الجمهـورية الجزائرية الديمقـراطية الشعبيـة

وزارة التعليـم العالي والبحث العلمي

جامعة مستغـانم

قسم: المـالية والمحـاسبة

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

مذكرة مقدمة كجزء متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم التثبيتات

دراسة ميدانية لدى شركة سيراميس لصناعة الخزف بسوافلية

إعداد الطالب:

بغدادي بن عطية عبد العزيز

الأستاذ المشرف:

بوروبة الحاج

أعضاء لجنة المناقشة

- **الأستاذ:**.....**رئيسا**
- **الأستاذ:**.....**مناقشا**
- **الأستاذ:** بوروبة الحاج.....**مشرفا و مقررا**

السنة الجامعية: 2015- 2016

إهداء

بسم الله الذي فتح لي أبواب النجاح لأكمل مشواري حياتي الدراسية التي كانت كلها كفاح.

أهدي هدا العمل المتواضع الى والدتي التي أتعلم منها كل يوم أن السعادة تكمن في العطاء لا في الأخذ.

والى والدي الغالي مرشدي وملهمي الدي لطالما أحب الأرض والوطن ولايزال.

والى جميع اخواتي

والى كل عائلتي الحنونة والطيبة.

و غلى رفقاء دربي أصدقائي

خليفة و نصرو إبن الخالة

تحياتي لكم جميعا

كلمة الشكر

الحمد الله نحمده و نستعينه ان أولى من يستحق الشكر هو الله لي وتوفيقي في انجازي وإتمام سبحانه وتعالى على مساعدته هدا العمل المتواضع عملا بقوله عز و جل

"لأزيدنكم ولئن شكرتم "

وقوله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

ثم أخص بالشكر أستاذي – بروبة الحاج - الذي كان له الفضل الكبير في انجاز هذه المذكرة

الدي لم يبخل عليا بمعلوماته القيمة،

كما أتقدم بالشكر إلى كلى الأساتذة

بوشيخي و بوزيان العجال رئيس قسم المالية و المحاسبة

إلى جميع أساتذة جامعة عبد الحميد ابن باديس.

المقدمة

مقدمـــــة :

في ظل التحولات التي يشهدها العالم في إطار المحيط الاقتصادي، الاجتماعي ارتأت الجزائر أن تكيف نظامها المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية بما يوكب هذه التغيرات الحاصلة في الساحة الاقتصادية وقررت إصلاح البيئة المحاسبية لتستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق من جهة، ومن جهة أخرى توفيق البيئة المحاسبية الوطنية مع البيئة الدولية، وذلك بإعداد النظام المحاسبي المالي، الذي يحتوي على نصوص المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بغرض تطبيقه على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بداية من سنة 2010.

جاء النظام المحاسبي المالي بعدة مفاهيم جديدة من بينها طرق التقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر الميزانية غير تلك التي كان معمول بها. إذ أصبح لكل بند من البنود معيار يجب التقيد به عند التسجيل، ونخص بذكر "التثبيتات " والتي تعتبر وسيلة ومورد تستخدم في تسيير أعمال مختلف المؤسسات الاقتصادية أي عمليات الإنتاج وتوريد البضائع والخدمات. تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية...الخ.

تحظى مشكلة تقييم التثبيتات منذ زمن طويل باهتمام الكثير من المختصين لتعدد طرق تقييمها منذ دخولها وخلال عمرها الإنتاجي وخروجها من ذمة المؤسسة. وذلك لأن تقييم هذه التثبيتات وفق التكلفة التاريخية يعطي معلومات مالية مضللة في عرض القوائم المالية، وبهذا أصبح مستخدمو المعلومات بحاجة إلى معلومات مفيدة وملائمة تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة وذلك بالتوجه نحو التقييم وفق القيمة السوقية العادلة، أي تلك القيمة المتحصل عليها من السوق كمرجع أساسي للتقييم وذلك للوقوف أمام درجة تغير الأسعار الحالية والمستقبلية لتلك الأصول. وإبراز مصداقية وموثوقية المعلومات المتحصل عليها وإظهارها في القوائم المالية وبالأخص عند عملية إعادة تقييم هذه التثبيتات.

من خلال ما سبق : تتمحور إشكالية هذا البحث حول التساؤل الرئيسي التالي :

ما مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيم يخص تقييم التثبيتات ؟

انطلاقا من التساؤل الرئيسي تتفرع الأسئلة الجزئية التالية :

1- هل يتوافق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات مع المعايير المحاسبية الدولية ؟

2- هل يتم تطبيق جميع متطلبات تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

3- هل توجد صعوبات وعراقيل في تطبيق قواعد تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

أولا : فرضيات البحث

يقوم البحث على 3 فرضيات وهي :

-يتوافق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات مع المعايير المحاسبية الدولية.

-يتم تطبيق جميع متطلبات تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

- توجد صعوبات وعراقيل في تطبيق قواعد تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

ثانيا : أهمية البحث

تكمن أهمية الموضوع في كونه يتزامن مع التغير الحاصل في النظام المحاسبي المالي وهذا بتبنيه لفكرة المعايير المحاسبية الدولية، ومدى أهمية توفير متطلباته داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيقه بشكل الصحيح.

- أهمية التعرف عن قرب بالمستجدات الحاصلة داخل المؤسسات نتيجة تطبيقها لنظام المحاسبي المالي.

- بالإضافة إلى أهمية موضوع تقييم التثبيتات داخل المؤسسات الاقتصادية واختلاف طرق تقييمها خاصة بما يتعلق بإعادة التقييم.

ثالثا : أهداف البحث

فيما يخص هذه الدراسة من الأهداف المتوقع الوصول إليها ما يلي :

- معرفة طرق تقييم التثبيتات منذ دخولها إلى المؤسسة إلى غاية التنازل عنها.

- تقديم مميزات تطبيق القيمة العادلة والأسباب التي أدت إلى فقدان الثقة في التكلفة التاريخية.

- إبراز أهم المتطلبات التي جاءت وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بتقييم التثبيتات.

- إبراز التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في تقييم التثبيتات.

-معرفة الصعوبات والعراقيل التي تواجه المؤسسات في تطبيق قواعد التقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي.

رابعا : أسباب اختيار الموضوع

هناك عدة أسباب لاختيار الموضوع ويمكن أن نجملها فيما يلي :

أسباب موضوعية تتمثل في :

- محاولة تسليط الضوء على طرق التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

-محاولة إبراز التوافق النظام المحاسبي المالي معا المعايير المحاسبية الدولية في تقييم التثبيتات.

- إبراز المتطلبات التي جاء بها النظام المحاسبي والمتعلقة بتقييم التثبيتات.

أسباب ذاتية تتمثل في :

- ارتباط الموضوع بتخصص الباحثة في المحاسبة.

-الرغبة في إثراء المكتبة نظرا لقلة المراجع والبحوث في هذا الموضوع.

- محاولة معرفة أهم العراقيل التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند التقييم.

الفصل الأول

الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي

تمهيد

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول : الإطار العام القانوني و المحاسبي للنظام المحاسبي المالي

المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة و مميزاتها:

المطلب الثالث : أهداف النظام المحاسبي المالي و أهميته

المبحث الثاني: قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي

المطلب الأول : قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي

المطلب الثاني :عرض القوائم المالية

المطلب الثالث: مدونة وسير الحسابات

المبحث الثالث :المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول :نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

المطلب الثاني:لجنة معايير المحاسبة الدولية

المطلب الثالث :مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

خاتمة الفصل

تمهيد:

شهد العالم تطورات اقتصادية متلاحقة خلال الربيع الأخير من القرن الحالي كان لها انعكاسات واضحة على بيئة الأعمال والتنظيمات الاقتصادية التي تضمها والممارسات المحاسبية ومن خلال العديد من التفاعلات والتبادلات التي حدثت ولازالت في مختلف الميادين وأدى ذلك الى ظهور العديد من المشاكل والصعوبات مما استلزم الدول الاهتمام بالمحاسبة فكان على منظري المحاسبة وضع أسس وقواعد تحكم العمل المحاسبي.

ومنذ استقلال الجزائر شهد مجال المحاسبة العديد من التغيرات بغية مواكبة التطورات الداخلية والخارجية على السواء، كان آخرها الانتقال في النظام المحاسبي من استعمال المخطط المحاسبي الوطني الى تبني النظام المحاسبي المالي بحيث طبق هذا النظام في الفاتح من جانفي 2010 .

وعليه جاء هذا الفصل ليعرض علينا النظام المحاسبي المالي وما يحمله في طياته وكذا تناول مختلف الدراسات التي تناولت الموضوع أو لها علاقة به.

وسنعالج كل هذا وفق المبحث كما يلي:

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: الإطار القانوني و المحاسبي للنظام المالي المحاسبي

المطلب الثاني: تنظيم النظام المحاسبي المالي و مميزاته

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة أصبحت هناك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط الوطني المحاسبي المعمول به مند سنة 1975 ,والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها ,إلى القوائم المالية المقدمة ,مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات .لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط الوطني المحاسبي لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي ,وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد,المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية .

المطلب الأول : الإطار العام القانوني و المحاسبي للنظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: الإطار العام القانوني للنظام المحاسبي المالي

1- القانون رقم 07/11 بتاريخ 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي :يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه [1].

تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار أنه نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتبويب، ترتيب، تقييم وتسجيل معطيات أو بيانات عددية وعرض قوائم أو كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وأداءه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .

ويجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بالمسك المحاسبي والمراقبة والإفصاح عن المعلومات، ويدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التطبيق

[1] القانون رقم 07 المؤرخ في 11/7 المتضمن لنظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادرة في 2007/11/25، ص 03.

29/04/1975 و المتضمن المخطط المحاسبي الوطني .استبدل القانون على سبعة فصول الفصل الكثير

من المفاهيم والتعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي (LA consolidation)

كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية واعتبر ، يسمح بتخزين هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على أنه "نظام لتنظيم المعلومة المالية "معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .

تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وأحال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم.

كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحدود التي نص عليها التنظيم.

أما بالنسبة للقوائم أو الكشوف المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول حسابات النتائج، جدولا لتدفقات الخزينة وأخرا لمتابعة التغير في الأموال الخاصة ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط التالية - :المادة رقم 05: التي تعالج المحاسبة المالية المبسطة – .

-المادة رقم 07:التي تناولت الإطار التصوري.

- المادة رقم 08: حول المعايير المحاسبية

-المادة رقم 09: مدونة الحسابات ومضمو نها وقواعد سيرها

- .المادة رقم 22: مسك الضبط اليومي للنفقات والإيرادات

- .المادة رقم 24: مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي

- .المادة رقم 25: محتوى وطرق إعداد القوائم (الكشوف المالية)

- .المادة رقم 30: الحالات الاستثنائية التي تختلف فيها السنة عن 12 شهر

- .المادة رقم 36: شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة

- .المادة رقم 40:كيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم (الكشوف المالية) .تأجل بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 01 جانفي 2010 بعد أن كان مقررا تطبيقه مع بداية سنة .2009وهذا حسب ما ورد في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 في مادته رقم 62 والمهم لدينا أنه لم يصاحب هذا القرار أي تبرير أو عرض للأسباب والحيثيات التي كانت وراء عملية التأجيل وهذا من أجل الإدراك الفعلي لما إذا كانت هذه الأسباب قد زالت أم مازالت قائمة .مرسوم تنفيذي 156 /08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي :جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (7 -5 (8- 9-22-25-30- 36-40 -من القانون 07/11 هذه المواد التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية ما عدا المادة (24) المتعلقة بمسك محاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي .

تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه، أهمها اعتباره مرجعا لوضع معايير جديدة، وكذلك تناول هذا المرسوم القوائم (الكشوف المالية) وتم التركيز على خصائص المعلومة الواردة في هذه القوائم.

وتناول بعض المبادئ المحاسبية المتبناة مثل:

-مبدأ الأهمية النسبية

-مبدأ الحيطة

- مبدأ التكلفة التاريخية

-مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

-مبدأ الصورة الصادقة.

تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتوجات 1والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة ب - . الأصول - .الخصوم - .قواعد التقييم والمحاسبة– .

معايير ذات صبغة خاصة .اشترك هذا المرسوم التنفيذي مع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي في تضمنه لستة عشر إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية وهي- :

المادة رقم 04: حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي

- .المادة رقم 16: حول تقييم الأصول وتسجيلها

- .المادة رقم 18: حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

- .المادة رقم 25: حول الإيرادات

- .المادة رقم 26: حول الأعباء.

- المادة رقم 30: حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون11/ 07.

- المادة رقم 31: حول مدونة الحسابات.

- المادة رقم 33: حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية

- .المادة رقم 34: حول محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج .

-المادة رقم 35: حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول سيولة الخزينة.

- المادة رقم 36: حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول تغير الأموال الخاصة .

-المادة رقم 37: حول ملحق القوائم (الكشوف المالية(

- .المادة رقم 38: حول إقفال السنة المالية في تاريخ غير12/ 31

- .المادة رقم 41: حول الحسابات المدمجة والحسابات المركبة

- .المادة رقم 42: حول أخذ القوائم المالية بالاعتبار تغيرات التقدير والطرق المحاسبية.

- المادة رقم 43: حول الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة .الملاحظ على الكثير من الإحالات التي تمت الإشارة إليها في القانون رقم11/ 07 لم يتم معالجتها بشكل وافي، بل في معظم الأحيان يتم الإشارة إليها ثم إحالتها على التنظيم.

الفرع الثاني: الإطار المحاسبي:[1]

1- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها :يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت1 :

- الباب الأول : قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات— .

الباب الثاني : عرض الكشوف المالية— .

الباب الثالث : مدونة الحسابات وسيرها— .

الباب الرابع : المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة .

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

[1] ا لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، صفحة 3

2- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة :وتضمن هذا القرار تفصيل هذه الأسقف كما يلي

-1 2 :بالنسبة للنشاط التجاري - :

رقم الأعمال 10 ملايين دينار جزائري.

- عدد المستخدمين 9 عمال بوقت كامل

-5-2 .بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي- :

رقم الأعمال 06 ملايين دينار جزائري.

- عدد المستخدمين 9 عمال بوقت كامل

-5-3 .بالنسبة لنشاط الخدمات و النشاطات الأخرى:

- رقم الأعمال 03 ملايين دينار جزائري– .

عدد المستخدمين 9 عمال بوقت كامل-4 .

التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29/10/2009 حول اول تطبيق للنظام المحاسبي المالي :بصدور التعليمة رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن المجس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي يكون قد تأكد وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) على بدء تطبيق النظام المحاسبي ابتداء من تاريخ 01 جانفي2010

المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة و مميزاتها:

الفرع الأول: تنظيم محاسبي

"التنظيم المحاسبي هو الخطوات أو المراحل التي تمر بها العمليات المالية منذ حدوثها و تسجيلها و حتى استخلاص النتائج النهائية و تساوي مدة الدورة المحاسبية سنة كاملة تتزامن مع السنة الميلادية ."

و ينصSCF على أن المحاسبة تكون منظمة بطريقة تسمح بالكتابة الكاملة التسجيل التاريخي الاحتفاظ بالبيانات الأساسية توفير المعلومات الأولية و إعداد التقارير المحاسبية اللازمة في الوقت المناسب و مراقبة دقة البيانات و إجراءات المعالجة.

كذلك يتحقق التنظيم المحاسبي في المؤسسة بتبني حسابات و باختيار الوثائق المحاسبية المختلفة كاليوميات الدفاتر المحاسبية و إجراءات المعالجة المناسبة أي الطرقات و الوسائل التي تستخدمها المؤسسة حتى تتمكن من القيام بالعمليات اللازمة لمسك الحسابات و إعداد القوائم المالية في أحسن الظروف و بفعالية و بأقل تكلفة ممكنة دون أن تنحاز عن الالتزامات القانونية و التنظيمية و توفير شروط الاحتفاظ المطلوبة لتسجيل البيانات الأساسية و الاطلاع على المعلومات.

الفرع الثاني:مميزات النظام المحاسبي

لكي تكون المعلومات المحاسبيه مفيدة لمستخدميها في شتى المجالات فانها يجب ان تتصف بخصائص معينة ويمكن تلخيصها كالتالي:

1- الملاءمة

وتعد ملاءمة او مناسبة المعلومات المحاسبية من اهم الخصائص التي يجب ان تتصف بها هذه المعلومات والملائمة تعني ان تلك المعلومات يجب ان تكون هامة ومفيدة عند دراسة المجكلة التي يراد حلها ومعالجتها واتحاذ قرار بشأنها

او بشكل اوضح يجب ان تكون المعلومات مفيدة ومهمة لما صممت من اجلة

2- الوقتية

اي ان الحاجة للمعلومات حاجة وقتية وبذلك يجب ان تكون المعلومات حديثة لان المعلومات المحاسبية تفقد قيمتها مع مرور الوقت ولذلك يجب ان تكون

3- القابلية للتحقق

وهي الخاصية التي تجعل جميع المستخدمين لها بصفة مستقلة وباستخدام اساليب مماثلة ان يتوصلوا لنتائج متماثلة.

4- الموضوعية (البعد عن التحيز)

وتعني الابتعاد عن التقدير والحكم الشخصي في المحاسبة والاعتماد على مصادر حقيقية للمعلومات المحاسبية. وهو ان لاتكون المعلومات منحازه لجهة على حساب جهة اخرى.

5-الصحة او الدقة

وهي على درجة كبيره من الاهمية لانه اذا لم تكن المعلومات صحيحة ودقيقة فما الفائدة منها وبما ان المعلومات المحاسبية مدخلات لنظام القرار فانها اذا كانت خاطئة وغير صائبة سوف تودي الى اتخاذ قرارات خاطئة وغير صائبة لنظام القرار والذي بدوره اعتمد على مدخلات غير صائبة. (مثل بيانات الامريكان المضلله)

6- القابلية للقياس الكمي

معروف ان المحاسبة اداة للتعبير عن نشاط اقتصادي على شكل وحدات نقدية اي ان المحاسبة هي لغة ارقام ويتم القياس للاحداث المالية واثباتها واعداد التقارير عنها بشكل كمي.

المطلب الثالث : أهداف النظام المحاسبي المالي و أهميته

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي [1]

إن هذا النظام المحاسبي الجديد ينشئ القواعد العامة لمسك ,تجميع ,تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية والهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق الأهداف التالية :

•إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة, بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثناء تنظيمها, حجم وطبيعة نشاطها.

•السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات.

•المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.

•السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين والشركاء إلى الدولة والمستعملين الآخرين ,المعنيين بالأمر كالمستخدمين والدائنين.

•المساهمة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع ﴿ المؤسسات ﴾على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية مراقبة و مجمعة ضمن شروط الموثوقية ,والسرعة المرضية.

•السماح بالتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات و الحقوق الاقتصادية للمؤسسة, حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها,مضمونة منتظمة "الرسم على القيمة المضافة, الضرائب على الأرباح" حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقارير المالية الدولية.

•تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

[1] ربيع بوصبيع العايش، فاتح سردوك، عابي خليدة، الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، متطلبات التوافق والتطبيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05 – 2013/05/06.

•يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية .

•إعداد القوائم المالية و تقديم مستندات التسيير حسب النشاط.

– أهميته النظام المحاسب الماليي:

تتمثل أهمية هذا النظام في تزامنه مع التغير الحاصل في الأنظمة المحاسبية بالجزائر ,و هذا لتبنيها لفكرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد ,والذي جاء ليطور نظام المحاسبة في الجزائر وتقريبه من التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية. [1]

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

-يتم تطبيق المخطط المحاسبي الجديد إجباريا على كل نشاط اقتصادي.

