وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

آليات قياس ومعالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

دراسة ميدانية: مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG ببرج بوعريريج

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية

إعداد الطالب:

– مسواكة خالد.

إشراف الأستاذ:

– فيشوش حمزة.

السنة الجامعية: 2014 – 2015

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد لله الذي فضلنا بالعقل ومكننا بالعلم، وجملنا بالفضيلة وأسعدنا بالهداية والتوفيق.

والصلاة والسلام على أبر الخلق سيدنا محمد صل الله عليه وسلم القائل: **"من لم يشكر الناس لم يشكره الله ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له"** وما توفيقنا إلا بالله رب العالمين.

أتقدم بالشطر وخالص الإمتنان إلى الأستاذ المحترم المشرف **"فيشوش حمزة"** الذي لم يبخل عليا بتعليماته وتوجيهاته القيمة.

ولا يفوتني كذلك شكر السيد سليماني عبد الكريم المدير العام للمؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة بولاية برج بوعريريج حفظه الله ورعاه وسدد خطاه الذي لم يبخل عليا بنصائحه وتوجيهاته القيمة.

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي.

الفهرس

تشكر

إهداء

الفهرس

قائمة الجداول والأشكال

قائمة المختصرات والرموز

قائمة الملاحق

المقدمـــة.....**أ–د**

الفصل الأول: أساسيات حول المحاسبة، المعايير المحاسبية الدولية، والنظام المحاسبي المالي الجديد.

تمهيد.....06

المبحث الأول: لمحة حول نظرية المحاسبة.....07

المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها.....07

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة، أهميتها وأهدافها.....08

المطلب الثالث:الفروع والمبادئ المحاسبية.....11

المطلب الرابع: وظائف المحاسبة و الأطراف المهتمة بها.....13

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية.....15

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية.....15

المطلب الثاني: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية.....18

المطلب الثالث: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.....19

المطلب الرابع: أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية.....22

المبحث الثالث: دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد.....23

المطلب الأول: النظام المحاسبي الجزائري و التحول إلى اقتصاد السوق.....23

المطلب الثاني: الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي المالي.....24
المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي.....29
المطلب الرابع: أهم الاختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني PCN والنظام المحاسبي المالي SCF.....30
خلاصة.....33

الفصل الثاني: الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد.....35
المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم التثبيتات.....36
المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الأصول الثابتة العينية.....36
المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الأصول الثابتة المعنوية.....38
المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الأصول الثابتة المالية.....39
المبحث الثاني: ماهية الأصول الثابتة وطرق تقييمها وإدراجها.....41
المطلب الأول: ماهية الأصول الثابتة.....42
المطلب الثاني: طرق تقييم الأصول الثابتة وإدراجها.....44
المبحث الثالث: جرد الأصول الثابتة.....54
المطلب الأول: جرد الأصول الثابتة العينية والمعنوية.....55
المطلب الثاني: جرد الأصول الثابتة المالية.....63
المطلب الثالث: حالات خاصة.....64
المبحث الرابع: التنازل عن الأصول الثابتة.....76
المطلب الأول: التنازل عن الأصول الثابتة العينية والمعنوية.....76
المطلب الثالث: التنازل عن الأصول الثابتة المالية.....79
خلاصة.....82

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لشركة التوضيب وفنون الطباعة

تمهيد.....84
المبحث الأول: تقديم شركة التوضيب وفنون الطباعة.....85

المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة التوضيب وقنون الطباعة.....85
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.....87
المطلب الثالث: نشاط المؤسسة وأهدافها.....90
المطلب الرابع: المشاكل التي تعاني منها المؤسسة.....92
المبحث الثاني: دراسة الأصول الثابتة في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.....93
المطلب الأول: التعريف بتثبيتات المؤسسة محل الدراسة.....93
المطلب الثاني: طرق تقييم الأصول الثابتة في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.....94
المطلب الثالث: جرد الأصول الثابتة في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة 97
المطلب الرابع: التنازل عن الأصول الثابتة في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.....102
خلاصة.....106
الخاتمة 108
قائمة المصادر والمراجع.....110

قائمة

الجداول

والأشكال

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(3-1)	البطاقة الفنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة	86
(3-2)	عدد العمال في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة	90
(3-3)	منتوجات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة	90
(3-4)	مبيعات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة	91
(3-5)	الاهتلاك الذي تتبعه مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة	97

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(2-1)	تصنيف الأول الثابتة الماليةوفق النظام المحاسبي المالي	44
(3-1)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة	89

قائمة الرموز والمختصرات

الرمز	الشرح
PCN	Plan Comptable National
SCF	Systéme Comptable Financiére.
IAS	International Accounting Standards.
IFRS	International Financial Reporting Standards.
IASB	International Accounting StandardsBoard.
IASC	The International Accounting Standards Committee.
FASB	The Financial Accounting Standards Board.
IFAC	International Federation of Accounting Committee.
IFRIC	International Financial ReportingInterpretations Committee.
IAPC	International Association of Political Consultants.
EMBAG	Entreprise des Emballages et Arts Graphique.

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	حسابات الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي
02	العلامة التجارية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة
03	وصل الطلبBon Commande
04	وصل الاستلامBon Receptin
05	وثيقةDecision D'affectation
06	فاتورة الشراء
07	قيد حيازة المعدات والادوات من الخارج
08	قيد حيازة المعدات والادوات
09	قيد حيازة تجهيزات مكتب
10	قيد حيازة برامج معلوماتية
11	قيد حيازة منح قرض لاحد الموظفين
12	جدول اهتلاك ادوات ومعدات(رافعة)
13	جدول اهتلاك معدات وادوات
14	جدول اهتلاك تجهيزات مكتب
15	جدول اهتلاك تجهيزات مكتب
16	مذكرة مصاريف محافظ البيع
17	قيد تسجيل مصاريف محافظ البيع
18	جدول التنازل عن الأصول الثابتة المادية
19	قيود الاهتلاك الخاصة بعملية التنازل
20	قيود تحصيل مبالغ البيع
21	ميزانية الأصول

مقدمة

عامة

مقدمة عامة:

تتزايد مع الزمن حاجة الوحدات الاقتصادية في مختلف الاقتصاديات الدولية إلى المحاسبية فهي تساعد على توفير المعلومات الضرورية لتأدية الوظائف الأساسية لها، لذلك احتلت المحاسبة مكانة هامة في عملية التسيير كأداة تهدف إلى إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

ومن خلال اتساع وتطور للمبادلات التجارية والنشاطات وارتفاع عدد الشركات متعددة الجنسيات إلى ظهور العديد من المشاكل المحاسبية نتيجة لتباين الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، مما شكل نقاشا واسعا حول إنشاء هيئات مهنية عمدت على التوحيد المحاسبي حيث خولت لها الصلاحية في وضع وإصدار معايير محاسبية دولية.

الأمر الذي دفع بالجزائر إلى محاولة مواكبة هذا الحراك المحاسبي من خلال تبني معايير المحاسبية الدولية عن طريق إصدار نظام محاسبي جديد مستوحى من هذه المعايير تحت عنوان النظام المحاسبي المالي SCF كأفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني الذي شُرع في تطبيقه بداية من جانفي 2010، حيث يعتبر هذا النظام نقلة نوعية في الجزائر من خلال الإستحداثات الهامة التي جاء بها بما فيها ما تعلق بطريقة معالجته للأصول الثابتة لكونها تعتبر الركيزة الأساسية لسير نشاط المؤسسة.

الإشكالية:

من خلال ما سبق تم طرح الإشكالية التالية :

ما مدى تطبيق المؤسسة الجزائرية لما جاء في النظام المحاسبي المالي في جانبه المتعلق بالأصول الثابتة؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ماذا يقصد بالمعايير المحاسبية الدولية؟
- ما مدى توافق التطورات المحاسبية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية؟
- هل الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة يعطي معلومة مالية صادقة؟
- ماهي المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في جانب الأصول الثابتة؟
- ما هي العراقيل التي تواجه المؤسسة الجزائرية لتطبيق المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي؟
- هل البيئة الاقتصادية الجزائرية مهيأة للتطبيق الجيد لجرد الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي؟

للإجابة عن الإشكالية السابقة يمكن الانطلاق من الفرضيات التالية:

- المعايير المحاسبية الدولية هي نتيجة لتطور المحاسبة عبر الزمن؛
- مخطط المحاسبي الوطني لا يستجيب لمتطلبات التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق؛
- إن تقييم الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية لا يعطي قوائم مالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تتوافق المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشكل تام؛
- تواجه المؤسسة الجزائرية عراقيل كثيرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في جانب الأصول الثابتة نتيجة لعدم توفر الشروط اللازمة لذلك؛
- البيئة الاقتصادية الجزائرية غير مهيأة للتطبيق كل ما جاء به النظام المحاسبي المالي بما يخص جرد الأصول الثابتة؛

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث من خلال أهمية الموضوع "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي"، وبالضبط في التعرف على النظام المحاسبي المالي ومعرفة طرق تقييمه للأصول الثابتة، كون النظام المحاسبي المالي حديث التطبيق، ومعرفة كيفية تطبيق المعلومات النظرية في الميدان العملي.

أهداف البحث:

الهدف الأساسي للموضوع هو الإجابة عن السؤال الرئيسي: ما مدى تطبيق المؤسسة الجزائرية لما جاء به النظام المحاسبي المالي في جانبه المتعلق بالأصول الثابتة؟ وبالتالي فهو يهدف إلى:

- ✓ إبراز التطورات التي شهدتها المحاسبية استجابة للتحولات الاقتصادية المتلاحقة الناتجة عن التوسع الكبير للمعاملات الاقتصادية الدولية؛
- ✓ التعرف على مختلف حسابات المجموعة الثانية حسب النظام المحاسبي المالي SCF؛
- ✓ التعرف على مختلف المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الأصول الثابتة؛
- ✓ إبراز مختلف طرق تقييم ومعالجة الأصول الثابتة؛
- ✓ محاولة ومتابعة تحليل البيئة المحاسبية للمؤسسة الجزائرية.

أسباب اختيار البحث:

تم اختيار البحث لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

أ- **أسباب موضوعية:** تم اختيار هذا الموضوع لكونه حديث نسبيا، ومعرفة التغير الذي طرأ على الأصول الثابتة.

ب- **أسباب ذاتية:** مرتبطة بتخصص الباحث العلمي والعملي في المستقبل، وكذا توفر الرغبة الملحة في معرفة ما تعرفه المحاسبة من تطورات في جانبها النظري والعملي.

الدراسات السابقة:

على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة أن الدراسات السابقة المشابهة لموضوع البحث تكاد تكون منعدمة أما بالنسبة للجامعات الأخرى وجدنا بعض الدراسات نذكر منها:

1- بهلولي نور الهدى، **"أثر التحول إلى النظام المحاسبي المالي على الأصول الغير جارية للمؤسسة"**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010؛

2- بوسعدية إيمان، قاسمي منال، **"المعالجة المحاسبة لعقود الإيجار وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 17"**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، 2013/2012؛

3- عبد الكريم تواتي، **"تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية"**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013/2012.

منهج البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وجوانبه من مصادر مختلفة في القسم النظري، أما القسم التطبيقي فقد تم اعتماد منهج دراسة ميدانية لجمع البيانات العملية ميدانيا على مستوى مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG.

صعوبات البحث:

في معالجة هذا البحث واجهتنا بعض الصعوبات نذكر منها:

- قلة المراجع التي تخص النظام المحاسبي المالي؛
- عدم التطرق في الجانب التطبيقي إلى ما ورد في الجانب النظري حول التقييم والمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، كون المؤسسة محل التربص لم تهتم بتفاصيل النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوى على كل أنواع الأصول الثابتة.

هيكل البحث:

للوصول إلى الأهداف المذكورة أعلاه قمنا بتقسيم بحثنا هذا كما يلي:

القسم النظري: ويضم فصلين حيث تناولنا في الفصل الأول أساسيات حول المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، حيث تناولنا في المبحث الأول لمحة حول نظرية المحاسبة والمبحث الثاني معايير المحاسبية الدولية والمبحث الثالث دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد، أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، وقسم إلى أربع مباحث حيث أن المبحث الأول يتناول المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الأصول الثابتة، والمبحث الثاني يتناول ماهية الأصول الثابتة وطرق تقييمها وإدراجها، والمبحث الثالث يتناول جرد الأصول الثابتة، أما المبحث الرابع فقد تناول التنازل عن الأصول الثابتة.

القسم التطبيقي: ويضم فصل واحد قمنا بتقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة، أما المبحث الثاني فقد تناول المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المتبعة داخل المؤسسة محل التربص.

