جامعه عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

الشعبة :العلوم المالية و المحاسبة التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي

# مدى تطبيق المؤسسات للنظام المحاسبي المالي حالة تقييم التثبيتات

## دراسة حالة شركة سونطراك

مقدمة من طرف الطالبة : تحت إشراف

*رزق الله ماجدة الدكتور: العجال بوزيان

أعضاء لجنة المناقشة :

| الصفة | الاسم و اللقب | الرتبة | عن الجامعة |
|---|---|---|---|
| رئيسا | ياسين،بن زيدان | أستاذ محاضر –أ- | جامعة مستغانم |
| مقررا | العجال،بوزيان | أستاذ محاضر –أ- | جامعة مستغانم |
| مناقشا | عمر،إبراهيمي | أستاذ مساعد -أ- | جامعة مستغانم |

السنة الجامعية : 2020/2019

## كلمة شكر

بسم الله الرحمان الرحيم

"والله أخرجكم من بطون أمهاتهم لا تعلمون شيئا وجعل لكم السمع والأبصار والأفئدة لعلكم تشكرون". سورة النحل، الآية 78

أولا وقبل كل شيء نحمد الله العزيز الكريم الحميد على منه وكرمه وتوفيقه لإتمام هذا العمل وانجازه على هذا الوجه ، فله كل الفضل والشكر والعرفان.

وأقدم تشكرات الخالصة وامتناني للأستاذ المشرف بوزيان العجال علي مجهوداته ونصائحه وإرشاداته التي قدمها لي.وأتوجه بالشكر والعرفان إلى كل من ساعدني ووقف معي سواء

من قريب أو من بعيد وإلى كل أساتذة وطلبة جامعة مستغانم.

لكم جزيل الشكر والتقدير.

## إهداء

**أهدي ثمرة جهدي**

إلى من قال الله تعالى فيهما:"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمها كما ربياني صغيرا" سورة الإسراء ، الآية 24

إلى الرجل العظيم الذي لقني دروس الفضائل وعلمني أن الدنيا صمود،إلى من علمني أن الحياة كفاح والعلم سلاح،إلى الجبين الذي صب عرقا كفاحا للحياة إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .....

**أبي العزيز رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.**

إلى من حملتني وهنا على وهن غلى رمز الوفاء والعطاء إلى التي جعلت يوم نجاحي يوما لنجاحها إلى التي تجف الأقلام عن وصف جميلها إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها....

**أمي الغالية.**

إلى التي لم تبخل عليا يوما بدعائها إلى جدتي أطال الله في عمرها. إلى صاحبات القلب الواسع خالاتي الغاليات

إلى من ترعرعت وكبرت بينهم إخوتي : محسن،إكرام ,احمد زكريا.

إلى بنات خالاتي الغاليات :أمينة،شيماء،فاطمة،إكرام. إلى إبنت عمي العزيزة :عقيلة.

إلى من له الفضل في نجاحي أستاذي ومؤطري بوزيان العجال وإلى كل أساتذة العلوم الإقتصادية،التجارية وعلوم التسيير.

إلى من أحببتهم وأحبوني .....إلى صديقاتي اللواتي جمعني بهم المشوار الجامعي.

إلى كل طلبة التدقيق المحاسبي وعلوم التسيير.

إلى كل من يحملهم قلبي ولم يذكرهم قلمي.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات


| العنوان | رقم الصفحة |
|---|---|
| **الإهداء** | **/** |
| **الشكر** | **/** |
| **فهرس المحتويات** | **أ-ب** |
| **قائمة الجداول والأشكال** | **ج** |
| **قائمة المختصرات** | **د** |
| **المقدمة** | **01** |
| **الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي** | |
| **تمهيد** | **05** |
| **المبحث الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي** | **06** |
| المطلب الأول : تعريف النظام المحاسبي المالي | **06** |
| المطلب الثاني : فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي | **06** |
| المطلب الثالث : الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي | **08** |
| **المبحث الثاني : واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات** | **09** |
| المطلب الأول: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات | **09** |
| المطلب الثاني : صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي | **10** |
| المطلب الثالث : مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي | **12** |
| **المبحث الثالث : قواعد التقييم والتسجيل وفق النظام المحاسبي المالي** | **13** |
| المطلب الأول : المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي | **13** |
| المطلب الثاني : القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي | **14** |
| المطلب الثالث : طرق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخاصة | **16** |
| **الخلاصة** | **20** |
| **الفصل الثاني : دراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي** | |
| **تمهيد** | **22** |
| **المبحث الأول : مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية** | **23** |
| المطلب الأول : مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية | **23** |
| المطلب الثاني : تقييم التثبيتات المعنوية والمادية | **25** |
| المطلب الثالث : إعادة تقييم التثبيتات | **33** |
| **المبحث الثاني : التثبيتات المعنوية (اهتلاك ، خسارة ، تنازل)** | **34** |
| المطلب الأول : تعريف الإهتلاك وطرقه | **35** |

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني : اهتلاك التثبيتات المعنوية و المادية | **37** |
| المطلب الثالث : خسارة قيمة التثبيتات المعنوية والمادية والتسجيل المحاسبي وحالة التنازل | **38** |
| **المبحث الثالث : التثبيتات المالية** | **40** |
| المطلب الأول : تعريف التثبيتات المالية | **40** |
| المطلب الثاني : المساهمات والديون الدائنة الملحقة بحساب ح/26 | **41** |
| المطلب الثالث : تثبيتات مالية أخرى ج/27 | **42** |
| المطلب الرابع : التسجيل المحاسبي للتثبيتات المالية | **43** |
| **الخلاصة** | **47** |
| **الفصل الثالث : دراسة حالة شركة سوناطراك** | |
| **تمهيد** | **49** |
| **المبحث الأول : تقديم عام لشركة سوناطراك** | **50** |
| المطلب الأول : نشاط شركة سونطراك | **50** |
| المطلب الثاني : آفاق وأهداف شركة سوناطراك | **51** |
| **المبحث الثاني : تقديم مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1/Z** | **52** |
| المطلب الأول : التعريف باامركب | **52** |
| المطلب الثاني : البنية الداخلية للمركب ونشاطات المصالح | **52** |
| **المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي** | **57** |
| المطلب الأول : التثبيتات العينية | **57** |
| المطلب الثاني : التثبيتات المعنوية | **60** |
| المطلب الثالث : التثبيتات المالية | **61** |
| **الخلاصة** | **63** |
| **الخاتمة** | **65** |
| **المراجع** | 69 |
| **الملخص** | / |

# قائمة الجداول و الأشكال و المختصرات

## قائمة الجداول


| الرقم | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| I-1 | حسابات التثبيتات المعنوية. | **24** |
| II-2 | مخطط الإهتلاك. | **35** |
| III-3 | معاملات الإهتلاك المتناقص. | **36** |


## قائمة الأشكال


| الرقم | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| I-1 | مخطط مركب تمييع الغاز الطبيعي. | 56 |

## قائمة المختصرات

| الرمز | الدلالة | الدلالة |
|---|---|---|
| SCF | Système de comptabilite financiere | النظام المحاسبي المالي |
| FiFO | First _in-first-out | الصادر أولا الوارد أولا |
| IAS | International accounting standard | المعاير المحاسبية الدولية |
| IFRS | International financial reporting standard | المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية |
| IAS/IFRS | International accounting standards /international financial reporting standard | |
| GNl | Liquefaction du gaz naturel | مركب تمييع الغاز الطبيعي |

# المقدمة

إن التطور المستمر الذي يشهده الاقتصاد عموما وقطاع الأعمال خصوصا أدى إلى ظهور مواضيع جديدة تستلزم المناقشة والمتابعة، خاصة ما يتعلق منها بالفكر المحاسبي حيث تعتبر المحاسبة من أهم التقنيات الكمية التي تستخدم في التسيير و اتخاذ القرارات. ونظرا لأهميتها في ميدان الاقتصاد جعل منها موضوع معرض للتطور الدائم ، فقد صدر عن المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين سنة 1975 التعريف التالي للمحاسبة "هي توفير معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية ، وأن هذه المعلومات التي هي أساسا معلومات مالية من المفروض أنها ذات فائدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية "وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي للعالم والذي باشرته الجزائر ومواكبتها للعولمة ،من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق وكذلك التعاملات الخارجية إلى جانب دعم ملف خوصصة المؤسسات وغيرها من الأسباب التي ألزمت الجزائر إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني المعتمد به منذ سنة 1975 وإخضاعه لتعديلات تسمح بمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة ، لتنتج في الأخيرة هذه التعديلات نظام جديد الذي هو الآن النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية.وفي صدد هذا التغيير الذي طرأ على النظام المحاسبي في الجزائر أردنا أخذ موضوع مدى تطبيق هذا النظام في المؤسسات حالة تقييم التثبيتات ،من خلال تقديمه وتبيان قواعد التقييم والتسجيل وفقه،لنتطرق فيما بعد إلى إعطاء فكرة عامة حول التثبيتات وكيفية تقييمها حسب هذا النظام الجديد.

**1- إشكالية البحث:**

على ضوء ما استعرض سابقا ،تتحدد إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات حالة تقييم التثبيتات؟

**2- الأسئلة الفرعية:**

تندرج تحت الإشكالية الرئيسية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مفهوم النظام المحاسبي المالي ؟ وما هي قواعد التقييم والتسجيل وفقه؟
- ما هي التثبيتات ومختلف أنواعها؟
- هل تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي تعكس صورة صادقة عن تثبيتات المؤسسة؟
- هل ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم التثبيتات ساعد المؤسسة على حل مشاكلها؟

**3- فرضيات البحث:**

من أجل الإجابة على الإشكالية ،تم صياغة الفرضيات التالية:

- أتى النظام المحاسبي المالي لتنظيم المعلومات المالية لتعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.
- التثبيتات تعني تلك الأصول التي يفترض أن تبقى في حوزة المؤسسة لفترة طويلة ،تفوق مدة حيازتها على العموم السنة الواحدة.
- قواعد تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية.

**4-أسباب اختيار الموضوع:**

- دراسة بند من بنود القوائم المالية(التثبيتات).
- الاهتمام بالجانب المحاسبي والمالي.
- الرغبة الشخصية في الإطلاع والتعمق في الموضوع.

**5- أهمية البحث :**

تكمن أهمية الموضوع كونه يتزامن مع التغير الحاصل في النظام المحاسبي المالي وهذا بتبنيه لفكرة المعايير المحاسبية الدولية ، ومدى أهمية توفير متطلباته داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيقه بشكل صحيح.

- أهمية التعرف عن قرب بالمستجدات الحاصلة داخل المؤسسات نتيجة تطبيقها للنظام المحاسبي المالي.
- بالإضافة إلى أهمية موضوع تقييم التثبيتات داخل المؤسسات الاقتصادية ، واختلاف طرق تقييمها خاصة بما يتعلق بإعادة التقييم.

**6- أهداف البحث:**

فيما يخص هذه الدراسة من الأهداف المتوقع الوصول إليها مايلي:

- معرفة طرق تقييم التثبيتات داخل المؤسسة الى غاية التنازل عليها.
- إبراز أهمية المتطلبات التي جاءت وفق النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بتقييم التثبيتات.
- إبراز التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية.
- معرفة الصعوبات والعراقيل التي تواجه المؤسسات في تطبيق قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي.

**7- حدود الدراسة :**

تتمثل حدود الدراسة في:

- الحدود المكانية: انحصر موضوع البحث على مؤسسة سونطراك في مركب تمييع الغاز الطبيعي.
- الحدود الزمانية: أجري هذا البحث خلال الموسم: 2020-2021

**8- منهج البحث:**

تم الاعتماد في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي والتحليلي، فقد إتبع المنهج الوصفي في الفصلين الأول والثاني ،حيث تم عرض ماهية النظام المحاسبي المالي وكذا الفصل الثاني فتم التطرق إلى مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية وكيفية تقييمها،أما الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي الذي يحتوي على دراسة حالة الأمر الذي أوجب إتباع المنهج التحليلي لتبيان كيفية تقييم وتسجيل التثبيتات على أرض الواقع.

**9- خطة البحث:**

من أجل معالجة إشكالية الموضوع قسم البحث إلى ثلاث فصول:

يتناول الفصل الأول أهم الجوانب الخاصة للنظام المحاسبي المالي من خلال ثلاث مباحث حيث يتناول المبحث الأول ،ماهية النظام المحاسبي المالي ،أما المبحث الثاني فتضمن واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات ،والمبحث الأخير فقد خصص لقواعد التقييم والتسجيل وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني فقد قسم إلى ثلاث مباحث حيث يتناول المبحث الأول مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية، أما البحث الثاني فيتضمن التثبيتات المعنوية والمادية من حيث الإهتلاك ،الخسارة،التنازل ،أما المبحث الأخير فتضمن التثبيتات المالية.

وأما الفصل الأخير فقد خصص للجانب التطبيقي لإظهار كيفية تسجيل وتقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع ،حيث قسم إلى ثلاث مباحث .المبحث الأول تقديم عام لشركة سوناطراك أما المبحث الثاني تقديم عام لمركب تمييع الغاز الطبيعي والمبحث الأخير فتضمن الدراسة التطبيقية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي .

# الفصل الأول

# النظام المحاسبي المالي

**تمهيد:**

أشارت الكثير من الدراسات على أن المحاسبة شهدت تطورات، صاحبت التطورات الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية للأفراد والمنظمات ، وذلك بغية توحيد المفاهيم المحاسبية على المستوى العالمي ، واستوجب هذا الأمر البحث عن قواعد ومعايير تتوافق مع هاته المفاهيم ، و لأجل ذلك ظهرت مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية ، حيث تلقت هذه المعايير قبو من مختلف دول العالم ، ومن بين تلك الدول التي تسعى إلى تبني معايير المحاسبية الدولية الدولة الجزائرية خاصة بعد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

ولهذه الأسباب وغيرها بدأت الجزائر الاهتمام بتغيير المخطط الوطني المعمول به منذ 1975 إلى النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع هذه التطورات ، حيث أنه مستنبط من معايير المحاسبية الدولية و قد جاء بقواعد ومبادئ جديدة لم تكن في المخطط الوطني. وفي هذا الصدد سنقوم في دراستنا بالتطرق إلى:

**المبحث الأول** : ماهية النظام المحاسبي المالي .

**المبحث الثاني** : واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات .

**المبحث الثالث :** قواعد التقييم والتسجيل وفق النظام المحاسبي المالي.

**المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.**

بصدور قانون 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي و القاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني و دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في الفاتح من جانفي 2009 ، أجل بعدها إلى غاية الفتح من جانفي 2010 ، تكون الجزائر حققت قفزة نوعية باعتباره تغيرا حقيقيا في الثقافة المحاسبية ، و لذلك سيتم من خلال هذا المبحث توضيح كل من مفهوم النظام المحاسبي المالي و فرضياته ومبادئه و كذا الأهداف المرجوة أمنتطبيقه .

**المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي.**

لقد عرف النظام المحاسبي المالي من ناحيتين اقتصادية وقانونية :

**من الناحية الاقتصادية :** عرفه القانون11-07 الصادر بتاريخ 25نوفمبر 2007 في مادته الثانية كالتالي:" المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية وعددية وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و وضعية خزينتها نهاية السنة المالية"[1].

"يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية و معايير محاسبة و مدونة حسابات تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعرف عليها عامة و تتوافق ومتطلبات المالية والمحاسبية"[2].

**من الناحية القانونية :**يعرف النظام المحاسبي المالي من الناحية القانونية كالتالي:

"نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحاكم القانون وفقا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها"[3].

"هذا النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من المستندات والدفاتر و السجلات و إجراءات المحاسبية والرقابة الداخلية ، ونظام القيد المزدوج ، و ما تحتاجه المؤسسات من موظفين و أجهزة و آلات لتنفيذ الدورة لمحاسبية بكافة مراحلها و ذلك بهدف تحقيق أهداف المحاسبة و وظائفها".[4]

**المطلب الثاني : فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي.**

تتغير الفرضيات والمبادئ المحاسبية باستمرار و ذلك وفقا للتغييرات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و التي تعدم عمل المنظمات الاقتصادية ، وفيما يلي عرض لمبادئ وفرضيات النظام المحاسبي المالي.

