جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: محاسبة وتدقيق

الموضـــوع:

المعالجة المحاسبيـــــــــة للاهتلاكـــات
"دراسة ميدانية في المؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم"

مقدمة من طرف الطالبة:
العربي سهام

تحت إشراف الأستاذة:
دراعو إسمهان

أعضاء اللجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	جامعة الانتساب
بوقروة مريم	ا.محاضرة.ا	رئيسا	جامعة مستغانم
دراعو اسمهان	ا.محاضر.ب	مشرفا و مقررا	جامعة مستغانم
ولد بن زازة زهرة	ا.محاضر.ا	عضوا مناقشا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2024-2025

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

بســـــــم الله الرحمـــــــن الرحيـــــم

قـال الله تعالـى

"وقـل ربـي زدنـي علـما"

صـدق الله العظيـم

نشكر الله تعالى ونحمده حمد كثيرا على نعمة العلم والبصيرة اما بعد يشرفني ان اتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستادة المشرفة "دروع اسمهان" التي لم تبخل عليا بنصائحها وتوجيهاتها لأداء هذا البحث العلمي.

كما اتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير لأعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقراءة هذه المذكرة ومناقشتها.

دون ان ننسى شكر جميع الأساتذة الذين درسنا عندهم منذ بداية مشوارنا الدراسي

وإلى كل من قدم لنا يد العون لإتمام هذا العمل.

الإهـــــــداء

قال تعالى:**"ولا تقل لهما اف ولا تنهر هما وقل لهما قولا كريما".**

أهدي عملي هذا إلى أعز إنسانة في الوجود **"أمي الغالية"**وأغلى شخص في حياتي **"أبي العزيز"**

إلى أخواتي**"فاطمة ولعيد"** الذين كانوا لي خير منها في الحياة والي أفراد عائلتي وعلى من يحمل لقب سعادتي.

إلى صديقي في الدراسة محمد وجميع الزملاء الذين درسوا معي

إلى جميع الأساتذة واسرتي في الجامعة.

وفي اخير ارجو من الله تعالى ان يجعل عملي هذا نفعا يستعيد منه جميع الطلبة.

قائمة الأشكال

الرقم	عناوين الأشكال	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم	52
02	هيكل لمختلف الوكالات التابعة لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم	56
03	القيد المحاسبي لاهتلاك التثبيتات	

قائمة الجداول

الرقم	عناوين الجداول	الصفحة
01	فصول القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007	09
02	أصول الميزانية	31
03	خصوم الميزانية	32
04	حساب النتائج	35
05	قواعد الاهتلاك المحاسبية والجبائية	43
06	الإمكانيات المادية للمؤسسة بالنسبة للتسيير	49
07	الإمكانيات المادية للمؤسسة بالنسبة للمنشآت القاعدية	49
08	الإمكانيات المادية للمؤسسة بالنسبة للموارد المائية	50
09	الإمكانيات البشرية للمؤسسة	51
10	بطاقة معلومات عن التثبيت (مكتب)	57
11	مخطط إهتلاك معدات المكتب	57
12	بطاقة معلومات عن التثبيت (مكتب)	59
13	مخطط إهتلاك معدات المكتب وفق الأسلوب الثابت	60
14	كيفية حساب أقساط الاهتلاك وفق أسلوب الاهتلاك المتناقص	61
15	مخطط الإهتلاك وفق أسلوب الإهتلاك المتناقص	61
16	كيفية حساب أقساط الإهتلاك وفق أسلوب الإهتلاك المتزايد	62
17	مخطط الإهتلاك وفق أسلوب الإهتلاك المتزايد	62
18	مقارنة أساليب الإهتلاك	63
19	مخطط الإهتلاك المحاسبي للآلة	64

20	الإنتاج الفعلي للآلة من 2018 إلى 2021	65
21	ميزانية الأصول لسنة 2023	69
22	ميزانية الخصوم لسنة 2023	70
23	حساب النتائج لسنة 2023	71

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
فهرس المحتويات	
مقدمة	أ_جـ
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للإهتلاكـــات	
تمهيد	05
المبحث الأول: الإطار العام للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي	06
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي	06
المطلب الثاني: مفهوم الأصول الثابتة وأهميتها	10
المطلب الثالث: أنواع الأصول الثابتة	12
المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للاهتلاك المحاسبي	23
المطلب الأول: مفهوم الاهتلاك	23
المطلب الثاني: أهداف تسجيل الاهتلاك في القوائم المالية	26
المطلب الثالث: الأسباب والأسس والقواعد الأساسية لتسجيل الاهتلاكات	27
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للإهتلاكات	29
المطلب الأول: تأثير الاهتلاك على الميزانية العامة	33
المطلب الثاني: تأثير الاهتلاك على حساب النتائج	35
المطلب الثالث: علاقة الاهتلاكات بالقرارات الاستثمارية والتمويلية	43

الفصل الثانـــــــي: دراسة ميدانية في المؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم	
تمهيد	47
المبحث الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم	48
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الجزائرية للمياه	48
المطلب الثاني: ماهية مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم	48
المطلب الثالث: تقديم وشرح الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم	52
المبحث الثاني: معالجة الاهتلاكات محاسبيا	57
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للإهتلاكات	57
المطلب الثاني المقارنة بين طرق الإهتلاك	59
المطلب الثالث: معالجة اختلاف طرق الإهتلاك محاسبيا	64
المبحث الثالث: أثر الإهتلاك على القوائم المالية في مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم	66
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات في مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم	66
المطلب الثاني: عرض الميزانية للسنة 2023	69
المطلب الثالث: عرض حساب النتائج سنة 2023	71
خلاصة الفصل الثاني	73
الخاتمة	75
قائمة المراجع	78
الملخص	82

مقدمـــــــــة

نظرا للظروف الاقتصادية الدولية الراهنة التي فرضت على جميع الدول تكييف أنظمتها الاقتصادية مع النظام العالمي الجديد ذو التوجه الرأسمالي، الذي يبحث عن توفير الأرضية الخصبة للاستثمارات الأجنبية والشركات المتعددة الجنسيات، وهذا بدعم من طرف المنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، البنك العالمي والمنظمة العالمية للتجارة والهيئات والمنظمات المهنية الأخرى، ومع العلم أن النظام المحاسبي هو جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي، فهو أيضا معني بهذا التغير وهذا التكيف لكي يتوافق مع المعايير والقواعد المحاسبية الدولية التي تنادي بها المنظمات الدولية.

وباعتبار الجزائر ليست بمعزل عن هذه التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي، حيث يظهر ذلك في السياسة المنتهجة منذ نهاية الثمانينيات وبداية التسعينيات عند الانتقال من الاقتصاد الموجه من طرف الدولة إلى اقتصاد السوق وفتح المجال للمتعاملين الخواص سواء المحليين أو الأجانب، وكذا سياسة تشجيع واستقطاب الاستثمار الأجنبي وسياسة الانفتاح الاقتصادي، وما ينتج عن ذلك من خوصصة العديد من المؤسسات الاقتصادية العمومية الناشطة في مختلف المجالات.

في ظل هذا المحيط المتسم بشدة التقلبات، تقوم المؤسسة بممارسة نشاطها وذلك لتلبية حاجات الإنسان المادية والمعنوية، محاولة بذلك التأقلم مع متغيرات المحيط لتضمن حينئذ تحقيق هدفها الأسمى وهو الاستمرارية، ولكي يتم ذلك يجب على المؤسسة أن تحقق الأهداف الأخرى التي ترتبط بوظائف المؤسسة والتي هي أهداف متكاملة تحقيقها يعني تحقيق هدف الاستمرارية ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها وهل حققتها بالوسائل المعقولة فإنها بحاجة إلى تقييم أدائها الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط مسبقا أو بأداء سنوات سابقة أو بمؤسسات أخرى ولا يمكن أن يتم ذلك إلا بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة والتي تعطي معلومات تستعمل في عملية التقييم لذلك يجب أن تكون هذه المعلومات ذات مصداقية، لتعطي نتائج دقيقة يتم على أساسها تقييم أداء المؤسسة.

وباعتبار الجزائر ثبنت النظام المحاسبي المالي الذي حدد كيفية إعداد القوائم المالية للمؤسسة وعلى أي أساس يتم التقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر القوائم ومن اهم عناصر هذه القوائم عنصر التثبيتات التي تظهر هذه القوائم كافة المعلومات عن طبيعة وقيمة التثبيتات في أصول المؤسسة، بحيث تعتبر هذه الأخيرة من العناصر الأساسية في المؤسسة حيث لا يمكن تصور مؤسسة اقتصادية من دون تثبيتات وهذا ما يلزم مراقبتها بصفة دائم وذلك لتعرضها لانخفاض في قيمتها وقد حدد النظام المحاسبي المالي الجديد العديد من المعارف لمعالجة هذا المشكل، من بينها الاهتلاكات التي تعتبر أحد المفاهيم الأساسية في المحاسبة، إذ تعكس الاستهلاك التدريجي للأصول الثابتة خلال فترة استخدامها، وتطرح إشكالية المعالجة المحاسبية للاهتلاكات في سياق التفاوت بين التطبيقات العملية والمعايير

المحاسبية المعتمدة، مما يثير العديد من التساؤلات حول مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمعايير الاهتلاكات وتأثير ذلك على صورة القوائم المالية والواقع الاقتصادي للمؤسسة. وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تعتمد المعالجة المحاسبية للاهتلاكات وفقًا للمعايير المحاسبية المعترف بها، وما هو أثر ذلك على مصداقية النتائج المالية للمؤسسة وكذا اتخاذ القرار؟

الأسئلة الفرعية:

1. ما هي الأسس المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسات في حساب الاهتلاك، وما مدى التزام المؤسسات بذلك؟
2. كيف يؤثر حساب الاهتلاك على نتيجة الدورة المالية (الربح والخسارة)؟

تتمثل في الإجابة على الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة ونثبت صياغة الفرضيتين التاليتين بناء على دراسة ميدانية في مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم:

- الفرضيات:

تقوم مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم بمعالجة الاهتلاكات في نهاية السنة؟

1. تعتمد المؤسسات طريقة القسط الثابت كأكثر الطرق استخدامًا في حساب الاهتلاك.
2. للمعالجة المحاسبية للاهتلاك أثر مباشر على صافي الربح في نهاية السنة المالية.

- أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في الدور الجوهري الذي تلعبه الاهتلاكات في النظام المحاسبي والمالي للمؤسسة، إذ تُعد من بين الآليات الأساسية التي تمكن من توزيع تكلفة الأصول الثابتة بشكل دقيق بما يعكس الاستهلاك الفعلي لتلك الأصول.

كما تمتلك الاهتلاكات أهمية خاصة في التأثير على نتائج المؤسسة، سواء من حيث الأرباح أو الخسائر، وكذا دورها في تقليص القاعدة الضريبية وبالتالي العبء الجبائي.

- كما تسلط هذه الدراسة الضوء على واقع تطبيق الاهتلاكات في البيئة المحاسبية الجزائرية، ومدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية الوطنية والدولية
- أهداف الدراسة.

1. تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العلمية والعملية، من أهمها:
2. 1. المعالجة المحاسبية للاهتلاكات وفقًا للمعايير المحاسبية.
3. 2. تحديد أثر الاهتلاكات على النتائج المالية للمؤسسة، وخاصة على حساب الأرباح والخسائر.

4. 3. دراسة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقواعد المحاسبية والضريبية في تسجيل ومعالجة الاهتلاكات.

- منهج الدراسة

معالجة الموضوع مذكرتنا هذا إجابة على إشكالية بحثنا في درستنا لهذا الموضوع على منهج التحليلي الوصفي وذلك الاعتماد على مواضع خاصة لاهتلاكات بصفة عامة والاعتماد علا جداول لاهتلاكات وميزانية وحساب النتائج.

- حدود الدراسة

لقد كانت درستنا هذه محاطة بمجموعة من الحدود منها الزمانية ومكانية والموضوعية

- الحدود الموضوعية: تتطرق هذه الدراسة إلى موضوع المعالجة المحاسبية لاهتلاكات.
- الحدود الزمنية: تتعلق هذه الدراسة بالسنة الجامعية 2025/2024 حيث تم إنطلاق جانب النظري في جانفي 2024 والجانب التطبيقي في فترة ممتدة في أفريل إلى نهاية شهر ماي 2025.
- الحدود المكانية: تتم هذه الدراسة في مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم.

- المنهج المتبع

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب موضوع المعالجة المحاسبية للاهتلاكات، تم اعتماد المنهج الوصفي لعرض وتوضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي، التثبيتات، والإهتلاكات، وذلك بغرض بناء قاعدة معرفية واضحة تسهم في فهم الإطار النظري للموضوع. كما تم الاستعانة بـ المنهج التحليلي في تحليل عناصر الإهتلاك من خلال التمييز بين أنواعه وأثره على الحسابات المالية، مع التطرق إلى ميزانية المؤسسة وحساب النتائج، بهدف إبراز الانعكاسات المحاسبية للاهتلاك على الوضعية المالية للمؤسسة.

- هيكل الدراسة

لقد قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين على نحو التالي:

الفصل الاول: يتمحور حول الادبيات النظرية للدراسة من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الاول:الإطار عام الاصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: ماهية الاهتلاك

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية الاهتلاكات

الفصل الثاني: كانت الدراسة ميدانية في المؤسسة الجزائرية للمياه- وحدة مستغانم

المبحث الاول: تقديم عام حول المؤسسة الجزائرية للمياه- وحدة مستغانم

المبحث الثاني: معالجة المحاسبية الاهتلاكات

المبحث الثالث: أثر الإهتلاك على القوائم المالية في مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

الفصـــــل الـأول

الإطـار المفاهيمـــــي للإهتلاكـــــات

تمهيد

إن النشاط الاقتصادي يتميز بحركية دائمة تديرها التثبيتات المختلفة باعتبار هذه الأخيرة العامل الأساسي الذي يسمح للمؤسسة بالتطور والبقاء؛ حيث لا يمكن تصور مؤسسات اقتصادية صناعية من دون تثبيتات، ومهما تعددت طرق ومداخيل تقييمها إلا أن المؤسسات تبقى مقيدة بقواعد النظام المحاسبي المالي الذي يعوض ويلغي المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة وتكريسا لانضمام الجزائرلاقتصاد السوق.

وأثناء قيام المؤسسة بنشاطها تقوم باستخدام الأصل وبالتالي تتناقص قيمته طوال مدة استخدامه، وهذا النقص يطلق عليه الإهلاك، فعلى المؤسسة في نهاية كل دورة تقييم أصولها الثابتة وإظهارها بقيمتها الصافية وإثبات إهتلاكها بالطريقة المناسبة والتي تعكس نقص المنافع الاقتصادية لإعطاء صورة صادقة تعبر عن القيمة الحقيقية للتثبيتات.

وسيتم التطرق خلال هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار العام للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للاهتلاك المحاسبي

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للإهتلاكات.

المبحث الأول: الإطار العام للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي

تحدث التطورات الاجتماعية، التقنية، الاقتصادية والسياسية تغيرا حقيقيا في بيئة العمل بالنسبة للعديد من أنواع العمل التجاري، وتشهد هذه الأيام ارتفاعا ملحوظا في أهمية

التثبيتات، وتعد مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الاقتصادية، حيث تحتل التثبيتات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للتثبيتات، سواء في طرق التقييم، في كيفيات التسجيل وطرق إهتلاكها وحتى في تعريفها وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة. وسيتم التطرق خلال هذا المبحث إلى مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي، مفهوم الأصول الثابتة وأهميتها وأنواع الأصول الثابتة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات، وجاء هذا النظام على ضوء القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007م.

أولا: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي تم اعتماده في الاقتصاد الموجه في 29 أفريل 1975م، لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص، ولا يمكن لهذا المخطط أن يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لاحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية.

ويمكن حصر أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي الجديد إلى أسباب خارجية وأخرى داخلية وهي:[1]

1. الأسباب الخارجية

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛

[1]- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010، ص ص10-11.

- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية
- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية
- يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك لتسهيل نقل المعلومات الاقتصادية والعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2. الأسباب الداخلية

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي للبلاد؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية؛
- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس.

ثانيا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 م وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، وقد صدر القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي.

1. تعريف النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية الخزينة في أية سنة مالية".[2]

2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05، من قانون 07-11 المؤرخفي 25 نوفمبر 2007م مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:[3]

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية معمراعاة الأحكام الخاصة والمعنيون بمسك المحاسبة هم:
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم اعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعينأن تمسك محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة).

[2]- المادة 03 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص03.

[3]- محمد رمزي جودي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2009، ص78.

ثالثا: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

الدولة الجزائرية وبهدف الاستفادة من مزايا تطبيق المعايير المحاسبية من جهة، وكذا بهدف تفادي سلبيات المخطط المحاسبي من جهة ثانية، قامت بتصميم نظام محاسبي مالي جديد يمكن من تحقيق الهدف المنتظر من القوائم المالية بفعالية.[4]

القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي:

لقد حدد المشرع الجزائري النظام المحاسبي المالي وفق القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م، ويهدف هذا القانون إلى تحديد الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.

