وزارة التعليم والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و محاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي

دراسة حالة –الصندوق الوطني للتامين عن البطالة-

مقدمة من طرف الطالب :

* عجيمي علي

تحت إشراف :

*الدكتور بوبكر محمد

أعضاء لجنة المناقشة :

لجنة المناقشة	اللقب والاسم	الرتبة	عن جامعة
رئيسا			- مستغانم -
مقررا	بوبكر محمد		- مستغانم -
مناقشا			- مستغانم -

السنة الجامعية : 2016- 2017

ملخص

نظرا لأهمية موقع الأصول الثابتة في الميزانية ، فان التحكم في المعلومات المالية في هذا القسم اصبح العامل الأساسي لتقييم عناصر الأصول (الاستثمارات) ،خاصة مع دخول **SCF** حيز التطبيق اذ اصبح عاملا اقتصاديا مهما و جوهريا لمساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم .

ان افتتاح الجزائر على العولمة وظهور اقتصاد السوق الزم على هذه الاخيرة القيام بإصلاحات على النظام المحاسبي الوطني 1975 وتكييفه مع المعايير الدولية (**IFRS/IAS**) بهدف توفر للمستثمرين، و المساهمين بيانات شفافة وموثوقة ومفهومة لتسهيل القراءة للبيانات المالية بما في ذلك التثبيتات المعنوية ، المادي والمالي،و بالتالي تطبيق النظام المحاسبي المالي .

من خلال هذا العمل المتواضع قدمنا نظرة عامة على التثبيتات (المفاهيم وتصنيف والتقييم والمحاسبة) وفقا إلى معايير جديدة للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي **SCF**).

الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي ، التثبيتات بأنواعه: المعنوية، المادية، المالية، المعالجة المحاسبية

Résumé :

Vue l'importance du poste des immobilisations dans l'actif du bilan, la maîtrise de l'information financière de cette rubrique est essentielle.Le concept d'évaluation des immobilisations (investissements) est devenu avec l'entrée en vigueur du SCF un facteur économique majeur et un repère conduisant les investisseurs dans leurs décisions. L'ouverture de l'économie algérienne à la mondialisation et l'avènement de l'économie de marché ont donné lieu à la nécessité de réformer les anciennes normes dispositions du PCN 1975 et pour les adapter aux normes internationales (IAS I FRS) et ce dans le but de fournir aux investisseurs, aux actionnaires des données transparentes, fiables et compréhensibles permettant entre autres d'avoir une lecture aisée des états financiers et notamment de la composante des immobilisations incorporelles ,corporelles et financières.

Notre objectif à travers cette étude est de donner une vue globale des immobilisations (concepts, typologie, évaluation et traitement comptable) en se référant aux nouvelles normes relatives au système comptable et financier(SCF)

Les mots clés: le système comptable financier, les actifs (immobilisations), matériels, immatériels, financiers.

إهداء

**اللهم علمني ما ينفعني وانفعني بما علمتني وزدني علما **

أرفع قلمي بين أناملي، لأدوِّن هاته الكلمات لعلها تبقى خالدة لأبد الآبدين، هكذا هي ساعة الزمن تدور عقاربها لتجمعنا في عالم مع كل الأحبة ثم تشاء أن توقف عقاربها لنودع هؤلاء الذين سنحت لنا فرصة اللقاء بهم، ولكن تبقى الذكرى ناقوسا يدق في عالم النسيان.

قد آن الأوان حين اكتمل جهدي المتواضع وانصب على الأوراق المعدودات والذي أسأل الحق جلّ في علاه، أن يجعله حجَّة لي لا حجَّة علي يوم القيامة. وها أنا ذا أهديه إلى كل من رضي بالله ربا وبمحمد صلى الله عليه وسلم نبيا ورسولا، وإلى كل من يحمل في قلبه مثقال ذرة من خير للبلاد والعباد.

إلى أغلى ما أملك في الوجود الأب الفاضل والأم الكريمة .

إلى روح أجدادي جميعهم.

إلى من سلبت القلب واتخذته موطنا، إلى رفيقة الدرب و شقيقة الروح ومكمن الأسرار، إلى من وقفت إلى جانبي ليل نهار، إلى زوجتي الفاضلة.

إلى أبنائي فلذات كبدي ياسمين، ياسين يونس.

إلى الذين تقاسمت معهم رحم أمي، أخوتي وأخواتي.

إلى كل أهلي وأقاربي.

إلى كل من لقنني الحرف وعلمني الكلمات، أساتذتي ومشايخي.

إلى الذين جمعتني بهم الصداقة الأخوية والسنين الطوال بوبكرعبد الباقي، مسمن محمد

إل كل طلبة الماستر تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير – دفعة 2017–

إلى كل من خانتني الذاكرة ونسيت ذكرهم.

عجيمي علي

شكر و تقدير

****رب أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي****

الحمد لله نحمده ونستعين به ونستغفره، والشكر له سبحانه وتعالى جل في علاه أن أعانني ويسر لي الدرب لأبلغ هذا المستوى، لك الحمد ربي حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا،

****من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل****

بكل امتنان وعرفان، أقدم أسمى معاني الشكر والتقدير والاحترام إلى **الدكتور بوبكر محمد** حفظه الله، الذي ساهم بكثير في انجاز هذا العمل المتواضع، والذي لم يبخل علينا إطلاقا بتوجيهاته القيمة، والتي كان لها الأثر البالغ في انجاز هذا البحث.

كما لا يفوتني أن اشكر أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة. وكل من ساعد لإعداد هذا البحث سواء من قريب أو من بعيد.

عجيمي علي

الفهرس العام	الصفحة
الإهداء	I
الشكر	III
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملحق	VI
المقدمة العامة	أ
الفصل الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات	01
مقدمة الفصل	01
المبحث الأول التثبيتات المعنوية	03
المطلب الأول: مفهوم وطريقة تسجيل التثبيتات المعنوية	03
المطلب الثاني: جرد التثبيتات المعنوية	04
المبحث الثاني: التثبيتات العينية (المادية)	10
المطلب الأول: تعريف التثبيتات العينية	10
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية	12
المبحث الثالث: التثبيتات المالية	13
المطلب الأول: مفهوم ومكونات التثبيتات المالية	13
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي التثبيتات المالية	14
المبحث الرابع: أعمال نهاية السنة – التسويات-	18
المطلب الأول اهتلاك التثبيتات	18
المطلب الثاني: خسائر قيمة التثبيتات	23
خاتمة الفصل	28
الفصل الثاني: الاطار العام للنظام المحاسبي المالي	29
مقدمة الفصل	29
المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي	30
المطلب الأول: نشأة النظام المحاسبي المالي الجديد	30

المطلب الثاني: تعريف و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي	**32**
المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي	**33**
المطلب الرابع: مميزات و خصائص النظام المحاسبي المالي	**35**
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد	**37**
المطلب الأول: الأصول المعنوية	**37**
المطلب الثاني: الأصول العينية	**38**
المطلب الثالث: الأصول المالية (التثبيتات المالية)	**39**
المبحث الثالث: اثر التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية الدولية في المعالجة المحاسبية	**41**
المطلب الأول: مزايا النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطط المحاسبي المطبق سابقا	**41**
المطلب الثاني: الأثار الايجابية للتوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات	**42**
المطلب الثالث: الاثر السلبي لتوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات	**44**
خاتمة الفصل	**47**
الفصل الثالث الدراسة التطبيقية	**48**
مقدمة الفصل	**48**
المبحث الاول :تقديم عام للصندوق الوطني للتامين عن البطالة	**49**
المطلب الاول: التعريف بالصندوق الوطني للتامين عن البطالة	**49**
المطلب الثاني : مهام الصندوق	**49**
المطلب الثالث :التنظيم و التوزيع	**50**
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول	**53**
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية	**53**
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول العينية	**56**
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية	**59**
المبحث االثالث : دراسة حالات	**60**
المطلب الأول: الأصول أو التثبيتات المعنوية	**60**

المطلب الثاني : الأصول أو التثبيتات العينية	61
المطلب الثالث : الأصول المالية	62
خاتمــة الفصل	66
الخاتمـــــــة العامة	67
قائمة المراجع	69
الملحق	72

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	معدل ومدة مختلف عناصر التثبيتات العينية	20
02	جدول المديريات الجهوية و وكالاتها	51

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	حسابات الصنف -2-	01
02	التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي المالي	13
03	مكونات النظام المحاسبي المالي	35
04	الهيكل التنظيمي للصندوق الوطني للتامين عن البطالة للوكالة الجهوية	52

فهرس الملحق

رقم الشكل	عنوان الملحق	الصفحة
03	الميزانية الاصول لسنة 2015	72
04	الميزانية الخصوم لسنة 2015	73
05	جدول حسابات النتائج	74
06	جدول الاهتلاكات	75

مقدمة :

لقد عرفت الممارسة المحاسبية تغيرا كبيرا مع التطورات الاقتصادية و الاجتماعية على مر العصور في المحيط الذي كانت تستعمل فيه ،ففي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي انجر عنه تحولات كثيرة في العالم و التي ظهرت ملامحه من خلال تطور التجارة و اتساع رقعتها ، وكذلك تعدد و تنوع المعاملات التجارية بين الدول بالإضافة الى انتشار نوع جديد من الشركات العملاقة ذات البعد الدولي ، مما أدى للمطالبة بتوحيد و تقريب ممارسات المحاسبية من خلال تسهيل عمليتي الرقابة و الاتصال عبر مختلف فروعها في العالم.

من هذا المنطلق بدأت بعض الجهود في اواخر السبعينات من القرن الماضي لوضع أسس دولية للمحاسبة على مستوى العالم تمثلت في المعايير المحاسبة الدولية ، بحيث تهدف هذه الاخيرة لتحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبة الدولية، كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البينية، و بهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل كشوفاتها المالية بما يتلاءم و متطلبات المحيط الدولي (الشفافية، المصداقية، قابلية مقارنة المعلومات المالية). و تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي باشرته كثير من الدول و منها الجزائر و مواكبتها للعولمة و الذي ظهر جليا من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، و كذلك اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الاوربي و الانضمام المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة إضافة إلى الاتجاه نحو الخوصصة، بات من الضروري ادماج البيئة المحاسبية الجزائرية بالبيئة المحاسبية الدولية ، لذلك تم اعادة هيكلة النظام المحاسبي الجزائري الذي كان يعتمد على المخطط المحاسبي الوطني منذ 1975 ليستجيب للمتطلبات الراهنة و بالتالي اعتماد النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية و التقارير المالية الدولية IAS/IFRS.

و لقد أدت الاصلاحات التي تبنتها الجزائر في مجال القطاع المحاسبي الى حتمية انتهاج نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع العولمة الاقتصادية والمالية، مما يسهل على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاندماج في الاقتصاد العالمي، وسهولة انسياب الاستثمار الأجنبي المباشر المتمثل في الشركات المتعددة الجنسيات، و أمام خضم هذه التغيرات ومالها من أثر على مكونات الميزانية العامة للمؤسسات وخاصة فيما يتعلق بكيفية المعالجة المحاسبية بصفة عامة و طريقة اعداد التقارير المحاسبية و المالية وفقا للنظام الجديد، وكذا كيفية تقييم الأصول التي تعتبر ذات أهمية كبيرة للمؤسسة، و من خلال بحثنا هذا سنحاول تسليط الضوء على دراسة التثبيتات من حيث طريقة تقييمها و كيفية معالجتها وفق للنظام المحاسبي المالي الجديد و استنادا إلى ما سلف ذكره سابقا تم طرح الإشكالية التالية :

كيف تتم معالجة التثبيتات محاسبيا و ذلك في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات التالية:

- ✓ **فيما يكمن جوهر النظام المحاسبي المالي الجديد، وما هي أهم خصوصياته؟**
- ✓ **على أي أساس يتم إعداد المخرجات المالية لهذا النظام، وكيف تتم سير مدونة الحسابات من خلاله؟**

- ✓ **ماذا نقصد بالتثبيتات العينية ،المعنوية و المالية وكيف تتم معالجتها المحاسبية في ظل هذا النظام؟**

فرضيات البحث:

انطلاقا من الإشكالية المطروحة و قصد تسهيل الإجابة على الأسئلة الفرعية فإننا سنعتمد مبدئيا على الفرضيات التالية والتي ستكون منطلقا لدراستنا:

- ✓ **إن اعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد وفقا للمعايير الدولية يزيد من فرص المؤسسة في تعظيم مكاسب الاندماج العالمي وكذا تحسين جودة المعلومات المحاسبية.**
- ✓ **جاءت مخرجات هذا النظام لمساعدة متخذي القرار على معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.**
- ✓ **تطبيق المحاسبة الدولية يساهم بشكل فعال في زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي فيما يخص التثبيتات العينية والمعنوية في المؤسسات.**

أهمية الموضوع:

تبرز أهمية هذا الموضوع من خلال انفتاح الاقتصاد الجزائري على المستوى الدولي والسعي نحو تحقيق التنمية الاقتصادية التي تتطلب مجموعة من الوسائل والأدوات، إذ تعتبر المحاسبة بأشكالها المختلفة واحدة من بين هذه الوسائل التي يجب إصلاحها وتكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية.

دواعي اختيار الموضوع:

توجد عدة دوافع جعلتنا نختار هذا الموضوع ويمكن تقسمها إلى اعتبارات موضوعية وذاتية.

1- **دواعي موضوعية:** قلة الدراسات الميدانية في هذا الموضوع والتي تساهم في الربط بين الدراسات النظرية والتطبيقية داخل المؤسسات الجزائرية.

2- **دواعي ذاتية:**

- ✓ الموضوع المختار يدخل ضمن اختصاصنا ألا وهو*التدقيق المحاسبي* ، كما أنه يسمح لنا بتطوير معارفنا الذاتية في هذا المجال لتكون سندا لنا في الحياة المهنية.
- ✓ الميول الخاص لكل ما يتعلق بمواضيع البعد الاستراتيجي.

منهج البحث:

تماشيا مع طبيعة هذا الموضوع سنستخدم المنهج الوصفي، بغرض عرض كيفية معالجة التثبيتات محاسبيا في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.

تقسيم الدراسة وتبويبها:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة فقد ارتأينا تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول :

تناولنا في الفصل الأول الى المعالة المحاسبية للتثبيتات انطلاقا من حيازتها الى التنازل عليها بجميع انواعها سواء المعنوية او عينية او المالية و هذا باستعمال النظام المحاسبي المالي الجديد و جزأناه على اربعة مباحث رئيسية

اما الفصل الثاني استعرضنا فيه دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك من خلال ثلاث مباحث رئيسية :أولها يعتبر مدخلا لهذا النظام نتناول فيه النشأة و المفهوم، الأهداف و المبادئ، الخصائص والمميزات أما فيما يخص المبحث الثاني سنرى تنظيم العمل المحاسبي وفق هذا النظام و دفاتره، ثم نتطرق اثار التوافق مع المعايير الدولية و هذا من خلال المبحث الثالث،

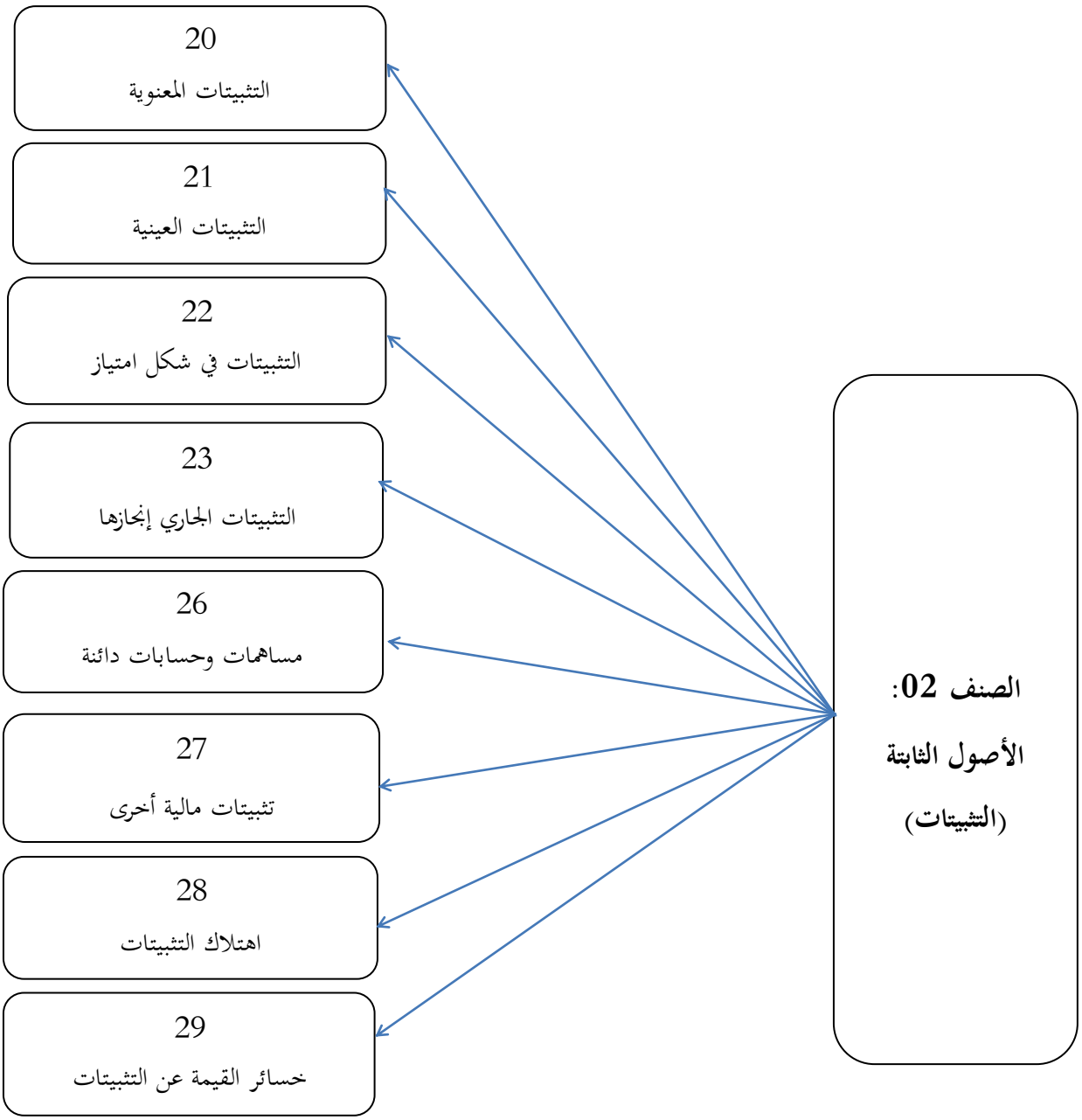
أما الفصل الثالث فتضمن دراسة تطبيقية للمعالجة المحاسبية لكل من التثبيتات العينية ، المعنوية و المالية حسب النظام المحاسبي المالي ، وينشطر بدوره إلى ثلاث مباحث استهل المبحث الأول بتقديم الصندوق الوطني للتامين عن البطالة كعينة ،أما الثاني خصصناه كيفية تطبيق المعالجة المحاسبية، اما المبحث الثالث تناولنا دراسة حالات تتعلق بكيفية التسجيل المحاسبي لعمليات محاسبية مرتبطة بالحساب العام للتثبيتات.

