تفسير أثر الإهتلاك على التوازن المالي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

أ. المهدي حجاج (جامعة بومرداس)
د. بلال شيخي (جامعة بومرداس)

ملخص:
اعتبرت الأصول غير الجارية خزان للمنافع الاقتصادية التي تستفيد منها المؤسسات على المدى الطويل، وتقوم المؤسسة باسترجاع قيمة الأصول غير الجارية انطلاقا من تقنية محاسبية هي الإهتلاك. والتي تعرف باستهلاك المنافع الاقتصادية وفي نفس الوقت تعبر عن أداة التوازن المالي.
حيث يشير الفكر المالي أن التوازن المالي شرط أساسي في استمرار بقاء المؤسسة و نشاطها و ليس فقط هدف تسعى المؤسسات لتحقيقها.
هذه الدراسة تبحث العلاقة ما بين الإهتلاك والتوازن المالي المستعملة عادة في الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع، وهذا باستعمال المعطيات المحاسبية لمؤسسة تعمل في مجال الاتصال من خلال دراسة لسنوات 2009-2012.
النتائج المتحصل عليها توضح أن تطبيق الإهتلاك يعطي الأفضلية للمؤسسات الاقتصادية في تحقيق التوازن المالي التي تعبر بزيادة رأسمال العامل من خلال الاستفادة من الاقتصاد الضريبي الناتج عن تطبيق الإهتلاك.
المصطلحات الأساسية: الإهتلاك، الإهتلاك المتناقص، التوازن المالي، رأسمال العامل، الاقتصاد الضريبي غير الناجم عن القروض.

تمهيد

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي في الجزائر حظيت المحاسبة المالية باهتمام كبير كمصدر للمعلومات المحاسبية والمالية ذات نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الرشيدة.

ما دفعت بالبيئة الاقتصادية لأي بلد أن تفرض على المؤسسات الاقتصادية توفير المعلومات المالية الصادقة التي تعبر عن مركزها المالي والمتمثلة في الميزانية؛ إن المؤسسة الناجعة هي تلك التي تستطيع تمويل الأصول بأموالها الذاتية، والتي تتكون أساسا من النتيجة غير الموزعة والإهتلاكات ويضاف إليها المؤونات ذات الطابع الإحتياطي.

و يتناول هذا البحث جانباً مهماً من الأموال الذاتية التي تسعى المؤسسة بتعظيمها والمرتبط بالأصول غير الجارية ويتعلق الأمر بالمعيار الدولي رقم (16) ويخص الذكر الإهتلاكات، وقد تناولت الدراسة لمفهومه وأسس القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وحتى يكون النظام المحاسبي المالي فعالا يجب أن تكيف تحديد أقساط الإهتلاك مع التوجه الاقتصادي الحالي، لأن المحاسبة المالية تعكس الإطار الاقتصادي والقانوني للمبادلات الاقتصادية، أين عرف هذا الإطار في الجزائر تغيرات عميقة، ولإعطاء الإهتلاكات دورها الحقيقي في إطار التوجه نحو اقتصاد سوق حقيقي لابد من معرفة مساهمته في تعزيز التوازن المالي لدى المؤسسات الاقتصادية.

ولأنه لا يمكن تصور إهتلاكات بدون تثبيتات، ولأن هذه الأخيرة تساعد المؤسسة للحافظ على مكانتها في المحيط الاقتصادي وأيضا المحافظة على بقائها واستمرارية نشاطها؛ هذا لا يعني

أن هذه الأصول سوف تبقى تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة لأن وجودها محدود ومرتبط بمنافعها الاقتصادية، ذلك أنها معرضة للتآكل من جراء الاستعمال والقدم بمعنى مرور الزمن، والتقادم بمعنى ظهور اختراعات جديدة أفضل من الموجودة؛ وبالتالي ستؤثر حتما على رأسمالها ومن تم على توازنها المالي.

إن حاجة المؤسسة إلى استبدال تثبيتات بأخرى جديدة يدفعها لتخصيص جزء من إيراداتها حتى تتمكن من حل مشكلة تناقص مردودية إنتاجها؛ وقد توصل المختصون إلى وسيلة تمكنهم من ذلك، فأوجدوا مفهوم الإهتلاك الذي يعبر عن التدهور في قيمة الأصول نتيجة للأسباب المذكورة سابقا، والتي يجب تغطيته حتى تتمكن المؤسسة من تجديد وسائلها والاستمرار في مزاولة نشاطها.

وهو ما سيسعى هذا البحث إلى دراسته من خلال الإجابة على الإشكالية الموالية: **هل تطبيق مفهوم الإهتلاك وفق النظام المحاسبي المالي يعزز من قدرة المؤسسات الجزائرية في الحفاظ على التوازن المالي؟**

1. مفهوم الإهتلاك

الإهتلاك هو ذلك الجزء من الربح المقتطع لتجديد القدرة الإنتاجية للمؤسسة، ويمكن توضيح مفهومه انطلاقا من النقاط التالية:

1-1. تعريف الإهتلاك

يقصد بالإهتلاك استرجاع المؤسسة لأموالها من إيراداتها السنوية بهدف تجديد أصولها غير الجارية نتيجة لقدمها وتقادمها، فالإهتلاك يمثل النقص الذي يطرأ على القيمة الاقتصادية للأصول غير الجارية نتيجة لعامل الزمن والتقادم التكنولوجي؛ ويتم استرداد قيمتها لضمان استمرار العملية الإنتاجية والحفاظ على قدرتها؛ حيث عرف النظام المحاسبي المالي في المادة 7.121 الإهتلاك بأنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل قامت المؤسسة بإنتاجه لنفسها.[1]

وقد أشار النظام المحاسبي المالي في نفس المادة المذكورة أعلاه أن مصطلح الإهتلاك كما هو مستخدم في المحاسبة لا يعني التدهور الطبيعي للأصل، كما أنه لا يعني الانخفاض في القيمة السوقية خلال فترة معينة، ولكنه عبارة عن توزيع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على مدة نفعية للأصل بعد تخفيض القيمة المتبقية.[2]

وهذا ما تؤكده المادة 718 من القانون التجاري الجزائري حيث أجبرت المؤسسات الاعتماد على مفهوم الإهتلاك حتى لو حققت خسارة، بهدف تحديد النقص أو الانخفاض الذي يطرأ على عناصر الأصول، "حتى في حالة انعدام أو عدم كفاية الأرباح، فإنه يشرع في الاستهلاكات وجمع المؤونات الضرورية لكي تكون الميزانية صحيحة"[3].

---

[1] *Article N° 121.7; Code Comptabilité; Berti Edition; Alger; 2011; P:38.*

[2] *Idem; P:38.*

[3] . انظر المادة 718 من القانون التجاري الجزائري، الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بناء على المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1994/04/12.

هذا ما يعني أن هناك انتقال من مفهوم الإهتلاك المحاسبي إلى مفهوم الإهتلاك الاقتصادي، الذي يقوم على أساس الانتفاع بالأصل وليس على أساس الاستعمال.

