المركز الجامعي بتيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

المعالجة المحاسبية و الجبائية للتثبيتات العينية

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ل م د في علوم التسيير

– تخصص: محاسبة مالية–

اعداد الطالبة:

مركان شريفة

تحت إشراف الأستاذ:

قندز بن توتة

لجنة المناقشة:

الأستاذ: بكاري سعد الله... رئيسا.

الأستاذ: قندز بن توتة... مقررا.

الأستاذ: بونعجة سحنون ... ممتحنا.

السنة الجامعية: 2014/ 2015

شكر

أشكر الله تعالى الذي وفقني لإنجاز هذا العمل فهو القائل:

« **لئن شكرتم لأزيدنكم** ».

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل السكر والعرفان والتقدير إلى أستاذي "**قندز بن توت**" على تواضعه اللامتناهي في المعاملة ومثيله من النصائح القيمة، فكان نعم المشرف ونعم الأستاذ ودعواتي أن يجعل الله سعيه في ميزان حسناته.

كما أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين ساهموا في إثراء هذا العمل.

إلى كل الأساتذة الذي جمعتني بهم طاولة الدراسة، وظلت ذاكرتي تحتفظ لهم بطيب التذكار.

إلى التي قاسمتني درب الحياة ويسرت لي طريق العلم وعلمتني الصبر والمثابرة وحب العمل "**أختي نوال**".

إلى عيون رعت وقلوب دعت إلى من أعطوا بلا جزاء وأحبوا بلا رياء إلى أشقائي: رضا، طيب، نصر الدين، نور الدين، حمودة وشقيقاتي: فتيحة، نوال، هوارية، فاطمة.

إلى من قاسمتني درب الدراسة وساعدتني ببسمة وأعانتني بالنصائح والإرشادات والمراجع أختي الغالية "**صبوحة** ".

إلي من مدو لي يد العون و المساعدة: فضيلة، زينب، أسيا، أحلام، صارة، فاطمة.

لهم مني أسمى عبارات الشكر والتقدير ودعواتي أن يجعل الله سعيهم في ميزان حسناتهم.

إهداء

أوحد المولى عزوجل الذي لا يضيع نجوت من نجاه ودعوة من دعاه.

أهدي ثمرة جهدي إلى التي رف القلب للقائها ودمعة العين لفراقها إلى روح أمي الطاهرة وأحتسبها لها في جنة الخلد.

إلى روح أمي الطاهرة خيرة وأحتسبها لها في جنة الخلد.

إلي رجلا أحببت لأجله الدنيا بما فيها وتحديت بفضله ظروفا وسأمضي في تحديها، فكان لي من بين العالم رجلا من بين الرجال مثلا، إلي من أعانني بالدعاء في السر والعلانية العزيز الغالي"**أبي أطال الله في عمره**".

إلي الذي مدني بالشجاعة والقوة لمواصلة دربي إلي الذي وجدته أمامي يوم أحزاني ليخفف عن ألامي وكان لي ذرع الأمان أحتمي به من نائبات الزمان وتحمل عبئ الحياة حتى لا أحس بالحرمان إلى الذي علمني أن العلم تاج فوق رأس كل إنسان، أخي الغالي "**رضا حفظه الله** ".

إلى عيون رعت وقلوب دعت إلى من أعطوا بلا جزاء، وأحبوا بلا رياء إلي من ساعدوني ببسمة وأعانوني بنسمة تعيد لي الحياة كل لحظة وفي كل عتمة، إلى أروع "**خال" و "عم" و " أخ طيب**" في الوجود.

إلى رمز الحنان التي كنت أرى أحيانا الحياة لا تساوي شيء وابتسامتها تساوي الحياة ففي نظر العالم هي الأم ولكن في نظري هي كل العالم الغالية " **ميمة حورية حفظها الله** ".

إلى من تقاسمت معهم رحم الأمومة وصلب الأبوة إلي من أهداهم الله لي أشقائي: أمين طيب، رضا، نصردين حمودة، رؤوف وشقيقاتي: نهي، وئام، مليكة، نوال، فتيحة، فاطمة هوارية... وإلى كل من أحبهم وأحبوني في الله.

قائمة الأشكال

رقم الشكل	اسم الشكل	الصفحة
الشكل رقم 01 - 01	أنواع السندات	10
الشكل رقم 01 - 02	الحسابات الفرعية للتثبيتات المالية	11
الشكل رقم 03 - 03	فوائض القيمة الناتجة عن التنازل	79
الشكل رقم 03 - 04	إعادة تقييم القيمة الأصلية للتثبيت	86

قائمة الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	الصفحة
جدول رقم 02 - 01	معدل الاهتلاك المطبق على التثبيتات العينية	51
جدول رقم 02 - 02	مخطط الاهتلاك	52
جدول رقم 02 - 03	جدول المعامل الضريبي للاهتلاك المتناقص	52
جدول رقم 02 - 04	جدول الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج	53

قائمة الاختصارات

A	Amortissement
HT	Hors taxe
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial reporting standards
MA	Montent amortissable
N	Nombre d'années d'amortissement
SCF	Système comptable financier
T	Taux d'amortissement
TTC	Toutes taxes comprises
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
V0	Valeur d'origine
VC	Valeur comptable
VNC	Valeur nette comptable
VR	Valeur restante
VR	Valeur recouvrable
PV	Perte de valeur

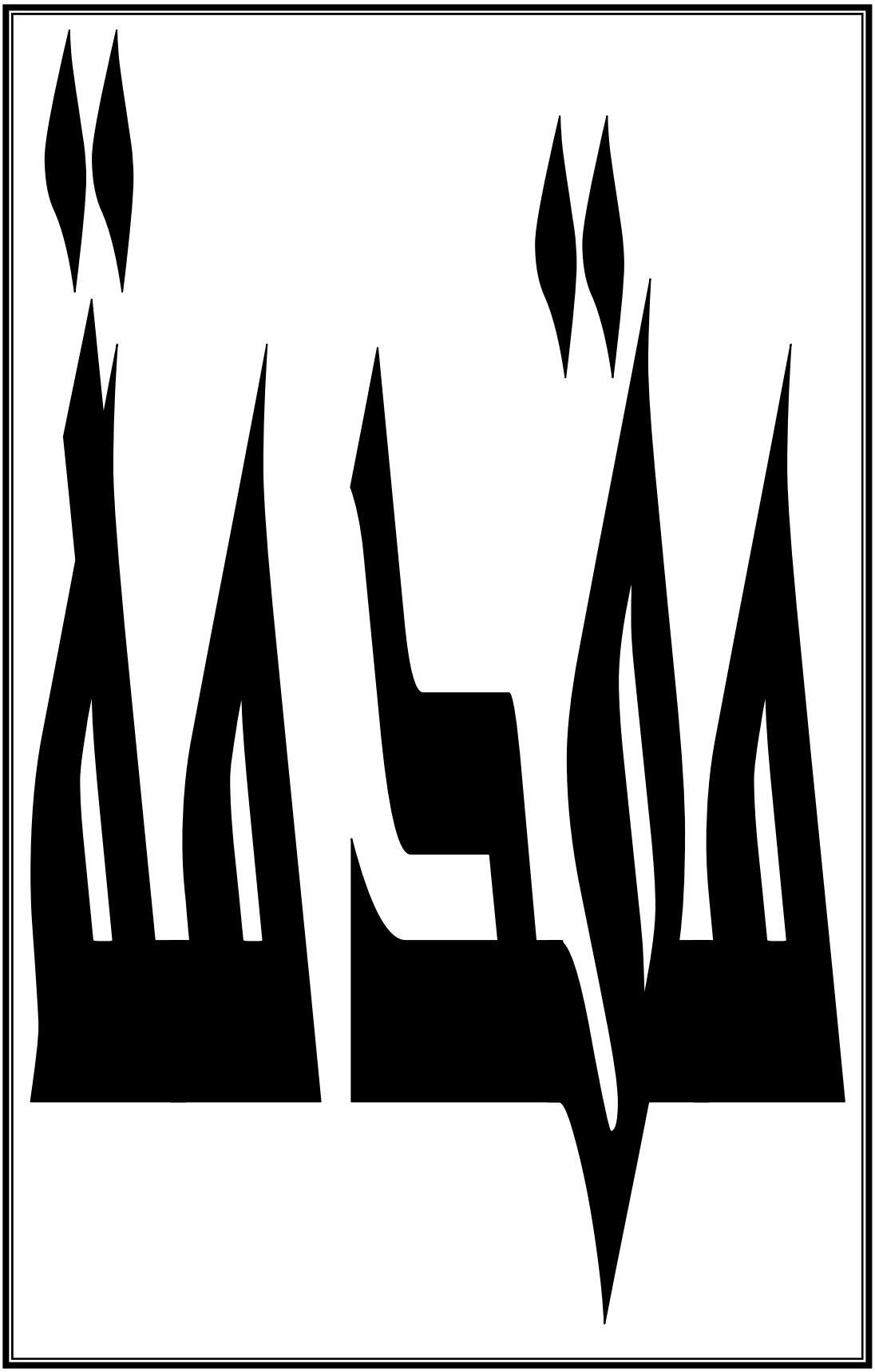
الملخص:

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية، كما احتوي على مدونة حسابات تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هذه الحسابات، حيث صنف التثبيتات إلى ثلاثة أصناف وحدد كيفية تقييم هذه التثبيتات ووضع شروط وقواعد لتقييمها وإدراجها في أصول الميزانية، إذ يجب تقديم هذه التثبيتات من خلال الكشوفات المالية بترتيبها على أساس أصنافها، كما يجب إظهارها في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية، لأنها تمثل جزءا رئيسيا من أصول المؤسسة وعليه فهي تؤثر في عرض مركزها المالي ونتيجتها المحاسبية، غير أن النظام الجبائي وجد بأحكام وقواعد خاصة تحكم الضريبة والجباية تختلف تفسيراتها عن النظام المحاسبي المالي "لأن المعالجة الجبائية تختلف عن المعالجة المحاسبية للتثبيتات وبالتالي فهي تخضع لنصوص والقواعد الجبائية"، فضلا على أن بعض القواعد المحاسبية لم يعتمدها النظام الجبائي وعليه فإنه عند التطرق لهذه الحالات غير الموافقة للنصوص الجبائية، يجب إعادة معالجتها حسب القانون الجبائي المعمول به علما أن هذه التصحيحات والتعديلات يتم إجرائها خارج المحاسبة.

وفي حال تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

المحتوى	الصفحة
الإهداء	II
الشكر	III
الملخص	IV
الفهرس	V
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الجداول	IX
قائمة الاختصارات	X
المقدمة	أ- ح
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتثبيتات	
تمهيد	02
المبحث الأول: التثبيتات المعنوية	03
المطلب الأول: مدخل إلى التثبيتات المعنوية	03
المطلب الثاني: الاعتراف بأصل معنوي وإدراجه في أصول الميزانية	06
المطلب الثالث: التثبيتات المعنوية قيد الانجاز	08
المبحث الثاني: التثبيتات المالية	09
المطلب الأول: مدخل إلي التثبيتات المالية	09
المطلب الثاني: الحسابات الفرعية للتثبيتات المالية	12
المطلب الثالث: تثبيتات مالية غير جارية "سندات وحسابات دائنة"	14
المبحث الثالث: التثبيتات العينية	17
المطلب الأول: مدخل إلى التثبيتات العينية	17
المطلب الثاني: الاعتراف بأصل عيني وإدراجه في أصول الميزانية	21
المطلب الثالث: التثبيتات في شكل امتياز وفي مجال الإيجار التمويل	26
خلاصة الفصل الأول	32
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لتثبيتات العينية	
تمهيد	34
المبحث الأول: دراسة مختلف الحالات للحصول على التثبيتات العينية	35
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المجازة بمقابل	35

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المنجزة من قبل المؤسسة	42
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المتحصل عليها في إطار عقد الإيجار التمويل	44
المبحث الثاني: اهتلاك التثبيتات العينية	50
المطلب الأول: مفهوم اهتلاك وطرقه	50
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للاهتلاكات	54
المطلب الثالث: تدهور التثبيتات العينية وإعادة تقييمها	56
المبحث الثالث: التنازل عن التثبيتات العينية	59
المطلب الأول: التنازل عن التثبيتات العينية بالبيع	59
المطلب الثاني: التنازل عن التثبيتات العينية بالمبادلة	61
المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات العينية بالتخريد	62
خلاصة الفصل الثاني	64
الفصل الثالث: المعالجة الجبائية لتثبيتات العينية	
تمهيد	66
المبحث الأول: المعالجة الجبائية لبعض عناصر التثبيتات العينية	67
المطلب الأول: المعالجة الجبائية لبعض العناصر التي تدخل ضمن تكلفة التثبيتات العينية	67
المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لبعض التثبيتات	68
المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات العينية	70
المبحث الثاني: المعالجة الجبائية للاهتلاكات	71
المطلب الأول: الأساس الذي يحسب عليه الاهتلاك	71
المطلب الثاني: الشروط الشكلية والموضوعية لحساب الاهتلاك جبائيا	73
المطلب الثالث: طرق الاهتلاك المعتمدة جبائيا	76
المبحث الثالث: المعالجة الجبائية لتثبيتات العينية المتنازل عنها	80
المطلب الأول: المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات العينية	80
المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للرسم على القيمة المضافة في حالة التنازل عن التثبيتات	85
المطلب الثالث: فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم	86
خلاصة الفصل الثالث	89
الخاتمة	91
المراجع	97



تمهيد:

عرفت المحاسبة منذ نشأتها عدت تطورات، ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد مركزها المالي ونتيجتها الصافية، لكن صارت المحاسبة عبارة عن نظام للمعلومات دوره جمع بيانات العمليات الاقتصادية للمؤسسة والظروف والأحداث التي أثرت عليها، ثم معالجتها من أجل إعداد وعرض القوائم المالية في ظل أنظمة محاسبية وجبائية، حيث يهدف النظام المحاسبي بتقريب الممارسات المحاسبية الوطنية من الممارسات المحاسبية الدولية، التي تسمح بإعداد صورة محددة على الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية وعرض القوائم المالية وفق مستلزمات معايير المحاسبة الدولية، في حين تكمن أهداف القوائم المالية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وهيئات الإقراض والرقابة الداخلية، إدارة الضرائب والهيئات الحكومية.

غير أن النظام الجبائي وجد بأحكام وقواعد خاصة تحكم الضريبة والجباية تختلف تفسيراتها عن النظام المحاسبي المالي، مما قد يجعله مستقلا بذاته بعرض قواعد حاملة لمخرجات إما واسعة أو ضيقة.

حيث بقاء المؤسسة مرهون بالنتيجة التي حققتها، فالنتيجة هي حصيلة مفاضلة بين الإيرادات والأعباء الخاصة بدورة معينة، وعليه يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات على أساس النتيجة الجبائية التي بدورها تركز على النتيجة المحاسبية، حيث يمكن للإدارة الجبائية تحديد النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التصحيحات والمعالجات على النتيجة المحاسبية آخذين بعين الاعتبار النصوص الجبائية.

وتمثل التثبيتات جزءا رئيسا من أصول المؤسسة وعليه فهي تؤثر في عرض مركزها المالي، إذ يجب تقديم التثبيتات من خلال الكشوفات المالية بترتيبها على أساس أصنافها، كما يجب إظهارها في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية.

وبما أن هذه التثبيتات تساهم بشكل جوهري في مساعدة المؤسسة في القيام بأنشطتها وتسيير أعمالها وبقائها واستمرارها فإن الموضوع الأساسي يتمثل في إعطاء صورة صادقة عن موجودات المؤسسة من خلال المعالجة المحاسبية والجبائية بغية تحقيق جودة في المعلومات المالية والشفافية في القوائم المالية، والمساهمة في اتخاذ قرارات سليمة من شأنها المحافظة على قيمة المؤسسة.

الإشكالية:

ويمكن صياغة الإشكالية في السؤال الرئيسي الآتي:

- ما مدي توافق المعالجة المحاسبية مع المعالجة الجبائية للتثبيتات العينية في ظل التدابير المتخذة لمسايرة التغيرات الواردة في المنظومة المحاسبية ؟.

الأسئلة الفرعية:

حتما هذا السؤال سيقودنا إلي طرح عدة أسئلة فرعية هي:

- ما هو الإطار الفكري والنظري للتثبيتات ؟.
- ما هي الإجراءات المحاسبية المتبعة في معالجة التثبيتات العينية ؟.
- ما مدي مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيتات العينية ؟.

فرضيات البحث :

على ضوء ما تم طرحه من أسئلة وسعيا لتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة مجموعة من الفرضيات التي تشكل في اعتقادنا احتمالات للإجابة عن الأسئلة المطروحة وتكون منطلقا لدراستنا حيث تم صياغتها كالآتي:

الفرضية الأول: إن النظام المحاسبي جاء بإطار تصوري شامل للمفاهيم والمبادئ المحاسبية حيث صنف التثبيتات إلى ثلاثة أصناف وحدد كيفية تقييم هذه التثبيتات ووضع شروط وقواعد لتقييمها وإدراجها في أصول الميزانية ؛

الفرضية الثانية: إن المعالجة المحاسبية السليمة للتثبيتات العينية من شأنها إنتاج معلومات مالية جيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات سليمة، وعلى ضوء ذلك عالج النظام المحاسبي المالي الحالات الممكنة للحصول على التثبيتات سواء بمقابل أو عن طريق الإعانات أو في حالة مبادلتها أو الاستغناء عنها أو في حالة تأجيرها للغير ؛

الفرضية الثالثة: منذ صدور النظام المحاسبي المالي في سنة 2007 والنظام الجبائي يساير هذه المستجدات عن طريق إصدار نصوص قانونية معدلة في القوانين المالية السنوية أو المكملة إلى يومنا هذا في إطار موازنة صعبة وهي مسايرة متطلبات التغيير دون التأثير على الوعاء ؛

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها مما يلي:

- من أن التثبيتات تعتبر أهم عنصر في أصول الميزانية، وهو المحرك الرئيسي لعجلات الإنتاج وقد تحتفظ بالتثبيتات لمدي حياة المؤسسة، وتتجلي أهميتها في استغلالها لأكثر من سنة مالية بما يساهم في تحقيق الأرباح من أجل ضمان استمرار نشاط المؤسسة.
- إبراز أهمية ودور المحاسبة كوسيلة للإثبات وأداة للإفصاح عن المعلومات المالية، ودور الجباية كمحرك ومنظم للاقتصاد وآلية لتحصيل الموارد المالية للدولة، وبما أن الإدارة الضريبية تعتبر من المستخدمين الرئيسيين لمخرجات المحاسبة في تحديد الوعاء أصبح من الضروري تكييف النصوص الجبائية لمسايرة النصوص المحاسبية لتحقيق الانسجام.
- حداثة الدراسة التي تتناول بالبحث والتحليل موضوع المعالجة المحاسبية والجبائية للتثبيتات العينية.

أهداف الدراسة:

تسعي هذه الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية:

تقديم أهم المستجدات التي طرأت على النظام الجبائي من خلال أهم النصوص والإجراءات التي أصدرتها المديرية العامة للضرائب من خلال مسايرتها لمتطلبات التغيير الجذري الحاصل في المنظومة المحاسبية و

الوقوف على أسباب الاختلاف بغية تجاوزها للوصول إلى التوافق بين القواعد المحاسبية و الجبائية ومن ثم تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي والتعرف على التدابير المتخذة في قوانين المالية السنوية والمكملة لتسهيل عملية التكييف في إطار احترام مبدأ المرونة و البساطة دون إحداث الضرر.

أسباب اختيار الموضوع:

ثمة أسباب متعددة دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع وهي تكمن فيما يلي:

- قلة الدراسات و الأبحاث الأكاديمية على مستوي مكتبة المركز الجامعي لولاية تيسمسيلت.
- ارتباط الموضوع بتخصص في مرحلة الليسانس والماستر.
- ميولنا للبحث في مواضيع المحاسبة والجباية بدافع إشباع رغبة الذاتية كخطوة للتحكم فيهما أكاديميا.
- الاهتمام المتزايد الذي حضي به النظام المحاسبي المالي، ومازال يحضا به من طرف الكثير من المهنيين والأكاديميين.

منهج الدراسة:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على إشكالية الدراسة سوف نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في عرض مختلف الجوانب النظرية للموضوع، والاستنتاجات بالاعتماد على الدراسات النظرية المتوفرة، لجميع البيانات وتبويبها وعرضها وتحليلها وتفسيرها كما تقوم هذه الدراسة باعتماد على المنهج المقارن وذلك من خلال مقارنة المعالجة الجبائية بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات باعتماد على أداة التحليل عند التطرق لأبعاد العلاقة بين النصوص الجبائية و المحاسبية وأثرها على نتيجة المؤسسة.

أداة الدراسة:

استخدم الباحث المتاح من البيانات، المعلومات المكتبية، الملتقيات والدراسات العلمية، المجلات والمراسيم والقوانين والانترنت...الخ. كما اعتمدت الباحثة بشكل كبير على كل من مقياس المحاسبة المعمقة ومقياس المحاسبة المالية.

حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة على معالجة مختلف العناصر المكونة للتثبيتات العينية وفق ما ورد في النظام الجبائي والنظام المحاسبي في ظل وجود معايير المحاسبة الدولية، والتنسيق بين قواعد المعالجة المحاسبية والجبائية لتثبيتات العينية.

الدراسات السابقة:

حسب إطلاع الباحث في حدود ما توفر لديه من معلومات ومراجع حول موضوع الدراسة، حيث هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي أنجزت في مختلف جامعات الوطن وتم استعراضها حسب سنة النشر.

- بلال كيموش: التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC "العلمة"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسة مالية وحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، سنة 2011/2010.

تدور إشكالية البحث حول: دور التقييم الدوري للعناصر المادية وفق للنظام المحاسبي المالي في المحافظة على قيمة المؤسسة الجزائرية.

قسم الباحث " بلال كيموش " الموضوع إلي أربع فصول: حيث تطرق في الفصل الأول إلى مختلف المفاهيم و الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي وفي الفصل الثاني حاول الباحث تحديد علاقة التقييم الدوري للعناصر المادية بالمحافظة على قيمة المؤسسة وإبراز أهمية ذلك، وفي الفصل الثالث عرض مختلف العناصر المادية و البدائل المتاحة لتقييمها في ظل النظام المحاسبي المالي، أما الفصل الرابع كان فصلا علميا يهدف إلى اختبار انخفاض قيمة العناصر المادية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة من خلال تطبيق التعليمات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتوجيها المعيار الدولي IAS 36 فيما يخص طريقة انخفاض القيمة على القوائم المالية محل الدراسة.

نتائج البحث: توصل الباحث: إلا أن العناصر المادية ذات أهمية بالغة في تحقيق تدفقات نقدية وتساهم بشكل كبير في نشاط المؤسسة، حيث يكمن التقييم الدوري للعناصر المادية بمفهوم المحافظة على قيمة المؤسسة.

- سيفحلو رشيد: النظام المحاسبي والمالي الجزائري ومعالجته للأصول غير جارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، سنة 2010 – 2011.

تدور مشكلة البحث حول: ما مدي توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية وما أثر ذلك على معالجة الأصول غير الجارية.

قسم الباحث البحث إلى ثلاثة فصول: خصص الفصل الأول إلى الإطار العام للمعايير الدولية والمعلومة المالية. كما خصص الباحث الفصل الثاني إلي مضمون النظام المحاسبي المالي وخصوصياته التي يمتاز بها عن المعايير المحاسبة الدولية.

أما الفصل الثالث خصصه الباحث لدراسة طرق تقييم ومحاسبة الأصول غير الجارية في النظام المحاسبي المالي.

نتائج البحث: توصل الباحث إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يراعي كل ما نصت عليه المرجعية الدولية عند معالجة الأصول غير جارية وبالتالي لا تعتبر هذه المعالجة متوافقة بنسبة كبيرة مع المعالجة التي نصت عليها هذه المرجعية، لكنها تقاربها إلى حد معقول.

- منصور موسي وعلاوي عبد الفتاح: أهمية الأصول المعنوية ضمن متطلبات الحديثة للبيئة الدولية للأعمال وموقعها ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012، المسيلة.

تهدف هذه الدراسة: إلي تحديد أهمية الأصول المعنوية على مستوي المعايير و الممارسات الدولية من جهة وموقع هذه الأصول ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري من جهة أخري.

نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلا أن هذه الأصول تعتبر ذات أهمية في الممارسات الدولية ومن أهم العناصر المحاسبية المتزايدة الأهمية في قيمة الشركة الحديث سواء من الناحية المحاسبية أو المالية على حد سواء.

- رفيق يوسف وجنينة عمر: **محاسبة التثبيتات حسب مكوناتها**، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، يوم 04 – 05 ديسمبر 2012، مسيلة.

تهدف هذه الدراسة: إلي محاسبة التثبيتات حسب مكوناتها من خلال مختلف إجراءات التقنية المرتبطة بالمحاسبة والاهتلاك وفق المكونات وتحديد القواعد العامة لتقييم التثبيتات وإدراجها في أصول الميزانية.

نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلي ضرورة إنشاء هيئات متخصصة بالتقييم وإعادة التقييم وتطوير الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بالتقييم والتسجيل المحاسبي لأصول المؤسسة بما ينسجم ومعايير المحاسبة الدولية.

مساهمة البحث:

أما جديد دراستنا فتتمثل في تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في معالجة هذه التثبيتات وتقديم أهم المستجدات التي طرأت على النظام الجبائي من خلال أهم النصوص والإجراءات التي أصدرتها المديرية العامة للضرائب من خلال مسايرتها لمتطلبات التغيير الجذري الحاصل في المنظومة المحاسبية.

أقسام الدراسة:

لمعالجة الموضوع وتحصيل الأهداف من الدراسة بإجابة عن التساؤلات المطروحة من خلال الإحاطة بجوانب البحث تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول رئيسية وهي:

- الفصل الأول كان حول الإطار النظري للتثبيتات: تم من خلاله محاولة الإلمام بإطار النظري للتثبيتات من كل جوانبه وتطرف إلى مختلف حسابات التثبيتات وأهميتها ضمن المتطلبات الحديثة للبيئة الدولية وموقعها ضمن النظام المحاسبي المالي.
- الفصل الثاني جاء تحت عنوان المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية: وتم التطرق فيه إلى مختلف قواعد المعالج المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معيار المحاسبي الدولي 16 "التثبيتات العينية" والتقييم الدوري للتثبيتات العينة في حالة دخولها تحت رقابة المؤسسة أو خروجها من موجودات المؤسسة.
- الفصل الثالث حمل عنوان المعالجة الجبائية للتثبيتات العينية: ومن خلاله تم التطرق إلي مختلف قواعد المعالجة الجبائية للتثبيتات العينية من " اهتلاك، إعادة تقييم، إعادة استثمار فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات العينية، والرسم على القيمة المضافة المسترجع الناتج عن التنازل عن التثبيتات العينية، إعانات التجهيز" بالمقارنة مع النظام المحاسبي المالي.

صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في بداية وأثناء القيام بهذا البحث هي:

- قلة المراجع المخصصة التي تطرقت لهذا الموضوع باللغة العربية وخاصة فيما يخص المعالجة الجبائية للتثبيتات العينية.
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع.

- صعوبة ترجمة بعض المصطلحات من اللغة الأجنبية إلي اللغة العربية.
- صعوبة إجراء العمل الميداني لسببين رئيسين وهما:
  - عدم اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأنشطة البحث العلمي وقلة الوعي الثقافي.
  - عدم تقديم التسهيلات الكافية لطلبة من أجل دخول المؤسسات محل التربص، وإذا ما حصل الطالب على موافقة المؤسسة، فإنه لا يحصل على المعلومات التي يحتاجها إلا بعناء كبير.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتثبيتات.

تمهيد

المبحث الأول: التثبيتات المعنوية

المطلب الأول: مدخل إلى التثبيتات المعنوية.

المطلب الثاني: الاعتراف بالتثبيتات المعنوية وإدراجها في أصول الميزانية.

المطلب الثالث: التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز.

المبحث الثاني: التثبيتات المالية

المطلب الأول:مدخل إلي التثبيتات المالية.

المطلب الثاني:الحسابات الفرعية للتثبيتات المالية.

المطلب الثالث: تثبيتات مالية غير جارية "سندات وحسابات دائنة".

المبحث الثالث: التثبيتات العينية

المطلب الأول:مدخل إلي التثبيتات العينية.

المطلب الثاني: الاعتراف بالتثبيتات العينية وإدراجها في أصول الميزانية.

المطلب الثالث: التثبيتات العينية في شكل امتياز وفي مجال إيجار التمويل.

خلاصة الفصل الأول

تمهيد:

تحتاج المؤسسة أثناء نشاطها إلي مجموعة من الوسائل الضرورية كالأراضي والمنشآت التي تقام عليها ومختلف التجهيزات والمعدات الصناعية ومعدات النقل والتجهيزات المكتبية بالإضافة إلي بعض الوسائل الأخرى الضرورية للممارسة نشاطها والتي لا يمكن استغناء عنها كالتثبيتات المعنوية مثل شهرة محل والعلامات ورخص الاستغلال التي لا يمكن للمؤسسة أن تقوم باقتنائها أو إنتاجها لنفسها أو استئجارها، كما يمكن أيضا أن تقوم باقتناء التثبيتات المالية "أسهم وسندات" من السوق المالية بهدف السيطرة وامتلاك جزء من رأس المال الشركات الفرعية أو بهدف توظيفها للحصول على عوائد مالية ولقد صنف النظام المحاسبي المالي التثبيتات بصفة عامة إلى ثلاث تصنيفات رئيسية نذكرها على التوالي:

- التثبيتات المعنوية.
- التثبيتات المالية.
- التثبيتات العينية.

ولقد تم تصنيف التثبيتات العينية في المرتبة الثالثة نظرا لمتطلبات الدراسة و التي هي محل دراستنا وليس حسب ما ورد في النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: التثبيتات المعنوية

تعد التثبيتات المعنوية من أهم العناصر المحاسبية المتزايدة الأهمية في قيمة المؤسسة والشركات الحديثة سواء من الناحية المحاسبية أو المالية على حد سواء، والتي تفرض نفسها بقوة في هذا المجال، إذ أيقنت الشركات والهيئات المحاسبية الحديثة بضرورة التعامل مع بيئة المتغيرات بسرعة والاستجابة بشكل مناسب لكل متغيراتها، حيث من أهم مقومات ارتقاء المحاسبة وضمان استمرارها كعلم اجتماعي هو قدرتها الدائمة على استجابة لمتطلبات التطورات المتجددة في دنيا الأعمال.

ومن هنا تأتي أهمية هذه التثبيتات في الممارسات الدولية ومدي الاهتمام التي تحضي به في النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مدخل إلى التثبيتات المعنوية

غـالب مـا تمتلك المؤسسة تثبيتـات معنـوية، تعتبرهـا مصدر يستخدم في عملية التشغيل لأكثر من سنة، أو لاستخدامها في منتج معين أو إجراء عمليات خاصة لفترة محدودة الزمن.

أولا: تعريف التثبيتات المعنوية

تعرف التثبيتات المعنوية على أنها مصدر يستخدم في العملية التشغيلية لأكثر من سنة واحدة ولكن ليس بشيء مادي وتتمثل في:[1]

- براءة الاختراع: هي حق لتصنيع، بيع، أو استخدام منتج معين أو تنفيذ عملية خاصة لفترة محددة من الزمن.
- العلامة التجارية: هو حق لاستخدام خاص لاسم، شعار أو كلمة لتمييز الشركة.
- حق النشر: هو حق لإعادة إنتاج أو بيع عمل فني مقالي أو منشور.
- الوكالة: هو حق لتشغيل العمل التجاري تحت العلامة التجارية للوكالة.
- الشهرة: هي تثبيت معنوي "أصل غير ملموس" مساوي لزيادة في قيمة المؤسسة عن قيمة أصولها.

[1] نضال محمود الرمحي، **المحاسبة المالية**، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 259.

يعـرف النظـام المحـاسبي المـالي التثبيتـات المعنوية على أنها "أصول القابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية، مراقبة ومستعملة في إطار أنشطتها العادية ومن أمثلتها :[1]

- المحلات التجارية المكتسبة ؛
- العلامات التجارية ؛
- برامج المعلوماتية ؛
- رخص الاستغلال الأخرى ؛
- الإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

وعرفت وفقا للمعايير المحاسبة الدولية في الفقرة 7 من المعيار"38" الأصول المعنوية بأنها "أصولا قابلة للتحقق، غير نقدية وليس لها كيان مادي ملموس مكتسبة من أجل الإنتاج أو تقديم خدمات أو من أجل إيجار خارجي أو لأهداف إدارية كما أنها تمثل مصدرا للأرباح أو تدفقات نقدية مستقلة منتظرة للمؤسسة، ومصدرا يمكن السيطرة عليه من قبل المؤسسة".[2]

حيث يهـدف المعيـار الـدولي المحاسبي رقم 38 "الأصول المعنوية"، إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية وينص على أن تعترف المؤسسة بالتثبيت إذا توافرت شروط معينة، كما يحدد هذا المعيار أيضا كيفية قياس المبلغ المسجل للتثبيتات المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها.

تعد التثبيتات المعنوية أصولا مالية تراقبها المؤسسة وتستعملها في إطار أنشطتها العادية، فهي ليست ذات كيان مادي كحقوق التأليف وحقوق الاحتكار والامتياز، أي هي موجودات غير ملموسة قابلة للتحديد بدون جوهر مادي، يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو للأغراض الإدارية .

كمـا قد تقـوم المؤسسة بإنتـاج تثبيتات معنوية بـوسائلها الخـاصة "الإنشاء الداخلي" أو عن طريق الشراء (المباشر، دمج المؤسسات، تبادل التثبيتات، أو عن طريق الإعانات والمساعدات الحكومية).

---

[1] الجريـدة الرسمية الـعدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوي الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، ص 08.

[2] لخضر علاوي، **معـايير المحـاسبة الدولية IAS/IFRS "دروس وتطبيقات محلولة** "، دار النشر للتعليم والتكوين، الجزائر، 2012، ص ص 120 – 121.

ثانيا: الحسابات الفرعية للتثبيتات المعنوية

تناولنها حسب ما وردت في النظام المحاسبي المالي وهي على التوالي:

- ح/203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت: هو تثبيت غير مادي المولد بشكل داخلي و يشمل:

1- نفقات التنمية:

- هذه النفقات تسمح بتحقيق مردودية شاملة.
- امتلاك قدرة التنمية والتمويل لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
- التقييم الصادق لهذه النفقات.

2- نفقات البحث: يسجل في هذا الحساب مختلف مصاريف البحث والتطوير التي تنفقها المؤسسة، من أجل مثلا تطوير النشاط الذي قامت من اجله أو إنتاج منتج جديد وغيرها.[1]

- ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها: يسجل فيه مختلف البرمجيات التي تقتنيها المؤسسة أو تطورها، ويشمل هذا الحساب مختلف نظم التشغيل الالكتروني التي تستخدمها المؤسسة في التسيير الدقيق لمختلف وظائفها، وتقديم خدماتها وتوفير متطلبات وحاجات زبائنها، سواء تم الحصول عليها من خارج المؤسسة من خلال حقوق وتراخيص الاستخدام، أو من داخل المؤسسة عن طريق الإنتاج الذاتي ولا تشمل البرمجيات التي تحصل عليها المؤسسة بغية إعادة بيعها على طبيعتها.[2]

- ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة تشمل كل من البراءات، والرخص، والعلامات: يسجل فيه الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد، امتياز استخدام علامات، رخصة استغلال أساليب عمل مثلا.

[1] عبد الوهاب رميدي، **المحاسبة المالية "وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد مبادئ عامة / أمثلة محلولة"**، ط1، 2011، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 91.

[2] موسي بن منصور و علاوي عبد الفتاح، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، **أهمية الأصول المعنوية ضمن متطلبات الحديثة للبيئة الدولية للأعمال وموقعها ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد**، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012، المسيلة، ص 11.

- ح/207 فارق الاقتناء: يسجل الحساب 207 فوارق الاقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا، الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج. ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يذكر في الميزانية ضمن الأصول المالية غير الجارية مهما يكن رصيده.[1]

- ح/208 الأصول المعنوية الأخرى: يتم تسجيل في هذا الحساب كل التثبيتات المعنوية التي لم يخصص لها المخطط المحاسبي المالي حسابا خاصا بها. [2]

المطلب الثاني: الاعتراف بالتثبيتات المعنوية وإدراجها في أصول الميزانية.

لا تخلو ميزانية أي مؤسسة مهما كامن نوعها عملها من التثبيتات المعنوية في غالب الأحيان لذا وجب الاعتراف بالتثبيتات المعنوية إذا كان من المحتمل أن يؤول بمنافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وتسجيله واستدراجه في أصول الميزانية.

أولا: اعتراف بتثبيتات معنوي.

يعترف بالتثبيت المعنوي فقط في الحالات التالية:

- إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية.
- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة التثبيت بشكل موثوق وصادق.
- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناءا على افتراضات معقولة ومدعمة.
- يجب قياس قيمة التثبيتات المعنوية مبدئيا بمقدار تكلفة.[3]

ثانيا:قيمة إدراج التثبيتات المعنوية في أصول الميزانية.

ويتم استدراج قيمة التثبيتات المعنوية في أصول الميزانية من خلال:

[1] عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 92 - 96.

[2] رحال ناصر وعوادي مصطفي، الملتقي الوطني الثاني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد "دراسة حالة"**، يومي 02 و 03 أفريل 2012، البليدة، ص 8.

[3] ن. حاج على، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار بلقيس، الجزائر، 2012، ص 47.

1- الامتلاك المنفصل للتثبيتات المعنوية:

1-1 عن طريق الاقتناء المباشر (حسب تكلفة الشراء): إذا تم امتلاك التثبيت المعنوي بشكل منفصل فإن تكلفته يمكن قياسها عادة بشكل موثوق ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدية أخرى.

1-2 عن طريق تبادل التثبيتات المعنوية: إذا تم امتلاك تثبيت معنوي مقابل مبادلته مع تثبيتات أخري فإنه يقيم ويسجل بقيمته العادلة، والفرق بين القيمة الصافية لتثبيت المحصل عليه و التثبيت الممنوح في عملية التبادل تسجل ضمن نتيجة المؤسسة كنتيجة تنازل.

2- **امتلاك التثبيتات المعنوية عن طريق الإعانات و المساعدات الحكومية وغيرها:** في بعض الحالات من الممكن امتلاك تثبيت معنوي بدون تكلفة، أي عن طريق مساعدات أو إعانات عمومية، يحث تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص تثبيت معنوي لمؤسسة، "أنظر المعيار المحاسبي الدولي 20 محاسبة الإعانات العمومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية ".[1]

3- **امتلاك التثبيتات المعنوية كجزء من دمج مؤسسات الأعمال:** باعتبار متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 3 "اندماج الأعمال"، يقيم التثبيت المعنوي، الذي تم الحصول عليه في إطار تجميع المؤسسات، بقيمته العادلة في تاريخ الحصول عليه. ولتفصيل أكثر يرجي مراجعة المعيار IFRS 3 "اندماج الأعمال".

4- التثبيتات المعنوية المولدة داخليا:

4-1 شهرة محل المولدة داخليا: لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل باعتباره مصدر غير قابل للتحديد تسيطر عليه المؤسسة ويمكن قياس تكلفته بشكل موثوق لأنه لا يمكن فصله ولا هو ناشئ من التزام تعاقدي أو حقوق قانونية.

4-2 التثبيتات المعنوية المولدة داخليا: غالب ما تقوم المؤسسات بإنتاج تثبيتات معنوية بوسائلها الخاصة بمساعدة مراكز بحث تضم خبراء ومهندسين مما يساعد في اكتشاف طرق إنتاج جديدة أو تطويرها، وهذا ما يؤدي في نهاية المطاف إلي تثبيتات معنوية مولدة داخليا.[2]

[1] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 124 - 125.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص ص 126 - 127.

ثالثا: التكاليف اللاحقة

يعترف بالمصاريف اللاحقة على التثبيتات المعنوية كأصل (يمكن أن تضاف إلي القيمة المحاسبية لتثبيت نفسه) فقط عندما تؤدي إلي تحسين مستوى التثبيت ومن أمثلة ذلك:

- نفقات التعديلات التي تؤدي إلي زيادة العمر الإنتاجي ويشمل ذلك زيادة الطاقة الإنتاجية للتثبيت.
- التحسينات على التثبيتات المعنوية وذلك لتحسين مستوي جودة المخرجات بشكل جوهري.
- تطبيق طرق إنتاجية جديدة تحقق تخفيضا كبيرا في تكاليف التشغيل المقدرة من قبل.[1]

المطلب الثالث: التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز

قد تكون قيمة التثبيتات المعنوية غير جاهزة ولا يتم استعمالها داخل المؤسسة إلا بعد فترة استكمالها وجاهزيتها للاستعمال ولا يطبق أي اهتلاك على التثبيتات العينية الجاري إنجازها، لكن وقوع الخسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية، نظرا لتغيرات التقديرية الحاصلة أثناء إنجاز الأشغال.

وهذا النوع من التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز ينقسم إلي نوعين:[2]

أولا: تثبيتات معنوية منجزة من طرف المؤسسة نفسها:

حيث يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها من حسابات الصنف 6 إلى أحد حسابات المالية البنك أو الصندوق.

ومن ثم إثبات الإيراد في حسابات التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز من حساب 237 تثبيتات معنوية قيد الإنجاز إلي حساب 731 الإنتاج المثبت.

وفي الأخير يتم إثبات جاهزية التثبيت وتسجيله في الحسابات المعنية من حساب 20 التثبيتات المعنوية إلى حساب 237 تثبيتات معنوية قيد الإنجاز.

[1] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 130.

[2] عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 102.

ثانيا: تثبيتات معنوية منجزة من طرف متعاملين خارجين عن المؤسسة (مقاولين مثلا):

يتم إثبات قيد الأشغال المنجزة عن طريق تسجيل فاتورة الأشغال المنجزة من حساب 237 التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز إلى حساب 404 موردو التثبيتات.

ومن ثم إثبات جاهزية التثبيت للاستعمال بموجب شهادة التسليم من حساب 20 التثبيتات المعنوية إلي حساب 237 تثبيتات معنوية قيد الإنجاز.

البحث الثاني: التثبيتات المالية

ترغب غالبية المؤسسات بشراء التثبيتات المالية من سوق الأوراق المالية، بصورة عامة وتشمل التثبيتات المالية على الأسهم والسندات التي تصدرها الشركات والمؤسسات المالية ذات السمعة الجيدة، إذ السبب الرئيسي لشراء يعود إلي توفر الفائض النقدي الذي تحتاجه المؤسسة في الوقت الحالي لممارسة أنشطتها التشغيلية، أو تحقيق مكاسب إضافية خاصة بأوقات الانكماش الاقتصادي.

المطلب الأول: مدخل إلى التثبيتات المالية

تقوم المؤسسة باقتناء التثبيتات المالية "أسهم وسندات"، بهدف السيطرة أو امتلاك جزء من رأس المال الشركات الفرعية بهدف توظيفها للحصول على عوائد مالية مستقبلية.

أولا: تعريف التثبيتات المالية

تعرف التثبيتات المالية على أنها أصل مالي غير جاري، تحوزه المؤسسة بهدف تحقيق تدفقات صافية مستقبلية للخزينة.

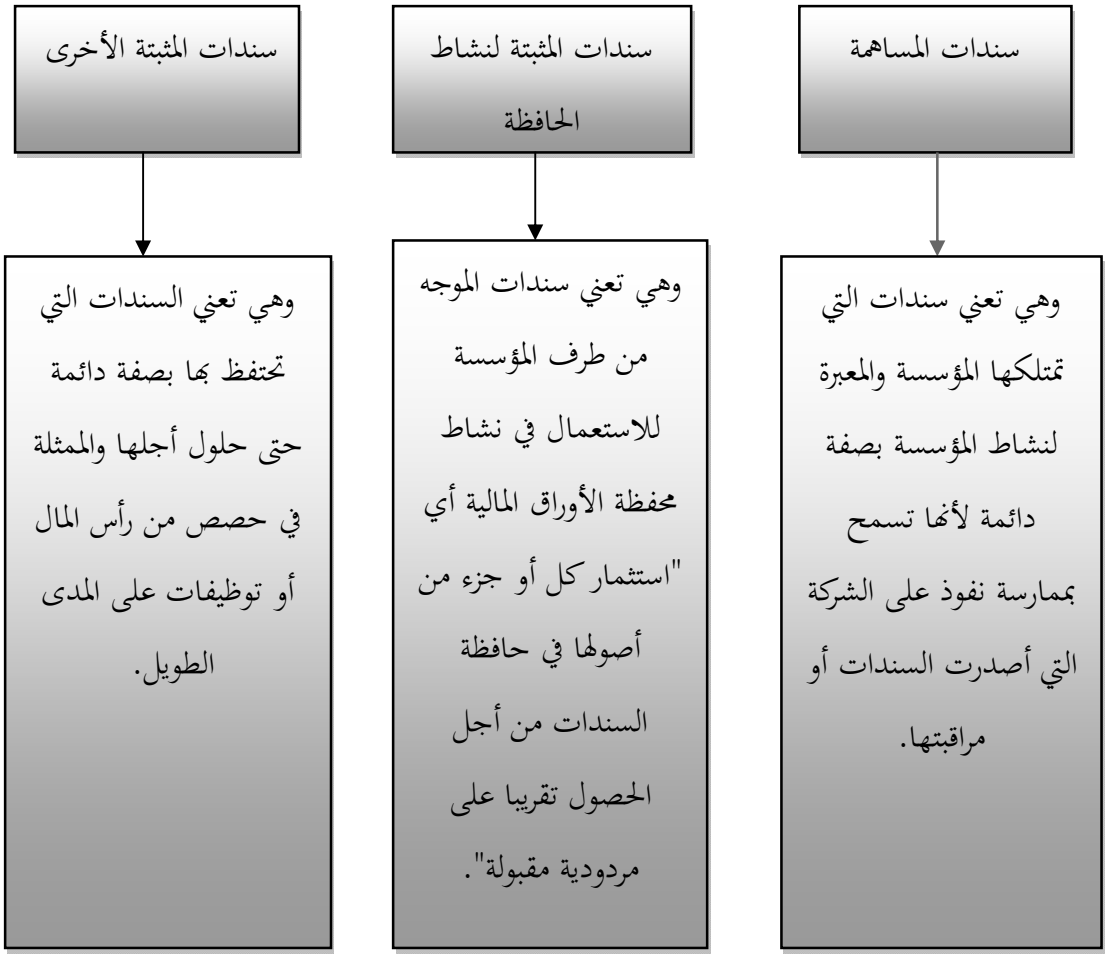
وتعد التثبيتات المالية قيم منقولة تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات وتتمثل في الأسهم والسندات.

فالسهم بالتعريف: هو مقدار الاشتراك في رأس المال شركة المساهمة، أي هو المقدار المملوك من رأس المال الشركة، فهو يمثل حصة الشريك في رأس المال والذي يتكون من مجموع الحصص سواء كانت نقدية أو عينية، وبالتالي فهي تمثل حقوق ملكية.

أما السنـدات: فهي عبارة عن وعــد مكتوب من المقترض بدفع مبلغ من المال إلى حـامله بتاريخ معين مع دفع الفائدة المستحقة على القيمة الاسمية بتواريخ معينة، وبالتالي فهي تمثل أداة دين.[1]

ونميز بين ثلاث فئات للسندات المثبتة لحسابات التثبيتات المالية حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (01- 01) : أنواع السندات.

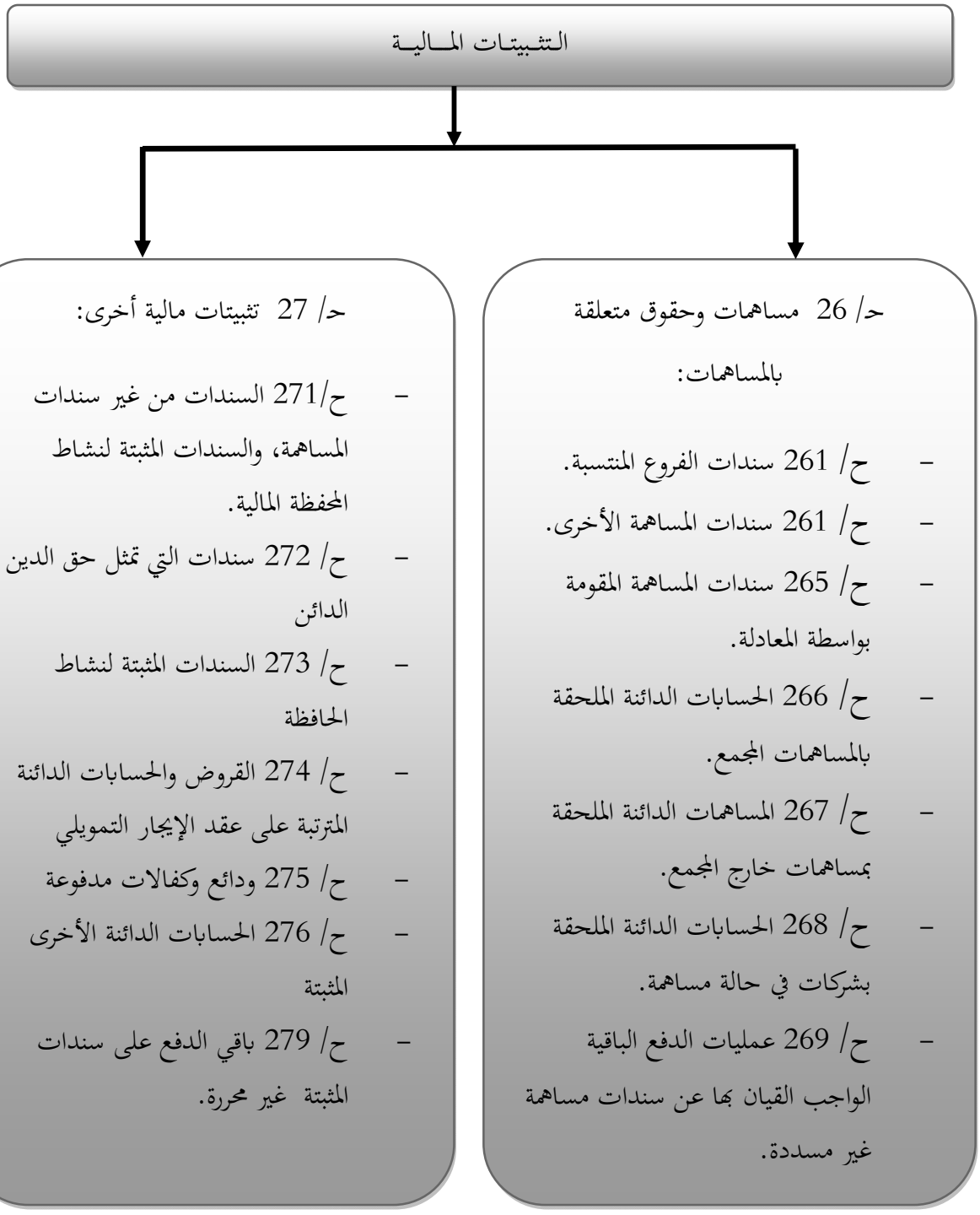


المصـدر: هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة "وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"**، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 43 – 44، بتصرف.

[1] عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 88 - 89.

تشمل التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي والمالي حسابين هما ح/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات، و ح/27 التثبيتات المالية الأخرى، كما يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (01 – 02) : الحسابات الفرعية لتثبيتات المالية:



المصدر: عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 104 ص 109، بتصرف.

المطلب الثاني: الحسابات الفرعية للتثبيتات المالية.

سيتم التطرق لها حسب ما وردت في النظام المحاسبي المالي على التوالي:

أولا: حسابات المساهمون و الديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات.

تعد القيمة التي تسجل بها الأسهم في الدفاتر المؤسسة هي تكلفة شرائها أي سعر شراء هذه السندات مضاف إليه كامل مصاريف اقتنائها سواء من طرف البنوك أو شركات البورصة ولها الخيار – أي المؤسسة – في اعتبارها كمصاريف (أي تظهر في حساب مستقل وتسجل حسب طبيعتها) أو دمجها في تكلفة الشراء.

ويضم هذا الحساب، سندات المساهمة وأشكال أخرى للمساهمة، حقوق المساهمات داخل المجموعة، حقوق المساهمات خارج المجموعة، وحقوق أخري متعلقة بالمساهمات وفق الحسابات التالية:[1]

- ح/261 سندات الفروع المنتسبة: يسجل فيه السندات التي تحوزها المؤسسة من عند فروع تابعة لنفس المجمع.
- ح/262 سندات المساهمة الأخرى: يسجل فيه قيمة السندات التي تحوزها المؤسسة من الأسواق المالية أو من عند مؤسسات أصدرت أسهم للاكتتاب.
- ح/265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة: يسجل فيه قيمة السندات المحولة التي تتحصل عليها المؤسسة من عند الغير كوسيلة دفع لديونه تجاه المؤسسة (إصدار أسهم مقابل الديون).
- ح/266 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع: يسجل فيه كل الحسابات الدائنة الناتجة عن العمليات التي تمت داخل المجمع، شراء سندات تساهمية من عند فروع تابعة لنفس المجمع.
- ح/267 المساهمات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع: يسجل فيه قيمة السندات التي تحوزها المؤسسة من عند مؤسسات أخرى لا تنتمي لنفس المجمع وتربطها علاقات تساهمية بها.
- ح/268 الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة: ويسجل فيه قيمة الأموال المدفوعة للغير في شكل سندات يربطهما عقد شركة محاصة.

