جامعة ابن خلدون بتيارت

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم:علوم تسير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

في شعبة: تخصص محاسبة وجباية معمقة

تقييم التثبيتات والإفصاح عنها وفق المحاسبة المالية

دراسة حالة لملبنة سيدي خالد تيارت

من إعداد الطالبتين:

- بومعزة حبيبة
- جيلايلي حليمة

تحت إشراف الأستاذ:

➢د. رابح بلكرشة

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الدرجة العلمية	الصفة
د.صافة محمد	أستاذ محاضر أ	رئيسا
د. رابح بلكرشة	أستاذ محاضر أ	مقررا
د.بلقربوزمصطفى	أستاذ محاضر ب	مناقشا
د.شبلاوي ابراهيم	أستاذ محاضرب	مناقشا

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:.....

السنة الجامعية:2021-2022

الفهرس

قائمة الجداول	I
قائمة الملاحق	II
الشكر	III
الاهداء	IV
المقدمة العامة	أ-د
الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والمالية والتثبيتات والتقييم المحاسبي	
المبحث الاول: ماهية المحاسبة	01
المطلب الاول: تعريف المحاسبة المالية	02
المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة	03
المطلب الثالث: أهداف المحاسبة	05
المبحث الثاني :التثبيتات وكيفية دراسة حسابتها	07
المطلب الاول: مفهوم التثبيتات وشروط تسجيلها	07
المطلب الثاني: دراسة حسابات التثبيتات	08
المطلب الثالث : المعاييرالمحاسبية المتعلقة بالتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي	11
المبحث الثالث: التقييم المحاسبي	14
المطلب الأول : مفهوم التقييم	14
المطلب الثاني : الجوانب المختلف لتقييم	14
المطلب الثالث: طرق وأساليب التقييم	16
الفصل الثاني : تقييم التثبيتات وفق المحاسبة المالية والافصاح عنها	20
المبحث الاول: التقييم الاولي للتثبيتات	21
المطلب الاول: التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية	21
المطلب الثاني: التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية	25
المطلب الثالث: التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية	29
المبحث الثاني : التقييم اللاحق	32
المطلب الاول: المعالجة المحاسبية للاهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات	32
المطلب الثاني: الخسارة في القيمة التثبيتات وحالة التنازل	37
المطلب الثالث:حالات خاصة بالتثبيتات	45
المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبيعن التثبيتات وفقا IRS/IFRS	53
المطلب الاول: ماهية الإفصاح المحاسبي	53
المطلب الثاني: العوامل المؤثر على الإفصاح المحاسبي	56

المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح عن التثبيتات وفق المعايير المحاسبية الدولية	58
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة إنتاجية ملبنة سيدي خالد	62
المبحث الأول : لمحة تاريخية عن مجمع الحليب	62
المطلب الاول: نشأة المجمع	62
المطلب الثاني: استقلالية المجمع وتغيير كيفية التسيير	62
المطلب الثالث: اهداف المجمع	63
المبحث الثاني: ملبنة سيدي خالد	65
المطلب الاول: تعريف بملبنة سيدي خالد	65
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للملبنة	68
المطلب الثالث: المواد المنتجة في الملبنة ومراحل الإنتاج	78
المبحث الثالث: مراحل دخول التثبيتات في الملبنة	89
المطلب الاول:مرحل اقتناء الثبيتات للملبنة وكيفية تسجيلها	89
المطلب الثاني :حساب الاهتلاك وتقييم الخسارة	92
الخاتمة	96
الملخص	101
المراجع	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	صفحة
1	التسجيل المحاسبي لحيازة التثبيتات المعنوية	22
2	التسجيل المحاسبي للتثبيت المعنوي المولد داخليا	23
3	التسجيل المحاسبي لبرمجيات الإعلام الآلي	24
4	التسجيل المحاسبي لحالة شراء التثبيتات العينية	26
5	التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق مساهمات عينية	27
6	التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق القروض	28
7	التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق عقد إيجار تمويلي	28
8	التسجيل المحاسبي لحيازة التثبيتات المالية بشكل عادي في بداية الدورة	30
9	التسجيل المحاسبي المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة	31
10	التسجيل المحاسبي لانخفاض قيمة التثبيتات	31
11	معاملات الاهتلاك المتناقص	34
12	التسجيل المحاسبي للإهتلاك	35
13	التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية	39
14	التسجيل المحاسبي للاسترجاع الجزئي أو الكلي لخسارة القيمة	40
15	التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات المالية	41
16	التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق	41
17	التسجيل المحاسبي لخسارة للتثبيت المهتلك كليا	42
18	التسجيل المحاسبي لخسارة للتثبيت قيد الإهتلاك	43
19	التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات	43
20	التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات (الحالة الثانية)	41
21	المعلومات الواجب ظهورها في الملحق الخاص بعقد ايجار تمويلي	59
22	توزيع العمال حسب الرتب في الملبنة	66
23	جدول الاهتلاك	92

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيدي خالد –تيارت-	69
2	مراحل إنتاج الحليب	78
3	مراحل إنتاج اللبن المرحلة ومراحل انتاج الرايب	78
5	مراحل إنتاج اليوورت	79
6	مخطط طلب المواد الأولية	80
7	قنوات التوزيع	83

كلمة شكر

﴿وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾ [الإسراء: 24]

أمي الغالية أطال الله عمرها

الحمد لله سبحانه وتعالى على نعمته وفضله ودوام الصحة والعافية والصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم

شكرا لأستاذنا الفاضل والمشرف "بلكرشة رابح" لإخلاصه لنا في النصيحة والمشورة ومساندته لنا في إنجاز هذه المذكرة.

كما نتقدم بالشكر لكل الأساتذة الأفاضل وإلى كل من أعاننا من بعيد أو قريب في المساهمة في إثراء هذه المذكرة.

و أيضا نتوجه بخالص شكرنالزميلةالعمل.

كما لا ننسى أن نشكر كل من كان له الفضل في غرس حب العلم والتعب من أجل تبليغ رسالة فاضلة كرسالة العلم.

إهداء

أحمد الله رب العالمين وأشكر فضله وما وصلت إليه وأدعوه أن يوفقني لما هو خير لي والأمة الإسلامية

إلى من دفعني إلى طريق النجاح والذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر أطال الله عمره.

***إلى أبي ***

وإلي الشمعة المضيئة في حياتي رمز الحنان والعطاء للسيدة العظيمة التي تحملت وساعدتني بكل حب وحنان أطال الله عمرها...

إلى أدبي .....وعلمي إلى طريقي.....وجنتي

*** أمي الغالية***

إلى سندي وملاذي بعد الله، ومن علموني علم الحياة وأظهروا لي ما هو أجمل من الحياة .....إخوتي.

إلى من كانوا ملاذي، وتذوقت معهم أجمل اللحظات، والى من سأفتقدهم وأتمنى أن يفتقدوني، ومن أحببتهم بالله

"أصدقائي"

••

المقدمة

مقدمة

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة التقييم تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للتقييم المحاسبي وإختيار الطريقة الأكثر ملائمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية وإشباع حاجات مستخدمين لها لتساعدهم على إتخاذ القرار السليم، حيث أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع التقييم المحاسبي يكمن في إختيار الطريقة المناسبة لإظهار المعلومات بشكل أفضل لإن لكل طريقة مؤيديها ومعارضيها خصوصا أن كل منها سوف يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة في عناصر القوائم المالية.

وتحظى تقييم الأصول ومن بينها التثبيتات منذ زمن طويل بإهتمام الفكر الاكاديمي والمهني على حد سواء حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية وقد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة ينوي التحول تدريجيا من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة وقد حدثت تطورات مماثلة في كل من أستراليا ونيوزيلاندا، وذلك لإن تقييم التثبيتات وفق التكلفة التاريخية يعطي معلومات مالية مضللة وخاطئة،على خلاف التقييم بالقيمة العادلة خصوصا في ظل ظاهرة التضخم التي تعاني منها معظم الدول وبالأخص الجزائ،مما يؤثر على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

كما أصبح الإفصاح المحاسبي في الأواني الأخيرة يحظى بإهتمام أهل الإختصاص لما له من أهمية بالغة، حيث أن مهنة المحاسبة لم تعد أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية وتبويبها بل أصبحت تلعب دورها كنظام معلومات محاسبي، من خلال الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها للمؤسسات والأطراف التي لها علاقة بها. ونتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدها العالم أدرك المهتمون بمهنة المحاسبة أهمية وجود معايير محاسبية للتقييم والافصاح من أجل عرضها في القوائم المالية مما جعل الجزائر تطبق النظام المحاسبي المالي الذي تم إستنباط أغلب تعليماته من معايير المحاسبة الدولية مما يطرح عدة تساؤلات حول موضوع التقييم المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، نظرا لواقع هذه الأخيرة وواقع الاقتصاد الوطني مقارنة بواقع مؤسسات والاقتصاديات في الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية أو كيفية ممارساتها معها.

إشكالية البحث:

من الأهمية التي يكتسيها التقييم والإفصاح المحاسبي للتثبيتات بالنسبة للمؤسسة ومن خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي نتج عنه تغيرات هامة على مستوى العمل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية وعلى ما تم إستعراضه يمكن صياغة إشكالية التالية:

إلى أي مدى يساهم تقييم التثبيتات في التأثير على الإفصاح في القوائم المالية؟

الأسئلة الفرعية :

من أجل توضيح الإشكالية السابقة وتوضيحها سوف يتم تقسيمها إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية كالاتي:

- كيف يمكن تقييم التثبتات وفق النظام المالي المحاسبي
- ماهي طرق التقييم المحاسبي
- هل تعرضت المعايير المحاسبية الدولية لتقييم التثبيات
- هل الإفصاح المحاسبي له أهمية ضرورية في النظام المحاسبي المالي.

الفرضيات:

وللإجابة عن التساؤلات المطروحة قمنا بعرض الفرضيات التالية:

- التقييم المحاسبي للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي بالقيمة العادلة والتكلفة التاريخية هما النموذجين المناسبين لعملية التقييم لأنهما توفران معلومات مالية ملائمة.

- توافق المعايير المحاسبية الدولية مع النظام المالي المحاسبي في تقييم التثبيتات

- أهمية الإفصاح في النظام المحاسبي المالي ومصداقية القوائم المالية.

مبررات إختيار الموضوع:

من الأسباب الموضوعية التي أدت الى إختيار هذا الموضوع مايلي :

- الأهمية البالغة للتقييم المحاسبي والتي تتجلى في مصداقية وواقعية القوائم المالية.
- إبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث تقييم التثبيتات.
- الدور الفعال الذي تلعبه التثبيتات داخل المؤسسة لإستمرارية نشاطها.

أهمية الدراسة :

تتمثل الدراسة في الأهمية البالغة للتقييم في المحاسبة فهو يتحكم في المخرجات المحاسبية من حيث العمليات التي تتم بدقة وكفاءة، وهذا يعطي قوائم مالية أقرب للواقع مما يؤثر على الإفصاح، كما تطرق الموضوع لنقطة الضعيفة التي تعاني منها المحاسبة ألا وهي الاعتماد على التكلفة التاريخية وعدم أخذها للتغيرات التي

تطرأ على المستوى العام للأسعار مما يؤدي إلى مشاكل في التقييم، وفي ظل مواجهة ظاهرة التضخم مما يؤدي الى الإفصاح عن معلومات مضللة وغير ملائمة لمستخدميها مما يؤثر على الإفصاح المحاسبي.

أهداف الدراسة :

- توضيح مقومات التقييم المحاسبي (المفهوم والطرق) التي إعتمدها النظام المحاسبي المالي من أجل تقييم عناصر التثبيتات.
- تقديم مميزات تطبيق القيمة العادلة والأسباب التي أدت إلى فقدان الثقة في التكلفة التاريخية.
- توضيح أهمية الإفصاح المحاسبي في كونه أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة وما مدى تأثره بمبدأ التكلفة التاريخية .
- إبراز كيفية تقييم التثبيتات والمعالجة المحاسبية لها وفقا للنظام المحاسبي المالي ومتطلبات الإفصاح.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

حدود مكانية : تمت هذه الدراسة في ملبنة سيدي خالد والتي قدمنا فيها الطرق المستعملة في عملية التقييم المحاسبي للتثبيتات والمشاكل التي تواجه عملية التقييم والإفصاح عنها .

حدود زمانية: تمت الدراسة التطبيقية في ملبنة سيدي خالد بإسقاط الجانب النظري

منهج الدراسة :

من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا الدراسة،وإختبار الفرضيات التي تم تبنيها،تتم معالجة الموضوع بالإعتماد على منهجين، النسبة للجانب النظري بإتباع المنهج الوصفي أما الجانب التطبيقي فالمنهج التحليلي،وذلك بهدف الوقوف على مختلف الطرق المعتمدة في تقييم عناصر التثبيتات وفقا للمحاسبة المالية ومتطلبات الإفصاح عنها أما الجانب التطبيقي فتم إسقاط الجانب النظري على الواقع المحاسبي في ملبنة سيدي خالد الذي إستخدمنا فيه منهج دراسة حالة وذلك باستخدام أداة المقابلة والملاحظة بالإضافة إلى ذلك تطبيق تعليمات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS36وIAS16 فيما يخص تقييم عناصر التثبيتات وإنخفاض قيمة التثبيتات المادية .

هيكل البحث :

قصد الإلمام بدراسة الموضوع، وتحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات الفرضيات بعين الإعتبا، إرتأينا إلى تقسيم الدراسات إلى ثلاث فصول بعد

المقدمة، الفصل الأول والثاني نظريان ،أما الفصل الثالث فهو خاص بالجانب التطبيقي بالإضافة الى خاتمة تناولت إستنتاج وتوصيات الدراسة وذلك حسب مايلي :

الفصل الأول:

"الإطار النظري للمحاسبة المالية والتثبيتات ".في هذا الفصل تم تقديم النظام المحاسبي المالي من الإطار التصوري والتنظيمي للمحاسبة المالية ومختلف مبادئ وفرضيات التي تقوم عليها بالإضافة إلى مكانة المعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي، وسرد أهم المفاهيم الأساسية للتقييم كما تم التعرف على مفهوم التثبيتات وشروط تسجيلها ومعايير المحاسبية الدولية المتبعة في تقييم عناصر التثبيتات .

الفصل الثاني:

"تقييم التثبيتات وفقا للمحاسبة المالية ومتطلبات الإفصاح عنها "،الذي تضمن التقييم المعالجة المحاسبية للتثبيتات من تاريخ دخولها إلى ذمة المؤسسة والإعتراف بها ضمن أصولها إلى تاريخ خروجها من ذمة المؤسسة كما عالج هذا الفصل جانب الإفصاح المحاسبي ومقاوماته ومتطلبات الإفصاح عن التثبيتات حسب المعايير المحاسبة الدول

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية حول تقييم التثبيتات في ملبنة سيدي خالد بتيارتالذي تطرق الى أهم التثبيتات الموجودة بالمؤسسة وطرق تقييمها ومعالجتها بالإضافة إلى مشاكل التقييم والإفصاح التي تواجه ملبنة سيدي خالد وتحليل مختلف النتائج المتواصل لها.

الفصل الأول
المحاسبة المالية والتثبيتات والتقييم المحاسبي

تمهيد

تعتبر المحاسبة احد فروع المعرفة التي تهتم بتوفير البينات والمعلومات في أي شركة أيا كان شكلها القانوني أو طبيعة النشاط الذي تزاولها سواء كان خدماتيا او تجاريا او صناعيا ولا تقتصر عملية إستخدام المعلومات التي توفرها المحاسبة على معدى هذه المعلومات والعاملين بهذا الفرع من فروع المعرفة فقط ،ولكن تمتد الي جميع من يهمه أمر الشركة أو المهتمين بمجال الأعمال بصفة عامة مثل ضرورة معرفة مستخدمي هذي المعلومات بطبيعة المحاسبة ونوعية المعلومات التي توفرها ومدلولاتها، ونوعية المعلومات التي توفرها ضرورة لكل المهتمين بمجال الأعمال بصفة خاصة،في هذا الفصل الذي تناولنا فيها المحاسبة المالية حيث قسم الى ثلاث مباحث وهما المبحث الأول يتحدث عن ماهية المحاسبة اما الثاني فهو التثبيتات وكيفية دراسة حسابتها اما المبحث الثالث يتكلم عن التقييم المحاسبي.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة المالية

المطلب الأول: تعريف المحاسبة المالية

بإعتبار أن المحاسبة هي علم كسائر العلوم إختلفت تعارفها بإختلاف المجتمعات وإختلاف الازمن،لكن مع التوحيد المصطلحات المحاسبية عالمية هناك تعارف متفق عليها دولية التي سنتطرق لبعض منها. كما سنتطرق للمحاسبة وفق منظور النظام المالي المحاسبي الجزائري

1 - **تعريف المحاسبة المالية:** هو علم يشمل مجموعة من المبادئ الأساسية والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها ،ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيرادات وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات،ومن ثم إستخراج نتيجة أعمال ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة[1]

2- تعتبر المحاسبة أحد المكونات الرئيسية لأي تنظيم سواء كان هدف التنظيم ربحي كالمنشأة التجارية أو غير ربحي كالوحدات الحكومية. فبدون المحاسبة لن يكون بمقدور هذه المنظمات معرفة الموقف المالي في نهاية كل سنة مالية بشكل دقيق يمكن لأصحاب القراراتخاذ قرارات إقتصادية سليمة (2.)

3- كما هي أحد فروع المحاسبة الذي يعني بتوثيق ومعالجة البيانات المالية وإيصالية للمستفيدين منها في شكل تقارير مالية تعد وفق المعاير متفق عليها لإستخدامها في إتخاذ القرارات[3].

غير أن يبقي التعريف الأكثر إستخداما للمحاسبة المالية في الجزائرية هو الذي جاءت به المادة 3 من قانون 11.007 المؤرخ في 2007/11/25 ،والتي تعتبرأن ‹المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلوماتالمالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقيمها وتسجيلها،وعرض كشوف تعكس صورة الصادقة عن وضعية المالية وممتلكاتها للكيان وناجعتها، وضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.[4]›

---

[1]-"دكتورحواس صلاح " المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي scf(دروس مواضع ومسائل محلولة . دار عبد اللطيف والطباعة والتوزيع .الجزائر 2011 ص11

[2]-"المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني " مساعد محاسب مبادئ المحاسبة. الايدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج المملكة العربية السعودية ص3

[3]- نص قانوني 007-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المالي المحاسبي

[4]- "دكتور مراد كواشي" مطبوع مستوف من مقياس المحاسبة المالية حسب قواعد نظام المالي المحاسبي جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي .الجزائر.ص 2

المطلب الثاني مبادئ المحاسبة المالية :

حتى يمكن إنتاج المعلومات موثوق بها ينبغي أن تستند المحاسبة إلى أسس ثابتة تضمن إلى حد ما أن تكون المعلومات التي تنشرها المؤسسات المتمثلة حتى يمكن إجراءات المقارنات فيما بينها. وهذا الأسس تشتمل على مجموعة من المبادئ التي تحكم الطرق الإجراءات التي يتم بها معالجة العمليات المالية،حيث سنتطرق لها بتفصيل .

مبادئ المحاسبة المالية : لقد حددت المادة 6 من قانون ا07-11 المؤرخ في 2007/11/25 وكذا المواد من 5 الى 15 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 عن أهم المبادئ المحاسبة المالية التي ينبغي مراعاتها عند الكشوف المالية والتي تتمثل في مايلي:[1]

- **محاسبة التعهد**: وفق لهذا المبدأ يتم إعتراف بأثر العمليات عند حدوثها، وليس عند التدفق النقدي او ما شابهها،وعليه فإن المعالجة المحاسبية تتم بمجرد حدوث الإتفاق وليس من الضروري إنتظار التدفقات النقدية .

- **إستمرارية الإستغلال:** عند إنشاء المؤسسة يفترض بأنها لا تتوقف عن مزاولة نشاطها في الآجل القريب، ويفترض أنها سوف تستمر في ذلك في الظروف العادية، وبالتالي فإن تصفية المؤسسة ليس هو الغرض الذي تنشا من أجله، وتعمل المؤسسة في نهاية كل دورة على إعداد القوائم المالية مع إفتراض أن المؤسسة ستواصل القيام بأنشطتها.

قابلة للفهم: حيث ينبغي أن تكون المعلومات المقدمة من خلال الكشوف المالية سهلة الفهم،إلى درجة أنه يمكن للمطلع الذي له مبادئ عامة حول المحاسبة فهم محتوى هذه الكشوف.

- **الدلالة:** يجب أن تظهر الكشوف المالية كل البيانات الهامة والتي قد تؤثر على القرارات مستخدمي هذه الكشوف.

- **المصداقية:**يجب أن تكون المعلومات من خلال الكشوف المالية خالية من الاخطاء والغموض على أن تقدم صورة صادقة وأقرب ما يمكن للواقع الإقتصادي للمؤسسة.

- **قابلة للمقارنة**: يجب على المؤسسة تطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية حتى تكون بيانات الكشوف المالية للسنوات المختلفة منسجمة وقابلة للمقارنة.

---

[1] مرجع سبق ذكر ص 2

- **التكلفة التاريخية:** ينبغي على المؤسسة وفقا لهذا المبدأ أن تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها بالإعتماد على قيمة الشراء أو الحيازة، أي أن تكلفة الشراء تتعلق بالسلع المشترة وتكلفة الإنتاج في حالة السلع المنتجة من قبل المؤسسة نفسها، مع إمكانية تصحيح هذه القيمة من خلال إعادة التقييم، لتظهر في أخر الدورة عناصر الأصول مسجلة في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية، بعد أن يتم تخفيض المجموع المتراكم والمؤونات من قيمتها التاريخية.

-**أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** تسجل العمليات المحاسبية وتقدم في قوائم مالية للمؤسسة حسب واقعها الاقتصادي، وليس تبعا لشكلها القانوني. وعلى هذا الأساس ينبغي أن تظهر الكشوف المالية كل الأصول التي توجد تحت مراقبة المؤسسة، حتى وإن لم تمكن مالكة لها قانونا.[1]

-**ثبات واستمرارية الطرق المحاسبية:**تلتزم المؤسسة وفق هذا المبدأ بضرورة إتباع طريقة واحد لا تغيرها من فترة إلى أخرى بحث أن الطرق المحاسبية التي تشمل المبادئ والإجراءات المعتمدة لمعالجة الأحداث المحاسبية وإعداد القوائم المالية للمؤسسة، ينبغي أن تطبق بنفس الشكل من دورة إلى أخرى، وأي تغييرات يجب الإشارة إليها وتبريرها في الملاحق، وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر التغير على مصداقية وسلامة الحسابات، ويسمح ذلك بإمكانية التوافق والتجانس بين المعلومات المحاسبية خلال الدورات، وبالتالي إمكانية المقارنة بين نتائج المؤسسة خلال سلسلة من الدورات.

- **إستقلالية الدورة المالية:** إن الإحتياجات المعبرة عنها من قبل مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة تقتضى وجود المعلومات المحاسبية والمالية المتعلقة بأعمال المؤسسة بشكل دوري، و طالما يفترض أنها مستمرة في مزاولة نشاطها، فإن التحديد الدقيق لنتائج نشاطها لا يمكن أن يتم إلا بإنتهاء حياة المؤسسة،وبما أنه لا يمكن الإنتظار حتى إنقضاء حياة المؤسسة وتصفياتها لتعرف على نتائج نشاطها، إنتظار هذه الفترة التي قد تطول يتعارض مع خاصية الملائمة التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية حتى تصبح مفيدة لمستخدمين في إتخاذ القرارات المناسبة، هذا وجب تقسم المدة المستمرة لنشاط المؤسسة إلى فترات أو دورات محاسبية

[1]-"دكتورحواس صلاح " المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي scf(دروس مواضع ومسائل محلولة . دار عبد اللطيف والطباعة والتوزيع .الجزائر 2011 ص11

تتحمل كل دورة أعبائها وتستفيد من إيراداتها،حيث يسمح تقسيم حياة إلى فترات مالية بتحديد الأعباء والنواتج المستحقة خلال تلك الفترة.

- **الحيطة الحذر:** مراعاة درجة معقولة من الحذر حين القيام بالأحكام الازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك، بكفية لا يتم تقييم الأصول او المنتجات أكثر من قيمتها، أو تقييم الخصوم والاعباء بأقل من قيمتها، وبالتالي لا يسجل الإيرادات إلا اذا تحققت، وتسجل كل نفقة محتملة الحدوث، حيث أن أي نقص في القيمة يمكن أن يلحق بذمة المؤسسة ينبغي أن يحتاط له ويتم تسجيل،وحتى وإن كان حدوثه ليس مؤكدة،وبتالي لا يتم تسجيل الإيرادات إلا إذا تمت فعلا.

- **عدم المقاصة:** يقوم هذا المبدأ على عدم الجواز القيام بالمقاصة بين الحسابات كل من الأصول والخصوم المؤسسة أو حسابات إيرادات وأعباءها، وذلك بهدف إظهار نتيجة أعمال المؤسسة بشكل صادق من خلال المعالجة السليمة والصحيحة والكاملة لكل العمليات التي حدثت من دون اختصار.

- **اتفاقية الوحدة النقدية:** ينبغي على جميع المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري أن تسجل تعاملاتها بالدينار الجزائري.

ومن خلال ما درسنا نجد ان المحاسبة المالية لها أهداف يجب تحقيقيها وفق النظام المالي المحاسبي المطبق في الجزائر وعليه في مطلبنا هذا نوضح أهم الأهداف التي تمكن من دراستها

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة

تهدف المحاسبة المالية الى المساعدة فيما تنتجه من معلومات في اتخاذ القرارات تجاه أي نشاط، وذلك عن طريق إصدار تقارير المالية دورية عن المركز المالي والتدفقات النقدية. وفيما يلي سنوضح أهداف المحاسبة :

- توفير المعلومات المالية اللازمة
- تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها يدويا أو أليا.
- تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين مدونيه ودائنة المؤسسة بالنسبة للمتعاملين.
- تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية.
- تقديم معلومات تفيد الأطراف الخارجية من مستثمرين ومقرضين في إتخذ القرارات لإستثمار أو الإقراض.

- في نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح وخسارة هذا من جهة،ومن جهة أخرى مقارنتها بنتائج سنوات أخري من أجل ملاحظة النمو أو تطور.
- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة وللغير (إدارة الضرائب.القضاء.الشركاء)[1]

[1] -"مرجع سبق ذكر ص8

المبحث الثاني: التثبيتات وكيفية دراسة حسباتها

المعالجة المحاسبة أصبحت بحسابات غير تلك الحسابات التي كانت في مخطط الوطني المحاسبي، وأصبح لكل أصل أو إلتزام معيار يجب أن التقيد به عمليات التسجيل المحاسبي حتى نتمكن من تحقيق الجودة المطلوبة من عمليات التقيد. ففي التحليل المالي كل عنصر من عناصر الأصول يبقى في المؤسسة لمدة تزيد عن سنة كاملة كنا نسميه اصل ثابت الذي يتكون من إستثمارات أصول ثابتة أخرى التي تتشكل أساسا من مخزون العمل، أما اليوم فقد جاء نظام المالي المحاسبي الذي غير القواعد العمل بصفة جذرية،حيث تغيرت المفاهيم والمعايير وقواعد حساب التكاليف.فأصبح الأصل يسمى تثبيت والذي ينقسم بدوره الى التثبيتات عينية معنوية ومالية.

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات وشروط تسجيلها

يمكن تعريف التثبيتات على النحو التالي

مفهوم التثبيات:

1- يقصد بالتثبيات الأصول التي إقتنتها المؤسسة أو أنشاتها بوسئلها الخاصة،وذلك لاستعمالها بصورة دائمة في نشاطها، أي أكثر من دورة محاسبية، وليس الغرض منها إعادة بيعها وحتي يعتبر أصل ما تثبيت يجب أن تتوفر فيه شروط.[1]

2- هي أصول معنوية أو مادية تضل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن السنة[2]

شروط تسجيل التثبيتات: ترتكز عملية تسجيل المحاسبي لتثبيتات على شرطين هما

أولا المبدأ: طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يدرج التثبيت المادي أو المعنوي في الحسابات كأصل

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة به الى الكيان.
- إذا كانت تكلفة التثبيت يمكن تقييمها بصورة صادقة.

ثانيا التمييز بين التثبيت والأعباء :من أجل القيام بالتسجيلات المحاسبية الصحيحة للتثبيتات يجب التمييز بين مفهوم التثبيت والعبء، وحسب المادة 6-121 من نظام المحاسبي المالي فإن النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيت المادي أو المعنوي يسجيل في الحسابات كعبء خلال السنة المالية المستحقة خلالها إذا تمكنت من إسترجاع مستوى ناجعته التثبيت، أما اذا كانت تزيد عن قيمة التثبيت، أي إذا كان من المحتمل

1-,المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة الكشوف المالية وعرضها القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ص81

-2"عبد الرحمان عطية"المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي طبعة الاولى دار النشر جيطلي.برج بوعريرج 2011 ص 68

أن تؤول منها منافع إقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي لناجعته فإنها تدرج في الحسابات على شكل تثبيت وتضاف إلى قيمة التثبيت.[1]

المطلب الثاني : دراسة حسابات التثبيات

هناك ثلاث أنواع لتثبيتات معنوية ومادية ومالية حيث سندر كل نوع على حدى وعلى ماذا يحتوى من حسابات في مايلي

التثبيتات معنوية :حسب المعيار المحاسبي الدولي 38 التثبيت المعنوي هو أصل غير نقدي والذي ليس له وجود مادي ملموسة، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي، مثل شهرة محل .براءة إختراع ،العلامات المسجلة [2]

من شروطها الإعتراف بها:

أ- إذا كانت من المحتمل أن تأتي بتدفقات إقتصادية مستقبلية
ب- إذا كان بإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق
ج- تقيم إحتمال المنافع الإقتصادية بناء على توقعات مدروسة
وتسجل التثبيتات المعنوية في حساب ح/20
ح/20 تثبيتات معنوية ويتفرع الى
ح/203 مصاريف التنمية قابل لتثبيت: هي تمثل مصاريف البحث والتطوير التي تنفقها المؤسسة من أجل تطوير نشاط معين أو إنتاج منتج جديد.
ح/204 برمجة معلوماتية وما شابهها : تسجل فيه التكلفة شراء الرخص المتعلقة بالإستخدام البرمجيات المعلومات وما شبهها،أو تكلفة إنتاجها في حالة انتاج هذا البرامج من طرف المؤسسة.
ح/205 الإمتيازات والحقوق المماثلة، البراءات والرخص والعلامات: يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لتملكها وإستعمالها لبراءات إختراع أو رخص وعلامات تجارية.
ح/207 فارق الشراء: هو الفارق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الإندماج أو التوحيد، يعتبر فرق الشراء غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يميزعن التثبيتات المعنوية، والتي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتميز
ح/208 التثبيات الأخرى: يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة .

