الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص : تدقيق محاسبي

إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة شركة الزغبيات بالوادي

إشراف الأستاذ/:

زكريا دمدوم

إعداد الطالبة:

أسماء هيمة

لجنة المناقشة

حمزة بالي	**مساعد أ**	**رئيسا**
زكريا دمدوم	**مساعد أ**	**مشرفا ومقررا**
د/مصطفى عوادي	**محاضر ب**	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2015/2014

بسم الله الرحمن الرحيم
كلك ١٤١٧

إهداء

أقدم عملي هذا خالص لوجه الله تعالى راجياتا منه سبحانه أن يتقبله مني ويجعل ثوابه في صحيفة أعمالي

إلى حبيبي الأكرم وقرة عيني الأجمع ... رسول الله صلى الله عليه وسلم .

إلى من غمرتني دوما محبها وحنانها، إلى من كان دعاؤها نورا يضئ كل شيء ... والدتي الغالية .

إلى من جعل مشواري العلمي ممكنا ... إلى أبي حفظه الله .

إلى من تربيت معهم وسندي في الحياة ... إختي وأخواتي وأقاربي .

إلى أساتذتي الكرام بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .

إلى كل الأصدقاء والزملاء الذين أحببتهم وعاشرتهم طلية أيام الدراسة وخاصة الجامعيين .

إلى كل من علمني حرفا

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي وخلاصة عملي

إلى كل من نساهم قلمي، ولم ينساهم قلبي

إلى شهداء الشعب الفلسطيني، حماة المسجد الأقصى والأرض الطاهرة

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

أسماء

شكر وعرفان

(....رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين...)

سورة النمل الآية ﴿19﴾

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود فيها إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة...

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة...

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل...

وأخص بالتقدير والشكر:

"الأستاذ " **المشرف زكريا دمدوم**

الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه واله وسلم:

"إن الحوت في البحر، والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير"

وكذلك نشكر كل من ساعد على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون ومد لنا يد المساعدة وزودنا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث الذين كانوا عونا لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقنا.

"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما ، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

ملخص :

تعالج هذه الدراسة موضوع إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي لما يكتسيه من أهمية بالغة في المحاسبة، حيث ركزنا في بحثنا على الجانب التقني فضلا على النظري اللذان تناولنا فيهما المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، الإهتلاكات وطرق حسابها وخسائر القيم الناتجة عن الأصول، كما قمنا بعرض التطورات التي طرأت على عملية إعادة التقييم بالنسبة للأصول (التثبيتات) والمفاهيم المتعلقة بشئنه حسب النظام

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع تبين لنا أن هنالك نقائص كبيرة في مجال الأبحاث التقنية بخلاف النظرية، ولهذا تطرقنا إلى هذا الجانب وبيان أهم الركائز التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، مدعمين ذلك بدراسة حالة حول الإهتلاكات وإعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم .

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي، الأصول (التثبيتات)، المادية، المعنوية، المالية، التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، خسائر القيم .

Résumé :

cette étude aborde le sujet de réévaluation des immobilisations et des pertes des valeurs en conformité avec le scf et ce pveur son grande importance dans la comptabilité , où on a concentré notre travail sur le plan technique ainsi que sur le plan théorique où ov a eu affaire les deux concepts liés au système comptable financierl , amortissements et ses modes de calcul et les pertes de valeurs issus des actifs , ainsi on a présente les évolutions liés à ce système

D'après notre étude de ce sujet il nous apparait qu'il y a des lacunes importantes dans le domaine des recherches techniques par opposition à la théorie , voila pourquoi on a abordé ce coté et démontré les pliés les plus importants qui sont issus de ce système comptable financier , en soutenant notre travail par une étude de cas sur les amortissements et la réévaluation des immobilisations les pertes des valeurs .

Les mots clés: le systéme comptable financier, les actifs (immobilisations) matériels, immatériels, financiers, coût histori que, la juste valeur, pertes des valeurs.

فهرس المحتويات

العنـــــوان	الصفحة
إهداء.....	
شكر وعرفان.....	
الملخص.....	
فهرس المحتويات.....	II -I
قائمة الجداول والأشكال	III
مقدمة عامة.....	أ- ج
الفصل الأول: الاطار العام للنظام المحاسبي المالي	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.....	03
المطلب الأول: مفهوم ومبادئ النظام المحاسبي المالي.....	06-03
المطلب الثاني: الإستحدثات الجديدة وأهمية النظام المحاسبي المالي.....	07-06
المطلب الثالث: أهداف وخصائص النظام المحاسبي المالي.....	09-08
المبحث الثاني: الاطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.....	10
المطلب الأول: المحتوى القانوني للنظام المحاسبي المالي.....	12-10
المطلب الثاني: عرض لحسابات النظام المحاسبي المالي	16 -12
المطلب الثالث: الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي.....	19 -16
المبحث الثالث: الاطار المفاهيمي للتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي.....	20
المطلب الأول: مفهوم وأهمية التثبيتات (الأصول).....	21 -20
المطلب الثاني: أنواع التثبيتات.....	23 -21
خلاصة الفصل.....	24
الفصل الثاني: الاهتلاكات وخسائر قيم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد.....	26
المبحث الأول: تقييم الأصول الثابتة (التثبيتات)	27
المطلب الأول: التقييم الأولي عند الدخول إلى المؤسسة.....	31 -27
المطلب الثاني: تقييم الأصول الثابتة بتاريخ التنازل	33 -31
المطلب الثالث: تقييم التثبيتات بتاريخ إعداد الميزانية.....	35 -33
المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الاهتلاكات والجرد.....	36
المطلب الأول: تعريف الاهتلاكات وأدواره.....	37 -36

المطلب الثاني: طرق حساب الاهتلاك..... 41 -38
المطلب الثالث: جرد التثبيتات في نهاية السنة..... 44 -42
المبحث الثالث : خسائر القيم وإعادة تقييم التثبيتات وتسجيلها محاسبيا..... 44
المطلب الأول : تعريف خسائر القيم وكيفية تسجيلها..... 48-44
المطلب الثاني : إعادة تقييم التثبيتات وكيفية تسجيلها..... 52-49
خلاصة الفصل..... 53

الفصل الثالث: الاهتلاكات واعادة تقييم التثبيتات بشركة الزغبيات بالوادي

تمهيد..... 55
المبحث الأول: تقديم عام ومختصر بالشركة..... 56
المطلب الأول: التعريف بشركة الزغبيات 58- 56
المطلب الثاني: نشاط شركة الزغبيات..... 60-58
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لخسائر القيم وإعادة التقييم بالشركة..... 61
المطلب الأول: الاهتلاكات وكيفية حسابها..... 67-61
المطلب الثاني: خسائر القيم وإعادة تقييم التثبيتات..... 70-67
خلاصة الفصل..... 71
خـاتـمة عـامـة..... 75-73
قـائـمة المـراجـع..... 80-77

قائمة الجداول

رقم الجداول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	فصـول القـانون 07 – 11 المـؤرخ 25 / 11 / 2007	11
(1-2)	الإحالات الواردة في القانون 07 – 11	11
(1-3)	أهم الحسابات الفرعية للتثبيتات المالية	22
(2-1)	نموذج لشكل الميزانية	34
(2-2)	الإهتلاك طبقا لطريقة الإهتلاك الثابت	38
(2-3)	مزايا وعيوب طريقة القسط الثابت	39
(2-4)	مزايا وعيوب طريقة القسط المتناقص	39
(2-5)	الإهتلاك طبقا لطريقة القسط المتزايد	40
(2-6)	نموذج لشكل جدول إعادة التقييم	47
(3-1)	المعلومات المالية المتعلقة بالشركة	61
(3-2)	جدول الاهتلاك الخطي الخاص بالمباني	62
(3-3)	جدول الاهتلاك الخطي الخاص بمعدات وأدوات	63
(3-4)	جدول الاهتلاك المتناقص الخاص بمعدات وأدوات	64
(3-5)	جدول الاهتلاك المتزايد الخاص بمعدات وأدوات	65
(3-6)	جدول الاهتلاك الخطي الخاص بمعدات النقل	66
(3-7)	جدول خسائر القيم الخاص بمعدات النقل	68

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	مكونات النظام المحاسبي المالي	04
(1-2)	العلاقة بين القوائم المالية الأساسية	19
(3-1)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الزغبيات	60

تمهيد :

تعد المحاسبة في قطاع الأعمال على إختلاف الكيانات من حيث أشكالها القانونية وأحجامها وطبيعة نشاطها، النظام المعلوماتي القادر على تزويد أصحاب القرار من مصالح وإدارات ومختلف المستعملين للمعلومات التي تساهم بشكل فعال في إتخاذ قرارات رشيدة .

إن الظروف الاقتصادية الدولية الراهنة تفرض على جميع الدول تكييف أنظمنها الاقتصادية مع النظام العالمي الجديد ذو التوجه الرأسمالي، الذي يبحث عن توفير الأرضية الخصبة للاستثمارات الأجنبية والشركات المتعددة الجنسيات، وهذا يدعم من طرف المنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، البنك العالمي والمنظمات العالمية للتجارة والهيئات والمنظمات المهنية الأخرى المختصة كل حسب مجالها .

فالنظام المحاسبي هو جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي لبد ما، فهو أيضا معني بهذا التغير وهذا التكيف لكي يتوافق مع المعايير والقواعد المحاسبية الدولية التي تنادي بها الهيئات الدولية .

إذ أن النشاط الاقتصادي يتميز بحركية دائمة تديريها التثبيتات المختلفة باعتبار هذه الأخيرة العامل الأساسي الذي يسمح للمؤسسة بالتطور والبقاء حيث لا يمكن تصور مؤسسات اقتصادية صناعية من دون تثبيتات، الشيء الذي يؤدي إلى إهلاك الأصل أثناء خدمته وخلال عمره الانتاجي، كما تنخفض قيمة هذه الأصول إما بسبب الاستعمال أو لتطور التكنولوجي، ولكن ما نلاحظه خصوصا فيما يتعلق بعناصر الأصول (التثبيتات) تكون بيانتها بعيدة نوعا ما عن الحقيقية وهذا في مجال إعادة كيفية تقيمها وأيضا على أي أساس يتم ذلك .

فالجزائر ليست بمعزل عن هذه التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي، حيث يظهر ذلك في السياسة المنتهجة منذ نهاية الثمانينيات وبداية التسعينيات عند الانتقال من الاقتصاد الموجه من طرف الدولة إلى اقتصاد السوق وفتح المجال للمتعاملين الخواص سواء المحليين أو الأجانب، وكذا سياسة تشجيع واستقطاب الاستثمار الأجنبي وسياسة الانفتاح الاقتصادي، وما ينتج عن ذلك من خوصصة العديد من المؤسسات الاقتصادية العمومية الناشطة في مختلف المجالات، الأمر الذي طرح الكثير من الغموض في عملية تقييم وعرض مختلف المعلومات حول تلك المؤسسات لمختلف المستثمرين .

❖ **طرح الإشكال :**

من خلال ما سبق ذكره إرتأينا أن نسلط الضوء على إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وذلك من خلال طرح الاشكالية الرئيسية التالية :

- **كيف تتم إعادة تقييم التثبيتات وحساب خسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي ؟**

ولمعالجة هذه الإشكالية والإحاطة بجوانبها نطرح التساؤلات التالية :

- ما المقصود النظام المحاسبي المالي ؟
- كيف يتم تقييم الأصول الثابتة (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي ؟
- كيف يتم متابعة وتسجيل وتحديد خسائر القيم والإهتلاكات في المؤسسة محل الدراسة ؟

❖ **الفرضيات :**

وللإجابة على التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- تطبيق النظام المحاسبي المالي يجعل الجزائر تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية مما يسهل قراءة القوائم المالية
- يتم تقييم الأصول الثابتة على أساس القيمة العادلة وذلك وفقا لبنود المعايير الدولية .
- يمكن إعادة تقييم التثبيتات إستنادا على الأسعار الحالية في السوق .

❖ **مبررات إختيار الموضوع :**

تظهر مبررات إختيار هذا الموضوع من خلال مايلي :

- الرغبة الشخصية لأن موضوع الدراسة يندرج ضمن مجال التخصص (تدقيق محاسبي) .
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع إعادة تقييم التثبيتات وخيائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي .
- الرغبة في إثراء المكتبة كلية العلوم الاقتصادية بالمراجع حول إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي .
- تشجيع الباحثين للبحث في موضوع إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفتح آفاق البحث في هذا المجال .

❖ **أهداف الدراسة :**

تهدف هذه الدراسة إلى :

- محاولة الإجابة عن التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات .
- بيان المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجديد ومحاولة إيجاد أهم الركائز التي جاء بها .
- التعريف بعناصر الأصول الثابتة (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي، وتسليط ذلك على عملية إعادة تقييم التثبيتات .
- تطبيق المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

❖ **أهمية الدراسة :**

تتمثل أهمية الدراسة في كونه كثير الجدل سواء على المستوى المحلي أو الدولي، لذا فإن قضية إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم جاءت بفاهيم جديدة غير التي كانت عليه في السابق مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني القديم وأيضا من أجل حل مشاكل تقييم الأصول الثابتة التي كانت موجودة في السابق وإعطاء الصورة الحقيقة لها .

❖ **الدراسات السابقة :**

قليلة جدا الدراسات التي تناولت موضوع إعادة تقييم التثبيتات خسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي، وهذا نظرا لحداثة موضوع الدراسة، ومن بين الدراسات السابقة :

- دراسة الباحث محمد نواف حمدان عابد ماجستير تخصص محاسبة حول : دراسة تحليلية لمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية :

تناول الباحث في فصله الثاني الأسباب التي تؤدي إلى حدوث إنخفاض في قيمة الأصول الثابتة، حيث تطرق فيه إلى مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة، العوامل التي تؤدي إلى ذلك ...، ثم ذكر في فصله الثالث تجارب الدول في مجال إعادة تقييم الأصول الثابتة .

- دراسة الأستاذ عبد الرحمان عطية في كتابه المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي :

تناول الباحث في فصله العاشر موضوع إعادة تقييم التثبيتات، حيث أنه قسم الفصل إلى قسمين رئيسيين، القسم الأول كان بعنوان التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم والثاني أهمية إعادة التقييم، كما أنه قام بتوضيح أهم المفاهيم المرتبطة بذلك .

-

❖ **الاطار المكاني والزمني :**

الاطار المكاني :

دراسة حالة كانت في شركة الزغبيات بحاسي خليفة التي كانت معلوماتها المالية محل دراستنا .

الاطار الزمني :

بدأت الدراسة في النصف الثاني من الموسم الجامعي 2015/2014، أما بالنسبة للدراسة الميدانية امتدت من 20 أفريل إلى غاية 10 ماي 2015 في الشركة .

❖ **المنهج والأدوات المستخدمة :**

اتبعنا في هذه الدراسة المناهج المتبعة في الدراسات الاقتصادية والمحاسبية، بحيث أننا إستعملنا المنهج الوصفي عندما تناولنا المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي، وكذلك الاهتلاكات وخسائر قيم التثبيتات، والمنهج التحليلي المتعلق بالجانب التطبيقي (دراسة الحالة) .

❖ **صعوبات الدراسة :**

تتمثل صعوبات البحث في :

الجانب النظري : قلة المراجع التي تعالج موضوع إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق SCF بشكل مباشر لأن الموضوع حديث الدراسة من طرف جميع الباحثين في المجال المحاسبي .

الجانب التطبيقي : صعوبة الدراسة الميدانية وهذا راجع إلى قلة المعلومات المقدمة من طرفها.

❖ **محتوى البحث :**

قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وهذا يرجع إلى عناصر البحث ومدة إنجازه، تسبيقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت النتائج المتوصل إليها وبعض النتائج والتوصيات .

الفصل الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي تطرقنا من خلال هذا الفصل وبشكل جد مختصر على أبرز المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بشئنه .

الفصل الثاني : الاهتلاكات وخسائر قيم التثبيتات وفق النظام المحاسبي تطرقنا من خلا هذا الفصل إلى أهم النقاط التي جاء بها النظام المحاسبي في هذا الخصوص، مع توضيح عملية إعادة تقييم التثبيتات وكيفية معالجتها محاسبيا .

الفصل الثالث : الإهتلاكات وإعادة تقييم التثبيتات بشركة الزغبيات بالوادي حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على مؤسسة الزغبيات، ومن ثم محاولة تطبيق ما تم سرده فبي الجانب النظري بناء على المعلومات المالية المقدمة من طرف مؤسسة محل الدراسة .

تمهيد :

لقد عرفت الجزائر إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يعوض ويلغي المخطط المحاسبي الوطني لسنة1975 وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة وتكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق .

وفي هذا السياق أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الظروف المحيطة، ولا يستجيب لاحتياجات المستثمرين، لذلك أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي مالي يواكب تلك التطورات، وقادر على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين .

ومنذ سنة 2010 أصبح إلزامي على المؤسسات التي تنشط في الجزائر وتدخل تحت حيز التطبيق الالتزام بقواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي، ومن خلال النظر إلى أهم التغيرات التي جاء بها على مستوى المبادئ والطرق المحاسبية وكذا الأهداف المحددة، ندرك مدى حرص الدولة على خدمة الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية، وفي هذا الفصل سنتعرض إلى أهم النقاط والمفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وذلك كما ندرجه في المباحث التالية :

- **المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.**
- **المبحث الثاني : الاطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.**
- **المبحث الثالث : الاطار المفاهيمي للتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي.**

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

إن الظروف الاقتصادية الدولية الراهنة تفرض على جميع الدول تكييف أنظمتها الاقتصادية مع النظام العالمي الجديد ذو التوجه الرأسمالي، الذي يبحث عن توفير الأرضية الخصبة للاستثمارات الأجنبية والشركات المتعددة الجنسيات، وهذا بدعم من المنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، البنك العالمي والمنظمة العالمية للتجارة والهيئات والمنظمات المهنية الأخرى المختصة كل حسب مجالها .

فالنظام المحاسبي هو جزاء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي لبلد ما، فهو أيضا معني بهذا التغيير وهذا التكيف كي يتوافق مع المعايير والقواعد المحاسبية الدولية التي تنادي به الهيئات الدولية وعلى رأسها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) .

سنحـــاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى النقـــاط التاليـــة :

تعريف ومبادئ النظام المحاسبي المالي، الاستحداثات الجديدة للنظام المحاسبي المالي وأهميته ...

المطلب الأول : مفهوم ومبـادى النظـام المحـاسبي

أولا : تعريف النظـام المحـاسبي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية، عكس المخطط الوطني للمحاسبة الذي يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائية والاقتصاد المخطط .

من النـاحية الاقتصـادية :

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1] .

من النـاحية القـانونية :

نظام المحاسبية المالية الجديد هو مجموعة من الاجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها[2] .