الفصل الأول:

أساسيات حول المحاسبة، المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد

تمهيد :

وجدت المحاسبة كوسيلة لمعالجة وتنظيم المعلومات المالية والعمليات الاقتصادية في المؤسسة فهي تعتبر أداة من أدوات التسيير، حيث أصبح من الضروري اعتماد الجزائر على المعايير المحاسبية الدولية، من أجل التوجه نحو اقتصاد السوق وفتح مجال الاستثمار الأجنبي، لأن المخطط القديم أصبح لا يستجيب لمتطلبات التوجيه الجديد نحو السوق لذلك قامت الجزائر بمجموعة من التعديلات والإصلاحات، وقامت بإعداد مشروع النظام المحاسبي المالي، من خلاله يمكن إعطاء صورة واضحة وصادقة عن وضعية المؤسسة وبالتالي أحدث هذا النظام (SCF) تغيرات عديدة في حسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج والقوائم المالية...الخ.

ومما سبق قسم هذا الفصل كما يلي:

- ✓ **المبحث الأول: لمحة حول نظرية المحاسبة؛**
- ✓ **المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية؛**
- ✓ **المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي الجديد؛**

المبحث الأول: لمحة حول نظرية المحاسبة:

لقد ظهرت المحاسبة منذ القدم، وتطورت بتطور معاملات الإنسان، فقد بدأت في شكل تسجيل للعمليات البسيطة التي تقوم بين الأفراد لتفادي النسيان، وتطورت بعد ذلك مع تطور الأوضاع الاقتصادية، إضافة إلى ظهور فروع أخرى لها، إلى أن أصبحت تمثل أهمية كبيرة في أي مؤسسة من خلال أهدافها التي تحقق احتياجات المؤسسة والمهتمين بنشاطها.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها:

إن التسجيل المحاسبي منذ بدايته كان يمثل ممارسة وتطبيق عملي حيث يتم تسجيل معاملات المشروع مبيعات الأراضي منذ حوالي 3000 عام قبل الميلاد، وأن إدخال النقود كوسيلة للتبادل قد كان بمثابة الدافع وراء تطوير المحاسبة الحديثة، وقد كان الصينيون هم الأوائل من قاموا بتلك الممارسة من 2000 عام قبل أن تظهر في أوروبا، وأن الأنشطة المصرفية والتجارية الأخرى قد أدت إلى الاحتفاظ بالحسابات في اليونان القديمة، وقد احتفظ الرومانيون بحساباتهم في جداول الشمع والتي تلاشت مع سقوط حضارة الرومان (عام 700 ق.م حتى عام 400 بعد الميلاد).

إن التطور الاقتصادي في العصور الوسطى هو الذي ساعد على تطوير المحاسبة، حيث ظهرت علامات تطورها في أواخر القرن 18، إذ شهدت تلك الفترة ظهور الثورة الصناعية التي أدت إلى زيادة النمو في الاعتماد على الشركات ذات النطاق الضخم، حيث ظهر للوجود شركات كثيرة تتسم بالضخامة،[1] وتحول مفهوم الملكية من الملكية الفردية والمشتركة إلى الملكية عن طريق حملة الأسهم (المساهمين) فهم مهتمين بمعرفة عائد استثماراتهم في الشركة، حيث تم فصل الملكية عن الإدارة وأصبح من الضروري الحصول على حسابات سنوية، يتم مراجعتها وتدقيقها عن طريق جهة خارجية حيادية وأدى هذا إلى نشوء المراجعة.[2]

وفي الفترة ما بين (1900-1950) ظهرت أساليب جديدة (نظريات وممارسات) للتحليل المحاسبي من أجل التعامل مع المنافسين، تطورت محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، إذ لم يعد ينظر إلى القوائم المالية كمؤشر

[1] امين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة(منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية للنشر،الإسكندرية، سنة 2005، ص(106_107).

[2] عمر السيد حسين، **فصول من تطور الفكر المحاسبي**، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، دون تاريخ نشر، ص38.

يدل على المركز المالي، حيث يتم توجيه نظر المحاسبة نحو نفعية القرار في نهاية تلك الفترة، وتم كذلك تطوير المحاسبة الضريبية والاستثمارات الضريبية والتخطيط الضريبي.

أما الفترة مابين (1950 حتى وقتنا الحالي) تطورت المحاسبة وأصبحت بمثابة نظام كامل للمعلومات، وأصبحت تعتبر علم كباقي العلوم الاجتماعية الأخرى، وتم إصدار إيضاحات عن مفاهيم ومعايير المحاسبة في كثير من البلدان، حيث تطورت المحاسبة الدولية بهدف التوافق والتجانس بين أساليب المحاسبة في البلدان الأعضاء، وقد تحول التركيز إلى الموازنة بين التكلفة والعائد، كذلك تطورت المحاسبة عن الموارد البشرية كجزء لقياس الأداء الاجتماعي للشركة، وقد أحدث استخدام الكمبيوتر ثورة في نظم وأساليب المحاسبة، وقد كان هناك تأكيد على تقييم الفعالية،ونظم المعلومات، وعلم الإدارة، والخدمات الإدارية، بالإضافة إلى المرجعية الإدارية والتي تعتبر نتائج تطبيق أساليب ونظرية جديدة للمحاسبة، وقد أصبحت المحاسبة الآن علم منهجي متعدد الأبعاد.[1]

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة، أهميتها وأهدافها:

أولا: تعريف المحاسبة:

تعددت التعاريف لتوضيح وتحديد مفهوم المحاسبة نذكر منها:

1- المحاسبة تقنية متعارف عليها، يجرى بواسطتها رصد ومسايرة التدفقات المختلفة المتوجهة لنشاط المؤسسة مهما كانت طبيعتها، وطبيعة نشاطها ويترجم ذلك في شكل نتائج مكرسة لمردودية هذا النشاط وفعاليته.[2]

2- يقصد بالمحاسبة تسجيل العمليات المالية في دفاتر القيد الأول (دفاتر اليومية) وتبويبها في دفاتر القيد النهائي (دفتر الأستاذ) وفقا للمبادئ وأسس المحاسبة بهدف التوصل إلى نتيجة مزاولة الوحدة الاقتصادية لنشاطها في فترة زمنية معينة، ومركزها المالي في نهاية نفس الفترة.[3]

3- المحاسبة نظام معلوماتي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين، التي يمكن التعبير عنها بالنقود.[4]

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص (109_111).

[2] احمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،سنة 2002،ص 23.

[3] منير محمود سالم، **مبادئ المحاسبة**، دون دار النشر، القاهرة، سنة 2001/2000، ص 10.

[4] محمد بوتين، **المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003، ص 2.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المحاسبة تعتبر نشاط خدمي من خلال توفير المعلومات المالية للأطراف المهتمة بها، التي تساعدهم على اتخاذ مختلف قراراتهم ونظام وصفي تحليلي من خلال جمع البيانات وتسجيلها وتصنيفها ثم إعداد التقارير المالية بهدف وصف المركز المالي للمؤسسة، وهي أيضا تعتبر كنظام للمعلومات من خلال تجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة، إلى مدى واسع وكبير من الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط المؤسسة.

- قياس وتوصيل المعلومات المالية؛
- ارتباطها بأنشطة اقتصادية خاصة بالمؤسسة؛
- التوصيل للأشخاص المهتمة بها؛

ثانيا: أهمية المحاسبة:

للمحاسبة أهمية بالغة فهي تعد الخزان الذي يمد المؤسسة بجميع المعلومات اللازمة لإدارة مشاريعها، واتخاذ القرارات المناسبة بصورة دقيقة، وتتمثل أهمية المحاسبة فيما يلي:

1-بالنسبة للمؤسسة: يلزم قانون المؤسسات أيا كان نوعها بمسك دفاتر محاسبية، وأن لهذا الإلزام فائدة بالنسبة للمؤسسة، فعن طريق المحاسبة يمكن للمؤسسة:

أ- معرفة تطور وضعيتها المالية من خلال معرفة النتائج؛

ب- تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج؛

ج- المساهمة في بناء جهاز المعلومات على المستوى الوطني، عن طريق تقديم بعض المجاميع كالقيمة المضافة، مما يسهل العمل على مستوى الاقتصاد الوطني ككل؛

د- إعطاء صورة للغير (شركاء، زبائن، موردون، راغبون في المساهمة، مؤسسات مختلفة...الخ)؛

هـ- إمداد التسيير التقديري بالعناصر اللازمة لإعداد التقديرات؛

و- تعتبر أساس أو قاعدة للتحليل المالي، وللمحاسبة التحليلية.

2-بالنسبة لمحيط المؤسسة: تستفيد من المحاسبة والوثائق المحاسبية جهات أخرى تتمثل في محيط المؤسسة منها:

أ-مصالح الضرائب: يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضرائب الواجبة الدفع، عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات نشاطاتها المختلفة.

ب–القضاء: تعتبر الدفاتر المحاسبية حججا مادية تمكن في الحكم ضد أو لصالح المؤسسة في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة، وقد جاء في المادة 13 من القانون التجاري الجزائري: "...يجوز للقاضي قبول الدفاتر التجارية المنتظمة كإثبات بين التجار بالنسبة للأعمال التجارية..."[1]

ثالثا: أهداف المحاسبة:

للمحاسبة عدة أهداف نذكر منها:

1– توفير المعلومات المالية؛

2– قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة؛

3– تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيين الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوى العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة؛

4– قياس تطور الوضع الاقتصادي للمؤسسة من خلال فترة محددة من الزمن نتيجة ممارستها للنشاط الذي أنشأت من أجله؛

5– الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

6– توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجين عن المؤسسة مثل المساهمين، المقرضين، المحللين الماليين، الجهات الهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار، التمويل؛

7– توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتتمثل بشكل أساسي في مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة التنسيق وتقييم الأداء.[2]

[1] نواصرية محمد فتحي، طيبي نور الدين، **مبادئ المحاسبة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1994،ص15.

[2] بويعقبوب عبد الكريم، **اصول المحاسبة العامة (وفق المخطط المحاسبي الوطني)**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999، ص 12.

المطلب الثالث: الفروع والمبادئ المحاسبية:

أولا: الفروع المحاسبية:

تنقسم المحاسبة إلى عدة أنواع، حسب الغرض المتوخي من وراء مسكها ونذكر منها:

1- محاسبة المؤسسة: وهي المحاسبة الموجهة لخدمة الأغراض الاقتصادية للمؤسسات خدمية كانت أو إنتاجية، خاصة كانت أو عامة، ويمكن التمييز بين ثلاث أنواع منها:

أ- المحاسبة المالية: ويطلق عليها البعض"العامة" فهي تسمح بالتسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية للمؤسسة خلال الدورة المالية، كما يمكن من خلالها معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نتائج المؤسسة ربح أم خسارة؛[1]

ب-المحاسبة التحليلية: وتسمى أيضا "محاسبة التكاليف" أو "محاسبة الاستغلال" وهي تعني مجموعة من الإجراءات والتقنيات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية محددة (أسبوع، شهر، ثلاثي...) قصد تقويم المنتوجات أو الخدمات المنبثقة عن النشاط من جهة، ومراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) من جهة أخري؛[2]

ج- المحاسبة التقديرية: وتعنى اعتماد المحاسبة التحليلية بقيم تقديرية متوقعة للزمن القادم (المستقبلي)؛

د- المحاسبة العمومية: هي المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة المؤسسات غير الاقتصادية ذات الطابع الإداري مثل: البلدية، الولاية،...إلخ.[3]

هـ- المحاسبة الوطنية: هي طريقة محاسبة تستخدم نتائج النظرية الإقتصادية مع المعطيات الإحصائية الخاصة من أجل إعطاء صورة رقمية عامة، ولكنها مبسطة للإقتصاد الوطني في فترة زمنية معينة، وهي في نفس الوقت وسيلة ضرورية لخدمة السياسة الإقتصادية.[4]

ثانيا:المبادئ والفروض المحاسبية:

تقوم المحاسبة على مجموعة من الأسس والمفاهيم التي تكونت عبر السنين والتجارب وأصبحت تكون المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة بشكل عام:

---

[1] احمد طرطار، **مرجع سابق**، ص26.

[2] عبد الحليم محمود كراجة، **محاسبة التكاليف**، ط1، دار الامل للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2001، ص ص (12-13).

[3] أحمد طرطار، **مرجع سابق**، ص ص(12-13).

[4] مقادة اقاسم، **المحاسبة الوطنية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1993، ص 5.

1- الفروض المحاسبية:

أ- فرض إستمرارية النشاط: تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستقرار و لمدة طويلة حيث أن حياتها طويلة وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف و التصفية.

