

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بومرداس

قسم علوم التسيير



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
و علوم التسيير

مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

المعالجة المحاسبية والجباية للإهلاكات في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة - NCA Rouiba -

تحت إشراف الأستاذة:
الدكتورة زواوي فضيلة

من إعداد الطالبين:
كرميمون سلمى
عرموش فايزة

دفعة جوان 2017
السنة الجامعية 2016-2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعطانا من موجبات رحمته الإرادة والقوة على إتمام عملنا نحمدك يا رب حمدا يليق بمقامك وجلالك العظيم

لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل، ونخص بالذكر الأستاذة المحترمة زواوي فضيلة التي لم تدخر أي جهد في توجيهنا والإشراف على هذه المذكرة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى كل عمال مؤسسة
NCA Rouiba

ونتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مدَّ يد العون من قريب أو من بعيد.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعقلي إلى:

من قال في شأنهما الرحمان:

﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ

وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا﴾

سورة الإسراء الآية 23

- والدي العزيزين أطال الله في عمرهما-

إخوتي وأخواتي حفظهم الله

إلى كل سندي لإتمام عملي هذا

كل صديقاتي وأصدقائي

سلمى

قال الله سبحانه وتعالى:

" وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا "

سورة الاسراء الآية 23

على ضوء هذه الآية أهدي ثمرة جهدي وعملي إلى من كان سببا في وجودي، إلى جنة الدنيا والآخرة
والدي الكريمين

إلى النبي جعل الله الجنة تحت أقدامها، إلى التي ربنتي وعلمتني معنى الحياة وكانت دعواتها مفتاح دربي،
إلى من تعجز الكلمات أن تفيها حقها وفضلها " أُمي الحبيبة والغالية " أطلال الله في عمرها.
إلى روح الغالية والطاهرة إلى أغلى إنسان على قلبي أبي الحبيب (رحمك الله وأسكنك فسيح جناته)
إلى أزهار أسرتي وسندي في السراء والضراء إلى من شاركوني أفراحي وأحزاني إختوتي وأختوتي "حسيبة،
مجيد، سهيلة وزوج أختي سمير"

إلى من كان السند لي لإتمام عملي خطيبي "يوسف " أطلال الله بعمره وحفظه لي وأخص بذكر كل عائلة
"عامر"

وكل عائلتي الكريمة عائلة عرموش وباشوش وعوج

إلى من قاسمتني العمل الزميلة والصديقة سلمى وكل عائلتها الكريمة .

إلى من جمعتني القدر وعرفت معهم معنى الصداقة: خديجة، سلمى، صارة، زهية، سهيلة، جوهر...

إلى كل من نسيهم قلبي و يتذكرهم قلبي

فايزة

ملخص الدراسة

في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية أصدر المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري نظام محاسبي جديد لتقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات من المعايير المحاسبية الدولية. وقد جاء هذا النظام الجديد بعدة تغييرات في القواعد المحاسبية خاصة المتعلقة بقواعد التقييم والإدراج في الحسابات المتعلقة بالتثبيات هذا ما أدى إلى إحداث إنعكاسات وأثار معتبرة على عدة جهات من أهمها النظام الجبائي الذي يعتمد أساسا على المخطط المحاسبي الوطني. ومن هذا المنطلق، تولدت عدة إختلافات بين المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيات القابلة للإهلاك والمعالجة الجبائية لها.

الكلمات المفتاحية:

التثبيات، الإهلاك، المعالجة المحاسبية، المعالجة الجبائية.

Résumé:

Dans le cadre d'une tentative de lier l'entreprise algérienne de divers changements économiques internationaux. Le Conseil national de comptabilité d'Algérie a annoncé un nouveau système de comptabilité, dans le but de rapprochement des règles appliquées par les institutions de normes de comptabilité internationales.

Ce nouveau système est venu avec plusieurs changements dans les règles comptabilité, en particulier relatives aux règles d'évaluation et de l'inclusion dans les comptes liés aux immobilisations. Ce qui a conduit à la création de répercussions et des effets considérables sur plusieurs points: le plus important le système fiscal, qui est principalement basé sur le plan de comptabilité nationale.

En ce sens, plusieurs distinctions survenues entre le traitement de comptabilité pour pour l'amortissement des immobilisations amortissable et son traitement fiscal.

Mots-clés:

les immobilisations, l'amortissement, le traitement de comptabilité, le traitement fiscal.

الفهرس

العنوان	الصفحة
كلمة شكر وتقدير	
الإهداء	
الملخص	
الفهرس	II
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	IX
المقدمة العامة	أ، ب، ج، د
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للإهلاكات	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار العام للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي	03
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي	03
المطلب الثاني: مفهوم الأصول الثابتة وأهميتها	06
المطلب الثالث: أنواع الأصول الثابتة	09
المبحث الثاني: ماهية الإهلاك	19
المطلب الأول: مفهوم الإهلاك	19
المطلب الثاني: دور الإهلاك في المؤسسة الاقتصادية	22
المطلب الثالث: أسباب احتساب الإهلاك وقواعده	23
المبحث الثالث: طرق احتساب الإهلاك	25
المطلب الأول: طرق الإهلاك في النظام الجبائي الجزائري	25
المطلب الثاني: طرق الإهلاك في النظام المحاسبي المالي	29
المطلب الثالث: طرق الإهلاك لم يعتمدها التشريع الجزائري	33
خلاصة	34

	الفصل الثاني: الدراسة النظرية للمعالجة المحاسبية والجبائية للإهتلاكات
36	تمهيد
37	المبحث الأول: دراسة الإهتلاك من الجانب المحاسبي
37	المطلب الأول: التثبيتات القابلة للإهتلاك
41	المطلب الثاني: طريقة إحتساب أقساط الإهتلاك
51	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للإهتلاك
54	المبحث الثاني: دراسة الإهتلاك من الجانب الجبائي
54	المطلب الأول: شروط الإهتلاك الجبائي
57	المطلب الثاني: التثبيتات القابلة للإهتلاك جبائيا
61	المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة
66	المبحث الثالث: الإهتلاك عنصر من عناصر التمويل الذاتي
66	المطلب الأول: مفهوم التمويل الذاتي
70	المطلب الثاني: أهمية الإهتلاك في تعظيم قيمة التمويل الذاتي
71	المطلب الثالث: تأثير الإهتلاك على التدفق النقدي
74	خلاصة
	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية للمعالجة المحاسبية والجبائية للإهتلاكات
76	تمهيد
77	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية
77	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة NCA Rouiba
79	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة NCA-Rouiba
83	المطلب الثالث: التثبيتات في NCA Rouiba
86	المبحث الثاني: معالجة الإهتلاكات محاسبيا وجبائيا

86	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للإهتلاكات
89	المطلب الثاني: المقارنة بين طرق الإهتلاك
95	المطلب الثالث: المعالجة الجبائية للإهتلاكات
98	المبحث الثالث: الإختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهتلاكات
99	المطلب الأول: الإختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للقرض الإيجاري
106	المطلب الثاني: معالجة إختلاف طرق الإهتلاك محاسبيا وجبائيا
111	المطلب الثالث: تحليل أثر الإهتلاكات على التدفق النقدي
118	خلاصة
120	خاتمة العامة
124	المراجع
132	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجداول	رقم الجدول
06	فصول القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007	01
26	مزايا و عيوب طريقة الإهلاك الثابت	02
28	مزايا و عيوب طريقة الإهلاك التنازلي	03
44	معدلات الإهلاك المحاسبي	04
44	معدلات الإهلاك الجبائي	05
45	مخطط إهلاك الآلة وفق طريقة الإهلاك الثابت	06
46	معاملات الإهلاك المتناقص	07
47	كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتناقص	08
47	مخطط إهلاك المعدات وفق أسلوب الإهلاك المتناقص	09
48	كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتزايد	10
49	كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتزايد	11
50	كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك تبعا لوحداث الإنتاج	12
51	حسابات إهلاك التثبيات	13
86	بطاقة معلومات عن التثبيات (مكتب)	14
86	مخطط إهلاك التثبيات (مكتب)	15
89	بطاقة معلومات عن معدات مكتب	16
90	مخطط إهلاك معدات المكتب وفق الأسلوب الثابت	17
91	كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتناقص	18
91	مخطط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتناقص	19
93	كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتزايد	20
93	مخطط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتزايد	21
94	مقارنة أساليب الإهلاك	22
95	مخطط إهلاك السيارة Peugeot 308 حسب النظام الجبائي	23
98	الإختلافات بين قواعد النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية للإهلاكات	24
100	مخطط الإهلاك المحاسبي لسيارة	25
102	مخطط الإهلاك الجبائي للسيارة	26

103	الفروقات الناتجة عن اختلاف إهلاك السيارة السياحية محاسبيا وجباثيا الوحدة	27
106	ترصيد د/ 134 الإلتزام الضريبي المؤجل	28
107	مخطط الإهلاك المحاسبي للآلة	29
107	الإنتاج الفعلي للآلة من 2013 إلى 2016	30
109	مخطط الإهلاك الجباثي للآلة	31
110	الفروقات الناتجة عن اختلاف طريقة إهلاك الآلة محاسبيا وجباثيا	32
113	جدول حساب النتائج دون حساب الإهلاكات	33
115	الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجباثية	34

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الأشكال	رقم الشكل
53	مبادئ التسجيل المحاسبي	01
62	مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها	02
64	إثبات الضرائب المؤجلة	03
80	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة NCA Rouiba	04
83	الهيكل التنظيمي للمديرية المالية والمحاسبية	05
85	القيم الإجمالية للتثبيات في 2015/12/31	06
85	قيمة التثبيات المعنوية في 2015/12/31	07
85	قيمة التثبيات العينية في 2015/12/31	08
90	منحنى يبين أقساط الإهلاك والقيمة المحاسبية الصافية وفق الأسلوب الثابت	09
92	منحنى يمثل أقساط الإهلاك والقيمة المحاسبية الصافية وفق أسلوب الإهلاك المتناقص	10
94	منحنى يمثل أقساط الإهلاك والقيمة المحاسبية وفق أسلوب الإهلاك المتزايد	11

المقدمة

تحاول الجزائر في السنوات الأخيرة أن تبني نظاما محاسبيا جديدا يتوافق مع المتطلبات الدولية كأحد الأساليب لتسهيل المعاملات الدولية وخاصة مهام المستثمر الأجنبي، بتوفير قوائم مالية ملائمة ومقبولة دوليا من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف المؤسسات.

تعتبر المؤسسة الإقتصادية المنبع الأساسي التي يقوم عليه النشاط الإقتصادي لأي دولة، إضافة إلى الدور الهام الذي تلعبه المؤسسة في إقتصاد السوق حيث تقوم بمعالجة كل العمليات والتعاملات المالية والإقتصادية سواء كانت داخلية أو خارجية مع البنوك والعملاء والموردين وغيرهم. وتعتبر التثبيات العامل الأساسي الذي يسمح للمؤسسة الإقتصادية بالتطور والبقاء حيث تدير الحركية الدائمة للنشاط الإقتصادي.

يجب قياس وإظهار صافي قيمة التثبيات بالقوائم المالية، بعد تخفيض قيمتها الناتج عن استخدام التثبيات أو نتيجة ظروف أخرى وهذا النقص الذي يلحق بالأصل خلال فترة معينة هو ما يعبر عنه بالإهلاك؛ يتم حساب أقساط الإهلاك وتسويتها دفتريا في نهاية الفترة المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية، حتى في حالة إنعدام أو عدم كفاية الأرباح.

أقر النظام المحاسبي المالي مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على القانوني مما أدى إلى ظهور عدة إختلافات بين المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات القابلة للإهلاك والمعالجة الجبائية لها، رغم الإصلاحات التي قام بها المشرع الجزائري لتقليص وإزالة هذه الإختلافات والصعوبات وتجلى ذلك الإختلاف في الضرائب المؤجلة.

يحدد الربح الصافي بعد خصم التكاليف من بينها الإهلاكات الحقيقية التي تتم في حدود تلك الإهلاكات المقبولة لدى الإدارة الجبائية مما يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة مما يحدث إقتصاد في التدفق الخارج للنقدية والمتجه سواء لتسديد الضرائب أو توزيع الأرباح، وبالتالي يسمح بالإحتفاظ بأموال داخل المؤسسة ويسمح بحماية النقدية، وفي هذا السياق تعتبر الإهلاكات من أهم محددات التمويل الذاتي، باعتبارها الجزء المهم فيه إذ تسمح بتجديد الإستثمارات بهدف حفاظ المؤسسة على مكانتها وتكون مستقلة ماليا. وعلى ضوء ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية :

كيف يتم معالجة الإهلاكات محاسبيا وجبائيا؟ وكيف يتم معالجة الإختلاف بين المعالجتين؟

1. الأسئلة الفرعية :

- وللإلمام بجميع جوانب الموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ما هي نقاط الاختلاف بين معالجة الإهتلاكات محاسبيا ومعالجتها جبائيا؟
- هل يمكن تعديل الاختلاف الموجود بين المعالجة المحاسبية والجبائية بين الإهتلاكات؟
- ما هي مختلف الجوانب التي يؤثر عليها الإهتلاك؟

2. فرضيات البحث :

- للخوض أو البحث في أي موضوع لابد من صياغة فرضيات أساسية مرتبطة منطقيا مع الموضوع قيد الدراسة، ويكون هذا بعد الإطلاع على المعلومات التي لها علاقة مع موضوع البحث وعليه تنطلق هذه الدراسة من فرضيات عامة مفادها:
- هناك عدة نقاط إختلاف وتباعد بين معالجة الإهتلاكات محاسبيا ومعالجة الإهتلاكات جبائيا؛
- يمكن امتصاص الإختلاف بين المعالجتين المحاسبية والجبائية عن طريق الضرائب المؤجلة؛
- يعتبر الإهتلاك تخفيضا للتدفقات النقدية الخارجة في شكل ضرائب أو توزيعات فهو يمثل حجز للنقدية.

3. أسباب إختيار البحث :

- أهمية الموضوع في المؤسسات الإقتصادية حيث تعتبر الإهتلاكات من أهم العناصر المحددة للنتيجة المحاسبية والجبائية وبالتالي لها أثر على التمويل الذاتي والتدفق النقدي؛
- أهمية الموضوع المدروس، بحيث أن تطبيق النظام المحاسبي ناقص في الميدان لحدثته، حيث أن الخبراء المحاسبون يطبقون النظام الجبائي بدل النظام المحاسبي المالي مع المحافظة على شكل النظام المحاسبي المالي.

4. أهداف البحث :

- الإجابة على الإشكالية المطروحة في إطار الفرضيات الأولية؛
- التركيز في الدراسة على أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري من خلال الإهتلاكات؛
- معرفة تأثير الإهتلاكات في التمويل الذاتي والتدفق النقدي؛

- تسليط الضوء على أهم الاختلافات بين معالجة الإهتلاكات محاسبيا، ومعالجة الإهتلاكات جبائيا.

5. الدراسات السابقة:

بعد القيام بالمسح المكتبي فإن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وتم تناول الموضوع من قبل:

- سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي شعبة علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015/2014.

بحيث تناولت الدراسة المفاهيم الأساسية عن المحاسبة والجباية وتبيان طبيعة تلك العلاقة، إضافة إلى تقديم عرض للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وتفصيل أهم نقاط التباين والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة وإبراز أهم الجهود المبذولة والحلول المقترحة في إطار عملية تكييف القانون الجبائي ومفاهيم النظام المحاسبي الجديد.

- عبد النور بوعلي، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015/2014.

تطرقت الدراسة إلى مفهوم كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية والنظام الجبائي وإظهار العلاقة بينهم، وتناول الإصلاحات الجبائية للتماشي مع النظام المحاسبي المالي وإبراز مختلف الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وهي: الضرائب المؤجلة، الإهتلاكات وتدهور قيمة الأصول والتسجيل المحاسبي للقرض الايجاري، تقييم العديد من الأصول والخصوم بالقيمة العادلة ومصاريف البحث والتطوير، تغيير طريقة محاسبية وتصحيح أخطاء جوهرية والعقود طويلة الأجل.

6. المنهج المتبع :

من أجل الإلمام بجوانب البحث تم اعتماد على :

المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، التثبيات والإهتلاكات من أجل الوصول إلى تحديد نقاط التباين والتقارب بين المعالجتين المحاسبية والجبائية وكما تم اعتماد المنهج التحليلي في تحليل أوجه الاختلاف والتقارب بين المعالجتين المحاسبية والجبائية للإهتلاكات.

7. صعوبات البحث:

- تكمن في صعوبة إيجاد المؤسسة للقيام بالدراسة التطبيقية وقلة الوقت الممنوح لنا كمتربصتين مع محاسبي المؤسسة.

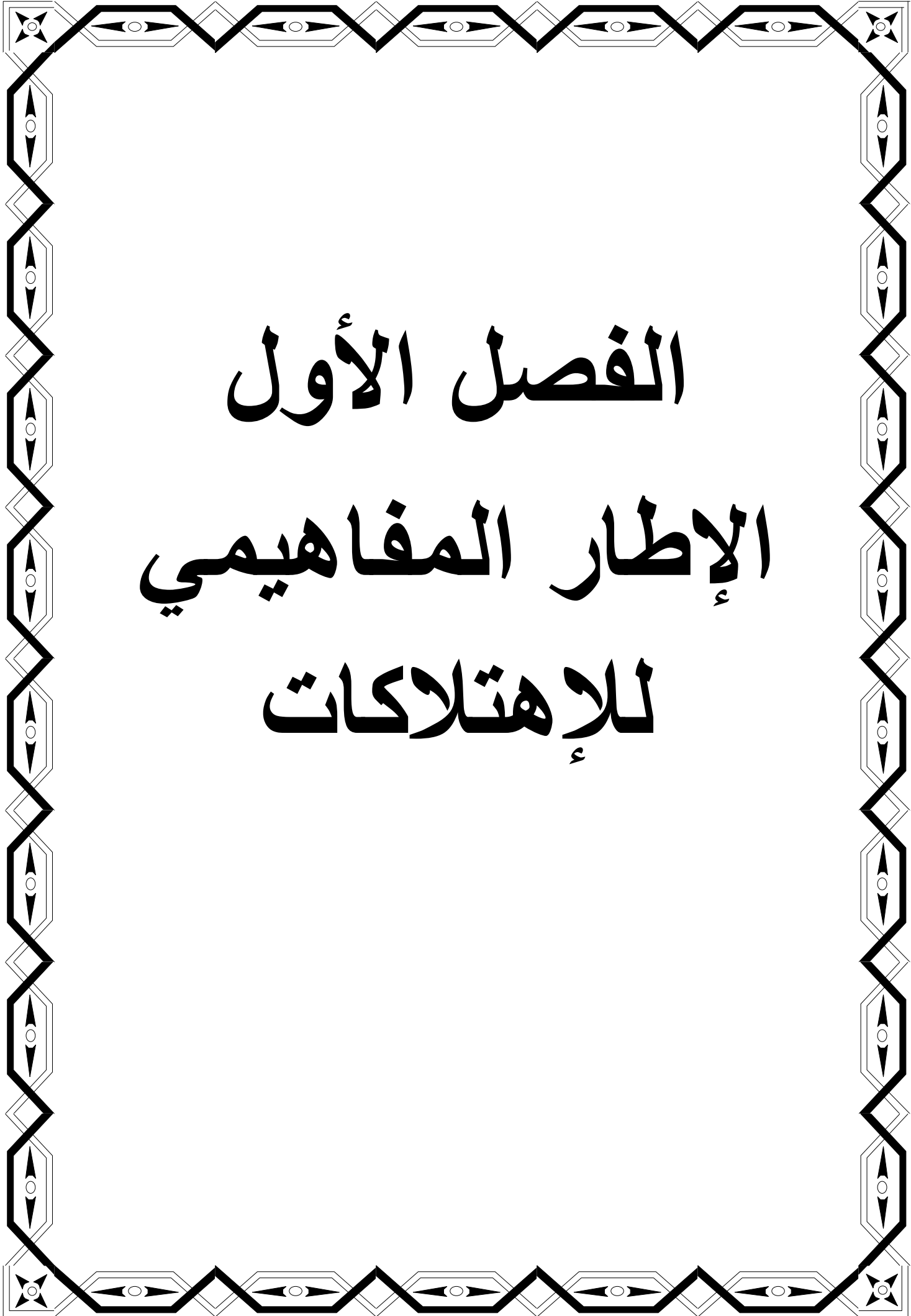
8. تقسيم البحث :

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة تم فيها طرح الإشكالية وبيان التصور العام لموضوع البحث، وتعتبهم خاتمة تضمنت تلخيص عام وإختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث.

تضمن الفصل الأول "الإطار المفاهيمي للإهتلاكات" ثلاث مباحث رئيسية أولها يعرض الإطار العام للثبتيات في ظل النظام المحاسبي المالي وتم التركيز فيه على مفهوم الثبتيات، أهميتها وأنواعها ومبادئ قياسها، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى ماهية الإهتلاك أما المبحث الثالث فقد تمحور حول طرق احتساب الإهتلاكات في النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي.

وخصص الفصل الثاني من الدراسة للدراسة النظرية للمعالجة المحاسبية والجائية للإهتلاكات حيث قسم بدوره إلى ثلاث مباحث رئيسية، تم التطرق في أولها إلى دراسة الإهتلاك من الجانب المحاسبي وتضمن الثبتيات القابلة للإهتلاك وكيفية إهتلاكها والتسجيل المحاسبي للإهتلاكات أما المبحث الثاني فقد مس دراسة الإهتلاك من الجانب الجبائي ويتم عرض فيه شروط الإهتلاك الجبائي، الثبتيات القابلة للإهتلاك جبائيا والضرائب المؤجلة وفي المبحث الأخير تم توضيح مختلف تأثيرات الإهتلاك باعتباره عنصر من عناصر التمويل الذاتي فقد تم توضيح تأثيره في تعظيم قيمة التمويل الذاتي والتدفق النقدي.

أما الفصل الثالث فقد تضمن الدراسة التطبيقية للمعالجة المحاسبية والجائية للإهتلاكات في المعمل الجزائري الجديد للمصبرات (NCA Rouiba) حيث تم عرض تقديم عام للمؤسسة المستقبلية في المبحث الأول وذلك من خلال نبذة تاريخية عن المؤسسة وهيكلها التنظيمي وأساسيات محاسبة الثبتيات فيها، أما المبحث الثاني فقد تم محاولة تطبيق الشق النظري للمعالجة المحاسبية والجائية للإهتلاكات من خلال العنوان الإهتلاكات محاسبيا وجبائيا فقد تم معالجة الثبتيات محاسبيا وجبائيا حسب طريقة المؤسسة وفي المبحث الأخير تم إبراز ومعالجة أهم الاختلافات بين المعالجتين ومختلف تأثيرات الإهتلاكات على التمويل الذاتي والتدفق النقدي.



الفصل الأول

الإطار المفاهيمي

للاهتلاكات

تمهيد

إن النشاط الإقتصادي يتميز بحركية دائمة تديرها التثبيات المختلفة باعتبار هذه الأخيرة العامل الأساسي الذي يسمح للمؤسسة بالتطور والبقاء؛ حيث لا يمكن تصور مؤسسات إقتصادية صناعية من دون تثبيات، ومهما تعددت طرق ومداخل تقييمها إلا أن المؤسسات تبقى مقيدة بقواعد النظام المحاسبي المالي الذي يعوض ويلغي المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وذلك تماشيا مع التطورات الإقتصادية الراهنة وتكريسا لانضمام الجزائر لإقتصاد السوق.

وأثناء قيام المؤسسة بنشاطها تقوم باستخدام الأصل وبالتالي تتناقص قيمته طوال مدة إستخدامه، وهذا النقص يطلق عليه الإهلاك، فعلى المؤسسة في نهاية كل دورة تقييم أصولها الثابتة وإظهارها بقيمتها الصافية وإثبات إهلاكها بالطريقة المناسبة والتي تعكس نقص المنافع الإقتصادية لإعطاء صورة صادقة تعبر عن القيمة الحقيقية للتثبيات.

وسيتم التطرق خلال هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار العام للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: ماهية الإهلاك.

المبحث الثالث: طرق إحتساب الإهلاكات.

المبحث الأول: الإطار العام للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي

تحدث التطورات الاجتماعية، التقنية، الاقتصادية والسياسية تغيرا حقيقيا في بيئة العمل بالنسبة للعديد من أنواع العمل التجاري، وتشهد هذه الأيام ارتفاعا ملحوظا في أهمية التثبيات، وتعد مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الاقتصادية، حيث تحتل التثبيات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة إختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للتثبيات، سواء في طرق التقييم، في كفيات التسجيل وطرق إهتلاكها وحتى في تعريفها وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة. وسيتم التطرق خلال هذا المبحث إلى: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي، مفهوم الأصول الثابتة وأهميتها وأنواع الأصول الثابتة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الإقتصاديات، وجاء هذا النظام على ضوء القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007م.

أولا: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي تم إعتماده في الإقتصاد الموجه في 29 أفريل 1975م، لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص، ولا يمكن لهذا المخطط أن يتلاءم مع الوضع الإقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لإحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية. ويمكن حصر أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي الجديد إلى أسباب خارجية وأخرى داخلية وهي:¹

1. الأسباب الخارجية:

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في عدة بلدان إحتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛

¹ جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، متبعة للطباعة، براق، الجزائر، 2010، صص 10 و 11.

- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات إحتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الإمتثال بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- يستلزم التفتح الإقتصادي إستعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك لتسهيل نقل المعلومات الإقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2. الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الإقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الإقتصادي للبلاد؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تغطي على النظرة الإقتصادية؛
- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضاً لمبدأ الصورة الوفية بحثاً على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس.

ثانياً: مفهوم النظام المحاسبي المالي

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 م وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، وقد صدر القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي.

1. تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرّف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007م النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف

(قوائم) مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية الخزينة في أية سنة مالية.¹

2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05، من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 م مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:²

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة و المعنويون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.

كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم اعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة).

ثالثا: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

الدولة الجزائرية وبهدف الإستفادة من مزايا تطبيق المعايير المحاسبية من جهة، وكذا بهدف تفادي سلبات المخطط المحاسبي من جهة ثانية، قامت بتصميم نظام محاسبي مالي جديد يمكن من تحقيق الهدف المنتظر من القوائم المالية بفعالية.³

القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي:

نقد حدد المشرع الجزائري النظام المحاسبي المالي وفق القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م، ويهدف هذا القانون إلى تحديد الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه. ويمكن تلخيص محتوى القانون في الجدول الآتي:

¹ المادة 03 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 03.

² محمد رمزي جودي ، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 06، جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2009، ص 78.

³ محمد رمزي جودي ، المرجع السابق، ص 77.

الجدول رقم (01): فصول القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية ومجال تطبيق النظام المحاسبي والاستثناءات من مجال التطبيق	من 02 إلى 05
الفصل الثاني	مضمون النظام المحاسبي المالي	الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية المعترف بها عامة والمعايير المحاسبية ومدونة الحسابات	من 06 إلى 09
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الإلزامية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي	من 10 إلى 24
الفصل الرابع	الكشوف المالية	محتوى الكشوف المالية، هدف الكشوف المالية، وكيفية إعداد وعرض الكشوف المالية	من 25 إلى 30
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة	من 31 إلى 36
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	من 37 إلى 40
الفصل السابع	أحكام ختامية	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وأحكام نشر القانون 07-11 في الجريدة الرسمية	من 41 إلى 43

المصدر: مارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014/2015، ص 64.

المطلب الثاني: مفهوم الأصول الثابتة وأهميتها

تتمثل التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع وإنها لاستعمالها كوسيلة إستغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة، وقد جمعت حسابات التثبيات في المجموعة الثانية من النظام المحاسبي المالي الجديد.

أولاً: تعريف الأصول الثابتة

تُعبّر الأصول الثابتة عن مجموعة الوسائل الإقتصادية التي إقتنتها المؤسسة بغرض الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية منها ويكون ذلك باستخدامها في العملية الإنتاجية أو باستعمالها في المساعدة على ذلك.

تعرف الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي على أنها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع إقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس، ويفترض أن تستغرق مدة إستعمالها إلى ما بعد السنة المالية.¹

وهي عبارة عن الأصول التي تفتنيها المؤسسة لا بغرض المتاجرة فيها وإنما لاستخدامها في عمل الإستغلال أي لتحقيق نشاطها الصناعي أو التجاري أو تقديم خدمات و بعض الإستثمارات تتناقص قيمتها تدريجياً مع الزمن بسبب الإستعمال أو التطور التكنولوجي.² الأصول الثابتة هي الأصول التي تفتنيها المؤسسة أو التي تقع تحت حيازتها بهدف إستخدامها في العمليات الإنتاجية أو المساعدة في هذه العمليات، وتستخدم لأكثر من سنة مالية أو عدة فترات محاسبية³، وقد تكون هذه الأصول أصول غير ملموسة أي معنوية، وقد تكون أصول ملموسة أي مادية.

ويتضح من خلال عرض التعاريف السابقة أن هناك خصائص لا بد من توافرها في الأصل الثابت وهي:

- الأصول الثابتة لها كيان مادي ملموس وغير ملموس؛
- الإقتناء بهدف الحصول على خدمات مستقبلية من استخدام الأصل لأكثر من فترة محاسبية؛
- أن يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت على الفترات الزمنية بنسبة استفادة كل فترة من خدمات هذا الأصل الثابت.

¹ مصطفى عوادي، لمعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 124.

² عبد الكريم منصور بن عوف، محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 07.

³ سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 295.

ولإدراج التثبيات في الحسابات نعتد على المبادئ التالية:

- وجود منافع إقتصادية متوقعة في المستقبل نتيجة إستخدام الأصل¹؛
- أن تكون للأصل قيمة يمكن تحديدها بقدر معقول من الدقة والموضوعية²؛
- إمكانية تعريفه من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد.

ثانياً: أهمية الأصول الثابتة

تعتبر الأصول الثابتة من عناصر الأصول الهامة بالمقارنة بغيرها من عناصر الأصول الأخرى من ناحية، وبالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من الأنشطة من ناحية أخرى وذلك للأسباب التالية³:

- لأن الأصول الثابتة أصول طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع والخدمات لفترات كبيرة؛
- لأن الوزن النسبي للأصول الثابتة، مقارنة بإجمالي أصول المنشأة، غالباً ما يكون مهما نسبياً كما هو الحال في المنشأة الصناعية؛
- لأن معظم الأصول الثابتة يتم إستهلاكها، وبالتالي فإن أعباء إهلاكها تعتبر من المصروفات، التي تؤثر على ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة، خاصة في المنشآت الصناعية؛
- لأن الخطأ في حساب تكلفة إفتائها والمحاسبة عن إهلاكها والنفقات الخاصة بها، يكون مؤثراً في القوائم المالية، بل ويمتد تأثيره من فترة محاسبية إلى أخرى، ويؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت؛
- لأن التصرف في الأصول الثابتة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثير مالي يلزم المحاسبة عنه ودفعه، سواء كان التصرف بالبيع أو الإستبدال أو التخريد.

¹ Stéphan BRUN, Les normes comptables internationales IFRS/IAS, GUALINO Editeur-EJA, Paris, 2006, p 61 62.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008، ص 142.

³ محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية والدولية، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005، ص ص 10 11.

المطلب الثالث: أنواع الأصول الثابتة

تصنف الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي إلى أصول عينية وأخرى معنوية ومالية ويمكن توضيح كل نوع على حدى كمايلي:

أولاً: الأصول الثابتة المعنوية

1. تعريف التثبيات المعنوية:

هي أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس، يحتفظ به لاستخدامه في العملية الإنتاجية، تزويد بضائع أو الخدمات أو لتأجيريه لآخرين أو لأغراض إدارية كبراءة إختراع، رخص إستغلال وغيرها.¹

كما تعرف أيضا على أنها: أصول محددة، غير نقدية، ليس لها كيان مادي ملموس ويصعب تقييم المنافع المتوقعة منها في المستقبل بدرجة معقولة من الدقة، ويرجع ذلك إلى ظروف عدم التأكد التي تميزها²؛ تعتبر خاصية غياب الكيان المادي للملموس أهم خاصية للأصول المعنوية، لكنها لا تكفي لتمييزها عن باقي الأصول نظرا لوجود بعض الأصول الأخرى التي ليس لها كيان مادي ملموس كحسابات العملاء؛ لذا فإن الخاصية التي تسمح بتمييزها هي عدم التأكد الكبير فيما يخص منافعها المستقبلية، وهذا ما يخلق عدة مشاكل عند الإعراف بها وتقييمها.

2. التثبيات المعنوية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 38 إلى تغطية الأصول غير الملموسة والتي لا تغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث:

- تحديد متى يمكن أو يجب أن يتم الإعراف بالأصول غير الملموسة؛
- تحديد الأسس الواجب إستخدامها لقياس الأصول غير الملموسة؛
- توضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على الأصول غير الملموسة؛
- الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة.

¹ ناصر رحال، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي، ص 03.

² عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 310.

تتطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 38 عن الأصول غير الملموسة باستثناء مايلي:¹

- الأصول غير الملموسة التي تتدرج ضمن نطاق معيار محاسبي دولي آخر؛
- الأصول المالية التي يغطيها معيار المحاسبة الدولي رقم 39 (الأدوات المالية: الإعراف والقياس)؛
- أسس الإعراف والقياس للأصول الناجمة عن رسملة مصاريف الإستكشاف والتقييم والتي يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 06 (إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية).
- ينطبق هذا المعيار على تكاليف الإعلانات والتدريب، تكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير، الترخيص وأفلام الصور المتحركة، برامج الحاسوب والمعرفة الفنية، الإمتيازات وأتاوات العملاء وحصة السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الإسترداد وغيرها؛
- هناك بعض الأصول غير الملموسة التي تستعمل مع أو تعتبر جزء من أصول ملموسة. فإذا كانت جزء من الأصول الملموسة تعالج وفق معيار المحاسبة الدولي 16، أما إذا كانت إضافية وتستخدم لغاية معينة فتعالج بشكل منفصل عن الأصول الملموسة ويتم معالجتها وفق المعيار المحاسبي الدولي 38.

1.2. الإعراف والقياس:

- يتم الإعراف ببند ما كأصل غير ملموس الشروط التالية:²
- ما إذا كان الأصل غير الملموس له ذاتية منفصلة عن جوانب أخرى من منشأة الأعمال؛
 - ما إذا كان إستخدام الأصل غير الملموس تحت سيطرة المنشأة كنتيجة لأعمالها و أحداثها الماضية؛
 - ما إذا كانت المنافع الإقتصادية المستقبلية يمكن توقع تدفقها إلى المنشأة؛
 - ما إذا كانت تكلفة الأصل يمكن قياسها بشكل موثوق به.
- يتم إمتلاك أو إقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق:

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص ص 625 626.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة القياس و التقييم المحاسبي، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 333.

- الحيازة عن طريق الشراء: وتشمل تكلفة الحيازة التي يمكن قياسها بطريقة واقعية فيما يلي: ثمن الشراء، حقوق الإسترداد، الرسوم الغير قابلة للإسترجاع وكل النفقات المتعلقة بتحضير الأصل المعنوي للإستعمال.

- أصول معنوية مولدة من الداخل: لا يتم الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا لأنها لا تستوفي معايير الإعتراف المتعلقة بإثبات الشهرة و التي تتضمن:¹

- القياس الموثوق به للتكلفة؛
- الإفتقار إلى التحديد المنفصل عن الموارد الأخرى؛
- السيطرة من جانب المنشأة صاحبة التقارير.

