الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للأصول الثابتة المادية في كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم16، والنظام المحاسبي المالي.

تمهيد:

تمسك المؤسسات الجزائرية محاسبتها معتمدة على النظام المحاسبي المالي، الذي تم تبنيه من قبل الجزائر في إطار سعيها إلى التوحيد المحاسبي والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة وتكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق.

وعلى اعتبار أن التثبيتات المادية ومختلف العمليات المتعلقة بها، تمثل مجموعة من العمليات الهامة على مستوى المؤسسة، فقد اهتم بها النظام المحاسبي المالي الجديد، على غرار معايير المحاسبية الدولية، التي تناولتها في معايير خاصة منها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، الممتلكات، المنشآت والمعدات، لذا سيكون الهدف من هذا الفصل التعريف بالنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، والاصول الثابتة المادة حسب كليهما.

ويحتوي هذا الفصل إلى مباحث وهي:

المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: الأصول الثابتة المادية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

المبحث الثالث: الأصول الثابتة المادية حسب المعيار النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الذي تم إصداره في 2007/11/25، وأصبح فعليا بداية من 2010/01/01.

المطلب الأول: : معايير المحاسبة الدولية

نظرا للاختلاف والتباين في المعلومات المالية بين دول العالم، نتيجة للاختلاف بين الممارسات المحاسبية عالميا، بالإضافة إلى التطور والنمو الذي تشهده التجارة الدولية، وانتشار شركات متعددة الجنسيات و حاجتها للمعلومات المالية الأمر الذي استوجب ضرورة إعداد معايير محاسبية على المستوى الدولي تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية بغية تحقيق توافق في الممارسات المحاسبية.

أولا: مفهوم معايير محاسبية الدولية

الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية يجعلنا نقف على مفهوم المعيار الذي هو ترجمة لكلمة Standard وتعني القاعدة[1]، ويعرف بأنه "نموذج معد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته، و أيا كانت هذه المعايير، يمكن النظر إليها على أنها المقاييس أو الموازين المعتمدة والمقبولة من قبل المجموعة أو الدولة أو العالم لقياس أو للحكم بواسطتها على شيء معين"،ويرى البعض أن مصطلح "المعيار" يشير إلى مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المقررة أو المفروضة من طرف القانون و التي نستخدمها للوصف العادل لشيء معين، كما يعتبره البعض الآخر كقاعدة متفق عليها بين الجميع و مقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما و تحديد مميزاته بدقة.[2]

[1] السعيد قاسمي، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، أيام 17-2010/01/18، الوادي، الجزائر، ص4.

[2] سعاد بورويسة، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، مدارس الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة،2009-2010،ص 27.

ويمكن تعريف المعايير بأنها " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات. و بذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير عريضة أو الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة."[1]

و يعرف المعيار حسب المنظمة العالمية للقياس (ISO) على أنه " وثيقة أعدت بإجماع ومصادقة عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة و متكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة، و نتائجها لضمان مستوى أمثل في سياق معين"[2].

ثانيا: الهيئات المكلفة بإصدار المعايير المحاسبية الدولية

تطبق المعايير المحاسبية الدولية حاليا في العديد من دول العالم وهذا بفضل الهيئات القائمة على إصدارها، حيث أن المعايير المحاسبية كانت قائمة أصلا منذ تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تولت وضع هذه المعايير من أجل تحقيق توافق محاسبي.

أ- لجنة المعايير المحاسبية الدولية

منذ تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) بموجب اتفاقية وقع عليها ممثلو الجهات المحاسبية المعنية في تسع دول هي : استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية. واتخذت من بريطانيا مقرا لها، وتولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، حيث أصدرت 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000، ثم دمج المعايير في معايير أخرى و إلغاء بعض منها فانخفض عددها إلى 30 معيارا.

و يتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها ويطلق عليها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC) و يطلق على كل تفسير SIC حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا منذ تأسيسها، وتم فيما بعد دمج الكثير من هذه التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة.

---

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية، عمان، 2000، ص 33.

[2] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 62.

في حين تم زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصبح 17 عضوا، منهم 13 عضوا ممثلين عن دول معينة يتم تعيينهم بواسطة اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) وأربع ممثلين عن منظمات تعنى بالتقارير المالية. كما تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، أعقبه زيادة عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى 140 عضوا تمثل جهات محاسبية من 101 دولة."[1]

ب- مجلس المعايير المحاسبية الدولية

تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) في سنة 2001، وتم كذلك اصدار معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وقد تم إصدار مجموعة من معايير التقارير المالية الدولية، وكذلك تمت مراجعة معايير المحاسبة الدولية (IAS)، كذلك أعيد تسمية لجنة التفسيرات (SIC) لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)."[2]

إن الدور الأساسي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية هو إصدار معايير التقارير المالية الدولية و يوجد 14 عضو للمجلس و لكل عضو صوت واحد و التأهيل الأساسي للعضوية هو الخبرة ذات العلاقة بالأعمال الدولية مع الخبرة الفنية. و تضمن عملية اختيار العضوية عدم وجود مجموعة أو تشكيل يسود المجلس في اتخاذ قرارته.

و يتكون هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من:[3]

1- مجلس المعايير الاستشاري (SAC)

هو مجموعة من المنظمات والأفراد ذوي المصلحة في التقارير المالية الدولية وهو جهاز قام في عملية وضع المعايير، وهناك حاليا 45 عضو معينا بواسطة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، و هؤلاء الأعضاء من مختلف المواقع الجغرافية و لهم تنوع واسع وخلفيات كبيرة بالعمل المحاسبي. ويشمل دور المجلس (SAC) المشورة على الأولويات في برنامج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويقوم الأخير بالتشاور مع (SAC) مقدما قبل أي قرارات للمجلس عن المشروعات الرئيسية المرغوب إضافتها إلى جدول أعمالها.

---

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IAS/IFRS، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص 31.

[2] نفس المرجع ، ص – ص : 31 – 32.

[3] طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 30.

2- لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC)

هذه اللجنة مسؤولة عن تفسير كيفية تطبيق المعايير الدولية و تنشر تفسيراتها عن كيفية طريقة المحاسبة عن مسائل معينة بمقتضى (IFRS) عندما تكون المعايير لا تشمل توجيها معينا إلزاميا مع وجود مخاطرة ممارسات محاسبية مختلفة و غير مقبولة وكل تفسيرات (SIC) المصدرة في ظل إشراف (IASC) أخذ بها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، و لجنة (IFRIC) مكونة من 12 عضوا مطلوب منهم العمل على أساس أراءهم المستقلة الخاصة و ليسوا كممثلين للمنظمات التي ترشحهم أو مشاركين فيها.

أولا: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية

لقد ساعدت معايير المحاسبية الدولية في العديد من دول العالم على تطوير ورفع مستوى مهنة المحاسبة خاصة الدول التي تتميز بضعف أنظمتها المحاسبية، من خلال الاسترشاد بها في إعداد وعرض قوائمها المالية، بغرض التنسيق بين الأنظمة والإجراءات المحاسبية.

أ- أهمية المعايير المحاسبية الدولية

إن أهمية المعايير المحاسبية الدولية تتبين من خلال:

- إن عدم وجود معايير محاسبية سيجعل المؤسسات تتحكم في نوعية وكمية المعلومات وطريقة الإفصاح عنها، بسبب عدم وجود في الواقع العملي سوق كفؤ للمعلومات المحاسبية، مما يترتب عليه من جهة اختلاف في الطرق والأسس المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات لمعالجة عملياتها وأحداثها ذات الصفة المتماثلة مما يخلق صعوبة في المقارنة؛
- ومن جهة أخرى التأثير بشكل سلبي على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء نتيجة استخدام أساليب غير كافية لقياس وعرض الأحداث؛

- حماية حقوق الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، عن طريق الإفصاح العام عن فرص ونتائج الاستثمار، ويساعدها على تحقيق هذا الهدف وجود المعايير المحاسبية التي ستمنع استفادة البعض من المعلومات المحاسبية دون البعض الأخر."[1]

ب- أهداف المعايير المحاسبية الدولية

تتمثل أهداف معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:[2]

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد و تجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير و تطبيقها عالميا؛
- العمل على التحسين و التنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالية ؛
- توفر للشركات خاصة الدولية منها الوقت و المال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية لأخرى؛ تمد كل منها في إعدادها مجموعة من الممارسات و المبادئ المحاسبية و التي غالبا ما تكون مختلفة من دولة لأخرى؛
- توفير الوقت والمال في العديد من الدول النامية التي لا توجد بها منظمات ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي، من خلال تبنيها للمعايير المحاسبية؛
- تسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، أي إعطاء للشركات فرصة للحصول على الأموال من الخارج سواء كان ذلك في شكل رؤوس أموال أو قروض ؛
- رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني و تشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية.

إن معايير المحاسبة الدولية أصبحت مطلب أساسي من طرف كل مستخدميها نظرا لما لها من دور كبير في إعداد و تجهيز القوائم و البيانات المالية، باعتبارها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. يتم إصدار المعايير

[1] تيقاوي العربي، مداخلة بعنوان : النظام المحاسبي المالي بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و تحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011، ص 25.

[2] تقرير http://world-acc.net/vb/showthread.php?t=4866،15/03/2016

المحاسبية من طرف هيئة مهنية مختصة هي مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث أصبحت هذه المعايير تسمى بالمعايير الدولية للتقارير المالية.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي، يتضمن إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية، و كذلك مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوفات مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة.

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

لقد تضمن القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، في المادة 3 منه تعريف النظام المحاسبي المالي "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، وتصنيفها و تقييمها و تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."[1]

ثانيا: الإطار التصوري

يقصد بالإطار التصوري حسب نص المادة 7 من القانون 07-11 "يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، و تأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل."[2]

و على هذا الأساس فإن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يعرف ما يلي:

- ✓ **مجال التطبيق:**

يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي إجباريا على كل من:[3]

كل شخص طبيعي أو معنوي منتج لسلع أو خدمات تجارية أو غير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية بصفة متكررة؛

الشركات الخاضعة للقانون التجاري ؛ كالتعاونيات؛ القطاع العام او الخاص ،أو القطاع المختلط ؛

[1] المادة 3 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، ص3.

[2] المادة3-3 ، نفس المرجع، ص4.

[3] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 29.

كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات كالتعاونيات؛

و آخرون ملزمون بمسك محاسبة مالية.

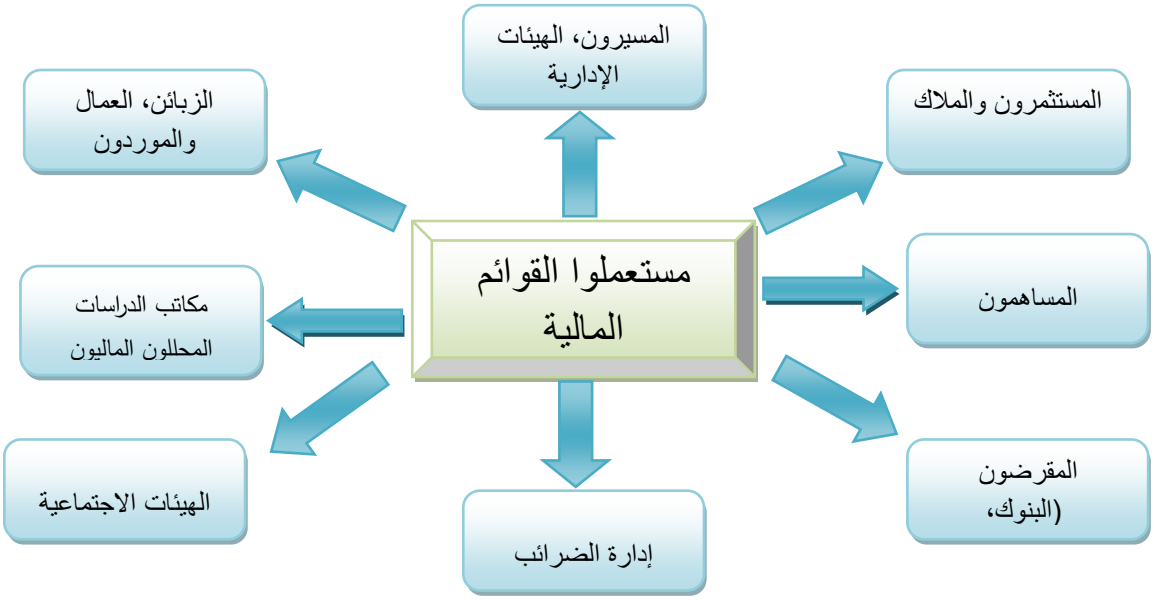
و يستثنى من مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية .

✓ **القواعد والمبادئ**

يعتمد النظام المحاسبي المالي الجديد على جملة من القواعد و المبادئ يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي:[1]

أ- **مستعملوا القوائم المالية:** القوائم المالية هي مخرجات النظام المحاسبي، تلخص حوصلة لنشاط المؤسسة، في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، يستفيد منها العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، ويمكن تلخيص أهم مستعملي القوائم المالية وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مستعملوا القوائم المالية.



المصدر: من إعداد الطالب.

[1] عبد الله قراوي، تكييف المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في إطار معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2012، ص14-15.

ب- **الفروض المحاسبية** : تتمثل فروض النظام المحاسبي المالي في :

- **الاستمرارية:** تقوم هذه الفرضية على أن المنشأة مستمرة في نشاطها في المستقبل، و ليس لديها نية التصفية أو إيقاف النشاط.
- **محاسبة الالتزام:** طبقا لأساس الاستحقاق يتم تسجيل العمليات و الأحداث وقت حدوثها دون انتظار قبض أو دفع النقدية.

جـ- **المبادئ المحاسبية:** إن النظام المحاسبي المالي قد تبنى مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة، و التي تتمثل فيما يلي:[1]

- **مبدأ الأهمية النسبية:** يقصد به أن المعلومة تكون ذات أهمية إذا اثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية؛
- **مبدأ استقلالية السنوات:** يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المنشأة إلى فترات أو دورات محاسبية، وذلك من أجل تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها؛
- **مبدأ الحيطة و الحذر:** يقصد به انه في حالة عدم التأكد يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار أي خسائر محتملة، وأن لا تأخذ الأرباح المحتملة إلا عندما تكون مؤكدة؛
- **مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية (الثبات):** وفقا لهذا المبدأ يجب تطبيق نفس الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى بهدف قابلية المقارنة؛
- **مبدأ التكلفة التاريخية** : يقصد به تسجيل العمليات المالية بتكلفتها الحقيقية وقت حدوثها دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في القدرة الشرائية للنقود؛
- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها؛
- **مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:** يقصد به أن تقيد العمليات المالية و الأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي و ليس استنادا فقط على شكلها القانوني؛

[1] سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد، المركز الجامعي الواد، 2010، ص 152.

- **مبدأ عدم المقاصة:** يقصد به عدم إجراء مقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم في الميزانية، وبين عناصر الإيرادات و الأعباء في حساب النتيجة؛

د- **الخصائص النوعية للقوائم المالية :** تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات المتوفرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات، و تتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية فيم: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة.

- **المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي**

من أجل التكيف مع الإصلاحات الاقتصادية، تم الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، هذا الأخير الذي جاء بغية تحقيق عدة أهداف وهي:[1]

- ✓ توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة والتغييرات التي تطرأ ليها في المؤسسة؛
- ✓ جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن و خارجه أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة؛
- ✓ نشر معلومات وافية، صحيحة، موثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها و تسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات؛
- ✓ تساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

إن النظام المحاسبي المالي الجديد الذي طبّق رسميا منذ بداية جانفي 2010، جاء كحتمية فرضتها الظروف الراهنة سواء كانت هذه الظروف داخلية متمثلة في الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، أو خارجية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهذا من أجل استقطاب الاستثمار الأجنبي، هذا الأمر الذي يتطلب توحيد الممارسات المحاسبية و هذا ما تسعى إليه معايير المحاسبة الدولية و الهيئات المكلفة بها.

[1] كمال رزيق و أخرون، مداخلة بعنوان : النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة و صعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13 – 14 ديسمبر 2011، ص – ص : 4 – 5.

المبحث الثاني: الأصول الثابتة المادية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16

لقد كان للأصول الثابتة المادية نصيبها من الاهتمام كأحد مواضيع معايير المحاسبة الدولية وتناولتها في المعيار المحاسبي الممتلكات، المنشآت والمعدات، وسنتناول في هذا المبحث المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والاصول الثابتة المادية حسب ما جاء به، وبعض العمليات التي تخصها.

المطلب الاول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، الممتلكات، المنشآت والمعدات

أولا: الاطار النظري للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

بعدما تطرقنا إلى المفهوم الشامل للمعيار المحاسبي في المبحث الاول سنعرض المعيار المحاسبي الممتلكات، المنشآت والمعدات بتفصيل أهم ما جاء في طياته.

أ- تعريف الممتلكات والمشآة والمعدات حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات، المنشآت والمعدات بصورة خاصة للأصول الثابتة العينية، التي تساعد المؤسسة على القيام بأنشطتها الرئيسية، ويتم استخدامها في تسيير أعمال المؤسسة، وذكرت على أنها: "أصول ملموسة تحتفظ بها المؤسسة من أجل استخدامها في إنتاج أو تزويد السوق بالبضائع والخدمات، أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية، والتي من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة"[1]، ويبين هذا المعيار كيفية المحاسبة عن تلك الأصول عند الاقتناء، وعند اضافة تحسينات عليها وفي حالة مبادلتها، أو التنازل عنها أو اهتلاكها وعمليات اخرى تتعلق كذلك بتلك الأصول.

ب- هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

يهدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) لوصف المعالجة المحاسبية للممتلكات، المنشآت والمعدات ويشمل ذلك:[2]

- ✓ توقيت الاعتراف بالأصول وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية؛
- ✓ تجديد القيم الدفترية المعدلة للأصل باستخدام نموذج التكلفة ونموذج اعادة التقييم؛

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 144.

[2] لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012، ص 90.

- ✓ اعباء الإهتلاك وخسائر انخفاض قيمة الأصل التي يعترف بها فيما يتعلق بتلك القيم
- ✓ متطلبات الافصاح .

ج- نطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

يتناول المعيار المعالجة المحاسبية للممتلكات، المنشآت والمعدات، وغيرها من الأصول الثابتة شاملا ما هو مستحوذ عليه من أصول بمقتضى عقد ايجار تمويلي والأملاك المنشأة او مطورة لاستعمالها في المستقبل، ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:[1]

- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والتي تناولها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 41)؛
- حقوق استخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبترول، الغاز الطبيعي والفحم (IFRS 06)؛
- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض اعادة بيعها والتي تناولتها معايير الابلاغ المالي الدولي في(IFRS 05). [2]

ثانيا: المصطلحات ذات العلاقة بالمعيار

تضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 مجموعة من المصطلحات لعل ابرزها:[3]

- **المبلغ المرحل (القيمة المرحلة):** هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي اهتلاك متراكم، واية خسائر انخفاض في قيمته؛
- **التكلفة:** هي المبالغ النقدية المدفوعة أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه او انشائه؛
- **الإهتلاك (Les amortissements):** هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهتلاك للأصل على مدى عمره الانتاجي؛

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، جزء 5، 2006، ص 653.
[2] طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة ، مرجع سابق، ص 294.
[3] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 91-93.