2-1. دوافع حساب الإهتلاك

يمكن إبراز الدوافع الجوهرية في حساب الإهتلاك:

1-2-1. الاستعمال للأصل

اعتبر الاستعمال للأصل العنصر الرئيسي الذي يسبب الإهتلاك، والمقصود هنا بالاستعمال هو:

- البلى التدريجي والطبيعي العادي الناتج عن التآكل والتفاعل والإحتكاك والاهتزازات وتغير درجات الحرارة، وذلك أثناء الوجود المادي للأصل في الحياة العملية؛
- استعمال الأصل في التشغيل ومدى شدته[1].

لذلك تجد البعض يطلق على الإهتلاك تسمية الإهتلاك المادي أو الفيزيائي الذي يعرف بأنه فناء الأصول الثابتة وتقادمها وفقدانها لقيمتها نتيجة للاستخدام المتواصل ضمن الإنتاج ونتيجة انخفاض يطرأ على القيمة الاستعمالية والقيمة التبادلية لهذا الأصل بسبب مادي نتيجة الاستعمال أو بسبب التلف والتآكل والتأكسد وغير ذلك من العوامل.[2]

1-2-2. تقادم الأصل

ظهر هذا العنصر المسبب للإهتلاك مع ظهور الثورة الصناعية أين ازدادت الاختراعات والابتكارات الجديدة التي كانت تأتي لتزيح ما كان موجودا قبلها من آلات ومعدات وغيرها.

فتعرف هذه الظاهرة التقادم والتي تسمى كذلك بالإهتلاك التطوري أو المعنوي أنه شكل من الإهتلاك الذي يؤدي إلى أن تفقد بعض من هذه الأصول الثابتة قيمتها الفعلية قبل استخدامها أو قبل إهتلاكها المادي أو الفيزيائي الكامل، أو تنخفض قيمة الآلة قيد العمل إذا حدث تطور جديد تفوق مزاياه إلى حد كبير مزايا الآلة المستخدمة حتى ولو حافظت على شكلها وعلى صلاحيتها.[3]

والتقادم هو النقص في القيمة الاقتصادية للأصل فيكون في حكم الأصل المهتلك رغم قدرته على الاستمرار في الإنتاج.

1-2-4. مضي المدة

بالإضافة إلى عاملي الاستعمال والتقادم، نجد من يزيد إليهما عامل مضي المدة الذي يتمثل في:[4] التدهور أو التدني الذي يطرأ على قيمة الأصول الغير الجارية نتيجة مضي المدة أو مرور الزمن، مثل بناء مخزن على أرض يملكها الغير مقابل إيجار لمدة محددة، فإن نص

---

[1]. بن عمار عبد القادر؛ أثر إهتلاك الأصول المالية على القوائم المحاسبية الختامية؛ رسالة ماجستير؛ المدرسة العليا للتجارة؛ الجزائر؛ 1999؛ ص:9.

[2]. عبود صمويل؛ اقتصاد المؤسسة؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر؛ 1982؛ ص:127.

[3]. المرجع السابق والصفحة.

[4]. عبد المنعم محمود، عيشي أبو طبل؛ المراجعة أصولها العلمية والعملية؛ دار النهضة العربية؛ لبنان؛ 1967؛ ص:4.

العقد (عقد الإيجار) على أن تعود الأرض لمالكها بعد انقضاء مدة الإيجار بما عليها من مبان بغير مقابل، فإن قيمة هذه المباني تتناقص عاما بعد عام حتى تنتهي وتندثر في نهاية المدة المعينة.

***1-2-4.* النفاذ**

يتعلق هذا العامل بالأصول غير الجارية المادية القابلة للإهتلاك التي لها طبيعة خاصة، مثل المناجم، المحاجر، آبار البترول والغابات، فكلما استغلت هذه العناصر فإن محتوياتها تنقص، وبالتالي تنقص قيمتها إلى أن تنتهي كليا؛ وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد بداية حساب الإهتلاك بالنسبة للأصول غير الجارية خاصة الأصول التي لها طبيعة خاصة، وهذا خلافا للمعيار رقم 16 الممتلكات الثابتة الملموسة الذي أرجع حساب أقساط الإهتلاك ببداية استعمالها ويستمر حتى الاستغناء عنه تماما.[1]

***1-3.* محددات قسط الإهتلاك**

لحساب قسط الإهتلاك يجب الأخذ بعين الاعتبار محددات أقساط الإهتلاك المتمثلة في:

***1-3-1.* قيمة الأصل القابلة للإهتلاك**:

تقوم المؤسسة بحساب قيمة الأصل انطلاقا من ثمن شراءه يضاف إليه مصاريف اقتنائه وإعداده للعمل، كما أشارت إليه المادة 5.121 من القرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة؛ على أن تقوم بتخفيض القيمة الباقية من قيمة الأصل والتي ترادف قيمة التنازل على الأصل بعد طرح تكاليف الخروج؛[2] ويبقى الإشكال بالنسبة للمؤسسات في الجزائر هو تقدير القيمة الباقية بصورة صادقة بسبب غياب ضوابط مرجعية في تقييم الأصول غير الجارية وأيضا تغليب السوق الموازي (غير الرسمي) في تحديد الأسعار التي تكون متباينة مع الواقع الاقتصادي، إلا أن النظام المحاسبي المالي قد تساهل في هذه النقطة، وهذا من خلال سماح للمؤسسة الاستغناء عن تقدير القيمة المتبقية في حالة ما إذا تعذر عليها تحديدها بصورة صادقة؛ لأن غالبا ما تكون القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض عمليات خاصة مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد.[3]

ويمكن تحديد قيمة الأصل القابل للإهتلاك الذي يساوي تكلفة الأصل المقتنى ناقص القيمة الباقية

***1-3-2.* العمر الإنتاجي للأصل**:

يقدر العمر الإنتاجي للأصل بمدة استعمال الأصل أو بمدة الاستعمال الجاري للخدمات المقدمة في إطار شروط استغلاله[4]؛ أي بمعنى أن المدة الحقيقية للاستخدام تتوافق عمليا مع

---

[1] *Bruno Colmant et Autres; Comptabilité Financière Normes IAS-IFRS; Pearson Education; France;2008; P:136.*
[2] *Bruno Colmant et Autres; Op-Cit; P:134.*
[3] *Article N° 121.7; Op-Cit; P:38.*
[4] *A Kaddouri, A Mimeche; Cours de Comptabilité Selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007; ENAG Edition; Alger; 2009; P:165.*

مدة الاستخدام الفعلية للأصل[1]؛ ولم يحدد النظام المحاسبي المالي مدة الاستعمال الأصول غير الجارية إلا فيما يتعلق بالتثبيتات المعنوية حسب المادة 13.121 فذكر 20 سنة على أقصى تقدير إذا كانت تعادل المدة النفعية والتي تتعلق بحساب 207 فارق الاقتناء[2].

ويختلف مفهوم العمر الإنتاجي للأصل عن المدة النفعية التي تحدد من طرف المؤسسة وفق تقدير مدة استعمالها للأصل[3] بالاعتماد على خبرتها، خاصة إذا تعلق الأمر بالأصول غير الجارية ذات الطابع الخاص كمؤسسات الاتصال أو مؤسسات النفطية، والتي تكون غالبا أقل من العمر الإنتاجي؛ وقد ركز النظام المحاسبي المالي في هذا الإطار على مفهوم الإهتلاك بأنه إهتلاك المنافع الاقتصادية، وفي هذا الحالة تقوم المؤسسة بحساب أقساط الإهتلاك بمراعاة استخدام الأصل على أقل مدة أي بين حساب معدل الإهتلاك على أساس المدة النفعية للأصل أو على أساس الاستعمال.