أما بالنسبة لباقي الأصول المعنوية المولدة من الداخل فإننا نفرق بمرحلتين:²

- مرحلة البحث: يرى المعيار المحاسبي الدولي 38 وجوب الإعتراف بالإنفاق على البحث على أنه تكاليف واجبة التحميل على نفقات الدورة المالية.
- مرحلة التطوير: يمكن الإعتراف بالأصل المعنوي الناشئ عن عملية التطوير من طرف المؤسسة لكن بتوفر بعض الشروط أهمها: النية على إتمام الأصل واستعماله أو بيعه؛ قدرة الأصل المعنوي على توليد منافع مستقبلية؛ قدرة المؤسسة على تحديد التكلفة أثناء تطور الأصل وتوفر الموارد الفنية و المالية المناسبة لإكمال التطوير الإستعمال.

- أصول معنوية مشتراة في ضل الإندماج: إذا تم إقتناء الأصول المعنوية كجزء من إندماج الشركات فإن تكلفتها تكون قيمتها العادلة بتاريخ الإقتناء، وفي حالة إندماج الشركات ينبغي الإعتراف بمثل هذه الأصول المعنوية بشكل منفصل عن الشهرة التجارية.

- طرق أخرى لحيازة أصل معنوي: يمكن للمؤسسة أن تحصل على أصل معنوي دون مقابل، وفي هذه الحالة يمكن تقييمه بمقدار القيمة العادلة، أما إذا امتنعت عن الإعتراف بالقيمة العادلة فإنها تعترف بمقدار مبلغ إسمي مضاف إليه أي إنفاق متعلق بإعداد الأصل.

¹ طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص 336.

² مسلم بلعالم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية والغير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2015، ص 05.

2.2. القياس اللاحق بعد الإعراف:¹

بعد الإعراف المبدئي للأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:

- نموذج التكلفة: بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها الإطفاء المتراكم ومجموع خسائر إنخفاض القيمة؛

- نموذج إعادة التقييم: بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل الغير ملموس بقيمته العادلة مطروحا منها الإطفاء المتراكم وخسائر القيمة اللاحقة. إذا تم تطبيق هذا النموذج على فئة من فئات الأصول غير الملموسة، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه.

3.2. الإفصاح:

يجب الإفصاح في البيانات المالية عن:

- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة؛

- طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد؛

- المبلغ المسجل الإجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة؛

- إذا قيدت الأصول غير ملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الإفصاح عما يلي لكل فئة من الأصول: تاريخ إعادة التقييم، المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه، مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير ملموسة في بداية ونهاية الفترة والطرق والإفتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

ثانيا: الأصول الثابتة العينية (العناصر المادية غير جارية)

1. تعريف الأصول الثابتة العينية:

حسب الأحكام المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي فإن التثبيت العيني هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم خدمات، الإيجار أو الإستعمال في أغراض إدارية والذي

¹ Robert Obert, Pratique des Normes IFRS, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2006, p 258.

يفترض أن تمتد مدة إستعماله إلى ما يتجاوز مدة السنة المالية¹. ويسمح هذا التعريف البسيط بتحديد الخصائص الأساسية للثبتيات العينية والمتمثلة في:

- للثبتيات العينية كيانا ملموسا وهذا ما يسمح بتمييزه عن العناصر المعنوية التي ليس لها أي كيان ملموس؛
- تحوزه المؤسسة لإستخدامه في إنتاج السلع، تقديم الخدمات، تحقيق أنشطتها الإدارية أو بغرض الإيجار يستعمل لأكثر من دورة وهذا ما يميزه عن باقي العناصر المادية التي تستهلك خلال دورة واحدة.

2. الأصول الثابتة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات):

إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم 16 هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تستخدم في إنتاج البضاعة أو تستخدم في توليد البضاعة إلى المشتري، كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير.

إن الموضوع الأساسي في المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات يتمثل في:²

- المبلغ الذي يجب أن تسجل به الأصول مبدئيا عند إقتنائها ؛
- كيف يجب أن يتم عكس التغيرات في القيمة بعد حدوث التملك في الحسابات، بما في ذلك المسائل المتصلة بكل من الزيادات في القيمة و الإنخفاضات المحتملة منها بسبب نقص قيمتها؛
- تسجيل التصرف اللاحق في الأصول.

بتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغاية تأجيرها للغير، أي تلك الأصول التي يتم إقتنائها لتسيير أعمال المنشأة ومن المتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة واحدة.

¹ قرار وزاري المؤرخ في 25 مارس 2009 المتضمن النصوص القانونية والتنظيمية، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 20.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 221.

لا يغطي هذا المعيار مايلي:¹

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 05؛

- الأصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة (تعالج في المعيار رقم 41)؛

- حقوق استخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبتروول والفحم.

إلا أنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول البيولوجية وحقوق التعدين.

يتم الاعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات في حالة توفر شرطين هما:

- أن هناك منافع إقتصادية مستقبلية ستندفق إلى المنشأة نتيجة إستغلال أو استخدام الأصل؛

- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

1.2. القياس الأولي:

تسجل التثبيتات العينية عند دخولها لأصول المؤسسة بتكاليف مختلفة حسب الحالات التالية:²

- حالة الإقتناء: وتقيم قيمة أي بند عند الاعتراف به كأصل ثابت بالتكلفة التاريخية، و عادة تكون مكونات التكلفة كالتالي:

التكلفة التاريخية = سعر الشراء HT + الرسوم الغير قابلة للإسترجاع + تكاليف أخرى متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل + التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة موقع الأصل

- تكلفة الأصول المصنعة داخليا: وتقيم هذه الأصول بتكلفة الصنع، بنفس طريقة تقييم الأصول المنتجة بغرض البيع، مع استبعاد الأرباح الداخلية والخسائر الغير عادية، مع وجوب إدماج جميع التكاليف المباشرة ضمن تكلفة الأصل.

- حالة المبادلة: يمكن اقتناء أصل مادي عن طريق المبادلة الكلية أو الجزئية، وتقاس تكلفة هذا الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المستبدل بعد التسوية بالمبالغ النقدية.

- حالة الإقتناء عن طريق عقود الإيجار: و نجد نوعين من عقود الإيجار

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 246.

² مسلم بلعالم، مرجع سبق ذكره، ص 06 07.

- عقود الإيجار التشغيلي: يتم الاعتراف بدفعات عقد الإيجار التشغيلي على أساس القسط الثابت طيلة مدة العقد، إلا إذا كان هناك أساس تنظيمي آخر أكثر تمثيلاً لنمط وقت منفعة المستخدم.
- عقود الإيجار التمويلي: يعترف فيها المستأجر بعقود الإيجار التمويلي كأصول والتزامات في ميزانياتهم بمبلغ مساوي للقيمة العادلة للممتلكات المؤجرة، أما إذا كانت أقل فبالقيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا.

2.2. القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي:

سمح معيار المحاسبة الدولي رقم 16 باستخدام أحد النموذجين التاليين للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات:

- **نموذج التكلفة:** بموجب هذا النموذج يتم تسجيل البند بالتكلفة مطروحاً منها الإهلاك المتراكم ومتراكم خسائر الانخفاض (التدني) في قيمة الأصل.

- **نموذج إعادة التقييم:** بموجب هذا النموذج يسجل البند بقيمة إعادة التقييم، والتي تمثل القيمة العادلة للبند بتاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها الإهلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم. ويشترط لاستخدام هذا النموذج أن يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثوق.

عند اختيار المؤسسة لأحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والمصانع والمعدات.

3.2. إلغاء الاعتراف بالأصل:

يتطلب المعيار ما يلي:¹

- يجب إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من الممتلكات والمصانع والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي مع أحد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به؛

- يمثل الربح أو الخسارة الناجمة عن التصرف أو البيع الأصل بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء كانت نقدية أو عينية مقيمة بالقيمة العادلة من جهة والقيمة الدفترية للأصل من جهة أخرى، ولا يتم تصنيف تلك الأرباح كإيرادات وإنما كربح.

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 263.

4.2. إنخفاض قيمة الأصل والتعويض عن إنخفاض القيمة:

يتم تحديد فيما إذا إنخفضت أو تدنت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 (إنخفاض قيمة الأصول) والذي يبين كيفية احتساب وإثبات ذلك الإنخفاض إن وجد كخسارة في بيان الدخل.

5.2. الإفصاح:¹

يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:

- أسس القياس المستخدمة في احتساب إجمالي المبلغ المرحل (القيمة الدفترية)، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛

- طرق الإهلاك المستخدمة؛
 - الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة؛
 - إجمالي المبلغ المرحل والإهلاك المتراكم ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول إن وجد في بداية ونهاية كل مدة؛
 - التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها.
- عندما يتم إدراج بنود الأصول العينية بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:
- تاريخ إجراء عملية إعادة التقييم، والأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول؛
 - فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

ثالثا: الأصول الثابتة المالية

يرى النظام المحاسبي المالي أن الأسهم والسندات تمثل تثبيّات أكثر ما تمثل حقوق مثلما كانت في المخطط المحاسبي الوطني، حيث أدرجها في الصنف الثاني "تثبيّات مالية"، غير أنه لم يعالج المجال المتعلق بها إلا بصفة ملخصة، ومن بين المعايير التي عالجه المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 39، حيث عالجتا بشكل واسع جدا وهذا راجع بسبب إهتمام المعايير بالديون المالية.

¹وليد زكريا صيام، عادل محمد سريع، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي 16 الخاص بالأصول الثابتة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 01، 2007، ص 123.

تعرف التثبيطات المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات.

- الأسهم: هي الوثيقة التي تمثل حصة المساهم في رأسمال الشركة أو أنه حصة في رأس مال شركة الأموال، وهو سند قابل للتداول تصدره الشركة المساهمة لتمثيل لجزء من رأس مالها.

- السندات: هو بمثابة عقد أو إتفاق بين المؤسسة (المقترض) والمستثمر (المقرض)، وهو صك قابل للتداول تصدره الشركة أو الدولة، يمثل قرضا طويل الأجل يعقد عادة عن طريق الإكتتاب العام.

يجب على المؤسسة الاعتراف بالأصول المالية في الميزانية فقط عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة.

والسندات المصنفة في حسابات القيم الثبته المالية تتضمن الأسهم والسندات التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها لمدة طويلة، وتظهر في إحدى الفئات الأربعة التالية:¹

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذها على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها على الشركة في فروع المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛

- السندات المثبته لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة مردودية مرضية على المدى الطويل لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛

- السندات المثبته الأخرى التي تمثل حصص من رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها؛

- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي بيعها في الأجل القصير مثل الحسابات الدائنة لدى الزبائن لأكثر من سنة.

1. قياس الأصول الثابته المالية:

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك ولا تسجل أرباح السهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.²

¹ مصطفى طويل، النظام الحاسبي والمالي الجزائري الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010، ص 25.

² مصطفى طويل، المرجع السابق، ص 26.

تكلفة الأصل الثابت المالي = القيمة الحقيقية للأصل المكتسب + مصاريف الوساطة
+ الرسوم غير مسترجعة + مصاريف البنك.

المعروف أن الأصول الثابتة التي تحوزها المؤسسة سواء كانت عينية أو معنوية أو مالية لا تكون موجهة لإعادة البيع وإنما استغلالها بقدر الإمكان مع التدقيق في حالتها وكذا منفعتها. وتعد الأصول الثابتة المالية من بين الأصول غير قابلة للإهلاك¹.

2. القياس اللاحق للأصول الثابتة المالية:

بعد الاعتراف المبدئي يجب قياس كافة الموجودات المالية بمقدار القيمة العادلة فيما عدا ما يلي التي يجب تسجيلها بمقدار التكلفة المطفأة (تكلفة الإقتناء معدلة بإطفاء خصم أو علاوة الإصدار) على أن تكون خاضعة لاختبار انخفاض القيمة:

- القروض والذمم المدينة التي أحدثتها المنشأة غير محتفظ بها للمتاجرة؛
- الاستثمارات الأخرى ذات الإستحقاق الثابت مثل الأدوات المالية للدين والأسهم الممتازة القابلة للاسترداد إجباريا والتي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق والقادرة على عمل ذلك؛
- الموجودات المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به (مقتصرة على بعض أدوات حقوق الملكية بدون سعر مدرج في السوق وبعض المشتقات المرتبطة بتسليم أدوات حقوق الملكية غير المدرجة والتي يجب تسويتها بموجبها).

3. التنازل عن الأصول الثابتة المالية:

فيما يخص السندات المثبتة الموجهة للتنازل لاحقا والتي تمثل أدوات مالية فإنه لابد من تقييمها على أساس القيمة العادلة بحيث إن كانت:

- مسعرة في البورصة فإنها تقيم على أساس السعر المتوسط لآخر الشهر؛
- غير مسعرة في البورصة فإنها تقيم على أساس القيمة التقديرية الممكن التفاوض عليها.

¹ إبراهيم مزبود، رشيد بوعافية، المعالجة المحاسبية لأصول ثابتة حالة التثبيتات المالية، الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 13-15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2009، ص 12.

المبحث الثاني: ماهية الإهلاك

تبادر معظم المؤسسات في إقتناء تشبيطات ذات عمر إنتاجي طويل، يمتد أكثر من سنة مالية واحدة، وهي تحوزها لاستعمالها في أغراض صناعية وتجارية للمؤسسة، وبالتالي فإن منافعها الإقتصادية يتم استنفادها تدريجيا حتى تنتهي مدتها النفعية. وعملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية جرد، إثبات الإهلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التشبيطات بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة. وسيتم إبراز ماهية الإهلاك من خلال العناصر التالية: مفهوم الإهلاك، دور الإهلاك وأسباب إحتساب الإهلاك وقواعده.

المطلب الأول: مفهوم الإهلاك

تتميز الأصول الثابتة عن غيرها من عناصر الميزانية بأن لها عمر إنتاجي محدد، وتكون أكبر من السنة المالية، مما يؤدي إلى إهلاك الأصل أثناء خدمته خلال عمره الإنتاجي، وتمثل الإهلاكات بصفة عامة الملاحظة المحاسبية للخسارة الواقعة على قيمة الأصول الثابتة والتي تتدنى قيمتها حتميا مع مرور الزمن بفعل الإستعمال أو التقادم.

تحسب أقساط الإهلاك في المؤسسة الإقتصادية إنطلاقا من قيمة التشبيطات التي تظهر في الميزانية، كما يطلق على الإهلاك في كتب المشرق بالاستهلاك أو الإهلاك بحيث يعرف بأنه النقص التدريجي المستمر في قيمة التشبيطات بسبب الإستخدام أو التقادم¹، وإن كانا يؤديان إلى نفس المعنى فإن مصطلح الاستهلاك يشير غالبا إلى إستهلاك الفرد للسلع والخدمات.

ويطلق مصطلح الإهلاك أيضا على قيمة النقص الذي يصيب الأصل الثابت نتيجة إستخدامه، في حين أن مصطلح الاستنزاف يطلق على التشبيطات المتناقصة مثل المناجم والمحاجر وأبار البترول، نتيجة إستخراج الخامات، كما يطلق مصطلح النفاذ على الأصول غير الملموسة².

يعرف الإهلاك وفق النظام المحاسبي المالي في المادة 121-07 على أنه: "إستهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة طردية على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته. يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة طردية على

¹ فائق شقير، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 22.

² فائق شقير، المرجع السابق، ص 23.

مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة¹. ويمكن إعطاء تعريف آخر للإهلاكات من خلال ثلاثة زوايا وهي مقسمة كالتالي:²

المفهوم المالي للإهلاك يرتبط عادة بالنظر للإهلاك المخصص لتجديد الاستثمارات والذي يعرف بكونه عملية تمكن المؤسسة من استبدال أصولها الثابتة، أي تعتبر مصدر من مصادر التمويل الذاتي.

وحسب المفهوم الإقتصادي فهو عبارة عن توزيع لتكلفة شراء الأصل الثابت على تكاليف الإنتاج التي تخص دورات من أجل قياس تكلفة رأس المال الثابت أو حساب النتيجة.

المفهوم المحاسبي للإهلاك: يهدف الإهلاك إلى قياس قيمة الأصل الثابت في أي مرحلة من مراحل حياته وذلك من أجل:

- قياس الربح الذي نتج عن استخدام الأصل خلال فترة معينة، وأن هذا الربح يقيم كجزء من تكلفة ذلك الأصل؛
- الإهلاك في حد ذاته لا يوفر أموال لتعويض الأصل الثابت المهتك وإنما هو ضمان لصيانة رأس المال.

فالإهلاك يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ثابت، ولا تطبق الإهلاكات على التثبيات التي استأجرتها المؤسسة من الغير (ونعني بذلك الإيجار البسيط وليس الإيجار التمويلي) ولا على الاستثمارات أي التثبيات التي لا تزال قيد الانجاز والتي يمكن أن تكون لها خسارة عن القيمة³.

ومن خلال التعاريف التي سبق ذكرها يتضح أن فكرة الإهلاك نفسها قائمة على أساس ظاهرة طبيعية وإقتصادية؛ فالظاهرة الطبيعية تقوم على أساس أن الأصل يهلك بطبيعته عن طريق الإستعمال حتى يصبح إستخدامه في الإنتاج عديم الجدوى، أما الظاهرة الإقتصادية راجعة في كون قيمة الأصل تأخذ في التناقص لأن قيمته أقل من القيمة التي كان عليها عند بدء حياته، أو راجع إلى ظهور تكنولوجيا جديدة تدني من قيمة الأصل المستعمل.

¹ المادة 121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 19، الصادرة ب 25 مارس 2009، ص 09.

² هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعقدة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص ص 53 54.

³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة، دار النشر الجليطي، الجزائر، 2009م، ص 13.

ونميز بين نوعين من الإهلاك وهما:¹

- **الإهلاك المادي:** ويعني إهلاك التثبيات بسبب الإستخدام في النشاط أو بسبب تأثير عوامل المناخ، وعادة ما تؤدي هذه العوامل المادية إلى نقص مخزون المنافع الإقتصادية في التثبيات مما يوجب إهلاكه، وتخصيص تكلفتها على الفترات المحاسبية.

- **الإهلاك التقني:** يعني إهلاك الأصل بسبب تقادمه فنيا وتكنولوجيا، رغم عدم استنفاد مخزون المنافع الإقتصادية الكامنة فيه، وفي مثل هذه الحالات يمكن إهلاك التثبيات تحت تبرير أن المنافع الكامنة فيه لم تعد ملائمة لإشباع حاجات المؤسسة من الأصل.

وهناك بعض المصطلحات مرتبطة بالإهلاك وهي:

القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى بديلة عنها للأصل في القوائم المالية مطروحا منها القيمة التخريدية (المتبقية)؛

العمر الإنتاجي (الإفتراضي) للأصل: هو الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أو هو عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات أخرى مناسبة تتوقع المؤسسة الحصول عليها من هذا الأصل والعمر الإنتاجي؛²

القيمة التخريدية (المتبقية): هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه لأصل عند إنقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض عمليات خاصة؛³

قسط الإهلاك السنوي: هو المبلغ الذي يهلك كل سنة من قيمة الإجمالية؛

الإهلاك المتراكم: مجموع أقساط الإهلاك المثبتة محاسبيا حتى سنة معينة؛

مخطط الإهلاك: يتمثل في جدول تقديري يتم إعداده عند دخول الأصل لخدمة المؤسسة، ويتضمن توزيع قيمة الأصل على طول مدة الإهلاك أو فترة الإستعمال المحتملة؛

¹ عبد الوهاب ناصر علي، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 244.

² حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010، ص 337.

³ المادة 121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 09.

القيمة المحاسبية الصافية: تمثل في كل سنة الفرق بين القيمة الإجمالية ومجموع الإهلاكات المتراكمة وخسارة القيمة.

المطلب الثاني: دور الإهلاك

للإهلاك دور فعال في المؤسسة الإقتصادية فهو رصيد لحركة التدهور أو النقص الذي يطرأ على التثبيات من جراء الإستعمال أو التقادم أو الإثتين معا، ومن جهة ثانية يسمح بإعادة تكوين أو تخصيص مبالغ لتجديد التثبيات مستقبلا؛ ويمكن ذكر أهم النقاط التي من خلالها يلعب الإهلاك دوره وهي:

الإهلاك كتندي: يثبت لنا النقص في قيمة الأصل، فبتسجيل أقساط الإهلاك تعدل التكلفة الأصلية للتثبيات، فتظهر في الميزانية بالقيمة المحاسبية الصافية بعد طرح الإهلاكات المتراكمة من القيمة الأصلية، وهو ما يسمح بإظهار على الأقل القيمة الحقيقية في تاريخ إعداد الميزانية.

الإهلاك كتوزيع: حسب المدخل الإقتصادي عند إقتناء التثبيات فقد تحملت المؤسسة تكلفة ورغم ذلك لم تسجل كأعباء بل سجلت في أصول الميزانية، هذه التكلفة يجب اعتبارها جزء من تكاليف الإنتاج أو الإستغلال، وهذا بإدراجها ضمن الأعباء حسب طريقة ومدة إستعمالها وهذا التوزيع على عدة دورات مالية المستفيدة منه تكون عن طريق مخصصات الإهلاك طبقا لمبدأ مقابلة المصاريف للإيرادات.

مورد للتمويل الذاتي: يسمح الإهلاك باسترجاع تكلفة الحياة للتثبيات بهدف تجديده، وبالتالي يعتبر مورد مالي وليس نقدي، لأن القيمة الأصلية للتثبيات تحول من سنة إلى أخرى على شكل تكلفة (مخصصات الإهلاكات)، وهذا ما يسمح بتخفيض النتيجة المحاسبية بدون أن يكون تدفق نقدي.

دور الجبائي للإهلاكات: تعتمد المؤسسات في تطبيق الإهلاكات على قواعد جبائية، بهدف تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة، وتسجل أقساط الإهلاكات وفق قوانين جبائية بدون النظر إلى النقص الحقيقي للتثبيات.¹

الإهلاك كتجديد: حسب المدخل المالي بما أن عبء الإهلاك يعتبر من الأعباء غير المتبوعة بأي تدفق نقدي، فهو عبء محسوب ولكن غير مدفوع، يؤدي إلى تخفيض النتيجة

¹Mohamed Abou eljaouad, Comptabilité Générale approfondie, Edition Maghrébine, Maroc, 2011, P 29.

وهذا ما يقلل من قيمة الضرائب على الأرباح، وكذا التوزيعات الأخرى للنتيجة (سواء على المساهمين أو غيرهم) والتي كان يمكن أن تؤدي إلى تدفقات خارجة من المؤسسة، وهذا الوفرة في الموارد يشكل جزء من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة الذي يسمح لاحقاً بتجديد التثبيتات أو النمو عامة.

المطلب الثالث: أسباب احتساب الإهلاك وقواعده

إن استعمال المؤسسة للتثبيتات واستخدامها باستمرار يؤدي إلى انخفاض قوتها الإنتاجية سنة بعد سنة، لذا يجب أن نعر ظاهرة تناقص قيمتها بأكثر جدية، فهناك العديد من الأسباب التي تجبر المؤسسة على حساب الإهلاك، وذلك وفق عدة قواعد وسيتم التطرق إلى ذلك من خلال:

أولاً: أسباب احتساب الإهلاك

يمكن حصر هذه الأسباب في النقاط التالية:

الإستعمال: تنخفض قيمة الاستثمار بسبب الاستعمال.

التطور التكنولوجي: ظهور الاختراعات الجديدة تجعل إهلاك النماذج القديمة من التجهيزات سريعاً حتى تتمكن المؤسسة من استرجاع تكلفة هذه التجهيزات بسرعة وشراء تجهيزات أخرى أكثر تطوراً.

الوقت: مع مرور الزمن تفقد الإستثمارات من قيمتها بسبب عدة عوامل طبيعية مثل الصدأ.

التمويل الذاتي: بعد مرور عدة سنوات المبلغ الكلي للإهلاكات يمثل مورد داخلي لتمويل الإستثمارات الجديدة.

إظهار عناصر تكاليف الإنتاج والأرباح على حقيقتها: إذ يجب أن يحمل هذا الربح بمقدار الخسائر التي تتحقق نتيجة إهلاك الأصل الثابت أثناء حياته الإنتاجية عند تحديد تكلفة الإنتاج وتحديد صافي الربح تحديداً سليماً.

إظهار الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية في الميزانية: فاحتساب الإهلاك يؤدي إلى إثبات النقص الذي طرأ على قيمة الأصول في نهاية السنة المالية، حتى تصور الميزانية الحقيقية للأصول الثابتة التي تملكها المؤسسة.

ثانياً: قواعد الإهلاك

يجب مراعاة القواعد التالية عند احتساب الإهلاك:¹

- في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لأجزاء الأصل وإمكانية تحديد قيمة هذه الأجزاء بموثوقية يتم تحديد مبلغ الإهلاك لكل جزء بشكل مستقل عن الأجزاء الأخرى؛
- يتوجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستغل أو تستخدم المؤسسة فيه المنافع الاقتصادية للأصل؛
- يتوجب مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية وطريقة الإهلاك بشكل دوري في حالة اكتشاف وجود تغيير يجب معالجته ذلك بتعديل مصروف الإهلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة دون المساس باهلاك الفترات السابقة؛
- يبدأ احتساب قسط الإهلاك عندما يكون التثبيت جاهزاً للاستخدام ويستمر ذلك لحين التوقف عن الاعتراف بالتثبيت حتى ولو كان هذا الأخير صالحاً للاستخدام؛
- تتحدد الحياة الإنتاجية للتثبيت بموجب المنفعة المتوقعة منه للمؤسسة، وفي حالة كون إدارة المشروع تقوم على التخلص منه في وقت محدد أو بعد إستهلاك جزء معين من المنافع الاقتصادية المتجسدة فيه، وكانت الفترة المقدرة لاستخدام التثبيت تقل عن العمر الإنتاجي فيتوجب استهلاك التثبيت على العمر الأقل؛
- لا يتم تحميل الإهلاك لحساب النتيجة (لا يسجل كمصاريف) إذا تم إعتباره كجزء من تكلفة أصل آخر (أي إذا أعتبر جزء من سعر تكلفة مخزون ما أو بناء تنبيلات داخلية)؛
- يكون التثبيت قابل للإهلاك، إذا كانت مدة نفعيته قابلة للتحديد، أي أن استعماله يكون محدداً زمنياً خاصة لأسباب مادية، تقنية أو قانونية، وعلى هذا فالأراضي تعتبر غير قابلة للإهلاك لأن عمرها الإنتاجي غير محدد؛
- إذا تم تقدير الخردة في وقت لاحق للإقتناء الأولي وكانت القيمة الجديدة للخردة أكبر من القيمة الدفترية بذلك التاريخ يتم عندها التوقف عن احتساب الإهلاك للفترات المتبقية حتى تقل قيمة الخردة عن القيمة الدفترية.

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 260-262.

المبحث الثالث: طرق إحتساب الإهلاك

توجد عدة طرق للإهلاك يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك من قيمة الأصل على فترات عمره الإنتاجي، ويجب اختبار طريقة الإهلاك المناسبة التي تعكس أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية للأصل، كما يجب أن يتسم تطبيق هذه الطريقة بالثبات من فترة لأخرى ما لم تحدث ظروف تستدعي تغييرها؛ حيث يجب إعادة النظر في طرق الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة دوريا وفي حالة وجود تغيير جوهري في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية للأصل، فيجب تغيير طريقة الإهلاك المتبعة واختيار الطريقة المناسبة على ضوء هذا التغيير. وتتم المحاسبة عن تغيير طريقة الإهلاك كتغيير في التقدير المحاسبي، مما يجب معه تعديل الإهلاك عن الفترة الحالية والفترات المستقبلية. وسيتم إبراز هذه الطرق من خلال النقاط التالية: طرق الإهلاك في النظام الجبائي الجزائري، طرق الإهلاك في النظام المحاسبي المالي، وطرق إهلاك لم تعتمد بها الجزائر.

المطلب الأول: طرق الإهلاك في النظام الجبائي الجزائري

توجد عدة أساليب لإهلاك التثبيات أي لحساب قسط الإهلاك السنوي، منها ما سمح قانون الضرائب الجزائري بتطبيقها ومنها ما لم ينص على تطبيقها؛ فقد سمح قانون الضرائب بأسلوب القسط الثابت، وأسلوب الإهلاك المتناقص وأسلوب الإهلاك المتزايد، وهذين الأخيرين أضيفا بموجب قانون المالية لسنة 1989، وقبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت¹.

أولا: طريقة الإهلاك الثابت

ألزم المشرع الجبائي المؤسسات الاقتصادية وفق المادة 174-01 من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة تطبيق بقوة القانون طريقة الإهلاك الثابت².

وتعرف بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الإهلاك الخطي، تطبق هذه الطريقة على الأصول الثابتة (العينية والمعنوية)، ويتمثل الإهلاك وفق هذه الطريقة في التوزيع المتساوي

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دون دار النشر، 2011، ص 13.

² المادة 174، المديرية العامة للضرائب قوانين جبائية، منشورات الساحل، الجزائر، ص 84.

لأقساط الإهلاك على أساس مدة الإستعمال. وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية متساوية¹.

تقوم هذه الطريقة على إفتراض أن الإهلاك دالة لعامل الوقت بمعنى تخصيص التكلفة الإهلاكية (أقساط الإهلاك) بطريقة ثابتة على السنوات المقدرة كحياة إنتاجية للتثبيت بصرف النظر عن استخدام الأصل خلالها من عدمه².

يكون حساب أقساط الإهلاك في طريقة الإهلاك الثابت بافتراض تساوي الفترات المحاسبية في الإستفادة من مخزون منافع التثبيت؛ ولذلك تضمن هذه الطريقة تخصيص مبلغ متساوي لأقساط الإهلاك لكل فترة من فترات العمر المقدر للتثبيتات³.

وهنا نقسم قيمة الأصل الذي يتعرض للإهلاك على عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل، وتحمل هذه القيمة سنويا إلى تكاليف التشغيل⁴.

الجدول رقم (02): مزايا وعيوب طريقة الإهلاك الثابت

مزايا طريقة القسط الثابت	عيوب طريقة القسط الثابت
- سهولة وبساطة حساب القسط الثابت؛ - تحقيق العدالة في توزيع الإهلاك لبعض الأصول الثابتة كالمباني.	- إن هذه الطريقة لا تمثل الإستخدام الأمثل للأصل؛ - إن معظم الأصول الثابتة لا تحتاج إلى كثير من مصاريف الصيانة في بداية عمرها الإنتاجي.

المصدر: عبد النور بوعلي، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2014/2015، ص 103.

ثانيا: طريقة الإهلاك المالي التنازلي

تعرف طريقة الإهلاك المتناقص بأنها تلك الطريقة التي تؤدي إلى تحميل التكاليف الناتجة عن حساب أقساط الإهلاك بشكل متنازل على المدة النفعية للتثبيتات، حيث يسمح هذا الإجراء بتكوين أقساط مرتفعة وبالتالي الإستفادة من إقتصاد ضريبي في السنوات الأولى من إستعمال الأصل⁵.

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² أحمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية، مطبعة الإنتصار، مصر، 1995، ص 216.

³ عبد الوهاب ناصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 248.

⁴ محمد الصيرفي، إقتصاديات المشروعات، دار النشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 270.

⁵ H. Devasse, et Autres , Manuel de Comptabilité, Edition Berti, Alger, 2010 , p162.

نصت المادة 174-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "أ- يمكن حساب الإهلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب نظام الإهلاك المالي التنازلي؛ كما يطبق الإهلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي.

ب- يطبق الإهلاك المالي التنازلي سنوياً، على القيمة المتبقية للملك الواجب إهلاكه مالياً.

ج- تحدد المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك المالي التنازلي، على التوالي ب 1.5 و 2 و 2.5 تبعاً للمدة العادية لاستعمال التجهيزات ثلاث (03) أو أربع (04) سنوات، خمس (05) أو ست (06) سنوات أو تزيد عن ست (06) سنوات.

د- وللإستفادة من الإهلاك المالي التنازلي، يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوباً هذا النوع من الإهلاك المالي. ويجب الإدلاء كتابياً بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيات، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة.

يتم إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للإهلاك المالي التنازلي، عن طريق التنظيم.

هـ- بالنسبة للممتلكات الواردة في القائمة المنصوص عليها في المادة السابقة الذكر، يحسب الإهلاك المالي على أساس سعر الشراء أو التكلفة.¹

مبدأ الطريقة: يتم تحميل سنوات عمر التثبيت بإهلاك يتناقص تدريجياً كلما زاد عمر الأصل بحيث تتحمل السنوات الأولى الجزء الأكبر من الإهلاك فهذه الطريقة تفترض أن كفاءة التثبيات تتناقص بمرور الزمن إذ تكثر الإصلاحات والتوقفات، وعليه يتناقص مقدار مصاريف الإهلاك السنوي فترة بعد فترة لتعويض الزيادة في مصاريف الصيانة ويصبح القسط متناقص.

ومعنى هذا أن قيمة الأصل تتناقص تدريجياً على أساس نسب مئوية معينة من قيمة الأصل.²

¹ المادة 174، المديرية العامة للضرائب قوانين جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

² محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 270.

الإستثمار الخاضع لنظام الإهلاك المتناقص يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط تتمثل فيما يلي:¹

- أن يكون الإستثمار جديداً؛
- مدة حياته أكبر أو تساوي ثلاث سنوات؛
- أن يكون من وسائل الإنتاج؛
- أن يساهم في تحسين شروط العمل؛
- يقلل أو يقضي على التلوث، ويؤدي إلى تقديم خدمة أحسن.

الجدول رقم (03): مزايا وعيوب طريقة الإهلاك التنازلي

مزايا طريقة القسط المتناقص	عيوب طريقة القسط المتناقص
- لا يوجد حاجة لحسابات جديدة في حالة وجود إضافات للأصول ما لم تكن هذه الإضافات تم عملها في وسط السنة؛ - أيضا تعتبر طريقة سهلة للإستخدام.	- القيمة الدفترية للأصل لن تصبح أبدا صفر؛ - صعوبة التأكد من تصحيح معدل الإهلاك.

المصدر: عبد النور بوعلي، مرجع سبق ذكره، ص 104.

ثالثا: الإهلاك المالي التصاعدي

نصت المادة 03-174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "يمكن للمؤسسات أن تقوم بإهلاك إستثماراتها ماليا، حسب نظام الإهلاك المالي التصاعدي. يحصل على الإهلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للإهلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الإستعمال المنقضية وكمقام ن(1+ن) وتمثل ن" عدد سنوات الإهلاك المالي. وللإستفادة من نظام الإهلاك المالي هذا، يجب على المؤسسات إرفاق رسالة اختيار هذا النظام بتصريحها السنوي.

ويقضي إختيار الإهلاك المالي التصاعدي فيما يخص الإستثمارات الخاضعة له، إستبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الإهلاك المالي الآخر.²

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص 204.

² المادة 174، المديرية العامة للضرائب قوانين جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

تخضع لهذه الطريقة الإستثمارات التي تتآكل وتتناقص بصفة متزايدة مع الزمن¹، تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى (مع الإهلاك) تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة لا يوجد أي شرط ما عدا الإدلاء كتابي.

يمكن تطبيق هذه الطريقة على جميع أنواع التثبيات دون قيد أو شرط، وهذا شيء معقول لأن تطبيق طريقة الإهلاك التصاعدي يعود بالفائدة على الإدارة الجبائية، ولتبنى هذه الطريقة يجب على المؤسسة أن تقوم بإدلاء كتابي تبين فيه إختيار هذه الطريقة التي لا رجعة فيها أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية الختامية.

عادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما:

- يتطلب الإستثمار مدة معينة كي يصل إلى طاقته الكبرى؛
- عندما نتوقع أن التضخم في السنوات القادمة يؤثر بشكل كبير على مخصصات الإهلاك؛

- عندما يشتري الإستثمار بقروض تسدد بأقساط متزايدة.