- **القيمة القابلة للإهتلاك (Le montant amortissable):** هي تكلفة الأصل او اي مبلغ اخر يحل محله في القوائم المالية ناقصا قيمة الخردة؛
- **القيمة العادلة (La juste valeur):** هي المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة الأصل بين اطراف مطلعة وراغبة في التعامل على اساس تبادل تجاري؛
- **خسارة انخفاض القيمة:** هي مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد؛
- **مدة المنفعة (La durée d'utilité):** هي اما الفترة الزمنية المتوقع استخدام الأصل خلالها من قبل المؤسسة، او هي عدد وحدات الانتاج او الوحدات المماثلة التي تتوقع المؤسسة عليها من الأصل؛
- **القيمة القابلة للاسترداد (La valeur recouvrable):** هي المبلغ الأعلى بين ثمن بيع الأصل وبين قيمته النفعية؛
- **القيمة المتبقية للأصل (La valeur résiduelle):** هي المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المؤسسة حاليا من التصرف بالأصل بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، اذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الانتاجي؛
- **الممتلكات والمنشآت والمعدات:** هي اصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع او توريد البضائع والخدمات، او للإيجار للغير او لأغراض ادارية، اي تلك الأصول التي يتم اقتناؤها لتسيير أعمال المؤسسة ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة.[1]

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 93.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي للأصول الثابتة وإهتلاكها

أولا: القياس المحاسبي للأصول

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية القياس أنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية"، ويمكن عرضها كالتالي:

أ- التكلفة التاريخية[1]

1- **مفهوم التكلفة:** هي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل او ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه، وتعد التكلفة التاريخية الاساس الاكثر استخداما لدى المؤسسات عند اعداد قوائمها المالية؛

كما عرفت التكلفة على انها: "سعر الاستحواذ على أصل ما ناقصا الخصومات وزائد جميع التكاليف الثانوية العادية لوضع الأصل في حالة وموقع الاستخدام، ولذلك يلاحظ ان سعر التسجيل في الدفاتر غالبا ما يكون أعلى من سعر شراء الأصل؛ ومن امثلة التكليف الثانوية اللازمة لوضع الأصل في حالة الاستخدام: الضرائب (غير المسترجعة)، مصاريف النقل، مصاريف التركيب والتامين .

2- المعايير التي تتحدد بها التكلفة التاريخية للأصل الثابت:

لتحديد التكلفة التاريخية يجب مراعاة مجموعة من المعايير[2] :

I. **معيار الزمن:** يتم اعتماد التكلفة النقدية للأصل الثابت في تاريخ اقتنائه، حيث تستبعد تكلفة تمويل الأصل الجاهز، ونميز الحالات التالية:

ـ عند اقتناء الأصل نقدا فالقياس يكون على أساس المبلغ الدفوع؛

ـ اذا تم الشراء بالتقسيط ففوائد التقسيط يتم استبعادها من تكلفة اقتناء الأصل الثابت؛

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، عمان، الاردن، 2005، ص 252.

[2] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، مصر، 2003، ص 18.

ـ في حالة انتاج الأصل داخل المؤسسة فان تكلفة الأصل تتكون من مجموع التكاليف التاريخية للموارد الاقتصادية المستعملة في انتاجه، إلا انه لا يجب ان تتجاوز تكلفة الانتاج الداخلي التكلفة النقدية لشراء أصل مماثل من خارج المؤسسة؛

ـ إذا تم الحصول على كهبة أو بسعر رمزي فإنه يتم اثباته على اساس قيمته السوقية او قيمة مماثلة له؛

ـ عند الحصول على الأصل من خلال عملية المبادلة يجب الاعتراف بأية مكاسب او خسائر من المبادلة اذا كانت الأصول غير متماثلة، أما اذا كانت متماثلة فإنه يجب الاعتراف فقط بالخسائر الناتجة عن عملية المبادلة.

II. **معيار المكان:** اي تضاف الى تكلفة الأصل الثابت نفقات البعد المكاني حتى يصل الأصل الى مخازن المؤسسة؛

III. **معيار الجاهزية:** اي تضاف الى تكلفة الأصل جميع النفقات المرتبطة به حتى يصبح جاهزا للاستغلال.

ب- نموذج القيمة العادلة:[1]

تعرف القيمة العادلة على انها: " المبلغ الذي يمكن ان يشترى او يباع به الأصل في معاملة تجارية بين اطراف متراضية، اي ليست عملية بيع جبرية أو بيع تصفية."

- ✓ **ثالثا التكلفة الجارية:**

هي المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأصل او ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر؛

- ✓ **رابعا القيمة القابلة للتحقيق:** هي المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه اذا تم بيع الأصل؛
- ✓ **خامسا القيمة الحالية:** هي القيمة الحالية (المخصومة بسعر الفائدة) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل.

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 35.

ثانيا: التكلفة الاولية والتكاليف اللاحقة

لا يفرق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) كمبدأ بين التكاليف الاولية او المبدئية للحصول على الأصل واي نفقات لاحقة عليه، وفي كلتا الحالتين فان كل نفقة تستوفي قواعد الاعتراف بالأصول الثابتة فإنها تعتبر أصل ، واذا لم تكن كذلك فإنها تعتبر كمصروف، ويقرر المعيار أن قيمة الأصل تشمل التكاليف المصروفة (المنفقة) مبدئيا للحصول على الأصل الثابت، او انشائه او التكاليف المصروفة لاحقا للإضافة او الاحلال لجزء منه او تجديده، ويضع المعيار تمييزا بين نفقات او تكاليف الخدمة اليومية و النفقات الرئيسية الكبيرة، فالخدمة اليومية التي يقصد بها الإصلاحات والصيانة الدورية والعادية للأصول الثابتة، ومع هذا فان النفقة التي تتضمن احلال جزء مهم من الأصل فانه يجب ان يتم الاعتراف بها وترسمل (تحمل) كجزء من الأصل الثابت اذا كانت معايير الاعتراف متوفرة، أما القيمة الدفترية للجزء الذي تم احلاله يجب سحب الاعتراف بها.

كما تطرق المعيار كذلك لما يتعلق بتكاليف الاستبدال، حيث نص المعيار على ان المؤسسة تعترف بالمبلغ المسجل لأي عنصر من عناصر الأصول الثابتة بتكلفة استبدال اي جزء منه عندما يتم تكبد تلك التكلفة.

حيث نص المعيار المحاسبي (IAS 16) كذلك على:[1]

- ان تضاف النفقات اللاحقة العائدة لبند الممتلكات والمنشآت والمعدات الى القيمة المسجلة للأصل اذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية اضافية بالنسبة للمؤسسة؛
- يعترف بالنفقات اللاحقة عن الأصول المادية طويلة الاجل كأصل فقط عندما تؤدي الى تحسينات في حالة تفوق مستوى الاداء المقدر له أصلا؛
- نفقات الصيانة والإصلاح التي تنفق على الأصول المادية طويلة الاجل لإعادتها الى الوضع الذي كانت عليه او للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتوقع المؤسسة الحصول عليها من مستوى الاداء المقدر مسبقا للأصل (يعترف بها كمصروف عندما يتم تكبدها)؛

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية: عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 699-700.

- نفقات الاستبدال لأجزاء رئيسية من بنود الأصول المادية طويلة الاجل والتي تتم على فترات منتظمة خلال عمر الأصل، فإنها تعتبر كأصول منفصلة لان لها اعمارا اقتصادية مختلفة عن اعمار البنود ذات العلاقة شريطة شطب الأصل المستبدل.

المطلب الثالث: عمليات اخرى تتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

من بين العمليات الهامة على التثبيتات ما يتعلق بالإهتلاك، وعرضها في القوائم المالية.

أ- الإهتلاك حسب (IAS 16)

يعكس الإهتلاك استنفاذ المنافع الاقتصادية المرتبطة بالتثبيت نتيجة استعماله، ولا يُسجل مخصص الإهتلاك مع الأعباء إلا إذا تقرر إدخالها في القيمة المحاسبية للتثبيت، حيث أنه يمثل مصروف محاسبي (دفتري) – غير نقدي– لا يترتب عنه سداد مبالغ نقدية في الفترة المحاسبية التي تم الاستفادة فيها بخدمات التثبيت[1] .
يسمح الإهتلاك بهذا المعنى بتسجيل التقادم العادي للتثبيت بسبب استخدامه، حيث يجب تمييزه عن خسارة القيمة التي تعكس كل انخفاض آخر في المنافع المتوقعة لتثبيت ما، ناتج عن تقادم استثنائي أو تفاوت تكنولوجي غير متوقع.
إن من أهم أهداف المحاسبة عند تسجيل اهتلاك التثبيتات هو تطبيق مبدأ المقابلة، بمعنى مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بتكلفة السلع والخدمات التي تحملتها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، ولحساب وتسجيل هذا الإهتلاك لا بد من توفر العناصر التالية:

01- المبلغ القابل للإهتلاك:

يتم تحديد هذا المبلغ انطلاقا من تكلفة الشراء (قيمة الحصول على التثبيت) بعد خصم القيمة المتبقية[2].

02- القيمة الباقية:

هي المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المؤسسة مقابل تنازلها عن التثبيت في نهاية مدة المنفعة (مدة استعماله)، أخذا في الحسبان تكاليف إخراجه وطرحها من هذا المبلغ.

[1] بحار حسينة، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 130.
[2] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 104.

بحيث يعترف بإهتلاك الأصل كمصروف ما لم يكن داخلا ضمن القيمة الدفترية المعدلة لأصل ذاتي الانشاء[1]، وتطبق القواعد التالية:

- يتم توزيع القيمة القابلة للإهتلاك على اساس منتظم على العمر المقيد للأصل؛
- تعكس الطريقة المتبعة للإهتلاك نمط الاستهلاك المتوقع (متزايد، متناقص او ثابت نسبيا)؛
- تتم معالجة اي جزء لأي أصل من الأصول الثابتة تكون له تكلفة كبيرة بالمقارنة بالتكلفة الاجمالية بشكل منفصل عند حساب الإهتلاك، وبمعدلات مختلفة بشكل ملائم؛
- تعالج اجزاء الأصل كعناصر منفصلة اذا كانت الأصول ذات العلاقة لها اعمال عملية مختلفة، وتوفر منافع اقتصادية في نمط مختلف؛
- يبدأ حساب الإهتلاك عندما يكون الأصل جاهزا للاستخدام وينتهي عندما يلغى الاعتراف به كأصل أو يصنف على أنه محاز لغرض البيع؛
- يجب مراجعة طريقة الإهتلاك المطبقة لأصل ما في نهاية كل سنة مالية، واذا وجدت تغيرات هامة في النمط المتوقع في الاستهلاك للمنافع الاقتصادية المستقبلية التي تجد هذا الأصل، فان الطريقة المتبعة يجب تغييرها لتعكس هذا النمط المتغير، وهذا التغيير يجب معالجته كتغير في التقديرات المحاسبية طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 08).

أولا: عرض الأصول الثابتة المادية والافصاح عنها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

أ- العرض

عند القيام بعملية العرض يجب تبيين ما يلي:

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية المعدلة؛
- طرق الإهتلاك المستخدمة؛ العمر الانتاجي للأصول وبالتالي معدلات الإهتلاك المطبقة؛

[1] هيني فان جربوننج، ترجمة طارق عبد العال حماد، معايير التقارير المالية الدولية: دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات، مصر، 2006، ص 205،206.

- اجمالي القيمة الدفترية المسجلة ومجمع الإهتلاك (الإهتلاك المتراكم)؛
- الاضافات والتصرفات في الأصول أو الإهتلاك؛
- خسائر القيمة المعترف بها كربح أو خسارة؛
- استعادة خسائر القيمة في الربح أو الخسارة؛
- الزيادة أو النقص نتيجة إعادة التقييم وخسائر انخفاض قيمة الأصول المعترف بها أو استعادة القيمة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية.

ب- الافصاح[1]

يجب أن تتضمن القوائم المالية:

- التغييرات المعترف بها على القيمة الدفترية المعدلة في سياق الانشاء؛
- الالتزامات التعاقدية للحصول على الأصول الثابتة؛
- تعويض اخفاض القيمة المتضمن في الربح أو الخسارة؛
- الافصاح عن طرق الإهتلاك المستخدمة والاعمار المقدرة؛
- الافصاح عن طبيعة وتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية بالنسبة لقيمة التخلص من الأصل، والتكلفة المقدرة لفك وازالة موقع الأصل واعادته إلى حالته الاولى، إضافة إلى طرق الإهتلاك والاعمار الانتاجية للأصول؛
- اذا كانت الأصول واردة بالمبالغ المعاد تقييمها، فانه يجب الافصاح عما يلي:
  - التاريخ الفعلي لإعادة التقييم؛
  - مدى مشاركة خبير مثمن مستقل في التقييم؛

[1] طارق حماد عبد العال، دليل استخدام معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص 303.

- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في التقييم؛
- فائض اعادة التقييم؛
- القيمة الدفترية المعدلة التي كان من المحتمل الاعتراف بها لو ان الأصل قد تم تسجيله على اساس نموذج التكلفة.

المبحث الثالث: الأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى الأصول الثابتة المادية مرورا على الأصول بصفة عامة وذلك في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الاول: مفاهيم حول الأصول

أولا: مفهوم الأصول

عرفت المادة 20 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي الأصول على أنها "تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية، والموجهة لان توفر له منافع اقتصادية مستقبلية"[1].

- **ثانيا: خصائص الأصول**

انطلاقا من التعريف التي سبق ذكره فان للأصول خصائص تميزها منها:

✍ **وجود منافع اقتصادية مستقبلية:** تتمثل هذه المنافع بمساهمة الأصل المحتملة بشكل مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها، ويمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل أن تتدفق للمؤسسة بعدة طرق، حيث يمكن للأصل أن:

✎ يستخدم لوحده أو بمشاركة غيره من الأصول، من أجل إنتاج السلع والخدمات المعدة للبيع من قبل المؤسسة؛

✎ يستبدل بغيره من الأصول؛

✎ يستخدم لسداد عنصر من عناصر الالتزامات؛

✎ يوزع على ملاك المؤسسة.

✍ **قدرة المؤسسة على السيطرة أو التحكم أو الرقابة على هذه المنافع:** أي وجود ارتباط بين الوحدة المحاسبية والأصل، بحيث يكون باستطاعة الوحدة الحصول على المنافع والخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها؛

[1] لجنة مطبوعات الصفحات الزرقاء العالمية، النظام المحاسبي المالي، ص 177.

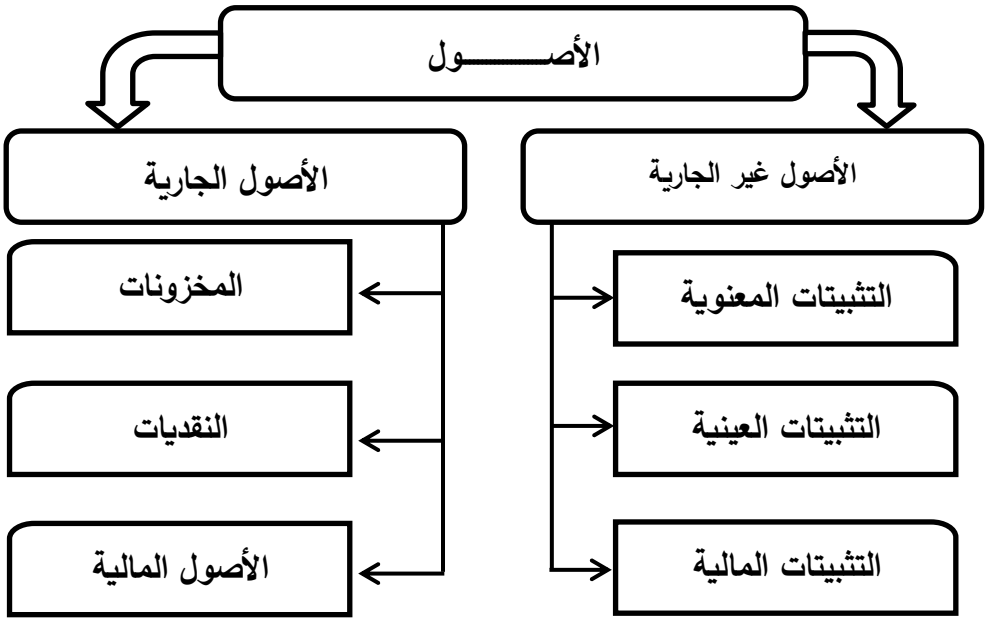
✍ **تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث وعمليات تمت فعلا في الماضي:**

وبمعنى آخر أن تكون العمليات والأحداث التي تخوّل للوحدة المحاسبية حق الحصول أو السيطرة على المنافع المستقبلية قد حدثت فعلا.

ثالثا: أنواع الأصول

حسب المادة 21 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإنها: "تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولا غير جارية، وترتب في الميزانية حسب درجة سيولتها من الأصول غير الجارية ثم الأصول الجارية"[1]، ويبين الشكل التالي أنواع الأصول حسب النظام المحاسبي المالي:

الشكل (02): عناصر الأصول حسب النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب[2]

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 28،2008/05/27، المرسوم رقم 08-156، ص 13،

[2] تم الإعداد بالاعتماد على: * الجريدة الرسمية العدد 19.

عاشور كتوش، محاضرات في المحاسبة العامة، الفصل الثالث، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الشلف.

وفيما يلي بيان كل نوع منها:

✓ أولا: الأصول غير الجارية

وتسمى أيضا بالأصول الثابتة، الأصول غير المتداولة، الأصول طويلة الأجل، وتعرف بأنها "أصول معمرة تملكها المنشأة، من أجل استخدامها في نشاطها التشغيلي وليس لأغراض بيعها، ويزيد عمرها عن سنة"[1]، ونستنتج من خلال هذا التعريف ثلاث شروط حتى يعتبر الأصل ثابتا (غير جاري) وهي:

- امتلاك المنشأة لهذا الأصل (هذا الشرط أصبح غير مهم في الوقت الحالي مثل الأصول في مجال الايجار التمويلي، تطبيقا لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني)[2]؛
- أن يزيد عمرها الاقتصادي عن سنة؛
- أن يكون الغرض من اقتنائها هو التشغيل وليس إعادة البيع.

وهي " الممتلكات التي تستعمل لعدة فترات محاسبية وتقدم منافعها بصورة مستمرة وتشتمل على القيم المعنوية وتجهيزات الإنتاج" وتنقسم الأصول غير الجارية إلى ثلاث أنواع هي:

1- الأصول العينية وتسمى أيضا التثبيتات المادية وتعرف كما يلي:

عرفها النظام المحاسبي المالي حسب المادة 121 على أنها: "التثبيت المادي هو أصل مادي يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية"[3]، ومن أمثلة هذه الأصول الآلات، السيارات، المباني، الأراضي، الأثاث، المعدات، ويتم إدراج الأصول العينية في الحسابات إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بها إلى الكيان[4].

[1] حيدر محمد علي بن عطا، مفاهيم اساسية في قياس الأصول الثابتة، الطبعة الاولى، دار الحامد، عمان، الاردن، 2007، ص 27.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 26،19 ماي 2008، ص 4.

[3] موسى بودهان، الاطار القانوني للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ص 60.

[4] منير سلامي، القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IAS/IFTS، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009-2010، ص 37.

2- الأصول المعنوية:

وتسمى أيضا التثبيتات المعنوية، الأصول غير الملموسة، التثبيت غير المادي، وكلها تحمل نفس المعنى وعليه يمكن تعريف الأصل المعنوي على أنه "أصل محدد الهوية غير نقدي وغير مادي، وهو أصل يراقبه الكيان ويستعمله في إطار أنشطته العادية والمقصود منه مثلا هو المحلات التجارية المكتسبة، العلامات المميزة، والبرمجيات المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، ومصاريف تنمية حقل منجمي معد للاستغلال التجاري[1]"، وهي تنشأ عن إدارة ذات تأهيل متميز أو ولاء مؤسسي، أو ولاء من العملاء لمنتجات المؤسسة، كما يمكن أن تنشأ عن طريق الامتيازات التي تمنحها الجهات الرسمية أو غير الرسمية[2].

