

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم مالية محاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي
دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة
تحت إشراف الأستاذ:

مرسالي سارة
ميخالدي يحي

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	من الجامعة
رئيسا	بن يمينة كمال	أستاذ محاضر ب	مستغانم
مقررا	ميخالدي يحي	أستاذ مساعد أ	مستغانم
مناقشا	بن عطية سفيان	أستاذ مساعد أ	مستغانم

السنة الجامعية : 2016/2017

الاهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون" صدق الله العظيم

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك.. ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.. ولا تطيب اللحظات إلى بذكرك.. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.. ولا تطيب الجنة إلا برويتك "الله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين. "سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

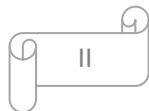
إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.. أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار.. وستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد والى الأبد..... "والدي العزيز"

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معنى الحب والى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسمه الحياة وسر الوجود.. إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي.. إلى أعلى الحبايب.. "أمي الحبيبة"

إلى من رافقوني منذ أن حملنا حقايب صغيرة.. ومعكم سرت الدرب خطوة بخطوة.. وما تزالوا ترافقوني حتى الآن.. إلى شمعة متقدمة تنير ظلمة حياتي.. أخواتي " منال، وسام، صابرين، أماني"

إلى من سهروا في تربيتي.. إلى من علموني الحب والوفاء.. إلى من أخذت منهم عبر الحياة.. أطل الله في عمركم "جدي وجدتي"

إلى الإخوة والأخوات.. إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء.. إلى ينابيع الصدق الصافي.. إلى من معهم سعدت وبرفقهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت.. إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير.. إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم.. "إلى أصدقائي وخاصة الأخت طيفور شريفة"



شكر و عرفان

(...رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه
وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين ...)

سورة النمل الآية (19)

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود فيها إلى أعوام قضيناها في
رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذليننا بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث
الأمّة من جديد وقبل أن نمضي تقدم اسمي آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس
رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذتنا الأفاضل

واخص بالشكر والتقدير

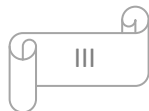
الأستاذ المشرف "ميخالدي يحي"

الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه واله وسلم

" أن الحوت في البحر، والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير "

وكذلك نشكر كل من ساعدنا على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون ومد لنا المساعدة وزودنا بالمعلومات
اللازمة لإتمام هذا البحث الذين كانوا عوننا لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا
في طريقنا

" كن عالما... فان لم تستطع فكن متعلما، فان لم تستطع فأحب العلماء، فان لم تستطع فلا تبغضهم "



قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الاهداء
II	شكر و عرفان
III	الفهرس
V	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة المختصرات
VII	قائمة الملاحق
01	المقدمة
05	الفصل الأول : النظام المحاسبي المالي
06	المبحث الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي
06	المطلب الأول : مفهوم ونشأة النظام المحاسبي المالي
08	المطلب الثاني : الإطار التصوري وتنظيم المحاسبة في النظام المحاسبي المالي
09	المطلب الثالث : أهداف وخصائص النظام المحاسبي المالي
11	المبحث الثاني : المعايير المحاسبة الدولية
11	المطلب الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية
15	المطلب الثاني : المنظمات المحاسبية الدولية وأهدافها
17	المطلب الثالث : عرض معايير المحاسبة الإبلاغ المالي الدولي IAS/IFRS
25	الفصل الثاني : مراحل المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق SCF
26	المبحث الأول : التثبيات وكيفية حيازتها
26	المطلب الأول : التثبيات العينية والمعنوية
41	المطلب الثاني : التثبيات الجاري انجازها
45	المطلب الثالث : التثبيات المالية
50	المبحث الثاني : اهتلاك وتدهور قيمة التثبيات
50	المطلب الأول : اهتلاك التثبيات ومعالجتها محاسبيا
57	المطلب الثاني : تدهور قيمة التثبيات ومعالجتها محاسبيا
61	المطلب الثالث : التنازل عن التثبيات
67	الفصل الثالث : المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق SCF في مؤسسة ميناء مستغانم
68	المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم

68	المطلب الأول : تعريف مؤسسة ميناء مستغانم
71	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي
73	المطلب الثالث : النظام المعلوماتي المحاسبي في مؤسسة ميناء مستغانم
75	المبحث الثاني : مراحل المعالجة المحاسبية للثببتات في مؤسسة ميناء مستغانم
75	المطلب الأول : التسجيل المحاسبي لاقتناء الثببتات العينية
75	المطلب الثاني : عملية اهتلاك الثببتات العينية
76	المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي للتنازل عن الثببتات العينية
78	خاتمة عامة
80	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1- I	معايير المحاسبة الدولية	20
2- I	معايير التقارير المالية الدولية	24
3 - II	حسابات التثبيتات المعنوية	43
4 - II	تصنيف التثبيتات المالية	52
5 - II	مدة اهتلاك التثبيتات	61
6 - II	جدول الاهتلاك	61
7 - II	جدول الاهتلاك المتناقص	63

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1- I	مجال تطبيق المعيار IAS16	27
2 - III	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	70
3 - III	مخطط مرور المعلومات	71

قائمة المختصرات

العبارة باللغة العربية	الاختصار	العبارة الكاملة
النظام المحاسبي المالي	SCF	Système comptable financier
معايير المحاسبة الدولية	IAS	International accounting standards
معايير التقارير المالية الدولية	IFRS	International Financial Reporting Standards
مجلس معايير المحاسبة المالية	FASB	Financial Accounting Standards Board
المخطط المحاسبي الوطني	PCN	Plan Comptable Nationale
منظمة المعايير الدولية	ISO	International Standards Organisation
لجنة معايير المحاسبة الدولية	IASC	International Accounting Standards Committee
مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB	International Accounting Standards Boards
المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC	International Federation of Accounting
القيمة الصافية المحاسبية	VNC	Valeur Nette Comptable
القيمة القابلة للتحويل	VR	Valeur Recouvrable
مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
لجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية	IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Comite

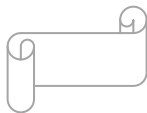
مقدمة

لقد رافقت المحاسبة كل مراحل تطور الاقتصاد، ولم تكن مجرد نظام كمي مدين ودائن، بل كانت تلبى متطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي ففي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أنجز عنه تحولات كبيرة في العالم والتي ظهرت ملامحه من خلال تطور التجارة واتساع رقعتها وكذا تعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول بالإضافة إلى انتشار نوع جديد من الشركات العملاقة ذات البعد الدولي والمتمثلة في الشركات المتعددة الجنسيات والتي تنشط في حدود جغرافية متباينة وتخضع فروعها لأنظمة محاسبية تحكمها ثقافات محاسبية محلية مختلفة في المحتوى وحتى في الأولويات من الدولة لأخرى فشكلت هذه المفارقة عائقاً أمام ضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية لهذه الشركات مما أدى بها للمطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عملية الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم

ومن هذا المنطلق بدأت بعض الجهود في أوائل السبعينات من القرن الماضي لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم تمثلت في معايير المحاسبة الدولية بحيث تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البيئية وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي (شفافية، مصداقية، وقابلية مقارنة المعلومات زمنياً ومكانياً) ولعل من العوامل التي لعبت دوراً حاسماً وساهمت في رواج وتعميم استعمال هذه المعايير خطوة الاتحاد الأوروبي في تبنيها وكذا قبول هيئة سوق المال الأمريكية بهذه المعايير أساساً للقياس والاتصال المحاسبي، ويظهر ذلك من خلال عمليات الإصلاح المحاسبي التي باشرتها الكثير من الدول والتي تراوحت بين التبني الكلي والتكيف الجزئي، مما جعل من المعايير المحاسبية الدولية بمثابة هيكل الممارسة المحاسبية

وتماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي باشرته الجزائر ومواكبتها للعولمة والذي ظهر جلياً من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، وكذا اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والانضمام المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة، إضافة إلى الاتجاه نحو تحويل مؤسسات القطاع العام إلى القطاع الخاص في إطار ما يعرف بالخصخصة، مما سيساهم في فاعلية السوق المالي واتساعه، وتخطى المعاملات فيه المجالين المحلي والإقليمي إلى المجال الدولي، ولهذا بات من الضروري إدماج البيئة المحاسبية الجزائرية بالبيئة المحاسبية الدولية، لذلك عمد المشروع الجزائري على إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني والمعمول به منذ سنة 1975م وهذا ليستجيب للمتطلبات الراهنة بعد ما أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مروراً بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات فكان النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS أحسن بديلاً

ولقد أدى إعلان تبني الجزائر لمشروع محاسبي مالي جديد إلى خلق تساؤلات واستفسارات لدى ممتهني المحاسبة ومستعملي مخرجاتها، حول كيفية المعالجات المحاسبية بصفة عامة وطريقة إعداد التقارير المالية والمحاسبية وفقاً للمخطط الجديد، وكذا كيفية تقييم الأصول التي تعتبر ذات أهمية كبيرة للمؤسسة، وهذا ما دفعنا إلى تناول جزء من هذه الأصول لتسليط الضوء عليها ودراستها من حيث طريقة تقييمها وكيفية معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، واستناداً إلى ما سلف ذكره سابقاً تم طرح الإشكالية التالية:



الإشكالية :

إلى أي مدى نجح النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيات ؟

الأسئلة الفرعية :

وللإلمام بمختلف جوانب الموضوع قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما هو النظام المحاسبي المالي ؟
- على أي أساس يتم إعداد المخرجات المالية لهذا النظام، وكيف تتم سير مدونة الحسابات من خلاله؟
- ماذا نقصد بالتثبيات وكيف تتم معالجتها المحاسبية في ظل هذا النظام ؟

الفرضيات :

انطلاقا من هذه الإشكالية وقصد الإجابة على الأسئلة المطروحة وضعنا الفرضيتين التالية:

- إن اعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد وفقا للمعايير الدولية يزيد فرص المؤسسة في تعظيم مكاسب الاندماج العالمي وكذا تحسين جودة المعلومات المحاسبية .
- لقد وفر النظام المحاسبي المالي معالجة محاسبية دقيقة وسلسة للتثبيات مقارنة بالأنظمة السابقة.

دوافع اختيار الموضوع :

تتجلى مبررات اختيارنا لهذا الموضوع في :

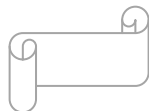
دوافع ذاتية تتمثل في :

- الرغبة الشخصية في دراسة المواضيع المحاسبة وذلك بحكم تخصصي ؟
 - اختيار مثل هذه المواضيع للاستفادة مستقبلا وخاصة في الحياة المهنية .
- دوافع موضوعية تتمثل في :

- الإصلاحات المحاسبية التي تباشرها الدولة في مجال المحاسبة .
- قلة البحوث حول النظام المحاسبي المالي في المكتبة .
- التطرق إلى هذا الموضوع بغية فتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا

أهمية الموضوع :

تتمثل أهمية القيام بهذا البحث في إبراز أهمية المحاسبة في جميع الميادين تزامنا مع التحولات الاقتصادية التي يعرفها اقتصاد الجزائر للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، إضافة إلى أهمية المخطط المحاسبي الوطني وتأثيره على المحاسبة العامة والتسجيل المحاسبي، وإظهار مدى توافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي.



أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات وانعكاسها على وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية، كما تهدف أيضا إلى إظهار أهم نقائص المخطط المحاسبي الوطني وإبراز التعديلات التي طرأت عليه، ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ من خلال إبراز أهمية المحاسبة والنظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية.

المنهج المتبع ووسائل الدراسة :

من أجل معالجة هذه الظاهرة، اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي لدراسة حالة المؤسسة مينا مستغانم واعتمادنا في دراستنا على مجموعة من الكتب المحلية والعربية والجراند الرسمية، والاستفادة من بعض المحاضرات والمذكرات الخاصة بالموضوع وكذا خدمات الانترنت

صعوبات البحث :

- أثناء قيامنا بهذه الدراسة وجهتنا الصعوبات التالية :
- قلة المراجع باللغة العربية الخاصة بموضوعها .
- صعوبة إيجاد مرادفات عربية للكثير من المصطلحات التقنية.
- صعوبة وضع خطة متوازنة لأهمية بعض العناصر ولنقص الدراسة حولها في برامج الجامعة.
- موضوع شائك وجديد يتطلب الكثير من الوقت .
- صعوبة الحصول على التريص .

هيكل البحث :

في هيكل البحث لقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول

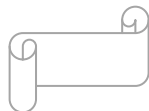
في الفصل الأول سنتعرض فيه لدراسة النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال مبحثين رئيسيين: أولها يعتبر مدخل للنظام المحاسبي المالي نتناول فيه مفهوم ونشأة والإطار التصوري وتنظيم المحاسبة وأهداف والخصائص أما فيما يخص المبحث الثاني سنتطرق إلى ماهية المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبية الدولية وعرض معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي

أما الفصل الثاني فتضمن دراسة للمعالجة المحاسبية للنتيبيات وفق النظام المحاسبي المالي، ويشمل مبحثين فالأول كان النتيبيات وكيفية حيازتها والمبحث الثاني إهتلاك وتدهور قيمة النتيبيات والتنازل عنها

أما الفصل الثالث فقد خصص لجانب التطبيقي لإظهار كيفية المعالجة المحاسبية للنتيبيات وفق النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع، حيث قسم إلى مبحثين المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة مينا مستغانم والمبحث الثاني الدراسة التطبيقية .

الدراسات السابقة

- الطالب بلعالم مسلم، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاامي، جامعة ورقلة، 2014-2015.



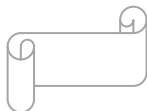
عالج بلعالم مسلم في رسالته " المعالجة المحاسبية للأصول الجارية والغير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية" وقد تمت الدراسة من خلال معرفة الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في الجانب الأصول والى كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الجارية والغير الجارية.

- الطالبة أسماء هيمة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاامي، جامعة الوادي، 2014-2015.

عالجت أسماء هيمة في رسالتها إعادة تقييم التثبيات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي وقد تمت الدراسة من خلال معرفة المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي الاهتلاكات وطرق حسابها وخسائر القيم الناتجة عن الأصول وعملية إعادة التقييم بالنسبة للأصول والتثبيات .

- الطالبين أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاامي، البويرة، 2014-2015.

عالج الطالبين في رسالتهما "تسجيل وتقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي " فكانت الدراسة حول بند مهم من البنود القوائم المالية "التثبيات" وتم البحث من خلال تبيان المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بها وحركة حساباتها وكذا المعالجة المحاسبية لكل صنف من التثبيات (المعنوية، المادية، المالية).



تمهيد:

من خلال عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني المكلف بمهمة التوحيد المحاسبي باختيار إعداد نظام محاسبي استنادا إلى المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية يتمثل في النظام المحاسبي المالي، الذي يختلف تماما عن المخطط الوطني للمحاسبة نسخة 1975 من حيث تعريف الإطار التصوري، القواعد العامة، الخصوصية للتسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا من خلال تقديم وعرض القوائم المالية وتوحيد المعلومة المالية لمستخدميها. فهو يعمل على تجاوز نقائص المخطط السابق ومسايرة البيئة الدولية للمحاسبة، والإصلاحات والتحويلات الاقتصادية في الجزائر.

والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية هي معايير موجهة أساسا للمؤسسات الكبيرة التي تعمل في الأسواق المالية الدولية وتقدم معلومات نافعة للمستثمرين فيها. أما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وغير المسعرة في الأسواق المالية، والتي تختلف إمكانياتها وحاجتها للمعلومات عن المؤسسات الكبيرة المسعرة في البورصة، فيمكنها تطبيق نظام محاسبي متوافق ومبسط مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

وقد قامت الجزائر في هذا الإطار بإعداد النظام المحاسبي المالي الذي يأخذ بنصوص المعايير الدولية للمحاسبة ويتوافق معها. يحقق من جهة تطبيق المعايير ومن جهة أخرى يحافظ على الخصوصيات الوطنية باتخاذ نظام محاسبي يعتمد على قائمة الحسابات.

وفي هذا السياق نهدف ضمن هذا الفصل إلى معرفة النظام المحاسبي المالي وبالتالي تناول ضمنه المباحث التالية :

المبحث الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي**المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية**

المبحث الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة ومسيرة عملية التوحيد المحاسبي الدولي والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تجاوز نقائص وقصور المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يساير التطورات الاقتصادية الجديدة، ولقد شرعت الجزائر في تطبيق الأمر 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ابتداءً من جانفي 2010

المطلب الأول : مفهوم ونشأة النظام المحاسبي المالي

أولاً - مفهوم النظام المحاسبي المالي

- من الناحية القانونية: ¹ النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المبررة على تطبيقه وفقاً لأحكام القانون، ووفقاً للمعايير المالية المحاسبية الدولية المتفق عليها

- من الناحية الاقتصادية: جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة 03 من قانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والتي نصت على مايلي: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجا عته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"²

ثانياً - نشأة النظام المحاسبي المالي

I- أسباب تعديل المخطط المحاسبي الوطني

حيث: ³ يهدف هذا النظام المحاسبي المالي الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوروبي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، وإضافة إلى ذلك فهي تهدف أيضاً لتلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين والدوليين. هذين الآخرين قد مارسا ضغطاً اقتصادياً على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح مخطط المحاسبي الوطني 35-75، بحيث نجد العديد من الشركات الدولية العاملة في قطاع المحروقات رغم العقود المبرمة بينها وبين الشركة سوناطراك على استعمال المخطط المحاسبي في المعالجة المحاسبية إلا أننا في الواقع العملي نجد غير ذلك

II - مراحل اعتماد النظام المحاسبي في الجزائر

في: ⁴ بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط

¹ سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الدكتور، جامعة بسكرة، 2015، ص 114.

² الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد الرابعة والسبعون، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، تحتوي القانون رقم 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص 3

³ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص: 13.

⁴ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 14، 15.

المحاسبي الوطني نسخة 35-75 إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي :

المرحلة الأولى : تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية

المرحلة الثانية : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة

المرحلة الثالثة : وضع نظام محاسبي جديد

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات تطوير ممكنة

الخيار الأول : الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع التغييرات المحيط القانوني - الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988.

هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية، من قبل مرسوم وزارة رقم في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة، ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى والإطار التصوري المحاسبي المعمول به .

إما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني ؛

الخيار الثاني : ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف ؛

الخيار الثالث : لهذا الخيار، فهو يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع اخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية .

و بعد تقديم المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة لمقترحاته الثلاثة، قام مجلس الوطني للمحاسبة الجزائري بعد دراستها من طرف الهيئات التابعة له باعتماد الخيار الأخير (الثالث) في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) أو معايير مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية (FASB) من خلال (USGAAP) أو توجيهات الأوروبية، وذلك باعتماد المجلس على إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني للمحاسبة بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي، المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من مختلف الجوانب، لاسيما القوائم المالية، الإطار التصوري، المصطلحات والتعاريف، المستعملين للمعلومة، المبادئ المحاسبية، وقواعد التسجيل والتقييم

المطلب الثاني : الإطار التصوري وتنظيم المحاسبة في النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات، تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها والتي سبق وان اشرنا إليها. ويعتبر هذا الإطار من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها هذا النظام والتي تعتبر بمثابة إضافات هامة

¹ سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ، المرجع سبق ذكره، ص110.

بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) نسخة 1975. كما يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها الإجراءات المحاسبية .

أولاً- الإطار التصوري : حيث يتضمن :¹

يعرف الإطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، ويعطي التعاريف لعناصر هذه القوائم المتمثلة على الخصوص في الأصول والخصوم ورؤوس الأموال والإيرادات والتكاليف، وهي كلها مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد،

I - مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثل في المؤسسات العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات السوقية أو لا،

وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية :²

1- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري .

2- التعاونيات .

3- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

4- وكل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

5- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

II - القواعد العامة :

أما من حيث القواعد فان النظام المحاسبي المالي يعتمد على جملة منها يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي :³

1- **مستعملو القوائم المالية** : المستثمرون، مسيرونها، هيئات إدارية، المقرضون، إدارة الضرائب، شركاء آخرون، زبائن، موردون، إجراء، آخرون.

2- **الفرضيات** : والتي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية وهي : الاستمرارية في النشاط، ومحاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق)، بحيث تتم المعالجة المحاسبية بمجرد حدوث الإنفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.

3- **الخصائص النوعية** : والتي ينبغي توفرها في القوائم المالية وهي :

¹ كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2013، ص20

² كتوش عاشور، متطلبات تطبيق نظام محاسبي موحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة شلف، العدد السادس، 2009، ص 292

³ كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، ط2، المرجع سبق ذكره، ص 21، 20.

الوضوح والقابلية للفهم (intangibilité) ، القابلية للمقارنة (comparabilité)، المصدقية والموثوقية (fiabilité)، الملائمة (pertinence).

ثانيا- تنظيم المحاسبة :

تستند المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي على تنظيم تخضع له كل المؤسسات التي تمسك المحاسبة كمايلي:¹

- يتم مسك المحاسبة بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري.
- تحرير التسجيلات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج وبدون مقاصة.
- يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة محاسبية مؤرخة تبرره.
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.
- تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، بحيث يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم.
- يجب على كل مؤسسة خاضعة للنظام المحاسبي المالي أن تمسك دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الترتيبات الخاصة بالوحدات الصغيرة (المصغرة) .
- يرقم رئيس المحكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد.
- يتم حفظ الدفاتر المحاسبية أو الوثائق التي تقوم مقامها والوثائق التبريرية لمدة عشر سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال كل دورة مالية.

المطلب الثالث : أهداف وخصائص النظام المحاسبي المالي

أولاً- أهداف النظام المحاسبي المالي

- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى عدة أهداف نذكر منها:²
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الجانية باعتبار أن نظام (IFRS) هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية

¹ نفس مرجع، ص 21.

² كتوش عاشور، متطلبات تطبيق نظام محاسبي موحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 292.

- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات .
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية .
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية .
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية .
- العمل في ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات) .
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء والتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة .
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي .
- المساعدة على نمو ومر دودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير .
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها .
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق .
- نشر المعلومات كافية وصحيحة ، موثوق بها وشفافية تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم .
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على مستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصدقية توفر ترقية للتعليم المحاسبي والتسيير تركز على قواعد مشتركة .
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع التعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصدقية .

ثانيا - خصائص النظام المحاسبي المالي

- من خصائص النظام المحاسبي المالي نذكر منها مايلي¹ :
- لها إطار مرجعي مستمد من النظرة الانكلوساكسونية
- معدة لمصلحة المستثمرين .
- إعداد المرجع بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي .
- معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ المحاسبية متطابقة أي إطار مفاهيمي وليس قواعد .
- تنميط شامل في نفس الوقت للقواعد المحاسبية وعناصر المعلومة المالية من ملحق ، تقارير التسيير،
- تطبيق إجباري لكل المعايير وكل التفسيرات .
- أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات .

¹ - كتوش عاشور، متطلبات تطبيق نظام محاسبي موحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 291.

- إدخال مفهوم القيمة العادلة أو الصحيحة " JUSTE VALEUR " والمعروف بالانجليزية ب FAIR "VALUE" والتي تعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة أو الصحيحة وهي القيمة التي يمكن شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات ، وذلك بغية معرفة وتقدير جيد لذمة المؤسسة.

- تفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي .

المبحث الثاني : المعايير المحاسبية الدولية

نظرا للاختلافات الطبيعية في المبادئ والمعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية وكذا في الجهات التي تصدر هذه المبادئ والمعايير والتي كانت تؤدي إلى نتائج مختلفة ، أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق الدولي أو التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة والتماثل

المطلب الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية

أولا : المقصود بمعايير المحاسبة الدولية

I- تعريف المعايير المحاسبية :

حيث : أيعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية -Norme- والتي تستعمل بشكل عام للدلالة على قاعدة يتم الاستناد عليها ونموذج يتم الرجوع إليه عند الحاجة ، كما يعرف المعيار حسب (iso-international standards organisation) على انه : "وثيقة أعدت بإجماع ، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها ، تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم امثل في سياق معين"

- أما من الناحية المحاسبية ،كون أن المحاسبة تعتمد في أدائها على إعداد مجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمواجهة الاحتياجات المتعددة للمستخدمين المعنيين للوفاء بمسؤولية الإدارة عن التقرير المالي عن الأصول الموكلة لهم، ونظرا لان الإدارة هي الطرف الخاضع للمراقبة وهي التي تعد القوائم المالية فان هناك احتمال قوي بان تشوه الإدارة تلك القوائم باستخدام معايير محاسبية غير ملائمة أو من خلال عدم الالتزام بالمعايير المقبولة، ويهدف تدننه تلك المخاطر حاولت مهنة المحاسبة وضع مجموعة من المعايير التي تعتبر كنماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات، وعلى هذا الأساس فان طبيعة المعايير المحاسبية جاءت لخدمة المنتج ، المتمثل في المعلومات المحاسبية والمالية (شكلها، قياسها، عرضها) ومسار المعالجة الذي يولد هذه المعلومات

II - مفهوم المعايير الدولية للمحاسبة :

حيث :² تهدف المحاسبة إلى وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدم القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم وجود قواعد محددة يتم القياس بموجبها، هذه القواعد تسمى المعايير المحاسبية وهي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها، إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما

¹ حميداتو صالح، زلاسي رياض، "دور معايير المحاسبة الدولية ias-ifrs في تحسين المعلومات المحاسبية" الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، بالتعاون مع مخبر التمويل،مالية الأسواق،مالية المؤسسة، 29-30 نوفمبر 2011،جامعة قاصدي مرباح بورقلة ص4

² كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، المرجع سبق ذكره، ص14

من شأنه أن يشكل دليلاً أو مرجعاً، سواء كانت نصوصاً تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي. بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية التي لاقت انتشاراً نتيجة تكرار استعمالها. كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية.

ويتعلق المعيار المحاسبي بعنصر من عناصر القوائم المالية أو بنوع من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعماله.

III - تعريف معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية :

وتعرف كالتالي :¹

1- معايير محاسبة الدولية international accounting standards ويرمز لها باختصار ب (IASs)، وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية international accounting standards committee ويرمز لها باختصار ب (IASC) قبل أن يتم استبدالها في نهاية عام 2000 بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، حيث أصدرت اللجنة 41 معيار، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء معايير أخرى فانخفض عددها إلى 28 معياراً سارية لغاية 2014/10/01

2- معايير التقارير المالية الدولية international Financial Accounting Standards ويرمز لها باختصار ب (IFRSs) وقد صدر منها 15 معيار لغاية 2014/9/1، وينصرف المعنى الضيق لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS9

المتعلق بالأدوات المالية والذي سيحل محل المعيار الأكثر جدلاً IAS 39 المتعلق بالأدوات المالية، حيث تم تأجيل سريانه عدة مرات ليبدأ اعتباراً من 2018/1/1، والمعيار IFRS 14 المتعلق بالحسابات النظامية المؤجلة الذي سيبدأ سريانه اعتباراً من 2016/1/1، والمعيار IFRS 15 والمتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء والذي سيحل محل المعيار IAS 11 المتعلق بعقود البناء، والمعيار IAS 18 المتعلق بالإيراد، إضافة إلى تفسيرات عدة، حيث سيبدأ سريانه اعتباراً من 2017/1/1.

ثانياً : التطور التاريخي لمعايير المحاسبة

كان:² نظراً للتطور والنمو الهائلين للتجارة الدولية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات، بل لا بد من ضرورة إعداد المعايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية، ونظراً لأهمية المحاسبة الدولية وضرورة تطبيقها في الشركات متعددة الجنسيات، وذلك سواء في معاملاتها أو عرض قوائمها المالية، كان من الأهمية عرض وتحليل التطور التاريخي لمعايير المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات.

منذ بروز الشركات متعددة الجنسيات وظهر مشاكل محاسبية معقدة على مستوى العالمي، بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد المحاسبي العالمي، أو في عملية التوافق أو التنسيق على مستوى المعايير المحاسبية التي تخص الشركات متعددة الجنسيات وفي كيفية عرض قوائمها المالية.

¹ خالد جمال الجعرات مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ias-ifrs) (ipsas) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، 24-25 نوفمبر 2014، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2014، ص 6
² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 15

وعموما ترجع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي وضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904 وهو تاريخ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين، وهذا بمدينة سانت لويس بأمريكا، بحث تمت مناقشة ومقارنة المبادئ المحاسبية وحتى الممارسات المحاسبية في البلدان الكبرى في العالم .

القاعدة تعتمد على وجود معاملات مالية للشركات الدولية في بلدان مختلفة، وجود معايير محاسبية دولية يكون متفق عليها ويتم التنسيق بينها حتى يتم تطبيقها على كل الشركات، ومن ثم فإن المعاملات المالية الدولية والمحاسبية الدولية ترتبطان ببعضهما البعض، وعموما فإن فكرة إيجاد توافق في معايير المحاسبية الدولية بالشركات الدولية أنشأت رسميا في سنة 1904م، ومنذ ذلك التاريخ تم عقد اجتماعات ومؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة وأدائها ومناقشة المشكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر، من أجل التقليل من الاختلافات بين معايير المحاسبي التي تطبقها الشركات وتضييق دائرة الفوارق في معايير المحاسبة .

وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني باستراليا ، حيث اتخذت فيه قرارات هامة، وذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية والاختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها البلدان المتعددة، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973 وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC .

وبوجه عام اتجهت العديد من البلدان إلى طوعية التوظيف بين المعايير المحاسبية التي تستخدمها الشركات بها وبين معايير المحاسبية الدولية التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة الدولية .

ثالثا : أهمية وضع معايير المحاسبة الدولية

يجب الاعتراف بان عملية التوحيد والتوافق المحاسبي لا تزال تكتنفها الكثير من الصعوبات ، وان هناك ضرورة لتقديم جهود اكبر من اجل الوصول إلى غاية مثلى تتمثل في معايير دولية موحدة ، ولا شك أن نظام محاسبي دولي موحد سيحقق مزايا، نذكر منها مايلي¹:

- قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف ،
 - استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة،
 - اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على الشركات المراجعة ، وشركات الخدمات الاستشارية المالية ،
 - زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية ،
 - تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين . الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال ،
 - سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل بديل . وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة . فتزداد الرفاهية الاجتماعية .
- ولذلك فان غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى :
- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة ؛

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 17

- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة ؛
- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين والمعنيين.

رابعاً : عملية إصدار المعايير : تمت عن طريق¹:

حسب إجراءات العمل المتفق عليها فانه توجد المجموعة الاستشارية داخل لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، ولا يتم أي عمل حتى

يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار . وبناء على ذلك يتم إعداد مسودة عرض لموضوع او مشكلة معينة، وإذا تم إقرارها من طرف ثلثي أعضاء المجلس، يتم إرسالها إلى الهيئات المحاسبية والحكومات وأسواق الأوراق المالية وغير ذلك من الهيئات والمنظمات المهتمة للتعليق على كل عرض أو مسودة.

يقوم المجلس بفحص الاقتراحات والتعليقات التي ترد حول مسودة العرض يتم تعديلها حسب الضرورة، وإذا ما وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع من أعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري إصدارها كمعيار محاسبي دولي، ليصبح ساري المفعول ويصدر باللغة الانجليزية ليتم ترجمة المسودات والمعايير المحاسبية بلغات عالمية أخرى .

المطلب الثاني : المنظمات المحاسبية الدولية وأهدافها

نتيجة للضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من المساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات التجارية ومنظمات الدولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية ، تم عقد العديد من المؤتمرات بهدف وضع معايير محاسبية على مستوى الدولي، هذه المؤتمرات أسفرت عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير والتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها، أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية.

أولاً- تاريخ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB : تم عن طريق² :

يجدر - بادئ ذي بدء- الإشارة إلى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية (iasc) قد تأسست في 1973/6/29، وتم التوقيع على الاتفاق المعدل والنظام الأساسي في 1982/11، كما اجري مجلس المعايير المحاسبية الدولية تعديلاً آخر على فالنظام الأساسي في 1992/10، وبموجب النظام الأساسي الذي تمت الموافقة عليه في 2000/5 تبنت الهيئات المحاسبية المهنية آلية تعمل على تمكين الأوصياء المعنيين من الالتزام النظام الأساسي المقرر في 2000/5، كما عمل الأوصياء على تفعيل النظام الأساسي الجديد في 2001/1، وقاموا بتعديله في 3 و7 و2002.

كما قام الأوصياء بتأسيس مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (iascf) بتاريخ 2001/2/6 تنفيذاً لواجباتهم بموجب النظام الأساسي، كما تم تعديل النظام الأساسي بتاريخ 2002/3/5 انعكاساً لقرار الأوصياء لإيجاد لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية، وبعد مشاورات عامة، وتبعاً لذلك، قام الأوصياء بتعديل النظام الأساسي الذي بدأ العمل به منذ تاريخ 2002/7/8 ليعكس تغييرات أخرى حدثت منذ تشكيل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية international accounting standard committee foundation، إضافة: (iasc، 1997) :- (iasb، 2009)، بالإضافة إلى إصدار دليل لأسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولي في 2006/3، ودليل لأسلوب عمل لجنة تفسير التقارير المالية الدولية في 2007/1.

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية ، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² نفس مرجع، ص 23.

كما باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام 2001 من مقره في لندن، والمجلس ملتزم- من أجل المصلحة العامة- بتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية والقابلية للمقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة (iasb،2010: iasc،1997)

أهداف هذه اللجنة تتمثل في:¹

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم

- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

إما الترتيب الحالي لأولويات عمل اللجنة أصبح كالتالي: (حيث أصبح أكثر واقعية)

- تطوير المعايير المحاسبية لمقابلة احتياجات أسواق رأس المال الدولية وقطاع الأعمال؛

- تطوير وتطبيق المعايير المناسبة للدول النامية؛

- إزالة الاختلافات بين المتطلبات المحاسبية الدولية والمحلية.

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية 41 معيارا محاسبيا دوليا قبل أن يتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معيارا فقط، حيث تم دمج بعض المعايير في معيار واحد فقط، كما تم حذف معايير أخرى، هذه اللجنة أصدرت العديد من التفسيرات والتي بلغت 33 تفسيرا عام 2001 .

ثانيا- مجلس معايير المحاسبة الدولية :

وهذا:² يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من 14 عضوا يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، المؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، تكمن المسؤوليات الأساسية للمجلس في تطوير ونشر معايير التقرير المالي الدولي، ومذكرات العرض المبدئية وقبول التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي IFRIC

يطلق الآن على معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية اسم معايير التقرير المالي الدولي (IFRS) بدلا من مصطلح معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتي كانت تصدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية .

ولهذا المجلس أهداف ورد نصها في دستوره :

- وضع، بما يصب في الصالح العام، مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة ويسيرة الفهم وقابلة للإنقاذ والتي تتطلب معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية وإعداد التقارير المالية الأخرى من أجل مساعدة المشاركين في مختلف أسواق رأس المال في العالم والمستخدمين الآخرين للمعلومات على اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

- تشجيع استخدام تلك المعايير وتطبيقها بشكل صارم ؛

¹ احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية معايير المحاسبة الدولية، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص:35،34.

² أ.جودي محمد رمزي، اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع معايير المحاسبية الدولية، ابحاث اقتصادية وادارية، جامعة بسكر، العدد السادس ديسمبر 2009، ص: 73 74.

- العمل بفعالية مع واضعي المعايير الوطنية لتحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك وصولاً إلى حلول ذات جودة عالية.