ويمكن تلخيص محتوى القانون في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): فصول القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية ومجال تطبيق النظام المحاسبي والاستثناءات من مجال التطبيق	من 02 إلى 05
الفصل الثاني	مضمون النظام المحاسبي المالي	الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية المعترف بها عامة والمعايير المحاسبية ومدونة الحسابات	من 06 إلى 09
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الإجبارية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي	من 10 إلى 24
الفصل الرابع	الكشوف المالية	محتوى الكشوف المالية، هدف الكشوف المالية، وكيفية إعداد وعرض الكشوف المالية	من 25 إلى 30

[4]- محمد رمزي جودي، المرجع السابق، ص77.

الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة	من 31 إلى 36
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الغرضمنتغييرالتقديراتوالطرقالمحاسبيةوكيفيةتغييرالتقديراتوالطرقالمحاسبية	من 37 إلى 40
الفصل السادس	أحكام ختامية	تاريخ دخول النظام ا لمحاسبي المالي حيز التنفيذ،إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وأحكام نشرالقانون07-11فيالجريدةالرسمية	من 41 إلى 43

المصدر: سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015، ص 64.

المطلب الثاني: مفهوم الأصول الثابتة وأهميتها

تتمثل التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع وإنها لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة، وقد جمعت حسابات التثبيتات في المجموعة الثانية من النظام المحاسبي المالي الجديد.

أولا: تعريف الأصول الثابتة

تعبر الأصول الثابتة عن مجموعة الوسائل الاقتصادية التي اقتنتها المؤسسة بعرض الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها ويكون ذلك باستخدامها في العملية الإنتاجية أو باستعمالها في المساعدة على ذلك.

تعرف الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي على أنها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس، ويفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى ما بعد السنة المالية.[5]

[5]- مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 124.

وهي عبارة عن الأصول التي تقتنيها المؤسسة لا بغرض المتاجرة فيها وإنما لاستخدامها في عمل الاستغلال أي لتحقيق نشاطها الصناعي أو التجاري أو تقديم خدمات وبعض الاستثمارات تتناقص قيمتها تدريجيا مع الزمن بسبب الاستعمال أو التطور التكنولوجي.[6]

الأصول الثابتة هي الأصول التي تقتنيها المؤسسة أو التي تقع تحت حيازتها بهدف استخدامها في العمليات الإنتاجية أو المساعدة في هذه العمليات، وتستخدم لأكثر من سنة مالية أو عدة فترات محاسبية[7]، وقد تكون هذه الأصول أصول غير ملموسة أي معنوية، وقد تكون أصول ملموسة أي مادية.

ويتضح من خلال عرض التعاريف السابقة أن هناك خصائص لابد من توافرها في الأصل الثابت وهي:

- الأصول الثابتة لها كيان مادي ملموس وغير ملموس؛
- الاقتناء بهدف الحصول على خدمات مستقبلية من استخدام الأصل لأكثر من فترة محاسبية؛
- أن يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت على الفترات الزمنية بنسبة استفادة كل فترة من خدمات هذا الأصل الثابت.

ولإدراج التثبيتات في الحسابات نعتمد على المبادئ التالية:

- وجود منافع اقتصادية متوقعة في المستقبل نتيجة استخدام الأصل[8]؛
- أن تكون للأصل قيمة يمكن تحديدها بقدر معقول من الدقة والموضوعية[9]؛
- إمكانية تعريفه من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد.

ثانيا: أهمية الأصول الثابتة

---

[6]- عبد الكريم منصور بن عوف، محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص07.

[7]- سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص295.

[8]- بوزياني يوسف، بن لولو سليم بدر الدين، إعادة تقييم الأصول الثابتة و أثره على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، دفاتر MECAS، المجلد 19، العدد 02، ديسمبر 2023، ص229.

[9]- حسين القاضي، مأمون حمدان المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008، ص142.

تعتبر الأصول الثابتة من عناصر الأصول الهامة بالمقارنة بغيرها من عناصر الأصول الأخرى من ناحية، وبالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من الأنشطة من ناحية أخرى وذلك للأسباب التالية:[10]

- لأن الأصول الثابتة أصول طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع والخدمات لفترات كبيرة؛
- لأن الوزن النسبي للأصول الثابتة، مقارنة بإجمالي أصول المنشأة، غالبا ما يكون مهما نسبيا كما هو الحال في المنشأة الصناعية؛
- لأن معظم الأصول الثابتة يتم استهلاكها، وبالتالي فإن أعباء إهتلاكها تعتبر من المصروفات التي تؤثر على رقم ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة، خاصة في المنشآت الصناعية؛
- لأن الخطأ في حساب تكلفة اقتنائها والمحاسبة عن إهتلاكها والنفقات الخاصة بها، يكون مؤثرا في القوائم المالية، بل ويمتد تأثيره من فترة محاسبية إلى أخرى، ويؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت؛
- لأن التصرف في الأصول الثابتة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثير مالي يلزم المحاسبة عنه ودفعه، سواء كان التصرف بالبيع أو الاستبدال أو التخريد.

المطلب الثالث: أنواع الأصول الثابتة

تصنف الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي إلى أصول عينية وأخرى معنوية ومالية ويمكن توضيح كل نوع على حدى كمايلي:

أولا: الأصول الثابتة المعنوية

1. تعريف التثبيتات المعنوية

هي أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس، يحتفظ به لاستخدامه في العملية الإنتاجية، تزويد بضائع أو الخدمات أو لتأجيره لآخرين أو لأغراض إدارية كبراءة اختراع، رخص استغلال وغيرها.[11]

[10]- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية والدولية، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005، ص ص10-11.

كما تعرف أيضا على أنها أصول محددة، غير نقدية، ليس لها كيان مادي ملموس ويصعب تقييم المنافع المتوقعة منها في المستقبل بدرجة معقولة من الدقة، ويرجع ذلك إلى ظروف عدم التأكد التي تميزها[12]؛ تعتبر خاصية غياب الكيان المادي الملموس أهم خاصية للأصول المعنوية، لكنها لا تكفي لتمييزها عن باقي الأصول نظرا لوجود بعض الأصول الأخرى التي ليس لها كيان مادي ملموس كحسابات العملاء؛ لذا فإن الخاصية التي تسمحبتمييزها هي عدم التأكد الكبير فيما يخص منافعها المستقبلية، وهذا ما يخلق عدة مشاكل عند الاعتراف بها وتقييمها.

2. التثبيتات المعنوية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 38 إلى تغطية الأصول غير الملموسة والتي لا تغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث:

- تحديد متى يمكن أو يجب أن يتم الاعتراف بالأصول غير ملموسة؛
- تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس الأصول غير الملموسة؛
- توضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على الأصولغير الملموسة؛
- الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة.

تنطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 38 عن الأصول غير الملموسة باستثناء ما يلي:[13]

- الأصول غير الملموسة التي تندرج ضمن نطاق معيار محاسبي دولي آخر؛
- الأصول المالية التي يغطيها معيار المحاسبة الدولي رقم 39 (الأدوات المالية:الاعتراف والقياس)؛
- أسس الاعتراف والقياس للأصول الناجمة عن رسملة مصاريف الاستكشاف والتقييم والتي يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 06 (استكشاف وتقييم الموارد المعدنية).
- ينطبق هذا المعيار على تكاليف الإعلانات والتدريب، تكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير، الترخيص وأفلام الصور المتحركة برامج الحاسوب والمعرفة الفنية

---

[11]- ناصر رحال، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي، ص03.

[12]- عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص310.

[13]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص ص625-626.

الامتيازات وأتاوات العملاء وحصة السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الاستيرادوغيرها؛
- هناك بعض الأصول غير الملموسة التي تستعمل مع أو تعتبر جزء من أصول ملموسة.

فإذا كانت جزء من الأصول الملموسة تعالج وفق معيار المحاسبة الدولي 16، أما إذا كانت إضافية وتستخدم لغاية معينة فتعالج بشكل منفصل عن الأصول الملموسة ويتم معالجتها وفق المعيار المحاسبي الدولي 38.

1.2 الاعتراف والقياس

يتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس الشروط التالية:[14]

- ما إذا كان الأصل غير الملموس له ذاتية منفصلة عن جوانب أخرى من منشأةالأعمال؛
- ما إذا كان استخدام الأصل غير الملموس تحت سيطرة المنشأة كنتيجة لأعمالها وأحداثها الماضية؛
- ما إذا كانت المنافع الاقتصادية المستقبلية يمكن توقع تدفقها إلى المنشأة؛
- ما إذا كانت تكلفة الأصل يمكن قياسها بشكل موثوق به.

يتم امتلاك أو اقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق:

- الحيازةعنطريقالشراءوتشملتكلفةالحيازةالتييمكنقياسهابطريقةواقعيةفيمايلي: ثمنالشراء،حقوقالاستردادالرسومالغيرقابلةللاسترجاعوكلالنفقاتالمتعلقةبتحضيرالأصلالمعنويللاستعمال.
- أصول معنوية مولدة من الداخل: لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليًا لأنها لا تستوفي معايير الاعتراف الخاصة بإثبات الشهرة، والتي تشمل القدرة على القياس الموثوق واحتمال تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية.:[15]
  - القياس الموثوق به للتكلفة؛
  - الافتقار إلى التحديد المنفصل عن الموارد الأخرى؛
  - السيطرة من جانب المنشأة صاحبة التقارير.

أما بالنسبة لباقي الأصول المعنوية المولَّدة من الداخل، فإننا نفرق بين مرحلتين:

---

[14]- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الخامس، الدار الجامعية الإسكندرية 2003، ص333.

[15]- طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص 336.

- مرحلة البحث: يرى المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 وجوب الاعتراف بالإنفاق على البحث على أنه تكاليف تُحمّل على نفقات الدورة المالية.
- مرحلة التطوير: يمكن الاعتراف بالأصل المعنوي الناشئ عن عملية التطوير من طرف المؤسسة، لكن بتوفر بعض الشروط، أهمها: النية في إتمام الأصل واستعماله أو بيعه؛ قدرة الأصل المعنوي على توليد منافع مستقبلية؛ قدرة المؤسسة على تحديد التكلفة أثناء تطور الأصل؛ وتوفر الموارد الفنية والمالية المناسبة لإكمال التطوير والاستعمال.
- أصول معنوية مُشترَاة في ظل الاندماج: إذا تم اقتناء الأصول المعنوية كجزء من اندماج الشركات، فإن تكلفتها تكون قيمتها العادلة بتاريخ الاقتناء، وفي حالة اندماج الشركات ينبغي الاعتراف بمثل هذه الأصول المعنوية بشكل منفصل عن الشهرة التجارية.
- طرق أخرى لحيازة أصل معنوي: يمكن للمؤسسة أن تحصل على أصل معنوي دون مقابل، وفي هذه الحالة يمكن تقييمه بمقدار القيمة العادلة، أما إذا امتنعت عن الاعتراف بالقيمة العادلة فإنها تعترف بمقدار مبلغ اسمي مضافًا إليه أي إنفاق متعلق بإعداد الأصل.

2.2 القياس اللاحق بعد الاعتراف:[16]

بعد الاعتراف المبدئي للأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:

- نموذج التكلفة بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها الإطفاء المتراكم ومجموع خسائر انخفاض القيمة؛
- نموذج إعادة التقييم: بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل الغير ملموس بقيمته العادلة مطروحا منها الإطفاء المتراكم وخسائر القيمة اللاحقة. إذا تم تطبيق هذا النموذج على فئة من فئات الأصول غير الملموسة، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه.

3.2 الإفصاح

يجب الإفصاح في البيانات المالية عن:

- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة؛
- طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد؛

[16]- سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة باجي مختار - عنابة، المجلد: 07، العدد 01، 2019، ص49.

- المبلغ المسجل الإجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة؛
- إذا قيدت الأصول غير ملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الإفصاح عما يلي لكل فئة من الأصول: تاريخ إعادة التقييم، المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه، مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير ملموسة في بداية ونهاية الفترة والطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

ثانيا: الأصول الثابتة العينية (العناصر المادية غير جارية)

1. تعريف الأصول الثابتة العينية

حسب الأحكام المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، فإن التثبيت العيني هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، أو تقديم خدمات، أو الإيجار، أو الاستعمال في أغراض إدارية، والذي يُفترض أن تمتد مدة استعماله إلى ما يتجاوز مدة السنة المالية. ويسمح هذا التعريف البسيط بتحديد الخصائص الأساسية للتثبيتات العينية، والمتمثلة في:

- أن للتثبيت العيني كيانًا ملموسًا، وهذا ما يسمح بتمييزه عن العناصر المعنوية التي ليس لها أي كيان ملموس؛
- تحوزه المؤسسة لاستخدامه في إنتاج السلع، تقديم الخدمات، تحقيق أنشطتها الإدارية، أو بغرض الإيجار، ويستعمل لأكثر من دورة مالية، وهذا ما يميّزه عن باقي العناصر المادية التي تُستهلك خلال دورة واحدة.

2. الأصول الثابتة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات):

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 16 إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات التي تُستخدم في إنتاج البضائع أو في توريدها إلى المشتري. كما يشمل هذا المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة، إضافة إلى الأصول المعدّة لغرض تأجيرها للغير.

ويتمثل الموضوع الأساسي في المعالجة المحاسبية لهذه الأصول فيما يلي:

- تحديد المبلغ الذي يجب تسجيل الأصول به مبدئيًا عند اقتنائها؛
- كيفية عكس التغيرات التي تطرأ على القيمة بعد التملك في الحسابات، بما في ذلك المسائل المتعلقة بزيادات القيمة والانخفاضات المحتملة الناتجة عن نقص قيمتها؛
- تسجيل التصرفات اللاحقة في هذه الأصول.

تُطبَّق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 على المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تُستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها للمشتري، وكذلك الأصول المستخدمة من قبل الإدارة، أو المعدّة لتأجيرها للغير. ويشمل ذلك جميع الأصول التي يتم اقتناؤها لغرض تسيير أعمال المنشأة، والمتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة.

لا يغطي هذا المعيار مايلي:[17]

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 05؛
- الأصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة (تعالج في المعيار رقم 41)؛
- حقوق استخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبترول والفحم.

إلا أنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أوصيانة النشاطات أو الأصول البيولوجية وحقوق التعدين.

يتم الإعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات في حالة توفر شرطين هما:

- أن هناك منافع اقتصادية مستقبلية ستتدفق إلى المنشأة نتيجة استغلال أو استخدامالأصل؛
- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

1.2 القياس الأولي:

تسجل التثبيتات العينية عند دخولها لأصول المؤسسة بتكاليف مختلفة حسب الحالات التالية:[18]

- حالة الاقتناء: وتقيم قيمة أي بند عند الاعتراف به كأصل ثابت بالتكلفة التاريخية، وعادة تكون مكونات التكلفة كالتالي:

التكلفة التاريخية = سعر الشراء HT + الرسوم الغير قابلة للاسترجاع + تكاليف أخرى متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل+التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة موقع الأصل

- تكلفة الأصول المصنعة داخليا وتقيم هذه الأصول بتكلفة الصنع، بنفس طريقة تقييم الأصول المنتجة بغرض البيع، مع استبعاد الأرباح الداخلية والخسائر الغير عادية، مع وجوب إدماج جميع التكاليف المباشرة ضمن تكلفة الأصل.
- حالة المبادلة: يمكن اقتناء أصل مادي عن طريق المبادلة الكلية أو الجزئية، وتقاس تكلفة هذا الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المستبدل بعدالتسوية بالمبالغ النقدية.

حالة الاقتناء عن طريق عقود الإيجار:

توجد نوعان من عقود الإيجار:

[17]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 246.
[18]- مسلم بلعالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 06-07.

- عقود الإيجار التشغيلي: يتم الاعتراف بدفعات عقد الإيجار التشغيلي على أساس قسط ثابت طيلة مدة العقد، إلا إذا وُجد أساس تنظيمي آخر يُمثل بشكل أفضل نمط ووقت استفادة المستخدم من الأصل.
- عقود الإيجار التمويلي: يُعترف فيها بالأصل محل الإيجار والالتزام المتعلق به ضمن الميزانية العمومية للمستأجر، ويتم تسجيلهما بقيمة تعادل القيمة العادلة للممتلكات المؤجرة، أو بالقيمة الحالية لأدنى دفعات الإيجار، أيهما أقل.

2.2 القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي:

سمح معيار المحاسبة الدولي رقم 16 باستخدام أحد النموذجين التاليين لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات بعد الاعتراف الأولي:

- نموذج التكلفة: يتم بموجبه تسجيل الأصل بالتكلفة ناقصًا منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الانخفاض (التدني) في قيمة الأصل.
- نموذج إعادة التقييم: يتم بموجبه تسجيل الأصل بقيمة إعادة التقييم، والتي تعكس القيمة العادلة للبند في تاريخ إعادة التقييم، مخصومًا منها الإهلاك المتراكم للفترات اللاحقة. ويُشترط لاستخدام هذا النموذج أن يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثوق.

عند اختيار المؤسسة لأحد النموذجين كسياسة محاسبية، فإنه يتوجب تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والمصانع والمعدات دون استثناء.