[1]- الجريدة الرسمية قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها .المؤرخ في 2008/07/26
[2]- "دكتور حواس صلاح "المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير ص 69

التثبيتات المادية:حسب المعيار المحاسبي الدولي 16 التثبيات المادية عبارة عن أصول ثابتة مادية إقتنتها المؤسسة أو أنشاتها بوسائلها الخاصة من أجل إستعمالها في عملية الإنتاج السلع والخدمات، لإيجارها لغير حيث مدة إستعمال تتجاوزالدورة المالية الوحدة. ينتظر من إستعماله تحقيق منافع إقتصادية مستقلة .

وتسجل التثبيتات المادية تحت حساب 21

ح/21 التثبيتات المادية :يتفرع هذا الحساب الى :

ح/ 211 القطع الأرضية

ح/212 تهيئة القطع الارضية

ح/ 213 البناءات

ح/215 التركيبات التقنية. المعدات والأدوات الصناعية

ح/218 التثبيتات المادية الأخرى: يحتوى هذا الحساب على

- تجهيزات والاثاث مكتب
- تجهيزات الاعلام الالي
- مواد التعبأة والتغليف قابلة للاسترجاع
- معدات نقل

ح/23 تثبيتات الجاري انجازها : يظهر هذا الحساب قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة خلال إقفال الدورة المالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على حساب التي تمنحها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما.

ويتفرع هذا الحساب إلى

ح/232 التثبيتات المادية الجاري انجازها

ح/237 التثبيتات غير المادية الجاري انجازها

ح/238 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات القيم الثابتة[1]

التثبيتات المالية:

هي الأصول المالية وتمثل ما تحوز عليه المؤسسة من قيم منقولة الغرض منها ليس البيع وإنما إستخدامها بشكل دائم ولمدة طويلة من أجل الحصول على الأرباح وتنقسم إلى أسهم وسندات

- **الاسهم:** وهي تمثل حصة الشريك المساهم في الشركة المساهمة والغاية منه هو الحصول على الربح.

[1] مرجع سبق ذكرة ص 12

السندات: وهي تمثل تعهد مكتوب من المقرض الذي يصدر السندات بدفع إلى حامله قيمة من المال بتاريخ الإستحقاق وعليه السندات تمثل وسيلة دين الغاية منها الحصول على فوائد.

وتسجيل التثبيتات المالية في ح/ 26[1]

ح/26 المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات: يعبر هذا الحساب عن مساهمة المؤسسة في رؤوس أموال الشركات الأخرى وهي تدر منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة لأكثر من دورة محاسبة .

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

ح/ 262 سندات مساهمة أخرى: ليس الغرض منها نفوذ ممارسة ولكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة .

ح/265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعدلة (المؤسسات المشاركة)

ح/ 266 الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع

ح/ 267 الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع

ح/ 268 الديون الدائنة الملحقة بالشركات في حالة مساهمة

ح/ 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات غير مسددة

حساب 27 التثبيتات المالية الاخرى: ويشمل هذا الحساب السندات من غير سندات المساهمة أيضا المثبتة لنشاط الحافظة والتي لا تمنح للمؤسسة التدخل في تسير المؤسسات التي حازت سنداتها ويتضمن هذا الحساب :

ح/ 271 التثبيتات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة

ح/272 السندات التي تمثل حق الدين (السندات والقسائم)

ح/ 273 السندات المثبتة تابعة لنشاط محافظة.

ح/ 274القروض والديون الدائنة المترتبة على قيد ايجار- التمويل

ح/275 الودائعوالكفالة المدفوعة

حساب 28 هو حساب الإهتلاك التثبيتات : تسجيل قيمة نقص التثبيتات المادية والمعنوية الناتجة عن إستعمالها ويظهر هذا الحساب في نهاية الدورة المحاسبية

ح/ 280 اهتلاك التثبيتات غير المادية

ح/ 281 اهتلاك التثبيتات المادية

ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات: يسجل قيمة نقص التثبيتات المادية والمعنوية الناتجة عن ظروف طبيعية أو خاصة إستثنائية .ويظهر هذا الحساب نهاية الدورة

[1] مرجع سبق ذكره ص 12

ح/290 خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية
ح/ 291 خسائر القيمة عن التثبيتات المادية
ح/ 293 خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها

المطلب الثالث:المعاييرالمحاسبية المتعلقة بالتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي :

لقد خصص مجلس المعايير الدولية مجموعة من المعايير التثبيتات، هذه المعايير تبين كيفية تقييم للتثبيتات، معيار 16، معيار 17،معيار 23،معيار36، معيار 38،معيار 40.

أولا المعيار السادس عشر: الممتلكات والتجهيزات والمعدات:يولي هذاالمعيار كل إهتماماته للأصول الثابتة المادية ويعالجها من جميع النواحي تعريفها، تاريخ تسجيلها، تحديد قيمتها إهتلاكتها[1]

الإهتلاك:قاعدة إهتلاك أخذ في الحسابات القيمة الباقية ذات المعنىالقيمة الباقية، طريقة الإهتلاك ومدته ينبغي مرجعتها مرة وحدة على الأقل في السنة .

ثانيا المعيار السابع عشر عقود الايجار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدي كل من المستأجر والمؤجر ويغطي المعيار جميع عقود التأجير باستثناء إتفاقية المتعلقة بالمصادر الطبيعية والبترول والمناجم. بما لا يغطي المعيار العقود المتعلقة بترخيص إستعمال وأفلام وأشرطة وبراءة الإختراع وحقوق التأليف وما شبه ذلك،كما لا ينطبق المعيار كأساس لقياس الاصول المستأجرة المالية:

- الأصول المملوكة من قبل المستأجر والتي تتم المحاسبة عليها كممتلكات إستثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة والمعطى في المعيار المحاسبة الدولي 40

- الممتلكات الإستثمارية المؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيل بالنسبة للمؤجر.

- الأصول البيولوجية المستأجرة بموجب عقد تأجير تمويلي، ثم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم 41

ثالثا معيار الثالث والعشرون:تكاليف الإفتراض: وصف هذا المعيار لمعالجة المحاسبة لتكاليف الإفتراض يتطلب عموم الإعتراف بالتكاليف الإقتراض كمصروف، إلا أنه يسمح كمعالجة بديلة للرسملة تكاليف الإقتراض التي تغري

[1]"رحمي الهام-رزف اللهليندا""المعالجة الحاسبية لتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبية الدولية لطلبة .ص24

مباشرة إلى تملك أو إنشاء أوإنتاج أصل مؤهل للرسملة وقد حدث تعديل هام على هذا المعيار في 29-03-2007م تم بموجبه إعتماد برسملة تكاليف الإقتراض التي تغري مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كمعالجة أساسية وليست بديلة بحيث يصبح هذا التعديل ساري المفعول إعتبار من 01-01-2009 م، ويعطي مايلي

- المحاسبة عن التكاليف الاقتراض.

- يتناول المعيار تكاليف الافتراض المتعلقة بعملية الاقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو المقترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال المتمثل في الأسهم الممتازة غير المصنعة كالتزام.

رابعا المعيار السادس والثلاثون الانخفاض في قيمة الاصول: يشير مجلس المعايير المحاسبية الدولية في هذا المعيار إذا كان المبلغ قابل للإسترداد، لأصل أقل من مبلغه المرحل فإنه يجب تخفيض المبلغ المرحل إلى مقدار مبلغه القابل للإسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة في إنخفاض القيمة وبالتالي يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل في الحال إلا إذا رحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه على أنها إنخفاض في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الأخرى مع مراعاة مايلي [1]

- يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل أعيد تقييمه على أنه مصروف في الربح والخسارة.

- يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة الأصل في بيان الدخل الشامل الأخر مقابل أي فائض في إعادة تقييم الأصل إلى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الإنخفاض عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم ذلك الأصل، حيث أن خسارة إنخفاض القيمة تلك على الأصل المعاد تقييمه تؤدي إلى تخفيض فائض إعادة التقييم اشكل الأصل.

- عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة إنخفاض قيمة الأصل على من المبلغ المرحل لذلك الأصل فإنه يجب على المشرع الإعتراف بالتزام إذا تطلب ذلك معيار محاسبة دولي أخرى.

[1] مرجع سبق ذكره ص 11

- بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ إستهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المرحل المعدل ناقصا قيمته المتبقية على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي.

خامسا :معيار ثمانية وثلاثون الأصول غير الملموسة:عرف بأنها أصل غير نقدي قابل لتحديد، ليس له وجود مادي محتفظ به من أجل إستخدامه في الإنتاج أو في تقديم البضائع أو الخدمات أو التأجير للغير أو من أجل أغراض إدارية والأصل هو المورد.

- تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.

- يتوقع أن تتدفق منه منافع الاقتصادية مستقبلية للمنشاءة ويتم الإعتراف بها فقط في الحالتين التاليتين:

1- إذا كان من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل ستتدفق على المنشاة.

2- إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

سادسا معيارالأربعين الممتلكات الاستثمارية:يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبة الإستثمارات العقارية من حيث الإعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الإعتراف الاولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها، كما يجب تطبيقه في عملية الإعتراف والقياس والإفصاح الخاصة بالإستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشاءة والتي تنوي المنشاءة الإحتفاظ بها لغاية التأجير للغير، أو يهدف الإحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الإستفادة من إرتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية عند عملية بيعها، كما ينطبق هذا المعيار على الاستثمار العقارية التالية:

1- العقارات المملوكة من قبل المنشاءة والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي .

2- العقارات المحتفظ بها من قبل المنشاءة بموجب عقد تأجير تشغيلي.

3- العقارات المملوكة من قبل الشركات القابضة والمؤجرة لشركة التابعة بموجب عقد تأجير تشغيلي .

المبحث الثالث: التقييم المحاسبي

المطلب الاول: مفهوم التقييم

هناك تعاريف متعددة لعملية التقييم المحاسبي الذي يتمثل بشكل عام في الربط بين الأعداد الأشياء لتعبير عن خواصها بناء على قواعد يتم إكتشافها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، حيث يتم من خلال عملية التقييم ربط خاصية التعدد النقدي يحدث اقتصاديا في إيطار مشروع .

التقييم المحاسبي هو عملية تقييم أصول الشركة لأغراض إعداد التقارير المالية،

المطلب الثاني: الجوانب المختلفة لتقييم

يعتبر التقييم من الجوانب الأساسية في المحاسبة وذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي، وينطوي التقييم المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية وعرض هذه القوائم المالية بمعلومات ذات مصداقية، حيث سنحاول التطرق في هذا المطلب بعض جوانب المهمة والأساسية في التقييم المحاسبي من بينها

أولا: الغرض من التقييم المحاسبي

تعتبرعملية التقييم المحاسبي من الوظائف الأساسية في المحاسبة وتتمثل أهم أغراضها في:[1]

- **تحديد قيمة الثروة:** تشمل الثروة جميع الحقوق والموجودات التي تراقبها المؤسسة في لحظة زمنية معينة مطروحا منها جميع الحقوق الإلتزامات عليها، وبمعنى أخر فإن تعبير عن صافي القيمة أصول المؤسسة في تاريخ معين، هذه الثروة لا تظل ساكنة نظرا لنشاط المؤسسة المستمرة، ويعتبر تقييم الثروة من أهم الأهداف المحاسبية والتي تعبر عنها بالميزانية ،وحتى يتسنى تقييم الثروة ومتابعة تطورها لا بدى من القيام بالتقييم المحاسبي بالإستمرار
- **تقييم أداء المؤسسة:** هناك من يركز على تقييم الثروة وهناك من يركز على التقييم الداخل، وفي حقيقة الأمر هناك إرتباط بين المفهومين، فالدخل يتمثل في زيادة الموارد الاقتصادية المتدفقة للمؤسسة عن الموارد الخارجية منها، ما يعني الزيادة في ثروتها وبهذا يحدد الدخل قيمة التغيرات في الثروة الناتجة عن عمليات المؤسسة،

[1] مباركي سارة عبدي نجوى تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي والافصاح عنها مذكرة لتيل شهادة الماستر جامعة بوضايق المسيل كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 20219-2020 ص33

ويمكن من خلال التغيير في صافي الأصول بين البداية والنهاية، لذا لا بدى من تقييم الأصول.

- **تقييم الموارد التي تحقق الدخل وتأمين الاستغلال الأمثل لها:** لضمان إستمرارية تدفق الدخل يجب الإهتمام بالموارد الإقتصادية وصيانتها، لأنها المصدرالأساسي لدخل، لتجنب الإنخفاض في تدفقه، كما يتضمن التقييم المحاسبي الموارد الإقتصادية في فترات منتظمة وبالإستمراريجب أن تراعي عملية التقييم المحاسبي العامل الزمني.

- **عرض المركز المالي على المستخدمين:** من بين وظائف المحاسبة توصيل المعلومات المحاسبية لأغراض التقييم أداء المستخدمين ومركز مالي، إتخاذ القرارات والرقابة على الإدارة لذا لا بدى من التقييم السليم لبنود القوائم المالية، لتوفير المعلومات الملائمة للمستخدمين عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغييرات فيها.

ثانيا: مضمون التقييم المحاسبي: تعتبر القيمة الإقتصادية الخاصية الأساسية المعنية بتقييم المحاسبي، ومن أجل تحديد القيمة الإقتصادية لا بدى من جانبين أساسيين، جانب الكميات وجانب الأسعار، لذا يتضمن التقييم المحاسبي ما يلي :

تحديد الكميات : يقصد بتحديد الكميات عملية تحويل الكم المتصل، الذي يمثل إمتدادات مكانية وزمانية للأشياء موضوع التقييم إلى إشارات أو رموز مكانية وزمانية، مصاغة في صور عديدة يطلق عليها الكم المنفصل، أي التعبير عن الشيء محل التقييم كما إنطلقا من الخاصية التي تم إختيارها لتثميله كالوزن أو الطول.

تحديد الاسعار: يتضمن تحديد الأسعار التعبير عن الوحدة المستخدمة في التقييم الكميات بوحدة النقد، مع الملاحظة أنه يمكن أن يكون لنفس الكميات من السلع أو الخدمات قيمتين مختلفتين وذلك راجع إلى المستويين.[1]

-مستوى وحدة التقييم: تعتبر النقود الوحدة الملائمة للتقييم المحاسبي، نظرا لخصائصها كوسيط في عملية التبديل، مقياس للقيمة ومستودع لها، حيث كانت تحقق أحد أهم شروط التقييم، وهو ثبات وحدة النقد مما أدى لتوفر خاصية التجانس، لكن مع مرور الوقت فقدت دلالتها ومصداقياتها في القوائم المالية نتيجة لتغيرات الأسعار، نتج عن ذلك خطأ جوهري في إستخدامها لعدم توفر خاصية التجانس، حيث يتم تجميع بنود مقيمة بوحدات ذات قوة شرائية مختلفة، لذلك يمكن أن نميز بين وحدة النقد الإسمية التي تفرض ثبات القوة الشرائية للنقود.

[1] مرجع سبق ذكرة ص 14

مستوى خواص القيمة: يمكن التميز بين الأساس التاريخي والأساس الجاري (القيمة العادلة) ويتم إختيار الخاصية التي موضوعا لعملية بمراعاة أثارها على جودة المعلومات المحاسبية.

ثالثا خطوات التقييم المحاسبي: هناك عدة خطوات لتقييم المحاسبي نذكر منها :

تحديد موضوع التقييم.

تحديد توقيت الإعتراف بالأحداث لإقتصادية.

تحديد وحدة التقييم المستخدمة.

المطلب الثالث: طرق وأساليب التقييم

يشكل التقييم والتسجيل أهمية بالغة في أي نظام محاسبي لتأثير الكبير على المعلومات المحاسبية والمالية التى تظهر في القوائم المالية ومن بين أهم الطرق المستخدمة في التقييم المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة لذا سنحاول التطرق غلى مفهومها ومختلف الأسباب الاعتماد عليها وسلبيات كل منها بالإضافة الى القواعد التقييم حسب النظام المحاسبي المالي.

أ-التكلفة التاريخية: يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية والذي تتبناه معظم الوحدات الاقتصادية بصورة شائعة، كما يعتبر مصدر موثوقية موضوعية في العمليات المحاسبية، غير أنه لا يخلو من بعض العيوب فقد تم توجيه مجموعة من الإنتقادات لهذا المبدأ.

1- **مفهوم التكلفة التاريخية:** هي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي في تاريخ إقتناء الأصل، ويسجل الأصل بالقيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ إقتناءها، وتسجل إلتزامات بقيمة المتحصلات المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الظروف مثل (ضرائب المؤجلة) بمبلغ النقدية ما يعادلها المتوقع سدادها للوفاء بالإلتزامات في دورة النشاط العادية.

2- أسباب التركيز على ممارسة التكلفة التاريخية:

- أنها تتلاءم مع فرضية الموضوع ومبدأ تحقيق الإيرادات وسياسة الإفصاح التام.

-وجود وثيقة تثبت القيمة التاريخية المسجلة بالقوائم المالية.

- عدم الحاجة إلى انتداب خبير لتقييم الأصول، مما يعني الإستغناء عن جزء من التكاليف الإستغلالية.

3- الانتقادات الموجهة لتكلفة التاريخية:

- **التقلبات** الكبيرى في قوة الشرائية لوحدة النقد في حالة التضخم، بحيث تصبح القيم التاريخية غيرواقعية وبتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمؤسسات

الإقتصادية، وفضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية لفترات محاسبية متتالية.

-إن الإعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط الكثير من الأصول غير ملموسة من القوائم المالية، وذلك لا إشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف أخر قبل الإعتراف بأي تغيير في عناصر المركز المالي[1]

ب القيمة العادلة: في ماي 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار التقارير المالية الثالث عشر بعنوان قياس القيم العادلة،حيث قدم هذا المعيار تعريفا جديد للقيم العادلة، كما يعتبر هذا المعيار كإطار تصوري للتقييم بالقيم العادلة الذي دخل حيز النفيذ 2013.

1- مفهوم القيمة العادلة :يعرفها معيار إعداد التقارير المالية رقم 13 على أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل، أو الحصول عليه عند تحويل خصم أو إلتزام بين مشاركين في سوق في تاريخ القياس[(2)]

2- أوجه القيم العادلة:

- **القيمة النفعية (الحالية):** هي القيمة الحالية لتقدير الأموال المستقبلية المنتظر من إستعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

- **التكلفة الإستبدالية:** ويقصد بها سعر السوقي الحالي اللازم لإستبدال أصل مماثل تمام أو مكافئ بأصل موجود

- **القيم القابلة لتحقيق :** وهي المبالغ النقدية أو ما يعدله الذي يمكن الحصول عليه اذا تم بيع الأصل.

3- عيوب وصعوبات القيمة العادلة: برغم من مزايا التي يقدمها التقييم بالقيمة العدلة فهي لا تخلومن الإنتقادات والصعوبات نذكر منها مايلي:

- إهمال مبدأ الحيطة والحذر في معالجة الأرباح غير المحققة والتعامل معها بنفس الطريقة مع الخسائر غير محققة.
- تذبذب القيم في سوق يمكن أن يعطي إنطباعا حول تذبذب في المعلومات المالية.
- قد تلجأ المؤسسة عند إستخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول التي ليست لها سوق نشط إلى نماذج تقييم داخلية يمكن للمسيرين تأثير في وضعية فراضياتها، هذا الأمر

[1] "جميلة هاجر" اثر تطبيق ادوات القياس على التثبيتات العينية مذكرة نيل شهادة الماستر, كلية العلوم التجارية تخصص العلوم المالية والمحاسبة جامعة ورقلة 2013ص 23

[2] IFRS 13 ARTICL N°09

قد يكون له تأثير سلبي على موضوعية وحياد التقييم وبالتالي على الموثوقية وقابلية للمقارنة.

- صعوبة الطرق المستخدمة لتحديد القيمة العادلة والتقلبات في السوق إلى إيجاد غموض في نظرة المستثمرين لأداء المؤسسة.

- تطبيق نموذج التقييم بالقيمة العادلة يترتب عنه وضع نماذج قياس طويلةالأمد، وقد تلجأ المؤسسة إلى جهات مختصة في التقييم مما عنه تكاليف تعتبر مرتفعة، كما يتطلب التقييم بالقيمة العادلة تطوير نظام المعلومات في المؤسسة ليستجيب لمتطلبات التقييم الجديدة.

- عند استخدام التقييم بالقيمة العادلة قد تضطر المؤسسة الى إفصاح عن معلومات حول النماذج والأنظمة الداخلية المستخدمة في التقييم، هذه المعلومات قد تكون مفيدة بالنسبة للمنافسين.[1]

[1] مباركي سارة عبدي نجوى تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي والافصاح عنها مذكرة لتيل شهادة الماستر جامعة بوضايق المسيل كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 20219-2020 ص33

خلاصة الفصل

في فصلنا هذا والذي كان بعنوان عموميات حول المحاسبة المالية والتثبيتات حيث تعرضنا المحاسبة المالية ومجال تطبيقها وأهميتها في المؤسسات الجزائرية وبإعتبار أن التثبيتات عنصر أساسي في المحاسبة، تكلمنا عن معالجتها وفق المحاسبة المالية وحيث نجد أن المعابير المحاسبية الدوليةأعطت أهمية بالغة لتثبيتات، كما عرجنا على التقييم المحاسبي وأهميته وقواعد تطبيقه.

الفصل الثاني
تقييم التثبيتات وفق المحاسبة المالية والافصاح عنها

تمهيد :

يعتبر التقييم المحاسبي في المؤسسة أهم المراحل في إعداد القوائم المالية حيث يتم تقييم عناصرها قبل القيام بعملية التسجيل بهدف الإفصاح عنها في القوائم المالية من اجل اتخاذ القرارات المناسبة، ونظرا لأهمية التقييم وماله من دور في جعل القوائم المالية ذات مصداقية ومعبرة عن واقع المؤسسة، فقد اعتمد النظام المحاسبي المالي عند معالجته لمختلف العناصر المكونة للقوائم المالية على قواعد ومعايير مستمدة من نصوص المعايير المحاسبية الدولية من حيث الاعتراف والتقييم والافصاح، ومما جاء به النظام المحاسبي المالي هو قواعد تقييم التثبيتات نظرا لأهميتها البالغة، ولصعوبة معالجة أثار الأخطاء وذلك لبقائها أكثر من سنة في المؤسسة بالإضافة إلى تلك التطورات التكنولوجية والتقادم وأثار أخرى التي تقصر من العمر الإنتاجي وتدهور قيمتها مما يستدعي الاهتمام بتقييمها عبر مراحل مختلفة وهذا ما سيتناوله هذا الفصل في ثلاث مباحث مقسمة على التوالي المبحث الاول وهو يتحدث عن التقييم الاولي لتثبيتات اما المبحث الثاني فنجد فيه التقييم الاحق و المبحث الثالث هو الإفصاح المحاسبي

المبحث الأول :التقييم الأولي للتثبيتات

إستخدم النظام المحاسبي المالي مصطلح التثبيت للإشارة إلى الاستثمارات التي تحوزها المؤسسة وقدتطرق إلى ثلاث أنواع من التثبيتات وهي التثبيتات المعنوية، العينية والمالية وتعد أحد أهم الممتلكات الموجودة بالمؤسسة والتي تعبر عن ذمتها المالية والقيم الواجب إعطاؤها لعناصر التثبيتات تختلف من تثبيت إلى آخرى وعبر مراحل تواجدها داخل المؤسسة لذا ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق للتقييم الأولي لعناصر التثبيتات والمعالجة المحاسبية لها حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى مختلف الحالات الخاصة لتقييمها الأولي.

المطلب الأول :التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية

التثبيتات المعنوية هي عبارة عن أصول غير نقدية لا تتوفر على الخاصية المادية موجه للإستعمال الدائم في نشاط المؤسسة ويتم تقييمها كالتثبيتات عند توفر شروط إدراجها ضمن الأصول التي ذكرناها سابقا بالتكلفة، ويفرق بين أربع حالات لتحديد التكلفة ويتم تقييمها وفقا للحالات التالية :

أولا :حالة حيازة التثبيتات المعنوية: تقيم التثبيتات المعنوية عند حيازتها وفقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول حيث تتضمن تكلفة التثبيتات المعنوية سعر الشراء، بما فيها الرسوم المسترجعة وغير المسترجعة، بعد تخفيض الحسومات والتخفيضات التجارية، كذلك كل المصاريف المباشرة المحملة لإعداد هذا التثبيت من أجل الاستخدام، مثلا تكلفة العمال الذين ساهموا في تشكيله، الأتعاب المدفوعة إلى المهنيين وتكلفة الاختبارات الضرورية لسير العمل بشكل صحيح[1]،

وبالتالي تستثنى ولاتتدخل في التثبيت المعنوي التكاليف التالية[2]

- ✓ تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار .
- ✓ تكاليف تحويل نشاط ما .
- ✓ المصاريف الإدارية والمصاريف العامة غير المباشرة
- ✓ خسائر العمليات عند البداية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة فيبداية عمل الأصل.

1-"هوام جمعة"المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ص68

2-"اشير مليكة" التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات، رسالة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015-2016 ص113.

و يتم التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي :

الجدول رقم (1)التسجيل المحاسبي لحيازة التثبيتات المعنوية :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
20X		ح/ التثبيت المعنوي	Xxx	
	51 او 53	ح/ نقديات		xxx
	404	ح/ موردو التثبيتات		xxx
		حيازة تثبيتات معنوية الفاتورة رقم		

ثانيا : التثبيتات المعنوية المولدة داخليا :

إن موضوع التثبيتات المعنوية المكونة داخليا يرتبط بقوة المؤسسة ومستقبل وجودها لأنه ينطوي وبشكل كبيرعلىعملية الابتكار التي تقوم المؤسسة بإنتاجها لحاجتها الخاصة، فإنها تقيم على أساس تكلفة الإنتاج، أما فيما يخص مصاريف البحث والتطوير فيجب الفصل فيما بينها من خلال ما ذكرناه سابقا من شروط لاعتبار هذه المصاريف .

1-مصاريف البحث والتطوير: تم التفرقة بينهما والتسجيل المحاسبي لهما وفقا لما يلي :

1-أ-مرحلة البحث : هي مرتبطة ببداية وانطلاق المشروع، فهي المرحلة التي لم يحرز فيها المشروع تقدم مهم حتى يمكن اعتباره أصل معنوي، فمصاريف البحث تسجل بالضرورة ضمن المصاريف العادية للدورة في كل الحالات حتى ولو ارتبطت بالبحوث التطبيقية لأنه في هذه المرحلة لا يتوفر على شروط وإمكانية تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية ومن غير الممكن استغلاله أو استعماله أو بيعه، حيث أن المعايير الدولية لا تفرق بين البحث الأساسي (البحث من اجل البحث) والبحث التطبيقي، وتعتبر كل ما أنفق في هذه المرحلة مهما كان مبلغه ينبغي تسجيلها مع الأعباء لأنه ليس هناك دليل قاطع على وجود مزايا اقتصاديةستجنيها المؤسسة[1]،و فيما يلي أمثلة عن أنشطة البحث [(2)].

-أنشطة تهدف إلى اكتشاف معارف جديدة

-التقييم وانتقاء نهائي للتطبيقات المحتملة لنتائج البحث او معارف أخرى .

-البحث عن حلول بديلة للمواد، الإجراءات، الأنظمة أو الخدمات .