الفصل الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات

مقدمة

تصنف التثبيتات في المجموعة الثانية و تصنف ضمن ثلاث حسابات رئيسية و هي حسابات التثبيتات المعنوية ،المادية و المالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة (حتى ولو لن تكن مالكة لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بواسطة إيجار التمويل)، هذا إضافة إلى حسابات الاهتلاك والخسائر عن قيمة التثبيتات. و انطلاقا من هنا يمكننا ان نعرفالتثبيتاتعلى انها هي أصول معنوية أو مادية أو مالية تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن السنة.

الشكل (1): حسابات الصنف -2-



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قائمة حسابات النظام المحاسبي المالي SCF

الفصل الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات

الحسابات المستخدمة في هذا المبحث كانت كالتالي:[1]

قائمة الحسابات:

20- التثبيتات المعنوية:

203- مصاريف التنمية القابلة للتطوير. **204- برمجيات المعلوماتية وما شابهها.**

205- الامتيازات والحقوق المماثلة، رخص، علامات.

207- فارق الاقتناء. **208- تثبيتات معنوية أخرى.**

21- التثبيتات العينية:

211- الأراضي. **212- عمليات تهيئة وترتيب الأراضي.**

213- مباني. **215- منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية.**

218- تثبيتات عينية أخرى.

22- تثبيتات في شكل امتياز.

23- تثبيتات قيد الإنجاز:

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

238- تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات.

26- مساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات:

216- سندات الفروع. **262- سندات مساهمة أخرى.**

265- سندات مساهمة مقومة بواسطة المعادلة (التكافؤ).

269- دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة.

27- تثبيتات مالية أخرى:

271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة الخاصة بنشاط المحفظة.

272- سندات ممثلة لحق الدين. **273- سندات مثبتة خاصة بنشاط المحفظة.**

274- القروض والحسابات الدائنة الخاصة بعقد إيجار التمويل.

275- ودائع وكفالات مدفوعة. **276- حسابات دائنة أخرى.**

279- تسديدات مستحقة على السندات المثبتة غير محررة.

28- اهتلاك التثبيتات.

29- خسائر القيمة عن التثبيتات.

[1]- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، أكتوبر 2009، ص 68.

المبحث الأول: التثبيتات المعنوية (Immobilisations Incorporelles)

لقدعرفتالجريدةالرسميةالعدد 19-25 مارس 2009 التثبيتالمعنوي:

علىأنّهأصلقابلللتحديدغيرنقديوغيرمادي،مراقبومستعملفيإطارأنشطتهالعادية،والمقصودمنهمثلاالمحلاتالتجاريةالمكتسبة،والعلامات،وبرامجالمعلوماتيةأورخصالاستغلالالأخرى،والإعفاءات،ومصاريفتنميةحقلمنهجيللاستغلالالتجاري.

المطلب الأول: مفهوم وطريقة تسجيل التثبيتات المعنوية

I- المفهوم

حسب المعيار المحاسبي (IAS 38) التثبيت المعنوي هو أصل غير نقدي (monétaire non actif) والتي ليس لها وجود مادي ملموس، مراقبة ومستعمل من طرف المؤسسة، في إطار نشاطها العادي مثل شهرة المحل، حقوق التأليف، براءة الاختراع، العلامات التجارية...الخ، ومن شروط الاعتراف بها:

- إذا كانت من المحتمل أن تأتي بتدفقات اقتصادية مستقبلية.
- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق.
- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناءا على توقعات مدروسة.

II - تسجل التثبيتات المعنوية

تسجل في حـ/20 التثبيتات المعنوية (غير المادية): يتفرع إلى:

203. مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

204. برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

205. الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات.

207. فارق الشراء.

208. التثبيتات الأخرى غير المادية.[1]

[1]- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF، 2012، ص 58.

المطلب الثاني: جرد التثبيتات المعنوية:[1]

I- تعريف جرد التثبيتات

إن جرد التثبيتات المعنوية يتم بنفس أسلوب الجرد الخاص بالتثبيتات العينية، مع ملاحظة أن بعض الأصول (مثل شهرة المحل وفارق الاقتناء) لا تهتلك وفي حالة انخفاض قيمتها تخصص لها خسارة عن انخفاض القيمة غير قابلة للاسترجاع. إن (ن.م.م) يوصي باهتلاكالتثبيتات المعنوية خلال فترة لا تتجاوز عشرون سنة. إن تسجيل قسط الاهتلاك يكون في نهاية السنة يجعل 6812 مدينا والحساب 280 (ح/ اهتلاك تثبيتات معنوية) أو الحساب 290 (ح/ خسائر القيمة عن تثبيتات معنوية) دائنا.

من الحسابات الفرعية للحسابات 20 نذكر:

- ✓ 203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت:

وتسجل في قيدين:

القيد1- تسجل الأعباء حسب الطبيعة حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (مجموعة6) مدينا وحساب بنك أو صندوق أو دائنون دائنا. وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في (ن.م.م) لاعتبارها تثبيتات معنوية، عندها نسجل القيد الثاني كالتالي:

القيد2- يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنويا، وحساب 731 (حساب أنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا.

يذكر النظام المحاسبي المالي أن الأعباء التي سبق أن سجلت كمصاريف عادية في السنوات المالية السابقة ما يمكن دمجها في تكلفة التثبيتات المعنوية في تاريخ لاحق، كما حدد النظام المحاسبي المالي في المادة 121-14 الشروط الضرورية باعتبار مصاريف البحث والتطوير أصولا معنوية، كالتالي:

- أنه يمكن تقييم هذه المصاريف.
- أن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أو بيعها.
- أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

[1]- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

التسجيل المحاسبي للمصاريف التطوير المثبتة:[1]

XX 6- ح/ الأعباء	xxxx	
512- 53 ح/ البنك أو الصندوق		xxxx
مصاريف التطوير		
---------- // ----------		
203 ح/ مصاريف تطوير مثبتة	xxxx	
731 ح/ إنتاج مثبت لأصول معنوية		xxxx
تثبيت مصاريف تطوير		

✓ الحساب 204- برامج الإعلام الآلي:

وهناك حالتان:

الحالة 1- شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة: في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد حسابات بنك أو موردو التثبيتات (ح/ 204) دائنا.

الحالة 2- حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة: وتسجل العملية في قيدين كالتالي:

القيد1- تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب، نقديات أو دائنون... دائنا.

القيد 2- نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا.[2]

[1]- مرخوفي هناء، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص 43.

[2]- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، مرجع سبق ذكره، ص 69.

II - التسجيل المحاسبي:[1]

- حالة الاقتناء:

204 ح/برامج الإعلام الآلي	xxxx	
404 ح/ موردو- تثبيتات		xxxx
شراء برامج الإعلام الآلي		
404 ح/ موردو- تثبيتات	xxxx	
512 ح/ البنك		xxxx
قيد التسديد		

- حالة الإنشاء الداخلي:

204 ح/برامج الإعلام الآلي وما شابهها	xxxx	
731 ح/ إنتاج القيم الثابتة المعنوية		xxxx
توليد برامج معلوماتية داخلية		

✓ الحساب 205: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات:

يسجل هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لتملكها (أو إيجارها) لبراءات اختراع ورخص وعلامات طورها أو أنتجها الغير، كحقوق التأليف والعلامات التجارية إلى غير ذلك.

تحدد مدة الانتقاء من هذا النوع من الأصول بمدة التعاقد حيث غالبا ما يهتلك على نفس المدة كما أنّه قد بتعرض إلى نقص في القيمة.

يكون القيد المحاسبي لهذا الحساب من خلال التسجيل من الجانب المدين منه مبلغ شراء الأصل أو مبلغ الظاهر في العقد في مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية (الحسابات 53/51).[2]

[1]- مرخوفي هناء، مرجع سبق ذكره، ص 44.

[2]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 241.

التسجيل المحاسبي:[1]

205 ح/الاميتازات والرخص والبراءات والعلامات	xxxx	
404 ح/ موردو- تثبيتات		xxxx
فاتورة شراء الامتيازات والرخص		
---------- // ----------		
404 ح/ موردو- تثبيتات	xxxx	
512 ح/ البنك		xxxx
قيد التسديد		

✓ الحساب 207: فارق الاقتناء:[2]

أرى أن يقسم هذا الحساب كالتالي:

الحساب 2070: فرق الاقتناء.

الحساب 2071: محل تجاري.

1. بداية نشير إلى أن (ن.م.م) لم يخصص حاسا خاصا بالمحل التجاري رغم أهمية مثل هذه الأصول للمؤسسة الفردية الجزائرية وكذلك ما جاء في المادة 121-2 من (ن.م.م) أن المحل التجاري هو تثبيت معنوي.

لقد عرفت المادة 78 من القانون التجاري المحل التجاري كالتالي: "تعد جزء من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري. ويشمل المحل التجاري إلزاما لعملائه وشهرته. كما يشمل سائر الأموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل والاسم التجاري والحق في الإيجار والمعدات والآلات والبضائع وحق الملكية الصناعية والتجارية كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك".

أما (ن.م.م) وفي الملحق الثالث الخاص بتعريف المصطلحات المحاسبية، فقد عرف المحل التجاري (حيث استخدم في النسخة العربية مصطلح الأموال وليس المحل التجاري) كالتالي: "العناصر المعنوية من المحل التجاري (بما فيها حق الكراء) التي لا تكون موضوع تقدير وإدراج في دفاتر المحاسبة منفصلين في الميزانية وتساهم في إبقاء نشاط الكيان وتطوير طاقته الكامنة". أرى أن هذا التعريف غير واضح.

[1]- Ali Sahraoui, Comptabilité financière cours et exercices corrigés, Copyright berti édition, Alger, 2011, p 52.

[2]- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 71.

محاسبيا فإنّ المقصود بالمحل التجاري (Le fond commercial) هي فقط العناصر المعنوية للمحل وبصفة خاصة ما يلي: العملاء، الاسم التجاري، شهرة المحل، حق الإيجار أما الأصول المادية من بضاعة ومعدات فإنّها لا تسجل في الحساب 2071، بل تسجل بالحسابات الخاصة بها.

التسجيل المحاسبي:[1]

- حالة فارق الاقتناء الموجب:

سعر الشراء أكبر من القيمة الصافية للأصول بالقيمة العادلة.

207 حـ/ فارق الاقتناء	xxxx	
4/4/3/2 حـ/ الأصول	xxxx	
4/1 حـ/ الديون		xxxx
512 حـ/ البنك		xxxx
إدماج شركة مع ظهور فارق الاقتناء موجب		

- حالة فارق الاقتناء سالب:

سعر الشراء أصغر من القيمة الصافية للأصول بالقيمة العادلة.

4/4/3/2 حـ/ الأصول	xxxx	
207 حـ/ فارق الاقتناء	xxxx	
4/1 حـ/ الديون		xxxx
512 حـ/ البنك		xxxx
إدماج شركة مع ظهور فارق الاقتناء سالب		
------- 12/31 من كل سنة لسنوات العمر الإنتاجي--------		
207 حـ/ فارق الاقتناء	xxxx	
77 حـ/ إيرادات غير عادية		xxxx
توزيع الإيراد الناتج عن فارق الاقتناء السالب على العمر الإنتاجي للأصول المتعلقة به		

[1]- مرخوفي هناء، مرجع سبق ذكره، ص 46.

✓ الحساب 208: التثبيتات المعنوية الأخرى:

يسجل هذا الحساب القيم الثابتة الملموسة وغير المدرجة في الحسابات السابقة في مقابل حسابات الغير أو الحسابات المالية.

- حالة خروج أحد التثبيتات المعنوية:

الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التنازل عن القيمة الثابتة غير المادية تحدد بالفرق بين قيمة سعر البيع مقدرة والقيمة المحاسبية للأصل وتدرج محاسبيا في حسابات الإيرادات (في حالة تحقيق فائض)، الحساب الفرعي 752 فوائد القيمة على المخزونات الأصول المثبتة غير مالية أو في حسابات الأعباء (في حالة تحقيق نقص القيمة)، الحساب الفرعي 652 نواقص قيمة عن خروج الأصول المثبتة غير مالية.[1]

[1]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 243.

المبحث الثاني: التثبيتات العينية (المادية)

لقد خصص المعيار رقم 16 من المعايير المحاسبية الدولية الأصول العينية، حيث يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات

المطلب الأول: تعريف التثبيتات العينية

التثبيتات العينية هي الموجودات الملموسة خلاف ما شهدنا أثناء التطرق إلى التثبيتات المعنوية وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والمؤسسة التي تمتلكها إما:

- بقصد استخدامها في إنتاج السلع والخدمات أو بقصد تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.
- ويتوقع ويفترض فيها أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.[1]

ولقد عرفت الجريدة الرسمية العدد 19 مارس 2009 التثبيت العيني أنّه:

أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.[2]

كما عرفته الدكتورة هوام جمعة في كتابها المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد على أن التثبيتات العينية هي:

أصول ملموسة تحوزها المؤسسة بغرض الإنتاج، أو تقديم خدمات، أو الإيجار، أو الاستخدام لأغراض إدارية ويفترض أن تتعدى مدة استعمالها السنة المالية الواحدة.[3]

I - الحساب 21 التثبيتات العينية:[4]

حسب نص النظام المحاسبي المالي التثبيتات العينية أو الأصول الملموسة وهي الممتلكات أو موجودات المؤسسة استحدثت أو طورت للاستخدام المستقبلي كاستثمار.

ويتفرع هذا الحساب إلى:

- ✓ 211 الأراضي.
- ✓ 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي.
- ✓ 213 البناءات.

---

[1]- Les normes comptable internationales, IAS/IFRS, Les pages bleues, 2008, p 30.

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية/ العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[3]- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS- 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 40.

[4]- لحضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 243.

- ✓ 215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية.
- ✓ 218 التثبيتات العينية الأخرى.

آلية سير الحسابات:

1- الحساب 211 الأراضي:

حسب المفهوم المحاسبي، تختلف المعالجة المحاسبية للأراضي حسب نوعها وغرض استعمالها فقد نجد:

- أراضي موجه للبيع حيث تعالج بصفتها مخزونات وتنطبق عليها أحكام محاسبة المخزون.
- أراضي وجدت لغرض استغلال باطنها لوجود مناجم فيها إلى غير ذلك حيث تسمى في المحاسبة بالمقالع وهذا النوع من الأراضي يخضع لأحكام الاهتلاك.
- أراضي وجدت بغرض إقامة أراضي صناعية وهنا أوجب النظام المحاسبي المالي ضرورة الفصل بين قيمة الأرض والمبنى لأن الأرض هنا غير قابل للاهتلاك بعكس المبنى.

وتقيم تكلفة الأرض بجميع النفقات التي صرفن لغرض الحصول عليها وتجهيزها للاستخدام (سعر الشراء، نفقات التسجيل والعقود، تكاليف تهيئة الأرض كتكاليف هدم مبنى قديم... الخ).

2- الحساب 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي:

يسجل هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل ضمن تكلفة اقتناء الأراضي كحفر آبار مياه السقي حيث يعالجه النظام المحاسبي المالي كالتثبيتات في حد ذاتها وتدخل ضمن حساب 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي.

3- حساب 213 بناءات:

هي كل العقارات المستحدثة والمقتنيات لغرض تحسين التدفق النقدي وتتضمن تكلفة المباني:

- سعر الشراء في حالة الاقتناء الجاهز.
- في حالة الإنشاء من المؤسسة نفسها (نفقات العمال، تكاليف المواد المستعملة، تكاليف المهندسين وتراخيص البناء.....) أي مجموع التكاليف من بداية الحفر إلى التشديد النهائي للمبنى.
- في حالة الإنشاء من الغير، كلفة التعاقد.

4- حساب 215 تركيبات تقنية عتاد ومعدات صناعية:

تتمثل في معدات صناعية وتركيبات تقنية التي يصعب فصلها عن الأرض أحيانا كشبكات العتاد المختلفة المتعلقة بالإنتاج.

5- حساب 218 قيم ثابتة أخرى:

عند الانقضاء: المنشآت العامة وأعمال الترتيب وتهيئات، معدات النقل، أثاث مكتب، معدات مكتب، معدات إعلام آلي، أغلفة القابلة للاسترجاع... .[1]

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية:

I - حالة الاقتناء:[2]

يجب قياس الأصول الثابتة الملموسة عند الاعتراف بها كأصل مبدئيا على أساس تكلفتها، وتتضمن تكلفة الممتلكات والتجهيزات والمعدات وثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير قابلة للاسترجاع وأي تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى التجهيز الأصل المفقود، ويستتر لأي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة للوصول إلى سعر الشراء.

II- حالة الإنشاء أو التصنيع داخل المؤسسة ذاتها:

إن تكلفة التثبيتات المادية التي تقوم المؤسسة بإنشائها أو تصنيعها داخليا، وطبقا للنظام المحاسبي المالي تتضمن كل تكاليف العمالة والمواد الأولية، وكل التكاليف المباشرة الداخلية في عملية الإنشاء أو التصنيع بالإضافة إلى التكلفة المتوقعة لتفكيك التثبيت بعد انقضاء عمره الإنتاجي أو كلفة تجديد موقع.

III - حالة الحصول على الأصل في شكل إعانة استثمار:

131 إعانات التجهيز: هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها

[1]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 243.

