



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة

المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية
دراسة حالة المديرية العملية لإتصالات الجزائر
بالوادي

تحت إشراف :

د/ وليد مرغني

من إعداد الطلبة:

عبد المالك مصباحي

عادل علاوة

بوبكر دباخ

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ مساعد صنف أ

أ. مصعب بالي

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر صنف ب

د. وليد مرغني

مناقشا

أستاذ مساعد صنف أ

أ. فيصل سايعي

الموسم الجامعي: 2018/2017

الإهداء

* اللهم أنفعنا بما علمتنا وعلمنا بما ينفعنا وزدنا علماً *

الحمد لله الذي أنار لنا طريق العلم ووفقنا لإتمام عملنا هذا.

أهدى ثمرة جهدي هذا إلى أعز ما نملك في الوجود .

إلى من ربتي وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات، إلى أعلى إنسان في هذا
الوجود أسمى الحبيبة

إلى روح أبي الطاهرة رحمه الله

إلى من جهم بجري في عروقي ويلهج بذكرهم فؤادي إلى أخواتي وأخواني .

إلى من سرنا سويًا ونحن نشق الطريق معًا نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يدًا بيد ونحن نقطف زهرة وتعلمنا إلى
أصدقائي وزملائي

إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم إلى من
صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكروهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى أساتذتنا الكرام

إلى من سقط من قلبي سهواً

مالك م



سُبْحَانَكَ يَا عَزِيزُ

الهي لا يطيب النهار إلا بطاعتك ، ولا يطيب الليل إلا بشكرك ، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الدنيا إلا برضاك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك لك الشكر والحمد حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك .

الشكر أولا وأخيرا لله سبحانه وتعالى على أمدنا بالقوة والعزيمة لإتمام هذا العمل أما بعد :

توجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ الفاضل سعادة الدكتور وليد مرغني الذي قام بالإشراف على هذا العمل ولم يخل علينا بشيء كان بمقدوره القيام به كما توجه بأحلى عبارات الشكر والامتنان لكل من سهر وسعى واجتهد معنا في سبيل إكمال هذه المذكرة كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد وأيضا توجه بجزيل الشكر لمؤسسة اتصالات الجزائر وأخص بالذكر السيد سالم إدريس والسيدة سالمى مروة على ما قدماه من مجهودات فوق جهودهما في سبيل إتمام هذا البحث

كما لا ننسى أساتذتنا الكرام في كلية العلوم الاقتصادية على ما قدموه لنا من خدمات جليلة في

بعث هذا العمل إلى النور .

فإن وفقنا فمن الله وإن أخطأنا فمن الشيطان ومنا .

ملخص الدراسة :

يتمحور موضوع الدراسة حول الأصول الثابتة و معالجتها المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية ونظيرها في الجزائر الذي يتمثل في النظام المحاسبي المالي, فتمت الدراسة من خلال عرض كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية من حيث الإعتراف, التقييم والاهتلاك وبيان مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر وليد الإصلاحات في الجزائر لما تمليه معايير المحاسبة الدولية وجاء من أجل سد الثغرات الموجودة في سابقه وتم تطبيق ما جاء به النظام على المؤسسة الاقتصادية.

وبعد تقديم المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع جاءت الدراسة العلمية كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على المؤسسة "المديرية العلمية لاتصالات الجزائر بالوادي" و إبراز مشاكل التقييم التي تواجه المؤسسة في تقييمها لأصولها الغير جارية حيث تم التوصل إلى أن مؤسسة اتصالات الجزائر تلزم بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي و ما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .

الكلمات المفتاحية: الأصول الثابتة, الإهلاك, التقييم, المعايير المحاسبية الدولية, النظام المحاسبي المالي.

Résumé : La thèse centrale de l'étude sur l'immobilisation et le traitement comptable en conformité avec les normes comptables internationales et son image en Algérie qui a été le système de comptabilité financière. Propage l'étude en montrant comment le traitement comptable des immobilisations en termes de reconnaissance, d'évaluation et d'amortissement, financier, ce qui est le résultat des réformes en Algérie comme dicté par l'international accounting standard et vint à combler les lacunes de son prédécesseur et qui il applique ce qu'il dit ce système sur l'institution économique.

Après la présentation des concepts théoriques des processus d'étude connexe est venu Algérie télécom et de faire sortir les problèmes qui rencontre l'institut dans son évaluation des immobilisations, lorsqu'il a été conclu que la société Algérienne de télécommunication s'est engagée dans le traitement comptable des actifs non courants conformément au système de comptabilité financière et est conforme aux normes comptables internationales.

immobilisation. système de comptabilité financière. normes comptables internationales. d'évaluation. d'amortissement.

الصفحة	فهرسة المحتويات
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	ملخص الدراسة
I	قائمة المحتويات
I	قائمة الجداول
I	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
02	الفصل الأول : الأدبيات النظرية حول المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي
03	المبحث الأول : عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية
03	المطلب الأول : المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المعايير المحاسبة الدولية
05	المطلب الثاني : مفهوم معايير المحاسبة الدولية
06	المطلب الثالث: لجنة المعايير المحاسبية الدولية
09	المطلب الرابع: قائمة المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي
13	المبحث الثاني : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي
13	المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي
15	المطلب الثاني : دوافع تبني النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه
17	المطلب الثالث: المراحل القانونية المتعلقة بإعداد النظام المحاسبي المالي
20	المطلب الرابع : أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي
22	المطلب الخامس: قائمة مدونة الحسابات في النظام المحاسبي المالي
27	الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية
29	المبحث الأول : قراءة في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للأصول جارية
29	المطلب الأول : المعيار الدولي رقم "IAS16" " الممتلكات, التجهيزات والمعدات "
33	المطلب الثاني : المعيار الدولي رقم 36 تدني وانخفاض في قيمة الأصول
35	المطلب الثالث : المعيار الدولي رقم 38 الأصول الغير ملموسة
38	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية

38	المطلب الأول : الأصول المعنوية
45	المطلب الثاني : الأصول العينية
49	المطلب الثالث : التثبيتات بشكل امتياز و التثبيتات قيد الانجاز و حالات خاصة في الحصول على التثبيتات العينية والمعنوية
60	المطلب الرابع الأصول المالية الغير جارية
65	المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للأصول الغير الجارية في نهاية السنة
65	المطلب الأول : عموميات حول الإهلاك
74	المطلب الثاني : خسائر القيمة عن الأصول الغير جارية
77	المطلب الثالث : التنازل على التثبيتات
81	المطلب الرابع : التقييم البعدي للتثبيتات العينية والمعنوية بعد الإدراج الأولي في الحسابات
87	الفصل الثالث : دراسة الحالة المديرية العملية لإتصالات الجزائر بالوادي
89	المبحث الأول : نبذة عامة عن مجمع اتصالات الجزائر
89	المطلب الأول : نبذة عن مجمع اتصالات الجزائر.
94	المطلب الثاني: نظرة على المديرية العملية بالوادي
101	المطلب الثالث: مهام ونشاطات المديرية العملية بالوادي
102	المطلب الرابع: أهمية وأهداف مؤسسة اتصالات الجزائر
103	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية- "دراسة حالة وكالة اتصالات الجزائر فرع الوادي"
103	المطلب الأول: عرض الأصول الغير جارية في المؤسسة
104	المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية
114	الخاتمة
117	قائمة المراجع

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	قائمة المعايير المحاسبية الدولية	9
02	قائمة المعايير الدولية للإبلاغ المالي	10
03	قائمة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي	11
04	الصفف الأول: حسابات رؤوس الأموال	22
05	الصفف الثاني : حسابات التثبيات	23
06	الصفف الثالث : حسابات المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ	23
07	الصفف الرابع : حسابات الغير	24
08	الصفف الخامس : الحسابات المالية	24
09	الصفف الأول : حسابات الأعباء	25
10	الصفف الثاني : حسابات المنتجات	25

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	الهيكل الجديد للمديرية العامة لإتصالات الجزائر	92
02	مخطط يوضح هيكل المديرية العملية	95
03	المخطط الهيكلي يوضح أقسام و مصالح هذه المديرية الفرعية	96
04	المخطط الهيكلي لنيابة المديرية للمهام و الدعم	98
05	المخطط الهيكلي التالي يوضح أقسام و مصالح هذه المديرية الفرعية	99

مقدمة العامة

توطئة

يعد التحول و التطور المحاسبي ما هو إلا نتيجة للتطور و التحول الاقتصادي فمن خلال اتساع وانفتاح النشاطات الاقتصادية و ارتفاع الشركات الدولية "شركات متعددة الجنسيات" وانتشارها وظهور بيئة اقتصادية جديدة لا تهتم بالحدود الجغرافية تمثل طبيعة الأعمال الدولية من انتقال للسلع والخدمات و رؤوس الأموال, ما أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية تتمثل في عدم التجانس في فئات مستعملي القوائم المالية وتباين الأنظمة المحاسبية بين الدول لهذا بذل المهتمون بالمحاسبة من مفكرين ومنظرين ومهنيين مجهودات بهدف مجابهة هذه المعوقات وإيجاد تقارب وتوفيق في النظم المحاسبية المحلية والدولية, وقد توجت هذه المجهودات بظهور منظمات وهيئات محاسبية مثل لجنة المعايير الدولية تهدف إلى إيجاد معايير محاسبية تحقق حاجة المستخدمين للمحاسبة في بيئة الأعمال الدولية.

لقد تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي سنة 2010 الذي يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية سعيا منها لمواكبة التغيرات ودخول عالم السوق الحرة حيث يعتبر هذا النظام وليد تخلي الجزائر على النظام المحاسبي الوطني الذي يتماشى والاقتصاد الموجه, ويمكن القول أن النظام المحاسبي المالي جاء بمفاهيم وطرق وأساليب محاسبية جديدة تتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية من حيث تصنيف عناصر الميزانية "الأصول و الخصوم" ... وكذا المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية.

تخضع المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي بأهمية بالغة وذلك لما لها من أثر على المؤسسة الاقتصادية وانطلاقا من الأهمية التي تكتسبها المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية يمكن طرح الإشكالية التالية :

كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي وهل تستجيب لمتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟

ويمكن طرح الإشكاليات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمعايير المحاسبية الدولية عموما ؟؟
- ما هي المعايير المحاسبية التي تهتم بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية؟؟
- ما المقصود بالنظام المحاسبي المالي وكيف تتم التسجيلات المحاسبية للأصول الغير جارية؟؟

- كيف تتم المعالجة المحاسبية للحصول على الأصول الغير جارية في المؤسسة محل الدراسة وهل تتوافق مع النظام المحاسبي المالي؟؛
- ماهي طرق الإهلاك المعتمدة في المؤسسة وكيف تتم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بها؟؛
- كيف تكون التسجيلات المحاسبية للتنازل على التثبيات في المؤسسة؟ .
- ✓ **الفرضيات :** للإجابة عن التساؤلات وبعد إطلاع عن بعض الدراسات يمكن صياغة الفرضيات التالية:
- المعايير المحاسبية الدولية إطار للتوافق الدولي في الفكر المحاسبي.
- توجد بعض المعايير المحاسبية التي تحتم بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية
- النظام المحاسبي المالي نظام حديث التطبيق في الجزائر يحث يستجيب لمتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي.
- المعالجة المحاسبية للحصول الأصول على الغير جارية في المؤسسة محل الدراسة بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي.
- المؤسسة تتبع أحد طرق الإهلاك التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.
- المعالجة المحاسبية للتنازل على التثبيات في المؤسسة محل الدراسة تتوافق مع النظام المحاسبي المالي.
- ✓ **دوافع تبني الموضوع:**
- دوافع ذاتية متمثلة في الرغبة الشخصية لأن الموضوع يندرج ضمن التخصص "المحاسبة"
- الأهمية البالغة التي تحظى بها المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وذلك لدورها الفعال الذي تلعبه في المؤسسة الاقتصادية .
- الرغبة في التعمق أكثر في المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية و التعرف على المشاكل التقييم المحاسبي.
- إثراء المكتبة الجامعية التي تعاني نقص في الدراسات المماثلة وفتح آفاق للباحثين مستقبلا للتعمق في الموضوع.

✓ أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في الأهمية البالغة للمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية داخل المؤسسة الاقتصادية و تأثيرها على المعلومات المحاسبية كما أن الدراسة سلطت الضوء على تقييم الأصول الغير جارية في نهاية الدورة المحاسبية, الإهلاك و خسائر القيمة و التي تعد نقطة ضعف تعاني منها المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

✓ أهداف الدراسة:

- الإجابة على إشكالية البحث و التساؤلات المطروحة.
- المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي في كل الحالات التي تكون فيها الأصول الثابتة داخل المؤسسة الاقتصادية.
- إبراز عناصر الأصول الغير جارية و تعريفها.
- توضيح مقومات المعالجة المحاسبية (مفهوم وطرق) التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي في تقييم الأصول الغير جارية.

✓ حدود الدراسة: ارتبطت الدراسة بحدود زمنية و مكانية كما يلي.

Σ **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة التطبيقية في مؤسسة "المديرية العلمية لاتصالات الجزائر بالوادي" التي قمنا بدراسة حالة أصولها الغير جارية ومعالجتها المحاسبية.

Σ **الحدود الزمنية:** تمت الدراسة خلال النصف الثاني من الموسم الجامعي 2017-2018 أما الدراسة التطبيقية فكانت خلال أواخر شهر أفريل و بداية شهر ماي من سنة 2018.

منهج الدراسة: من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من الدراسة, واختبار الفرضيات التي تم تبنيها, تم إتباع لمعالجة الموضوع عدة مناهج, فبالنسبة للجانب النظري فقد اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي, وذلك بالهدف الوقوف على مختلف الطرق و الأساليب المتبعة في المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبة الدولية, وفي الجانب التطبيقي فقد تم تبني منهج دراسة الحالة وذلك بإسقاط الجوانب التي تم التطرق لها في الجانب النظري على واقع المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية.

✓ الدراسات السابقة:

بعد اطلاعنا على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية فقد ركزنا على الدراسات الأكثر قربا وحداثة والأشد رابطا بموضوعنا كما يلي:

الدراسة الأولى: دراسة الباحث عبد الكامل بن عمر.

كانت دراسة عبد الكامل بن عمر تحت عنوان " المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة شركة سونلغاز فرع الوادي - " مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي و بإشراف الأستاذ مايدي فيصل- جامعة الوادي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الموسم الجامعي 2013-2014.

الإشكالية المطروحة: لقد طرح الباحث الإشكالية الرئيسية التالية " كيف تتم المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الغير جارية (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي SCF ؟..

نتائج الدراسة: تمثلت أهم نتائج الدراسة التي توصل لها الباحث فيما يلي:

- يمكن القول أن هدف النظام المحاسبي المالي لم يكن الإصلاح بقدر ما كان التغيير وهذا ما يطرح السؤال التالي: هل يعتبر النظام المحاسبي المالي وليد الإصلاحات أم أنه مفروض نتيجة لظروف الشراكة مع الإتحاد الأوروبي.

- تغيرت المفاهيم التي كان معمولاً بها فما كان يسمى استثماراً أصبح يدعى تثبيتاً لا يعترف به على أساس الشكل القانوني وإنما على أساس الجوهر الاقتصادي فالتثبيت هو كل مورد تمتلكه المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية و نتوقع منه منافع مستقبلية.

ركزت الدراسة عن النظام المحاسبي المالي وعمليات التسجيل المحاسبي و أعمال نهاية السنة المتمثلة في الإهلاك لكنها أهملت إعادة تقييم الأصول وكذا الخسائر في القيمة الناتجة عن إعادة التقييم وأيضاً لم تتطرق إلى المعايير المحاسبية المتعلقة بجاب الأصول الغير جارية.

الدراسة الثانية: دراسة الباحث الهادي قريرة.

كانت دراسة قريرة الهادي تحت عنوان " المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة و الغير ملموسة في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد - دراسة حالة سونلغاز - مديرية التوزيع فرع الوادي " مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي بإشراف الأستاذ محمد الأمين مصباحي - جامعة حمة لخضر - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير الموسم الجامعي 2014-2015 .

الإشكالية المطروحة: لقد طرح الباحث الإشكالية الرئيسية التالية "كيف تتم المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة والغير ملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ؟..."

نتائج الدراسة: تمثلت أهم نتائج الدراسة التي توصل لها الباحث فيما يلي:

تعتبر الموجودات الملموسة و الغير ملموسة من أهم عناصر الأصول في المؤسسة كونها تساهم في تحقيق استمرار نشاط المؤسسة و توليد التدفقات النقدية.

- تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرين بإعطائهم نظرة واضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

- يمكن من خلال النظام المحاسبي المالي مراجعة الإهتلاكات دوريا فيما يخص المدة و طرق الإهتلاك و هذا يحتاج إلى أشخاص مؤهلين ذوي خبرة وهو ما تفتقر إليه المؤسسة الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.

- ركزت هذه الدراسة على المعايير المحاسبية الدولية , النظام المحاسبي المالي و التبittات الملموسة والغير ملموسة والمعالجة المحاسبية لها خاصة في نهاية الدورة وعند التنازل و تناولت أيضا التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومن خلال قراءتنا للدراسة تبين لنا أن الباحث لم يتناول المعايير المحاسبية الخاصة بالمعالجة المحاسبية للأصول الملموسة و الغير ملموسة كما أنها لم تشر إلى مفهوم إعادة التقييم في الأصول الثابتة هذا فضلا عن إهمالها لجانب مهم من التبittات وهو التبittات المالية.

✓ صعوبات الدراسة:

- صعوبة الدراسة التطبيقية حيث أن مفهوم التحفظ السائد والمبالغ فيه من قبل العاملين في المؤسسات يصعب من مهمة الحصول على المعلومات اللازمة التي نوظفها في دراستنا التطبيقية.
- صعوبة إيجاد مؤسسة تحتضن الطالب لإجراء الدراسة الميدانية رغم وجود مؤسسات متعاقدة مع الجامعة مما يطرح تساؤلات ما الهدف من تلك العقود إن كانت المؤسسات لا ترحب بالطالب.

✓ هيكل الدراسة: قصد الإلمام بجوانب الموضوع و الإجابة عن الإشكالية و التساؤلات المطروحة ارتأينا إلى تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول كما يلي:

الفصل الأول "الأبيات النظرية حول المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي": في هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء على المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي مع سرد لأهم المفاهيم و التعاريف التي تطرقت على ماهية المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني "المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية": في هذا الفصل تم تناول المعايير المحاسبية الخاصة بالمعالجة المحاسبية للتبثبات والتعريف بالأصول الغير جارية مع التركيز على الطرق و الأساليب المحاسبية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي .

الفصل الثالث "دراسة حالة مؤسسة المديرية العملية لاتصالات الجزائر بالوادي": في هذا الفصل تم التطرق إلى الأصول الغير جارية في المؤسسة إسقاط الجوانب التي تم تناولها في الجانب النظري للمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية على تبثبات المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول: الأدبيات

النظرية حول المعايير

المحاسبية الدولية و

النظام المحاسبي المالي

تمهيد

اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية أهمية كبيرة نظرا للتقارب الذي تشهده التجارة العالمية والتوجه الجديد الذي تتبناه حل الهيئات المحاسبية العالمية والمحلية حول ضرورة إيجاد طرق وأساليب محاسبية تهدف إلى توحيد المحاسبة الدولية , و سعيًا لمواكبة التطورات الدولية وخاصة بعد التغيرات التي حدثت للاقتصاد الوطني بعد التحول من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي وجب على الجزائر تغيير نظامها المحاسبي تماشيًا مع متطلبات النظام الرأسمالي و متطلبات السوق وبدأت بؤادر ذلك التغيير سنة 2001 حيث بعد تبني المجلس الوطني للمحاسبة خيارًا يقضي بإعادة تشكيل نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية, وفي سنة 2010 دخل هذا النظام حيز التنفيذ .

سنتطرق في هذا الفصل إلى المعايير المحاسبية الدولية وهيئاتها وكذا النظام المحاسبي المالي الذي تبنته الجزائر تماشيًا و متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية و بعدها سنخرج في الفصل الثاني ومنه ندخل إلى عمق دراساتنا الأساسية المتمثلة في المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية.

وكان تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

✓ المبحث الأول : عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية.

✓ المبحث الثاني : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية.

تعتمد المحاسبة الدولية في معالجة البيانات والمعلومات المالية في مختلف المؤسسات التي تنشط في الساحة الدولية على جملة من المعايير التي تلقى قبولا عاما وتسمى بالمعايير المحاسبية الدولية والتي ستتطرق لها في هذا المبحث حيث ستتطرق إلى نبذة تاريخية حول المعايير المحاسبية الدولية ومفهومها وسنذكر في المطلب الثالث لجنة المعايير المحاسبية الدولية وفي المطلب الرابع قائمة لآخر إصدارات المعايير الدولية والإبلاغ المالي.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المعايير المحاسبية الدولية.

في هذا المطلب سنحاول سرد تاريخ المعايير المحاسبية الدولية ونشأتها بهدف توضيح الرؤيا أكثر عن المعايير المحاسبية الدولية وتبيان أهميتها.

أولا: نشأة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973 نتيجة لاتفاق بين الهيئات المهنية في عشر دول وهي استراليا، فرنسا، كندا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة¹.

وتعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على سياسة تقضى أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملا لممثلين عن ثلاثة بلدان نامية على الأقل، كما ينص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضا ممثلين لا يزيد عددهم عن أربعة مؤسسات دولية ليست هيئات محاسبية مهنية، وإنما لها اهتمام بالتقارير المالية، وقد أصبحت لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين أولى المؤسسات غير المحاسبية في المجلس اعتبار من 1 يناير 1986.

وفي عام 1983 توصلت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى اتفاقية عمل مشتركة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين ومن الجدير بالذكر انه تم التصديق رسميا على إنشائه بمدينة ميونخ بألمانيا عام 1977 بهدف تنمية

¹ أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2010، ص9.

وتطوير المحاسبة في العالم بما في ذلك الجهود التي تستهدف التوفيق بين المعايير المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم¹.

وبناء على الاتفاقية المبرمة بين المنظمين فان الاتحاد الدولي للمحاسبين يلتزم بتنسيق الجهود الدولية الرامية إلى تطوير أطر عامة تحكم الجوانب الفنية والأخلاقية والتعليمية وذلك بإنشاء اللجان اللازمة، وكذلك من خلال تنسيق الجهود مع المنظمات الإقليمية كما يلتزم الاتحاد الدولي للمحاسبين بدعم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية، ودعم تطوير الهيئات المهنية الإقليمية ذات الأهداف المشتركة وبموجب هذه الاتفاقية فان كافة الهيئات المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين هم أعضاء بصورة تلقائية في لجنة المعايير المحاسبية الدولية².

ومن ناحية أخرى فإن التعاون بين الاتحاد الدولي للمحاسبين والهيئات الإقليمية الدولية إنما يهدف إلى تحقيق توحيد عالمي في أخلاقيات المهنة وشؤونها الفنية، وكذلك في العناصر التي تتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة³.

ثانيا: نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

في الخامس العشرين من يناير 2001 تم الإعلان عن تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي يتكون من ثلاثة عشر عضوا بالإضافة إلى رئيس المجلس " 14 عضو بالرئيس " على أن يتم اختيار أعضاء المجلس من قبل هيئة الأمناء التابعة لهيئة معايير المحاسبة الدولية، ولقد تم اختيار هؤلاء الأعضاء من بين أكثر من 200 عضو، وفترة تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية تبلغ خمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة على أن يتم تعيين وإحلال المجلس بطريق التعاقب أي يتم إحلال المجلس مرة واحدة⁴.

ويمكن القول أن مهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية تكمن في الدخول في شراكة مع المجالس المحلية أو الوطنية لإعداد ووضع المعايير المحاسبية حيث إن هذه الشراكة من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق أقصى درجة من الشفافية و الوضوح للتقارير المالية نتيجة لتطبيق أسلوب محاسبي موحد للمحاسبة عن وقائع والعمليات بصرف النظر عن المكان الجغرافي لوقوعها مما يؤدي إلى إزالة العوائق والعراقيل والتي تعيق من نمو الاقتصاد العالمي وذلك

¹ أحمد محمد أبو شمالة , مرجع سابق ص 10.

² نفس المرجع ص 10.

³ نفس المرجع ص 10.

⁴ محمد عبد الحميد محمد عطية, موسوعة معايير المحاسبة الدولية, الجزء الأول, دار التعليم الجامعي, مصر , 2014, ص 25 .

عن طريق تطبيق معايير محاسبية موحدة على المستوى الدولي شريطة أن تكون عالية الجودة, وبدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية أعماله في أبريل من عام 2001 م¹.

المطلب الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية.

هناك عدة تعاريف تشرح مفهوم المعايير المحاسبية الدولية لكن سنكتفي بذكر تعريفين فقط وذلك حسب مقتضيات الدراسة وتجنباً للإطالة.

التعريف 1: "المعيار المحاسبي هو قياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها"².

التعريف 2: "عبارة عن بيان مكتوب تصدره هيئة محاسبة معينة ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وبموجبه يتم تحديد الوسيطة المناسبة لقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز لتلك الوحدة, وعادة ما يلقي هذا المعيار قبولاً على المستوى المحلي والإقليمي والدولي"³.

واستنتاجاً من التعريفين السابقين يمكن القول أن المعايير المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من القواعد و المبادئ والأسس المحاسبية تهدف إلى تحديد أساليب وطرق القياس الإفصاح لمعالجة وعرض القوائم المالية والأحداث التي لها تأثير على المركز المالي للمنشأة يتم إصداره من هيئة مخولة لذلك ويلقى قبولاً عاماً.⁴

¹ نفس المرجع, ص 25 .

² مفيد عبد اللاوي, النظام المحاسبي المالي الجديد-الإطار التصوري, مطبعة مزوار, الوادي, ط1, 2008, ص9.

³ براقي التجاني, دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية المحاسبية مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية, أطروحة دكتوراه جامعة سطيف, 2005, ص4.

المطلب الثالث: لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

تمثل لجنة المعايير الدولية جهة مستقلة، غير تابعة لأي حكومة معينة أو منظمة مهنية. الغاية الرئيسية لها تحقيق التوحيد المحاسبي في المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منظمات الأعمال والجهات الأخرى في أنحاء العالم، والمهتمة بالعمل المحاسبي والتقارير المالية¹.

أولاً: أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

يمكن تلخيص أهداف لجنة المعايير الدولية في عدة نقاط هي:²

- تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية وقابليتها للفهم والقبول الدولي، تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية و تتمتع بقدر كبير من شفافية و القدرة على المقارنة، وذلك بهدف مساعدة المشاركين في الأسواق العالمية و المستخدمين الآخرين في القدرة على اتخاذ القرارات الاستثمارية الفاعلة.
- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.
- مراعاة الاحتياجات الخاصة للشركات متوسطة وصغيرة الحجم والاقتصاديات الناشئة.
- العمل على تحويل معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التقارير المالية، ومعايير المحاسبة الوطنية إلى حلول ذات جودة عالية وذلك عن طريق وجود مجموعة واحدة من المعايير المقبولة على المستوى الدولي.

ثانياً: تنظيم لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

منذ عام 1983 ضمت لجنة المعايير الدولية جميع الجهات المحاسبية المهنية و الذين هم أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين. وبالتالي أصبح في لجنة المعايير الدولية أكثر من مئة دولة يمثلون أكثر من مئة محاسب³.

¹ وليد عبد القادر وحسام الدين خدش ، المعايير المحاسبية الدولية ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ، 2013، ص49.

² محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سبق ذكره ، ص22.

³ وليد عبد القادر وحسام الدين خدش ، مرجع سبق ذكره ، ص 49.

تعقد لجنة المعايير الدولية اجتماعا يضم جميع الأعضاء كل سنتين ونصف، وعلى الرغم من أن لجنة المعايير الدولية قد تأسست عام 1973 والاتحاد الدولي للمحاسبين أسس عام 1977، فإن تكوين الاتحاد الدولي للمحاسبين قد أضاف بعدا عالميا، تستفيد منه اللجنة في الحصول على تفويض واسع¹.

وتحافظ اللجنة على استقلاليتها عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، عن طريق وجود دستورها الخاص بها والذي لا يمكن تغييره إلا باجتماع الأعضاء، إلا أن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين يكون مسؤولا عن انتخاب المؤسسات المهنية والتي تكون أعضاء في مجلس لجنة المعايير الدولية².

1- مجلس المعايير المحاسبية الدولية: يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من ثلاثة عشر بلدا "أو مجموعة من البلدان" معينين من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومن أربع منظمات مهمة في وضع التقارير المالية؛ ويمكن لكل عضو مجلس أن يرشح ممثلا أو اثنين ومستشارا فنيا لحضور اجتماعات المجلس، وتشجع اللجنة كل عضو مجلس أن يضم وفده على الأقل أحد الأشخاص العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير، وتكون عضوية المجلس لفترة زمنية أمدها سنتان ونصف. وطبقا لدستور اللجنة فإن أعضاء اللجنة يفوضون المسؤوليات، وليس نشاطات اللجنة إلى المجلس³.

وتكون للمجلس المسؤولية المباشرة عن العمل الفني للجنة، بما فيها المصادقة على مسودات العرض والمعايير الدولية؛ وفي عام 1995 أعيد تنظيم مجلس اللجنة لإعطاء تمثل أوسع للدول النامية.

2- المجلس الاستشاري:

تكون المجلس الاستشاري بناء على توصية في فريق عمل قام بدراسة هيكل اللجنة، وأعضاء المجلس الاقتصادي أشخاص لهم إنجازات عالية، وفي مراكز عليا، ومن خلفيات متنوعة مثل المحاسبة، ورجال أعمال بالإضافة إلى مستخدمي القوائم المالية. ودور المجلس تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، ومن بين أشياء أخرى للقيام بالاتي⁴:

¹ نفس المرجع، ص 49.