ملاحظة: رغم سهولة تطبيق هذه الطريقة إلا أن استعمالها في الميدان العملي نادر جدا على مستوى الأنظمة المحاسبية والجبائية في العالم، كما أن الطريقة هي أكثر الطرق التي لها تأثير سلبي على البنية المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: طرق الإهلاك في النظام المحاسبي المالي

إن طريقة إهلاك أي أصل هي إنعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الإقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، الطريقة التزايدية أو طريقة وحدات الإنتاج².

أولاً: الإهلاك الخطي

وهي ما يطلق عليه بطريقة الإهلاك الثابت جبائياً؛ وهي من طرق الإهلاك الأكثر استعمالاً وتبنى هذه الطريقة على تقسيم قيمة الأصل القابل للإهلاك على مدة منفعة، وتحمل كل سنة جزء متساوي من القيمة القابلة للإهلاك. فالإهلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل³.

¹ عبد الكريم منصور بن عوف، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² المادة 121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 09.

³ المادة 121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق، ص 09.

يجب الإشارة إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي للطريقة الخطية في حالة عدم تمكن المؤسسات الإقتصادية من تحديد تطور إستهلاك المنافع الإقتصادية بصورة صادقة للتثبيات؛ خلافا للمشرع الجزائري الذي ألزم المؤسسات بتطبيق الإهلاك الثابت.

ثانيا: الإهلاك المتناقص

إن تناقص القدرة الإنتاجية للتثبيات مع الزمن وزيادة نفقات الصيانة مع مرور الوقت يؤدي إلى تناقص الإستفادة من خدماتها من سنة إلى أخرى، كما أن ظهور تكنولوجيا جديدة تؤدي حتما إلى نقص القدرة التنافسية للمؤسسة مقارنة مع المؤسسات التي تستعمل التكنولوجيا الجديدة، لذلك يكون على المؤسسة إنتهاج الطريقة المثلى التي تسمح لها من تجديد تثبياتها في أقرب الآجال بهدف المحافظة على قدرتها الإنتاجية، لاو يتسنى لها ذلك إلا باستعمال طريقة الإهلاك المتناقص¹.

عرف النظام المحاسبي المالي الإهلاك المتناقص في مادته 121-07: "الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.

لم يصرح النظام المحاسبي المالي على الطريقة التي يجب اعتمادها في حساب أقساط الإهلاك المتناقص وهو التساؤل عن سبب في عدم تخصيص طريقة ما عن الأخرى، خاصة إذا علمنا أن هناك عدة طرق ذكرها فقهاء المحاسبة في كتبهم؛ ويمكن تبرير هذا النقص بإحدى الأسباب التالية:

- السبب الأول: سهو من اللجنة المكلفة بإعداد النظام المحاسبي المالي في اقتراح طريقة الإهلاك؛
- السبب الثاني: هو فتح المجال للمؤسسات الإقتصادية لاختيار طريقة معينة لحساب الأقساط الإهلاك المتناقص التي تناسبها؛
- السبب الثالث: هو اعتماد النظام الجبائي الجزائري على طريقة الإهلاك المتناقص بالمعاملات في المادة 174-02.

¹ المهدي حجاج، أثر تطبيق المحاسبة الدولية على التمويل الداخلي في المؤسسات الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014/2015، ص 145.

طرق إحتساب الإهلاك المتناقص:

1. الإهلاك المتناقص بالمعاملات:

وهي الطريقة المسموح بتطبيقها في الجزائر ابتداء من تاريخ 01 جانفي 1989 حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتقتضي هذه الطريقة حساب قسط الإهلاك بضرب القيمة المحاسبية الصافية (أو تكلفة الأصل في السنة الأولى) في معدل الإهلاك الذي يتحصل عليه بطريقة القسط الإهلاك الثابت في أحد المعاملات.

2. طريقة مضاعف الإهلاك الخطي:

هذه الطريقة تشبه كثيرا طريقة الإهلاك المتناقص بالمعاملات ويتم حساب قسط الإهلاك بضرب نسبة الإهلاك الثابت في 2، عكس طريقة الإهلاك المتناقص بالمعاملات التي يتم

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{مبلغ الأصل القابل للإهلاك} - \text{الإهلاك المتراكم}) \times \text{معدل نسبة الإهلاك}.$$

حيث:

$$\text{معدل نسبة الإهلاك (مضاعف الإهلاك الخطي)} = \frac{2}{\text{عمر حياة التثبيتات}}.$$

3. طريقة مجموعة أرقام السنوات (SOFTY):

تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع تكلفة الأصل القابل للإهلاك بمعدل مرتفع في السنة الأولى ويتناقص تدريجيا كلما تقدمت سنوات الحياة الإنتاجية للأصل، وقد تشبه طريقة الإهلاك الثابت في الإعتماد على التكلفة القابلة للإهلاك وليس القيمة المحاسبية الصافية كأساس لاحتساب قسط الإهلاك كما هو في طرق الأخرى المتناقصة².

حيث يؤخذ كسر المقام فيه مجموع أرقام سنوات الحياة الإنتاجية، أما البسط فيكون السنوات الباقية تنازليا، أي يكتب في القسط الأول على البسط "عمر التثبيتات" أما في القسط الثاني "عمر التثبيتات - 1" ويتم ضرب هذه النسبة في قيمة الأصل لتحديد قسط الإهلاك.

وفي هذا الصدد يمكن استخدام المعادلة الآتية في إيجاد مجموع سنوات الاستخدام بحيث تفيد هذه المعادلة في حالة كبر حجم عدد سنوات الحياة الإنتاجية للأصل:

¹ فائق شقير، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2010، ص 369.

ك = ن(ن+1) / 2.

بحيث: ك = مجموع سنوات الاستخدام / ن = عدد سنوات الحياة الإنتاجية للأصل.¹

ثالثاً: الإهلاك المتزايد

وهو ما يطلق عليه الإهلاك المالي التصاعدي جبائياً؛ هذا النوع من الإهلاك قليل الإستعمال لأنه نادراً ما يتوافق مع أي وضعية إقتصادية، والتي تعني توزيع تكلفة الأصل القابل للإهلاك على المدة النفعية بطريقة تصاعدية أي تسجيل القسط في السنة الأولى بقيمة ضعيفة ثم تأخذ الأقساط بالارتفاع، فقد عرفه النظام المحاسبي المالي على أنه يؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد الطريقة المثلى التي يمكن للمؤسسات الإعتماد عليها في حساب الأقساط، إلا أنه قد تم تحديدها في النظام الجبائي وفق المادة 174-03.

رابعاً: طريقة وحدات الإنتاج

أضاف النظام المحاسبي المالي طريقة وحدات الإنتاج (طريقة الإنتاج الفعلي) تماشياً مع معايير المحاسبة الدولية إلى أساليب الإهلاك الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وإلى نهاية سنة 2016 فإن هذا الأسلوب لم يرد في القانون الجبائي.

يتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها². تقوم هذه الطريقة على إفتراض رئيسي مفاده أن عامل الاستخدام مقاساً بالطاقة المستخدمة أو المنتجة فعلاً هو المحدد الوحيد لمدى استفادة الفترة المحاسبية من الخدمات الكامنة في الأصل، وبذلك فإن هذه الطريقة تهمل تماماً أهمية عاملي التقادم الزمني والتقني في تحديد نصيب الفترة المحاسبية من تكلفة الأصل³. ولهذا تختلف وحدات قياس طاقة الأصل باختلاف نوعه واختلاف طبيعة النشاط الذي يستخدم به⁴. فالإهلاك هنا يرتبط بالإستخدام الفعلي وليس بمرور الزمن.

ما يعاب على هذه الطريقة أن عدم إستخدام الأصل خلال فترة محاسبية معينة فإن قسط الإهلاك سيساوي صفر.

¹ أحمد رجب عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 222.

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

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 290.

⁴ محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة: القياس والإفصاح وفق المعايير المحاسبية المالية، دار الجامعيين، الإسكندرية، 2010، ص 36.

المطلب الثالث: طرق إهلاك لم يعتمدها التشريع الجزائري

لم يسمح التشريع الجزائري بتطبيق بعض أنواع الإهلاكات المستعملة في بعض البلدان مثل المغرب وفرنسا، لذلك سيتم دراسة بعض هذه الطرق التي لم يعتمدها التشريع الجزائري.

أولاً: الإهلاك الاستثنائي

يعتبر الإهلاك الاستثنائي عملية جبائية بحتة، تهدف إلى تشجيع الاستثمار حيث يمكن للمؤسسة من استعمال أقساط إهلاك كبيرة في السنوات الأولى دون أن تبرر ذلك بانخفاض قيمة التثبيات، وبالتالي يشكل نوع من أنواع إعانة جبائية يتم تسديدها مع الوقت، فالقرض الضريبي المتحصل عليه عن طريق رفع قسط الإهلاك يتم تسديده عند انخفاض أقساط الإهلاك في السنوات الأخيرة للتثبيات، ما يساعد المؤسسات على تسير الأمثل لخزينتها. مما سبق يظهر جلياً أن تطبيق هذا النوع من الإهلاك يسمح للمؤسسة من تحقيق مزايا جبائية خاصة إذا كان الإنخفاض الحقيقي في قيمة التثبيات ليس عالي في السنوات الأولى منه¹.

ثانياً: الإهلاك المؤجل

يمثل الإهلاك المؤجل مساعدة جبائية للمؤسسات الإقتصادية بهدف تسهيل إدارة خزينتها، حيث يعني الإهلاك المؤجل تأجيل جزء أو كل أقساط الإهلاك وعدم خصمها من النتيجة بهدف تخفيف عبء النتيجة (حالة تحمل المؤسسة لخسارة)، ويعتبر هذا النوع من الإهلاك تقنية مثلى يمكن أن تستعملها المؤسسة لتسيير نتيجتها.

إن إمكانية خصم الإهلاكات عندما تكون النتيجة المحاسبية للمؤسسة خسارة يسمح من تخفيض عبء هذه الخسارة على المؤسسة، رغم هذه الميزة لم يعتمدها المشرع الجزائري لتحفيز المؤسسات.

يتم تأجيل الإهلاكات بطريقة منتظمة لما تكون مجموع أقساط الإهلاكات المستعملة أكبر أو يساوي من مجموع أقساط الإهلاك الخطي، لذلك فإن المؤسسات التي تستعمل هذا النوع من الإهلاك تستفيد من المزايا الجبائية من تأجيل أقساط الإهلاكات في فترات الخسارة بهدف تخفيضها من الوعاء الضريبي في فترات الربح دون تحديد مدة لذلك أي قسط إهلاك السنة (ن) يمكن خصمه من ربح السنة (ن+6) إذا كانت السنوات السابقة لا تسمح بذلك².

¹ المهدي حجاج، مرجع سبق ذكره، ص 150.

² المهدي حجاج، المرجع السابق، ص 151.

خلاصة الفصل

إن الأصول الثابتة من أهم البنود التي لا يكاد يخلو أي كيان إقتصادي من وجودها؛ فالتثبيات هي جميع الأصول والممتلكات التي تفتتها المؤسسة بهدف الإستفادة من خدماتها لأكثر من فترة مالية، وتقاس التثبيات بتكلفة إقتنائها وهي المبالغ النقدية التي دفعت في سبيل الحصول على الأصل ويجب قياس التثبيات وإظهار صافي قيمتها بالقوائم المالية، بعد تخفيض قيمتها الناتجة عن إستخدام التثبيات أو نتيجة ظروف أخرى، أو بسبب ما لحقها من تلف، أو تدمير، وهذا النقص الذي يلحق بالأصل خلال فترة معينة هو ما يعبر عنه بالإهلاك.

تعتبر معالجة الإهلاكات في المؤسسات الإقتصادية أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخلها، وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا؛ وهناك العديد من طرق الإهلاك منها ما نص عليها القانون الجبائي ومنها ما أضافها النظام المحاسبي المالي؛ لذا يجب على المؤسسة إختيار الطريقة المثلى التي تعكس تطور إستهلاك المنافع الإقتصادية للأصل.

الفصل الثاني
الدراسة النظرية
للمعالجة المحاسبية
والجبائية
للاِهتلاكات

تمهيد

تعتمد المؤسسات في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على المعطيات والنواتج المحاسبية حيث وجدت بعض هذه الأخيرة صعوبات في تكييفها مع الأنظمة الجبائية؛ وتمثل الإهلاكات من أهم الصعوبات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي لما يحتويه هذا العنصر من أهمية بالغة، كونه يعد خصما من الربح الضريبي ومن أهم محددات التمويل الذاتي، لذا كان من الضرورة القيام بملائمة وتكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، وذلك بإصدار المشرع الضريبي لبعض التعديلات التي تمس هذا العنصر، إلا أن ذلك لم يمنع من بقاء بعض الاختلافات المحاسبية والجبائية التي تتجسد على شكل ضرائب مؤجلة.

وسيتناول في هذا الفصل:

المبحث الأول: دراسة الإهلاك من الجانب المحاسبي.

المبحث الثاني: دراسة الإهلاك من الجانب الجبائي.

المبحث الثالث: الإهلاك عنصر من عناصر التمويل الذاتي.

المبحث الأول: دراسة الإهلاك من الجانب المحاسبي

تقوم المؤسسة مرة على الأقل بعملية المقارنة بين الجرد المحاسبي والمادي للثبittات بهدف التأكد من وجودها المادي قبل حساب أقساط الإهلاك، وهو إجراء إجباري تقوم به المؤسسة عادة في نهاية الفترة المحاسبية، حتى تعطي لقيمة أقساط الإهلاك المصدقية في حسابها؛ يهدف النظام المحاسبي المالي من حساب أقساط الإهلاك قياس عبء الإهلاك وتسويته دفتريا في نهاية الفترة المحاسبية والإفصاح عنه في القوائم المالية. سيتم إبراز هذا من خلال النقاط التالية: الثبittات القابلة للإهلاك، طريقة حساب أقساط الإهلاك والتسجيل المحاسبي للإهلاك.

المطلب الأول: الثبittات القابلة للإهلاك

الثبittات المالية غير خاضعة للإهلاك عموما. فيما عدا الأراضي فإن كافة الأصول الثابتة الأخرى تعتبر أصولا قابلة للإهلاك، ويرجع إعتبار الأراضي من الأصول غير القابلة للإهلاك إلى أن الأراضي – كقاعدة عامة – ليس لها عمر إنتاجي محدد، غير أنه في حالات إستثنائية فقد تعتبر الأراضي من الأصول القابلة للإهلاك إذا كان لها عمر محدد بالنسبة للمؤسسة، كالأراضي التي تنتفع بها المؤسسة لمدة محددة بموجب عقد الإنتفاع، أراضي الإستغلال التي تهلك نظرا للقلع والإستخراج الذي يطرأ عليها. الثبittات القابلة للإهلاك هي الأصول التي تتأثر بعاملتي القدم والتقدم على أن يتم الإفصاح عنها في نهاية السنة المالية وتتمثل في:

أولا: الثبittات المعنوية

يمكن توضيح إهلاك الثبittات المعنوية من خلال النقاط التالية:

1. مدة الإهلاك¹:

يجب تخصيص المبلغ القابل للإهلاك لأصل غير مادي على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره النافع، وهناك إفتراض قابل للتنفيذ أن العمر النافع لأصل غير مادي لن يزيد عن عشرين سنة من تاريخ توفر الأصل للإستعمال والإهلاك يجب أن يبدأ عندما يصبح الأصل متوفر للإستعمال؛ عندما يتم إهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المتضمنة في أصل غير مادي على مدى الوقت يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل لإظهار ذلك المعاد تقييمه للأصل مخصوما منه القيمة المتبقية كمصروف على مدى العمر النافع للأصل، ويتم

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009، ص 145-147.

الإعتراف بالإهلاك سواء كانت هناك زيادة أو لم تكن زيادة على سبيل المثال في القيمة العادلة للأصل أو المبلغ القابل للإسترداد، ويجب أخذ عدة عوامل في الإعتبار عند تحديد العمر النافع للأصل غير الملموس بما في ذلك ما يلي:

- إستعمال المؤسسة للأصل، وإذا كان من الممكن إدارة الأصل بفعالية من قبل فريق الإدارة؛
- دوران عمر المنتجات النموذجية للأصل والمعلومات العامة الخاصة بتقديرات الأعمار النافعة لأنواع المشابهة من الأصول المستعملة بطريقة مشابهة؛
- بطلان الإستعمال الفني أو التقني أو الأنواع الأخرى منه؛
- إستقرار الصناعة التي يعمل بها الأصل والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات الناتجة من الأصل؛
- الإجراءات المتوقعة من المنافسين المحتملين؛
- مستوى الإنفاق على الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وقدرة الشركة الوصول إلى ذلك المستوى؛
- فترة السيطرة على الأصل والحدود القانونية لإستعمال الأصل مثل تواريخ إنتهاء عقود الإيجار الخاصة بذلك.

ملاحظة: - تراجع مدة المنفعة بين فترة وأخرى فقد تصبح يوما محددة¹؛

- يفترض في مدة نفعية أي تثبيت غير مادي عدم تجاوز 20 عاما، وفي حالة حصول إهلاك على مدة أطول أو عدم حصول إهلاك بتاتا فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في الملحق بالكشوف المالية.

2. طريقة الإهلاك:

وفق المادة 121-7 من النظام المحاسبي المالي: " يجب أن تظهر طريقة الإهلاك المستخدمة نمط إهلاك للمنافع الإقتصادية للمؤسسة، وإذا لم يكن من الممكن تحديد هذا النمط بشكل موثوق فإنه يجب إستخدام طريقة القسط الثابت ويجب الإعتراف بمبلغ الإهلاك لكل فترة على أنه أعباء، إلا في حالة دمجها في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المؤسسة نفسها".

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 138.

3. القيمة الباقية:

- القيمة الباقية للتثبيات المعنوية يجب أن تساوي الصفر، باستثناء:
 - أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الإستخدام؛
 - وجود سوق نشطة وأن القيمة الباقية يمكن تحديدها بالرجوع إلى هذا السوق وأنه من المحتمل أن مثل هذا السوق سيوجد في نهاية مدة إستخدام الأصل.

ثانيا: التثبيات العينية

- تعتبر التثبيات العينية من بين الأصول التي تهلك ماعدا الأراضي غير المنجمية.
- وفقا للمادة 121-09 من النظام المحاسبي المالي: "تشكل الأراضي والمباني أصولا متميزة وتعالج كلا على حدى في المحاسبة ولو تم إقتناؤها معا. فالبناءات هي أصول قابلة للإهلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للإهلاك".
- وتهلك الأصول العينية بنفس طريقة إهلاك الأصول المعنوية باستثناء:

1. إهلاك التثبيات العينية القابلة للتفكيك:

- هناك بعض التثبيات العينية عناصرها تختلف فترات إستخدامها ومنه فإن معدلات إهلاكها سوف تختلف، لذا فإن كل عنصر يعالج (يهلك) على حدى ويكون له جدول إهلاك خاص به:¹

• مدة الإهلاك:

- للهيكل: مدة الإستخدام للتثبيت في مجمله؛
- بالنسبة للمكونات من الصنف الأول: الفترة التي تفصل إستبدالها المتتالي؛
- أما المكونات من الصنف الثاني: الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين.

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 56-59.

• إستبدال المكونات:

تكاليف إستبدال 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 مخطط (جدول) الإهلاك:

أي تعديل في الإستخدام المقدر يؤدي إلى مراجعة مستقبلية في مخطط الإهلاك للمؤسسة، إذا حدث مثل هذا التغيير، من الضروري تسجيله كتغيير في التقدير المحاسبي ويتم تعديل حصص الإهلاكات للدورة والدورات المستقبلية.

ويتم تعديل عنصرين من مخطط الإهلاك، وهما:

- تعديل المدة: فتغير المدة هو تعديل بسيط؛

- تعديل الأساس للإهلاك: يتم زيادة الأساس للإهلاك عندما:

❖ تؤدي الإستثمارات الجديدة إلى تحسين أداءات التثبيتات؛

❖ عند وجود شك في خسارة في القيمة المسجلة مسبقا.

يتم تخفيض الأساس للإهلاك عندما تثبت خسارة في القيمة.

2. إهلاك أعباء تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع:

تكاليف تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (إلى تكاليف المباني مثلا) ليتم إهلاكها (أي تكلفة المشروع + تكلفة تفكيكه) خلال فترة حياة المشروع¹.

3. إهلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية:

تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل (أي التثبيت) المعني بعملية الصيانة، وأن هذه العملية (الصيانة) ستعتبر أحد مكونات التثبيت، إذن وفي نهاية السنة يتم تسجيل قسط إهلاك التثبيت وكذلك قسط إهلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدى².

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص 30.

المطلب الثاني: طريقة احتساب أقساط الإهلاك

يبدأ حساب قسط الإهلاك من تاريخ تسجيل عناصر التثبيتات في ذمة المؤسسة وبداية إستخدامها ويحسب قسط الإهلاك ويسجل محاسبيا حتى في حالة لم تحقق المؤسسة نتائج ايجابية (ربح).

أولا: محددات قسط الإهلاك

من العوامل التي تحدد قسط الإهلاك مايلي:

1. **تكلفة الأصل:** وهي جميع ما يتم إنفاقه على الأصل حتى يصبح صالحا للإستخدام أو الإنتاج مثل ثمن الشراء، مصاريف النقل، مصاريف التأمين..... إلخ¹

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى تطبيق مفهوم الإهلاك بالإعتماد على المبلغ القابل للإهلاك عوضا لتكلفة الإقتناء وهي عبارة عن تكلفة إقتناء الأصل مطروحا منها القيمة الباقية المقدرة في نهاية عمر الإنتاجي للأصل، بحيث يوزع المبلغ القابل للإهلاك

بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل، ويمكن تحديد المبلغ القابل للإهلاك وفق العلاقة التالية:

$$\text{المبلغ القابل للإهلاك} = \text{تكلفة الإقتناء} - \text{القيمة الباقية.}$$

2. **عمر الأصل الإنتاجي:** ويقصد به الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أو عدد وحدات الإنتاج. وهذا العمر يخضع في تحديده للعديد من العوامل مثل الخبرات السابقة للتعامل مع مثل هذا النوع من الأصول، طبيعة النشاط في المؤسسة، مدى التقدم التقني في هذا النوع من الأصول وأحيانا يتم الإستعانة ببعض الخبراء المختصين لتقدير هذا العمر².

¹ باسل عبد الغني، أصول المحاسبة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 129.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 284.

وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 يركز على أربع عوامل لتحديد المدة النفعية للتثبيات وهي:¹

- الإستخدام المتوقع للتثبيات التي تقدر على أساس طاقتها أو الإنتاج المتوقع لها، وقد يختلف حجم الإستخدام المتوقع من مؤسسة إلى أخرى؛ فلهذا تعتمد المؤسسة في عملية تقدير مدة المنفعة الإقتصادية للتثبيات على خبرة أهل الإختصاص، كما أنها قد تستخدم نفس التقدير بالنسبة لكافة التثبيات المتشابهة؛

- التآكل المادي المتوقع الذي ينتج عوامل الإستخدام وبرامج المؤسسة المتعلقة بالإصلاح والصيانة والمحافظة على الأصل؛

- التقادم التكنولوجي، التقني أو التجاري؛

- القيود القانونية أو ما في حكمها المفروضة على التثبيات، مثل تاريخ إنتهاء إستعمال التثبيات المستأجرة، أو منع إستعمال التثبيات بعد عدد من السنوات.

يجب إعادة النظر بصفة دورية في العمر الإنتاجي للأصول الثابتة أو لكل مجموعة رئيسية من هذه الأصول، فإذا تبين أن هناك اختلافا جوهريا عن التقديرات السابقة فيجب تعديل الإهلاك عن الفترة الحالية والفترات المستقبلية. قد تؤدي سياسة الإصلاح والصيانة التي تتبعها المنشأة إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل أو زيادة قيمته التخريدية، غير أن إتباع هذه السياسة لا ينفى الحاجة إلى حساب إهلاك الأصل.

3. القيمة المتبقية: وهي القيمة المقدرة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي أو عند الإستغناء عنه.

لعل من المسائل التي إهتم بها النظام المحاسبي المالي مسألة القيمة الباقية أو القيمة المتبقية، التي عرفها بأنها المبلغ الصافي لأصل التي ترتقب المؤسسة الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، كما يطلق عليها في المشرق العربي بالقيمة التخريدية² أو الخردة وهي القيمة التقديرية المتوقع الحصول عليها عند التخلص من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي³.

¹Bruno Colmant, et Autres, Comptabilité Financière Normes IAS-IFRS, Pearson, Education France, 2008, P 135.

² عبد الوهاب نصر، مرجع سبق ذكره، ص 245.

³ محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 246.

ثانيا: طريقة حساب مخصصات الإهلاك

تختلف طرق الإهلاك وبالتالي تختلف طرق حسابها كالتالي:

1. قسط الإهلاك الثابت:

يكون قسط الإهلاك وفق هذه الطريقة ثابتا، بثبات نسبة أو معدل الإهلاك، وترتكز هذه الطريقة في حساب القسط على أساس الزمن أي أن التقادم يكون بوتيرة طردية وثابتة مع الزمن، وإن إستغلال التثبيت موزع توزيع متجانس عبر ومع الزمن ولذلك يمثل معدل الإهلاك حسابيا مقلوب مدة الإستعمال. تكون الأقساط ثابتة ومتساوية سنويا، تحسب هذه الأقساط بمعدل متناسب مع القيمة الأصلية للإستثمارات¹.

يحسب قسط الإهلاك وفق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للإهلاك}}{\text{المدة النفعية للتثبيات (بالسنوات)}}.$$

كما يمكن حساب قسط الإهلاك بطريقة أخرى وذلك بالإعتماد على نسبة الإهلاك، وهذا كمايلي:

$$\begin{aligned} \text{قسط الإهلاك} &= \frac{\text{القيمة القابلة للإهلاك}}{\text{معدل الإهلاك}} \\ \text{حيث: معدل الإهلاك} &= \frac{\text{مدة النفعية للتثبيات (بالسنوات)}}{100}. \end{aligned}$$

¹ محمد حمر العين، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010/2011، ص 81.

الجدول رقم (04): معدلات الإهلاك المحاسبي الجدول رقم (05): معدلات الإهلاك الجبائي

بنائات تجارية من 02-	صندوق آلة تسجيل 25 %	المباني من 2 - 5 %
بنائات صناعية 05 %	تجهيزات من 05-10 %	تهيئات وتركيبات من 5 - 10 %
مكاتب 04 %	شاحنات من 20-25 %	معدات المكتب 10 %
معدات من 10-20 %	حافلات نقل 15 %	المعدات والأدوات من 10-20 %
منقولات 10 %	سيارات ذات محرك من 20-25 %	معدات النقل 20 %
أدوات ومعدات مكتب من 10-20 %		

المصدر: عبد النور بوعلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 103 107.

مثال (01):¹ بدأت مؤسسة باستخدام آلة في بداية جانفي من السنة "ن"، عمرها الإنتاجي مقدر ب 05 سنوات.

المبلغ القابل للإهلاك = 200.000 وحدة نقدية.

معدل الإهلاك = 100 / مدة النفعية للتثبيات (بالسنوات) أي معدل الإهلاك = 100 / 5 = 20%.

ومنه قسط الإهلاك = 200.000 × 20% = 40.000 وحدة نقدية.

القيمة الصافية = المبلغ القابل للإهلاك - الإهلاك المتراكم.

¹ Hadj Khelifa, l'incidence fiscale sur l'autofinancement des entreprises, Mémoire de magister en management, Université D'Oran, 2010/2011, p 111.

الجدول رقم (06): مخطط إهلاك الآلة وفق طريقة الإهلاك الثابت

السنوات	المبلغ القابل للإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة الصافية
12/31/ن	200.000	%20	40.000	40.000	160.000
12/31/ن+1	200.000	%20	40.000	80.000	120.000
12/31/ن+2	200.000	%20	40.000	120.000	80.000
12/31/ن+3	200.000	%20	40.000	160.000	40.000
12/31/ن+4	200.000	%20	40.000	200.000	00

Source : Hadj Khelifa, l'incidence fiscale sur l'autofinancement des entreprises, Op-Cit, p 111.

2. قسط الإهلاك المتناقص:

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية سنوية ثابتة على قيمة متناقصة، تطبق النسبة على القيمة الأصلية للإستثمار بالنسبة للسنة الأولى، ثم على القيمة الباقية بطرح إهلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا.....

تحدد النسبة المئوية في هذه الحالة كما يلي:

$$\text{معدل الإهلاك المتناقص} = \text{معدل الإهلاك الثابت} \times \text{المعامل (حسب الجدول رقم 07)}$$

يحسب معدل الإهلاك الثابت من خلال العملية: العمر الإنتاجي / 100 أو 1 / العمر الإنتاجي.

ثم يضرب في معامل يحدده القانون الضريبي وذلك حسب العمر الإنتاجي للإستثمار ويمكن أن يتغير المعامل من سنة إلى أخرى حسب رغبة المشرع.

جدول رقم (07): معاملات الإهلاك المتناقص

العمر المقدّر	المعامل
3 – 4 سنوات	1.5
5 – 6 سنوات	2
أكبر من 6 سنوات	2.5

المصدر: حواس صلاح، المحاسبة العامة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 155.

في هذه الحالة لا تؤول القيمة المتبقية إلى الصفر لذلك نتوقف عن استعمال الإهلاك المتناقص لما الإهلاك المتناقص يكون أقل من القيمة الباقية على السنوات المتبقية ونوزع باقي القيمة بالتساوي على القيمة المتبقية. أي:

إذا كانت القيمة الباقية $\times$ المعدل < القيمة الباقية $\longrightarrow$ نكمل الضرب في معدل عدد السنوات المتبقية.

أما إذا كانت القيمة الباقية $\times$ المعدل > القيمة الباقية $\longrightarrow$ نوزع بالتساوي القيمة الباقية على عدد السنوات المتبقية.

مثال (02):¹ في 2000/07/02 إشتريت مؤسسة معدات ب 60.000 دج، فترة إستخدامها 05 سنوات، لنفرض أن المؤسسة تطبق أسلوب الإهلاك المتناقص. تحسب أقساط الإهلاك كالتالي:

$$\text{معدل الإهلاك المتناقص} = (05 \div 01) \times 02 = 0.4.$$

قسط الإهلاك السنوي = القيمة المحاسبية الصافية في بداية السنة $\times$ معدل الإهلاك المتناقص.

في سنة ما إذا أصبح قسط الإهلاك تبعا للأسلوب المتناقص أقل من القسط تبعا للأسلوب الخطي، فإننا نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي بداية من تلك السنة.

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 18 19.

الجدول رقم (08): كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتناقص

السنة	طريقة الحساب
2000	قسط الإهلاك = $60.000 \times 0.4 \times (12 \div 6) = 12.000$ دج القيمة المحاسبية الصافية = $60.000 - 12.000 = 48.000$ دج
2001	قسط الإهلاك = $0.4 \times 60.000 = 19.200$ دج القيمة المحاسبية الصافية = $48.000 - 19.200 = 28.800$ دج
2002	قسط الإهلاك = $0.4 \times 28.800 = 11.520$ دج القيمة المحاسبية الصافية = $28.800 - 11.520 = 17.280$ دج
2003	قسط الإهلاك = $0.4 \times 17.280 = 6.912$ دج القيمة المحاسبية الصافية = $17.280 - 6.912 = 10.368$ دج
2004	قسط الإهلاك = $0.4 \times 10.368 = 4147,2$ وهذا القسط أقل من القسط الثابت 6.912 إذن نتحول لتطبيق الأسلوب الخطي، إذن تكون أقساط الإهلاك للسنوات 2004، 2005 كالتالي: $10.368 \div 1.5 = 6.912$ دج
2005	قسط الإهلاك = $10.368 \div 1.5 \times (12 \div 06) = 3456$ دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

وعليه يكون مخطط الإهلاك كالتالي:

الجدول رقم (09): مخطط إهلاك المعدات وفق أسلوب الإهلاك المتناقص

السنة	أساس الإهلاك	قسط الإهلاك السنوي	الإهلاك المجمع	القيمة المحاسبية في نهاية السنة
2000	60.000	12.000	12.000	48.000
2001	48.000	19.200	31.200	28.800
2002	28.800	11.520	42.750	17.280
2003	17.280	6.912	49.632	10.368
2004	10.368	6.912	56.544	3.456
2005	10.368	3.456	60.000	00

المصدر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 19 ص 20.

يلاحظ في هذه الطريقة أنه بالرغم من أن معدل الإهلاك ثابت إلا أن قسط السنوي للإهلاك متناقص لأن المعدل يضرب في رصيد متناقص عام بعد عام، إذ يعد رصيد آخر كل عام الرصيد الأول في العام الذي يليه، مما يؤدي إلى تحصيل الحسابات الختامية بأقساط متناقصة للإهلاك سنة بعد أخرى¹.

3. قسط الإهلاك المتزايد:

يحسب القسط حسب المادة 174 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "يحصل على الإهلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للإهلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الإستعمال المنقضية وكمقام ن (ن+1) وتمثل "ن" عدد سنوات الإهلاك المالي".

$$\text{قسط الإهلاك} = \text{قيمة الأصل القابل للإهلاك} \times \frac{\text{المدة النفعية}}{ن(ن+1)}$$

مثال (03): نأخذ نفس معطيات المثال (01)

المجموع الحسابي لسنتين فترة الإستخدام = (01 + 02 + 03 + 04 + 05) = 15 لأن فترة الإستخدام هي 05 سنوات.

يتم حساب أقساط الإهلاك كالتالي:

الجدول رقم (10): كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتزايد

السنة	طريقة الحساب
12/31/ن	قسط الإهلاك = $200.000 \times (15 \div 01) = 13.333,33$
12/31/ن+1	قسط الإهلاك = $200.000 \times (15 \div 02) = 26.666,67$
12/31/ن+2	قسط الإهلاك = $200.000 \times (15 \div 03) = 40.000$
12/31/ن+3	قسط الإهلاك = $200.000 \times (15 \div 04) = 53.333,33$
12/31/ن+4	قسط الإهلاك = $200.000 \times (15 \div 05) = 66.666,67$

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المثال (01).

¹ حامد طلبة، محمد أبو هبة، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار زمزم، الأردن، 2011، ص 275.

الجدول رقم (11): مخطط إهلاك الآلة وفق طريقة الإهلاك المتزايد

السنة	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المتبقية
12/31/ن	200.000	13.333,33	13.333,33	186.666,67
12/31/ن+1	200.000	26.666,67	40.000	160.000
12/31/ن+2	200.000	40.000	80.000	120.000
12/31/ن+3	200.000	53.333,33	133.333,33	66.666,67
12/31/ن+4	200.000	66.666,67	200.000	00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المثال (01).

4. قسط الإهلاك تبعا لحجم الإنتاج:

وفقا لهذه الطريقة تحمل لفترات المحاسبة المستفيدة من خدمات الأصل قسط إهلاك فهو جزء من تكلفة هذا الأصل وفقا لمستوى الطاقة الإنتاجية للأصل المستغل خلال كل فترة من هذه الفترات، ويقاس مستوى الطاقة المستغلة للأصل على مدار الفترات المحاسبية المتتالية لأغراض الإستهلاك¹.

وفقا لهذه الطريقة يتم حساب الإهلاك مثل طريقة القسط الثابت ولكن يتم القسمة على وحدات الإنتاج المقدرة للأصل بدلا من العمر الإنتاجي للأصل.

ويحسب القسط الإهلاك بطريقة وحدات الإنتاج على النحو التالي:

$$\text{قسط الإهلاك} = \frac{\text{قيمة الأصل القابل للإهلاك} \times \text{وحدات الإنتاج السنة الواحدة}}{\text{مجموع وحدات الإنتاج للمدة النفعية للأصل}}$$

¹ شنوف شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 370.