3- الأصول المالية:

تسمى أيضا بالتثبيتات المالية ويمكن تعريفها على أنها " تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع، وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات"؛

ويعرف الأصل المالي (Un actif financier) بأنه: "أي أصل يكون عبارة عن نقدية وأدوات حقوق الملكية لمشروع آخر، أو حق تعاقدي لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من مشروع آخر".[3]

✓ **ثانيا: الأصول الجارية**

وتسمى أيضا بالأصول المتداولة وهي تلك الأصول التي يتوقع أن تحقق منافع اقتصادية، ويحتفظ بها للبيع أو الاستهلاك خلال دورة محاسبية مثل المواد الأولية، البضاعة، الزبائن، كما تشمل أيضا الأصول النقدية، وعليه فان الأصول المتداولة تنقسم إلى:

1-المخزونات:

تشكل المخزونات عنصر هام في الميزانية وهي محور العمليات التشغيلية التي تمثل التدفق الداخل الذي ينتج عن بيع المخزون، وتدرج المخزونات في حسابات الصنف الثالث ضمن مدونة الحسابات، وحسب النظام المحاسبي المالي فانه لا يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية)، أو في شكل

[1] Le nouveau system comtaple et finance, pages bleuse international, bouira, Algérie, 2012,p 28.

[2] موسى بن منصور وعلاوي عبد الفتاح، أهمية الأصول المعنوية ضمن المتطلبات الحديثة للبيئة الدولية للأعمال، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، يوم 04 و05 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة، الجزائر، ص23.

[3] أحمد حلمي وجمعة حميدات، محاسبة الأدوات المالية، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر، الطبعة، عمان،2010، ص 34.

تثبيتات(أصول غير جارية) على أساس نوع الأصل بل يتم ذلك تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان[1].

2- حسابات العملاء (الزبائن): تمثل حسابات الزبائن أصولا متداولة كونها يتم فحصها ومتابعتها بشكل مستمر خلال الدورة المحاسبية.

3- **الحسابات المالية:** هي أصول مالية متداولة خلال الدورة المحاسبية، يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير كالقيم المنقولة كما تتضمن حسابات النقدية (خزينة الأصول) كالبنك والصندوق وفيهما يتم تسجيل المبالغ التي يقبضها أو يدفعها الكيان ويكون رصيدهما موجبًا أو سالبًا.

المطلب الثاني: الإطار النظري للأصول الثابتة المادية حسب النظام المحاسبي المالي

أولا: مفهوم وخصائص الأصول الثابتة المادية

أ- مفهوم التثبيتات العينية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن "التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة سنة مالية".[2]

كما تعرف كذلك بأنها "أصول تمتلكها المؤسسة عادة من أجل استخدامها في عملياتها التشغيلية وليس لغرض المتاجرة بها وبيعها"[3].

و هناك من يعرفها بأنها: "أصول تتميز بأن حياتها الإنتاجية يتوقع أن تستمر لفترة أطول من سنة وأن لها وجود مادي ملموس".[4]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 74، مرجع سابق، ص 16.

[2] الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 8.

[3] محمد العربي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لـ(SCF) وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs)، جامعة سعد دحلب، البليدة،2009،ص 2.

[4] أحمد بن خديم الله، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012، ص 29.

ب- الخصائص

اعتمادا على هذه التعاريف يمكن استخلاص الخصائص التالية:

- التثبيت العيني كيان ملموس؛
- تحوزه المؤسسة لاستخدامه في إنتاج السلع، تقديم الخدمات، الإيجار أو لأغراض إدارية؛
- يستعمل لأكثر من دورة محاسبية.

ثانيا: التثبيتات العينية في مدونة الحسابات

حسب النظام المحاسبي المالي، فإن التثبيتات العينية تندرج في الصنف الثاني من مدونة الحسابات الخاص بالتثبيتات.

وتتكون التثبيتات العينية من:

1- التثبيتات العينية (حساب 21):

و يتفرع الحساب 21 (التثبيتات العينية) وفقا لمدونة حسابات النظام المحاسبي المالي إلى حسابات فرعية[1] مثل: الأراضي (ويشتمل على أراضي البناء والورشات، المقالع والمناجم، بقية الأراضي الأخرى، والتي لم تدرج في الحسابين السابقين، عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي)،المباني، المنشآت التقنية، المعدات والادوات الصناعية، التثبيتات العينية الاخرى.

2- التثبيتات في شكل امتياز (حساب 22):

ويتفرع الحساب 22 (التثبيتات في شكل امتياز) وفقا للنظام المحاسبي المالي الى حسابات فرعية كما يلي: الاراضي الممنوح امتيازها، عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها، المباني الممنوح امتيازها؛ المنشآت التقنية، المعدات والادوات الصناعية الممنوح امتيازها، التثبيتات العينية الاخرى الممنوح امتيازها، حقوق مانح الامتياز.

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 245-247.

في حين أن المباني والأراضي تشكل أصولا متمايزة تعالج كل منها على حدة، فالمباني أصول قابلة للإهتلاك، في حين أن الاراضي لا تهتلك إلا في حالات استثنائية مثل استخدامها لغرض استخراج الموارد الطبيعية.

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الاموال يدرج التثبيت العيني أو المعنوي كأصل:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة؛

و في هذا الإطار تطبق مجموعة من المبادئ لتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها نذكر منها:

- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستعملة تماماً في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، و عليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات؛
- تدرج قطع الغيار و معدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبطاً بتثبيتات عينية أخرى، و كانت المؤسسة (الكيان) تعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة؛
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

المطلب الثالث: الإفصاح على الأصول الثابتة المادية

إن الافصاح عن الاصول في القوائم المالية سواء كانت جارية أم غير جارية في القوائم المالية يهدف إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية يهدف إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية (المستثمرين، المقرضين، الدائنين، الموردين، مصالح الدولة...) بكل المعلومات التي تفيدهم حول موجودات المؤسسة وذلك من أجل اتخاذ قرارات رشيدة.

أولا: الافصاح عن الاصول في الميزانية

تصور الميزانية وضعية المؤسسة ووصفا مركزها المالي، و تتضمن في الجانب الأول أصول أو موجودات المؤسسة وتتدرج بالترتيب حسب السيولة (من الأقل سيولة إلى الأعلى سيولة)، بداية بالاستثمارات ثم المخزونات ثم الحسابات المالية ثم النقديات.

فالأصول الثابتة يكون الإفصاح عن رصيدها على أساس تكلفة امتلاكها، مجموع اهتلاكها وقيمتها الصافية، والتحسينات التي طرأت عليها وتسجل النفقات اللاحقة في شكل تثبيت في حسابات فرعية، أما الأصول الجارية فإن الإفصاح عنها ببيان رصيدها وما تم تخصيصه من أجل تحمل خسارة قيمتها.

ثانيا: الإفصاح عن الأصول في جدول حساب النتيجة

يهدف جدول حسابات النتائج إلى بيان صافي الربح أو الخسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب مع المصاريف والخسائر خلال فترة معينة، حيث تعود المصاريف التي يتضمنها جدول حسابات النتائج إلى الأصول بمختلف أنواعها، والتي يجب الإفصاح عنها في هذا الجدول كالإهتلاك وخسائر القيمة، حيث تخصم هذه الأعباء لتحديد النتيجة المحاسبية.

خلاصة الفصل:

من خلال التطرق للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، و دراسة الأصول الثابتة وخاصة المادية منها حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16، تبين لنا الأهمية البالغة التي أولاها كل منهما لهذا النوع من الأصول، والتي تساهم بشكل كبير في نجاح واستمرارية المؤسسات.

ولعل أبرز الصوبات التي تواجه المؤسسات، ما تعلق بمعالجة وتسجيل هذه الأصول الثابتة بما توافق مع النظام المحاسبي المالي ومسايرة ما تنص عليه القوانين الجبائية الجزائرية ومعايير المحاسبة الدولية، خاصة المعيار رقم 16 المتعلق بالتثبيتات المادية، وهذا ما سيتم التطرق إليه خلال الفصل الثاني.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي ومعيار المنشآت، والمعدات والأدوات.

تمهيد:

في هذا الفصل من البحث سنحاول التطرق إلى مختلف المعالجات المحاسبية للأصول الثابتة المادية حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16، نتبعها بمعالجات جبائيه وفقا لمنظور المشرع الجبائي الجزائري، بالتطرق لمختلف الحالات المرتبطة بهذه الاصول من حيازة وتنازل، اهتلاك كذلك التغير في قيمتها.

تعتبر الاصول الثابتة المادية حسب معايير المحاسبة الدولية استعمالا للموارد المالية، للحصول على منافع اقتصادية، وتتنوع طرق الحصول على هذه التثبيتات في المؤسسة من الشراء والإنتاج والإيجار والهبات ...الخ، وبتنوع هذه الطرق تختلف وسائل تمويلها حسب كل حالة، كما تختلف المعالجة المحاسبية من نوع لآخر، وتتواصل المعالجة طالما بقيت هذه الاصول تحت تصرف المؤسسة، أو في حالة خروجها.

وللإحاطة بذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية والجبائية للحيازة والتنازل عن الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي ومعيار المنشآت والمعدات والأدوات. .

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإهتلاك والتغير في القيمة.

المبحث الثالث: التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة الأصول الثابتة المادية.

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية والجبائية للحيازة والتنازل عن الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي ومعيار المنشآت والمعدات والأدوات.

من بين العمليات المهمة المتعلقة بالأصول الثابتة المادية، التي اهتم بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والنظام المحاسبي المالي، ما تعلق منها بطرق الحيازة المختلفة، وكذا عملية التنازل أو خروج الأصل من ذمة المؤسسة، لذا سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة والتنازل، وكذلك المعالجة الجبائية للحالتين.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة.

تنطلق المعالجة المحاسبية المرتبطة بالأصول المادية من عملية الحيازة، وتتنوع طرقها وفق الموارد والامكانيات المتاحة، وسير الحسابات، ومن حيث الإدراج.

أولا: تكلفة إدراج التثبيتات العينية

1- حسب تكلفة الاقتناء(الشراء) : إن تكلفة اقتناء التثبيتات العينية تشمل كل من سعر شرائها وكافة تكاليف الاقتناء التي تكبدتها المؤسسة لوضعها في أماكنها، وكذا الرسوم غير المسترجعة الخاصة بها والأعباء المباشرة الأخرى، وتخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى المسترجعة المماثلة من تكلفة الاقتناء أما في ما يخص المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط، فلا تدرج هذه التكاليف ضمن تكلفة الاقتناء.

2- حسب تكلفة الإنتاج : إن تكلفة إنجاز التثبيت ذاتيا " تتضمن المصاريف المباشرة من تكلفة العتاد المستعمل و اليد العاملة و أعباء الإنتاج الأخرى المحددة، و المرتبطة مباشرة بإنتاج الأصل."[1]

و بناء على ما سبق فإن تكلفة تفكيك أي إنشاءات عند انقضاء مدة الانتفاع بها، أو تكلفة تجديد أو إعادة موقع إلى ما كان عليه، تضاف إلى تكلفة إنتاج التثبيت العيني أو تكلفة اقتنائه إذا كان ذلك يشكل إلزاما للمؤسسة.[2]

---

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 26.

[2] العياشي عجلان، محاضرات في مقياس المحاسبة المعمقة لطلبة السنة اولى ماستر مالية وجباية دفعة 2014-2015، غير منشورة.

ثانيا: دراسة حسابات التثبيتات العينية

أ- **آلية سير الحسابات** : تتمثل آلية سير التثبيتات المادية الحساب 21 كما يلي :

" تسجل حسابات التثبيتات العينية في الجانب المدين في تاريخ دخولها تحت رقابة الكيان بقيمة الإسهام أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء، أو بتكلفة الشراء، أو بتكلفة الإنتاج في حالة إنتاج المؤسسة لنفسها، مقابل الجانب الدائن حسب الحالة حساب رأس المال (القسم الفرعي لحساب 10) أو الشركاء – عمليات حول رأس المال (القسم الفرعي للحساب 45– المجمع والشركاء)، حساب 40 الموردون أو الحسابات المالية حساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية."[1]

وبناء على ما سبق تكون القيود حسب الحالات السابقة كما يلي:

الحالة الأولى: الإسهام أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء[2].

في حالة ما إذا كانت مؤسسة فردية، فإن التثبيتات التي يقدمها صاحب المؤسسة تسجل وفقا للقيد التالي:

21X		**من ح/ تثبيتات عينية**	**xxx**	
	101	**إلى ح/رأس مال صادر**		**xxx**
		حيازة بواسطة إسهام خاص.		

أو المساهمة المقدمة في شركة ذات شركاء.[3]

21X		**من ح/ تثبيتات عينية**	**xxx**	
	45x	**إلى ح/ الشركاء–عمليات حول رأس المال**		**xxx**
		حيازة بواسطة إسهام الشركاء.		

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 244.

[2] مصطفى رحال و نصر عوادي، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)، في ظل معايير المحاسبة الدولية، أيام 17-2010/01/18، الوادي، الجزائر، ص 7.

[3] المرجع نفسه.

الحالة الثانية: الاقتناء والسداد عن طريق الشيك.

		——————../../.... ——————		
21x		**من ح/ تثبيتات عينية**	**xxx**	
	512	**إلى ح/ البنك**		**xxx**
		شراء تثبيتات عينية بواسطة شيك بنكي.		

الحالة الثالثة: إنتاج المؤسسة لنفسها.

		——————../../.... ——————		
21x		**من ح/ تثبيتات عينية**	**xxx**	
	732	**إلى ح/ إنتاج مثبت**		**xxx**
		إنتاج المؤسسة لذاتها.		

ثالثا: الحالات الملحقة بالتثبيتات

أ- **التثبيتات المحصلة بعقد ايجار تمويلي:** هذا النوع يعالج حسب المعيار الدولي رقم17، وعرف النظام المحاسبي المالي عقد الإيجار التمويلي بأنه " عقد إيجار يترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر ويمكن أن يتم تحويل الملكية (للأصل محل عقد إيجار التمويل) عند نهاية العقد أو لا يتم (إلى المستأجر)."[1]

يتم تسجيل القيد الخاص بالتثبيتات المحصلة بعقد إيجار تمويلي كما يلي:

		——————../../.... ——————		
21x		**من ح/ تثبيتات عينية**	**xxx**	
	167	**إلى ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي**		**xxx**
		تثبيتات محصلة بعقد إيجار تمويلي.		

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة أولى، برج بوعريريج، الجزائر، 2011، ص 174.

ب- حالة اقتناء التثبيتات العينية بالأجل : "قد يترتب على اقتناء الأصل بالأجل ارتفاع تكلفة الأصل بمبلغ الفوائد المستحقة على الدفع بالأجل، و عليه أوجب النظام المحاسبي المالي بتحيين (تحديث) مبلغ الدين لتفادي تأثير تكلفته (الفوائد) على القيمة الحقيقية للأصل، حيث يتم الاعتراف بهذه الفوائد كمصاريف مالية تتحملها المؤسسة على مدة الاقتناء بالأجل."[1]

و لو افترضنا أن المؤسسة تحصلت على تجهيزات إنتاج بالأجل بمبلغ xxx دج، ويتم دفع المبلغ في نهاية السنة. ومعدل التحيين i % فتكون كلفة اقتناء الأصل=xx÷(i% +1)= xxx دج. و يتم تسجيل القيد التالي:[2]

		..../../.. ————		
		من المذكورين :		
21..		**ح/ تثبيتات عينية**	**xxx**	
668		**ح/ الأعباء المالية الأخرى**	**xxx**	
	404	**إلى ح/ موردو التثبيتات**		**xxx**
		اقتناء التثبيتات العينية بالأجل.		

ج- حالة اقتناء التثبيتات العينية بالمنح الحكومية : تتمثل في إعانات التجهيز و التي عرفها النظام المحاسبي المالي كالتالي" إعانات التجهيز هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها. إن حسابات إعانات التجهيز تكون دائنة بملغ الإعانة المحصلة، و هذا بجعل أحد الحسابات التالية مدينة أحد حسابات المجموعة الثانية و هذا إذا كانت الإعانة تحويلا مجانيا للتثبيتات إلى الكيان، أحد حسابات المجموعة الرابعة إذا كانت الإعانة تحويلات مالية منتظرة."[3]

و يتم تسجيل القيود التالية :

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص29.

[2] يحيى سعيدي، محاضرات في مقياس المحاسبة المالية لطلبة السنة الاولى جذع مشترك علوم اقتصادية دفعة 2011، غير منشورة.

[3] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 211.

		----------/../..----------		
		من المذكورين:	**xxx**	
21..		**ح/ تثبيتات عينية**	**xxx**	
512		**ح/ البنك**		**Xxx**
	441	**إلى ح/الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم**		
		استلام إعانة تجهيز.		

د- حالة اقتناء التثبيتات العينية عن طريق الاقتراض: في هذه الحالة فإنه " تدمج تكلفة الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع في تكلفة هذا الأصل، ويوقف إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ويتوقف عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه. و المبلغ المدمج في تكلفة أصل يناسب تكاليف الاقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني."[1]

كما تجدر الإشارة إلى أن أي عقار موظف يشكل " ملكا عقاريا (أراضي، مباني أو جزء من مباني) مملوكا لتقاضي إيجار و (أو) تثمين رأس المال. فهو لذلك غير موجه إلى الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية، البيع في إطار النشاط العادي."[2] يدرج ويعالج حسب نفس شروط إدراج ومعالجة التثبيتات.

2- الحساب 22 التثبيتات في شكل امتياز

أ- آلية سير الحسابات : عند إدراج التثبيتات الممنوح امتيازها في الحسابات يراعى الفرق بين :[3]

[1] المادة 126-3 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 14-15.

[2] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص – ص : 68 – 69.

[3] نفس المرجع، ص – ص : 249 – 250.

التثبيتات الممنوح امتيازها عن طريق الشراء: في حالة الحصول على حق الامتياز عن طريق الشراء يسجل من الجانب المدين للأصل موضوع الامتياز القيمة المدرجة في العقد مقابل الحسابات المالية (الحساب 53/51) وفي أخر الدورة يسجل القسط السنوي للإهتلاك.

ولو افترضنا أنه تم شراء مبنى في إطار عقد امتياز بمبلغ xxx دج وتم الدفع عن طريق الصندوق فيتم تسجيل القيد كالتالي :

		----/../----		
223		**من ح/ البناءات ممنوح امتيازها**	**xxx**	
	53	**إلى ح/ الصندوق**		**xxx**
		الحصول على مبنى في إطار امتياز.		

التثبيتات الممنوح امتيازها بصفة مجانية: وفي مقابل الأصول الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن الحساب الفرعي للحساب 229 حقوق مانح الامتياز، ويظهر في خصوم الميزانية (خصوم غير جارية). كما تجدر الإشارة انه في نهاية كل دورة مالية على أساس مدة العقد، يقوم المستفيد من الامتياز بدفع إتاوة الامتياز المحددة في العقد بمقابل الحساب 651 إتاوات مترتبة على الامتيازات. يصبح الحساب 229 مدينا بواسطة الجانب الدائن للحساب 282 اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز كلما تمت الإهتلاكات المطبقة، و عند انتهاء مدة عقد الامتياز يكون للحساب 229 رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع امتياز و يتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهتلاك المعني.[1]

يتم تسجيل القيد الخاص بالتثبيتات الممنوح امتيازها بصفة مجانية كالتالي:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009، ص 73-74.