وهذا وفق العلاقة التالية:

معدل الإهتلاك = 100/ المدة النفعية للأصل (أو مدة الاستعمال)

2. طرق حساب الإهتلاك:

محاسبيا يمكن للمؤسسة اختيار أي طريقة لحساب قسط الإهتلاك التي تناسب وضعيتها الاقتصادية، طالما أنها تتسم بالرشد والانتظام في تخصيص تكلفة الأصل غير الجاري على منفعته الاقتصادية؛ ولأن طريقة إهتلاك تعكس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية للأصل، وفي هذا الصدد حدد النظام المحاسبي المالي في المادة 7.121 ثلاثة طرق يمكن للمؤسسة الاختيار بينها وهي الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج مع الإشارة إلى الاعتماد على الطريقة الخطية في حالة عدم تمكن المؤسسة من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.[4]

وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي قد ألزم المؤسسات الاقتصادية تطبيق ثلاثة الطرق السالفة الذكر إلا أنه قام بتعريف أربع طرق المتمثلة في طريقة الإهتلاك المتزايد[5]، وهو ما يطرح سؤال في هذا الإطار إلى سر هذا التباين في الطرح، بين الأخذ أو الاستغناء عن الطريقة الرابعة.

2-1. طريقة الإهتلاك الثابت (الخطي):

وهي من طرق الإهتلاك الأكثر استعمالا، والتي ترتكز على تحميل المؤسسة بقسط ثابت على المدة النفعية للأصل، والذي يحدد انطلاقا من تقسيم قيمة الأصل القابل للإهتلاك على المدة النفعية، وتحميل كل سنة بجزء متساوي من القيمة القابلة للإهتلاك. وهذا وفق العلاقة التالية[6].

---

[1]. هوام جمعة؛ المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر؛ ط2؛ 2011؛ ص:54.

[2] *GoodWill.*

[3] *H Devasse et Autres; Manuel de Comptabilité; Berti Edition; Alger; 2010; P:162.*

[4] *Article N° 121.7; Op-Cit; P:39.*

[5] *Idem; P:39.*

[6] *Stéphane Griffiths; Comptabilité Générale; édition Vuibert, France; 2 éme édition; 1998; p:146*

قسط الإهتلاك= $V_0 \times \frac{1}{N} = \frac{V_0}{N}$ الإهتلاك.

حيث: V_0 : القيمة الأصلية للأصل القابل للإهتلاك.

N: مدة النفعية للأصل (بالسنوات).

2-2. طريقة الإهتلاك المتناقص

إن تناقص القدرة الإنتاجية للأصول غير الجارية مع الزمن وزيادة نفقات صيانتها يؤدي إلى تناقص الاستفادة من خدماتها من سنة إلى أخرى، كما أن ظهور تكنولوجيا جديدة يؤثر على القدرة التنافسية للمؤسسة مقارنة مع المؤسسة أخرى مماثلة التي تستعمل التكنولوجيا الجديدة، لذلك تجد من الحكمة أن تنتهج المؤسسة طريقة تسمح لها من تجديد أصولها ومواكبة التكنولوجيا، بهدف المحافظة على قدرتها الإنتاجية والتنافسية، ولعلى من أفضل الطرق الإهتلاك الذي يساعدها في ذلك هو تطبيق طريقة الإهتلاك المتناقص.

وتسمح هذه الطريقة بزيادة قيمة القسط الإهتلاك في السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية على أن تتناقص في السنوات الأخيرة، وقد عرّف النظام المحاسبي المالي الإهتلاك المتناقص في المادة 7.121 بأنها الطريقة التي تؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل؛ كما يجب التنبيه أن النظام المحاسبي المالي لم يقم بتحديد الطريقة التي يمكن للمؤسسات الاعتماد عليها في حساب الأقساط مع أنه توجد عدة طرق الإهتلاك المتناقص يمكن تطبيقها، وهو ما يدعو إلى القول أن هناك نقائص في النظام المحاسبي المالي؛ إلا أنه يمكن تبرير هذا النقص في وجود طريقة حددتها المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة الفقرة 2 والمتعلقة بطريقة الإهتلاك المتناقص بالمعاملات.[1]

2-2. طريقة الإهتلاك المتناقص

إن تناقص القدرة الإنتاجية للأصول غير الجارية مع الزمن وزيادة نفقات صيانتها يؤدي إلى تناقص الاستفادة من خدماتها من سنة إلى أخرى، كما أن ظهور تكنولوجيا جديدة يؤثر على القدرة التنافسية للمؤسسة مقارنة مع المؤسسة أخرى مماثلة التي تستعمل التكنولوجيا الجديدة، لذلك تجد من الحكمة أن تنتهج المؤسسة طريقة تسمح لها من تجديد أصولها ومواكبة التكنولوجيا، بهدف المحافظة على قدرتها الإنتاجية والتنافسية، ولعلى من أفضل الطرق الإهتلاك الذي يساعدها في ذلك هو تطبيق طريقة الإهتلاك المتناقص.

وتسمح هذه الطريقة بزيادة قيمة القسط الإهتلاك في السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية على أن تتناقص في السنوات الأخيرة، وقد عرّف النظام المحاسبي المالي الإهتلاك المتناقص في المادة 7.121 بأنها الطريقة التي تؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل؛ كما يجب التنبيه أن النظام المحاسبي المالي لم يقم بتحديد الطريقة التي يمكن للمؤسسات الاعتماد عليها في حساب الأقساط مع أنه توجد عدة طرق الإهتلاك المتناقص

[1] *Article 174; Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées; OPU; Alger; 1992; P:94.*

يمكن تطبيقها، وهو ما يدعو إلى القول أن هناك نقائص في النظام المحاسبي المالي؛ إلا أنه يمكن تبرير هذا النقص في وجود طريقة حددتها المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة الفقرة 2 والمتعلقة بطريقة الإهتلاك المتناقص بالمعاملات.[1]

2-2-1. تعريف الإهتلاك المتناقص بالمعاملات

وهي الطريقة المسموح بتطبيقها في الجزائر إبتداءا من تاريخ 01 جانفي 1988 حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتقتضي هذه الطريقة حساب قسط الإهتلاك بضرب القيمة المحاسبية الصافية (أو تكلفة الأصل في السنة الأولى) في معدل الإهتلاك الذي يتحصل عليه بطريقة القسط الإهتلاك الثابت في إحد المعاملات التالية:

1.5: إذا كانت مدة حياة الأصل يتراوح بين 03 و04 سنوات؛

2: إذا كانت مدة حياة الأصل يتراوح بين 05 و06 سنوات؛

2.5: إذا كانت مدة حياة الأصل أكبر من 06 سنوات.[2]

ومن عيوب في استعمال هذه الطريقة، هو عدم إمكانية استرجاع قيمة الأصل من خلال المدة النفعية أو العمر الإنتاجي، لأن القيمة المحاسبية الصافية في نهاية العمر الإنتاجي للأصل يكون دائما أكبر من الصفر، ولذلك يتم استخدام قسط الإهتلاك الثابت في السنوات الأخيرة للأصل[3]، وذلك حين تكون نسبة الإهتلاك المتناقص أكبر من نسبة مدة الاستعمال، وهذا بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية على مدة الباقية.