ب- فرض الوحدة النقدية: وفق هذا الفرض لابد من وجود وحدة نقدية ثابتة في جميع نشاطاتها فمثلا عند إستراد مواد أو أجهزة يكون بالعملة الأجنبية، لكن في دفاتر المؤسسة يكون بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري مثلا).

ج- فرض الوحدة الإقتصادية: يقوم هذا الفرض على أن المؤسسة مستقلة عن مالكها عند إنشائها، وأن تصرفات المالكين في أموالهم الخاصة لا يؤثر في المؤسسة، وفي حالة تعامل المالكين بأموال المؤسسة فهم يعاملون معاملة الزبائن الأخرين.[1]

2- المبادئ المحاسبية:

أ- مبدأ إستقلالية الدورات والنتائج الدورية: حيث يرغب مستعملو البيانات المحاسبية بمختلف أنواعهم في تزويدهم بنتائج دورية، نتائج الماضي وتقديرات المستقبل مما يؤدى إلى تجزئة الاستمرارية(أي حياة المؤسسة) إلى فترات تسمى كل فترة بالدورة المحاسبية، وتتكون من 12 شهرا،وتساير السنة الميلادية، وعليه فإن القانون التجاري والقانون الضريبي يجبران المؤسسات ذات الطابع التجاري والصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى 12 شهرا،لذلك فإن المؤسسة مجبرة على التفرقة بين ما يعود على للدورة وما لا يعود لها.

ب- مبدأ الثبات: يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى(تشكل القوائم المالية و طرق التقييم)، كل تغيير يجب الإعلان عنه وتبريره للموافقة عليه وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر أبدا على صدق و سلامة الحسابات.

ج- مبدأ الحيطة والحذر: يلفت هذا المبدأ إلى خطورة تقديم نتائج مبالغ فيها، وحسب هذا المبدأ لا تسجل الإيرادات إلا إذا تحققت و العكس بالنسبة للنفقات، إذ يجب تسجيل كل نفقة محتملة الحدوث، ولكن هذا لا يعني السماح بتكوين مؤونات وإحتياطات خيالية ومبالغ فيها.[2]

د- مبدأ القيد المزدوج: يفيد هذا الغرض أن جميع العمليات الإقتصادية الخاضعة للقياس المحاسبي تنطلق من توازن طرفي القيد المحاسبي أي الجهة المدينة للحسابات الأولى تساوي الجهة الدائنة للحسابات الثانية.[3]

---

[1] وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان ، **المحاسبة المالية في القياس و الاعتراف و الإفصاح المحاسبي**، ج 1، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، دون مكان، سنة 2002، ص ص(48_51).

[2] محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص ص(36_38).

[3] وليد ناجي الحيالي، **مرجع السابق**، ص52.

هـ- مبدأ التكلفة التاريخية: ويعنى هذا المبدأ أنه يتم تسجيل أصول المؤسسة بالسجلات و القوائم المالية بتكلفة الحصول عليها،كذلك فإنه يتم تسجيل إلتزامات المؤسسة بتكلفة تحملها.

وبالرغم من التغيرات التي تطرأ على هذه التكلفة بمرور الزمن سواء بالزيادة أو النقصان فإن المحاسبة طبقا لهذا المبدأ تتجاهل هذه التغيرات.

ن- مبدأ تحقق الإيراد: يتم الإعتراف بالإيراد عندما يتم التحقق والإكتساب، ويتم التحقق من الإيراد عندما يتم تبادل السلع أو الأصول الأخرى أو الخدمات مقابل مبالغ نقدية، وتعتبر الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون الأصول المستلمة قابلة للتحول إلى نقود. كذلك فإن الإيرادات لا يتم الإعتراف بها إلا إذا اكتسبت، ويعتبر الإيراد مكتسبا عندما تكون المؤسسة أنجزت النشاط الذي يؤهل لتحقيق المنافع المتمثلة في الإيراد.[1]

و- مبدأ المقابلة: يقوم هذا المبدأ على تحديد صافي دخل المشروع لفترة زمنية معينة عادة سنة وذلك من خلال مقارنة مصروفات المؤسسة خلال تلك الفترة مع إيرادها المحقق الذي نتج عن هذه المصروفات في نفس السنة.

ي- مبدأ الإفصاح الكامل: ويعنى هذا المبدأ ضرورة شمول القوائم المالية كافة البيانات والمعلومات التي تعتبر هامة وضرورية بالنسبة لمستخدمي هذه القوائم. وعادة يتم الإفصاح في نفس القوائم المالية كما قد يمتد خارجها ليكون في صورة إيضاحات متممة لهذه القوائم أو في صورة ملاحظات أو جداول كما أنه لا يقتصر الإفصاح عن الفترة المالية الحالية التي تعد فيها القوائم المالية، بل يمتد ليشمل أحداث هامة تخص فترات مالية لاحقة.[2]

المطلب الرابع: وظائف المحاسبة والأطراف المهتمة بها:

أولا: وظائف المحاسبة:

للمحاسبة عدة وظائف تقوم بها في المؤسسة، نذكر منها:

1- الوظيفة القانونية:تنص المادة 90 من القانون التجاري الجزائري على أن"كل شخص معنوي أو طبيعي له صفة التاجر يجب عليه مسك الدفاتر ليسجل العمليات المحاسبية" لذا فإن القانون التجاري نص على مسك الدفاتر الحسابية عملية إلزامية قانونية كما أن تحديد الوعاء الضريبي يتم إنطلاقا من النتائج المدونة على مستوى المحاسبة.

2- الوظيفة التسييرية: تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والإقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة، كما تساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد المالية والبشرية، وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير، كما تساعد كذلك المحاسبة الوطنية بمعلومات وذلك بغية تقويم الدخل

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **مرجع السابق**، ص52.

[2] سليمان بشناوي، إيهاب أبو خزانة، **مبادئ المحاسبة**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، دوم مكان، 2004، ص 10.

القومي وتوجيه إختيارات المسؤولين على مستوى الوصاية ، وأيضا وضع خطط على الصعيد الوطني.[1]

إضافة إلى الوظيفتين الرئيسيتين السابقتين نذكر بعض الوظائف الثانوية:

3- قياس الموارد الإقتصادية التي تملكها المؤسسة؛

4- قياس وتسجيل حقوق وإلتزامات المؤسسة تجاه الغير؛

5- تحديد نتيجة المؤسسة خلال فترة نشاطها؛

6- تصوير المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين؛

7- التعبير عن كل عمليات المؤسسة بوحدة النقد المتداولة.[2]

ثانيا: الأطراف المهتمة بالمحاسبة:

يمكن تصنيف مستعملو المعلومات المحاسبية إلى مجموعتين: مستعملون ذو مصلحة مباشرة، ومستعملو ذو مصلحة غير مباشرة.

1- مستعملون ذو مصلحة مباشرة:وهم الأفراد الذين لهم علاقة مباشرة مع المؤسسة ويتمثلون في:العمال، الملاك، الدائنين، الموردين، والإدارة، السلطات الضريبية، والمستهلكين.

2- مستعملون ذو مصلحة غير مباشرة: وهم الجهات الذين ليست لهم علاقة مباشرة مع المؤسسة ويستعملون البيانات المالية الخاصة بها، ويتمثلون في: المستثمرين الحالين، والمحتملين،المقرضين، الحكومة، الجمهور، السلطات الرقابية، والصحافة المالية.

يستخدم هؤلاء الأطراف معلومات المحاسبية لتلبية بعض من إحتياجاتهم المختلفة من المعلومات الملائمة لإتخاذ قراراتهم.[3]

---

[1] بويعقوب عبد الكريم، **مرجع سابق**، ص13.

[2] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص21.

[3] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سابق**، ص6.

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية:

المعايير المحاسبية ليست وليدة اليوم بل كانت قائمة في أصل عام 1973 وقد تبنتها الكثير من الدول في الشرق الأوسط، أوروبا، أسيا، أمريكا، والأن هي مطبقة في العديد من الدول ومن ضمنها الدول المتقدمة. وجدت هذه المعايير لمواكبة التطورات الحاصلة في العالم كالتوجه نحو إقتصاد السوق، الإستثمار و الخوصصة.

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية:

أولا: لمحة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية:[1]

إن لجنة معايير المحاسبية الدولية IASC (Standards Commité International Accounting) هي هيئة مكلفة ومسؤولة بصياغة وإعداد المعايير، حيث تصدر عنها المعايير الدولية المحاسبية، وقد تكونت هذه اللجنة في:1973/06/29 من 10 دول في إطار العولمة المتزايدة للأسواق المالية، وكانت فكرة تأسيسها من طرف هنري بنسون(Henry Benson) أحد الشركاء في المكتب الأنجلوساكسوني (Cooper and Ly brand) حيث ظهرت اللجنة كثمرة للاتفاقات التي عقدت بين الجمعيات المحاسبية المهنية من 10 دول من دول العالم هي: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، وأصبح مقر اللجنة العاصمة البريطانية لندن.

وقد ضمنت هذه الهيئة لدى إنطلاقها مجموعة من المتطوعين ويتمثل أعضاء اللجنة في جميع الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين (Fédération of Accountants International) IFACوالتي وصل عددها إلى 143 هيئة(جمعية مهنية). وقد وصل إلى غاية ماي 2002 عدد أعضائها إلى 16 متطوعا منتخبا بالإضافة إلى 11 مستخدما وعددا كبيرا من المتطوعين، فهي هيئة خاصة لا تهدف لتحقيق الربح ولم تتغير أهدافها منذ 1973 حيث تتمثل أهدافها في:

1- إعداد مجموعة وحيدة من معايير محاسبية ذات نوعية عالية سهلة الفهم ويمكن تطبيقها في كل أنحاء العالم لخدمة المصلحة العامة؛

2- تجنيس التطبيقات الوطنية المتعلقة بعرض القوائم المالية؛

3- رفع كفاءة الأداء المحاسبي على مستوى العالم؛

[1] يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2002، ص53.

منذ أن تأسست اللجنة في 1973 حتى 2001 قامت بإعداد مجموعة متجانسة من المعايير لتشكل مرجعية محاسبية، بينما الإصلاح المقرر في 24 ماي 2000 و الموضوع قيد التطبيق في 02 أفريل 2001 يجب أن يسمح لهذه الهيئة من متابعة أهدافها الأساسية في إطار دولي بفعالية وإستقلالية وبواسطة أكبر مجموعة ممكنة من الكفاءات.

ثانيا: هيئة لجنة معايير المحاسبية الدولية:

يتبع لجنة المعايير الدولية في عملها هيئات أخرى لكل هيئة وظيفتها الخاصة و أهدافها التي تسعى إليها و تتمثل هذه الهيئات في ما يلي:[1]

1- مجلس لجنة معايير المحاسبية الدولية IASC Board: وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبية المالية و التقرير للمنشآت، وتشمل مسؤولياته إعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان التوجيه (Steering commettes) وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من 17 منظمة (وليس أفراد) منها 13 هيئة محاسبية و4 منظمات أخرى.

2- المجموعة الإستشارية Consultative Group: وتقدم هذه المجموعة المشورة للجنة المعايير المحاسبية الدولية حول المشروعات وأولوياتها و القضايا الفنية، وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبية الدولية.

3- المجلس الإستشاري Advisory Concil: يراجع هذا المجلس إستراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لإلتزاماته، ويقوم المجلس الإستشاري أيضا بالإشتراك في الإجراءات قبول أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة، ومجتمع المحاسبة، ومجتمع الأعمال، ومستخدمي القوائم المالية، وغيرهم من الأطراف المهتمة.

4- اللجنة الدائمة للترجمة Standing Interprétation Committee(SIC): وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها لمعالجة مختلفة أو غير مقبولة، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لإعتمادها من مجلس اللجنة.

5- جماعة العمل الإستراتيجي Strategy Working Party: تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وإجراءات العمل، وعلاقتها مع واضعي معايير المحاسبة القوميين ويتناول بالبحث التدريب والتعليم وكذلك التمويل.

---

[1] كارل أن فروست، وأخرون ،**المحاسبة الدولية**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، دون تاريخ، ص ص(364_365).

ثالثا: التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية:[1]

إن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بالمرونة وقابلية التعديل والتغيير إستنادا إلى التغير في الظروف الإقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية و تواكب التغيرات والتطورات على الساحة الإقتصادية بإعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، فهي بعيدة عن الجمود شأنها شأن مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى، ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي:

1- تعديل المعايير : حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، حيث تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية إعتبارا من 2005/01/01 وكذلك تعديلات أخرى بعد ذلك.