		..../../..		
22x		**من ح/ التثبيتات في إطار الامتياز**	**xxx**	
	229	**إلى ح/ حقوق مانح الامتياز**		**xxx**
		الحصول على تثبيتات في إطار امتياز مجاني.		

3- الحساب 23 التثبيتات الجاري انجازها: [1]

إن التثبيتات قيد الانجاز هي التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة أو في طور الانجاز خلال إقفال الدورة المالية، كما نسجل في هذا الحساب التسبيقات و المدفوعات على الحساب التي تمنحها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما، واقترح النظام المحاسبي المالي أسلوبين لتسجيل التسبيقات وأقساط التسديد وهما :[2]

الأسلوب الأول : تسجيل التسبيقات والأقساط بالحساب 238 تسبيقات وأقساط على طلبات بالتثبيتات فنجعله مدينا وبجعل أحد حسابات النقدية دائنا.

ولو افترضنا أنه تم دفع تسبيق بشيك بنكي فيكون تسجيل القيد كما يلي:

		..../../..		
238		**من ح/ تسبيقات و أقساط على طلبات بالتثبيتات**	**xxx**	
	512	**إلى ح/ بنك**		**xxx**
		دفع تسبيق بشيك بنكي.		

الأسلوب الثاني: تسجيل التسبيق بالحساب 409 تسبيقات للموردين (أو احد حساباته الفرعية) بجعله مدينا وأحد حسابات النقدية دائنا بقيمة التسبيق المسدد، و في نهاية السنة يرصد الحساب 409 بجعله دائنا مع الحساب 238 بجعله مدينا.

ولو افترضنا أنه تم دفع تسبيق عن طريق البنك فيكون تسجيل القيد كما يلي:

[1] المرجع نفسه، ص74.

[2] المرجع نفسه، ص 75.

		----/../....		
409		**من ح/ تسبيقات للموردين**	**Xxx**	
	512	**إلى ح/ بنك**		**xxx**
		دفع تسبيق بشيك بنكي.		

إن من الأفضل تطبيق الأسلوب الأول فيما يتعلق بالتسبيقات الخاصة بالتثبيتات، وتجنب عملية ترصيد الحساب 409 الواجب إجرائها في حالة تطبيق الأسلوب الثاني.

4- الأصول المادية القابلة للتفكيك: حسب نص المادة 121- 4 من قانون النظام المحاسبي المالي " تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة"[1]. و كمثال على ذلك الطائرة التي تتكون من عناصر تختلف من حيث فترات استخدامها مثل الهيكل، المحركات والتجهيزات الكهربائية الأخرى لذا فإن كل عنصر يسجل على حدا. ومن بين الأصول المادية القابلة للتفكيك نجد ما يلي :[2]

أ- **تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات:** إن تسجيل تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات يكون في حساب فرعي للتجهيزات المعنية كما لو كانت عملية الصيانة هي أحد مكونات أو عناصر التثبيت المعني (هذه التكاليف كانت وفق المخطط المحاسبي الوطني تخصص لها مؤونة تكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات.

لو افترضنا أن مؤسسة اشترت معدات بمبلغ xx دج، هذه المعدات تتطلب صيانة دورية كل ثلاثة سنوات وقدرت عملية الصيانة بملغ x دج. فيكون تسجيل القيد كما يلي :

[1] المادة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص8.

[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص – ص 78 – 79.

		----------/../.... ----------		
		من المذكورين :		
21540		**ح/ معدات صناعية**	**xxx**	
21541		**ح/ معدات صناعية – عنصر الصيانة –**	**xxx**	
	404	**إلى ح/ موردو تثبيتات**		**Xxx**
		شراء معدات صناعية و تسجيل عنصر الصيانة.		

ب– تكاليف تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة الاستغلال للمنشأة: إذا كان تفكيك المنشاة و إعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة الاستغلال المحددة تمثلان التزاما من قبل المنشاة فإن تكاليف هذه العملية تضاف إلى تكلفة إنجاز المنشأة مثلا المصنع.[1]

ولو افترضنا أن مؤسسة أنشأت مصنعا على أرض استأجرتها، ولقد تعهدت بإزالة المنشأة المقامة وإعادة تهيئة الموقع إلى حالته الأصلية في نهاية فترة الاستئجار، وكانت تكلفة المنشأة (مباني ومعدات) هي xxx دج سددت بشيك أما تكلفة إعادة تهيئه الموقع فقدرت بـ xxx دج.

إن تكاليف إعادة تهيئة الموقع أضيفت إلى تكلفة المنشأة الصناعية مع جعل الحساب 156 دائنا بهذه التكاليف (لأن هذه التكاليف لم تسجل بعد و لكن سيتم تسديديها في المستقبل)، ويسجل القيد كما يلي:[2]

		----------/../.... ----------		
215		**من ح/ منشآت صناعية**		
		إلى المذكورين :	**xxx**	
	512	**ح/ بنك**		**xxx**
	156	**ح/ مؤونة تجديد التثبيتات**		**xxx**
		انجاز منشآت تقنية.		

[1] عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، 79.

[2] المرجع نفسه.

ت- التكاليف اللاحقة: يعترف بالمصاريف اللاحقة على الاستثمارات كأصل فقط عندما تؤدي إلى تحسين مستوى الأداء النمطي للأصل، ومن الأمثلة على هذه التحسينات " نفقات التعديلات في عنصر من الاستثمار تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي ويشمل ذلك زيادة طاقة الأصل، تحسين أجزاء الآلة و ذلك لتحسين جودة المخرجات بشكل جوهري، تطبيق عمليات (طرق) إنتاج جديدة تحقق تخفيضا كبيرا في تكاليف التشغيل المقدرة من قبل."[1] كذلك فإن نفقات إصلاح و صيانة الأصول التي تجرى للمحافظة على المنافع الاقتصادية التي تتوقعها المؤسسة بناءا على التقرير الأصلي لمستوى أداء الأصل، تعتبر تلك النفقات مصروفا عند حدوثه.

أما بالنسبة للأصول المادية الجاري انجازها سواء أكانت عملية الانجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير، تسجل تكلفة التثبيتات التي لم يكتمل انجازها بحسابات التثبيتات الجاري إنجازها في نهاية السنة، ونميز بين حالتين :[2]

الحالة الأولى : انجاز التثبيتات يتم من قبل الغير:

في نهاية السنة يكون حساب 232 التثبيتات العينية الجاري انجازها وحساب 404 موردوا التثبيتات دائنا بتكلفة الأشغال التي تم انجازها. و عند استلام التجهيزات بصورة كاملة وجاهزة للاستخدام يرصد حساب تثبيتات قيد الانجاز بجعله دائنا و جعل الحساب المناسب 20 أو 21 مدينا.

ويكون تسجيل القيد كما يلي :

		——————— ../../.... ———————		
232		**من ح/ التثبيتات العينية الجاري انجازها**	**xxx**	
	404	**إلى ح/ موردوا التثبيتات**		**xxx**
		إنتاج من قبل الغير.		

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 98.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص - ص : 74 - 75.

		——————../../…. ——————		
21x		**من ح/ التثبيت العيني المعني**	**xxx**	
	232	**إلى ح/ التثبيتات العينية الجاري انجازها**		**xxx**
		الاستلام النهائي للتثبيتات العينية.		

الحالة الثانية : انجاز التثبيتات يتم من قبل المؤسسة

في نهاية السنة نجعل أحد الحسابات 232 مدينا و الحساب 73 إنتاج مثبت (أو أحد حساباته الفرعية 732 مثلا إنتاج مثبت قيد الانجاز للتثبيتات عينية) دائنا بتكلفة الجزء الذي تم انجازه من التثبيتات.

ويكون تسجيل القيد بالنسبة للتثبيت العيني كما يلي:

		——————../../…. ——————		
232		**من ح/ التثبيتات العينية الجاري انجازها**	**xxx**	
	732	**إلى ح/ إنتاج مثبت**		**xxx**
		الإنتاج بوسائل المؤسسة.		
		——————../../…. ——————	**xxx**	
21x		**من ح/ التثبيت العيني المعني**		
	232	**إلى ح/ التثبيتات العينية الجاري انجازها**		**xxx**
		الانتهاء من إنتاج التثبيتات العينية.		

أما بالنسبة الحساب 238 تسبيقات وأقساط على طلبات بالتثبيتات الخاص و عند اتباع الأسلوب الثاني، فيتم في نهاية السنة ترصيد الحساب 409 بجعله دائنا مع الحساب 238 بجعله مدينا.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

		——————../ .. /....——————		
238		**من ح/ تسبيقات و أقساط على طلبات بالتثبيتات**	**xxx**	
	409	**إلى ح/ تسبيقات للموردين**		**xxx**
		ترصيد التسبيق في نهاية السنة.		

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتنازل .

تتمثل المعالجة المحاسبية للتنازل عن التثبيتات العينية في معالجة نتيجة التنازل التي قد تتم إما بربح أو خسارة.

يجب على المؤسسة في حالة التنازل عن أي عنصر من عناصر التثبيتات العينية القيام بإخراج هذا العنصر من أصول المؤسسة، و بالتالي غلق حسابه و تتمثل هذه العملية بترصيد الحساب"..21" التثبيت العيني المعني وكذلك الحساب "..28" اهتلاك التثبيتات والحساب "..29" خسائر القيم عن التثبيتات. كما أن عملية التنازل عن التثبيتات العينية قد تكون إما بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية فنقول أن عملية التنازل حققت ربح و نسجله في الحساب "752" فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية[1]، أما إذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت العيني الذي تم بيعه فنقول أن عملية التنازل حققت خسارة و التي تسجل بالحساب "652" نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية، كما تجدر الإشارة عند التنازل عن التثبيتات العينية يجب التميز بين حالتين أساسيتين في التسجيل المحاسبي وتتمثلان في:[2]

الحالة الأولى : التنازل عن التثبيتات غير قابلة للإهتلاك :

بالنسبة لهذه الحالة نميز بين حالتين:

أولا: سعر التنازل أكبر من قيمة التثبيت

و يتم التسجيل المحاسبي كما يلي : [3]

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[2] عاشور كتوش، محاضرات حول الصنف الثاني (التثبيتات)، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2011.

[3] نفس المرجع.

		——————..../../.. ——————		
/462		من ح/ حسابات مدينة عن عمليات التنازل عن	xxx	
512		التثبيتات أو ح/ بنك أوح/ صندوق (سعر التنازل)		
	2x	إلى المذكورين :		
	752	ح/التثبيتات (القيمة الأصلية)		xxx
		ح/ فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية (الفرق)		xxx
		التنازل عن تثبيت عيني.		

ثانيا: سعر التنازل أقل من قيمة التثبيت و يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

		—————— .. /../.... ——————		
		من المذكورين:		
/462		ح/ حسابات مدينة عن عمليات التنازل عن	xxx	
/512		التثبيتات أوح/ بنك أوح/ صندوق (سعر التنازل)		
53		ح/ نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية		
652		(الفرق)	xxx	
	2x	إلى ح/التثبيتات (القيمة الأصلية)		
		التنازل عن تثبيت عيني.		xxx

الحالة الثانية : التنازل عن التثبيتات القابلة للإهتلاك

بالنسبة لهذه الحالة يثبت الحساب 652 في حالة سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت، و يثبت الحساب 752 في حالة سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت.

نميز في هذه الحالة بين حالتين:

أولا: تثبيتات مهتلكة نهائيا ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:[1]

		..../../..		
		من مذكورين :		
462/		**ح/ حسابات مدينة عن عمليات التنازل عن**	**xxx**	
512		**التثبيتات أو ح/ بنك أوح/ صندوق (سعر**		
53/		**التنازل)**	**xxx**	
28x		**ح/ اهتلاك التثبيتات (الإهتلاك المجمع)**	**xxx**	
652		**ح/ نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية**		
		(الفرق)		**xxx**
		إلى مذكورين :		**xxx**
	2x	**ح/التثبيتات (القيمة الأصلية)**		
	752	**ح/ فائض قيمة خروج أصول**		
		مثبتة غير مالية (الفرق)		
		التنازل عن تثبيت عيني.		

ثانيا: قيد الإهتلاك خلال السنة الجارية (ن) و يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:[2]

		..../../..		
681		**من ح/مخصصات الإهتلاك (قسط اهتلاك السنة**	**xxx**	
		ن)		
	28x	**إلى ح/ اهتلاك التثبيتات**		**xxx**
		تسجيل قسط اهتلاك السنة ن.		

[1] العزازي محمد وبن لعور بوعلام، التسيير المالي والمحاسبي، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، 2012، ص 33.

[2] نفس المرجع.

		——————..../../..——————		
462/		**من المذكورين :**		
512		**ح/ حسابات مدينة عن عمليات التنازل عن**	**xxx**	
53/		**التثبيتات أو ح/ بنك أوح/ صندوق (سعر**		
28x		**التنازل)**		
652		**ح/اهتلاك التثبيتات (الإهتلاكات المجمعة)**	**xxx**	
		ح/ نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية	**xxx**	
		(الفرق)		
		إلى المذكورين :		
	2x	**ح/التثبيتات (القيمة الأصلية)**		**xxx**
	752	**ح/ فائض قيمة خروج**		**xxx**
		أصول مثبتة غير مالية (الفرق)		
		التنازل عن تثبيت عيني.		

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية للحيازة والتنازل

حدد المشرع الجبائي الجزائري قواعد يجب على المؤسسات، التي تدخل ضمن مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي احترامها والتقيد بها عند الإدلاء بالتصريحات الجبائية، بوضع تعليمات وشروط لتفادي الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية.

أولا: المعالجة الجبائية لعملية الحيازة.

تتفق القواعد المحاسبية مع القواعد الجبائية في ما يخص معالجة عملية حيازة الأصول الثابتة المادية، حيث تعالج هذه الأخيرة بتفصيل كل الجوانب والطرق التي تمت بها، إلا أن المشرع الجبائي الجزائري، وضع إضافة إلى ذلك شروطا تراعي الجوانب الاقتصادية منها:

- ✓ التسجيل المحاسبي لهذه العمليات، يكون بفواتير قانونية أو بوثائق ثبوتية معترف بها قانونا؛

- ✓ امكانية معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها[1]، مع الالتزام بتقييد العناصر التي تتجاوز هذا السقف في أصول المؤسسة والتصريح بأغراض استغلالها؛
- ✓ تسجل الاملاك المقتناة بصورة مجانية في الاصول بالنسبة لقيمتها النقدية[2]،
- ✓ تسجل المؤسسة أصولها في سجلاتها بالقيمة التي تم بها الاقتناء.[3]

ثانيا: المعالجة الجبائية لعملية التنازل

تعتمد المعالجة الجبائية لعملية التنازل على مراعات عنصرين هما فائض أو ناقص القيمة المهنية، والرسم على القيمة المضافة.

أ- فائض أو ناقص القيمة المهنية للتنازل.

يحدث أن تقوم المؤسسة بالتنازل على أحد اصولها المادية، ما ينتج عنه فائض أو ناقص قيمة، إلا أن هذا الأخير يعتبر عبئا قابلا للخصم من النتيجة الخاضعة للضريبة، وأما الفائض فيضاف إلى الربح الخاضع للضريبة، حسب حالات حددها المشرع الجبائي الجزائري، ويتحدد فائض القيمة المهنية من خلال العلاقة التالية:

فائض القيمة= سعر البيع – القيمة المحاسبية الصافية.
القيمة المحاسبية الصافية= ثمن الشراء– مجموع الاهتلاكات.

ويميز قانون الضرائب المباشرة بين نوعين من فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاصول الثابتة المادية وهما:[4]

- **فائض القيمة قصير المدى:** ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ ثلاث (3) سنوات أو أقل؛

[1] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، 2015، ص–ص 66–67.

[2] المرجع نفسه،

[3] بوعلام ولهي، محاضرة في مقياس المراجعة الجبائية لطلبة السنة الثانية ماستر مالية وجباية دفعة 2014–2015، غير منشورة.

[4] المادة 172 –2–3 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2015، ص 83.

- **فائض القيمة طويل المدى:** ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من (4) سنوات.

وتدرج فوائض القيمة الناتجة عن التنازل على الاصول الثابتة المادية، في الربح الخاضع للضريبة، حيثما كانت قصيرة أو طويلة الأمد، وفقا للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على النحو التالي: [1]

- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة؛
- وإذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

إلا أن هذه الفوائد لا تدخل في الربح الخاضع للضريبة إذا تعهد المكلف بالضريبة، بإعادة استثمار فائض القيمة المحقق، وذلك باحترام الشروط التالية:[2]

- يجب أن تكون إعادة الاستثمار خلال 03 سنوات، ابتداء من نهاية سنة تحقيق الفائض؛
- أن يكون المبلغ الاجمالي المعاد استثماره مساوا على الاقل مبلغ فائض القيمة مضافا اليه سعر حيازة العنصر المتنازل عنه؛

وأما في حالة الإخلال ونقض التعهد بإعادة الاستثمار، يرحل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها أجل الثلاث (03) سنوات[3] .

ب- الرسم على القيمة المضافة.[4]

يجب القيام بتسوية الخصم الاولي للرسم على القيمة المضافة في حالة عدم الاحتفاظ بالأصل المهتلك الذي منح الحق في الخصم في أجل قدره خمس سنوات.

---

[1] المرجع نفسه، ص 83-84.

[2] حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 106.

[3] بوعلام ولهي، محاضرة في مقياس جباية المؤسسات لطلبة السنة أولى ماستر مالية وجباية دفعة 2014، غير منشورة.

[4] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2016، ص39.

وبهذا فإن التسوية مطالب بها، عندما يتدخل الحدث الذي يبررها (تنازل عن ملك أو التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين) في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من اقتناء أو استيراد المواد التي منحت الحق في الخصم، وعلى المدين بهذا الرسم إعادة دفع مبلغ يعادل مقدار الرسم على القيمة المضافة المخصوم أوليا والذي يطرح منه الخمس لكل سنة أو جزء من السنة المدنية المنصرمة منذ بداية فترة التسوية.

غير أنه أي تسوية لا يمكن اتخاذها إذا كان الأصل بيع بصفة نهائية بسبب قوة قاهرة مؤسسة قانونا بالإضافة الى بيع الاملاك من طرف المؤسسات التي تعمل في اطار القرض الايجاري في حالة رفع حق الخيار بالموافقة على الشراء من طرف المستأجر الدائن.

مثال: لنفترض أن أصل مقتنى في جوان 2010، والذي ترتب عنه عند اقتنائه خصم للرسم على القيمة المضافة بقيمة 20.000 دج.

إذا تم بيع هذا الملك في 20 جوان 2012، يجب على المدين أن يقوم بدفع تسوية والتي تحسب كما يلي:

- الرسم على القيمة المضافة المخصوم في 2010: 20.000 دج؛
- أجل الاحتفاظ بالملك 3 سنوات (2010-2011-2012)؛
- الرسم الذي يعاد دفعه: 20.000× 5/2= 8.000 دج.

إذا تم بيع هذا الملك في 2014 (أو لاحقا)، لا يتم اعادة الدفع لانتهاء مدة التسوية.[1]

[1] بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإهتلاك والتغير في القيمة.