2-2-2. إشكالية تطبيق طريقة الإهتلاك المتناقص بالمعاملات في الجزائر

و الإشكالية في تطبيق هذه الطريقة تكمن في مدى ملاءمة المعاملات السالفة الذكر في الواقع الاقتصادي للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة والاقتصاد الكلي بصفة عامة، إذا علمنا أن نفس المعاملات تم تبنيها في الدول الأوروبية خاصة فرنسا، هذه الأخيرة قامت بمراجعة تلك المعاملات وفق وضعيتها الاقتصادية إبتداءا من سنة 2001 وهذا حسب الجدول الموالي:

الجدول رقم 1 : يبين معاملات الجديدة للإهتلاك المتناقص المطبقة في فرنسا

مدة حياة الأصل	الأصل الذي تم اقتنائه	
	قبل 2000/12/31	بعد 2001/01/01[4]
بين 3 و4 سنوات	1.5	1.25

[1] *Article 174; Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées; OPU; Alger; 1992; P:94.*
[2] *Idem; P:95.*
[3] *Beatrice, Francis Grandguillot; Comptabilité Générale principes généraux; Gualino éditeur; 6 éme édition; 2002; p:150.*
[4] . ما عدى الاستثمارات المتعلقة بالطاقة، فالمعاملات هي كالآتي بالترتيب 2 و2.5 و3.

بين 5 و6 سنوات	2	1.75
أكثر من 6 سنوات	2.5	2.25

Source: *Beatrice & Francis Grandguillot; Op-Cit; p:150.*

كما عرفت نفس المعاملات زيادة مؤقتة قدرها نصف نقطة(0.5) حسب القانون المالية 2008 لفرنسا والمتعلقة بالمادة 29 والمعدل لقانون العام للضريبة المادة 39A، التي تخص فقط الأصول غير الجارية التي تم الحيازة عليها بين فترة 04 ديسمبر 2008 و31 ديسمبر 2009، بهدف تحسين القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية لتمكينها من الاستثمار.[1]

2-2-3. المعاملات الجديدة المطبقة في فرنسا إبتداءا من 04 ديسمبر 2008

يمكن إبراز المعاملات المؤقتة المقترحة بين 04 ديسمبر 2008 و31 ديسمبر 2009 وفق الجدول التالي

الجدول رقم 2 : يبين معاملات للإهتلاك المتناقص المعدلة والمطبقة في فرنسا

مدة حياة الأصل	الأصل الذي تم اقتنائه	
	قبل 2008/12/04	بعد 2008/12/04[2]
بين 3 و4 سنوات	1.25	1.75
بين 5 و6 سنوات	1.75	2.25
أكثر من 6 سنوات	2.25	2.75

Source: *Comitatus; Op-Cit.*

وتجدر الإشارة أن المعاملات المطبقة في حساب القسط الإهتلاك المتناقص يهدف إلى تحفيز المؤسسات في مجال الاستثمار، حتى تستفيد من الاقتصاد الضريبي.

2-3. طريقة وحدات الإنتاج

يترتب عليها عبء على الإنتاج المنتظر من الأصل،[3] وفقا لهذه الطريقة تحمل الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الأصل جزءا من تكلفته، ويقاس مستوى الطاقة المستغلة للأصل إما بمقدار عدد الوحدات الإنتاج أو بعدد ساعات العمل الآلة؛ ولكن ما يعاب على هذه الطريقة أن عدم استخدام الأصل خلال فترة محاسبية معينة فإن قسط الإهتلاك سيساوي صفر[4]، ويحسب القسط الإهتلاك بطريقة وحدات الإنتاج على النحو التالي:

---

[1] *Comitatus; www.credit-impots-recherche.fr/nouveau_dispositif_credit_impots; 15/01/2014; 13:06.*

[2] أما الأصول التي تم الحيازة عليها بعد 2009/12/31 فيتم إعادة تطبيق المعاملات المسجلة قبل 2008/12/04.

[3] Article N° 121.7; Code Comptabilité; Op-Cit; P:39.

[4] محمد مطر؛ ميادئ المحاسبة المالية؛ دار وائل للنشر؛ الأردن؛ ط5؛ 2010؛ ص ص:370-371

يترتب عليها عبء على الإنتاج المنتظر من الأصل،[1] وفقا لهذه الطريقة تحمل الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الأصل جزءا من تكلفته، ويقاس مستوى الطاقة المستغلة للأصل إما بمقدار عدد الوحدات الإنتاج أو بعدد ساعات العمل الآلة؛ ولكن ما يعاب على هذه الطريقة أن عدم استخدام الأصل خلال فترة محاسبية معينة فإن قسط الإهتلاك سيساوي صفر[2]، ويحسب القسط الإهتلاك بطريقة وحدات الإنتاج على النحو التالي:

$$\text{قسط الإهتلاك} = \frac{\text{قيمة الأصل القابل للإهتلاك X وحدات الإنتاج السنة الواحدة}}{\text{مجموع وحدات الإنتاج للمدة النفعية للأصل}}$$

4-2. طريقة الإهتلاك المتزايد

هذا النوع من الإهتلاك قليل الاستعمال لأنه نادرا ما يتوافق مع أي وضعية اقتصادية، والتي تعني توزيع تكلفة الأصل القابل للإهتلاك على المدة النفعية بطريقة تصاعدية أي تسجيل القسط في السنة الأولى بقيمة ضعيفة ثم تأخذ الأقساط بارتفاع، ويمكن تبرير تطبيق هذه الطريقة على الأصول غير الجارية لحصول المؤسسات عليها عن طريق الأموال المقترضة، وبالتالي محاولة تخفيف العبء (أقساط الإهتلاك والفوائد على القروض) على النتيجة[3]، كما قد تساعد هذه الطريقة المؤسسات التي تملك استثمارات ضخمة التي قد تتطلب إعادة تجديدها أموال كبيرة، فتقوم المؤسسة في الفترات الأخيرة لعمر الأصل بتخصيص قيم كبيرة ما يساعدها على تخفيف العبء المالي في عملية تجديدها.

وتجدر الإشارة إلى إمكانية حساب قسط الإهتلاك المتزايد بعدة طرق، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد الطريقة المثلى التي يمكن للمؤسسات الاعتماد عليها في حساب الأقساط، وهو ما يدعو أيضا إلى القول أن هناك نقائص في القواعد الخاصة للتقييم النظام المحاسبي المالي؛ لكن يمكن تبرير أيضا هذا النقص في وجود علاقة حددتها المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة الفقرة 3 وهي على النحو التالي:[4]

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{قيمة الأصل القابل للإهتلاك} \times \text{مدة النفعية}}{2/[n\ (n+1)]}$$

---

[1] *Article N° 121.7; Code Comptabilité; Op-Cit; P:39.*

[2] محمد مطر؛ مبادئ المحاسبة المالية؛ دار وائل للنشر؛ الأردن؛ ط5؛ 2010؛ ص ص:370-371

[3] *Abdallah Boughaba; Comptabilité Générale approfondie; édition Berti; Alger; 2 éme édition; 2001; P:218.*

[4] *Article 174; Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées; OPU; Alger; 1992; P:95.*

مع n: يمثل عدد سنوات الإهتلاك، و[(1 + n) n]/2: مجموع أعداد سنوات الإهتلاك

3. مفهوم التوازن المالي

يتركز مفهوم التوازن المالي على مدى التوافق بين مصادر التمويل واستخداماتها في الأصول من حيث الآجال الزمنية للاستحقاق، وهو إمكانية تطبيق منهج التغطية في التمويل أي تحقيق مبدأ الملائمة، بمعنى ضرورة تمويل كل أصل عن طريق مصدر تمويلي بنفس الاستحقاق تقريبا؛ ولا تتوقف العلاقة بين تمويل الأصول والتوازن المالي عند هذا الحد بل تتعدى إلى تحديد مدى توفير الأموال اللازم لاستثمارها، أي "...نسبة الأصول التي ينبغي تمويلها بالقروض... ونسبة الأصول التي ينبغي تمويلها بالملكية..."[1].