ويكون التعديل بأشكال مختلفة منها:

أ- إلغاء بعض البدائل المحاسبية؛

ب- تعديل التعريفات؛

ج-إلغاء بعض الممارسات المحاسبية؛

2- دمج التفسيرات في المعايير : التفسيرات التي تضعها لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدوليةIFRIC التي كانت تسمى بلجنة تفسيرات معايير المحاسبية الدوليةSICهذه التفسيرات توضح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتم دمجها في المعايير كون المعايير أقوى من التفسيرات.

3- دمج بعض المعايير ببعضها البعض: نتيجة لوجود عامل مشترك بينها.

4- سحب بعض المعايير: وذلك لعدم الإتفاق على صيغة موحد عالميا على تطبيقها.

5- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة : كما حصل مع المعيارIASالمتعلق بإندماج الأعمال حيث حل محله المعيار IFRS بذات المسمى.

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS –IAS 2007**، ط1، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن، سنة 2008، ص ص(33_36).

المطلب الثاني: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية:[1]

نظرا للتطور والنمو الهائل للتجارة الدولية وإنتشار الشركات المتعددة الجنسيات بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات كان من الضروري إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية، ومنذ بروز الشركات المتعددة الجنسيات و ظهور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالمي، بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد المحاسبي العالمي، على مستوى المعايير المحاسبية.

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

فالقاعدة تعتمد على وجود معاملات مالية للشركات الدولية في بلدان مختلفة، ووجود معايير دولية يكون متفق عليها ويتم التنسيق بينها حتى يتم تطبيقها على كل الشركات، وفي نسف السنة تم تجسيد فكرة التوافق الدولي في المعايير المحاسبية رسميا، ومنذ ذلك التاريخ تم عقد إجتماعات ومؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة، ومناقشة المشكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر، من أجل التقليل الإختلافات بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات وتضييق دائرة الفوارق في معايير المحاسبة.

وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا، حيث إتخذت فيه قرارات هامة، وذلك لإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما القدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية والإختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها البلدان المتعددة، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973 وكذا التحاد الدولي للمحاسبين IFRC، وقد تم إصدار أول معيار للجنة معايير المحاسبة الدولية في جويلية 1975 وتم إلغاؤه سنة 1998 وإستبداله بمعيار القوائم المالية.

يمكن القول أنه لا توجد فترة معينة لإصدار المعايير المحاسبية وإنما يتم ذلك حسب الحاجة والمشاكل المحاسبية المطروحة، وإلى حد الآن فإنه تم إصدار واحد وأربعون(41) معيار محاسبي تحت غطاءIASفي الفترة1973-2001 و 8 معايير تحت غطاء IFRSمن 2001 إلى غاية 2008، كما أصدرت أكثر من 33 تفسير لتلك المعايير، بحيث يتم إصدار ملاحظات لكل معيار محاسبي، كما يتم إصدار نشرات وكتيبات ومطبوعات تساعد على فهم وتطبيق الموضوعات المختلفة للمعايير.

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو للنشر، الجزائر، سنة 2008، ص ص (127_131).

المطلب الثالث: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

أولا: تعريف المعايير المحاسبية الدولية:

يعرف المعيار على أنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلي تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.[1]

وعرفت المنظمة الدولية للمعايير ISO (Organisation Internationl Standards) المعايير بأنها"نشاطات تحمل في طياتها حلولا ممكنة وقابلة للتطبيق، ومتكررة للأسئلة المطروحة سلفا أو مشاكل مطروحة من قبل، تخص العلوم بصفة عامة".

ومن خلال ما سبق فإن المعايير المحاسبية الدولية هي من أدوات القياس المحاسبية التي تستخدم في مجال الإفصاح والتقييم والقياس المحاسبي، وتحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية.

ثانيا: أهمية إصدار المعايير المحاسبية الدولية:[2]

إن عملية التوحيد و التوافق المحاسبي لا تزال تكتنفها الكثير من الصعوبات،وأن هناك ضرورة لتقديم جهود أكبر من أجل الوصول إلي غاية مثلى تتمثل في معايير دولية موحدة ولا شك أن توفر نظام محاسبي دولي موحد يحقق مزايا نذكر منها:

1- قدرة المؤسسة على إستعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من إقتصاد مبلغ كبيرة من التكاليف؛

2- إستعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛

3- إقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة وشركات الخدمات الإستشارية المالية؛

4- زيادة فاعلية تشغيل الأسواق المالية؛

5- تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين، الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الإستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال؛

---

[1] Ar.thefree dcionary.com ,lundi,12 /01/2015, 17: 10.

[2] شعيب شنوف، **مرجع سابق** ، ص ص(124_125).

6- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى إختيار أفضل البدائل وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه نحو الشركات الفعالة، فتزداد الرفاهية الاجتماعية؛

ثالثا: مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:[1]

إن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة على مستوى دول العالم له مزايا وفوائد، يمكن التعرف عليها على النحو التالي:

1-التناسق و التناغم: ويعنى قيام المنشآت بتطبيق نفس المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها مما يعنى توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجة المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمنشآت بصورة متماثلة وموحدة.

2-قابلية المقارنة: نظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية، ينتج عن ذلك قابلية مقارنة القوائم المالية من قبل مستخدميها و بالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.

3- مواكبة متطلبات العولمة: إن العالم أصبح صغيرا نتيجة لتطور وسائل الإتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول وإتساع حجم التكتلات السياسية والإقتصادية، والإعتماد على الإقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى إنتشار الشركات المتعددة الجنسيات وإنتشار المنظمات المهنية العالمية التي تختص بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية، ومنظمة الجمارك العالمية، ومنظمة الصحة العالمية، كل ذلك كان لابد أن تمس العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية يهتم بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي.

4-تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود: لا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة، وينص على ذلك الصراحة في التقرير السنوي ورأي الجهة التي قامت بتدقيق حسابات المنشاة المصدرة للقوائم المالية.

5-الولوج إلى الأسواق المالية الدولية: تقوم الشركات حاليا بالمنافسة لإدراج إسمها في الأسواق المالية الدولية ولا يمكن تحقيق ذلك إلا الإلتزام بشرط معينة يجب التقيد بها، إضافة إلى ذلك زيادة المخاطر المتعلقة يتداول الأسهم والإستثمار بها، وإحتلالها جزء كبير من النشاط الإقتصادي العالمي وزيادة الثقافة المتعلقة بالأسهم، ولعل الأزمات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لأسباب أهمها المعلومات المحاسبية وإختلاف أساليب إعدادها مما أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية.

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سابق** ، ص ص(24_25).

6- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية: إن القوائم المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها ويتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت القوائم المالية على أساسها، لكن القوائم المالية المعدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية لا تحتاج لمزيد من التوضيحات.

7- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناءا على قوانين ومعايير محلية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

رابعا: محددات تطبيق المعايير الدولية:[1]

نظرا لأهمية المعايير المحاسبية الدولية والمزايا الخاصة بها إلا أن هناك محددات تقيد تطبيقها نذكر منها:

1- عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة؛

2- الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية؛

3- يتطلب تطبيق المعايير الدولية تعديلا للقوانين في الدول في المطبقة والأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، فمثلا المعيار IASالمتعلق بضرائب الدخل تعتبرها الدول مسألة محلية بحتة؛

4- إن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات(SIC)نتيجة للتطور المستمر في البيئة الإقتصادية؛

5- إختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففهم المعايير من طرف الدول النامية أصعب من الدول المتقدمة، إضافة إلى ذلك اللغة كون المعايير تصدر باللغة الإنجليزية وبالتالي تكون جهود كبيرة في الترجمة؛

6- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية HASB في وضع المعايير وتعديلها، لذلك على مهنة المحاسبة أن تتطور مع التطورات السياسية في أن واحد؛

7- تعدد التعارف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية، حيث يورد له أكثر من تعريف في أكثر من معيار، و بالتالي عدم ظهور المعايير المحاسبية بالشكل الموحد المتوقع.

[1] خالد جمال الجعارات، **المرجع السابق** ،ص ص(26_28).

المطلب الرابع: أهداف إصدار المعايير المحاسبة الدولية:

يمكن تلخيص أهم أهداف المعايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

أولا: ضمان درجة عالية من الشفافية؛

ثانيا: تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية(في الزمان والمكان)فليس هناك أي مقارنة ممكنة إذا كانت المعايير المحاسبية غير متطابقة، فهي ضرورة مطلقة للمقارنة خصوصا بالنسبة للمستثمرين في الأسواق المالية؛

ثالثا: العمل على التحسين و التنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية؛[1]

رابعا: تسمح بأن تكون البيانات المالية المقدمة للمستثمرين تعكس الواقع الإقتصادي بصورة دقيقة؛

خامسا: فهم أفضل للمحاسبة وتسهيل ومراجعتها؛

سادسا: تسهيل توحيد الحسابات؛

سابعا: إصدار مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية؛[2]

[1] يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **مرجع سابق** ، ص22.

[2] Ar.thefree dcionary.com ,lundi,12 /01/2015 .17 55

المبحث الثالث: دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد:

تتجه جميع دول العالم ومن ضمنها الجزائر نحو الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، والإنفتاح على الإقتصاد العالمي وتقديم التسهيلات المختلفة لجذب رؤوس الأموال عن طريق الشركات متعددة الجنسيات و المنظمات المالية الدولية، ولذلك كان على الجزائر مواكبة هذا التطور من خلال تعديل المخطط المحاسبي الذي كانت تعتمد عليه، وتبنيها للنظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الأول: النظام المحاسبي الجزائري و التحول إلى إقتصاد السوق:[1]

لقد تم إستعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 بداية من جانفي 1976 إجباريا في المؤسسات، والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الإقتصاد الإشتراكي وخصائصه، ولم يتغير رغم أن الجزائر إتجهت نحو إقتصاد السوق، ولذلك فقد أصبح المخطط المحاسبي الوطني(PCN) لا يتماشى مع الظروف الإقتصادية الراهنة خصوصا وأن الجزائر قد فتحت المجال للإستثمار الأجنبي مع التوجه في بداية تسعينات القرن العشرين وظهور قوانين الإصلاحات الإقتصادية و الخوصصة مما أدى ذلك إلى دخول العديد من الشركات الدولية للإستثمار في الجزائر. لذلك وجب على الجزائر أن تغير نظامها، لأن المخطط المحاسبي الوطني يركز على المؤسسات الصناعية و التجارية ويمهل الأنشطة الإقتصادية الأخرى:كالبنوك، القطاع الفلاحي، شركات التأمين، الأشغال العمومية، إضافة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني يعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية(تكلفة الشراء أو تكلفة الإقتناء) الذي يفترض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستعملة في القياس المحاسبي، إلا أن هذا المبدأ لا يعطي صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة و بالتالي إتخاذ القرار يكون غير عقلاني.

كما نجد أن المخطط المحاسبي الوطني قد أهمل التصنيف (التبويب) الوظيفي عند إعداد القوائم المالية، لأن التصنيف الوظيفي لها يساعد على تحديد المسؤوليات، وتسهيل إتخاذ القرارات السليمة.

ومن خلال ظهور هذه النقائص في المخطط المحاسبي الوطني (PCN)كان من الضروري القيام بالتعديلات جوهرية عالية، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية.

[1] شعيب شنوف، **مرجع سابق**، ص ص(15_18).

المطلب الثاني: الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي المالي:

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتعديل النظام المحاسبي الجزائري من أجل مواكبة التطورات الإقتصادية المستمرة.

أولا: مراحل إنجاز النظام المحاسبي الجديد:[1]

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وقعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-75 إلي نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع معطيات الإقتصادية الجديدة و المتعاملون الإقتصاديون الجدد وقد هذه العملية بثلاث مراحل هي:

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

المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد.

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات تطوير ممكنة

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني و تحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الإقتصادي في الجزائر، وهذا الخيار إتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية، من قبل مرسوم وزاري في أكتوبر1999 والمتمثل في تكييف المخطط الحاسبي الوطني مع نشاط المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشي والإطار التصوري المحاسبي المعمول به.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف و الغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين حاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.

[1] شعيب شنوف، **مرجع السابق**، ص ص(13_15).

الخيار الثالث:بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، والمبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا الخيار المتبنى من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في إجتماعه المنعقد في 5 سبتمبر 2001 وإختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRSأو معايير مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية FASB من خلالUSGAAPأو التوجيهات الأوروبية.