-تشكيل، تصميم، تقييم واختيار نهائي لإمكانات أخرى ممكنة لاستعمال المعدات، الإجراءات، المنتجات، الأنظمة أو الأقسام

[1] "محمد بوتين" المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية متيجة الجزائر 2010 ،ص 156

[2] "هوام جمعة" مرجع سبقذكره، ص24

1-ب- مرحلة التطوير:تكون في العادة المرحلة الأخيرة من المشروع بحيث أن المصاريف المحتملة خلال هذه المرحلة فإنها تدمج ضمن تكلفة إنتاج تثبيت معنوي[1] و كل ما يصرف في هذه المرحلة مهما كان مبلغه يعتبر تثبيت معنوي وينبغي أن يسجل، إذا استطاعت المؤسسة تقديم البرهان من خلال الشروط التالية[2]

- توفر الجانب التقني الضروري لإنهاء إنتاج التثبيت المعنوي واستعماله أوبيعه.
- توفر الإرادة للانتهاء من إنتاج التثبيت المعنوي .
- توفر القدرة على استعمال أو بيع التثبيت المعنوي،

و فيما يلي أمثلة عن أنشطة التطوير[3]:

- تصميم، إنشاء واختبار قبل الإنتاج أو قبل الاستعمال للنماذج .
- تصميم أدوات، بينة، نموذج ومصفوفة تؤدي إلى تكنولوجية جديدة
- تصميم، إنشاء واستغلال لمصنع قائد ليس ذا حجم يسمح بإنتاج تجاري ضمن ظروف اقتصادي

و عليه يمكن إدراج القيد المحاسبي النموذجي للتثبيت المعنوي المولد داخليا كمايلي[4]:

الجدول رقم(2)التسجيل المحاسبي للتثبيت المعنوي المولد داخليا:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
203او 204		ح/مصاريف التنمية القابلة للتثبيت(مصاريف التطوير) ح/البرمجيات المعلوماتية وما شابهها	xxx xxx	
	731	ح/الانتاج المثبت للأصول المعنوية **البيان:** انجاز المؤسسة تثبيت معنوي لحاجاتها الخاصة		xxx

[1] - IAS 38article N° 57

[2] -محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص25

[3] -هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 24

[4] المرجع نفسه، ص69

ثالثا: برمجيات الإعلام الآلي: الحساب 204: هناك حالتان:

الحالة الأولى:

شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة، في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد الحسابات بنك أو مورد والتثبيتات (ح 404) دائنا.

الحالة الثانية:

الحالة التي يتم فيها إنتاج البرامج من قبل المؤسسة، وتسجل العملية في قيدين كالتالي:

القيد 01:تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو دائنون دائنا.

القيد02:نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا[1].

الجدول رقم (3) التسجيل المحاسبي لبرمجيات الإعلام الآلي

رقم الحساب		البيـــــان	المبـــالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
601		ح/ مواد أولية مستهلكة	xxx	
631		ح/ أجـور للمستخدميـــن	xxx	
	31	ح/ مواد أولية ولوازم		xxx
	53	ح/ البنـــك		xxx
204		ح/ برامج إعلام آلي	xxx	
	731	ح/ إنتاج مثبت لأصول معنوي إنتاج برامج		xxx

رابعا: حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل[2]

يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصليين المعطى والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل إلى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلي عنه.

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 70

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 137

خامسا: حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة التجميع[1]

يقيم الأصل المعنوي الذي تم الحصول عليه في إطار تجميع شركات بالقيمة العادلة للأصل بمصداقية حيث إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد القيمةالعادلة للأصل.

المطلب الثاني: التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية

تعتبر التثبيتات العينية أنها أصول غير جارية موجهة للاستعمالللأكثر من دورة محاسبية في عملية إنتاج سلع أو تأدية خدمات أو موجهة للإيجار أو لاستعمالها لأغراض إدارية، فإدراجها ضمن عناصر الأصول يستلزم توفر شروط مراقبة المؤسسة للمنافع الاقتصادية المستقبلية ومصداقية تحديد وتقييم تكلفتها، ويتم تقييم الأصول الثابتة المادية عند دخولها إلى ذمة المؤسسة على أساسها التكلفة التاريخية مع مراعاة بعضالخصائص ويتم تقييمها وفقا للحالات التالية:

أولا: حالة حيازة التثبيتات العينية: سيتم التطرق في هذه النقطة الى طرق اقتناء التثبيتات المختلفة:

1- **حالة الشراء:** تقييم التثبيتات العينية في حالة توفر شروط تسجيلها، كأصل بتكلفة شرائها سعر شراء صافي من كل التخفيضات التجارية والمالية، بما في ذلك خصم تعجيل الدفع + حقوق الجمارك (إن وجدت) وكل الرسوم غير قابلة للاسترجاع، ويضاف إلى تكلفة الشراء، التكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها لتصبحجاهزة للاستعمال خاصة:

-تكاليف إيصالها، الشحن والتفريغ والتسليم.

-مصاريف اقامتها وتسليمها.

-بعض مصاريف الأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثق،الخبراء والمتخصصين).

-مصاريف مستخدمين مرتبطة بشكل مباشر بالحصول على أصل.

-مصاريف اختبارات التشغيل[2].

وتستثنى ولا تدخل في تكلفة التثبيت المصاريف التالية:

-مصاريف انطلاقها ومصاريف ما قبل الاستغلال.

-خسائر استعمالها الأولي.

-مصاريف التكوين مثل تكوين الأفراد المستعملين للأصل، فإنها تستثنى من تكلفة الأصل ولا يمكن

[1] المرجع نفسه، ص 137

[2] نفس المرجع السابق ص98

إدراجها ضمن التكلفة يتم تسجيلها المحاسبي وفقا للقيد التالي:

الجدول رقم (4): التسجيل المحاسبي لحالة شراء التثبيتات العينية

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
21X		ح/ التثبيت العيني		
	51 أو 53	ح/ نقديات	xxx	
	404	ح/ موردو التثبيتات		xxx
		حيازة تثبيتات عينية الفاتورة رقم...		Xxx

2- حالةالإنتاج:في هذه الحالة التثبيت المادي بتكلفة إنتاجه حسب النظام المحاسبي المالي، فإن تكلفة الإنتاج للأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية:[1]

- سعر شراء المواد الأولية.
- التكاليف المباشرة للإنتاج.
- التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتةوالمتغيرة.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى عناصر تكلفة الإنتاج بالتفاصيل لكن المعيار الدولي 16، فإن عناصر التكلفة هي:

- **الأعباء المباشرة للإنتاج:** يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة.
- **الأعباء غير المباشرة للإنتاج :**

✓ **التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج :** هي التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج،مثل حصة استهلاك المباني والتجهيزات الصناعية، يضاف عند الاقتضاء استهلاك تكاليف التفكيك وحصة استهلاك التجهيزات المعنوية مثل: مصاريف التطوير والبرمجيات .

✓ **التكاليف غير المباشرة المتغيرة للإنتاج :** هي التي تتغير مباشرة أو تقريبا بشكل مباشر، وفقا لحجم الإنتاج مثل المواد الأولية غير المباشرة واليد العاملة غير المباشرة، ويتم توزيع التكاليف المتغيرة للإنتاج لكل وحدة منتجة على أساس الاستخدام الفعلي لإنشاءات الإنتاج .

[1]-هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص49-52

3- حالة تبادل : نص المعيار المحاسبي الدولي 16 على قياس تكلفة الأصول التي تحصل عليها المؤسسة عن طريق عملية التبادل سوآءا كان تبادل كلي أو جزئي، وهناك حالتين للتبادل[1] .

أ-مبادلة أصل مع أصل أخر غير مشابه له: في هذه الحالة تقاس تكلفة الأصل المستلم وهي تعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادلها .

ب- مبادلة أصل مع أصل آخر مشابه له : في هذه الحالة يتم مبادلة أصل مع أصل آخر مشابه من نفس الطبيعة كأن يقدم الأصل نفس الخدمة أو يستخدم في نفس خط الإنتاج ويسجل الأصل الجديد كذلك بقيمته العادلة .

4- حالة الحصول على تثبيتات عن طريق مساهمات عينية [2]**:** عند تأسيس المؤسسة أو في حالة زيادة رأس مالها بمختلف الطرق، إذا تقدم مالك المشروع أو المساهمين الجدد برأس مال على شكل أصل عيني وليس نقدي، وإذا كان هذا الأصل العيني من عناصر التثبيتات المادية فإنه يقيم بالقيمة العادلة، والغالب أن تكون القيمة السوقية لتلك الأصول، وتسجل على النحو الآتي :

الجدول رقم (5) : التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق مساهمات عينية :

رقم الحساب		البيـــان	المبـــالغ	
مديـــن	دائـــن		مديـن	دائـــن
2015		ح/تثبيتات مادية	xxx	
	10	ح/رأس المال الصادر		xxx
		الحصول على مساهمات عينية		

5- حالة الحصول على التثبيتات عن طريق القروض: يمكن أن تربط بتكلفة التثبيت إن اختارت المؤسسة ذلك حسب المعيار **IAS23**ويتم تسجيلها محاسبيا كمايلي :

[1] عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة عامر ثلجي، الأغواط، 2015-2016، ص66

[2] عمامرة ياسمينة، تصور نموذج التقييم الدوري للتثبيتات المادية للمحافظة على قيمة المؤسسة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، العدد 06، تبسة، 2020، ص 20.

الجدول رقم (6) : التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق القروض :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مديـــن	دائـــن		مديـــن	دائـــن
661		ح/أعباءوفوائد	xxx	
	5X	ح/الحسابات المالية		xxx
		ــــــــــــــ //		
21X		ــــــــــــــ	xxx	
	661	ح/تثبيتات مادية		xxx
		ح/أعباء الفوائد		
		تحصيل تكاليف القرض بتكلفة التثبيت		

6- حالة الحصول على التثبيتات عن طريق عقد إيجار تمويلي :

في حالة الحيازة عن تثبيت عقد إيجار تمويلي يظهر الأصل الذي يستأجر في أصول المستأجر بأقل مبلغ بين القيمة الحقيقية للملك المؤجر والقيمة الحالية للمدفوعات الأقل المنصوص عليها في العقد وتحدد القيمة الحالية بالمعدل الضمني للعقد، ويقوم المستأجر بتسديد قسط الديون المترتبة على عقد إيجار تمويلي والفائدة المترتبة على ذلك ويسجل [1]

الجدول رقم (7) : التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق عقد إيجار تمويلي :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مديـــن	دائـــن		مديـــن	دائـــن
2X		ح/تثبيتات مادية	Xxx	
	167	ح/الديون المترتبة على عقد ايجار تمويلي		xxx
		الحصول على التثبيتات عن طريق عقد الإيجار التمويلي		
167		ــــــــــــ // ــــــــــــــــ	xxx	
668		ح/الديون المترتبة على عقد ايجار تمويلي	xxx	
	5X	ح/ المصاريف المالية		xxx
		ح/ الحسابات المالية		
		تسديد الدفوعات المتفق عليها		

[1] عبد الوهاب رصيدي، علي سامي، المحاسبية المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد ص228.

المطلب الثالث : التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية :

يختلف تقييم التثبيتات المالية عن التثبيتات المعنوية والعينية، في تاريخ حيازتها أو دخولها إلى ذمة المؤسسة فإنها تقيم على أساس القواعد العامة للتقييم فبالضرورة فإن الأصول المالية التي تمت حيازتها بشكل عادي تقيم على أساس القيمة العادلة وبالنسبة للتي تم إخطارها عند تأسيس الشركة فإنها تقييم على أساس قيمة الحصة الواحدة .

أولا : حيازة التثبيتات المالية بشكل عادي :

عند تاريخ الدخول إلى الميزانية فإن التثبيتات المالية تسجل محاسبيا بتكلفة شراءها، والتي هي القيمة العادلة لمقابل الدفع، بما فيها مصاريف السمسرة، الرسوم غير المسترجعة، مصاريف المالية، لكن لا تتضمن المنشأة أرباح الأسهم والفوائد التي تسلمها المنشأة غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء[1].

أما السندات المثبتة والحقوق المماثلة التي تتم حيازتها ضمن القرض الوحيد هو التنازل عنها في المستقبل القريب، 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، حسب المادة 122-4 من scf تعرف التكلفة المهتلكة على أنها " المبلغ الذي قوم به الأصل المالي (أو خصوم مالية) عند إدراجها الأولي في الحسابات منقوص منه تسديدات الديون الرئيسية مضاف إليه او محذوف منه الإهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل [2].

في حين أن المساهمات التي تمت حيازتها ضمن غرض واحد هو التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاطات المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي على أساس القيمة العادلة بحيث إذا كانت :

- مسعرة في البورصة فإنها تقييم عل أساس السعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية .
- غير مسعرة في البورصة فإنها تقييم على أساس القيمة التقديرية الممكن التفاوض عليها.

[1] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره ص92

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19،2009، مرجع سبق ذكره، ص12

الجدول رقم (8) : التسجيل المحاسبي لحيازة التثبيتات المالية بشكل عادي في بداية الدورة :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مديـــن	دائـــن		مديـــن	دائـــن
26أو		ح/مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات	xxx	
27		ح/سندات مثبتة تابعة لنشاط الحافظة	xxx	
	512	ح/البنك		
	269	ح/عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن حيازة السندات		xxx
				xxx
269		ــــــــــــــــــــــــ //	xxx	
	512	ــــــــــــــــــــــــ		xxx
		ح/الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات ح/ البنك		

ثانيا : المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة[1]

إن التسجيل المحاسبي للتثبيت المالي عند نهاية الدورة أي المتاحة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية أو العادلة كالآتي:

- بالنسبة للسندات المدرجة في سوق المالي يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية .
- بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي يتم تقييمها بقسمتها التفاوضية المحتملة.

إن فارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهاية السنة) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض وهذا باستخدام الحساب 104 (فارق التقييم)، والتسجيل المحاسبي يكون كالتالي :

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره 12

الجدول رقم (9) : التسجيل المحاسبي المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مديـن	دائـن		مديـن	دائـن
26		ح/مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات	Xxx	
	104	ح/ فارق التقييم		xxx
		إثبات الزيادة في قيمة السندات		
104		ــــــــــــــــــــ //	xxx	
	26	ــــــــــــــــــــ		xxx
		ح/فارق التقييم		
		ح/سندات المساهمة		
		إثبات الانخفاض في قيمة السندات		

الاستثناء الوحيد يتعلق بالمساهمات والحقوق المرتبطة بها في الفروع والمؤسسات المشتركة والمؤسسة الزميلة التي لم تتم حيازتها من أجل التنازل عنها في المستقبل القريب فإنه يتم تقييمها بالتكلفة المهتلكة .

التكلفة المهتلكة:هي عبارة عن قيمة الأصل عند تسجيله الاولي– التسديدات(من أصل المبلغ)+الإهتلاك المتراكم –كل فرق بين المبلغ الأولي والمبلغ عندتاريخ الاستحقاق- كل انخفاض في نقص القيمة أو امكانية عدم التحصيل .

المعدل الفعلي: هو الذي يعطي قيمة حالية للتدفقات الناتجة للأداة المالية معدومة .

المعدل الفعلي = المدفوعات – التحصيلات

إن ارتفاع قيمةهذه التثبيتات لا يسجل محاسبيا، أما انخفاض قيمتها فهو يمثل خسائر القيمة ويسجل في نهاية السنة كالآتي[1] :

- **الجدول رقم (10) : التسجيل المحاسبي لانخفاض قيمة التثبيتات :**

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مديـن	دائـن		مديـن	دائـن
686		تاريخ الحيازة، مخصصاتالخسائر عن القيمة –	xxx	
	297	عناصر مالية		Xxx
		ح/خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		
		إثبات قيمة انخفاض السندات		

[1]بن ربيع حنيفة ،سحنون أسامة ،واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي، الجزائر،مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 01، 25-05-2019، ص109-110

المبحث الثاني :التقييم اللاحق للتثبيتات

تقيم التثبيتات في البداية بحسب التكلفة التاريخية وقد تم التعرض الى ذلك سابقا، كما تقيم فيما بعد بطريقة التكلفة التي سنتطرق اليها في هذا المبحث، ففي نهاية كل دورة محاسبية على المؤسسة حساب اقساط الاهتلاك تثبيتاتها وأن تبحث ان كان يوجد مؤشر نقص القيمة فان وجد وجب اعداد اختبار تدهور القيمة للتثبيتات وذلك من اجل تحديد القيمة الواجب ادراجها في الميزانية.

المطلب الأول :المعالجة المحاسبية للاهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات:

يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية تقييم وتسجيل محاسبي كان هناك اثبات اهتلاك سنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات بهدف اظهار صورة صادقة لعناصر ذمة المؤسسة، حيث ينتج عن الاهتلاك نقص في قيمة التثبيتات نتيجة استعمال، وجب عليها التأكد اذا كان هناك مؤشر يوحي أن هناك خسارة.

مفهوم وطرق حساب الاهتلاك

تتميز التثبيتات المعنوية والعينية عن غيرها من عناصر الميزانية بأن لها عمر انتاجي محدد، وتكون أكبر من السنة المالية مما يؤدي إلى اهتلاك الاصل أثناء خدمته

أولا:مفهوم الاهتلاك:

يعبر الاهتلاك عن استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، فهي تعتبر مصدر داخلي من مصادر تمويل المؤسسة وضرورية لتحديد أصول المؤسسة [1]فهو انخفاض قيمة التثبيتات نتيجة الاستخدام أو التآكل أوالقدم، أما النظام المحاسبي المالي وفي المادة 121-7 فقد عرفت الاهتلاك كالتالي"هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل معنوي أو عيني ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه"،فالإهتلاك اذن يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ما، ولا تطبق الإهتلاكات على التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير،

(ونعني بذلك الاستئجار البسيط وليس الاستئجار التمويلي) ولا على التثبيتات التي لا تزال قيد الانجاز، ونلاحظ أن المديرية العامة للضرائب تقترح بدأ حساب الاهتلاك بداية من تاريخ استخدام التجهيزات أي أن المؤسسة لا تقوم باهتلاك معدات جديدة لم تبدأ باستخدامها بعد[2].

الاهتلاك يعبر عن استفادة الفترة المحاسبية من المنافع الاقتصادية للأصل الثابت الأمر الذي يترتيب

---

[1] IAS 16,article N°06 ,

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي، الجزائر، 2009 ،ص 126

عليه حدوث انخفاض في القيمة المالية للأصل[1].

ثانيا: طرق وكيفية حساب الاهتلاك:

- **طرق الاهتلاك التي سمح بها قانون الضرائب المباشرة :**وهي اسلوب القسط الثابت، واسلوب الاهتلاك المتناقص وأسلوب الاهتلاك المتزايد وهذين الاخيرين أضيفا بموجب قانون المالية لسنة 1998، وقبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت .ان التثبيتات التي يمكناهتلاكهابأسلوب القسط المتناقص واسلوب القسط المتزايد محدد بفرار صادر عن وزير المالية. أما اسلوب الاهتلاك بأقساط فيطبق دون اية قيود[2].
- **طرق الاهتلاك التي نص عليها النظام المحاسبي المالي:** وهي الاهتلاك الخطي، وطريقة الاقساط المتناقصة، وطريقة وحدات الانتاج (أي حجم الانتاج الفعلي) وطريقة الاقساط المتزايدة ونلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد أضاف طريقة واحدة وهي طريقة الانتاج الفعلي الى اساليب الاهتلاك الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ان طريقة اهتلاك أي اصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الاصل: الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة أو طريقة وحدات الانتاج. وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة غدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

- الاهتلاك الخطي يقود الى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل.
- الطريقة المتناقصة تؤدي الى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل.
- طريقة وحدات الانتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الانتاج المنتظر من الاصل.
- الطريقة المتزايدة تؤدي الى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل(3)

- **كيفية حساب الاهتلاك:**

قبل الشروع في حساب الاهتلاك يجب الاخذ بعين الاعتبار عوامل رئيسية تتمثل في:

- تاريخ الحيازة : اي تاريخ الحصول على ملكية التثبيت.
- قيمة التثبيت : وهومجموع المصاريف من ثمن شراء ومصاريف الشراء المتعلقة بالتثبيت أو تكلفة
  الانتاج إذا كان منتج من طرف المؤسسة .
- العمر الانتاجي : فترة استخدامه.

[1]مسعود محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى دون دار النشر، الجزائر، 2009، ص289.
[2]عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الاولى، دار جيطلي، الجزائر 2011،ص13-14
[3]حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، در بلقيس للنشر، الجزائر، 2012 ص50-51

وهناك عدة طرق متبعة في حساب الاهتلاك وهي كالتالي:

1-طريقة القسط الثابت (الخطي): عملية اهتلاك الأصل الثابت تقضي توزيع تكاليف الاصل الثابت على سنوات عمر الأصل الإنتاجية، كما تعتبر هذه الطريقة من أسهل طرق الإهتلاك. ويتم حساب القسط الثابت وفق العلاقة التالية:

قسط الاهتلاك السنوي=تكلفة شراء أو إنجاز الأصل

فترة الاستخدام (السنوات)

أو قسط الاهتلاك السنوي =تكلفة شراء أو انجاز الاصل X معدل الاهتلاك السنوي.

وتعطي هذه الطريقة نفس القسط لكل سنة من سنوات العمر الانتاجي للأصل.

2- **طريقة الاهتلاك المتناقص:** تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية سنوية على قيمة متناقصة، تطبق النسبة على القيمة الأصلية للتثبيت بالنسبة للسنة الأولى، ثم على القيمة الباقية بطرح إهتلاك

السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا تحدد النسبة المئوية في هذه الحالة كما يلي:

نسب الاهتلاك الثابت = 100 ثم نضرب في معامل يحدده القانون الضريبي وذلك حسب العمر الانتاجيللأصل ويمكن أن يتغير من سنة الى أخرى حسب رغبة المشرع. وفيما يلي جدول يوضح معاملات الاهتلاك المتناقص حسب الفترة الثانية من المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة:

جدول رقم(11):معاملات الاهتلاك المتناقص

مدة الاستعمال	المعدل الثابت	المعامل	المعدل المتناقص
من 3إلى 4 سنوات	33.33% و25%	1.5	50% و27.5%
من 5إلى 6سنوات	20% و16.66%	2	40% و33.33%
أكثر من 6 سنوات	15% على الأقل	2.5	37.5%وأقل

المصدر عبد الرحمان عطية، لمحاسبة لمعمقة وفق النظام المحاسبي لمالي،مرجع سبق ذكره ص19

3-طريقة القسط المتزايد: تبعا لهذه الطريقة فإن القسط السنوي = تكلفة التثبيت (T/N)

حيث أن N هي الفترة (عدد السنين)الفاصلة ما بين تاريخ شراء التجهيزات ونهاية السنة المعنية أما

T فهي المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام، مثال إذا كانت فترة الاستخدام هي 5 سنوات فإن T=1+2+3+4+5=15، إن N هي عدد كامل، فبالنسبة للسنة الأولى نحسب N=1 وهذا دون مراعات تاريخ شراء التجهيزات سواء أكان ذلك في بداية السنة الأولى أو في الأشهر الأخيرة منها، وبتعبير آخر نقول أننا لحساب فترة الإهتلاك لانطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في طريقة القسط المتزايد.

4-طريقة الاهتلاك تبعا لوحدات الانتاج: وهي أحد الطرق التي نصعليها النظام المحاسبي المالي ويتطلب هذا الاسلوب تقدير حجم الانتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها، ولنرمز له ب (A). ونرمز لحجم الانتاج الفعلي السنوي ب(PA) وB هو تكلفة الأصل.

قسط الاهتلاك السنوي = $B*(A/PA)$[1]

- **القيد المحاسبي للإهتلاك**: يتم تسجيل أقساط الاهتلاك في N/12/31

الجدول رقم (12): التسجيل المحاسبي للإهتلاك

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		ح/مخصصات الاهتلاك		
		ح/اهتلاك التثبيتات	xxx	
	28XX	إثبات قسط الاهتلاك		Xxx

ثالثا :اهتلاك التثبيتات المعنوية والمادية :

1- اهتلاك التثبيت المعنوي:يمكن توضيحه من خلال مجموعة من النقاط التالية:

1- أ) **مدة الاهتلاك:**[2]في هذه الحالة يجب علينا أن نخصص المبلغ القابل للاهتلاك لأصل غير ماد على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره النافع حيث أن العمر الانتاجي لأصل معنوي لن يزيد عن 20 سنة من تاريخ بداية الأصل في الاستعمال حيث الاهتلاك هنا يبدأ عندما يصبح الاصل المعنوي قابل للاستعمال، هنا يتم استهلاك المنافع الاقتصادية المستعملة في الاصل المعنوي على مدى الوقت حيث يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه للأصل مخصوما منه القيمة المتبقية كمصروف على مدى العمر النافع للأصل، هنا يتم الاعتراف بالاهتلاك سواء كانت هناكزيادة أو لم تكن زيادة على سبيل المثال في القيمة العادلة للأصل أو المبلغ القابل للاسترداد، ويجب أخذ عدة عوامل في الاعتبار عند تحديد العمر النافع للأصل غير الملموس بما في ذلك مايلي:

- استعمال المؤسسة للأصل، وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بفعالية من قبل فريق إدارة أخرى.
- بطلان الاستعمال الفني أو التقني أو الانواع الأخرى منه.
- الإجراءات المتوقعة من المنافسين المحتملين
- فترة السيطرة على الأصل والحدود القانونية أو المشابهة لاستعمال الأصل.

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ص20-22

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، مكتبة شركة الجزائر، بودوار،2009 ص145-146

1-ب) طرق الاهتلاك[1]**:** إن النظام المحاسبي المالي SCF يبين أن الاهتلاك يجب أن يعكس وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل من الوحدة (خطي، متناقص أو طريقة الوحدات المنتجة) حيث يجب الاعتراف بمبلغ الاهتلاك لكل فترة على أنه أعباء إلا في حالة دمجه في القيمة المحاسبية للأصل المنتج.

1-ج) القيمة الباقية[2]**:** القيمة الباقية للتثبيتات المعنوية يجب أن تساوي الصفر باستثناء :

- أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الاستخدام.
- وجود سوق نشط وأن القيمة الباقية يمكن تحديدها بالرجوع الى هذا السوق وأنه من المحتمل أن هذا السوق سيوجد في نهاية مدة استخدام الاصل.

- **السوق النشطة :** هواذا تجتمع فيه الشروطالتالية:

- تشابه المنتجات المعروضة.
- تواجد مشترين وبائعين في أي وقت.
- الاسعار معروضة أمام الجميع.

1-ث) اعادة مراجعة مدة وطريقة الاستهلاك[3]**:** في هذه الحالة يتم مراجعة كل من طريقة الاستهلاك ومدة الاستهلاكفي نهاية كل دورة:

- اذا كانت مدة المنفعة المنتظرة للأصل تختلف عن التقديرات السابقة، عهنا يجب علينا تعديلها.
- اذا كان الوزن المنتظر للمزايا الاقتصادية للأصل عرف تغيرات، هنا طريقة الاستهلاك يجب تعديلها لتعكس الوزن الجديد.

2- **اهتلاك التثبيت المادي :** يعتبر التثبيت المادي من بين اصول المؤسسة التي يتم اهتلاكها ماعدا الاراضي المنتجة، حيث هذه الأخيرة تهتلك بنفس طريقة اهتلاك التثبيتات المعنوية، حيث أن الاهتلاك المادي يتم احتسابه كعبء إلا إذا كان مدمج في القيمة المحاسبية لأصل نتجه كيان نفسه. كما يعرفه المعيار المحاسبي الدولي رقم 16على أنه"التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاهتلاك للتثبيت على مدة منفعته"

2-1 اهتلاك التثبيتات المادية القابلة للتفكيك[4]**:** هناك بعض التثبيتات المادية عناصرها تختلف فترات استخدامها ومنه فان معدلات اهتلاكها سوف تختلف لذا فان كل عنصر يهتلك على حدى ويكون له جدول اهتلاك خاص به.

[1] أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001، ص134.
[2] لخضر لعلاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS الأوراق الزرقاء، جانفي 2012 ص 147
[3] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره ص 70
[4] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 56-59

مدة الاهتلاك :هي

- للهيكل مدة الاستخدام للتثبيت في مجمله.

بالنسبة للمكونات من الصنف الأول، الفترة التي تفصل استبدالها المتتالي.

- أما المكونات من الصنف الثاني، الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين

استبدال المكونات :تكاليف استبدال المكون لتثبيت مادي يجب أن تسجل كعملية شراء مكون منفصل القيمة المحاسبية الصافية للمكون المستبدل تساوي الصفر في الغالب، وإلا يجب أن تسجل كعملية تنازل أو رمي كفضلات.

تعديل جدول الاهتلاك:أي تعديل في الاستخدام المقدر يؤدي الى مراجعة مستقبلية في مخطط الاهتلاك للمؤسسة، إذا حدث مثل هذا التغيير، فبالضروري يتم تسجيله كتغيير في التقدير المحاسبي ويتم تعديل حصص الاهتلاكات للدورة والدورات المستقبلية، ويتم تعديل عنصرين من مخطط الاهتلاك وهما:

- تعديل المدة، فتغير المدة هو تعديل بسيط
- تعديل الاساس للاهتلاك، يتم زيادة اساس الاهتلاك عندما :

تؤدي الاستثمارات الجديدة الى تحسين أداء التثبيتات.

- عند وجود شك في خسارة القيمة التي تسجيلها مسبقا، يتمتخفيض الاساس للاهتلاك عندما
- تثبت خسارة في القيمة.

2-2 اهتلاك اعباء تفكيك المؤسسة واعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع[1]

تكاليف تفكيك المؤسسة واعادة تهيئة الموقع تضاف الى تكلفة المشروع الى تكاليف المباني مثلا لكي يتم اهتلاكها(أي تكلفة المشروع +تكلفة تفكيكه) خلال فترة حياة المشروع.

3-اهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية [2]

تسجل تكاليف الصيانة الدورية في حساب فرعي لحساب الاصل أي أن التثبيت المعني بعملية الصيانة الدورية، وأن هذه العملية الصيانة تعتبر أحد مكونات التثبيت، إذن وفي نهاية السنة، يتم تسجيل قسط اهتلاك التثبيت وكذلك قسط اهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدى.

المطلب الثاني: الخسارة في قيمة التثبيتات وحالة التنازل:

أولا: الخسارة في قيمة التثبيتات:

يجب على كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية أن تخضع أصولها الى فحص للقيمة وهذا لضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة للتحصيل.