بما أنه يتوجب على المؤسسة تحديد نمط الإهتلاك الذي يتناسب وسياستها، ومراجعة قيمة أصولها التي تتأثر بعوامل مختلفة، ولأن الإهتلاك وخسائر القيمة من أهم النقاط التي تختلف فيها القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، لذا سيتم في هذا المبحث التطرق إلى المعالجة المحاسبية لاهتلاك الاصول والتغير في قيمتها، متبوعة بالمعالج الجبائية لكلتا العنصرين.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للإهتلاك

يتم اهتلاك الاصول إما بصفة إجمالية للأصل أو اهتلاكها مفككة، حسب طبيعة الأصل ونوعه، باعتماد أسلوب من أساليب الإهتلاك، ويحسب قسط الإهتلاك ويسجل محاسبيا.

أولا: اهتلاك الأصول

من أهم العمليات التي يجب تتبعها في معالجة الأصول الثابتة المادية ما تعلق بالاهتلاك، مخططه ومعدلاته كذلك تسجيله محاسبيا.

أ- مخطط الإهتلاك

- ✓ **مفهوم مخطط الإهتلاك:** هو جدول يترجم وتيرة اهتلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وفقا للاستخدام عمليا، ويتم إعداد جدول تقريري تسجل فيه المبالغ الموزعة على كل من الدورات السابقة المغطاة بواسطة المدة المحتملة للتثبيت.[1]
- ✓ **جدول مخطط الإهتلاك:** يأخذ مخطط الإهتلاك عدة تصميمات لعل من أبرزها الجدول التالي:

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRST ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص 54.

جدول(01): مخطط الإهتلاك

المخطط الأولي					المخطط المراجع	
السنوات	التكلفة	القسط	الإهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية	القسط المراجع	الإهتلاك المجمع المراجع

هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRST ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص 55.

ب- أساس ومدة الإهتلاك

- ✓ **أساس الإهتلاك:** المؤسسة وسياسة للإهتلاك هو القيمة الإجمالية ناقص القيمة المتبقية، هاته الأخيرة تمثل المبلغ الصافي من تكاليف الخروج المتوقعة، وتتحصل عليه المؤسسة عند التنازل عن الأصل في نهاية الاستخدام، فهي تتحدد وفقا لظروف السوق الحالية، ولا تؤخذ في الحسبان عند تحديد المبلغ القابل للإهتلاك إلا إذا كانت ذات معنى ويمكن قياسها.[1]
- ✓ **مدة الإهتلاك:** تتحدد مدة الإهتلاك من عدة وجهات منها:

- المدة الحقيقية للاستخدام تتوافق عمليا مع مدة الاستخدام الفعلية للأصل، بما فيها الخصائص الخاصة بالمؤسسة، هذه المدة هي الأقصر؛
- من وجهة مدة الاستخدام للأصل نفسه؛
- ومن وجهة أخرى، الاستخدام المتوقع من قبل المؤسسة، والذي يغطي كذلك أنواع الاستخدام من قبل المؤسسة وسياسة التنازل أو مستوى نوعية التقنية والتي تنتظر المؤسسة الحفاظ بها على الأصل.[2]

ج- **معدلات الإهتلاك:** يوضح الجدول التالي معدلات الإهتلاك لبعض عناصر الاصول:

[1] هوام جمعة، المرجع نفسه، ص 54.

[2] نفس المرجع.

جدول (02): معدلات الإهتلاك لبعض عناصر الأصول

البيان	المعدل
المباني	**2-5%**
معدات مكتب	**10%**
المعدات والادوات	**10-20%**
تهيئات وتركيبات	**5-10%**
معدات نقل	**20%**

المصدر: مداني بن بلغيث، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية حسب قواعد ن م م، 2001، ص 1.

ثانيا: المعالجة المحاسبية لأساليب الإهتلاك

أولا: التسجيل المحاسبي

حسب ن م م، يستعمل الحساب "681 المخصصات للاهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة الاصول غير الجارية"، لتسجيل كل تدني أو تدهور في قيمة التثبيتات بجعله مدين سنويا بقسط الإهتلاك، وبالتالي يحمل لنتائج الدورة المالية قسط الإهتلاك الموافق لاستعمال الاصل خلال الدورة، مقابل جعل الحساب "281 اهتلاك التثبيتات العينية" دائنا بنفس القسط، ويسجل القيد التالي في اليومية المساعدة "العمليات المختلفة":

		31/ 12/ ن		
681		**من ح/ مخصصات اهتلاك أصول غير جارية**	**xxx**	
		إلى ح/ اهتلاك تثبيتات عينية		**xxx**
	281	**تسجيل قسط الإهتلاك.**		

ثانيا: قسط الإهتلاك

هناك عدة طرق للإهتلاك نص عيها النظام المحاسبي المالي، بحيث يجب تطبيق الطريقة التي تعكس بشكل أفضل تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية، ويمكن حساب قسط الإهتلاك بإحدى الطرق التالية:

1. **طريقة الإهتلاك الثابت:** بعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية، وأسلوب الإهتلاك الخطي، ويعتبر من الطرق الشائعة الاستخدام في كثير من الدول لسهولة تطبيقها ووضوح استخدامها، لأن أقساطه السنوية متساوية، وتحسب أقساطه بالطريقة التالية:

قسط الإهتلاك = تكلفة الاستثمار × معدل الإهتلاك × فترة الاستعمال.

كما يحسب أيضا في حالة وجود قيمة متبقية بالطريقة التالية:

قسط الإهتلاك = (تكلفة الاستثمار – القيمة المتبقية)× معدل الإهتلاك × فترة الاستعمال.

حيث معدل الإهتلاك= 1÷ المدة النفعية للأصل

ملاحظة: يجب مراعات تاريخ الحيازة ومدة الاستعمال خلال السنة "الأشهر" حيث يتم حساب الشهر إذا تمت حيازة الأصل بين(1–15) من الشهر، ولا يؤخذ الشهر بالحسبان عند الحيازة بين(16–30) يوم الاخير.

2. **طريقة الإهتلاك المتناقص:** حسب المعيار المحاسبي (IAS16) لهذا الأسلوب أهمية كبيرة ذلك أن الإهتلاك يكون كبيرا في السنة الاولى للأصل "نظرا لأنه جديد ومنفعته عالية"[1] ثم تقل منفعته تدريجيا، خاصة معدات النقل، ويحسب قسط الإهتلاك تبعا لهذا الاسلوب كما يلي:

قسط الإهتلاك = تكلفة الاستثمار× معدل الإهتلاك.

ويحدد معدل الإهتلاك في هذا الاسلوب بضرب معدل الإهتلاك الثابت في أحد المعاملات التي يوضحها الجدول التالي:

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 75.

جدول(03): عدد السنوات التي تحسب على أساسها معاملات الإهتلاك المتناقص

المعامل	1.5	2	2.5
عدد السنوات	3 أو 4 سنوات	5 أو 6 سنوات	أكبر من 6 سنوات

المصدر: عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 18.

ملاحظة: مع مراعات إذا أصبح قسط الإهتلاك في سنة ما تبعا للأسلوب المتناقص أقل من القسط تبعا للأسلوب الخطي، فإننا نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي بداية من تلك السنة.

3. **طريقة الإهتلاك المتزايد:** تبعا لهذا الأسلوب يتم حساب قسط الإهتلاك كما يلي:

قسط الإهتلاك = تكلفة الاستثمار× (رقم السنة÷ مجموع أرقام سنوات العمر الانتاجي).

فإذا كان العمر الانتاجي 4 سنوات مثلا فإن مجموع ارقام سنوات العمر الانتاجي: 1+2+3+4=10

4. طريقة وحدات الانتاج:[1]

وهو أحد الأساليب التي نض عليها النظام المحاسبي المالي، ويتطلب هذا الأسلوب معرفة حجم الانتاج المقدر للتجهيزات خلال فترة استخدامها.

ويمكن حساب قسط الإهتلاك وفقا لهذا الاسلوب على النحو التالي:

قسط الإهتلاك = (تكلفة الاستثمار ÷ كمية النتاج المقدرة للأصل)× عدد وحدات الانتاج في السنة

[1] عطية عبد الرحمن، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الاولي، 75.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتغير في القيمة

تتعرض الاصول الثابتة المادية للتغير في قيمتها بالزيادة أو النقصان، وذلك عند القيام بعملية الجرد في نهاية السنة، أو عند إعادة تقييمها، لذا سنحاول عرض المعالجة المحاسبية لهذه التغيرات.

أولا: الانخفاض في القيمة

يحدث أن تنخفض قيمة التثبيتات عما هي مسجلة محاسبيا وذلك نظرا لسبب او لآخر فقد تكون ناتجة عن حادث، أو بسبب الازمات الاقتصادية، او نتيجة للتطور العلمي بفقد هذه الاصول جزءا من قيمتها دون استعمالها حتى ولو كانت جديدة، في حين يكون التسجيل المحاسبي لهذا التغير بجعل الحساب "681 مدينا" والحساب "291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية" مدينا بالمبلغ المقدر خسارته، ويسجل القيد التالي:[1]

		12/31/ ن			
681...		**من ح/ مخصصات اهتلاك أصول غير جارية**	**xxx**		
	291...	**إلى ح/ خسائر القيمة عن تثبيتات عينية**		**xxx**	
		البيان: تسجيل خسارة انخفاض قيمة أصل غير جاري.			

يتم تعديل حساب الخسائر في كل نهاية دورة وينتج إما زيادة في مبلغ أو العكس.

1- **زيادة مبلغ خسارة القيمة:** في هذه الحالة تكون المعالج المحاسبية بتسجيل نفس القيد؛

2- **تخفيض أو إلغاء مخصص الخسارة:** تكون المعالجة المحاسبية بتسجيل القد التالي:

		../../....			
291...		**من ح/ خسائر القيمة عن تثبيتات عينية**	**xxx**		
	781...	**إلى ح/ استرجاع عن خسائر القيمة-اصول جارية**		**xxx**	
		البيان: تخفيض/ الغاء مخصص الخسارة...			

ملاحظة: عند تسجيل خسائر القيمة، فإنه يجب تعديل أقساط الإهتلاك في السنوات التي تلي تسجيل هذه الخسارة.

[1] عبد الله قراوي، مرجع سابق، ص 47.

ثانيا: إعادة تقييم الاصول

يمكن تقييم الاصول العينية بعد التقييم الاولي عند دخولها، وهو ما يشكل استثناء على مبدأ التكلفة التاريخية، في حين انه يعطي صورة صادقة عن اصول المؤسسة، وتتم المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الاصول العينية وفق حالتين[1]:

1-إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت: في هذه الحالة يعاد تقييم القيمة الإجمالية وكذا الإهتلاكات الخاصة بها، اعتمادا على معامل يحسب كالتالي:

معامل إعادة التقييم= القيمة العادلة للأصل ÷ القيمة المحاسبية الصافية

ويحسب الإهتلاك بعد اعادة تقييم التثبيت، وذلك بتطبيق العلاقة التالية:

قسط الإهتلاك بعد اعادة التقييم=القيمة المحاسبية بعد اعادة التقييم ÷ فترة الاستخدام المتبقية للتثبيت.

وتكون المعالجة المحاسبية في هذه الحالة بتسجيل القيد التالي:

		12/31/ ن		
2..		**من ح/ تثبيتات**	**xxx**	
		إلى المذكورين :		
	28..	**ح/ اهتلاك التثبيتات**		**xxx**
	105	**ح/ فارق إعادة التقييم**		**xxx**
		اعادة تقييم التثبيتات.		

2-**إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية:** وتتم عملية إعادة التقييم وفقا للمراحل التالية:

✍ ترصيد الاهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية؛

[1] عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص- ص 219 -220.

- تحديد القيمة العادلة للأصل وحساب الفرق بينها وبين قيمته المحاسبية الصافية، وبذلك نحصل على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية.
- **حساب قسط الإهتلاك السنوي في نهاية السنة حسب المعادلة التالية:**

		12/31 /ن		
21.		**من ح/الأصل المعني**	**xxx**	
		إلى ح/ فارق إعادة التقييم		**xxx**
	105	**قيد إعادة التقييم**		

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية للإهتلاك والتغير في القيمة

أولا: معالجة اهتلاك الأصول وفق المنظور الجبائي

عالج المشرع الجبائي الجزائري، الإهتلاك وحدد جملة من الشروط لخصمه من الربح الخاضع للضريبة.

أ- شروط قابلية خصم الاهتلاكات

حيث نميز نوعين من الشروط الخاصة بخصم الاهتلاكات من النتيجة الخاضعة للضريبة وهي:

أ- الشروط الموضوعية:[1]

- ✓ يجب أن ينصب تطبيق الإهتلاك على عناصر الاصول الثابتة المعرضة قيمها للانخفاض: يعني هذا بأن الإهتلاك لا يخص إلا عناصر الاصول الثابتة التي تتعرض قيمها للانخفاض اللارجعي، والادارة الجبائية تعتبر الانخفاض ينتج عن استعمال الاصل وعن الزمن؛
- ✓ تخصص الاهتلاكات فقط للاستثمارات التي تظهر في أصول ميزانية المؤسسة: وفقا لهذا الشرط فإنه لا يمكن خصم الاهتلاكات من النتيجة الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات (IBS)، إلا إذا كانت تظهر في ميزانية المؤسسة، وتتمتع بحق ملكية الاستثمار، غير أنه إذا كانت المؤسسة تتمتع فقط بحق

[1] المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015، ص 69.

استعمال الاستثمار القابل للإهتلاك بموجب عقد ايجار فإنه يسمح لها بتخفيض الإهتلاك المطبق من الوعاء الضريبي، لأنه يمكن خصم المصاريف من الوعاء؛

- ✓ يجب أن يكون الإهتلاك مطبقا على أساس وفي حدود تكلفة الاستثمار: أي أن حساب قسط الإهتلاك السنوي للاستثمار على تكلفة الحيازة عليه أو تكلفة إنتاجه أو عند إعادة تقييمه، فيجب أن يكون مجموع أقساط الإهتلاك المطبقة إلى غاية انتهاء مدة استعمال الأصل معادلة للقيمة الأصلية (أو عند إعادة تقييمه القيمة المعاد تقييمها)، وأما إذا كان في أقساط الإهتلاك مغالات، في هذه الحالة تلجأ الادارة الجبائية إلى إدماج الفرق في النتيجة المحاسبية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

وفيما يخص السيارات السياحية التي لا تعد أداة رئيسية لنشاط المؤسسة، فإن قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهتلاك المالي القابل للخصم فيما يخصها يكون بقيمة شراء موحدة قدرها 1000.000 دج[1]، وإذا كانت تكلفة حيازة السيارة السياحية تتجاوز السقف المحدد، فإنه يجب إدماج الاهتلاكات المتعلقة بالجزء الذي يفوق السقف المحدد من أجل تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات؛

- ✓ يجب أن يكون استعمال الاستثمار ضمن النشاط العادي للمؤسسة: أي يجب أن يكون الأصل القابل للإهتلاك من الوسائل اللازمة المستعملة لممارسة النشاط الاستغلالي للمؤسسة؛
- ✓ يجب خصم مخصصات الإهتلاك فقط من نتائج الدورات التي شكلت فيها: فالمخصصات لا يمكن تأجيلها، سواء كانت النتيجة ربحا أو خسارة.

ب-الشروط الشكلية تتمثل الشروط الشكلية في:

- ✓ يجب تسجيل الإهتلاك في محاسبة المؤسسة: أي يجب تقييد الإهتلاك في محاسبة في نهاية الدورة قبل انقضاء المدة المحددة للتصريح الجبائي بالنتيجة المحاسبية حتى يكون الإهتلاك محل خصم من النتيجة الضريبية على أرباح الشركات، وفي حالة عدم تسجيل القسط محاسبيا فإن المؤسسة تحرم من تخفيضه[2]؛
- ✓ تسجيل الإهتلاك في جدول للإهتلاك: حيث تنص المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة بأن المكلفين بالضريبة ملزمون بتقديم ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة،

[1] المرجع نفسه.

[2] ناصر دادي عدون، يوسف مامش، ص-ص 143-144.

حسب طبيعتها والاهتلاكات المالية والارصدة المشكلة باقتطاع من الارباح مع الاشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والارصدة.[1]

ثانيا: طرق اهتلاك الاصول وفق منظور المشرع الجبائي الجزائري

تنص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة إجبارية اتباع طريقة الإهتلاك الخطي كما تسمح باستخدام طريقتين إضافيتين، هما طريقة الإهتلاك المتناقص وطريقة الإهتلاك المتزايد، غير أن كل ذلك مرتبط بقيود وضعها المشرع لطرق الإهتلاك حتى يتم خصمه.

1- **طريقة الإهتلاك المالي الخطي:** هذه الطريقة تقوم على توزيع قيمة التدهور على مدى حياة الاستثمار بالتساوي. وحسب التشريع الجبائي الجزائري فإن الإهتلاك الخطي مسموح به بشرط أن يبدأ تطبيقه منذ تاريخ دخول الاصل حيز الخدمة، وعليه فإن الاصل الذي تمت حيازته أثناء السنة يتم حساب قسط اهتلاكه الأول بتطبيق قاعدة "التناسب الزمني" مما يؤدي إلى تخفيض قيمة قسط الإهتلاك الاول، وهذا أيضا بالنسبة للقسط الاخير الذي يكون منخفضا مقارنة بأقساط الإهتلاك الثابتة.

2- **طريقة الإهتلاك المتناقص أو التنازلي:** يعتبر هذا الإهتلاك مقبول من الادارة الجبائية لان له فائدة والمتمثلة في الاقتصاد الضريبي المحقق من الربح غير الخاضع للضريبة، الناجم من رفع قيمة التكاليف التي ادت الى تخفيض الوعاء الضريبي ولا يطبق هذا الإهتلاك الا على الاستثمار التي لها علاقة مباشرة بالإنتاج.

شروط المشرع الجبائي لاعتماد طريقة الإهتلاك المتناقص:[2]

- ✓ يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للضريبة على أساس النظام الحقيقي فيما يخص الضرائب على الارباح؛
- ✓ يجب عليه كذلك إرسال طلب لمصلحة الضرائب مرفقة بالمستندات الاثباتية التي تبرر سبب اختيار هذه الطريقة؛
- ✓ يجب أن تكون مدة حياة الاصل أكبر من 3 سنوات عند تاريخ الحيازة، كما يجب أن يكون الاصل مذكورا ضمن قائمة الاستثمارات المحددة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-271 الصادر بتاريخ

[1] المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015، ص 78.

[2] حورية ملاك، أثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الاصول، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكادمي، قسم العوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2014-2015، ص 35.

1992/06/06، المتمثلة في "الاستثمارات التي تساهم في عملية الانتاج باستثناء البنايات الخاصة بالسكن والورشات والمباني التي يمارس فيها نشاط المؤسسة، وجميع الاستثمارات التابعة لمؤسسات القطاع الصحي"، وفي هذه الطريقة التشريع الجبائي لا يسمح بتطبيق التناسب الزمني، لأنه مهما كان تاريخ حيازة الاصل قسط الإهتلاك يحسب على اساس كل سنة "قسط الإهتلاك الكلي".

3- **طريقة الإهتلاك المتزايد أو الصاعد:** في هذه الطريقة يعتمد في تطبيقها على معدل اهتلاك متزايد تدريجيا مع مرور الوقت على القيمة الأصلية للاستثمار إلى أن تنعدم تماما. والإدارة الجبائية تسمح بتطبيق هذه الطريقة على جميع أنواع الاستثمارات دون أي قيد أو شرط. لأن الإهتلاك المتزايد يعود بالفائدة عليها نظرا لارتفاع نسبة الاقتطاع الضريبي عند تحقيق المؤسسة لأرباح معتبرة خلال الدورة بسبب انخفاض قسط الإهتلاك السنوي المخصوم من الربح الخاضع للضريبة في السنوات الأولى من بداية المؤسسة وكأن المؤسسة تمنح للإدارة الجبائية قروض بدون فائدة[1]، أما بالنسبة لطريقة الإهتلاك حسب عدد الوحدات المنتجة المسموح بها في النظام المحاسبي المالي فإن الإدارة الجبائية لا تسمح بها في حساب قسط الإهتلاك.