ثانيا: تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه:[1]

1- تعريف النظام المحاسبي:

تم تحديد تعريف النظام المحاسبي المالي في المادة "3" حسب القانون رقم 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 والذي سماه المحاسبة المالية:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكاتها الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"

2- مجال التطبيق:

حددت المواد: 2، 4، 5 من القانون رقم 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مجال تطبيق النظام كما يلي:

أ- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، وتتمثل الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية في:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية،إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية علو عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنيون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني او تنظيمي؛
- يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

[1] عن دار بلقيس للنشر ،**النظام المحاسبي المالي الجديد**، الجزائر، سنة 2008،ص ص(8_9).

ثالثا: مبادئ النظام المحاسبي المالي:[1]

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حساباتتسمح بإعداد كشوف مالية على أساس لمبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما:

1- **محاسبة التعهد**:أي تسجيل العمليات بتاريخ حدوثها وحتى إذا لم تتم تسويتها المالية؛

2- **إستمرارية الإستغلال**: تعهد الكشوف المالية على إفتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها خلال السنوات القادمة؛

3- **قابلية الفهم**: أي أنه بإمكان المطلع الذي له مبادئ عامة حول المحاسبة فهم محتوى الكشوف المالية؛

4- **الدلالة**: يجب أن تظهر الكشوف المالية كل البيانات الهامة والتي قد تأثر على قرارات مستخدمي هذه الكشوف؛

5- **المصداقية**: لا تظهر الكشوف المالية إلا البيانات التي يراها المسير صحيحة؛

6- **قابلية المقارنة**: على المؤسسة تطبيق نفس الطرق والأساليب تقييم الأصول حتى تكون بيانات الكشوف المالية للسنوات المختلفة منسجمة وقابلة للمقارنة؛

7- **التكلفة التاريخية**: تسجل العمليات عند حدوثها على أساس قيمتها(أو تكلفتها) بذلك التاريخ؛

8- **أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني**:إظهار الكشوف المالية لكل الأصول المراقبة من قبل المؤسسة حتى ولو لم تكن مالكة لها قانونا؛

إن شرح بعض المبادئ السابقة قد جاء في المواد من 5 إلى 15 من المرسوم التنفيذي، هذا المرسوم الذي أضاف بعض المبادئ التي لم تذكرها المادة"6"من المرسوم منها:

- إستقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن الذمة المالية للمالكين لها؛
- إحترام إتفاقية الوحدة النقدية، أي أن التعاملات المؤسسات الخاضعة للقوانين الجزائرية تسجل بالدينار الجزائري؛
- مبدأ الأهمية النسبية: أي أن الكشوف المالية يجب أن تبرز كل المعلومة مهمة، وأن المعايير المحاسبية يمكن أن لا تنطبق على العناصر الأقل أهمية؛
- مبدأ الحيطة: لإعداد الكشوف المالية وحساب نتيجة الدورة، يجب أن لا نبالغ في تقدير قيمة الأصول و لنواتج كما يجب أن لا نقلل من قيمة الخصوم و الأعباء؛

[1] دار بلقيس للنشر، **مرجع السابق**، ص ص(9_10).

رابعا: مدونة الحسابات وتنظيم المحاسبة:[1]

1-مدونة الحسابات: (بنية النظام المحاسبي الجديد):

يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائمة لهيكله ونشاطه وإحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير والحساب هو أغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية، وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة. وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:

أ- طبقات حسابات الوضعية(الميزانية)؛

ب- طبقات حسابات التسيير؛

وكل طبقة تقسم حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين(ترقيم)عشري.

أ- طبقات حسابات الميزانية:

توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف حسابات توصف بحسابات الميزانية، والإطار المحاسبي لها هو كالأتي:

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛
- الصنف الثاني:حسابات التثبيتات؛
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ؛
- الصنف الرابع: حسابات الغير؛
- الصنف الخامس: الحسابات المالية.

ب- طبقات حسابات التسيير:

تقسم العمليات المتعلقة بحساب النتائج إلى صنفين من الحسابات التي تسمى بحسابات التسيير، والإطار المحاسبي لهذه الحسابات هو الأتي:

- الصنف السادس: حسابات الأعباء؛
- الصنف السابع:حسابات المنتوجات(النواتج)؛

تستعمل الكيانات بحرية الطبقات(08-09)غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، وإلتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات من 1 إلى 7 فالمتابعة الدائمة للإلتزامات المالية خارج الميزانية تشكل إلزاما، وعليه تظهر وضعية هذه الإلتزامات في نهاية الفترة في ملحق الكشوف المالية.

[1] دار بلقيس للنشر، **مرجع سابق**، ص ص(153-158).

2- **تنظيم المحاسبة:**

حدد القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي في المواد من 10 إلى 24 تنظم المحاسبة ومن بين ما جاء فيها ما يلي:

1- يجب أن تستوفي المحاسبة إلتزامات الإنتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها ؛

2- يحدد الكيان تحت مسؤوليته، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛

3- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛

4- تحول لعمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛

5- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق؛

6- تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج؛

7- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛

8- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل الدفاتر اليومية، دفتر الأستاذ، ودفتر الجرد مع مراعاة الأحكام الخاضعة بالكيانات الصغيرة؛

9- يرقم رئيس المحكمة مقر الكيان ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد؛

10- تحفظ الدفاتر المحاسبية، والوثائق الثبوتية، لمدة(10) عشر سنوات إبتداءا من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛

11- تمسك الدفاتر المحاسبية والمرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش؛

12- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي:

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي الجديد ويمكن تلخيص هذه الأهداف فيما يلي:[1]

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

2- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الإقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛

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

4- يجعل من القوائم المالية والمحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

5- يساعد على نمو مردودية المؤسسة من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الإقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛

6- إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها وشفافة تشجع المشتثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

7- يسمح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصريح الجبائي بطريقة موضوعية ومصداقية؛

8- إستفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقدير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛

9- يتوفق النظام المحاسبي الجديد مع الوسائل المعلوماتية المرجوة التي تسمح باق تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط؛

10- الإنتقال من المحاسبية التاريخية إلى المحاسبية المالية(أي الإنتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية للتحليل على حالتها دون إجراء تغيرات عليها)؛

11- تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيمة العادلة؛

12- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي يعالجها المخطط لمحاسبي الوطني؛

[1] شعيب شنوف، **اهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية**،مجلة جديد الإقتصاد، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، سنة 2006 ص59.

المطلب الرابع: أهم الإختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني PSNوالنظام المحاسبي المالي SCF

أولا القوائم المالية:[1]

للقيام بعملية المقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد، سيتم التطرق إلى أهم الإختلافات فيما يخص شكل و محتوى القوائم المالية:

1-الميزانية:تتضمن الميزانية العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، فهي جدول ذو جانبيين، يعد بتاريخ معين، حيث تظهر موجودات وإلتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلين منفصلين عن بعضهما البعض.

أ- التغيرات الواردة في الميزانية:

- **النظام المحاسبي الوطني**: يصنف الأصول حسب درجة السيولة والخصوم حسب درجة الإستحقاق؛
- **النظام الجديد**: التصنيف هو حسب الدوري(الجاري) غير الدوري فالأصول غبر الدورية هي العناصر التي سيتم تحقيقها، أو إمتلاكها أو بيعها في 12 شهر التالية للإقفال. كذلك الخصوم الدورية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12 شهر، أما الخصوم الدورية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال.
  - PSNيعتمد عند تقييم الأصول على التكلفة التاريخية؛
  - SEFتقييم الأصولهو تقييم إقتصادي و تقديري(يعتمد على التقديرات كذا القيمة العادلة)؛
  - PCNفي الخزينة تدخل العناصر السائلة فقط؛
  - SCFتظهر في الخزينة العناصر السائلة وشبه السائلة(كالتوظيفات المالية قصيرة الأجل جدا، القيم المنقولة للتوظيف.....)؛

يلاحظ أيضا فرق أخر هو أنه النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الإستثمارات المحصل عليها بغرض إيجاري، وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية التي كانت تظهر في ميزانية المخطط المحاسبي الوطني.

2-جدول حساب النتيجة: تعد قائمة حسابات النتائج حسب النظام الجديد وفق منظورين:

- **المنظور التقليدي:** حسب الطبيعة كما هو عليه في المخطط المحاسبي الوطني مع إختلاف مستويات المعالجة؛
- **المنظور حسب الوظيفة:** معناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية، حيث يعتبر هذا المنظور إختياريا وليس إجباريا ويتطلب وضع نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم PSN؛

---

[1] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معاير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق**، أطروحة دكتوراه(كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير)جامعة الجزائر، (2007-2008) ص ص (176_179).

3- جدول تغيرات الأموال الخاصة: يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول:

أ- النتيجة الصافية؛

ب- حركة رأس المال (زيادة، نقصان، إسترجاع)؛

ج- مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)؛

د-نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛

هـ-تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشرة على رأس المال؛

4- جدول تدفقات الخزينة: يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية ومحاسبات النتائج.

يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة أو ما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية، ويتضمن مايلي:

أ- الأنشطة التشغيلية (وظيفة الإستغلال): تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليست لها علاقة بنشاط التمويل و الإستثمار؛

ب-الأنشطة الإستثمارية (وظيفة الإستثمار): تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل إقتناء إستثمارات طويلة الأجل وكذلك التحصيل الناتجة عن التنازل عن الإستثمارات؛

ج-الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل): تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورأس المال سواء بالنقصان أو بالزيادة ومكافآت رأس المال المدفوعة وحركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية؛

5- الملاحق: تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج الخاصة بالقوائم المالية، كما تحتوى على الطرائق المحاسبية و المعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية، حسابات النتائج جدول تدفقات الخزينة، إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات و الفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفرع والشركة الأم.

ثانيا: المخزونات والمؤونات:

أ- المخزونات: إعتماد النظام المحاسبي الجديد في تقييم المخزونات على طريقة FIFOأو التكلفة الوسطية المرجحة، بينما المخطط المحاسبي الوطني كانت المخزونات تقيم بطريقة FIFO أوLIFO أو التكلفة الوسطية المرجحة؛

ب- المؤونات: يسمح المخطط المحاسبي الوطني بتكوين مؤونة لأعمال الصيانة و الإصلاح للأعمال الكبرى، في حين أن النظام المحاسبي الجديد يعتبر أن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة عند نهاية الدورة، وبالتالي لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة لأعمال الصيانة و الإصلاح الكبرى؛

ثالثا: قواعد التقييم:يحتوى النظام المحاسبي المالي على قواعد وطرق تقييم بينما المخطط المحاسبي يعتمد في التقييم على التكلفة التاريخية فقط.

رابعا: الإطار التصوري:للنظام المحاسبي المالي إطار مفاهيمي يوضح من خلاله القوانين المتعلقة بتطبيقه بينما هذا لا يتوفر في المخطط المحاسبي الوطني.

خامسا: مزايا النظام المحاسبي المالي الجديد:

- وجود إطار مرجعي للمحاسبة،يحدد الإتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة والأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء و المنتجات؛
- توضيح قواعد التقييم وكل العمليات بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني كالقرض الإيجاري، الإمتيازات؛
- وصف لمحتوى كل الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة كحسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة المالية وفق المعايير؛
- وجوب تقديم حسابات موحد وحسابات مشتركة لكل المؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار؛

خلاصة:

تعتبر وظيفة التسيير من أهم الوظائف التي تساعد على تطوير المؤسسة ورقيها، لذلك تعد المحاسبة من أهم أدوات التسيير من خلال دورها الذي تقوم به، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة للأطراف العديدة التي لها علاقة بالمؤسسة.

وتمهيدا لإنفتاح الإقتصاد الجزائري على الإقتصاد العالمي، وتقديم التسهيلات المختلفة لجلب رؤوس الأموال عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المالية الدولية، أصبح تبني المعايير المحاسبية الدولية إلزاميا من أجل توحيد الممارسات المحاسبية، بهدف توفير معلومات مفيدة في صنع القرارات الإقتصادية من طرف مستخدميها، ومن أجل مواكبة التطورات الإقتصادية السريعة، كان لابد على الجزائر من مواكبة الإنفتاح المنشود المتعلق بالنظام المحاسبي وهذا من خلال تبنيها لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي يحتوى في مضمونه على جزء مهم وكبير من المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثاني:

دراسة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد :

تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي (SCF) المستمد من المعايير المحاسبية المالية والذي غير قواعد العمل بصفة جذرية، حيث تغيرت بعض المفاهيم وقواعد سير الحسابات.