المطلب الثالث : عرض معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي

الجدول رقم 1-1 : يبين معايير المحاسبة الدولية

رقم واسم المعيار	تاريخ الإصدار	هدف من المعيار
1 عرض البيانات المالية	1997/9 (2007)	إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو المنشآت أخرى ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية
2 المخزون	1993/12	إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقيق ومعادلات التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون والإفصاح عن المخزون
7 بيانات التدفق النقدي	1992/12	يهتم بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل: النقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويعرض المعيار شكلاً لقائمة التدفقات النقدية موزعة إلى الأنشطة الثلاث: تشغيلية واستثمارية وتمويلية، ويعرض أمثلة على كل نوع من هذه الأنشطة، كما يحدد المعيار شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد وأرباح الأسهم وعن ضرائب الدخل وغيرها.
8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	1993/12	صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية: يهتم هذا المعيار بعرض الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية وغير العادية في القائمة الدخل كما يهتم بالمحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية حيث يعرض المعيار تعريفاً واضحاً لكل من البنود غير العادية والأنشطة العادية والأخطاء الأساسية والسياسات المحاسبية كما يعرض المعيار أمثلة توضيحية
10 الأحداث بعد فترة إعداد التقارير	1999/5	الأمر الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية: يحدد المعيار العاشر تعريفات محددة للأمر الطارئ وللأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، كما يعرض المعالجة المحاسبية لكل من الخسائر الطارئة والمكاسب الطارئة وكيفية قياس الأمور الطارئة ويعرض المعالجة المحاسبية للأحداث اللاحقة ومستوى الإفصاح المطلوب.
11 عقود الإنشاء	1993/12	يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرف المعيار عقد الإنشاء ويفرق بين العقد ذي السعر المحدد وعقد التكلفة زائدة نسبة. ويحدد المعيار شروطاً لقياس الإيراد والاعتراف به وكذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغيرات في التقديرات
12 ضرائب الدخل	1996/10	المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة ويحدد

المعيار تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية		
إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المنشأة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها)، وذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي: - فهم أفضل للأداء السابق للمنشأة. - تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المنشأة. - تكوين أحكام حول المنشآت ككل.	2006/11	14 القطاعات التشغيلية
يجب على المنشأة التي تطبق هذا المعيار ان تصحح عن مبلغ التعديل او المبلغ المعدل للاستهلاك وكذلك بالنسبة لتكلفة المبيعات وتعديلات البنود النقدية.	2010/1	15 الادوات المالية: التصنيف والقياس
إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها. حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها والقيمة القابلة للاستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة. كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستيعاده.	1993/12	16 الممتلكات والمنشآت والمعدات
يتضمن تعريفا واضحا لعقد الإيجار ولأنواعه، التمويل والتشغيلي وغير القابل للإلغاء. ويوضح شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق عرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين.	1997/12	17 عقود الإيجار
يعرف الإيراد ويهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع وتأدية الخدمات وإيرادات أخرى	1993/12	18 الإيراد
إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين ويعرف عدة مصطلحات مثل: منافع الموظفين وتلك المنافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل وغيرها. وينص على شروط الاعتراف والقياس والإفصاح.	1998/2	19 منافع الموظفين
يعرف المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح.	1994	20 المحاسبة والإفصاح عن المنح والمساعدات الحكومية
يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الاعتراف الأولي وبفروقات الصرف، وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها	1993/12	21 اثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حيث يعترف بها على أنها مصروف ولكن المعيار يسمح بمعالجة بديلة مسموح بها وهي رسملة التكاليف الاقتراض ولكن ضمن شروط عرضها المعيار	1993/12	23 تكاليف الإقراض
يحدد المعيار الطرف ذات العلاقة بأنه إذا كان احد الأطراف قادرا على التحكم بالطرف الأخر أو ممارسة تأثير مهم عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية	1994	24 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح	1994	26 المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد
يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات	2011/5	27 البيانات المالية

المنفصلة	التوحيد والإفصاح	
28 الاستثمارات في الشركات الزميلة والحصص المشتركة	يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير مهم عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروعاً مشتركاً للمستثمر، ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتهما	2011/5
29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المالي	يطالب هذا المعيار المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم. ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية	صياغة 1994
30 الأدوات المالية : الإفصاح	يطالب هذا المعيار البنوك والمؤسسات المالية المشابهة بتقديم مستوى ملائم من الإفصاح لمصلحة مستخدمي القوائم المالية كعرض السياسات المحاسبية وتضمين إفصاحات إضافية في قائمة الدخل والمركز المالي وكذلك ما يتعلق بالأمور الطارئة واستحقاقات الأصول والالتزامات وخسائر القروض والسلف والمخاطر البنكية العامة والأصول المرهونة كضمان	2006/1
31 الحصص في المشروعات المشتركة	يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة والتي يعرفها المعيار بأنها ترتيبات تعاقدية يقوم بموجبها أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة وقد عرض المعيار أشكال المشاريع المشتركة وعرف الترتيب التعاقدية والعمليات تحت السيطرة المشتركة والأصول والوحدات تحت السيطرة المشتركة والقوائم المالية الموحدة لها والمنفصلة.	2003/12
32 الأدوات المالية العرض والإفصاح	يعرض هذا المعيار شروطاً معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها. ويتناول هذا المعيار طرق عرض كل من الأدوات المالية والأصول المالية والالتزامات المالية وحقوق الملكية وكذلك بالنسبة للفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب.	2003/12
33 حصة السهم من المكاسب	إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الإرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت أو الفترات المحاسبية ويركز المعيار على حساب حصة السهم من الإرباح	2003/12
34 التقارير المالية المرحلة	إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة لمرحلية ويقصد بالتقرير المرحلي، تقرير مالي يحتوي إما مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للمنشأة.	تعديل
35 العمليات المتوقعة	يحدد العملية المتوقعة بأنها ذلك الجزء من المنشأة الذي تخطط المنشأة لكي يتم التصرف به فعلياً بكامله مثل بيعه أو فصله أو نقل ملكيته إلى مساهمي المنشأة أو التصرف به تدريجياً أو إلغائه بالتخلي عنه. أو أنه ذلك الجزء من المنشأة الذي يمثل خط عمل رئيسي منفصل أو أنه يمكن تمييزه تشغيلياً ولا يحدد المعيار أية مبادئ اعتراف وقياس بل يطالب بان تقوم المنشأة بتطبيق المعايير ذات العلاقة بذلك إلا أنه يطالب بالإفصاح عن العمليات المتوقعة	2004/3
36 انخفاض قيمة الأصول	يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية لانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها. حيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في القيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاستيراد. ويعرف المعيار	2004/3

المبلغ القابل للاستيراد بأنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل) أيهما أعلى كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الانخفاض في القيمة وطرق قياس الانخفاض		
يهدف إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة ويعرف المعيار المخصص بأنه مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين	تعديل	37 المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة
يعرض هذا المعالجة المحاسبية للموجودات الغير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر وينص المعيار 38 علو وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه وينص أيضا على كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة والإفصاح عنها	2004/3	38 الأصول غير الملموسة
يهدف إلى إكمال أحكام المعيار 32 الذي سبق ذكره وذلك من أجل تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية وقياسها والإفصاح عنها	2003/12	39 الأدوات المالية الاعتراف والقياس
يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها ويقصد بالممتلكات الاستثمارية (أراضي، مباني) محتفظ بها (من قبل مستأجر بقصد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية وليس من استخدامها في الإنتاج أو البيع	2003/12	40 الممتلكات الاستثمارية
ويهدف إلى بيان المعالجة وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به	2001/2	41 الزراعة

من إعداد الطالبة بالاعتماد على مرشحين :

حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دارا لتقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص ص، 121، 127

احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية معايير المحاسبة الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص، ص، ص، 63، 64، 65

الجدول رقم -2-1 : يبين معايير تقارير المالية الدولية

رقم واسم المعيار	تاريخ الإصدار	هدف من المعيار
1 تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2003/6	إلى عرض الإجراءات التي يجب على المنشأة إتباعها عندما تتبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة كأساس قوائمها المالية وذلك مثل معالجة بعض الأصول التي تتعارض مع متطلبات معايير الدولية، كالاقراراف بنفقات البحث أو مصاريف التأسيس أو غيرها، وكذلك الحال بالنسبة لمعالجة بعض الالتزامات أو إعادة تصنيف بعض البنود طبقا لمتطلبات المعايير الدولية التي ستطبق على القوائم المالية أو ما يتعلق منها بالقياس المحاسبي. وقد عرض هذا المعيار كيفية معالجة الفروقات الناجمة عن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية.
2 الدفع على أساس الأسهم	2004/2	ويقصد بالمدفوعات المستند إلى الأسهم أنها العملية التي تقوم الشركة بمقتضاها الحصول على البضائع والخدمات مقابل حقوق الملكية، أو أن يتم التحمل للالتزامات للمبالغ بالاعتماد

<p>على سعر سهم حقوق الملكية أو أية أدوات حقوق الملكية في الشركة. وتعتمد المتطلبات المحاسبية لهذا المعيار على كيفية معالجة هذه العملية، هل مقابل إصدار حقوق ملكية أو مقابل سداد نقدي أو بأي منها.</p> <p>يعد إصدار الأسهم أو حقوق الملكية زيادة في عناصر الملكية في الشركة، ولكن المعيار رقم 2 يتطلب أن يتم تحميل الجزء المدين من قيد حقوق الملكية على أرباح الدورة (مصرف) عندما لا تمثل المدفوعات للسلع والخدمات أصلاً من الأصول والمصرف هنا يجب أن يتم الاعتراف به كاستهلاك للسلع والخدمات .</p> <p>مثلاً: إصدار أسهم أو حقوق ملكية من أجل شيء مخزون يجب أن يظهر كزيادة في المخزون ويجب تحميله على قائمة الدخل عندما يباع المخزون أو يخفض قيمته.</p>		
<p>تناول هذا المعيار تجميع الأعمال أو دمج الشركات. وبهذا تم إلغاء العمل بالمعيار المحاسبي رقم 22</p> <p>ويطبق هذا المعيار على كافة الحالات دمج الشركات ما عدا توحيد الشركات تحت السيطرة العامة أو دمج الوحدات المشتركة أو الاندماج بالاتفاق التعاقدية بدون تبادل حصص الملكية أو تشكيل مشروعات مشتركة وقد أقر المعيار تطبيق طريقة الشراء دون طريقة توحيد المصالح، على أن يتم تقويم كامل قيمة الأصول القابلة للتحديد والخصوم بقيمتها العادلة كما طالب المعيار بعدم استهلاك (استفادة) شهرة المحل الموجبة بل بان يتم تخفيض قيمتها سنوياً، أما شهرة المحل السالبة فقد طالب المعيار بتحملها على قائمة الدخل المباشرة، أما بالنسبة لتكاليف إعادة الهيكلة فقد أقر المعيار بالاعتراف بها فقط في حدود الالتزام المحدد في تاريخ الحيازة</p>	<p>2005/12</p>	<p>3 اندماج الأعمال</p>
<p>يطبق هذا المعيار على سائر عقود التأمين (بما يتضمن عقود إعادة التأمين)، وقد عرف المعيار عقد التأمين بأنه عقد يقبل بموجبه الطرف الأول (المؤمن) مخاطر التأمين الهامة من طرف الآخر (حامل وثيقة التأمين) على أن يتم تعويض حامل وثيقة التأمين إذا تأثر بوقوع حدث مستقبلي محدود وغير مؤكد. وقد حدد معيار المعالجة المحاسبية الواجب إتباعها في عقود التأمين والإفصاح المطلوب</p>	<p>2004/3</p>	<p>4 عقود التأمين</p>
<p>بموجب هذا المعيار فقد تم استبدال المعيار المحاسبي الدولي رقم 35 (ias35) المتعلق بالعمليات غير المستمرة. وقد انسجم هذا التعريف الوارد في المعيار 35 للعمليات غير مستمرة، إلا أنه حدد توقيت التصنيف كعمليات غير مستمرة بالوقت الذي تقابل العمليات غير المستمرة شرط الحيازة من أجل البيع أما ما يتعلق لأصول غير متداولة التي تتم حيازتها من أجل البيع، فإن المعيار طالب بعدم استهلاكها وان يتم تخفيض قيمتها في حال زيادة القيمة المسجلة للأصل بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع. أما نتائج العمليات غير مستمرة فقد طالب المعيار</p>	<p>2004/3</p>	<p>5 الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة</p>

بعرضها كمبلغ مستقل في قائمة الدخل		
يُطبق المعيار اعتباراً من 1-1-2006، يسمح هذا المعيار للشركات بتطوير سياسة محاسبية عن أصول الاكتشاف والتقويم بغض النظر عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 ويتطلب المعيار المذكور (6) تطبيق اختبار انخفاض القيمة على الأصول المذكورة عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن القيمة المسجلة للأصول يمكن أن تزيد على قيمتها القابلة للاستيراد كما حدد المعيار المذكور متطلبات الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتشرح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية.	2004/12	6 استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
		7 الأدوات المالية (الإفصاح)
	2006/11	8 القطاعات التشغيلية
	2009/11	9 الأدوات المالية
	2011/5	10 البيانات المالية الموحدة
	2011/5	11 الترتيبات المشتركة
	2011/5	12 الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى
	2011/5	13 قياس القيمة العادلة

من إعداد الطالبة باعتماد على نفس المرجعين السابقين

احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية معايير المحاسبة الدولية، ص 66

حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ص ص 128، 129، 130 .

خلاصة

بعد دراسة النظام المحاسبي المالي اتضح انه وليد التغييرات الناتجة عن الإصلاحات التي شهدتها الجزائر في المجال الاقتصادي والمالي والذي يهدف إلى تحديد الطرق السليمة لقياس العمليات والممارسات المحاسبية واستخلاص المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها من طرف الجهات المعنية بتنشيطا للمعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها والمعمول بها .

وهذا في ظل الاقتصاد متفتح على العالم التي تمس جميع المجالات خاصة الاقتصادية منها، بالإضافة إلى مظاهر الشراكة ودخول المؤسسات المتعددة الجنسيات.

تمهيد :

تعتبر الاستثمارات سابقا، والتثبيات في النظام المحاسبي المالي الجديد استعمال لموارد مالية للحصول على متاع يستعمل لمدة طويلة أكثر من سنة في نشاط المؤسسة، عند دخوله يسجل في ميزانية المؤسسة كأصل من أصولها ويدخل ضمن تكاليف المؤسسة شيئا فشيئا كلما تم استهلاكه .

تختلف طرق الحصول على التثبيات في المؤسسة من شراء، إنتاج، إنجاز وحتى الإيجار كما تختلف طرق تمويلها من السداد نقدا، إلى الاقتناء على الحساب، القروض الإعانات وحتى تمويل الإيجاري . ليس هذا فقط فالعمل المحاسبي لا يتوقف عند تسجيل الدخول، بل تتطلب التثبيات متابعة عدة تقييمات خاصة في الحياة المحاسبية للتثبيات التي يمكن تصنيفها إلى ثلاث مراحل هامة: الدخول في حوزة المؤسسة، أعمال الجرد والتنازل.

لذلك سوف نحاول من خلال هذا الفصل إلقاء نظرة على كل مرحلة من هذه المراحل بشيء من التفصيل بالنسبة للتثبيات مع تبيان أهم المعالجات المحاسبية الخاصة بها وهذا وفق النظام المحاسبي المالي .

المبحث الأول : التثبيات وكيفية حيازتها**المبحث الثاني : إهلاك وتدهور قيمة التثبيات**

المبحث الأول : التبثبات وكيفية حيازتها

المعالجة المحاسبية أصبحت بحسابات غير تلك الحسابات التي كانت يعمل بها في م.و.م و أصبح لكل أصل أو التزام معيار يجب التقيد به في عمليات التسجيل المحاسبي حتى تتمكن من تحقيق الجودة المطلوبة من عمليات التقبيد.

ففي التحليل المالي كل عنصر من عناصر الأصول الذي يبقى في المؤسسة لمدة تزيد عن سنة كاملة كنا نسميه أصل ثابت الذي يتكون من الاستثمارات و أصول ثابتة أخرى التي تتشكل أساسا من مخزون العمل، سندات المساهمة، الكفالات، الديون المشكوك فيها التي نعلم أنها ستحصل بعد اثني عشر شهرا و الأموال المحجوزة من طرف البنك و لمدة تزيد عن سنة.

أما اليوم فقد جاء SCF الذي غير قواعد العمل بصفة جذرية، حيث تغيرت المفاهيم و المعايير و قواعد حساب التكاليف، فأصبح الأصل يسمى تثببت و الذي ينقسم بدوره إلى تثببات عينية و معنوية و مالية، و لكن الإشكالية تكمن في الكيفية التي يتم بها التسجيل المحاسبي أخذين بعين الاعتبار معايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول : التبثبات العينية والمعنوية

قبل المرور إلى تعريف التبثبات العينية المعنوية ينبغي أولا الإشارة إلى تعريف التبثبات بصفة عامة

أولا : تعريف التبثبات : تعرف التبثبات الثابتة بأنها التبثبات التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض استخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لإغراضها الإدارية، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.¹

I- ينفرع حساب التبثبات إلى الحسابات الآتية² :

1- 20 التبثبات المعنوية وفارق الاقتناء

2- 21 التبثبات العينية .

3- 22 التبثبات في شكل امتياز .

4- 23 التبثبات الجاري انجازها .

5- 26 المساهمات والحسابات الدائنة الملحقة بالمساهمات والتبثبات المالية الأخرى.

6- 28، 29 الاهتلاكات وخسائر القيمة عن التبثبات حساب .

II- أهمية التبثبات الثابتة :

تعتبر التبثبات 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 الآتية³:

¹ الاميرة ابراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر على، مبادئ المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المصرية، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص 174

² اسماء هيمة، اعادة تقييم التبثبات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 2015، ص 14

³ الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر على، نفس مرجع، ص ص 176، 177،

- 1- لان الأصول الثابتة أصول طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع والخدمات لفترات كثيرة.
- 2- لان الوزن النسبي للأصول الثابتة، مقارنة بإجمالي أصول المنشأة، غالباً ما يكون مهما نسبياً، كما هو الحال في المنشآت الصناعية، مثل منشآت صناعة الغزل والنسيج والكيماويات.
- 3- لان معظم الأصول الثابتة يتم استهلاكها، وبالتالي فإن أعباء إهلاكها تعتبر من المصروفات، التي تؤثر على رقم ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة، خاصة في المنشآت الصناعية.
- 4- لان الخطأ في حسابات تكلفة اقتنائها 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.
- 5- لان التصرف في الأصول الثابتة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثير مالي يلزم المحاسبة عنه وبدقة، سواء كان التصرف بالبيع أو الاستبدال أو التجريد.

III- أنواع التثبيات الثابتة :

يمكن تقسيم التثبيات الثابتة بصفة عامة إلى ¹:

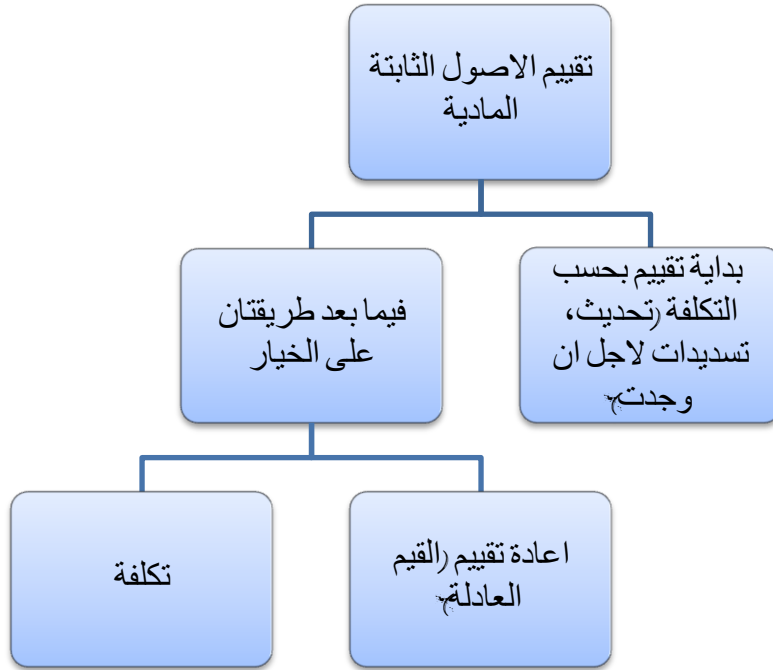
- 1- التثبيات الثابتة الملموسة : وهي التثبيات ذات الكيان المادي الملموس .ومن أمثلة هذه الأصول الثابتة، الأراضي، المباني، الآلات، الأثاث، السيارات، والمعدات.
- 2- التثبيات الثابتة غير الملموسة: وهي التثبيات الثابتة التي ليس لها كيان مادي ملموس، رغم أنها تستخدم في تشغيل أنشطة المنشأة. ومن أمثلة هذه التثبيات: حقوق الاختراع، والعلامات التجارية، وشهرة المحل.