[2]- مرخوفي هناء، مرجع سبق ذكره، ص 56.

المبحث الثالث: التثبيتات المالية (Immobilisations Financières)

يعبر هذا الحساب عن إسهامات المؤسسة في رؤوس الأموال الشركات الأخرى،

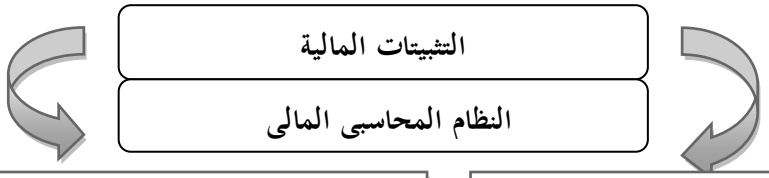
المطلب الأول: مفهوم ومكونات التثبيتات المالية

1- مفهوم التثبيتات المالية

حيث أعتبر النظام المحاسبي المالي هذا الإسهام كأصول ثابتة لكونه يدر منافع اقتصادية مستقبلية لمؤسسة لأثر من دورة مالية وهنا تكمن صفة الثبات.

2- مكونات التثبيتات المالية

الشكل (2): التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي المالي



26 ح/ المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات:

Participations et créances rattachées à des participations:

261. سندات الفروع المنتسبة
Titres de filiales
262. سندات المساهمة الأخرى
Autres titres de participation
265. سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)
Titres de participation évalues par équivalences
266. الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع
Créances rattachées à des participations groupe
267. الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع
Créances rattachées à des participations hors groupe
268. الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة المساهمة

269. عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات المساهمة غير مسددة.

27 ح/ تثبيتات مالية أخرى

Autres immobilisations financières:

271. السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة
Autres immobilisation
272. السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)
Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille
273. السندات المثبتة التابعة لنشاط المحافظة
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
274. القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار- التمويل
275. الودائع والكفالات المدفوعة
276. الحسابات الدائنة والمثبتة
279. ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن السندات المثبتة غير المسددة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على قائمة حسابات النظام المحاسبي المالي SCF

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي التثبيتات المالية

لا يخضع هذا الحساب إلى اهتلاك على غرار باقي التثبيتات ولكن يخضع إلى خسائر في القيمة لارتباطه المباشر بالأسواق المالية وإحداثها.

والسندات كما عرفها المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري (المادة 715 مكرر 73 إلى 715 مكرر 80) هي الدين على الجهة التي أصدرتها ومديونية للمتحصل عليها مقابل جزء من ثابت يعتبر كفائدة على الدين وجزء متغير مرتبط بدخل النشاط حسب ما تقتضيه علاوة الإصدار وهي قابلة للتداول.[1]

يتلقى الحساب 26 في جانبه المدين كلفة اقتناء (أو قيمة الإسهام) سندات المساهمة وكذلك الحسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات يتفرع هذا الحساب إلى:

I - الحساب 26 المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات:

يعبر هذا الحساب عن إسهامات المؤسسة في رؤوس أموال الشركات الأخرى، حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي هذا الإسهام كأصول ثابتة لكونه يدر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة لأكثر من دورة مالية واحدة وهنا تمكن صفة الثبات.[2]

آلية سير الحسابات:[3]

1- حساب 261 سندات الفروع المنتسبة:

هي السندات التي تملكها المؤسسة في الفروع التابعة لها أي الفروع التي تحوز فيها نسبة كبيرة من المساهمة وتكون مرتبطة بسلطة القرار، حيث تعتبر سلطة القرار من أهم ما في الموضوع لاعتبار الشركة فرع (تابعة).

أ- 262- سندات المساهمات الأخرى: هي السندات التي تحوزها المؤسسة في شركات ليس لها ارتباط سابق معها.

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

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

---

[1]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 256.

[2]- حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[3]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 257.

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

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

2- حالة تقييم سندات المساهمة

وفي حالة تقييم السندات المساهمة، فإنّ فوائض أو نواقص القيمة تسجل كمنتوجات أو أعباء من خلال الحسابين:

أ- 665 فارق التقييم عن الأصول المالية، نواقص القيمة.

ب- 765 فارق التقييم عن الأصول المالية، فوائض القيمة.

وعن تنازل عن سندات المساهمة، فإنّ الأرباح والخسائر من التنازل تسجل من خلال الحسابين:

ت- 667 الخسائر الصافية من التنازل عن الأصول المالية.

ث- 767 الأرباح الصافية من التنازل عن الأصول المالية.

3- الحساب 27 تثبيتات مالية أخرى: Autres immobilisations financières[1]

تختلف الأصول المالية من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب الشكل القانوني للمؤسسة وطبيعة نشاطها ويعالج هذا الحساب التثبيتات المالية الأخرى التي لم يسبق التطرق إليها في الحسابات السابقة، يتفرع هذا الحساب إلى:

1- آلية سير الحسابات:[2]

أ- الحساب 271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة للنشاط الحافظة:

السندات من غير سندات المساهمة المثبتة لنشاط الحافظة هي السندات التي لا تنوي المؤسسة أو يسعها بيعها في الأجل القصير وقد يتعلق الأمر بسندات استلزم حيازها المستديم أكثر مما يرغب فيه، يتم اقتناءها أحيانا كسندات وأحيانا أخرى في مقابل مديونية كانت موضع شك في التحصيل.

يقيد في الجانب المدين من هذا الحساب قيمة اقتناء السندات مقابل الجانب الدائن:

---

[1]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 260.

[2]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 261.

ب- الحسابات المالية (حسابات 53/51).

ت- الزبائن المشكوك فيهم (من الحساب 41).

✓ **الحساب 272 السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم):**

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

✓ الحساب 273 السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة:

يتمثل نشاط الحافظة بالنسبة للمؤسسة ما في استثمار كل أصولها أو جزء منها في محفظة سندات لكي تستمد منها من الأمد الطويل أو القصير، مردودية مرضية ويمارس هذا النشاط دونما تدخل في تسيير المؤسسات المحتازة سنداتها.

✓ الحساب 274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل:

إن القروض هي أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلتزم المؤسسة بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة، فالحسابات الدائنة المناسبة للإيجارات المطلوب استلامها في إطار عقد إيجار تمويل هي بمثابة قروض ممنوحة.

التسجيل المحاسبي لحساب 274:

أولا: يتم تسجيل عملية البيع والاعتراف بالقرض.

ثانيا: إثبات الإيراد وتحصيل الأقساط السنوية.

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

ويعتبر هذا الضمان بمثابة أصل ذو قيمة نسبيا لأنّه في أغلب الأحيان يتعدى الدور المحاسبية الواحدة. يقيد مبلغ الودائع في الجانب المدين من هذا الحساب مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية (الحسابات 53/51).

يتم ترصيد هذا الحساب مقابل الحسابات المالية، عند قرار المؤسسة إرجاع العنصر محل الضمان وفي مقابل العنصر نفسه إذا قررت المؤسسة الاحتفاظ به بصفة نهائية.

✓ الحساب 276 الحسابات الأخرى المثبتة: الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة والتي لا يمكن تصنيفها في الفئات السابقة كأوراق القبض طويلة الأجل أو القروض للغير.

مثلا: القروض التي تمنحها للغير لأكثر من دورة مالية فوائد معينة.

يقيد مبلغها في الجانب المدين من هذا الحساب مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية (الحسابات 53/51) أو في مقابل الجانب الدائن من الحساب 467 حسابات أخرى دائنة.

✓ الحساب 279 ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة:

قد يتم اقتناء سندات لم تحرر بعد في إطار شروط تعاقد محددة، فيسجل هذا الحساب حق المؤسسة عند دفعها لمبلغ الاقتناء في انتظار التسليم الفعلي.

يقيد من الجانب المدين من هذا الحساب مبلغ السندات المرغوب في اقتنائها في مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية (الحسابات 53/51) عند الوعد بشراء السندات المثبتة غير المسددة.

وعند استلام السندات يتم ترصيد هذا الحساب في مقابل أحد حسابات القيم الثابتة المالية المعينة.

✓ الحساب 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة:

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

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

265 ح/ سندات المساهمة مقيمة بالمعادلة	xxxx	
107 ح/ فارق المعادلة		xxxx
إدماج الكيان س عن طريق المشاركة		

ج- حالة الفرق السالب: يظهر هذا الفرق في حالة كان سعر الشراء أعلى من القيمة الإجمالية للسندات المقومة بالمعادلة عن سعر الشراء، ويسجل في الجانب المدين للحساب 107.

107 ح/ فارق المعادلة	xxxx	
265 ح/ سندات المساهمة مقيمة بالمعادلة		xxxx
إدماج الكيان س عن طريق المشاركة		

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

يمثل هذا الحساب في حالة التسديد الجزئي حقوق مصدر سندات المساهمة على مقتني هذه السندات (المؤسسة) بالقيمة الباقية واجبة الدفع

- ✓ الحساب 274 القروض والحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي: يمثل هذا الحساب حق التنازل عن القيم الثابتة، في إطار الإيجار التمويلي، ويكون القيد المحاسبي للعملية وكأنّه يستبدل أصله الثابت المادي- المتنازل عنه في إطار التعاقد- بأصل ثابت مالي ويمثل حقه لدى المستفيد في إطار التعاقد
- ✓ الحساب 275 ودائع وكفالات مدفوعة: يشمل ما يلي:

ح- عند دفع مبلغ الضمان: في هذه الحالة يتم إثبات عملية الدفع

خ- عند استرجاع مبلغ الضمان: ويتم إثبات ذلك محاسبيا وفق القيد التالي:

يمثل هذا الحساب في حالة التسديد الجزئي حقوق مصدر السندات المثبتة على مقتني هذه السندات (المؤسسة) بالقيمة الباقية واجبة الدفع

المبحثالرابع: أعمال نهاية السنة – التسويات-

إنّ القيم الثابتة بطبيعتها سواء الملموسة أو غير الملموسة ما عدى الأصول المالية تتعرض إلى تقص في قيمتها نتيجة الاستعمال الدائم والتآكل ونتيجة التطور التكنولوجي (التقادم)، من خلال هذه الأسباب تلجأ المؤسسة إلى اعتماد طريقة الاهتلاك المرخص من أجل تحميل الدورات المحاسبية في القيمة.[1]

المطلب الأول اهتلاك التثبيتات

I- حساب 28 اهتلاك التثبيتات: Amortissement des immobilisation

ويتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات 21 بالإضافة إلى الحساب 22.

أ- 280 اهتلاك التثبيتات المعنوية amortissement des immobilisations incorporelles

ب- 281 اهتلاك التثبيتات العينية amortissement des immobilisations corporelles

ت- 282 اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز amortissement des immobilisations mises en concession

تقيد اهتلاكاتالتثبيتات في الجانب الدائن للحساب 28 اهتلاك التثبيتات وفي المقابل تسجل مخصصات الاهتلاك كأعباء في الجانب المدين لحساب المخصصات الحساب 68.

[1]- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 266.

وفي حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (إسقاطه وإهماله) فإنّ حسابات الاهتلاكات المتعلقة بها تحول إلى حسابات 20 أو 21 المعني.

تهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها حيث أن هذه المدة لا تتجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية وجب تبريرها في ملاحق الكشوف المالية.

1- **تعريف الاهتلاك: إن الاهتلاك هو انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم.**

أ- تعريف 1: أما النظام المالي المحاسبي وفق المادة 121-7 فقد عرف الاهتلاك كالتالي: "الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".

ب- تعريف 2: "هو الجزء من تكلفة التثبيت الذي يقتطع من النتائج نظير خدماته المستخدمة في نشاط المؤسسة حتى في غياب الأرباح وفي كل سنة مالية وابتداء من بداية تشغيله".[1]

2- **التثبيتات القابلة للاهتلاك ومدتها:**

التثبيتات تبقى عموما قبلة للاهتلاك مع بعض الخصوصيات:

- تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حده في المحاسبة حتى ولو تمّ اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للاهتلاك بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك.
- تستثنى من الأراضي غير القابلة للاهتلاك أراضي الاستغلال مثل المحاجر والمقالع التي تهتلك نظرا للقلع والاستخراج الذي يطرأ عليها.
- لا يطبق أي اهتلاك على التثبيتات المالية غير خاضعة للاهتلاك عموما.[2] بالنسبة لمدة اهتلاك التثبيتات نعود للمؤسسة وكيفية استهلاكها للمنافع الاقتصادية لهذه التثبيتات وغير أنّه يمكن أن نقدم كمؤشر مدة الاستعمال التي يطبقها محاسبة الضرائب والتي نبينها في الجدول التالي:

[1]– كتوس عاشور، دراسة الصنف الثاني "التثبيتات"، محاضرات ألقيت بالمركز الجامعي بالشلف، 2010، ص 11.

[2]– خالف محمد، دروس في مقياس التسيير المحاسبي المالي، الوحدة الثانية، المدية، 2012، ص 12.

الجدول (1): معدل ومدة مختلف عناصر التثبيتات العينية

التثبيتات	المدة	المعدل
البناءات	ما بين 50 و 25 سنة	من 2 إلى 4 %
المعدات والأدوات الصناعية	ما بين 5 و10 سنوات	من 10 إلى 20 %
معدات النقل	ما بين 4 و 5 سنوات	من 20 إلى 25 %
أثاث مكتب	10 سنوات	10 %
معدات المكتب ومعدات الإعلام الآلي	ما بين 5 و 10 سنوات	من 10 إلى 20 %

المصدر: خالف محمد، دروس في مقياس التسيير المالي، المدية، 2012، ص 12.

3- أهمية حساب الاهتلاك:

يعتبر الاهتلاك من أهم مصادر تمويل الاستثمارات، فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تمّ اهتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام.

4- طرق وأساليب الاهتلاك:

توجد عدة أساليب لاهتلاك التثبيتات أي لحساب قسط الاهتلاك السنوي، منها ما سمح قانون الضرائب الجزائري بتطبيقها ومنها ما لم ينص على تطبيقها.[1]

أ- أساليب الاهتلاك

التي تنص عليها (ن.م.م) وهي:

✓ **أسلوب القسط الثابت:**

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

ملاحظات:

- إذا تمّ الحصول على الاستثمار (أي التثبيت) خلال السنة وليس في بدايتها، فإنّنا ولحساب فترة الاهتلاك الخاصة بالسنة الأولى (أي الفترة ما بين تاريخ الشراء ونهاية السنة الأولى) نطبق إحدى القاعدتين:[2]

[1]- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 27 شارع الشيخ بلحداد، برج بوعريريج، ط1، 2011، ص 13.

[2]- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 16-17.

أ. نحسب الفترة بالأيام ولنرمز لها (ن'): أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأيام، ويكون قسط الاهتلاك للسنة الأولى يساوي: ت x ع x ن'/360 يوم. (ن') هي عدد الأيام ما بين تاريخ شراء الاستثمار ونهاية السنة، و360 يوم عدد أيام السنة.

ب. نحسب الفترة بالأشهر: أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر بحيث:

د- إذا تم الحصول على التجهيزات ما بين 1 و 15 يوم الأولى من الشهر فإنّ هذا الشهر يحسب ضمن فترة الاهتلاك للسنة الأولى. في المثال أعلاه حسب شهر جويلية ضمن فترة الاهتلاك.

ذ- أما إذا تمّ الحصول على التجهيزات بعد تاريخ 15 من الشهر، فإنّ شهر الشراء لا يحسب ضمن فترة الاهتلاك. في المثال أعلاه، حسبنا أقساط الاهتلاك لكل من السنتين 2000 و 2005 على أساس ستة أشهر.

✓ أسلوب القسط المتناقص:

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن السنوات الأولى من عمر الأصل تستفيد من خدماته بصورة أفضل وبمصاريف تشغيل وصيانة أقل من السنوات الأخيرة[1]، وهو أسلوب ورد في قانون الضرائب المباشرة وتبعا لهذا الأسلوب فإنّ:

ر- معدل الاهتلاك السنوي (ع)= (1÷ن) × 1,5 أو 2 أو 2,5 على التوالي وتبعا لطول فترة استخدام الأصل، 3 أو 4 سنوات، 5 أو 6 سنوات أكثر من 6 سنوات. مثال ذلك وبالنسبة لمعدات فترة استخدامها 5 سنوات يكون (ع)=(1÷5) × 2 = 0.4 أي 40% سنويا، أما إذا كانت فترة الاستخدام 10 سنوات فإنّ (ع)= (1÷10) × 2.5 = 0.25 أي 25%، وهكذا

.التسجيل المحاسبي:

-------- 2000/12/31 --------		
6812 حـ/ مخصصات اهتلاك أصول غ.ج	12000	
2815 حـ/ اهتلاك معدات		12000
قسط الاهتلاك لسنة 2001		

ويتم تسجيل نفس القيد في نهاية السنوات 2001 و 2005 مع مراعاة قيمة القسط.

إنّ (ن.م.م) لم يبين كيفية تطبيق أسلوب الاهتلاك بأقساط متناقصة والأسلوب المطبق أعلاه ورد في قانون الضرائب المباشرة.[2]

[1]- عبد الحي مرعي، أصول المحاسبة المالية، المكتبة المحاسبية، الدار الجامعية، 1989، ص 549.

[2]- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 19-20.

✓ أسلوب القسط المتزايد:

تبعا لهذا الأسلوب فإنّ القسط السنوي (ط)= تكلفة الاستثمار×(ن'÷م) حيث (ن') هي الفترة (عدد السنين) الفاصلة بين تاريخ شراء التجهيزات ... السنة المعينة. أما (م) فهي المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام، مثال ذلك كانت فترة الاستخدام هي 5 سنوات فإنّ (م)=1+2+3+4+5= 15.

وإذا كانت فترة الاستخدام هي 7 سنوات (م)= 1+2+3+4+5+6+7= 28.

إنّ(ن') هي عدد كامل، وبالنسبة للسنة الأولى فإنّ (ن')=1 وهذا دون مراعاة بتاريخ شراء التجهيزات سواء أكان ذلك في بداية السنة أو في الأشر الأخيرة منها وبتعبير آخر نقول أنّنا ولحساب فترة الاهتلاك لا نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب القسط المتزايد.

