الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة-

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

Université Mohamed KHIDER – Biskra-

Faculté des sciences économique,

Commerciales et des sciences de gestion

Département des sciences commerciales

الموضوع

المعالجة المحاسبية للتثبيتات بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد

دراسة حالة "المؤسسة العمومية لأشغال الطرق جنوب شرق البلاد"

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص تدقيق محاسبي

من إعداد الطالبة:

تحت إشراف الأستاذ:

-عائشة سلطاني - جوامع إسماعيل

الموسم الجامعي 2011/2010

الحمد لله الذي نفتتح بحمده الكلام و الحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقلام، سبحانه لا نحصي له ثناءاً عليه هو كما أثنى على نفسه وهو ولي كل إنعام.

والحمد لله الذي فاوت بحكمته بين المخلوقات، ورفع المؤمنين الذين أوتوا العلم درجات،

قل هل يستوي الذين يعلمون و الذين لا يعلمون ، كما لا تستوي الأنوار و الظلمات،

وأشهد أن لا إله إلا الله ، وحده لا شريك له في ألوهية و ربوبية و ماله من الأسماء الحسنى وكامل الصفات، وأشهد أن محمداً عبده ورسوله ، الذي بلغ العلى بكماله كشف الدجى بجماله كملت جميع خصاله، صلوا عليه و آله، اللهم صلي على محمد وعلى آله وصحبه الذين

هم أبر الخلق قلوبا، و أغزرهم علوما و أكملهم حزما و عزما، وسلم تسليما.

طريق العلم ووفقني لإتمام عملي المتواضع هذا، رغم كل الحمد لله الذي أنار لي الصعاب

أشكر كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث من سواء من قريب أو من بعيد ولو كلمة طيبة

أو ابتسامة صادقة.

أتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف **"إسماعيل جوامع"** الذي لم يبخل علينا

في هذا العمل وأتمنى له التوفيق في مشواره العملي والعلمي.

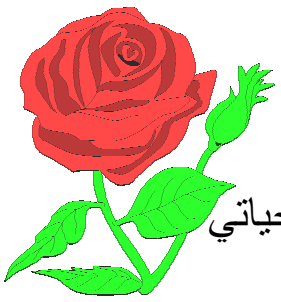
كما أتقدم بالشكر إلى كافة عمال وإطارات المؤسسة العمومية لأشغال الطرق

جنوب – شرق البلاد "باتـــــنة"

إ هـــــــــد ا ء

إلى من جعلت عمرها ثمنا لسعادتنا ونجاحنا
إلى التي هي بحر من العطف أمواجه الحنان
إلى التي هي سماء من الصفاء والنقاء نجومها سمحات إطمئنان
إلى من علمتني الصبر إلى من وهبتني كل معاني الحب
إلى إمرأة عكفت بذاكرة الزمن ورصخت صور الحب والحنان
إلى من ساندتني نفسا وقلبا
إلى منبع الحنان ومأوى أسراري إلى روحي وفؤادي
إلى من أرضعتني من لبن الكبرياء والتحدي
إلى من علمتني أحرف الهجاء فنطقت بإسمها
إلى من أحيا بفضلها وأدنو لرضائها
إلى من إنتظرت هذه الثمرة سنين طوال
إلى أعز ما أملكه في الوجود أمي الغالية،
عسى الله أن يشفيها ويحفظها لنا ويرعاها ويطيل في عمرها

إلى الذي رسم لي دربي خلال سنين تعاب
وعلمني كيف تكون الأصول والآداب
إلى من أرادني أن أكون زاد أفتحاه
ومنيرة لآماله في المستقبل
إلى من أنار لي طريقي وأزاح عني مشانق الحياة
إلى من سقاني مياه الصبر، وعلمني مواجهة الحياة
إلى من علمني معنى الأمانة إلى رمز الإقدام والشجاعة
إلى أعظم رجل في الوجود رجل علمني أن العلم هو الإرث
العظيم الذي بنى بيوت اعز والشرف
أبي العزيز

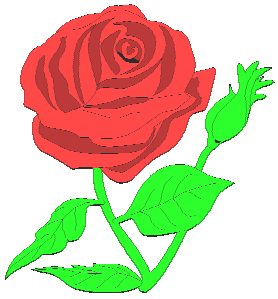


إلى من قضيت معهم طفولتي وكانوا لي سندا في حياتي

إلى من أحب وأتمنى لهم النجاح والتوفيق دائما
إخواني: كمال وزوجته وأولاده،
نور الدين وزوجته وأولاده،
رشيد وإبنته الكتكوتة
كريم
أختي فاطمة الزهراء

إلى من غرسن في قلبي زهور الصداقة إلى صديقاتي:
شاهيناز، كريمة، جليلة، سمية، إبتسام، أحلام، صبرينة.
إلى من تقاسمت معهم سنوات الدراسة:
لبنى، حنان، فتحي، عبد المالك، فوزي، ناصر، عادل.
إلى من غاب عن عيني ولم يغب عن قلبي أبدا
له إهداء خاص"بابي"
إلى من نسي قلمي ذكرهم ولم ينساهم قلبي.

عائشـــة



خطة البحث

مقدمة

❖ الفصل الأول: التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الأول : دراسة ونقد المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثاني : الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثالث: مزايا وعيوب المخطط المحاسبي الوطني

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي الجديد

المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد

المطلب الثاني: قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

المبحث الثالث: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي وأهم التطورات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثاني: المقارنة من حيث القوائم المالية

المطلب الثالث: المقارنة من حيث المبادئ المحاسبية

❖ الفصل الثاني : الإستثمارات بين المخطط المحاسبي و النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الأول : الإستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الأول : طبيعة و خصائص الإستثمار في المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني

المبحث الثاني: التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

المطلب الأول : طبيعة و خصائص التثبيتات في النظام المحاسبي المالي

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الثالث: الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات

المطلب الأول: إهتلاك الإستثمارات وتدهور القيمة وفق المخطط المحاسبي

المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات وخسائر القيمة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

❖ الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية للأصول الثابتة في المؤسسة العمومية لأشغال الطرقات – جنوب شرق البلاد –

المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي محل الدراسة

المطلب الثالث: دائرة المحاسبة والمالية

المبحث الثاني: الدراسة المحاسبية للمجموعة الثانية بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: الحسابات الموجودة بالمؤسسة

المطلب الثاني: الحسابات المستعملة فعلا

المطلب الثالث: أهم الفروقات الموجودة في العمليات المحاسبية على مستوى التثبيتات في المؤسسة

خاتمة

المقدمة

المقدمة

عرفت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة وفي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم وذلك من خلال تطور التجارة واتساع رقعتها وكذلك تعدد و تنوع المعاملات التجارية بين الدول،

وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة، غير أن اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول دفع الشركات المتعددة الجنسيات إلى المطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم.

أحدثت العولمة تغيرات دراماتيكية في كل جوانب الحياة، فخلقت العديد من التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة والتدقيق منذ مطلع القرن الواحد والعشرين، تتمثل أساسا بالنسبة للجزائر التغيير الجذري للمخطط الوطني للمحاسبة الذي كان معمولا به ابتداء من سنة 1976 والذي أصبح لا يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، فتخصص المحاسبة يفرض على المتابعة اللصيقة لما يحدث، بحيث نجعله يتوافق مع ما هو مطلوب عالميا .

وفي أوائل السبعينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود و المحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان تمثلت في معايير المحاسبة الدولية، وذلك تجاوبا مع توسع أنشطة التجارة حول الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم.

ومن اجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وتفتحها على العولمة من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، وحاولت الجزائر و منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية، والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظم المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني واعتماد مشروع نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسب الدولية .

فالمعالجة المحاسبية أصبحت بحسابات غير تلك الحسابات التي كانت يعمل بها في PCN[1] وأصبح لكل أصل أو التزام معيار يجب التقيد به في عمليات التسجيل المحاسبي حتى نتمكن من تحقيق الجودة المطلوبة من عمليات التقييد.

ففي التحليل المالي كل عنصر من عناصر الأصول الذي يبقى في المؤسسة لمدة تزيد عن سنة كاملة كنا نسميه أصل ثابت الذي يتكون من الاستثمارات وأصول ثابتة أخرى التي تتشكل أساسا من مخزون العمل، سندات المساهمة، الكفالات، الديون المشكوك فيها التي نعلم أنها ستحصل بعد أثنى عشر شهرا والأموال المحجوزة من طرف البنك و لمدة تزيد عن سنة.

أما اليوم فقد جاء SCF[2] الذي غير قواعد العمل بصفة جذرية، حيث تغيرت المفاهيم والمعايير وقواعد حساب التكاليف، فأصبح الأصل يسمى تثبيت و الذي ينقسم بدوره إلى تثبيتات عينية و معنوية ومالية، ولكن الإشكالية تكمن في الكيفية التي يتم بها التسجيل المحاسبي آخذين بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

الإشكالية:

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجزائري تشريع إلزامي على المؤسسات والمتعاملين والاقتصاديين موجه نحو تقديم المعلومات المحاسبية والمالية بالدرجة الأولى إلى المستثمرين، لكن مرجعيته وفلسفته تنطلق من فضاءات اقتصادية لا تشبه اقتصاد الجزائري، متميزة عنه بالحركية والتطور السريع من جهة، وبأهمية ودور المعلومات المالية فيها من جهة أخرى، دون نسيان مكانة و أهمية المستثمر نفسه.

لذلك فمن المتوقع أن تجد عملية تطبيق هذا النظام في الاقتصاد الجزائري صعوبة كبيرة، ولابد من العمل على تذليل هذه الصعوبات .

[1] PCN: يقصد به المخطط المحاسبي الوطني

[2] SCF يقصد به النظام المحاسبي المالي

من خلال ما سبق يتبادر إلى أذهاننا الإشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للتثبيتات بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي؟

ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى تساؤلات الفرعية التالية :

- ما هو الإطار النظري والتقني لكل من المخطط الوطني المحاسبي والنظام المالي المحاسبي ؟
- فيما تتمثل الفروقات بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المالي المحاسبي؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للاستثمارات بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المالي المحاسبي ؟
- ما هي العوائق التي تقف أمام تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

المنهجية:

رغبة في بلوغ تطلعات الدراسة، تمت الاستعانة بالأساليب التالية :

الأسلوب التحليلي والوصفي في جانبه النظري والتطبيقي، فالأسلوب الوصفي يتعلق بالمفاهيم العامة التي شكلت مدخلا للدراسة، أما الأسلوب التحليلي فاعتمدنا عليه في الفصل الثاني كدراسة تطبيقية للاستثمارات وفق المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، كذلك استخدام أسلوب المقارنة للمقارنة بينهما في الفصل الثاني .

الفرضيات:

كإجابة على التساؤلات السابقة نعتمد على الفرضيات التالية:

- أصبح المخطط المحاسبي الوطني يعاني من نقائص تمس كل جوانبه، و أهمها عجزه على إعطاء المعلومة المحاسبية العالمية.
- المخطط المحاسبي لم يعد يلبي الكثير من احتياجات الأعوان الاقتصاديين في إطار التوجه الاقتصادي الجديد في الجزائر.

– النظام المحاسبي المالي الجديد يحقق أهداف اقتصادية غير أن المخطط يحقق أهداف جبائية فقط.

– لابد أن يتوافق النظام المحاسبي المالي المقترح مع المحيط الإقتصادي الوطني والدولي وكذا معايير المحاسبة الدولية.

أهمية البحث: في بحثنا نجد من المهم الوصول إلى:

– إبراز أهمية المحاسبة في جميع الميادين تزامنا مع التحولات الاقتصادية التي يعرفها اقتصاد الجزائر.

– إضافة إلى أهمية المخطط المحاسبي الوطني وتأثيره على المحاسبة والتسجيل المحاسبي.

– إظهار مدى توافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي.

– تزامنه مع التغير الحاصل في النظام المحاسبي بالجزائر وهذا بتبنيها لفكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، و الذي جاء ليطور نظام المحاسبة في الجزائر وتقريبه من التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية.

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى:

-تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات و انعكاساتها على وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية.

- كما تهدف أيضا إلى توضيح أهم نقائص المخطط المحاسبي وإبراز التعديلات التي طرأت، ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ من خلال إبراز أهمية النظام المحاسبي الوطني.

– دراسة المخطط المحاسبي الوطني و محاولة إبراز أهم النقائص المتعلقة به.

– التطرق إلى أعمال الإصلاح المحاسبي.

- محاولة تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد و إبراز أهم التغيرات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني وذلك بالتركيز على مجموعة التثبيتات.
- إبراز المعالجة المحاسبية للتثبيتات.

دوافـــع إختيار الـــمـــوضـــــوع:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع، منها ما هو ذاتي و منها ماهو موضوعي، نوجزها في مايلي :

- البحث عن نوع جديد من الدراسات المحاسبية و هو الحال بالنسبة للنظام المحاسبي المالي.
- التوقيت الزمني المتوافق مع البدأ في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الإقتصادية و المهنية حاليا.
- الإهتمام بالمجال المحاسبي.

خـــطـــــة البـــحـــــث:

للإجابة على إشكالية البحث و كذا الأسئلة الفرعية المطروحة قسمنا بحثنا هذا إلى ثلاثة فصول، حيث احتوى الفصل الأول على دراسة نقدية للمخطط الوطني المحاسبي مع إبراز نقائصه و أهم الإصلاحات التي تعرض لها، بالإضافة لعرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد

أما الفصل الثاني فتناولنا فيه المعالجة المحاسبية للتثبيتات واهتلاكها حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي الجديد.

أما يخص الفصل الثالث فيخص الجانب التطبيقي من المذكرة و سيكون على شكل دراسة تطبيقية للمعالجة المحاسبية للتثبيتات.

صعوبات البحث:

1. يعتبر موضوع البحث موضوع جديد حيث أنه لم تسبق دراسته، لذا واجهنا الصعوبة في إيجاد المعلومات الكافية من خلال الدراسات السابقة.
2. إلى جانب هذا تعرضنا إلى مشكل المراجع، فهي قليلة في موضوع بحثنا، وهي نادرة للغاية أو بالأحرى معدومة في مكتبة الكلية، وبالمكتبات الخارجية توجد أغلبها باللغة الأجنبية ونظرا لضيق الوقت لم نجد الفرصة لترجمتها.
3. أما العراقيل التي وجدناها في الفصل التطبيقي، فهي تخص الموضوع ككل، بحيث أنه موضوع جديد على المؤسسة بحد ذاتها لذا لم نجد المساعدة الكافية لتغطية هذا الموضوع بمحيط المؤسسة.

الدراسات السابقة:

1- أ. لعريبي محمد، "**المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**".

أحدثت العولمة تغيرات دراماتيكية في كل جوانب الحياة ، فخلقت العديد من التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة والتدقيق منذ مطلع القرن الواحد والعشرين ، تتمثل أساسا بالنسبة للجزائر التغيير الجذري للمخطط الوطني للمحاسبة الذي كان معمولا به ابتداءا من سنة 1976 و الذي أصبح لا يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، فتخصص المحاسبة يفرض على المتابعة اللصيقة لما يحدث ، بحيث نجعله يتوافق مع ما هو مطلوب عالميا .

فالمعالجة المحاسبية أصبحت بحسابات غير تلك الحسابات التي كانت يعمل بها في PCN و أصبح لكل أصل أو التزام معيار يجب التقيد به في عمليات التسجيل المحاسبي حتى نتمكن من تحقيق الجودة المطلوبة من عمليات التقييد.

ففي التحليل المالي كل عنصر من عناصر الأصول الذي يبقى في المؤسسة لمدة تزيد عن سنة كاملة كنا نسميه أصل ثابت الذي يتكون من الاستثمارات و أصول ثابتة أخرى التي تتشكل أساسا من مخزون

العمل، سندات المساهمة، الكفالات، الديون المشكوك فيها التي نعلم أنها ستحصل بعد أثنى عشر شهرا والأموال المحجوزة من طرف البنك و لمدة تزيد عن سنة.

أما اليوم فقد جاء SCF الذي غير قواعد العمل بصفة جذرية، حيث تغيرت المفاهيم و المعايير و قواعد حساب التكاليف، فأصبح الأصل يسمى تثبيت و الذي ينقسم بدوره إلى تثبيتات عينية و معنوية و مالية، و لكن الإشكالية تكمن في الكيفية التي يتم بها التسجيل المحاسبي آخذين بعين الاعتبار معايير المحاسبية الدولية.

لذلك وجب طرح التساؤلات التالية :

1. ماذا نعني بالتثبيتات؟
2. ما هي أنواع التثبيتات ؟
3. كيف يتم تقيدها محاسبيا ؟

2- أ. ناصر رحال، عوادي مصطفى، "**المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**".

لقد شرعت الجزائر في تبني معايير محاسبية جديدة تماشيا مع أعمال التوحيد المحاسبية الدولية، حيث سنت العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال، من ضمنها قانون النظام المالي والمحاسبي الجديد وبالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة الحسابات التي سيشرع في تطبيقها إبتداءا من سنة 2010، مما يحتم على المهتمين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغييرات و فهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد.

ونظرا لنقص الأبحاث في الجانب التقني بخلاف الجانب النظري، إرتأينا أن نخوض في غمار مدونة الحسابات لتغط هذا النقص، حيث إخترنا موضوع المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (الأصول المعنوية، العينية، المالية) وتبيان المفاهيم والمصطلحات الجديدة المرتبطة بها وحركة حساباتها مدعمين ذلك بدراسة

حالات حسب كل صنف من الأصول مع وضع الحلول المناسبة لها وفقا لما جاء في المخطط المحاسبي المالي الجديد.

الفصل الأول: التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الأول : دراسة ونقد المخطط المحاسبي الوطني

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الثالث: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

الفصل الثاني: التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد

تمهيد:

تعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير، حيث تسمح للمؤسسات بتنظيم المعلومات المحاسبية، معالجتها، تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها على أساس أرقام موضحة في القوائم المالية، ومن هذا تظهر الحاجة إلى دراسة المحاسبة في مدى الإستفادة من البيانات المالية المتولدة عن الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية، الأمر الذي يؤدي إلى ترحيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الإقتصاد سواء على المستوى الجزئي أو المستوى الكلي.

ومن هذا المنظور انتهجت الجزائر سنة1975م مخططا محاسبيا خاصا بها يستجيب لإحتياجات الاقتصاد الموجه، حيث أصبح يمثل المصدر الرئيسي للتشريع المحاسبي بالجزائر، ولم يعرف هذا التشريع إلا بعض التغيرات منذ صدوره.

ونظرا للأهمية التي كان يحضى بها المخطط المحاسبي الوطني سنقوم في دراستنا بالتطرق إلى النقاط التالية:

- الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني.

- الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني.
- مزايا وعيوب المخطط المحاسبي الوطني.

ونظرا للنقائص التي طالما كان يعاني منها المخطط الوطني والتي تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وهذا من خلال إنشاء النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع معايير المحاسبية والتقارير المالية الدوليةIFRS/IAS

وسنتطرق أيضا في هذا الفصل إلى عرض الإطار العام للنظام المالي وكذا بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة1975.

❖ المبحث الأول: دراسة ونقد المخطط المحاسبي الوطني

لقد تم إصدار المخطط المحاسبي الوطني بناء على الأمر75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 معوضا بذلك المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 حيث أن هذا المخطط لم يكن يتوافق مع الحاجيات الاقتصادية والاجتماعية للجزائر، ومع مرور الوقت أصبحت المؤسسات الجزائرية الاقتصادية لا تجد حلول لتسجيل عملياتها المحاسبية غير الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني، أو عدم وجود طريقة معينة لمعالجة ذلك.

فهذا الأخير كان يستجيب لاحتياجات خاصة بفترة سابقة، أصبح في الآونة الأخيرة لا يتماشى مع الشروط الاجتماعية والاقتصادية الجديدة للجزائر، خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر للانتقال من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، مما استوجب إعادة النظر في النظام المحاسبي وإجراء مستويات لإظهار المعلومات المحاسبية بصورة سليمة وإعداد القوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني.

بناء على النظام الإقتصادي الذي اختارته الجزائر، أوجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المتوارث عن الإستعمار الفرنسي الذي لم يساير أهداف وطموح إقتصاد الدولة ورغباتها، لهذا قامت وزارة المالية سنة1972 بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة تمثلت في إعداد مخطط محاسبي جديد، سمي هذا الأخير بالمخطط المحاسبي الوطني، والذي أعلن عنه بموجب المرسوم 75-35 المؤرخ في 29أفريل1975 وهو يتضمن إدراج مقاييس محاسبية من نوع جديد، تمكن من المحاسبة الجيدة للمؤسسة الإقتصادية والرقابة على ذلك.

كما يمكن من تحديد مفاهيم ومؤشرات جيدة ترتبط محاسبة المؤسسات بالمحاسبة الوطنية، وهذا من أجل تحقيق توافق وانسجام بين التخطيط والتسيير والرقابة.

فالمخطط المحاسبي الوطني يعالج بصفة إجمالية كل من النطاق المفاهيمي العام لهذا المخطط، أهداف المؤسسة، مستعملي المعلومات المحاسبية والمؤسسات التي تخضع لهذا المخطط.

1-1 نشأة وتطور المخطط المحاسبي الوطني

كانت الجزائر إلى غاية سنة1975 تابعة في نظامها المحاسبي للمخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة1975، وذلك بحكم الإستعمار الفرنسي للجزائر.

في 29أفريل1975 وضعت الدولة الجزائرية مخططا محاسبيا وطنيا معلنة بذلك استقلالها المحاسبي من جهة، وبناء جهاز محاسبي يستجيب لروح وتوجهات إقتصاد البلاد من جهة ثانية.

كما يحدد المرسوم75-35 المؤرخ في 29أفريل1975 كيفية تطبيق المخطط المحاسبي أي تنظيم، ضبط، تنسيق وتسوية المعلومات الاقتصادية لدى المؤسسات والشركات التجارية الخاضعة لنظام الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.[3]

فالمخطط المحاسبي الوطني للمؤسسة هو قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة وهي مصنفة في إطار جدول محدد مع اختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها، وخصوصيتها، ولهذا اقتضت الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات، وإعطائها صبغة وطنية ليبسط ويوحد محاسبة مختلف المؤسسات ليجلب منفعة وفائدة للمؤسسة ومصالح الدولة والأشخاص الآخرين الذين لهم علاقة بالمؤسسة.

عرف المخطط المحاسبي الوطني أربعة إضافات منذ سنة 1975 وهي:

*في 24ماي 1984: التسجيل المحاسبي للعمليات المرتبطة بالإستقلالية الذاتية للمؤسسة.

[1] شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، (بن عكنون، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992)، ص08

*في11مارس 1990: التسجيل المحاسبي لمشاركة العمال في أرباح الشركات، بالتركيز على التسجيلات المحاسبية اللازمة لهذه العملية.

*في 02أكتوبر 1995: تنسيق محاسبة أموال المساهمات، ومعالجة مناهج التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بأموال المساهمات.

*التسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقدير، والتوضيح الحسابات الفرعية لحساب15 فرق إعادة التقدير، وكيفية تسجيلاته المحاسبية.[4]

مع وجوب الإشارة إلى صدور خمس مخططات محاسبية قطاعية تتعلق ب:

*القطاع الزراعي 1987

*قطاع التأمينات 1987

*قطاع البناء والأشغال العمومية الصادر سنة1988

*القطاع السياحي الصادر سنة 1989

*القطاع البنكي الصادر سنة 1992

تقدم هذه الخمس مخططات عموما قائمة الحسابات، شرح المصطلحات وقواعد الحسابات والوثائق الشاملة الخاصة بها، ونشير إلى أن أي واحد من هذه المخططات لم يتناول المحاسبة التحليلية.

2-1 خصائص المخطط المحاسبي الوطني

[4] شبايكي سعدان، مرجع سابق،ص10

صدر المخطط الوطني للمحاسبة في إطاره القانوني بالمرسوم 75-35 المؤرخ في 29أفريل 1975، وقرار متعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة المؤرخ في 23جوان 1975 وهذه النصوص لها الطابع التخطيطي.

مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، ويكون المخطط المحاسبي إلزامي بالنسبة ل:[5]

- المنظمات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي.
- شركات الإقتصاد المخطط.
- المؤسسات مهما كان شكلها والخاضعة للنظام الضريبي حسب الفائدة الحقيقة.

إن المخطط المحاسبي الوطني أو المخطط القطاعي للمحاسبة المكيف لمؤسسة واحدة يشكل مخططا خاصا للمحاسبة.

إن المخطط المحاسبي الوطني فصل بين الحقوق والديون ويظهر ذلك من خلال المجموعتين الرابعة والخامسة.

3-1 أقسام المخطط المحاسبي الوطني:

يجمع المخطط الوطني للمحاسبة الحسابات التي تعطي معلومات عن كل الأحداث التي تبرز من خلال الحياة الإقتصادية والإجتماعية للمؤسسة.

كما تسجل المحاسبة التدفقات الحقيقية، والتدفقات المالية، وبالتالي يصبح من الضروري جمع المعلومات التي لها نفس الطبيعة، وعلى سبيل المثال من المفيد جدا معرفة قيمة الإستثمارات المشتراة خلال فترة من بين كل المشتريات التي قامت بها المؤسسة خلال نفس الفترة.

[5] بويعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)، ص45

حيث تم الإتفاق على إتباع ترتيب موحد للمعلومات وقد قسم المخطط الوطني للمحاسبة إلى 8 أصناف:[6]

1. مختلف الموارد اللازمة لإنطلاق المؤسسة ولسيرها في المراحل القادمة تسجل على مستوى "الصنف الأول".
2. الإستعمالات المطابقة للسلع الإستثمارية والتي ستستغل من طرف المؤسسة لعدة سنوات تسجل على مستوى الصنف الثاني "الإستثمارات".
3. الإستعمالات المطابقة للبضائع والمواد واللوازم والمنتجات المصنوعة والموجودة في آخر الفترة تسجل في الصنف الثالث "المخزونات".
4. الحقوق أو الذمم الناتجة عن المبادلات بين المؤسسة ومختلف الأعوان الإقتصاديين تسجل في الصنف الرابع "الحقوق".
5. الموارد المقدمة من قبل أعوان اقتصاديين تسجل في الصنف الثامن "الديون".
6. تسجل التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال دورة الإستغلال في الصنف السادس "النفقات".
7. تسجل الإيرادات التي تتحصل عليها المؤسسة خلال الفترة في الصنف السابع "الإيرادات".
8. تتواجد نتائج المؤسسة في الصنف الثامن.

المطلب الثاني: الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني.

يضم الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة مع إختلافها حسب نشاطها وحجمها وخصوصيتها، حيث أن هذه الحسابات مصنفة في إطار جداول محددة مع توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات وإعطائها صيغة وطنية ليبسط ويوحد محاسبة مختلف المؤسسات حتى تستفيد مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة.

[6] نواهم محمد القني، **مبادئ المحاسبة**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، وزارة الإقتصاد،1994)، ص54

2-1 حسابات الميزانية: وتنقسم الميزانية في المخطط الوطني المحاسبي إلى قسمين وهما:

2-1-1 الأصول: تشكل الأصول الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع وتنقسم إلى ثلاثة أصناف:

***الإستثمارات:** عرف المخطط المحاسبي الوطني الإستثمارات كما يلي "عبارة عن أصول مادية ومعنوية إقتنتها المؤسسة أو قامت بتصنيفها بوسائلها الخاصة وذلك باستعمالها بصورة ملائمة في عمليات المؤسسة المختلفة وليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح"[7]

ولكن هذا لا يمنع من أن تتنازل المؤسسة عن بعض أصولها الثابتة والتي أصبحت غير صالحة للإستخدام نتيجة لظهور أصول جديدة في السوق أكثر حداثة ونتيجة لإهتلاكها التام بفعل الإستعمال.

ولقد صنّف الدليل المحاسبي الوطني الأصول الثابتة إلى نوعين:[8]

أ)- الأصول الثابتة المعنوية: وهي عبارة عن أصول ثابتة لا وجود مادي لها مثل المصاريف الإعدادية والقيم المعنوية كأموال التجارة، وحقوق الملكية التجارية والصناعية، ولكونها ضرورية لنشاط المؤسسة لذلك تقوم كل مؤسسة بشرائها، وتشمل الحسابات الفرعية التالية:

ح/20 المصاريف الإعدادية: تعريفها حسب المخطط المحاسبي الوطني" :وهي تلك المصاريف التي تتعهد بها المؤسسة عند إنشائها وعند شرائها لوسائل الإنتاج الدائمة وكذلك تلك المصاريف المتعلقة بتطوير نشاطها."

التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية أولا حسب طبيعتها ثم تحول إلى مصاريف إعدادية.

ح/21 القيم المعنوية: تعريفها حسب المخطط المحاسبي الوطني" :تتمثل في المبالغ التي أنفقتها

[7] هوام جمعة،**تقنيات المحاسبة المعمقة: وفقا للدليل الوطني،ج1**،(الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002)، ص18

[8] هوام جمعة، نفس المرجع، ص ص(19-31)

المؤسسة لأنها مهمة لنشاطها وذلك قبل بدء مزاولة نشاطها أو خلاله، وهناك أصول أخرى تنشأ نتيجة عوامل أخرى جوهرها يتمثل في الأداء الجيد للمؤسسة مثل السمعة والمنتجات الجيدة، والموقع التجاري أو الصناعي الممتاز، كل هذا سيعود على المؤسسة بأرباح هائلة ويكسبها شهرة في عالم الأعمال

ب)- الأصول الثابتة المادية: وهي عبارة عن إستثمارات مادية تم شراءها أو إنتاجها من قبل المؤسسة بهدف إستخدامها بصورة دائمة في نشاطات المؤسسة، وتشمل الحسابات التالية:

ح/22 الأراضي

ح/24 تجهيزات الإنتاج

ح/ 25 التجهيزات الإجتماعية

ح/28 استثمارات قيد الإنجاز

ح/29 إهتلاك الاستثمارات

***المخزونات:** تمثل المجموعة الثالثة حسب المخطط المحاسبي الوطني مجمل الأملاك التي تمتلكها المؤسسة، والتي اشترتها أو أنشأتها بهدف بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو التحويل أو الإستغلال بشكل عام.[9] ويضم هذا الحساب الحسابات الرئيسية التالية:[10]

ح/30 بضائع

ح/31 مواد ولوازم

ح/33 منتجات نصف مصنعة

ح/34 منتجات تامة الصنع

ح/36 فضلات ومهملات

[9] عاشور كتوش،**المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)، ص37

[10] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص55

ح/37 مخزون لدى الغير

ح/38 المشتريات

ح/39 مخصصات تدهور قيمة المخزون

***الذمم"الحقوق."** عرف المخطط المحاسبي الوطني الذمم بأنها مجموعة الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية بالغير، فهي إذن أموال المؤسسة لدى الغير، والذمم هي مجموعة من مجموعات الموجودات الثلاثة، ولذلك فهي حسابات مدينة تتزايد في الجانب المدين(الأيمن) وتتناقص في الجانب الدائن (الأيسر)

وتضم مجموعة الذمم الحسابات الرئيسية التالية[11]:

ح /40 حسابات الخصوم المدينة

ح/42 مدينو الإستثمار

ح/43 مدينو المخزون

ح/44 ديون على الشركاء والشركات الحليفة

ح/ 45 تسبيقات على الحسابات

ح/ 46 تسبيقات الاستغلال

ح/ 47ديون على الزبائن

ح / 48 النقديات

ح / 49 مؤونات نقص الحسابات الدائنة

2-1-2 الخصوم: يتضمن هذا الصنف على وسائل التمويل التي ساهم بها صاحب أو أصحاب المؤسسة ووضعها تحت تصرف إدارة المؤسسة بصورة دائمة

[11] إبراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)، ص ص(58-70)

***الأموال الخاصة:** عرف القرار الصادر بتاريخ 23 جوان 1975 المتعلق بطرق تطبيق المخطط المحاسبي الوطني الملحق الأول، الأموال الخاصة كما يلي:

"الأموال الخاصة هي وسائل التمويل العينية أو المنقولة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالك أو المالكين بالمعنى المحاسبي والمالي، فالصنف الأول من الخطط المحاسبي الوطني يوافق الحالة الصافية للمؤسسة، وبمعنى آخر الفرق بين مجموعة الإيرادات (الموارد) والديون" ، يشمل هذا القسم الحسابات التالية:[12]

ح/10 رأس مال الشركة

ح11 الأموال الخاصة

ح/12 علاوات المساهمة

ح/13 الإحتياطات

ح/14 إعانات الاستثمار

ح/15 فرق إعادة التقييم

ح/17 إرتباط بين الوحدات

ح18 نتيجة رهن التخصيص

ح/19 مؤونات الخسائر والتكاليف

***الديون:** الديون هي مجموعة من الممتلكات أو الخدمات التي منحت للمؤسسة، ويتم تسديدها من طرف المؤسسة عندما تنتهي مدتها المحددة، وتضطر المؤسسة للاقتراض عندما تكون موجداتها النقدية لا تسمح لها بالتسديد الفوري، لهذا الغرض تقدم هذه الامتيازات إلى المؤسسة من طرف الموردين عندما تتطلب

[12] خالص صافي صالح، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، سنة 2003)، ص 144

الحاجة،وهناك ديون أخرى تمس الناحية القانونية، وبالتالي نستطيع القول بأن الديون تمثل مجموعة من الالتزامات التي تدين لمؤسسة بمقتضى علاقتها مع الغير، ويشمل هذا القسم الحسابات التالية:[13]

ح/ 50حسابات الأصول الدائنة :يستقبل حسابات الأصول الدائنة عند الاقتضاء في نهاية السنة المالية الأرصدة الدائنة لحساب الصنف 4 والتي تكون عادة مدينة، فحساب 50 لا يمثل التعريف للدائنين.

ح / 52 ديون الاستثمار :قروض بنكية وغيرها، المبالغ المستحقة للاستثمارات، المقتطعات على الأسعار المتفق عليها بين المؤسسة وموردي الاستثمارات إلى انتهاء أجل الضمان المقدر.

ح 53 /ديون المخزونات :يتضمن هذا الحساب جميع الديون المتعلقة بقسم المخزونات.

ح 54 /مبالغ محتفظ بها في الحساب :يسجل في هذا الحساب جميع المبالغ المسلمة أو المحفوظة من طرف المؤسسة من حساب الآخرين، وفي التطبيق هذه الاحتفاظات أو الخصومات تطرح من أجور العمال وذلك لتدفع للإدارة الاجتماعية، أو الضريبة أو إدارات أخرى معينة من طرف القانون.

ح 55 /ديون اتجاه الشركاء والشركات الخليفة :يمثل هذا الحساب المبالغ المستحقة على المؤسسة لمالكها.

ح 56 /ديون الاستغلال :ويقصد بها تلك الديون المترتبة خلال دورة الاستغلال للحصول على مصالح وخدمات لتوفير الجو الملائم في أحسن حال.

ح/57 تسبيقات تجارية :تمثل المبالغ المقبوضة من الزبائن كتسبيقات وسلف على طلبات التسليم.

ح/58 ديون مالية :يسجل في هذا الحساب ديون المؤسسة ذات الطابع المالي.

2-1-3 حسابات التسيير: نعني بحسابات التسيير حسابات الاستغلال والذي يعني قيام المؤسسة بعملية توليف لإمكاناتها مع مجموعة عناصر من المصاريف من أجل تحقيق هدفها المادي والنقدي، وهو تحقيق الإيرادات.[14]

[13] إبراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص 89

[14] شبايكي سعدان، مرجع سابق ،ص157

*حسابات المصاريف (الأعباء): تعني المصاريف مجموعة الاستهلاك والأعباء والاهتلاكات والمخصصات التي تطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها، وتتضمن حسابات المصاريف ما يلي[15]:

ح 60 /بضاعة مستهلكة :ويقيد في هذا الحساب التكلفة الحقيقية لمشتريات البضائع المباعة، ولذا يستعمل هذا الحساب في المؤسسات التجارية التي تشتري البضائع من الخارج لإعادة بيعها على حالتها الأولى بدون إطراء أي تغيير عليها، يقوم هذا الحساب على أساس وثيقة تسمى وثيقة الخروج التي تثبت خروج البضاعة للبيع أو المعرضة للاستهلاك.

ح 61 /مواد ولوازم مستهلكة :يستعمل هذا الحساب في المؤسسات الصناعية، ويستقبل كلفة الشراء الحقيقية للمواد واللوازم المستهلكة أي المستعملة في عملية التصنيع للحصول على منتجات مختلفة، كما يمكن تجزئة هذا الحساب حسب حاجة المؤسسة.

ح 62 /الخدمات :تحتاج المؤسسة من أجل سيرها إلى تلقي خدمات من الغير، مثل النقل، خدمات البريد، الإشهار...الخ، وكل هذه الخدمات تمثل مصاريف تلتزم المؤسسة بدفعها عندما تلجأ إلى الغير للحصول على خدمات ضرورية لنشاطها.

ح 63 /مصاريف المستخدمين :يتضمن هذا الحساب الأجور المدفوعة للعمال بجميع صفاتها، وكذا المصاريف الإجبارية.

ح/64 ضرائب ورسوم :يخضع قانون المؤسسات لعدد معين من الضرائب والرسوم محتسبة على عملياتها (شراء، بيع، تصنيع...)، وكذلك تدفع الضرائب على أجور المقدمة للمستخدمين.

ح 65 /مصاريف مالية :يتضمن هذا الحساب جميع المصاريف الناتجة عن استعمال الأموال والسندات المتداولة، القروض المنعقدة، الخصومات الممنوحة وكذا جزء من الخدمات التي يقدمها المصرف.

[15] إبراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص103

ح 68 /مخصصات الاستهلاك والمؤونات: هناك بعض الاستثمارات تتدهور قيمتها الأصلية نتيجة الاستعمال أو مع التقدم حيث يجب أن تتحمل كل دورة التدهور العائد لها، أي جعل ح 682 /مخصصات الاهتلاكات مدينا بمبلغ تدهور الاستثمار للدورة. كما توجد هناك بعض الأعباء تحت مرة من خلال عدد السنوات لأنها قابلة على عدة دورات،.بحيث تحمل كل دورة ما بمخصصها، أي جعل ح 685 /مخصصات المؤونات مدينا بمبلغ العائد للدورة.

2-1-4 حسابات الإيرادات: وتشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات والأعمال، والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة، وقد خصص المخطط المحاسبي الوطني المجموعة السابعة الإيرادات وتقسم إلى الحسابات التالية[16]:

ح 70 /مبيعات البضاعة :إن ح 70 /مبيعات البضاعة يخص مباشرة النشاط التجاري للمؤسسة ويتسلم منتوج مبيعات البضائع المشتراة والتي تباع دون تحويل أي أنها تباع في الحالة التي اشتريت بها.

ح/71 إنتاج مباع :يسجل في هذا الحساب المنتجات التامة الصنع المباعة بسعر البيع(خارج الضريبة) والتي تم إنتاجها داخل المؤسسة باستهلاك المواد واللوازم الضرورية لذلك.

ح 72 /إنتاج مخزن :يسجل في هذا الحساب المنتجات التامة الصنع الداخلة إلى المخازن والخارجة منها معبرا عنها بتكلفة الصنع.

ح 73 /إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة :عادة ما تقوم المؤسسة بإنجاز لحاجتها الخاصة مجموعة من الاستثمارات، وتقوم بتنفيذها في الحساب المتعلق بمنتجات الاستغلال .ولهذا خصص المخطط المحاسبي الوطني ح 73 ، ويرصد هذا الحساب في نهاية الدورة مع حساب 81 القيمة المضافة.

[16] إبراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص 115

ح 74 /أداءات مقدمة :يخص هذا الحساب مؤسسات الخدمات، وتقييد أداءها المقدمة للغير، ويسمى بحسابات أداءات مقدمة، ويرصد في نهاية الدورة مع ح81

ح 75 /تحويل تكاليف الإنتاج :يخص هذا الحساب التكاليف المسجلة حسب طبيعتها في حسابات 60 إلى 62 والتي تخص السنوات المالية السابقة، ويرصد في نهاية الدورة مع ح 83 /نتيجة الاستغلال.

ح 77 /منتجات مختلفة :إن المنتجات الإضافية لنشاط الإنتاج والتي لم تقم المؤسسة فوترتها لزبائنها قد تسجل في هذا الحساب.

ح 78 /تحويل تكاليف الاستغلال :يكون دائنا بمبلغ التكاليف المسجلة حسب طبيعتها في .تكاليف الاستغلال، ويرصد في نهاية السنة في ح/83.

2-1-5 حسابات النتائج: [17]بعد الانتهاء من المراحل المحاسبية الثلاث (التسجيل المحاسبي في اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ثم إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد)، يستطيع المحاسب إعداد حسابات النتائج وبالتالي حساب نتيجة الدورة التي يتوصل إليها بعد المرور بالنتائج الجزئي الضرورية للتسيير، وتقسم النتائج إلى:

-ح 80 /الهامش الإجمالي؛

-ح 81 /القيمة المضافة؛

-ح 83 /نتيجة الاستغلال؛

-ح 84 /نتيجة خارج الاستغلال؛

-ح 88 /نتيجة السنة المالية؛

-ح 89 /التنازل ما بين الوحدات.

[17] محمد بوتين، **المحاسبة العامة في المؤسسة**،(الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة1999)، ص 179

المطلب الثالث: مزايا وعيوب المخطط المحاسبي الوطني.

لم يحظ المخطط بالدراسة كما كان متوقعا وما كتب حوله إلا الشيء القليل النادر، مشاكل عديدة تتخبط فيها المؤسسات نتيجة تطبيقها المخطط المحاسبي الوطني، طرحت في مناسبات عديدة ولكنها في انتظار الحل إلى اليوم.

3-1 مزايا المخطط: تميز المخطط المحاسبي الوطني بأنه قد:[18]

*نص على ثغرات المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي كان مطبقا إلى سنة1975

*آتى بتصنيف جديد للحسابات بالمقارنة بالمخطط المحاسبي العام،فالحاسبات متجانسة ودقيقة .

*وجد حلا لحسابات الصنف(4) ، الصنف (5) التي كانت تمكن لها الظهور بجانب الأصول أو بجانب الخصوم وهي الآن حسابات تناظرية.

*أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزونات .

*أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة.

*أتى بجدول حسابات النتائج جزئية ذات أهمية معتبرة .

3-2 عيوب المخطط إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي، المصطلحات المستعملة والحسابات المركبة.

[18] محمد بوتين ، **المحاسبة العامة للمؤسسة** ، مرجع سابق ، ص52 :

3-2-1 التقصير المفاهيمي: يتعلق التقصير المفاهيمي بالإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية وأيضا الأسس والقواعد المحاسبية المرتبطة بتعريف المفاهيم المحاسبية وتنسيق الحسابات؛ غياب إطار مفاهيمي والوسيط من جهة، ومن جهة أخرى المشاكل والوضعيات الجديدة الغير متنبأ بها من طرف المخطط المحاسبي الوطني وإن كانت مفسرة من طرف الاختصاصيين غير أن هذه التفسيرات تظهر أنها متباينة، كما أن عدم تعريف واضح ودقيق للأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية يدرج ضمن التقصير المفاهيمي. كما أن المبادئ المحاسبية للمؤسسة غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم يمثل الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والتكاليف... الخ، وعند إجراء تعديلات على المخطط المحاسبي الوطني بإحداث مخططات قطاعية أهمل كثيرا الجانب الخاص بتطوير واستعمال المحاسبة التحليلية[19].

3-2-2 مشاكل التقصير على مستوى المصطلحات: من بين هذه المشاكل:

* عدم الدقة ووجود العديد من الثغرات والتناقضات في بعض المصطلحات المستعملة .

* المصطلحات القاعدية للمحاسبة غير معرفة بدقة مثل الصادقة، الشفافية المالية، منفعة المعلومة، الأهمية النسبية، محاسبة التعهدات، استمرارية الاستغلال ...الخ.

تعريف رأس المال المالي ورأس المال المادي غير مدقق ونفس الشيء عند التفريق بين الأصول العادية والغير عادية والخصوم العادية والخصوم الغير سائلة ونذكر على سبيل المثال فيما يخص الأصول العادية

[19] سيد علي بساعد، إسماعيل رزقي ، **دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني** ، (مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر ، جوان2006)ص ص:49-51

الاستثمارات) الأراضي، المباني، التجهيزات.... الخ .(أما الأصول غير العادية فيمكن ذكر الإعانات الحكومية هذا من جهة ومن جهة أخرى فيما يخص الخصوم العادية نذكر الموردين، أوراق الدفع، القروض البنكية، أما الخصوم غير العادية يمكن ذكر القرض الإيجاري والخصوم المالية.

3-2-3 نقص بعض الحسابات على مستوى المخطط المحاسبي الوطني:[20]

من ناحية الإطار المحاسبي للمخطط الوطني لم يعط بعض الحسابات التي سنذكر البعض منها:

المجموعة الأولى :رأس المال البشري، رأس المال المسدد ورأس المال الغير مسدد، علاوة تحويل سندات الاستحقاق إلى أسهم، المؤونات النظامية، علاوات المهمة، علاوات التسديد.

المجموعة الثانية :المصاريف الموزعة على عدة سنوات، الأراضي الغير مهيئات، مباني على أرض النشاط، الاستثمارات المالية، القرض الإيجاري.

المجموعة الرابعة :النواتج المستقبلية، الإعانات المستقبلية، مؤونة نقص قيمة المجمعات، مؤونة نقص قيمة الحسابات المالية.

المجموعة الخامسة :خسائر الصرف، الخدمات البنكية، منحة التمدرس.

3-2-4 تصنيف وتبويب الحسابات:

لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة أو الأصول الغير متداولة، وبين الخصوم الجارية والخصوم الغير جارية، إن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة، حتى جداول الحقوق والديون تعطي التحليل في شكل ثاني بعد إجراء التعديلات لتصنيف الحسابات بعد تصنيفها حسب الطبيعة.

[20] سيد علي بساعد، إسماعيل رزقي ، **دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني**، مرجع سابق، ص 53

لقد تم تعريف المجموعات الثانية والثالثة والرابعة على أساس نظرة قانونية للمؤسسة لا تسمح بإعطاء أدوات الإنتاج وعدم الفصل بين أصول الاستغلال والأصول خارج الاستغلال.

3-2-5 الوثائق الشاملة – وثائق التلخيص:

يبلغ عدد هذه الجداول 17 مهما كان حجم نشاط المؤسسة ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فإن كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني كالميزانية فهي لا تقدم معطيات سابقة من أجل المقارنة كما أن جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أن النتيجة التي يقدمها ليست مؤشر على فعالية ونجاعة تسيير المؤسسة.

أيضا جداول الشروحات والملاحق لجدول حركة الأموال وجدول التمويل وجدول تدفقات الخزينة... الخ[21].

3-2-6 المشاكل والنقائص التي واجهها مستعملو المخطط المحاسبي الوطني:

المخطط المحاسبي الوطني هو مصدر للمعلومات الاقتصادية للاستغلال لمختلف المستعملين لهذه المعلومة، فهو لا يميز مستعمل أو قارئ خاص لها وإنما للعديد من القارئين هذا المخطط موجه بشكل أساسي للناحية الضريبية من خلال الجداول التي يقدمها لمصالح الضريبة لكن حسب المعايير المحاسبة الدولية، القوائم المالية موجهة بشكل أساسي إلى المستثمرين وإلى دائني المؤسسة، وعليه فإن أغلب المشاكل على مستوى المخطط تظهر على مستوى المؤسسة سواء على مستوى السياسة التموينية أو القيمة المضافة أو حساب الإهتلاك، حيث المخطط المحاسبي الوطني لا يدقق في حساب الاهتلاكات؛ كذلك بالنسبة للتحليل المالي، حيث المعطيات والبيانات الواردة في الميزانية لا تسمح بالحساب المباشر لرأس المال العامل، وتختلف نسب هيكلة الميزانية بحكم أن القوائم المالية تعطي معلومات محاسبية يتم تحويلها إلى قيم مالية بعملية التحليل المالي.