¹ نفس مرجع ، ص 177

ثانيا : تعريف التثبيات العينية :

يولي المعيار ias16، كل اهتماماته للتثبيات الثابتة المادية ويعالجها من جميع النواحي : تعريفها، تاريخ تسجيلها، تحديد قيمتها، اهتلاكاتها، كما يظهر من الشكل الموالي :¹

الشكل الرقم -1-2 : مجال تطبيق المعيار ias16



المصدر: محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 97

تجدر الإشارة إلى أن هذا المعيار يطبق على كل التثبيات الثابتة المادية إلا في حالة وجود معيار آخر يفرض أو يقترح معالجة محاسبية أخرى. ولهذا السبب تخرج من نطاق تطبيق هذا معيار التثبيات التالية:

I - التثبيات الثابتة المادية المرتبة في " أصول موجهة للبيع " التي خصص المعيار ifrs5: " تثبيات غير جارية تم الحصول عليها بهدف البيع ونشاطات متخلى عنها" ،

II - التثبيات البيولوجية (يحكمها المعيار ias41 " ،

III - الحقوق المنجمية واحتياطات المناجم.

وتبقى تطبق على التثبيات الثابتة المادية المستعملة في تطوير وصيانة التثبيات البيولوجية أو المستعملة في الحقوق المنجمية واحتياطات المناجم.²

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 97

² نفس مرجع ص 98

1- "التثبيات العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، الإيجار، الاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى مابعد السنة المالية."¹

2- شروط الإدراج

يتم الاعتراف بالأصل العيني إذا توفرت فيه شرطين هما:²

- أ- يمكن تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها
- ب- أن يكون من المحتمل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية
- ج- وان يكون قابل للتعيين ومراقب من طرف المؤسسة أي أن المؤسسة هي المستفيد من إراداته وتحمل التكاليف والأعباء الناتجة عن استعماله.

3- دراسة حسابات التثبيات العينية

حسب النظام المحاسبي المالي فان اعتبار العنصر كتثبيات مادية، يؤدي إلى استعمال الحسابات التالية:³

- أ- حساب 21 تثبيات ملموسة
 - ب- حساب 211 أراضي
 - ت- حساب 211 تهيئة أراضي
 - ث- حساب 213 مباني
 - ج- حساب 215 تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية
 - ح- حساب 218 تثبيات ملموسة أخرى (معدات نقل، تجهيزات اجتماعية، معدات مكتب: منها أجهزة الإعلام الآلي، الغلافات المتداولة وغيرها من التثبيات غير واردة في الحسابات أعلاه)
 - خ- حساب 22 تثبيات للتنازل
 - د- حساب 232 تثبيات ملموسة قيد الانجاز
 - ذ- حساب 238 تسبيقات على طلبات التثبيات
 - ر- حساب 286 إهلاك التثبيات الملموسة
- ### 3- التسجيل المحاسبي لاقتناء التثبيات العينية

إن عملية تسجيل التثبيات العينية التي تدخل في ذمة المؤسسة تختلف حسب الطريقة التي تمت بها الحيازة وفقا للحالات التالية:

- أ- المساهمة العينية : هناك مساهمة خاصة ومساهمة الشركاء
- ب- الشراء : ويكون عن طريق التسديد مباشرة، ولأحد الحسابات الخاصة

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريش 2009، ص72 .

² نفس مرجع، ص 72

³ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ifrs/ais، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص 264.

ت- الإنتاج : يتم صنعها داخل المؤسسة

ث- التبادل : تقوم المؤسسة أحيانا بعملية التبادل من تثبيت ثابت مادي مقابل تثبيت غير نقدي

ج- الإيجار التمويلي : يمكن أن تستعمل المؤسسة تبثبات عينية ليست ملكا لها وتسجل ضمن أصولها،

ح- القرض : وهو ما جاء به مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

✓ حالة المساهمة العينية¹:

في حالة ما إذا تم اقتناء التثببات عن طريق قيمة المساهمة فان الحساب الدائن أما ح/ 101 رأس مال الصادر (رأس مال لشركة، الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال)، وأما ح/ 456 الشركاء عن رأس المال

*- التسجيل المحاسبي لعملية الحيابة على التثببات العينية عن طريق المساهمة خاص

21	التثببات العينية	×××	×××
101	رأس المال الصادر (حيابة بواسطة مساهمة خاص)	×××	×××

المصدر : رحال ناصر و عوادي مصطفى، "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي"، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، أيام16-17-18 نوفمبر 2009، ص:05.

*- التسجيل المحاسبي لعملية الحيابة على التثببات العينية عن طريق المساهمة الشركاء

21	التثببات العينية	×××	×××
456	الشركاء العمليات عن رأس المال (الحيابة بواسطة المساهمة الشركاء)	×××	×××

حالة الشراء

تسجل التثببات العينية بتكلفة اقتنائها التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي ووفقا للمعيار ias16 على الآتي:²

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع، والصافي من التخفيضات التجارية

- تكاليف المباشرة ضرورية لبدء استعمال الأصل، مثل: مصاريف النقل (بما فيها مصاريف المستخدمين المرتبطة بذلك) التسليم، المناولة، الجمركة، التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير وتهيئة الموقع...الخ)

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص80.
² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، مرجع سبق ذكره، ص 267.

- مصاريف المتوقع لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة.
- تجارب التشغيل.
- بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة ارض أو مبنى.
- وتستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:
- مصاريف إدارية وأعباء عامة.
- مصاريف الانطلاق ومصاريف سابقة للاستغلال
- خسائر التشغيل .
- خسائر التشغيل الأولي.
- تكلفة القرض الممول لاقتناء تثبيتات المادية (باستثناء تبني الخيار المرخص به في النظام المحاسبي المالي scf حسب ما نص عليه المعيار ias23 (تكلفة القرض) وعند اقتناء التثبيتات المادية يمكن أن نميز بين حالتين¹:

*حالة الشراء مع التسديد المباشر : يمكن المؤسسة أن تشتري احد عناصر التثبيتات مع التسديد المباشر دون انتظار مهلة لذلك، يمكن أن تستفيد من الخصم تعجيل الدفع ويتم التسجيل وفق القيد الآتي:

21x	تثبيتات مادية	×××	×××
512 او	البنك	×××	×××
530	الصندوق	×××	×××
	شراء التثبيتات المادية		

المصدر : بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، مرجع سبق ذكره، ص 268

*حالة الشراء على الحساب : في حالة الشراء على الحساب (شراء الأصل، الدفع بعد اجل) ينبغي تحديد تكلفة الأصل وذلك اخذ في الحسبان لعنصر الزمن والهدف من ذلك حياد (عدم تأثير) تكلفة الدين على تقييم الأصل وتسجل هذه الحالة وفق القيد الآتي:

21X	تثبيتات المادية	×××	×××
404	موردو التثبيتات	×××	×××
	شراء التثبيتات مادية على الحساب		

✓ حالة الإنتاج

¹ نفس مرجع، ص 267، 268 .

تسبب تكلفة إنتاج التثبيتات العينية بتكلفة شراء المواد المستهلكة مضافا إليها أعباء أخرى تم تحميلها خلا العملية الإنتاجية، أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي تدخل ضمن تكلفة إنتاج هذا التثبيت، حيث تستبعد عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط اقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية).

وتدخل الأعباء ضمن تكلفة الإنتاج انطلاقا من التاريخ الذي أخذت فيه الإدارة قرار إنتاج التثبيت من اجل استخدامه (كالمباني مثلا نضيف إليها مصاريف الدراسات، أنعاب المهندس المعماري، ومصاريف الهدم من اجل إعادة البناء المباشر للمبنى) وتتوقف عند وضع الاستثمار في المكان وفي حالة الاستخدام وذلك تبعا للاستعمال المتوقع¹.

حيث يتم التسجيل المحاسبي لدخول التثبيتات المنتجة من طرف المؤسسة إلى ذمتها بالشكل الموالي:

- التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة على التثبيتات العينية بتكلفة إنتاجها

21	التثبيتات العينية	×××
732	إنتاج تثبيبات مادية (دخول التثبيت في ذمة المؤسسة)	×××

المصدر جنيبة عمر ورفيق يوسف، "محاسبة التثبيتات حسب مكوناتها، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، يومي 04-05 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، ص 10.

✓ حالة التبادل

ف² يحدث أن تبادل المؤسسة الأصل الثابت المادي مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ماعدا حالة كون التبادل الحاصل لا تمثل حقيقة تجارية أو انه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصدقية سواء كان ذلك بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيم العادلة المعطى في إطار التبادل.

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للأصل المقدم في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية، وإذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فانه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل.

مثال تطبيقي

في 01/01/2010 اشترت تعاونية فلاحية جرار بمبلغ 120000 دج، قدر عمره الإنتاجي ب 5 سنوات، وقدرة الخردة ب 20000 دج، وبعد اهتلاكه خطيا لمدة 3 سنوات، تم الاستغناء عنه بمبادلته بقطعة ارض قدرت قيمتها السوقية ب 90000 دج، ودفعت التعاونية نقدا مبلغ 35000 دج .

المطلوب : تسجيل عملية المبادلة في يومية التعاونية؟

القيمة المحاسبية الباقية للجرار في تاريخ المبادلة =

¹ ن.حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد"، دار بلقيس، الجزائر، 2012، ص 43
² هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، 2010، ص 52.

$$-120000 - (20000 - 120000) / 5 \times 3 = 60000 \text{ دج}$$

$$\text{نتيجة المبادلة} = -90000 - (35000 + 60000) = -5000 \text{ خسارة}$$

ويتم التسجيل المحاسبي للعملية كالتالي:

المبلغ		الحساب
دائن	مدين	
		2013/01/01
	90000	من ح/ الأراضي 211
	60000	من ح/ اهتلاك معدات النقل 2818
	5000	من ح/ ناقص قيمة التنازل عن التثبيتات 652
120000		إلى ح/ تثبيبات عينية أخرى 218
35000		إلى ح/ الصندوق 53
		مبادلة جرار بقطعة ارض

* حالة 2 : لو فرضنا أن صاحب الأرض هو من يدفع نقدية بقيمة 1000 دج

نتيجة المبادلة = (القيمة السوقية + النقدية المقبوضة) - القيمة المحاسبية الباقية للأصل المستغنى عنه.

$$= (90000 + 1000) - 60000 = 31000 \text{ دج وهو ربح}$$

المبلغ		الحساب
دائن	مدين	
		2013/01/01
	90000	من ح/ الأراضي 211
	60000	من ح/ اهتلاك معدات النقل 2818
	1000	من ح/ الصندوق 53
31000		إلى ح/ فوائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات غير مالية 752
120000		إلى ح/ تثبيبات ملموسة أخرى 218

* حالة 3: لو فرضنا عدم دفع أي نقدية عند المبادلة.

$$\text{نتيجة المبادلة} = 60000 - 90000 = -30000 \text{ دج}$$

المبلغ		الحساب
دائن	مدين	
		2013 / 01/01

	90000	من ح/ الأراضي	211
	60000	من ح/ اهتلاك معدات النقل	2818
30000		إلى ح/ فوائض القيمة عن التنازل عن التشبيات غير المالية	752
120000		إلى ح/ تشبيات ملموسة أخرى	218

في حالة حيازة تثبيت عيني عن طريق عقود إيجار تمويل يسجل قيد إيجار التمويل في الأصول بحيث يجعل احد حسابات القيم الثابتة مدينا(حساب 21) ويقابله حساب الديون الخاص بهذا العقد حساب الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويل (حساب167) في الجانب الدائن¹

ويمايلي: ²

	xxx	تشبيات مادية	21 x
xxx		الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل الحصول على التشبيات عن طريق عقود إيجار التمويل	167

وعندما يتم تسديد الدفعات حسب الاتفاق يجعل حساب 167 مدينا بمبلغ السداد وكذلك المصاريف المالية حساب 66 يجعل مدينا، وفي الدائن يكون احد حسابات الخزينة، كمايلي: ³

	xxx	الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل	167
	xxx	المصاريف المالية	66
xxx		الحسابات المالية تسديد الدفعات المتفق عليها	5 x

¹ حواس صالح، المحاسبة العامة،دروس مواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص، 33.

² حواس صالح، المحاسبة العامة،دروس مواضيع ومسائل محلولة، مرجع سبق ذكره، ص 33.

³ نفس مرجع، ص 34.

✓ **القروض:** يمكن أن ترتبط بتكلفة التثبيت إذا اختارت المؤسسة ذلك حسب المعيار ias23 وذلك باحترام الشروط التالية:¹

- إذا تطلب الأصل مدة طويلة (حسب scf أكثر من 12 شهر) (لم تحدد المدة في المعيار) قيل أن يستعمل أو يباع
- في حالة اقتراض الأموال خصيصا للحصول على هذا التثبيت.
- في حالة القروض العامة، التي استعملت في الحصول على التثبيت وتسجيل محاسبيا كمايلي:

661	الحسابات المالية	×××
5x	دفع الفوائد	×××
2 x	التثبيت المعني	×××
661	تحميل تكاليف القرض بتكلفة التثبيت	×××

✓ **الإعانات**

حسب ias20 إعانات عمومية تعالج بطريقتين:²

- إما أن تعتبر الإعانة كإيرادات للمؤسسة وهذه الطريقة التي اعتمد عليها SCF
- إما أن تطرح من تكلفة الأصل، وهذا ما يخفض تكاليف الاهتلاك لاحقا .
- وبالتالي الطريقتين لهما نفس الأثر على النتيجة، وذلك برفع الإيرادات في الأول وتخفيض الأعباء في الثانية.
- وتخضع المعالجة المحاسبية للإجراءات التالية:
- تسجل الإعانات سواء إعانات الاستغلال أو إعانات الاستثمار كإيراد لدورة أو عدة دورات مالية بنفس وتيرة التكاليف التي ينتظر تغطيتها .
- تظهر الإعانة المرتبطة بالتثبيت في الميزانية كإيرادات مؤجلة إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تبثبات قابلة للاهلاك فإنها تسجل في الإيرادات تناسبا مع الاهتلاك .
- أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تبثبات غير قابلة للاهلاك فإن الإعانة تحول إلى إيراد في أجل أقصاه 10 سنوات بطريقة خطية
- أما إذا كان إعانات الاستغلال فإنها تحول إلى النتيجة مباشرة بتاريخ استلامها.
- وان لم تلتزم المؤسسة ببعض بنود العقد أو الاتفاق قد تطالب الحكومة باسترجاع تلك الإعانة جزئيا أو كليا

¹ نفس مرجع، ص 34.

² ين ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ifrs/ais، مرجع سبق ذكره، ص 296 .

ومراحل المعالجة تكون كالآتي:

131	إعانات التجهيز	2 x	التثبيتات الحصول على إعانة	xxx	xxx
131	إعانات التجهيز	446	السيولة تمويل منتظر	xxx	xxx

446	السيولة	512	البنك تحصيل الإعانة	xxx	xxx
512	البنك	2 x	التثبيتات اقتناء التثبيت	xxx	xxx
131	إعانات التجهيز	74	أقساط إعانات الاستثمار تسديد قسط الإعانة	xxx	xxx

512	البنك	74	إعانات الاستغلال الحصول على إعانات الاستغلال	xxx	xxx
-----	-------	----	---	-----	-----

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، مرجع سبق ذكره، ص ص 297، 298.

ثالثاً : تعريف التثبيتات المعنوية

عرفت التثبيتات المعنوية على أنها أصول غير نقدية وليس لها وجود مادي وتكون مراقبة من قبل المؤسسة في إطار نشاطها العادي (وحتى وان لم تكن ملكا للمؤسسة) مثل : شهرة محل، العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي، البراءات، ورخص الاستغلال.¹

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 133 .

- شروط الاعتراف بالتبثبات المعنوية

ومن خلال التعريف نستنتج الشروط التالية التي ينبغي توفرها حتى تكون أمام تبثبت غير ملموس:¹

1- عنصر قابل للتشخيص (محدد): معروف يمكن عزله بفرده عن بقية الأصول، بيعه، انتقاله وتحويله، تأجيله ومبادلته سواء كان بشكل منفصل أو كجزء من مجموعة كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق والتزامات. وحسب هذا الشرط نستثني شهرة المؤسسة (الشهرة الداخلية "interne good Will" لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة، وتدخّل ضمن التعريف شهرة المحل الخارجية للمؤسسات الأخرى المندمجة).

2- مورد تحت رقابة: تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية ويمكن أن تمنع استفادة الغير منها.

3- وجود مزايا اقتصادية مستقبلية منتظرة.

ولإعطاء أمثلة عن الأصول المعنوية يمكن أن نقسمها إلى نوعين هما:²

أ- تبثبات غير ملموسة التي يكون وجودها محددًا، أو لمدة محددة بواسطة القانون، أو العقود أو الاتفاقيات أو لسبب طبيعتها التي تفرض ذلك مثل حقوق الاختراع وحقوق التأليف، وشهرة المحل التي يكون هناك دلائل تشير إلى وجودها محدد بمدة معينة.

ب- التبثبات غير ملموسة التي لا يكون وجودها محددًا بمدة معينة والتي لا يكون هناك أي إشارة أن حياتها ستكون محددة عند تملكها مثال ذلك شهرة المحل بصفة عامة والاسم التجاري وتكاليف التنظيم.

II - سير حسابات التبثبات المعنوية:

يمكن توضيح سير الحسابات التبثبات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وفق الجدول التالي:³

جدول رقم- II - 3 : حسابات التبثبات المعنوية

الحساب	شرحه
ح/20 التبثبات المعنوية	
ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتبثبت	
ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بالشراء أو الإنتاج البرمجيات ومواقع الانترنت
ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات	هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة، شهادة، موديل حق ملكية أدبية أو فنية أو إلى حامل تنازل تحت بعض الشروط (scf)
ح/207 فارق الشراء	هو فارق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن

¹ بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 133 .

² نفس مرجع، ص 134 .

³ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية aifrs، مرجع سبق ذكره، ص 331

تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الاندماج أو التوحيد، يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يميز عن التبثبات المعنوية، والتي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز	
يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر	ح/208 المثبتات غير الملموسة الأخرى

رابعا : التسجيل المحاسبي للتبثبات المعنوية

I - مصاريف الأبحاث والتطوير : لقد ميز النظام المحاسبي المالي بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير، حيث نص على ضرورة اعتبار الأولى أعباء واجبة التسجيل في {ح/ 617- الدراسات والأبحاث} عندما يتم القيام بهذه الأبحاث من قبل الغير . وتسجل في الحسابات { 61-62-63.....} عندما تجري الأبحاث من قبل المؤسسة . أما بالنسبة لمصاريف التطوير فإنه يتم إدراجها ضمن أصول المؤسسة بعد أثبات المصاريف حسب المراحل التالية:¹

		إثبات المصاريف المتعلقة بالتطوير كأعباء		
xxx	xxx	حساب المصاريف البنك	512	6 xx
		رسملة الأعباء (activation)		
xxx	xxx	مصاريف التطوير المثبة الإنتاج المثبت	73	203
		إثبات اهتلاك الأعباء سنويا بتاريخ 12/31		
xxx	xxx	مخصصات اهتلاك اهتلاك التبثبات المعنوية	280 x	681

II- برامج الإعلام الآلي: ميز النظام المحاسبي المالي بين حالة الشراء وحالة إنتاج المؤسسة للبرامج بإمكاناتها²

		في حالة الشراء برمجيات		
xxx	xxx	موردو التبثبات البنك	404 512	204

		إثبات المصاريف المتعلقة بالإنتاج كأعباء		
xxx	xxx	البنك	512	6 xx
		رسملة الأعباء (activation)		
	xxx	برمجيات		204

¹ مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة ورقلة، جانفي 2011، ص 6
² نفس مرجع، ص 6 .

xxx		الإنتاج المثبت	73	
		إثبات اهتلاك الأعباء سنويا بتاريخ 12/31		
xxx	xxx	مخصصات الاهتلاك		681
xxx		اهتلاك التثبيتات المعنوية	280 x	

المصدر: مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 6 .