ملاحظات:

- بالنسبة لأسلوبي الاهتلاك المتناقص والمتزايد، فإنّ قانون الضرائب المباشرة ينص على:

ز- لا يمكن تطبيق هذين الأسلوبين إلا على التجهيزات التي تشارك مباشرة في عملية الإنتاج.

س-لا يمكن تطبيق هذين الأسلوبين إلا في المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي.

ش-إن المؤسسات التي اختارت عن طوعية أحد الأسلوبين لاهتلاك بعض استثماراتها لا يمكنها التراجع عن هذا الاختيار، (أي أن عليها إكمال اهتلاك الاستثمار المعني بنفس الأسلوب).

- إن (ن.م.م) لم يبين تقنية (قاعدة) حساب قسط الاهتلاك السنوي تبعا لكل أسلوب.
- أساليب الاهتلاك المقبولة من قبل إدارة الضرائب حددتها المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ أسلوب الاهتلاك تبعا لحجم الإنتاج:[1]

وهو أحد الأساليب التي تنص عليها (ن.م.م)، ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها ولنرمز له بـ (ك)، ولنرمز لحجم الإنتاج الفعلي السنوي بـ (ك ن).

إن قسط الاهتلاك السنوي=ت×(ك ن÷ك).

التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك يكون في نهاية السنة كما رأينا في الأساليب الأخرى مع مراعاة قيمة القسط الثانوي.[2]

التسجيل المحاسبي لاهتلاك الدورة المالية:

تقيد اهتلاكات

[1]- ملوكة أسماء، المعالجة المحاسبية لتدهور واهتلاك الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي، IAS/IFRS، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، جوان 2012، ص 59.

[2]- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

-------- 2000/12/31 --------		
681 ح/ مخصصات إ.و.و.خ.ق- الأصول غير الجارية	××××	
682 ح/ مخصصات إ.و.و.خ.ق- في حالة امتياز	××××	
2815 ح/ مخصصات إ.و.و.خ.ق- في حالة امتياز		××××
2818 ح/ التثبيتات العينية الأخرى		××××
2823 ح/ اهتلاك القيم الثابتة تحت الامتياز المباني		××××
تسجيل الاهتلاكات		

المطلبالثاني: خسائر قيمة التثبيتات

بتطبيق قواعد المحاسبة وفقن.م.م على المؤسسة أن تقوم بتاريخ كل جرد بالنسبة لكل تثبيت قابل للاهتلاك أو غير قابل للاهتلاك بالتأكيد إذا كان يوجد مؤشر على أن التثبيت المعني فقد قيمته بصورة معتبرة، من أجل التأكيد من ذلك يجب القيام باختبار للخسارة القيمة، وذلك بهدف تحديد وجود I-II- **خسارة القيمة، وتحديد مبلغ هذه الخسارة.**[1]

1- الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتاتPertes de valeur sur immobilisations

يتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب نفس مستوى حسابات التثبيتات:

أ- 209 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles

ب- 291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية Pertes de valeur sur immobilisations corporelles

ت- 292 خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز Pertes de valeur sur immobilisations mises en concession

ث- 293 خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها Pertes de valeur sur immobilisations en cours

ج- 296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات

Pertes de valeur sur participations et créances rattachées à participations

ح- 297 خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة

[1]- خالف محمد، مرجع سبق ذكره، ص 19.

Pertes de valeur sur autres titres immobilises

خ- 298 خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة

Pertes de valeur sur autres actifs financiers immobilises

II - تعريف خسارة القيمة:

هي مبلغ القيمة المحاسبية للتثبيت على قيمة الواجبة التحصيل أو القابلة للتحصيل.

1. تحديد خسارة القيمة:

تحدد الخسارة في قيمة التثبيت بالفرق بين القيمة الصافية المحاسبية له وقيمته القابلة للتحصيل وبهدف التبسيط تعتبر القيمة القابلة للتحصيل من أي تثبيت هي سعر البيع الصافي له، ويقصد به المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع هذا التثبيت مع طرح منه تكاليف الخروج.

خسارة القيمة (pertes de valeur)= القيمة المحاسبية الصافية (VNC)–القيمة القابلة للتحصيل

سعر البيع الصافي (PVN)= سعر البيع (PV)– تكاليف الخروج

2. التسجيل المحاسبي لخسارة قيمة التثبيتات:

عند ثبوت القيمة لأحد التثبيتات، يتم جعل الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات دائنا وبمبلغ الخسارة ومن جهة أخرى يجعل 68 المخصصات للاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة مدينا بنفس المبلغ ويظهر التسجيل كما يلي:[1]

-------- 2000/12/31 --------		
× 68 حـ/ مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة	××××	
× 29 حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات		××××
تسجيل خسارة القيمة		

يمكن استعمال الحسابات الفرعية التالية:

✓ بالنسبة لحساب 68:

حـ/ 681 المخصصات للاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة – الأصول غير الجارية.

حـ/ 686 المخصصات للاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة – الأصول المالية.

✓ بالنسبة لحساب 29:

[1]– خالف محمد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ح/ 290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية.

ح/ 291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية.

ح/ 296 خسائر القيمة عن المساهمات ولحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات.

3. إعادة تسوية حساب خسارة القيمة:

يتم إعادة تسوية خسارة القيمة في نهاية كل سنة كما يلي:

أ- زيادة مبلغ خسارة القيمة:

-------- 2000/12/31 --------		
× 68 ح/ مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر أ.غ.ج	××××	
× 29 ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		××××
تسجيل خسارة القيمة		

ب- إلغاء خسارة القيمة:

-------- 2000/12/31 --------		
× 29 ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات	××××	
78 ح/ الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		××××
تسجيل استرجاع خسارة القيمة عن التثبيتات		

ملاحظة: يمكن استعمال الحساب الفرعي لحساب 78 وهو ح/ 781 الاسترجاعات عن الخسائر القيمة والمؤونات الأصول غير الجارية.

4. إظهار الاهتلاك وخسارة القيمة في الميزانية:

يظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة.

الأصول	الإجمالي N	الاهتلاكاتوالمؤونات N	الصافي N	الصافي N-1
التثبيتات العينية	××××××	×××× + ××××	××××××	××××××

المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات:

عند التنازل عن تثبيت ما أو بيع هذا التثبيت، ويجب تحويل حساب الاهتلاك المتعلق به، وكذلك حساب خسارة والقيمة المتعلق به في حال وجودها إلى حساب التثبيت المعني (حساب 21).

I- حساب التثبيت 21

1- يشكل تحويل حساب الاهتلاك وكذا خسارة القيمة إلى حساب التثبيت المعني انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج.

2- إن عملية التنازل عن التثبيتات مهما كانت، هي عملية استثنائية في حياة المؤسسة، وإما تنتهي بفائض قيمة أو ناقص قيمة.

II - التسجيل المحاسبي:

1. تسجيل التنازل عن التثبيتات العينية:[1]

1.1 في حالة فائض قيمة:

فائض القيمة (حـ/ 752)= مبلغ البيع + (حـ/ 281 + حـ/ 291)- القيمة الأصلية (حـ/ 21)

-------- تاريخ التنازل --------		
462 حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	××××	
أو	مبلغ البيع	
512 حـ/ البنوك والحسابات الجارية	اهتلاكات	
281 حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية	متراكمة	القيمة
291 حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	خسارة القيمة	الأصلية
21 حـ/ التثبيت العيني		فائض
752 حـ/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		القيمة
<u>تسجيل عمليات التنازل عن تثبيت عيني مع فائض قيمة</u>		

2.1 في حالة ناقص قيمة:

فائض القيمة (حـ/ 752)= مبلغ البيع + (حـ/ 281 + حـ/ 291)- القيمة الأصلية (حـ/ 21)

[1]- خالف محمد، مرجع سبق ذكره، ص 23.

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

ملاحظة: قبل التسجيل عملية التنازل يتم أولا تسجيل الاهتلاك المكمل لسنة التنازل إن وجد بنفس الطريقة التي رأيناها سابقا في تسجيل الاهتلاكات.

2. تسجيل التنازل عن سندات المساهمة:

تسجل سندات المساهمة ضمن التثبيتات المالية في حساب 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات وتسجل عملية التنازل عن سندات المساهمة وفقا للحالتين التاليتين:[1]

[1]- خالف محمد، مرجع سبق ذكره، ص 26.

1-2–حالة التنازل بفائض قيمة:

-------- تاريخ التنازل --------		
512 حـ/ البنوك والحسابات الجارية	مبلغ التنازل	
296 حـ/ خ ق عن المساهمات والحسابات الدائنة م بالمساهمات	خسائر ق متراكمة	فائض القيمة
26 حـ/ المساهمات والحسابات الدائنة م بالمساهمات		القيمة الأصلية
767 حـ/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول م		
تسجيل عمليات التنازل عن سندات المساهمة مع فائض قيمة		

2.2 حالة التنازل بناقص قيمة:

-------- تاريخ التنازل --------		
512 حـ/ البنوك والحسابات الجارية	مبلغ التنازل	
296 حـ/ خ ق عن المساهمات والحسابات الدائنة م بالمساهمات	خسائر ق متراكمة	
667 حـ/ الخسائر الصافية عن عمليات بيع الأصول	ناقص القيمة	تكلفة الحيازة
26 حـ/ المساهمات والحسابات الدائنة م بالمساهمات		
تسجيل عمليات التنازل عن سندات المساهمة مع ناقص قيمة		

خاتمة الفصل الاول:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مختلف المعالجات المحاسبية للتثبيتات العينية والمعنوية وفقا للنظام المحاسبي والمالي الجديد، حيث تبين لنا أن هناك مجموعة من المسائل الرئيسية في محاسبة التثبيتات يجب أن تأخذ بعين الاعتبار، تتمثل في: توقيت الاعتراف بالتثبيت الذي لا يتم إلا إذا توفرت مقاييس معينة، تحديد قيمتها المدرجة وأعباء الامتلاك والتي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة، وكذا المعالجة المحاسبية لهذا التدني ومختلف الافصاحات المتعلقة بها كالاهتلاكات و نقص قيمة التثبيتات خاصة المالية باعتبارها قيم السندات التي تتأثر قيمتها على حسب السوق .

الفصل الثاني: الاطار العام للنظام المحاسبي المالي

مقدمة الفصل:

لقد عرفت الجزائر اصدار النظام المحاسبي المالي الذي يعوض و يلغي المخطط المحاسبي الوطني الصادرة في 1975 و ذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة و تكريس لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق .

و في هذا السياق أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم و الوضع الاقتصادي المحيطة به ، ولا يستجيب الى احتياجات المستثمرين وخاصة الاستثمار الاجنبي ، ولذلك أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي مالي يواكب تلك التطورات و قادر على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين.

و منذ سنة 2010 أصبح الزامي على المؤسسات التي تنشط في الجزائر ان تلتزم بتطبيق قواعد و نصوص النظام المحاسبي المالي ،ومن خلال النظر الى اهم التغيرات التي جاء بها على مستوى المبادئ و الطرق المحاسبية و كذلك الاهداف المحددة ، ندرك مدى حرص الدولة على خدمة الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية و في هذا الفصل سنتناول اهم النقاط التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و مدى توافقها مع المرجعية الدولية في المعالجة المحاسبية من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الثالث: اثر التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية الدولية في المعالجة المحاسبية

الفصل الثاني: الاطار العام للنظام المحاسبي المالي

المبحث الأول :مدخل إلى النظام المحاسبي المالي.

بغرض القضاء على النقائص التي كان يحتويها المخطط المحاسبي الوطني و تطوير النصوص المحاسبية، شرعت وزارة المالية في إصلاحه، حيث انبثق عنه القانون المتضمن للنظام المحاسبي المالي المبني على قواعد محاسبية دولية.

المطلب الأول : نشأة النظام المحاسبي المالي الجديد.

أولا : أسباب تغيير النظام المحاسبي المالي[1]

يهدف النظام المحاسبي المالي الجديد الذي تم تبنيه وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الجزائرية و التي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر و بشكل خاص التزاماتها الأخيرة و المتمثلة في الشراكة الأوربية و الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية (OMC) التي تفضل اعتماد هذه المعايير بالنسبة للدول الأعضاء، إضافة إلى ذلك في إطار عملية خصخصة المؤسسات وجدت هذه الأخيرة صعوبات كبيرة لتقييم أصولها حسب قيمتها الحقيقية في السوق لانعدام شفافية وضع الحسابات من جهة و من جهة أخرى لفقدان الصرامة و الانضباط المحاسبي و هذا ما أثبته الفضائح المالية لعدة مؤسسات.

كما يهدف هذا النظام لتلبية حاجات المستخدمين للمعلومات المالية و المحاسبية و خاصة المستثمرين الوطنيين و الدوليين الذي يقف اختلاف الطرق المحاسبية كحجرة عثرة أمامه، كذلك فقد مارسا هذين الأخيرين ضغطا اقتصاديا على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 75 35 الذي أخذ في ظل اقتصاد مخطط و بقى 30 سنة دون تعديل بالرغم من النقائص التي كان يعانيها و التي تمس كل جوانبه إبتداءا من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم و تصنيف الحسابات.

كل هذه الأسباب و غيرها أجبرت الجزائر على التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يعد قادرا على مواكبة التطورات الاقتصادية و آثار العولمة و تعويضه بنظام محاسبي جديد ذو مرجعية دولية.

ثانيا :مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي الجديد.

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني و التي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء المحاسبين الفرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، .الجزائر، 2008 ، ص13

المخطط المحاسبي الوطني وتحويله إلى نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملين الاقتصاديين وقد مرت هذه العملية بأربعة مراحل وهي[1] :

المرحلة 1 : تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN

المرحلة 2 : إعداد مشروع نظام محاسبي جديد.

المرحلة 3 : التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية.

المرحلة 4 : المساعدة على تحسين تنظيم و عمل المجلس الوطني للمحاسبة.

و في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة و هي:

الخيار الأول :الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، و حصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية المسايرة للتغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر.

الخيار الثاني :الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنيته و هيكله، و العمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية.

الخيار الثالث :يتمثل في إنجاز نسخة جديدة بشكل حديث للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرستها هيئة المعايير المحاسبة الدولية (IASC).

الاختيار الجزائري للإصلاح[2]

بعد تقديم الخيارات الثلاثة المقترحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، باختيار الخيار الثالث المتعلق بمعايير المحاسبة الدولية و الذي يشكل تحولا كاملا بالنسبة للنظام القديم.

و كما سبق أن ذكرنا فإن البنك العالمي و الصندوق النقد الدولي يفضلون تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تعتمد على مواردها، حيث قام البنك العالمي بتمويل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر و الذي كان له أثر على الخيار الجزائري للتغيير الجذري لاتجاه الإصلاح.

تمت دراسة المشروع الجديد و أخذه بعين الإعتبار بداية من 12 جويلية 2006 في مجلس الحكومة و هذا المشروع يأخذ مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدولية IFRS و الذي يأخذ الأوجه التالية :

---

[1] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004 ، ص172 -173.

[2] Samir merouani, le projet du nouveau system comptable financier Algérien, mémoire de magistère, ESC, année 2006/2007, P 70.

الفصل الثاني: الاطار العام للنظام المحاسبي المالي

- الإطار المفاهيمي (تعريف و مجال التطبيق، مستعملو القوائم المالية، طبيعة و أهداف القوائم المالية، القواعد و المبادئ الأساسية للمحاسبة)
- القواعد العامة و الخاصة بالتقييم و التسجيل المحاسبي .
- عرض القوائم المالية (الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال و الملاحق)
- مدونة و سير الحسابات .
- تنظيم المحاسبة (التنظيم و المراقبة، عدم المساس بالتسجيلات المحاسبية، الدفاتر المحاسبية، إثبات و حفظ المستندات المحاسبية)

المطلب الثاني : تعريف و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق و عولمة للاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية، على عكس المخطط الوطني للمحاسبة الذي يستجيب لمتطلبات إدارية و جبائية و الاقتصاد المخطط.

أولا : تعريف النظام المحاسبي المالي.

1- من الناحية الاقتصادية:

عرف القانون07 /11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 3 منه و سعى في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة يتم تصنيفها، تقييمها وتسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية و ممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1]

2- من الناحية القانونية:

نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المحاسبية و المالية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها[2].

---

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

[2] عاشور كتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر (IAS/IFRS) مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، .2 العدد السادس، الجزائر، ص290

و يهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي و كذا شروط وكيفيات تطبيقه و يشتمل على:

- ✓ إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعيIFRS
- ✓ مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد .
- ✓ مفاهيم و قواعد تقييم الأصول و الخصوم، الأعباء و النواتج و المعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل الأصناف.
- ✓ أشكال القوائم المالية .
- ✓ قواعد استعمال الحسابات.
- ✓ النظام الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة.

ثانيا: مجال التطبيق.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد2 ،4،5 من القانون07 /11 المؤرخ في 25 نوفمبر2009 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي[1]:

-كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، حيث يلزم الهيئات التالية بمسك محاسبة مالية و هم:

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- ✓ التعاونيات .
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- ✓ كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

-كما يمكن للهيئات التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تحدد شروط و كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، و يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

المطلب الثالث :أهداف النظام المحاسبي المالي.

من أهم أهداف المرجع الجديد ما يلي[2]:

- ❖ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية الدولية .