مثال: في 2000/07/02 إشتريت المؤسسة (س) معدات ب 60.000 دج، فترة إستخدامها 05 سنوات.

لدينا البيانات التالية: حجم الإنتاج خلال خمس سنوات هو 120.000 وحدة تامة الصنع، والإنتاج السنوي الفعلي كان كالتالي:

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
إنتاج محقق	4000	24.000	30.000	32.000	20.000	10.000	120.000

تكلفة الوحدة = $120.000 \div 60.000 = 0.5$ دج/وحدة.

قسط الإهلاك = الإنتاج الفعلي $\times 0.5$.

الجدول رقم (12): كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك تبعا لوحدات الإنتاج

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
الإنتاج الفعلي	4000	24.000	30.000	32.000	20.000	10.000	120.000
تكلفة الوحدة	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
قسط الإهلاك	2000	12.000	15.000	16.000	10.000	5000	60.000

المصدر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ص 17.

ملاحظة

إذا تم الحصول على الإستثمار (أي التثبيت) خلال السنة وليس في بدايتها فإننا ولحساب فترة الإهلاك الخاصة بالسنة الأولى (أي الفترة ما بين تاريخ الشراء ونهاية السنة الأولى) نطبق إحدى القاعدتين:¹

1. نحسب الفترة بالأيام ولنرمز لها (ن): أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأيام، ويكون قسط الإهلاك للسنة الأولى يساوي: تكلفة شراء أو إنجاز الأصل $\times$ المعدل السنوي

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

للإهلاك $\times$ ن / 360 يوم. حيث (ن) هي عدد الأيام ما بين تاريخ شراء الإستثمار ونهاية السنة، و360 هو عدد أيام السنة.

2. نحسب الفترة بالأشهر: أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر بحيث:

إذا تم الحصول على التجهيزات ما بين 01 و15 يوم الأولى من الشهر فإن هذا الشهر يحسب ضمن فترة الإهلاك للسنة الأولى؛ أما إذا تم الحصول على التجهيزات بعد تاريخ 15 من الشهر، فإن شهر الشراء لا يحسب ضمن فترة الإهلاك.

- لا تطبق قاعدة التناسب الزمني في أسلوب القسط المتزايد.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للإهلاك

تسجيل الإهلاكات يكون سنوياً، وبصورة إجبارية، في نهاية كل سنة، حتى وإن لم تحقق المؤسسة نتيجة إيجابية خلال الدورة المالية، وبذلك تضاف إلى مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة.

خصص النظام المحاسبي المالي ضمن الصنف الثاني لمدونة الحسابات (الحساب 28 إهلاك التثبيات) للإهلاكات حيث يتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية:

الجدول رقم (13): حسابات إهلاك التثبيات

الحساب 280 إهلاك التثبيات المعنوية	الحساب 281 إهلاك التثبيات العينية	الحساب 282 إهلاك التثبيات الموضوعية موضع إمتياز
- د/2803 إهلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيات؛ - د/2804 إهلاك مصاريف المعلوماتية وما شابهها؛ - د/2805 إهلاك الإمتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات؛ - د/2807 إهلاك فارق الإقتناء؛ - د/2808 إهلاك التثبيات المعنوية الأخرى.	- د/2812 إهلاك أعمال ترتيب وتهئية الأراضي؛ - د/2813 إهلاك البناءات؛ - د/2815 إهلاك المنشآت التقنية؛ - د/2818 إهلاك التثبيات العينية الأخرى.	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي.

تسجل الإهلاكات في الجانب الدائن لحساب 28 إهلاك التثبيات، وذلك بجعل أحد الحسابات الفرعية لحساب 68 المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة حسب طبيعة التثبيات مدينا وفق القيد التالي:¹

المبلغ		رقم الحساب
مدین	دائن	
XXXX	XXXX	68x
XXXX	XXXX	28xx

- في حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (إسقاطه وإهماله) فإن حسابات الإهلاكات المتعلقة بها تحول إلى حسابات: 20 التثبيات المعنوية و 21 التثبيات العينية.

- لا يطبق أي إهلاك على التثبيات الجاري إنجازها والذي يمثل حساب 23، ولكن عند وقوع الخسارة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيات القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية.

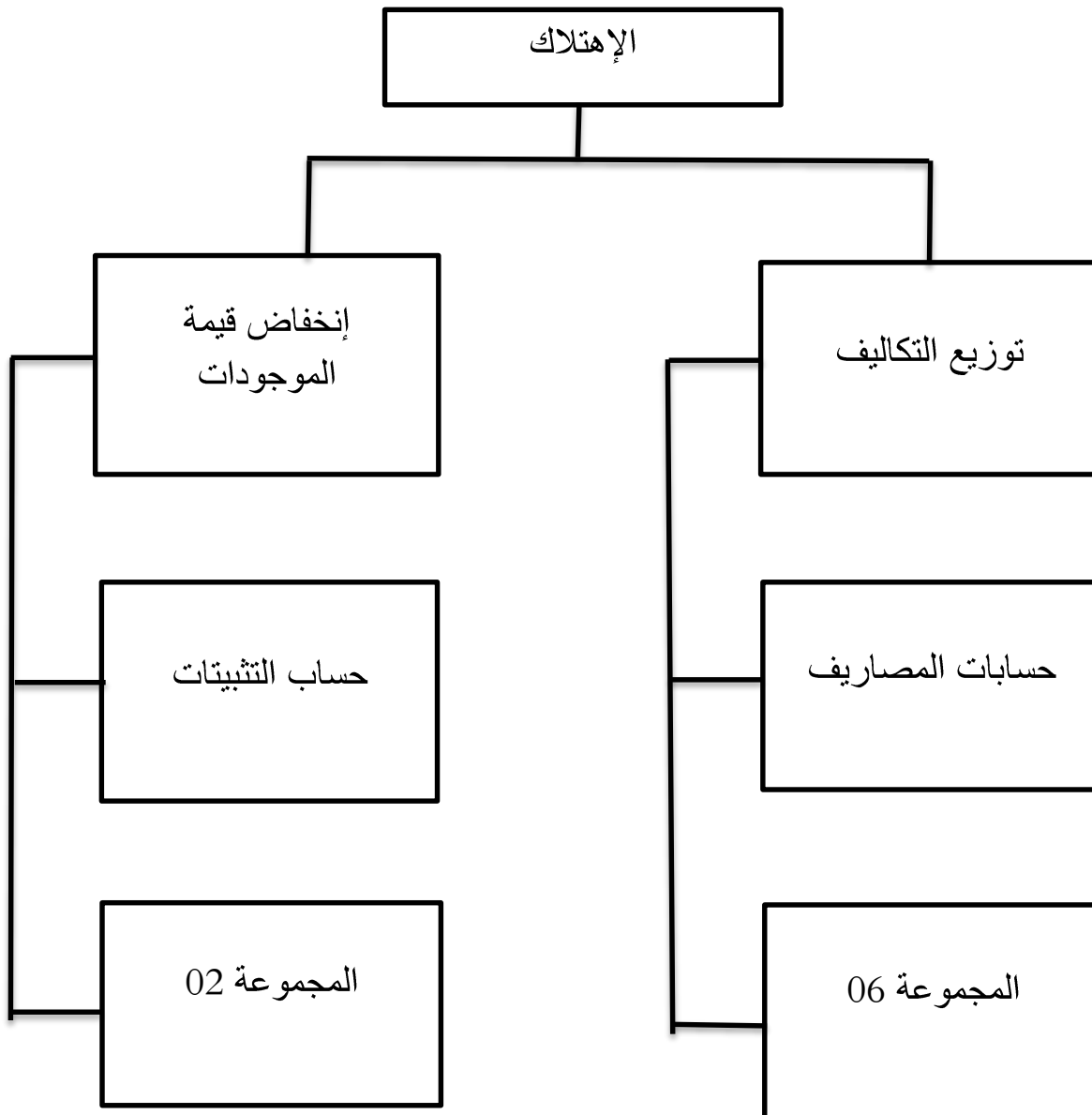
- يطبق الإهلاك على التثبيات الموضوعة موضع إمتياز وهي قسط سنوي بشكل مجموعة من الأقساط السنوية لأعباء موجودات لدى الغير بصفته تحت التوكيل الذي يحمل على تكاليف كل دورة محاسبية بحيث عند نهاية العمر الإنتاجي للقيم الثابتة الموكلة للغير تسييرها يجب أن يعادل رصيد هذا الحساب مبلغ الأصل الموضوع تحت التوكيل المسجل ضمن الأصل المعني. ويسجل سنويا القيد المحاسبي لقسط إهلاك التثبيات الموضوعة موضع إمتياز كالتالي:

المبلغ		رقم الحساب
مدین	دائن	
XXXX	XXXX	229
XXXX	XXXX	282

¹ لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة في النظام المحاسبي المالي، الورقة الزرقاء، بويرة، الجزائر، 2014، ص 77.

ويمثل الشكل التالي مبادئ التسجيل المحاسبي:

الشكل رقم (01): مبادئ التسجيل المحاسبي



المصدر: سارة ميسي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

المبحث الثاني: دراسة الإهلاك من الجانب الجبائي

حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة وفي فقرته رقم 03 يحدد الربح الصافي بعد خصم التكاليف من بينها الإهلاكات الحقيقية التي تتم في حدود تلك الإهلاكات المقبولة لدى الإدارة الجبائية، ففي حالة عدم أخذ بعين الاعتبار قيمة الإهلاك، يؤدي ذلك إلى دفع المؤسسة لضريبة بقيمة أكبر مما كان يجب دفعه لو يتم حساب الإهلاك، وبالتالي يسمح هذا الإجراء بالمحافظة على رأس مال المؤسسة الإقتصادي سليما، وتحديد نفقات الإنتاج بدقة بهدف تمكين المؤسسة من تجديد تثبياتها. سيتم محاولة معرفة دراسة الإهلاك من الجانب الجبائي من خلال التطرق للعناصر التالية: شروط الإهلاك الجبائي، التثبيات القابلة للإهلاك جبائيا والضرائب المؤجلة.

المطلب الأول: شروط الإهلاك الجبائي

إضافة للشروط العامة لتسجيل الأعباء، يطبق على الإهلاك شروط أخرى خاصة ليصبح قابلا للخصم، فقد أصدر المشرع الجزائري عدة مواد تنص على الشروط الواجب توافرها ليصبح الإهلاك قابلا للخصم.

أولا: تعريف النظام الجبائي

يظهر النظام الجبائي الجزائري عبر تلك القوانين والإجراءات التي تستعملها الدولة الجزائرية في تحصيل الإيرادات والذي يشكل مصدر لتمويل الخزينة العمومية في الدولة، لذلك يعكف المكلفون بصنع السياسات الاقتصادية على جعل النظام الجبائي فعالا وكفاء بقدر المستطاع.

يعرف النظام الجبائي على أنه: "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية"¹.

¹ بوعلام ولهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سطيف، 2012، ص 137.

كما أن المفكرين الإقتصاديين وعلماء المالية يرون أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين أساسيين وهما:

المفهوم الواسع: الذي يتمثل في تسوية العناصر التي تعمل على تحقيق التلازم بين النظام الجبائي والواقع الإقتصادي، وهذه العناصر بصفتها الإيديولوجية والإقتصادية والفنية التي تؤدي تركيبها معا إلى خلق كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي تختلف صورته حسب النظام الرأسمالي والاشتراكي، وكذا من دولة متقدمة إقتصاديا إلى دولة متخلفة¹.

المفهوم الضيق: يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة إنطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة².

ثانيا: تعريف الإهلاكات جبائيا

يعتبر الإهلاك معايينة محاسبية لانخفاض قيمة عنصر نشيط على إثر إستعماله أو مرور الزمن عليه أو تغيير تقني فيه أو لسبب آخر يسمح نظام الإهلاك للمؤسسات بإعادة تأسيس رأسمال يساوي سعر التكلفة الأصلي في حالة إنقضاء أجل إستعمال العنصر المذكور³.

الإهلاك الجبائي هو عبارة عن تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة وفق أحكام جبائية تهدف للمحافظة على الإستثمار كما أن العديد من النصوص تسمح للمؤسسات بتكوين مخصصات للإهلاكات متفوقة على المخصصات المحاسبية أو الإقتصادية.

حيث يعرف الإهلاك من وجهة النظر الجبائية على أنه اقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح المؤسسات، للأخذ بعين الإعتبار الخسارة أو النقص الذي يلحق بعنصر من عناصر التثبيات بفعل الإستعمال أو عامل الزمن⁴.

وبالتالي تظهر أهمية حساب الإهلاك من جانب الجبائي عند تحديد قيمة الربح الخاضع للضريبة، فتخفيض قيمة الإهلاك من نتيجة الدورة المعنية يدخل من باب التكلفة التي تتحملها المؤسسة مما يؤدي بها إلى دفع الضريبة المناسبة لنتيجتها المحققة (في حالة الربح).

¹ عبد المؤمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجبائية المحلية في الجزائر - صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل، مجلة الندوة الدراسات القانونية، العدد 01، قسنطينة، 2013، ص 90.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2003، ص 17.

³ منصور بن اعمارة، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 69.

⁴ يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 138.

ثالثا: شروط خصم الإهلاك

طبقا للتشريع الجبائي الجزائري يكون قسط الإهلاك قابل للخصم من الوعاء الضريبي إذا استجاب لجملة من الشروط يمكن ذكرها على النحو التالي:

1. لا تطبق الإهلاكات إلا على الأصول القابلة للتدهور: فإذا كان التدهور ناتجا عن الاستعمال المتكرر أو عامل الزمن، فالمؤسسة غير مطالبة بتبريره لكنه يتوجب تبرير التدهور الاستثنائي وذلك من أجل خصم أقساط الإهلاك. وعلى هذا الأساس لا تتدهور قيمة بعض الأصول الثابتة بفضل الاستخدام أو الزمن، يتعلق الأمر بالمحلات التجارية والأراضي وعليه فالتثبيات التي لا تعرف الإنخفاض فإن إدارة الجبائية لا تسمح بحساب أقساط الإهلاك عليها.
2. أن تتعلق الإهلاكات بعناصر مبنية في الميزانية: لا يمكن للإهلاك المطبق على التثبيات قابل للإهلاك، أن يخصم من النتيجة الجبائية ما لم يدرج هذا التثبيات في قيم أصول المؤسسة، وفي أغلب الأحيان هذا الشرط محقق إذا كانت المؤسسة هي المالكة. ولكن هناك حالات أين تكون فيه التثبيات قابلة للإهلاك مع أن المؤسسة لا تملكها، إذ لها حق الاستعمال فقط والذي يخص التثبيات المتحصل عليها عن طريق قرض الإيجار؛ فحسب المادة 141 من القانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الفقرة 03 المعدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية 2010 يتم حساب الإهلاك في إطار عقد القرض الإيجار على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجار.
3. أن تثبت الإهلاكات محاسبيا: حتى في إنعدام أو عدم كفاية الأرباح فإنه يشرع في تطبيق الإهلاكات لكي تكون الميزانية صحيحة، تفيد هذه الإهلاكات محاسبيا عند نهاية كل سنة مالية، ضمن التكاليف في حساب المخصصات الإهلاك، وفي غياب هذا التقييد تعتبر هذه الإهلاكات غير نظامية ويعاد إدماجها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة بدلا من خصمها.
4. يقتضي أن تفصل الإهلاكات في جدول خاص: يظهر هذا الجدول الأصول الثابتة المهتلكة ومبالغ الإهلاكات المتعلقة بها حيث يرفق هذا الجدول بالوثائق المحاسبية الواجب تقديمها مع التصريح السنوي للنتائج.
5. أن يستخدم الأصل المهتك في إطار النشاط العادي للمؤسسة: هذا الشرط يعني أنه لا يمكن خصم تكلفته إلا إذا كانت هذه الأخيرة ضرورية، وموجهة للنشاط الإستغلالي.

6. يستوجب أن ترافق الإهلاكات قيمة التدهور الفعلي: ويتعلق الأمر بأقساط الإهلاك التي تحسب على أساس تكلفة الحيازة للأصل المعني أو إنتاجه، كما حرصت الإدارة الجبائية على إعادة إدماج جزء من أقساط الإهلاك في النتيجة المحاسبية الخاضعة للضريبة التي لا تتناسب مع المدة الجبائية في استعمال التثبيات، ويتم حساب قسط الإهلاك إنطلاقاً من القيمة الأصلية للتثبيات مضروب في معدل الإهلاك المعترف به في إدارة الجبائية، على أن تتأكد المؤسسة من أن مجموع أقساط الإهلاك لا تتجاوز قيمة الأصلية.

ويستثنى مما سبق أقساط الإهلاك السيارات السياحية التي حدد سقف شرائها حسب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2010 بقيمة موحدة قدرها 1 000 000 دج، لاو يطبق هذا الإجراء إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: التثبيات القابلة للإهلاك جبائياً

يسجل إهلاك الأصول الثابتة محاسبياً ضمن الأعباء وبالتالي يخفض من الوعاء الخاضع للضريبة، وبتطبيق النظام المحاسبي المالي تغير تعريف وطريقة حساب الإهلاك عن ما كان عليه في المخطط الوطني للمحاسبة، وهو ما يؤثر حتماً على القواعد الجبائية، مما أدى بالمشروع الجبائي بالقيام بعدة إصلاحات لتكييف هذه القواعد مع النظام المحاسبي المالي.

أولاً: قواعد إهلاك التثبيات جبائياً

تهلك التثبيات العينية والتثبيات المعنوية وفق طرق تستجيب لمتطلبات إدارة الضرائب، فيطبق أسلوب الإهلاك الثابت على جميع التثبيات القابلة للإهلاك بدون قيود، على عكس طريقتي الإهلاك المالي التنازلي والإهلاك المالي التصاعدي التي تطبق بشروط قانونية يفرضها المشرع الضريبي بتحديد المؤسسات التي بإمكانها تطبيق هذه الطريقة، تحديد معاملات الإهلاك والتثبيات المهتلفة وفقاً¹؛ ويجب الإدلاء كتابياً بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيات، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة.

يأخذ النظام الضريبي لحساب الإهلاك سعر الإقتناء خارج الرسم في حالة كان الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع، وبسعر الإقتناء مع الرسم إذا كان الرسم قابل للإسترجاع، ويحدد العمر الإنتاجي للأصل (طبيعة الاستخدام) والمنصوص عليها في المادة

¹ محمد أمين بربري، عبد القادر بكحل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06/05/2013، جامعة الوادي، 2013، ص 06.

141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تظهر بأن المدة الجبائية للإهلاك تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له¹.

وفي هذا الصدد هناك نوعان من الأصول: الأصول غير المركبة وهي تلك الأصول التي لا يستطيع الكيان الإقتصادي تجزئة عناصرها لعدم استيفاء الأجزاء المكونة لها شروط التسجيل المحاسبي للأصل في السجلات المحاسبية على عكس الأصول المركبة.

فبالنسبة للأصول غير المركبة من أجل تحديد النتيجة الضريبية يجب الأخذ بمدة الإستعمال للجزء المتعلق بالإستثمارات الثابتة ما عدا مباني التوظيف (مبنى حيز عليه لهدف واحد وهو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر)، والذي سوف يهتك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة إهلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة إستعماله، وعادة ما تكون القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي منعدمة.

كما يعتبر النظام الجبائي أن تدهور قيمة الأصل تدخل ضمن الإهلاكات.

ثانيا: تكيف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي من خلال عنصر الإهلاكات

ويظهر ذلك من خلال الإصلاحات التي قامت بها الدولة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وذلك قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي وتتمثل هذه الإصلاحات في قوانين المالية التالية:

1. قانون المالية التكميلي لسنة 2008:

وذلك حسب نص المادة 07 التي تعدل أحكام المادة 174-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وتحرر كمايلي:² يطبق بقوة القانون نظام الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيات. يرخص للبنوك والمؤسسات المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الايجاري، يماثل الإهلاك المالي للقرض عند حساب الإهلاك الجبائي للأملك المقتناة في إطار القرض الايجاري.

- غير أنه يمكن حساب الإهلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة

¹ رضا جاوحدو، جلية إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، 2014، ص 349.

² أمر رقم 02-08 مؤرخ في 24 يوليو سنة 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 27 يوليو 2008، ص 04.

- حسب نظام الإهلاك المالي التنازلي. كما يطبق الإهلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي.
- كما يطبق الإهلاك المالي التنازلي، سنويا على القيمة المتبقية للأصل الواجب إهلاكه ماليا.
- كما يتم تحديد المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك المالي التنازلي على التوالي ب 1.5 و 2 و 2.5 تبعا للمدة العادية لاستعمال التجهيزات ثلاث (3) أو أربع (4)، خمس (5) أو ست (6) سنوات أو يزيد عن ست (6) سنوات.
- وللاستفادة من الإهلاك المالي التنازلي، يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوبا هذا النوع من الإهلاك المالي. ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيات، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة.
- يتم إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للإهلاك المالي التنازلي، عن طريق التنظيم.
- بالنسبة للتثبيات الواردة في القائمة المنصوص عليها في المادة سالف الذكر، يحسب الإهلاك المالي على أساس سعر الشراء أو التكلفة.
- كما يمكن للمؤسسات أن تقوم بإهلاك استثماراتها ماليا، حسب نظام الإهلاك المالي التصاعدي. يحصل على الإهلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للإهلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطبقة لمدة الإستعمال المنقضية وكمقام $(ن+1)$ وتمثل "ن" عدد سنوات الإهلاك المالي. وللاستفادة من نظام الإهلاك المالي هذا، يجب على المؤسسة إرفاق رسالة إختيار هذا النظام بتصريحهم السنوي. ويقضي إختيار الإهلاك المالي التصاعدي فيما يخص التثبيات الخاضعة له، إستبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الإهلاك المالي الأخرى.

2. قانون المالية التكميلي لسنة 2009:

حسب المادة 05 من هذا القانون يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغها 300.000 دج للرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية¹.

3. قانون المالية الصادر في ديسمبر 2009 وساري المفعول ابتداء من 2010:

يتناول نص المادة 08 فيما يتعلق بالإهلاك المتعلق بالقرض الإيجاري ما يلي: " ...وفي إطار عقد القرض الإيجاري، ويتم حساب الإهلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري".

أدخلت جملة من التغييرات المحدثّة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد، إذ: يسمح وفي إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك للأصل، أما فيما يتعلق بطريقة إهلاكها، فإنها تهلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري حسب محتوى المادة. كما يمكن تطبيق الإهلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر المسموح بها في النظام المحاسبي المالي وهذا الأمر يمكن أن تنتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة.

كما تناول نص المادة تعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فيما يتعلق بتحديد سقف الإهلاكات للسيارات السياحية من 800.000 دج إلى 1.000.000 دج كما نصت المادة كذلك على أن الإهلاك المطبق هو الإهلاك الخطي، كما يمكن استخدام الإهلاك المالي المتناقص أو الإهلاك المالي المتصاعد في حدود ما تنص عليه المادة 174 في الفقرتين (02 و 03).²

¹ أمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 يوليو 2009 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 44، الصادرة بتاريخ 26 يوليو 2009، ص 04.

² أمر رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 78، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2009، ص 05.

4. قانون المالية لسنة 2014:

- نص قانون المالية لسنة 2014 على الإبقاء على المعالجة الجبائية للإهلاكات على الأصول المقتناة في إطار عقود القروض الإيجارية، المطبقة قبل دخول النظام الحاسبي المالي حيز التنفيذ.

- المؤجر: تنص هذا القانون أنه في إطار عمليات القروض الإيجارية المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الإيجاري، يعد المؤجر جبائيا مالكا للعين المؤجر. لهذا يتم تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الإهلاك الجبائي وهذا على أساس الإهلاك المالي للقرض الإيجاري، تسجل مبالغ الإيجار المقبوضة كنتائج.

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة

إن مفهوم الضرائب المؤجلة يقع ضمن التصور الإقتصادي للمحاسبة المالية، والتحكم في هذا المعيار يستلزم إحترام الإطار المفاهيمي عند تطبيق مفهوم الإخضاع المؤجل، كما يرتبط تطبيقه إرتباطا وثيقا بتطبيق مختلف المعايير المحاسبية، كمعالجة التثبيات المادية والتثبيات المعنوية، لا سيما مصاريف البحث والتطوير، ومنافع المستخدمين، إندماج الأعمال، تجميع الحسابات والأدوات المالية وغيرها من المعاملات التي ينتج عنها إختلاف بين القيمة المحاسبية لها وأساسها الجبائي.

أولا: تعريف الضريبة المؤجلة وأصنافها

توجد العديد من نقاط الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي التي يتم معالجتها والتي تستلزم محاسبة ضرائب مؤجلة لتبين الصورة الصادقة للقوائم المالية.

حسب المادة 134-02 من الملحق رقم 01 للنظام المحاسبي المالي تعرف الضريبة المؤجلة على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية".

من التعريف السابق نلاحظ أن الضرائب المؤجلة صنفان هما:

- ضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل): وتمثل مبالغ ضريبية "ستحصل" خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، وبعبارة "ستحصل" نعني أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع، ومن الأمثلة على ذلك نذكر¹:

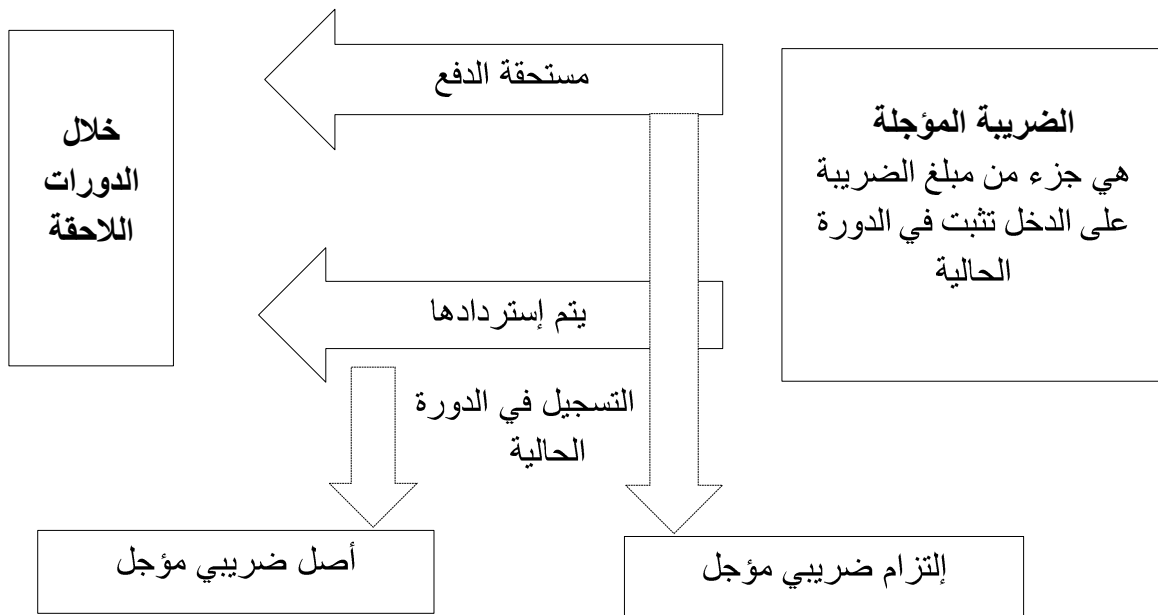
¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 139 140.

- الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض من الضريبة المسددة خلال الدورات؛
- بعض الأعباء مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة بحيث لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها، بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية معناه أن للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.

- ضرائب مؤجلة خصوم (إلتزام ضريبي مؤجل): يمثل إلتزام ضريبة دخل مستقبلية متوقع نتيجة للأرباح الحالية أو الفترات السابقة والتي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة¹.

والشكل التالي يوضح هذين الصنفين:

الشكل رقم (02): مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها



المصدر: سارة ميسي، مرجع سبق ذكره، ص 77.

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 83.

ثانيا: بعض المصطلحات المتعلقة بالضرائب المؤجلة

لفهم مبدأ الضرائب المؤجلة يجب شرح بعض المصطلحات المتعلقة بها ومنها:

1. الفروق المؤقتة:

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأخذ بعين الاعتبار دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة، والنتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض عناصر الأعباء والنواتج، هذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن إمتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

2. الفروق الدائمة:

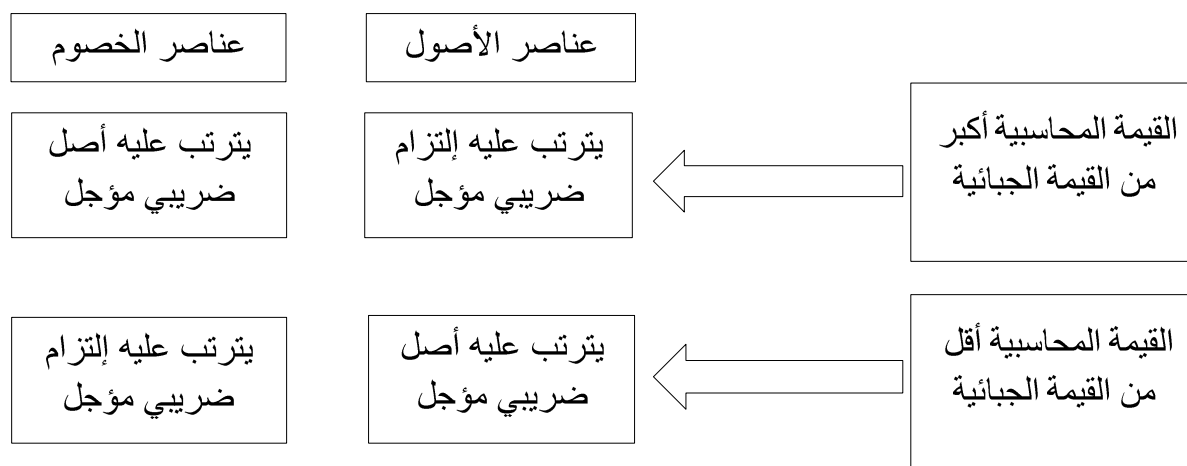
وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن إمتصاصها خلال الدورات اللاحقة، وتطراً مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية بينما يجب إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية ولا ينتج عنها أي ضرائب مؤجل، مثل الغرامات المالية أو الزيادة في قيمة أعباء عن القيمة المحددة في قانون الضرائب أو أرباح بعض التوظيفات المعفاة من الضرائب.

ثالثاً: حالات إثبات الضرائب المؤجلة

يتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال تحليل الفروقات حسب أسلوب الميزانية وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية، إضافة إلى التحليل حسب أسلوب جدول حسابات النتائج بمقارنة الربح المحاسبي والربح الجبائي المؤقت، بحيث تكون الفروقات الناتجة من كلا الأسلوبين متطابقة.

ويمكن توضيح إثبات الضريبة من خلال الشكل التالي:

الشكل (03): إثبات الضرائب المؤجلة



المصدر: سارة ميسي، مرجع سبق ذكره، ص 78.

هنالك حالات أخرى لإثبات الضريبة المؤجلة منها:

- الفروقات المؤقتة من أشهرها المؤونات الخاصة بالمخزونات أو الزبائن وطرق احتساب إهتلاكات التثبيات؛

- الخسائر المرحلة (الخسائر الجبائية إذا كان تحميلها إلى أرباح جبائية محتمل في المستقبل المنظور)، والقروض الضريبية (إذا كان تحميلها إلى ضرائب مستقبلية محتمل في المستقبل المنظور)؛

- الأشغال المتعلقة بإعداد كشوف مالية مدمجة المتمثلة في الترتيبات والاقصاءات والمعالجة.

رابعا: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

يتم تسجيل الضرائب المؤجلة محاسبيا كالتالي:

1. التسجيل المحاسبي لضرائب مؤجلة أصول: يتم تسجيلها بحسم الحساب ح/ 133 "الضرائب المؤجلة على الأصول" من جهة المدين وبالجانب الدائن من حساب ح/ 692 "فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول" بالنسبة إلى مبلغ الضرائب عن النتائج القابلة

للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة (حالة عبء مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة)¹.
وعليه تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائئا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيذا معاكسا:²

المبلغ		N / 12 / 31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX	من د / الضرائب المؤجلة على الأصول إلى د / فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول إثبات الضريبة المؤجلة أصول	133	692

2. **التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم:** نعتمد في التسجيل المحاسبي في الجانب الدائن من الحساب د/ 134 "الضرائب المؤجلة عن الخصوم" وذلك بإجراء حسم من الحساب د/ 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" أو من حساب لرؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة³.

أي تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائئا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيذا معاكسا:

المبلغ		N / 12 / 31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX	من د / فرض ضرائب مؤجلة على خصوم إلى د / الضرائب المؤجلة عن الخصوم إثبات الضريبة المؤجلة خصوم	693	134

¹ القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 متضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² Mohand Benaibouche, *la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier*, office des publications universitaires, Alger, 2010 p 39.

³ القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 متضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 54.

المبحث الثالث: الإهلاك عنصر من عناصر التمويل الذاتي

إن التمويل الذاتي مثلما يدل عليه إسمه هو تمويل تخلقه المؤسسة لنفسها من خلال نشاطها الخاص والذي يتشكل من وسائل تمويل دائمة أو لمدة طويلة والتي تجدها المؤسسة في مواردها الخاصة مثل: الإهلاكات، المؤنات، الأرباح المحتجزة، الإحتياطيات. تلعب سياسة الإهلاك دور هام في المؤسسة، فهي من المحددات الرئيسية التي تدخل في حساب التمويل الذاتي، الذي يضمن للمؤسسة التطور والبقاء، والذي يسمح لها من تجديد استثماراتها أو تغييرها لمسايرة التطور التكنولوجي. وسيتم إبراز ذلك من خلال: مفهوم التمويل الذاتي، أهمية الإهلاك في تعظيم قيمة التمويل الذاتي وتأثير الإهلاك على التدفق النقدي.

المطلب الأول: مفهوم التمويل الذاتي

يعتبر التمويل الذاتي المحور الأساسي للتمويل خصوصا في مرحلة النمو، حيث يساهم بشكل مباشر في التقليل من المصادر الخارجية للتمويل، وبالمقابل يلعب دور الطعم لجذب وتحفيز وسائل التمويل الخارجية عند اللجوء إلى الإستدانة أو فتح رأس المال للمساهمة.

أولا: تعريف التمويل الذاتي

تختلف أهمية التمويل الذاتي من مؤسسة إلى أخرى، بحيث يكون في مؤسسة كمحور في تمويلاتها، وفي بعض المؤسسات الأخرى المورد المرتبط بتمويلاتها.

يمثل التمويل الذاتي الفائض النقدي الصافي المتاح للمؤسسة بعد توزيع الأرباح¹، ويكون كذلك قيمة المورد الداخلي، الذي توجهه المؤسسة إلى تمويل استثماراتها²؛ ويعرف كذلك على أنه أحد المصادر الخاصة، التي تستعين بها المؤسسة في تمويل نشاطها، كما يدل على قدرتها على إيجاد مصادر ذاتية لتمويل نشاطها وإحتياجاتها دون اللجوء إلى الغير³.

ويمكن تعريف التمويل الذاتي على أنه تلك الموارد الجديدة، المكونة بواسطة النشاط الأساسي للمؤسسة والمحتفظ كمصدر تمويل دائم للعمليات المستقبلية. ويعرف كذلك على أنه إمكانية المؤسسة على تمويل نفسها بنفسها من خلال نشاطها، وهذه العملية لا تتم إلا بعد الحصول على نتيجة دورة أعمال المؤسسة.

¹Said Youssef, Smail Kabbaj, Gestion Financière, Edition EDISOFT, Maroc, 2012, P 111.