-كل شخص طبيعي أو معنوي منتج لسلع وخدمات تجارية أوغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية بصفة متكررة.

-الشركات الخاضعة للقانون التجاري.

-كل شخص تابع للقطاع العام أو الخاص, أو القطاع المختلط.

-كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات, كالتعاونيات.

-وآخرون ملزمون بمسك محاسبة مالية .

ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي,الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية ﴿الدولة,البلدية.....﴾.

المبحث الثاني: قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي

المطلب الأول : قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي من:

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب لتطبيق المعايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية مصر، سنة 2006، ص 91

أولا :مبادئ عامة

هي المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية.

.1التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم، الإيرادات والتكاليف:

تتلخص المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول، الخصوم، الإيرادات و التكاليف فيما يلي[1] :

- يجب أن تسجل كل التعاملات المتعلقة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال، النواتج والتكاليف.
- غياب التسجيل المحاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى مكتوبة أو مرقمة.
- يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية، وتكلفته أو قيمته يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها.
- يسجل الخصم في الميزانية إذا كان من المحتمل تسديد الالتزام الذي يمثله هذا الخصم ينتج عنه خسارة مزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وإذا كان مبلغ هذا التسديد يمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.
- يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.
- يسجل العبئ في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بنقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

قواعد عامة للتقييم[2] :

تحديد المبالغ النقدية التي سجلتها العناصر في الجداول المالية عند إجراء عملية التسجيل المحاسبي

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p12.

[2] Projet de system comptable financier, op-cit, p 13

وعند نهاية كل دورة محاسبية.

طريقة تقييم العناصر المسجلة في المحاسبة تعتمد بصفة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات والعناصر يمكن إجراء مراجعة التقييم الأولي على أساس:

- القيمة العادلة (أو التكلفة الحالية).
- القيمة للإنجاز(أو القيمة التاريخية).
- القيمة المحدثة (أو قيمة المنفعة).

تسجل هذه العناصر كباقي الأصول، بتكلفة شرائها بالنسبة للأصول الثابتة المشتراة وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة من طرف المؤسسة نفسها.

ثانيا :قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة نوجزها كالآتي[1]:

.1الأصول الثابتة المادية والمعنوية:

الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار وللاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.

الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله المنشأة في إطار أنشطتها العادية، على سبيل المثال :شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى...الخ[2].

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يتم تسجيل الأصول المادية والمعنوية في الأصول:

- إذا كان من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية.

[1] Idem, pp 15-24

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص213.

- إذا كانت تكلفة هذا الأصل يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها.

تعالج مكونات الأصل كعناصر منفصلة إذا كانت لديها مدة انتفاع مختلفة أو تعود بمزايا اقتصادية حسب وتيرة مختلفة (حالة محرك طائرة).

تسجل الأصول الثابتة محاسبيا بالقيمة المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في تكاليف الشراء وتكلفة وضع المشتريات في أماكنها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى.

تضاف تكلفة تفكيك أو تحديد الموقع إذا كان يشكل التزاما للوحدة.

النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج في المحاسبة من إحدى الزاويتين:

- إذا أصبح مستوى أداء الأصل أحسن تسجل في التكاليف.
- إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول، النفقات تسجل في الأصول الثابتة.

بمعنى تضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل:

- تغيير وحدة الإنتاج الذي يسمح بتمديد مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية.
- تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية إنتاج الوحدة أو إنتاجيتها.
- تبني أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري للتكاليف العملية.

الاهتلاك:

- يجب أن تعد الاهتلاكات وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني (مخطط الاهتلاك).
- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة.
- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل.

- يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة :يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة.
- يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

نفقات التنمية:

تتشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات الآتية[1]:

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة.
- إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية، المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها.
- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

نفقات البحث:

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

.2الأصول المالية غير جارية (أصول ثابتة مالية) السندات والحقوق[2]:

هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة ممتلكة من طرف وحدة اقتصادية أخرى غير القيم المنقولة للتوظيف، تتمثل هذه الأصول في:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها(السندات المالية الموظفة).
- السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية (المساهمات النقدية)

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق، ص214.
[2] النظام المالي المحاسبي، دار النشر للتعليم و التقويم ، ص93، الجزائر.

- سندات ثابتة أخرى المتمثل في حصص من رأس المال أو حصص التوظيف على المدى الطويل (الالتزامات والديون)

- القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير (حقوق الزبائن أكثر من سنة).

هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكل الأصول الثابتة المالية الواردة في الأصول المالية غير الجارية (غير أنه في إطار إعداد القوائم المالية تكون سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها تكون محل معالجة طبقا لقواعد التجميع).

تسجل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للوحدة بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة لمقابل معين يضاف إليها مصاريف السمسرة والرسوم الغير قابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

تسجل في القوائم المالية الفردية، المساهمات في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الوحدات الشريكة التي هي غير ممتلكة ضمن الاحتمال الوحيد بالتنازل عنها في المستقبل القريب، والحقوق المتعلقة بهذه المساهمات تسجل بتكلفة مهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاعتبار التناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول المالية[1].

3- المخزونات:

[1] النظام المالي المحاسبي، دار النشر للتعليم و التقويم ، ص93، الجزائر.

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق.

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبئ في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا وإما بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاجFIFO .

.4الإعانات:

تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الإهتلاك المحسوب

.5مؤونات الأعباء والمخاطر:

مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجل المؤونات محاسبيا عندما:

- تكون للوحدة التزام حالي) قانوني أو ضمني (ناتج عن حدث ماضي.
- تكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام.
- يمكن تقدير ملغ الالتزام بصفة موثوق فيها.

.6قروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

.7تقييم الأعباء والنواتج المالية:

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها

الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

ثالثا :عمليات خاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي

توجد عمليات خاصة أخرى عالجها مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد نذكر منها النقاط التالية[1] :

.1عمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى:

أ) شركات المساهمة:

تسجيل هذا النوع من العمليات يجب أن يأخذ بعين الاعتبار:

- شروط تعاقدية (بنود تعاقدية)
- التنظيم المحاسبي المقرر من طرف المشاركين.

عندما تمسك محاسبة العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف المسير، هو وحده المعروف قانونيا من الأطراف الأخرى، حيث أن أعباء ونواتج العمليات المنجزة بصورة مشتركة تكون ضمن أعباء ونواتج هذا المسير، وكل واحد من المشاركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل نواتج أو أعباء.

عندما تتطلب العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل أو عدة

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, pp 24-31

أصول مالية فإن كل واحد من المشاركين يسجل في حساباته قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصصه من النواتج والأعباء[1].

ب) امتيازات الخدمة العمومية:

في إطار الامتياز من خدمة عمومية، فإن الأصول التي يطرحها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل محاسبيا في أصل ميزانية المنشأة صاحبة الامتياز.

ج (العمليات المنجزة لحساب أطراف أخرى:

- تسجل في حساب الأطراف الأخرى العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير بصفة وكيل، ولا يسجل هذا الأخير في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله.
- تسجل العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير باسم الوحدة حسب طبيعتها في أعباء ونواتج الوحدة.

.2عقود طويلة الأجل:

يتعلق عقد طويل الأجل بانجاز سلعة، خدمة، أو مجموعة من السلع والخدمات تقع في تواريخ بداية ونهاية دورات مختلفة، ويتعلق الأمر ب:

- عقود البناء.
- عقود إصلاح أصول مالية أو بيئية.

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, pp 24-31

- عقود تقديم خدمات.

ويمكن الأخذ بعين الاعتبار طريقتين لحساب العقود:

أ) طريقة التقدم:

تسجل التكاليف والإيرادات حسب وتيرة تقدم الأعمال أو الخدمة وتحرر بذلك نتيجة محاسبية حسب نسبة انجاز العملية.

ب) طريقة الانجاز:

إذا كان نظام معالجة الوحدة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التسجيل المحاسبي حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة موثوق فيها، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط أن لا يسجل كإيرادات إلا مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

عند تاريخ الجرد، وبفعل حوادث طارئة أو معروفة في هذا التاريخ، يظهر أنه من المحتمل أن إجمالي تكاليف العقد ستكون أكبر من إيراداته عند تاريخ الجرد) خسائر متوقعة بعد الانجاز(، يتم تكوين مؤونة بالنسبة للخسائر الإجمالية للعقد التي لم توضح في التسجيلات المحاسبية[1].

.3الضرائب المؤجلة:

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع) ضرائب مؤجلة على الأصل (أو قابلة للاسترداد) ضرائب مؤجلة على الخصوم (خلال دورات مستقبلية.

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, pp 24-31

وتسجل في الميزانية و في حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

- الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع.
- العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع.
- عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية.

.4عقود الإيجار التمويلية:

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل المزايا والأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد.

وكل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام.

مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي:

أ) عند المستأجر:

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا.
- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

ب) عند المؤجر:

- يسجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار) أو بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانع أو موزع.(

تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:

-الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم عن نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي.

-تسديد المستحقات الرئيسية.

المطلب الثاني :عرض القوائم المالية

حسب ما حددته المادة 25 من قانون07 -11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة – اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا على:

- الميزانية.

- حساب النتيجة.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

أولا :الميزانية:

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، وتلقي الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية.

إن التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءا على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة و غير المتداولة و المطلوبات المتداولة و غير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات بشكل عام حسب سيولتها[1]

وتحتوي الميزانية في جانب الأصول ما يلي:

- الأصول الثابتة المعنوية.
- الأصول الثابتة المادية.
- الإهتلاكات.
- المساهمات.
- الأصول المالية.

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير اللإبلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلمو الاقتصادية و علوم التسيير، . 2008، ص / 183 جامعة الجزائر،2007

- المخزونات.
- الأصول الضريبية) مع تمييز الضرائب المؤجلة(.
- الزبائن، المدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة) أعباء مثبتة مسبقا(.
- الخزينة الإيجابية ومقابلات الخزينة السلبية.

وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم ما يلي:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال المصدر) في حالة الشركات(، الاحتياطات، النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون والدائنون الآخرون.
- الخصوم الضريبية) مع تمييز الضرائب المؤجلة(.
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة) نواتج مثبتة مسبقا(.
- الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الإيجابية[1].

ميزانية البنوك والهيئات المالية المشأة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية[2]

[1] حواس صلاح، نفس المرجع،ص185.

[2] **Projet de system comptable financier**, **op–cit**, **p36**.

ثانيا :حساب النتيجة:

حساب النتيجة هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة، ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية التالية :الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال.
- نواتج النشاطات العادية.
- النواتج والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المشاة.
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية.
- نتيجة النشاطات العادية.
- عناصر غير عادية) نواتج وأعباء(.
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

في حالة حساب النتيجة المجمع:

- حصة الوحدات الشريكة والمؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ.
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

حساب النتيجة للبنوك والهيئات المالية المماثلة يضم النواتج والأعباء حسب طبيعتها ويبين مبالغ أهم

.أنواع النواتج والأعباء[1]

ثالثا :جدول تدفقات الخزينة:

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات، ويقدم جدول التدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الأموال (السيولة (التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها[2] :

- التدفقات الناتجة عن أنشطة العمليات (الأنشطة التي تنتج إيرادات والنشاطات الأخرى غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل)
- التدفقات الناتجة عن أنشطة الاستثمار (سحب الأموال عند الشراء وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل)
- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل (أنشطة يكون لها أثر تغيير وحجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)
- تدفقات الخزينة الناتجة عن فوائد وحصص ربح الأسهم، تقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في أنشطة العمليات، الاستثمار و التمويل.

ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين، طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة [3]:

-الطريقة غير المباشرة :هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جميع التغييرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

---

[1] **Projet de system comptable financier, op-cit, p 38.**

[2] **Idem, p 40**

[3] **حواس صلاح، مرجع سابق، ص184**

-الطريقة المباشرة :هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطلق من التحصيلات أو التسديدات سواءا المتعلقة بالاستغلال كالزبائن أو الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، الاقتراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال...الخ.

رابعا :جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة[1]

يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة.

وأدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:

- النتيجة الصافية للدورة.
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأسمال الخاص.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة.
- **عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، تسديد...).**
- **توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.**

خامسا :الملحق[2]

يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة، ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل) ويعطي معلومات عن الشركات الحليفة،

[1] **Projet de system comptable financier**, **op-cit**, **p 41**

[2] حواس صلاح، مرجع سابق، ص184

الفروع، الشركة الأم...الخ، وكل العمليات الخاصة الضرورية لفهم مضمون القوائم المالية) لأن المعلومات تفضيلية(لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة.

كل قائمة من القوائم المالية) سواءا الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة(، تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن إحالات إلى الملحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة.

المطلب الثالث: مدونة وسير الحسابات

يوضح مشروع النظام المحاسبي المالي وجود قائمة حسابات إجبارية تساعد على تبني معلومات مالية مطابقة للمعايير الدولية.

أولا :مدونة الحسابات[1]

1-مبادئ مخطط الحسابات:

[1] **Projet de system comptable financier**, **op-cit**, **pp 62-64**.

تقوم الوحدة الاقتصادية بإعداد على الأقل مخطط حسابات يلائم هيكلها ونشاطها واحتياجتها لمعلومات التسيير، والحساب هو أصغر وحدة يعتمد عليها لتصنيف وتسجيل الحركات المحاسبية.

تجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى" الصنف"، وتوجد فئتين من أصناف الحس**ابات**:

- أصناف حسابات الميزانية.
- أصناف حسابات التسيير.

وكل صنف يتفرع إلى حسابات والتي يرمز إليها بأرقام ذات عددين أو أكثر في إطار الترقيم العشري.

2-الإطار المحاسبي الإجباري:

يمثل ملخص مخطط الحسابات الذي يعطي لكل صنف قائمة حسابات ذات رقمين، الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على كل الوحدات مهما كان نشاطها وحجمها باستثناء الإجراءات الخاصة المتعلقة بها.

وفي داخل هذا الإطار، يمكن للوحدات فتح كل الفروع الضرورية للحسابات لتلبية احتياجاتها، كما يقترح المشروع أيضا قائمة حسابات بثلاثة أرقام أو أكثر.

العمليات المتعلقة بالميزانية موزعة على خمسة أصناف تسمى بحسابات الميزانية، ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات الميزانية من ما يلي:

- الصنف الأول :حسابات رؤوس الأموال.
- الصنف الثاني :حسابات الأصول الثابتة.
- الصنف الثالث :حسابات المخزونات.
- الصنف الرابع :حسابات الغير.
- الصنف الخامس :حسابات مالية.

والعمليات المتعلقة بجدول حساب النتيجة موزعة على صنفين من الحسابات تسمى بحسابات التسيير،

ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات التسيير من ما يلي[1]:

- الصنف السادس :حسابات الأعباء.
- الصنف السابع :حسابات النواتج.

إن الأقسام(0 ،8، 9) غير مستعملة في إطار هذه الحسابات، حيث يمكن للوحدات استعمالها بكل حرية من أجل متابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو حسابات خاصة محتملة ليس لها مكان ضمن أصناف الحسابات من (1 إلى7)

ثانيا :سير الحسابات

يعطي مخطط الحسابات للمؤسسة قائمة الحسابات المستعملة ويعرف محتواها ويحدد القواعد الخاصة لتسييرها بالرجوع إلى القائمة والقواعد العامة لسير الحسابات المقدمة في المعيار العام، هذه الفقرة تقدم قواعد سير كل حساب ذو رقمين.

[1] **Samir merouani**, **op–cit**, **p89**.

المبحث الثالث :المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت في منتصف السبعينيات للقرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية، واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة .فتعددت وتناقضت المعالجات المحاسبية لنفس الظاهرة في الشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى، وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني، ناهيك عن الاختلاف الكبير على المستوى الدولي.

وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح الاستثماري الدولي على ضرورة وضع معايير دولية محاسبية تلقى القبول العام، وتسهل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية لمختلف الشركات والمؤسسات المالية الدولية.

المطلب الأول :نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

أولا:ماهية المعايير المحاسبية الدولية

بفعل تطور التبادلات التجاري بين الشركات المتعددة الجنسيات في مختلف الدول، أصبح إجراء المقارنات بين القوائم المالية لهذه الشركات و فروعها أمرا عسيرا، وأصبح من الصعب كذلك تقييم أداء الشركات وفروعها مختلفة في تلك الدول.

وقد ترتب عن ذلك الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية، تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل والصعوبات، وتحظى باعتراف من طرف الشركات الكبرى ومن طرف الدول.

"فالمعايير المحاسبية تعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية[1] "

[1] محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس، ص48

وتظهر الحاجة للمعايير المحاسبية من خلال[1] :

- تحديد وقياس الأحدث المالية للمنشأة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.

- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة، وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.

- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ويلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار.

- عملية اتخاذ القرار، وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عليه اتخاذ القرار المناسب.

أما الجوانب في غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى:[2]

- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد يؤدي إلى المنشآت لاستخدام طرق متباينة وغير موحدة، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة.

- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية، وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجيين.

- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية

[1] حكمت أحمد الراوي،المحاسبة الدولية، دار حنين، الأردن، سنة 1995 ، ص47

[2] حكمت أحمد الراوي، نفس المرجع، ص47

للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة، وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل.

- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين، وكذلك الدارسين وغيرهم.

ثانيا :نشأة المعايير المحاسبية الدولية[1]

لقد عرف العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورا اقتصاديا واجتماعيا وتشابكا في العلاقات التجارية الدولية، مما أدى بالمنظمات المحاسبية الدولية والدول إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية والشركات الدولية التي تكون متشابهة في القياس والتي تأثر على المؤسسة وطريقة عرض قوائمها المالية، ونتيجة لكل هذه، تم تأسيس لجنة من قبل الأمم المتحدة في عام 1973.

أسندت إليها عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي وقد تم تأليف لجنة تمثل المحاسبين القانونيين في 10 دول هي:أستراليا،كندا، ألمانيا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية وقد تم انضمام حوالي 50 دولة أخرى إلى هذا المجمع.

ثالثا :أهمية المعايير المحاسبية الدولية

نظرت اللجنة في إصدار المعايير الدولية أهمية تتلخص كالتالي[2] :

- جاءت المعايير الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية.

[1] نفس المرجع، ص53

[2] حكمت أحمد الراوي، نفس المرجع، ص54

- جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال:

-توحيد الطرق التي تم بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابهة.

-إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين و الخارجيين.

-أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية وإذا لم تكن تتلائم، فإن المعايير المحاسبية القطرية هي التي يعمل بها

- إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف تساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج القطر.

- الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين الأكاديميين والمهتمين في هذا امجال.

- تساعد الدول القطرية إلى الأخذ بما يلائمها والقيام بإصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي.

رابعا :أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية[1]

.1إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد و تجهيز القوائم و البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا.

.2العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة، والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.

[1] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلمي، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2002 ، ص22.

- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنضمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الإلزام.

عموميات حول المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية

- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية[1].

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص23

المطلب الثاني:لجنة معايير المحاسبة الدولية

أولا :نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة،تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى في التوصيل المالي حول العالم .لقد شكلت اللجنة في عام 1973.

نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية.

ومنذ 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين في جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب،كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في الكثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.

يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من 13 بلدا (أو مجموعات من البلدان) معينين من قبل مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، ومن منضمات مهتمة بوضع التقارير المالية .يمكن لكل عضو مجلس أن يرشح ممثل أو اثنين ومستشار فني لحضور اجتماعات المجلس وتشجع اللجنة كل عضو مجلس أن يضم وفده على الأقل أحد الأشخاص العاملين في الصناعة وشخص آخر من العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير.

وأنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري، دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة وفي الأعمال ومستخدمين آخرين القوائم المالية، ودور هذا المجلس الاستشاري هو تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، ومن بين أشياء أخرى القيام بها [1]:

- المراجعة والتعليق على إستراتيجيةالمجلس وخططه لتكون على قناعة أن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها.
- إعداد تقرير سنوي حول فعاليةالمجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.
- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى.
- البحث عن، والحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها.
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.

يعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري في المشاركة أو التأثير على هذه القرارات.

ثانيا :إجراءات تطوير معايير المحاسبة الدولية[2]

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء المجموعة الاستشارية ومنضمات أخرى وأفراد موظفي اللجنة يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية .وتضمن إجراءات اللجنة نوعية عالية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب ممارسة محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة، ومن خلال التشاور مع المجموعة الاستشارية والهيئات الأعضاء في اللجنة وهيئات

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، سنة 2000 ، ص19

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان، سنة 1999 ،ص17

وضع المعايير ومجموعات مهتمة أخرى وأفراد على مستوى العالم، كما أن معايير المحاسبة الدولية تكون مقبولة لدى معدي ومستخدمي القوائم المالية.

ويتم إجراء تطوير معيار محاسبي دولي كما يلي:

- يقوم المجلس بإنشاء لجان توجيهية يرأس كل واحد منها ممثل في المجلس وتضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن منضمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو خبراء في موضوع معين.
- تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية، وتقوم هذه الأخيرة كذلك بدراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية بما في ذلك المعالجات المحاسبية المختلفة ملائمة حسب الظروف المتعددة وبعد الأخذ في الاعتبار كافة المسائل المتضمنة يمكن أن تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس.
- بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت، تقوم عادة اللجنة بإعداد ونشر مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى، الغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها.
- تطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة، أما في حالة تعديل معيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا.[1]

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان، سنة 1999 ،ص 17-18.

- تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة تعليقات على مسودة المبادئ وتضم القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة عليها، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح، وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب إلا أنها لا تنشر رسميا.

- تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار المصادقة عليها من قبل المجلس و بعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس يتم نشرها و تدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تأخذ ثلاثة أشهر على الأقل.

- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة معيار محاسبي دولي تقدمه للمجلس وبعد المراجعة يصدر المعيار بعد موافقة ثلاثة أرباع المجلي على الأقل.

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستشارات إضافية أو من الأفضل إصدار ورقة المناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحد قبل تطوير معيار محاسبي دولي.

ثالثا:أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية تحدد وفق الإستراتيجية المسطرة من قبل اللجنة، مراعية في ذلك التنظيمات المحاسبية لكل دولة.

.1أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية[1]:

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

[1] حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العالمية الدولية–دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، سنة 2000 ، ص36

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

.2إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية:

أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي يتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات كما أصدر المجلس إطار لإعداد و عرض القوائم المالية ليساعد في[1]:

- تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية، وفي المعايير المحاسبية الصادرة.
- تشجيع اتساق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية.

كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالكثير من أجل تحسين و زيادة تناسق التوصيل المالي حول العالم ويتم استخدامها فيما يلي:

-كأساس للمتطلبات الوطنية المحاسبية لكثير من البلدان[2].

-كأساس دولي في البلدان التي تطور متطلبات خاصة بها (بما في ذلك بلدان صناعية رئيسية وعدد متزايد من الأسواق الصاعدة كالصين، وبلدان عديدة في آسيا و أوروبا).

-في بورصات الأسهم والسلطات المنظمة التي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بعرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية.

-من قبل عدد متزايد من الشركات نفسها.

طلبة المنضمة الدولية من لجان الأوراق المالية(الإيسكو)توفير معايير محاسبية دولية مقبولة بشكل

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص19

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 22.

متبادل للاستخدام في عرض الأوراق المالية متعددة الجنسيات .إن عدد من أسواق الأسهم تسمح أو تطلب من مصدري الأوراق المالية الأجانب عرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية لذلك يقوم عدد متزايد من الشركات بالإفصاح عن حقيقة تطابق قوائمها المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أنجزت اللجنة الدولية المعايير خلال سنة 1998 آخر مشاريعها الرئيسية، وهو برنامج أعمال لتطوير هذه المعايير الذي يعتبر انجاز تاريخي وهام لمعدي ومستخدمي البيانات المالية .وقد بينت الأحداث التي شهدتها الأسواق المالية مؤخرا الحاجة الماسة والعاجلة لإجراء تحسينات على علم المحاسبة وما يتعلق به على النطاق العام، وسيتم ذلك من خلال المعايير المحاسبية التي تم من خلالها حتى تاريخ إيجاد القاعدة العريضة لهذه التحسينات من خلال مستواها العالي وما سينعكس ذلك على شفافية ما تظهره تلك البيانات وقابلية ما تظهره لأغراض أعمال المقارنة والإفصاح.

وفي أكتوبر 1998 طلبت الدول الصناعية السبع للجان الأوراق المالية أن تجري من حين لآخر تقييم لمنظومة المعايير المحاسبية الدولية.

قائمة المعايير النافذة المفعول لعام2008

41معيار، وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت IASC أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير، بحيث بقي منها في عام 2008 فقط 31 معيارا نافذ المفعول.

و فيما يلي قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS[1]:

- عرض البيانات المالية.: (IASالمعيار1)
- المخزون. (IAS المعيار2)
- بيانات التدفق النقدي.(IAS المعيار7)

[1] الموقع www.afc-dz.com

- السياسة المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء. (IAS المعيار8)
- الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية. (IAS المعيار10)
- حقوق الإنشاء. (IAS المعيار11)
- ضرائب الدخل. (IAS المعيار12)
- تقديم التقارير حول القطاعات عوض بالمعيار (IAS المعيار14)
- الممتلكات والمصانع والمعدات. (IAS المعيار16)
- عقود الإيجار. (IAS المعيار17)
- الإيراد. (IASالمعيار18)
- منافع الموظفين. (IASالمعيار19)
- محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية. (IASالمعيار20)
- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.[1] (IASالمعيار21)
- تكاليف الاقتراض. (IASالمعيار23)
- الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة. (IASالمعيار24)
- المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد. (IASالمعيار26)
- البيانات المالية الموجودة والمنفصلة. (IASالمعيار27)
- المحاسبة والاستثمارات في المنشآت الزميلة. (IASالمعيار28)
- التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع. (IASالمعيار29)
- الإفصاحات في البيانات المالية للسلوك والمؤسسات المالية المشابهة. (IASالمعيار30)

[1] الموقع www.afc-dz.com

- الحصص في المشاريع المشاركة. (IASالمعيار31)
- الأدوات المالية، الإفصاح والعرض. (IASالمعيار32)
- حصة السهم من الأرباح. (IASالمعيار33)
- التقارير المالية المرحلية. (IASالمعيار34)
- انخفاض قيمة الأصول. (IASالمعيار36)
- المخصصات والتزامات، الأصول المحتملة. (IASالمعيار37)
- الأصول غير الملموسة. (IASالمعيار38)
- الأدوات المالية، الاعتراف والقياس. (IASالمعيار[1]39)
- الاستثمارات العقارية. (IASالمعيار40)
- الزراعة .(IASالمعيار41)

المطلب الثالث :مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

الكثير برغم القيود التي يفرضها هيكلها عليها، ومع IASC لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية ذلك ففي ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية، والتعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال، والضغط المتزايد من أجل أنه من IASC مجموعة واحدة من معايير محاسبية المتناغمة دوليا، اعتقد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية الضروري إجراء تغيرات هيكلية لكي يتمكن من مواجهة التحديات الجديدة بفاعلية.

حيث –Fondation) وفي هذا الصدد تم تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها) مؤسسة يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين .، (Trustees)تتشكل هذه الهيئة من (19) إداريا ويشترط في تركيبة

[1] الموقع www.afc-dz.com

الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية، وذلك حسب التوزيع التالي:

- 06أعضاء من أمريكا الشمالية.
- 06أعضاء من أوروبا.
- 04أعضاء من آسيا.
- 03أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن (05) أعضاء من بين (19) عضوا يترك تعيينهم للفيدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستخدمي القوائم المالية والجامعيين بعضو واحد عن كل فئة.

يتم تعيين الإداريين لمدة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويتمثل دورهم الأساسي في:

-جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة.

-إعداد و نشر التقرير السنوي عن النشاط، متضمنا القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادمة

-تعيين أعضاء كل من مجلس (SAC)، (IFRIC)،(Board)

- تقييم إستراتيجية و فعالية (IASC-Fondation) و سنويا (IASB) .

ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تحت كنف IASC-F ويتشكل من (14) عضوا يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءاتهم بحيث يشغل (12) عضوا من بينهم المهام بوقت كامل، بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا.

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمسة سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، شريطة أن يتحرر الأعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، وخصوصا إذا كان لهذه العلاقات التأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق باستقلاليتهم أثناء إصدار المعايير .ويكلف مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية[1] :

-إعداد، نشر و تعديل المعايير المحاسبية الدولية.

-نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع معايير المحاسبية الدولية الجارية.

- (commentaires) إعداد إجراءات معاجلة التدخلات

-تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة.

-القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع متباين.

وقد اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى في جلسة فنية في أفريل 2001 ، وأثناء هذا الاجتماع وافق على قرار بتبنى مجموعة معايير وتفسيرات المحاسبة الدولية القائمة، الصادرة عن مجلس الإدارة IASBالسابق وتفسيراتها، وأعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد IASC للجنة معايير المحاسبة الدولية ب"معايير IASB وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASC أيضا أن أمناء مؤسسة مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة ب" معايير المحاسبة الدولية "، "(IFRS)التقارير المالية الدولية ويفترض أن هذا التغير قد أحدث من أجل تمكين المجلس من التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة . (IAS). بواسطته و تلك التي ورثها عن مجلس[2]

[1] **مدني بلغيث**، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية" بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم .الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2004 ، ص130

[2] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، سنة 2006 ، ص34 (بتصرف).

قائمة معايير التقارير المالية النافذة المفعول لعام2008

منذ علم 2001 ، ثمانية معايير دولية لإعداد التقارير المالية IASB أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعايير IFRS[1] :هي

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. (IFRSالمعيار1)

الدفع على أساس الأسهم. (IFRSالمعيار2)

اندماج منشآت الأعمال. (IFRSالمعيار3)

عقود التأمين. (IFRSالمعيار4)

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة. (IFRSالمعيار5)

اكتشاف واستغلال الموارد المعدنية. (IFRSالمعيار6)

الأدوات المالية :الإفصاحات. (IFRSالمعيار7)

معلومات حسب المهن · IFRS): .المعيار8)

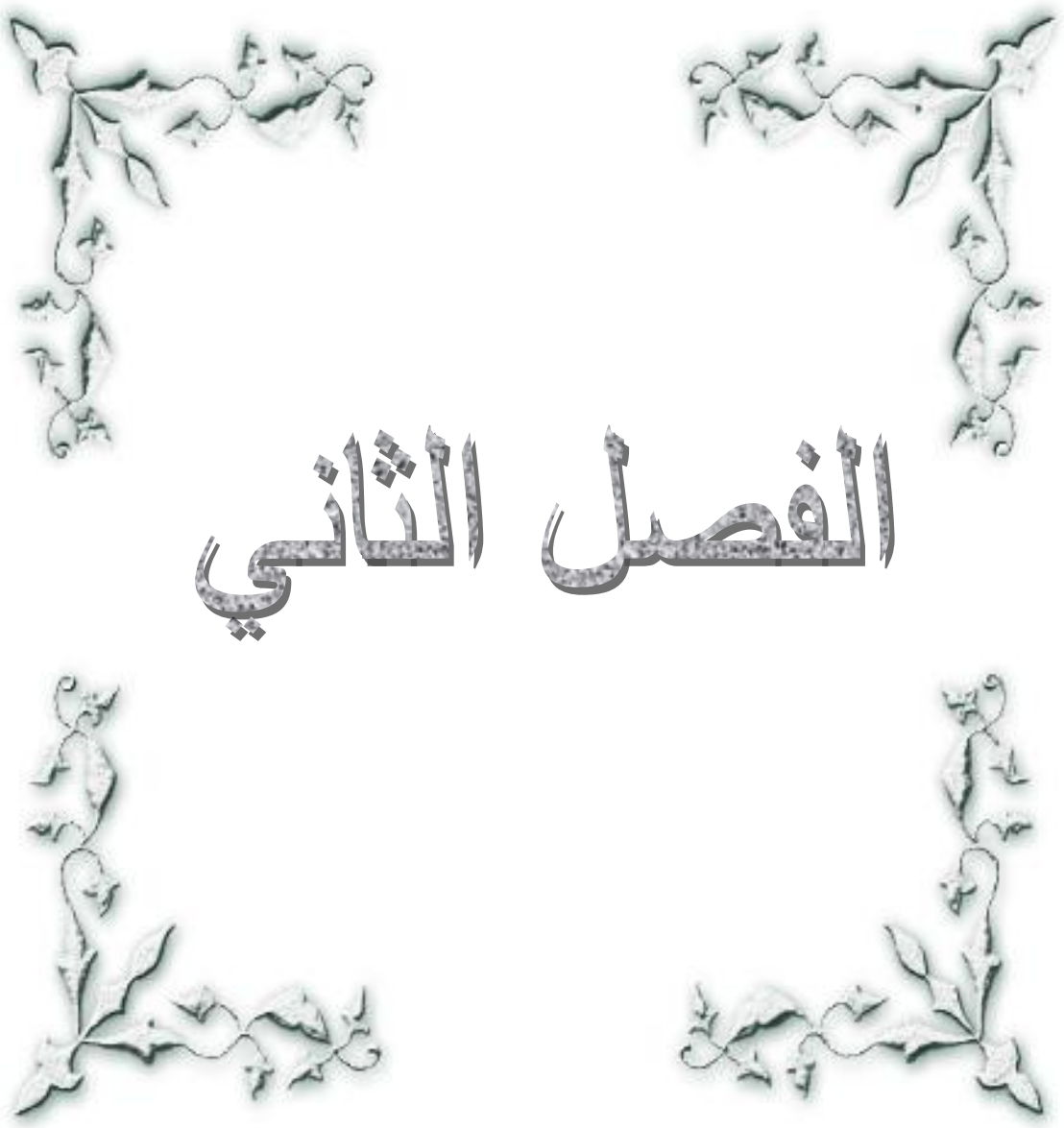
وبصفة عامة تهدف المعايير الجديدة إلى الوصول إلى مجموعة المعايير عالية الجودة، وإدخال تحسينات على المعايير القائمة، وإزالة التناقضات وإلغاء أو تقليل البدائل المتاحة والتقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.

خاتمة الفصل

[1] . www.afc-dz.com

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي ، وإبراز أهم التحسينات التي جاء بها على مستوى المعلومات المالية و المميزات و الخصائص ، ولقد إتضح لنا جليا أن النظام المحاسبي المالي كان خطوة هامة انتهجتها الجزائر بهدف تحقيق نوع من التوافق المحاسبي حيث أنه عمل على تلبية مختلف إحتياجات المستثمرين سواءا المحليين أو الأجانب مانجده متجسدا في مجال الإفصاح و القياس، إذن من المعلوم أن التسيير مهمة أساسية في أي مؤسسة اقتصادية سواء كانت صناعية، تجارية أو مؤسسة خدمية .وللنهوض بهذه المؤسسات وتطويرها، لا بد من التحكم الجيد بأدوات التسيير وتطبيقها بكل ما تحمله من معايير ومقاييس، وتعتبر المحاسبة العامة من أهم هذه الأدوات التي تعتمد عليها جميع المؤسسات، فهي تعتبر تقنية كمية لمعالجة البيانات وتسجيل العمليات التي يقوم بها الأعوان الاقتصاديون، وتعتبر المحاسبة العامة أولى التقنيات المنظمة منذ القدم مقارنة بالإحصاء والاقتصاد القياسي وبحوث العمليات... الخ في مختلف أنواع التنظيمات والتي أطلق عليها بعض علماء الاقتصاد تسمية" لغة الأعمال"، ومن هنا يبرز دور المحاسبة في إعطاء الصورة للغير تمكن من معرفة درجة القدرة الاقتصادية والمالية للمؤسسة، أما بالنسبة للمحيط الخارجي تستفيد جهات أخرى من المحاسبة تتمثل في :مصلحة الضرائب، البنوك، المستثمرون، المتعاملين مع المؤسسة، فالقوائم المالية التي تنتجها المحاسبة تعد وتقدم للمستخدمين سواء كانوا داخليين أو خارجيين من قبل العديد من المؤسسات حول العالم .وبالرغم من أن القوائم المالية قد تبدوا متشابهة من بلد لأخر إلا أن هناك بعض الفروقات تتسبب فيها الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية المختلفة.

وكذلك بسبب ما تتصوره العديد من البلدان لتلبية احتياجات المستخدمين الداخليين للقوائم المالية بما يستجيب للمتطلبات الوطنية، مما أدى إلى استخدام قواعد ومبادئ مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية، وللتضييق بين هذه الفروقات جاءت لجنة معايير المحاسبة الدولية لتوحيد الممارسة المحاسبية بإصدارها لمعايير المحاسبة الدولية من أجل توفير معلومات مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية من طرف مستخدميها.



الفصل الثاني

الفصل الثاني: تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد

المبحث الأول: تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: عموميات حول التثبيتات المعنوية

المطلب الثاني : عموميات حول التثبيتات العينية

المطلب الثالث : التثبيتات المالية

المبحث الثاني : حالات خاصة في تقييم التثبيتات

المطلب الأول : عقود الإيجار التمويلي

المطلب الثاني : الإعانات

المبحث الثالث : إعادة تقييم التثبيتات

المطلب الأول : مفهوم التقييم وقواعده

المطلب الثاني : طرق التقييم

المطلب الثاني : مفهوم إعادة التقييم

المطلب الثالث : حالات خاصة لتقييم التثبيتات المادية والمعنوية

خلاصة الفصل الثاني

تمهيد :

تعتبر التثبيتات من الموارد والوسائل المدعمة للمؤسسات لما لها من فائدة وأهمية بالغة الوجود لدور الذي تلعبه سواء من خلال اقتنائها، إنتاجها أو تأجيرها للغير وتحقيق إيرادات منها. حيث تحتل التثبيتات بمختلف أنواعها (معنوية، عينية، مالية) الجزء الأكبر في القوائم المالية بحسب حجمها ونوعها لدى المؤسسات وبالتالي فإن تقييمها وفق ما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من قواعد تقييم وإدراج سيزيد من مصداقية وموثوقية القوائم الملية للمؤسسة بالنسبة لها أو لمتعامليها في الخارج على غرار ما كان عليه المخطط المحاسبي الوطني.

وعلى أساس ما تقدم سنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي.

أما المبحث الثاني: حالات خاصة بتقييم التثبيتات.

أما المبحث الثالث: إعادة تقييم التثبيتات.

