترجاع القيمة الدفترية الصافية له – بعد خصم الاهتلاكات المتراكمة– للفترة السابقة يتم الاعتراف بالفرق ضمن قائمة الدخل.

- بعد الاعتراف باسترجاع الخسارة في القيمة يجب تعديل تكلفة الإهتلاك للسنوات اللاحقة، وذلك بغرض توزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل مخصوما منها قيمة الخردة بانتظام على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

➢ المعالجة البديلة المسموح بها (نموذج إعادة التقييم):

بموجب المعالجة البديلة المرخص بها فإنه يحق للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة لفئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس المبلغ المعاد تقييمه[64].

ففي النظام المحاسبي المالي فإن المعالجة البديلة المرخص بها تستوجب:[65]

- أن تتم عملية عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية عند تاريخ الإقفال؛
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان فارق إعادة التقييم؛
- أي نقص في القيمة ناتج عن عملية إعادة التقييم يخصم على سبيل الأولوية من فائض تقييم سبق الاعتراف به لنفس الأصل، وثم يسجل الفرق إن وجد ضمن حسابات الأعباء.

و في هذه الحالة نميز بين أنه:

1. عندما تزيد القيمة المحاسبية للأصل نتيجة لإعادة التقييم: فإن الفائض في القيمة يجب إضافته إلى حقوق الملكية[66].

حيث أن:

القيمة الدفترية للأصل = القيمة العادلة في تاريخ التقييم – (مجمع الإهتلاك اللاحق + تراكم خسائر القيم اللاحقة).

و يكون التسجيل المحاسبي لهذه العملية وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي [67]:

[64] نفس المرجع، ص 10.

[65] نفس المرجع، ص- ص 10-11.

[66] أحمد نور، مرجع سابق، ص 503.

[67] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**الجريدة الرسمية**، العدد 19 ، مرجع سابق، ص 11.

		12/31		
21x	104	حـــ/ قيم ثابتة مادية – مقيمة بالقيمة العادلة– . حـــ / فارق التقييم . إثبات الفائض في القيمة الناتج عن إعادة تقييم قيم ثابتة مادية بالقيمة العادلة	XXX	XXX

2. عندما تنخفض القيمة المحاسبية للأصل (إثبات خسارة قيمة):

– حالة سبق تسجيل فائض قيمة لهذا الأصل نسجل:

إذا أبرزت عملية إعادة التقييم و جود خسارة في القيمة، فإن تلك الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة و تسجل في الدفاتر وفق القيد التالي[68]:

		12/31		
104	291x	حـــ / فارق إعادة التقييم. حـــ / خسائر القيم عن أصول ثابتة مادية. امتصاص خسارة تدني القيمة من الفائض سابق التكوين للأصل x	XXX	XXX

- حالة عدم تسجيل فائض قيمة سابق لهذا الأصل أو تجاوزه الانخفاض الفائض المسجل:

في هذه الحالة يعترف بخسارة القيمة كمصروف ضمن قائمة الدخل للفترة الجارية إذ أنه من غير المنطقي أن يظهر فائض إعادة التقييم مدينا برصيد صافي.

و يكون التسجيل المحاسبي في هذه الحالة على النحو التالي[69] :

		12 /31		
681	291 x	حـ / مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيم – تثبيتات–. حـــ / خسائر القيم عن أصول ثابتة مادية. إثبات الخسارة في القيمة	XXX	XXX

- حالة تحقيق فائض إيجابي سبقه الاعتراف بخسارة في القيمة:

[68] نفس المرجع ،ص11.

[69] نفس المرجع ،ص61.

حيث يتم استرجاع خسائر القيم التي سبق الاعتراف بها و تسجل ضمن النواتج، ثم يعترف بالفرق إن وجد ضمن رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان فارق التقييم و نسجل[70].

291x	781	——— 12 /31 ———	xxx	xxx
		حـــ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية.		
		حـــ / استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة الأصول الثابتة .		
		استرجاع الخسارة في القيمة في الحدود التي سبق الاعتراف بها		

- **الاستغناء عن الأصول الثابتة المادية و الإفصاح.**

تتلخص المعالجة المحاسبية للاستغناء عن خدمات الأصول الثابتة المادية في الخطوتين التاليتين [71]:

- استكمال السجلات المحاسبية فيما يتعلق بإثبات اهتلاك الأصل المباع أو المستغنى عنه حتى تاريخ الاستغناء.
- استبعاد الأصل الثابت المادي من الدفاتر بجعل حساب الأصل دائنا بقيمة التكلفة [72].

و طبقا لمتطلبات المعيار الدولي رقم 16 فإنه: يجب حذف أي عنصر من عناصر التثبيتات المادية من الميزانية في حالة التخلص منه أو في حالة سحبه من الخدمة نهائيا و لم يعد من المتوقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية جراء استعماله أو إزالته.

ولقد أشارت المادة 121-11 من النظام المحاسبي المالي إلى ذلك حيث جاء نصها كما يلي: " يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، و لم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله و لا من خروجه لاحقا[73]".

1-الاستغناء عن الأصول الثابتة المادية بالتنازل

عندما تتنازل المؤسسة عن أي من أصولها الثابتة، و لأغراض تحديد الربح أو الخسارة الرأسمالية يتم مقارنة القيمة الدفترية للأصل بالقيمة البيعية، و نتيجة المقارنة هي أحد الاحتمالات التالية[74]:

1) أن تكون القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه مساوية للقيمة البيعية، و هذه حالة اللاربح و اللاخسارة؛
2) أن تكون القيمة الدفترية للأصل المباع أكبر من القيمة البيعية، و هذا في حالة التنازل الأصل الثابت بخسارة؛
3) أن تكون القيمة الدفترية للأصل المباع أقل من القيمة البيعية، و هذه حالة التنازل الأصل الثابت بربح.

[70] نفس المرجع.
[71] أحمد نور، مرجع سابق، ص 507.
[72] محمد عباس بدوي و آخرون، مرجع سابق، ص 240.
[73] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**الجريدة الرسمية**، العدد 19 ، مرجع سابق، ص 09.
[74] فالتر ميجس، روبرت ميجس، مرجع سابق ص 634.

1-1حالة التنازل و تحقيق مكاسب.

يكون التسجيل المحاسبي لعملية التنازل كما يلي [75]:

		ـــــــــــــــ بتاريخ عملية البيع ـــــــــــــــ		
	xxx	حـــ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيم –الأصول غير المتداولة.		681
xxx		حـــ / اهتلاك التثبيتات العينية.	281x	
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للاهتلاك و تاريخ البيع		
		ـــــــــــــــ // ـــــــــــــــ		
	xxx	حـــ / الإهتلاك المتراكم للأصل x .		281x
	xxx	حـــ / الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة.		462
Xxx		حـــ / التثبيت العيني X	21x	
Xxx		حـــ / فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية[76].	752	
		إثبات بيع الأصل الثابت المادي بما يزيد عن قيمته الدفترية		
	xxx	ـــــــــــــــ // ـــــــــــــــ		530/512
		حـــ/ البنك أو الصندوق.		
xxx		حـــ / الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة.	462	
		إثبات عملية التسديد		

- إذا كانت المؤسسة تحاسب عن الأصول الثابتة المادية وفق المعالجة البديلة المرخص بها في النظام المحاسبي المالي، و كانت قد اعترفت بفائض تقييم في تاريخ سابق ضمن رؤوس الأموال يتعلق بالأصل محل البيع يكون القيد المحاسبي كما يلي:

		ـــــــــــــــ بتاريخ عملية البيع ـــــــــــــــ		
	xxx	حـــ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيم –الأصول غير المتداولة.		681
xxx		حـــ / اهتلاك التثبيتات العينية.	281x	
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للإهتلاك و تاريخ البيع		

[75] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**الجريدة الرسمية**، العدد 19 ، مرجع سابق، ص 09.

[76] نفس المرجع.

		ـــــــــــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــــــــــ		
104x		حـــ / فائض التقييم المسجل عن الأصل x	xxx	
281x		حـــ / الإهتلاك المتراكم للأصل x .	xxx	
462		حـــ / الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة.	xxx	
	21x	حـــ / التثبيت العيني X		xxx
	752	حـــ / فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		xxx
		إثبات بيع الأصل الثابت المادي بما يزيد عن قيمته الدفترية		
		ـــــــــــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــــــــــ		
530/512		حـــ/ البنك أو الصندوق.	xxx	
	462	حـــ / الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة.		xxx
		إثبات عملية التسديد		

1-2حالة التنازل و تكبد خسائر

و يكون التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

		ـــــــــــــــ بتاريخ عملية البيع ـــــــــــــــ		
681		حـــ/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيم –الأصول غير المتداولة	xxx	
	281x	حـــ / اهتلاك التثبيتات العينية.		xxx
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للاهتلاك و تاريخ البيع		
		ـــــــــــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــــــــــ		
281x		حـــ / الإهتلاك المتراكم للأصل x .	xxx	
462		حـــ / الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة.	xxx	
652		حـــ / نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية.	xxx	
	21x	حـــ / التثبيت العيني X		xxx
		إثبات بيع الأصل الثابت المادي بأقل من قيمته الدفترية		
		ـــــــــــــــــــــــــــ // ـــــــــــــــــــــــــــ		
530/512		حـــ/ البنك أو الصندوق.	xxx	
	462	حـــ / الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة.		xxx
		إثبات عملية التسديد		

2-الاستغناء في حالة انتهاء خدمات الأصل.