² نفس المرجع، ص 50.

³ نفس المرجع، ص 50.

⁴ نفس المرجع، ص 50.

- المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخططه ليكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها؛
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله؛
- تشجيع مشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة، ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى؛
- البحث عن الحصول على تمويل لعمل اللجنة، بطريقة لا تضعف من استقلاليتها؛
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية؛

ويعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية موضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري إلى المشاركة في أو التأثير على هذه القرارات.

3-المجموعة الاستشارية: تأسست المجموعة الاستشارية عام 1981 وذلك من أجل تقديم النصح للمجلس في جميع الجوانب المتعلقة ببرنامج عملها وخططها وأولوياتها. وبالتالي فإن المجموعة الاستشارية تلعب دورا أساسيا في قبول لجنة المعايير الدولية، وهي تظم في عضويتها ممثلين من المنظمات دولية تمثل معدي ومستخدمي القوائم المالية، ومنظمات حكومية دولية ووكالات تطوير وأكاديميين وجهات وضع المعايير، وتعمل لجنة المعايير مع المجموعة الاستشارية في الحصول على قبول المعايير، ومقابلة احتياجات المستخدمين المهمة¹.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة لجنة المعايير:

يمكن للقارئ من خلال ما يلي التعرف على الهيكل التنظيمي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية كما يلي²:

يقع على قمة هذا الهيكل مجلس الأوصياء أو الأمناء السابق الحديث عنه، وعددهم 22 وصي، ويقومون بالإشراف على الرئيس التنفيذي للمؤسسة.

¹ وليد عبد القادر وحسام الدين خدّاش , مرجع سابق , ص 51.

² محمد عبد الحميد محمد عطية, مرجع سابق ذكره , ص 33/32.

الرئيس التنفيذي للمؤسسة: يعد مجلس معايير المحاسبة هو الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك عن طريق اختيار أحد أعضائه الذين يعملون كامل الوقت كرئيس تنفيذي للمؤسسة يرأس الهيكل التنظيمي لها بالإشراف من قبل مجلس الأوصياء.

نائب الرئيس التنفيذي: هو عضو من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الذين يعملون كامل الوقت والذي ينوب عن الرئيس التنفيذي عند تغيبه لأسباب خارجة كالمريض مثلاً.

مجلس المعايير المحاسبة الدولية والذي يتكون من 14 عضو بما فيهم الرئيس.

لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية: والتي تتكون من 13 عضواً ويكون رئيسها من الخارج كأن يكون عضواً من مجلس معايير المحاسبة أو من المناصب الوظيفية العليا، ويختار أعضائها مجلس الأوصياء.

المجلس الاستشاري: يتكون من 49 عضواً فأكثر.

مدير الأنشطة الفنية: يعد من أحد كبار الموظفين داخل المؤسسة ولكنه ليس عضواً من أعضاء مجلس معايير المحاسبة، ويعينه الرئيس التنفيذي بالتشاور مع مجلس الأوصياء، ويحق له حضور مناقشات مجلس معايير المحاسبة أو لجنة التفسيرات والتي قد يترأسها ولكن لا يحق له التصويت على القرارات المتخذة.

مدير العمليات: يتم تعيينه من قبل الرئيس التنفيذي بالتشاور مع مجلس الأوصياء.

المدير التجاري: يتم تعيينه من قبل الرئيس التنفيذي بالتشاور مع مجلس الأوصياء، ويكون مدير العمليات ومدير التجاري مسؤولاً عن المنشورات وحقوق التأليف والاتصالات والإدارة تحت إشراف المدير التنفيذي و وعن جمع الأموال تحت إشراف مجلس الأوصياء.

الموظفون: وهم الأفراد العاملون في الشق الإداري لدى مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الرابع: قائمة المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى قائمة المعايير الدولية سارية المفعول وكذا معايير الإبلاغ المالي و التفسيرات الصادرة عن هيئة المعايير الدولية.

أولاً: قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS):

الجدول رقم (01) : قائمة المعايير المحاسبية الدولية

قائمة المعايير المحاسبية الدولية	
معيار المحاسبة الدولي 1 : عرض القوائم المالية	1
معيار المحاسبة الدولي 2 : المخزون	2
معيار المحاسبة الدولي 7 : قائمة التدفقات النقدية	3
معيار المحاسبة الدولي 8 : السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	4
معيار المحاسبة الدولي 10 : الأحداث بعد فترة التقرير	5
معيار المحاسبة الدولي 12 : ضرائب الدخل	6
معيار المحاسبة الدولي 16 : العقارات , الآلات والمعدات	7
المعيار المحاسبي الدولي 17 : عقود الإيجار	8
المعيار المحاسبي الدولي 19 : منافع الموظف	9
المعيار المحاسبي الدولي 20 : المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدة الحكومية	10
المعيار المحاسبي الدولي 21 : آثار التغيرات في أسعار الصرف في العملات الأجنبية	11
المعيار المحاسبي الدولي 23 : تكاليف الاقتراض	12
المعيار المحاسبي الدولي 24 : الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة	13
المعيار المحاسبي الدولي 26 : المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد	14
المعيار المحاسبي الدولي 27 : القوائم المالية المنفصلة	15
المعيار المحاسبي الدولي 28 : استثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة	16
المعيار المحاسبي الدولي 29 : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح	17
المعيار المحاسبي الدولي 32 : الأدوات المالية : العرض	18
المعيار المحاسبي الدولي 33 : ربحية السهم	19
المعيار المحاسبي الدولي 34 : التقرير المالي الأولي	20
المعيار المحاسبي الدولي 36 : الهبوط في قيمة الأصول	21
المعيار المحاسبي الدولي 37 : المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة	23
المعيار المحاسبي الدولي 38 : الأصول الغير الملموسة	24
المعيار المحاسبي الدولي 40 : العقارات الاستثمارية	25

26	المعيار المحاسبي الدولي 41 : الزراعة
----	--------------------------------------

المصدر: مؤسسة المعايير الدولية و الإبلاغ المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017 ص 15.

ثانيا : قائمة معايير الإبلاغ المالي (IFRS)

الجدول رقم (02) : قائمة المعايير الدولية للإبلاغ المالي

	قائمة المعايير الدولية للإبلاغ المالي
1	المعيار الدولي للتقرير المالي 1 : تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة
2	المعيار الدولي للتقرير المالي 2: الدفع على أساس السهم
3	المعيار الدولي للتقرير المالي 3 : تجميع الأعمال
4	المعيار الدولي للتقرير المالي 4 : عقود التأمين
5	المعيار الدولي للتقرير المالي 5 : الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات غير المستمرة
6	المعيار الدولي للتقرير المالي 6 : استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها
7	المعيار الدولي للتقرير المالي 7 : الأدوات المالية : الإفصاحات
8	المعيار الدولي للتقرير المالي 8 : القطاعات التشغيلية
9	المعيار الدولي للتقرير المالي 9 : الأدوات المالية
10	المعيار الدولي للتقرير المالي 10 : القوائم المالية الموحدة
11	المعيار الدولي للتقرير المالي 11 : الترتيبات المشتركة
12	المعيار الدولي للتقرير المالي 12 : الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى
13	المعيار الدولي للتقرير المالي 13 : قياس القيمة العادلة
14	المعيار الدولي للتقرير المالي 14 : الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية
15	المعيار الدولي للتقرير المالي 15 : الإيراد من العقود مع العملاء
16	المعيار الدولي للتقرير المالي 16 : عقود الإيجار

المصدر : مؤسسة المعايير الدولية و الإبلاغ المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017 ص 16.

ثالثا : قائمة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي

الجدول رقم (03) : قائمة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي

قائمة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي
--

1	تفسير (IFRIC) 1 : تغييرات في الالتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات <u>المشابهة</u>
2	تفسير (IFRIC) 2 : <u>أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية و الأدوات المشابهة</u>
3	تفسير (IFRIC) 4 : تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد الإيجار
4	تفسير (IFRIC) 5 : الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة و الإعادة إلى الحالة الأصلية و الإصلاح البيئي
5	تفسير (IFRIC) 6 : الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة - نفايات الأجهزة الكهربائية و الإلكترونية
6	تفسير (IFRIC) 7 : تطبيق مدخل إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي 29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح
7	تفسير (IFRIC) 10 : التقرير المالي الأولي و الهبوط
8	تفسير (IFRIC) 12 : ترتيبات امتياز الخدمة العامة
9	تفسير (IFRIC) 14 : الحد على أصل المنفعة محدد ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل و التداخل بينهما
10	تفسير (IFRIC) 16 : التحولات لصافي استثمار في عملية أجنبية
11	تفسير (IFRIC) 17 : توزيعات أصول غير نقدية على الملاك
12	تفسير (IFRIC) 19 : إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية
13	تفسير (IFRIC) 20 : تكاليف إزالة الطبقة السخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي
14	تفسير (IFRIC) 21 : الرسوم
15	تفسير (IFRIC) 22 : المعاملات بعملة أجنبية و العوض المستلم أو المدفوع مقدما
16	تفسير (SIC) 10 : المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية
17	تفسير (SIC) 15 : عقود الإيجار التشغيلي - الحوافز
18	تفسير (SIC) 25 : ضرائب الدخل - التغييرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها
19	تفسير (SIC) 27 : تقويم جوهر المعاملات التي تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار
20	تفسير (SIC) 29 : ترتيبات امتياز الخدمة العامة : الإفصاحات
21	تفسير (SIC) 32 : الأصول غير الملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني .
22	المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

المصدر : مؤسسة المعايير الدولية و الإبلاغ المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017 ص 17.

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

يعد النظام المحاسبي المالي في بلادنا وليد التحولات الاقتصادية التي شاهدها وتماشيا مع المتطلبات التوافق ومواكبة الساحة الاقتصادية والتجارية الدولية حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي و أهدافه وكذا مكونات النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي .

سنحاول في هذا المطلب توضيح مفهوم النظام المحاسبي المالي وتعريفه وكذا مرجعيته الفكرية.

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي .

"النظام المحاسبي المالي هو تقنية تسيير موحدة تهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث تسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعديدية عن طريق تصنيفها ،تقييمها و تسجيلها كما تهدف أيضا إلى عرض جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية و ممتلكاتها المؤسسة و وضعية خزنتها في نهاية السنة ."¹

وحسب قانون 11-07 المادة 2²

إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية المنصوص عليه في المادة 7 من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمذكور أعلاه:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية؛

- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛

- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي؛

ثانيا : المرجعية الفكرية للنظام المحاسبي المالي.

كان تبني المعايير المحاسبية الدولية بشكل متزايد على المستوى العديد من دول العالم و الالتزام بتطبيق هذه المعايير، وفي هذا الإطار تفاعلت البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي، و لتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعميق مجالاته في جوانب أخرى مكتملة، وبما أن المهنة المحاسبية هي مجال آخر يتداخل مع المجال الاقتصادي فإن الأمر يتطلب حتمية تبني الجزائر نظريا للمعايير المحاسبية الدولية، ومن خلال نصوص النظام المحاسبي المالي الجديد نلاحظ أنه تم تبني المعايير المحاسبية الدولية التالية³:

¹ علاوي لخضر، المحاسبة المعقدة وفق النظام الجديد scf ، 2014، ص10.

² الجمهورية الجزائرية ، الجريدة الرسمية ، العدد 27، ص11

³ شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزء 2 ، الجزائر ، 2009، ص22.

بالنسبة لعرض القوائم المالية: بالنسبة للكشوف المحاسبية تم أخذ بعين الاعتبار المعيار المحاسبي الدولي الأول الذي يتناول عرض و تقديم القوائم المالية, بالإضافة إلى المعيار المحاسبي السابع الذي يتناول جدول تدفقات الخزينة.

بالنسبة لتقييم المخزونات: بالنسبة لمعالجة المخزونات تم الاعتماد المعيار المحاسبي الثاني الذي يتناول المخزونات. بالنسبة للضرائب الدخل المؤجلة: تم التطرق في النظام المحاسبي المالي الجديد إلى الضرائب المؤجلة وهذا ما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والذي يتناول ضرائب الدخل المؤجلة. بالنسبة لعقود الإيجار: تم تبني المعيار المحاسبي السابع عشر الذي يعالج محاسبة العقود الإيجار-تمويل.

المطلب الثاني : دوافع تبني النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه.
من خلال هذا المطلب سنحاول شرح دوافع تبني النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه.

أولا : دوافع تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر .

هناك دوافع أدت بالجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي سعيا منها لمواكبة اقتصاد السوق و استجابة لمتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ويمكن تلخيص دوافع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:

1- من أجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات السوق:

إن المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع الحسابات وذلك بتسجيلها بشكل يومي وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة ليتم استغلالها من طرف المؤسسة والمتعاملين معها من جهة ومصالح الضرائب من جهة أخرى.

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، بحيث يهتم المستثمرون بشراء الأسهم والمقرضون بإقراض الأموال، وبالتالي وجود إمكانية لدخولهم في شراكة مع المؤسسة لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية و مالية دقيقة وصورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم المالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية.

إن الاطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعدادده أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، وأن يتماشى مع متطلبات السوق، وذلك أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص وأن يسمح النظام المحاسبي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ويرفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم ويسمح باتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم.¹

2- من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية:

المخطط المحاسبي الوطني وضع على حسب معايير الاقتصاد المخطط "الموجه"، ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج وبالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية، أما بعد تحولات

¹ عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، 2014، ص111.

العميقة التي عرفت الجزائر وذلك بتحويلها إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص و تحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر.

أمام كل هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، سيسمح للمحاسبة في الجزائر بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

فالتفتح الاقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة و موثوقة و موحدة و معدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للشركات متعددة الحسابات، كما يأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و مشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.¹

ثانيا : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي .

حسب المواد (02.04.05) من القانون 07/ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 فإن نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة المالية هم²:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات؛

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنيون المنتجون للسلع والخدمات التجارية والغير تجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛

¹ عمر لشهب، نفس المرجع السابق، ص112.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد74، القانون 07/ 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المادة03، المؤرخ في 25 مارس 2007، ص03.

- كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها حد معين بمسك المحاسبة المالية المبسطة؛

المطلب الثالث : المراحل القانونية المتعلقة بإعداد النظام المحاسبي المالي.

لقد أقرت السلطة التنفيذية في الجزائر عدة قوانين بهدف إرساء تطبيق النظام المحاسبي المالي وتماشيا مع المتطلبات المرافقة للتحويلات الاقتصادية التي عرفت، وبعد اجتماع المجلس الوطني للمحاسبة في 05 سبتمبر 2001 تبنى هذا الأخير خيارا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، ولتطبيق هذا النظام الجديد تطلب المرور بمراحل قانونية تنظيمية ستتطرق لها في هذا المطلب.

أولا : قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007. المتضمن النظام المحاسبي المالي :

احتوى قانون (11/07) الجريدة الرسمية رقم 74 نوفمبر 2007) على سبعة فصول تضمنت العديد من المفاهيم و التعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي، وتضمن القانون تعريفا للمحاسبة من الوجه والمنظور المالي ففي المادة الثالثة من هذا القانون عرف المحاسبة المالية على أنها "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها و تقييمها و تسجيلها، وعرض كشوف تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية و الممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة"¹.

ثانيا : المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق لـ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

عالج هذا المرسوم -الجريدة الرسمية رقم 27 ماي 2008 كيفية تطبيق المواد التي أحالها إلى التنظيم في القانون 07-11 (المواد 5.78.9.22.25.30.36.40)، وتناول هذا المرسوم الإطار التصوري من ناحية أهدافه فالإطار التصوري يعرف المفاهيم و المبادئ المحاسبية كما يشكل الإطار التصوري مرجعا لوضع معايير جديدة، كما يسهل تفسير المعلومة المالية للمستعملين. وقد ركز المرسوم على خصائص المعلومة الواردة في

¹ عمر لشهب، مرجع سابق، ص 118.

الكشوف المالية و المبادئ المحاسبية و طرق المحاسبة, وعرض المرسوم أيضا الكشوف المالية (العناصر و المكونات)¹.

ثالثا : القرار المؤرخ في 23 رجب الموافق ل 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد تقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد تسييرها.

وجاء هذا القرار بالتفصيل الشامل لموضوع المحاسبة المالية و النظام المحاسبي المالي. ويهدف هذا القرار إلى تحديد كفاءات تطبيق أحكام المواد السابقة من المرسوم التنفيذي 08-156 المحالة إلى الوزير المكلف بالمالية, كما يحتوي هذا القرار على ثلاث ملاحق الملحق الأول يحدد قواعد التقييم و محاسبة الأصول و الخصوم و الأعباء و النواتج و محتوى الكشوف المالية و طريقة عرضها وكذلك مدونة الحسابات و قواعد سيرها, ويحدد الملحق الثاني للقرار نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة, أما الملحق الثالث فيحوي معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية².

رابعا : قرار رقم 72 مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك المحاسبة المالية المبسطة .

حسب الجريدة الرسمية رقم 19 مارس 2009 يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها أحد الأسقف الآتية, وذلك خلال سنتين متتاليتين مسك المحاسبة المالية المبسطة³.

1- النشاط التجاري:

- رقم الأعمال 10 ملايين دينار؛

- عدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

2- النشاط الإنتاجي أو الحرفي:

- رقم الأعمال 6 ملايين دينار؛

- بالنسبة لعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن وقت كامل؛

¹ نفس المرجع ,ص120.

² نفس المرجع ص122.

³ نفس المرجع, ص123.

3- نشاط الخدمات و نشاطات أخرى:

- رقم الأعمال 3 ملايين دينار؛

- بالنسبة لعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن وقت كامل؛

خامسا : التعليمات الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

تتضمن هذه التعليمات، الطرق و الإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و يكون قد تم التأكد من وزارة المالية - المجلس الوطني للمحاسبة - على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010 بعد أن تأجل في السابق عن التاريخ المقرر هو 01 جانفي 2009 كما نص على ذلك القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي¹.

سادسا : المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق ل 7 أبريل

2009 يحدد شروط و كفاءات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي.

أحتوى المرسوم على الإجراءات التنظيمية التي تطبقها الكيانات وذلك عندما تكون محاسبتها ممسوقة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وعندما تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وتمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي كما في الحالة العادية (عدم إدخال الأنظمة) سواء من حيث وجوبية الدعامة الثبوتية و الإجراءات الشكلية الأخرى (عدم شطب و التعديل أو الحذف، تعريف الكيان ...) وكذلك إجراءات حفظ البيانات و المعطيات المحاسبية².

سابعا : القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق ل 29 جوان 2010م

المتعلق بمهنة الخبير المحاسب , محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط و كفاءات دراسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد³.

¹ نفس المرجع , ص 124.

² نفس المرجع , ص 125.

³ نفس المرجع , ص 126.

لا يمكن أي خبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية¹.

و تتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية².

يحل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات، ويتم انتخاب المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ويتم تسييرها من قبل مجلس وطني ينتخبه مهنيون³.

المطلب الرابع: أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي.

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة مهمة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي حيث سنعرض في هذا المطلب أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي.

أولا : أهداف النظام المحاسبي المالي.

هناك عدة أهداف أساسية يسعى إليها النظام المحاسبي المالي وهي⁴:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- فرض رقابة للشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛

¹ نفس المرجع ، ص 126.

² نفس المرجع ، ص 126.

³ نفس المرجع ، ص 126.

⁴ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج1 ، مكتبة الشراكة الجزائرية بوداود، 2008، ص 65.

- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم الخاصة بالمخزونات, إعادة تقييم عناصر الميزانية, حساب الإهلاكات, كيفية معالجة المتونات, و توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

ثانيا : أهمية النظام المحاسبي المالي .

يمكن تلخيص أهمية النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية¹:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة ؛
- يوضح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التحصيل المحاسبي و التقييم وكذا إعداد القوائم المالية, مما يقلص من حالات التلاعبات و يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمين بالمعلومة المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات و تكريس الثقة في الوضع المالية للمؤسسة؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع, سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛

¹ نفس المرجع , ص66.

- يعتمد على الطريقة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- تقدم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتين - سيولة الخزينة - و تغير الأموال الخاصة - بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

المطلب الخامس: قائمة مدونة الحسابات في النظام المحاسبي المالي.

لا يخفى علينا أن المعايير المحاسبية الدولية لا تأخذ بمدونة الحسابات "مخطط الحسابات" وإنما جاء بها النظام المحاسبي المالي من النظام المحاسبي الفرنسي حيث تقسم الحسابات إلى حسابات الميزانية وحسابات التسيير حيث يمثل مخطط الحسابات الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه في جميع المؤسسات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك أحكام أخرى تعنيها مثل محاسبة البنوك، ويمكن أن تقسم مدونة الحسابات كالتالي:

أولا : حسابات الميزانية .

حيث توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف الحسابات

جدول رقم (04) الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال .

رقم الحساب	اسم الحساب
ح / 10	رأسمال - الاحتياطات وما يماثلها
ح / 11	الترحيل من جديد
ح / 12	نتيجة السنة المالية
ح / 13	المنتجات و الأعباء المؤجلة - خارج دورة الاستغلال
ح / 15	مؤونات الأعباء
ح / 16	الاقتراضات و الديون المماثلة
ح / 17	الديون المرتبطة بالمساهمات
ح / 18	حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات و الشركات في شكل مساهمة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

جدول رقم (05) الصنف الثاني : حسابات التثبيتات .

رقم الحساب	اسم الحساب
ح / 20	التثبيتات المعنوية
ح / 21	التثبيتات العينية
ح / 22	التثبيتات بشكل امتياز
ح / 23	التثبيتات الجاري إنجازها
ح / 26	مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات
ح / 27	تثبيتات مالية أخرى
ح / 28	اهتلاك التثبيتات
ح / 29	خسائر القيمة عن التثبيتات

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

جدول رقم (06) الصنف الثالث : حسابات المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ .

رقم الحساب	اسم الحساب
ح / 30	مخزونات البضاعة
ح / 31	المواد الأولية و اللوازم
ح / 32	تموينات أخرى
ح / 33	سلع قيد الإنتاج
ح / 34	خدمات قيد الإنتاج
ح / 35	مخزونات المنتجات
ح / 36	المخزونات المتأتية من التثبيتات
ح / 37	المخزونات في الخارج " في طريقها إلى المستودع - قبل التسليم "
ح / 38	المشتريات المخزنة
ح / 39	خسائر القيمة عن المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

جدول رقم (07) الصنف الرابع : حسابات الغير .

رقم الحساب	اسم الحساب
ح / 40	الموردون والحسابات الملحقه
ح / 41	الزبائن والحسابات الملحقه
ح / 42	المستخدمون والحسابات الملحقه
ح / 43	الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقه
ح / 44	الدولة , الجماعات العمومية , الهيئات الدولية و الحسابات الملحقه
ح / 45	المجمع و الشركاء
ح / 46	مختلف الدائنين و مختلف المدينين
ح / 47	الحسابات الانتقالية و الانتظارية
ح / 48	الأعباء أو المنتجات المعايينة سلفا و المؤونات
ح / 49	خسائر القيمة عن حسابات الغير

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

جدول رقم (08) الصنف الخامس : الحسابات المالية .

رقم الحساب	اسم الحساب
ح / 50	القيم المنقولة للتوظيف
ح / 51	البنوك و المؤسسات المالية وما يماثلها
ح / 52	الأدوات المالية المشتقة
ح / 53	الصندوق
ح / 54	وكالات التسيقات و الإعتمادات
ح / 58	التحويلات الداخلية
ح / 59	خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

ثانيا : حسابات التسيير: تقسم العمليات المتعلقة بحسابات النتائج (تقدم حسب طبيعة الأعباء) على صنفين

جدول رقم (09) الصنف الأول : حسابات الأعباء .

رقم الحساب	اسم الحساب
ح 60/	المشتريات المستهلكة
ح 61/	الخدمات الجارية
ح 62/	خدمات خارجية أخرى
ح 63/	أعباء المستخدمين
ح 64/	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
ح 65/	الأعباء العملية الأخرى
ح 66/	الأعباء المالية
ح 67/	العناصر " الأعباء " غير العادية
ح 68/	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات
ح 69/	الضرائب على النتائج و ما يماثلها

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

جدول رقم (10) الصنف الثاني : حسابات المنتجات

رقم الحساب	اسم الحساب
ح 70/	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة ,خدمات مقدمة و منتجات ملحقة
ح 71/	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
ح 73/	الإنتاج المثبت
ح 74/	إعانات الاستغلال
ح 75/	المنتجات العملية الأخرى
ح 76/	المنتجات المالية
ح 77/	العناصر " المنتجات " الغير عادية
ح 78/	الاسترجاعات عن خسائر القيمة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات .

خلاصة الفصل :

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية ذات مصداقية مضمونة ذلك لأنها تلقى قبولا و اعترافا دوليا، خاصة وأنها تتبع في إعدادها إجراءات صارمة من قبل الهيئات الدولية المكلفة بذلك ويعتبر التحسين المستمر في صياغة المعايير و مدى استجابتها لحاجيات البيئة الأعمال الدولية أبرز سمات التي تساهم في ترسيخها و الإقبال عليها.

ومن خلال ما تم عرضه في طيات هذا الفصل يمكننا القول إلى أن النظام المحاسبي المالي يشكل خطوة هامة في ترسيخ وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الذي يتماشى و متطلبات السياسة الاقتصادية التي تبنتها الجزائر بانفتاحها على اقتصاد السوق و البحث عن استقطاب الاستثمار الأجنبي حيث يوفر النظام المحاسبي المالي مختلف حاجات المستثمرين المحليين منهم و الأجانب المتمثلة في المعلومات المالية الصادقة الوافية التي تمتاز بالشفافية والموثوقية المعروضة في القوائم المالية.

مما لا شك فيه أن الأصول الغير جارية تمثل الجزء الأهم في حسابات الميزانية و المؤسسة ككل لذا تبنت المعايير المحاسبية عدة معايير للمعالجة المحاسبية لها وأيضا النظام المحاسبي المالي أخذ بعين الحسبان هذه الأهمية حيث تناول المعالجة المحاسبية لها بشيء من التفصيل وبما يتماشى و التوافق مع المعايير المحاسبية، وستتطرق في الفصل القادم إلى المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية حسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

المعالجة المحاسبية

للأصول غير الجارية

تمهيد

تعرف الأصول على أنها مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت في السابق و يترقب من ورائها جني مزايا اقتصادية مستقبلية لصالح الكيان ، وتعتبر الأصول غير الجارية الجزء الأهم من الأصول إذ تقتنيه المنشأة بهدف التوظيف في النشاط لمدة تزيد عن سنة و سواء كان أصلا معنويا أو عينيا أو ماليا فإنه نتيجة الأحداث الاقتصادية يتعرض إما لاستهلاك منافعه نتيجة الاستعمال أو لخسارة أو فوائض في القيمة نتيجة تغير الأسعار أو للتلف الكلي أو الجزئي....لقد جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم و تصنيفات جديدة تتوافق و المعايير الدولية في المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية فكلامها يتوافق في تصنيف الأصول الغير جارية إلى أصول معنوية و أصول عينية وأصول مالية بالنسبة للنظام المحاسبي و المالي، و تثبيات ملموسة و تثبيات غير ملموسة و تثبيات مالية بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية.

سنتطرق خلال هذا الفصل إلى المعايير المحاسبية التي تناولت المعالجة المحاسبية للتثبيات و أيضا سنحاول التعمق ففي كيفية المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي حيث قسمنا دراستنا كما يلي :

- ✓ المبحث الأول قراءة في المعايير الدولية التي تناولت المعالجة لمحاسبية للتثبيات.
- ✓ المبحث الثاني المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ المبحث الثالث أعمال نهاية السنة المتعلقة بالأصول غير الجارية.

المبحث الأول: قراءة في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بمعالجة المحاسبية للأصول غير جارية.

تعد المعايير المحاسبية الدولية هي المرجع بالنسبة للنظام المحاسبي المالي مما يحتم علينا كباحثين ضرورة فهم أكثر للمعايير المحاسبية الدولية إذا ما أردنا فهم و التعمق أكثر في النظام المحاسبي المالي لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تناولت المعالجة المحاسبية للأصول غير جارية حيث سنتناول المعيار الدولي رقم 16 و المعيار الدولي رقم 36 و المعيار رقم 38.

المطلب الأول: المعيار الدولي رقم "16" IAS " الممتلكات, التجهيزات والمعدات".

يتناول المعيار الدولي رقم 16 الممتلكات و التجهيزات و المعدات.

أولاً: طبيعة المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 : IAS16 "الممتلكات, التجهيزات والمعدات".

تمثل الممتلكات، التجهيزات و المعدات الأصول المادية التي تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة ومن بين الأمثلة لهذه الاستثمارات الأراضي، المباني، الآلات، السفن، الطائرات والسيارات، الأثاث والتركيبات و المعدات المكتبية. وتمثل مجموعة الممتلكات، التجهيزات و المعدات تصنيفاً للاستثمارات ذات الطبيعة والاستخدامات المتشابهة في عمليات المؤسسة¹.

ثانياً: مجال تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار في معالجة الممتلكات والتجهيزات والمعدات محاسبياً، باستثناء تلك الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة، بحيث لا يطبق هذا المعيار على الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة، استكشاف واستخراج المعادن و النفط و الغاز الطبيعي وما شابهها من موارد غير متجددة².

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء 1، مكتبة الشركة الجزائرية بدادود، 2009، ص 92.

² نفس المرجع السابق، 93.

ثالثا: الاعتراف بالمتلكات، التجهيزات و المعدات 1:

يمكن اعتبار المتلكات و التجهيزات و المعدات أصلا في الحالات التالية :

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

• رابعا: كيفية قياس المتلكات و التجهيزات والمعدات:

1- سعر الكلفة في حالة الاقتناء : تشمل تكلفة المتلكات، التجهيزات والمعدات ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود، وتطرح أي خصومات تجارية للوصول إلى ثمن الشراء، ومن أمثلة على التكاليف المباشرة، **تكلفة تهيئة المكان**، تكاليف المناولة و التوصيل المبدئية، تكاليف التركيب، الرسوم المهنية مثل مصاريف المهندسين المعماريين، التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب المعيار المحاسبي الدولي²³⁷.