[1] مزيودي إبراهيم وبوعافية رشيد، الملتقي الوطني الثاني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة "معالجة التثبيتات المالية "**، يومي 02 و 03 أفريل 2012، البليدة، ص 6.

- ح/269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة: يسجل فيه قيم السندات التي طلبتها المؤسسة للشراء ولكن لم تدفع قيمتها بعد أو لم يتم الحصول عليها.[1]

ثانيا: حسابات التثبيتات المالية الأخرى.

تشمل التثبيتات المالية الأخرى كل من:

- ح/271 السندات من غير سندات المساهمة: والسندات المثبتة لنشاط الحافظة التي لا تنوي المؤسسة أو لا يسعها بيعها في الأمد القصير، وهي سندات ذات قيم ثابتة أي لأكثر من دورة محاسبية.
- ح/272 سندات التي تمثل حق الدين الدائن: مثل حصص الأموال المشتركة الموظفة التي ينوي المؤسسة الاحتفاظ بها بشكل دائم.
- ح/273 السندات المثبتة لنشاط الحافظة: [2] ونشاط الحافظة يتمثل بالنسبة للمؤسسة استثمار كل أصولها أو جزء منها في محفظة سندات، لكي تستمد منها في أمد يطول أو يقتصر، مردودية مرضية، ويمارس هذا النشاط دون تدخل في تسيير المؤسسات التي تحوز سنداتها.
- ح/274 القروض والديون الدائنة المرتبطة علي عقد إيجار التمويل: يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر و المكافآت المتعلقة بالملكية.

وجوهر عقد الإيجار التمويلي هو أن يشتري المستأجر أصلا معينا طوال الفترة الأساسية من عمره الإنتاجي، ويتوقع الحصول بشكل جوهري على كافة المنافع من استخدامه، على أن يعترف المستأجر بعقد الإيجار على شكل موجودات في الميزانية العامة.

- ح/275 الودائع والكفالات المدفوعة: التي تشكل ديونا دائنة قابلة للتماثل لقروض، وهي تتمثل في قيمة المبالغ المقدمة للغير كضمانات غير قابلة للاسترداد إلا بعد تحقق شرط معين.
- ح/276 الحسابات الدائنة المثبتة الأخرى: أي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة كالفوائد الناتجة عن القروض الممنوحة من طرف المؤسسة للمؤسسات أخرى أو الأفراد.

[1] عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 105.

[2] مزيودي إبراهيم وبوعافية رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

- ح/279 بـاقي الدفـع على سندات المثبتة غير المسددة: وهو مخصص للجزء غير المسدد للسندات المثبتة، على أن تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء بعد كل عملية تسديد في مقابل الحسابات المالية.[1]

المطلب الثالث: تثبيتات مالية غير جارية (سندات وحسابات دائنة).

تكون التثبيتات المالية المملوكة لأي مؤسسة من المؤسسات من غير القيم العقارية الموظفة والتثبيتات المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتا، في إحدى الفئات الأربعة الآتية:[2]

- سنـدات المسـاهمة والحسـابـات الدائنة الملحقـة التي يعد امتلاكهـا الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمـح لهـا بـأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشـاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة ؛
- السنـدات المثبتة لنشـاط المحفظـة الموجهـة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها ؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك ؛
- القروض والحسـابات الدائنة التي أصدرها الكيان و التي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير، الحسابات الدائنة لدي الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة للأطراف أخرى ؛

فهذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكل تثبيتات مالية تظهر على أنها أصول مالية غير جارية (لكن في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة، تكون سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة محل إعادة معالجة طبقا لقواعد الإدماج).

يمكن لبعض الكيانات مثل تلك التي تعمل في القطاع المالي أو في قطاع التأمينات أن تجري تمييزات تختلف عن التمييزات المقترحة، وتذكر معلومات عن التمييزات التي تم القيام بها حينئذ في الملحق.

[1] مزيودي إبراهيم وبوعافية رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 9 ص 11.
[2] ن. حاج على، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 58 – 59.

تدرج في الحسابات التثبيتات المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.

تسجـل في الكشوف المالية الفردية، المشاركات التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها في المستقبل قريب، تسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة. وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.[1]

التكـلفـة المهتلكـة هي المبلـغ الذي قـوم بـه الأصـل المـالي (أو الخصوم المالية) عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الإهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي و المبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص:[2]

- بالنسبة إلي السندات التي تم تسعيرها، بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية ؛
- بالنسبة إلي السندات التي لم يتم تسعيرها، بقيمتها التفاوضية المحتملة ؛

يمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج و تقنيات التقييم المقبولة على العموم .

يدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة.

حيث المبالغ التي تثبت على هذا النحو في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة للسنة المالية :

- عندما يكون التثبيت المالي مبيعا، محصلا أو محولا ؛

[1] الجريـدة الرسمية الـعدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

[2] **نفس المرجع** ونفس الصفحة .

- أو إذا تجلى مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة التثبيت (وفي هذه الحالة، فإن الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في الحسابات مباشرة كرؤوس أموال خاصة يجب إخراجها من رؤوس الأموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة في القيمة).

عند خروج أداة مالية متاحة للبيع، فإن الفوارق المعاينة قياسيا إلى الإدراج المحاسبي الأولي تقيد كنتيجة دون مقاصة بين الأعباء والمنتوجات المتعلقة بأصول مختلفة، إلا في حالة أدوات مالية خاصة بالتغطية.[1]

يتم تقييم التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان لم تتم حيازتها لأغراض معاملة تجارية بالتكلفة المهتلكة. وتخضع كذلك عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول .

تدرج في الحسابات القيم الفائضة أو المتناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كمنتوجات أو أعباء عملياتية.[2]

المبحث الثالث: التثبيتات العينية

[1] ن. حاج علي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص61 - 62.

[2] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 25/ 2009/03، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

التثبيتات العينية هي كل العناصر الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بشكل دائم وهي تشمل كل الأصول التي لها وجودي مادي ملموس وتعتبر ملكا للمؤسسة من الناحية القانونية أو من الناحية الاقتصادية كما هو الشأن بالنسبة للتثبيتات العينية المتحصل عليها في إطار إبرام عقود الإيجار التمويلي وتعتبر العنصر الأساسي من حيث تحريك عجلة الإنتاج في لمؤسسة وهي على الخصوص تشمل:

- التثبيتات العينية "الأراضي والمباني وتجهيزات مكتب، ومعدات نقل".
- التثبيتات الموضوعة موضع امتياز.
- التثبيتات المتحصل عليها في إطار عقد الإيجار التمويل.

المطلب الأول: مدخل إلي التثبيتات العينية.

من الضروري للمؤسسات وشركات الأعمال امتلاك التثبيتات العينية، واستخدامها بفعالية لفترة معينة من الزمن بهدف توسيع الموارد والطاقات الإنتاجية لها كلما دعت الضرورة لذلك.

أولا: تعريف التثبيتات العينية

تعرف التثبيتات العينية على أنها أصول يمكن تحسسها ماديا مثل: الآلات، المباني، الأراضي، المعدات المكتبية، أي أصولا ثابتة تحقق منافع اقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة محاسبية واحدة .[1]

تعد التثبيتات العينية على أنها أصول أو موجودات مادية ملموسة يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم خدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية. وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والمنشآت والمعدات.[2]

حسب ما جاء به المعيار الدولي للمحاسبة "رقم 16" التثبيتات العينية هي موجودات أو ممتلكات التي طورت أو أنشئت للاستخدام المستقبلي كتثبيت وتتوفر على الشروط التالية:

- تقتني للاستخدام وليس بغرض البيع.

[1] رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية "قياس بنود قائمة المركز المالي"**، ط1، دار الحامد لنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 257.

[2] لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد "دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح"**، ج 1، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، 2009، ص 40.

- ذات عمر إنتاجي نسبيا أي يتعدي الدورة المحاسبية المالية.
- ذات وجود مادي ملموس.

حيث يهدف المعيار "رقم 16" التثبيتات العينية إلى وصف المعالجة المحاسبية لتثبيتات المذكورة والاعتراف بها. كما يحدد عناصر تكلفة التثبيت والنفقات اللاحقة المتعلقة بها وإعادة تقييمها واهتلاكها واستبعادها.

كما قد تقوم المؤسسة بإنتاج التثبيتات العينية بوسائلها الخاصة أو عن طريق شرائها أو عن طريق الاستئجار في إطار عقود الإيجار التمويل، أو قد تحصل عليه المؤسسة على أساس الإعانات المقدمة من أطراف أخرى.

ثانيا: حسابات الفرعية للتثبيتات العينية

وتشمل التثبيتات العينية الحسابات التالية:

- ح/211 الأرضي: ويسجل في هذا الحساب مختلف الأراضي سواء أكانت مخصصة للبناء أو مقالع ومناجم...مضافا إليها تكلفة اقتنائها، و التكاليف المتعلقة بإعدادها للغرض التي اشتريت من أجله.[1]

هناك عدة أنواع من الأراضي حسب المفهوم المحاسبي فهناك أراضي تشتري بقصد البيع وخاصة في الوكالات العقارية ويعتبر هذا النوع من الأراضي كمخزونات وهناك أراضي بقصد البناء وهناك أراضي أخرى تقتني لوجود مناجم فيها كالحجارة وأنواع أخري وتسمي المقالع وهذا النوع من الأراضي خاضع لحساب الإهتلاك السنوي بسبب استنفاذ ما فيه من منجم بينما الأراضي المقتناة بهدف البناء غير قابلة للإهتلاك حتى وإن فرضنا وجود مبني فإن تقنيات المحاسبة تفرض الفصل بين قيمة الأرض و المبني لأن الأرض غير خاضعة للإهتلاك بينما المبنى خاضع لحساب الإهتلاك .

تقيم تكلفة الأرض بجمع كل النفقات التي صرفت في الحصول على الأرض وتجهيزها للاستخدام وعادة ما تكون هذه النفقات على النحو التالي:[2]

- سعر الشراء.
- تكاليف العقد (مخططات نقل الملكية، أتعاب الموثق، حقوق التسجيل...).
- تكاليف تهيئة الأرض.

[1] عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 98.
[2] لبوز نوح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 47 - 48.

بينما هناك أمور تخفض تكلفة حيازة الأرض كبيع مخلفات المبني القديم.

ومـــن المعـروف أن الأراضـي لا تهتلك خـــلال فترة زمنية محددة لذلك فهي محاسبيا غير قابلة للإهتلاك، بينما التحسينات التي تجري عليها مثل السياج، الطرق، الحدائق، لها عمر إنتاجي ويحتاج دائما إلي الصيانة والتبديل لذلك تحمل على حساب تحسينات الأرض وتخضع للإهتلاك خلال عمرها الإنتاجي.[1]

- ح/212 عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية: ويسجل فيه مختلف تكاليف عمليات التهيئة للأراضي التي تملكها المؤسسة أي أن هناك نفقات تصرفها المؤسسة على الأراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها كحفر أبار مياه للسقي مثلا حيث اعتبرت أصلا في حد ذاتها قابلة للإهتلاك على العمر الزمني المقدر لها وتسمي محاسبيا تنظيم وتهيئة الأراضي.
- ح/213 البناءات: ويسجل فيه مختلف المباني الصناعية، و المباني الإدارية و التجارية التي تحوز عليها المؤسسة أو تقوم بإنجازها.

وهي كل التثبيتات المقتناة أو المنجزة من تلقاء المؤسسة نفسها أو من طرف مقاول من خارج المؤسسة وتتضمن تكلفة المبني من: [2]

- سعر تكلفة الشراء إن كان جاهزا.
- أعباء العمال، مواد البناء والتكاليف الإضافية.
- أتعاب المهندس وتراخيص البناء وكل التكاليف التي تصرف على المبني من بداية الحفر إلي غاية التشييد الكلي للمبنى.

- ح/215 التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية: يسجل فيه كل التركيبات التقنية ومختلف الأدوات و المعدات... التي تشتريها المؤسسة أو تقوم بانجازها بغرض استعمالها في النشاط الذي قامت من اجله.
- ح/218 التثبيتـــات المـــادية الأخـرى: يسجـل فيـه القيـم الثابتة التي لم تذكر سلفا، كوسائل النقل والانتقال، تجهيزات مكتب، الأغلفة المتداولة...الخ.[3]

ثالثا: التثبيتات العينية قيد إنجاز

[1] طلال محمّد الحجاوي وآخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 250.

[2] لبوز نوح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 49 – 50.

[3] Micheline friederich et Georges langlios, **Comptabilité financiére "Comptabilité générale"**, Editions foucher, France, 2009, p 175 .

يعد الهدف من هذه الحسابات إبراز قيمة التثبيتات العينية التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء مثل هذه التثبيتات.

وترصد هذه الحسابات عندما يكون التثبيت جاهز لوضعه في الخدمة مع مقابل يتمثل في حسابات التثبيتات (الحساب 21) .

لا يطبق أي اهتـلاك على التثبيتـات العينية الجـاري إنجازها، لكـن وقـوع الخسـارة في القيمة يجب إثباته، والتثبيتات العينية قيد الإنجاز نوعان هما:[1]

1- التثبيتات العينية التي يتم إنجازها من الغير:

تسجل التثبيتات المسند إنجازها للغير والتي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية، في شكل تثبيتات جاري إنجازها في مقابل حسابات الأطرف الأخرى المعنية حسابات الصنف 4 على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف، حيث يتم التسجيل من حساب 232 تثبيتات معنوية قيد الإنجاز إلى حساب 404 موردو التثبيتات أو أحد الحسابات المالية .

ومن ثم يتم إثبات جاهزية هذه التثبيتات للاستعمال بموجب شهادة تسليم ويتم التسجيل من حساب 21 تثبيتات عينية إلى حساب 232 تثبيتات عينة قيد الإنجاز.

2- التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة:

تسجل التثبيتات العينية التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة و التي لم يتم الانتهاء منها عند انتهاء السنة المالية، في شكل تثبيتات عينية جاري إنجازها (حساب 232) في مقابل حساب الإنتاج المتثبت للتثبيتات العينية (حساب 732) .

أما بالنسبة إلى كلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها تسجل في حسابات الأعباء المناسبة لحسابات الصنف 6 في مقابل الحسابات المالية البنك أو الصندوق.

وعند الانتهاء إنجاز هذا التثبيت يتم تسجيله من حساب 21 التثبيتات العينة إلي حساب 232 التثبيتات العينة قيد الإنجاز.

رابعا: التسبيقات والمدفوعات على الحساب عن طلبيات التثبيتات العينية:[1]

[1] لبوز نوح، **مرجع سبق ذكره**، ص 53.

تقيد التسبيقات والمدفوعات على الحساب للغير في إطار اقتناء تثبيتات في حساب فرعي للحساب 238 التسبيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبيات التثبيتات العينية في مقابل الحسابات المالية البنك أو الصندوق.

شريطة القيام في نهاية السنة المالية بتحويل تلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب إلي الحساب 238 كي يظهر في الميزانية تحت عنوان تثبيتات عيينة، أي يتم ترصيد الحساب من حساب التثبيتات العينية ح/21 إلى حساب 238 تسبيقات والمدفوعات على الحساب.

المطلب الثاني: الاعتراف بالتثبيتات العينية وإدراجها في أصول الميزانية

تكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كانت طبيعة عملها من وجود أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي يطلق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة، أو الأصول غير المتداولة، لذا لابد من الاعتراف بالتثبيتات العينية وإدراجها بقيمتها في أصول الميزانية.

أولا: الاعتراف بالتثبيتات العينية

ينبغي الاعتراف بأي عنصر من عناصر التثبيتات العينة كأصل عندما:[2]

- يكون من المحتمل أن يحقق استخدام العنصر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.
- يمكن للمؤسسة قياس تكلفة اقتناء العنصر بدرجة عالية من الدقة.

ثانيا: قيمة إدراج التثبيتات العينية في أصول الميزانية

1- سعر التكلفة في حالة الاقتناء: تشمل تكلفة اقتناء التثبيتات العينية ثمن شرائها الذي مضاف إليه الرسوم الجمركية وضرائب غير قابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلي تجهيز التثبيت للاستخدام المقصود، وتستثني من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع التثبيت الممتلك طوال فترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ إيقاف الجمع لتكاليف الدخول) واستخدامه بقدرته العادية، وتخصم الخفيضات التجارية والمالية والعناصر الأخرى للحصول على تكلفة الاقتناء.[3]

---

[1] مصطفي طويل، **النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد**، بدون طبعة، دار الحديث للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 126.

[2] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

[3] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 93 - 94.

1-1 مكونات التكلفة: ثمن الشراء + رسوم الجمركية + رسوم غير قابلة للاسترجاع + مصاريف التركيب والنقل و التشغيل + المصاريف المختلفة – (التخفيضات التجارية و المالية + الرسوم القبلة للاسترجاع + الغلافات).

ومن أمثلة التكاليف التي تدرج في تكلفة اقتناء (شراء) التثبيتات العينية:[1]

- مصاريف التسليم، الشحن والتفريغ الأصلية.
- مصاريف التهيئة والتركيب.
- مصاريف العمولات والأتعاب المرتبطة بالحصول على التثبيت (مصاريف الموثق، الخبراء والمتخصصين " كمصاريف المهندسين والمعماريين "، مصاريف الوسطاء..).
- مصاريف المستخدمين المرتبطة مباشرة بالحصول على التثبيت.
- المصاريف العامة والمصاريف المالية، حيث تدمج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلي اقتناء هذا التثبيت.[2]
- يتوقف إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج، ويتوقف عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير التثبيت قبل استعماله أو بيعه.
- ومبلغ المصاريف المالية المدمج في تكلفة التثبيت يناسب تكاليف الاقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحدث الإنفاق المتعلق بالتثبيت.

2- **التكلفة في حالة إنتاج الممتلكات والتجهيزات والمعدات من طرف المؤسسة لذاتها:** تحدد تكلفة التثبيت المنتج داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة باحتساب تكلفة التثبيت الذي تمت حيازته، وإذا قامت المؤسسة بتصنيع تثبيت مشابهة في ظروف العمل العادية فإن تكلفة التثبيت تكون من نفس تكلفة التثبيتات المنتجة لغرض البيع كما يتضمن المعيار المحاسبي الدولي الثاني "المخزونات".[3]

[1] هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 50.
[2] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 95.
[3] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 97 – 98.

3- التكلفة في حالة مبادلة الاستثمارات: يمكن امتلاك ممتلكات وتجهيزات عن طريق مبادلتها مع تثبيتات أخرى تستخدم نفس النشاط وتقاس تكلفة تلك العناصر بالقيمة العادلة المستلم والذي يعادل القيمة العادلة لتثبيت المتنازل عنه، وقد يتم بيع عنصر من التثبيتات مقابل حقوق ملكية التثبيتات المتشابهة وفي كلتا الحالتين لا تكتمل دورة تحقق الإيرادات، وبالتالي لا يعترف بمكاسب أو خسائر من العملية، وبدل عن ذلك تكون تكلفة التثبيت المستلم هي نفسها التكلفة الدفترية لتثبيت المتنازل عنه.[1]

4- حالات خاصة: قد يصادف حصول المؤسسة على تثبيتات عينية (مباني وأراضي، أو معدات وآلات) عن طريق الاستئجار في إطار عقود الإيجار التمويل وعليه تتحدد تكلفة محاسبة هاته التثبيتات على أساس عقد الإيجار (أنظر المعيار المحاسبي الدولي17 IAS "عقود الإيجار").[2]

كما يمكن أن تحدد تكلفة تثبيتات عينية حصلت عليها المؤسسة على أساس إعانات مقدمة من أطراف أخري (أنظر المعيار المحاسبي الدولي 20 IAS "محاسبة الإعانات العمومية ومعلومات ملحقة حول المساعدات العمومية ").[3]

ثالثا: قواعد تجميع التثبيتات العينية

وتتمثل فيمايلي:

1- العناصر ذات القيمة المخفضة: تعتبر مهتلكة كليا خلال الدورة ولا تسجل ضمن التجهيزات وفي هذه الحالة تسجل ضمن أعباء الدورة المحاسبية.[4]

2- قطع الغيار: تمثل الممتلكات والتجهيزات جزءا رئيسيا من أصول المؤسسة وعليه فهي تؤثر في عرض مركزها المالي، ومن خلال ذلك فإن تحديد ما إذا كانت بعض الأعباء تمثل أصلا أو تعتبر من تكاليف الدورة المحاسبية يعتبر من المواضيع الأساسية و التي لها تأثير بالغ على نتائج المؤسسة، فمثلا أغلب قطع الغيار يتم تصنيفها من المخزونات ويعترف بها كأعباء عند استخدامها، إلا أن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية يمكن اعتبارها

[1] طلال محمد الجحاوي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 263 ص 268.

[2] حسين القاضي وآخرون، **المحاسبة المالية المتقدمة**، ط 2، دار الثقافة للنشر، عمان، 2011، ص 335.

[3] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 99.

[4] هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 40.

كممتلكات وتجهيزات حينما تتوقع المؤسسة استعمالها خلال أكثر من دورة مالية واحدة، وتمتلك على مدى فترات لا تتعدي العمر الإنتاجي للأصل المتعلق بها.

3- مكونات الأصل: تعالج على أنها عناصر منفصلة إذا كانت مدة استخدامها تختلف أو أنها تقدم مزايا اقتصادية وفقا لوتيرة مختلفة.

4- تكاليف التفكيك: تعتبر المؤسسة مصاريف الهدم وتفكيك التثبيت واسترداد الموقع الموجود فيه من كلفة اقتناء التثبيت خلال فترة استغلاله في العملية الإنتاجية، ويعترف بالتكاليف اللاحقة على التثبيتات كأصل (يمكن أن تضاف إلى القيمة المحاسبية لتثبيت من نفسه) فقط عندما تؤدي إلي تحسين مستوي الأداء النمطي لتثبيت ومن أمثلة ذلك:[1]

- نفقات التعديلات التي تؤدي إلي زيادة العمر الإنتاجي ويشمل ذلك زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل.
- تحسين أجزاء الآلة وذلك لتحسين جودة المخرجات بشكل جوهري.
- تطبيق طرق إنتاجية جديدة تحقق تخفيضا كبيرا في تكاليف التشغيل المقدرة من قبل.

رابعا : تقييم التثبيتات العينية

حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في النقطة 5.121 من النظام المحاسبي المالي يتم إدراج أي تبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأولى باعتباره أصلا بتكلفته منقوص منها مجموعة الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في حسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.

وفي إطار هذه المعالجة، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.[2]

تتـم عملية إعــادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

[1] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره** ص ص 93 - 94.

[2] بلعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2009، ص 60.

القيمة الحقيقة للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون.

والقيمـــة الحقيقية لمنشـــآت الإنتـاج هي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك.

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

إذا تمت إعادة تقيم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للتثبيت، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا التثبيت عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه. [1]

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لتثبيت ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان " فارق إعادة التقييم ".

على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات.

إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلي فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه. ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء. [2]

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

كل استرجاع لخسارة في القيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية. [3]

[1] مصطفي طويل، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.
[2] بلعروسي أحمد التيجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 61.
[3] مصطفي طويل، **مرجع سبق ذكره**، ص 24.

المطلب الثالث :التثبيتات في "شكل امتياز" و في "مجال إيجار التمويل"

قد تقوم المؤسسة باقتناء تثبيتات عينية في إطار عقد الإيجار التمويلي، أو شكل امتياز "أي الموضوعة موضع امتياز.

أولا: التثبيتات في مجال إيجار التمويل

تظهر التثبيتات في مجال إيجار التمويل التي لا تعود ملكيتها قانونا إلى المؤسسة، ولكنها تستجيب لتحديد أصل في شكل تثبيتات عينية في الأصل للمستأجر، وفي شكل حسابات دائنة في الأصل المؤجر.

حيث عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة.[1]

وهو عبـارة عن عقـد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية التثبيت إلي مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.[2]

أما عقد الإيجار البسيط هو كل عقد إيجار آخر غير عقد الإيجار التمويل وتصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويل أو عقـد إيجار بسيـط أمـر يتوقـف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل عقد أو صيغته و الأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل تتمثل فيمايلى:[3]

- ملكية التثبيت محولة إلي المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء التثبيت بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقة في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق خيار، حتى يكون هناك يقين معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار ؛
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية لتثبيت ذاتها إذا لم يكن هناك تحويل للملكية ؛

[1] **نفس المرجع السابق**، ص 121.

[2] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 188.

[3] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 19.

- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضي هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلي شبه كاملة القيمة الحقيقة لتثبيت المؤجر ؛
- التثبيتات المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة ؛

عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل، و المدفوعات الأصلية التي يتحمل القيام بها بمقتضي هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تهتلك على مدي عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة.

كما يدرج في الحسابات كل تثبيت يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.[1]

1 – الإدراج في الحسابات لدى المستأجر:

يظهر الملك الموضوع موضع إيجار تمويل في الأصول للمستأجر بأضعف مبلغ بين القيمة الحقيقية للملك المؤجر والقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد (وهذه المدفوعات الدنيا تندرج فيها القيمة المحينة لإعادة الشراء في نهاية الإيجار هذا إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد بأن خيار الشراء يكون مرفوعا)، تحد القيمة المحنية بالمعدل الضمني للعقد و إن لم يوجد فبمعدل فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر. **1-1 الإيجار– التمويلي – رفع خيار الشراء :**

عند انقضاء العقد:[2]

- إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالملك، وكان عليه أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار، و يأتي تسديد هذا الاستحقاق لتصفية هذا الحساب الخاص بالديون.
- إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء، فإن الملك يعود إلى المؤجر ويتم إخراجه من أصول المستأجر، وهذا الخروج عديم القيمة ينبغي أن لا ينجز عنه فائض قيمة أو ناقص قيمة للمستأجر لأن مدة اهتلاك الملك تكون هي نفسها مدة الإيجار. [1]

[1] ن. حاج على، **مرجع سبق ذكره**، ص 87.

[2] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 58.

2 – الإدراج في الحسابات لدى المؤجر:[2]

يظهر مبلغ التثبيتات الموضوعة موضع إيجار تمويل، لدى المؤجر في الأصـــول ضمن حساب "حسابات دائنة" (تثبيتات مالية بالنسبة إلى الجزء الذي تفوق مدته عاما واحدا في الحساب 274 القروض والحسابات الدائنة المرتبة على عقد إيجار التمويل) وليس في حساب تثبيتات العينية حتى ولو احتفظ المؤجر بملكيته للملك على صعيد قانوني، ويساوي مبلغ الحسابات الدائنة مبلغ الاستثمار المبين في عقد الإيجار، هذا المبلغ موافقا من الناحية العملية للقيمة الحقيقية للملك الممنوح كإيجار تمويل، وفي حالة عقد إيجار تمويل يرتضيه مؤجر أموال غير صانع وغير موزع، فإن هذا المبلغ تضاف إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتفاوض وإنشاء العقد.

