الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية التخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

المعالجة المحاسبية للتثبيتات والإيجار التمويلي والإستثمارات العقارية

حالة مؤسسة ميناء مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة :

مغتات زهرة

تحت إشراف الأستاذ :

بن زيدان حاج

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د/بن شني عبد القادر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مقررا	د/بن زيدان حاج	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مناقشا	د/مخفي أمين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عبد الحميد ابن باديس

السنة الجامعية : 2017/2016

إهـــــــــــداء

الحمد و الشكر لله الذي خلقنا في أحسن تقويم ووهبنا سمعا وعقلا وفؤادا ونصلي و نسلم على سيدنا محمد سيد الخلق أجمعين أما بعد :

قال **تعالى :"و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"**

اهدي هذا العمل القيم خلاصة و تمرة دراستي الى الوالدين الكريمين اطال الله في عمرهما

إلى كل الإخوة والأخوات حفضهم الله

وخاصة إلى صغيرتي ولؤلؤتي **نسرين**

إلى الأهل و الأقارب وبالأخص جدتي العزيزة اطال الله في عمرها

إلى جميع الأصدقاء والصديقات خاصة **داري حليمة – برابحة مريم**

إلى كل دفعة سنة الثانية ماستر تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

إلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد ولو بكلمة ساهمت في معنوياتي

إلى كل من يعرفني ويحمل لي بذرة خير وحب

إلي كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

شكـــر وعـــرفـــان

لقوله الله تعالى"**ولئن شكرتكم لأزيدنكم**"

ولقوله صلى الله عليه وسلم"**التحدث بنعمة الله شكر، وتركها كفر،ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير ،ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله**"

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

خير الخلق الله أجمعين أما بعد:

تحية شكر وتقدير وعرفان بالجميل إلى المؤطر والمشرف السيد "**بن زيدان الحاج**"

والذي لم يبخل علي بتوجيهاته

إلى جميع الأساتذتي في مشواري الدراسي

كما أتقدم بالشكر إلى كل عمال مؤسسة ميناء مستغانم

شكرًا إلى كل من ساعدني في هذا العمل المتواضع

إلى كل من يستحق الشكر و الكل يستحقه.....شكراً

الفـــهـــــــرس

الإهداء

كلمة الشكر

قائمة الجداول

قائمة المختصرات

المقدمة العامة 01

الفصل الأول: مدخل الى معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي 05

تمهيد.....05

المبحث الأول : نظرة على معايير المحاسبة الدولية.....06

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الدولية.....06

المطلب الثاني: هيئات معاير المحاسبة الدولية.....06

المطلب الثالث: كيفية اصدار معايير المحاسبة الدولية.....11

المطلب الرابع: خصائص و اهداف معايير المحاسبة الدولية.....12

المبحث الثاني : اطار النظري للنظام المحاسبي المالي.....13

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.....13

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبي الأساسية النظام المحاسبي المالي.....15

المطلب الثالث: اهداف النظام المحاسبي المالي و مميزاته.....16

المبحث الثالث : معالجة المحاسبية للعقود الايجار و الاستثمارات العقارية 17

المطلب الأول: مفهوم عقود الايجار و تصنيفاته 18

المطلب الثاني: معالجة على عقود الايجار.....22

المطلب الثالث: مفهوم الاستثمارات العقارية.....24

خلاصة الفصل.....30

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية و المعنوية.....31

تمهيد......31

المبحث الأول: معالجة التثبيتات العينية.....32

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات العينية.....32

المطلب الثاني: المحاسبة من مرحلة اقتناء التثبيتات العينية.....33

المطلب الثالث: المحاسبة عن مرحلة استخدام التثبيتات العينية.....41

المبحث الثاني: معالجة التثبيتات المعنوية.....48

المطلب الأول: مفهوم الثتبيتات المعنوية.....49

المطلب الثاني: المحاسبة من مرحلة اقتناء التثبيتات المعنوية.....49

المطلب الثالث: المحاسبة عن مرحلة استخدام التثبيتات المعنوية.....53

المبحث الثالث: معالجة المحاسبة لعقود ايجار والاستثمارات العقارية.....54

المطلب الأول: مفهوم عقود الايجار و تصنيفاته 54

المطلب التاني: المعالجة على عقود الايجار.....57

المطلب الثالث: مفهوم الاستثمارات العقارية.....60

المطلب الرابع: المحاسبة عن الاستثمارات العقارية.....61

خاتمة الفصل.....63

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم.....64

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.....64

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم.....64

المطلب الثاني: الموقع الجغرافي لميناء مستغانم وتصميمه.....65

المطلب الثالث: التسهيلات المينائية والإنشاءات المتخصصة له.....66

المطلب الرابع: أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم.....66

المطلب الخامس: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم.....67

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية على مستوى مؤسسة مناء مستغانم.....69

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي لاقتناء التثبيتات العينية واهتلاكها.....69

المطلب الثاني: الفرق بين حساب الاهتلاكات في المخطط المحاسبي الوطني PCN

و النظام المحاسبي المالي SCF**.....74**

خلاصة الفصل 79

الخاتمة العامة.....80

المراجع.....82

قـــائمـــة الجـــداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	إجراءات اصدار معيار محاسبي دولي	11
02	مقارنة بين PCNو SCF	33
03	تحديد عناصر تكلفة المباني	35

قـــائمـــة الاختصـــارات

قائمة الاختصارات باللغة العربية

و,م,أ	الولايات المتحدة الامريكية

قائمة الاختصارات باللغة الأجنبية

ISO	nternational standards organisation
IAS	international Accounting Standards
IFRS	International Financial Reorting Standards
IASC	International Accountants Standards board
FASB	Financial Accounting Standards board
IFAC	International Federation of accounts
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reparting Interpretation Committee
SAC	Standards Advisory Council
CNC	Consail National Comptabilité
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système comptable financier

لقد عرفت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية و الاجتماعية على مر العصور في المحيط الذي كانت تستعمل فيه، ففي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي انجرعنه تحولات كبيرة في العالم والتي ظهرت ملامحه من خلال تطور التجارة واتساع رقعتها، وكذا تعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول بالإضافة إلى انتشار نوع جديد من الشركات العملاقة ذات البعد الدولي، والمتمثلة في الشركات المتعددة الجنسيات والتي تنشط في حدود جغرافية متباينة وتخضع فروعها لأنظمة محاسبية تحكمها ثقافات محاسبية محلية مختلفة في المحتوى وحتى في الأولويات من دولة لأخرى، فشكلت هذه المفارقة عائقا أمام ضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية لهذه الشركات مما أدى بها للمطالبة بتوحيد و تقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عمليتي الرقابة و الاتصال عبر مختلف فروعها في العالم من هذا المنطلق بدأت بعض الجهود في أوائل السبعينات من القرن الماضي لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم تمثلت في معايير المحاسبة الدولية، بحيث تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البينية و بهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي شفافية ، مصداقية، وقابلية مقارنة المعلومات زمنيا ومكانيا ولعل من العوامل التي لعبت دورا حاسما وساهمت في رواج وتعميم استعمال هذه المعايير خطوة الاتحاد الأوروبي في تبينها وكذا قبول هيئة سوق المال الأمريكية بهذه المعايير أساسا للقياس والاتصال المحاسبي، ويظهر ذلك من خلال عمليات الإصلاح المحاسبي التي باشرتها الكثير من الدول والتي تراوحت بين التبني الكلي والتكيف الجزئي، مما جعل من المعايير المحاسبية الدولية بمثابة هيكل الممارسة المحاسبية وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي باشرته الجزائر ومواكبتها للعولمة والذي ظهر جليا من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، وكذا اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والانضمام المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة إضافة إلى الاتجاه نحو تحويل مؤسسات القطاع العام إلى القطاع الخاص في إطار ما يعرف بالخوصصة، مما سيساهم في زيادة فاعلية السوق المالي واتساعه، وتخطى المعاملات فيه المجالين المحلي

والإقليمي إلى المجال الدولي ، ولهذا بات من الضروري إدماج البيئة المحاسبية الجزائرية بالبيئة المحاسبية الدولية، لذلك عمد المشروع الجزائري على إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني والمعمول به منذ سنة 1975م وهذا ليستجيب للمتطلبات الراهنة بعد ما أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات فكان النظام المحاسبي IAS/IFRS.المالي المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية ولقد أدى إعلان تبني الجزائر لمشروع محاسبي مالي جديد إلى خلق تساؤلات و استفسارات لدى ممتهني المحاسبة ومستعملي مخرجاتها، حول كيفية المعالجات المحاسبية بصفة عامة وطريقة إعداد التقارير المالية والمحاسبية وفقا للمخطط الجديد، وكذا كيفية تقييم الأصول التي تعتبر ذات أهمية كبيرة للمؤسسة، وهذا ما دفعنا إلى تناول جزء من هذه الأصول لتسليط الضوء عليها ودراستها من حيث طريقة تقيمها وكيفية معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، واستنادا إلى ما سلف ذكره سابقا تم طرح الإشكالية التالية:

الإشكالية:

كيف تتم معالجة التثبيتات العينية والمعنوية محاسبيا وذلك في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد؟.

الأسئلة الفرعية:

وللإلمام بمختلف جوانب الموضوع قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- فيما يكمن جوهر النظام المحاسبي المالي الجديد، وما هي أهم خصوصياته؟
- على أي أساس يتم إعداد المخرجات المالية لهذا النظام، وكيف تتم سير مدونة الحسابات من خلاله؟
- ماذا نقصد بالتثبيتات العينية والمعنوية وكيف تتم معالجتها المحاسبية في ظل هذا النظام؟

الفرضيات:

انطلاقا من الإشكالية المطروحة و قصد تسهيل الإجابة على الأسئلة الفرعية فإننا نعتمد مبدئيا الفرضيات التالية والتي تكون منطلقا لدراستنا:

- إن اعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد وفقا للمعايير الدولية يزيد فرص المؤسسة في تعظيم مكاسب الاندماج العالمي وكذا تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- جاءت مخرجات هذا النظام لمساعدة متخذي القرارات على معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
- عرفت قواعد وطرق التقييم التي تحكم سير حسابات النظام الجديد اختلافات مقارنة بما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني.
- تطبيق المحاسبة الدولية يساهم بشكل فعال في زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي فيما يخص التثبيتات العينية والمعنوية في المؤسسات الوطنية.

مبررات اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دفعتنا لاختيار الموضوع ذاتية منها و موضوعية نوجزها فيما يلي:

- الرغبة في مسايرة المرحلة الانتقالية التي تعرفها الجزائر، التي تأتي وتبني هذه الأخيرة لمشروع نظام محاسبي مالي جديد.
- ملائمة الموضوع بالتخصص، حيث يسمح لنا هذا البحث بتطوير المعارف الذاتية في هذا المجال لتكون سندا لنا في الحياة المهنية.
- البحث على نوع جديد من الدراسات المحاسبية وتفادي المواضيع المكررة.
- تم التطرق إلى هذا الموضوع بغية فتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.

أهمية الموضوع:

تأتي أهمية هذا الموضوع من خلال انفتاح الاقتصاد الجزائري على المستوى الدولي والسعي نحو تحقيق التنمية الاقتصادية التي تتطلب مجموعة من الوسائل والأدوات حيث تعتبر المحاسبة بأشكالها المختلفة واحدة من بين هذه الوسائل التي يجب إصلاحها وتكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية.

كما تكمن أهميته في تزامن معالجته مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في معظم المؤسسات التي فرض عليها المشروع تطبيقه.

المنهج المتبع ووسائل الدراسة:

من أجل التواصل إلى معالجة لظاهرة البحث، اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي، واعتمدنا في دراستنا على مجموعة من الكتب المحلية والعربية والجرائد الرسمية، والاستفادة من بعض المحاضرات والمذكرات الخاصة بالموضوع وكذا خدمات الانترنت.

صعوبات البحث:

واجهتنا عدة صعوبات نذكر منها:

- صعوبة الإلمام بجميع جوانب الموضوع.
- قلة المراجع الخاصة بالموضوع.
- صعوبة الحصول على التربص.

خطة وهيكلة البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار الفرضيات الموضوعة ارتأينا إلى تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول، يمكن تلخيص محتواها كما يلي:

في الفصل الأول سنتعرض فيه لدراسة مدخل معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك من خلال ثلاثة مباحث رئيسية :أولها يعتبر مدخلا لهذا النظام نتناول فيه النشأة و المفهوم، الخصائص و الأهمية أما فيما يخص المبحث الثاني سنرى النظام المحاسبي المالي الجديد ، ثم نتطرق إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية وهذا من خلال المبحث الثالث.

أما الفصل الثاني فتضمن دراسة للمعالجة المحاسبية لكل من التثبيتات العينية و المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي، وينشطر بدوره إلى ثلاثة مباحث استهل الأول بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية أما الثاني فقد كان للتثبيتات المعنوية ثم تطرقنا في المبحث الثالث إلى تناول المعالجة المحاسبية لكل من عقود الإيجار و الاستثمارات العقارية.

و في الفصل الثالث و الأخير، كان إسقاطا للدراسة النظرية على مؤسسة ميناء مستغانم و الذي يتضمن لمحة تاريخية للمؤسسة و المهام الأساسي

الفصل الأول:

مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي

الفصل الأول مدخل الى معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

إن التطورات الحاصلة على المستوى العالمي تسير بوتيرة متسارعة نتيجة العولمة و الثورة التكنولوجية التي تغلغلت في جميع الميادين الشيء الذي ساهم في جعل العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود و الحواجز، و بغية تيسير المعاملات الدولية و فتح أبواب الاستثمار على مصرعيها و تجنب العوامل التي تعيق ذلك و على سبيل المثال لا الحصر اختلاف الأنظمة المحاسبية و بلغة المعمول جاء التوجه العالمي بإرساء منظومة محاسبية عالمية توحد الفكر المحاسبي متغاضية عن الاختلافات التي تميز الدول عن بعضها البعض سواء كانت تلك الاختلافات ثقافية أو اجتماعية أو اقتصادية.

و بالرغم أنه كانت العديد من الدول تسعى إلى توحيد ممارساتها المحاسبية، إلا أن هناك دول أخذت الصدارة في تولي هذه المهمة فبادرت إلى إرساء قاعدة لذلك فجاء ما يصطلح عليه بمعايير المحاسبة الدولية بغرض توحيد الأعمال المحاسبية بين دول العالم، لاعتبار المحاسبة لغة الأعمال في العصر الحالي. لذلك سارعت الدولة الجزائرية إلى إصلاح محاسبي أصبحت دون جدوى خاصة بعد التحولات التي أشهدتها البيئة الجزائرية، و كان أهمها الانتقال من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، و كان عليها أن لا تكون في منأى و معزل عن ما يجري بالعالم و إن تسعى إلى الانضمام إلى الركب الدولي لتكون مرة 2010 تجسيدا لمسعى الجزائر على ارض الواقع.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى مفهوم المحاسبة الدولية و معاييرها من جهة والنظام المحاسبي المالي من جهة أخرى، و ذلك من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: معايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الجزائرية

المبحث الأول: نظرة معايير المحاسبة الدولية

إن الأنظمة المحاسبية في أغلب الدول تختلف عن بعضها البعض نتيجة عوامل عديدة قد تكون ثقافية أو اقتصادية أو سياسية و غيرها حيث تختبئ وراءها تحديات فلسفية حقيقية، فالمحاسبة هي لغة وطنية أو محلية و التي هي انعكاس فذا المجتمع، فقد نشأت عن طريق عوامل تاريخية أو نتيجة التأثر بالمحيط الاجتماعي سواء كان ثقافيا أو اقتصاديا خاص لكل دولة، و إذا كانت التحديات الصغيرة يمكن معالجتها بسهولة مثل مشكل المصطلحات أو عرض الحسابات فهو ليس كذلك بالنسبة للمسائل الحقيقية التي تمتاز بالعمق مثل ما أشار إليه (أ.برلود2002) [1]"فإذا كان من السهل ترجمة الكلمات فهو في غاية الصعوبة ترجمة المبادئ والأفكار " وفي خضم هذه الإشكالات .بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي بغية إعطاء المحاسبة بعدا دولي موحد.

المطلب الأول:مفهوم المحاسبة الدولية

تعرف المحاسبة بصفة عامة بأنها تقنية تهتم بمعالجة المعلومات ،و المقصود بالمعالجة هنا هو تسجيل وتحليل المعلومات[2] اما مفهوم المحاسبة الدولية و كما قال عنها1985 SAMUEL هي مصطلح عائم (TERM LOSE)، وهذا ليس بالأمر الغريب إذا علم أن للمحاسبة الدولية مجالات عديدة متنوعة وغير متجانسة أحيانا ،فعلى سبيل المثال يستخدم مفهوم المحاسبة الدولية للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة ،وفي أحيانا أخرى تعرف المحاسبة الدولية بأنها المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية في حين أن هناك من اعتبر إن المحاسبة الدولية بأنها مجرد فرع من فروع المحاسبة التقليدية.

اختزل QURESHI أبعاد المحاسبة الدولية في ثلاثة مفاهيم عامة للمحاسبة الدولية هي:المحاسبة العالمية، ومحاسبة الفروع الأجنبية، و المحاسبة المقارنة[3] .

كما يقصد بالمحاسبة الدولية الإطارات العامة العالمية لتكوين معايير محاسبية دولية تتفق عليها وتنفذها مجموعة من المحاسبين على مستوى العالم وتكون مادة علمية متقدمة تدرس في الكليات المتخصصة على أن يكون سندها ولحمها من مجموعة من المعايير الدولية المحاسبية[4] .

المطلب الثاني:هيئات معايير المحاسبة الدولية

لقد عقدت عدة مؤتمرات تهدف وضع معايير محاسبية دولية من شأنها تقريب الممارسات المحاسبية فقد كانت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي مع بدايات القرن الحالي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول عام 1904 م في" سانت لويس"في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية[5] .ولم يكن هذا المؤتمر

---

[1] Pascal BARNETO ,NORMES IFRS(application aux états financiers) , 2e Édition ,Dunod ,Paris, https://www.amazon.fr 2006,p3.

[2] Abdallah BOUCHABA, COMPTABLITE Général ,Office Publication universitaire, Alger, http://www. dz opu- P01

[3] محمد المبروك ابوزيد ،المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ،طبعة 2005 ،ايتراك للطباعة و النشر ، مصر،2005 http://www.etracpublishing.comk تاريخ الاطلاع 2017/04/02 ص 13.

[4] أبو الفتوح علي فضالة ، المحاسبة الدولية، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع،القاهرة،مصر، 1996 ،http://www.philadelphia.eduص12

[5] حسين القاضي ومأمون حمدان ،المحاسبة الدولية ومعاييرها ،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن، 2008 ،http://www.neelwafurat.com تاريخ الاطلاع 2017/04/02 ص104

الأخير الذي عقد بل تلته عدة مؤتمرات وكانت" أمستردام" مقر المؤتمر الثاني الذي عقد عام 1926 ثم المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عقد في نيويورك في عام 1929 حيث عولجت به ثلاث أبحاث رئيسة وهي:
الاستهلاك و المستثمر؛ الاستهلاك وإعادة التقويم؛والسنة التجارية والطبيعية.
وانعقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933 م وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية، بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي حضرت المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية.

وهكذا تلته عدة مؤتمرات أخرى،وقد احتضنت مدينة اسطنبول في تركيا المؤتمر السابع عشر 17) (في نوفمبر 2006 وكان يهدف إلى تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي العالمي،ومساهمة المحاسبة في تطوير استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم.
وأسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة لمستخدمي الأسواق المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع معايير دولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير[1] .
ومن أهم هذه المنظمات نجد:

أولا: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

هي منظمة خاصة تم انشأؤها عام 1973 ، لتنظيم مهنة المحاسبة وقد كونتها الجهات المحاسبية المهنية في كل من الدول الآتية:استراليا ،كندا ،فرنسا ،ألمانيا، اليابان،المكسيك، بريطانيا،ايرلندا و الو م أ[2] .
وتهتم لجنة (IASC) بإصدار معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بمشاكل معينة، هذه الإصدارات تشبه إلى حد كبير ما يصدره مجلس معايير المحاسبة FASB (سنتعرض له لاحقا) وحتى ألان أصدرت لجنةIASC ثلاثة عشر (13)قائمة لمعايير المحاسبة الدولية كما أصدرت ست (06)مسودات مقترحة.
وتعطي القوائم مجالات معينة مثل المخزون و القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستهلاك، والتكاليف والبحث و التطوير وضرائب الدخل.
أما المسودات المقترحة فتشمل المحاسبة عن ترجمة العملة الأجنبية و التقاعد، وتغيرات الأسعار، والملكيات،والآلات والمعدات ،وعقود الإيجار طويلة الأجل.
وقد تشكلت اللجنة نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من استراليا ،وكندا وفرنسا،وألمانيا،واليابان ،والمكسيك،وهولندا والمملكة المتحدة ،وايرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية[3] .
تضم اللجنة 143 عضو من 104 بلدا يمثلون مليوني محاسب وقد أشاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات التي لم تنظم إلى عضوية اللجنة بعد.
قد حدد دستور اللجنة أهدافها كما يلي :[4]

---

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان،مرجع سبق دكره،ص106.

[2] Pascal DUMONTIER, Denise DURRE, PILOTAGE BANCAIRE(les normes ias et la réglementation Bale 2),Revue Banque édition ,Paris ,2005, http://www.revue-banque.fr P21.

[3] ثناء القباني ،المحاسبة الدولية ،الدار الجامعية ،مصر ، 2005 ،http://srv4.eulc.edu.egص 5

[4] حسين القاضي ومأمون حمدان،**مرجع سبق ذكره**،ص10

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

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

كما أن لها أهدافا أخرى تتمثل في[1] :

3-مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على النطاق الدولي؛

4-طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها و إصدارها كمعايير دولية تخدم مصلحة العامة؛

5-تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية في ما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

وقد لقيت اللجنة من الجمعيات المهنية في دول أخرى قبولا واسعا.كما اصدر اتحاد المحاسبين الدولي IFAC في عام 1982 ويضم في عضويته 143 هيئة من 103 دولة من مختلف أرجاء العالم قرار ينص على اعترافه" بأن لجنة معايير المحاسبية الدولية هي صاحبة الحق في إصدار هذه المعايير "وقد أصدرت اللجنة عام 2001 إحدى وأربعون معيار (41) وهكذا ألحقت مهنة المحاسبة بغيرها من المهن فأصبح لها معايير وقواعد سلوكها المتعارف عليها يمكن الرجوع إليها والاحتكام إلى نصوصها وضرورة التقيد بها.

ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)BOARD

1-النشأة

نشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية BOARD(IASB) في 06 فيفري 2001 ،ويتكون من 14عضو:الرئيس ونائب الرئيس و 12 عضو دائم يتم تسميتهم من قبل LES) (RUSTEES على أساس خبراتهم المحاسبة ،بشرط أن يكون لخمسة(05) أعضاء على الأقل خبرة الإصدار،وثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية ،وواحد من الاكاديميين.

سبعة أعضاء من بين ألاثني عشر(12)مكلفين بالربط و الاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس،وذلك من اجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB.

رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يختار من طرفLES RUSTEES

من بين الأعضاء ألاثني عشر الدائمين.ونفس الإجراءات بالنسبة لنائب الرئيس أما أعضاء المجلس (IASB) يعينون لمدة 05 سنوات كأقصى حد يمكن تجديدها مرة واحدة[2] .

ويقوم هذا المجلس بأعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية ويختلف عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وهي الهيئة :السابقة له في عدة مجالات رئيسة منها :[3]

خلافا للجنة معايير المحاسبة الدولية ،لايربط مجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة من قبل مجموعة من الأعضاء دون خلفيات جغرافية ووظيفية متنوعة ،مستقلين عن مهنة المحاسبة؛

---

[1] حواس صلاح،**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ،أطروحة دكتوراه غير منشورة،جامعة الجزائر ،الجزائر،-http://webtv.univ bejaia.S ص6 و 54-55

[2] شناي عبد الكريم ،**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولي**ة ،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة باتنة،الجزائر، 2009/2008 https://bu.univ-ouargla.dz تاريخ الاطلاع 2017/04/02 ص9

[3] حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 57-58

وخلافا للأعضاء فان إدارة لجنة المحاسبة الدولية فان أعضاء مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة هم أفراد يتم تعيينهم على أساس المهارة الفنية و الخبرة أكثر من كونهم ممثلين لهيئات محاسبة محلية محددة أو منظمات أخرى؛

ينعقد عادة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية مرة كل شهر خلافا لمجلس إدارة لجنة معايير الدولية الذي يجتمع قرابة أربع مرات فقط خلال السنة.

2-أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)

لمجلس معايير المحاسبة الدولية عدة أهداف وانجازات يمكن أن نلخصها فيما يلي :[1]

-لديه كل المسؤولية في المسائل التقنية فيما يخص إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية وكذا مشاريع المعايير بحيث يأخذ بالآراء المختلفة و الموافقة النهائية للترجمة المقدمة من الهيئة النقدية الدائمة للترجمة (IFRIC).

-تطوير المعايير حتى تكون المعلومات المحتواة في القوائم المالية ذات نوعية عالية من حيث قابلية الفهم وذات مصداقية ودلالة وقابليتها للمقارنة ،بحيث تسمح للمستثمرين سواء كانوا محليين أم أجانب من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛

-العمل على تقارب المعايير المحاسبة الوطنية مع التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

3- (IASB)انجازات مجلس معايير المحاسبة الدولية

في نهاية جوان 2004 مجلس معايير المحاسبة الدولية و لجنة معاير المحاسبة الدولية قاما بإصدار ستة وأربعون (46) معيارا منها 9 معايير تم استبدالها ،وأخرى ألغيت بالإضافة إلى ذلك نشر 33 ترجمة من طرف اللجنة التقنية الدائمة للترجمة(IFRIC). حيث 22 منها أدمجت في معايير جديدة .

*وأصبح يطلق على المعايير التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعايير التقارير المالية للإبلاغ المالي.

ثالثا :منظمات محاسبية أخرى

يوجد منظمات أخرى اهتمت بتقريب الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي إضافة إلى كل من لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية.

ونجد منها:

1-الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)

و هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977 ، ويضم في عضويته 155 عضو و منظمة في 188دولة ويمثلون أكثر من (2.5) مليون محاسب.

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم و المساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى و التشجيع على اعتمادها لتحقيق مهامه ،فان الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة و منظمات محاسبة في مختلف دول العالم.

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية[2]:

[1] .شناي عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره،ص 10-11

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان ،**مرجع سبق ذكره**،ص 110

*المعايير الدولية للمراجعة و خدمات التأكيد؛

*معايير دولية لرقابة الجودة؛

*قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛

*معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

2-اللجنة التقنية الدائمة للترجمة(IFRIC)

تشكل هذه اللجنة من (12) عضو يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد ،وتهتم هذه اللجنة بتغيير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبة الدولية الموجودة و إعداد و نشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير ، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية[1] .

وللجنة التقنية للترجمة عدة مسؤوليات تتمثل في[2] :

- هي هيئة تفسيرية لمؤسسة (IASC) مكلفة بمراجعة وفي الوقت المناسب، قضايا محاسبية واسعة الانتشار التي ظهرت ضممن سياق التقارير المالية الدولية الحالية، وعمل(IFRIC) يرمي إلى التوصل إلى توافق في الآراء بشان المعالجة المحاسبة المناسبة و توفير التوجيه بشان تلك القضايا،وعند تطوير التفسيرات (IFRIC) تعمل عن كثب مع لجان وطنية مماثلة.

و التفسيرات تشمل كلا من:

- ✓ قضايا التقارير المالية المحددة حديثا التي تعالج على وجه التحديد في معايير التقارير المالية الدولية .
- ✓ قضايا حيثما ظهرت تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو تبدو محتملة للتطوير في غياب التوجيه الموثوق .

كما تقوم(IFRIC) بمهام أخرى بناء على طلب(IASB).

3-المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)

الاستشاري للمعايير يتشكل من ثلاثين (30) عضوا على الأقل ، يمثلون أصولا و كفاءات مختلفة و متنوعة يتم تعينهم من قبل الإداريين لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد يرأس (SAC)رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) و يوجه أعمال(IASB)

المتعلقة بالقرارات و الأعمال ذات الأولوية كما يشكل فضاء للربط بين (IASB)

و هيئات التوحيد الوطنية والإطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية[3].

---

[1] مداني بن بلغيث ،أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية)بالتطبيق على حالة الجزائر(،أطروحة دكتوراه غير منشورة،جامعة الجزائر ،الجزائر، 2004 ، تاريخ الاطلاع 2017/04/02 https://bu.univ-ouargla.dz ص131

[2] بريش عبد القادر ،متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 ،المخزونات الكفيلة بتطبيق فعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في scf الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،المركز الجامعي ،سوق أهراس،الجزائر ، 25 ماي 2010.http://www.univ-bouira.dz تاريخ الاطلاع 2017/04/02

[3] مداني بن بلغيث ، مرجع سبق ذكره ،ص131

المطلب الثالث:كيفية إصدار معايير المحاسبة الدولية

أولا : تعريف المعيار المحاسبي

يعرف المعيار حسب (International standards organisation ; ISO) على انه[1] ":وثيقة أعدت بإجماع، و مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها تعطي لاستعمالات مشتركة و متكرر قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم امثل في سياق معين"

كما يعرف المعيار (NORME)على انه" [2] كل قاعدة تم إرساؤها من طرف سلطة مؤهلة أو عن طريق الإجماع."

أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين , و كذا توجيه و ترشيد الممارسات العلمية في المحاسبة التدقيق أو مرجعة الحسابات والمعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، وتحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.

ثانيا :كيفية إصدار معيار محاسبي دولي

حسب إجراءات العمل المتفق عليها فانه توجد المجموعة الاستشارية داخل لجنة المحاسبة الدولية ، ولايتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من اجل صنع القرار ،و بناءا على ذلك يتم إعداده مسودة عرض بموضوع أو مشكلة معينة تم إقرارها من طرف ثلثي (2/3) أعضاء المجلس ، يتم إرسالها إلى الهيئات و المنظمات المهتمة ، للتعليق على كل عرض أو مسودة[3] .

وتتلخص إجراءات إصدار معيار عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في:

قرار الأجندة، حدود المسألة، مسودة قائمة المبادئ، قائمة المبادئ النهائية، المعيار المحاسبي النهائي ويمكن تفصيل هذه العناصر في الجدول رقم (1-1).

الجدول رقم (1-1) إجراءات إصدار معيار محاسبي دولي

قرار الأجندة	حدود المسألة	مسودة قائمة المبادئ	قائمة المبادئ النهائية	المعيار المحاسبي النهائي
تصدره: لجنة التوجيه المعينة من المجلس.	**تقوم بـ:** تحديد نطاق المشروع تعدها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس.	تضعها لجنة التوجيه لتلقي التعليقات و الملاحظات.	تعدها لجنة التوجيه. يعتمدها المجلس (بأغلبية تلي الأصوات) تنشر لتلقي التعليقات والملاحظات دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ. وأحيانا وفي حالة عمل تغيرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على المسودة الإعلان، ينشر مسودة إعلان معدلة لتلقي التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبي الدولي.	يعتمد من المجلس (بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات)

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على فريدريك تشوي ،كارل آنفروست ،جاري ميك،تعريب محمد عصام المحاسبة الدولية، دار المريخ ،السعودية ، 2004 ،ص 366-367

[1] حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 59

[2] مداني بن بلغيث ، مرجع سبق ذكره ،ص 61

[3] شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة) طبقا للمعايير المحاسبة الدولية(،الجزء الأول ،،مكتبة الشركة الجزائرية،الجزائر، 2008 ،https://bu.univ-ouargla.dz تاريخ الاطلاع 2017/04/02 ص 132

وهناك من يلخص عملية إصدار معايير محاسبة دولية في المراحل التالية:[1]

المرحلة 1 : يشعر المجلس(IASB) الخبراء التقنين من أجل أخذ رأيهم عند دراسة المشروع المقترح؛

المرحلة 2: انطلاقا من الاقتراحات المقدمة من قبل الهيئات التقنية يقوم المجلس بإصدار وثيقة مناقشة للتعليق عليها؛

المرحلة **3:** بعد استلام الآراء والحجج والتعليقات يقترح المجلس وثيقة سبر الآراء على المشروع المقدم والذي يجب أن يحصى بموافقة 8 أعضاء على الأقل من المجلس قبل إصداره وطرحه للمناقشة؛

المرحلة **4:** بعد الأخذ بعين الاعتبار لمختلف الآراء والتعليقات يصدر المجلس المعيار (IAS)والمسمى من الآن(IFRS) بشرط أن يحضى بموافقة 8 أعضاء على الأقل من المجلس :

ولا يجب أن نغيب أنه تطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة . أما في حالة تعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا[2] .

المطلب الرابع:خصائص وأهداف معايير المحاسبة الدولية

أولا: خصائص معايير المحاسبة الدولية

تتميز معايير المحاسبة بمجموعة من الخصائص أهمها[3]:

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي تمر بها هيئة معايير المحاسبة الدولية نتج عنها توسيع مجال الاستشارة دون إهمال وجهة نظر الهيئات الدولية؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين (الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية)حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير وهو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعملها إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به بل ما تمنعه؛
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانونية أو التنظيم .

ثانيا: أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية

ويمكن أن نوجز أهداف المعايير فيما يأتي :[4]

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم أو البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا؛
- العمل على التحسين و التنسيق بين الأنشطة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

---

[1] شناي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 11

[2] طارق عبد العال حماد ،موسوعة معايير المحاسبة الدولية شرح معايير المحاسبة الدولية و المقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية،الجزء الأول ،الدار الجامعية ..،مصر ، 2003 ،http://www.kantakji.com تاريخ الاطلاع 2017/04/02 ص19-20

[3] شناي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص10

[4] حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 61-62

- ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة و الذين يعملون على إصدار ونشر معايير المحاسبة الدولية بالدول التي ينتمون إليها وان يبذلوا عنايتهم الخاصة ليحققوا ما يلي:
- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية و الإفصاح عن ذلك؛
- إقناع الحكومات و الشركات و الجهات المهنية بوضع معايير المحاسبة بالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال و المنظمات التجارية و الصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام؛
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتحضير القوائم و البيانات المالية؛
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني :الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية على عكس المخطط الوطني الذي لا يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائية للاقتصاد المخطط.

المطلب الأول :ماهية النظام المحاسبي المالي

أولا :تعريف النظام المحاسبي:

عرفته المادة 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 2007/11/25 بأنه:

"نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (الشخص المعنوي أو الطبيعي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1] ."

تضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة تتمثل فيما يلي:

-تصنيف الكتل المحاسبية إلى مجموعات.

-تحديد الحسابات.

-وضع القوائم المالية.

-تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

من خلال الملاحظات نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرفة على إعداد المعايير المحاسبة، بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي.

[1] القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، ص 3.

كما تمحورت عملية الإصلاحات المحاسبية حول العناصر التالية:

-بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد.

-إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج.

–تحديد طرق التقييم المحاسبي.

-تنظيم مهنة المحاسبة.

-إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، ووضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة.

- تحديد الحسابات و المجموعات.

-تحديد قواعد وميكانيزمات سير الحسابات.

يمكن القول أنه حسب طبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصوري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا[1] .

ثانيا :أهمية النظام المحاسبي المالي:

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي [2]:

-يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية .

-يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.

-يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.

-يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.

-يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب، لا سيما في مجالات المحاسبة المالية.

-يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

-انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

-يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

---

[1] بورزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي فيالمؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، ، 2012، الموقع الالكتروني http://virtuelcampus.univ-msila.dz تاريخ الاطلاع 2017/04/02 ص 108.

[2] بن لغيث مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد الأول: 2002، مجلة تصدر عن الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص 57.

-يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة.

-تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

المطلب الثاني :المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وهي[1] :

1-استمرارية النشاط :يجر ى إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فان القوائم المالية يجب أن تتعدد إلى أساس مختلف في مثل هذه الحالة المؤسسة معبرة بالإفصاح عن ذلك.

2-الدورة المحاسبية :عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01 وتنتهي 12/31 كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف تاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مختلفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

3-استقلالية الدورات :إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة هذه الدورة فقط .

4-قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية :تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع[2] .

5-قاعدة الوحدة النقدية :أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا ما كان لديها تأثير مالي على الصورة العامة.

6-مبدأ الأهمية النسبية :تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.

7-مبدأ استمرارية الطرق :أي أن نفس الطرق المطبقة في دورةس ابقة تطبيق في الدورة المالية و كل تغيير لابد أن يبرر في الملحق[3] .

8-مبدأ الحيطة والحذر :ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات أو التقليل من قيمة الخصوم والتكاليف[4] .

---

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، http://www.kantakji.com ص 91.

[2] Le system comptable financier, ministers des finances, conceal national de la comptabilkité, ENAG, editions, Alger, 2009, http://www.mf.gov.dz p 06.

[3] محمد بوتين، ندوة في المحاسبة، سلسلة محاضرات لطلبة الماجستير، المركز الجامعي فارس يحي، بالمدية، الجزائر، 2007. http://dspace.univ-bouira.dz تاريخ الاطلاع 2017/04/02

[4] Robert obert, pratique des IAS/IFRS, dunod, 2002 https://www.lgdj.fr p 53.

9-مبدأ المماس بالميزانية الافتتاحية :يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.

10-تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني :من الضروري حساب العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الايجاري تعتبر عملية الإيجار عدم انتقال الملكية من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.

11-مبدأ عدم المقاصة :المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والتكاليف في حساب نتيجة غير مسموح بها إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح في نص قانوني محدد.

12-مبدأ التكلفة التاريخية :تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.

13-الصورة الصادقة :يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، و حتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة،وإ ذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق[1] .

المطلب الثالث :أهداف النظام المحاسبي المالي و مميزاته SCF

أولا :أهداف النظام المحاسبي المالي:

إن النظام المحاسبي المالي ينشئ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق الأهداف التالية[2] :

-السماح بالتحكم فيا لحسابات تمنح كل الضمانات للمسيرين والمساهمين و الشركاء، إلى الدولة والمستعملين الآخرين المعنيين بالأمر، كالمستخدمين و الدائنين، فيما يخص صدقهم وشفافيتهم.

-إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء و تغيرات الوضعية المالية، للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احتر امها، دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها.

-المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها.

-نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق منها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.

-تخدم ترقية وتعليم المحاسبة و التسيير يرتكز على أسس مشتركة و كذلك لتكوين المهنيين المختصين الأحرار الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.

-المساهمة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع) المؤسسات (على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية و السرعة المرضية.

[1] Project de system comptable financier http://www.mf.gov.dz, 9 07.

[2] Samir merouani, le project du nouveau system comptable financier Algerian « anticiper et preparer le passages du PCN 1975 aux norms IFRS, memoir de magistére, ESC , année 2008, 2007 http://www.memoireonline.com p94.

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

-السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق منها لكل المعاملات و العقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق منها، مضمونة، منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح) حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية IFRS.

ثانيا :مميزات النظام المحاسبي المالي:

يمتاز مميزات النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات[1]:

-اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج المعلومات المفصلة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية أوروبية، أمريكية IFRS/IAS.

-احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ و قواعد التسجيل، وطرق التقييم و إعداد القوائم، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية و اللاإرادية.

-يوفر المعلومات المالية الواضحة والمتوافقة وقابلة للمقارنة و اخذ القرار، و هذا لتلبية حاجات المساهمين الحاليين منهم أو المستقبليين، و لهذا فان النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهيمي، وهو نفسه الإطار التصوري لIFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في :

-الاتفاقيات المحاسبية.

-الخواص النوعية للمعلومة المالية.

-المبادئ المحاسبية الأساسية.

لهذا فان النظام يسهل و يساعد على شرح قواعد المعالجة لبعض الأحداث الغير مدرجة في المخطط المحاسبي الوطني. إعطاء نماذج في القوائم المالية :الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق.

تقديم قائمة الحسابات.

قواعد سير الحسابات.

المبحث الثالث :تطبيق النظام المحاسبي المالي

ترتبط المحاسبة في أي دولة بالجانب القانوني بشكل كبير، فهو الذي يحدد البدائل المحاسبية المقبولة في مجال التطبيق وذلك بما يتوافق واستراتيجيات كل دولة وتوجهاتها الاقتصادية والسياسية، أما في الجزائر ومن أجل وضع النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ فقد تم إصدار مجموعة من التشريعات يمكن أن نوردها حسب تسلسلها الزمني كالآتي:

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/FRS، ج1، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 22-23

المطلب الأول :الإطار القانوني للنظام المحاسبي الماليSCF

1-القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي :

يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.

تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار أنها 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 من 2010/01/01 وتلغى بداء من هذا التاريخ الأحكام المخالفة لاسيما الأمر رقم 75/35 بتاريخ 1975/04/29 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني.

اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي (LA consolidation) كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على أنه" نظام لتنظيم المعلومة المالية"، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1] .

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، [2]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 ومضمونها وقواعد سيرها .

-**المادة رقم** : 22 مسك الضبط اليومي للنفقات والإيرادات.

---

[1] مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو NSCF، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير، بجامعة الوادي، الجزائر، حول موضوع NSCF في ظل المعايير الدولية تجارب، تطبيقات و آفاق، يومي، 17 و18 جانفي 2010. http://dspace.univ-bouira.dzص 2.

[2] المادة 25 من قانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 و المتضمن SCF.

-**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 2009. وهذا 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.

2- مرسوم تنفيذي 156/08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 11/07 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 والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة ب[1] .

-الأصول.

-الخصوم.

-قواعد التقييم والمحاسبة.

-معايير ذات صبغة خاصة.

[1] المادة 30 من المرسوم التنفيذس رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، و المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن SCF الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008، ص 13

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 القانون07

-**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 رقم 11/07 لم يتم معالجتها بشكل وافي، بل في معظم الأحيان يتم الإشارة إليها ثم إحالتها على التنظيم.

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 تناولت[1] :

-**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] المادة 01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة و قواعد سير الحسابات، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 2009، 19 ، ص20.

3-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] :

5-1-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 2009/10/29 حول اول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

بصدور التعليمة رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن المجلس 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 جانفي 2010 بعد أن تأجل في السابق عنا لتاريخ المقرر و هو 2009/01/01. كما نص على ذلك القانون رقم 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي المسمى في طلب النص بالمحاسبة المالية.

سيشكل هذا النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS / IFRS) حسب ما ورد في التعليمة رقم 02 تحولا عميقا بما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم

والتسجيل المحاسبي وكذلك طبيعة محتوى القوائم المالية التي يقع واجب إعدادها على عاتق المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية .ولقد تجسدت هذه التغيرات أساسا في:

-تبني الحلول الدولية التي تقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة المحاسبية العالمية، وهو ما يسمح بإيجاد محاسبة تعمل بشكل متوافق مع الاقتصاد الحديث.

-التكفل باحتياجات المستثمرين الحاليين أو المستقبليين من خلال تمكينهم بمعلومات مالية حول المؤسسة تكون موحدة تسمح وتتيح إمكانية المقارنة وتساعد على اتخاذ القرارات.

-تمكين المؤسسات الصغيرة من اعتماد محاسبة مبسطة.

[1] المادة 02 من القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لاسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 2009، 19، ص 91.

يعتقد أن هذه التغييرات نتجت عن دور المحاسبة الذي يجب أن يرتبط بالواقع الاقتصادي لأنشطة المؤسسات أكثر من ارتباطه بالطبيعة القانونية لهذه الأنشطة .أي العمل بمبدأ معتمد في الثقافة المحاسبية الانجلوسكسونية، وهو مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، ولقد تضمنت التعليمة بالخصوص مبادئ عامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي وبالنتيجة فإن هذا النظام يطبق بأثر رجعي بحيث يجب على المؤسسات[1] :

1-6-إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 يجب أن يتم وكأن المؤسسة أوقفت حسابا ا استنادا للنظام المحاسبي المالي وبالنتيجة فإن هذا النظام سيطبق بأثر رجعي بحيث يجب على المؤسسات:

-إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متطابقة مع التنظيم الجديد.

-إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 وفق قواعد النظام المحاسبي المالي لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع المعلومات المالية لسنة 2010 والتي يجب أن تتضمنها مجتمعة القوائم المالية لسنة 2010 .

2-6-التسجيل المحاسبي لبعض العناصر التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي scf أصولا أو خصوما، ولم يكن تسجيلها ممكنا مع المخطط المحاسبي الوطني.