2-1حالة التحويل الإجباري.

في بعض الحالات تنتهي خدمات الأصل عن طريق أحد أشكال التحويل غير الاختياري مثل الحريق، الفيضان، السرقة أو نزع الملكية ،[77] و لقد نص المعيار الدولي رقم 08 على أن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن مثل هذه الحالات تعتبر بنودا غير عادية تنشأ عن عمليات أو حوادث ناذرة الحدوث، و بالتالي يجب الإفصاح على طبيعة و قيمة كل بند غير عادي بشكل منفصل في قائمة الدخل عند تحديد صافي الربح أو الخسارة عن الفترة.

و تكون المعالجة المحاسبية لمثل هذه العمليات مماثلة لقيود عملية البيع إلا أنه يتم الاعتراف بالمكاسب و الخسائر الناتجة عنها تحت عنوان منفصل كبنود غير عادية.

و يتم التسجيل المحاسبي حسب كل حالة كما يلي:

- حالة تحقيق مكاسب (حالة المصادرة و دفع تعويض أكبر من القيمة الدفترية):

		ـــــــــــــــ بتاريخ التحويل غير الاختياري ـــــــــــــــ		
281x		حـــ/ اهتلاك التثبيتات العينية.	Xxx	
530/512		حـــ / البنك أو الصندوق.	xxx	
	21x	حـــ / تثبيتات عينية محل التخريد .		xxx
	77	حـــ / إيرادات غير عادية.		xxx
		إثبات عملية التخريد و إقفال الحسابات		

- حالة تكبد خسائر:

281x		ـــــــــــــــ بتاريخ التحويل غير الاختياري ـــــــــــــــ		
67		حـــ/ اهتلاك التثبيتات العينية.	xxx	
	21x	حـــ / العناصر غير العادية أعباء.	xxx	
		حـــ / تثبيتات عينية محل التخريد.		xxx
		إثبات عملية التخريد و إقفال الحسابات		

[77] دونالد كيسو، جيري ويجانت، الجزء 1 ، مرجع سابق، ص 485.

2-2حالة تخريد الأصل.

I. إذا تم تخريد الأصل الثابت المادي في نهاية عمره الإنتاجي:

فإن الخسارة تكون مساوية للقيمة الدفترية هذا في حالة كان ليس للأصل قيمة خردة [78]و تعالج العملية محاسبيا وفق القيد:

		ـــــــــــــــ بتاريخ نهاية العمر الإنتاجي ـــــــــــــــ		
281x		حـــ/ اهتلاك التثبيتات العينية.	xxx	
	21x	حـــ / تثبيتات عينية محل التخريد .		xxx
		إثبات عملية التخريد و إقفال الحسابات		

- أما في حالة كان للأصل قيمة متبقية (خردة) و ليس لها قيمة بيعية فتتم المحاسبة عن العملية وفق القيد:

		ـــــــــــــــ بتاريخ نهاية العمر الإنتاجي ـــــــــــــــ		
281x		حـــ/ اهتلاك التثبيتات العينية.	xxx	
658		حـــ / أعباء أخرى للتسيير الجاري [79].	xxx	
	21x	حـــ / تثبيتات عينية محل التخريد.		xxx
		إثبات عملية التخريد و إقفال الحسابات		

II. في حالة تخريد الأصل قبل انتهاء عمره الإنتاجي:

فإن القيمة الدفترية للأصل في تاريخ التخريد يعترف بها كخسارة إذا لم يكن للأصل قيمة بيعية عند تخريده، أما إن كان له قيمة بيعية بذلك التاريخ فإن القيمة الدفترية يتم تحميلها إلى حساب مخزون الخردة[80]، و يكون التسجيل المحاسبي في هذه الحالة:

		ـــــــــــــــ بتاريخ التخريد ـــــــــــــــ		
281x		حـــ/ اهتلاك التثبيتات العينية.	xxx	
36		حـــ / المخزونات المتأتية من التثبيتات.	xxx	
	21x	إلى حـــ / تثبيتات عينية محل التخريد.		xxx
		ثبات عملية التخريد قبل انتهاء العمر الإنتاجي والاعتراف بمخزون الخردة		

[78] محمد عباس بدوي و آخرون، مرجع سابق، ص 258.

[79] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية،" القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008"، مرجع سابق ، المادة: 12.121 ص 09.

[80] مرجع سابق ،ص، 260.

و في حالة كان الأصل مهتلكا بشكل كامل في الدفاتر لكنه لا يزال قيد الاستخدام، فإنه يمكن الاحتفاظ به في الدفاتر بتكلفته التاريخية مطروحا منها الإهتلاك أو أن يدرج بقيمة النفاية، مع ضرورة الإفصاح عن مقدار الأصول المهتلكة دفتريا و بشكل كامل لكنها لا تزال قيد الاستخدام في ملاحظات القوائم المالية[81].

هذه هي الحالات التي يمكن أن تصادفنا عند الاستغناء عن التثبيتات و هناك حالة أخرى و هي حالة الاستغناء عن طريق المبادلة، و التي تعالج بنفس طريقة الحيازة عن طريق المبادلة التي تم توضيحها سابقا.

المطلب الثالث:الأصول المالية

تعرف التثبيتات المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة، ليس بغرض البيع و إنما لاستعمالها بصفة دائمة أو لعدة دورات[82]، وعرفها النظام المحاسبي المالي بأنها حقوق يتم تحصليها في اجل يتعدى السنة المالية الواحدة، أو سند أو قيمة مماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة[83].

وتصنف الأصول الثابتة المالية (تثبيتات مالية أي أصول مالية غير جارية) ضمن إحدى الفئات الأربعة التالية:[84]

- سندات المساهمة و الحسابات الدائنة (الديون المرتبطة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان)؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة؛
- السندات المثبتة الأخرى (أقساط رأس المال أو توظيفات لها أجل استحقاق)؛
- القروض و الحسابات الدائنة (ح/ الدائنة لدى الزبائن ح/ الدائنة للاستغلال لأكثر من سنة، القروض لأكثر من سنة و المقدمة لأطراف أخرى أي للغير).

1-قياس التثبيتات المالية:

1. **القياس الأولي للتثبيتات المالية:**

تدرج الأصول المالية في الحسابات عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها، و التي تتمثل في القيمة العادلة للمقابل المقدم لاقتناء الأصل المال، و تتضمن التكلفة كذلك مصاريف الوساطة، و الرسوم غير المسترجعة، و مصاريف البنك، و لكن الحصص و الفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة و المستحقة قبل الاكتساب لا تدخل ضمن التكلفة.[85]

---

[81] دونا لد كيسو، جيري ويجانت، الجزء 1 ، مرجع سابق، ص 486.

[82] مزيود إبراهيم، بوعافية رشيد: مداخلة بعنوان: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة – حالة التثبيتات المالية، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(FRS/IAS)، جامعة سعد دحلب البليدة، ص 04.

[83] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، مرجع سابق، ص 86.

[84] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, Alger 2006, p- p 19-20.

[85] نفس المرجع، ص 12.

2. **القياس اللاحق للتثبيتات المالية:**

يجب أن يعاد تقييم جميع الأصول المالية بقيمتها الحقيقية بعد إدراجها الأولي في الحسابات باستثناء الثلاث فئات الآتية والتي تدرج بالتكلفة المهتلكة:[86]

- ❖ القروض و الحقوق التي لا يحوزها الكيان لأغراض المعاملات.
- ❖ التوظيفات المالية الأخرى المحدد اجل استحقاقها و التي ينوي الكيان حيازتها إلى حين استحقاقها، و يمتلك القدرة على ذلك.
- ❖ كل أصل مالي لا يمكن تحديد قيمته العادلة من خلال السوق بصورة صادقة.

و التكلفة المهتلكة هي المبلغ الذي قوم به الأصل المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية، و كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

- ✓ يدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم عند التقييم بالقيمة العادلة مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة. و المبلغ التي تثبت في شكل أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية عندما:
- ❖ يكون الأصل المالي محل بيع أو تحصيل أو تحويل؛
- ❖ يدل مؤشر موضوعي على انخفاض في قيمة الأصل.

2- تصنيف التثبيتات المالية و تقييد العمليات في اليومية:

تصنيف التثبيتات المالية

1. المساهمات و الحقوق المتعلقة بالمساهمات: تعتبر سندات المساهمة التي يقوم الكيان بحيازتها بغرض استعمالها بصفة دائمة (لمدة تفوق الدورة المالية الواحدة) قيما ثابتة تصنف ضمن التثبيتات و قد خصها النظام المحاسبي المالي بالحساب 26.و يتفرع هذا الحساب إلى:
   - 261: سندات الفروع المنتسبة؛
   - 262: سندات المساهمة الأخرى؛
   - 265: سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة؛
   - 266: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع؛
   - 267: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع؛
   - 268: الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة؛
   - 269: عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.
2. تثبيتات مالية أخرى: و تتمثل في الأصول المالية التي تندرج ضمن الحساب 27 في النظام المحاسبي المالي، و يتفرع هذا الحساب إلى:

[86] نفس المرجع، ص 61.

