

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة بعنوان:

محاسبة التثبيات المعنوية والعينية وفق النظام المحاسبي
المالي SCF ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية
- دراسة حالة -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذة:

د. فهيمة حاجي

إعداد الطالبة:

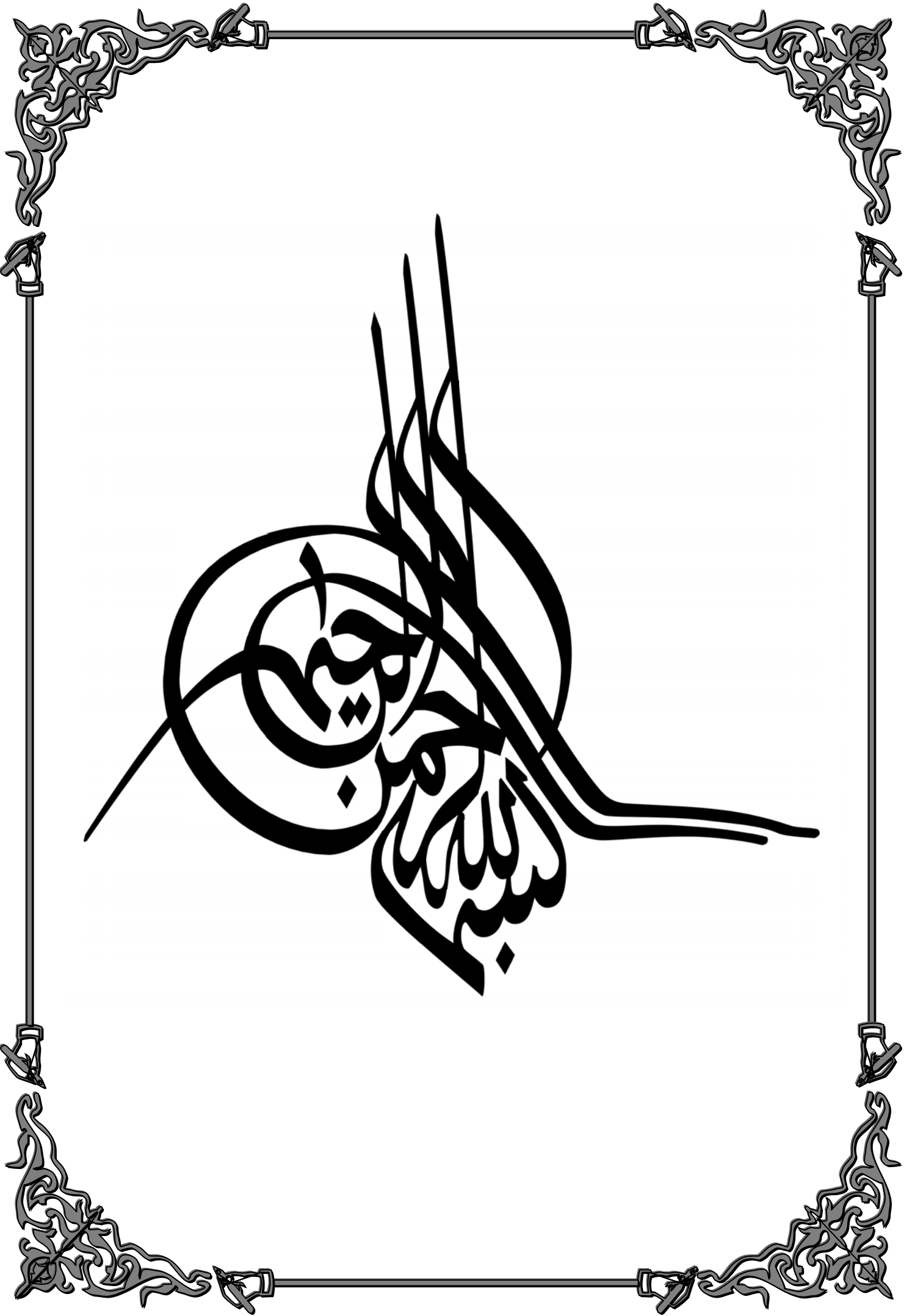
- إيناس فار

أعضاء لجنة المناقشة

جامعة جيجل	رئيسا	أستاذة محاضرة-ب-	نسبية معقال
جامعة جيجل	مشرفا ومقررا	أستاذة محاضرة-أ-	فهيمة حاجي
جامعة جيجل	ممتحنا	أستاذ مساعد-أ-	لواج عبد الرحيم

السنة الجامعية: 2021/ 2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الشكر والتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة و أعاننا على أداء هذا الواجب ووقفنا إلى انجاز هذا العمل، و لا يسعنا إلا أن نسجد لله شكرا و حمدا على توفيقه، ويذكر لأهل الفضل علينا بعد الله سبحانه و تعالى كل جميل و حسن صنيع. اعترافا مني بالفضل و تقديرا للجميل، لا يسعني سوى أن أعرب على شكري و امتناني إلى كل من أسدى يد العون لإعداد هذه الدراسة، لذا لتوجه بجزيل الشكر و العرفان و التقدير للأستاذة المشرفة: حاجي فهيمة، على صبرها معي في تقديم النصائح و الإرشادات، و على كل ما بذلته من جهد، و الذي كان لتوجيهاتها و ملاحظاتها الأثر العميق علي.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا و تفضلوا بقراءة هذا البحث و تحموا عناء تقييمه و تقويمه.

كما أتقدم بالشكر و العرفان لعائلي العزيزة و زوجي و بالأخص أبي وكذلك زميلاتي ، الذين كانوا لي عوناً وزعوا التفاؤل في دربي، دون نسيان تشجيعاتهم المتواصلة و حرصهم الدائم على إتمام هذه المذكرة فلهم مني كل الامتنان، و إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد لانجاز هذا العمل.

"و الله هو الموفق و به نستعين و آخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين".

الإهداء

اهدي ثمرة جهودي وعملي إلى أعلى ما في الوجود نبع الحنان وقرّة عيني ونور

مستقبلي أُمي الحبيبة والعزيزة حفظها الله.

إلى فخري وعزتي وبئر الأمان ، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من

أحمل اسمه بكل فخر والدي العزيز حفظه الله.

إلى من شاركوني حلو الحياة ومرها إلى إخوتي وأخواتي حفظهم الله .

إلى من ساندني وخطى معي خطواتي، ويسر لي الصعاب، إلى زوجي العزيز

حفظه الله.

إلى من سرنا سويا وشققنا الطريق معا نحو النجاح الى صديقاتي وزميلاتي.

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل المتواضع .

**** ايناس ****



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الشكر
	الإهداء
	المختصرات
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
أ- د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
7	المطلب الأول: نشأة وتطور النظام المحاسبي المالي
8	المطلب الثاني: مفهوم وأهداف النظام المحاسبي المالي
12	المطلب الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي
16	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية
16	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المعايير المحاسبية الدولية
22	المطلب الثاني: إصدار المعايير المحاسبية الدولية
26	المطلب الثالث: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
28	المبحث الثالث: ماهية التثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية
28	المطلب الأول: ماهية التثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
32	المطلب الثاني: ماهية التثبيتات العينية والمعنوية حسب المعايير المحاسبية الدولية
35	خلاصة
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وكذا المعايير المحاسبية الدولية	
37	تمهيد

38	المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
38	المطلب الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
43	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
56	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
58	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية
58	المطلب الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية
63	المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي عن التثبيات العينية والمعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية
65	المبحث الثالث: مدى التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية
65	المطلب الأول: مقارنة بين كفيات المعالجة من حيث الإطار المفاهيمي والعرض في القوائم المالية والإفصاح عنها في الملاحق
67	المطلب الثاني: مقارنة بين كفيات المعالجة المحاسبية
69	خلاصة
الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري جن جن -جيجل-	
71	تمهيد
72	المبحث الأول: تقديم مؤسسة محل الدراسة
72	المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري-جيجل -
74	المطلب الثاني: وظائف وأهداف مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري -جيجل -
75	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري - جيجل-
79	المبحث الثاني: تقييم التثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري -جيجل-
79	المطلب الأول: تقييم أولي للتثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد

	البحري
82	المطلب الثاني: حساب الاهتلاكات في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري
88	لمطلب الثالث: التقييم اللاحق للتثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري
89	لمطلب الرابع : درجة الالتزام مؤسسة تسيير الموانئ الصيد البحري بما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية عند تقييمها للتثبيات العينية والمعنوية
90	المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية والإفصاح في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري - جيجل -
90	المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري
92	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري
93	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي التثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري
95	المطلب الرابع : درجة الالتزام مؤسسة تسيير الموانئ الصيد البحري بما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية عند التسجيل المحاسبي والافصاح للتثبيات العينية والمعنوية.
96	خلاصة
98	الخاتمة
102	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
48	مدة منفعة الأصل لحساب قسط الاهتلاك	(1-2)
83	اهتلاك رخصة الاستغلال	(1-3)
84	اهتلاك أداة التقطيع الاحترافية	(2-3)
84	اهتلاك الخدمات	(3-3)
85	اهتلاك الحواسيب	(4-3)
85	اهتلاك العاكس	(5-3)
86	اهتلاك الطابعة	(6-3)
86	اهتلاك الطابعة الوظيفية	(7-3)
87	اهتلاك مكاتب الإعلام الآلي	(8-3)
87	اهتلاك أجهزة الإعلام الآلي	(9-3)
94	ميزانية الأصول غير الجارية	(10-3)
94	الإيرادات المتعلقة بالتثبيات العينية	(11-3)
95	النفقات المتعلقة بالتثبيات العينية	(12-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
76	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري - جيجل-	(1-3)



قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم 01	FACTURE N°03/2018
الملحق رقم 02	FACTURE N° 03 DN 2018
الملحق رقم 03	FACTURE N°: FAJ18F1279
الملحق رقم 04	TABLEAU DES AMOPTISSEMENTS (Matériel d'Atelier)
الملحق رقم 05	TABLEAU DES AMOPTISSEMENTS(Autres Installation, Agencement & Aménagement " Dragage"
الملحق رقم 06	TABLEAU DES AMOPTISSEMENTS (Equipements Informatiques)
الملحق رقم 07	محضر بيع منقولات مرهونة تابعة للسيد (أ) لفائدة البنك
الملحق رقم 08	الحجر التنفيذي على منقولات
الملحق رقم 09	Bilan Actif
الملحق رقم 10	Comptes de Résultat

المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الانجليزية	الدلالة باللغة العربية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting tandards	معايير التقارير المالية الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Account-ants Committee	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Federation Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي
SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
IAS16	Property, Plant and Equipment	الممتلكات و المصانع و المعدات
IFRS 5	Non-current Asset Assets Held For Sale and Discontinued Operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع و العمليات المتوقفة
IFRS 6	Exploration For and Evaluation if Mineral Resources	اكتشاف و تقييم الموارد المعدنية
IAS 41	Agriculture	الزراعة
IAS 17	Leases	عقود الإيجار
IAS36	Impairment of Assets	انخفاض قيمة الأصول
IAS23	Borrowing Costs	تكاليف الاقتراض
IAS20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية
IAS38	Intangible Assets	الأصول غير الملموسة
IFRS3	Business Combinations	دمج الأعمال

مقدمة

تمهيد

شهد العالم تطورات وتغيرات هائلة أدت إلى تغير ملامح اقتصاديات هذا العصر، وساهمت بشكل كبير في تطور علاقات مختلف الدول مع محيطها الخارجي، كما أدى ذلك إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات في العالم مما دفع لتوجه نحو توحيد الأنظمة المحاسبية وإعادة النظر في تنظيم العلاقات التي تحكم المعاملات بين المؤسسات والدول حيث نتج عنه النظام الاقتصادي العالمي الجديد أو ما يسمى العولمة الاقتصادية التي أثرت على محيط هذه الدول و نقلتها من الطابع المحلي والإقليمي إلى الطابع العالمي.

نظرا للجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة أدى ذلك إلى نشوء المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية الدولية على مستوى العالم وذلك عن طريق توفير بيانات مالية قابلة للمقارنة.

وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي للعالم والذي باشرته الجزائر ومواكبتها للعولمة من خلال انضمامها للمنظمة العالمية للتجارة ودخولها إلى اقتصاد السوق وإبرامها لاتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي مما دفعها إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية حيث قامت بعدة إصلاحات اقتصادية لنظامها المحاسبي وإعادة هيكلته واعتمادها نظام محاسبي مالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية.

وتعتبر التثبيات التي تطرق لها النظام المحاسبي المالي من أهم العناصر التي لا يمكن الاستغناء عنها في أي مؤسسة، مهما كان نوع وحجم نشاطها فهي موجهة للاستعمال الدائم والمستمر في المؤسسة وتولد منافع اقتصادية مستقبلية، وهي أنواعها: العينية والمعنوية و المالية... الخ، ولكل نوع طريقته في المعالجة المحاسبية. وتتركز هذه الدراسة على معالجة التثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبة الدولية.

1. إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق ذكره يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، وما درجة توافقها مع معايير المحاسبة الدولية لا سيما في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية يمكننا الاستعانة بالتساؤلات الفرعية التالية:

1- كيف يتم تقييم وتسجيل والإفصاح عن التثبيات العينية والمعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الدولي؟

2- هل النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية؟

3- هل تلتزم مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، والمتعلق بالمعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية؟

2. الفرضيات:

من أجل الإجابة على الإشكالية، تم صياغة الفرضيات التالية:

✓ **الفرضية الأولى:** يتوافق النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للالتبيلات العينية والمعنوية.

✓ **الفرضية الثانية:** تلتزم مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بجعل تطبيق ما جاء فيكل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية والمتعلق بالمعالجة المحاسبية للالتبيلات العينية والمعنوية.

3. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من النقاط التالية:

- أهمية التتبيلات العينية والمعنوية في المؤسسة الاقتصادية، فهي تمثل موارد بحوزتها تقوم باستخدامها في إطار نشاطها العادي لمدة تزيد عن السنة المالية من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية، وضمان السير الحسن لنشاطها وسيرورة عملها.

- يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، وذلك من أجل مواكبة متطلبات اقتصاد السوق وجعل المحاسبة تستجيب لاحتياجات أطراف عديدة، لدى كان من الضروري دراسة المعالجة المحاسبية للالتبيلات العينية والمعنوية ودرجة توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية.

4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- معرفة وفهم طرق المعالجة المحاسبية للالتبيلات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

- بيان درجة التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية فيما يخص المعالجة المحاسبية للالتبيلات العينية والمعنوية.

- عرض الطرق المتبعة في مؤسسة محل الدراسة لمعالجة التتبيلات العينية والمعنوية والإفصاح عنها.

5. أسباب اختيار الموضوع:

تتعدد أسباب اختيار الموضوع منها الأسباب الشخصية والأسباب الموضوعية، ومن هذه الأسباب ما يلي:

❖ الأسباب الشخصية:

- توافق الموضوع المدروس مع تخصص الطالبة في محاسبة وجباية معمة.

- السعي إلى توسيع رصيدنا المعرفي حول طريقة المعالجة المحاسبية للالتبيلات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

❖ الأسباب الموضوعية:

- الرغبة في الاطلاع والفهم والتعمق اكثر في النظام المحاسبي المالي من جانبه المفاهيمي ومن جانبه التطبيقي والنظري.
- الرغبة في فهم المعايير المحاسبية الدولية و مدى توافقها مع النظام المحاسبي المالي.
- معرفة الطرق المختلفة المتبعة في المعالجة المحاسبية للثبتيات العينية والمعنوية حسب النظام المحاسبي المالي وكذا المعايير المحاسبية الدولية.

6. منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في عرض الجوانب النظرية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للثبتيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وتم استخدام المنهج التحليلي عند تحليل بعض الجداول والقيم مثل: جداول الاهتلاك، فوارق إعادة التقييم...الخ.

بالإضافة إلى ذلك، استعنا بالمنهج الاستقرائي في الفصل التطبيقي وذلك عند دراستنا للمعالجة المحاسبية لعينة من بين مجموع الثبتيات العينية التي تملكها المؤسسة محل الدراسة.

7. حدود الدراسة:

✓ **الحدود الزمانية:** تم إجراء تريض في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري في الفترة الممتدة من 2021/03/01 الى 2021/06/07.

✓ **الحدود المكانية:** لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في دائرة المالية والمحاسبة بمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري-جيجل.

8. الدراسات السابقة:

من بين الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة نجد:

✓ مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الثبتيات، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة2، 2016/2015.

يعالج هذا الموضوع مدى إلمام النظام المحاسبي المالي بما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الثبتيات، وكذا مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في معالجة ثبتياتها.

✓ شالور وسام، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010.

تبين هذه الدراسة أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية قامت بإصدار ثلاث معايير متعلقة بالأدوات المالية (المعيار رقم32، المعيار رقم 39، المعيار رقم 7) إضافة إلى أن الأسواق المالية تتعامل مع خمسة أنواع من المنتجات المالية ويمكن تصنيف كل نوع حسب الأدوات المالية.

✓ عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006/2005.

يعالج هذا الموضوع تقييم أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على فعالية الإفصاح المحاسبي عند إعداد وعرض القوائم المالية داخل المؤسسة الجزائرية بما يتماشى ومتطلبات السوق، حيث يساهم هذا التقييم في زيادة درجة الإفصاح المحاسبي والمالي للقوائم المالية.

✓ حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه، علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2013-2012.

يعالج هذا الموضوع مدى توافقه الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما يهدف إلى معرفة الفوائد المتوقعة والمعوقات التي تحدد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وكذا معرفة درجة تأييد الممارسين للمهنة المحاسبية في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

9. خطة الدراسة:

لمعالجة الموضوع والإشكالية المطروحة سيتم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، خصص فصلين للجانب النظري، وفصل للجانب التطبيقي، مع تقسيم كل فصل إلى مباحث و مطالب وفروع.

في الفصل الأول سنتطرق إلى الإطار المفاهيمي للثبتيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك بإعطاء نظرة حول النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. أما الفصل الثاني المعنون بالمعالجة المحاسبية للثبتيات العينية والمعنوية، سنعطي نظرة حول طريقة المعالجة المحاسبية للثبتيات العينية و المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير الحاسبية الدولية من حيث الاعتراف والقياس و الإفصاح.

أما الفصل الثالث فهو دراسة تطبيقية للمعالجة المحاسبية للثبتيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري-جيجل- ودرجة التزامها بما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، حيث تم تقديم المؤسسة محل الدراسة، ثم توضيح تقييم هذه الثبتيات وتسجيلها والإفصاح عنها ودرجة التزام مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

- المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي.
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.
- المبحث الثالث: ماهية التثبيتات المعنوية والعينية حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

تمهيد

في ظل التطورات والظروف الاقتصادية الراهنة ومع تسارع انتشار العولمة تمر الجزائر بعدة تحولات اقتصادية نظرا لعجزها عن مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ضرورة تعديل النظام المحاسبي الجزائري وذلك لتكييفه مع متطلبات اقتصاد السوق والقواعد والأسس المحاسبية الدولية حيث قامت بإصلاحات جذرية ومجهودات حتمية لتعديله وכלلت هذه المجهودات بصدور نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية الذي يعتمد على أسس ومعايير موحدة تهدف لتحقيق القياس والإفصاح المحاسبي والشفافية في عرض القوائم المالية.

لذا نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة مختلف المفاهيم والإطار التصويري للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث

➤ المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي.

➤ المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.

➤ المبحث الثالث: ماهية التثبيتات المعنوية والعينية حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي

يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري ليوكب التطورات الحاصلة في مختلف المجالات المحاسبية الدولية ويهدف إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات.

وسنحاول عرض الإطار المفاهيمي والتصويري للنظام المحاسبي المالي SCF من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: نشأة وتطور النظام المحاسبي المالي:

تعددت الدوافع والأسباب التي أدت إلى تبني نظام جديد يتماشى والتطلعات المستقبلية الاقتصادية الوطنية.

الفرع الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي:

تتمثل الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى التوجه إلى النظام المحاسبي الجديد في ما يلي:

1. التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
2. اقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية والسماح لنا بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
3. إمكانية تطبيق كيانات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبه مبسطه؛
4. الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة التي تساعد التوجه المحاسبي للمعلومات تقييمها وإعداد القوائم المالية الأمر الذي يسمح بالتقليل من إخضاع التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد وتسهيل مراجعه الحسابات؛
5. محاوله جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدوير الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتها من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية،
6. النقائص والثغرات التي خلفها النظام المالي الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق لاقتصاد السوق؛¹
7. عدم تناسب النظام المحاسبي المالي مع استراتيجيات الشركات المتعددة الجنسيات؛
8. خلق اتفاقيات بين الجزائر والاتحاد الأوربي فالجزائر تتميز بقربها من الأسواق الأوربية وانتقادها عليها خاصة؛
9. إبرام الشركات مع الاتحاد الأوربي وانضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة فكان أحد الشروط للانضمام OMC.²

الفرع الثاني: مراحل إعداد النظام المحاسبي المالي:

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك العالمي ، وهذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين التابعين للمجلس الوطني المحاسبي (CNC)، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين CSOEC والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات

¹ - محمد سيد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 4، العدد2، ص 216، 217.

² - مصراوي هاجر، قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة تطبيقية بمؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي وعلوم التسيير الموسومة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016/2015، ص8.

CNCC ولتحديد المخطط المحاسبي الوطني، شكل المجلس الوطني للمحاسبة لجنة قياده تطلع بهمة التنسيق ومتابعه أعمال فريق الخبراء وتم توزيع أعمال هذه اللجنة على أربع مراحل:

- المرحلة الأولى: تشخيص حاله تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

- المرحلة الثانية: إعداد مشروع النظام المحاسبي الجديد.

- المرحلة الثالثة: تكوين المخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية.

- المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.¹

وتمت دراسة الموضوع وكللت أعماله باقتراح ثلاث خيارات تمثلت في ما يلي:

✓ الخيار الأول: المحافظة (PCN) بشكله الأصلي وحصر عمليه الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايره التغييرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانون الجزائري إلا أن هذا الحل لا يضمن التوافق مع الممارسات التي تضمنها معايير المحاسبة الدولية ولا يساهم بشكل حقيقي في عصنة المخطط المحاسبي الوطني.

✓ الخيار الثاني: تكيف مع المرجعية الدولية للمحاسبة، يتضمن هذا الخيار الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها معايير المحاسبة الدولية.

✓ الخيار الثالث: إعداد نظام محاسبي جديد كليا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

اعتمد الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري في اجتماع المنعقد ب 5 سبتمبر 2001 واختيار المرجعيات الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).²

بعد إتمام انجاز النظام المحاسبي المالي تم إقرار تطبيقه ولأن الجزائر من الدول التي تحتكر فيه الدولة عمليه الإشراف على ترقيه وتوجيه الممارسات والمعرفة المحاسبية المعتمدة وليس المنظمات المهنية المحاسبية المستقلة بعض الدول فقد قامت بإقراره عن طريق إصدار عده نصوص تشريعيه بالجريدة الرسمية كما قامت بتحديد تاريخ 01/01/2009 ك بداية لتطبيقه بموجب القانون 7-11 إلا أن عمليه التطبيق الفعلي أجلت لتاريخ 01/01/2010 بموجب قانون المالية التكميلية لسنة 2008.³

المطلب الثاني: مفهوم وأهداف النظام المحاسبي المالي.

سوف نتناول في هذا المطلب عموميات حول النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال مجموعه من العناصر

الأساسية التي نبرزها في ما يلي:

الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي.

سننظر في هذا الفرع إلى معرفة النظام المحاسبي المالي من حيث التعريف و الأهمية و الخصائص.

¹ - مسعود فاققة، مولود قيدر، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و جباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2018/2017، ص9.

² - محمد سيد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص217.

³ - نفس المرجع، ص218.

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون 11.7 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 3. ومنه كالتالي: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كسوف تعكس صورته صادقه عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيه خزينة في نهاية السنة المالية.¹

ويعرف أيضا بان النظام المحاسبي المالي هو مجموعه من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجرية على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها

وبالتالي المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي هي طريقه لجمع تفسير ومعالجه معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية تخضع للقياس النقدي والتي تدخل وتخرج وتبقى في الوحدة الاقتصادية هذه التدفقات الناشئة عن أحداث اقتصادية تشريعيه أو ماديه سيكون لها اثر على الأموال داخل هذه الوحدة الاقتصادية(المؤسسة).²

ثانياً: أهمية النظام المحاسبي المالي:

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- ✓ توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب والغش المحاسبي؛
- ✓ يستجيب لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية الحالية والمستقبلية؛
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية؛
- ✓ يسهل عملية تدقيق الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ✓ يضمن بنسبة كبيرة تطبيق بعض المعايير المحاسبية المتعامل بها دولياً، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة العالمية؛
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛

¹ - المادة 3 من قانون 07-11، المؤرخ في 25-نوفمبر-2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، ص3.

² - سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2014-2015، ص114.

- ✓ يسمح لجميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
 - ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتمد على التكلفة التاريخية.¹
 - ✓ 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؛
 - ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني ،مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
 - ✓ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة.²
- ثالثا: خصائص النظام المالي:

- يتميز النظام المحاسبي المالي بمجموعة من الخصائص نذكر منها الآتي:
- ✓ يعالج النظام المحاسبي المالي بطريقه مختصره القطاعات الخاصة كالبنوك والتأمينات والأدوات المالية كعقارات التوظيف والزراعة وتكون المؤسسات الخاضعة له مجبرة على القيام بالجرد الدائم؛
- ✓ نص النظام المحاسبي المالي على قواعد خاصة بمسك وتنظيم المحاسبة ، مدونه حسابات وتسجيل العمليات في هذه الحسابات؛
- ✓ تطرق النظام المحاسبي المالي إلى المحاسبة الخاصة بالمؤسسات المصغرة التي تسمح لها بمسك محاسبه تركز على حركات الخزينة.
- يمتاز نظام المحاسبي المالي على (PCN) المخطط المحاسبي الوطني بمجموعه من الخصائص ونذكر منها:
 - يتوافق النظام المحاسبي المالي مع نظام اقتصاد السوق والمنافسة وتوجه المعلومات بالدرهم مع الاقتصاد المخطط أين يتم تقديم المعلومة بالدرجة الأولى للدولة للقيام بالتخطيط الاقتصادي وتحديد الضرائب على المؤسسات؛
 - إدخال مفهوم القيمة العادلة التي تعود التكلفة التاريخية في تقييم الأصول والخضوع وهي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات وذلك بغية معرفه تقرير جديد لذمه المؤسسة³؛
 - معدة لصالح المستثمرين؛
 - تتم معالجه المحاسبة من خلال مبادئ محاسبه متطابقة؛

¹ حمزة بن خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، علوم تسيير، تخصص محاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018، ص 11، 12.