3-1. رأس المال العامل

يعرف رأس المال العامل أنه الفرق بين الأموال الدائمة والأصول الثابتة من أعلى الميزانية أو الفرق بين الأصول الجارية وديون قصيرة الأجل من أسفل الميزانية؛[2] ومنه يمكن حسابه بالعلاقة التالية:

رأس المال العامل= الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

رأس المال العامل= الأصول الجارية- الديون قصيرة الأجل

ولكن من الأفضل الاعتماد على العلاقة الثانية لأنها تعطي أكثر دقة لمفهوم رأس المال العامل[3]، ولأن الإشكال في المؤسسات الاقتصادية هو تمويل الأصول الجارية والذي يتم عن طريق مصادر قصيرة الأجل، ولكن عندما تزيد الأصول الجارية عن مصادر قصيرة الأجل ذلك الفرق الموجب يسمى برأس المال العامل الذي يتم تمويله عن طريق مصادر طويلة الأجل، هذا الجزء يتفرع إلى قسمين هما:

3-1-1. إحتياجات إلى رأس المال العامل

تتمثل في الأموال المجمدة في المخزونات وحقوق مطروح منها ديون متعلقة بالاستغلال غير مسددة[4]؛ ويمكن تحديد قيمته بالصيغة التالية:

إحتياجات رأس المال العامل= (المخزونات+ القيم القابلة للتحقيق) -(الديون قصيرة الأجل- سلفات مصرفية)

ولأن رأس المال العامل يعبر عن التوازن المالي في المؤسسة وبدوره يبين مدى مساهمته في تغطية إحتياجات الدورة، لأنه من الضروري أن تملك المؤسسة من الأصول الجارية ما يكفيها لاستغلال الأصول الثابتة إلى أكبر درجة ممكنة، بحيث لا يتوقف تشغيل الآلات بسبب قلة المواد الأولية أو بسبب نقص في الأموال النقدية اللازمة لتكاليف التشغيل المختلفة، فمن مصلحتها أن يكون لديها رأس المال العامل بالقدر اللازم لتسيير أصولها الثابتة.

---

[1] محمد سويلم؛ الإدارة المالية في ظل الكوكبية؛ دار الهاني للطباعة؛ مصر؛ 1998؛ ص:390.

[2] *Lassègue pierre; Comptabilité; DALLOZ; France; 1998; p:282.*

[3] *Patrice Vizzavona; Gestion Financière; Berti Editions; Alger;9éme Edition; 2004; p:277.*

[4] *Georges Sauvageot; Précis de finance; NATHAN; sans date; P:38.*

3-1-2. الخزينة

تحتل الخزينة مركزا هاما داخل المؤسسة، إذ تلعب دورا أساسيا في تحقيق التوازن المالي على المدى القصير والخاص بدورة الاستغلال، فجميع العمليات المحققة من طرف المؤسسة تترجم بحركة الخزينة، التي تظهر مدى قدرتها على تمويل إحتياجاتها وتسديد ديونها المستحقة؛ فالخزينة هي الأموال الجاهزة التي تعبر عن الأموال التي تملكها المؤسسة وتكون تحت تصرفها لاستخدامها فورا، فهي تمثل صافي القيم الجاهزة أي ما يستطيع التصرف فيه فعلا من المبالغ السائلة خلال دورة الاستغلال.[1]

وتمثل الخزينة الفرق بين رأس المال العامل وإحتياجات رأس المال العامل، وعلى هذا الأساس، فإذا كان رأس المال العامل أكبر من الإحتياجات فإن الخزينة تكون موجبة، أما إذا كان أقل من الإحتياجات فإنها تكون سالبة؛ ويمكن تحديد قيمة الخزينة وفق الصيغة التالية:

الخزينة= رأس المال العامل - إحتياجات رأس المال العامل

أو

الخزينة= القيم الجاهزة - السلفات المصرفية

3-2. الحفاظ على التوازن المالي في المدى الطويل

للحفاظ على التوازن المالي في المدى الطويل، يستوجب على المؤسسة تعبئة كل المصادر المالية المتاحة سواء الداخلية أو الخارجية، حسب الأهداف التي سطرتها؛ فإذا كان هدفها هو الحفاظ على نفس المستوى الإنتاجي فعليها أن تتخذ القرار الاستثماري الذي يهدف إلى استبدال معدات الإنتاج القديمة بأخرى أكثر تطويرا، أما إذا كان هدفها توسيعي المتمثل في زيادة حجم المؤسسة، فعليها أن تتخذ القرارات التي يؤدي إلى إنشاء وحدات جديدة أو اتساع منتجات جديدة.

3-3. الحفاظ على التوازن المالي في المدى القصير

إن الحفاظ على التوازن المالي في المدى القصير مرتبط بمدى توفير السيولة النقدية، وهذا حتى تتمكن المؤسسة من تسديد ما عليها من الالتزامات المستحقة، أي تحقيق بما يسمى باليسر المالي الذي يشير إلى قدرة المؤسسة في توفير تيار من التدفقات يكفي للحفاظ على طاقتها الإنتاجية.[2]

إن قدرة المؤسسة على تسديد مستحقاتها يتحدد بطاقتها المرتبطة بالحصول على النقدية من عمليات الاستغلال ومن بيع الأصول (إن وجد)، أو الاقتصاد في التدفقات النقدية الخارجة.

---

[1] ناصر دادي عدون، نواصر فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الآفاق، الجزائر، 1997، ص: 25.

[2] - كمال الدين الدهراوي؛تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار؛الدار الجامعية؛بدون تاريخ؛ص:260.