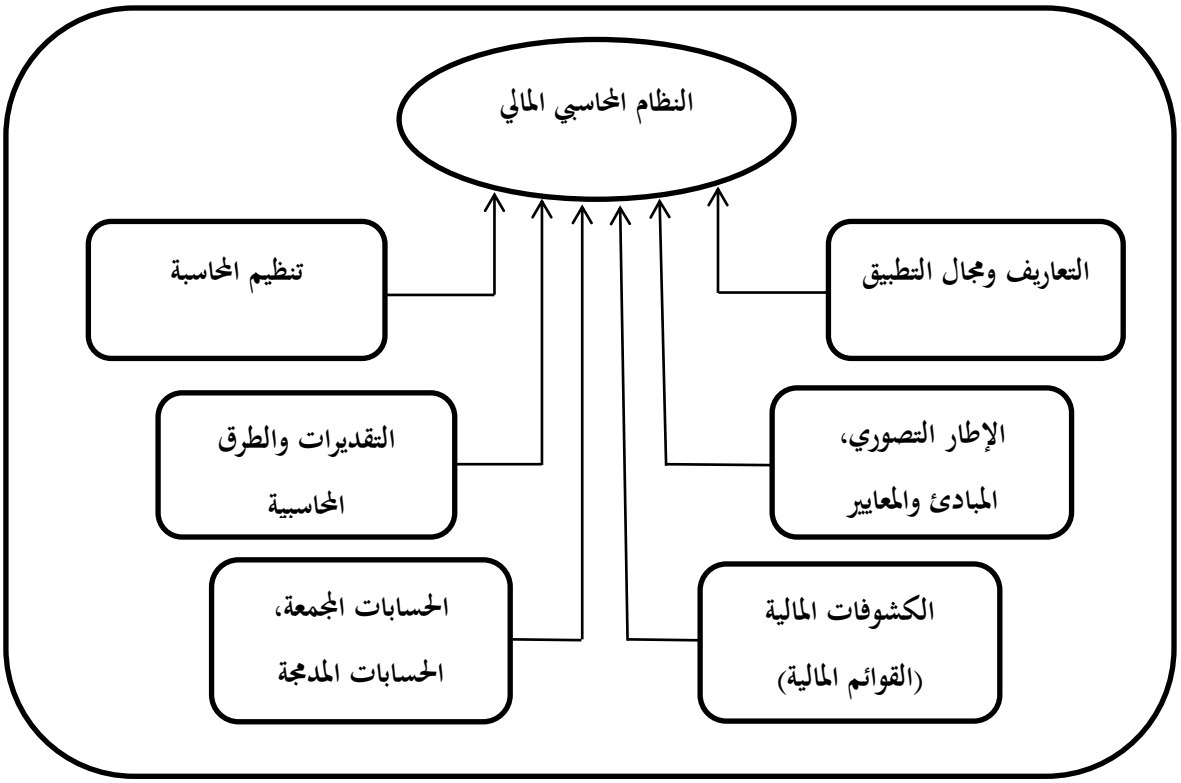
---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **قانون المالية رقم 07 – 11**، ، العدد 74، مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، الجزائر، المادة 3، ص: 3 .

[2] كتوش عاشور،" **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS /IfRS)**"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 6، جامعة شلف، الجزائر، ص : 291 .

مكونات النظام المحاسبي: يمكن تمثيل النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي :

الشكل رقم (1-1) : مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر : إبتسام ساعد، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، مداخلة في ملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 -06، جامعة الوادي، 2013، ص : 4 .

ثـانيا : مبـادى النظـام المحـاسبي

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمنيا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي :

مبدأ الدورة المحـــاسبية :

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N / 01 / 01 وتنتهي في N / 12 / 31، كما يمكن للمؤسسة أن لا تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12 / 31، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها .

وقد اتفق المحاسبون على أن الانفاق الفعلي ليس هو الأساس للقياس الدوري، ولكن الأساس هو ارتباط النفقات والايرادات بالمدة المحاسبية التي نقوم بقياس نتائجها [1] .

[1] مرزوقي مرزوقي، محمد حولي، **النظام المحاسبي المالي : المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة**، مداخلة في الملتقي الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 و 06، جامعة الوادي، 2013، ص : 3 .

مبدأ الأهميـة النسبيـة :

يتم وفقا لهذا المبدأ إعطاء أهمية نسبية للمعلومات المالية[1]، تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم .

مبدأ الحيطـة والحـذر :

أي ضرورة تحلي المؤسسة بالحذر وعندما يتعلق الأمر بقرارات تكتسي طابع الافصاح، أي على المؤسسة اختيار الطرق التي تملك من الأدلة المعقولة ما يكفي واختيار قيمة التقدير التي تعطي أقل قدر ممكن من الربح وتطبيق مبدأ الحيطة والحذر لا يؤدي إلى إنشاء مؤونات مفرط فيها .

مبدأ تغلب الواقع المـالي على الشكل القـانوني :

هـذا المبـدأ جديـد في الجزائـر، حيـث ينبغي التعامـل مـع الأحـداث الاقتصـادية حسـب الواقـع المـالي وليس حسب الظاهر القانوني، ومن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الايجار ضمن الميزانية [2] .

مبدأ عـدم المقـاصة :

لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر الخصوم، وعنصر من الأعباء وعنصر النواتج إلا في حالات استثنائية تتم عملية المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية

مبدأ الـوحدة النقديـة :

نصت المادة 12 والمادة 13 من القانون رقم 07 – 11 بأن يتم مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية ويتم تحويل أي عملية بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفية المحددة في المعايير المحاسبية [3] .

مبـدأ الـدلالـة :

يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية .

مبدأ التكلفـة التاريخيـة :

تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والايرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها .

---

[1] حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، **أصول المحاسبة المالية**، ج 1، دار المسيرة، ط 10، عمان، 2015، ص : 29 .

[2] سعيدة عيساوي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011 / 2012، ص : 3 .

[3] سهام مهيري، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على الأداء المالي لشركات التأمين الجزائرية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 / 2014، ص : 6 .

مبـــدأ المصداقيـــــة :

يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأدوات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها [1] .

المطلب الثاني : الاستحداثات الجديدة للنظام المحاسبي المالي وأهميته

أولا : الاستحداثات الجديدة للنظام المحاسبي

ويتميز النظام المحاسبي الجديد من الناحية النظرية عموما بأربع استحداثات رئيسية وتتمثل في التالي[2] :

الاستحداث الأول :

تقريب ممارستنا المحاسبية بالممارسة العالمية والذي سيسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادى أكثر ملائمة مع الاقتصاد الحديث والدولي وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

ونلاحظ ذلك جليا من خلال المبدأ المحاسبي المتمثل في أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني حيث يعتبر من أهم التغيرات، لا تخص تقنية المحاسبة في حد ذاتها بل تخص أكثر بعض قواعد المحاسبة وتقييم الأصول والخصوم وأعباء المنتجات .

الاستحداث الثاني :

الاعلان بصفة أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، وتقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد وتسهيل مراجعة الحسابات .

الاستحداث الثالث :

ينص على أن النظام المحاسبي المالي أخذ باحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

الاستحداث الرابع :

يتعلق بالكيانات الصغيرة، ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة .

---

[1] ايت محمد مراد وأبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف "**، مداخلة في الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقيه في ظل المعايير المحاسبة الدولية IFRS – IAS، يومي 11و13، جامعة سعد دحلب، البليدة،2011، ص : 6 .

[2] عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مكتبة الوفاء القانونية، ط 1، الجزائر، 2014، ص : 68 ، 69 .

ثانيا : أهميــة النظــام المحــاسبي

من أجل الدخول في الاقتصاد الدولي والاندماج فيه وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر والتي يمكن إبرازها فيما يلي [1] :

يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة، النظام المالي المحاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من الممارسات المحاسبية العالمية ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه معلومة مالية ذات جودة مما يؤدي إلى تقريب المحاسبة الجزائري من المحاسبة العالمية .

- يستجيب لإحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما يسمح بالمقارنة .
- النظام المحاسبي أتى لسد الثغرات في القانون التجاري ومنع الممارسات الغير شرعية ولترسيخ أسس التسيير الشفاف .
- يشجع الاستثمار الأجنبي نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب .
- خلق انسجام بين النظام المحاسبي الجزائري والأنظمة المحاسبية الدولية .
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في جداول سيولة الخزينة وجداول حركات رؤوس الأموال بالإضافة إلى جدول حساب النتائج حسب الوظيفة .

[1] سهام مهيري، مرجع سبق ذكره، ص: 7 .

المطلب الثالث : أهداف وخصائص النظـام المحـاسبي المـالي

يمكن توضيح أهم الأهداف والخصائص التي تخص النظام المحاسبي فيما يلي :

أولا : أهداف النظـام المحـاسبي المـالي

يهدف هـذا القـانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه وتطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنـوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتبويب، ترتيب، تقييم وتسجيل معطيات أو بيانات عددية وعرض قوائم أو كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وأداءه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .

يمكن ابراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي [1] :

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا .
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات .
- جعل القوائم الماليـة للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، أو من بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية المحاسبية .
- نشر معلومات وافية، صحيحة، موثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تودي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لإتخاذ القرارات من طرف المستعملين .
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات .
- النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف [2] .
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني .
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومة مالية ذات نوعية وأكثر شفافية .
- تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ " الصورة الوفية والعادلة " [3] .

---

[1] كمال رزيق ، طارق هزرشي، مختار رابحي، **النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**، مداخلة في ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 – 14 ديسمبر، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011، ص : 1، 2 .

[2] حسين منصوري، **فعالية الأداء المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 / 2013، ص : 7 .

[3] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010، ص : 3 .

- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها .
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق [1] .

ثانيـا : خصـائص النظـام المحـاسبي المالي

من خلال التحديد السـابق لمفهوم المحاسبة وتطورها يمكن تحديد خصائص النظـام المحاسبي كنظام للمعلومات على النحو التالي [2] :

- يتكون النظام المحاسبي من مجموعة من الإجراءات المالية والبشرية التي تتضافر معا لتشكيل الإطار العام للنظام .
- يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من الإجراءات والقواعد والمبادئ التي تربط بين أجزاء النظام ومكوناته وتحركها بشكل ديناميكي .
- يسعى النظام المحاسبي لتحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية والرئيسية والمتمثلة في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها .
- يتكون النظام المحاسبي من مجموعة من النظم الجزئية، أي أن كل نظام جزئي مرتبط بنظام جزئي آخر ضمن مستوى أعلى وبحيث تشكل هذه الأنظمة بمجموعها هيكل النظام المحاسبي .
- يعتبر النظام المحاسبي أحد الأنظمة الجزئية التي يتكون منها النظام الكلي للمعلومات في الوحدة المحاسبية وتحتل المركز الوسط بينهما .
- إن النظام المحاسبي وحدة شاملة ومتكاملة ولا يمكن النظر إليها كأجزاء منفردة ومستقلة عن بعضها البعض .
- يتم تصميـم النظـام المحـاسبي بحيث تخـدم المهـام والاحتياجـات الإداريـة المختلفـة، وتبرز أهميـة ذلك في وظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، والتنسيق بين الوحدات والأقسام التنظيمية لتحقيق أكبر قدر من المعرفة .

[1] ايت محمد مراد وأبحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص : 7 .

[2] أسماء ملوكه، **المعالجة المحاسبية لتدهور وإهتلاك الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي الماليIAS / IFR S**، مذكرة ماستر في العلوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2012، ص : 11 .

المبحث الثاني : الاطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

لقد شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بداية من التسعينات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية .

فباشرت في سن العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال من ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي الجديد بالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة الحسابات التي شرع في تطبيقها إبتدأ من سنة 2010، أيضا الكشوفات المالية مما يحتم على المعنيين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغيرات وفهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد .

المطلب الأول : المحتوى القانوني للنظام المحاسبي

يتمثل الاطار القانوني للنظام المحاسبي في القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى نصوص أخرى يخضع لها معدو الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تتمثل في القوانين المالية والتكميلية المواكبة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، ويمكن توضيح ذلك من خلال هذا المطلب .

أولا: القانون رقم 07 – 11 بتاريخ 25 / 11 / 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي :

اشمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على أنها " نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1] .

ويمكن تلخيص محتوى القانون 07 – 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي في الجدول الآتي :

[1] مداني بن بلغيث، **استعرض النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي SCF**، دروس في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010 ، ص : 1 .

جدول رقم (1-1) : فصـول القـانون 07 – 11 المـؤرخ 25 / 11 / 2007

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية ، مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي والاستثناءات من مجال التطبيق	من 02 إلى 05
الفصل الثاني	مضـمون النظـام المحاسـبي المالي	الاطار التصوري ، المبادء المحاسبية المعترف بها عامة ، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات	من 06 إلى 09
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الاجبارية ، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية ، شروط وكيفية مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الاعلام الآلي	من 10 إلى 24
الفصل الرابع	الكشوف المالية	محتوى الكشوف المالية ، هدف الكشوف المالية وكيفية إعداد وعرض الكشوف المالية	من 25 إلى 30
الفصل الخامس	الحسـابات المجمعـة والحسابات المدمجة	شروط وكيفية وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والمركبة	من 31 إلى 36
الفصل السادس	تغيـير التقـديرات والطـرق المحاسبية	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	من 37 إلى 40
الفصل السابع	أحكام ختامية	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ ، إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وأحكام نشر القانون 07 – 11 في الجريدة الرسمية	من 41 إلى 43

المصدر : محمد الحبيب مرحوم، **إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلام، شلف، 2011 / 2012، ص : 24 .

تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط التالية :

جدول رقم (2–1): الإحالات الواردة في القانون 07 – 11

رقم الإحالة	القانون 07 – 11	محتوى الإحالة	المرسوم التنفيذي المحال إليه	المواد
01	5	المحاسبة المالية المبسطة	156 / 08	43
02	7	الإطار التصوري	156 / 08	من 02 إلى 28
03	8	المعايير المحاسبية	165 / 08	29 و 30
04	9	مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها	156 / 08	31
05	22	الضبط اليومي لإيرادات ونفقات الكيانات الصغيرة	156 / 08	43
06	24	مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي	110 / 09	من 01 إلى 26
07	25	محتوى وطرق إعداد وعرض الكشوف المالية	156 / 08	من 32 إلى 37
08	30	الحالات تختلف فيها السنة عن 12 شهر	156 / 08	38
09	36	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والمركبة	156 / 08	من 39 إلى 41
10	40	كيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الإعتبار ضمن الكشوف المالية	156 / 08	42

المصدر : محمد الحبيب مرحوم، مرجع سبق ذكره، ص : 25 .

بالإضافة إلى القانون 07 – 11 المتضمن القانون المحاسبي المالي، يتأثر القانون المحاسبي الجزائري بنصوص تشريعية أخرى، يجب أخذها في الحسبان عند إعداد وعرض الكشوف المالية هي كالآتي [1] :

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا سيما المادة 152 منه

الأمر 75 – 59 المؤرخ في 26 / 09 / 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم

الأمر 03 – 11 المؤرخ في 26 / 08 / 2003 والمتعلق بالنقد والقرض، المعدل لاسيما المادة 62

الأمر 08 – 02 المؤرخ في 24 / 07 / 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008

الأمر 09 – 01 المؤرخ في 22 / 07 / 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009

القانون 09 – 09 المؤرخ في 12/30 / 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010

الأمر 10 – 01 المؤرخ في 26 / 08 / 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010

القانون 10 – 13 المؤرخ في 29 / 12 / 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011

المطلب الثـاني : عرض لحسابات النظام المحاسبي المالي

إن الإطار المحاسبي يحتوي على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي[2]:

- الصنف الأول : حسابات رأس المال .
- الصنف الثاني : حسابات القيم الثابتة .
- الصنف الثالث : حسابات المخزونات، الحسابات الجارية .
- الصنف الرابع : حسابات الغير .
- الصنف الخامس : حسابات المالية .
- الصنف السادس : حسابات الأعباء .
- الصنف السابع : حسابات الإيرادات .

[1] محمد الحبيب مرحوم، مرجع سبق ذكره، ص : 25 .

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد19، مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 25 مارس سنة 2009، الجزائر، المادة 3، ص: 44 .

وفي ما يلي عرض التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي التي يمكن ملاحظتها :

- إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات .
- الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول الخاصة في حـ / 10 وحـ / 11 وما يتفرع عنها أما القروض الطويلة الأجل تسجل في حـ / 16 وحـ / 17 .
- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى القيم المعنوية وقيم مادية وذلك كما يلي :

قيـم معنـوية	قيـم مـادية	أصول ثابتة تحت الامتياز
قيم ثابتة جـارية	أسهم وحقوق	أسهـم ماليـــة أخـرى

- تسجل الموردون والزبائن في حسابات الغير، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق، حيث كانت تسجل حسابات الموردون في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع .
- أما النقديات فتسجل في حسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق .
- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق .
- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية، وإضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات لما له من أهمية، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق .
- تسجيل قروض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج في المخطط

ويمكن عرض هذه الأصناف بصفة أكثر تفصيل كما يلي [1] :

1. حسابات رؤوس الأموال – الأموال الخاصة

أرصدة حسابات الأموال الخاصة دائنة بطبيعتها وتتفرع إلى الحسابات الفرعية الآتية :

- 10 رأس المال والإحتياطات وما يماثلها .
- 11، 12 الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية .
- 13 النواتج والأعباء المؤجلة .
- 15 مؤونات الأعباء – الخصوم الغير جارية .

[1] رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة والتسيير، جامعة تبسة، 2010 / 2011، ص : 76- 78.

- 16، 17، 18 الحسابات الفرعية .

2. حسابـات التثبيتـات

يقصد بالتثبيتات الأصول الثابتة، ويتفرع حساب التثبيتات إلى الحسابات الآتية [1] :

- 20 التثبيتات المعنوية وفارق الاقتناء .
- 21 التثبيتات العينية .
- 22 التثبيتات في شكل إمتياز .
- 23 التثبيتات الجاري إنجازها .
- 26 المساهمات والحسابات الدائنة الملحقة بالمساهمات والتثبيتات المالية الأخرى .
- 28، 29 الاهتلاكات وخسائر القيمة عن التثبيتات حساب .

3. حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ :

تضم هذه المجموعة إلى الحسابات الآتية [2] :

- 30 مخزونات بضاعة .
- 31 المواد الأولية .
- 32 تموينات أخرى .
- 33 سلع قيد الإنتاج .
- 34 خدمات قيد الإنتاج .
- 35 مخزونات المنتجات .
- 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات .
- 37 المخزونات في الخارج (التي هي، في الطريق، في المستودع أو في الإيداع) .
- 38 المشتريات المخزنة .
- 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ .

[1] رفيق يوسفي، مرجع السابق، ص : 78-81.

[2] لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF**، الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2014، ص : 23، 24.

4. خسـائر الغيـر

تضم هذه المجموعة إلى الحسابات الآتية [1] :

- 40 الموردون والحسابات الملحقة .
- 41 الزبائن والحسابات الملحقة .
- 42 المستخدمون والحسابات الملحقة .
- 43 الهيئات الاجنماعية والحسابات الملحقة .
- 44 الدولة والحسابات الملحقة .
- 45 المجمع والشركاء .
- 46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين .
- 47 الحسابات الانتقالية والانتظارية .
- 48 الأعباء والنواتج المعاينة مسبقا والمؤونات .
- 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير .

5. الحسابـات الماليـة

تضم المجموعة الخامسة الحسابات المالية الآتية [2] :

- 50 القيم المنقولة للتوظيف .
- 51، 52 البنوك والمؤسسات المالية والأدوات المالية المشتقة .
- الحسابات 53، 54، 58 .
- 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية .

6. حسابـات الأعبـاء

تضم المجموعة الخامسة الحسابات المالية الآتية [3] :

- حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها .
- حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة .

[1] رفيق يوسفي، مرجع سابق ذكره، ص : 84-87 .

[2] نفس المرجع أعلاه، ص : 87- 89 .

[3] نفس المرجع أعلاه، ص : 89- 90 .

7. حسابـات النـواتج

تكون أرصدة حسابات النواتج عادة دائنة وتتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية [1] :

- 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة .
- 72 الانتاج المخزن أو التنقص من المخزون .
- 73 الانتاج المثبت .
- 74 إعانات الاستغلال .
- 75 نواتج العمليات الأخرى .
- 76 النواتج المالية .
- 77 العناصر غير العادية – نواتج .
- 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات .

المطلب الثالث : الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، وتمدهم بمعلومات عن المكاسب ومكوناتها وكذلك عن الوضع المالي وأداء المؤسسة .

حيث أن التقـارير المالية لا تتضمن القوائـم المالية فقط، بل تمثل هذه الأخيـرة الجزء المحتوي للتقرير المالي إذ تعتبر القوائم المالية من الطرق الأساسية التي تمد الأطراف الخارجية بالمعلومات الأساسية، وحيث أن كل الكيانات الخاضعة لتطبيق أحكام النظـام المحاسبي المالي تعد كشوفات ماليـة سنوية على الأقل، وتتضمـن هذه الكشوف ما يلي [2] :

- الميزانية
- جدول حسابات النتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغير الأموال الخاصة
- ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج

---

[1] رفيق يوسفي، مرجع سابق ذكره، ص : 90 .

[2] مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد SCF**، مطبعة مزوار، ط 1، الوادي، 2008، ص : 69 .

فيما يلي تعريف كل قائمة وفق النظام المحاسبي المالي [1] :

الميزانيـــة : تصنف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم ، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول :

في الأصول : التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبية، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة، خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية .

في الخصوم : رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة، المرصودات لأعباء وللخصوم المماثلة، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية .

جـدول حسابـات النتائـج : حسب SCF يتم عرض حساب النتائج حسب الطريقتين مع امكانية تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخاصة مخصصات الاهتلاك والمصاريف الخاصة بالعاملين في حالة حساب النتائج المدمجة، كما يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج، وهو نفس العرض الوارد في المعيار الدولي IAS1، لكن هذا الأخير ألغى مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل .

جدول سيولة الخزينة : تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة التمويلية الأنشطة الاستثماريـــة، كما أوصى SCF بعرض جدول سيولة الخزينة بطرقتين المباشرة وغير المباشرة مع التأكيد على الطريقة المبـاشرة، وهي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي IAS7 .

جـدول تغيرات الأمـوال الخاصـة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية [2] .

ويقدم جدول تغيرات رأس المـال حالة تحليليـة لحركة رأس المـال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض وذكر أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول على النحو التالي [3] :

- التنجية الصافية .
- حركة رأس المال .
- مكافآت رأس المال .
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال .

---

[1] محمد رمزي جودي ، **إصلاح النظام المحاسبي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصاديات وادارية، العدد السادس ديسمبر، 2009، ص : 79 .

[2] مسعود دراوسي وآخرون ، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، بدون إسم الملتقى، جامعة بسكرة، بدون سنة، ص : 15 .

[3] ربيع بوصبيع العايش وآخرون، **جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF**، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 / 06، جامعة الوادي، 2013، ص : 7 ، 8 .

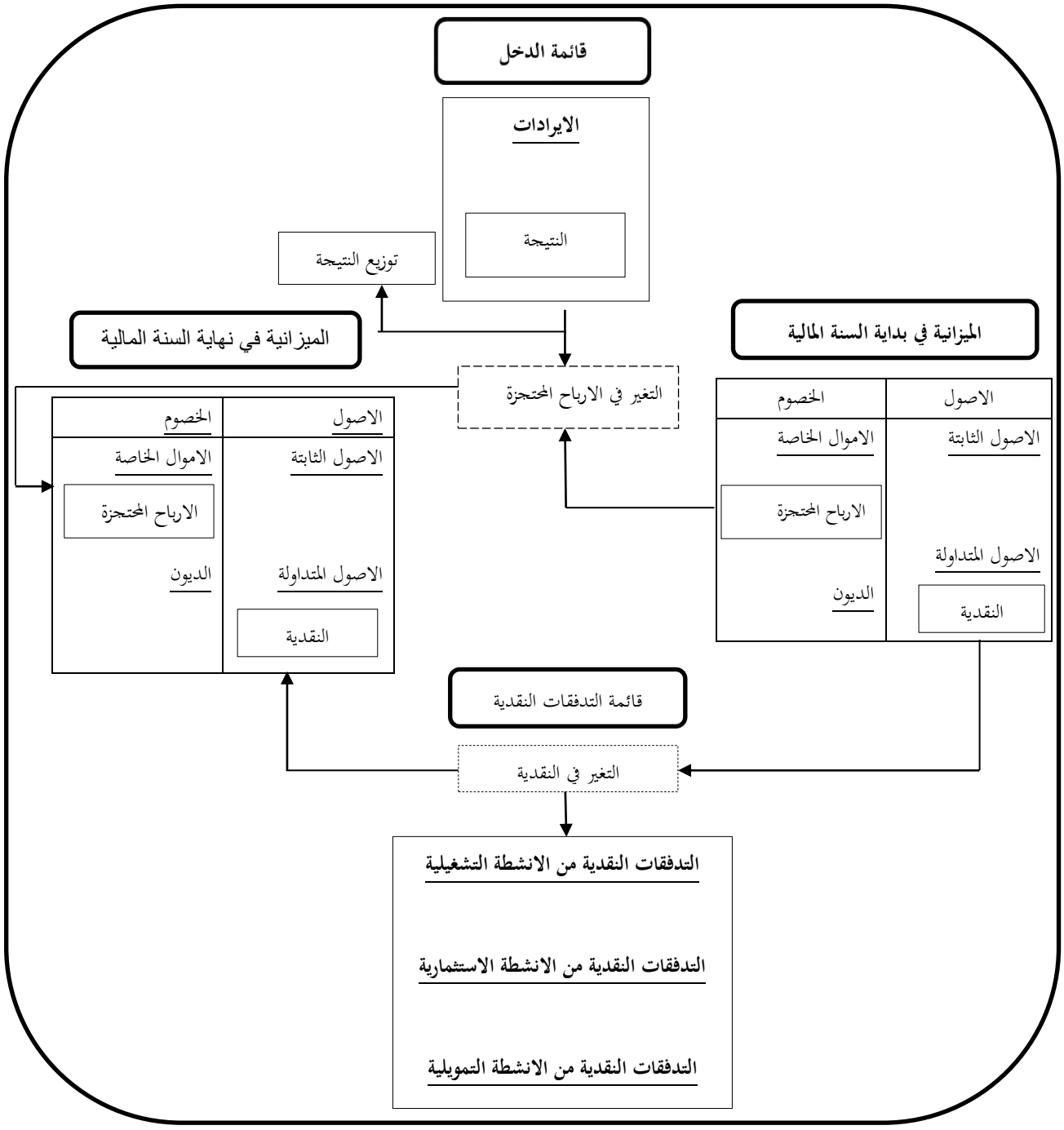
- تغيرات الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطاء لها الأثر المباشر على رأس المال .

الملاحـــق : تتضمن الملاحق جـــداول ملحقـة لشرح جميع القـوائم الماليـة، كمـا تحتوي على الطرائق المحاسبية والمعلومـات المحاسبية الضـرورية لشـرح أو تكملـة للميزانيـة، حسـابات النتـائج، جـدول تـدفقات الخزينـة ايضـاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم[1].

ويمكن توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل الآتي :

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008،ص : 81 .

الشكل رقم (2-1) : العلاقة بين القوائم المالية الأساسية



المصدر: طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص : 130 .

المبحث الثالث : الاطار المفاهيمي للتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي

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

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى النقاط التالية : تعريف التثبيتات وأهميتها، أنواع التثبيتات .

المطلب الأول : مفهوم التثبيتات وأهميتها

أولا : تعريف التثبيتات

1. فالأصول الثابتة هي عبارة عن عنصر له قيمة اقتصادية لأي مؤسسة، بحيث ينتظر من هذه القيمة تحقيق منفعة مستقبلية ويسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية [1] :
   - احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة .
   - امكانية حساب كلفته أو قيمته عند تقيمها بطريقة صادقة .
   - إمكانية تعريفه من خلال الفصل بين نشاطات المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد

الأصول الثابتة هي الأصول التي تقتنيها المؤسسة أو التي تقع تحت حيازتها بهدف استخدمها في العمليات الإنتاجية أو المساعدة في هذه العمليات وتستخدم لأكثر من سنة مالية أو عدة فترات محاسبية .

2. كما يمكن تعريف الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي على أنها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس، ويفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى ما بعد السنة المالية [2] .

ثانيا : أهمية الأصول الثابتة :

تعتبر الأصول الثابتة من عناصر الأصول الهامة بالمقارنة بغيرها من عناصر الأصول الأخرى من ناحيه، وبالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من الأنشطة من ناحية أخرى وذلك للأسباب التالية [3] :

- لأن الأصول الثابتة أصول طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع والخدمات لفترات كبيرة .
- لأن الوزن النسبي للأصول الثابتة، مقارنة بإجمالي أصول المنشأة، غالبا ما يكون مهما نسبيا، كما هو الحال في المنشأة الصناعية، مثل منشآت صناعة الغزل والنسيج والكيماويات .

---

[1] وهيبة لبوز، **قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010 / 2011، ص : 45 .

[2] مصطفى عوادي، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، 2012، ص: 124

[3] محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر على، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية والدولية**، ج 2، دار الجامعة الجديدة، سوتير الأزاريطة، الأسكندرية، ص : 10 ،11 .

- لأن معظم الأصول الثابتة يتم إستهلاكها، وبالتالي فإن أعباء إهتلاكها تعتبر من المصروفات، التي تؤثر على رقم ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة، خاصة في المنشآت الصناعية .
- لأن الخطأ في حساب تكلفة اقتنائها والمحاسبة عن إهلاكها والنفقات الخاصة بها، يكون مؤثرا في القوائم المالية، بل ويمتد تأثيره من فترة محاسبية إلى أخرى، ويؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت .
- لأن التصرف في الأصول الثابتة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثير مالي يلزم المحاسبة عنه ويدفعه ، سواء كان التصرف بالبيع أو الاستبدال أو التخريد .

المطلب الثاني : أنواع التثبيتات

تصنف الأصول الثابتة وفق SCF إلى أصول العينية وأخرى معنوية ومالية ويمكن توضح كل نوع على حدى كما يلي :

أولا : التثبيتات العينية (العناصر المادية غير الجارية) :

حسب الأحكام المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والواردة في القرار المؤرخ في جويلية، فإن التثبيت العيني هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم خدمات، الإيجار أو الاستعمال في أغراض إدارية والذي يفترض أن تمتد مدة استعماله إلى ما يتجاوز مدة السنة المالية . ويسمح هذا التعريف البسيط بتحديد الخصائص الأساسية للتثبيتات العينية والمتمثلة في[1] :

- للتثبيت العيني كيانا ملموسا وهذا ما يسمح بتميزه عن العناصر المعنوية التي ليس لها أي كيان ملموس .
- تحوزه المؤسسة لإستخدامه في إنتاج السلع، تقديم الخدمات، تحقيق أنشطتها الادارية أو بغرض الإيجار يستعمل لأكثر من دورة وهذا ما يميزه عن باقي العناصر المادية التي تستهلك خلال دورة واحدة .

ثانيا : التثبيتات المعنوية :

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية والمقصود منها مثلا : شهرة محل والعلامات أو البرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري[2] .

[1] بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودورها في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعك فرحات عباس، سطيف، 2010 / 2011، ص : 113 .

[2] عبد الكريم تواتي، **تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبية تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 / 2013، ص : 3 .

ثالثا : التثبيتات المالية :

بداية نلاحظ أن الأصول المالية تصنف إلى [1] :

- أصول مالية مثبتة: وهي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27 .
- أصول مالية جارية : وهي الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بنية التنازل عليها في المدى القصير الأجل أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل . هذه الأصول تسجل بالحساب 50 (حـ/ قيم منقولة للتوظيف)، وفي ما يلي تعريف سريع لأهم الحسابات الفرعية المستخدمة في العمليات الخاصة بالتثبيتات المالية :

جدول رقم (3-1) : أهم الحسابات الفرعية للتثبيتات المالية

الحساب	شرح الحساب
261 – سندات مساهمة	وهي سندات تمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة
262 – سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة ، لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها .
269 – دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يكون هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى .
271 – السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة ، وكدلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل ، من هذه السندات الحصص في رأسمال مؤسسات أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل .
273 – السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات)

المصدر : عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 77 .

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، شارع عيساوي إيدير، برج بوعريريج، 2009، ص : 76 ، 77 .

مزايا النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطط المحاسبي المطبق سابقا :

قام النظام المحاسبي بتغطية نقائص عديدة خاصة بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات في المخطط المحاسبي الوطني . ويمكن أن نلخص أهمها في النقاط التالية [1] :

- تم إحترام مبدأ درجة السيولة في تقسيم أصول الميزانية التي أصبحت تسهل عملية التحليل المالي، ويظهر ذلك في سندات المســـــاهمة التي كانت في صنف الحقوق حسب المخطط المحاسبي الوطني وأصبحت في النظام المحاسبي المالي ضمن التثبيتات تحت عنوان التثبيتات المالية .
- أدرج النظام المحاسبي المالي حسابات في الأصول الثابتة توضع فيها مبالغ التثبيتـــات التي لم يتم ذكرها في الدليل المحاسبي، وهو الشيء الذي كان يعتبر من نقائص المخطط المحاسبي الوطني .

حيث نجد في النظام المحاسبي المالي :

حساب 208 "التثبيتات المعنوية الأخرى"

حساب 218 "التثبيتات المادية الأخرى"

حساب 267 "التثبيتات المالية الأخرى"

- قام النظام المحاسبي المالي بمعالجة العمليات التي تجاوزها المخطط المحاسبي الوطني مثل حيازة الاستثمارات على شكل إمتياز، العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار التمويلي، بناء العقارات على أراضي الغير...ألخ
- عدم مواكبة المخطط المحاسبي الوطني للتطور الإقتصادي، يظهر في إعتماد المخطط على التكلفة التاريخية في عملية تقييم التثبيتات، في حين هذا المشكل لا يظهر في النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وفحص خسائر قيمة الأصول سنويا من خلال عملية إعادة التقييم بما يتماشى مع السوق .

[1] زينب حجاج، مريم توابتي، **أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) : التحدي، يومي 13 –14 ديسمبر، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011، ص : 7، 8

الخلاصة :

تناول الفصل الأول الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الذي تبنته الجزائر، ومن خلاله نستنتج أن التغيرات المتتالية في الاقتصاد العالمي أجبرت العديد من الدول أن تدخل إصلاحات على مستوى إقتصادياتها، والجزائر من ضمن الدول التي باشرت في إصلاحات اقتصاديه تماشيا مع المتغيرات العالمية، فبعد أن تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية سعت الجزائر كذلك للأخذ بهذه المعايير بهدف التوافق في مجال العمل المحاسبي .

تمهيد :

لقد غير النظام المحاسبي المالي الجديد قواعد العمل بصفة جذرية، حيث تغيرت المفاهيم والمعايير، فالمعالجة المحاسبية أصبحت بحسابات غير تلك التي كان معمول بها في السابق، وأصبح لكل أصل أو إلتزام معيار يجب التقيد به في عمليات التسجيل حتى نتمكن من تحقيق الجودة المطلوبة من عمليات التنفيذ .

وتعتبر قضية إعادة تقييم الأصول الثابتة من القضايا الخلافية في الفكر المحاسبي، رغم أن معايير المحاسبة الدولية سمحت بإعادة التقييم إلا أن بعض الدول رفضت ذلك .

لذلك سنحاول في هذا المبحث إعطاء نظرة عن بعض المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد ونركز على المعالجة المحاسبية للمجموعة الثانية، ومحاولة تسليط الضوء على أهم المحاور التي تدور حولها، ويمكن تلخيص ذلك من خلال المباحث التالية :

- **المبحث الأول: تقييم الأصول الثابتة (التثبيتات)**
- **المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول الاهتلاكات والجرد**
- **المبحث الثالث : خسائر القيم وإعادة تقييم التثبيتات وتسجيلها محاسبيا**

المبحث الأول: تقييم الأصول الثابتة (التثبيتات)

كي تقدم المؤسسة صورة صادقة عن وضعيتها المالية، لا بد أن يتم تقييم الأصول بطريقة جيدة، حيث أن التقييم عموما هو الوصول إلى تحديد السعر أو بكل بساطة إلى تقدير منطقة التفاوض بين المشتري والبائع، فإدراجها أي الأصول ضمن عناصر الأصول يستلزم توفر شرط مراقبة المؤسسة للمنافع الاقتصادية المستقبلية ومصداقية تحديد وتقييم تكلفتها، على سبيل المثال الأراضي، البنايات، معدات النقل، تجهيزات وبرامج الإعلام الآلي، سندات المساهمة ...الخ .

وفي هذا السياق سيكون لنا ثلاثة أصناف من الأصول، والتي سنحاول من خلال هذا المبحث معرفة كيفية تقييمها، والطرق المعمول بها في مجال التقييم .

المطلب الأول : التقييم الأولي عند الدخول إلى ذمة المؤسسة

قبل التطرق لعملية تقييم الأصول (التثبيتات) كان لابدا علينا أن نذكر القواعد العامة للتقييم، فحسب النظام المحاسبي والمالي في الفقرة 112-1- القسم الثاني، ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية.

أولا: تقييم الأصول الثابتة المادية (غير الجارية)

يتم تقييم الأصول الثابتة المادية في هذا التاريخ على أساس التكلفة التاريخية مع مراعاة هل هي حيازة أو عملية تبديل أو تم الحصول عليها مجانا.

1. حالة الحيازة بشكل عادي :

ففي حالة الحيازة عليها فإن تكلفة الحيازة تشمل العناصر التالية[1]:

- سعر الحيازة يحسب بعد تخفيض جميع التخفيضات التجارية وتخفيض الضريبة المسترجعة مضاف إليه الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى غير المسترجعة.

- مختلف المصاريف المباشرة وغير الضرورية للحصول إلى حاجة الاستعمال المثالي للأصل كما هو مقرر له مثل مصاريف التركيب ومصاريف العقود إذا كانت مباشرة الاستعمال.