- 271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات الأخرى غير السندات التابعة لنشاط الحافظة؛
- 272: السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات و القسائم)؛
- 273: السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة؛
- 274: القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار- تمويل؛
- 275: الودائع و الكفالات المدفوعة؛
- 276: الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة؛
- 279: الدفعات الباقية للتسديد عن السندات المثبتة غير المسددة .[87]

التسجيل المحاسبي

➢ حالة الاقتناء:

27x /26x	**512**	**ـــــــــــ بتاريخ عملية الشراء ـــــــــــ** **حـــ/ تثبيتات مالية.** **حـــ / البنك** **اقتناء تثبيتات مالية**	**xxx**	**xxx**

➢ حالات البيع:

حالة تحقيق ربح:

462	**27x /26x** **767**	**ـــــــــــ بتاريخ عملية البيع ـــــــــــ** **حـــ/ الحقوق عن عمليات التنازل عن التثبيتات.** **حـــ / تثبيتات مالية.** **حـــ / الأرباح الصافية عن بيع الأصول المالية** **بيع أصول مالية مع تحقيق أرباح**	**xxx**	**xxx** **xxx**

[87] نفس المرجع ،ص 47.

تكبد خسارة:

462 667	27x /26x	ـــــــــــــــــ بتاريخ عملية البيع ـــــــــــــــــ حـــ/ الحقوق عن عمليات التنازل عن التثبيتات. حـــ/ الخسائر الصافية عن بيع الأصول المالية. حـــ / تثبيتات مالية. بيع أصول مالية مع تكبد خسائر	xxx xxx	xxx

- الحساب 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة:

تدرج المساهمات في الكيانات حالة الاندماج عن طريق المشاركة ، ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة حسب طريقة المعادلة و يمثل هذا الحساب سندات المساهمة التي تظهر في حسابات الكيانات المدمجة حالة المشاركة و تقوم المعادلة.

و الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، و هو ليس بكيان فرعي و لا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.

و النفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات التالية:

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـــ 20 % أو أكثر من حقوق التصويت؛
- التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، و تبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات و مسيرين[88].

*حالة الفرق الموجب: يظهر هذا الحساب بقيمة فائض القيمة الإجمالية للسندات المقومة بالمعادلة عن سعر الشراء. و يسجل في الجانب الدائن للحساب 107 و فق القيد:

265	107	حـــ/ سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة. حـــ / فارق المعادلة. إدماج الكيان "س" عن طريق المشاركة	xxx	xxx

[88] نفس المرجع، ص 17.

*حالة الفرق السالب: يظهر هذا الفرق في حالة كان سعر الشراء أعلى من القيمة الإجمالية للسندات المقومة بالمعادلة عن سعر الشراء. و يسجل في الجانب المدين للحساب 107.

107		حـ/ فارق المعادلة.	xxx	
	265	حـــ / سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة.		xxx
		إدماج الكيان "س" عن طريق المشاركة		

➢ الحساب 269 الدفعات الباقية للتسديد عن سندات المساهمة غير المسددة:

يمثل هذا الحساب في حالة التسديد الجزئي حقوق مصدر سندات المساهمة على مقتني هذه السندات (المؤسسة) بالقيمة الباقية واجبة الدفع وتسجل المؤسسة المقتنية لهذه السندات في دفاترها القيد التالي:

26x		حـ/ حسابات سندات المساهمة.	xxx	
	512	حـــ / البنك.		xxx
	269	حـــ / الدفعات واجبة الدفع عن سندات المساهمة غير المسددة.		xxx
		اقتناء سندات مساهمة مسددة جزئيا.		
		ــــــــــــــــــــــــ // ــــــــــــــــــــــــ		
269		حـــ/ الدفعات واجبة الدفع عن سندات المساهمة غير المسددة.	xxx	
	512	حـــ / البنك.		Xxx
		تسوية رصيد الحساب 269.		

➢ الحساب 274 القروض و الحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي:

يمثل هذا الحساب حق المتنازل عن القيم الثابتة، في إطار عقد الإيجار التمويلي، و يكون القيد المحاسبي للعملية و كأنه يستبدل أصله الثابت المادي – المتنازل عنه في إطار التعاقد- بأصل ثابت مالي يمثل حقه لدى المستفيد في إطار التعاقد. و يتم التسجيل المحاسبي وفق القيد:

274		حـــ/ القروض و الحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	xxx	
	21x	حـــ / قيم ثابتة مادية.		xxx
		تأجير أصل ثابت في إطار عقد الإيجار التمويلي		

➢ الحساب 275 ودائع و كفالات مدفوعة:

*عند دفع مبلغ الضمان: في هذه الحالة يتم إثبات عملية الدفع وفق القيد التالي:

275		حـ/ ودائع و كفالات مدفوعة.	xxx	
	530/512	حـــ / البنك أو الصندوق .		xxx
		دفع مبلغ كضمان		

*عند استرجاع مبلغ الضمان: و يتم إثبات ذلك محاسبيا وفق القيد:

512/530		حـ/ البنك أو الصندوق.	xxx	
	275	حـــ / ودائع و كفالات مدفوعة.		xxx
		دفع مبلغ كضمان		

➢ الحساب 279 الدفعات الباقية للتسديد عن السندات المثبتة غير المسددة:

يمثل هذا الحساب في حالة التسديد الجزئي حقوق مصدر السندات المثبتة على مقتني هذه السندات

(المؤسسة) بالقيمة الباقية واجبة الدفع وتسجل المؤسسة المقتنية لهذه السندات في دفاترها القيد التالي:

27x		حـــ/ حسابات السندات المثبتة.	xxx	
	512	حـــ / البنك.		xxx
	279	حـــ / الدفعات واجبة الدفع عن سندات المثبتة غير المسددة.		xxx
		اقتناء سندات مثبتة مسددة جزئيا.		
		ـــــــــــــــ // ـــــــــــــــ		
279		حـــ/ الدفعات واجبة الدفع عن سندات المثبتة غير المسددة.	xxx	
	512	حـــ / البنك.		xxx
		تسوية رصيد الحساب 279.		

خلاصة الفصل:

بعد كل الإصلاحات التي تمت على المخطط المحاسبي الوطني جاء النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير المحاسبية الدولية و هذا ما يبرر ذلك التوافق الكبير الذي لمسناه من خلال دراستنا في هذا الفصل للمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي وما رأيناه في الفصل الأول وذلك وفق مرجعيتة المحاسبية.

لكن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية لا يزال حديث العهد، و ربما مع المضي قدما في تطبيقه و تعرضه للنقد تظهر بعض النقائص و التناقضات التي يجب تداركها أو تعديلها بما يتماشى و معايير المحاسبة الدولية. لأنه ومع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق الفعلي مازالت الشكوك تراود كل من له علاقة بالمهنة من باحثين ومحاسبين و.....،حول الكيفية الصحيحة للتسجيل المحاسبي وفق متطلبات هذا النظام المستمد من المعايير المحاسبية الدولية .

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة خزف الجنوب

تـــمهـــيد:

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى الأصول الثابتة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وكذا المعالجة المحاسبية لهذه الأصول وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، لابد من إعطاء هذا بعدا أخر من خلال تطبيق ما سبق على مؤسسة خزف الجنوب.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

تعتبر الأصول الثابتة من خلال ما تطرقنا إليه فيما سبق عنصرا هاما في المؤسسة الاقتصادية حيث تمكن المؤسسة من مزاولة نشاطها لذا اخترنا مؤسسة خزف الجنوب من أجل التطبيق على ما تمتلكه من أصول ثابتة .

المطلب الأول: تعريف المؤسسة ونشاطها

أولا: نشأة وتطور المؤسسة:

انطلق مشروع بناء مؤسسة خزف الجنوب بمنطقة جامعة ولاية الوادي في 1986/12/01، حيث مول المشروع من ناحية التجهيزات من طرف الشركة الأجنبية الفرنسية (C. O.I) ، أما الهياكل المعدنية فتم جلبها من المؤسسة الوطنية للهياكل المعدنية بالبليدة.

وقد كانت أول بداية للإنتاج في سنة1992، برأسمال قدره 50.000.00د.ج. وعدد العمال 110 عامل بما فيهم من إطارات ومسيرين، مسيرها محمد العربي عموري، بتسمية تجارية BCS، ورقم سجلها التجارية054220198أ تاريخ الصدور2004/10/20، العنوان: ص.ب. 98 جامعه ولاية الوادي، وقدرات الإنتاج كانت 70 طن في اليوم وقدرة التخزين في الساحة غير محددة، أما المساحة الإجمالية للمؤسسة 15هكتار.