يثبت العائد المالي (جزء الإيجار المكافئ لاستثمار المؤجر) كمنتوج كلما قام المستأجر بدفع الأتاوى على أساس مبلغ يحسب بواسطة صيغة تعبر عن نسبة المردودية الإجمـــالي للعقد بالنسبة إلى المؤجر (نسبة الفائدة الفعلية الإجمالية). و هكذا فكل إتاوة تستلم تكون محل إدراج في الحسابات لدى المؤجر.[3]

3 – عقود إيجار التمويل التي يمنحها مؤجر صانع أو موزع:

هذا النوع من العقود يوفر للمؤجر نوعين اثنين من العوائد:[4]

- الربح أو الخسارة الناجمان عن بيع بسيط؛
- منتوج مالي عن مدة حياة الإيجار.

فالبيع يدرج في الحسابات حسب القواعد المألوفة للكيان بالنسبة إلى عملية تنازل، غير أنه إذا كانت نسب الفائدة المترتبة على عقد الإيجار أقل بصورة محسوسة من النسب المعمول بها في السوق، فإن الربح المنجز عن عملية البيع سيكون مقصورا على الربح الذي يمكن الحصول عليه لو تمت الفاتورة بسعر الفائدة التجارية.[5]

---

[1] ن.حاج على، **مرجع سبق ذكره**، ص 199.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص 200.

[3] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 58.

[4] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 200.

[5] ن. حاج على، **مرجع سبق ذكره**، ص 201.

وفي هذه الحالة، فإن مبلغ البيع والدين الدائن يدرج في الحسابات بمبلغ القيم المحينة بسعر الفائدة التجارية للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد مزيدا عليه عند الاقتضاء القيمة المتبقية للملك في نهاية العقد (أي القيمة المحينة لعملية إعادة الشراء عند انتهاء الإيجار المنصوص عليه في العقد).[1]

ومن ناحية أخرى، وخلافا للقواعد المطبقة على إيجارات التمويلات التي يمنحها مؤجر غير صانع وغير موزع، فإن التكاليف المباشرة الأصلية التي يتحملها المؤجر الصانع أو الموزع من أجل التفاوض وإبرام العقد (العمولات، الأتعاب...) تثبت كأعباء في تاريخ إبرام العقد، دون إمكانية تمديد على مدى مدة الإيجار، وبالتالي أننا نعتبر هذه التكاليف مرتبطة بتحقيق الصانع أو الموزع ربحا على المبيعات.[2]

3-1 الإيجار – التمويل – رفع خيار الشراء:

عند انتهاء العقد:[3]

- إذا احتفظ المستأجر بالملك ودفع مبلغ الاستحقاق الأخير الموافق لرفع خيار الشراء فإن هذا الدفع يجب أن يوافق لدى المؤجر رصيد حساب الدين الدائن المعني، و يأتي بالتالي لتصفية هذا الحساب.
- إذا أعاد المستأجر الملك إلى المؤجر، فإن المؤجر يسجل الملك المستعاد ضمن أصوله في حساب المخزون أو في حساب التثبيت بمبلغ خيار الشراء غير المرفوع، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد الدين الدائن الذي يبقى مستحقا من المستأجر (و هذا الحساب الدائن تتم تصفيته على هذا النحو).
- ويمكن لهذا الملك المسترجع، حسب وجه الاستعمال المزمع، أن يذكر في مخزونات المؤجر (قصد بيعه في وقت لاحق)، أو في تثبيتاته (إذا كان المؤجر يعتزم استخدام الملك بنفسه، أو ينوي عرضه على أطراف أخرى للإيجار البسيط).

ثانيا: التثبيتات في شكل امتيازات

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى

[1] بلعروسي أحمد التيجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 151.
[2] ن. حاج على، **مرجع سبق ذكره**، ص 202.
[3] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 59.

من مستعملي الخدمة العمومية. إن قواعد المحاسبة في مجال امتياز الخدمة العمومية تطبق على العقود التي تمت بصلة إلى الامتياز مثل عقود الإيجار الزراعية.

والعمليات المتعلقة بالامتياز تدرج في حسابات صاحب الامتياز، غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عمليات صاحب الامتياز تبعا لبنود الاتفاقية ولاحتياجات التسيير والإعلام.[1]

واستعمال حسابات فرعية خصوصية سواء على مستوى حسابات الميزانية أم على مستوي حسابات النتائج.

والتثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتيـاز (الممنوح له) تدرج في الحسـابـات 22، وتقسم عند اقتضاء حسب نفس شروط التثبيتات المسجلة في حساب 20 و 21. ويمكن أن يكون الحسابات 22 كذلك موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الامتياز موضع امتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الامتياز موضع امتياز، وذلك لأسباب يقتضيها التسيير الداخلي،[2]ومقابل قيمة الأصول المالية الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن حساب فرعي للحساب "229 حقوق مانح امتياز "ويظهر في خصوم الميزانية (خصوم غير جارية)، يصبح الحساب 229 مدينا بواسطة الجانب الدائن الحساب " 282 اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز "كلما تمت الاهتلاكات المطبقة. وعند انتهاء الامتياز يكون للحساب 229، رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع امتياز. ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيتات والاهتلاكات المعنية.

خلاصة الفصل:

تعد التثبيتات العنصر الأساسي من حيث تحريك عجلة الإنتاج، أو السيطرة وامتلاك جزء من رأس المال في الشكات الفرعية أو توظيفها للحصول على عوائد مالية، ولذلك لابد من عدم التقليل من أهميتها في النظم المحاسبية وفي تحديد القيم الحقيقية للمؤسسة وأسهمهـا، وذلك من خلال التدقيق والمعالجة المحاسبية وتقييمها المالي، والتفصيل في الإفصاح عنها في مختلف القوائم المالية.

[1] مصطفي الطويل، **مرجع سبق ذكره**، ص 124.

[2] بلعروسي أحمد التيجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 152.

حيث المشكلة الجوهرية للمؤسسات تنتج عن نوعية المعلومة المالية والمحاسبية المقدمة ومدي صدقها ونزاهتها وتطابقها مع الحقيقة، ولعل من مرتكزات تحقيق هذه المواصفات في المعلومة المالية والمحاسبية التسليم واليقين أن التثبيتات تعد العنصر الأساسي في ميزانية المؤسسة.

حيث تكمن أهمية هذا الفصل في تحديد أهمية التثبيتات على مستوي المعايير والممارسات الدولية من جهة وموقعها ضمن النظام المحاسبي المالي من جهة أخري.

الفصل الثاني:

المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية.

تمهيد.

المبحث الأول: دراسة مختلف الحالات للحصول على التثبيتات العينية

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المجازة بمقابل.

المطلب الثاني:المعالجة المحاسبية للتثبيتات المنجزة من قبل المؤسسة.

المطلب الثالث: اقتناء التثبيتات العينية عن طريق عقد الإيجار التمويل.

المبحث الثاني: طرق اهتلاك التثبيتات العينية

المطلب الأول: مفهوم اهتلاك وطرقه.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للاهتلاكات.

المطلب الثالث: تدهور التثبيتات العينية وإعادة تقييمها.

المبحث الثالث: التنازل عن التثبيتات العينية.

المطلب الأول: التنازل عن التثبيتات العينية بالبيع.

المطلب الثاني: التنازل عن التثبيتات العينية بالمبادلة.

المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات العينية بالتخريد.

خلاصة الفصل الثاني.

تمهيد:

تختلف المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية باختلاف نوعية التثبيت وكيفية الحصول عليه فقد يتم الحصول على التثبيت بمقابل وقد يتم عن طريق المساهمة في أصول المؤسسة أخري وقد يتم عن طريق المبادلة وقد يتم عن طريق الحصول على إعانات من الدولة أو من الجماعات المحلية أو عن طريق الإنجاز من قبل المؤسسة وبالتالي تختلف المعالجة المحاسبية بحسب طبيعة كل عملية، وكذلك تختلف تكلفة الاقتناء حسب الأعباء المباشرة وغير مباشرة المتحملة في عملية الاقتناء، وتقدم هذه التثبيتات منافع اقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، لهذا يتم رسملة تكلفة هذه التثبيتات وتوزيعها على مدار عمرها الإنتاجي، وهو ما يطلق عليه بالاهتلاك، وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة استخدام هذه التثبيتات، وهو ما يبرر وجود العديد من طرق اهتلاك كطريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وغيرها من الطرق.

وتختلف المعالجة المحاسبية في حالة التنازل عن التثبيتات العينية، وتختلف أيضا بحسب الحالة إذا ما حققت فائض من عملية التنازل وتم إعادة استثماره أم لا أو تم تحقيق ناقص قيمة، فكل هذه المعالجات سنتناولها بالتفصيل من خلال هذا الفصل، والتي يتم معالجته كمايلي:

المبحث الأول: دراسة مختلف الحالات للحصول على التثبيتات العينية.

المبحث الثاني: اهتلاك التثبيتات العينية.

المبحث الثالث: التنازل عن التثبيتات العينية.

المبحث الأول: دراسة مختلف الحالات للحصول على التثبيتات العينية

يتم اقتناء التثبيتات العينية للمساهمة في تسير أعمال المؤسسة من أجل تصنيع أو توريد البضائع والخدمات أو للإيجار للغير في إطار عقد الإيجار التمويلي أو لأغراض إدارية، كما قد تقوم المؤسسة بإنتاج هذه التجهيزات بوسائلها الخاصة أو عن طريق إعانات حكومية تمنحها الدولة والجماعات العمومية لغرض اقتناء تجهيزات جديدة أو إنشائها، والتي من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة. حيث هذه التثبيتات تسمح بزيادة مردودية قدرة الإنتاج الحالية والتي تساهم في تكوين النتيجة لعدة السنوات. كما تتم معالجة هذه التثبيتات العينية محاسبيا عند الاقتناء عن طريق مقابل أو عن طريق المبادلة، ، وعند وجود إضافات عليها.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المجازة بمقابل

تدخل ضمن هذا المجال كل التثبيتات التي تحصل عليها المؤسسة بمقابل بمعني ليس مجانا وتشمل التثبيتات المتحصل عنها عن طريق الحسابات المالية أو عن طريق الإعانة أو عن طريق المبادلة، أو عن طريق المساهمة.

أولا: التثبيتات العينية المتحصل عليها عن طريق أحد الحسابات المالية أو عن طريق الديون

تسجل التثبيتات العينية التي تتوفر فيها شروط الإدراج ضمن أصول ميزانية المؤسسة عند التسجيل الأولي بتكلفتها التاريخية.

1- مكونات التكلفة التاريخية: تتألف التكلفة التاريخية المقيد في أصول المؤسسة عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، التخفيضات التجارية والتنزيلات.

2- التثبيتات العينية المكتسبة بمقابل "بتكلفة الاقتناء": وتسوي تكلفة اقتناء التثبيت، سعر الشراء المتفق عليه في تاريخ إجراء العملية، مطروح منه التنزيلات والتخفيضات التجارية والرسوم القابلة للاسترجاع مضاف إليه الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الغير مسترجعة وكذا المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة التثبيت ووضعه في حالة الاستخدام، التي تتمثل في المصاريف الأولى للتسليم والشحن و التفريغ والمصاريف الأولى للتركيب وأتعاب المهندسين والمعماريين.[1]

[1] محمد عزازي وآخرون، **التسيير المحاسبي والمالي "السنة الثانية ثانوي – شعبة التسيير واقتصاد"**، وزارة التربية الوطنية، ط 2013 – 2014، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر، ص ص 208 - 209.

3- التسجيل المحاسبي: تسجل حسابات التثبيتات العينية في جانب المدين حين دخولها تحت رقابة المؤسسة بتكلفة الحيازة أو الشراء (ثمن الحيازة زائد المصاريف المتعلقة بالحيازة). أما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيتم التسجيل حسب الحالة لأحد حساب حسابات المالية، البنك حساب / 512 أو الصندوق حساب / 53 أو حسابات الغير، حساب 404 موردو التثبيتات.[1]

التسجيل المحاسبي:

		---- // ----		
21×		من ح/ التثبيتات العينية	----	
	404	ح/ موردو التثبيتات		----
	5×	الحسابات المالية		----

ثانيا: التثبيتات المتحصل عليها عن طريق الإعانة

تمنح هذه الإعانات لغرض اقتناء ممتلكات جديدة أو إنشائها وهي بدورها تصنف إلى الإعانات الممنوحة لاقتناء تثبيتات عينية قابلة للإهتلاك وأخري غير قابلة للإهتلاك فبالنسبة للتثبيتات العينية القابلة للإهتلاك فإن التكلفة تكون مساوية لقسط الاهتلاك وعليه فإن الإعانات تدرج في حسابات كمنتوجات تناسبيا مع الاهتلاك المحتسب وتسجل عند عرض الميزانية على أساس منتوجات مؤجلة.

1- اقتناء التثبيتات العينية القابلة للإهتلاك عن طريق الإعانة:

[1] محمد عزازي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 210.

بالنسبة للإعانات التي تمول تثبيت غير قابلة للإهتلاك فإن التكلفة تحتسب على أساس المدة التي يكون فيها التثبيت وبموجب شروط العقد وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تسجل في حدود عشر من مبلغها بطريقة خطية في حسابات النتائج.[1]

2- المعالج المحاسبية للإعانات:

يتم معالجة الإعانات محاسبيا بوضعها في الدائن من حساب 131 إعانات التجهيز وحساب 132 إعانات استثمار أخري ويتم استدراج هذه الإعانات تدريجيا، ونجعل حساب 441 الدولة و الجماعات العمومية إعانات للاستلام في حالة الإشعار بالاستلام الإعانة مدينا.

أما في حالة استلام إعانة فعليا فنجعل أحد الحسابات المالية مدينا وفي المقابل 441 إعانات استلام دائنا.

ويتم استدراج هذه الإعانة تدريجيا في نتيجة السنة المالية من حساب 131 أو 132 إلي حساب 754 أقساط إعانات الاستثمار.[2]

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

		--- // ---		
441		الدولة وجماعات العمومية إعانات استلام	---	
	131	إعانات التجهيز		---
	132	إعانات أخري للاستثمار		
		الوعد بالإعانة		
		--- // ---		
5×		الحسابات المالية	---	

[1] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 330.

[2] Henri davasse et les autres, **Manuel de Comptabilité**, Berti éditions, Alger, 2011, pg 110 .

	441	الدولة إعانات استلام		---
		استلام الإعانة		
		--- // ---		
131		إعانات التجهيزات	---	
132		إعنات أخري للاستثمار	---	
	754	حصة إعانات استثمار الخاصة بالنتيجة		---
		استدراج الإعانة في حسابات النتيجة		

3- التثبيتات العينية القابلة للإهتلاك:

تدرج الإعانة في نتيجة السنة المالية حسب المدة المتفق عليها في العقد والتي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف فيه وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة ستدرج في حدود $\frac{1}{10}$ أي على مدي عشر سنوات وتسجل محاسبيا وفق الطريقة السابقة.

في حالة التنازل عن تثبيت تم تمويله بإعانة فإن الجزء المتبقي من الإعانة غير مستدرج في النتيجة يجب تحويله بالكامل لنتيجة السنة المالية.

التسجيل يكون كالتالي:

		--- // ---		
131		إعانات التجهيزات	---	
132		إعانات الاستثمار الأخرى	---	
	754	أقساط إعانات الاستثمار المحولة إلى نتيجة		---
		الجزء المتبقي غير مستدرج في النتيجة		

4- دراسة الحالة الاستثنائية لإرجاع الإعانة:

في هذه الحالة تلتزم المؤسسة بإرجاع مبلغ الإعانة لعدم احترامها الشروط المتفق عليها في العقد ويعتبر إرجاع الإعانة تغير في التقديرات المحاسبية حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 08 "الطرق المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" حيث يتم التسجيل من حساب 131 أو 132 إعانات الاستثمار وحساب 658 أعباء أخري لتسير الجاري.[1]

التسجيل المحاسبي:

		--- // ---	---	
131		إعانات التجهيزات	---	
658		أعباء أخري للتسيير الجاري	---	
	512	البنك		---
		استرجاع الإعانة		

ثالثا: التثبيتات المتحصل عليها عن طريق المبادلة

قد تقوم المؤسسة باقتناء تثبيتات عينية عن طريق المبادلة بتثبيتات مشابهة لها أكثر حداثة أو تثبيتات غير مشابهة، وعند مبادلة التثبيت هناك أمرين من الضروري تحديدهما:[2]

- تكلفة الأصل المتحصل عليه.
- المكاسب أو الخسائر على الأصل المقدم.

[1] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 334.

[2] هـادي رضـا الصفـار، **مبادئ المحاسبة المالية "القياس والاعتراف والإفصاح في تقارير المحاسبية"**، ط1، ج2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 366.

رابعا: التثبيتات المتحصل عليها عن طريق المساهمة العينية

1- التثبيتات المستلمة كمساهمة عينية "بقيمة الإسهام": قيمة الإسهام هي القيمة التي تحسب على أساسها عوائد المساهمين وهي التي تظهر في عقد تأسيس الشركة والعقود المعدلة له، وقد يعتمد في تحديدها على القيمة الحقيقية أو قيمة التثبيتات المماثلة.[1]

2- التسجيل المحاسبي: تسجل حسابات التثبيتات العينية في جانب المدين حين دخولها تحت رقابة المؤسسة بقيمة المساهمة في رأس المال[2]. أما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن، فإن الحساب الدائن يكـون إمـا حسـاب / 101 رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال، أو حساب الشركاء – عمليات حول رأس المال – ح /456.

التسجيل المحاسبي:

		---- // ----		
×21		من ح/ التثبيتات العينية	----	
	101	إلي ح/ رأس المال الصادر..		----
	456	ح/ الشركاء(يرصد)		----

خامسا: اقتناء التثبيتات العينية عن طريق التسبيقات

كما قد تقوم المؤسسة بدفع تسبيقات من أجل الحصول على تثبيت عيني، في هذه الحالة يجعل حساب التسبيقات 238 مدينا ويجعل احد الحسابات المالية دائنا.

[1] محمد عزازي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 209.

[2] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي والمالي**، درا جيطلي لنشر، برج بوعريريج " الجزائر "، 2009 ، ص 73.

وعند الحيازة على التثبيت، يتم ترصيد حساب التسبيقات فيجعل حساب التثبيت المعني مدينا مع أحد الحسابات المالية أو حسابات الغير 5/4.

التسجيل المحاسبي:[1]

		--- // ---		
238		تسبيقات على التثبيتات العينية	---	
	512	البنك		---
		--- // ---		
21×		تثبيتات عينية	---	
	238	تسبيقات على التثبيتات العينية		---
	404	موردو التثبيتات العينية		---
	512/53	الحسابات المالية		

سادسا: قواعد تجميع التثبيتات العينية[2]

- العناصر ذات القيمة الضعيفة لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات بل تعتبر كمستهلكات السنة المالية.
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة في حسابات على شكل تثبيتات عندما يكون استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخري ويعزم الكيان استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
- مكونات التثبيتات التي تختلف في مدة الانتفاع بها وفي وتائر المنافع الاقتصادية التي توفرها، وتعالج من الناحية المحاسبية بصفة منفصلة.
- كلما ساهم أصل ما مرتبط بالبيئة والأمن في الرفع من المنافع الاقتصادية لأصول أخري تم اعتباره تثبيتا عينيا.
- تكاليف التفكيك الواجبة عند انتهاء مدة حياة التثبيت تضاف إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني.

[1] عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 103 - 104.

[2] محمد العزازي وآخرون ، **مرجع سبق ذكره**، ص 210.

- فصل البنايات عن الأراضي:[1] تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا. فالبناءات هي أصول قابلة للإهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك.
- العقارات الموظفة: العقار الموظف هو ملك عقاري (أراضي، بناية أو جزء من بناية) مملوكا من طرف الكيان لتقاضي إيجار أو تثمين رأس المال، فهو إذن غير موجه إلى:
  - الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو لأغراض إدارية.
  - البيع في إطار النشاط العادي.
- تضاف أعباء التفكيك وأعباء التهيئة في نهاية فترة الاستخدام، إذا كانت هذه الأعباء تشكل التزاما للمؤسسة إلى تكلفة إنشاءه أما أعباء الصيانة الدورية فيجب تسجيلها في حساب فرعي لحساب التثبيت المعني كما لو كانت أحد مكوناته.[2]

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المنجزة من قبل المؤسسة

تشمل التثبيتات المنجزة من طرف عمال المؤسسة وبوسائلها الخاصة وتشمل أيضا التثبيتات العينية المنجزة من طرف الغير ولكن بوسائل المؤسسة.

أولا: التثبيتات المنجزة من طرف المؤسسة

التثبيتات العينية المنتجة من قبل المؤسسة "بتكاليف الإنتاج ": تساوي تكلفة إنتاج تثبيت ما تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيقه مضافا إليه التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عملية الإنتاج من أعباء مباشرة وغير مباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالتثبيت. وتستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية عند تحديد تكلفة إنتاج التثبيت.[3]

[1] سيفحلو رشيد، **النـظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2010 – 2011، ص 134.

[2] رفيق يوسف وجنينة عمر، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، **محاسبة التثبيتات حسب مكوناتها**، يوم 04 – 05 ديسمبر 2012، مسيلة، ص 15.

[3] مُحَمَّد العزازي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 209.

التسجيل المحاسبي.

يتم تسجيل الأعباء المنفقة حسب طبيعتها من حساب الصنف 6 الأعبـاء إلى أحد الحسـابات المـالية "البنك أو الصندوق" ومن ثم إثبات الإيراد في حسابات القيم الثابتة قيد الإنجاز، وبالتالي إثبات جاهزية التثبيت وتسجيله في حساب المعني.[1]

		---- // ----		
6×		من ح/ الأعباء	----	
	5×	إلي ح/ البنك أو الصندوق		----
		---- // ----		
232		ح/ تثبيتات عينية قيد الانجاز	----	
	732	ح/ الإنتاج المثبت		----
		---- // ----		
21×		ح/ إنتاج مثبت	----	
	232	تثبيتات عينية قيد الانجاز		----

ثانيا: التثبيتات العينية المنجزة من طرف الغير

يتم إثبات جزء الأشغال المنجزة عن طريق تسجيل فاتورة الأشغال المنجزة، ومن ثم إثبات جاهزية التثبيت للاستعمال بموجب شهادة التسليم.[2]

[1] لبوز نوح، **مرجع سبق ذكره**، ص 53 – 54.
[2] **نفس المرجع**، ص 55.

التسجيل المحاسبي:

		---- // ----		
232		من ح / تثبيتات عينية قيد الانجاز	----	
	404	إلي ح/ موردو التثبيتات		----
		---- // ----		
21×		ح/ تثبيتات عينية	----	
	232	ح/ تثبيتات عينية قيد الانجاز		----

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية المتحصل عليها في إطار عقد الإيجار التمويل

حسب نص المادة 135 – 1 - من النظام المحاسبي المالي يعد عقد الإيجار التمويل عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر قانوني للمستأجر عن الشيء محل الإيجار لمدة محددة مقابل دفعة واحدة أو عدة دفعات.

وهو عقد يترتب عليه تحويل شبه كلي للمخاطر و المنافع ذات الصلة بملكية التثبيت العيني محل الإيجار إلى المستأجر، ويمكن أن يكون هذا العقد مقرون بتحويل الملكية (رفع خيار الشراء).[1]

المعالجة المحاسبية لقد الإيجار التمويل:

و بمجرد ما يدخل الملك تحت مراقبة المستأجر، يسجل هذا الملك:[2]

- في الجانب المدين لحساب التثبيت.
- ومن ناحية أخري، فإن الملك يعالج عقب إدراجه الأصلي في الحسابات مثل بقية تثبيتات الكيان، اهتلاك عن مدة الانتفاع، وثبوت خسارة في القيمة عند الاقتضاء.

[1] أ شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة وفق لمعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS** ، ج 2، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 108.
[2] ن حاج علي، **مرجع سبق ذكره**، ص 198.

- تدرج في الحسابات كل التثبيتات العينية التي تكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.

أولا: عند المستأجر.

1- عند دخول الملك تحت مراقبة المستأجر يتم التسجيل كمايلي:

		--- // ---		
21		التثبيتات العينية	----	
	167	ديون خاصة بعقود الإيجار التمويل		----

2- عند تسديد الأتاوى أو الدفعات المنصوص عليها في العقد:

يسجل مبلغ الدفعة في الجانب الدائن للحسابات المالية.

وفي المقابل الجانب المدين حساب الديون عن عقد الإيجار التمويل ح/ 167 بالنسبة إلي جزء التسديد للمبلغ الرئيسي من جهة.

و بالجانب المدين لحساب المصاريف المالية ح/ 661 أعباء الفوائد بالنسبة إلي جزء الفوائد من جهة أخرى.

كما يتم تسجيل اهتلاك التثبيت محل إيجار عقب إدراجه في الحسابات مثل بقية تثبيتات الكيان أي اهتلاك عن مدة الانتفاع وثبوت خسارة القيمة عند الاقتضاء.

ويكون التسجيل كمايلي: [1]

		---- N /12/ 31 ----		
167		ديون خاصة بعقد الإيجار التمويل	----	
661		أعباء الفوائد	----	
	5×	الحسابات المالية		----

3- رفع أو عدم رفع خيار الشراء عند انقضاء العقد:

إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالملك: كان عليه أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار، ويأتي تسديد هذا الاستحقاق لتصفية هذا الحساب الخاص بالديون.

ويكون التسجيل كمايلي:

		--- N/12/31 ---		
167		ديون خاصة بعقد الإيجار التمويل	----	
	5×	الحسابات المالية		----

إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء: أي لم يكن هناك يقين معقول بأن يغدو المستأجر مالك للتثبيت عند نهاية عقد الإيجار، فإن التثبيت يهتلك كليا على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية، وفي هذه الحالة التثبيت يعود إلى المؤجر ويتم إخراجه من أصول المستأجر. وهذا الخروج عديم القيمة ينبغي أن لا ينجر عنه فائض قيمة أو ناقص قيمة

[1] عبد الرزاق خليل وعبدي نعيمة، الملتقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، **قرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، يوم 17 – 18 جانفي 2010، القطب الجامعي الجديد الشط، واد السوف، ص 11.