- المصاريف التي تسمح بوضع الأصل في المكان المخصص له مثل مصاريف النقل والشحن ومصاريف التجريب

[1] إسماعيل رزقي، **أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009 / 2010، ص: 54-57.

20		من ح/الأصول الثابتة غير الجارية	XXX	
	51	إلى ح/النقديات		XXX
	404	ح/موردوا الاستثمارات		XXX
		حيازة الأصل غير جاري		
627		من ح/المصاريف المالية .	XXX	
	404	إلى ح/موردوا الاستثمارات.		XXX
		تسجيل المصروف المالي		
404		من ح/موردوا الاستثمارات.	XXX	
	51	إلى ح/النقديات		XXX
		تسديد تكلفة الحيازة		

بالإضافة إلى المصاريف التي يمكن إدراجها ضمن تكلفة مصاريف تهيئة المكان المخصص له مثل مصاريف النقل والشحن ومصاريف التجريب أما المصاريف العامة الإدارية، مصاريف تكوين الأفراد المستعملين للأصل فإنها تستثنى من تكلفة الأصل ولا يمكن إدراجها ضمن التكلفة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

2. في حالة انتاج المؤسسة للأصل لحاجتها الخاصة:

الأصول الثابتة المادية غير الجارية المنتجة من طرف المؤسسة فإنها تقيم بتاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة على أساس تكلفة الإنتاج، بحيث أن تكلفة الإنتاج تشكل المصارف المباشرة للعملية خلال دورة الإنتاج مثل والمواد واللوازم المستهلكة واليد العاملة المستعملة والمصاريف الغير مباشرة المتغيرة والثابتة مثل: إهتلاكات الآلات والمعدات التي تستعمل في الإنتاج ومصاريف الصيانة والاصلاحات للمباني والتجهيزات المباشرة للإنتاج [1]، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي [2] :

213		من ح/مباني	XXX	
	732	إلى ح/الإنتاج المثبتة للأصول العينة		XXX
		إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		

[1] إسماعيل رزقي، مرجع سابق، ص: 57.

[2] محمد لعربي، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، يومي 11- 13، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011، ص:7.

3. في حالة الحصول على الأصل على سبيل الاستبدال [1]:

يتطرق المخطط الوطني للمحاسبين لمثل هذه الحالات من قبل وتركها لاجتهادات المحاسبيين، فكان التعامل يعتمد على الفاتورة الأصلية أو المقدمة من الشركة الأخرى، إلا أن المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي قد ضبطها .

فيتم تسجيلها بالقيمة العادلة، و إذا كان غير ممكن الحصول على القيمة العادلة فيتم تسجيل الاستثمار بالقيمة الصافية للاستثمار المتخلي عنه.

التسجيل بالقيمة العادلة بالنسبة للتثبيتات المتماثلة، والفرق بين قيمة التثبيت المقتناة والمتنازل عنها يسجل في نتيجة التنازل .

يمكن حيازة التثبيت عن طريق مبادلته بأصل غير نقدي أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية ويتم تقييم التثبيت المادي المتحصل عليه بالقيمة العادلة إذا:

- عملية المبادلة الغرض منها تجاري.
- يمكن تقييمها بطريقة صحيحة.
- إذا كانت أخطار التدفقات النقدية المتعلقة بالأقساط وتواريخ للأصل المتحصل عليه تختلف عن التدفقات النقدية للأصل الممنوح.
- إذا تم تغيير القيمة الخاصة بالأصل، ويكون هذا التغيير ناتج عن تحيين التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل و من خروجه في نهاية استعماله.

يتم تقييم الأصل المتبادل بالقيمة العادلة إذا كان الغرض تجاري من عملية المبادلة، وذلك بهدف تجنب المؤسسات تسجل أرباح غير واقعية نتيجة عملية المبادلة ليس لها أثر اقتصادي.

[1] محمد مباركي، **أثر تجزئة التثبيتات المادية إلى مركبات على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2011 / 2012، ص: 65- 68.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

28 XA		من ح / اهتلاك الآلة A	XXX	
	2 X B	إلى ح / الآلة B		XXX
	2 X A	ح / الآلة A		XXX
		ترصيد حساب الاهتلاك والآلة A التي حل مكانها الآلة B		

512		من ح / البنك	XXX	
2X B		ح / آلة متحصل عليها	XXX	
28XA		ح / إهتلاك الآلة A	XXX	
	2X A	إلى ح / الآلة A		XXX
	7 X	ح / ايرادات التنازل عن الاستثمار A		XXX
		ترصيد حساب الاهتلاك والآلة A التي حل مكانها الآلة B		

4. في حالة حصول المؤسسة على أصل مجانا [1]:

الأصول الثابتة المادية غير الجارية التي حصلت عليها المؤسسة مجانا فإنها تسجل على أساس القيمة العادلة بتاريخ بداية الاستغلال أو الاستعمال، هذه القيمة تحدد بناءا على وجود سوق ناشط يشتغل بشكل عادي دون وجود تغيرات أو تأثيرات استثنائية.

ملاحظـــة:

اذا تم استلام التثبيتات المادية كتبرعات تسجل بقيمتها العادلة عند نقل ملكيتها، وإذا لم تنقل ملكيتها يتم الإفصاح عنها ضمن الملاحظات التفسيرية[2].

ثانيا: تقييم الأصول غير الجارية المعنوية والمالية :

- **تقييم الأصول غير الجارية المعنوية**

وتدرج الأصول المعنوية في حسابات بتكلفتها المنسوب إليها مباشرة[3] (بالتكلفة التاريخية)، وذلك بالنسبة للأصول التي تمت حيازتها وعلى أساس تكلفة الإنتاج إذا تم إنتاجها وعلى أساس القيمة العادلة بالنسبة للأصول التي تم الحصول عليها مجانا أو عن طريق الاستبدال[4].

[1] إسماعيل رزقي، مرجع سبق ذكره، ص: 58، 59 .

[2] محمد أمين عكوش، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2010 / 2011، ص6.

[3] مسعود دراسي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص : 6 .

[4] إسماعيل رزقي، مرجع سابق، ص: 73.

ويشير النظام المحاسبي المالي الجديد إلى أن المعالجة باستعمال القيمة الحقيقية لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة[1].

- **تقييم الأصول الدائمة المالية (غير الجارية):**

هذه الأصول المالية يجب أن تكون في الأصل مقيمة بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية التي تمثل تكلفة شرائها أي سعر شراء هذه الأصول المالية مضاف إليها كامل مصاريف اقتنائها سواء من طرف البنوك أو شركات البورصة للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل[2].

المطلب الثاني: تقييم الأصول الثابتة بتاريخ التنازل

أولا: تقييم الأصول المادية بتاريخ التنازل:

إذا كان الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، أو أن المؤسسة لم تعد تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية، أو تقرر خروجه من المؤسسة فإنه يتم حذفه من الميزانية.

تكون نتيجة هذا التنازل بالفرق بين منتوجات خروجه الصافية والقيمة المحاسبية له، وتظهر في جدول حسابات النتائج كأعباء أو منتوجات (الفقرة**15**: العيار المحاسبي الدولي رقم**16**)[3].

في حالة هدم أو تدمير الأصل فإن إخراجه من ذمة المؤسسة لا يقدم قيمة زائدة لعملية التنازل فهو معدوم وبالتالي إما أن يقدم نقص قيمة أو يقدم قيمة معدومة إذا تم إهلاكه كليا[4].

حالات استثنائية:

1. في حالة المباني أو جزء منها أو الأراضي الموجهة للكراء فهي بذلك غير موجهة للاستعمال الإداري أو لإنتاج السلع والخدمات وغير موجهة للبيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة، فعند التسجيل الأولي يقيم بشكل عادي باعتباره أصل مادي ثابت غير جاري، في حين أن التقييم اللاحق فإنه تستعمل إحدى الطريقتين التاليتين إما:
   - بالتكلفة المنقوص منها مجموع الإهلاكات ونقص القيمة حسب القيمة العادية والمرجعية المستعملة لتقييم الأصول المادية غير الجارية (طريقة التكلفة).
   - أو على أساس القيمة العادلة (طريقة القيمة العادلة).

[1] مسعود دراسي وآخرون، مرجع سابق، ص: 6.

[2] وهيبة لبوز، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

[3] إبراهيم بورنان، الطاهر مخلوف، **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية**، بدون اسم المداخلة، جامعة الأغواط، ص7.

[4] إسماعيل رزقي، مرجع سبق ذكره، ص: 69، 70.

2. من الحات الخاصة حالة القطاع الفلاحي من خلال الأصول البيولوجية التي يجب أن تقيم على أساس القيمة العادلة سواء عند التسجيل الأولي بتاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة وفي نهاية كل دورة محاسبية، إلا في حالة عدم إمكانية الحصول على القيمة العادلة أو عدم تقييمها بشكل صادق، كما أن خسارة أو ربح القيمة الناتج عن تغير القيمة العادلة من دورة لأخرى فإنه يسجل حساب النتيجة ويؤثر على نتيجة الدورة بالزيادة وبالنقصان.

التسجيل المحاسبي:

أثناء التنازل عن اصول غير جارية، فإنه يدخل في الدفاتر المحاسبية مباشرة الفارق بين قيمة التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه[1]:

- تسجل في الجانب المدين حـ / 652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مادية إذا كان الفرق سلبا
- تسجل في الجانب الدائن حـ / 752 فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المادية إذا كان الفرق ايجابيا .

1. إذا كان الفارق سلبيا، يتم التسجيل المحاسبي على مرحلتين:

- تسجيل مرحلة البيع أو التنازل.

462		من حـ / حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	XXX	
652		حـ / نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	XXX	
	2XX	إلى حـ / التثبيت المعني		XXX
		التنازل عن التثبيتات بواسطة حـ / 462		

- تحصيل حقوق التنازل:

5X X		من حـ / المالية	XXX	
	462	إلى حـ / حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		XXX
		التنازل عن التثبيتات بواسطة حـ / 462		

[1] محمد لعربي، مرجع سبق ذكره ، ص : 12، 13 .

2. إذا كان الفارق إيجابيا:

يتم التسجيل المحاسبي على مرحلتين:

- تسجيل مرحلة التنازل أو البيع

462		من ح / التنازل عن الأصول الثابتة	XXX	
	752	إلى ح / فائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية		XXX
	2 XX	ح / التثبيت المعني		XXX
		التنازل عن التثبيتات بواسطة ح / 462		

- تحصيل حقوق التنازل

5XX		من ح / المالية	XXX	
	462	إلى ح / حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		XXX
		تحصيل حقوق التنازل عن طريق ح / 5 xx		

ثانيا: تقييم الأصول الدائمة المالية (غير الجارية) بتاريخ التنازل:

فيما يخص السندات المثبتة الموجهة للتنازل لاحقا والتي تمثل أدوات مالية فإنه لابد من تقييمها على أساس القيمة العادلة بحيث إن كانت[1]:

- مسعرة في البورصة فإنها تقييم على أساس السعر المتوسط لآخر الشهر.
- غير مسعرة في البورصة فإنها تقييم على أساس القيمة التقديرية الممكن التفاوض عليها.

المطلب الثالث: تقييم التثبيتات بتاريخ إعداد الميزانية

أولا : تقييم الأصول المادية بتاريخ إعداد الميزانية :

من أجل تحديد القيمة الواجب إدراجها في الميزانية لابدا من مراعاة إذا كان استعمال الأصل المادي غير الجاري محدود في الزمن، أي أن المزايا الاقتصادية المستقبلية التي يمكن أن يقدمها تتناقص مع مرور الوقت عن طريق الاستعمال أو بسبب تغير التقنيات المستعملة أو أي سبب آخر.

[1] إسماعيل رزقي، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

يستوجب على المؤسسة تسجيل نقص القيمة الحاصلة عن طريق تحديد جدول إهلاك الأصل المبني على القيمة الأصلية عند دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة على أساس التكلفة التاريخية، ومن الممكن إعادة النظر أو تعديله حسب ظروف الواقع .

ففي نهاية كل دورة محاسبية على المؤسسة أن تبحث إن كان يوجد مؤشر على نقص القيمة، فإن وجد وجب إعداد اختبار لتدهور الأصل، عن طريق مقارنة القيمة المحاسبية الصافية مع القيمة القابلة للتغطية فإن كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية وجب تسجيل نقص قيمة. فالأصل الثابت المادي غير الجاري يسجل بالقيمة المحاسبية الصافية بعد طرح قسط إهلاك الدورة ونقص القيمة الحاصل على الأصل من تكلفته التي دخل بها إلى ذمة المؤسسة[1]، ويكون شكل الميزانية على النحو التالي:

الجدول (1–2) : نموذج لشكل الميزانية

رقم الحساب	عناصر الأصول	مبالغ اجمالية	اهتلاكات خسائر القيم	مبالغ صافية للسنة (N)	مبالغ صافية للسنة (N–1)	رقم الحساب	عناصر الخصوم	مبالغ صافية للسنةN	مبالغ صافية (N–1)
	الأصول غير الجارية الأصول الجارية						الأموال الخاصة الخصوم غير الجارية		
	مجموع الأصول						مجموع الخصوم		

المصدر : مداني بن بلغيث، **أعمال نهاية الدورة**، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية –حسب القواعدSCF، جامعة ورقلة، 2011، ص: 22 .

[1] إسماعيل رزقي، مرجع سابق، ص: 64.

ثانيا: تقييم الأصول غير الجارية المعنوية بتاريخ إعداد الميزانية

بتاريخ إعداد الميزانية فإن الأصول المعنوية غير الجارية ودائما تقيم بالقيمة المحاسبية الصافية بعد طرح الإهتلاكات ونقص القيمة التي حصلت في الأصل كما هو الحال بالنسبة للأصول المادية الثابتة.

فبتاريخ إيفاق الحسابات لابد من مراقبة هل يوجد أي مؤشر يدل على نقص قيمة الأصل مما يستدعي إجراء اختبار تدهور له ومن ثم إجراء مقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة القابلة للتغطية له كما هو الحال بالنسبة للأصول المادية الثابتة [1].

تقييم الأصول الثابتة على حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري:

التقييم الأولي: وتشمل هذه التكلفة ثمن الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب غير قابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة للأصل وتطرح كل الخصومات التجارية.

التقييم اللاحق: ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى[2]:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة).
- قيمة الإنجاز.
- القيمة المحينة (أو القيمة النفعية).

وتقييم العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، إما بالتكلفة يطرح منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة الكلفة)، وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية) .

[1] إسماعيل رزقي، مرجع سابق ذكره، ص: 75.

[2] جميلة بن هجرية، **أثر تطبيق القياس المحاسبي على التثبيتات العينية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/ 2013، ص: 4.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الاهتلاكات والجرد

عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية جرد، إثبات الإهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة، لكن الملاحظ هو تناقص قيمة هذه العناصر تدريجيا بفعل الاستعمال المتواصل وفي السياق سنحاول أن نعرف المفاهيم المتعلقة بالاهتلاكات والجرد.

المطلب الأول : تعريف الاهتلاكات وأدوره

تتميز الأصول الثابتة عن غيرها من عناصر الميزانية بأن لها عمر إنتاجي محدد، وتكون أكبر من السنة المالية، مما يؤدي إلى إهلاك الأصل أثناء خدمته خلال عمره الإنتاجي، كما تنخفض قيمة هذه الأصول إما بسبب الاستعمال أو التطور التكنولوجي، كل هذا وأكثر سنحاول التعرف عليه من خلال هذا المطلب.

أولا : تعريف الاهتلاكات: تمثل الاهتلاكات بصفة عامة الملاحظة المحاسبية للخسارة الواقعة على قيمة الأصول الثابتة والتي تتدنى قيمتها حتميا مع مرور الزمن بفعل الاستعمال أو التقادم، بحيث تسمح هذه العملية من اعادة تكوين الأموال المستثمرة.

وتحسب الاهتلاكات بكيفية تسمح بإعادة تكوين الأموال الموظفة خلال فترة زمنية محددة لكل نوع من الاستثمارات تعتبر العمر الانتاجي له [1].

كما تحسب من حيث المبدأ اعتبارا من تاريخ شراء الاستثمارات وإنجازه، وفي كل سنة مالية وحتى غياب الأرباح ويمكن إعطاء تعريف آخر للاهتلاكات من خلال ثلاثة زوايا وهي مقسمة كتالي[2]:

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

المفهوم الاقتصادي للإهتلاك: حسب هذا المفهوم هو عبارة عن توزيع لتكلفة شراء الأصل الثابت على تكاليف الإنتاج التي تخص دورات من أجل قياس تكلفة رأس المال الثابت أو حساب النتيجة .

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

[1] عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 15.

[2] جمعة هوام، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ج 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص: 53، 54.

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

ثانيا : أدوار الاهتلاكات

من المفاهيم الثلاثة يتبين أن للإهتلاك ثلاثة أدوار[1]:

الدور الاقتصادي للإهتلاك: الاهتلاك الطبيعي هو الاستهلاك التدريجي للاستثمار، وكل دورة استغلال أن تأخذ بعين الاعتبار تدهور الاستثمار نتيجة الاستخدام، لذلك لابد من توزيع تكلفة الاستثمار عبر الزمن. فالإهتلاك يحول الإستخدام المؤقت للإستثمار إلى إستخدام نهائي وذلك من خلال تحميل عبء الإهتلاك للدورة المحاسبية (يمثل تدفق داخلي للمؤسسة).

الدور القانوني للإهتلاك: يتمثل دور الإهتلاك من الناحية القانونية في إعادة توازن الميزانية حيث تصبح ميزانية سليمة وتعبر عن مركز مالي سليم للمؤسسة.

الدور المالي للإهتلاك: يتم تخصيص الإهتلاكات من أجل إسترجاع المبلغ الذي أنفق من أجل شراء هذا الاستثمار وذلك من خلال مدة استخدامه.

ملاحظة:

في حالة التنازل عن الاستثمارات أو تلفها أو إخفائها، يتوقف ظهورها في حسابات الاستثمارات، وتحول الاهتلاكات الخاصة بها إلى حسابات الاستثمارات المختصة.

بحيث تعادل القيد بتسجيل الفرق بين قيمة الاستثمارات مجموع الاهتلاكات بجعل حساب "692" (القيمة الباقية للاستثمار المتنازل عنها أو المخربة) مدينا.

ويقيد سعر الاستثمارات المتنازل عنها أو تعويض التأمين أو قيمة الأجزاء المستردة من قبل المؤسسة بجعل حساب " 792" (نواتج الاستثمارات المتنازل عنها) دائنا في قيد مستقل[2].

[1] عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، مرجع سبق ذكره، ص : 15 .

[2] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول و مبادئ و فقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص : 101.

المطلب الثاني : طرق حساب الاهتلاكات

1. طريقة الاهتلاك الثابت[1]: تطبق هذه الطريقة على الأصول الثابتة (العينية والمعنوية)، ويتمثل الاهتلاك وفق هذه الطريقة في التوزيع المتساوي لأقساط الاهتلاك على أساس مدة الإستعمال يسجل القيد محاسبيا كما يلي :

681		من ح / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيم	XXX	
	28 X	إلى ح / اهتلاك التثبيتات غير المالية		XXX
		إثبات قسط الاهتلاك السنوي		

مثال :

شراء معدات صناعية بقيمة 650000 دج، المدة نفعية 5 سنوات .