المبحث الأول: تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي.

تحتل التثبيتات بمختلف أنواعها سواء كانت معنوية، عينية ومالية مكانة هامة لدى المؤسسة. وبالتالي حتى تتحصل المؤسسة على صورة صادقة عن وضعيتها المالية، لابد عليها أن تقيم تثبيتاتها بطريقة جيدة، وذلك حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي من مفاهيم جديدة وقواعد تقييم والإدراج وفق النظام المحاسبي المالي وعليه سنحاول توضيح ذلك كما يلي.

المطلب الأول: عموميات حول التثبيتات المعنوية.

تعتبر التثبيتات المعنوية من الأصول الثابتة التي تعود على نشأة (المؤسسة) بالمنافع الاقتصادية، ولكن يصعب التحقق من وجودها المادي، كشهرة المحل، وبراءة الإختراع وغيرها، حيث تقوم المؤسسة بتقدير وتقييم هذه التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المتعارف عليها، وباستخدام طرق محاسبية مناسبة. وهذا ما سوف نتطرق إليه بنوع من التفصيل.

الفرع الأول: مفاهيم أساسية

1-1-تعريف التثبيتات المعنوية:

يعرف النظام المحاسبي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 38 التثبيت المعنوي أنه:

" أصل قابل للتحديد، غير نقدي ليس له وجود مادي، تتم مراقبته من قبل المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتم توقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منه".[1] يدخل ضمن الأصول التثبيتات المعنوية ما يلي: برامج الكمبيوتر، براءة الإختراع، حقوق الطبع، العلامات التجارية، حقوق التأليف والنشر ومصاريف التأسيس...إلخ.[2]

[1] A.Kadouri et Amimeche, cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, Edition ENAG Alger, 2009, p151.

[2] عزة الأزهر، عرض مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المالي الجزائري scf رسالة ماجيستر، 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص118.

إذا من خلال هذا التعريف نستنتج الشروط التالية:

-أن يكون بحماية قانونية، مسيطر عليه أي للمؤسسة القدرة على الحصول على مكافئات الأصل نتيجة لشرائه أو إنجازه؛

-أن يتم توقع الحصول على مكافئات اقتصادية مستقبلية منه.

-أن تكون له تكلفة تحديدها بموثوقية؛

*أن يكون الأصل محدد أي أن يكون :

*منفصل فيمكن بيعه، تحويله، ترخيصه، تأجيره، مبادلته، سواء كان بشكل منفصل كجزء من مجموعة؛

*يظهر نتيجة لحقوق تعاقدية، أو قانونية أخرى، بغض النظر عن إمكانية أن تكون هذه الحقوق قابلة للتحويل؛ أو منفصلة عن المؤسسة، أو عن أي حقوق أو إلتزامات أخرى.

لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة goodwill (interne) وحسب هذا الشرط تستثنى شهرة المؤسسة وتدخل ضمن تعريف شهرة المحل الخارجية للمؤسسات الأخرى المندمجة.[1]

1-2الإعتراف بالتثبيتات المعنوية:

يقصد بالإعتراف بالتثبيتات تحديد النقطة التي عندها يتم التسجيل المحاسبي لتلك الأصول في الدفاتر.[2]

من المؤسسة أن تعترف بالأصل المعنوي فقط في الحالات التالي IAS38 يتطلب المعيار المحاسبي الدولي.

-إذا كان من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية الخاصة بالأصل ستتدفق للمؤسسة.

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFS/IAS، الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2010، ص327-328.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص431.

-ينبغي على المؤسسة تقييم احتمال المنافع الإقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية ستسود على مدى العمر النافع للأصل.[1]

-1-3-حسابات التثبيتات المعنوية:

تتمثل حسابات التثبيتات المعنوية من الحسابات المتفرعة من حساب 20 حسب مدونة النظام المحاسبي المالي في:

203- مصاريف التنمية القابلة للتطوير

204- برمجيات المعلوماتية وما شابهها

205- الامتيازات والحقوق المماثلة، رخص، علامات

207- فارق الاقتناء

208- تثبيتات معنوية أخرى

الفرع الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية.

أولا: تقييم التثبيتات المعنوية عند الاقتناء

يتم تقييم التثبيتات المعنوية بتكلفة دخولها (تكلفة الاقتناء)، ونميز أربع حالات لكل حالة طريقتها في تحديد التكلفة وهي:[2]

1-الحصول على التثبيت منفردا:

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص139-140.

[2] محمد بوتين، المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ، الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص136.

في هذه الحالة يقيم التثبيت بتكلفة الحصول عليه (تكلفة الشراء) والتي تساوي سعر الشراء مضافا إليها التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية.

سعر الشراء = سعر الشراء مطروحا منه كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل التثبيت المعني + الأتعاب الغير المباشرة + اختبارات سير التثبيت

وهناك تكاليف لا تدخل ضمن هذه التكلفة وهي:

-تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار؛

-المصاريف الإدارية والمصاريف العامة؛

-تكاليف تحويل نشاط ما؛

خسائر العمليات عند البداية.

2- التثبيتات المعنوية المكتسبة من الداخل (مرحلة التطوير) :

يقيم التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة الإنتاج، وتبدأ المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج هذه إبتداءا من اعترافها بصفة التثبيت المعنوي.[1]

تتضمن تكلفة التثبيتات المعنوية ما يلي:

-يجب أن يستجيب التثبيت منذ البداية لشروط التسجيل المحاسبي حتى يمكن إدخال تكلفته المستحقة كتثبيت معنوي.

[1] المرجع السابق، ص136.

-المصاريف المخصصة لإنشاء وتحضير التثبيت بقصد الشروع في استعماله.

-تكلفة إنشاء التثبيت مثل : مصاريف المواد والخدمات المستعملة أو المستهلكة. نستثني من تكلفة الإنتاج المصاريف السابقة (مصاريف ما قبل التطوير)، وكذلك المصاريف الإدارية والمصاريف العامة.

3- تحصيل التثبيتات المعنوية عند التبادل.

في حالة تبادل التثبيتات المعنوية فإنها تقيم ويتم إدراجها بالقيمة العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عند إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للتثبيت فإنه يسجل التثبيت المحصل عليه بالقيمة المحاسبية للتثبيت المتخلي عنه.

4- الحصول على التثبيت نتيجة تجمع (اندماج)

يقيم التثبيت المعنوي في حالة الحصول عليه في إطار تجميع (اندماج) شركات العادلة بتاريخ الحصول عليه.

ثانيا: تقييم التثبيتات المعنوية عند نهاية الدورة:

1-إهتلاك التثبيتات المعنوية

يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما. وفي حالة حصول الإهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوفات المالية.

2-طريقة الإهتلاك:

تقوم المؤسسة بإتباع الطريقة التي تتماشى معها وتسمح لها بجلب المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها.

وفي حالة تعذر عليها تحديد ذلك تقوم بإتباع طريقة الإهتلاك الثابت .

3-تدني قيمة التثبيتات المعنوية:

في نهاية كل دورة تقوم المؤسسة بمقارنة القيمة القابلة للتحصيل للتثبيت المعنوي وقيمته المحاسبية الصافية بعد الإهتلاكات وذلك إذا كان هناك دليل على أن التثبيت المعنوي فقد قيمته (تدني القيمة). يجب أن تستبدل القيمة المحاسبية الصافية إلى القيمة القابلة للتحصيل.[1]

الفرع الثالث: إدراج التثبيتات المعنوية

تدرج التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المال كما يلي:

أولا: التثبيتات المعنوية المنتجة من قبل المؤسسة

في حالة التثبيتات المعنوية المنتجة من طرف المؤسسة لابد أن تستوفي مقاييس الإدراج المحاسبي للأصول أي يجب أن تميز المؤسسة خلال عملياتها الإنتاجية بين مرحلتين:

-مرحلة البحث: وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 38 لا يجب أن يسجل أي عنصر معنوي متحصل عليه خلال البحث (أو خلال مرحلة البحث عن مشروع داخلي) ضمن الأصول لأن مشاريع البحث التي تفوق الإنتاج أو التسويق لا يستوفي مقياس احتمال الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية.[2]

مرحلة التطوير: تشمل النفقات المتكبدة خلال مرحلة التطوير والتي يجب أن تسجل في التثبيتات العينية إذا توفرت ما يلي:[3]

-هذه النفقات تسعى لإجراء تعديلات في الأصل تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي وزيادة طاقة الأصل.

[1] A. Kadouri, op, cite, p173.

[2] بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2009، ص121.

[3] بدوي إلياس، دور تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وفق المعايير الدولية (IFRS/IAS) في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية- دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير- ، رسالة الماجستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص28.

-أن تكون للمؤسسة القصد والقدرة التقنية والمالية وغير ذلك لإنجاز العمليات المرتبطة بهذه النفقات، وذلك من أجل الإستعمال أو البيع.

-هذه النفقات يمكن قياسها بطريقة موثوق بها.

الحساب 203- مصاريف تطوير مثبتة : تسجل في قيدين:[1]

القيد 1: يتم تسجيل الأعباء بصفة عادية كما يلي:

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
XX6		ح/مصاريف	XX	
	512	البنك أو موردون		XX

القيد 2: تسجيل الأعباء المعتبرة كأصول معنوية:

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
203		مصاريف تطوير مثبتة	XX	
	731	إنتاج مثبت لأصول معنوية		XX

الحساب 204 : برامج الإعلام الآلي

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد) ط2، دار النشر جيطلي، 2011، ص69.

يسجل وفق حالتين :

الحالة الأولى : حالة اقتناء من طرف المؤسسة يسجل القيد كالتالي:

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
204		برامج إعلام الآلي	Xx	
	404	موردو – التثبيتات		Xx

الحالة الثانية : إنتاج البرامج من قبل المؤسسة تسجل وفق قيدين :

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
6XX		مصاريف الإنتاج	Xx	
	512 أو 404	البنك أو الدائنون		Xx

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
204		برامج الإعلام الآلي	Xx	
	731	إنتاج مثبت لأصول معنوية		Xx

الحساب 205 : امتيازات، رخص، علامات تجارية

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
205		امتيازات، رخص، علامات تجارية	Xx	
	512 أو 404	بنك أو موردو التثبيتات		Xx

الحساب 207 : فرق الاقتناء

فهذا الحساب يسجل فيه فارق الاقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا، ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا ويظهر إلزاميا في الميزانية ضمن الأصول الثابتة التالية:

هذا الحساب يظهر في حالة خاصة وهي تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو اندماج وتبقى هاته الحالة غامضة من حيث المعالجة المحاسبية وذلك راجع إلى خصوصية هذا الحساب.

الحساب 208 : الصول المعنوية الأخرى

ويتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208 التي لم يخصص لها النظام المحاسبي المالي حساب خاص بها.

ويكون القيد كالتالي :

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
208	5/4	ح/ التثبيتات المعنوية الأخرى	Xx	
		إلى ح/ حسابات الأطراف أخرى أو الحسابات التالية		Xx

المطلب الثاني : عموميات حول التثبيتات العينية :

تعتبر التثبيتات العينية من الأصول الثابتة المعمرة في المنشأة (المؤسسة)، التي يمكن التحقق من وجودها المادي، والتي تشتريها المؤسسة بقصد امتلاكها، واستخدامها في نشاطاتها التشغيلية. كالمباني، والأراضي وغيرها. حيث يتم تقييم هذه التثبيتات وفق ما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 16 وذلك باستخدام الطرق التي تتلاءم معها. وهذا ما يتم التطرق إليه بنوع من التفصيل.

الفرع الأول : مفاهيم أساسية

1- تعريف التثبيتات العينية

يعرف التثبيت العيني في النظام المحاسبي المالي على أنه أصل عيني مراقب يحوزه الكيان من أجل استعماله في الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستمر مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.[1]

2- الاعتراف بالتثبيتات العينية توفر مجموعة من القواعد هي :

-امتلاك المنشاة لهذا الأصل.

-أن يزيد عمرها الاقتصادي عن سنة.

-أن يكون الغرض من اقتنائها هو التشغيل وليس إعادة بيعه.

-أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن الأصول إلى المنشأة.

-أن يتم قياس تكلفة الأصول بموثوقية.

تتكون حسابات التثبيتات العينية من الحسابات الفرعية التالية :

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص8.

الحساب 211 :

211-أراضي : يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية مثل أراضي للبناء، مقالع ومناجم، أراضي مهيأة، أراضي أخرى.

212-عمليات تهيئة وترتيب الأراضي

213-مباني

215-منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية

218-تثبيتات أخرى عينية

الفرع الثاني : تقييم التثبيتات العينية

أولا : تقييم التثبيتات العينية عند تاريخ دخولها

تخضع الأصول إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المنشأة حيث هناك عدة طرق للتقييم يمكن حصرها فيما يلي :

فعند تاريخ الدخول إلى الذمة المالية للمنشأة، تتحدد قيمة التثبيتات وتسجل محاسبيا وفق الحالات التالية:[1]

-التثبيتات المقتناة بمقابل تسجل بتكلفة الشراء.

-التثبيتات المنتجة من قبل المنشأة تسجل بتكلفة الإنتاج.

-التثبيتات المقتناة بدون مقابل نقيمها بقيمتها البيعية.

1- حالة اقتناء (شراء) التثبيتات العينية :

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، ص72.

تتحدد تكلفة الاقتناء : من خلال سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملة، وتضاف إليها الحقوق الجمركية وغيرها من الرسوم الجبائية وكذا النفقات الملحقة المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة العنصر ووضعه في حالة استعمال.[1]

تسجل التثبيتات العينية بتكلفة اقتناءها والتي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي المعيار المحاسبي لدولي على رقم IAS 16 ما يلي :

-سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع (رسم على القيمة المضافة)، وتطرح خصومات تجارية للوصول إلى سعر الشراء (أي الصافي التجاري في الفاتورة).

-تكاليف المباشرة الضرورية لبدأ استعمال الأصل مثل: مصاريف النقل (بما فيها مصاريف المستخدمين المرتبطة بذلك) السليم، المناولة ، الجمركية ، التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير وتهيئة الموقع ...إلخ.

-المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل، أو إعادة الموقع (المكان) لوضعه الأصلي.

-إنتهاء فترة الاستعمال المتوقعة (إذا كانت المؤسسة ملزمة بذلك).

-تجارب التشغيل.

-بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة،كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة الأرض أو المبنى [2]

ونستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:

-المصاريف الإدارية؛ والأعباء العامة (كالتكاليف الثابتة لمصلحة الشراء)؛

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره ، ص25.

[2] حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص265.

-المصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشييء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ إيقاف الجمع لتكاليف الدخول)، واستخدامه بقدرته العادية.[1]

-تكلفة القرض الممول لاقتناء التثبيتات المادية، (باستثناء تبني الخيار المرخص به فالنظام المحاسبي المالي "تكلفة القرض" مانص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم حسب IAS 23.

تكلفة الاقتناء = ثمن الشراء + تكاليف الاقتناء.

طرق الاقتناء :

لاقتناء التثبيتات العينية يمكن أن نميز الحالات التالية :

-التسديد المباشر عند الاقتناء؛

-التمويل عن طريق القروض؛

-التمويل عن طريق الإعانات؛

-الإيجار.

وحسب اختلاف طرق التسديد، واختلاف طرق التمويل تختلف امعالجة المحاسبية :

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الأمر التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25مارس2009.

1-حالة الشراء نقدا (التسديد المباشر) :

يمكن للمؤسسة أن تشتري أحد العناصر التثبيتات مع التسديد مباشرة دون انتظار مرور مهلة لذلك، يمكن أن نستفيد من خصم تعجيل الدفع.[1] ويمكن تسجيل القيد التالي :

ح/21	ح/53 الصندوق

2-حالة الشراء على الحساب

عندما يؤجل التسديد لفترات غير معتادة (طويلة)، يسجل الأصل بسعره كما لو تم الدفع عند الشراء (نبعد أثر الزمن على القيمة)، والفرق يعتبر كمصاريف مالية تحمل لفترات القرض.[2]

-إذا لم يحدد السعر الموافق لتاريخ الشراء (عند التسديد المباشر).

نحصل على تكلفة التثبيتات العينية بتحيين (تقيم حالي) للدفعات المسددة. بمعدل قرض مكافئ.

تكلفة الاقتناء في هذه الحالة، هي القيمة العادلة المساوية للقيمة الحالية عند تاريخ الشراء (تاريخ التسجيل) الدفعات التسديد في تواريخ لاحقة.

ح/21	ح/40
استلام	

ح/661 الفوائد	ح/404

[1] حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص269.

[2] حيدر محمد علي بن عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، ص83.

3-الحصول على التثبيتات عن طريق رسملة تكاليف القروض

عند ذكر العناصر الواجب إدارجها في تكلفة الاقتناء في السابق استثناء تكاليف القروض واعتبرناها مصاريف مالية. إلا أن النظام المحاسبي المالي يرخص في البند 326-3، باستعمال طريقة ثانية للمعالجة المحاسبية للقروض وهذا تطبيقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS/23. "تكاليف القروض" المطبق للمرة الأولى في 1986 والمعدل في 1993، والمؤكد عند مراجعة 2003، حيث يرخص بإدراج تكاليف القروض في قيمة اقتناء، إنتاج أو إنجاز الأصل وذلك باحترام الشروط التالية:

-إذا تطلب الأصل مدة طويلة (حسب النظام المحاسبي المالي أكثر من 12 شهرا) (لم تحدد المدة في المعيار) للتحضير قبل أن يستعمل أو يباع.

-في حالة اقتراض الأموال خصيصا للحصول على هذا الأصل، فإننا يجب أن نضيف لتكلفة هذا الأخير: تكلفة القرض الحقيقية المستحقة خلال الدورة (الإيراد المحصل في حالة توظيف مؤقت للقروض المحصلة).[1]

2-حالة إنتاج التثبيتات العينية

يوجد نوعان من العناصر تقيمان بتكلفة الإنتاج عند دخولها إلى المؤسسة : المنتجات المصنعة من قبل المؤسسة والموجهة للبيع، والتثبيتات المنتجة من قبل المؤسسة لذاتها حسب النظام المحاسبي المالي، فإن تكلفة الإنتاج لأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية :

-تكلفة شراء المواد الأولية.

-التكاليف المباشرة للإنتاج.

[1] المرجع السابق، ص278.

-التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتة والمتغيرة.

هذه التكاليف يتم الحصول عليها من محاسبة التسيير، أو يتم تحديدها بعمليات خارج المحاسبة وهي تتمثل في التكاليف الحقيقية (أو المقدرة) والمحسوبة سابقا.

يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى عناصر تكلفة الإنتاج بالتفصيل. لكن حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 لم فإن عناصر التكلفة هي :

-التكاليف المباشرة للإ نتاج : هي تلك التي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى التكلفة الأصل أو الخدمة المحددة.

-التكاليف غير المباشرة للإنتاج :

-التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج هي التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج مثل : حصة إهتلاك المباني والتجهيزات الصناعية، ويضاف عند اقتناء إهتلاك تكاليف التفكيك وحصة إهتلاك التثبيتات المعنوية مثل مصاريف التطوير والبرمجيات.

-التكاليف غير المباشرة المتغيرة للإنتاج هي التي تتغير مباشرة أو تقريبا بشكل مباشر، وفقا لحجم الإنتاج مثل المواد الأولية غير المباشرة والبد العاملة غير المباشرة، ويتم توزيع التكاليف المتغيرة للإنتاج لكل وحدة منتجة على أساس الإستخدام الفعلي لإنشاءات الإنتاج.[1]

3-حالة الحصول على التثبيتات العينية عند التبادل

يتم تقييم التثبيتات العينية التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها العادلة، إلا في الحالات الاستثنائية التالية:

[1] هوام جمعة المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص49-50.