[21] سيد علي بساعد، إسماعيل رزقي ، **دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني**، مرجع سابق، ص 55

أيضا هناك مشاكل أخرى: [22]

* عدم ذكر عدد فروع المؤسسة .

* عدم ذكر المدينة التي يعمل بها المركز الرئيسي للمؤسسة .

* عدم إمكانية تقييم مدى تأثير نتائج الوحدات التابعة والفروع على أداء المؤسسة .

* عدم تبيان قواعد وأسس تجميع القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة والوحدات التابعة لها في القوائم المجمعة.

* عدم إظهار طرق احتساب وعرض المنح الحكومية، مما أدى إلى عدم إمكانية تقييم مدى تأثير المنح الحكومية على أداء المؤسسة.

❖ المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي الجديد

لقد اعتمدت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا جديدا يستجيب للمعايير الدولية للمحاسبة، حيث دخل هذا النظام حيز التنفيذ مع مطلع سنة 2010، وسيصبح إجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري.

وما يجب الإشارة إليه أن هذا النظام (SCF) جاء بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية مغايرا تماما لما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط الوطني المحاسبي، من بينها اعتماد المقاربة المالية (L'approche

[22] سيد علي بساعد، إسماعيل رزقي ، **دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني**، مرجع سابق، ص 56

financière) بدلا من المقاربة المحاسبية (L'approche comptable)حيث تظهر جليا في التصنيف الجديد للميزانية وجدول النتائج والقوائم الأخرى التي تعتمد بشكل كبير و واضح على التحليل المالي، بالإضافة إلى مفهوم القيمة العادلة (La juste valeur)، قيمة المنفعة، مدة المنفعة القيمة التبادلية، قيمة التحصيل، تدهور قيم التثبيتات، مفهوم المنافع الاقتصادية، وكذا المعالجة الخاصة لإهتلاك التثبيتات.

المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد

في إطار الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية والذي تم تأسيسه سنة 1996، وحددت مهمته الأساسية في مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وتكييفه وفق الانتقال نحو الاقتصاد العالمي وجعل المحاسبة كأداة فعالة للتسيير.

1-1 تعريف النظام المحاسبي المالي الجديد:

عرف القانون 07- 11الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[23]

[23]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، بتاريخ 25نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد، المالية،المادة 03،ص 03

1-2 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد05، 04، 02من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي[24]:

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

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

4-1 تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، والأعباء حسب النظام المالي المحاسبي الجديد

عرف النظام المحاسبي المالي للأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والأعباء كالآتي[25] :

* **الأصول :**هي كل الموارد التي تخضع إلى رقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر المؤسسة منها مزايا اقتصادية لاحقة أو مستقبلية، وعليه فإن الأصول التي تم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.

[24] نفس المرجع، المواد 02، 04، 05

[25] أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،2001.)ص15

* **الخصوم :**هي الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد وينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية ومنه يلاحظ أن مؤونة الأخطار لا تعتبر من عناصر الخصوم.

* **الأموال الخاصة :**هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية والغير جارية وتتكون من رأس المال المطلوب والغير مطلوب، وبعض الإحتياطات والرصيد المرحل وفرق التقييم.

* **النواتج :**هي ارتفاع المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل إدخالات أو زيادات في الأصول أو انخفاضات في الخصوم.

* **الأعباء :**هي انخفاضات أو نقصان المزايا الاقتصادية أثناء الدورة في إطار نقص الأصول وزيادة الخصوم.

وعرف أيضا النظام المحاسبي المالي النتيجة الصافية بأنها تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل صمن النتيجة الصافية عناصر التكاليف والإيرادات للدورات السابقة، وحدد رقم الأعمال على أنه مبيعات البضائع والمنتجات المباعة للمواد والخدمات مقيمة بسعر البيع.

1-4 تنظيم المحاسبة:

حددت المواد من 10 إلى 24 من القانون07-11 تنظيم المحاسبة وأهم ما جاء فيها:[26]

• يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

• تمسك المحاسبة العملة الوطنية.

[26] الجريدة الرسمية، مرجع سابق، المواد من10إلى24

• تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

• تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج.

• تستند كل كتابة محاسبة على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

• تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.

• تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.

• يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد.

• تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي من:[27]

2-1 قواعد عامة للتقييم:

تحديد المبالغ النقدية التي سجلت بها العناصر في الجداول المالية عند إجراء عملية التسجيل المحاسبي وعند نهاية كل دورة محاسبية.

طريقة تقييم العناصر المسجلة في المحاسبة تعتمد بصفة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات والعناصر يمكن إجراء مراجعة التقييم الأولي على أساس:

- القيمة العادلة (أو التكلفة الحالية)
- القيمة للإنجاز (أو القيمة التاريخية)
- القيمة المحدثة (أو قيمة المنفعة)

تسجل هذه العناصر كباقي الأصول، بتكلفة شرائها بالنسبة للأصول الثابتة المشتراة وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة من طرف المؤسسة نفسها.

2-2 قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة نوجزها كالآتي:

2-2-1الأصول الثابتة المادية والمعنوية:

الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار وللاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.

[27] - بوتين محمد: **المحاسبة العامة للمؤسسة**، (الجزائر،ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.)ص30

الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله المنشأة في إطار أنشطتها العادية، على سبيل المثال :شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى...الخ.[28]

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يتم تسجيل الأصول المادية والمعنوية في الأصول:

•إذا كان من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية

•إذا كانت تكلفة هذا الأصل يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها.

تعالج مكونات الأصل كعناصر منفصلة إذا كانت لديها مدة انتفاع مختلفة أو تعود بمزايا اقتصادية حسب وتيرة مختلفة (حالة محرك طائرة).

تسجل الأصول الثابتة محاسبيا بالقيمة المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في تكاليف الشراء وتكلفة وضع المشتريات في أماكنها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى.

تضاف تكلفة تفكيك أو تجديد الموقع إذا كان يشكل التزاما للوحدة.

النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج في المحاسبة من إحدى الزاويتين:

•إذا أصبح مستوى أداء الأصل أحسن تسجل في التكاليف.

•إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول، النفقات تسجل في الأصول الثابتة.

بمعنى تضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل:

•تغيير وحدة الإنتاج الذي يسمح بتمديد مدة نفعها أو زيادة قدرها الإنتاجية.

•تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية إنتاج الوحدة أو إنتاجيتها.

[28] *M.BENREJDAL, du* ***Plan comptable national au système comptable financier****, (ALGER, édition dar el hana, 2009) p22*

•تبني أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري للتكاليف العملية.

2-2-2 الاهتلاك:

•يجب أن تعد الاهتلاكات وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل (المعني) مخطط الاهتلاك.

•يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة.

•الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل.

•يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الإهتلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة : يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الإهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة.

•يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

2-2-3 نفقات التنمية:

تتشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات الآتية:

•إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة.

•إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية، المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها.

•إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها

نفقات البحث:

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

2-2-4 الأصول المالية غير جارية (أصول ثابتة مالية) السندات والحقوق:

هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة ممتلكة من طرف وحدة اقتصادية أخرى غير القيم المنقولة للتوظيف، تتمثل هذه الأصول في[29]:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها(السندات المالية الموظفة)
- السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية (المساهمات النقدية)
- سندات ثابتة أخرى المتمثل في حصص من رأس المال أو حصص التوظيف على المدى الطويل (الالتزامات والديون)
- القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير(حقوق الزبائن أكثر من سنة).

هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكل الأصول الثابتة المالية الواردة في الأصول المالية غير الجارية غير أنه في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة تكون سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها تكون محل معالجة طبقا لقواعد التجميع.

تسجل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للوحدة بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة لمقابل معين يضاف إليها مصاريف السمسرة والرسوم الغير قابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

تسجل في القوائم المالية الفردية، المساهمات في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الوحدات الشريكة التي

[29] M.*BENREJDAL, du* ***Plan comptable national au système comptable financier.*** P24

هي غير ممتلكة ضمن الاحتمال الوحيد بالتنازل عنها في المستقبل القريب، والحقوق المتعلقة بهذه المساهمات تسجل بتكلفة مهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاعتبار التناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول المالية.

2-2-5 المخزونات:

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق.

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبئ في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا وإما بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاجFIFO .

2-2-6 الإعانات:

تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الإهتلاك المحسوب.

2-2-7 مؤونات الأعباء والمخاطر:

مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجل المؤونات محاسبيا عندما:

- تكون للوحدة التزام حالي (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماضي.
- تكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام.
- يمكن تقدير ملغ الالتزام بصفة موثوق فيها.

2-2-8 قروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

2-2-8 تقييم الأعباء والنواتج المالية:

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

حسب ما حددته المادة 25 من قانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا على:

- الميزانية.
- حساب النتيجة.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

3-1 الميزانية:

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، وتلقي الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية.

إن التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءا على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة و غير المتداولة والمطلوبات المتداولة و غير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات بشكل عام حسب سيولتها.

وتحتوي الميزانية في جانب الأصول ما يلي:[30]

- الأصول الثابتة المعنوية.

[30] إبراهيم مبروكي – محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**،(مذكرة ليسانس، غير منشورة ،المركز الجامعي المدية، 2007)ص 97

•الأصول الثابتة المادية.

•الإهتلاكات.

•المساهمات.

•الأصول المالية.

•المخزونات.

•الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة).

•الزبائن، المدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).

•الخزينة الإيجابية ومقابلات الخزينة السلبية.

وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم ما يلي:

•رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال المصدر (في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى.

•الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.

•الموردون والدائنون الآخرون.

•الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة).

•مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا).

•الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الإيجابية.

ميزانية البنوك والهيئات المالية المشابهة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية .

2-3 حساب النتيجة:

حساب النتيجة هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة، ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي كالآتي:[31]

•تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية التالية :الهامش الإجمالي.

القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال.

•نواتج النشاطات العادية.

•النواتج والأعباء المالية.

•أعباء المستخدمين.

•الضرائب والرسوم والتسديدات المشابهة.

•مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية.

•نتيجة النشاطات العادية.

•عناصر غير عادية (نواتج وأعباء).

•النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع.

•النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

[31] إبراهيم مبروكي – محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**،(مذكرة ليسانس، غير منشورة ،كلية العلوم الإقتصادية، المركز الجامعي المدية، 2007)ص99

في حالة حساب النتيجة الجممع:

•حصة الوحدات الشريكة والمؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ.

•حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

حساب النتيجة للبنوك والهيئات المالية المماثلة يضم النواتج والأعباء حسب طبيعتها ويبين مبالغ أهم أنواع النواتج والأعباء.

3-3 جدول تدفقات الخزينة:

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات، ويقدم جدول التدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الأموال (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها:[32]

•التدفقات الناتجة عن أنشطة العمليات (الأنشطة التي تنتج إيرادات والنشاطات الأخرى غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل).

التدفقات الناتجة عن أنشطة الاستثمار (سحب الأموال عند الشراء وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل).

•تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل (أنشطة يكون لها أثر تغيير وحجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

•تدفقات الخزينة الناتجة عن فوائد وحصص ربح الأسهم، تقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في أنشطة العمليات، الاستثمار و التمويل.

ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين، طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة :

[32] إبراهيم مبروكي – محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**،(مذكرة ليسانس، غير منشورة ،المركز الجامعي المدية، 2007)ص ص(99-100)

-الطريقة غير المباشرة :هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جميع التغييرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

-الطريقة المباشرة :هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطلق من التحصيلات أو التسديدات سواءا المتعلقة بالاستغلال كالزبائن أو الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، الاقتراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال...الخ.

3-4 جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة :

يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة.

وأدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:[33]

•النتيجة الصافية للدورة.

•تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأسمال الخاص.

•النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة.

•عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، تسديد...).

•توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

3-5 الملحق:

[33] إبراهيم مبروكي – محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**، نفس المرجع،ص 100

يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة، ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل)، ويعطي معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الأم...الخ، وكل العمليات الخاصة الضرورية لفهم مضمون القوائم المالية (لأن المعلومات تفضيلية) لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة.

كل قائمة من القوائم المالية (سواءا الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة)، تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن إحالات إلى الملحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة.[34]

[34] إبراهيم مبروكي – محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**، نفس المرجع،ص 101

المبحث الثالث : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني

بعدما تم التطرق إلى أعمال الإصلاح المحاسبي و إلى الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، سنتناول في هذا الفصل دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975،و سنتطرق إلى أهداف النظام المحاسبي المالي و أهم التطورات و إلى المبادئ الأساسية لكل من والقوائم المالية، وأهم الإختلافات الجوهرية.

المطلب الأول :أهداف النظام المحاسبي المالي و أهم التطورات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني

يتمثل النظام المحاسبي المالي في عملية تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدولية

1-1 أهداف المرجع المحاسبي الجديد:[35]

إن هذا النظام المحاسبي الجديد ينشأ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية و للهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة، من أجل تحقيق الأهداف التالية:

•إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم و طبيعة نشاطها.

•السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد، داخل الوحدة وفي مكان محدد، على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات.

[35] إبراهيم مبروكي – محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص103

•المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها.

•السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين و الشركاء، إلى الدولة و المستعملين الآخرين المعنيين بالأمر كالمستخدمين والدائنين، فيما يخص انتظامهم صدقهم و شفافيتهم.

•نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.

•المساهمة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية، مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية و السرعة المرضية.

•تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير يرتكز على أسس مشتركة و كذلك لتكوين المهنيين المختصين، الأحرار أو الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.

•السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها، مضمونة، منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح)، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية.

•تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

•يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية إعداد القوائم المالية و تقديم مستندات التسيير حسب النشاط (بفضل نظام ترقيمي متعدد).

1-2 التطورات الرئيسية مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة1975 :

تكمن عموما التغيرات المتوقعة في طرق التقييم، نوجزها في ما يلي: [36]

•إعادة التقييم بدقة للأصول الثابتة الممنوعة.

•اللجوء إلى القيمة العادلة لتقييم بعض الأدوات المالية (المأخوذة بهدف التعاملات الجاهزة للبيع).

•اللجوء إلى فكرة التقدير بالقيمة الحالية لتقييم السلفات والحقوق بالقروض الصادرة عن المؤسسة.

•شروط إثبات مؤونات التكاليف.

•شروط التسجيل المحاسبي لتقييم و الأصول الثابتة المادية.

•حساب الاهتلاكات.

•غياب المؤونات القانونية.

•إثبات خسائر القيمة على الأصل (مؤونة تدهور القيمة).

وزيادة على ذلك، سيكون هناك بعض العناوين غير المنسجمة مع معايير التقارير المالية الدولية نذكر منهاIFRS :

•التكاليف الثابتة (عدم معالجة مصاريف الإدارة، التكاليف الموزعة على عدة دورات، علاوات تسديد الالتزامات).

•فرق تحويل الأصل، الخصم.

•تحويل تكاليف.

•استرجاع على الاهتلاكات.

و في الأخير، هناك بعض العناوين الجديدة في الميزانية أو جدول حساب النتيجة تتمثل في:

•فرق التقييم (حساب رؤوس الأموال الخاصة).

[36] إبراهيم مبروكي – محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص105

•الفوائد أو الخسائر الأخرى المحذوفة من رؤوس الأموال الخاصة.

•الضرائب المؤجلة للخصوم و الضرائب المؤجلة للخصوم.

•فائض القيمة أو ناقص القيمة عند التنازل على الأصول غير الجارية.

المطلب الثاني: المقارنة من حيث القوائم المالية:

للقيام بعملية المقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد المطابق للمعايير الدولية، سنتطرق إلى أهم الاختلافات فيما يخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

2-1 الميزانية:

•حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي، وهو جدول لا يسمح فإنه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بعملية المقارنة مع الدورة السابقة، وحسب المعيار IAS 1 بتقديم على الأقل فترة للمقارنة.

•في المخطط المحاسبي الوطني يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام الجديد فيم التصنيف حسب الجاري وغير جاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم الغير جارية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12 شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال.

•حسب المخطط المحاسبي الوطني تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد

القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم.

•المخطط المحاسبي الوطني الحالي يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، بينما النظام الجديد يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات.

•هناك أيضا فرق آخر وهو أنه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية الحالية.[37]

•في النظام الجديد تقييم الأصول هو تقييم اقتصادي وتقديري (يعتمد على التقديرات وكذا القيمة العادلة)، أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فيعتمد عن تقييم الأصول حسب التكلفة التاريخية.

المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة1975

أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسب الوطني لسنة1975

جدول:01المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص الميزانية.

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني لسنة1975

[37] إبراهيم مبروكي – محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص118

تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من 5 مجموعات في الأصول نجد: -الأصول غير الجارية -الأصول الجارية في الخصوم نجد: -الأموال الخاصة -الخصوم غير الجارية -الخصوم الجارية تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف: أولا:المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتهي إلى أحد الدورات المالية - دورة الاستثمار ←أصول غير جارية - دورة الاستغلال←أصول جارية، خصوم جارية - دورة التمويل← الأموال الخاصة، خصوم غير الجارية.	تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من أصناف: 1.الأموال الخاصة 2.الاستثمارات 3.المخزونات 4.الحقوق 5.الديون تعتمد الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني على معيار درجة السيولة المتزايدة) تصاعديا (في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم لكن هذا العيار غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة.

المصدر: إبراهيم مبروكي،محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق ص119

2-2 حساب النتيجة

- تعد قائمة جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين:

مع اختلاف مستويات المعالجة، أما المنظور التقليدي حسب الطبيعة (كما هو عليه فيPCN) حسب الوظيفة فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء، وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية ويعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباري ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديمPCN.

- من حيث الشكل فجدول حساب النتيجة حسب النظام الجديد هو أكثر تفصيل من ما هو عليه في النظام الحالي حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك وقبل السياسة المالية، يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، ولم يطرح المصاريف المالية ولم يضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاهتلاك كما هو معمول به في النظام القديم.
- حسب النظام الجديد فإن شكل جدول حسابات النتيجة يقدم معطيات عن الدورة السابقة.
- يفرق جدول حساب النتيجة بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية ويكون مرجع لبعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى العالمي .بالإضافة أن النتيجة التي تظهر في جدول حساب النتيجة تعتبر مؤشر لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص اجتماعية وتكاليف استثنائية. [38]

جدول رقم:02 المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص جدول حساب النتيجة.

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني1975
تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها في ج ح النتيجة حسب الطبيعية (وتصنف حسب وظيفتها) ج ح النتيجة حسب الوظيفة (والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في مخطط محاسبي وطني، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية. بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات، بل تسجل	تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن. -نتيجة الاستغلال في ح/83 - نتيجة خارج الاستغلال في ح/84 - النتيجة الإجمالية) قبل الضريبة (في ح/880 - أما نتيجة الدورة (النتيجة صافية) فتسجل في ح/88 •إيرادات ونفقات خارج الاستغلال (ح/79 ، ح/69) تكون عنصر من عناصر النتائج

[38] إبراهيم مبروكي – محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص ص(119-121)

مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان ونتيجة الدورة تظهر في ح/12 -عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال، تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج. -تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.	•تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة.

المصدر: إبراهيم مبروكي،محمد ولد رامول، الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي،مرجع سابق ص120

2-3 جدول تدفقات الخزينة:

يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة جديدة أتى النظام المحاسبي المالي ولم تكن موجودة في المخطط حيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار ، PCNالمحاسبي الوطني وتدفقات التمويل، بالإضافة أنه يسمح بالمقارنة مع الدورة السابقة ويعتبر مهم بالنسبة للتحليل المالي. [39]

2-4 جدول تغيرات رؤوس الأموال:

ويعتبر أيضا جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جديدة أنها في النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك حسب IAS01 الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة.

[39] إبراهيم مبروكي،محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق، ص121

حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزء من الأصول. [40]

2-5 كشف الملاحق:

إن مستوى التفصيل له أهمية كبيرة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي على عكس ما يلزم المخطط المحاسبي الوطني والذي يعتمد على 17 جدول توضيحي يعطي تحليل مفصل للحسابات الفرعية للميزانية وجدول حسابات النتائج. [41]

المطلب الثالث: المقارنة من حيث المبادئ

3-1 مبادئ المخطط المحاسبي الوطني

تقوم المحاسبة بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتقديم نتائجها وفق قواعد وشروط معينة متعارف عليها عموما، وهي قواعد عرفية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة لدى الجميع وهي تتصف بالقوة القانونية، وإذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها غير مطبقة تطبيقا سليما، فلن تحظى البيانات المحاسبة المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول مهما كانت جديتها.

3-1-1 مبدأ التكلفة التاريخية:

طبقا لهذا المبدأ فإن جميع الأصول طويلة الأجل يجب أن تظهر بالتكلفة أي ثمن الشراء الأصلي، من سنة إلى أخرى بغض النظر عن التعبير في أسعار هذه الأصول في أي تاريخ بعد تاريخ الشراء ووفقا لهذا المبدأ أيضا يفترض بالمحاسبين الماليين أن يتجاهلوا ما يعرف بالتكاليف الضمنية مثل تكلفة الفرصة البديلة وذلك رغما عن الأهمية الكبيرة التي تكون لمثل هذه التكاليف في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية؛ ويرى كثير من الباحثين أن التمسك الدائم بمبدأ التكلفة التاريخية من قبل المحاسبين؛ يشكل في نهاية الأمر قيدا على ملائمة

40 إبراهيم مبروكي،محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق، ص121

41 إبراهيم مبروكي،محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق، ص121

البيانات المحاسبية لعملية اتخاذ القرارات خصوصا في الفترات المالية التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي، وحيث تصبح حينئذ الفوارق كبيرة جدا بين التكلفة التاريخية للأصل وتكلفة إحلاله.

3-1-2 مبدأ القيد المزدوج:

يسجل محاسبو المؤسسات عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقابة تمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في وقتها؛ حيث نجد أن المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية تعتمد على مبدأ القيد لما له فوائد كبيرة في اكتشاف هذه الأخطاء[42]، وفي كل عملية محاسبية تسجل، يجب توفر حسابين على الأقل حيث يكون حساب مدين وحساب دائن؛ وفي بعض الأحيان حسابين أو ثلاثة حيث يكون بعضهم في الجانب المدين والآخر في الجانب الدائن إلا أن تسجيل أي حساب في الجهة المدينة أو الدائنة يخضع إلى طبيعة الحسابات المنصوص عليها في المخطط المحاسبي الوطني؛ كما يشترط توازن حسابات الجانب المدين مع الجانب الدائن من حيث المبالغ بالنسبة لكل عملية.

3-1-3 مبدأ استقلالية الدورات:

ينبغي التعرف في ظل هذا المبدأ التعرف على إيرادات وأعباء ونتيجة نشاط كل دورة محاسبية والتي تتوافق مع السنة المدنية بمعنى أنها تبدأ من 01 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر؛ كما يجب التعرف على كل الوضعيات المختلفة لأجزاء وعناصر الميزانية بما في ذلك عناصر المحزونات والحقوق والمتحصلات المتعلقة بها وكل التسديدات المرتبطة بالديون سواء كانت جبائية أو شبه جبائية أو ديون ناتجة عن عملية الشراء المختلفة.