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 32
[2] نفس المرجع ص 30

1- تعريف الخسارة في القيمة:

تتعرض الأصول الثابتة كغيرها من الأصول إلى خسائر القيمة والتي يتم تعريفها " بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها الواجبة التحصيل". أما المادة 112-9 من النظام المحاسبي المالي فتنص " يقدر الكيان عن كل إقفال للحسابات ما إذا كان مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة للأصل خلال السنوات المالية لم تعد موجودة أو أنها انخفضت إذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابل للتحصيل[1]

و تجدر الإشارة إلى أن تسجيل الخسارة عن قيمة أصل (تثبيت) قابل للاهتلاك تؤدي إلى انخفاض قسط الاهتلاك السنوي خلال السنوات الموالية لسنة تسجيل خسائر القيمة هذه.

كما عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة لتحصيل عندما تكون

الأولى أقل من الثانية:

تدني القيمة = القيمة الباقية المحاسبية ـ القيمة القابلة للتحصيل

- **القيمة القابلة للتحصيل: هي** القيمة المسترجعة للأصل والتي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية لتنازل عن هذا وقيمته النفعية.
- **القيمة النفعية:** هي القيمة المحينة لتقديرات تدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل
- بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.
- **القيمة المحينة:** هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.

2- المؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة [2]:

يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الأحداث التي يمكن أن تشير إلى حدوث فقدان في قيمة التثبيتاتالمهتلكة وغير المهتلكة وتوجد مؤشرات داخلية وخارجية، تتمثل فيما يلي:

- **المؤشرات الداخلية**: نذكر منها

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، مرجع سبق ذكره، ص 08

[2] - هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 52

- حدوث تغيرات هامة لها تأثيرات سلبية على المؤسسة خلال الدورة أو المتوقعة في المستقبل القريب، فيما يخص مستوى أو طريقة استخدام الأصل حاليا أو كما كان متوقعا.

- وجود مؤشرات تتعلق بنظام المعلومات الداخلي تدل على تدهور الأداء الاقتصادي للأصل عما هو متوقع[1].

- **المؤشرات الخارجية**:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل.

- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة والقانونيوالاقتصادي.

- تطور نسب الفائدة في السوق ومايرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحسين المستعملة.

في حساب قيمة منفعة الاصول، مما يؤثر سلبا على القيمة القابلة للاسترجاع[2]

الجدول رقم (13): التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية[3].

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
68		ح/مخصصات الاهتلاك وخسائر قيمة الأصول غير	xxx	
	290	متداولة		xxx
	291	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		xxx
		ح/خسائر القيمة عن التثبيتات المادية		
		إثبات خسارة القيمة للتثبيتات		

يسجل مقدار خسارة القيمة، كعبء من أعباء الدورة المحاسبية، مقابل إثبات انخفاض قيمة الأصل، كما يجب في نهاية كل سنة مالية مراجعة خسارة القيمة المسجلة مسبقا، فخسارة القيمة ليست نهائية بحيث يمكن رفعها، تخفيضها أو إلغائها، وهذا في حالة كون القيمة القابلة للاسترداد اكبر من القيمة المحاسبية وهذا الاسترجاع أو الإلغاء يجب أن لا يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ الغير المسجل سابق حتى لا تفوق قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية.

[1] - ALI TAZDAT, maitrise du système comptable financier : en référence aux norme ; 1er édition ; ACG , Alger , p253.

[2] - زينب حجاج، المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماجستر، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص 94

[3] -بن ربيع حنيفة،سحنون واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة لنظام المحاسبي المالي والخضوع لنظام الجبائي الجزائر .مجلة البشائر.الاقتصادية العدد 1 ص 286

و يتم تسجيل الاسترجاع الجزئي، أو الكلي لخسارة القيمة كالتالي:

الجدول رقم (14): التسجيل المحاسبي للاسترجاع الجزئي أو الكلي لخسارة القيمة[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
29XX		خسائر القيمة عن التثبيتات	Xxx	
	781	استرجاع خسائر قيم الأصول غير الجارية للاستغلال		xxx
		استرجاع خسارة قيمة للتثبيتات		

3- خسارة القيمة عن التثبيتات المالية: التثبيتات المالية نوعان[2]

1-3 التثبيتات المالية المتاحة للبيع: هي أصول مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل والمتوسط الأجل وهذا إضافة الى الفوائد أو القسائم المحصلة خلال فترة

حيازة الأصول: في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية المتاحة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية (العادلة)

كالتالي:

- **بالنسبة للسندات المدرجة في البورصة:** يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الاخير من السنة المالية.
- **بالنسبة للسندات غير المدرجة في البورصة:** يتم تقييمها بقيمتها التفاوضيةالمحتملة(أي سعر البيع المحتمل).

إن فرق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخام الحساب 104 (فارق التقييم) ،بحيث أن هدف هذا الحساب هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات والتي سوف لا تباع إلا بعد عدة سنوات، لكن بعد بيع السندات أو إذا تبين انخفاض قيمة هذه السندات في النهائية، عندما يتم حساب خسارة القيمة في حساب النتيجة

[1] المرجع نفسه، ص 288

[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص139-140

و يتم التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة كالتالي:

الجدول رقم (15): التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات المالية

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
26		ح/مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات (سندات المساهمة)	xxx	
	104	ح/فارق التقييم		Xxx
		اثبات الزيادة في قيمة السندات		

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
104		ح/فارق التقييم	xxx	
	26	ح/مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات (سندات المساهمة)		xxx
		اثبات انخفاض في قيمة السندات		

2-3 التثبيتات المالية المحتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق:

هذه التثبيتات تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة لتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية ، إن خسارة القيمة تسجل في نهاية السنة يجعل الحساب (ح/686مخصصات اهتلاك وخسائر القيمة عن العناصر المالية) مدينا والحساب (ح/296خسائر القيمة عن المساهمات) مثلا دائنا.

ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

الجدول رقم (16): التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
686		ح/مخصصات خسائر عن القيمة – عناصر مالية	xxx	
	297	ح/خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		Xxx
		اثبات انخفاض في قيمة السندات		

ثانيا: التنازل عن التثبيتات

التنازل عن أي تثبيت يؤدي الى خروجه من أصول المؤسسة، وبالتالي غلق حسابه وهذا التثبيت يكون مقيما على اساس القيمة المحاسبية، التي تمثل الفرق بين

قيمته الأصلية ومجموع الاهتلاكات المتراكمة (إذا كانت تثبيتات قابلة للاهتلاك)، إلى غاية تاريخ التنازل وتتم معالجتها وفقا لمايلي:

1- **التنازل عن التثبيتات المعنوية:** قد تتنازل المؤسسة بسبب من الاسباب، كعدم كفايتها الانتاجية أو لتقادمها أوبسبب تغيير طرق الانتاج أو النشاط، ويتم الاستغناء عن التثبيتات إما بالشطب أو البيع أو الاستبدال .

1-1 **شطب الأصل من الخدمة:** عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب المثبت من الخدمة، أي منه نهائيا وبدون مقابل، لأنها لا تنتظر من استعماله، أو بيعه أي منافع اقتصادية مستقبلية ففي هذه الحالة، يجب إقفال حساب التثبيت المعني، وأيضا حساب اهتلاكه وهنا نميز حالتين[1]:

الحالة الأول التثبيت المهتلك كليا: إذا كان التثبيت مهتلك كليا، فهذا الشطب لا يؤدي إلى أية نتيجة، لان مجموع الاهتلاكات يساوي تكلفة التثبيت، فيكون تسجيل الشطب كالآتي

الجدول رقم (17): التسجيل المحاسبي لخسارة للتثبيت المهتلك كليا

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
29XX		ح/ خسائر القيمةعن التثبيتات	Xxx	
	20X	ح/التثبيتات المعنوية		xxx
	21X	ح/التثبيتات العينية		xxx
		شطب المثبت		

الحالة الثانية التثبيت قيد الاهتلاك: في هذه الحالة يتم التخلص من التثبيت غير المهتلك كليا، فهو قيد الاهتلاك أي له قيمة باقية محاسبية موجبة، فيقفل حساب التثبيت المشطوب من الخدمة مقابل جعل مجموع اهتلاكاته مدين، واعتبار القيمة الباقية كخسارة التنازل تسجل في حساب 652 ناقص قيمة التثبيتات غير المالية المتنازل عنها:

[1] ابن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره ص231-233

الجدول رقم (18): التسجيل المحاسبي لخسارة للتثبيت قيد الإهتلاك

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
28X		ح/ اهتلاك التثبيتات	xxx	
652		ح/نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	xxx	
	20X	ح/التثبيتات المعنوية		xxx
	21X	ح/التثبيتات العينية		Xxx
		شطب المثبت من الخدمة		Xxx

خسارة التنازل =تكلفة الأصل -(مجموع الاهتلاكات +تدني القيمة)

2- **بيع التثبيتات:**إن عملية التنازل عن التثبيتات عن طريق بيعها يترتب عنها أرباحا أو خسائر ولمعالجة هذه العملية يتوجب معرفة العناصر التالية [1]

- ✓ التكلفة الأساسية للتثبيتات (تكلفة الاقتناء أو الانتاج).
- ✓ نقوم أولا بتخصيصالاهتلاك الموافق لفترة استغلال الأصل قبل البيع .
- ✓ نحسب مجموع الاهتلاكات لغاية تاريخ البيع بما فيها المخصصة المكملة.
- ✓ القيمة الباقية المحاسبية = تكلفة التثبيت = مجمع (الاهتلاك + تدني القيمة).
- ✓ نتيجة التنازل= سعر البيع الصافي - القيمة الباقية المحاسبية

ويكون التسجيل المحاسبي للتنازل حسب إحدى الحالتين:

الحالة الأولى: سعر البيع الصافي أكبر من القيمة المحاسبية الباقية.

الجدول رقم (19) : التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات (الحالة الأولى)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512		ح/البنك	xxx	
أو		ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	xxx	
462		ح/التثبيتات	xxx	
28x		ح/اهتلاكاتالتثبيتات	xxx	
652	20x	ح/التثبيتات المعنوية		xxx
	21x	ح/التثبيتات العينية		xxx
		التنازل عن التثبيتات		

[1]بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكر ص236

الحالة الثانية: سعر البيع الصافي أقل من القيمة المحاسبية الباقية.

الجدول رقم (20) : التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات (الحالة الثانية)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512		ح/البنك	xxx	
أو		ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	xxx	
462		ح/التثبيتات	xxx	
28x		ح/اهتلاكاتالتثبيتات	xxx	
652		ـــــــــــ-		
	20x	ح/التثبيتات المعنوية		xxx
	21x	ح/التثبيتات العينية		xxx
	752	ح/فوائض القيمة عن الخروج اصول مثبتة غير مالية التنازل عن التثبيتات		xxx

الحالة الثالثة وهي حالةالاستبدال: تم التطرق لها في التقييم الأولي:

2- التنازل عن التثبيتات المالية:

إن تسجيل عملية التنازل عن السندات يختلف حسب التصنيف المحاسبي لسندات: التنازل عن السندات المصنفة ضمن التجهيزات تسجل كأي عملية تنازل عن التجهيزات، ويسجل سعر التنازل عن السندات في الجانب الدائن من حساب 7567" نواتج التنازل عن عناصر التجهيزات المالية" وفي المقابل حساب الخزينة أو حساب 462" ديون التنازل عن التجهيزات" القيمة المحاسبية لسندات تسجل في الجانب المدين من حساب 6756" القيم المحاسبية لتجهيزات المالية" تحديد فائض أو ناقص القيمة للتنازل بواسطة الفرق بين المبلغين عند الاقتضاء، يتم استرجاع الخسارة في قيمة السندات المتنازل عنها باستعمال حساب 7866" استرجاع مالي على الخسائر في القيمة[1]"

حسب المادة 122-7 من النظام المحاسبي المالي فإنه " تدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كمنتجات أو أعباء عملياتية "، أما اذا تم التنازل الجزئي لمجموعة سندات من التوظيف

[1]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 101.

المالي، فالتقييم يتم عن طريق تطبيق التكلفة الوسطية المرجحة وهذا حسب المادة 212-8 من النظام المحاسبي المالي[1].

ملاحظة:

يجب التمييز بين القيمة المحاسبية للتثبيت المتنازل عنه، والقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت التي تحسب بعد طرح الخسارة إن وجدت. وفي حالة تلفها أو اختفاءها، يتوقف ظهورها في حسابات التثبيتات، وتحول الاهتلاكات الخاصة بها إلى حسابات التثبيتات المختصة. بحيث يتعادل القيد بتسجيل الفرق في قيمة التثبيتات ومجموع الاهتلاكات، وسعر التنازل وكذا أحذ الحسابين 752 " فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية " أو 652" نواقص القيمة عن التثبيتات غير مالية" حسب الظروف[2].

المطلب الثالث: حالات خاصة بالتثبيتات

أولا: الحالات الخاصة بالتثبيتات المعنوية

هناك بعض الأصول غير مادية لها نوع من الخصوصية في طريقة معالجتها، تنفرد عن بقية الصول المعنوية والتي لم يتم التطرق إليها سابقا، تحظى في هذا الجانب من الدراسة بشيء من التحليل.

من خلال هذه الجزئية سنتناول البرمجيات.

1- البرمجيات[3]:

تشكل البرمجيات حقوق معنوية محمية قانونيا، ويمنح لأصحاب البرمجيات نفس حقوق الحماية.

الممنوحة إلى أصحاب الملكية الفنية والأدبية.

1- 1 المعالجة المحاسبية: تعتمد المعالجة المحاسبية للبرمجيات حسب طبيعتها، يجب التمييز بين:

- ✓ البرمجيات غير قابلة لتفكيك من المعدات.
- ✓ البرمجيات التي تشكل جزء من مشروع التطوير.
- ✓ البرمجيات المستقلة أو القابلة لتفكيك.

1-1- 1 البرمجيات غير قابلة لتفكيك من المعدات:

عندما يتم اقتناء معدات الإعلام الآلي، فهو يحتوي على أنظمة الاستغلال والبرمجيات المدمجة، هذه البرمجيات غير القابلة لتفكيك تسجل في التثبيتات المادية مع المعدات التي ترتبط بها مثال اقتناء حاسوب

[1]- الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جولية 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد تسييرها، مرجع سبق ذكره، ص 12

2- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 130-

[3]هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 84-87

مصغر مع أنظمة استغلال windows وبرمجيات معالجة النصوص Powerpoint .. إلخ.

1-1- 2 برمجيات تشكل جزء من مشروع التطوير:

بعض المؤشرات يمكن شراءها أو تصنيعها من اجل أن تستعمل في مشروع أشمل للتطوير، فهي تعالج محاسبيا كالمشاريع المرتبطة بها.

التكاليف المتعهد بها خلال مرحلة التطوير تسجل في الأعباء أو ضمن التثبيتات (الطريقة المرجعية) إذ توفرت فيها الشروط المذكورة سابقا في تقييم التثبيتات، مثال ذلك خلق موقع للأنترنت، خلق نظام معلومات وتسيير مدمج ...إلخ.

1-1- 3 برمجيات مستقلة: تنقسم البرمجيات المستقلة على صنفين:

- **برمجيات موجهة للاستغلال الداخلي**: يقصد بها كل برمجية موجهة إلى شكل آخر للاستعمال غير الاستعمال التجاري، يمكن أن تكون: مقتناه أو موجهة من قبل المؤسسة.
- **برمجيات موجهة إلى الاستعمال التجاري**: ويقصد بها كل برمجية من أجل بيعها، تأجيرها أو تسويقها تحت أشكال أخرى، يمكن أن تكون: مستخدمة من قبل المؤسسة كوسيلة للاستغلالأو موجهة إلى البيع.

سيتم التعرض إلى هذه البرمجيات على النحو التالي:

أ- البرمجيات المستقلة ذات الاستعمال الداخلي المقتنيات:

- المعالجة المحاسبية عند تاريخ الدخول:

- ✓ برمجية مستقلة ذات الاستعمال الداخلي مقتنيات بشكل معنوي يسجل في الجاني المدين من 205 "امتيازات وحقوق مشابهة " بتكلفة الاقتناء.
- ✓ الاستهلاك.
- ✓ البرمجيات المقتنيات تستهلك ابتداء من تاريخ شرائها وليس من تاريخ وضعها للخدمة.

ب- البرمجيات المستقلة ذات الاستعمال الداخلي المنتجة:

- المعالجة المحاسبية عند تاريخ الدخول:

- ✓ برمجية مستقلة ذات استخدام داخلي منتجة ضمن التثبيت، إذا توفر فيها شرطان
- ✓ برمجة مستقلة ذات استخدام داخلي منتجة تسجل ضمن التثبيت، إذا توفر فيها شرطان.
- ✓ للمشروع فرص هامة للنجاح التقني.
- ✓ إظهار رغبة المؤسسة في إنتاج البرمجية، تدل مدة الاستعمال الدنيا المقدرة بما فيها تطوير منتظر للمعارف التقنية فيما يخص تصميم وإنتاج البرمجية وتحديد الأثر المنتظر على حساب الناتجة.

- ✓ على عكس تكاليف التطوير، فإن المعالجة المحاسبية للبرمجيات المنتجة هي وحدية، والتنشيط يكون فيها إجباري وليس اختياري إذا اجتمعت شروط التنشيط.

- **الخسارة في القيمة:** مادام لم يتم إنجاز البرمجية، فإن المصاريف المتعهد بها تظهر في الجانب المدين من حساب 227 "تثبيتات معنوية قيد الإنجاز،وفي حالة التدني في قيمة المشروع، يجب تخصيص خسارة في القيمة، حساب 2937 " خسارة في قيمة التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز"

- **الاهتلاك:** البرمجيات التي تم انتاجها تستهلك ابتداء من تاريخ إنجازها، على المدة المحتملة لاستخدامها جبائيا، تكاليف إنتاج البرمجيات يمكن تخفيضها من نتيجة الدورة، حتى في حالة لم يتم الانتهاء منها.

ت- برمجيات مستقلة ذات استخدام تجاري مستعملة كوسيلة للاستغلال:

تعتبر البرمجية أداة إنتاج إذا كانت الخدمات التي تقدمها إلى الزبائن بفواتير.

- **البرمجية المنتجة:** البرمجية المنتجة تسجل كأصل إذا توفر فيها شرطان:
  - ✓ فرص نجاح تقنية ومردودية تجارية.
  - ✓ إظهار رغبة المؤسسة في إنتاج البرمجية المعنية واستعمالها بشكل دائم لاحتياجات زبائنها وتحديد الموارد البشرية والتقنية التي ستوضع لتحقيقها.

- **استهلاك البرمجية المقتنيات أو المنتجة:**
  - ✓ مدة الاهتلاك المحاسبي برمجية ذات استعمال تجاري يجي أن تحدد بشكل وفقا لقدرتها للاستجابة إلى احتياجات الزبائن وليس لاحتياجاتها الخاصة.

ث- برمجيات مستقلة ذات استخدام تجاري موجهة للبيع:

يجب التمييز بين ثلاث حالات:

- ✓ **برمجيةمشتريات من اجل إعادة بيعها**: تكمن في نشاط تفاوضي تسجل البرمجية في حساب 600 مشتريات سلع "وعند الاقتضاء في المخزون عن غلق الدورة.
- ✓ **برمجية منتجة خصيصا لطلبية الزبون**: تسجل مصاريف التصميم في الأعباء خلال الدورة وإذا لم يتم تحرير فاتورة النواتج عند غلق الدورة، فإن الأشغال قيد الإنجاز تسجل في الجانب المدين من حساب 345 خدمات مقدمة قيد الإنجاز يجعل الحساب 72345 " تغيرات خدمات مقدمة قيد الإنجاز " دائنا.
- ✓ برمجية نمطية منتجة انطلاقا من برمجية الأم، تشكل البرمجية الأم تجهيز معنوي، فتكلفة الإنتاج للبرمجيات انطلاقا من البرمجية الم لمصاريف إعادة إنتاج البرمجية الأم يجب أن تسجل في الأعباء، فالبرمجيات المعاد إنتاجها وغير المباعة عند غلق الدورة تسجل في مخزون المنتجات التامة.

ثانيا: الحالات الخاصة بالتثبيتات العينية: سنتطرق إلى الحالات التي تناولها النظام المحاسبي المالي في فقراته.

1- عقد إيجار التمويل: بما أن هذا الجزء خاص بالتثبيتات العينية سيتم التركيز على المستأجر فقط.

1- 1 عقد الإيجار: يتضمن عقد الإيجار نوعان من العقود عقود إيجار تمويل أو عقود إيجار تشغيل ويمكن الوقوف على المفاهيم المتعلقة بهما كالتالي[1] :

1-1- 1 مفهوم عقد إيجار: هو عبارة عن اتفاق بتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة.

1-1- 2 عقد إيجار تمويل: هو عقد إيجار بترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطرة والمنافع ذات صلة بملكية أصل مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

1-1- 3 عقد إيجار بسيط: كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل، وتصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط يتوقف على واقع المعاملة التجارية بدلا من شكل العقد أو صيغته، والأمثلة عن الوضعية التي من المفروضأن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد تمويل تتمثل في[2]:

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإنجاز.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هنالك تحويل
للملكية.
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها أي تعديلات كبيرة.

1-2- الإدراج في الحسابات: يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني[3]، ويتم الإدراج في الحسابات عند المستأجر على النحو التالي:

يدرج الملك المؤجر (الأصل المستأجر) في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بقيمته المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا[4]، ويتم تحديد القيمة المحينة بالمعدل الضمني للعقد وإن لم يوجد فبمعدل فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر.

1-3- عمليات البيع وإعادة الاستئجار: يدرج في الحسابات عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة، وكل فائض

[1] الجريدة الرسمية، الفقرة 1،135، مرجع سبق ذكره ص 19
[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره ص 174
[3] الجريدة الرسمية، الفقرة 135، 2 مرجع سبق ذكره، ص 19
[4] نفس المرجع السابق، الفقرة 135، 2، ص 19

كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار.

1-4- التسجيل المحاسبي وسير الحسابات في إطار عقد الإيجار التمويلي:سنحاول توضيح المعالجة المحاسبية وسير الحسابات بالنسبة للمستأجر فيا يلي:

1-4- 1-في بداية عقد الإيجار: بمجرد دخول الأصل محل عقد الإيجار التمويلي تحت مراقبة المستأجر يسجل في الجانب المدين لحساب 21 التثبيتات المادية حسب نوع الصنف الذي ينتمي إليه، ويقابله في الجانب الدائن حساب 167 ديون عقد إيجار التمويل.

وعند تسديد الأتاوى المنصوص عليها في العقد يسجل مبلغ الآتاوي في الجانب الدائن لحساب الخزينة، ويقابله في الجانب المدين الحساب 167 الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل بالجزء المسدد من المبلغ الرئيسي من جهة، والحساب 661 المصاريف المالية بالنسبة إلى جزء الفوائد من جهة أخرى.

ومن ناحية أخرى فإن الأصل في إطار عقد الإيجار التمويل يعالج مثل بقية التثبيتات في المؤسسة مثل الإهلاك وإثبات خسارة القيمة

1-4-2- في نهاية مدة عقد الإيجار: يمكن التمييز بين حالتين في هذا الإطار من خلال العنصرين المواليين:

- إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالأصل (رفع خيار الشراء) وكان عليه أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديوان عن عقد الإيجار، ويأتي تسديد هذا الاستحقاق لترصيد هذا الحساب الخاص بالديون (حساب 167 ديون عقد إيجار التمويل).

- أما إذا لم يقرر المستأجر رفع خيار الشراء فإن الأصل يعود إلى المؤجر ويتم إخراجه من أصول المستأجر وهذا الخروج عديم القيمة أي لا بترتب عليه فائض أو ناقص قيمة للمستأجر لآن مدة اهتلاك الأصل هي نفسها مدة عقد الإيجار التمويلي، وفي هذه الحالة يتم تصفية حساب الديون (167 الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل) باعتماد الجانب الدائن للحساب (78 استرجاع خسائر القيم والتموينية).

وبشكل عام يمكن الإشارة إلى أنه فيما يتعلق بالتثبيتات التي تعود ملكيتها قانونا إلى المؤسسة ولكنها تناسب مع ذلك تعريف الأصل المثبتة مثل الأصول في إطار عقد الإيجار التمويلي يجب أن تكون موضوع تسجل منفصل في الأقسام الفرعية لحساب 21 عندما يكون الإعلام المقدم على هذا النحو ذا أهمية ومناسبا في آن واحد.

1-5- محتوى ملاحق الكشوف المالية بخصوص عقد إيجار التمويلي:

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة إرفاق معلومات إضافية مكملة لفهم محتوى الكشوف المالية وذكر ضمن عنصر "مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل

للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال " أنه يتوجب ذكر كل ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري ويوجه التحديد طبيعة الممتلكات،المعالجةالمحاسبية،الاستحقاق والمبالغ.

2- التثبيتات المادية في شكل امتياز.

سنتطرق إلى أهم عنصرين نص عليهما النظام المحاسبي المالي يتعلقا بهذا النوع من التثبيتات المادية وهما مفهوم التثبيتات المادية في إطار امتياز الخدمة العمومية وكيفية إدراجها محاسبيا.

2-1- مفهوم امتياز الخدمة:يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد بموجبه يمنح شخص عمومي إلى شخص طبيعي أومعنوي تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العمومية مقابل حقتقاضي أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية[1].

2-2- حسابات التثبيتات المادية في شكل امتياز: يمكن تصنيف أهم الحسابات الرئيسية للتثبيتات المادية في شكل امتياز في الحسابات التالية :

- 22 الأصول الثابتة المادية في شكل امتياز.
- 221 الأراضي الممنوح امتيازها.
- 222 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها.
- 223 البناءات الممنوح امتيازها.
- 225 المصانع (التركيبات) الممنوح امتيازها.
- 228 التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها.

2-3 **التقييم والإدراج في الحسابات**: بالنسبة للتثبيتات المادية الموضوعة موضوع الامتياز بالنسبة لمانح الامتياز او بالنسبة لصاحب الامتياز (الممنوح له) تدرج في الحساب 22، وتقسم عند الضرورة حسب التفصيل المدرج في الصنف 21، وفي حال كان الحساب 22 موضوع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الامتياز موضوع امتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الامتياز موضوع امتياز، وذلك لأسباب يقتضيها التسيير الداخلي للمؤسسة.

ومقابل قيمة الأصول المالية الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن حساب فرعي للحساب 229" حقوق مانح الامتياز" ويظهر في خصوم الميزانية ضمن بند" خصوم غير جارية " ويصبح الحساب 229 مدينا ويقابله في الجانب الدائن الحساب 282 " اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضوع الامتياز" وهذا كلما تمت الاهتلاكات المطبقة على هذه التثبيتات، وعن انتهاء الامتياز يكون للحساب 229 رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة

[1]نفس المرجع السابق، ص 59.

موضوع امتياز، ويتم ترصيده عند ارجاع التثبيت إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت الاهتلاكات المعنية.

3- الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة[1] :

سنقف في هذه الجزئية عند مفهوم العقار الموظف وكذا معايير تقييمه وإدراجه في الحسابات.

3-1- تعريف العقار الموظف: يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرض بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار أو تثمين رأس المال وبالتالي فهو غير موجه إلى:

- الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو للأغراض إدارية.
- البيع في إطار النشاط العادي.

3-2- التقييم والإدراج في الحسابات:بعد إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا يمكن تقييمها حسب إحدى الطرق التالية:

- طريقة التكلفة بعد طرح منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام لتثبيتات العينية.
- على أساس القيمة الحقيقية.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم تطبيق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغير وجهة تخصيصها، وفي حال ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذا مصداقية لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة اختارت طريقة القيمة الحقيقية، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقارات، والأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية.يتم الإدراج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، ويجب أن تعكس القيمة الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية[2].

ثالثا: الحالات الخاصة بالتثبيتات المالية:

- القروض والحقوق المرتبطة على عقد إيجار تمويل حساب 274[3].
- التثبيتات في هذا الشكل تعبر عن ذلك الأصول التي يتم تأجيرها إلى مؤسسة أخرى (المستأجر) وفقا

لعقود متفق عليها مع المؤجر، وهي في هذه الحالة عبارة عن تثبيتات لدى المستأجر يتم اهتلاكها كباقي

[1]نفس المرجع السابق، ص 60.
[2]نفس المرجع السابق، الفقرات 121، 16و121، 17 و124، 18.
[3]كنوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 114-117.

التثبيتات لأي في حوزته وتعتبر قيم مالية ثابتة أي حقوق طويلة الأجل لدى المؤجر، وعليه فإن مبلغ الأصول الموضوعة موضع إيجار تمويل بالنسبة للمؤجر، تظهر في الأصول ضمن أحد حسابات الحقوق

كتثبيتات مالية بالنسبة إلى الجزءالذي تفوق مدته عاما واحدا، في الحساب 274 المذكور أعلاه، وليس في الحساب تثبيتات مادية حتى ولو احتفظ المؤجر بملكية الأصل الثابت على الصعيد القانوني بحيثيكون مبلغ الحقوق مساويا لمبلغ الاستثمار المبين في عقد الإيجار، هذا المبلغ يقابل عمليا القيمة الحقيقية للأصل 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.

ويثبت العائد المالي (جزء الإيجار المكافئ لاستثمار المؤجر) كإيرادات كلما قام المؤجر بدفع الأتاوى، وتكون محل إدراج في الحسابات لدى المؤجر:

- في الجانب الدائن لحساب الإيرادات المالية (حساب 763 عائدات الحقوق)

- في الجانب الدائن لحساب القرض المعني بالنسبة إلى الجزء من تسديد رأس مال رئيسي (حساب 274 قروض وحقوق مترتبة على عقد إيجار تمويل) عن طريق وضع حساب المتاحات (البنك، الصندوق) مدينا.