3.2 إلغاء الاعتراف بالأصل:

يشترط المعيار ما يلي:

- يجب إلغاء الاعتراف بالقيمة الدفترية لأي من الممتلكات والمصانع والمعدات عند بيعها، أو التبرع بها، أو في حالة إبرام عقد إيجار تمويلي مع أحد المستأجرين، أو عند عدم توقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل أو التصرف به.
- يُمثل الربح أو الخسارة الناتجة عن التصرف في الأصل أو بيعه الفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة (نقدية أو عينية مُقدَّرة بالقيمة العادلة) من جهة، والقيمة الدفترية للأصل من جهة أخرى. ولا تُصنّف هذه الأرباح كإيرادات تشغيلية، بل تُسجَّل كأرباح أو خسائر مستقلة.

2.2 انخفاض قيمة الأصل والتعويض عن انخفاض القيمة:

يتم تحديد فيما إذا انخفضت أو تدنت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول والذي يبين كيفية إحتساب وإثبات ذلك الانخفاض إن وجد كخسارة في بيان الدخل.

3.2 الإفصاح:[19]

يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:

أسس القياس المستخدمة في احتساب إجمالي المبلغ المرحل القيمة الدفترية)، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛

- طرق الإهتلاك المستخدمة
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة
- إجمالي المبلغ المرحل والإهتلاك المتراكم ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول إنوجد في بداية ونهاية كل مدة؛
- التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها.

عندما يتم إدراج بنود الأصول العينية بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عمايلي:

- تاريخ إجراء عملية إعادة التقييم، والأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول؛
- فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

ثالثا: الأصول الثابتة المالية

يرى النظام المحاسبي المالي أن الأسهم والسندات تمثل تثبيتات أكثر ما تمثل حقوق مثلماكانت في المخطط المحاسبي الوطني، حيث أدرجها في الصنف الثاني"تثبيتات مالية"، غير أنه لم يعالج المجال المتعلق بها إلا بصفة ملخصة، ومن بين المعايير التي عالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 39، حيث عالجتها بشكل واسعجدا وهذا راجع بسبب اهتمام المعايير بالديون المالية.

تعرف التثبيتات المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات.

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

[19]- وليد زكريا صيام، عادل محمد سريع، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي 16 الخاص بالأصول الثابتة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، المجلة 21، العدد 01، 2007، ص123.

- السندات: هو بمثابة عقد أو اتفاق بين المؤسسة (المقترض) والمستثمر (المقرض)، وهو صك قابل للتداول تصدره الشركة أو الدولة، يمثل قرضا طويل الأجل يعقد عادة عن طريق الاكتتاب العام.

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

والسندات المصنفة في حسابات القيم الثابتة المالية تتضمن الأسهم والسندات التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها لمدة طويلة، وتظهر في إحدى الفئات الأربعة التالية:[20]

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها على الشركة في فروع المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة مردودية مرضية على المدى الطويل لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل حصص من رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي بيعها في الأجل القصير مثل الحسابات الدائنة لدى الزبائن لأكثر من سنة.

1. قياس الأصول الثابتة المالية:

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية المقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك ولا تسجل أرباح السهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.[21]

تكلفة الأصل الثابت المالي = القيمة الحقيقية للأصل المكتسب + مصاريف الوساطة الرسوم غير مسترجعة + مصاريف البنك.

[20]- مصطفى طويل، النظام الحاسبي والمالي الجزائري الجديد، دار الحديث للكتاب الجزائر، 2010، ص 25.
[21]- مصطفى طويل، المرجع السابق، ص 26.

المعروف أن الأصول الثابتة التي تحوزها المؤسسة سواء كانت عينية أو معنوية أو مالية لا تكون موجهة لإعادة البيع وإنما استغلالها بقدر الإمكان مع التدقيق في حالتها وكذا منفعتها. وتعد الأصول الثابتة المالية من بين الأصول غير قابلة للإهتلاك.[22]

2. القياس اللاحق للأصول الثابتة المالية

بعد الاعتراف المبدئي يجب قياس كافة الموجودات المالية بمقدار القيمة العادلة فيما عدا ما يلي التي يجب تسجيلها بمقدار التكلفة المطفأة تكلفة الاقتناء معدلة بإطفاء خصم أو علاوة الإصدار) على أن تكون خاضعة لاختبار انخفاض القيمة:

- القروض والذمم المدينة التي أحدثتها المنشأة غير محتفظ بها للمتاجرة؛
- الاستثمارات الأخرى ذات الاستحقاق الثابت مثل الأدوات المالية للدين والأسهم الممتازة القابلة للاسترداد إجباريا والتي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق والقادرة على عمل ذلك؛
- الموجودات المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به (مقتصرة على بعض أدوات حقوق الملكية بدون سعر مدرج في السوق وبعض المشتقات المرتبطة بتسليم أدوات حقوق الملكية غير المدرجة والتي يجب تسويتها بموجبها).

3. التنازل عن الأصول الثابتة المالية:

فيما يخص السندات المثبتة الموجهة للتنازل لاحقا والتي تمثل أدوات مالية فإنه لابد من تقييمها على أساس القيمة العادلة بحيث إن كانت:

- مسعرة في البورصة فإنها تقيم على أساس السعر المتوسط لآخر الشهر؛
- غير مسعرة في البورصة فإنها تقيم على أساس القيمة التقديرية الممكن التفاوضعليها.

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للاهتلاك المحاسبي

تبادر معظم المؤسسات في اقتناء تثبيتات ذات عمر إنتاجي طويل، يمتد أكثر من سنة مالية واحدة، وهي تحوزها لاستعمالها في أغراض صناعية وتجارية للمؤسسة، وبالتالي فإن منافعها الاقتصادية يتم استنفادها تدريجيا حتى تنتهي مدتها النفعية.

وعملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية جرد، إثبات الإهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة. وسيتم إبراز ماهية الإهتلاك من خلال العناصر التالية: مفهوم الإهتلاك دور الإهتلاك وأسباب احتساب الإهتلاك وقواعده.

[22]- ابراهيم مزيود، رشيد بوعافية، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حالة التثبيتات المالية، الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 13-15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص12.

المطلب الأول: مفهوم الإهتلاك

تتميز الأصول الثابتة عن غيرها من عناصر الميزانية بأن لها عمر إنتاجي محدد، وتكون أكبر من السنة المالية، مما يؤدي إلى إهتلاك الأصل أثناء خدمته خلال عمره الإنتاجي وتمثل الإهتلاكات بصفة عامة الملاحظة المحاسبية للخسارة الواقعة على قيمة الأصول الثابتة والتي تتدنى قيمتها حتميا مع مرور الزمن بفعل الاستعمال أو التقادم.

تحسب أقساط الإهتلاك في المؤسسة الاقتصاديةانطلاقا من قيمة التثبيتات التي تظهر في الميزانية، كما يطلق على الإهتلاك في كتب المشرق بالاستهلاك أو الإهلاك بحيث يعرف بأنه النقص التدريجي المستمر في قيمة التثبيتات بسبب الاستخدام أو التقادم[23]، وإن كانا يؤديان إلى نفس المعنى فإن مصطلح الاستهلاك يشير غالبا إلى استهلاك الفرد للسلع والخدمات.

ويطلق مصطلح الإهتلاك أيضا على قيمة النقص الذي يصيب الأصل الثابت نتيجة استخدامه، في حين أن مصطلح الاستنزاف يطلق على التثبيتات المتناقصة مثل المناجم والمحاجر وأبار البترول، نتيجة استخراج الخامات، كما يطلق مصطلح النفاذ على الأصول غير الملموسة.[24]

يعرف الإهتلاك وفق النظام المحاسبي المالي في المادة 121-07 على أنه: "استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة طردية على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته. يوزع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة طردية علىمدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة".[25]

ويمكن إعطاء تعريف آخر للإهتلاكات من خلال ثلاثة زوايا وهي مقسمة كالتالي:[26]

المفهوم المالي للإهتلاك يرتبط عادة بالنظر للإهتلاك المخصص لتجديد الاستثمارات والذي يعرف بكونه عملية تمكن المؤسسة من استبدال أصولها الثابتة، أي تعتبر مصدر منمصادر التمويل الذاتي.

---

[23]- فائق شقير، مبادئ المحاسبة المالية الجزء الثاني، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص22.

[24]- فائق شقير، المرجع السابق، ص23.

[25]- المادة 121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المانية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 19، الصادر بـ 25 مارس 2009، ص09.

[26]- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص ص53-54.

وحسب المفهوم الاقتصادي فهو عبارة عن توزيع التكلفة شراء الأصل الثابت على تكاليف الإنتاج التي تخص دورات من أجل قياس تكلفة رأس المال الثابت أو حساب النتيجة.

المفهوم المحاسبي للإهتلاك: يهدف الإهتلاك إلى قياس قيمة الأصل الثابت في أي مرحلة من مراحل حياته وذلك من أجل:

- قياس الربح الذي نتج عن استخدام الأصل خلال فترة معينة، وأن هذا الربح يقيم كجزء من تكلفة ذلك الأصل؛
- الإهتلاك في حد ذاته لا يوفر أموال لتعويض الأصل الثابت المهتلك وإنما هو ضمان الصيانة رأس المال.

فالإهتلاك يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ثابت، ولا تطبق الإهتلاكات على التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير ونعني بذلك الإيجار البسيط وليس الإيجار التمويلي) ولا على الاستثمارات أي التثبيتات التي لا تزال قيد الانجاز والتي يمكن أن تكونلها خسارة عن القيمة.[27]

ومن خلال التعاريف التي سبق ذكرها يتضح أن فكرة الإهتلاك نفسها قائمة على أساس ظاهرة طبيعية واقتصادية؛ فالظاهرة الطبيعية تقوم على أساس أن الأصل يهتلك بطبيعته عن طريق الاستعمال حتى يصبح استخدامه في الإنتاج عديم الجدوى، أما الظاهرة الاقتصادية راجعة في كون قيمة الأصل تأخذ في التناقص لأن قيمته أقل من القيمة التي كان عليها عند بدء حياته، أو راجع إلى ظهور تكنولوجيا جديدة تدني من قيمة الأصل المستعمل.

ونميز بين نوعين من الإهتلاك وهما:[28]

- الإهتلاك المادي: ويعني إهتلاك التثبيتات بسبب الاستخدام في النشاط أو بسبب تأثير عوامل المناخ، وعادة ما تؤدي هذه العوامل المادية إلى نقص مخزون المنافع الاقتصادية في التثبيت مما يوجب إهتلاكه، وتخصيص تكلفتها على الفترات المحاسبية.
- الإهتلاك التقني: يعني إهتلاك الأصل بسبب تقادمه فنيا وتكنولوجيا، رغم عدم استنفاذ مخزون المنافع الاقتصادية الكامنة فيه، وفي مثل هذه الحالات يمكن إهتلاك التثبيت تحت تبرير أن المنافع الكامنة فيه لم تعد ملائمة لإشباع حاجات المؤسسة من الأصل.

وهناك بعض المصطلحات مرتبطة بالإهتلاك وهي:

- القيمة القابلة للإهتلاك: هي تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى بديلة عنها للأصل في القوائمالمالية مطروحا منها القيمة التخريدية (المتبقية).

---

[27]- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة، دار النشر الجليطي، الجزائر، 2009، ص13.

[28]- عبد الوهاب ناصر علي، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص244.

- العمر الإنتاجي (الافتراضي)للأصل:هو الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أو هو عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات أخرى مناسبة تتوقع المؤسسة الحصول عليها من هذا الأصل والعمر الإنتاجي.[29]
- القيمة التخريدية (المتبقية): هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه الأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض عمليات خاصة.[30]
- قسط الإهتلاك السنوي: هو المبلغ الذي يهتلك كل سنة من قيمة الإجمالية.
- الإهتلاك المتراكم: مجموع أقساط الإهتلاك المثبتة محاسبيا حتى سنة معينة.
- مخطط الاهتلاك: يتمثل في جدول تقديري يتم إعداده عند دخول الأصل لذمة المؤسسة ويتضمن توزيع قيمة الأصل على طول مدة الإهتلاك أو فترة الاستعمال المحتملة.
- القيمة المحاسبية الصافية: تمثل في كل سنة الفرق بين القيمة الإجمالية ومجموع الإهتلاكات المتراكمة وخسارة القيمة.

المطلب الثاني: أهداف تسجيل الاهتلاك في القوائم المالية

للإهتلاك دور فعال في المؤسسة الاقتصادية فهو رصيد لحركة التدهور أو النقص الذي يطرأ على التثبيتات من جراء الاستعمال أو التقادم أو الإثنين معا، ومن جهة ثانية يسمح بإعادة تكوين أو تخصيص مبالغ لتجديد التثبيتات مستقبلا ويمكن ذكر أهم النقاط التي من خلالها يلعب الإهتلاك دوره وهي:[31]

- الإهتلاك كتدني: يثبت لنا النقص في قيمة الأصل، فبتسجيل أقساط الإهتلاك تعدل التكلفة الأصلية للتثبيتات، فتظهر في الميزانية بالقيمة المحاسبية الصافية بعد طرح الإهتلاكات المتراكمة من القيمة الأصلية، وهو ما يسمح بإظهار على الأقل القيمة الحقيقية في تاريخ إعداد الميزانية.
- الإهتلاك كتوزيع: حسب المدخل الاقتصادي عند اقتناء التثبيت فقد تحملت المؤسسة تكلفة ورغم ذلك لم تسجل كأعباء بل سجلت في أصول الميزانية، هذه التكلفة يجب اعتبارها جزء من تكاليف الإنتاج أو الاستغلال، وهذا بإدراجها ضمن الأعباء حسب طريقة ومدة

---

[29]- حليفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010، ص337.

[30]- المادة 121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص09.

[31]- عياشي فاطمة الزهراء، محاسبة الاهتلاكات، جامعة باجي مختار عنابة، مارس 2024، ص ص11-12، على الموقع الالكتروني: https://elearning-facsceg.univ-annaba.dz/، تاريخ الولوج: 2025/04/02، على الساعة: 21:30.

استعمالها وهذا التوزيع على عدة دورات مالية المستفيدة منه تكون عن طريق مخصصات الإهتلاك طبقا لمبدأ مقابلة المصاريف للإيرادات.

- مورد للتمويل الذاتي: يسمح الإهتلاك باسترجاع تكلفة الحيازة للتثبيتات بهدف تجديده وبالتالي يعتبر مورد مالي وليس نقدي، لأن القيمة الأصلية للتثبيتات تحول من سنة إلى أخرى على شكل تكلفة (مخصصات الإهتلاكات، وهذا ما يسمح بتخفيض النتيجة المحاسبية بدون أن يكون تدفق نقدي.
- دور الجبائي للإهتلاكات: تعتمد المؤسسات في تطبيق الإهتلاكات على قواعد جبائية، بهدف تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة، وتسجل أقساط الإهتلاكات وفق قوانين جبائية بدون النظر إلى النقص الحقيقي للتثبيتات.
- الإهتلاك كتجديد: حسب المدخل المالي بما أن عبء الإهتلاك يعتبر من الأعباء غير المتبوعة بأي تدفق نقدي، فهو عبء محسوب ولكن غير مدفوع، يؤدي إلى تخفيض النتيجةوهذا ما يقلل من قيمة الضرائب على الأرباح، وكذا التوزيعات الأخرى للنتيجة (سواء على المساهمين أو غيرهم) والتي كان يمكن أن تؤدي إلى تدفقات خارجة من المؤسسة، وهذا الوفر في الموارد يشكل جزء من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة الذي يسمح لاحقا بتجديد التثبيتات أو النمو عامة.

المطلب الثالث: الأسباب والأسس والقواعد الأساسية لتسجيل الاهتلاكات

إن استعمال المؤسسة للتثبيتات واستخدامها باستمرار يؤدي إلى انخفاض قوتها الإنتاجية سنة بعد سنة، لذا يجب أن نعر ظاهرة تناقص قيمتها بأكثر جدية، فهنالك العديد من الأسباب التي تجبر المؤسسة على حساب الإهتلاك، وذلك وفق عدة قواعد وسيتم التطرق إلى ذلك من خلال:

أولا: أسباب تسجيل الاهتلاكات

يمكن حصر هذه الأسباب في النقاط التالية:

- الاستعمال: تنخفض قيمة الاستثمار بسبب الاستعمال.
- التطور التكنولوجي: ظهور الاختراعات الجديدة تجعل إهتلاك النماذج القديمة من التجهيزات سريعاحتى تتمكن المؤسسة من استرجاع تكلفة هذه التجهيزات بسرعة وشراء تجهيزات أخرى أكثر تطورا.
- الوقت:مع مرور الزمن تفقد الاستثمارات من قيمتها بسبب عدة عوامل طبيعية مثل الصدأ.
- التمويل الذاتي: بعد مرور عدة سنوات المبلغ الكلي للإهتلاكات يمثل مورد داخلي لتمويل الاستثمارات الجديدة.