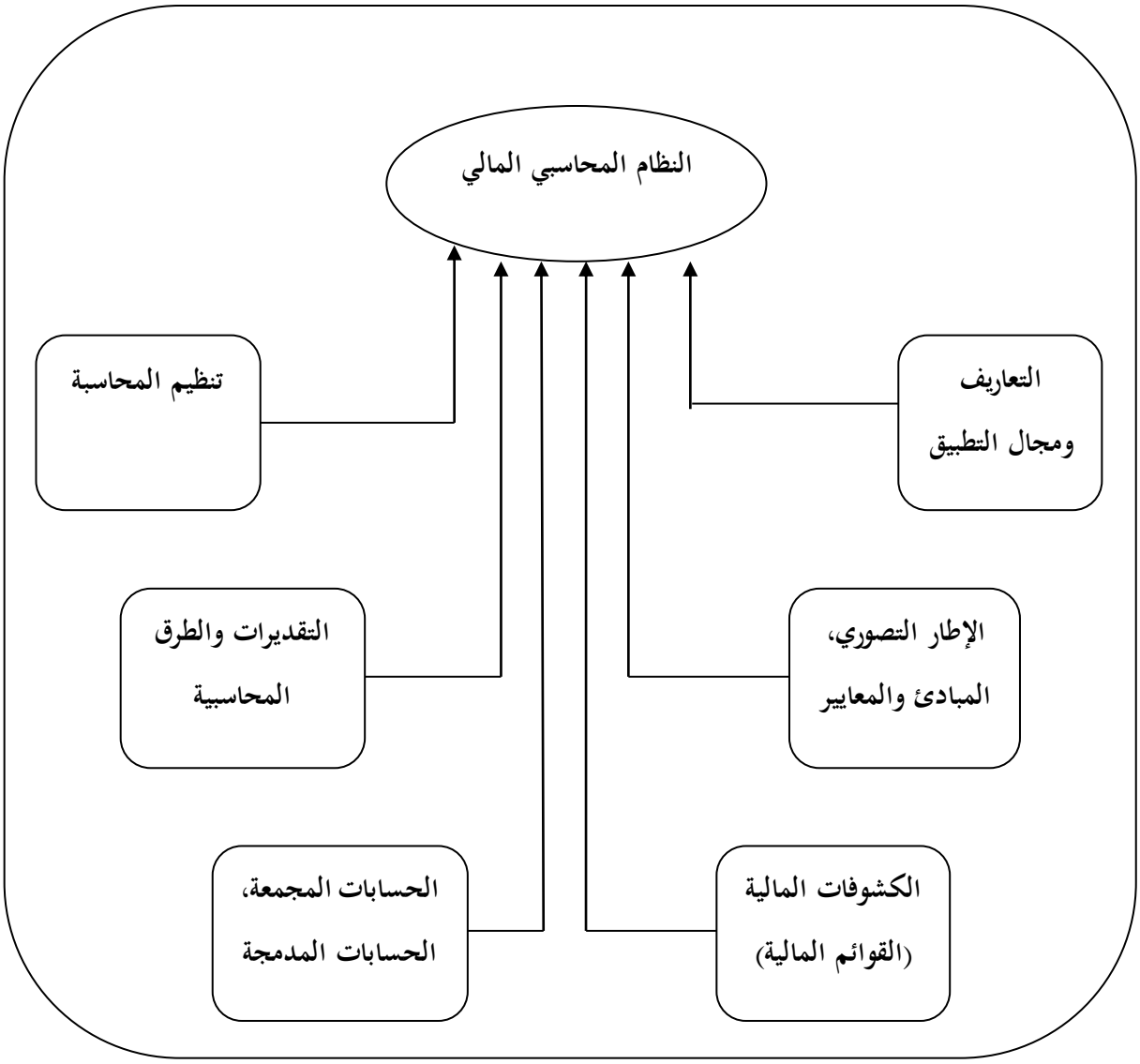
---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 74 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، مرجع سابق، ص3

[2] عاشور كتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر (IAS/IFRS) مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، .2 العدد السادس، الجزائر، ص 292

- ❖ الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام .
- ❖ الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية و المعالجات المختلفة.
- ❖ تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- ❖ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات .
- ❖ محاولة جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية، و تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية و التجارية العالمية.
- ❖ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- ❖ التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي.
- ❖ المساعدة على نمو و مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير.
- ❖ تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين و المستعملين الآخرين كالمستخدمين و الدائنين حول مصداقيتها و شرعيتها و شفافيتها.
- ❖ نشر معلومات كافية و صحيحة موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- ❖ المساعدة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية، المصداقية و السرعة المرضية.
- ❖ توفير ترقية للتعليم المحاسبي و التسيير ترتكز على قواعد مشتركة.
- ❖ يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية.
- ❖ تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- ❖ يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.

الشكل (3): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: محمد الهادي ضيف الله وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 5.

المطلب الرابع : مميزات و خصائص النظام المحاسبي المالي.

أولا :المميزات.

يمتاز النظام الجديد بثلاث ميزات و هي [1]:

[1] حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر 2010 ، ص22

- ❖ اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر و إنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية ، المالية للمؤسسة، و من بين ثلاث مرجعيات محاسبية أروبية، أمريكية IAS/IFRS اختار هذا الأخير.
- ❖ احتوائه على نصوص صريحة و واضحة لمبادئ و قواعد التسجيل و لطرق التقييم و إعداد القوائم، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية و اللاإرادية.
- ❖ يوفر معلومات مالية واضحة، و متوافقة قابلة للمقارنة و أخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين.

ثانيا :الخصائص

هناك مجموعة من العناصر تمثل أهم خصائص النظام المحاسبي المالي و هي:

- ❖ معدة لمصلحة المستثمرين .
- ❖ إعداد المرجع بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي.
- ❖ معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي إطار مفاهيمي و ليس قواعد.
- ❖ تنميط شامل في نفس الوقت للقواعد المحاسبية و عناصر المعلومة المالية من ملحق، تقارير التسيير.
- ❖ تطبيق إجباري لكل المعايير و كل التفسيرات .
- ❖ أولوية الميزانية على حساب النتيجة و أهمية الملحقات .
- ❖ إدخال مفهوم القيمة العادلة أو الصحيحة و التي تعوض التكلفة التاريخية في عملية.
- ❖ تقييم الأصول و الخصوم بقيمتها العادلة أو الصحيحة و هي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات و ذلك بغية معرفة و تقدير جيد لذمة المؤسسة.
- ❖ إدخال مفهوم التحيين و التي تهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن من الأصل على عملية تقييم الأصول و الخصوم.
- ❖ تفوق الجوهر على الشكل و التطبيق بأثر رجعي.

الفصل الثاني: الاطار العام للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

المطلب الأول: الأصول المعنوية

لقد تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى الأصول المعنوية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة أو الكيان بالأصل إذا توافرت مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها.

I - تعريف

هي أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس يحتفظ به لإستخدامه في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره لآخرين أو لأغراض إدارية كبراءة إختراع، رخص إستغلال وغيرها.[1]

II- المصطلحات المتعلقة بالأصول المعنوية

- **البحث :** يهدف إلى الحصول على المعرفة و إدراك علمي أو تقني.

- **التطوير :** هو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى أو نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد أو أدوات أو منتوجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

- **الإطفاء :** هو التحميل المنتظم للمبلغ القابل للإطفاء لأصل معنوي على مدى عمره الإقتصادي.

- **المبلغ القابل للإطفاء:** وهو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر بديل للتكلفة بحذف القيمة المتبقية في آخر العمر الاقتصادي للأصل.

- **العمر الإقتصادي :** هو إما

  - الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها إستخدام الكيان للأصل.
  - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل.

- **القيمة المتبقية لأصل :** هي صافي المبلغ الذي يتوقع الكيان الحصول عليه لأصل ما في نهاية العمر الإقتصادي بعد خصم التكاليف المتوقعة ما بعد الإستهلاك.

- **القيمة العادلة لأصل :** هي المبلغ الذي يمكن مقابله إستبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة و راغبة في عملية بين أطراف محايدة.

- **السوق النشط :** هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية :

- العناصر التي يتم المتاجرة بها متجانسة.

- من الممكن أن يوجد في أي وقت مشترون قادرون و راغبون.
- الأسعار المتوفرة للجمهور.

- خسارة الإنخفاض في القيمة :

هي مقدار انخفاض المبلغ القابل للاسترداد عن القيمة المسجلة للأصل.

- المبلغ المسجل :

و هو المبلغ المعترف به كقيمة الأصل في الميزانية بعد خصم أي إطفاء متراكم و خسائر الإنخفاض المتراكم في القيمة لذلك الأصل.

III- الاعتراف بأصل معنوي و قياسه

يعترف به فقط في الحالات التالية :

- إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية.
- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق و صادق.
- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناءا على افتراضات معقولة و مدعمة.
- يجب قياس قيمة الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته.

المطلب الثاني: الأصول العينية

لقد خصص المعيار رقم 16 من المعايير المحاسبية الدولية للأصول العينية، حيث يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات.

إن المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات تتمثل في : توقيت الاعتراف بالموجودات، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الامتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني

I- تعريف

إن التثبيتات العينية هي الموجودات الملموسة خلاف ما شاهدنا أثناء التطرق إلى التثبيتات المعنوية وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات و المنشآت و المعدات و المؤسسة تمتلكها إما :

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

2- المصطلحات المتعلقة بالأصول أو التثبيتات العينية

- هناك مصطلحات أخرى مختلفة نوعا ما عن المصطلحات التي عهدناها مع المخطط الوطني المحاسبي ينبغي إدراجها و هي كالآتي :

- **الاهتلاك** : هو التوزيع المنتظم للقيمة الخاضعة للاهتلاك من الأصول على مدار عمرها الإقتصادي.

- **القيمة الخاضعة للاهتلاك** : هي تكلفة الأصول، أو القيمة البديلة للتكلفة المسجلة في القوائم المالية مطروحا منها القيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإقتصادي.

- **العمر الإنتاجي** : هو إما:

- الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها إستخدام الموجودات من قبل المنشأة.
- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الموجودات.

- **التكلفة** : هي قيمة النقد أو ما يعادله المدفوع أو القيمة العادلة لأي موجودات أخرى قدمت للحصول على الموجودات، وذلك بتاريخ شراء أو إنشاء الموجودات.

- **القيمة المتبقية** : هي المبلغ الذي يتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل الموجودات في نهاية عمرها الإنتاجي وذلك بعد تنزيل تكاليف التخلص منها.

- ***القيمة العادلة*** : هي القيمة التي يتم على أساسها تبادل الموجودات بين أطراف ذات معرفة ورغبة في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير.

- **القيمة المدرجة** : هي القيمة التي تظهر بها الموجودات في الميزانية العمومية بعد تنزيل الإهتلاك المتراكم المتعلق بتلك الموجودات.

- **القيمة القابلة للاسترداد:** هي القيمة التي يتوقع الكيان استرجاعها من استخدام الأصول مستقبلاً بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الاستبعاد.

المطلب الثالث: الأصول المالية (التثبيتات المالية)

I- تعريف

تتمثل التثبيتات المالية أساسا في سندات المساهمة وحافظة السندات الأخرى، لا ينوي الكيان التخلي عنها ويفترض أن تبقى في حوزته لمدة طويلة ولقد خصص المخطط المحاسبي المالي الجديد ح/27 لكي يضم هذه الحافظة بمختلف حالاتها حيث قسم هذا الحساب الرئيسي إلى مجموعة من الحسابات وهي:

ح/271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة

ح/272: السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم).

ح/ 273: السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة.

ح/ 274: القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل.

ح/ 275: الودائع والكفالات المدفوعة.

ح/ 276: الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة.

ح/ 279: ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مثبتة غير مسددة.

هذه الأصول المالية يجب أن تكون في الأصل مقيمة بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لإقتناء الأصل.

المبحث الثالث: اثر التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية الدولية في المعالجة المحاسبية

ان الاصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر يهدف بالأساس الى ادماج المعايير الدولية للمحاسبة في النظام المحاسبي المالي الجزائري .الذي حل محل المخطط المحاسبي المطبق منذ 1976 . و بالتالي فان هذا التغيير سيسفر عن اثر ايجابي اي تمكن النظام من تحقيق الهداف المنوطة به بالإضافة الى الأثر السلبي الناتج عن التوافق الدولي .

المطلب الأول: مزايا النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطط المحاسبي المطبق سابقا

من خلال معظم الدراسات الأكاديمية المتعلقة بالمقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي السابق المطبق منذ 1976 الى غاية 2009 ،اتضح أنه لا تكاد توجد نقاط تشابه في معالجة التثبيتات بين المخطط و النظام المحاسبي المالي ،لذا سنعرض فيما يلي تمكن النظام الجديد من تغطية نقائص المخطط المحاسبي الوطني مع ابراز نقاط اختلاف بينهما.

I - النقائص العديدة الخاصة بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات في المخطط المحاسبي الوطني

و يمكن ان نلخص أهمها في النقاط التالية:

1- تم احترام مبدأ درجة السيولة في تقسيم أصول الميزانية التي أصبحت تسهل عملية التحليل المالي و يظهر ذلك في سندات المساهمة التي كانت في صنف الحقوق حسب المخطط المحاسبي الوطني و أصبحت في النظام المحاسبي المالي ضمن التثبيتات تحت عنوان التثبيتات المالية.
2- ادرج النظام المحاسبي المالي حسابات في ألاصول الثابتة توضع فيها مبالغ التثبيتات التي لم يتم ذكرها في الدليل المحاسبي،وهو الشيئ الذي كان يعتبر من نقائص المخطط المحاسبي الوطني حيث نجد في النظام المحاسبي المالي :

الحساب 208 : "التثبيتات المعنوية الأخرى"

الحساب 218:"التثبيتات المادية الأخرى"

الحساب 276:" التثبيتات المالية الأخرى"

3- بالإضافة ان النظام المحاسبي أدرج حسابات جديدة كان المخطط يفتقد اليها (كحساب تنازل عن التثبيتات على الحساب)، و بالتالي قلل من عملية الاجتهاد في ايجاد التسجيل الصحيح بين المحاسبين.

4- قام النظام المحاسبي المالي بمعالجة العمليات التي تجاوزها المخطط المحاسبي الوطني مثل حيازة الاستثمارات على شكل امتياز، العمليات المنجزة في اطار عقد الاجار التمويلي ،بناء العقارات على اراضي الغير .....الخ

5- كما عالج النظام المحاسبي المالي العمليات التي كانت غامضة في المخطط المحاسبي الوطني مثل اين تسجيل أعمال الصيانة الكبرى ؟ أين تضاف تكلفة اقتناء محركات جديدة ؟ [1] وذلك عن طريق تحديد النظام المحاسبي المالي لشروط الاعتراف بالتكاليف اللاحقة و المتعلقة بالتثبيتات في نفقات الدورة أو وجوب تسجيلها ضمن تكاليف الأصل الثابة المرتبط به. بالأضافة أن النظام المحاسبي جاء بمفهوم جديد في التصنيف الصحيح للأصول الثابتة و هو ما يعرف " بالمركبات"[2] الا أن هناك كذلك عمليات غامضة في النظام المحاسبي المالي ،كالتسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات في شكل الامتياز.

6- عدم مواكبة المخطط المحاسبي الوطني للتطور الاقتصادي يظهر في اعتماد المخطط على التكلفة التاريخية في عملية تقييم التثبيتات . في حين هذا المشكل لا يظهر في النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على القيمة العادلة و فحص خسائر قيمة الأصول سنويا من خلال عملية اعادة التقييم بما يتماشى مع السوق.

الا ان الاشكال يطرح في شروط التي ينص عليها النظام من اجل تطبيق اعادة تقييم ،فهي صعبة التطبيق من جهات عديدة كعدم وجود مختصين ذوي كفاءة عالية في تقييم مختلف التثبيتات، بالإضافة الى عدم وجود تداول للاسهم و السندات و هو مايفقد معرفة القيمة العادلة ، بالإضافة الى وجود السوق الموازية و التي تؤثر بشكل كبير على الأسعار

المطلب الثاني: الأثار الايجابية للتوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات

يمككن تحديد الأثر الايجابي للتوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة فيما يخص المعالجة المحاسبية في النقاط التالية:

- عالجت المعايير اختلافات بين المحاسبات الوطنية في مختلف دول العالم ، و في المحاسبة الوطنية بحد ذاتها (مبدأ قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بين المؤسسات على المستوى المحلي)و حتى على مستوى المؤسسة بحد ذاتها (مبدأ الثبات) و من الامثلة عن الاختلافات التي عالجتها بالمعايير هي الايجار التمويلي ففي بعض الأحيان كان يعتبره البعض مصروفا و البعض الاخر أصلا ثابتا دون ضوابط

[1] طارق حمزة ، المخطط المحاسبي الوطني –دراسة تحليلية انتقادية – مذكرة ماجستير ، تخصص نقود و مالية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2004 ص146

[2] وهذا ماينص عليه المعيار المحاسبي الدول 36 " الممتلكات ، التجهيزات و المعدات " فقرة 43 و 44

- قامت بتحديد مفاهيم بنود القوائم المالية و ذلك بسبب الافتقار الى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنيا و دوليا و من أمثلتها تحديد مفهوم الأصول و النفقات .....ألخ
- المعيير الدولية تسمح باعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات مما يشجع على الانفتاح أسواق المال الوطنية و زيادة الاستثمارات المالية و الانتاجية وطنيا و دوليا
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية ، الأمر الذي يرفع كفاءة
- الادارة بالوصول الى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات
- حددت المعايير الدولية الأسس التي يجب أن تعتمد عليها المؤسسة في الاعتراف بالأصل و كذلك كيفية تصنيفه[1] الا انها تركت بعض المرونة في اختيار طرق التصنيف حسب الطبيعة و السيولة .
- التقييم المحاسبي للتثبيات : أصبح تقييم التثبيتات يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية و هو المبدأ السابق ، و نموذج القيمة العادلة و هو من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية ، الذي سمح باعطاء صورة آنية و حقيقية عن قيمة التثبيتات للمؤسسة ، مما يسهل اتخاذ قرارات ملائمة من طرف الادارة و حتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين
- حسب المعايير الدولية تتكون تكلفة التثبيتات من جميع النفقات المباشرة المتعلقة بالاصل الثابت مهما كانت طبيعة النفقة ، فحتى فوائد القروض و تغيرات أسعار الصرف المتعلقة بالاصل الثابت تضاف الى تكلفته، وهذا يمكن من تحديد قيمة الاصل بكل موضوعية و موثوقية و منه الاتجاه نحو محاسبة التكاليف
- غيرت المعايير الدولية منظور الاهتلاكات حيث أصبحت هذه الاخيرة تعكس المنافع الاقتصادية للأصل بدلا من مدة حياته[2]
- من بين النقاط التي أحدثها مجلس المعايير الدولية هو معيار متعلق بخسائر قيمة التثبيتات[3] حيث أصبحت قيمة التثبيتات لا تنخفض بقيمة الاهتلاكات فقط و انما يمكن ان تنخفض كذلك بوجود مؤشرات و منه مواكبة الظروف الاقتصادية و التكنولوجية السائدة .
- عالجت المعايير الدولية نقاط كانت تختلف فيها الأنظمة المحاسبة في مختلف دول العالم ، أو لم تتطرق اليها و منها معالجة مختلف عقود الايجار[4] متى يمكن الاعتراف بالنفقات الكبرى عاى انها أصول ثابتة، أين يتم تصنيف الأصول المادية المستخدمة لغرض مالي ،كيف يتم معالجة الممتلكات

[1] Robert Obert,la nouvelle présentation des états financiers, selon IASB/FASB, Revue française de comptabilité,N°417,2009P4

[2] Hervé Stolowy et autres, comptabilité et analyses financière,Ed ;De Boeck, Paris ,france,2006,P327

[3] المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة التثبيتات"

[4] حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي 17 "عقود الايجار"

الناتجة عن التكنولوجيا الحديثة كمواقع الانترنيت .....الخ. ومنه غطت هذه المعايير ثغرات عديدة في معالجة التثبيتات.