-كون عملية التبادل لاتمثل حقيقة تجارية.

-عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل موضوع التبادل بصورة صادقة أو القيمة العادلة للتثبيت المتنازل عليه في إطار التبادل.

-إذا تعذر تحديد القيمة العادلة للأصل المتحصل عليه في إطار عملية التبادل فإنه يقيم ويسجل في حسابات المؤسسة بالقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المتنازل عنه.

-حالات استثنائية لتقييم التثبيتات العينية

هناك عدة حالات لم تكن مطبقة في المخطط المحاسبي الوني عالجها النظام المحاسبي المالي وهي :

1-التثبيتات العينية القابلة للتفكيك:

أجاز النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 16 تحديد مكونات جزء منفصل من التثبيتات ويتم توزيع إجمالي تكلفة التثبيت على الأجراء المكونة له ويتم المحاسبة عن كل جزء على حدا.

وكمثال على ذلك الطائرات والتي يمكن أن تسجل من خلال عناصر وهي هيكل الطائرة والمحركات والتجهيزات الكهربائية الأخرى وهي عناصر تختلف في فترات استخدامها ومنه فإن معدلات إهتلاكها سوف تختلف، لذا فإن كل عنصر يسجل على حدا.[1]

2-العناصر الصغيرة (ذات القيمة الضعيفة)

العناصر ذات القيمة الضعيفة يمكن اعتبارها مستهلكة كلية خلال الدورة ولا تسجل ضمن التثبيتات، في هذه الحالة، تسجل ضمن أعباء الدورة. مع توافق الممارسة المحاسبية مع القواعد الجبائية.

[1] حيدر محمد علي بن عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، ص83.

3-قطع الغيار ومعدات الصناعية

عادة ما تعتبر أغلب قطع الغيار ومعدات الصناعية ضمن المخزون ويعترف بها كأعباء عن استخدامها، إلا أن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية يمكن اعتبارها تثبيتات عينية (ممتكات، تجهيزات ومعدات) حينما تتوقع المؤسسة استخدامها خلال أكثر من سنة.

ثالثا : تقييم التثبيتات العينية في نهاية الدورة

تتميز جل التثبيتات العينية عن غيرها من عناصر الميزانية بأن لها عمر إنتاجي محدد، وتكون أكثر من السنة المالية، مما يؤدي إلى إهتلاك التثبيت أثناء خدمته خلال عمره الإنتاجي. كما تنخفض قيمة هذه التثبيتات إما بسبب الإستعمال أو التطور التكنولوجي.[1]

1-إهتلاك التثبيتات العينية

فحسب النظام المحاسبي المالي "الإهتلاك " هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته لنفسها. بعد توزيع المبلغ القابل للإهتلاك يجب مراعاة القيمة الباقية المحتملة لهذا الأصل أثناء الفترة النفعية.[2]

-وهو كذلك توزيع لتكلفة الأصل على عمره الإنتاجي، ليحصل على الفترات المخصصة وفق أساس الإستحقاق خصما على إيرادات نفس الفترة.[3]

---

[1] حكيم قرفي، تقييم وإدراج الأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة، رسالة ماجيستر، جامعة 20أوت1955، سكيكدة، 2012، ص84.

[2] مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (مع دراسة حالات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية منشورات جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012، ص125.

[3] وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية (منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في النمارك، 2007، ص71.

إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المنافع الإقتصادية لهذا الأصل، حيث نجد الإهتلاك الخطي، الإهتلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج، الإهتلاك المتزايد.

هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الإهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى إختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مخصصات الإهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

تعالج الأراضي والمباني كلا على حدة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للإهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصول غير قابلة للإهتلاك.

أسباب الإهتلاك : ونذكر فيما يلي :

والتي تتمثل في مدة استخدام الأصل، عامل الزمن والتطور التكنولوجي.

طرق الإهتلاك : تتنوع طرق الإهتلاك المطبقة في النظام المحاسبي المالي وهي :

طريقة الإهتلاك الثابت : عملية إهتلاك التثبيت تقتضي توزيع تكلفة الأصل الثابت على سنوات عمر الأصل الإنتاجي، كما تعتبر هذه الطريقة من أسهل طرق الإهتلاك.

$$\text{قسط الإهتلاك} = \frac{\text{كلفة التثبيت} - \text{قيمة الخردة}}{\text{(العمر الإنتاجي للتثبيت)}}$$

تعني هذه الطريقة نفس القسط لكل من سنوات العمر الإنتاجي للتثبيت.

طريقة الإهتلاك المتناقص: يتم احتساب قسط الإهتلاك بصورة متناقصة من سنة إلى أخرى بحيث تستعمل السنة الأولى قسط أكبر من السنة التي تليها وهكذا حتى نهاية حياة التثبيت المستهلك ويفضل من الكثير من

الشركات قيام بطريقة القسط المتناقص نظرا لسرعتها في استهلاك التثبيت في السنوات الأولى من حياته الذي يقدم بها أكبر إنتاجية، كلما انخفضت القيمة الدفترية كلما انخفض قسط الإهتلاك.

طريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج: تعتمد هذه الطريقة عند احتساب القسط على وحدات الإنتاج، بحيث يقدر عمر التثبيت على اساس الوحدات التي ينتجها، ويحسب معدل الإهتلاك وفق العلاقة التالية.[1]

التكلفة – الخردة

عدد وحدات الإنتاج التقديري

في نهاية كل سنة، يحدد قسط الإهتلاك الواجب تسجيله، يضرب المعدل في عدد وحدات الإنتاج المحققة خلال العام، ولقد أضاف النظام المحاسبي المالي على المعيار المحاسبي الدولي طريقة الإهتلاك المتزايد والذي يؤدي إلى عبئ متزايد على مدة الأصل النفعية.

طريقة الإهتلاك المتزايد: والتي تؤدي إلى عبء متزايد خلال فترات زمنية منتظمة.

2-تدني القيمة للتثبيتات العينية :

أ-مفهوم خسارة القيمة :

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة في القيمة "بأنها فائض القيمة المحاسبية للصول عن قيمتها الواجب التحصيل". كما نص SCF على مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها

[1] حيدر محمد علي بني عطاء، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، مرجع سبق ذكره، ص69

تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني، وتكون هذه المراجعة والتعديل في خسارة القيمة في نهاية السنة المالية.[1]

الأحداث التي يمكن أن تشير إلى حدوث فقدان في قيمة مؤشرات تدني القيمة : يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 16 .

التثبيت العيني المهتلك وغير قابل للإهتلاك[2]، وتوجد مؤشرات داخلية وخارجية وهي كالتالي :

-المؤشرات الداخلية:

-التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل.

-تغير نمط استعمال الأصل مما يؤثر سلبا على عائداته.

-المؤشرات الخارجية :

-انخفاض القيمة السوقية للأصل.

-تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة والقانوني والإقتصادي؛

-تطور نسب الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا للارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفة الأصول، مما يؤثر سلبا على القيمة القابلة للاسترجاع.

[1] ن. حاج: النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص53.

[2] زينب حجاج، المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص99.

ب–مراحل إثبات خسارة قيمة التثبيت

عند تقدير المؤسسة وفحصها لأصولها في تاريخ إقفال الحسابات، وكان هناك مؤشر (داخلي أو خارجي) يدل على أن التثبيت فقد من قيمته، فإن المؤسسة تقوم بتقييم القيمة القابلة للتحصيل وذلك:

–تقييم القيمة القابلة للتحصيل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي وقيمته النفعية، إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الإهتلاك، فإن هذه القيمة تنخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

القيمة النفعية = القيمة المحينة للنفقات الداخلة المستقبلية للأصل – النفقات الخارجية
ثمن البيع الصافي = القيمة العادلة للأصل – مصاريف البيع (تكاليف الخروج)

تتمثل تكاليف الخروج في مصاريف العقود، ومصاريف رفع البضاعة وإعداد الموقع باستثناء الأعباء المالية وأعباء الضريبة على النتيجة.[1]

ج–استرجاع خسارة القيمة :

–تقدر المؤسسة عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات للأصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت عند توفر هذا المؤشر فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

–يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية ضمن المنتجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينها يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما

[1] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص53

يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافي التي يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال اسنوات المالية السابقة.[1]

الفرع الثالث : إدراج التثبيتات العينية

تسجل التثبيتات العينية في الجانب المدين حيث دخولها تحت رقابة الكيان سواء كانت :[2]

-بقيمة الأسهم.

-بتكلفة الشراء.

-بتكلفة الإنتاج

أما الجانب الثاني للمعاجة والذي نقصد به الجانب الدائن ويستخدم حسب الحالة.

الحالة الأولى : فإذا دخلت التثبيتات عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون إما 101 رأس المال الصادر أو راس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال، أو حساب الشركاء. عميات حول رأس المال –ح/456، حيث تكون القيود كمايلي حسب ما تبين الحالة الأولى :

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
21		من ح/ التثبيتات العينية	Xx	
	101	إلى ح/ أصول مملوكة حيازة بواسطة إسهام خاصة		Xx

أو

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
456		من ح/ الشركاء – العمليات على رأس المال	Xx	
	101	إلى ح/ أصول مملوكة حيازة بواسطة إسهام خاصة		Xx

[1] مرجع نفسه، ص41.

[2] مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص09.

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
21		من ح/ التثبيتات العينية	Xx	
	456	إلى ح/ الشركاء – العمليات عن رأس المال حيازة بواسطة إسهام الشركاء		Xx

الحالة الثانية: إذا كانت التثبيتات العينية دخلت بتكلفة الشراء يكون القيد كالتالي :

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
21		من ح/ التثبيتات العينية	Xx	
	404	إلى ح/ موردو التثبيتات حيازة عن طريق الشراء		Xx

الحالة الثالثة : وإذا كانت التثبيتات أو الأصول العينية دخلت بتكلفة الإنتاج يكون القيد كالتالي :

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
21		ح/ التثبيتات العينية	Xx	
	73	إلى ح/ الإنتاج المثبت دخول بواسطة إنتاج		Xx

-في نهاية الدورة : يسجل الإهتلاك وخسارة القيمة كما يلي :

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاكات التثبيتات	Xx	
	281	إهتلاك التثبيتات العينية		Xx

يتم تسجيل الخسارة في القيد التالي :

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاكات التثبيتات	Xx	
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		Xx

المطلب الثالث : التثبيتات المالية

تعتبر التثبيتات المالية هي أيضا من التثبيتات التي لها أهمية بالغة لدى المؤسسات كونها تستخدم في جلب فوائض القيم، عن طريق توظيفها وكذلك تحصيل فوائد من ورائها. ومنه فالنظام المحاسبي المالي خصص لها مفاهيم وقواعد تنظم إدراجها وتقييمها وهذا ما سوف نتناوله ضمن هذا المطلب.

الفرع الأول : مفهوم التثبيتات المالية :

تعرف التثبيتات المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لا ستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات.[1] والتي تشتمل على أربعة أنواع وهي :

-سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة.

-السندات المثبتة لنشاط المحفظة.

-السندات المثبتة الأخرى.

-القروض والحسابات الدائنة.

2-**حسابات التثبيتات المالية:** وتشتمل على :

ح/26- مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات

261- سندات الفروع

262- سندات مساهمة أخرى.

[1] مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (مع دراسة حالات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية منشورات جامعة الوادي، العدد 5، 2012، ص125.

265- سندات مساهمة مقومة بواسطة المعادلة (التكافؤ).

269- دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة.

ح/27- تثبيتات مالية أخرى؛

271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة الخاصة بنشاط المحفظة.

272- سندات ممثلة لحق الدين.

273- سندات مثبتة خاصة بنشاط المحفظة.

274- القروض والحسابات الدائنة الخاصة بعقد إيجار التمويل.

275- ودائع وكفالات مدفوعة.

276- حسابات دائنة أخرى.

279- تسديدات مستحقة على السندات المثبتة غير محررة.

أولا : تقييم المساهمات والديون المرتبطة بالمساهمات (ح/26)

1-التقييم الأولي :

هذه التثبيتات يجب أن تكون في التثبيت مقيمة بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية التي تمثل تكلفة شرائها أي سعر شراء هذه التثبيتات المالية مضاف إليها كامل المصاريف اقتناءهاا سواء من طرف البنوك أو الشركات البورصة للمقابل المقدم أو المستلم لإقتناء التثبيت عند الحيازة على سندات مساهمة.[1]

[1] georges langlois . micheline friédérich, comptabilité financière, 12ém édition foucher vanves France, 2007, p183.

2-التقييم في نهاية الدورة المحاسبية:

تقيم المساهمات في الفروع (المؤسسات المشتركة أو الوحدات المجتمعة) عند إقفال السنة المالية بالتكلفة المهتلكة، أم بالنسبة للمؤسسات الأجنبية فإنها تخضع إلى التغيير في العملة والتي تشكل أرباحا وخسائر في الصرف يجب تسجيلها حسب الحالة في الأعباء المالية أو النواتج المالية للسنة المالية.

3-التقييم عند التنازل عن التثبيتات المالية: تقييم المساهمات في الفروع (المؤسسات المشتركة أو اوحدات المجتمعة) عند إقفال السنة المالية بالتكلفة المهتلكة، أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية فإنها تخضع إلى التغير في العملة والتي تشكل أرباحا وخسائر في الصرف يجب تسجيلها حسب الحالة في الأعباء المالية أو النواتج المالية للسنة المالية.

ثانيا : تقييم التثبيتات المالية الأخرى (ح/27)

1-التقييم الدولي :

وهي السندات من غير سندات المساهمة، والسندات المثبتة لنشاط المحفظة التي لاتنوي المؤسسة أو لا يسعه بيعها في الأجل القصير، وقد يتعلق الأمر بسندات يكاد احتيازها المستديم أكثر مما يرغب فيه[1]، حيث يجعل هذا الحساب مدين بتكلفة الاقتناء مقابل جعل أحد الحسبات المالية أو الغير دائمة أو عملاء مشكوك فيهم في حالة قبضها مقابل مديونية لعملاء مشكوك فيهم.

[1] مصطفى طويل، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010، ص127

2-التقييم في نهاية الدورة المحاسبية :

يتم تقييم التثبيتات المالية الأخرى بالتكلفة المهتلكة.

3-التقييم عند التنازل عن التثبيتات المالية

المعروف أن التثبيتات التي تحوزها المؤسسة سواء أكانت عينية أو معنوية أو مالية لا تكون موجهة لإعادة البيع وإنما استغلالها بقدر الإمكان مع التدقيق في حالتها وكذا منفعتها. وتعتبر التثبيتات المالية من بين التثبيتات

غير قابلة للاهتلاك كالتثبيتات المعنوية والعينية (حالة الأراضي)[1] وعند التنازل عن التثبيتات المالية لابد من المقارنة بين سعر التنازل وسعر الإقتناء فإذا كان :

سعر التنازل أكبر تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في ح/767

وإذا كان :

سعر التنازل أقل تكلفة الاقتناء الفرق في ح/ 667

فإذا كان : سعر التنازل > تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في ح/767

وإذا كان : سعر التنازل < تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في ح/ 667.

الفرع الثالث : إدراج التثبيتات المالية

أولا : الحساب 26 المساهمات والديون المرتبطة بالمساهمات

[1] ابراهيم مزيزد، بوعافية رشيد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية، الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي 13إلى15أكتوبر، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص12.

1-التسجيل الأول : يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الاقتناء أو حصة المساهمة (قيمة الأسهم)، وكذلك بالحقوق المتعلقة بالأسهم ويقابله في الجانب الدائن إحدى الحسابات المالية أو حسابات الغير.

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
26		المساهمات والديون المرتبطة بالمساهمات	Xx	
	5	الحسابات المالية		Xx
	4	حسابات الغير		Xx

2-التسجيل عند نهاية الدورة

-في حالة انخفاض قيمة السندات أي القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية تسجل خسارة القيمة كالتالي :

3-التسجيل المحاسبي عند التنازل :

-في حالة الربح

-في حالة الخسارة

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
5 Xx		حسابات المالية		
65 Xx		الأعباء العملياتية الأخرى (القيم الناقصة-الخسارة)	Xx	
		تثبيت مالي (قيمة الاقتناء)	Xx	
	26 Xx	المنتوجات العملياتية الأخرى(القيمة الزائدة-ربح) بيان		Xx
	75 Xx	النتازل عن سندات المساهمة		Xx

ثانيا : الحساب27 تثبيتات مالية أخرى

1-التسجيل الأولى :وذلك بجعل الحساب 27 مدينا مقابل الحسابات المالية دائنا كما يلي :

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
27		قيمة التثبيتات المالية الأخرى	Xx	
	5 Xx	حسابات المالية		Xx

2-التسجيل عند نهاية الدورة

-في حالة انخفاض قيمة السندات أي القيمة القابلة للتحصيل أثل من القيمة المحاسبية الصافية

تثبيت تدني القيمة ويكون كالتالي :

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
681		مخصصات الاهتلاك	Xx	
	297	خسائر القيمة عن التثبيتات مالية		Xx

-2-3- التسجيل المحاسبي عند التنازل :

-في حالة الربح نسجل القيد التالي :

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
512		البنك	Xx	
297		خسائر القيمة عن التثبيتات مالية	Xx	
	27	تثبيتات مالية أخرى		Xx
	767	الأرباح الصافية عن عمليات بيع الأصول		Xx

-في حالة الخسارة نسجل القيد التالي :

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
512		البنك	Xx	
297		خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	Xx	
667		الخسائر الصافية عن عمليات بيع الأصول	Xx	
	27	تثبيتات مالية أخرى		Xx

المبحث الثاني : حالات خاصة في تقييم التثبيتات

قد تتلقى المؤسسة في بعض الأحيان صعوبات عند تقييمها لبعض عناصر التثبيتات من بينها عقود الإيجار والإعانات ، إلا أن النظام المحاسبي المالي عالج هذا النقص وسهل من عملية المعالجة المحاسبية لمثل هذه العناصر وهذا ما سنتطرق له كالتالي.

المطلب الأول : عقود الإيجار التمويلي

قد تلجأ المؤسسة في بعض الأحيان إلى إنشاء التزام بينها وبين متعامل خارجي، على تأجير واستئجار أحد الأصول الثابتة، بغرض التعامل بها حيث ميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين منها وخصص معالجة محاسبية لها وفق شروط معينة.

الفرع الأول: تعريف عقود الإيجار

عقد التأجير هو عقد بين المؤجر والمستأجر الذي يعطى المستأجر الحق في استخدام أصل معين مثل معدات أو آلات أو خلافه مملوك للمؤجر يتنازل عن جزء كبير وليس كل الملكية الخصة بأصل.[1]

وعقد التأجير يتفق عليه بين المؤجر والمستأجر وتختلف شروطه من عقد لآخر. وفترة التأجير قد تتراوح بين فترة قصيرة إلى طوال فترة حياة الاقتصادية المتوقعة للأصل.

[1] كمال الدين مصطفى الدهرواي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، ط2، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص575.