2- حالة إنتاج المتلكات، التجهيزات والمعدات من طرف المؤسسة ذاتها:

تحدد تكلفة الأصل المنتج داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة باحتساب تكلفة الأصل الذي يتم حيازته ، وإذا قامت المؤسسة بتصنيع أصول مشابهة في ظروف العمل العادية فإن تكلفة الأصل تكون عادة مشابهة لتكلفة الأصل المنتج للبيع كما هو الحال في المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 والخاص بالمخزون وعليه تستبعد الأرباح الداخلية عند تحديد تلك التكلفة، وبالمثل تستبعد قيم الضياع غير العادي للمواد و الأجور و المصاريف الأخرى من تكلفة الأصل المصنع داخليا، ويحدد المعيار المحاسبي الدولي 23 الخاص بتكلفة الاقتراض معايير محددة يتعين استيفائها حتى يمكن الاعتراف بتكلفة الفوائد كجزء من تكلفة المتلكات، التجهيزات والمعدات³.

3- التكلفة في حالة مبادلة الاستثمارات: قد يتم امتلاك الاستثمارات عن طريق تبادل كلي أو جزئي مع عناصر مختلفة من المتلكات، التجهيزات والمعدات أو غيرها من الاستثمارات و تقاس تكلفة تلك العناصر

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 94.

² نفس المرجع، ص 95.

³ نفس المرجع، ص 96.

بالقيمة العادلة للأصل المستلم و الذي يعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه بعد تعديله بأي مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلته¹.

4- التكلفة اللاحقة: يجب إضافة المصاريف اللاحقة و المتعلقة بعنصر من الاستثمارات التي سبق أن تم الاعتراف بها إلى القيمة الدفترية للأصل عندما يحتمل أن تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تزيد عن تلك التي تم تحديدها أصلا حسب الأداء النمطي للأصل القائم حاليا سوف تتدفق إلى المؤسسة، أما كافة المصاريف اللاحقة الأخرى فيعترف بها كتكاليف تخص الفترة التي حدثت فيها².

5- إعادة التقييم: ينبغي أن تتم إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة كما يلي³:

القيمة العادلة للأراضي والمباني هي عادة قيمتها السوقية وتحدد هذه القيمة بالثمين والذي يجريه خبراء مهنيون أكفاء.

القيمة العادلة لعناصر التجهيزات والمعدات هي قيمها السوقية المحددة بالثمين، وحينما لا يوجد ما يدل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة الخاصة بتلك العناصر أو بسبب أنها نادرا ما تباع إلا كجزء من نشاط مستمر فيتم تقييمها بالتكلفة الجارية الخاضعة للاهلاك.

يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة لعناصر الاستثمارات موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل جوهري عن قيمته الدفترية فإنه يصبح ضروريا إجراء إعادة التقييم أخرى، تواجه بعض عناصر الاستثمارات تغيرات متقلبة كبيرة في قيمتها العادلة وهذا يتطلب إعادة تقييم سنوية، ولا يكون هذا الإجراء ضروريا بالنسبة لعناصر الاستثمارات التي لا تواجه تغيرات كبيرة في قيمتها العادلة، وبدلا من ذلك فقد يكفي بإجراء إعادة تقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

خامسا: كيفية حساب الإهلاك:

توزع قيمة الممتلكات، التجهيزات و المعدات القابلة للاهلاك على العمر الإنتاجي له على أساس منظم ينبغي أن تعكس طريقة الإهلاك النمط الذي تستنفذ فيه المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل ويجب الاعتراف بالهلاك الخاص بكل فترة على أنه من أعباء الدورة إلا إذا كان مدرجا ضمن القيمة المدرجة لأصل آخر⁴.

ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل العوامل التالية :

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 97.

² نفس المرجع، ص 97.

³ نفس المرجع، ص 98,99.

⁴ نفس المرجع، ص 100.

أ- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المؤسسة يحدد الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات؛
ب- التقادم المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل برامج الإصلاح و الصيانة لدى المؤسسة و العناية و الصيانة للأصل حينما يكون عاطلا؛

ج- يحدث التقادم الفني من تغييرات أو تحسينات في الإنتاج أو من تغير الطلب في السوق على منتجات أو خدمات الأصل؛

د- المحددات القانونية و ما شابهها على استخدام الأصل مثل انقضاء تاريخ عقود التأجير المتعلقة بها.

تعتبر الأراضي و المباني استثمارات قائمة بذاتها و يتم التعامل معها بشكل منفصل للإغراض المحاسبية حتى لو تم حيازتها معا، الأراضي عادة لها عمر غير محدود ولذلك لا تهتك، أما المباني فلها عمر محدد ولذا تعتبر من الاستثمارات القابلة للاهلاك، إن ارتفاع قيمة الأرض المشيد عليها المبنى لا يؤثر على تحديد العمر الإنتاجي للمبنى.

هناك العديد من طرائق الإهلاك التي يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للاهلاك بشكل منتظم خلال العمر الإنتاجي، وتشمل هذه الطرائق ما يلي:

- طريقة القسط الثابت: تؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء ثابتة على مدى العمر الإنتاجي للأصل.
- طريقة القسط المتناقص: وتؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء متناقصة على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

- طريقة مجموع الوحدات: تؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء تعتمد على استخدام المتوقع أو مخرجات الأصل ويعتمد اختيار الطريقة على نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من ذلك الأصل، وتطبق بطريقة متسقة من فترة لأخرى إلا إذا كان هناك تغييرا في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل.

ك- إعادة تقدير العمر الإنتاجي: يجب مراجعة العمر الإنتاجي لعنصر الاستثمارات دوريا، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل أعباء الإهلاك للفترة الجارية و الفترات المستقبلية.

قد يتضح خلال العمر الإنتاجي للأصل أن تقدير العمر الإنتاجي قد أصبح غير مناسب وكمثال على ذلك امتداد العمر الإنتاجي نتيجة مصاريف لاحقة على الأصل أدت على تحسين ظروف الأصل بشكل يفوق الأداء النمطي المحدد في البداية، وقد تؤدي التغييرات التكنولوجية أو تغييرات في سوق المنتجات على تخفيض العمر الإنتاجي للأصل في هذه الحالات يعدل العمر الإنتاجي وبالتالي معدل اهلاك للفترة الحالية و للفترات المستقبلية.

يمكن أن تكون لسياسة المؤسسة بشأن الإصلاح و الصيانة تأثير على العمر الإنتاجي للأصل, إذ قد تؤدي هذه السياسة إلى إطالة العمر الإنتاجي ولكن تطبيق هذه السياسة لا ينفي الحاجة إلى احتساب الاهتلاك. مراجعة طرائق الإهلاك: يجب مراجعة طريقة و الاهتلاك المطبقة على الممتلكات, التجهيزات والمعدات بشكل دوري وإذا كان هناك تغيير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الاستثمارات فيجب تغيير الطريقة بما يعكس الغير في النمط.

سادسا: التنازل عن الاستثمارات:

في الحالات التي يتم فيها التخلي عن الاستثمار يجب أن¹:

يحذف عنصر الاستثمارات من الميزانية عند التخلص من الأصل أو حينما يسحب من الخدمة بصفة نهائية ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من التخلي عنه.

يتم تحديد المكاسب, والخسائر الناتجة عن استبعاد عنصر من الممتلكات التجهيزات والمعدات بالفرق الصافي العائد من التنازل و القيمة الدفترية للأصل ويجب الاعتراف بالفرق على انه إيراد أو أعباء في جدول حسابات النتائج.

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 تدني أو انخفاض في قيمة الأصول:

يتناول العيار الدولي رقم 36 تدني أو انخفاض في قيمة الأصول بعد عملية إعادة التقييم في نهاية السنة واختبارات تدني في القيمة السوقية مقارنة بالقيمة الدفترية للأصول وكيفية معالجتها محاسبيا.

أولاً: مجال تطبيق المعيار.

ينبغي تطبيق هذا المعيار عند انخفاض قيمة عناصر الأصول باستثناء ما يلي²:

- عناصر المخزونات التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الثاني؛
- عناصر الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر؛
- عناصر الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبي الدولي الثاني و الثلاثون, الأدوات المالية- الإفصاح والعرض؛

- عناصر الأصول الضريبية المؤجلة التي يتناولها المعيار المحاسبي الثاني عشر؛

- عناصر الأصول الناجمة عن منافع الموظفين التي يتناولها المعيار الدولي التاسع عشر.

¹ شنوف شعيب , مرجع سابق ص102.

² نفس المرجع, ص119.

يطبق هذا المعيار على الأصول المسجلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بالقيمة العادلة بموجب المعايير المحاسبية الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبي الدولي السادس عشر، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة بحيث¹:

- إذا كانت القيمة العادلة لأصل هي قيمته السوقية فإن الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل و صافي سعر البيع له هي التكاليف المباشرة الإضافية للتنازل عن الأصل؛
- إذا كانت تكاليف التنازل ضئيلة فإن المبلغ القابل للاسترداد للأصل المعاد تقييمه يكون بالضرورة قريباً من أو أعلى من مبلغه الذي أعيد تقييمه بالقيمة العادلة، و في هذه الحالة فإنه بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم من غير المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه ولا توجد حاجة لتقدير المبلغ القابل للاسترداد؛
- إذا لم تكن تكاليف التنازل ضئيلة يكون صافي سعر البيع للأصل المعاد تقييمه بالضرورة أقل من قيمته العادلة، وعلى ذلك تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه إذا كانت قيمته المستعملة أقل من مبلغه المعاد تقييمه بالقيمة العادلة، وفي هذه الحالة فإنه بعد تطبيق متطلبات إعادة تقييم تطبيق المؤسسة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل؛
- إذا تم تحديد القيمة العادلة للأصل على أساس آخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعاد تقييمه بالقيمة العادلة أكبر أو أقل من مبلغه القابل للاسترداد، وعلى ذلك بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تطبيق المؤسسة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن خفض قيمة الأصل.

ثانياً: تحديد الأصل الذي تدنت قيمته حسب المعيار 36:

على المؤسسة أن تقوم في كل ميزانية بتقييم ما إذا كان هناك أي دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل، و إذا وجدت هذه الدلالة يجب على المؤسسة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد، لتقييم ما إذا كانت توجد أي دلالة على أن أصلاً قد تنخفض قيمته يجب على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار المصادر التالية²:

1- مصادر داخلية للبيانات:

- خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان متوقعاً نتيجة للتقادم لمزور الوقت أو الاستعمال العادي.

¹ شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 120.

² نفس المرجع، ص 120-121.

- حدثت تغييرات مهمة ذات أثر عكسي على المؤسسة خلال فترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المؤسسة أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل.
 - ارتفاع أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادة على السعر الخصم المستخدم في حسابات قيمة الأصل المستعملة و تخفض مبلغ الأصل القابل للاسترداد بشكل مادي.
 - المبلغ المسجل لصافي أصول المؤسسة المقدمة للتقارير أعلى من رأسماله السوقي.
- 2- مصادر خارجية للبيانات:**

- إذا حدثت تغييرات هامة ذات أثر عكسي على المؤسسة خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب، أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه فيه، وتشمل هذه التغييرات خططا لإيقاف أو إعادة هيكلة العلمية التي تنتمي إليها الأصل أو التنازل من الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقا.
- تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير على أن الأداء الاقتصادي لأصل هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع، تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه.

المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الموجودات الغير ملموسة.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الغير ملموسة التي يتم التعامل معها بالتحديد في معيار آخر، ويلزم هذا المعيار المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس في حال الوفاء بالمعايير المحددة، كما يحدد المعيار كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول الغير ملموسة ويتطلب إجراء فحوصات محددة حول الأصول الغير ملموسة¹.

أولاً: قراءة في المعيار المحاسبي الدولي 38 الأصول الغير ملموسة و الأصول المعنوية.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون الاعتراف بكل الإنفاق على البحث على أنه أعباء عندما يتم تحمله، و فيما يلي أمثلة على الأعباء الأخرى التي لا تتسبب في نشوء أصل غير ملموس يمكن الاعتراف به في القوائم المالية²:

- مصاريف الانطلاق أو مصاريف ما قبل التشغيل؛

¹ وليد ناجي الحيايي ومجدي احمد السيد الجعري ، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الالكترونية ، مركز الكتاب الاكاديمي ، الأردن ، ط1، 2015، ص111.

² شعيب شنوف ، مرجع سابق ، ص 138.

- مصاريف التدريب و التكوين؛
- مصاريف الدعاية و الإشهار؛
- مصاريف تغيير موقع أو إعادة تنظيم أو هيكلة جزء من المؤسسة أو كلها يتم الاعتراف بهذه المصاريف على هذه العناصر على أنها أعباء عندما يتم تحملها.

ثانيا : مجال تطبيق المعيار.

ينبغي أن تطبق جميع المؤسسات هذا المعيار في محاسبة الأصول غير المادية (الموجودات غير ملموسة) باستثناء¹:

- الأصول الغير مادية التي يعالجها معيار محاسبي دولي آخر؛
- الأصول المالية التي يتضمنها المعيار المحاسبي الدولي الثاني و الثلاثون - الأدوات المالية، الإفصاح و العرض؛
- حقوق المعادن و الإنفاق على الاستكشاف و التطوير و استخراج المعادن و النفط و الغز الطبيعي و المصادر الغير متجددة المماثلة؛
- الأصول الغير المادية التي تتكون في مؤسسات التأمين.

ثالثا : قراءة في أهم الفقرات التي جاء بها المعيار الدولي رقم 38.

- 1- **الفقرة رقم 3:** انه قد توجد بعض الموجودات غير ملموسة ضمن شيء مادي مثل القرص المضغوط " في حالة برامج الحاسب الآلي " أو في مستندات قانونية " في حالة التراخيص أو البراءة أو فلم " , ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الموجود الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة و ملموسة بموجب معيار الدولي رقم 16 - الممتلكات, التجهيزات والمعدات - أو كموجود غير ملموس بموجب هذا المعيار, فانه يتطلب استخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية, مثال ذلك : برنامج الحاسب الآلي لآلة يتحكم بها الحاسب الآلي ولا تستطيع العمل دون ذلك البرنامج المحدد يعتبر جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي وتعامل كممتلكات أو تجهيزات أو معدات, وينطبق الشيء نفسه على نظام التشغيل للحاسب الآلي, وحيث لا تكون البرامج جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العالقة تعامل برامج إعلام الآلي على أنها موجود غير ملموس².

¹ شعيب شنوف , مرجع سابق , ص 138.

² وليد ناجي الحيايي ومجدي احمد السيد الجعري, مرجع سابق, ص 112.

2- **الفقرة رقم 6:** انه قد تحدث استثناءات من نطاق المعيار المحاسبة الدولي إذا كانت أنشطة أو عمليات معينة متخصصة إلى حد تنشأ عن مسائل محاسبية قد تحتاج إلى تناولها بطريقة أخرى, وتنشأ هذه المسائل في الإنفاق على استكشاف أو تطوير أو استخراج النفط و الغاز و الترسبات المعدنية في الصناعات الاستخراجية وفي حالة العقود بين المنشآت التامين وحملة بواصلها, وعلى ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على هذه الأنشطة, على إن هذا المعيار ينطبق على الموجودات الغير ملموسة الأخرى المستخدمة مثل: "برامج إعلام آلي", والإنفاق الأخر مثل "تكاليف بدء العمليات" أو في الصناعات الاستخراجية أو شركات التامين¹.

3- **الفقرة رقم 9:** انه كثيرا ما تنفق المنشآت المصادر أو تتحمل مطلوبات عند امتلاك أو تطوير أو صيانة أو تحسين المصادر الغير ملموسة مثل²:

المعرفة العلمية والفنية, أو تصميم و تنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة وتراخيص وملكية فكرية ومعرفة بالسوق وعلامات تجارية ب(ما في ذلك الأسماء التجارية وعناوين النشر) و الأمثلة العامة على البنود التي تشملها هذه العناوين العريضة هي برامج الإعلام الآلي والبراءات وحقوق التأليف والأفلام السينمائية وبيانات العملاء وحقوق خدمة الرهن وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد والامتيازات و العلاقات مع العملاء والموردين – عملاء وحصصة السوق وحقوق التسويق.

4- **الفقرة رقم 15:** انه يكون لدى المنشأة فريق من الموظفين الماهرين وقد تكون قادرة على تحديد مهارات موظفين إضافية تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية من التدريب, وقد تتوقع المنشأة أيضا أن يستمر الموظفون في توفير مهاراتهم للمنشأة ليس لها –عادة– سيطرة كافية على المنافع الاقتصادية المستقبلية الناجمة من فريق من الموظفين المهرة ومن التدريب, لاعتبار أن هذه البنود تلبي تعريف الموجود الغير ملموس, ولسبب مماثل من غير المحتمل أن تلبي إدارة محددة أو موهبة فنية تعريف الموجود الغير الملموس إلا إذا كانت محمية من خلال حقوق قانونية لاستخدامها والحصول على منافع اقتصادية المستقبلية المتوقعة منها, وهي كذلك تلبي الأجزاء الأخرى من التعريف³.

¹ نفس المرجع, ص112.

² نفس المرجع, ص112.

³ نفس المرجع, ص113.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي

تعرف الأصول الغير جارية على أنها كل مقتنيات المؤسسة التي تستخدمها في نشاطها مثل برامج إعلام آلي وبراءة الاختراع المباني والأراضي والمعدات والأدوات سندات المساهمة الغير جارية.... ولا تهدف إلى بيعها وقد عرفها مفلح محمد عقل كما يلي "الأصول الثابتة هي ذلك الجزء من الموجودات الذي يقدم خدماته لأكثر من فترة محاسبية واحدة من حياة المؤسسة التي تمتلكها، مثل الأراضي و الأبنية والآلات و المعدات وما شابه ذلك".¹

وعرفها النظام المحاسبي المالي في قانون 07-11 المادة 21 تحتوي الأصول الغير جارية على ما يأتي 2 :

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

ومن خلال هذه التعريفات يمكن أن نستخلص أن الأصول الغير جارية هي عبارة عن وسائل اقتصادية تستخدمها المؤسسة في نشاطها بهدف توليد منافع اقتصادية مستقبلية.

ويمكن تقسيم الأصول الغير جارية إلى ثلاث أقسام كما قسمها النظام المحاسبي المالي وهي أصول معنوية وأصول عينية وأصول مالية وسنتطرق لها في هذا المبحث بشيء من التفصيل.

المطلب الأول: الأصول المعنوية.

¹ مفلح محمد عقل ، الإدارة المالية والتحليل المالي ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الأردن ، ط 1، 2011، ص 204.

² الجريدة الرسمية ، الجمهورية الجزائرية ، العدد 27، المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428-25 نوفمبر 2007، ص 11.

سنتناول في هذا المطلب الأصول الثابتة المعنوية و كيفية إدراجها في الحسابات وكذا تقييدها المحاسبي .

أولاً: تعريف الأصول المعنوية :

هناك عدة تعريفات للأصول المعنوية سنكتفي بذكر بعضها

- التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية, المقصود منه مثلاً المحلات التجارية المكتسبة, وعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى, و الإعفاءات, ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري¹؛

- تعرف حسب النظام المحاسبي المالي, يقصد بالتثبيتات المعنوية الأصول الغير ملموسة غير نقدية غير مادية وقابلة للتحديد والقياس والمراقبة وتسجل لغرض استخدامها في نشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير ولأغراض إدارية²؛

- حسابات التثبيتات المعنوية

رقم الحساب	اسم الحساب
ح 203/	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
ح 204/	برمجيات المعلوماتية و ما شبهها
ح 205/	الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات, الرخص و العلامات
ح 207/	فارق الاقتناء
ح 208/	التثبيتات المعنوية الأخرى

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

ثانياً. مبادئ إدراج التثبيتات المعنوية في الحسابات

يشترط في إدراج تكلفة هذا النوع من العناصر في صنف التثبيتات أن يكون³:

تكلفتها قابلة للقياس بشكل موثوق سواء أنتجتها المؤسسة بنفسها أو تم اقتناؤها من الخارج.

أن يتوقع منها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية.

أما إذا لم يتوفر أحد الشرطين السابقين فتعتبر مصاريف تحمل إلى الدورة المالية التي تم فيها الإنفاق.

ثالثاً. تحديد تكلفة اقتناء الأصول المعنوية .

¹ مصطفى طويل, النظام المحاسبي و المالي الجزائري الجديد , دار الحديث للكتاب , الجزائر , 2010, ص 18.

² علاوي خضر , المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد , الورقة الزرقاء , الجزائر , 2014, ص 30.

³ نفس المرجع السابق , ص 31.

تحدد تكلفة اقتناء الأصول المعنوية من خلال كيفية الحصول عليه إما عن طريق الاقتناء أو إنتاجه داخل المؤسسة أو عن طريق التبادل وحتى من خلال اندماج المؤسسات " فارق الإدماج " حيث:

1- كلفة الاقتناء: تسجل التثبيات العينية في حالة اقتنائها بصورة منفردة بتكلفة الشراء , التي تضم سعر الشراء الصافي من التخفيضات التجارية و الرسوم غير مسترجعة " الرسم على القيمة المضافة " بالإضافة إلى التكاليف المباشرة الملحقه بالعملية من الرسوم غير مسترجعة, الأتعاب غير مباشرة واختبارات سير الأصل¹.

ويستثنى من تكلفة شراء التثبيات المعنوية :

- المصاريف الإدارية و المصاريف العامة؛
- تكاليف انطلاق التشغيل؛
- خسائر العملية عند البداية.

هام : يتم تحيين (تحديث) تكلفة الأصل إذا تم الحصول عليه بالأجل عن طريق دفع فوائد.

2- كلفة إنتاج الأصل داخل المؤسسة (الأصل (الأصل المولد داخليا) :

حسب النظام المحاسبي المالي ,تكلفة إنتاج التثبيات غير الملموسة داخل المؤسسة على أساس مرحلتين²:

● **مرحلة البحث:** تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة من طور البحث عن مشروع داخلي , أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة و لا يمكن تثبيتها لأن هاته الأعباء لا توفر دليلا قاطعا على وجود مزايا اقتصادية تجنيها المؤسسة من خلال المرحلة.

● **مرحلة التطوير:** تشكل نفقات التنمية (التطوير) أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبتا معنويا في الحالات التالية فقط:

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة ؛
- إذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة؛
- إذا كانت المؤسسة تنوي و تمتلك القدرة التقنية و المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.

¹ نفس المرجع السابق ,ص 31.

² شعيب شنوف, مرجع سابق ص32.

قاعدة هامة: تمثل تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة، وتبدأ المؤسسة باحتساب هاته التكلفة انطلاقاً من اعترافها بصفة الأصل المعني كأصل ثابت غير ملموس، أي عندما تتوفر الشروط المذكورة في مرحلة التطوير.

تضم تكلفة الإنتاج المباشرة تكلفة المواد والخدمات، تكاليف ساعات العمل، حقوق التسجيل و اهتلاك شهادات الاختراع المستعملة في إنتاج الأصل.

ويستثنى من تكلفة الإنتاج المصاريف الإدارية و المصاريف العامة (إلا إذا كانت تدخل مباشرة في إنتاج الأصل)، مصاريف تكوين المستخدمين و التكاليف غير مباشرة للإنتاج.

ومنه المصاريف السابقة لمرحلة التطوير (مصاريف البحث) لا تسجل ضمن تكلفة إنتاج الأصل.

3- حالة اقتناء الأصل المعنوي عن طريق التبادل:

يسجل الأصل محل التبادل في حسابات المؤسسة على أساس قيمته العادلة ، أما إذا تعذر تحديد القيمة العادلة بمصدقية للأصلين المتنازل عنه و المحصل عليه، يسجل الأصل الداخل (المتحصل عليه) بالقيمة المحاسبية الصافية لأصل المتنازل عنه¹.

4- حالة الحصول على تثبيت معنوي نتيجة إدماج المؤسسات، فارق الإدماج.

تحدد قيمة التثبيت المعنوي المحصل عليه في حالة إدماج المؤسسات على أساس قيمته العادلة بتاريخ الحصول عليه، يجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد القيمة العادلة للأصل بمصدقية².

رابعاً: التسجيل المحاسبي للتثبيات المعنوية.

1- حساب /203: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب المصاريف الخاصة بالتنمية، البحث و التطوير و يتم هذا التسجيل في مقابل الحساب ح /731 " الإنتاج المثبت للأصول المعنوية " بعد تسجيل التكاليف المطابقة لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها لنفس الفترة³.

¹ علاوي لخضر ، مرجع سبق ذكره ،ص33.

² نفس المرجع ،ص33.

³ علاوي لخضر . مرجع سابق ، ص34.

ويكون التقييد محاسبيا كما يلي:

- الأعباء حسب طبيعتها.

	+++++	ح/ المشتريات المستهلكة	60	
	+++++	ح / العناصر الغير عادية	67	
+++++		ح/ الحسابات المالية	5....	
+++++		ح/ الموردون والحسابات الملحقه	40	
		الأعباء حسب طبيعتها		

- تسجيل تثبيت مصاريف التطوير .

	+++++	ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	203	
+++++		ح / الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		تثبيت مصاريف التنمية		

هام : المصاريف المتعلقة بعنصر من عناصر الأصول المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل المؤسسة في كشوفها المالية السنوية السابقة " أو التقارير المالية السابقة " لا يمكن دمجها في كلفة أي تثبيت معنوي في تاريخ لاحق.

2- حساب /204 برمجيات المعلوماتية وما شبهها .

يسجل في جانب المدين لهذا الحساب كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات و ما شبهها في مقابل الحسابات المالية أو حسابات الغير.

أو كلفة إنتاج البرمجيات و ما شبهها "في حالة إنتاج هذه البرامج من طرف المؤسسة " مقابل حساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية "بعد تسجيل التكاليف المطابقة لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة"¹. ويسجل محاسبيا كما يلي:

	+++++	ح/ برمجيات معلوماتية و ما شبهها	204	
+++++		ح/ موردو التثبيات	404	
+++++		أو ح/ أحد الحسابات المالية	5...	
		اقتناء برمجيات معلوماتية و ما شبهها		

¹ علاوي لخضر , مرجع سابق , ص35.

3- حساب 205 الامتيازات و الحقوق المماثلة والبراءات و الرخص و العلامات.

يسجل هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد مثل استخدام علامات تجارية, رخصة الاستغلال أساليب العمل مثلا, أما البرمجيات المعلوماتية وما شبهها فقد خصص لها ح 204/ الذي ذكرناه سابقا وذلك تماشيا مع التطورات التكنولوجية¹.

تحدد مدة الانتفاع من هذا النوع من الأصول بمدة التعاقد حيث غالبا ما يهتلك على نفس المدة كما أنه قد يتعرض لنقص في القيمة.

ويكون القيد المحاسبي لهذا الحساب من خلال التسجيل في جانب المدين مبلغ شراء الأصل أو المبلغ الظاهر في العقد في المقابل يسجل في الجانب الدائن أحد الحسابات المالية كما يلي :

205	ح/الامتيازات و الحقوق المماثلة والبراءات,رخص وعلامات	+++++	
5...	ح/أحد الحسابات المالية		+++++
	اقتناء امتيازات أو علامات أو رخص أو براءات		

4- حساب 207/ فارق الاقتناء أو شهرة المحل

في حالة تجميع المؤسسات في إطار عملية الاقتناء, انصهار أو إدماج مؤسسة إلى أخرى يسجل حساب 207/ فارق الاقتناء سواء كان ايجابيا (الجانب المدين) أو كان سلبيا (الجانب الدائن).

ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي الغير جاري مهما كان رصيده, وفارق اقتناء هو أصل غير معروف و عليه يجب تمييزه عن التثبيات المعنوية المعرفة².

ومن الصعوبة تقييم شهرة المحل داخليا لعدم وجود دقة في تحديد التكاليف حيث أن وجودها قد يكون أحيانا دون تكاليف, ويتم تقييم شهرة المحل كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الاقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة وتحسب القيمة الصافية للأصول كما يلي³:

شهرة المحل = سعر اقتناء (المؤسسة) - القيمة الصافية للموجودات (الأصول)

● القيمة الصافية للموجودات (الأصول) = القيمة العادلة للأصول - الديون .

¹ ناصر رحال , مصطفى عواوي , المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد , الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية , يومي 17-18-جانفي 2010, المركز الجامعي بالوادي , ص6.

² علاوي خضر , مرجع سابق , ص37.

³ نوح لبوز , مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد , الجزء الأول , مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية , بسكرة , الجزائر , 2009 , ص42.

- القيمة العادلة للأصول (قيم ثابتة معنوية + مخزونات البضائع + العملاء) وتسجل محاسبيا كما يلي :

++++++	ح / تشيئات معنوية (علامات تجارية)	205
++++++	ح / فارق الاقتناء (شهرة المحل)	207
++++++	ح / قيم ثابتة عينية أخرى	218
++++++	ح / مخزونات بضائع	30
++++++	ح / عملاء (زبائن)	411
++++++	ح / موردين	401
++++++	ح / حسابات مالية	512
	تسجيل فارق الاقتناء ح / 207	

5- حساب / 208 التشيئات المعنوية الأخرى

يسجل في هذا الحساب القيم الغير ملموسة " المعنوية " و الغير مدرجة في الحسابات السابقة عند اقتناءها في مقابل حسابات الغير أو الحسابات المالية¹.
ويسجل محاسبيا كما يلي :

++++++	ح / التشيئات المعنوية الأخرى	208
++++++	ح / أحد الحسابات المالية	51/53
	اقتناء تشييت معنوي	

¹ علاوي لخضر ,ص38.

المطلب الثاني: الأصول العينية

سنطرق في هذا المطلب على ماهية الأصول الثابتة العينية وكيفية معالجتها المحاسبية.