**الفرع الأول: الفرضيات المحاسبية**[5].

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

---

[1] المادة رقم 3 من القانون 11-07المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية ،العدد74، في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007

[2] عاشور كنتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر ، مجلة اقتصادية ،شمال إفريقيا ،جامعة الشلف الجزائر ، العدد 6 ص 191.

[3] -نفس المرجع ، ص 292.

[4] رضوان العنابي ، المبادئ المحاسبية وتطبيقاتها ، الجزء الأول ، دار العقاد للنشرة التوزيع ، الأردن 2000 ،ص50.

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

**1- استمرارية النشاط (المشروع):**

ولا يعني الاستمرار في بقاء المشروع بصفة دائمة وإنما يعني أن المشروع سيظل موجودا لفترة كافية لتنفيذ أعماله الحالية و مقابلة ارتباطاته القادمة من يقوم علة قاعدة عدم التصفية و بالتالي فرض الاستمرارية بأخذ إحدى الصيغتين التاليتين:

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

**2- محاسبة الالتزامات :**

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

**3- الوحدات المحاسبية المستقلة( الشخصية المعنوية) :**

بغض النظر عن الشطر التنظيمي للمؤسسة فإنها تعتبر وحدة محاسبية يتم فصل عملياتها و أموالها عن عمليات وأموال أصحابها ، فالربح مثلا يعد ملكا لهذه الشخصية المعنوية إلى أن يوزع كما أن القوائم المالية تعبر عن نتيجة أعمال هذه الشخصية المعنوية و مركز مالها.

**4- الدورة المحاسبية :**

يفترض تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية و متابعة تسمى الفترات المحاسبية يتم من خلالها إعداد التقارير و بيان النتائج و تحديد الضريبة، و قياس مدى كفاءة إدارة المشروع بهدف تطويره و تنصيبه وتعزيز نقاطه الإيجابية و معالجة جوانبه السلبية.

**5- وحدة القياس :**

تعتمد المحاسبة على وحدة النقد الوطني كأساس لقياس القيمة لمختلف الأحداث و يفترض أن تصنف وحدة القياس(النقد) بالثبات وذلك لتكوين المعلومات القابلة للمقارنة و أن لا يتغير بمرور الزمن أو بتغيير الأوضاع الاقتصادية.

**الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية**

المبدأ المحاسبي هو عبارة عن قاعدة أو قانون عام يجب الالتزام به في التطبيق العلمي و تتمثل هذه المبادئ فيما يلي:[1]

**مبدأ التكلفة التاريخية:** تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي لتثبيتات المخزون..... أي تكلفتها عند تاريخ الحيازة عليها أو إنتاجها.

**مبدأ الموضوعية:** مفاد هذا المبدأ أن كل عملية يجب أن تسجل استنادا إلى دليل أو وثيقة أو مستند موضوعي يؤيد هذه العملية مما يمكن من مراجعة وتدقيق العمليات المالية و بعيد من البيانات المحاسبية عوامل ذاتية و التحيز إلى أن هذا لاينفي وجود التقدير و الحكم الشخصي في بعض الحالات ، كاحتمال عدم تحصيل الحقوق اختيار طريقة الامتلاك ....الخ

[1] عبد الوهاب رميدي , مرجع سبق ذكره ،ص 26-29.

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

**مبدأ الحيطة والحذر:** في ظل ظروف عدم التأكد ينبغي أن تعتمد تقديرات المحاسبين على المنطق السليم و اختيار الأساليب المحاسبية التي لا تبالغ في قيمة ربح الفترة المحاسبية و ذلك :

- بعدم التقييم الناقص لعناصر الخصوم و عناصر المصاريف.
- التقييم الزائد لعناصر الخصوم و عناصر الإيرادات .

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

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

**مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف :** أن كل نفقة تصرف من أجل تحقيق قدر معين من الإيرادات لذلك فإن كل الإيرادات المحققة ترتبط بعلاقة نسبية مع تكلفة الحصول عليها بغض النظر عما دفع فعلا من النفقات ، لأن ما دفع فعلا يكون تسديدا لأعباء وقعت في فترة سابقة أو تتعلق بأعباء ستقع في الدورة المحاسبية المقبلة. يمكن تقسيم مصاريف الدورة إلى ثلاث فئات :

- مصاريف ترتبط مباشرة بإيراد : مثل تكلفة البضاعة المباعة.
- مصاريف ترتبط بعلاقة مباشرة بالإيرادات ، ولكنها ضرورية لاستكمال تحقيقه مثل: مصاريف الأجور.
- مصاريف لا علاقة لها بالإيرادات ، إذ يترتب على حدوثها أي إيراد ، فتغير قيمتها بالكامل خسارة أو عبئ يجب إقفاله بحساب النتائج ،أو يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة.

**مبدأ إثبات الطرق :** يعني أن الوحدة المحاسبية عليها استخدام نفس الطرق المحاسبية لقياس وتقديم المعلومات و عدم تغيير الطرق من فترة لأخرى يسمح لمستخدمي المعلومات المحاسبية المقارنة الزمنية وتوفير كل أسباب التغيرات في المركز المالي و النتائج.

وعند استحداث طرق أو في حالة تغيير الطرق بموجب قانون ما ينبغي الإفصاح عنها في الملحق.[1]

**المطلب الثالث : الأهداف الموجودة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.**

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي الجديد و يكمن تلخيصها في النقاط التالية:[2]

1-ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق من الأنظمة المحاسبية الدولية.

2- يسهل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية.العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.

3- جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.

4- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء والتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.

[1] حنيفة بن ربيع ،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوية ، دار الهومة2010 ،ص 31-32.

[2] حنان خلوة رضوان وآخرون ، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتب حامد ،عمان 2004،ص 32

5- قابلية مقارنة المؤسسات لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
6- المساعدة على نمو مرد ودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية الكفاءة و التسيير.
7- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها و شفافيتها.
8- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
9- إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها وشفافة ، تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة اموالهم.
10- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية.

**المبحث الثاني : واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات.**

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة لتقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية من الممارسة المحاسبية الدولية، إلا أن للبيئة الجزائرية خصوصيات لم ترتقي بعد إلى استيعاب متطلبات تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي.

من خلال هذا المبحث سيتم تقديم متطلبات تطبيق النظام الحاسبي المالي و واقع تطبيقه الذي لا يزال يشوبه العديد من الصعوبات تحول دون التطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل بالجزائر.

**المطلب الأول : متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات**

تعتبر المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي لذا من أهم متطلبات نجاح تطبيقه توافقه مع احتياجات المؤسسة الجزائرية و قدرتها على استيعاب مضامينه.[1]

يجب على المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي التركيز على نقطتين رئيسيتين هما:[2]

**1- أنظمة المعلومات :** يجب على المؤسسات أن تقوم بتغيير جذري لنظام معلوماتها و تكييفه مع مبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي و عليه يجب:

- إجراء تعديلات في المسار الإنتاجي للمعلومات المالية بإدراج مبادئ النظام المحاسبي المالي في عناصر القوائم المالية.

إعادة النظر في الوظائف المحاسبية

- تحديث البرامج المحاسبية

**2- الاتصالات المالية :** إن المؤسسات الجزائرية مطالبة بإعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية وذلك عن طريق:

- نموذج القوائم المالية.
- نوعية وطبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق.

[1] أم الخير دشاش ،متطلبات تطبيق تطبيق النظام المحاسبي المالي في طل البيئة الجزائرية،مذكرة ماجستر،جامعة ثاصدي مرباح ورقلة، الجزائر ،2010، ص 99.

[2] عبد القادر روتال ، التوجه الجديد نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية ،مذكرة ماجستر،جامعة الجزائر ،20016 ص 114.

- تحسين زمن إعداد القوائم المالية.
- تصميم أنظمة تسيير تتأقلم و متطلبات النظام المحاسبي المالي .

كما يجب تأهيل المحيط الذي تعمل فيه المؤسسة الجزائرية و ذلك بتطوير السوق المالي باعتبار القواعد الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي مستمدة من معايير المحاسبة الدولية تطبق في بلدان تتميز بالدور البارز الذي تلعبه أسواقها المالية.

**المطلب الثاني:صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي .**

بالرغم من مرور 07 سنوات على تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الصادر بنص قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 لا تزال هناك معيقات تحول دون التطبيق الفعلي لمضامين النظام المحاسبي المالي، و التي يجب تسليط الضوء عليها و المتمثلة في:

**أولا : صعوبات ناتجة عن نقص التحضير.**

إذا ألقينا نظرة على وتيرة صدور النصوص القانونية الصادرة بشأن النظام المحاسبي المالي و خاصة التعليمات المتعلقة النظام المحاسبي المالي لأول مرة يتبين لنا عدم الجدية في التحضير و غياب الرؤية الإستراتيجية و التخطيط السليم للدخول في النظام المحاسبي المالي مما أدى إلى كبيرة في التسييير[1]، نذكر منها[2]:

التعليمة المنهجية الصادرة بتاريخ 2010/10/19 حول طرق تطبيق التعليمة المتعلقة بأول تطبق للنظام المحاسبي المالي .

التعليمة المتعلقة بالإيرادات و الأعباء خارج الاستغلال وحساب تحويل الأعباء و الصادرة في 2010/05/05

التعليمة المتعلقة بالأصول و الخصوم المالية الصادرة في 2011/06/07.

التأخر الكبير في إصدار النصوص القانونية أثر سلبا على وتيرة التطبيق ، مما دفع المحاسبين إلى الاعتماد على اجتهاداتهم الخاصة لمعالجة الجوانب التي تأخرت وزارة المالية و المجلس الوطني للمحاسبة في معالجتها مما نتج عنه بداية تطبيق خاطئ للنظام المحاسبي المالي ومن ثم غياب شفافية المعلومات و عدم إعطاء صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات[3].

**ثانيا : صعوبات ناتجة عن البيئة الاقتصادية.**

- البيئة الجزائرية تقف عائقا أمام تحقيق المزايا من تطبيق النظام المحاسبي المالي ، حيث يستند هذا الأخير على المرجعية المحاسبية الدولية التي تهدف إلى خدمة بنى اقتصادية تطورت فيها الأسواق المالية في حين أن الاقتصاد الجزائري يتميز ببنيات مالية كلاسيكية تقوم على التمويل الاستدانة و على محدودية وضعف القطاع الخاص الذي يفضل الاعتماد على المنشآت الصغيرة و العائلية ذات هامش المساهمة الضيق ، مع كل يتتبعه ذلك من سوق مالي غير فاعل و غير متطور[4].

---

[1] أم الخير دشاش ، مرجع سبق ذكره ص 112-113.

[2] -أمينة زغمار ، تقييم النظام الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستر ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر3، 2010-2011 ص 101.

[3] نفس المرجع، ص،.101.

[4] سفيان بن بلقاسم ،النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية ،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2010 ، ص258.

- فضلا عن ذلك فإن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تشكل غالبية النسيج الاقتصادي الجزائري، حيث تمثل حوالي 95% من المؤسسات الجزائرية ، من ثم فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه المؤسسات يطرح الإشكالات التالية:

- تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه المؤسسات يطرح مشكل فرض معايير لا تتطابق أهدافها مع أهداف هذه المؤسسة . فمن منظور المعايير المحاسبية الدولية ينبغي أن تلبي القوائم المالية احتياجات المستثمرين من معلومات فيما يتعلق بقياس قسمة المؤسسة و الأخطار المحتملة في حين أنه بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة المستعملين الأساسيين للقوائم المالية هم المقرضون الذين الذين تتمثل احتياجاتهم من المعلومات في مراقبة التنفيذ الجيد لعقود القروض .

- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة يفرض على المؤسسات القيام بتكوين الفرق المكلفة بالمشروع و تكييف أنظمة معلوماتها، ويشكل هذا الإجراء مشروعا مكلفا باعتبار أن هذه المؤسسات تملك موارد محدودة[1].

- يشكل تعقد المرجعية الجديدة الناتج عن طرق التسجيل و التقييم الحديثة عائق أمام هذه المؤسسات من وجهة نظر مادية و بشرية ، وفي الواقع استعمال طرق تسجيل و تقييم معقدة يتطلب مجهودات كبيرة من طرف المؤسسات فيما يتعلق بالتكوين و المالية (نتيجة اللجوء للخبراء)[2].

- النظام المحاسبي المالي هو نظام يهدف إلى إعطاء صورة صادقة وشفافة على الوضعية المالية للمؤسسة في سياق يتماشى مع تجسيد أبعاد حوكمة الشركات ، وهذا صعب التطبيق في ظل بيئة يطغى عليها ثقافة التحفظ[3].

- عدم توافق النظام المحاسبي المالي مع القانون التجاري و كذا النظام الجبائي ، فإذا أخذت مثالا على ذلك عقود الإيجار التحويلي فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الامتلاكات الخاصة به ، و هذا غير معمول به في القواعد الضريبة ، فهذه الأخيرة لا تعترف إلا بملكية الأصل ،مما سوف يكون له اثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان ،كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت ¾ من رأس مالها الاجتماعي ، غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره مجرد قيمة متبقية ناتجة عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم و هذا الفرق يتغير من وقت إلى آخر ،فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد و بإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي و لو استهلكت رأس مالها الاجتماعي[4].

---

[1] أمينة زغمار ، مرجع سبق ذكره، ص 102.

[2] ام الخير دشاس، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] ام الخير دشاس، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[3] عبد القادر روتال ، مرجع سبق ذكره،ص144.

[4] عمار بن عيشي ، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، العدد01 ص، 89 -90.اقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، العدد01 ص، 89 -90.

- وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة التي لا تستفيد من مزايا النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل أعباء نتيجة لصعوبة تطبق النظام[1].
- غياب الوعي المحاسبي و شيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته[2].

**المطلب الثالث: مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي.**

يتيح تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات مزاي عديدة أهمها في مايلي:

- يسهل مراقبة حسابات المؤسسة لأنها تستند على مفاهيم و قواعد محددة بوضوح و يزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات ، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها و خصوصا المستثمرون.
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين نظامها الداخلي و جودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية.
- يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية و المالية المنشورة في الحسابات و القوائم المالية ، ويزيد مصداقيتها و الوثوق أمام مستعمليها على المستويين الوطني و الدولي ، هذه الشفافية ستكون كضمان في استرجاع ثقتهم بالمؤسسة و المساهمة في تعزيزها على اعتبارات أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها دوليا.
- يمكن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية و الأداء عبر الزمن لنفس المؤسسة ، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا ،و سهولة قراءة وفهم القوائم المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر و خارجها.
- يقترح النظام المالي المحاسبي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني ن ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية ، وذلك بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني ،عند تسجيل المعاملة التي تقوم كما المؤسسة.
- يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر ، وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة و امتثالها إلى المعايير المحاسبية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية.

[1] كمال رزيق وآخرون ، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظ الحسابات ، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب البليدة ،الجزائر ، يومي 13-14 ديسمبر 2011 ،ص11.

[2] علي عزوز و آخرون ،متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية ، العلوم التجارية ، وعلوم التسيير ، جامعة الوادي الجزائ

**المبحث الثالث : قواعد التقييم والتسجيل وفق النظام المحاسبي المالي.**

تتضمن قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة للتقييم ، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم و لإدراج في الحسابات ، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية.

**المطلب الأول: المبادئ و القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي.**

**الفرع الأول :إدراج الأصول والخصوم و الأعباء والمنتجات في الحسابات عندما:**

- يكون من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية.
- يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.
- تدرج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عند توفر الشروط التالية[1]:
- أن يكون الكيان قد حول للمشتري المخاطر والمنافع الهامة اللازمة لملكية السلع.
- لا يتدخل الكيان لا في التسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها .
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة.
- أن يكون من المحتمل إنشاء منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان.
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها أو تستعملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.
- تحويل الاحتياطات إلى نتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها.
- يدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو إذا كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل ، أو توقفت عن موافقة هذه الشروط.

**الفرع الثاني : القواعد العامة للتقييم.**

يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية.

وترتكز طريقة التقييم العناصر المسجلة في المحاسبة على القواعد العامة لمبدأ التكلفة التاريخية غير أنه يمكن إجراء مع بعض الشروط منصوص عليها في المشروع الجديد و لبعض العناصر إجراء مراجعة لهذه الطريقة بالارتكاز على القواعد التالية [2]:

- القيمة العادلة أو القيمة الصحيحة أو التكلفة الحالية.
- قيمة التحقيق أو قيمة البيع والشراء.
- القيمة المعنية أو قيمة المنفعة.