²Eric Stephany, Gestion Financière, 2^{ème} édition, édition Economica, France, 2000, P 100.

³ Darolles Yues et autres, Précis d'analyse financière, collection Finance et Entreprise, France, 1990, P 34.

ويقصد بالتمويل الذاتي أو الداخلي مجموع الوسائل التمويلية التي أنشأتها المؤسسة بفعل نشاطها الإنتاجي والتي تبقى تحت تصرفها بصورة دائمة أو لمدة طويلة، وعليه فالتمويل الذاتي هو نمط من التمويل يستخدم تراكم المدخرات المتأتية من الأرباح التي حققها المشروع للوفاء بالتزاماته المالية، وتختلف قدرة المشروعات في الإعتماد على هذا المصدر لتمويل إحتياجاتها، ويرجع ذلك إلى أن توسيع إمكانيات التمويل الذاتي يرتبط أساسا بقدرة المشروع على تخفيض تكاليف الإنتاج من جهة، ورفع أسعار منتجاته الأمر الذي يسمح بزيادة الأرباح من جهة أخرى.

من خلال التعاريف نستخلص النقاط التالية:¹

- التمويل الذاتي هو عبارة عن مصدر تمويل المتولد عن النشاط الجاري للمؤسسة؛
- للمؤسسة حرية التصرف في استخدامه دون شرط أو قيد، وذلك بتوجيهه لتمويل الاستثمارات المستقبلية أو لتمويل إستثمار رأس المال العامل؛
- التمويل الذاتي هو الضمان الوحيد على وجود المؤسسة وإستثمارها.

فرق Depallens بين نوعين من التمويل الذاتي:²

- النوع الأول: التمويل الذاتي الذي يهدف للمحافظة على الطاقة الإنتاجية و الإيرادية للمؤسسة حيث تخصص أمواله لتحقيق هذه الغاية و يشمل أموال الإهلاك و إحتياطي إرتفاع أسعار الأصول الرأسمالية؛
- النوع الثاني: التمويل الذاتي الذي يهدف إلى توسع ونمو المؤسسة وتخصص أمواله لتحقيق هذا الهدف والذي يشمل الأرباح المحتجزة والإحتياطيات المعلنة.

ثانيا: مكونات التمويل الذاتي

يمكن صياغة التمويل الذاتي حسب العلاقة المبسطة الآتية:

$$\text{التمويل الذاتي} = \text{النتيجة الصافية غير موزعة} + \text{مخصصات الإهلاكات} + \text{مخصصات المؤونات.}$$

¹ توفيق حسون، الإدارة المالية قرارات الإستثمار وسياسات التمويل بالمشروع الإقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق، 1998، ص 140.

² عبد الغفار حنفي، الإدارة المالية - مدخل إتخاذ القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص 415.

وبالتالي للتمويل الذاتي ثلاث مكونات أساسية:

1. الأرباح المحتجزة:

وهي الأرباح السنوية غير الموزعة على المساهمين والتي تهدف إلى توسيع وتنمية المؤسسة، ويعتبر الربح غير موزع على المساهمين من العناصر الأساسية لتكوين مورد مالي داخلي، هي ذلك الجزء من الفائض القابل للتوزيع الذي حققته المؤسسة من ممارسة نشاطها، ولم يدفع في شكل توزيعات والذي يظهر في الميزانية العامة للمؤسسة ضمن حقوق الملكية، وتعتبر أيضا من أحد مصادر أموال المؤسسة فبدلا من توزيع كل الفائض المتحقق على المساهمين قد تقوم المؤسسة بتجنيب جزء من ذلك الفائض في عدة حسابات مستقلة يطلق عليها اسم احتياطي بغرض تحقيق هدف معين¹. ويرجع سبب الحجز إلى قوة القانون، وذلك فيما يتعلق بالاحتياط القانوني الذي ألزم المشرع المؤسسات بتكوينه بمقدار 5% من الأرباح المحققة سنويا إلى أن يصل إلى 10 % من رأس مال المؤسسة، أو إلى اتفاق أبرم بين المساهمين في بداية إنشاء المؤسسة لمقابلة التوقعات المستقبلية التي قد تصادف المؤسسة أو لتمويل احتياجاتها وهذا فيما يتعلق بالاحتياط الاختياري.

2. الإهتلاكات:

يعرف الإهتلاك على أنه طريقة لتجديد الإستثمارات، أي أن الهدف من حساب الإهتلاك هو ضمان تجديد الإستثمارات عند نهاية عمرها الإنتاجي.

3. المؤونات:

تعتبر المؤونات أحد العناصر الأساسية لتحديد قيمة التمويل الذاتي على أساس أنها مصاريف وهمية عند تسجيلها محاسبيا. تعرف المؤونة على أنها إنخفاض من نتيجة الدورة المالية ومخصصة لمواجهة الأعباء والخسائر المحتملة الوقوع في المستقبل أو الأكيدة الحصول مع عدم إمكانية تحديد مبلغها بدقة. وتمثل المؤونة عبء قد تتحملها المؤسسة، فهي عبارة عن احتفاظ المؤسسة بجزء من إيراداتها لتكوين مورد مالي متاح كتمويل ذاتي حتى تكون مستعدة في تحمل التكلفة مستقبلا.

¹ سمير عبد العزيز، التمويل وإصلاح خلل الهياكل المالية، مطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 1998، ص 55.

ثالثاً: تقييم التمويل الذاتي

تتنوع وتتعدد مزايا استخدام التمويل الذاتي كمصدر لتمويل المؤسسة الإقتصادية، لكن رغم ذلك فهو لا يخلو من بعض العيوب.

1. إيجابيات التمويل الذاتي:

إن استخدام التمويل الذاتي من طرف المؤسسة كمصدر للتمويل له مزايا عديدة نذكر منها:

- التمويل الداخلي يعطي للمؤسسة حرية الحركة وشبه إستقلال كلي عن المالكين والغير وقد يؤثر ذلك على الربحية وذلك عن طريق تخفيض الفوائد الواجبة الدفع على الديون الخارجية¹؛

- يساهم إعتداد التمويل الذاتي كمصدر للتمويل في تخفيض المخاطر المالية التي تتعرض لها المؤسسة، وهذا ما يؤدي إلى توسيع قائمة المشاريع الإستثمارية المقبولة من طرف المؤسسة وعليه زيادة الفرص أمامها؛

- يعتبر إعتداد التمويل الذاتي كمصدر تمويلي مؤشر للنمو الطبيعي للمؤسسة وهذا ما يعطي صورة عن نشاط هذا الأخير؛

- لا يصاحب التمويل الذاتي زيادة في أسهم المؤسسة وبالتالي تتفادى زيادة الأصوات في مجلس الإدارة؛

- يفتح المجال للإستدانة إذ يعتبر التمويل الذاتي الركيزة الأساسية لإعداد مخطط التمويل وذلك لأن الوسطاء الماليين لا يمنحون إعتدادات مالية إلا عند مستوى تمويل ذاتي يضمن قدرة المؤسسة على السداد ويحقق الفعالية الإقتصادية للنشاط.

2. سلبيات التمويل الذاتي:

- تبديد الأرباح المحتجزة وعدم خضوع استخدامها لأي نوع من الرقابة، مما قد يؤدي إلى تجميد جزء هام من رأس المال وعدم الإستفادة منه أو استثماره في مشروعات غير ضرورية وإغفال العائد؛

- يؤدي الإعتداد على التمويل الذاتي إلى التوسع البطيء، مما يفوت على المؤسسة فرصة الإستفادة من الإستثمارات المتاحة والمربحة كون التمويل الذاتي يقتصر على توفير الإحتياجات المالية¹؛

¹ منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005 ص ص 289-290.

- قد يؤدي بالمساهمين إلى فقدان الثقة بالمؤسسة بسبب تراجع الأرباح الموزعة².

المطلب الثاني: أهمية الإهلاك في تعظيم قيمة التمويل الذاتي

الإهلاك من أحد العوامل الأساسية في التمويل الذاتي في المؤسسة باعتباره تكلفة وهمية لم تنفقها المؤسسة فعلا، بل يعتبر جزء من الربح يحتفظ به كتمويل ذاتي لإعادة تجديد التثبيات.

التمويل الذاتي = النتيجة الصافية غير موزعة + الإهلاكات + المؤونات.

الإهلاك يخفض من قيمة الأصل المرتبط به، كما يؤثر على رأس المال من خلال النتيجة، حيث يخفض من المبلغ القابل للتوزيع، كما يخفض من مبلغ الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي يسمح بالإحتفاظ بأموال داخل المؤسسة ويسمح بحماية النقدية³، وفي هذا السياق يعتبر الإهلاك أحد مكونات التمويل الذاتي للمؤسسة، وهنا يتحدث الإقتصاديون عن التمويل الذاتي بغرض الإحلال أو الإستبدال⁴. وتعتبر القدرة عن التمويل الذاتي عن الأموال المحفوظ بها داخل المؤسسة، والتي تحسب بإضافة المصاريف غير النقدية (من بينها الإهلاكات) للربح الصافي بعد الضريبة وطرح الإيرادات غير النقدية (من بينها الإهلاكات المسترجعة)، غير أن القدرة على التمويل الذاتي لا تعني النقدية التي تمتلكها المؤسسة لوجود بعض الإيرادات غير المحصلة والمصاريف غير مدفوعة.

لمخصصات الإهلاك وظيفتين أساسيتين هما:

- استرداد الأموال التي أستثمرت بقصد تجديد القدرة الإنتاجية للمنشأة أي أن الغاية الأساسية هي عدم فقدان رأس المال المستثمر؛
- إن إعادة الاستثمار لمخصصات الإهلاك يساهم مساهمة فعالة في زيادة القدرة الإنتاجية للمنشأة.

ومن خلال الوظيفتين السابقتين نستطيع القول أن لمخصصات الإهلاك تحافظ على رأس مال المنشأة من جهة وتزيد من قدرة المنشأة الإنتاجية من جهة أخرى وإذا اعتبرنا لمخصصات الإهلاك كعنصر من عناصر تكلفة السلعة المنتجة فإن هذه المخصصات ترافق عملية بيع السلع وتتدفق يوميا على صندوق المنشأة لتزيد من قدرتها على التمويل الذاتي كما أن هذه

¹ عبد الغفار حنفي، الإدارة المالية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990، ص 496.

² E. Cohen, *Gestion financière de l'entreprise et développement financier*, édition UREF, paris, 1999, p 198.

³ Karine Cerrada, et autres, *comptabilité et analyse des états financiers : principes et application*, 1^{er} édition De Boeck, Bruxelles, 2006, p 80.

⁴ Robert Maesro, et autres, *Comptabilité Financière*, 9^{ème} édition Dunod, Paris, 2003, p 196.

المخصصات لا تخضع للضريبة وبالتالي يمكننا القول بأنه كلما زادت مخصصات الإهلاك يحدث انخفاض للضريبة ويؤدي ذلك إلى تدعيم قدرة المنشأة على التمويل الذاتي.

وجود العديد من أنظمة الإهلاك يمكن المؤسسة من اختيار النظام الأكثر ملاءمة لظروفها:¹

فنظام الإهلاك الخطي يلائم المؤسسات التي يتميز نشاطها بالإستقرار فهو يعمل على توفير تدفقات مالية ثابتة ومتساوية وبالتالي التمويل الذاتي يكون ثابت على طول حياة الإستثمار، كما أنه يلائم الأصول الأقل عرضة للتقادم التقني.

يحقق نظام الإهلاك المتناقص امتيازاً جبائياً، وذلك من خلال تسريع أقساط الإهلاك خلال السنوات الأولى من استعمال الأصل، وهذا ما يسمح بتخفيض نسبة الإقتطاع الضريبي بسبب الحجم الكبير للأقساط المخصومة من الربح الخاضع للضريبة، وهذا ما يوفر للمؤسسة تمويلاً ذاتياً كبيراً في السنوات الأولى، وبالتالي المساهمة في تجديد استثماراتها وإمكانية توظيف أرباحها في مشاريع توسعية. و يناسب هذا النظام أكثر المؤسسات الحديثة النشأة، أو تلك التي تعتمد على كثافة التكنولوجيا، وذلك لنقصان الوعاء الضريبي في بداية حياة المشروع.

نظام الإهلاك المتزايد هو نظام قليل الإستعمال، وهو يناسب أكثر المؤسسات التي تسعى إلى التوسع التدريجي، أو التي اعتمدت في تمويل استثماراتها عن طريق الدين، وذلك لأنه يسمح للمؤسسة بتحقيق تمويل ذاتي ضعيف في السنوات الأولى ثم يرتفع هذا التمويل مع مرور الوقت. ويحقق هذا النظام امتيازاً للمؤسسة في حالة حصولها على امتيازات جبائية.

المطلب الثالث: تأثير الإهلاك على التدفق النقدي

تحتل الخزينة مركزاً هاماً داخل المؤسسة، إذ تلعب دوراً أساسياً في تحقيق التوازن المالي على المدى القصير، فجميع العمليات المحققة من طرف المؤسسة خلال نشاطها العادي تترجم بحركة الخزينة، فهذه الأخيرة توضح مدى قدرة المؤسسة على تمويل إحتياجاتها وتسديد ديونها المستحقة.

والخزينة هي الأموال الجاهزة التي تعبر عن الأموال التي تملكها المؤسسة والموجودة في الصندوق أو البنك أو في مراكز الصكوك البريدية والتي تستطيع إستخدامها فوراً، فهي تمثل

¹ مبروك حجار، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الإستثمار في المؤسسة، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2005/2006، ص ص 94 95.

صافي القيم الجاهزة أي ما يستطيع التصرف فيه فعلا من المبالغ السائلة خلال دورة الاستغلال¹.

ويمكن تحديد قيمة الخزينة وفق الصيغة التالية:

الخزينة = رأس المال العامل - إحتياجات رأس المال العامل

أو الخزينة = القيم الجاهزة - سلفات المصرفية

يعتبر التدفق النقدي مقدار المداخل الناجمة عن استثمار بعد خصم كل المصاريف المدفوعة، فالتدفق النقدي كما تظهره تسميته عبارة عن تدفق صافي للخزينة الصادر عن نشاط المؤسسة الذي يكون تحت تصرفها لتغطية إحتياجات التمويل اللازمة لبقائها وتطورها². كما يتطلب الأمر التمييز بين التدفق النقدي والتدفق المالي، فهذا الأخير قد لا يترتب عليه استخدام المقابل النقدي في المعاملات فهو بمثابة قيد محاسبي كإهلاك³. يتم الاعتماد على محاسبة أحادية القيد لتحديد التدفق النقدي صافي للخزينة، وفق العلاقة أدناه:

التدفق النقدي = التدفق الداخل - التدفق الخارج

إن إثبات الإهلاك لا يعدو عن كونه قيда دفتريا، يمثل إعترافا بأن جزء من التكلفة التي تم تحملها عند الحصول على الأصل الثابت قد تم استنفاده وتحول إلى مصروف، ومن ثم فإن هذا القيد لا تنتج عنه أي تدفقات نقدية داخلية أو خارجية، وحقيقة لا ينتج من الإهلاك أي تدفقات نقدية، غير أن الإهلاك يعتبر تخفيضا للتدفقات النقدية الخارجة في شكل ضرائب أو توزيعات كان من الممكن تحملها في حالة عدم إثبات الإهلاك. فهو يمثل حجز للنقدية حيث لا تعطل هذه النقدية وإنما يعاد استثمارها لذلك فهي تشكل جزءا هاما من الفائض النقدي المحتجز لأغراض الإستثمار.

¹ ناصر دادى عدون، نواصر فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق، الجزائر، 1997، ص 25.

² J.Y Eglem, et autres, *Mécanismes financiers de l'entreprise*, éditions Montchrestien, France, 1991, P 107.

³ عبد الغفار حنفي، أساسيات الإدارة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2003، ص 413.

وفي هذه الحالة يكون للإهلاك أثر غير مباشر على التدفق النقدي لأن المؤسسة لا تحصل من وراء الإهلاك على تدفق نقدي من جراء زيادة وإثبات قيمة الإهلاك، ولكن يحدث إقتصاد في التدفق الخارج للنقدية والمنتج سواء لتسديد مصلحة الضرائب أو توزيع الأرباح، وبالتالي تحقيق اليسر المالي الذي يعني قدرة المؤسسة في توفير تيار من التدفقات يكفي للحفاظ على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، وكذلك سداد فوائد القرض للدائنين¹. وبالتالي فالإهلاك يشكل نفقة جزافية وليس تكلفة ولا تمثل خروجاً حقيقياً لتدفقات نقدية من الخزينة وبالتالي لا يدخل ضمن حساب التدفق النقدي، ولذلك فالإهلاك ما هو إلا معالجة محاسبية لتدفقات حدثت في الماضي، ولا يجوز أن تدرج ضمن تكاليف المشروع مرتين².

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص 260.

² مبارك لسوس، التسيير المالي (تحليل نظري وتطبيقي)، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 117.

خلاصة

لعل من أهم المميزات التي جاء بها تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي هو الفصل بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وتغليب الجانب الإقتصادي للمعاملات على الشكل القانوني لها، أحدث هذا إختلافا واضحا من حيث المفاهيم والأهداف بين النظامين المحاسبي والجبائي، الذي يعد تحديا كبيرا أمام تكييف النظام الجبائي والقواعد المحاسبية الجديدة للنظام المحاسبي المالي التي لها علاقة باحتساب الضريبة ومن أهمها الإهتلاكات؛ حيث تعتبر تخفيضا للتدفقات النقدية الخارجة في شكل ضرائب أو توزيعات، وبالتالي تشكل جزءا هاما من الفائض النقدي المحتجز لأغراض الإستثمار، إذ يمكن القول أن الإهتلاكات هي إسترجاع المؤسسة لأموالها وهذا لتغطية ما أصاب التثبيات من تلف وإمكانية تجديدها نتيجة لنقادمها.

الفصل الثالث
الدراسة التطبيقية
للمعالجة المحاسبية
والجبائية
للاِهتلاكات

تمهيد

تطبق المؤسسات الإقتصادية الجزائرية النظام المحاسبي المالي الذي ينص على تغليب الشكل الإقتصادي على الشكل القانوني لإعطاء مصداقية لقوائمها المالية، ولكن هي مجبرة على تقديم تصريحات سنوية لإدارة الضرائب هذا يؤدي إلى حدوث عدة إختلافات من بينها الإهتلاكات فقد جاء النظام المحاسبي المالي بعدة نقاط مختلفة عن ما كان ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني.

وسيتم المحاولة في هذا الفصل توضيح مختلف الإختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهتلاكات وكيفية معالجتها ومدى تأثير الإهتلاكات في التدفقات النقدية عن طريق الدراسة التطبيقية في المعمل الجزائري الجديد للمصبرات روية وذلك بالتطرق إلى:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية.

المبحث الثاني: الإهتلاكات محاسبيا وجبائيا.

المبحث الثالث: الإختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهتلاكات.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية

تنشط مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات روية (NCA Rouiba*) في قطاع الصناعة الغذائية؛ هذا القطاع إستراتيجي في إقتصاد كل بلد حيث يتضمن جميع عمليات تحويل المواد الزراعية (الفواكه) إلى مواد غذائية (عصائر). لذلك فإن مؤسسة NCA Rouiba قطعت أشواطاً منذ نشأتها لتحقيق النتائج الحالية، بفضل هيكلها المتجانس وكفاءاتها، وسيتم التطرق إلى ذلك من خلال: نبذة تاريخية عن المؤسسة، الهيكل التنظيمي لمؤسسة NCA-Rouiba وقواعد القياس وأساسيات المحاسبة للثبتيات في NCA Rouiba.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة NCA Rouiba

تعتبر مؤسسة NCA Rouiba مثالا عن المؤسسات الديناميكية في السوق الوطنية، إذ تحتل مكانة القائد بلا منازع في قطاع المشروبات غير الغازية في الجزائر، ولا غرابة فيما وصلت إليه إذا ما علمنا جذور وتاريخ هذه المؤسسة الذي يتميز بالإبداع والتجديد المستمرين.

أولاً: نبذة تاريخية عن المؤسسة

مؤسسة NCA Rouiba مؤسسة عائلية، تابعة للقطاع الخاص، يعود تاريخ نشأتها إلى سنة 1966 (مباشرة بعد الإستقلال)، فكانت أحد الدعائم التي قام عليها الإقتصاد الوطني في مجال الصناعة الغذائية، بدأت نشاطها الأولي في إنتاج وتسويق المصبرات (طماطم، هريسة ومربي الفواكه) ثم اتجهت إلى إنتاج العصائر بمختلف أنواعها.

وقد منحت لها تجربتها وخبرتها الطويلة في السوق بإبرام عقد شراكة مع مجمع مؤسسة "Coca Cola" العالمي في شهر أوت 1993، وبناءً على هذا العقد تولدت مؤسسة "Fruital Coca Cola".

وتعد المؤسسة عضو نشاط في الفيدرالية الدولية لمنتجي عصائر الفواكه "FIJUS" التي مقرها ألمانيا، كما إنها عضو ومترأس جمعية المنتجين الجزائريين للمشروبات "APAB".

*La Nouvelle Conserverie Algérienne Rouiba.

من الناحية القانونية المؤسسة عبارة عن شركة ذات أسهم (SPA) - وهذا ابتداءً من سنة 2005 بعد أن كانت شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) - وذلك بفتح رأسمالها للإستثمار الأجنبي ب 2.000.000 أورو أي ما يعادل 189.540.000 دج، مما أدى إلى رفع رأسمالها الإجتماعي من 109.472.000 دج إلى 152.044.000 دج.

ترتكز إستراتيجية المؤسسة على ثلاث محاور أساسية، هي: الجودة، الإبداع والاتصال، الشيء الذي سمح لها بتكوين شهرة لعلامتها "الروبية" في السوق، وتحقيق رقم أعمال يقارب 1.8 مليار دينار سنة 2006.

سنة 2013 تم دخول المؤسسة إلى البورصة فقد تم طرح 2.122.988 سهم بقيمة 849.195.200 دج وتعتبر هذه الخطوة كصفحة جديدة في تاريخ المؤسسة.

ثانياً: أهداف مؤسسة NCA-Rouiba

إن المؤسسة من خلال مزاولة نشاطها تسعى لتحقيق أهداف مسطرة من خلال توفير كل الوسائل والطاقات والتحكم فيها وإستغلالها بأحسن الطرق من أجل الوصول إلى القمة وبلوغ الأهداف المرجوة ككل مؤسسة إقتصادية تسعى إلى تحقيق أقصى ربح بأقل تكلفة حتى تضمن البقاء والإستمرارية، إلا أنها ترمي إلى تحقيق أهداف أخرى من أجل التطور والمتمثلة فيمايلي :

- زيادة وتطوير خلية الإستماع إلى الزبائن حيث يعتبر من أولويات مديرية التجارة ، التقرب من المستهلك ومعرفة حاجاته أي ما يسمى تطبيق المفهوم الحديث للتسويق؛

- تعمل إدارة المنظمة على تنويع منتجاتها من أجل الحفاظ على زبائنها وتوسيع دائرة مستهلكيها؛

- زيادة مبيعاتها فكل منظمة تعمل على تلبية حاجات ورغبات زبائنها، والحفاظ عليهم وتشجيعهم على زيادة إستهلاك منتجاتها من أجل زيادة مبيعاتها؛

- تطوير عمليات التصدير حيث تتبين من خلال جودة ورفاهية منتجات روية ورواجها المحلي مما فتح أمام المنظمة فرصة التصدير إلى الخارج وأهم الدول التي إستهدفت أسواقها (المغرب، تونس، فرنسا، موريتانيا) هذا بفضل إمتلاكها مجموعة من الموارد المادية والبشرية والسعي للحفاظ عليها وإستغلالها بعقلانية؛

- العمل على التفوق أو السيطرة على المنافسين حيث بلغ عدد المؤسسات الوطنية في مجال صناعة المشروبات حوالي 1400 منظمة حسب إحصائيات الديوان الوطني للإحصاء إذا اعتبرنا أن NCA إحدى المؤسسات الناشطة فعلا والتي قدر عددها بحوالي 120 مؤسسة فإن قائمة منافسي المنظمة تكون طويلة.

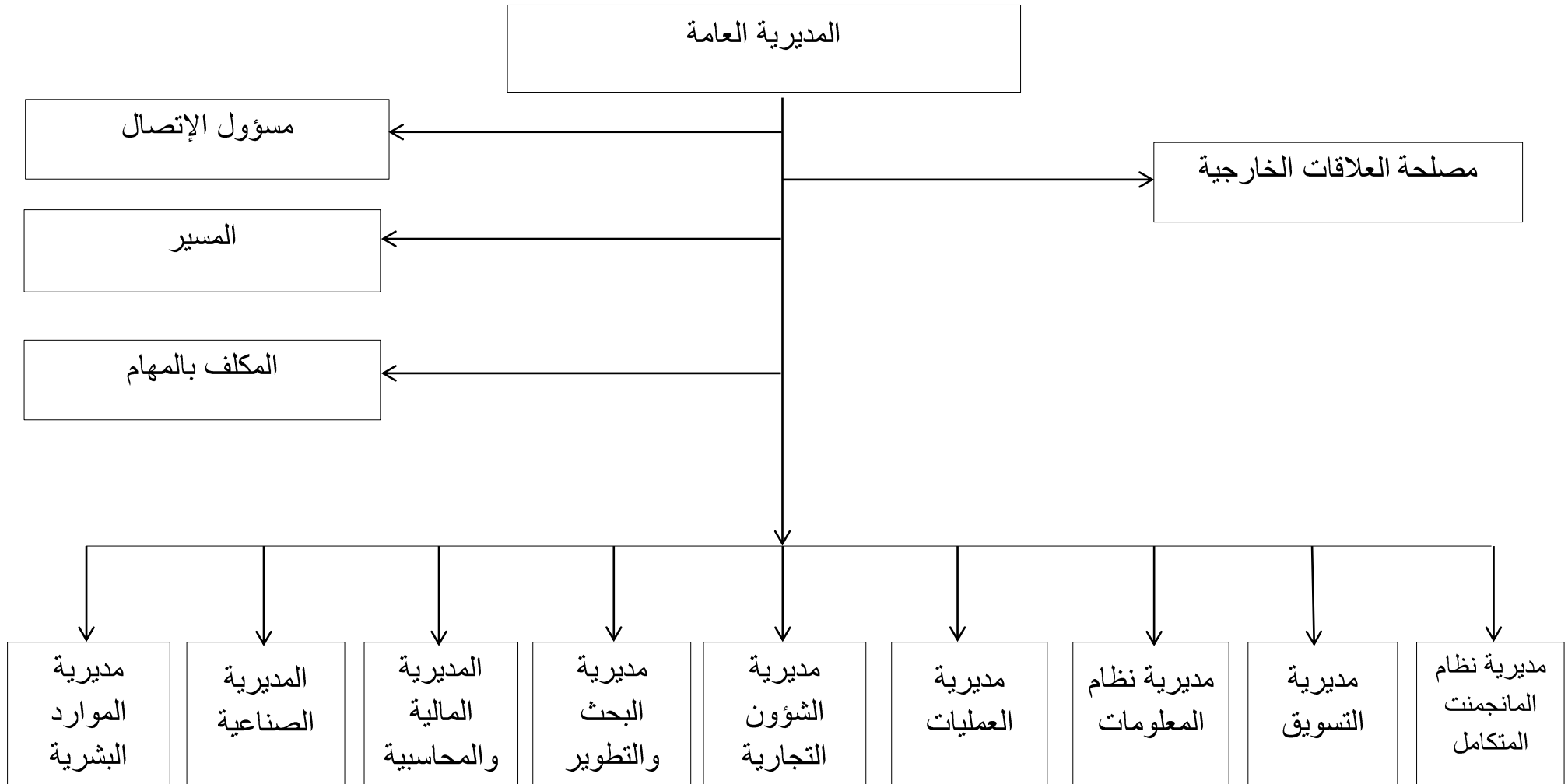
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة NCA-Rouiba

الهيكل التنظيمي العام هو عبارة عن البناء أو الشكل الذي يحدد التركيب الداخلي للعلاقات السائدة في المؤسسة، ويوضح مختلف المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية الرئيسة والفرعية التي تقوم بمختلف الأعمال والأنشطة لتحقيق أهداف المؤسسة.

أولاً: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة NCA-Rouiba

يرتكز التنظيم الهيكلي لمؤسسة NCA-Rouiba على مجموعة من المديريات تتوزع عليها مختلف مهام المؤسسة ونشاطها وهو يتميز بمرونة كبيرة وفعالية في أداء العمل. وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة NCA Rouiba



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء معطيات المؤسسة

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن المؤسسة تتكون من:

1. **المديرية العامة:** يمكن مقارنة المديرية العامة بالجهاز العصبي للإنسان وإعتبارها كمركز للتوجيه، وإتخاذ القرار لأنها مكلفة بالتنسيق بين مختلف المصالح قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة.
2. **مديرية الموارد البشرية:** إن ثروة أية منظمة تكمن في طاقتها البشرية وتشكل عملية تسيير الموارد البشرية في هذا الشأن عاملا لتجديد المستخدمين وتحفيزهم.
3. **المديرية الصناعية:** تعمل هذه المديرية على تصميم وإقتراح سياسة التسيير الصناعي تماشيا مع إستراتيجية المنظمة وإدارة جميع المدخلات والمخرجات وجميع التدفقات والأنشطة (سلسلة التوريد، التصنيع والصيانة) قصد تحقيق أهداف الإنتاج من خلال تحديد الأنشطة والسياسات والخطط المتعلقة بالوظيفة الصناعية بالمنظمة مع إدارة الجودة، الصحة، السلامة، البيئة.
4. **مديرية البحث والتطوير:** تلعب هذه المديرية دورا هاما في تنمية المنظمة فمذ سنة 2005 أصبحت تشكل المديرية جزءا لا يتجزأ من الإستراتيجية الصناعية والتجارية للمنظمة حيث تتولى هذه الأخير إنجاز مشاريع التنمية إنطلاقا من دراسة المنتج إلى التنفيذ الصناعي للمشروع تتمثل مهمتها الرئيسية في إحداث منتجات جديدة وتكييف المنتجات القديمة بالمعايير والمتطلبات الجديدة قصد الإستجابة للإحتياجات المتطورة والمتزايدة للسوق وإبرام إتفاقيات البحث مع مخابر البحث الأجنبية، كما تتولى مديرية البحث والتنمية مهام أكثر عملية من البحث مثل : الإستجابة لمتطلبات دفتر الشروط الخاص بالزبون.
5. **مديرية الشؤون التجارية:** ركزت المنظمة أكثر طاقتها على أحد نشاطاتها والمتمثل في التوزيع، حيث تضمن هذه المصلحة عملية التمويل المباشر لبائعي التجزئة (مسار قصير) الخاص بإقليم الجزائر العاصمة، مما يمكنها من مراقبة عملية تسويق منتجاتها من جهة وجمع المعلومات حول المستهلك من جهة أخرى. وفيما يخص باقي مناطق الوطن تلجأ المنظمة إلى بائعين بالجملة (مسار طويل) الذين تمنحهم مطلق منتجاتها حيث يقوم هؤلاء البائعين بالتمويل مباشر من المصنع وتقع تكاليف النقل على عاتقهم.

6. **مديرية العمليات:** تعمل هذه المديرية على تنظيم أنشطة الصيانة الأجهزة والوسائل المتداولة مع الخدمات مع إحترام الإجراءات المعمول بها لتلبية حاجيات الزبائن مع أفضل الشروط وظروف الجودة مع الوقت والتكلفة.

7. **مديرية نظام المعلومات:** تعمل هذه المديرية على تخطيط وضمان الدراسات وتطوير نظام المعلومات والكمبيوتر لجميع إدارة المؤسسة وفي أفضل الشروط وتوفير الأمن للمعالجة الأتوماتيكية والتلقائية لنظام المعلومات.

8. **مديرية التسويق:** تتضمن الوظيفة التجارية جميع النشاطات المرتبطة مباشرة بعملية بيع بضاعة المنظمة، حيث تلعب دورا رئيسيا والذي تتولى أدائه الوحدة التجارية التي من مهامها الرئيسية تسويق المنتج وضمان توفره عبر التراب الوطني، وتحديد إحتياجات السوق على المدى الطويل والمتوسط، جمع المعلومات النوعية والكمية عن طريق دراسة السوق من أجل تكييف المنتج مع متطلبات وأمال المستهلكين، كذلك جمع ومعالجة الإحتياجات الصادرة عن المستهلكين من خلال مصلحة ما بعد البيع.

9. **مديرية نظام المناجمنت المتكامل:** تعمل على تنظيم وتنفيذ وتحسين نظام الإدارة لضمان إستدامة المؤسسة.

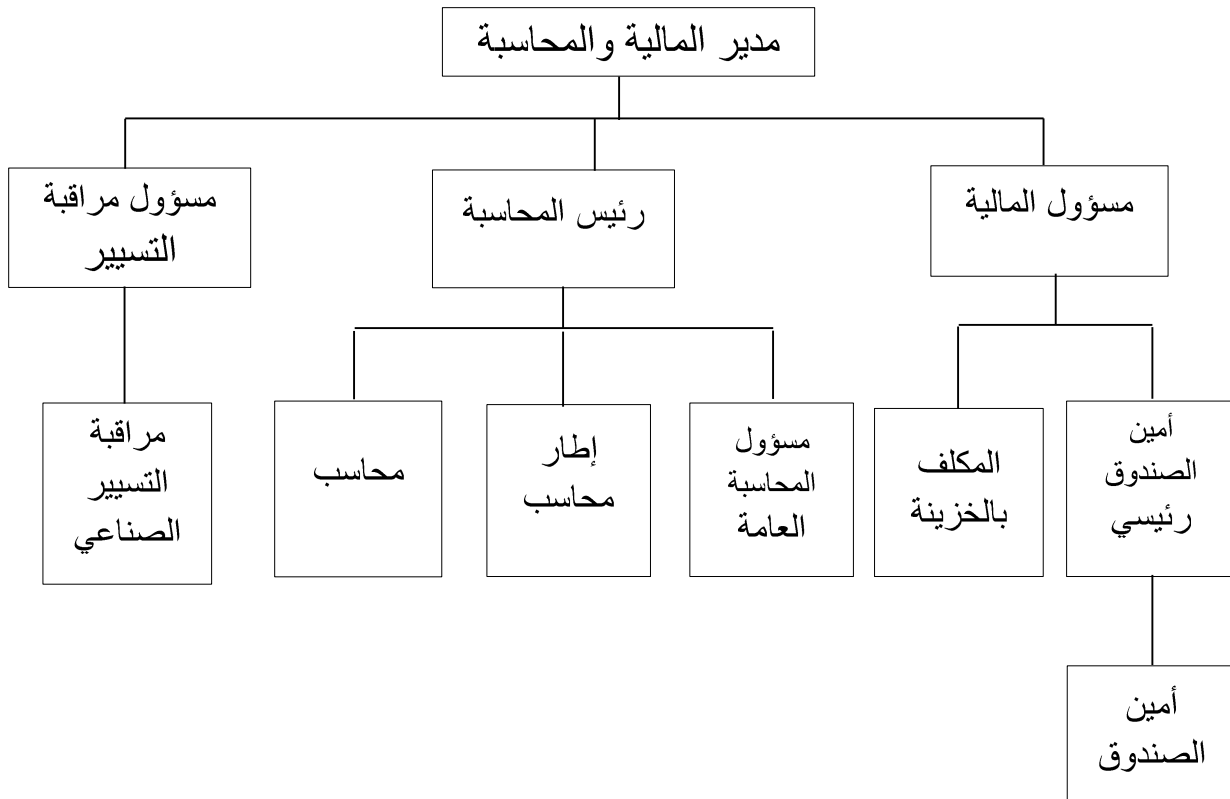
ثانيا: دراسة المديرية المستقبلية للتربص

تمثل المديرية المالية والمحاسبية أهمية كبيرة بالنسبة للمنظمة لأنها تتولى إعداد وثائق المحاسبة، وإجراء التحليلات المالية وكذا تسوية العمليات الجزائية، كما تقوم بإعداد ومتابعة ميزانية المنظمة وتحليل الفوارق وتقييمها تتشكل هذه المديرية من فرعين:

1. **المحاسبة:** تتمثل مهمة هذه المصلحة في التكفل بالمحاسبة العامة للمنظمة وإعداد الوثائق المحاسبية وهي الميزانية وجدول حسابات النتائج من خلال تسجيل مختلف العمليات المنجزة مراقبة وفحص عمليات الجرد وضمان المقاربة المحاسبية والمادية مع تحليل وشرح أرصدة الحسابات.