أما المشرع الجزائري فقد عرف في المادة الأولى من الأمر 96-09 المتعلق بالاعتماد الإيجاري المؤرخ في 1996/01/10 قرض الإيجار على أنه: "عملية تجارية ومالية :

-يتم تحقيقها من قبل البنوك والمؤسسات المالية أو شركة تأجير مؤهلة قانونا ومعتمدة صراحة بهذه الصفة مع المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين أو الأجانب، أشخاص طبعين كانوا أو معنويين تابعين للقانون العام أو الخاص؛

-تكون قائمة على عقد إيجار يمكن أن يتضمن حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر، وتتعلق فقط بأصول منقولة أو غير منقولة ذات الإستعمال المهني أو بالمحلات التجارية أو بالمؤسسات حرفية.[1]

الفرع الثاني : تصنيف عقود الإيجار

صنف النظام المحاسبي المالي عقود الإيجار إلى تمويلية وتشغيلية حيث ترتب على الأولى عملية كلي للمخاطر والمنافع المرتبة بالأصل المستأجر مع تحويل أو عدم تحويل الملكية تلك عند نهاية مدة العقد وأي عقد آخر غير عقد إيجار تمويلي فهو إيجار بسيط وهذا الأمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صفقة.[2]

يصنف المعيار IAS 17 عقود الإيجار بالنسبة للمستأجر إلى :

-الإيجار التشغيلي : في هذا النوع ينتفع المستأجر بالأصل دون أن يكون مسؤولا عن الأعطال قد تحدث له ويتكفل المؤجر بإجراء عمليات الصيانة والإصلاح، ولذا يسمى قرض الإيجار التشغيلي استئجار الخدمة. لأنه يوفر للمستأجر خدمتي التمويل والصيانة.

وهذه الأخيرة التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد قيمة الإيجار الذي يدفعه المستأجر.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 96-09 المتعلق بالاعتماد الإيجاري، العدد3، المؤرخ في 1996/01/14، ص25.

[2] سوسن زيرق، الافصاح المحاسبي عن قرض الايجار في النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة EURLELIDI ، رسالة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة 20أوت1955م، سكيكدة، 2012، ص53.

خصائص هذا النوع من الإيجار أنه يشتمل كل أنواع الأصول من الآلات والمعدات إلى أجهزة كمبيوتر والسيارات وحتى الطائرات. إضافة إلى ذلك فإن ما يميزه هو إمكانية إلغائه من طرف المستأجر قبل نهاية مدة العقد.

-**الإيجار التمويلي** : هو ذلك العقد الذي ينتقل جوهريا للمستأجر المنافع والمخاطر المرتبطة أصل مامع إمكانية انتقال هذه الملكية في الأخير إلى المستأجر، كما يطلق عليه أيضا الإيجار الرأسمالي.[1]

يتميز به هذا النوع هو أن المؤجر لا يقدم خدمة الصيانة للأصول المؤجرة ويتحمل المستأجر كما أنه عقد غير قابل للإلغاء ولو طلب المستأجر نسخه.

مميزات الإيجار التمويلي :

يمتاز الإيجار التمويلي بعدة خصائص منها:

-يخفض من تكلفة الإفلاس بالنسبة للمؤجر لأنه أفضل حالا من المقرض؛

-يحقق الإيجار قدرا من المرونة للمؤسسة المستأجرة لأنه يقيها تحمل الأصل خلال الفترة التي لاتحتاجه فيها، فهناك عقد إيجار قصير الأجل أو طويل الأجل؛

-عقد الإيجار كامل الخدمة يلقي على المؤجر مسؤولية صيانة الأصل خصوصا إذا كان الأصل شديد التعقيد؛

-تحقيق مزايا ضريبة خصوصا إذا كانت الفورات الضريبة عن قسط الإيجار تفوق القيمة الحالية للوفورات الناجمة عن الإهتلاك؛

-التخلص من قيود الافتراض، كما يجنب الإجراءات المعقدة للشراء؛

-توفير الأموال لاستخدامها في مجالات أخرى.[1]

[1] عادل عاشور، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، دراسة حالة مجمع رياض سطيف، ررسالة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006، ص69.

الفرع الثالث : المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار

تتم المعالجة المحاسبية لقرض الإيجار كما يلي :

قرض الإيجار التشغيلي

بالنسبة للمستأجر

من ح/النفقة الإيجارية إلى ح/ النقديات		
من ح/ 641-الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة إل ح/53 -الصندوق		

من ح/ النقدية إلى ح/ الإيراد الإيجاري		
من ح/ 53 الصندوق إلى ح/ 763 عائدات الحسابات الدائنة		

قرض بالنسبة للمستأجر

تسجيل في حساب الإستثمار

من ح/ 2- حسابات التثبيتات (حسب نوع الأصل المستأجر) إلى ح/ 167-الديون المترتبة عن عقد إيجار التمويل		

الدفعات المسددة والفوائد

من ح/ 167 الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويل من ح/ 661-أعباء الفوائد إلى ح/ 53-الصندوق		

[1] المرجع السابق، ص68.

تسجيل الإهتلاك[1]

من ح/ 681-مخصصات الإهتلاكات إلى ح/ 281-إهتلاك التثبيتات العينية		

من ح/ 167- الديون المترتبة عن عقد إيجار التمويل إلى ح/ 78- الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		

بالنسبة للمستأجر

إذا قرر المستأجر الإحتفاظ بالأصل. رفع خيار الشراء إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء

الأصل عند المؤجر

من ح/274- القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل إلى ح/ 53- الصندوق		

الدفعات المستلمة من المستأجر

من ح/ 53- الصندوق إلى حساب 763- عائدات الحسابات الدائنة إلى الحساب 274- القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل.		

عند إحتفاظ المستأجر بالأصل

من ح/ 53- الصندوق إلى ح/274- القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل		

إذا أعد المستأجر الأصل إلى المؤجر

من ح/ 2- حسابات التثبيتات أو ح/ حسابات المخزونات إلى ح/ 274- القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل		

[1] عبد الرازق خليل، عبيدي نعيمة، مد استحابة قرض الإيجار ضمن النظام المحاسبي والمالي الجديد للتطورات الحاصلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 17، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وفاق، يومي 17، 2010/01/18، جامعة الأغواط، ص11-14.

المطلب الثاني : الإعانات

قد تضطر المؤسسات في بعض الأحيان إلى الحصول على بعض المساعدات التي تقدمها الدولة لها ولكن بمقابل الإلتزام ببعض الشروط. ولقد خصص النظام المحاسبي المالي لمثل هذا النوع معالجة محاسبية خاصة بها.

الفرع الأول : تعريف الإعانات

تعرف المعايير الدولية (IAS 20) و (IAS 41) الإعانات بأنها : عبارة عن مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية للمنشأة مقابل إلتزامها بالوفاء بشروط معينة تتعلق بأنشطتها.[1]

هناك ثلاث أنواع رئيسية من الإعانات العمومية والنظام المحاسبي المالي يميز بين نوعين من الإعانات المستلمة من قبل المؤسسات نذكر منها :[2]

أ- إعانات الاستغلال :

هذا النوع من الإعانات يمنح لغرض تدعيم حجم عوائد المؤسسات التي تنشط في قطاع مشجع من طرف الدولة. كما يمكن أن تمنح لتغطية أعباء تواجهها المؤسسة لغرض المصلحة العامة.

ب- إعانات التوازن :

هذا النوع من الإعانات يمنح للمؤسسات التي تنشط في قطاعات استراتيجية والتي حققت نتائج سلبية في دورة معينة.

ج- إعانات الاستثمار :

هذا النوع من الإعانات لغرض مساعدة المؤسسات أو المستثمرين على توسيع النشاط أو تجديد التثبيتات.

[1] أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010، ص108.

[2]. Robert OBERT-pratique du normes IFRS, 3eme edition, dunod, 2006, p180

كما يمكن أن يكون تحفيز للاستثمار في المناطق النائية من خلال إعانات الاستثمار المتمثلة في العقارات الممنوحة للمستثمرين.

الفرع الثاني : إدارج الإعانات

1-المعالجة المحاسبية لإعانات الاستغلال :[1]

يتم تسجيل الإعانة وفق القيد التالي :

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
441		دولة. تعاونيات عمومية	Xx	
	748	إعانات الاستغلال الأخرى		Xx

2-المعالجة المحاسبية لإعانات التوازن :

تقيد إعانات التوازن عل مرحلتين كالتالي :

-مرحلة تسجيل إشعار قبول الطلب :

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
441		دولة. تعاونيات عمومية	Xx	
	741	إعانات التوازن		Xx

[1] زبير عياش، نصر الدين عيساوي، إشكالية جودة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر بين الواقع والتطبيق، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، ص 201-202.

-مرحلة تحصيل الإعانة :

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
741		إعانات التوازن	Xx	
	411	دولة. تعاونيات عمومية		Xx

3-المعالجة المحاسبية لإعانات الاستثمار :[1]

تقيد إعانات الاستثمار على مرحلتين :

-مرحلة الأولى : تسجيل إشعار قبول الطلب

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
441		دولة. تعاونيات عمومية	Xx	
	131	إعانات التجهيز		Xx

-المرحلة الثانية : تحصيل الإعانة

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
131		إعانات التجهيز	Xx	
	411	دولة. تعاونيات عمومية		Xx

-كل نهاية سنة يسجل قسط اهتلاك لإعانة الاستثمار المنوحة كما يلي :

حساب	حساب	البيان	مدين	دائن
138		منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة	Xx	
	754	أقساط. وإعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية		Xx

[1] زبير عياش، نصر ادين عيساوي، المرجع السابق، ص202.

المبحث الثالث : إعادة تقييم التثبيتات

يعتمد تقييم التثبيتات على أسس من بينها التكلفة التاريخية، كما رأينا سابقا، إلا أنه في بعض الأحيان يتم اللجوء إل بعض المعالجات المحاسبية الأخرى من اجل تحديد قيمة ذلك العنصر من التثبيتات ألا وهي إعادة التقييم أو مايعرف بالتقييم اللاحق ومن خلال هذا سيتم توضيح ذلك.

المطلب الأول : مفهوم التقييم وقواعده

يعد التقييم من أهم الوسائل داخل المؤسسة حيث يعتمد عليه في تحديد قيمة العناصر المادية والمعنوية والذي تعددت طرقه من خلال ما جاء في النظام المحاسبي المالي من إعادة التقييم والقيمة العادلة.

الفرع الأول : مفهوم التقييم

يمكننا إعطاء التعاريف التالية للتقييم عل سبيل الذكر لا الحصر، وهي :

التعريف الأول : التقييم عموما هو الوصول إلى تحديد السعر أو بكل بساطة إلى تقدير منطقة التفاوض بين المشتري والبائع.

التعريف الثاني : التقييم هو عنصر وتقدير قيمة أصول وخصوم مؤسسة بهدف الوصول إلى صاف قيمة تلك الأصول بغض النظر عن الطريقة التي يمكن إتباعها لتقدير تلك القيمة.[1]

[1] بكاري بلخير، أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010، ص14.

المطلب الثاني : طرق التقييم

أ-التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية : يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبة التي تحكم إعداد القوائم المالية، وبموجبه يتم إثبات أصول والتزامات المؤسسة حسب السعر المسجل ضمن ميزانية المؤسسة في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء التزام، كما أنه لا يعكس الواقع ذلك أنه في حالة البيع مثلا يكون السعر المدفوع اقل أو أعلى من القيمة المسجل بها الاستثمار العيني.

إيجابياتها : من الإيجابيات التي تمتاز بها ما يلي :

-الموضوعية وهي الميزة الأساسية التي تسجل لصالح منهج التكلفة التاريخية، وموثوقية القياس المحاسبي وقابليته للتحقيق، وتزداد هذه المزايا في رأي المدافعين لاعتقادهم أن المحاسبة يجب أن تقرر عما وقع وليس عن تغيرات القيم لأن المحاسبة لم تكن أبدا أداة لقياس القيمة فيهما، وإنما هي محاسبة تكاليف فعلية؛

-مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي أن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إل أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأشعار؛

-فرض وحدة القياس يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغيير في قيمتها نتيجة التضخم والانكماش.

عيوبها : عل الرغم من مزايا استخدامها إلا أنها تعرضت للكثير من الانتقادات التي منها ما يلي :[1]

-تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح القوائم المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية؛

[1] قودري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS-IAS) دراسة حالة SCF، رسالة ماجيستر غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010، ص18

-إن عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية مع المصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف لاختلاف الأوقات التي حدثت فيها، يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وتأثر ذلك على التغير في بنود قائمة حقوق الملكية؛

-إن استخدام القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، قد تؤدي إلى قرارات واستنتاجات قد تكون خاطئة على مدى قدرة المؤسسة إلى تحقيق الأرباح، وبالتالي اتخاذ قرارت خاطئة فيما يخص تقويم الأداء الإداري. وتقويم المؤسسة على المحافظة على رأس المال سليما من الناحية الاقتصادية.

ب- التقييم وفق القيمة العادلة : تعرف القيمة العادلة في ظل معايير المحاسبية الدولية بأنها المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به الأصل ما بين المشتري وبائع يتوافر لدى كل منها الدراية والرغبة في إتمام المبادلة.[1]

-كما تعرف لجنة معايير المحاسبية الدولية التابعة لاتحاد المحاسبة مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها بأنها المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحث.

كما تعرف القيمة العادلة للأصل على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل، بعيدا عن ظروف التصفية.

إيجابياتها : من الإيجابيات التي تتميز بها :

-إن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتفاع بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة أموال المؤسسة؛

-تساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليه؛

[1] غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS)، مكتب نوميديا للنشر، قسنطينة، 2009، ص83.

التقييم بالقيمة العادلة ينتج عنه معلومات تعكس ثار الظروف الاقتصادية المحيطة عند حدوثها، مما يجعلها قابلة للمقارنة باستمرار من حيث العائد المناسب لمستوى الخطر؛

-التقييم وفق القيمة العادلة يزيد من خصائص جودة المعلومات المحاسبية حيث توجد علاقة ارتباط معنوي بين كل هذه الخصائص مثل : الملائمة، القابلية للمقارنة، الموثوقية، الثقة، وهو ما يحقق المنفعة من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.[1]

انتقاداتها : عل الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق أساس القيمة العادلة إلا أنها لم تسلم من الانتقادات التي نوجزها فيما يلي :[2]

-يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار.

-اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية (في أغلب أحيان نهاية سنة مالية)، فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، لأن القوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير ملائمة.

-قد يؤدي إعتماد أساس القيمة العادلة إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.

-يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادل حقيقية.

[1] مصطفى راشد العابدي، مدى حاجة معايير المحاسبية والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي والمراجعة بالقوائم المالية (دراسة تحليلية مقارنة)، جامعة الملك سعود، ص36.

[2] بوكساني رشيد وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقادات والتأييد في ظل توجيه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى الدولي الأول حول الSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، الوادي، 2010، ص10.

المطلب الثاني : مفهوم إعادة التقييم

حسب المعيار الدولي رقم IAS 16 و IAS 38 وأيضا حسب النظام المحاسبي المالي يمكن تقييم التثبيتات المعنوية والعينية بعد تسجيلها الأولي أي في نهاية الفترة المحاسبية بإتباع نموذجين ممكنين :[1]

1-نموذج التكلفة المهتلكة:

هو النموذج المفصل بالنسبة لنظام المحاسبي المالي، والأسهل للتطبيق نظرا للإمكانيات المتاحة في البيئة الاقتصادية الجزائرية، ويبنى النموذج على تسجيل مخصصات لإثبات انخفاض قيمة الأصل سواء عن طريق مخصصات الإهتلاك (وهو تدهور التثبيتات المنتظر منذ تاريخ الحيازة) أو مخصصات التدني (وهو تدني غير متوقع، غير مرتبط بعناصر تعريف الإهتلاك) إن توفرت بعض المؤشرات الموضعية عن وجوده، ومنه في نهاية السنة تظهر التثبيتات بالتكلفة المهتلكة.

التكلفة المهتلكة = التكلفة التاريخية – (مجموع الإهتلاكات + تدني القيمة)

2-نموذج إعادة التقييم :

نعني بإعادة التقييم تعويض القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات بقيمتها العادلة عند تاريخ إعداد القوائم الختامية وهذا سعيا لتحقيق خاصية الصورة الصادقة في هذه القوائم. وقيمة إعادة التقييم تتمثل في القيمة العادلة ناقص الإهتلاك وخسائر الانخفاض في القيمة.[2]

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الإهتلاكات المستقبلية – خسارة القيمة المستقبلية

[1] بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالحي بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق الSCF والمعايير الدولية (IFRS-IAS)،ج2، ط1 منشورات كليك، الجزائر، ص369.

[2] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولة والمعايير العربية المتوافقة معها، حالات عملية محلولة معايير المحاسبة الدولية من 1 إلى 31، ج1، دار الجامعية ، الإسكندرية، 2008، ص273.

3-خواص إعادة التقييم :

نموذج إعادة التقييم ليس إجباري حسب النظام المحاسبي المالي، وحتى يطبق هذا النموذج يجب أن تحقق فيه الشروط التالية :[1]

1- يجب أن تتوفر إمكانية تحديد القيمة العادلة بموثوقية، وعادة سعر السوق يشكل هذه القيمة العادلة.

2- إعادة التقييم ليست ضرورية سنويا، بل يجب القيام بها با نتظام حتى تظهر التثبيتات في القوائم المالية في نهاية السنة بقيمتها المحاسبية الصافية المعاد تقييمها قريبة دائما من القيمة العادلة.

3- وتيرة إعادة التقييم تتوقف على مدى تذبذب القيمة العادلة الخاصة بالعناصر المراد إعادة تقييمها، فإذا كانت التذبذبات مهمة تصبح عملية إعادة التقييم السنوية ضرورية، أما في الحالات الأخرى إعادة تقييم كل ثلاث أو خمس سنوات تكون كافية.

4- إذا تمت عملية إعادة التقييم لتثبيت ما، وجبت إعادة التقييم على كل التثبيتات من نفس الصنف، اي على كل صنف الذي يقصد به مجموعة التثبيتات التي لها نفس الطابع ونفس الاستخدام، على سبيل المثال صنف الآلات، صنف المباني، صنف معدات المكتب وغيرها.

5- كل التثبيتات العينية والمعنوية يمكن إعادة تقييمها حسب النظام المحاسبي المالي، غير أن شرط وجود سوق نشط كشرط لتحديد القيمة العادلة عن طريق الأشعار المطبقة فيها يجعل عملية إعادة التقييم مستحيلة لبعض التثبيتات المعنوية بسبب غياب مثل هذه السوق وكمثال عن ذلك غياب أسواق خاصة بالعلامات وبراءات الإختراع لأن كل عنصر منها لا يوجد له مثيل، ولهذا يعتبر نموذج إعادة التقييم نادر التطبيق على التثبيتات المعنوية.

[1] بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالحي بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق ال SCF والمعايير الدولية (IFRS-IAS)، مرجع سبق ذكره، ص369-370.

6- إعادة التقييم تخص الأصول غير الجارية، لأن بقائها الطويل في حوزة المؤسسة بعد تقييم حيازتها بالتكلفة التاريخية يمكن أن يعطي معلومات بعيدة عن الحقيقة الاقتصادية بسبب ما تعرفه هذه العناصر من تأثر بالتضخم خاصة، فيعتبر هذا النموذج انحراف عن مبدأ التكلفة التاريخية بغرض التوصل إلى شفافية القوائم المالية ومصداقيتها.

7- التثبيتات كلها يمكن ان تكون موضوع إعادة التقييم سواء كانت قابلة للإهتلاك أو غير قابلة للإهتلاك بمعنى آخر سواء كانت مدة تحقيقها للمنافع الإقتصادية محدودة في الزمن أو لا.