أولاً: تعريف الأصول العينية

هناك عدة تعريفات للأصول العينية نذكر منها :

- حسب نص النظام المحاسبي المالي، التثبيتات العينية أو الأصول الملموسة هي ممتلكات أو موجودات المؤسسة استحدثت أو طورت للاستخدام المستقبلي كاستثمارات، وذلك فالغرض من شرائها أو إنتاجها من قبل المؤسسة هو ليس بيعها بهدف تحقيق ربح¹؛
- التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية².

ثانياً: مبادئ إدراج الأصول العينية :

طبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول لاسيما القاعدة العامة المتمثلة في مبدأ التكلفة التاريخية يدرج التثبيت العيني في الحسابات كأصل مع احترام شرطين أساسيين هما³ :

إذا كان الأمر يتعلق بمورد مراقب بسبب أحداث سابقة أي من المحتمل أن ترتبط به منافع اقتصادية مستقبلية.

إذا كانت تكلفته ممكنة التقدير بصورة صادقة.

ثالثاً: تحديد تكلفة التثبيتات العينية.

- 1- **تكلفة الاقتناء:** تدرج التثبيتات المادية في الحسابات بتكلفة المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، ووضعها في مكانها، الرسوم المدفوعة الغير مسترجعة و الأعباء المباشرة الأخرى، و لا تدرج المصاريف العامة و المصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف⁴.
- بصفة عامة كل التكاليف من تاريخ تحويل ملكية الأصل للمؤسسة إلى غاية جاهزيته للاستغلال.
- تخصم التخفيضات التجارية و العناصر الأخرى كالرسوم المسترجعة المماثلة من تكلفة الاقتناء.

¹ نفس المرجع السابق، ص 38.

² مصطفى طويل، مرجع سبق ذكره، ص 18.

³ علاوي خضر، مرجع سبق ذكره، ص 39.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 38.

2- **تكلفة إنتاج التثبيت داخل المؤسسة:** إن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تتضمن المصاريف المباشرة من تكلفة العتاد المستعمل, اليد العاملة و الأعباء الإنتاج الأخرى الغير مباشرة المحددة و المرتبطة مباشرة بإنتاج الأصل ويتثنى من تكلفة إنتاج الأصل¹:

• المصاريف الإدارية العامة.

• النواتج و الأعباء الإضافية غير المباشرة بالإضافة إلى الرسوم المسترجعة وغيرها.

3- **اقتناء التثبيتات العينية عن طريق التبادل:** يتم إدراج التثبيتات المادية التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها العادلة, إلا في الحالات الاستثنائية²:

• كون أن عملية التبادل لا تمثل حقيقة جارية.

• عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل موضوع التبادل بصورة صادقة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه في إطار عملية التبادل.

وإذا تعذر تحديد القيمة العادل للأصل المتحصل عليه في إطار عملية التبادل فإنه يقيم و يسجل في حسابات المؤسسة بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه.

ملاحظة : في حالة إكساب التثبيت مجانا, فيسجل بالقيمة الحقيقية في تاريخ دخوله .

4- **اقتناء التثبيتات العينية بالأجل على الحساب:**

قد يترتب على اقتناء الأصول بالأجل, ارتفاع قيمة (تكلفة) الأصل بمبلغ الفوائد المستحقة على الدفع بالأجل و عليه أوجب النظام المحاسبي المالي بتعيين مبلغ الدين لتفادي تأثير الفوائد على القيمة الحقيقية للأصل, حيث يتم الاعتراف بهذه الفوائد كمصاريف مالية تتحملها المؤسسة على مدة الاقتناء بالأجل³.

رابعا : التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية

1- **حساب 211 : الأراضي .**

حسب المفهوم المحاسبي للأراضي تختلف المعالجة المحاسبية حسب نوعها و غرض استعمالها فقد نجد⁴:

- أراضي موجهة للبيع حيث تعالج بصفتها مخزونات وتنطبق عليها أحكام محاسبة المخزون؛

¹ نفس المرجع السابق, ص 41.

² علاوي لخضر, مرجع سابق, ص 43.

³ نفس المرجع, ص 44.

⁴ نفس المرجع, ص 47.

- أراضي وجدت لغرض الاستغلال باطنها "مناجم" حيث تسمى في المحاسبة بالمقالع وتخضع هذا النوع لأحكام الإهلاك؛
- أراضي وجدت بغرض إقامة مباني صناعية، وهنا أوجب النظام المحاسبي المالي ضرورة الفصل بين قيمة الأرض و المبنى لأن الأرض غير قابلة للاهلاك عكس المبنى.
- وتسجل قيمة الأرض بجميع النفقات التي صرفت لغرض الحصول عليها و تجهيزها للاستخدام (سعر الشراء، نفقات التسجيل و العقود، تكاليف التهيئة)

حيث في الحالة اقتنائها بصفة عادية يسجل محاسبيا كما يلي :

211	ح / الأراضي	+++++	
6..	ح / أعباء مترتبة عن اقتناء الأراضي	+++++	
5..	ح / أحد الحسابات المالية	+++++	
	اقتناء أرض		

2- حساب / 212 : عملية ترتيب و تهيئة الأراضي :

يسجل في هذا الحساب الأحداث التي تدخل ضمن تكلفة اقتناء الأراضي كحفر آبار مياه السقي حيث يعالجها النظام المحاسبي المالي ككتيبتات بحد ذاتها ويكون القيد كما يلي :

212	ح / عمليات و ترتيب و تهيئة الأراضي	+++++	
5...	ح / أحد الحسابات المالية	+++++	
	اقتناء الأراضي		

3- حساب / 213 : المباني

هي كل العقارات المستحدثة والمقتناة لغرض تحصيل التدفق النقدي و تتضمن تكلفة المباني¹ :

- سعر الشراء في حالة الاقتناء الجاهز؛
- في حالة إنشاء من المؤسسة نفسها (نفقات العمال، تكاليف المواد المستعملة، تكاليف المهندسين و تراخيص البناء ...) أي مجموع التكاليف من البداية إلى غاية تشييد النهائي للمبنى؛
- في حالة الإنشاء من الغير، تكلفة التعاقد.

¹ علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 48.

ويسجل محاسبيا كما يلي:

213	ح/ المباني	++++++	++++++
5...	ح/ أحد الحسابات المالية اقتناء مبنى		

4- حساب /215: المنشآت التقنية و المعدات و الأدوات الصناعية.

تتمثل في المعدات الإنتاجية و الآلات الصناعية و التركيبات التقنية التي يصعب فصلها عن الأرض أحيانا كشبكات العتاد المختلفة المتعلقة بالإنتاج ويكون القيد في الحالة العادية كما يلي :

215	ح/ المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية	+++++	+++++
5..	ح / أحد الحسابات المالية اقتناء المنشآت معدات وأدوات صناعية		

5- حساب /218: قيم ثابتة أخرى.

يسجل هذا الحساب المنشآت العامة و أعمال الترتيب و التهيئات, معدات النقل, أثاث مكتب, معدات المكتب, معدات الإعلام الآلي و الغلافات القابلة للاسترجاع, إلى غير ذلك من التثبيات غير المدرجة في الحسابات السابقة ويسجل في الحالة العادية كما يلي:

218	ح/ التثبيات العينية الأخرى	++++++	++++++
5..	ح/ أحد الحسابات المالية اقتناء " معدات نقل مثلا .."		

المطلب الثالث: التثبيات بشكل امتياز و التثبيات قيد الانجاز و حالات خاصة في الحصول على

التثبيات العينية والمعنوية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى أنواع خاصة من التثبيات العينية و المعنوية التي هي قيد الإنجاز و الممنوحة على شكل امتياز, كما سنتناول حالات خاصة تتحصل بموجبها المؤسسة على التثبيات مثل التثبيات المتحصل عليها بعقد إيجار.

أولاً : الثبittات بشكل امتياز .

سنعرف في هذا المقطع الثبittات على شكل امتياز ومبادئ إدراجها في الحسابات ومعالجتها المحاسبية.

1- تعريف الثبittات في شكل امتياز:

"يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه طرف عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة و طويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستخدمي الخدمة العمومية"¹.

إن قواعد المحاسبة في مجال الامتيازات الخدمة العمومية تطبق على عقود التي تمت بصلة إلى الامتياز مثل عقود الإيجار الزراعية.

2- مبادئ إدراج الثبittات في شكل امتياز في الحسابات.

العمليات المتعلقة بالامتياز تسجل في حسابات صاحب الامتياز "المستفيد", غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عملياته تبعاً لبنود الاتفاقية و الاحتياجات التسيير و هذا عن طريق استعمال حسابات فرعية خصوصية سواء على مستوى حسابات الميزانية أو حسابات النتائج.

الثبittات المعنوية أو العينية الموضوعية موضع امتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز تدرج في الحساب 22 و تقسم عند الاقتضاء حسب نفس شروط الثبittات المسجلة في الحسابين 20 و 21². ويمكن أن يكون حساب 22 موضع تفرعات حسب مدونة الحسابات كما يلي:

رقم الحساب	اسم الحساب
ح / 221	الأراضي الممنوح امتيازها
ح / 222	عمليات ترتيب و تجهية الأراضي الممنوح امتيازها
ح / 223	البناءات الممنوح امتيازها
ح / 225	المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها
ح / 228	الثبittات العينية الأخرى
ح / 229	حقوق مانح الامتياز

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

¹ مصطفى طويل , مرجع سابق , ص 124.

² علاوي لخضر , مرجع سابق , ص 52.

3- التسجيل المحاسبي للتبittات الممنوحة على شكل امتياز¹:

ستعرف في هذه النقطة إلى عمليات التسجيل المحاسبي الخاصة بالتبittات على شكل إمتياز.

أ- التبittات الممنوح امتيازها عن طريق الشراء:

في حالة الحصول على حق الامتياز عن طريق الشراء يسجل في الجانب المدين للأصل موضوع الامتياز القيمة المدرجة في العقد مقابل أحد الحسابات المالية (ح/51 - ح/53) ويكون القيد كما يلي:

22.	ح/ التبittات الممنوح امتيازها	+++++	
53/52	ح/ الحسابات المالية	+++++	
	التبittات امتياز عن طريق الشراء		

ب- التبittات الممنوح امتيازها مجانا :

في حالة الحصول على التبitt عن طريق الامتياز مجانا فإنه يسجل في جانب الدائن ضمن ح/229 "حقوق مانح الامتياز" ويظهر في خصوم الميزانية (الخصوم الغير جارية) وفي نهاية كل دورة مالية وعلى أساس العقدة يقوم المستفيد من الامتياز بدفع إتاوة الامتياز المحددة في العقد ح/651 "إتاوات مترتبة على الامتيازات " ويسجل محاسبيا كما يلي :

22 .	ح/ التبittات على شكل امتياز	+++++	
229	ح/ حقوق مانح الامتياز	+++++	
	الحصول على امتياز مجانا		
651	ح/ إتاوات مترتبة على الامتيازات	+++++	
55/53	ح/ الحسابات المالية	+++++	
	تسجيل دفع الإتاوات		

¹ نفس المرجع السابق ، ص53.

ثانيا : التثبيتات قيد الإنجاز:

سنتناول تعريف التثبيتات قيد الانجاز وكيفية معالجتها المحاسبية ومبادئ إدراجها في الحسابات

1- تعريف التثبيتات قيد الإنجاز:

"الهدف من هذه الحسابات هو إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية و كذلك التسيقات و المدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت ما¹"

2- مبادئ إدراج التثبيتات قيد الإنجاز

يهدف النظام المحاسبي المالي من خلال وضع التثبيت قيد الانجاز في حساب محاييد "ح/23" إلى إبراز قيمة هاته التثبيتات التي لا تزال غير كاملة أو في طور الإنجاز خلال إقفال السنة المالية و يتفرع حساب 23 إلى :

رقم الحساب	اسم الحساب
ح/232	التثبيتات العينية الجاري إنجازها
ح/237	التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها
ح/238	التسيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

ويرصد هذا الحساب عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة وذلك باستعمال الحسابات المعنية بالتثبيت.

قاعدة: التثبيتات الجاري إنجازها لا تحتلك و إنما يمكن أن تسجل نقص في قيمتها يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية, نظرا لتغيرات التقديرات الحاصلة أثناء إنجاز الأشغال².

3- التسجيل المحاسبي للتثبيتات الجاري إنجازها.

تتوزع التثبيتات الجاري إنجازها إلى:

- التثبيتات التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة:

في هذه الحالة يسجل التثبيت الجاري إنجازها في مقابل الجانب الدائن لحساب 73 "الإنتاج المثبت" على أساس كلفة الإنتاج, بعد أن يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها في صنف 6 ويسجل محاسبيا كما يلي³:

¹ مصطفى طويل , مرجع سابق , ص 125.

² علاوي خضر , مرجع سابق , ص 56.

³ المرجع السابق , ص 56.

6**	ح / الأعباء حسب طبيعتها	+++++	+++++
51/53	ح / الحسابات المالية تسجيل نفقات إنشاء "مصاريف الإنشاء"		

232	ح / التثبيتات الجارية إنجازها	+++++	+++++
732	ح / إنتاج مثبت للأصول الملموسة تثبيتات جارية إنجازها		

213	ح / التثبيتات "أراضي مثلاً"	+++++	+++++
232	ح / التثبيتات العينية الجارية إنجازها <u>نهاية إنجاز التثبيت قيد الانجاز</u>		

ملاحظة : نفس المعالجة بالنسبة لإنجاز الأصول المعنوية مع مراعاة الحسابات الخاصة، "ح/731" الإنتاج المثبت للأصول الغير ملموسة.

– التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة المسندة إلى الغير:

تسجل التثبيتات المسند لإنجازها إلى الغير و التي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية، في شكل تثبيتات جارية إنجازها في مقابل الجانب الدائن لحسابات الغير (الصف 4) بقيمة أو نسبة الانجاز (على أساس الفواتير أو كشوف حسابات الأشغال) ويسجل محاسبيا كما يلي¹:

232	ح / التثبيتات العينية الجارية إنجازها	+++++	+++++
404	ح /موردو التثبيتات تسجيل فاتورة الانجاز		

404	ح / موردو التثبيتات	+++++	+++++
512	ح / الحسابات المالية تسجيل دفع فاتورة الانجاز		

¹ علاوي لخضر , مرجع سابق, ص58.

213	ح/ التثبيتات "الأراضي مثلا"	++++++	
232	ح/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها استلام المبنى	++++++	

التسبيقات و المدفوعات على الحساب عن طلبات التثبيتات:

يسجل من الجانب المدين للحساب 238 "التسبيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات" مبالغ التسبيقات التي تدفعها المؤسسة لغرض الحصول على تثبيتات مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية (ح/51-ح/53) ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي¹:

238	ح/ التسبيقات و.ح.م عن طلبات التثبيتات	++++++	
53/51	ح / الحسابات المالية دفع تسبيق من خلال العقد لطلبات على التثبيتات	++++++	

وعند استلام التثبيت "الأراضي مثلا":

213	ح/ التثبيتات "الأراضي مثلا"	++++++	
238	ح /التسبيقات وحم عن طلبات التثبيتات	++++++	
53/51	ح / الحسابات المالية استلام التثبيت و تسديد الباقي	++++++	

ثالثا : حالات خاصة في الحصول على الأصول الثابتة العينية و المعنوية

هناك حالات خاصة تحصل بموجبها المؤسسة على التثبيتات العينية والمعنوية منها حالة الحصول على التثبيت كإعانات تجهيز أو عن طريق عقد إيجار - تمويل أو شراء المجمع للتثبيتات وستتطرق لكل حالة من الحالات في دراستنا كما يلي:

¹ نفس المرجع، ص 59.

1- الحصول على التثبيات كإعانات تجهيزات واستثمارات.**أ- تعريف:**

لقد عرف النظام المحاسبي المالي إعانات التجهيز هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها, إن حسابات إعانات التجهيز تكون دائنة بمبلغ الإعانة المحصلة وهذا يجعل أحد الحسابات التالية مدينة¹:

- أحد حسابات المجموعة الثانية وهذا إذا كانت الإعانة تحويلًا مجانيًا لتثبيات إلى الكيان.
- أحد الحسابات المجموعة الرابعة وهذا إذا كانت الإعانة تمثل تحويلات مالية منتظرة.

أما إعانات الاستثمار الأخرى فقد عرفها النظام المحاسبي المالي كالتالي "إعانات الاستثمار الأخرى هي إعانات يستفيد منها الكيان لتمويل أنشطته الطويلة الأجل (لإقامة كيانات في الخارج, البحث عن أسواق جديدة ...)².

ب- مبادئ إدراج الإعانات في حسابات المؤسسة:

- لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول³:
- كيان سيمثل للشروط الملحقه بالإعانات؛
 - و أن الإعانات سيتم استلامها.
 - كما يستثنى الحالات التالية من محاسبة الإعانات:
 - مساهمة الدولة و الجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة؛
 - الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة مثل بعض الإعفاءات الضريبية التي تحصل عليها المؤسسة عند احتساب نتيجتها.

ت- التسجيل المحاسبي لإعانات التجهيز⁴:

1/ لدى استلام إشعار استفادة بإعانة تجهيز نسجل القيد التالي :

¹ عبد الرحمان عطية , المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي , برج بوعرييج , ط 2, 2014, ص 211.

² عبد الرحمان عطية, مرجع سابق , ص 212.

³ علاوي لخضر , مرجع سابق , ص 284.

⁴ عبد الرحمان عطية , مرجع سابق , ص 212-213.

441	ح/ الدولة و الجماعات المحلية	+++++	
131	ح/ إعانات تجهيز	+++++	
132	ح/ إعانات أخرى للاستثمار	+++++	
	إعانات تجهيز أو استثمار قيد الانجاز		

2/ بتاريخ استلام إعانة التجهيز : وتبعا لطبيعة الإعانة المستلمة نسجل القيد التالي :

512	ح/ الحسابات المالية " البنك مثلا "	+++++	
441	ح/ الدولة والجماعات العمومية	+++++	
	تحصيل مبلغ الإعانة	+++++	

2**	ح/ تثبيات " الأراضي مثلا "	+++++	
441	ح/ الدولة والجماعات العمومية	+++++	
	سند التحويل واستلام الإعانة		

3/ في نهاية السنة: بالنسبة لإعانة التجهيز المستخدمة في تمويل التثبيات القابلة للاهلاك يتم إدراجها ضمن

النواتج بالحساب (ح/ 754: قسط إعانة التجهيز المحول لنتيجة الدورة) وبنفس قيمة قسط الإهلاك الممول بالإعانة. ويكون القيد كما يلي:

131	ح/ إعانات تجهيز	+++++	
754	ح / قسط إعانة تجهيز محول إلى النتيجة	+++++	
	تحويل قسط إعانة تجهيز إلى نتيجة الدورة		

وأما إذا كان التثبيات الممول بإعانة تجهيز غير قابل للاهلاك, فإن قيمة الإعانة توزع على مدى المدة التي يكون فيها التثبيات غير قابل للتصرف, ويتم إدراج القسط السنوي بحساب النتيجة, وإذا لم يكن هناك شرط عدم التصرف في الأصل الممول كليا أو جزئيا بإعانة تجهيز فإن الإعانة تسجل بحساب النتيجة على مدى 10 سنوات بأقساط متساوية.

2- التثبيات في شكل إيجار - تمويل:

أ- **تعريف:** من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد ظهر التثبيتات في مجال إيجار- تمويل و التي لا تعود ملكيتها قانونا للمؤسسة, ولكنها تستجيب لشروط تحديد أصل في شكل تثبيتات عينية, وفي حسابات الأصول عند المستأجر, وفي شكل حسابات دائنة في الأصل عند المؤجر¹.

ويعرف عقد الإيجار " عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر (المالك القانوني للأصل المؤجر) للمستأجر لمدة محددة, عن حق استعمال أصل مقابل دفعة "نقدية" أو عدة دفعات².
وهناك نوعان من عقود إيجار وهما.

- **تعريف عقد إيجار التمويل:** هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر و المنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر, ويمكن أن يتم تحويل الملكية (للأصل محل عقد الإيجار التمويل) عند نهاية العقد أو لا يتم (إلى المستأجر) "النظام المحاسبي المالي الملحق 3". ومن المخاطر التي ستحول من المؤجر إلى المستأجر بموجب عقد الإيجار التمويلي نذكر: التقادم التقني للأصل, والتقلبات أسعاره في السوق و انخفاض طاقته الإنتاجية... أما بالنسبة للمنافع فنذكر: نواتج استخدام الأصل, فائض القيمة عن عملية التنازل³.
- **عقد الإيجار البسيط :** هو كل عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي "النظام المحاسبي المالي ملحق 3" إن تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويل أو إيجار بسيط لا يرتبط بشكل أو بصيغة العقد بل يعود إلى نتائج المترتبة عنه فيما يخص المخاطر و المنافع المحولة إلى المستأجر⁴.

ب- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار:

تختلف المعالجة المحاسبية لدفعات الإيجار تبعا لطبيعة عقد الإيجار, حيث نلاحظ أنه إذا كان:

- 1- **عقد الإيجار البسيط** "عقد الإيجار التشغيلي" في هذه الحالة نسجل مصاريف الإيجار كما يلي⁵:

613	ح/ أعباء الإيجار	++++++	
5**/401	ح/ نقديات أو موردو التثبيتات	++++++	
	مصاريف الإيجار		

¹ علاوي لخضر , مرجع سابق , ص 50.

² عطية عبد الرحمان , مرجع سابق , ص 174.

³ نفس المرجع, ص 174.

⁴ نفس المرجع, ص 174.

⁵ نفس المرجع , ص 175.

2- عقد الإيجار التمويلي: في هذه الحالة نلاحظ أن في المادة 2.135 نص النظام المحاسبي المالي على "كل أصل يكون محل إيجار تمويل يدرج في الحسابات في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني "أي أن الأصل المستأجر يدرج ضمن أصول المؤسسة المستأجرة" وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي¹:

- التسجيل عند المستأجر: يدرج الأصل المستأجر في الميزانية ضمن حسابات الأصول على أساس قيمته العادلة أو القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا للإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة العادلة للأصل، إن هذه الدفعات تشمل كذلك على القيمة الحالية للمبلغ المسدد لشراء الأصل في نهاية عقد الإيجار، وهذا إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد أن خيار الشراء سيرفع. وتحدد القيمة الحالية للتسديدات "الدفعات" على أساس المعدل الضمني للعقد، وإذا لم يوجد فبمعدل فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي²:

2***	167	ح/ تثبيات - إيجار التمويل ح/ ديون على عقود الإيجار عقد الإيجار التمويلي	++++++ ++++++
------	-----	---	------------------

167	ح/ ديون على عقود الإيجار	++++++	
661	ح/ أعباء الفوائد	++++++	
53/512	ح/ النقديتات تسديد دفعة إيجار التمويل	++++++	

- التسجيل عند المؤجر: هناك حالتان للتسجيل عند المؤجر.
- الحالة الأولى: المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر حيث³:
تسجل القيمة الحقيقية للمعدات المؤجرة كدين و ضمن التثبيات المالية بالحساب "ح/274؛ ديون على عقود إيجار التمويل فنجعله مدينا وهذا يجعل حساب موردو التثبيات أو أحد حسابات الخزينة دائنا.

¹ نفس المرجع، ص156.

² نفس المرجع، ص176-177.

³ نفس المرجع، ص180-181.

أما دفعة تحصيل فتكون بجعل حساب النقديات مدينا مع جعل حساب "ح/274 ديون على عقود الإيجار" دائنا رفقة حساب "ح/763 عائدات ديون وحسابات دائنة" وتقيد كما يلي:

274	ح/ ديون على عقود الإيجار	++++++	
512/53	ح/ النقديات	++++++	
	شراء معدات وتأجيرها لمؤسسة ما		

في نهاية السنة يسجل القيد التالي:

53/512	ح/ النقديات	+++++	
274	ح/ ديون على عقود الإيجار	+++++	
763	ح/ عائدات ديون وحسابات دائنة	+++++	

- الحالة الثانية: المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر¹:

تسجل العملية مثل أية عملية بيع منتجات فنجعل الحساب "ح/274؛ ديون على عقود الإيجار التمويلي" مدينا والحساب 70 أي "ح/700-ح/701" دائنا بسعر البيع العادي للمعدات المؤجرة، وهكذا فإن الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية البيع ستظهر في حساب النتيجة للدورة الحالية، مع مراعاة عدم التأثير نسبة الفائدة لعقد الإيجار على الربح المحقق من عملية البيع.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

267	ح/ ديون على عقود الإيجار	+++++	
701	ح/ مبيعات منتجات مصنعة	+++++	
	تأجير معدات إلى مؤسسة ما		

724	ح/ التغير في المخزون	++++++	
355	ح/ منتجات مصنعة	++++++	
	تسليم المعدات إلى المستأجرة		

¹ عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص182-183.

وفي نهاية السنة تحصل المؤسسة على الدفعة الأولى من عقد الإيجار كما يلي:

53/512	ح / النقديات	+++++	
274	ح/ ديون على عقود الإيجار	++++++	
	ح/ عائدات ديون وحسابات دائنة	++++++	
	تحصيل دفعة الإيجار التمويلي		

المطلب الرابع : الأصول المالية الغير جارية

قد تمتلك المؤسسة مجموعة من الأصول المالية مثل الأسهم و السندات لأغراض مختلفة أهمها تحسين مردوديتها أو حتى لامتلاك حصص في رأس مال المؤسسات الأخرى, لكن هذه الأصول المالية تنقسم إلى أصول مالية جارية و التي كان الهدف من اقتنائها هو إعادة بيعها خلال مدة أقل من سنة و أصول مالية غير جارية والتي كان الهدف من اقتنائها هو امتلاكها و الاستثمار فيها لمدة تفوق السنة وهذه الأخيرة هي التي سنتناولها في هذا المطلب.

أولا : تعريف الأصول المالية الغير جارية .

هناك عدة تعاريف للأصول المالية الغير جارية نذكر منها

التعريف الأول : هي الأسهم و السندات و الديون التي يكون للكيان القدرة و الرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو تاريخ استحقاقها (كما في حالة السندات و القروض), مثل هذه الأصول الغير جارية يسجل ضمن أحد الحسابين (ح/26: مساهمات وحسابات دائنة ملحقة) أو (ح/27 : تثبيات مالية أخرى)¹.

التعريف الثاني : تكون الأصول المالية المملوكة لأي مؤسسة من المؤسسات, من غير القيم العقارية الموظفة و الأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية, محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها و للدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو تغيير وجهتها, في إحدى الفئات الأربع التالية:²

¹ عبد الرحمن عطية , مرجع سابق, ص 151.

² بن اخدم الله احمد . معالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية , مذكرة ماستر جامعة محمد خيضر بسكرة , 2011-2012, ص30.

- سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقمة و التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المنشأة, خاصة و أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذها على الشركة التي تصدر السندات, أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع, الكيانات المشاركة لها, أو المؤسسات المشتركة.
- السندات المثبتة: لنشاط المحفظة الموجهة كي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر, مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها.
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأسمال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها, أو تنوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك.
- القروض و الحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة و التي لا تنوى أو لا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير : الحسابات الدائنة لدى الزبائن, وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من سنة أو القروض التي تزيد على سنة و المقدمة لأطراف أخرى.
- تشكل هذه الفئات الأربع من الأصول المالية تظهر على أنها أصول مالية غير جارية, (لكن في ايطار إعداد الكشوف المالية المدججة, تكون سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقمة محل إعادة معالجة طبقا لقواعد الإدماج¹.

وحسب مدونة الحسابات تتكون حسابات ح/26 و ح/27 من :

- حساب 26/: مساهمات وحسابا دائنة ملحقمة

رقم الحساب	اسم الحساب
ح/261	سندات الفروع المنتسبة
ح/262	سندات المساهمة الأخرى
ح/265	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة " المؤسسات المشاركة "
ح/266	الحسابات الدائنة الملحقمة بمساهمات المجمع
ح/267	الحسابات الدائنة الملحقمة بمساهمات خارج المجمع
ح/268	الحسابات الدائنة الملحقمة بشركات في حالة المساهمة
ح/269	عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

¹ علاوي لخضر , مرجع سابق , ص231.

- حساب 27 : تثبيات مالية أخرى

رقم الحساب	اسم الحساب
ح/271	سندات مثبته أخرى غير سندات المثبته لنشاط المحفظة
ح/272	سندات ممثلة لحقوق دين " سندات استحقاق-سندات خزينة .."
ح/273	سندات مثبته لنشاط المحفظة
ح/274	القروض و الحسابات الدائنة
ح/275	الودائع و الكفالات المدفوعة
ح/276	الحسابات الدائنة الأخرى المثبته
ح/279	عمليات الدفع الباقية و الواجب القيام بها عن السندات المثبته غير محررة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

ثانيا : تكلفة الحيازة على الأصول المالية الغير جارية

تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين, بما في ذلك مصاريف الوساطة و الرسوم غير المستردة و مصاريف البنك ولكن لا تدرج فيها الحصص و الفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة و المستحقة قبل الاكتساب¹.

كما يتم تقييم التثبيات المالية خلال مرحلتين هما مرحلة الاقتناء ومرحلة نهاية الدورة المالية حيث:

● التقييم بتاريخ الحيازة : تقييم سندات المساهمة بسعر شرائها مضاف إليها مصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء و الرسوم الغير مسترجعة و غيرها².

● التقييم في نهاية الدورة : في نهاية السنة المالية هناك حالتين نقف عندها بالنسبة للتثبيات المالية وهي إما حالة انخفاض في القيمة الحالية مقارنة بقيمة الحصول عليها وإما حالة وجود زيادة في القيمة الحالية عن القيمة التي تم اقتناء التثبيات المالي بها إذ يتم التقييم في الحالتين كما يلي³ :

أ- إن كل زيادة في قيمة سندات المساهمة عن تكلفة تحصيلها لا تسجل.