تعتبر الأصول الثابتة ضرورية بالنسبة للمؤسسة إذ تحدد قيمة المؤسسة عموما بأصولها المعنوية، المادية والمالية، لذا صب الاهتمام على طريقة المعالجة المحاسبية الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

- ✓ **المبحث الأول: المعايير المحاسبية التي تحكم الأصول الثابتة.**
- ✓ **المبحث الثاني: ماهية الأصول الثابتة وقواعد تقييمها إدراجها.**
- ✓ **المبحث الثالث: جرد الأصول الثابتة.**
- ✓ **المبحث الرابع: التنازل على الأصول الثابتة.**

المبحث الأول: المعايير المحاسبية التي تحكم الأصول الثابتة:

حددت معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير التي تحكم الأصول الثابتة أو ما يعرف بالأصول الغير الجارية حيث أولت لها اهتمام كبير في طريقة معالجتها.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية التي تحكم الأصول الثابتة العينية:

تتمثل هذه المعايير المحاسبة الدولية التي تحكم الأصول الثابتة العينية فيما يلي:

أولا: المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS16) التثبيتات المادية[1]

1- هدف المعيار

يصف هذا المعيار القواعد التي تحكم عمليات الاعتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالأصول الثابتة (المنشآت والآلات والمعدات والتجهيزات) والتي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم درجة استثمار الشركة في هذه الأصول أو التغيرات منها.

والأمور المتعلقة بهذا المعيار تتناول ما يلي:

- الاعتراف ببنود الأصول الثابتة؛
- القياس المبدئي واللاحق لها؛
- حساب مقدار الإهتلاك، وخسائر انخفاض قيمة الأصل.

2- مجال تطبيق المعيار:

تنطبق متطلبات هذا المعيار على المحاسبة عن الأصول الثابتة المادية (المنشآت والآلات والمعدات والتجهيزات) ما لم يوجد معيار أخر يعالجها، باستثناء:

- الأصل الغير متداولة المحتفظ بها بغرض البيع والتي يعالجها المعيار IFRS 5؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بمقتضى IAS 41؛
- حقوق التعدين واحتياطات التعدين والموارد الطبيعية IFRS6.

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS17) عقود الإيجار[2]:

1- هدف المعيار:

يحدد هذا المعيار المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية في القوائم المالية للمستأجرين والمؤجرين.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، ج 1، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008، ص 267.

[2] مرجع نفسه، ص 297.

2- نطاق تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار على:

أ- يتم تطبيق هذا المعيار عند محاسبة العقود التجارية بخلاف:

- العقود التجارية للتنقيب أو استخدام موارد غير متجددة مثل البترول والغاز الطبيعي.

ب- لا يتم تطبيق المعيار عند قياس:

- الأملاك الاستثمارية للأطراف المستأجرة؛
- الأملاك الاستثمارية الموفرة بواسطة المؤجرين بموجب العقود الإيجارية التمويلية؛
- الأصول البيولوجية التي تحتفظ بها المستأجرون بموجب العقود الإيجارية التمويلية؛
- الموجودات المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار 32.

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS23) تكلفة الاقتراض[1]:

1- هدف المعيار:

تحتاج بعض المنشآت إلى تمويل من الغير لإنشاء أصل لاستخدامه لأغراض محددة مثل إقامة المصانع ومحطات توليد الكهرباء وتجهيز مخزون يتطلب فترة زمنية طويلة نسبيا لإعداده للبيع، وتتحمل المنشأة في سبيل الحصول على التمويل من الخارج تكاليف اقتراض، يمكن أن يستغرق إنشاء أو إنتاج أو استحواذ على بعض الأصول وقتا طويلا، فإذا أسهمت بعض القروض في تكوين أو إنشاء أصل خلال فترة زمنية معينة فان تكلفة القروض يمكن من الناحية المنطقية اعتبارها جزءا من تكلفة الحصول على هذه الأصول للاستخدام أو البيع.

نطاق تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والتي تتمثل بصفة أساسية في الفوائد وأي تكاليف أخرى تتحملها المنشأة لخدمة الدين.

رابعا: المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 36) انخفاض قيم الأصول الثابتة والشهرة التجارية:[2]

1- هدف المعيار:

تبيان الإجراءات التي يجب أن تتبعها المنشآت بضمان تسجيل قيمة أصولها بما لا ي زيد عن قيمتها القابلة للاسترجاع، وتوصف القيمة القابلة للاسترجاع بأنها صافي سعر بيع الأصل.

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، ج 4، دار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008، ص 435.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، ج 5، دار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008، ص 410.

2- مجال تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار على:

- الانخفاض في كافة الأصول ماعدا الأمور التي تعالجها معايير دولية أخرى مثل:
  - المخزون (المعيار الدولي رقم 2) ؛
  - الموجودات الناشئة عن عقود الإنشاء (المعيار11 الخاص بعقود الإنشاءات)؛
  - الموجودات الضريبية المؤجلة (المعيار رقم 12 الخاص بضرائب الدخل)؛
  - الموجودات الناجمة من منافع الموظفين (المعيار رقم 19 الخاص بمنافع الموظفين).

خامسا: المعيار المحاسبي رقم (IAS 40) عقارات التوظيف:[1]

1- هدف المعيار:

يتمثل الهدف من هذا المعيار في بيان المعالجة المحاسبية للاستثمار العقاري ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

2- مجال تطبيق المعيار:

- يجب أن يطبق هذا المعيار فيما يتصل بالإقرار بالاستثمار العقاري وقياسه والإفصاح عنه؛
- يتناول هذا المعيار ضمن جملة من أمور أخرى قياس الاستثمار العقاري المحتفظ به بموجب عقد إيجار تمويلي في القوائم المالية لمستأجر، كما يتناول قياس استثمار عقاري مؤجر بموجب عقد تشغيلي في القوائم المالية لمؤجرها.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية التي تحكم الأصول الثابتة المعنوية:

أولا: المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 38) التثبيتات المعنوية[2]:

1- هدف المعيار:

يتمثل هدف المعيار في:

- المعالجة المحاسبية لكل الأصول الغير ملموسة التي يعالجها معيار دولي آخر.

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، ج 4، مرجع سبق ذكره، ص 189.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، ج 5، مرجع سبق ذكره، ص 746.

2- نطاق تطبيق المعيار:

ينطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) على جميع الأصول الغير الملموسة والتي لم يتم التعامل معها بصفة خاصة بمقتضى معايير دولية أخرى، ومن أمثلتها العلامة التجارية والاسم التجاري، برامج معلوماتية، حق الامتياز، والأصول الغير الملموسة تحت التطوير.

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية التي تحكم الأصول المالية:

تتمثل معايير المحاسبة الدولية التي تحكم الاصول الثابتة المالية فيما يلي:

أولا: المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 32) الأدوات المالية:[1]

1- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى:

- وصف متطلبات عرض الأدوات المالية في الخزينة؛
- يحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها عن الأدوات المالية المعترف بها في الميزانية، وتلك الأدوات غير المعترف بها في الميزانية ولكن خارجها.

2- نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار جميع أنواع الأدوات المالية سواء المسجلة أو الغير مسجلة في الدفاتر المحاسبية وسوف يطبق على عقود شراء أو بيع أي بند غير مالي يمكن تسويته بصافي:

- ✓ نقدي؛
- ✓ بأداة مالية أخرى؛
- ✓ بالتبادل مع أداة مالية كما لو كانت العقود تمت بأداة مالية.

مع استثناء العقود التي تكون بغرض التسلم أو التسليم ببنود غير مالية لتوقع عملية الشراء أو البيع أو متطلبات الاستخدام.

وتنطبق متطلبات العرض على تصنيف الأدوات المالية إلى:

- ✓ أصول مالية؛
- ✓ التزامات مالية؛
- ✓ أدوات حقوق الملكية.

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة تطبيق معايير المحاسبة الدولية**،ج 3، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008، ص 109.

ويتم تصنيف الدخل إلى:

- ✓ فوائد ذات علاقة؛
- ✓ توزيعات أرباح؛
- ✓ خسائر ومكاسب.

ويتطلب هذا المعيار إفصاحات من خلال:

- التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بأدوات مالية؛
- السياسات المحاسبية المطبقة على هذه الأدوات؛
- استخدام المنشأة للأدوات المالية؛
- المخاطر المرتبطة بها؛
- سياسات الإدارة بالنسبة للرقابة على هذه المخاطر.

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 (الأدوات المالية، الاعتراف والقياس):

1- هدف المعيار:[1]

يهدف المعيار إلى وضع أسس الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول والالتزامات المالية وبيان كيفية تصنيفها ومتى يتم إلغاء الاعتراف بها، والمعالجة المحاسبية لانخفاض قيمته.

2- نطاق تطبيق المعيار:[2]

يطبق هذا المعيار على جميع الكيانات عن محاسبة كل من:

- الأدوات المالية؛
- العقود الأخرى المندرجة تحديدا في النطاق.

تشمل الأصول المالية المندرجة ضمن نطاق المعيار 39 ما يلي:

- النقدية؛
- الودائع عند كيانات أخرى؛
- ذمم مدينة مثل (الذمم المدينة التجارية)؛
- قروض لكيانات أخرى؛

[1] رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجيستر، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم والاقتصاد والتجارية و علوم التسيير، جامعة تبسة، 2010-2011، ص ص(146-147)

[2] طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدوليةو المعايير العربية المتوافقة معها**، ج 2، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008، ص ص (50-51).

- استثمارات في سندات وأدوات دين أخرى مصدرة بواسطة كيانات أخرى؛
- استثمارات في أسهم أدوات حقوق ملكية أخرى مصدرة بواسطة كيانات أخرى؛

وتشمل الالتزامات المالية المندرجة ضمن نطاق هذا المعيار:

- التزامات الودائع؛
- الذمم الدائنة (مثل الذمم الدائنة التجارية)؛
- قروض من كيانات أخرى.

ثالثا: المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 7 (الأدوات المالية الإفصاحات)[1]:

1- هدف المعيار:

يتضمن IFRS7 الإفصاحات المتصلة بالأدوات المالية الواردة في المعيار IAS32 (الأدوات المالية: الإفصاح والعرض) ويحل محل IAS30 (الإفصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة).

ويقدم المعيار IFRS7 الأدوات المالية والإفصاحات:

- معلومات عن أي مخصصات للأصول التي انخفضت قيمتها؛
- إفصاح إضافي متصل بالقيمة لضمانات القروض وأي ائتمانية أخرى مستخدمة في إدارة المخاطر الائتمانية؛
- تحليلات لحساسية مخاطر السوق.

2- نطاق تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار على:

- كل المخاطر الناشئة من كل الأدوات المالية؛
- على كل الشركات الفرعية والكيانات الصغيرة.

المبحث الثاني: الأصول الثابتة وقواعد تقييمها:

يقصد بالأصول الثابتة التثبيتات بأنواعها الثلاث: عينية، ومعنوية أو مالية، حيث يقصد بالتثبيت العيني أنه ذلك الأصل الذي هو في حوزة الشركة من أجل إنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، أما التثبيت المعنوي فهو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مثل العلامات والبرامج المعلوماتية، ويقصد

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، ج 5، مرجع سبق ذكره، ص 865.

بالتثبيت المالي كل حقوق المؤسسة التي لن يتم تحصيلها قبل سنة مالية، اذ يمكن الحصول على هذه التثبيتات من خلال اقتناءها أو إنتاجها بنفسها أو من طرف الغير.

المطلب الأول: مفهوم الأصول الثابتة وتقسيماتها:

أولا: مفهوم الأصول الثابتة:

1- تعريف الأصول الثابتة:

تحتوى المجموعة الثانية -التثبيتات- على حسابات التثبيتات المعنوية، المادية والمالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة (حتى ولو لم تكن مالكة لها كما في حالات التجهيزات المحصلة بواسطة إيجار التمويل) إضافة إلى حسابات الإهتلاك والخسائر عن قيمة التثبيتات.[1]

وتعرف الأصول الثابتة بأنها الأصول التي تحفظ بها المنشاة لأغراض استخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير ولأغراضها الإدارية، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.[2]

2- خصائص الأصول الثابتة: هناك عدد من الخصائص الأساسية التي يمكن على أساسها التعرف على الأصول الثابتة وتمييزها عن غيرها وهي:[3]

- أن يكون استخدام الأصل خاضعا لسلطة ورقابة الوحدة المحاسبية التي تمتلكه، ومن ثم يكون لها الحق في اكتساب المنافع التي من المحتمل أن يدرها مستقبلا، وتحمل المخاطر الناتجة عن استعماله؛
- تقتنى الأصول الثابتة لغرض الاستعمال في نشاط المؤسسة (العمليات الإنتاجية، الأغراض الإدارية...) وليس لغرض البيع؛
- أنها جميعا غير نقدية في طبيعتها، ويتم الحصول على المنافع من استخدام أو بيع الخدمات وليس من تحويلها إلى كميات معروفة من النقود عن طريق عملية المضاربة، أي أن الأصول تقدم خدمات أو منافع يمكن قياسها؛
- تعتبر العمليات المرتبطة بالحيازة على الأصول قليلة أو متباعدة (غير متكررة) مقارنة مع الأصول المتداولة؛
- تستلم الخدمات بصفة عامة على مدار فترة تزيد عن العام أو دورة العمليات.