III- الامتيازات، رخص، علامات تجارية

لتسجيل هذه الأصول تجعل ح/205 مدينا واحد حسابات البنك أو الموردو التثبيتات دائنا، كمايلي :¹

xxx	xxx	الامتيازات، رخص، علامات تجارية	205	
xxx		حسابات الديون	4X	
xxx		الحسابات المالية	5 x	
		تسجيل حساب 205		

IV- فارق الشراء أو الاقتناء

أو كما تسمى كذلك شهرة المحل وهو أصل غير ملموس ينشأ في العادة عن قدرة الشركة أو سير الكفاءة المتميزة لإدارتها لأية عوامل أخرى.²

ويسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة أخرى، ويسجل كمايلي:³

xxx	xxx	فارق الشراء	207	
xxx		فارق إعادة التقييم	104	
		تسجيل حساب فارق الاقتناء		

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 72

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 41 .

³ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 41

v - التثبيتات غير المادية الأخرى

يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة ويسجل كمايلي¹:

208	التثبيتات المعنوية الأخرى	×××	×××
4 x	حسابات الديون	×××	×××
5 x	حسابات المالية	×××	×××
	تسجيل باقي القيم المعنوية		

المطلب الثاني: التثبيتات الجاري انجازها

يمكن توضيحها كالآتي²:

يفتح حساب 22 ويدرج فيه كل التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعه موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له) كما ينقسم عند الاقتضاء هذا الحساب إلى حسابات ثانوية تتلاءم وطبيعة كل نوع من التثبيتات في شكل امتياز .

ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحي الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم، مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

وأیضا :³ كما تطبق قواعد المحاسبة في هذا المجال على العقود التي تمت بصلة إلى الامتياز، والعمليات المتعلقة بهذا الأخير تدرج في حسابات صاحب الامتياز (الممنوح له)، غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عملياته تبعا لبنود الاتفاقية ولاحتياجات التسيير والإعلام.

والحساب 22 "تثبيتات في شكل امتياز" يمكن أن يكون نتيجة لتسيير داخلي موضع التقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الامتياز (concedant) موضع الامتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الامتياز (concessionnaire) موضع الامتياز.

ومن باب المعالجة المحاسبية فان ما يقابل قيمة الأصول الموضوعه محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز في الجانب المدين، يسجل في الجانب الدائن من حساب فرعي للحساب 229 "حقوق مانح الامتياز"، ويظهر في جانب الخصوم من الميزانية (خصوم غير جارية) .

والملاحظة في هذا الحساب انه يكون مدينا في نهاية السنة المالية لدى صاحب الامتياز (الممنوح له) بقيمة أقساط الاهتلاك بوضع الحساب 282 " اهتلاك التثبيتات الموضوعه موضع امتياز " داننا تماشيا مع الاهتلاكات المطبقة. وعند انتهاء الامتياز يكون للحساب 229 " حقوق مانح الامتياز " رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعه موضع الامتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت والاهتلاك المعني

22 x	التثبيت حسب الطبيعة	×××	×××
229	حقوق مانح الامتياز	×××	×××
	عند الاستلام		

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، المرجع سبق ذكره، ص 41.
² كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، المرجع سبق ذكره، ص : 102.
³ كتوش عاشور ، نفس مرجع، ص ص : 103، 104.

×××	×××	حقوق مانح الامتياز اهتلاك التثبيتات الموضوعه موضع امتياز	182	229
		عند الاهتلاك (نهاية السنة) بالقسط المهتك		
×××	×××	اهتلاك التثبيتات الموضوعه موضع امتياز حقوق مانح الامتياز	22 x	282 229
		التثبيت حسب الطبيعة عند الإرجاع		

أما الأتاوى فيجب الاعتراف بها كتكاليف بالقيمة المتفق عليها:

×××	×××	الأتاوى المترتبة على الامتيازات الصندوق	53	651
-----	-----	--	----	-----

المصدر : كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf ، مرجع سبق ذكره، ص 104.

أولا- التثبيتات الجارية انجازها ح/23

يعبر هذا الحساب عن تلك التثبيتات المادية أو المعنوية التي لا زالت لم تكتمل بعد في انجازها، أي أنها في الواقع انجازات، الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيبات، فهي إذن تثبيبات، فهي إذن تثبيبات غير قابلة للاستعمال النهائي، ومن جهة نظر المعايير المحاسبية الدولية لا تعتبر تثبيبات لأنها لا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية)¹.

I- الحسابات الفرعية للحساب 23: إذن الحسابات الفرعية الواردة في scf هي كالتالي:²

1- 232 تثبيبات عينية قيد الانجاز

2 - 237 تثبيبات معنوية قيد الانجاز.

3- 238 تسبيقات وأقساط مدفوعة على الطلبات.

وترصد هذه الحسابات عندما يكون التثبيت جاهزا وقابلا للاستعمال النهائي في المقابل يمثل في حسابات التثبيتات المعنية (ح/20، ح/21).

¹ كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، مرجع سبق ذكره، ص 106.

² عبد الرحمان عطيه، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص : 74، 75.

وبديهي إن لا يطبق أي اهتلاك على هذا النوع من التثبيات، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيات القابلة للتحصيل اقل من القيمة المحاسبية نظرا لتغيرات التقييم الحاصلة أثناء انجاز الأشغال على هذا النوع من التثبيات. وهذا ما نعرفه في موضوع الاهتلاكات وخسائر القيمة.¹

II - القاعدة المحاسبية :

تتم عن طريق:²

تسجل بحسابات تثبيات قيد الانجاز (الجاري انجازها) تكلفة التثبيات التي لم يكتمل لنجازها في نهاية السنة، سواء كانت عملية الانجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير (مؤسسة أخرى)

الحالة 01 : انجاز التثبيات يتم من قبل الغير

في نهاية السنة يكون حساب 232 أو 237 مدينا وحساب 404 موردو التثبيات دائما بتكلفة الأشغال التي تم انجازها، وعند استلام التثبيات بصورة كاملة وجاهزة للاستخدام، يرصد حساب تثبيات قيد الانجاز يجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 20x تثبيات معنوية أو 21x تثبيات مادية مدينا .

الحالة 02: انجاز التثبيات من قبل المؤسسة :

في نهاية السنة تسجل احد الحسابات 232 أو 237 مدينا والحساب 73 إنتاج مثبت (أو احد حساباته الفرعية 732 مثلا إنتاج تثبيات مادية) دائنا بتكلفة الجزء الذي تم انجازه من التثبيات.

1- تسجيل التسيقات وأقساط التسديد :

اقترح النظام المحاسبي المالي أسلوبين لتسجيل التسيقات وأقساط التسديد كالآتي:³

أ- تسجيل التسيقات والأقساط بالحساب 238 تسيقات وأقساط مسددة على طلبات بالتثبيات بوضعه مدينا ووضع احد حسابات النقديات دائنا .

ب- تسجيل التسيقات بالحساب 409 تسيقات للموردين (أو احد حساباته الفرعية) يجعله مدينا واحد حسابات النقديات دائنا بقيمة التسيقات المسددة، وفي نهاية السنة يرصد ح/ 409 (تجعله دائنا) مع الحساب 238 (تجعله مدينا) .

إذن الأفضل هو تطبيق الأسلوب الأول وتحسب عملية ترصيد الحساب 409 الواجب إجراؤها في حالة تطبيق الأسلوب الثاني

تطبيق

انطلقت ورشة بناء مبنى من طرف مؤسسة نفسها. وفي نهاية السنة المالية قدرت تكلفة المبنى (تكلفة الإنتاج) بقيمة 500000، مع العلم أن هذا البناء لم ينته لغاية هذا التاريخ.

وفي 25/01/2011 انتهت المؤسسة من بناء المبنى، وقد بلغت التكلفة الإجمالية 700000

المطلوب: القيود المحاسبية المتعلقة ببناء المبنى في نهاية السنة ن ، وكذا بتاريخ انتهاء الأشغال.

¹ كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf ، مرجع سبق ذكره، ص:107.

² عبد الرحمان عطيه، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 77

³ كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 109

500000	500000	نهاية السنة ن تثبيتات عينية جاري انجازها الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	232
--------	--------	--	-----	-----

500000 200000	700000	1+ن/01/25 المباني تثبيتات عينية جاري انجازها الإنتاج المثبت للأصول العينية	232 732	213
------------------	--------	---	------------	-----

المصدر: كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، مرجع سبق ذكره، ص: 109.

خلال السنة المالية قامت مؤسسة بالعمليات التالية مخصوص بناء مبنى.

1/15- دفع تسبيقا نسبته 5% من قيمة صفقة مبنى والتي تبلغ 900000 لصالح المقاول الذي يتولى عملية البناء.

7/18- قدم المقاول الحالة الأولى لتقدم الأشغال بتكلفة إجمالية بلغت 400000 للتسديد.

11/20- قدم المقاول الحالة الثانية والأخيرة لتقدم الأشغال للتسديد مخصوما منها خصم الضمان بنسبة 5 % من قيمة الحالة الثانية المقدمة.

مع العلم أن كل العمليات التسديد تمت عن طريق البنك

المطلوب : القيود المحاسبية المتعلقة بتسديد التسبيق وتقديم وتسديد حالات الأشغال مع العلم أن الاستلام النهائي للمبنى تم بتاريخ 11/26 من نفس السنة، وتسديد خصم الضمان كان بتاريخ 11/30

45000	45000	1/15 تسبيقات وحسابات مدفوعة البنك	512	238
-------	-------	---	-----	-----

475000 25000	500000	11/20 تثبيتات عينية جاري انجازها البنك ودائع وكفالات مقبوضة	512 165	232
-----------------	--------	--	------------	-----

900000	900000	11/26 البناءات تثبيتات عينية جاري انجازها	232	213
--------	--------	---	-----	-----

25000	25000	11/30 كفالات وودائع مقبوضة البنك	512	165
-------	-------	--	-----	-----

المطلب الثالث : التثبيات المالية

أولا : تتضمن التثبيات المالية أساسا¹:

I - الأوراق المالية (titre) المملوكة للمؤسسة، يوجد نوعين رئيسيين من الأوراق المالية (سندات التوظيف- سندات المساهمة)،

II- القروض الدائمة المقدمة من قبل المؤسسة،

III- الودائع والكفالة المقدمة من قبل المؤسسة كضمان،

1- سندات التوظيف : وهي أسهم وسندات تحوزها المؤسسة عادة بهدف تحقيق عوائد وأرباح في الأجل القريبة وليس (و هي تتعلق بالقيم المنقولة للتوظيف

2- السندات المثبتة : وهي التي تسعى المؤسسة للاحتفاظ بها لتحقيق عوائد وأرباح في المدين الطويل والمتوسط وتتضمن :

أ - سندات المساهمة: وهي أسهم أو حصص اجتماعية تسمح للمؤسسة (حاملها) بممارسة تأثير على الشركات المصدرة للسندات أو فرض رقابة عليها،

ب- سندات مثبتة آخر : على خلاف الأولى هذه السندات لا تمنح لحاملها حق التدخل في تسيير شؤون الشركات المصدرة.

ثانيا : تصنيف التثبيات المالية حسب المدونة

الجدول رقم II - 4 : تصنيف التثبيات المالية

الحساب	شرح الحساب
ح/261 سندات المساهمة	وهي سندات يمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة
ح/262 سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة، لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها
ح/269 دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يسجل في هذا الحساب الدفعات الباقية المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسة أخرى
ح/27 تثبيات مالية أخرى	
ح/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل، من هذه السندات الحصص في رأس مال مؤسسات أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل

¹ مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

ح/272 السندات الممثلة في حق الدين المدين	مثل هذه السندات حصص الأموال المشتركة الموظفة التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بشكل دائم
ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات)
ح/274 القروض والحقوق المترتبة على عقد إيجار تمويل	وهي القروض التي تعتبر بمثابة أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلتزم المؤسسة بمقتضاها بان تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين، استعمال وسائل الدفع لمدة معينة
ح/275 الودائع والكفالة المدفوعة	التي تشكل حقوقا قابلة للتماثل القروض
ح/276 الحقوق الأخرى المثبتة	وهي الحقوق الأخرى التي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة
ح/279	ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن السندات مثبتة غير مسددة

من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصدر عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009، ص: 77.

I- مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات (حساب 26)

يمثل هذا الحساب:¹ التبيبات المالية الناتجة عن المجمع والفروع والمساهمات فطابعها سندات مساهمة، وتصنيفها يوحي بأنها تلك المساهمات، والحصص الاجتماعية المحتجزة في سبيل السيطرة وكذا الإفراضات المقدمة للشركات التي يكون فيها المقرض مالكا لمساهمة.

1- تسجل سندات المساهمة ح/26 مبدئيا بتاريخ شرائها بالقيمة العادلة التي تمثل سعر شرائها مضافا إليه كل المصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء والرسوم غير مسترجعة وغيرها.

فالحساب 26 مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات يسجل في الجانب المدين بالقيمة العادلة، ويقابله في الجانب الدائن إحدى الحسابات المالية أو حسابات الغير، وفي حال ما إذا كانت هناك سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا، فان القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب 26 " مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات" في المقابل حساب الغير أو الحساب المالي فيما يخص الجزء المطلوب (المستدعي)، وفي المقابل قسم فرعي للحساب نفسه (ح/269) "عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن السندات مساهمة غير مسددة" فيما يخص الجزء غير المطلوب على أن تتم بعد ذلك تسوية هذا الجزء كلما تسديد المبالغ المطلوبة في المقابل الحسابات المالية، وذلك وفق القيد الآتي :

26	مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات البنك	القيمة الإجمالية	القيمة المطلوبة القيمة غير المطلوبة
	عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة	512 269	
269	ع.د. الباقية و.ق.س.م البنك	القيم المسددة	القيم المسددة
	512		

المصدر : عبد الرحمان عطية، نفس المرجع، ص: 109.

2- المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة²

في نهاية السنة تقييم التبيبات المالية المتاحة للبيع (مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات ح/ 26) على أساس قيمتها الحقيقية (أو القيمة العادلة) كالتالي:

أ - بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي (أي بورصة الأوراق المالية) يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية .

ب - بالنسبة للسندات غير مدرجة في السوق المالي : يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل) أن فارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخدام الحساب 104 (فارق التقييم)، أن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات.

والتسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

¹ كتوش عاشور، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 108.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريش، 2011، ص ص 139، 140.

×××	×××	مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات (سندات المساهمة) فارق التقييم	104	26
×××	×××	سندات المساهمة إثبات انخفاض في قيمة السندات	26	104

3- المعالجة المحاسبية عند التنازل¹

عند التنازل عن سندات المساهمة ح/ 26 يتم ترصيد حساب 104 فارق التقييم، ويتم ذلك باسترجاعها باستعمال احد الحسابين 765 (فائض قيمة) أو ح/665 (ناقص قيمة) حسب الحالة
ثم يتم تسجيل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات التنازل في الحسابين 767 أو 667 على التوالي وتتم عملية التنازل وفق القيود الآتية:

×××	×××	فارق التقييم فائض القيمة ترصيد فارق التقييم	765	104
-----	-----	---	-----	-----

×××	×××	أو فارق التقييم ترصيد فارق التقييم	104	665
-----	-----	--	-----	-----

القيود الثاني :

×××	×××	البنك أرباح صافية التنازل سندات المساهمة	767 26	512
×××	×××	أو البنك خسائر صافية للتنازل سندات المساهمة قيد التنازل	26	512 667

II- تثبيبات مالية أخرى (حساب 27)

²ويثبت في هذا الحساب كل الأصول المالية والسندات الأخرى غير سندات المساهمة المفتوح حساباتها في الحساب السابق " 26". فهي بطبيعتها كل السندات المثبتة الأخرى، والمصنفة ضمن المساهمات الموظفة لأجل طويل والسندات ذات التوظيف الطويل الأجل كذلك .

¹ عبد الرحمان عطيه، المحاسبة العمدة حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص : 140، 141.
²كتوش عاشور، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 111، 110.

ولتنوعها واختلاف طبيعتها، خصصت مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي عدة حسابات قانونية تبرز فيها الأشكال المختلفة لها

1- المعالجة المحاسبية عند الحيازة

تسجل محاسبيا عند حيازتها بالقيمة العادلة + تكاليف الوساطة+ الرسوم غير قابلة للاسترجاع+ المصاريف البنكية

يكون التسجيل المحاسبي كالآتي :

×××	×××	×××	تثبيتات مالية أخرى	5××	27
×××			النقديات		
			الحيازة على تثبيتات مالية أخرى		

2- المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة

تقيم هذه التثبيتات وتسجل في نهاية الدورة بالتكلفة المهتلكة بخلاف سندات تابعة لأنشطة المحفظة التي تعالج بنفس طريقة سندات المساهمة ح/26.

أ- التكلفة المهتلكة: هي المبلغ المقيم بها التثبيتات المالية عند تسجيلها الأولي مطروحا منه التسديدات وكل انخفاض بسبب تدهور القيمة .

والحساب التكلفة المهتلكة يستعمل المعدل الفعلي للفائدة ما يسمى معدل الفائدة المحين ويكون احتساب كل منهما

كمايلي:

- التكلفة المهتلكة = قيمة الأصل عند التسجيل الأولي (القيمة العادلة - التسديدات) من قيمة الأصل (±) الإهلاك المتراكم بين المبلغ الأولي والمبلغ عند تاريخ الاستحقاق(-) كل انخفاض في القيمة أو إمكانية عدم التحصيل.

ب - المعدل الفعلي: فهو الذي يعطي قيمة حالية للتدفقات الناتجة للأداة المالي المعلومة

المعدل الفعلي = المدفوعات - التحصيلات = 0

- إن ارتفاع قيمة هذه التثبيتات لا يسجل محاسبيا

- أما انخفاض قيمتها فهو يمثل خسائر عن القيمة ويسجل في نهاية السنة كالآتي:

×××	×××	×××	مخصصات خسائر عن القيمة- عناصر المالية	297	686
×××			خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		
			إثبات انخفاض قيمة السندات		

المبحث الثاني : إهلاك وتدهور قيمة التثبيتات

عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية جرد إثبات إهلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات، يهدف إلى إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة، ويمثل الإهلاك تدهور أو نقص في قيمة التثبيتات نتيجة لاستعمالها، تقادمها أو استهلاك المنافع الاقتصادية

المرتبطة بها، قسط الإهلاك عبء تتحمله المؤسسة سنويا يقتطع من الأرباح إذا تحققت لتتمكن المؤسسة من تحديد عناصر التثبيات القابلة للإهلاك

المطلب الأول : اهلاك التثبيات ومعالجتها محاسبيا

أولا : تعريف الإهلاك

"الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويقصد بالمنافع الاقتصادية المستقبلية قدرة العنصر المثبت على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة لفائدة المؤسسة"¹.