ب- إن كل انخفاض في القيمة سندات المساهمة عن تكلفة تحصيلها يجب أن يظهر في صورة خسائر عن انخفاض في القيمة ويسجل في نهاية الدورة كخسارة قيمة.

¹ علاوي لخضر , نفس المرجع , ص 234.

² عطية عبد الرحمان , مرجع سابق , ص 153.

³ نفس المرجع, ص 153.

ثالثا: التسجيل المحاسبي للتبittات المالية.

تنقسم حسابات التتبittات المالية إلى مجموعتين وهما (ح/26 : مساهمات و حسابات دائنة ملحقة) و (ح/ 27 : تبittات مالية أخرى)

أ- التسجيل المحاسبي لمجموعة حسابات (ح/26)

- لدى شراء مساهمات في شركات تابعة نجعل حساب 261 مدينا مع إضافة عمولات الوسطاء و الرسوم الغير مسترجعة, و الحساب ح/512 أو ح/404 موردو التتبittات مدينا كما يلي:

261	ح/ سندات المساهمة الشركات التابعة	+++++	
404/152	ح/ نقديات /موردو التتبittات		++++
	شراء مساهمات في شركات تابعة		

- تسجيل سندات المساهمة الأخرى ح/262:

262	ح/ سندات المساهمة الأخرى	+++++	
404/512	ح/ النقديات / موردو التتبittات		+++++
	شراء سندات مساهمة		

- تسجيل في انخفاض القيمة لسندات المساهمة

686	ح/ مخصصات اهتلاك وخسائر عن خسائر القيمة	+++++	
296	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات و ح د م م		+++++
	تسجيل انخفاض في قيمة سندات المساهمة		

تسجيل التنازل عن المساهمات: إن عملية التنازل قد تتم بربح و يسجل بح/767, وعندها يكون القيد التالي:

512	ح/ البنك	++++	
296	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات "في حالة وجودها"	++++	
26*	ح/ حسابات سندات المساهمة		+++++
767	ح/ أرباح صافية عن عمليات تنازل عن أصول مالية		+++++
	التنازل عن التتبittات و تحقيق أرباح		

512	ح/ البنك	+++++	
296	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات	+++++	
667	ح/ خسائر صافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية	++	
	ح/ سندات مساهمة حسب نوعها		
261/262	تنازل عن التثبيات مع تحقيق خسائر	++++	

ب- التسجيل المحاسبي لحسابات ح/ 27 :

• في تاريخ الاقتناء نسجل ما يلي:

27*	ح/ التثبيات المالية الأخرى	++++	
512	ح/ الحسابات المالية " البنك مثلا	+++++	
	اقتناء أصول مالية ثابتة		

• وفي نهاية السنة يتم تقييمها وإن سجلت ارتفاعا في القيمة لا تسجل محاسبيا و إن سجلت انخفاضاً فلا بد من تسجيلها حاسبيا كما يلي¹:

686	ح/ مخصصات خسائر القيمة عن العناصر المالية	++++	
297	ح/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة	+++++	
	إثبات انخفاض في قيمة التثبيات		

• حالة الحساب ح/ 273 "سندات المثبتة لنشاط المحفظة": إن نشاط المحفظة يتمثل في القيام المؤسسة باستثمار أو توظيف جزء من أصولها في شكل أسهم و سندات بهدف تحقيق مردودية مرضية، وهذا دون التدخل في تسيير المؤسسات المصدرة لهذه الأسهم و السندات. فهدف نشاط المحفظة هو توظيف المالي المربح على المدى الطويل الأجل وليس اكتساب نفوذ في المؤسسات المستفيدة من هذه التوظيفات المالية. إن السندات الخاصة بنشاط المحفظة تعتبر أدوات مالية جاهزة للبيع وعليه فهي تقيم على أساس قيمتها الحقيقية في نهاية السنة، حيث نلاحظ أن²:

- إذا كانت القيمة الحقيقية لسندات نشاط المحفظة، هي أكبر من قيمتها الدفترية، نسجل الزيادة في قيمة السندات كالتالي:

¹ عبد الرحمان عطية مرجع سابق، ص 155.

² المرجع السابق، ص 156.

273	ح/ سندات مثبتة لنشاط المحفظة	+++++	+++++
104	ح/ فارق التقييم		+++++

- أما إذا كانت القيمة الحقيقية للسندات أقل من قيمتها الدفترية، فنسجل القيد التالي :

104	ح/ فارق التقييم	+++++	+++++
273	ح/ سندات مثبتة لنشاط المحفظة		+++++

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية في نهاية السنة

عادة ما تقوم المؤسسة بأعمال نهاية السنة المحاسبية من جرد للأصول و إعادة تقييم والمعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة والتسجيل المحاسبي للاهلاك وخسائر القيمة ومؤونات الخسائر و الأعباء...ستتطرق في هذا المبحث إلى المعالجة المحاسبية للاهلاك ومؤونات الخسائر والأعباء للأصول الغير جارية.

المطلب الأول: عموميات حول الإهلاك.

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى ماهية الإهلاك وكيفية حسابه وتسجيله المحاسبي.

أولاً : مفهوم العام الإهلاك : حسب النظام المحاسبي المالي، الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بملك ما، و بمفهوم آخر الإهلاك هو تسجيل التقادم العادي لملك ما بسبب استخدامه، حيث يتم احتسابه كعبء من أعباء الدورة المالية، إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها¹.

1- تعريف الإهلاك : إن الإهلاك هو انخفاض الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، فالإهلاك يمثل التكلفة السنوية لحيازة و استخدام أصل ثابت ولا تطبق الإهلاكات على التثبيات التي استأجرتها المؤسسة من الغير " ونعني الاستئجار البسيط وليس الإيجار التمويلي " ولا على الاستثمارات أي التثبيات التي لا تزال قيد الإنجاز و التي يمكن أن تكون لها خسارة عن القيمة، ونلاحظ أن المديرية العامة للضرائب تقترح بدء

¹ علاوي لخضر، مرجع سابق، ص13.

حساب الإهلاك بداية من تاريخ استخدام التجهيزات أي أن المؤسسة لا تقوم باهلاك معدات جديدة لم تبدأ باستخدامها بعد¹.

ويمكن أن نميز عدة مفاهيم للاهلاك من عدة زوايا المالية والمحاسبية والاقتصادية حيث:

- **مفهوم الاقتصادي للاهلاك:** يعتبر الإهلاك عن توزيع تكلفة شراء التثبيتات أو الفرق بينها وبين إيرادات المبيعات مقسمة على تكاليف الإنتاج خلال الدورة المحاسبية من أجل قياس تكلفة رأسمال الثابت أو حساب النتيجة².
- **المفهوم المالي للاهلاك:** يجسد المفهوم المالي للاهلاك نظرية تحديد التثبيتات و التي تعني اعتبار المؤسسة عملية الإهلاك كمصدر من مصادر التمويل الذاتي لاستبدال تثبيتاتها³.
- **المفهوم المحاسبي للاهلاك:** يعتبر الإهلاك محاسبيا كأداة لقياس قيمة التثبيت خلال مراحل حياته من أجل⁴:

- قياس الربح الناتج من التثبيت خلال فترة معينة و تقييمه كجزء من تكلفة ذلك التثبيت؛
- الإهلاك في حد ذاته لا يوفر أموال لتعويض التثبيتات و إنما هو ضمان لصيانة رأس المال.
- مع الإشارة على أنه يجب تمييز الإهلاك عن خسارة القيمة تدني القيمة التي تعكس كل انخفاض في المنافع الاقتصادية للتثبيت نتيجة ظروف استثنائية⁵:
- يمكن أن يكون الإهلاك طبيعيا أي أن التثبيتات تتهلك بمرور الزمن فمثلا : تفقد السيارات السياحية قيمتها من سنة لأخرى نتيجة التقادم؛
- يمكن أن تتهلك تجهيزات الإنتاج بفعل الاستغلال "استخدامها" فمثلا تتهلك تجهيزات الإنتاج بفعل استخدامها خلال عدة دورات في الإنتاج.
- كما يمكن أن يكون الإهلاك استثنائيا في بعض الحالات .

2- دور الإهلاك و أهمية حسابه :

- أ- **دور الإهلاك :** هناك ثلاث أدوار رئيسية للاهلاك وهي :

¹ عبد الرحمن عطية ,مرجع سابق , ص13.

² علاوي خضر , مرجع سابق , ص64.

³ نفس المرجع, ص64.

⁴ علاوي خضر , مرجع سابق , ص64.

⁵ المرجع السابق, ص63.

- **الدور الاقتصادي للاهلاك¹:** الإهلاك الطبيعي هو الاستهلاك التدريجي للتشبيات, فكل دورة استغلال لابد من توزيع تكلفة التثبيت عبر الزمن.

فالهلاك يحول الاستخدام المؤقت للتشبيات إلى استخدام نهائي وذلك من خلال تحميل عبء الإهلاك للدورة المحاسبية (يمثل تدفق داخلي للمؤسسة).

- **الدور القانوني للاهلاك :** يتمثل دور الإهلاك من الناحية القانونية في إعادة التوازن إلى ميزانية المؤسسة حيث تصبح ميزانية سليمة و تعبر عن مركز مالي سليم للمؤسسة².

- **الدور المالي للاهلاك:** يتم تخصيص الإهلاكات من أجل استرجاع المبلغ الذي تم إنفاقه من أجل شراء التشبيات وذلك من خلال مدة استخدامه³.

ب- أهمية حساب الإهلاك :

يعتبر الإهلاك من أهم مصادر التمويل الاستثمارات, فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم إهلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام⁴.

- 3- **شرح مصطلحات ذات علاقة بالهلاك:** إن فهم المصطلحات من شأنه أن يسهل مهمة استيعاب الموضوع وفهمه بشكل أفضل.

- **قيمة المنفعة:** وهي القيمة المحينة "أي الحالية" للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال "استخدام" الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها أي هي القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني⁵.

- **القيمة المحاسبية الصافية:** هي الفرق بين تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل "أو التثبيت" و مجموع الإهلاكات و خسائر القيمة⁶.

- **القيمة القابلة للتحويل:** وهي القيمة الأكبر ما بين سعر البيع الصافي لأصل ما وقيمتها النفعية⁷.

¹ المرجع السابق, ص 65.

² المرجع السابق, ص 65.

³ المرجع السابق, ص 64.

⁴ نفس المرجع, ص 13.

⁵ عبد الرحمان عطية, مرجع سابق, ص 14.

⁶ المرجع السابق, ص 14.

⁷ المرجع السابق, ص 14.

- القيمة الحقيقية " العادلة ": المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله " أي على أساسه " تبادل أصول أو إنهاء خصوم (أي تسديدها), بين أطراف على دراية كافية, وموافقة (أي ليست مرغمة على التبادل), وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية¹.
- القيمة المتبقية: هي المبلغ الذي تتركب المؤسسة الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعية الأصل مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الخروج منظره و التي نرمز لها ب " Vr " و غالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل: الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد².
- المبلغ القابل للاهلاك : القيمة الأصلية (تكلفة الشراء) مطروحا منها القيمة المتبقية و الذي نرمز له ب: "V0"³.
- مدة المنفعة: هي مدة استعمال الأصل المحددة من طرف المؤسسة أو من أطراف أخرى مؤهلة , والتي نرمز لها ب: N حيث يتوقف تقديرها على⁴:
 - مؤشرات مادية متعلقة بالتطور النتائج من استخدام الأصل.
 - عوامل تقنية و اقتصادية كالتطور التكنولوجي حيث تصبح إنتاجية الأصل لا تتماشى مع هذا التطور فتضطر المؤسسة لاستبداله.
- القسط السنوي للاهلاك: ويمثل مبلغ الإهلاك المطبق خلال الفترة وهو حاصل قسمة المبلغ القابل للاهلاك على مدة المنفعة و الذي نرمز له بالرمز : A⁵.
ومنه : "A = V0/N".
- معدل الإهلاك: وهو حاصل قسمة قسط الإهلاك على المبلغ القابل للاهلاك مضروب في 100 أو يساوي إلى النسبة المئوية أي 100 مقسومة على مدة الاستخدام فإذا رمزنا له بالرمز T⁶.
حيث : " T = 100/N " أو " T = (A / V0) 100 " و كذلك قسط الإهلاك السنوي : " A = V0 . T "

¹ المرجع السابق ,ص15.

² علاوي لخضر , مرجع سابق , ص65.

³ المرجع السابق , ص65.

⁴ نفس المرجع السابق , ص65.

⁵ نفس المرجع , ص66.

⁶ نفس المرجع , ص66.

تختلف التثبيتات في مدة استخدامها و بالرغم من صعوبة تحديد هذه الأخيرة لاعتبارات قد نقول عنها تقنية كالطور التكنولوجي السريع خصوصا في الوقت الراهن إلى نوعية و الجودة المختلفة باختلاف الماركات وغيرها, لكن على العموم يتم تحديد مدة المنفعة على أساس معايير تقريبية حيث أن معدلات الإهلاك المتعارف عليها عمليا هي¹:

- المباني 50-100 سنة أي بمعدل 2-1 بالمئة؛
- المباني الصناعية من 20-50 سنة أي بمعدل 5-2 بالمئة؛
- المعدات والأدوات 10 سنوات أي بمعدل 10 بالمئة؛
- معدات نقل 4-5 سنوات أي بمعدل 25-20 بالمئة؛
- تثبيتات المعنوية افترض النظام المحاسبي المالي أن لا تتجاوز المدة النفعية 20 سنة أي بمعدل 5 بالمئة.

4- الصورة القانونية للاهلاك "المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"

نصت المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي²:

- يطبق بقوة القانون نظام الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيتات .
- غير أنه :
- يمكن حساب الإهلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات , من غير المباني السكنية و الورشات و المحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب نظام الإهلاك المالي التنازلي.
- كما يطبق الإهلاك المالي التنازلي على المباني و المحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي .
- يطبق الإهلاك المالي التنازلي سنويا على القيمة المتبقية للملك الواجب إهلاكه ماليا.
- و للاستفادة من الإهلاك المالي التنازلي, يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي, أن تختار وجوبا هذا النوع من الإهلاك المالي, و يجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة .
- بالنسبة للممتلكات الواردة في القائمة المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر يحسب الإهلاك المالي على أساس سعر الشراء و التكلفة.

¹ علاوي خضر, مرجع سابق , ص76.

² المرجع السابق , ص67.

- كما يمكن للمؤسسات أن تقوم باهلاك استثماراتها ماليا حسب نظام الإهلاك المالي التصاعدي.

و للاستفادة من نظام الإهلاك المالي هذا، يجب على المؤسسات إرفاق رسالة اختيار هذا النظام بتصريحها السنوي.

ويقتضي اختيار الإهلاك المالي التصاعدي فيما يخص الاستثمارات الخاضعة له، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الإهلاك المالي الآخر.

ثانيا: طرق و أساليب الإهلاك و التسجيل المحاسبي لها.

إن أنماط اهلاك أي أصل ما هي إلا انعكاس لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، و حدد النظام المحاسبي المالي طرق عموما في :

1- طريقة الإهلاك الخطي "الثابت": و يعرف بأسلوب الأقساط السنوية هي متساوية¹.

وتؤدي هذه الطريقة إلى أعباء ثابتة على المدة النفعية للأصل.

ويكون حساب قسط الإهلاك حسب هذه الطريقة كما يلي :

قسط الإهلاك = تكلفة شراء أو إنجاز الأصل / العمر الإنتاجي
أو يحسب أيضا وفق الطريقة التالية

قسط الإهلاك = تكلفة الشراء . معدل الإهلاك

حيث : معدل الإهلاك = 100/العمر الإنتاجي

ملاحظة : إذا تم الحصول على استثمار (تثبيت) خلال السنة و ليس في بدايتها، فإننا و لحساب فترة الإهلاك الخاصة بالسنة الأولى (أي فترة ما بين تاريخ الشراء و نهاية السنة الأولى) نطبق إحدى القاعدتين :

- نحسب الفترة بالأيام و نرمز لها "n" حيث نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأيام، ويكون قسط الإهلاك

للسنة الأولى يساوي : $A = V0 \cdot T \cdot n / 360$

- نحسب الفترة بالأشهر : أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر حيث "إذا تحصلت المؤسسة على

التثبيت من 1 إلى 15 يوم من الشهر فإنه يحسب ضمن فترة الإهلاك وإن كان من 16 إلى آخر الشهر فإنه لا يحسب ضمن فترة الإهلاك"

¹ عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 15-16.

2- طريقة الإهلاك المتناقص: هي طريقة تؤدي إلى عبئ متناقص على مدة الأصل النفعية "الإهلاك التنازلي"¹ وهو أسلوب ورد في قانون الضرائب المباشرة.

كما يشار إليها أحيانا "طريقة القسط المتناقص الضريبي", حسب هذه الطريقة فإن التثبيث يهتك بأقساط سنوية متناقصة و يمكن الحصول على أقساط المتناقصة كالتالي:

إيجاد معدل الإهلاك التنازلي بالاعتماد على معدل الإهلاك الثابت و مدة المنفعة و ليكن رمز هذا المعدل t .
حسب نص المادة 174 من قانون "الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " تحدد معاملات المستعملة في حساب الإهلاك المالي التنازلي , على التوالي²:

- N تتراوح بين 3-4 سنوات نضرب T في 1.5

- N تتراوح بين 5-6 سنوات نضرب T في 2

- N أكبر من 6 سنوات نضرب T في 2.5

ومنه $T = t$ مضروب في إحدى المعاملات السابقة حسب مدة المنفعة N المطبقة.

● حساب قسط الإهلاك المتناقص:

حسب هذه الطريقة يكون حساب الأقساط السنوية كما يلي :

$$A1 = t \cdot V0$$

$$V0 - A1 = Vn1$$

وبالنسبة لأقساط السنوات التالية فإنها تحسب من القيمة الباقية "القيمة المحاسبية الصافية" Vn .

$$A2 = t \cdot Vn1$$

$$Vn2 = Vn1 - A2$$

.....

$$An = t \cdot Vnn$$

$$Vnn = Vnn-1 - An$$

وبتطبيق هذه الطريقة فإن Vnn تؤول إلى الصفر لذلك و عند اقتراب انتهاء مدة المنفعة N نقوم بتطبيق

العلاقة التالية :

¹ علاوي خضر, ص 66.

² نفس المرجع, ص 70.

إذا كانت : (القيمة المحاسبية الباقية / المدة الباقية) أكبر من (القيمة المحاسبية الباقية . t)

عندها نحلل التثبيت بأقساط متساوية أو نطبق العلاقة التالية :

(1/ المدة الباقية) . 100 أكبر من t .

3- طريقة الإهلاك المتزايد : تؤدي هذه الطريقة إلى أعباء متزايدة طول عمر الإنتاجي للأصل.

ويكون حساب الأقساط السنوية حسب هذا الأسلوب كما يلي¹:

- معدل الإهلاك متصاعد لكل سنة حيث:

معدل الإهلاك = رقم السنة / مجموع أرقام السنوات

$$T = n / [n + n1 + n2 + n3 + \dots + nn]$$

ومنه أقساط الإهلاك السنوية المتصاعدة تكون :

$$A1 = V0.1 / [n + n1 + \dots + nn]$$

$$Vn1 = V0 - A1$$

.....

إلى غاية السنة الأخيرة

$$An = V0.n / [n + n1 + \dots + nn]$$

$$Vnn = V0 - An$$

4- طريقة الإهلاك تبعا لحجم الإنتاج: وهو أحد الأساليب التي نص عليها (ن م م) ويتطلب هذا

الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدمها².

ومن الطرق المتفق عليها في استخدام هذا النمط من الإهلاك هي:

● **طريقة معدل الاستخدام الفعلي:** تعتمد هذه الطريقة على الوحدات الإنتاجية للأصل التي استفادت

منها الفترة المحاسبية، فمثلا لو فرضنا أن الطاقة الإنتاجية لمعدات صناعية تقدر بـ 250000 ساعة عمل خلال

8 سنوات، أي خلال عمرها الإنتاجي N و أن تكلفة شرائها 60000 دج فإن تحديد الإهلاك السنوي يعتمد

على تحديد تكلفة الساعة الواحدة، ثم معرفة عدد الساعات الفعلية التي اشتغلتها المعدات خلال السنة الواحدة³.

¹ علاوي لخضر ، مرجع سابق ، ص 73.

² عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 22.

³ علاوي لخضر ، مرجع سابق ، ص 74.

ولتحديد معدل اهتلاك الساعة نقوم باحتساب:

معدل اهتلاك الساعة = تكلفة شراء الأصل / عدد ساعات العمل

وحسب المثال الافتراضي في التعريف أعلاه يكون:

$$0.24 = 250000 / 60000 \text{ ومنه معدل اهتلاك الساعة } = 0.24 \text{ دج/سا. } 100$$

وحسب هذه الطريقة قد يختلف القسط السنوي للاهتلاك من سنة إلى أخرى حسب الساعات التي كانت فيها

الآلة محل توظيف فعلي في النشاط وهذه الطريقة تستوجب الاحتفاظ بسجلات المحاسبية بصفة دقيقة جدا.

● **طريقة معدل النفاذ الفعلي :** تستخدم هذه الطريقة للاهتلاك أو نضوب المصادر الطبيعية نتيجة

للاستخدام أي نتيجة لاستخراج المواد الأولية مثل : الغاز الطبيعي , البترول , الفحم ... الخ.

ولتحديد قيمة الإهلاك (النضوب) السنوي يتم إتباع الخطوات التالية ¹:

- تحديد تكلفة المصدر الطبيعي " المنجم , بئر بترول , مساحة معينة من الغابة " وتتكون من :

● ثمن شراء الأرض التي يكون بها المصدر الطبيعي.

● ثمن تكاليف المجتمع لغاية اكتشاف المصدر الطبيعي.

● ثمن التكاليف المجتمع لإثبات الجدوى الاقتصادية للمصدر الطبيعي.

- تقدير عدد الوحدات الموجودة من المصدر الطبيعي " طن فحم , برميل نفط ... " و عادة ما يستعان

بالخبراء المختصين لتقدير ذلك.

- تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المصدر الطبيعي وذلك بقسمة إجمالي التكلفة على الوحدات المقدر

استخدامها و يسمى بمعدل النفاذ.

معدل النفاذ = التكلفة الإجمالية للمصدر / عدد الوحدات المقدرة

- يتم تحديد قيمة النفاذ الإهلاك للفترة المحاسبية الواحدة بضرب معدل النفاذ في عدد الوحدات المستخرجة

خلال كل فترة محاسبية.

5- التسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاك

¹ علاوي لخضر , مرجع سابق, ص75.

حسب مدونة الحسابات فإن حسابات الخاصة بالاهتلاك كما يلي:

رقم الحساب	اسم الحساب
280	اهتلاك التثبيتات المعنوية
281	اهتلاك التثبيتات العينية
282	اهتلاك التثبيتات محل امتياز
68	مخصصات إهلاكات - مؤونات وخسائر القيمة.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

يسجل محاسبيا قسط الإهلاك كما يلي في :

68*	ح / مخصصات إهلاكات ومؤونات أصول غ ج	+++++	
280	ح / اهتلاك الأصول الغير جارية - معنوية	+++++	
281	ح / اهتلاك الأصول غ جارية - عينية	+++++	
282	ح / اهتلاك تثبيتات شكل امتياز	+++++	
	البيان : تسجيل قسط الإهلاك		

المطلب الثاني : خسائر القيمة على الأصول الغير جارية

تعرض أصول المؤسسة في بعض الحالات الاستثنائية إلى نقص في قيمتها نتيجة أحداث مختلفة مثل الحوادث الطبيعية ... ولهذا خصص النظام المحاسبي معالجة محاسبية تفي بمتطلبات هذه الحالات وستطرق في هذا المطلب لها بشيء من التفصيل.

أولا : تعريف خسائر القيمة على الأصول الغير جارية "التثبيتات": في الملحق الثالث الخاص بشرح المصطلحات المحاسبية عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة "بأنها فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواجبة (أي الممكنة) للتحصيل" وهو نفس التعريف الوارد في المادة 7-112 من النظام المحاسبي المالي أما المادة 9-112 من النظام المحاسبي المالي فتتص على مراجعة خسارة القيمة المدرجة (أي المسجلة) بالنسبة لكل أصل و هذا بهدف زيادة قيمة خسارة القيمة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني¹.

ثانيا : مؤشرات تدني القيمة ومراحل إثبات خسارة القيمة للتثبيتات .

¹ عبد الرحمان عطية , مرجع سابق, ص25.

عند نهاية السنة المالية وحلول تاريخ إقفال الحسابات تعتمد المؤسسة على إعادة تقييم و تقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أصل ما فقد جزء من قيمته أو كلها و إذا تأكد من وجود مؤشر يوحي بذلك فإن المؤسسة هنا تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.

سنتطرق إلى مؤشرات تدني القيمة و مراحل إثباتها في هذا الجزء من دراستنا :

1- مؤشرات تدني القيمة :

هناك نوعين من المؤشرات التي تدل على تدني القيمة وهما مؤشرات داخلية ومؤشرات خارجية¹.

أ- مؤشرات داخلية:

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل, التدهور الطبيعي.
- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلباً (تحديد مدة المنفعة للأصل بعد أن كانت غير محددة, ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل).
- تغيير الأداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة, تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

ب- مؤشرات خارجية :

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

2- مراحل إثبات و معالجة خسارة قيمة الثبتات

- تقوم المؤسسة كما سبق و أشرنا عند إقفال الحسابات السنوية باختبار تدني القيمة لأصولها, باعتماد المؤشرات السابقة, فإذا ثبت وجودها أو بعضها فإن المؤسسة تقوم بتقييم القيمة القابلة للتحصيل حيث:
- تقيم القيمة القابلة للتحصيل "القيمة المسترجعة" للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي للأصل وقيمتها النفعية².
- ثمن البيع الصافي: هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف منافسة العادية بين أطراف على علم تام و تراضي, مع طرح تكاليف الخروج.

¹ علاوي خضر, مرجع سابق, ص 79.

² نفس المرجع, ص 80

ثم البيع الصافي = القيمة العادلة للأصل - مصاريف البيع

حيث مصاريف البيع هي كل المصاريف المتعلقة بعملية البيع.

- القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقدير تدفقات الأموال الداخلة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.

القيمة النفعية = القيمة المحينة للتدفقات الداخلة المستقبلية للأصل - التدفقات الخارجة.

قاعدة : إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها المحاسبية الصافية بعد الإهلاكات فإن هذه القيمة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

خلاصة: إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإنه يجب تخفيض هذه الأخيرة لتصل إلى قيمته القابلة للتحصيل، حيث يمثل هذا التخفيض خسارة في القيمة¹.

تثبت المؤسسة خسارة القيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور و بإدراج عبئ في الحسابات، على أنه يجب تسوية مخصص الإهلاكات الخاص بالسنوات المالية المستقبلية حتى تتمكن من توزيع القيمة المحاسبية المعاد فحصها للأصل منقوصا منها القيمة المتبقية بطريقة منتظمة على مدة منفعة المتبقية.

ثالثا : التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيات.

هناك حالتين للتسجيل المحاسبي هما التسجيل المحاسبي للخسارة القيمة للتثبيات و استرجاع خسارة القيمة للتثبيات :

1- تسجيل خسارة القيمة للتثبيات :خصص النظام المحاسبي المالي حساب ح/ 29: "خسائر القيمة عن التثبيات" كحساب خاص للخسارة في القيمة للتثبيات.

تسجل خسارة القيمة في نهاية السنة بجعل حساب 68 و حساب 29 دائئا ويمكن تقسيم الحسابات "ح/ 68- ح/ 29" إلى حسابات فرعية حيث يكون التسجيل المحاسبي كما يلي²:

68*	ح/ مخصصات إهلاكات-مؤونات وخسائر قيمة التثبيات	++++
29*	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات تسجيل مئونة خسائر القيمة للتثبيات	+++++

¹ علاوي خضر، مرجع سابق، ص 84.

² عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 25.

2- استرجاع خسارة القيمة¹: تقدر المؤسسة عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل ما خلا السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، إذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية.

وحينها، يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما في يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.

وإذا حدث و ارتفعت القيمة القابلة للتحصيل لتجهيزات ما، فإننا نسترجع خسارة القيمة من خلال ترصيد ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات مع حساب ح/ 78: "استرجاع خسائر القيمة التثبيتات". ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

29*	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات	++++++	
78*	ح/ استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات		++++++
	استرجاع خسارة القيمة		

المطلب الثالث : التنازل عن التثبيتات

أحيانا تستغني المؤسسة على أصولها الغير جارية عن طريق البيع "التنازل" ولهذه الحالة معالجة محاسبية خاصة سنتناولها في هذا المطلب.

أولا : تعريف التنازل عن التثبيتات.

من خلال تعريفنا للتثبيتات، حيث أن المؤسسة تقوم باقتنائها أو بإنتاجها بوسائلها الخاصة لغرض استخدامها بشكل دائم في مختلف وظائفها لكن هذا لا يمنع من أن تتنازل عن بعضها سواء المهلك منها أو الذي مازال صالحا للاستخدام أو بعبارة أخرى التثبيت الذي لم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا².

¹ علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 91.

² علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 95.

إن عملية التنازل عن التثبيتات العينية قد تكون بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية، فنقول أن عملية التنازل تمت بربح ونسجله في ح/752 "فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية" أما إذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل، عندها نقول أن عملية التنازل تمت بخسارة ونسجلها بالحساب ح/652 "نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية"¹.

ثانيا : طرق التنازل عن التثبيتات

هناك عدة طرق للتنازل عن التثبيتات مثل البيع و الاستبدال أو بدون مقابل حيث:

1- التنازل عن طريق البيع : يتم التنازل عن التثبيتات عن طريق البيع إما نقداً أو بشيك بنكي أو على الحساب كما أنه لدينا حالتين للتنازل عن الأصول الثابتة وهي الأصول الثابتة المهتلكة تماماً و الأصول الثابتة التي هي قيد النشاط.