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع و التعويضات التجارية و التنزيلات و غير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:[3]

- بالنسبة للسلع المكتسبة بالمقابل من تكلفة الشراء.

---

[1] المادة 111 من القانون رقم 07-11 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، العدد 19 في 28 ربيع الأول الموافق ل 25 مارس 2009 ص 6.

[2] عاشور كنتوش ، مرجع سبق ذكره ، ص 302.

[3] لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية "تسيير الحسابات و تطبيقاتها" الأوراق الزرقاء ،الجزائر ص 19.

- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمات عينية من قيمة الإسهام .
-بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا من القيمة الحقيقية في تاريخ الدخول.
- بالنسبة للسلع المكتسبة عن طرق التبادل ، تسجيل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة ، وتسجيل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة.
-بالنسبة للسلع أو الخدمات التي تنتجها المؤسسة من تكاليف الإنتاج .
-أشار إلى إعادة تقييم الأصل المالي إذا فقد قيمته عند تاريخ الإقفال (البند 5/112)
- الكيان أن يقوم بتقدير الممكن تحصيلها من الأصل.

وفي البنود من 20/21 إلى 26/121 تناول إعادة التقييم بقيمتها الحقيقية في تاريخ الإقفال و إدراج مبالغ إعادة التقييم.

مبالغ إعادة التقييم في الحسابات ، وكيفية تحديد القيمة الحقيقية حسب نوع الأصل المعاد تقييمه (أراضي ، مباني، منشآت متخصصة) مع مراجعة الاستهلاكات بالتناسب مع المبلغ المعاد تقييمه ، كما تناول كيفية معالجة إعادة التقييم في حالة ارتفاع القيمة و في حالة نقصان القيمة و في حالة استرجاع القيمة.

- وفي حالة بند من بنود تقييم التثبيتات (البند 27/121) أعطى الإمكانية لإعادة التقييم بالقيمة الحقيقية لأي أصل معنوي كان قد أدرج أول مرة في الحسابات على أساس كلفته (التكلفة التاريخية) بشرط تحديد القيمة الحقيقية على سوق نشطة.

- بالنسبة للمخزونات فإنها تدرج في حسابات الكيان لأول مرة بناءا على مبدأ التكلفة التاريخية ، ففي البنود من (1/123 إلى 4/123 )قام بتعريفها وطرقة تصنيفها، و ماهي التي يتم بها حساب التكلفة.

- أما إعادة تخزين المخزونات فلم يذكرها في سياق تحديد نقص القيمة (البند5/123) و يسجل الخسارة[1].

**المطلب الثاني : القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي.**

القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة .

**1- حالة عقارات التوظيف:**

عقار التوظيف هو أرض أو مبنى أو الاثنين معا تم الحصول عليهما بهدف توظيف مالي من طرف الكيان أي تأجيره مقابل مداخيل و تحقيق فائض قيمته محتمل إذا بيع فيما بعد .

فهو غير موجه للاستعمال في إنتاج و تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية أو بيع في إطار النشاط العادي . وبعد إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا ، يمكن تقييمها بعد ذلك إما على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيم و إما على أساس قيمتها الحقيقية .يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية لعقارات توظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها[2].

**2- حالة الأصل البيولوجي :**

يتم تقييم أصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته الحقيقية مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع ،وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة ، ويتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه

[1] المادة 112 من القانون 07-11 ، العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 7.

1المادة 121 من القانون رقم 07-11 العدد 19 مرجع سبق ذكره الفقرتين 16،18 ص 11.

مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، كذلك يتم إثبات الربح والخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للأصل البيولوجي منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع ، ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت عليها[1].

**3- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:**

تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان و تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف و المقتضيات لإيصال المخزونات إلى المكان او الحالة التي توجد عليها ،أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم و يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج الأصول المذكورة ن عملا بمبدأ الحيطة و الحذر ، تقييم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة انجازها الصافية.

تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (Fi Fo) وإما بمتوسط كلفة شراءها وإنتاجها الموجهة.

بالنسبة للمنتوجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها الأولي و في نهاية كل دورة بقيمتها الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع و تثبت الخسارة أو الربح الناتج عن تغير القيمة الحقيقية للمنتوج الزراعي ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.[2]

**4- مؤونات المخاطر والأعباء:**

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون مبلغها غير مؤكد ، و تدرج في الحسابات عندما يكون لكيان التزام قانوني أو ضمني ناتج عن حادث .....أو عندما يكون من المحتمل خروج موارد يكون أمر ضروريا لإطفاء هذا الالتزام أو عندما يقوم القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوق منه . يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى سقوط التزام المعني[3].

**5- القروض والخصوم المالية الأخرى:**

يتم تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها . بعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية باستثناء الخصوم التي تمتحيازتها للأغراض التعامل التجاري . تنشر التكاليف الملحقة المترتبة للحصول على قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى القرض و تضاف إلى تكاليف القرض.[4]

- الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية و القروض.
- اهتلاك علاوات الإصدار أو عمليان التسديد المنغلقة بالقروض و كذلك تكاليف القروض.
- الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي.

---

[1] المادة 121 من القانون رقم 07-11 العدد 19، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة 123 من القانون رقم 07-11 العدد 19 ،مرجع سبق ذكره الفقرتين 1 ،2 ص 12 – 13.

[3] المادة 125 من القانون رقم 07-11 العدد مرجع سبق ذكره ، الفقرتين 1،3 ص 15.

[4] المادة 126 من القانون 07-11 العدد 19 مرجع سبق ذكره الفقرتين 1،2 ص 14.

- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعمليات الأجنبية.

**تقييم الأعباء و المنتوجات المالية:**

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن و تلعق بالنسبة المالية التي ترتب الفوائد من خلالها .

تدرج في الحسابات العمليات التي من اجلها الحصول على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط لا تقل عن شروط السوق بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بالتأجيل.

يدرج في الحسابات الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل و القيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح كأعباء مالية في حسابات المشتري و كمنتجات (إيرادات) مالية في حسابات البائع[1].

**المطلب الثالث : طرق تسجيل وتقييم بعض العمليات الخاصة.**

**1-العمليات المنجزة بصورة مشتركة.**

**1-1 عمليات شركة المساهمة:**

العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة .

وتسجل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية و بالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين .

عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوحة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير. تكون أعباء و منتوجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء و منتوجات هذا المسير و كل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين يقتصر على تسجيل قسك النتيجة التي تعود إليه في شكل منتوجات أو أعباء.

عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة ، المراقبة والملكية المشتركة لأصل واحد أو أصول عديدة ، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتوجات أو الأعباء .

عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار مؤسسة منفصلة يجوز كل من المشاركين مساهمة ، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم و النتيجة و الأعباء و المنتوجات و تدفقات الخزينة في المؤسسة المشتركة[2].

**1-2 امتيازات المرفق العمومي:**

في إطار امتياز المرفق العمومي فإن الأصول الموضوعة للتنازل تسجل في أصول ميزانية المؤسسة صاحبة الامتياز ، يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل فيها

[1] المادة 127 من القانون 07-11- العدد 19 ، الفقرة 01 ،مرجع سبق ذكره ص 15.

[2] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره ص 15.

باستعمال الاستهلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة و بصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد[1].

**1-3 العمليات المنجزة لحساب الغير:**

تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفته وكيل في حسابات الأطراف الأخرى ،ولا يسجل الوكيل إلا الأجر الذي يتلقاه في حساب النتائج ،أما بالنسبة للعمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغي باسمه تدرج في حساباته بأنه حسب نوعها ، نواتج أو اعباء.

**2-الإدماج لتجميع الكيانات و الحسابات المدمجة:**

كل كيان له مقر أو نشاط رئيسي داخل الإقليم الوطني و يراقب أو يميمن على كيان أو عدة كيانات يعدو بنشر كل سنة كشوف مالية مدمجة للمجموعة ككل، و تهدف هذه الحسابات المدمجة أو الموحدة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و حساب النتيجة لمجموع الكيانات كما لو كانت كيان واحد[2].

**1-2 إدماج الفروع :**

تدمج الفروع محاسبيا وفق طريق التكامل الشامل كما يلي[3]:

**- الميزانية:** تأخذ جميع عناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة فتحل محل قيمتها المحاسبية مجموع عناصر الأصول و الخصوم المركبة لرؤوس الأموال الخاصة بهذه الكيانات و المحددة حسب قواعد الإدماج.

**-جدول حساب النتائج :** إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموعة محل عمليات الشركة المدمجة (الشركة الأم) باستثناء العمليات المعالجة من قبل الكيانات التي هي جزء من المجموعة فيما بينها.

**- ملحق الكشوفات المالية :** يشتمل على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح للكيان بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات و الوضعية المالية و نتيجة المجموعة ، كما يحتوي جدول لتغيير محيط الإدماج بين جميع العمليات التي أثرت به بفعل عمليات الاقتناء و التنازل على المستندات.

**2-2 إدماج الكيانات المشاركة.**

الكيان المشترك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا ، فهو ليس كيانا فرعيا ولا كيان أنشئ في إطار عمليات تتم بصورة مشتركة و تدرج المساهمات عند إعداد الحسابات المجمعة حسب طريقة المعادلة كما يلي:

**-الميزانية:** إحلال الحصة التي تمثلها السندات و احتساب حصة المجموعة في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

**- جدول حساب النتائج :** يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في النتيجة ن مع الأخذ في الحساب نتيجة الكيان المشارك هذه النتيجة.

---

[1] المادة 132 من القانون 07-11 ،العدد 19 الفقرتين 5،6 مرجع سبق ذكره ص15.

[2] جمعية هوام المحاسبة المعمقة و فق النظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية IAS-IRRS/ ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2010 ص 47.

[3] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 من القانون رقم 07-11 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص16.

ولدى دخول أي كيان محيط الإدماج يتم تحديد فارق الإدماج الأول بالفرق بين تكلفة اقتناء السندات و حصة الغير معاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان ، ويتكون فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين يعالج كل منهما بطريقة مختلفة.

- **فارق التقييم :**هو الفرق بين القيمة المحاسبية لعناصر الأصول القابلة للتجديد و القيمة الحقيقية لنفس العناصر بتاريخ اقتناء السندات.

- **فارق الاقتناء( Good Will) :**هو فارق الإدماج الفائض الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصول القابلة للتجديد.

-وفي عدم التمكن من تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يتم إدماجه بمبلغه الكامل ضمن فارق الاقتناء ،و يسجل محاسبيا ضمن الأصول الغير الجارية في الميزانية في شكل زيادة في الأصول إذا كان إيجابي وانخفاض إذا كان سلبي ، وعند كل عملية جرد يتم مقارنته مع القيمة النفعية للعناصر الغير مادية التي تشكله.

### 3-2 الكيانات المركبة:

- تقوم الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرار من دون تلك التي تربطها روابط قانونية بالسيطرة ، بإعداد الحسابات المركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد ، يخضع إعدادها و تقديمها إلى نفس القواعد و الإجراءات الخاصة بالحسابات المدمجة مع مراعاة خصوصية عدم وجود روابط مساهمة في رأسمال[1].

### 3- عقود الإيجار التمويلي:

عقد إيجار التمويل هو عقد مبرم بين طرفين ، مؤجر ومستأجر يعطي بمقتضاه المؤجر للمستأجر الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة زمنية معينة مقابل مصاريف الإيجار ، مع تحويل كل للمنافع و المخاطر و تحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد و انطلاقا من مبدأ تغليب الواقع العملي على الظاهر القانوني يدرج هذا الأصل في الحسابات[2].

### 4- العقود الطويلة الأجل:

يتعلق عقد طويل أجل الأجل بإنجاز سلعة خدمة ، أو مجموعة من السلع و الخدمات تقع في تواريخ بداية و نهاية دورات مختلفة ن و يتعلق الأمر ب:

- عقود البناء.
- عقود إصلاح أصول مالية أو بيئية.
- عقود تقديم الخدمات

ويمكن الأخذ بعين الإعتبار طريقتين لحساب العقود:

**أ- طريقة التقدم :** تسجل التكاليف والإيرادات حسب وتيرة تقدم الأعمال أو الخدمة وتحرر بذلك نتيجة محاسبة حسب نسبة إنجاز العملية.

[1] رفيق يوسفي ، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق ن رسالة ماجستير، جامعة تبسة ص.73.

[2] شعيب سنوق، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية IRRS-IAS الجزء2 مكتبة الشركة الجزائرية بوداود الجزائر 2009.

**ب- طريقة الإنجاز :** إذا كان نظام معالجة الوحدة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق التسجيل المحاسبي حسب التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة موثوق فيها فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط أن لا يسجل كإيرادات إلا مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

عند تاريخ الجرد وبفعل حوادث طارئة او معروفة في هذا التاريخ يظهر أنه من المحتمل أن إجمالي تكاليف العقد ستكون أكبر من إيراداته عند تاريخ الجرد (خسائر متوقعة بعد الإنجاز)،يتم تكوين مؤونة بالنسبة للخسائر الإجمالية للعقد الذي لم توضح في التسجيلات المحاسبة.

**5- الضرائب المؤجلة:**

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبة تتمثل في تسجيل عبء الضريبة كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة الأرباح القابلة للدفع(ضرائب مؤجلة على الأصل)أو قابلة للاستيراد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلة.

وتسجل في الميزانية و في حساب النتيجة الضرائب المؤجلة عن:

- الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما،وأخذنا بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع.
- العجزالجبائي أو الفرض الضريبي قابل للتأجيل إذا كان منسوباإلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية مختلفة في المستقبل المتوقع.
- عمليات التعديل الحذ-ف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية[1]

[1] القانون رقم07-11 العدد 19الفقرتين 1-2 مرجع مسبق ذكره ص18 ،ص19.

**خلاصة الفصل:**

من خلال ما سبق نستخلص أن النظام المحاسبي المالي الجزائري،جاء كنتيجة للإنتقادات التي وجهت للمخطط المحاسبي الوطني الذي كان مطبقا سابقا.

بحيث يعتبر النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد و الممارسات المحاسبية التي تسود في بلد ما،فهو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادىء و الأسس التي تساعد المؤسسة في تبويب وتسجيل عملياتها وإثباتها في السجلات والدفاتر كي تعطي لها الصورة الصادقة والمعبرة عن وضعيتها المالية ،وقد تتضمن النظام المحاسبي مفاهيم وقيم وقواعد تقييم جديدة.

# الفصل الثاني

# دراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

**تمهيد:**

تعتبر التثبيتات من الموارد و الوسائل المدعمة للمؤسسات لما لها من فائدة وأهمية بالغة الوجود نظرا للدور الذي تلعبه سواء من خلال اقتنائها ،إنتاجها أو تأجيرها للغير وتحقيق إيرادات منها،حيث تحتل التثبيتات بمختلف أنواعها(معنوية،عينية،مالية)الجزء الأكبر في القوائم المالية بحسب حجمها ونوعها لدى المؤسسات وبالتالي فإن تقييمها وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من قواعد تقييم وإدراج سيزيد من مصداقية وموثوقية القوائم المالية بالنسبة لها أو لمتعاملها في الخارج على غرار ماكان عليه المخطط المحاسبي الوطني .

وعلى أساس ما تقدم سينقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

**المبحث الأول :** مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية.

**المبحث الثاني :** التثبيتات المعنوية والمادية(اهتلاك،خسارة نتنازل).

**المبحث الثالث :** التثبيتات المالية.

**المبحث الأول : مفهوم و تقييم التثبيتات المعنوية والمادية:**

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

**المطلب الأول : مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية.**

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التثبيتات المعنوية و المادية ابتداء من تعريفها إلى شروط الاعتراف بها و كذا سير حساباتها.

**أولا: مفهوم التثبيتات المعنوية.**

**- تعريف التثبيتات المعنوية :**

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

**- تعريف التثبيتات : ( الأصول الثابتة)** كما جاء بها النظام المحاسبي المالي هي تلك الأصول غير الجارية العينية و المعنوية و المالية التي تكون بحوزة المؤسسة و لأكثر من سنة[1].

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

**2- شروط الاعتراف بالتثبيتات المعنوية:[3]**

- عنصر قابل للتشخيص :معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول بغية انتقاله وتحويله، إيجاره ، و تبديله ، كما أن يكون محل عقد تنشأ عنها حقوق والتزامات.