- يتم معالجة عملية البيع محاسبيا بالقواعد العادية للمؤسسة بالنسبة إلى عملية بيع المخزونات، فتسجل في الجانب الدائن لحساب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع (حساب 70 المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة) وفي الجانب المدين لحساب 174 "قروض وحقوق مترتبة عن عقد إيجار تمويل "، غير أنه إذا كانت معدلات السوق، فإن العائد عن عمليات البيع سيكون مقصورا على العائد الذي يمكن الحصول عليه لو تمت الفوترة على أساس سعر الفائدة التجارية، وفي هذه الحالة فإن مبلغ الحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي يدرج في الحسابات بمبلغ القيم المحينة (القيمة الحالية) بمعدلات الفائدة التجارية للدفعات الدنيا المنصوص عليها في العقد مضافا إليها عند الاقتضاء القيمة الباقية للأصل في نهاية العقد.

****عند انتهاء العقد:** إذا احتفظ المستأجر بالأصل ودفع مبلغ الاستحقاق الأخير الموافق لرفع خيار الشراء، فإن هذا الدفع يجب أن يقابل لدى المؤجر رصيد حساب الحقوق المترتبة المعنية، ويأتي بالتالي لترصيدهإذا أعاد المستأجر الأصل إلى المؤجر، فإن هذا الأخير سيسجل الأصل االمستعاد ضمن أصوله في حساب المخزن أو حساب التثبيت، وبمبلغ خيار الشراء غير المرفوع، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق

رصيد حساب الحقوق الذي يبقى مستحقا من المستأجر (وعلى هذا الأساس يتم غلق هذا الحساب)

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التثبيتات وفقا IAS/IFRS

للمحاسبة دورا هاما في الحفاظ على أموال المستثمرين وأصول المؤسسة حيث أصبحت أداة فعالة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تقدمها بعد التقييم ومعالجة مختلف الأحداث الاقتصادية وفق المحاسبة المالية من أجل إنتاج قوائم مالية (الإفصاح المحاسبي)، لذا سنتناول من خلال هذا البحث ماهية الإفصاح المحاسبي، العوامل المؤثرة فيه ومتطلبات الإفصاح عن التثبيتات وفق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية المنشورة، وذلك نتيجة لاختلاف مصادر الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، فمثلا يختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى المدققين، وتكمن أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية في توفير المعلومات التي من شأنها خدمة مستخدميها من خلال الخصائص التي يمتاز بها

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

تعددت مفاهيم الإفصاح المحاسبي بتعدد النتائج والتي تقوم على الهدف من الإفصاح المحاسبي، ومن بين أهم التعاريف نذكر مايلي:

التعريف الأول: هو عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم فيها الإفصاح وبأي وسيلة.

التعريف الثاني: هو الإظهار الكامل والواضح (للحقائق أو الأحوال أو الظروف المختلفة) في الميزانية والقوائم المالية الأخرى، ويتحقق ذلك من خلال المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المؤسسة، والصدق المحاسبي في القوائم المالية وتقديم البيانات غير المتحيزة عن حقيقة النشاط الاقتصادي للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصائبة.

التعريف الثالث: الإفصاح المحاسبي هو أداة اتصال بين الوحدة الاقتصادية والعالم الخارجي لها، ويشمل هذا الإفصاح كل مجالات التقارير المالية بما تحتويه من معلومات بهدف الاستفادة منها في اتخاذ القررات[1]

[1] مبروك قدوري، أثر تطبيق الحوكمة على جودة الافصاح المحاسبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر،2012، ص83

التعريف الرابع:عرفه كلا من monitor وThompson، يعد monitor:من أوائل الباحثين الذين تعرضوا للإفصاح إذ عرفه بالقول "يجب على التقارير المالية أن تظهر جميع المعلومات الضرورية والمناسبة لإعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات غير مضللة، وأيضا صورة واضحة عن أوضاع الوحدة"

كما عرفه Thompson باعتباره" عرض معلومات عن نشاط الشركة عبر القوائم المالية، بشكل شفاف ومفصح عما هو ضروري لجعل تلك القوائم غير مضللة[1]"

ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من المواضيع المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو بين الإدارة والمحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة ومستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ويمكن أن نلخص أنواع الإفصاح كمايلي:

الإفصاح الكامل (الشامل): ويستلزم التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومات جوهرية قد تؤثر على متخذ القرار، حيث لا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ إعداد القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

الإفصاح العادل: وينطوي هذا النوع على قيد أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة بين المستخدمين، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة على مصلحة الفئات الأخرى.

الإفصاح الكافي: يتضمن الحد الادنى من المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية إذ أن الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق حيث يختلف حسب الاحتياجات والمصالح وبالدرجة الأولى، أو الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي المعلومات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة للمستخدمين.

الإفصاح الثقافي (الإعلامي): هو اتجاه معاصر في الإفصاح نتيجة ازدياد اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية، الإفصاح عن الانفاق الرأسمالي والمخطط ومصادر التمويل، ويساهم هذا النوع في الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية من شأنها أن تحقق مكاسب لفئة معينة دون أخرى[2]، وهو أن تقدم المؤسسة معلومات مثل الإعلان عن تقديرات مالية أو عن الاكتتاب في رأس مال جديد.

---

[1]فارس بن يديروآخرون، واقع الالتزام بمتطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 02، 2016، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر ص225.

[2]محمد سفير، الافصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، كلية علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، الجزائر 2009، ص 33

الإفصاح الوقائي: هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بحماية الأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم الإدارة للمعلومات المالية.

وتوجد هناك معايير أخرى للتصنيف مثل الإفصاح الالزامي وآخر اختياري وافصاح عن معلومات كمية صفية ومعلومات ذات طابع نقدي وأخرى ليست ذات طابع نقدي[1].

ثالثا: أهمية الإفصاح المحاسبي:

يعمل الافصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة حيث يحقق الافصاح المزايا التالية:

- يلعب دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية حيث يؤدي الافصاح إلى تخفيض عد التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم لمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة.
- يعمل الافصاح على المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المنشأة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها.
- يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها.
- يساعد الإدارة في ظهار مساهمة المنشأة في تقديم خدمات للجميع ومسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل[2].
- يوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال (البورصة) ومعاملاتهم أمر جوهري.

رابعا: أهداف الإفصاح المحاسبي

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم المعلومات إلى المستخدمين من أجل:

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.
- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم المقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به، ووصف للضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون.
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغيرالمعترف بها.

1-صديقي مسعود وصديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الافصاح في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الوادي،الجزائر يومي 05-06 ماي 2013، ص04

[2]فلاح حمود شرار المطيري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في إتخاذ قرارات الاقراض، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ديسمبر 2010، ص 15.

- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.
- تقديم المعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.
- مساعدةالمستثمرين بتقييم العائد على استثماراتهم.

خامسا: خصائص الإفصاح المحاسبي

من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد بعض الخصائص التي يمتاز بها الإفصاح المحاسبي وتتمثل فيمايلي:

- يمثل الإفصاح بقديم للبيانات الكمية المعبر عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي نظام المعلومات المحاسبي وأخرى معلومات غير كمية.
- إن درجة الدقة والموضوعية تخالف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف عمليات معالجة تلك البيانات.
- تعتبر المعلومات غير الكمية صعبة التقييم.
- لقد تطور الإفصاح حيث تجاوز متطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل (الموارد البشرية، والمحاسبية والاجتماعية)[1].

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي

يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية ليست عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من الأساليب للإفصاح تحظى بالقبول العام لكن هناك مجموعة من العوامل تؤثر بدرجة كبيرة على نوع وحجم الإفصاح المحاسبي.

أولا: العوامل المؤثرة على الإفصاح

تعتبر قوانين ومعايير المحاسبة ومعايير التدقيق عوامل مؤثرة على الإفصاح المحاسبي، ويمكن تقديم العوامل المؤثرة على الإفصاح بالقوائم المالية على النحو التالي:

1- **العوامل التي لها علاقة بالبيئة**: تختلف التقارير المالية من دول لأخرى اجتماعية واقتصادية وسياسية وعوامل ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى المزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثارها على الوحدة الاقتصادية بغرض المقارنة بين الوحدة الاقتصادية وتحديد المسؤوليات الاجتماعية لكل منها.

2- **العوامل التي لها علاقة بالمعلومات:** تتأثر درجة الإفصاح عن المعلومات خاصة من ناحية مدى توافر الملائمة والثقة في هذه المعلومات، علاوة على القابلية للتحقيق ومقارنة التكلفة بالعائد اقتصادية المعلومات وتحدد تكلفة المعلومات مستوى

[1] صديقي مسعود وصديقي فؤاد، مرجع سبق ذكره ص03-04

الإفصاح الموفر في القوائم المالية، أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفقوا تكلفة الحصول عليها.

3- **العوامل التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية:** وتتمثل هذه العوامل فيمايلي:

3-1 عدد المساهمين : تبين وجود علاقة طردية بين عدد المساهمين ودرجة الافصاح، على أساس أن زيادة عدد المساهمين يؤدي إلى زيادة درجة الإفصاح.

3-2 تسجيل المؤسسة بسوق الأوراق المالية :هذا العامل له أثلا مباشر في زيادة الافصاح، بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق.

3-3 المدقق الخارجي: حيث يقوم المدقق الخارجي بتقويم الافصاح عند تدقيقه لحسابات المؤسسة، للوقوف على مدى التزامها بالأسس والقواعد والمبادئ والسياسات المحاسبية والمعايير والقواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة .

4- **العوامل الأخرى :** ومن أهمها صافي الربح، ورغبة الإدارة في الإفصاح عن المعلومات، وأجهزة الإشراف والرقابة على أعمال الشركات المساهمة.

5- **العوامل التي لها علاقة بالجهات المسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معاييرالإفصاح:**حيثتختلف باختلاف مداخيل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذانجد في العديد من الدول خاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية [1]

6- **العوامل التي لها علاقة بالمنظمات والمؤسسات الدولية :** بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحاسبية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة من الأطراف المؤثرةعلى عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB، حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير.

المطلب الثالث : متطلبات الإفصاح عن التثبيتات وفق معايير المحاسبة الدولية

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح، وذلك بغرض زيادة جودة المعلومات، حيث لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض التثبيتات في الميزانية، والسياسات المحاسبية، وقد تم وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المحاسبية الدولية تتعلق بكيفيةومتطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية والتقارير المالية بلغة مفهومة لمستخدمي القوائم المالية دون لبس أو تظليل، حيث يتم التعرض لأهم الافصاحات الخاصة بالتثبيتات .

[1] زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص 52-53

أولا : متطلبات الإفصاح عن التغييرات في السياسات والتقديرات المحاسبية :

يقصد بالتغييرات في السياسات المحاسبية، الانتقال من مبدأ محاسبي مقبول عموما إلى مبدأ محاسبي بديل هو الأخر، فالانتقال من طريقة الثابت في اهتلاك الأصول إلى طريقة الاهتلاك المتناقص، مما يستوجب الإفصاح عن تأثير هذه التغييرات على الأرقام الخاصة بالفترة المحاسبية الجارية والواردة بالقوائم المالية، ويتم الإفصاح عن التسوية في جدول حسابات النتائج للفترة الحالية .

ويعتبر هذا النوع من الإفصاح مهم جدا خاصة للشركات المساهمة التي تتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، حيث أن هناك من يرى أن التغيرات الناتجة عن التغيير في الطرق المحاسبة لا تؤثر بدرجة مهمة على السوق للسهم إذ تم الإفصاح عنها ومن ناحية أخرى تؤدب الافتراضات السوق الكفء الاستنتاج الذي يقرر أن الإفصاح في حد ذاته سوف يكون كافيا إذا تمكن المستثمرون المحنكون أو المحللون الماليون من التفسير الصحيح للقوائم المالية [1]

ثانيا : متطلبات الإفصاح وفق المعيار IAS16

نص المعيار المحاسبي الخاص بالممتلكات والمصانع ومعدات على مجموعة من البيانات التي يجب الإفصاح عنها تتمثل فيما يلي :

1- يجب الإفصاح عن البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات كمايلي :

- أسس التقييم المستخدمة في احتساب إجمالي لمبالغ المرحلة .
- -طرق الاهتلاك المستخدمة .
- الأعمار الإنتاجية ومعدلات الأهتلاك المستخدمة.
- الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة، إعادة التقييم ومن خسائر اختلاف القيمة المعترف بها IAS39

2- عند إجراء عملية إعادة التقييم يجب الإفصاح عما يلي :

- تاريخ اجراء عملية إعادة التقييم.
- بيان إذا تم اجراء عملية اعادة التقييم عن طريق شخص مستقل.
- الأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول .
- المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به لو لم يتم إعادة تقييم التثبيتات وذلك لكل صنف من الأصول التي تم اعادة تقييمها .
- فائض القيمة الناتج عن اعادة التقييم والبنود الخاصة بكيفية توزيعه.

[1] زرقط فايزة، لباز أمين ،الادوات المالية ، IFRS 7، إدارة المخاطر في البنوك التجارية الجزائرية في ظل متطلبات معيار الابلاغ المالي، للافصاحات، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلد 13، العدد 1، جامعة زيان عاشور، الجلفة 2020، ص701

3- الإفصاح المحاسبي عن عقود الإيجار التمويلي :

يجب أن تظهر في الملاحق مجموعة من المعلومات لدى الطرفين المؤجر والمستأجر فيما يلي

جدول رقم(21): المعلومات الواجب ظهورها في الملحق الخاص بعقد ايجار تمويلي

لدى المستأجر	لدى المؤجر
- القيمة الصافية المحاسبية . - التوافق بين مجموع المدفوعات الدنيا والقيمة الحالية للأصل . - المبالغ الدنيا المستحقة في نهاية الدورة وقيمتها الحالية (المبالغ لأقل من سنة، لأكثر من سنة وأقل من 5 سنوات، المبالغ لاكثر من 5 سنوات). الإيجارات المشروطة الداخلة في اعباء الدورة شرط أهم شروط العقد.	- توافق بين اجمالي الاستثمار العقد والقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا - الإستثمار والقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا المستحقة القبض (الأقل من سنة، لأكثر من سنة وأقل من 5 سنوات، المبالغ ل أكثر من 5 سنوات). - الايرادات المالية المستحقة . - القيم الباقية غير مضمونة. - شرح أهم بنود العقد.

ثالثا: متطلبات الإفصاح وفق IFRS7: يتطلب معيار الإبلاغ المالي ما يلي[1]:

1- يجب على المؤسسة تجميع الأدوات المالية في فئات مماثلة (الأصول المالية، الالتزامات المالية، وحقوق الملكية والافصاح عن مستوى الفئة من المعلومات التالية:

- ✓ الإفصـــاح عن طبيعة ومقادير التدفقات النقديـــة وظـــروف عدم التأكد المحيطة بها والمتعلقة بالأدوات المالية.
- ✓ أسس الاعتراف والتقييم وسياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية، بما في ذلك تحديد القيم العادلة

لهذه الأدوات

2- الإفصاح المتعلقة بأهمية الأدوات المالية.

يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات، تمكن مستخدمي قوائمها المالية في تقييم الاهمية

للأدوات المالية وذلك كما يلي :

- ✓ الإفصاح عن القيمة الدفترية للأصول المالية والالتزامات المالية لكل فئة.

[1] - IFRS7 , ARTICLE N°5

- ✓ الأصول المالية والالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال حساب الأرباح والخسائر موضحة بشكل منفصل المقتنية لأغراض المتاجرة والمحددة كذلك عند الاعتراف المبدئي بها.
- ✓ الإفصاح عن إعادة تصنيف الأدوات المالية وذلك في حال قيام المؤسسة بإعادة تصنيف أصل مالي من القيمة العادلة الى التكلفة المهتلكة او العكس.
- ✓ التثبيتات المالية المقتنية لحين استحقاقها.
- ✓ الأصول المتاحة للبيع.
- ✓ إفصاح عن مخاطر الائتمان ومخاطر السوق والتغييرات في القيمة العادلة.
- ✓ افصاح عن البنود التي لم يتم الاعتراف بها وتشمل تحويلات الأصول المالية والتي يحوزها الاعتراف بها محاسبيا.
- ✓ الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة.

خلاصة الفصل:

لقد تعرضنا في هذا الفصل إلى كيفية تقييم التثبيتات بمختلف أنواعها والمعالجة المحاسبية لها وفق النظام المحاسبي المالي من التقييم الأولـي بالتكلفة التاريخية إلى خروجها من ذمة المؤسسة كما تم توضيح بعض الحالات الخاصة لتقييم التثبيتات الى جانب اهتلاك وتدهور قيمة التثبيتات وكيفية تطبيق نموذج إعادة التقييم ومتطلبات الافصاح عنها حسب ما نصت المعايير عليه المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن تقييم التثبيتات في النظام المحاسبي المالي اعتمد على القيمة العادلة من أجل إعطاء صورة صادقة عن قيمة التثبيتات في المؤسسة مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قراراتهم وكذلك يسهل على المؤسسة معرفة وضعيتها المالية وكذلك تمت معالجة الإفصاح عن التثبيتات من أجل إعطاء صورة صادقة في المؤسسة الاقتصادي.

الفصل الثالث

دراسة حالة لملبنة سيدي خالد تيارت

الفصل الثالث:دراسة تطبيقية لمؤسسة إنتاجية ملبنة سيدي خالد

المبحث الأول : لمحة تاريخية عن مجمع الحليب

المطلب الاول: نشأة المجمع

لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة

« **Onalait** » المؤسسة الإنتاجية الصناعية المتخصصة في إنتاج الألبان، يقع مقرها الرئيسي في العاصمة تم استرجاعها في سنة1969م، بحيث كانت تعتبر الممول الرئيسي لكافة التراب الوطني، ونظرا لعدة أسباب ولعل من بينها بعد المسافة، سرعة تلف المادة، كثرة الضغط على الوحدة، والتوسع الاقتصادي الذي دفع بالدولة إلى تسطير استراتيجية جديدة مبنية على أسس اقتصادية، تهدف إلى تقسيم الوحدة وفق مرسوم رقم354/81المؤرخ في ديسمبر 1981م إلى ثلاث مؤسسات جوهرية موزعة على النحو التالي :

- **جهة الوسط:** تحت ديوان يسمى« ORLAC » وهي تظم كل من المؤسسات المتواجدة في الولايات التالية: (بير خادم، بو دواو، بجاية، عين الدفلة، بني تامو'بليدة'، ذراع بن خدة) وهاتين الأخيرتين تم خوصصتهما.
- **جهة الشرق:** تحت ديوان يسمى « ORELAIT »وهي تظم كل من المؤسسات المتواجدة في الولايات التالية:(سطيف، قسنطينة، عنابة، باتنة).
- **جهة الغرب:** تحت ديوان يسمى « OROLAIT »وهي تظم كل من المؤسسات المتواجدة في الولايات التالية:(تيارت، سعيدة، معسكر، بلعباس، تلمسان، مستغانم، بشار التي تعمل مع القطاع العسكري، غليزان تم خوصصتها، وهران تضم مؤسستين تم غلق إحداهما).

المطلب الثاني : استقلالية المجمع وتغيير كيفية التسيير[1]

و كما سبق ذكره فمن بين المؤسسات المذكورة سالفا، انصب اهتمامي على الجهة الغربية وبالتحديد على "ملبنة سيدي خالد تيارت"، والتي تم وضع حجر الأساس لها بتاريخ 22 مارس 1985م من طرف الدانماركيين على يد المنظم « DANISH »، ثم افتتحت بتاريخ 13 جوان 1987م فكان أول إنتاج رسمي لها، وبقى هؤلاء مدة عامين لتلقين الخبرة وتأهيل كفاءة اليد العاملة في أوساط العمال، وبقيت تحت وصاية فرع "مجمع الديوان الغربي لإنتاج الحليب"

[1] ملبنة سيدي خالد مصلحة المستخدمين

« OROLAIT »إلى غاية أواخر سنة 1997 وبالتحديد في العاشر من شهر أكتوبر، الذي يعتبر بداية في انطلاقة اقتصادية أخرى وهي استقلالية التسيير، بمعنى أعطيت للدولة الصلاحية الكاملة في تسيير شؤون المؤسسة إلا أنها تخضع لإدارة مركزية تدعى "فرع المجمع الوطني لإنتاج الحليب".
« Filiale giplait »، والذي هو عبارة عن تكتل لمجموعة الدواوين السالفة الذكر.

المطلب الثالث: اهداف المجمع

وهذا التكتل كان يهدف إلى بعث الوتيرة الاقتصادية فيما يخص تكنولوجية الحليب ومشتقاته، مما أعطى نفسا جديدا فيما يخصتطوير هذه المادة وذلك بتحقيق الأهداف التالية :

- تسطير برنامج استثماري لبعث حيوية جديدة في الإنتاج.
- تنويع التجهيزات الخاصة بالإنتاج.
- تلبية الطلب المتزايد لمادة الحليب ومشتقاته باعتبارها مادة أساسية وضرورية.
- مركزية اتخاذ القرار وبالتالي تحقيق هدف البقاء والاستمرارية على المدى الطويل بأهداف اقتصاديةواجتماعية.
- تطوير الطاقة الإنتاجية للمؤسسة وبالتالي زيادة الإنتاج.
- البحث والتطوير واليقظة التكنولوجية.
- تطوير بنية الاقتصاد الوطني وتحقيق التكامل الاقتصادي.

أما في الوقت الراهن فقد أصبحت شركة ذات أسهم sociétépar »« SPA » « actions.

ولعل اهم ما جعل الملبنة تنال ثقة المستهلكين هو ما تملكه من مؤهلات واسباب قوة تجعل درجة الثقة فيها كبيرة من اهمها:

- السمعة الطيبة والتي تتجسد يوما بعد يوم
- قدرات هامة في انتاج الحليب ومشتقاته بأنواعه الرفيع والعادي والتخصص.
- تجربة تتجاوز 20 عاما في مجال الإنسنتاج.
- مناخ الملبنة يتميز بالهدوء والجدية.

➢ **بعض القرارات المتخذة من طرف "مجمع الديوان الغربي لإنتاج الحليب"**

نتيجة لعدد العمال المتزايد في هذه المؤسسة، قامت الحكومة بإصدار بعض القوانينعملت فيها على فتح باب لتصريح العمال مقابل تعويضهم بمبالغ مالية. وكان ذالك في:

1) سنة 1997 بإصدار « Départ valant aire »
2) سنة 2006، 2006 اصدار قانون« Départ valant aire »

لمرتين. وكل هذه القوانين التي سنتها الحكومة من اجل إيجاد استقرار لهذا المجمع وفرض وجوده داخل السوق بعدد كبير من الفروع، وبالتالي احتلال الملبنة موقع هام لنشاطها من ناحية: الزاوية الجغرافية، المجال المحلي، المجال الدولي المجال الجهوي.

المبحث الثاني: ملبنة سيدي خالد

المطلب الأول : تعريف بملبنة سيدي خالد[1]

تقديم مؤسسة الحليب« Laiterie sidi Khaled Tiaret »

ملبنة سيدي خالد تيارت فرع المجمع الوطني لإنتاج الحليب تابعة إلى ديوان يسمى« GROUPE FILIALE GIPLAIT » مختصة في إنتاج الحليب المبستر ومشتقاته.

الموقع الجغرافي:

تقع الوحدة ضمن المخطط المعتمد للاستعمالات الصناعية بحي" المنطقة الصناعية زعرورة"، التي تضم عدة مؤسسات وشركات، مثل شركة إنتاج الورق، شركة القالب، نافطالوسونطراك... وهي تقع جنوب شرق الولاية، تبعد عن المقر ب 6كلم، تقع على الخط الرابط بين ولاية تيارت وولاية معسكر وسعيدة، وهذا الموقع الاستراتيجي الهام، ساعدها على التزود بالماء، الغاز والكهرباء، وعلى كسب حيوية كبيرة فيما يخص تسويق المنتوجات من الناحية المحلية أو الجهوية .

المساحة:

تبلغ مساحة المؤسسة بحوالي 8.17 هكتار منها 9240 م2 مبنية والباقي غير مستعمل.

المساحة المستعملة: تبلغ حوالي 9240م2 موزعة كما يلي:

1) الإنتاج 4000م2
2) المخازن 1980م2
3) ورشات الصيانة 1300م2
4) محل المادة الدسمة 500م2
5) المكتب الاجتماعي 600م2
6) المكتب الإداري 800م2
7) مكتب الأمن 60م2

المساحة غير مستعملة تبلغ حوالي 72460م2 موزعة كما يلي:

1) مراب الشاحنات 25500م2
2) مساحة خضراء 41260م2
3) الحدود 5700م2

رأس المال:قدر رأس مال المؤسسة وذلك عند إعطاء الاستقلالية التامة لها سنة 1997 م ب 130.000.000 دج ليتطور ويصل سنة2018 م إلى

[1] ملبنة سيدي خالد مصلحة المستخدمين

666.660.000.00 دج ومنذ سنة 1997 م أصبح المجمع الوطني لمنتوجات الحليب هو القابض الأساسي للرأس المال الكلي (تابعة للدولة 100%) وأصبح مقسم إلى مجموعة من الأسهم" société par actions" (spa).

الموارد البشرية :

تعتبر اليد العاملة الركيزة الأساسية للمؤسسة، إذ أنها تساهم في تطوير عملية الإنتاج والتحكم فيه، وتعمل على إعطاء حيوية اقتصادية محلية وجهوية للمؤسسة لمواجهة الطلب بجودة ونوعية عالية. وعليه تضم ملبنة سيدي خالد-تيارت- حوالي 150عامل بمستويات مختلفة، وهي مقسمة في الجدول التالي كما يلي:

désignation	production	Maintien labo	Agro élevage	distri	appros	adm	Total
Cadre dirigeant	/	/	/	/	01	/	01
Cadres supérieures	02	02	01	01	01	02	09
Cadres moyens	10	03	02	02	03	07	29
maîtrises	13	09	02	20	03	07	54
exécutions	13	05	02	27	01	11	59

وسائل النقل: تتوفر المؤسسة على نوعين من وسائل النقل:

- وسائل نقل ملك للمؤسسة: وتتمثل في شاحنات مكيفة بأجهزة التبريد، تعمل على نقل الحليب ومشتقاته من المؤسسة وتوزيعه على التجار بمختلف أنواعهم، وعددها يقدر ب 11 شاحنة بأنواع مختلفة من النوع الثقيل والخفيف، حيث نجد:sonacoum،haundai،... jac بالإضافة إلى عدد من السيارات التي تستعملها المؤسسة في مختلف الوظائف كجمع الفواتير أو إيصالها، والأمر بالمهمات، وتقدر ب 3 سيارات.

- وسائل نقل ملك لغير المؤسسة: وتتمثل في مختلف السيارات المجهزة بالحاويات التي تعمل على جمع حليب الأبقار والألبان من مختلف المزارع، ليتم إعادة تلقيحه واستخلاص الزبدة منه، بحيث أن أصحاب هذه السيارات يتلقون أجورهم من الفرع الأساسي التابعة له المؤسسة، بعد تقديم الوثائق التي تثبت الكمية التي تلقتها المؤسسة.

تجهيزات الإنتاج:[1]

نظرا لتعدد منتجات المؤسسة، ونظرا لان المنتوج المقدم للمستهلك سريع التسمم وقصير مدة الصلاحية، والذي في معظمه يكون موجه لفئة الأطفال والرضع بالدرجة الأولى، فان ذلك يتطلب تكنولوجيا عالية فيما يخص النظافة والتلقيح وطريقة التعليب، حتى يقدم المنتوج في أحسن صورة، لضمان سلامة المستهلك، وهذا لا يكون إلا بأجهزة جد متطورة ونذكر منها:

Chauffage(35° ،45° ; Degaseau ; Recombinaison ; 60°)
Homogénéisation ; Pasteurisation

أنواع المنتجات:

ملبنة سيدي خالد تيارت فرع"giplait"، متخصصة في إنتاج مادة الحليب ومشتقاته، والمساحة التي تتربع عليها والآلات التي متوفرة لديها، كل هذا ساعدها وسمح لها بتعدد منتجاتها فنجد:

1. **حليب مبستر:**معبأ في أكياس بحجم 1 ل وهو مزيج بين الماء الساخن ومسحوق الغبرة "البودرة".
2. **حليب البقر:**ويعتبر بالنسبة للمؤسسة مادة أولية لأنها تقوم باقتنائه من المزارعين وهي تخضعه إلى عمليتين:
   - البسترة:وهي تعقيم الحليب المستورد للقضاء على جميع الجراثيم.
   - استخلاص المارغرين منه.
   - تعبئه في أكياس بحجم 1 ل.
3. **الرايب:** منتوج جديد وهو عبارة عن حليب مقطع.
4. **اللبن:** يتم إنتاجه بنفس طريقة إنتاج الحليب المبستر، غير انه يتم إخضاعه لآلات أخرى متخصصة في عملية تخثيرهن ثم تعبئته في أكياس من حجم 1 ل.
5. **المارغرين(الزبدة):**يوجد نوعين من حيث مصدر الصنع

- مارغرين تنتج على أساس مواد دسمة حيوانية وهي المستخلصة من الحليب الطبيعي المستورد.
- مارغرين تنتج على أساس مواد دسمة نباتية.

وهذا المنتوج متوفر بأوزان مختلفة:بوزن، 500غ قطع، 15كغ.

أما المنتجات الأخرى ونقصد بها (ياوورت، جبن طري، قشدة تحلية " cremedessert")، فان المؤسسة توقفت عن إنتاجها بتوجيهات من الوصي، وهذا لارتفاع المادة الأولية، غير ان الآلات المتخصصة في صنعها لا

[1] ملبنة سيدي خالد مصلحة الانتاج

تزال موجودة لدى المؤسسة.