8- إعادة تقييم التثبيتات يمكن أن تكون بالرفع أو التخفيض من القيمة المحاسبية للأصل حسب اتجاه تغير سعر السوق، وهذا فرق أساسي بين إعادة التقييم وتدني القيم الذي يكون فقط بتخفيض في قيمة الأصل المحاسبية الباقية.

حالات إعادة التقييم : من خلال إعادة تقييم المؤسسة لأصولها يمكن أن نصادف الحالات التالية :[1]

1)إذا أدت إعادة التقييم إلى زيادة في القيمة الدفترية للأصل فيجب إدراج زيادة مباشرة ضمن الأموال الخاصة تحت عنصر "فائض إعادة التقييم"

2)يسجل فارق إعادة التقييم في حساب الأموال الخاصة تحت حساب خاص "فارق إعادة التقييم" إذا كان الأصل قابل للإهتلاك يمكن :

-إما إعادة التقييم في نفس الوقت، التكلفة التاريخية والإهتلاكات المجمعة.

-وإما لا يعاد تقييم إلا القيمة المحاسبية الصافية.،

[1] طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص368.

-عند حدوث نقص في قسمة الأصل الملموس المعاد تقييمه مرة أخرى، فإنه يجب الإعتراف بهذا النقص وتحميله مباشرة على فائض إعادة تقييم المتعلق به، وذلك بحيث لا تتجاوز مبلغ قيمة فائض لإعادة التقدير الخاص به.

-عند تحقق فائض إعادة التقييم يمكن أن يتم تحويله مباشرة من حساب الأموال الخاصة إل الأرباح وذلك عند استعادة الأصل الملموس من الخدمة أو بيعه ويمكن أن يتحقق فائض خلال استخدام المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون الجزء الثاني المحقق من الفائض مماثلا للفرق بين قيمة الإهتلاك محسوبا على أساس إعادة التقييم وقيمة الإهتلاك محسوب عل أساس التكلفة التاريخية.

-2-1-شروط إعادة التقييم في النظام المحاسبي المالي :

يشترط في تطبيق طريقة إعادة التقييم إمكانية قياس العادلة بمصداقية كما يشترط تطبيق الطريقة من دورة لأخرى وتطبيق بصفة منتظمة على جميع التثبيتات العينية التي تنتمي إلى نفس المجموعة، ويجب تطبيقها كلما تطلب الأمر ذلك، أي كلما كانت القيمة العادلة للتثبيت المعاد تقييمه تختلف بشكل معتبر عن القيمة المحاسبية للتثبيت.[1]

-عادة يكون التقييم على أساس الاستعمال الحالي للأصل، لكن في حال توقع تغير فإن شروط الاستعمال الجديدة هي التي توجد بعين الإعتبار.

-من الضروري إعادة التقييم كل سنة، ويجب ان تكون بانتظام كان من أجل عدم تباعد القيمة المحاسبية الصافية للأصل في وقت معين من القيمة المتحصل عليها من إعادة التقييم.

-الأصول المادية غير الخاضعة لتغيرات هامة في قيمتها إعادة تقييمها من ثلاث إل خمس سنوات.[2]

-2-2-المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعاد تقييمها على أساس القيمة العادلة :

[1] جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص92.

[2] زينب حجاج، المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق ذكره، ص94.

إذا ارتفعت القيمة لتثبيت ما بعد إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة ضمن رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان فارق إعادة التقييم حسب الحالات التالية :[1]

-يسجل فارق إعادة التقييم مباشرة في صنف حسابات رؤوس الأموال على مستوى حساب 105 فارق إعادة التقييم في حالة فائض- القيمة أي فرق إعادة التقييم موجب وكذلك:

-إلغاء الإهتلاكت المتراكمة بجعل ح/281 إعتلاكات العينية مدينا، وح/21 تثبيتات عينية دائنا (برصيد حسابات الإهتلاكات في 12/31/ن).

-جعل حساب/21 تثبيتات مادية مدينا. وحساب 105. فرق إعادة التقييم دائنا. أو الفرق على القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها في 12/31/ن.

-إذا تم إعادة تقييم التثبيتات العينية عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الإهتلاكات أو بالرجوع إل القيمة في السوق في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، حيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.

حيث يكون التسجيل كالتالي :

مدين	دائن		مدين	دائن

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، الجزائر، 2011، ص219-220.

2 Xx		من ح/ التثبيتات	Xx	
	105	إلى ح/ فارق إعادة التقييم		Xx
	28	إلى ح/ إهتلاك التثبيتات		Xx

-تدرج إعادة التقييم الموجبة في حسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة التقييم أخر سلبية لنفس الأصل سبق وأن تم إدراجه كعبء في الحسابات.

يمكن ترحيل فرق إعادة التقييم إلى الاحتياطات الموجودة بقدرإهتلاك الأصل المعني أو ترحل الإحتياطات في حالة التنازل عن الأصل المعني المعاد تقييمه.[1]

-3-2- تدني في قيمة الأصل المعاد تقييمه

عندما تصبح القيمة العادلة للتثبيت معاد تقييمه أقل من القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها يجب تثبيت التدني في قيمة هذا الأصل:

فروق إعادة التقييم:

في نهاية السنة يجب أن نقوم بحساب فروق إعادة التقييم

فرق إعادة التقييم = القيمة العادلة – القيمة المحاسبية الصافية

1-حالة الفرق الموجب :

عندما تكون القيمة المحاسبية الصافية أقل من القيمة العادلة – الفرق الموجب – تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر:

الفرق اموجب الأول يسجل في الجانب الدائن لحساب 105 فروق إعادة التقييم بحيث لا يؤثر هذا الفرق على نتيجة الدورة.

[1] محمد بوتين، المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص103.

أما إذا كان الفرق الموجب موالي لفرق سالب مسجل سابقا فإن علينا أولا استرجاع التدني السابق بجعل ح/781 دائن وما زاد ع نالتدني السابق فقط يسجل كفرق إعادة القييم في الجانب الدائن ل ح/105.

2-حالة الفرق السالب:

عندما تكون القيمة المحاسبية الباقية أكبر من القيمة العادلة –الفرق سالب- فإن الفرق السالب الأول يسجل في الجانب المدين لحساب 681 مخصصات الإهتلاك، المؤونات، وتدني قيم التثبيتات، فهو يؤثر على النتيجة الدورة، دائما تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر.

أما الفرق السالب الذي يلي فرق سابق موجب كترصيد ل ح/105 وما زاد عن رصيد هذا الأخير فقط هو الذي يسجل في ح/681.

محاسبة فروق إعادة التقييم للتثبيتات غير القابلة للإهتلاك: [1]

تختلف معالجة فروق إعادة التقييم وتأثيراتها على التسجيلات المحاسبية اللاحقة حسب اختلاف نوع التثبيتات من حيث قابليتها من عدمها، ولهذا سنقوم بتحليل المعالجة المحاسبية في حالة أصل غير قابل للإهتلاك مثل أراضي.

بإعتبار أن التثبيتات غير قابلة للإهتلاك فإن فرق إعادة التقييم يحسب كالتالي :

فرق إعادة التقييم = القيمة العادلة – القيمة المحاسبية

بإعتبار الأصل غير قابل للإهتلاك فالمقصود بالقيمة المحاسبية الصافية :

القيمة المحاسبية = تكلفة الحيازة + / - فروق التقييم السابقة

[1] بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالحي بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق ال SCF والمعايير الدولية (IFRS-IAS)، مرجع سبق ذكره، ص 373-374.

محاسبة فروق إعادة التقييم للتثبيتات القابلة للإهتلاك :

يمكن معالجة فروق إعادة التقييم بالنسبة للتثبيتات القابلة للإهتلاك بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين :

1-الطريقة الأولى : تصحيح مباشر للقيمة المحاسبية الصافية :

تبنى هذه الطريقة عل اعتبار القيمة العادلة كقيمة جديدة للحيازة، وذلك بإتباع المراحل التالية :

-نرصد الإهتلاكات المتراكمة بطرحها من القيمة الأصلية (فتعالج فروق إعادة التقييم كمعالجة التثبيتات غير القابلة للإهتلاك أعلاه) :

ح/21 التثبيتات العينية		ح/ 281 مخصصات الإهتلاك
	ترصيد الإهتلاك	

-يصبح رصيد ح/281 معدوم، بينما ح/21 يبقى بالقيمة الصافية

-نصحح القيمة الصافية الموجودة في ح/ 281 بإضافة أو طرح فرق التقييم لتصبح مساوية للقيمة العادلة بالقيد التالي :

ح/21 أو ح/291		ح/105 أو ح/781
	إعادة تقييم موجبة	

ح/21 التثبيتات العينية	ح/105 أو ح/681
إعادة تقييم سالبة	

2-الطريقة الثانية : تصحيح التكلفة الأصلية والإهتلاكات :

بإعتبار :

القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة الأصلية – مجمع الإهتلاكات

لذلك تتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة عبر المراحل التالية :

-تصحيح القيم يكون بتحديد معامل إعادة التقييم الذي يجول القيمة المحاسبية الصافية إل القيمة العادلة :

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة / القيمة المحاسبية الصافية

المطلب الثالث : حالات خاصة لتقييم التثبيتات المادية والمعنوية

قد تخضع بعض التثبيتات إلى معالجات خاصة كما جاء في النظام المحاسبي المالي وهذا ما سنوضحه.

1-التثبيتات المدونة بالعملة الصعبة

تكلفة التثبيتات يتم تحويلها إلى العملة الوطنية بالسعر الجاري لإتمام العملية طبقا (SCF 1-137).

وتطبيقا للمبدأ المحاسبي للتكلفة التاريخية، فإن هذه القيمة يجب تعديلها. فهي تصلح كأساس لحساب الإهتلاكات والخسارة في القيمة.

الفرق بين السعر الجاري والسعر الفعلي للسداد يشكل عبء أو ناتج مالي-CF 137

2-التثبيتات مقتناة بسعر إجمالي

التثبيتات المقتناة بشكل متصل أو المنتجة بشكل متصل وبتكلفة اقتناء أو إنتاج إجمالية لا يمكن تفكيكها، فإن تكلفة الدخول لكل تثبيت من التثبيتات توزع وفقا للقيمة المعطاة لكل واحد منها، وفقا للقواعد المطبقة من أجل تحديد تكلفة الإقتناء أو الإنتاج للتثبيت.

وفي حالة تعذر إمكانية التقييم المباشر لكل واحد منها، فإن تكلفة التثبيت أو عدة تثبيتات أو عدة تثبيتات مقتناة أو منتجة تقيم بالرجوع إلى سعر السوق أو تقيم جزافيا في حالة عدم وجود سوق . ويتم تحديد تكلفة التثبيتات الأخرى بالفرق بين تكلفة الدخول الإجمالية والتكلفة المخصصة على التثبيت.[1]

3-مجموعة عقار

تتفق طريقة العقارات الموظفة في ظل النظام المحاسبي المالي مع طريقة تقييمها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (40 IAS). فبعد الإدراج المبدئي للعقارات الموظفة بإعتبارها تثبيتات عينية، يمكن تقييمها.

-إما بتكلفتها التي يطرح منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة (طريقة التكلفة)؛

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق ذكره، ص76.

-وإما على أساس قيمتها العادلة (طريقة إعادة التقييم).

تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها أو تغيير وجهة تخصيصها، وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة بكل مصداقية فإن العقار الموظف يدرج في الحسابات حسب الطريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة.[1] أما الخسارة أو المكسب الناتج عن تغيير القيمة العادلة للعقار الموظف فتدرج ضمن حساب النتيجة، ويجب أن تعكس القيمة العادلة الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ الإقفال.

4-تثبيتات مقتناة مقابل سداد إتاوات سنوية

بعض التثبيتات المعنوية (براءات الإختراع، أموال التجارة...إلخ) يمكن شراؤها مقابل تسوية كل أو جزء من السعر في المتوسط إتاوات دورية محسوبة وفقا لرقم الأعمال المولد بواسطة الأصل.

أ-اقتناء التثبيت

تكلفة الدخول النهائية للتثبيت يجب أن تساوي إلى القيمة البيعية. عمليا، تتحدد هذه الأخيرة وفقا للصحة الثابتة المتفق عليها في العقد، معظمة بالقيمة المحينة للإتاوات المحتملة والتي ستدفع خلال الفترة. والمقابل يسجل في الجانب الدائن من حساب 404

[1] كيموش بلال، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة عل قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة –رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص120.

ب–سداد الإتاوات

سداد كل إتاوة يأتي ليصفي حساب المورد 404. موردو التثبيتات يجعل حساب الخزينة دائنا. يشكل الفرق بين الدين الإبتدائي ومجموع الإتاوات المدفوعة عبئا أو ناتج استثنائي.[1]

5- البرمجيات

تعتمد المعالجة المحاسبية للبرمجيات حسب طبيعتها. لذلك من الواجب التمييز بين :

-البرمجيات القابلة للتفكيك للمعدات؛

-البرمجيات التي تشكل جزء من مشروع للتطوير؛

-البرمجيات المستقلة أو القابلة للتفكيك.

خلاصة الفصل الثاني :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، واستنتجنا أن عملية التقييم هي أساس وجوهر العمليات المحاسبية، مركزين على أهم العناصر المرتبطة بمتطلبات التقييم التي يجب أن توفرها المؤسسة، والتي تسمح لها بالوصول إلى معلومات محاسبية معبرة وصادقة عن وضعيتها المالية من خلال القوائم المالية.

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق ذكره، ص83.

وأنه توجد كذلك معالجة بديلة مسموح بها تتمثل في إعادة تقييم التثبيتات التي تعتمد على نموذجين وهما التكلفة التاريخية ونموذج إعادة التقييم على أساس القيمة العادلة ، وبعد عملية التقييم يتم إثبات هذه الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عن هذا الإنخفاض ضمن الميزانية. بالإضافة إل أهم الحالات الخاصة التي يتم فيها معالجتها التثبيتات المادية والمعنوية عن طريقها إعادة التقييم.

ولقد توجهت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى انتهاج نموذج القيمة العادلة القائم على القيم الجارية في تقييم الأصول والخصوم، وذلك لأن مداخل التكلفة التاريخية وجهت له عدة انتقادات كونه لا يحقق خاصيتي الملائمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية، بحيث يعتبر مدخل القيمة العادلة أكثر موضوعية وتحقيقا للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تساعد مستخدمي التقارير المالية في ترشيد قراراتهم المالية.

الفصل الثالث:

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة

المبحث الأول: نظرة شاملة حول المؤسسة

المطلب الأول: تقديم المؤسسة

المطلب الثاني : مراحل الإنتاج

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام SCF

المبحث الأول : نظرة شاملة حول المؤسسة

المطلب الأول: تقديم المؤسسة

تاريخ مؤسسة سيرا ميس هي شركة متخصصة في إنتاج وتسويق مواد سيراميك وخاصة البلاط الحائطي ومن بين منتجاتها بلاط من نوع :20سم *30سم

20سم*40سم

25سم*30سم

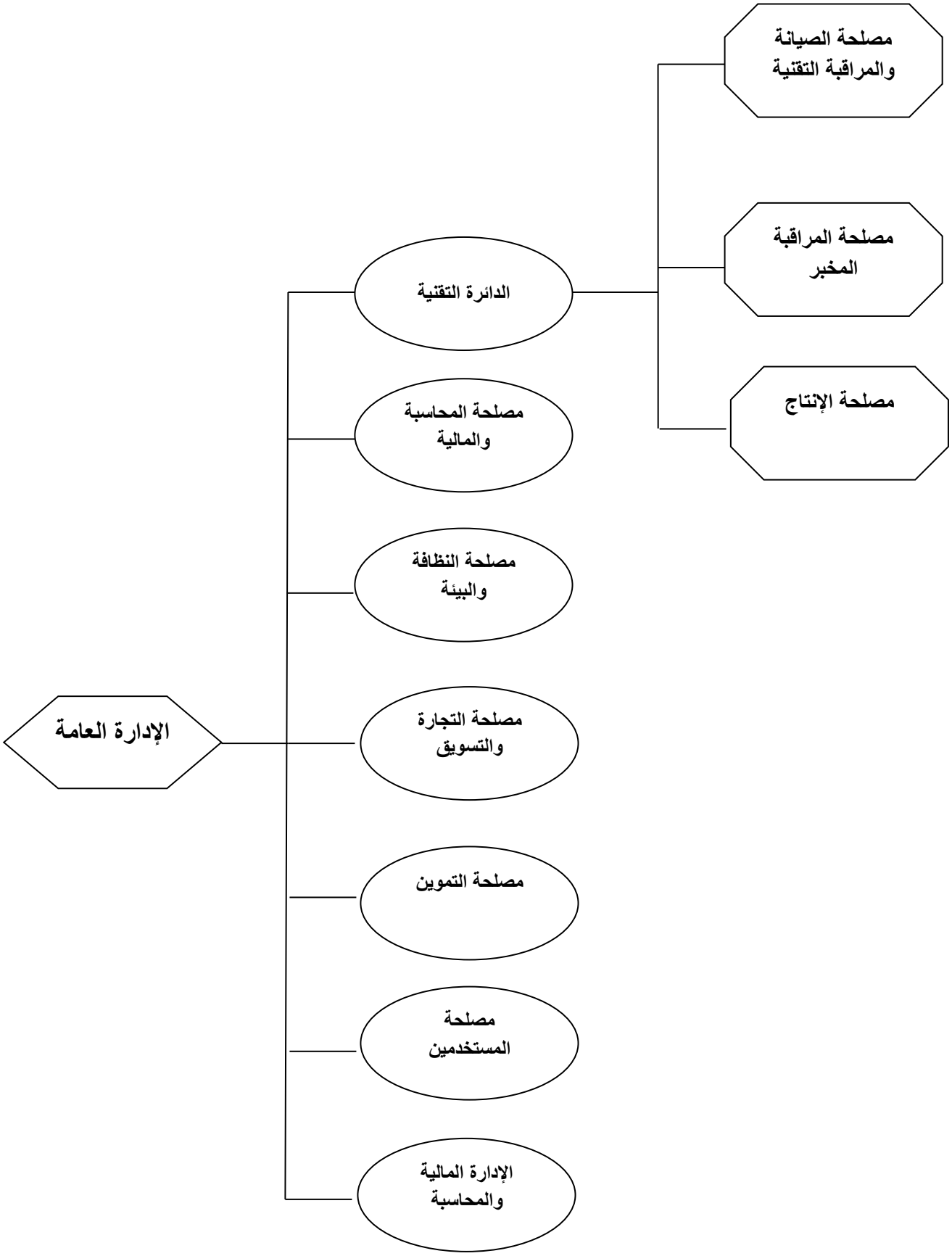
25سم*40سم

08سم*30سم

08سم*40سم

وهي شركة ذات أسهم مختلطة بين القطاع العمومي شركة الصرف للعرب وخاص وبعد أول نموذج شراكة بين القطاعين على المستوى الوطني ،أنشئت الشركة عام 2002 وبداء الإنتاج بها عام 2007وتتسع على مساحة 2هكتار طاقتها الإنتاجية سنويا أكثر من مليون م من البلاط يعمل بالشركة حوالي 120 عاملا مقسمين إلى قسمين :

- عمال الإنتاج
- عمال الإعانة


الإدارة العامة
الدائرة التقنية
مصلحة الصيانة والمراقبة التقنية
مصلحة المراقبة المخبر
مصلحة الإنتاج
مصلحة المحاسبة والمالية
مصلحة النظافة والبيئة
مصلحة التجارة والتسويق
مصلحة التموين
مصلحة المستخدمين
الإدارة المالية والمحاسبة

شرح المخطط

مصلحة المستخدمين: هي مصلحة تهتم وتعالج مصالح العمال الأجرة+ الإدارة العامة

مصلحة التسويق :هي مصلحة مسؤولة عن تسويق وتوزيع المنتوج

مصلحة التموين:هي المصلحة المسؤولة عن تموين المؤسسة بجميع المواد وأدوات الإنتاج ،هناك نوعان من المواد المستعملة: -المواد الداخلية

- المواد المستوردة

مصلحة النظافة والبيئة: هي المسؤولة على مراقبة المالية والمحاسبة.