- اهتمت المعايير الدولية كثيرا بمحاسبة الشركات المجمعة (الفروع، مؤسسات الشراكة) التي برزت الى الوجود في الوقت الحالي .حيث تم تعديل المعايير المتعلقة بالأدوات المالية و المساهمات في شركات أخرى بما تقتضيه الحاجة و بالتالي برزت المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية .

أخيرا نستنتج ان التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية المحاسبة الدولية،يهدف الى مواكبة التطور على المستوى الاقتصادي و المالي العالمي و توصيل المعلومات الدقيقة الى مستخدميها لاتخاذ القرارات الملائمة

المطلب الثالث: الاثر السلبي لتوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات

مهما كان للمعايير الدولية من مزايا في المعالجة المحاسبية للتثبيتات فلا بد من وجود نقائص أو ثغرات ،و بالتالي نقائص في النظام المحاسبي المالي الذي تم اعداده استنادا الى هذه المعايير.

و يمكن تلخيص الأثر السلبي للتوافق بين النظام و المعايير فيما يلي :

- ان الهدف الرئيسي للمعايير الدولية هو التنقليل من الاختلافات ،و ان كانت تتصف المعالجة المحاسبية حسب المعايير بالمرونة في الكثير من الأحيان كاختيار طرق تصنيف الاصول ،طرق التقييم الا في حالة وجود شروط معينة بالاضافة الى عرض و الافصاح هذه البدائل يمكن خلق نوع آخر من الاختلاف
- الهيئة المصدرة للمعايير الدولية IASB [1]معظم اعضائها دول متطورة ، فهل عند صدور معايير ياخذ في الحسبان ظروف الدول النامية.حيث تنص المعايير الدولية بمعالجة فقدان قيمة التثبيتات بمعدل التحديث ،فهل هذا المعدل هو معبر عن الواقع و في متناول المحاسب في الدول النامية مثل الجزائر؟
- حسب المعايير الدولية لا يغترف بنفقات البحث على اساس تثبيتات[2] و منه هذه النفقات تحمل على دورة محاسبة واحدة كأعباء رغم مبالغها الضخمة و هذا يؤثر على نتيجة الدورة مع العلم انه في كثير من الاحيان سيكون لهذه النفقات مردود على المدى البعيد كنفقات انشاء المؤسسة

[1] IASB اختصار لـ: International Accounting Standards Board يعني مجلس معايير المحاسبة الدولية

[2] حسب الفقرة 56 المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 المراجع في سنة 2004

- تنص المعايير على الموثوقية و الدقة في المعلومات الا انها تعتمد في الاهتلاك على تقدير المنافع الاقتصادية للأصل الثابت فهل يجتمع التقدير مع الدقة ؟ بالإضافة الى ادماج نفقات خروج الاصل الثابت ضمن التكلفة الاولية عند الاعتراف بالأصل ،فهل يمكن تحديد هذه النفقات بصورة موثق فيها؟
- تنص المعايير على تقييم بعض الأصول اختياريا بالقيمة العادلة أما البعض الآخر كالأصول المالية تقيم اجباريا على اساس القيمة و القيمة العادلة متعلقة بوجود سوق نشط ، و من شروط هذه الاخيرة وجود منافسة عادلة ،فهل هذا الشرط موجود فعلا حتى فغي أسواق الدول المتطورة؟
- رغم سعي IASB الى جعل المعايير أكثر سهولة و توضيحها الا انه لا يزال مشكل تعدد المعايير IAS و IFRS و التوضيحات SICو IFRIC في معالجة بند واحد من القوائم المالية
- تم انتقاد المحاسبة بالقيمة العادلة التي أجبرت المؤسسات المدرجة في البورصة بالإفصاح عن كل خسائر قيمة السندات و الاسهم و بالتالي ظهور الازمة المالية العالمية[1] وقد صرح بذلك العديد من الجهات ، مجاس الشيوخ ورؤساء ادارات البنوك و شركات عملاقة حيث دعوا الى وقف تطبيق المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة الا ان IASB و FASBدافع كل منهما عن هذا الانتقاد و عرض اسباب الصعف التي أدت الى اضطراب الأسواق المالية و عرض بعض الاجراءات السريعة الواجب اتخاذها لزيادة مرونة الأسواق في المستقبل و الارشاد عن كيفية استخدام القيمة العادلة في ظل الأسواق غير نشطة و في 2008/11/14 أعلن IASBاو FASB بتشكيل لجنة تعالج قضايا اعداد التقارير المالية في ظل الأزمة المالية و نم التوصل الى مايلي :
- ان مجلس معايير المحاسبة الدولية جهة مستقلة ملتزمة نحو العموم بتطوير معايير حتى تجعل القوائم المالية ذات شفافية عالية جدا.
- ان السبب الحقيقي وراء الأزمة المالية الائتمانية يعود الى الممارسات السيئة التي أتبعت في عملية الاقراض، و اقتصر دور المحاسبة على عكس حقيقة الممارسات الاقتصادية للبنوك التي كانت تحت الرأسمالية
- لم يكن لمعيار القيمة العادلة IAS39/IFRS7 دور الا أنها أظهرت الخسائر الحقيقية و لم تساهم فيها و لو كان هناك محاولة لاخفاء الشفافية من خلال عدم استخدام معايير القيمة العادلة ليساهم ذلك في تاجيل ظهور الخسائر و ليس منعها

ان توقف عمليات الاقراض حاليا في ظل الازمة الحالية يعود بشكل رئيسي لفقدان الثقة بين المؤسسات المالية، و دعوة نحو وقف استخدام القيمة العادلة لن يعيد الثقة للسوق و لن يحدث تغيير في عودة عمليات الاقراض لمسارها الطبيعي

اخيرا اعلن مجلس المعايير المحاسبة الدولية على تزويد تعديلات على المعايير الحالية و دلائل ارشاد متخصصة في ظل مختلف الظروف بالإضافة الى احداث تحسينات طويلة الامد على المعايير الدولية و منه من نقائص التوافق المحاسبي هو امكانية مختلف الهيئات المحاسبية في الجزائر من مواكبة هذه التغيرات و ادخال التعديلات على النظام المحاسبي الجزائري كلما اقتصت الضرورة و هذا امر يصعب تحقيقه.

خاتمة الفصل :

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي IAS / IFRS.

حيث أن هذا النظام الجديد يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية بهدف التوافق بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في العمل المحاسبي. وهذا النظام الجديد أملته عدة متغيرات منها ما تعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية

الفصل الثالث : دراسة تطبيقية

مقدمة الفصل

ان النشاط الاقتصادي يتميز حركية دائمة تديرها التثبيتات المختلفة باعتبار هذه الاخيرة العامل الأساسي الذي يسمح للمؤسسة بالتطور و البقاء حيث لا يمكن تصور مؤسسات اقتصادية صناعية من دون تثبيتات ،الشيء الذي يؤدي الى اهلاك الاصل أثناء خدمته و خلال عمره الانتاجي ، كما تنخفض قيمة هذه الاصول اما بسبب الاستعمال أو التطور التكنولوجي ،و لكن ما نلاحظه خصوصا فيما يتعلق بعناصر الاصول (التثبيتات) تكون بياناتها بعيدة نوعا ما عن الحقيقة وهذا في مجال اعادة تقييمها و ايضا على اي اساس يتم ذلك و لهذا سوف نتطرق في هذا الفصل الى ثلاث مباحث و هما:

المبحث الأول :تقديم الصندوق الوطني للتامين عن البطالة

المبحث الثاني :المعالجة المحاسبية للأصول

المبحث الثالث : دراسة حالات

الفصل الثالث : دراسة تطبيقية

المبحث الاول :تقديم عام للصندوق الوطني للتامين عن البطالة

سنتطرق من خلال هذا البحث الى تقديم الصندوق الوطني للتامين عن البطالة باعتباره ميدات الدراسة، و لذلك قسمنا هذا المبحث الى

المطلب الاول: التعريف بالصندوق الوطني للتامين عن البطالة

لقد تم إنشاء الصندوق الوطني للتامين عن البطالة سنة 1994 كمؤسسة عمومية للضمان الاجتماعي (تحت وصاية وزارة العمل و التشغيل و الضمان الاجتماعي) تعمل على "تخفيف" الآثار الاجتماعية المتعاقبة الناجمة عن تسريح العمال الأجراء في القطاع الاقتصادي وفقا لمخطط التعديل الهيكلي ، عرف الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة(ص.و.ت.ب) في مساره عّدة مراحل مخصصّة للتكفل بالمهام الجديدة المخوّلة من طرف السلطات العمومية.

المطلب الثاني : مهام الصندوق

للصندوق عدة مهام لمكافحة ظاهرة البطالة يمكننا ان نذكرها في العناصر التالية :

1- تعويض البطالة

إبتداء من سنة 1994 ، شرع الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (ص.و.ت.ب) في تطبيق نظام تعويض البطالة لفائدة العمال الأجراء الذين فقدوا مناصب شغلهم بصفة لا إرادية و لأسباب اقتصادية و تعتبر من مهن الصندوق الأولى ،

دفع تعويض البطالة الذي استفاد منه لغاية أواخر سنة 2006:

• اكثر من 189.830 عاملا مسرحًا من مجموع 201.505 مسجّلاً، أي بنسبة استيفاء 94 بالمائة

• يناهز عدد المستفيدين الذين تّم توقيف تعويضاتهم جراء عودتهم إلى العمل بعقود محدّدة المدّة أو بقاءهم بالمؤسّسات المؤهلة للتصفية 5.275 مستفيدًا

• أكبر موجة تسجيل في نظام التأمين عن البطالة تّمت في الفترة الممتدّة بين سنتي 1996 و1999 التي سايرت تنفيذ إجراءات مخطط التعديل الهيكلي ، عند ذاك ، بدء منحنى الانتساب في التقلص

:الإجراءات الاحتياطية

انطلاقا من سنة 1998 إلى غاية سنة 2004 ، قام الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة(ص و ت ب) بتنفيذ إجراءات احتياطية بإعادة إدماج البطالين المستفيدين عن طريق المرافقة في البحث عن الشغل و المساعدة على العمل الحرّ تحت رعاية مستخدمين تّم توظيفهم و تكوينهم خصيصا ليصبحوا مستشارين– منشطين على مستوى مراكز مزودة بتجهيزات و معّدات مخصصّة لهذا الشأن

بهذا تمّ تسجيل النتائج الآتية

- اكثر من 11.583 بطّالا تّم تكوينهم من طرف المستشارتين - المنشطين في مجال تقنيات البحث عن الشغل
- اكثر من 2.311 بطالا تمت مرافقتهم في إحداث مؤسّساتهم المصّغرة
- اكثر من 12.780 بطّالا تابعوا منذ سنة 1998 تكوينات لإكتساب معارف جديدة تؤهلهم لإعادة الإدماج في حياتهم المهنية
- منذ سنة 2004 ، و بتقلّص عدد المسجّلين في نظام التأمين عن البطالة ، تّم تسطير التكوين بإعادة التأهيل لصالح البطالين ذوي المشاريع و المؤسّسات المدمجة في إجراءات ترقية التشغيل

2- اجهزة دعم المشاريع

في إطار مخطط دعم التنمية الاقتصادية و تطبيق برنامج رئيس الجمهورية، الخاص بمحاربة البطالة و عدم الاستقرار، عكف الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، إنطلاقا من سنة 2004 أولويا، على تنفيذ جهاز دعم إحداث النشاط لفائدة البطالين ذوي المشاريع لبالغين ما بين خمسة و ثلاثين (35) و خمسين(50) سنة، لغاية شهر جوان 2010وإبتداءا من سنة 2010، سمحت الإجراءات الجديدة المتخذة لفائدة الفئة الاجتماعية التي يتراوح عمرها ما بين ثلاثين (30) و خمسين (50) سنة الالتحاق بالجهاز، بمزايا متعددة منها مبلغ الاستثمار الإجمالي الذي أصبح في حدود عشرة (10) ملايين دج بعدما كان لا يتعدى خمسة (05) ملايين دج و كذا إمكانية توسيع إمكانات إنتاج السلع و الخدمات لذوي المشاريع الناشطين

المطلب الثالث :التنظيم و التوزيع

تحت وصاية وزارة العمل و التشغيل و الضّمان الاجتماعي ، يعمل الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (ص.و.ت.ب) بتعداد يناهز1497 أجيرا، موزعًا إقليميا عبر:

- مقر المديرية العامّة
- ثلاثة عشر (13) وكالة جهوية
- ثماني و أربعين (48) وكالة ولائية

لكلّ وكالة جهوية وكالة أو عدّة وكالات ولائية فرعية

للمساعدة على العودة إلى العمل، شرع الصندوق في بعث إجراءات احتياطية بإنشاء هيئات تابعة للوكالات الجهوية بما في ذلك

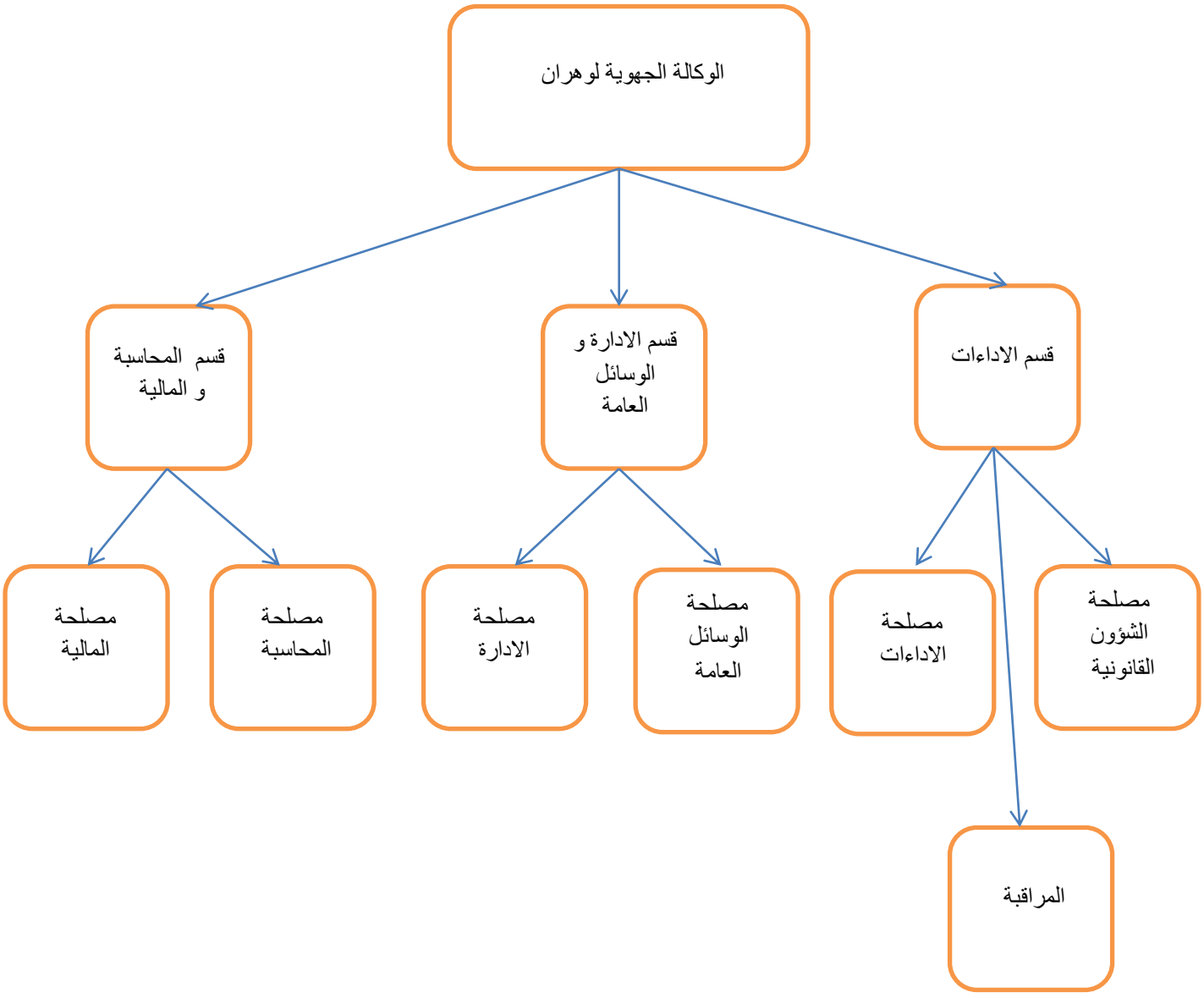
- إثنا وعشرون (22) مركزاً للبحث عن شغل (م.ب.ش)
- ثماني وأربعون (48) مركزًا لدعم العمل الحرّ (م.د.ع.ح)

(2) جدول المديريات الجهوية و وكالاتها

الوكالات	عدد الوكالات	الوكالات الجهوية
الجزائر	1	الجزائر
عنابة	6	قالمة ، الطارف ، تبسة ، سوق هراس ، سكيكدة
باتنة	4	باتنة ، خنشلة ، بسكرة ، أم البوقي
بشار	4	بشار ، أدرار، تندوف ، البيض
البليدة	3	البليدة ، تيبازة ، المدية
الشلف	3	الشلف ، الجلفة ، عين الدفلة
قسنطينة	3	قسنطينة ، جيجل ، ميلة
وهران	3	وهران ،غليزان، مستغانم
ورقلة	6	ورقلة ، غرداية، الأغواط، الواد ، تمنراست ، إليزي
سطيف	4	سطيف، بجاية مسيلة ، برج بوعريريج
سيدي بلعباس	5	سيدي بلعباس ، تلمسان ، سعيد ، نعامة ، عين تيموشنت
تيارت	3	تيارت، معسكر، تسمسيلت

سوف نخص بالدراسة احدى الوكالات الجهوية الا وهي وكالة وهران و التي تضم ثلاث وكالات ولائية وهي وكالة وهران ،وكالة مستغانم، وكالة غيليزان

شكل (3) الهيكل التنظيمي للصندوق الوطني للتامين عن البطالة للوكالة الجهوية



المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول

تعتبر عملية التسجيل المحاسبي للتثبيتات من اهم العمليات الواجب القيام بها بحيث قضت على النقائص التي كان موجود في المخطط الوطني المحاسبي و القضاء على الاجتهادات التي كان يقوم بها المحاسبون في بعض العمليات التي لا يستطعون ادراجها في احدى الحسابات و بالتالي ظهور اختلالات في تسجيلات المحاسبية بين مختلف المؤسسات و بالتالي سوف نتطرق الى عملية التسجيل للتثبيتات وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي .و قبل هذا سنقدم الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة للصندوق (ميزانية، جدول حسابات النتائج،جدول الاهتلاك .....الخ) انظر الملحق ،و انطلاقا من هذه المعلومات سوف نتطرق الى المعالجة المحاسبية في المطلب الثاني

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية

لقد ميز المخطط المحاسبي الجديد بين نوعين من الأصول المعنوية و هي:

I- الأصول المعنوية المولدة بشكل داخلي[1]

المرحلة الأولى : تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها (في المجموعة السادسة)

حيث يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة(أو تقاريرها المالية السابقة)، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق.