3-6-استبعاد بعض العناصر التي لا تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي أصولا أو خصوما، وكان تسجيلها ممكنا مع المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

4-6-إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم حسب القواعد المحاسبية الجديدة.

5-6-إعادة المعالجة لبيانات لسنة 2009 وفق قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF).

6-6-التسجيل المحاسبي لفروق إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية لسنة2010 .

المطلب الثاني :واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

1-و اقع البيئة المؤسساتية الجزائرية:

لقد قامت الجزائر منذ انتهاجها نظام اقتصاد السوق بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية والتي أخذت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحصة الأكبر منها أملا في تطوير وترقية ذاتها .كل هذه الإصلاحات كانت مركزة على جانب واحد فقط يهدف إلى إنقاذ الجهاز الإنتاجي لتحقيق التنمية المنشودة، ولم يتم التركيز على جانب أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية والتي لها الدور الكبير في تحقيق قفزة نوعية لهذه المؤسسات، ولكن منذ بداية القرن الواحد والعشرين ومع ضغط المتغيرات الدولية على الاقتصاد الجزائر ي وضعف أنظمة التسيير في المؤسسة قامت الجزائر باتخاذ العديد من الإصلاحات من أجل النهوض بمؤسساتها والوصول إلى المستوى المطلوب الذي يضمن لها القدرة على المنافسة سواء على مستوى الأسواق الوطنية أو الأسواق العالمية.

[1] Instruction N° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du system comptable fanancier, 2010, http://www.dlg-net.com p3.

و على العموم فان معظم المؤسسات الجزائرية تعاني العديد من المشاكل والتي نوجزها في ما يلي[1] :

-ضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة في المؤسسات الاقتصادية.

-غياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم في تحديد أهدافها.

-غياب الرابط بين المحاسبة والجباية في أنظمتها المالية.

-أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة.

بالإضافة إلى[2] :

-ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام :فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية.

-غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة :التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة وهذا ما لا يوجد في الجزائر .الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري.

-صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية :إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

-غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية :فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.

2-متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية:

من أجل الانتقال إلى النظام المحاسبي يجب على الدولة والمؤسسات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام والتي تتمثل في ما يلي :[3]

-ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبني هذا النظام والتعرف على مختلف معالمه.

-التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات والملتقيات.

---

[1] منوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 06، جامعة الشلف، 2009، http://www.univ-chlef.dz ص 306.

[2] نور الدين مزياني، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية و تحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة، من الموقع الالكترون : eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-contentuploads/2011/04/09.doc

[3] قورين الحاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي (scf) على تكلفة و جودة المعلومات المحاسبية في ضل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، 2012، http://rcweb.luedld.netص 274.

-تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الجباية.

-ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسيرية المرتبطة بهذا النظام.

-تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد.

-تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة العامة وتشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الإطارات الكوادر قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلا.

-تخصيص الظروف المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام.

-الاعتماد على تطوير نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها بالطرق التي تتلاءم مع هذا النظام.

-مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي.

-ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكر وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطاتها ويعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

-يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج و تهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات.

-الانطلاق في عملية التكوين والتأطير للطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية، وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات.

المطلب الثالث :عوائق و تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

اولا :عوائق تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

1-الآثار المتوقعة لنظام المحاسبة المالية على جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسات

إن تحديد أهداف نظام المحاسبة المالية وبنائه على أساس معايير دولية وعناصر التكنولوجيا، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات

المستفيدين الخارجيين الرئيسين .ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم المعلومات المحاسبية و هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسئولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق نظم معلومات محاسبية حديثة.

ولقد توجهت مجالس معايير المحاسبة المتخصصة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار العديد من المعايير المحاسبية التي تبنى عليها نظم المعلومات المحاسبية الحديثة لتوفر الخصائص التالية للمعلومات المحاسبية الدولية[1] :

1-1-الملائمة :تعتبر من أهم الخصائص الواجب أن توفرها الأنظمة المحاسبية المبنية على المعايير المحاسبية الدولية في المعلومات التي يمكن تقديمها لمتخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي .وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية .

كما تعني مدى كفاءة هذه التقارير ونجاحها في خدمة مستخدميها بقدرتها على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة بحيث تتميز هذه المعلومات بأنها مناسبة لاتخاذ القرارات و أنها تعرض بالشكل الصحيح وتتوفر بالوقت المناسب.

ولأجل تحقيق صفة الملاءمة يجب على نظام المحاسبة المالية أن يوفر الصفات النوعية الفرعية التالية:

أ- **التوقيت المناسب :**أي توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت الذي يمكنهم من تحقيق أكبر فائدة وجودةّ من هذه المعلومات.

ب- **القدرة على التنبؤ :** عند التكلم عن التنبؤ فإن الذهن والتفكير يذهب للمستقبل وحالات عدم التأكد أي احتمال لا يصل إلى % 100 والقدرة على التنبؤ لا تعني وضع احتمال بنسبة % 100 ولكن تعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية .وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة للواقع فإنها تكون أكثر ملائمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها والقيام بمعالجتها .

ج-**التغذية العكسية (القدرة على إعادة التقييم):** تعتبر التغذية الراجعة أو العكسية من مكونات أي نظام معلوماتي، فهي من مكونات النظام المحاسبي وذلك لما تمثله من أهمية على استمرار وتطور المؤسسة .وقد رأت المعايير المحاسبية الدولية أنه يجب على مستخدمي المعلومات أن يكونوا قادرين على مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء والتغيرات في المركز المالي.

1-2-الموثوقية والشفافية :تتعلق خاصية الموثوقية والشفافية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها . ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية والشفافية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.

وهذا ما تنصت عليه المادة 10 من القانون رقم11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المتضمن للنظام المحاسبي المالي الصادر في الجريد الرسمية العدد 47 والتي تنص على: "أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها."

وممكن أن نقوم بتعريفها بأنها القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة، ويتحقق ذلك بتوافر العناصر التالية:

[1] قورين الحاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 278.

أ- **صدق التمثيل** :ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.

ب- **إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات** :وتعني توفر شرط الموضوعية في القياس العلمي أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر بشرط استخدام نفس الأساليب في القياس والإفصاح.

ج- **الحيادية** :وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، إذن المعلومات المتحيزة، لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

ثانيا :تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 07/11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

1-على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام:

هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع هذا النظام، حيث نجد:[1]

1-1-القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي :ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر، فإن القانون رقم 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنيا فقط.

1-2-القانون التجاري :ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها، لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير الدولية، لكن نجد القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع (4/3) من رأس مالها أنها في حالة افلاس ويجب تصفيتها، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد و بإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

1-3-التشريعات الضريبية :إلى حد الآن، عدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي، نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها (حسب ر أيهم) تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الإهتلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة).

[1] نور الدين مزياني، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية: مقومت و متطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، http://www.univ-eloued.dz تاريخ الاطلاع 2017/04/02 ص11, 12.

4-1-القانون المنظم لسوق الأوراق المالية :ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب التزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل في أوروبا والعديد من الدولية العربية) سوريا، الأردن، الكويت(....، لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها .

2-على مستوى المؤسسات الاقتصادية:

سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، لذلك يصبح إلزاما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية.

وما نلمسه حاليا هو ضعف درجة اهتمام أكثر المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية، وهذا لا يفسر إلا بغياب الوعي المحاسبي لدى المسيرين وسيادة النظرة الضيقة للمحاسبة التي لا تعترف بأن هذه الأخيرة "نشاط خدمي له دور في خلق قيمة مضافة لمستعمل المعلومات المحاسبية بواسطة تحليل وتفسير المعلومات وإسداء النصح حول طرق العمل المناسبة[1] ."

كما يلاحظ ضعف أو نقص نظام المحاسبة التحليلية والتقديرية ومختلف نظم المعلومات الأخرى لدى الكثير من المؤسسات الجزائرية، ولا يخفى علينا أهمية ذلك في التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية.

بالإضافة إلى ما سبق، نجد كذلك صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، وهذا نتيجة غياب أسواق المنافسة التامة للأصول الثابتة في الجزائر، حيث نجد سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

3-على مستوى التأهيل العلمي والعملي:

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على هذه المعايير، مما يتطلب وقت طويل لتكوينهم وتأهيلهم الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لديهم الدراية الكافية وذلك من خلال عقد دورات تدريبية و ورشات عمل للمحاسبين ومدققي الحسابات التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية والتي يشارك فيها مختصين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق.

[1] نور الدين مزياني، المرجع السابق، ص 12.

3-1-تعديل محتويات برامج المقاييس المحاسبية التالية[1] :

المحاسبة العامة :تجد مشكلة تطبيق بعض المفاهيم مثل القيمة العادلة على مستوى السنوات الأولى.

المحاسبة المعمقة :يجب تكييفها مع معايير النظام المحاسبي المالي.

المحاسبة الخاصة :يجب تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية.

التحليل المالي :وذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة.

المحاسبة التحليلية :إحداث بعض التغيرات خاصة على مستوى محاسبة المخزونات.

3-2-إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات :يجب العمل على إنشاء مخابر بحث عل مستوى الجامعات تم بالتطورات وتحديث المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية[2].

4-على مستوى الإعلام:

للإعلام الدور الهام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية ونشر التحقيقات والدراسات، لكي لا يساء فهم

المعايير المحاسبية الدولية والمقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى، فالمستثمر الحالي أو المحتمل ليس بالضرورة أن يكون على دراية علمية بالمعايير، ولكن على الأقل يجب أن يكون على علم بمفهومها والغاية منها وآثار تطبيقها في الشركة التي يوظف أمواله فيها.

ولا شك أن هدا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام، باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي)، من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول النظام المحاسبي المالي.[3]

ثالثا :صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص و الاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام النظام المحاسبي المالي ومن الصعوبات التي ستواجه تطبيق هدا النظام نجد على العموم[4] :

-إن النظام القديم تأصل وتجدر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، وبالتالي من الصعب التخلي عنه.

-تدرب المحاسبون والخبراء على المخطط المحاسبي القديم لسنوات عديدة وأتقنوه، وهناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل منذ 1976 فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد، كما أن الأهداف المحاسبية للمخطط القديم راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير لأجل تغييرها.

---

[1] شعيب شنوف، الممكن و غير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الإشكاليات و التحديات، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي، الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، http://zancojournals.su.edu تاريخ الاطلاع 2017/04/02 ص 11.

[2] شعيب شنوف ،نفس المرجع السابق، ص 12.

[3] نور الدين مزياني، المرجع السابق، ص 13.

[4] آيت محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات و أهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الجزائر، 13-15 أكتوبر 2009، http://dspace.univ-biskra.dz ص 8-9.

-العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه.

-إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة.

-النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية.

-عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد.

-غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هدا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل لاحظنا أن الاهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات المحاسبية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الممارسات و الإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول، ساهمت في إيجاد معايير محاسبية دولية تعمل على توجيه و ترشيد الممارسات العملية للمحاسبة، حيث بدأت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي منذ عام 1904 و تلتها عدة مؤتمرات أصفرت سنة 1973 على تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) تهتم بإصدار معايير المحاسبة الدولية، (IAS)و في سنة 2001 حل محلها مجلس معايير المحاسبة (IASB) حيث أصبحت تسمى معايير المحاسبة الدولية (IAS) بالمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS).

شهدت الجزائر منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه و تبنيها اقتصاد السوق عدة إصلاحات اقتصادية ميزها تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستثمرين، و اعتماد النظام المحاسبي المالي و ذلك حسب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف بها عامة.

الفصل الثاني:
المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية و المعنوية

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية والمعنوية:

تمهيد:

واقع المخطط المحاسبي الوطني أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى غاية القوائم المالية التي يقدمها مرورا بالإطار الشكلي و المصطلحات وقواعد التقييم وتصنيف الحسابات.كما أن الإصلاح الذي حضرته الحكومة كان منتظر منذ مدة طويلة بالنظر إلى لزوم إعادة النظر في الأدوات المحاسبية و التسيير التي تحكمها نصوص تم اعددها في سياق الاقتصاد الموجه إداريا .كما اتضح من خلال التجربة أن هذه النصوص لا يمكنها، ومن جهة النظر المحاسبية، التكفل بالأدوات المالية و الاقتصادية الجديدة، ولا بعرض قوائم مالية مطابقة للمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستعملين لا سيما المستثمرين والمسيرين، من الحصول على معلومة مالية شفافة تشتغل مباشرة.

وبغرض القضاء على هذه النقائص و تطوير هذه النصوص المحاسبية، شرعت وزارة المالية في إصلاح المخطط الوطني المحاسبي الذي انبثق عنه القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي .

المبحث الأول : معالجة التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي.

تساهم التثبيتات المادية بشكل جوهري في مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية و تسيير أعمالها، و تكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كانت طبيعة عملها من وجود أحد بنود هذه الأصول.

و قد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للاستثمارات سواءا في طرق التقييم في كيفية التسجيل، طرق اهتلاكها و حتى في تعريفها، و هذا موافقة لما جاءت به عدة معايير ذات علاقة و هي IAS16 الممتلكات و المعدات و التجهيزات " IAS 17 "عقود الإيجار IAS " " "" 36الانخفاض في قيمة الأصول40 IAS " الاستثمارات العقارية"،إلا أننا سنحاول من خلال هذا المبحث دراسة التثبيتات المادية حسب المعيارIAS 16

المطلب الأول : مفهوم التثبيتات العينية :

1 . التعريف : تعرف التثبيتات العينية على أنها الأصول أو الموجودات المادية الملموسة التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج ، تقديم الخدمات و الاستعمال لأغراض إدارية ، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية [1].

و عموما تتميز التثبيتات المادية بالخصائص التالية [2] .

. تقتني بغرض استخدامها في العملية الإنتاجية و ليس بغرض بيعها .

. تتصف بالوجود المادي الملموس مثل الأراضي، المباني، المعدات و السيارات.....إلخ.

. تتسم بطول عمرها الإنتاجي بمعنى أن الأصل سيقدم خدمات للمشروع تزيد عن السنة و بالتالي فإن تكلفة الحصول عليها تقسم على عمر الأصل و يستثني من ذلك الأراضي.

2 . الإعتراف بالتثبيتات العينية :القاعدة أن يتم الاعتراف بهذه التثبيتات أي تسجيلها في دفاتر المؤسسة إذا توافر الشرطان التاليين[3]:

الشرط الأول : أن يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذه الأصول منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة أو الكيان.

الشرط الثاني : يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء هذه الأصول بدرجة عالية من الدقة.

3 . الحسابات المستعملة :حسب النظام المحاسبي المالي فإن اعتبار العنصر كتثبيت مادي يؤدي لاستعمال الحسابات التالية و التي نقدمها بمقارنة مع ما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني .

[1] ناصر رحال و مصطفى عوادي ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي، محاضرة ألقيت بالمركز الجامعي الوادي، السنة الجامعية 2009 ، http://www.kantakji.com تاريخ الاطلاع 2017/03/04 ص8

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ، ص 429430 ،

[3] عبد الوهاب ناصر على، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2004 .، http://www.philadelphia.edu تاريخ الاطلاع 2017/03/04 ص221

4 . **حسابات التثبيتات :**

جدول رقم 02: مقارنة بين PCN و SCF

النظام المحاسبي المالي SCF	المخطط المحاسبي الوطني PCN
حساب 21 :التثبيتات العينية.	حسابات 22 :الأراضي ، 24 معدات الإنتاج، 25 تجهيزات اجتماعية.
حساب : 211 الأراضي. حساب : 212 عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي.	حساب : 22 الأراضي.
حساب : 213 المباني.	حسابات 240 : المباني 25 مباني اجتماعية.
حساب : 215 المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية.	حسابات242 : معدات النقل ،243 معدات و أدوات، 241 المنشآت الأساسية الهيكلية
حساب : 218 التثبيتات العينية الأخرى معدات النقل، تجهيزات اجتماعية، معدات مكتب منها أجهزة الإعلام الآلي، الغلافات المتداولة و غيرها من التثبيتات غير الواردة أعلاه.	حسابات 240 : معدات النقل245 ، تجهيزات مكتب، كل فروع حساب25 ماعدا 250 ، 246 غلافات متداولة .
حساب : 22 تثبيتات في شكل امتياز	غير موجود.
حساب : 232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها.	حساب : 28 استثمارات قيد الانجاز.
حساب : 238 التسبيقات و الحسابات المدفوعة على طلبات التثبيتات.	تسجل سابقا في صنف الحقوق الصنف الرابع.
حساب : 281 اهتلاك التثبيتات العينية.	حساب : 29 اهتلاك الاستثمارات.
حساب : 291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية.	حساب : 29 اهتلاك الاستثمارات.

المصدر :حنيفة بن ربيع ، مرجع سبق ذكره، ص246

المطلب الثاني :المحاسبة عن مرحلة اقتناء التثبيتات العينية.

سوف نحاول من خلال هذه المرحلة تناول مكونات تكلفة اقتناء و إنشاء الأصل الثابت المادي و كذا دراسة مختلف طرق الاقتناء و التمويل و معالجاتها المحاسبية و ذلك وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

1-العناصر التي تدرج ضمن تكلفة اقتناء التثبيت:

محاسبيا يقصد بتكلفة اقتناء الأصل الثابت كافة ما تتحمله المنشأة من نفقات للحصول عليه، و تهيئة للعمل، وجعله صالحا بصورة جيدة للاستخدام، و يتم تسجيل التثبيت بقيمة هذه التكلفة التي تحتوى حسب النظام المحاسبي المالي وفقا للمعيارIAS16 على ما يلي[1]

تكلفة الشراء سعر الشراء الصافي من كل التخفيضات التجارية و المالية بما في ذلك خصم تعجيل الدفع+ حقوق الجمارك إن وجدت و كل الرسوم غير القابلة للإرجاعالتكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها ليصبح جاهز للاستعمال خاصة :مصاريف إيصالها، الشحن و التفريغ التسليم مصاريف إقامتها و تركيبها .

المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل، أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند فترة الاستعمال.

[1]، محمد بوتين، مرجع سابق ص98 99،

مصاريف المستخدمين المرتبطة بشكل مباشر للحصول على الأصل بعض الأتعاب المتعلقة بالحيازة كمصاريف الموثق، الخبراء و المختصين إن وجدت. مصاريف اختبارات التشغيل و تستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:

مصاريف الانطلاق و المصاريف السابقة للاستغلال كتكوين العمالخسائر التشغيل الأولى كعدم بلوغ الطاقة المطلوبة للإنتاج مثلا :

- تكاليف ترحيل و إعادة تنظيم النشاطات أو جزء من هذه النشاطات
- مصاريف إدارية و الأعباء العامة) كالتكاليف الثابتة لمصلحة الشراء
- تكاليف القرض الممول لاقتناء التثبيتات الملموسة) باستثناء إذ تبنى الخيار
- تكلفة القرض "المرخص به في ن م م ، حسب ما نص عليه المعيارIAS23 " كما سيدرس لاحقا

لا أنه هناك بعض المشاكل يمكن أن يتعرض لها عند تحديد تكلفة الاقتناء لذلك سوف نعرض الآن و بتبسيط معقول لبعض مشاكل الاعتراف باقتناء كل من الأراضي، المباني، الآلات و المعدات.

عناصر تكلفة الأراضي :و يقصد بها الأراضي المقتناة بغرض الاستخدام في عمليات المنشأة و ليس بغرض الاستثمار أو المتاجرة، و عموما يمكن أن تشمل تكلفة اقتناء الأراضي و إعدادها للاستخدام كل أو بعض عناصر التكاليف الآتية[1] :

1 . ثمن الشراء الأصلي.

2 . كل تكاليف التعاقد و التسجيل و نقل الملكية عمولة الشراء ، مصاريف القضائية ، أتعاب المحاماة، الرسوم العقارية و غيرها

3 . جميع تكاليف التمهيد و الإصلاح و التحسين اللازمة ليصبح الأصل صالحا للاستخدام المرغوب.

4- تكاليف التحسينات ذات العمر الافتراضي غير المحدد مثل تركيب شبكات الصرف أو توصيل الكهرباء.

5 . إذا كان هناك تحسينات للأراضي ذات عمر افتراضي محدد فإنها لا تضاف إلى تكلفة الأراضي، و إنما يتم تسجيلها في حساب مستقل و تهتلك على مدار عمرها الافتراضي و مثال ذلك إقامة سور حول الأرض أو إنشاء ساحة انتظار السيارات و غيرها[2]

6 . أما إذا قامت المنشأة بشراء أرض لغرض إنشاء مبنى جديد، و كان هناك مبنى قديم يجب إزالته، فإن تكلفة إزالة المبنى و التخلص من الأنقاض و تسوية الأرض حتى بدء حفر أساسيات المبنى الجديد تعتبر لازمة لإعداد الأرض للاستخدام و بالتالي يتم إضافة هذه التكلفة إلى تكلفة الأراضي، و إذا تم بيع هذه الأنقاض فإنه يجب خصم ثمن بيعها من تلك التكلفة.

عناصر تكلفة المباني :تعتبر من المشاكل الأساسية في تحديد تكاليف المباني كيفية التفرقة بين هذه الأخيرة و التكاليف التي تدخل ضمن عناصر تكلفة الأراضي، فعلى سبيل المثال عندما نقوم بشراء أرض مقام عليها مبنى قديم و نريد إزالة هذا الأخير من أجل بناء أخر جديد، فهنا يتم طرح عدة تساؤلات حول ما إذا كانت تكاليف إزالة

[1] أحمد نور، المحاسبة المالية، شركة الجلال، مصر، 2004 ، http://www.philadelphia.edu تاريخ الاطلاع 2017/03/04 ص467

[22] إسماعيل إبراهيم جمعة و آخرون، المحاسبة المتوسطة في الأصول طويلة الأجل، الالتزامات بعض مشاكل قياس .الدخل، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 1996 ، ص8

هذا المبنى جزء من تكلفة المبنى الجديد أو جزء من تكلفة الأراضي أم تعتبر كمصاريف جارية يتم تحميلها كلية خلال هذه الدورة.

و يعتبر المعيار الأساسي للفصل في هذه التساؤلات هو العلاقة السببية بين النفقة و احد عناصر الأصول، و نعني به البحث عن مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تملكه المنشأة حيث يسمح لنا هذا المعيار في الفصل بين عدة حالات[1].