الكميات التي سجلتها الوحدة:نشاطها: تقوم ملبنة سيدي خالد تيارت وكغيرها من المؤسسات الصناعية بمزاولة عدة نشاطات، والتي تؤهلها إلى الدخول في مضمار التطلعات الاقتصادية الحديثة، كالبحث عن أسواق جديدة وكذا المنافسة وغيرها لمواكبة عجلة التنمية، ولا يتحقق ذلك إلا بوجود عملية الإنتاج، بحيث تعمل الوحدة على إنتاج الحليب ومشتقاته من اللبن، الياغورت، الزبدة والجبن الطري، وتخضع هذه المنتجات قبل وبعد إنتاجها إلى تحاليل مخبرية للتأكد من عدم وجود أخطار بكتيرولوجية وفيزيولوجية. كما أنها تقوم بتوفير كميات كبيرة من هذه السلع ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة وتقديمها إلى المستهلكين لتحقيق معيشة أفضل للمجتمع. ولكن كل هذه الجهود المبذولة لن تأتى ثمارها إلا بالأنظمة المحاسبية الفعالة وبمختلف أنواع المحاسبة، من اجل تقييد كل العمليات في ظل السياسات الاقتصادية الجديدة.

ومن اجل رفع كمية الإنتاج كان لابد من وجود توسعة في مناطق التوزيع، وكان لابد للمؤسسة أن تحسن من علاقاتها مع مختلف المناطق والمؤسسات، وعليه نجد مناطق التوزيع التي تتعامل معها المؤسسة تتمثل في: غرداية ،الجلفة، مسيلة، افلو، تسمسيلت، المدية، الاغواط، سيدي بلعباس، غليزان، مستغانم، تلمسان.

المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للملبنة[1]

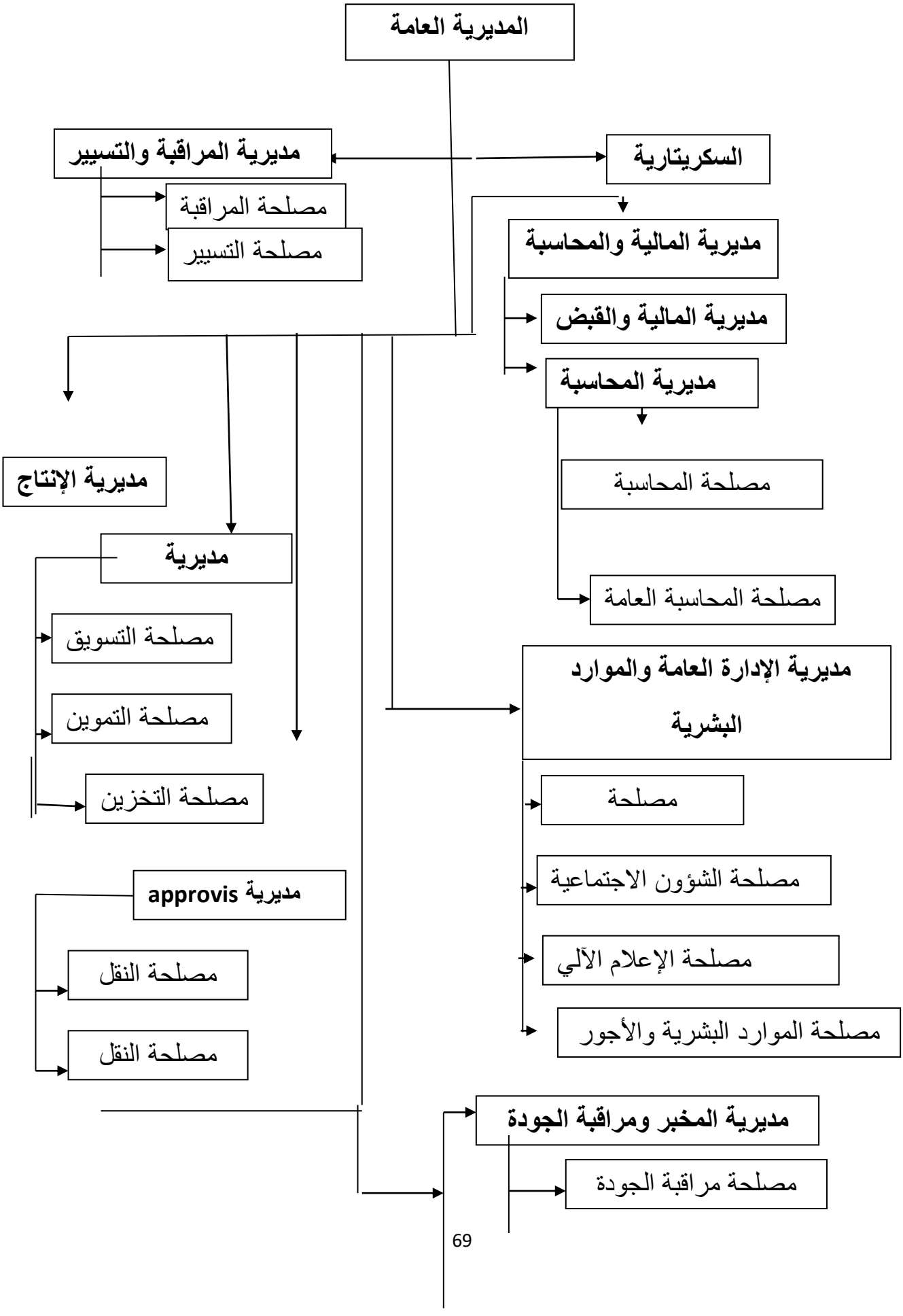
الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيدي خالد –تيارت-:

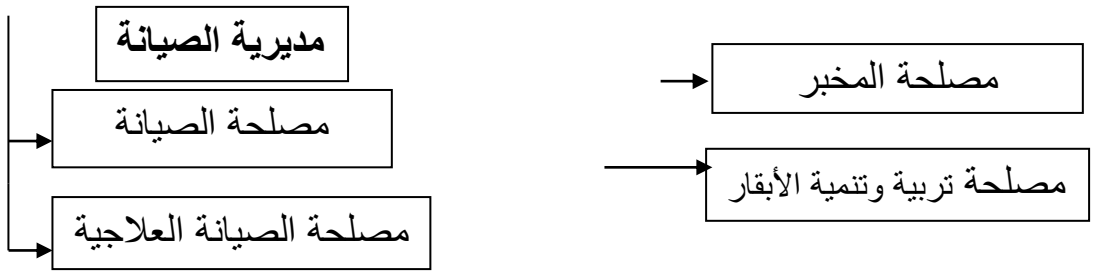
إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج عن التنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط، وحتى تكون المؤسسة مسيرة بشكل فعال، يجب أن تكون وحداتها أو مصالحها أو مديرياتها منظمة ومرتبة ومصنفة حسب الوظائف. عملا بمبدأ فصل وتوزيع المهام والمسؤوليات داخل المؤسسة بشكل يجعل من التعاون والتنسيق أمرا ممكنا وفي متناول الإدارة العامة.

والشكل الموالي يشير إلى الهيكل التنظيمي لملبنة سيدي خالد –تيارت-

[1] ملبنة سيدي خالد مصلحة المستخدمين

شكل يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيدي خالد –تيارت-1





وظائف ومهام الدوائر

1. **المديرية العامة:** تمثل الهيأة العليا في المؤسسة وتتمثل مهمتها في:
- تسييرومراقبة جميع النشاطات داخل المؤسسة بالتعاون مع مختلف المصالح.
- تنسيق وتوحيد النشاطات العملية مع العلاقات الخارجية وتحقيق التكامل.
- تحضير البرنامج العام بمدته الخاص بكل الوظائف، وتحديد وتوضيح المهام.
- تنسيق الجهود والعمل على توحيدها، وتوفير روح الانسجام والتناسق والتكافل بين مختلف الوحدات.

2. **مديرية المراقبة والتسيير:** تتمثل الوظيفة الأساسية لهذه المصلحة في:
- التحكم في مختلف النزاعات والخلافات الداخلية التي يمكن أن تنجم بين العمال.
- تحديد مجموع الإجراءات والتنظيمات التي تحدد سير المؤسسة.
- تحديد الأهداف الممكن تحقيقيها من خلال الوسائل المتوفرة.
- اتخاذ قرارات تسييرية وتصحيحية منحصرة في الزمن.

وهذه المديرية تظم مصلحتين هما:

2.1. مصلحة المراقبة:

- مراقبة بطاقات العمال عند الدخول، ومختلف التصرفات المخالفة للقوانين كالتدخين.
- تسجيل النزاعات الحاصلة وتقديم المبررات إن أمكن.
- استقبال الزيارات وإرشاد الطلبة والباحثين والزوّار بأنواعهم.
- تتولى مهمة حراسة المؤسسة.

2.2. مصلحة التسيير:

- المراقبة والتأكد من صحة ودقة المعطيات المتعلقة بالوحدة.
- معالجة المعلومات الصادرة من مجموع وظائف الوحدة.
- تحديد النتائج ومراقبة الأنشطة وطرق الحساب وكيفية التسجيل في اليومية.
- مراقبة كيفية صرف الغلاف المالي.

3. **مديرية الإنتـاج :** هي وحدة تنظيمية تقوم بوظيفة الإنتاج، أي هي العملية التي يتم بمقتضاها استقبال مجموعة من العناصر (مدخلات)، من مواد أولية ووسائل الإنتاج

ويد عاملة، وتندرج في سير النشاط (تحويل)، لكي تنتج مجموعة من المنتجات (مخرجات) بأنواعها من سلع نهائية لها علاقة مع مختلف مصالح المؤسسة. مصلحة التسويق(تقديم المواصفات التي يجب أن يكون عليها المنتوج)، مصلحة المالية (استبدال أو شراء آلات جديدة ذات تكنولوجية عالية)، مصلحة المحاسبة التحليلية(تقديم التكلفة النهائية للتموين لتضاف لها تكلفة الإنتاج)، مصلحة التخزين(معرفة الحجم الساعي الذي يمكن للمخزن أن يستوعبه)، وهذا كله يؤدي إلى إنتاج كميات محددة مطابقة لرغبات المستهلكين وحاجاتهم.

تتمثل مهام دائرة الإنتاج فيما يلي :

- تقديم الحصيلة اليومية لكمية الإنتاج، والحفاظ على متوسط مستواه.
- التسجيل اليومي لمختلف المنتوجات، ومحاولة إدخال تكنولوجيا جديدة.
- مراقبة مختلف مراحل الإنتاج اليومي من اجل تحسين الإنتاج والإنتاجية.
- تغيير مخطط الإنتاج، ودراسة إمكانية إدخال منتجات جديدة مثل الجبن المجزأ.
- الحفاظ على السير الدائم لوسائل الإنتاج من اجل إنتاج الكمية المطلوبة بالمواصفات المطلوبة في الوقت المناسب(عدم احترام الآجال يعرض المؤسسة إلى تكاليف إضافية).
- إعداد الملفات التقنية عند طلب إصلاح نوع خاص أو منتوج جديد.

4. مديرية التجارة :يعتبر هذا القسم المحطة الأخيرة لوصول المجهودات التي سبق وأن بذلت في قسم التصنيع. فبعد عملية التصنيع، يقوم قسم التجارة بدوره المتمثل في تصريف المنتوج المصنع إلى المتعاملين مع الوحدة، سواء كانت شركات أو تجار أو أشخاص عاديين. ومن مهام دائرة التجارة :

- القيام بالبيع من خلال مصلحة المبيعات والتسويق .
- توفير الظروف الملائمة لتخزين فائض الإنتاج .
- تدعيم السوق الوطنية والدولية حسب الطلب .

و تشتمل هذه الدائرة على :

1.4 مصلحة التسويق:تقوم هذه المصلحة بدراسة مختلف طلبات الزبائن وحاجاتهم، ومعرفة أرائهم حول منتوجات المؤسسة، ومعرفة رد فعل المستهلك بصورة سريعة.كما تضع مخطط التصنيع عند طلب منتوج خاص أو جديد، وتقوم بتوزيعه على مصحلة الإنتاج.

3.4 مصلحة الفوترة:تأخذ ملف الزبون من مصلحة التسويق، بحيث تضع لهذا الأخير رمز(code) يحتوي على كل المعلومات الخاصة به، وعندما يريد هذا الزبون الشراء، يأتي بوثيقة التسليم (bon de livraison) إلى مصلحة الفاتورة بعد فتحها

فاتورة باسمه، وتطبع منها أربع نسخ واحدة للزبون والثلاثة الباقية تسلم إلى مصلحة الفاتورة، ويسجل المراقب اسم المشتري، رقم سجله والمبلغ الخاص به. فيحالة حضور الزبون من اجل دفع المبلغ، تقدم هذه النسخ إلى رئيس الخزينة من اجل توقيعهابالإضافة إلى توقيع المشتري، لتعاد إلى مصلحة الفاتورة لمراجعتها والتوقيع عليها وترتيبها.

3.4 مصلحة النقل:يجب على إدارة التسويق أن تهتم بالقرارات الخاصة بالنقل، لتأثيرها على كفاءة النشاط التسويقي، وعلى بيع المنتجات والخدمات، وعلى توفير التسليم في الوقت المناسب وعلى حالة السلعة عند وصولها إلى العملاء، لان ذلك يؤثر على المنشاة من جهة، وعلى رضا المستهلكين من جهة أخرى. خاصة وان منتجات المؤسسة سريعة التلف وتحتاج إلى وسائل نقل مكيفة ومتطورة توصل المنتجات إلى الزبائن في الوقت المناسب. بالإضافة إلى وسائل نقل أخرى تعمل على نقل العمال من أحيائهم إلى مكان العمل، ووسائل نقل خاصة بنقل المسؤولين من اجل القيام بتلك المهمات الملقاة على عاتقهم خارج المؤسسة، ووسائل نقل من اجل نقل المواد الأولية.

تسهر مصلحة النقل على تلبية حاجيات مصلحة التمويل فيما يخص شراء المعدات، قطاع الغيار ...الخ. وبعد تسلم البرنامج من مصلحة التسويق تقوم مصلحة النقل بتعيين الشاحنات وتقديم تصريح يعرف بالأمر الذي يتخذه السائق لنقل السلع إلى الولايات، أي أنها تعمل جاهدة على تلبية طلبات كل المجمع فيما يخص النقل.

ملاحظة: وسائل النقل الخاصة بنقل حليب البقر من المزارع إلى المؤسسة، هي وسائل تابعة للقطاع الخاص. وهم أشخاص يتلقون المقابل النقدي شهريا الخاص بالسائق وبالسيارة من المجمع الوطني للحليب مباشرة بعد تزويد الوحدة بالحليب ولا دخل للوحدة في ذلك.

5. مديرية الإدارة العامة والموارد البشرية :يهتم هذا القسم بتسيير الموارد البشريةوالوسائل العامة للمؤسستو من مهامه:

- وضع مخططات خاصة بتسيير الموارد البشرية للمؤسسة.
- تنسيق وتنشيط أعمال المصالح الموجودة تحت سلطتها.
- احترام قانون العمل الخاص بالمؤسسة.
- الاستعمال العقلاني للوسائل المتاحة.

وتشتمل هذه الدائرة على:

- **مصلحة الشؤون الاجتماعية:**تقوم بتسيير الملفات الاجتماعية للعمال، وشؤونهم الاجتماعية. والوثائق التي تصل إليها تتمثل في الملفات الطبية قصد التعويض عن

حوادث العمل والأمراض المهنية وترسل إلي الضمان الاجتماعي، ملفات التقاعد والمنح العائلية. ومن مهامها:

- توفير العلاج للعمال، أي المراقبة الطبية والفحوصات الدائمة والمستمرة للعمال.
- إجراء التحاليل لكل عامل مرة واحدة على الأقل في السنة.
- توفير الخدمات الاجتماعية من خلال اتصال المصلحة بالضمان الاجتماعي للتعويض للعمال الذين يساهمون في دفع الاشتراكـات السنوية، والتعويض عن حوادث العمل والأمراض المهنية.
- الاهتمام بالحالات الاجتماعية من منح التقاعد، منحة التمدرس، المنحة العائلية (منحة الزوجة غير العاملة).

- **مصلحة الموارد البشرية والأجور:** لايمكن الفصل بينهمـا فكل مصلحة تكمل الأخرى، ونجد المصالح التي تتعامل معها:قسم المالية، قسم التجارة بمختلف فروعها.

من مهام المصلحة:

- الاهتمام بالجانب الإداري للعمل من طلبات للوثائق الإدارية من شهادات وغيرها.
- القيام بمهمة الاتصال مع مراكز التكوين المهني والتمهين، واستقبال ملفات المتمهنين وتوفير التكوين لأبناء العمال في المختلف الاختصاصات.
- إعداد كشف رواتب العمال بعد الخصم والتنزيل، وإحصاء الغيابات والتأخيرات
- إعداد بطاقات الدخولوالخروج.
- تكوين الأفراد على مختلف الآلات الجديدة والقديمة بالنسبة للعمال الجدد.

- **مصلحة المستخدمين:** لها دور فعال في المؤسسة، وتتمثل مهامها في:

- تكوين العمال وهذا حسب احتياج كل مصلحة، بحيث يتم إعداد برنامج سنوي يأخذ بعين الاعتبار طلبات التخصص. والعمل على ترقية العمال في وظائفهم.
- تسيير الوظائف تحت مفهوم تحديد المهام، وتقسيم الوظائف.
- تتبع حركة العمال داخل المؤسسة وخارجها (البعثات) وهذا لضمان كفاءتهم وفعاليتهم في التأثير على الإنتاجية وقوة تنافس المؤسسة.
- معرفة الجو الذي يسود الوحدة والعمل على توفير الجو الذي يساعد العمال على تحسين المردودية والكفاءة في العمل.
- ضمان سياسة التشغيل والتكوين ودراسة الأجور.

- **مصلحة الإعلام الآليوالمعلومات :**

- تقوم باقتناء الأجهزة الإلكترونية وتثبيت البرامج(Installation des logiciels).

- الصيانة اليومية للأجهزة الإلكترونية مع جمع ومعالجة المعلومات.
- الإشراف والمتابعة على حسن سير موقع الانترنيت الخاص بالمؤسسة.
- التحقق من صحة المعلومات الواردة بين العمال، والتأكد من أنها معلومات رسمية.

6. المديرية المالية و المحاسبية :

✓ **المديرية المالية و القبض**: هو عبارة عن قطاع حيوي في المؤسسة والركيزة الأساسية لها، يهتم بالجانب المالي من مداخيل ومصاريف وأرباح، أي انه يهتم بالحركة المالية من جانب الارتفاعات والانخفاضات من خلال ارتفاع المردود وانخفاضـه أي أنها تتكفل بتسيير كافة التدفقات المالية الحاصلة لمصادر التمويل من بنوك، بورصات ... وتساهم في توجيه هذه الأموال إلى خدمة استثمارات المؤسسة ونشاطها.

من أهم المهام التي تسند إليها هي:

- تحديد السياسة المالية بتحقيق التوازن المالي والاستعمال العقلاني للموارد الماليةوتهيئة المخطط المالي والتحكم في العمليات المحاسبية.
- تحليل النشاطات المالية الخاصة بالمؤسسة وتقييم نشاطاتها.
- تسيير الموارد المالية ومتابعة الخزينة بالإضافة إلى مراقبة تنفيذ الخطة المالية.

✓ **المديرية المحاسبية**: كون أن المؤسسة هي عبارة عن مجموعة من المصادر الداخلية والخارجية (الموارد المالية ،الموارد المادية وموارد بشرية)جمعت هذه العوامل الإنتاجية من اجل انجاز قيمة سوقية معينة الهدف منها هو تحقيق الربح في فترة زمنية عادة ما تكون سنة، ومن اجل تحقيق هذا الهدف الذي وجدت من اجله، فان هذا كله يحتاج إلى تدوين هذه الممتلكات والعمليات والحركات التي تقوم بها المؤسسة من تدفقات مالية أو مادية داخلية أو خارجية في دفاتر محاسبية تظهر جميع المعلومات بصفة كاملة وذات معنى واضح، يسمح لمستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ قرارات اقتصادية ناجعة تسمح بالتسيير الأمثل للمؤسسة، ويكون ذلك باستعمال شتى أنواع المحاسبة، كل حسب الغرض الذي وجدت من اجله.و تشتمل هذه الدائرة على:

- **مصلحة المحاسبة التحليليـة:**

تقنية تهدف إلى حساب وتحديد تكاليف مختلف الوظائف بغرض تحديد النتيجة المحققة على كل منها. لها دور كبير وهام داخل المؤسسة بحيث تسير التدفقات النقدية داخل المؤسسة، ويتم صرف هذه الأموال المستوردة في مجالات معينة، ومن المهام التي تقوم بها:

- تقوم بتحديد سعر التكلفة للمنتجات ولليد العاملة وتحليل ومراقبة هذه التكاليف.
- تساعد في تحديد النتائج التحليلية الصافية للمؤسسة.
- سياسة الأسعار والمردودية.

- **مصلحة المحاسبة العامة :** تقوم بتسجيل العمليات الجارية محاسبيا، ومهامها تتمثل في:

- تسجيل كل العمليات اليومية في دفتر اليومية وبالتالي الحفاظ على ذاكرة المؤسسة.
- تقدم معلومات للمحاسبة التحليلية فهي تساعد في إعداد الميزانيات.
- معرفة رصيد كل حساب في فترة معينة بعد ترحيل مختلف الحسابات من دفتر اليومية.
- وضع وتحليل الوثائق الشاملة لعمليات المؤسسةوالميزانية العامة وجدول حسابات النتائج.

7. مديرية التموين(approvisionnement):

- **مصلحة التموين :**مسؤولة عن تدبير مختلف احتياجات المؤسسة من المواد الأولية والمتمثلة في:

- بودرة الحليب، وحليب البقر المقتنى من المزارع والذي يعتبر في حد ذاته مادة أولية وفي نفس الوقت مادة مصنعة بعد تعقيمه وقتل الجراثيم الموجودة فيه.
- البلاستيك لتعبئة الحليب بأنواعه، بالإضافة إلى العلب بشتى أحجامها لتعبئة الزبدة.
- شراء المعدات المكتبية والمواد واللوازم التي تحتاجها الإدارة من اجل ضمان سيرورة العمل (الفواتير، وصل الدخول والخروج، البعثات المهنية...).

وعند شرائها لهذه المواد الأولية فإنها تعتمد في ذلك على:

1. تحديد المواصفات اللازمة لهذه المواد من طرف مصلحة الإنتاج (الجودة المناسبة، النوعية، الكمية) ومصلحة المالية (السعر، الإغراءات، طريقة الدفع).
2. تحديد مدة الاستعمال ومدة الانتظار الممكنة.
3. ضمان توفر إمكانيات التخزين خاصة عند تطبيقها لسياسة الشراء المسبقة.
4. ضمان توفر أجهزة التبريد وضمان عدم انقطاع الكهرباء لتشغيلها أو توفير المولدات الكهربائيةلمعالجة الانقطاع في حالة حدوثه.

كما أن لمصلحة التموين علاقة مباشرة مع:

- مصلحة التخزين من جهة، بحيث ما يشترى من المادة الأولية (بودرة الحليب)، أو حليب البقر الذي يستورد بكمية كبيرة من المزارع (من اجل الحصول على تنزيلات وخصوم مالية) فانه يخزن مباشرة.

- مصلحة المالية وذلك في الموازنة بين إرادات المؤسسة ونفقاتها.

حجم المال ←——— تبني سياسة الشراء

- **مصلحة التخزين :**تتعامل هذه المصلحة مع مصلحة الإنتاج ومصلحة المحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى مصلحة الشراء، من مهامها متابعة حركة التخزين يوميا من مدخلات ومخرجات.

8. **مديرية الصيانة:**تعتبر هذه الوظيفة كوظيفة أساسية في المؤسسة كون أنها تعمل على إصلاح التلف الناتج عن الاستعمال والوقاية وذلك بغية:

- تفادي الانقطاع في الإنتاج وبالتالي تفادي الانقطاع في المنتوج.
- تفادي انخفاض الجودة وزيادة تكاليف الإنتاج.

ولهذه الوظيفة علاقة مباشرة مع عمليتي الإنتاج والتوزيع لاشتمالها على المصالح التالية:

- **مصلحة الصيانة الوقائية:**

- صيانة الانقطاع في الكهرباء في مختلف المكاتب وغرف الإنتاج.
-التكفل بعدم توقف وسائل الإنتاج لضمان استمرارية سيرورة الإنتاج.
-القيام بالدراسة التقنية لوسائل النقل بالإضافة إلى مكيفات التبريد.
-متابعة الآلات والأدوات والتحقيق حولها.
- اهتمام بالعتاد الفلاحي والصناعي بالمحافظة على الآلات، وتوفير الصيانة والحماية .

- **مصلحة الصيانة العلاجية:**

1. الإصلاح اللازم والسريع عند حدوث العطل، بحيث يتم تغيير قطع الغيار لمختلف القطع المكسرة للآلات والشاحنات.
2. توفير الحرارة من جهة من اجل بسترة الحليب وتوفير البرودة بصيانة مكيفات التبريد.

كما تعمل دائرة الصيانة على توفير خدمات أخرى تتمثل في :

- توفير سيارة الإسعاف لنقل العمال في حالة المرض أو وقوع حادث أثناء العمل.
- تسهر على تحديد أنواع القطع الغيار المطلوبة بالنوعية المحددة ذات الجودة العالية

9. **مديرية المخبر ومراقبة الجودة:**

- **مصلحة المخبر:** تسهر هذه المصلحة على القيام بمختلف التحاليل من اجل مراقبة النوعية ومدى الصلاحية للمنتوج. ومن مهام المصلحة:

- دراسة حموضة الحليب: حليب+ فينولفيتانيل(NA OH) وردي.
- نسبة كمية الدسم في الحليب: حليب+ حمض الكبريت+ كحول استعمال التارمو متر.
- كثافة الحليب :الحليب ووضعه في جهاز خاص بدراسة الكثافة.
- ETUNE:لقياس المواد العضوية الجافة المتواجدة في اللبن والرايب.
- للبحث عن صلابة الماء نستعمل K10+EDTA وعند وصول الماء إلى اللون الأزرق نستعمل NOIR ERIOCHRM.
- PH mètreلقياسphأي محلول.وAgitateur ستعمل لخلط المحاليل.

- **مصلحة مراقبة الجودة:**

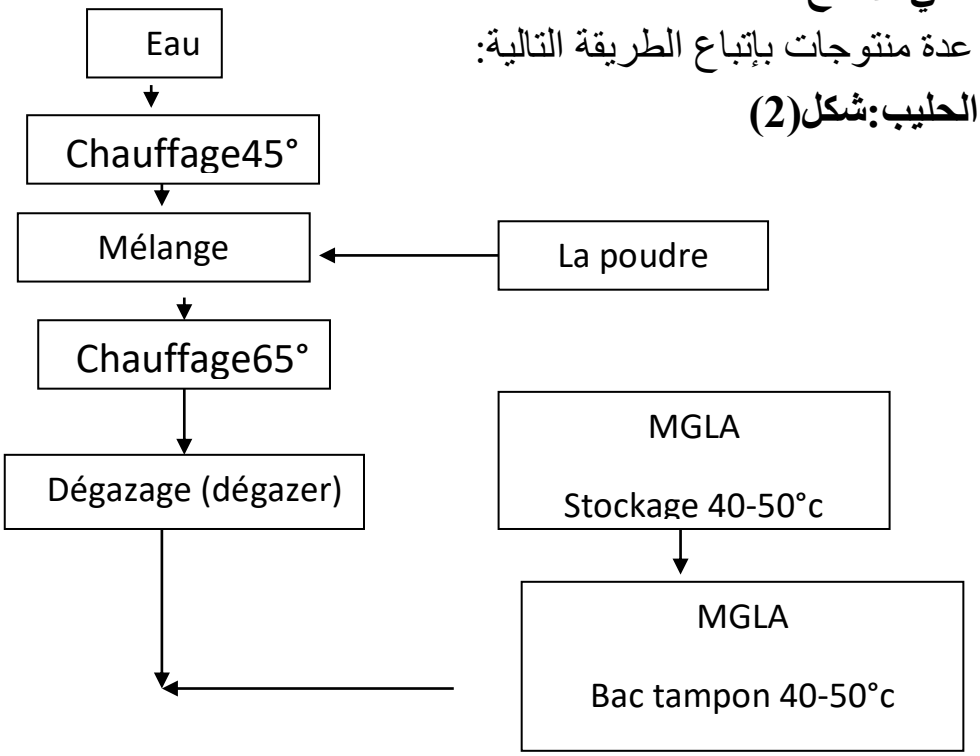
- تحليل المواد الأولية عند استقبالها وعند تخزينها.
- مراقبة المنتجات الثانوية (الزبدة المستخلصة، والمصطنعة)
- تحديد معامل الجودة ومراقبة معايير الإنتاج.
- مراقبة المنتجات التامة الصنع بعد إنتاجهاوقبل تعبئتها.