مصلحة الإنتاج : هي مصلحة تحتوي على معظم العمال وهي محطة للاهتمام في المؤسسة حيث أنها مسؤولة عن الإنتاج.

مصلحة المراقبة و المخبرة: هي المسؤولةعن المراقبة والجودة.-

مصلحة الصيانة والمراقبة التقنية: هي التي تسهر على تصليح الأعطاب وصيانة الأجهزة والمعدات ومراقبتها.-

سياسة التسويق: تقوم على تسويق منتوج عالي الجودة موافق للمقايس الدولية والوطنية بأسعار مدروسة وفي متناول الجميع ضمن سياسة المجموعة حيث يتم إنتاج مايباع في السوق أهم المنتوجات الموجودة والمتداولة في السوق من حيث إمكانية إنتاجها:يتم إنتاج وطرح هذه المنتوجات في السوق بامتيازات وبجلب الزبائن مع أخذ إمكانية إنتاج منتوج خاصة بالشركة لطرح في السوق وكذا استهدفت المستهلك المباشر خاصة شركاء البناء.

المطلب الثاني : مراحل الإنتاج :

يمر إنتاج البلاط بعدة مراحل وهي :

1-البلاط

2-التجفيف

3-القولبة

4-التجفيف

5-التلوين

6-التسخين

7-الاختيار والتعليب

1- تخلط المواد الأولية بعد تنقيتها في قدور باستعمال الماء ، هناك خلط العجينة باستعمال مواد طينية ورمل وماء ومن جهة هناك خلط أحمر للمواد المستعملة في التلوين.

2- التجفيف :تقذف العجينة المتحصلة عليها في سخان به شعلة من تجفيف العجينة ليتحصل على غبار يدعي حيث إخراخ الماء من العجينة.

3- القولبة: يفر من نوغ الغبار الناتج عما سبق في قالب من نوع المراد صنعه.

مثال:20سم*30سم، ثم تقوم آلة خاصة بالضغط على القالب لينتج منه بلاط متمتسك

4-التجفيف : يدخل القالب النتاتج من مرحلة السابقة في جهاز به هواء ساخن حيث تجفيف نسبي للماء المتبقي.

5-التلوين :في هذه المرحلة يضاف الى منتوج المرحلة السابقة الألوان.

6-التسخين: في هذه المرحلة يتم فرن درجة حرارته 120°م

7-الاختيار والتعليب : هذه المرحلة تتم فيها عملية الاختيار والتعليب.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام SCF

لقد شرعت الجزائر في تبيين المعايير المحاسبية الجديدة تماشيا مع الأعمال المحاسبة الدولية حيث سمت العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال، من ضمنها قانون النظام المالي و المحاسبي الجديد و إضافتا إلى ذلك أصدرت مادونة الحسابات التي شرع في تصنيفها سنة 2010 مما يحتم على المهتمين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغيرات و فهمها خاصة الجوانب التقنية و ما تحمله من أبعاد.

و نظار لنقص الأبحاث في الجانب التقني بخلاف التجنب النظري ارتأينا أن نخوض في غمار مدونة الحسابات لتغطية هذا النقص حيث اختير موضوع تقييم التثبيتات (معنوية، عينية، مالية) في النظام المحاسبي المالي كما هو مبين في الشركة سيراميس SIRAMUS سوافلية مستغانم لصناعة الخزف.

الفر الأول: التسجيل المحاسبي

1- الاصول المعنوية:

- المرحلة الأولى : تسجل التكاليف حسب طبيعتها في المجموعة السادسة حيث تقوم الشركة بتسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من عناصر المعنوية حيث أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كونها مالية السنوية السابقة.

المرحلة الثاني: تحويل المصاريف العادية إلى أصول معنوية يجعل الحساب 203 مصاريف التنمية قابل للتثبيت مدينا إلى حساب 73 إنتاج مثبت و يكون القيد كما يلي:

203		مصاريف التنمية قابل للتثبيت	200000دج	
	73	إنتاج مثبت		200000دج

و كذلك الشركة لديها حساب 204 برمجيات المعلوماتية و ما شبهها

لدينا تكلفة الشراء باستخدام برمجيات في مقابل حسابات الأطراف أو حسابات المالية و يتم معالجتها كما يلي:

203		برمجيات المعلوماتية و ما شبهها	200000دج	
	512	بنوك و حسابات جارية		200000دج
		شراء برمجيات معلوماتية عن طريق		
		البنك شيك رقم:		

فرع الثاني: الإهتلاك

1-طريقة الإهتلاك:

تهتلك وفق طريقة الإهتلاك الخطي لمدة خمس سنوات غير قابلة للتجديد إلا ببرنامج آخر.

- و كذلك الشركة لديها تثبيتات عينية و التي يمكن نذكر بعض منها حساب 21 الذي يتفرع إلى

حساب 211 أراضي

حساب 212 عملية و ترتيب و تهيئة الأراضي

حساب 213 بناءات

حساب 215 منشآت تقنية و معدات و أدوات صناعية

حساب 218 منشآت عينية أخرى

و تتم المعالجة المحاسبية للبناءات كما يلي:

213		بناءات	1050000دج	
	512	بنوك و حسابات جارية		1050000دج
		حيازات البناءات		

و معدل الهتلاك البناءات المطبق من طرف الشركة هو 2.5 و تحصلنا على قسط الإهتلاك الذي يساوي 26000 و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

681		مخصصات الإهتلاك و المئونات	26000دج	
	2813	إهتلاكات البناءات		26000دج
		إهتلاك القسط السنوي للبناءات		

و كذلك قمنا بمعالجة الحساب تثبيثات عينية أخرى المتمثلة في 218 معدات النقل و نأخذ على سبيل المثال :

تم الشركة بشراء سيارة من نوع ACCENTسنة 2005 بمبلغ 1000000دج

218		معدات نقل	1000000دج	
	512	بنوك و حسابات جارية		1000000دج
		شراء سيارة بشيك بنكي		
		رقم:.....		

و تمتلك معدات النقل وفق طريقة الإهتلاك الخطي بمعدل 20% سنوي حيث كانت المدة النفعية 5 سنوات

إذن أصبح قسط الإهتلاك يساوي

$$A = \frac{1000000}{5} = 200000$$

681		مخصصات الإهتلاكات و المئونات	200000دج	
	2818	الإهتلاكات و المئونات		200000دج
		تسجيل قسط الإهتلاك		

AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS BATIMENTS INDUSTRIEL

DATE	*DESIGNATION*	*NBR*	*VALEUR D'ACQUISITION*	*AMORTISSEMENTS INTERIEUR*	*DOTATION DE L'EXERCICE*	*AMORTISSEMENTS CUMUL*	*VNC*
01/01/07	Atelier stockage matière première 01	01	47 125 000,00	9 425 000,00	1 178 125,00	10 603 125,00	36 521 875,00
13/07/07	Atelier stockage matière première 02	01	14 625 000,00	2 925 000,00	365 625,00	3 290 625,00	11 334 375,00
15/08/07	Atelier stockage matière auxiliaire 03	01	8 179 180,00	1 635 836,00	204 479,50	1 840 315,50	6 338 864,50
16/12/07	Atelier Atomisation	01	9 409 316,50	1 881 863,30	235 232,91	2 117 096,21	7 292 220,29
01/01/07	Atelier Broyage humide	01	8 373 513,00	1 674 702,60	209 337,83	1 884 040,43	6 489 472,58
01/01/07	Fours, voies transport, lignes d'émaillage, pressage et sechage	01	87 117 253,25	17 423 450,65	2 177 931,33	19 601 381,98	67 515 871,27
01/01/07	Atelier préparation émaux	01	8 662 982,75	1 732 596,55	216 574,57	1 949 171,12	6 713 811,63
01/01/07	Aménagement+extension	01	15 210 836,84	3 042 167,37	380 270,92	3 422 438,29	11 788 398,55
01/01/07	Batiment Laboratoire	01	5 091 568,11	1 018 313,62	127 289,20	1 145 602,82	3 945 965,29
01/01/07	Bâtiment d'entretien	01	12 063 818,65	2 412 763,73	301 595,47	2 714 359,20	9 349 459,45
01/01/07	Batiment Vestiaires	01	4 169 858,73	833 971,75	104 246,47	938 218,21	3 231 640,52
TOTAL			**220 028 327,83**	**44 005 665,57**	**5 500 708,20**	**49 506 373,76**	**170 521 954,06**

02-Tableau d'amortissement des batiments industriels

COMPTE	*Article*	*Qte*	*Date Aq*	*Cout*	*Taux %*	*Dotation 2015*
213 110 001	Atelier stockage matière première 01	01	01/01/07	47 125 000,00	2,50%	1 178 125,00
213 110 002	Atelier stockage matière première 02	01	13/07/07	14 625 000,00	2,50%	365 625,00
213 110 003	Atelier stockage matière auxiliaire 03	01	15/08/07	8 179 180,00	2,50%	204 479,50
213 110 004	Atelier Atomisation	01	16/12/07	9 409 316,50	2,50%	235 232,91
213 110 005	Atelier Broyage humide	01	01/01/07	8 373 513,00	2,50%	209 337,83
213 110 006	Fours, voies transport, lignes d'émaillage, pressage et sechage	01	01/01/07	87 117 253,25	2,50%	2 177 931,33
213 110 007	Atelier préparation émaux	01	01/01/07	8 662 982,75	2,50%	216 574,57
213 110 008	Aménagement+extension	01	01/01/07	15 210 836,84	2,50%	380 270,92
213 110 009	Batiment Laboratoire	01	01/01/07	5 091 568,11	2,50%	127 289,20
21 311 001	Bâtiment d'entretien	01	01/01/07	12 063 818,65	2,50%	301 595,47
213 110 011	Batiment Vestiaires	01	01/01/07	4 169 858,73	2,50%	104 246,47
TOTAL 02				**220 028 327,83**		**5 500 708,20**

03-Tableau d'amortissement des batiments administratif

COMPTE	*Article*	*Qte*	*Date Aq*	*Cout*	*Taux %*	*Dotation 2015*
213 210 001	Bâtiment commercial	01	01/01/07	3 183 010,45	2,50%	79 575,26
213 210 002	Bâtiment administratif	01	01/01/07	7 320 277,40	2,50%	183 006,94
TOTAL 03				**10 503 287,85**		**262 582,20**

04-Tableau d'amortissement Vehicules

COMPTE	*Article*	*Qte*	*Date Aq*	*Cout*	*Taux %*	*Dotation 2015*
218 230 001	V.L HUANDAI	01	02/02/05	674 358,97	20%	
218 230 002	V.L HUANDAI	01	02/02/05	674 358,97	20%	
218 230 003	V.L FORD RANGER	01	10/01/09	965 811,97	20%	
218 230 004	FOCUS MCA	01	20/01/09	1 281 196,58	20%	
218 230 001	V,L DACIA	01	25/06/05	118 000,00	20%	
TOTAL 04				**3 713 726,49**		**-**

خلاصة الفصل الثالث:

بعدما قمنا بدراسة النظام المحاسبي المالي ، فتعرفنا على المؤسسة من خلال نشأتها، وهيكلها التنظيمي، يقوم المحاسب بعمله والمتمثل في تقييمه الحسابات النظام المحاسبي المالي.

و التأكد من أن المؤسسة تتماشى وفق المعايير SCF المتعارف عليه من خلال ممارستنا لتقييم التثبيتات بأنواعها (المعنوية ، المالية و العينية) و كانت طريقة تقييمه ا بطريقة جيدة حسب ما جاء به النظام المالي المحاسبي و هذا الأخير الذي أعطى للمؤسسة صورة صادقة عن وضعيتها المالية.

الخاتمة

خاتمة :

إن توجه الجزائر نحو تبني نظام يتوافق والبيئة المحاسبية هو من المتطلبات الضرورية في العصر الحالي لاحتوائه على جزء مهم من المعايير المحاسبية الدولية المنصوص عليها في إطار إعداد وعرض القوائم المالية التي تعكس شفافية وصدق المعلومات المعبرة عن وضعية المركز المالي للمؤسسة. مما سيؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وجلب رؤوس أموال الأجنبية بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية.

وعلى هذا الأساس سلطنا الضوء على تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي فيما يخص تقييم التثبيتات، و الصعوبات التي تواجهها عند التقييم، بالرغم من غياب سوق مالي لتقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة و إلتزاميتها بتطبيق نظام يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، الذي يتطلب جهود كبيرة للتكيف مع محتواه وتطبيقه من طرف المؤسسات، خصوصا في ظل تشبع الأطراف المهنية الجزائرية ومعايشتهم للمخطط المحاسبي الوطني لمدة طويلة.

وبعدما تم عرضه في الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن ذكر نتائج البحث واختبار الفرضيات والتوصيات كما يلي :

أولا : النتائج

أ- النتائج النظرية :

- التثبيتات لها أهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس، والمتمثل في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة إلى توسع نشاطها ؛

- للتقييم المحاسبي دور فعال في المحاسبة حيث ينعكس ذلك على المخرجات المحاسبية وذلك من حيث المصداقية؛

- من خلال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري، نجد أن هناك توافق بين المعايير المحاسبية وما نص عليه النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات ؛

– تعتبر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكل منها لها إيجابيات وعيوب، مما يؤدي إلى الوقوع في مشاكل محاسبية تؤثر على عملية التقييم. فالجزائر لا تتوفر فيها بيئة تخدم متطلبات القيمة العادلة مما يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية ؛

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

- ابراهيم مزيزد، بوعافية رشيد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية، الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي 13إلى15أكتوبر، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.
- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010.
- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- بوكساني رشيد وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقادات والتأييد في ظل توجيه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى الدولي الأول حول الSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، الوادي، 2010.
- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العالمية الدولية–دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، سنة 2000.
- حكمت أحمد الراوي،المحاسبة الدولية، دار حنين، الأردن، سنة. 1995.
- حيدر محمد علي بن عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولة والمعايير العربية المتوافقة معها، حالات عملية محلولة معايير المحاسبة الدولية من 1 إلى 31، ج1، دار الجامعية ، الإسكندرية، 2008.
- عبد الرازق خليل، عبيدي نعيمة، مد استجابة قرض الإيجار ضمن النظام المحاسبي والمالي الجديد للتطورات الحاصلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 17، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وفاق، يومي 17، 2010/01/18، جامعة الأغواط.

- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد) ط2، دار النشر جيطلي، 2011.
- كمال الدين مصطفى الدهرواي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، ط2، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان، سنة 1999.
- محمد بوتين، المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ، الأوراق الزرقاء، الجزائر.
- محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس.
- مصطفى راشد العابدي، مدى حاجة معايير المحاسبية والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي والمراجعة بالقوائم المالية (دراسة تحليلية مقارنة)، جامعة الملك سعود.
- مصطفى طويل، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010.
- مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (مع دراسة حالات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية منشورات جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012.
- النظام المالي المحاسبي، دار النشر للتعليم و التقويم ، الجزائر.
- وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية (منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في النمارك، 2007.
- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلمي، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن سنة2002.

الرسائل:

- بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2009، .
- بدوي إلياس، دور تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وفق المعايير الدولية (IFRS/IAS) في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية– دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير– ، رسالة الماجستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- بكاري بلخير، أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010.
- بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالحي بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق الSCF والمعايير الدولية (IFRS-IAS)، ج2، ط1 منشورات كليك، الجزائر.

- حكيم قرفي، تقييم وإدراج الأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة، رسالة ماجيستر، جامعة 20أوت1955، سكيكدة، 2012.
- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير اللإبلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلمو الاقتصادية و علوم التسيير، 2008 .، جامعة الجزائر،2007
- زبير عياش، نصر الدين عيساوي، إشكالية جودة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر بين الواقع والتطبيق، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات.
- زينب حجاج، المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.
- سوسن زيرق، الافصاح المحاسبي عن قرض الايجار في النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة EURLELIDI ، رسالة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة 20أوت1955م، سكيكدة، 2012، ص53.
- عادل عاشور، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، دراسة حالة مجمع رياض سطيف، ررسالة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006.
- عزة الأزهر، عرض مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المالي الجزائري SCF رسالة ماجيستر، 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة.
- غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS)، مكتب نوميديا للنشر، قسنطينة، 2009.
- قودري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS-IAS) دراسة حالة SCF، رسالة ماجيستر غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010.
- كيموش بلال، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة عل قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة –رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- مدني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية" بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم .الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة. 2004

الجرائد:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الأمر التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25مارس2009.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 96-09 المتعلق بالاعتماد الإيجاري، العدد3، المؤرخ في 1996/01/14.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03.

المواقع الإلكترونية:

-Projet de system comptable financier, op-cit

-Samir merouani, **op-cit.**

-www.afc-dz.com

-A.Kadouri et Amimeche, cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, Edition ENAG Alger, 2009.

-A. Kadouri, op, cite.

-georges langlois . micheline friédérich, comptabilité financière,

-12ém édition foucher vanves France, 2007.

-Robert OBERT-pratique du normes IFRS, 3eme edition, dunod, 2006.

قائمة الجداول

الجداول

الجداول	الصفحة
Tableau d'amortissement des batiments industriels	122
Amortissement des immobilisations batiments industriel	123
Tableau d'amortissement des batiments administratif	124
Tableau d'amortissement vehicules	124

الفهرس

الفهرس

إهداء	
شكر و تقدير	
مقدمة	أ–ت
الفصل الأول النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	06
المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي	07
المطلب الأول : الإطار العام القانوني و المحاسبي للنظام المحاسبي المالي	13
المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة و مميزاتها:	15
المطلب الثالث : أهداف النظام المحاسبي المالي و أهميته	17
المبحث الثاني: قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي	17
المطلب الأول : قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي	17
المطلب الثاني :عرض القوائم المالية	28
المطلب الثالث: مدونة وسير الحسابات	34
المبحث الثالث :المعايير المحاسبية الدولية	36
المطلب الأول :نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها	36
المطلب الثاني:لجنة معايير المحاسبة الدولية	41
المطلب الثالث :مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB	48
خلاصة	52
الفصل الثاني: تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	56
المبحث الأول: تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي	57
المطلب الأول: عموميات حول التثبيتات المعنوية	57
المطلب الثاني : عموميات حول التثبيتات العينية	66

المطلب الثالث : التثبيتات المالية	81
المبحث الثاني : حالات خاصة في تقييم التثبيتات	87
المطلب الأول : عقود الإيجار التمويلي	87
المطلب الثاني : الإعانات	91
المبحث الثالث : إعادة تقييم التثبيتات	95
المطلب الأول : مفهوم التقييم وقواعده	95
المطلب الثاني : طرق التقييم	96
المطلب الثاني : مفهوم إعادة التقييم	99
المطلب الثالث : حالات خاصة لتقييم التثبيتات المادية والمعنوية	108
خلاصة	111
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية للمؤسسة	
المبحث الأول : نظرة شاملة حول المؤسسة	114
المطلب الأول: تقديم المؤسسة	114
المطلب الثاني : مراحل الإنتاج	117
المطلب الثالث :المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام SCF	118
خلاصة	125
الخاتمة	127
قائمة المراجع	
قائمة الجداول	
الفهرس	