و الجدول الموالي يشمل بعض الأمثلة عن ذلك:

جدول رقم 3: تحديد عناصر تكلفة المباني

التكلفة	كيفية معالجتها و أسباب ذلك
1 . تكلفة المباني المؤقتة المقامة للإشراف على بناء الموقع الجديد و لتخزين العتاد و المواد أثناء عملية البناء. 2 . تكاليف إزالة مبنى قديم غير صالح للاستخدام على أرض ملك للمنشأة و ذلك لبناء أخر جديد. 3 . التأمين على الأخطار التي قد يتعرض لها الغير أثناء عملية البناء .	1 . تعتبر جزء من تكلفة المبنى الجديد و ذلك لأنها تعتبر جزء من التكاليف للبناء و إقامة المبنى الجديد. 2- تعتبر هذه التكاليف جزء من الخسائر المتعلقة بالاستغناء عن خدمات الأصل القديم فهذه التكاليف مرتبطة بخدمات الأصل القديم و ليس بالخدمات التي ستحصل عليها المنشأة من المبنى الجديد. 3- تعالج كجزء من تكلفة المبنى الجديد باعتبارها تكاليف محادية و ضرورية لوضع الأصل الجديد موضع التنفيذ.

.المصدر :أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص480

1 . عناصر تكلفة الآلات و المعدات :

يتم تحديد تكلفة هذه التثبيتات عموما على أساس سعر شراء الأصل، رسوم الاستيراد، ضرائب الشراء غير قابلة للاسترجاع، التكاليف المباشرة الأخرى التي تلزمها عملية تركيب

و تجهيز هذه التثبيتات و هذا بعد طرح أي خصم أو تخفيض تم الاستفادة منه، غير أن الجدير عدم تضمين تكلفة هذه الأصول لأية عناصر تكون ناتجة عن الإهمال و عدم الكفاءة مثل غرامات إصلاح الآلات نتيجة سقوطها على الأرض أثناء عملية التركيب....، و ما شابه ذلك من أعباء[2].

2 . تكلفة التثبيتات العينية المنشأة ذاتيا :

قد تقوم المؤسسة بإنتاج أو تشيد احد الأصول داخليا باستخدام الموارد المتاحة لها كما هو الحال عند إنتاج آلات أو إنشاء مباني لاستخدامها و ليس لغرض بيعها، في هذه الحالة تتضمن تكلفة التثبيت كل من تكلفة المواد و العمالة و أي تكلفة صناعية أخرى، و لا يمثل قياس تكلفة المواد و العمالة مشكلة كبيرة للمحاسب إذ

[1] أحمد نور، مرجع سابق ، ص479

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006 ،http://main.eulc.edu.eg تاريخ الاطلاع 2017/03/04 ص272

يمكن حصر هذين العنصرين و تحميلها مباشرة على تكلفة الأصل .أما مشكلة القياس الرئيسية فتتمثل في كيفية تحميل التكلفة الصناعية غير المباشرة على الأصول المنتجة داخليا و تتضمن هذه التكلفة غير مباشرة عناصر مثل تكلفة الكهرباء و الوقود و المهمات المستخدمة في عملية الإنتاج بجانب تكلفة الإشراف و اهتلاك التثبيتات المادية، و يمكن أن تعالج هذه التكلفة غير المباشرة بأي من مداخل ثلاثة و هي :

1 . عدم تحميل أي تكلفة غير مباشرة على تكلفة الأصل الذي يتم إنتاجه أو إنشاؤه مدخل التكلفة المباشرة

2 . تحميل التكلفة المباشرة على تكلفة الأصل الذي يتم إنتاجه أو إنشاؤه مدخل التكلفة الكلية .

3 . إذا كانت المؤسسة تعمل عند طاقتها الكامنة فإن تكلفة الأصل الذي يتم إنتاجه أو إنشاؤه داخليا يجب أن يتضمن الأرباح التي كان يمكن تحقيقها من خلال العمليات العادية و فقدت نتيجة لاستغلال جزء من الطاقة في إنتاج أو تشيد الأصل مدخل تكلفة الفرصة البديلة.

و من بين المداخل الثلاثة يعتبر مدخل التكلفة الكلية هو أكثر شيوعا في الواقع العملي و يتفق مع الطريقة التي تتبع في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية على المخزون .

3 . طرق الحصول على التثبيتات العينية و تسجيلاتها المحاسبية:

تسجل حسابات التثبيتات العينية في الجانب المدين حين دخولها تحت رقابة الكيان سواء كانت بقيمة الإسهام، بتكلفة الشراء أو بتكلفة الإنتاج.

أما الجانب الثاني للمعالجة و الذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة :

الحالة الأولى :إذا كانت التثبيتات دخلت عن طريق قيمة الإسهام فان الحساب الدائن يكون إما (ح/ 101 رأس المال الصادر) رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو الأصول المخصصة أو (ح/ 456 حساب الشركاء) عمليات حول رأس المال و تكون القيود في هذه الحالة كالتالي :

الحساب		2017/05/07	**المبالغ**	
مدين	دائن		مدين	دائن
		من ح/التثبيتات العينية.		
		إلى ح /رأس المال الصادر.		
		حيازة بواسطة إسهام خاصة.		
21	101		1.000	1.000

أو

الحساب		2017/05/07	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		من ح /التثبيتات العينية. إلى ح/الشركاء، العمليات على رأس المال الشركاء حيازة بواسطة إسهام الشركاء.		
21	456		3.500	3.500

الحالة الثانية :إذا كانت التثبيتات العينية دخلت عن طريق الشراء فإن الحساب الدائن يكون ح 40 /الموردون أو حسابات أخرى معينة، و يكون القيد كما يلي:

الحساب		2017/05/07	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		من ح /التثبيتات العينية. إلى ح /موردوالتثبيتات. حيازة عن طريق الشراء		
21	404		4.250	4.250

الحالة الثالثة : و إذا كانت التثبيتات أو الأصول العينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإنا الحساب الدائن سيكون ح/ 73الإنتاج المثبت، و يكون القيد كما يلي :

الحساب		2017/05/07	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		من ح /التثبيتات العينية. إلى ح /الإنتاج المثبت الأصول العينية.		
21	404		6.000	6.000

4 . طرق التمويل للحصول على التثبيتات العينية :

حالة الشراء نقدا التسديد المباشر: يمكن للمؤسسة أن تشتري احد عناصر التثبيتات مع التسديد المباشر دون انتظار مرور مهلة لذلك ، و في هذه الحالة يمكن أن تستفيد المؤسسة من خصم تعجيل الدفع[1].

الحساب		2017/05/07	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		من ح/التثبيتات العينية	3.300	3.300
	404	إلى ح/موردو التثبيتات		
21		إستيلام الفاتورة		
404		من ح/موردو التثبيتات	9.000	9.000
	53	إلى ح /الصندوق أو		
	512	إلى ح /بنوك حسابات جارية		
		التسديد نقدا أو عن طريق شيك		

1 . مثال تطبيقي:

اشترت مؤسسة حافلة بسعر 370000 دج، منحت تخفيض تجاري بنسبة 1% ، رسوم جمركية 45000دج، أتعاب المهندس لفحص مدى مطابقة الحافلة للمواصفات قدرت ب 20000 دج ، إذا علمت أن تسديد المورد تم عن طريق البنك في02/11 ن و أن المصاريف الباقية دفعت نقدا

الحل :

الحساب			المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		من ح/التثبيتات العينية الأخرى	431300	366300
	404	إلى ح/موردو التثبيتات		65000
218	53	إلى ح /الصندوق		
404	512	من ح/موردو التثبيتات	366300	366300
		إلى ح /بنوك حسابات جارية.		

[1] حنيفة بن ربيع ، مرجع سابق ، ص267

الفاتورة :السعر إجمالي370000 :

تخفيض تجاري 1 %: 3700

الصافي التجاري = 366300

صافي الدفع366300

تكلفة الاقتناء366300 + 45000+ 20000 = 431300 دج

حالة الشراء على الحساب :هناك الكثير من الحالات التي تقوم فيها المؤسسات بشراء التثبيتات مقابل التعهد بسداد الثمن في المستقبل، و قد يكون هذا دفعة واحدة أو على أقساط ، كما قد يكون هدا التعهد بإصدار سندات أو أوراق دفع و فى هذه الحالة فإن ما يتم تحمله من مدفوعات نقدية يزيد عادة عن السعر النقدي لهدا الأصل وذلك لما يتضمنه السعر المؤجل من فوائد يتحملها المشتري، وتحدد القيمة التي يسجل بها الأصل في الدفاتر بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي يتضمنها التعهد بالسداد و ذلك في تاريخ اقتناء الأصل نبعد أثر الزمن عن القيمة والفرق يعتبر كمصاريف مالية تحمل لفترات القرض.

الحصول على التثبيتات عن طريق القروض :

عند ذكر العناصر الواجب إدراجها في تكلفة الاقتناء في السابق استثنينا تكاليف القروض و اعتبرناها تكاليف مالية، إلا أن ن م م يرخص في البند 3 . 323 باستعمال طريقة ثانية للمعالجة المحاسبية للقروض و هذا تطبيقا للمعيار المحاسبي23 IAS "تكاليف القروض "

حيث يرخص بإدراج تكاليف القروض في قيمة اقتناء إنتاج أو ادخار الأصل و ذلك باحترام الشروط التالية:[1]

•إذا تطلب الأصل بالضرورة فترة زمنية طويلة(حسب ن م م أكثر من 12 شهر و لم تحدد المدة في المعيار) لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه.

•في حالة اقتراض المؤسسة أموال خصيصا بغرض الحصول على أصل بعينه مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فإننا يجب أن نضيف لتكلفة الأصل تكلفة الاقتراض الفعلية التي تحددها المؤسسة خلال الفترة مطروحا منها أي إيراد تحقق من التوظيف المؤقت للأموال المقترضة.

•في حالة الاقتراض بصفة عامة و تستخدم الأموال المقترضة في اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، تحدد قيمة تكلفة الاقتراض الواجب إدراجها ضمن تكلفة الأصل بحساب معدل لرسملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل و الذي يمثل الوسط الحسابي المرجح لمعدات الفائدة المطبقة عن القروض القائمة خلال المدة و ذلك بعد استبعاد القروض التي تم إبرامها تحديدا بغرض اقتناء أصل بذاته، و يجب ألا تزيد تكلفة القرض المحمل لتكلفة الأصل خلال دورة ما عن مجموع تكاليف القروض التي تحملتها الدورة نفسها.

•نبدأ في تسجيل إدراج تكاليف القرض في تكلفة الأصل عندما:

- يتم الإنفاق على الأصل.عند تكبد المنشأة تكلفة الاقتراضاستحقاق تكاليف القرض

[1]. احمد نور، مرجع سابق ، ص475 477

- عندما تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض محددة له أو لبيعه للغير محل تنفيذ في الوقت الحالي أي قيد الانجاز.

يوقف إدراج تكاليف القرض ضمن تكلفة الأصل بمجرد انتهاء هذه التحضيرات.

الحصول على التثبيتات عن طريق الإعانات المنح الحكومية :

تعالج الإعانات العمومية بطريقتين هما [1]:

حسب المعيارIAS20

أ . أن يتم إدراج المنحة من قيمة كإيراد مؤجل و يعترف به بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال العمر الإنتاجي للتثبيت، و هي الطريقة التي اعتمد عليها النظام المحاسبي المالي.

ب . أن يتم طرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل في الميزانية، و هذا ما يخفض تكاليف الاهتلاك لاحقا.

و بالتالي الطريقتين لهما نفس الأثر على النتيجة و ذلك بالرفع من الإيرادات في الأولى و تخفيض الأعباء في الثانية.

في الفرع 4 من مشروع ن م م تعرف الإعانة العمومية كتحويل لموارد عمومية لتعويض تغطية تكاليف تحملها .أو سوف يتحملها المستفيد من الإعانة، و هذا بعد خضوعه أو الخضوع لاحقا لبعض الشروط المتعلقة بأنشطته.

و تخضع المعالجة المحاسبية للإجراءات التالية :

- تسجل الإعانات سواء إعانات الاستغلال أو إعانات الاستثمار كإيراد لدورة أو عدة دورات مالية بنفس وتيرة التكاليف التي ينتظر تغطيتها و لهذا:
  - ✓ تظهر الإعانات المرتبطة بالأصول(التثبيتات المادية) في الميزانية كإيرادات مؤجلة.
  - ✓ إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات قابلة للاهتلاك فإنها تسجل في الإيرادات تناسبيا مع الاهتلاك.
  - ✓ أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات غير قابلة للاهتلاك، أي ليس لها عمر إنتاجي محدد، فإن مدة التحويل توافق مدة عدم قابلية التصرف في أما إذا غاب البند المحدد durée d'inaliénabilité التثبيتات موضوع الإعانة لهذه المدة، فإن الإعانة تحول للإيراد لمدة 10 سنوات بطريقة خطية.
- العامل المولد لتسجيل الإعانة في الأصول، أو في الإيرادات سواء كانت إعانة عينية أو نقدية و هنا تقيم بالقيمة العادلة هو توفر ضمان معقول :
  - ✓ بأن يخضع الكيان لشروط الإعانة .
  - ✓ و أن تحصل أو تقبض الإعانة .
- في حالات استثنائية، يمكن أن يجبر الكيان على إرجاع الإعانة، يسجل هذا التعويض كتغيير التقديرات المحاسبية للتثبيتات.
  - ✓ التعويض يقتطع أولا من الإيرادات المؤجلة المسجلة مسبقا و غير المهلكة .
  - ✓ الفائض يسجل كأعباء .

[1] . حنيفة بن ربيع ، مرجع سابق ، ص281 282

الحصول على التثبيتات عن طريق المبادلة :

في الحياة العملية يمكن أن تقتني المؤسسة التثبيتات من خلال الاستبدال الكلي أو الجزئي بأصل أو أصول أخرى مماثلة أو غير مماثلة له، و الذي سنعرضه فيما يلي[1]:

استبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول مماثلة :

يمكن اقتناء أصل ثابت من خلال استبداله بأصل أخر مماثل له، أي لهما نفس الاستخدام في طبيعة النشاط وقيمة عادلة مماثلة بالإضافة إلى توفر الشروط التالية:

- يفترض عدم توافر نية البيع لدى المؤسسة المقتنية.
- لا تتوفر عندئذ أركان تحقق الربحية عند المؤسسة المقتنية.
- عدم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر عن عملية الاستبدال.
- تعد تكلفة الأصل الذي تقتنيه المؤسسة هي القيمة الدفترية للأصل المستبدل به.

استبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول غير مماثلة :

إذا كان الأصل المقتني غير مماثل الأصل الثابت المستبدل، فإن ذلك يتطلب مراعاة ما يلي:

- قياس تكلفة الأصل المقتنى بقيمة العادلة.
- القيمة العادلة للأصل المقتنى تكون مساوية للقيمة العادلة للأصل المستبدل به بعد تسويتها بمبالغ نقدية متبادلة.
- إن التبادل يمكن أن يحقق أرباح أو خسائر رأسمالية، يجب أن تظهر في جدول حساب النتائج.

المطلب الثالث :المحاسبة عن مرحلة استخدام التثبيتات العينية.

سوف ينصب اهتمامنا في هذه المرحلة لمعالجة النفقات اللاحقة أو الإضافية بعد اكتساب التثبيتات و كذا كل ما يخص اهتلاكاتها و كيفية المحاسبة عنها.

الفرع الأول :التكاليف اللاحقة بعد اكتساب التثبيتات العينية

و يقصد بها ما يتم إنفاقه على التثبيت العيني بعد أن يتم اقتنائه و استخدامه في عمليات المؤسسة، و تتراوح هذه النفقات بين مصروفات صيانة و إصلاح عادية و بين تكاليف إضافات جوهرية للأصل.

و بصفة عامة كل نفقات تحقق منافع إضافية مستقبلية لتثبيت تعتبر إنفاق رأسمالي يجب رسملته أي إضافته إلى تكلفة الأصل في الميزانية، و يمكن أن تتمثل المنافع الإضافية المستقبلية في أحد أو كل الخصائص التالية:

- زيادة العمر الإنتاجي الافتراضي للأصل .
- زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل زيادة في مخرجات التثبيت في كل فترة
- تحسين جوهري لنوعية المخرجات التي يقدمها التثبيت الوحدات المنتجة أو الخدمات
- تقليص ملحوظ في مصاريف الاستغلال المرتبطة باستعمال الأصل من ناحية أخرى أي

1 _241. [1] عبد الوهاب ناصر علي، مرجع سابق ، ص238

نفقات لا تحقق منافع مستقبلية للتثبيت و إنما الغرض منها هو المحافظة على مستوى التشغيل العادي أي إصلاح مستوى نجاعة الأصل تعتبر إنفاق إيرادي يجب إضافته إلى مصروفات الفترة في جدول حساب النتائج[1].

و توجد أربعة أنواع رئيسية من الإنفاق على الأصل بعد استخدامه في المؤسسة و هي:

الإضافات، التحسينات و الإحلال، و إعادة الترتيب و التركيب و الإصلاح، و فيما يلي شرح موجز للمعالجة المحاسبية لكل نوع من أنواع هذه النفقات.

الإضافات :

هي التي ينتج عنها زيادة أو توسع في إمكانيات أصل موجود و مستخدم حاليا مثل إضافة طابق إلى المبنى أو إضافة جناح في مستشفى و غيرها، كل هذه الإضافات تزيد من الخدمات

و المنافع المستقبلية و لذلك يجب رسملتها أي إضافتها إلى تكلفة الأصل بجعل حساب التثبيت مدين و حساب النقديات دائن.

نفقات التحسينات و الإحلال :

يشير التحسين إلى استبدال أصل أفضل محل أصل، بينما يتمثل الإحلال في الاستبدال بأصل أخر مماثل له، و تتمثل المشكلة في التفرقة بين تلك الأنواع من النفقات و نفقات الإصلاحات العادية، و التساؤل هو هل تلك النفقات تؤدي لزيادة الخدمات المحتملة للأصل في المستقبل أم أنها تحافظ على مستوى الخدمة الحالية فقط، و عادة ما لا يمكن تقديم إجابة قاطعة حيث يلزم ممارسة الحكم الشخصي لمهني لتصنيف تلك النفقات، و عموما إذا اتضح أن النفقات تؤدي لزيادة الخدمات المحتملة الأصل فإنه يتعين رسملتها و العكس صحيح .

و تتم المعالجة في ضوء أحد الطرق الثلاثة التالية[2]:

1 . **مدخل الإحلال :**يستخدم عندما يتم إحلال أجزاء من الأصل محل أجزاء أخرى و كان من الممكن تحديد التكلفة و الاهتلاك المتجمع للجزء القديم فيمكن في هذه الحالة استبعاد حساب الجزء القديم الأصل و مجموع الاهتلاك و تسجل تكلفة الجزء الجديد.

2 . **مدخل رسملة التكلفة الجديدة:** في ظل هذا المدخل تتم إضافة تكلفة الأصل الجديد لأحد حسابات الأصول بجعل هذا الحساب مدين، و يتمثل الاختلاف الوحيد بين هذا المدخل و سابقة في انه لا يتم استبعاد القيمة الدفترية للأصل القديم من الدفاتر و ذلك على افتراض أن القيمة الدفترية للاصا القديم قد تم تخفيضها بدرجة جوهرية عن طريق الاهتلاك، و يستخدم هذا المدخل عادة عندما يصعب تحديد القيمة الدفترية للأجزاء القديمة بصورة محددة.

3 . **مدخل تخفيض مجمع الاهتلاك :** قد تؤدي نفقات الإحلال و التحسين إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل دون تحسين نوعيته، ففي هذه الحالة يتم خصم هذه نفقات من مجمع الاهتلاك الخاص بالأصل بجعله مدين و جعل حساب النقديات دائن بقيمة هذه النفقات على أساس أن هذه العملية أدت إلى زيادة عمر الأصل و من ثم

[1] أحمد حسين على حسين و آخرون، المحاسبة المتوسطة في الأصول الثابتة و الاستثمارات و الالتزامات و مشاكل قياس .الدخل، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 2003 ، ص-33

[2] إسماعيل إبراهيم جمعة، مرجع سابق ، ص38.39

فقد تم استرداد بعض أو كل الاهتلاك السابق له، و تكون القيمة الدفترية للأصل واحدة سواء أضيفت تلك التكلفة للجانب المدين من حساب الأصل أو حساب مجمع الاهتلاك.

. نفقات إعادة الترتيب و إعادة التركيب:

قد تتطلب عمليات الوحدة الاقتصادية إعادة ترتيب وضع آلاتها داخل المصنع بما يحقق كفاءة إنتاجية أفضل، في هذه الحالة يترتب عن هذه العملية منافع مستقبلية و بالتالي يجب رسملة التكلفة المترتبة عليها طالما كانت جوهرية و تستهلك هذه التكلفة خلال السنوات المستفيدة منها.

أما إذا كانت هذه التكلفة غير جوهرية أو كان من الصعب فصلها عن المصروفات التشغيلية العادية أو إذا كانت المنافع المستقبلية المتوقعة مشكوك فيها يجب ان تحمل على الفترة كمصروف[1] .

نفقات الصيانة و الإصلاح :

هناك الكثير من النفقات التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل الحفاظ على الحالة التشغيلية العادية لتثبيتاتها مثل نفقات تشحيم الآلات، استبدال أجزاء غير جوهرية من الأصل
و إعادة الطلاء و غيرها، و لا تضيف هذه النفقات للمنافع التي يقدمها التثبيت و إنما يساعد الأصل فقط على تقديم هذه المنافع المتوقعة منه لذلك يجب اعتبارها مصروفات تحمل على الفترة التي تستفيد منها .إلا أن هناك نفقات للصيانة و الإصلاح قد تستفيد منها أكثر من دورة مالية واحدة كما هو الحال في العمارات الجسيمة أو إحلال تبعا لنوع النفقة[2].

الفرع الثاني :الإهتلاك :

أولا : مدخل للاهتلاك:

1 . **مفهومه :**إذا اعتبرنا أن الأصل الثابت ما هو إلا مجموعة من الخدمات الكامنة فإن الاهتلاك عبارة عن مقدار النقص التدريجي في هذه الخدمات نتيجة استخدام الأصل و مرور الزمن و التقدم و التقني، و محاسبيا يمكن تعريف الاهتلاك على انه نصيب الفترة في تكلفة الأصل وقفا لمدى استفادة هذه الفترة من خدمات الأصل، و بمعنى أخر الاهتلاك عملية توزيع لتكلفة الأصل الثابت على الفترات الزمنية التي استفادت من خدماته[3].