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج،2009، ص9 6.

[2] عبد الوهاب نصر علي، **القياس و الافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية**، ج1، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2007، ص 98.

[3] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

ثانيا: تقسيمات الأصول الثابتة:

يتم تقسيم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي إلى ثلاث أصناف رئيسية:

1- التثبيتات الغير الملموسة (المعنوية): تعرف على أنها أول قابلة للتجديد غير نقدية وغير مادية، ومراقبة ومستعملة في إطار نشاط المؤسسة[1]، وتتصف بصفة عامة بعدم توفر الوجود المادي الملموس وكذلك بدرجة عالية من عدم التأكد بالنسبة للمنافع المستقبلية.[2]

2- التثبيتات الملموسة (العينية): هو أصل عيني (مادي) يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.[3]

إن النظام المحاسبي المالي ضم الأصول المتحل عليها عن طريق عقود الإيجار، عقارات التوظيف والأصول المادية القابلة للتفكيك ضمن التثبيتات العينية.

3- التثبيتات المالية: تعرف على أنها تلك القيم التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات.

تكون التثبيتات المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة الآتية:[4]

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بأخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو تعين عليه ذلك؛

[1] مصطفي عوادي، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي** ، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 05، السنة 05، جامعة الوادي، 2012، ص 125.

[2] كمال الدين مصطفي الدهراوي ،**المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية** ،د ن، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الاسكندرية، 2007، ص 482.

[3] بلعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 55.

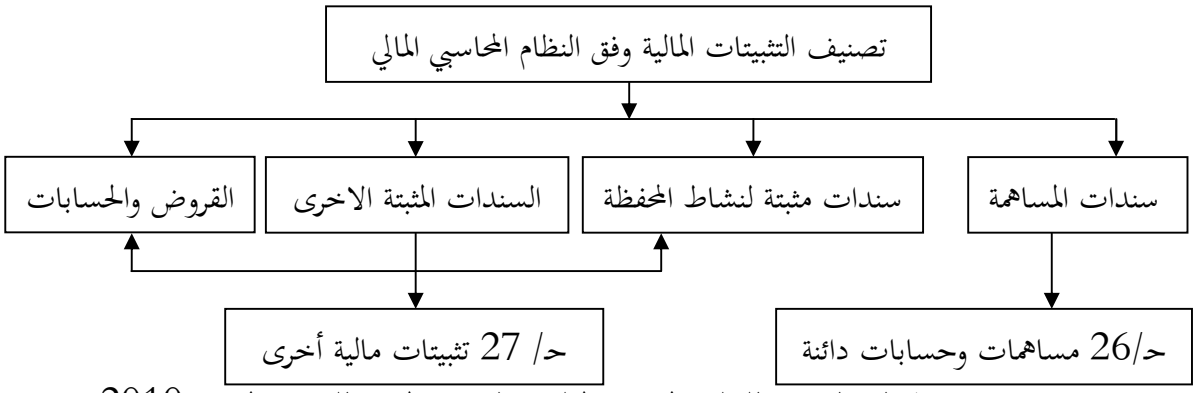
[4] موسى بودهان، **الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي**، دط، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2010 ، ص ص (67-68).

- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير: الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد عن اثني عشر شهرا المقدمة لأطراف أخرى.

فهذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكل تثبيتات مالية تظهر على أنها أصول مالية غير جارية (لكن في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة، تكون سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة محل إعداد معالجة طبقا لقواعد الإدماج).

والنظام المحاسبي المالي خصص الحاسبيين 26 و27 لهذه الأصول، حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (01): تصنيف الأصول الثابتة المالية وفق النظام المحاسبي المالي.



المصدر: موسى بودهان، الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي، دط، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2010 ، ص 70.

المطلب الثاني: قواعد تقييم وإدراج الأصول الثابتة عند الحيازة:

تتمثل قواعد تقييم وإدراج الأصول الثابتة عند الحيازة كالأتي:

أولا: قواعد تقييم وإدراج الأصول الثابتة المادية:

أ- تكلفة الاقتناء:

تقييم الأصول الثابتة المادية كالتالي:[1]

في حالة توفر شروط تسجيلها، كأصل بتكلفة شرائها (سعر الشراء صافي من كل التخفيضات التجارية والمالية، بما في ذلك خصم تحصيل الدفع+حقوق الجمارك أن وجدت وكل الرسوم الغير قابلة للإرجاع) ويضاف إلى تكلفة الشراء هذه التكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها لتصبح جاهزة للاستعمال خاصة.

- ✓ تكاليف إيصالها، الشحن والتفريغ، التسليم؛

[1] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**،الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص ص (98-99).

- ✓ مصاريف إقامتها وتركيبها؛
- ✓ مصاريف التخلص منها التي تعود على عاتق المؤسسة في نهاية المطاف (مصاريف إقلاعها وتهيئة المكان بعد نزعها) إنهاء مصاريف إقامة الأصل أو استعماله لفترة معينة خارج استعمالها في إنتاج المخزونات؛
- ✓ بعض مصاريف الأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثق، الخبراء المتخصصين عن وجدت)؛
- ✓ مصاريف مستخدمين مرتبطة بشكل مباشر بالحصول على أصل؛
- ✓ مصاريف اختيارات التشغيل؛

وتستثنى ولا تدخل في تكلفة الأصل المصاريف التالية:

- ✓ تكاليف إقامة مركب جديد وإنتاج منتج جديد؛
- ✓ مصاريف انطلاقها ومصاريف ما قبل الاستغلال؛
- ✓ خسائر استعمالها الأولي؛
- ✓ تكاليف ترحيل أو إعادة تنظيم النشاطات أو جزء من هذه النشاطات؛
- ✓ مصاريف تكوين العمال؛
- ✓ المصاريف الإدارية العامة؛
- ✓ تكاليف القرض (قرض الحصول على الأصل، بناء الأصل أو إنتاجه)، هذه التكاليف لا تستثنى دائما إنما حسب رغبة المؤسسة في إدخالها في تكلفة الاقتناء أو الاستغناء عنها؛

في هذه الحالة تكون حسابات التثبيتات المعنية مدينة وإحدى الحسابات البنك أو مورد التثبيتات دائنا بتكلفة شراء الأصول الثابتة.

يكون التسجيل المحاسبي كالأتي:[1]

		.../..../...		
21X		ح/ التثبيت المادي المعني	XXX	
	512	ح/ البنك		XXX
	404	ح/ موردو التثبيتات		XXX
		شراء التثبيت المادي		

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 73.

ب- إنجاز الأصول الثابتة العينية من قبل المؤسسة:

في هذه الحالة نسجل قيدين:

القيد الأول: حيث نسجل فيه مصاريف إنجاز التثبيت بصورة عادية حسب طبيعتها كالتالي:[1]

.../..../...

6X		ح/ المصاريف	XXX	
	512	ح/ بنك		XXX
	53	ح/ صندوق		XXX
		تسديد المصاريف		

القيد الثاني:وسجل بعد الانجاز الكلي للأصل حيث يجعل حساب الصل المعني مدينا وحساب الإنتاج المثبت للأصول العينية دائنا بتكلفة إنتاج الأصل:

.../.../...

21X		ح/ التثبيت المادي المعني	XXX	
	732	ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		XXX
		إنجاز تثبيت مادي		

ج- القيمة العادلة (تبادل الأصل):

يحدث أن تتبادل المؤسسة الأصل الثابت ماديا مقابل أصول نقدية أو مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت يقيم الأصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ما عدا حالة كون التبادل الحاصل لا يمثل حقيقة تجارية أو أنه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء كان ذلك بالنسبة للقيمة العادلة للأصل 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، إذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل المقدم في إطار التبادل.[2]

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 73.

[2] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 102.

ثانيا: قواعد تقييم وإدراج الأصول الثابتة المعنوية:

تتمثل قواعد تقييم وإدراج الأصول الثابتة المعنوية كما يلي:

1- التقييم الابتدائي[1]: يقيم الأصل الثابت الغير المادي في الأصل بداية بتكلفته، ويفرق بين أربع حالات لكل حالة طريقتها في تحديد التكلفة، وهي:

أ- الحصول على الأصل منفردا:

تكلفة الحصول عليه (تكلفة الشراء) = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية.

سعر الشراء = سعر شراء صافي من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.

التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل المعني + الأتعاب الغير مباشرة + اختبارات سير الأصل.

وتستثنى ولا تدخل في التكلفة التكاليف التالية:

- ✓ تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار؛
- ✓ المصاريف الإدارية والمصاريف العامة؛
- ✓ خسائر العمليات عند البداية.

ب- إنتاج الأصل داخليا:

يقيم الأصل الغير ثابت المادي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة الإنتاج تساوي التكلفة المباشرة، وتبدأ المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج هذه، إبتداءا من اعترافها بصفة الأصل المعني كأصل ثابت غير مادي، أي عندما تستطيع تقديم البرهان.

أما المصاريف السابقة (مصاريف ما قبل مرحلة التطوير) فلا تدخل في تكلفة الإنتاج.

التكاليف المباشرة هي: تكاليف المواد والخدمات، تكاليف المستخدمين، حقوق التسجيل واهتلاك شهادات الاختراع المستعملة في جني هذا الأصل.

وتستثنى من تكلفة الانتاج ولا تدخل فيها:

- ✓ المصاريف الإدارية والمصاريف العامة (إلا إذا كانت مباشرة للأصل المعني)؛
- ✓ خسائر العمليات الأولية؛
- ✓ مصاريف تكوين المستخدمين والتكاليف الغير المباشرة.

[1] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص ص(136-137)

ج- تبادل الأصل:

إذا كان الأصل الثابت الغير المادي محا تبادل أنه يقيم ويسجل بالقيمة العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطى والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل إليها)، يسجل الأصل الداخل الحاصل الداخل عليها بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلي عنه.

د- الحصول على الأصل نتيجة التجميع:

يقيم الأصل الثابت الغير مادي، الذي تم الحصول عليه في إطار تجميع شركات، بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه.

إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد العادلة للأصل بمصداقية.

2- معالجة حسابات الأصول الثابتة المعنوية[1]:

أ- **حساب 203 مصاريف تطوير مثبتة:** وتسجل في قيدين:

القيد الأول: تسجيل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (المجموعة 6) مدينا وحسابات البنك أو الصندوق أو دائنون دائنا.

		..../..../....		
6X		حـ/ المصاريف	XXX	
	512	حـ/ البنك		XXX
	53	أو حـ/ الصندوق		XXX
	404	أو حـ/ موردو التثبيت		XXX
		تسديد مصاريف		

بذكر (ن.م.م) أن الأعباء التي سبق أن سجلت كمصاريف عادية في السنوات المالية السابقة لا يمكن دمجها في تكلفة التثبيتات المعنوية في تاريخ لاحق، كما حدد (ن.م.م) في المادة 121-14 الشروط الضرورية لاعتبار مصاريف البحث والتطور أصول معنوية كالتالي:

- أنه يمكن تقييم هذه مصاريف؛
- إن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أو بيعها؛

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص69.

- أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

إذا توفرت الشروط السابقة الذكر نسجل:

القيد الثاني: يجعل الحساب 203 مصاريف تطوير مثبتة مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية والحساب 731 إنتاج مثبت للأصول المعنوية دائنا.

		...../.../.....		
203		حـ/ مصاريف تطوير مثبتة	XXX	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XXX
		تثبيت مصاريف التطوير		

ب- **حساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها:**[1]

يسجل الحساب 204 تكاليف الدخول المثبتة عند حيازة برمجيات أو كلفة إنتاج البرمجيات من طرف الكيان، حسب التعريف المالي للبرمجيات فإنه يتم اعتماد حسابات فرعية ثانوية كما يلي:

1- الحساب 2040 برمجيات المعلومات المشتراة وما شابهها:

نسجل قيد شرائها كالتالي:

		...../.../.....		
2040		حـ/ برمجيات المعلوماتيه المشتراة وماشابهها	XXX	
44562		حـ/ الرسم على القيمة المضافة		XXX
	404	حـ/ موردو التثبيتات		XXX
		شراء تثبيت معنوي		

2-الحساب 2041 برمجيات المعلوماتية المنشأة داخليا وما شابهها:

يتم تسجيل قيدين:

تسجيل المصاريف المتعلقة بإنتاج برامج المعلوماتية المنتجة لأغراض داخلية أي الاستخدام الداخلي للكيان من غير الموجهة للبيع.