المطلب الثالث :المواد المنتجة في الملبنة ومراحل الانتاج

الطرق المتبعة في الانتاج

وتنتج الوحدة عدة منتوجات بإتباع الطريقة التالية:

- **مراحل إنتاج الحليب:شكل(2)**

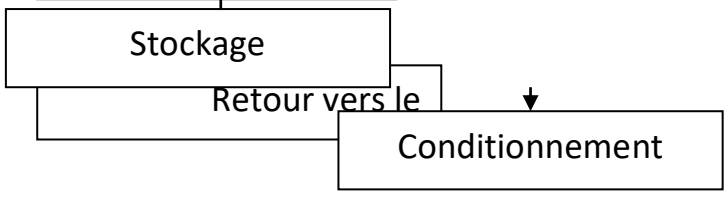


Homogénéisation 180bar/40sec (Thermisation (pré pasteurisatioInjection MGLA

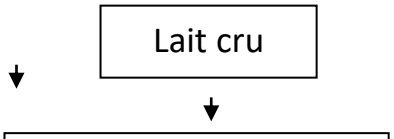
Dégazage (dégazer)

(Refroidissement à4°c)

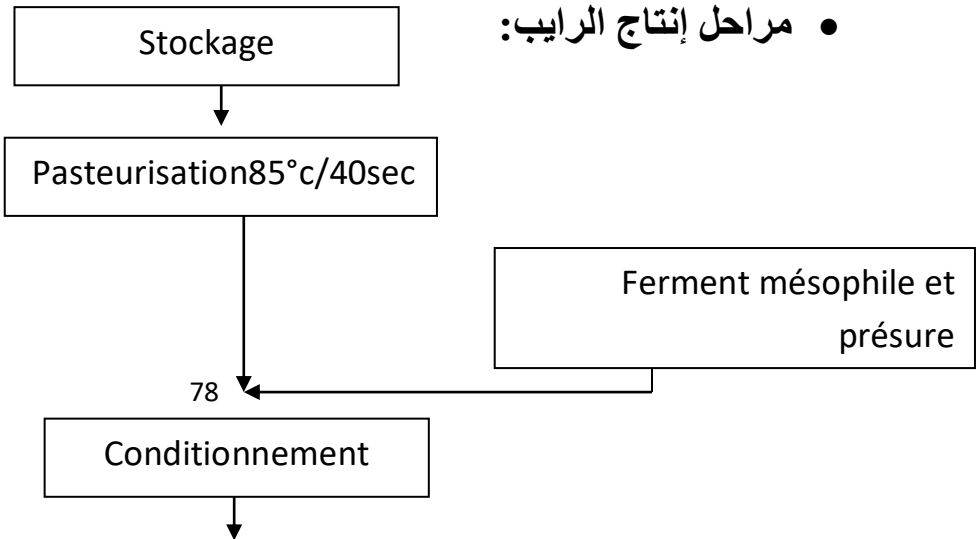
- **مراحل إنتاج اللبن**المرحلة(3)



Agitation 30 min

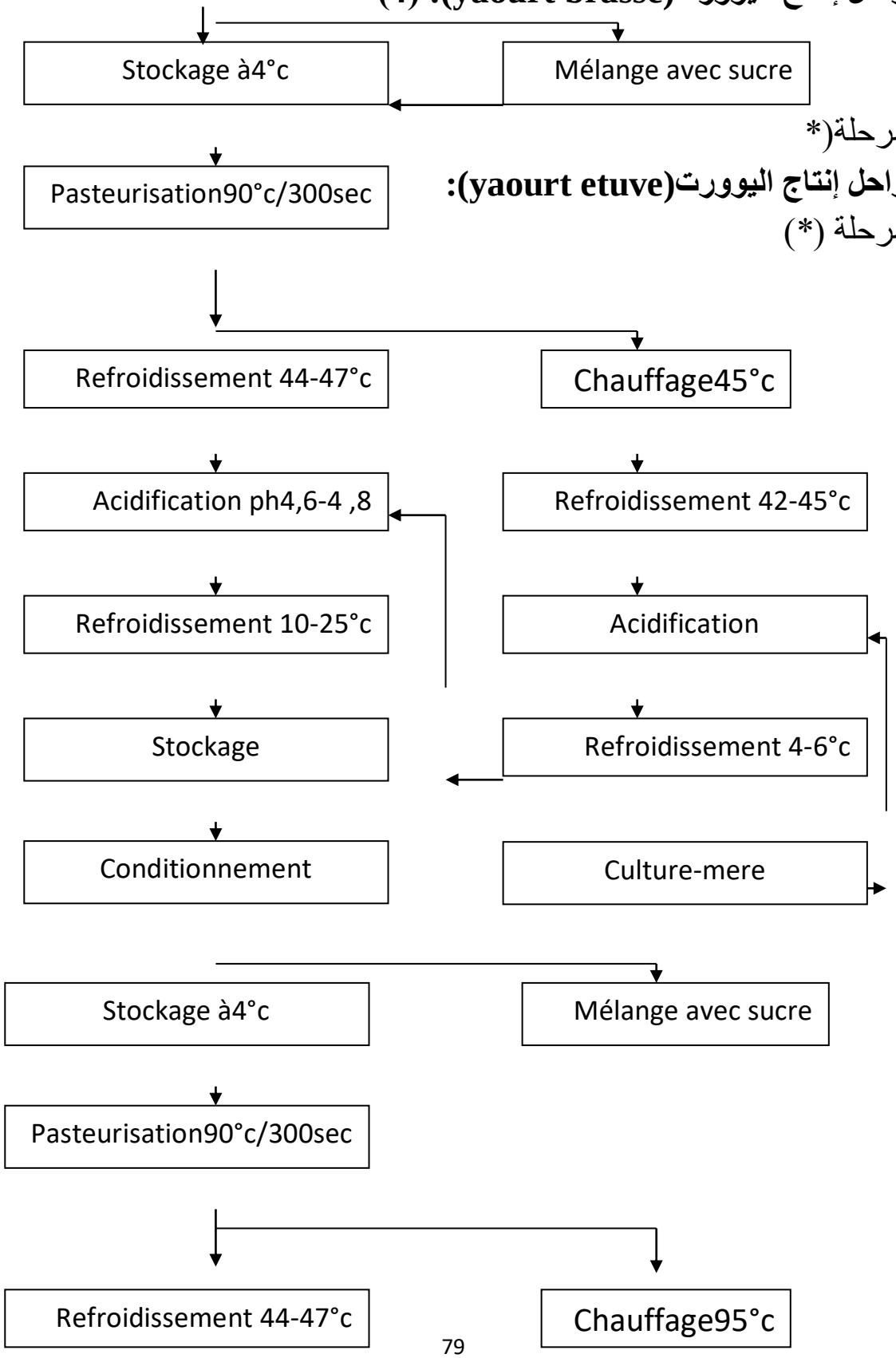


- **مراحل إنتاج الرايب:**



وبإتباع هذه المراحل يتم إنتاج مختلف منتجات المؤسسة ليتم بعد ذلك تعبئتها في أكياس بسعة 1لتر لكل منتوج

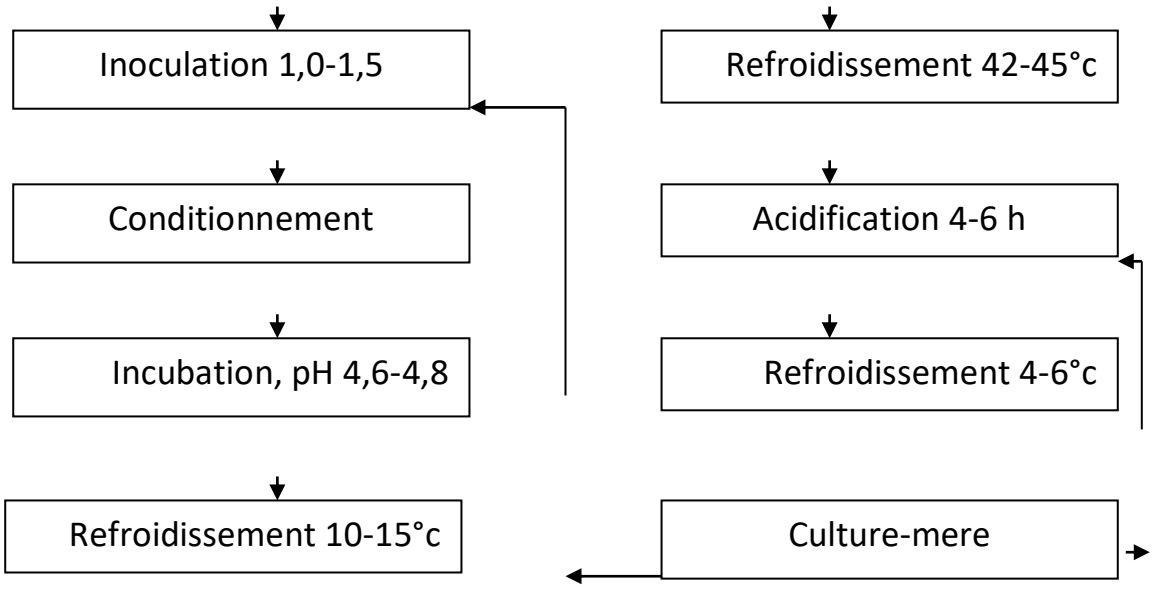
- **مراحل إنتاج اليوورت(yaourt brasse): (4)**



المرحلة(*

- **مراحل إنتاج اليوورت(yaourt etuve):**

المرحلة (*)



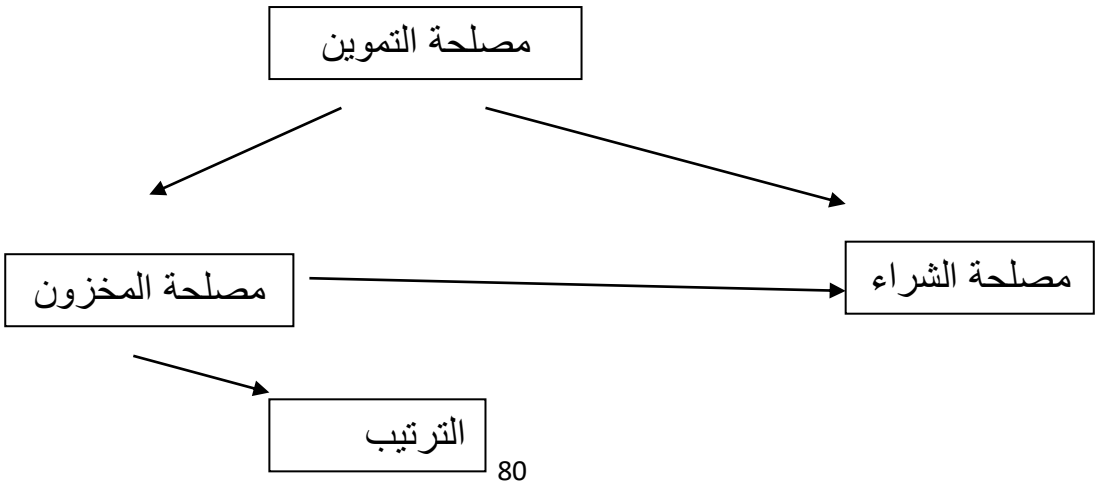
يكمن الفرق بين مراحل إنتاج(yaourt brasse)، و(yaourt etuve) في درجة الحرارة المسلطة، وفي pH المحلول المستعمل.

تشخيص دقيق لأهم الوظائف

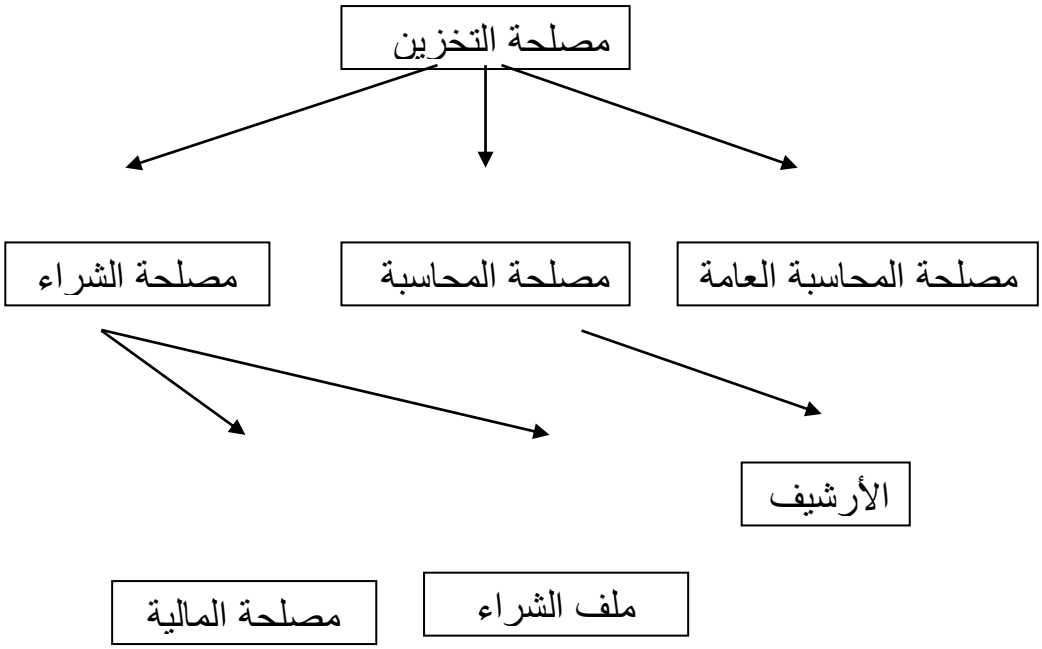
الوظيفة الإنتاجية:تتم عملية إنتاج الحليب ومشتقاته عبر مراحل متعددة من الإنتاج تبدأ بالمادة الأولية إلى أن يصير منتوج قابل للاستهلاك.

1. **التموين:**يقدم رئيس مصلحة التخزين طلبية إلى مصلحة التموين، وتتم هذه العملية بناء على المخطط السنوي الذي يقدمه مسؤول التخزين، فيتم تمويل الفرع ببودرة الحليب عن طريق الشاحنات الخاصة بالوحدة بمهلة تموين تكون شهرية. أما المواد الأولية الخاصة بالمنتجات الأخرى، فان المؤسسة تتعامل في شرائها مع الخواص من المزارعين ومهلة التموين تكون يومية كون أن المادة المصنعة ضرورية وذات استهلاك وطلب واسع وسريعة التلف في نفس الوقت. وتتبع المؤسسة في ذلك المخطط التالي

1. :شكل(6)**مخطط طلب المواد الأولية**

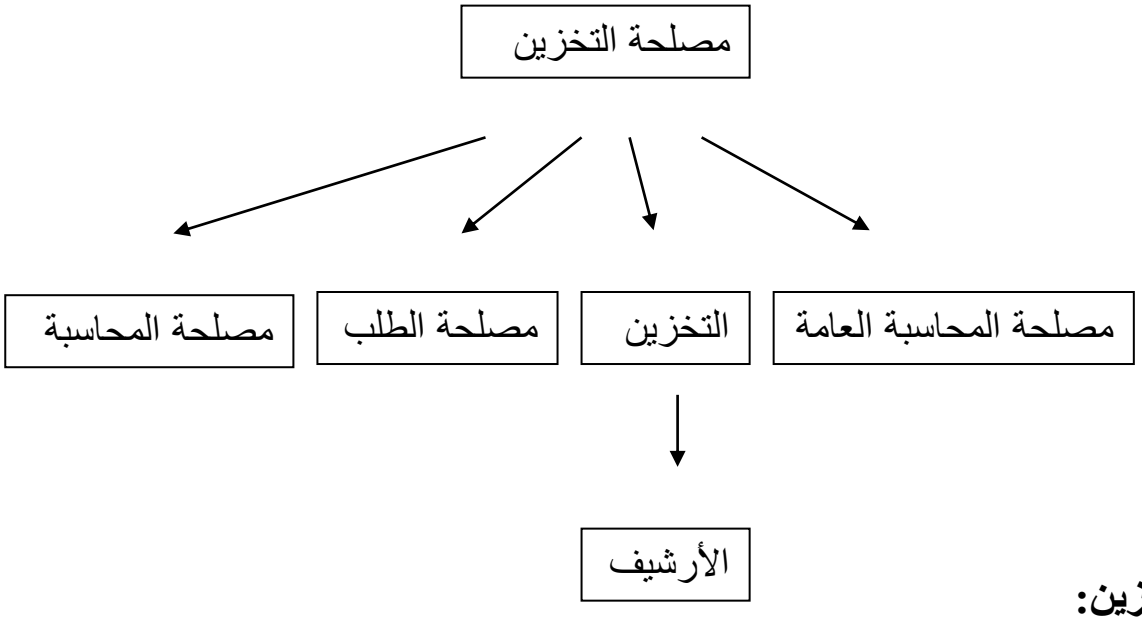


وعند استلام هذه المواد الأولية فان المؤسسة تستلم ما يسمى بوصل الاستلام كما يلي:



2. الإنتاج:

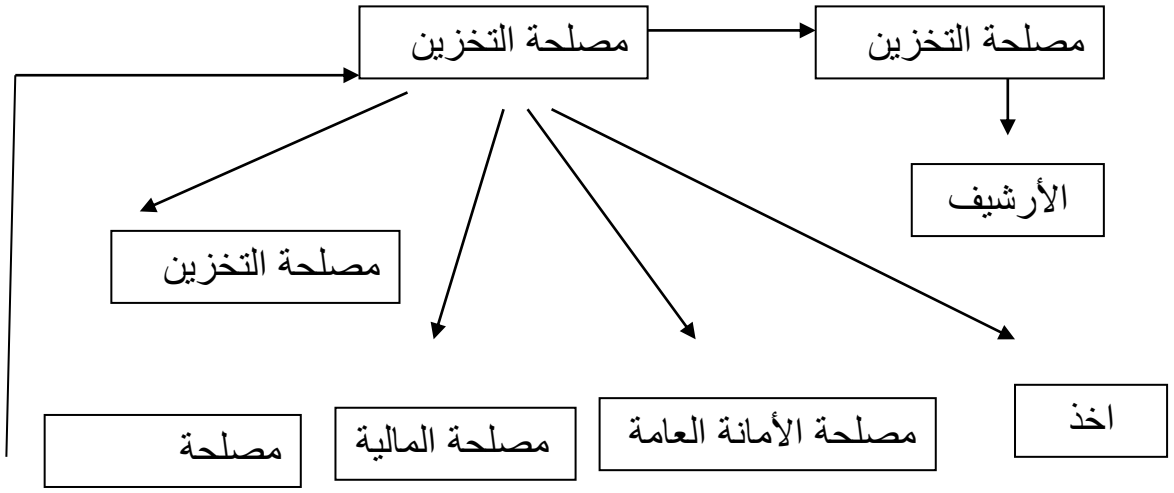
بعد التموين بالمواد الأولية يتم إخراجها للإنتاج بإتباع طريقة أول وارد أول صادر بإصدار وصل الخروج كما يلي:



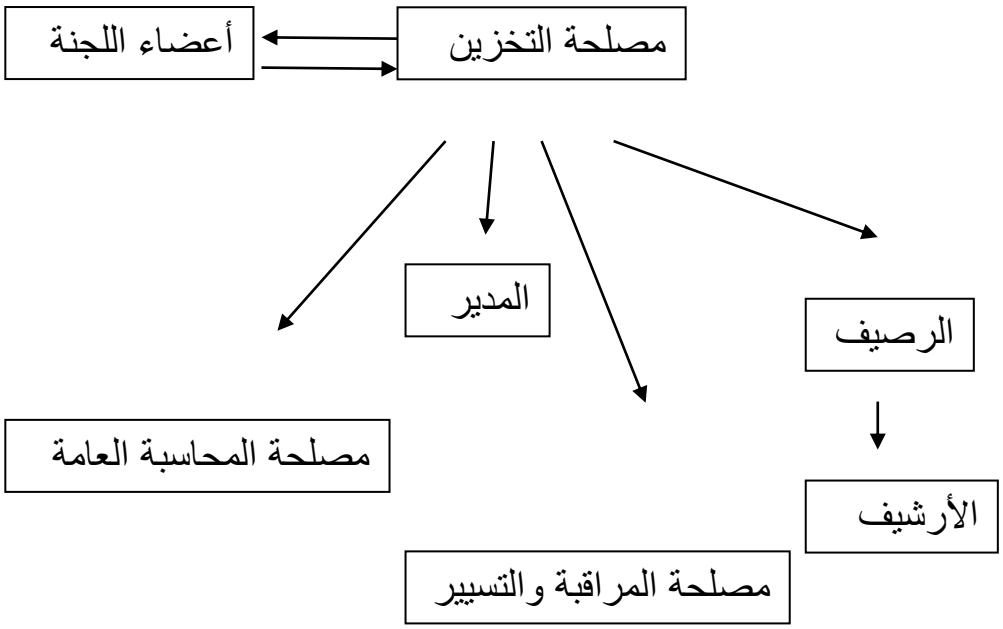
3. التخزين:

يتم نقل هذه المنتجات إلى الرصيف (مصلحة التكفل): وهو عبارة عن مخازن مرتبة في الرصيف توضع فيها المنتجات المراد تسويقها، تحتوي على غرفتين واحدة خاصة بالحليب وأخرى بمشتقاته، والأولى تكون أكثر برودة من الثانية

باعتبار أن المشتقات تبقى مدة أطول مقارنة مع الحليب الذي يسوق بعد إنتاجه مباشرة.



أما في حالة حدوث أي تلف على مستوى المنتوج، سواء كان التلف داخل المصنع أو من طرف التاجر الذي يتم استرجاع جميع المنتجات التالفة عنده كامتياز ومحفز له حتى يبقى وفي للوحدة، فان المؤسسة تقوم بإعداد محضر يسمى محضر التلف كما يلي:



وظيفة التجارة

- **التوزيع:**

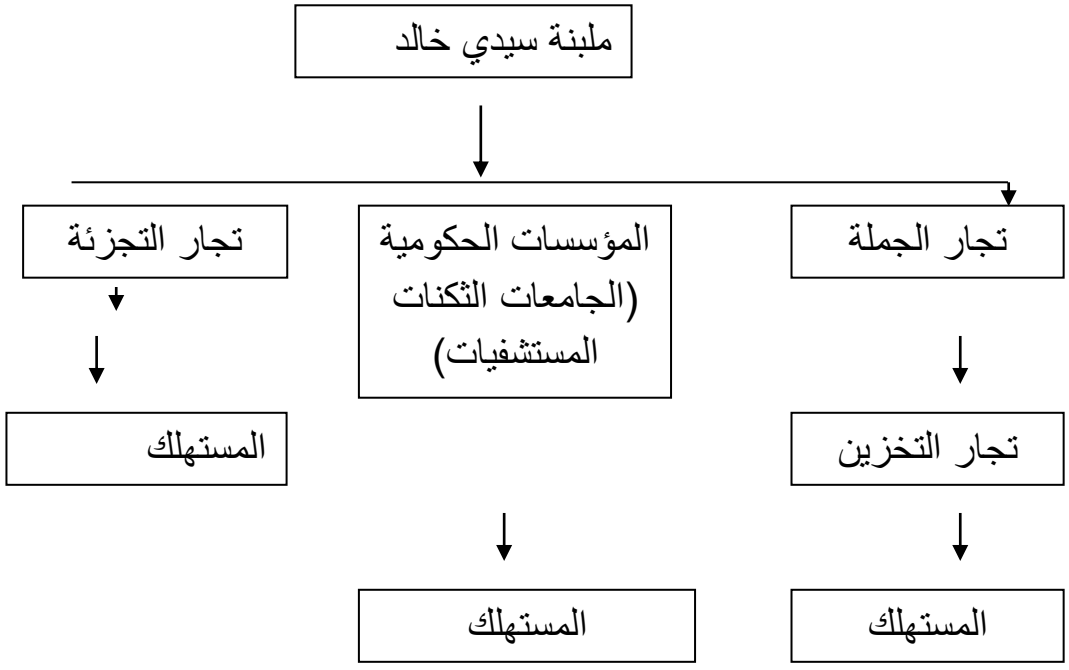
تكمن هذه الوظيفة في إمداد الزبائن بكل أنواع المنتجات التي يطلبها بحيث:

- كل زبون له قطاع خاص به في عملية التوزيع.
- احترام المناطق الجغرافية الخاصة به.
- الملبنة تتحصل على مسؤولية في توزيع الحليب ذات الجودة العالية وذلك حسب المقاييس المعترف بها.
- الزبائن خارج ولاية تيارت لهم تخفيض بنسبة 1% مثلا يأخذ المشتري 100 كيس حليب بثمن 99 كيس.

➢ **منافذ التوزيع:**

يوجد نوعان من الزبائن تتعامل معهم الوحدة، فهناك داخل القطاع بحيث يكون النقل على عاتقهم وهم تجار الجملة، أما خارجه فالوحدة توفر لهم الشاحنات المكيفة بأجهزة التبريد لنقل المشتريات وهم تجار التجزئة. وهذا يعني أن المؤسسة تعتمد في سياستها التوزيعية على تجارة التجزئة وتجارة الجملة.

➢ **قنوات التوزيع(7)**



الشيء الذي يمكن الإشارة إليه هو أن المؤسسة تعتمد بالدرجة الأولى على تجارة التجزئة فهي تنتج مواد ذات الاستهلاك الواسع.

- **إجراءات البيع:**

تتم عملية البيع وفق إجراءات ملزم كل طرف باحترامها وعدم تجاوزها:

- إعداد بطاقة الزبون بواسطة مجموعة من الوثائق (لا يهم وجود السجل التجاري).
-الزبون يأخذ المبيعات حسب وثيقة التوزيع الممضاة من طرف رئيس الرصيف.
- دفع قيمة الفاتورة واحدة تلوى الأخرى.
- في مكتب التعبئة الزبون يكون جاهلا للتعبئة الخاصة به يتم وضع المنتجات (الحليب، اللبن، الرايب) في الصناديق الخاصة بها أما مشتقاته فتسوق بعلب خاصة بها.

عند موافقة الزبون على هذه البنود يتم إدراجه من ضمن المتعامل معهم، بحيث تقوم الملبنة بتوجيههم إلى مختلف أنحاء الولاية.

وظيفة المحاسبة

- **أهداف المحاسبة**

إضافة إلى دور المحاسبة كأداة لتحديد نتائج المؤسسة خلال فترة زمنية معينة فهي تستعمل أيضا:

- كدليل بين المؤسسة والتجار في حالة المنازعات.
- تقيم الضمانات التي تمنحها المؤسسة لمقرضيها(خاصة البنك الوطني الخارجي).
- تعتبر المحاسبة كأداة لتقييم قاعدة الضريبة(الضريبة على حساب أرباح الشركات).
- تعتبر المحاسبة مصدر مهم للمعلومات الإحصائية على المستوى الاقتصادي (الجزئيوالكلي).
- تلبي المحاسبة احتياجات مستعملي المعلومات (المسيرين، المستثمرين، المساهمين، الدولة، الموردين، العملاء...).

أهم الوثائق المحاسبية المستعملة من طرف الوحدة:

اليومية العامة بحيث يكون التسجيل فيها يوميا، فواتير الموردين، فواتير الزبائن، دفتر الأستاذ. غير أن الوحدة لا تتعامل مع زبائنها عن طريق أوراق القبض أو أوراق الدفع بل تتعامل بالشيكات فقط. ولان مصلحة المحاسبة لها علاقة وطيدة مع المصلحة المالية فان هذه الأخيرة تعمل على:

- متابعة العمليات البنكية وإنشاء شيكات للموردين.
- استقبال شيكات الزبائن بعد تسجيلها.

وعليه فان المحاسبة تقوم بتنفيذ عدة عمليات كالتي تكون في السجلات اليومية، وإعداد جدول الميزانية وجدول حسابات النتائج، إلى جانب هذا تقوم بتحضير الميزانيات الشهرية، وعليه فإننا نجد في الوحدة عدة محاسبات:

- **محاسبة المبيعات والزبائن:**

يبدأ دورها الأساسي عنداستلام طلب أمر الشراء الصادر من الزبائن، وينتهي بتسليم البضاعة إليهم. بحيث تقيم هذه المبيعات على أساس فواتير البيع مع حساب قيمة التخفيضات التي تمنحها المؤسسة.

- **محاسبة الموردين والمشتريات:**

تبدأ بإعداد طلبية الشراء وإرسالها إلى المورد أو إلى المجمع ككل، يتم تعيين يوم استلام الفاتورة وتقوم مصلحة المحاسبة بحساب قيمة المشتريات.

تكلفة الشراء = ثمنالشراء+مصاريف الشراء

- **محاسبة الأجور:**تعتبر عملية جد معقدة نظرا لتعلقها بتقارير وملخصات يقوم بها مسؤول تسيير المستخدمين، بحيث أن ملأ استمارة الأجرة يتطلب مراعاة عدة جوانب منها: الغيابات، الساعات الإضافية، المنح العائلية والاقتطاعات...
- **محاسبة العمليات المختلفة:**وهي العمليات التي تتعلق بتحديد أقساط الاهتلاك، العمليات خارج الاستغلال، عمليات نهاية السنة، المؤونات المشكلة، الاحتياطات...

ملخص عام حول المؤسسة

المؤسسات المنافسة للوحدة:دخلت المؤسسات الاقتصادية ومن بينها ملبنة سيدي خالد-تيارت- مضمار من المنافسة القوية وهذا بسبب ظهور القطاع الخاص، مما جعلها تتأخر في بيع منتجاتها، رغم أن الوحدة قديمة النشأة وذات خبرة كبيرة، غير أنها تواجه منافسة شرسة خاصة من جانب الخواص، فالتطور التكنولوجي الذي مكنهم من استعمال آلات جديدة ذات تكنولوجيا عالية، أصبح بإمكانهم الإنتاج بحجم كبير يفوق حجم الطلب، وهذا أدى إلى تلبية الطلب المتزايد في اقرب وقت ممكن، مما أدى بهم إلى التحول من فلسفة التفكير في الإنتاجية إلى التوجه نحو البيع. وهذا عكس المجمع الذي يحتوي على وسائل جد قديمة بالإضافة إلى عدم اهتمام المسيرين بالوحدة كون أنها مؤسسة عمومية فهي تخضع للنهب والسيطرة. ولهذا غالبا ما تحاول العمل في ظل تميز منتجاتها عن السلع الأخرى وذلك باستخدام عدة أساليب منها: نشاط الترويج لإظهار مميزات المنتوج بعد استعماله، أو ملامح أخرى يصعب على المستهلك معرفتها ومقارنتها مع المنتجات الأخرى، ولان سعر الحليب محدد من طرف الدولة فالمؤسسة لا تستطيع أن تستعمل أسلوب تخفيض الأسعار بل مجرد تخفيض طفيف يؤدي الى خسارة، ولهذا فعلى المدير أن يتدارك الأمر في اقرب وقت ممكن، وان يكلف مدير التسويق بدراسة المنافسة المحلية والأجنبية بشكل حذر حتى لا تتعرض سلعهم إلى التأخير في عملية البيع، وكذلك معرفة المنافسين الذين خرجوا من السوق، لان في هذه الوضعية تحقق المؤسسة الاقتصادية كل الأهداف

المتعلقة بالربحية، أما في حالة دخول منافسين جدد يجعل المؤسسة تواجه صعوبات كبيرة في عملية البيع وتوزيع المنتجات في السوق، أو حتى تكون الوحدة ناجحة عليها معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة في منافسيهم، واستغلالهما في صالح الوحدة. فنقاط الضعف تستغلها بضربهم فيها، ونقاط القوة تعمل على استغلالها وإنشاء برامج وقرارات تطور من قدرتها التنافسية.