2 . أنواع الاهتلاك:

نميز بين نوعين و هما[4]:

الاهتلاك المادي :و يعني اهتلاك التثبيتات بسبب الاستخدام في النشاط أو بسبب تأثير عوامل المناخ، و عادة ما تؤدي هذه العوامل المادية إلى نقص مخزون المنافع الاقتصادية في التثبيت مما يوجب اهتلاكه، و تخصيص تكلفتها على الفترات المحاسبية.

---

[1] . إسماعيل إبراهيم جمعة، مرجع سابق ، ص40

[2] نفس المرجع أعلاه، ص32

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق ، ص282

[4] عبد الوهاب ناصر علي، مرجع سابق ، ص244

الاهتلاك التقني :يعني اهتلاك الأصل بسبب تقادمه فنيا و تكنولوجيا، رغم عدم استنفاذ مخزون المنافع الاقتصادية الكامنة فيه، و في مثل هذه الحالات يمكن اهتلاك التثبيتتحت تبرير أن المنافع الكامنة فيه لم تعد ملائمة لإشباع حاجات المؤسسة من الأصل.

3-**دور الاهتلاك**:

عند تسجيل الاهتلاك يحقق لنا ثلاثة ادوار:

الاهتلاك كتدني :يثبت لنا النقص في قيمة الأصل، فبتسجيل أقساط الاهتلاك، تعدل التكلفة الأصلية للتثبيتات، فتظهر في الميزانية بالقيمة المحاسبية الصافية.

الاهتلاك كتوزيع :حسب المدخل الاقتصادي عند اقتناء التثبيت فقد تحملت المؤسسة تكلفة و رغم ذلك لم تسجل كأعباء بل سجلت في أصول الميزانية، هذه التكلفة يجب اعتبارها جزء من تكاليف الإنتاج أو الاستغلال، و هذا بإدراجها ضمن الأعباء حسب طريقة و مدة استعمالها و هذا التوزيع على عدة دورات مالية المستفيدة منه تكون عن طريق مخصصات الاهتلاك طبقا لمبدأ مقابلة المصاريف للإيرادات.

الاهتلاك كتجديد :حسب المدخل المالي بما أن عبء الاهتلاك يعتبر من الأعباء غير المتبوعة بأي تدفق نقدي، فهو عبء محسوب و لكن غير مدفوع، يؤدي إلى تخفيض النتيجة و هذا ما يقلل من قيمة الضرائب على الأرباح، و كذا التوزيعات الأخرى للنتيجة سواءا على المساهمين أو غيرهمو التي كان يمكن أن تؤدي إلى تدفقات خارجة من المؤسسة، و هذا الوفر في الموارد يشكل جزء من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة الذي يسمح لاحقا بتجديد التثبيتات أو النمو عامة

4-**عناصر الاهتلاك** :لحساب و تسجيل الاهتلاك لا بد من توافر العناصر التالية:

-**تكلفة الأصل** :و يقصد بها التكلفة التاريخية للأصل أو تكلفته في تاريخ الحصول عليه، و لقد سبق الإشارة إلى كيفية حسابها، و هنا تجدر الإشارة إلى إهمال أية تغييرات في قيمة الأصل سواء التي ترجع إلى التغير في المستوى العام أو النسبي للأسعار أو في القيمة السوقية للأصل[1].

-**القيمة المتبقية الخردة** :تمثل القيمة المتبقية للتثبيتات القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية عمرها الإنتاجي بعد خصم تكاليف التخلص منها أو استبعادها .و يتم تقديرها مبدئيا عند الاقتناء و يتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية، حيث تؤخذ التعديلات على -القيمة المتبقية بعين الاعتبار إذا اختلفت التوقعات الجديدة عن التقديرات السابقة، و الخردة غير قابلة الاهتلاك لأن ،)يعامل أي تغير بأثر مستقبلي بموجب معيار IAS 8) المؤسسة تحصل على إيرادها و بالتالي يجب دائما طرحها من قيمة الأصل لتحديد القيمة المهلكة[2].

-**العمر الإنتاجي للتثبيتات مدة النفعية** :و يقصد به الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أو عدة وحدات الإنتاج أو عدد أي وحدات مناسبة تتوقع المؤسسة الحصول عليها من ذلك الأصل .و هذا العمر يخضع في تحديده للعديد من العوامل مثل الخبرات السابقة للمؤسسة في التعامل مع مثل هذا النوع من

[1]. كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق ، ص283 ،284

[2] خالد الجعارات، مرجع سابق ، ص364

الأصول، طبيعة النشاط في المؤسسة، مدى التقدم التقني في هذا النوع من الأصول و أحيانا يتم الاستعانة ببعض الخبراء المختصين لتقدير هذا العمر[1]

-**القيمة القابلة الاهتلاك** :و هي القيمة التي تطبق عليها معدلات الاهتلاك و ذلك لحساب أقساط الاهتلاك، ويتم قياسها بتكلفة الأصل ناقص الاهتلاك المتراكم و كذا التدني والقيمة المتبقية.

5-**قواعد الاهتلاك:**

و يجب مراعاة القواعد التالية المتعلقة بالاهتلاك على النحو التالي [2]:

في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لأجزاء الأصل و إمكانية تحديد قيمة هذه الأجزاء موثوقية يتم تحديد مبلغ الاهتلاك لكل جزء بشكل مستقل عن الأجزاء الأخرى مثل اهتلاك الطائرات و السفن و القطارات، و هنا يطرح إشكال في ن م م في عدم تحديد الحد الأدنى للقيمة المعتبرة لهذه الأجزاء و عددها.

يتوجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستغل أو تستخدم المؤسسة فيه المنافع الاقتصادية للأصل.

يتوجب مراجعة العمر الإنتاجي و القيمة المتبقية و طريقة الاهتلاك بشكل دوري و في حالة اكتشاف وجود تغيير يجب معالجة ذلك بتعديل مصروف الاهتلاك للفترة الحالية و الفترات اللاحقة دون المساس باهتلاك الفترات السابقة.

يبدأ احتساب قسط الاهتلاك عندما يكون التثبيت جاهزا للاستخدام و يستمر ذلك لحين التوقف عن الاعتراف بالتثبيت حتى و لو كان هذا الأخير صالحا للاستخدام تتحدد الحياة الإنتاجية للتثبيت بموجب المنفعة المتوقعة منه للمؤسسة، و في حالة كون إدارة المشروع تقوم على التخلص منه وقت محدد أو بعد استهلاك جزء معين من المنافع الاقتصادية المتجسدة فيه، و كانت الفترة المقدرة لاستخدام التثبيت تقل عن العمر الإنتاجي فيتوجب استهلاك التثبيت على العمر الأقل.

لا يتم تحميل الاهتلاك لحساب النتيجة) لا يسجل كمصاريف (إذا تم اعتباره كجزء من تكلفة أصل أخر) أي إذا اعتبر جزء من سعر تكلفة مخزون ما أو بناء تثبيتات داخلية.

يكون التثبيت قابل للاهتلاك، إذا كانت مدة نفعيته قابلة للتحديد، أي أن استعماله يكون محددا زمنيا خاصة لأسباب مادية، تقنية أو قانونية، و على هذا فالأراضي تعتبر غير قابلة للاهتلاك لأن عمرها الإنتاجي غير محدد.

إذ تم إعادة تقدير قيمة الخردة في وقت لاحق للاقتناء الأولي و كانت القيمة الجديدة للخردة اكبر من القيمة الدفترية بذلك التاريخ يتم عندها التوقف عن احتساب الاهتلاك للفترات المتبقية حتى تقل قيمة الخردة عن القيمة الدفترية.

ثانيا :طرق الاهتلاك:

و أيضا حسب أقساط اهتلاك هناك عدة طرق يمكن اعتمادها حسب المعيار IAS 16 التثبيتات و ذلك حسب اختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، طبيعة التثبيتات و نوعها فيمكن أن تحسب مصاريف الاهتلاك

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق ، ص 2842

[2] . أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق ، ص260262

للمعدات بطريقة غير التي يحسب بها اهتلاك المباني مثلا، و كذا درجة الدقة التي يتوخاها مستعملو المعلومات حيث تختلف الطرق بينها من حيث الدقة.

1- طريقة الاهتلاك الخطي الثابت:

1.1- مبدأ الطريقة :تقوم هذه الطريقة على افتراض أن الاهتلاك دالة لعامل الوقت بمعنى تخصيص التكلفة الاهتلاكية اقساط الاهتلاك بطريقة ثابتة على السنوات المقدرة كحياة إنتاجية للتثبيت بصرف النظر عن استخدام الأصل خلالها من عدمه[1].

و لهذا يرى المدافعون عن هذه الطريقة أنها الأفضل، لأنها تحمل جميع السنوات بحصص متساوية من تكلفة التثبيت مما يمكن من مقارنة النتائج مع بعضها و تقييم الأداء بشكل صحيح، و تعتبر هذه الطريقة من أفضل الطرق عندما تكون درجة استخدام الأصل و تكاليف الإصلاح و الصيانة مستقرة و لا تتغير من فترة إلى أخر إضافة للاستقرار في الأسعار غياب التضخم.

1.2طريقة حساب مخصصات الاهتلاك:

قسط الاهتلاك السنوي =القيمة القابلة للاهتلاك /العمر الإنتاجي للتثبيت.

بحيث :القيمة القابلة للاهتلاك =تكلفة الأصل -القيمة المتبقية) قيمة الخردة .(و يمكن تحديد معدل الاهتلاك كما يلي :معدل الاهتلاك =العمر الإنتاجي 100 /معدل الاهتلاك × .و منه :قسط الاهتلاك =القيمة القابلة للاهتلاك

1-3التسجيل المحاسبي:

حسب ن م م يستعمل الحساب 681 لتسجيل كل تدني أو فقدان في القيمة في قيمة التثبيتات بجعله مدينا سنويا بقسط الاهتلاك مقابل جعل حساب 281 دائنا.

الحساب			المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681	**281**	من ح/مخصصات الإهتلاك و المؤونات وخسائر القيم ، الأصول غير الجارية. إلى ح/إهتلاك التثبيتات العينية.	**1.500**	**4.500**

[1] أحمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية، مطبعة الانتصار، مصر، 1995 ،http://accountinggate.com ص216

2-**طريقة الاهتلاك المتناقص** :وفقا لهذه الطريقة يتم إيجاد مجموع سنوات الاستخدام المقدرة للأصل و التي تخدم كمقام لكسر بسطه سنة الاستخدام، و يلاحظ أن هذا البسط يمثل السنة الأخيرة و ذلك بصدد احتساب اهتلاك السنة الأولى و هكذا يتم إيجاد الاهتلاك السنوي بضرب الكسر الناتج في التكلفة الاهتلاكية للأصل الثابت.

2-1-مبدأ الطريقة :يتم تحميل سنوات عمر التثبيت باهتلاك يتناقص تدريجيا كلما زاد عمر الأصل بحيث تتحمل السنوات الأولى الجزء الأكبر من الاهتلاك فهذه الطريقة تفترض أن كفاءة التثبيتات تتناقص بمرور الزمن إذ تكثر الإصلاحات و التوقفات، و عليه يتناقص مقدار مصاريف الاهتلاك السنوي فترة بعد فترة لتعويض الزيادة في مصاريف الصيانة و يصبح القسط متناقص و إما أن نثبت القيمة المهتلكة و أن نخفض في المعدل .

أو أن نثبت معدل الاهتلاك و نجعل القيمة المهتلكة متناقصة .و لهذا يمكن إتباع إحدى الطريقتين التاليتين لحساب أقساط الاهتلاك.

2-2 :اهتلاك متناقص بمعدل متناقص طريقةSofty

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

ك = ن(ن+1)/2

بحيث:

ك :يمثل مجموع سنوات الاستخدام.

ن :تمثل عدد سنوات الحياة الإنتاجية للأصل

مدين	دائن	07/05/2017	مدين	دائن
681	**2815**	من ح/مخصصات الإهتلاك و المؤونات وخسائر القيم ،	**6400**	
		إلى ح/إهتلاك المعدات..		**6400**

3.2-طريقة القسط المتناقص بمعدل مضاعف:

تتميز هذه الطريقة كما في طريقة مجموع سنوات الاستخدام بأن عبء الاهتلاك يتزايد في السنوات الأولى ثم يأخذ في التناقص، و نتبع المراحل التالية لتحديد الأقساط[1]:

- تهمل قيمة الخردة) لا تطرح (من القيمة المهتلكة .
- يكون معدل الاهتلاك ضعف معدل الاهتلاك الخطي .

[1]. حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص353

- يضرب المعدل المضاعف في القيمة الباقية المتناقصة بمرور السنوات .
- في السنة الأخيرة لا يستخدم معدل الاهتلاك المتناقص و يحسب القسط الأخير

المعادلة :قسط السنة الأخيرة = القيمة الباقية – الخردة.

- نتوقف عن حساب الأقساط في السنة الأخيرة عندما تصبح القيمة الباقية مساوية للخردة .

3 :طريقة عدد الوحدات المنتجة (طريقة مستوى النشاط)

1.3-مبدأ الطريقة:

"و تعتبر هذه الطريقة من الطرق المعتمدة في ن م م و ذلك حسب معيار. IAS 16 دائما. تقوم هذه الطريقة على افتراض رئيسي مفاده أن عامل الاستخدام مقاسا بالطاقة المستخدمة أو المنتجة فعلا هو المحدد الوحيد لمدى استفادة الفترة المحاسبية من الخدمات الكامنة في الأصل، و بذلك فإن هذه الطريقة تهمل تماما أهمية عاملى التقادم الزمني و التقني في تحديد نصيب الفترة المحاسبية من تكلفة الأصل.

و لهذا عادة ما يعبر عن العمر الإنتاجي لهذه التثبيتات بوحدات النشاط التي يمكن أن تكون مثلا عدد الكيلومترات المقطوعة بالنسبة لمعدات النقل، أو عدد دورات أو ساعات العمل بالنسبة للآلآت".

2.3-حساب مخصصات الاهتلاك:

يتم احتساب مصروف اهتلاك الفترة المحاسبية وفقا لهذه الطريقة على خطوتين كما يلي:

الخطوة الأولى :حساب معدل الاهتلاك لوحدة النشاط أو الإنتاج	الخطوة الثانية :وفيها يتم حساب مصروف الاهتلاك للفترة
معدل الاهتلاك =القيمة القابلة للاهتلاك / عدد وحدات النشاط الإجمالية	معدل • × مخصصة الاهتلاك =عدد وحدات الطاقة أو النشاط التي تم الاستفادة منها فعلا الاهتلاك

المبحث الثاني :معالجة التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

لا يمكن القول بأن موجودات المؤسسة تتمثل فقط في الموجودات الملموسة، و التي تتميز بوجود مادي سواء كان هذا الوجود حقيقي كالآلات و المباني، أو كان رمزي يتمثل فيما يمكن أن تعنيه وثيقة معينة من ممتلكات مثل الأصول المالية كالنقود و الأسهم و غيرها، و إنما يمكن لبعض ممتلكات المؤسسة أن تتمثل في أصول غير ملموسة التي لا يمكن إنكار وجودها بحكم أهميتها و ما يمكن أن يدفع مقابلها من نقود.

المطلب الأول :مفهوم التثبيتات المعنوية.

التعريف :حسب النظام المحاسبي المالي و كمرجع للمعيار38 IAS 1)) يعرف التثبيت المعنوي على انه أصل محدد الهوية، غير نقدي ليس له وجود مادي، يراقبه الكيان و يستعمله في إطار أنشطته العادية[1].

و من خلال التعريف نستنتج الشروط التالية التي ينبغي توفرها حتى تكون أمام تثبيت غير ملموس[2] :

[1] ناصر رحال و مصطفى عوادي ، مرجع سابق ، ص3

[2] . محمد بوتين، مرجع سابق ، ص113

-**عنصر قابل للتشخيص(محدد):**معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه، انتقاله و تحويله، تأجيره و مبادلته سواء كان بشكل منفصل أو كجزء من مجموعة .كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق والتزامات.

و حسب هذا الشرط نستثني شهرة المؤسسة الشهرة الداخلية " good will"interne أنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة، و تدخل ضمن التعريف شهرة المحل الخارجية للمؤسسات الأخرى المندمجة.

-**مورد تحت رقابة :**تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية و يمكن أن تمنع استفادة الغير منها وجود مزايا اقتصادية مستقبلية منتظرة .

و لإعطاء أمثلة عن الأصول المعنوية يمكن أن نقسمها إلى نوعين هما :

- تثبيتات غير ملموسة التي يكون وجودها محددا، لمدة محددة بواسطة القانون، أو العقود أو الاتفاقيات أو لسبب طبيعتها التي تفرض ذلك مثل حقوق الإختراع و حقوق التأليف، و شهرة المحل التي يكون هناك دلائل تشير إلى وجودها محدد بمدة معينة.
- التثبيتات غير الملموسة التي لا يكون وجودها محددا بمدة معينة و التي لا يكون هناك أي إشارة أن حياتها ستكون محددة عند تملكها مثال ذلك شهرة المحل بصفة عامة و الإسم التجاري و تكاليف التنظيم.

2- الاعتراف بالتثبيتات المعنوية :لتسجيله يشترط توفر شرطين هما [1]:

الشرط الأول :احتمال حصول المؤسسة على المزايا الاقتصادية المرتبطة بالأصل المعني.

الشرط الثاني :إمكانية تقييم تكلفة التثبيت بموثوقية.

المطلب الثاني :المحاسبة عن مرحلة اقتناء التثبيتات المعنوية.

أولا :قياس تكلفة التثبيتات المعنوية :يقيم الأصل الثابت غير المادي مبدئيا بتكلفته، و يمكن الحصول على القيم المعنوية خارجيا من خلال الشراء، التبادل، اندماج الأعمال، المساهمة (أو داخليا) عملية الإنشاء.

-1:**الحصول على التثبيتات المعنوية خارجيا :**و نميز بين أربع حالات و لكل حالة طريقتها في تحديد التكلفة.

- 1.1:**الحصول على الأصل منفردا :**إذا تم امتلاك الأصل بشكل منفصل فان تكلفة الموجود غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق و يكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدية أخرى.

حيث :تكلفة الشراء =سعر الشراء +التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية[2]

سعر الشراء :و الذي يكون صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.

التكاليف المباشرة :تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل التثبيت المعني بالإضافة إلى الأتعاب غير مباشرة و كذا اختبارات سير التثبيت تحدث التكلفة إذا كان الدفع لأجل.

و تستثني و لا تدخل في التكلفة كل من:

- تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار
- تكاليف تحويل نشاط ما.
- المصاريف الإدارية و المصاريف العامة.

[1] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سابق ، ص139

[2] . محمد بوتين، مرجع سابق ، ص136

•خسائر العمليات عند البداية.

2-1**الحصول على التثبيت نتيجة اندماج الأعمال :**تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه في إطار اندماج الأعمال بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه، و إذا كانت مدة منفعته معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد هذه القيمة بمصداقية[1].

1.3-**تبادل التثبيت غير الملموس :**إذا تم اقتناء أصل ما مقابل أصل أخر، يقيم الأصل المقتنى عندئذ بقيمته العادلة ما لم ينعدم المضمون التجاري في التبادل أو كان من المتعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، و في هذه الحالة ينبغي قياس الأصل المقتنى بالمبلغ المرحل المتنازل عنه و الذي يساوي إلى التكلفة ناقص الاهتلاك و تدني القيمة[2].

1.4-**الحصول على التثبيت من خلال منحه حكومية :**في بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل معنوي بدون تكلفة أو مقابل مبلغ رمزي من خلال منحة حكومية، و قد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل أو تخصيص أصل معنوي لمؤسسة مثل حقوق النزول في مطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون أو تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى مصادر أخرى مقيدة، و بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 20 المحاسبة عن المنح الحكومية"، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من التثبيت غير المادي و المنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا، و إذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بهذه القيمة فإن المؤسسة تعترف به مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار، بالإضافة إلى أي إنفاق يؤدي مباشرة لإعداد التثبيت لاستعماله المقصود[3].

2-**الحصول على الأصل داخليا:**

يصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كان التثبيت غير الملموس داخليا مؤهل الاعتراف به كأصل و ذلك لأنه من الصعب غالبا تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية محتملة .تحديد تكلفته بشكل موثوق و لكي يتم تحديد ما إذا كان الأصل االمعنوي المتولد داخليا يتفق مع متطلبات الاعتراف تصنف المنشاة مراحل تكوين الأصل إلى:

1-مرحلة البحث.

2-مرحلة التطوير.

•مرحلة البحث:

يعرف البحث على انه استقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة و إدراك علمي أو فني، غير أن مصطلح مرحلة البحث لها معنى أوسع من ذلك[4].يجب عدم الاعتراف بأي تثبيت غير مادي ناتج عن البحث أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي و إنما يجب الاعتراف بالإنفاق الذي يتم في هذه الحالة على أنه مصروف من مصاريف الفترة.

[1] نفس المرجع أعلاه، ص137

[2] طارق عبد العال حماد، الجزء الثاني، مرجع سابق ، ص244

[3] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سابق ، ص140

[4] حسين قاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق ، ص171

و يتبنى هذا المعيار وجهة نظر بأنه في مرحلة البحث لمشروع لا تستطيع المؤسسة إظهار وجود الأصل غير المادي الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، و لذلك يتم الاعتراف بهذا الإنفاق دائما على انه مصاريف عندما يتم تحملها[1].

و فيما يلي أمثلة على أنشطة البحث:

- الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة .
- البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات.
- وضع و تصميم و تقييم و إجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد و الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

•مرحلة التطوير:

يعرف التطوير على أنه تطبيق لنتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطة أو نموذج لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء بالإنتاج أو الاستخدام التجاري[2] .

يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخليا عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى مثل الاعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديد، و بشكل عام يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كتثبيت معنوي فقط إذا تمكنت المنشآة من إثبات توفر جميع البنود التالية[3]

- ✓ الجدوى الفنية لاستكمال التثبيت غير الملموس بحيث يصبح متوفرا الاستخدام أو البيع.
- ✓ نية لاستكمال التثبيت و استخدامه أو بيعه .
- ✓ قدرة المشآة على استخدام أو بيع التثبيت .
- ✓ كيف سيولد التثبيت المعنوي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة .
- ✓ بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس .
- ✓ توفر الموارد الفنية و المالية المناسبة و غيرها من الموارد لإكمال تطوير و استخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- ✓ القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

ملاحظة :خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة أعلاه يتوجب الاعتراف بالتكاليف المنفقة لغايات التطوير كمصروف و عدم رسملتها في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير اعتبارا من تاريخ تحقق المنشآة من توفر هذه البنود.