● حالة التنازل على الأصل الثابت المهتلك تماماً :

تسجل المؤسسة في هذه الحال القيد التالي مع تسجيلها لقسط الإهلاك الأخير للأصل المتنازل عنه وسنوضحها بمثال : تنازلت المؤسسة "ط" عن سيارة بقيمة 60000 دج في 13-12-2017 كانت قد اشترتها قبل 5 سنوات ب 100000 دج وتحتك خطياً بمعدل 20 % " التنازل بشيك بنكي".

- قسط الإهلاك السنوي = $\frac{100000}{5} = 20000$

681	ح/ مخصصات إهلاكات التثبيتات	20000	20000
281	ح/ إهلاك التثبيتات		
	تسجيل قسط الإهلاك الأخير		

512	ح/ شيك بنكي	60000	
281	ح/ إهلاك التثبيتات العينية	100000	
218	ح/ معدات النقل		100000
752	ح/ نواتج التنازل على التثبيتات		60000

¹ عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 29.

		التنازل على التثبيتات بتحقيق ربح		
--	--	----------------------------------	--	--

● الحالة الثانية التنازل على أصل مزال قيد الخدمة:

دوما لا بد من مثال لتوضيح المعالجة المحاسبية

قررت المؤسسة "ك" التنازل على الحساب على معدات صناعية بقيمة 170000 دج عفي تاريخ 13-2017 كانت قد حصلت عليها بسعر 200000 دج قبل سنة وتحتك خطيا خلال 10 سنوات .

- حساب قسط الإهلاك السنوي $20000 = 10 / 200000$

20000	20000	ح/ مخصصات إهلاكات - التثبيتات	681	
		ح/ إهلاك معدات صناعية	2815	
		تسجيل قسط الإهلاك		

	170000	ح/ الحسابات الدائنة عمليات تنازل عن تثبيتات	462	
	20000	ح/ إهلاك معدات صناعية	2815	
	10000	ح/ نواقص قيمة في الخروج عن معدات صناعية	652	
200000		ح/ معدات صناعية	215	
		التنازل عن معدات صناعية		

2- التنازل عن طريق التبادل : قد تقوم المؤسسة باستبدال تشيئاتها القديمة بأخرى جديدة خاصة بالنسبة

لتلك التي تتأثر بالتقادم الزمني كمعدات النقل أو بالتطور التكنولوجي كتجهيزات ومعدات الإنتاج, حيث تمثل عملية الاستبدال من وجهة نظر المؤسسة كعملية بيع وعليه وجب تحديد نتيجتها, و التي تظهر من خلال قياس الفرق بين سعر المحدد من قبل البائع الأصل الجديد مطروحا منه القيمة المدفوعة من قبل المؤسسة و بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل المراد استبداله ومنه تكون النتيجة¹:

- ربح: إذا كان صافي السعر المحدد من قبل البائع أكبر من القيمة الباقية.

¹ علاوي لخضر, مرجع سابق, ص98.

- خسارة : إذا كان صافي السعر المحدد من قبل البائع أقل من القيمة الباقية.

صافي السعر = السعر المحدد من قبل البائع - المبلغ المدفوع من قبل المؤسسة

ويكون القيد المحاسبي كما يلي "بعد تسجيل قسط الإهلاك طبعاً":

652	ح / نواقص قيمة في التنازل على التثبيتات	+++++	
281	ح / إهلاك التثبيتات العينية	+++++	
218	ح / التثبيتات العينية "معدات نقل"	+++++	
	التنازل عن التثبيتات عن طريق التبادل		

218	ح / التثبيتات العينية "معدات نقل"	+++++	
512	ح / البنك	+++++	
752	ح / نواتج قيمة في التنازل على التثبيتات	+++++	
	اقتناء التثبيتات عن طريق التبادل		

3- التنازل على التثبيتات دون مقابل : في حال تنازل المؤسسة عن أصل ثابت بدون مقابل تقوم بترصيد

حسابه مقابل إهلاكاته المتراكمة و الباقي من قيمته المحاسبية إذا ما لم يهتلك تماماً:

652	ح / نواقص القيمة عن خروج التثبيتات	+++++	
28	ح / إهلاك التثبيتات	++++	
2*	ح / التثبيتات	+++++	
	التنازل على التثبيتات دون مقابل		

في حال التنازل على الأصل الثابت دون مقابل كونه تعرض لحادث مثلاً فإنها تقوم بترصيد حسابيه مقابل

إهلاكاته المتراكمة ويعالج الفرق بين قيمته المحاسبية الأصلية "تكلفة الشراء" المسجل بها الأصل و الإهلاك

المتراكم كأعباء استثنائية لكونه غير صالح للاستخدام¹. ويسجل محاسبياً كما يلي:

657	ح / الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	++++	
28*	ح / إهلاكات التثبيتات	++++	
2*	ح / حساب التثبيتات	+++++	

¹ علاوي لخضر، نفس المرجع السابق، ص 100.

		تسجيل ترصيد حساب التثبيت المتلف جراء حادث مثلا		
--	--	---	--	--

وفي حالة الحصول على تعويض من مصالح التأمين نسجل ما يلي :

512/53	ح / الحسابات المالية	++++	
757	ح / النواتج الاستثنائية عن عمليات التسيير تسجيل الحصول على تعويض	++++	

المطلب الرابع : التقييم البعدي للتثبيات العينية والمعنوية بعد الإدراج الأولي في الحسابات

انطلاقا من المعالجة المرجعية للتثبيات التي تطرقنا لها سابقا, حيث يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهلاكات و مجموع خسائر القيمة السابقة "طريقة التكلفة التاريخية"¹.

ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي, فإنه يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيات التي حددها مسبقا "الأصول الثابتة المادية التي تنتمي إلى نفس المجموعة", على أساس مبلغها المعاد تقييمه "طريقة إعادة تقييم ويعتمد في هذه المعالجة الأخرى المرخص بها, بإدراج كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا, بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية "العادلة" في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهلاكات و مجموع خسائر القيمة اللاحقة².

تم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية, حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

القيمة الحقيقية للأراضي و المباني هي في العادة قيمتها في السوق, و تحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون. كما تمثل القيمة الحقيقية سعر السوق الحالي للسلع المتماثلة إذا توفر شرط تواجد السوق, و عند غياب مؤشرات تدل على القيمة السوقية "حسب الطبيعة الخاصة لبعض أنواع الأصول (منشأة متخصصة مثلا)" فإنها تقوم بتكلفتها التعويضية الصافية من الإهلاك³.

¹ نفس المرجع السابق, ص 109.

² علاوي لخضر, مرجع سابق, ص 109.

³ نفس المرجع السابق, ص 110.

وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

أولاً : المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم على أساس القيمة العادلة

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة تقييم"، سنرى مختلف حالات المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم في:

- إذا تمت إعادة تقييم التثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الإهلاك أو بالرجوع إلى قيمته في السوق، فإن مجموع الإهلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه. ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

2**	ح / التثبيتات	+++++	
105	ح / فارق إعادة التقييم	+++++	
28*	ح / إهلاك التثبيتات	+++++	
	تسجيل قيد إعادة التقييم		

هام جداً : أثر إعادة التقييم على محاسبة أقساط الإهلاك¹:

يتم طرح أقساط الإهلاك المحسوبة على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة من نتيجة المؤسسة بالشكل العادي و المألوف باعتبار تسجيلها من أعباء الدورة.

لكن الإشكال المطروح هو : كيف يتم معاملة التغيير في التقدير لارتباطه بتغيير مدة المنفعة ؟

حدد النظام المحاسبي المالي ما يلي "حسب المادة 8 من الفصل الأول"

- في حال أن المدة المحاسبية الباقية أكبر من مدة منفعة الأصل المعاد تقييمه: فإن القيمة المحاسبية الصافية للأصل و المعاد تقييمها يجب أن تستهلك على مدة توافق مدة المنفعة الباقية للتجهيزات المادية المستهلكة المعينة.
- في حال أن المدة المحاسبية الباقية أقل من مدة المنفعة المعاد تقييمه: فإن القيمة المحاسبية الصافية للأصل و المعاد تقييمها يجب أن تستهلك استثنائياً على مدة توافق مدة المنفعة المرتبطة بالقيمة المحاسبية الجديدة للأصل المعاد تقييمه.

ثانياً : الحالات الخاصة لإعادة التقييم

¹ علاوي لخضر، نفس المرجع السابق، ص 115.

- تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتجات (في حدود خسارة القيمة المسجلة في حسابات المؤسسة لنفس الأصل) إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل, سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات¹.

القيود المحاسبية:

681	ح/ مخصصات إه-و خ ق عن التثبيات	++++++	++++++
29*	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات		

الاسترجاع في حدود الخسارة المدرجة في نتيجة المؤسسة

29*	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات	++++++	++++++
781	ح/ استرجعات الاستغلال		
	استرجاع خسائر القيمة		

تسجيل الفارق في حساب رؤوس الأموال

2**	ح/ التثبيات	++++++	++++++
105	ح/ فارق إعادة التقييم		
	تسجيل فارق إعادة التقييم		

كل استرجاع لخسارة في القيمة الأصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.

- إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه, و يقيد الرصيد المحتمل "فارق إعادة التقييم السلبية الصافية" كعبء من الأعباء ويقيد محاسبيا كما يلي²:

فارق تقييم إيجابي سبق و أن أدرج في الحسابات

2**	ح/ التثبيات	++++++	++++++
105	ح/ فارق إعادة التقييم		
	تسجيل فارق إعادة التقييم		

¹ نفس المرجع السابق, ص 115.

² علاوي لخضر, نفس المرجع السابق, ص 116.

فارق تقييم السليبي:

105	2**	ح/ فارق إعادة التقييم ح/ التثبيتات تسجيل الفارق السليبي	+++++	+++++
681	29*	ح/مخصصات اهتلاك و خ ق للتثبيتات ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات تسجيل الفارق في حساب الأعباء	+++++	+++++

تعالج كل خسارة في قيمة الأصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، و تنتج إذن عن انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة.

ثالثا : حالات خاصة بالتثبيتات المعنوية ومعلومات إضافية عن التقييم البعدي للتثبيتات.

1- حالات خاصة بالتثبيتات المعنوية :

يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس تكلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس الشروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يرحص بها إلا إذا كانت قيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة¹.

2- معلومات إضافية عن التقييم البعدي للتثبيتات :

أ- حالة التثبيتات المادية تتشكل من عناصر مكونات مختلفة² :

تتم عملية إعادة تقييم التثبيتات في هذه الحالة باعتبارها كمجموعة، وبذلك يتم توزيع فارق إعادة التقييم على مختلف العناصر المكونة للمجموعة بالتناسب مع القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ إعادة التقييم أو بالتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية لها.

في حين أن تكاليف الهدم، تخريب الأصول و الترميم المواقع و المحددة القيمة مسبقا على أساس قواعد محاسبية " المؤونات، خصوم و أصول محتملة " لا يتم إعادة تقييمها على أساس الدراسة السابقة في المحاسبة التثبيتات.

¹ علاوي خضر، نفس المرجع السابق، ص120.

² المرجع السابق، ص120.

- لكن احتراماً للمبادئ المحددة في القواعد محاسبة " المؤونات, خصوم و أصول محتملة" و بمقتضى المؤونات المشكلة, سوف يقابل هذا التغيير بموارد مالية ضرورية من أجل تسوية الإلتزمات أو تحويلها للغير.
- ب- مكونات عناصر بدون قيمة وعناصر أخرى إضافية (ثانوية)¹:
- العناصر "المكونات" بدون قيمة أو بقيمة لا يمكن تحديدها بصورة منفردة عن غيرها من العناصر لا تدخل في التوزيع التناسبي لفائض القيمة.
- ث- تأثيرات إعادة التقييم على التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة الإهلاكات²:
- علاوة " القيمة الإضافية" للاهلاك تساوي حصة (Quote-part) من فارق إعادة التقييم المحول إلى رؤوس الأموال وليس إلى حساب النتيجة.
- ج- التنازل أو الوضع خارج الخدمة للتبنيات المادية المعاد تقييمها³:
- يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المدرجة ضمن الأموال الخاصة مباشرة إلى الأرباح المحجوزة إذا تحقق الفائض, حيث يتحقق فائض إعادة التقييم بصفة كاملة إذا تم أ التنازل عن الأصل أو وضعه خارج الخدمة.

¹ المرجع السابق, ص121.

² علاوي لخضر, نفس المرجع السابق, ص121.

³ المرجع السابق, ص12.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا في هذا الفصل و الذي تناولنا فيه في المبحث الأول المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية و في المبحث الثاني الذي تطرقنا فيه إلى ماهية الأصول الغير جارية وكيفية معالجتها المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وبعد عرضنا في المبحث الثالث لطرق تقييم الثببتات و الإهلاك وخسائر القيمة لاحظنا أن النظام المحاسبي المالي أولى أهمية كبيرة للمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية إذ تناولها من كل الجوانب وفق ما تتطلبه مبادئ و أسس التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث التقييد المحاسبي في تاريخ الحياة وكذا المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة المالية و مختلف العمليات المحاسبية مثل تسجيل أقساط الإهلاك ومؤونات الخسائر والأعباء وفروق إعادة التقييم وكل ما من شأنه التأثير على القوائم المالية والإفصاح المحاسبي .

وأیضا اتضح لنا أن طرق القياس المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي للأصول الغير جارية تستجيب لمتطلبات التوافق مع طرق القياس و المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية للمعايير المحاسبية الدولية. ومنه يمكن القول أن الجزائر بتطبيقها للنظام المحاسبي المالي قد امتلكت نظاما يستجيب لحاجة المؤسسة الاقتصادية لنظام يمكنها من معالجة أصولها بما يضمن لها المحافظة على قيمة مركزها المالي.

دراسة حالة المديرية

العملية لاتصالات

الجزائر بالوادي

مقدمة الفصل:

يهدف الإلمام بجوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكاليات وقصد تعمق أكثر في المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية قمنا بدراسة حالة مؤسسة " المديرية العملية لاتصالات الجزائر بالوادي " وذلك بهدف إسقاط الجوانب النظرية التي تم التطرق لها في الفصل السابق على حالة المؤسسة حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: نبذة عن اتصالات الجزائر إذ تم عرض موجز لمؤسسة اتصالات الجزائر وكذا المديرية العملية لاتصالات الجزائر بالوادي.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية —دراسة حالة وكالة اتصالات الجزائر بالوادي حيث تم عرض عينة من تثبيات المؤسسة ومعالجتها محاسبيا وفق ما تم تناوله في الفصل السابق.

المبحث الأول : نبذة عامة عن مجمع اتصالات الجزائر

يعد عالم الاتصالات من أهم مجالات الاستثمار في وقتنا الحالي وذلك لما يتميز به عن بقية المجالات من حيث الطلب على هذا النوع من الخدمات و التطور الكبير على صعيد الأجهزة والشبكات... وتعتبر شركة اتصالات الجزائر رائدة في هذا المجال على الصعيد الوطني وهذا نظير الخدمات التي تقدمها للمجتمع من تزويد بخدمة الإنترنت وتغطية أكبر قدر من الأماكن بغية توفير خدمات ذات جودة وقيمة تساعد على تحقيق الرفاه الاجتماعي... سنحاول في هذا المبحث التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر وكذا بالوكالة العملية لاتصالات الجزائر بالوادي التي سنقوم فيما بعد بدراسة حالة أصولها الغير جارية ومعالجتها المحاسبية.

المطلب الأول : نبذة عن مجمع اتصالات الجزائر.

من خلال التحديات التي يفرضها التطور المذهل الحاصل في تكنولوجيات الإعلام و الاتصال، باشرت الدولة الجزائرية منذ سنة 1999 بإصلاحات عميقة في قطاع البريد و المواصلات. و قد تجسدت هذه الإصلاحات في سن قانون جديد للقطاع في شهر أوت 2000. جاء هذا القانون لإنهاء احتكار الدولة على نشاطات البريد و المواصلات و كرس الفصل بين نشاطي التنظيم و استغلال و تسيير الشبكات.¹

أولاً: الإطار العام الذي انبثق منه مجمع اتصالات الجزائر.

تم إنشاء سلطة ضبط مستقلة إداريا و ماليا و متعاملين، أحدهما يتكفل بالنشاطات البريدية و الخدمات المالية البريدية متمثلة في مؤسسة " بريد الجزائر" و ثانيهما بالاتصالات متمثلة في "اتصالات الجزائر"، وفي إطار فتح سوق الاتصالات للمنافسة تم في شهر جوان 2001 بيع رخصة لإقامة و استغلال شبكة للهاتف النقال وأستمر تنفيذ برنامج فتح السوق للمنافسة ليشمل فروع أخرى، حيث تم بيع رخص تتعلق بشبكات VSAT و شبكة الربط المحلي في المناطق الريفية.

كما شمل فتح السوق كذلك الدارات الدولية في 2003 و الربط المحلي في المناطق الحضرية في 2004. و بالتالي أصبحت سوق الاتصالات مفتوحة تماما في 2005، و ذلك في ظل احترام دقيق لمبدأ الشفافية و لقواعد

¹ من إعداد الطلبة بناء على معلومات متوفرة لدى المؤسسة محل الدراسة

المنافسة، وفي نفس الوقت، تم الشروع في برنامج واسع النطاق يرمي على تأهيل مستوى المنشآت الأساسية اعتمادا على تدارك التأخر المتراكم.

ويمكننا عرض أهم المحطات التي كانت ضمن مراحل التطور كما يلي¹:

1- قانون 03/2000 وميلاد اتصالات الجزائر

نص القرار 03/200 المؤرخ في 05 أوت 2000 عن استقلالية قطاع البريد والمواصلات حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد الجزائر والتي تكفلت بتسيير قطاع البريد، وكذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات في الجزائر، إذ وبعد هذا القرار أصبحت اتصالات الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد هذه الأخيرة أوكلت لها مهمة المراقبة.

لتصبح اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات. بعد أزيد من عامين وبعد دراسات قامت بها وزارة البريد وتكنولوجيات الإعلام والاتصال تبعت القرار 200/03، أضحت اتصالات الجزائر حقيقة جسدت سنة 2003.

2- 01 جانفي 2003 الانطلاقة الرسمية لمجمع اتصالات الجزائر.

كان على اتصالات الجزائر وإطاراتها الانتظار حتى الفاتح من جانفي سنة 2003 لكي تبدأ الشركة في إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال. لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ، حيث أصبحت الشركة مستقلة في تسييرها على وزارة البريد، ومجبرة على إثبات وجودها في عالم ليرحم، فيه المنافسة شرسة البقاء فيها للأقوى والأجدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة.

ثانيا: أهداف مجمع اتصالات الجزائر.

الجودة، الفعالية ونوعية الخدمات ثلاث أهداف أساسية يعتمد عليها مجمع اتصالات الجزائر: سطرت إدارة مجمع اتصالات الجزائر في برنامجها منذ البداية ثلاث أهداف أساسية تقوم عليها الشركة وهما الجودة، الفعالية ونوعية الخدمات. وقد سمحت هذه الأهداف الثلاثة التي سطرها اتصالات الجزائر ببقائها في الريادة وجعلها المتعامل رقم واحد في سوق الاتصالات بالجزائر.

¹ من إعداد الطلبة بناء على معلومات موجودة لدى المؤسسة

ثالثا: نشاطات مجمع اتصالات الجزائر.

و تتمحور نشاطات المجمع حول:

تمويل مصالح الاتصالات بما يسمح بنقل الصورة والصوت والرسائل المكتوبة والمعطيات الرقمية تطوير واستمرار وتسيير شبكات الاتصالات العامة والخاصة. إنشاء واستثمار وتسيير الاتصالات الداخلية مع كل متعاملي شبكة الاتصالات .

رابعا: فروع مجمع اتصالات الجزائر.

تعتبر اتصالات الجزائر مجمع حقيقي من خلال فروعها التي أنشئت لتساير التطورات الحاصلة في مجال الاتصالات .فقد تم إنشاء فرع اتصالات الجزائر "موبيليس" :مختص في الهاتف الخليوي، حيث تعتبر موبيليس أهم متعامي النقال في الجزائر من خلال تغطيتها التي تعدت 98 بالمائة وكذا عدد زبائنها الذي تعدى 10 ملايين مشترك.

كما يظم مجمع اتصالات الجزائر فرع أساسي هام وهو اتصالات الجزائر للأنترنت "جواب" مختص في تكنولوجياية الانترنت حيث أوكلت له مهمة تطوير وتوفير الانترنت ذو السرعة الفائقة . وللإشارة، فكل قطاعات النشاط الكبرى في البلاد (التعليم العالي، البحث، التربية الوطنية، التكوين المهني، الصحة، الإدارة، المحروقات، المالية...الخ) مربوطة حاليا شبكات الانترنت *Intranet* بمقرات الربط بالانترنت عن طريق شبكة "جواب." بالاضافة الى اتصالات الجزائر الفضائية : المختصة بتكنولوجيات الساتل والأقمار الصناعية.

خامسا: الإطار القانوني

اتصالات الجزائر، مؤسسة عمومية ذات أسهم برأس مال تنشط في سوق الشبكة وخدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية بالجزائر¹ تأسست وفق قانون 03/2000 المؤرخ في 05 أغسطس أوت سنة 2000 المحدد للقواعد العامة للبريد والمواصالات ، فضلا عن قرار المجلس الوطني لمساهمات الدولة (CNPE) بتاريخ 01 مارس 2001 الذي نص على إنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية أطلق عليها اسم " اتصالات الجزائر".

¹ من إعداد الطلبة بناء على معلومات موجودة لدى المؤسسة.

وفق هذا المرسوم الذي حدد نظام مؤسسة عمومية اقتصادية تحت صيغة قانونية لمؤسسة ذات أسهم برأسمال اجتماعي المقدّر بـ **50.000.000.000** دينار جزائري والمسجلة في المركز السجل التجاري يوم 11 ماي 2002 تحت رقم **02B 0018083**.

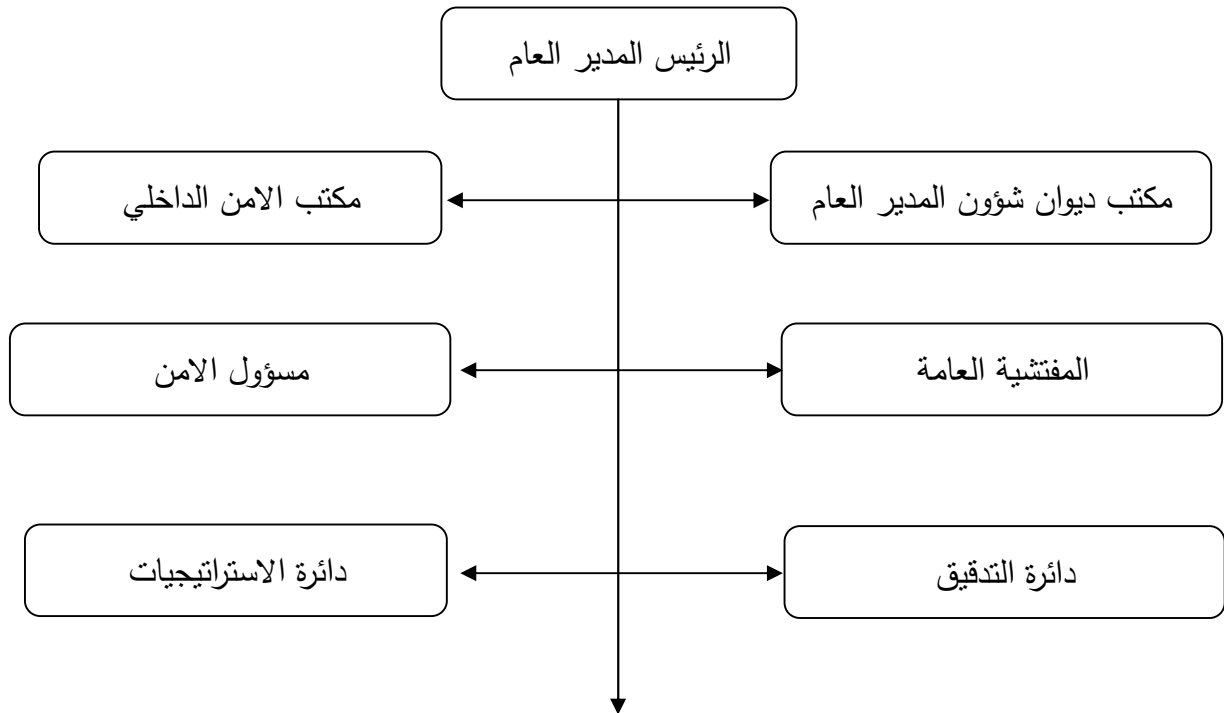
وفي إطار تعزيز و تنويع نشاطاتها قامت إتصالات الجزائر بوضع خطة محكمة من اجل خلق فروع لها مختصة، تسير التطورات الحاصلة في مجال الاتصالات السلكية واللاسلكية، أين تم خلق فرع مختص في الهاتف النقال وفرع آخر مختص في الاتصالات الفضائية مما أدى إلى تحويلها إلى مجمع تسير فروعها وهم على التوالي:

* اتصالات الجزائر الهاتف النقال "موبيليس" : مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي 100.000.000 دينار جزائري مختصة في الهاتف النقال.

* إتصالات الجزائر الفضائية *ATS « RevSat »* : مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي بـ : 1000.000.000 دينار مختصة في شبكة الساتل.

التنظيم الهيكلي الجديد للمديرية العامة لاتصالات الجزائر كالتالي :

شكل رقم "1": الهيكل الجديد للمديرية العامة لإتصالات الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الهيكل المرتبطة بالرئيس المدير العام هي :

- ديوان الرئيس المدير العام
- المفتشية العامة
- دائرة التدقيق الداخلي
- دائرة الاستراتيجيات
- دائرة الامن الداخلي للمؤسسة
- المكلف بأمن نظم المعلومات

قطب المهام والدعم : يتكون من ثلاث اقسام و خمس مديريات

- دائرة الموارد البشرية
- دائرة المحاسبة و المالية
- دائرة نظم المعلومات
- مديرية المشتريات و الامداد
- مديرية الوسائل والممتلكات
- مديرية الشؤون القانونية
- مديرية تامين المداخل
- مديرية التحصيل

قطب البنى التحتية والشبكات يتكون من قسمين و ثلاث مديريات و مؤسسة وطنية كالتالي :

- دائرة شبكات النقل
- دائرة شبكات النفاذ
- مديرية الشبكة الاساسية
- مديرية استغلال المنصات
- مديرية الطاقة
- المؤسسة الوطنية لصيانة ومراقبة الشبكات

القطب التجاري و التسويق والابتكار و تتكون من قسم و خمس مديريات و وحدة البحث والتطوير

- دائرة التسويق والاتصال.
- المديرية التجارية العامة.
- المديرية التجارية للشركات
- مديرية الدعم التجاري
- مديرية الربط و التنظيم
- مديرية الخدمات
- وحدة البحث والتطوير .

المطلب الثاني: نظرة على المديرية العملية بالوادي.

تعتبر مؤسسة اتصالات الجزائر بالوادي من بين أهم مؤسسات الدولة إذ تقدم عدة خدمات من أهمها تغطية أكبر نسبة من الاتصالات في ولاية الوادي لإرضاء عملائها وسهولة المعاملات بين المؤسسات الاقتصادية التي يتعامل معها، وسنحاول في هذا المطلب التعرف على مؤسسة محل الدراسة، ودراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وإلى مهام ونشاطاتها، وكذلك سنتطرق إلى أهمية وأهداف المؤسسة¹.

أولا: تعريف المديرية العملية لاتصالات الجزائر بالوادي.

تمت الانطلاقة الرسمية لمجمع اتصالات الجزائر بالوادي في 01 جانفي 2003 وكان على اتصالات الجزائر وإطاراتها الانتظار حتى الفاتح من جانفي سنة 2003 لكي تبدأ الشركة في إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال، لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ حيث أصبحت الشركة مستقلة في تسييرها على وزارة البريد، ومجبرة على إثبات وجودها في عالم لا يرحم، فيه المنافسة شرسة البقاء فيها للأقوى والأحدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة⁽¹⁾.

ثانيا: دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية العملية لولاية الوادي.

وهنا سنحاول التعرف على كل هيكل التنظيمي للمؤسسة كما لكن قبل ذلك سنعرف المدير العملي .

¹ من اعداد الطلبة بناء على وثائق متوفرة لدى المؤسسة.