[42] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة الخامسة، 2005)، ص36

مما سبق يتضح أن كل دورة محاسبية تستفيد من إيراداتها وتتحمل أعبائها، كما نص على ذلك المخطط المحاسبي الوطني من خلال القيام بتسجيلات محاسبية تخص الأعباء المتعلقة بسنة سابقة ووضع لها حساب خاص(ح 696 /أعباء سنوات سابقة)، وكذلك بالنسبة للنواتج المتعلقة بسنة سابقة أدرجها في حساب خاص (ح 797 /نواتج سنوات سابقة)؛ إن هذه المعالجة تضفي على المعلومات المحاسبية الملائمة والمصداقية والتعبير الصادق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، إذ أن الملاك والدائنون وحتى المدراء وغيرهم ممن يهمهم أمر الوحدة المحاسبية يرغبون في معرفة نشاطها المستمر على فترات متقاربة، حتى يستطعوا اتخاذ القرار الملائم منها في الوقت المناسب.[43]

3-1-4 مبدأ الحيطة والحذر:

إن هذا المبدأ يفسر سياسة الإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة الخسائر والأرباح المتوقعة، ويقضى هذا المبدأ على عدم تسجيل الإيرادات إلا بعد حدوثها بشكل فعلي أما الخسارة فهي على العكس تماما فتسجل حتى ولو كانت محتملة الوقوع فقط نجد أن هذا المبدأ يطبق من طرف المحاسبين بعناية نظرًا لخوفهم من الإعلان عن أرباح وهمية أو خفاء خسائر فعلية وبالتالي التأثير على نتيجة المؤسسة[44].

3-1-5 مبدأ استمرارية النشاط:

[43] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، مرجع سابق ص38

[44] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، مرجع سابق، ص 38

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستقرار ولمدة طويلة حيث أن حياتها طويلة وقد تكون غير محدود وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف أو التصفية، وعلى المؤسسة أن تستمر إلى غاية الوصول إلى الأهداف التي أنشأت من أجلها[45].

3-1-6 مبدأ الثبات والتجانس:

يقصد به استخدام نماذج من التقارير المالية والقوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية حيث يساعد ذلك على إجراء المقارنات مابين نتائج أعمال الوحدة في الفترات المتعاقبة وتقييمها . إلا من الضروري التأكد على أن التجانس أو الثبات يجب أن لا يقف عائقا أمام تطوير الإجراءات المحاسبية التي تهدف إلى إظهار نتائج النشاط الاقتصادي بشكل أفضل.[46]

3-1-7 مبدأ الإفصاح:

حسب هذا المبدأ يجب أن تشمل القوائم المالية جميع المعاملات الإقتصادية والمالية والتي بدورها تجعل هذه القوائم تعبر بصورة عادلة عن الوضع المالي للمشروع، والإفصاح يكون عن شكل بعض الملاحظات التي توضع أسفل القوائم المالية بهدف إيضاح الأمور الهامة التي قد تؤثر على أعمال المشروع مستقبلا كقيام المشروع على قرض طويل الأجل مقابل رهن بعض الأصول، أو وقوع حادث له تأثير هام على القوائم المالية بعد إقفال الحسابات وقبل نشرها.[47]

3-1-8 مبدأ الموضوعية:

يعني هذا المبدأ بأن المعلومات والبيانات المحاسبية يجب أن تكون معتمدة على دليل موضوعي وليس على حكم شخصي، ومثال ذلك الإثبات الموضوعي للشيكات وكشوفات البنك والفواتير ومستندات الشراء وقوائم

---

[45] حسين القاضي، سوسن حليوني، **مبادئ المحاسبة**، (دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن،1997) ، ص34

[46] حمزة بشير أبوعاصي، **مبادئ المحاسبة**، الجزء الأول، (دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان،1999) ،ص27

[47] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، مرجع سابق، ص38

الجرد الفعلية للبضاعة .ولا شك بأن هذا المبدأ يعزز الهدف من المحاسبة وهو تزويد الجهات المعنية بالبيانات المالية الصادقة والدقيقة لتكون مفيدة في اتخاذ القرار كما أن هذا المبدأ يبني الثقة مع مستخدمي هذه المعلومات.[48]

3-2 مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد:

أما المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد هي ثمانية نستعرضها فيما يلي: [49]

3-2-1- محاسبة التعهد (الالتزام):

وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسات مسك محاسبة الالتزام، وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي، أي انه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام)، وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل.

3-2-2- استمرارية الاستغلال (النشاط):

يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى كذلك في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة

---

[48] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، مرجع سابق، ص40

[49] جمال عمورة، **"الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي"**، (ضمن أعمال الملتقى الدولي حول"النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية" المنعقد في الفترة 17-18 جانفي2010 ب القطب الجامعي الجديد- الوادي)

المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك، وعموما يفترض المحاسبون دائما، بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.

3-2-3- المعلومة واضحة وسهلة الفهم:

يقصد بالمعلومات القابلة للفهم هي المعلومات الواضحة والسهلة الفهم مباشرة من قبل مستعمليها الذين يملكون حد أدنى من المعارف الأساسية المرتبطة بالتسيير، المالية، المحاسبة والاقتصاد، فالمعلومة المالية تزود مستعمليها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها.

3-2-4- الملائمة:

الملائمة هي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين، وعليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان بإمكانها التأثير على القرارات الاقتصادية لمستعمليها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.

3-2-5- المعلومات ذات المصداقية:

يقصد بالمعلومات ذات مصداقية هي تلك المعلومة المالية والمحاسبية التي تم إعدادها وفق معايير وطرق علمية وهي خالية من الأخطاء ومدروسة بشكل جيد وموثوقة.

3-2-6- القابلية للمقارنة:

يقصد بهذا المبدأ أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من سنة لأخرى ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى.

من بين الأهداف المرجوة من القوائم المالية أنها تسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات، فالمقارنة عبر الزمن لنفس المؤسسة تعني استمرارية الطرق، أما المقارنة بين المؤسسات تعني تشابه أو تجانس الطرق.

3-2-7- التكلفة التاريخية:

تعتبر الكلفة التاريخية الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المحزونات، وطبقا لهذا المبدأ فإن العمليات المسجلة في السابق يجب أن تبقى بقيمتها التاريخية، فمثلا عند شراء استثمار ما في سنة معينة بمبلغ معين فإن هذه القيمة هي التي تكون الأساس للتسجيل المحاسبي عند تاريخ الشراء وتبقى كذلك مقيدة في الدفاتر. لكن يعاب على هذا المبدأ أنه لا يأخذ بعين الاعتبار الميولات التضخمية، وبالتالي تظهر ذمة المؤسسة مشوهة، أي أن المبالغ لا تمثل الواقع، لذلك ظهرت الحاجة إلى استعمال القيمة الحالية كأساس للتقييم أو ما يعرف بإعادة تقدير الممتلكات .

3-2-8- تغليب الجوهر على الشكل أو أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

ويقصد به أن جميع التعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي في تسجيلها صمن ذمة المؤسسة، أو ما يمكن أن تدر هذه التعاملات من منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدلا من شكلها القانوني، وخير دليل على ذلك التأجير التمويلي، والممتلكات في شكل امتياز التي تدرج ضمن ممتلكات المؤسسة بالرغم من عدم توفر شرط الملكية.

خلاصة الفصل الأول:

مع الإتجاه المتنامي لعولمة الأسواق وتبني معايير محاسبية دولية موحدة، كان لابد على الجزائر وعلى غرار العديد من دول العالم وفي مسعى منها لجلب الإستثمارات الأجنبية ومسايرة الإصلاحات الإقتصادية في إطار إقتصاد السوق، السعي نحو تطبيق المعايير الدولية المحاسبية، وتطوير العمل المحاسبي في وحداتها الإقتصادية حتى يتأقلم مع المناخ المالي والمحاسبي الدولي الجديد المبني أساسا على هذه المعايير.

من خلال ما سبق التطرق له نلتمس أن المخطط المحاسبي الوطني يضم نقائص ولابد من تغييره، وكما نشير أن الجزائر حاولت التأقلم محاسبيا مع هذه التغيرات وذلك من خلال الإصلاحات وتحضير المرجع المحاسبي الجديد والذي يجب أن تظهر فيه مبادئ المعايير المحاسبية الدولية بكل شفافية ووضوح والسير على درب الدول الأوروبية ودول المشرق العربي في هذا المجال.

℘ الفصل الثاني : الإستثمارات بين المخطط المحاسبي و النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الأول : الإستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني

المبحث الثاني: التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الثالث: الإهتلاكات وتدهور قيم الأصول الثابتة

الفصل الثاني: الاستثمارات بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

تمهيد

الاستثمار هو مجموع الوسائل والقيم المادية والمعنوية الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو التي أنجزتها لنفسها وبنفسها، وذلك لاستعمالها في النشاط الإنتاجي أو الاستغلالي الذي تأسس من أجله.

ويقصد بالتثبيتات الأصول الثابتة، وقد تكون تثبيتات عينية أو معنوية أو كلاهما، حيث يقصد بالتثبيتات العينية أنها ذلك الأصل الذي هو في حوزة الشركة من أجل الإنتاج و تقديم الخدمات والإيجار و لاستعمال لأغراض إدارية، و الذي فترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد السنة المالية، أما التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتجديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطة عادية (العلامات، البرامج المعلوماتية، رخص الاستغلال، الإعفاءات مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري ... لذلك يتم إدراج التثبيت العيني و المعنوي كأصل و لكن بشروط محددة.

نظرا للأهمية البالغة لهذا الصنف من الأصول أدرجنا في هذا الفصل الدراسة المحاسبية للأصول الثابتة، ففي المبحث الأول سنتناول المعالجة المحاسبية للإستثمارات وفق المخطط المحاسبي الوطني.

وفي المبحث الثاني سنتناول أيضا المعالجة المحاسبي للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

وفي الأخير أدرجنا في المبحث الثالث لدراسة الإهتلاكات وفق النظامين.

المبحث الأول: دراسة الإستثمارات محاسبيا وفق المخطط المحاسبي الوطني

سنخصص هذا المبحث من بحثنا لدراسة صنف من حسابات الميزانية، والذي يحتل المجموعة الثانية من المخطط المحاسبي الوطني ألا وهو صنف الاستثمارات، ونتطرق في دراستنا هذه إلى المفاهيم المتعلقة بكل حساب وكذا المعالجة المحاسبية له.

المطلب الأول: طبيعة وخصائص الإستثمار في المخطط المحاسبي الوطني

يعبر مصطلح الإستثمارات كما جاء به المخطط المحاسبي الوطني عن الأصول الثابتة التي بحكم طبيعتها وهدفها، تستعملها المؤسسة بصفة دائمة لإنتاج وبيع السلع والخدمات، ويلاحظ أن المخطط الوطني المحاسبي لم يستبعد الأصول الملموسة (المعنوية) عن الأصول المعنوية، فكلاهما من الإستثمارات.[50]

1-1 الإستثمارات المعنوية: تعتبر الإستثمارات المعنوية تلك الإستثمارات غير الملموسة والتي تفيد المؤسسة خلال استغلال حقوق أو مزايا معينة، والتي تختلف تماما عن الإستثمارات الأخرى. ويتم حيازتها إما خارج المؤسسة أو يتم إنجازها داخليا،[51] أو هي أصول ثابتة لا وجود مادي لها مثل المصاريف الإعدادية والقيم المعنوية كأموال التجارة، وحقوق الملكية التجارية والصناعية، ولكونها ضرورية لنشاط المؤسسة تقوم كل مؤسسة بشرائها.[52]

تصنف الاستثمارات المعنوية إلى:

1-1-1 المصاريف الإعدادية: هي تلك المصايف التي تتعهد بها المؤسسة عند إنشائها وعند شرائها لوسائل إنتاجها الدائمة وكذلك تلك المصاريف المتعلقة بتطوير نشاطها. ولا تعتبر المصاريف الإعدادية بأي حال من الأحوال من وسائل عمل المؤسسة ولا عنصر من عناصر الذمة المالية .

ولقد صنف الدليل المحاسبي الوطني المصاريف الإعدادية إلى التالي[53] :

ح/200: المصاريف المتعلقة بعقد الشركة:هي تلك المصاريف المتعلقة بتأسيس الشركة، زيادة أموالها أو تخفيضها، وكذلك مصاريف تعديل عقد الشركة...

ح/201 مصاريف القروض: تتكون من مصاريف الإكتتاب ومصاريف الفوائد الدورية.

ح/202 مصاريف حيازة الإستثمار: تتكون من المصاريف التي تنشأ قبل الحصول على الإستثمارات.

---

[50] عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة:أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني**، مرجع سابق، ص77

[51] عاشور كتوش، نفس المرجع،ص84

[52] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة العامة**، مرجع سابق، ص 19

[53] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة العامة**، مرجع سابق، ص20

ح203 مصاريف التكوين المهني: تتمثل في المصاريف الخاصة بتحسين المستوى.

ح/205مصاريف الدراسات والأبحاث: تكون هذه المصاريف مهمة حسب نوعية البحث وإذا كانت عملية الإستمرار في البحث والتطوير سيؤدي إلى زيادة في زيادة الإنتاج.

ح/208 مصاريف استثنائية:هي كل المصاريف التي لها علاقة بالإنتاج لعدة سنوات وذات طابع إستثنائي لا يمكن إدراجها ضمن المصاريف السابقة.

ح/209 إطفاء المصاريف الإعدادية:حسب PCN فإن المصاريف الإعدادية لابد أن تطفأ خلال مدة أقصاها 5 سنوات.

1-1-2 القيم المعنوية: تتمثل في المبالغ التي أنفقتها المؤسسة لأنها ضرورية لنشاطها وذلك قبل البدء في مزاولة نشاطها أو خلاله وهناك أصول أخرى تنشأ نتيجة عوامل أخرى جوهرها يتمثل في الآداء الجيد للمؤسسة مثل السمعة والمنتجات الجيدة والموقع التجاري أو الصناعي الممتاز، كل هذا سيعود على المؤسسة بأرباح هائلة ويكسبها الشهرة في عالم الأعمال فيتحدد على أساسها شهرة المحل.

لقد قسم PCN القيم المعنوية إلى: [54]

ح/210 أموال التجارة: والتي عرفها القانون التجاري الجزائري بأنها تلك الأموال المنقولة والموجهة للنشاط التجاري وتتضمن على: شهرة المحل-الإسم التجاري...

من الصعب تحديد قيمتها إلا عند إنتقال ملكية مشروع من شخص لآخر بحيث تقيم بالفرق بين المؤسسة ككل وقيمة كل عنصر من عناصر الأصول والخصوم على حدى. وهي لاتهتلك وإنما تتدنى في قيمتها.

ح/212 حقوق الملكية التجارية والصناعية: هي عبارة عن قيم معنوية قابلة للتمييز نذكر منها:

[54] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة العامة**، مرجع سابق 28

*براءة الإختراع: تمنح من قبل الحكومات وتعطى لمالكها الحق الكامل في التصنيع، البيع ومراقبة هذا الإختراع لمدة يحددها القانون، وفي نهاية الفترة يدخل الإختراع في المجال العام ويمكن استخدامها من قبل أي شخص مادي أو معنوي آخر بدون أن يدفع أتاوة على هذا الإختراع.

*حقوق التأليف: حق التأليف يعطي لمالكه الحق المطلق على الاكتشاف الأدبي أو الفني لمدة 30سنة ويمكن تجديد المدة نظريا، تهتلك حقوق التأليف على مدة الحماية القانونية أي خلال 5 سنوات.

*العلامات،النماذج، الرسومات: عبارة عن رموز، أسماء، أنماط وتعتبر نوع من الدعاية والإعلان ولها تأثير على سمعة المنتجات وثقة الزبائن في هذه المنتجات. وإن عملية تطوير هذا النوع نت القيم المعنوية يتطلب أموال باهضة، وهي قابلة للإهتلاك حسب درجة التقدم التكنولوجي أو تطور أذواق المستهلك، لذلك لا يمكن تحديد إلا إذا تم شرائها وهي تهلك على مدة احتكار إستغلالها.

1-2 الإستثمارات المادية: عبارة عن استثمارات مادية تم شرائها أو إنتاجها من قبل المؤسسة من أجل استخدامها بصورة دائمة في نشاط المؤسسة، لذلك فالغرض من شرائها أو إنتاجها من قيل المؤسسة هو ليس بيعها.

ولقد قسم PCNالاستثمارات المادية إلى ثلاث أنواع هي:[55]

1-2-1 الأراضي: يقصد بالأراضي كل المساحات الفارغة وتقسم إلى:

ح/220 أراضي للبناء وورش: وهي أراضي مخصصة لبناء مباني تجارية وصناعية وورش.

ح/224 مقالع ومحاجر: عبارة عن أراضي تحتوي في باطنها على الثروات الطبيعية مثل الفحم،الحديد، البترول، الذهب، الغاز....

ح/226 أراضي أخرى: وهي أراضي مخصصة لبناء مباني اجتماعية.

[55] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة العامة**، مرجع سابق31

1-2-2 تجهيزات الإنتاج: تمثل تجهيزات الإنتاج مجمل الأملاك من أي طبيعة كانت، سواء كانت منقولة أو غير منقولة، والتي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة لاستعمالها كأداة للعمل، بإستثناء الأراضي. ويقسم هذا الحساب إلى:[56]

ح/240المباني: تشمل كلا من الأساسات والأعمدة والجدران والأرضيات والأسطح، وكل التعديلات المتصلة بها، باستثناء تلك التي يمكن أن تنفصل منها بسهولة، وكذلك تلك التي تتطلب طبيعتها أو أهميتها قيدا متميزا. ويتفرع هذا الحساب إلى حسابين فرعين هما: ح/2400 مباني صناعية ـــــ ح/2401 مباني إدارية وتجارية.

ح/241 المنشآت الأساسية: تشتمل المنشآت الأساسية جميع الأعمال والإنشاءات والتغييرات والتجديدات المتعلقة بأشغال الهندسة المدنية لصالح المؤسسة.

ويتفرع هذا الحساب إلى: ح/2410 طرق النقل ـــــ ح/2411 أشغال فنية

ح/243 معدات وأدوات: تتكون المعدات من مجموعة العناصر المستعملة في إستخراج أو تحويل أو تصنيع المواد واللوازم، وكذا تأدية الخدمات التي تدخل ضمن المهنة الممارسة.

ح/244 معدات نقل: تتضمن معدات النقل كل العربات والأجهزة التي تستخدم في نقل الأشياء والأشخاص بالبر أو البحر أو الجو أو بالسكك الحديدية.

ح/245 تجهيزات مكتب: تحتوي هذا معدات مكتب مثل الآلات الكاتبة والحاسبة والآلات المصورة...كذلك تحتوي على أثاث المكتب مثل: المفروشات، الكراسي، الستائر... ونميز في هذا الحساب

ح/2450 أثاث مكتب ـــــ ح/2451 معدات مكتب

[56] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة**، مرجع سابق ص ص(90-93)

ح/246 الأغلفة المتداولة: تتضمن الأدوات المخصصة لتغليف وتعبئة المنتجات المباعة ولكنها ستعاد مثل قوارير المشروبات، أكياس السميد...

ح/247 تهيئات وتركيبات: تشمل جميع العناصر والأشغال المخصصة لإقامة إرتباط بين مختلف أنواع الإستمارات لجعلها صالحة للإستعمال مثل: إقامة شبكة مياه داخل المؤسسة، التركيبات الصحية في الورش، أجهزة تصريف الفضلات وأجهزة الإنذار داخل المؤسسة...

1-2-3 التجهيزات الإنتاجية: وهذه التجهيزات تضم المباني، المعدات، الأثاث الموجهة للأغراض غير الصناعية والتجارية أي موجهة للخدمة الإجتماعية لعمال المؤسسة ونميز من هذه التجهيزات:

ح/ 2500 سكن للعمال ـــــ ح/2501 مباني للخدمات الإجتماعية مثل المطاعم، المراكز الصحية...

وينقسم هذا الحساب إلى:[57]

ح/ 251 معدات: تشمل على المعدات المخصصة للأغراض الإجتماعية، كالمعدات الطبية، معدات المطعم، المعدات الرياضية، والترفيهية ورياضة الأطفال.

ح/252 أثاث وتجهيزات منزلية: يضم هذا الحساب على الأثاث والتجهيزات المخصصة للسكن والمطاعم مثل المفروشات، الستائر...

ح/257 تهيئات: تشمل على التهيئات التي من شأنها جعل التجهيزات الإجتماعية صالحة للإستعمال كمد المطعم بالغاز...

1-3 الإستثمارات قيد الإنجاز: نسجل في هذا الحساب قيمة الإستثمارات التي مازالت قيد الإنجاز في نهاية الدورة المحاسبية، وتقيم هذه الإستثمارات قيد الإنجاز[58] كالتالي:

- عند إنجازها بوسائل المؤسسة الخاصة تقيم بتكلفة إنتاجها الحقيقية.

[57] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة العامة**، مرجع سابق ص ص(33-34)

[58] هوام جمعة، مرجع سابق، ص34

– أما عندما يقوم بإنجاز هذه الإستثمارات لصالح المؤسسة فإنها تقيم بالتكلفة الحقيقية للجزء المسلم منها.

– عند الإنتهاء من انجاز هذه الإستثمارات وإستيلامها بشكل نهائي وتكون جاهزة للإستعمال عندما ترحل إلى حسابات الإستثمارات المعنية بالأمر.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني

يتم تقييم الإستثمارات بشكل عام إما عن طريق حساب تكلفة إنتاجها إذا تم إنجازها داخل المؤسسة، أو بتكلفة شراءها إذا تم الحصول عليها على إثر عملية شراء.

2-1 المعالجة المحاسبية للإستثمارات المعنوية: تتم على حسب كل حساب كالتالي:

2-1-1 التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية: عند التعهد بالمصاريف الإعدادية يتم تسجيلها محاسبيا حسب طريقتين:[59]

– الطريقة المباشرة: حسب هذة الطريقة يتم تسجيل المصاريف الإعدادية في الجانب المدين من الحسابات الفرعية لحساب 20 (من ح/200...ح/208). بجعل حساب النقدية(ح/48) دائنا أو حسابات الديون دائنا.

[59] هوام جمعة، مرجع سابق،ص 21

رقم الحسب مدين	رقم الحسا ب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
203	485	ح/مصاريف التكوين المهني ح/البنك دفع مصاريف ت. م بشيك	xxxx	xxxx

– الطريقة غير المباشرة: يؤكد المخطط المحاسبي على عدم استخدام الطريقة المباشرة في تسجيل المصاريف الإعدادية ولكن لابد من أن تسجل هذه المصاريف حسب طبيعتها في حسابات المجموعة 6 (من ح/60...ح/68) كالتالي:

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
60 69	 48 5	ح/بضاعة مستهلكة ح/أعباء مستهلكة ح/نقديات أو ح/الديون	xxxx xxxx	 xxxx xxxx

ثم بعد ذلك يتم تحويلها إلى ح/20 المصاريف الإعدادية كالتالي:

– يجعل ح/75 تحويل تكاليف الإنتاج دائنا إذا تم تسجيل هذه المصاريف حسب طبيعتها في الحسابات التالية (60-61-62)

– أو يجعل ح/78 تحويل تكاليف الإستغلال دائنا إذا تم تسجيل هذه المصاريف حسب طبيعتها في الحسابات التالية (63-64-69). ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن

20	75 78	ح/مصاريف إعدادية ح/ت.ت الإنتاج أو ح/ت.ت الاستغلال	xxx	xxx

إطفاء المصاريف الإعدادية:[60] يعتبر قسط الإطفاء السنوي من الحصص الإستثنائية ويتم تسجيله محاسبيا في نهاية كل دورة محاسبية كالتالي:

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
699	209	12/31/ن ح/حصص استثنائية ح/إطفاء م.إ	xx	xx

ملاحظة: يحسب قسط الإطفاء للمصاريف الإعدادية من تاريخ التعهد بها إلى غاية نهاية الدورة المحاسبية.