- مورد تحت رقابة: تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية و يمكن لها أن تمنع استفادة الغير منه.

- وجود مزايا اقتصادية مستقبلية منتظرة.

- يكمن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيه.

**3- سير حسابات التثبيتات المعنوية :**

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

[1] عاشور كنتوش ، المحاسبة العامة (أصول و مبادئ و آليات تسيير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ،2011 ،ص93.

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

[3] محمد بوتين، نفس المرجع ص 133.

**الجدول رقم (I- 01) يوضح حسابات التثبيتات المعنوية :**

| الحـــساب | شـــرحه |
|---|---|
| ح/20 التثبيتات المعنوية. | |
| ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت. | |
| ح/204 برمجيات المعلوماتية و ما شابهها . | هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات و مواقع الأنترنت. |
| ح/205 الامتيازات المماثلة البراءات الرخص، العلامات | هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من أجل ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف،أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة ،شهادة ،مؤهل ،حق ملكية أدبية أو فنية ،أو إلى حامل تنازل تحت بعض شروط SCF |
| ح/207 فارق الشراء. | هو فارق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجمع المؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أو التوحيد ،يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز. |
| ح/208 المثبتات غير الملموسة الأخرى. | يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي تتضمنها الحسابات السابقة الذكر |

**المصدر:** حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS.

**ثانيا:مفهوم التثبيتات المادية:**

**1-تعريف التثبيتات المادية:**

في المادة221 -01 عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية (العينية) كالآتي:

"التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج ، وتقديم الخدمات ، الإيجار ، الاستعمال ، لأغراض إدارية و الذي يفرض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية[1].

**- شروط الإدراج :**

- يتم الاعتراف بأصل مادي إذا توفر فيه الشرطين معا:
- يمكن تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها.
- أن يكون من المحتمل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية.

[1] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ،دار النشر جيطلي،برج بوعريريج ،2009،ص2

- وأن يكون قابل للتعيين و مراقب من طرف المؤسسة أي أن المؤسسة هي المستفيد من إيراداته و تحمل التكاليف و الأعباء الناتجة عن استعماله.

**3- دراسة تثبيتات الحسابات المادية :**

- حسب النظام المحاسبي المالي فإن اعتبار العنصر كتثبيتات مادية يؤدي إلى استعمال الحسابات التالية:[1]

- حساب21 تثبيتات ملموسة .
- حساب 211 أراضي.
- حساب 211 تهيئة أراضي.
- حساب 213 مباني.
- حساب 215 تركيبات تقنية ،معدات و أدوات صناعية .
- حساب 218 تثبيتات ملموسة أخرى (معدات نقل ،تجهيزات اجتماعية ، معدات مكتب منها أجهزة الإعلام الآلي الغلافات المتداولة وغيرها من التثبيتات غير واردة في الحسابات أعلاه).
- حساب 22 تثبيتات للتنازل .
- حساب 232 تثبيتات ملموسة قيد الإنجاز.
- حساب 238 تسبيقات على طلبات التثبيتات.
- حساب 286 اهتلاك التثبيتات الملموسة.

**4-مبادئ جمع وفصل الأصول المادية.**

في هذا الإطار تطبق مجموعة من المبادئ لتجميع الأصول المادية أو الفصل فيما بينهما و منها مايلي:[2]

- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة النفعية لو كانت مستعملة تمام في السنة المالية التي تم استخدامها فيها ، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات .
- تدرج قطع الغيار و معدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى ، و كانت المؤسسة تعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
- تعالج أصل مكونات كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع حسب وتيرة مختلفة.

**المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية والمادية.**

**الفرع الأول : تقييم التثبيتات المعنوية.**

تقييم التثبيتات المعنوية عند الانتفاء، يتم تقييم التثبيتات المعنوية بتكلفة دخولها (تكلفة الانتفاء)، ونميز أربع حالات لكل حالة طريقتها في تحديد التكلفة وهي[3]:

**أولا: الحصول على التثبيت منفردا:** في هذه الحالة يقيم التثبيت بتكلفة الحصول عليه ،(تكلفة الشراء) والتي تساوي سعر الشراء مضافا إليه التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية،

[1] حنيفة بن ربيع،مرجع سبق ذكره ،ص 264.

[2] عاشور كنتوش ،مرجع سبق ذكره،ص 199-100.

[3] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ص 136.

سعر الشراء = سعر الشراء مطروحا منه كل التحفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.

التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل التثبيت المعني + الأتعاب غير المباشرة + اختبارات سير التثبيت.

وهناك تكاليف لا تدخل ضمن هذه التكلفة :

-المصاريف الإدارية و العامة.

-خسائر العمليات عند البداية-تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار.

-تكاليف تحويل نشاط ما.

**ثانيا:التثبيتات المعنوية المكتسبة من الداخل (مرحلة التطوير):** يقيم التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة

بتكلفة الإنتاج ، وتبدأ المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج ابتداءا من اعترافها بصفة التثبيت المعنوي[1].

**ثالثا: تحصيل التثبيتات المعنوية عند التبادل :** في حال تبادل التثبيتات المعنوية فإنها تقيم ويتم إدراجها بالقيمة العادلة ، أما إذا تعذر الأمر أي عند إمكانية تحديد القيمة العادلة ، بمصداقية فإنه يسجل التثبيت المتحصل عليه بالقيمة المحاسبية للتثبيت المتخلي عنه.

**رابعا:الحصول على التثبيت نتيجة تجمع :** يقوم التثبيت المعنوي في حال الحصول عليه في إطار تجميع (اندماج ) شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه.

**خامسا:الحصول على تثبيت معنوي من خلال منحة حكومية :** بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل مادي بدون تكلفة أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية ، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتمويل أو تخفيض أصل غير مادي لمؤسسة ما ، وبموجب معيار المحاسبة الدولي العشرون20 ،فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل غير المادي و المنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا[2].

**الفرع الثاني: إدراج التثبيتات المعنوية.**

تدرج التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي :

**أولا : التثبيتات المعنوية المنتجة من قبل المؤسسة :** يجب أن تتميز المؤسسة خلال عملياتها الإنتاجية بين مرحلتين:

**مرحلة البحث :** وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS38 لا يجب أن يسجل أي عنصر معنوي متحصل عليه خلال البحث (أو خلال مرحلة البحث على مشروع داخلي ) ضمن الأصول لأن مشاريع البحث التي تفوق الإنتاج أو التسويق لا يستوفي مقياس احتمال الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية[3].

**مرحلة التطوير:** تشمل النفقات خلال مرحلة التطوير والتي يجب أن تسجل في التثبيتات العينية إذا توفرت على ما يلي:

- هذه النفقات تسعى لإجراء تعديلات في الأصل تؤدي إلى زيادة العمل الإنتاجي ، وزيادة طاقة الأصل.

---

[1] نفس المرجع ،ص 136.

[2] شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،الجزء الثاني ، مكتبة الشركة الجزائرية ،بود واو 2009 ص140-141.

[3] حسنة بحار،معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. ، الأوراق الزرقاء 2009 ،ص121.

- أن تكون للمؤسسة القصد و القدرة التقنية و المالية و غير ذلك لانجاز العمليات المرتبطة بهذه النفقات ، وذلك من أجل الاستعمال أو البيع.
- هذه النفقات يمكن قياسها بطريقة موثوق بها.

**الحساب 203 :** مصاريف تطوير مثبتة و مسجلة في قيدين[1]:

القيد 1: يتم تسجيل الأعباء بصفة عادية كما يلي:

| حساب | حساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 6XX | | ح/المصاريف | XX | |
| | 512 | البنك او الموردون | | XX |

القيد2: تسجيل الاعباء المعتبرة كأصول معنوية:

| حساب | | البيـــان | مدين | مدين |
|---|---|---|---|---|
| 203 | | مصاريف تطوير مثبتة | XX | |
| | 731 | إنتاج مثبت لأصول معنوية | | XX |

**الحساب 204** :برنامج الإعلام الآلي

يسجل وفق حالتين: حالة الاقتناء من طرف المؤسسة بسجل القيد كالتالي:

| حساب | حساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 204 | | برنامج الإعلام الآلي | XX | |
| | 731 | موردو التثبيتات | | XX |

**ثانيا : إنتاج البرامج من قبل المؤسسة تسجل وفق قيدين :**

| حساب | حساب | البيان | مدين | مدين |
|---|---|---|---|---|
| 6 | | مصاريف الإنتاج | XX | |
| | 512 | البنك أو الموردون | | XX |

[1] إلياس بدوي ،دور تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) وفق المعايير الدولية(IAS/IFRS) في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية ،رسالة ماجيستر في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ص28.

| حساب | حساب | البيان | مدين | مدين |
|---|---|---|---|---|
| 204 | | برامج الإعلام الآلي | XX | |
| | 731 | إنتاج مثبت لأصول معنوية | | XX |

الحساب 205 : امتيازات ، رخص علامات تجارية.

| حساب | حساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 205 | | امتيازات رخص علامات تجارية | XX | |
| | 512أو 404 | بنك أو موردو التثبيتات | | XX |

**الحساب 207 :** فرق الاقتناء.

فهذا الحساب فيه فارق الاقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا و يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا و يظهر إلزاميا في الميزانية ضمن الأصول الثابتة المالية.

**الحساب 208 :**الأصول المعنوية الأخرى

ويتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208 التي لم يخصص لها النظام المحاسبي المالي حساب خاص بها ويكون القيد كالتالي:

| حساب | حساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 208 | | ح/التثبيتات المعنوية الأخرى | XX | |
| | 4/5 | إلى حساب الأطراف الأخرى أو الحسابات المالية. | | XX |

**الفرع الثاني: تقييم التثبيتات العينية.**

**أولا: تقييم التثبيتات العينية منذ تاريخ دخولها.**

تخضع الأصول للتقييم منذ لحظة دخولها إلى المنشاة حيث هناك عدة طرق للتقييم يمكن حصرها في ما يلي:

فعند تاريخ الدخول إلى الذمة المالية المنشأة ، تتحدد قيمة التثبيتات و تسجل محاسبيا وفق الحالات التالية [1]:

- التثبيتات المقتناة بمقابل تسجل بتكلفة الشراء.
- التثبيتات المنتجة من قبل المنشأة تسجل بتكلفة الإنتاج
- التثبيتات المقتناة بدون مقابل تقيمها بقيمتها البيعية.

[1] جمعة هوام،المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد،و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،2010 ص 47.

**1-حالة اقتناء (شراء) التثبيتات العينية :** تتحدد تكلفة الاقتناء من خلال تكلفة الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملة ،تضاف إلية الحقوق الجمركية و غيرها من الرسوم الجبائية التي تستردها المؤسسة من الإدارة الجبائية وكذا النفقات الملحقة المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة العنصر ووضعه في حالة الاستعمال[1].

- تسجل التثبيتات العينية بتكلفة اقتناءها و التي تحتوي IAS16 ما يلي:
- سعر الشراء خارج الرسوم القابل للاسترجاع وتطن خصومات تجارية للوصول إلى سعر الشراء .
- التكاليف المباشرة الضرورية لبدأ استعمال الأصل مثل مصاريف النقل ،أتعاب المهدسين ن مصاريف تحضير تهيئة الموقع .....
- المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل .
- انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة.
- تجارب التشغيل ، بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة[2]..

و تستثني العناصر التالية من التكلفة المسجلة:

- المصاريف الإدارية و الأعباء العامة.
- المصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه و استخدامه بقدرته العادية[3].

-تكلفة القرض الممول لاقتناء التثبيتات المادية .باستثناء تبقي الخيار المرخص به في النظام المحاسبي المالي "تكلفة القرض" ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS23 .

تكلفة الاقتناء =ثمن الشراء+ تكاليف الاقتناء.

طرق الاقتناء:

-التمويل عن طريق القروض .

-التمويل عن طريق الإعلانات.

- الإيجار.

- التسديد المباشر عند الاقتناء .

وحسب اختلاف طرق التسديد، واختلاف طرق التمويل تختلف المعالجة المحاسبية

**1-1حالة شراء نقد(التسديد المباشر) :**يمكن للمؤسسة أن تشتري عناصر التثبيتات مع التسديد مباشرة دون انتظار مرور مهلة لذلك يمكن أن تستفيد من خصم تعجيل الدفع[4].

يمكن تسجيل القيد التالي:

---

[1]لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية "سير الحسابات و تطبيقاتها" الأوراق الزرقاء ، الجزائر ص 25.

[2]حنيفة بن ربيع ، مرجع سبق ذكره ،ص 256.

[3]الأمر التنفيذي رقم 08-156 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ن الجريدة الرسمية ،العدد 19 في 28 ربيع الأول الموافق 25 مارس 2009 ص7.

[4]حنيفة بن ربيع ،مرجع سبق ذكره ن ص269.

ح/21 ح/53 الصندوق

**2-1 حالة شراء على الحساب :** عندما يؤجل التسديد لفترات غير معتادة (طويلة ) يسجل الأصل بسعره كما لو تم الدفع عند الشراء (نبعد أثر الزمن على القيمة) ، والفرق يعتبر كمصاريف مالية تحمل لفترات القرض[1].

إذا لم يحدد السعر الموافق لتاريخ الشراء (عند التسديد المباشر) تحصل على تكلفة التثبيتات العينية بتعيين (تقييم حالي) بدفعات المسددة بمعدل قرض مكافئ.

تكلفة الاقتناء في هذه الحالة ، هي القيمة العادلة المساوية للقيمة الحالية عند تاريخ الشراء (تاريخ التسجيل).

ح/21 ح/40

استلام

ح/661 فوائد ح/404

ح/404 ح/512 أو 53

تسديد

**3-1الحصول على التثبيتات عن طريق رسملة تكاليف القروض :** عند ذكر العناصر الواجب إدراجها في تكلفة الاقتناء في السابق استثناء تكاليف القروض و اعتبرناها مصاريف مالية إلا أن النظام المحاسبي المالي يرخص في البند 03-336 استعمال طريقة ثانية للمعالجة المحاسبية للقروض و هذا تطبيق للمعيار المحاسبي الدولي IAS/03.

**2-حالة إنتاج التثبيتات العينية:**

يوجد نوعان من العناصر تقيمان بتكلفة الإنتاج عند دخولها إلى المؤسسة :

المنتجات المصنعة من قبل المؤسسة الموجهة للبيع و التثبيتات المنتجة من قبل المؤسسة لذاتها حسب النظام المحاسبي المالي ، فإن تكلفة الإنتاج لأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية :-تكلفة شراء المواد الأولية.

[1] محمد علي حيدر بن عطا ،مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة ص83.

-التكاليف المباشرة للإنتاج.

-التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتة و المتغيرة

**2 -1 التكاليف المباشرة للإنتاج:** هي تلك التي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة.

**2-2 التكاليف غير مباشرة للإنتاج:**هي التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج مثل:

حصة اهتلاك المباني و التجهيزات الصناعية ، يضاف إليها الاقتصاد اهتلاك تكاليف التفكيك و حصة اهتلاك التثبيتات المعنوية مثل:مصاريف التطوير والبرمجيات .

**2- 3 التكاليف غير المباشرة للإنتاج** :هي التي تتغير مباشرة إلى تقريبا بشكل مباشر ،وفقا لحجم الإنتاج مثل الموارد الأولية غير المباشرة و اليد العاملة غير المباشرة ، يتم توزيع التكاليف المتغيرة للإنتاج لكل وحدة منتجة على أساس الاستخدام الفعلي لإنشاءات الإنتاج[1].

**3- حالة الحصول على التثبيتات العينية عند التبادل:**

يتم تقييم التثبيتات العينية التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها العادلة غلا في الحالات الاستثنائية التالية:

-كون عملية التبادل لا تمثل حقيقة تجارية .

-عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل .

-حالات استثنائية لتقييم التثبيتات العينية.

* التثبيتات العينية القابلة للتفكيك:

أجاز النظام المحاسبي المالي الدولي IAS16 تحديد مكونات جزء منفصل من التثبيتات و يتم توزيع إجمالي تكلفة التثبيت على الأجزاء المكونة له و يتم المحاسبة عن كل جزء على حدا

*العناصر الصغيرة( ذات القيمة الضعيفة):

العناصر الصغيرة ذات القيمة الضعيفة يمكن اعتبارها مستهلكة كليا خلال الدورة لا تسجل ضمن التثبيتات في هذه الحالة تسجل ضمن أعباء الدورة.