- قسط الاهتلاك السنوي 650000 ÷ 5 = 130000 دج.
- جدول (مخطط) الاهتلاك.

الجدول (2–2) : الإهتلاك طبقا لطريقة الإهتلاك الثابت

التاريخ	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
N	650000	130000	130000	520000
N+1	650000	130000	260000	390000
N+2	650000	130000	390000	260000
N+3	650000	130000	520000	130000
N+4	650000	130000	650000	00

المصدر : مداني بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

اثبات أقساط الاهتلاك

		200N/01/01		
681		من ح / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيم	130000	
	28 X	إلى ح / اهتلاك معدات صناعية		130000
		إثبات قسط الاهتلاك للسنة N مثلا		
		200N+1/01/01		
681		من ح / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيم	130000	
	28 X	إلى ح / اهتلاك معدات صناعية		130000
		إثبات قسط الاهتلاك للسنة N+ 1 مثلا		

[1] مداني بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص : 3 .

وهكذا إلى غاية آخر سنة.

مزايا وعيوب طريقة القسط الثابت:

الجدول (3-2): مزايا وعيوب طريقة القسط الثابت

مزايا طريقة القسط الثابت	عيوب طريقة القسط الثابت
- سهولة وبساطة حساب القسط الثابت. - تحقيق العدالة في توزيع الاهتلاك لبعض الأصول الثابتة مثل المباني .	- إن هذه الطريقة لا تمثل الاستخدام الأمثل للأصل . - إن معظم الأصول الثابتة لا تحتاج إلى كثير من مصاريف الصيانة في بداية عمرها الانتاجي .

المصدر : سائد نبيل سليم غياظة، **مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة في قطاع غزة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية (16) الخاص بممتلكات المصانع والمعادن**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2008، ص: 58.

2. طريقة القسط المتناقص[1]: يحسب قسط الإهلاك بموجب هذه الطريقة على القيمة المحاسبية الباقية للإستثمار وليس على القيمة الأصلية للإستثمار، وذلك بضرب معدل الإهلاك، الذي يحصل عليه بطريقة القسط الثابت، في إحدى المعاملات التالية:

- 1,5 إذا كانت مدة الإهتلاك 3 أو 4 سنوات.
- 2 إذا كانت مدة الإهتلاك 5 أو 6 سنوات.
- 2,5 إذا كانت مدة الإهتلاك أكثر من 6 سنوات.

تمرين[2]: بفرض أن مصنع الأهلي يمتلك سيارة تكلفتها التاريخية 100000دج، ومجمع إهلاكها 40000 دج ومعدل اهلاكها 40%، ومن المتوقع أن تكون قيمتها البيعية في نهاية العمر الإنتاجي 10000دج.

- احسب قسط اهلاك السيارة بإستخدام طريقة القسط المتناقص.

الحـــل:

قسط الاهتلاك =(تكلفة السيارة – مجموع اهتلاكها) × معدل اهتلاكها

= (100000 – 40000) × 40 % = 240000 دج

مزايا وعيوب طريقة القسط المتناقص:

الجدول (4-2): مزايا وعيوب طريقة القسط المتناقص

مزايا طريقة القسط المتناقص	عيوب طريقة القسط المتناقص
- لا يوجد حاجة لحسابات جديدة في حالة وجود إضافات للأصول ما لم تكن هذه الاضافات تم عملها في وسط السنة . - أيضا تعتبر طريقة سهلة للإستخدام .	- القمة الدفترية للأصل لن تصبح أبدا صفر . - صعوبة التأكد من تصحيح معدل الاهتلاك .

[1] سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة منقحة ومزيدة، الجزائر، 2002، ص: 207.

[2] محمود الطواشي، **أصول المحاسبة**، الفقرة الأولى، شعبة انتظام وانتساب وشعبة التعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2012، ص: 3.

المصدر: سائد نبيل سليم غياظة، مرجع سابق، ص: 59.

3. طريقـــة الاهتـــلاك المتـــزايد: تخضع لهذه الطريقــة الاستثمارات التي تتأكل وتتناقص بصفة متزايدة مع الزمن[1]، يتم إعداد جدول الإهتلاك المتزايد بعد تحديد عناصر الإهتلاك كما يلي[2]:

❖ معدل الإهتلاك المتزايد لكل سنة = $\frac{\text{رقم السنة}}{\text{مجموع ارقام سنوات مدة المنفعة}[(1+N)\times N]/2}$.

❖ معدل الإهتلاك السنوي : معدل الإهتلاك المتزايد × المبلغ القابل للإهتلاك.

مثـــال[3]:

اشترت مؤسسة آلة بـ200000 دج، معدل اهتلاكها 20% أي عمرها 5 سنوات.

الجدول (5-2) : الإهتلاك طبقا لطريقة القسط المتزايد

السنوات	القيمة الأصلية	المعدل	قسط الاهتلاك	القيمة المتبقية في آخر الفترة
1	200000	1/15	13333,33	186666,67
2	200000	2/15	26666,66	160000,00
3	200000	3/15	40000,00	120000,00
4	200000	4/15	53333,33	66666,67
5	200000	5/15	66666,67	00000,00
	المجمـــــــــــوع		200000	

المصدر: منصور بن عوف عبد الكريم، **محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص: 10.

ملاحظة: المعدل هو مجموع البسط للسنوات = المقام (15)

عادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما[4]:

- يتطلب لاستثمار مدة معينة كي يصل إلى طاقته الكبرى.
- عندما نتوقع أن التضخم في السنوات القادمة يؤثر بشكل كبير على مخصصات الإهتلاك.
- عندما يشتري الإستثمار بقروض تسدد بأقساط متزايد.

[1] منصور بن عوف عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

[2] خالد هادفي، **البدر في التسيير المحاسبي والمالي**، ج 1، دار البدر للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2014، ص: 15 .

[3] منصور بن عوف عبد الكريم، مرجع سابق، ص: 10.

[4] عبد الرؤوف بوكرمة، **المعالجة المحاسبية للإهتلاكات والمؤونات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010 / 2011، ص: 46.

ملاحظة: رغم سهولة تطبيق هذه الطريقة إلا أن استعمالها في الميدان العملي نادر جدا على مستوى الأنظمة المحاسبية والجبائية في العالم، كما أن هذه الطريقة هي أكثر الطرق التي لها تأثير سلبي على البنية المالية للمؤسسة [1].

4. **طريقة الوحدات المنتجة:** في هذه الطريقة يقدر العمر الإنتاجي بعدد وحدات الانتاج أو الاستخدام المتوقع للأصل الثابت، فالاهتلاك هنا يرتبط بالاستخدام الفعلي وليس بمرور الزمن، كما هو الحال في طريقة القسط الثابت [2] .

مثال[3]: آلة إنتاجية طاقتها 1000000 وحدة منتجة، تكلفة الآلة300000 دج

السنة الأولى: إنتاج 150000 وحدة

قسط الاهتلاك = 1000000/300000 × 150000=45000 دج

نصيب كل وحدة من الاهتلاك هو 0,3

5. **طريقة معدل النفاد** [4] : تستعمل هذه الطريقة في حقول النفط و المناجم حيث أن الكمية الموجودة في هذه الحقول تستنفذ تدريجيا عن طريق الكميات المستخرجة .

مثال: منجم معدن الحديد تكلفته 300000 دج (شراء المنجم، تكلفة التنقيب)

الكمية المقدرة: 1200000 طن

معدل النفاذ= 1200000/300000= 0,25 دج للطن الواحد .

الكمية المستخرجة للسنة الأولى: 100000 طن

قسط اهتلاك السنة السنة الأولى = 100000 × 0,25 دج = 25000 دج

الكمية المستخرجة للسنة الثانية: 300000 طن

قسط اهتلاك السنة الثانية = 300000 × 0,25 دج = 75000 دج ...وهكذا.

---

[1] عبد الرؤوف بوكرمة، مرجع سبق ذكره، ص : 46 .

[2] رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح في القوائم المالية**، إثراء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2009، ص : 264 .

[3] صلاح حواس، **المحاسبة العامة : دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة، باب الوادي، الجزائر، 2008، ص : 158 .

[4] نفس المرجع أعلاه، ص : 158 .

المطلب الثالث : جرد التثبيتات في نهاية السنة

جرد الأصول الثابتة :

تعريف الجرد: يعرف الجرد بأنه عملية مالية ومحاسبية تقوم بها المنشأة في نهاية السنة المالية بعد الإنتهاء من إعداد ميزان المراجعة وقبل إعداد القوائم المالية، وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة إضافة إلى تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية تلك السنة، ولهذا نجد أن عملية الجرد تتضمن فحصا شاملا لجميع الحسابات التي يتضمنها ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما. [1]

هناك طريقتان متلازمتان لجرد الأصول وهما الجرد الدفتري والجرد الفعلي ويمكن التطرق لهما بالتفصيل كما يلي [2]:

الجرد الدفتري:

يقصد بذلك تحديد قيمة الأصل من واقع ما هو مسجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة. أي من خلال الفواتير المسجلة في دفتر اليومية العامة وكذلك من وافع أرصدة ميزان المراجعة .

الجرد الفعلي:

يقصد به القيام بالمعاينة الفعلية للأصول الثابتة من سيارات وغيرها والتأكد من وجودها وعددها وما يتعلق بها من واقع المشاهدة المادية الملموسة.

وهذا النوع من الجرد يتطلب الخبرة في طرق الجرد الفعلي وكذلك فيما يتعلق بالأصول الثابتة من أمور فنية. وفيما يلي كيفية القيام بكل من الجرد الدفتري والجرد الفعلي.

خطوات الجرد الدفتري:

أي تحديد ممتلكات المنشأة دفتريا ومطابقة المسجل مع المستندات الأصلية بهدف إظهارها بصورة حقيقية. وحتى يمكن إنجاز هذه المهمة ينبغي القيام بالخطوات التالية:

- الحصول على دفاتر الأصول الثابتة المشتملة على مستندات الأصول، ويجب التأكد من أن هذه الدفاتر واضحة وسليمة ومرقمة وأنها تخص السنة المالية.
- الاطلاع على فواتير شراء الأصول الثابتة، والتأكد من أنها فواتير أصلية معتمدة وخالية من أي كشط أو تعديل.

---

[1] حفيظة بوخالفة، **المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013 / 2014، ص : 45 .

[2] المؤسسة العامة للتعليم الفن والتدريب المهني، **مساعد محاسب "مبادئ المحاسبة (2)"**، المملكة العربية السعودية، مساعد محاسب، الحقيبة الثالثة، ص: 119 -131.

- مقارنة المسجل بدفتر الأصول مع فواتير الشراء.
- متابعة قيود التسجيل المحاسبي وترحيلها.
- التأكد من صحة قيمة الأصل بعد حساب الاهتلاك.

خطوات الجرد الفعلي:

كما سبق يقصد بالجرد الفعلي معاينة الموجودات أو الأصول ميدانيا لمعرفة الموجود فعليا، وتتميز هذه الطريقة بالدقة في تحديد موجودات المنشأة فعليا من أرض الواقع من حيث العدد والموقع، ولكي يتم تحقيق الجرد، يتم القيام بالخطوات التالية:

- الحصول على قائمة بالموجودات، أصول، المنشأة دفتريا. وهذه القائمة تشمل اسم الأصل ورصيده دفتريا بالإضافة إلى البيانات الخاصة به .
- تصنيف الأصول حسب الواقع .
- الذهاب إلى مواقع الأصول . وقد تتبع المنشأة سياسة معينة في طريقة الذهاب، مثل زيارة المواقع حسب الترتيب الذي تراه المنشأة .
- بدأ عملية الجرد الفلي لكل بند، ويجب الإلمام بعملية الجرد الفعلي وكيفية القيام بها كسؤال أهل الخبرة الذين سبق لهم القيام بعمليات مشابهة .
- وفي هذه الخطوات يجب التأكد من فحص جميع الموجودات لمعرفة التالف منها، كما ينبغي أن يكون هناك قائمة لعملية الجرد الفعلي يعتمد شكلها على نوعية الأصول المجرودة.
- إعداد قائمة نهائية بالجرد الفعلي.

ضرورية عملية الجرد في نهاية السنة:

إن عمليتي الجرد المادي والمحاسبي ضروريتان للأسباب التالية: [1]

- تلبية المتطلبات القانونية، حيث أن كلا من القانون التجاري (المادة 10)(ن.م.م) يلزمان المؤسسة الخاضعة لنظام الربح الحقيقي بالقيام بعملية جرد الأصول والخصوم على الأقل مرة واحدة كل سنة
- تحديد نتيجة الدورة وهي عملية تتطلب تسوية حسابات المصاريف والنواتج والأصول والخصوم وهذه كلها تمثل أحد جوانب الجرد المحاسبي .

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط 1، برج بوعريريج، 2011، ص : 10 .

– إعداد الكشوف المالية الخاصة بنهاية السنة، هذه الكشوف إجبارية قانونا إنما تلخص نتائج عملية الجرد

المبحث الثالث: خسائر القيم وإعادة تقييم التثبيتات وتسجيلها محاسبيا

نحن نعرف بأن هدف المحاسبة هو تزويدنا بمعلومات دقيقة على جميع عناصر الأصول والخصوم التي تمتلكها أية مؤسسة .

ولكن ما نلاحظه خاصة بالنسبة لعناصر الأصـــول (الاستثمارات)، تكون بياناتها بعيدة نوعا ما عن الحقيقة (مسجلة على أساس التكلفة التاريخية وليس على أساس الأسعار الجارية).

ومن أجل أن تبرز ميزانيتها وضعيتها الحقيقية، فإن الإصلاحات الاقتصادية أعطت فرصة للمؤسسات من أجل حساب خسائر القيمة وإعادة التقييم، ومن خلال هذا المبحث سنحاول أن نفهم هذه المفاهيم.

المطلب الأول : تعريف خسائر القيم وكيفية تسجيلها

أولا: خسائر القيم عن التثبيتات:

إضافة إلى إهتلاك التثبيتات فقد سمح (ن.م.م) بتسجيل الخسارة عن إنخفاض قيمة هذه التثبيتات، والمادة 121-10 من (ن.م.م) تنص على : "إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمته الصافية المحاسبية بعد الإهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة" أي أنه وإضافة إلى الإهتلاك العادي للتجهيزات فإنه يمكن تخفيض القيمة المحاسبية الصافية لهذه التجهيزات إذا دعت الضرورة ويتم ذلك بتسجيل خسارة القيمة [1].

تعريف بالمصطلحات الخاصة بالقيمة:

يمكن استعراض التعريفات التالية:[2]

تعريف قيمة المنفعة: وهي القيمة المحينة (أي الحالية) للتدفقات النقدية المنتظرة من إستعمال (أو إستخدام) الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها، (ن.م.م).أي القيمة الحالية الصافية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني.

تعريف القيمة المحاسبية الصافية: وهي الفرق بين تكلفة الاقتناء أو إنتاج الأصل (أو التثبيت) ومجموع الاهتلاكات الخاصة به.

القيمة القابلة للتحصيل: وهي القيمة الأكبر ما بين سعر البيع الصافي لأصل ما والقيمة النفعية (ن.م.م).

---

[1] عبد المالك لخذاري، **التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي الجزائري – دراسة التثبيتات –**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010 / 2011، ص: 116.

[2] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)**، مرجع سبق ذكره، ص : 127.

تعريف القيمة العادلة وفق منظمة (IRSs) (مصلحة الايرادات الداخلية الأمريكية) سنة 1959: السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء والثاني مكره على البيع، وأن يكون لدى كلا من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة[1].

تعريف خسارة القيمة:

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

تحديد خسارة القيمة:

تحدد الخسارة في قيمة التثبيت بالفرق بين القيمة الصافية المحاسبية له وقيمته القابلة للتحصيل بهدف التبسيط نعتبر القيمة القابلة للتحصيل من أي تثبيت هي سعر البيع الصافي له، ويقصد المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع هذا التثبيت مع طرح منه تكاليف الخروج وعليه:[2]

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل

سعر البيع الصافي = سعر البيع – تكاليف الخروج

ثانيا : التسجيل المحاسبي لخسارة قيمة التثبيتات:

لقد إعتمد النظام المحاسبي المالي حساب 29 "خسائر القيمة عن التثبيتات "عند ثبوت خسارة في القيمة بوضعه دائنا، ووضع حساب مخصصات عناصر الإستغلال أو العناصر المالية أو الإستثنائية المعينة لحساب 68 "مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة"، وفي هذه الحالة نخص بالذكر الأصول غير الجارية من خلال الحساب 681 مدينا، ويظهر التسجيل المحاسبي كما يلي:[3]

68 X		من ح / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	XXX	
	29 X	إلى ح / خسائر القيمة عن التثبيتات		XXX
		تسجيل خسارة القيمة		

[1] إبراهيم عبد موسى السعيري، زيد عائد مردان، **القيمة العادلة وتأثير إستعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية**، الكلية التقنية الادارية، الكوفة، ص: 229.

[2] عبد الكامل بن عمر، **المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2013 / 2014، ص: 41،42.

[3] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF**، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2011، ص: 15.

أمثلة حول مؤشرات تدني القيمة: تتمثل فيما يلي: [1]

❖ المؤشرات الداخلية.

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، أو التدهور الطبيعي.
- تغيير نمط إستعمال الأصل مما يؤثر عليه سلبا (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل).
- تغيير الأداء الإقتصادي للأصل (إنخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغير تقدرات النتائج المرتبطة بالأصل).

❖ المؤشرات الخارجية.

- انخفاض القيمة السوقية للأصل.
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي)، والمحيط القانوني والاقتصادي.
- تطور (ارتفاع) نسب الفائدة في السوق، وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترجاع.

إسترجاع خسارة القيمة: تتمثل فيما يلي:[2]

- تقدر المؤسسة عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هنالك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات للأصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت عند توفر هذا المؤشر فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.
- يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية ضمن المنتجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة الأصل القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية، وحينها يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز ق.م.ص التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص : 79 .

[2] عبد الكريم تواتي، مرجع سبق ذكره، ص : 11 .