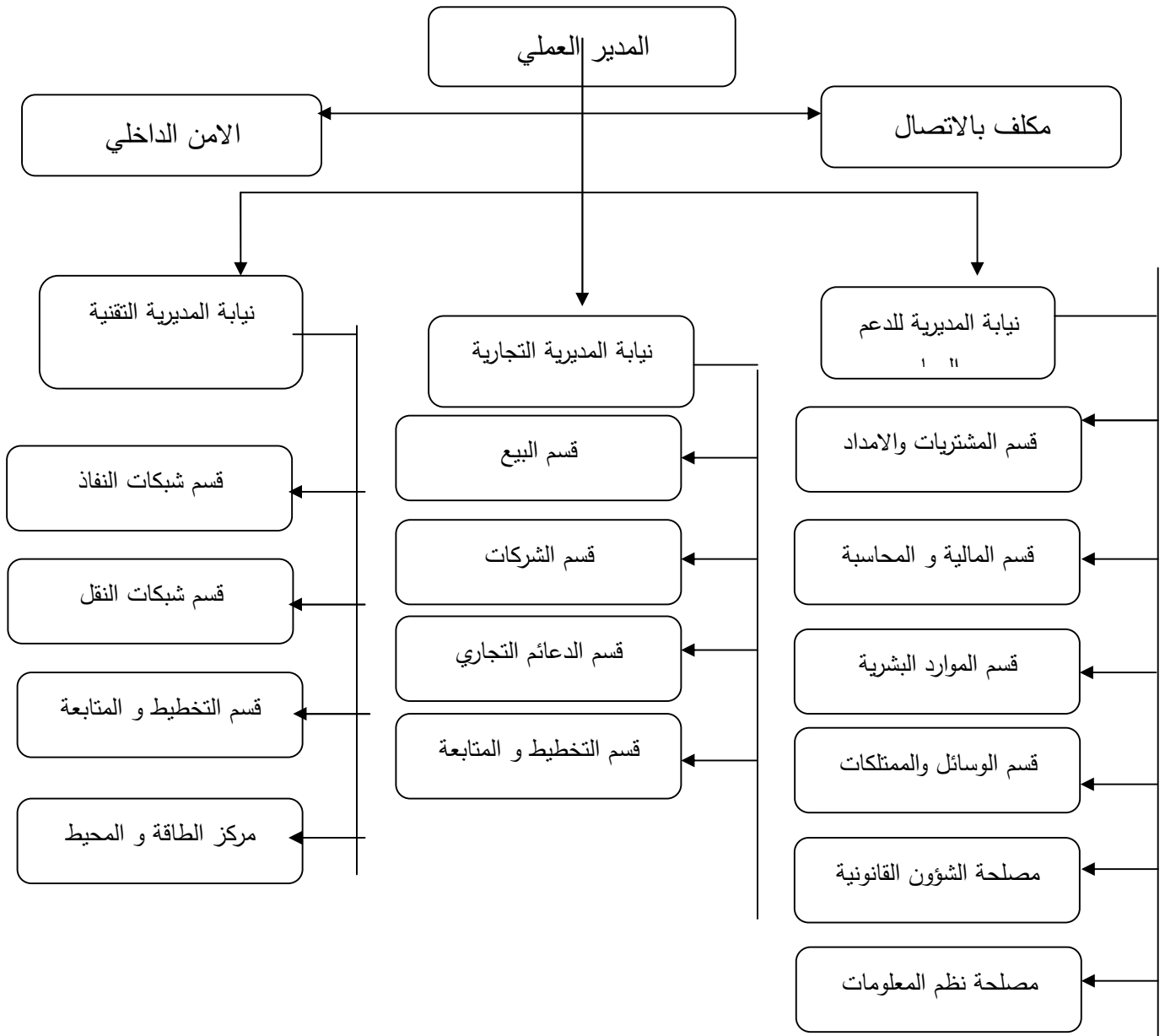
✓ **المدير العملي:** ويتمثل دوره في التسيير الأمثل والحسن للمؤسسة والمصادقة على القرارات ثم إمضاءها

وممارسة السلطة السليمة على جميع الموظفين والمسؤولية المباشرة على كل المؤسسة وممتلكاتها.

تتألف المديرية العملية من ثلاث نواب للمدير ، رئيس مصلحة الأمن و مكلف بالاتصال و العلاقات العامة :

- نيابة المديرية التقنية.
- نيابة المديرية التجارية.
- نيابة المديرية للمهام و الدعم.

الشكل رقم " 2 " : مخطط يوضح هيكل المديرية العملية



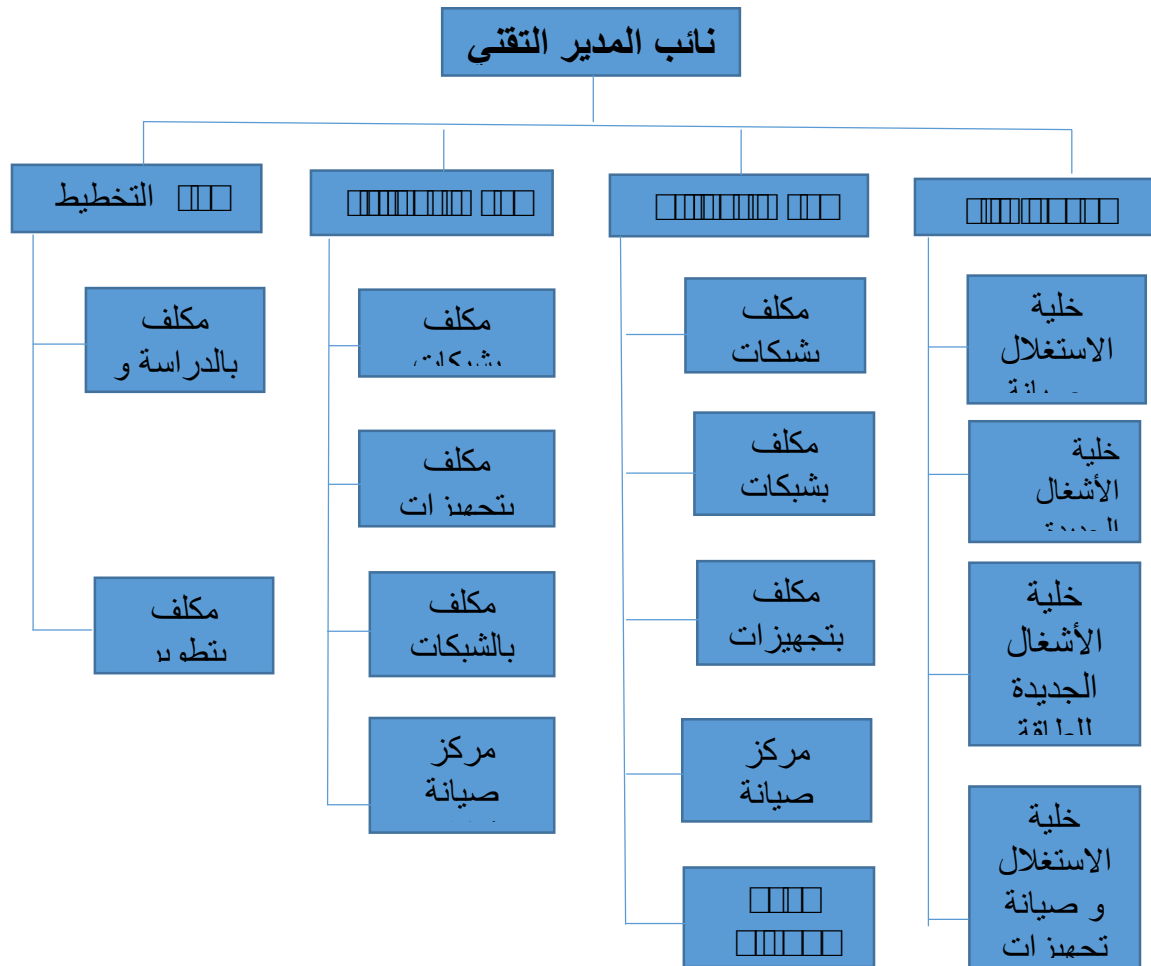
المصدر: بناء على معطيات من وثائق المؤسسة.

1- المديرية التقنية.

و تتألف نيابة المديرية التقنية من ثلاثة أقسام، ومركز للطاقة والمحيط :

- قسم شبكة النفاذ.
- قسم شبكة النقل.
- قسم التخطيط والمتابعة .
- مركز الطاقة و المحيط .

الشكل رقم "2": المخطط الهيكلي يوضح أقسام و مصالح هذه المديرية الفرعية



المصدر: من إعداد الباحث حسب وثائق داخل المنشأة

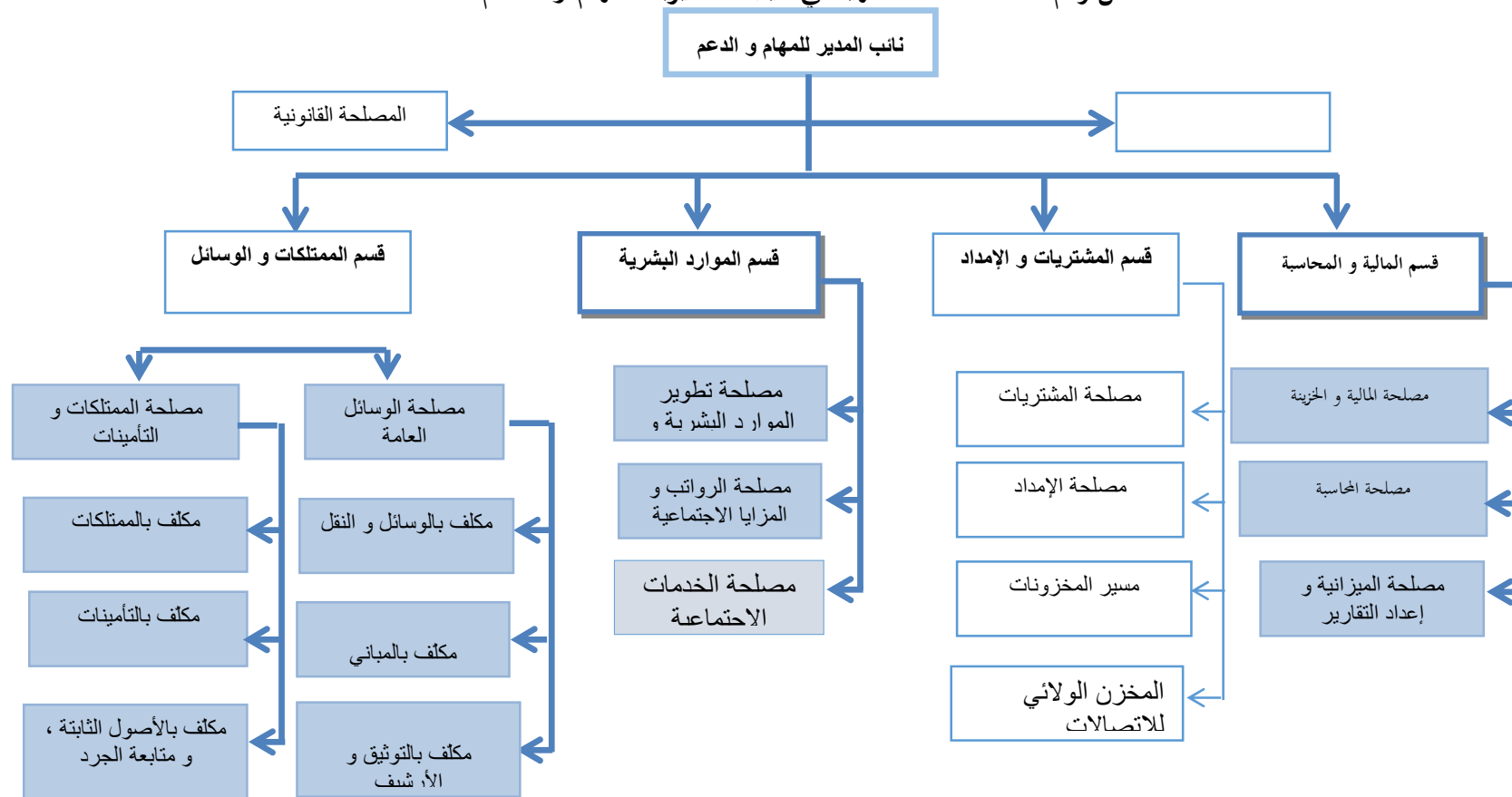
2- نيابة المديرية لمهام و الدعم :

وتتألف نيابة المديرية للمهام و الدعم من التالي:

- قسم المالية والمحاسبة.
- قسم المشتريات والإمداد.
- قسم الموارد البشرية.
- قسم الممتلكات و الوسائل.
- المصلحة القانونية.
- مصلحة دعم نظم المعلومات.

حيث الشكل في الصفحة التالية يوضح المخطط الهيكلي لنيابة المديرية للمهام و الدعم.

الشكل رقم "4": المخطط الهيكلي لنيابة المديرية للمهام و الدعم.



المصدر: بناء على وثائق المؤسسة.

3- نيابة المديرية التجارية :

في هذا التنظيم الهيكلي الجديد ، يتم دمج جميع الهياكل التجارية في مديرية فرعية واحدة ألا وهي : نيابة المديرية التجارية .

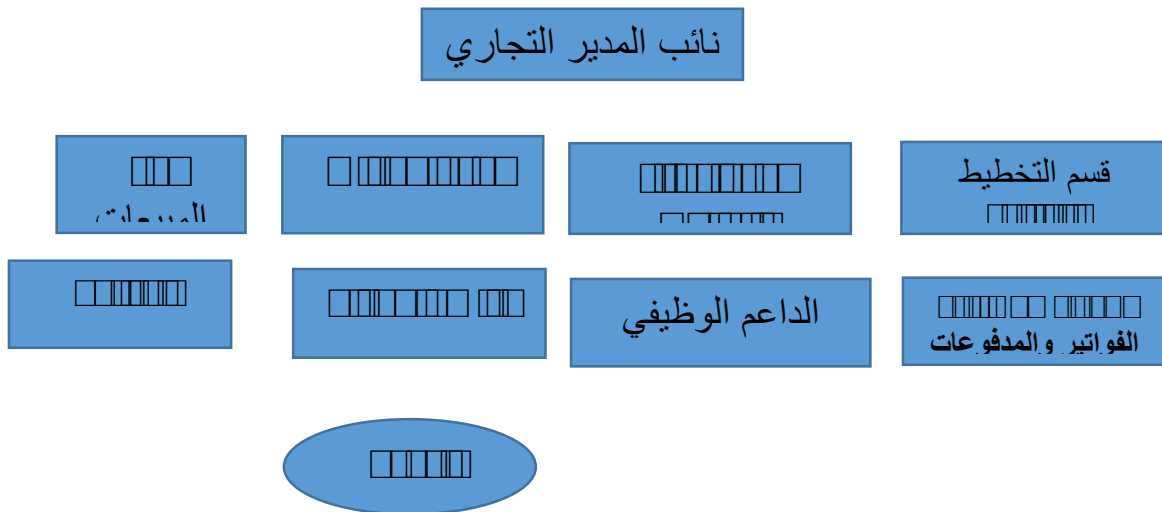
نيابة المديرية التجارية هو استمرارية و امتداد للقطب التجاري بالمركزي المكلف بالتسويق والابتكار على المستوى المحلي. وتغطي كل شعبة فرعية تجارية محددة بجملة من الإجراءات. وهي مسؤولة عن تنفيذ إستراتيجية العمل للشركة. كما تقترح خطة عمل محلية تمكنها من تحقيق الأهداف المحددة لها. و تتألف نيابة المديرية التجارية من أربع أقسام :

قسم التخطيط و المتابعة.

قسم المبيعات.

قسم الشركات.

الشكل رقم "05" المخطط الهيكلي التالي يوضح أقسام و مصالح هذه المديرية الفرعية



المصدر: بناء على معطيات المؤسسة

ثالثا: قسم المالية والمحاسبة.

يهتم قسم المالية والمحاسبة بكل العمليات المالية في المؤسسة وكذا الأعمال المحاسبية

1- مهام قسم المالية والمحاسبة : قسم المالية والمحاسبة هو المسؤول أساسا عن:

- التحقق والمصادقة على صحة جميع المعاملات المالية المنفذة ومدى مطابقتها على البيانات المالية وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المعمول بها
- ضمان متابعة مدى احترام الميزانية؛
- والتحقق من صحة التقارير الشهرية وإرسالها إلى دائرة المالية والمحاسبة المركزية بالمديرية العامة؛
- ضمان متابعة الوضع النقدي للخزينة على مستوى المديرية العملية؛
- وضمان الرقابة المالية على الوكالات التجارية و نقاط التواجد التابعة لها بالمديرية العملية؛
- مراقبة العمليات المالية التي يقوم بها المكلف بالتحصيل والمكلف بالحسابات المرفق إداريا بالوكالة التجارية ووظيفيا بقسم المالية والمحاسبة؛

2- تقسيمات قسم المالية والمحاسبة:

أ- رئيس مصلحة المالية والخزينة : هو المسؤول الرئيسي عن:

- مراقبة مدى مطابقة ملفات الدفع مع إجراءات عقود اتصالات الجزائر واللوائح المعمول بها في الشركة.
- إدارة سجلات الدفع ومتابعة الخزينة.
- التأكد بانتظام من تحويل الأموال اليومية من قبل الوكالات التجارية و نقاط التواجد التابعة لها على مستوى المديرية العملية مع الحرص على اكتمال المبالغ المدفوعة.
- مراقبة الأداء السليم لحسابات المديرية العملية وضمان الامتثال للأنظمة الضريبية المعمول بها.
- الإشراف والرقابة على العمليات المالية التي تتم على مستوى الوكالات التجارية و نقاط التواجد التابعة لها على مستوى المديرية العملية

ب- رئيس مصلحة المحاسبة: هو مكلف أساسا ب:

- تتولى مسؤولية السجلات المحاسبية العادية لجميع المعاملات المالية التي تقوم بها المديرية العملية.
- يضمن تسجيل جميع المعاملات المالية على مستوى نظام المعلومات المحاسبي و المالي للشركة

. ORACLE/FINANCE

- ضمان أن جميع السجلات المحاسبية متسقة ومصادق عليها.
- التحقق من موثوقية البيانات المالية للمديرية العملية.

ج- رئيس مصلحة الميزانية وإعداد التقارير : يتولى المسؤولية الرئيسية عن ذلك:

- مراقبة مدى مطابقة الإجراءات التي نفذت بالمقارنة مع الإجراءات المدرجة في الميزانية.
- الامتثال لخطة الميزانية التي المصادق عليها من قبل دائرة المالية والمحاسبة المركزية على المديرية العملية .
- ضمان إعداد التقارير المالية للمديرية العملية من خلال تضمين العمليات التي تقوم بها الوكالات التجارية ونقاط التواجد التابعة لها وهذا بعد المراقبة الدائمة لعملياتها (تتطلب هذه العملية تعاون رئيس مصلحة المالية والخزينة و رئيس مصلحة المحاسبة وهو ما يمثل أيضا إتصالات اليومية مع الوكالات التجارية ونقاط التواجد التابعة لها بالمديرية العملية .

المطلب الثالث: مهام ونشاطات المديرية العملية بالوادي

في هذا الطلب سنتناول مهام ونشاطات المديرية العملية لاتصالات الجزائر بالوادي.

أولا : مهام المديرية العملية بالوادي

- ويمكن تلخيص مهام مؤسسة اتصالات الجزائر بالوادي فيما يلي
- توفير كل وسائل الاتصال؛
- تعتبر المركز الإداري لأداء الخدمات وتمويلها سواء من طرف الدولة أو من طرف قطاعات خاصة لبيع خطوط مختلفة من الهواتف النقال وصيانتها؛
- عقد الصفقات والتكفل بتنظيم إدارة العمل في كل المصالح التابعة لها؛
- مساعدة وتسيير مدراء المراكز كالوكالة التجارية وأقسامها ومراكز الإنتاج؛
- تأمين ديمومة ربط الزبائن بشبكة الإنترنت؛
- إنجاز الأهداف المسطرة من طرف الإدارة المركزية.

ثانيا : نشاطات المديرية العملية بالوادي

تتوزع نشاطاتها على ثلاثة ميادين:

- * بالنسبة للشركاء: تطمح مؤسسة الاتصالات دائما إلى استحقاق دعم شركائها وذلك بالمحافظة على أموالها.
- * بالنسبة للزبون: تسعى إلى كسب زبائنها بتوفير أعلى مستوى للخدمات.
- * بالنسبة للعمال: توفير شروط العمل ومنها المنافسة لتحسين الإنتاج والخدمات كما تحتم المؤسسة أيضا بالاستجابة إلى كل المستلزمات الناتجة عن هذه الخدمات.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف مؤسسة اتصالات الجزائر

تسعى مؤسسة اتصالات الجزائر بتحقيق أهدافها من خلال أهميتها في المجتمع.

أولاً: أهمية مؤسسة اتصالات الجزائر

- المساهمة في تنمية المجتمع الإعلامي في الجزائر؛
- المساهمة في النقل والتسليم على الصعيدين الوطني والدولي للاتصالات؛
- المساهمة في تقديم خدمات تقنية للمؤسسات؛
- المساهمة في تعزيز الشبكات الناشطة في السوق باعتبارها المتعامل التاريخي في قطاع الاتصالات في الجزائر؛
- المساهمة في توزيع الخطوط الهاتفية والأرقام الهاتفية التقنية والعملية للطلبات الممكن تحقيقه؛
- المساهمة في تقديم الاستعلامات والشروحات للزبائن وكذا تتكفل بعملية البيع المباشر للمتوجات.

ثانياً: أهداف مؤسسة اتصالات الجزائر

- تمويل مصالح الاتصالات بما يسمح بنقل الصورة والصوت والرسائل المكتوبة والمعطيات الرقمية ؛
- تطوير واستمرار وتسيير شبكات الاتصالات العامة والخاصة؛
- إنشاء واستثمار وتسيير الاتصالات الداخلية مع كل متعاملين شبكة الاتصالات؛
- ضمان جمع مؤشرات لقياس جودة الخدمة لتحسين رضا العملاء؛
- توقع وتحديد ورصد الطلب في السوق ؛
- الشروع في اقتناء وإضافة تكنولوجيات جديدة استجابة لاحتياجات العملاء السوق والتكنولوجيا ومشاهدة.
- الترويج والتسويق وخدمة بيع وقياس رضا العملاء؛
- وضع وتطوير وتشغيل شبكات الاتصالات عبر الأقمار الصناعية (انتلسات وإنمارسات، والمحطات الطرفية ونظم الاتصالات الشخصية المتنقلة العالمية....) في الامتثال للمعايير والقواعد الدولية ؛
- سيطرة اتصالات الجزائر وبقائها في الريادة وجعلها المتعامل رقم واحد في سوق من خلال نشاطاتها تغطيتها لأغلبية مستهلكيها؛
- تسجيل الطلبات التجارية الخطية للزبائن ودراستها؛
- تتكفل بعملية المراسلات الخاصة بالزبائن؛
- معالجة الطلبات المتعلقة بالزبائن الذين لم يدفعوا مستحقاتهم في آجالها؛

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية- "دراسة حالة وكالة اتصالات الجزائر فرع الوادي "

من خلال تواصلنا مع خلية قسم المالية المحاسبة في مؤسسة اتصالات الجزائر " المديرية العلمية لاتصالات الجزائر بالوادي" و حسب ما تناولناه في الجانب النظري عن كيفية المعالجة المحاسبية لأصول الغير جارية سنحاول في هذا المبحث دراسة حالة التثبيات لمؤسسة إتصالات الجزائر -فرع الوادي و إجراء المعالجة المحاسبية لأصولها الغير جارية.

المطلب الأول: عرض الأصول غير الجارية في المؤسسة

تمتلك مؤسسة وكالة إتصالات الجزائر " المديرية العلمية لاتصالات الجزائر بالوادي" مجموعة من الأصول الغير جارية التي تستخدمها في نشاطها مثل برامج إعلام آلي ومعدات وأدوات و معدات نقل وتجهيزات مكتب ...

أولا : ممتلكات المؤسسة من التثبيات المعنوية

حسب المعلومات التي عرضت علينا من قبل المشرفين عن قسم المالية و المحاسبة لاحظنا أن المؤسسة تمتلك واحد من التثبيات المعنوية والمتمثل في برامج إعلام آلي التي تستخدمها المؤسسة لمساعدتها في نشاطها وتسهيل العمل الإداري لكنها لا تظهر في حسابات الأصول في ميزانية المؤسسة بل تسجل عند المؤسسة الأم... هذا ما أخبرنا المسؤول في قسم المحاسبة بعد طرحنا عليه سؤال عن سبب عدم ظهورها في حسابات المؤسسة.

ثانيا : ممتلكات المؤسسة من التثبيات العينية

تمتلك المؤسسة مجموعة كبيرة من الأصول الغير جارية العينية لكن تعذر علينا الحصول على عدد يفي بمتطلبات الدراسة لدواع لا نعلمها ومع هذا تمكنا من حيازة 6 نماذج تمثل بعض التثبيات في المؤسسة كما يلي:

- مجموعة معدات "مكاتب ومستلزماتها" - هواتف ثابتة و تجهيزات شبكة - معدات تبريد وتسخين - تجهيزات مختلفة "ساحب تذاكر" - معدات مختلفة "تجهيزات مكتب" - طابعة.

ثالثا : ممتلكات المؤسسة من التثبيات المالية

حسب المعلومات التي تتوفر لدينا عن الأصول الغير جارية لمؤسسة اتصالات الجزائر " المديرية العملية لاتصالات الجزائر بالوادي " من قسم المالية والمحاسبة وجدنا أن المؤسسة لا تمتلك تثبيات مالية وهذا لأن طابعها عمومي يهدف إلى تقديم خدمة ولا يهدف إلى تحقيق الربح فقط.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية في مؤسسة اتصالات الجزائر وكيفية تقييمها وتسجيلها محاسبيا.

أولا : التسجيل المحاسبي للحصول على الأصول غير الجارية :

من خلال الوثائق المحاسبية المتحصل عليها من المؤسسة و التي تتعلق بالحصول على بعض تثبيات و التسجيلات المحاسبية لها "أنظر الملاحق في آخر المذكرة " 6.5.4.3.2.1 "

1- قيد اقتناء مجموعة من المعدات.

في تاريخ 28-12-2011 اقتنت المؤسسة مجموعة معدات مكتب (تجهيزات مكتب إعلام آلي- كراسي (... مكتملة التجهيز بقيمة 90000 خارج الرسم من المورد على الحساب. "الملحق رقم 2".

- التسجيل المحاسبي للحصول على مجموعة معدات "مكاتب ومستلزماتها" :

105300	90000	2011-12-28	40411000	21830000
	15300	من ح/ معدات مكتب ومستلزماتها		
		ح/ الرسم على القيمة المضافة		44562000
		الى ح/ موردو التثبيات و الخدمات		
		التسجيل المحاسبي للحصول على مجموعة معدات "مكاتب ومستلزماتها"		

المبالغ بالدينار

- سجل قيد تسديد دين المروود عن طريق شيك بنكي في تاريخ 04-06-2012.

40411000	512	من ح/ موردو التثبيات و الخدمات إلى حساب البنك تسديد دين المورود عن طريق شيك	105300	105300
----------	-----	---	--------	--------

المبالغ بالدينار

2- قيد اقتناء تجهيزات شبكة اتصال داخلية

في تاريخ 18-12-2011 اقتنت المؤسسة عدة أجهزة هواتف ثابتة مع تجهيزات شبكة لتجهيز شبكة اتصال داخلية بقيمة 170086 خارج الرسم من المورود على الحساب "الملحق رقم 4".

- التسجيل المحاسبي للحصول على هواتف ثابتة و تجهيزات شبكة :

218511000	40411000	2011-12-18	155086	
218511000		من ح/ هواتف ثابتة	15000	
44561000		ح/ تجهيزات شبكة	28914.62	
		ح/ الرسم على القيمة المضافة		199000.62
	40411000	الى ح- موردو التثبيات و الخدمات تسجيل قيد حصول على هواتف ثابتة وتجهيزات شبكة		

المبالغ بالدينار

- سجل قيد تسديد دين المروود عن طريق شيك بنكي في تاريخ 28-12-2011.

40411000	512	2011-12-28	199000.62	199000.62
		من ح/ موردو التثبيات و الخدمات إلى حساب البنك		

		تسديد دين المورد عن طريق يشيك		
--	--	-------------------------------	--	--

المبالغ بالدينار

3- اقتناء آلة عد النقود "حاسب آلي"

في تاريخ 13-12-2011 اشترت النشأة حاسب آلي لعد النقود تستخدمه المؤسسة في نشاطها بقيمة 62000 خارج الرسم من المورد "الملحق رقم 1".

- التسجيل المحاسبي للحصول على تجهيزات مختلفة "حاسب آلي" :

		2011-12-13		
	62000	من ح/ تجهيزات مختلفة "ساحب تذاكر"		2180000
	10540	ح/ الرسم على القيمة المضافة		44561000
72540		الى ح/ موردو التثبيات و الخدمات	4041100	
		التسجيل المحاسبي للحصول على تجهيزات		
		مختلفة "ساحب تذاكر"		

المبالغ بالدينار

وتم تسديد الدين بشيك في تاريخ 04-01-2012.

- تسجيل قيد تسديد دين المروود عن طريق شيك بنكي في تاريخ 04-06-2012.

		2012-01-04		
	72540	من ح/ موردو التثبيات و الخدمات		4041100
		إلى حساب البنك	512	
72540		تسديد دين المورد عن طريق يشيك		

المبالغ بالدينار

4- اقتناء معدات مختلفة

في تاريخ 13-12-2011 اشترت المؤسسة معدات مختلفة تتمثل في "جهاز عرض إلكتروني (شاشة)+موزع تذاكر+بعض الملحقات الإلكترونية " بقيمة 122400 خارج الرسم على الحساب "الملحق رقم3".

- التسجيل المحاسبي للحصول على معدات مختلفة:

143208		2011-12-13		
	122400	من ح/ معدات مختلفة "تجهيزات مكتب"		21838000
	20808	ح/ الرسم على القيمة المضافة		44561000
		الى ح/ موردو التثبيات و الخدمات	40411000	
		التسجيل الحصول على معدات		
		مختلفة "تجهيزات مكتب"		

المبالغ بالدينار

وفي تاريخ 04-02-2012 تم تسديد دين المورد

- تسجيل قيد تسديد دين المورد عن طريق شيك بنكي في تاريخ 04-06-2012.

143208		2012-02-04		
	143208	من ح/ موردو التثبيات و الخدمات		40411000
		إلى حساب البنك	512	
		تسديد دين المورد عن طريق شيك		

المبالغ بالدينار

5- اقتناء طابعة:

في تاريخ 01-09-2016 اشترت المؤسسة طابعة بقيمة 193200 خارج الرسم على الحساب "الملحق رقم6".

- التسجيل المحاسبي للحصول على طابعة :

		2016-09-01		
	193200	من ح/ طابعة		21833000
	32844	ح/ الرسم على القيمة المضافة		44561000
226044		الى ح/ موردو التثبيات و الخدمات	40411000	
		التسجيل المحاسبي للحصول على طابعة		

المبالغ بالدينار

وفي تاريخ 2016-10-11 تم تسديد دين المورد بشيك

- تسجيل قيد تسديد دين المورد عن طريق شيك بنكي في تاريخ 2012-06-04.

		2016-10-11		
	226044	من ح/ موردو التثبيات و الخدمات		40411000
226044		إلى حساب البنك	512	
		تسديد دين المورد عن طريق شيك		

المبالغ بالدينار

6- اقتناء معدات تبريد وتسخين

في تاريخ 2017-08-05 قامت المؤسسة بشراء معدات تبريد وتسخين بقيمة 182900 خارج الرسم على الحساب "الملحق رقم 5".