² خولة اعومار، شيماء حبارة، اثر النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019، ص 11.

³ بويكر عيساوي، عبد الفتاح ناني، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، مالية ومحاسبة، تخصص مالية مؤسسة، جامعة احمد دراية، ادرار، 2016-2017، ص 24.

- أولية الميزانية على حساب النتيجة وأهميه الملحقات.¹

كما نجد أيضا:

- يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار تصويري مستمد من النظرة الأنجلوسكسونية؛

- إعداد المعايير بالاعتماد على مقاربه تعكس الواقع الاقتصادي للعملية بتغلب جوهر العملية على شكلها القانوني؛

- تطبيق إجباري لكل المعايير وكل الشروحات والتفسيرات؛

- تفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي؛

- إدخال مفهوم التحيين والذي يهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم.²

الفرع الثاني: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي.

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام

المحاسبي المالي ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

- يسهل مختلف المعاملات المالية والأنظمة المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛

- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛

- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛³

- إعطاء معلومات صحيحة وكافية موثوق بها تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعه أموالهم؛

- يسمح بتسجيل بطريقه موثوق بها وشامله مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية

بموضوعيه ومصداقية؛

- يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال

معلومات تبتم بالموضوعية والمصداقية؛

- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات الداخلي بفضل عولمة والإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛

- النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات

المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط؛

¹- العربي موسوي، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية، مذكرة ماستر، علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015، ص8.

²- مسعود فاققة، مولود قيدير، المعالجة المحاسبية للتبثبات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص12.

³- حفيدة لصنوني، واقع وأفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة: 2010-2014، مذكرة دكتوراه، تخصص التدقيق و النظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016-2017، ص ص 151، 152.

- إيجاد حلول محاسبية للمعلومات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني.¹

وبالإضافة نجد أيضا:

- قابلية مقارنه المؤسسات لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
 - مساعده على نمو المردودية المالية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفه أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعيه وكفاءة التسيير؛
 - السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.
 - يسمح بمراقبه الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
 - يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.²
- المطلب الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.**

يقوم النظام المحاسبي المالي على عدة فرضيات ومبادئ التي تتغير باستمرار وذلك وفقا للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتي تحكم عملا المنظمات الاقتصادية كما انه يواجه عدة صعوبات في التطبيق.

الفرع الأول: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي.

تبنى النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ والفرضيات للإجراءات والممارسات المحاسبية التي يجب مراعاتها من طرف جميع المنشآت.

أولا: فرضيات النظام المحاسبي المالي.

يقوم النظام المحاسبي المالي على فرضيتين أساسيتين هما: محاسبه الالتزامات واستمرارية النشاط (الاستغلال).

- محاسبة الالتزامات:

يفرض على المؤسسات مسك محاسبه الالتزام .وهذا يعني انه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها وعندما ينشا الحق أو الدين على العكس من ذلك في المحاسبة المالية المبسطة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عندما يحدث التدفق النقدي انه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها طبقا لأساس الالتزام ،وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل ولد في القوائم المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة وغيرها من الأحداث التي تعتبر هامه للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية،أما النظام المحاسبي المالي فقد أشار إلى هذه الفرضية حين

¹- سارة مدفوني، اثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة ماستر، علوم تجارية، تخصص محاسبة و مالية، جامعة بن مهيدي، أم البواقي، 2014-2015، ص72.

²- مسعود فافقة، مولود قيدر، المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية،مرجع سبق ذكره، ص13.

أكد على محاسبه آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبه الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وعرضها في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها.¹

- استمرارية النشاط (الاستغلال):

من الفروض الأساسية المتعلقة بالوحدة المحاسبية فرض استمرارية المؤسسة، طبقاً لهذا الفرض فإن المؤسسة تعتبر وحده محاسبية مستمرة، بمعنى أن الوحدة المحاسبية مستمرة في مجموعها وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر لتصفيتها أو تقليص نشاطها، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة لتصفيه أو تقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف في مثل هذه الحالة المؤسسة مهمة بالإفصاح عن ذلك.

كون أن إعداد القوائم المالية يكون على أساس أن المؤسسة سوف تستمر في القيام بأعمالها في المستقبل، لكن في الواقع يكون عكس ذلك لأنه يجب تحديد قيمة صافية الأصول التي من شأنها أن تتغير بالقواعد والطرق المحاسبية، عند إعداد القوائم المالية ويجب على الإدارة أن تقيم قدرة المؤسسة في مواصلة عملياتها مع الأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة في المستقبل المنظور وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أنه إذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبرره ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق.²

ثانياً: مبادئ النظام المحاسبي المالي.

يقوم النظام المحاسبي المالي على عدة مبادئ والتي تعتبر بمثابة قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حاله معينه وتتمثل في:

- مبدأ الدورة المحاسبية:

يمكن تسميه هذا المبدأ بالدورية أو السنوية، حيث انه يتم تقسيم العمر الزمني للمؤسسة (حياه المشروع) إلى فترات زمنية متساوية تسهل عمليه القياس المحاسبي وبالتالي تحديد نتيجة أعمال الفترة المالية من ربح أو خسارة وكذلك إعطاء صوره عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة، إن مبدأ الفترة المحاسبية جاء نتيجة لفرض الاستمرارية وذلك حتى تتم عمليه القياس المحاسبي للأحداث والمعاملات المالية وتقديم القوائم المالية للأطراف المستخدمة لها وعدد ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ من 02 / 01 / N أن وتنتهي في 31 / 12 / N كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 31 / 12 / N إذا كان نشاطها مقيد بدوره استغلال مخالفه للسنة المدنية وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية اقل وأكثر من 12 شهراً، أن تكون المؤسسة في حاله إنشاء أو توقف في هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبيريها.³

¹ - زعيمش سمية، خليفي صبرينة، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS) من حيث مبادئ عمليات الجرد و تطبيقاته، مذكرة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2013-2014، ص ص 48-49.

² - سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 119.

³ - نفس المرجع ، ص 120.

- مبدأ استقلالية الدورات:

يرتبط هذا المبدأ بفرضيه الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياه المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة، إذ تحديد نتيجة كل دوره محاسبية يكون بشكل مستقل عن الدورة السابقة واللاحقة لها ، ويساعد هذا المبدأ على تجميل الأحداث والعمليات الخاصة لهذه الدورة فقط.¹

- مبدأ الوحدة المحاسبية:

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 156/08 يجب أن يعتبر الكيان (الشركات) كما لو كان وحده محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها ، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الشركة وخصومها وأعبائها ونواتجها وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميتها.²

- مبدأ ثبات الوحدة النقدية:

ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 156.08 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحده القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما يشكل وحده قياس للمعلومات التي تحملها الكشف المالية ، فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا غير انه يمكن ذكر المعلومات الغير قابله للتحديد الكمي والتقويم النقدي والتي يمكن أن يكون لها اثر مالي في ملحق الكشف المالية.³

- مبدأ الحيطة والحذر:

أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة والحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156.08، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه تثقيل بالديون لممتلكات الكيان أو نتائجها فينبغي ألا يبالغ في تقدير قيمه الأصول والنواتج كما يجب أن لا يقل من قيمه الخصوم والأعباء ويجب أن يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.⁴

- مبدأ الأهمية النسبية:

تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان غيابها من القوائم المالية يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف مستعملي هذه القوائم⁵، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفية أو الطبيعية.

¹ - زعيمش سمية، خليفي صبرينة، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS) من حيث مبادئ عمليات الجرد و تطبيقاته، مرجع سابق، ص ص 49-50.

² - حمزة بن خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ - رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، محاسبة و تدقيق، جامعة ام البواقي، 2010-2011، ص 58.

⁴ - نفس المرجع ، ص 59.

⁵ - مسعود فاقه، مولود قيدير، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 15.

يتم تقييم مدى صدق الصورة التي تعكسها القوائم المالية بمدى ترجمتها لمعرفة المسيرين بشأن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.¹

- مبدأ استمرارية الطرق:

إن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة خلال الفترات المتعاقبة ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.²

- مبدأ التكلفة التاريخية:

نسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ بالحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة بخلاف فإنه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) وفي حالات خاصة مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية لكن هذا المبدأ لقي العديد من الانتقادات من طرف الكتاب والمحاسبين، وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالة الارتفاع في مستويات التضخم.³

- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة:

يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدرة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية لمخالفة هذا لمصادقية المحاسبة.⁴

الفرع الثاني: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

تطبق أحكام المحاسبة المالية على كل شخص طبيعي أو معنوي على وجه الإلزام بموجب نص قانوني أو تنظيمي ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

حيث نصت المادة 4 من القانون 07.11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 أن الكيانات الآتية ملزمة بمسك

المحاسبة المالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات؛

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي،

¹- زعيمش سمية، خليفي صبرينة، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS) من حيث مبادئ عمليات الجرد و تطبيقاته، مرجع سابق، ص 50.

²- مسعود فاققة، مولود قيدير، المعالجة المحاسبية للتشبيكات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 15.

³- سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2014-2015، ص 25.

⁴- نفس المرجع، ص 26.

- يمكن للكيانات الصغيرة ان تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة وتتضمن وضعية السنة المالية وذلك خلال سنتين متتاليتين وأن لا يتعدى رغم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين.¹

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.

المعايير المحاسبية الدولية ليست وليدة اليوم جاءت نتيجة للحاجة الملحة لها من أجل توحيد المحاسبة أو المعالجات المحاسبية وهذا نتيجة للتطور الاقتصادي الذي يشهده العالم، مما أدى إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية مقبولة لدى الجميع، حيث تبنتها الكثير من الدول عبر العالم، وذلك لتسهيل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية للشركات والمؤسسات المالية الدولية، كما تمثل المعايير المحاسبية الدولية مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وقابلة للفهم وللتطبيق وتلبية المطالب بشفافية ، وإن وضع معايير محاسبية دولية يمثل أداة مفيدة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأكثر أمنا.

وسنحاول عرض الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

سننتقل أولا إلى الاختلاف والتوافق المحاسبي الدولي، ثم إلى نشأة وتطوير التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية:

لقد أدى التطور الاقتصادي الكبير ونمو التجارة الدولية وكذا انتشار الشركات المتعددة الجنسيات بعد الحرب العالمية الثانية أدى إلى ضرورة وجود معايير دولية يستند عليها قياس العمليات والأحداث المالية، الأمر الذي دعي كل من المنظمات المحاسبية إلى إصدار معايير تحكم مهنة المحاسبة.

أولا: التوجه نحو التوحيد المحاسبي (الاختلاف والتوافق المحاسبي):

- الاختلاف المحاسبي: يمكن التمييز بين نظامين أساسيين هما النظام المحاسبي القاري الأوربي والنظام الأنجلوسكسوني:

✓ النظام المحاسبي الأوربي القاري:

إن تاريخ المحاسبة الأوربية حافل بالأحداث وتمتد جذورها إلى القرن الرابع عشر وهذا النموذج لا يعني تحديد مجاله وتطبيقه على الدول الأوربية فقط حيث يعتمد كثير من الدول عليه منها: ألمانيا، بلجيكا، فرنسا، الدنمرك، اليابان، ساحل العاج، اسبانيا، اليونان، المغرب، الجزائر وغيرها، ويضم حوالي 28 دولة، وتتمثل أهم خصائص هذا النموذج فيما يلي:

- يسود في الدول المطبقة للنموذج المحاسبي الأوربي نظام القانون المدني؛

- تعتبر الدولة هي المنظم الرئيسي للمحاسبة في هذه الدول حيث أن المنظمات المهنية المحاسبية ليست لها اي سلطة لوضع أو تغيير القواعد المحاسبية؛

- يقود تنظيم مهنة المحاسبة إلى تطبيق إطار متناسق ومتكامل يسهل قراءة القوائم المالية؛

¹ - سارة مدفوني، اثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسة الإنتاجية، مرجع سابق، ص ص 20،21.

- تقوم المحاسبية على مبدأ تغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي للتعاملات و الأحداث؛
 - تعتمد على مبدأ الحذر؛
 - تأثير التشريعات والقوانين الضريبية على الممارسات المحاسبية للنموذج المحاسبي الأوربي، فلا يتم خصم مصاريف النشاط لأغراض الضريبية إلا إذا كانت مسجلة ومقيدة في القوائم المالية؛
 - تخضع الممارسات المحاسبية لنصوص القانون التجاري (فرنسا، وألمانيا) والقانون المدني (إيطاليا) والقوانين الجبائية؛
 - تعتبر المحاسبية وسيلة لحساب وعاء مختلف الضرائب حيث يمثل رقم الأعمال والأرباح وعاء لأهم الضرائب؛
 - هناك تركيز أقل على المبادئ المحاسبية ولكن يوجد تركيز على مسك الدفاتر بطريقة منتظمة وتوحيد الممارسات المحاسبية وعرض القوائم المالية.¹
- ✓ النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني:
- المحاسبة الأنجلوسكسونية ظهرت في بداية القرن التاسع عشر مع تطور الثورة الصناعية ، وهذا النموذج يطبق من في كثير الدول حوالي 43 دولة اغلبيهم أعضاء في منظمة الكومنويلث من بين هذه الدول: استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، اندونيسيا، هولندا، سنغافورة،² وتمثل الأوجه الأساسية لهذا النموذج فيما يلي:
- إن عملية وضع المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية تتم من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصرة، وهوما يعكس الدور الكبير الذي يلعبه القطاع الخاص في أعمال التوحيد المحاسبي على حساب الدولة؛
 - يركز القانون المحاسبي على مفهوم الصورة العادلة الذي يعني ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية الموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى وعلى مبدأ تغليب الحقيقة الاقتصادية على الجانب القانوني؛
 - استقلالية القانون المحاسبي من القانون الجبائي؛
 - يتوقف النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني على الإطار المفاهيمي الذي يمثل نظاما متكاملًا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تؤدي إلى معايير محاسبية متسقة؛
 - نادرا ما توجد في الدول الأنجلوسكسونية مدونة حسابات كما لا يوجد نموذج محدد لعرض القوائم المالية بل يجب أن تشمل القوائم المالية على معلومات دنيا من أجل إعطاء صور حقيقية وعادلة عن نتائج نشاط المؤسسة.³

¹ - سعاد بورويصة، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تسيير المؤسسات، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص ص35-36، (بتصرف).

² - المعتز بالله منادي، ياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والانجلوسكسونية، مجلة دفاتر بوادكس، جامعة فرحات عباس، المجلد 6، العدد 10، 2018، ص 14.

³ - مسعود فاقه، مولود قيدير، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 21.

- التوافق والتوحيد المحاسبي:

على الرغم من أن المحاسبة يطلق عليها لغة الأعمال إلا أن مغزاها يتباين من بلد إلى آخر، حيث أن هناك اختلاف محاسبي بين الدول وهذا الاختلاف يعود إلى الظروف والمتغيرات التي تؤثر في القوائم المالية، ولتحقيق الغرض من القوائم المالية تختلف المبادئ المحاسبية المطبقة والتي تؤدي إلى الاختلاف في العرض والقياس المحاسبي وبالتالي إلى الاختلاف في فهم وتفسير المعلومات المقدمة في القوائم المالية.

✓ **التوافق المحاسبي:**ترجع فكرة التوافق وتنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين والذي عقد في عام 1904 في سانت لويس في أمريكا، حيث تمت الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات وهو المنتدى والاجتماع العام ، ويعني التوافق المحاسبي: " تطبيق معايير محاسبة مختلفة بطرق معينة بدلا من معيار واحد للجميع وبعبارة أخرى " فهو عملية زيادة الانسجام والتناسق بين النظم المحاسبية الموجودة في مختلف دول العالم وذلك عن طريق التخلص من الممارسات غير الضرورية الموجودة بينها. كما يمكن القول أن التوافق هو " عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة وتقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية.¹

ولتوافق مزايا عديدة نذكر منها:

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين؛
 - زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات والدول المختلفة؛
 - زيادة الإطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات؛
 - إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية الدولية، وزيادة الثقة في صدق التقارير المالية؛
 - توفير الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد وتجميع المعلومات المالية المختلفة؛
 - يسهل عملية الاتصال التجاري ويخفض درجة الغموض في تفسير البيانات المالية.²
- من هنا يمكن القول بأن التوافق الدولي في المعايير المحاسبية له ميزتان رئيسيتان:
- أن التوافق يحقق النمو الاقتصادي ويسير التجارة؛
 - أن تحقيق التوافق الدولي يؤدي إلى ارتفاع رأس المال العالمي وكذا كفاءته.

✓ التوحيد المحاسبي

أصبح التوحيد المحاسبي مطلب أساسي لمواكبة التغيرات الاقتصادية والتي تؤثر على المؤسسة وهو يعني تطبيق معيار أو قاعدة واحدة في كل الحالات ، فالتوحيد ينطوي على مجموعة من القواعد الموحدة، كما يشير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها شيء متسق ومتجانس وغير متباين أي التماثل الذي يعني أن كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة.

¹- توفيق جوايدي، محمد دينوري سالمي، التوحيد المحاسبي تم التوافق؟، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد4، العدد1، 2011، ص 163.

²- عادل عاشور، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار تليجي، الاغواط، 2005-2006، ص 15.

كما يعرف بأنه " عملية الاتجاه نحو التماثل التام".¹:

ويجرى التوحيد المحاسبي على المستويات الثلاثة التالية:

- على مستوى المبادئ: يقتصر على الأسس والمبادئ والمعايير المحاسبية لمقبولة قبولاً عاماً حتى يتم الاهتداء بها.

- على مستوى القواعد : ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية .

- على مستوى التنظيم: أي توحيد النظام المحاسبي ككل وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات ويمتد إلى توحيد نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي يقوم عليها.

بالإضافة إلى ما سبق يترتب على التوحيد المحاسبي الفوائد التالية:

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية لقيامها على أسس موحدة.

- زيادة إمكانية سهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية.

- زيادة قابلية البيانات المحاسبية للتعديل بما يتفق والاحتياجات كتقلبات مستوى الأسعار.²

ثانياً: التطور التاريخي ونشأة المعايير المحاسبية الدولية.

بدأ المحاسبون منذ زمن في التوحيد والتوفيق بين المعايير المحاسبية التي تطبقها الشركات في معاملاتها مع منشآت أخرى في دول أخرى في عرض لقوائمها المالية، وعموماً ترجع فكرة التوفيق إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ المحاسبية والممارسات المحاسبية للدول الكبرى، للمحاسبين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين ولقد أعلنت المعاهد الثلاثة في جانفي 1967 عن تأسيس مجموعة الدراسات عشر سنوات حلت في سنة 1977 وأثناء وجودها نشرت 20 وثيقة وهذه الوثائق كانت على شكل دراسات مقارنة.³

كما نشأة المعايير المحاسبية الدولية بالاهتمام المتزايد في وضع قوانين وقواعد للمحاسبة من قبل هيئات مع بداية القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها وكانت كل هيئة في معظم الدول الصناعية تضع قواعد المحاسبة الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، ومن هنا بدأت محاولات وضع المعايير على المستوى الدولي بعقد مؤتمرات دولية محاسبية.⁴

ولقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتعريفات والإجراءات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها حيث أنه لغاية تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية كان هناك عضوان بارزان في وضع المعايير المحاسبية الدولية، وهما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية البريطاني (ASB)، وتولت تطبيق المعايير الصادرة عن هاتين الجهتين الدولتان اللتان يتبعهما المجلسان

¹- توفيق جوادي، محمد دينوري سالمي، التوحيد المحاسبي تم التوافق، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مرجع سابق، ص 163.

²- عادل عاشور، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مرجع سابق، ص 18.

³- الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، علوم تدبير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015، ص 18.

⁴- محمد سيد، الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 209.

وهما الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، وكذلك الدول التي ترتبط معها باتجاهاتها السياسية الاقتصادية مثل دول الكومنولث التي تتبع التاج البريطاني.

وبعد زوال الموجة الاستعمارية لهاتين الدولتين كان لابد من جهة تعمل على وضع معايير محاسبية ليس خاصة بمهنة المحاسبة في أمريكا أو بريطانيا، بل تكون قابلة للتطبيق على مستوى جميع دول العالم، حيث ما يتم وضعه من معايير محاسبية من قبل مجلس المحاسبة الأمريكية (FASB) أو مجلس معايير المحاسبة المالية البريطاني (ASB)، هي معايير تتم وفقا للمعطيات الاقتصادية الموجودة في البيئتين الأمريكية والبريطانية، والتي تختلف حتما عن بيئة كل دولة من الدول الأخرى من ناحية، ومن ناحية أخرى اختلاف درجة التقدم والتطور ونوعية المعاملات السائدة في الدول الأخرى، فكان لابد من وجود جهة تعني بوضع معايير محاسبية بمعزل عن المجلسين المذكورين، ف جاء تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية. وشكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تهتم بتوحيد المبادئ المحاسبية من قبل الهيئات المهنية في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا وألمانيا وفرنسا والمكسيك وهولندا وإيرلندا بالإضافة إلى اليابان، مند عام 1973م. ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين في كانون الثاني 1999، كان هناك 142 عضوا من 103 بلدان يمثلون مليوني محاسب كما أن هناك كثيرا من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في كثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.

وقد هدفت هذه الهيئة إلى إعداد معايير محاسبية تراعي عند تقديم القوائم المالي، والعمل بشكل عام على تطوير توافق الأنظمة والمعايير المحاسبية على مستوى العالم.¹

الفرع الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية:

إن المبادئ المحاسبية التي هي إنتاج فكر محاسبي متأثر بالبيئة المتواجد فيها، أدى إل ظهور سياسات محاسبية متباينة ومتناقضة انطلاقا من هذا أدى إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية.

أولا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

قبل التطرق لمفهوم المعايير المحاسبية الدولية سيتم شرح المقصود بالمعيار المحاسبي والمحاسبة الدولية وذلك من خلال مايلي:

- تعريف المعيار المحاسبي:

يعود أصل كلمة معيار norme إلى اللاتينية norma والتي تعني في الأساس الزاوية القائمة التي تستعمل في القياس الهندسي، أما لغة فالمعيار هو النموذج الذي يعد مسبقا ويتم على ضوءه مقارنة طول أو وزن أو جودة شيء ما وتحديد دقة.

¹ - محصول نعمان، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية، أطروحة دكتوراه، علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن المهدي، ام البواقي، 2016-2017، ص ص 28-29.

ويقصد بالمعيار وبصفة عامة أنه: قاعدة أو مجموعة من القواعد المنظمة للأداء أول لقياس شيء ما، فالمعيار بذلك هو المقياس أو الطريقة أو الاتجاه المتفق عليه بين الناس ودليلهم للوصول إلى معرفة شيء ما وتحديدته بدقة. ويعرف المعيار حسب المنظمة الدولية للمعايير والمقاييس (ISO) international standards organization بأنه وثيقة مرجعية أعدت بالاجتماع وتم المصادقة عليها من قبل هيئة معترف بها، ممونها مجموعة من القواعد أو الخطوط العريضة أو مواصفات الأنشطة، يتم استعمالها لأغراض مشتركة أو متكررة من أجل ضمان مستوى تنظيمي معين في سياق معين.

وبالمثل يعرف المعيار المحاسبي انه قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف أو تبين الطريقة أو الطرائق التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم المالية. والمعروف أن المعيار المحاسبي ينبع أساسا من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الممارسين لمهنة المحاسبة، وقد تختلف بعض الدول في الإجراءات التي تتبعها تنفيذا لهذه المبادئ والمعيار المحاسبي يرتبط بالنموذجية أو أفضل مجموعة من القواعد أو الطرق التي توفر نتائجًا وبيانات مالية صحيحة يعتمد عليها.¹

- تعريف المحاسبة الدولية:

تعرف بأنها تنسيق الأسس والقواعد والمعايير المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتي عن طريقها يمكن خدمة ومساعدة المستثمر المحلي بتوفير التقارير والقوائم المالية مفيدة وقابلة للفهم. وتعرف كذلك بأنها مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا تهدف إلى ضبط وإحكام الممارسات العملية لمهنة المحاسبة.²

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المعايير المحاسبية الدولية على أنها: المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة في مجموعة من الأسس والقواعد التي تبين كيفية معالجة مختلف الأحداث الاقتصادية ذات الطابع الكمي والمالي، ويتم الاتفاق عليها من قبل المحاسبين لتحقيق التجانس والتناسق في العمليات التي تؤثر على القوائم المالية، والمعايير تتأثر بالبيئة المحيطة بها فهي تتميز بالمرونة وقابلية التعديل حسب الدولة.

ثانيا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

إن وضع معايير دولية للمحاسبة يساعد على توحيد الممارسات وأوتنسيقها بين المحاسبين في أنحاء العالم، لذلك تكتسي المعايير الدولية أهمية بالغة من خلال:

- ✓ تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- ✓ إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- ✓ تحديد الطريقة المناسبة للقياس؛
- ✓ اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب؛

¹ حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية و البيئية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه، علوم تسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012-2013، ص ص 33-34.

² حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية و البيئية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المرجع السابق، ص ص 33-34.

ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى:

- استخداما طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛
- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة؛
- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين والمعنيين.¹

ثالثا : خصائص المعايير المحاسبية الدولية :

تمتاز المعايير المحاسبية الدولية بعدة خصائص وهي:

- أداة لتقييم أداء العمل المحاسبي، فهي تقيّد في الترشيد واتحاد القرار المحاسبي السليم؛
 - قابلة للتطبيق المحاسبي، فالمحاسبة بطبيعتها علم تطبيقي وليس مجرد إطار نظري؛
 - ذات مرونة تامة، فهي تتعامل مع أنشطة اقتصادية تتحرك باستمرار داخل المؤسسة؛
 - تحظى بالقبول العام بين المحاسبين، حتى يتم توحيد الفكر المحاسبي وصولا إلى الموضوعية.²
- كما نجد خصائص أخرى للمعايير المحاسبية الدولية وهي:
- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي، فالمعايير يجب ان تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ؛
 - الملائمة، يجب ان تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب الموائمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق؛
 - الواقعية، يجب ان تكون نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون ملائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.³
- فضلا عن الخصائص المذكورة يمكن إضافة الخصائص الآتية :
- المفهومية، يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها؛
 - الحيادية، يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين؛
 - الانسجام مع الأهداف المالية، يجب أن يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من أجل توفير المعلومات مفيدة لمتخذي القرارات.⁴

¹- نوال حناشي، زرقة نقيش، المعالجة المحاسبية للتشبيكات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي و مدي توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، علوم مالية و محاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019، ص 11.

²- عادل عاشور، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مرجع سابق، ص 46.

³- وسام شالور، المعالجة المحاسبية لأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص 53.

⁴- حمزتين خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 26.

المطلب الثاني: إصدار المعايير المحاسبية الدولية

سنتناول في هذا المطلب الهيئات التي أصدرت المعايير المحاسبية الدولية إضافة إلى الإجراءات التي أصدرت المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الأول : هيئات المعايير المحاسبية الدولية :

لقد أسفرت المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ الملائم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات :

❖ لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛

❖ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛

ومنظمات محاسبية أخرى:

❖ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛

❖ لجنة التفسيرات الدولية للتقارير المالية (IFRIC)؛

❖ الهيئة الاستشارية (SAC).¹

وسنعرض فيما يلي هذه المنظمات :

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):

وهي منظمة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 اثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة (143) عضوا من (104) يمثلون مليوني محاسب .

ولقد أصدرت اللجنة (IASB) 41 معيارا محاسبيا دوليا قبل ان تتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معيار، كما أصدرت العديد من التفسيرات والتي بلغت 33 تفسيرا حتى عام 2001. وتهدف هذه اللجنة إلى :

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقني دبرها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقني دبرها في جميع أنحاء العالم؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بغرض القوائم المالية.²

¹ - نوال حناشي، زرقة نقيش، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي و مدي توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص ص 8-9.

² - نفس مرجع، ص9.

ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

وقد أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك في الفاتح أبريل 2001، يقوم هذا المجلس بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية حيث اعتمدت المعايير السابقة التي أصدرتها اللجنة السابقة (IASB).

وقد بدا المجلس إصدار المعايير للتقارير المالية IFRS لكي تميزها عن المعايير الدولية السابقة، إن هذا التغيير من (IAS) إلى (IFRS) يعكس رغبة IASB في توسيع رقعة نشاطها إلى المعلومات المالية عموما عوض الاقتصار على التوحيد المحاسبي فقط، وأصبحت المعايير التي يصدرها المجلس تحت اسم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS عوضا من المعايير الدولية للمحاسبة IAS.

ولقد أصدر المجلس إلى غاية 2009 ثمانية معايير إبلاغ مالي IFRS ، ونشير إلى أن المجلس قد أصدر أيضا معيار خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتاريخ 9 جويلية 2009، كما صدر IFRS9 الذي يحل محل IAS39 والذي سيفعل في 01 جانفي 2015.¹

- ومنظمات محاسبية أخرى:

ثالثا: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1997، ويضم في عضوية 155 عضوا ومنظمة في 188 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب.

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعيار الدولي للمراجعات وخدمات التأكيد؛
- معايير دولية لرقابة الجودة؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- معايير التأهيل الدولية.²

رابعا: لجنة التفسيرات الدولية للتقارير المالية (IFRIC):

تتكون هذه اللجنة من 12 عضويتهم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد تهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة، وإعداد ونشر مشاريع تفسيرات لإثرائها بين جمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما تتسق هذه اللجنة مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية.³

¹ - محمد سيد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص ص 211-212.

² - رشيدة فايدة، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مذكرة ماستر، علوم اقتصادية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسبير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017، ص 53.

³ - رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مرجع سابق، ص 107.

خامسا: الهيئة الاستشارية (المجلس الاستشاري للمعايير)(SAC):

يتشكل هذا المجلس من 30 عضوا على الأقل يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يرأسهم رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتتمثل مهام المجلس في توجيه الأعمال كما يشكل فضاء للربط بين مجلس معايير المحاسبة الدولية وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية.¹

الفرع الثاني: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية

يعمل (IASB) في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات المماثلة والأطراف ذات الاهتمام على تقديم المقترحات فيما يخص تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، بما يضمن جعل المعايير المحاسبية الدولية معايير ذات جودة عالية، وتخضع عملية إنشاء معيار جديد لإجراءات صارمة يطلق عليه تسمية dueprocess والتي تقوم كما تمت الإشارة له على التشاور مع جميع الأطراف المهتمة وذلك عبر منظمات الربط المحلية بشكل أساسي، ويمكن تلخيص هذه الإجراءات كالتالي:

أولاً: تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار ثم يتم تشكيل فوج عمل يتزأسه عضومن المجلس ويضم مثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل؛

ثانياً: بعد أن يتم تحديد وفحص مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمد عليها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها؛

ثالثاً: بعد تلقي فوج العمل ردا على اقتراحاته من المجلس يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها ، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول الردود خلال فترة ستة اشهر عادة؛

رابعاً: بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ ويعرضها على المجلس للمصادقة؛

خامساً: بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح (expose sondage) يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي الأعضاء؛

سادساً: بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

¹ - نفس المرجع، ص 107.

وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس القيام بتشاور إضافي نظر لطبيعة الموضوع، حيث يقوم بإصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها، وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

وقد يقرر المجلس من حين لآخر تنصيب لجنة توجيهية لدراسة إلزامية تعديل المعايير المحاسبية الدولية الحالية كي تأخذ التطورات المستجدة بالاعتبار.

رغم محاولة IASB توسيع مجال استشارتها قبل إصدار أي معيار بهدف جعله يلبي احتياجات مختلف المستعملين بغض النظر عن جنسياتهم، ورغم قطعه عدة أشواط في سبيل تحقيق هذا الهدف، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية لازالت تعاني عدة مشاكل تقنية.¹

المطلب الثالث: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

سنحاول في هذا المطلب معرفة كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك عبر مجالات وأهداف ومقومات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وكذا أهم متطلباتها.

الفرع الأول: أهداف ومجالات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

من الطبيعي أن تكون هناك أهداف موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي، تتعدد مجالات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ومن بين المجالات والأهداف لوضع معايير المحاسبة الدولية.

أولاً: أهداف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

يمكن إيجاز أهداف المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:

- ✓ إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها واللجوء إليها عند إعداد القوائم المالية؛
- ✓ العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والأساليب المحاسبية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية؛ ويتم تحقيق الأهداف السابقة من خلال العمل بما يلي :
- ✓ التأكد من القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك؛
- ✓ إقناع الحكومات والجهات الأخرى التي تضع المعايير بالالتزام بهذه المعايير؛
- ✓ إقناع الجهات الرسمية المشرفة على التنظيمات التجارية والمؤسسات الأخرى بإلزام الجهات الخاضعة لرقابتها بإتباع معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من ضرورة إتباع المؤسسات والشركات لمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد لقوائمها المالية.²

ثانياً: مجالات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية :

يشمل مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الشركات الآتية:

¹ عادل بولجنيب، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة2، 2013-2014، ص ص 41-42.

² حمزتين خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-28.

- شركات المساهمة: تلزم بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية لجميع شركات المساهمة العامة التي يتم تداول أسهمها في هيئات أسواق المال (البورصات).

- شركات غير المساهمة: تنصح شركات القطاع الخاص غير المساهمة أن تطبق المعايير لما ستحققه من منافع على المستوى الإداري الداخلي وفي تعاملها مع المؤسسات المالية الوطنية والدولية.

- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: يتجه مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إقرار معيار خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وهي معايير مبسطة تركز على احتياجات تلك المؤسسات.¹

الفرع الثاني : مقومات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وأهم متطلباتها:

ينبغي على اي دولة تريد الاندماج مع دولة أخرى أن تتوفر على المقومات التالية وحتى يتحقق هذا الاتفاق يجب توفر متطلبات تلبي هذه المقومات.

أولاً: مقومات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

يقصد بمقومات التطبيق ما ينبغي القيام به من اجل تهيئة البيئة المحلية لتندمج في البيئة الدولية بدون اي

صعوبات وتعارض، ويمكن ذكر أهم المقومات كالاتي:

- بيئة ملائمة أو في طريقها إلى البيئة العالمية: ويعني هذا أن تتوافق البيئة المحلية مع صفات العولمة من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية وفي مقدمتها المنظمة العالمية للتجارة وشروطها واتفاقياتها، مجلس معايير المحاسبة الدولية، منظمة البورصات العالمية والاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها؛

- تكييف التشريعات والقوانين بما يتوافق مع المتطلبات الدولية: ينبغي إزالة أي تعارض أو عدم تطابق بين القوانين والتشريعات المحلية مع المتطلبات الدولية بحيث يسهل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مجالات التجارة، الصناعة، الخدمات والقطاع المالي؛

- البيئة الاقتصادية للبلد: هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (المؤسسات) وهنا يرجع دور الدولة إلى كونه دورا تنظيميا وتنسيقيا وليس دورا مسيطرا؛

- التكيف الفني والنفسي لمواطني البلد: والمقصود بالتكيف الفني هو استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل بطرق كفاءة وإمكانيات جديدة، إما التكيف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولمة وتوجهاتها.²

¹- نوال حناشي، زرقة نقيش، المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي و مدي توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص12.

²- لخضر بن احمد، الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية دراسة تقييمية، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 5، العدد 2، جامعة زيان عشور ، الجلفة، الجزائر، 2014، ص179.

ثانيا: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تشكل متطلبات التطبيق الجانب العملي من اجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هوما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والشركات والجامعات ومراكز التكوين المهني وغيرها أن تقوم به من اجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وما يرتبط بها بشكل كفاً وسليم.

وعليه فان متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيمايلي:

- **التأهيل العلمي والعملي:** المحاسب هوالمعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، لذلك لابد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل صحيح؛

- **الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية:**

يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات التي ستطبقها وتتلخص أهم الأسس فيما يلي:

❖ التشريعات الضريبية؛

❖ القانون التجاري؛

❖ القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي؛

❖ القانون المنظم لسوق الأوراق المالية.

- **دور المؤسسات ومفتشيات الضرائب:** سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات وبالتالي يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- **دور 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.¹

المبحث الثالث: ماهية التثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

سنتناول في هذا المبحث عموميات حول التثبيتات العينية و المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي و كذا المعايير المحاسبية الدولية و معرفة كيفية الاعتراف بها و الحسابات المعتمدة عليها.

المطلب الأول : ماهية التثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

نتطرق في هذا المطلب الى معرفة التثبيتات العينية و المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

¹ - نورالدين مزياي، محمد الصالح فروم، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائري، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، المجلد 1، العدد 1، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010، ص 50.

الفرع الأول: ماهية التثبيات العينية

نبين في هذا الفرع ماهية التثبيات العينية وذلك من حيث المفهوم و شروط الاعتراف و الحسابات المعتمدة و كذا الخصائص المتعلقة بهذه التثبيات.

أولا : مفهوم التثبيات العينية:

عزفت المادة 121-1 من (ن.م.م) الأصل الثابت المادي: " هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية".¹

كما يمكن تعريفها: " عبارة عن استثمارات مادية تم شرائها أو إنتاجها من قبل المؤسسة من أجل استخدامها بصورة دائمة في نشاطات المؤسسة التجارية، الصناعية أو الخدمية لذلك فالغرض من شرائها أو إنتاجها من قبل المؤسسة هو ليس بيعها.²

أيضا تعرف بأنها: " التثبيت العيني هو موجود ملموس مراقب تحوزه المؤسسة من أجل استعماله في الإنتاج وتقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والتي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها أكثر من سنة مالية ".³

ثانيا: شروط الاعتراف بها:

يتم إدراج عنصر التثبيات المادية (العينية) في الحسابات عندها:

✓ يكون من المحتمل أن تعود منه أليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛

✓ للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.

وبتم إدراج كافة حسابات الأصول مهما كانت طبيعتها ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات بمعلومات سرية.⁴

ثالثا: دراسة الحسابات الفرعية للتثبيات العينية:

ح/21 القيم الثابتة المادية: وينقسم هذا الحساب إلى:

ح/211 أراضي: هناك عدة أنواع للأراضي حسب المفهوم المحاسبي فهناك:

○ أراضي تشتري بقصد البيع وخاصة في الوكالات العقارية يعتبر كمخزونات؛

○ أراضي بقصد البناء؛

○ أراضي أخرى تقتني لوجود مناجم فيها وهذا النوع خاضع لحساب الاهتلاك السنوي.

ح/تنظيم وتهيئة الأراضي.

ح/213 بناءات: وهي كل التثبيات المقتناة أو المنجزة من تلقاء المؤسسة نفسها أو من طرف مقاول من خارج

¹ - وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المجلس الوطني للحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر 2009، ص53.

² - حسان رزاق لبزه، مسعود عباسي و آخرون، طرق تقييم الأصول الثابتة ومدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مذكرة ماستر، علوم مالية و محاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2018-2019، ص 20.

³ - لهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سابق، ص27.

⁴ - مخلوفي عزور، النظام المحاسبي المالي كإطار لتطور معايير المحاسبة الوطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، محاسبة، جامعة عمار تليجي، الاغواط، 2015-2016، ص 139.

المؤسسة وتتضمن تكلفة المبنى من:

▪ سعر تكلفة الشراء إن كان جاهزا؛

▪ أعباء العمال، مواد البناء والتكاليف الإضافية؛

▪ أتعاب المهندسين وتراخيص البناء وكل التكاليف التي تصرف على المبنى.

ح/215 تركيبات تقنية، عتاد، ومعدات صناعية: قد تكون القيم الثابتة كأصول عقارية إما في شكل أراضي أو بنايات وقد يكون أيضا تركيبات تقنية في شكل شبكات ضخمة أو عتاد صناعي ومعدات لصيقة بالأرض يصعب اعتبارها منقولاً أحيانا كأفراد الأجر .

ح/218: قيم ثابتة ملموسة أخرى: في النظام المحاسبي المالي ذكر القيم الثابتة للملموسة العقارية بصفة منفصلة كالأراضي، البناءات وتهيئة الأراضي بالإضافة إلى التركيبات التقنية للصيقة بالأرض بينما لم ينظر القيم الثابتة للملموسة المنقولة أولا لكثرتها وعدم إمكانية حصرها وثانيا صعوبة تحديد صفتها كقيم ثابتة في بعض الأحيان كالأدوات التي تعتبر قيم ثابتة إذا كانت منفردة أي اصل ثابت قابل للاهلاك ونذكر من بين القيم الثابتة التي يمكن ضمها لهذا الحساب حسابات فرعية مستقبلا معدات النقل، تجهيزات المكتب، الأغلفة القابلة للاسترجاع.¹

رابعاً: خصائص التثبيتات العينية : تتميز بالخصائص التالية:

✓ ذات كيان مادي ملموس؛

✓ يتم اقتناؤها بغرض استخدامها في التشغيل وليس بغرض إعادة بيعها؛

✓ تتميز بطول عمرها الإنتاجي لأنها أصول مقننة أو تم إنشاؤها ذاتيا لغير أغراض البيع أوالتحويل و إنما لتحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو لتأخيرها للغير أو لأغراضها الإدارية ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة محاسبية.²

الفرع الثاني: ماهية التثبيتات المعنوية

نبين في هذا الفرع ماهية التثبيتات المعنوية وذلك من حيث المفهوم و شروط الاعتراف و الحسابات المعتمدة وكذا الخصائص المتعلقة بهذه التثبيتات.

أولاً: مفهوم التثبيتات المعنوية

حسب المادة 121-2 من النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت المعنوي على أنه:"أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية والمقصود منه مثلا: المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري".³

¹ - وليد زيبي مرتضى، احمد رزاق سالم و آخرون، إعادة تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، مالية و محاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018-2019، ص ص 9-10.

² - نوال حناشي، زرقة نفيش، المعالجة المحاسبية للتثبيتات للملموسة وفق النظام المحاسبي المالي و مدي توافيقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 36.

³ - وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 53.

كما يعرف أيضا : هو أصل بدون وجود مادي (غير ملموسة) قابلة للتحديد النقدي وموجهة للاستعمال في أنشطة الكيان العادية وتحت مراقبة الكيان.¹

ثانيا: شروط الاعتراف بها :

من شروط الاعتراف بالتثبيات المعنوية ما يلي:

- إذا كان من المحتمل أن تدفع منافع اقتصادية مستقبلية؛
- إذا كان بالإمكان قياس بشكل موثوق وصادق؛
- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعومة، يجب قياس قيمة الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته.²

ثالثا: سير حسابات التثبيات المعنوية:

ح/20 التثبيات المعنوية:

ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت.

ح/204 برمجيات المعلوماتية وماشابهها: هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات ومواقع الانترنت.

ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات : هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من اجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع ،إلى المؤلف أوإلى المستفيد من حق استغلال براءة، شهادة موديل، حق ملكية أدبية أو فنية أو إلى حامل الامتياز تنازل تحت بعض الشروط (SCF).

ح/207 فارق الشراء: هوفارق الشراء الموجب أوالسالب الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أوالتوحيد، يعتبر فارق الشراء اصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية والتي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز

ح/ 208 المثبات غير الملموسة الأخرى: يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر.³

رابعا: خصائص التثبيات المعنوية

تتميز التثبيات المعنوية بخاصيتين أساسيتين هما:

✓ ليس لها كيان مادي ملموس؛

✓ عدم التأكد من قيمة المنافع المستقبلية المتوقع الحصول عليها من هذه التثبيات.

¹ - مصطفى عوادي، قواعد التسجيل المحاسبي و التقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري دراسة قانونية و تحليلية، مجلة الاجتهاد، العدد2، 2012، ص448.

² - الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سابق، ص40.

³ - عبد الحميد بغداد، تسجيل و تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016-2017، ص ص 22-23.

بالإضافة إلى الخاصيتين السابقتين تتصف هذه التثبيتات ببعض الخواص التي يتفاوت وجودها بين أصل وآخر وأهمها:

✓ صعوبة تحديد عمرها الإنتاجي؛

✓ التقلبات الحادة المحتملة في قيمتها؛

✓ الكثير من التثبيتات ليس لها قيمة سوقية لاقتصار المنافع المحتملة منها على مؤسسة معينة، مثل شهرة المحل إذ لا يمكن بيعها بمعزل عن المؤسسة المرتبطة بها.¹

المطلب الثاني: ماهية التثبيتات العينية والمعنوية حسب المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر التثبيتات المعنوية احد العناصر الهامة لدى العديد من المؤسسات، حيث تمثل هذه التثبيتات المصدر الرئيسي والهام لتوليد الإيرادات لدى تلك المؤسسات، كما تعتبر التثبيتات العينية الحيز الكبير من أصول المؤسسة فهي تساهم بشكل جوهري في مساعدة المؤسسة للقيام بأنشطتها أي في عمليات الإنتاج والخدمات وتوريد البضاعة.

الفرع الأول: ماهية التثبيتات العينية

حسب المعايير المحاسبية الدولية تمثل التثبيتات العينية بالمعيار المحاسبي الدولي IAS16 الممتلكات، المصانع والمعدات، وفي أبريل 2001 تبنى مجلس المعايير المحاسبية الدولية هذا المعيار.

أولاً: تعريف: تعتبر الممتلكات والمصانع والمعدات أصولاً مادية تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج وألغرض تقديم الخدمات والسلع أو تأجيرها للغير أو للأغراض الإدارية، ويتوقع ان تستخدم لفترة تفوق السنة.² ومن خلال التعريف السابق يمكن اعتبار الممتلكات، المصانع والمعدات العناصر التالية: الأراضي، المباني، الآلات، معدات مكتب، معدات نقل.

ثانياً: هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS16):

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (العقارات، الآلات، المعدات، الأثاث...) ويشمل ذلك:

- توقيت الاعتراف بالأصول وتسجيلها في الدفاتر؛

- تحديد القيم الدفترية المعدلة للأصل باستخدام نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم؛

- أعباء الاهتلاك وخسائر انخفاض قيمة الأصل التي تعترف بها فيما يتعلق بتلك القيم.³

ثالثاً: الاعتراف بالممتلكات، المعدات، المصانع:

يتم الاعتراف بالأصل كتثبيت ضمن أصول المؤسسة عند توفر مجموعة من الشروط:

- حينما يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية متعلقة بالأصول؛

¹ - ملكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البليدة 2، 2015-2016، ص 109.

² - مخلوفي عزور، النظام المحاسبي المالي كإطار لتطور معايير المحاسبة الوطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 59-60.

³ - نوال حناشي، زرقة نقيش، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي و مدي توافقتها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 15.

- يمكن قياس تكلفة الأصل على المؤسسة بشكل موثوق.

وباعتبار أن التثبيتات المادية تمثل جزءاً رئيسياً من موجودات المؤسسة فهي مؤثرة على مكونات مركزها المالي لذلك فإن تحديد ما إذا كانت الأعباء تمثل أصلاً أو تعتبر من تكاليف الدورة المحاسبية. ولتوقع المنافع الاقتصادية لأصل ماتحتاج المؤسسة إلى قياس درجة التأكد من هذه المنافع المستقبلية لهذه الأصول على أساس الدليل المتوفر عند لحظة الاعتراف المبدئي.¹

رابعاً: نطاق المعايير المحاسبية IAS16:

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبي الدولي رقم 16 في المحاسبة عن الممتلكات والمباني والمعدات وتشمل التجهيزات والعقارات و الأصول المستأجرة بموجب عقد إيجار تمويلي (ias17) باستثناء:

■ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب (ifrs5)؛

■ الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بموجب (ias41)؛

■ حقوق التعدين والاحتياطات المعدنية والموارد غير المتجددة المشابهة والاعتراف والقياس المتعلقة بموجودات الاستكشاف والتقييم للمعادن والبتترول والغاز الطبيعي بموجب (ifrs6).

إلا أنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمباني والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات التعدينية أو الأصول البيولوجية.²

الفرع الثاني: ماهية التثبيتات المعنوية:

سنقوم بدراسة التثبيتات المعنوية وفق ما نصت عليه المرجعية الدولية في المعيار المحاسبي الدولي (ias38)

أولاً: تعريف التثبيتات المعنوية:

حسب المرجع المحاسبي الدولي المتمثل في المعيار المحاسبي (ias38)، يعرف التثبيت المعنوي على انه:

اصل قابل للتحديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي.

وحتى تكون أمام تثبيت معنوي ينبغي توفر العناصر التالية:

- قابلية للتحديد؛

- ينشأ من اتفاق تعاقدية؛

- الرقابة؛

- وجود منافع اقتصادية.³

ويحل هذا المعيار محل:

- المعيار المحاسبي الدولي الرابع محاسبة الاستهلاك الخاص وإضفاء استهلاك الموجودات غير الملموسة؛

¹- مخلوفي عزور، مرجع سابق، ص 62.

²- نوال حناشي، زرقة نقيش، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي و مدي توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص ص 15-16.

³- مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات، مرجع سابق، ص 108.

- المعيار المحاسبي الدولي التاسع تكاليف البحث والتطوير.

كما نجد أن معيار يبين المحاسبة و الإفصاح عن الموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معايير المحاسبة الدولية الأخرى، ولا ينطبق معيار المحاسبة الدولي 38 على الموجودات المالية وحقوق المعادن والإنفاق على استكشاف وتطوير واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة والموجودات غير الملموسة الناشئة في منشآت التامين من العقود وينطبق معيار المحاسبة الدولي 38 بين أشياء أخرى على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب والبدء في عملية البحث والتطوير.¹

ثانيا: الاعتراف بالموجودات غير الملموسة:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي 38 ان تقوم المنشأة بالاعتراف بالموجود غير الملموس في الحالات التالية:

- اذا كان من المحتمل ان تتدفق للمنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعنى للموجود؛
- اذا كان من الممكن قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق.

ثالثا: متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 38:

يتطلب المعيار الاعتراف بكل الإنفاق على البحث على أنه مصروف عندما يتم تحمله، وفيما يلي أمثلة على المصروفات الأخرى التي لا تتسبب في نشوء موجود غير ملموس يمكن الاعتراف به في البيانات المالية:

- الإنفاق على بدء عملية أو عمل (تكاليف البدء)؛
- الإنفاق على التدريب؛
- الإنفاق على الإعلان و/ أو الدعاية؛
- الإنفاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من المنشأة أو كلها.

كما يتطلب المعيار وجوب الاعتراف بالإنفاق اللاحق على موجود غير ملموس بعد شراؤه أو تمامه على انه مصروف عندما يتم تحمله.

رابعا: هدف المعيار المحاسبي الدولي 38:

هذا المعيار بيان المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة.²

¹ - مجلة المحاسب العربي، www.aam-web.com، تم الإطلاع عليه بتاريخ 15/ افريل/2012.

² - مجلة المحاسب العربي، المرجع السابق.

خلاصة

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم الخاصة بالنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، ونتيجة لهذه المفاهيم عرفنا أن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى توحيد وتقريب الممارسة المحاسبية والمساعدة على اتخاذ القرارات الملائمة بشفافية ومصداقية وتسهيل المعاملات المالية والمحاسبية وكذلك مقارنة بالممارسة الدولية وهذا ما تهدف إليه معايير المحاسبة الدولية مما يؤدي إلى ضرورة اعتماد أسس والمبادئ والقواعد المحاسبية في جميع الممارسات والمعالجات المحاسبية أهمها التثبيات لاسيما منها العينية والمعنوية، فهي تستعمل لأكثر من دورة محاسبية وتوفر منافع اقتصادية مستقبلية.