2. **المالية:** تتكفل هذه المصلحة أساسا بالتدفقات اليومية وتسيير خزينة المنظمة مع ضمان معالجة جميع العمليات الخاصة بالخرينة مع تسوية وضعيتها أسبوعيا، وتتولى أيضا التسيير المالي وكل ما يخص بتسيير الإلتزامات (الإعتمادات البنكية)، التقديرات المالية، وتحديد الميزانيات السنوية المالية، إعداد مخطط التمويل، تقييم الفوارق وتحليلها، وكذا تخطيط النشاطات التصحيحية مقارنة بمتطلبات مراقبة التسيير.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للمديرية المالية والمحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المؤسسة.

المطلب الثالث: التثبيات في NCA Rouiba

لا تخلو أي مؤسسة إقتصادية عن التثبيات وكل مؤسسة تدير تثبياتها حسب القواعد التي تلائمها في ظل النظام المحاسبي المالي ومؤسسة NCA Rouiba تدير تثبياتها كالتالي:

أولاً: قواعد القياس وأساسيات المحاسبة للتثبيات في NCA Rouiba

تتضمن التثبيات المسجلة في الميزانية كل من الأصول الثابتة العينية والأصول الثابتة المعنوية المستغلة وتعالج كما يلي:¹

تسجل التثبيات بتكلفة الإقتناء مضافاً إليها المصاريف المباشرة، والمصاريف المتكبدة لوضع التثبيات في حالة التشغيل. أما بالنسبة للبرامج المولدة داخليا، فتسجل كتثبيات عند تحقيق معايير وشروط الإعراف بالأصل المعنوي بتكلفة تطويرها والتي تتضمن النفقات الخارجية ومصاريف اليد العاملة المنفقة مباشرة على البرنامج.

¹ أنظر الملحق رقم (01).

بعد التقييم الأولي، تقيم التثبيات لاحقاً بنموذج التكلفة حيث يتم تسجيل التثبيات عند إعداد القوائم المالية بتكلفته مطروحا منها الإهلاك المتراكم وخسائر القيمة. يتم تحديد المبلغ القابل للإهلاك للتثبيات بعد خصم القيمة المتبقية.

تهلك التثبيات في المؤسسة وفق أسلوب الإهلاك الخطي حسب فترة العمر الإنتاجي للأصل، وتسجل أقساط الإهلاك في قسم " مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة" في جدول حساب النتائج.

في حالة التثبيات المركبة فإن كل عنصر يعالج (يهلك) على حدى ويكون له جدول إهلاك خاص به وفق الفترة التي تعكس إهلاك المنافع الاقتصادية الخاصة به.

فترات الإهلاك المعمول بها في المؤسسة هي:

برامج معلوماتية	05 سنوات
البناءات	20 سنة
وسائل النقل	05 سنوات
أدوات ومعدات مكتب	05 سنوات
معدات صناعية	10 سنوات
أجهزة وأدوات صناعية	10 سنوات

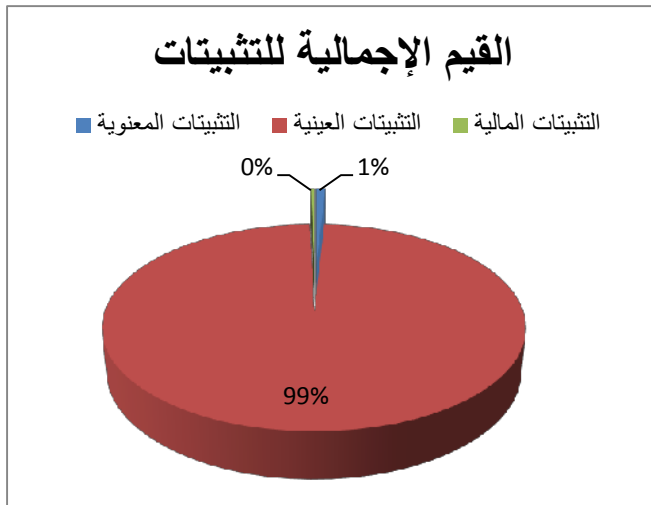
تخضع التثبيات القابلة للإهلاك لاختبار تدني القيمة إذا تبين للمؤسسة وجود مؤشر أو أكثر لتدني قيمة أصل معين، وعلى المؤسسة تحديد قيمته التي تمثل الفرق بين القيمة المحاسبية الباقية والقيمة القابلة للتحصيل.

تسجل قيمة تدني القيمة في جدول حساب النتائج في " مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة".

ثانياً: تحليل التثبيات في NCA Rouiba

تقوم مؤسسة NCA Rouiba في نهاية كل سنة مالية بعملية جرد لتثبياتها والقيام بالتسويات المحاسبية وقد تم الإفصاح في 2015/12/31 عن المعطيات التالية:

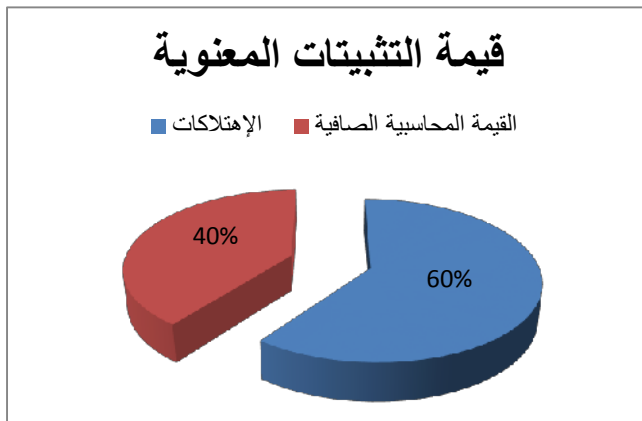
الشكل رقم (06): القيم الإجمالية للتثبيات في 2015/12/31



من خلال الشكل نلاحظ أن قيمة التثبيات العينية تمثل القيمة الأكبر من مجموع القيم الإجمالية للتثبيات لأن المؤسسة تنشط في القطاع الصناعي فتعتبر التثبيات العينية (الآلات، وسائل النقل) العامل الأساسي لنشاطها لذا تركز المؤسسة في استثمارها على التثبيات العينية.

المصدر: أنظر الملحق رقم (02)

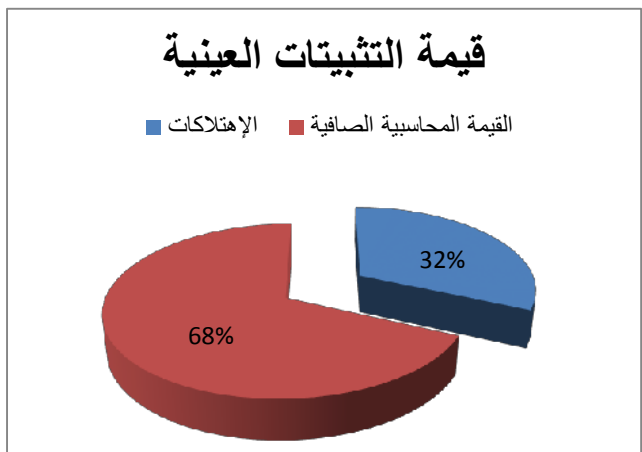
الشكل رقم (07): قيمة التثبيات المعنوية في 2013/12/31



يوضح الشكل أن قيمة الإهلاكات أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات المعنوية (برامج الإعلام الآلي) لأنها لا تعتبر أداة رئيسية للنشاط فالمؤسسة تقوم بتجديد تثبياتها المعنوية بعد اهتلاكها كليا.

المصدر: أنظر الملحق رقم (02).

الشكل رقم (08): قيمة التثبيات العينية في 2015/12/31



نلاحظ من خلال الشكل أن القيمة المحاسبية الصافية أكبر من قيمة الإهلاكات ويرجع ذلك للتجديد المستمر للتثبيات العينية كونها الأداة الرئيسية للنشاط حيث تسمح للمؤسسة بالنمو فتحرص المؤسسة على تطوير معداتها تكنولوجيا، ويرجع أيضا إلى إستلام المؤسسة تثبيات كانت قيد الإنجاز

المصدر: أنظر الملحق رقم (02).

المبحث الثاني: معالجة الإهلاكات محاسبيا وجبائيا

قصد التطرق إلى معالجة الاختلافات بين الإهلاكات من الجانب المحاسبي والإهلاكات من الجانب الجبائي يجب علينا التطرق أولا إلى العناصر التالية:

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للإهلاكات

قامت مؤسسة NCA Rouiba باقتناء مكتب بالفاتورة رقم 576 المبينة في الملحق رقم (03) بتاريخ 2016/06/28 وكانت قيمة الإقتناء 47 794,50 دج والتي تهلك لمدة 05 سنوات وتخضع للإهلاك الثابت.

ويمكن تلخيص هذه المعلومات في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): بطاقة معلومات عن التثبيت (مكتب) الوحدة (1 دج)

البيان	إقتناء التثبيت (المكتب)		
	قيمة الإقتناء	التاريخ	مدة الإهلاك
القيمة	47 794,50 دج	2016/06/28	05 سنوات
المعدل			20%

المصدر: من إعداد الطالبتين

أولا: إعداد مخطط الإهلاك

يوضح الجدول التالي مخطط إهلاك المكتب:

الجدول رقم (15): مخطط إهلاك التثبيت (مكتب) الوحدة (1دج)

السنة	المبلغ القابل للإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2016	47 794,50	20%	4 779,45	4 779,45	43 015,05
2017	47 794,50	20%	9 558,90	14 338,35	33 456,15
2018	47 794,50	20%	9 558,90	23 897,25	23 897,25
2019	47 794,50	20%	9 558,90	33 456,15	14 338,35
2020	47 794,50	20%	9 558,90	43 015,05	4 779,45
2021	47 794,50	20%	4 779,45	47 794,50	00

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الجدول:

1. المبلغ القابل للإهلاك:

المبلغ القابل للإهلاك = مبلغ الإقتناء = 47 794,50 دج (مبلغ الشراء TTC)

2. معدل الإهلاك:

ويحسب كالتالي:

معدل الإهلاك = 100 / عدد السنوات (العمر الإنتاجي)

ومنه: معدل الإهلاك = 05 / 100 = 20%

3. قسط الإهلاك:

ويحسب حسب العلاقة التالية:

قسط الإهلاك = المبلغ القابل للإهلاك × معدل الإهلاك × المدة

وبالتالي أقساط الإهلاك تساوي:

قسط إهلاك سنة 2016 = 47 794,50 × 20% × (06 / 12) = 4 779,45 دج

أقساط إهلاك سنوات 2017، 2018، 2019، 2020 = 47 794,50 × 20% =

9 558,90 دج

قسط إهلاك سنة 2021 = 47 794,50 × 20% × (06 / 12) = 4 779,45 دج

4. الإهلاك المتراكم:

ويحسب كالتالي:

الإهلاك المتراكم للسنة = قسط إهلاك السنة + أقساط السنوات السابقة

الإهلاك المتراكم للسنة = قسط إهلاك السنة + إهلاك المتراكم للسنة ن - 1

الإهلاك المتراكم لسنة 2021 = 4 779,45 + 9 558,90 + 9 558,90 + 9 558,90 =

47 794,50 دج. + 9 558,90 + 4 779,45 =

أو الإهلاك المتراكم لسنة 2012 = 43 015,05 + 4 779,45 = 47 794,50 دج.

5. القيمة المحاسبية الصافية:

ويمكن حسابها بطريقتين:

القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ القابل للإهلاك - الإهلاك المتراكم
القيمة المحاسبية الصافية للسنة ن+1 = القيمة المحاسبية الصافية للسنة ن - قسط الإهلاك
للسنة ن

القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2017 = 47 794,50 - 14 338,35 = 33 456,15 دج
أو القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2017 = 43 015,0 - 9 558,90 = 33 456,15 دج

ثانيا : التسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاك:

يتم تسجيل أقساط الإهلاك في نهاية كل سنة مالية حسب القيود التالية:

قسط إهلاك السنة 2016:

المبلغ		رقم الحساب	2016 / 12 / 31
الدائن	المدين		
4 779,45		681	د/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
	4 779,45	2818	د/ إهلاك التثبيات العينية الأخرى تسجيل قسط الإهلاك

قسط إهلاك السنوات 2017، 2018، 2019، 2020:

المبلغ		رقم الحساب	N / 12 / 31
الدائن	المدين		
9 558,90		681	د/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
	9 558,90	2818	د/ إهلاك التثبيات العينية الأخرى تسجيل قسط الإهلاك

قسط إهلاك سنة 2021:

المبلغ		رقم الحساب	2021 / 12 / 31
الدائن	المدين		
4 779,45		681	د/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
	4 779,45	2818	د/ إهلاك التثبيات العينية الأخرى تسجيل قسط الإهلاك

المطلب الثاني: المقارنة بين طرق الإهلاك

توجد عدة طرق للإهلاك يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك على فترات عمره الإنتاجي سيتم توضيح ذلك من خلال:

أولاً: حساب أقساط الإهلاك

قامت مؤسسة NCA Rouiba باقتناء معدات مكتب وذلك بتاريخ 2016/11/14 وفق الفاتورة رقم 1003 المبينة في الملحق رقم (04) والتي تهلك لمدة 05 سنوات.

الجدول رقم (16): بطاقة معلومات عن معدات مكتب

البيان	إقتناء التثبيت (معدات مكتب)		
	قيمة الإقتناء	التاريخ	مدة الإهلاك
القيمة	115 479	2016/11/14	05 سنوات
المعدل	20%		

المصدر: من إعداد الطالبتين

1. إعداد مخطط الإهلاك وفق الأسلوب الثابت:

- معدل الإهلاك = $100 / \text{العمر الإنتاجي} = 100 / 5 = 20\%$

- قسط الإهلاك = المبلغ القابل للإهلاك × معدل الإهلاك × المدة

قسط إهلاك سنة 2016 = $115\,479 \times 20\% \times (12/2) = 3\,849,3$ دج

قسط الإهلاك السنوي لسنة (2017 2018 2019 2020) = $115\,479 \times 20\% = 23\,095,8$ دج

قسط إهلاك سنة 2021 = $115\,479 \times 20\% \times (12/10) = 19\,246,5$ دج

- الإهلاك المتراكم للسنة = قسط إهلاك السنة + أقساط السنوات السابقة.

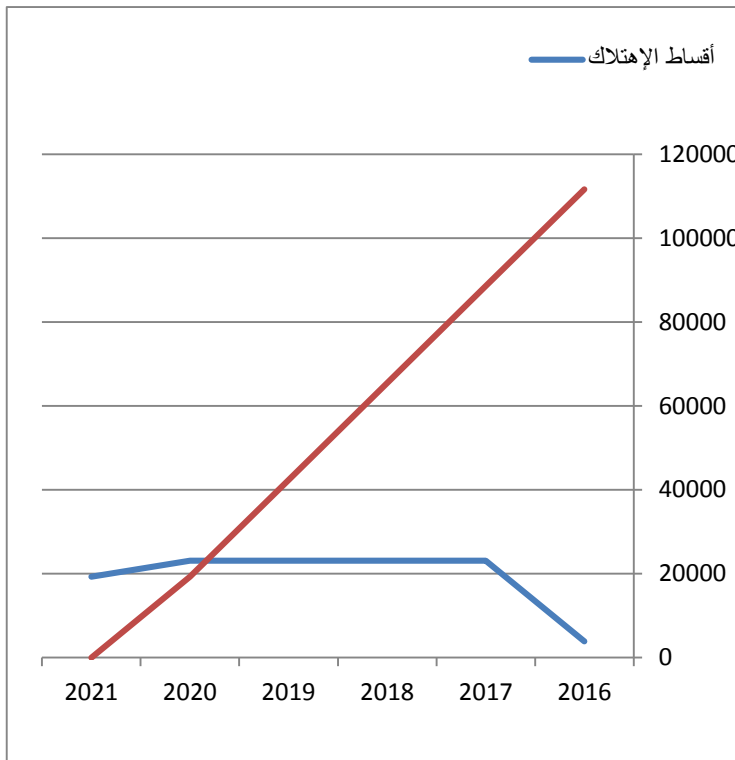
- القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ القابل للإهلاك – الإهلاك المتراكم.

الجدول رقم (17): مخطط إهلاك معدات المكتب وفق الأسلوب الثابت الوحدة: (دج)

السنة	المبلغ القابل للإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2016	115 479	20%	3 849,3	3 849,3	111 629,7
2017	115 479	20%	23 095,8	26 945,1	88 533,9
2018	115 479	20%	23 095,8	50 040,9	65 438,1
2019	115 479	20%	23 095,8	73 136,7	42 342,3
2020	115 479	20%	23 095,8	96 232,5	19 246,5
2021	115 479	20%	19 246,5	115 479	00

المصدر: من إعداد الطالبتين

الشكل رقم (09): منحى يبين أقساط الإهلاك والقيمة المحاسبية الصافية وفق الأسلوب الثابت



نلاحظ من خلال الشكل أنه قد تم توزيع التكلفة الإهلاكية (أقساط الإهلاك) بطريقة ثابتة على السنوات المقدرة كحياة إنتاجية للتثبيت، رغم انخفاض القسط في السنة الأولى والأخيرة وذلك يرجع إلى مدة استعمال التثبيت خلال السنة، وأن القيمة المحاسبية الصافية تتناقص على مدار العمر الإنتاجي لتثبيت حتى تنعدم في آخره.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات الجدول أعلاه

2. إعداد مخطط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتناقص:

- معدل الإهلاك المتناقص = $01 / 05 \times 02$ (حسب الجدول رقم 07) = 0.4

- قسط الإهلاك = القيمة المتبقية $\times$ معدل الإهلاك المتناقص.

- القيمة المحاسبية الصافية للسنة ن+1 = القيمة المحاسبية الصافية للسنة ن - قسط الإهلاك للسنة ن.

- الإهلاك المتراكم للسنة = قسط إهلاك السنة + أقساط السنوات السابقة.

يتم حساب أقساط الإهلاك كالتالي:

الجدول رقم (18): كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتناقص

السنة	كيفية الحساب
2016	$7\,698,6 = (12/2) \times 0.4 \times 115\,479$
2017	$43\,112,16 = 0.4 \times (7\,698,6 - 115\,479)$
2018	$25\,867,296 = 0.4 \times (43\,112,16 - 107\,780,4)$
2019	$15\,520,3776 = 0.4 \times (25\,867,296 - 64\,668,24)$ من القسط الثابت (23 095,8) إذن ننتقل للأسلوب الثابت ويكون بذلك قسط الإهلاك كالتالي: $13\,694,46 = 38\,800,94 \div 12/34$ (الفترة المتبقية)
2020	$13\,694,46 = 38\,800,94 \div 12/34$ (الفترة المتبقية)
2021	$11\,412.02 = 12/10 \times 12/34 \div 38\,800,94$

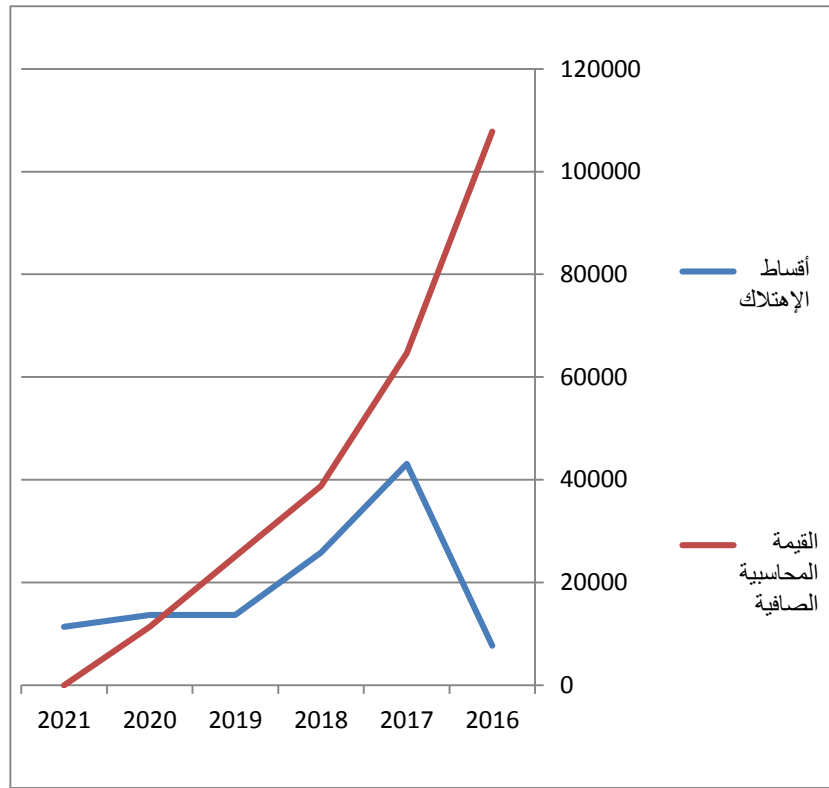
المصدر: من إعداد الطالبتين

الجدول رقم (19): مخطط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتناقص الوحدة: (1دج)

السنة	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2016	115 479	7 698,6	7 698,6	107 780,4
2017	107 780,4	43 112,16	50 810,76	64 668,24
2018	64 668,24	25 867,296	76 678,056	38 800,94
2019	38 800,94	13 694,46	90 372,516	25 106,48
2020	25 106,48	13 694,46	104 066,976	11 412.02
2021	11 412.02	11 412.02	115 479	00

المصدر: من إعداد الطالبتين

الشكل رقم (10): منحني يمثل أقساط الإهلاك والقيمة المحاسبية الصافية وفق أسلوب الإهلاك المتناقص



نلاحظ من خلال الشكل أنه قد تم تحميل التكاليف الناتجة عن حساب أقساط الإهلاك بشكل متنازل على المدة النفعية للتثبيت، ويصحب ذلك انخفاض في القيمة المحاسبية الصافية إلى غاية إنعدامها في نهاية المدة النفعية للتثبيت.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات الجدول أعلاه

3. إعداد مخطط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتزايد:

لا تطبق قاعدة التناسب الزمني في أسلوب القسط المتزايد.

- القسط السنوي = المبلغ القابل للإهلاك (عدد السنين × المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام).

بما أن العمر الإنتاجي للمعدات هو 05 سنوات إذن:

المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام = $(01 + 02 + 03 + 04 + 05) = 15$

- الإهلاك المتراكم للسنة = قسط إهلاك السنة + أقساط السنوات السابقة.

- القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ القابل للإهلاك - الإهلاك المتراكم.

يتم حساب أقساط الإهلاك كالتالي:

الجدول رقم (20): كيفية حساب أقساط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتزايد

السنة	طريقة الحساب
2016	$7\,698,6 = (15/1) \times 115\,479$
2017	$15\,397,2 = (15/2) \times 115\,479$
2018	$23\,095,8 = (15/3) \times 115\,479$
2019	$30\,794,4 = (15/4) \times 115\,479$
2020	$38\,493 = (15/5) \times 115\,479$

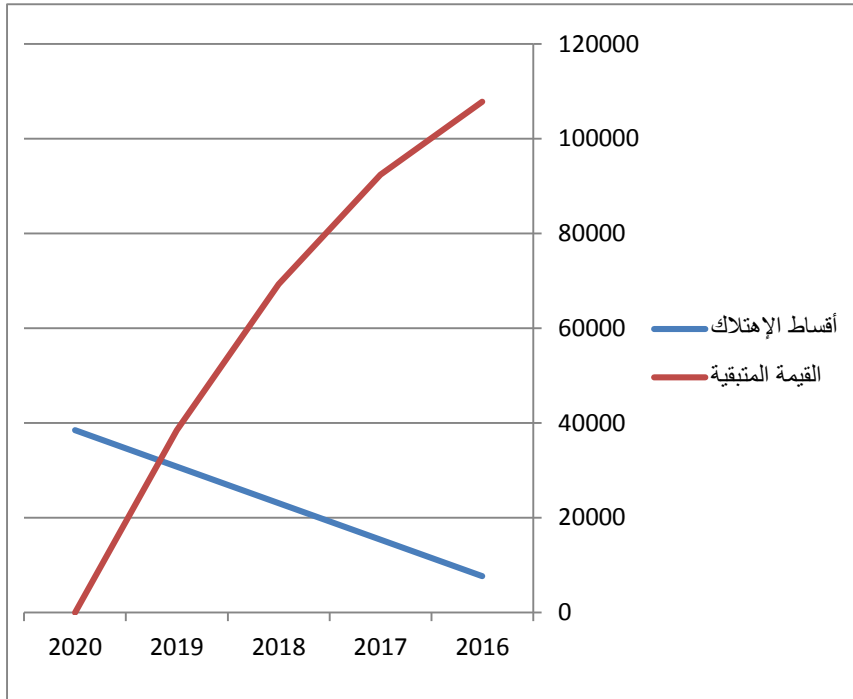
المصدر: من إعداد الطالبتين

الجدول رقم (21): مخطط الإهلاك وفق أسلوب الإهلاك المتزايد الوحدة: (1 دج)

السنة	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2016	115 479	7 698,6	7 698,6	107 780,4
2017	115 479	15 397,2	23 095,8	92 383,2
2018	115 479	23 095,8	46 191,6	69 287,4
2019	115 479	30 794,4	76 986	38 493
2020	115 479	38 493	115 479	00

المصدر: من إعداد الطالبتين

الشكل رقم (11): منحني يمثل أقساط الإهلاك والقيمة المحاسبية الصافية وفق أسلوب الإهلاك المتزايد



نلاحظ من خلال الشكل أنه قد تم توزيع تكلفة الأصل القابل للإهلاك على المدة النفعية بطريقة تصاعدية أي تسجيل القسط في السنة الأولى بقيمة ضعيفة ثم تأخذ الأقساط بالارتفاع، ويقابل ذلك انخفاض في القيمة المحاسبية الصافية بوتيرة معاكسة.

المصدر: من إعداد الطالبتين وفق معطيات الجدول أعلاه

ثانيا: مقارنة طرق الإهلاك

الجدول رقم (22): مقارنة أساليب الإهلاك

الإهلاك المتزايد		الإهلاك المتناقص		الإهلاك الثابت		السنة
القيمة المحاسبية الصافية المبلغ القابل للإهلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية المبلغ القابل للإهلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية المبلغ القابل للإهلاك	القيمة المحاسبية الصافية	
93%	107 780,4	93%	107 780,4	96%	111 629,7	2016
80%	92 383,2	56%	64 668,24	76%	88 533,9	2017
60%	69 287,4	33%	38 800,94	56%	65 438,1	2018
33%	38 493	21%	25 106,48	36%	42 342,3	2019
00%	00	9%	11 412,02	16%	19 246,5	2020
-	-	00%	00	00%	00	2021

المصدر: من إعداد الطالبتين

نقوم بقياس النسبة $\frac{\text{القيمة المحاسبية الصافية}}{\text{المبلغ القابل للإهلاك}}$ التي تسمح بقياس نسبة إهلاك التثبيت.

من خلال الجدول أعلاه حتى تتمكن المؤسسة إهلاك 50% من التثبيت يتوجب عليها:

- 03 سنوات عند إستعمال أسلوب الإهلاك الثابت؛
- سنتين عند إستعمال أسلوب الإهلاك المتناقص؛

- 04 سنوات عند استعمال أسلوب الإهلاك المتزايد.

ومنه، أسلوب الإهلاك المتناقص يسمح للمؤسسة باسترجاع الأموال المستثمرة في أقصر مدة ما يسمح لها بتجديد استثماراتها.

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية للإهلاكات

قامت مؤسسة NCA Rouiba باقتناء سيارة من نوع Peugeot 308 وفق الفاتورة رقم 570786 المبينة في الملحق رقم (05) وذلك بتاريخ 2016/09/29 بقيمة إقتناء 2 609 000 دج.

أولاً: إعداد مخطط إهلاك السيارة وفق النظام الجائي

الجدول رقم (23): مخطط إهلاك السيارة Peugeot 308 حسب النظام الجائي

السنة	المبلغ القابل للإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2016	2 609 000	20%	130 450	130 450	2 478 550
2017	2 609 000	20%	521 800	652 250	1 956 750
2018	2 609 000	20%	521 800	1 174 050	1 434 950
2019	2 609 000	20%	521 800	1 695 850	913 150
2020	2 609 000	20%	521 800	2 217 650	391 350
2021	2 609 000	20%	391 350	2 609 000	00

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الجدول:

1. المبلغ القابل للإهلاك:

حسب المادة 141 الفقرة 03 فإنه: "يتم حساب قاعدة الإهلاك المالي للتثبيات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة، على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة. أما قاعدة الإهلاك المالي للتثبيات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة."

إن السيارة السياحية لا تعتبر أداة رئيسية في النشاط وهي مخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة وبالتالي يتم حساب المبلغ القابل للإهلاك بإدراج الرسم على القيمة المضافة = 2 609 000 دج.

2. معدل الإهلاك:

المادة 174-01: "يطبق بقوة القانون نظام الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيات." وهو النظام المنتهج من قبل المؤسسة.
وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن فترة الإهلاك يجب أن لا تقل عن 05 سنوات وبالتالي:
معدل الإهلاك = $0.2 = 05 / 01 = 20\%$.

3. قسط الإهلاك:

قسط الإهلاك = المبلغ القابل للإهلاك × معدل الإهلاك × المدة.
قسط إهلاك سنة 2016 = $2\,609\,000 \times 20\% \times (12/03) = 130\,450$ دج
قسط إهلاك سنوات 2017، 2018، 2019، 2020 = $2\,609\,000 \times 20\% = 521\,800$ دج
قسط إهلاك سنة 2021 = $2\,609\,000 \times 20\% \times (12/09) = 391\,350$ دج

ثانيا: حساب مبلغ الإهلاك غير قابل للخصم

نصت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص:
الإهلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الإهلاكات المقبولة عادة حسب الإستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الإستغلال المنصوص عليها عن طريق التنظيم وطبقا لأحكام المادة 174.
غير أن قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1000 000 دج.
كما أن سقف 1000 000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة."

1. حساب قاعدة الإهلاك القابل للخصم في حدود سعر الحيازة 1000 000 دج:

$$1000\ 000 \div 05 = 200\ 000 \text{ دج}$$

2. الإهلاك الغير قابل للخصم:

بما أن مؤسسة NCA Rouiba مؤسسة إنتاجية فإن السيارة السياحية لا تعتبر أداة رئيسية للنشاط وبالتالي العبء الغير قابل للخصم كالتالي:

الإهلاك غير قابل للخصم = قسط الإهلاك - قاعدة الإهلاك القابل للخصم.

- الإهلاك الغير قابل للخصم لسنة 2016 معدوم لأن $130\ 450 < 200\ 000$ دج.

- الإهلاك غير قابل للخصم للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 = 521 800 -

$$200\ 000 = 321\ 800 \text{ دج}$$

- الإهلاك غير قابل للخصم لسنة 2021 = 391 350 - 200 000 = 191 350 دج

وبالتالي فإن الإهلاك الغير قابل للخصم يعتبر كأعباء غير قابلة للخصم تقوم المؤسسة بإضافتها للنتيجة المحاسبية من أجل تحديد الوعاء الضريبي.

المبحث الثالث: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهلاكات

من أهم العناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر هي الإهلاكات، حيث نجد الكثير من الاختلافات بين الإهلاك من الجانب المحاسبي والإهلاك من الجانب الجبائي والمتمثلة أهمها في:

الجدول رقم (24): الاختلافات بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية للإهلاكات

البيان	القواعد المحاسبية (حسب النظام المحاسبي المالي)	القواعد الجبائية (حسب النظام الجبائي الجزائري)
مدة الإهلاك	مدة الإهلاك هي مدة الانتفاع بالأصل	مدة الإهلاك هي مدة حياة الأصل
نوع الإهلاك	تضمن النظام المحاسبي المالي أربعة (04) أنواع من الإهلاكات هي: (الإهلاك الخطي، المتناقص، المتزايد، حسب وحدات الإنتاج)	يعتمد على تقنيات عادية (مألوفة) للإهلاك بطريقة خطية، متزايدة ومتناقصة (المعاملات الضريبية) على أساس التكلفة التاريخية، ولا يعترف بالإهلاك حسب وحدات الإنتاج
القيمة القابلة للإهلاك	قيمة الحيازة على الاستثمار ناقص القيمة الباقية المتوقعة	هي تكلفة الحيازة
القيمة المتبقية	قد تكون القيمة المتبقية لأصل ما موجبة عندما يتم عرض الأصل للبيع	القيمة المتبقية دائما تساوي صفر
مراجعة مخطط الإهلاك	يمكن مراجعة مخطط الإهلاك	لا يمكن مراجعة مخطط الإهلاك

المصدر: أحمد طرطار، منصر عبد العالي، الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكيف قواعد النظام الجبائي وفق النظام المحاسبي المالي، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، يومي 12-13 ماي 2014، ص: 10، 11.

المطلب الأول: الإختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للقرض الإيجاري

إن الإختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للقرض الإيجاري ترجع إلى الإهلاك بحيث أن المحاسبة تعتمد في حساب الإهلاك المتعلق بالقرض الإيجاري على أساس المنفعة على عكس الجباية التي تعتمد على الدفعات لهذا تظهر ضرائب مؤجلة بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للإهلاك وهذا ما يشكل إختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. كذلك بالنسبة للفوائد المترتبة على عقد القرض الإيجاري فإن النظام الجبائي لا يعترف بها.

أولاً: عموميات حول عقد الإيجار التمويلي

عقد الإيجار التمويلي هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر. يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمناً. حسب القيد:

المبلغ		n/x/x	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
Xxxx		من حـ/التثبيات	2xx	
Xxxx		إلى حـ /الديون المترتبة على عقد الإيجار- تمويل دخول الملك تحت مراقبة المستأجر	167	

1. الإهلاك المحاسبي للعقد الإيجاري عند المستأجر:

يكون الأصل المستأجر موضع إهلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيات في حالة تملك المؤسسة للأصل وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يغدو المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجاري فإن الأصل يجب إن يهتك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته.

تسجيل الإهلاك على أساس حالات رفع خيارات شراء الأصل في نهاية التعاقد:

- إذا قررت المؤسسة رفع خيار إهلاك الأصل (قبول بمبلغ التنازل) بنهاية العقد فإن الأصل يهتك على أساس مدته النفعية وتحسب أقساط الإهلاكات على أساس مبلغ اقتناء الأصل؛

- وفي الحالة الأخرى أي بقرار المؤسسة عدم رفع الخيار إمتلاك الأصل بنهاية العقد الأصل يهتك على أساس مدة التعاقد (المدة المحددة لعقد الإيجار).

2. الإهلاك الجبائي لعقد الإيجار التمويلي:

في إطار عقد القرض الايجاري يتم حساب الإهلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الايجاري أي أنها لا تعتمد على مدة المنفعة. هذا بالنسبة للمؤجر، لكن عند المستأجر يعتبر كقرض إيجاري بسيط وتحسب مبالغ الكراء كأعباء عادية للدورة.