*قطع الغيار والمعدات الصناعية:

عادة ما تعتبر أغلب قطع الغيار والمعدات الصناعية ضمن المخزون و يعترف بها كأعباء عند استخدامها ، إلا أن قطع الغيار الرئيسة والمعدات الاحتياطية يمنك اعتبارها تثبيتات عينية (ممتلكات ، تجهيزات ،ومعدات) حينما تتوقع المؤسسة استخدامها خلال أكثر من سنة [2].

[1] جمعة هوام ، مرجع سبق ذكره ص49-50.

[2] حكيم قرقي ، تقييم وإدراج الأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة المؤسسة المنائية لسكيكدة، رسالة ماجستير جامعة 20أوت 1955 ، سكيكدة ، الجزائر ، 2012 ،ص84.

**الفرع الثالث:إدراج التثبيتات العينية[1].**

تسجل التثبيتات العينية في الجانب المدين حيث دخولها تحت رقابة الكيان سواء كانت بقيمة الإسهام ، بتكلفة الشراء ، بتكلفة الإنتاج .

أما الجانب الثاني للمعالجة و الذي نعقد بها الجانب الدائن و يستخدم حسب الحالة.

**الحالة الأولى :** فإذا دخلت التثبيتات عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون إما 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة ،أو الأموال المخصصة ،أو أموال الاستغلال ،أو حساب الشركاء ، عمليات حول رأس المال ح/456 ، حيث تكون القيود كما يلي [2]:

| رقم الحساب | رقم الحساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 21 | 101 | من ح/ التثبيتات العينية.<br>إلى ح/ أصول مملوكة<br>حيازة بواسطة إسهام خاصة. | XX | XX |

| رقم الحساب | رقم الحساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 456 | 101 | من ح/ الشركاء العمليات على رأس المال.<br>إلى ح/ أصول مملوكة<br>حيازة بواسطة إسهام خاصة. | XX | XX |

| الحساب | الحساب | البيان | المدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 21 | 456 | من ح/ التثبيتات العينية.<br>إلى ح/ الشركاء-العمليات منرأس المال حيازة بواسطة إسهام الشركاء. | XX | XX |

[1] مصطفى عوادي ،المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي،مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية،منشورات جامعة الوادي العدد 5،2012 ص 9.

[2] مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص9.

**الحالة الثانية:**إذا كانت التثبيتات العينية دخلت بتكلفة الشراء أي عن طريق يكون القدي كالتالي:

| الحساب | الحساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 21 | 404 | من ح/ التثبيتات العينية.<br>إلى ح/ موردو التثبيتات حيازة عن طريق الشراء | XX | XX |

**الحالة الثالثة:** وإذا كانت التثبيتات أو الأصول العينية دخلت بتكلفة الإنتاج يكون القيد كالتالي:

| الحساب | الحساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 21 | 73 | من ح/ التثبيتات العينية<br>إلى ح/الإنتاج المثبت دخول بواسطة الإنتاج | XX | XX |

**المطلب الثالث : إعادة تقييم التثبيتات .**

**أولا مفهوم إعادة التقييم :**

إن إعادة تقييم تثبيت ما ،هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات العينية أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية التي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب .

كما ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات و أنها لا تقتصر على تثبيت محدد ،وبعبارة فئة من التثبيتات المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثال ذلك معدات النقل أو معدات الإنتاج....وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا)[1].

**ثانيا : الحساب 105 فرق إعادة التقييم : (تعريف و مضمون الحساب).**

يسجل فارق إ عادة التقييم (حساب 105) في الطرف الدائن في حالة فائض في القيمة بينما في حالة انخفاض في القيمة ح/105 في الطرف المدين و قد جاء في (ن م .م) مايلي:[2]

يسجل الحساب 105 فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية ،إن (ن.م.م) لم يبين الحسابات الفرعية للحساب 105و الذي يمكن وعلى غرار المخطط المحاسبي الوطني توزيعه إلى الحسابات التالية:

ح/105 فارق إعادة التقييم معفى من الضربة ، (يقابل المخطط المحاسبي الوطني ) ، وهذا الحساب لا يستخدم حاليا نظرا لأن عمليات إعادة التقييم هي حرة ، فوائضها خاضعة للضريبة.

[1] عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ن دار النشر ، جيطلي ، برج بوعريريج ص 218-219.

[2] نفس المرجع ،ص 218-219.

ح/1050 فارق إعادة تقييم خاضع للضريبة (إي حساب 151 في المخطط المحاسبي الوطني).

حيث يكون التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم كالتالي :

| الحساب | الحساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 2XX | 105 | من ح/ التثبيتات<br>إلى ح/ فارق إعادة التقييم<br>.<br>تسجيل فارق عملية التقييم | XX | XX |

قيد نقصان فارق إعادة التقييم :

| حساب | حساب | البيان | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 105 | 2XX | من حساب/فارق إعادة لتقييم.<br>الى ح/التثبيتات.<br>تسجيل عملية إعادة التقييم | XX | XX |

**ثالثا: أهداف إعادة التقييم :** تتمثل في مايلي:[1]

**1-الهدف الإعلامي :** أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية لا بقيمتها التاريخية .

**2- الهدف المالي : أي** جعل الاهتلاكات مصدرا حقيقيا و كافيا و كافيا لتمويل التجهيزات التي تم اهتلاكها بصفة كاملة.

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

**رابعا :الآثار السلبية لعدم إعادة التقييم:**

- اعتبار أقساط الاهتلاك أقل من التكلفة الفعلية للحيازة و استخدام التثبيتات .
- عدم تمكين المؤسسة من تجميع اهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة للتثبيتات التي تم اهتلاكها.
- التأثير سلبا على الدور الإعلامي للمحاسبة.

**المبحث الثاني : التثبيتات المعنوية والمادية(اهتلاك خسارة تنازل).**

عملا بمبدأ الحيطة والحذر فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية جرد إثبات الاهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات يهدف إلى إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة االمؤسسة ،و الذي سيدرج عليه في هذا المبحث من خلال تقسيمه إلى ثلاث مطالب على النحو التالي:

[1] عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره ،228.

**المطلب الأول: تعريف الاهتلاك وطرقه**

**الفرع الأول :تعريف الاهتلاك**

للاهتلاك عدة تعاريف نذكر منها مايلي:

**أولا :طريقة الإهتلاك الخطي.**

**- تعريف قسط الإهتلاك:**

ويعرف بأسلوب الأ قساط المتساوية وبأسلوب الإهتلاك الخطي ،وميزة هذا الأسلوب هي ان الأقساط السنوية هي متساوية [1].

ومنه هذه الطريقة تتميز بالبساطة، وتناسب التثبيتات التي تستخدم بشكل منتظم على مدار حياة التثبيت دون نقص كبير في الطاقة الإنتاجية بالإستخدام أو بالتقادم ، ويتحدد قسط الإهتلاك كالآتي:[2]

قسط الإهتلاك =(تكلفة التثبيت – الخردة ) /العمر الإنتاجي

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

معدل الإهتلاك = 100/العمر الإنتاجي.

وبالتالي فإن قسط الإهتلاك = القيمة القابلة للإهتلاك x معدل الإهتلاك.

القيمة القابلة للإهتلاك x معدل الإهتلاك .

القيمة القابلة للإهتلاك = تكلفة التثبيت – الخردة.

**جدول رقم (II-02) يوضح مخطط الإهتلاك :**

| السنوات | التكلفة الأصلية للتثبيت | قسط الإهتلاك | الإهتلاك | القيمة المتبقية الصافية |
|---|---|---|---|---|
| 1 | // | | | |
| 2 | // | | | |
| 3 | // | | | 0 |

القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة الاصلية - مجموع الإهتلاك.

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

**ثانيا : طريقة الإهتلاك المتناقص :**

**1-تعريف القسط المتناقص :**

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

[1] عبد الرحمان عطية ،المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي،مرجع سبق ذكره ص15.

[2] حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره ،ص344.

**2- شروط استعمال هذه الطريقة :**

- يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب .
- يجب أن يكون عمر الإستثمار على الأقل 03 سنوات.
- يجب ان تكون المؤسسة اختيار خذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب .
- إن الإستثمارات التي تطبق عليها الإهتلاك المتناقص يجب أن تكون ذات صلة مباشرة بالإنتاج.

**3- طريقة الإهتلاك المتناقص حسب المعاملات :**[1]

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

الجدول رقم (III-03) يوضح معاملات الإهتلاك المتناقص.

| العمر المقدر | المعامل |
|---|---|
| 3- 4' سنوات | 1.5 |
| 5- 6 سنوات | 2 |
| أكثر من 6 سنوات | 2.5 |

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

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

**ثالثا : أسلوب القسط المتزايد:**

**1- مفهوم القسط المتزايد :**

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

القسط السنوي= تكلفة الإستثمار x رقم السنة

مجموع أرقام السنوات حسب العمر الإنتاجي

**2- أسلوب الإهتلاك بحجم الإنتاج :**

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

قسط الإهتلاك =( تكلفة الإستثمار x حجم الإنتاج الفعلي )/ حجم الإنتاج المقدر.

**3- أسلوب معدل النفاذ الفعلي** :[4]

تستخدم هذه الطريقة لإهتلاك المصادر الطبيعية نتيجة للإستخدام أي نتيجة لإستخراج المواد الأولية مثل: الغاز الطبيعي ، البترول .....الخ

[1] حواس صلاح ، المحاسبة العامة ، غرناطة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص155

[2] صلاح حواس ،مرجع سبق ذكره ، ص 157.

[3] عبد الرحمان عطية ، المحاسلة المعمقة، مرج سبق ذكره ، ص22

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

**المطلب الثاني : اهتلاك التثبيتات المعنوية والمادية.**

- تهتلك التثبيتات المعنوية وذلك من خلال:

**1- مدة الإهتلاك :**

يخصص المبلغ القابل للإهتلاك لأصل غير مادي على أساس منتظم على مدى أفضل تقديرا لعمره النافع ، الذي لن يزيد عن عشرين سنة من تاريخ توفر الأصل للإستعمال ،عندما يتم اهتلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في أصل غير مادي يتم تحفيض المبلغ المسجل للأصل لإظهار ذلك المعاد تقييمه للأصل مخصوما منه القيمة المتبقية كمصروف على مدى العمر النافع للأصل و يتم الاعتراف بالإهتلاك سواءا كانت هناك زيادة أو لم تكن على سبيا المثال في القيمة العادلة للأصل أو المبلغ القابل للاسترداد.[1]

**2- طريقة الإهتلاك .**

يجب ان تظهر طريقة الإهتلاك المستخدمة نمط اهتلاك المنافع الاقتصادية للمؤسسة ،و إذا لم يكن من الممكن تحديد هذا النمط بشكل موثوق فإنه يجب استخدام طريقة الإهتلاك الثابت و يجب الاعتراف بمبلغ الإهتلاك لكل فترة على أنه أعباء إلا في حالة دمجه في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المؤسسة نفسها.

**3- القيمة الباقية :**

القيمة الباقية للتثبيتات المعنوية يجب أن تساوي الصفر ، باستثناء:

- أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الاستخدام.
- وجود سوق نشطة و أن القيمة الباقية يمكم تحديدها بالرجوع إلى هذا السوق .
- السوق النشط هو السوق الذي تجتمع فيه الشروط التالية:[2]
- تواجد المشترين والبائعين في أي وقت.
- الأسعار معروضة أمام الجميع .

**ثانيا : اهتلاك التثبيتات المادية :**

**1- اهتلاك التثبيتات المادية القابلة للتفكيك:[3]**

تعتبر التثبيتات المادية من بين الأصول التي تهتلك ماعدا الأراضي غير المنجمية.

**مدة الإهتلاك :**

- للهيكل مدة الإستخدام للتثبيت في مجمله.
- بالنسبة للمكونات من الصنف الأول ، الفترة التي تفصل استبدالها المتتالي .
- أما المكونات من الصنف الثاني ، الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين.

**استبدال المكونات :**

تكاليف استبدال المكون لتثبيت مادي يجب أن تسجل كعمليات شراء مكون منفصل ،القيمة المحاسبية الصافية للمكون المستبدل تساوي الصفر في الغالب.

---

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

[2] لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، الاوراق الزرقاء ،2012،ص 147.

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

**تعديل جدول الإهتلاك :**

أي تعديل في الإستحدام المقدر يؤدي إلى مراجعة مستقبلية في مخطط الإهتلاك للمؤسسة إذا حدث مثل هذا التغيير ، من الضروري تسجيله كتغيير في التقدير المحاسبي و يتم تعديل حصص الإهتلاكات للدورة والدورات المستقبلية بتعديل المدة وتعديل الأساي للإهتلاك.

**2- اهتلاك أعباء تفكيك المؤسسة و إعادة تهيئة الموقع في نهاية المشروع:**[1]

تكاليف تفكيك المؤسسة و إعادة تهيئة الموقع تضاف إليه تكلفة المشروع ليتم اهتلاكها أي تكلفة المشروع +تكلفة تفكيكه خلال فترة حيازة المشروع.

**3- اهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية**[2]**.**

تكايف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل المعني بعملية الصيانة ،إذن في نهاية السنة يتم تسجيل قسط الإهتلاك للتثبيت وقسط اهتلاك عنصر الصيانة.

**المطلب الثالث :خسارة قيمة التثبيتات المعنوية والمادية والتسجيل المحاسبي وحالة التنازل.**

**1- تعريف خسارة القيمة.**

هي مبلغ القيمة المحاسبية للتثبيت على القيمة الواجبة التحصيل أو القابلة للتحصيل .[3]

**2 – تحديد خسارة القيمة :**

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية VNC - القيمة القابلة للتحصيل .

سعر البيع الصافي PVN = سعر البيع PV - تكاليف الخروج.

**التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة :**[4]

| | | |
|---|---|---|
| ----------2000/12/31---------- | | |
| 268X ح/مخصصات اهتلاك وخسارة قيمة | XX | |
| 29X ح/خسائر قيمة عن التثبيتات | | XX |
| تسجيل خسارة القيمة | | |

يمكن استعمال الحسابات الفرعية التالية:

- بالنسبة لحساب 68:

ح/681 مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة - أصول غير جارية.

بالنسبة لحساب 29:

ح/290 خسائر قيمة عن التثبيتات المعنوية.

ح/291 خسائر قيمة عن التثبيتات العينية.

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

[2] نفس المرجع،ص 30.

[3] محمد خالف ،دروس في مقياس التسيير المحاسبي المالي ،الوحدة الثانية، المدية ،2012،ص19.

[4] نفس المرجع،ص 20.

**4- إعادة تسوية حساب خسارة القيمة:**

**4-1 زيادة مبلغ خسارة القيمة :**

| | | |
|---|---|---|
| **2000/12/31** | | |
| 68X مخصصات اهتلاك ومؤونات وخسائر قيمة. | **XX** | |
| 29X ح/ خسائر قيمة غن التثبيتات . | | **XX** |
| تسجيل خسارة قيمة. | | |

**4-1 إلغاء خسارة القيمة :**

| | | |
|---|---|---|
| 2000/ 12/31 | | |
| 29X ح/ خسائر قيمة عن التثبيتات . | XX | |
| 78ح/ استرجاعات عن خسائر القيمة | | XX |
| تسجيل خسارة القيمة. | | |

**ثالثا : التنازل عن التثبيتات.**

عند التنازل عن التثبيتات او بيعها يجب تحويل حياس الإهتلاك المتعلق بها ، وكذلك حساب الحسارة و القيمة المتعلقة بها في حال وجودها إلى حساب التثبيتات العينية. (حساب21).