نقاط القوة ونقاط الضعف

1. نقاط القوة:

- تمتاز الوحدة بان لها موقع استراتيجي، إذ تتمركز في وسط الغرب بولاية تيارت ولها حدود مع عدة ولايات"سعيدة، معسكر، غليزان، الاغواط،الجلفة وهذا الموقع اكسبها حيوية قوية في التبادل وسهولة تسويق المنتجات.
- سعر منتجات الوحدة (اليوورت، الزبدة، الجبن الطري) منخفض مقارنة مع المنافسة مما يؤدي إلى ارتفاع حجم المبيعات.
- تهيئة الموارد البشرية وذلك بتطوير قدراتها من خلال التربصات التي تقوم بها المؤسسة لصالح عمالها من اجل تأهيلهم وامتلاكهم للخبرة اللازمة والمهارة العالية في الإنتاج، وهذا حسب متطلبات المؤسسة.
- لا توجد منافسة قوية في مجال الحليب كون أن سعره محدد من طرف الدولة وكون انه مادة يكثر الطلب عليها خاصة وان الوحدة تتوفر على قنوات توزيع خاصة بها.
- تلبية رغبات المستهلكين وان اقتضى الأمر إلى اللجوء إلى عملية المبادلة لتغطية النقائص مثل: تقوم الوحدة بتمويل ملبنة بودواو بالزبدة وفي المقابل تقوم هذه الأخيرة بتزويدها بالاجبان لتغطية النقص في كمية المنتوج.
- الاجتماع الشهري لمجلس الإدارة (المدير مع كافة مديري الأقسام) من اجل طرح كافة القضايا والمشاكل التي تخص كل قسم من الأقسام، وإيجاد الحلول المناسبة، وذلك لأخذ كافة التدابير من اجل تحسين ظروف أداء المهام على أحسن وجه.

2. نقاط الضعف:

هناك بعض المشاكل التي تعاني منها الوحدة والتي تعتبر عراقيل تقف حاجزا أمام سيرورة إنتاجها وأمام بيع منتجاتها والتي يمكن حصرها في النقاط الآتية:

- انقطاع المياه والتيار الكهربائي مما يؤدي إلى تأخر في الإنتاج أو إلى فساد المنتوج لتعطل مكيفات التبريد.
- الأجور تستحوذ على النسبة الأكبر للمؤسسة.
- انقطاع الاجتماع التقني الأسبوعي الذي كان يحضره عضو من مديرية الإنتاج، عضو من مديرية المراقبة، عضو من الأمن، عضو من الولاية، من اجل دراسة

النقائص وكذا صيانة الآلات وإيجاد الحلول الممكنة لضمان السير الحسن داخل الوحدة.

- نقص التشجيعات فيما يخص الاستثمارات من طرف الجهات الوصية.
- حوادث العمل مما يؤدي في بعض الأحيان إلى الوقوع في اضطرابات كالتأخر في عملية البيع. وتأخر العمال عن وقت عملهم يؤدي إلى نقص كمية كبيرة من المبيعات خاصة وان الحليب يكون الطلب عليه بنسبة كبيرة في الصباح.
- نقص في الإعلان خاصة الوسائل المرئية والسمعية.
- الوحدة لا تقوم بدراسة أسواقها بل تستقبل الآراء عن طريق الاتصالات الهاتفية والفاكس وهذا لايكفي لمعرفة تفضيلات ورغبات المستهلكين ولا الكميات التي يريدونها.

المشاكل والحلول

1. المشاكل:

هناك عدة مشاكل تواجه الوحدة يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- التأخر في استلام المواد الأولية مما يؤدي إلى الانقطاع في الإنتاج ونفاذ في المخزون.
- الجهود الجبارة التي تبذلها الوحدة من اجل بيع المنتجات في الأسواق مستعملة كل الوسائل الممكنة.
- بعد الوحدة عن مقر سكنى العمال مما يؤدي إلى التأخر عن وقت العمل أو التغيب.
- مشكلة نقص المياه أو انعدامها وهذا يؤدي إلى تمويل الوحدة بالمياه من طرف الخواص مما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف وعدم التأكد من صلاحية المياه.
- انقطاع التيار الكهربائي يعطل الموظفين على القيام بأعمالهم.
- التعطيلات التي تتعرض لها وسائل الإنتاج تؤدي إلى نقص المنتوج وهذا يؤدي إلى فقدان الوحدة لبعض زبائنها.
- سعر الحليب الذي تتدخل الدولة في تحديده ب25دج دون الأخذ بعين الاعتبار التكاليف التي صرفت في إنتاجه.
- نقص التشجيعات من طرف الجهة الوصية، فهي لا تدعم أي فكرة جديدة أو ابتكار يعود بالمنفعة على الوحدة للرفع من مكانتها في السوق فمثلا حليب البقر رفضت الجهات الوصية تمويل الوحدة بقطيع من الأبقار لتغطية النقص الموجود خاصة بعدما أصبح القطاع الخاص يتقاسمون حليب المزارعين مع الملبنة.
- سياسة البيع بأجل تؤدي إلى إتاحة الفرصة للزبائن في التماطل في التسديد.

2. **الاقتراحات:** انطلاقا من المشاكل التي سبق تشخيصها وسعيا للتخفيف من حدتها، أو بالأحرى محاولة القضاء عليها من اجل تحسين ظروف العمل داخل الملبنة في وقت انتهى فيه عهد الاحتكار وجاء عهد المنافسة والجودة وحتى يكسب الرهان، يمكن تحديد برنامجا متكاملا وفق منهجية مدروسة تتمثل في حصر مجموعة من النقاط كأفاق مستقبلية هي:

- إنشاء هيكل تنظيمي يتماشى ومتطلبات الوقت الحالي وتطوير شبكة الإعلام الآلي.
- تطوير الإدارة بتحديث خبرات العمال عن طريق وضع برامج لتكوينهم ومحاولة التوفيق بين قدرات العامل ومتطلبات المنصب.
- احترام مواعيد صيانة الآلات لتجنب الوقوع في العطب وإدخال التكنولوجيا الحديثة فيما يخص وسائل الإنتاج ووضع آليات ذات مستوى مطابق ل(ISO .9000).
- تطوير الاعتناء بالمحاسبة التحليلية، والبحث عن الشراكة الوطنية والأجنبية.
- تنمية سياسة التسويق وذلك بدراسة السوق والبحث عن أسواق جديدة.
- شحن العمال بثقافة إنتاجية وتقديم المحفزات.
- القيام بالإنتاج وفق المعايير المعترف بها عالميا، وتنشيط المبيعات وذلك بتحسين المظهر الخارجي، فطريقة التعليب والألوان الموضوعة على العلبة تلعب دور مهم في الإقبال على الشراء.

المبحث الثالث : مراحل دخول التثبيتات

سوف نتطرق في هذا المبحث الى التسجيلات المحاسبية لعناصر التثبيتات وفق النظام المحاسبي الماليفي الملبنة، حيث عملية تسجيل تمر بعدة مرحل وهي مرحلة الاقتناء ومرحلة الاهتلاك ومرحلة التنازل وكيفية تطبيق مبدا التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

المطلب الاول: مرحل اقتناء الثبيتات للملبنة وكيفية تسجيلها[1]

اشرنا سابقا الى الطريقة تقييم التثبيتات الإدراج في المحاسبة تكون على أساس تكلفة التاريخية وهي تكلفة الحيازة على الاصل.

1- التثبيات العينية

في تاريخ 2019/08/11 قامت ملبنة سيدي خالد بشراء نظام الاعلام الالي بمبلغ

	الكمية	سعر الوحدة	مجموع
نظام الاعلام الالي	1	350.000.00	350.000.00
الرسم على القيمة المضافة		%19	66.500.00
ثمن الشراء			416.500.00

مبلغ الفاتورة بالأحرف :أربعة مئة وستة عشر الف وخمس مئة دينار جزائر

تسجيل المحاسبي لقيد الحيازة

204000		ح/ تثبيتات عينية	350.000.00	
445030		ح/ الرسم على القيمة المضافة	66.500.00	
	404000	ح/موردون		416.500.00
		تسديد الفاتورة بشيك بنكي		

المصدر مصلحة المحاسبة العامة اعداد الطلبة بناء عا المعطيات المحاسبة العامة

[1] ملبنة سيدي خالد مصلحة المحاسبة والمالية

404000		ح/موردون	416.500,00	
	512400	ح/البنك		416.500,00
		تسديد الفاتور عن طرق البنك		

2- تثبيتات مادية

كانت ملبنة سدي خادل بحاجة الي زادة انتاجيها في الحليب لذلك في تاريخ01-12-2020 اشترت الية إنتاجية بقيمة 1.238.852.00دج وكانت قيمة الرسم عبى القيمة المضافة 235.381،88 على الحساب كما اشترت شاحنة ب750.000،00 ومعدات مكتب ب69.000،00 مع بدون احتساب الرسم على القيمة المضافة وحيث تم تسديد هما بشيك بنكي [1]

الفاتورة رقم 1

	الكمية	سعر الوحدة	مجموع
الة انتاجية	1	1.238.852.00	1.238.852.00
الرسم على القيمة المضافة		%19	235.381.88
ثمن الشراء			1.474.233.88

مبلغ الفاتور بالحرف:مليون واربعة مئة واربعة سبعون الف ومئتين وثلاث وثلاثون دينار وثمنية وثمانون سنتيم.

فاتورة رقم 2

	الكمية	سعر الوحدة	مجموع
شاحنة	1	750.000.00	750.000.00
الرسم على القيمة المضافة			0
ثمن الشراء			750.000.00

مبلغ الفاتور بالحرف:سبعة مئة وخمسون الف دينار جزائرى

[1] ملبنة سيدي خالد مصلحة المحاسبة والمالية

فاتورة رقم 3

	الكمية	سعر الوحدة	مجموع
معدات مكتب	1	69.000.00	69.000.00
الرسم على القيمة المضافة			0
ثمن الشراء			69.000.00

مبلغ الفاتور بالحرف:تسعة وستون الف دينار جزائر

قيد التسجيل لهذه الفاتورات يكون كالتالى:

215500		ح/معدات انتاج	1.238.852.00	
445030		ح/ الرسم على القيمة المضافة	235.381.00	
	404000	ح/ المردون		1.474.233.88
		استلام الفاتورة		
218200		ح/معدات مكتب	750.000.00	
218100		ح/وسائل النقل	69.000.000	
	404000	ح/ المردون استلام الفاتورة		819.000.00
404000		ح/ المردون	819.000.00	
		ح/ البنك		819.000.00
	512400	تسديد الفاتورة		

المصدر مصلحة المحاسبة العامة اعداد الطلبة بناء على المعطيات المحاسبة العامة

المطلب الثاني: حساب الاهتلاك والتقييم الخسارة

يتم حساب الاهتلاك من يوم بدا العمل بالتثبيت ويكون تقييم وكل اهتلاك وحسب مدة استعماله او مدة

حيث لو نرجع للمثال السابق عند اقتناء المؤسسة لنظام الاعلام الالي تكون مدته 10 سنوات ويتم حساب كالتالي

350.000.00÷10 = 35.000.00

يكون اهتلاك كل سنة بقيمة 35.000.00

35.000.00÷12= 2.916.00

اهتلاك الشهري قيمته 2.926.00

2.926.00×5 اشهر=14.630.00

حيث تتبع المؤسسة الاهتلاك الخطي

جدول الاهتلاكات حسب الجدول(23)

	السنة	الشهر	الهتلاك السنوي	اجمالي الاهتلاك	المبلغ
1	2019	5		14.630.00	335.370.00
2	2020	12	14.630.00	35.000.00	300.370.00
3	2021	12	84.630.00	35.000.00	265.370.00
4	2022	12	119.630.00	35.000.00	230.370.00
5	2023	12	154.630.00	35.000.00	195.370.00
6	2024	12	189.630.00	35.000.00	160.370.00
7	2025	12	224.630.00	35.000.00	125.370.00
8	2026	12	259.630.00	35.000.00	90.370.00
9	2027	12	264.630.00	35.000.00	55.370.00
10	2028	7	329.630.00	35.000.00	20.370.00
			0	20.370.00	

تسجيل المحاسبي للاهتلاك

280400		ح/اهتلاك	14.630.00	
	204000	ح/ تثبيتات عينية		14.630.00
		تسجيل الاهتلاك		
618000		ح/مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة	14.630.00	
	280400	ح/ اهتلاك		14.630.00
		ترحيل الحسابات		

المصدر مصلحة المحاسبة العامة اعداد الطلبة بناء على المعطيات المحاسبة العامة فرع الاستثمارات

القيمة العادلة

- في نهاية سنة 2020 اردات المؤسسة إعادة تقييم شاحنة لنقل المنتجات حيث اشترتها في 01-01-2018 بغرض بيعيها

القيمة الشاحنة عند الحيازة 875.000.00 وقدرة قيمتها الصافية في 2020 ب985.000.00

مدة الاهتلاك لشاحنة 5 سنوات

875.000.00 ÷5= 175.000.00

قيمة الشاحنة في 31-12-2020 هي

قيمة الحيازة - قسط الاهتلاك

175.000.00 × 3= 525.000.00

875.000.00 – 525.000.00= 350.000.00

نجد معامل التقييم

985.000.00 ÷350.000.00= 2.81

إعادة التقييم قيمة الاجمالية للاصل

2.458.750 = 2.81 ÷875.000.00

625.128 =875.000.00 -2.458.75.00

التسجيل المحاسبي

218100		ح/ وسائل النقل	625.128.00	
	281811	ح/ اهتلاك وسائل النقل		525.000.00
	105	ح/ فرق اعادة التقييم		100.128.00
		إعادة تقييم وسائل النقل		

خلاصة الفصل :

ملبنة سيدي خالد وباعتبارية انها مؤسسة إنتاجية بدرجة الأول فان ما تطرقنا في موضوع دراستنا نظريا سنحاول تطبيقه في هذا الفصل، فهي تعتمد على النظام المحاسبي بدرجة الأولوتطبيقها في كل تعاملها خاصة انها تعتمد على مصداقية القوائم المالية التي تعبر عن ذمتها المالية، وفي تقييمها للأول نجد أنها تعتمد بالدرجة الأولى على التكلفة التاريخية أما القيمة العادية فهي نادرا ما تتعامل بها.

خـــاتمة

خاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع تقييم التثبيتات والافصاح عنها وفقا للمحاسبة المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، معالجة اشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة التقييم التثبيتات في التأثير على الإفصاح، حيث تم استعراض أسس التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات وفقا للمحاسبة المالية، مع إجراء مقارنة مضمون النظام المحاسبي المالي مع المرجعية الدولية فيما يخص عناصر التثبيتات، ظهر أنه تم إعداد هذا النظام على اسس المعايير، إلا أن هذا لم يمنع من وجود بعض نقاط الاختلاف بينهما، بالإضافة أنه إتضح أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية اهتم بالتثبيتات وخصص لها معايير كثيرة من اجل تقييمها بأحسن الطرق، ولتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة .هذا يستلزم أنه صحح الكثير من الأخطاء والنقائص التي إعترضت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني. إلا أن هذا لم يمنع وجود نقائص في المعايير كاعتماد عملية التقدير في تحديد بعض تكاليف التثبيتات مع العلم أن التقدير لا يؤدي في الكثير من الأحيان إلى الدقة بالإضافة إلى الاعتماد على سوق فعال في حين يصعب توفر شروطه في العديد من الدول وهذا مما تعاني منه المؤسسات الجزائرية من مشاكل في تقييم التثبيتات والإفصاح عنها نتيجة عدم تطبيق النظام المحاسبي بشكل كافي وهذا يرجع الى واقع الاقتصاد الجزائري بالإضافة إلى التطورات الاقتصادية التي يعيشها العالم واجهت مهنة المحاسبة مشاكل جد عويصة .

حيث أصبح الهدف الرئيسي للمحاسبة البحث عن طريقة تقييم يمكن الوثوق في المعلومات التي تنتجها خصوصا وأن مبدأ التكلفة التاريخية اصبح قاصرا في تقييم التثبيتات أما الاعتماد على القيمة العادلة في التقييم فإنها غائبة كليتا في المؤسسات الجزائرية ،وذلك راجع لعدم توفر البيئة الاقتصادية لتطبيق طريقة القيمة العادلة إضافة إلى التضارب الذي مزال موجودا من ناحية عدم توافق النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، فإذا تمت عملية التقييم بالدقة اللازمة ووفقا لأسس وقواعد محاسبية صحيحة أمكن ذلك من إنتاج معلومات مالية موثوق بها، وتقديم قوائم مالية ذات مصداقية تعبر عن واقع، وتلبي حاجيات المستخدمين، لأن أهمية الإفصاح تتوقف على مدى فعالية هذه القوائم.

خاتمة

نتائج اختبار الفرضيات

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، ومن خلال الدراسة التفصيلية التي تطرقنا إليها في مختلف فصول وأجزاء البحث توصلنا أثناء اختبار الفرضيات الى النتائج التالية:

الفرضية الاولى:لقد تم التحقق من هذه الفرضية حيث يوجد توافق نسبي كبير من حيث طرق التقييم وما جاء به النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، بيحث يتم التقييم عند الاعتراف الأولي بالتكلفة التاريخية وبمرور الوقت تصبح هذه التكلفة غير واقعية، لذلك يتم إعادة تقييمها وفقا للقيمة العادلة لكن في واقع المؤسسات لايوجد هذا التوافق النسبي فهي بعيدة كل البعد عن المعايير المحاسبية الدولية ولاتطبق مانص عليه النظام المحاسبي المالي .

الفرضية الثانية:ولقد تم تأكيدها نسبيا وذلك بدليل ان القيمة العادلة تراعي مختلف الظروف المحيطة بالمؤسسة كتغيرات الأسعار، لأن التقييم بالقيمة العادلة يعتمد على أسعار السوق كمرجع أساسي عند التقييم لكن التقييم بالتكلفة التاريخية لا تراعي تغيرات الأسعار مما يؤدي الى إعطاء معلومات غير صادقة ولا تعكس القيمة الحقيقية ؛

الفرضية الثالثة: أما الفرضية الثالثة والمتعلقة بمشاكل التقييم الناتجة عن عدم اختبار تدهور قيم التثبيتات فقد ثبتت صحتها بالإضافة إلى مشاكل أخرى والمتمثلة في عدم تطبيق القيمة العادلة على تثبيتاتها وذلك لعدم توفر البيئة الملائمة لها وارتفاع تكاليف عملية إعادة التقييم كما أن مصالح الضرائب فإنها ستطلب تبريرات في كل مرة تقوم فيها المؤسسة بالإعتماد على القيمة العادلة، وبذلك فإن المعلومات المفصح عنها تكون مضللة وغير معبرة عن قيم التثبيتات في ظل التغيرات المستمرة في الاسعار .

خاتمة

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسية التي قمنا بإعدادها توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي :

-لم يعتمد النظام المحاسبي بشكل مباشر معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتثبيتات حيث قام بتلخيص المعايير التي اعتمدها واقتباس فقرات ذات الأهمية للواقع الاقتصادي المحلي، وعليه قد لايتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشكل كامل غير أنه يبقى يستمد جزء كبير من احكامه.

-يواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر جملة المعوقات التي على رأسها عدم توفر السوق المالية وأسواق تسمح بالتقييم المستمر للقيمة العادلة، وضعف تأهيل وتكوين ممارسي المهنة في موضوع المعايير الدولية وهي عناصر يجب توفرها لضمان نجاح تطبيق هذا النظام .

- للتقييم المحاسبي دور فعال في المحاسبة حيث ينعكس ذلك على المخرجات المحاسبية وذلك من حيث مصداقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ؛

-أصبح تقييم التثبيتات بالتكلفة التاريخية يعاني قصورا واضحا مع ظاهرة التضخم، حيث أصبحت المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا التقييم تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها على الإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وبالتالي تضليل محتوى التقارير المالية.

-في ظل الظروف الحالية مازالت البيئة الجزائرية غير ملائمة للعمل بمحاسبة القيمة العادلة بسبب غياب الأسواق النشطة إلى جانب عدم تعديل النظام الجبائي ليتوافق مع النظام المحاسبي المالي لأنه لا يوافق بإجراء إعادة تقييم دورية للتثبيتات وبصفة منتظمة وإعادة النظر في مدد إهتلاكها .

خاتمة

توصيات الدراسة :

- ضرورة التخلي على التكلفة التاريخية والتوجه نحو القيمة العادلة للارتقاء بمستوى الإفصاح المحاسبي.

ضرورة تفعيل القوانين المهنية المتعلقة بضرورة تضييق معايير المحاسبية الدولية وتعديل النظام الجبائي ليواكب هذه التغيرات الحاصلة ويتوافق مع النظام المحاسبي المالي.

-يجب الاستفادة أكثر من تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتجارب الدول الأخرى خاصة وأن جل اهتمامها انصب على موضوع التقييم والإفصاح، ومراعاة هذا الجانب في النظام المحاسبي المالي.

-تكييف البيئة الاقتصاديةالجزائرية مع متطلبات التقييم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ،كي نحصل على قوائم مالية تتوفر على خصائص نوعية تتضمن قراءة سليمة ومعلومات موثوقة وصادقة، لأن هذا من شأنه أن يساعد على اتخاذ القرار المناسب.

-في ظل غياب البورصة أو سوق لتقييم التثبيتات يجب على المؤسسات أن توكل مهمة التقييم إلى جهات مختصة،مثل خبراء المالية والمحللين الاقتصاديين لتصبح عملية التقييم ذات مصادقية.

-محاولة استعمال الطرق الحديثة في التقييم والكفيلة بالوصول إلى القيمة الحقيقة والعادلة للموجودات من أجل تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المطبق.

أفاق الدراسة:

لقد كانت الخطوط العريضة للبحث تدور حول مشاكل تقييم التثبيتات والإفصاح عنها وفقا للمحاسبة المالية،كما نشير إلى أن البحث لم يحط بكل جوانبه المتعلقة بالموضوع وذلك نظرالتشعبه،ويبقى البحث مفتوحا خاصة في عدة مجالات التي تطرح إشكاليات جديدة من بينها مايلي :

-هناك نقاش يدور حول مدى تأثير التقييم وفقا لطرق التقييم الجديدة خاصة القيمة العادلة التي تشترط وجود سوق نشط ومنافسة عادلة،فهل هذا الشرط الأخير موجود فعلا حتى في أسواق الدول المتطورة؟

وبالتالي يمكن أن تكون هذه النقط إشكالية لبحث جديد.

-مدى ملائمة مختلف بدائل التقييم المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لاتخاذ القرارات، في ظل خصوصيات الاقتصاد الجزائري والمؤسسات الجزائرية .

-مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية على التأقلم مع آليات الإفصاح والتقييم المتعلقة بالقيمة العادلة .

خاتمة

ملخص:

اهتمت هذه الدراسة بالمعالجة المحاسبية لتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي وكيفية تقييمها وتاثيرها على الافصاح المحاسبي،وما مدى ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لتبني بدائل لتقييم القواعد المتعارف عليها، حيث الهدف من هذا البحث هو تقديم النظام المحاسبي المالي وأهم المستجدات التي جاء بها وكذا عرض قواعد التقييم المحاسبي مع إبرازإيجابيات وسلبيات كل من طريقة التكلفة التاريخية وطريقة القيمة العادلة إضافةالي عرض المعايير المحاسبية الخاصةبعناصر التثبيتات، ثم قدمنا عرض حول كيفية التقييم والمعالجة المحاسبية لها (العينية المعنوية والمالية) وفقا للمحاسبة المالية وكذا متطلبات الافصاح عنها وفقا لما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية.

وبعد تقديم المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع جاءت الدراسة التطبيقية كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على ملبنة سيدي خالد بتيارت حيث تم ابراز كيفية تقييمها لتثبيتاتها واثرها على الافصاح في القوائم المالية.

كلمات مفتاحية : النظام المحاسبي المالي، التقييم المحاسبي، الافصاح المحاسبي، التثبيتات، التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، معايير المحاسبة الدولية.

Résumé :

Cette étude s'est intéressée au traitement comptable des fixations selon le système de comptabilité financière et comment les évaluer et leur impact sur la divulgation comptable، et l'opportunité de l'environnement comptable algérien d'adopter des alternatives pour évaluer les règles reconnues، où le but de cette recherche consiste à présenter le système de comptabilité financière et les évolutions les plus importantes qui l'ont accompagné، ainsi que la présentation des règles d'évaluation comptable Mettre en évidence les points positifs et négatifs de la méthode du coût historique et de la méthode de la meme valeur، en plus de la présentation des normes comptables pour les éléments des stabilisations، puis nous avons présenté une présentation sur la façon de les évaluer

et de les comptabiliser (en nature، morale et financière) conformément à la comptabilité financière ainsi que les exigences de divulgation conformément à la les dispositions des normes comptables internationales.

Après avoir présenté les concepts théoriques liés au sujet، l'étude appliquée est venue comme une tentative de déposer le côté théorique sur la laiterie de Sidi Khaled à Tiaret، où il a été mis en évidence comment elle évaluait ses fixations et son impact sur la divulgation dans les états financiers.

Mots clés : système de comptabilité financière, évaluation comptable, divulgation comptable, stabilisations, coût historique, juste valeur, normes comptables internationales.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

- **الكتب:**

1) الدكتورحواس صلاح كتابة المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي دار النشرعبد اللطيف

2) مساعد محاسب مبادئ المحاسبة المملكة العربية السعودية الايدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج

3) المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي لعبد الرحمان عطية ص 68 دار النشر جيطلي

4) هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية

5)عبد الوهاب رميدي، علي سامي، المحاسبية المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد.

6) حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، در بلقيس للنشر، الجزائر، 2012

7)شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، مكتبة شركة الجزائر، بودوار،2009

8) محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية، الصفحات الزرقاء الجزائر 2010

9) عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وأليات سير الحسابات وفقا SCFديوان الوطني للمطبوعات

10) لعلاوي لخضر معايير محاسبية الدوليةIAS/IFRS الاوراق الزرقاء 2012

11) أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001.

- **الرسائل والمذكرات الجامعية**

1)المعالجة المحاسبية لتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبية الدولية لطلبة رحمي الهام-رزف الله ليندا

2) مباركي سارة –عبدو نجوي تقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والافصاح عنها مذكرة تخرج لتيل شهادة ماستر

3)جميلة بن هجيرة اثر تطبيق ادوات القياس على التثبيتات العينية مذكرة نيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية تخصص العلوم المالية والمحاسبة جامعة ورقلة 2013

4) اشير مليكة، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات، رسالة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015-2016
5)عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة عامر ثلجي، الأغواط، 2015-2016،
6) لخضر لعلاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS الأوراق الزرقاء، جانفي 2012
7)ALI TAZDATmaitrise du système comptable financier : en référence à la norme ; 1er édition ; ACG، Alger، p253

8) زينب حجاج، المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماجستر، جامعة سعد دحلب، البليدة

9) مبروك قدوري، أثر تطبيق الحوكمة على جودة الافصاح المحاسبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر،2012،
10)محمد سفير، الافصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، كلية علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، الجزائر 2009،
11)فلاح حمود شرار المطيري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في إتخاذ قرارات الاقراض، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ديسمبر 2010

12) زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.
13) زرقط فايزة لباز امين الادوات المالية ،IFRS 7 إدارة المخاطر في البنوك التجارية الجزائرية في ظل متطلبات معيار الابلاغ المالي.

المقالات العلمية:

1)مطبوع مستوف من مقياس المحاسبة المالية حسب قواعد نظام المالي المحاسبي " دكتور مراد كواشي".

2)مفاهيم ومصطلحات المتابعة والتقييم برنامج دعم المجتمع المدني المصري الممول للوكالة الأمريكية لتنمية الدولية أكتوبر 2010 سبتمبر 2013

3)بن ربيع حنيفة، سحنون أسامة،واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي، الجزائر،مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 01، 25-05-2019.

4) صديقي مسعود وصديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الافصاح في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الوادي،الجزائر يومي 05-06 ماي .2013.

5)عمامرة ياسمينة، تصور نموذج التقييم الدوري للتثبياتات المادية للمحافظة على قيمة المؤسسة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، العدد 06، تبسة، 2020

6)فارس بن يديروآخرون، واقع الالتزام بمتطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 02، 2016، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

7) للافصاحات، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلد 13، العدد 1، جامعة زيان عاشور، الجلفة 2020

المجلات والجرائد الرسمية:

1)نص قانوني 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المالي المحاسبي

2)القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008،المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة الكشوف المالية وعرضها

3)IFRS 13 ARTICL N°09

4) IAS 38article N° 57

5) article N°06

7)الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جولية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، مرجع سبق ذكره.