وبعد إطفاء المصاريف الإعدادية تماما أي بعد إنتهاء مدة 5 سنوات، لابد من ترصيد كل من حسابات المصاريف الإعدادية بإطفاءاتها المتراكمة كالتالي:

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
	209 20	12/31 ح/إطفاء المصاريف الإعدادية ح/المصاريف الإعدادية	xxx	xxx

2-1-2 التسجيل المحاسبي للقيم المعنوية: يجعل الحساب 21 قيم معنوية مدينا بتكلفة الحيازة بجعل أحد الحسابات الآتية دائنا: [61]

- الحساب 10 أموال جماعية إذا تعلق الأمر بحصة مالية ساهم بها أحد الشركاء.
- الحساب 522 ديون الإستثمارات في حالة الشراء على الحساب.

[60] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 23-24

[61] عاشور كتوش، مرجع سابق، ص(86-87)

- الحساب 48 نقديات في حالة الشراء عن طريق الدفع الفوري.

الحساب 210 محل تجاري:

يكون هذا الحساب مدينا فقط بمبالغ العناصر التالية:* تكلفة حيازة الزبائن بما فيها التهيئة العامة للمتجر

* الإسم التجاري وحقوق الإيجار.

وتتمثل قيمة الزبائن من مجمل المتعاملين في عمليات الشراء من المؤسسة بصفة مستمرة أو غير مستمرة للسلع والخدمات موضوع نشاطها، أما حقوق الإيجار فهي المبلغ المدفوع أو المستحق للمستأجر السابق وفقا للقوانين المعمول بها.

الحساب 212 حقوق الملكية الصناعية والتجارية:

وتتشكل حقوق الملكية الصناعية والتجارية استنادا على النفقات المدفوعة بقصد الحصول على الحماية المتعلقة بحقوق استغلال براءات الإختراع من أي طبيعة كانت والعلامات التجارية وكذا حقوق الملكية الأدبية والفنية.

2-2 المعالجة المحاسبية للإستثمارات المادية:

2-2-1 شراء الإستثمار المادي نقدا أو على الحساب: في حالة الشراء نقدا أو على الحساب تجعل احدى الحسابات التالية(22،24،25) مدينة بتكلفة شراءها يجعل الحسابين التاليين(522،48) دائنة.

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2430 4752		ح/معدات صناعية	XXX XXX	
	522 487	ح/TVA مسترجعة ح/دائنوا الاستثمارات أو ح/الصندوق		XXX

2-2-2 إنتاج المؤسسة لذاتها: في حالة إنتاج المؤسسة لذاتها يجعل حساب الاستثمار المعني مدينا بتكلفة الإنتاج الحقيقية ويجعل حساب إنتاج المؤسسة لذاتها دائنا.

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
243		ح/معدات صناعية	XXX	
	73	ح/إنتاج المؤسسة لذاتها		XXX
		إنتاج وسائل إنتاج بوسائل المؤسسة الخاصة		

2-2-3 الشراء المجمع للإستثمارات: قد يتم شراء الاستثمارات بصورة مجمعة وبمبلغ إجمالي مثل شراء مصنع بما يحويه من معدات، والأرض الذي بني عليها. [62]

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
220		ح/أراضي للبناء والورش	XXX	
2430		ح/معدات صناعية	XXX	
240		ح/مباني صناعية	XXX	
	485	ح/بنك		XXX
		شراء مجمع للإستثمارات		

[62] هوام جمعة، مرجع سابق، ص(35-43)

المبحث الثاني: دراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

تتمثل التثبيتات حسب النظام المحاسبي والمالي الجديد في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع وإنما لإستعمالها كوسيلة استغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة.

وقد جمعت حسابات التثبيتات في المجموعة الثانية من النظام المحاسبي المالي الجديد وفق الحسابات التالية:

حـــ/20 التثبيتات المعنوية، حـــ/21 التثبيتات العينية، حـــ/22 التثبيتات في شكل امتياز، حـــ/23 التثبيتات الجاري انجازها، حـــ/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات، حـــ/27 تثبيتات مالية أخرى، حـــ/28

إهتلاك تثبيتات، حـــ/29 خسائر القيمة عن التثبيتات.

المطلب الأول: طبيعة التثبيتات حسب االنظام المحاسبي المالي الجديد

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

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

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

*** المصطلحات المتعلقة بالأصول المعنوية [63]**

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

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

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

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

- **العمر الإقتصادي :** هو إما:

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

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

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

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

[63] المجلس الوطني للمحاسبة، كيفيات تطبيق نظام المحاسبة المالية، 2009 ص76

- العناصر التي يتم المتاجرة بها متجانسة.

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

- الأسعار المتوفرة للجمهور.

- **خسارة الإنخفاض في القيمة :** هي مقدار إنخفاض المبلغ القابل للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل.

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

***الاعتراف بأصل معنوي و قياسه**

يعترف به فقط في الحالات التالية:

- إذا كان من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية.

- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق و صادق.

- تقييم إحتمال المنافع الاقتصادية بناءا على إفتراضات معقولة و مدعمة.

- يجب قياس قيمة الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته.

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

1-1-1 الأصول المعنوية المولدة بشكل داخلي[64]

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

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

[64] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص 80

المرحلة الثانية : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية.

1-1-2 الأصول المعنوية الأخرى

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

يدرج في الجانب المدين لأي قسم فرعي من الحساب 20 "البرمجيات المعلوماتية وما شابهها الحساب (204) ما يأتي:

- كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية.

- أو كلفة إنتاج البرمجيات المنشأة في مقابل حساب "إنتاج مثبت لأصول مالية غير مادية" (القسم الفرعي من الحساب 72) (عقب تسجيل الأعباء التي تعنيها في الحسابات حسب النوع).

1-1-3 باقي عناصر الأصول الأخرى غير الجارية و المعنوية

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

ح/ 205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات: يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف إمتلاك حق طوال مدة العقد مثل إستخدام علامات تجارية، رخصة إستغلال أساليب عمل مثلا، أما البرمجيات المعلوماتية و ما شابهها فقد خصص لها حساب 204 .

ح/207 فارق الشراء: يسجل الحساب 207 فوارق الشراء إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية إقتناء أو إنصهار أو تجميد. ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يذكر في الحصيلة ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده. وفارق الشراء هو أصل مالي غير محدد الهوية، وعليه يجب أن يفصل عن التثبيتات غير المادية التي هي بالتعريف أصول مالية محددة الهوية.

وخسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب إختيار تناقص للقيمة في فارق إقتناء لا يمكن أن تكون موضع إستئنافات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول مالية أخرى.

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

***خروج أحد التثبيتات غير المادية**

تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من الإستغناء عن تثبيت غير مادي أو خروجه بالفرق بين حواصل الخروج الصافية المقدرة قيمتها والقيمة المحاسبية للأصل المالي وتدرج في الحسابات كحواصل أو كأعباء في الحسابين 65 (القسم الفرعي نواقص القيمة عن مخزونات أصول مالية مثبتة) أو 75 (القسم الفرعي فوائض القيمة عن مخزونات أصول مالية مثبتة).

1-2 التثبيتات العينية: إن التثبيتات العينية هي الموجودات الملموسة خلاف ما شاهدنا أثناء التطرق إلى التثبيتات المعنوية وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات و المنشآت و المعدات و المؤسسة تمتلكها إما :

- بقصد استخدامها في إنتاج السلع و الخدمات أو بقصد تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.
- و يتوقع و يفترض فيها أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة. [65]

*** المصطلحات المتعلقة بالأصول أو التثبيتات العينية**

[65] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص ص(73-91)

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

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

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

- **العمر الإنتاجي:** هو إما:

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

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

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

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

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

- **القيمة القابلة للإسترداد:** هي القيمة التي يتوقع الكيان استرجاعها من استخدام الأصول مستقبلاً بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الإستبعاد.[66]

[66] ناصر رحال،"المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد"،(ضمن أعمال الملتقى الدولي الأول حول"النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية" المنعقد في الفترة 17-18 جانفي 2010بالقطب الجامعي الجديد الشط - الوادي) ص3

ح/211 الأراضي: هناك عدة أنواع من الأراضي حسب المفهوم المحاسبي فهناك أراضي تشترى بقصد البيع وخاصة في الوكالات العقارية ويعتبر هذا النوع من الأراضي كمخزونات، وهناك أراضي بقصد البناء وهناك أراضي أخرى تقتنى لوجود مناجم فيها كالحجارة وأنواع أخرى تسمى المقالع وهذا النوع من الأراضي خاضع لحساب الإهتلاك السنوي بسبب إستنفاذ ما فيه من منجم، بينما الأراضي المقتناة لغرض البناء غير قابلة للإهتلاك وحتى وإن فرضنا وجود مبنى فإن تقنيات المحاسبة تفرض الفصل بين قيمة الأرض والمبنى لأن الأرض غير خاضعة للإهتلاك بينما المبنى خاضع لحساب الإهتلاك.

يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية مثال ذلك أراضي للبناء، مقالع ومناجم، أراضي مهيأة، أراضي أخرى.

ح/212 تنظيم وتهيئة الأراضي: لقد إعتبر النظام المحاسبي أن هناك بعض النفقات التي تصرفها المؤسسة على الأراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها كحفر أبار مياه للسقي مثلا، حيث اعتبرت أصلا في حد ذاتها قابلا للإهتلاك على العمر الزمني المقدر لها.[67]

ح/213 مباني: وهي كل التثبيتات المقتناة أو المنجزة من تلقاء نفسها أو من طرف مقاول من خارج المؤسسة.

الحسابات الفرعية لهذا الحساب :

*ح/21311 مباني صناعية *ح/21315 مباني إدارية وتجارية *ح/ 21318 مباني أخرى

*ح/2138 منشآت قاعدية مثل الطرق والسدود والجسور...

ح/215 تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية: قد تكون القيم الثابتة كأصول عقارية إما في شكل أراضي أو بناءات وقد تكون أيضا تركيبات تقنية في شكل شبكات ضخمة أو عتاد صناعي ومعدات لصيقة بالأرض

[67] لبوز نوح، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، (بسكرة، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009) ص49

يصعب إعتبارها منقولا أحيانا كأفران الآجر مثلا. وتعالج محاسبيا على أنها محاسبيا على أنها قيمة ثابتة(أصل ثابت) قابل للإهتلاك.

ح/218 تثبيتات عينية أخرى: يسجل في هذا الحساب معدات نقل و معدات مكتب و أغلفة متداولة كلٌ في حسابه الفرعي.[68]

1-3 التثبيتات في شكل إمتياز

يعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الإمتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة طويلة على العموم لقاء حق إقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

وقواعد المحاسبة في مجال إمتياز الخدمة العمومية تطبق على العقود التي تمت بصلة إلى الإمتياز مثل عقود الإجارة الزراعية.

والعمليات المتعلقة بالإمتياز تدرج في حسابات صاحب الإمتياز، غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عمليات صاحب الإمتياز تبعا لبنود الإتفاقية ولاحتياجات التسيير والإعلام.

والتثبيتات غير المادية أو المادية الموضوعة موضع الإمتياز من جانب مانح الإمتياز أو من جانب صاحب الإمتياز (الممنوح له) تدرج في الحساب 22، وتقسم عند الإقتضاء حسب نفس شروط التثبيتات المسجلة في 20 و21

ويمكن أن يكون الحساب 22 كذلك موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الإمتياز موضع إمتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الإمتياز موضع إمتياز، وذلك لأسباب يقتضيها التسيير الداخلي.

[68] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة: وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، (الجزائر، برج بوعريريج، دار جيطلي 2009) ص73

ومقابل قيمة الأصول المالية المطروح إمتيازها مجانا من قبل مانح الإمتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن تقسيم فرعي للحساب 229 "حق مانح الإمتياز" ويذكر في خصوم الحصيلة (خصوم غير جارية).

يخصم الحساب 229 باعتماد الحساب 382 إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز كلما تمت الإهتلاكات المطبقة. وعند إنتهاء الإمتياز، يكون للحساب 229، كرصيد له باقي القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع إمتياز. وتتم تصفيته عند إرجاع الملك إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهتلاك المعنية.[69]

1-4 التثبيتات الجاري القيام بها

الهدف من هذه الحسابات هو إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ إنتهاء كل سنة مالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تقدمها الوحدة لأطراف أخرى من أجل إقتناء تثبيت ما.

وتصفى هذه الحسابات عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه الخدمة مع مقابل يتمثل في حسابات التثبيتات (الحساب 21).[70]

لا يطبق أي إهتلاك على التثبيتات الجاري إنجازها، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية، نظرا لتغيرات التقدير الحاصلة.

والتثبيتات الجاري إنجازها تتوزع إلى مجموعتين:

- التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة المدة أو قصيرة المدة مسندة إلى أطراف أخرى
- التثبيتات التي تنشئها الوحدة بوسائلها الخاصة.

1-4-1 التثبيتات التي يتم إقتناؤها لدى أطراف أخرى:

[69] المجلس الوطني للمحاسبة، كيفيات تطبيق نظام المحاسبة المالية، 2009 ص95

[70] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص75

تسجل التثبيتات المسند إنجازها إلى أطراف أخرى والتي لم يتم الإنتهاء منها في نهاية السنة المالية، في شكل تثبيتات جار إنجازها في مقابل حسابات الأطراف المعنية (حسابات المجموعة 4) على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها تلك الأطراف.

1-4-2 التثبيتات التي تنشئها الوحدة بوسائلها الخاصة:

تسجل التثبيتات التي تنشئها الوحدة بوسائلها الخاصة والتي لم يتم الإنتهاء منها عند إنتهاء السنة المالية، في شكل تثبيتات جار إنجازها في مقابل حساب 72 "الإنتاج المثبت": بالنسبة إلى كلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها (عقب تسجيل الأعباء في حسابات الأعباء المناسبة لحسابات المجموعة 6).

1-4-3 التسبيقات والمدفوعات على الحساب عن التثبيتات:

تقيد التسبيقات والمدفوعات على الحساب لأطراف اخرى في إطار إقتناء تثبيتات في قسم فرعي للحساب 23 "تسبيقات ومدفوعات على الحساب مسددة على طلبات" شريطة القيام في نهاية السنة المالية بتحويل تلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب إلى الحساب 23 كي يظهر في الحصيلة تحت عنوان تثبيتات.[71]

1-5 التثبيتات المالية

بداية نلاحظ أن الأصول المالية تصنف إلى:

1-5-1 أصول مالية مثبتة: وهي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الإحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27.

[71] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص98

1-5-2 أصول مالية جارية: وهي الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بنية التنازل عنها في المدى القصير الأجل أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل. هذه الأصول تسجل بالحساب 50(ح/ قيم منقولة للتوظيف).[72]

الحسابات الفرعية المستخدمة في العمليات الخاصة بالتثبيتات المالية:[73]

ح/261 سندات مساهمة: وهي سندات تمكن من حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة.

ح/262 سندات مساهمة أخرى: وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة، لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها.

ح/269 دفعات مستحقة على سندات غير محررة: يكون هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى.

ح/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة: وهي سندات تنوي المؤسسة الإحتفاظ بها بصفة دائمة، وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل، من هذه السندات الحصص في رأسمال مؤسسات أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل.

ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة: وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات).

1-6 خسائر القيمة عن التثبيتات

يتم إعتماد الحساب 29، عند ثبوت خسارة في القيمة، بحسم حسابات التخصيص المتعلق (باستغلال، أو الحسابات المالية أو الإستثنائية)، المعنية (الحسابات 68).

يتم إعادة تقويم حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يأتي: [74]

[72] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص76

[73] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص77

- حسم حسابات التخصيص المناسبة عندما يزاد في مبلغ خسارة القيمة.

- إعتماد حساب من حسابات 78 (من نفس مستوى الحساب المستعمل للتخصيص) عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو لاغيا (خسارة القيمة صارت كلها أو جزء منها غير ذات موضوع).

يذكر في الحصيلة المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الإهتلاكات وخسائر القيمة. وفي تاريخ بيع التثبيت، يسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل إنخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض القيمة أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتيجة.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات حسب النظام المالي المحاسبي الجديد

2-1 المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية

التثبيتات المعنوية مثلها مثل التثبيتات العينية قد تشترى وقد تنشأ داخليا من طرف المؤسسة، في هذه الحالة فتسجل على أساس جميع التكاليف الحيازة بما فيها النفقات الضرورية لجعل الأصل غير الملموس جاهزا للإستعمال (سعر الشراء للمواد الأولية، الخدمات الخارجية، مصاريف التوثيق...)

ح/203 مصاريف تطوير القيم الثابتة

ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها

في حالة إنتاج المؤسسة لذاتها يسجل القيد التالي:[75]

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن

[74] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص101

[75] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ج1** (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،2008) ص40

203 204	731	ح/مصاريف تطوير التثبيتات ح/برمجيات إعلام آلي ح/إنتاج قيم ثابتة معنوية إنتاج المؤسسة لذاتها	xxx xxx	xxx

في حالة شراء برامج إعلام آلي جاهزة فيسجل القيد التالي:[76]

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
204	53/51	ح/برامج معلوماتية وماشابهها ح/البنك/ الصندوق شراء برامج إعلام آلي	xxx	xxx

ح/205 الإمتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص والعلامات

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
205	229/53/51	ح/الإمتيازات والحقوق المماثلة(البراءات،العلامات) ح/البنك/ الصندوق/حق صاحب الإمتياز	xxx	xxx

***في حالة التنازل أو خروج القيم الثابتة المعنوية:** الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التنازل عن القيم الثابتة غير المادية تحدد بالفرق بين قيمة سعر البيع المقدر والقيمة المحاسبية، ويعالج محاسبيا في الأعباء(حساب فرعي 65) أو الإيرادات(حساب فرعي75) على حسب الحالة. [77]

[76] لبوز نوح، **النظام المحاسبي المالي الجديد،** (بسكرة، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009) ص 41

[77] شعيب شنوف، مرجع سابق،ص41

ح/207 فرق الشراء (شهرة المحل): يسجل في هذا الحساب فرق الإقتناء أو شهرة المحل في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة لأخرى. ويتم تقييم شهرة المحل كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية البيع بمقارنة سعر شراء المؤسسة منقوص منه القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة.[78]

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
205 207		ح/قيم ثابتة معنوية ح/شهرة المحل	xxx xxx	
	513/401	ح/الموردون/الصندوق		xxx

2-2 المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية

تسجل حسابات التثبيتات العينية في الجانب المدين حين دخولها تحت رقابة المؤسسة سواء كانت : [79]

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

أما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة :

[78] لبوز نوح، نفس المرجع،ص44

[79] رحال ناصر، مرجع سابق، ص ص(4-6)

الحالة الأولى : فإذا كانت التثبيتات دخلت عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون إما 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال)، أو حساب الشركاء–عمليات حـــــول رأس المـــال – ح/456 ، حيـــث تكـــون هاتـــه الحالـــة القيود كما يلي حســـب الأولى :

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
21	101	ح/ التثبيتات العينية ح/ أموال مملوكة حيازة بواسطة إسهام خاصة	xxxx	xxxx

أو

21	456	ح/التثبيتات العينية ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال حيازة بواسطة إسهام الشركاء	xxxx	xxxx

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

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
21	440	ح / التثبيتات العينية ح /موردو التثبيتات حيازة عن طريق الشراء	xxxx	xxxx

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

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
21		ح / التثبيتات العينية	xxx	
	73	ح / الإنتاج المثبت		xxx
		دخول بواسطة إنتاج		

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

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

2-3 التثبيتات في شكل إمتياز

و تكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل إمتيازت عينية و الموضوعة موضع الإمتياز من جانب مانح الإمتياز أو من جانب صاحب الإمتياز الممنوح له بجعل الحساب 22 تثبيتات في شكل إمتياز

بصفته مدين، أما الحساب الدائن فهو ح/ 229 حقوق مانح الإمتياز و يظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية والتي تسمى بالخصوم الغير جارية، إذن مما سبق فصياغة القيد تكون كمايلي:[80]

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ	
22		ح /تثبيتات في شكل إمتياز	XXXX	
	229	ح/ حقوق مانح الامتياز		XXXX
		إثبات وجود التثبيتات الممنوحة في شكل إمتياز		

في نهاية مدة الإمتياز المجاني:[81]

يرجع الأصل إلى صاحبه عن طريق القيد التالي:

229	22	ح/حق مانح الإمتياز	xxx	
		ح/قيم ثابتة في حالة إمتياز		xxx

في حالة الحصول على هذا الحق عن طريق الشراء:

22	53/51	ح/قيم ثابتة في حالة إمتياز	xxx	
		ح/البنك أو الصندوق		xxx

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

3-3 التثبيتات الجاري إنجازها:

3-3-1 القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز

القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز تنقسم إلى نوعين: [82]

[80] رحال ناصر، مرجع سابق، ص 8

[81] لبوز نوح،مرجع سابق، ص52

*قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف المؤسسة نفسها

* قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف متعاملين خارجيين (مقاول مثلا)

يخضع كل منهما للإجراءات التالية:

بالنسبة للقيم الثابتة الملموسة المنجزة من طرف المؤسسة نفسها

❖ تسجل الأعباء المنفقة حسب طبيعتها على النحو التالي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
6		ح/الأعباء	xxx	
	512	ح/البنك أو الصندوق		xxx

❖ إثبات الإيراد في حساب القيم الثابتة قيد الإنجاز كما يلي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
232		ح/قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز	xxx	
	732	ح/الإنتاج المثبت		xxx

❖ إثبات جاهزية الإستثمار وتسجيله في حسابه المعني كما يلي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
21		ح/قيم ثابتة ملموسة	xxx	
	232	ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز		xxx

بالنسبة للقيم الثابتة الملموسة المنجزة من طرف متعامل خارجي عن المؤسسة(مقاول مثلا)

❖ إثبات قيد جزء الأشغال المنجزة عن طريق تسجيل فاتورة الأشغال المنجزة وفق القيد التالي:

الحساب	الحساب	البيان	المبلغ	المبلغ

[82] لبوز نوح، مرجع سابق، ص ص(53-55)

مدين	دائن		مدين	دائن
232	404	ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز ح/مورد القيم الثابتة	xxx	xxx

❖ إثبات جاهزية الإستثمار للإستعمال بموجب شهادة التسليم وتسجيله في حسابه المعني كما يلي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
21	232	ح/قيم ثابتة ملموسة ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز	xxx	xxx

2-3-3 قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز

وهي مثل القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز لها نوعين هما: [83]

*قيم ثابتة غير ملموسة منجزة من طرف المؤسسة نفسها

*قيم ثابتة غير ملموسة منجزة من طرف متعامل خارجي

بالنسبة للقيم الثابتة غير الملموسة المنجزة من طرف المؤسسة نفسها

❖ تسجل الأعباء المنفقة حسب طبيعتها على النحو التالي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
6	512	ح/الأعباء ح/البنك أو الصندوق	xxx	xxx

❖ إثبات الإيراد في الحساب المعني كما يلي:

237	731	ح/قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز ح/الإنتاج المثبت	xxx	xxx

[83] لبوز نوح، مرجع سابق،ص ص(57-58)

❖ إثبات جاهزية الإستثمار وتسجيله في حسابه المعني كما يلي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
20	237	ح/قيم ثابتة غير ملموسة ح/ قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز	xxx	xxx

بالنسبة للقيم الثابتة غير الملموسة المنجزة من طرف متعامل خارجي عن المؤسسة(مقاول مثلا)

❖ إثبات قيد جزء الأشغال المنجزة عن طريق تسجيل فاتورة الأشغال المنجزة وفق القيد التالي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
237	404	ح/ قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز ح/مورد القيم الثابتة	xxx	xxx

❖ إثبات جاهزية الإستثمار للإستعمال بموجب شهادة التسليم وتسجيله في حسابه المعني كما يلي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
20	237	ح/قيم ثابتة غير ملموسة ح/ قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز	xxx	xxx

3-4المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات[84]

التسجيل المحاسبي لاقتناء سندات المساهمة :

عند التسجيل يجعل هذا الحساب (حـــ/26) مدينا بتكلفة الاقتناء (الشراء) او حصة المساهمة وكذلك بالحقوق المتعلقة بالاسهم ويقابله في الجانب الدائن احدا الحسابات:[85]

- حـــ/101 حساب راس المال ،او حـــ/ 456 الشركاء- عمليات على راس المال
- حـــ/ 404 موردوا التثبيتات ، او حـــ/ 269 ، او احد الحابات الماليـــة (حـــــ 512 البنـــك/ 53 الصندوق)

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
26x		ح/سندات مساهمة	xx	
	101	راس المال		xx
	456	الشركاء- عمليات على راس المال		xx
	269	باقي الدفع على سندات غير مسددة		
	404	موردو التثبيتات		xx

أما في حالة سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا ، فان القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب 26 في مقابل حساب الغير او الحساب المالي فيما يخص الجزء المستدعى وفي مقابل قسم فرعي للحساب نفسه حـــ/ 269" عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة " فيما يخص الجزء

[84] لعريبي محمد،**"المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة"**، (ضمن أعمال الملتقى الدولي حول"الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية"بجامعة سعد دحلب، البليدة)ص8

[85] بوعافية رشيد، **"المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة- حالة التثبيتات المالية-"**، (ضمن أعمال الملتقى الدولي حول"الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية"بجامعة سعد دحلب، البليدة)ص5

غير المستدعى، على ان تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المستدعاة في مقابل الحسابات المالية[7].