المرحلة الثانية : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية

يجعل ح/ 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مدينا إلى الحساب 73 /الإنتاج المثبت و يكون القيد كما يلي :

203		***من ح /مصاريف التنمية القابلة للتثبيت***	XXXX	
	73	***إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية***		XXXX

II- الأصول المعنوية الأخرى

إن تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة(أو تقاريرها المالية السابقة)، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق.

[1] - le système comptable financier, Les Pages Bleues,2008, P:112

مثال 1 :كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية.

وتعالج محاسبيا كما يلي :

204		**من ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها**	**XXXX**	
	5/4	**إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية**		**XXXX**
		(ح/404 ،ح/512 ،ح/515 ، ح53)		

مثال2 : إن تكلفة إنتاج البرمجيات المنشأة في مقابل حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية تعالج بالمراحل الآتية:

المرحلة الأولى : تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها (في المجموعة السادسة)

كما ذكرنا سابقا يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة(أو تقاريرها المالية السابقة).

المرحلة الثانية : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية الأخرى

يسجل في الجانب المدين من الحساب 204 البرمجيات المعلوماتية وما شابهها إلى الحساب 73 /الإنتاج المثبت ويكون القيد كما يلي:

204		**من ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها**	**XXXX**	
	73	**إلى ح/ الإنتاج المثبت**		**XXXX**

III - باقي عناصر الأصول الأخرى غير الجارية و المعنوية

تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 (في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية).

[1]

ح/ 205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات

يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف إمتلاك حق طوال مدة العقد مثل إستخدام

[1] Idem

علامات تجارية، رخصة إستغلال أساليب عمل مثلا، أما البرمجيات المعلوماتية و ما شابهها فقد خصص لها حساب 204 الذي ذكرناه سابقا وذلك تماشيا مع التطورات التكنولوجية.

- **ح / 208 الأصول المعنوية الأخرى**

و يتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208 التي لم يخصص لها المخطط المحاسبي و المالي الجديد حسابا خاصا لها[1].

و يكون القيد كما يلي :

205		**من ح/ الإمتيازات و الحقوق المماثلة والبراءات**	**XXXX**	
208		**ح / التثبيتات المعنوية الأخرى**	**XXXX**	
	5/4	**إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية**		**XXXX**

IV- خروج أحد الأصول المعنوية[2]

عند خروج أحد الأصول المعنوية من أصول الكيان يتم إحتساب الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل و تدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحسابين ح/65 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية أو ح/75 فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية.

- في حالة تحقيق خسارة :

65		من ح /نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية	XXXX	
	204	إلى ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها		XXXX

- في حالة تحقيق ربح :

404		من ح / موردو التثبيتات	XXXX	
512		ح / بنوك الحسابات الجارية	XXXX	
515		ح / الخزينة العمومية	XXXX	
53		ح / الصندوق	XXXX	
	204	إلى ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها		XXXX
	75	ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية		XXXX

[1] د/ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص : 41.

[2] - المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، مرجع سبق ذكره

V- فارق الاقتناء

إن الحساب ح/ 207 يسجل فيه فارق الإقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا، و يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا و يظهر إلزاما في الميزانية ضمن الأصول الثابتة المالية.

هذا الحساب يظهر في حالة خاصة و هي تجميع المؤسسات في إطار عملية إقتناء أو إنصهار أو إندماج، و تبقى هاته الحالة غامضة من حيث المعالجة المحاسبية و ذلك راجع إلى خصوصية هذا الحساب[1]

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول العينية

لقد ميز المخطط المحاسبي والمالي الجديد بين ثلاثة أنواع من الأصول العينية وهي :

I- الأصول العينية (التثبيتات العينية)

تسجل حسابات التثبيتات العينية في الجانب المدين حين دخولها تحت رقابة الكيان سواء كانت :

- بقيمة الإسهام.
- بتكلفة الشراء.
- بتكلفة الإنتاج.

أما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة[2]

الحالة الأولى : فإذا كانت التثبيتات دخلت عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون إما 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال)، أو حساب الشركاء-عمليات حول رأس المال – ح/456 ، حيث تكون القيود كما يلي حسب هاته الحالة الأولى :

21		**من ح/ التثبيتات العينية**	XXXX	
	101	**إلى ح/ أموال مملوكة حيازة بواسطة إسهام خاصة**		XXXX

أو

21		**من ح/التثبيتات العينية**	XXXX	
	456	**إلى ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال حيازة بواسطة إسهام الشركاء**		XXXX

الحالة الثانية : إذا كانت التثبيتات العينية دخلت بتكلفة الشراء أي عن طريق الشراء فان الحساب الدائن يكون ح /40 الموردون أو حسابات أخرى معنية و يكون القيد كما يلي:

[1] نفس المرجع أعلاه

[2] - le système comptable financier, Les Pages Bleues, Op.cit, P:114

21		من ح / التثبيتات العينية	XXXX	
	404	إلى ح /موردو التثبيتات حيازة عن طريق الشراء		XXXX

الحالة الثالثة : وإذا كانت التثبيتات أو الأصول العينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإن حساب الدائن سيكون ح/73 الإنتاج المثبت و يكون القيد كما يلي :

21		من ح / التثبيتات العينية	XXXX	
	73	إلى ح / الإنتاج المثبت دخول بواسطة إنتاج		XXXX

للإشارة فإنه يمكن تفصيل ح/ 21 التثبيتات العينية إلى الحسابات الآتية خاصة إذا كانت ذات مبالغ هامة ومعتبرة:[1]

- ح/211 الأراضي.
- ح/212 عمليات و ترتيب و تهيئة الأراضي.
- ح/213 البناءات.
- ح/215 المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية.
- ح/218 التثبيتات العينية الأخرى.

وعند الإقتضاء يمكن أيضا أن نستخدم الحسابات الآتية :

- المنشآت العامة و أعمال الترتيب و التهيئات.
- معدات النقل.
- أثاث المكتب معدات المكتب و معدات الإعلام الآلي.
- التغليفات القابلة للاسترجاع.

ملاحظة : في حالة خروج أي تثبيت عيني سواء مع تحقيقه لنقص في القيمة أو فائض فإننا نستخدم الحسابين الآتيين حسب الترتيب ح/65 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة أو ح/75 فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة ولقد أشرنا سابقا للمعالجة المحاسبية لخروج الأصول المعنوية.[1]

[1] المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، مرجع سبق ذكره.

II- التثبيتات في شكل إمتياز

يعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي(مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الإمتياز)، هذا الأخير يلتزم بتنفيذ خدمة عمومية لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق إقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

و تكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل إمتيازت عينية و الموضوعة موضع الإمتياز من جانب مانح الإمتياز أو من جانب صاحب الإمتياز الممنوح له بجعل الحساب 22 تثبيتات في شكل إمتياز بصفته مدين، أما الحساب الدائن فهو ح/ 229 حقوق مانح الإمتياز و يظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية و التي تسمى بالخصوم الغير جارية، إذن مما سبق فصياغة القيد تكون كما يلي:

22		من ح /تثبيتات في شكل إمتياز	XXXX	
	229	إلى ح/ حقوق مانح الامتياز		XXXX

إثبات وجود التثبيتات الممنوحة في شكل إمتياز

للإشارة فإن ح/229 يظهر مدينا إلى ح/282- إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز

– و عند إنتهاء فترة الإمتياز يكون للحساب ح/229 له قيمة محاسبية صافية للتثبيتات الموضوعة موضع إمتياز، و يتم ترصيده عند إرجاع الأصل إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت و الاهتلاك المعنية[1]

III- التثبيتات الجاري إنجازها

إن هذا النوع من التثبيتات سمي بالجاري إنجازها كونها غير متاحة أي ستمتلكها المؤسسة أو الكيان في المستقبل، و يظهر من خلالها عدة حسابات و هي التثبيتات غير المكتملة، والحسابات المتعلقة بالتسبيقات والمدفوعات التي يقدمها الكيان للغير من أجل إقتناء تثبيت ما، والتثبيتات الجاري إنجازها تنقسم إلى قسمين :

- التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدى مسندة إلى الغير.
- التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذه التثبيتات فنميز بين حالتين و هما كالتالي[2]

[1] le système comptable financier, Les Pages Bleues,Op.cit, PP: 118-119

[2] المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، مرجع سبق ذكره

الحالة الأولى : التثبيتات الناتجة عن أشغال مسندة إلى الغير والتي لم يتم الإنتهاء منها عند نهاية السنة المالية، حيث يسجل ح/23 مدينا بقيمة التثبيتات التي سيتم إقتناؤها لدى الغير إلى أحد حسابات الصنف الرابع على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف، و يكون القيد كما يلي :

23		**من ح/تثبيتات جاري إنجازها**	XXXX	
	40	**إلى ح/الموردون و الحسابات الملحقة**		XXXX

إثبات وجود التثبيتات الممنوحة في شكل إمتياز

الحالة الثانية : التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة و التي لم يتم الإنتهاء منها عند نهاية السنة المالية و تعالج بوضع ح/23 مدينا إلى ح/73 "الإنتاج المثبت" بقيمة تكلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها، لكن قبل ذلك على الكيان أن يسجل تكلفة إنتاج العناصر في المجموعة السادسة تبعا للحساب المناسب لها، مثل ما شاهدنا سابقا مع التثبيتات المعنوية كحساب 204 برمجيات المعلومات و ما شابهها.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية

إن المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية تكون بوضع حساب ح/27 أو أحد فروعه مدينا بقيمة السعر المالي للتثبيتات إلى حساب ح/512 " بنوك الحسابات الجارية " ، ويكون القيد كالآتي:

27		**من ح / تثبيتات مالية**	XXXX	
	512	**الى ح / بنوك، الحسابات الجارية**		XXXX

تحويل و إثبات مصاريف التنمية

المبحث الثالث : دراسة حالات

في هذا المبحث سوف نتطرق الى دراسة مختلف عمليات التسجيل المحاسبي لمختلف تثبيتات وكيفية تقييمها باعتبارها اصل يخضع لتغيرات حسب قيمته السوقية و عليه فاننا سوف نتطرق الى تسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية ،تثبيتات مادية،تثبيتات مالية.

المطلب الأول: الأصول أو التثبيتات المعنوية[1]

مخبر لإنتاج الأدوية يقوم بأبحاث و تطوير دواء جديد و استغرقت فترة البحث و التطوير 5 سنوات و إليك الجدول التالي الذي يبين النفقات المتعلقة بهذا المشروع طيلة المدة المذكورة أعلاه.

	12/31/ن	12/31/ن+1	12/31/ن+2	12/31/ن+3	12/31/ن+4
النفقات المسددة	1000 دج	13000 دج	15000دج	من1/1 إلى 5/31 8000 دج من 1-6 إلى 31-12- 12000 دج	18000دج
مراحل تقدم المشروع	مرحلة البحث	مرحلة البحث	مرحلة البحث	مرحلة التطوير والتنمية ابتداء من 6/1/ ن+3	مرحلة التطوير و التنمية

- في تاريخ أول جوان اعتبرت المؤسسة أن هذا المشروع يستوفي المعايير لإعتباره محاسبيا كأصل معنوي.

علما أن نفقات التطوير تتشكل أساسا من مصاريف المستخدمين.

- في فيفري ن+5 قامت المؤسسة بإيداع طلب رخصة إستغلال هذا الدواء الجديد، و كانت فترة حماية رخصة الاستغلال تقدر ب 15سنة.

المطلوب :

- كيف تتم المعالجة المحاسبية لهذه النفقات ؟

الحل :

[1] François MECHIN, Animation dans le séminaire de formation en normes IAS/IFRS, Compagnie algérienne d'audit et de comptabilité (CAAC) Biskra et Conseil de l'ordre régional Sud des experts Comptables et des Commissaires aux comptes et Comptables agréés. Biskra du 26 au 29 avril 2008.

النفقات التي سددتها المؤسسة إبتداءا من السنة ن ، ن+1،ن+2 و إلى غاية 05/31/ن+3 يجب أن تسجل محاسبيا حسب طبيعتها كتكلفة في المجموعة السادسة، بينما المصاريف التي سددتها إبتداءا من أول جوان (ن+3) تشكل مصاريف التنمية والتطوير وتسجل محاسبيا كمرحلة أولى في المجموعة السادسة حسب طبيعتها خلال السنة ثم تحول كمصاريف معنوية في نهاية السنة 12/31/ن+3 وتقيد كما يلي :

12/31/ن+3

203		**من ح / مصاريف التنمية القابلة للتثبيت**	**18000**	
	73	**الى ح / الإنتاج المثبت**		**18000**

أما بتاريخ 12/31/ن+4 يكون كما يلي :

203		**من ح / مصاريف التنمية القابلة للتثبيت**	**12000**	
	73	**الى ح / الإنتاج المثبت**		**12000**

تحويل و إثبات مصاريف التنمية

المطلب الثاني : الأصول أو التثبيتات العينية

إشترت مؤسسة بتاريخ 4/1/ن على معدات صناعية بمبلغ 150000 دج ، وقدرت مصاريف النقل بـ 4000 دج، أما مصاريف التركيب قدرت ب 3000 دج ، ومصاريف تكوين المستخدمين قدرت بـ 2000 دج، من جهة أخرى هذا العتاد لم يستغل بصفة جيدة في الشهر الأول فكانت الاستغلال الناتجة عن الإستعمال المفرط و اليد العاملة قدرت ب 10000 دج و 7000 دج على التوالي.

المطلوب :

- تحديد تكلفة العتاد المشترى ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية لهذه المصاريف علما أنها سددت بشيك بنكي؟

الحل :

- في هاته الحالة فإن تكلفة إقتناء المعدات الصناعية تعطى بالشكل التالي :

تكلفة الإقتناء = سعر الشراء + مصاريف النقل + مصاريف التركيب

و منه تكلفة الإقتناء = 150000 + 4000 + 3000 = 157000 دج

ملاحظة : إن مصاريف تكوين المستخدمين و مصاريف خسائر الإستغلال لا تدرج ضمن تكلفة الإقتناء بل تسجل كمصاريف في الحسابات المناسبة لها في المجموعة السادسة.

أما المعالجة المحاسبية لمصاريف تكوين المستخدمين و مصاريف خسائر الإستغلال فتكون كما يلي :

04/01 /ن

638		**من ح / أعباء المستخدمين الأخرى**	**2 000**	
601		**ح / المواد الأولية المستهلكة**	**10 000**	
631		**ح /أجور المستخدمين**	**7 000**	
	512	**إلى ح / بنوك ، الحسابات الجارية**		**19 000**

أما المعالجة المحاسبية لإقتناء المعدات الصناعية تتم بالشكل التالي :

215		**من ح/ المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية**	**157000**	
	512	**الى ح / بنوك ، الحسابات الجارية**		**157000**

إقتناء معدات صناعية

ملاحظة : تكلفة الاقتناء تم تحديدها سابقا بدمج سعر الشراء مع مصاريف النقل و مصاريف التركيب و قد إستثنينا في ذلك مصاريف تكوين المستخدمين و تكلفة خسائر الإستغلال.

المطلب الثالث : الأصول المالية

تحصلت مؤسسة على سندات توظيف لمدة مقدارها 10 سنوات بمعدل 6 % سنويا بقيمة 100 دج وذلك بتاريخ 2008/11/15 (تاريخ إصدار القرض)، في 31 / 2008/12 كانت قيمة السندات 105 دج (بسبب إنخفاض معدل الفائدة في السوق بربع نقطة).

لنأخذ الفرضيات التالية :

- المؤسسة هي منشأة مالية " وسيط في السوق المالي" و سندات التوظيف باعتبارها أداة للتداول تم بيعها بسعر 108 دج في سنة 2009.
- المؤسسة هي منشأة صناعية، وقامت مصلحتها المالية بإيداع سندات لدى الخزينة، إن السندات متاحة وقابلة للبيع، حيث تم التنازل عنها بقيمة 108 دج سنة 2009 .
- المؤسسة تريد وضع السندات الى غاية تاريخ الإستحقاق ، لكن بعد حدوث طارئ قررت التنازل عنها مسبقا (قبل تاريخ الإستحقاق) بقيمة 108 دج سنة 2009.
-

المطلوب :

- إقترح المعالجة المحاسبية لكل حالة على حدى ؟

الحل :

في الثلاث الحالات المذكورة سابقا التقييم المبدئي يتم بواسطة تكلفة الإقتناء و التي تتضمن تكاليف التداول.

I- أداة للتداول

وهي عبارة عن سندات إلزامية مكتسبة من أجل تحقيق ربح في الأجل القصير.

الخسائر و الأرباح المحققة في نهاية الدورة يجب أن تدرج في النتيجة الصافية.