ثانيا: معالجة عقد الإيجار التمويلي في مؤسسة NCA Rouiba

قامت مؤسسة NCA Rouiba باقتناء سيارة سياحية من نوع Megane Renault بموجب عقد إيجار تمويلي حسب الفاتورة رقم FVVNF0205521 المبينة في الملحق رقم (06) بمبلغ 1 529 474 دج وذلك بتاريخ 8 / 2014 لمدة 04 سنوات يمكن للمؤسسة شراء هذه السيارة عند نهاية العقد، حيث تم تقدير مدة الإهلاك المحاسبي بـ 05 سنوات، إلا أن التشريع الجبائي يعتمد على الدفعات هذا ما ولد إختلاف في أقساط الإهلاك محاسبيا وجبائيا ومدة الإهلاك، قبل تحديد هذا الإختلاف في إهلاك السيارة محاسبيا وجبائيا يجب أولا إعداد كل من مخطط الإهلاك المحاسبي والجبائي:

1. إعداد مخطط الإهلاك المحاسبي للسيارة:

ملاحظة: تم البدء في إستخدام السيارة في 2014/11/01

عند إعداد المخطط المحاسبي لاهتلاك أصل مقتنى عن طريق الإيجار التمويلي تأخذ المؤسسة 365 يوم كمدة للسنة الواحدة.

الجدول رقم (25): مخطط الإهلاك المحاسبي لسيارة الوحدة (1 دج)

السنة	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2014	1 529 474	50 284,08	50 284,08	1 479 189,92
2015	1 529 474	305 894,80	356 178,88	1 173 295,12
2016	1 529 474	305 894,80	662 073,68	867 400,32
2017	1 529 474	305 894,80	967 968,48	561 505,52
2018	1 529 474	305 894,80	1 273 863,28	255 610,72
2019	1 529 474	255 610,72	1 529 474	00

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الجدول:

- كيفية حساب أقساط الإهلاك:

تم إقتناء السيارة في 2014/08 ولكن بداية إستعمال تلك السيارة كان في 2014/11/01 إذ إن الإهلاك في السنة الأولى سيكون في 2011/11/01 وذلك وفقا للنظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ بداية إستعمال وتشغيل الأصل وليس تاريخ الحصول على الأصل الثابت، أي في اللحظة التي يكون فيها الأصل جاهزا للإستعمال وبالتالي تحسب الأقساط كالتالي:

$$\text{قسط الإهلاك} = \text{المبلغ القابل للإهلاك} \times \text{المعدل} \times \text{المدة}$$

$$\text{معدل الإهلاك} = 100 \div 05 = 20\%$$

$$\text{قسط إهلاك سنة 2014} = 1\,529\,474 \times 20\% \times (365/60) = 50\,284,08 \text{ دج}$$

$$\text{أقساط إهلاك 2015، 2016، 2017 و 2018} = 1\,529\,47 \times 20\% = 305\,894,8 \text{ دج}$$

$$\text{قسط إهلاك سنة 2019} = 1\,529\,474 \times 20\% \times (365/305) = 255\,610,72 \text{ دج}$$

- الإهلاك المتراكم:

$$\text{الإهلاك المتراكم} = \text{قسط إهلاك السنة} + \text{أقساط السنوات السابقة}$$

$$\text{الإهلاك التراكم لسنة 2016} = 305\,894,80 + (50\,284,08 + 305\,894,80) = 662\,073,68 \text{ دج}$$

- القيمة المحاسبية الصافية:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{المبلغ القابل للإهلاك} - \text{الإهلاك المتراكم}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2016} = 1\,529\,474 - 662\,073,6 = 867\,400,32 \text{ دج}$$

- التسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاك:

قسط إهلاك سنة 2014

المبلغ		2014 / 12 / 31	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
50 284,08		ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ح/ إهلاك التثبيات العينية الأخرى تسجيل قسط الإهلاك		681
50 284,08				2818

قسط إهلاك السنوات 2015، 2016، 2017، 2018

المبلغ		N / 12 / 31	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
305 894,80		د/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة د/ إهلاك التثبيات العينية الأخرى تسجيل قسط الإهلاك	681	
305 894,80			2818	

قسط إهلاك سنة 2019

المبلغ		2019 / 12 / 31	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
255 610,72		د/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة د/ إهلاك التثبيات العينية الأخرى تسجيل قسط الإهلاك	681	
255 610,72			2818	

2. إعداد مخطط الإهلاك الجبائي للسيارة:

الجدول رقم (26): مخطط الإهلاك الجبائي للسيارة الوحدة (1دج)

السنة	مبلغ القرض	القسط المسدد	مجموع الأقساط المسددة	الباقى للتسديد
2014	1 529 474	53 921,18	53 921,18	1 475 552,82
2015	1 529 474	339 017,61	392 938,79	1 136 535,21
2016	1 529 474	367 155,88	760 094,67	769 379,33
2017	1 529 474	397 629,65	1 157 724,32	371 749,68
2018	1 529 474	371 749,68	1 529 474	00

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الجدول:

- القسط المسدد: هي المبالغ التي تدفعها المؤسسة سنويا لتسديد القرض والمتمثلة في خانة "principal" في الملحق رقم (07)
- مجموع الأقساط المسددة:

$$\text{مجموع الأقساط المسددة} = \text{القسط المسدد للسنة} + \text{الأقساط المسددة}$$

مجموع الأقساط المسددة لسنة 2016 = 367 155,88 + (339 017,6 + 53 921,18) = 760 094,67 دج
 - الباقي للتسديد:

الباقي للتسديد = مبلغ القرض - الأقساط المسددة

الباقي لتسديد لسنة 2016 = 1 529 474 - 760 094,67 = 769 379,33 دج

3. إبراز الفروقات:

إستنادا إلى نتائج الجدولين رقم (25) و(26) سوف يتم تحليل الفروقات كالتالي:

الجدول رقم (27): الفروقات الناتجة عن اختلاف إهلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا

السنة	2014	2015	2016	2017	2018	2019
قسط الإهلاك المحاسبي	50 284,08	305 894,8	305 894,8	305 894,8	305 894,8	255 610,72
القسط الجبائي	53 921,18	339 017,61	367 155,88	397 629,65	371 749,68	00
الفارق المؤقت	-3 637,1	-33 122,81	-61 261,08	-91 734,85	-65 854,88	255 610,72
التزام ضريبي مؤجل	-691,049	-6 293,3339	-11 639,6052	-17 429,6215	-12 512,4272	48 566,0368

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الجدول:

تم إعداد جدول الفروقات الناتجة عن اختلاف إهلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا من خلال أخذ قيمة الأقساط السنوية للإهلاك من مخطط الإهلاك المحاسبي للسيارة وقيمة الأقساط المسددة سنويا من مخطط الإهلاك الجبائي للسيارة والمقارنة بينهما.
 يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أن قسط الإهلاك المحاسبي أقل من القسط الجبائي ويرجع ذلك لاختلاف مدة إهلاك الأصل ما نتج عنه فروقات تم حسابها كالتالي:

- الفارق المؤقت:

تم الحصول على الفروقات المؤقتة في هذه الحالة نتيجة حدوث إختلاف بين قسط الإهلاك المحاسبي وقسط الإهلاك الجبائي وذلك بتحديد الفرق بينهما كما يلي:

الفارق المؤقت = قسط الإهلاك المحاسبي - القسط الجبائي

الفارق المؤقت لسنة 2018 = 305 894,8 - 371 749.68 = -65 854,88 - دج

- الإلتزام الضريبي المؤجل:

تنتج فروقات مؤقتة عندما لا تتساوى مدة الإهلاك المسموح بها من طرف النظام المحاسبي المالي (الإهلاك حسب المنفعة المنتظرة من هذا التثبيت) إذا كان من المنتظر أن يمتلك المستأجر هذا التثبيت عند نهاية العقد، ومدة الإهلاك المسموح بها من طرف المشرع الجبائي والتي قد تكون إما أكبر أو أقل من مدة العقد. وبالتالي تنتج فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة إذا كانت مدة العقد أقل من الإهلاك المأخوذ محاسبيا.

$$\text{الإلتزام الضريبي المؤجل} = \text{الفارق المؤقت} \times 19\%$$

ملاحظة: 19% معدل الضريبة على أرباح الشركات لأن المؤسسة ذات نشاط إنتاجي.

$$\text{الإلتزام الضريبي لسنة 2018} = -65 854,88 \times 19\% = -12 512,4272 - \text{دج}$$

التسجيل المحاسبي للإلتزام الضريبي:

التسجيل المحاسبي للإلتزام الضريبي لسنة 2014:

المبلغ		2014 / 12 / 31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
691,049		من حـ / فرض ضرائب مؤجلة على خصوم إلى حـ / الضرائب المؤجلة عن الخصوم إثبات الضريبة المؤجلة خصوم	693	
691,049			134	

التسجيل المحاسبي للإلتزام الضريبي لسنة 2015:

المبلغ		2015 / 12 / 31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6 293,3339		من حـ / فرض ضرائب مؤجلة على خصوم إلى حـ / الضرائب المؤجلة عن الخصوم إثبات الضريبة المؤجلة خصوم	693	
6 293,3339			134	

التسجيل المحاسبي للإلتزام الضريبي لسنة 2016:

المبلغ		2016 / 12 / 31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
11 639,6052		من حـ / فرض ضرائب مؤجلة على خصوم إلى حـ / الضرائب المؤجلة عن الخصوم إثبات الضريبة المؤجلة خصوم	693	
11 639,6052			134	

التسجيل المحاسبي للإلتزام الضريبي لسنة 2017:

المبلغ		2017 / 12 / 31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
17 429,6215		من حـ / فرض ضرائب مؤجلة على خصوم إلى حـ / الضرائب المؤجلة عن الخصوم إثبات الضريبة المؤجلة خصوم	693	
17 429,6215			134	

التسجيل المحاسبي للإلتزام الضريبي لسنة 2018:

المبلغ		2018 / 12 / 31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
12 512,4272		من حـ / فرض ضرائب مؤجلة على خصوم إلى حـ / الضرائب المؤجلة عن الخصوم إثبات الضريبة المؤجلة خصوم	693	
12 512,4272			134	

التسجيل المحاسبي للإلتزام الضريبي لسنة 2019:

المبلغ		2019 / 12 / 31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
48 566,0368		من حـ / الضرائب المؤجلة عن الخصوم إلى حـ / فرض ضرائب مؤجلة على خصوم إثبات الضريبة المؤجلة خصوم	134	
48 566,0368			693	

ملاحظة: في نهاية حياة السيارة السياحية يكون حساب 134 الإلتزام مؤجل مرصدا كالتالي:

الجدول رقم (28): ترصيد ح/ 134 الإلتزام الضريبي المؤجل

البيان	مدين	دائن
2014 / 12 / 31		691,049
2015 / 12 / 31		6 293,3339
2016 / 12 / 31		11 639,6052
2017 / 12 / 31		17 429,6215
2018 / 12 / 31	48 566,0368	12 512,4272
2019 / 12 / 31		
المجموع	48 566,0368	48 566,0368

المصدر: من إعداد الطالبتين

أما ما يخص الفارق المؤقت الناتج فيتم تسويته وتسجيله في الجدول رقم (09) الذي يوضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

المطلب الثاني: معالجة إختلاف طرق الإهلاك محاسبيا وجبائيا

قامت مؤسسة NCA Rouiba باقتناء آلة لإنتاج العصير بتاريخ 2012/09/09 بمبلغ 124 585 477 دج الموضحة في [الملحق رقم (08) الجدول رقم (01)] إلا أنها لم تبدأ باستخدامها إلا في 2013/01/06 وقدّر عمرها الإنتاجي ب 10 سنوات، لنفرض أن المؤسسة تقوم باهلاك الآلة وفق أسلوب الإهلاك تبعا لحجم الإنتاج (تهلك كل التثبيات في المؤسسة وفق أسلوب الإهلاك الخطي) وهذا الأسلوب لم يرد في القانون الجبائي، وهذا ما سينتج عنه إختلاف في طريقة الإهلاك وهذا ما سيوضح في النقاط التالية:

أولا: إعداد مخطط الإهلاك المحاسبي للآلة

نص النظام المحاسبي المالي في المادة 121-07: "إن طريقة إهلاك أي أصل هي إنعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقضية أو طريقة وحدات الإنتاج".

الجدول رقم (29): مخطط الإهلاك المحاسبي للآلة الوحدة (1دج)

السنة	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2013	124 585 477	8 985 962	8 985 962	115 599 515
2014	124 585 477	9 626 583	18 612 545	105 972 932
2015	124 585 477	9 595 568	28 208 113	96 377 364
2016	124 585 477	10 171 964	38 380 077	86 205 400

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الجدول:

1. قسط الإهلاك:

يحسب قسط الإهلاك وفق طريقة وحدات الإنتاج وفق العلاقة:

$$\text{قسط الإهلاك} = \frac{\text{قيمة الأصل القابل للإهلاك} \times \text{الإنتاج السنوي الفعلي}}{\text{حجم الإنتاج الكلي المقدر للأصل}}$$

كان الإنتاج المقدر للآلة 48 000 000 علبة سنويا [الملحق رقم (08) الجدول رقم (02)]

وعمرها الإنتاجي هو 10 سنوات وبالتالي يكون حجم الإنتاج الكلي المقدر للآلة هو:

$$\text{حجم الإنتاج الكلي المقدر} = 10 \times 48 000 000 = 480 000 000 \text{ علبة}$$

وكان الإنتاج السنوي الفعلي من 2013 إلى 2016:

الجدول رقم (30): الإنتاج الفعلي للآلة من 2013 إلى 2016 الوحدة (علبة)

السنة	2013	2014	2015	2016
الإنتاج الفعلي	35 943 848	38 506 333,35	38 382 272	40 687 857

المصدر: [الملحق رقم (08) الجدول رقم (02)]

نقوم بحساب تكلفة الوحدة (العلبة) وفق العلاقة:

$$\text{تكلفة الوحدة} = \frac{\text{المبلغ القابل للإهلاك}}{\text{حجم الإنتاج الكلي المقدر}} \\ \text{تكلفة الوحدة} = 480 000 000 / 124 585 477 = 0.25 \text{ دج للعلبة.}$$

إذن تحسب أقساط الإهلاك كالتالي:

$$\text{قسط الإهلاك لسنة 2013} = 0.25 \times 35\,943\,848 = 8\,985\,962 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الإهلاك لسنة 2014} = 0.25 \times 38\,506\,333,35 = 9\,626\,583 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الإهلاك لسنة 2015} = 0.25 \times 38\,382\,272 = 9\,595\,568 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الإهلاك لسنة 2016} = 0.25 \times 40\,687\,857 = 10\,171\,964 \text{ دج}$$

لا نستطيع حساب أقساط الإهلاك للسنوات المتبقية (2017-2018-2019-2020-2021-2022) لأن الآلة لم تشتغلها بعد (لا يوجد إنتاج فعلي).

2. الإهلاك المتراكم:

يحسب الإهلاك المتراكم وفق العلاقة التالية:

$$\text{الإهلاك المتراكم للسنة} = \text{قسط إهلاك السنة} + \text{أقساط الإهلاك للسنوات السابقة}$$

$$\text{الإهلاك المتراكم لسنة 2015} = 9\,595\,568 + (8\,985\,962 + 9\,626\,583) = 28\,208\,113 \text{ دج}$$

3. القيمة المحاسبية الصافية:

وتحسب كالتالي:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{المبلغ القابل للإهلاك} - \text{الإهلاك المتراكم للسنة}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2015} = 124\,585\,477 - 28\,208\,113 = 96\,377\,36 \text{ دج}$$

ثانياً: إعداد مخطط الإهلاك الجبائي للآلة

الجدول رقم (31): مخطط الإهلاك الجبائي للآلة الوحدة (1دج)

السنة	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2013	124 585 477	12 458 547,70	12 458 547,70	112 126 929,30
2014	124 585 477	12 458 547,70	24 917 095,40	99 668 381,60
2015	124 585 477	12 458 547,70	37 375 643,10	87 209 833,90
2016	124 585 477	12 458 547,70	49 834 190,80	74 751 286,20
2017	124 585 477	12 458 547,70	62 292 738,50	62 292 738,50
2018	124 585 477	12 458 547,70	74 751 286,20	49 834 190,80
2019	124 585 477	12 458 547,70	87 209 833,90	37 375 643,10
2020	124 585 477	12 458 547,70	99 668 381,60	24 917 095,40
2021	124 585 477	12 458 547,70	112 126 929,30	12 458 547,70
2022	124 585 477	12 458 547,70	124 585 477	00

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الجدول:

1. كيفية حساب أقساط الإهلاك:

$$\text{قسط الإهلاك} = \text{المبلغ القابل للإهلاك} \times \text{المعدل}$$

$$\text{معدل الإهلاك} = 100 / \text{العمر الإنتاجي} = 100 / 10 = 10\%$$

أقساط الإهلاك للسنوات العشر تكون متساوية وتحسب كالآتي:

$$\text{قسط الإهلاك} = 124 585 477 \times 10\% = 12 458 547,70 \text{ دج}$$

2. الإهلاك المتراكم:

$$\text{الإهلاك المتراكم} = \text{قسط إهلاك السنة} + \text{أقساط إهلاك السنوات السابقة}$$

$$+ 12\,458\,547,70 + 12\,458\,547,70 = 2015 \text{ لسنه المتراكم الإهلاك}$$

$$= 37\,375\,643,10 \text{ دج}$$

3. القيمة المحاسبية الصافية:

وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{المبلغ القابل للإهلاك} - \text{الإهلاك المتراكم للسنة}$$

$$= 37\,375\,643,10 - 124\,585\,477 = 2015 \text{ لسنه القيمة المحاسبية الصافية}$$

$$= 87\,209\,833,90 \text{ دج}$$

ثالثا: إبراز الفروقات

إستنادا إلى نتائج الجدولين رقم (28) و(30) سوف يتم تحليل الفروقات كالتالي:

الجدول رقم (32): الفروقات الناتجة عن اختلاف طريقة إهلاك الآلة محاسبيا وجبائيا

السنة	2013	2014	2015	2016
قسط الإهلاك المحاسبي	8 985 962	9 626 583	9 595 568	10 171 964
قسط الإهلاك الجبائي	12 458 547,70	12 458 547,70	12 458 547,70	12 458 547,70
الفارق	-3 472 585,70	-2 831 964,70	-2 862 979,20	-2 286 583,70

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الجدول:

تم إعداد جدول الفروقات الناتجة عن اختلاف طريقة الإهلاك محاسبيا وجبائيا من خلال أخذ قيمة الأقساط السنوية للإهلاك من مخطط الإهلاك المحاسبي للآلة وقيمة الأقساط السنوية للإهلاك من مخطط الإهلاك الجبائي للآلة والمقارنة بينهما.

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أن قسط الإهلاك المحاسبي أقل من القسط الجبائي ويرجع ذلك لاختلاف طريقة إهلاك الأصل ما نتج عنه فروقات تم حسابها كالتالي:

1. الفارق:

تم الحصول على الفروقات في هذه الحالة نتيجة حدوث إختلاف بين قسط الإهلاك المحاسبي وقسط الإهلاك الجبائي وذلك بتحديد الفرق بينهما كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{الفرق} &= \text{قسط الإهلاك المحاسبي} - \text{قسط الإهلاك الجبائي} \\ \text{فارق سنة 2013} &= 8\,985\,962 - 12\,458\,547,70 = -3\,472\,585,70 \text{ دج} \\ \text{فارق سنة 2014} &= 9\,626\,583 - 12\,458\,547,70 = -2\,831\,964,70 \text{ دج} \\ \text{فارق سنة 2015} &= 9\,595\,568 - 12\,458\,547,70 = -2\,862\,979,20 \text{ دج} \\ \text{فارق سنة 2016} &= 10\,171\,964 - 12\,458\,547,70 = -2\,286\,583,70 \text{ دج} \end{aligned}$$

2. معالجة الفروقات:

لتسوية الفروقات المحققة على المؤسسة تحقيق إنتاج فعلي يفوق الإنتاج المقدر السنوي، لتسجل قسط محاسبي أكبر من القسط الجبائي وهذا أمر مستبعد في المؤسسة محل الدراسة لأن العصور المنتج من خلال هذه الآلة غير مطلوب بكثرة لذا ستواصل المؤسسة تسجيل فروقات دائمة ستظهر كأعباء غير قابلة للخصم في جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مما يؤدي إلى إرتفاع النتيجة الجبائية وبالتالي الضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الثالث: تحليل أثر الإهلاكات على التدفق النقدي

لا ينتج من الإهلاك أي تدفقات نقدية غير أن الإهلاك يعتبر تخفيضاً للتدفقات النقدية الخارجة في شكل ضرائب أو توزيعات كان من الممكن تحملها في حالة عدم إثباته وهذا ما سيتم محاولة إثباته من خلال التطرق إلى:

أولاً: عرض جدول حساب النتائج لمؤسسة NCA Rouiba لسنة 2015

حققت مؤسسة NCA Rouiba نتيجة محاسبية قبل الضريبة بقيمة 252 020 521 دج الموضحة في الملحق رقم (09) ويكون الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال جدول الإنتقال مرفق بالميزانية الجبائية الموضح في الملحق رقم (10) وذلك بإضافة الأعباء غير قابلة للخصم (329 552 991 دج) وتخفيض الإيرادات المعفية (264 920 992 دج) فتظهر النتيجة الجبائية بقيمة 316 652 520 دج.

بعد تحديد النتيجة الجبائية (الوعاء الضريبي) تقوم المؤسسة بحساب الضريبة على أرباح الشركات كالتالي:

للمؤسسة عدة تحفيزات جبائية خاصة بالصادرات، الدخول للبورصة والتسجيل في الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار إذن:
يخضع الوعاء الضريبي لتخفيض بنسبة 2,055 % خاص بصادرات المؤسسة فيصبح بذلك:

الوعاء الضريبي = 316 652 520 – (2,055 % × 316 652 520) = 310 145 111 دج
كما يخضع الوعاء الضريبي لتخفيض بنسبة 25% لدخول المؤسسة في البورصة وتخفيض 15% لتسجيل المؤسسة في الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار فيصبح:

$$310\ 145\ 111 - [(25\% + 15\%) \times 310\ 145\ 111] = 186\ 087\ 067 \text{ دج}$$

بعد إخضاع الوعاء للتخفيضات تحسب الضريبة على أرباح الشركات من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{الوعاء الضريبي} \times \text{معدل الضريبة}$$

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = 186\ 087\ 067 \times 19\% = 35\ 356\ 543 \text{ دج}$$

وتكون بذلك النتيجة المحاسبية الصافية كالتالي:

$$\text{النتيجة الصافية} = \text{النتيجة المحاسبية قبل الضريبة} - \text{الضريبة على أرباح الشركات} - \text{الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية}$$

$$\text{النتيجة الصافية} = 252\ 020\ 521 - 35\ 356\ 543 - 27\ 678\ 78 = 188\ 985\ 195 \text{ دج}$$

ثانيا: عرض جدول حساب النتائج لمؤسسة NCA Rouiba لسنة 2015 دون مخصصات الإهلاك

تؤثر الإهلاكات بصفة غير مباشرة على التدفقات النقدية كالضرائب المدفوعة للمديرية والأرباح الموزعة، وسيتم محاولة إبراز هذا التأثير من خلال إعادة حساب النتيجة الصافية لسنة 2015 دون مخصصات الإهلاك بافتراض عدم تسجيلها من قبل محاسب المؤسسة أو عدم تخفيضها باعتبارها عبء من قبل برنامج حساب النتائج.

1. تحديد النتيجة العادية قبل الضرائب:

سيتم إعداد جدول حساب النتائج دون حساب الإهلاكات كالتالي:

الجدول رقم (33): جدول حساب النتائج دون حساب الإهلاكات الوحدة (دج)

2015 / 12 / 31	
7 490 167 433 66 962 859 -	رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع إعانات الإستغلال
7 557 130 291	إنتاج السنة المالية
(4 520 098 571) (1 157 586 303)	المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
(5 677 684 874)	إستهلاك السنة المالية
1 879 445 417	القيمة المضافة للإستغلال
(729 349 666) (115 655 531)	أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
1 034 440 220	الفائض الإجمالي عن الإستغلال
12 238 979 (102 696 437) (10 929 217) 12 214 428	المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الإهلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
945 267 973	النتيجة العملياتية
33 609 894 (221 380 402)	المنتجات المالية الأعباء المالية
(187 770 507)	النتيجة المالية
757 497 465	النتيجة العادية قبل الضرائب
(89 775 387) (27 678 783)	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
-	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-	مجموع أعباء الأنشطة العادية
640 043 295	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	النتيجة الغير العادية
640 043 295	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبتين

- القيمة المضافة للإستغلال = إنتاج السنة المالية - إستهلاك السنة المالية
القيمة المضافة للإستغلال = 5 677 684 874 - 7 557 130 291 = 1 879 445 41 دج

- الفائض الإجمالي عن الإستغلال = القيمة المضافة للإستغلال - أعباء المستخدمين -
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
الفائض الإجمالي عن الإستغلال = 1 879 445 417 - 729 349 666 = 1 034 440 220 دج

- النتيجة العملياتية = الفائض الإجمالي عن الإستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى -
الأعباء العملياتية الأخرى - مخصصات الإهلاكات والمؤونات + استئناف عن خسائر
القيمة والمؤونات
سوف نقوم بحساب النتيجة العملياتية بدون حساب مخصصات الإهلاكات التي قيمتها
505 467 945 دج المبينة في الملحق رقم (11) وبذلك تصبح مخصصات الإهلاكات
والمؤونات 10 929 217 دج الخاصة بالمؤونات لأن:

مخصصات الإهلاكات والمؤونات = مخصصات الإهلاكات + مخصصات المؤونات
ومنه مخصصات المؤونات = مخصصات الإهلاكات والمؤونات - مخصصات
الإهلاكات

مخصصات المؤونات = 516 406 162 - 505 467 945 = 10 929 217 دج

النتيجة العملياتية = 1 034 440 220 + 12 238 979 - 102 696 437 =

10 929 217 = 945 267 973 دج

- النتيجة المالية = المنتوجات المالية - الأعباء المالية

النتيجة المالية = 33 609 894 - 221 380 402 = 187 770 507 - دج

- النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

النتيجة العادية قبل الضرائب = 945 267 973 - 187 770 507 = 757 497 465 دج

2. إعداد جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

بما أنه لم يتم تسجيل مخصصات الإهلاك كأعباء ولم يتم تخفيضها في جدول حساب
النتائج فإن الإهلاكات الغير قابلة للخصم والإهلاكات الخاصة بعقود الإيجار التمويلي لا
يتم إضافتها كأعباء غير قابلة للخصم ويتم حذفها من الجدول

الجدول رقم (34): الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية الوحدة (دج)

757 497 465	ربح	1. النتيجة العادية قبل الضرائب
	خسارة	
2. الأعباء غير قابلة للخصم		
15 752 500	تكاليف المباني غير موجهة مباشرة للإستغلال	
11 349 156	حصة الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم	
34 833 856	ضرائب ورسوم غير قابلة للخصم	
10 929 217	مؤونات غير قابلة للخصم	
-	إهتلاكات غير قابلة للخصم	
-	الإهتلاكات الغير قابلة للخصم الخاصة بالإيجار التمويلي	
3 205 452	الغرامات والعقوبات المالية	
235 379 478	أعباء أخرى غير قابلة للخصم	
311 449 659	مجموع الأعباء غير قابلة للخصم	
3. الإيرادات المعفية		
19 523 461	الإيجارات بدون أعباء مالية	
245 397 531	إيرادات معفية أخرى	
264 920 992	مجموع الإيرادات المعفية	
804 026 132	ربح	النتيجة الجبائية (1 + 2 - 3)
	خسارة	

المصدر: من إعداد الطالبتين

يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بإضافة الأعباء غير قابلة للخصم للسنة وتخفيض الإيرادات المعفية للسنة:

$$\text{النتيجة الجبائية} = 757\,497\,465 + 311\,449\,659 - 264\,920\,992 =$$

804 026 132 دج

3. حساب الضريبة على أرباح الشركات:

لا تعتبر النتيجة الجبائية المحققة الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة، بل تخضع لعدة تخفيضات لأن المؤسسة تملك عدة تحفيزات جبائية كما ذكر سابقا وبالتالي يجب تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة أولا كما يلي:

الوعاء الضريبي = النتيجة الجبائية – التحفيزات الجبائية

$$\text{الوعاء الضريبي} = 804\,026\,132 - (2.055 \times 804\,026\,132) - 804\,026\,132 \times 0.4 = 472\,502\,037 \text{ دج}$$

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = 472\,502\,037 \times 19\% = 89\,775\,387 \text{ دج}$$

4. حساب النتيجة الصافية للسنة المالية:

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية (الضريبة على أرباح الشركات) - الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية

النتيجة الصافية للسنة المالية = 757 497 465 - 89 775 387 - 27 678 783 = 640 043 295 دج

ثالثا: تحليل النتائج

بعد عرض جدول حساب النتائج لسنة 2015 وإعادة حساب النتائج دون مخصصات الإهلاك لاحظنا:

- ارتفاع قيمة النتيجة العملياتية فبعد أن كانت 439 791 029 دج أصبحت 945 267 973 دج وهذا الارتفاع يرجع لعدم تحميل قيمة مخصصات الإهلاكات 505 467 945 دج للنتيجة.

- ارتفاع قيمة النتيجة العادية قبل الضرائب ب 505 467 945 دج وهي قيمة مخصصات الإهلاكات فبعد أن كانت 252 020 521 دج أصبحت 757 488 465 دج.

- عدم تسجيل مخصصات الإهلاكات أدى إلى ارتفاع النتيجة الجبائية فكانت قيمتها 186 087 067 دج وأصبحت 472 502 037 دج.

- إن ارتفاع النتيجة الجبائية يؤدي حتما إلى ارتفاع الضريبة على أرباح الشركات فقد سجلت ضريبة بقيمة 35 356 543 دج

عند حساب مخصصات الإهلاكات وضريبة بقيمة 89 775 387 دج عند عدم تسجيلها.
- إرتفاع النتيجة الصافية للسنة المالية فقد سجلت المؤسسة 188 985 195 دج كنتيجة
للسنة و 640 043 295 دج عند عدم تسجيل الإهلاكات.

رغم أن الإهلاكات مصاريف وهمية وليست حقيقية إلا أنه كلما سجلت المؤسسة
مخصصات إهلاكات كبيرة أثر ذلك بالنقصان على النتيجة العادية قبل الضريبة وبالتالي
على النتيجة الجبائية فيصبح الوعاء الضريبي أقل قيمة وبذلك تدفع المؤسسة ضريبة أقل
وبذلك تنخفض التدفقات النقدية الخارجة إلى مديرية الضرائب فتحقق بذلك المؤسسة وفر
ضريبي بقيمة 54 418 844 دج

الوفر الضريبي = قيمة الضريبة بدون إهلاكات - قيمة الضريبة الحقيقية
الوفر الضريبي = 89 775 387 - 35 356 543 = 54 418 844 دج

خلاصة

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي بكل ما جاء فيه من قوانين ومبادئ خاصة بالتقييم، وعرض المعلومات المالية يعد أمر شبه مستحيل وذلك لاختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد والقوانين الجبائية في العديد من النقاط من بينها الإهتلاكات، فالنتائج التي تحققها المعاملات والقواعد المحاسبية تكشف عن القيمة الإقتصادية للمؤسسة من خلال تحديد النتيجة المحاسبية، على خلاف النتيجة الجبائية التي يتم تحديدها بنظرة مختلفة في كثير من الأوقات عن نظرة النظام المحاسبي المالي.

يرجع كل ذلك إلى وجود فروقات مؤقتة في قياس كل من الأفعال المحاسبية وآثارها الجبائية خاصة تلك المتعلقة بالإهتلاكات مثل مدته وطريقته إلا أنه في الحالات العملية فإن هذه المعالجة للفروقات لا تكون بالأمر السهل بل تتطلب تحضير إطار عمل ملائم.

الخاتمة

إهتم النظام المحاسبي المالي بمسألة مخصصات الإهلاك من خلال وضع قواعد خاصة لتقييم التثبيات العينية والمعنوية، الذي ربطه بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة، بهدف إعطاء صورة صادقة للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وفي هذا الصدد أقر النظام المحاسبي المالي مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل، وهذا ب:

- الإهلاك ينطلق من تاريخ إستغلال الأصل وليس من تاريخ الفوترة؛
- يستحسن حساب الإهلاك إستنادا إلى عدد الوحدات المنتجة؛
- ظهور القرض الإيجاري المالي في الميزانية.

وعليه فقد ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات إدراج التثبيات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وفي حالة إدراج لأول مرة التثبيات العينية المستعملة يجب أن تسجل في القوائم المالية بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة، مع إمكانية إعادة تقييمها، وهذا خلافا للمخطط الوطني المحاسبي الذي يتم تسجيل التثبيات المستعملة بتكلفة حيازتها وأقساط الإهلاكات المتراكمة. وحسب النظام المحاسبي المالي، فإنه يشرع دراسة دورية لطريقة الإهلاك، المدة النفعية والقيمة الباقية، والذي يتمثل في مقارنة القيمة المحاسبية للأصل مع قيمته الحالية، فإذا كانت هاته الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية يحق للمؤسسة تثبيت الخسارة في القيمة، وتدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، مع ضبط المبلغ المخصص لإهلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.

ولكن لا يمكن الحديث عن تطبيق قواعد الإهلاك التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية دون الخوض في الآثار الناجمة عن تطبيقها، حيث تعتبر الإدارة الجبائية من أهم الأطراف الرئيسية المستخدمة للمعلومة المالية وهي تنص على قواعد وتشريعات تختلف عن مضمون ما جاء به النظام المحاسبي فهي تعتبر الإهلاك تدني في قيمة الأصول بهدف استرجاع تكلفتها وقد يكون إهلاك خطي أو تنازلي أو تصاعدي ولا يمكن إعتبار الإهلاك قابلا للخصم إلا بشروط يجب توفرها وتكمن أهمية حساب الإهلاك من الجانب الجبائي عند تحديد قيمة الربح الخاضع للضريبة. وبالتالي عند تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات حدث إختلاف بين المعالجتين المحاسبية والجبائية للإهلاكات ما أدى إلى ظهور ضرائب مؤجلة من أجل تقليص وامتصاص هذه الفروقات من أجل التسهيل من الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

وللإجابة على الأسئلة الفرعية والتحقق من صحة الفرضيات وكذا الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة والمتمثلة في:

كيف يتم معالجة الإهلاكات محاسبيا وجبائيا؟ وكيف يتم معالجة الإختلاف بين المعالجتين؟

توصلنا إلى ما يلي:

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

1. الفرضية الأولى "هناك عدة نقاط إختلاف وتباعد بين معالجة الإهتلاكات محاسبيا ومعالجة الإهتلاكات جبائيا" تم إثبات هذه الفرضية خلال الدراسة حيث تكمن هذه الإختلافات في:

- إختلاف طرق الإهتلاك فقد نص النظام المحاسبي المالي على أن طريقة إهتلاك أي أصل هي إنعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الإقتصادية التي يدرها ذلك الأصل بينما ألزم المشرع الجبائي بقوة القانون تطبيق طريقة الإهتلاك الخطي ومنح المؤسسات حق إختيار طريقة الإهتلاك المتناقص أو المتزايد حسب شروط كما أنه لم ينص على طريقة وحدات الإنتاج التي إعتبرها النظام المحاسبي الطريقة المثلى التي تعكس إهتلاك الأصل.

- يسمح النظام المحاسبي المالي بإمكانية تجزئة الأصل إلى عدة عناصر أخرى قابلة للتحديد، بحيث يمكن إعتبار كل عنصر منها أصل منفرد ويسجل كل عنصر على حدى، لأن مدة إستعمال كل عنصر تختلف عن مدة إستعمال العنصر الآخر.

والنظام الجبائي لم يتطرق في كل من قانون المالية لسنة 2009 وقانون المالية لسنوات 2010، 2011، 2012 و 2014 إلى نظام الإهتلاك حسب المركبات.