كما يمكن أن نستخلص من هذا الفصل أن النظام المحاسبي المالي خصص المادة 1-121 من النظام المحاسبي المالي لإبراز مفهوم الأصل الثابت المادي، كما خصص المادة 2-121 من النظام المحاسبي المالي لتوضيح مفهوم التثبيات المعنوي، أما حسب معايير المحاسبة الدولية أن التثبيات العينية تمثل بالمعيار المحاسبي الدولي IAS16 الممتلكات، المصانع والمعدات، والتثبيات المعنوية تمثل بالمرجع المحاسبي الدولي المتمثل في المعيار المحاسبي (ias38) الأصول غير الملموسة.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية حسب النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

➤ المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

➤ المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

➤ المبحث الثالث: مدى التوافق بين معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في المعالجة للتثبيات العينية والمعنوية

تمهيد

يقصد بالتثبيات الأصول المستخدمة لعدة دورات محاسبية وهي مجموعة من الوسائل والقيم المادية والمعنوية والمالية التي تمتلكها المؤسسة أو تحت رقابتها ليس لغرض بيعها، وإنما لاستعمالها لأكثر من دورة واحدة ولقد خصصت المعايير المحاسبية الدولية عدة معايير لمعالجتها نظرا لأهميتها في جميع المؤسسات، حيث أتاحت طرق للاعتراف والقياس المحاسبي وكذا طرق للاهلاك ووسائل الإفصاح عنها لجعلها أكثر دقة وموضوعية مما أدى بالنظام المحاسبي المالي إلى تبني هذه الطرق والقواعد والأسس في معالجة التثبيات العينية والمعنوية التي تخص هذه الدراسة.

سنعرض في هذا الفصل طرق المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وكذا المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية.
- المبحث الثالث: مدى التوافق بين معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في المعالجة للتثبيات العينية والمعنوية

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

لقد اعتمد النظام المحاسبي المالي في محاسبية التثبيات على مبادئ الاعتراف والقياس وطرق التسجيل ووسائل الإفصاح وهذا ما سنحاول التطرق إليه فيما يلي:

المطلب الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

في هذا المطلب تتم دراسة كيفية الاعتراف و القياس المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي و ذلك من حيث الاعتراف بالتثبيات و تقييمها الأولي و التقييم اللاحق.

الفرع الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي بالنسبة للتثبيات العينية

يبين هذا الفرع الاعتراف بالتثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي (الاعتراف، التقييم المبدئي والتقييم اللاحق).

أولاً: الاعتراف بالتثبيات العينية:

تعرف التثبيات العينية على أنها أصول عندما توفر ما يلي:

- تستعمل في الإنتاج أو اللوازم والخدمات أو العناصر المؤجرة للغير أو المخصصة لأغراض إدارية؛
- أن يكون مراقب من قبل الوحدة؛
- تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية؛
- تقييم تكلفة الأصل موضوعية.¹

ثانياً: التقييم المبدئي للتثبيات العينية:

يقصد بالتقييم المبدئي (الأولي) للتثبيات العينية، كافة ما تتحمله المؤسسة من نفقات للحصول على التثبيت العيني وتهيئته للاستخدام، ويعتمد تحديد تكلفة التثبيات العينية حسب طريقة حيازتها من طرف المؤسسة.²

وتشمل هذه التكلفة ثمن الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة لأصل وتطرح منه كل الخصومات التجارية.³

- حالة الحيازة:

في هذه الحالة يتم تسجيل التثبيت العيني في الميزانية بالتكلفة التي المتحملة لوضع التثبيت في الخدمة وهذه التكلفة هي تكلفة الحيازة التي تشمل على العناصر التالية:

¹ عبد الكريم شناني، مصطفى عقاري، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيات المادية و المعنوية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد التاسع، المجلد الثاني، ص74.

² مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيات، مذكرة ماجستير، محاسبة و تدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015-2016، ص142.

³ سفير محمد، المحاسبة المعمقة مع امثلة و تمارين محلولة، مطبوعة، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، 2014-2015، ص

▪ سعر الحيازة = ثمن الشراء - التخفيضات التجارية + الرسوم الجمركية + الضرائب الأخرى غير القابلة للاسترجاع؛

▪ مختلف المصاريف المباشرة الضرورية للوصول إلى التشغيل المثالي لهذا الأصل؛

▪ المصاريف التي تسمح بوضع الأصل في المكان المخصص له والحالة التي يجب أن يكون عليها؛

▪ مصاريف تهيئة المكان أين يوضع الأصل ومصاريف إزالته أو الهدم وإعادة تهيئته الموقع في نهاية مدة الاستعمال.¹

- حالة التثبيت المنجز من طرف المؤسسة:

يمكن للمؤسسة الحصول على التثبيات المادية دون اللجوء إلى أطراف خارجية وذلك عن طريق إنجازها بوسائلها وإمكانياتها الخاصة وهذا بغية تخفيض التكاليف أو ضمان جودة الأصل المنجز، وحسب النظام المحاسبي المالي فان تكلفة التثبيت الذي أنتجته المؤسسة لنفسها تتضمن تكلفة الشراء المواد الأولية، تكلفة الغذاء(الاهلاك)، اليد العاملة، أعباء الإنتاج الأخرى التي يمكن ربطها منطقيا بالتثبيت المنتج.²

- حالة الحصول على التثبيت عن التبادل:

إن تبادل المؤسسة الأصل الثابت المادي مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت يقيم الأصل الثابت المادي الذي تحصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ماعدا حالة كون التبادل الحاصل لا يمثل حقيقة تجارية أو انه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصادقية سواء كان ذلك بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيمة العادلة المعطى في إطار التبادل.

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للأصل المقدم في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية، وإذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فانه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل.³

- حالة حيازة اصل محل إعانات حكومية:

في هذا المجال نشير إلى إمكانية استفادة المؤسسة من إعانات أو مساعدات حكومية لحيازة أصول معينة خاصة الأصول غير الجارية، وعلى المؤسسة الالتزام بمجموعة من الشروط المتفق عليها، ومنه فهناك طريقتين اعرض الإعانات الحكومية هما:

- التسجيل الأولي للإعانات كإيراد مؤجل الذي يسجل بعد ذلك في الإيرادات على أساس منهجي وعقلاني وقفا لمدة منفعة الأصل والطريقة التي يتم بها استفادة من المنافع الاقتصادية؛

¹ - سفير محمد، المحاسبة المعقدة مع أمثلة و تمارين محلولة، المرجع السابق، ص 145.

² - مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيات، مرجع سابق، ص145.

³ - سفير محمد، المرجع السابق، ص147.

- يتم طرح الإعانات الحكومية من قيمة الأصل لتوصل للقيمة الدفترية للأصل ويعترف بالإعانات كدخل أو إيرادات خلال العمر الإنتاجي للأصل المقابل للاهلاك عن طريق تخفيض مصاريف الاهلاكات.¹

- حالة الحصول على تقنيات عن طريق مساهمات عينية:

الأصل العيني يقيم بالقيمة العادلة وتكون القيمة السوقية للأصل العيني وليس النقدي في الغالب.²

- حالة حيازة التثبيات في إطار الإيجار - التمويل:

إن العقد الأيجاري هو اتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات وفي هذا الصدد نميز نوعين من عقود الإيجار: عقد الإيجار التمويلي هو عقد ينقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل وعقد الإيجار البسيط هو عقد عدا عن العقد السابق.³

وحسب الفقرة 1-135 من القرار: "فإن إيجار التمويل يترتب عليه عملية تحويل المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل وكذا تحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، إما عقد الإيجار البسيط يعتمد على المعاملة التجارية أي الصفقات بمعنى أنه لا يقوم بعملية تحويل المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل".⁴

"يُدرج المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنًا".⁵

- حالة العقارات الموظفة:

حسب الفقرة 16-121 من القرار: "يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا(ارض، بناية، أجزء من بناية)

مملوكا لتقاضي إيجار و/أو تثمين راس المال.

فهو لذلك غير موجه إلى:

- الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية؛

- البيع في إطار النشاط العادي؛

بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن القيام بتقييمها:

- إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهلاكات ومجموع خسائر القيمة حسب الطريقة المستعملة في الإطار

العام للتثبيات العينية (طريقة التكلفة)؛

- وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيم الحقيقية).

¹- سفير محمد، المحاسبة المعقدة مع امثلة و تمارين محلولة، مرجع سابق، ص ص 25-26.

²- الهام رحمي، ليندا رزق الله، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر، محاسبة و تدقيق، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، 2018-2019، ص39،(بتصرف).

³- سفير محمد، مرجع سابق، ص75،(بتصرف).

⁴- الفقرة 1-135، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد19، الصادرة بتاريخ 25مارس 2009، ص19.

⁵- نوال حناشي، زرقة نقيش، المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي و مدي توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص42.

تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة ال حين خروجها من التثبيات ا والى حين تغيير وجهة تخصيصها (في حالة تغيير استعمال أي عقار موظف).¹

- حالة التثبيات في شكل امتياز:

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسن بموجبه شخص عمومي صاحب الامتياز إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.²

- حالة التثبيات الجاري انجازها:

وهي التثبيات الغير متاحة أو التي تمتلكها المؤسسة في المستقبل، وتظهر عدة حسابات وهي التثبيات غير المكتملة والحسابات المتعلقة بالتسبيقات والمدفوعات والتي يقدمها الكيان للغير من اجل اقتناء تثبيت ما، والتثبيات الجاري انجازها تنقسم إلى:

➤ التثبيات الناتجة عن اشغلا طويلة أو قصيرة المدى مسندة إلى الغير؛

➤ التثبيات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة.³

ثالثا: التقييم اللاحق:

حيث نجد طريقة التكلفة ويمكن تسميتها أيضا بالمعالجة المرجعية وطريقة إعادة التقييم أو ما يسمى بمعالجة أخرى مسموح بها وبالتالي تتمثل في:

- طريقة التكلفة: يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.⁴

- طريقة إعادة التقييم: تهدف هذه الطريقة إلى تمثيل الأصول الثابتة من خلال تحديد قيمتها في الميزانية، حيث يتم إعادة تقييم التثبيت العيني بقيمته العادلة والطرح منها كل من الاهتلاكات المتراكمة اللاحقة وخسائر القيمة المتراكمة.⁵

القيمة المحاسبية = القيمة الحقيقية بعد إعادة التقييم (القيمة العادلة) - الاهتلاكات المتراكمة - خسائر القيمة .

¹- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 10.

²- مسعود فاقه، مولود قيدر، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 44.

³- ناصر رخال، مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مداخلة، ص 9.

⁴- هدى حافي، عامر الحاج، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة تصدير/استيراد، جامعة بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد 22، ديسمبر 2017، ص 363.

⁵- مروان مباركي، حمزة العرابي، واقع إعادة تقييم التثبيات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 19، جامعة البليلة، 2، ديسمبر 2018، ص 263، بتصرف.

الفرع الثاني: الاعتراف والقياس المحاسبي بالنسبة للتثبيات المعنوية:

يبين هذا الفرع الاعتراف بالتثبيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي (الاعتراف، التقييم المبدئي والتقييم اللاحق).

أولاً: الاعتراف بالتثبيات المعنوية:

يتم الاعتراف بالتثبيات المعنوية كأصل إذا توفرت فيها ما يلي:

- أن تكون عنصر قابل للتشخيص؛
- تحقق المؤسسة من التثبيات المعنوي مزايا اقتصادية مع منع أي مؤسسة أخرى من الاستفادة منها؛
- تولد منافع اقتصادية مستقبلية منتظرة؛
- تتمتع بطريقة موثوقة في تقييم تكلفة التثبيات المعنوي.¹

ثانياً: التقييم المبدئي (الأولي) للتثبيات المعنوية:

يتم تقييم التثبيات المعنوية عند دخولها للمؤسسة حسب نوعية الأصول وذلك كما يلي:

- الأصول المعنوية المشتراة:

تتضمن تكلفة التجهيزات المعنوية سعر الشراء بما فيها رسوم الاستيراد والرسوم غير المستردة، بعد تخفيض الحسومات والتخفيضات التجارية، كذلك كل المصاريف المباشرة المحملة لإعداد هذا الأصل من أجل الاستخدام، تتضمن المصاريف التي تعزى مباشرة.²

- التثبيات غير المادية المولدة داخلياً:

في هذه الحالة فان التثبيات المعنوية المولدة داخلياً من طرف المؤسسة تسجل في جانب الأصول إذا توفرت العناصر التالية:

- هذه التثبيات تمثل مورد مراقب من طرف المؤسسة؛
- من الممكن ان تولد منافع اقتصادية تعود على المؤسسة؛
- تكلفة هذه التثبيات غير المادية يمكن تحديدها بطريقة موثوقة.³

❖ المؤسسة تميز بين مرحلتين لخلق التجهيز (التثبيات) المعنوي وهما: مرحلة البحث ومرحلة التطوير، فالمصاريف الناتجة عن التطوير يجب أن تسجل ضمن التجهيزات المعنوية إذا فقط إذا تستطيع المنشأة إثبات أن هذه المصاريف لها صلة بالعمليات الخصوصية الآتية والتي لها فرص لمردودية إجمالية هامة، للمنشأة الرغبة والقدرة التقنية، المالية وأخري لبلوغ الحسابات المرتبطة بمصاريف التطوير واستخدامها أو بيعها، هذه المصاريف يمكن تقييمها بشكل موثوق منه.

¹ - حكيمة اوقاسي، سميرة سعيد، تسجيل و تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، محاسبة و تدقيق، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، 2014-2015، ص33.

² - هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009-2010، ص68.

³ - سفير محمد، المحاسبة المعقدة مع امثلة و تمارين محلولة، مرجع سابق، ص ص 48-49.

إما مصاريف البحث أو مصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها ولا يمكن تسجيلها ضمن التجهيزات.¹

ثالثاً: التقييم اللاحق للتثبيات المعنوية:

نجد طريقتين للتقييم اللاحق للتثبيات المعنوية بعد التقييم المبدئي وهما:

- نموذج التكلفة: بعد التقييم المبدئي يتم تسجيل التثبيات المعنوي بسعر تكلفته مطروحاً منها الاستهلاك المتراكم وأي خسائر انخفاض القيمة المتراكمة، وهذا لتحديد القيمة المحاسبية في نهاية السنة المالية.²

القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة التاريخية - الاستهلاك المتراكم - خسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

- نموذج إعادة التقييم: في إطار المعالجة المسموح بها كل تجهيز معني وبعد تسجيله الأولي كأصل ، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم، ناقص الاستهلاكات المتراكمة السابقة وخسائر القيمة المتراكمة.

إعادة التقييم يجب أن تتم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتجهيزات بشكل فعال عن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الغلق، وشروط تطبيق هذا النموذج تشبه الشروط المذكورة بالنسبة للتجهيزات المالية.³

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

سنتناول في هذا المطلب طرق التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية و المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي scf

نبين في هذا الفرع طرق التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية حسب النظام المحاسبي المالي

أولاً: التسجيل المحاسبي لأشكال الحصول (الحيازة) على التثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي scf:

- التسجيل المحاسبي لحالة شراء التثبيات العينية في الدفتر اليومي:

في هذه تكون حسابات التثبيات العينية المعنية مدينة واحد الحسابات بنك أو صندوق أو موردو التثبيات

(ح/404) دائناً بتكلفة شراء التثبيات ويكون القيد كما يلي:⁴

¹ - هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مرجع سابق، ص ص 68-69.

² - ملكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيات، مرجع سابق، ص 121.

³ - هوام جمعة، مرجع سابق، ص ص 69-70.

⁴ - عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعرييج، 2009، ص 73.

	xxx	ح/ التثبيات العينية	21x
xxx		ح/ موردوالتثبيات	404
xxx		ح/ البنك	512
xxx		ح/ الصندوق	53

- التسجيل المحاسبي لحالة مساهمة احد الشركاء به:

في هذه الحالة يكون حساب الدائن إما (ح/101) رأس المال الصادر أوراس مال الشركة أوالأموال المخصصة أوالأموال الاستغلال، أو حساب الشركاء-عمليات حول راس المال (ح/456).¹

	xxx	ح/ التثبيات العينية	21x
xxx		ح/ أموال مملوكة	101
		حيازة بواسطة إسهام خاص	

أو:

	xxx	ح/ التثبيات العينية	21 x
xxx		ح/ الشركاء العمليات على رأس المال	456
		حيازة بواسطة إسهام شركاء	

¹- الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سابق، ص31.

- التسجيل المحاسبي لحالة إنتاج التثبيات العيني بوسائل المؤسسة الخاص:¹

في هذه الحالة نميز قيدين ، القيد الأول نسجل فيه المصاريف المتحملة لانجاز التثبيات والقيد الثاني يسجل بعد الانجاز الكلي للأصل، حيث نجعل حساب الأصل مدينا وحساب إنتاج مثبت لأصول عينية (ح/732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل.

القيد الأول:

6x	حسابات الأعباء	XXX	
5x	حسابات الخزينة تسديد المصاريف	XXX	XXX

القيد الثاني:

21x	حساب التثبيات العينية	XXX	
5x	ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية إتمام الإنتاج	XXX	XXX

ثانيا: التسجيل المحاسبي للحالات الخاصة المتعلقة بأشكال الحصول على التثبيات العينية وفق scf:

- التسجيل المحاسبي لحالة التثبيات العينية في شكل امتياز:

يكون التسجيل المحاسبي في شكل امتيازات عينية والموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز الممنوح له بجعل (ح/22) تثبيات في شكل امتياز بصفته مدين، إما حساب الدائن فهو (ح/229) حقوق مانح الامتياز ويظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية وتسمى الخصوم غير الجارية، ونسجلها كما يلي:²

¹- نوال حناشي، زرقة نقيش، المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي و مدي توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص39.

²- الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سابق، ص ص 32-33.

	XXX	ح/ تثبيات في شكل امتياز	22x
XXX		ح/ حقوق مانح الامتياز إثبات وجود التثبيات الممنوحة في شكل امتياز	229

يظهر الحساب 229 مدينا بالنسبة للحساب 282 اهتلاك التثبيات الموضوعه موضع امتياز، ثم عند انقضاء فترة الامتياز (ح/229) يكون له قيمة محاسبية صافية للتثبيات الموضوعه موضع امتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الأصل إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيات والاهتلاكات المعنية.

	XXX	ح/ حقوق مانح الامتياز	229
XXX		ح/ اهتلاك التثبيات الموضوعه موضع امتياز	282
	XXX	ح/ حقوق مانح الامتياز	282
	XXX	ح/ اهتلاك التثبيات الموضوعه موضع امتياز	229
XXX		ح/ التثبيات في شكل امتياز	22x

- التسجيل المحاسبي لحالة التثبيات العينية في شكل إيجار تمويلي:
يتم تسجيل القيد المحاسبي الخاص بعقد الإيجار التمويلي كما يلي:¹

	XXX	ح/ تثبيات إيجار التمويل	2xx
XXX		ح/ ديون على عقود إيجار التمويل عقد إيجار التمويل	167
	XXX	ح/ ديون على عقد إيجار التمويل	167
	XXX	ح/ أعباء الفوائد	661
XXX		ح/ البنك تسديد دفعة إيجار التمويل	512

¹ - عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الاولى، ديوان المطبوعات الجامعية، برج بوعريبيج، 2011، ص ص 176-177.

مع العلم نسجل دفعات تسديد إيجار التمويل على دفعتين:

جزء يمثل دفعة تسديد الدين الخاص بإيجار التمويل حيث نجعل ح/167 مدينا وحساب الخزينة دائنا وجزء يمثل فوائد الدين الخاص بإيجار التمويل حيث يكون ح/661 أعباء الفوائد مدينا واحد حسابات الخزينة دائنا، كما تم توضيحه في القيد السابق.¹

- التسجيل المحاسبي لحالة التثبيات العينية الجاري انجازها: ونميز نوعين:²

• التثبيات العينية المنجزة من طرف المؤسسة نفسها:

6xx	ح/ الأعباء (حسب الطبيعة)	xxx	xxx
5xx	ح/ حسابات الخزينة	xxx	xxx
	الأعباء المنفقة		

- إثبات الإيرادات في حساب القيم الثابتة قيد الانجاز كما يلي:

232	ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الانجاز	xxx	xxx
732	ح/ الإنتاج المثبت	xxx	xxx

- إثبات جاهزية الاستثمار:

21x	ح/ قيم ثابتة ملموسة	xxx	xxx
232	ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الانجاز	xxx	xxx

• التثبيات العينية المنجزة من طرف متعامل خارجي عن المؤسسة:

232	ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الانجاز	xxx	xxx
404	ح/ مورد والقيم الثابتة	xxx	xxx
	الأشغال المنجزة		
21x	ح/ قيم ثابتة ملموسة	xxx	xxx
232	ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الانجاز	xxx	xxx
	قيد التسليم		

¹- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق، ص177.

²- وليد زيدي مرتضى، احمد رزاق سالم و اخرون، اعادة تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص ص 29-30.

ثالثاً: التسجيل المحاسبي للاهلاك التثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي scf :
- تعريف الاهتلاك وأنواعه:

الاهتلاك هو استهلاك منافع اقتصادية مرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم توزيع المبلغ القابل للاهلاك على مدة دوام المنفعة للأصل مع مراعاة القيم المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء المدة النفعية.

وهناك أنواع للاهلاك وهي:

- ✓ الاهتلاك الثابت (الخطي): يطبق في حالة عدم التمكن من تحديد التطور في استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة، ويتم توزيع عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.
- ✓ الاهتلاك المتزايد: في هذه الطريقة يتم توزيع عبء متزايد على مدة المنفعة للأصل.
- ✓ الاهتلاك المتناقص: في هذه الطريقة يتم توزيع عبء متناقص على مدة المنفعة للأصل.
- ✓ طريقة وحدات الإنتاج: في هذه الطريقة يتم توزيع عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.¹

- كيفية حساب قسط الاهتلاك وتسجيله في الدفتر اليومي:

- أسلوب القسط الثابت: يتميز بان الأقساط السنوية متساوية، قسط الاهتلاك = القيمة القابلة للاهلاك (التكلفة) x معدل الاهتلاك x مدة المنفعة.
- مع العلم أن معدل الاهتلاك = $100 / \text{مدة المنفعة}$.
- أسلوب القسط المتناقص: معدل الاهتلاك = $1 / \text{مدة المنفعة} \times \text{المعامل}$.

المعامل:

الجدول (1-2) مدة المنفعة الأصل لحساب قسط الاهتلاك

المعامل	فترة استخدام الأصل (مدة المنفعة)
1	من 1 إلى 2 سنوات
1.5	من 3 إلى 4 سنوات
2	من 5 إلى 6 سنوات
2.5	من 6 سنوات وأكثر

قسط الاهتلاك = القيمة المحاسبية الصافية (للاهتلاك) x معدل الاهتلاك.

¹-مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية للاهلاك التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الوادي، العدد 5، 2012، ص ص 125-126.

عندما يصبح قسط الاهتلاك اقل من قسط الاهتلاك الخطي (> 100/ المنفعة) ، فإننا نتحول إلى تطبيق الاسلوب الخطي بداية من السنة التي انخفض فيها، حيث يحسب القسط بداية من هذه السنة: القيمة المتبقية / عدد السنوات المتبقية.

▪ أسلوب القسط المتزايد:

قسط الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك x معدل الاهتلاك.

معدل الاهتلاك = رقم السنة / مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي للتثبيات.

▪ أسلوب الاهتلاك تبعا لحجم الإنتاج:

قسط الاهتلاك = عدد الوحدات المنتجة x معدل الاهتلاك.

معدل الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك / وحدات الإنتاج.¹

▪ التسجيل المحاسبي:²

681	ح/ مخصصات اهتلاك التثبيات والمؤونات وخسائر القيمة	XXX
281x	ح/ اهتلاك التثبيات العينية	XXX

رابعا: التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة عن التثبيات العينية:

خسائر القيمة هي فائض القيمة المحاسبية للموجودات عن قيمة تحصيلها وتكون في نهاية السنة.

في حالة أن قيمة التحصيل اقل من القيمة المحاسبية الصافية نقوم بإثبات خسارة القيمة على التثبيات وفي حالة أن قيمة التحصيل اكبر من القيمة المحاسبية الصافية نقوم باسترجاع خسائر القيمة.³

681	ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	XXX
291	ح/ خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية اثبات خسائر القيمة	XXX

291	ح/ خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	XXX
781	ح/ استرجاع خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية استرجاع خسائر القيمة	XXX

¹ - عبد الرحمن عطية، المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص ص 127-128، بتصرف.

² - المرجع السابق، ص 132.

³ - عثمان عبد اللطيف ، عباس لحر، المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي - حالة مجمع متيجي، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، العدد4، المجلد2، 2018، ص ص 62-63.

خامسا: التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

فارق إعادة التقييم هو إعادة تقييم تثبيات ما بتحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيات المعنوية.¹

XXX	XXX	ح/ اهتلاك التثبيات العيني	21x	281x
XXX	XXX	ح/ التثبيات العيني	21x	21x
XXX	XXX	ح/ التثبيات العيني	105	281x
XXX	XXX	ح/ اهتلاك التثبيات العيني		
XXX	XXX	ح/ فارق اعادة التقييم		

سادسا: التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيات العينية: ونميز قيدين هما:²

- نسجل قيد الاهتلاك المتعلق بدورة البيع:

XXX	XXX	ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	281	681
XXX	XXX	ح/ اهتلاك التثبيات العينية		
XXX	XXX	إثبات القسط		

- تسجيل قيد الترصيد المتنازل عنه: هناك حالتين:

➤ حالة فائض القيمة:

XXX	XXX	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	21x	462
XXX	XXX	ح/ البنك	752	او
XXX	XXX	ح/ اهتلاك التثبيات العينية		281
XXX	XXX	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات العينية		291
XXX	XXX	ح/ التثبيات العينية		
XXX	XXX	ح/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		
XXX	XXX	عملية التنازل (فائض)		

¹ عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 220.

² عدة بن عطية محمد شريف، المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016-2017، ص ص 52-53.

➤ حالة نقص القيمة:

	XXX	ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات		462
				او
	XXX	ح/ البنك		512
	XXX	ح/ اهتلاك التثبيات العينية		281
	XXX	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات العينية		291
	XXX	ح/ فوائض القيمة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية		652
XXX		ح/ التثبيات العينية	21x	
		عملية التنازل		

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيات المعنوية وفق scf:

نبين في هذا الفرع طرق التسجيل المحاسبي للتثبيات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي

أولاً: التسجيل المحاسبي لأشكال الحصول على التثبيات المعنوية وفق scf:

- التسجيل المحاسبي لمصاريف التنمية والتطوير القابلة للتثبيت: وتتم عبر المراحل التالية:¹

➤ إثبات المصاريف حسب طبيعتها:

تسجيل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد الحسابات المصاريف (مجموعة6) مدينا وحساب البنك أو الصندوق دائنا.