المعالجة المحاسبية

15/11/2008

506		**من ح/ السندات، قسائم الخزينة، وقسائم الصندوق قصيرة أجل**	**100**	
	512	**الى ح/ بنوك، حسابات جارية**		**100**

أما في 2008/12/31 نسجل القيد التالي :

506		**من ح/ السندات، قسائم الخزينة، وقسائم الصندوق قصيرة أجل**	**5**	
	765	**الى ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية**		**5**

إ ثبات فائض قيمة

أما في 2009/12/31 نسجل القيد التالي :

512		**ح/ بنوك، حسابات جارية**	**108**	
	506	**ح/ السندات، قسائم الخزينة، وقسائم الصندوق قصيرة أجل**		**105**
	767	**ح/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازلعن اصول مالية**		**3**

تنازل عن أصول مالية

II- أصول مالية متاحة للبيع

إن الربح أو الخسارة (مخفي،حسب الفرضية) من أجل الطرف المقابل كحساب رأس المال، هذا الأخير يجب أن يسجل في النتيجة عند إخراجه من المحاسبة (عموما في حالة البيع للأصول).

المعالجة المحاسبية

عند تاريخ الحيازة عن السندات نسجل القيد التالي :

2008/11/15

27		**من ح/ تثبيتات مالية أخرى**	**100**	
	512	**إلى ح/ بنوك ، الحسابات الجارية**		**100**

إ قتناء سندات

وفي تاريخ 2008/12/31 نسجل القيد التالي :

27		**من ح/ تثبيتات مالية أخرى**	**100**	
	104	**إلى ح/ فارق التقييم**		**100**

إقتناء سندات

وفي تاريخ 2009/12/31 نسجل القيد التالي :

512		**من ح / بنوك ، الحسابات الجارية**	**108**	
	27	**إلى ح/ تثبيتات مالية أخرى**		**105**
	767	**إلى ح/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية**		**3**
إثبات التنازل				
104		**من ح/ فارق التقييم**	**5**	
	767	**إلى ح/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية**		**5**
ترصيد الحساب /104				

III – سندات توظيف مكتسبة إلى غاية تاريخ الاستحقاق

يجب أن توضع في القوائم المالية بالتكلفة المهتلكة بمعنى تكلفتها الأصلية بعد خصم الاهتلاكات.

المعالجة المحاسبية

عند تاريخ الحيازة عن السندات نسجل القيد التالي :

2008/11/15				
27		من ح/ تثبيتات مالية أخرى	100	
	512	إلى ح/ بنوك ، الحسابات الجارية		100
إقتناء سندات				

و في تاريخ 2008/12/31 لا نسجل أي قيد لأن المؤسسة لا تقوم بإعادة التقييم، و ذلك بسبب أنها مكتسبة

للسندات إلى غاية تاريخ الاستحقاق.

-أما في تاريخ 2009/12/31 خاصة وأنه تم التنازل بصفة مسبقة أي قبل تاريخ الإستحقاق يسجل القيد التالي:

2009/12/31				
512		**من ح/ بنوك، الحسابات الجارية**	**108**	
	27	**إلى ح/ تثبيتات مالية أخرى**		**100**
	767	**ح/الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية**		**8**
تنازل عن أصول مالية				

خاتمة الفصل

من خلال هذا الجانب التطبيقي للدراسة حاولنا تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال اعطاء الشكل الجديد لقيود التسجيل للتثبيتات كما قمنا باعطاء امثلة توضيحية عن كيفية تسجيل المحاسبي في ظل النظام الجديد

الخاتمة العامة

لقد عمدت الجزائر لتطوير نظامها المحاسبي سعيا منها الى التوافق مع البيئة العالمية و استجابة لمتطلبات العولمة و لتلبية حاجياتها الاقتصادية وبالتالي اعتمدت على النظام المحاسبي المالي في مطلع 2010 بهدف جعل القواعد و الممارسات المحاسبية لمؤسساتها الاقتصادية بصفة خاصة و للاقتصاد الوطني بصفة عامة بحيث تتماشى مع معايير و القواعد الدولية المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبة بما ان التثبيتات تعتبر العمود الفقري لأي كيان اقتصادي

فان الدراسة شملت كل ماهو مرتبط بالتثبيتات بأنواعها، و سمحت لنا بمعرفة التغيرات التي طرأت على المعالجة المحاسبية للتثبيتات من خلال النظامين الحاسبي القديم والمالي الجديد بحيث اصبحت طريقة معالجتها خاضعة للاطار التصوري المبني على معطيات معايير المحاسبة الدولية مما دفعنا الى محاولة حل الاشكال المطروح . كيف تتم معالجة التثبيتات محاسبيا و ذلك في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال دراستنا للفصول السابقة و انطلاقا من الفرضيات التي سبق ذكرها في المقدمة العامة المقدمة تم اختبارها على النحو التالي:

1- **إن اعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد وفقا للمعايير الدولية يزيد من فرص المؤسسة في تعظيم مكاسب الاندماج العالمي وكذا تحسين جودة المعلومات المحاسبية.**

لقد تحققت هذه الفرضية من الجانب الشكلي فمن خلال الدراسة التطبيقية وجدنا ان شكل و مضمون الحسابات للصندوق اختلف بشكل جوهري اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي و من ناحية المضمون لا يوجد اختلاف كبير خاصة في تقييم التثبيتات قد يعود هذا الى سوء التطبيق للنظام

2- **جاءت مخرجات هذا النظام لمساعدة متخذي القرار على معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.**

تحققت هذه الفرضية بحيث أن النظام المحاسبي المالي يتمثل في جملة من الاجراءات و الطرق و الوسائل التي تسهل على المؤسسة الاقتصادية تسجيل و تبويب مختلف العمليات المالية ،مما يسهل على متخذي القرار الاطلاع والتدخل في الوقت المناسب لتوجيه استراتيجية المؤسسة من خلال المعلومة المحاسبية.

الخاتمة العامة

3- تطبيق المحاسبة الدولية يساهم بشكل فعال في زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي فيما يخص التثبيتات العينية والمعنوية و المالية في المؤسسات.

لقد راينا من خلال هذه الدراسة ان التثبيتات بمختلف انواعها اصبحت اكثر افصاحا من قبل رغم أنها حافظت على مبدأ السيولة في ترتيب الميزانية، و كذلك القضاء على الغموض الذي كان موجود في المخطط المحاسبي الوطني كوجود بعض الحسابات في أماكن بدون تبرير مثل المصاريف التمهيدية التي كانت تسجل في الاصول بالرغم انها مصاريف تسجل في جدول النتائج

عرض النتائج

- ان هدف النظام المحاسبي المالي لم يكن عملية اصلاح بقدر ماكان تغيير و لهذا نتساءل هل كان مفروضا على الجزائر نتيجة لضروف الشراكة الاوربية
- عالج النظام المحاسبي المالي نقائص المخطط الوطني المحاسبي و بالتالي اصبحت المحاسبة متوافقة مع البيئة العالمية بالرغم من بعض النقائص كتجميع التثبيتات الاخرى في ح/218 على عكس المخطط الوطني للمحاسبة الذي صنفها بشكل افضل في عدة حسابات
- مفهوم استثمارات اصبحت تسمى تثبيتات بحيث هذا الاخير لا يعترف به على اساس الشكل القانوني بل على اساس جوهر الاقتصادي
- النظام المحاسبي المالي الجديد يستجيب للتطورات الاقتصادية ويتماشى مع المعايير الدولية إلا بعض الاختلافات على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث أن المعايير الدولية لا تأخذ بعين الاعتبار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أما النظام المحاسبي و المالي فقد وضع نظام محاسبة مالية مبسط لها
- يسمح تطبيق النظام المحاسبي و المالي الجديد بتقييم الوضعية الحقيقية للمؤسسة و خاصة فيما يتعلق بالتثبيتات، فهذا النظام يعتبر أكثر إفصاحا و شفافية من ذي قبل بعدما بعث بمجموعة من المفاهيم و المصطلحات الجديدة و التي تساعد على تحقيق ذلك.

الخاتمة العامة

توصيات

وكختام لهذه الدراسة ارتأينا اقتراح بعض التدابير التي وجدناها ملائمة ومناسبة لتأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري من اجل التطبيق الجيد له و نوجزها فيما يلي:

- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكرة وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطها ويعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- تكييف البيئة الاقتصادية و القانونية لتتوافق مع هذا النظام
- اخضاع هذا النظام الى النقد بهدف تحسين اداءه
- خلق تعاون اكاديمي و تطبيقي في الابحاث المحاسبية
- خلق مراكز للتقييم الدوري للتثبيتات
- الاعتماد على نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية. التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تحديدها بالطرق التي تتلاءم مع هذا النظام.
- الانخراط في برنامج " IFAC" للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين، والتسجيل في العلامة للإثبات " WEBTRUST" للمواقع التجارية،حيث أن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين،ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة،كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية .

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، أكتوبر 2009،
- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS- 2009/2010، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010،
- - حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF، 2012،
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، . الجزائر، 2008
- حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر 2010 ،

2- المجلات

- عاشور كتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر (IAS/IFRS) مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، 2. العدد السادس، الجزائر، ص 290

3- الأطروحات والرسائل

- د/ عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، أطروحة دكتوراة دولة،2004 جامعة باتنة.
- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004 ، ص.173- 172
- طارق حمزة ، المخطط المحاسبي الوطني –دراسة تحليلية انتقادية – مذكرة ماجستير ، تخصص نقود و مالية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2004
- - مرخوفي هناء، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011

قائمة المراجع

4- الملتقيات العلمية

- محمد الهادي ضيف الله وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS)، مداخلة بالملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة IAS، جامعة دحلب البليدة، 2011،
- كتوس عاشور، دراسة الصنف الثاني "التثبيتات"، محاضرات ألقيت بالمركز الجامعي بالشلف، 2010
- خالف محمد، دروس في مقياس التسيير المحاسبي المالي، الوحدة الثانية، المدية، 2012،

5- المراسيم والمنشورات

- المرسوم التنفيذي رقم 09- 110 المؤرخ في07 /2009/04 ، جريدة رسمية عدد21 سنة 2009.

- الجريدة الرسمية، العدد 74 ، بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، القانون 07 11/ . المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03 ،

- الجريدة الرسمية/ العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، المادة رقم 2 من القانون رقم 11/07،

قائمة المراجع

المراجع باللغة الأجنبية

1- OUVRAGE

- Ali Sahraoui, Comptabilité financière cours et exercices corrigés, Copyright berti édition, Alger, 2011,.

-Code IFRS, Norme et interprétations,collection les codes RE,3 édition 2007

-Hervé Stolowy et autres, comptabilité et analyses financière,Ed ;De Boeck, Paris ,france,2006,

- Guide de référence sur les IFRS 2007.

2- Revues

- Robert Obert,la nouvelle présentation des états financiers, selon IASB/FASB, Revue française de comptabilité,N°417,2009

Thèse et mémoires

- Samir merouani, le projet du nouveau system comptable financier Algérien, mémoire de magistère, ESC, année 2006/2007.

3- Colloques

- François MECHIN, Animation dans le séminaire de formation en normes IAS/IFRS, Compagnie algérienne d'audit et de comptabilité (CAAC) Biskra et Conseil de l'ordre régional Sud des experts Comptables et des Commissaires aux comptes et Comptables agréés. Biskra du 26 au 29 avril 2008

4- Site web

- www.iasplus.com

-www.normesias-ifrs.info

-www.compta-soft.com

الملحق(1) الميزانية الاصول لسنة 2015

Unite : U11
Exercice : 2015

BILAN
ACTIF

Statut :

Mois Du JANVIER
Au DÉCEMBRE

ACTIF	NOTE	MONTANT BRUT N	AMORT-PROV N	MONTANT NET	MONTANT NET N-1
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Immobilisations incorporelles		364 350,00	364 348,00	2,00	2,00
Immobilisation corporelles					
- Terrains		13 755 645,93		13 755 645,93	13 755 645,93
- Agencements et aménagements de terrains					
- Constructions		104 880 314,99	68 221 394,78	36 658 920,21	41 520 151,89
- Autres immobilisations corporelles		65 503 920,80	52 604 001,23	12 899 919,57	16 720 497,85
Immobilisations en concession		15 080 616,25	603 847,24	14 476 769,01	8 007 531,88
Immobilisation en cours					
Immobilisation financiéres					
- Titres immobilisés de l'activité SVT					
Disposition de création d'activités					
- PNR Classique		7 511 368 562,04	317 706 040,26	7 193 662 521,78	6 083 220 152,06
- PNR LOCation		653 009 700,00		653 009 700,00	586 757 700,00
- PNR Véhicules Ateliers		74 000 000,00		74 000 000,00	47 500 000,00
- PNR Cabinets Groupés		6 000 000,00		6 000 000,00	6 000 000,00
- Prêts et autres actifs financiers non courants		7 319 531,25	67 000,00	7 252 531,25	10 285 712,77
TOTAL ACTIF NON COURANT		**8 451 282 641,26**	**439 566 631,51**	**8 011 716 009,75**	**6 813 767 394,38**
ACTIF COURANT					
Stock et en cours		74 708,03		74 708,03	8 800,00
Créances et Emplois assimilés					
- Opérations Inter Organimes de Sécurité Sociale		3 111 956 305,14		3 111 956 305,14	3 003 849 913,50
- PNR Courants					
- Cotisants COD		4 524 978,11	4 605 217,95	-80 239,84	548 728,88
-Impôts et assimilés					
-Autres créances et emplois assimilés					
-Autres débiteurs		8 596 757,67	1 954 133,65	6 642 624,02	6 416 038,16
Disponibilités et assimilés					
-Placements SVT et autres actifs financiers courants					
-Trésorerie		149 300 696,08		149 300 696,08	189 271 305,99
TOTAL ACTIF COURANT		**3 274 453 445,03**	**6 559 351,60**	**3 267 894 093,43**	**3 200 094 786,53**
TOTAL GENERAL ACTIF		**11 725 736 086,29**	**446 125 983,11**	**11 279 610 103,18**	**10 013 862 180,91**

الملحق(2) الميزانية الخصوم لسنة 2015

Unite : U11

Exercice : 2015

BILAN PASSIF

Statut :

Mois Du JANVIER Au DÉCEMBRE

PASSIF	NOTE	MONTANT NET N	MONTANT NET N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées) [1]			
Ecarts d'évaluation			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence [1]			
Résultat net (Résultat part du groupe) [1]			
		2 359 225 260,96	2 265 568 030,37
Autres capitaux propres-Report à nouveau			
		14 138 128 379,06	11 872 560 348,69
Part de la société consolidant			
Part des minoritaires [1]			
TOTAL I		**16 497 353 640,02**	**14 138 128 379,06**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financiéres			
Impôt (différés et provissionés)			
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance			
		40 651 293,15	30 557 864,68
Autres charges différées - Hors cycle d'exploit.			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**40 651 293,15**	**30 557 864,68**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
		15 041 969,55	8 540 432,01
Impôt			
Autres dettes			
		85 563 751,80	85 396 475,18
Comptes transition créditeurs			
		9 675 583,33	5 282 594,91
Compte de liaisons des établissement et sociétés de participation			
		-5 368 676 134,67	-4 254 043 564,93
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**-5 258 394 829,99**	**-4 154 824 062,83**
TOTAL GENERAL PASSIF		**11 279 610 103,18**	**10 013 862 180,91**

الملحق (3) جدول حسابات النتائج

Exercice : 2015

COMPTES DE RESULTAS
Mois Du JANVIER Au DÉCEMBRE

Désignation	Note	N	N-1
Vente et produit annexes			
Cotisations Régime Assurance Chômage		3 110 754 562,27	2 999 616 558,18
Contribution d'Ouvertire de Droits RAC			
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**3 110 754 562,27**	**2 999 616 558,18**
Achats consommés		6 188 134,95	6 142 972,76
Services extérieurs et autres consommations		72 089 596,97	70 256 230,21
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**78 277 731,92**	**76 399 202,97**
III-VALEUR AJOUTER D'EXPLOITATION (I-II)		**3 032 476 830,35**	**2 923 217 355,21**
Charges de personnel		262 686 208,26	271 362 744,51
Impôts, taxe et versement assimilés		10 100,00	8 550,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**2 769 780 522,09**	**2 651 846 060,70**
Autres produits opérationnels		2 069 076,65	4 621 233,79
Autres charges opérationnelles		1 594 547,21	1 424 764,36
Dotations aux amortissement, Provisions et pertes de valeurs		176 216 306,45	180 324 820,03
Reprise sur pertes de valeurs et provisions			51 771 825,53
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**2 594 038 745,08**	**2 526 489 535,63**
Produits financiers		286 470 699,38	231 959 140,78
Charges financières		521 284 183,50	492 880 646,04
VI-RESULTAT FINANCIER		**-234 813 484,12**	**-260 921 505,26**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)		**2 359 225 260,96**	**2 265 568 030,37**
Impôt exigibles sur résultats ordinaires			
Impôt différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 399 294 338,30**	**3 287 968 758,28**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 040 069 077,34**	**1 022 400 727,91**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2 359 225 260,96**	**2 265 568 030,37**
Elément extraordinaires (produits) (à préciser)			
Elément extraordinaires (Chrages) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**2 359 225 260,96**	**2 265 568 030,37**

الملحق(4) جدول الاهتلاكات

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

Du 01/01/2015 au 31/12/2015

	Amortissements cumulés en début d'exercice	Augmentations dotations de l'exercice	Amortissements cumulés en fin d'exercice
Rubriques et postes			
Goodwill			
Immobilisations incorporelles	364 348,00		364 348,00
Immobilisations corporelles			
- Agencements et aménagements de terrains			
- Construction	63 360 163,10	4 861 231,68	68 221 394,78
- Install. tech., matériel et outillage industriels	711 785,76	24 001,79	735 787,55
- Autres immobilisations corporelles	47 736 537,49	4 131 676,19	51 868 213,68
Immobilisations en concession	250 235,37	353 611,87	603 847,24
Immobilisation en cours			
Immobilisation financiéres			
- Titres mis en équivalence-entreprises asséciées			
- Autres participations et créances rattachées			
- Autres titres immobilisés			
- Prêts et autres actifs financiers non courants			
TOTAL GENERAL	**112 423 069,72**	**9 370 521,53**	**121 793 591,25**