- إظهار عناصر تكاليف الإنتاج والأرباح على حقيقتها: إذ يجب أن يحمل هذا الربح بمقدار الخسائر التي تتحقق نتيجة إهتلاك الأصل الثابت أثناء حياته الإنتاجية عند تحديد تكلفة الإنتاج وتحديد صافي الربح تحديدا سليما.
- إظهار الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية في الميزانية: فاحتساب الإهتلاك يؤدي إلى إثبات النقص الذي طرأ على قيمة الأصول في نهاية السنة المالية، حتى تصور الميزانية الحقيقية للأصول الثابتة التي تملكها المؤسسة.[32]

ثانيا: قواعد والأسس لتسجيل الاهتلاكات

يجب مراعاة القواعد التالية عند احتساب الإهتلاك:

- في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لأجزاء الأصل وإمكانية تحديد قيمة هذه الأجزاء بموثوقية يتم تحديد مبلغ الإهتلاك لكل جزء بشكل مستقل عن الأجزاء الأخرى.
- يتوجب أن تعكس طريقة الإهتلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستغل أو تستخدم المؤسسة فيه المنافع الاقتصادية للأصل.
- يتوجب مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية وطريقة الإهتلاك بشكل دوري في حالة اكتشاف وجود تغيير يجب معالجة ذلك بتعديل مصروف الإهتلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة دون المساس باهتلاك الفترات السابقة.
- يبدأ احتساب قسط الإهتلاك عندما يكون التثبيت جاهزا للاستخدام ويستمر ذلك لحين التوقف عن الاعتراف بالتثبيت حتى ولو كان هذا الأخير صالحا للاستخدام.
- تتحدد الحياة الإنتاجية للتثبيت بموجب المنفعة المتوقعة منه للمؤسسة، وفي حالة كون إدارة المشروع تقوم على التخلص منه في وقت محدد أو بعد استهلاك جزء معين من المنافع الاقتصادية المتجسدة فيه، وكانت الفترة المقدرة لاستخدام التثبيت تقل عن العمر الإنتاجي فيتوجب استهلاك التثبيت على العمر الأقل.
- لا يتم تحميل الإهتلاك لحساب النتيجة (لا يسجل كمصاريف) إذا تم اعتباره كجزء من تكلفة أصل آخر (أي إذا أعتبر جزء من سعر تكلفة مخزون ما أو بناء تثبيتات داخلية).
- يكون التثبيت قابل للإهتلاك، إذا كانت مدة نفعيته قابلة للتحديد أي أن استعماله يكون محددا زمنيا خاصة لأسباب مادية، تقنية أو قانونية، وعلى هذا فالأراضي تعتبر غير قابلة للإهتلاك لأن عمرها الإنتاجي غير محدد.
- إذا تم تقدير الخردة في وقت لاحق للاقتناء الأولي وكانت القيمة الجديدة للخردة أكبر من القيمة الدفترية بذلك التاريخ يتم عندها التوقف عن احتساب الإهتلاك للفترات المتبقية حتى تقل قيمة الخردة عن القيمة الدفترية.[33]

---

[32]- المهدي حجاج، بلال شيخي، تفسير أثر الإهتلاك على التوازن المالي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع المجلد الثاني، ص245.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للإهتلاكات

بعد الانتهاء من الأعمال نهاية الدورة و إعداد قيود التسوية الحسابات تأتي مرحلة إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد ,ولكن قبل ذلك تقوم المؤسسة بإعداد أرصدة حسابات الميزانية بما فيها أرصدة الحسابات المعنية بالتسوية و بعد تجميع حسابات التسيير أيضا ,ويتمثل ميزان المراجعة بعد الجرد في ميزان المراجعة قبل الجرد زائد عمليات التسوية ,بالإضافة إلى أنه ميزان يحتوي على الأرصدة النهائية للمؤسسة و التي من خلالها يتم تحديد نتيجة الدورة المالية ,و التي تعرف بأنها الفرق بين الإيرادات و التكاليف ,و من هذا نستنتج ان النتيجة المحاسبية هي الفرق بين الأصول والخصوم.

المطلب الأول: تأثير الاهتلاك على الميزانية العامة

عرف النظام المحاسبي المالي الميزانية في المادة 32من المرسوم التنفيذي 156/08 بأنها' تحديد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول و عناصر الخصوم ,يبرر عرض الأصول و الخصوم داخل الميزانية للفصل بين العناصر الجارية و العناصر غير جارية [34],كما لها نوعين :

أولا: الميزانية الافتتاحية

تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بدية السنة أو بتاريخ تكوينها ,إن الميزانية الافتتاحية لدورة ما تطابق الميزانية الختامية للدورة التي سبقتها ومن خصائصها أنها ليست إلزامية قانونا و أنها لا تظهر نتيجة الدورة و أنها ليست عملية.

ثانيا: عناصر الميزانية:

- الأصول: تشمل عناصر الأصولالموارد التي يمكن مراقبتها و التي تسيرها المؤسسة ,من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية و التي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية توفرها الأصول، تتضمن الأصول عنصرين أساسين.

- الأصول الغير الجارية: هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاط المؤسسة (التثبيتات العينية والمعنوية)
- الأصول الجارية: هي أصول تتوقع المؤسسة انجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي للمؤسسة، وهي اصول تم حيازتها أساسا الأغراض المعاملات القصيرة.

---

[33]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص260-262

[34]- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المالية طبقا للنظام المالي الجزائري، الدار النشر جيطلي، برج عوعريريج، الجزائر، 2009، ص10.

- الخصوم: هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن احداث ما حيث تؤدي تسويتها المنتظرة ألى الخروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية ,أي هي عبارة عن مجموع التزامات المؤسسة على أصولها تقسم إلى مجموعتين:

- التزام المؤسسة لصالح ملاكها: وهو ما يسمى بالأموال الخاصة أو حقوق الملكية ,و تتكون من رأس المال مضاف له الأرباح غير الموزعة أو مطروحا منها خسائر الدورات السابقة,
- التزامات المؤسسة تجاه الغير:وهي ديون المؤسسة تجاه البنوك (القروض والسلفيات)، أو ديون المؤسسة تجاه مورديها أو الغير.
- الخصوم غير الجارية:تمثل عناصر الخصوم التي لا تمثل الخصوم الجارية.
- الخصوم الجارية:هي خصوم تنتظرالمؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب أن يتم تسويتها في غضون اثنا عشر شهر التي تلي إقفال السنة المالية.

ثالثا: شكل الميزانية

الجدول رقم (02):أصول الميزانية

للسنة المالية المقفلة في .....

الأصول	ملاحظة	N إجمالي	N إهتلاك رصيد	N صافي	N صافي

أصول غير جارية فارق بين الاقتناء –المنتوج الايجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير الجارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية					
أصول الجارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الأخرون الضرائب وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					

الجدول رقم 03:خصوم الميزانية

للسنة المالية المقفلة في.....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1

رؤوس الأموال الخاصة رأسمال تم إصداره رأسمال غير مستعان به علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة نتيجة صافية /)نتيجة صافية حصة المجمع) رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة)1) حصة ذوي الأقلية)1)			
مجموع1			
الخصوم غير الجارية القروض والديون المالية الضرائب)المؤجلة و المرصود لها) الديون الأخرى غير الجارية المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية 2			
الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقة الضرائب الديون الأخرى خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية3			
المجموع العام للخصوم			

المطلب الثاني: تأثير الاهتلاك على حساب النتائج

عرف النظام المحاسبي المالي الجديد جدول حساب النتائج بأنه: كشف ملخص للأعباء و النواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، دون الاخذ بالحسبان تاريخ التحصيل أو السحب ,يبرر من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو الخسارة. [35]

أنواع جدول حساب النتائج: هناك طريقتين لعرض حساب النتائج يجب ملائمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما جدول حساب النتائج حسب الطبيعة وجدول حساب النتائج حسب الوظيفة ,ولكل منهما مراحل للوصول إلى النتيجة الصافية وهما:

جدول حساب النتائج حسب الطبيعة: لتحديد النتيجة يجب المرور بالخطوات التالية:

1- تحديد النتيجة العادية: تتمثل في:

- إنتاج السنة المالية: يمثل مجموع المبيعات لكل من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة وتغيرات الانتاج المخزن والانتاج المثبت سواء كان معنوي أو عيني وإعانات الاستغلال ويضم الحساب التالية:
- ح/70 المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتوجات الملحقة
- ح/72 الانتاج المخزن أو المتناقص من المخزون.
- ح/73 الانتاج المثبت.
- ح/74 إعانات الاستغلال.
- حيث أن إنتاج السنة المالية = ح70+ح/72+ح/73+ح/74.

استهلاك السنة المالية: يمثل لمشتريات المستهلكة للمواد الاولية و البضائع و التموينات الأخرى و الخدمات الخارجية المتحصل عليها من عند الغير و يدخل في حسابها الحسابات التالية:

- ح/60 المشتريات المستهلكة .
- ح/61 الخدمات الخارجية
- ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى

و منه استهلاك السنة المالية = ح/60+ح/61+ح/62.

القيمة المضافة للاستغلال = انتاج السنة المالية –استهلاك السنة المالية

[35]- أحمد طرطار و عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي، جسور للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، 2015، ص203.

إجمالي فائض الاستغلال : هو عبارة عن الفرق بين القيمة المضافة للاستغلال ومجموع ح/63 أعباء المستخدمين ح/64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة ,تحسب وفق العلاقة التالية :

النتيجة العملياتية = اجمالي فائض الاستغلال +ح/75-ح/65-ح/68+ح/78

النتيجة المالية : وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية و التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتجات المالية و الاعباء المالية.

ومنه النتيجة المالية =ح/76-ح/66

النتيجة العادية قبل الضرائب : وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية و النتيجة المالية ,وتخضع هذه الضريبة مباشرة للضريبة.

النتيجة الصافية للأنشطة العادية : تساوي النتيجة العادية قبل الضرائب مطروحا منها أو مضافا اليها الضرائب الواجب دفعها و الضرائب المؤجلة للأنشطة العادية .

النتيجة الغير العادية : تتمثل في الفرق بين المنتجات الغير العادية ,أي تساوي ح/77-ح/67

النتيجة الصافية للسنة المالية : هي عبارة عن مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية و النتيجة الغير عادية

جدول حساب النتائج حسب الوظيفة : يتم اعداد هذا النوع من حساب النتائج في المؤسسات الصناعية بهدف حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتجات و تحديد أسعار بيعها بدقة من خلال متابعة تطور التكاليف، وسنتطرق في مايلي إلى مراحل تحديد النتيجة الصافية المحاسبية:

هامش الربح الاجمالي : هو الفرق بين رقم الأعمال الدورة المتمثل في مبيعات البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة و تكلفة هذه مبيعات من بضائع مستهلكة و مواد أولية و مختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات ,وذلك حسب العلاقة التالية:

هامش الربح الاجمالي = رقم الأعمال – تكلفة المبيعات

النتيجة العملياتية : هامش الربح الاجمالي مضافا اليه المنتجات العملياتية الاخرى مع طرح التكاليف التجارية و الاعباء العملياتية الاخرى.

: **16**و تحدد وفق العلاقة:

الجدول رقم (04): حساب النتائج

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجي و الاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و مدفوعات المشابه			
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات الاهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيم و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6- النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة تغيرات حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
-العناصر غير العادية -المنتوجات -العناصر غير العادية -الأعباء			

9-النتيجة غير العادية			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية			

المصدر : من إعداد الطالبة

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية -مصاريف المستخدمين مخصصات الاهتلاك+منتجات المالية -أعباء المالي

النتيجة الصافية للأنشطة العادية:وتمثلالفرق بين النتيجة العادية قبل الضريبة ومجموع الضرائب الواجبة على النتائج العادية والضرائب المؤجلة ويتم الحصول عليها كما يلي:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية=النتيجة العادية قبل الضريبة -الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية -الضرائب المؤجلة عن الضرائب المؤجلة

النتيجة الصافية للسنة المالية:وتحدد وفق العلاقة التالية

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية -الأعباء غير العادية +المنتجات غير العادية.

- النتيجة الجبائية

عرفت النتيجة الجبائية حسب المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنها:[36]الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام دورة أو افتتاح دورة، ويعبر عنها كما يلي:

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية السنة - قيم الأصول في نهاية السنة

الأصول الصافية = الأصول - الإهتلاكات - المؤونات

وعرفت أيضا حسب المادة 140 الفقرة 1 على أنه:الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب النتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل المؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الاصول أثناء الاستغلال أو في نهايته"

من هنا نستنتج أن النتيجة الجبائية هي: النتيجة المحاسبية ولكن بعد اجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع الجبائي".

[36]- المادة 140، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص35.

كما حدد المشرع الجبائي الاساس الخاضع للضريبة وهو الربح الصافي الناتج بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة مطروحا منها الاعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (التكاليف العامة، تكاليف المالية، اهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم).

يمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية كمايلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدمجات - الخصومات

تتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية مضافا إليها الاستردادات مطروحا منها التخفيضات والعجز المالي السابق لذا فالنتيجة المحاسبية تحتوي على كل من الأعباء المدمجة فهي عناصر لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، بعبارة أخرى وهي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا الادارة الجبائية ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو انها تتجاوز الحد الاقصى المحدد في التشريع الجبائي. وكذلك تشمل الاعباء المخفضة (التخفيضات أو الاعفاءات).

فهي تلك العناصر لا يمكن اعتبارها من الايرادات الخاضعة للضريبة ويجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة. اضافة إلى خسائر السنوات السابقة فعادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الاولى من نشاطها وذلك لامكانيتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم السنوات السابقة.

1- المعالجة الجبائية للإيرادات

حسب المادة 144 من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن:

- إعانات الاستغلال: خاضعة للضريبة كليا في الفترة التي يتم فيها تحرير هذه الإعانات؛
- إعانات التجهيز: خاضعة للضريبة حسب الدفعات؛
- استثمار قابلا الاهتلاك: خضوع نسبيا مع أقساط الاهتلاك؛
- استثمار غير قابلا الاهتلاك: فترة عدم قابلية التصرف لعشر سنوات.

2- الإيرادات الاستثنائية

تتمثل في فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج والانفصال وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل من عناصر الأصول، كذا فوائض القيمة عن فرق إعادة التقييم.

فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج والانفصال: فحسب المادة:143 الفترة 1 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن فوائض القيمة الناتجة عن عمليات الاندماج والانفصال معفية من الضريبة على أرباح الشركات، علما ان هذا النوع من الإعفاء يخص فقط الشركات المساهمة والشركات المسؤولية المحدودة.

فوائض القيمة عن التنازل عن الأصول: يخضع فائض القيمة عن التنازلات عن الاستثمارات للنظام الجبائي وفق تعليمات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعلى وجه الخصوص المادتين 172و173 إذا يمكن التميز بين حالتين:
عدم الرغبة في إعادة استثمار فائض: في هذه الحالة تحتسب الفوائض المحققة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة كالتالي:

70% من الفائض حينما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص الاستثمارات ثم اكتسابها او إنجازها منذ ثالث سنوات على الأكثر و يتعلق الأمر هنا بفوائض القيمة قصيرة المدى.

35% من الفائض حينما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص الاستثمارات ثم اكتسابها أو إنجازها من ثالث سنوات و يتعلق الأمر بفائض قيمة طويل المدى.

تعالج هذه العمليات من الجانب الجبائي فقط وليس هناك أي عملية محاسبية لتسجيل، إضافة إلى تلك المتعلقة باستبعاد الاستثمار من ذمة المؤسسة وإلغاء الإهتلاك التي كانت تابعة لها، كما تسجل العملية المتعلقة بالإيرادات الناتجة عن التنازل.

- الرغبة في إعادة الاستثمار الفائض: في هذه الحالة يمكن المؤسسة استثمار الفائض كليا أو جزئيا.
- الاستثمار الكلي للفائض المحقق: تعتبر الفوائض المحققة و التي ترغب المؤسسة في إعادة استثمارها معفاة تماما من الوعاء الضريبي شرط احترام الإجراءات التالية :
- على المؤسسة الالتزام كتابيا أمام إدارة الضرائب عن نيتها في استثمار الفائض المحقق؛
- يكون تجسيد هذا الالتزام في مدة أقصاها ثالث سنوات ابتداء من الدورة المحاسبية التي تلي تلك التي تحقق فيها الفائض ؛
- يجب على الأقل إعادة استثمار المتنازل عنه بالإضافة إلى الفائض المحقق؛
- تحويل الفوائض المحققة و المستثمرة إلى حساب الإهتلاك الخاصة بالاستثمارات الجديدة التي عوضت تلك المتنازل عنها يسمح للمؤسسة عند الامتثال لهذه الشروط استبعاد الفوائض المحققة عند حساب الوعاء الضريبي.
- الاستثمار الجزئي للفائض: في حالة إعادة استثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئيا في الأجل المحدد قانونا، فالجزء الباقي من الفائض يرصد في حساب النواتج الاستثنائية أو النتيجة إذا نشر عن المؤسسة باستخراج نتيجة الدورة المحاسبية، مع العلم أن المؤسسة سبق لها وأن استبعدت الفائض في الأجل المحدد 3 سنوات والأن عليها تصحيح نتيجتها تخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات جبائية.
- فوائض االقيمة عن الفرق إعادة التقييم: علما أن هناك نوعين من إعادة التقييم، الأولى هي

إعادة التقييم الحر تنص القواعد المستعملة في النظام المحاسبي المالي على الحرية المؤسسات في إعادة تقييم استثماراتها كما هو الحال عندما تختار المؤسسة طريقة القيمة العادلة في إعادة التقييم القانونية والتي تستعمل حالت خاصة تمليها الظروف الاقتصادية حيث يقوم هذا المشرع بإلزام أو سماح المؤسسات بتعديل قيمة الاستثمار طبقا لقواعد وتوصيات دقيقة كما هو الحال في الجزائر عبر المراسيم التنفيذية الأربعة:

_المرسوم التنفيذي 103/90 المؤرخ في 1990/03/27؛

_المرسوم التنفيذي 250/93 المؤرخ في 1993/10/24؛

_المرسوم التنفيذي 366/96 المؤرخ في 1998/10/12؛

_المرسوم التنفيذي 210/07 المؤرخ 2007/07/04.