**التسجيل المحاسبي[1]:**

**1- في حابة فائض القيمة :**

فائض القيمة (ح/752) = مبلغ البيع +(ح/281)+(ح/281+ح291) – القيمة الأولية (ح/21).

| | | |
|---|---|---|
| تاريخ التنازل | | |
| 462ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | | |
| أو | | |
| 512ح/ البنوك والحسابات الجارية. | مبلغ البيع | |
| 281ح/اهتلاك التثبيتات ابعينية | اهتلاكات متراكمة | |
| 291ح/خسائر القيمة عن التثبيتات العينية. | خسائر القيمة | |
| 21ح/ التثبيت العيني. | | القيمة الأصلية |
| 752ح/فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية | | فائض القيمة |
| تسجيل عملية التنازل عن تثبيت عيني مع فائض القيمة | | |

[1] محمد خالف ،مرجع سبق ذكره ، ص 32

**2- في حالة ناقص القيمة:**

فائض القيمة (ح/752) = مبلغ البيع + (ح/281+ح/291)= القيمة الأصلية(ح/21).

| | | |
|---|---|---|
| تاريخ التنازل | | |
| 462ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | | |
| أو | | |
| 512ح/البنوك والحسابات الجارية | مبلغ البيع | |
| 281ح/اهتلاك التثبيتات العينية | اهتلاكات | |
| 291ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية | متراكمة | |
| 652ح/فوائض القيمة عن خروج الاصول غير المالية | خسائر القيمة | |
| 21ح/ التثبيت العيني | ناقص القيمة | القيمة الأصلية |
| تسجيل عملية التنازل عن تثبيت عيني مع ناقص قيمة | | |

**المبحث الثالث : التثبيتات المالية**

تعتبر التثبيتات المالية أيضا هي التثبيتات التي لها أهمية بالغة لدى المؤسسات كونها تستحدم في جلب فوائض القيمة ، عن طريق توظيفها وكذلك تحصيل فوائد من ورائها ، ومنه فالنظام المحاسبي المالي خصص لها مفاهيم وقواعد تنظيم إدراجها وتقييمها.

**المطلب الأول : تعريف التثبيتات المالية**

تعرف التثبيتات المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ، ليس لغرض البيع و إنما لإستعمالها بصفة دائمة لعدة سنوات،[1] وهي تشمل أربعة أنواع هي :

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة.
- السندات المثبتة الأخرى.
- القروض والحسابات الدائنة.

**حسابات التثبيتات المالية:**

ح/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات.

261 سندات الفروع.

262 سندات مساهمة أخرى.

265 سندات مساهمة مقومة بواسطة المعادلة ( التكافؤ).

269 دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة.

[1] مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (مع دراسة حالات) مجلة الدراسات الإقتصادية و المالية ، منشورات جتمعة الوادي ،العدد 5،2012 ،ص125.

ح/ 27 تثبيتات مالية أخرى .

271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة الخاصة بنشاط المحفظة.

272 سندات ممثلة لحق الدين.

273 سندات مثبتة حاصة بنشاط المحفظة.

274 القروض و الحسابات الدائنة الحاصة بعقد الإيجار التمويلي.

275 ودائع وكفالات مدفوعة.

276 حسابات دائنة أحرى .

**المطلب الثاني : المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات ح/26:**

يعبر هذا الحساب عن اسهامات المؤسسة في رؤوس أموال الشركات الأخرى ، حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي هذا الإسهام كأصول ثابتة لكونه يدلر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة لأكثر من دورة مالية واحدة وهنا تكمن صفة الثبات.[1]

**2 – آلية سير الحسابات[2]:**

**حساب 261 سندات الفروع المنتسبة :** هي السندات التي تملكها المؤسسة في الفروع التابعة لها أي الفروع التي تحوز فيها نسبة كبيرة من المساهمة و تكون مرتبطة بسلطة القرار، حيث تعتبر سلطة القرار من أهم ما في الموضوع لإعتبار الشركة فرع (تابعة).

**262سندات المساهمة الأ خرى :** هي السندات التي تحوزها المؤسسة في شركات ليس لها ارتباط سابق معها.

**265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة ( المؤسسات المشاركة) :** هي تلك السندات المحصلة نتيجة بيع سلعة معينة للشركات مرتبطة مع المؤسسة البائعة بعلاقة شراكة .

**266 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع :** هي المعاملات التي تتم داخل الشركات في نفس المجموعة ، حيث تربطها علاقة تساهمية كالمعاملات المتمثلة في شراء السندات من فرع داخل المجموعة أو مختلف معاملات الإقراض التي تتم داخل هاته المجموعة.

**267 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع :** يمثل هذا الحساب الأصول المالية التي تخص المعاملات بين الشركات لكن خارج المجموعة التي تنتمي إليها.

**268 الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة المساهمة :** ويسجل هذا الحساب المعاملات التي تتم في شكل آخر من المساهمة، وتتلقى هذه الحسابات في الجانب المدين كلفة اقتناء ( أو قيمة الإسهام ) سندات المساهمة وكذلك الحسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات في مقابل الحسابات المالية ( حسابات الخزينة).

وفي حالة تقييم سندات المساهمة ، فإن فوائض او نواقص القيمة تسجل كمنتوجات أو أعباء من خلال الحسابين :

- 665 فارق التقييم عن الأصول المالية، نواقص القيمة.
- 765 فارق التقييم عن الأصول المالية ، فوائض القيمة.

[1] حواس صالح ، مرجع سبق ذكره ،ص58.

[2] لخضر علاوي ، مرجع سبق ذكره ،ص 58.

وعن التنازل عن سندات المساهمة ، فإن الأرباح و الحسائر من التنازل تسجل من خلال الحسابين :

- 667 الخسائر الصافية من التنازل عن الأصول المالية.
- 767 الأرباح الصافية من التنازل عن الأصول المالية.

**المطلب الثالث : تثبيتات مالية أخرى ح/27.**

تختلف الأصول المالية من مؤسسة لأخرى وذلك حسب الشكل القانوني للمؤسسة و طبيعة نشاطها و يعالج هذا الحساب التثبيتات المالية الأخرى التي لم يسبق التطرق إليها في الحسابات السابقة[1].

**آلية سير الحساب [2]:**

**الحساب 271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة :** السندات من غير سندات المساهمة المثبتة لشكل الحافظة هي السندات التي لا تنوي المؤسسة بيعها في الأجل القصير وقد يتعلق الأمر بسندات أستلزم حيازها المستديم أكثر مما يرغب فيه ،يتم اقتناء ها أحيانا كسندات واحيانا أخرى في مقابل مديونية كانت موضع شك في التحصيل.

يقيد في الجانب المدين من هذا الحساب قيمة اقتناء للسندات مقابل الجانب المدين من :

- الحسابات المالية (حساب 53/51).
- الزبائن المشكوك فيهم ( من الحساب 41).

**الحساب 272 التي تمثل حق الدين الدائن ( السندات والقسائم) :** السندات التي لاتمثل حق الدين للدائن تتمثل في السندات التي تغطي حق المديونية لحاملها لمدة تفوق الدورة المالية الواحدة ، بحيث يعتبرها المالك ( الحائز عليها) أصول مالية ولكن ذو صيغة خاصة بسبب نيته في استقبالها كأصول مالية دائمة يقيد مبلغها في الجانب المدين من هذا الحساب مقابل الجانب الدائن للحسابات الماليةن الحساب ( 53/51) أو بطريقة الحصول عليها.

**الحساب 273 السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة :** يمثل نشاط الحافظة بالنسبة لمؤسسة ما في استثمار كل أصولها أو جزء منها في محافظة سندات لكل تستمد منها في الأمد الطويل أو القصير ،مردودية مرضية و يمارس هذا النشاط دونما تدخل في تسيير المؤسسات المحتازة سنداتها .

يقيد مبلغها في الجانب المدين من هذا الحساب مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية ( حسابات 53/51).

**الحساب 274 القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي :** إن القروض هي أموال مسددة للغير بوجب أحكام تعاقدية تلتزم المؤسسة بمقتضاها بأن تنقل في أشخاص طبيعيين أو معنوية ،استعمال وسائل الدفع لمدة معينة فالحسابات الدائنة المناسبة للإيجارات المطلوب استلامها في إطار عقد الإيجار التمويلي هي بمثابة قروض ممنوحة,

[1] لخضر علاوي ،مرجع سبق ذكره ، ص260.
[2] نفس المرجع ، ص 261.

**الحساب 275 الودائع والكفالات المدفوعة :** كما سبق وأن رأينا في الحساب 165 ودائع وكفالات مقبوضة من طرف المستفيد من العنصر محل الضمان ، أما فيما يتعلق بهذا الحساب فالودائع و الكفالات المدفوعة هي المبالغ التي تدفعها المؤسسة في مقابل كفالة العنصر محل الضمان.

**الحساب 276 الحسابات الأخرى المثبتة :** الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة والتي لا يمكن تصنيفها في الفئات السابقة كأوراق القبض طويلة الأجل أو القروض للغير مثل : القروض التي تمنحها للغير لأكثر من دولرة مالية فوائد معينة.

**الحساب 279 مابقى من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة:** قد يتم اقتناء سندات لم تحرر بعد في إطار شروط تعاقد محددة، فيسجل هذا الحساب عند دفعها لمبلغ الإقتناء في انتظار التسليم الفعلي.

**المطلب الرابع : التسجيل المحاسبي للتثبيتات المالية.**

**حالة الإقتناء [1]:**

| | | |
|---|---|---|
| .....بتاريخ عملية الشراء..... | | |
| 27X/26X التثبيتات المالية . | **XX** | |
| 512ح/ البنك. | | **XX** |
| اقتناء تثبيتات مالية. | | |

**حالة بيع ،حالة تحقيق ربح :**

| | | |
|---|---|---|
| .....بتاريخ عملية | | |
| المبادلة..... | XX | |
| 462ح/الحقوق من عملية التنازل عن التثبيتات . | | XX |
| 27X/26X ح/ التثبيتات المالية | | XX |
| 767 ح/ الأرباح الصافية عن بيع الأصول المالية. | | |
| بيع أصول مالية مع تحقق أرباح | | |

[1] هناء مرخوفي ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي رسال ماستر ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، كلية العلوم الإقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2011،ص74.

**حالة تكبد خسارة :**

| | | |
|---|---|---|
| .....بتاريخ عملية<br>البيع.....<br>462ح/الحقوق عن عمليات التنازل عن التثبيتات.<br>767ح/الأرباح الصافية عن بيع الأصول المالية.<br>27X/26Xح/ تثبيتات مالية.<br>بيع أصول مالية مع تكبد خسارة | XX<br>XX | XX |

**الحساب 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة :**

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

**حالة الفرق الموجب :** يظهر هذا الحساب بقيمة فائض القيمة للسندات المقومة بمعادلة عن سعر الشراء يسجل في الجانب الدائن للحساب 107 وفق القيد :

| | | |
|---|---|---|
| 265ح/سندات المساهمة مقيمة بالمعادلة<br>107 ح/ فارق المعادلة<br>إدماج الكيان عن طريق المشاركة | XX | XX |

**حالة الفرق سالب :** يظهر هذا الفرق في حالة كان سعر الشراء أعلى من القيمة الإجمالية للسندات المقومة بالمعادلة عن سعر الشراء ، ويسجل في الجانب المدين للحساب 107

| | | |
|---|---|---|
| 107ح/ فارق المعادلة<br>265ح/ سندات المساهمة مقيمة بالمعادلة .<br>إدماج الكيان عن طريق المشاركة. | XX | XX |

**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/ حسابات سندات المساهمة | XX | |
| 512 ح/البنك | | XX |
| 269ح/الدفعات واجبة الدفع عن سندات المساهمة غير المسددة | | XX |
| اقتناء سندات المساهمة مسددة جزئيا. | | |
| .....//..... | | |
| 269ح/ الدفعات واجبة الدفع عن سندات المساهمة غير المسددة. | XX | |
| اقتناء سندات المساهمة مسددة جزئيا | | |
| .....//..... | | |
| 512ح/ ابنك | | XX |
| تسوية رصيد الحساب 269 | | |

**الحساب 274 القروض والحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي:**

يمثل هذا الحساب حق التنازل عن القيم الثابتة في إيطار الإيجار التمويلي ، ويكون القيد المحاسبي للعملية و كأنه استبدل أصله الثابت المتنازل عليه في غطار التعاقد بأصل ثابت مادي ويمثل حقه لدى المستفيد في إطار التعاقد.

ويتم التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي :

| | | |
|---|---|---|
| 274ح/القروض والحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي | XX | |
| 21X ح/ قيم ثابتة مادية | | XX |
| تأجير أصل ثابت في إطار عقد الإيجار التمويلي | | |

**الحساب 275 ودائع وكفالات مدفوعة:**

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

| | | |
|---|---|---|
| 275ح/ ودائع وكفالات مدفوعة | XX | |
| 512 /530ح/ البنك أو الصندوق | | XX |
| دفع المبلغ كضمان | | |

**عند استرجاع مبلغ الضمان :** ويتم ذلك محاسبيا وفق القيد التالي:

| | | |
|---|---|---|
| 27X/حسابات سندات مثبتة | XX | |
| 512/ البنك | | XX |
| 279/الدفعات واجبة الدفع عن السندات المثبتة مسددة جزئيا. | | XX |
| اقتناء سندات مثبتة مسددة جزئيا | | |
| //..... | | |
| 279/الدفعات واجبة الدفع عن السندات المثبتة غير المسددة. | XX | |
| 512/البنك | | XX |
| تسوية رصيد الحساب 279 | | |

**الخلاصة :**

بعد دراسة التثبيتات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي ،اتضح أنه اهتم بالتثبيتات من لحظة دخولها للمؤسسة سواء عن طريق الحيازة أو الإنتاج أو اندماج مؤسسات أو أي طريقة أخرى ، كما تم توضيحها في هذا الفصل ، مرورا بمرحلة استخدامها حيث كل ما يتعلق بهذه المرحلة من تقييم واهتلاك وتدهور وكذلك كيفية تسجيل ،حيث أصبح تقييم التثبيتات يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية وهو المبدأ السابق ، ونموذج القيمة العادلة من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة ، الذي يسمح بإعطاء صورة حقيقية عن قيمة التثبيتات للمؤسسة ، مما يسهل اتخاذ قرارات ملائمة من طرف الإدارة و حتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجين، وصولا إلى كيفية معالجة حالة خروج التثبيتات من أصول المؤسسة سواء عن طريق التنازل عنها أو الشطب من الخدمة.

# الفصل الثالث
# دراسة حالة
# شركة سوناطراك

**تمهيد :**

بعدما تطرقنا في الجانب النظري إلى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وكذلك الدراسة النظرية للتثبيتات بأكملها وكيفية تقييمها محاسبيا ،سوف نتطرق في هذا الفصل للدراسة التطبيقية للتثبيتات في مؤسسة سونطراك،وذلك بدءا بتعريف وتقديم هذه المؤسسة ،ثم نتطرق إلى مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1/Z، ثم نقدم أمثلة ونماذج عن تقييم عناصر التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال ثلاث مباحث:

**المبحث الأول :** تقديم عام لشركة سونطراك

**المبحث الثاني :** تقديم مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1/Z

**المبحث الثالث :** الدراسة التطبيقية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

## المبحث الأول : تقديم عام لشركة سونطراك

السونطراك اختصار للشركة العامة للأبحاث والإنتاج ونقل وتحويل الهيدروكربونات وهي شركة عمومية جزائرية شكلت لاستغلال الموارد البترولية في الجزائر وهي الآن متنوعة الأنشطة تشمل جميع جوانب الإنتاج والاستكشاف والاستخراج والنقل والتكرير ،وقد تنوعت في أنشطتها البتروكيمياوية وتحلية مياه البحر.

### المطلب الأول :نشاط شركة سونطراك :

#### 1-نشاط التنقيب الإنتاج :

هي المسؤولة عن البحث والتطوير والنفط والغاز,ترتكز مهامها بشكل رئيسي علي تطوير الاحتياطات المكتشفة لتحسين معدل الإ ستراد وتحديث الاحتياطات ,البحث والاستكشاف واستغلال الودائع الهيدروكربونية ,جهود الاستكشاف(في شخص أو تركيبة) لاكتشاف حقوق جديدة وتحقيق الاستخدامالأ مثل للودائع القديمة.

#### 2-نشاط النقل عن طريق القنوات :

هي مسؤولة عن نقل الهيدروكربونات السائلة والغازية عبر الأنابيب وإدارة وتشغيل شبكة النقل والتخزين وتسليم وتحميل النفط.