ثانيا : التثبيات القابلة للإهلاك ومدتها

أن المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإهلاك، لا تغير من طبيعة التثبيات القابلة للإهلاك، والتثبيات تبقى عموما قابلة للإهلاك مع بعض الخصوصيات²:

- I- تشكل الأراضي والمباني أصولا متميزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا . فالبناءات هي أصول قابلة للإهلاك بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للإهلاك
 - II- تستثنى من الأراضي غير القابلة للإهلاك، أراضي الاستغلال مثل أراضي المحاجر والمقالع التي تهتك نظرا للقلع والاستخراج الذي يطرأ عليها .
 - III- لا يطبق أي اهلاك على التثبيات الجاري انجازها .
 - IV - التثبيات المالية غير خاضعة للإهلاك عموما .
- بالنسبة لمدة اهلاك التثبيات تعود للمؤسسة وكيفية استهلاكها للمنافع الاقتصادية لهذه التثبيات. غير انه يمكن أن نقدم كمؤشر مدد الاستعمال التي تطبقها مصلحة الضرائب والتي يبينها

الجدول رقم : II - 5 - مدة اهلاك التثبيات³:

التثبيات	المدة	المعدل
البناءات	ما بين 50 و 25 سنة	من 2 إلى 4
المعدات والأدوات الصناعية	ما بين 10 و 5 سنوات	من 10 إلى 20
معدات النقل	ما بين 5 و 4 سنوات	من 20 إلى 25
أثاث المكتب	10 سنوات	10
معدات المكتب ومعدات الإعلام الآلي	ما بين 10 و 5 سنوات	من 10 إلى 20

ثالثا : أنواع اهلاك

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 126.
² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر 2009، ص: 145.
³ مداني بن بلغيث، اعمال نهاية الدورة، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية- حسب قواعد scf - 2011، ص: 1.

إن طريقة اهتلاك أي تثبيت هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك التثبيت. وهناك عدة طرق لاهتلاك التثبيتات منها الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، والطريقة التزايدية .

I- الإهلاك الخطي

1- المبدأ

الإهلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل¹.

2- جدول الإهلاك

يكون شكل المبسط في الجدول رقم: II - 6 : كما يلي:

معلومات عن التثبيت المعني بالاهتلاك وطريقة اهتلاكه				
السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية

أ- ويتم حسابه:²

* المبلغ القابل للاهتلاك = القيمة المحاسبية الأصلية _ القيمة المتبقية .

* قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهتلاك / مدة المنفعة .

* الاهتلاكات المتراكمة = مجموع الاهتلاكات المطبقة على التثبيت في نهاية الدورة المعنية .

* القيمة الصافية المحاسبية = القيمة المحاسبية الأصلية _ مجموع الاهتلاكات (في حالة عدم وجود قيمة متبقية للتثبيت) .

* معدل الاهتلاك الخطي = 100 / مدة المنفعة .

تطبيق : بتاريخ N/01/01 اشترت المؤسسة " X " معدات وأدوات، المعلومات الخاصة بها كانت كمايلي:

- مبلغ الحيازة خارج الرسم 180000 دج.

- مدة الاستعمال 5 سنوات.

- القيمة المتبقية معدومة.

إعداد مخطط الاهتلاك الخطي للمعدات والأدوات

● المبلغ القابل للاهتلاك = القيمة المحاسبية الأصلية = 180000 دج

● معدل الاهتلاك الخطي = $100 \div 5 = 20\%$.

● قسط الاهتلاك الثابت = $180000 \times 20\% = 36000$ دج.

فيكون بذلك مخطط الاهتلاك حسب هذه الطريقة كمايلي:

¹ نفس مرجع، ص: 3.

² نفس مرجع، ص: 4.

معدل الاهتلاك 20		طريقة الاهتلاك الخطي		معدات وأدوات: ق م = 180000 دج	
السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية	
N	180000	36000	36000	144000	
N+1	180000	36000	72000	108000	
N+2	180000	36000	108000	72000	
N+3	180000	36000	144000	36000	
N+4	180000	36000	180000	0	

II- الاهتلاك المتناقص : ويكون عن طريق :¹

1- المبدأ

الطريقة التناقضية في الاهتلاك تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية . ويطبق الاهتلاك التنازلي على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسة من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة نشاط هذه المؤسسة .

2- جدول الاهتلاك

معدل الاهتلاك المتناقص : يتم الحصول على معدل الاهتلاك المتناقص عن طريق حاصل ضرب معدل الاهتلاك الخطي للتثبيت في احد المعاملات التي يظهرها في

الجدول رقم : II -7 : التالي :

المعامل الضريبي للاهتلاك المتناقص	المدة العادية للاستعمال
1,5	3 أو 4 سنوات
02	5 أو 6 سنوات
2,5	أكثر من 6 سنوات

تطبيق: بالنسبة للمؤسسة " X " إذا أرادت تطبيق الطريقة التناقضية، يكون مخطط الاهتلاك للمعدات والأدوات كمايلي:

مخطط اهتلاك المعدات والأدوات بالطريقة التناقضية				
معدل الاهتلاك الخطي : 20%		ق م = 180000 دج		
40%		معدل الاهتلاك المتناقص		
السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية
N	180000	72000	72000	108000
N+1	108000	43200	115200	64800
N+2	64800	25920	141120	38880
N+3	38880	19440	160560	19440

¹ احمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية، مطبعة الانتصار، مصر، 1995، ص: 216.

0	180000	19440	19440	N+4
---	--------	-------	-------	-----

● تحديد القيمة الصافية المحاسبية:

القيمة القابلة للاهلاك - قسط الاهلاك للسنة

بالنسبة للسنة الأولى: $72000 - 180000 = -108000$ دج

بالنسبة للسنة الثانية: $43200 - 108000 = -64800$ دج

ويتم حساب مبالغ باقي السنوات بنفس الطريقة.

● تحديد طريقة الاهلاك السنوي:

القيمة القابلة للاهلاك للسنة × معدل الاهلاك المتناقص

بالنسبة للسنة الثالثة مثلاً: $64800 \times 40\% = 25920$ دج

● الانتقال إلى طريقة القسط الثابت :

في نهاية السنة الثالثة يصبح: المعدل متناقص $\geq (100 \div \text{عدد السنوات المتبقية})$ اي

$$2 \div 100 > 40$$

$$50 > 40$$

وبناء عليه يتم تقسيم المبلغ القابل للاهلاك في بداية السنة الرابعة على المدة الباقية بالتساوي .

$$\text{أي } 38880 \div 2 = 19440 \text{ دج}$$

إذن قسط الاهلاك في السنة الرابعة والسنة الخامسة هو: 19440 دج.

III - الاهلاك المتزايد: ويكون عن طريق ¹:

1- المبدأ : الطريقة التزايدية في الاهلاك تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل .

2- جدول الاهلاك : يتم الحصول على معدل الاهلاك السنوي كما يلي :

أ - البسط يكون مقابلاً لعدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية .

ب - المقام يمثل مجموع سنوات العمر الإنتاجي للتثبيت المعني ويتم الحصول عليه باستعمال العلاقة :

$N(N+1) \div 2$ ، أو بجمع سنوات العمر الإنتاجي للتثبيت مباشرة . * يتم الحصول على القسط السنوي للاهلاك بضرب المبلغ القابل للاهلاك في معدل الاهلاك المقابل للسنة المعنية .

تطبيق : بالنسبة للمؤسسة " X" إذا أرادت تطبيق الطريقة التزايدية، يكون مخطط الاهلاك للمعدات والأدوات كمايلي :

¹ حواس صلاح، المحاسبة العامة، دروس ومواضيع ومسائل محلولة، مرجع سبق ذكره، ص 152.

طريقة الاهتلاك المتزايد		معدات وأدوات : ق م أ = 180000 دج		
القيمة الصافية المحاسبية	الاهتلاكات المتراكمة	قسط الاهتلاك	المبلغ القابل للاهتلاك	السنة
168000	120000	12000	180000	N
144000	36000	24000	180000	N+1
108000	72000	36000	180000	N+2
60000	120000	48000	180000	N+3
0	180000	60000	180000	N+4

● تحديد مقام معدل الاهتلاك المتزايد :

$$المقام يحسب كمايلي : N (1+N) = 2 \div (1+5) 5 = 2 \div (6 \times 5) = 2 \div 30 = 2 \div 15$$

$$أو : 15 = 5+4+3+2+1$$

● تحديد معدل الاهتلاك المتزايد لكل سنة :

يكون المعدل المقابل لكل سنة كما يوضحه الجدول التالي :

سنة الاستعمال	1	2	3	4	5
المعدل	15÷1	15÷2	15÷3	15÷4	15÷5

● تحديد الاهتلاك المتزايد لكل سنة من السنوات الخمس :

- السنة الأولى : $180000 \times (15 \div 1) = 12000$ دج

- السنة الثانية : $180000 \times (15 \div 2) = 24000$ دج

- السنة الثالثة : $180000 \times (15 \div 3) = 36000$ دج

- السنة الرابعة : $180000 \times (15 \div 4) = 48000$ دج

- السنة الخامسة : $180000 \times (15 \div 5) = 60000$ دج

رابعاً : التسجيل المحاسبي للاهتلاك

يكون التسجيل :¹

I- تفيد اهتلاكات التنبؤات في الجانب الدائن للحساب " اهتلاك التنبؤات " وهذه الحسابات تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (حساب / 20 : التنبؤات المعنوية، حساب / 21 : التنبؤات العينية) التي تتضمنها :

280 اهتلاك التنبؤات المعنوية .

281 اهتلاك التنبؤات العينية .

II - وفي المقابل تسجل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات

حساب 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة .

¹ حواس صلاح، المحاسبة العامة، دروس ومواضيع ومسائل مطولة، مرجع سبق ذكره، ص: 154.

681 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات والخسائر القيمة - الأصول غير الجارية .

ويظهر القيد المحاسبي كما يلي :

		----- N/21/31 -----		
xxx	xxx	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية		681
xxx		اهتلاك التثبيات المعنوية	280	
xxx		اهتلاك التثبيات العينية (تسجيل اهتلاك التثبيات المعنوية والعينية)	281	

مثال : يكون التسجيل المحاسبي لاهتلاكات السنة N+2 بالنسبة للمؤسسة x عندما تطبق الطرق الثلاث للاهتلاك كمايلي :

في حالة الاهتلاك الخطي :

		31/12/ N+2		
36000	36000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية	2815	681
		اهتلاك المنشات التقنية والمعدات والأدوات الصناعية		

- في حالة الاهتلاك المتناقص

		31/12/ N+2		
25920	25920	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة،الأصول غير الجارية	2815	681
		اهتلاك المنشات التقنية والمعدات والأدوات الصناعية		

في حالة الاهتلاك المتزايد

		31/12/ N+2		
36000	36000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، الأصول غير الجارية	2815	681
36000		اهتلاك المنشات التقنية والمعدات والأدوات الصناعية		

المطلب الثاني: تدهور قيمة التثبيتات ومعالجتها محاسبيا

بتطبيق قواعد المحاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي، على المؤسسة أن تقوم بتاريخ كل جرد وبالنسبة لكل تثبيت قابل للاهلاك أو غير قابل للاهلاك بالتأكد إذا كان يوجد مؤشر على أن التثبيت المعني فقد بصورة معتبرة .

ومن أجل التأكد من ذلك يجب القيام باختيار للخسارة في القيمة، وذلك بهدف تحديد وجود خسارة القيمة، وتحديد مبلغ هذه الخسارة .

أولا : تعريف خسارة القيمة

هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية للتثبيت على قيمته الواجبة التحصيل أو القابلة للتحصيل ¹.

ثانيا : تحديد خسارة القيمة

1- تقدير خسارة القيمة: وتكون عن طريق : ²

عند تاريخ الجرد تقوم المؤسسة بتقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على فقدان احد التثبيتات لقيمتها، وفي حالة ثبت للمؤسسة وجود مثل هذا المؤشر عليها أن تقوم بتقدير القيمة القابلة للتحصيل من هذا التثبيت، ويتم تحديد الخسارة في قيمة التثبيت بالفرق بين القيمة الصافية المحاسبية له وقيمة القابلة للتحصيل، أي :

$$1- \text{خسارة القيمة} = \text{القيمة الصافية المحاسبية (VNC)} - \text{القيمة القابلة للتحصيل (VR)}$$

وفقا للمنهاد وبهدف التبسيط في هذه المرحلة الدراسية يتم اعتبار القيمة القابلة للتحصيل من أي تثبيت هي ثمن (سعر) البيع الصافي له . ويقصد به المبلغ الممكن الحصول عليه من هذا التثبيت عند إبرام معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج، أي :

$$2- \text{ثمن أو سعر البيع الصافي} = \text{ثمن البيع} - \text{تكاليف الخروج}$$

أما بالنسبة: ³ للقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت، فتأخذ بعد الإهلاك الخاص بالدورة المنقضية، لأن المنافع الاقتصادية للتثبيت خلال هذه الدورة تم استهلاكها وفقا لمخطط الإهلاك الخاص به .

ويلاحظ انه في حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة يتم التأكد من وجود هذه الخسارة بمقارنة القيمة القابلة للتحصيل بالقيمة الصافية المحاسبية، وذلك حسب الحالتين التاليتين :

أ - الحالة الأولى : يتم فيها إثبات خسارة القيمة إذا كانت :

القيمة القابلة للتحصيل (ثمن أو سعر البيع الصافي) اصغر من القيمة الصافية المحاسبية

ب - الحالة الثانية : لا توجد خسارة قيمة إذا كانت :

القيمة القابلة للتحصيل (ثمن أو سعر البيع الصافي) اكبر أو يساوي القيمة الصافية

المحاسبية

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، مرجع سبق ذكره، ص: 366.

² نفس مرجع، ص: 366.

³ نفس مرجع، ص : 367.

تطبيق : مؤسسة "فرحاتي" الإنتاجية تملك آلة صناعية، قامت بعملية تقديرها عند إقفال الحسابات خلال السنوات N، N+1، N+2، N+3، فكانت المعلومات الخاصة بذلك كمايلي:

● بتاريخ N/12/31 كانت القيمة الصافية المحاسبية لهذه الآلة الصناعية 2800000 دج، بينما بلغ ثمن بيعها 2360000 دج، في حين بلغت تكاليف الخروج عند بيعها 60000 دج.

● بتاريخ N+1/12/31 عرفت الآلة الصناعية ارتفاعا في خسارة قيمتها بمبلغ 200000 دج.

● بتاريخ N+2/12/31 تبين أن ثمن البيع الصافي للآلة الصناعية ارتفع بحيث جزء من خسارة القيمة التي طبقت في السنوات السابقة أصبحت غير مبررة بمبلغ 360000 دج.

● بتاريخ N+3/12/31 تبين أن خسارة قيمة هذه الآلة الصناعية قد أصبحت بكاملها غير مبررة أي غير ذات موضوع، وذلك نظرا لارتفاع ثمن البيع الصافي للآلة الذي أصبح اكبر من القيمة الصافية المحاسبية لها.

قامت بتقدير الآلة الصناعية بتاريخ N/12/31 بعد حساب الاهتلاك فحصلت على مايلي :

ثمن البيع الصافي = ثمن البيع - تكاليف الخروج .

ثمن البيع الصافي = 236000 - 60000 = 2300000 دج

بمقارنة القيمة الصافية المحاسبية مع القيمة القابلة للتحويل والمتمثلة في سعر البيع الصافي للآلة، نكون أمام حالة إثبات خسارة القيمة لان :

القيمة القابلة للتحويل (ثمن أو سعر البيع الصافي) للآلة الصناعية > 2300000 القيمة الصافية المحاسبية للآلة الصناعية 2800000.

● حساب خسارة قيمة الآلة بتاريخ N /12/31 يكون كمايلي :

خسارة القيمة = القيمة الصافية المحاسبية (vnc) - القيمة القابلة للتحويل (vr)

خسارة قيمة الآلة الصناعية = 2800000 - 2300000 = 500000 دج

II - اثر خسارة القيمة على مخطط الاهتلاك (تعديل مخطط الاهتلاك بعد إثبات خسارة القيمة)

عندما يتم إثبات خسارة قيمة لتثبيت ما، فان ذلك يؤثر على مخطط اهتلاك هذا التثبيت بحيث يجب تعديله بالنسبة للمدة الباقية، وذلك بان يتم حساب أفساط اهتلاك جديدة بالنسبة للمدة الباقية على الاهتلاك انطلقا من المبلغ القابل للاهتلاك بعد خسارة القيمة المسجلة.¹

تطبيق : مؤسسة "سعيداني" قامت بالحيازة على التثبيت D بتاريخ N/07/01 بمبلغ 2000000 دج، يتم اهتلاكه بطريقة الاهتلاك الخطي خلال مدة 5 سنوات.

بتاريخ N+2/12/31 عرف التثبيت D خسارة في القيمة بلغت 390000 دج .

- إعداد مخطط الاهتلاك المعدل للتثبيت D بعد إثبات خسارة القيمة بتاريخ N+2/12/31

● قسط الاهتلاك السنوي = $2000000 \div 5 = 400000$ دج

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs 2009-2010، مرجع سبق ذكره، ص : 52.

● اهتلاك السنة N (6 أشهر) = $400000 \div 2 = 200000$ دج.

● قسط الاهتلاك السنوي بعد التعديل = القيمة الصافية المحاسبية ي نهاية السنة $\div N+2$ المدة الباقية للاهتلاك

قسط الاهتلاك السنوي بعد التعديل = $610000 \div 2,5 = 244000$ دج

● قسط السنة N+5 (لمدة 6 أشهر) = $244000 \div 2 = 122000$ دج

ويكون مخطط الاهتلاك كمايلي:

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المتراكم	خسارة القيمة	القيمة الصافية المحاسبية
N	200000	200000	200000	-----	1800000
N+1	200000	400000	600000	-----	1400000
N+2	200000	400000	1000000	390000	610000

المخطط بعد التعديل

N+3	610000	244000	1244000	-----	366000
N+4	610000	244000	1488000	-----	122000
N+5	610000	122000	1610000	-----	0

III- التسجيل المحاسبي لخسارة قيمة التثبيتات

يكون :¹ عند ثبوت خسارة في القيمة لأحد التثبيتات، يتم جعل الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات دائنا بمبلغ هذه الخسارة، وذلك بجعل 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مدينا بنفس المبلغ .

68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة .	xxx
29	خسائر القيمة عن التثبيتات (تسجيل خسائر القيمة عن التثبيتات)	xxx

يمكن استعمال الحسابات الفرعية التالية:²

- بالنسبة للحساب 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

681 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية

686 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - العناصر المالية

- بالنسبة للحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات

290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية ias/ifrs 2009-2010، مرجع سبق ذكره، ص : 52.

² هوام جمعة، نفس مرجع، ص: 53.

291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية

296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات .

IV - إعادة تسوية حساب خسارة القيمة

يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة كما يلي ¹:

1- زيادة مبلغ خسارة القيمة

ويتم ذلك بنفس قيد إثبات خسارة القيمة لأول مرة، أي بجعل حساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات دائناً بمبلغ الزيادة في خسارة القيمة، وجعل حساب 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مدينا بنفس المبلغ .