ينص قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 في مادته العاشرة على أنه يجب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في أجل أقصاه خمسة سنوات "كما تشير المادة إلى أنه يقيد فائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقيم نتيجة السنة المالية.

3- المعالجة الجبائية للأعباء

لم يعطي التشريع الجبائي تعريفا واضحا للأعباء العامة، لكنه في المادة 141 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بأنه :"يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف "أي يمكن اعتبار الاعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط)تكاليف مالية، ضرائب والرسوم(.

ثانيا : شروط خصم الأعباء العامة

وضع المشرع عدة شروط من أجل الأعباء العامة منها إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق المرجع بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات ،و بالتالي تستطيع المؤسسة خصم الأعباء الا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها و ضمن نشاطها الاستغلال فالعمليات الخارجية للمسير لا يدخل ضمن زمرة التخفيضات بل تضاف إلى نتيجة المحاسبية لكن تخضع للضريبة على أرباح ،كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كنت طبيعتها و التي تقع على كامل مخالفي الأحكام القانونية.

التسجيل المحاسبي للأعباء و تبريرها بكل الوثائق و المستندات التي تؤكد صحة هذه النفقات و ذلك استناد إلى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة.

1- أعباء السلع و المواد الاستهلاكية

تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع و المواد في المحاسبة بتكلفة شراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها أما فيما يخص تقييم المخزونات يمكن للمؤسسة استعمال إحدى الطرق المتبعة في هذا المجال الإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها .

2- أعباء الخدمات **:** و تتمثل فيما يلي:

- مصاريف النقل : هي تلك المصاريف التي تتعلق بنقل البضائع للزبائن و كذا النقل و المهمات في

حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية ،تعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة

كافية لقبول عملية الخصم.

- الايجار و المصادر المتعلقة به : لقد أباح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوعة فعال للمكان

الذي تستغله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير،بشرط أن يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي حيث يدخل ذلك ضمن تكاليف المؤسسة الواجبة الخصم حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة.

- مصاريف الصيانة و الإصلاح : تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة

عناصر الأصول و تجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات ،أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.

- أعباء الاشتراك في الدوراتالعلمية : بهدف مواكبة التطور التكنولوجي و تحسين أدائها

الإنتاجي تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب و المحلات و الاشتراكات في الدورات العلمية , وتعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق الثبوتية لها ولا تتعدى 1% من رقم الأعمال وفق المادة171 من قانون الضرائب المباشرة.

- هدايا مختلفة : لقد اعتبر المشرع ان قيمة الهدايا كلها قابلة للخصم ما لم تتجاوز 500 دج

للوحدة ،مع استاد تلك المتميز ة بالطابع الإشهاري (مع التأكد من مبلغ 500غ)وكذا الإعلانات و التبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسة و الجمعيات و الطابع الإنساني ،هذا حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشر الفقرة 1: التي تتضمن ان تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الصافي مختلفة أنواع الهدايا باستثناء تلك لها

إشهاري ،عندما تتجاوز قيمتها الوحدوية 500 دج لكل مستفيد،و الإعانات و التبرعات و الهبات باستثناء تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما تتجاوز قيمتها 200.000دج.

- أعباء المستخدمين : تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات و التعويضات و المساهمات

الاجتماعية و المستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء المسيرين و الاعباء الاجتماعية قابلة للخصم ،و فيها يخص العوائد المدفوعة لغير الأجر مثل الأتعاب و السمسرات و غير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح بها في أجل 30 يوما حسب المادة176 من قانون الضرائب المباشرة.

3- الأعباء الجبائية : تنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة على أنه :"يحدد الربح

الصافي بعد خصم كل التكاليف تتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عائق المؤسسة و المحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات .

4- الأعباء المالية: تتشكل من الفوائد وأعباء الصرف وغيرها من المصاريف المالية وخصمها يكون من أرباح السنة المالية التي استحقت فيها هذه الفوائد وحسب المادة 141 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف و تتضمن هذه التكاليف على الخصوص فيها يخص الفوائد و أرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بإقتراضات مالية ".

- مصاريف التأمين: تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل

التأمنيات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة(حرائق ،فيضانات ،سرقة)وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة ،وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمنيات الشخصية لمسيري المؤسسة وكذلك التي تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدماجها.

- مصاريف الإشهار: يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة أن لا

يتجاوز مبلغها 10% من رقم الأعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين في حد أقصاه30. 000.000 دج بمقتضى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة.

الجدول رقم (05): قواعد الاهتلاك المحاسبية و الجبائية

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
_مدة الإهتلاك هي مدة الانتفاع بالأصل	_مدة الإهتلاك هي مدة حياة الأصل
_القيمة التي يتم على أساسها حساب الإهتلاك تساوي قيمة الحيازة على الاستثمار ناقص القيمة الباقية المتوقعة. _يمكن مراجعة مخطط الإهتلاك .	_القيمة التي على أساسهاحساب الإهتلاك هي تكلفة الحيازة. _لا يمكن مراجعة مخطط الإهتلاك .

المصدر:جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان، أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة، الملتقى الوطني حول واقع أفاق النظام 2019.

المطلب الثالث: علاقة الاهتلاكات بالقرارات الاستثمارية والتمويلية

عملية ايجاد الأموال من الوظائف المهمة في مختلف المؤسسات والمشاريع،كما يترتب على عمليات التمويل اتخاذ القراراتالمناسبة وأهمها القرارات المتعلقة باختيار مصادر التمويل، فالقرارات المتعلقة بالتمويل واختيار مصادر التمويل من القرارات المهمةوالمعقدة، الأمر الذي يتطلب من المسؤول دراسته دراسة جيدة ومتأنية، خاصة وأنه يترتب على اتخاذ قرار التمويل مجموعة منالنتائج الهامة .

1- مفهوم التمويل

ويعرف التمويل بصفة عامة، بأنه عملية تكوين المخصصات النقدية المتاحة وتوزيعها واستخدامها لضمان عملية استمرارعملية اعادة الانتاج على مستوى الاقتصاد الوطني ومستوى المنشأة سواء كانت انتاجية أو خدمية.[37]

أو بكلمة أخرى، يفترضالأخذ بمفهوم واحد لمصطلح "التمويل" في لغة الاقتصاد، بوصفه تأمين التمويل اللازم من مصادر متنوعة ومختلفة في صورة قيمنقدية أو عينية ذات قيمة نقدية، واستخدامهافي تكوين القيم المادية والحفاظ علىاستمراريتها. ويندرج في تعريف التمويلبمفهومه الواسع جميع المعاملات والصفقات المالية التي يؤدي استخدامها إلى تغييرات في تركيب القيم المادية وعلاقات الملكية.

[37]- فهد الحويماني، مبادئ التمويل والاستثمار، دار العبيكان، الرياض، 2015، ص 32.

وتظهر عادة في إطار معين"الميزانية" مصادر رأس المال ومكوناته والحقوق والالتزامات المالية الأخرى.

وتعتبر المهمة الأساسية للتمويل في إطار عام هي تكييف الوسائل النقدية المتوفرة مع العمليات المادية بمختلف أنواعها الضرورية اجتماعيا، لتحقيق أعلى عائد ممكن، وتحقيق مبدأ العقلانية والتوفير عند إنفاق هذه المخصصات في العمليات المادية التي يتم انجازها على المستوى الاجتماعي وعلى مستوى المؤسسات والمنشآت.

يساهم التمويل في تحقيق أهداف المؤسسة من أجل تجديد أو تحسين رأس المال الثابت للمؤسسة كالأبنية أو استبدال المعدات والآلات، ويعتبر أيضا كوسيلة سريعة تستخدمها المؤسسة لتواجه به احتياجاتها الجارية والخروج من حالة العجز المالي.[38]

2- مفهوم الاستثمار

يعتمد مستوى الاستثمار في أي بلد بالدرجة الأولى على الفائض الاقتصادي المتمثل بالناتج المتحقق في فروع الاقتصاد القومي مطروحنا منه الاندثارات، أو أنه الناتج المتحقق داخل الاقتصاد مطروحا منه استهلاك المنتجين وعوائدهم، اضافة إلىمصاريف المجتمع العمومية. وتحديد المعدل الأمثل للاستثمار يعتمد على معدل تكوين الفائض الاقتصادي، ولا يمكن أن يكون هذا الفائض فعالا الا اذا كان ضمن اطار سياسة تنموية تهدف إلى التطور الاقتصادي الشامل وخاصة في الدولالنامية التي تمتاز بسمات تجعله غير قادر على أداء دوره الايجابي في تمويل الاستثمار.

- قرار الاستثمار هو القرار الذي يهدف إلى تحديد مبلغ الأموال التي ستستثمر، وكذلك اختيار نوع الأصول التي تكون موضوع هذه الاستثمارات، ويترتب عن قرار الاستثمار أخطار على المؤسسة أو المستثمر بسبب أن الآثار المستقبلية للمشاريع الاستثمارية لا تكون معروفة بدقة.
- قرار الاستثمار هو القرار الذي ينطوي على تخصيص قدر معلوم من الأموال في الوقت الراهن، وعلى مدار فترة زمنية طويلة، بهدف تحقيق ربح في المستقبل، ويكون عرضة لدرجات مختلفة من الخطر.
- ويرى آخرون بأن قرار الاستثمار يتضمن ارتباطًا ماليًا ضخمًا لفترة زمنية طويلة بقصد الحصول على عائد في المستقبل.[39]

3- أثر الاهتلاك على القرارات الاستثمارية والتمويلية

[38]- فهد الحويماني، المرجع السابق، ص32.

[39]- زهير الكساب، الاستثمار والتمويل في الاقتصاديات النامية، دار المسيرة، عمان، 2017، ص. 88.

يعتبر الاهتلاك عنصر من عناصر التكاليف في أغلب الأحوال خاصة بالنسبة للمشروعات الصناعية فإذا ما تم تحديده بدقة يمكن حساب تكلفة الإنتاج بدقة أيضا مما يساعد في تحديد أسعار المنتجات إلى حد كبير، بينما يؤدي إهمال حسابه أو عدم حسابه بدقة إلى عدم صحة التكلفة.

تفرض الالتزامات القانونية والضريبية على المؤسسة تسجيل اهتلاك الاستثمارات ضمن التكاليف في جدول حسابات النتائج، غير أن الاهتلاك لا يعد استخداما للأموال بل احتجاز لجزء من الدخل سنويا حتى إذا ما انتهى العمر الافتراضي يكون قد تجمع لدى المؤسسة قدرا من الأموال يكفي لإحلال ذلك الأصل بأصل أخر جديد وكما هو معلوم فان تسجيل الاهتلاك ضمن التكاليف سيؤدي إلى تخفيض نتيجة المؤسسة، غير إن تسجيل هذه التكاليف التي لا ينجم عنها تدفقات مالية خارجة يسمح بالاحتفاظ بمبالغ مالية غير موزعة من أجل إعادة استثمارها في المستقبل هذا من جهة، ومن جهة أخرى تسمح هذه التكاليف بتحقيق وفر ضريبي.[40]

[40]- بعداش شعيب، بروم طارق، أثر تطبيق طرق الاهتلاك على التمويل الذاتي في المؤسسة الاقتصادية، شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل، 2016-2017، ص ص64-65.

الفصل الثانـــــــــي

دراسة ميدانية في المؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

تمهيد

بعد الدراسة النظرية المفصلة التي قمت بها حول موضوع المعالجة المحاسبية للاهتلاكات يأتي الآن الفصل الثاني والذي يشمل الدراسة التطبيقية وهي على شكل إسقاط للمفاهيم النظرية للمؤسسة المدروسة وهي تمثل أحد أهم المؤسسات الجزائرية بطبيعة الحال مؤسسة وحدة مياه مستغانم.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى مباحث كما يلي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

تعد المؤسسة الجزائرية للمياه مؤسسة اقتصادية تجارية، تزود المواطنين والمؤسسات العمومية والخاصة والجماعات المحلية للمياه سواء للشرب أو الاستعمال العادي، حيث

ستعرف أكثر على المؤسسة وحدة مستغانم وهيكلها التنظيمي وذلك من خلال الاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الجزائرية للمياه

المؤسسة الجزائرية للمياه كانت تسمى سابقا بمقاولة بتسيير مياه مستغانم، أما الآن فأصبحت تسمى بالجزائرية للمياه تأسست سنة 1987 وهي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي بموجب المرسوم التنفيذي رقم 101-01 المؤرخ في 21 أبريل 2001 تحت وصاية الموارد المائية وجاء إنشاء الجزائرية للمياه في أعقاب الإصلاحات المؤسسي الذي بدأته الحكومة لضمان الإدارة السليمة للموارد المائية وفي نفس الوقت ضمان المصلحة العمومية وجودة الخدمة.

حيث تتميز المؤسسة بكونها مستقلة ماليا وذات شخصية معنوية، تخضع في علاقتها بالدور الجميع القواعد والنظم الإدارية، ومن أهم التغييرات التي وصلت إليها الجزائرية للمياه وتعتبر الأهم وهي تصفية مياه البحر وتنقيتها لجعلها صالحة للشرب لتوزيعها على السكان.

المطلب الثاني:ماهية مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

في هذا المطلب سنتعرف على مؤسسةالجزائرية للمياه بالإضافة الى مهامها، كما سنتطرق الى الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة سواء المادية او البشرية.

1- التعريف مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

هي مؤسسة اقتصادية تجارية تقع في خزان سيدي بن حوى ص.ب 528 مستغانم. تعتبر من أهم المؤسسات الحساسة التي لها دور فعال في الاقتصاد الوطني وكذلك تعتبر بالنسبة للمجتمع أهم ركيزة لاستمرار الحياة فقد عملت المؤسسات بكل تقنياتها لبذل مجهود لإيصال المياه لمنازل المواطنين وجميع المؤسسات الخاصة والعامة.

2- مهام مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

- تنفيذ السياسة الوطنية لمياه الشرب على كامل التراب الوطني.
- تسيير عملية إنتاج مياه الشرب ونقصها وتوزيعها ومعالجتها وتخزينها وتجديد الهياكل القاعدية التابعة لها وتنميتها عبر مختلف البلديات.

- مراقبة نوعية المياه الموزعة.[41]

3- إمكانيات مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

- الإمكانيات المادية
- بالنسبة للتسيير

الجدول رقم (06): الإمكانيات المادية للمؤسسة بالنسبة للتسيير

عدد البلديات	**32**
نوع التسيير	تسيير كلي ومزدوج
عدد سكان الولاية	800441 ساكن
عدد السكان المستفدين	643491 ساكن

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

- بالنسبةالمنشآت القاعدية

الجدول رقم (07): الإمكانيات المادية للمؤسسة بالنسبة للمنشآت القاعدية

الطول الإجمالي للشبكة	1461 km
عدد الخزانات	112
قدرة التخزين	276600 m^3
عدد الابار العميقة والعيون	65
عدد محطات الضخ	28
محطة معالجة المياه	01
قدرة المعالجة	5000 m^3/j2
قدرة الضخ	200000 m^3

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

- بالنسبة للموارد المائية

الجدول رقم (08): الإمكانيات المادية للمؤسسة بالنسبة للموارد المائية

المياه الباطنية	147200000 m^3

[41]- المرسوم التنفيذي رقم 101-01 المؤرخ في 21 ابريل 2001، التعديلات العامة لخدمة المياه.

المياه السطحية	567600000 m^3
مياه البحر	35548 $10^3 m^3$
المردود التقني	96%
المردود التجاري	65%
المردود الإجمالي	62%
عدد تسربات المصلحة	10246

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

- إمكانيات البشرية

يبلغ العدد الكلي لعمال مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم 820 عامل مهني تنقسم الى:

- 784 عامل بعقد دائم غير محدود المهلة (CDI)
- 316 عامل بعقد دائم محدود المهلة (CDD)

فيما يلي سيتم تقديم معلومات تفصيلية عن الإمكانيات البشرية الخاصة بمؤسسة الجزائرية للمياه.