وفي الأخير سنحاول إعطاء نموذج لعملية إعادة التقييم كتالي:

الجدول (6–2) : نموذج لشكل جدول إعادة التقييم

السنوات	القيمة الخاضعة	حساب الإهتلاك	قسط الإهتلاك	VNC قبل إعادة التقييم	VNC حسب المخطط الأولي	القيمة القابلة للتحصيل	خسارة القيمة	مجموع خسائر القيم	VNC بعد الخسارة
01									
02									
03									
04									
05									
المجموع									

La Source : Abdelhamid BOUBKEUR, Comptabilite Generale, BERTL Editions, Alger, 2009, p173

مثال توضيحي:

قامت مؤسسة الفردوس بإعادة تقدير قيمة الآلة الإنتاجية التي تملكها عند إقفال الحسابات خلال السنوات 2000، 2002، 2003، فكانت المعلومات كتالي: [1]

- بتاريخ 2000/12/31 كانت القيمة الصافية المحاسبية لهذه الآلة 3000000 دج، بينما بلغ ثمن بيعها 2550000 دج، في حين بلغت تكاليف الخروج عند بيعها 50000 دج .
- بتاريخ 2001/12/31 عرفت الآلة إرتفاعا في خسارة قيمتها بـ 250000 دج .
- بتاريخ 2002/12/31 تبين أن سعر (ثمن) البيع الصافي للآلة إرتفع بحيث جزء من خسارة القيمة التي طبقت في السنوات السابقة أصبحت غير مبررة بمبلغ 350000 دج.
- بتاريخ 2003/12/31 تبين أن خسارة قيمة هذه الآلة قد أصبحت بكاملها غير مبررة.

المطلوب :

- احسب خسارة القيمة للآلة في 2000/12/31.
- سجل محاسبيا التسويات الخاصة بخسارة قيمة الآلة بتاريخ الجرد خلال السنوات الأربع.

[1] حسام خريفي، **أعمال نهاية السنة**، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ص: 17.

الحل [1] :

- حساب خسارة قيمة الآلة في 2000/12/31:

خسارة القيمة = PVN – VNC

لدينا VNC = 3000000 دج

PVN = سعر البيع (PV) – تكاليف الخروج

= 255000 – 50000

PVN = 250000 دج

خسارة القيمة = 3000000 – 2500000 = 500000

خسارة القيمة في 2000/12/31 = 500000 دج

- التسجيل المحاسبي:

حـ / 2915

350000	250000
رد 400000	500000
750000	750000

		2000/12/31		
681		من حـ/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – أصول غير جارية	500000	
	2915	إلى حـ/ خسارة قيمة آلة إنتاجية		500000
		تسجيل قيد خسارة القيمة لسنة 2000		
		2001/12/31		
681		من حـ/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – أصول غير جارية	250000	
	2915	إلى حـ / خسارة قيمة آلة إنتاجية		250000
		تسجيل قيد الرفع في خسارة القيمة لسنة 2001	350000	
		2002/12/31		350000
2915		من حـ/خسارة قيمة آلة إنتاجية		
	781	إلى حـ /إسترجاعات عن خسائر القيمة للآلة الإنتاجية		
		قيد إنخفاض خسارة القيمة للآلة		
		2003/12/31	400000	
2915		من حـ/خسارة قيمة آلة إنتاجية		
	781	إلى حـ /إسترجاعات عن خسائر القيمة للآلة الإنتاجية		400000
		قيد إلغاء المؤونة غير المبررة كلاهما		

[1] حسام خريفي، مرجع سابق ص: 23، 24.

المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات وكيفية تسجيلها

أولا : تعريف إعادة التقييم

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

ينص على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات أن لا تقتصر (عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد، وبعبارة فئة من التثبيتات فإن المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثال ذلك معدات النقل، أو معدات الإنتاج، أو مباني صناعية ... وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا) .[1]

مصادر ومجال التطبيق:

في إطار قانون المالية 2007 وفي المادة 56 منه، فإن التجهيزات المادية القابلة للاستهلاك وغير القابلة للاستهلاك والموجودة في الميزانية للسنة المنتهية 2006 للمؤسسات والمنظمات المسيرة بواسطة القانون التجاري يمكنها إعادة تقييم تجهيزاتها .

المرسوم التنفيذي 07 – 210 المؤرخ بتاريخ 04 جويلة 2007 والذي يحدد شروط وأنماط إعادة تقييم التجهيزات المادية: [2]

- إعادة التقييم تتعلق بالتجهيزات المادية المهتلكة وغير المهتلكة والتي تظهر في الميزانية النهائية 2006.
- المؤسسات والمنظمات المسيرة بواسطة القانون التجاري ، والتي هي ليست في حالة تصفية، يمكنها وبناءا على قرار من هيئاتنا الإجتماعية القيام بإعادة تقييم تجهيزاتها المادية فيما بعد إلى غاية 2007/12/31 معفاة من الضريبة.

واختلافا عن المراحل السابقة لإعادة التقييم ، فإنه يجب أن تثبت بأن العملية الجديدة تتم على أساس قيمة محدودة من قبل خبير يعين من قبل المؤسسة أو المنظمة المعنية وليس على أساس معاملات محددة من قبل الادارة الجبائية.

[1] عبد الرحمان عطية، **محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص: 218.

[2] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2010، ص : 77 .

في الاطار المرجعي IFRS ، فإن المعيار IAS 16 " التجهيزات المادية " تقترح طريقتين ممكنتين للتقييم اللاحق للتجهيزات المادية، طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم، إذا فضلت المنشأة الطريقة الثانية، يجب عليها إعادة تقييم التجهيزات المعنية كلما إنحرفت القيمة المحاسبية بشكل فعال عن القيمة العادلة . فطريقة إعادة التقييم هي طريقة للتقييم يجب تطبيقها بشكل دائم، في حين أن النموذج الجزائري لإعادة التقييم هو إختياري وإنتقائي.

ثانيا : التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم: تتمثل في: [1]

يسجل فارق إعـــادة التقييـم في الطرف الدائـن من الحسـاب 105 حـ / فارق إعـادة التقييـم، وقد جاء في (ن.م.م) ما يلي:

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

1050 حـ / فارق إعادة تقييم معفى من الضريبة، (ويقابل الحساب 150 في المخطط المحاسبي الوطني)، وهذا الحساب لا يستخدم حاليا نظرا لأن عمليات إعادة التقييم هي حرة، وفوائضها خاضعة للضريبة.

1051 حـ / فارق إعادة تقييم خاضع للضريبة، (أي الحساب 151 في المخطط المحاسبي الوطني).

حيث يكون التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم كتالي:

2XX		من حـ/التثبيتات	XXX	
	105	إلى حـ/ فارق إعادة التقييم		XXX
		تسجيل عملية فارق إعادة التقييم		

أهداف إعادة التقييم: وتتمثل في:[2]

هـدف إعـلامـــي:

- يسمح لنا بالتعرف الوضعية الحقيقية للميزانيات.

هدف اقتصادي ومالي:

- يصحح من آثار التدني النقدي.
- يسمح بخلق تدفق مالي يتناسق مع قيم التعويض.

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص: 219، 220.

[2] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعقمة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ج 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص : 97 .

- يساهم في صيانة تواجد المؤسسة من الناحية النقدية، حيث بدون إعادة تقييم فإننا نجمع في حساباتنا عناصر نقدية لقدرات نقدية متناقصة.

مثال توضيحي:

في N/01/01 اشترت مؤسسة (س) معدات (ص) بـ 20000 بشيك، إن إهتلاك هذه المعدات سيتم خلال فترة 10 سنوات وبأقساط ثابتة .

وفي N/01/01+2 قدرت قيمة المعدات (ص) بـ 24000 دج لذا فقد قررت المؤسسة إعادة تقيميها .

المطلوب:[1]

- سجل القيود الخاصة بعملية إعادة التقييم.
- سجل قيد الإهتلاك في N+2/12/31 .

الحل :

لدينا قسط الإهتلاك السنوي للمعدات خلال كل من السنوات (N) و (N+ 1) وقبل إعادة التقييم هو 2000 دج، لذا تكون القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في N+2 /12/31 تساوي 20000 – 4000 = 16000

ويكون معامل إعادة التقييم يساوي 24000 ÷ 16000 = 1,5

لاحظ أن 24000 هي القيمة الحقيقية للمعدات بتاريخ N+2 /12/31، أي (سعر بيعها) بعد إستخدامها لمدة سنتين .

- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للأصل : [2]

- إن قيمة المعدات بعد إعادة تقيمها هي : 20000 × 1,5 = 30000 أي زيادة بـ 10000 دج عن قيمتها الأصلية .
- أما إعادة تقييم الإهتلاك المجمع فيكون، 4000 × 1,5 = 6000 أي بزيادة 2000 .

وفي القيد التالي سنسجل فقط الزيادة في قيمة كل من المعدات والإهتلاك المجمع .

		N+2 /12/31		
2154		من حـ/ معدات صناعية	10000	
	28154	إلى حـ/ إهتلاك معدات صناعية		2000
	105	حـ/ فارق إعادة التقييم		8000
		إعادة تقييم المعدات (ص)		

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص : 221 .

[2] نفس المرجع أعلاه، ص: 221 – 223 .

لاحظ أن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في N+2 /12/31 تساوي

30000 – (2000 + 2000 + 2000) = 24000 دج

إن قسط الإهتلاك N+2 /12/31 يساوي (30000 – 6000) ÷ 8 سنوات = 3000 دج

منها 2000 دج قسط إهتلاك عادي (أي يعادل القسط قبل إعادة التقييم) و1000 دج هي قسط أو حصة إهتلاك إضافية نتجت عن عملية إعادة التقييم . إذن في نهاية السنة N+2 نسجل قيد الإهتلاك كتالي :

681		N+2 /12/31	3000	
	2815	من حـ/مخصصات إهتلاك وخسائر قيمة أ.غ.جارية		3000
		إلى حـ/إهتلاك معدات صناعية (ص)		
		قسط إهتلاك معدات صناعية (ص)		

- إعادة تقييم القيمة المحاسبي الصافية للأصل : في حالة الإعتماد على القيمة المحاسبية الصافية، تكون القيود كتالي :

28154		N+2 /12/31	4000	
	2154	من حـ/إهتلاك معدات صناعية		4000
		إلى حـ/معدات صناعية		
		ترصيد الإهتلاك لإظهار المعدات بقيمتها المحاسبية الصافية		

إن فارق إعادة التقييم يساوي القيمة العادلة للمعدات ناقص قيمتها المحاسبية الصافية :

24000 – 16000 = 8000 دج ثم نقيد كتالي :

2154		من حـ/ معدات صناعية	8000	
	105	إلى حـ/فارق إعادة التقييم		8000
		إعادة تقييم معدات صناعية		

لاحظ أن قيمة المعدات ستكون 24000 أي 16000 + 8000، أما قسط الإهتلاك فسيكون؛

24000 دج ÷ 8 سنوات = 3000، ويسجل كما رأينا في الأسلوب الأول أعلاه .

الخلاصة :

تعتبر عمليات المعالجة المحاسبية للإهتلاكات وخسائر القيم للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية أداة الرئيسية لمعرفة ما يجري داخلها، وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا .

فقد تبين مما سبق أن هناك عمليات قد تغيرت طريقة تسجيلها عمى كان عليه في السابق، وهذا من شأنه أن يحدث تحولا كبيرا في دور المحاسبين والمدققين ليصبحوا أكثر فعالية، وذلك من أجل مواجهة المستجدات على مهنتهم بكفاءة وإقتدار .

تمهيد :

بعد التطرق للدراسة النظرية لإعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، سنحاول في هذا الفصل دراسة حالة شركة الزغبيات لإنتاج الجبس بحاسي خليفة، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية للفصل الأول والثاني على المؤسسة محل الدراسة، وهذا من أجل الاجابة عن الاشكالية المطروحة في البحث .

هذه الدراسة تتعلق بشكل رئيسي بالاهتلاكات وكيفية حساب خسائر القيم الناتجة عن تدهور الأصول الثابتة، وأيضا كيفية إعادة تقييمها، والتسجيلات المحاسبية المتعلقة بهذا الخصوص، ولإعطاء الصورة الحقيقية لهذه الدراسة وبناء على المعطيات المتحصل عليها تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين :

- **المبحث الأول: تقديم عام ومختصر بالشركة**
- **المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لخسائر القيم وإعادة التقييم بالشركة**

المبحث الأول: تقديم عام ومختصر بالشركة

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة بإعتبارها ميدان الدراسة، لذلك قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين :

المطلب الأول : التعريف بشركة الزغبيات

أولا : النشأة والتطور

شركة الزغبيات منبثقة عن المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنتاج الجبس سابقا (UPP) ومقرها الإجتماعي المنطقة الصناعية الطريق الوطني رقم : 16 حاسي خليفة ولاية الوادي .

أنشئت سنة 1973 تحت رقم : 213. 73.د.أ.77 من طرف كتابة الدولة للتخطيط وكانت آنذاك تكلفة المشروع 1.049.000 دج أنجز من طرف الشركة الفرنسية قرال بيكس ودخلت حيز الإنتاج في : 03 فيفري 1985 .

وطبقا لــ :

- لائحة المجلس الوطني لمساهمة الدولة الصادرة في : 25 ديسمبر 1997
- التعليمة رقم : 03 المؤرخة في : 02 ماي 1998 للسيد رئيس الحكومة
- وبناء على قرار المجلس الوطني لمساهمة الدولة بتاريخ : 1998/07/14 والمتعلق بالحل المسبق للمؤسسة العمومية الاقتصادية (وحدة الجبس UPP) .
- وبناء على اللائحة المصادق عليها من طرف الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة العمومية الإقتصادية (وحدة جبس UPP) المنعقدة بتاريخ : 02 أوت 1998 المتضمنة الحل المسبق للمؤسسة .

وبناء على ما ذكر تم تأسيس الزغبيات بتاريخ 29 سبتمبر 1998 شركة ذات أسهم رأس مالها الإجتماعي 6.003.000 دج مقسمة على 6003 سهم مبلغ السهم الواحد 1.000.00 دج مملوكة كلها من طرف المساهمين وإنطلقت الشركة الفتية الزغبيات عملها بتاريخ : 01 ديسمبر 1998 .

وفي سنة 2002 بدأت عملية التنازل عن الأسهم وتداولها بين المساهمين لتبقى العملية مفتوحة، وفي سنة 2006 تم إضافة مساهم جديد يملك 171 سهم ليصبح رأس مال الشركة 6003000 دج مقسمة على 6003 سهم .

وكحصيلة نهائية يبلغ عدد المساهمين في الوقت الحالي – سنة 2011 – 42 مساهم برأس مال قدره : 6003000 دج .

ثانيا : موقعها ومحتواها

موقع شركة الزغبيات :

تقع شركة الزغبيات لإنتاج الجبس في المنطقة الصناعية بحاسي خليفة، على بعد 30 كلم شرق مدينة الوادي، بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16 شمالا، ويحدها من الجهة الشرقية سوق الثلاثاء (الأسبوعي) ومن الغربية والجنوبية منطقة صناعية، تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ24025 متر مربع، منها 13331.8متر مربع مساحة مغطاة.

الهياكل والتركيبات لشركة الزغبيات :

- التركيب الصناعي :

- فرن رقم 01 وفرن رقم 02
- مطحنة مجهزة لطحن 60 طن يوماً ، بمعدل 21000 طن سنوياً .
- خزانات ضخمة بطاقة تخزين 40000 طن سنوياً .
- نواقل مغزلية من مادة الحديد ونواقل شريطية من مادة المطاط.
- رافعات ومضخة هوائية.
- مولد كهربائي.

- الآليات :

حيث تحتوي الشركة على مجموعة وسائل نقل من الشاحنات، نقل بضائع، جارفات ورافعات ...ألخ

- المنشآت :

- الادارة : تحتوي على 04 مكاتب وقاعة إجتماعات .
- المصنع : وهو الركيزة الأساسية للشركة بحيث يحتوي على الآلات الصناعية .
- مكان تخزين المادة الأولية : وهي مساحة مسيجة تتربع على مساحة قدرها 22500 متر مربع .
- الحظيرة : وتحتوي على كل آليات الشركة (شاحنات، جرافات، رافعات ...ألخ)
- مخزن لقطع الغيار وأكياس التعبئة : يحتوي على قطع غيار ميكانيكية وكهربائية وأكياس تعبئة ورقية وبلاستيكية فارغة .

- ورشة 1 للخراطة والتفريز : وهي مزودة بآلة الخراطة والتفريز .
- ورشة 2 خاصة بالتوشيع الكهربائي : وهي مزودة بكل أنواع الأسلاك الخاصة بتلفيف المحركات الكهربائية بالإضافة إلى عدة أدوات خاصة بهذا المجال .

المطلب الثاني : نشاط شركة الزغبيات

نشاط الشركة :

يتمثل نشاط الشركة في القيام بمختلف العمليات والأنشطة التجارية من صناعة وتحويل وإنتاج وإنجاز وتسويق وتوزيع وبيع بالجملة والتجزئة، تصدير وإستراد بالإضافة إلى تقديم مختلف أنواع الخدمات كل ذلك في المجالات والقطاعات التالية :

- مجال الانتاج :

- إنتاج مختلف مواد البناء (جبس ومشتقاته، بلاط، قوالب اسمنتية وقوالب زخرفية ...ألخ)
- إنتاج مختلف مواد التغذية العامة وفي كل الأشكال والأصناف والأنواع بكل المكونات .
- إنتاج الخبز، الحلويات، المرطبات، المعطرات الغذائية ...
- إنتاج وحياكة وخياطة الملابس ومختلف المنسوجات من كل المواد ولكل الاستعمالات .
- إنتاج مختلف التجهيزات الفلاحية للسقي والري .

- مجال الانجاز :

- إنجاز ودراسة أعمال الأشغال العمومية، البناء، الطرقات، المطارات، الجسور، مسالك، سدود وكل نشاط يتصل بميدان الأشغال العمومية .
- تركيب شبكات والمراكز بمختلف أنواعها كالشبكات الكهربائية والهاتف وشبكات توزيع المياه وصرفها معدات ووسائل وأجهزة التدفئة والتبريد والتهوئة .
- أعمال الحفر والتنقيب البحث الباطني والسطحي.
- أعمال الطباعة والنشر والإنتاج والنقش على مختلف المواد والمعادن.
- أعمال المقاولة بمختلف أنواعها وأغراضها .

- مجال الصناعة والتحويل:

- استخراج وصناعة وتحويل مواد البناء بكل أنواعها والمخصصة لكل الاستعمالات .
- صناعات التركيبية والتحويلية المختلفة، بلاستيكية، الورق، الخشب والزجاج ،الألمنيوم ...ألخ .