.3شهرة المحل:

[1] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سابق ، ص143

[2] حسين قاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق ، ص171

[3] محمد أبو نصار، مرجع سابق ،631

بند شهرة المحل من حيث تعريفه للأصول IAS لقد تناول المعيار المحاسبي 38 من معايير التقارير IFRS المعنوية و حالات ظهوره و اهتلاكه، كما اهتم المعيار المالية بالشهرة الناشئة عن التملك و سنقوم في الخطوات التالية بعرض وجهة النظر التي تبنتها معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق ببند شهرة المحل:

1.3-**الشهرة المنتجة داخليا :**لا يعترف بالشهرة المنتجة داخليا ضمن الأصول، حيث في بعض الحالات يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية، غير أنها لا تؤدي إلى خلق أصل معنوي يتفق مع متطلبات الاعتراف التي تم إقرارها .و توصف غالبا هذه النفقات بأنها تساهم في الشهرة المنتجة داخليا، و لا يتم الاعتراف بالشهرة المتولدة داخليا

2.3-**الشهرة الناشئة عن التملك :**تتمثل الشهرة الناشئة عن التملك دفعة من قبل الش ركة على الممتلكة لقاء منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة، كما نص المعيار الثالث IFRS 3 عدم إخفاء الشهرة بل دعي إلى وجوب مراجعتها و التأكد من انخفاض قيمتها على الأقل حتى تكون أقرب للواقع، كما ينص مرة واحدة في السنة بما يتلاءم و المعيار IAS 36 على تطبيق طريقة الشراء في اندماج الأعمال على أن تتم معاملة أية المعيار IFRS 3 زيادة في تكلفة التملك كشهرة و يتم الاعتراف بها كأصلعلى انه على المؤسسة المشترية أن تقوم بمايلي و لقد نص المعيار المذكور IFRS 3 في تاريخ الاندماج بالشراء[1].

•الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية اندماج الشركات كأصل.

•القياس المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها، مطروحا منه خسائر انخفاض قيمة متراكمة

ثانيا : المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية:[2]

لقد ميز المخطط المحاسبي الجديد بين نوعين من الأصول المعنوية وهي:

أ . الأصول المعنوية المولدة شكل داخلي :ويتم معالجتها وفق مرحلتين

المرحلة الأولى : تسجل التكاليف بحسب طبيعتها في المجموعة السادسة حيث يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق.

المرحلة الثانية :تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية بجعل ح/203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مدينا إلى ح /73الإنتاج المثبت

ب . الأصول المعنوية الأخرى :إن تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق.

إن تكلفة إنتاج البرمجيات المنشأة في مقابل حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية تعالج بالمراحل التالية:

المرحلة الأولى:تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها في المجموعة السادسة كما ذكرنا سابقا

المرحلة الثانية:تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية الأخرى، و يكون القيد كما يلي:

ج .باقي عناصر الأصول الأخرى غير الجارية المعنوية:تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية.

[1] حسين قاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق،168 ،169

[2] ناصر رحال و مصطفى عوادي ، مرجع سابق ، ص5

ح /205الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات :يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد مثل استخدام علامات تجارية، رخصة استغلال أساليب عمل مثلا، أما برمجيات المعلوماتية و ما شابهها فقد خصص لها حساب 204 الذي ذكرناه سابقا و ذلك تماشيا مع التطورات التكنولوجية.

المطلب الثالث :المحاسبة عن مرحلة استخدام التثبيتات المعنوية.

.1العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس المحدد و غير المحدد:

تحدد المنشآة ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محددا أو غير محددا فإذا كان محددا تحدد مدة العمر الإنتاجي لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة، و تعتبر المنشآة أن الأصل ليس له عمر إنتاجي محدد عندما لا يوجد حدا منظورا للمدة التي يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات لداخل المنشآة و ذلك بناء على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة.

تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي و يتم اهتلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد، أما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير محدد فلا يهتلك .و هنالك العديد من العوامل التي تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس منها[1]

1-الاستخدام المتوقع للأصل و هل سيتم إدارة الأصل بكفاءة.

2-دورة العمر الإنتاجي للمنتج و المعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجي للأصول المتشابهة التي تستخدم بنفس الطريقة.

3-التقادم الفني و التكنولوجي و أي تقادم أخر.

4-استقرار الصناعة التي تستخدم فيها الأصل و التغير في الطلب على المنتجات أو الخدمات التي ينتجها الأصل.

5-مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، كذلك قدرة المنشأة و استعدادها للوصول إلى ذلك المستوى.

6-فترة التحكم في الأصل و كذلك المحددات القانونية أو ما في حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل.

7-ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي لأصول أخرى في المنشأة.

ملاحظة:

-تراجع مدة المنفعة بين فترة و أخرى فقد تصبح يوما محددة[2].

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

[1] أحمد لطفي أمين السيد، مرجع سابق ،531 530

[2] محمد بوتين، مرجع سابق ، ص138

2-فترة و طريقة الاهتلاك للأصول غير الملموسة:هو تكلفة الأصل أي مبلغ معوض مطروح منه القيمة المتبقية حيث يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة على مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقا لأفضل تقدير له، و يبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحا للاستخدام أي عندما يكون في مكان و حالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة .و يتوقف الاستهلاك في تاريخ تبويب الأصل كأصل متحفظ به بغرض البيع أو تاريخ عدم الاعتراف بهذا الأصل أيهما اقرب و يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي تستهلك به المنشآة للمنافع الاقتصادية للأصل، فإذا لم يتم تحديد ذلك النمط بصورة موثوق بها، تستخدم طريقة القسط الثابت

ملاحظات:

1-**القيمة المتبقية :**يفترض أن القيمة المتبقية للأصل المعنوي تساوي الصفر إلا في حالة:

- تعهد طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي .
- تواجد سوق نشط للأصل يسمح بتحديد هذه القيمة .

2-تراجع القيمة المتبقية مرة على الأقل في السوق و في حالة تغييرها فهذا تغيي رفي التقدير.

المبحث الثالث :المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار والاستثمارات العقارية وفقSCF.

سوف نحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تبيان عملية التقييم و المعالجة المحاسبية لكل من عقود الإيجار و الاستثمارات العقارية و ذلك وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول :مفهوم عقود الإيجار و تصنيفاته.

تعرضنا في المبحث الأول لمختلف طرق اقتناء التثبيتات من شراء، مبادلة، إنتاج، لكن يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى طرق أخرى لتلبية حاجاتها المتعلقة بالمباني، المعدات الصناعية أو غيرها، و تتمثل هذه الطرق في الاستئجار بأشكاله المختلفة،

و الذي تعتبر كيفية الإفصاح عن التزامات و حقوق طرفيه لمؤجر و المستأجر من أهم القضايا المحاسبية المعاصرة و من أهم التغييرات التي حدثت في ن م م مقارنة ب م.و.م و هذا تطبيقا للمعيار المحاسبي . IAS 17

1-تعريف عقود الإيجار :يعرف عقد إيجار على أنه اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة.و نميز من الناحية المحاسبية بين نوعين من عقود الإيجار[1]

عقد إيجار التمويل الاستثمار الرأسمالي :هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر و المنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

عقد إيجار التشغيلي البسيط :هو ذلك العقد الذي يمنح بموجبه المؤجر إلى المستأجر الحق في استخدام أصل معين و لفترة زمنية محددة، مع احتفاظ المؤجر بملكية الأصل و ما ينطوي على ذلك من مخاطر عادية، مقابل دفعات الإيجار

[1] عبد الرزاق يخلف، رابح يخلف، مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية لعقود التأجير وفقا لنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، سنة الجامعية2009 ص _ 3 http://fsecg.univ-skikda.dz/ ،. 2010

مصطلحات:

المصطلحات المتعلقة بعقد الإيجار :استخدام المعيار الدولي17 IAS 2

أساسية المتعلقة بعقد الإيجار أهمها ما يلي:

المؤجر :يمثل الطرف المالك و يمنح المستأجر حق استخدام الأصل خلال فترة الإيجار مقابل قيمة ايجارية[1] .

المستأجر :يمثل الطرف المستخدم للأصول المؤجرة.

بدء عقد الإيجار :هو تاريخ كتابة اتفاقية التأجير أو إذا كان قبل ذلك هو تاريخ التزام لاستئجار الأصل مع أي فترات أخرى يكون فيها للمستأجر حق الخيار في امتداد التأجير للأصل مقابل دفعة أخرى أو بدونها، مع وجود التأكد بشكل معقول عند بدأ العقد أن المستأجر سوف يمارس حقه بموجب ذلك الخيار.

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار :هي دفعات الإيجار التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد باستثناء مبلغ الإيجار المحتمل و تكاليف خدمات الصيانة و غيرها و الضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها و استردادها، و بالنسبة للمستأجر يشمل أيضا أية مبالغ للقيمة المتبقية المضمونة التي يضمنها المستأجر للمؤجر عند نهاية العقد سواء كانت القيمة المضمونة من قبل نفس المستأجر أو من قبل طرف مرتبط به. و بالنسبة للمؤجر أي مبلغ للقيمة المتبقية التي يضمنها له المستأجر أو طرف مرتبط بالمستأجر أو طرف ثالث أخر عنده القدرة على الوفاء بهذا الضمان مثل شركة التامين.

-العمر الاقتصادي :هو إما:

أ . الفترة التي يتوقع خلالها أن يكون الأصل جاهزا للاستعمال اقتصاديا من قبل طرف واحد أو أكثر.

ب . عدد و حدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن ينتجها الأصل من قبل طرف واحد أو أكثر .

-العمر (ا لنافع) الإنتاجي:هو الفترة المتبقية للأصول و المقدرة من بدء مدة عقد الإيجار والتي يتوقع خلالها أن يتم اهتلاك المنافع الاقتصادية للأصول.

القيمة المتبقية المضمونة :هي

أ . بالنسبة للمستأجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف له علاقة بالمستأجر قيمة الضمان هي الحد الأعلى من المبلغ الذي يمكن في أي حال أن يصبح مستحق الدفع.

ب . بالنسبة للمؤجر هو ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر و الذي هو قادر ماديا على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان

القيمة المتبقية غير المضمونة :هو جزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر و الذي لا يضمن المؤجر تحقيقه فقط من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار :هو إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر و أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر[2] .

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر2006 http://www.neelwafurat.com، تاريخ الاطلاع 2017/03/04 ص،655.-652

[2] محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص284

دخل التمويل غير المكتسب :هو الفرق بين:

أ . صافي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر و أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

ب . القيمة الحالية البند أ أعلاه حسب سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

صافي الاستثمار في عقد الإيجار :هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار - دخل التمويل غير المكتسب.سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار :هو سعر الخصم عند بدء الإيجار الذي يجعل القيمة الإجمالية لما يلي مساويا للقيمة العادلة للأصل المؤجر.

أ . الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار.

ب . القيمة المتبقية الغير مضمونة.

الإيجار المحتمل :هو ذلك الجزء من دفعات الإيجار غير محدد المبلغ و لكنه مبني على مؤشرات معينة مثال ذلك النسب المئوية للمبيعات، مقدار الاستعمال، مؤشرات السعر، أسعار الفائدة في السوق.

3- **تصنيف عقود الإيجار** :يعتبر تصنيف عقود الإيجار مبني على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر للمخاطر و المنافع المتعلقة بملكية الأصل المستأجر، كما يعتبر أساس التحول الجذري في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المستأجرة في ن م م ذلك وفق ما جاء به حيث أدخلت التثبيتات المستأجرة ضمن أصول المؤسسة بناءا على نقل(المعيار17 IAS) المخاطر و مكافآت الأصل المستأجر، رغم عدم تحويل الملكية و هذا ما يدخل ضمن تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني للاتفاقية. و تشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقنية القديمة و من التغيرات في العائد بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة، و يمكن أن تتمثل المكافآت بتوقع الأرباح من العمليات على مدى العمر الاقتصادي للأصل و الحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل و تحقيق قيمة متبقية و يصنف عقد الايجار على انه تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر و المكافآت المتعلقة بالملكية، و يصنف عقد الإيجار على أنه تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر و المكافآت المتعلقة بالملكية، و يتم تصنيف عقد الإيجار عند بدء مدته[1]

[1] شعيب شنوف، ، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص13

و حتى يصنف عقد إيجار كعقد إيجار تمويلي يجب أن تتوفر فيه خاصية واحدة على الأقل من الخصائص التالية[1]:

- تحويل ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة الإيجار، أي الإيجار الذي يتم دفعه مقابل استخدام الأصل يعتبر قسطا مدفوعا لامتلاكه.
- يكون للمستأجر خيار شراء الأصل بأقل من قيمته العادلة (سعر تحفيزي) في تاريخ ممارسته، و هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سوف يمارس هذا الحق.
- إن مدة الإيجار تغطي غالبية العمر الاقتصادي للأصل (% 75 منه على الأقل) حتى لو لم يتم ممارسة خيار التملك.
- تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار في بداية فترة الإيجار مساوية تقريبا للقيمة العادلة للأصل المؤجر أو على الأقل % 90 منها.
- الأصول المؤجرة لها طبيعة متخصصة و مناسبة فقط للمستأجر، بحيث يمكن استعمالها دون إجراء تعديلات كبيرة عليها.

إضافة إلى هذه الحالات اقر النظام المحاسبي المالي بعض الحالات أو المؤشرات أن تؤدي الأخرى و التي تماثل تلك الموضوعة في المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 فرديا أو جماعيا إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد تمويلي و هي: إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار و تحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء.يستفيد المستأجر من المكاسب أو يتحمل الخسائر الناتجة عن تقلبات العادلة للقيمة المتبقية للأصل.إذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار في الاستئجار لفترة ثانوية بإيجار اقل بكثير من الإيجار السائد في السوق.

حالة خاصة لعقود إيجار الأراضي و المباني :يتم تصنيف عقود إيجار الأراضي إذا لم يتوقع نقل الملكية إلى المستأجر كعقود إيجار تشغيلية، فلا يتم نقل المخاطر و مكافئات الملكية بشكل جوهري .و يجب أن تعالج العقود الإيجارية للأراضي و المباني بشكل منفصل، حيث أن العقد الإيجاري للأراضي غالبا ما يكون كعقد إيجار تشغيلي، أما عقد إيجار المباني فهو عقد إيجار تمويلي.

المطلب الثاني :معالجة المحاسبية عقود الإيجار.

يعتبر تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي أمر هام للغاية، حيث يؤدي ذلك لوجود معالجة محاسبية مختلفة بشكل كبير لكل نوع منهما. إذ يعتبر الإيجار تشغيلي كتقديم خدمات من المؤجر إلى المستأجر .بينما يعتبر الإيجار التمويلي كتنازل عن تثبيتات بواسطة قرض من المؤجر إلى المستأجر.

1-المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي:

أولا :المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر

دخول الملك تحت مراقبة المستأجر :بمجرد دخول الملك تحت مراقبته يجعل ح./**21** مدينا و يقابله

[1]، خالد جمال الجعارات، مرجع سابق ، ص495. 494

ح /167دائنا، و يدرج الملك المستأجر بأضعاف مبلغ بين القيمة الحقيقية العادلة، و القيمة المحينة للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد تحدد القيمة المحينة بمعدل يكون محدد بوضوح في العقد، و إلا يحدد معدل فائدة ضمني، و إذا استحال ذلك فبمعدل الاستدانة الهامشية للمستأجر و هو معدل الفائدة الواجب على المستأجر دفعه للحصول على قرض لتمويل أصل مماثل لنفس المدة[1].

ب . تسديد الدفعات :عندما يتم تسديد الدفعات حسب العقد يجعل ح /167 مدينا بمبلغ السداد و كذلك ح /661بمبلغ الفوائد و في جانب الدائن يكون حساب أموال الخزينة.

ج .تسجيل الاهتلاكات :بما أن الأصل المستأجر تم نقله إلى دفاتر المستأجر كأصل مملوك له، يقوم المستأجر باهتلاك الأصل سنويا في دفاتره و ذلك بنفس السياسة المستخدمة من الاهتلاك الأصول المشابهة، و إثبات خسارة في القيمة عند الاقتضاء، و في حالة عدم تأكدلدى المستأجر بامتلاك الأصل في نهاية مدة عقد التأجير يتم اهتلاك الأصل على مدار العمر الإنتاجي المتبقي للأصل أو مدة العقد أيهما اقصر[2].

.رفع أو عدم رفع خيار الشراء عند انقضاء العقد :

إذا قرر المستأجر رفع خيار الشراء :عنه انقضاء العقد إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالأصل عليه أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا و يكون مبلغ الاستحقاق موافق لرصيد حساب الديون عن العقد.

إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء :عندما لا يكون هناك يقين معقول بأن يصبح المستأجر مالك للأصل عند نهاية عقد الإيجار فإن الأصل يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد و مدته النفعية، و في هذه الحالة يعود الملك إلى المؤجر و يتم إخراجه من أصول المستأجر و هو خروج عديم القيمة ينبغي أن لا ينجر عنه فائض أو نقص قيمة للمستأجر، لأن مدة اهتلاكه هي نفسها مدة الإيجار، و في هذه الحالة يرصد ح /167مع .ح/78

ثانيا :المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر :إن التسجيل في دفاتر المؤجر يختلف و نوع هذا المؤجر و يفرق بين نوعين، المؤجر الصانع أو الموزع و المؤجر باعتباره مؤسسة مقرضة[3] التسجيل في دفاتر المؤجر غير الصانع أو غير الموزع :يظهر مبلغ الأملاك الموضوعة موضع إيجار تمويل لدى المؤجر حساب ديون دائنة(تثبيتات مالية بالنسبة إلى الجزء الذي تفوق مدته عاما واحد في ح / 274القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل و ليس في حساب تثبيتات مادية حتى و لو احتفظ المؤجر بملكيته للملك على صعيد قانوني

يساوي مبلغ الديون الدائنة مبلغ الاستثمار المبين في عقد الإيجار ، هذا المبلغ مرافق من الناحية العملية للقيمة الحقيقية للملك الممنوح كإيجار تمويل .و تضاف إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتعاون، و إنشاء العقد .يثبت العائد المالي لجزء الإيجار المكافئ لاستثمار المؤجر، كإيراد كلما قام المستأجر بدفع الأتاوى، و هكذا كل إتاوة تستلم تكون محل إدراج في الحسابات لدى المؤجر في الجانب الدائن لحساب المنتجات المالية ح /763عائدات الحسابات الدائنة .(" في الجانب الدائن لحساب القرض المعني بالنسبة إلى الجزء من تسديد رأس المال الرئيسي) ح/ 274 عن طريق الحسم من حساب الخزينة.

[1] عبد الرزاق يخلف ، رابح يخلف، مرجع سابق ، ص10

[2] محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص291

[3] عبد الرزاق يخلف، رابح يخلف، مرجع سابق، ص10

التسجيل في دفاتر المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر:

يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة الإثبات المتزامن للدين و البيع و عليه فإن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.

تثبت المصاريف الأصلية المباشرة التي التزم بها المؤجر من اجل التفاوض على العقد وضعه موضع التنفيذ كأعباء في تاريخ إبرام العقد دون إمكانية تمديد على مدى مدة الإيجار .و بالتالي تعتبر هذه التكاليف مرتبطة بتحقيق الصانع أو الموزع ربحا على المبيعات.

من خلال هذه يتضح أن عقود إيجار التمويل التي يمنحها مؤجر صانع أو موزع توفر للمؤجر نوعين من العوائد:

- الربح أو الخسارة الناجمان عن بيع بسيط .
- منتوج مالي عن مدة حياة الإيجار .

فالبيع يدرج في الحسابات حسب القواعد المألوفة للكيان بالنسبة إلى عملية بيع ما كالتالي:

رفع أو عدم رفع خيار الشراء عند انتهاء العقد :

-إذا احتفظ المستأجر بالملك و دفع مبلغ الاستحقاق الأخير الموافق لرفع خيار الشراء، فإن هذا الدفع يجب أن يناسب لدى المؤجر رصيد حساب الدين الدائن المعني، و يأتي بالتالي لتصفية هذا الحساب.

-إذا أعاد المستأجر الملك للمؤجر، فإن المؤجر يسجل الملك المستعاد بمبلغ خيار الشراء غير المرفوع، و هو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد الدين الذي يبقى مستحقا من المستأجر، و يمكن لهذا الملك المسترجع أن يذكر في مخزونات المؤجر إذا قصد بيعه في وقت لاحق(، أو في تثبيتاته) إذا كان المؤجر يعتزم استخدام الملك بنفسه أو ينوي عرضه على أطراف أخرى للإيجار البسيط.

2- **المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار تشغيلي:**

هو يوافق المعالجة السابقة في مخطط الوطني المحاسبي لكل عقود الإيجار، بما فيها العقد ذو طابع التمويلي نظرا لإعطاء الأولوية لشكل المعاملة القانونية دون اعتبار لجوهرها الاقتصادي

أولا :التسجيل في دفاتر المستأجر :يتم الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد إيجار

كمصروف في جدول حسابات النتائج على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار، إلا إذا كان هناك أساس منتظم أخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم.

ثانيا :التسجيل في دفاتر المؤجر :تخضع الموجودات الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في ميزانيات المؤجرين حسب طبيعة الأصل، و يجب الاعتراف و تسجيل دخل الإيجار على مدى فترة الإيجار على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس منتظم يكون أكثر تمثيلا للنموذج الزمني الذي على أساسه تنخفض الاستفادة من المنافع المستخدمة من الأصل المستأجر.