- التسجيل المحاسبي للحصول على معدات تبريد و تسخين :

		2017-08-05		
	85400	من ح/ جهاز تسخين		218628800
	97500	ح/ جهاز تبريد		218628800
	31093	ح/ الرسم على القيمة المضافة		445610000
213993		الى ح/ موردو التثبيات و الخدمات	40411000	

		التسجيل المحاسبي للحصول على معدات تبريد و تسخين		
--	--	--	--	--

المبالغ بالدينار

- تسجيل قيد تسديد دين المروود عن طريق شيك بنكي في تاريخ 11-10-2017.

213993	213993	40411000	512	2017-10-11
		من ح/ موردو التثبيات و الخدمات		
		إلى حساب البنك		
		تسديد دين المورد عن طريق شيك		

✓ ملاحظة: هناك حالات خاصة تحصل بها المؤسسة على التثبيات حسب ما أخبرنا به رئيس مصلحة

قسم المحاسبة متمثلة في الحصول على الأصول الغير جارية عن طريق التحويل من المؤسسة الأم إلى الفرع دون احتساب فوائض أو خسائر قيمة .

✓ التعليق على التسجيلات المحاسبية.

نلاحظ أن المؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي في عملية التقييد المحاسبي و التسجيلات في دفتر اليومية وفق متطلبات المحاسبة المالية ومنه يمكن الحكم على أن المؤسسة تتبع النظام المحاسبي المالي في عملية التقييد و التسجيل المحاسبي وملتزمة بالمبادئ و القواعد التي تنص عليها المحاسبة المالية في هذا الجانب.

ثانيا: عرض طريقة الإهلاك و التسجيل أقساط الإهلاكات.

وهنا سوف ننظر إلى طريقة الإهلاك المتبعة في المؤسسة.

- طريقة الإهلاك: بعد قيامنا بالمقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة وحسب ما أخبرنا به

عن طريقة الإهلاك المتبعة في المؤسسة فهي طريقة الإهلاك الخطي و أن العمر الإنتاجي لمختلف الممتلكات يقدر ب 10 سنوات.

- تسجيل أقساط الإهلاك:

سنقوم بحساب والتسجيلات الخاصة بآخر سنة 2017 وذلك لأنها تمثل السنة المالية الفارطة وبما أن

مدة الإهلاك محددة و طريقته كذلك فإن: قسط الإهلاك = قيمة التثبيات / العمر الإنتاجي.

1- حساب وتسجيل قسط اهتلاك معدات مكتب :

$$90000 = 10/9000 \text{ ومن قسط الإهلاك } = 9000$$

- ونسجل محاسبيا في 31-12-2017 ما يلي:

		2017-12-31		
	9000	من ح/ مخصصات اهتلاك أصول غ جارية	681	
9000		إلى ح/ اهتلاك أصول غ جارية " م. مكتب "	28183100	
		تسجيل قسط الإهلاك		

المبالغ بالدينار

2- حساب وتسجيل قسط اهتلاك آلة عد النقود:

$$62000 = 10/6200 \text{ ومنه قسط الإهلاك } = 6200$$

- ونسجل محاسبيا في 31-12-2017 ما يلي:

		2017-12-31		
	6200	من ح/ مخصصات اهتلاك أصول غ جارية	681	
6200		إلى ح/ اهتلاك أصول غ جارية " آلة حسب نقود "	2818000	
		تسجيل قسط الإهلاك		

المبالغ بالدينار

3- حساب و تسجيل قسط اهتلاك معدات مختلفة:

$$122400 = 10/12240 \text{ ومنه قسط الإهلاك } = 12240$$

- ونسجل محاسبيا في 31-12-2017 ما يلي:

		2017-12-31		
	12240	من ح/ مخصصات اهتلاك أصول غ جارية	681	
12240		إلى ح/ اهتلاك أصول غ جارية " معدات مختلفة "	281833800	
		تسجيل قسط الإهلاك		

المبالغ بالدينار

4- تسجيل قسط اهتلاك تجهيزات شبكة داخلية

- $1700.86 = 10/170086$ ومنه قسط الإهتلاك 1700.86

- ونسجل محاسبيا في 31-12-2017 ما يلي:

681		2017-12-31		
	281851100	من ح/ مخصصات اهتلاك أصول غ جارية	1700.86	
		إلى ح/ اهتلاك أصول ث " ه ثابت و ت		1700.86
		شبكة "		
		تسجيل قسط الإهتلاك		

المبالغ بالدينار

5- تسجيل قسط اهتلاك الطابعة.

- $19320 = 10/5193200$ ومنه قسط الإهتلاك 19320

- ونسجل محاسبيا في 31-12-2017 ما يلي:

681		2017-20-31		
	281833000	من ح/ مخصصات اهتلاك أصول غ جارية	19320	
		إلى ح/ اهتلاك أصول غ جارية " طابعة"		19320
		تسجيل قسط الإهتلاك		

المبالغ بالدينار

6- تسجيل قسط اهتلاك معدات تسخين و تبريد.

- $18290 = 10/182900$ ومنه قسط الإهتلاك 18290

- ونسجل محاسبيا في 31-12-2017 ما يلي:

681		2017-12-31		
	281862880	من ح/ مخصصات اهتلاك أصول غ جارية	18290	
		إلى ح/ اهتلاك أصول غ جارية " م. مكتب"		18290

		تسجيل قسط الإهلاك		
--	--	-------------------	--	--

المبالغ بالدينار

✓ التعليق على الإهلاك.

نلاحظ أن المؤسسة ملتزمة بتطبيقها للإهلاك الثابت وبما يتوافق مع مبادئ و أسس المحاسبة المالية وبهذا يمكن القول أن المؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي في حساب الإهلاك والإلتزام بالطرق التي نص عليه وكذا تتوافق معه في تسجيلاتها المحاسبية.

ثالثا: التنازل على الأصول غير الجارية.

من خلال دراستنا لحالة هذه المؤسسة لم تصادفنا وضعية تتمثل في التنازل على التثبيتات لكن حسب اطلاعنا فإن المؤسسة بعد نهاية العمر الإنتاجي للأصول غير الجارية تقوم بترصيدها مع الإهلاك المتراكم وتحول الأصول إلى الشركة الأم وهناك حالات يتم فيها تبادل الأصول الغير جارية بين الوحدات وعموما حسب المعلومات التي تحصلنا عليها تكون القيود المحاسبية في حالة التحويل إلى الأم كالتالي:

من ح/ 18** الوحدة الأم

إلى ح/ 21** التثبيتات حسب نوعها

ويتم تحويل الأصول مع اهلاكاتها المتراكمة.

رابعا: إعادة التقييم و خسائر القيمة عن التثبيتات.

من نقاط الضعف التي وقفنا عليها في المعالجة المحاسبية لدى المؤسسة هي أنها لا تقوم بإعادة تقييم أصولها الثابتة وكذلك لا تسجل لها أي خسائر في القيمة وهذا من شأنه أن يؤثر على المركز المالي للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

بعد إسقاطنا مبادئ و أسس المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة محل الدراسة " المديرية العملية لاتصالات الجزائر بالوادي" التي تناولناها في المبحث الأول بالتفصيل من حيث الهيكل التنظيمي والأهداف و في المبحث الثاني قمنا بتوظيف القواعد و المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي على المعلومات التي توفرت لدينا من فواتير وملاحق تخص البعض العمليات التي قامت بها المؤسسة المتمثلة في اقتناء التجهيزات بمختلف أنواعها تمت المعالجة و التسجيلات المحاسبية لها يمكن استخلاص أن المؤسسة الإقتصادية في الجزائر تطبق النظام المحاسبي المالي في تسجيل العمليات المالية وحساب الإهلاكات بينما لا تأخذ بعين الاعتبار إعادة التقييم للأصول غير الجارية وهذا ما من شأنه التأثير على المعلومات و البيانات المالية التي يتم الإفصاح عنها.

الخاتمة العامة

الخاتمة

بعد تناولنا لموضوع المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية خلال فصول دراستنا حيث تناولنا في فصلها الأول الأدبيات النظرية للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي أما في الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى المعايير التي تعالج الأصول الثابتة وماهية الأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي وكذا التسجيلات المحاسبية وبعدها قمنا بإسقاط الجوانب النظرية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية على حالة المؤسسة الاقتصادية في الفصل الأخير كدراسة حالة لمؤسسة "المديرية العليمة لاتصالات الجزائر وذلك لمحاولتنا الإجابة عن اشكاليتنا الرئيسية المطروحة في مقدمة الدراسة كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي وهل تستجيب لمتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية؟

نستخلص أن المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية في المؤسسة الاقتصادية تعالج وتسجل طبقا للطرق و الأساليب التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الذي يتبع في فلسفته المحاسبية معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

✓ نتائج اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى: من خلال العرض النظري للمعايير المحاسبة الدولية في المبحث الأول من الفصل الأول فقد تم الإجابة عن التساؤل الأول المتعلق بماهية المعايير المحاسبية الدولية عموما حيث تم التأكد من أن الفرضية الأولى صحيحة و أن المعايير المحاسبية تعتبر إطار للتوافق في الفكر المحاسبي الدولي.

الفرضية الثانية: بعد العرض النظري للمعايير المحاسبة الدولية وجدنا أن هناك معايير مختصة بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية ومنه فإن الفرضية الثانية محققة و أنه قد تم الإجابة عن التساؤل الأول المطروح.

الفرضية الثالثة: تم التأكد من صحة الفرضية الثالثة و الإجابة عن التساؤل المطروح والذي يبحث عن ماهية النظام المحاسبي المالي و كيفية التسجيلات المحاسبية للأصول الغير جارية وذلك بعد عرض النظري للنظام المحاسبي المالي في المبحث الثاني من الفصل الأول و في الفصل الثاني من الدراسة.

الفرضية الرابعة: من خلال الدراسة التطبيقية و بعد توظيف الجوانب النظرية على المؤسسة الإقتصادية يمكن القول أن الفرضية محققة و أن التساؤل الرابع قد أجيب عليه إذ استخلصنا أن المعالجة المحاسبية للتبittات في المؤسسة محل الدراسة تتوافق مع النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الخامسة: تم التأكد من صحة الفرضية الخامسة بعد عرض حال المؤسسة ومعالجتها لإهلاك معداتها وتتبع طريقة الإهلاك الخطي ومنه يمكن القول أن الفرضية محققة والتساؤل الخامس قد أجيب عليه

الفرضية السادسة: بعد دراسة حالة المؤسسة يمكن القول أن الفرضية السادسة محققة وأن عملية التنازل على التبتات في المؤسسة تتوافق مع النظام المحاسبي المالي.

✓ **نتائج الدراسة :** يمكن تلخيص نتائج الدراسة في النقاط التالية :

- المعايير المحاسبية تعتبر الإطار الذي يوحد فلسفة المحاسبة الدولية ؛
- النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية؛
- المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية في المؤسسة الاقتصادية تتوافق بما جاء به النظام المحاسبي المالي.
- المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بإعادة تقييم أصولها الغير جارية.

✓ **توصيات:**

- لابد على المؤسسات تدريب مهنيتها ورفع من مستوى فهمهم للنظام المحاسبي المالي و تطوير قدراتهم بما يرفع من أداء المالي المؤسسة؛
- ضرورة قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها عند نهاية كل دورة مالية هذا لإعطاء صورة صادقة عن مركزها المالي.
- محاولة تطوير وتكييف النظام المحاسبي المالي بما يستجيب مع خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية و متطلبات التوافق مع مستجدات المحاسبة العالمية.

- يجب على الأكاديميين والباحثين و المهنيين مواصلة الجهود في البحث للوصول إلى فهم أكثر للمشاكل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وحلها.

✓ آفاق الدراسة: يبقى موضوع الأصول الغير جارية و المعالجة المحاسبية لها دسم بالنسبة للباحثين وذلك لحدائته و اتساعه، وبتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية أصبح بإمكان المنشأة تقييم أصولها بصورة سليمة و بما يحافظ عن قيمة مركزها المالي لذا يمكن القول أن من يريد التوسع في الموضوع أو الإضافة فيه عليه التركز على إعادة تقييم التثبيات بالقيمة الحالية "السوقية" وهذا لأنها تعد من أبرز نقاط الضعف في المؤسسة الإقتصادية في الجزائر ويمكن إقتراح العناوين التالية:

❖ كيف تتم إعادة تقييم الأصول غير الجارية في المؤسسة الإقتصادية وهل تتوافق مع النظام المحاسبي المالي ؟.

❖ أثر المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية على المركز المالي للمؤسسة الإقتصادية ؟.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب

- أحمد محمد أبو شمالة, معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي, مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع, الأردن, ط1, 2010.
- محمد عبد الحميد محمد عطية, موسوعة معايير المحاسبة الدولية, الجزء الأول, دار التعليم الجامعي, مصر, 2014.
- مفيد عبد اللاوي, النظام المحاسبي المالي الجديد-الإطار التصوري, مطبعة مزوار, الوادي, ط1, 2008.
- عمر لشهب, تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري, مكتبة الوفاء القانونية, ط1, 2014.
- شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية, الجزء 1, مكتبة الشركة الجزائرية بداود, 2009.
- وليد ناجي الحياي ومجدي احمد السيد الجعبري, الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الالكترونية, مركز الكتاب الاكاديمي, الأردن, ط1, 2015.
- مفلح محمد عقل, الإدارة المالية والتحليل المالي, مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع, الأردن, ط1, 2011.
- علاوي لخضر, المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد, الورقة الزرقاء, الجزائر, 2014.
- نوح لبوز, مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد, الجزء الأول, مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية, بسكرة, الجزائر, 2009.
- عبد الرحمان عطية, المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي, برج بوعرييج, ط2, 2014.
- وليد عبد القادر وحسام الدين خدّاش, المعايير المحاسبية الدولية, الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات, 2013.

الرسائل و الأطروحات

- براقي التجاني, دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية المحاسبية مع نموذج مقترح لاستبعاد اثر التضخم على القوائم المالية, أطروحة دكتوراه جامعة سطيف, 2005, ص4.

بن احمد سم الله احمد . معالجة المحاسبية للتشبيكات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية , مذكرة ماستر جامعة محمد خيضر بسكرة , 2011-2012.

القوانين و المراسيم و القرارات

الجريدة الرسمية, الجمهورية الجزائرية, العدد 27, المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428-25 نوفمبر 2007.

الملتقيات و الندوات و المؤتمرات

ناصر رحال , مصطفى عوادي , المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد , الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية, يومي 17-18-19 جانفي 2010, المركز الجامعي بالوادي.

الهيئات

مؤسسة المعايير الدولية و الإبلاغ المالي, ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين, 2017.

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE AP

Edité le : 05-JAN-12 14:31:05

EL-OUED

Facture : 36_INV_DOT_EL OUED_AP		Devise de la Facture		DZD	Période : DEC_2011	
Mise du Règlement		DZD	Tx de Change		N° Pièce : 42	
					Page : 1 / 1	
Facture 075/2011				Date Facture 13-DEC-2011		Date GL 20-DEC-2011
t	Description Ligne	Débit Saisi	Crédit Saisi	Débit Comptabilisé	Crédit Comptabilisé	Cr
800000	COMPTEUSE DE BILLETS	62,000.00	0.00	0.00	0.00	13600000
100000	COMPTEUSE DE BILLETS	0.00	72,540.00	0.00	0.00	13600000
100000	TVA 17% SUR IMMOBILISATIONS	10,540.00	0.00	0.00	0.00	13600000

Total	72,540.00	72,540.00	0.00	0.00	
Solde		0.00		0.00	

Créé Par 16 Bennaceur Mohamed Abdel adi	Modifié par 136 Bennaceur Mohamed Abdel hadi	Imputé par
Date de Création 13-DEC-2011	Date Modification 04-JAN-2012	

N° Frs : 1723 Nom Fournisseur DJEDIDI INFORMATIQUE

Site Fournisseur EL-OUED

Description Entete COMPTEUSE DE BILLETS

DJEDIDI ABDERRAHMANE

Vente Matérielles Informatique

Bureautique & Communication

R.C N° : 01/A/2718842

M.F N° : 197439010096324

Art. Impôt : 39011001786

NIS : 197439010096324

Compt N°:005.00367.400.22351.10 .49 B.D.L El-Oued

Tél/Fax : 00 213 32 24 99 88

Cite Ouled Ahmed - El-Oued

El-Oued le; 2011 ديسمبر 13

Doit : ALGERIE TELECOM SPA

DOT EL OUED Bd, TALEB LARBI

N° R,C: 02/B/18083

N° FIS : 000216299033049

N°: AI 39001010613

N° C,B: 00300000144cle05

FACTURE N°: 075/2011

N°	Désignation	Qté	Prix U	TVA	Montant
01	Compteuse de bielle marque money counter world	04	15,500,00	17%	62,000,00
TOTAL HT.....					62,000,00
TVA 17%.....					10,540,00
TOTAL TTC					72,540,00

Arrête la présente Facture à la somme de:

Soixante Douze Mille Cinq Cent Quarante Dinars Algériens

Cachet et Signature

D. ABDERRAHMANE

DJEDIDI ABDERRAHMANE

VENTE MATERIELS INFORMATIQUE

BUREAUTIQUE & COMMUNICATION

Cite Ouled Ahmed - El-oued

TEL /FAX/ 032 24 99 88

**FICHE D'IMPUTATION
COMPTABLE
AP**

OT_EL-OUED

Edité le : 05-JAN-12 14:31:05

Journal : 36_INV_DOT_EL OUED_AP	Devise de la Facture	DZD	Période :	DEC_2011
Devise du Règlement	DZD	Tx de Change	N° Pièce :	52
			Page :	1 / 1

N° Facture 354/2011			Date Facture	04-DEC-2011	Date GL	28-DEC-2011
Cpt	Description Ligne	Débit Saisi	Crédit Saisi	Débit Comptabilisé	Crédit Comptabilisé	Cr
183100000	ACHAT FOURNITURE DU MOBLIER	90,000.00	0.00	0.00	0.00	13600000
041100000	ACHAT FOURNITURE DU MOBLIER	0.00	105,300.00	0.00	0.00	13600000
456200000	TVA 17% SUR BIENS ET SERVICES	15,300.00	0.00	0.00	0.00	13600000

Total	105,300.00	105,300.00	0.00	0.00
Solde	0.00		0.00	
<u>Créé Par</u> 36 Bennaceur Mohamed Abdel adi	<u>Modifié par</u> 136 Bennaceur Mohamed Abdel hadi		<u>Imputé par</u>	
<u>Date de Création</u> 03-JAN-2012	<u>Date Modification</u> 03-JAN-2012			

N° Frs : 2947 Nom Fournisseur **BEN MOUSSA INFORMATIQUE (SARL BM-I)**
 Site Fournisseur **EL OUED**
 Description Entete **ACHAT FOURNITURE DU MOBLIER**

شركة تضامن بن موسى للإعلام الآلي

SNC BEN MOUSSA INFORMATIQUE



N°S: 3311

354/2011

الفاتورة:

04-12-2011

التاريخ:

إعلام آلي: بيع الأجهزة، لواحقها ومستلزماتها:
أدوات مكتبية: بيع مكائنات، عتاد وأثاث المكاتب والأدوات المكتبية.
خدمات: تصليح الأجهزة وتركيب الشبكات، بيع معدات الهاتف والمواصلات
الأجهزة الكهرومنزلية وأجهزة التبريد.

032246914

الزبون الوحدة العملية لإتصالات الجزائر

02B18083

س ت: 39001010613

رج: 000216299033049

رج:

الرقم	الوصف	رقم TVA	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
1	BUREAUX INFORMATIQUE 1.20 + CAISSON	17	6	8,200.00	49,200.00
2	CHAISE VISITEUR ACC 326	17	6	6,800.00	40,800.00

90,000.00	المجموع خ الرسم
15,300.00	القيمة المضافة
	الطابع الجبائي
105,300.00	المجموع الكلي

المبلغ خارج الرسم	TVA	مبلغ القيمة المضافة
90,000.00	17 %	15,300.00

طريقة التسديد:

أوقفت هذه الفاتورة بمبلغ:

تأشير الكتيب

SNC BEN MOUSSA INFORMATIQUE

Cité 17 Octobre EL OUER

Le Gérant: BEN MOUSSA Mohamed Ridha

e-mail: bminf39@hotmail.com

000239010802365

الهاتف: 032 21 88 61

رم 39014107145

فاكس: 032 21 65 24

الرقم الإحصائي 000239010802365

حي الأمير عبد القادر 39000 الوادي

س ج ب 02 0542533

BADR ELOUED: 00300 388 300560 3000 18

BEA ELOUED: 002 000 94 9409463045 55

CENT CINQ MILLE TROIS CENT DINARS ALGERIENS

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE AP

OT_EL-OUED

Edité le : 05-JAN-12 14:31:05

Journal : 36_INV_DOT_EL OUED_AP	Devise de la Facture DZD	Période : DEC_2011
Devise du Règlement DZD	Tx de Change	N° Pièce : 65 Page : 1 / 1

N° Facture 072/2011		Date Facture 13-DEC-2011		Date GL 21-DEC-2011		
Cpt	Description Ligne	Débit Saisi	Crédit Saisi	Débit Comptabilisé	Crédit Comptabilisé	Cr
183800000	DIVERS APAREILLE	122,400.00	0.00	0.00	0.00	13600000
041100000	DIVERS APAREILLE	0.00	143,208.00	0.00	0.00	13600000
456100000	TVA 17% SUR IMMOBILISATIONS	20,808.00	0.00	0.00	0.00	13600000

Total	143,208.00	143,208.00	0.00	0.00
Solde	0.00		0.00	

<u>Créé Par</u> 136 Bennaceur Mohamed Abdel adi	<u>Modifié par</u> 136 Bennaceur Mohamed Abdel hadi	<u>Imputé par</u>
<u>Date de Création</u> 13-JAN-2012	<u>Date Modification</u> 04-JAN-2012	

° Frs : 16823	Nom Fournisseur BERKANI ELEC
ite Fournisseur BEJAIA	
escription Entete DIVERS APAREILLE	

Handwritten signature and notes in blue ink.

Seddouk le 13/12/2011

Kamal BERKANI
RCN° : 07/A/ 0949611
Mle fiscal: 178062502623144
Article imp: 06260063807
NIS: 197806250262329
Cpte bancaire: BDL Sidi Aich
N° : 00 500 134 400 228 640 031

Client : **ALGERIE TELECOM**
DOT EL-OUED
Actel EL-OUED

N°Art : 39001010613
N°Fisc: 000216299033049
N°R.C: 02 B 18083
Compte N°: 00 300 000 144 clé 05

B C N°: Bat 139/2011
B L N°: 072/11

Facture N° : 072/ 2011

Réf	Désignation	Quantité	Prix U	Montant
A312G	Afficheur Electronique à 3 chiffres, H 140 mm avec repérage de guichet	1	40 000,00	40 000,00
ALSWR	Switcher(répartiteur) pour gérer les guichets, équipé de 4 boutons pour réactualiser le numéro appelé et d'un bouton de mise en marche.	1	23 000,00	23 000,00
CAR3	Consoles d'appel avec retour d'affichage.	04	5 000,00	20 000,00
/	câblage, Installation et mise en service.	1	30 000,00	30 000,00
DT1000	Distributeur de tickets mural DT 1000	1	6 000,00	6 000,00
TC	Tickets	10 000	0,34	3 400,00
TOTAL HT				122 400,00
TVA 17°/°				20 808,00
TOTAL TTC				143 208,00

Arrêtée la présente facture à la somme de: Cent quarante trois mille deux cent cinquante et huit euros.
Cité Berkani - Seddouk Centre W. Bejaia
R.C.N°: 07/A/0949611

**FICHE D'IMPUTATION
COMPTABLE
AP**

DOT_EL-OUED

Edité le : 05-JAN-12 14:31:05

Journal : 36_INV_DOT_EL OUED_AP	Devise de la Facture	DZD	Période :	DEC_2011
Devise du Règlement	DZD	Tx de Change	N° Pièce :	38
			Page :	1 / 1

° Facture 14/2011		Date Facture 18-DEC-2011		Date GL 20-DEC-2011		
Cpt	Description Ligne	Débit Saisi	Crédit Saisi	Débit Comptabilisé	Crédit Comptabilisé	Cr
185110000	STANDARD TELEPHONIQUE	155,086.00	0.00	0.00	0.00	13600000
185110000	POSTE OPERATEUR PROFISSET 3030 SIEMENS	15,000.00	0.00	0.00	0.00	13600000
141100000	INSTALLATION STANDARD TELEPHONIQUE	0.00	199,000.62	0.00	0.00	13600000
156100000	TVA 17% SUR IMMOBILISATIONS	28,914.62	0.00	0.00	0.00	13600000

Total	199,000.62	199,000.62	0.00	0.00
Solde	0.00		0.00	

<u>Révisé Par</u> 136 Bennaceur Mohamed Abdel hadi	<u>Modifié par</u> 136 Bennaceur Mohamed Abdel hadi	<u>Imputé par</u>
<u>Date de Création</u> 18-DEC-2011	<u>Date Modification</u> 28-DEC-2011	

° Frs : 1580	Nom Fournisseur	EL SAFA
Site Fournisseur	EL-OUED	
Description Entete	INSTALLATION STANDARD TELEPHONIQUE	

ETABLISSEMENT SAFATELECOM

VENTE EQUIPEMENT TELEPHONIQUE ET INFORMATIQUE
INSTALLATION RESEAUX TELEPHONIQUE ET INFORMATIQUE
AGREE PAR ALGERIE TELECOM



FOUHMA ABDERRAZZAK

Bd Med khmisti EL-OUED

TELE FAX : 032219202

R.C.N° 98A2712691

M.F.N° 197639010186323

C B N° : 001007100300100937/ 72 B N A EL-oued

N° D'ART : 39017102772

Nis : 197639010186323

2011 ديسمبر 18
EL-OUED LE :

Doit DE : ALGERIE TELECOM EL-OUED

N° Art : 39001010613

N° Fisc : 000216299033049

N° R.C : 02 B 18083

Compte N° : 00 300 000 144 Clé 05

FACTURE N° : 14 / 2011

N° Article	Designation	Unit	QTE	Prix Unit	Totale
1	Standard Telephonique HIPATH 1150 Siemens 8 + 40 Extensible à 10+50	U	1	155 086,00	155 086,00
2	Poste Operateur Profiset 3030 Siemens	U	1	15 000,00	15 000,00
T H T					170 086,00
T V A 17%					28 914,62
T T C					199 000,62

Arretée la présente Facture à la somme de,

Cent Quatre Vingt Dix Neuf Mille Dinars Algeriens et 62 Cts,



FICHE D'IMPUTATION
COMPTABLE
AP

EDITE le : 13-MAI-18 10:33:54

Sequence : 36_INV_DOT_EL_OUED_AP_17
Journal : 36_INV_DOT_EL_OUED_AP Devise du Rglt : DZD
Devise Facture Tx Change
Status VALIDE
N-Pce : 36
PERIODE SEP_2017
Page : 1 / 1

N- Facture 08/2017
Date Facture 05-AOU-2017
Date GL : 05-SEP-2017

Cpt	DESCRIPTION Ligne	DEBIT Saisi	CREDIT Saisi	DEBIT COMPTABILISE	CREDIT COMPTABILISE	Cr	NRecep-Desc_Art-NCmd
4041100000	ACHAT DES BAIN D'HUILE+FENTENE FRAICHE	0.00	182,900.00	0.00	182,900.00	13600000	
218628800L	BAIN DE HUILE	85,400.00	0.00	85,400.00	0.00	13600000	170218-AT05.00.0000.00007-BAIN DE HUILE-170150
218628800L	FONTAINES FRAICHES	97,500.00	0.00	97,500.00	0.00	13600000	170218-AT05.00.0000.00021-FONTAINES FRAICHES-170150

Total	182,900.00	182,900.00	182,900.00	182,900.00	
Solde		0.00		0.00	

<u>CREE Par</u> 136 DJEBALI NEE SALEMI SAMIA <u>Date de CREATION</u> 05-SEP-2017	<u>Modifie par</u> 136 BENNACEUR MOHAMMED EL HADI <u>Date Modification</u> 11-OCT-2017	<u>Impute par</u>
--	--	-------------------

Num Frs : 27210
Site Fournisseur ELOUED
Nom Fournisseur MR BEN KHALIFA YACINE
DESCRIPTION Entete ACHAT DES BAIN D'HUILE+FENTENE FRAICHE

FICHE D'IMPUTATION
COMPTABLE
AP

EDITE le : 03-MAI-18 10:34:19

Sequence : 36_INV_DOT_EL_OUED_AP_16		Devise Facture Tx Change		DZD	Status	VALIDE	PERIODE	SEP_2016
Journal : 36_INV_DOT_EL_OUED_AP		Devise du Rgl : DZD			N-Pce :	62	Page : 1 / 1	
N- Facture 2487/16				Date Facture		01-SEP-2016		Date GL : 20-SEP-2016
Cpt	DESCRIPTION Ligne	DEBIT Saisi	CREDIT Saisi	DEBIT COMPTABILISE	CREDIT COMPTABILISE	Cr	NRecep-Desc_Art-NCmd	
4041100000	ACHAT DES IMPRIMENTE	0.00	226,044.00	0.00	226,044.00	13600000		
4456100000	ACHAT DES IMPRIMENTE	32,844.00	0.00	32,844.00	0.00	13600000		
218330000L	IMPRIMANTE BADGEUSE	193,200.00	0.00	193,200.00	0.00	13600000	160339-AT04.00.0008.00246- IMPRIMANTE BADGEUSE-160070	
Total		226,044.00	226,044.00	226,044.00	226,044.00	226,044.00		
Solde		0.00			0.00			
CREE Par 136 DJEBALI NEE SALEMI SAMIA Date de CREATION 20-SEP-2016		Modifie par 136 BENNACEUR MOHAMMED EL HADI Date Modification 11-OCT-2016			Impute par			
Num Frs : 21239		Nom Fournisseur SARL ADVANCED OFFICE						
Site Fournisseur EL OUED								
DESCRIPTION Entete ACHAT DES IMPRIMENTE								