الجدول رقم (09): الإمكانيات البشرية للمؤسسة

المهنة	العدد
إطار عام cadre supérieur	1
إطارات les cadres	114
مسير maitrise	141
تنفيذ exécution	553
أعوان الأمن agent sécurité	291

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

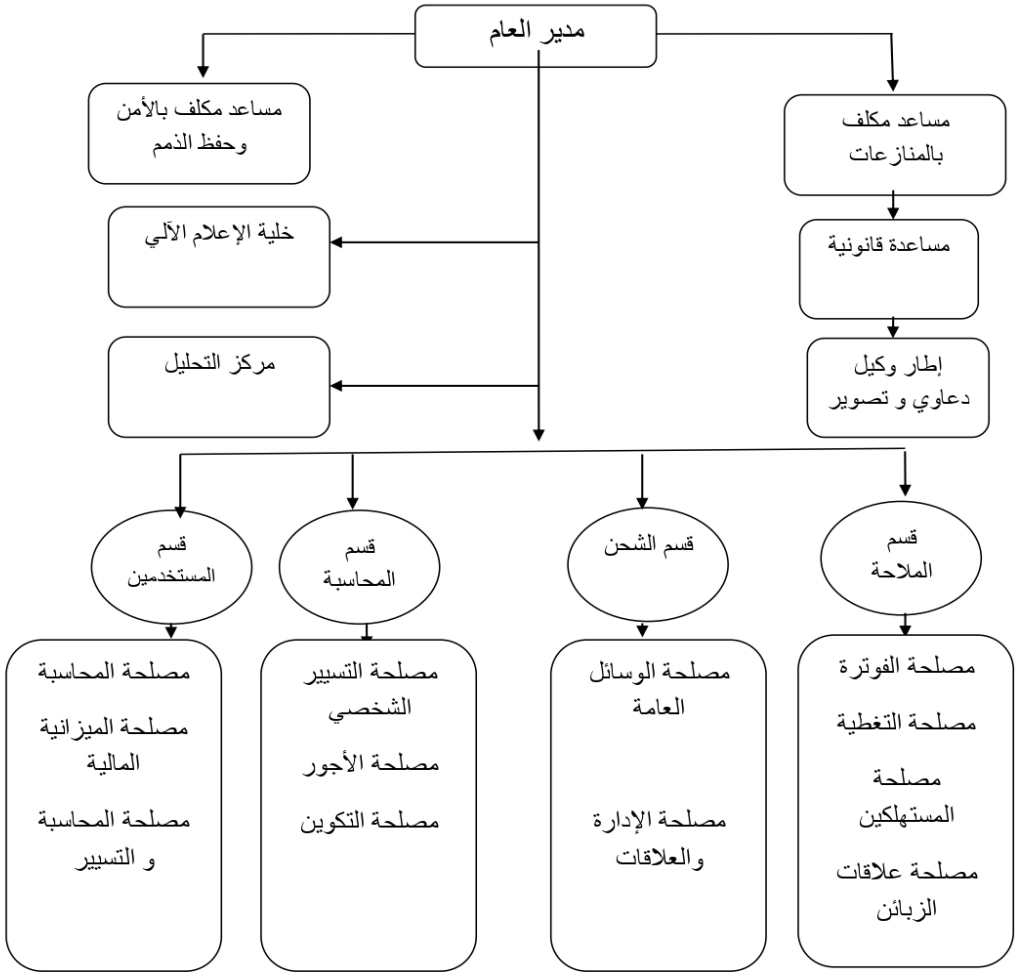
المطلب الثالث: تقديم وشرح الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

لكل مؤسسة هيكل تنظيمي خاص يحدد أسلوب عملها ويحدد المسؤوليات لكل وظيفة من وظائفها، فيما يلي سيتم تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه مع شرح مفصل لمهام كل مصلحة من مصالحه.

1- الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية لمؤسسة الجزائرية للمياه

يوجد داخل المؤسسة هيكل تنظيمي فعال يسهل عملية التنسيق بين مختلف الوظائف بالإضافة ويساعد على تحقيق الأهداف وصنع القرار، ويحتوي الهيكل التنظيمي المؤسسة (ADE) على أربع دوائر تعمل تحت اشراف ورقابة مدير الوحدة.

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

2-شرح مختلف مصالح الهيكل التنظيمي: تتمثل مهام ومسؤوليات كل مصلحة فيما يلي:

- مدير الوحدة: هو المسؤول والمسير للمؤسسة، تجده على رأس المخطط الهيكلي التنظيمي للمؤسسة والذي له الحق في اتخاذ القرارات وإصدار الأوامر ومن مهامه التمتع بالسلطة التي تمكنه بالقيام بمسؤولياته كاملة لتحقيق الأهداف.
- الأمانة: وهي الوسيط بين المسؤول والمصالح الداخلية والخارجية لمؤسسة ويكمن دورها في تسجيل الرسائل واستقبال الزوار وكذلك استقبال هواتف المدير ولها دور فعال في حفظ أسرار المهنة.
- المساعد المكلف بالمنازعات: تعد من اهم المصالح الموجودة بالمؤسسة بصفتها الواجهة القانونية التي تتضمن هيبة المؤسسة سواء مع الزبائن أو المتعاملين. كما تعتبر همزة وصل بين كل المصالح، وتقوم بدراية ملفات ديون الزبائن بحيث يتم دراسة كل ملف على حدا ومن ثمة يتم استدعاء الزبون لتسوية وضعيته بصفة ودية عن طريق اعذاره نموذج عن وثيقة اعذار كما تقوم المؤسسة بتقديم تسهيلات وهذا عن طريق الدفع بالتقسيط (نموذج عن تعهد شرفي للدفع بالتقسيط والاعتراف بالدين، ونموذج الاعتراف بالدين)، وإذا لم يستجيب الزبون للاستدعاء أو لم يتم التوصل لنتيجة فان الملف يحال مباشرة الى القضاء للفصل فيه.
- المساعد القانوني: من مهامه
  - إعلام المواطنين أو الإنذار بالقطع.
  - تمثيل المؤسسة في المجالس القضائية.
- إطار وكيل دعاوي وتصوير:يقوم بتصوير عملية سرقة المياه ويقوم بطبع الصور وكتابة محضر عليها لتسلم للمدير.
- المساعد المكلف بالأمن وحفظ الذمم: و هو المسؤول عن توفير الأمن و الحراس و المحافظة على كل ما هو ملك للشركة من معدات وتجهيزات أي كل ممتلكاتها بصفة عامة لتوفير الظروف الأمنية.
- خلية الإعلام الآلي: تقوم بتصليح الإعطاب الحاصلة في مختلف المصالح.
- مركز التحليل: ويشرف عليه رئيس حيث يقوم بمراقبة وتحليل المياه للتأكد من سلامتها من الجراثيم المؤذية بالصحة و ذلك من اجل إيصال مياه صالحة للشرب للمواطن و مراقبة نوعية المياه الموزعة عبر الشبكات من الآبار فهناك مخبر التحاليل الفيزيائية، مخبر التحاليلالكيميائية، مخبر التحاليل المعادن.
- الدائرة التجارية: بما أن المؤسسة تحمل طابع تجاري وصناعي فانه يستلزم وجود دائرة تجارية تشرف على الشؤون الاقتصادية والتجارية في المديرية كما تقو بمتابعة الملفات والمراسلات مستهلكي الماء ومن مهامها القيام بعملية بيع الماء بالمقابل ووضع استراتيجية للمؤسسة.

وتضم الدائرة التجارية أربعة مصالح تتمثل في :

- مصلحة الفوترة هذه المصلحة محل الدراسة بوسائل الإعلام الآلي بحيث تسهل لها عملية الفوترة التي تتم على مستواها حسب المواعيد المحددة لكل ثنائي او ثلاثي.
- مصلحة التغطية وهي تقوم بتغطية ومتابعة ديون المؤسسة للمستهلكين الذين لم يتم تسديد فواتيرهم.
- مصلحة كبار المستهلكين و هي الشركات والمؤسسات والمحلات اي كل ما هو تجاري يستهلك الماء وتكون المواعيد المحددة فيها ثنائية.
- مصلحة علاقات الزبائن و هي المصلحة الأولى التي تستقبل الزبون حيث تضع علاقة بين المؤسسة و الزبون و تقوم باستقبال احتياجات الزبائن و معالجتها.

 دائرة الإدارة والوسائلوتضم:

- مصلحة الوسائل العامة (التموين): فهي المسؤولة عن المواد واللوازم وتقومبتقديم وسائل استثمارها في سجلات رسمية لدى الهيئات القضائية.
- مصلحة الإدارة والعلاقات الخارجية: أي أن هذه الإدارة تقوم بشراء كل ما تحتاجه وذلك بإبرام صفقات، وهي تشرف على توزيع كل ما تجلبه.

 دائرة الموارد البشرية والتكوين

- مصلحة المستخدمين: وهي المصلحة الأولى التي يتصل بها العامل وتقوم بمتابعة المسار الوظيفي لكل عمال المؤسسة من دخولهم الى غاية التقاعد والحفاظ على حقوقهم.
- مصلحة الأجور: وهي المصلحة التي تقوم بإعداد الأجور شهريا وكشف الرواتب لكل عمال المؤسسة.
- مصلحة التكوين:هي المسؤولة عن تكوين العمال في مجال عملهم، ويكون هذا التكوين اجباري على كل عامل، ويوجد مركزين للتكوين هما: (مركز التكوين بتيزي وزو خاص بالتقنيين، ومركز تكوين بقسنطينة خاص بالإداريين).

من مهام دائرة الموارد البشرية والتكوين نذكر ما يلي:

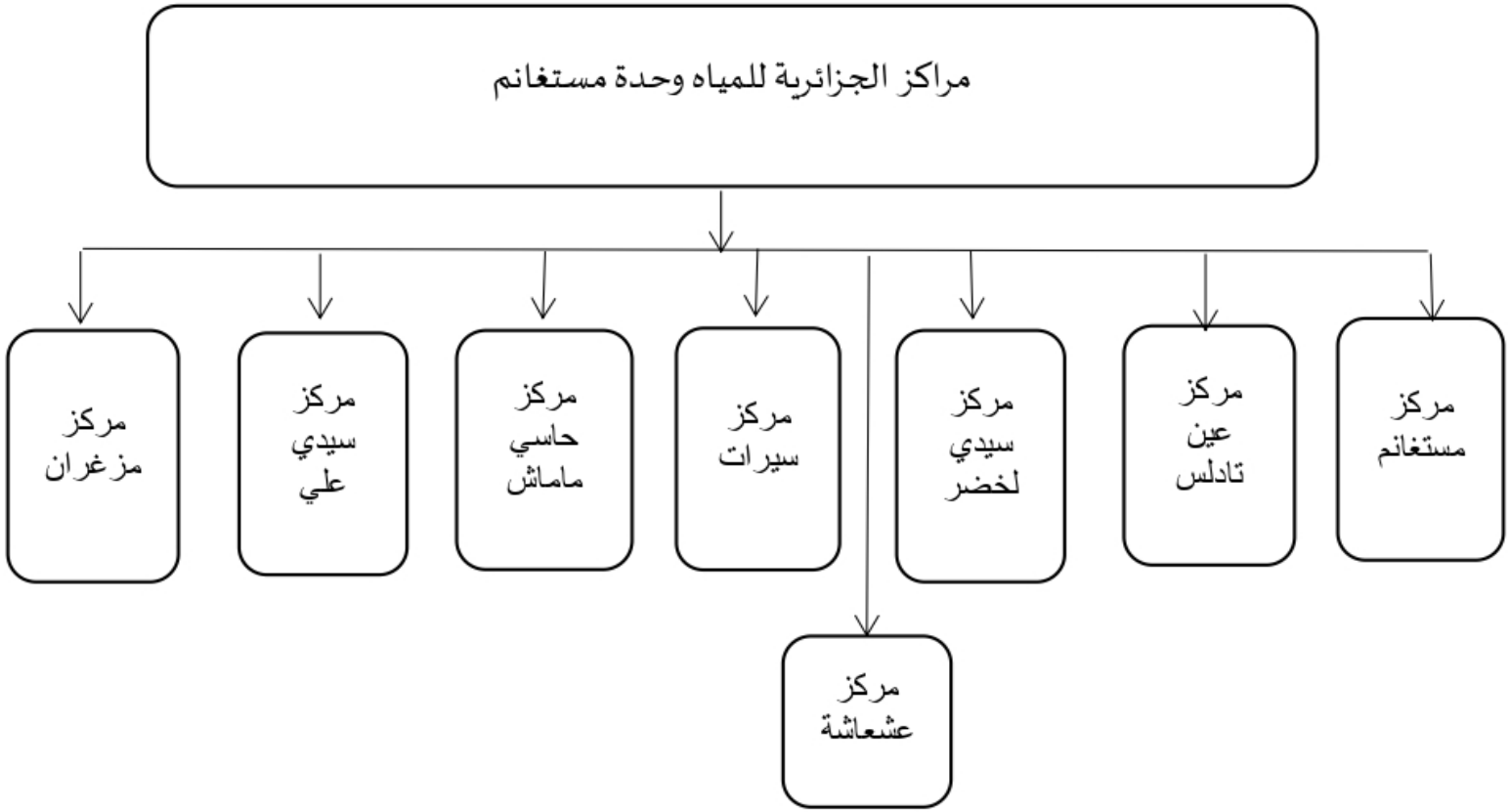
- التنسيق بين المراكز التابعة للوحدة وحتى المصالح الأخرى.
- ترقية العمال وتكوينهم.
- الحرص على الفحوصات الطبية.
- تحديد أجور العمال.
- دراسة ملفات التوظيف.
- تحديد مناصب العمل.
- دراية ملفات التوظيف.
- تحديد مناصب العمل.

 دائرة المحاسبة والمالية: هذا القسم يترأسه رئيس الدائرة المالية والمحاسبة، وتعتبر النواة الأخيرة في تمرير واستقبال المعلومات ومعالجتها محاسبيا وتضم مصلحتين:

- مصلحة المحاسبة العامة تقوم هذه المصلحة بفرز وتنظيم و تطبيق الإجراءات العملية تخص التسيير المحاسبي من بينها معالجة التدفقات والعمليات المحاسبية ومن ثم اظهار كافة البيانات والمعلومات وتحليل النتائج المتحصل عليها من خلال السنة النشاط، وكذلك اعداد القوائم والميزانيات السنوية للمؤسسة (الميزانية المحاسبية و الميزانية الضريبية).
- مصلحة المالية وهي المصلحة المسؤولة والمسيرة للموارد المالية للمؤسسة، تحت توجيهات رئيس الدائرة وتطبيقا لما ورد في الميزانية التقديرية، وذلك بمراقبة الإيرادات ومختلف المصاريف وتكاليف الإنتاج.

3- هيكل خاص بمختلف الوكالات: توجد العديد من المراكز التابعة للمؤسسة الام، وهي موزعة على الدوائر التابعة للولاية، وذلك من اجل تسهيل عملية وصول المواطن الى الإدارة ودفع الفواتير المترتبة على عاتقهم وتقليل الوقت والجهد.

الشكل رقم 02: هيكل لمختلف الوكالات التابعة لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

المبحث الثاني: معالجة الاهتلاكات محاسبيا

قصد التطرق إلى معالجة الاختلافات بين الإهتلاكات من الجانب المحاسبي والإهتلاكات من الجانب الجبائي يجب علينا التطرق أولا إلى العناصر التالية:

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للإهتلاكات

قامت مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانمباقتناء مكتب بالفاتورة رقم 576 بتاريخ 28/06/2023 وكانت قيمة الاقتناء 47794,50 دج والتي تهتلك لمدة 05 سنواتوتخضع للإهتلاك الثابت.

ويمكن تلخيص هذه المعلومات في الجدول التالي:

الجدول رقم (10) بطاقة معلومات عن التثبيت (مكتب) الوحدة (1 دج)

البيان	اقتناء التثبيت (المكتب)			
	قيمة الاقتناء	التاريخ	مدة الاهتلاك	المعدل
القيمة	47794,50 دج	2023/06/28	05 سنوات	20%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

أولا: إعداد مخطط الإهلاك

يوضح الجدول التالي مخطط اهتلاك المكتب:

الجدول رقم (11) مخطط إهتلاك التثبيت (مكتب)الوحدة (1 دج)

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2023	47 794,50	20%	4779,45	4779,45	43 015,05
2024	47 794,50	20%	9	14	33 456,15
2025	47 794,50	20%	558,90	338,35	23 897,25
2026	47 794,50	20%	9	23	14 338,35
2027	47 794,50	20%	558,90	897,25	4 779,45
2028	47 794,50	20%	9	33	00
			558,90	456,15	
			9	43	
			558,90	015,05	
			4779,45	47 794,5	
				0	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

- تحليل الجدول

1. المبلغ القابل للإهتلاك

المبلغ القابل للإهتلاك = مبلغ الإقتناء = 47794,50 دج (مبلغ الشراء TTC)

2. معدل الإهتلاك

- ويحسب كالتالي:

معدل الإهتلاك= 100 / عدد السنوات)العمر الإنتاجي(

ومنه معدل الإهتلاك = 100 / 05 = 20%

3. قسط الإهتلاك:

- ويحسب حسب العلاقة التالية:

قسط الإهتلاك= المبلغ القابل للإهتلاك* معدل الإهتلاك * المدة

وبالتالي أقساط الإهتلاك تساوي:

- قسط إهتلاك سنة 2023 = 47794,50 × 20% × (12/06) = 4779,45 دج
- أقساط إهتلاك سنوات 2024، 2025، 2026، 2027 = 47794,50 × 20% = 9558,90 دج

قسط إهتلاك سنة 2028 = 47794,50 × 20% × (12/06) = 4779,45 دج

4. الإهتلاك المتراكم

- ويحسب كالتالي:

الإهتلاك المتراكم للسنة= قسط إهتلاك السنة + أقساط السنوات السابقة

أو الإهتلاك المتراكم للسنة = قسط إهتلاك السنة + الاهتلاك المتراكم للسنة (ن-1)

- الإهتلاك المتراكم لسنة2028 = 4779,45 + 9 558,90 + 9 558,90 +9 558,90+ 9 558,90 + 4779,45 = 47794,50 دج.
- الإهتلاك المتراكم لسنة2028 = 4779,45 + 43015,05 = 47794,50 دج.