- تركيب وصناعة مختلف التجهيزات، الآلة الصناعية المهنية والحرفية ولوازمها وقطاع الغيار

- مجال التوزيع والتسويق :

القيام بعمليات الاستيراد والتصدير، البيع بجملة والتجزئة والمقايضة لمختلف المواد المتعلقة بالتغذية العامة الملابس، المنسوجات المختلفة وما يتعلق بها، الجلود والمواد والمصنوعات الجلدية والمتوجات والمواد البلاستيكية والمطاطية الزجاج الدهن والعقاقير، الحدادة الأدوات الحديدية، المعادن، الحديد والمستعمل، الألمنيوم، لوازم الكهرباء وقطع الغيار المخصصة لكل الميادين والاستعمالات و مواد الصيانة و النظافة و الروائح والعطور ومواد التطهير والتجميل و الخشب و الفلين، المعادن، مواد تشحيم والزيوت، الأواني والأجهزة المنزلية، الكهربائية و الالكترونية والكهرومنزلية أدوات التزيين والزخرفة الداخلية والخارجية، لوازم تجهيزات المكاتب والأدوات والمركبات والمخابز والنزل والمطاعم، المقاهي والنوادي بمختلف أنواعها وأصنافها، لوازم ومعدات وتجهيزات ووسائل النقل وقطع غيارها والآلات الصناعية والمهنية والحرفية، مواد ومعدات قطاع الفلاحة والري وسائل الإنارة العمومية، الدرجات النارية والمعادن وقطع غيارها، وسائل ومعدات الحفر والتنقيب والبحث والتوصيل، لوازم وتجهيزات قطاع الرياضة، التسلية والترفيه، لوازم وتجهيزات قطاع التربية والتكوين والتعليم، مواد ومعدات آلات قطاع الأشغال العمومية والبناء الفلاحة والري والأشغال الكبرى في كل قطاعات المنتوجات الفلاحية والبحرية بكل أنواعها وأصنافها واللحوم الحمراء البيضاء البيض، الألبان والحليب ومشتقاته والمنتجات ومكونات نباتية والحيوانية و المواد الصيدلانية والبيطرية، الأجهزة الطبية وشبه الطبية والعلمية، أجهزة ولوازم الاتصال السلكي واللاسلكي وتجهيزات ومعدات التدفئة والتبريد والتكيف ولوازم التوضيب والتعبئة من كل المواد وكل الاستعمالات والأجهزة السمعية والبصرية وأجهزة ولوازم تصدير بصفة عامة، وسائل ومعدات النقل والشحن والتفريغ والترحيل، التبغ والكبريت، لوازم التدخين وفتح مساحات كبرى للتسويق والتوزيع والبيع .

- مجال الخدمات :

- تقديم وتوفير العمل المؤقت .
- القيم بأعمال المحاسبة.
- القيام بمختلف الدراسات.
- تقديم الخبرات الفنية والتقنية والإرشادات القانونية .
- النقل بكل أنواعه .
- أعمال الشحن التفريغ والترحيل .
- كراء وسائل وعتاد وآلات الأشغال العمومية والبناء ووسائل النقل .

- تقدر القدرة الإنتاجية للشركة بـ

اليومي : ←———— 60 طن

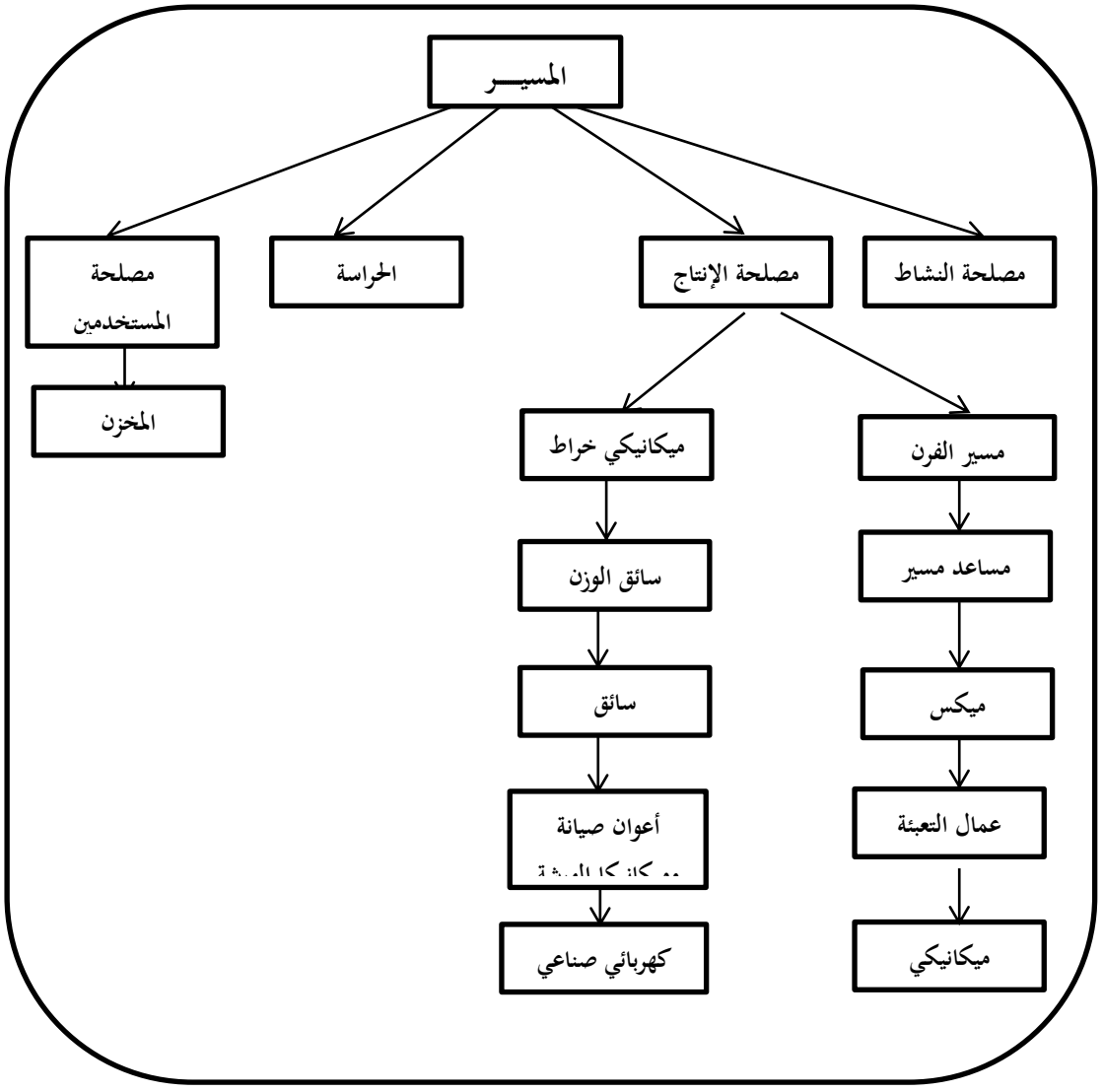
السنوي : ←———— 21000 طن

أما نوعية الإنتاج تتمثل في :

الجبس المكيس 40 كلغ

الجبس المكيس 20 كلغ

الشكل رقم (1-3) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الزغبيات



المصدر : بناء على المعلومات المقدمة من طرف شركة الزغبيات .

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لخسائر القيم وإعادة التقييم بالشركة

بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة سنحاول إسقاط ما تطرق له سابقا في الجزء النظري على هذه البيانات المقدمة وذلك من أجل أن تتضح الصورة أكثر .

المطلب الأول: الاهتلاكات وكيفية حسابها

لدينا المعلومات المتعلقة بالسنة المالية 2014 لشركة الزغبيات :

الجدول (1–3) : المعلومات المالية المتعلقة بالشركة

تعيين التثبيتات	تاريخ شراء التثبيت	القيمة خارج الرسم	معدل الإهنلاك	قسط الإهتلاك
213	2010/01/01	12547953,46	% 5	627397,673
215	2005/01/01	18418654,23	%10	1841865,42
2181	2010/01/02	4254697,73	% 20	850939,55

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الشركة .

ملاحظات :

- معدل الإهتلاك المطبق خطي (ثابت)
- هناك قيمة 953654,72 دج صيانة على الآلات
- هناك قيمة 259861,41 دج صيانة على معدات النقل حـ/ 2181

حـ/**213** مباني :

يمكن حسا ب قسط الاهتلاك بالاعتماد على أحد الطريقتين التاليتين :

الطريقة الأولى : عن طريق حساب عدد السنوات إهتلاك المباني

قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهتلاك ÷ عدد سنوات الاهتلاك

قسط الاهتلاك = 12547953,46 ÷ 20 سنة = 627397,673 دج

الطريقة الثانية : عن طريق معدل الاهتلاك

قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهتلاك × معدل الاهتلاك

قسط الاهتلاك = 12547953,46 × 5 % = 627397,673 دج

الاهتلاك المتراكم = يمثل مجموع الاهتلاكات السابقة في نهاية كل سنة

القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ القابل للاهتلاك – الاهتلاك المتراكم

- إعداد جدول الإهتلاك الخاص بالمباني :

الجدول (2–3) : جدول الاهتلاك الخطي الخاص بالمباني

السنوات	المبلغ القابل للإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2010	12547953,46	627397,673	627397,673	11920555,79
2011	12547953,46	627397,673	1254795,346	11293158,11
2012	12547953,46	627397,673	1882193,019	10665760,44
2013	12547953,46	627397,673	2509590,692	10038362,77
2014	12547953,46	627397,673	3136988,365	9410965,095
2015	12547953,46	627397,673	3764386,038	8783567,422
2016	12547953,46	627397,673	4391783,711	8156169,749
2017	12547953,46	627397,673	5019181,384	7528772,076
2018	12547953,46	627397,673	5646579,057	6901374,403
2019	12547953,46	627397,673	**6273976,73**	**6273976,73**
2020	12547953,46	627397,673	6901374,403	5646579,057
2021	12547953,46	627397,673	7528772,076	5019181,384
2022	12547953,46	627397,673	8156169,749	4391783,711
2023	12547953,46	627397,673	8783567,422	3764386,038
2025	12547953,46	627397,673	9410965,095	3136988,365
2026	12547953,46	627397,673	10038362,77	2509590,69
2027	12547953,46	627397,673	10665760,44	1882193,02
2028	12547953,46	627397,673	11293158,11	1254795,35
2029	12547953,46	627397,673	11920555,79	627397,67
2030	12547953,46	627397,673	12547953,46	00

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الشركة .

- التسجيل المحاسبي :

213	512	2010/01/01 من حـ/ المباني إلى حـ/ بنك **حيازة أصل في شكل مبنى**	12547953,46	12547953,46
681	2813	2010/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى حـ/إهتلاك مباني **تسجيل قسط الإهتلاك الخاص بسنة 2010**	627397,673	627397,673
681	2813	2011/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى حـ/إهتلاك مباني **تسجيل قسط الإهتلاك الخاص بسنة 2011**	627397,673	627397,673

ملاحظة :

يتم تسجيل نفس القيد المحاسبي الخاص بالإهتلاكات في نهاية كل من السنوات 2012، 2013 ...2030

حـ/**215** معدات وأدوات :

- إعداد جدول الإهتلاك الخطي الخاص بالمعدات والأدوات :

الجدول (3–3) : جدول الاهتلاك الخطي الخاص بمعدات وأدوات

السنوات	المبلغ القابل للإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2005	18418654,23	1841865,423	1841865,423	16576788,81
2006	18418654,23	1841865,423	3683730,846	14734923,38
2007	18418654,23	1841865,423	5525596,569	12893057,96
2008	18418654,23	1841865,423	7367461,692	11051192,54
2009	18418654,23	1841865,423	9209327,115	9209327,115
2010	18418654,23	1841865,423	11051192,54	7367461,99
2011	18418654,23	1841865,423	12893057,96	5525596,27
2012	18418654,23	1841865,423	14734923,38	3683730,85
2013	18418654,23	1841865,423	16576788,81	1841865,42
2014	18418654,23	1841865,423	18418654,23	00

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الشركة .

- التسجيل المحاسبي :

215	512	2005/01/01 من حـ/معدات وأدوات إلى حـ/بنك **حيازة أصل في شكل ممعدات**	18418654,23	18418654,23
681	2815	2005/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى حـ/إهتلاك مباني **تسجيل قسط الإهتلاك الخاص بسنة 2005**	1841865,423	1841865,423
681	2815	2006/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى حـ/إهتلاك مباني **تسجيل قسط الإهتلاك الخاص بسنة 2006**	1841865,423	1841865,423
615	512	2008/05/02 من حـ/ مصاريف الصيانة إلى حـ/ البنك **تسجيل مصاريف الصيانة الخاصة بالآلات**	953654,72	953654,72

ملاحظة :

يتم تسجيل نفس القيد المحاسبي الخاص بالإهتلاكات في نهاية كل من سنوات 2007،2008 2014

- لو نفترض أن المؤسسة إنتهجت طريقة الاهتلاك المتناقص والمتزايد ، فكيف سوف يكون جدول الاهتلاك في هذه الحالة :
  - حدد معدل الاهتلاك المتناقص .
  - إعداد جدول الاهتلاك المتناقص ثم المتزايد خلال مدة المنفعة .

الحل :

- تحديد معدل الاهتلاك المتناقص :

نعلم بأن حساب معدل الاهتلاك المتناقص يعتمد على المعاملات في حسابه، حيث أن معدل الاهتلاك الخطي لدى المعدات والأدوات يساوي 10 % أي أن عدد سنوات الاهتلاك سيكون 10 سنوات، بمعنى آخر المعامل الذي سيطبق هو 2,5 وهو الذي يعتمد مدة إهتلاك أكثر من 6 سنوات .

معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الخطي × المعامل

بالتعويض نجد = 10% × 2,5 = 0,25 أي أن المعدل الجديد يساوي 25 %

- إعداد جدول الاهتلاك المتناقص :

الجدول (4–3) : جدول الاهتلاك المتناقص الخاص بمعدات وأدوات

السنوات	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2005	18418654,23	4604663,558	4604663,558	13813990,67
2006	13813990,67	3453497,668	8058161,226	5755829,444
2007	5755829,444	1438957,361	9497118,587	4316872,083
2008	3416872,083	1079218,021	10576336,61	2337654,062
2009	2337654,062	584413,5155	11160750,12	1753240,547
2010	1753240,547	438310,1368	11599060,26	1314930,41
2011	1314930,41	328732,6025	11927792,86	986197,8075
2012	986197,8075	328732,6025	12256525,47	657465,205
2013	657465,205	328732,6025	12585258,08	328732,6025
2014	328732,6025	328732,6025	12913990,67	**00**

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الشركة .

ملاحظة :

حسب قانون الاهتلاك المتناقص فعندما يصبح معدل الاهتلاك المتناقص ≥ 100 % ÷ عدد السنوات المتبقية يتم الانتقال إلى تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي .

حيث أن هذا ينطبق على المثال في السنوات 2011، 2012، 2013، 2014 .

بالتعويض نجد : 25 % ≥ 100 % ÷ 4 = 25 % ≥ 25 %

- التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك المتناقص :

681	2815	2005/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى حـ/إهتلاك مباني **تسجيل قسط الإهتلاك المتناقص الخاص بسنة 2005**	4604663,558	4604663,558
681	2815	2006/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى حـ/إهتلاك مباني **تسجيل قسط الإهتلاك المتناقص الخاص بسنة 2006**	3453497,668	3453497,668

ملاحظة :

يتم تسجيل نفس القيد المحاسبي الخاص بالإهتلاكات في نهاية كل من السنوات 2007، 2008 ...2014

- تحديد قسط الاهتلاك المتزايد :

مجموع أرقام سنوات مدة المنفعة :

$55 = 2/110 = 2/(1+10)10$ أو $55 = 10+9+8+7+6+5+4+3+2+1$

حيث نقوم بحساب قسط الاهتلاك المتزايد بالطريقة التالية : $\frac{\text{رقم السنة}}{\text{مجموع أرقام سنوات مدة المنفعة}} \times V0$

بالتعويض نجد : قسط الاهتلاك المتزايد لسنة $2005 = \frac{1}{55} \times 18418654,23$

أما فيما يخص سنة $2006 = \frac{2}{55} \times 18418654,23$

$V0$: القيمة القابلة للاهتلاك .

وهكذا إلى غاية نهاية المدة النفعية

- إعداد جدول الاهتلاك المتزايد :

الجدول (5–3) : جدول الاهتلاك المتزايد الخاص بمعدات وأدوات

السنوات	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2005	18418654,23	334884,6224	334884,6224	18083769,61
2006	18418654,23	669769,2447	1004653,867	17414000,36
2007	18418654,23	1004653,867	2009307,734	16409346,5
2008	18418654,23	1339538,489	3348846,223	15069808,01
2009	18418654,23	1674423,112	5023269,335	13395384,9
2010	18418654,23	2009307,734	7032577,069	11386077,16
2011	18418654,23	2344192,357	9376769,426	9041884,804
2012	18418654,23	2679076,979	12055846,41	172128807,8
2013	18418654,23	3013961,601	15069808,01	3348846,23
2014	18418654,23	3348846,224	18418654,23	00

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على قانون الاهتلاك المتزايد والمعلومات المقدمة من طرف الشركة .

- التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك المتزايد :

681	2815	2005/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى حـ/إهتلاك مباني **تسجيل قسط الإهتلاك المتزايد الخاص بسنة 2005**	334884,6224	334884,6224
681	2815	2006/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى حـ/إهتلاك مباني **تسجيل قسط الإهتلاك المتزايد الخاص بسنة 2006**	669769,2447	669769,2447

ملاحظة :

يتم تسجيل نفس القيد المحاسبي الخاص بالإهتلاكات في نهاية كل من السنوات 2007، 2008 ...2014

حـ/2181 معدات نقل :

- إعداد جدول الإهتلاك الخاص بمعدات النقل :

الجدول (6–3) : جدول الاهتلاك الخطي الخاص بمعدات النقل

السنوات	المبلغ القابل للإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2010	4254697,73	850939,546	850939,546	3403758,184
2011	4254697,73	850939,546	1701879,092	2552818,638
2012	4254697,73	850939,546	2552818,638	1701879,092
2013	4254697,73	850939,546	3403758,184	850939,546
2014	4254697,73	850939,546	4254697,73	00

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الشركة .

- التسجيل المحاسبي :

2181	512	2010/01/02 من ح/معدات النقل إلى ح/البنك **حيازة أصل في شكل معدات نقل**	4254697,73	4254697,73
681	2818	2010/12/31 من ح/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى ح/إهتلاك معدات النقل **تسجيل قسط الإهتلاك الخاص بسنة 2010**	850939,546	850939,546
681	2818	2011/12/31 من ح/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى ح/إهتلاك معدات النقل **تسجيل قسط الإهتلاك الخاص بسنة 2011**	850939,546	850939,546
61	512	2013/08/01 من ح/ مصاريف الصيانة إلى ح/ البنك **تسجيل مصاريف الصيانة الخاصة بمعدات النقل**	259861,41	259861,41

ملاحظة :

يتم تسجيل نفس القيد المحاسبي الخاص بالإهتلاكات في نهاية كل من السنوات 2012، 2013، 2014 .

المطلب الثاني : خسائر القيم وإعادة تقييم التثبيتات

❖ حساب خسائر القيم الناتجة عن معدات النقل :

ملاحظات حول كيفية حساب خسائر القيم :

قسط الاهتلاك = القيمة الخاضعة ÷ 5 سنوات

VNC قبل إعادة التقييم = القيمة الخاضعة – قسط الاهتلاك

VNC حسب المخطط الأولي = تأخذ من جدول الاهتلاك الخطي الأول

القيمة القابلة للتحصيل = تم تقديمها بكل دقة من طرف محاسب الشركة

خسارة القيمة = VNC قبل إعادة التقييم – القيمة القابلة للتحصيل

مجموع خسائر القيم = هو عبارة عن عملية جمع لكل خسائر القيمة الناتجة عن السنوات

VNC بعد الخسارة = القيمة القابلة للتحصيل

- إعداد جدول خسائر القيمة للمعدات النقل :

الجدول (7–3) : جدول خسائر القيم الخاص بمعدات النقل

السنوات	القيمة الخاضعة	حساب الاهتلاك	قسط الاهتلاك	VNC قبل إعادة التقييم	VNC حسب المخطط الأولي	القيمة القابلة للتحصيل	خسارة القيمة	مجموع خسائر القيم	VNC بعد الخسارة
2010	4254697,73	4254697,73/**5**	850939,546	3403758,184	3403758,184	3119945,22	283812,964	283812,964	3119945,22
2011	3119945,22	3119945,22/**4**	779986,305	2339958,915	2552818,638	2156112,3	183846,615	467659,579	2156112,3
2012	2156112,3	2156112,3/**3**	718704,1	1437408,2	1701879,092	1235208,4	202199,8	669859,379	1235208,4
2013	1235208,4	1235208,4/**2**	617604,2	617604,2	850939,546	523180,3	94423,9	764283,279	523180,3
2014	523180,3	523180,3/**1**	523180,3	00	00			764283,279	
المجموع			3490414,451					764283,279	

مجموع = 4254697,73

المصدر : من إعداد الطالبة وبالاعتماد على المعلومات والقواعد المحاسبية .