سونطراك لديها أنابيب عابرة للقارات واحدة نحو إسبانيا عبر المغرب ,والأخرى إلى إيطاليا عبر الجزيرة وقامت الشركة بزيادة صادراتها في الغاز إلى 87 مليار في عام 2011

#### 3-نشاط التمييع والتكرير والبتروكيميائي :

سونطراك لديها من خلال أعمال التمييع والتكرير و البتروكيميائيلأربعة مجمعات الغاز

شركة الغاز الطبيعي المسال وغاز البترول لمجمع GNLوGPL للبتروكيمياويات ووحدة من PEHD المملوكة التابعة للشركة الوطنية لصناعة البتروكيمياوياتوخمسة مصاف تابعة لجمعية التكرير المحلي ووحدة إستخراج الهليوم وإثنين من الصيانة الفرعية وإدارة المنطقة الصناعية صوميز و صوميك حيث من الواجبات الأساسية للمرافق القائمة لتسييل الغاز الطبيعي وغاز البترول المسال للفصل والتكرير.

#### 4-النشاط التجاري :

السونطراك مسؤولة عن إدارة العمليات ومبيعات الشحن التي تتم بالتعاون مع الشركات التابعة مثل نفطال لتوزيع المنتوجات النفطية SNTM HYPROC،للنقل البحري للنفط كما ان تواجدها مستمر متزايد في الأسواق الإسبانية والإيطالية فضلا عن احتمال دخول البرازيليةو توضح نجاح إستراتيجية الشراكة التي تبنتها المجموعة.

**المطلب الثاني : آفاق وأهداف شركة سونطراك**

**الفرع الأول :آفاق شركة سونطراك**

تحديد مرحلة البداية في إنشاء مجموعة بترولية فعالة،صادق عليها المجلس الوطني للطاقة في اجتماعه بتاريخ 24 جانفي 1998 على القوانين الأساسية الجديدة للسونطراك بنشاطات البتروكيمياء والتوزيع ،ويسمح لها بالمساهمة في الشركات شبه بترولية للخدمات لإعادة ضمها إلى الشركات التي انفصلت عنها سابقا.

**الفرع الثاني : أهداف شركة سونطراك**

**1-على مستوى الإستراتيجية :**

-توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية .

-تنويع منتجاتها.

-التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات بهدف الترقية والتحسين الدائم لشهرتها وعلامتها.

- المشاركة في الإنجازات التجارية والصناعية في الخارج حتى تكون أكثر قربا من الزبون النهائي.

- تلبية الحاجيات الوطنية في الجزائر.

**2- على المستوى الدولي :**

- أن تكون القائد في ميدان تكامل النشاطات الصناعية على مستوى الإقتصاد الوطني والمغرب العربي .

- أن تكون القائد في تصدير الغاز الطبيعي ،لاسيما عن طريق أنابيب الغاز.

- هدف الشركة أن تصبح مجمع بترولي و لهذا الغرض يجب عليها :

. ترجمة أهدافها على الجانب الوطني وتحديد مسؤولياتها.

. توضيح استراتجياتها.

. تسطير أهدافها.

## المبحث الثاني :تقديم مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1/Z

كان وضع حجر الأساس في 16 يونيو 1973 ،وقد تم تكليفه بشركة BECHTEL USA حتى عام 1975 ثم تأتي شركة CHEMICOL USA، لتستقر في 21 يناير 1976 ، كان خلال شهر فبراير 1978 مع احتياطات قدرها 400 مليار متر مكعب من الناتج القومي الإجمالي ،حصلت الجزائر على مكانة كبيرة في مجال الهيد روكربونات بالإضافة إلى تجربة قوية في تسييل الغاز،نتيجة لهذه الجهود ،أبرمت الجزائر العديد من الإتفاقيات والشراكات التي أدت إلى نجاح المجموعة وإثرائها .

### المطلب الأول :التعريف بالمركب

هو منطقة صناعية مختصة في معالجة وتمييع الغاز الطبيعي الأتي من الحقل الغازي لحاسي الرمل الموزع الأساسي للغاز الطبيعي في الجزائر يقع في الغرب الجزائري عن بعد 40 كلم من وهران و 500 كلم شمال حاسي الرمل .

يمنحها موقعها الجغرافي الإستراتيجي مزايا كبيرة ، ألا وهي النقل البحري الذي تقوم به ناقلات الغاز الطبيعي المسال التي تنقل الغاز الطبيعي المسال عن طريق وصلات البحر الأبيض المتوسط و البحر الأطلسي ،ويغطي مساحة 72 هكتارا.

مهمة المجمع هي معالجة الغاز الطبيعي من رواسب حاسي الرمل أولا ،ثم لتسييله عند -162 درجة مئوية تحت الضغط الجوي المخزن في الخزانات بسعة 100000 متر مكعب من الغاز الطبيعي المسال مع استقلالية تبلغ حوالي 05 أيام ، GNI/2Z إلىGNL/1Z ، يمكن نقل الغاز الطبيعي المسال من المجمع والعكس صحيح.

الحد الأقصى لمعدل التدفق هو 12000 م 3/ساعة.

مضختان لشحن المنتج النهائي إلى رصيف التحميل .

قبل تحميلها على ناقلات الغاز الطبيعي المسال بسعة 125000 متر مكعب.

وقت الشحن هو 12 ساعة ونصف،بمجرد تحميلها ،تأخذ شركات نقل الغاز الطبيعي المسال وجهات مختلفة حول العالم ،وخاصة أوروبا والولايات المتحدة الأ مريكية.

### المطلب الثاني :البنية الداخلية للمركب ونشاطات المصالح

**1- المديرية العامة :**

تحرص على مدى تطبيق السياسة التجارية و تأمين المردودية بالإستعمال الأمثل والعقلاني لمجموعة الإمكانيات المتاحة لها ،بما فيها المادية والمالية،والبشرية والمالية،ومدير الوحدة هو المسؤول وله خصوصيات المسؤولية الموزعة وتتمثل هذه النيابة في المديريات الفعلية وكل نائب مدير مسؤول عن جهازه.

**2-السكرتارية :**

يتمثل دورها في مراقبة وضبط شروط تحقيق الأعمال للمديرية العامة.

**3-دائرة الأمن :**

تقوم هذه الدائرة بالتحكم في وقاية مجموعة التجهيزات والمستخدمين .

-ضمان الأمن داخل المركب.

-وقاية العمال من الحوادث.

**4- خلية التنظيم والإعلام الآلي :**

هذه الخلية مساعدة للإدارة،بحيث تساعد في تسيير المركب وتتمثل في قسم المحافظة.

ينحصر دور الإعلام الآلي في استعمال أحدث التقنيات التكنولوجية لتسيير هذا المركب.

**5- الدائرة التقنية :**

تتمثل فيما يلي :

- المراقبة اليومية للتجهيزات.
- تزويد الإدارة والمصالح الأخرى بمعلومات عن الجوانب التقنية للمركب.
- القيام بتوجيه الدراسات والبحوث التقنية.

**6- دائرة المالية والشؤون القانونية :**

تختص هذه الإدارة في جمع كل العملات التجارية للمصالح الثلاث كما يهتم بالجانب الإجتماعي للعمال وتتكون هذه المصلحة مما يلي :

- السكرتارية.
- مصلحة المحاسبة التحليلية.
- مصلحة المحاسبة العامة.
- المصلحة القانونية.
- مصلحة الإعلام والتسيير.
- مصلحة الخزينة.

**7- دائرة الإنتاج :**

- تتمثل في تحقيق مشاريع الإنتاج.
- إنتاج وتخزين الغاز المميع.
- حفظ وحدات الإنتاج.
- أما فيما يخص التخزين نجد :
- ثلاث خزانات للغاز الطبيعي المميع سعة الوحدة الواحدة 12500 متر مكعب.
- مضخة الغاز الطبيعي سعة الوحدة الواحدة 175000م/ الساعة.
- 3 أرصفة للتصدير تحتوي على 10 أنابيب التحميل تتمثل أهميتها في استقبال البواخر الآتية من الخارج .

**المميزات التقنية للمركب :**

طاقة الإنتاج :

الغاز الطبيعي المميع 17,5 مليون سنويا.

الغاز ولين 123000 طن سنويا.

الطاقة التحزينية :

3 خزانات سطحية للغاز الطبيعي المميع بحجم 100000 متر مكعب للخزان .

**عدد وحدات الإنتاج :**

6 وحدات متطابقة بقدرة إنتاجية تقدر ب 8870 متر مكعب .

حوض لضخ ماء البحر 633000 م/ الساعة.

توليد الكهرباء 183* ميغاواط و3 مولدات مستقلة عن الشبكة الوطنية .

25 بالمئة من طرف شركة سونلغاز,

إنتاج البخار: 21 وحدة من المراحل ذات الضغط العالي.

إنتاج الماء المقطر: 456 م/ الساعة.

**اتجاه المنتوجات (التصدير):**

الغاز الطبيعي موجه نحو أورباوالولايات المتحدة الأ مريكية.

**مصدر التموين:**

الغاز الطبيعي المستخرج من حاسي الرمل.

**8- مصلحة الصيانة :**

لهذه المصلحة أهمية كبيرة ،حيث تسهر على محافظة وتصليح التجهيزات لتفادي أي عمل وذلك للإستمرار الحسن للإنتاج وتضم ما يلي:

- قسم الكهرباء.
- قسم الآلية.
- قسم أساليب التخطيط .
- قسم الوسائل.
- قسم الميكانيك .
- قسم النحاسية .

**9- دائرة التموين :**

تضم هذه الدائرة قسم الشراء ،قسم تسيير المخزونات والتي تشمل الوظائف الآتية:

- تسيير قطع غيار التجهيزات.
- وضع رموز لقطع الغيار الموضوعة في المخازن.
- مراقبة وتوحيد الرموز.
- تطبيق القواعدالتجارية الداخلية والخارجية في عملية الشراء.

**10- دائرة الوسائل العامة:**

تضم هذه الدائرة القسم الداخلي ،قسم النقل،وقسم الوسائل العامة من بين وظائفها مايلي:

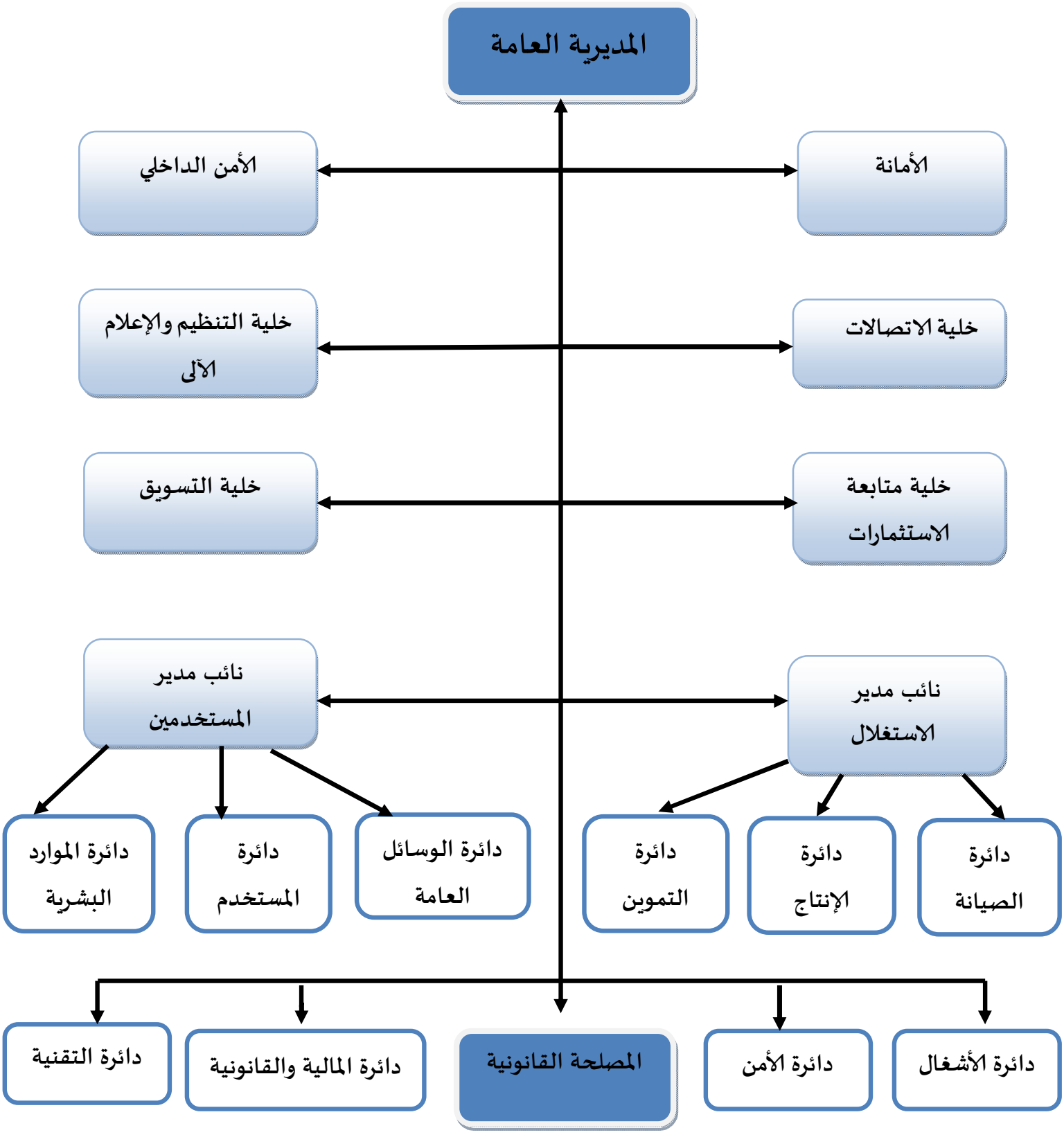
- تجهيز المصالح المختلفة .
- توفير المطعم للمستخدمين.
- توفير النقل للمستخدمين.

**11- دائرة الموارد البشرية ومصلحة علاقات العمل:**

تقوم هذه الأخيرة بالنظر في بحوث اللجان وتحليل الإلتباسات الشخصية. حيث تضم الموارد البشرية ،قسم التكوين ،قسم التخطيط وتسيير المهن ، من أهم وظائفها:

- تطوير الموجودات من الموارد البشرية .
- تنظيم وتخطيط خطط التكوين.

يمثل المخطط التالي **(01-I)** مركب تمييع الغاز الطبيعي **GNL1/Z**.



**المبحث الثالث :الدراسة التطبيقية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي**

سيتم التناول في هذا المبحث الدراسة التطبيقية للتثبيتات العينة والمعنوية والمالية.

**المطلب الأول:التثبيتات العينية**

**1-شراء التثبيتات العينية:**

في N/08/03: تم شراء قطعة أرض ب:82000 دج ،وقدرت حقوق التسجيل ب:22000دج و أتعاب الموثق ب:10000دج، أما الرسم علي القيمة المضافة فقد قدر ب:17% (الرسم على القيمة المضافة يفرض على الخدمة المقدمة من قبل الموثق وليس الأرض)

| | | ...../10/01...../..... | | |
|---|---|---|---|---|
| 211 | | أراضي | 82000 | |
| 622 | | أتعاب الموثق | 10000 | |
| 645 | | ض.و رسوم أخرى | 22000 | |
| 445 | | T.V.A | 1700 | |
| | 512 | بنكالبيان:نقل ملكية الأراضي | | 115700 |

**2- إنتاج التثبيتات:**

مخزن ،ولهذا السبب استعملت مايلي: B أنجزت مؤسسة N/12/10في

- مواد ولوازم :7500دج
- اليد العاملة:15800دج
- أعباء إنتاج غير مباشرة:2000دج

العمل المطلوب: إنجاز هذه العمليات في اليومية العامة.

الحل:

- التثبيتات المنجزة أو المنتجة من طرف المؤسسة نفسها تسجل محاسبيا بتكلفة إنتاجها .

تكلفة إنجاز المخزن :7500+15800+2000=25300دج.

| | | ...../12/10...../..... | | |
|---|---|---|---|---|
| 213 | | البناءات. | 25300 | |
| | 732 | الإنتاج المثبت للأصول العينية | | 25300 |
| | | البيان:إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة . | | |

**3- الإهتلاك والتنازل عن التثبيتات العينية:**

**أولا الإهتلاك:**

**الحالة الأولى: إذا كان الفارق سالبا**

في N/01/07 اشترت مؤسسة آلة لغايةالاستثمار بمبلغ 15000دج وفي تاريخ 04/04/... من الستة الخامسة للاستعمال باعتها بمبلغ 8000دج بشيك بنكي ،مع العلم أن مدة حياتها قدرت ب 10 سنوات.

العمل المطلوب: تقييد هذه العمليات في اليومية العامة.