ثانيا: الضرائب المؤجلة: عرفت المادة 134-2 من (ن م م) الضريبة المؤجلة بأنها: "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضرائب مؤجلة خصوم)، أو قابل للتحصيل (ضرائب مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية."[2]ومن الحالات التي تتعلق بالأصول الثابتة المادية، التي قد ينتج عنها ضرائب مؤجلة، نجد وحسب نوع الضريبة المؤجلة:

ضريبة مؤجلة أصول:	**ضريبة مؤجلة خصوم:**
*الانخفاض في قيمة الاصول؛	*الزيادة المسجلة في قيمة الأصول؛
*عدم احتساب أقساط الإهتلاك جزئيا أو كليا؛	*المبالغة في احتساب أقساط الإهتلاك.

[1] ناصر دادي عدون، يوسف مامش، مرجع سابق، ص-ص 146-155.

[2] منصور بن أعمارة، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطبع والنشر والنشر، الجزائر، 2010، ص 52.

المبحث الثالث: التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة الأصول الثابتة المادية.

تم إعداد النظام المحاسبي المالي في وقت قابله انتشار واسع لمعايير المحاسبة الدولية، في العديد من دول العالم مما نتج عنه اختلاف وتوافق، وآثار إيجابية وأخرى سلبية.

المطلب الأول: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات.

هناك بعض الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات، يمكن ذكر بعضها :

- تتضمن معايير المحاسبة الدولية الإطار النظري، الذي يشمل المفاهيم، المبادئ، الفرضيات والمعالجات المتعلقة بعناصر القوائم المالية أو الأحداث أو الظروف الاقتصادية، بالإضافة إلى الشروحات المتعلقة بالمعايير المحاسبية والتغيرات المحدثة عليها، إلا أن النظام المحاسبي المالي وضع قواعد خاصة في مجالات التنظيم ومتابعة المحاسبة، إضافة إلى ذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، في حين لم تتطرق إليها معايير المحاسبة الدولية؛
- كما اهتمت معايير المحاسبة الدولية بالمحاسبة في المؤسسات الكبرى وخاصة المدرجة في الاسواق المالية، في حين أن النظام المحاسبي المالي، يراعي المؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها ومستخدميها حدود معينة، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة؛
- أما فيما يخص تصنيف الأصول فقد حددت معايير المحاسبة الدولية الأساس الذي يتم عليه لتصنيف لعناصر القوائم المالية، حسب السيولة أو الطبيعة، في حين أنها لم تحدد ترتيبا معينا على غرار النظام المحاسبي المالي الذي لم يذكر الأساس الذي تم الاعتماد عليه في التصنيف، إلا أنه عرض كيفية ترتيب الأصول.[1]

[1] عبد الرزاق خليل وعادل عاشور ، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى ألمعلوماتي للقوائم المالية ، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 13 ديسمبر 2005، باتنة، ص 179.

المطلب الثاني: الأصول الثابتة المادية ما بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

عالج النظام المحاسبي المالي، الأصول الثابتة المادية وفق ما تنص عليه أبرز المعايير ذات العلاقة بهذا البند من التثبيتات إلا أنه يختلف عنها في نقاط لعل أبرزها:

- ✓ **التصنيف:** تصنف العقارات الموظفة حسب النظام المحاسبي المالي ضمن التثبيتات المادية كأنها أصل مادي عادي، إلا أن هذا التصنيف يختلف حسب معايير المحاسبة الدولية، التي تعتبر أنه رغم الطبيعة المادية لهذه الأصول، إلا أنها تصنف ضمن التثبيتات المالية لأن الهدف من استخدامها هو هدف مالي.[1]
- ✓ **تقييم التثبيتات المادية:** لم يعالج النظام المحاسبي المالي تكاليف القروض التي تتعلق بإنجاز وحيازة الأصول عكس معايير المحاسبة.

إلا أن معايير المحاسبة، حددت قيمة التثبيتات التي تمت حيازتها عن طريق الإعانات، حيث تسجل بالقيمة العادلة للأصل مخفض منها قيمة الإعانة، في حن أن النظام المحاسبي المالي ينص على تحديد تكلفة التثبيتات في شكل إعانات يكون بالقيمة العادلة ثم تحويل هذه التكلفة إلى النتيجة، كما فرق بين نوعين من الإعانات وهي إعانات التجهيز وإعانات الاستثمار، وأدرج في مدونة الحسابات "حساب إعانات الاستثمار المحولة إلى النتيجة"، غير أنه لم يحدد حساب للإعانات المخصصة للتجهيز والمحولة للنتيجة.

- ✓ **الإهتلاك:** لم يتعارض النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية، فيما تعلق الإهتلاك واساليبه إلا أنه وإضافة إلى أساليب الإهتلاك المعتمدة الثابت، المتناقص، وعدد وحدات الانتاج تم اعتماد اسلوب آخر وهو الإهتلاك المتزايد (المتصاعد).
- ✓ **الإصلاحات طويلة الأجل على الأصول الثابتة:** لم تعترف بها معايير المحاسبة الدولية وسمحت بتحميلها في السنة التي وقعت فيها، أما النظام المحاسبي المالي فقد نص على تشكيل مؤونة لها.[2]

[1] جمعة حميدات ومحمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 674.

[2] مداني بلغيث ، النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) وبيئة المحاسبة في الجزائر، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS ، جامعة سعد دحلب البليدة ، 13-15 أكتوبر 2009، ص ص 8-9.

- ✓ **التثبيتات قيد الإنجاز**: نظرا لعدم استيفاءها لشروط الاعتراف بها (الحصول على منافع اقتصادية)، لا تعترف بها معايير المحاسبة ضمن الأصول الثابتة، أما النظام المحاسبي المالي فقد خصص لها حساب ضمن مدونة الحسابات (حـ/ التثبيتات الجاري إنجازها) ويمكن تقسيمه إلى حسابات فرعية حسب الحاجة.

المطلب الثالث: التوافق والاختلاف في معالجة الأصول الثابتة المادية.

أولا: أوجه التوافق والاختلاف.

هناك أوجه اتفقا عليها وأخرى موضع اختلاف لعل من أهمها:

أ- أوجه التوافق

بعد الدراسة والاطلاع على الاصول الثابتة المادية حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار رقم 16، تجلت أوجه التوافق بينهما في النواحي التالية:[1]

- ✓ التوافق في تعريف الأصول الثابتة المادية وروط الاعتراف بها؛
- ✓ التوافق في تحديد المفاهيم والمصطلحات (الإهتلاك والمفاهيم المتعلقة به)؛
- ✓ التوافق في القياس المبدئي عند الدخول بالاعتماد على تكلفة الاقتناء؛
- ✓ القياس اللاحق للاعتراف المبدئي (بعد القياس المبدئي عند الدخول)حيث يعتمدان على نموذجين:
  - نموذج التكلفة،
  - نموذج إعادة التقييم أو التقدير (معالجة الزيادة أو الانخفاض)؛
- ✓ طرق الامتلاك الممكنة (الشراء، الإنتاج، الإيجار التمويلي، والهبة)؛
- ✓ أساليب الإهتلاك المعتمدة شائعة الاستخدام ومعتمدة دوليا (الثابت، المتناقص الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج)؛
- ✓ اختبار تغير القيمة والاعتراف بها؛
- ✓ الاتفاق في معالجة التنازل؛
- ✓ وضع بديل للمعالجة (المعالجة المفضلة، والمعالجة المسموح بها).

[1] كنوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، الشلف، 2009، ص ص 292-294.

ب- أوجه الاختلاف

بعد معاينة أوجه التوافق تبين الاختلاف في النقاط التالية:[1]

- ✓ الاختلاف في معالجة الأصول الثابتة المادية المحصلة عن طريق إعانة حكومية حيث أن المعيار الدولي رقم 16 عالجها بطريقتين:
  - إما أن يتم إدراجها كدخل مؤجل، يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال العمر الانتاجي للأصل،
  - وإما أن يتم طرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل في الميزانية، وهذه الأخيرة لا يعترف بها النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ لم يتطرق النظام المحاسبي المالي، إلى حالة اقتناء الاصول المادية عن طريق التبادل، وإنما حصرها في التنازل فقط.

ثانيا: أثر التوافق المحاسبي.

للتوافق المحاسبي آثار إيجابية وأخرى سلبية، تحدد على أساس مجموعة من النقاط الملاحظة.

أ- الأثر الإيجابي

يمكن إبراز الأثر الإيجابي من خلال معاينة مجموعة من النقاط التي تبرز هذا الأثر منها:

- ✓ التقييم المحاسبي للتثبيتات: أصبح تقييم التثبيتات يعتمد على نموذجين، التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة، وهو من أهم النقاط التي عالجها مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي سمح بإعطاء صورة آنية. وحقيقية عن قيمة تثبيتات المؤسسة، مما يسهل اتخاذ القرارات الملائمة من قبل الادارة، وكذلك مستخدمو القوائم المالية.[2]
- ✓ حسب المعايير الدولية، تتكون تكلفة الاصول الثابتة المادية من جميع النفقات المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت مهما كانت طبيعة النفقة، فحتى فوائد القروض وتغيرات سعر الصرف المتعلقة بالأصل المادي تضاف إلى تكلفته أو تطرح منها، وهذا يمكن من تحديد قيمة الأصل بموضوعية وموثوقية؛

[1] مداني بلغيث ، التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم ، المبررات و الأهداف، مجلة الباحث، العدد04، ورقلة ، 2006، ص : 119.
[2] المرجع نفسه، ص 120.

- ✓ غيرت المعايير الدولية منظور الإهتلاك، حيث أصبح هذا الاخير يعكس المنافع الاقتصادية للأصل بدلا من مدة حياته؛
- ✓ المعيار المتعلق بخسائر قيمة التثبيتات، من أهم المعايير المحاسبية التي أضافت وزنا لقياس التثبيتات التي كانت تنخفض بالإهتلاكات فقط، وأصبح بالإمكان تخفيض قيمتها تماشيا مع الظروف الاقتصادية ومواكبة العولمة؛
- ✓ عالجت المعايير الاختلافات بين المحاسبات الوطنية في دول مختلفة من العالم، ففي المحاسبة الوطنية بحد ذاتها "مبدأ قابلية المقارنة"، وعلى مستوى المؤسسات "مبدأ الثبات"....إلخ.
- ✓ قامت بتحديد مفاهيم بنود القوائم المالية وذلك بسبب الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنيا ودوليا، ومن أمثلتها تحديد مفاهيم الاصول والخصوم ...
- ✓ معايير المحاسبة تسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية، وزيادة الاستثمارات المالية والانتاجية وطنيا ودوليا؛
- ✓ حددت معايير المحاسبة الأسس التي يجب أن تعتمد عليها المؤسسة في الاعتراف بالأصل، وكذا كيفية تصنيفه، إلا أن هناك مرونة اختيار طرق التصنيف حسب الطبيعة أو السيولة؛

ومنه نستنتج أن التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومرجعية المحاسبة الدولية، يهدف إلى مواكبة التطور على المستوى الاقتصادي والمالي العالمي، وتوصيل المعلومات الدقيقة والصادقة إلى مستخدميها لاتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا: الأثر السلبي[1]

مهما كان لمعايير المحاسبة الدولية من ايجابيات ومزايا في ما تعلق بمعالجة الاصول الثابتة المادية، فإنها لا تخلو من بعض النقائص إن لم نقل ثغرات لعل من بينها:

[1] نورة ديب ووداد بلكرمي، المعيار الدولي رقم 16 "الممتلكات والمنشآت والمعدات" وتطبيقاته في النظام المحاسبي المالي، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق،25-26 ماي 2010، ص19.

- ✓ الهدف الرئيسي للمعايير هو التقليل الاختلافات، إلا أنه مما يعاب عليها المرونة التي تتصف المعالجة المحاسبية في كثير من الاحيان كاختيار طرق تصنيف الاصول، وطرق التقييم غلا في حالة وجود شروط معينة، بالإضافة إلى العرض والإفصاح؛
- ✓ تنص المعايير على تقييم بعض الأصول اختياريا بالقيمة العادلة، أما البعض الآخر كالأصول المالية تقيم إجباري بالقيمة العادلة؛
- ✓ تنص كذلك على الموثوقية والدقة في المعلومات إلا أنها في الإهتلاكات تعتمد على تقدير المنافع الاقتصادية للأصل المادي، بالإضافة إلى ادماج نفقات خروج الاصل الثابت تدرج ضمن التكلفة الأولية عند الاعتراف بالأصل في حين أنه لا يمكن تحديد الطريقة التي سوف يخرج بها الأصل؛
- ✓ نفقات البحث والتطوير والتي في أغلب الاحيان يكون لها مردود على المدى البعيد كنفقات إنشاء المؤسسة، لا تعترف بها معايير المحاسبة كتثبيت، فتحمل ضمن دورة محاسبية واحدة كأعباء رغم مبالغها الضخمة، ما يؤثر على نتيجة الدورة.

من نقائص التوافق المحاسبي عدم تمكن مختلف الهيئات المحاسبية في الجزائر من مواكبة هذه التغيرات وإدخال التعديلات على النظام المحاسبي المالي كلما اقتضت الضرورة، لا سيما وأن هذه المعايير في تطور ملحوظ مع مرور الزمن، وهذا أمر يصعب تحقيقه في أغلب الأحيان بالجزائر.

خلاصة الفصل:

هذا الفصل الذي حاولنا من خلاله تبيان مختلف المعالجات المحاسبية للأصول الثابتة المادية، وما يتبعها من معالجات جبائية، تبين لنا مساهمة هذا النوع من الاصول بشكل كبير في مساعدة المؤسسات، حيث تستخدمها لإنجاز مختلف أعمالها، وبما أنها تقدم منافع اقتصادية لأكثر من فترة مالية، فعملية تقييمها عند الاقتناء واحتساب الإهتلاكات وتتبع التغيرات في قيمتها، يستوجب اتباع أسس صحيحة لمعالجتها، خاصة ما يخص توافق التسجيل المحاسبي لهذه الفئة مع معايير المحاسبة الدولية، وكذلك القواعد التي نص عليها المشرع الجبائي الجزائري.

وسنحاول تعزيز هذه الدراسة النظرية، بفصل تطبيقي يبين مدى سير وتطبيق هذه المعالجات في الميدان المهني.

تمهيد :

بدأت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق النظام المحاسبي المالي في 2010/01/01، حيث تقوم المؤسسات الكبيرة بمسك محاسبتها داخليا، في حين تقوم بعض المؤسسات الخاصة بالتعاقد مع مكاتب مهنيه معتمدة للمحاسبة ومحافظة الحسابات، والتي تتولى عملية مسك المحاسبة القانونية، ولذلك ومن أجل تدعيم الجانب النظري المتعلق بالمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المادية، تم القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة اقتصادية عمومية، وإجراء تربص في أحد المكاتب المهنية، بهدف التعرف عمليا على كيفية معالجة الأصول الثابتة المادية محاسبيا وجبائيا، ومن أجل تحقيق ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية والجبائية للأصول الثابتة المادية في مؤسسة مطاحن الحضنة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للأصول الثابتة المادية حسب مكتب المحاسبة ومحافظة الحسابات (حديدي .ب).

المبحث الأول : المعالجة المحاسبية والجبائية للأصول الثابتة المادية في مؤسسة مطاحن الحضنة

مؤسسة مطاحن الحضنة بولاية المسيلة، التابعة لمجمع الرياض سطيف، من المؤسسات الرائدة في مجال الصناعات الغذائية، تتربع على مساحة إجمالية تقدر ب 30.775 م^2 ، منها 12.555م^2 مغطاة، برأس مال اجتماعي قدره 1.449.460.000.00دج، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة 2015 مبلغ 2.338.672.828,96دج.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة والتنازل.

في إطار الدراسة وفي حدود المعلومات المقدمة من طرف مصالح المحاسبة بالمؤسسة، قمنا بتتبع البعض من عمليات الحيازة والتنازل التي تم السماح لنا بالاطلاع عليها.

أولا: المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة.

عند قيام مؤسسة "مطاحن الحضنة" باقتناء التثبيتات يتم تسجيلها محاسبيا، في يومية الاستثمارات، بجعل حسابي التثبيتات والرسم على القيمة المضافة (إن وجد) مدينا وحساب المورد دائنا، وعند تسوية عملية التسديد تقوم بتسوية حساب المورد في يومية البنك.

ففي تاريخ 2015/01/01، قامت المؤسسة بشراء معدات مكتب بمبلغ اجمالي قدره 13.455.00دج متضمن للرسم على القيمة المضافة بقيمة 332.35 دج، على أن يتم تسديد المبلغ للمورد لاحقا، تم تسجيل القيود التالية:

1- تسجيل عملية الشراء(أنظر الملحق رقم 01): تم تسجيل عملية الشراء بالقيد التالي:

		2015/01/01		
		من مذكورين:		
2181510		**ح/ تجهيزات مكتب**	**13122.65**	
4421100		**ح/ TVA**	**332.35**	
	404130	**إلى ح/ موردوا التثبيتات (مؤسسة خاصة)**		**13455**
		شراء معدات مكتب على الحساب.		

مع القيام بتسجيل قيد الشراء تم القيام بتسجيل هذه المعدات في جدول قائمة الاستثمارات.

2- تسجيل عملية التسديد: بتاريخ 2015/05/21، تم تسديد دين المورد وتم تسجيل القيد التالي في يومية البنك:

		2015/05/21		
4041300		**من ح/ موردوا التثبيتات (مؤسسة خاصة)**	**13455**	
	5121150	**إلى ح/ الحساب البنكي لدى بنك البدر.**		**13455**
		تسديد حقوق المورد بشيك رقم 0416430.		

ثانيا: المعالجة المحاسبية لعملية التنازل

تقوم مؤسسة مطاحن الحضنة بتسوية حسابات تثبيتاتها، وذلك بترصيد مبالغها عند نهاية مدة استعمالها(التخريد)، ففي يوم 2015/07/01 قامت المؤسسة بإخراج مجموعة من الأصول الثابتة المادية، وقامت بتسجيل القيد التالي (انظر الملحق رقم 04):

		2015/07/01		
2815		ح/ اهتلاك المعدات والادوات الصناعية.	2208949.73	
	215	إلى ح/ المعدات والادوات الصناعية.		2208949.73
281595		ح/ اهتلاك معدات صناعية اخرى.	15914.40	
	21595	إلى ح/ معدات صناعية اخرى.		15914.4
281596		ح/ اهتلاك تهيئة وتركيب المعدات الصناعية.	326237	
	21596	إلى ح/ تهيئة وتركيب المعدات		326237
281597		الصناعية.	95940	
	21597	ح/ اهتلاك معدات وأدوات التغليف.		95940
281805		إلى ح/ معدات وادوات التغليف.	71287.29	
65231		ح/ اهتلاك غطاء التغليف.	29405.83	
	218049	ح/ خسائر القيمة عن خروج التثبيتات العينية.		100693.12
281815		إلى ح/ غطاء تغليف.	5848.07	
	21815	ح/ اهتلاك معدات مكتب.		5848.07
2818152		إلى ح /معدات مكتب.	19344	
	218152	ح/ اهتلاك تجهيزات مكتب.		19344
281854		إلى ح/ تجهيزات مكتب.	476730.04	
	21854	ح/ اهتلاك معدات الاعلام الالي.		476730.04
		إلى ح/ معدات الاعلام الالي.	38290	
2818370	218370	ح/ اهتلاك معدات التسيير.		38290
		إلى ح/ معدات التسيير.		
		المجموع	3 287 946.36	3 287 946.36

من خلال القيد الذي سجلته المؤسسة يتضح أنها اهتلكت كل تثبيتاتها التي قامت بإخراجها من الخدمة، باستثناء "ح/ 2180941 غطاء التغليف" الذي تم اخراجه بخسارة في قيمته.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإهتلاك والتغير في القيمة

تقوم مؤسسة مطاحن الحضنة، كغيرها من المؤسسات في نهاية السنة بجرد تثبيتاتها وتسجيل العمليات الخاصة بذلك.