- تطرق النظام المحاسبي المالي لمعالجة عقود الإيجار التمويلي، حيث يهتلك التثبيت الذي بحوزة المستأجر حسب القواعد العامة الخاصة باهتلاك التثبيتات، أما إذا لم يكن المستأجر على يقين بأنه سيمتلك التثبيت بعد نهاية العقد فإن التثبيت يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية.

تمت معالجة عقود إيجار التمويل في النظام الجبائي من خلال المادة الثامنة (08) من قانون المالية لسنة 2010، أنه في إطار عقود إيجار التمويل يتم إهتلاك التثبيت على أساس مرحلة تساوي مدة العقد.

- ينص النظام المحاسبي المالي على أنه يمكن مراجعة طريقة الإهتلاك المطبقة على الممتلكات، والتجهيزات والمعدات بشكل دوري، وإذا كان هناك تغير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الإستثمارات، فيجب تغيير الطريقة بما يعكس التغير في النمط. وهذا عكس النظام الجبائي الذي ينص على انه لا يمكن تغيير طريقة الإهلاك في حالة الإعتماد على الإهتلاك الخطي أو المتناقص أو المتزايد.

2. الفرضية الثانية "يمكن امتصاص الإختلاف بين المعالجتين المحاسبية والجبائية عن طريق الضرائب المؤجلة" صحيحة حيث تم إثباتها من خلال:

إن الضرائب المؤجلة هي تقنية جبائية تسمح بإزالة التشوهات الجبائية عن كل معاملة يظهر فيها إختلاف بين القيمة المحاسبية لها وأساسها الجبائي، مع احترام تسجيل العواقب الجبائية الحالية والمستقبلية. فعلى المؤسسات الإقتصادية في الجزائر عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي الإعتماد على مبدأ الإخضاع المؤجل، حتى يتم فصل المحاسبة عن الجباية لضمان عرض قوائم مالية غير مشوهة بالقواعد الجبائية.

حيث أن مؤسسة NCA Rouiba استخرجت الضرائب المؤجلة عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، عند ظهور تباين بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية لأقساط الإهتلاكات.

3. الفرضية الثالثة "يعتبر الإهلاك تخفيضا للتدفقات النقدية الخارجة في شكل ضرائب أو توزيعات فهو يمثل حجز للنقدية" تم إثبات هذه النظرية في الشق التطبيقي:

رغم أن الإهلاك لا يعدو عن كونه قيد محاسبي لا تنتج عنه أي تدفقات نقدية إلا أنه يؤثر بطريقة غير مباشرة على التدفقات الخارجة فعند عدم تحميل مخصصات الإهلاك في جدول حساب النتائج لمؤسسة NCA Rouiba ارتفعت كل من النتيجة الجبائية والضريبة على أرباح الشركات والنتيجة المالية للسنة.

ثانيا: النتائج المتوصل إليها

لقد توصلنا من خلال بحثنا إلى العديد من النتائج وفق سياق معرفي منهجي مترابط مع الإشكالية محل الدراسة، تلك النتائج نقدمها كما يلي:

- تمثل الإهلاكات أهم النقاط التي تؤدي إلى وجود اختلافات محاسبية وجبائية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال مدة الإهلاك وطريقته.
- إن الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة تعتبر غير كافية لتلافي الاختلاف الموجود بين النظرة المحاسبية والجبائية للإهلاكات.
- الضريبة المؤجلة لا تعتبر كحل لمشكلة اختلاف القوانين الجبائية مع القواعد المحاسبية إلا أنها تساعد في إمتصاص الاختلاف بين المحاسبة والجبائية وتساعد في حساب النتيجة الجبائية.
- تحقق المؤسسات وفرات ضريبية كبيرة عند تسجيلها لمخصصات الإهلاكات.

ثالثا: التوصيات والإقتراحات

من خلال هذا البحث توصلنا إلى جملة من التوصيات ويمكن سردها في النقاط التالية:

- ينبغي إعادة النظر في بعض القوانين الجبائية لتكييف البيئة الجبائية مع النظام المحاسبي المالي لأن المؤسسات الجزائرية إهتمت بمظهر النظام فقط على حساب جوهره من خلال تغيير رقم الحسابات أو إعادة ترتيب بعض الحسابات.
- في حالة فشل الدولة في التقريب بين المحاسبة والجبائية وإلغاء التباعد الموجود بينهما والفروقات الشائعة بين المحاسبة والجبائية عليها أن تفكر في الفصل بين المحاسبة والجبائية وذلك حتى يمكن تطبيق النظام المحاسبي المالي دون التأثير الجبائي عليه.
- ينبغي على المشرع الجبائي التفكير في تبني أسلوب الإهلاك تبعا لوحداث الإنتاج كونه الطريقة المثلى التي تعكس إهلاك المنافع الإقتصادية للأصل فالمؤسسة تسجل مخصصات إهلاكات رغم عدم إستعمالها للأصل.

رابعا: آفاق البحث

إقتصرت هذه الدراسة "المعالجة المحاسبية والجبائية للإهلاكات" على إظهار مختلف جوانب النظرة المحاسبية والجبائية للإهلاكات مع إبراز أهم الاختلافات بينهما ولم تتناول جوانب أخرى للاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي والتي يمكن أن تكون محل دراسات يقوم بها باحثون آخرون، ونأخذ على سبيل المثال:

- مراجعة الضريبة المؤجلة وفق القوانين الجبائية.
- القيمة العادلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.
- نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثره على القوائم المالية.

قائمة المصادر والمراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. أحمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية، مطبعة الإنتصار، مصر، 1995.
2. باسل عبد الغني، أصول المحاسبة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
3. توفيق حسون، الإدارة المالية قرارات الإستثمار وسياسات التمويل بالمشروع الإقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق، 1998.
4. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، متبعة للطباعة، براقى، الجزائر، 2010.
5. حامد طلبة، محمد أبو هبة، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار زمزم، الأردن، 2011.
6. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008.
7. حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010.
8. حواس صلاح، المحاسبة العامة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
9. سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
10. سمير عبد العزيز، التمويل وإصلاح خلل الهياكل المالية، مطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 1998.
11. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواد، الجزائر، 2009.
12. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة القياس و التقييم المحاسبي، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
13. عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

14. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة، دار النشر الجليطي، الجزائر، 2009.
15. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دون دار النشر، 2011.
16. عبد الغفار حنفي، أساسيات الإدارة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2003.
17. عبد الغفار حنفي، الإدارة المالية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990.
18. عبد الغفار حنفي، الإدارة المالية – مدخل إتخاذ القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004.
19. عبد الكريم منصور بن عوف، محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
20. عبد الوهاب ناصر علي، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2004.
21. فائق شقير، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
22. كمال الدين مصطفى الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار، الدار الجامعية، مصر، 2011.
23. كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
24. لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة في النظام المحاسبي المالي، الوراقة الزرقاء، بويرة، الجزائر، 2014.
25. مبارك لسوس، التسيير المالي (تحليل نظري وتطبيقي)، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
26. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
27. محمد الصيرفي، إقتصاديات المشروعات، دار النشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
28. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.

29. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
30. محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة: القياس والإفصاح وفق المعايير المحاسبية المالية، دار الجامعيين، الإسكندرية، 2010.
31. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية والدولية، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005.
32. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الإعراف والقياس والإفصاح، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2010.
33. مصطفى طويل، النظام الحاسبي والمالي الجزائري الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010.
34. منصور بن اعمارة، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
35. منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
36. ناصر دادي عدون، نواصر فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الآفاق، الجزائر، 1997.
37. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2003.
38. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
39. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
40. يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

II. مجلات:

1. بوعلام ولهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سطيف، 2012.
2. رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، 2014.
3. عبد المؤمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر -صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل، مجلة الندوة الدراسات القانونية، العدد 01، قسنطينة، 2013.
4. محمد رمزي جودي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 06، جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2009.
5. مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
6. وليد زكريا صيام، عادل محمد سريع، مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي 16 الخاص بالأصول الثابتة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 01، 2007.

III. ملتقيات:

1. إبراهيم مزبود، رشيد بوعافية، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حالة التثبيات المالية، الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 13-15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.
2. أحمد طرطار، منصر عبد العالي، الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكيف قواعد النظام الجبائي وفق النظام المحاسبي المالي، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، يومي 12-13 ماي 2014.
3. محمد أمين بربري، عبد القادر بكيحل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام

المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، يومي 05-06/05
2013/، جامعة الوادي، 2013.

4. ناصر رحال، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي، الملتقى
الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17-18
جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي، 2010.

IV. أطروحات ومذكرات تخرج:

1. المهدي حجاج، أثر تطبيق المحاسبة الدولية على التمويل الداخلي في المؤسسات
الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر،
2014/2015.
2. مبروكة حجار، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الإستثمار في المؤسسة، مذكرة
مقدمة للحصول على شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة،
2005/2006.
3. محمد حمر العين، ترشيد الإختيارات الجبائية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية،
مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر،
باتنة، 2010/2011.
4. سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي
الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه
لخضر، الوادي، 2014/2015.
5. عبد النور بوعلي، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين
الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، جامعة
أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014/2015.
6. مسلم بلعالم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية والغير جارية بين النظام المحاسبي
المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

V. المواد والأوامر:

1. المادة 03 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
2. أمر رقم 02-08 مؤرخ في 24 يوليو سنة 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 27 يوليو 2008.
3. أمر رقم 01-09 المؤرخ في 22 يوليو 2009 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 44، الصادرة بتاريخ 26 يوليو 2009.
4. القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقويم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
5. قرار وزاري المؤرخ في 25 مارس 2009 المتضمن النصوص القانونية والتنظيمية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
6. أمر رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 78، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2009.
7. المادة 174، المديرية العامة للضرائب قوانين جبائية، منشورات الساحل، الجزائر.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

I. Les livres:

1. Bruno Colmant, et Autres, Comptabilité Financière Normes IAS-IFRS, Pearson, Education France, 2008.
2. Darolles Yues et autres, Précis d'analyse financière, collection Finance et Entreprise, France, 1990.
3. E. Cohen, Gestion financière de l'entreprise et développement financier, édition UREF, paris, 1999.
4. Eric Stephany, Gestion Financière, 2ème édition, édition Economica, France, 2000.
5. J.Y Eglem, et autres, Mécanismes financiers de l'entreprise, éditions Montchrestien, France, 1991.
6. H. Devasse, et Autres ,Manuel de Comptabilité, Edition Berti, Alger, 2010.
7. Karine Cerrada, et autres, comptabilité et analyse des états financiers : principes et application, 1^{er} édition De Boeck, Bruxelles, 2006.
8. Mohamed Abou eljaouad, Comptabilité Générale approfondie, Edition Maghrébine, Maroc, 2011.
9. Mohand Benaibouche, la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier, office des publications universitaires, Alger ,2010.
10. Robert Maesro, et autres, Comptabilité Financière, 9^{ème} édition Dunod, Paris, 2003.
11. Robert Obert, Pratique des Normes IFRS, 3eme édition, DUNOD, Paris, 2006.
12. Said Youssef, Smail Kabbaj, Gestion Financière, Edition EDISOFT, Maroc, 2012.
13. Stéphan BRUN, Les normes comptables internationales IFRS/IAS, GUALINO Editeur-EJA, Paris, 2006.

II. Mémoires :

1. Hadj Khelifa, l'incidence fiscal sur l'autofinancement des entreprises, Mémoire de magister en management, Université D'Oran.

الملاحق

الملحق رقم (01): قواعد القياس وأساسيات محاسبة التثبيات في NCA Rouiba

NCA-ROUIBA
SPA

ETATS FINANCIERS 31.12.2015

Rouiba

III- BASES DE MESURE ET PRINCIPES COMPTABLES

Pour l'élaboration de ses états financiers, la NCA a retenu comme base d'évaluation le principe comptable reposant sur le coût historique

Les principes et les méthodes comptables les plus significatifs sont les suivants :

(3a) Immobilisations

Les immobilisations inscrites au bilan de la société comprennent les immobilisations corporelles et incorporelles d'exploitation

Les immobilisations sont enregistrées à leur coût d'acquisition augmenté des frais directement attribuables, et des coûts d'emprunt encourus lorsque la mise en service des immobilisations est précédée d'une longue période de construction ou d'adaptation

Les logiciels développés en interne, lorsqu'ils remplissent les critères d'immobilisation, sont immobilisés pour leur coût direct de développement qui inclut les dépenses externes et les frais de personnel directement affectables au projet.

Après comptabilisation initiale, les immobilisations sont évaluées à leur coût diminué du cumul des amortissements et des pertes éventuelles de valeur.

Le montant amortissable d'une immobilisation est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle.

Les immobilisations sont amorties selon le mode linéaire sur la durée d'utilité attendue du bien pour l'entreprise. Les dotations aux amortissements sont comptabilisées sous la rubrique « Dotations aux amortissements et aux pertes de valeurs sur immobilisations incorporelles et corporelles » du compte de résultat.

Lorsqu'une immobilisation est composée de plusieurs éléments pouvant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques selon un rythme différent, chaque élément est comptabilisé séparément et chacun des composants est amorti selon un plan d'amortissement qui lui est propre.

Les durées d'amortissement retenues sont les suivantes :

• Logiciels	05 ans
• Constructions	20 ans
• Matériel de transport	05 ans
• Mobilier et matériel de bureau	10 ans
• Agencements, aménagements et installations	10 ans
• Matériels industriels	10 ans
• Matériels et outillages industriels	10 ans

Les immobilisations amortissables font l'objet d'un test de dépréciation lorsqu'à la date de clôture, d'éventuels indices de perte de valeur sont identifiés.

S'il existe un tel indice de dépréciation, la nouvelle valeur recouvrable de l'actif est comparée à la valeur nette comptable de l'immobilisation. En cas de perte de valeur, une dépréciation est constatée en compte de résultat. La dépréciation est reprise en cas de modification de l'estimation de la valeur recouvrable ou de disparition des indices de dépréciation. Les dépréciations sont comptabilisées sous la rubrique « Dotations aux amortissements et aux pertes de valeurs sur immobilisations incorporelles et corporelles » du compte de résultat.

Les plus ou moins values de cession des immobilisations d'exploitation sont enregistrées au compte de résultat sous la rubrique « Gains nets sur autres actifs ».

الملحق رقم (02): الميزانية (أصول) في 31 / 12 / 2015

BILAN ARRETE AU 31.12.2015

CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

ACTIF	NOTE	2015 BRUT	2015 AMO & PRO	2015 NET
ACTIF NON COURANT				
Immobilisations incorporelles	4.1	68 304 064	41 152 648	27 151 416
Immobilisations corporelles	4.2	7 688 147 300	2 443 435 530	5 244 711 770
Terrains		1 183 751 184		1 183 751 184
Batiments		922 838 083	171 070 774	751 767 309
Autres immobilisations corporelles		5 430 343 521	2 272 364 756	3 157 978 766
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours		151 214 512		151 214 512
Immobilisations financières	4.3	30 694 806		30 694 806
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		2 034 391		2 034 391
Impôts différés actif		28 660 415		28 660 415
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 787 146 170	2 484 588 178	5 302 557 992
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	4.4	1 234 569 796	70 264 172	1 164 305 624
Créances et emplois assimilés		1 802 923 535	169 788 740	1 633 134 795
Clients	4.5	1 573 151 707	169 788 740	1 403 362 966
Autres débiteurs	4.6	80 974 412		80 974 412
Impôts et assimilés	4.7	97 145 337		97 145 337
Autres créances et emplois assimilés	4.8	51 652 079		51 652 079
Disponibilités et assimilés		240 206 347		240 206 347
Placements et autres actifs financiers courants		7 539 490		7 539 490
Trésorerie	4.9	232 666 857		232 666 857
TOTAL ACTIF COURANT		3 277 699 678	240 052 912	3 037 646 766
TOTAL GENERAL ACTIF		11 064 845 848	2 724 641 090	8 340 204 758

الملحق رقم (03): فاتورة شراء مكتب رقم 576



BUREAU KB OFFICE

Un Réel Plaisir ! Le Bureau

Capital Social de 5.000.000,00 D.A.
 - Eurl KB office
 - Show Room: 39, Rue Abane Foudil Chéraga - ALGER
 - Tél.: 023 36 64 20 / 023 36 64 21 / 0555 53 71 26
 - Fax: 023 36 64 23
 - E-mail: eurlkboffice@yahoo.fr

Mobilier de Bureau
 - Siègerie
 - Aménagement d'Espace de Travail

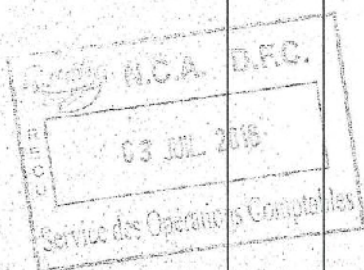
FACTURE N° 576

Date	Client	V/Cmde	N/Commande
28/06/2016	439		0
REG	N° Titre	Banque	Echeance
CR			

NCA
 Zone Industrielle de Rouiba R.N°5
 ALGER
 N° Fiscal 096516010004942
 N° Article 16420079811
 N° RC 0008627

BCN OL161635 DU 26/06/2016

Code	Désignation	Quantité	P.U. HT	Montant HT	Rem(%)	Tva	Mt TVA	Montant TTC
PB-BU140	--- BL N° 726 DU 28/06/2016 BUREAU 1.40X0.75X H0.73 CM épais:25mm,bords en ABS couleur beech-flanc:gris souris caches pour passage de cables	2	7 425.00	14 850.00		17	2 524.50	17 374.50
B-16	FAUTEUILVISITEUR SIMILI CUIR	4	6 500.00	26 000.00		17	4 420.00	30 420.00



RECAP TVA	6	Total HT	40 850.00
40 850.00 x 17 % =	6 944.50	T.V.A.	6 944.50
		Total TTC	47 794.50

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de :

QUARANTE SEPT MILLE SEPT CENT QUATRE VINGT QUATORZE DINARS
 50 CENTIMES



R.C.N°: 11B1005151 16/00 A.I.: 16520361761 N.I.F.: 001116100515112 RIB: N° 003-00634-0289553000 75 Agence BADR 00634 Chéraga
 N.I.S: 0011 1650 02223 64 Adresse: 8, Rue Abane Râmdane, Chéraga Alger

S.A.N.S.
 N° Système
 9N16J33

الملحق رقم (04): فاتورة شراء معدات مكتب رقم 1003



Eurl KB OFFICE

Un Réel Plaisir ! Le Bureau

- Capital Social de 5.000.000,00 D.A.
- Eurl KB Office
- Show Room: 39, Rue Abane Ramdane - ALGER
- Tél.: 021 36 64 38, 021 36 64 31 / 0355 83 71 26
- Fax: 021 36 64 38
- Email: eurlkboffice@yahoo.fr

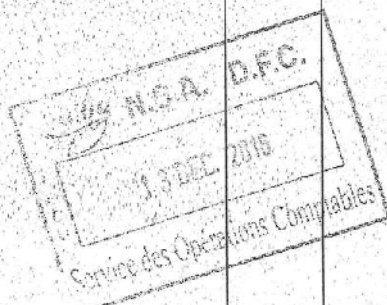
- Mobilier de Bureau
- Siergerie
- Aménagement d'Espace de Travail

FACTURE N° 1003

Date	Client	V/Comde.	N/Commande
14/11/2016	439		0
REG	N° Titre	Banque	Echeance
CR			

NCA
Zone Industrielle de Rouba R.N°5
ALGER
N° Fiscal 096516010004942
N° Article 16420078811
N° RC 0008627

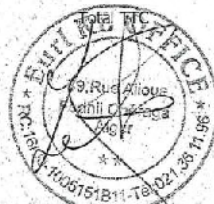
Code	Désignation	Quantité	P.U. HT	Montant HT	Rem(%)	Tva	Mt TVA	Montant TTC
FD-A020	BL N° 1242 DU 14/11/2016 FAUTEUIL DIRECTIONNEL DE LUXE EN VÉRITABLE CUIR SYSTEME A GAZ DOSSIER BASCULANT ÉTOILE A 05 BRANCHES	1	98 700.00	98 700.00		17	16 779.00	115 479.00



RECAP TVA	1	Total HT	98 700.00
98 700.00 x 17 % =	16 779.00	T.V.A.	16 779.00
		Total TTC	115 479.00

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de :

CENT QUINZE MILLE QUATRE CENT SOIXANTE DIX NEUF DINARS



R.C.N°: 113100515116/00 A.I.: 16520361761 N.I.F.: 001116100515112 RIB: N° 003-00634-0289553000 75 Agence BADR 00634 Chéraga
N.I.S.: 0011 1650 02223 64 Adresse: 8, Rue Abane Ramdane, Chéraga Alger

SAISIE
N° Système
9019629

الملحق رقم (05): فاتورة شراء سيارة من نوع Peugeot 308 رقم 570786


بيجو الجزائر
PEUGEOT - ALGERIE - S.p.a

توسيع منطقة صناعية واد المنار - قطعة رقم 46 واد المنار - الجزائر
 S.p.a au capital de 20.000.000,00 DA
 Siège Social : Extension Zone Industrielle Oued Smar Lot N°46 Alger
 Tél : 0581 68 17 54/55/56
 Fax : (021) 75.51.67/70
 E.mail : peugeot@peugeot.com.dz

SPA NOUVELLE CONSERVIERIE ALGERIENNE
 SOCIETE SPA au capital de
 05 RUE ZONE INDUSTRIELLE ROUBA
 ALGER
 Tel : 0770940122
 Fax : 021000000
 RC : 99B0008627
 NIF : 099916000882732

Facture No : 570786 DU : 29/09/2018

الرقم الفاتورة	رقم العميل	نوع السيارة	الموزع	الرقم	رقم التسجيل	رقم الفاتورة
COO/COV/CO	N° CLIENT	TYPE VEHICULE	DISTRIBUTEUR	VIN	N° IMMATRICULATION	N° COMPTABLE
DA	618574	DTT40	SARL MEKLATI AUTOMOBILES CHERAGA	VF3LB9HPAFS284629	081687-00-16	588175
DESIGNATION / التسمية		QUANTITE / الكمية	PRIX UNITAIRE HT / من الوحدة شراء الرسم	MONTANT HT / المبلغ خارج الرسم		
308 Access 1.6 Hdi 92 cv (New)		1	2.093.162,39	2.093.162,39		
1560 CM3, PA3						
COULEUR : Gris Aluminium métallisé						
INTERIEUR : TISSU NIV1 T9						
REMISE EXCEPTIONNELLE				0,00		
MONTANT HORS TAXE				2.093.162,39		
MONTANT T.V.A 17%				355.837,61		
MONTANT T.T.C				2.449.000,00		
TAXE SUR LES TRANSACTIONS DE VEHICULES				160.000,00		
TOTAL FACTURE.....				2.609.000,00		
ARRETE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE:						
Deux million six cent neuf mille Dinar algériens						
CONDITION DE PAIEMENT / شروط الدفع		NET A PAYER		2.609.000,00		
Chèque/Virement bancaire						
 PEUGEOT ALGERIE S.P.A. Zone Industrielle Extension Oued Smar n°46 Oued Smar, ALGER Tél : 0581 68 17 54/55/56 - Fax : 021 75 51 67/70						

0011642 02 ب 02 000016001184202 20002000.D0 0173000150070700378 CITI BANK - 004001884022077/11/96 0173000150070700378 CITI BANK - 004001884022077/11/96
 Don. Sanction : CITI BANK 0122000150070700378 - CPA Antiriciclé 0040010540022077/11/96 - Imat.Fiscal : 000016001184202 - Registre de Commerce : 0011842 B CO - Art 1615/052012

الملحق رقم (06): فاتورة شراء سيارة سياحية من نوع Megane Renault رقم FVVNF0205521

مجلس بلدية 13، طريق الدار البيضاء،
الصناعية واد الممار، الجزائر، 16309، ص ب: 218
021 51 40 55 الفاكس 021 51 40 47/56
ريف الحياتي: 099716000764264
بل التجاري: 0002642 ب 97

RENAULT

SOCIETE GENERALE ALGERIE
LOCATAIRE NOUVELLE CONSERVERIE
ALGERIENNE SPA
RESIDANCE EL KERMA 16105 GUE
16000 Alger
DE CONSTANTINE

Copie Facture véhicule

N° Client: 227441
N° Facture: FVVNF0205521
Date facture: 30/06/14
N° BDC: CVY14385
Date livraison: 8/2014
Agent: ROUBAUTO
Type de paiement: LEASING SGA

Page: 1

N°	Désignation	Qté	Montant
M32/YP2 D105M 3B	RENAULT Play 1.5 dCi 105 CV N° châssis: VF1BZAK0651426433 Numéro d'immatriculation provisoire: 453348-00-16 Puissance fiscale: N° Dossier: L00217599 Blanc Glacier	1	1 595 727,00
369		1	
Total véhicule			1 595 727,00
Total remises			-136 753,00
Total DA			1 458 974,00
Montant TVA			0,00
Total DA TTC			1 458 974,00
Frais d'immat. provisoire			500,00
Taxe véhicule neuf			70 000,00
Total à payer			1 529 474,00

Arrêté la présente facture matériel à la somme de :
*****UN*MILLION*CINQ*CENT*VINGT*NEUF*MILLE*QUATRE*CENT*SOIXANTE*QUATORZE*DA

Conditions de paiement: Comptant

SPA
021 51 40 55
021 51 40 47/56
099716000764264
0002642 ب 97

الملحق رقم (07): جدول الضرائب المؤجلة

Tableau des impôts différés:

VEHICULE LEASING	Date D'acquisition	Valeur Brute	2013		2014		2015		2016	
			Dotation	Principal	Dotation	Principal	Dotation	Principal	Dotation	Principal
06 Renault Dynamique	10/08/2013	9 171 714,00	718 660,33	771 230,01	1 834 342,80	2 001 055,17	1 834 342,80	2 232 614,94	1 839 368,40	2 490 970,55
Ford	01/06/2013	11 642 735,04	1 358 850,72	1 588 223,15	2 328 547,01	2 610 671,76	2 328 547,01	2 912 775,66	2 334 926,59	3 249 838,66
Hunday	20/06/2013	18 965 416,00	2 016 049,70	2 251 678,90	3 793 083,20	4 210 952,14	3 793 083,20	4 698 238,63	3 803 475,21	5 241 913,32
Hundai creta	01/12/2016	2 885 641,03	0,00		0,00		0,00		47 435,20	96 714,23
Renaul Megane	31/12/2013	1 489 303,00	0,00	48 406,37	297 860,60	311 568,93	297 860,60	351 083,66	298 676,66	395 609,86
Megane Reunault	01/11/2014	1 529 474,00	0,00		50 284,08	53 921,18	305 894,80	339 017,61	305 894,80	367 155,88
Range Rover	10/05/2013	10 470 940,17	1 348 312,84	1 428 374,80	2 094 188,03	2 347 918,04	2 094 188,03	2 619 616,36	2 099 925,54	2 922 755,33
Renault 04 Symbol	10/03/2016	4 443 000,00	0,00		0,00		0,00		720 618,08	778 977,92
Renault 30 Kangoo	01/10/2015	40 191 900,00	0,00		0,00		2 004 089,26	2 049 941,01	8 060 402,96	8 757 161,47
Renault Kangoo	31/12/2013	7 299 918,00	0,00	120 536,74	1 459 983,60	1 535 588,90	1 459 983,60	1 713 285,48	1 463 983,55	1 911 544,88
Renault Symbol	10/08/2013	10 709 248,00	839 135,60	900 518,00	2 141 849,60	2 336 509,46	2 141 849,60	2 606 887,60	2 147 717,68	2 908 553,60
Total général		118 799 289,24	6 281 009,19	7 108 967,97	14 000 138,92	15 408 185,58	16 259 838,9	19 523 460,95	23 123 262,74	29 121 195,7

Impôt Différé Actif 133

Impôt Différé Passif 134

59 664 249,75
71 161 810,20

2017		2018		2019		2020	
Dotation	Principal	Dotation	Principal	Dotation	Principal	Dotation	Principal
1 839 368,40	1 675 843,33	1 105 631,27					
2 334 926,59	1 281 225,81	956 937,12					
3 803 475,21	2 562 633,01	1 756 249,48					
569 222,40	617 047,68	569 222,40					
298 676,66	382 634,18	296 228,48	685 048,46	569 222,40	760 543,15	569 222,40	726 287,51
305 894,80	397 629,65	305 894,80					
2 099 925,54	1 152 275,64	734 400,18	371 749,68	255 610,7233			
888 600,00	1 028 930,02	888 600,00					
8 060 402,96	9 722 230,87	8 060 402,96	1 142 321,66	888 600,00	1 268 209,44	888 600,00	224 559,96
1 463 983,55	2 018 962,00	1 451 983,70	10 793 654,25	8 060 402,92	8 868 916,40	5 946 198,90	
2 147 717,68	1 956 779,34	1 290 977,84					
23 813 031,86	22 796 191,53	17 417 366,30	12 992 774,05	9 771 321,87	10 897 668,30	7 404 021,30	950 847,47

الملحق رقم (08): تكلفة شراء الآلة وإنتاجها الفعلي والمقدر

Tableau 01 :

COMPTE SCF	DESIGNATION EACTURE	DATE ACQ	VB DEF	DATE EN AMORT	TAUX
2152040	MAT,DE CONDITIONNEM Ligne A3 speed 100CL JUMBO	09/09/2012	1236008,40	09/09/2022	10%
2142040	MAT,DE CONDITIONNEM Ligne A3 speed 100CL CAP30	09/09/2012	24308165,20	09/09/2022	10%
2152040	MAT,DE CONDITIONNEM Ligne A3 speed 100CL Convoyage et accumulateur	09/09/2012	7871210,49	09/09/2022	10%
2142040	MAT,DE CONDITIONNEM Ligne A3 speed 100CL	09/09/2012	91170092,50	09/09/2022	10%

TOTAL

124585476,59

Tableau 02 :

Année	2013	2014	2015	2016
Volume	35943848,00	38506333,35	38382272,00	40687857,00
Capacite machine 100 CL	48000000,00	48000000,00	48000000,00	48000000,00

الملحق رقم (09): جدول حساب النتائج من 2015/01/01 إلى 2015/12/31

COMPTE DE RESULTATSS PERIODE DU 01.01.2015 AU 31.12.2015
CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

	NOTE	31.12.2015
Chiffre d'affaires	6.1	7 490 167 433
Variation stocks produits finis et en-cours	6.2	66 962 859
Production immobilisée		-
Subventions d'exploitation		-
PRODUCTION DE L'EXERCICE		7 557 130 291
Achats consommés	6.3	(4 520 098 571)
Services extérieurs et autres consommations	6.4	(1 157 586 303)
CONSOMMATION DE L'EXERCICE		(5 677 684 874)
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		1 879 445 417
Charges de personnel	6.5	(729 349 666)
Impôts taxes et versements assimilés	6.6	(115 655 531)
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 034 440 220
Autres produits opérationnels	6.7	12 238 979
Autres charges opérationnelles	6.8	(102 696 437)
Dotations aux amortissements et aux provisions	6.9	(516 406 162)
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12 214 428
RESULTAT OPERATIONNEL		439 791 029
Produits financiers	6.10	33 609 894
Charges financières	6.11	(221 380 402)
RESULTAT FINANCIER		(187 770 507)
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS		252 020 521
Impôts exigibles sur résultat ordinaires		(35 356 543)
Impôts différés sur résultats ordinaires		(27 678 783)
Total des produits des activites ordinaires		7 615 193 593
Total des charges des activités ordinaires		(7 426 208 398)
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		188 985 195
Eléments extraordinaires (produits)		-
Eléments extraordinaires (charges)		-
RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		188 985 195

الملحق رقم (10): جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL

Version présente au CA

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

1. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	252 020 521
	Perte	
2. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		15 752 500
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		11 349 156
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		-
Frais de réception non déductibles		-
Cotisations et dons non déductibles		-
Impôts et taxes non déductibles		34 833 856
Provisions non déductibles		10 929 217
Amortissements non déductibles		1 843 494
Quote-part des frais de recherche développements non déductibles		-
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		16 259 839
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur le résultat	
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		3 205 452
Autres réintégrations (*)		235 379 478
Total des réintégrations		329 552 991
3. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDA)		-
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		-
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147bis du CIDA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		19 523 461
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		245 397 531
Total des déductions		264 920 992
4. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDA)		
Déficit de l'année 2010		-
Déficit de l'année 2011		-
Déficit de l'année 2012		-
Déficit de l'année		-
Total des déficits à déduire		-
Résultat fiscal (1+2-3-4)	Bénéfice	316 652 520
	Déficit	

(*) Détailler sur état Annexe (2) à joindre.

310 145 111 En déduction %CA à l'export --> 2,055 %

35 356 543

الملحق رقم (11): جدول الإهلاكات لسنة 2015

NCA-ROUBA
SPA

ETATS FINANCIERS 31.12.2015



ANNEXE: I

TABLÉAU DE VARIATION DES IMMOBILISATIONS ET DES AMORTISSEMENTS AU 31.12.2015

DESIGNATION	VB 2014	VB ACQUIT ^e 2015	REGLE 2015/VB	VB 2015	Cumule amortissement 2014	REGLE 2015/AMT	NOTATION 2015	SOMME AMORTISSEME NI	VCN
LOGICIELS INFORMATIQUES	44 454 071	23 849 994		68 304 064	31 273 034		9 879 617	41 152 651	27 151 414
TERRAINS NUS	1 183 751 184			1 183 751 184	0		0	0	1 183 751 184
BATIMENTS	922 838 083	12 302 655		922 838 083	125 080 522		45 990 235	171 070 757	751 767 326
AGENC ET AMENAG DES TERRAINS	17 363 003	11 286 495		29 665 659	10 408 288		2 356 489	12 764 777	16 900 882
AGENCE, INSTALLAT ^o TECHNIQUE	682 940 443	89 321 858	0	694 226 938	296 894 165		57 269 654	354 163 819	340 063 119
AGENC AMENAGT INSTALLATION I	27 316 743			116 638 602	12 456 189	0	6 117 958	18 574 147	98 064 454
CHAMBRE FROIDE	8 713 690			8 713 690	1 793 101		871 369	2 664 470	6 040 220
CONSTRUCT ^o FLUIDES	14 155 908	17 186 900		31 342 808	4 867 248		703 238	5 570 486	25 772 322
STATION DE TRAITEMENT DEAU	59 608 111			59 608 111	18 077 299		2 980 406	21 057 705	38 550 406
MAT. INDUSTRIELS	2 905 118 055	968 198 158		3 873 316 223	1 266 524 793		275 463 950	1 541 988 743	2 331 327 480
OUTILLAGE INDUSTRIELS	14 462 174	5 771 796		20 233 971	8 223 074		945 613	9 168 687	11 055 284
EMBALLAGES RECIPIERABLES	157 276 448	93 898 070		251 174 518	73 968 898		54 361 788	128 330 686	122 843 832
EQUIPEMENTS DE BUREAUX	55 729 349	1 425 697		57 155 046	22 742 123		5 035 885	27 778 008	29 377 038
MAT. INFORMATIQUE	163 416 907	14 884 352	-244 800	120 056 459	48 650 312	-20 523	20 434 940	69 064 730	50 991 730
VEHICULES LIXERS	89 256 632	42 886 900	-3 604 927	128 538 605	43 528 079	-3 085 341	16 129 643	56 572 381	71 966 224
VEHICULES LOURDS	42 228 447		-2 555 556	39 672 892	20 285 526	-2 555 556	6 936 160	24 666 130	15 006 762
IMMOBILISATION EN COURS	153 453 493		-2 238 981	151 214 512	0	0	0	0	151 214 512
Total général	6 484 082 751	1 281 012 876	-8 644 264	7 756 451 364	1 984 772 652	-5 661 420	505 476 945	2 484 588 177	5 271 863 187