للمستأجر لأن مدة اهتلاك التثبيت تكون هي نفسها مدة الإيجار. وفي هذه الحالة تتم تصفية حساب الديون ح/ 167 المطابقة باعتماد الجانب الدائن للحساب 78 الاسترجاع عن خسارة القيمة و التموينات.[1]

		--- // ---		
167		ديون خاصة بعقود الإيجار التمويل	---	
281×		اهتلاك التثبيتات العينية	---	
	21×	التثبيتات العينية		---
	781	استرجاع أعباء الأصول غير المتداولة		---

ثانيا: عند المؤجر

1- عند المؤجر غير صانع وموزع للتثبيت محل الإيجار: تسجل فيه القيمة الحقيقة لتثبيت المؤجر كدين ضمن التثبيتات المالية في حساب 274 ديون على عقود الإيجار التمويل وبالمقابل نجعل حسابات موردو التثبيتات أو أحد الحسابات المالية دائنا.

ويكون التسجيل كمايلي:[2]

		--- // ---		
274		ديون على عقود الإيجار التمويل	---	
	404	موردو التثبيتات		---
	5×	الحسابات المالية		---

[1] عبد الرزاق خليل وعبدي نعيمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 13.

[2] **نفس المرجع** ونفس الصفحة.

أما دفعة تحصيل الدين فتوزع إلي جزأين: جزء يمثل تحصيل الدين المترتب عن تأجير التثبيت حيث نجعل حساب 274 ديون على عقد الإيجار التمويل دائنا وبالمقابل أحد الحسابات المالية.

أما الجزء الثاني فيمثل الفوائد المالية المحصلة والمترتبة عن الدين حيث نجعل أحد الحسابات المالية مدينا وحساب 763 دائنا.

		--- N/12/ 31 ---		
5×		الحسابات المالية	---	
	274	ديون عن عقد إيجار التمويلي		---
	763	عائدات الحسابات الدائنة		---

إذا أعاد المستأجر التثبيت العيني محل الإيجار للمؤجر، فإن المؤجر يسجل التثبيت المستعاد بمبلغ خيار الشراء غير المدفوع، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد الدين الدائن الذي يبقي مستحقا من المستأجر ضمن أصول حسب وجهة الاستعمال، إما في المخزون قصد بيعه في وقت لاحق أو في تثبيتاته إذا كان المؤجر يعتزم استخدام هذا التثبيت بنفسه أو ينوي عرضه على أطراف أخري للإيجار البسيط.

ويتم التسجيل المحاسبي كمايلي:[1]

		--- // ---		
21×		التثبيتات العينية	---	
3×		المخزونات	---	
	274	ديون عن عقد الإيجار التمويل		---

[1] عبد الرزاق خليل وعبدي نعيمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.

2- عند المؤجر صانع وموزع للتثبيت العيني المؤجر: تسجل العملية مثل أي عملية بيع لمنتجات فيجعل حساب 274 ديون على عقد الإيجار التمويل مدينا وحساب 701 مبيعات إنتاج تام دائنا بسعر البيع للمعدات المأجرة، وهكذا فإن الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية البيع ستظهر في نتيجة الدورة الحالية مع مراعاة عدم تأخير نسبة الفائدة لعقد إيجار على الربح المحقق من العملية.[1]

274		--- // ---		
		ديون على الفوائد	---	
	701	مبيعات إنتاج تام		---

قوانين التحيين:

1- في حال دفع الدفعة أولي في بداية السنة:

$$(1+t)^{-n} \times \text{قيمة التنازل} + (1+t) \times \left(\frac{1-(1+t)^{-n}}{t}\right) \text{القسط}$$

2- في حال دفع الدفعة أولي في نهاية السنة:

$$(1+t)^{-n} \times \text{قيمة التنازل} + \left(\frac{1-(1+t)^{-n}}{t}\right) \text{القسط}$$

حيث t تمثل معدل التحيين (معدل الفائدة الضمني) .

سعر الفائدة الضمني = القيمة الحقيقة للعتاد أو لتثبيتات – القيمة الحالية لدفعات الإيجار + دفعة رفع خيار الشراء في نهاية العقد.[2]

[1] مصطفي الطويل، **مرجع سبق ذكره**، ص 123.

[2] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 195.

المبحث الثاني: طرق اهتلاك التثبيتات العينية

تقــوم المؤسسـة في نهاية الدورة بعملية الجرد المحاسبي والمادي لممتلكاتها ومن بين العماليات التي تقوم بها هي الاهتلاكات، حيث يعد الاهتلاك استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبة بتثبيت عيني من قيمة الاستثمار، يوزع المبلغ القابل للإهتلاك حسب الطريقة المعتمدة في حساب الاهتلاكات والتي يمكن أن تكون خطية أو تناقصية متزايدة أو حسب طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد تطور اهتلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يحققها الأصل بصورة صادقة، كما يعتبر من بين مصادر التمويل الذاتي للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الاهتلاكات وطرقه

إن طريقة اهتلاك أي تثبيت هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك التثبيت، وهناك عدة طرق لاهتلاك التثبيتات منها الطريقة الخطية، أو طريقة اهتلاك المتناقص، أو طريقة اهتلاك المتزايد، والتثبيتات على العموم تبقي قابلة للاهتلاك مع بعض الخصوصيات"كالأراضي والتثبيتات الجاري إنجازها الغير قابلة للاهتلاك".

أولا: مفهوم الاهتلاك

1- تعريف الاهتلاك: يمثل اهتلاك تدهور أو انخفاض أو تدني في قيمة التثبيتات نتيجة استخدام أو تقادم التكنولوجيا أو استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بها ويتجسد ذلك عن طريق قسط اهتلاك سنوي تتحمله المؤسسة سنويا سواء حققت أرباح أم لا بهدف تحديد التثبيتات القابلة للاهتلاك.

2- التثبيتات العينية القابلة للإهتلاك: على العموم كل التثبيتات العينية قابلة للإهتلاك باستثناء أراضي حيث لا يمس هذا استثناء أراضي استغلال مثل المحاجر والمقالع نظرا للقلع واستخراج الذي يطرأ عليها وتستبعد من حساب اهتلاك التثبيتات الجاري إنجازها.[1]

[1] رفيق يوسف وجنينة عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص 15.

3- المفاهيم المدرجة في حساب اهتلاك:

- القيمة المحاسبية الأصلية vc: هي القيمة الأصلية للتثبيتات والتي على أساسها يتم إدراجها في الدفاتر المحاسبية ويكون من ثمن الشراء + (المصاريف المختلفة – مصاريف النقل – التركيب – التشغيل – الجمارك رسوم الجبائية غير مسترجعة) مع استبعاد التخفيضات التجارية و الرسوم الجبائية مسترجعة والغلافات.
- القيمة المتبقية Vr: هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه لقاء تثبيت ما عند انقضاء مدة نفعيتها بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة في الكثير من الأحيان تكون القيمة المتبقية المحتملة مساوية إلي الصفر
- $V r = 0$ [1].
- المبلغ القابل للإهتلاك ma: هو الفرق بين القيمة الأصلية لحيازة التثبيت والقيمة المتبقية المحتملة له إن وجدة والمقدرة مسبقا.

ويبدأ حساب اهتلاك عندما يدخل الأصل حيز استخدام أو عندما يدرج في الدفاتر المحاسبية وينتهي عندما يصبح الأصل مهتلك نهائيا ولا يتوقف اهتلاك عندما يكون الأصل غير مستخدم أو موضوع خارج الخدمة.

$Ma = vc - vr$

- مدة اهتلاك n : هو استخدام المنتظر من الأصل ويتوقف على الطاقة أو القدرة الإنتاجية للتثبيتات والذي يتوقف على العوامل التشغيلية وبرنامج الصيانة والتصليح أما التقادم التكنولوجي فيتوقف على تحسن طرق الإنتاج.

وبالتالي قد تصبح المدة النفعية أقل من الحيازة الاقتصادية ويعاد النظر في المدة النفعية في نهاية كل سنة مالية.

- قسط اهتلاك: هو التوزيع المنتظم للمبلغ المهتلك لتثبيت ما على مدى المدة المقررة له حسب مخطط اهتلاك.

ويحسب كمايلي: قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للإهتلاك ma \ مدة المنفعة n .

- معدل اهتلاك t : يحسب في غالب أحيان من مدة المنفعة للتثبيت. $t = 100/n$.
- القيمة المحاسبية الصافية vnc : هي المبلغ الذي تم على أساسه إدراج التثبيت في دفاتر المحاسبة بعد خصم مجموع اهتلاك وخسائر القيمة المتعلقة بهذا التثبيت.[2]

[1] هيني قان جريونتج، تر طارق حماد، **معايير التقارير المالية**، ط1، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، ص 202.

[2] مُحَمَّد العزازي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 218 - 219.

Vnc = vc – (مج اهتلاك المتراكم + خسائر القيمة)

4- مخطط اهتلاك: منذ سيران SCF أصبح ضروريا إعداد جدول تقديري يطرجم وتيرة استهلاك المزايا الاقتصادية وفقا للاستخدام المحتمل للتثبيتات العينية منذ لحظة دخول الأصل حيز الاستعمال.

ثانيا: طرق الاهتلاك.

طريقة اهتلاك تعكس استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يجنيها ذلك الأصل ويجب تفحص كل سنة مالية الاهتلاك المطبق وفي حالة حدوث تغير في نمط اهتلاك، نقوم بإجراء تعديل في مخطط اهتلاك وهناك عدة طرق في اهتلاك.

1- طريقة اهتلاك الخطي:

وفقا لهذه الطريقة يحسب قسط اهتلاك السنوي من خلال القيمة الأصلية لتثبيت بعد استبعاد القيمة المتبقية إن وجدة على المدة النفعية.

وتكون أقساط اهتلاك متساوية القيمة حيث تصبح القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت في نهاية استخدامه معدومة.[1]

جدول (02 – 01): يمثل معدل الاهتلاك المطبق على التثبيتات العينية.[2]

التثبيتات	مدة الاستخدام بالسنوات	معدل الاهتلاك
مباني صناعية	50 إلي 100	1 % إلى 2 %
مباني إدارية	25 إلى 50	2 % إلى 5 %
معدات وأدوات	10 إلى 20	10 % إلى 20 %
معدات نقل	04 إلى 05	20 % إلي 25 %
تجهيزات مكتب	10 سنوات	10 %

المصدر: حميدي بوزيدة، **مرجع سبق ذكره**، ص 47.

[1] وليد ناجي الجيالي، **أصول المحاسبة المالية**، ج 2، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 73.

[2] حميدي بوزيدة، **جباية المؤسسة " دراسة تحليلية في النظرية العامة وتطبيقية: دراسة نظرية وتطبيقية "**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 47.

جدول اهتلاك رقم (02 – 02) :مخطط الاهتلاك.

السنوات N	ق القابلة للإهتلاك VC	قسط اهتلاك AN	اهتلاك متراكم ∑A	ق المحاسبية الصافية VNC
N	–	–	–	–
n + 1	–	–	–	–
n + 2	–	–	–	–
n + 3	–	–	–	–
n + 4	–	–	–	–
n + 5	–	–	–	–

المصدر: مُحَّد عزازي وآخرون، **مرجع سبق ذكره،** ص ص 218 – 219 ، بتصرف.

2- طريقة اهتلاك المتناقص:

وفقا لهذه الطريقة يكون قسط اهتلاك السنوي أكبر ما يكون في السنة الأولي حسب مدة نفعية التثبيت من جراء حسابه على القيمة المحاسبية الصافية VNC وعليه تظهر أقساطه متناقصة من سنة إلى أخري ويطبق هذا النوع على التجهيزات التي تساهم في إنتاج من غير المباني السكنية والورشات المستعملة في ممارسة المهنة وتطبق أيضا على المباني والمحلات في قطاع السياحي وتعتبر طريقة اختيارية.[1]

الجدول رقم (02 – 03) : جدول المعامل الضريبي للإهتلاك المتناقص.

المدة العادية للاستخدام أكبر	3 إلي 4	5 إلي 6	أكبر من 6
معامل الضريبي للإهتلاك	1.5	2	2.5

المصدر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، **مرجع سبق ذكره،** ص 22.

عندما يصبح المعدل المتناقص ≤ 100 \ عدد السنوات المتبقية، يتم تطبيق اهتلاك الثابت ويحسب بقسمة القيمة المحاسبية الصافية \ عدد السنوات المتبقية.

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ط1، دار جيطلي، برج بوعريريج، 2010، ص 12 ص 22.

3- اهتلاك المتزايد:

وفق لهذه الطريقة يكون قسط اهتلاك متناقصا في السنة الأولي ويستمر في التزايد مع مرور الوقت.

ويتم الحصول على القسط السنوي بضرب القيمة الأصلية للتثبيت في عدد السنوات المرافقة لمدة استعمال الأصل قسمة مجموع سنوات العمر الإنتاجي للتثبيت.[1]

$$V0 \times N \setminus n \times (n+1) \setminus 2.$$

أو بجمع سنوات العمر الإنتاجي للتثبيت.

4- الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج:

وفقا لهذه الطريقة يحسب قسط الاهتلاك على أساس الإنتاج المنتظر من الآلة وذلك عن طريق تحديد القدرة الإنتاجية من الوحدات للتثبيت، ثم بعد ذلك إجراء توزيع حسب الوحدات المنتجة فعلا، وقد تكون ساعات عمل آلة بالنسبة للمعدات أو مسافة مقطوعة "كم" بالنسبة لمعدات نقل أو عدد وحدات الإنتاج وهذا حسب طبيعة التثبيت والخدمات التي يقدمها.[2]

جدول الاهتلاك رقم (02 – 04): حسب وحدات الإنتاج.

السنة	N	1+N	2+N	3+N	4+N	∑
الإنتاج الفعلي	–	–	–	–	–	–
قسط اهتلاك	–	–	–	–	–	–

المصدر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 22، بتصرف.

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للإهتلاكات

تم المعالجة المحاسبية للإهتلاك التثبيتات العينية بتسجيل قسط اهتلاك الخاص بها خلال كل دورة وعندما يهتلك التثبيت بالكامل يتم إخراجه من موجودات المؤسسة.

[1] وابل بن على الوابل، **أسس المحاسبة**، ط 3، ج 1، مكتبة الملك فهد، الرياض، ص 317.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، **مرجع سبق ذكره** ، ص 22.

أولا: المعالجة المحاسبية للإهتلاك التثبيتات العينية.

يسجل اهتلاك التثبيتات في الجانب الدائن من حساب 28 باستقبال مبالغ الأقساط السنوية بشكل عام وفق الطريقة المستعملة، كما يمكن فتح حسابات فرعية لحساب 28 وفي المقابل نسجل مخصصات الإهتلاكات كأعباء في جانب المدين في حساب 68.

التسجيل المحاسبي:[1]

		---- N /12 / 31 ----		
681		مخصصات اهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة للأصول غ جارية	----	
	2812	اهتلاك تهيئات الأراضي		----
	2813	اهتلاك البنايات		----
	2815	اهتلاك معدات وأدوات صناعية		----
	2818	اهتلاك تثبيتات عينية أخري		----

ثانيا: المعالجة المحاسبية للإهتلاك حسب العناصر.

يمكن أن يتشكل تثبيت عيني من عدة أجزاء قابلة للتجديد، لاسيما أن تكون لها مدة مختلفة وقيم معتبرة لكل جزء من هذه العناصر وعليه يجب تفكيك التثبيت إلي مكوناتها، الهيكل الأساسي، الأجزاء المكونة له بشرط أن لا يتجاوز مدة الجزء الهيكل الرئيس ومحاسبيا تسجل بقيم مختلفة وتهتلك خلال مدة مختلفة.[2]

[1] مصطفي عوادي، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF مع دراسة حالات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012، ص 127.

[2] هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 52.

المطلب الثالث: تدهور التثبيتات العينية وإعادة تقييمها

يحدث في بعض الأحيان أن تتدهور قيمة التثبيتات العينية القابلة للإهتلاك أو الغير قابلة للإهتلاك.

أولا: تدهور التثبيتات العينية

1- خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيتات العينية:

قد تتدهور قيمة التثبيتات العينية القابلة للإهتلاك أو الغير قابلة للإهتلاك على إثر حادث أو ظرف غير متوقع أصلا وبالتالي تصبح القيمة الحالية أقل من القيمة المحاسبية الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية، وهذا الفارق السلي هو ما يعرف بقيمة خسارة القيمة ولذلك تقوم المؤسسة بعملية الجرد من خلال تفحص وتقدير ما إذا كانت هناك مؤشر يدل على فقدان أحد التثبيتات العينية لقيمتها، وفي هذه الحالة تقوم المؤسسة بتقدير القيمة القابلة للتحصيل من هذا التثبيت ويتم تحديد خسارة القيمة بالفرق بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للتحصيل.[1]

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل.

$$P\,v = v\,n\,c - v\,r$$

القيمة القابلة للتحصيل: هي ثمن البيع الصافي بعد استبعاد التكاليف المتعلقة بالبيع في حالة وجود خسارة قيمة، وهناك حالتين:[2]

- يتم فيها إثبات خسارة القيمة إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية.
- لا يوجد خسارة قيمة إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل مساوية أو أكبر من القيمة المحاسبية الصافية.

2- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

عند إثبات خسارة القيمة نجعل حساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية دائنا بمبلغ الخسارة وفي المقابل نجعل حساب 681 مخصصات الإهتلاكات و والمؤونات مدينا بنفس المبلغ.

[1] حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي**، دار عبد اللطيف للطباعة، الجزائر، ص 202.
[2] **نفس المرجع**، ص 203.

ويظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات العينية بعد طرح الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تم تسجيلها سابقا في شكل انخفاض في قيمة التثبيت قصد تحقيق فوائض أو نواقص قيمة.[1]

3- حالة استرجاع خسارة القيمة:

قد تقوم المؤسسة باسترجاع جزء أو كل من مخصص المثبتة في السنوات السابقة عند إعادة النظر في خسارة القيمة، إذ تبين أن هناك اختبار تدهور في القيمة ممكن من ملاحظة خسارة محتملة.

في حالة استرجاع خسارة القيمة نجعل حساب 29 خسائر القيمة عن تثبيتات عينية مدينا بمبلغ الاسترجاع وفي المقابل نجعل حساب 781 استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات "الأصول غير جارية".

ثانيا: إعادة تقيم التثبيتات العينية

تدرج التثبيتات في سجلات المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية، هذه القيمة تصبح غير مسايرة لأسعار السوق إذا لم يتم مراجعتها وفق تغيرات أسعار التثبيتات في السوق ولذلك فإن النظام المحاسبي يسمح بإعادة تقيم التثبيتات وفقا للمادة 121 .

إن تقيم التثبيتات تتمثل في تحديد قيمتها اعتمادا على أسعار الحالية المتداولة في السوق أو على أساس معاملات التقييم الرسمية.[2]

معامل إعادة التقييم = القيمة السوقية للتثبيت ÷ القيمة المحاسبية الصافية.

فوارق إعادة التقييم = القيمة الإجمالية المعاد تقيمها — إهتلاك المتراكم المعاد تقيمه.

التسجيل المحاسبي: يسجل فارق إعادة التقييم في الطرف الدائن من حساب 105 فوارق إعادة التقييم إلي حساب ×21 التثبيتات العينية مدينا.

[1] مداني بلغيث، **مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية حسب قواعد SCF**، 2011، ص ص 4 - 5.

[2] محمد أبو نصار، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية " الجوانب النظرية والعلمية "**، ط 2، المكتبة الوطنية، عمان، 2014، ص ص 242 - 243.

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية للأصل بعد إعادة تقيمه فإن الزيادة تسجل مباشرة ضمن أموال الخاصة تحت عنوان فوارق إعادة التقييم ويعتبر إيرادات أو يتم تخفيضه من نفس التثبيت الذي تم تقييمه في السابق وينتج عنه فرق سالب أو نقص في القيمة الذي يعتبر أعباء.

تدرج إعادة التقييم الايجابية في الحسابات كمنتوجات إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخري سلبية لنفس التثبيت وإن تم إدراجه كعبء في الحسابات.

أمـا في حـالة انخفاض القيمة المحاسبية لتثبيت معين عند إعادة تقييمه فإن هذا الانخفاض يعالج مباشرة مع الأموال الخاصة ويسجل في فرق إعادة التقييم ويعتبر أعباء وتتم المقاصة من نفس التثبيت الذي تم تقييمه في السابق ونتج عنه فرق موجب أو زيادة في القيمة الذي يعتبر إيراد.[1]

ثالثا: إعادة تقييم الأراضي.

القيمة المعدلة: القيمة العادلة للأراضي والمباني هي القيمة السوقية، وتحدد هذه القيم من طرف خبراء مختصين ومؤهلين في هذا المجال، أما المنشآت أو معدات الإنتاج فالقيمة العادلة هي القيمة السوقية أما في حالة المنشآت الخاصة والتي يمكن تحديد لها قيمة سوقية. فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية.

التسجيل المحاسبي: [2]

		--- // ---		
211	الأراضي		---	
	105	فوارق إعادة التقييم		---
	133	ضرائب المؤجلة على الأصول		---

[1] **ب** شعيـب شنوف، **محـاسبة المؤسسـة طبقـا لمعايير المحاسبة الدوليـة IFRS/ IAS** ، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بـوداود، الجزائر، 2008، ص 87.

[2] **نفس المرجع**، ص 86.

المبحث الثالث: التنازل عن التثبيتات العينية

يتم الاستغناء عن بعض التثبيتات العينية بالبيع بسبب عدم الحاجة إليها أو بالمبادلة بسبب الرغبة في تحديث موجودات المؤسسة، أو قد تستغني المؤسسة عن هذا التثبيت نتيجة إهتلاكه فتقوم بتخريده وبيعه كخردة.

المطلب الأول: التنازل عن التثبيتات العينية بالبيع

يؤدي هذا الاستغناء بالضرورة إلى خروج هذا التثبيت من أصول المؤسسة وبالتالي غلق حساب هذا التثبيت المتنازل عنه ويكون مقيما على أساس القيمة المحاسبة الصافية عند تاريخ التنازل.

القيمة المحاسبية الصافية = قيمة الأصلية – (مجموع الاهتلاك المتراكم حساب 28 + خسائر القيمة إن وجدت حساب 29) .

حيث يجب تحويل الاهتلاك وخسائر القيمة إلى حساب التثبيت المعني، وينتج عن هذا التحويل انخفاض لقيمة التثبيت ويتسنى عنه تحديد فوائض القيمة أو نواقص القيمة.

التسجيل المحاسبي لعملية التنازل:

1- في حالة تحقيق فائض قيمة: نجعل حساب 462 حسابات الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات أو حساب 5× الحسابات المالية وحساب 28× اهتلاك المتراكم إلي غاية التنازل وحساب 29× خسائر القيمة مدينا، ونجعل حساب 21× التثبيتات المعنوية دائنا بالقيمة الأصلية وحساب 752 دائنا بفوائض القيمة الناتجة عن عملية التنازل.[1]

[1] إسماعيل أحمد عصر، **أصول المحاسبة المالية**، القاهرة، 2009، ص 176.

التسجيل المحاسبي: حالة تحقيق فائض من عملية التنازل

		--- // ---		
462		الحسابات الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات	---	
5×		البنك أو الصندوق	---	
281×		اهتلاك تثبيتات عينية	---	
291×		خسائر القيمة عن تثبيتات العينية	---	
	21	التثبيتات العينية		---
	752	فوائض القيمة عن التثبيتات العينية		---

2- في حالة نواقص القيمة: نجعل حساب 462 حسابات الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات أو حساب 53 الصندوق أو حساب 512 البنك وحساب ×281 اهتلاك المتراكم لتثبيت حتى تاريخ التنازل وحساب ×291 خسائر القيمة عن تثبيتات العينية وحساب 652 نواقص القيمة عن خروج أصول المثبتة غير مالية مدينا وفي المقابل نجعل حساب ×21 حساب التثبيتات العينية دائنا.

التسجيل المحاسبي:[1]

		--- // ---		
462		حسابات الدائنة عن عملية بيع التثبيتات	---	
5×		الحسابات المالية (بنك أو صندوق)	---	
281×		اهتلاك التثبيتات العينة	---	
291×		خسائر القيمة	---	
652		نواقص القيمة عن خروج أصول المثبت غير مالية	---	
	21×	تثبيتات عينية		---

المطلب الثاني: التنازل عن التثبيتات العينية بالمبادلة

تقوم المؤسسات باستبدال تثبيتات عينية بتثبيتات عينية أخرى مشابهة لها أكثر حداثة أو بتثبيتات غير مشابهة.

ولا يختلف التسجيل المحاسبي للاستغناء عن تثبيت عيني من خلال مبادلته بآخر، حيث يتعين الوقوف على نتيجة عملية المبادلة من خلال الربح أو الخسارة.[2]

وهناك ثلاث حالات ممكنة:

الحالة الأولى: قيمة التثبيت القديم تساوي قيمة التثبيت الجديد.

الحالة الثانية: قيمة التثبيت القديم أكبر من قيمة التثبيت الجديد.

[1] محمد عزازي وبوعلام بن لعور، **التسيير المحاسبي والمالي**، المستوي الثالثة ثانوي شعبة تسيير واقتصاد "الإرسال 1 – 2 "، وزارة التربية الوطنية، ج 1، الديوان المطبعي للتعليم والتكوين عن بعد "قسم الإنتاج والتقويم البيداغوجي"، الجزائر، 2014، ص ص 52 – 53.

[2] إسماعيل أحمد عصر، **مرجع سبق ذكره**، ص 179.

ويتم التسجيل المحاسبي من حساب التثبيت المعني "التثبيت الجديد" ح/21 و ح/28 اهتلاك المتراكم حتى تاريخ التنازل و ح/652 نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية و ح/×29 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية إن وجدت إلي حساب التثبيت المعني "القديم" و ح 512/4 البنك أو موردو التثبيتات.

الحالة الثالثة: قيمة التثبيت القديم أقل من قيمة التثبيت الجديد.

التسجيل المحاسبي: في حالة إذا كانت قيمة التثبيت القديم أقل من قيمة التثبيت الجديد.

		--- // ---		
×21		التثبيت الجديدة	---	
×281		اهتلاك المتراكم	---	
	×21	التثبيت القديمة		---
	512/4	البنك أو موردو التثبيتات		---
	752	فوائض القيمة عن أصول المثبتة		---

المطلب الثالث: التنازل عن التثبيتات العينية بالتخريد

والمقصود هنا أن يتم الاستغناء عن التثبيت في نهاية العمر الإنتاجي بجعله خردة حيث يتم ذلك بإجراء قيد لإقفال مجمع اهتلاك التثبيت في تكلفة التثبيت وتخريده "الفرق ما بينهما"، ثم يتم بيع الخردة أو التخلص منها.[1]

بحيث تصبح قيمتها الدفترية مساوية لقيمتها كخردة، وفي هذه الحالة تواجهنا ثلاث حالات:

- البيع بدون تحقيق مكسب أو خسارة ؛
- البيع مع تحقيق مكسب ؛
- البيع مع تحقيق خسارة.