	XXX	ح/ مصاريف		6xx
XXX		ح/ البنك أو الصندوق	5x	

➤ إثبات المصاريف كأصل معنوي:

يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتمدة أصولاً معنوية والحساب

ح/731 حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية دائنا.

	XXX	ح/ مصاريف تطوير وتنمية مثبتة		203
XXX		ح/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية	731	

¹- عبد الرحمن عطية، المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص69.

- التسجيل المحاسبي لبرامج المعلوماتية وما شابهها: نميز حالتين هما:¹

➤ شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة:

حالة شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرام جمع جعل أحد الحسابات بنك أو مورودو التثبيات ح/404 دائنا.

204	ح/ برمجيات المعلوماتية	xxx
512	ح/ البنك	xxx
او		
404	ح/ مورودو التثبيات	xxx

➤ إنتاج البرامج من قبل المؤسسة: نميز قيدين هما:

- القيد الأول: تسجيل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب أعباء المستخدمين مدين ونقديات أو دائنون....دائنا.

6xx	ح/ مصاريف (برمجيات)	xxx
5x	ح/ نقديات	xxx

- القيد الثاني: تسجيل البرمجيات حيث نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731دائنا.

204	ح/ برمجيات المعلوماتية	xxx
731	ح/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية	xxx

- التسجيل المحاسبي للامتيازات والرخص والعلامات التجارية:

تسجل الامتيازات والعلامات وبراءات الاختراع وفق النظام المحاسبي المالي مباشرة بجعل حسابها ح/205 مدينا بتكلفة اقتنائه أو جعل الحساب ح/404 المورودون والحسابات الملحقة أو الحسابات المالية ح/ 5xx دائنة بنفس التكلفة².

¹- عبد الرحمن عطية، المرجع السابق، ص 70.

²- مرجع سابق، ص 71.

	xxx	ح/ امتيازات والرخص والعلامات التجارية	205
xxx		ح/ النقديات	5x
xxx		ح/ موردين والتثبيات	404

- التسجيل المحاسبي لفارق الشراء أو الاقتناء:

يسجل ضمن الحساب ح/207 فارق لاقتناء إيجابيا كان أو سلبيا النتائج عن تجميع المؤسسات أو اندماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة إلى أخرى أو في إطار عملية اقتناء، حيث نسجل الحساب 207 مدينا والحساب 104 دائنا.¹

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

- التسجيل المحاسبي للتثبيات المعنوية الأخرى:

وتسجل التثبيات المعنوية الأخرى (208) في الجانب المدين وحسابات الديون (4x) وكذا الحسابات المالية (5x) في الجانب الدائن.²

	xxx	ح/ التثبيات المعنوية الأخرى	208
xxx		ح/ حسابات الديون	4x
xxx		ح/ حسابات المالية تسجيل باقي القيم المعنوية	5x

¹- حكيمة اوقاسي، سميرة سعيد، تسجيل و تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 41.

²- المرجع السابق، ص 41.

ثانيا: التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيات المعنوية:

يتم اهتلاك التثبيات المعنوية بنفس طريقة اهتلاك التثبيات العينية ، مع العلم أن الاهتلاك يكون في مدة لا تتجاوز 20 سنة ويتم تسجيل كما يلي:¹

681x	ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	xxx
280x	ح/ اهتلاك التثبيات تسجيل قسط الاهتلاك	xxx

ثالثا: التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيات المعنوية:

نميز حالتين: عندما يكون الأصل المعنوي فقد من قيمته في نهاية الدورة والحالة الثانية اذا ارتفعت القيمة القابلة للتحويل نقوم باسترجاع خسارة القيمة وعليه نسجل محاسبيا كما يلي:²

681	ح/ مخصصات اهتلاك وخسارة القيمة للتثبيات المعنوية	xxx
290	ح/ خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية إثبات خسارة القيمة للتثبيات المعنوية	xxx

290	ح/ خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية	xxx
781	ح/ استرجاع خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية تخفيض أوإلغاء وخسارة القيمة المسجلة سابقا	xxx

¹ - صلاح الدين شريط، امينة حفاضة، مدى توافق محاسبة الاصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 3، العدد 1، 2018، ص194.

² - المرجع السابق، ص 195.

رابعاً: التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم للتثبيات المعنوية: نميز حالتين:¹

• حالة إعادة تقييم القيمة الإجمالية:

	XXX	ح/ التثبيات المعنوية	20x
XXX		ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية	280x
XXX		ح/ فارق إعادة التقييم	105

• حالة إعادة تقييم:

	XXX	ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية	280x
XXX		ح/ التثبيات المعنوية	20x
	XXX	ح/ التثبيات المعنوية	20x
XXX		ح/ فارق إعادة التقييم	105

خامساً: التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيات المعنوية:

- إثبات قسط الاهتلاك لسنة خروجه: نسجل القيد التالي:²

	XXX	ح/ مخصصات اهتلاك التثبيات المعنوية	681
XXX		ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية	280
		إثبات قسط الاهتلاك	

¹- مسعود فاقه، مولود فيدر، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص56.

²- صلاح الدين شريط، امينة حفاضة، مدى توافق محاسبة الاصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص196.

- ترصيد الأصل المتنازل عنه: وهنا نميز حالتين:

• حالة فائض القيمة:

	XXX	ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية	280
	XXX	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات المعنوية	290
	XXX	ح/ حسابات المدينة عن عمليات التنازل	462
	XXX	ح/ النقديات	5xx
XXX		ح/ التثبيات المعنوية	20
XXX		ح/ فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية إثبات عملية خروج الاصول المعنوية	752

• حالة نقص القيمة:

	XXX	ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية	280
	XXX	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات المعنوية	290
	XXX	ح/ حسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيات	462
	XXX	ح/ النقديات	5xx
	XXX	ح/ نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية	652
XXX		ح/ التثبيات المعنوية	20
		إثبات عملية خروج الأصول المعنوية	

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي scf سنتناول في هذا المطلب طرق الإفصاح المحاسبي عن التثبيات العينية و المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: الإفصاح المحاسبي عن التثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي scf:

يجب الإفصاح على كل بند من البنود على حدة، الأراضي والمباني والآلات والمعدات والأصول الثابتة الأخرى، إذ يجب الإفصاح عن طريق الاهتلاك المطبقة والعمار المقدره للأصول أو معدلات الاهتلاك وكذلك الاهتلاك المتراكم.

كما تجدر الإشارة إلى انه في حالة كانت بنود الأصول الثابتة (الممتلكات والمعدات) واردة بالمبالغ إعادة التقييم، يجب الإفصاح عن التاريخ الفعلي لإعادة التقييم ومدى مشاركة خبير مئمن مستقل في التقييم وطرق الافتراضات الهامة المستخدمة في التقييم، والإشارة إلى القيمة الدفترية المعدلة التي كانت من المحتمل الاعتراف بها لو أن الأصل قد تم تسجيلها على أساس التكلفة التاريخية وفارق إعادة التقييم، كما يتم الإفصاح على معلومات إضافية ملائمة بصفة أساسية للمساهمين:

✓ القيمة الدفترية المعدلة للأصول المؤقتة؛

✓ إجمالي القيم الدفترية للبنود القابلة للاهلاك كاملاً؛

✓ القيم العادلة للأصول الثابتة عندما يكون هناك اختلاف جوهري بينها وبين القيم الدفترية المعدلة للبنود التي سحبت من النشاط أو هي بصدد ذلك؛

✓ القيم الدفترية المعدلة وفقاً لنموذج التكلفة المستخدمة.¹

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي عن التثبيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي scf:

ظهرت محاولات عدة قدمت من خلالها أساليب للإفصاح المحاسبي تركز على أربعة أساليب هي:

✓ من خلال قائمة مستقلة ملحقة بالقوائم المالية التقليدية؛

✓ الإيضاحات المرفقة في القوائم؛

✓ الإفصاح ضمن القوائم المالية التقليدية للمنشأ فقط؛

✓ الإفصاح في القوائم المالية التقليدية والإيضاحات المرفقة في تلك القوائم.²

وبالنسبة للتثبيات المعنوية يجب الإفصاح على شهرة، براءات الاختراع، المعاملات التجارية، النفقات المؤجلة ويجب الإفصاح ضمن الإيضاحات التالية:

▪ إجمالي القيم الدفترية المعدلة لكل الأصول غير الملموسة؛

▪ التسوية المفصلة حسب بنود التحركات؛

▪ القيمة الدفترية المعدلة للأصول غير الملموسة المضمونة والتي تعتبر كضمان؛

▪ التعهدات الرأس مالية للحصول على بنود غير ملموسة

▪ وصف القيمة الدفترية المعدلة للأصول وفترة الاهلاك المتبقية غير الملموسة؛

▪ الإفصاح عن الأصول غير الملموسة الممنوحة من طرف الحكومة في شكل منحة ويعترف بها بالقيمة

الأدلة والقيمة الدفترية؛

▪ التاريخ الفعلي لإعادة التقييم؛

¹ - سعيد عبد الحليم، محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 216-217.

² - حميد عبد السلام، الطاهر خليفة وآخرون، القياس والافصاح المحاسبي على الاصول غير الملموسة في القوائم المالية و اثرها على تقييم المؤسسات، مذكرة ماستر، محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018-2019، ص31.

▪ القيمة الدفترية المعدلة لكل مجموعة من الأصول غير الملموسة والتأكد من ترحيلها في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية للمبلغ والتسوية التفصيلية للرصيد الخاص بفائض إعادة التقدير.¹

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

تعتمد المعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيات على لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي وضعت قواعد وأسس ومبادئ وإجراءات لمعالجة التثبيات وسنتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي للتثبيات العينية وفق معايير المحاسبية الدولية.

في هذا المطلب تتم دراسة كيفية الاعتراف و القياس المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية و ذلك من حيث الاعتراف بالتثبيات و تقييمها الأولي و التقييم اللاحق.

الفرع الأول: التثبيات العينية.

يبين هذا الفرع الاعتراف بالتثبيات العينية وفق المعايير المحاسبية الدولية (الاعتراف، التقييم المبدئي والتقييم اللاحق).

أولاً: الاعتراف بالتثبيات العينية.

الاعتراف بالتثبيات المادية يتم ضمن أصل المؤسسة التي تمثل بنسبة كبيرة من إجمالي أصول المؤسسة و طبق للمعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي الدولي IAS16) يتم هذا الاعتراف إذا توفر الشرطين التاليين:

- احتمالية تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة؛

- يمكن للمؤسسة قياس تكلفة الأصل بموثوقية ودرجة عالية من الدقة.²

ثانياً: التقييم المبدئي (الأولي) للتثبيات العينية.

يتم تقييم وقياس الأصول الثابتة (التثبيات العينية) على أساس التكلفة ومن كفيات قياس هذه التثبيات:

- **سعر التكلفة في حالة الاقتناء:**

تشمل تكلفة الممتلكات، التجهيزات والمعدات ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، أية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود، وتطرح أي خصومات تجارية للوصول إلى ثمن الشراء، ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة، تكلفة تهيئة المكان، التكاليف المناولة والتوصيل المبدئي، تكاليف التركيب، الرسوم المهنية مثل مصاريف المهندسين المعماريين، التكلفة المقدره لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون.

¹ - سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص ص 217-218.

² - مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيات، مرجع سابق، ص 139، بتصرف.

عندما يؤجل السداد لعنصر من الممتلكات، التجهيزات والمعدات إلى ما بعد المدة العادية للائتمان فان تكلفة تساوي الثمن النقدي المعادل ويتم الاعتراف بالفرق بين هذه القيمة واجمالي المدفوعات ك فوائد خلال فترة الائتمان، بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون الذي يتناول تكاليف الاقتراض.¹

- كلفة الأصول المصنعة داخليا:

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على وجوب تحديد تكلفة الأصول المصنعة داخليا لأغراض الاستخدام في المنشأة بتكلفة الصنع وهي عادة نفس تكلفة الأصول المنتجة للبيع (المعيار 2) مع استبعاد أية أرباح داخلية للوصول إلى تحديد التكلفة، وكذلك استبعاد الهدر غير المادي من المواد والعمالة وأية موارد أخرى مستهلكة في الإنتاج.²

- الحصول على التثبيات عن طريق التبادل:

يشير المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 إلى انه يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل اصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية ويتم القياس بالقيمة العادلة ما لم:

- تفنقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري؛

- تكون القيمة العادلة للأصول المستلمة والأصول المتداولة عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق.

وإذا لم يتم القياس بالقيمة العادلة يتم قياس تكلفته بالقيمة المحاسبية الصافية للأصول المتنازل عنها.³

- الحصول على التثبيات عن طريق المنح الحكومية:

يقصد بالمنح الحكومية وفقا للمعيار 20 المساعدات الحكومية على شكل نقل موارد المشروع مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة متعلق بنشاطات التشغيل لدى المشروع، ولا تشمل المنح أشكال المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمشروع.

وهناك طريقتين لعرض المنح الحكومية حسب هذا المعيار هما:

- إدراج المنحة كدخل مؤجل يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال الحياة الإنتاجية للأصل؛

- أن يتم طرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول للمبلغ المسجل للأصل في الميزانية حيث يتم الاعتراف بالمنحة كدخل خلال الحياة الإنتاجية للأصل المقابل للاستهلاك على شكل تخفيض لعبء الاستهلاك.⁴

¹ - شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الثاني، 2008، ص ص 95-96.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، منشورات جامعة دمشق، 2011-2012، ص 192.

³ - مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيات، مرجع سابق، ص ص 146-147.

⁴ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، المرجع السابق ، ص ص 199-200.

- الأصول الثابتة المقتناة عن طريق التأجير التمويلي:

يتم حساب التكلفة في هذه الحالة حسب عقد الإيجار وذلك استنادا لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي (IAS17 عقود الإيجار) وذلك عن طريق تحويل المخاطر المتعلقة بملكية الأصل وكذا منافع ملكية الأصل الذي يتم تأجيره إلى المستأجر بغض النظر إذا تم تحويل الملكية في نهاية العقد أولا.¹

- الحصول على التثبيات العينية عن طريق القروض:

حسب المعيار المحاسبي الدولي 23 تحتاج بعض المنشآت إلى تمويل من الغير لإنشاء أصل ما لاستخدامه في أغراض محددة مثل إقامة المصانع ومحطات توليد الكهرباء وتصنيع المعدات، وقد تناولة المعيار الدولي منذ صدوره لأول مرة معالجتين لتكاليف الاقتراض هما:

- المعالجة القياسية باعتبار تكاليف الاقتراض ضمن مصروفات الفترة التي تخصها؛
- المعالجة البديلة المسموح بها حيث يجوز رسمة تكاليف الاقتراض التي تنسب مباشرة للحصول على إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل للرسمة.²

ثالثا: التقييم اللاحق للتثبيات العينية:

إن التقييم والقياس اللاحق للتثبيات العينية يتم حسب نموذجين: نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم كالتالي:

- **نموذج التكلفة:** ويتم على أساسه تحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الدولي على أساس تكلفته التاريخية (تكلفة الحيازة) مطروحا منها مجموع الاهتلاك، كما يتم الأخذ بعين الاعتبار خسائر القيمة إن وجدت.³

- **نموذج إعادة التقييم:** تنص هذه الطريقة على أن تسجل التثبيات المادية بالمبلغ المعاد تقديره انطلاقا من معرفة قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخفضا منه تراكم الاهتلاكات السابقة وتراكم الاهتلاكات خسائر القيمة السابقة.

فإذا كان فرق إعادة التقييم موجب يسجل ضمن الأموال الخاصة إذا زادت القيمة المحاسبية للأصل نتيجة إعادة التقييم إلا إذا كانت هناك عملية مقاصة لإعادة التقييم السالب المسجل سابق في النتيجة.⁴

¹- مخلوفي عزور، النظام المحاسبي المالي كإطار لتطور معايير المحاسبة الوطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 66.

²- مسعود فاقة، مولود قيدر، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 64.

³- مخلوفي عزور، مرجع سابق، ص 68.

⁴- عبد الكريم شناي، الاخضر لخليطي و آخرون، أهمية تطبيق طرق تقييم التثبيات حسب معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد السادس، 2018، ص 67.

الفرع الثاني: الاعتراف والقياس المحاسبي للتثبيات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية:

يبين هذا الفرع الاعتراف بالتثبيات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية (الاعتراف، التقييم المبدئي والتقييم اللاحق).

أولاً: الاعتراف بالتثبيات المعنوية:

يتم الاعتراف بالتثبيات المعنوية وفق المعيار الدولي رقم 38 إذا توفرت الشروط التالية:

▪ أن تعود على المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية؛

▪ تحديد قيمتها بشكل موثوق؛

ويطبق هذا المعيار على التكاليف المتكبدة مبدئياً للحصول على الأصل غير الملموس أو توليده داخلياً، وتلك المتكبدة لاحقاً لتضاف إليه أو لاستبدال بعض أجزائه أو لخدمته.¹

ثانياً: التقييم المبدئي للتثبيات المعنوية:

يتم تقييم التثبيات المعنوية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) بالاعتماد على قواعد الاعتراف والقياس حيث نصت الفقرة 24 من المعيار على أنه يجب أن يقاس الأصل غير الملموس بالتكلفة مع الاخذ في الاعتبار ما يلي:

- الأصول غير الملموسة المشتراة:

تتضمن تكلفة هذه الأصول جميع ما تتحمله المنشأة من اجل الحصول على هذا الأصل، وجعل الأصل غير الملموس جاهزاً للاستخدام للغرض المقصود منه.

وبالنسبة للحالات المختلفة للحصول على الأصل غير الملموس فان احتساب تكلفته تتشابه مع المستخدم في المعالجة المحاسبية لشراء الأصول الملموسة، مثلاً: في حال كان الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى يتم تسجيل الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستغنى عنه أو الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه أيهما أوضح.²

- اقتناء الأصل كجزء من اندماج الأعمال:

تكون تكلفتها هي عبارة عن قيمتها العادلة في تاريخ الشراء وتتبعس احتمالية المنافع الاقتصادية المستقبلية في القيمة العادلة، ولذلك تفترض احتمالية المنافع الاقتصادية المستقبلية المطلوبة للاعتراف وفي اندماج الأعمال يجب الاعتراف بهذه الأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة.³

¹- رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مرجع سابق، ص136.

²- باسل اسعد، ربيع سميا، محاسبة متوسطة 1، الاجازة في علوم الادارة، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2020، ص ص 153-154.

³- عباس علي ميرزا، جراهم جيه هولتو آخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، عمان، 2006، ص 289.

- الحيابة من خلال منحة حكومية:

في بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير مادي بدون تكلفة، أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية، يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل أو تخصيص أصل غير مادي للمؤسسة، وحسب المعيار المحاسبي الدولي العشرون الذي يتناول محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل غير المادي والمنحة المقدرة العادلة مبدئياً، وإذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بالأصل مبدئياً بمقدار القيمة العادلة فان المؤسسة تعترف بالأصل بمقدار مبلغ رمزي بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي العشرون، بالإضافة إلى أي اتفاق يؤدي مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المقصود.¹

- الحصول على الأصل غير المادي عن طريق المبادلة:

يمكن امتلاك أصل غير مادي بمبادلته كلياً أو جزئياً مع الأصل غير المادي وغير مشابه أو أصل آخر، ويتم قياس تكلفة هذا العنصر بمقدار القيمة العادلة للأصل المستلم التي هي مساوية للقيمة العادلة للأصل المستغنى عنه، معدلة بمقدار مبلغ أي نقد أو معادلات نقد تم تحويلها، ويمكن امتلاك أصل غير مادي بمبادلته بأصل مماثل له استعمال مائل في نفس خط العمل وله قيمة عادلة مماثلة، كما يمكن بيع أصل غير مادي مقابل حصة ملكية في أصل مماثل.²

- الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً:

يمنع المعيار المحاسبي الدولي 38 الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً نظراً لأنها ليست مورداً قابلاً للتحديد (أي أنها ليست قابلة للانفصال ولا ينشأ عنها حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى) مسيطر عليه من قبل المنشأة والذي يمكن قياسه بالتكلفة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.³

ولكي يتمكن من تحديد الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً يجب ان نستعين بمراحل التكوين التالية

للأصل:

➤ مرحلة البحث: تعتبر التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن بيان الدخل، نظراً لعدم قدرة المنشأة على لظهار وجود الأصل غير الملموس ولم يتم تطوير الأصل الملموس.

➤ مرحلة التطوير: يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً عندما يكون قابلاً للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى وبشكل عام يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس إذا تمكنت المنشأة من إثبات ما يلي:

¹- شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مرجع سابق، ص ص 140-141.

²- المرجع السابق، ص 141.

³- جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2019، ص

- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرًا للاستخدام أو للبيع؛
 - نية المنشأة لاستكمال الأصل واستخدامه أو بيعه؛
 - كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة؛
 - قدرة المنشأة على استخدام أو بيع الأصل؛
 - بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه؛
 - توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس؛
 - القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.¹
- ثالثًا: التقييم اللاحق للتثبيات المعنوية:

- يقدم المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 طريقتان محاسبتان لتقييم التثبيات المعنوية:
- نموذج التكلفة: بعد الاعتراف المبدئي يتم ترحيل الأصل المعنوي بالتكلفة ناقص مجمع الاهتلاك وخسائر الانخفاض في القيمة؛
 - نموذج إعادة التقييم: يتم ترحيل الأصل المعنوي بقيمته العادلة ناقص مجمع الاهتلاك وخسائر الانخفاض في القيمة التالية، ويتم تحديد القيمة العادلة من واقع سوق نشطة وتتم إعادة تقييم بانتظام كافي لضمان عدم اختلاف المبلغ المرحل في تاريخ الميزانية العمومية عن قيمته العادلة بشكل جوهري.²
- المطلب الثاني: الإفصاح عن التثبيات العينية والمعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية
- سنتناول في هذا المطلب طرق الإفصاح المحاسبي عن التثبيات العينية و المعنوية حسب المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الأول: الإفصاح عن التثبيات العينية وفق المعايير المحاسبية الدولية

إن الإفصاحات المتعلقة بالتثبيات العينية تشمل ما يلي:

- أسس القياس لتحديد إجمالي المبالغ المسجلة؛
- أساليب الاهتلاك؛
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة؛
- إجمالي المبلغ المسجل والاهتلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة في بداية ونهاية الفترة؛
- الإضافات؛
- صافي فروقات الصرف المعترف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21؛

¹ - جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 281.

² - طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها، دار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الثاني، 2008، ص 253.

- فروق الصرف الصافية عند اعادة الترجمة؛
 - تغيرات اخرى اثناء الفترة؛
 - بالنسبة للأصول ذات الاعمار الانتاجية غير محددة المدة، المبلغ المرحل للأصل والاسباب المؤدية لإجراء مثل هذا التقييم؛
 - وصف المبلغ المرحل وفترة الاستهلاك المتبقية لأي اصول معنوية مهمة للقوائم المالية للكيان.¹
- المبحث الثالث: مدى التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية**

من خلال ما قدمنا سابقا ونظرا لان النظام المحاسبي المالي جاء اثر المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه هناك اختلافات وفوارق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي والعرض في القوائم المالية ومن حيث الافصاح عنها او من حيث كفيات المعالجة، وسنتطرق في هذا المبحث الى المقارنة بين مختلف الفوارق.

المطلب الاول: مقارنة بين كفيات المعالجة من حيث الإطار المفاهيمي والعرض في القوائم المالية والافصاح عنها في الملاحق

سنتعرف في هذا المطلب على اهم الفروقات الموجودة في طرق المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية و المعنوية وفق الإطار المفاهيمي و العرض في القوائم المالية و كذا الافصاح عنها في الملاحق.

الفرع الاول: المقارنة من حيث الإطار المفاهيمي

نبين في هذا الفرع اهم الفروقات من حيث الإطار المفاهيمي بالنسبة لكل من التثبيات العينية و المعنوية **أولا: بالنسبة للتثبيات العينية**

- **من حيث الإطار المفاهيمي:** نجد أن النظام المحاسبي المالي عرف التثبيات العينية على أنها اصل عيني يحوزه الكيان من أجل الانتاج وتقديم الخدمات والايجار والاستعمال لأغراض ادارية وتكون مدة استعماله اكثر من سنة مالية واحدة، وهو ما يتوافق إلى حد كبير مع تعريفها حسب المعيار المحاسبي الدولي 16 الذي عرفها على أنها أصل ملموس يحتفظ به المشروع من أجل استخدامه في الإنتاج أو تزويد البضائع والخدمات للإيجار للغير أو لأغراض إدارية وكذلك من المتوقع استخدامه خلال اكثر من فترة واحدة.²

- **من حيث الهدف والنطاق:** يشمل نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 مجالا محددًا والمتعلق بالأصول المادية المستخدمة في إنتاج البضائع أو توريدها أو تلك المستخدمة من طرف الإدارة أو لغرض تأجيرها، وقد استثنى أصولا اخرى مثل الاصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة (المعيار 41) الاصول غير المتداولة

¹- صلاح الدين شريط، أمينة حفاضة، مدى توافق محاسبة الاصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 201.

²- مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيات، مرجع سابق، ص 137(بتصرف)

المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الابلاغ المالي رقم IFRS5، وقد عالجت هذه الاصول ضمن المعيار المحاسبي الدولي مستقل شمل كل ما يتعلق بمحاسبة هذه الأخيرة من الاعتراف الى الافصاح وذلك ضمن المعيارين IAS41 و IAS40، كما يهدف هذا المعيار إلى توضيح معايير محاسبة الممتلكات، المصانع والمعدات من حيث القياس وشروط الادراج وصولاً الى التقييم اللاحق ومتطلبات الافصاح، وهو ما يتوافق بشكل كبير مع النظام المحاسبي المالي الذيأشار لنفس النطاق عند تناوله الاصول المادية الثابتة والمتمثلة حسب المعيار المحاسبي الدولي 16 وقد استثنى هذا الاخير بعض الاصول المذكورة انفاً، بينما اشار النظام المحاسبي المالي في حالات خاصة مثل الاصول البيولوجية وتناول عنصر التقييم المتعلق بها فقط أو العقارات الموظفة.¹

ثانياً: بالنسبة للتثبيات المعنوية

- من حيث الإطار المفاهيمي: حسب النظام المحاسبي المالي وكذا المعيار المحاسبي الدولي IAS38 يعرف التثبيات المعنوي على انه اصل قابل للتحديد وغير نقدي وغير مادي مستعمل من طرف المؤسسة في اطار نشاطها العادي.²

الفرع الثاني: المقارنة من حيث العرض في القوائم

نبين في هذا الفرع اهم الفروقات من حيث العرض في القوائم المالية بالنسبة لكل من التثبيات العينية والمعنوية

اولاً: بالنسبة للتثبيات العينية

- بالنسبة للميزانية: تسجل المعايير المحاسبية الدولية التثبيات العينية كقيد من قيود الاصول غير المتداولة ، كذلك النظام المحاسبي المالي فيسجلها ضمن الاصول غير الجارية.

- بالنسبة لجدول حساب النتائج: فحسب المعيار المحاسبي الدولي يجب الاعتراف بخسائر الانخفاض في شكل مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة، كذلك النظام المحاسبي المالي تدخل ضمن قيد الاهتلاكات(اهتلاك التثبيات العينية).

ثانياً: بالنسبة للتثبيات المعنوية

- بالنسبة للميزانية: تسجل المعايير المحاسبية الدولية التثبيات المعنوية كقيد من قيود الأصول غير الجارية، وفارق الاقتناء هو رصيد مخصص لا يظهر في حساب منفصل في قائمة المركز المالي ويسجل ضمن الاصول غير الملموسة، نفس الشيء بالنسبة للنظام المحاسبي المالي يسجل ضمن الاصول غير الجارية، وفارق الاقتناء يتم تقييده في بنود الاصول المعنوية.

¹ - مخلوفي عزور، النظام المحاسبي المالي كإطار لتطور معايير المحاسبة الوطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 184.

² - مليكة داشير، مرجع سابق، ص 108.

- بالنسبة لجدول حساب النتائج: حسب المعايير المحاسبية الدولية يجب الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة على شكل مخصصات اهتلاك وخسائر القيمة اما النظام المحاسبي المالي فيدون في بند الاهتلاكات (استهلاك التجهيزات المعنوي).¹

الفرع الثالث: المقارنة بالنسبة للإفصاح عن التثبيات العينية والمعنوية

نبين في هذا الفرع اهم الفروقات من حيث الإفصاح المحاسبي عن التثبيات العينية والمعنوية
أولاً: بالنسبة للتثبيات العينية:

بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي IAS16 فاعتمد الإفصاح عن المعلومات المكملة لمحتوى القوائم المالية بتفصيل اكثر، بينما اعتمد النظام المحاسبي المالي معلومات ذات علاقة بالأصول المادية مثل جداول تطور التثبيات المادية والاهتلاكات وخسائر القيمة، وللمؤسسة الحق في الإفصاح عن اي معلومات لزيادة فهم محتوى القوائم المالية.²

ثانياً: بالنسبة للتثبيات المعنوية

بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي 38 يتم الإفصاح عن طريق متطلبات في ايضاحات عن القوائم المالية، بينما اعتمد النظام المحاسبي المالي تقديم ايضاحات مكملة للقوائم المالية والإفصاح عنها ضمن القوائم من خلال قائمة مستقلة.³

المطلب الثاني: مقارنة بين كفيات المعالجة المحاسبية

سنتعرف في هذا المطلب على اهم الفروقات الموجودة في كفيات المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية و المعنوية.

أولاً: بالنسبة للتثبيات العينية: تتمثل أهم الاختلافات فيما يلي:⁴

- من حيث التصنيف: تصنف العقارات الموظفة حسب النظام المحاسبي المالي ضمن التثبيات المادية كأنها اصل مادي عادي، ويختلف تصنيف المعايير المحاسبة الدولية التي تعتبر أنه رغم طبيعة هذه الاصول هي مادية، إلا أنها تصنف ضمن التثبيات المالية لان الهدف من استخدامها هو مالي.
- تقييم التثبيات المادية: لم يعالج النظام المحاسبي المالي تكلفة العروض المتعلقة بحيارة وانجاز الأصل عكس معايير المحاسبة، كما حددت معايير المحاسبة قيمة التثبيات المحازة عن طريق الإعانة حيث تسجل

¹- صلاح الدين شريط، امينة حفاضة، مدى توافق محاسبة الاصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 204.

²- مخلوفي عزور، النظام المحاسبي المالي كإطار لتطور معايير المحاسبة الوطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 193، بتصرف.

³- من اعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع السابقة.

⁴- الهام رحمي، ليندا رزق الله، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص ص 73-74.

بالقيمة العادلة للأصل مخفض منها قيمة الإعانة، أما النظام المحاسبي حدد تكلفة التثبيات بدون مقابل تكون بالقيمة العادلة، ثم يتم فرق بين الإعانة إلى النتيجة، بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي فرق بين إعانة التجهيزات وإعانة الاستثمار وأدرج في قائمة الحسابات " إعانات الاستثمار المحولة إلى النتيجة " لكنه لم يدرج حساب خاص بإعانات التجهيز المحولة إلى النتيجة.

- **الاهتلاكات:** طرق الاهتلاك المعترف بها في المعايير الدولية هي الاهتلاك الثابت، المتناقص، وحدات الإنتاج ووحدات النشاط، إلا أن النظام المحاسبي المالي يضيف نوع آخر وهو الاهتلاك المتصاعد.

- **الإصلاحات طويلة الأجل على الأصول الثابتة:** ينص النظام المحاسبي المالي على تشكيل مؤونة لها، إلا أن معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها.

- **التثبيات قيد الانجاز:** معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها ضمن الأصول الثابتة لأنها لا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية)، إلا أن النظام المحاسبي المالي يعترف بها ويصنفها ضمن الصنف الثاني " التثبيات في حساب خاص " التثبيات المادية الأخرى.

ثانيا: بالنسبة للتثبيات المعنوية: تتمثل أهم الاختلافات فيما يلي:¹

- **فارق الحيازة:** رغم انه أصل معنوي إلا انه لا يصنف ضمن الأصول الثابتة المعنوية حسب معايير المحاسبة، صرح النظام المحاسبي المالي بذلك، إلا انه أدرجه في قائمة الحسابات ضمن التقنيات المعنوية.

- **الاهتلاك:** حسب المعايير المحاسبية الدولية الأصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها هي قابلة للاهتلاك في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية غير القابلة للاهتلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة هي 20 سنة.

- **تكلفة الأصول الثابتة المعنوية:** حسب معايير المحاسبة تدخل ضمن تكلفة الأصول المعنوية فوائد القروض المتعلقة بها مباشرة، رغم أن النظام المحاسبي المالي اتبع المعايير الدولية في تحديد تكلفة التثبيات المعنوية وحتى المادية إلا انه لم يذكر كيفية معالجة فوائد القروض المتعلقة بها.

¹ - المرجع السابق، ص73.

خلاصة

في هذا الفصل قدمنا المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، حيث عرض الاعتراف والقياس عن هذه التثبيات وكذا التقييم المبدئي لهل، ومنها الاقتناء عن طريق الشراء انتاجها من قبل المؤسسة نفسها وكذا تقييمها اللاحق عن طريق نموذج اعادة التقييم مع مراعاة طرق الاهتلاك وطريقة التنازل وطرق وقواعد الافصاح في جميع القوائم المالية

الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية للثببتات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري

المبحث الأول: تقديم مؤسسة محل الدراسة؛

المبحث الثاني: تقييم الثببتات العينية و المعنوية في مؤسسة تسيير موانئ
الصيد البحري -جيجل -؛

المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للثببتات العينية و المعنوية و الإفصاح في
مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري -جيجل -.

تمهيد

من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول و الفصل الثاني، حاولنا من خلال هذا الفصل إعداد دراسة تطبيقية للإمام و الاهتمام أكثر بالموضوع وذلك في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بجيجل قصد توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للثبتيات العينية والمعنوية في هذه المؤسسة ومدى التزامها بتطبيق قواعد و قرارات النظام المحاسبي المالي، حيث اعتمدنا ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة محل الدراسة؛

المبحث الثاني: تقييم الثبتيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري -جيجل -؛

المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للثبتيات العينية والمعنوية والإفصاح في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري -جيجل -.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة محل الدراسة

قبل التطرق إلى المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية و المعنوية الخاصة بمؤسسة تسيير موانئ

الصيد البحري، أردنا تقديم المؤسسة وتعريفها وأهم وظائفها وأهدافها إضافة إلى تقديم هيكلها الوظيفي.

المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري-جيجل -

سنطرق في هذا المطلب إلى إعطاء نظرة عامة عن المؤسسة محل الدراسة كما يلي:

الفرع الأول: نشأة مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري -جيجل -

أنشئت مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري، جن جن (EGPP) بناء على الاتفاقية الموقعة بين وزارة النقل ووزارة الصيد البحري و الموارد الصيدية ووزارة الأشغال العمومية من جهة، وشركة تسيير مساهمات الدولة SOGEORTS من جهة أخرى بتاريخ 4 جانفي 2004 حيث تقرر تكوين مؤسسة مستقلة عن المؤسسة الأم بميناء جن جن PDJENOJEN E.، وطبق للائحة رقم 2 من محضر الجمعية العامة غير العادية المنعقدة لمقر شركة مساهمات الدولة بتاريخ 20 جانفي 2004، و التي نصت على إنشاء مؤسسة مختصة في تسيير موانئ الصيد البحري تحت اسم " تسيير موانئ الصيد البحري، جن جن.

وفي 24 جويلية 2005 تم تحويل المقر الاجتماعي لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري جن جن - أشواط- بلدية الطاهير إلى ميناء الصيد جن جن ببوالديس- جيجل- وفي مارس 2013 تطبيقا للقرار رقم 1 من الجمعية العامة العادية للمؤسسة تم تحويلها من شركة تسيير المساهمة إلى مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة.¹

¹ - مقابلة مع السيدة حداد صونية، مكلفة بالدراسات مستوى3، يوم 2021/04/07، على الساعة 9:30.

الفرع الثاني: تعريف مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري -جيجل -

هي مؤسسة عمومية اقتصادية لها هيئة إدارية تقوم بتسيير شؤون الميناء أو عدة موانئ خاصة بالصيد البحري و النزهة باعتبار مرفق عام، يقع مقرها بميناء الصيد البحري بوالديس بجيجل و هي تابعة للمؤسسة المينائية جن جن الكائنة ببلدية الطاهير بأشواط.

للمؤسسة ثلاث موانئ تقوم بتسييرها و تنظيم مرافقها بنظام كالاتي: ميناء بوالديس بجيجل، ميناء العوانة بالعوانة، و ميناء الصيد البحري بزيامة لمنصورية، حيث يقدر رأسمالها ب 35.000.000.00 دج، و يشرف على تسييرها 95 موظف مقسمين على النحو التالي:

- 17 إطار؛
- 17 أعوان ختم؛
- 61 أعوان تنفيذ.

ويحتوي ميناء بوديس على 18 سفينة صيد من نوع جياب و 48 سفينة صيد السردين و 87 قارب للصيد حرفي صغير أما فيما يخص سفن و قوارب النزهة فتوجد حوالي 380 قارب يتم تسييرها وتنظيمها في رسو من طرف الإدارة و مراقبتها من طرف مراقبتها الميناء فهذا الأخير يعتبر كهزمة وصل بين الإدارة و كل ما يشغلون بالميدان.¹

وتكمن الأهمية الاقتصادية لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري-جيجل - في العناصر التالية:

- توفر جميع الخدمات التي تساهم في تعزيز وتطوير أنشطة صيد الأسماك؛
- تحسين ظروف تشغيل موانئ الصيد البحري جن جن لضمان الاستخدام الأمثل للقدرات الحالية وفقا للإدارة الحديثة؛
- القيام بالمراقبة داخل الميناء سواء دخول أو خروج المركبات؛
- فتح العرض أمام المستثمرين من اجل الاستثمار داخل الميناء وذلك بفتح مناقصات؛
- العمل على خلق سلوك نشيط استراتيجي اقتصادي لتعزيز و تنمية جميع الهياكل للسماح بالتكيف مع مطالب والاحتياجات الناجمة عن الصيد وإصلاح السفن بالاشتراك مع مختلف الوكالات؛

¹ - مقابلة مع السيدة حداد صونية، مكلفة بالدراسات مستوى3، يوم 2021/04/07، على الساعة 9:30.

- تأمين المناطق و المنشآت و المعدات داخل الميناء من اجل حفظها والحفاظ عليها؛
- السهر على تنفيذ جميع أعمال الصيانة و التخطيط وتطوير الميناء؛
- العمل على إخضاع كل المكلفين بتنفيذ القواعد والقوانين داخل الميناء وفقا للقانون البحري؛
- ضمان الامتثال لقواعد المرور ووقوف السيارات والمعدات داخل الميناء.¹

المطلب الثاني: وظائف و أهداف مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري-جيجل -

سنتطرق في هذا المطلب الى اهم الوظائف التي تعتمد عليها مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري وابرز اهدافها.

الفرع الأول: وظائف مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري -جيجل -

يرتبط عمل المؤسسة مع مجموعة من الوظائف وهي:²

- **الوظيفة المالية:** هي عبارة عن العمليات والمهام التي تهتم بالبحث عن المال من مصادر متنوعة والممكنة بالنسبة للمؤسسة و تعتمد هذه الوظيفة على تحديد الحاجات المالية للمؤسسة من خلال دراسة خططها و برامجها الاستثمارية و من اتخاذ القرار باختيار أفضل الإمكانيات إلي تساهم في تحقيق هذه الخطط من اجل الوصول إلى الأهداف.
- **وظيفة الموارد البشرية:** هي الوظائف المنتشرة بشكل كبير في المؤسسات الاقتصادية و تهتم بصياغة الخطط و كافة الأشياء المتعلقة بإدارة الموارد البشرية.
- **وظيفة التمويل:** هي وظيفة التي تبدأ منها أغلب النشاطات و العمليات في المؤسسة الاقتصادية وتحتل هذه الوظيفة أهمية كبيرة في بيئة عمل المؤسسات.
- **وظيفة الإنتاج:** وهو تنفيذ كافة النشاطات التي تساهم في جذب عوامل الانتهاج أو المدخلات المستخدمة في العملية الإنتاجية ومن ثم المساهمة بتحويلها إلى مخرجات وغالبا يجمع الإنتاج مجموعة من النشاطات الموجهة نحو هدف واحد.
- **وظيفة التجارية:** هو عبارة عن العمليات والمهام التي تنفذها المؤسسة الاقتصادية بالاعتماد على الإداريين والموظفين الذين يساهمون بضمان حركة المنتجات والمواد واغلب الحاجات الخاصة بالمؤسسة كالمدخلات والمخرجات.

¹ - مقابلة مع السيدة حداد صونية، مكلفة بالدراسات مستوى3، يوم 2021/04/07، على الساعة 9:30.

² - مقابلة مع السيدة يونار فطيمة، رئيسة مصلحة المالية و المحاسبة، يوم 2021/05/10، على الساعة 10:00.

الفرع الثاني: أهداف مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري-جيجل -

تسعى مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري جن جن إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

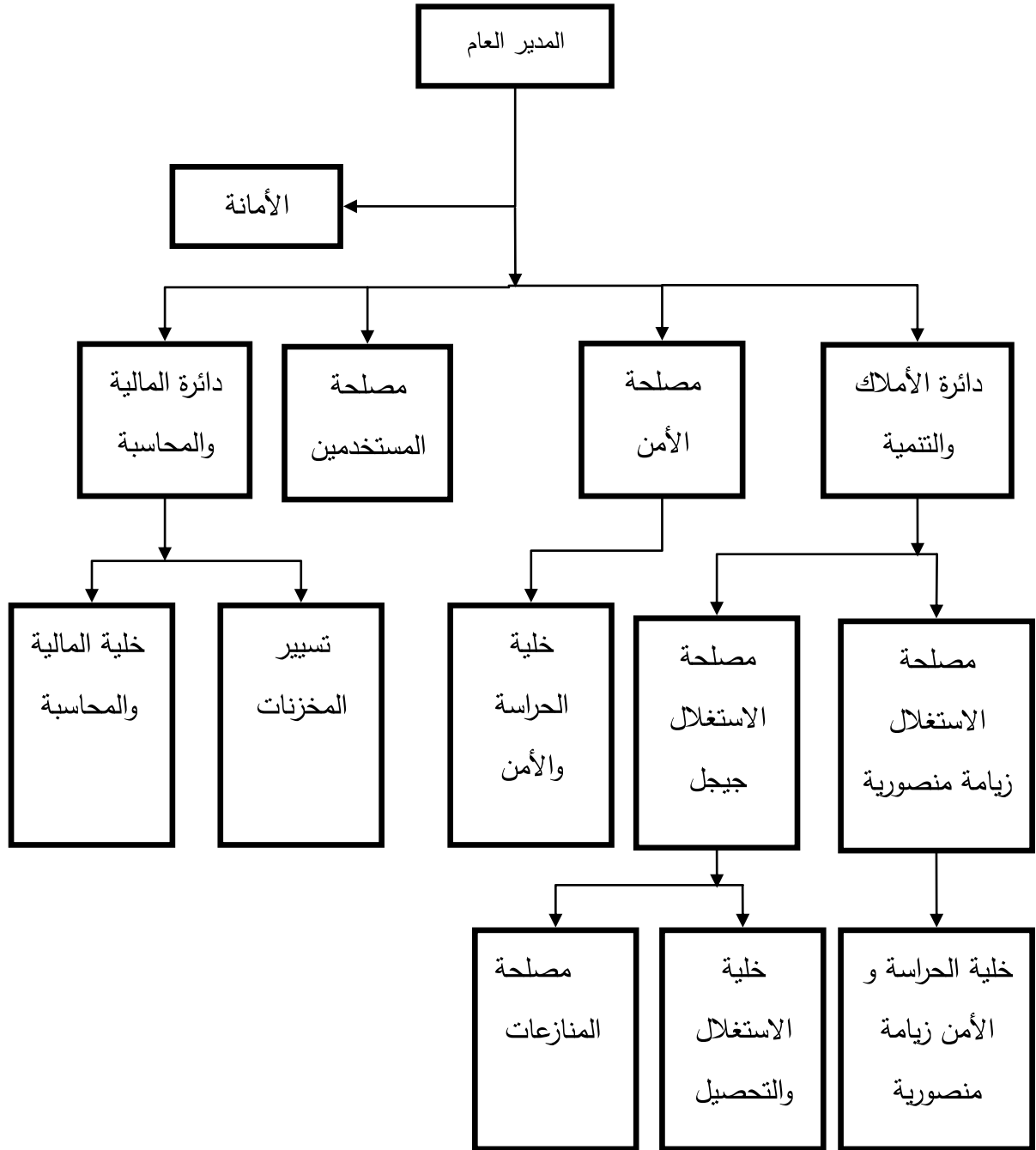
- توفير جميع الخدمات التي تساهم في تعزيز وتطوير أنشطة صيد الأسماك؛
- تحسين ظروف التشغيل لضمان الاستخدام الأمثل للقدرات الحالية وفقا للإدارة الحديثة؛
- فتح الفرص أمام المستثمرين من أجل الاستثمار داخل الميناء وذلك بفتح المناقصات؛
- العمل على خلق سلوك نشاط استراتيجي اقتصادي لتعزيز وتنمية جميع الهياكل للسماح للتكيف؛
- ضمان الامتثال لقواعد المرور ووقوف السيارات والمركبات والمعدات داخل الميناء؛
- السهر على تنفيذ جميع أعمال الصيانة والتخطيط وتطوير الميناء؛
- العمل على إخضاع كل المكلفين بتنفيذ القواعد داخل الميناء وفقا للقانون البحري.¹

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري - جيجل -

يمكن عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري جن جن - جيجل - كالاتي:

¹-مقابلة مع السيدة يونار فطيمة، رئيسة مصلحة المالية و المحاسبة، يوم 2021/05/10، على الساعة 10:00.

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري - جيجل -



المصدر: اعتمادا على الوثائق الداخلية لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري جن جن -جيجل- .

من خلال الشكل السابق نستنتج ان الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتمثل فيما يلي:

- **المدير العام:** يعتبر رئيس المؤسسة والمشرف على كل ما يخصها وهو المسير العام، يتأس الموظفين والأعضاء العاملة، وتتمثل أهم مهامه فيما يلي:

- إعطاء الأوامر واتخاذ القرارات اللازمة للسير الحسن للمؤسسة؛
- خلق نوع من الانسجام والترابط بين الموظفين داخل المؤسسة وهذا من اجل تجنب العراقيل التي يمكن أن تؤثر سلبا على أدائها؛
- العمل على التنسيق مع باقي المؤسسات المينائية؛
- عقد الاجتماعات العادية أو الطارئة؛
- الحضور الشخصي عند تنظيم الملتقيات أو المنتديات؛
- مراجعة كل الملفات الخاصة بالعملاء الذين يزولون نشاطهم على مستوى الميناء.

- **الأمانة:** ومن أهم المهام التي تقوم بها هي:

- التحضير للبرنامج اليومي والأسبوعي الخاص بالمدير والموظفين؛
- استقبال الزوار الذين يريدون مقابلة المدير؛
- تقديم الوثائق الخاصة بالإمضاء إلى مدير المؤسسة؛
- طبع الوثائق اللازمة بالكمبيوتر وتصويرها إلى عدة نسخ؛
- المصادقة على بعض الوثائق التي يقوم المدير بإمضاءها.

- **دائرة الأملاك والتنمية:** ومن أهم التي تقوم بها هي:

- قيام مصلحة الأملاك والتنمية بإصدار تصريحات للزبائن من اجل القيام بأعمال الميناء؛
- الإشراف على توزيع مخازن الصيد وكذا أماكن الرسو في الحوض المائي؛
- القيام بإعداد الفواتير لكل الزبائن الذين يزولون نشاطهم في هذه المؤسسة؛
- الإشراف على الاستثمار فيما يخص الأرضية من خلال منح الامتيازات للمستثمرين المحليين والأجانب أو القيام بعمليات استثمارية نذكر منها: بيع لوازم الصيد، إنشاء ورشات لإصلاح السفن.

- دائرة المالية والمحاسبة: ومن أهم المهام التي تقوم بها:

- السهر على إعداد الميزانية وتسييرها؛
- القيام بالقرارات المتعلقة بتسيير الخزينة؛
- إصدار تقارير شهرية وسنوية حول الوضعية المالية للمؤسسة؛
- القيام في آخر السنة بإظهار حسابات المدين والدائن لكل زبون وهذا من خلال الميزانية؛
- تعتبر مسؤولة على دفع أجور العمال؛
- إصدار مختلف الوثائق الخارجية الموجهة للإدارة مثل: الضرائب، البنوك.... الخ.

كما أنها مكلفة سنويا بإعداد ميزانية ما يسمى بالحصيلة المحاسبية.

- مصلحة الأمن: ومن أهم مهامها ما يلي:

- القيام بالرقابة والتنظيم داخل الميناء سواء من حيث النظافة والانضباط؛
- إعداد برنامج عمل أعوان الحراس ومراقبي الميناء ومتابعة الغيابات والمخالفات؛
- الحفاظ على الأمن داخل الميناء وحماية ممتلكات المستثمرين والقيام بحجز السفن التي تحمل أي ممنوعات.

- مصلحة المستخدمين: ومن أهم مهامها ما يلي:

- متابعة المسار المهني للموظفين من بداية إلى نهاية التوظيف؛
- الحرص على إعداد رواتب ومستحقات العمال الشهرية؛
- انجاز قرارات العطل، والعطل المرضية للموظفين؛
- انجاز قرارات الترسيم والتنصيب والترقية الخاصة بالموظفين؛
- دراسة وتجهيز ملفات التقاعد.¹

¹ - اعتمادا على الوثائق الداخلية لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري جن جن -جيجل-.

المبحث الثاني: تقييم الثبتيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري ودرجة التزامها بما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

سنقوم في هذا المبحث بالتقييم الأولي وحساب اهتلاكات الثبتيات العينية والمعنوية في المؤسسة، والكشف عن درجة التزامها بما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص هذا التقييم، وذلك فيما يلي:

المطلب الأول: تقييم أولي للثبتيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري
في هذا المطلب سنقدم أمثلة عن اقتناء الثبتيات العينية والمعنوية وكيفية التقييم الأولي لها في المؤسسة وواقع حساب اهتلاكات هذه الثبتيات في هذه المؤسسة.

الفرع الأول: تقييم أولي للثبتيات المعنوية

بما أن المؤسسة لا تملك ثبتيات معنوية¹، نحاول شرح لكيفية التي يتم بها التقييم الأولي للثبتيات المعنوية بتقديم مثال افتراضي:

المثال الافتراضي:

بما أن المؤسسة لا تملك ثبتيات معنوية لذلك نفرض المثال الآتي:

قامت مؤسسة بحيازة رخصة استغلال في 21-01-2018 لمدة 10 سنوات بقيمة 100000.00 دج وسددت 30 % من ثمن الحيازة بشيك بنكي والباقي على الحساب، معفى من الرسم على القيمة المضافة.

حل المثال الافتراضي:

ثمن الشراء.....100000 دج

الرسم على القيمة المضافة..... 0

المبلغ الإجمالي.....100000 دج

¹ - مقابلة مع السيدة يونار فطيمة، رئيسة مصلحة المالية والمحاسبة، يوم 2021/04/10، على الساعة 09:00.

الفرع الثاني: تقييم أولي للثبتيات العينية

سنقوم في هذا الفرع بإعطاء أمثلة عن اقتناء الثبتيات العينية

- المثال الأول:

قامت المؤسسة بتاريخ 2018/03/19 بشراء أداة تقطيع احترافية (meuleuse) بمبلغ 10500.00 دج، معفاة من الرسم على القيمة المضافة.

حل المثال:

حسب الفاتورة (الملحق رقم 01) نقوم بإعداد الفاتورة الآتية:

ثمن الشراء.....10500.00 دج

الرسم على القيمة المضافة.....0

المبلغ الإجمالي10500.00 دج

- المثال الثاني:

قامت المؤسسة بتاريخ 2018/04/08 بتقديم خدمات بمبلغ 254000.00 دج ، معفاة من الرسم على القيمة المضافة، حيث قامت بتوريد وتركيب سلم بمبلغ 15000.00 دج وتوريد وتركيب لوحات بمبلغ 15000.00 دج وتوريد وتركيب حظائر بمبلغ 128000.00 دج وكذا عملية توفير وتركيب بمبلغ 96000.00 دج.