الحل:

**1- إعداد جدول الإهتلاك :**مع العلم أن معدل الإهتلاك =100%÷10=10%

| السنوات | أصل المبلغ | الإهتلاك | الإهتلاك المتراكم | القيمة الباقية |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 15000 | 0.5×0.1×15000 =750 | 750 | 14250 |
| 2 | 15000 | 1500 | 2250 | 12750 |
| 3 | 15000 | 1500 | 3750 | 11250 |
| 4 | 15000 | 1500 | 5250 | 9750 |
| 5 | 15000 | 1500 | 6750 | 8250 |
| 6 | 15000 | 1500 | 8250 | 6750 |
| 7 | 15000 | 1500 | 9750 | 5250 |
| 8 | 15000 | 1500 | 11250 | 3750 |
| 9 | 15000 | 1500 | 12750 | 2250 |
| 11 | 15000 | 1500 | 14250 | 750 |
| 12 | 15000 | 1500 | 15000 | 00 |

**2-تسجيل مخصصات الإهتلاك والمؤونات:**

في هذه الحالة المؤسسة تسجل الإهتلاك للفترة الممتدة من 01/01/ للسنة الخامسة إلى غاية 30/03/ من نفس السنة ، وعليه فعدد الأيام = 31+28+31=90.

فالإهتلاك في هذه السنة = 15000×0.10×(90 ÷360) الإهتلاك= 375دج

أما التسجيل المحاسبي فهو كما يلي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6815 | | .....31/12/..../..... | 375 | |
| | 2815 | مخصصات الإهتلاك . | | 375 |
| | | إهتلاك معدات | | |
| | | البيان:التنازل عن التثبيتات. | | |

**3-تسجيل التنازل عن الآلة:**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | .....31/12/..../..... | | |
| 462 | | حقوق التنازل عن الأصول الثابتة | 8000 | |
| 652 | | نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غيرمالية | 1375 | |
| 2815 | | إهتلاك التثبيتات. | 5625 | |
| | 215 | معدات وأدوات. | | 15000 |
| | | البيان:التنازل عن التثبيتات بواسطة ح462 | | |
| | | وترصيد ح/28 | | |

**4- تحصيل قيمة التثبيتات:**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | البنك. | 8000 | |
| | 462 | حقوق التنازل عن الأصول الثابتة | | 8000 |
| | | البيان: تحصيل حقوق التنازل عن طريق البنك. | | |

**الحالة الثانية: إذا كان الفارق ايجابيا**

في N/01/07 اشترت مؤسسة آلة لغاية الإستثمار بمبلغ 15000 دج وفي تاريخ 01/04... من السنة الخامسة للإستعمال باعتها بملغ 10000دج بشيك بنكي ، مع العلم أن مدة حياتها قدرت ب 10سنوات.

العمل : تقييد هذه العمليات في اليومية العامة.

**1- تسجيل مخصصات الإهتلاك والمؤونات:**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ...../31/12/..... | | |
| 6815 | | مخصصات الإهتلاك | 375 | |
| | 2815 | اهتلاك المعدات | | 375 |
| | | البيان:تسجيل محصصات الإهتلاك. | | |

**2- تسجيل التنازل عن الآلة**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ..... /31/12/..... | | |
| 462 | | حقوق التنازل عن الأصول الثابتة. | 10000 | |
| 2815 | | اهتلاك التثبيتات | 5625 | |
| | 215 | معدات وأدوات | | 15000 |
| | 752 | فائض قيمة عن خروج أصول غير مالية. | | 625 |
| | | البيان:التنازل عن التثبيتات بواسطة ح/462 وترصيد ح/28 | | |

**3- تحصيل قيمة التثبيتات المتنازل عليها:**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ...../.../.../..... | | |
| 512 | | البنك. | 10000 | |
| | 462 | حقوق التنازل عن الأصول الثابتة | | 10000 |
| | | البيان:تحصيل حقوق التنازل عن طريق البنك. | | |

**المطلب الثاني :التثبيتات المعنوية**

**1-شراء برنامج للإعلام الآلي**

اشترت مؤسسة برنامج جد متطور يتماشى مع نظام الأجور الجديد ، حيث قدرت تكلفة الشراء 25000دج بشيك بنكي

العمل المطلوب :تقييد هذه العملية في اليومية العامة

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 204 | 512 | برنامج الإعلام الآلي<br>البنك<br>البيان: شراء برنامج الإعلام الآلي بشيك بنكي | 25000 | 25000 |

**2-اهتلاك مصاريف البحث والتنمية**

بافتراض أن قيمة مصاريف البحث والتنمية في 05/09/2019=2500دج

مدة اهتلاك هذه المصاريف = 03سنوات.

اعتماد أسلوب الإهتلاك الخطي في حساب الإهتلاكات .

السنة المعتمدة في حساب الإهتلاك هي السنة التجارية (360يوم).

العمل المطلوب:حساب الإهتلاك السنوي(2019/12/31) وتقييده في اليومية.

الحل: معدل الإهتلاك السنوي =100% ÷3 ، الإهتلاك السنوي = 2500×0.3333=(116÷360)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6811 | 2803 | ...../12/31...../.....مخصصات الإهتلاك<br>على التثبيتات المعنوية<br>اهتلاك مصاريف البحث والتطوير<br>البيان: تكوين مخصص الإهتلاك للتثبيتات المعنوية. | 268.49 | 268.49 |

**المطلب الثالث : التثبيتات المالية :**

**- التثبيتات وعقود الإيجار- التمويل:**

قامت مؤسسة صناعية بتأجير شاحنات النقل البري من خلال إبرام عقد إيجار لمدة ثلاث سنوات :720000دج على أن يكون التسديد شهريا ب :20000 دج كإيجار و قدرت المصاريف المالية الأخرى ب:775دج .

العمل المطلوب : تقييد العمليات في اليومية العامة.

**1-في دفاتر المستأجر:**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| X218 | | معدات النقل. | 720000 | |
| | 167 | الديون المترتبة عن عقد الإيجارالتمويلي | | 720000 |
| | | البيان: إيجار شاحنات للنقل البري | | |
| | | . | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 167 | | الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي. | 20000 | |
| | 512 | البنك. | | 20000 |
| | | البيان:تسديد الإيجار الشهري بالبنك. | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 668 | | مصاريف مالية أخرى. | 775 | |
| | 512 | البنك. | | 775 |
| | | البيان:تسديد مصاريف مالية بالبنك. | | |

**في دفاتر المؤجر:**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 274 | | القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي. | 720000 | |
| | 404 | موردو التثبيتات. | | 720000 |
| | | البيان:إيجار شاحنات للنقل البري. | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | البنك. | 20000 | |
| | 274 | القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي. | | 20000 |
| | | البيان:تحصيل الإيجار الشهري بالبنك. | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | البنك. | 775 | |
| | 762 | إيرادات الأصول المالية. | | 775 |
| | | البيان:تحصيل الأصول المالية بالبنك. | | |

**الخلاصة:**

بعدما قمنا بدراسة النظام المحاسبي المالي ،فتعرفنا على المؤسسة من خلال نشأتها وهيكلها التنظيمي يقوم المحاسب بتقييم حسابات النظام المحاسبي المالي.

والتأكد من أن المؤسسة تتماشى وفق المعايير المتعارف عليها من خلال تقييم التثبيتات بأكملها (المعنوية ،العينية،المالية) وكانت طريقة تقييمه بطريقة جيدة ،حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

# الخـــاتمة

ومع انتشار ظاهرة العولمة المحاسبة سعت الجزائر لتطوير الفكر المحاسبي وتداوله من أجل حل المشاكل المحاسبية المطروحة دوليا وسعيا للتوافق مع البيئة العالمية واستجابة لمتطلبات العولمة وتلبية لحاجيات المجال الاقتصادي كل هذه التغيرات أدت بالجزائر لاتخاذ القرار توجه جديد في مجال المحاسبة من خلال تبنيها معايير المحاسبة الدولية والمتجلي في النظام المحاسبي المالي المستمد من تلك المعايير.

هذا التوجه دفع بالسلطات الجزائرية لإصدار قانون النظام المحاسبي المالي والذي بدأ عمله مطلع سنة 2010، وهذا القانون يهدف إلى جعل القواعد والممارسات المحاسبية لمؤسساتها الاقتصادية بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة تتماشى مع المعايير والقواعد الدولية المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة، وبما أن القيم الثابتة من أهم البنود التي لا يكاد يخلو أي كيان اقتصادي من وجودها، وعادة ما تحتل التثبيتات حصة الأسد من مجموع استثمارات المؤسسة ،كحال المؤسسة قيد الدراسة، وكما رأيناه فقد تغيرت طرق التقييم مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ،حيث عالجها هذا الأخير وفق إطاره العام المبني على معطيات معايير المحاسبة الدولية، ونظرا للمكانة التي تشغلها التثبيتات في النظام المحاسبي المالي مما دفعنا لهذه الدراسة التي كانت في عرضها محاولة لحل الإشكالية المطروحة والمتمثلة في : ما مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات حالة تقييم التثبيتات؟

ثم التوصل إلى النتائج التالية:

**أولا: نتائج اختبار الفرضيات**

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

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

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

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

## 2- نتائج الدراسة:

من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث يمكن استخلاص النتائج التالية:

- إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه ،ومبادئه ترتكز على الجانب المالي و الاقتصادي بدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات لمستخدميه بالدرجة الأولى.

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

- يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي فعال في تقييم وتسجيل التثبيتات ،لما جاء به من تعديلات سواء على مستوى المفاهيم والتقييم او المحاسبة التي من شأنها تصحيح الكثير من الأخطاء والنقائص التي اعتبرت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني،ويمكن أن نلخص أهم التعديلات الخاصة بالتثبيتات في النقاط التالية:

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

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

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

- قام النظام المحاسبي المالي بمعالجة العمليات التي تجاوزها المخطط الوطني مثل حيازة الاستثمارات على شكل امتياز ،العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار التمويلي .

## 3- التوصيات:

بناء على النتائج المتوصل إليها نقترح مايلي:

- ✓ إعداد معاهد مختصة بتدريس النظام المحاسبي المالي .
- ✓ نشر التغيرات التي تطرأ على النظام المحاسبي المالي في الجريدة الرسمية.
- ✓ تعمق المؤسسات الوطنية في تطبيق هذا النظام .
- ✓ تكييف البيئة الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي ،كي نحصل على قوائم مالية
- ✓ تتوفر على خصائص نوعية تضمن قراءة سليمة موثوقة وصادقة لأن هذا من شأنه يساعد على اتخاذ القرار المناسب .
- ✓ ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة، و بالأخص مجموعة الأصول الثابتة ،في نهاية كل سنة مالية بالقيمة العادلة.
- ✓ البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة.
- ✓ التنسيق الأكاديمي ما بين ومهني المحاسبة ، من أجل التعرف و التقرب من مستجدات المشاكل المحاسبية ، ثم القضاء عليها.

**4- آفاق الدراسة:**

- اثر النظام المحاسبي المالي على الوضعية المالية للمؤسسة .
- علاقة أدوات القياس المحاسبي ب اتخاذ القرار.
- إمكانية تفعيل نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية

# قائمة المصادر و المراجع

**المراجع:**

**المراجع باللغة العربية:**

**1- الكتب**

1- جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، ديون المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2010.

2- حسنة بحار،معايير المحاسبة الدولية، IAS/IFRS، الأوراق الزرقاء ، الجزائر.

3- حنان خلوة رضوان آخرون ، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتب حامد، عمان ،2004.

4- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار الهومة ، 5-الجزائر، 2010.

5- رضوان العنابي " مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها" ، الجزء الأول ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الأردن ،2000.

6- سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، ديون المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2000.

7- شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية،بودواو، العاصمة، 2009.

8- صلاح حواس ، المحاسبة العامة ، غرناطة للنشر والتوزيع ،الجزائر 2008.

9- عاشور كنتوش ، المحاسبة العامة ( أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات ) وفق النظام المحاسبي المالي ، ديون المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية ،بن عكنون ،الجزائر 2011 .

10- عبد الرحمان عطية ،المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي،برج بوعريريج، 2009.

11- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة ، وفق النظام المحاسبي المالي ،ط2، دار النشر جيطلي 2011.

12- عبد الوهاب رميدي ، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد،دار الهومة ، الجزائر.

13- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية"سير الحسابات وتطبيقاتها ، الأوراق الزرقاء ، الجزائر.

14- محمد بوتين،المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة ، الجزائر2010.

15- محمد خالف ،دروس في مقياس التسيير المحاسبي المالي ، الوحدة الثانية ، المدية ، 2010.

16- محمد علي حيدر بن عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة .

17- مصطفى طويل ،نظام المحاسبي المالي الجديد ،دار الحديث للكتاب ، الجزائر 2010.

**2- الرسائل الجامعية:**

1- إلياس بدوي ، دور تطبيق النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS) في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية ، رسابة ماجستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة الجزائر .

2- أم الخير دشاش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية ، مذكرة ما جستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر.

3- أمينة زغمار ،تقييم النظام الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستر ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة ، الجزائر ، 2010-2011.

4- حكيم قرفي ، تقييم إدراج الأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي ،رسالة ماجستر، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، الجزائر ،2012.

5- رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق ، رسالة ماجستر ، جامعة تبسة.

6- سفيان بن بلقاسم ، النظام المحاسبي المالي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتورة في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر ،2010.

7- عبد القادر روتال ، التوجه الجديد نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ما جستر ، جتمعة الجزائر ، 2006.

8- هناء مرخوفي ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي ، رسالة ماستر ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، كلية العلوم الإقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة.

**3- الأوراق البحثية:**

1- عاشور كنتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الوحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيان العدد 6، جامعة الشلف ، الجزائر .

2- عمار بن عيشي ، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية ، العدد 1، كلية العلوم الإقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر .

3- مصطفى عوادي ، المعالجة المحاسبية لإهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي ( مع دراسة حالات ) ، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية ، العدد 5 ، جامعة الوادي ،2012.

**4- المداخلات العلمية:**

علي عزوز وآخرون ؛ متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، مداخلة مقدمة من الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، كلية العلوم الإقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، الجزائر .

كمال رزيق وآخرون، النظام الحاسبي المالي بين قابيلة الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظ الحسابات ، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي قي مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة الجزائر ، يومي 13-4 ديسمبر 2011.

**5- القو انين والمراسيم:**

1- القانون رقم 7-11 ،الصادر في 28 ربيع الأول الموافق ل 25 مارس 2009 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية العدد 19.

2- القانون رقم 7-11 المؤرخ في 20 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، الجريدة الرسمية ، العدد 19.

3- القانون رقم 7-11 ،الصادر في 15 ذي القعدة الموافق ل 25 نوفمبر، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية ،العدد 74 .

# الملخص

**الملخص:**

تعالج هذه الدراسة موضوع مدى تطبيق المؤسسات للنظام المحاسبي المالي حالة تقييم التثبيتات ، لما يكتسبه أهمية بالغة في المحاسبة ، بحيث يهدف البحث إلى عرض قواعد التقييم والمعالجة المحاسبية الخاصة بكل من التثبيتات العينية، المعنوية، المالية، التي وضعها النظام المحاسبي المالي ،.بالإضافة إلى تقييم التثبيتات وفق نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم في كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والنظام المحاسبي المالي لكونه مبني على المعايير المحاسبة الدولية وبعض المعالجات الخاصة بها، حيث أظهرت النتائج عدم توفر البيئة التي تخدم متطلبات النظام المحاسبي المالي.إلا أن هناك صعوبة في تطبيق بعض الجوانب وليس ككل ، مثل عدم وجود سوق مالي يصعب من إمكانية بعض التثبيتات بالقيمة العادلة.

**الكلمات المفتاحية:**

النظام المحاسبي المالي، التقييم ،التثبيتات، المعايير، المحاسبية الدولية

**Abstract**

This studyaddresses the issue of the institutions 'application of the financialaccounting system in the case of evaluating fixations, for whatis of great importance in accounting, sothat the researchaims to present the rules of evaluation and accountingtreatment for each of the physical, moral, and financial fixations established by the financialaccounting system, in addition to evaluating Installations according to the cost model and reassessment model in each of the International Accounting Standard No. 16 and the financialaccounting system becauseitisbased on international accounting standards and some of itstreatments, where the resultsshowed the lack of an environmentthat serves the requirements of the financialaccounting syste However, there are difficulties in applyingsome aspects And not as a whole, such as the lack of a financialmarketmakesitdifficult for somefixed value feasibility.

**Key words:**

financialaccounting system, evaluation, installations, standards, international