يتم اهتلاك الموجودات المؤجرة على أساس يتفق مع سياسة المؤجر العادية الخاصة بإهتلاك الموجودات المماثلة[1]:

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص497

حالة عمليات البيع و إعادة الإيجار :

تشمل عمليات البيع و إعادة الإيجار قيام البائع ببيع أصل و إعادة تأجير نفس الأصل للبائع، و يكون عادة بدل الإيجار و سعر البيع مرتبطين مع بعضهما حيث يتم التفاوض بشأنها كصفقة، و بهذا فإنه يدرج في حسابات عند التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة .و كل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار .و تعتمد عملية البيع و إعادة الإيجار على نوع عقد الإيجار، و نجد حالتين:

الحالة الأولى :إذا نتج عن عملية البيع و إعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي، يجب عدم الاعتراف بأية زيادات في عائدات البيع عن المبلغ المسجل على أنها دخل في القوائم المالية للبائع المستأجر، و بدلا من ذلك يجب تأجيلها و إطفائها على مدى مدة عقد الإيجار.

الحالة الثانية :إذا نتج عن عملية البيع و إعادة الإيجار عقد إيجار تشغيلي كان من الواضح أن العملية تمت على أساس القيمة العادلة، فإنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، و إذا كان سعر أقل من القيمة العادلة فإنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال .فيما عدا أنه إذا تم تعويض الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق فيجب تأجيلها و إطفائها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدة الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها .و إذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة فإنه يجب تأجيل و إطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.

المطلب الثالث :مفهوم الاستثمارات العقارية.

هو ملك أرض أو مبنى، أو جزء من مبنى أو كلاهما في حيازة المالك أو مستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي لكسب مبالغ إيجاريه أو رفع قيمة رأس المال أو كلاهما و ليس من أجل[1] :

أ . الاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو خدمات أو في أغراض إدارية.

ب . البيع في إطار السير الطبيعي للعمل.

و يمكن أن تكون عقارات الاستثمارية متمثلة في:

- ✓ أرض محتفظ بها من أجل الرفع الطويل المدى لقيمة رأس المال و ليس من أجل البيع القصير المدى في إطار السير الطبيعي للأعمال.
- ✓ أرض محتفظ بها من أجل استخدام مستقبلي لم يتحدد بعد في الوقت الحاضر .مبنى ملك للمؤسسة أو حصلت عليه من خلال عقد إيجار تمويلي أجرته للغير في إطار عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.
- ✓ مبنى شاغر و لكن محتفظ بع لغرض تأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر و عليه فإن العقارات التالية لا تعتبر عقارات استثمارية
- ✓ أصل عقار تحصلت عليه المؤسسة من أجل بيعه بعد ترميمه مثلا(في المستقبل القريب).
- ✓ عقار جرى إنشائه أو تطويره بالنيابة عن أطراف ثالثة .

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير تقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق ، ص1404_1406.

- ✓ العقار المشغول بواسطة المالك و يشمل ذلك عقار محتفظ به من أجل الاستخدام المستقبلي، عقار محتفظ به من أجل التطوير المستقبلي و الاستخدام اللاحق كعقار مشغول بواسطة المالك، عقار مشغول بواسطة الموظفين، و عقار مشغول بواسطة المالك في انتظار التصرف فيه.
- ✓ عقار يجرى إنشائه أو تطويره من أجل الاستخدام المستقبلي كاستثمار عقاري.

المطلب الرابع :المحاسبة عن الاستثمارات العقارية.

.1تسجيل و تقييم العقارات الاستثمارية عند الاكتساب:يسجل عقار التوظيف في الدفاتر كأصل إذا توفرت فيه شروط تسجيل الأصل السابقة الذكر ، و يقيم الاستثمار العقاري مبدئيا بتكلفته حسب شكل الاكتساب كمايلي[1]:

•**في حالة شراء الاستثمار العقاري من طرف المؤسسة :**في هذه الحالة تتألف تكلفته من سعر شرائه بالإضافة إلى مختلف المصاريف المباشرة المتعلقة بعملية الشراء مثل الأتعاب المهنية لقاء الخدمات القانونية، ضرائب نقل الملكية و تكاليف المعاملات الأخرى.

•**حالة إنشاء الاستثمار العقاري من طرف المؤسسة :**هي تكلفة إنهاء الاستثمار أوالتطوير و قبل تاريخ إتمام الإنجاز يقيم مثله مثل بقية الأصول الثابتة المادية حسب المعيارIAS16 حتى يصبح الاستثمار عقاري و من ثم يسري المعيارIAS 40

.2النفقات اللاحقة:

يجب إضافة الإنفاق اللاحق المتعلق بالاستثمار العقاري الذي تم الاعتراف به إلى القيمة الدفترية للعقار الاستثمار عندما يكون من المحتمل أن يولد منافع اقتصادية مستقبلية ستتدفق للمؤسسة بما يزيد عن المستوى الأداء الأصلي المقدر للعقار الاستثماري .و يجب الاعتراف بجميع النفقات اللاحقة الأخرى كمصاريف في الفترة التي حدثت فيها النفقات[2].

3- تقييم الاستثمارات العقارية خلال فترة الاستغلال:

ينص المعيار IAS 40 على ضرورة قيام المؤسسة بتقييم استثماراتها خلال دورة الاستغلال و هناك نموذجان يحق لها الاختيار بينهما و هما نموذج التكلفة و نموذج القيمة العادلة ويطبق النموذج المختار على جميع الاستثمارات العقارية[3]

نموذج القيمة العادلة :يعتبر سعر السوق المحتمل الحصول عليه في تاريخ الميزانية المبلغ الحقيقي و العادل الذي يعبر عن القيمة العادلة الاستثمار العقاري المعني، و يشترط في القيمة العادلة للاستثمار العقاري أن تعكس الحالة و الظروف السوقية الفعلية في تاريخ الميزانية المحاسبية و ليس في تاريخ سابق أو مستقبلي بسبب

[1] محمد حواس ، تقييم الأصول الثابتة حسب قواعد المخطط المحاسبي الوطني و المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة .ليسانس، قسم علوم التجارية، الجزائر، دفعة 2008 ، http://thesis.univ-biskra.dz ص6

[2] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سابق ، ص157

[3] صبيحة بشار ، تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ليسانس، قسم علوم التسيير، الجزائر، دفعة2010 . http://www.acc4arab.com، ص81 ،82.

حالة اللااستقرار التي تميز السوق، و يقوم بتحديد هذه القيمة شخص مهني يتمتع بمؤهلات مهنية معترف بها ومناسبة.

في حالة عدم قدرة المؤسسة على تحديد القيمة العادلة بمصداقية لاستثمار عقاري يطبق نموذج التكلفة إجباريا.

في حالة تقييم الاستثمارات العقارية وفق نموذج القيمة العادلة تصبح غير قابلة للاهتلاك و لا تحسب اهتلاكاتها، كما تؤخذ بعين الاعتبار تغيرات القيمة المضافة و تسجل في نتيجة الدورة التي حدثت فيها و ليس مع الأموال الخاصة.إن تطبيق طريقة القيمة العادلة في التقييم يفرض قيام المؤسسة بمراجعتها سنويا .

نموذج التكلفة :بعد التقييم المبدئي يتوجب على المؤسسة التي تختار نموذج التكلفة أن تقيس جميع ممتلكاتها العقارية بنفس الطريقة المنصوص عليها في المعيار IAS 16 حيث أن إثبات الاستثمارات العقارية سواءا كانت هذه الأخيرة تم اقتناءها أو إنشاؤها من طرف المؤسسة بتكلفة شرائها أو إنتاجها، و يتم طرح أي اهتلاك متراكم أو خسائر تنجر عن استخدام الاستثمار العقاري من تكلفته. تهتلك عقارات التوظيف المقيمة حسب نموذج التكلفة خلال مدة منفعتها و في حالة استعمال هذا النموذج يجب ذكر القيمة العادلة للأصل المعني في الملحق.

4 :التنازل عن العقارات الاستثمارية

يجب التوقف عن الاعتراف بالعقار الاستثماري و حذفه من الميزانية عند الاستبعاد أو عند سحب العقار الاستثماري بشكل دائم من الاستخدام لعدم وجود منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استبعاده.

التنازل عن العقار الاستثماري قد يحدث بالبيع أو بالدخول في عقد إيجار تمويلي يجب تحديد المكاسب والخسائر الناشئة من تعاقد أو استبعاد العقار الاستثماري كفرق بين صافي عائدات الاستبعاد و القيمة الدفترية للأصل و يجب الاعتراف بها كدخل أو مصاريف في حساب النتائج.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مختلف المعالجات المحاسبية للتثبيتات العينية والمعنوية وفقا للنظام المحاسبي والمالي الجديد، حيث تبين لنا أن هناك مجموعة من المسائل الرئيسية في محاسبة التثبيتات يجب أن تأخذ بعين الاعتبار، تتمثل في توقيت الاعتراف بالتثبيت الذي لا يتم إلا إذا توفرت مقاييس معينة، تحديد قيمتها المدرجة وأعباء الامتلاك والتي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة، وكذا المعالجة المحاسبية لهذا التدني ومختلف الافصاحات المتعلقة بها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة بمؤسسة ميناء مستغانم

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري،لذا سوف يتم التطرق من خلال هذا البحث إلى لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم، أهداف وخصائصه، وهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم

يتم تطوير ميناء مستغانم بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزءا أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة، إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات المقربة من المستلمين النهائيين عبر أورقة النقل متعددة الأنماط.

1-نشأة الميناء

كان الميناء خليجا صخريا حادا يمتد بين رأس البحري لصلامندر و رأس البحري لخروبة، استخدمته القراصنة لاقتسام الأغنام، وسمي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 ب "مرسى الغنائم " ومن هنا سميت مدينة "مستغانم ".

في سنة 1848 أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداد إلى 325 متر بحلول سنة 1881.

انطلق أول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاثة سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة. تلت أعمال تهيئة ضخمة بين 1890 و1904 انتهت بميلاد أول حوض للميناء.

بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941 ثم إنشاء حوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955 وبداية 1959.

2-الشكل القانوني للمؤسسة ميناء مستغانم

يقدم الميناء نوعين من الخدمات :الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية اقتصادية/ شركة ذات أسهم EPE/EMP/SPA أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1882 .

في 29 فيفري 1989 شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها حول الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية /شركة ذات أسهم رأس مالها 1 5 00.000.000 دج تحت حيازة كاملة لشركة تسيير المساهمات الدولة "الموانئ"، تحمل السجل التجاري رقم B.01 88 وتخضع للقانون التجاري والمدني طبقا لأحكام القوانين 88 -01 و88 -03 و88-04 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للرسوم 88 -101 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمرسوم 88 -119 الصادرة بتاريخ 16 ماي1988 و المرسوم 88-177 الصادر بتاريخ 28سبتمبر 1988.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية :

-استثمار وتطوير ميناء مستغانم ؛
-استغلال الآلات والإنشاءات المينائية ؛
-إنجاز أعمال صيانة وتهيئة التحديث للبني المينائية الفوقية؛
-إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبني المينائية التحتية بالتعاون مع شركاء الآخرين ؛
-مباشرة عملية الشحن والتفريغ المينائية؛
-مزاولة عملية القطر، القيادة، الإرساء وغيرها؛
-القيام بكل عمليات التجارية ، المالية ، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

المطلب الثاني: الموقع الجغرافي لميناء مستغانم وتصميمه

يقع ميناء مستغانم من الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و56° شمالا وخطي طول 00°و 05° شرقا ويحتوي على:

1- كاسرة الأمواج: بطول 1830 متر.
2- المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100م وعمق 12م.
3-الأحواض: وتتكون من حوضين:
1-3 الحوض الأول: بمساحة مائية تقدر ب14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77 م و 8,17 م.
2-3 الحوض الثاني: بمساحة مائية تقدر ب16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 م و 8,22م .
4 -الأرصفة: تحوي على 10 محطات رسو بطول كلّي يصل إلى 296 1 متر خطي مقسمة كما يلي:
1-4 الرصيف الشمالي الشرقي: 117 متر خطي (المحطة 0).
2-4 الرصيف المغرب:412 متر خطي (المحطة 1، 2و3).
3-4 الرصيف الجديد:217 متر خطي (المحطة 8 و9).
4-4 رصيف الاستقلال:270 متر خطي (المحطة 4 و5).
5-4 الرصيف الجنوبي الغربي: 280 متر خطي (المحطة 6 و7).
5-أرضية التخزين: بمساحة 44,430 م.
6 -مرأب السيارات : بمساحة 24,000 م.
7 -مرأب الحاويات: بمساحة 000 15م وقدرة المعالجة 000 15حاوية سنويا.
8 -المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 455 7م، تستخدم ثمانية مخازن (8) لأغراض تجارية.
9 -طرق والمواصلات : وتتكون من :
1-9 الطريق الأرضي: 885 4 متر خطي.
2-9 السكة الحديدية:747 3 متر خطي(كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدنية ...).

المطلب الثالث: التسهيلات المينائية والإنشاءات المتخصصة له

1 -التسهيلات المينائية

1-1 إرشاد السفن:تؤمنه ل24 سا/24 سا مديرية القيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة وزورقي إرساء.

2-1 قطر السفن:تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة ISSER 2 ذات قوة 7100 حصان .

2 -الإنشاءات المتخصصة

1-2 محطة الزفت نفطال: أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524 م، وهي مجهزة بثلاث أوعية(أحواض) ذات سعة700 4 طن وقدرة المعالجة 000 30 طن سنويا من الزفت.

2-2 صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب:أنشأ سنة 1986 على مساحة 640 4 م سعتها 000 30 طن، وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب/ساعة لكل منهما.

2-3 صومعة السكر: أنشأت سنة1971 على مساحة 697 5م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر، تصل سعة الاستقبال لديهاإلى000 16 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور إلى 000 150 طن سنويا.

المطلب الرابع: أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص التي تميزها.

1- أهداف الميناء

تسعى مؤسسة ميناء مستغانم إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية،النوعية،الحماية والسعر؛
- ✓ تقديم تسهيلات حقيقية(وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاية عالية)؛
- ✓ كون الآذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين؛
- ✓ تسيير أملاك الدولة؛
- ✓ تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛
- ✓ استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية؛
- ✓ تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين؛
- ✓ تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛
- ✓ تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو...الخ؛
- ✓ تنفيذ كل عمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية المرتبطة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الاجتماعي.

2 -مميزات وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

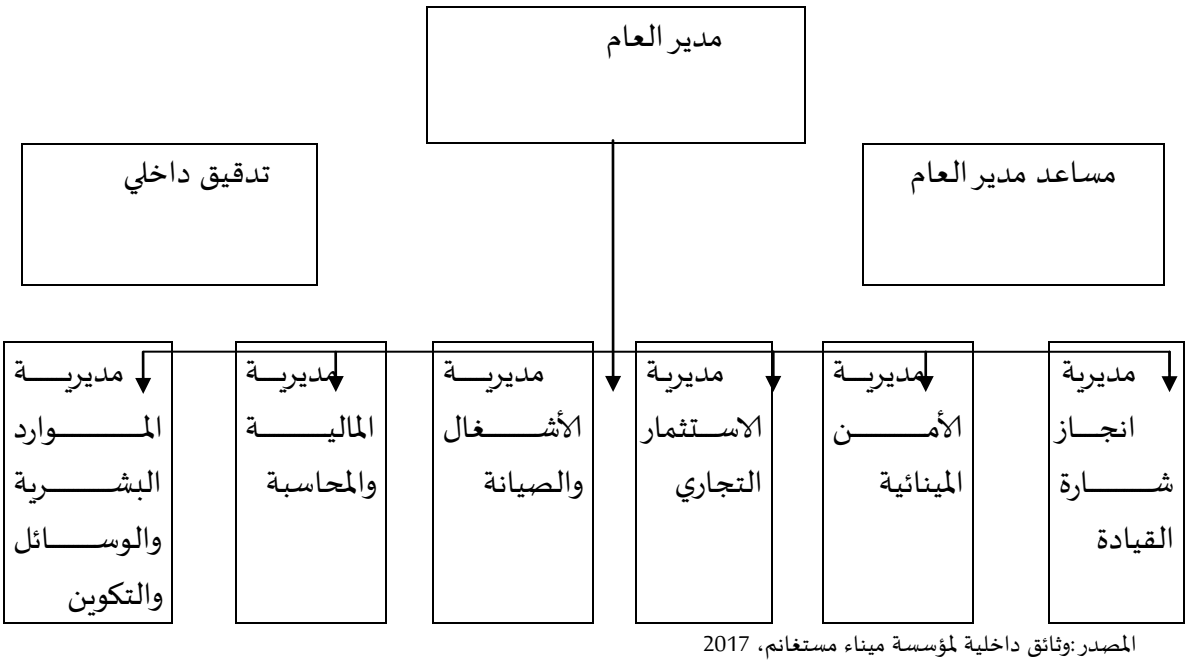
تتميز مؤسسة ميناء مستغانم ب:

- ✓ موقع جيو استراتيجي هام؛
- ✓ وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية؛
- ✓ محطات رسو متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمور وناقلات الزفت؛
- ✓ قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة؛
- ✓ حماية جيدة للبضائع؛
- ✓ تنوع طرق تسليم البضائع(السكة الحديدية، الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني؛
- ✓ بني فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين؛
- ✓ إطارات وعمال مهيئون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ؛
- ✓ ساعات عمل متواصلة:24 سا/24 سا و7 أيام/7أيام.
- ✓

المطلب الخامس: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم

1-شكل الهيكل ا لتنظيمي

الشكل رقم (12): الهيكل التنظيمي الشامل لمؤسسة ميناء مستغانم



المصدر:وثائق داخلية لمؤسسة ميناء مستغانم، 2017

2 -شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

1-المديرية العامة

وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليها وتتكون من:

1-1 مدير العام: وهو الممثل الوحيد القانوني للمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة.

1-2 مساعد مدير العام:ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة في كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

1-3 التدقيق الداخلي: هي على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد في احترام إجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2 -مديرية الموارد البشرية : تهتم بتنظيم والتنسيق والمراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة.

3 -مديرية المالية والمحاسبة: وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة، وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمساك الدفاتر التجارية المبنية للنشاط التجاري .

4 -مديرية الأشغال و الصيانة: وهي مديرية مختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل، والمتمثلة في توفير الإنارة ،تعبيد الطرق، بناء هياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد سلامة للعمال .

5 -مديرية الاستثمار التجاري

وتقوم هذه المديرية ب:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ، والتخزين) ؛
- تسيير أملاك الدولة المينائية ؛
- تسيير الإنشاءات المتخصصة ؛
- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفاعلية داخل المؤسسة.

6- المديرية الأمن المينائية: تقوم بتأمين حركة الملاحة (دخول سفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها لآخر) وتأمين الحدود المينائية.

7 –مديرية انجاز شارة القيادة:تعطي امر بدخول السفن للميناء .

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية على مستوى مؤسسة مناء مستغانم

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي لاقتناء التثبيتات العينية واهتلاكها

1 - حالة المؤسسة "أ"

المعطيات والمعلومات الخاصة بالمؤسسة الأولى هي كالتالي:

- إقتنت هذه المؤسسة آلة وهذا بتاريخ 01 جانفي 2013 بقيمة 1 000 000 دج H.T (الدفع تم عن طريق البنك)، حيث أن مدة نفعيتها تقدر بـ 08 سنوات، مع العلم أن الخاص بها قيمته 400 000 دج H.T ومدة نفعيته تقدر بـ 04 سنوات.
- وفي 31 ديسمبر 2016 قامت هذه المؤسسة باقتناء محرك جديد بقيمة 450 000دج H.T (عن طريق البنك).
- مع العلم أن، هذه المؤسسة تتبع أسلوب الإهتلاك الخطي لحساب الاهتلاك، ومعدل الرسم على القيمة المضافة هو 17%

تمت المعالجة المحاسبية بمساعدة الخبير المحاسب كما يلي:

بما أن المدة النفعية لكل من الآلة والمحرك تختلف (08 سنوات و 04 سنوات)، فالتسجيل المحاسبي يتكون من مركبين: الآلة والمحرك.

- قيمة الآلة = 1 000 000 – 400 000 = 600 000 دج H.T
- قيمة المحرك = 400 000 دج H.T
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) = 1 000 000 × 17% = 170 000دج
- حساب الاهتلاك.

قسط الاهتلاك الخطي للآلة = 600 000/8 = 75 000 دج

قسط الاهتلاك الخطي للمحرك = 400 000/4 = 100 000 دج

1 - مخطط الاهتلاك حسب المكونات:

السنوات	الآلة	المحرك	قسط الاهتلاك السنوي
2013	75 000	100 000	175 000
2014	75 000	100 000	175 000
2015	75 000	100 000	175 000
2016	75 000	100 000	175 000

2 - التسجيل المحاسبي للعمليات (المبالغ بالدينار الجزائري):

- التسجيل المحاسبي لعملية اقتناء الآلة بتاريخ: 2013/01/01

إن المبلغ الذي تدفعه المؤسسة هو عبارة عن مجموع ثمن الآلة والمحرك بالإضافة إلى مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي تدفعه (الرسم على القيمة المضافة الذي يحتسب على ثمن الآلة والمحرك معا)، ويسجل اقتناء الآلة كما يلي:

		2013/01/01		
2151		معدات صناعية – الآلة	600 000	
2152		معدات صناعية – المحرك	400 000	
445		الرسم على القيمة المضافة	170 000	
	512	البنك		
		(اقتناء الآلة)		1 1470 000

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2013

		2013/12/31		
681			175 000	
	28151	مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق		
	28152	اهتلاك معدات صناعية - الآلة		75 000
		اهتلاك معدات صناعية - المحرك		100 000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2010)		

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2014

		2014/12/31		
681			175 000	
	28151	مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق		
	28152	اهتلاك معدات صناعية - الآلة		75 000
		اهتلاك معدات صناعية - المحرك		100 000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2011)		

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2015

		2015/12/31		
681			175 000	
	28151	مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق		
	28152	اهتلاك معدات صناعية - الآلة		75 000
		اهتلاك معدات صناعية - المحرك		100 000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2012)		

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2016

		2016/12/31		
681			175 000	
	28151	مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق		
	28152	اهتلاك معدات صناعية - الآلة		75 000
		اهتلاك معدات صناعية - المحرك		100 000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2012)		

- ترصيد حساب المحرك بتاريخ: 2016/12/31

ونظرا لتنازل المؤسسة عن المحرك الأول بسبب إنتها عمره الإنتاجي فإنها تسجل عملية التنازل كما يلي:

		2016/12/31		
28152		اهتلاك معدات صناعية - المحرك	400 000	
	2152	معدات صناعية - المحرك		400 000
		(إثبات معدات وأدوات - المحرك)		

التسجيل المحاسبي لعملية اقتناء المحرك الجديد بتاريخ: 2016/12/31

ويتم تسجيل اقتناء المحرك الجديد الذي اقتنته المؤسسة على النحو التالي:

		2016/12/31		
2152		معدات صناعية – المحرك الجديد	450 000	
445		الرسم على القيمة المضافة	76 500	
	512	البنك		
		(اقتناء المحرك الجديد)		526500

3 - حالة المؤسسة الثانية:

المعلومات المتوفرة بخصوص المؤسسة الثانية هي كالتالي:

- بتاريخ 03 جويلية 2013 اقتنت المؤسسة "س" آلات إنتاجية بمبلغ 000 600 2دج خارج الرسم، حيث أن عملية الدفع تمت عن طريق البنك،
- العمر الإنتاجي لهذه الآلات هو 10 سنوات.
- في 31 ديسمبر 2015 سجلت هذه المؤسسة خسارة قيمة قدرت بـ 000 190دج
- معدل TVA هو 17%
- طريقة الاهتلاك المتبعة هو أسلوب الاهتلاك الخطي.