حل المثال الثاني:

حسب الفاتورة (الملحق رقم 2) تم إعداد الفاتورة التالية:

توريد وتركيب حظائر $1 \times 15000 = 15000$ دج

توريد وتركيب سلم $32 \times 4000 = 128000$ دج

عملية توفير وتركيب $24 \times 4000 = 96000$ دج

توريد وتركيب حطائر $1 \times 15000 = 15000$ دج

ثمن الشراء.....254000 دج

الرسم على القيمة المضافة..... 0 دج

المبلغ الإجمالي 254000 دج

- المثال الثالث:

قامت المؤسسة بشراء تجهيزات إعلام آلي بمبلغ 45662000 دج بتاريخ 2019/08/19 حيث قامت بشراء أربعة حواسيب بسعر 6690000 دج للواحد وأربعة عواكس للحاسوب بسعر 460000 دج للواحد وطابعة بسعر 10820000 وطابعتين وظيفيتين بسعر 3450000 دج للواحدة وصور طبق الأصل بسعر 7180000 دج واثنان مكاتب للإعلام الآلي (مكاتب الحواسيب) بسعر 950000 دج للواحدة، مع العلم انه يتم تطبيق الرسم على القيمة المضافة على هذه الأجهزة.

حل المثال الثالث:

تم إعداد الفاتورة كالاتي (الملحق 3) :

ثمن شراء الحواسيب $4 \times 6690000 = 26760000$ دج

ثمن شراء العاكس $4 \times 460000 = 1840000$ دج

ثمن شراء طابعة $1 \times 10820000 = 10820000$ دج

ثمن شراء طابعة وظيفية $2 \times 3450000 = 6900000$ دج

ثمن شراء صور طبق الأصل $1 \times 7180000 = 7180000$ دج

ثمن شراء مكاتب للإعلام الآلي $2 \times 950000 = 1900000$ دج

ثمن الشراء الإجمالي (HT) 45662000 دج

حساب الرسم على القيمة المضافة TVA $0.19 \times 45662000 = 8675780$ دج

TVA8675780 دج

المبلغ الإجمالي TTC54337780 دج

ملاحظات:

- 1- لا تحوز المؤسسة على تثبيات معنوية.
- 2- من خلال عمليات الشراء نلاحظ أن المؤسسة تلتزم بمتطلبات النظام المحاسبي المالي والذي ينص على انه يتم تسجيل عملية اقتناء التثبيات بالتكلفة التي تم تحملها.
- 3- لا تحوز المؤسسة على مصاريف نقل، مصاريف جمركية لأنها لا تقوم بعمليات التصدير والاستيراد.
- 4- تتوافق المؤسسة مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: حساب الاهتلاكات في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري

تقوم المؤسسة باعتماد طريقة الاهتلاك الثابت (الخطي) في حساب الاهتلاكات وسنبين ذلك من خلال ما يلي:

الفرع الأول: حساب اهتلاك التثبيات المعنوية

من المثال السابق: بالنسبة لاهتلاك رخصة الاستغلال

قسط الاهتلاك السنوي = تكلفة الأصل x معدل الاهتلاك

معدل الاهتلاك = 100 / العمر الإنتاجي

بما ان قيمة رخصة الاستغلال 100000 دج لمدة 10 سنوات

فان معدل الاهتلاك = 10/100 = 10%

قسط الاهتلاك السنوي = 0.1 x 100000 = 10000

ومنه جدول الاهتلاك يكون كالتالي:

الجدول رقم (3-1): جدول اهتلاك رخصة الاستغلال

القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	أساس الاهتلاك	السنوات
90000	10000	10000	100000	2018/12/31
80000	20000	10000	100000	2019/12/31
70000	30000	10000	100000	2020/12/31
60000	40000	10000	100000	2021/12/31
50000	50000	10000	100000	2022/12/31
40000	60000	10000	100000	2023/12/31
30000	70000	10000	100000	2024/12/31
20000	80000	10000	100000	2025/12/31
10000	90000	10000	100000	2026/12/31
0	100000	10000	100000	2027/12/31

المصدر: من اعداد الطالبة.

الفرع الثاني: حساب اهتلاك التثبيات العينية

اولا: بالنسبة لأداة التقطيع الاحترافية (meuleuse):

المؤسسة تقوم باهتلاك التثبيات الأقل من 3000000 دج (3 ملايين سنتيم) بنسبة 100% من مبلغها الإجمالي.

معدل الاهتلاك = 100 / العمر الإنتاجي

قسط الاهتلاك السنوي = تكلفة الأصل x معدل الاهتلاك

وبما أن الأداة اقل من 3 ملايين سنتيم وتتهلك لمدة 12 شهر(عام)

معدل الاهتلاك = 1/100 = 100%

قسط الاهتلاك السنوي = 10500 x 1 = 10500 دج

ومنه جدول الاهتلاك يكون كالتالي:

الجدول رقم (2-3): جدول اهتلاك أداة التقطيع الاحترافية

السنوات	أساس الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2018/12/31	10500	10500	10500	0

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 04.

ثانيا: بالنسبة لتقديم خدمات:

قسط الاهتلاك الشهري = تكلفة الأصل x معدل الاهتلاك

معدل الاهتلاك = عدد الأشهر/12

بما أن قيمة التثبيت هو 254000.00 دج ومعدل الاهتلاك المعطى هو 10% ، في مدة 9 اشهر .

قسط الاهتلاك الشهري = $19050 = 12/9 \times 0.1 \times 254000$

ومنه جدول الاهتلاك يكون كالتالي:

الجدول رقم (3-3): جدول اهتلاك الخدمات

الأشهر	عدد الأشهر	أساس الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2018/04/08	9	254000	19050	19050	234950

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 05.

ثالثا: بالنسبة لأجهزة الإعلام الآلي:

قسط الاهتلاك الشهري = تكلفة الأصل x معدل الاهتلاك

معدل الاهتلاك = عدد الأشهر/12

- حساب اهتلاك الحواسيب:

قيمة التثبيت 267600.00 دج ، معدل الاهتلاك المعطى 25% ، لمدة 4 أشهر .

$$\text{قسط الاهتلاك} = 12/4 \times 0.25 \times 267600 = 22300 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 267600 - 22300 = 245300 \text{ دج}$$

ومنه جدول الاهتلاك يكون كالتالي:

الجدول رقم (3-4): جدول اهتلاك الحواسيب

القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	أساس الاهتلاك	عدد الأشهر	الأشهر
245300	22300	22300	267600	4	2018/08/19

- حساب اهتلاك العاكس:

قيمة التثبيت 18400.00 دج، معدل الاهتلاك المعطى هو 100% لمدة 12 شهرا (عام).

$$\text{قسط الاهتلاك} = 1 \times 18400 = 18400 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 18400 - 18400 = 0 \text{ دج}$$

الجدول رقم (3-5): جدول اهتلاك العاكس

القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	أساس الاهتلاك	عدد الأشهر	الأشهر
0	18400	18400	18400	12	2018/08/19

- حساب اهتلاك الطابعة:

قيمة التثبيت 10820.00 دج، معدل الاهتلاك المعطى هو 100% لمدة 12 شهرا (عام).

$$\text{قسط الاهتلاك} = 1 \times 10820 = 10820 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 10820 - 10820 = 0 \text{ دج}$$

الجدول رقم (3-6): جدول اهتلاك الطابعة

القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	أساس الاهتلاك	عدد الأشهر	الأشهر
0	10820	10820	10820	12	2018/08/19

- حساب اهتلاك الطابعة الوظيفية:

قيمة التثبيت 69000.00 دج، معدل الاهتلاك المعطى هو 25% لمدة 4 أشهر.

$$\text{قسط الاهتلاك} = 12/4 \times 0.25 \times 69000 = 5750 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 69000 - 5750 = 63250 \text{ دج}$$

الجدول رقم (3-7): جدول اهتلاك الطابعة الوظيفية

القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	أساس الاهتلاك	عدد الأشهر	الأشهر
63250	5750	5750	69000	4	2018/08/19

- حساب اهتلاك مكاتب الإعلام الآلي:

قيمة التثبيت 19000.00 دج، معدل الاهتلاك المعطى 100% لمدة 12 شهر (عام).

$$\text{قسط الاهتلاك} = 1 \times 19000 = 19000 \text{ دج.}$$

الجدول رقم (3-8): جدول اهتلاك مكاتب الإعلام الآلي

القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	أساس الاهتلاك	عدد الأشهر	الأشهر
0	19000	19000	19000	12	2018/08/19

ومنه جدول اهتلاك أجهزة الإعلام الآلي يكون كالآتي:

الجدول (3-9): جدول اهتلاك أجهزة الإعلام الآلي

القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	أساس الاهتلاك	عدد الأشهر	الأشهر
245300	22300	22300	267600	4	2018/08/19
0	18400	18400	18400	12	2018/08/19
0	10820	10820	10820	12	2018/08/19
63250	5750	5750	69000	4	2018/08/19
0	19000	19000	19000	12	2018/08/19
308550	76270	76270	384820		المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 06.

ملاحظات:

- 1- المؤسسة تستعمل طريقة الاهتلاك الثابت (الخطي)، وذلك استنادا إلى ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي حسب القرار المؤرخ في 2008/07/26 .
- 2- المؤسسة تستعمل الاهتلاك الخطي الشهري وليس السنوي.
- 3- كما أن المعايير المحاسبية الدولية جاءت بعدة طرق للاهتلاك وتشمل هذه الطرق على طريقة الاهتلاك الثابت والاهتلاك المتزايد والاهتلاك المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج، حيث يمكن استخدامها لتحميل قيمة الاهتلاك في المؤسسة.

المطلب الثالث: التقييم اللاحق للتثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري
سنقوم بالتطرق في هذا المطلب إلى عملية إعادة التقييم إضافة إلى عملية التنازل عن التثبيات العينية والمعنوية.

الفرع الأول: إعادة التقييم

مثال تطبيقي:

قامت مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بإعادة تقييم قيمة سفينة تابعة للسيد (أ) ممولة من طرف البنك وكانت قيمتها الدفترية بتاريخ 2016/08/03 تقدر بـ 28.890.000,00 دج ، حيث قام خبير قضائي مختص ومعتمد لدى المحاكم بتقييم السفينة بقيمة 15.000.000,00دج. (الملحق رقم 07)

حل المثال التطبيقي:

حساب فارق إعادة التقييم

$$\text{فارق إعادة التقييم} = 2889000000 - 1500000000$$

$$= 1389000000 - \text{دج}$$

أي أن السيد (أ) التابع لمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري حقق خسارة بعد عملية إعادة التقييم بمبلغ إجمالي يقدر بـ 1.389.000.000-دج

ملاحظات:

- 1- نلاحظ أن عملية إعادة التقييم قد تمت وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث يدرج التثبيت في الحسابات باعتباره أصلاً بمبلغ إعادة تقييمه (بقيمته الحقيقية بعد إعادة التقييم).
- 2- وكذلك تمت عملية إعادة التقييم وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية حسب المعيار المحاسبي رقم 16 حيث تعتمد على نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

الفرع الثاني: التنازل عن التثبيات

قامت المؤسسة بتاريخ 2016/08/03 بالتنازل عن سفينة تابعة للسيد (أ) الممولة من طرف البنك، وقد تمت هذه العملية عن طريق المزاد العلني وبالأطرفة المختومة يوم 2016/12/07 على الساعة الحادية عشر صباحاً بميناء بوالديس بمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري، حيث تولى عملية البيع محافظ البيع بالمزايدة لدى خبير قضائي مختص ومعتمد لدى المحاكم بولاية جيجل ويمكن شرح عملية التنازل كالاتي وذلك بالاعتماد على الملحقين 07 و08:

تكلفة حيازة السفينة = 2889000000 دج

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الحيازة - الاهتلاك المتراكم

القيمة المحاسبية الصافية = 0 (لان هذه التثبيات المتنازل عنها مهتلكة تماما)

سعر التنازل عن السفينة = 1500000000 دج

نتيجة التنازل = سعر التنازل - القيمة المحاسبية الصافية

سعر التنازل = 0 - 1500000000

سعر التنازل = 1500000000 دج

خسارة القيمة = 1500000000 - 2889000000 = -1389000000 دج

إذن سعر التنازل 1500000000 دج تمثل خسارة قيمة ومنه المؤسسة حققت خسارة

خسارة القيمة = -1389000000 دج

قيمة القرض واتعاب التنفيذ = 65799800 دج

ملاحظات:

نلاحظ أن عملية التنازل تتم وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي حيث يحذف أي تثبيات عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من الكيان وعدم استعماله بصورة دائمة، ولم يعد يحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وهذا ما تتوافق معه المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الرابع: درجة التزام مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية عند تقييمها التثبيات العينية والمعنوية .

علما أن المؤسسة لا تملك تثبيات معنوية، ومن خلال دراستنا للتثبيات العينية فقد توصلنا إلى أن مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بجيجل تلتزم لحد كبير بتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية في تقييمها للتثبيات العينية وفق القوانين والقرارات المدرجة في الجريدة الرسمية.

كما أن المؤسسة تلتزم بمتطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال عمليات اقتناء التثبيات حيث يتم تسجيل هذه العمليات بالتكلفة التي تم تحملها، وتلتزم كذلك بطرق الاهتلاك المعتمدة حيث تعتمد طريقة الاهتلاك الخطي (الشهري)، وتقوم بعمليات إعادة التقييم وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وذلك بإدراج التثبيات بقيمته الحقيقية بعد إعادة تقييمه حيث تعتمد على ما جاء في القرار المؤرخ في

2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

أما فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية فالمؤسسة لا تعتمد عليها في تقييم التثبيات العينية والمعنوية.

المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي والإفصاح في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري

سنقول في هذا المبحث ببيان وإظهار كيفية التسجيل المحاسبي للعمليات السابقة التي مرت وقامت بها المؤسسة وطريقة الإفصاح عن التثبيات العينية والمعنوية في الميزانية وجدول حساب النتائج.

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري
سنقوم بتسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتتمثل هذه العمليات في: عمليات الشراء وعمليات التنازل عن التثبيات العينية والمعنوية.

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للتقييم الأولي

أولاً: التسجيل المحاسبي للتثبيات المعنوية

بالاعتماد على المثال، الافتراضي السابق(رخصة الاستغلال)، يتم تسجيل عملية حيازة رخصة الاستغلال كما يلي:

100000	100000	2018/01/21 ح/التثبيات المعنوية الأخرى (رخصة الاستغلال) ح/ مورد والتثبيات	404	208
--------	--------	--	-----	-----

ثانياً: التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية

أ- بالاعتماد على الملحق رقم 01 تم تسجيل المحاسبي لعملية شراء أداة التقطيع الاحترافية كالتالي:

10500	10500	2018/03/19 ح/ معدات وأدوات (أداة التقطيع) ح/ مورد والتثبيات فاتورة رقم (2018/03)	404	215260
-------	-------	---	-----	--------

- بالاعتماد على الملحق رقم 02 تم تسجيل عملية تقديم خدمات كالآتي:

254000	254000	2018/04/08 ح/ المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية ح/ موردو التثبيات فاتورة رقم (2018/03)	404	215290
--------	--------	--	-----	--------

- بالاعتماد على الملحق رقم 03 تم تسجيل عملية شراء تجهيزات الإعلام الآلي كالآتي:

54337780	54337780	2018/08/19 ح/ تجهيزات مكتب وتجهيزات الإعلام الآلي ح/ موردو التثبيات فاتورة رقم (1279F18FAJ)	404	2183
----------	----------	--	-----	------

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للتقييم اللاحق

أولاً: التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم

بالاعتماد على الملحق رقم 07 تم تسجيل إعادة تقييم السفينة كما يلي:

(1389000000)	(1389000000)	2016 ح/ التثبيات العينية الأخرى (السفينة) ح/ إعادة التقييم (السفينة) تقييم السفينة	10518	218
--------------	--------------	---	-------	-----

ثانياً: التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيات

بالاعتماد على الملحق رقم 07 والملحق 08 تم تسجيل عملية التنازل عن التثبيات كما يلي:

بما انه حدثت خسارة فانه يتم التسجيل حسب حالة ناقص القيمة:

2889000000	1500000000 0 (1389000000) 65799800	2016 ح/ البنك ح/ اهتلاك التثبيات العينية ح/ خسائر القيمة عن التثبيات العينية ح/ فوائض القيمة عن خروج التثبيات العينية (قيمة القرض واتعاب التنفيذ) ح/ التثبيات العينية تسجيل عملية التنازل عن التثبيات العينية	512 281 291 652 218	
------------	---	--	---------------------------------	--

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيات العينية والمعنوية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري

المؤسسة تقوم بتسجيل أقساط الاهتلاك في نهاية الدورة ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- التسجيل المحاسبي لأقساط اهتلاك رخصة الاستغلال:

		2018/12/31		
	10000	ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	681	
10000		ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية (رخصة الاستغلال) تسجيل قسط اهتلاك لسنة 2018	20805	

نفس التسجيل إلى غاية سنة 2027

- التسجيل المحاسبي لأقساط اهتلاك أداة التقطيع الاحترافية:

		2018/12/31		
	10500	ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	681	
10500		ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية (أداة التقطيع) تسجيل قسط اهتلاك لسنة 2018	281	

- التسجيل المحاسبي لأقساط اهتلاك تقديم خدمات:

		2018/12/31		
	19050	ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	681	
19050		ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية تسجيل قسط اهتلاك لسنة 2018	281	

- التسجيل المحاسبي لأقساط اهتلاك تجهيزات الإعلام الآلي:

		2018/12/31		
	76270	ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	681	
76270		ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية تسجيل قسط اهتلاك لسنة 2018	281	

ملاحظات:

نلاحظ من خلال التسجيلات المحاسبية لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة أنها تلتزم بقواعد ومتطلبات النظام المحاسبي المالي وكذلك المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الثبتيات المعنوية والعينية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري
عملية الإفصاح تتم في أربع قوائم مالية أساسية كما ينص عليها النظام المحاسبي المالي، وستقوم بعملية الإفصاح في قائمة الميزانية (قائمة المركز المالي) وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري عن الثبتيات العينية والمعنوية كما يلي:

الفرع الأول: الإفصاح في قائمة الميزانية:

قائمة المركز المالي (الميزانية) هي قائمة مالية سنوية تبين مختلف عناصر المكونة للمؤسسة حيث يتم الإفصاح عن المبالغ الصافية للثبتيات وقد تم الإفصاح في المؤسسة خلال السنتين 2017، 2018 كما يلي:

الجدول رقم (3-10): ميزانية الأصول غير الجارية

المبلغ الصافي 2018	المبلغ الصافي 2017	الأصول
		الأصول غير الجارية
162975.00	210375.00	التثبيات المعنوية
159635245.09	153863873.24	التثبيات العينية
		أراضي
20832360.53	22148088.57	مباني
138802884.56	131715784.67	الأصول الثابتة الأخرى
		أصول ثابتة في شكل امتياز
2197854.78	9870854.68	أصول جاري انجازها
250000.00	250000.00	التثبيات المالية
		الأوراق المالية
250000.00	250000.00	مساهمات و ذمم مدينة أخرى
		الأوراق المالية الثانية الأخرى
		القروض والأصول المالية غير
7109225.26	6134582.29	المتداولة
		الضرائب المؤجلة
169355300	170329685.2	مجموع الأصول غير الجارية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية (الملحق رقم 09).

الفرع الثاني الإفصاح في قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)

جدول حساب النتائج هوبيان يلخص الأعباء والمنتجات المنجزة في المؤسسة خلال السنة المالية ويبرز

النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة، ويتم الإفصاح كما يلي:

- الإيرادات المتعلقة بالتثبيات العينية: وتتمثل في المنتجات العملياتية الأخرى وتكون كما يلي:

الجدول رقم (3-11): الإيرادات المتعلقة بالتثبيات العينية

سنة 2018	سنة 2017	البيان
20884086.98	24007383.67	المنتجات العملياتية الأخرى

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول حساب النتائج (الملحق رقم 10).

- النفقات المتعلقة بالثبتيات العينية: وتتمثل في مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة وتكون كما يلي:

الجدول رقم (3-12): النفقات المتعلقة بالثبتيات العينية

البيان	سنة 2017	سنة 2018
مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	33619264.62	30334531.61

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول حساب النتائج (الملحق رقم 10).

المطلب الرابع:درجة التزام مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية عند التسجيل المحاسبي والإفصاح للثبتيات العينية والمعنوية .

بالاعتماد على ما تم تقديمه وكذلك على الوثائق المعتمدة توصلنا إلى أن مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري تلتزم لدرجة عالية بما يتضمنه النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية عن طريقة التسجيل المحاسبي للثبتيات العينية حيث تلتزم وتتبع قواعد ومتطلبات النظام المحاسبي المالي، كما انها تقوم بعملية الإفصاح عن الثبتيات في اربع قوائم مالية اساسية كما نص عليها النظام المحاسبي المالي ، حيث تقوم بالإفصاح في الميزانية أو المركز المالي وهي تبين مختلف مكونات المؤسسة وتظهر الثبتيات العينية والمعنوية في جانب الاصول كما تفصح في قائمة الدخل أو جدول حساب النتائج عن الايرادات والنفقات المتعلقة بالأصول الثابتة وكذا بيان الاعباء والمنتجات الموجودة في المؤسسة وابرار الربح أو الخسارة، قائمة السيولة حيث تبين تدفقات اموال الخزينة كما توجد ملحقات توضح فيها العمليات بالتفصيل من بينها جدول الاهتلاكات، حيث تقوم المؤسسة بالتسجيل والإفصاح المحاسبي حسب ما جاء في القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

أما فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية فالمؤسسة لا تعتمد عليها في تقييم الثبتيات العينية والمعنوية.

خلاصة

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية (الميدانية) للمعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري جن جن بجيجل وأبرزنا مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة من شراء واهتلاك والتقييم والإفصاح المحاسبي عن هذه التثبيات، ومن خلال هذه الدراسة فالمؤسسة تحصل على التثبيات من خلال عملية الشراء وتهلك بالاعتماد على الاهتلاك الخطي، ولا تقوم بإعادة التقييم لجميع التثبيات كما أنها تتنازل على بعض التثبيات وتكون مهتلكة تماما، كما انها تلتزم لحد كبير بما جاء في النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية عند عملية التقييم والتسجيل المحاسبي وكذلك الإفصاح المحاسبي عن التثبيات العينية والمعنوية.



الخاتمة

أدت التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة على المستوى الدولي إلى الصلاح المحاسبي في الجزائر من أجل توحيد المعالجات المحاسبية وجعل النظام المحاسبي المالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية. من خلال هذه الدراسة حاولنا الإلمام بمختلف جوانب الموضوع المدروس حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى كل المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وكذا التثبيتات العينية والمعنوية وطريقة المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية والمعنوية في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من اعتراف، وتقييم وإفصاح محاسبي عن هذه التثبيتات ومعرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

ولقد عالجتنا في الجانب التطبيقي من خلال دراسة كيفية معالجة التثبيتات العينية و المعنوية ومدى توافق التسجيلات المحاسبية في مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري جن جن بجيجل مع قواعد ومتطلبات وطريقة معالجة هذه التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وقد خلصنا إلى جملة من النتائج.

أولاً: نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا هذه توصلنا إلى نتائج تتعلق بالبحث بصفة عامة، ونتائج تتعلق باختبار صحة، أو رفض فرضيات الدراسة نذكرها في ما يلي:

أ- نتائج البحث:

- عند إعداد النظام المحاسبي المالي تم اعتماد الخيار الأخير من بين الخيارات المقترحة حول الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني أو عدمه، وذلك من قبل المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري في اجتماع المنعقد ب 5 سبتمبر 2001 واختيار المرجعيات الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) الذي يرى من الأفضل إعداد نظام محاسبي جديد كلياً يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

- وضح النظام المحاسبي المالي مفهوم و كيفية الاعتراف و قياس التثبيتات العينية و المعنوية بطريقة واضحة ، حيث خصص في ذلك المادة 1-121، والمادة 2-121 من النظام المحاسبي المالي لإبراز مفهوم كل من الأصل الثابت المادي والمعنوي على الترتيب، كما وضح في باقي فقرات المادة 121(من 3 إلى 27) كيفية الاعتراف وقياس وإعادة تقييم التثبيتات العينية والمعنوية.

- حسب معايير المحاسبة الدولية تمثل التثبيتات العينية بالمعيار المحاسبي الدولي IAS16 الممتلكات، المصانع والمعدات، وتمثل التثبيتات المعنوية بالمعيار المحاسبي (ias38) الأصول غير الملموسة.

- يتوافق النظام المحاسبي المالي بشكل كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 من حيث الإطار المفاهيمي في تعريفه للتثبيتات العينية، وكذا من حيث الهدف والنطاق الذي يشمل مجالاً محدداً والمتعلق بالأصول المادية المستخدمة في إنتاج البضائع أو توريدها أو تلك المستخدمة من طرف الإدارة أو لغرض

تأجيرها، وقد استثنى أصولاً أخرى التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة وهي نفسها التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، كما يتوافق هذا الأخير مع هذا المعيار من حيث الهدف المتمثل في توضيح معايير محاسبة الممتلكات، المصانع والمعدات من حيث القياس وشروط الإدراج وصولاً إلى التقييم اللاحق ومتطلبات الإفصاح. كما يتوافق كذلك مع معايير المحاسبة الدولية عند الإفصاح عنها في القوائم المالية بحيث تعتبر أصول غير جارية.

- يتوافق النظام المحاسبي المالي بشكل كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 من حيث الإطار المفاهيمي يعرف التثبيت المعنوي على أنه أصل قابل للتحديد وغير نقدي وغير مادي مستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي، كما يتوافق كذلك مع معايير المحاسبة الدولية عند الإفصاح عنها في القوائم المالية بحيث تعتبر أصول غير جارية.

- الاختلاف الطفيف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية عند المعالجة المحاسبية للتثبيبات العينية والمعنوية تكمن في التسميات والمصطلحات المحاسبية وكذا في أرقام (مدونة) حسابات التثبيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، في حين لم تهتم معايير المحاسبة الدولية في التفصيل فيها وأبقت شرحها بشكل كفي وليس رقمي.