- التسجيل المحاسبي لخسائر القيم :

681	2915	2005/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – أصول غير جارية إلى حـ/ خسارة قيمة آلة إنتاجية **تسجيل قيد خسارة القيمة لسنة 2005**	283812,964	283812,964
681	2915	2006/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – أصول غير جارية إلى حـ/ خسارة قيمة معدات النقل **تسجيل قيد خسارة القيمة لسنة 2006**	183846,615	183846,615
681	2915	2007/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – أصول غير جارية إلى حـ/ خسارة قيمة معدات النقل **تسجيل قيد خسارة القيمة لسنة 2007**	202199,8	202199,8
681	2915	2008/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – أصول غير جارية إلى حـ/ خسارة قيمة معدات النقل **تسجيل قيد خسارة القيمة لسنة 2008**	94423,9	94423,9
2915	781	2009/12/31 من حـ/خسارة قيمة معدات النقل إلى حـ /إسترجاعات عن خسائر القيمة لمعدات النقل **قيد إنخفاض خسارة القيمة لمعدات النقل**	764283,279	764283,279

❖ إعادة تقييم المبنى :

في 2010/01/01 إشترت مؤسسة الزغبيات مبنى بـ 12547953,46 بشيك، إذا إهتلك هذا المبنى خلال 20 سنة وبأقساط ثابتة .

وفي 2013/01/01 قدرت قيمة المبنى بـ : 17545018 دج ، وذلك بزيادة تقدر بـ 5000064,54 ، فقد قررت المؤسسة إعادة تقيمه .

لدينا قسط الاهتلاك السنوي للمبنى خلال كل من السنوات 2010، 2011، 2012، وقبل إعادة تقيميه هو 627397,673 دج .

لذا تكون القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في 2013/12/31 تساوي :

12547953,46- 2509590,692 = 10038362,77دج

ويكون معامل إعادة التقييم يساوي : 17545018 – 10038362,77 = 1,748 بالتقريب 1,7

لاحظ أن 17545018 هي القيمة الحقيقية للمبنى بتاريخ 2013/12/31 أي (سعر بيعه) بعد إستخدامه لمدة 3 سنوات .

- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للأصل :

– إن قيمة المبنى بعد إعادة التقييمه هي :

12547953,46 × 1,7 = 21331520,88 دج أي زيادة بـ 20704123,21 دج عن القيمة الأصلية

أما إعادة تقييم الإهتلاك المجمع فيكون : 1882193,019 × 1,7 = 3199728,132 دج أي زيادة بـ 1317535,113 دج

والقيد التالي سنسجل فيه الزيادة في قيمة كل من المبنى والإهتلاك المتراكم :

213		2013/12/31		
	2813	من ح/مباني	20704123,21	
	105	إلى ح/إهتلاك مباني		1317535,113
		إلى ح/فارق إعادة التقييم		19386588,1
		إعادة تقييم مبنى		

لاحظ أن القيمة المحاسبية الصافية للمبنى في 2013/12/31 تساوي :

33252076,67 – (627397,673 + 627397,673 + 627397,673 + 627397,673) =

33252076,67 – 2509590,692 = 30742485,98 دج .

إن قسط الإهتلاك في 2013/12/31 يساوي : (2509590,692 - 33252076,67) ÷ 17 سنة =

1808381,528دج ، منها 627397,673 دج قسط إهتلاك عادي (أي يعادجل القسط قبل إعادة التقييم)

1080518,215دج هو قسط إهتلاك أو حصة إضافية نتجت عن عملية إعادة التقييم .

إذن في نهاية سنة 2013 نسجل فيد الاهتلاك كتالي :

681	2813	2013/12/31 من حـ/ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة –الأصول غير الجارية إلى حـ/إهتلاك مباني **قسط إهتلاك مبنى**	1808381,528	1808381,528

- إعدة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للأصل :

في حالة الإعتماد على القيمة المحاسبية الصافية، تكون القيود كتالي :

2813	213	2013/12/31 من حـ/إهتلاك المباني إلى حـ/مباني **ترصيد الإهتلاك لإظهار المبنى بقيمته المحاسبية الصافية**	1882193,888	1882193,888

إن فارق إعادة التقييم يساوي القيمة العادلة ناقص قيمته المحاسبية الصافية :

17548018 - 10665760,44 = 6882257,56 دج

213	105	من حـ/مباني إلى حـ/فارق إعادة التقييم **إعادة تقييم المباني**	6882257,56	6882257,56

لاحظ أن قيمة المباني ستكون 17548018 أي 10665760,44 + 6882257,56

أما قسط الاهتلاك سيكون : 17548018 ÷ 17 = 1032236,353 دج ويسجل كما رأينا سابقا .

الخلاصة :

بعد دراستنا لهذا الفصل التطبيقي في شركة الزغبيات لإنتاج الجبس بحاسي خليفة، ومن خلال هذا الجانب للدراسة حاولنا تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على عناصر التثبيتات، وبالخصوص فيما يتعلق بالاهتلاكات وكيفية حساب كل نوع وتسجيله المحاسبي، حيث أننا رأينا أيضا كيفية عمل حساب 29 خسائر القيم والتسجيلات المحاسبية المتأتية عن ذلك، وأيضا عملية إعادة التقييم بالنسبة للمباني والذي أظهر لنا عند حسابه زيادة في قيمته الأصلية وهذا راجع إلى طبيعة هذا التثبيت، والتسجيلات المحاسبية الخاصة بكل عملية، ورغم أن الشروط اللازمة للإيضاح الكلي إلا أننا حولنا توضيح ملامح التغيير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول (التثبيتات) ولو بشكل بسيط جيدا من أجل التوضيح .

إنطلاقا من الاشكالية المطروحة في المقدمة والمتعلقة بكيفية إعادة تقييم التثبيات وحساب خسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي .

ومن خلال ما سبق ذكره تبين لنا جليا وجود نقائص شابت المخطط المحاسبي الوطني، إضافة إلى مجموعة الظروف التي سادت العلاقات الاقتصادية العالمية، قررت الجزائر تبني النظام المحاسبي المالي قصد مواكبة الاقتصاد العالمي، حيث أن بلدنا وجدت نفسها مجبرة على تطبيق هذا النظام في ظل التحول إلى اقتصاد السوق وبوادر إنضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة .

ورغم أنها لم تتبنى معايير المحاسبة الدولية صراحة إلا أنها إستجابت لهذه المستجدات الدولية بإصدار القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي المتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الاطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية برغم من بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية في إعداده .

وبما أن القيم الثابتة من أهم البنود التي لا يكاد يخلو أي كيان اقتصادي من وجودها فقد ظهرت العديد من المسائل التي أثرت إهتمام الباحثين والمختصين بهذا المجال، نذكر منها مسألة إعادة تقييم التثبيتات وكيفية حساب خسائر القيم وهو موضوع دراستنا، حيث رأينا تغير طرق المعالجة المحاسبية تزامنا مع دخول النظام المحاسبي حيز التطبيق.

❖ **إختبار الفرضيات :**

من خلال الفصول السابقة للدراسة وإنطلاقا من الفرضيات السابقة الذكر توصلنا إلى النتائج التالية :

- **الفرضية الأولى** : هذه الفرضية التي تتمحور حول : تطبيق النظام المحاسبي المالي يجعل جميع الدول تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية مما يسهل قراءة القوائم المالية .

لم تتحقق هذه الأخيرة كون إختلف البيئة الاقتصادية لا يمكن جميع الدول من التماشي على حد السواء مع المعايير المحاسبية الدولية، وهو ما تم إثباته في المبحث الأول من دراستنا .

- **الفرضية الثانية** : أما فيما يخص الفرضية الثانية التي : يتم تقييم الأصول الثابتة على أساس القيمة العادلة وذلك وفقا لبنود المعايير الدولية .

تحققت هذه الفرضية حيث تم تقييم الأصول الثابتة على أساس القيمة العادلة التي أقرتها المعايير المحاسبية الدولية، وهو ما تم بيانه في المبحث الأول من الفصل الثاني .

- **الفرضية الثالثة** : فقد كانت على النحو التالي : يمكن إعادة تقييم التثبيتات إستنادا على الأسعار الحالية في السوق .

تحققت هذه الفرضية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي في مجال إعادة تقييم التثبيتات، حيث أن النظام المذكور أعطاء إهتمام كبير فيما يخص هذا الموضوع، وذلك من أجل إزلة الغموض الذي كان يشوب المخطط المحاسبي الوطني وإظهار الأصول الثابتة في صورتها الحقيقة، وهو ما تم عرضه في الفصل الثالث من الدراسة .

❖ **النتائج** :

- تغيرت المفاهيم التي كان معمول بها في السابق، حيث أن النظام المحاسبي المالي الجديد جاء بمبدأ "تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني" ويظهر هذا المبدأ في عقود الإيجار فبموجبه يمكن أن نسجل في الميزانية أصول ليست في ذمة المؤسسة لكنها تنتفع منها لمدة تتجاوز السنة، لكن في المخطط المحاسبي السابق كانت لا تظهر تلك الأصول في ميزانية المؤسسة وتسجل قيمة الإيجار كمصاريف فقط وهذا عملا بأهمية الوجه القانوني .
- تبرز أهمية الأصول الثابتة من خلال المفهوم الجديد الذي أعطاه إياه النظام المحاسبي المالي حيث عرفها على أنها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع إقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس، ويفترض أن تستغرق مدة إستعمالها إلى ما بعد السنة المالية، فقام بإستبعاد المصاريف الاعدادية التي إعتبرها المخطط المحاسبي الوطني على أنها إستثمارات .
- المعالجة المحاسبية تجسد الأحداث الاقتصادية الواقعة في المؤسسة، فعلى مستوى شركة الزغبيات لاحظنا أن معدات النقل كانت في نقصان مستمر مقارنة بتكلفة الإقتناء عند حسابنا لخسائر القيم، وهو الشيء الواقع بالفعل على مستوى معدات النقل، أما بالنسبة للمباني التي قمنا بإعادة تقيمها فقد وجدنا أنها كانت في إرتفاع مستمر على عكس معدات النقل، وهذا راجع إلى خصائص التثبيت المعني، ومما سبق نستنج أن النظام المحاسبي المالي جاء من أجل إظهار الأصول الثابتة على حقيقتها .

❖ **التوصيات :**

من خلال الطرح السابق للموضوع تمكنا إلى التوصل إلى جملة من التوصيات التي قد تعتبر كمنهج لدراسة لإعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي

- تكييف البيئة الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية تتوفر على خصائص نوعية تضمن قراءة سليمة ومعلومات موثوقة وصادقة .
- الاهتمام بتطوير المعارف والخبرات للممارسين في هذا المجال وذلك من أجل تطبيق أكثر للمعايير المحاسبية الدولية .
- توسيع ثقافة الأفراد والمؤسسات بالسوق النشطة والتعريف بها، وتنظيم بعض الملتقيات، والأيام الدراسية التي تتعلق بها، وذلك من أجل الرفع بمستوى الوعي لدى أفراد المجتمع .
- ضرورة توفير مكاتب خبرة لتقييم التثبيتات المؤسسة .
- فتح جسور التعاون بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية من أجل توثيق العلاقة بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي في البحث العلمي الاقتصادي .

❖ **آفاق الدراسة :**

يمكن بنهاية هذا البحث أن نلفت النظر إلى بعض النقاط الجديدة بذكر منها :

- كيف يتم إهتلاك التثبيتات المجمعة ؟
- كيف يتم تفكيك التثبيتات وما أثر ذلك على المؤسسة ؟

المراجع بالغة العربية :

❖ كتب :

01 – بدوي محمد عباس ، نصر على عبد الوهاب، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية والدولية**، ج 2، دار الجامعة الجديدة، سوتير الأزاريطة، الأسكندرية .

02 – حماد طارق عبد العال، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005 .

03 – حنان رضوان حلوه ، البلداوي نزار فليح، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح في القوائم المالية**، إثراء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2009 .

04 – حواس صلاح، **المحاسبة العامة : دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة، باب الوادي، الجزائر، 2008 .

05 – الخداش حسام الدين مصطفى ، صيام وليد زكريا ، نور عبد الناصر إبراهيم ، **أصول المحاسبة المالية**، ج 1، دار المسيرة، ط 10، عمان، 2015 .

06 – المؤسسة العامة للتعليم الفن والتدريب المهني، **مساعد محاسب "مبادئ المحاسبة (2)**، المملكة العربية السعودية، مساعد محاسب، الحقيبة الثالثة.

07 – خريفي حسام، **أعمال نهاية السنة**، بدون دار نشر، بدون سنة نشر.

08 – شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة منقحة ومزيدة، الجزائر، 2002 .

09 – شنوف شعيب ، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 .

10 – الطواشي محمود، **أصول المحاسبة**، الفقرة الأولى، شعبة انتظام وانتساب وشعبة التعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2012 .

11 – عبد الكريم منصور بن عوف، **محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998 .

12 – عبد اللاوي مفيد ، **النظام المحاسبي المالي الجديد SCF**، مطبعة مزوار، ط 1، الوادي، 2008 .

13 – عطية عبد الرحمان، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، شارع عيساوي إيدير، برج بوعريريج، 2009 .

14 – عطية عبد الرحمان، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط 1، برج بوعريريج، 2011 .

15 – علاوي لخضر ، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF**، الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2014 .

16 – كتوش عاشور، **المحاسبة العامة أصول و مبادئ و فقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .

17 – كتوش عاشور، **المحاسبة العامة : أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF**، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2011 .

18 – كتوش عاشور، **المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .

19 – لشهب عمر، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مكتبة الوفاء القانونية، ط 1، الجزائر، 2014 .

20 – لعشيشي جمال ، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010 .

21 – هادفي خالد، **البدر في التسيير المحاسبي والمالي**، ج 1، دار البدر للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2014 .

22 – هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2010 .

23 – هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعقمة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ج 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000 .

24 – هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ج 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 .

❖ الرسائل العلمية :

25 – بن عمر عبد الكامل، **المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2013 / 2014 .

26 – بوخالفة حفيظة، **المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013 / 2014 .

27 – بوكرمة عبد الرؤوف، **المعالجة المحاسبية للإهتلاكات والمؤونات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010 / 2011 .

28 – تواتي عبد الكريم ، **تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبية تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 / 2013 .

29 – جميلة بن هجربة، أثر تطبيق القياس المحاسبي على التثبيتات العينية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/ 2013 .

30 – رزقي إسماعيل، **أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009 / 2010 .

31 – عكوش محمد أمين، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2010 / 2011 .

32 – عيساوي سعيدة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011 / 2012 .

33 – غياظة سائد نبيل سليم، **مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة في قطاع غزة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية (16) الخاص بممتلكات المصانع والمعادن**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2008 .

34 – كيموش بلال، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودورها في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 / 2011 .

35 – لبوز وهيبة، **قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010 / 2011 .

36 – لخذاري عبد المالك، **التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي الجزائري – دراسة التثبيتات –**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010 / 2011 .

37 – مباركي محمد، **أثر تجزئة التثبيتات المادية إلى مركبات على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2011 / 2012 .

38 – مرحوم محمد الحبيب، **إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الجحم**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلام، شلف، 2011 / 2012 .

39 – ملوكه أسماء، **المعالجة المحاسبية لتدهور وإهتلاك الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي IAS / IFR S**، مذكرة ماستر في العلوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2012 .

40- منصوري حسين، **فعالية الأداء المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 / 2013 .

41 – مهيري سهام، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على الأداء المالي لشركات التأمين الجزائرية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 / 2014 .

42 – يوسفي رفيق، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة والتسيير، جامعة تبسة، 2010 / 2011 .

❖ الجريدة الرسمية :

43 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **قانون المالية رقم 07 – 11**، العدد 74، مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، الجزائر، المادة 3 .

44 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد19، مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 25 مارس سنة 2009، الجزائر، المادة 3 .

❖ ملتقيات ومجلات إقتصادية :

45 – بورنان إبراهيم، مخلوف الطاهر ، **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية و معايير المحاسبة الدولية**، بدون إسم المداخلة، جامعة الأغواط .

46 – بوصبيع العايش ربيع وآخرون، **جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF**، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 / 06، جامعة الوادي، 2013 .

47 – جودي محمد رمزي ، **إصلاح النظام المحاسبي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصاديات وادارية، العدد السادس ديسمبر، 2009 .

48 – حجاج زينب، تواتي مريم، **أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مداخلة في المتلقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) : التحدي، يومي 13 -14 ديسمبر، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011 .

49 – دراوسي مسعود وآخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، بدون إسم الملتقى، جامعة بسكرة، بدون سنة .

50- رزيق كمال، هزرشي طارق، رابحي مختار، **النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**، مداخلة في ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 – 14 ديسمبر، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011 .

51 ساعد إبتسام، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، مداخلة في ملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 -06، جامعة الوادي، 2013 .

52 – عوادي مصطفى ، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، 2012 .

53 – كتوش عاشور،" **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS /IfRS)**"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 6، جامعة شلف، الجزائر .

54 – لعربي محمد، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS ، يومي 11و13، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011 .

55 – مراد ايت محمد وأبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف "**، مداخلة في الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقيه في ظل المعايير المحاسبة الدولية IAS – IFRS، يومي 11و13، جامعة سعد دحلب، البليدة،2011 .

56– مرزوقي مرزوقي، محمد حولي، **النظام المحاسبي المالي : المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة**، مداخلة في الملتقي الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 و 06، جامعة الوادي، 2013 .

❖ دروس ومحاضرات :

57 – بن بلغيث مداني ، **استعرض النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي SCF**، دروس في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010 .

58– بن بلغيث مداني، **أعمال نهاية الدورة**، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية –حسب القواعدSCF، جامعة ورقلة، 2011 .

59 – السعيري إبراهيم عبد موسى ، مردان زيد عائد ، **القيمة العادلة وتأثير إستعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية**، الكلية التقنية الادارية، الكوفة .

❖ مراجع بالغة الأجنبية :

60 - Abdelhamid BOUBKEUR, Comptabilite Generale, BERTL Editions, Alger, 2009, p173