ويتم تسجيل القيد التالي :

في حالة السندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
26x	 404 أو 53 أو 512 269	ح/ سندات المساهمة	xx	 xx xx

عند تسديد قيمة الجزء غير المستدعى:

269	 53 او 512	عمليات الدفع الواجب قيام بها عن سندات غير مسددة صندوق البنك	xx	 xx xx

التسجيل المحاسبي للتنازل عن سندات المساهمة:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
5X 65X	 26X 75X	ح/المالية ح/الأعباء العملياتية الأخرى (القيم الناقصة –الخسارة–) ح/قيمة الاقتناء ح/المنتوجات العملياتية الأخرى (القيمة الزائدة – ربح–) التنازل عن سندات المساهمة	XX XX	 XX XX

3-5تثبيتات مالية أخرى[86]

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
27X	53/51	/ ..../..../... / قيمة التثبيتات المالية الأخرى ح/البنك/الصندوق شراء سندات المساهمة	XXXX	XXXX

3-6 حالة التنازل عن التثبيتات

إن مبادئ التسجيل المحاسبي للتنازل عن الاستثمارات و البحث عن قيمتها الحقيقة يسمح للمؤسسة بتحقيق ما يلي:

*تسجيل الخروج الفعلي للتثبيتات المتنازل عنها من المؤسسة.

*تسجيل الإيراد المتحصل عليه من هذا التنازل.

* قياس التأثير الدقيق لهذا التنازل على حسابات النتائج .

*تسجيل الاهتلاك المتراكم و ذلك من أجل معرفة فائض القيمة ح/752 أو ناقص قيمة ح/652

3-6-1 حالة التنازل عن التثبيتات مع عدم وجود اهتلاكات:

- **المبادئ:** في هذه الحالة يجب معرفة ما يلي:
  - قيمة التنازل.
  - القيمة الباقية لتثبيتات التنازل عنها.
- **التسجيل المحاسبي :**

[86] لعريبي محمد، مرجع سابق ص9

أثنا التنازل عن أصول غير جارية ، فإنه يدخل في الدفاتر المحاسبية مباشرة الفارق بين سعر التنازل و القيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه حيث :

- نسجل في الجانب المدين ح/652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية إذا كان الفرق سلبيا.
- نسجل في الجانب الدائن ح/752 فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية إذا كان الفرق إيجابيا.

أ- إذا كان الفارق سلبيا: يتم التسجيل المحاسبي على مرحلتين:

1. تسجيل مرحلة التنازل أو البيع.

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
462 652	2XX	ح/حقوق التنازل عن الأصول الثابتة ح/نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية. ح/ التثبيت المعني التنازل عن التثبيتات بواسطة ح/ 462	XXX XXX	XXX

2. تحصيل حقوق التنازل.

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
5XX	462	ح/ المالية ح/حقوق التنازل عن الأصول الثابتة. تحصيل حقوق التنازل عن طريق ح/5XX	XXX	XXX

ب - إذا كان الفارق إيجابيا :

يتم التسجيل المحاسبي على مرحلتين:

1. تسجيل مرحلة المتنازل أو البيع.

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن

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

2. تحصيل حقوق التنازل.

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
5XX	462	ح/ المالية ح/حقوق التنازل عن الأصول الثابتة. تحصيل حقوق التنازل عن طريق ح/5XX	XXXX	XXXX

3-6-2 حالة التنازل عن التثبيتات مع وجود اهتلاكات:

- **المبادئ:** في هذه الحالة يجب معرفة ما يلي:
  - القيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه .
  - التسجيل المحاسبي للتثبيت المتنازل عنه .
  - القيمة الباقية لتثبيتات المتنازل عنها.
- **التسجيل المحاسبي:** في حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (إسقاطه أو إهماله) فإن حسابات الاهتلاك المتعلقة بها تحول إلى ح/20 و ح/21 المعني ، و يتم التسجيل المحاسبي على مرحلتين:
  - **تسجيل مخصص الاهتلاك و المؤونات.**

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
681X		/ 12/31/.... / ح/مخصصات الاهتلاك	XXXX	

	28XX	ح/اهتلاك التثبيتات تسجيل مخصص الاهتلاك		XXXX

التسجيل المحاسبي للتثبيت المتنازل عنه

أ- إذا كان الفارق سليبا:

أي أن (الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل) أقل من تكلفة حيازة التثبيتات.

ح/652 = تكلفة حيازة التثبيتات – (الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل) > 0

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
462 652 28XX	2XX	ح/حقوق التنازل عن الأصول الثابتة ح/نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية. ح/اهتلاك التثبيتات ح/ التثبيت المعني التنازل عن التثبيتات بواسطة ح/ 462، و ترصيد ح/28	XXX XXX XXX	XXX

تحصيل حقوق التنازل.

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
5XX	462	ح/ المالية ح/حقوق التنازل عن الأصول الثابتة. تحصيل حقوق التنازل عن طريق ح/5XX	XXX	XXX

ب- إذا كان الفارق إيجابيا:

تسجيل التنازل عن التثبيت:

أي أن (الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل) أكبر من تكلفة حيازة التثبيتات.

ح/752 = تكلفة حيازة التثبيتات – (الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل) < 0

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		/ .../12/31 /		

462 28XX	 2XX 752	ح/حقوق التنازل عن الأصول الثابتة ح/اهتلاك التثبيتات ح/ التثبيت المعني ح/فائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية التنازل عن التثبيتات بواسطة ح/ 462، و ترصيد ح/28	XXXX XXXX	 XXX XXX

تحصيل حقوق التنازل.

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
5XX	462	/ .../..../.... / ح/ المالية ح/حقوق التنازل عن الأصول الثابتة. تحصيل حقوق التنازل عن طريق ح/5XX	XXXX	XXXX

المبحث الثالث: الإهتلاكات وخسائر القيمة

إن قدم الاستثمارات بسبب عامل الزمن والاستعمال يؤدي إلى انخفاض قيمتها دورة بعد دورة إلى أن تصبح مساوية لصفر عند انتهاء مدة حياتها ، ويعني ذلك إخراجها من الميزانية وتعتبر عبء لا بد من إثباته ويسمى هذا العبئ بـــ "اهتلاك الاستثمارات".

المطلب الأول: إهتلاك الإستثمارات المادية حسب المخطط المحاسبي الوطني طبيعة الإهتلاكات وطرق حسابه

1-1-1 تعريف عام للإهتلاك

يعرف الإهتلاك على أنه ذلك الجزء من تكلفة الأصل الثابت الذي يخصم من الإيرات مقابل خدمات الأصل الثابت المستخدم في نشاط المؤسسة،(سواء كان نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي). أي أن الإهتلاك

يمثل تكلفة من تكاليف الإنتاج مقابل النقص الفعلي للأصل الثابت نتيجة لإستعماله، لتقادمه الزمني أو نتيجة لظهور مخترعات حديثة.[87]

1-1-2 تعريف الإهتلاك حسب المخطط المحاسبي الوطني

"عبارة عن تخصيص محاسبي لتدني قيمة الأصول الثابتة المادية من أجل استرجاع أو تجديد الأموال المستثمرة".

فالاهتلاك ممكن أن يكون طبيعي أي أن الإستثمار يهتلك بمرور الزمن، وممكن أن يهتلك الأصل الثابت بفعل الإستخدام.

*ممكن أن نستنتج بأن الاستثمار يهتلك حسب العوامل التالية:

- الإستخدام ويعبر عن تدهور القيمة بفعل الإستخدام.
- عامل الزمن "التقادم".
- التقدم التكنولوجي ويعبر عن انخفاض قيمة الاستثمار بفعل التطور التكنولوجي.

1-1-3 حساب الإهتلاك:

حتى تستطيع حساب قسط الإهتلاك السنوي لابد من توافر العناصر التالية:

- القيمة الأصلية والمتمثلة في تكلفة شراء الأصل الثابت.
- مدة إستعمال الأصل الثابت ويتوقف تقديرها على:

* عوامل مادية متعلقة بالتطور الناتج من إستخدام الأصل الثابت.

* عوامل تقنية وإقتصادية كالتطور التقني حيث تصبح إنتاجية الأصل الثابت لا تتماشى مع التطور، فتضطر المؤسسة لإستبدالها.

[87] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010) ص ص(53-68)

– القيمة المحاسبية الصافية(أو القيمة الباقية)، وهي عبارة عن الفرق بين القيمة الأصلية وأقساط الإهتلاك.

– القسط السنوي للإهتلاكات يمثل المبلغ الاهتلاك المطبق خلال الفترة، وهو حاصل قسمة القيمة الأصلية على مدة الإستعمال.

– معدل الإهتلاك وهو يساوي حاصل قسمة قسط الإهتلاك على القيمة الأصلية مضروب في 100. أو يساوي 100 مقسومة على مدة الإستخدام.

1-1-4 طرق حساب الإهتلاك:

يحسب قسط الإهتلاك السنوي على أساس مدة حياته الإنتاجية ولكن مشكلة حساب الإهتلاك تتوقف على:

– إختيار الطريقة التي بموجبها يهتلك الأصل.

– معالجة الإهتلاك محاسبيا(طريقة مباشرة أو غير مباشرة).

ولحساب قسط الإهتلاك تؤخذ العناصر التالية في الحسبان:

- العمر الإنتاجي للإصل الثابت.
- تكلفة حيازة الإصل الثابت.

طرق حساب الإهتلاك حسب المخطط المحاسبي الوطني هي:

طريقة القسط الثابت: حسب هده الطريقة يهتلك الأصل الثابت بأقساط سنوية ثابتة خلال عمره الإنتاجي؛ إلى أن يهتلك تماما أي إلى أن تصبح الإهتلاكات المتراكمة تساوي قيمة الأصل الثابت.

هذه الطريقة هي سهلة ويؤخذ بها في الغالب كل من القانون الضريبي والمخطط المحاسبي الوطني لأنها تطرح مشكلة تحديد العمر الإنتاجي للأصل الثابت.

طريقة القسط المتناقص: حسب هذه الطريقة فإن الأصل الثابت يهتلك بأقساط سنوية متناقصة . ميزة هذه الطريقة أن الأصل ثابت يكون أكثر إنتاجية في بداية مدة يكون أكثر إنتاجية في بداية مدة استخدامه ونقل

تدريجيا عند قرب إنتهاء مدة استخدامه. لذلك لا بد وأن يهتلك الأصل الثابت بأقساط متناقصة، فهذه الطريقة هي أكثر واقعية من طريقة القسط الثابت لأن خدمات الأصل الثابت تكون أكثر في بداية عمره الانتاجي بالإضافة إلى أن الأصل الثابت لا يحتاج إلى مصاريف صيانة وإصلاح في بداية هذا العمر بينما تتزايد عند قرب إنتهاء مدة الإستخدام.

ومن عيوب هذه الطريقة أنها غير سهلة للإحتساب بالإضافة إلى أنها لا تمثل الإستخدام السليم للأصل الثابت.

طريقة مجموع أرقام السنين: هذه الطريقة مطبقة في البلدان الناطقة باللغة الإنجليزية. وحسب هذه الطريقة فإن قسط الإهتلاك السنوي يحسب كالتالي:

- تحديد مجموع أرقام السنين للعمر الإنتاجي للإصل الثابت. مثلا العمر الإنتاجي لأصل ما هو 8 سنوات فإن مجموع أرقام السنوات هي: 1+2+3+4+5+6+7+8=36
- يتم تكوين متوالية من الكسور العادية بحيث:

الكسر الأول=رقم السنة الأخيرة / مج أرقام السنوات

الكسر الثامن=رقم السنة الأولى / مج أرقام السنوات

- يتم ضرب الكسر الأول في القيمة الأصلية للأصل الثابت، لإيجاد قسط الإهتلاك السنوي وهكذا....

ميزة هذه الطريقة أنها سهلة التطبيق وأن القيمة الباقية تؤول إلى الصفر في نهاية مدة الإستخدام.

طريقة الإهتلاك المتزايد: يحسب قسط الإهتلاك المتزايد حسب هذه الطريقة كالتالي:

- نحسب معدل الإهتلاك وهو متصاعد لكل سنة كالتالي:

السنة الأولى= 1/ مج أرقام السنين

السنة الأخيرة= السنة الأخيرة / مج أرقام السنين

وهي عكس طريقة مج أرقام السنين

- أقساط الإهتلاكات السنوية.

بطاقة الإهتلاك

ح/الأصل المعني			تكلفة الشراء	
تاريخ الشراء			مدة الإستعمال	
تاريخ التنازل			معدل الإهتلاك	
الفترة	المبلغ الأصلي	القسط السنوي	الإهتلاك المتراكم	القيمة الباقية

1-1-5 معدلات الإهتلاكات: من الصعب تحديد مدة استعمال الأصل الثابت بشكل دقيق ومحدد ولكن يتم تحديدها حسب معايير عديدة تقريبية، ومدد الإستعمال ومعدلات الإهتلاك المتعارف عليها عمليا هي:

- عمر المباني من 50 سنة إلى 100 سنة أي بمعدل (2%،1%)
- عمر المباني الصناعية من 20 سنة إلى 50 سنة (5%،2%)
- عمر معدات والآلات من 10 سنوات (10%)
- عمر معدات نقل من 4 إلى 5 سنوات (25%،20%)
- عمر التجهيزات مكتب 10 سنوات (10%)

1-2 المعالجة المحاسبية للإهتلاكات حسب المخطط المحاسبي الوطني

لدينا طريقتان للتسجيل المحاسبي للإهتلاكات:

1-2-1 الطريقة المباشرة: حسب هذه الطريقة يتم تخصيص قسط الإهتلاك السنوي وذلك بتسجيله كعبء في ح/28حصص الإهتلاكات وإقتطاعه مباشرة من ح/2 الإستثمار المعني.

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
682		12/31/ن		
		حـــ/حصص الإهتلاكات	xxx	
	2x	حـــ/ الاستثمارالمعني		xxx

إن PCNلا يأخذ بهذه الطريقة وينصح المؤسسات بإتباع الطريقة غ مباشرة لأن الطريقة المباشرة:

- لا تظهر قيمة الأصل الثابت بالميزانية النهائية.
- لا تظهر أقساط الإهتلاك المتراكمة بالميزانية النهائية.
- لا تسمح بالتفرقة بين الإهتلاكات والتنازل عن الإستثمارات.

1-2- 2 الطريقة الغير مباشرة: يسجل قسط الإهتلاك كعبء يسجل في الجانب المدين من ح/682 حصص الإهتلاكات و إقتطاع هذا الإهتلاك من قيمة الأصل الثابت ولكن في حسابه الخاص ح/29 إهتلاك الإستثمارات

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		12/31/ن		
699		حـــ/ مخصصات استثنائية	xxx	
	29 X	حـــ/ اهتلاك الاستثمارات		xxx
		02		
682		حـــ/ مخصصات الإهتلاكات	xxx	
	29 x	حـــ/ الإهتلاكات الاستثمارات		xxx

وبعد اهتلاك الاستثمار بصفة نهائية ، أي عند ما يصبح مجموع الأقساط يساوي القيمة الأصلية للاستثمار المعني نقوم بترصيد حـــ/29 "اهتلاك الاستثمار" ويكون التسجيل كما يلي :

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
29x		حـــ/إهتلاك الاستثمار	xxx	
	2x	حـــ/الإستثمار المعني		xxx

3-1 التنازل عن الاستثمارات

عند خروج الاستثمار من ميزانية المؤسسة، أي التنازل عنه يكون ذلك وفق القيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
29x		حـــ/اهتلاك الاستثمار	xxx	
692		حـــ/ قيمة متبقية للاستثمار	xxx	
	2xx	حـــ/ الاستثمار المعني		xxx
48x		حـــ/ نقديات	xxx	
	792	حـــ/ نواتج الاستثمارات المتنازل عنها		xxx

المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات وخسائر القيمة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

2-1 طبيعة الإهتلاكات وخسائر القيمة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

2-1-1 تعريف الإهتلاك: يعرف الإهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

ويقصد بالقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي للأصل الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة.

وللإشارة فإن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها أو ينتجها ذلك الأصل ، والطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مايلي:

- ✓ طريقة الإهتلاك الخطي أو الثابت.
- ✓ طريقة الإهتلاك المتناقص.
- ✓ طريقة وحدات الإنتاج التي تقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.
- ✓ طريقة الإهتلاك المتزايد.

وينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الإهتلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة.

ويجب أن تدرس دوريا طريقة الإهتلاك، مدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.[88]

[88] عمورة جمال، مرجع سابق، ص08

2-1-2 أساليب حساب قسط الإهتلاك السنوي:[89] وهي أربعة أساليب جاء بها النظام المحاسبي المالي:

- **أسلوب القسط الثابت:** يعرف أيضا بأسلوب الإهتلاك الخطي، ميزة هذا هو أن الأقساط السنوية هي متساوية.
- **أسلوب القسط المتناقص:** وهو الأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشرة وتبعا لهذا الأسلوب فإن:

معدل الإهتلاك السنوي (1÷ن) × 1.5أو 2 أو 2.5 على التوالي وتبعا لطول فترة إستخدام الأصل؛ 3 أو 4 سنوات، 5 أو 6 سنوات، أكثر من 6سنوات.

- **أسلوب القسط المتزايد:** تبعا لهذا الأسلوب فإن القسط السنوي تكلفة الإستثمار(ن÷م) حيث (ن)هي الفترة الفاصلة ما بين تاريخ شراء التجهيزات ونهاية السنة المعنية. أما (م) فهي المجموع الحسابي لسنين فترة الإستخدام.
- **أسلوب الإهتلاك تبعا لحجم الإنتاج:** وهو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها. إن قسط الإهتلاك السنوي= تكلفة الإستثمار × (حجم الإنتاج الفعلي السنوي÷ حجم الإنتاج الفعلي).

- إن المؤسسات التي إختارت عن طواعية أحد الأساليب لإهتلاك بعض استثماراتها لا يمكنها التراجع عن هذا الإختيار، أي أن عليها إكمال إهتلاك الإستثمار المعني بنفس الأسلوب.

- إن النظام المحاسبي المالي لم يبين تقنية أو قاعدة حساب قسط الإهتلاك السنوي تبعا لكل أسلوب.

[89] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص ص (128-132)

2-1-3 مفهوم تدهور قيم التثبيتات:[90]

يوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 "تدهور قيم التثبيتات" الإجراءات التي ينبغي أن تطبقها المؤسسة لكي تضمن أن أصولها أو موجوداتها مسجلة محاسبيا بقيم لا ينبغي أن تتعدى القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لهذه الأصول (La valeur recouvrable).

يطبق هذا المعيار على محاسبة تدهور جميع الأصول أو التثبيتات، ماعدا الأصول التي تم معالجتها في معايير أخرى (كالمعيار الدولي المتعلق بالمخزونات، التثبيتات المالية، الأصول البيولوجية، العقارات الموظفة.....إلخ.).

وعلى هذا الأساس فإنه مفهوم تدهور قيم التثبيتات يجبر المؤسسة لأن تعيد تقييم ممتلكاتها كل نهاية سنة، إذا كانت هناك مؤشرات تدل على أن أصل من الأصول قد يفقد من قيمته، وهذه المؤشرات هي القيمة السوقية، التقدم التكنولوجي، التقادم، التراجع المادي(Dégradation physique)....إلخ. فيجب على المؤسسة ان تقدر القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لكي تلاحظ هل هناك تدهور قيمة أم لا.

على المؤسسة أيضا أن تختبر سنويا تدهور قيم التثبيتات المعنوية كشهرة المحل المكتسبة نتيجة تجميع المؤسسات.

وعليه فإن المعيار رقم 36 يفرض تقييم القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل على أنها القيمة الأكبر مابين القيمة العادلة أو ثمن البيع الصافي (بعد طرح التكاليف المتعلقة بالبيع) والقيمة النفعية.

فالقيمة العادلة أو ثمن البيع الصافي للأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.

[90] جمال عمورة، مرجع سابق، ص09

أما القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاعية.

يجب الإشارة أنه في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن القيمة القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية.

وفي حالات وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة (flux de trésorerie) بصفة مباشرة فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها.

والوحدة المنتجة للخزينة (unité génératrice de trésorerie) هي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.

ومن خلال ما سبق، عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة، وتثبت هذه الخسارة بانخفاض الأصل المذكور وتدرج كعبء.

ولا تكتفي المؤسسة بتسجيل هذه الخسارة أو هذا التدهور فقط، بل ينبغي أن تراجعه دوريا عند نهاية كل إقفال.

2-2 المعالجة المحاسبية للإهتلاكات وتدهور القيمة حسب النظام المحاسبي المالي:

2-2-1 إهتلاك التثبيتات

تقيد إهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن للحسابات 28 "إهتلاك التثبيتات" وهذه الحسابات تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (20 و21) التي تتضمنها.

وفي المقابل، تسجل مخصصات الإهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات. وفي حالة بيع عناصر الأصول المالية أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (إسقاطه وإهماله) فإن حسابات الإهتلاكات ذات الصلة تحول إلى الحساب 20 أو 21 المعني. وتهتلك التثبيتات غير المادية على أساس مدة نفعيتها. ومدة النفعية هذه يفترض فيها عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالة إستثنائية ينبغي تبريرها في الملحق.[91]

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
68x		ح/مخصصات الاهتلاكات	xxx	
	28x	ح/اهتلاك التثبيتات		xxx
		ح/المالية	xxx	
5x		ح/إهتلاك التثبيتات	Xxx	
28x		نواقص قيمة خروج تثبيتات	xxx	
65x		ح/تثبيتات		Xxx
	2x	ح/فائض قيمة خروج تثبيتات		
	75x			

2-2-2خسائر القيمة عن التثبيتات

يتم إعتماد الحساب 29، عند ثبوت خسارة في القيمة، بحسم حسابات التخصيص المتعلق (باستغلال)، أو الحسابات المالية أو الإستثنائية)، المعنية (الحسابات 68).

يتم إعادة تقويم حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يأتي:

- حسم حسابات التخصيص المناسبة عندما يزاد في مبلغ خسارة القيمة.

[91] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق

- إعتماد حساب من حسابات 78 (من نفس مستوى الحساب المستعمل للتخصيص) عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو لاغيا (خسارة القيمة صارت كلها أو جزء منها غير ذات موضوع).

يذكر في الحصيلة المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الإهتلاكات وخسائر القيمة. وفي تاريخ بيع التثبيت، يسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل إنخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض القيمة أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتيجة.