[1] عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، ط 2، ج 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص 94 - 95.

التسجيل المحاسبي.[1]

		--- // ---		
281×		اهتلاك تثبيت العيني	---	
21×		تثبيت عيني الخردة "الآلة"	---	
	21×	تثبيت عيني		---
		--- // ---		
512/53		الصندوق أو البنك	---	
652		نواقص قيمة عن أصول مثبتة غير مالية	---	
	21×	تثبيت عيني، الخردة		---
		--- // ---		
53/512		البنك	---	
	21×	تثبيت عيني، الخردة		---
		--- // ---		
53/512		البنك	---	
	21×	تثبيت عيني، الخردة		---
	752	فوائض القيمة عن أصول مثبتة غ مالية		---

[1] عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 94 – 95، بتصرف .

خلاصة الفصل:

تمثل التثبيتات العينية جزءا رئيسا من أصول المؤسسة وعليه فهي تؤثر في عرض مركزها المالي، إذ يجب تقديم التثبيتات العينية من خلال الكشوفات المالية بترتيبها على أساس أصنافها، كما يجب إظهارها في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية.

وبما أن هذه التثبيتات تساهم بشكل جوهري في مساعدة المؤسسة في القيام بأنشطتها وتسيير أعمالها فإن الموضوع الأساسي يتمثل في إعطاء صورة صادقة عن موجودات المؤسسة وذلك من خلال المعالجة المحاسبية.

حيث تكمن المعالجة المحاسبية لتثبيتات العينية فيمايلى:

- توقيت الاعتراف بالتثبيتات العينية وتسجيلها في الدفاتر.
- تحديد القيم الدفترية المعدلة للتثبيتات العينية باستخدام نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
- أعباء الاهتلاك وخسائر انخفاض قيمة التثبيتات العينية التي يعترف بها فيما يتعلق بتلك القيم.
- التنازل عن هذه التثبيتات وفوائض ونواقص القيم الناتجة عن عملية التنازل.
- طرق الاهتلاك المستخدمة.
- الزيادة أو النقصان نتيجة إعادة التقييم وخسائر انخفاض قيمة التثبيتات المعترف بها .

غير أن النظام الجبائي يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية وهذا ما سنحاول التطرق له من خلال الفصل الثالث المعالجة الجبائية لتثبيتات العينية.

الفصل الثالث:

المعالجة الجبائية للتثبيتات العينية.

تمهيد.

المبحث الأول: المعالجة الجبائية لبعض عناصر التثبيتات.

المطلب الأول: المعالجة الجبائية لبعض العناصر التي تدخل ضمن تكلفة التثبيتات العينية.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لبعض التثبيتات العينية.

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات العينية.

المبحث الثاني: المعالجة الجبائية للاهتلاكات.

المطلب الأول: الأساس الذي يحسب عليه الاهتلاك.

المطلب الثاني: الشروط الشكلية والموضوعية لحساب الاهتلاك جبائيا.

المطلب الثالث: طرق الاهتلاك المعتمد جبائيا.

المبحث الثالث: المعالجة الجبائية لتثبيتات العينية المتنازل عنها.

المطلب الأول: المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للرسم على القيمة المضافة في حالة التنازل عن التثبيتات.

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم.

خلاصة الفصل الثالث.

تمهيد:

تعتمد جباية المؤسسات على المعطيات المحاسبية، حيث يتم تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة على أساس النتيجة المحاسبية المحققة خلال السنة المالية بعد إجراء بعض التصحيحات الضرورية وفق النصوص الجبائية ويتم ذلك خارج إطار المحاسبة وتظهر هذه التصحيحات بالأخص في استبعاد بعض الأعباء من تكلفة الأصل وكذلك استبعاد خسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات الجبائية وكذلك اعتماد بعض الطرق لحساب الاهتلاك دون الطرق المعتمد محاسبيا وكذلك اعتماد بعض الإجراءات المتعلقة بمعالجة فوائض القيمة المترتبة عن التنازل عن التثبيتات وكذا إعادة استثمارها أو العكس والمعالجة الجبائية لبعض التثبيتات الخاصة و في هذا الإطار سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق في المبحث الأول الذي سنخصه للمعالجة الجبائية لبعض عناصر التثبيتات كالعناصر المرتبطة بالمحافظة على حالة التثبيت، و المعالجة الجبائية لقطع الغيار وكذلك العناصر ذات القيمة المخفضة، والمعالجة الجبائية للسيارات السياحية وخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات.

ثم نتعرض في المبحث الثاني لطرق الاهتلاك المعتمدة جبائيا من خلال الأساس الذي يحسب عليه الاهتلاك وطرق الاهتلاك، والشروط الشكلية والموضوعية لحساب الاهتلاك جبائيا.

وفي المبحث الثالث سنتناول المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل من خلال التطرق للرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجه في النتيجة الجبائية، وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل، وفوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم.

المبحث الأول: المعالجة الجبائية لبعض عناصر التثبيتات.

إن انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يعتمد على جملة من التصحيحات بالأخص استبعاد بعض الأعباء من تكلفة التثبيت، وكذلك استبعاد خسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات جبائيا، ومعالجة عناصر المرتبطة بالمحافظة على حالة التثبيت جبائيا، ومعالجة قطع الغيار والعناصر ذات القيمة المخفضة، ومعالجة كل من السيارات السياحية، وقرض الإيجار التمويلي ومباني التوظيف جبائيا.

المطلب الأول: المعالجة الجبائية لبعض العناصر التي تدخل ضمن تكلفة التثبيتات العينية.

تسجل الأعباء التي تتحملها المؤسسة محاسبيا إذ توفرت الوثائق لتبريرها، أما جبائيا فإن قابلية خصم الأعباء تخضع لبعض الشروط الشكلية والموضوعية، وفي حالة عدم وجود نصوص جبائية متعلقة بالأعباء تطبق القواعد المحاسبية بدون تحفظ.

أولا: الأعباء المرتبطة بالمحافظة على التثبيتات:

تعتبر مصاريف الصيانة والإصلاح من الأعباء القابلة للخصم فورا بما أنها تبقي التثبيتات في حالة استغلال، و تعتبر كذلك قابلة للخصم إذا تعلق الأمر بإصلاح تثبيت مهتلك نهائيا، على العكس إذا كانت هذه الأعباء تضيف لتثبيت مهتلك نهائيا وترفع من قيمته المحاسبية بمعني يحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوي الأصلي فأنها تدرج في قيمة التثبيت وتهتلك حسب المدة النفعية الجديدة للتثبيت وليس كأعباء قابلة للخصم.[1]

ثانيا: المعالجة الجبائية لقطع الغيار.

وتندرج قطع الغيار ذات الخصوصيات في شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتجهيزات ومعدات أو منشأة محددة وهي ضرورية للمحافظة على الطاقة التشغيلية لهذه التجهيزات وتكون غير صالحة للاستعمال في موضع آخر، فإنها تهتلك حسب نفس مدة استخدام التجهيز وتعتبر من المعدات الاحتياطية في حين أن قطع الغيار المتعددة الاستخدامات تعتبر مخزونات شأنها شأن السلع.[2]

[1] M F/ D G I/ D L F, **guide fiscal et comptable des amortissement**, 2004, p 07.
[2] Ibid, p 08.

ثالثا: العناصر ذات القيمة المخفضة.

يمكن إدراج العناصر ذات القيمة المخفضة التي لا تتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسم HT كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، كما يمكن أن تعتبرها تثبيتات وتهتلك حسب مدة نفعيتها[1] "فهذا يرجع لقرار المؤسسة وحجمها صغيرة، متوسطة، كبيرة".

وفي حالة اعتبارها أعباء تسجل محاسبيا بجعل ح/605 مدين وأحد الحسابات المالية أو حسابات الغير 401 موردو الخدمات دائن أما إذا تم اعتبارها تثبيت فتسجل شأنها شأن التثبيتات.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لبعض التثبيتات العينية.

والتي يمكن حصرها على النحو التالي:

أولا: المعالجة الجبائية للسيارات السياحية:

طبقا لنص المادة 141 وتعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فيما يتعلق بتحديد سقف اهتلاكات للسيارة السياحية من 800000 دج إلى 1000000 دج.

فإن قاعدة حساب الاهتلاك القابل للخصم للسيارة السياحية هو **1.000.000** دج للوحدة ولا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة حسب نص المادة **141** الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[2]

ثانيا: المعالجة الجبائية للتثبيتات المتعلق بالقرض الإيجاري

نصت المادة الثامنة من النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري مايلي: " ...وفي إطار عقد القرض الإيجاري، يتم احتساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري".

[1] الجريدة الرسمية العدد رقم 44 الصادرة في 2009/07/26، **المتضمنة للأمر 09 – 01 المؤرخ في 2009/07/22، المتضمن لقانون المالية التكميلي لـ 2009**، ص 05.

[2] بوسبعين تسعديت وبراق محمد، ملتقي النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير المراجعة، **تكيف النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي**، جامعة سعد دحلب، يوم 13 و14 ديسمبر 2011، ص 10.

وتدخل جملة التغيرات السابقة المحدثة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي.

إذا يسمح في إطار عملية الإيجار للمستأجر حق تسجيل التثبيت المستأجر في مكان المالك للتثبيت، أما فيما يتعلق بطريقة اهتلاكها، فإنها تمتلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري حسب محتوي المادة.[1]

ثالثا: المعالجة الجبائية للعقارات الموظفة

وتتمثل في الأراضي والمباني المعدة للإيجار في إطار عقود الإيجار التمويل، ويتم تسجيلها ضمن التثبيتات العينية، وتقيم فيما بعد بتكلفتها مطروحا منها الاهتلاكات المتراكمة والخسائر "طريقة التكلفة" أو طريقة القيمة العادلة، وهي القيمة العالية الممكنة في السوق في نهاية الدورة.

عمليـــا يتم تسجيل مباني التوظيف على أساس تكلفتها من أجل التقسيمات اللاحقة. ويمكن في هذا الإطار أن تختار المؤسسة تقييم كل مباني التوظيف على أساس القيمة العادلة التي من الصعب تحديدها بدقة. وعليه فإن كل الربح أو الخسارة الناتج عن تغير القيمة العادلة يجب أن يدرج في نتيجة النشاط. أما إذا اختارت التقييم على أساس نموذج التكلفة، فيمكن أن يكون هذا النموذج أكثرة دقة.[2]

وفي حالة إذ تعذر تحديد القيمة العادلة تحديدا ذات مصداقية لأي مبني توظيف تحوزه المؤسسة اختارت طريقة القيمة العادلة، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف المبني الموظف والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة.[3]

هذا من منظور محاسبي، أما من منظور جبائي فإن النظام الجبائي لا يعترف القيمة العادلة فإذا قامت المؤسسة بتقييم مباني التوظيف على أساس القيمة العادلة فهذا يزيد من صعوبة إدارة الضرائب في التأكد من صحة هذا التقييم وبالتالي لا تعترف بتقييمها على أساس القيمة العادلة، حيث يتطلب الأمر هنا تقييمها على أساس التكلفة التاريخية من منظور جبائي.

[1] بوسبعين تسعديت وبراق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص 08.

[3] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

رابعا: المعالجة الجبائية لإعانات التجهيز

تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسة ضمن نتائج السنة المالية عند تاريخ دفعها.

فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات الموالية نسبيا، لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتدءا من السنة المالية الخامسة على الأكثر.

غير أن الإعانات الموجهة للاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك على امتداد 5 سنوات يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاستهلاك.[1]

المطلب الثالث:المعالجة الجبائية لخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات العينية

إذا ظهر مؤشر موضوعي يدل عن تناقص قيمة تثبيت ففي هذه الحالة، فإن الخسارة الصافية المجمعة والمسجلة في حساب رؤوس الأموال الخاصة فإنه يجب إخراجها من هذا الحساب وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة الموالية باعتبارها خسارة في القيمة.

ويتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة للتثبيتات في نهاية كل سنة مالية إما بالزيادة في حالة ارتفاع مبلغ الخسارة القيمة أو بالنقصان عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو تم إلغاؤه عندما تصبح كلها أو جزء منها بدون موضوع.

ويظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة وفي تاريخ التنازل عن التثبيتات تسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج.[2]

النظام الجبائي لا يعترف بخسائر القيمة في حين أن النظام المحاسبي يعترف بخسائر القيمة بالنسبة للتثبيتات العينية.

[1] أ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، ص 72.

[2] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 61 – 62.

المبحث الثاني: المعالجة الجبائية للاهتلاكات

تعتبر الاهتلاكات من الأعباء غير قابلة للدفع وقابلة للخصم، حيث يتوجب على المؤسسة الامتثال للالتزامات المحاسبية، أما من منضور جبائي فإن قابلة خصم الأعباء المتعلقة بحساب الاهتلاك تخضع لبعض الشروط الشكلية والموضوعية، حيث يجب تحديد الأساس الذي يحسب عليه الاهتلاك، وطرق الاهتلاك ومعدلات الاهتلاك، وفي حال عدم وجود نصوص جبائية متعلقة بالأعباء تطبق القواعد المحاسبية دون تحفظ.

المطلب الأول: الأساس الذي يحسب عليه الاهتلاك

يتم تحديد الأساس الذي يحسب عليه الاهتلاك كمايلي:

أولا: التثبيتات المكتسبة أو المنتجة من طرف المؤسسة

التثبيتات تسجل محاسبيا حسب قيمة الاقتناء بمعني سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة المتعلقة بالتركيب وتهيئة التجهيزات...الخ.[1]

القيمة القابلة للاهتلاك هي تكلفة الاقتناء مضافا إليها المصاريف الملحقة بعملية الشراء مخصوما منها TVA في حالة خضوعها لهذا الرسم، وبكل الرسوم TTC في حالة عدم خضوعها لهذا الرسم.

- أما التثبيتات المنتجة داخل المؤسسة فإن القيمة القابلة للاهتلاك تحدد على أساس تكلفة الإنتاج.
- التثبيتات المكتسبة مجانا فإن أساس الاهتلاك يحسب وفق التقدير المتداول في السوق، بمعني القيمة التبادلية للتثبيت في السوق.

ثانيا: التثبيتات المقدمة من طرف الغير

يحسب الاهتلاك على أساس قيمة المساهمة، فإذا كانت هذه التثبيتات مبالغ فيها فإن قسط الاهتلاك يقبل الخصم إلا في حدود القيمة السوقية لهذا التثبيت.[2]

[1] M F/ D G I/ D L F, **guide fiscal et comptable des amortissement**, op.cit, p 07.

[2] الجريدة الرسمية العدد رقم 44 الصادرة في 2009/07/29، المتضمنة لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص 05.

ثالثا: التثبيتات الممولة عن طريق إعانة التجهيز

يحسب الاهتلاك على أساس قيمة الاقتناء، بينما الإعانات المستلمة التي تساهم في اكتساب هذا التثبيت يجب أن تلحق أو تدرج في الربح الخاضع للضريبة بما يناسب كل سنة مالية من السنوات اللاحقة في حدود مبلغ الاهتلاكات المطبقة عند إقفال السنة المالية.[1]

ويتم ربط هذه الإعانات بأجزاء متساوية، بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات الخمس الموالية، وهي تسترجع بنفس وتيرة اهتلاك التثبيت الأصلي.[2]

تدخل إعانة التجهيز التي تمنحها الدولة والجماعات العمومية الإقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها.[3]

و في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتنائها عن طريق الإعانة، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذا التثبيت من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة وهذا طبقا لنص المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

رابعا: التثبيتات المتحصل عليها في إطار القرض الإيجاري

حسب نص المادة 27 من قانون المالية التكميلي 2010 و المتعلقة بقواعد الاهتلاك في إطار عقود القرض الإيجاري التي تسمح لكل من المقرض المؤجر والمستأجر بصفة انتقالية إلى غاية 2012/12/31 تطبيق الاهتلاك بصورة استثنائية، باعتباره المقرض المؤجر من الناحية الجبائية يتوفر على الملكية القانونية للملك المستأجر ويمارس الاهتلاك على هذا الأخير ويستمر المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للملك.

بمفهوم المعيار الدولي رقم 17 عقود الإيجار التمويلي، يمارس الاهتلاك وفقا لمدة القرض لأن مدة الاهتلاك قابلة لحق خصم الربح الخاضع للضريبة المطبقة على الإيجارات المسددة إلي المقرض المؤجر، وممارسة الاهتلاكات إلي غاية نهاية الاستحقاقات المذكورة، ويحسب الاهتلاك بالنسبة للمقرض على أساس قيمة اقتناء الأصل أما

[1] MF/ DGI/ DLF, **guide fiscal et comptable des amortissement**, op.cit, p p 09 - 10 .

[2] الجريدة الرسمية العدد رقم 85 الصادرة في 2006/12/27، **المتضمنة للقانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن لقانون المالية لسنة 2007**، ص 07.

[3] أ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 72.

بالنسبة للمقترض المستأجر فيحسب على أساس الإيجارات المسددة والمستحقة بالإضافة إلى القيمة المحاسبية الباقية الموضوعة في العقد في حالة اختيار المستأجر اقتناء الملك.[1]

لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر التثبيت من طرف المقرض "المؤجر" لفائدة المقترض "المستأجر" بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضعة لضريبة، وهذا طبقا لأحكام المادة 177 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فقرة " 5 ".

خامسا: التثبيتات المعاد تقييمها

طبقا لنص المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقيم التثبيتات في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات، ويقيد فائض مخصصات الاهتلاك المتأتي من عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة.

وعلى هذا الأساس أجاز المشرع الجبائي الجزائري إعادة تقييم التثبيتات سواء التي اهتلكت نهائيا أو بصدد الاهتلاك بشرط أن تكون قابلة للاستعمال خلال فترة لا تقل عن 03 سنوات وذلك باستخدام معدلات إعادة التقييم أو استخدام خبرات المثمنون المؤهلون لعملية إعادة التقييم[2]، ويحسب قسط الاهتلاك للتثبيت المعاد تقييمه على أساس الفرق بين القيمة الأصلية المعاد تقييمها والاهتلاكات المتأتية من عملية إعادة التقييم وتعتبر تكلفة قابلة للخصم في نفس السنة التي أعيد تقييم التثبيت فيها ويجب أن تخصم كليا في مرة واحدة حتى ولو تعلق الأمر بعدة سنوات وفقا لنص المادة 10 من ق. م. التكميلي 2009.[3]

المطلب الثاني: الشروط الشكلية والموضوعية لحساب الاهتلاك جبائيا

إن قابلية خصم الأعباء المتعلقة بحساب الاهتلاك تخضع لبعض الشروط الشكلية والموضوعية.

[1] الجريدة الرسمية العدد رقم 49 الصادرة في 2010/08/29، **المتضمن للأمر رقم 10 – 01 الصادر في 2010/08/26، المتضمنة لقانون المالية التكميلي لسنة 2010**، ص 11.

[2] يوسف مامش وناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية، الجزائر، ص 189.

[3] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 2009/07/29، المتضمنة لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص 06.

أولا: تعريف الاهتلاك جبائيا

تعد طريقة اهتلاك أي تثبيت انعكاس لاستهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا التثبيت خلال استخدامه غير أنه في بعض الأحيان تتدخل بعض العوامل كالتقادم التكنولوجي أو تلف بعض التثبيت وعدم استخدامها، يؤدي إلي تخفيض المنافع الاقتصادية المنتظرة من هذا التثبيت وهو ما يعرف بالاهتلاك.

يقصد به المعاينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة الأصول الثابتة التي تتناقص مع مرور الوقت الناتج عن الاستخدام أو التقادم عبر الزمن أو التطور التقني.

حيث يعد الاهتلاك إجباريا في كل سنة مالية، سواء حققت المؤسسة الربح أو خسارة. [1]

- مخطط الاهتلاك: يتوجب على المؤسسة إعداد جدول تقديري يترجم وتيرة استهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وفق للاستخدام المحتمل للتثبيت ويتم إعداده منذ لحظة دخول التثبيت إلي ذمة المؤسسة، ويظهر على الجدول عدد السنوات والتي تمثل مدة اهتلاك التثبيت، القيمة القابلة للاهتلاك والمعدل وطريقة الاهتلاك المتبعة و القيمة المتبقية إن وجدت والقيمة المحاسبية.

ثانيا: الشروط الشكلية والموضوعية لقبول الاهتلاك جبائيا

طبقا لتشريع الجبائي الجزائري يعرف الاهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة، لكن هذا الخصم مرتبط باحترام جملة الشروط الأساسية المتمثلة في:

- **يجب أن يطبق الاهتلاك على العناصر المعرضة للتدهور أو الانخفاض:** بمعنى أن الاهتلاك لا يخص إلا عناصر الأصول التي تتعرض قيمتها للانخفاض بدون إمكانية استرجاعه كما هو الحال بالنسبة للمؤونات وهذا التدهور قد ينتج عن الاستخدام أو عن مرور الزمن، على عكس بعض العناصر كالأراضي و شهرة المحل التي لا تتعرض للتدهور [2] لا من جراء الاستخدام أو الزمن فإنه لا يطبق عليها الاهتلاك.

- **يطبق الاهتلاك فقط على التثبيتات الواردة في أصول الميزانية:** وفقا لهذا الشرط فإنه لا يمكن خصم الاهتلاك من النتيجة الجبائية إلا إذا كان الأصل المهتلك يظهر في ميزانية المؤسسة، سواء عن طريق الملكية القانونية"الاقتناء" أو الملكية اقتصادية في إطار الحصول على الأصل عن طريق إبرام عقود قرض الإيجار، في كلا

[1] M F/ D G I/ D L F, **guide fiscal et comptable des amortissement**, op.cit, p 02.
[2] Ibid, p p 18 - 19.

الحالتين يسجل الأصل في أصول الميزانية بقيمة اقتنائه أو بقيمته الحقيقية أو القيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.

- **يجب أن يكون الاهتلاك مطابق للتدهور الفعلي الذي تكبده التثبيت:** بمعنى أنه يجب حساب قسط الاهتلاك السنوي على أساس تكلفة الحيازة أو تكلفة إنتاجه أو عند إعادة تقييمه بناء على القيمة المعاد تقييمها، وبالتالي فإن مجموع الاهتلاكات المتراكمة في نهاية المدة المقدرة لاستعماله يجب أن تعادل القيمة الأصلية وما يفوقها من الاهتلاكات يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة.[1]

يتم حساب الاهتلاك للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم TVA والتي تستعمل في نشاط خاضع لـ TVA على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة خارج الرسم HT، أما أساس الاهتلاك للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع لـ TVA فيتم حسابه على أساس سعر الاقتناء بكل الرسوم TTC.[2]

- **استخدام التثبيتات يجب أن يكون في إطار التسيير العادي للمؤسسة:** يجب أن يندرج التثبيت القابل للاهتلاك ضمن الوسائل اللازمة لممارسة نشاط المؤسسة بمعنى تستبعد اهتلاكات التثبيتات غير الضرورية للاستغلال لأنها لا تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة.

- **يجب خصم مخصصات الاهتلاكات فقط من نتائج الدورات التي ترتبط بها:** يجب خصم الاهتلاكات من السنة التي تكبدت المؤسسة خلالها التدهور في القيمة ولا يمكن خصم أقساط متعلقة بسنوات سابقة نتيجة عدم تسجيلها سهوا، ولا يقبل تأجيل خصم الاهتلاكات سواء حققت المؤسسة ربحا أو خسارة.

- **يجب تسجيل قسط الاهتلاك في محاسبة المؤسسة:** بمعنى يجب على المؤسسة تسجيل الاهتلاك في صورة قيود محاسبية حتى تتمكن من خصمها من الربح الخاضع للضريبة، و في الحالة العكسية تحرم المؤسسة من الخصم.[3]

- **تسجيل مخصصات الاهتلاكات في جدول الاهتلاكات:** بمعنى يجب على المؤسسة أن تظهر الاهتلاك في الجدول السادس من القوائم الجبائية الخاص بالاهتلاكات، مع إبراز الاهتلاكات المتراكمة وقسط الاهتلاك السنوي

[1] **ب** وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2013، ص69.

[2] **نفس المرجع** ونفس الصفحة السابقة .

[3] M F/ D G I/ D L F, les amortissements-règles fiscales et comptables, 2001, p 06.

والتثبيتات المتنازل عنها والاهتلاكات المتراكمة في نهاية السنة والاهتلاكات الجبائية والفروقات الناتجة بمقارنتها مع الاهتلاكات المحاسبية، ويرفق هذا الجدول مع التصريح السنوي حتى تستجيب لقابلية الخصم.[1]

ثالثا: التثبيتات العينية القابلة للاهتلاك

1- التثبيتات العينية المتعارف عليها: تعد التثبيتات العينية أصولا مادية تحتفظ بها المؤسسة لفترة تتجاوز السنة، لغرض استعمالها في الإنتاج أو لتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، وتضم كل من الأراضي، البناءات إذ فيجب تمييز المباني عن الأراضي إذ كانت البناءات مقرونة بالأرض التي توجد عليها[2]، وأعمال ترتيب وتهيئة الأراضي والمنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية والمقالع والمناجم منذ تاريخ بداية الاستغلال.

2- العقارات الموظفة: وتشمل كل من الأراضي والبناءات وأجزائها المعدة للإيجار في إطار قرض الإيجاري التمويل بغرض تأجيرها أو تثمين رأس المال، وتسجل أولويا ضمن التثبيتات العينية وتكون مملوكة من طرف المؤسسة أو المستأجر.[3]

3- الأصول البيولوجية: تضم الحيوانات والنباتات الحية والتحول البيولوجي الذي يشمل طرق التكاثر.

4- الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن: تشمل المعدات المتعلقة بالأمن "معدات إطفاء النيران أو المصفاة المخصصة لإخراج الغازات والتهوية"، وتعتبر من التثبيتات العينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول.

5- الأصول الموضوع موضع امتياز: امتياز الخدمة العمومية يمثل عقد يسند بموجبه مانح الامتياز إلى شخص طبيعي أو معنوي يدعي صاحب الامتياز بتنفيذ خدمة عمومية على مسؤولية لمدة متفق عليها في العقد حيث تسجل الأصول الموضوعة موضع امتياز في ميزانية صاحب الامتياز.[4]

المطلب الثالث: طرق الاهتلاك المعتمد جبائيا

بهدف تحفيز الاستثمارات أدخل الإصلاح الجبائي ابتداء من قانون المالية 1989 نظام الاهتلاك المتناقص ونظام الاهتلاك المتزايد، علاوة على النظام الخطي، وحسب نص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة

[1] M F/ D G I/ D L F, les amortissements-règles fiscales et comptables, op.cit, p 06.

[2] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 46.

[3] Collection les codes RF, code IFRS, **normes et interprétations**, groupe revue fiduciaire, paris, 2009, p 532.