4. تأثير الإهتلاك على الخزينة

لا يترتب تسجيل قيد الإهتلاك خروج أموال في صورة نقدية ولا مورد نقدي، وإنما يسجل كأعباء الواجب خصمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة؛ ومن هذا المنطلق نجد أنه لا يدخل في حساب الخزينة بطريقة مباشرة ذلك لأن المؤسسة تقوم بشراء أصل ثابت مقابل الدفع نقدا وتتوقع استرداد تكلفة هذا الأصل عن طريق بيع المنتجات (بغض النظر عن الطريقة المطبقة)، وفي هذه الحالة يكون للإهتلاك أثر غير مباشر على الخزينة وذلك باستفادتها لاقتصاد في التدفق الخارج للنقدية والمتجه سواء لتسديد مصلحة الضرائب أو توزيع الأرباح.

$$\sum_{t=1}^{n} AMT_D = \sum_{t=1}^{n} AMT_P = \sum_{t=1}^{n} AMT_I = I_0 \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots(01)$$

وستتحصل المؤسسة من العلاقة 01 على نفس قيمة الاقتصاد الضريبي، أي أن طرق الإهتلاك لا تؤثر على التدفقات النقدية إذا ما استعملت المؤسسة الأصل حتى نهاية عمرها الإنتاجي، ولكن بشرط تجاهل عامل الزمن أي سيكون لدينا العلاقة التالية بضرب العلاقة 01 في معدل الضريبة:

$$T\sum_{t=1}^{n} AMT_D = T\sum_{t=1}^{n} AMT_P = T\sum_{t=1}^{n} AMT_I = TI_0 \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots(02)$$

فرغم أن الحصيلة النهائية وإحدة لكل من الضريبة والربح والتدفق النقدي بغض النظر عن أية طريقة إهتلاك متبعة، لكن تصبح طريقة الإهتلاك لها ميزة لصالح المؤسسة إذ ما أخذنا بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود، حيث تكون ميزة الإهتلاك في السنوات الأولى عالية، أين تقوم بتخفيض الربح وبالتالي تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح؛ أي أن الإهتلاك السريع يؤدي إلى تأجيل دفع الضريبة لمواعيد أو فترات لإحقة، وهذا يعني استفادة المؤسسة من قرض دون فوائد من الضريبة على الأرباح ويستمر لحين دفعه في السنوات اللإحقة من خلال ضريبة أعلى، كما يمكن للمؤسسة استخدام الاقتصاد المحقق في التدفقات الخزينة تسديد القروض[1]، أو تمويل جزء من إحتياجات الدورة.

ومنه فإن التقييم الأمثل لأقساط الإهتلاك هو الأخذ بعين الاعتبار عامل الزمن باستعمال معيار القيمة الحالية، بهدف اختيار طريقة الإهتلاك التي تعظم القيمة الحالية لأقساط الإهتلاك.

5. دراسة حالة مؤسسة خدمية

ترتكز هذه الدراسة على مؤسسة تعمل في مجال الاتصال، وقد تم اقتراح أربع سنوات 2009 إلى 2012 لدراسة أثر الإهتلاك على التوازن المالي، وكمدخل دعت الحاجة إلى

[1] رضوان. وليد العمار؛ أساسيات في الإدارة المالية، مدخل إلى قرارات الاستثمار وسياسة التمويل؛ دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع؛ الأردن؛ 1997؛ ص:149.

دراسة تطور الأصول غير الجارية لارتباطه بشكل مباشر بعنصر الإهتلاك، وعليه يمكن معالجة هذا العنصر من خلال النقاط التالية:

5-1. تطور الأصول غير جارية

قامت المؤسسة محل الدراسة إبتداءا من سنة 2010 بإعادة ترتيب عناصر الأصول، بتسجيل التثبيتات على أساس مفهوم النظام المحاسبي المالي إبتداءا من سنة 2010، ما دفعها والمؤسسات الأخرى معالجة دورة 2009 وفق النظام المحاسبي المالي الذي يلزم المؤسسات الاقتصادية إظهار القوائم المالية لسنتين متتاليتين حسب المعيار IFRS 01.[1]

ولأن الأصول غير جارية من العوامل الأساسية التي من خلالها يتم المحافظة على رأس المال، لأن زيادة نشاط المؤسسة مرتبط بالاستثمار، ويمكن توضيح تطور الأصول غير جارية التي تمت حيازتها من خلال الجدول الموالي

جدول رقم(01) تطور الأصول غير الجارية بقيم إجمالية

الوحدة: 10^6

البيان	2009	2010	2011	2012
الأصول غير جارية	109 165	101 229	107 268	126 656
مجموع الأصول	151 731	177 496	172 506	207 324
نسبة الأصول غير جارية/ مجموع الأصول	% 71,95	% 57,03	% 62,18	% 61,09

مصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من ميزانيات المؤسسة محل الدراسة لفترة المقترحة بين 2009 و2012.

من خلال جدول رقم 01 يظهر جليا أن هناك تذبذب لأصول غير جارية مقارنة بمجموع الأصول وقد قدرت نسبة التطور للتثبيتات بين سنة 2009 و2012 بـــ 16% مقابل التطور في مجموع الأصول بـــ 37%، فقد شهدت الأصول غير الجارية انخفاض بين سنة 2009 و2010 بنسبة تقدر بـــ 5%-، ويرجع سبب هذا الانخفاض إلى توظيف المؤسسة محل الدراسة لأموال في البنك الوطني الجزائري إبتداءا من جويلية 2009 لمدة سنتين الذي تم تسجيله في حساب تثبيتات مالية[2]، وفي سنة2010/12/31 تم إعادة ترتيب الأصل ضمن حسابات السيولة وما شابهها[3]، بقيمة 13 **مليار دينار الجزائري**، بهدف تخصيص أموال

[1] *Stéphane Brun; Guide d'application des Normes IAS/IFRS; Berti Editions; Alger; 2011; p:337-347.*
[2] *Sous Compte 275100 "Placement DAT 2009".*
[3] *Sous Compte 508000 "Autres valeurs mobilières de placement et créances".*

لتسديد قيمة القرض السندي في 17 أكتوبر 2011 والمقدرة بـــ **21,5 مليار دينار الجزائري** وهو ما يفسر الانخفاض في مجموع الأصول سنة 2011 مقارنة بسنة 2010 بنسبة 3%-.

وعليه سيتم دراسة تطور الأصول غير الجارية المهتلكة بعد طرح من قيمة الأصول غير الجارية التثبيتات الغير قابلة للإهتلاك المسجلة في ميزانية المؤسسة والمتعلقة بـــ:
الأراضي، تثبيتات يجري إنجازها وتثبيتات مالية.

جدول رقم(02) تطور الأصول غير الجارية المهتلكة

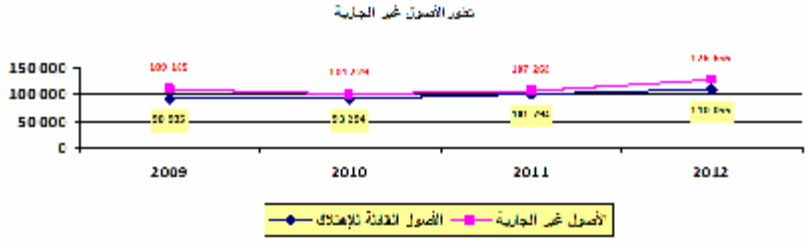
الوحدة: 10^6

البيان	2009	2010	2011	2012
الأصول غير الجارية القابلة للإهتلاك	90 935	93 294	101 794	110 055
الأصول غير جارية	109 165	101 229	107 268	126 656
نسبة الأصول القابلة للإهتلاك/ الأصول غير جارية	% 83,30	% 92,16	% 94,90	% 86,89

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من ميزانيات المؤسسة محل الدراسة لفترة المقترحة بين 2009 و2012.

وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة محل الدراسة لم تقم بعملية إعادة التقييم للتثبيتات في مرحلة الانتقال من النظام المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، كما أنها لم تتنازل على التثبيتات خلال فترة الدراسة؛ وعليه يمكن توضيح تطور التثبيتات من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 01: تطور التثبيتات المهتلكة



مصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من الجدول رقم 02.

يلاحظ من خلال الشكل رقم 01 أن هناك استثمار للتثبيتات المهتلكة بوتيرة متزايدة، بحيث قدرت قيمة التغير بين سنة 2009 و2012 بـــ 120 19 **مليون دينار الجزائري** أي بنسبة 21%، ويمكن توضيح نسب التغير من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(03) دراسة نسبة التغير في الأصول غير الجارية المهتلكة

الوحدة: 10^6

البيان	2009	2010	2011	2012

الأصول غير الجارية المهتلكة	90 935	93 294	101 794	110 055
قيمة التغير	-	2 359	8 500	8 261
نسبة قيمة التغير/ الأصول المهتلكة	-	% 2,59	% 9,11	% 8,11

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من ميزانيات المؤسسة محل الدراسة لفترة المقترحة بين 2009 و2012.

5-2. دراسة أقساط الإهتلاك بين سنة 2009 و2012

تنتهج المؤسسة محل الدراسة لسياسة الإهتلاك الثابت في حسابها لأقساط الإهتلاك مع أن النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات بتطبيق أربع طرق بالرغم من أنها تعمل في مجال الاتصال الذي يتطلب تكنولوجية حديثة متطورة؛ وعليه سيتم دراسة تطور أقساط الإهتلاك من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم(04) نسبة الإهتلاك إلى الأصول غير الجارية المهتلكة

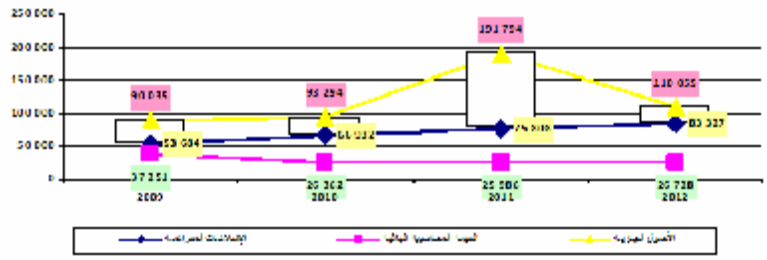
الوحدة: 10^6

البيان	2009	2010	2011	2012
الإهتلاكات المتراكمة	53 684	66 932	75 808	83 327
التثبيتات المهتلكة	90 935	93 294	101 794	110 055
نسبة الإهتلاكات/التثبيتات المهتلكة	% 59,04	% 71,74	% 74,47	% 75,71
قيمة المحاسبية الصافية	37 251	26 362	25 986	26 728
نسبة قيمة المحاسبية الصافية/ التثبيتات المهتلكة	% 40,96	% 28,26	% 25,53	% 24,29

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من ميزانيات المؤسسة محل الدراسة لفترة المقترحة بين 2009 و2012.

بالرغم من زيادة الأصول من سنة إلى أخرى بنسبة 21% إلا أن القيمة المحاسبية الباقية سجلت بوتيرة منخفضة في نفس الفترة بنسبة 28%-، بسبب الزيادة المستمرة في أقساط الإهتلاك التي قدرت نسبة التغير بين سنة 2009 و2012 بـــ 55%، ويمكن توضيح التطور من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 2: تطور إقساط الإهتلاكات



المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من الجدول رقم 04.

ويمكن تفسير هذا التباين توجه المؤسسة إلى الاهتمام في تجميع الأموال وتوظيفها في البنك لتسديد قيمة القرض السندي بدلا من الزيادة في عملية الاستثمار لما يعرفه هذا المجال

من تطور كبير، كما عرفت سنة 2011 تسليم المقر الرئيسي للمؤسسة بقيمة 3,75 **مليار دينار الجزائري** وهو ما يفسر الزيادة في قيمة الأصول المهتلكة[1]؛ كما يمكن الإشارة إلى الأقساط في المؤسسة محل الدراسة في تراجع من سنة إلى أخرى، ويمكن توضيحه من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم(05) يبين تغير في قيمة الأصول وأقساط الإهتلاك

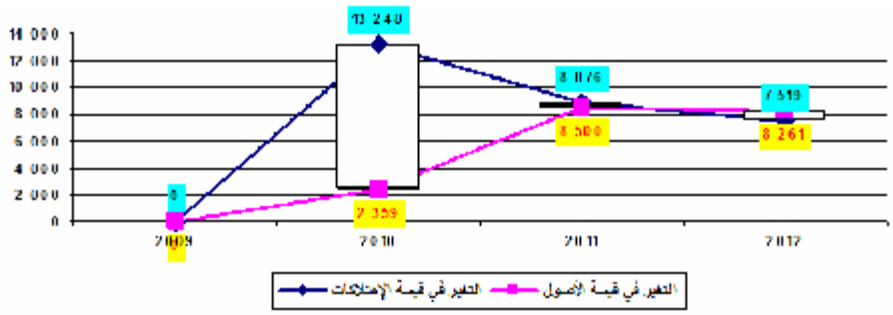
الوحدة: 10^6

البيان	2009	2010	2011	2012
الإهتلاكات المتراكمة	53 684	66 932	75 808	83 327
تغير في قيمة الإهتلاكات	-	13 248	8 876	7 519
نسبة التغير في قيمة الإهتلاكات	-	% 24,68	% 13,26	% 9,92

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من ميزانيات المؤسسة محل الدراسة لفترة المقترحة بين 2009 و2012.

يمكن استنتاج من الجدول رقم 05 أن المؤسسة قامت بالإهتلاك الكلي لبعض تثبيتاتها وهو ما يفسر انخفاض أقساط الإهتلاك في سنة 2011، وبنفس الوتيرة الانخفاض في قيمة أقساط الإهتلاك في سنة 2012 ولكن بنسبة أقل، كما يوضحه الشكل رقم3

الشكل رقم 3: مقارنة التغير في أقساط الإهتلاكات والأصول



المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من الجدول رقم 05.

وبالرغم من إهتلاك الكامل لبعض عناصر الأصول غير الجارية إلا أنها لم تعرف عملية إعادة تقييم للتثبيتات المهتلكة كليا مع بقائها ظاهرة في قائمة الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية التي تساوي الصفر، هذا ما ينافي مفهوم النظام المحاسبي المالي في الانتفاع بالأصل ومساهمتها في نشاطها الاقتصادي؛ فحسب المادة 6.121 التي ترتكز على التثبيتات التي من المحتمل أن تؤول منافعها الاقتصادية المستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى المؤسسة فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل، وبالتالي كان على

[1] إنجر عن إستلام المبني تجديد بمقدار 80% لتجهيزات المكتب والإعلام الآلي وأيضا تجديد لأسطول السيارات وغيرها من التثبيتات.

المؤسسة إعادة تقييم الأصول المهتلكة كليا للاستفادة من أقساطها أو تقوم بعملية التنازل عليها وتجديدها تثبيتاتها أكثر تكنولوجيا.

وقد يرجع السبب في هذا لنقص الخبرة في النظام المحاسبي الجديد لموظفي المؤسسة وغياب مرجع أو لجنة وطنية خاصة في تقييم التثبيتات يمكن الرجوع إليها وقت الحاجة.