ثانيا: أهداف المؤسسة: تهدف مؤسسة خزف الجنوب إلى:

أهداف اقتصادية:

- تعظيم الربح من خلال تقليل التكاليف قدر الإمكان و الاستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج في ظل عدم وجود منافسة في محيطها.
- تحسين الإنتاج من خلال تجديد وسائل الإنتاج، و تنمية المورد البشري.
- السعي إلى السيطرة على السوق المحلي خصوصا و أن أقرب مؤسسة منافسة تقع على مسافة 40 كلم بدائرة المقارين ولاية ورقلة.
- الاستغلال الأمثل لموقعها الاستراتيجي في عملية تسويق منتجاتها حيث أنها بالإضافة إلى دائرة جامعة تعتبر أقرب مؤسسة منتجة للآجر لدائرة المغير وكل بلدياتها على الطريق الوطني رقم 03 الرابط بين ولاتي بسكرة و الوادي.

الهدف الاجتماعي:

يكمن هدفها الاجتماعي في المساهمة في التقليل من البطالة.

المطلب الثاني: العملية الإنتاجية :

إن العملية الإنتاجية بهذه المؤسسة ترتكز على تحويل المواد الأولية المتمثلة في الطين للحصول على منتجات تامة الصنع الآجر بمختلف أنواعه، و يتم هذا على مستوى عدة مراحل وهي :

1- مرحلة تحضير المواد واللوازم الأولية:

ويتم في هذه المرحلة جلب الطين من المناطق التي يتواجد بها الطين، ثم وضعه أو تخزينه في ساحة من المؤسسة مخصصة لهذا الغرض، ويختلف الطين باختلاف مناطق الحصول عليه، حيث نجد أن هنا طين صافي (مركز) لا يحتوي على كمية كبيرة من الرمل، وهناك طين مختلط بالرمل.

وكما يجب تزويد المؤسسة بالغاز والكهرباء والماء لأنها تدخل في عملية الإنتاج.

2- مرحلة دخول المواد الأولية للورشة الأولى وعملية القولبة: وهي مرحلة انتقال المادة الأولية(الطين) من مكان التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى الورشات، و تكون هذه العملية مستمرة ولا تتوقف إلا في بعض الحـــالات مثل (تعطل آلات الإنتاج، أو التخـــفيض من الإنـــتاج، أو نقـــص في عملية التموين). ويتم انتقال المواد الأولية عن طريق ناقل آلي بين صوامع التخزين والوحدات الإنتاجية .

في هذه المرحلة يتم خلط الطين بالرمل وهذا بنسبة معينة حسب الكمية الأصلية من الرمل التي توجد بالطين، فإذا كان الطين مثلا صافيا من الرمل فهناك نسبة محددة يجب إضافتها للطين، وإذا كان الطين الأصلي يحتوي على كمية من الرمل فتقاس النسبة الموجودة به ثم يضاف إليه النسبة المتبقية ليصل إلى الحد الأعلى من الرمل الذي يجب أن يتوفر في الطين، وهذا لأنه إذا كان الطين مركزا (صافيا من الرمل أوبه كمية قليلة منه) يؤدي هذا إل حدوث تشققات بالمنتوج. حيث نجد قمعان كبيران الأول به رمل والثاني به طين وتحتهما ميزان يقيس نسبة الرمل التي يجب أن يحتويها الطين.

وبعد هذه العملية يفرغ الخليط في خزان هذا الخزان موصول بآلة تسمى الساحقة تسحق الحجارة الكبيرة وما شابه ذلك، وعند خروج الخليط من هذا الخزان يضاف له قليلا من الماء ثم يوجه مباشرة إلى آلة سحق أخرى تسحق هذا الخليط سحقا تاما، وبعدها يدخل هذا الخليط إلى آلة العجن بعد أن يضاف له الماء وهنا يخرج العجين جاهزا ليتوجه مباشرة إلى آلة القولبة حيث أن هذه الآلة يوضع لها القالب حسب نوع المنتوج (الآجر والأوردي) الذي نريد إنتاجه، حيث أن آلة القولبة موصولة بآلة قص لأن المنتوج يخرج منها وكأنه شريط فيتوجه مباشرة إلى آلة القص فتقوم هذه الأخيرة بقص المنتوج حسب المقاس المراد الحصول عليه، وبعد هذه العملية يتوجه المنتوج مباشرة إلى آلة التجفيف وهذا حتى يعطى المنتوج نسبة من التماسك، ريثما يتم إدخاله إلى الفرن.

3- مرحلة دخول المنتوج للورشة الثانية وخروج المنتوج التام :

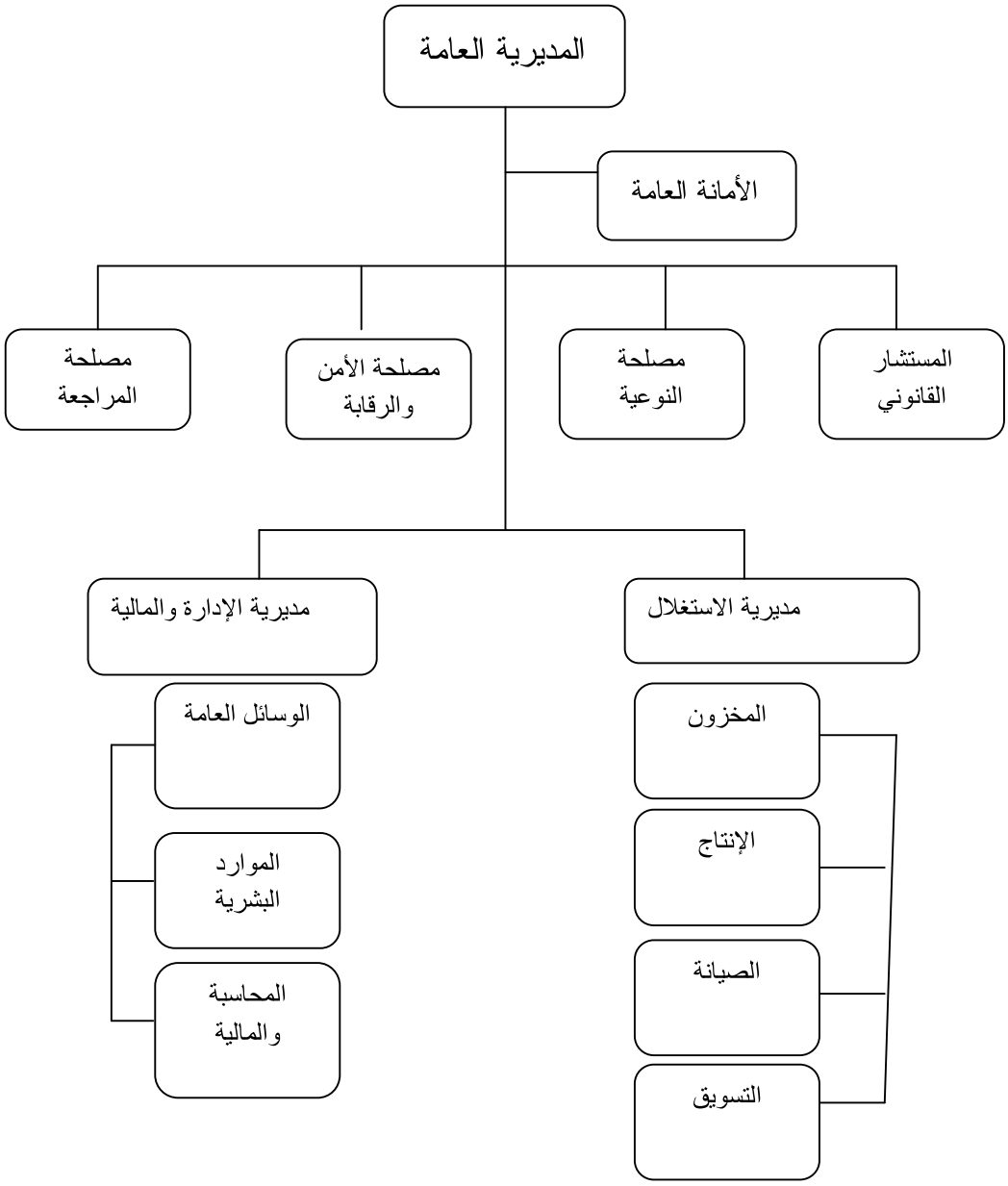
وهي مرحلة انتقال المنتوج من مكان الإنتاج التابعة للورشة الأولى، إلى الورشة الثانية حيث في هذه الورشة يتم إدخال المنـــتوج إلى الفرن ليتم تجفـــيفه كليا ويخرج منتوجا تاما جاهز للتـــسويق أو التخزين.

4- مرحلة تجميع الأصناف و تخزينها :

بعد خروج المنتوج من ورشات الإنتاج إلى مساحات التخزين بناقلات خاصة يتم تصنيف المنتوجات حسب النوع والمقاس، ومنها يصبح المنتوج جاهزا للتسويق.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة خزف الجنوب:

الشكل(3-1):الهيكل التنظيمي لمؤسسة خزف الجنوب



المصدر: مديرية الإدارة والمالية.

– **المديرية العامة**: يشرف على تسييرها مدير وحدة له عدة مهام أهمها:

1-التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

2-التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.