[4] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقرار المؤرخ في 2008/07/26، **مرجع سبق ذكره**، ص 08 - 15.

والرسوم المماثلة فإن التشريع الجبائي يفرض على المؤسسات تطبيق نظام الاهتلاك الخطي بقوة القانون على جميع التثبيتات، كما أجاز للمؤسسات حرية اختيار نظام الاهتلاك المتناقص والمتزايد وفقا لمجموعة من الشروط، وسنتناول كل هذه الطرق بالتفصيل فيمايلي:[1]

أولا: طريقة الاهتلاك الخطي "الثابت"

تطبق هذه الطريقة على كل التثبيتات العينية باستثناء الأراضي التي لا تهتلك، ويتمثل الاهتلاك وفق هذه الطريقة في التوزيع المتساوي لأقساط الاهتلاك على أساس مدة استعمال، ومنه معدل الاهتلاك $T = \frac{100}{n}$ ، ومنه مدة الاستعمال $N = \frac{100}{t}$ بحيث تكون أقساط الاهتلاكات متساوية القيمة خلال المدة المقررة للاستخدام، بحيث تصبح القيمة المحاسبية للتثبيت معدومة في نهاية استعماله، ويطبق الاهتلاك الثابت بقوة القانون في حالة عدم وجود طريقة أخري أكثر ملائمة للمؤسسة.[2]

ويرخص للبنوك ومؤسسات المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري بتطبيق نظام الاهتلاك للقرض عند حساب اهتلاك الجبائي للأملاك المقتناة في إطار القرض الإيجاري.[3]

ثانيا: طريقة الاهتلاك المتناقص

يطبق الاهتلاك المتناقص على كل التثبيتات العينية باستثناء الأراضي، كما يمكن حساب اهتلاك التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب نظام الاهتلاك المالي المتناقص، كما يطبق هذا النوع من اهتلاك على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي، حيث يكون مبلغ الاهتلاك بموجب هذه الطريقة في السنة الأولي من حياة التثبيت أكبر ثم يبدأ بالتناقص سنة بعد أخري من جراء حسابه على القيمة المتبقية للتثبيت الواجب اهتلاكه، وعليه تظهر أقساط غير ثابتة بل متناقصة من دورة إلي أخري، ويعتبر هذا النوع اختياري بالنسبة للمؤسسة وليس

[1] **ب** وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 87.

[2] عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي**، ج 3، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2002، ص13.

[3] الجريدة الرسمية العدد رقم 82، الصادرة في 2007/12/31، **المتضمن لقانون رقم 07 – 12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007**، **المتضمن لقانون المالية لسنة 2008**، ص 06.

إجبـاري، ويطبق الاهتـلاك المتناقص سنويـا على قيمة التثبيت الواجب اهتلاكها في المؤسسة مع استجابة لبض الشروط من بينها نذكر:[1]

- أن تكون المؤسسة خاضعة لنظام الربح الحقيقي.
- أن يختار هذا النوع بإرسال طلب خطي إلي رئيس المفتشية.
- هذا النوع يطبق على التثبيتـات المكتسبة والمنشـأة على الأقـل منذ ثـلاث سنوات وفق للمرسوم 92 – 271 الصادر في 92/07/06.
- يطبق هذا النوع على أساس القيمة المحاسبية الصافية باستخدام المعاملات التي تظهر في الجدول رقم (02 - 03) : جدول المعامل الضريبي للإهتلاك المتناقص.
- ويحسب قسط اهتلاك من القيمة المتبقية الصافية حسب هذه الطريقة.
- الاهتلاك المتناقص يطبق على التثبيتات المكتسبة والمنشأة على الأقل منذ 3 سنوات، "أي التي تقل مدة استخدامها عن 3 سنوات لا يمكن تطبيق هذا النوع عليها".

يسمح الاهتلاك المتناقص بتسريع الاهتلاك خلال السنوات الأولى، مما يترتب على ذلك مزايا من الناحية الجبائية والمالية، فمن الناحية جبائية يسمح هذا النظام بتحقيق وفرات جبائية على الأرباح خلال السنوات الأولى نظرا للزيادة المعتبرة للأعباء المخصومة من الربح الخاضع للضريبة، ومن الناحية المالية، وبما أن الاهتلاك يعتبر عبئا غير مدفوع فإن المؤسسة تجد له مقابلا في الخزينة وبالتالي تستعمل المبالغ المتاحة لتمويلات استثمارات جديدة.

ثالثا: طريقة الاهتلاك المتزايد

حسب هذا النوع من الاهتلاكات، قسط الاهتلاك يحسب من القيمة الأصلية ويطبق على جميع التثبيتات بدون استثناء بمجرد إرفاق طلب خطي لاختيار هذا النوع من اهتلاك مع التصريح السنوي.

ويقتضي اختيار هذا النوع فيما يخص التثبيتات الخاضعة له، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاكات الأخرى.

[1] الجريدة الرسمية العدد رقم 42 الصادرة بتاريخ 27 جويلية 2008، **المتضمنة للأمر رقم 08 – 02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009**، ص 04.

وتكمـن هذه الطريقة في تطبيق معـدل اهتلاك متزايـد تدريجيـا مـع مرور الوقت على القيـمة الأصلية للتثبيت إلى أن يهتلك نهائيا، حيث يمنح المؤسسة إمكانية تمويل ذاتية منخفضة في السنوات الأولي من فترة الاهتلاك.[1]

قسط السنة الأولى = القيمة الأصلية × (رقم السنة الأولى \ مجموع أرقام السنوات).

قسط السنة الأخير = القيمة الأصلية × (رقم السنة الأخيرة \ مجموع أرقام السنوات).

الإهتلاك المتزايد هو يسمح برفع قدرة التمويل الذاتي في السنوات الأخيرة فهو ضروري للمؤسسات التي تحقق أرباحا متصاعدة.

إن النظام المحاسبي يعترف بأربعة طرق للإهتلاك، غير أن النظام الجبائي يعترف بثلاثة طرق للاهتلاك.

[1] الجريدة الرسمية العدد رقم 42 الصادرة بتاريخ 27 جويلية 2008، المتضمنة للأمر رقم 08 – 02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص 04.

المبحث الثالث: المعالجة الجبائية لتثبيتات العينية المتنازل عنها

قد تقوم المؤسسة بالتنازل عن التثبيتات العينية، بحيث يؤدي هذا التنازل بالضرورة إلى خروج التثبيت من أصول المؤسسة، وبالتالي غلق حساب هذا التثبيت، وهذا التثبيت المتنازل عنه يكون مقيما على أساس القيمة المحاسبية عند تاريخ التنازل مما قد ينتج عنه فائض قيمة أو ناقص قيمة، كما يتم إعادة تقيم هذه التثبيتات، هذا من منظور محاسبي.

أما من منظور جبائي، إن فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات العينية تخضع لضريبة حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأمد، ويتوجب على المؤسسة القيام بالتسوية اللازمة في حالة عدم الاحتفاظ بالتثبيت الذي منح الحق في الخصم لفترة 5 سنوات، كما نصت المادة العاشرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات.

المطلب الأول: المعالج الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن تنازل عن التثبيتات

تمثل فوائض القيمة جبائيا منتوج "إيراد" حققته المؤسسة بمناسبة عمليات ذات طابع استثنائي تتعلق بالتنازل عن التثبيتات العينية، ويعبر فائض القيمة عن الفرق إيجابي بين مبلغ التنازل والقيمة المحاسبية الصافية بعد طرح الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة إن وجدت.

أولا: أنواع فوائض القيمة.

تخضع الضريبة لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات العينية حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأمد.

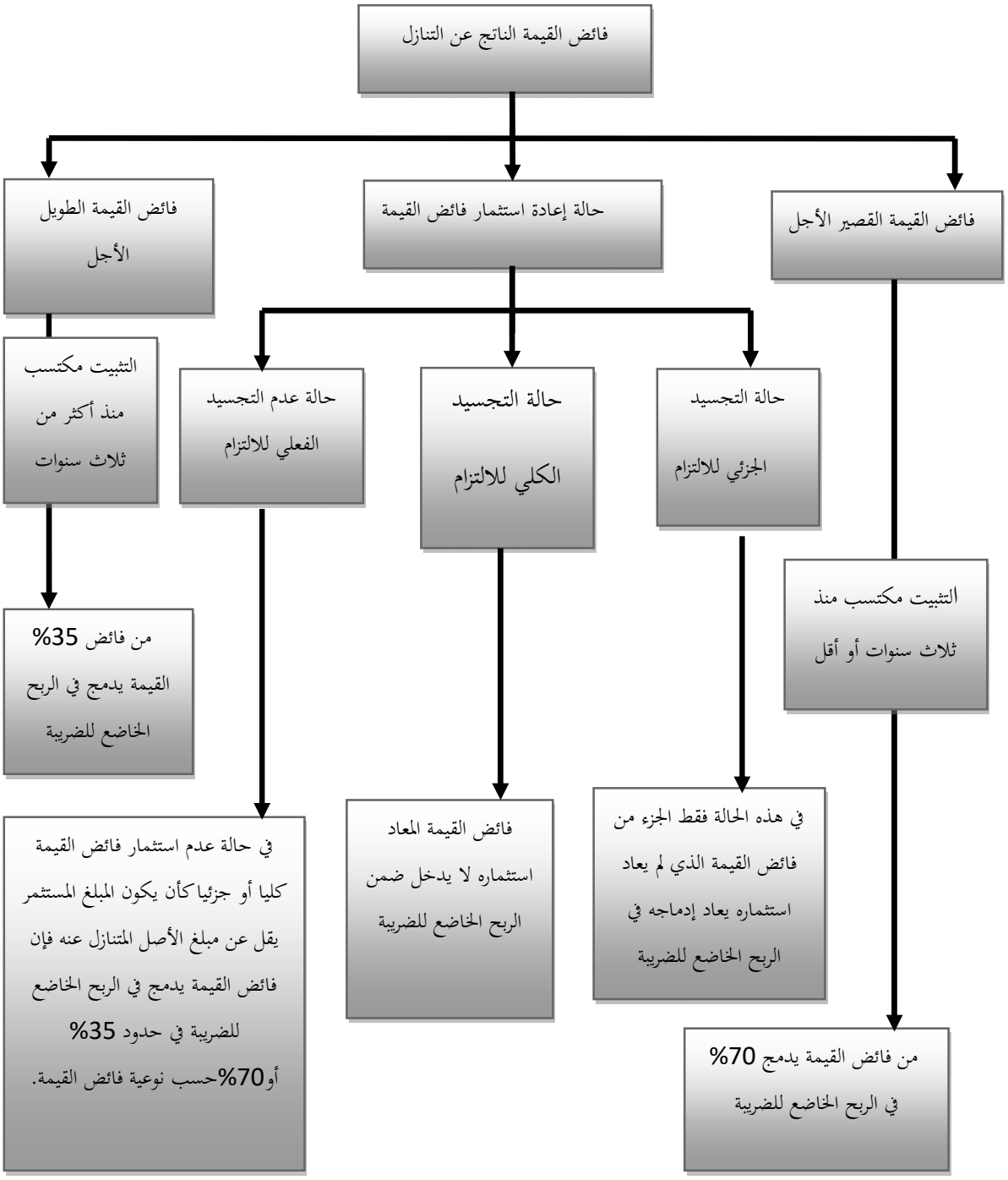
حسب المواد 172، 173 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنها تميز بين نوعين فوائض القيمة:[1]

1- فائض القيمة القصير الأجل: هو فائض القيمة المحقق بمناسبة التنازل عن التثبيتات المنجزة من طرف المؤسسة منذ 3 سنوات على الأقل ويدمج هذا الفائض في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 70 % .

2- فائض القيمة طويل الأجل: هو فائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن التثبيتات الممتلكة أو المنتجة لأكثر من ثلاث سنوات وتدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 35 %.

[1] **ب** وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 86.

الشكل رقم(03- 03) : المتعلق بالمعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل



المصدر: أ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم مماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 83 – 84، بتصرف.

ثانيا: إعادة استثمار فائض القيمة الناتجة عن التنازل

عموما تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل للضريبة على الأرباح، ولكن إذا ما أبدت المؤسسة رغبتها في إعادة استثمار هذا الفائض بغية تجديد تثبيتاتها فإن الإدارة الجبائية تعفي هذه الفوائض من الخضوع للضريبة بتحقق بعض الشروط:[1]

- إرفاق التعهد بإعادة استثمار فائض القيمة مع التصريح السنوي "الميزانية".
- أن يتم إعادة استثمار الفائض في مدة أقصاها 3 سنوات ابتدءا من اختتام السنة التي تحقق أثنائها الفائض.
- أن يكون المبلغ المعاد استثماره مساويا لمبلغ فائض القيمة مضافا له تكلفة التثبيت المتنازل عنه.

فائض القيمة + قيمة التثبيت القديم = المبلغ المعاد استثماره.

أما محاسبيا فبمجرد الالتزام أو التعهد لإعادة استثمار فإن حساب فائض القيمة ح/ 752 يحول إلى الحساب 1064 فوائض القيمة المعاد استثمارها.

المعالجة المحاسبية لفائض القيمة المعاد استثمارها:

التسجيل المحاسبي:

		--- // ---		
752		فائض القيمة الناتجة عن عملية التنازل		
	1064	فوائض القيمة المعاد استثمارها		

هناك ثلاث حالات لمعالجة فائض القيمة الواجب إعادة استثمارها:

الحالة الأولى: حالة التجسيد الكلي للاستثمار "استثمار كل فائض القيمة في المدة المحددة ".

فإن فائض القيمة المعاد استثماره لا يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة لان المؤسسة التزمت بتعهدها في الآجال المحددة.

[1] **ب** وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 86.

التسجيل المحاسبي:

		--- // ---		
21×		تثبيتات عينية	---	
	404	موردو التثبيتات		---
		--- // ---		
1064		فوائض القيمة المعاد استثمارها	---	
	281×	اهتلاك تثبيتات العينية		---
		--- // ---		
681		مخصصات اهتلاك ومؤونات	---	
	281×	اهتلاك التثبيتات العينية		---

الحالة الثانية: حالة التجسيد الجزئي للالتزام، بمعني أن المؤسسة التزمت بإعادة استثمار جزء من فائض خلال المدة القانونية.

التسجيل المحاسبي:

		--- // ---		
21×		التثبيتات العينية	---	
	404	موردوا التثبيتات		---
		--- // ---		
1064		فوائض القيمة المعاد استثمارها	---	
	281×	اهتلاك تثبيتات العينية		---
		بالنسبة للجزء المستثمر		
		--- // ---		
681		مخصصات اهتلاك ومؤونات	---	
	281×	اهتلاك تثبيتات العينية		---
		--- // ---		
1064		فوائض القيمة المعاد استثمارها	---	
	758	المنتوجات الأخرى لتسيير الجاري		---
		بالنسبة للجزء غير المستثمر		

الحالة الثالثة: حالة عدم التجسيد الفعلي للالتزام.

بمعني لم تستخدم فائض القيمة أو أخلة بالتزامها ولم تقتني أي تثبيت وفي كلتا الحالتين يجب إعادة إدماج الفائض للربح الخاضع لضريبة بعد انتهاء المدة القانونية.

حيث يتم دمج الفائض من حساب 1064 فوائض القيمة المعاد استثمارها إلى الحساب 758 المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري.[1]

التسجيل المحاسبي:

		--- // ---		
1064		فوائض القيمة المعاد استثمارها	----	
	752	المنتوجات الأخرى لتسيير الجاري		----

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للرسم على القيمة المضافة في حالة التنازل عن التثبيتات

يتوجب على المؤسسة القيام بالتسوية في حالة عدم الاحتفاظ بالتثبيت الذي منح الحق في الخصم لفترة 5 سنوات، ولهذا فالمؤسسة مطالبة بإجراء عملية التسوية عندما يتدخل الحدث الذي يقرر ذلك "التنازل عن التثبيت، التوقف عن النشاط"، في اجل قدره 5 سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء التثبيت الذي منح الحق في الخصم وعلى المكلفين بالرسم على القيمة المضافة إعادة دفع ما يعادل مبلغ TVA المخصوم أوليا والذي يطرح منه $\frac{1}{5}$ لكل سنة مدنية منصرمة منذ فترة التسوية، غير أنه لا يمكن إجراء التسوية في حالة قوة قاهرة أو حالة رفع حق الشراء في إطار عقد الإيجار" استرجاع TVA على التثبيتات المتنازل عنها قبل المدة القانونية 5 سنوات.[2]

[1] **ب** وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 86.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب "المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام"، **الدليل التطبيق للرسم على القيمة المضافة**، 2005، ص 80.

التسجيل المحاسبي:

		--- // ---		
21×		تثبيتات عينية	---	
	44562	ر ق م قابل للاسترجاع على التثبيتات		---
		--- // ---		
44562		ر ق م قابل للاسترجاع على التثبيتات	---	
	44571	ر ق م قابل للدفع		---

المطلب الثالث:فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم

إعادة التقييم هي عملية ترتكز على إدخال تعديلات على مختلف عناصر أصول الميزانية بغية الأخذ بعين الاعتبار عامل التضخم و انخفاض القيمة، و عليه فإن عملية تقييم عناصر أصول الميزانية يعني استحداث قيمتها مع مراعاة تطور قيمة العملة عبر الزمن، بمعنى تسوية قيم التثبيتات بمقاربتها أكثر مع القيم الحالية التي تسمح بخصم إضافي لفائض الاهتلاكات من الربح الخاضع للضريبة أكثر مما سبق[1].

ومجال تطبيق إعادة التقييم يتم على التثبيتات الواردة في الميزانية سواء تم اهتلاكها بصفة نهائية أو بصدد الاهتلاك و أن تكون قابلة للاستعمال خلال فترة لا تقل عن ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ إعادة تقييمها.[2]

نصت المادة العاشرة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " أن يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات"، كما تشير إلى أن يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة.

[1] M F/ D G I/ D L F**, la réévaluations des immobilisations**, op.cit, p02.
[2] Abdellah boughaba, **comptabilité générale**, office des publications universitaires, Alger, p p 242 – 243.

ويعتبر هـــذا النـــص تعديلا لمحتوي المـادة 185 و 186 من قـانون الضرائب المبـاشرة والرسوم المماثلة، وتحليل نص المادة فإن:

تحديد مدة خمس سنوات لضم الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات لنتيجة الجبائية، هذا ما يعتبر تمديدا لضريبة على فوائض القيمة، تفاديا للعبء الجبائي الثقيل.

هذه القواعـــد جـــاءت تماشيا مع النظام المحاسبي المالي الذي يطرح عدة وضعيات لإعادة تقييم التثبيتات[1]، حيث أن عملية إعادة التقييم نوعين:

عملية إعـــادة تقييم منظمة: غالبا ما يكون فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العملية معفي من الضريبة وهذا بموجب المرسوم 07 – 2007 الصادر في 04 جويلية 2007.

وعملية إعادة تقييم غير منظم "حر": تقوم بها المؤسسة متى تطلبت ضرورة لذلك وفارق إعادة التقييم عادة ما يكون خاضع لضريبة.

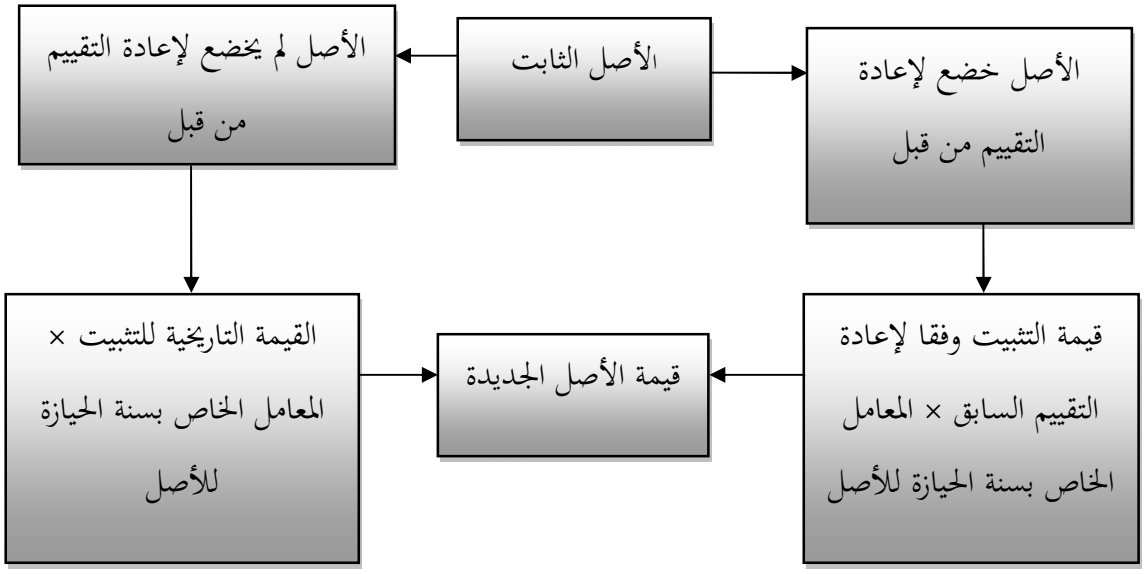
ويتم حساب أساس إعادة تقييم التثبيتات وفق المراحل التالية:[2]

المرحلة الأولى :إعادة تقييم القيمة الأصلية: تحتسب القيمة الأصلية الجديدة بضرب القيمة التاريخية للتثبيت في معدل إعادة التقييم الخاص بسنة اكتسابه هذا في حالة تطبيق إعادة التقييم لأول مرة، أما في حالة تطبيق إعادة التقييم على تثبيت تم إعادة تقييمه من قبل، فإن قيمته الجديدة تحتسب بضرب القيمة الأصلية وفقا لإعادة التقييم السابقة في معدل إعادة التقييم لسنة الحيازة.

[1] بوسبعين تسعديت وبراق محمد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 09.

[2] M F/D G I/ D L F, **la réévaluations des immobilisations**, op.cit, p p 09 - 10.

الشكل رقم (03 – 04): المتعلق بإعادة تقييم القيمة الأصلية للتثبيت.



المصدر: يوسف مامش وناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة، **مرجع سبق ذكره**، ص 190 .

المرحلة الثانية: إعادة تقييم أقساط الاهتلاكات: إعادة تقييمها يتم بتصحيح أقساط الاهتلاكات السنوية بضربها في معامل إعادة التقييم الموافق لإعادة تقييم الأصل، و نفس الشيء بالنسبة للأقساط المعاد تقييمها فتعدل وتضرب في المعامل الموافق لسنة إعادة تقييمها.

المرحلة الثالثة :استخراج فرق إعادة التقييم: يتم حساب فرق إعادة التقييم بإجراء الفرق بين القيمة الصافية للتثبيت المعاد تقييمه والقيمة الصافية للاهتلاكات المعاد تقييمها أو القيمة الإجمالية للتثبيتات المعاد تقييمها، بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي أجاز للمؤسسات عند سريانه أن تعيد تقييم تثبيتاتها المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، بمعنى المؤسسة أصبحت حرة في إعادة تقييم تثبيتاتها وليس امتثالا إلى التنظيم، حيث منذ سريان النظام المحاسبي المالي في 10/01/01، أصبح يمكن للمؤسسة أن تقيم بعض من أصولها حسب قيمتها الحقيقية وتستعين في ذلك بمتخصصين مؤهلون لإجراء عملية التقييم وهم المثمنون.

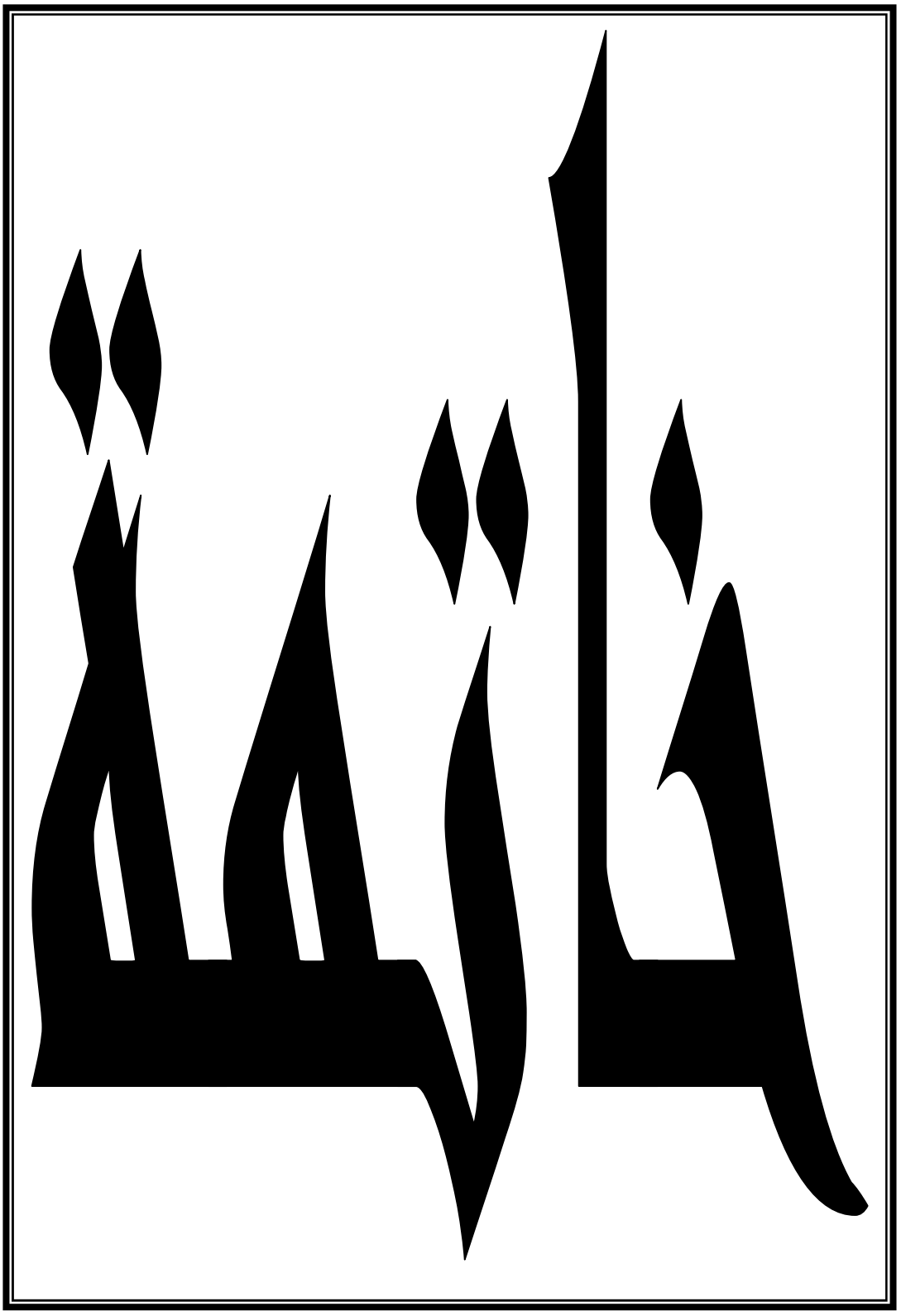
خلاصة الفصل:

إن المعالجة الجبائية للتثبيتات تختلف عن المعالجة المحاسبية لتثبيتات لأنها تخضع للنصوص والقواعد الجبائية فضلا على أن بعض القواعد المحاسبية لم يعتمدها النظام الجبائي وعليه فإنه عند التطرق لهذه الحالات غير الموافقة للنصوص الجبائية، يجب إعادة معالجتها حسب القانون الجبائي المعمول به علما أن هذه التصحيحات والتعديلات يتم إجرائها خارج المحاسبة.