2 - إلغاء خسارة القيمة

في هذه الحالة فان خسارة القيمة صارت كلها أو جزء منها غير ذات موضوع، وبالتالي يتم إنقاص خسارة القيمة جزئياً أو إلغائها كلياً، وذلك بجعل حساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات مدينا بالمبلغ الملغى، وحساب 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات دائناً بنفس المبلغ .

		----- N/12/31 -----		
	المبلغ الملغى	خسائر القيمة عن التثبيتات		29
المبلغ الملغى		الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	78	
		(تسجيل استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات)		

المصدر : بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، مرجع سبق ذكره، ص: 295 .

بالنسبة لحساب 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات يمكن استخدام الحساب الفرعي التالي ²:

781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات _ الأصول غير الجارية

أما بالنسبة للحساب 29 خسائر عن التثبيتات فيمكن استعمال الحسابات الفرعية التي ذكرناها سابقاً .

المطلب الثالث : التنازل عن التثبيتات

أولاً : المبدأ : بالنسبة للتنازل عن التثبيتات فتكون ³:

1- عند التنازل على تثبيت ما أو بيع هذا التثبيت، يجب تحويل حساب الاهتلاك المتعلق به، وكذلك حساب خسارة القيمة المتعلقة به في حالة وجودها إلى حساب التثبيت المعني (حساب 21) .

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، مرجع سبق ذكره، ص ص : 294 295.

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، مرجع سبق ذكره، ص: 295.

³ مداني بن بلغيث، أعمال نهاية الدورة ، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

2- يشكل تحويل حساب الاهتلاك وحساب خسارة القيمة إلى حساب التثبيت المعني انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج .

3- إن عملية التنازل عن التثبيتات مهما كانت، هي عملية استثنائية في حياة المؤسسة، تنتهي أما بفائض قيمة أو بناقص قيمة .

ثانيا : التسجيل المحاسبي

1- تسجيل التنازل عن التثبيتات العينية

عند التنازل عن احد التثبيتات العينية أو بيعها، يتم إقفال الحسابات التي تخص هذا التثبيت، وينتج عن عملية التنازل أما فائض قيمة أو ناقص قيمة، ويتم التسجيل المحاسبي

كما يلي :¹

1- الحسابات المستعملة :

أ- حساب التثبيت المعني (الحسابات المتفرعة عن حساب 21 حسب طبيعة التثبيت المتنازل عنه).

ب - حساب 281 اهتلاك التثبيتات العينية، وحساب 291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية .

ت- في حالة فائض قيمة : حساب 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية

ث- في حالة ناقص قيمة : حساب 652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبته غير مالية .

ج- حساب 462 الحسابات الدائنة (créances) عن عمليات التنازل عن تثبيبات في حالة البيع على الحساب .

ح- حساب 512 البنوك الحسابات الجارية في حالة البيع بشيك بنكي .

2- التسجيل المحاسبي :

أ- في حالة فائض قيمة : يجعل حساب 462 أو حساب 512 مدينا بسعر البيع كما يجعل حساب 281 مدينا بالاهتلاك المتراكم إلى غاية تاريخ التنازل، وكذلك يجعل حساب 291 مدينا بمجموع خسائر القيمة المطبقة على التثبيت المتنازل عنه، من جهة أخرى يجعل حساب التثبيت المعني دائنا بالقيمة الأصلية للتثبيت، وحساب 752 دائنا بفائض القيمة الناتجة عن العملية .

فائض القيمة (ح/752) = مبلغ البيع + (ح/281 + ح/291) - القيمة الأصلية (ح/21)

ويكون التسجيل في الدفتر اليومي

بتاريخ التنازل -----			
الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيبات	462	(مبلغ البيع)	
البنوك الحسابات الجارية	او 512		
اهتلاك التثبيتات العينية	281	الاهتلاكات المتراكمة	
خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	291	خسائر القيمة	

¹ بن ربيع حنيفة، المرجع سبق ذكره، ص : 297.

القيمة الأصلية فائض القيمة	التثبيت العيني فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية (تسجيل عملية التنازل عن التثبيت عيني مع فائض قيمة)	21 752	
-------------------------------	---	-----------	--

المصدر : بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs مرجع سبق ذكره، ص : 297.

ب - في حالة ناقص قيمة¹ : يجعل حساب 462 أو حساب 512 مدينا بسعر البيع ، كما يجعل حساب 281 مدينا بالاهتلاك المتراكم إلى غاية تاريخ التنازل، وكذلك حساب 291 يجعل مدينا بمجموع خسائر القيمة المطبقة على التثبيت المتنازل عنه، كما يجعل حساب 652 مدينا بناقص القيمة الناتجة عن العملية، ومن جهة أخرى يجعل حساب التثبيت المعني دائماً بالقيمة الأصلية للتثبيت .

ناقص القيمة (ح/652) = سعر البيع + (ح/281 + ح/291) - القيمة الأصلية (ح/21)

ويكون التسجيل في الدفتر اليومي :

	بتاريخ التنازل-----		
	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيبات البنوك الحسابات الجارية اهتلاك التثبيتات العينية خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	462 أو 512 281 291	
	نواقص القيم عن خروج أصول مثبته غير مالية التثبيت العيني	652	
القيمة الأصلية	(مبلغ البيع) الاهتلاكات المتراكمة خسائر القيمة ناقص قيمة	21	
	(التسجيل عملية التنازل عن تثبيت عيني مع ناقص قيمة)		

II- تسجيل التنازل عن سندات المساهمة

تسجل سندات المساهمة ضمن التثبيتات المالية في الحساب 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات . وتسجل عملية التنازل عن سندات المساهمة وفقاً للحالتين التاليتين² :

1- حالة التنازل بفائض قيمة

أ- عند التنازل عن سندات المساهمة بفائض قيمة تستعمل الحسابات التالية :

- الحساب 512 البنوك الحسابات الجارية (يجعل مدينا بمبلغ التنازل عن السندات)

- الحساب 296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات (يجعل مدينا بخسائر القيمة المتراكمة عند بيع السندات وبذلك يتم ترصيد هذا الحساب)

- الحساب 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات (يجعل دائماً بتكلفة الحيازة على السندات وبذلك يتم ترصيد هذا الحساب)

¹ ابن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، المرجع سبق ذكره، ص ص : 298، 297.

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، مرجع سبق ذكره، ص : 299.

- الحساب 767 الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية (يجعل دائنا بفائض القيمة الناتجة عن عملية التنازل).

*ويكون التسجيل في الدفتر اليومي كما يلي :

	بتاريخ التنازل البنوك الحسابات الجارية	بتاريخ التنازل البنوك الحسابات الجارية	
مبلغ التنازل خسائر القيمة المتراكمة			512 296
تكلفة الحيابة	خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		26
فائض القيمة	مساهمات وحسابات دائنة ملحقمة بمساهمات الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية (تسجيل عملية التنازل عن سندات مساهمة مع فائض قيمة)		767

المصدر : بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، مرجع سبق ذكره، ص : 299.

ب- حالة التنازل بناقص قيمة

* عند التنازل عن سندات المساهمة بناقص قيمة تستعمل الحسابات التالية¹:

- الحساب 512 البنك الحسابات الجارية (يجعل مدينا بمبلغ التنازل عن السندات) .

- الحساب 296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات (يجعل مدينا
بخسائر القيمة المتراكمة

عند بيع السندات وبذلك يتم ترصيد هذا الحساب) .

- الحساب 667 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات (يجعل مدينا
بناقص القيمة الناتجة

عن عملية التنازل عن السندات) .

- الحساب 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقمة بمساهمات (يجعل دائنا بتكلفة الحيابة على السندات
وبذلك يتم ترصيد هذا الحساب) .

¹ مداني بن بلغيث، أعمال نهاية الدورة، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

* ويكون التسجيل في الدفتر اليومي كما يلي :

تكلفة الحيابة	مبلغ التنازل خسائر القيمة المتراكمة ناقص القيمة	بتاريخ التنازل -----	
		البنوك الحسابات الجارية خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية مساهمات وحسابات دائنة ملحقه بمساهمات	512 296 667 26
		(تسجيل عملية التنازل عن سندات مساهمة مع ناقص قيمة)	

المصدر: مداني بن بلغيث، أعمال نهاية الدورة، مرجع سبق ذكره، ص : 10.

خلاصة

بعد دراسة التبثبات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي أتضح أنه أهتم بالتبثبات من اللحظة دخولها للمؤسسة سواء عن طريق الحيازة أو الإنتاج أو اندماج مؤسسات أو اندماج مؤسسات أو أي طريقة أخرى، كما تم توضيحها في هذا الفصل، مروراً بمرحلة استخدامها حيث بين كل ما يتعلق بهذه المرحلة من تقييم وإهلاك وتدهور وكذا كيفية تسجيل ذلك محاسبياً، حيث أصبح تقييم التبثبات يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية وهو مبدأ السابق، ونموذج القيمة العادلة وهو من أهم النقاط التي عالجهامجلس المعايير الدولية للمحاسبة، الذي سمح بإعطاء صورة أنية وحقيقية عن قيمة التبثبات للمؤسسة، مما يسهل اتخاذ قرارات ملائمة من طرف الإدارة وحتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين، وصولاً إلى كيفية معالجة حالة خروج التبثبات من أصول المؤسسة سواء عن طريق التنازل عنها أو الشطب من الخدمة . كما عالجت حالات خاصة بها مثل تبثبات في مجال إيجار تمويل، عقارات التوظيف.

تمهيد :

بعد تناولنا لموضوع النظام المحاسبي المالي والمعالجة للتثبيتات وفق هذا النظام المتبع من طرف الدولة الجزائرية (النظام المحاسبي المالي)، سوف نلقي الضوء في هذا الفصل على الجانب التطبيقي لها ونقوم بإسقاط ما تناولناه في الجانب النظري على ما وجدناه في الساحة العلمية والمتمثلة في دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم (مديرية المالية والمحاسبة مصلحة المحاسبة) .

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم**المبحث الثاني : مراحل المعالجة المحاسبية للتثبيتات في مؤسسة ميناء مستغانم**

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم

سننطلق في المبحث إلى تعريف بميناء مستغانم، مميزاته خصائصه وامتيازه، قدرات الاستقبال والمعالجة به، ومنشاته المتخصصة .

المطلب الأول : تعريف مؤسسة ميناء مستغانم**أولا : النشأة الجغرافية للميناء :**

لأنه كان خليجا صخريا حادا يمتد بين الرأس البحري لسلامندر، والرأس البحري لخروبة استخدمه القرصنة لاقتسام الغنائم، سمي ميناء مستغانم فيما قبل 1883 م ب" مرسى الغنائم " ومن هنا سميت المدينة "مستغانم" . في سنة 1848م، أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 مترا ليصل امتداده إلى 325م بحلول سنة 1881م . انطلق أول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882م انتهت بميلاد أول حوض للميناء .

بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941م، تم إنشاء حوض الثاني برصيف طوله 430 مترين نهاية 1955 وبداية 1959م منذ ذلك الحين يتم تطوير الميناء بما يتماشى مع متطلبات المنطقة، حيث أصبح يشكل اليوم جزءا أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل البحري في المنطقة وهو ضروري بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية .

إذ انه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر أروقة نقل متعددة الأنماط

ثانيا : نشأة مؤسسة ميناء مستغانم

يقدم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية اقتصادية، شركة ذات أسهم EPA/EPM/SPA أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982.

ورثت مؤسسة الميناء ابتداء من شهر نوفمبر 1982 الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديوان الوطني للموانئ المنحل (OMP)، وكذلك تلك الخاصة بالشركات الوطنية للشحن والتفريغ المنحلة أيضا (SONAMA) كما أسندت إليها من جهة أخرى مهام القطر الموكولة فيما قبل للشركة الوطنية للملاحة (CNAN) فأصبح دورها منوطا بمايلي :

I - تسيير أملاك الدولة المينائية والإنشاءات الخاصة واستغلال وتنمية الميناء .

II - احتكار خدمات الشحن والتفريغ، القطر والإرساء .

وفي 29 فيفري 1989م شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حين يتم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية، شركة ذات طابع أسهم رأس مالها 25000000 دج ثمن الحيازة الكاملة لشركة التسيير مساهمات الدولة "الموانئ" SOFE PORTS ، تحمل للسجل التجاري رقم 88.B.01 وتخضع للقانون التجاري والمدني طبقا لأحكام القوانين 01-88 و 03-88 و 04-88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988، والمتضمنة للنصوص التنظيمية الاستقلالية للمؤسسات، وطبقا للرسوم 101-88 الصادر بتاريخ 11 جانفي 1988، والمرسوم 119-88 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988، والمرسوم 177-88 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988م .

ثالثا: تعريف المؤسسة :

يمكن انجاز تعريف مؤسسة ميناء مستغانم في النقاط التالية:

- 1- اسم المؤسسة : مؤسسة ميناء مستغانم
- 2- النظام القانوني للمؤسسة : مؤسسة عمومية اقتصادية، شركة ذات أسهم .
- 3- رأس مال اجتماعي: 500000000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة التسيير مساهمات الدولة "الموانئ" PORTS SOGE .
- 4- تاريخ التأسيس : 14 أوت 1982م .
- 5- تاريخ استقلالية المؤسسة: 29 فيفري 1889م .
- 6- المقر الاجتماعي: على الطريق الرئيسي إلى صلامندر ب : 131 مستغانم 2700 .
- 7- اسم ولقب المدير العام : مولاي محمد .
- 8- الهاتف 045)11.01.33/12 .
- 9- فاكس: 045).15.01.33 .
- 10- الموقع على الانترنت: W WW.PORT.MOSTAGANEM.DZ .
- 11- الموقع الجغرافي : يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي 35° و 36° شمالا وخطي طول 00° و 05° شرقا .

رابعاً: مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد فرع مؤسسة ميناء مستغانم :

في شهر جانفي 2004م، تم إنشاء مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ صيد مستغانم في حقيبة شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم.

ولدت هذه المؤسسة بموجب انعقاد مجلس الحكومة في 13 أوت 2003م، المكرس لبحث تسيير موانئ وملاجئ الصيد وبمقتضى القرار (رقم 02 الصادر بتاريخ 22 سبتمبر 2003) عن مجلس مساهمات الدولة الخاص بإسناد موانئ وملاجئ الصيد إلى شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" وبمقتضى القرار (رقم الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2003م)، المتعلق بتثمين وتطبيق القرار السابق وبمقتضى الاجتماع العام الاستثنائي لمؤسسة ميناء مستغانم المنعقد في 20 جانفي 2004م الخاص بإنشاء هذا الفرع الذي يسهر على تسيير نشاط الصيد لميناء مستغانم ومينائي صلامندر وسيدي لخضر.

خامساً : أهداف ميناء مستغانم :

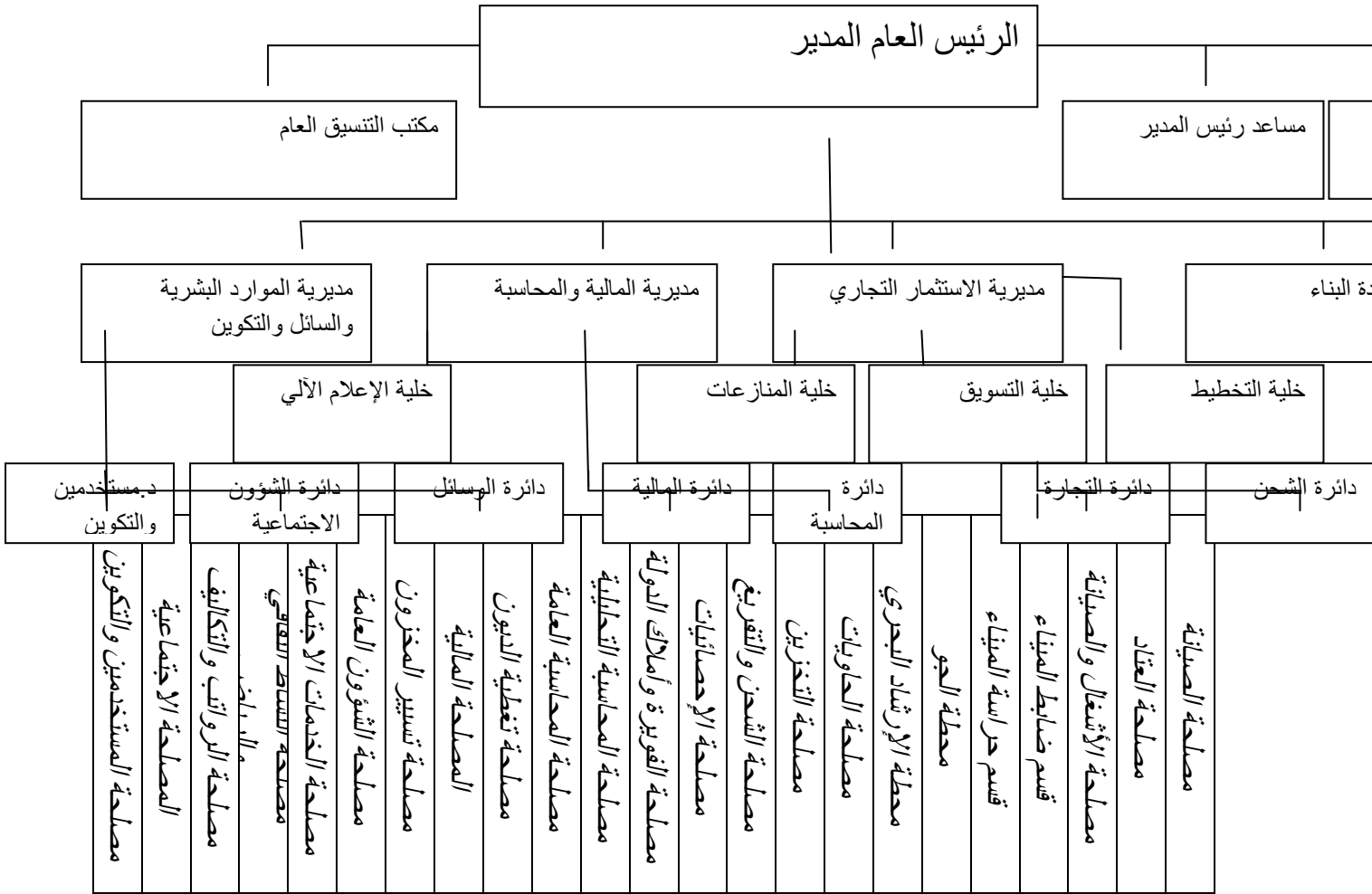
- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر .
- تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة تخزين ذات كفاءة عالية) .
- كون الأذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين .

سادساً : مميزات ميناء مستغانم :

- I - موقع جيو استراتيجي هام .