و تستعين المديرية العامة بعدة مصالح تتمثل في :

1-الأمانة العامة: تابعة للمدير العام وتقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد، وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة؛

2-مكتب مساعد الأمن والرقابة: ومهمته حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة، وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار؛

3- المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني، وهو محامي الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها سواء كانت بين الشركة وموردیها أو زبائنها أو داخل الوحدة؛

4-المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في مراجعة الحسابات؛

5-مساعد مكلف بالنوعية: مكلف بمراقبة نوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير تخص الكمية، أو الجودة؛

وتشرف المديرية العامة على كل من مديرية الاستغلال ومديرية الإدارة والمالية:

أ- مديرية الاستغلال: تتمثل مهمة مدير الاستغلال في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال، وتنقسم هذه الدائرة إلى خمسة مصالح:

1- مصلحة الصيانة: مهمتها إصلاح التعطلات الخاصة بآلات الإنتاج، وتشغيل هذه الأجهزة 24ساعة/24 ساعة، و تتفرع هذه المصلحة إلى :

- فرع الإلكتروميكانيك والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية؛

- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الساحقة أو الطاحنة والشاحنات.

2- مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة، أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية، وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج، والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها..

3- مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى فروعين متمثلة في: فرع استقبال وتخزين المواد الأولية والآجر، فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

4- مصلحة التسويق :بعد خروج المنتوج من الدورة الإنتاجية تقوم هذه المصلحة ببيع وتصريف المنتوج وتنقسم هذه المصلحة إلى فرعين هما:

- فرع التوزيع : ويقوم ببيع المنتجات حسب الزبائن الموقعين على دفاتر التوريد.

- فرع المبيعات : وهو فرع مكلف بتسجيل كل عمليات البيع التي قام بها فرع التوزيع

ب-مديرية الإدارة و المالية:

ومهمتها إدارة المصالح المالية والتنسيق بينها، وتتمثل في:

1- مصلحة المحاسبة والمالية : تعتبر من أهم المصالح حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات. وتتفرع هذه المصلحة إلى : *فرع المالية و الصندوق* ، فرع المحاسبة العامة، فرع المحاسبة والمبيعات.

2- مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال، وتتفرع هذه المصلحة إلى ثلاثة فروع هي:

- فرع تسيير المستخدمين .
- فرع الأجور.
- فرع الخدمات الاجتماعية.

3- مصلحة الوسائل العامة: وهي التي تشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل المؤسسة.

المبحث الثاني :المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التثبيتات التي تسيطر عليها المؤسسة، من خلال متابعة تطوراتها، و كيفية تصنيفها ولعدم توفر المؤسسة على أصول معنوية ستتم الدراسة على الأصول الثابتة المادية.

المطلب الأول: متابعة تطور التثبيتات في المؤسسة

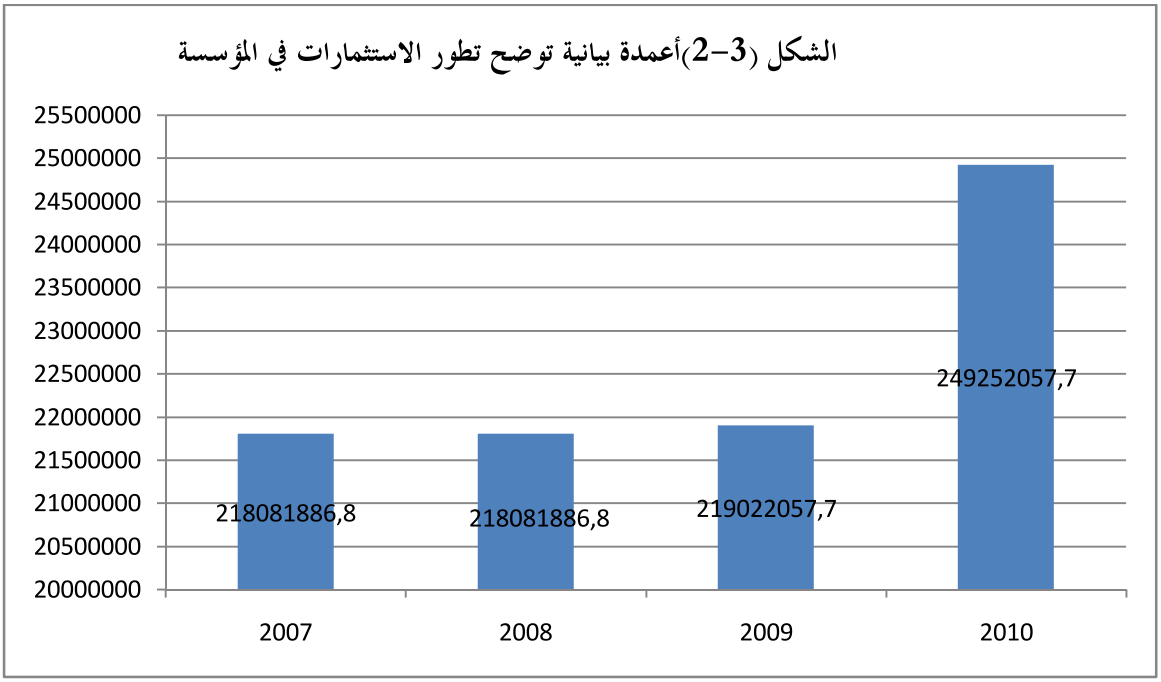
باعتبار أن المؤسسة تعمل في قطاع الصناعة فهي تعتمد على التثبيتات وخاصة المادية بشكل كبير،و من خلال هذا المبحث سنعرض تطور التثبيتات (العينية، المالية) داخل المؤسسة من سنة 2006 إلى سنة 2009. حيث أن،المعطيات مأخوذة من ميزانيات الشركة للسنوات الموضحة أدناه (المبالغ بالدينار).

الجدول رقم 3-1: تطور التثبيتات داخل المؤسسة (الوحدة دج)

السنوات	2007	2008	2009	2010
الاستثمارات	218081886.79	218081886.79	219022057.73	249.252.057.73

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الشكل (3-2)أعمدة بيانية توضح تطور الاستثمارات في المؤسسة



التعليق:

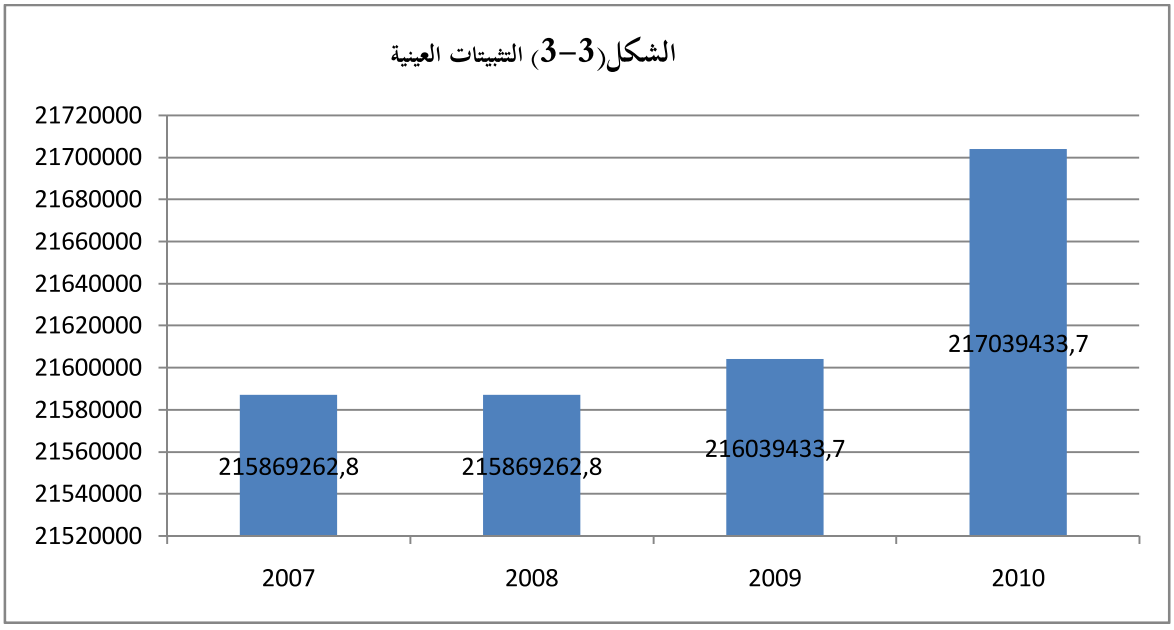
من الملاحظ حسب الشكل أعلاه أن الاستثمارات في مؤسسة خزف الجنوب تعرف تطورا من سنة إلى أخرى أي هي في تزايد .