5. القيمة المحاسبية الصافية

- ويمكن حاسبها بطريقتين:

القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ القابل للإهتلاك - الإهتلاك المتراكم

القيمة المحاسبية الصافية للسنة ن = القيمة المحاسبية الصافية للسنة ن–1 - قسط الإهتلاكللسنةن

- القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2024 = 47 794,50 - 14 338,35 = 33456,15 دج
- أو القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2024 = 43015,05 - 9558,90 = 33456,15 دج

المطلب الثاني المقارنة بين طرق الإهتلاك

توجد عدة طرق للإهتلاك يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للإهتلاك على فترات عمرهاالإنتاجي سيتم توضيح ذلك من خلال:

أولا: حساب أقساط الاهتلاك

قامت مؤسسةالجزائرية للمياه وحدة مستغانمباقتناء معدات مكتب وذلك بتاريخ 2023/11/14 وفق الفاتورة رقم 1003 وكانت قيمة الاقتناء 115479 دج والتي تهتلك لمدة 05 سنوات.

الجدول رقم (12): بطاقة معلومات عن التثبيت (مكتب) الوحدة (1 دج)

البيان	اقتناء التثبيت (المكتب)			
	قيمة الاقتناء	التاريخ	مدة الاهتلاك	المعدل
القيمة	115479 دج	2016/06/28	05 سنوات	20%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

1- إعداد مخطط الإهتلاك وفق أسلوب الإهتلاك الثابت

- معدل الإهتلاك = 100/العمر الإنتاجي = 5/100 = 20%
- قسط الإهتلاك = المبلغ القابل للإهتلاك*معدل الإهتلاك * المدة
- قسط إهتلاك سنة 2023 = 115479 * 20% * (12/2) = 3849,3 دج
- قسط الإهتلاك السنوي لسنة(2024، 2025، 2026، 2027) = 115479 * 20% = 23095,8 دج
- قسط إهتلاك سنة 2028 = 115479 × 20% × (12/10) = 19246,5 دج
- الإهتلاك المتراكم للسنة = قسط اهتلاك السنة + أقساط السنوات السابقة.
- القيمة المحاسبية الصافية - المبلغ القابل للإهتلاك - الإهتلاك المتراكم.

الجدول رقم (13): مخطط إهتلاك معدات المكتب وفق الأسلوب الثابتالوحدة (1 دج)

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2023	115 479	20%	3849,323	3 849,3	111 629,7
2024	115 479	20%	095,823	26 945,1	88 533,9
2025	115 479	20%	095,823	50 040,9	65 438,1
2026	115 479	20%	095,823	73 136,7	42 342,3
2027	115 479	20%	095,819 246,5	96 232,5	19 246,500
2028	115 479	20%		115 479	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

2- إعداد مخطط الإهتلاك وفق أسلوب الإهتلاك المتناقص

- معدل الإهتلاك المتناقص = 05/01 * 02 = 0,4
- قسط الإهتلاك = القيمة المتبقية * معدل الإهتلاك المتناقص
- الإهتلاك المتراكم للسنة = قسط إهتلاك السنة + أقساط السنوات السابقة.
- القيمة المحاسبية الصافية للسنة ن = القيمة المحاسبية الصافية للسنة (ن-1)-قسط الإهتلاك سنة (ن).

الجدول رقم (14): كيفية حساب أقساط الاهتلاك وفق أسلوب الاهتلاك المتناقص

السنة	كيفية الحساب
2023	115479 * 0.4 *(2/12) = 7698,6
2024	(115479 –7698,6) * 0.4= 43112,16
2025	(107780,4 – 43112,16) * 0.4 = 25867,29
2026	(25867,29 – 64668,24) * 0.4 = 15520,37وهذا القسط هو أقل من القسطالثابت (230958) إذن ننتقل للأسلوب الثابت ويكون بذلك قسطالإهتلاك كالتالي: قسط الإهتلاك = 38800,94 ÷ 12/34(الفترة المتبقية) = 13694,46
2027	قسط الإهتلاك = 38800,94 ÷ 12/34 (الفترة المتبقية) = 13694,46
2028	قسط الإهتلاك = 38800,94 ÷ 12/34 * 12/10 = 11412,02

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (15): مخطط الإهتلاك وفق أسلوب الإهتلاك المتناقصالوحدة (1دج)

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2023	115 479	7698,6	7698,6	107780,4
2024	107780,4	43112,16	50810,76	64668,24
2025	64668,24	25867,29	76678,05	38800,49
2026	38800,94	13694,46	90372,516	25106,48
2027	25106,48	13694,46	104066,97	11412,02
2028	11412,02	11412,02	115 479	00

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

3- إعداد مخطط الإهتلاك وفق أسلوب الإهتلاك المتزايد:

- لا تطبق قاعدة التناسب الزمني في أسلوب القسط المتزايد.
- القسط السنوي = المبلغ القابل للإهتلاك (عدد السنين * المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام).

بما أن العمر الإنتاجي للمعدات هو 05 سنوات إذن:

- المجموع الحسابي لسنين فترة الإستخدام = (01+02+03+04+05) = 15
- الإهتلاك المتراكم للسنة = قسط إهتلاك السنة + أقساط السنوات السابقة.
- القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ القابل للإهتلاك - الإهتلاك المتراكم.

يتم حساب أقساط الإهتلاك كالتالي:

الجدول رقم (16): كيفية حساب أقساط الإهتلاك وفق أسلوب الإهتلاك المتزايد

السنة	كيفية الحساب
2023	115479 * (1/15) = 7698,6
2024	115479 * (2/15)= 15397,2
2025	115479 * (3/15) = 23095,8
2026	115479 * (4/15)= 30794,4
2027	115479 * (5/15)= 38493

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (17): مخطط الإهتلاك وفق أسلوب الإهتلاك المتزايدالوحدة (1دج)

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2023	115 479	7698,6	7698,6	107780,4
2024	115 479	15397,2	23095,8	92383,2
2025	115 479	23095,8	46191,6	69287,4
2026	115 479	30794,4	76986	38493
2027	115 479	38493	115479	00

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ثانيا: مقارنة طرق الإهتلاك

الجدول رقم (18): مقارنة أساليب الإهتلاك

السنة	الاهتلاك الثابت		الاهتلاك المتناقص		الاهتلاك المتزايد	
	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية / المبلغ القابل للاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية / المبلغ القابل للاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية / المبلغ القابل للاهتلاك

2023	111 629,7	96%	107780,4	93%	107780,4	93%
2024	88 533,9	76%	64668,24	56%	92383,2	80%
2025	65 438,1	56%	38800,49	33%	69287,4	60%
2026	42 342,3	36%	25106,48	21%	38493	33%
2027	19 246,5	16%	11412,02	9%	00	00%
2028	00	00%	00	00%	-	-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نقوم بقياس النسبة) القيمة المحاسبية الصافية / المبلغ القابل للإهتلاك (التي تسمح بقياس نسبة إهتلاك التثبيت.

تحليل الجدول:

يُوضح الجدول تطور القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت وفقًا لثلاث طرق مختلفة للاهتلاك: الاهتلاك الثابت، المتزايد، والمتناقص، وذلك خلال فترة زمنية ممتدة من 2023 إلى 2028.

تحليل الاهتلاك الثابت:

- يتم توزيع الامتلاك بالتساوي على السنوات.
- نحافظ على انخفاض تدريجي في القيمة الصافية.
- يصل إلى الصفر في السنة 2028، أي بعد خمس سنوات من الاستخدام.
- وتُعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استعمالًا في المؤسسات نظرًا لبساطتها ووضوحها وتحقيق توازن في الأرباح السنوية.

الاهتلاك المتناقص:

- نسجل أقوى انخفاض في القيمة خلال السنوات الأولى.
- تبلغ القيمة المتبقية 9% فقط في السنة الخامسة (2027)، وتنخفض إلى الصفر في سنة 2028.
- يُستخدم غالبًا لتسريع استرداد تكلفة الأصل في بداية فترة الاستخدام.
- المدة الزمنية للامتلاك هي خمس سنوات.

الاهتلاك المتزايد:

- يظهر تراجع بطيء في السنوات الأولى، لكنه يتسارع تدريجيًا ليصل إلى الصفر في السنة الخامسة.
- يُستخدم عندما يُتوقع أن تزداد إنتاجية الأصل مع الوقت ويُستهلك بشكل أكبر في المراحل المتأخرة.
- المدة الزمنية للامتلاك هي خمس سنوات.

النتيجة: عند اعتماد المؤسسة لأسلوب الامتلاك الثابت، فإنها تحتاج إلى ثلاث سنوات للوصول إلى امتلاك نسبة 50%، وستة سنة للوصول إلى الاهتلاك كامل بنسبة 100%.
أسلوب امتلاك متناقص يمكن المؤسسة من استرجاع القيمة بشكل أسرع، في حدود ثلاث إلى خمس سنوات، مما يُعتبر مناسبًا في حالة الرغبة في تسريع استرجاع المال أو تجديد الاستثمار، خاصة في بيئة تتسم بعدم اليقين أو عند تراجع مردودية الأصل على المدى البعيد.
أسلوب الاهتلاك المتزايد يُستخدم عادة في المؤسسات التي تعتمد على أصول تزداد إنتاجيتها مع مرور الوقت، إذ يسمح هذا الأسلوب بضغط النتائج المحاسبية في السنوات الأخيرة.
من خلال الجدول، نلاحظ أن أسلوب الاهتلاك له تأثير مباشر على النتائج المحاسبية وصورة القوائم المالية، لذا يتوجب على المؤسسة اختيار أسلوب الاهتلاك بما يتماشى مع طبيعة نشاطها وأهدافها، مع احترام المبادئ المحاسبية والمالية

المطلب الثالث: معالجة اختلاف في طرق اهتلاك المحاسبية (طريقة قسط ثابت وطريقة الانتاج الفعلي)

قامت مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم باقتناءآلة بتاريخ 09/09/2017 بمبلغ 124585477 دجإلا أنها لم تبدأ باستخدامها إلا في 06/01/2018 وقدر عمرها الإنتاجي ب 10 سنوات، لنفرض أن المؤسسة تقوم باهتلاك الآلة وفق أسلوب الإهتلاك تبعا لحجم الإنتاج (تهتلك كل التثبيتات في المؤسسة وفق أسلوب الإهتلاك الخطي، وهذا ما سينتج عنه إختلاف في طريقة الإهتلاك وهذا ما سيوضح في النقاط التالية:

أولا: إعداد مخطط الإهتلاك المحاسبي للآلة

نص النظام المحاسبي المالي في المادة 121-07 إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج.

الجدول رقم (19): مخطط الإهتلاك المحاسبي للآلةالوحدة (1دج)

السنة	قسط الاهتلاك طريقة الانتاج الفعلي	قسط الاهتلاك القسط الثابت
2018	8985962	12458548
2019	9262583	12458548
2020	9346568	12458548
2021	10172964	12458548

قسط الاهتلاك الثابت

القيمة الأصلية 10 سنوات = 477 525 124/ 10

12458548 دج سنويا

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

تحليل الجدول:

1. قسط الاهتلاك:

يحسب قسط الاهتلاك وفق طريقة وحدات الإنتاج وفق العلاقة:

قسط الإهتلاك = (قيمة الأصل القابل للاهتلاك * الإنتاج السنوي الفعلي) / حجم الإنتاج الكلي المقدر للأصل

كان الإنتاج المقدر للآلة 48000000 وحدة سنويا وعمرها الإنتاجي هو 10 سنوات وبالتالي يكون حجم الإنتاج الكلي المقدر للآلة هو :حجم الإنتاج الكلي المقدر = 000000 48 × 10 = 000 480000 وحدة، وكان الإنتاج السنوي الفعلي من 2018 إلى 2021.

الجدول رقم (20): الإنتاج الفعلي للآلة من 2018 إلى 2021

السنة	2018	2019	2020	2021

الإنتاج الفعلي	35943848	38506333,35	38382272	40687857

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

- الإهتلاك المتراكم

يحسب الإهتلاك المتراكم وفق العلاقة التالية:

الإهتلاك المتراكم للسنة = قسط إهتلاك السنة + أقساط الإهتلاك للسنوات السابقة

الإهتلاك المتراكم لسنة 2020 = 9595568 + (8985962 + 9626583) = 28208113 دج

- القيمة المحاسبية الصافية

وتحسب كالتالي:

القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ القابل للإهتلاك - الإهتلاك المتراكم للسنة

القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2020 = 124585477 – 28208113 = 9637736 دج

تحليل الجداول.

أولا: طريقة إنتاج الفعلي (عدد وحدات إنتاج)

- تعتمد هذه الطريقة على ربط مسار به اختلال يتم إنتاج شري الفعلي للمؤسسة مما يسمح بقياس اهتلاك محاسبي الأصل بشكل واقعيا ومرن

بظهر الجدول أن القسط السنوي يتغير حسب إنتاج وهذا ما يوفر عدالة في توزيع تكلفة أصل عبرة سنوات استخدامه

هذه الطريقة تعتبر مناسبة مناسبة بنسبة لأصول لتي تعتمد

إنتاجيتها على استغلال الفعلي مثلا الآلات الصناعية معدات الزراعية... الخ

تعرف تحبيب كى مستويات إنتاج من خلال سنة إلى أخرى .

2.طريقة قسط ثابت :

تعد أنها اكتر استعمالاً في المؤسسات بسبب بساطتها واستقرارها حيث يتم توزيع قيمة أصل بتساوي على مدة العمر إنتاجي

إلى أن هذه طريقة لا تأخذ في حسبان التغير في إنتاج.

واستهلاك أصل الفعلي مما قد قد يؤدي إلى تفاوت سن امتلاك محاسبى و استهلاك اقتصادي الحقيقي

نتيجة: تمنح طريقة إنتاج فعلى صورة أدق المواقع تشغيل

لأصل وتعكس استهلاك فعلى الأصل أما طريقه قسط تابت فتستخدم بسهولة تطبيقها وإعطاء نتائج

محاسبية مستقرة ولكنها تبعد عن الواقع في حالة تقلب إنتاج.

لدى يوصي المؤسسات التي تعتمد على أصول إنتاجية معنى أن تتبنى طريقه عدد الوحدات إنتاج مما توفره من دقة توفر أنظمة في حالة غياب بيانات كافية أو استقرار نشاط فتضل طريقة قسط ثابت خيرا عمليا مقبولا .

المبحث الثالث: أثر الإهتلاك على القوائم المالية في مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات في مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

لا تخلو أي مؤسسة إقتصادية عن التثبيتات وكل مؤسسة تدير تثبيتاتها حسب القواعد التي تلائمها في ظل النظام المحاسبي المالي ومؤسسةالجزائرية للمياه وحدة مستغانم تدير تثبيتاتها كالتالي:

أولا: قواعد القياس وأساسيات المحاسبة للتثبيتات مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

تتضمن التثبيتات المسجلة في الميزانية كل من الأصول الثابتة العينية والأصول الثابتة المعنوية المستغلة وتعالج كما يلي:

تسجل التثبيتات بتكلفة الإقتناء مضافا إليها المصاريف المباشرة، والمصاريف المتكبدة الوضع التثبيت في حالة التشغيل. أما بالنسبة للبرامج المولدة داخليا، فتسجل كتثبيت عند تحقيق معايير وشروط الإعتراف بالأصل المعنوي بتكلفة تطويرها والتي تتضمن النفقات الخارجية ومصاريف اليد العاملة المنفقة مباشرة على البرنامج.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للتثبيتات

بعد حساب أقساط الاهتلاك لكل تثبيت قامت المؤسسة بتسجيلها محاسبي وفق القيد التالي:

الشكل رقم (03): القيد المحاسبي لاهتلاك التثبيتات

681100		مخصصات الاهتلاك والمؤونات و خسائر القيمة	448375452,17	
	28030	اهتلاك مصاريف البحث		1 440 676,78
	0	والتطوير		11 234
	28040	اهتلاك تثبيتات معدات اعلام		244,34
	0	الآلي		1919 395,20
	28041	اهتلاك معايير الجودة		13 153
	0	اهتلاك برامج الحاسوب		639,54
	2804	اهتلاك التثبيتات (كليشة)		305 659,22
	28052	اهتلاك امتيازات براعة		14 899
	0	الإختراع		975,54
	280	اهتلاك مباني		256 485
	28130	اهتلاك معدات و مواد أولية		926,09
	0	اهتلاك معدات مخبر		2411 004
	28151	اهتلاك معدات و مواد بناء		523,04
	0	اهتلاك معدات الرفع		45 635
	28152	اهتلاك معدات وأدوات		898,89
	0	صناعية		126 018
	28153	اهتلاك منشأت تقنية		350,25
	0	اهتلاك معدات نقل		93 930
	28154	اهتلاك لوازم مكتب		143,34
	0	اهتلاك وكالة و تركيب		1 157 107,88
	28155	اهتلاك تجهيز مكتب		2677 746
	0	اهتلاك وسائل الإعلام الآلي		023,40
	2815	اهتلاك التثبيتات عينة أخرى		59 229
	28182	اهتلاك التثبيتات معنوية		605,39
	0	اهتلاك تثبيتات		16 518
	28183	تسجيل اهتلاكات سنة 2023		065,55
	0			7 900 101,93
	28184			11 462
	0			076,82
	28185			27 580
	0			803,02
	28188			122 690
	0			652,71
	2818			3 056 922

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

المطلب الثاني: عرض الميزانية للسنة 2023

1- ميزانية الأصول:

الجدول رقم (21): ميزانية الأصول لسنة 2023

البيان	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي 2023
أصول غير جارية:			
فارق الشراء.	-	-	-
تثبيتات معنوية.	484426695,02	232482818.04	251943876.98
تثبيتات عينية.	6631657	5973270.01	6631657
أراضي.	7792011.55	226509548.03	1818741.54
مباني.	312002326,47	-	85492778.44
تثبيتات عينية اخرى.	158000700	-	158000700
تثبيتات عقارية.	3401726,79		3401726,79
تثبيتات جاري انجازها.			
تثبيتات مالية.			
سندات موضوعة موضع المعادلة			
مساهمات أخرى وديونمماثلة مرتبطة بها.			
سندات أخرى مثبتة.			
قروض وأصول أخرى غير جارية.		-	3401726,79
ضرائب مؤجلة عن الأصل.	3401726,79	-	43283599.28
	43283599.28		
مجموع الأصول الغير الجارية	531112021.09	232482818.04	298629203.05

أصول جارية:			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	518940751.09	452768083.07	66172668.02
ديون دائنة واستخداماتمماثلة.	1859431403.27	807075097.58	1052356305.6
الزبائن.	-		-
المدينون الآخرون.	14820791.28		14820791.28
الضرائب وما شابهها.			
ديون دائنة أخرى واستخدامات مماثلة.			5964257.97
الموجودات وما شابهها.			
الأصول الموظفة وغيرها من الأصول الجارية.	5964257.97		
الخزينة الأصول			299315948.73
	299315948.73		
مجموع الأصول الجارية	2698473152.34	1259843180.65	1438622971.69
المجموع العام للأصول	4037469035.32	1492325598.69	1737259174.74

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

2- ميزانية الخصوم:

الجدول رقم (22): ميزانية الخصوم لسنة 2023

البيان	**2023**
رؤوس الأموال الخاصة:	
رأس المال الصادر.	
رأس المال الغير المستدعي به.	
علاوات واحتياطات	
فارق إعادة التقييم.	
فارق المعادلة.	
نتيجة صافية.	190571283.30-
رؤوس أموال خاصة أخرى ترحيل من جديد	

مجموع رؤوس الأموال الخاصة	190571283.30-
الخصوم الغير الجارية قروض وديون مالية. ضرائب (مؤجلة ومرصود لها). ديون مدينة وأخرى غير جارية. مؤونات ومنتجات ثابتة سلفا.	 4247997.39 999775.96 - 209713288.42
مجموع الخصوم الغير الجارية	21961061.77
خصوم جارية: موردون وحسابات ملحقة. ضرائب. ديون مدينة اخرى. خزينة خصوم.	 339512797.71 1168432972.90 87047312.85 -
مجموع الخصوم جارية.	1594993083.46
المجموع العام للخصوم	1698882549.24

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

المطلب الثالث: عرض حساب النتائج سنة 2023

الجدول رقم (23): حسابالنتائج لسنة 2023

البيان	**2023**
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	1002823160.08 452768083.07
1-إنتاج السنة المالية	1455591243.15
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجي و الاستهلاكات الأخرى	376942566.38 22807717.55
2-استهلاك السنة المالية	399750283.93
3-القيمة المضافة للاستغلال	1055840959.22

أعباء المستخدمين	609886011.06
الضرائب و الرسوم و مدفوعات المشابه	33225356.68
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال	412729591.48
المنتجات العملياتية الأخرى	33393707.8
الأعباء العملياتية الأخرى	1481625
المخصصات الاهتلاكات والمؤونات	719231698.66-
استرجاع خسائر القيم و المؤونات	28862070.41
5- النتيجة العملياتية	245727953.97-
المنتوجات المالية	
الأعباء المالية	
6- النتيجة العادية قبل الضرائب	-245727953.97
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	3682172.60
الضرائب المؤجلة تغيرات حول النتائج العادية	1517847021.36
مجموع منتجات الأنشطة العادية	-1759892802.73
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	-242045781.37
.عناصر غير العادية –المنتوجات يطلب بيانها	
عناصر غير العادية –أعباء يطلب بيانها	
9-النتيجة غير العادية	
-عناصر غير العادية -المنتوجات	169515207.96
-عناصر غير العادية -الأعباء	-98284690.30
10-النتيجة الصافية للسنة المالية	-17081526.71

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

تحليل آثار الاهتلاك المحاسبي على القوائم:

أولا: الاهتلاك كآلية محاسبية في تسجيل الأصول.

من خلال الجداول يتبين أن المؤسسة قامت بتسجيل قسط الاهتلاك بجميع التثبيتات المادية وغير المادية، وفقا للحسابات المحاسبية التالية (281، 28، 681...إلخ)، ما يدل على اعتماد المؤسسة على المعالجة المحاسبية SCF لتثبيتات أصول مختلفة مثل معدات الإنتاج (281، 1300، 281.83، 2815).

يمكن ملاحظة أن القيمة الإجمالية للتثبيتات المسجلة في 2023 قدرت بحوالي 3.07 مليار دج، وهو ما يمثل جزءا هاما من أصول المؤسسة، مما يبرز ضرورة تطبيق سياسة اهتلاك حقيقية وواضحة.

ثانيا: آثار الاهتلاك على الميزانية (الميزانية الختامية لسنة 2023).

من خلال ميزانية أصول نجد مالي:

التصنيف	القيمة الإجمالية	الاهتلاك متراكم(دج)	القيمة الصافية(دج)
التثبيتات العينية	484.426.695.02	323.482.818.04	251.943.878.78
إجمالي أصول غير المتداولة	531.112.021.09	232.482.818.04	298.629.203.05

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن نسبة الامتلاك المتراكم تماثل أكثر من 43% من القيمة الأصلية للتثبيتات، وهذا ما ينعكس على التراجع في القيمة الصافية، وبالتالي يؤثر مباشرة على صافي أصول المؤسسة

ثالثا: آثار الاهتلاك على جدول حساب نتائج 2023.

من خلال جدول حساب نتائج لسنة 2023 يظهر بوضوح إدراج مخصصات امتلاك (681) ضمن التكاليف التشغيلية للمؤسسة.

التكاليف الإجمالية للاهتلاكات: 39.975.028.393 دج

ساهمت هذه المصاريف (مصاريف الاهتلاكات) في خفض النتيجة التشغيلية العادية والتي كانت سالبة:

النتيجة المالية العادية قبل الضرائب (24.572.795.397).

إذ إن الامتلاك يلعب دورا جوهريا في تحقيق النتيجة السالبة، إلى جانب التكاليف الأخرى (تكاليف الضرائب وتكاليف الخدمات).

النتيجة: رغم أن الامتلاك لا يمثل مصروفا نقديا، إلا أنه يؤثر مباشرة على:

1. النتيجة المحاسبية (سواء ربح أو خسارة).
2. القدرة الجبائية للمؤسسة.
3. تقليص الربح الخاضع للضريبة، ما يجعل المؤسسة قابلة لجلب مستثمرين بسبب التراجع الحاصل في أصول المؤسسة.

يتبين من تحليل الامتلاك المحاسبي أنه عنصر محوري في التأثير على القوائم المالية في المؤسسة، سواء من حيث خفض الأرباح المحاسبية أو من تراجع القيمة الدفترية للأصول، لذا من الضروري على المؤسسة الجزائرية:

1. الاعتماد على سياسة اهتلاك منسجمة مع الاستغلال الاقتصادي الفعلي للأصل.
2. الإفصاح الواضح في القوائم المالية عن أسلوب الاهتلاك المعتمد.
3. تقييم تأثيرات الاهتلاك ضمن تحليل مالي سنوي، وذلك لمساعدة في اتخاذ قرارات تمويل واستثمار بدقة وفعالية.

خلاصة الفصل الثاني

مايمكن استخلاصه من خلال إجرءاتنا لهذه الدراسة هو أنا المؤسسة تولت اهتمام كبير محاسبة إهتلاكات حيث يتم تحضير لها في عدة مستويات وذلك خلال إصدار تعليمات وأوامر لتنظيم مهام كل مصالح خاصة مصلحة المحاسبة المالية التي تقوم بجمع كل الوثائق من مصلحة الفوترة وثائق الاجور من مصلحة المستخدمين لاعداد القوائم المالية بصفة قانونية وإعطاء صورة صادقة للمؤسسة مياه الجزائرية.

الخاتـــــــمـــــة

الخاتمة:

تُعد المعالجة المحاسبية للاهتلاكات ركائز أساسيَّة في إعداد القوائم المالية، نظرا لما تمثله من انعكاس واقعي لتناقص القيمة الاقتصادية للأصول الثابتة بمرور الزمن وعند استعمالها في النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

من خلال الدراسة التطبيقية التي أُجريت على وحدة مستغانم (الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم)، تمكّنا من الوقوف على أهمية الاهتلاك كمكوّن محاسبي يؤثر بصفة مباشرة على الميزانية الختامية وحسابات النتائج، وبالتالي على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة والتخطيط الضريبي، وتتمثل الصورة العامة للمؤسسة أمام الأطراف الخارجية (مثل السلطات الجبائية).

وقد بيّنت الدراسة أن اختيار طريقة الاهتلاك لا يُعد مجرد إجراء محاسبي شكلي فقط، بل هو قرار استراتيجي يجب أن يُبنى على تحليل دقيق لطبيعة الأصل، وكذلك طريقة استغلاله وحجمه الإنتاجي، إضافة إلى الأهلية المالية للمؤسسة.

ففي حالة اعتماد طريقة القسط الثابت، تتوزع مصاريف الاهتلاك بشكل منتظم، مما يمنح المؤسسة استقلالا في النتائج المالية السنوية، وهو ما يُفضل في مؤسسات ذات أنشطة مستقرة. أما في حالة اعتماد طريقة عدد وحدات الإنتاج كما تم في مثال الدراسة، فإن قسط الاهتلاك يُحتسب بدقة استنادًا إلى الإنتاج الفعلي للمؤسسة، ما يضمن عدالة محاسبية عادلة ويُظهر الأداء الحقيقي للأصل.

إضافة إلى ذلك، أظهر تحليل القوائم المالية لسنة 2023 أن الاهتلاك المحاسبي ساهم بوضوح في انخفاض النتيجة الصافية للمؤسسة، حيث كان لمصاريف الاهتلاك المسجلة أثر مباشر في تحقيق نتيجة محاسبية سلبية.

هذا ما ينعكس كأثر مالي حساس للاهتلاك، لا سيما في المؤسسات ذات الكثافة الاستثمارية العالية في الأصول الثابتة.

ومن جهة أخرى، ساهمت المعالجة المحاسبية السليمة في تحقيق قيمة حقيقية صافية للأصول، وتقييم قدرة إنتاجية حقيقية للمؤسسة (رؤية إستراتيجية للاستثمار وكأداة تجديد).

أظهرت هذه الدراسة ضرورة تعزيز مبدأ الشفافية المالية والامتثال للمعايير المحاسبية، لأن الاختلاف في طرق تطبيقها أو إهمال ذلك يؤدي إلى معلومات مضللة تؤثر على قرارات التمويل أو التوسع، وكذلك على التقييم الجبائي للمؤسسة. وبالتالي، فإن الاهتلاك ليس مجرد تخصيص محاسبي، بل هو أداة لتسيير محكم للأملاك، يتطلب رؤية استراتيجية وامتثالًا دقيقًا للإطار المحاسبي الدولي، مما يعزز مصداقية المؤسسة على المدى الطويل.

سواء تم احتساب النتيجة المحاسبية عن طريق طريق جدول حساب النتائج حسب الطبيعة أو الوظيفة فإننا نحصل على نفس النتيجة ,على المؤسسة اختيار احدى الجدولين لحساب النتيجة.

ونظرًا لأهمية هذا الموضوع، قمنا بتقديم بعض التوصيات، وهي كالتالي:

1. تقييد سليم بطرق اهتلاك ملائمة لطبيعة الأصل وظروف استخدامه، تفاديًا لأي مشاكل.
2. ضرورة الإفصاح الكامل والواضح عن الطريقة المعتمدة للاهتلاك، مع بيان مبررات اختيار هذه الطريقة.
3. تحديث قاعدة بيانات الإنتاج بشكل دوري لضمان تقدير دقيق للاهتلاك.
4. إدماج المعالجة المحاسبية للاهتلاك في التقديرات الجبائية، لضمان الملائمة بين المحاسبة والجباية، وهو ما يفتح المجال لدراسات لاحقة.

يمكن أن نتناول فيها:

1. دراسة أثر اختلاف سياسات الاهتلاك على الأداء المالي والجبائي في مختلف القطاعات الاقتصادية (عام وخاص)
2. تحليل العلاقة بين الفجوة المحاسبية والجبائية الناتجة عن استخدام طرق اهتلاك مختلفة.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المصادر

1- النصوص التشريعية

1-1 القوانين

- القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.

2- النصوص التنظيمية

2-1 المراسيم

- المرسوم التنفيذي رقم 101-01 المؤرخ في 21 ابريل 2001، التعديلات العامة لخدمة المياه.

2-2 القرارات

- قرار وزاري المؤرخ في 25 مارس 2009 المتضمن النصوص القانونية والتنظيمية، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
- القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المانية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 19، الصادر بـ 25 مارس 2009.

ثانيا: المراجع

1- الكتب

- أحمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي، جسور للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، 2015.
- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010.
- حسين القاضي، مأمون حمدان المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008.
- حليفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010.
- زهير الكساب، الاستثمار والتمويل في الاقتصاديات النامية، دار المسيرة، عمان، 2017.

- سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الخامس، الدار الجامعية الإسكندرية 2003.
- عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة، دار النشر الجليطي، الجزائر، 2009.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المالية طبقا للنظام المالي الجزائري، الدار النشر جيطلي، برج عوعريريج، الجزائر، 2009.
- عبد الكريم منصور بن عوف، محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- عبد الوهاب ناصر علي، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- فائق شقير، مبادئ المحاسبة المالية الجزء الثاني، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000
- فهد الحويماني، مبادئ التمويل والاستثمار، دار العبيكان، الرياض، 2015.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية والدولية، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005.
- مصطفى طويل، النظام الحاسبي والمالي الجزائري الجديد، دار الحديث للكتاب الجزائر، 2010.
- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

2- المقالات العلمية

- بوزياني يوسف، بن لولو سليم بدر الدين، إعادة تقييم الأصول الثابتة و أثره على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، دفاتر MECAS، المجلد 19، العدد 02، ديسمبر 2023.
- سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة باجي مختار - عنابة، المجلد: 07، العدد 01، 2019.

- محمد رمزي جودي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2009.
- مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
- المهدي حجاج، بلال شيخي، تفسير أثر الإهتلاك على التوازن المالي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع المجلد الثاني.
- وليد زكريا صيام، عادل محمد سريع، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي 16 الخاص بالأصول الثابتة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، المجلة 21، العدد 01، 2007.

3- المذكرات الجامعية

- مسلم بلمعالم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية والغير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014-2015.

- بعداش شعيب، بروم طارق، أثر تطبيق طرق الاهتلاك على التمويل الذاتي في المؤسسة الاقتصادية، شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل، 2016-2017.

4- الملتقيات

- ابراهيم مزيود، رشيد بوعافية، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حالة التثبيتات المالية، الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 13-15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.
- ناصر رحال، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي.

5- المواقع الالكترونية

- عياشي فاطمة الزهراء، محاسبة الاهتلاكات، جامعة باجي مختار عنابة، مارس 2024، على الموقع الالكتروني https://elearning-facsceg.univ-annaba.dz/

.

ملخص

تمت هذه الدراسة في الفترة من 01 ماي 2025 إلى غاية 31 ماي 2025 في مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم، حيث تهدف إلى تشخيص أعمال نهاية السنة محاسبيا، تم التطرق من الناحية المحاسبية إلى عمليات الجرد وتسوية الحسابات في نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي،كما تم التطرق إلى كيفية المعالجة المحاسبية للاهتلاكات وكذلك التطرق إلىمستجدات قانون المالية لسنة 2025،وقانون المالية التكميلي لسنة 2025، وللوصول إلى أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري ، لتحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بأعمال نهاية السنة، بالإضافة إلىمنهج دراسة حالة تطبيقية بإسقاط الدراسة النظرية في مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم توصلت هذه الدراسة للمعالجة المحاسبية للاهتلاكات في نهاية السنة وفق القواعد المحاسبية من أجل إعداد القوائم المالية بصورة صادقة.

الكلمات المفتاحية:النظام المحاسبي المالي، الاهتلاكات، النتيجة المحاسبية، المعالجة المحاسبية للاهتلاكات.

Summary

This study was conducted from May 1, 2025, to May 31, 2025, at the Algerian Water Company - Mostaganem Unit. It aimed to diagnose the accounting procedures for year-end operations. From an accounting perspective, it addressed inventory and year-end settlement processes according to the financial accounting system. It also addressed the accounting treatment of depreciation, as well as the developments in the 2025 Finance Law and the 2025 Supplementary Finance Law. To achieve the study's objectives, a descriptive approach was adopted in the theoretical aspect to define various concepts related to year-end operations. In addition, a case study approach was applied by applying the theoretical study to the Algerian Water Company - Mostaganem Unit. This study concluded that the accounting treatment of depreciation at the end of the year is in accordance with accounting rules, in order to prepare reliable financial statements.

Keywords :financial accounting system, depreciation, accounting result, accounting treatment of depreciation.