- تبين أن مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بيجل لا تملك في ذمتها التثبيبات المعنوية وتكتفي بامتلاكها للتثبيبات العينية فقط وذلك عن طريق الشراء، ثم معالجتها محاسبياً وفق النظام المحاسبي المالي.

- انعدام المعرفة الكافية بمعايير المحاسبة الدولية من طرف مسؤولين دائرة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة، والاكتفاء بتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيبات العينية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ب- نتائج اختبار الفرضيات

- يتوافق النظام المحاسبي المالي في معالجته المحاسبية للتثبيبات العينية والمعنوية بشكل كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 على الترتيب، سواء من حيث الإطار المفاهيمي، أو من حيث الهدف ونطاق التطبيق، كما يتوافق كذلك مع معايير المحاسبة الدولية عند الإفصاح عنها في القوائم المالية باعتبارها أصول غير جارية (غير متداولة). وإن كان الاختلاف فهو طفيف يكمن في التسميات والمصطلحات المحاسبية وكذا في أرقام (مدونة) حسابات التثبيبات العينية والمعنوية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي مفادها: "يتوافق النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للتثبيبات العينية والمعنوية".

- إن مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري تقوم بالمعالجة المحاسبية للتثبيبات العينية و المعنوية وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، وتم تأكيد ذلك في الدراسة الميدانية. ومن ثمة يمكن إثبات صحة الفرضية الثانية التي مفادها: تلتزم

مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بجيجل بتطبيق ما جاء فيكل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية والمتعلق بالمعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية.

ثانيا: الاقتراحات:

- اعتماد مكاتب متخصصة في مجال تقييم التثبيات لاسيما العينية والمعنوية منها.
- رفع مستوى الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لتواكب التطورات والتغيرات الحاصلة من خلال بعثات تكوينية و تأهيلية.
- على المشرع المحاسبي تحديث النظام المحاسبي المالي يتماشى مع التطورات الاقتصادية على المستوى الدولي والوطني.
- ضرورة توعية المحاسبين في المؤسسة محل الدراسة بماهية المعايير المحاسبية الدولية، وإرسالهم في بعثات تكوينية من اجل معرفة طريقة ممارستها و تطبيقها.

ثالثا: آفاق الدراسة:

- بعد إتمام هذه الدراسة نرى أنها تفتح بعض الآفاق تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة:
- التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيات المالية.
- أثر تقييم التثبيات المادية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي على المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

1- الكتب:

1. عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009.
2. جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009-2010.
3. عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، برج بوعريريج، 2011.
4. شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الثاني، 2008.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، منشورات جامعة دمشق، 2011-2012.
6. عباس علي ميرزا، جراهم جيه هولت و آخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، عمان، 2006.
7. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2019.
8. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها، دار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الثاني، 2008.
9. باسل اسعد، ربيع سميا، محاسبة متوسطة 1، الإجازة في علوم الإدارة، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2020.

2- الأطروحات و الرسائل:

10. هاجر مصراوي ، قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة تطبيقية بمؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي وعلوم التسيير الموسومة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2015/2016.
11. مسعود فاققة، مولود قيدير، المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و جباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2017/2018.

12. سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2014-2015.
13. حمزة بن خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، علوم تسيير، تخصص محاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018.
14. خولة اعومار، شيماء حبارة، اثر النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019.
15. بوبكر عيساوي، عبد الفتاح ناني، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، مالية ومحاسبة، تخصص مالية مؤسسية، جامعة احمد دراية، أدرار، 2016-2017.
16. العربي موساوي، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية، مذكرة ماستر، علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015.
17. حفيظة لسنوني، واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة: 2010-2014، مذكرة دكتوراه، تخصص التدقيق و النظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016-2017.
18. سارة مدفوني، اثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة ماستر، علوم تجارية، تخصص محاسبة و مالية، جامعة بن مهدي، أم البواقي، 2014-2015.
19. سمية زعيمش، صبرينة خليفي ، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS) من حيث مبادئ عمليات الجرد و تطبيقاته، مذكرة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2013-2014.
20. رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، محاسبة و تدقيق، جامعة أم البواقي، 2010-2011.
21. سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2014-2015.

22. سعاد بورويصة، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تسيير المؤسسات، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010.
23. عادل عاشور، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار تليجي، الاغواط، 2005-2006.
24. الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015.
25. نعمان محصول ، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية، أطروحة دكتوراه، علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، 2016-2017.
26. حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية و البيئية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه، علوم تسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012-2013.
27. نوال حناشي، زرقة نقيش، المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي و مدي توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، علوم مالية و محاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019.
28. وسام شالور، المعالجة المحاسبية لأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.
29. رشيدة فايدة، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مذكرة ماستر، علوم اقتصادية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017.
30. عادل بولجنيب، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة2، 2013-2014.

31. حسان رزاق لبزه، مسعود عباسي و آخرون، طرق تقييم الأصول الثابتة ومدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مذكرة ماستر، علوم مالية و محاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2018-2019.
32. مخلوفي عزور، النظام المحاسبي المالي كإطار لتطور معايير المحاسبة الوطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، محاسبة، جامعة عمار تليجي، الاغواط.
33. وليد زبيدي مرتضى، احمد رزاق سالم و آخرون، إعادة تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، مالية و محاسبة، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018-2019.
34. رشيدة طهراوي، بختة مختار رحمانى، عملية الجرد المادي للتثبيات و المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، علوم مالية و محاسبة، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجيلاني بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 2018-2019.
35. عبد الحميد بغداد، تسجيل و تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016-2017.
36. حميد عبد السلام، الطاهر خليفة وآخرون، القياس و الإفصاح المحاسبي على الأصول غير الملموسة في القوائم المالية و اثرها على تقييم المؤسسات، مذكرة ماستر، محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018-2019.
37. عدة بن عطية محمد شريف، المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016-2017.
38. حكيمة اوقاسي، سميرة سعيد، تسجيل و تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، محاسبة و تدقيق، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، 2014-2015.
39. الهام رحمي، ليندا رزق الله، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر، محاسبة و تدقيق، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، 2018-2019.
40. مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيات، مذكرة ماجستير، محاسبة و تدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015-2016.

3- المجالات:

41. عبد الكريم شناي، مصطفى عقاري، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيات المادية و المعنوية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد التاسع، المجلد الثاني.
42. هدى حافي، عامر الحاج، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب **GMS** وحدة تصدير/استيراد، جامعة بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد 22، ديسمبر 2017.
43. مروان مباركي، حمزة العرابي، واقع إعادة تقييم التثبيات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 19، جامعة البليدة 2، ديسمبر 2018.
44. عثمان عبد اللطيف ، عباس لحر، المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي - حالة مجمع متيجي، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، العدد 4، المجلد 2، 2018.
45. صلاح الدين شريط، أمينة حفاضة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 3، العدد 1، 2018.
46. مصطفى عوادي، قواعد التسجيل المحاسبي و التقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري دراسة قانونية و تحليلية، مجلة الاجتهاد، العدد 2، 2012.
47. نور الدين مزياي، محمد الصالح فروم، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائري، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، العدد الأول، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010.
48. توفيق جوادي، محمد دينوري سالم، التوحيد المحاسبي تم التوافق؟، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، العدد الرابع، 2011.
49. المعتز بالله منادي، ياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية و الانجلوسكسونية، مجلة دفاتر بواذكس، جامعة فرحات عباس، المجلد 6، العدد 10، 2018.
50. محمد سيد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 9.
51. مجلة المحاسب العربي، www.aam-web.com، تم الإطلاع عليه بتاريخ 15/ افريل/ 2012.

4- المداخلات:

52. ناصر رحال، مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مداخلة.

5- القوانين و اللوائح التنظيمية:

53. وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر، 2009.

54. المادة 3 من قانون 07-11، المؤرخ في 25-نوفمبر-2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74.

55. القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية.

56. الفقرة 1-135، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

6- المطبوعات:

57. سفير محمد، المحاسبة المعمقة مع امثلة و تمارين محلولة، مطبوعة، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، 2014-2015

QUINCAILLERIE DROGRIE
GRIMES ABDERREZAK

Adresse : 02 Aue Amira Mohamed Ayouf Jijel

M.F N° : 1979 18240076125

Téléphone : 07.71.56.83.06

ART N° : 18017203124

R.C N° : 99 A 2219422/01

C.B N° : CNEP 01100260100003210111

FACTURE N° 03/ 2018

Doit : **SPA/ EGPP / DJEN DJEN**

Date : 19/03/2018

R.C N°: 0442 578 B 04

ARN°: 1801 4001037

IF N°: 0004 1805 90038 43

المبلغ 10500

N°	Désignation	Quantité	Prix unitaire	Montant
1	MEULEUSE 230M 2200W STANLEY	1	10 500,00	10 500,00

NON ASSUJETTI A LA TVA

TOTAL

10 500,00

21 260

Arrêté la présente Facture à la somme de (en lettres):

dix milles cinq cent dinars algériens et zéro Centime

Quincaillerie Drogrie
GRIMES ABDERREZAK
02 Aue Amira Mohamed Ayouf Jijel
R.C N° : 99 A 2219422/01

FACTURE فاتورة

Construction et montage
charpente

BOUCHEMELLA - ALGERIE
NA - 18 - 0100 - 980
NIF - 1944 - 180 - 100 - 49734
R.B. - 00000434 304436030648

DATE التاريخ	N° FACTURE رقم الفاتورة
08/04/2018	03 Du 2018

FACTURE POUR الفاتورة الى:
E.C.P.P. Bouais
B. de commande N° 117
A.I.N. 180-1400-4037
N°R.C.O.4 B. 0442 578
N° I.F.O.4 180-1500-3843

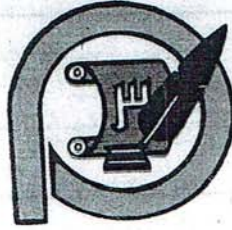
رقم Réf.	تسمية DESIGNATION	الكمية QUANTITE	سعر الوحدة PRIX UNITAIRE	المبلغ MONTANT
	Fourniture et pose échelle	01	15.000,00	15.000,00
	Fourniture et pose cheneaux	32 m	4.000 / m	128.000,00
	Fourniture et pose ardoises	24 m ²	4.000 / m ²	96.000,00
	Fourniture et pose plaque portiere glaciere INOX	01	15.000,00	15.000,00
NON ASSUJETTI A LA TVA			TOTAL	254.000,00

086007081
الجمعية الوطنية للمهنيين
بمحافظة بوعيناش
ب.ع. 18000

أوقفت هذه الفاتورة عند مجموع
ARRETEE LA FACTURE A LA SOMME DE
...cent cinquante quatre
mille dinars

T.H.T. المجموع بدون رسم
T.V.A. ر.ق.م. %
T.V.A. المجموع بكل الرسوم
T.T.C.

215 290



JIJEL : Route de la Soummam, lot. Fergani 2 - Tél : 034 47 87 27 / 47 87 72 - Tél / Fax : 034 47 87 39

TAHER : 22, Cité Zaamouche - Tél : 034 56 72 41 / 56 72 44 - Tél / Fax : 034 56 72 40

Compte bancaire : CPA JIJEL - N° : 004 00308 4000004142 90

Date : 19/05/2018

Facture N°: FAJ18F1279

Ref Client : PUB20
N° RC : 04B 0442 578
Mat Fiscal : 0004 1805 9003 843
N° Article : 1801 4001 937
Places Liées : BU18F3117
Mode Paiement :
Référence : EGPP-DJEN DJEN

الملاحق 03

Ref Article	Désignation	Unité	Quantité	Prix	Montant HT	R.%	Tva
MICR	Ordinateur HP i3 / Ram 4GB / HD 500 / 18.5"	UNITE	4	66 500,00	266 000,00	0,00	19,00
OND-45	Scanner 600/600 ve	UNITE	4	4 500,00	18 000,00	0,00	19,00
FAKIK	Imprimante Kyocera 1020	UNITE	1	10 870,00	10 870,00	0,00	19,00
IMP127	Imprimante multifonction Canon MF 3010	UNITE	2	34 500,00	69 000,00	0,00	19,00
PH01	Photocopieur canon R 2252	UNITE	1	71 800,00	71 800,00	0,00	19,00
PERF	Chaise informatique 1.40 local	UNITE	2	9 500,00	19 000,00	0,00	19,00

SAILOUD Mourad

Gérant

Montant HT	TVA	Montant TVA	TOTAL H.T	458 820,00
458 820,00	19,00%	86 757,80	TOTAL T.V.A	543 377,80
			TOTAL I.T.C	543 377,80
			NET A PAYER	543 377,80



Arrêtée la présente facture à la somme de ... cinq cent quarante trois mille trois cent soixante dix sept DA et 80 Cts

Entreprise de Gestion des Ports et Abris de Pêche

الملاحه 04

Tableau des Amortissements

281 526 : Matériel d'Atelier

Bilan au 31/12/2018

Nature des Investissements	Date d'Acqui	Valeur d'Acqui	Amortissements					Reprise Invests	Cumul	Valeur Nette Comptable
			Durée (Mois)	Taux	Dotation Exercice	Antérieurs				
I Meuleuse 230M 2200W STANLEY	19/03/18	10 500,00	12	100%	10 500,00			10 500,00	0,00	
TOTAUX		10 500,00			10 500,00	0,00	0,00	10 500,00	0,00	

Entreprise de Gestion des Ports et Abris de Pêche

الملاحق 05

Tableau des Amortissements

281 329 : Autres Installation , Agencement & Aménagement "Dragage"

Bilan au 31/12/2018

Nature des Investissements	Date d'Acqui	Valeur d'Acqui	Amortissements					Reprise Invests	Cumul	Valeur Nette Comptable
			Durée (Mois)	Taux	Dotation Exercice	Antérieurs				
F, Pose echelle, Plaques , Portière	08/04/18	254 000,00	9	10%	19 050,00			19 050,00	234 950,00	
TOTAUX		254 000,00			19 050,00	0,00	0,00	19 050,00	234 950,00	

281 830 : Equipements Informatiques

Tableau des Amortissements

Bilan au 31/12/2018

Nature des Investissements	Date d'Acqui	Valeur d'Acqui	Amortissements					Reprise Invests	Cumul	Valeur Nette Comptable
			Durée (Mois)	Taux	Dotation Exercice	Antérieurs				
4 Ordinateurs HP13/RAM 4Go/dd-500	19/08/18	267 600,00	4	25%	22 300,00			22 300,00	245 300,00	
4 Onduleurs 500/600 VA	19/08/18	18 400,00	12	100%	18 400,00			18 400,00	0,00	
1 Imprimante KYOCERA 1040	19/08/18	10 820,00	12	100%	10 820,00			10 820,00	0,00	
2 Imprimantes Multifonction CANON	19/08/18	69 000,00	4	25%	5 750,00			5 750,00	63 250,00	
2 Bureaux Informatique 1,40 Local	19/08/18	19 000,00	12	100%	19 000,00			19 000,00	0,00	
Total de la Page		384 820,00			76 270,00	0,00		76 270,00	308 550,00	

محضر بيع منقولات مرهونة تابعة للسيد: [REDACTED] لفائدة بنك الفلاحة والتنمية الريفية - وكالة جيجل

الملحق 04

- بناء على الأمر 96/02 المؤرخ في 10/01/1996 يتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة
- بناء على المرسوم التنفيذي رقم 96/291 الصادر بتاريخ: 20/09/1996 المحدد لشروط الالتحاق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة وممارستها ونظامها الانضباطي، وضبط قواعد المهنة وسير أجهزتها.
- بناء على المرسوم التنفيذي رقم 97/33 الصادر بتاريخ 11/01/1997 المتضمن محاسبية محافظي البيع بالمزايدة وتحديد كيفية دفع الأتعاب مقابل خدماتهم.
- تنفيذاً للحكم الصادر عن القسم التجاري البحري عن محكمة جيجل بتاريخ: 22/12/2009 تحت رقم 09/2456 الممهور بالصيغة التنفيذية.
- تنفيذاً للأمر بالحجز التنفيذي على الأموال المنقولة (سفينة صيد السردين المسماة تسعة اخوة والمسجلة تحت رقم ج.ج. 1095) الصادر عن رئيسة محكمة جيجل بتاريخ 07/04/2016 تحت رقم 16/184 والمنعقدة للسيد: [REDACTED] لفائدة بنك الفلاحة والتنمية الريفية - وكالة جيجل -
- وبطلب من الأستاذ: [REDACTED] الرزاق المحضر القضائي لبيع المنقولات المحجوزة المذكورة ادناه، المؤرخ في 03/08/2016 سنشرع في البيع عن طريق المزاد العلني وبالأظرفة المختومة يوم 07/12/2016 على الساعة الحادية عشر صباحاً. بميناء بو الديس الواقع خلف فندق كتامة. جيجل من أجل البيع بالمزاد العلني.
- حيث أن المنقولات المرهونة كلف بتقييمها للمرة الأولى خبير قضائي مختص ومعتمد لدى المحاكم بكائن مقره بحي 100 مسكن - المليية - ولاية جيجل، بسعر افتتاحي قدره: 00,000,000 د.ج.
- حيث أن تاريخ البيع عن طريق المزاد العلني للمرة الثانية قد حدد يوم 07/12/2016 على الساعة الحادية عشر صباحاً بميناء بو الديس الواقع خلف فندق كتامة. جيجل.
- حيث أن عملية البيع قد أعلن عنها عن طريق الإشهار في جريدة الخبر اليومية ليوم 03/12/2016 عدد 8349 والتعليق في المحكمة، قبضة البريد، قبضة الضرائب، البلدية والأماكن العمومية الموجودة بإقليم الاختصاص.
- حيث قمنا نحن الأستاذ: [REDACTED] محافظ البيع بالمزايدة بدائرة اختصاص مجلس قضاء جيجل بمباشرة عملية البيع بالمزايدة الشفوية مع قبول الأظرفة المختومة تبعا للحصة الوحيدة المكونة من طرفنا في اليوم والساعة والمكان المعلن عنهم في الجريدة المذكورة أعلاه وبحضور ممثل البنك. وغياب المحجوز عليه رغم تبليغه رسمياً من طرفنا كما أننا لاحظنا عدد المشاركين في المزايدة كافياً لمباشرة المزاد العلني



- حيث صرحنا وأعلننا بعين المكان الشروع في عملية المزاد العلني في التاريخ والساعة المذكورين في الإعلان وبمقتضى الأحكام والشروط المعمول بها تم إرساء المزاد على النحو التالي:

نسخة [REDACTED]

قيمة السفينة المحجوزة من طرف البنك 28.890.000,00 د.ج
بعد الخصم المحجوزة قبل البيع بالمزاد 500.000,00 د.ج
العلني

أمر بالحجز التنفيذي على منقولات

الملاحق 05

نحن قسنطيني حدة صبرينة رئيس محكمة جيجل

بعد الاطلاع على طلب السيد(ة): [REDACTED]

المودع بتاريخ: 2016/04/07

المتضمن: طلب أمر بالحجز التنفيذي على منقولات المدين / رشيد بن لحضر لفائدة/ بنك
الفلاحة والتنمية الريفية وكالة العوانة ممثلة في شخص مديرها الكائن مقره بالعوانة.

بعد الإطلاع على الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية الصادر عن محكمة جيجل
"القسم التجاري/البحري" بتاريخ 2009/12/22 ، رقم الجدول: [REDACTED] ، رقم الفهرس:

بعد الإطلاع على محضر التكاليف بالوفاء المبلغ بتاريخ: 2015/10/04.

بعد الإطلاع على محضر تبليغ السند التنفيذي بتاريخ 2015/10/04 .

بعد الإطلاع على محضر إمتناع عن التنفيذ المؤرخ في: 2015/10/20.

بعد الاطلاع على نص المادة 687 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

-- لهذه الأسباب --

نأذن للأستاذ/ [REDACTED] بدائرة اختصاص مجلس قضاء جيجل بإيقاع حجز
تنفيذي على الأموال المنقولة التابعة للمنفذ ضده/ رشيد بن لحضر ، الساكن بحي عزيزو اعمر زيامة
منصورية ولاية جيجل ، ضمانا لتحصيل المبلغ الإجمالي الموجود والمبين في النسخة التنفيذية المقدر بـ :
28.890.000,00 دج قيمة القرض وأتعاب التنفيذ المقدر بـ 657.998,00 دج بالإضافة إلى
مصاريف الحجز التنفيذي على المنقولات اللاحقة.
مع القول بالرجوع إلينا في حالة وجود إشكال .

جيجل في: 2016/04/07

الرئيسية

[REDACTED]

Bilan Actif

الملاحق ٥

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	1	499 500,00	336 525,00	162 975,00	210 375,00
Immobilisations corporelles	2	250 264 838,83	90 629 593,74	159 635 245,09	153 863 873,24
Terrains					
Bâtiments		26 314 560,70	5 482 200,17	20 832 360,53	22 148 088,57
Autres immobilisations corporelles		223 950 278,13	85 147 393,57	138 802 884,56	131 715 784,67
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	3	2 197 854,78		2 197 854,78	9 870 854,68
Immobilisations financières	4	250 000,00		250 000,00	250 000,00
<i>Titres mis en équivalence</i>					
<i>Autres participations et créances rattachées</i>		250 000,00		250 000,00	250 000,00
<i>Autres titres immobilisés</i>					
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>					
<i>Impôts différés actif</i>	5	7 109 225,26		7 109 225,26	6 134 582,29
TOTAL ACTIF NON COURANT		260 321 418,87	90 966 118,74	169 355 300,13	170 329 685,21
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	6	388 373,73		388 373,73	490 172,75
Créances et emplois assimilés	7				
<i>Clients</i>		18 083 403,82	5 592 788,60	12 490 615,22	8 047 833,94
<i>Autres débiteurs</i>		442 199,01		442 199,01	506 665,61
<i>Impôts et assimilés</i>					
<i>Autres créances et emplois assimilés</i>					
Disponibilités et assimilés	8				
<i>Placements et autres actifs financiers courants</i>					
<i>Trésorerie</i>		34 902 625,99		34 902 625,99	87 785 188,20
TOTAL ACTIF COURANT		53 816 602,55	5 592 788,60	48 223 813,95	96 829 860,50
TOTAL GENERAL ACTIF		314 138 021,42	96 558 907,34	217 579 114,08	267 159 545,71

Bilan Passif

تابع للمؤرخين ووه

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

X

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis	9	35 000 000,00	35 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	10	-34 773 119,18	-2 578 058,03
Autres capitaux propres - Report à nouveau	11	-19 290 000,60	-16 711 942,57
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		-19 063 119,78	15 709 999,40
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		4 436 972,77	4 436 972,77
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	12	190 285 667,39	207 803 845,66
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		194 722 640,16	212 240 818,43
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés	13	2 025 498,32	1 042 722,17
Impôts	14	3 137 480,62	3 398 278,09
Autres dettes	15	36 756 614,76	34 767 727,62
TOTAL PASSIFS COURANTS III		41 919 593,70	39 208 727,88
TOTAL GENERAL PASSIF		217 579 114,08	267 159 545,71
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

الملاحق 10

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	17	39 429 530,37	43 733 068,50
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation	18		15 600 000,00
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		39 429 530,37	59 333 068,50
Achats consommés	19	2 662 277,17	2 043 344,64
Services extérieurs et autres consommations	20	6 207 663,89	5 501 440,42
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		8 869 941,06	7 544 785,06
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		30 559 589,31	51 788 283,44
Charges de personnel	21	63 358 535,33	51 730 460,45
Impôts, taxes et versements assimilés	22	1 537 629,93	1 533 886,33
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-34 336 575,95	-1 476 063,34
Autres produits opérationnels	23	20 384 086,98	24 007 383,67
Autres charges opérationnelles	24	746 947,49	1 313 048,78
Dotations aux amortissements et aux provisions	25	30 334 531,61	33 619 264,62
Reprise sur pertes de valeur et provisions	26	9 553 116,32	9 170 373,22
V. RESULTAT OPERATIONNEL		-35 480 851,75	-3 230 619,85
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-35 480 851,75	-3 230 619,85
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	27	-707 732,57	-652 561,82
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		69 366 733,67	92 510 825,39
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		104 139 852,85	95 088 883,42
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-34 773 119,18	-2 578 058,03
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	10	-34 773 119,18	-2 578 058,03
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى المعالجة المحاسبية للثببتات العينية و المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي و معرفة مدى توافقها و تطابقها مع المعايير المحاسبية الدولية، وما إذا كان النظام المحاسبي المالي يواكب التغيرات و التطورات التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية.

وقد توصلت هذه الدراسة أنه يوجد توافق كبير في المعالجة المحاسبية للثببتات العينية و المعنوية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من حيث الاعتراف و القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي، و هذا لا ينفي وجود بعض الاختلافات بينهما لاسيما في المصطلحات المحاسبية، ومدونة حسابات الثببتات العينية و المعنوية.

كما تبين من خلال الدراسة التطبيقية بمؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري بجيجل التزامها بتطبيق النظام المحاسبي المالي في معالجة الثببتات العينية و المعنوية من حيث الاعتراف و القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي المستمد في مجمله من معايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: الثببتات العينية و المعنوية، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، الاعتراف و القياس المحاسبي، ، الإفصاح المحاسبي.

Abstract

The purpose of this study is to determine how tangible and intangible fixed assets are processed according to the financial accounting system which is derived from the international accounting standards (IAS), it aims to compare between the rules and requirements of the two, in addition to the extent of their compatibility how well the financial accounting system adapts to and keeps up with the changes and developments made to the IAS.

The goal of this field study is to investigate how committed Algerian institutions are to the financial accounting system in terms of measurement, evaluation and accounting disclosure.

Despite the great compatibility between the financial accounting system and the IAS which we established through the research, there remain a few differences between them, this is mainly in terms of flexibility, and the ability to set new standards for the fixed assets, in that the former of the two cannot make any changes to the standards without a law issued by the state concerning the standards without a law issued by the state concerning the matter, while the latter can. It has been determined that, in the institutions involved in the study, the level of commitment in terms of measurement, evaluation and accounting disclosure meets the standards of the IAS.

Key words: Accounting treatment of tangible and intangible fixed assets, International accounting standards (IAS), financial accounting system, Accounting measurement, Accounting disclosure, Accounting evaluation.