ومن خلال الوثائق ذات العلاقة نجد أن التثبيتات في هذه المؤسسة تتكون من التثبيتات المادية متمثلة في تجهيزات الإنتاج،إلا انه في سنة 2010 ظهرت التثبيتات الجاري انجازها متمثلة في حساب 23 بمبلغ 300000000.00دج و من الملاحظ كذلك من خلال الوثائق (انظر الملاحق) عدم وجود أي تسجيل محاسبي للأراضي و المباني و ذلك بسب أن المؤسسة محل الدراسة ليس لها ملكية على الأراضي و المباني.وكذا حسب المصدر أن التجهيزات الاجتماعية تم اهتلاكها بصفة كلية سنة 2002، لكنها بقيت في المؤسسة و بالتالي المؤسسة تعترف بها بقسط الإهتلاك السنوي و هذا طبقا لتوجيهات مفتشيه الضرائب لبلدية جامعة.

الجدول رقم 3-2:التثبيتات المادية داخل المؤسسة.

السنوات	2007	2008	2009	2010
التثبيتات العينية	215.869.262,79	215.869.262,79	216.809.433,73	217039433.73

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.



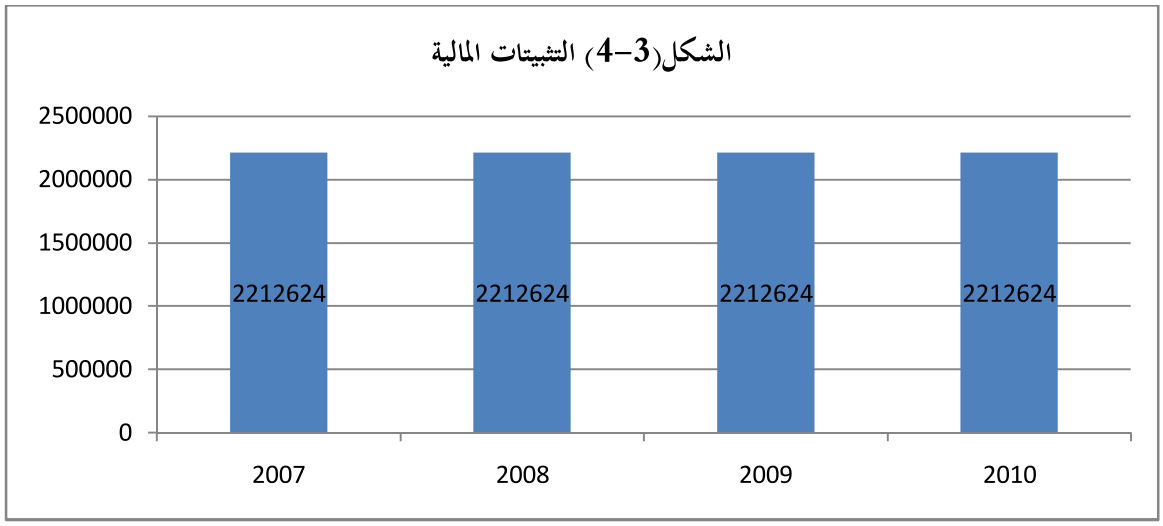
التعليق:

من خلال الشكل البياني يظهر تطور التثبيتات العينية (تجهيزات الإنتاج) في المؤسسة نحو الأعلى، بمعنى الزيادة في هذه اقتناء الأصول من عام لآخر، وهذا كانعكاس لتطور المؤسسة و توسع نشاطها.

الجدول رقم 3-3:التثبيتات المالية داخل المؤسسة.

السنوات	2007	2008	2009	2010
التثبيتات المالية	2.212.624.00	2.212.624.00	2.212.624.00	2.212.624.00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.



التعليق:

الملاحظ من خلال الشكل أن التثبيتات المالية بقيت ثابتة خلال الأربع سنوات قيد الدراسة، وهي تعبر عن المساهمات.

المطلب الثاني:تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة

تعاقدت المؤسسة منذ سنة 2007 مع مكتب النور للمحاسبة و مراجعة الحسابات من أجل إعداد قوائمها المالية، و هذا ما يفسر عدم ظهور الحساب 204 "**برمجيات المعلوماتية و ما شابهها**" في ميزانية المؤسسة، ومن أجل إعداد القوائم المالية الختامية لمؤسسة خزف الجنوب عن سنة 2010 وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي استعان مكتب النور برمجي يدعى "**محاسبة**".

بواسطة هذا البرمجي قام المحاسب بتسجيل العمليات مباشرة وفق حسابات النظام المحاسبي المالي، أي لم يقم بالتسجيل وفق المخطط المحاسبي الوطني ثم تحويل الحسابات.

لقد جاءت التعليمة 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في 2010 و التي تتضمن إجراءات و كيفيات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

و طبقا لمذكرة المنهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي التي نصت في طريقة التطبيق على النقاط التالية:

- تنفيذ برنامج تكوين ملائم؛
- إعداد مخطط داخلي للحسابات؛
- تعريف نماذج الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي؛
- إعداد جدول مطابقة (المخطط المحاسبي الوطني/ النظام المحاسبي المالي)؛
- إنجاز تشخيص و دراسة للآثار؛
- تنفيذ إعادة المعالجات التي أقرها النظام المحاسبي المالي و التعليمة رقم 02 الصادرة عن وزارة المالية؛
- إعداد سجل لإعادة المعالجات؛
- إعداد الميزان الافتتاحي للنظام المحاسبي المالي 2010 بعد إعادة المعالجات و التعديلات؛
- إعداد الميزانية الافتتاحية للنظام المحاسبي المالي 2010 بعد إعادة المعالجات و التعديلات.

قام المحاسب بتحويل حسابات الاستثمارات المادية في المؤسسة (المخطط الوطني المحاسبي/ النظام المحاسبي المالي). وفق ما جاءت به التعليمة 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 .

- تم نقل أرصد الميزانية الختامية لسنة 2009 المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني، إلى الحسابات المقابلة لها وفق النظام المحاسبي المالي، و هذا واضح من خلال تطابق الأرصدة مع أرصدة خانة المقارنة في ميزانية 2010.
- لم تقم المؤسسة بعملية إعادة تقييم للتثبيتات التي تسيطر عليها.

ميزانية 2010.

الميزانية في 2010/12/31 مؤسسة" خزف الجنوب "جامعة ولاية الوادي

الأصل المالي

رقم الحساب	الأصل المالي	N إجمالي	N اهتلاك/ رصيد	N صافي	N-1 صافي
	أصول غير جارية				
20	**التثبيتات المعنوية**	0.00	0.00	0.00	0.00
21	**التثبيتات العينية**				
215	تركيبات تقنية ومعدات صناعية.	144.074.178,31	109.017.953,6	35.056.224,72	43238381
218	قيم ثابتة مادية أخرى	72.965.255,42	55.211.301,03	17.753.954,39	21.897.744,28
22	**التثبيتات في شكل امتياز**	0.00	0.00	0.00	0.00
23	**التثبيتات الجاري إنجازها**	30.000.000,00	0.00	30.000.000,00	0.00
	التثبيتات المالية				
265	سندات موضوعة موضع معادلة	0.00	0.00	0.00	0.00
26 خارج (265 - 269)	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الأخرى	2.212.624.00	0.00	2.212.624.00	2.212.624.00
مجموع الأصل غير الجاري		**249.252.057.73**	**164.229.254,62**	**85.022.803,11**	**67.348.749,28**
	أصول جـــــــــــــارية				
3	**المخزونات و قيد الصنع**	1.762.084,68	0.00	1.762.084,68	1.904.065,20
41	**الزبائن**	2.317.743,15	0.00	2.317.743,15	829.733,97
	المدينون الآخرون	15.870.703.18	0.00	15.870.703,18	3.600.577,17
	الضرائب	1.607.904,39	0.00	1.607.904,39	2.860.726,06
	الأصول الأخرى الجارية	137.571,86	0.00	137.571,86	137.571,86
	أموال الخزينة	81.690.034,86	0.00	81.690.034,86	4.617.135,54
مجموع الأصول الجارية		**103.386.042,12**	**0.00**	**103.386.042,12**	**13.949.809,80**
المجموع العام للأصول		**352.638.099,85**	**164.229.254.62**	**188.408.854,23**	**81.298.559.08**

التعليق:

يلاحظ من خلال تصنيف الأصول في ميزانية المؤسسة أنه لا يوجد أي تسجيل محاسبي للأراضي و المباني بالرغم من أن المؤسسة تسيطر عليها و تستغلها، و كان يجب أن تظهر ضمن أصول الشركة طبقا لمبدأ تغليب الجوهر على الشكل.

ظهرت بقية التثبيتات العينة بالقيمة الدفترية التي كانت ستظهر بها لو أن الميزانية أعدت وفق المخطط الوطني للمحاسبة.

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المادية (التثبيتات العينية) في المؤسسة

سنقوم من خلال هذا المطلب بالتطرق إلى التسجيل المحاسبي الذي قام به المحاسب للتثبيتات العينية حالة بحالة، خلال سنة 2010، ثم نعرج إلى الإفصاح عن التثبيتات العينية في القوائم المالية للمؤسسة لسنة 2010.

❖ **التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية في المؤسسة.**

1. **حيازة تثبيت عيني:**

لم تقم المؤسسة بحيازة أي تثبيت عيني خلال سنة 2010 و هذا ما يبرر تطابق المبالغ الإجمالية للتثبيتات العينية بين ميزانية 2009 و 2010.