- معدل الاهتلاك هو 10%

تمت المعالجة المحاسبية بالشكل التالي:

- الرسم على القيمة المضافة TVA = 2 600 000 ×17% = 442 000دج
- قسط الاهتلاك السنوي = 2 600 000 × 0,1 = 260 000دج
- قسط اهتلاك سنة 2010 = 260 000 × 12/6 =130 000

1 - مخطط الاهتلاك حتى سنة 2016

السنوات	M.A	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	VNC	تدني القيمة	ت.ق المتراكم	VNC بعد تدني القيمة
2010	2 600 000	130 000.00	130 000.00	2 470 000.00	-	-	2 470 000.00
2011	2 600 000	260 000.00	390 000.00	2 210 000.00	-	-	2 210 000.00
2012	2 600 000	260 000.00	650 000.00	1 950 000.00	190 000	190 000	1 760 000.00
2013	1 760 000	234 666.66	884 666.66	1 715 333,40	-	190 000	1 525 333.40

بعد تسجيل خسارة القيمة فإن:

- القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر 2015 تحسب كما يلي:

القيمة الأصلية – (الاهتلاك المتراكم + تدني القيمة المتراكمة)

أي: 2 600 000 – (650 000 + 190 000) = 1 760 000 دج

- المدة المتبقية من العمر الإنتاجي للآلات هي سبع (7) سنوات، ونصف.
- المبلغ القابل للاهتلاك لسنة 2013 هو: 1 760 000 دج
- قسط الاهتلاك الثابت لسنة 2013 = 1 760 000 / 7,5 = 234 666.66 دج

2 - التسجيل المحاسبي للعمليات (المبالغ بالدينار الجزائري)

- التسجيل المحاسبي لعملية اقتناء الآلات بتاريخ 2013/07/03

إن المبلغ الذي تدفعه المؤسسة هو عبارة عن مجموع ثمن الآلات ومبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي تدفعه (الرسم على القيمة المضافة الذي يحتسب على ثمن الآلات)، ويسجل اقتناء الآلة كما يلي:

2013/07/03

215		معدات صناعية	2 600 000	
44562		ر.ق.م قابل للخصم على التثبيتات	442 000	
	512	البنك		3 042 000
		(شراء الآلة)		

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2013

قسط الاهتلاك لسنة 2013 يحسب بالنسبة لستة أشهر، وهذا بدءا من شهر الاقتناء الذي يحتسب لأن عملية الاقتناء تمت بتاريخ 03 جويلية 2013، وهذا قبل منتصف الشهر لذلك فإنه يدخل ضمن فترة الاهتلاك، وتكون عملية التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

2013/12/31

681		مخصصات الاهتلاك و.م.خ.ق	130 000	
	2815	اهتلاك معدات صناعية		130 000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2013)		

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2014

قسط الاهتلاك لسنة 2014 يكون لسنة كاملة، ويسجل كما يلي:

681		مخصصات الاهتلاك و.م.خ.ق	260 000	
	2815	اهتلاك معدات صناعية		260 000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2014)		

2015/12/31

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2015

681		مخصصات الاهتلاك و.م.خ.ق	260 000	
	2815	اهتلاك معدات صناعية		260 000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2015)		

المصدر: وثائق محاسبية داخلية لمؤسسة ميناء مستغانم

– تسجيل تدهور القيمة

بما أنه في تاريخ 31 ديسمبر 2015 سجلت المؤسسة خسارة قيمة، والتي قدرت بـ 190 000 دج فإنه يجب عليها تقييد ذلك محاسبيا، حيث يتم ذلك وفق ما يلي:

681	2915	مخصصات الاهتلاك و.م.خ.ق خسائر القيمة عن المعدات الصناعية (تسجيل تدهور القيمة)	190 000	190 000

- **تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2016:**

قسط الاهتلاك لسنة 2016 يحسب على أساس مبلغ القيمة المحاسبية الصافية بعد تدهور القيمة، ومع أسلوب الاهتلاك المتبع ألا و هو الأسلوب الخطي، فإننا نجد بأن قسط الاهتلاك قد تراجع بعد تسجيل تدهور القيمة حيث كان يقدر بـ 260.000 دج ليصبح 234.666.66 دج، وعملية التسجيل المحاسبي تكون بالشكل التالي:

		2016/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق	234666.66	
	2815	اهتلاك معدات صناعية		234666.66
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2016)		

المطلب الثاني: الفرق بين حساب الاهتلاكات في المخطط المحاسبي الوطني PCN و النظام المحاسبي المالي SCF

لتبيان الفرق في حساب الاهتلاكات بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني سندرس حالة المؤسسة التي تتوفر على المعلومات التالية:

- بتاريخ 01 جانفي 2013 اشترت هذه المؤسسة سيارة بقيمة 1300000 دج خارج الرسم،
- و بتاريخ 31 ديسمبر 2014 سجلت هذه المؤسسة خسارة قيمة بالنسبة لتلك السيارة، حيث قدرت تلك الخسارة بـ 90000 دج.
- العمر الإنتاجي لهذه السيارة قدر بـ 5 سنوات.
- معدل الرسم على القيمة المضافة هو 17%.
- أسلوب حساب الاهتلاك هو الاهتلاك الثابت.

1 - المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة = 1300000 x 0.17 = 221000 دج

- قسط الاهتلاك السنوي = 1300000 / 5 = 260000 دج.
- قسط الاهتلاك لسنة 2015 و 2016 يحسب على أساس القيمة المحاسبية الصافية بعد تدني القيمة لسنة 2014، و بما أن عدد السنوات المتبقية من العمر الإنتاجي لهذه السيارة هو 3 سنوات فقط فإن:

قسط الاهتلاك السنوي لسنة 2015 و 2016 = 690000 /3 = 230000 دج.

1 1 - مخطط الاهتلاك حتى سنة 2016:

السنوات	م.ق.إ	ق.إ	إ.م	ق.م.ص	ت.ق	ت.ق.م	ق.م.ص.ب.د.ق
2013	1300.000	260.000	260.000	1040.000	-	-	1040.000
2014	1300.000	260.000	520.000	780.000	90.000	90.000	690.000
2015	690.000	230.000	750.000	550.000	-	90.000	460.000
2016	690.000	230.000	980.000	320.000	-	90.000	230.000

1 2 - التسجيل المحاسبي للعمليات (المبالغ بالدينار الجزائري)

- التسجيل المحاسبي لعملية اقتناء السيارة بتاريخ 2013/01/01

		2013/01/01		
218		معدات النقل	1300000	
44562		ر.ق.م قابل للخصم على التثبيتات	221000	
	512	البنك		1521000
		(شراء سيارة)		

- **تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2013**

		2013/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق	260000	
	2818	اهتلاك معدات النقل		260000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2013)		

- **تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2014**

		2014/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق	260000	
	2818	اهتلاك معدات النقل		260000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2014)		

- **تسجيل تدهور القيمة**

بما أنه في تاريخ 31 ديسمبر 2014 سجلت المؤسسة خسارة قيمة، و التي قدرت بـ 90.000 دج فإنه يجب عليها تقييد ذلك محاسبيا، حيث يتم ذلك وفق مايلي:

		2014/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق	90000	
	2918	خسائر القيمة عن معدات النقل		90000
		(تسجيل تدهور القيمة)		

- **تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2015**

قسط الاهتلاك لسنة 2015 يحسب على أساس مبلغ القيمة المحاسبية الصافية بعد تدهور القيمة، و مع أسلوب الاهتلاك المتبع ألا و هو الأسلوب الخطي، فإننا نجد بأن قسط الاهتلاك قد تراجع بعد تسجيل تدهور القيمة حيث كان يقدر بـ 260.000 دج ليصبح 230.000 دج، و عملية التسجيل المحاسبي تكون بالشكل التالي:

		2015/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق	230000	
	2818	اهتلاك معدات النقل		230000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2015)		

- **تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2016**

		2016/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك و م.خ.ق	230000	
	2818	اهتلاك معدات النقل		230000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2016)		

2 - المعالجة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني PCN

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة = 1300000 x 0.17 = 221000 دج
- قسط الاهتلاك السنوي = 1300000 / 5 = 260000 دج

2 1 - مخطط الاهتلاك حتى سنة 2016

السنوات	القيمة الأصلية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2013	1300.000	260.000	260.000	1040.000
2014	1300.000	260.000	520.000	780.000
2015	1300.000	260.000	780.000	520.000
2016	1300.000	260.000	1040.000	260.000

2 2 - التسجيل المحاسبي للعمليات (المبالغ بالدينار الجزائري)

- التسجيل المحاسبي لعملية اقتناء السيارة بتاريخ 2013/01/01

		2013/01/01		
244		معدات النقل	1300000	
4572		الرسم على القيمة المضافة القابل للطرح على الاستثمارات	221500	
	485	البنك		1521500
		(الحصول على سيارة)		

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2013

		2013/12/31		
682		مخصصات الاهتلاك	260000	
	2944	اهتلاك معدات النقل		260000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2013)		

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2014

		2014/12/31		
682		مخصصات الاهتلاك	260000	
	2944	اهتلاك معدات النقل		260000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2014)		

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2015

		2015/12/31		
682		مخصصات الاهتلاك	260000	
	2944	اهتلاك معدات النقل		260000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2015)		

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2016

		2016/12/31		
682		مخصصات الاهتلاك	260000	
	2944	اهتلاك معدات النقل		260000
		(إثبات قسط اهتلاك سنة 2016)		

3-الفرق بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص الاهتلاكات

من خلال القيام بالمعالجة المحاسبي لإهتلاك السيارة للسنوات 2013، 2014، 2015، 2016، وهذا في النظامين الجديد و القديم، فإننا نجد بأن النظام المحاسبي المالي أخذ بعين الاعتبار تدهور قيمة السيارة في سنة 2014 و الذي أثر على القيمة المحاسبية الصافية و كذا أقساط السنوات التي اللاحقة، و هذا على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يأخذ بعين الاعتبار قيمة ذلك التدهور وبقي قسط الاهتلاك يحسب على أساس القيمة الأصلية للسيارة، و عليه فإنه لا يعكس لنا الواقع و لا يعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

كما أنه في النظام المحاسبي المالي فإن السيارة تسجل في الميزانية بالمبالغ التالية:

- في سنة 2013: 1300.000 – 260.000 = 1040.000 دج
- في سنة 2014: 1300.000 – (90.000+ 520.000) = 690.000 دج
- في سنة 2015: 1300.000 – (90.000+750.000) = 460.000 دج
- في سنة 2016: 1300.000 – (90.000 + 980.000) = 230.000 دج

أما وفق المخطط المحاسبي الوطني فإن السيارة تسجل في الميزانية بالمبالغ التالية:

- في سنة 2013: 1300.000 – 260.000 = 1040.000 دج
- في سنة 2014: 1300.000 – 520.000 = 780.000 دج
- في سنة 2015: 1300.000 – 780.000 = 520.000 دج
- في سنة 2016: 1300.000 – 1040.000 = 260.000 دج

و عليه نلاحظ بأن قيمة السيارة، قبل تدهور قيمتها، المسجلة في الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي هي نفسها القيمة المسجلة وفق المخطط المحاسبي الوطني، إلا أن الفرق يظهر عند حدوث تدهور في القيمة، و هذا سنة 2014، إذ نلاحظ أنه بدءا من هذه السنة فإن قيمة السيارة المسجلة في الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي أقل من قيمتها أثناء تسجيلها وفق المخطط المحاسبي الوطني، و هذا ما ينعكس على قيمة الأصول، إذ أنه عند التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي فإن قيمة الأصول تكون أقل مما هي عليه أثناء التسجيل وفق المخطط المحاسبي الوطني.

خلاصة:

قمنا من خلال هذا الفصل و الذي يمثل الدراسة الميدانية أي الجانب العملي أو التطبيقي بإسقاط ما تقدم في الفصل الثاني المعنون بـ " محاسبة التثبيتات العينية"، حيث أجرينا المعالجة المحاسبية لعمليات الاقتناء و الاهتلاك و التنازل تخص التثبيتات العينية للمؤسسات "أ" و "ب" بالنسبة للمؤسسة "أ" كانت المعالجة المحاسبية تخص عملية اقتناء آلة تتكون من عنصرين، الآلة والمحرك، بالآلة أما المؤسسة "ب" فقد اقتنت آلات إنتاجية سجل لها تدهور قيمة في السنة الثالثة من اقتنائها أين أثر ذلك على قسط اهتلاكها.

الفرق بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص حساب الاهتلاك وأثره على الأصول، حيث وجدنا بأن قيمة الأصول تنقص مما يؤثر على النتيجة سلبا و هذا عند احتساب تدهور القيمة في النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطط الوطني المحاسبي أين لا يتم احتساب تدهور القيمة في حساب الاهتلاك.

لقد فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من نهاية القرن العشرين إلى غاية يومنا هذا، عدة ضغوط جعلت الجزائر تقدم على هذا IAS/IFRS مجموعة من الإصلاحات، من بينها تطبيق نظام المحاسبة المالية الموحد النظام الذي يوحد المعايير المالية و المحاسبية على مستوى العالم، مما يفتح المجال لاستقطاب الاستثمار الأجنبي.

ومن خلال دراستنا تمكنا من معرفة أن هذا النظام يعطي امتيازات جديدة لتسجيل وتقييم حسابات الصنف الثاني وذلك بهدف إعطاء الصورة الصادقة و الحقيقية لها.

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

•النظام المحاسبي المالي الجديد يستجيب للتطورات الاقتصادية ويتماشى مع المعايير الدولية إلا بعض الاختلافات على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث ان المعايير الدولية لا تأخذ بعين الاعتبار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،اما النظام المحاسبي و المالي فقد وضع نظام محاسبة مالية مبسط لها.

•تهدف القوائم المالية التي يتم إعدادها في ظل النظام الجديد إلى إيصال المعلومات إلى المسيرين و المستثمرين بكل صدق و شفافية من اجل اتخاذ القرارات الملائمة.

•يسمح تطبيق النظام المحاسبي و المالي الجديد بتقييم الوضعية الحقيقية للمؤسسة و خاصة فيما يتعلق بالتثبيتات، فهذا النظام يعتبر أكثر إفصاحا و شفافية من ذي قبل بعدما بعث بمجموعة من المفاهيم و المصطلحات الجديدة و التي تساعد على تحقيق ذلك.

وكختام لهذه الدراسة ارتأينا اقتراح بعض التدابير التي وجدناها ملائمة ومناسبة لتأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري من اجل التطبيق الجيد له و نوجزها فيما يلي:

•التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات و الملتقيات.

•تكوين ورسكلة الإطارات و المختصين والاكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد.

•الاعتماد على نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تحديدها بالطرق التي تتلاءم مع هذا النظام.

•مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شان الجامعيين و المتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات، وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.

•ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكرة وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطها ويعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

•الانطلاق في عملية التكوين والتا طير للطلبة المتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية و تنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات حول المواضيع التي تهم الساحة الاقتصادية.

•الانخراط في برنامج للمواقع (WEBTRUST) « IFAC » للاتحاد الدولي للمحاسبين،وتشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين،والتسجيل في العلامة للإثبات التجارية،حيث أن العولمة وتحرير أسواق رأس

المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين،ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة،كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية.

•الاستعلام ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول الغربية في هذا المجال وذلك من اجل ربح الوقت والجهد.

قائمة الكتب:

- أحمد حسين على حسين و آخرون، المحاسبة المتوسطة في الأصول الثابتة و الاستثمارات و الالتزامات ومشاكل قياس.
- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/FRS، ج1، دار هومة، الجزائر، 2010.
- عبد الوهاب ناصر على، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر.
- أبو الفتوح علي فضالة ، المحاسبة الدولية، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع،القاهرة،مصر، 1996 ،http://www.philadelphia.edu.
- أحمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية، مطبعة الانتصار، مصر، 1995 ، http://accountinggate.com.
- أحمد نور، المحاسبة المالية، شركة الجلال، مصر، 2004 ، http://www.philadelphia.edu.
- إسماعيل إبراهيم جمعة و آخرون، المحاسبة المتوسطة في الأصول طويلة الأجل، الالتزامات بعض مشاكل قياس
- ثناء القباني ،المحاسبة الدولية ،الدار الجامعية ،مصر ، 2005 ،http://srv4.eulc.edu.eg.
- حسين القاضي ومأمون حمدان ،المحاسبة الدولية ومعاييرها ،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن، 2008 ،http://www.neelwafurat.com.
- شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة) طبقا للمعايير المحاسبة الدولية(،الجزء الأول ،،مكتبة الشركة الجزائرية،الجزائر، 2008 ، https://bu.univ-ouargla.dz.

- طارق عبد العال حماد ،موسوعة معايير المحاسبة الدولية شرح معايير المحاسبة الدولية و المقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية،الجزء الأول ،الدار الجامعية ..،مصر ، 2003 ،http://www.kantakji.com.

- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006،http://www.kantakji.com .

- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر2006 http://www.neelwafurat.com .

- قورين الحاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي (scf) على تكلفة و جودة المعلومات المحاسبية في ضل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، 2012، http://rcweb.luedld.net .

- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006 ، http://main.eulc.edu.eg.

- محمد المبروك ابوزيد ،المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ،طبعة 2005 ،ايتراك للطباعة و النشر ، مصر،2005 http://www.etracpublishing.com.

- نور الدين مزياني، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية و تحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة، من الموقع الالكترون eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-contentuploads/2011/04/09.doc :

رسائل الجامعية:

- صبيحة بشار ، تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ليسانس، قسم علوم التسيير، الجزائر، دفعة2010 .

- بورزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي فيالمؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، ، 2012، الموقع الالكتروني http://virtuelcampus.univ-msila.dz.

- حواس صلاح،**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ،أطروحة دكتوراه غير منشورة،جامعة الجزائر ،الجزائر، http://webtv.univ-bejaia.S .
- شناي عبد الكريم ،تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية ،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة باتنة،الجزائر، 2009/2008 https://bu.univ-ouargla.dz .
- محمد بوتين، ندوة في المحاسبة، سلسلة محاضرات لطلبة الماجستير، المركز الجامعي فارس يحي، بالمدية، الجزائر، http://dspace.univ-bouira.dz.2007
- محمد حواس ، تقييم الأصول الثابتة حسب قواعد المخطط المحاسبي الوطني و المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة .ليسانس، قسم علوم التجارية، الجزائر، دفعة 2008 ، http://thesis.univ-biskra.dz .
- مداني بن بلغيث ،أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية)بالتطبيق على حالة الجزائر(،أطروحة دكتوراه غير منشورة،جامعة الجزائر ،الجزائر، 2004 ،https://bu.univ-ouargla.dz.
- ناصر رحال و مصطفى عوادي ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي، محاضرة ألقيت بالمركز الجامعي الوادي، السنة الجامعية 2009 ، http://www.kantakji.com .

الأوراق البحثية والمجلات:

- بن لغيث مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد الأول: 2002، مجلة تصدر عن الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، .
- منوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 06، جامعة الشلف، 2009،http://www.univ-chlef.dz .

المداخلات العلمية :

- عبد الرزاق يخلف، رابح يخلف، مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية لعقود التأجير وفقا لنظام المحاسبي المالي.
- آيت محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات و أهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الجزائر، 13-15 أكتوبر 2009، http://dspace.univ-biskra.dz .
- بريش عبد القادر ،متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 ،المخزونات الكفيلة بتطبيق فعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في scf الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،المركز الجامعي ،سوق أهراس،الجزائر ، 25 ماي 2010.http://www.univ-bouira.dz
- شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة) طبقا للمعايير المحاسبة الدولية(،الجزء الأول ،،مكتبة الشركة الجزائرية،الجزائر، 2008 ،https://bu.univ-ouargla.dz.
- مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو NSCF، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير، بجامعة الوادي، الجزائر، حول موضوع NSCF في ظل المعايير الدولية تجارب، تطبيقات و آفاق، يومي، 17 و18 جانفي 2010. http://dspace.univ-bouira.dz .
- نور الدين مزياني، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية: مقومت و متطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، http://www.univ-eloued.dz .

القوانين :

- القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74.
- المادة 01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة و قواعد سير الحسابات، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد ،19، 2009.
- المادة 02 من القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لاسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 19، 2009.
- المادة 25 من قانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 و المتضمن SCF.
- المادة 30 من المرسوم التنفيذس رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، و المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن SCF الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008.

المراجع باللغة الفرنسية:

- Abdallah BOUCHABA, COMPTABLITE Général ,Office Publication universitaire, Alger, http://www. dz opu.
- Le system comptable financier, ministers des finances, conceal national de la comptabilkité, ENAG, editions, Alger, 2009, http://www.mf.gov.dz .
- Pascal BARNETO ,NORMES IFRS(application aux états financiers) , 2e Édition ,Dunod ,Paris, https://www.amazon.fr 2006.
- Pascal DUMONTIER, Denise DURRE, PILOTAGE BANCAIRE(les normes ias et la réglementation Bale 2),Revue Banque édition ,Paris ,2005, http://www.revue-banque.fr

- Robert obert, pratique des IAS/IFRS, dunod, 2002 https://www.lgdj.fr .
- Samir merouani, le project du nouveau system comptable financier Algerian « anticiper et preparer le passages du PCN 1975 aux norms IFRS, memoir de magistére, ESC , année 2008, 2007 http://www.memoireonline.com .
- Instruction N° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du system comptable fanancier, 2010, http://www.dlg-net.com .
- Project de system comptable financier http://www.mf.gov.dz, 9 .