5-3. أثر أقساط الإهتلاك على التوازن المالي

يمكن حساب رأسمال العامل للمؤسسة محل الدراسة انطلاقا من ميزانيتها للفترة مابين 2009-2012

جدول رقم(06) تطور رأسمال العامل

الوحدة: 10^6

البيان	2009	2010	2011	2012
الأموال الدائمة	52 874	34 531	39 371	54 017
القيمة المحاسبية الصافية	55 481	34 297	31 460	43 329
رأسمال العامل	-2 607	234	7 911	10 688
نسبة رأسمال العامل/ الأموال الدائمة	-5%	1%	20%	20%

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من ميزانيات المؤسسة محل الدراسة لفترة المقترحة بين 2009 و2012.

يلاحظ من الجدول رقم 06 أن المؤسسة محل الدراسة لم تدرس بشكل علمي عملية توظيف الأموال التي وضعتها كوديعة في حساب البنك لمدة سنتين، وبالتالي يستنتج أن المؤسسة قامت بعملية تجميد الأموال على حساب خصومها الجارية بدليل أن قيمة الخصوم الجارية في نهاية السنة 2009 كان يقدر بـــ 49 636 مليون دينار الجزائري أي بنسبة 61% من مجموع الخصوم.

كما يمكن تأكيد أن حساب أقساط الإهتلاك قد ساهم في تخفيف الاختلال في التوازن المالي، لأن حساب رأس المال العامل من أعلى الميزانية يتم وفق العلاقة التي تربط بين الأموال الدائمة والتثبيتات الصافية أو التثبيتات بقيمتها الصافية بعد طرح أقساط الإهتلاك المتراكمة، ويمكن إظهار دور الإهتلاك في تعزيز التوازن المالي من خلال الجدول التالي:[1]

جدول رقم(07) حساب رأسمال العامل بدون أقساط الإهتلاك السنوي

الوحدة: 10^6

البيان	2 009	2 010	2 011	2 012

[1] إذا تم إفتراض أن المؤسسة محل الدراسة لم تقم بحساب قسط الإهتلاك السنوي لسنة n لسبب من الأسباب، قد يكون خطأ من عون المحاسبي أو خلل في النظام المحاسبي (برمجيات Logiciel).

الأموال الدائمة بدون الإهتلاك السنوي	62 948	44 467	46 029	58 906
القيمة المحاسبية الصافية	68 916	47 545	40 336	50 848
رأسمال العامل بدون الإهتلاك السنوي	-5 968	-3 078	5 693	8 058
نسبة رأسمال العامل/ الأموال الدائمة	-9%	-7%	12%	8%

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من ميزانيات المؤسسة محل الدراسة لفترة المقترحة بين 2009 و2012.

يتضح جليا من خلال الجدول(07) الأثر السلبي على رأسمال العامل من أعلى الميزانية مقارنة بجدول (06) نتيجة عدم إحتساب أقساط السنوية، مع الإشارة أن هناك زيادة في النتيجة السنوية نتيجة طرح قسط الإهتلاك، ما يعني بالضرورة زيادة في الأموال الخاصة من خلال حساب 12 النتيجة الصافية مع ثبات العناصر الأخرى المكونة للأموال الدائمة ولم تشفع هذه الزيادة في رأسمال العامل؛ ويمكن إبراز التباين سجل من خلال الجدول الموالي.

جدول رقم(08) يوضح الفرق المسجل في حساب رأسمال العامل

الوحدة: 10^6

البيان	2 009	2 010	2 011	2 012
رأسمال العامل بدون الإهتلاكات	-5 968	-3 078	5 693	8 058
رأسمال العامل بالإهتلاكات	-2 609	234	7 912	9 688
قيمة التغير	-3 359	-3 312	-2 219	-1 630

مصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من الجدول رقم (06) ورقم (07).

ويمكن استنتاج أن قيمة التغير يعبر عن الاقتصاد الضريبي الناتج عن تطبيق أقساط الإهتلاك السنوي من خلال الجدول (06) مضروب في معدل الضريبة على الأرباح[1] أي الاستفادة من التدفق النقدي الخارج، ويمكن حسابه من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم(09) حساب الاقتصاد الضريبي

الوحدة: 10^6

البيان	2 009	2 010	2 011	2 012
قسط الإهتلاك السنوي	13 435	13 248	8 876	6 519
معدل الضريبة 25%	%25	%25	%25	%25
قيمة الاقتصاد الضريبي	3 359	3 312	2 219	1 630

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من ميزانيات المؤسسة محل الدراسة لفترة المقترحة بين 2009 و2012.

الخاتمة

[1] بما أن المؤسسة تنشط في القطاع الخدماتي فإن معدل الضريبة على الأرباح يساوي 25%.

تمثلت الدراسة في تحديد طرق حساب أقساط الإهتلاك وتفسير أثرها على التوازن المالي وفق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع الوقوف على طبيعة سياسة الإهتلاك التي تتميز بها المؤسسات الجزائر، وذلك بالاعتماد على دراسة ميدانية لمؤسسة خدمية تعمل في مجال الاتصال التي تتطلب تكنولوجيا عالية الجودة ومسايرة للتطورات التي تحدث في العالم في هذا المجال.

كما اتضح من خلال الدراسة أن التغير في قسط الإهتلاك يتأثر بثلاث عوامل هي:

- عملية الحيازة على تثبيتات جديدة أو التنازل عليها؛
- عدم حساب قسط الإهتلاك بسبب إهتلاك الأصل كليا أي قيمة الصافية المحاسبية تساوي صفر؛
- تغيير طريقة حساب قسط الإهتلاك.

كما يمكن التمييز بين أقساط الإهتلاك المتراكمة وقسط الإهتلاك السنوي، هذا الأخير يعبر عن قسط السنة الواحدة، بينما الأقساط المتراكمة فهي مجموعة الأقساط السنوية التي تساوي العمر الإنتاجي أو المدة النفعية أو تقل عنه أي: $I_0 >= \sum Amt$

حيث يمثل: I_0: قيمة الأصل المهتلك؛

$\sum Amt$: مجموع الأقساط السنوية أو المتراكمة.

و إذا افترضنا ثبات تحديد قسط الإهتلاك في المؤسسة باستخدام طريقة الإهتلاك الثابت كون هذه الطريقة أكثر الطرق شيوعا وتطبيقا في المؤسسات الجزائرية لسهولة حسابها، وبالتالي ستكون الزيادة في الإهتلاكات المتراكمة بقيمة قسط السنوي، ما يعني أن المؤسسة ستستفيد من الاقتصاد الضريبي بقيمة Amt مضروب في معدل الضريبة، أي تعزيز خزينة المؤسسة بنفس قيمة الاقتصاد الضريبي.

وتجدر الإشارة أن المؤسسات التي تعاني من خلل في التوازن المالي نتيجة نقص في السيولة أن تقوم بتغيير طريقة الإهتلاك من الثابت إلى المتناقص لما تعرف هذه الطريقة أقساط مرتفعة في السنوات الأولى من حياة الأصل، وبالتالي الاستفادة من تخفيض التدفق النقدي الخارج الموجهة لتسديد إدارة الجباية أو الأرباح الموزعة على الشركاء.