2. **الإنشاء الداخلي:**

لقد ظهر الحساب 23 في الميزانية الختامية للمؤسسة، و ذلك كإثبات لتقديم المؤسسة تسبيقات على طلب 6 شاحنات من نوع HAWO للمورد التثبيتات، تم تسديدها من طرف الشركاء و قد سجلت العملية على النحو التالي: (الوحدة دج).

		2010/12/31		
238		**من حـــ**/ التسبيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات.	30.000.000,00	
		إلى حـــ / الشركاء – الحسابات الجارية.		
	455	**إثبات التسبيقات المدفوعة على طلب التثبيتات**		30.000.000,00

3. **انخفاض قيمة التثبيتات العينية:**

يحدث الانخفاض في قيمة التثبيتات إما عن طريق الإهتلاك الذي هو أكيد الوقوع و محدد القيمة، أو عن طريق خسارة تدني القيمة التي تحدث في حالة وجود مؤشرات على ذلك و بالتالي هي محتملة الحدوث و غير محددة القيمة.

أ. **الاهتلاكات**:

عرف النظام المحاسبي المالي الإهتلاك على أنه:« التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابلة للإهتلاك على عمره الإنتاجي، مع مراعاة القيمة الباقية (قيمة الخردة) المحتملة من الأصول بعد هذه المدة ».

لقد حدد النظام المحاسبي المالي أربعة طرق لحساب الإهتلاك وهي:

- طريقة الإهتلاك الخطي؛
- طريقة القسط المتناقص؛
- طريقة القسط المتزايد؛
- طريقة وحدات الإنتاج.

تتبع مؤسسة خزف الجنوب في حساب اهتلاك التثبيتات العينية التي تسيطر عليها طريقة الإهتلاك الثابت.

ولتوضيح ذلك نعطي المثال التالي:

لقد قامت مؤسسة خزف الجنوب في 2009/06/16 باقتناء سيارة من نوع NISSAN 4*2 SIMPLE CABINE TD 27 STD ، طبقا للفاتورة رقم 09VHVFV03933.

- المبلغ خارج الرسم HT = 940.170,94 دج.
- الرسم على القيمة المضافة= 159.829,06 دج.
- المبلغ الإجمالي TTC = 1.100.000,00 دج.
- مبلغ الرسم= 150.000,00 دج.
- المبلغ الصافي للدفع= 1.250.000,00 دج.

و طبقا للتسجيل المحاسبي في دفاتر المؤسسة فإن تكلفة السيارة حددت بـــ 940.170,94 دج.

إن الأساس الخاضع للاهتلاك وفق المخطط المحاسبي الوطني هو التكلفة التاريخية التي سجل بها الاستثمار لأول مرة في دفاتر المؤسسة.و بالتالي:

- ✓ المبلغ القابل للاهتلاك = 940.170,94 دج.
- ✓ العمر الإنتاجي = 5 سنوات.
- ✓ القيمة المتبقية (قيمة الخردة) = 0.
- ✓ معدل الإهتلاك التي تعتمده المؤسسة بالنسبة لمعدات النقل حسب ما تنص عليه المعدلات المقترحة من طرف إدارة الضرائب = 20%.

قام المحاسب بتسجيل قسط الإهتلاك للسنة 2009 وفقا لمتطلبات المخطط المحاسبي الوطني:

لقدتم اقتناء السيارة بتاريخ 2009/06/16 بمعنى أن الإهتلاك المسجل عن سنة 2009 يحسب إبتداء من شهر جويلية أي عن الأشهر التالية (جويلية، أوت، سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر).

- قسط الإهتلاك= المبلغ القابل للاهتلاك* معدل الإهتلاك*6/ 12 .

و بالتالي قسط الإهتلاك المسجل عن سنة 2009 يساوي:

= 940.170,94*%20*12/6= 94.017,094 دج.

➢ **في سنة 2010**:

اعتمدت مؤسسة خزف الجنوب نموذج التكلفة في تقييم تثبيتاتها وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، و بالتالي تظهر التثبيتات العينية في دفاتر المؤسسة بقيمة التكلفة مطروحا منها الاهتلاكات و أي خسارة في القيمة تم الاعتراف بها.

لم تعترف المؤسسة بأي خسارة في القيمة لعدم توفر مؤشرات و دلائل على ذلك.

و إذا أخذنا المثال السابق في حساب الإهتلاك فإن:

- المبلغ الخاضع للاهتلاك= القيمة المحاسبية الصافية للسيارة بتاريخ 2009/12/31.

و بالتالي المبلغ القابل للاهتلاك = تكلفة الأصل- اهتلاك سنة 2009

=94.017,094 -940.170,94 =

846.153,94 دج

- قسط الإهتلاك لسنة 2010 = 940.170,94* 20 % =

188.034,188 دج

التسجيل المحاسبي لقسط الإهتلاك السنوي في يومية المؤسسة:

681		**2010/12/31**	188.034,188	
	2818	**من حـــ**/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خ القيمة- الأصول غير الجارية.		188.034,188
		إلى حـــ / اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى.		
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي عن السيارة		

ب. خسائر القيم:

تتبع المؤسسة نموذج التكلفة في تقييم التثبيتات العينية، و لم تقم بأي إثبات لخسائر في سنة 2010.

4. الاستغناء عن تثبيتات عينية:

لم تقم المؤسسة بالتنازل أو تخريد أي تثبيت عيني خلال سنة 2010 و هذا ما يبرر تطابق المبالغ الأصلية المقابلة للتثبيتات العينية مع ميزانية 2009.

❖ الإفصاح عن التثبيتات العينية في القوائم المالية للمؤسسة لسنة 2010.

لقد تم الإفصاح عن التثبيتات العينية في القوائم المالية لمؤسسة خزف الجنوب المعدة وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

1. قائمة الميزانية:

- لقد تم الإفصاح عن التثبيتات العينية في ميزانية مؤسسة خزف الجنوب ضمن قائمة الميزانية بشكل إجمالي تحت عنوان " التثبيتات العينية الأخرى" الحساب **218**.

و نلاحظ أن التجهيزات الاجتماعية التي مازالت قيد الاستخدام و تعترف بها المؤسسة بقسط الإهتلاك السنوي بعد انتهاء عمرها الإنتاجي منذ سنة 2002 طبقا لتوجيهات إدارة الضرائب، تم تضمين قسط الإهتلاك المعترف به في الحساب 218.

- ظهر الحساب **23** "التثبيتات الجاري انجازها" بقيمة التسبيقات المدفوعة لطلب التثبيتات.

2. حسابات النتائج:

ظهرت الاهتلاكات المتعلقة بالتثبيتات العينية بقيمة 12.325.946,17 دج.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية على مؤسسة خزف الجنوب، لم نلمس أثر كبير للانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي، فبالنسبة لبنود التثبيتات العينية ظهرت في ميزانية 2010 المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بقيمتها الدفترية، كما لو أن الميزانية أعدت طبقا لمتطلبات المخطط المحاسبي الوطني. و لكن ذلك لا ينفي و جود بعض الاختلافات كالتسبيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات، التي كانت تسجل وفق المخطط المحاسبي الوطني ضمن الحساب 425 كبند من بنود الحقوق، أما وفق النظام المحاسبي المالي فسجلت ضمن الحساب 283 كبند من بنود التثبيتات.

تهدف المحاسبة الدولية إلى إصدار معايير محاسبية دولية موحدة تمتاز بالقبول على المستوى الدولي لإحكام الممارسات المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، لتطوير الفكر المحاسبي وتدويله من أجل حل المشاكل المحاسبية المطروحة دوليا.

وسعيا للتوافق مع البيئة العالمية واستجابة لمتطلبات العولمة وتلبية لحاجيات المجال الاقتصادي اتخذت الجزائر توجها جديدا في المجال المحاسبي من خلال تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية والمتجلي في تطبيقها للنظام المحاسبي المالي المستمد من تلك المعايير.

وبما أن القيم الثابتة من أهم البنود التي لا يكاد يخلو أي كيان اقتصادي من وجودها، و عادة ما تحتل التثبيتات العينية حصة الأسد من مجموع هذه الاستثمارات في المؤسسة،كحالة المؤسسة قيد الدراسة ،وكما رأينا لقد تغيرت المعالجة المحاسبية لهذه الفقرة من الأصول مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في الجزائر، حيث عالجها هذا الأخير وفقا لمتطلبات إطاره التصوري المبني على معطيات معايير المحاسبة الدولية.

فمن خلال هذه الدراسة تم التعرف على طرق و متطلبات الاعتراف و التقييم و التسجيل و الإفصاح عن مثل هذه البنود طبقا للمرجعية الجديدة.

وكذا تبين أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية لا يزال حديث العهد، و ربما مع المضي قدما في تطبيقه و تعرضه للنقد تظهر بعض النقائص و التناقضات التي يجب تداركها أو تعديلها بما يتماشى و معايير المحاسبة الدولية.

فمن خلال هذه الدراسة كذلك لوحظت بعض الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية الدولية، إضافة إلى بعض النقائص على مستوى النظام المحاسبي المالي في حد ذاته، مما يوحي باحتمال خضوعه إلى تعديلات في الفترات القادمة، سيما و أنه حديث التطبيق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و لم يتعرض للانتقاد بشكل كافي من قبل الأوساط المهنية.