أولا: الاهتلاكات

فيما يخص اهتلاك التثبيتات المادية فيتم اهتلاكها بأسلوب الإهتلاك الخطي، حيث بالنسبة لكل تثبيت يتم إعداد بطاقة تعريف خاصة به والتي يتم فيها تسجيل جميع المعلومات المتعلقة بالأصل المعني (المبلغ وتاريخ الاقتناء، تاريخ بداية الاستغلال، معدل الإهتلاك...) (أنظر الملحق رقم 03) وكذلك جدول الإهتلاك الخاص بالتثبيتات المادية ، بنسب مختلفة لكل أصل كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (04): معدلات الإهتلاك

رقم الحساب	اسم الحساب	معدل الإهتلاك	مدة حياة الاصل
204	برمجيات المعلوماتية	%20	5 سنوات
212	ترتيب وتهيئة الاراضي	%20	5 سنوات
213	البنايات: * صناعية وتجارية * إدارية * خفيفة *أخرى	%3.33 %2 %5 %3.33	30 سنة 50 سنة 20 سنة 30 سنة
215	تركيبات تقنية عتاد ومعدات صناعية	%10	10 سنوات
218	معدات نقل:* خفيفة *ثقيلة	%25 %20	4 سنوات 5 سنوات
218	تجهيزات مكتب:* أثاث *معدات *تجهيزات أخرى	%10 %20 %20	10 سنوات 5 سنوات 5 سنوات
218	أغلفة متداولة	%10	10 سنوات

المصدر: من وثائق المؤسسة

والجدول التالي يوضح حالة اهتلاك بعض من الاصول الثابتة المادية في المؤسسة:

الجدول رقم(05): حالة أصول المؤسسة

البيان	القيمة الاجمالية	اهتلاك سابق	اهتلاك السنة	مجموع الإهتلاك	القيمة الصافية
برمجيات المعلوماتية	277.530.15	125.139.15	55.506.81	180.645.84	96.887.31
أراضي	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00
مباني صناعية	19.300.914.58	4.518.634.54	645.519.22	5.164.153.00	14.136.760.82
مباني إدارية	27.964.665.28	22.765.385.38	922.232.36	23.687.617.74	4.007.047.54
مباني اجتماعية	5.733.000.00	4.009.086.90	190.908.90	4.199.995.80	1.533.004.20
ترتيب وتهيئة المباني	6.686.748.06	4.499.849.40	213.743.27	4.713.592.15	2.155.155.39
مجموعة آلات	93.112.00	89.452.65	2.487.50	91.940.15	1.171.85
معدات وادوات	5.607.334.70	5.607.334.70	0.000	5.607.334.70	00.00
معدات قوة قاطرة	116.468.00	116.468.00	00.00	116.468.00	00.00
معدات الصحة والامن	242.553.51	234.691.11	1.965.60	236.656.71	5.896.80
معدات والات بسيطة					
معدات نقل خفيفة	14.700.00	11.876.64	1.210.00	13.086.64	1.613.36
تجهيزات مكتب	14.284.793.50	13.712.743.50	403.800.00	14.116.543.50	168.250.00
معدات مكتب	8.458.102.48	7.848.130.96	263.179.80	8.111.310.76	346.791.72
معدات تبريد	2.104.856.21	2.100.939.68	1.205.10	2.102.144.78	2.711.43
معدات تسخين	6.883.407.91	6.046.728.13	244.976.60	6.291.704.73	591.703.18
معدات اعلام الي	6.821.487.00	6.821.487.00	00.00	6.821.487.00	00.00
ترتيب وتهيئة	13.255.246.68	12.462.502.57	387.771.04	12.850.273.61	404.973.07
شبكات	8.398.763.62	7.860.632.22	212.427.22	8.073.059.44	325.704.18
معدات وتجهيزات اخرى	6.588.114.89	5.273.779.01	167.633.97	5.441.412.98	1.146.701.91
	1.387.154.70	1.387.154.70	00.00	1.387.154.70	00.00
المجموع	**134.130.953.27**	**105.492.016.90**	**3.714.566.61**	**109.206.583.51**	**24.924.369.76**

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال تتبع محتوى الجدول اتضح ان المؤسسة تتبع أسلوب الإهتلاك الخطي لمجمل أصولها.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للتغير في القيمة.

بعد المقابلة التي اجريناها مع محاسبي المؤسسة، تبين أن المؤسسة لا تقوم بمعاينة أو معالجة التغيرات التي تطرأ على قيمة أصولها، وذلك لاهتمامها المنصب على الانتاج وكيفية التوزيع، نظرا للطلب الواسع على منتوجاتها، والمنافسة التي تجدها من مثيلاتها من المؤسسات.

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية للأصول الثابتة المادية في المؤسسة

أولا: عملية الحيازة والتنازل

أ- **الحيازة:** المؤسسة تحترم القواعد الجبائية فيما يخص عملية الحيازة حيث أنها تلتزم:

- بتسجيل الأصول في محاسبتها بالاعتماد على الوثائق الرسمية (الفواتير)؛
- تصرح بها في قائمة استثماراتها؛
- تسجيلها وفقا لتكلفتها التاريخية؛
- تسجيل الرسم على القيمة المضافة المتعلق بها في حسابه الخاص،
- تسجيل المصاريف الادارية كمصاريف عامة.

ب-**التنازل:** المؤسسة كذلك تحترم القواعد الجبائية فيما يتعلق بعملية إخراج الأصول من الخدمة حيث قامت بــ:

- تسوية حسابات الاصول التي انتهت مدة اهتلاكها؛
- تسجيل الخسائر الناجمة عن اخراج هذه الاصول بقيمة 29405.83دج، ما يسمح بإدراجها في الاعباء القابلة للخصم من النتيجة الجبائية.

ثانيا: الإهتلاك

تحترم المؤسسة القواعد الجبائية المنصوص عليها لتطبيق الإهتلاك الخطي المالي، باستثناء ما لاحظناه تجاوز قيمة السيارة السياحية للسقف المسموح به، وعليه يجب تصحيح أقساط الإهتلاك والتفريق بين الإهتلاك المحاسبي، والإهتلاك الخطي المالي المنصوص عليه، والجدول التالي يوضح التعديلات الجبائية لأقساط الإهتلاك:

جدول (06): اهتلاك السيارة السياحية جبائيا

البيان / السنة	مبلغ الشراء	أقساط الإهتلاك المحاسبي	أقساط الإهتلاك المقبولة جبائيا	أقساط الإهتلاك المرفوضة جبائيا
2011	**2.019.000.00**	**403.800.00**	**200.000.00**	**203.800.00**
2012		**403.800.00**	**200.000.00**	**203.800.00**
2013		**403.800.00**	**200.000.00**	**203.800.00**
2014		**403.800.00**	**200.000.00**	**203.800.00**
2015		**403.800.00**	**200.000.00**	**203.800.00**
المجموع		**2.019.000.00**	**1.000.000.00**	**1.019.000.00**

يجب ملاحظة أن مبالغ الإهتلاك المرفوضة لها تأثير على النتيجة الجبائية للمؤسسة، بحيث انها تضاف إلى الربح الخاضع للضريبة ما يساهم في رفع وعاء هذه الأخيرة، هذه التجاوزات تجعل من المؤسسة في وضعية يمكن استغلالها من قبل إدارة الضرائب للقيام بعملية الرقابة على محاسبة المؤسسة، وذلك لتصحيح هذه التجاوزات

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للأصول الثابتة المادية حسب أحد المكاتب المهنية.

تمثل الأصول الثابتة المادية عنصرا هاما في أصول المؤسسات، لذلك يحرص مكتب المحاسبة، على متابعة أدق التفاصيل عند القيام بمعالجة هذا النوع، وعلية فقد خصص هذا المبحث للمعالجة المحاسبية والجبائية لهذا الصنف من خلال دراسة عمليات الحيازة، التنازل، الإهتلاك والتغير في القيمة.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة والتنازل.

قصد تبيان كيفية المعالجة المحاسبية لهذه العمليات، قمنا بانتقاء مجموعة من حالات الشراء، وكذا التنازل في عدة مؤسسات.

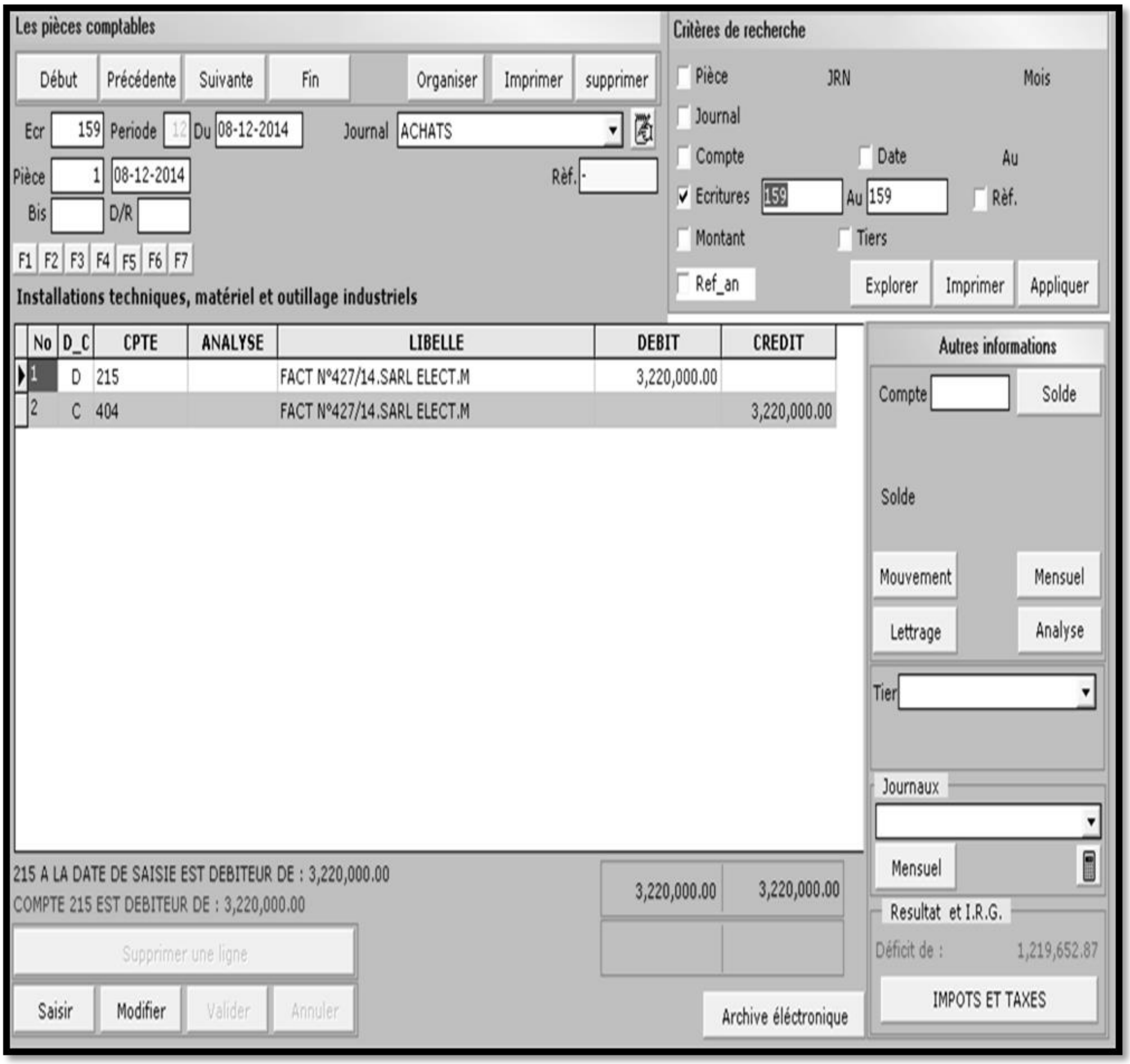
أولا: عملية الشراء

من بين عمليات الشراء المتعددة، قمنا باختيار عمليتين مهمتين احداها الشراء برخصة اعفاء من الرسم على القيمة المضافة، وأخرى الشراء من مورد أجنبي.

أ- الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

قامت إحدى المؤسسات بشراء مولد للطاقة الكهربائية وذلك بعد طلب رخصة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (انظر الملحق رقم 06-07)، وتم تقييد هذه العملية بتسجيل القيد التالي:

		2015/12/08		
215		**من ح/ منشآت تقنية معدات وأدوات**	**3220000**	
	404	**إلى ح/ موردو التثبيتات.**		**320000**
		شراء آلة فاتورة رقم 427.		

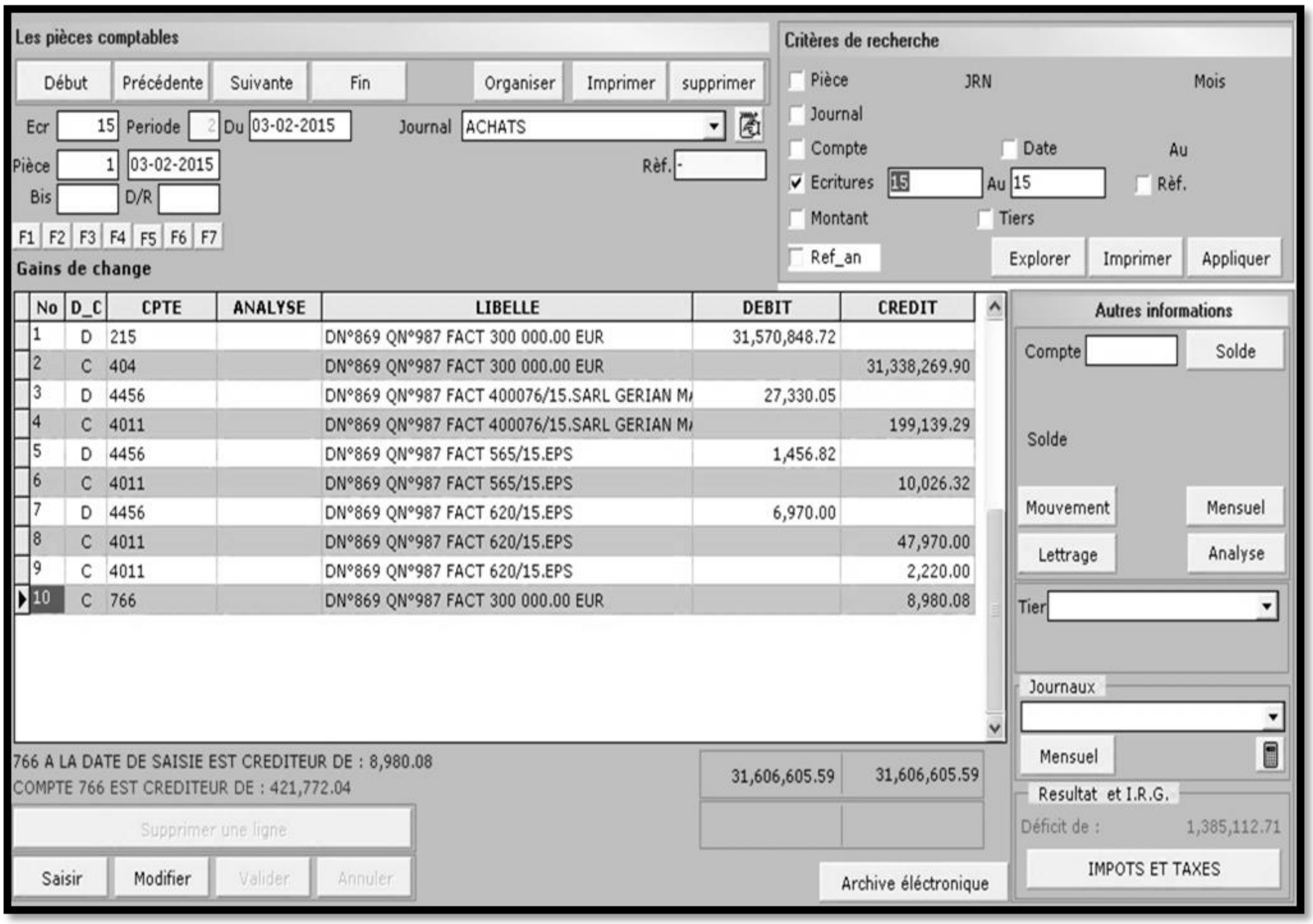


المصدر: مخرجات برنامج (WINALCO SCF 2010)

ب-عملية الشراء من مورد أجنبي

قامت مؤسسة لتربية الدواجن، بشراء تثبيت مادي من الخارج على الحساب متمثل في آلة وذلك بعد الحصول على رخصة البرنامج أي رخصة شراء التثبيت، وفق الفاتورة رقم (162917) (أنظر الملحق رقم 08) بمبلغ يقدر بـ 300.000 أورو حيث كان سعر صرف 105.23616دج للأورو، وعند استلام الالة انخفض سعر الصرف إلى 104.4609دج (أنظر إلى الملحق رقم (10)، حيث تضمنت الفواتير المقدمة من طرف الوكيل المصرح لدى الجمارك مجموعة من المصاريف (أنظر الملحق رقم: 09)، وتم تسجيل القيد التالي:

		2015/02/03		
215		ح/ منشآت تقنية معدات وأدوات	31570848.72	
	404	إلى ح/ موردو التثبيتات		31338269.90
4456		ح/ TVA على المشتريات	27330.05	
	4011	إلى ح/ موردوا السلع والخدمات		199139.29
4456		ح/ TVA على المشتريات	1456.82	
	4011	إلى ح/ موردو السلع والخدمات		10026.32
4456		ح/ TVAعلى المشتريات	6970.00	
	4011	إلى ح/ موردوا السلع والخدمات		47970.00
	4011	ح/ موردوا السلع والخدمات		2220.00
	766	ح/ أرباح الصرف		8980.08
		شراء آلة فاتورة رقم 427		
		D10/N°987		
		المجموع	31 606 605.59	31 606 605.59



المصدر: مخرجات برنامج (WINALCO SCF 2010)

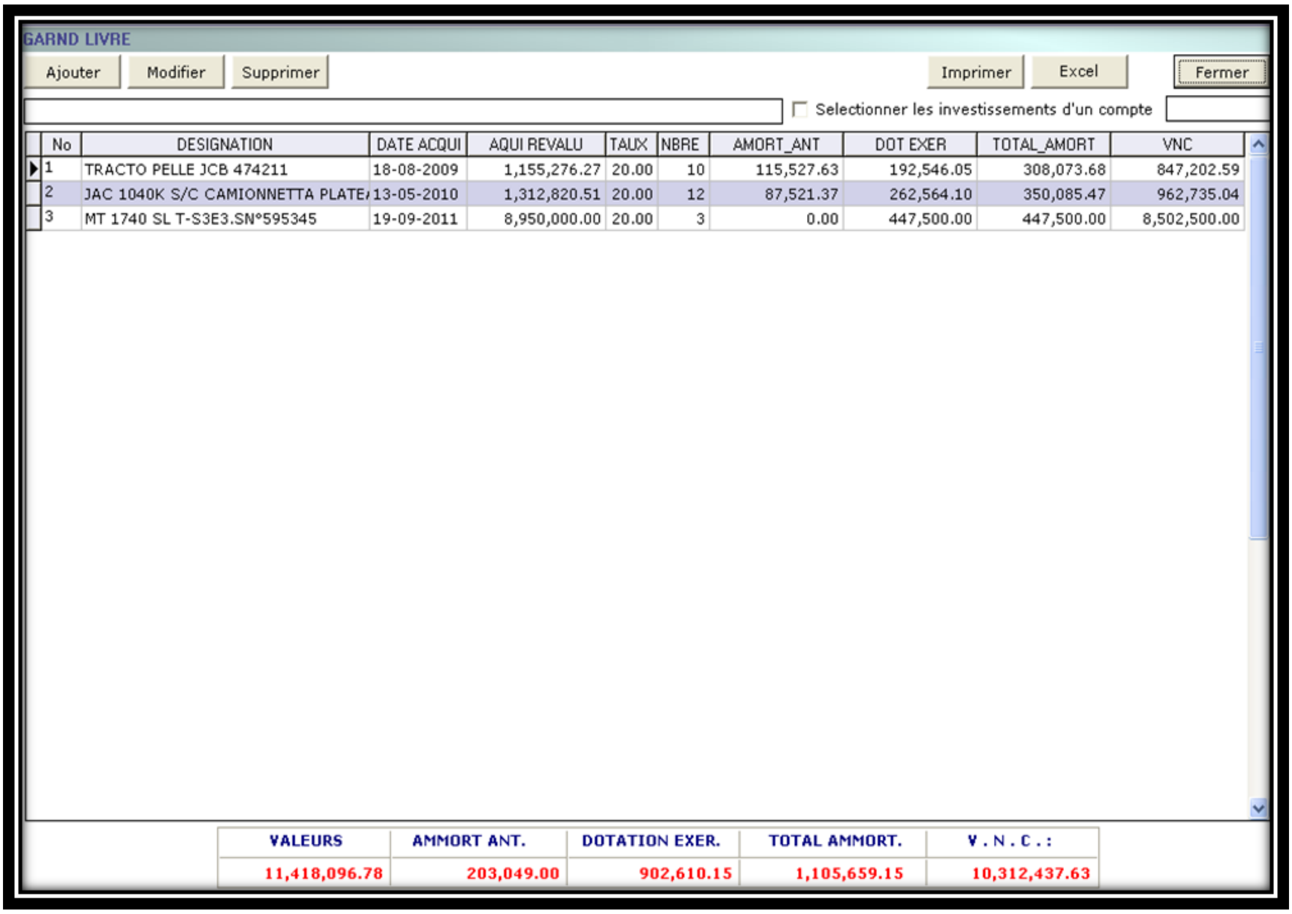
حسب القيد المسجل لقد تم تحميل المصاريف المتعلقة بالتثبيت ضمن تكلفة الآلة.