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر عمليات المعالجة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية أداة الرئيسية لمعرفة ما يجري داخلها، وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا و خارجيا. فقد تبين مما سبق أن هناك عمليات تسجيل تختلف عما كان عليه سابقا ، وهذا من شأنه أن يحدث تحولا كبيرا في دور المحاسبين والمدققين ليصبحوا أكثر فاعلية من دورهم التقليدي ، باستخدام المهارات و الخبرات ومواجهة المستجدات على مهنتهم بكفاءة واقتدار، مما ينعكس على نجاح أعمال المؤسسات وتبادل المعارف والبيانات والمعلومات وإدارتها .

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية للأصول الثابتة في المؤسسة العمومية لأشغال الطرقات – جنوب شرق البلاد -

المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: الدراسة المحاسبية للمجموعة الثانية بالمؤسسة محل الدراسة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية للتثبيتات في المؤسسة العمومية لأشغال الطرق

تمهيد

تعرضنا في الجانب النظري إلى النشأة التاريخية للمخطط المحاسبي الوطني وكذا الإنتقادات الموجهة إليه التي أدت إلى التحول إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، فقد تطرقنا إلى المعالجة المحاسبية للإستثمارات في كلا من النظامين، لكن الدراسة النظرية تبقى ناقصة دون الإسقاط على الجانب العملي، فمن الناحية العملية

سنقوم بدراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية لأشغال الطرق- جنوب شرق البلاد EPTR وحدة باتنة، وهذا خلال فترة التربص.

سوف نعرض في هذه الدراسة إلى كيفية تأقلم المؤسسة مع النظام المحاسبي المالي الجديد بعد إعطاء لمحة موجزة عن نشأة و تطور وأهمية المؤسسة وهيكلها التنظيمي والتعريف بالمناصب ومهامها، نقوم بمعالجة مجموعة الإستثمارات حسب المخطط المحاسبي والتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي من خلال القيود المحاسبية للحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية للمجموعة الثانية، وأهم الفروقات التي خلقت إثر هذا التحول.

❖ المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: تعريف عام للمؤسسة

1-1 نشـــــأة المؤسســـــــــة

انبثقت المؤسسة العمومية لأشغال الطرق جنوب/شرق البلاد من التعبير البنيوي للمؤسسة الوطنية لأشغال الطرق « SONATRO » بموجب المرسوم التنفيذي رقم 83/194 المؤرخ في 12 مارس 1983 بإدارة مستقلة في اتخاذ القرار معتمدة من طرف المجلس الوطني للتخطيط بتاريخ 14-مارس-1991 تحت رقم35. مقرها الشرق الجزائري ولاية باتنة .

المؤسسة ذات طابع اقتصادي تسمح بممارسة الأشغال ،تصميم الطرقات ،انجازها و صيانتها .ذات خبرة متوسطة مدتها 18 سنة، أتاحت خلال هذه الفترة أن تصنع سمعة وطنية ساعدتها على انجاز أعمالها كالدقة في استخدام الأساليب العلمية متبعة بذلك العصرنة ،فهي بذلك تبحث عن تطوير شبكة الطرقات و ذلك بتدعيم شبكة التنقل في جميع الاتجاهات كما أنها تهدف إلى تكثيف الأشغال و بالتالي خلق مناصب شغل للشباب .

فمن مسيرة التكامل الاقتصادي الوطني قد ساهمت في انجاز وتصميم الطرقات و صيانتها وكذا الأرضيات الخاصة بالمطارات. كما أنها حققت عدة مشاريع هامة على الصعيد الوطني منها:

- تهيئة وإنجاز الطريق الوطني رقم/28 المدعم من طرف البنك الدولي للإنشاء والتعميـــر علـــى طول 30 كم

- تزفيت مركب وموحد ناجح لموضع سجاد ملعب باتنة (أرضية و مساحات ألعاب القوى)
- تغطية الطريق بطبقة موحدة اللون فوق طبقة الحصى المزفتة على مستوى الطريق الوطني رقم:83 الرابط بين سيدي عقبة و ولاية بسكرة.
- كما أنجزت المؤسسة مشاريع هامة مدعمة من طرف البنك الدولي للإنشاء و التعمير منها الطرق الوطني رقم:26- ولاية بجاية – على طول 62.5 كم.

1-2 أهمية المؤسسة

إن المؤسسة العمومية لأشغال الطرق جنوب /شرق البلاد من المؤسسات الإقتصادية الهامة على مستوى التراب الوطني منذ أن تأسست سنة 12 مارس 1983 و هي تساهم بشكل كبير مباشر و غير مباشر في تنمية الاقتصاد الوطني و تطويره و ذلك من خلال خلق تواصل حضري تنموي بين الأفراد و دعم شبكة الطرقات الوطنية ، الولائية و حتى بما فيها البلدية من أجل تسهيل المواصلات و عمليات النقل إجتماعيا ، سياسيا ، إقتصاديا ، تجاريا...

إذا فهي تساهم أولا في جعل الوطن قطعة واحدة و مواكبة العصر حضريا و تدعم ثانيا في تسهيل عصرنة التنقل .

1-3 أهداف المؤسسة

تهدف المؤسســـة العمومية لأشغال الطرق جنوب شرق البلاد إلى إنجاز هياكل الطرق و توسيعها، الطريق السريع (AUTORAUTIE) و كذا تكثيف الأشغال في صيانة الطرق و تعبيدها بالإضافة إلى تحسين ظروف العمل والتقليل من الأخطار التي يمكن أن تحول العامل عن تأدية عمله أو النقص من

مردوديته، و منذ تأسيسها حققت المؤسسة مجموعة من الأهداف هامة في تطوير ميادين العمل يفضل التمويل البنكي و تكاثف جهود إطارات المؤسسة و خبرة عمالها ،فهي تهدف إلى :

- إنجاز أهم الطرق الوطنية بأكثر من 360 كلم منها الطرق الوطني رقم 28 والطريق رقم 83
- المحافظة على السمعة الإقتصاديـــة الوطنية للمؤسســـة بين المؤسسات من نفس القطاع خـــاص أو عـــام .
- إمتصاص البطالة بخلق مناصب شغل للشباب .
- تكوين اليد العاملة في ميادين مختلفة في إطار التكوين المهني .
- رفع الدخل الوطني للفرد الواحد و ذلك بمساهمته من أرباح المؤسسة .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

سنتناول فيه تعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة وكذا التعريف بالمناصب وتحديد المسؤوليات

2-1 التعريف بالهيكل التنظيمي للمؤسسة

عبارة عن رسم توضيحي يرمز إلى شبكة تمثل مواقع المسؤولية المختلفة و طرق تدفق المعلومات الرسمية وعمليات الإتصال داخل المؤسسة الواحدة و كذلك يجدد تقسيم الأعمال بين العمال و كيفية تنسيق العلاقة داخل المؤسسة ،يكمن أهميتها في التواصل إلى العديد من النقاط والمؤشرات الخاصة بالعملية الإدارية والتنظيمية في المؤسسة تتمثل في :

- معرفة حجم المؤسسة و طبيعة أهدافها .
- نطاق الإشراف .
- أنواع الوظائف المتوفرة فيها .
- مبدأ التخصص و تقييم العمل .

- التسلسل الإداري الخاص بعمليات إتخاذ القرار .

- الإدارات الرئيسة في المؤسسة.

2-2 التعريف بالمناصب و مهامها:

2-2-1 مدير الوحدة: هو المسؤول الأول و المباشر عن التسيير الإداري للمؤسسة حيث يسعى الى تنفيذ المهام الموكلة إليه من قبل المدير العام للمؤسسة و التي تتمثل في الرقابة و التسير ، التخطيط و التنظيم كما يقوم بتحقيق الأهداف الموكلة إليه.

2-2-2 الأمانـــة العامـــــة: يتمثل عملها في تنظيم وتسجيـــل وفرز البريد وإستقبـــال المكالمات الداخلية والخارجيـــة و تسير البريد و توزيعه على مختلف المصالح و تنظيم المواعيد الخاصة بالمدير.

2-2-3 خلية الأمن و الوقاية: مهمته الداخلية تكمن في مراقبة و تفتيش كل شخص قادم أو خارج سواء كان من العمال أو الزوار ، المنقولات أو شاحنات التموين و تكتمل عملية المراقبة بتقارير الى مدير الوحدة حول الوضعية الأمنية لها ، أما فيما يخص الأمن الصناعي تكمن مهمته في السهرى على وضع الإحتياطات اللازمة لتجنب الأخطار من حوادث العمل بأنواعهـــا و ذلك كمراقبة وسائل الإطفاء ووسائل التدخل السريع و إستبدالها عند إنتهاء مدة صلاحيتها.

2-2-4 دائرة الإدارة و المستخدمين: فهذه الإدارة تخص كل ما يتعلق بالمستخدمين وماتحتاجه الإدارة من لوازم عامة لضمان السير الحسن للمؤسسة ، و تسير المستخدمين دورها هام حيث تقوم بمتابعة و تسير الملفات الخاصة بالعمل الموجدين و توظيف العمال الجدد .

2-2-5 فرع الشؤون الإجتماعية: التكفل بجميع التعويضات الإجتماعية بأنواعها (الأدوية، المنح العائلية، حوادث العمل ...)

2-2-6 فرع الوسائل العامة: مهمته الأساسية التموين الكامل لجميع المصالح التابعة للمقاطعة بكل الوسائل والتجهيزات المكتبية، و لباس للعمال و أدوات النظافة.

2-2-7مصلحة الأجور والرواتب: مسؤول على إنجاز رواتب كل العمال التابعين للمؤسسة وكذا منحة التعويضات و العلاوات المرفقة للتحويلات التي يقوم بها العمال خارج المؤسسة كالقيام بمهمة، و يقوم على إنجاز منح التقاعد ،و أرباح المؤسسة .

2-2-8 دائرة الدراسات و التنسيق: تعتبر دائرة الدراسات و التنسيق من أبرز الإدارات في الهياكل التنظيمي وأكثرها إعتماد إذ أنها مكلفة بدراسة المشاريع و تكلفتها متبعتهم فالمصلحة مسؤولة على تسير الصفقات والمخبر و المحجرة و محطة التزفيت و مختلف الورشات .

2-2-9 دائرة العتاد و التموين: يشرف على هذه الدائرة رئيسها الذي يعتبر المسؤول عن حماية و سائل النقل والمعدات الخاصة بالتوزيع و الأعمال المتعلقة بالمنطقة سواء بالنسبة للبناء أو القيام بالتنظيم و تحتوى حظيرة مستودعات العتاد على مجموعة كبيرة من وسائل النقل و الآلات المختلفة التي تخص المشاريع " آلات الخاصة بالحفر ، الرص ، التسوية .....إلخ "، يكمن دور صيانة العتاد في متابعة الإيرادات بالنسبة للتصليحات والتكاليف ومتابعة حالات و قوع الحوادث لوسائل النقل و قيامها بتقارير و لها عدة مصالح مشرف عليها منها مصلحة تسير المخزون و مصلحة الصيانة و مستودعات العتاد و مصلحة التموين .

2-3 تحديد المسؤوليات

كل إدارة لها شخص محدد يشرف على جميع المهام المتعلقة بتنفيذ هذه المهام و هذه المسؤوليات تحدد بحسب الوظيفة و المهام لكل شخص حسب ما تنص عليه الإتفاقية الجماعية للمؤسسة ، و في هذا الإطار تحدد المؤسسة مهام كل مسؤول كما يلي :

2-3-1 المدير العام للوحدة : هو المسؤول الأول و المباشر عن التسيير الحسن للوحدة، حيث يسعى إلى تحقيق كل المهام الموكلة إليه من طرف المدير العام للمؤسسة و التي تتمثل في الرقابة ، التسيير، التخطيط، التنظيم وتحديد مهام كل موظف .

2-3-2 دائرة الإدارة و المستخدمين: و يكمن مهامهم في إعداد عقود العمل، مراقبة مدة العقد، إنهاء عقود العمل، والمقررات المختلفة من تحويلات و منح وعلاوات وإعداد تقارير شهرية خاصة بحركة العمال "دخول و خروج" بالإضافة إلى تقيدهم حسب التصنيف المعمول به و حسب الإتفاقية الجماعية للمؤسسة، متابعة كل إجراءات الضمان الإجتماعي فيما يخص بالتبليغ بالعطل المرضية و حوادث العمل و أصحاب العطل المرضية طويلة المدى ، تسير ملفات المتقاعدين ، السهر على إعداد الأجر الشهري للعامل .

2-3-3 دائرة المحاسبة و المالية : التكفل بالتسير المالي و المحاسبي للمؤسسة و التكفل بعمليات شراء العتاد أو قطع غيار الآلات و الربط بين المؤسسة الضريبية و كذا صندوق تعويض العطل السنوية CACOBTH، فتح حسابات بنكية للعمال .

2-3-4 مهام رئيس دائرة العتاد و التموين: تقوم بالتكفل الكامل و المطلق عن تسير العتاد و دراسة حالته "متوسطة ، حسنة ، جيدة " السهر على سد إحتياجات المؤسسة من قطع غيار ، زيتوت ، أدوات حديدية، مواد التشحيم قصد تموينها ، إعداد تقارير شهرية توضح فيها حركة شراء و صيانة العتاد من أعطاب ومتابعة سبب الحوادث مع معاقبة الفرد إذا كان متعمد أو مقصر في العمل ، مراقبة الكفاءة المهنية للعمال ، التكفل بتكوين المتربصين .

2-3-5 رئيس دائرة الدراسات و التنسيق: مهامه تكمن في تحسين العمل لتحسين المدخول، محاولة جلب المشاريع للمؤسسة و ذلك بالمساهمة و المشاركة في المناقصات المحلية و الوطنية التي يتم إجراءها المحافظة على سمعة المؤسسة و العمل على تحسين مستوى الأداء المطلوب في العمل و ذلك بالخضوع للصفات الدولية المعمول بها ، دراسة المشاريع دراسة موضوعية مالية ، إعداد التقارير المالية و التقنية للمشاريع و كذا تحديد الأرقام العملية الشهرية و نسب إنجاز المشاريع

" رقم الأعمال Chiffre D'affaire "

" تقرير نشاط Rapport D'activité "

إعداد عقود مع الناقلين مدتها عام كامل تحدد في بنودها الزمان و المكان. مع إعداد ملحق عقد مدته شهر من التعامل مع الناقل Attachement Des Transport ، الإعلان عن إحتياجات المؤسسة من اليد العاملة أو الإعلان عن فائض في حالة إنتهاء الأشغال على مستوى الورشات، إخضاع المخبر التقني للمواصفات الدولية .

المطلب الثالث:دائرة المالية و المحاسبة

تعد إدارة المالية و المحاسبة من أبرز و أهم مصلحة في الهيكل التنظيمي كما أنها لا تقل أهمية على الإدارات الأخرى فمهمتها الحفاظ على التوازن المالي بالإضافة إلى متابعة كل النشاطات فيما يخص المحاسبة.

3-1 مصلحة المحاسبة العامة: و هي بدورها تتفرع إلى:

- فرع المحاسبة العامة .
- فرع الجباية .
- فرع المخزون و البيع .

3-2 مصلحة الميزانية : مهمتها إعداد الميزانية التقديرية " التسير " التي تعتبر الترجمة الوحدة المستقلة (ميزانية الإشمار،الإستغلال) بإجتماع كل رؤساء المراكز ثم تعد وثيقة طلب الأموال حسب إحتياج الوحدة لها كما يقوم بتقرير تكاليف كل مصلحة .

3-3 مصلحة الخزينة : مكلفة بمراقبة جميع التدفقات المالية للخزينة من دخول و خروج الأموال و ذلك بمعرفة صافي المركز المالي للمؤسسة و يندرج تحت إطارها فرعين :

***فرع المصاريف و المدفوعات :** مهتم بتسير جميع المصريف من رواتب العمال فواتير الكهرباء، الهاتف ، فواتير المشتريات المختلفة ، الضرائب ، تعويضات التأمينات لضمان الإجتماعي .

***فرع الممتلكات:** بفضل التأمين تستطيع كل مؤسسة ضمان الإستمرارية فهو أساس لحماية المؤسسة من المخاطر مثل :

- تأمين العقارات و المنقولات .
- تأمين النقل .
- تأمين ضد السرقة ، سواء البضائع أو السلع .
- تأمين الآلات الموجودة في الورشة .

***فرع المنازعات:** يدرج في هذه المهام حاكم قضائي يهتم بمعالجة ملفات التأمين و جميع العقود الخاصة بالمؤسسة كما يهتم بملفات قضايا المتخاصمين من أجل الحفاظ على ممتلكات المؤسسة.

❖ المبحث الثاني: الدراسة المحاسبية للأصول الثابتة بالمؤسسة محل الدراسة

الأصل هو عنصر له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة ، بحيث هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي (تحقيق منفعة) و يسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية[92] :

- احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية.
- إمكانية مراقبته (قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضية الأساسية للمخاطر .
- إمكانية تعريفه (لديه بطاقة تعريف) من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد.
- إمكانية حساب تكلفته أو قيمته عند تقييمه بكل موثوقية عالية.

سنتناول في هذا المبحث ملخصا لكل ما تطرقنا له خلال فترة التربص من المعالجة المحاسبية للإستثمارات في كل من النظامين.

المطلب الأول: الحسابات الموجودة في المؤسسة محل الدراسة

كل مؤسسة لديها حسابات فرعية خاصة بها، أي أن كل إستثمار (مهما كان حجمه)، له حساب خاص وعليه فالحسابات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة هي كالتالي:

[92] - http://www.cabinet-soize.com/docs/gestion_comptable/DEFINITION_IMMOBILISATIONS.pdf , consulté le 10/04/2010

التسمية في النظام المحاسبي المالي الجديد						التسمية في المخطط المحاسبي المالي	
إسم الحساب	الحسابات الفرعية	تحت الحساب	الحساب	المجموعة	إسم الحساب	الحساب
التثبيتات				**2**	**الإستثمارات**	
تثبيتات عينية			**20**			
مصاريف تنمية التثبيتات		203			مصاريف الدراسات والأبحاث	2050
برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها		204			برمجيات	2122
برمجيات عامة	2041					
برمجيات خاصة	2042					
الإمتيازات والحقوق المماثلة		205			الإمتيازات والحقوق المماثلة	2121
فارق الشراء		207				
تثبيتات عينية أخرى		208				
تثبيتات معنوية			**21**			
أراضي		211			أراضي	22
الأراضي والبناءات والورش	2111				الأراضي والبناءات والورش	220

المحجرة	2115				المحجرة	224
أراضي أخرى	2116				أراضي أخرى	226
عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي		212				
البناءات		213				
مباني صناعية	2131				مباني صناعية	2400
مباني إدارية و تجارية	2132				مباني إدارية و تجارية	2401
مباني للورش	2133				مباني للورش	2402
مخيمات	2134				مخيمات	2403
المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية		215				
المنشآت ذات الطابع خاص	2153					
معدات صناعية	2154				معدات وأدوات	243
الوسائل الصناعية	2155				معدات والأدوات اللمساعدة	2435
تثبيتات عينية أخرى		218				
المنشآت العامة	2181					
معدات نقل	2182				معدات نقل	244
معدات مكتب وأدوات إعلام آلي	2183				معدات مكتب وأدوات إعلام آلي	2451
أثاث	2184				معدات مكتب	2450
أغلفة مسترجعة	2186				أغلفة مسترجعة	246
تثبيتات في شكل إمتياز			**22**			
أراضي في شكل إمتياز	2210	221				
عمليات تهيئة الأراضي في شكل إمتياز	2220	222				

مباني في شكل إمتياز	2230	223				
منشآت تقنية في شكل إمتياز	2250	225				
تثبيتات عينية أخرى في شكل إمتياز	2280	228				
حقوق صاحب الإمتياز	2290	229				
تثبيتات جاري إنجازها			**23**		إستثمارات قيد الإنجاز	28
تثبيتات عينية طور الانجاز		232				
أراضي طور الإنجاز	2322					
بناءات طور الإنجاز	2323					
تثبيتات عينية أخرى طور الإنجاز	2328					
التسبيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات التثبيتات		238			التسبيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات الإستثمارات	425
تثبيتات عينية	2380					
أراضي	2382					
بناءات	2383					
تثبيتات عينية أخرى	2388					

المصدر: وثائق المؤسسة مصلحة المحاسبة

المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات			**26**	سندات الفروع المنتسبة	42
تثبيتات مالية أخرى			**27**		

إهتلاك التثبيتات			**28**		29
إهتلاك التثبيتات المعنوية			280		
مصاريف تنمية التثبيتات	2803			مصاريف الدراسات والأبحاث	29050
البرمجيات والإعلام الآلي	2804			برامجيات	29122
الإمتيازات والحقوق المماثلة	2805			لإمتيازات والحقوق المماثلة	29121
فارق الشراء	2807				
تثبيتات عينية أخرى	2808				
إهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي			2812		
البناءات			2813		
مباني صناعية	28131			مباني صناعية	29400
مباني إدارية وتجارية	28132			مباني إدارية وتجارية	29402
ورشات	28133			ورشات	29403
مخيمات	28134			مخيمات	29410
المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية			2815		
الأدوات الصناعية	28155				
التثبيتات العينية الأخرى			2818		
المنشآت العامة	28181				
معدات نقل	28182			معدات نقل	2944
معدات مكتب وإعلام آلي	28183			معدات مكتب وإعلام آلي	
معدات مكتب	281831			معدات مكتب	29451
أجهزة إعلام آلي	281832			أجهزة إعلام آلي	29452
أجهزة الإتصالات	281833			أجهزة الإتصالات	29453
أجهزة الإشهار	281834			أجهزة الإشهار	29454

المعدات	28184			المعدات	29450
أغلفة مسترجعة	28186			أغلفة مسترجعة	2946
إهتلاك التثبيتات في شكل إمتياز		282			
خسائر القيمة في التثبيتات			**29**		
خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		290			
خ.ق عن مصاريف البحث	2903				
خ.ق عن برمجيات الإعلام الآلي	2904				
برمجيات عامة	29041				
برمجيات خاصة	29042				
خ.ق الإمتيازات	2905				
خ.ق فارق الشراء	2907				
خ.ق عن التثبيتات العينية الأخرى	2908				
خ.ق عن التثبيتات العينية		291			
خ.ق عن التثبيتات في شكل إمتياز		292			
خ.ق التثبيتات في طور الإنجاز		293			
التثبيتات العينية	2931				
التثبيتات المعنوية	2932				
خ.ق المساهمات		296			
خ.ق الحسابات المالية		297			
خ.ق عن التثبيتات في النشاط المالي	2973				
خ.ق عن التثبيتات عقود الإيجار المالي	2974				
خ.ق عن التثبيتات الأخرى	2976				

المصدر: وثائق المؤسسة مصلحة المحاسبة

المطلب الثاني: الحسابات المستعملة فعلا

ليست كل الحسابات المدرجة في الجدول السابق مستخدمة في المؤسسة فبعضها ليس ضمن احتياجاتها، ولذلك سنقوم بعرض كل الحسابات التي تستخدمها المؤسسة فعلا وهذا بالتوضيح في المعالجة المحاسبية لكل فرع حسب النظامين:

2-1 دراسة مقارنة للحسابات ضمن النظامين

حساب برمجيات الإعلام الآلي:

حسب الملحق رقم:01 قامت المؤسسة في تاريخ 2011/07/11 بشراء برنامج جديد متطور يتماشى مع النظام المحاسبي المالي (pc compta) بمبلغ DA 13350000 والرسم على القيمة المضافة DA2269500

التسجيل المحاسبي لهذا الحساب وفق النظامين:

المخطط المحاسبي الوطني

رقم الحساب مدين	رقم الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2011/07/11		
2122		ح/برمجيات	133500	
4572		ح/الرسم على الإستثمارات	22695	
	5220	ح/موردو الإستثمارات		156195
		شراء برمجيات إعلام آلي		

النظام المحاسبي المالي الجديد

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2011/07/11		
204		ح/ برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها	133500	
44562		ح/الرسم/ القيمة المضافة على التثبيتات	22695	
	4041	ح/موردو التثبيتات		156195
		شراء برمجيات إعلام آلي		

حساب التثبيتات العينية:

حسب الملحق رقم:02 قامت المؤسسة في 2010/08/04 بشراء 07 شاحنات من نوع DAEWOO سعر الوحدة خارج الرسم DA7000000.00

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

وفق المخطط المحاسبي الوطني

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
244 4572	5220	2010/08/04 ح/ معدات نقل ح/الرسم/ القيمة المضافة على التثبيتات ح/موردو التثبيتات شراء شاحنات على الحساب	71400000 11288000	82688000

وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
21821 44562	4041	2010/08/04 ح/ معدات نقل ح/الرسم/ القيمة المضافة على التثبيتات ح/موردو التثبيتات شراء شاحنات على الحساب	71400000 11288000	82688000

حسب الملحق رقم:03 قامت المؤسسة بتاريخ 2010/07/28 بشراء 10 مكيفات هواء

تسجل العملية كالتالي:

وفق المخطط المحاسبي الوطني

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2010/07/28		
2451		ح/ معدات وأدوات	1264037.90	
4572		ح/الرسم/ القيمة المضافة على التثبيتات	214886.45	
	5220	ح/موردو التثبيتات		1478924.35
		شراء مكيفات هواء		

وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2010/07/28		
21831		ح/ معدات وأدوات	1264037.90	
44562		ح/الرسم/ القيمة المضافة على التثبيتات	214886.45	
	4041	ح/موردو التثبيتات		1478924.35
		شراء مكيفات هواء		

التثبيتات في شكل إمتياز

في المخطط المحاسبي

كانت تعالج على أساس كراء وفق القيد التالي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
224		ح/ أراضي محجرة		
	5220	ح/موردو التثبيتات		

ويسدد حق صاحب الإيجار كالتالي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
621		ح/ مصاريف إيجار		
	562	ح/دائنوا الخدمات		

في النظام المحاسبي المالي الجديد

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
221		ح/ أراضي محجرة		
	4041	ح/مورد التثبيتات		

ويسدد حق صاحب الإيجار كالتالي:

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
229		ح/ حق صاحب الإمتياز		
	613	ح/الإيجارات		

التثبيتات قيد الإنجاز

حسب الملحق رقم:04 وحسب معلومات من المؤسسة فهي تسجل كالتالي:

وفق المخطط المحاسبي الوطني

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2010/12/31		
28		ح/إستثمارات قيد التنفيذ	1460870	
4572		ح/الرسم على الإستثمارات	120000	
	5220	ح/موردو الإستثمارات		1580870
		إنشاء جزء من الإستثمار (70%)		

24		ح/ إستثمارات	1580870	
	28	ح/ إستثمارات قيد التنفيذ		158070
		إنشاء الجزء الباقي من المشروع(30%)	1580870	
		في تاريخ الإنجاز		
2		ح/إستثمارات		
	29	ح/إهتلاك إستثمارات		158070
		تحويل الإستثمار إلى أصله		

وفق النظام المحاسبي المالي

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2010/12/31		
2328		ح/تثبيتات قيد الإنجاز	1460870	
44562		ح/الرسم على التثبيتات	120000	
	4041	ح/مورد التثبيتات		1580870
		إنشاء جزء من الإستثمار (70%)		
2128		ح/تثبيتات عينية	1580870	
	2328	ح/تثبيتات عينية قيد الإنجاز		158070
		إنشاء الجزء الباقي من المشروع(30%)		
		في تاريخ الإنجاز	1580870	
21		ح/تثبيتات عينية		
	28	ح/إهتلاك التثبيتات		158070

ح/26المساهمات والديون الملحقة بمساهمات

ح/27 الحسابات المالية الأخرى

لا يدخلان ضمن أعمال المؤسسة

حساب الإهتلاكات

حسب الملحق رقم:05 الطريقة المطبقة في المؤسسة هي طريقة الإهتلاك الخطي في كلا من النظامين

جدول الإهتلاك حسب المخطط المحاسبي

السنة	الأشهر	القيمة الأصلية	قسط الإهتلاك	القيمة المتبقية
2010	5		1692.17	25382.49
2011	12	1692.17	4061.20	21321.29
2012	12	5753.37	4061.20	17260.09
2013	12	9914.57	4061.20	13198.89
2014	12	13875.77	4061.20	9137.69
2015	12	17936.97	4061.20	5076.49
2016	12	21998.17	4061.20	1015.29
2017	3	26059.37	1015.29	0.00

جدول الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي

السنة	الأشهر	القيمة الأصلية	قسط الإهتلاك	القيمة المتبقية
2010	5		1692.17	25382.49
2011	12	1692.17	4061.20	21321.29
2012	12	5753.37	4061.20	17260.09
2013	12	9914.57	4061.20	13198.89
2014	12	13875.77	4061.20	9137.69
2015	12	17936.97	4061.20	5076.49
2016	12	21998.17	4061.20	1015.29
2017	3	26059.37	1015.29	0.00

التسجيل المحاسبي للإهتلاكات وفق المخطط المحاسبي الوطني

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2010/07/28		
682		ح/حصص الإهتلاكات	27074.66	
	284	ح/إهتلاك معدات مكتب		27074.66

التسجيل المحاسبي للإهتلاكات وفق النظام المحاسبي المالي

الحساب مدين	الحساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2010/07/28		
681		ح/حصص الإهتلاكات	27074.66	
	281	ح/إهتلاك التثبيتات		27074.66
		بقسط الإهتلاك كل سنة		

ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات: لا تتعامل به المؤسسة محل الدراسة في الوقت الحالي لإنعدام مكاتب الدراسات المختصة في تقييم عناصر التثبيتات، وهذا في الجزائر فقط.

المطلب التالث: الفروقات الموجودة في العمليات المحاسبية على مستوى المجموعة الثانية في المؤسسة

الفروقات الموجودة بين النظامين من خلال دراسة المجموعة الثانية كمثال هي:

- النظام المحاسبي المالي الجديد أتى بفكرة أنه كل إستثمار قيمته أقل من 300´000 دج لا يعتبر إستثمار، ويستهلك في عامه من تاريخ شرائه. بينما المخطط المحاسبي كان يعتبر كل أصل هو إستثمار للمؤسسة مهما كانت قيمته.
- عند شراء محرك لشاحنة ما مثلا: المخطط المحاسبي كان يسجلها عبر ثلاث مراحل هي

  ⇐ قيد الشراء وهو من ح/38 مشتريات إلى ح/53 مورد المخزونات.

  ⇐ قيد الدخول إلى المخازن من ح/31 مواد ولوازم إلى ح/38 مشتريات

  ⇐ قيد الإصلاح من ح/61 مواد مستهلكة إلى ح/31 مواد مستهلكة بقيمة شرائه وهذا طبعا سوف ينقص من النتيجة في السنة التي قامت فيها المؤسسة بالعملية.

أما النظام المحاسبي المالي الجديد يسجله كالتالي

⇐ قيد الشراء من ح/21 تثبيتات عينية إلى ح/52 مورد التثبيتات.

⇐ القيد الأخير من ح/21 تثبيتات عينية إلى ح/31مواد مستهلكة بقيمة قسط الإهتلاك.

وهو أنه يعتبر المحرك إستثمار للمؤسسة له قيمة وعمر إنتاجي ويحسب له إهتلاك، أي بدل من أن تنقص القيمة كلها من النتيجة فهي تنقص على عدة سنوات.

- في المخطط المحاسبي كانت المؤسسة حرة في إختيارها لطريقة الإهتلاك على كل إستثمار، بينما في النظام المحاسبي المالي الجديد هي مجبرة على تطبيق نفس الطريقة على كل إستثماراتها.
- **بالنسبة للكراء:** في المخطط المحاسبي الوطني مثلا كراء شاحنة بقيمة مليار تسدد على أقساط لمدة خمس سنوات فهذه الشاحنة لا تعتبر ملك للمؤسسة حتى تنتهي مدة الإتفاقية، بينما النظام المحاسبي المالي يعتبرها إستثمار ملك للمؤسسة من اليوم الأول و يسجل في ح/2.

خلاصة الفصل

إن أي حركة إقتصادية في شتى المجالات العامـــة تترجم محاسبيا و تبين العلاقة بين الشركات الصناعيـــة والمؤسســـات التجارية ببعضها البعض و بينها و بين الأطراف الأخرى (زبائن ، الموردين و من جهة أخرى السيولة المالية مقابل التدفقات (حركة) المادية للمنتوجات و البضائع و الخدمات البنك الصندوق .....و هذا ما يسعى إليه نظام المحاسبي بصفة عامـــة الى معرفـــة المركز المالي للمؤسسة و تحديد أسعار المنتجات و الرقابة المستمرة على العاملين .

ومن جهة أخرى يهدف إلى معرفة النتيجة الدورة و المعدلات الضريبية المطبقة عليها من قبل مصلحة الضرائب، كذلك المحاسبة تساعد القضاء في فصل النزاعات أو حدث خلل معين بالرجوع إلى المستندات للحفاظ على حقوق الغير و حقوق المؤسسة و هذا لا يكون إلا بالمحافظة على الوثائق الرسمية على الأقل عشر سنوات لتتمكن الجهات المعنية بالرجوع إليها عند الحاجة ، من خلال ما تطرقت إليه في الجانب النظري و التطبيقي تبين لي أن أهم الضرائب و رسوم يعتمد في بعض الأحيان على رقم الأعمال المحقق و لا يراعي ما إذا كانت هذه الوحدة حققت ربح أو خسارة كما أنه لا يمنح حق الخصم .

كما إتضح لي أن المؤسسة تلعب دور الوسيط أي تقوم بتحصيل الرسم المستهلك و دفعه لمصلحة الضرائب عن طريق عمليات البيع و الشراء التي تقوم بها خلال الدورة المحاسبية .

إلا أن هذه الضرائب و الرسوم تعمل على توفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة و على مدار السنة نظرا لأتساع تطبيقها و مواعيد تحصيلها الشهرية.

و إقتراح مني لكي تكون الضرائب ذات منفعة فعالة فلابد من :

- أن تكون إدارة فعالة تعمل في الشفافية .
- تبسيط الإجراءات الإدارية حتى تستطيع التعامل مع المكلفين بكل حكمة و حسن تسير.
- إعادة تنظيم الضرائب.
- العمل على تخفيف العبئ و تسير الضرائب على المؤسسات .

الفرق بين العمل النظري و التطبيقي :

خلال الفترة التي قضيناها بالأشغال الطرق حاولنا أن نجمع كل المعلومات الخاصة بالوحدة والمحاسبة على وجه الخصوص لأنها مجال تخصصنا ووصولنا إلى عدة نتائج كل ما يمكننا قوله حول

التربص النظري والتطبيقي كشف لنا عن حقائق و معلومات كنا نجهلها فالواقع العلمي يمكننا من الحصول على فكرة واضحة ومنفصلة عما درسناه نظريا إذا نستطيع أن نقول طيلة فترة التربص بتطبيق فعلي في الوثائق المستعملة داخل المؤسسة منها بطاقة المحاسبة، وصل الإستهلاك، وصول الدخول و الخروج و غيرها من الوثائق ....ومن بين النتائج التي وصلنا إليها و تم التعرف إليها هي:

أن العمل داخل المحاسبة لا تختلف كثيرا عن العمل الذي تلقيناه داخل الجامعة لأن المحاسبة تعتمد في طبيعتها على نظام المعالجة المحاسبية بالعمليات التي تقوم بها مؤسسو الأشغال الطرق و الفرق بين تسير المحاسبة من الناحية النظرية بالجامعة والناحية التطبيقية هو فرق شكلي لأنه لا يؤدي إلى تغير القواعد والأسس الخاصة بالمحاسبة، والفرق الثاني أن مادة تسير المحاسبة تتعلق بصورة مستمرة بمادة الوثائق التجارية .

الخاتمة

النتائج:

من خلال ما تقدم من قراءة لأهم ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد فيما يتعلق بتعريف التثبيتات وتقييمها وتسجيلها نسجل ما يلي:

1. تعتبر المحاسبة من أهم أدوات التسيير التي تعتمد عليها المؤسسات، فهي تقنية كمية لمعالجة البيانات وتسجل العمليات التي يقوم بها الأعوان الاقتصاديون.
2. أعتمد النظام المحاسبي المالي نفس التعريف للتثبيتات مقارنة بالتعريف المقدم من طرف المخطط المحاسبي الوطني.
3. بخصوص تقييم التثبيتات اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس المرجعية المعتمدة أيضا في المخطط المحاسبي الوطني

4. بخصوص عقود الإيجار المخطط المحاسبي الوطني كان لا يسجلها في الميزانية على عكس النظام المحاسبي المالي الجديد فإنه إعتمد على إدراج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية، وكذلك إلتزامات دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات خصوم الميزانية.

5. استنادا إلى مبدأ الحيطة والحذر أعتمد النظام المحاسبي المالي مفهوم تدهور قيم التثبيتات كما هو عليه الحال بالنسبة للمخطط المحاسبي.

6. بخصوص مدونة الحسابات أعتمد النظام المحاسبي المالي نفس الصنف تقريبا في معالجة التثبيتات ماعدا بعض الاختلافات الطفيفة في بعض الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني.

7. إستطاعت اللجان والهيئات الدولية للمحاسبة توحيد الممارسة المحاسبية عن طريق إصدار معايير المحاسبة الدولية.

8. إرتبط المخطط المحاسبي الوطني ارتباطا وثيقا بطبيعة الإقتصاد الموجه.

9. كان المخطط المحاسبي الوطني يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه، ابتداءا من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى غاية القوائم التي يقدمها، مرورا بالإطار الشكلي، الهيكلي، المصطلحات، قواعد التقييم وتصنيف الحسابات.

10. إن أعمال الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر كان من بين الإصلاحات الاقتصادية الناتجة عن التغيرات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر بالتوجه نحو اقتصاد السوق.

11. إن الجزائر بإقدامها على تبني فكرة المعايير الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فهي تحذو تقدم كبير وجبار نحو التوافق الدولي المحاسبي، فالنظام الجديد يتناول المبادئ و القواعد التي أتت بها المعايير الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

التوصيات:

بناءا على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

1. يجب تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفق معايير المحاسبة الدولية.
2. دراسة تجارب وخبرات الدول المتقدمة في المجال المحاسبي ومحاولة الإستفادة منها في تطوير الأنظمة المحاسبية المحلية.
3. ضرورة الربط بين التعليم الأكاديمي للمحاسبة وبين الجانب العملي لها.
4. تشجيع المؤسسات الجزائرية على تكييف نظمها المحاسبية خاصة المعلوماتية مع ما تستلزمه المعايير المحاسبية الدولية، خصوصا ما يتعلق بطريقة المعالجة والتسجيل المحاسبي وكذا طرق الإفصاح وتقديم القوائم المالية.
5. لا بد من العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف

المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات.

الخاتمة

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، و الذي يعمل على

تلبية مختلف إحتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب، قصد توفير معلومات مالية كافية ووافية، وتدعيم شفافية الحسابات، و تدعيم الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

ولإنجاح هذه العملية يجب إجراء عملية إنسجام و توافق المعايير المحاسبية الدولية حسب خصوصية الإقتصاد الجزائري، كما أن تطبيق هذا النظام يفرض أولا على الشركات المنخرطة في البورصة ، ثم توسيع مجال تطبيقه على مؤسسات أخرى تدريجيا .

إن إعداد كشوف مالية بطريقة سليمة ووفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بما يسمح من توفير معلومات محاسبية لكل مستخدمي القوائم المالية يتطلب فهم النظام المحاسبي في إطاره التصوري والمبادئ المحاسبية ومدونة الحسابات (قائمة الحسابات) التي جاء بها والتي من بينها التثبيتات.

يتضح مما يسبق أن النظام المحاسبي المالي يشكل تغير جذري عن المخطط المحاسبي الوطني لوجود عدة إختلافات بينهما، مما يتطلب تنظيم دورات تكوينية و ملتقيات علمية، بالإضافة إلى إصدار مؤلفات نظرية وتطبيقية، قصد إستيعاب هذا النظام و تمكين المعنيين من تطبيقه دون أي غموض أو عراقيل، و بالتالي إنجاح هذه العملية.

تعتبر عمليات المعالجة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الأداة الرئيسية لمعرفة ما يجري داخلها، وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا. فقد تبين مما سبق أن هناك عمليات تسجيل تختلف عما كان عليه سابقا، وهذا من شأنه أن يحدث تحولا كبيرا في دور المحاسبين والمدققين ليصبحوا أكثر فاعلية من دورهم التقليدي، باستخدام المهارات والخبرات ومواجهة المستجدات على مهنتهم بكفاءة واقتدار، مما ينعكس على نجاح أعمال المؤسسات وتبادل المعارف و البيانات و المعلومات وإدارتها.

أما التثبيتات فلها أهمية بحيث أنها تعكس واقع المؤسسة، لذا وجب الإهتمام بهذا الصنف من حسابات الميزانية، مع الأخذ بعين الإعتبار كل تغير طرأ في النظام المحاسبي المالي الجديد، مهما كان صغيرا أو كبيرا.

ومن جهة أخرى سيكون من المهم أن يواصل غيري البحث في مدى تأثير المعالجة المحاسبية على التثبيتات في الحفاظ على موجودات المؤسسة والمعرفة الجيدة لتقييمها.

لن ندعي أن بحثنا هذا مع المؤسسة محل الدراسة التي عملنا معها كافي للتعرف على كل المعالجات المحاسبية في النظام الجديد ولهذا سيكون من الضروري التطلع على مؤسسات أخرى أكبر لمن أراد التعرف على كل خبايا هذا النظام.

قائمة المراجع

1-المراجع باللغة بالعربية

1. ابراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة: وفق المخطط المحاسبي الوطني1975** ، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999)
2. أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة،** (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،2001.)
3. جمعة هوام، **تقنيات المحاسبة المعمقة: وفقا للدليل الوطني** ، الجزء الأول ، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002)
4. جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة: وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد،** (الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية، 2010)
5. حمزة بشير أبو عاصي، **مبادئ المحاسبة، الجزء الأول،** (عمان، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1999)
6. حسين قاضي ،سوسن حليواني، **مبادئ المحاسبة،** (الأردن، دار زهران،1997)

7. سعدان شبايكي ، **تقنيات المحاسبة: حسب المخطط المحاسبي الوطني**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1992)

8. سعدان شبايكي ، **المحاسبة العامة**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999)

9. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة: طبقا للمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول ، (الجزائر 2008)

10.صالح صافي خالص، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة: وفق المخطط المحاسبي الوطني**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2003)

11.صالح صافي خالص، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة:وفق المخطط الوطني المحاسبي**، (ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1997).

12.عبد الكريم بويعقوب، **أصول المحاسبة العامة** ، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)

13.عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة: وفق النظام المحاسبي المالي**، (الجزائر، برج بوعريريج، دار جيطلي، 2009)

14.عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة: وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)

15.محمد بوتين ، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة** ، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005)

16.محمد بوتين ، **المحاسبة العامة**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999).

17.محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة الخامسة، 2005)

18.محمد القني نواهم، **مبادئ المحاسبة**، (الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية، 1994)

19. نوح لبوز ، **النظام المحاسبي المالي الجديد،** (الجزائر، بسكرة، مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية و المكتبية، 2009)

2- المراجع باللغة الفرنسية:

1. -M.BENREJDAL, du **Plan comptable national au système comptable financier**, (Alger, édition dar el Hana, 2009)

3- الرسائل الجامعية:

1. إبراهيم مبروكي، محمد ولد رامول، **الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد،** (مذكرة ليسانس غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي المدية،2007)

2. سيد علي ساعد، إسماعيل رزقي، **دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني،** (مذكرة لسانس غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2006)

4- الأنترنت:

1. http://www.cabinet-soize.com/docs/gestion_comptable/DEFINITION_IMMOBILISATIONS.pdf
2. http://5ubra.com/vb/showthread.php

5- الجرائد الرسمية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 بتاريخ 25مارس 2009 المتضمنة قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74بتاريخ 25نوفمبر 2007، القانون 11/07 الخاص بالنظام المحاسبي المالي.

6- القرارات واللوائح القانونية:

- المجلس الوطني للمحاسبة، كيفيات تطبيق نظام المحاسبة المالية، 2009

7- الملتقيات

1. بوعافية رشيد، "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة- حالة التثبيتات المالية-"، (ضمن أعمال الملتقى الدولي حول"الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية"بجامعة سعد دحلب، البليدة)
2. عمورة جمال ، "الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد"، (ضمن أعمال الملتقى الدولي الأول حول: " الأسس و المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي و المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية"،المنعقد في الفترة 17 و 18 جانفي 2010 بالقطب الجامعي الشط – الوادي-)
3. عوادي مصطفى، "تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر" (ضمن أعمال الملتقى الدولي الأول حول: " الأسس و المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي و المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية"،المنعقد في الفترة 17 و 18 جانفي 2010 بالقطب الجامعي الشط – الوادي-)
4. خليل عبد الرزاق ، "قرض الإيجار " Leasing" في الجزائر في ظل النظام المحاسبي و المالي الجديد" (ضمن أعمال الملتقى الدولي الأول حول: " الأسس و المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي و المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية"،المنعقد في الفترة 17 و 18 جانفي 2010 بالقطب الجامعي الشط – الوادي-)
5. لعريبي محمد، "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة"، (ضمن أعمال الملتقى الدولي حول:" الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدوليةIFRS"، جامعة سعد دحلب- البليدة-).

6. ناصر رحال، "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي"، (ضمن أعمال الملتقى الدولي الأول حول: " الأسس و المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي و المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية"،المنعقد في الفترة 17 و 18 جانفي 2010 بالقطب الجامعي الشط – الوادي–)

مقدمة	
الفصل الأول: التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد	
مقدمة الفصل	06
المبحث الأول: دراسة ونقد المخطط المحاسبي الوطني	07
المطلب الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني	07
المطلب الثاني: الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني	10
المطلب الثالث: مزايا وعيوب المخطط المحاسبي الوطني	16
المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي الجديد	19
المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد	19
المطلب الثاني: قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي	22
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية	26
المبحث الثالث: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي	30
المطلب الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي وأهم التطورات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي	30
المطلب الثاني: المقارنة من حيث القوائم المالية	32
المطلب الثالث: المقارنة من حيث المبادئ المحاسبية	35
خلاصة الفصل	40
الفصل الثاني : الإستثمارات بين المخطط المحاسبي و النظام المحاسبي المالي الجديد	
مقدمة الفصل	43
المبحث الأول : الإستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني	44
المطلب الأول : طبيعة و خصائص الإستثمار في المخطط المحاسبي الوطني	44
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني	48
المبحث الثاني: التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد	52
المطلب الأول : طبيعة و خصائص التثبيتات في النظام المحاسبي المالي	52
المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد	59
المبحث الثالث: الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات	71
المطلب الأول: إهتلاك الإستثمارات وتدهور القيمة وفق المخطط المحاسبي	71
المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات وخسائر القيمة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد	75

خلاصة الفصل	79
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية للأصول الثابتة في المؤسسة العمومية لأشغال الطرقات – جنوب شرق البلاد -	
مقدمة الفصل	82
المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسة محل الدراسة	83
المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة محل الدراسة	83
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي محل الدراسة	84
المطلب الثالث: دائرة المحاسبة والمالية	88
المبحث الثاني: الدراسة المحاسبية للمجموعة الثانية بالمؤسسة محل الدراسة	90
المطلب الأول: الحسابات الموجودة بالمؤسسة	90
المطلب الثاني: الحسابات المستعملة فعلا	95
المطلب الثالث: الفروقات الموجودة في العمليات المحاسبية على مستوى التثبيتات في المؤسسة	100
خلاصة الفصل	101
الخاتمة	103
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول رقم 01	المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي فيما يخص الميزانية	33
جدول رقم 02	المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي فيما يخص جدول حسابات النتائج	34
جدول رقم 03	قائمة الحسابات المستعملة في المؤسسة محل الدراسة	94-91

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
شكل رقم 01	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	87
شكل رقم 02	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة	89