1. نتائج اختبار الفرضيات:

- الفرضيـــة الأولى:

الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي تتمثل في أصول مادية، معنوية ومالية وهذا التصنيف للأصول يتوافق وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية.

هذه الفرضية صحيحة حيث نجد أنه حسب معايير المحاسبة الدولية صنفت الأصول الثابتة إلى أصول ملموسة وفق المعيار 16 و المعيار 38 تناول الأصول غير الملموسة أما الأصول المالية(الاستثمارات طويلة الأجل) فعولجت ضمن المعيار 39 .

- الفرضية الثـــانية:

أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تغير جذري في المحاسبة عن الاستثمارات.

هذه الفرضية صحيحة إذ أن مرجعية النظام المحاسبي المالي تختلف بشكل جوهري عما كان معمولا به وفق المخطط المحاسبي الوطني حيث أن المفاهيم تغيرت فبعض البنود التي كان يعترف بها المخطط المحاسبي الوطني ضمن الاستثمارات كالمصاريف الإعدادية التي تم حذفها لأنها لا تلبي معايير الاعتراف وفق النظام المحاسبي المالي، و بعض البنود التي كان لا يصنفها المخطط المحاسبي الوطني ضمن عناصر الاستثمارات أصبحت تصنف ضمن التثبيتات كسندات المساهمة مثلا.

- الفرضية الثالثـــة:

تتم معالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي تبعا للمرجعية المحاسبية ؛ فيما يخص الاعتراف و التقييم و التصنيف.

الفرضية الرابـــعة: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على

قوائمها المالية.

تحققت هذه الفرضية في جانب الشكل فمن خلال الدراسة التطبيقية وجدنا أن القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة اختلفت بشكل جوهري إثر تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، و لكن من ناحية المضمون لا يوجد اختلاف كبير خاصة أن المبالغ المصرح بها لم تختلف عما كان سيحدث لو أن المؤسسة استمرت في تطبيق المخطط المحاسبي الوطني و هذا قد يعود إلى سوء التطبيق.

2. عرض نتائج الدراسة:

لعل أهم النتائج المستخلصة من هذه الدراسة تتمثل في:

- الهدف من معايير المحاسبة الدولية تقليل الاختلافات بين الدول من اجل تسهيل التعاملات بموثوقية أكثر حول دول العالم وهذا ما أدى إلى تبني الجزائر لهذه المعايير من خلال النظام المحاسبي المالي ؛
- كون النظام المحاسبي المالي نظام جديد ربما عالج بعض النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني، و صنع الفرصة للتوافق مع البيئة العالمية، لكنه لا يخلو من بعض النقائص كتصنيف التثبيتات العينية ، حيث نجد أن الحساب 218 جمع العديد من التثبيتات العينية المختلفة، و التي كانت تصنف وفق المخطط المحاسبي الوطني ضمن حسابات مختلفة و بشكل أفضل؛
- من خلال الدراسة تبين أن النظام المحاسبي المالي لا يتطابق بصورة تامة مع معايير المحاسبة الدولية في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، فقد وقفنا على بعض الاختلافات على مستوى الاعتراف و تصنيف هذه البنود؛
- تغيرت المفاهيم التي كان معمولا بها فما كان يسمى استثمارا أصبح تثبيتا لا يعترف به على أساس الشكل القانوني و إنما على أساس الجوهر الاقتصادي، فالتثبيت هو كل مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية و تتوقع منه منافع مستقبلية؛
- يمكن القول أن الهدف من النظام المحاسبي المالي لم يكن الإصلاح بقدر ما كان التغيير،وهذا ما يطرح السؤال التالي:هل يعتبر النظام المحاسبي المالي وليد الإصلاحات في الجزائر أم هو مفروض نتيجة لظروف الشراكة مع الاتحاد الأوربي.

3. التوصيات:

بناءا على أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة نطرح بعض الاقتراحات و التوصيات:

- تكييف البيئة الاقتصادية و القانونية الجزائرية للتوافق و متطلبات النظام المحاسبي المالي، لتفادي أي مشاكل أثناء التطبيق؛
- الاهتمام بتطوير المعارف والخبرات التي تساهم في تطبيق أفضل لمعايير المحاسبة الدولية ؛
- إخضاع هذا النظام إلى النقد من طرف جهات مختصة بغرض إضفاء التعديلات اللازمة و تحسينه و سد كل الثغرات التي قد تخلق مشاكل أثناء التطبيق؛

- ضرورة مد جسر التعاون بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية من اجل توثيق العلاقة بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي في التعليم.

4. آفاق البحث:

تناول موضوع الدراسة الأصول الثابتة ، التي تعد بند هام من بنود القوائم المالية ،ولعل من المواضيع التي يمكن أن تكون محل دراسة وهي في نفس السياق نجد معالجة الاهتلاكات وتدهور القيم للأصول الثابتة ،لكن إلى جانب الأصول الثابتة هناك بنود أخرى ذات أهمية تحتاج إلى أن تكون مواضيع بحوث ودراسات كالمخزون و عناصر الخصوم بأنواعها ، و عناصر الأصول المتداولة الأخرى ، إضافة إلى أن هذا النظام دخل حيز التطبيق حديثا و لم تقم الجزائر بعد بتكيف و تهيئة البيئة الاقتصادية و القانونية لتتوافق مع متطلبات هذا النظام مما قد يخلق مشاكل أثناء التطبيق تستحق أن تكون محل دراسة للوقوف على أبرزها و تقديم الاقتراحات من اجل الوصول إلى الحلول الممكنة لتوفير أو الحصول على نظام محاسبي قد يلبي احتياجات المؤسسة الجزائرية .

❖ **باللغة العربية:**

1. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
2. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت لبنان، طبعة 1996.
3. حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
4. دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب د/أحمد حجاج، المحاسبة المتوسطة الجزء الأول الطبعة العربية الثانية ، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية.
5. رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2004.
6. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008.
7. طارق حماد عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة – شرح معايير المحاسبة الدولية- الجزء الخامس،الدار الجامعية مصر، طبعة 2004/2003 .
8. طارق حماد عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإسكندرية مصر2006.
9. طارق حماد عبد العال، التقارير المالية، الدار الجامعية مصر، طبعة 2005.
10. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج الجزائر، 2009.
11. عليان الشريف وآخرون، مبادىء المحاسبة الدولية، الجزء الأول الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان الأردن،2000.
12. فالتر ميجس، روبرت ميجس، المحاسبة المالية، ترجمة وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007.
13. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، أتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.
14. محمد عباس وآخرون، مقدمة في المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية مصر2000.
15. محمد مطر، مبادىء المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2007.
16. مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي الجزائر، 2008.

17. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2010/2009.
18. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق عمان الأردن، 2002.
19. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع الإسكندرية مصر، 2000.

❖ **باللغة الاجنبية:**

1. Catherine Maillet, Anne le Manh, Normes comptables internationales IAS/IFRS, Edition 2006.
2. Ánne le Manh, Catherine Maillet et Mohamed Benkaci , Normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti Edition, Alger, Algérie, 2009.
3. Pascal Barneto, Normes IAS/IFRS Application Aux états financiers dunod, Paris.
4. Eric Dumalanede, Abdelhamid Boubakuer, Comptabilité générale confprmeau IAS/IFRS, Berti Edition, Alger, Algérie, 2009.
5. Bernard Raffournier, Les normes comptables internationales IAS/IFRS 2, éditions économisa, Paris, 2009.
6. Cabinet Alliance Experts-CPE Sonatrach system comptable financier.
7. Conseil national de la comptabilité, projet de systéme comptable financier, Alger 2006.
8. Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Las pages Bleues,2008.

❖ **المواقع الإلكترونية:**

1. www.IASB.org.
2. http://www.djelfa.info/vb/archive/index.php/t-182158.htm 05/04/2011, 21 :59.

❖ **المذكرات والملتقيات:**

1. زينب حجاج (2009) : المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية ، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة.
2. مدني بن بالغيث :(2004) أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية– أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير – جامعة الجزائر، غير منشورة.
3. مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر" ، مجلة الباحث العدد الأول 2002 ، جامعة ورقلة، الجزائر.
4. جوزيف رزق،"مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة،"، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين بالتعاون مع المصف الوطني لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات في الجزائر حول المعايير الدولية للمحاسبة، الجزائر:عنابه، أيام10، 11 ،12نوفمبر2007 .

5. محمد السايح عبد الحكيم (2010/2009):تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي ،مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة .
6. نوي الحاج:(2008/2007)انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف.
7. مزيود إبراهيم، بوعافية رشيد: مداخلة بعنوان: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة – حالة التثبيتات المالية، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة.

❖ **النصوص القانونية:**

1. المادة رقم03 من القانون رقم 07-11 الصادر في 2007/11/25، الجريدة الرسمية، العدد74.
2. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/09 ،الجريدة الرسمية عدد21 سنة 2009.
3. القرار المؤرخ في 2008/07/26 الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 2009/03/25 .