ورغم المسايرة التي اعتمدها النظام الجبائي منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى أنه هناك عدة حالات لم يتوافق فيها النظام الجبائي مع النظام المحاسبي لأنه يضر بالوعاء الضريبي.

حيث يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المتحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة، ويتم إعادة المعالجة لهذه النتيجة وفق للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة، كما يوجد العديد من المواد المتضمنة في القانون الجبائي الجزائري والتي تتعلق بربط القياس المحاسبي باحتساب الضريبة، إذ يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة لوعاء الضريبة، ومن بين أوجه الاختلاف نذكر:

- النظام المحاسبي يتبني خسائر القيمة، غير أن النظام الجبائي لا يعترف بخسائر القيمة.
- اختلاف الطرق المحاسبية لحساب الاهتلاك عن نظيرتها المعتمدة في النظام الجبائي "مثلا كطريقة وحدات الإنتاج الغير معتمدة جبائيا".
- النظام المحاسبي المالي يعترف باهتلاك العناصر المركبة على غرار النظام الجبائي الذي لا يعترف باهتلاك العناصر المركبة.
- القيمة المتبقية تأخذ بعين الاعتبار محاسبيا في حين لا تأخذ بعين الاعتبار جبائيا.
- اعتماد القيمة العادلة كطريقة للتقييم محاسبيا بإضافة إلى الطريقة التاريخية بين ما جبائيا لا يعتمد إلا على طريقة التكلفة التاريخية.
- إذا لم تكن هناك نصوص جبائية صريحة قطعية فإن القواعد المحاسبية تطبق كليا بلا تحفظ.


خاتمة

خاتمة:

تطرق هذا البحث لأحد أهم المواضيع الهامة في المحاسبة، وهو موضوع المعالجة المحاسبية والجبائية لتثبيتات العينية، حيث تم دراسة هذا الموضوع في ظل مختلف الممارسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع التركيز على التعليمات التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية، وإعادة النظر فيه من طرف السلطات المعنية وتدارك النقائص والتغيرات الموجودة فيه إذا ما تم مقارنته بالنظام الجبائي في معالجة مثل هذه التثبيتات.

وفي الوقت الذي تتجه فيه الدول نحو اقتصاد عالمي قائم على معايير وقواعد محاسبية دولية، وذلك بهدف توحيد القوائم المالية والمعلومات المحاسبية وتشجيع المؤسسات الاقتصادية على استثمارات والشراكة، نجد الجزائر كغيرها من الدول تفرض عليها حتمية تكيف نظامها المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تثمين المبادئ المحاسبية، وهذا ما أوقعها في دوامة التعارض والاختلاف في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد النظام الجبائي الجزائرية عموما.

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يعتمد على جملة من التصحيحات تخضع للقواعد الجبائية، حيث يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المتحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة والتي عادة ما تقدر بالسنة، حيث يتم إعادة المعالجة لهذه النتيجة وفق للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة، ومن جهة التطبيقات والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام الجبائي في تحديد الضريبة ما تعلق بفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات العينية المهتلكة، ومعدلات وطرق الاهتلاك للتثبيتات العينية، كما أن النظام الجبائي يقوم بمعالجة كل من عمليات إعادة التقييم والرسم على القيمة المضافة في حال التنازل عن التثبيتات، وإعانات التجهيز، إذ يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة لوعاء الضريبة، كما يوجد العديد من الموارد المتضمنة في القانون الجبائي الجزائري والتي تتعلق بربط القياس المحاسبي باحتساب الضريبة.

ونظرا لأهمية التثبيتات العينية في استمرار نشاط المؤسسة، وذلك من خلال احتفاظ بها واستخدامها لعدة دورات محاسبية، يكمن الغرض الرئيسي للمعالجة المحاسبية والجبائية في إبراز جميع الأحداث والعمليات

والظروف التي أثرة على المؤسسة خلال الدورة المحاسبية، ومن أجل معرفة صافي المركز المالي للمؤسسة ونتيجتها المحاسبية، أصبح من الضروري تطوير الممارسات المحاسبية لتواكب التطورات التي تميز بيئة المؤسسات الجزائرية في ظل أنظمة محاسبية وجبائية، حتى تسمح بإبراز جميع الأحداث و العمليات و الظروف التي تؤثر عليها.

وقد مكننا هذا البحث من الوقوف على نتيجة مفادها أن الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حال تعارض القاعدتين فأولية التطبيق للقاعدة الجبائية.

وبإضافة إلي ما سبق ذكره فإن هذا البحث قد أوصلني إلى حوصلة من استنتاجات يمكن عرضها في النقاط التالية:

- اختبار فرضيات البحث؛
- أهم النتائج المتوصل إليها؛
- التوصيات والاقتراحات؛
- أفاق البحث.

اختبار فرضيات البحث:

من خلال معالجة البحث وتحليله مختلف جوانبه ، جاءت نتائج اختبار الفرضيات كالآتي:

الفرضية الأول: تم تـأكـد من صحة الفرضيـة الأولي، تعـد التثبيتات موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة وخدمتها، إذ تعتبر العنصر الأساسي في تحريك عجلة الإنتاج والسيطرة وامتلاك جزء من رأس المال في الشركات الفرعية وتحقيق مكاسب إضافية خاصة بأوقات الانكماش الاقتصادي، وهي من أهم العناصر المحاسبية المتزايدة الأهمية في قيمة المؤسسة والشركات الحديثة سواء من الناحية المحاسبية أو المالية، ولذلك لابد من عدم التقليل من أهميتها في النظم المحاسبية إعطاء صورة واضحة ودقيقة حول إطار الفكري والنظري للتثبيتات من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

الفرضية الثانية: تم التـأكد من صحة الفرضية الثـانية، من أجـل تحقيق جودة في المعلومات المالية والشفافية في القوائم المالية، والمساهمة في المحافظة على قيمة المؤسسة، لا بد من إعطاء معلومات ذات مصداقية ودرجة عالية من

الموثوقية والدقة، ومعالجة محاسبية سليمة — خاصة التثبيتات – في ظل وجود رقابة داخلية وخارجية تساعد في اتخاذ قرارات سليمة وذلك من خلال التدقيق والمعالجة المحاسبية وتقييمها المالي، والتفصيل في الإفصاح عنها في مختلف القوائم المالية.

الفرضية الثالث: تم التأكد من صحة الفرضية الثالث، منذ صدور النظام المحاسبي المالي في سنة 2007 والنظام الجبائي يساير المستجدات عن طريق إصدار نصوص قانونية معدلة في القوانين المالية السنوية أو المكملة إطار موازنة صعبة تقوم على احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع عدم تعارضها مع القواعد الجبائية ومسايرة متطلبات التغيير دون التأثير على الوعاء، حيث يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المتحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة والتي عادة ما تقدر بالسنة، في حين يتم إعادة المعالجة لهذه النتيجة وفق للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري من أجل تحديد النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة.

النتائج المتوصل إليها:

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع يمكننا حصر النتائج التي توصلنا إليها فيمايلي:

- غياب تعاريف دقيقة للتثبيتات العينية من منظور جبائي لا يساعد على التمييز بين المصاريف والتثبيتات.
- إغفال قانون الضرائب التطرق لنواقص القيمة الناتجة عن التنازل وكأن المؤسسة لا تحقق إلا فوائض القيمة.
- يتأكد ويتعزز الارتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي من خلال وضعهما تحت سلطة واحدة "وزارة المالية"، المديرية العامة للضرائب النظام الجبائي والمجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم المحاسبة.

- اعتماد النظام المحاسبي المالي برفع من مستوي موظفي إدارة الضرائب يفرض عليهم مسايرة معايير المحاسبة الدولية.
- النظام المحاسبي يتبني خسائر القيمة، غير أن النظام الجبائي لا يعترف بخسائر القيمة.
- اختلاف الطرق المحاسبية لحساب الاهتلاك عن نظيرتها المعتمدة في النظام الجبائي "مثلا كطريقة وحدات الإنتاج الغير معتمدة جبائيا".
- النظام المحاسبي المالي يعترف باهتلاك العناصر المركبة على غرار النظام الجبائي الذي لا يعترف باهتلاك العناصر المركبة.
- اعتماد القيمة العادلة كطريقة للتقييم محاسبيا بإضافة إلى الطريقة التاريخية بين ما جبائيا لا يعتمد إلا على طريقة التكلفة التاريخية.
- يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات.
- يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.
- في حالة عدم الاحتفاظ بالتثبيتات العينية لفترة 5 سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء، فإن المؤسسة مطالبة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة عن التنازل عن التثبيتات العينية، أي ما يعادل مبلغ TVA المخصوم والذي يعادل مبلغ1\5 منه لكل سنة.
- إذا لم تكن هناك نصوص جبائية صريحة قطعية فإن القواعد المحاسبية تطبق كليا بلا تحفظ.
- مادام أن الضريبة تقوم بتمويل نشاطات الدولة الرامية إلي تحقيق المصلحة العامة، ومادام أن النفقات العامة تهم بجميع شرائح المجتمع، وجب تكيف قواعد النظام الجبائي مع أنظمة المحاسبة في حدود المعقول.

خاتمة:

توصيات واقتراحات:

- يجب اعتماد إطار تصوري للجباية يأخذ بعين الاعتبار النقائص الواردة فيه و التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي و بالأخص اعتماد تعاريف دقيقة لعناصر الميزانية وحسابات النتائج.
- يجب أن تخضع النصوص الجبائية إلى منطق البساطة والمرونة لتفادي التأويلات الخاطئة.
- يجب التركيز على تأهيل وتحسين مستوي أعوان الإدارة الجبائية.
- يجب المحافظة على الارتباط الموجود بين القواعد المحاسبية والجبائية.
- يجب على الإدارة الجبائية أن تتبني الكليات المعتمدة في النظام المحاسبي وتتغاضي عن الجزئيات بمعني التوافق على أدني مستوي إن لم نستطع تحقيق أعلى مستوي.
- يجب أن تظهر الإدارة معجم للمصطلحات و المفاهيم الجبائية التي تسهل فهم واستيعاب النواحي الفنية والتقنية.
- المحافظة على قواعد الجبائية مع تغير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات.
-
- العمل على تكيف القواعد الجبائية مع محتوي النظام المحاسبي المالي في حدود المعقول.

أفاق البحث:

إن نجاح مسار اعتماد المرجعية المحاسبية الدولية يتوقف على جملة من الإصلاحات تتم بالموازنة مع المنظومة العالمية، التشريعية والجبائية الوطنية.

ونظرا لأهمية هذا الموضوع ضمن المتطلبات الحديثة للبيئة الدولية للأعمال وموقعها ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري، وجب طرح مجموعة من المواضيع التي قد تكون محل بحث في السنوات القادمة:

- المعالجة المحاسبية والجبائية لتثبيتات المعنوية والمالية.
- أثر التوافق بين النظام المحاسبي المالي ونظام الجبائي ومتطلبات القانون التجاري.

مراجع

المراجع:

الكتب:

1رميدي عبد الوهاب ، **المحاسبة المالية " وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد مبادئ عامة/ أمثلة محلولة"**، ط1، 2011، دار هومة، الجزائر، 2012.

2ن. حاج على، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، بدون طبعة، دار بلقيس، الجزائر، 2012.

3علاوي لخضر ، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS " دروس وتطبيقات محلولة** "، بدون طبعة، دار النشر للتعليم والتكوين، الجزائر، 2012.

4لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجدي "دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح"**، بدون طبعة، ج 1، مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية، بسكرة.

5الحجاوي طلال مُحَّد وآخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، بدون طبعة، دار اليازوي العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

6طويل مصطفي، **النظام المحاسبي و المالي الجزائري الجديد**، بدون طبعة، دار الحديث للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

7هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

8القاضي حسين ودحدوح حسين وحمادة رشا، **المحاسبة المالية المتقدمة**، ط 2، دار الثقافة للنشر، عمان، 2011.

9بلعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، بدون طبعة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2009.

10عطية عبد الرحمان، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي و المالي**، بدون طبعة، درا جيطلي لنشر، برج بوعريريج، 2009.

المراجع:

11هيني قان جريونتج، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية**، ط1، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر.

12عطية عبد الرحمان ، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ط1، 2010، دار جيطلي، برج بوعريريج.

13بن على الوابل وابل، **أسس المحاسبة**، ط 3، ج 1، مكتبة الملك فهد، الرياض.

14حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي**، بدون طبعة، دار عبد اللطيف للطباعة، الجزائر.

15أبو نصار محمد، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية "الجوانب النظرية والعلمية "**، ط 2، المكتبة الوطنية، عمان، 2014.

16شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IFRS/ IAS** ، بدون طبعة، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.

17شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS** ، بدون طبعة، ج 2، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

18عصر إسماعيل أحمد ، **أصول المحاسبة المالية**، بدون طبعة، القاهرة، 2009.

19نور إبراهيم عبد الناصر وصيام زكريا وليد وخداش مصطفي حسام الدين، **أصول المحاسبة المالية**، ط 2، ج2، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2010.

20حميدي بوزيدة، **جباية المؤسسة " دراسة تحليلية في النظرية العامة وتطبيقية: دراسة نظرية وتطبيقية "**، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

21رمحي محمود نضال، **المحاسبة المالية**، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

المراجع:

22عزازي مُحَمَّد وآخرون، **التسيير المحاسبي والمالي "السنة الثانية ثانوي – شعبة التسيير واقتصاد"**، وزارة التربية الوطنية، ط 2013 – 2014، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر.

23 صفار رضا هادي ، **مبادئ المحاسبة المالية "القياس والاعتراف والإفصاح في تقارير المحاسبية"**، ط1، ج2، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009.

24عزازي مُحَمَّد وبن لعور بوعلام ، **التسيير المحاسبي والمالي**، المستوي الثالثة ثانوي شعبة تسيير واقتصاد "الإرسال 1 – 2 "، وزارة التربية الوطنية، بدون طبعة، ج 1، الديوان المطبعي للتعليم والتكوين عن بعد "قسم الإنتاج والتقويم البيداغوجي"، الجزائر، 2014.

25حنان حلوة رضوان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية "قياس بنود قائمة المركز المالي"**، ط1، دار الحامد لنشر والتوزيع، عمان، 2004.

26 يوسف مامش وناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية، الجزائر، سنة النشر مجهولة.

27 عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي**، الجزء الثالث، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2002.

المذكرات:

المراجع:

بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي و المالي " دراسة حـالة المؤسسة الـوطنية لأجهزة القيـاس و المراقبة AMC "**، مذكرة مـاجستير، تخصص محاسبة ومالية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 – 2011.

سيفحلو رشيد، **النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومات المالية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة بن بوعلي، الشلف، 2010 – 2011.

المجلات و الجرائد:

مصطفي عـوادي، **المعـالجة المحاسبية لاهتـلاك التثبيتات حسب النظام المحـاسبي المالي SCF مع دراسة حالات**، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012.

القوانين و المراسيم:

الجريـدة الرسمية العـدد رقم 44 الصادرة في 2009/07/26، المتضمنة للأمر 09 - 01 المؤرخ في 2009/07/22، المتضمن لقـانون الـمالية التكميلي لـ 2009.

المراجع:

الجريـــدة الرسميـــة، العـــدد 19 الصـــادرة في 2009/03/25، المتضمنة للقـــرار المـــؤرخ في 26 جويلية 2008، **المتضمن لـــقواعد الـــتقييم و المحاسبة ومحتوي الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.**

الجريـــــدة الرسمية العـــدد 85، **المتضمنـــة للقـــانون رقـــم 06 – 24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمنة لقـــانون المالية لسنة 2007.**

الجريدة الرسمية العدد رقم 82، الصادرة في 2007/12/31، **المتضمن لقـــانون رقم 07 – 12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن لقانون المالية لسنة 2008.**

الجريدة الرسمية العـــدد 42 الصادرة بتاريخ 27 جويلية 2008، **المتضمنة للأمر رقم 08 – 02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009.**

الجريدة الرسمية العدد رقم 49 الصادرة في 2010/08/29، **المتضمن للأمر رقم 10 – 01 الصادر في 2010/08/26، المتضمنة لقانون المالية التكميلي لسنة 2010.**

وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2013.

وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب "المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام، **الدليل التطبيق للرسم على القيمة المضافة**، 2005.

الملتقيات:

المراجع:

رحال ناصر وعوادي مصطفي، ملتقي البليدة حول النظام المحاسبي المالي الجديد، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد " دراسة حالة"**، بدون تاريخ، البليدة.

مزيودي إبراهيم وبوعافية رشيد، ملتقي البليدة حول النظام المحاسبي المالي الجديد، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة "معالجة التثبيتات المالية "**، بدون تاريخ، البليدة.

عبد الرزاق خليل وعبدي نعيمة، الملتقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، **قرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، يوم 17 – 18 جانفي 2010، القطب الجامعي الجديد الشط.

رفيق يوسف وجنينة عمر، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، **محاسبة التثبيتات حسب مكوناتها**، يوم 04 – 05 ديسمبر 2012، مسيلة.

بوسبعين تسعديت وبراق مُحَمَّد، ملتقي النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير المراجعة، **تكيف النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي**، جامعة سعد دحلب، يوم 13 و 14/ 12/2011.

منصور موسي وعلاوي عبد الفتاح، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، **أهمية الأصول المعنوية ضمن متطلبات الحديثة للبيئة الدولية للأعمال وموقعها ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد**، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012، المسيلة.

المطبوعات و المنشورات:

مداني بلغيث، **مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية حسب قواعد SCF**، 2011.

الجيالي وليد ناجي، **أصول المحاسبة المالية**، ج 2، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

المراجع:

الكتب باللغة الأجنبية:

Ahmed sadou et Michel parruitte et Henri davasse, **Manuel de Comptabilité**, Berti éditions, Alger, 2011.

Micheline friederich et Georges langlios, **Comptabilité financiére " Comptabilité générale"**, Editions foucher, France, 2009.

Abdellah boughaba, **comptabilité générale**, office des publications universitaires, Alger.

القوانين والمراسيم باللغة الفرنسية:

Ministere des Finances/ Direction Générale des Impôts / DLF **guide fiscal et comptable des amortissement**, 2004.

Ministere des Finances/ Direction Générale des Impôts /D.L.F, **la réévaluations des immobilisations** , 2001.

Ministere des Finances/ Direction Générale des Impôts/D L F, **les amortissements - règles fiscales et comptables**, 2001.

Collection les codes RF, code IFRS, **normes et interprétations**, groupe revue fiduciaire, paris, 2009.

المراجع:

الكتب:

1- بلعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2009.

2- جريونتج هيني قان، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية**، ط1، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر.

3- حجـاوي طلال مُحَّد وجعفر على مُحَّد وثمري طالب مشتاف ونعوم يوسف الريال، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوي العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

4- حميدي بوزيدة، **جباية المؤسسة "دراسة تحليلية في النظرية العامة: دراسة نظرية وتطبيقية"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

5- حنان حلوة رضوان والحارس أسامة وأبو جاموس فوز الدين وقولي ميسون، **أسس المحاسبة المالية "قياس بنود قائمة المركز المالي"**، ط1، دار الحامد لنشر والتوزيع، عمان، 2004.

6- حواس صلاح، **المحاسبة المـالية حسب النـظام المحـاسبي المـالي**، دار عبد اللطيف للطباعة، الجزائر.

7- رمحي محمود نضال، **المحاسبة المالية**، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

8- رميـدي عبـد الوهـاب، **المحاسبة المالية "وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد مبادئ عامة/ أمثلة محلولة"**، ط1، 2011، دار هومة، الجزائر، 2012.

9- شنوف شعيـب، **محـاسبة المؤسسة طبقـا لمعـايير المحـاسبة الدوليـة IFRS/ IAS**، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بـودواود، الجزائر، بدون سنة.

10- شنـوف شعيـب، **محـاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS** ، ج 2، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

المراجع:

11- صفار رضا هادي، **مبادئ المحاسبة المالية "القياس والاعتراف والإفصاح في تقارير المحاسبية"**، ط 1، ج 2، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009.

12- طويل مصطفي، **النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد**، دار الحديث للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

13- عزازي مُحَّد وبن لعور بوعلام وحامة نجم الدين وحبيلي كمال الدين، **التسيير المحاسبي والمالي "السنة الثانية ثانوي – شعبة التسيير واقتصاد"**، وزارة التربية الوطنية، ط 2013 – 2014، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر.

14- عزازي مُحَّد وبن لعور بوعلام، **التسيير المحاسبي والمالي**، المستوي الثالثة ثانوي شعبة تسيير واقتصاد "الإرسال 1 – 2 "، وزارة التربية الوطنية، ج 1، الديوان المطبعي للتعليم والتكوين عن بعد "قسم الإنتاج والتقويم البيداغوجي"، الجزائر، 2014.

15- عصر إسماعيل أحمد، **أصول المحاسبة المالية**، القاهرة، 2009.

16- عطية عبد الرحمان، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ط1، دار جيطلي، برج بوعريريج، 2010.

17- عطية عبد الرحمان، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي والمالي**، درا جيطلي لنشر، برج بوعريريج، 2009.

18- علاوي لخضر، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS " دروس وتطبيقات محلولة** "، دار النشر للتعليم والتكوين، الجزائر، 2012.

19- قاضي حسين ودحدوح حسين وحمادة رشا، **المحاسبة المالية المتقدمة**، ط 2، دار الثقافة للنشر، عمان، 2011.

20- لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد "دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح"**، ج 1، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة.

21- ن. حاج على، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار بلقيس، الجزائر، 2012.

22- نصار محمد، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية "الجوانب النظرية والعلمية "**، ط 2، المكتبة الوطنية، عمان، 2014.

23- نور إبراهيم عبد الناصر وصيام زكريا وليد وخداش مصطفي حسام الدين، **أصول المحاسبة المالية**، ط 2، ج 2، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2010.

24- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية**، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

25- وابل على وابل، **أسس المحاسبة**، ط 3، ج 1، مكتبة الملك فهد، الرياض.

26- يوسف مامش وناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية، الجزائر.

المذكرات:

بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي و المالي "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة AMC"**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 – 2011.

سيفحلو رشيد، **النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة بن بوعلي، الشلف، 2010 – 2011.

الملتقيات:

بوسبعين تسعديت وبراق مُحَمَّد، ملتقي النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير المراجعة، **تكيف النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي**، جامعة سعد دحلب، يوم 13 و 14/ 2011/12.

رحال ناصر وعوادي مصطفي، الملتقي الوطني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد " دراسة حالة"**، يومي 02 - 03 أفريل 2012، البليدة.

رفيق يوسف وجنينة عمر، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، **محاسبة التثبيتات حسب مكوناتها**، يوم 04 – 05 ديسمبر 2012، مسيلة.

عبد الرزاق خليل وعبدي نعيمة، الملتقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، **قرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، يوم 17 - 18 جانفي 2010، القطب الجامعي الجديد الشط، واد السوف.

مزيودي إبراهيم وبوعافية رشيد، الملتقي الوطني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة "معالجة التثبيتات المالية "**، يومي 02 – 03 أفريل 2012، البليدة.

منصور موسي وعلاوي عبد الفتاح، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، **أهمية الأصول المعنوية ضمن متطلبات الحديثة للبيئة الدولية للأعمال وموقعها ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد**، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012، المسيلة.

المطبوعات والمنشورات:

جيالي وليد ناجي، **أصـــول المحـاسبة المـــالية**، ج 2، منشـورات الأكـاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحـاسبي**، الجزء الثـالث، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2002.

مـداني بلغيث، **مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية حسب قواعد SCF**، 2011.

القوانين والمراسيم:

وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب "المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام، **الدليل التطبيق للرسم على القيمة المضافة**، 2005.

الجريـــــدة الرسمية العـــدد 85، الصادرة في 2006/12/27، **المتضمنـة للقـانون رقـم 06 – 24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمنة لقـانون المالية لسنة 2007**.

الجريدة الرسمية العدد رقم 82، الصادرة في 2007/12/31، **المتضمن لقـانون رقم 07 – 12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن لقانون المالية لسنة 2008**.

الجريدة الرسمية العـدد 42 الصادرة في 2008/07/27، **المتضمنة للأمر رقم 08 – 02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009**.

الجريـــدة الرسميـــة العـــدد 19 الصـــادرة في 2009/03/25، **المتضمنة للقـــرار المـــؤرخ في 26 جويلية 2008، المتضمن لـقواعد الـتقييم والمحاسبة ومحتوي الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**.

الجريـدة الرسمية العـدد رقم 44 الصادرة في 2009/07/26، **المتضمنة للأمر 09 – 01 المؤرخ في 2009/07/22، المتضمن لقـــانون الـــمالية التكميلي لـ 2009**.

الجريدة الرسمية العدد رقم 49 الصادرة في 2010/08/29، **المتضمن للأمر رقم 10 – 01 الصادر في 2010/08/26، المتضمنة لقانون المالية التكميلي لسنة 2010**.

وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2013.

وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**،2015.

المجلات و الجرائد:

مصطفي عوادي، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF مع دراسة حالات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012.

الكتب باللغة الأجنبية:

Abdellah boughaba, **comptabilité générale**, office des publications universitaires, Alger.

Ahmed sadou et Michel parruitte et Henri davasse, **Manuel de Comptabilité**, Berti éditions, Alger, 2011.

Micheline friederich et Georges langlios, **Comptabilité financiére " Comptabilité générale"**, Editions foucher, France, 2009.

القوانين والمراسيم باللغة الفرنسية:

Ministere des Finances/ Direction Générale des Impôts /Direction de législation fiscale, **la réévaluations des immobilisations**, 2001.

Ministere des Finances/ Direction Générale des Impôts /Direction de législation fiscale, **les amortissements - règles fiscales et comptables**, 2001.

Ministere des Finances/ Direction Générale des Impôts / Direction de législation fiscale, **guide fiscal et comptable des amortissement**, 2004.

Collection les codes RF, code IFRS, **normes et interprétations**, groupe revue fiduciaire, paris, 2009.