ثانيا: المعالجة المحاسبية لعملية التنازل

من بين حالات التي تم تسجيلها عند احد المؤسسات، تم إخراج شاحنة من الخدمة وذلك بعد أن تعرضت لحادث، حيث يوضح الجدول التالي حالة الشاحنة في تلك السنة:

الجدول رقم (07): حالة أصول المؤسسة

التثبيت	تاريخ الحيازة	مبلغ الحيازة	معدل الاهتلاك	اهتلاك مجمع	اهتلاك السنة	مجموع الاهتلاك	القيمة الصافية
الشاحنة	**2009/08/18**	**1155276.27**	**%20**	**115527.63**	**192546.05**	**308073.68**	**847202.59**
شاحنة	2010/05/13	1312820.51	%20	87521.37	262564.10	350085.47	962735.04
معدات	2011/09/19	8950000.00	%20	0.00	447500.00	447500.00	8502500.00
المجـــــمـــــوع		**11418096.78**	-	**203049.00**	**902610.15**	**1105659.15**	**10312.437.63**



GARND LIVRE

Ajouter | Modifier | Supprimer | Imprimer | Excel | Fermer

Selectionner les investissements d'un compte

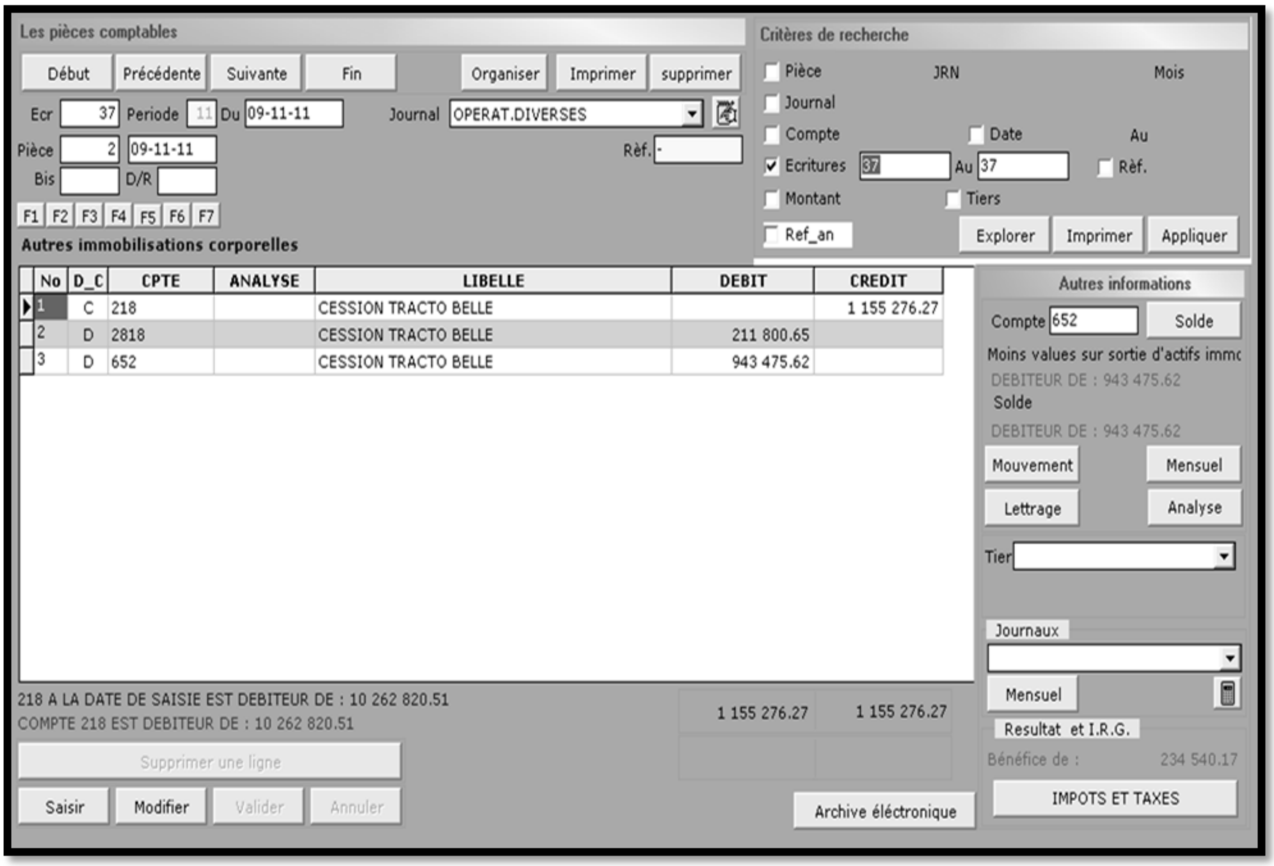
No	DESIGNATION	DATE ACQUI	AQUI REVALU	TAUX	NBRE	AMORT_ANT	DOT EXER	TOTAL_AMORT	VNC
1	TRACTO PELLE JCB 474211	18-08-2009	1,155,276.27	20.00	10	115,527.63	192,546.05	308,073.68	847,202.59
2	JAC 1040K S/C CAMIONNETTA PLATE/	13-05-2010	1,312,820.51	20.00	12	87,521.37	262,564.10	350,085.47	962,735.04
3	MT 1740 SL T-S3E3.SN°595345	19-09-2011	8,950,000.00	20.00	3	0.00	447,500.00	447,500.00	8,502,500.00

VALEURS	AMMORT ANT.	DOTATION EXER.	TOTAL AMMORT.	V.N.C.:
11,418,096.78	203,049.00	902,610.15	1,105,659.15	10,312,437.63

المصدر: مخرجات برنامج (WINALCO SCF 201)

في حين تم تسجيل القيد الموافق لهذه الحالة كما يلي:

		2015/12/08		
2818		من ح/ منشآت تقنية معدات وأدوات	211800.65	
652		ح/ نواقص عن خروج أصول مادية	943475.62	
	218	إلى ح/ تثبيتات عينية أخرى.		1155276.27
		تسوية حساب الشاحنة وإخراجها من الخدمة		



المصدر: مخرجات برنامج WINALCO SCF 2010)

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لعمليات الإهتلاك والتغير في القيمة

أولا: المعالجة المحاسبية للإهتلاك

يقوم مكتب المحاسبة بتطبيق أسلوب الإهتلاك الخطي عند قيامه بتسجيل عمليات الجرد، فبمجرد الحصول على الأصل المادي الثابت، يتم تسجيله في قائمة الاستثمارات ، ويتم إعداد بطاقة تعريف خاصة به والتي يتم فيها تسجيل جميع المعلومات المتعلقة بالأصل المعني (المبلغ وتاريخ الاقتناء، تاريخ بداية الاستغلال، معدل الإهتلاك...).

وتتم عملية حساب أقساط الإهتلاك آليا بمجرد إدخال البيانات السابقة في جدول الاستثمارات،

وكمثال على ذلك الجدول التالي يوضح حالة الأصول المادية الثابتة في أحد المؤسسات، التي تنشط في مجال صناعة البلاط، خلال سنة 2015:

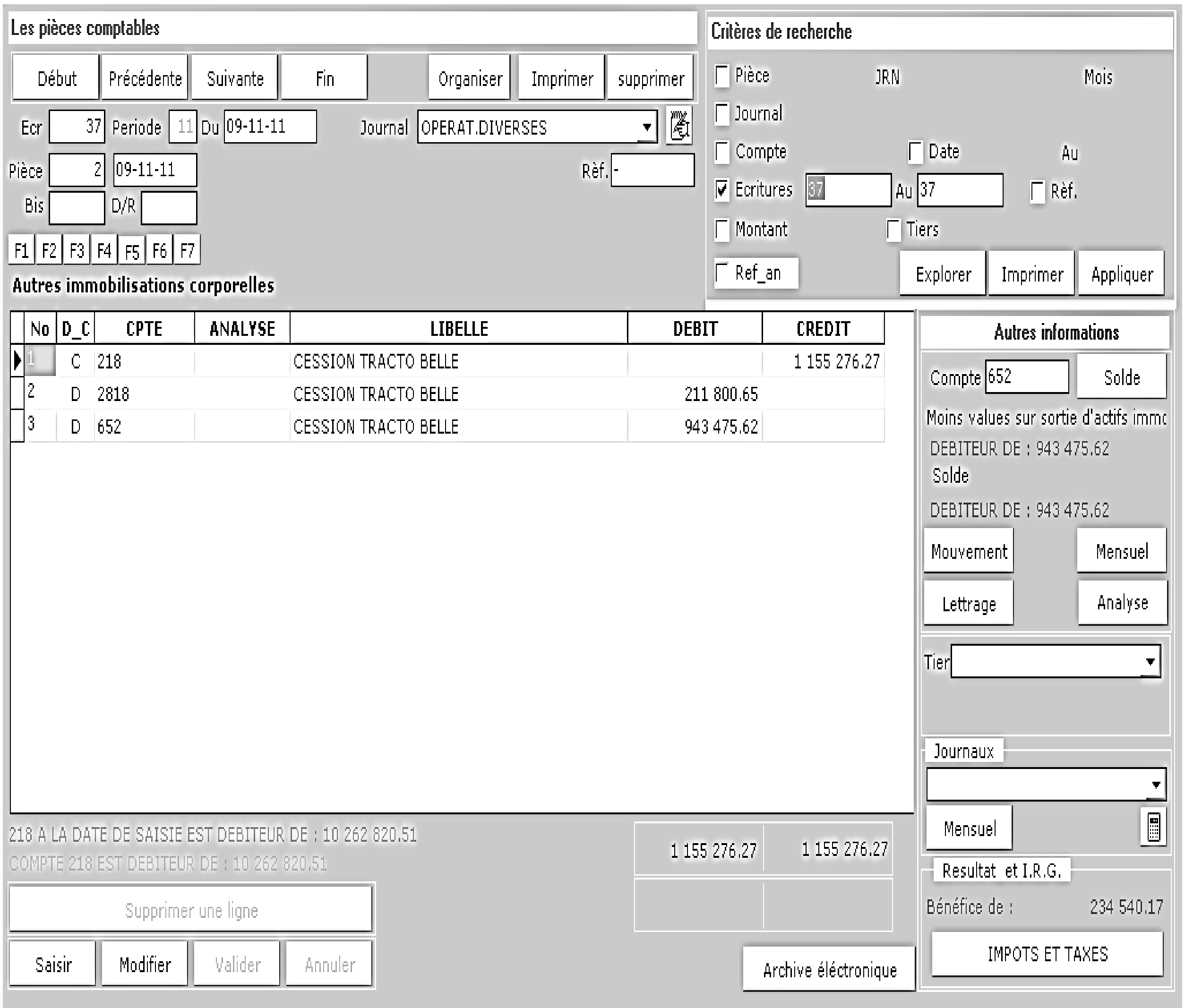
الجدول رقم(08): تفصيل لحالة الأصول الثابتة المادية بالمؤسسة

رقم التثبيت	تاريخ الحيازة	تكلفة الشراء	معدل الإهتلاك	اهتلاك سابق	اهتلاك السنة	اهتلاك مجمع	القيمة الصافية
01	2012/01/02	24376178.5	%05	7312853.57	1218808.93	8531662.5	15844516.00
02	2012/01/16	2857622.78		821566.55	142881.14	964447.69	1893175.09
03	2012/01/16	888235.50		255367.72	44411.78	299779.50	588456.00
04	2012/01/16	17029843.78		4896080.09	851492.19	5747572.28	11282271.50
05	2012/01/16	16841791.04		4842014.92	842089.55	5684104.47	11157686.57
06	2012/01/16	1983628.00		570293.05	99181.40	669474.45	1314153.55
07	2012/07/25	3900000.00		910000.00	195000.00	1105000.00	2795000.00
08	2012/09/25	7525114.40		1410958.95	376255.72	1787214.67	5737899.73
09	2012/10/21	1280000.00		224000.00	64000.00	288000.00	992000.00
10	2013/06/30	5538385.00		692298.95	276919.25	969217.38	4569167.62
11	2013/12/29	1254400.00		125440.00	62720.00	188160.00	1066240.00
12	2013/12/29	1254400.00		125440.00	62720.00	188160.00	1066240.00
13	2015/10/21	10248482.00		85404.02	512424.10	597828.12	9650653.88
المجموع		94978081.0		22271717.00	4748904.06	27020621.06	67957459.94

المصدر: مخرجات برنامج (WINALCO SCF 2010)

ويتم تسجيل قيود الإهتلاك في نهاية السنة، بصفة آلية بواسطة برنامج الحاسب الألي (WINALCO SCF 2010)، ويتم تسجيل القيد التالي:

		2015/12/31		
681		من ح/ مخصصات الاهتلاكات أصول عينية.	4321883.98	
	2815	إلى ح/ اهتلاك الاصول العينية.		3849964.73
	2818	ح/ اهتلاك اصول عينية أخرى.		471919.25
		تسجيل اهتلاك الأصول الثابتة المادية		



المصدر: مخرجات برنامج (WINALCO SCF 2010)

ثانيا: المعالجة المحاسبية للتغير في القيمة

نظرا لطبيعة السوق الجزائرية والي تتسم بعدم التنظيم، وما يلاحظ في الحياة اليومية من ارتفاع دائم في قيمة السلع والمواد، إلا أنه ولاعتبارات خاصة بأسرار المهنة وكذلك تخوف أصحاب المؤسسات، لذا لا يقوم مكتب المحاسبة بمعاينة التغير في قيمة هذه الاصول على الرغم من إبداء صاحبه النصح لملاك المؤسسات بأهمية هذه العملية.

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية للأصول الثابتة المادية في مكتب المحاسبة

بالنسبة للمعالجة الجبائية في مكتب المحاسبة فإنها لا تختلف عما تم ذكره بالنسبة لمؤسسة مطاحن الحضنة، ذلك أن المؤسسة تحترم الشروط المحاسبية لإدراج الأصول والاعتراف بها، هذا ما يضمن عدم التعارض مع القواعد الجبائية ما عدا تلك التعديلات التي تنص عليها القواعد الجبائية فيما يخص المصاريف العامة التي يجب تحميلها في أعباء الدورة وليس في تكلفة الأصل، في حين تمت عملية تحميل المصاريف التي تلحق بتكلفة الأصل في حساب هذا الاخير، والتي من بينها مصاريف الجمارك وكذا مصاريف النقل والتركيب، حسب الحالة التي تمت معاينتها في مكتب المحاسبة، إلا أننا عايشنا حالة تسجيل الارباح الناتجة عن تغير سعر الصرف، حيث تم تسجيل الاصل محاسبيا بالقيمة الاسمية الواردة في الوثيقة المستلمة من الجمارك، بالمقابل تم الاعتراف بالأرباح الناتجة عن الانخفاض في سعر الصرف عند القيام بعملية تسديد حقوق المورد، وهذا ما تنص عليه القواعد الجبائية، حيث يجب التصريح بهذه الارباح الاستثنائية في جدول حساب النتيجة.

بقيام المؤسسة بمعالجة أصولها بهذه الطريقة، لاحظنا قيام المحاسب بتطبيق بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 التغير في أسعار سعر الصرف، وما يقابله الاعتراف بالأرباح الناتجة عن هذا التغير في قائمة الدخل، وهذا ما ينص عليه المعيار رقم 12 الضرائب على الدخل.

إن المؤسسات المتعاقدة مع مكتب المحاسبة، تلتزم بإيداع التصريحات القانونية (ج 50، الميزانية الجبائي....)، لإدارة الضرائب في آجالها المحددة قانونا، بإشراف من صاحب المكتب الذي يقوم بمراقبة هذه التصريحات وتصحيح الأخطاء المحتمل الوقوع فيها من قبل مساعديه.

خلاصة الفصل الثالث:

إن معالجة الأصول الثابتة المادية محاسبيا حسب ما يقوم به محاسبو مؤسسة مطاحن الحضنة وكذا مكتب المحاسبة، أكد التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي، من خلال تقييم عملية الحيازة على أساس التكلفة التاريخية أي تكلفة الاقتناء، ونظرا لطبيعة العمل الخاصة وحرية الاختيار، فإن الأصول الثابتة المادية والتي لها مدة انتفاع مختلفة لا تعالج كعناصر منفصلة، وكذلك الاعتماد في تقييمها اللاحق على طريقة التكلفة؛ بالإضافة فإن الأصول الثابتة المادية في هذه المؤسسات لم تشهد انخفاضا للقيمة نظرا لغياب أي مؤشر يدل على ذلك بالإضافة إلى عدم قيامها بإعادة تقييم أصولها، وعليه فإن مؤسسة المطاحن، وكذا مكتب المحاسبة، ملتزمون بتطبيق النظام المحاسبي المالي في مسك المحاسبة المتعلقة بالأصول الثابتة المادية لهذه المؤسسات، وأما بخصوص المعالجة الجبائية فإن القواعد الجبائية المعمول بها فيما يخص هذا الصنف من الأصول مبرمجة بصفة آلية في البرنامج المحاسبي الآلي "WINALCO SCF 2010" الذي تتم بواسطته مسك محاسبة المؤسسات المتعاقدة مع هذا المكتب.