- II - وفرة الطرق والمواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية .
- III - محطات رسومة خصصت لسفن الأداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة .
- IV - إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمر، وناقلات الزفت .
- V - قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة .
- VI - حماية جيدة للبضائع .
- VII - تنوع طرق التسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي، والمساحة الوطنية) .
- VIII - بني فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين .
- IX - إطارات وعمال مهينون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ .
- X - ساعات عمل متواصلة: 24 س و 07 أيام .
- 1- تحديات الميناء :
- أ- محدودية عمق الأرصفة ب 8.22 متر
- ب - عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين
- ت - غياب مراب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة (مسجل في المخطط التنموي 2010-2014)
- ث- مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري (157 زورق صيد حيث 43 منها من خارج الولاية) مما أدى إلى تعطيل أربعة محطات إرساء من جملة عشرة .
- * الانعكاسات السلبية :
- طول المكوث المؤدي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ .
- تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن (surcouts) إضافية.
- صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل .
- اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري .
- * مشاريع مستقبلية:
- مشروع مراب الحريق : هو مركز لعبور المواد الخطيرة يسمح بمعالجة :
 - المواد السائلة القابلة للالتهاب
 - المواد الصلبة القابلة للالتهاب
 - المواد المحرقة (الملهبة)
 - المواد السامة

- المواد المذيبة (الأكلة)
- مواد خطيرة أخرى
- أهداف المشروع :
- تأمين أحسن الظروف لعبور المواد الخطيرة
- اجتلاب تجارة البضائع المختلفة
- التمويل : انتهت مرحلة دراسة المشروع في سنة 2005م، وستنطلق عملية انجازه فور المصادقة على القرار المتعلقة بالتعيين الجديد لحدود أملاك الدولة المينائية بحيث تتحمل مؤسسة الميناء كلفة الانجاز كاملة
- ✓ مشروع محطة بحرية :
- الأهداف : افتتاح خط بحري للمسافرين بين ميناء مستغانم وجنوب اسبانيا و(أو) جنوب فرنسا.
- التمويل : أنجزت دراسة للمشروع في سنة 2004م من طرف مختبر الدراسات البحرية وسيشرع في انجازه فور ترحيل قوارب الصيد البحري نحو الميناء الصيد صلامندر وسيدي لخضر بحيث يتم تمويل عملية انجازه إما كاملا من طرف مؤسسة الميناء وإما في إطار شراكة .
- المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي
- الشكل رقم : III- 2 : الهيكل التنظيمي

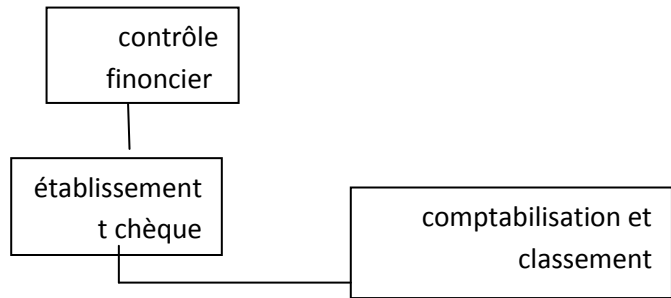
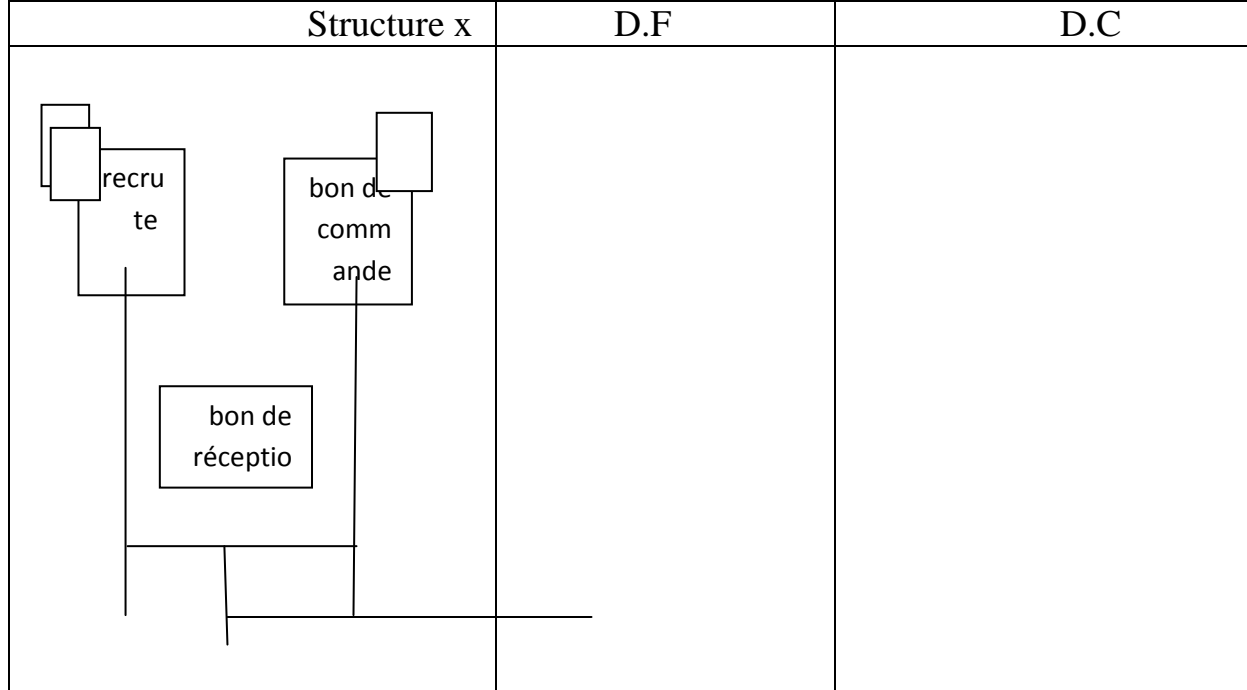


المطلب الثالث : النظام ألمعلوماتي المحاسبي في المؤسسة ميناء مستغانم

لا يوجد نظام معلوماتي محاسبي قائم بذاتيه، أي برنامج ومجموعة عمل وغيرها، وإنما ومن خلال ملاحظتنا تمكنا من معرفة إن هناك نظام معلوماتي محاسبي من خلال كيفية تسجيل النفقات وتسجيل المدخولات (recette) ولكن بصفة يدوية (انظر الملحق رقم 03)

أولا : شكل رقم: III-3 : مخطط مرور المعلومات

النفقات (dépenses)



ثانيا : مهام مديرية المالية والمحاسبة بشكل مختصر

I - تحليل حساب الميزانية.

II - التأكد والمتابعة المحاسبية للمخزون (مشتريات مخزنة مشتريات غير مخزنة الفواتير الإدخالات الخاصة بالمخزون)

III - المتابعة الاستثمارات تسجيل المتنازل على الاستثمارات على وثيقتين مختلفتين

IV - لجنة الجرد الفيزيائي والمحاسبي

V - المتابعة المالية للعقود

VI - المتابعة لغرامة التأخر

ثالثا : تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة.

* كيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) (المعالجة)

المبحث الثاني : مراحل المعالجة المحاسبية للتثبيات في مؤسسة ميناء مستغانم

نظرا لكثرة التثبيات التي تحوزها المؤسسة ميناء مستغانم ولتبسيط الدراسة اخترنا عينة منها وهي وسيلة نقل

المطلب الأول : التسجيل المحاسبي لاقتناء التثبيات العينية (معدات نقل)

مثال : الحصول على التثبيات عن طريق الشراء

اشترت مؤسسة ميناء مستغانم سيارة بنوع "Peugeot 301" بسعر 1.960.000 دج بتاريخ 2016/09/29 سددت بشيك بنكي

الحل

1960000	1960000	2016/09/29 تثبيات العينية الأخرى (سيارة) البنوك الحسابات الجارية شراء معدات نقل	512	218
---------	---------	--	-----	-----

المطلب الثاني : عملية اهتلاك التثبيات العينية

تطبق مؤسسة ميناء مستغانم طريقة الاهتلاك الخطي حيث يتم حساب الاهتلاك السنوي كمايلي :

مبلغ الحيازة : 1.960.000 دج

مدة الاستعمال : 5 سنوات

القيمة المتبقية معدومة

أولا : إعداد مخطط الاهتلاك الخطي لمعدات النقل

I - المبلغ القابل للاهتلاك = القيمة المحاسبية الصافية 1.960.000 دج

II - معدل الاهتلاك الخطي = $100 \div 5 = 20\%$

III - قسط الاهتلاك السنوي = $1.960.000 \times 20 \div 100 = 392000$

IV - قسط الاهتلاك في 2012/09/29 هو $392000 \times 3 \div 12 = 98000$

فيكون بذلك مخطط الاهتلاك حسب هذه الطريقة كمايلي :

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاكات المتراكمة	قيمة الصافية المحاسبية
3 أشهر من 2016	1960000	98000	98000	1862000
2017	1960000	392000	490000	1470000
2018	1960000	392000	882000	1078000
2019	1960000	392000	1274000	686000
2020	1960000	392000	1666000	294000
9 أشهر من 2021	1960000	294000	1960000	0

ثانيا : التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك الخاصة بمعدات النقل (السيارة)

- التسجيل المحاسبي للاهتلاك المكمل لسنة 2016

681	2818	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية اهتلاك تبئبات عينية قسط الاهتلاك السنوي لسنة 2016	98000	98000
-----	------	---	-------	-------

- تسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك السنوي لسنة 2017، 2018، 2019، 2020.

681	2818	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية اهتلاك تبئبات عينية قسط الاهتلاك السنوي لسنة 2017	392000	392000
-----	------	---	--------	--------

- تسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك السنوي 2021

681	2818	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية اهتلاك تبئبات عينية قسط الاهتلاك السنوي لسنة 2021	294000	294000
-----	------	---	--------	--------

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات العينية

نفترض أن المؤسسة ستتنازل عن هذه السيارة في 2020/01/02 بسعر 1.120.000-دج بشيك بنكي وعليه سيتم تسجيل العملية كمايلي :

فائض أو ناقص القيمة = سعر البيع + (ح/281 + ح/291) - القيمة الأصلية (ح/21)

أولا : حساب الاهتلاك المتراكم إلى غاية تاريخ التنازل

$$\sum A = 98000 + (392000 \times 4) = 1666000$$

ثانيا : خسارة القيمة = 0

ثالثا : فائض أو ناقص قيمة = 1120000 + (0 + 1666000) - 1960000 = 826000

التسجيل المحاسبي للتنازل

		2020/01/02		
	1120000	البنوك الحسابات الجارية		512
	1666000	إهلاك التثبيتات العينية		281
1960000		تثبيتات عينية أخرى	21	
826000		فوائض القيمة عن الخروج الأصول المثبتة غير المالية (تسجيل عملية التنازل عن التثبيت عيني مع فائض قيمة)	752	

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا تقديم عرض للمعالجة المحاسبية للتثبيتات في المؤسسة ميناء مستغانم، كون أن المعالجة المحاسبية تمثل أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخل المؤسسة وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا، وهذا وفق النظام المحاسبي المالي الذي تعتمد عليه المؤسسة والذي تبنته الجزائر حديثا كمحاولة منا عرض المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي وهذا هي عبارة عن نقل الحسابات من حساباتها القديمة إلى حسابات الجديد المدرجة ضمن النظام المحاسبي المالي

الخاتمة العامة

من خلال هذه الدراسة عالجنا موضوع التثبيبات وهذا من ناحية المعالجة المحاسبية الدولية. محاولين الإجابة على السؤال الجوهرى لهذا الموضوع الذي يدور مضمونه حول المعالجة المحاسبية للتثبيبات.

أثرت التطورات والتغيرات السريعة في مجال السياسة والاقتصادية والاجتماعية بشكل كبير على البيئة المحاسبية بسبب ظهور شركات متعددة الجنسيات وعولمة الأسواق المالية وتفتح مختلف الدول على الاقتصاد العالمي مما أدى إلى تعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية وزيادة احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية وزيادة احتياجاتهم من المعلومات المالية من أجل ترشيد قراراتهم الاقتصادية وكان نتائج كل هذا ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تسعى بدورها إلى تحقيق التوافق المحاسبي على مستوى الدولي.

وبدخول الجزائر إلى سوق العالمي المفتوح كان لابد من تبني نظام يكون يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، لذلك تم تبني هذا النظام عام 2010 حيث يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في أغلب الأحيان، وهذا من الناحية التي درسناها نحن حيث يتم اقتناء التثبيبات ومعالجتها وتقديمها وفق النظام المحاسبي المالي وهو نفسه الذي جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، إلا في بعض الاختلافات من ناحية التقييم كذلك المتعلقة على سبيل المثال بتكاليف الاقتراض التي خصص لها المعيار كامل في حين لم يتم ذكرها من طرف النظام المحاسبي المالي.

نتائج الدراسة

وبعد الإلمام بحديثيات الموضوع وانطلاقا مما درسناه يمكن أن نعرض النتائج المتوصل إليها:

- ✓ النظام المحاسبي المالي يستجيب للتطورات الاقتصادية ويتماشى مع المعايير الدولية إلا بعض الاختلافات على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث أن المعايير الدولية لا تأخذ بعين الاعتبار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أما النظام المحاسبي والمالي فقد وضع نظام محاسبة مالية مبسط لها .
- ✓ تهدف القوائم المالية التي يتم إعدادها في ظل النظام الجديد إلى إيصال المعلومات إلى المسيرين والمستثمرين بكل صدق وشفافية من أجل اتخاذ القرارات الملائمة.
- ✓ يسمح تطبيق النظام المحاسبي والمالي الجديد بتقييم الوضعية الحقيقية للمؤسسة وخاصة فيما يتعلق بالتثبيبات، فهذا النظام يعتبر أكثر إفصاحا وشفافية من ذي قبل بعدما بعث بمجموعة من المفاهيم والمصطلحات الجديدة والتي تساعد على تحقيق ذلك.

التوصيات والاقتراحات

- وكختام لهذه الدراسة ارتأينا اقتراح بعض التدابير التي وجدناها ملائمة ومناسبة لتأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري من أجل التطبيق الجيد له ونوجزها فيما يلي :
- ✓ التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات والملتقيات .
 - ✓ تكوين وركلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد .
 - ✓ الاعتماد على نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تحديدها بالطرف التي تتلاءم مع هذا النظام .
 - ✓ مد جسور التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات، وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة .

- ✓ ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكرة وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على ليتحكم في مختلف نشاطها ويعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة .
- ✓ الانطلاق في عملية التكوين والتأطير للطلبة المترشحين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية وتنظيم أيام الدراسية والتظاهرات والمؤتمرات حول المواضيع التي تهم الساحة الاقتصادية
- ✓ الانخراط في برنامج (IFAC) لاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع ظهور التعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين، والتسجيل في علامة الإثبات (WebTrust) للمواقع التجارية، حيث أن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة، كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية.
- ✓ الاستعلام ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول الغربية في هذا المجال وذلك من أجل ربح الوقت والجهد.

أفاق

بعد الدراسة موضوع البحث، تظهر إمكانية المواصله فيه عدة جوانب من خلال اعتباره أساسا لإعداد بحوث مستقبلية والتوسع فيها بحيث تشمل قطاعات اقتصادية أخرى وبنود أخرى للقوائم المالية مثل المخزونات، الخزينة... الخ

1- الكتب

- احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية معايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- احمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية، مطبعة الانتصار، مصر، 1995.
- الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر على، مبادئ المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ais/ifrs، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دارا لثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- حواس صلاح، المحاسبة العامة، دروس ومواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص: 145.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بو عريريج، 2009.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بو عريريج، 2011.
- كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2013.
- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.
- ن.حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد"، دار بلقيس، الجزائر، 2012.
- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبة الدولية ias/ifrs، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، 2010.

2- الرسائل الجامعية

- أسماء هيمة، إعادة تقييم التثبيات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 2015.
- سعيد عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الدكتوراة، جامعة بسكرة، 2015.

3- الأوراق البحثية

- أ.جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع معايير المحاسبية الدولية، ابحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكر، العدد السادس ديسمبر 2009.

- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق نظام محاسبي موحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، جامعة شلف، العدد السادس، 2009.

4- المداخلات العلمية

- جنينة عمر ورفيق يوسف، "محاسبة التثبيات حسب مكوناتها، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، يومي 04-05 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة

- حميداتو صالح، زلاسي رياض، "دور معايير المحاسبة الدولية ias-ifrs في تحسين المعلومات المحاسبية" الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، بالتعاون مع مخبر التمويل، مالية الأسواق، مالية المؤسسة، 29-30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة

- خالد جمال الجعرات مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ias-ifrs-ipsas) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، 24-25 نوفمبر 2014، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2014

- رجال ناصر وعوادي مصطفى، "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي"، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، أيام 16-17-18 نوفمبر 2009

5- دروس ومحاضرات

- مداني بن بلغيث، أعمال نهاية الدورة، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية- حسب قواعد scf - 2011

- مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة ورقلة، جانفي 2011

6- القوانين والمراسيم

الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد الرابعة والسبعون، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، تحتوي القانون رقم 11-07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإصلاح المحاسبي في الجزائر والمعالجة المحاسبية للتثبيات في ظل هذا النظام المحاسبي المالي لما يكتسبه من أهمية بالغة في المحاسبة

لتحقيق هذه الأهداف تم استعمال المنهج الوصفي في الجانب النظري الذي يتناسب مع طبيعة الدراسة كما تم استعمال المنهج التحليلي لدراسة حالة في الجانب التطبيقي، وقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، حيث يعالج الفصل الأول النظام المحاسبي المالي من مفاهيم ومعلومات حول المعايير المحاسبية الدولية، أما الفصل الثاني التطورات التي طرأت على عملية تسجيل المحاسبي للتثبيات والمفاهيم المتعلقة بشأنه حسب النظام وكذلك الاهتلاكات وطرق حسابها، وفيما يخص الفصل الثالث هو فصل تطبيقي فيتناول دراسة حالة المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي لمؤسسة ميناء مستغانم

وفي الأخيرة توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بالتثبيات ومن بينها أن النظام المحاسبي المالي جاء بعدة بدائل واستطاعت المؤسسات الجزائرية التأقلم مع تطبيق هذا النظام وأنه في نجاح مستمر

الكلمات المفتاحية : معالجة المحاسبية، التثبيات، نظام المحاسبي المالي.

Résumé

Cette étude visait à faire la lumière sur la réforme comptable en Algérie, les installations de traitement comptable en vertu du présent système de comptabilité financière et ce pveur son grande importance dans la comptabilité

Pour atteindre ces objectifs ont été utilisés l'approche descriptive dans l'aspect théorique à la nature de l'étude ont été utilisés dans l'approche analytique pour une étude de cas sur le côté pratique, il a été étudié est divisée en trois chapitres, le premier chapitre traite avec le système de comptabilité financière des concepts et des informations sur les normes comptables internationales, tandis que les développements du chapitre II de l'enregistrement comptable des installations et des concepts liés au processus à ce sujet par le système, ainsi que l'amortissement et les méthodes de calcul, et en ce qui concerne le chapitre III est la séparation de l'application porte sur le traitement comptable de l'étude de cas de fixations conformément au système de comptabilité financière Corporation port Mostaganem

Dans l'étude récente, il a trouvé un ensemble de résultats liés, y compris les fixations du système de comptabilité financière est venu avec plusieurs solutions de rechange et les institutions algériennes ont pu faire face à l'application de ce système et il est dans le succès constant.

les mots clé : traitement comptable, installation, système comptable financier