تدرج برمجيات منتجة من طرف الكيان في ظل شرطين:

- ✓ للبرمجيات فرص النجاح تقني؛
- ✓ رغبة الكيان في إنتاج البرمجية بتقدير مدة المنفعة وانعكاساتها على تطوير المعارف التقنية لمستخدمي واحتياجات الكيان الإدارية والصناعية.

[1] حسين بوطواطو، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**،ج1، ط1، حقوق الملكية الفكرية، 2012، ص 11.

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

القيد الأول:

		...../.../.....		
6X		حـ/ حسابات الأعباء حسب طبيعتها	XXX	
	4X	حـ/ حساب الغير		XXX
		تسديد مصاريف		

القيد الثاني:

		...../.../.....		
2041		حـ/ برمجيات المعلوماتية المنشأة داخليا (تكلفة الإنتاج)	XXX	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية (تكلفة الإنتاج)		XXX
		اكتمال انجاز برنامج المعلوماتية		

ج- الحساب 205 الامتيازات والحقوق المماثلة البراءات والرخص والعلامات:[1]

يسجل في هذا الحساب الامتيازات والرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد، امتياز استخدام علامة رخص استغلال أساليب عمل.

الامتياز هو أن تؤخر شركة أو مؤسسة سواء تقديم سلعة أو خدمة أو تكنولوجيا علامتها التجارية المميزة وكذلك نظمها الإنتاجية والتسويقية والإدارية والمحاسبية ويطلق عليها (مانح الامتياز، المرخص) إلى شخص أخر أو شركة أخرى (الحاصل على الامتياز، المرخص له) يرغب في الاستفادة من نجاح المنتج والاسم التجاري وذلك مقابل مبلغ يدفع إلى مانح الامتياز بالإضافة إلى نسبة من إجمالي قيمة المبيعات ويكون هذا على المستوى المحلي أو الدولي.

وتسجل كما يلي:

		...../.../.....		
205		حـ/ الامتيازات والحقوق المماثلة	XXX	
44562		حـ/ القيمة المضافة القابلة للحسم على التثبيتات	XXX	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		XXX
		اقتناء أصل معنوي		

[1] حسين بوطواطو، مرجع سبق ذكره، ص21

د- الحساب 207 فارق الاقتناء:

يسجل هذا الحساب فرق الاقتناء أو شهرة محل في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة لأخرى وينقسم إلى:[1]

1- حساب 2070 فرق الاقتناء: يظهر فارق الشراء عند عمليات الاندماج وعن الاقتناء الفروع حيث يسجل لدى المؤسسة الأم كأصل معنوي، ويمكن تحديده عن طريق سعر الشراء.

2- حساب 2071 محل تجاري: لقد عرفت المادة 78 من القانون التجاري المحل التجاري كالتالي: تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري، ويشمل المحل التجاري إلزاما عملاءه وشهرته، كما يشمل سائر الأموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل التجاري والاسم التجاري، والحق في الإيجار و المعدات والآلات والبضائع وحق الملكية الصناعية والتجارية كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك.

أما النظام المحاسبي المالي وفي الملحق الثالث الخاص بتعريف المصطلحات المحاسبية فقد عرف المحل التجاري (حيث استخدم في النسخة العربية مصطلح الأموال وليس المحل التجاري) كالتالي:

" العناصر المعنوية من المحل التجاري (وبما في ذلك حق الكراء) التي لا تكون موضوع تقدير وإدراج في دفاتر المحاسبة منفصلين في الميزانية وتساهم في الإبقاء على نشاط الكيان وتطوير طاقته الكامنة ".

محاسبيا فإن المقصود بالمحل التجاري هي فقط العناصر المعنوية للمحل بصفة خاصة ما يلي: العملاء، الاسم التجاري، شهرة محل، حق الإيجار، أما الأصول المادية من معدات فإنها لا تسجل في الحساب 2071 بل تسجل بالحسابات الخاصة بها.

يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		...../...../.....		
211		ح/ أراضي المحل	XXX	
213		ح/ مباني المحل	XXX	
215		ح/ معدات وأدوات	XXX	
2071		ح/ القيم المعنوية للمحل التجاري	XXX	
	512	ح/البنك		XXX
	53	أو ح/ الصندوق		XXX
	404	أو ح/ موردو التثبيتات		XXX
		شراء المحل التجاري		

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 71.

3- حساب 208 قيم معنوية أخرى: يسجل فيه كل التثبيتات المعنوية الغير موجودة في الحسابات السابقة

ثالثا: قواعد تقييم وإدراج الأصول الثابتة المالية[1]:

تتمثل قواعد تقييم وإدراج الأصول الثابتة المالية في:

1- الحساب 26 ح/مساهمات وحسابات دائنة ملحقة.

1-1- تعريف الحساب 26: عرفها (ن.م.م) بأنها "سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها مفيد لنشاط الكيان خاصة وأنها تسمح لها بأنها تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات وأن تمارس مراقبتها، المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة.

1-2- **فرع الحساب 26 ح/ مساهمات وحسابات دائنة ملحقة:** يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح/ 261 سندات الشركات التابعة(الفروع): إذا كان لشركة أكثر من 50% من رأس مال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى، تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء رأس المال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويه.

إن حيازة الشركة الأم على مساهمات في الشركات التابعة تمكن الشركة الأم من ممارسة نفوذ على الشركة التابعة المصدرة.

ح/262 سندات المساهمة الأخرى: وهي سندات ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة، لكن حيازة هذه السندات ضرورية للمؤسسة المالكة لها، ويستخدم الحساب 262 لتسجيل سندات المساهمة في الشركات (باستثناء سندات الشركات التابعة) مثل المساهمات في المشاريع المشتركة والشركات المشتركة مع مؤسسات أخرى (بنسبة 50%،50% أو 25%،25%،25%،25%...).

ح/266 حسابات دائنة (ديون) ملحقة بمساهمات المجمع: ويستخدم هذا الحساب لتسجيل على كل أنواع السلفيات والقروض المقدمة لشركات تنتمي للمجمع حيث تحوز المؤسسة المقدمة للسلفيات على المساهمات.

ح/267 حسابات دائنة (ديون) ملحقة بمساهمات خارج المجمع: ويستخدم لتسجيل السلفيات والقروض التي قدمتها المؤسسة "أ" على سبيل المثال إلى مؤسسات أخرى لا تنتمي للمجمع.

ح/269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات المساهمة غير المحررة: نسجل به كل الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بسندات المساهمة الغير المحررة.

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط 1، برج بوعريريج، 2011، ص152.

2- تقييم سندات المساهمات والحسابات الدائنة:

تقييم سندات المساهمة بسعر شرائها مضافا إليه كل المصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء والرسوم الغير مسترجعة وغيرها، حيث يجعل ح/26 أو أحد فروعه مدينا بتكلفة شرائها مقابل ح/512 أو ح/53 بالجزء المدفوع و ح/269 بالجزء الغير مدفوع دائنا.[1]

		...../.../.....		
261		ح/ سندات في الفروع (تكلفة الشراء)	XXX	
512		ح/ البنك (الجزء المدفوع)	XXX	
	53	أو ح/ الصندوق (الجزء المدفوع)		XXX
	404	ح/ عمليات الدفع الباقية (الجزء الغير المدفوع)		XXX
		شراء سندات		

الحساب 27 الأصول الثابتة المالية الأخرى[2]:

يمكن تصنيف هذه التثبيتات ضمن ثلاث مجموعات:

- السندات المثبتة لنشاط المحفظة (ح/273): إن هدف الكيان من حيازة هذه السندات هو تحقيق مردودية مالية، وهذا دون التدخل في تسيير المؤسسة المصدرة لهذه السندات.

- السندات المثبتة الأخرى (ح/271 و ح/272): وتمثل حصة في رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل والتي يمكن للكيان الاحتفاظ بها إلى تاريخ استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها، أو يتوجب عليه ذلك.

- السلفيات والحقوق (الديون) والودائع (ح/274 و ح/275و ح/276): وهي السلفيات والقروض والودائع المقدمة إلى الغير والتي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل.

ويتفرع الحساب 27 إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح/271 مثبتة أخرى غير السندات المثبتة لنشاط المحفظة: أن هذا النوع من السندات لا تنوي المؤسسة أو بإمكانها التنازل عنها على المدى القصير الأجل.

ح/272سندات مماثلة لحقوق دين: (سندات استحقاق، سندات خزينة).

[1] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS** ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص69.

[2] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي** ، مرجع سبق ذكره، ص ص(154-155).

ح/ 273 سندات مثبتة لنشاط المحفظة: أن نشاط المحفظة يتمثل في قيام المؤسسة باستثمار أو التوظيف جزء من أصولها في شكل أسهم وسندات بهدف تحقيق مردودية مالية، وهذا دون التدخل في تسيير المؤسسات المصدرة لهذه الأسهم والسندات.

ح/274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي: السلفيات تمثل مبالغ مالية قدمت للغير، والذين التزموا بتسديدها وفق شروط محددة.

ح/275 الودائع والكفالات المدفوعة: وتمثل مبالغ دفعت للغير كضمان أو كفالة هذه المبالغ لا تسترجع إلا بعد أن تحقق الشركة الشروط المتفق عليها مع الغير.

ح/276 الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة: يستخدم هذا الحساب لتسجيل الحقوق المستحقة التحصيل والتي لا يمكن تسجيلها بأحد الحسابات السابقة، كما يمكن استخدام حسابات فرعية للحساب 276 بتحصيل عائدات الأثول المالية المستحقة والغير المحصلة نهاية السنة.

ح/279 عمليات الدفع السابقة و الواجب القيام بها عن السندات المثبتة غير المحررة: ويتم تسجيله بسعر الشراء مضافا إليه كل المصاريف التابعة لعملية الشراء، حيث يجعل ح/27 وأحد فرعه مدينا بتكلفة شرائها مقابل ح/512 البنك أو ح/53 الصندوق دائنا بتكلفة الجزء المدفوع و ح/279 بالجزء الغير المدفوع[1]، حسب القيد التالي:

		...../...../.....		
27X		ح/ تثبيتات مالية أخرى	XXX	
	512	ح/البنك(الجزء المدفوع)		XXX
	279	ح/ عمليات الدفع السابقة (الجزء الغير مدفوع)		XXX

المبحث الثالث: جرد الأصول الثابتة:

إن جرد الأصول الثابتة يشمل عمليتين، العملية الأولى تشمل الجرد المادي للتثبيتات من التثبيتات معنوية، عينية، ومالية، وتحديد قيمتها الفعلية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، أما العملية الثانية تشمل تسوية حسابات الأصول الثابتة بالاعتماد على الجرد المادي حيث يتم ملاحظة وتسجيل كل انخفاض وارتفاع في قيمة الأصول الثابتة.

[1] عبد الرحمان عطية ،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي** ، مرجع سبق ذكره، ص155.

المطلب الأول: جرد الأصول الثابتة المعنوية والمادية:

يكون جرد الأصول الثابتة العينية والمعنوية وفق أسلوبين هما: أسلوب التاريخية وأسلوب إعادة التقييم.

أولا: وفق أسلوب التكلفة التاريخية (الاهتلاك والخسارة في القيمة):

1- الإهتلاك:

1-1- **تعريف الإهتلاك:** هو توزيع لتكلفة الأصل على عمره الإنتاجي، ليحمل على الفترات المختصة وفق أساس الاستحقاق خصما على إيرادات نفس السنة.[1]

1-2- **أهمية الإهتلاك:** يعتبر الإهتلاك من أهم المصادر تمويل الاستثمارات أو التثبيتات فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم اهتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام.[2]

1-3- **أساليب الإهتلاك التي نص عليها النظام المحاسبي المالي:**

أ- **أسلوب الإهتلاك الخطي:** ينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد هذه الطريقة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة ومن عيوب هذا النوع هو توزيع عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.[3]

إن شرح هذا الأسلوب سيكون كالتالي:

- ت: تكلفة شراء أو إنجاز الأصل.
- ط: قسط الاهتلاك السنوي.
- ن: فترة الاستخدام بالسنوات.
- ع: المعدل السنوي للإهتلاك.
- ق م ص: القيمة المحاسبية الصافية.

حيث:

ط = ت/ن، **أو** ط=ت*ع، حيث ع = 100/ن،

ق م ص = ت - مجمع الإهتلاك.

[1] عبد الكريم تواتي، **تقييم الاصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 2013/2012، ص08.

[2] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[3] مصطفي عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 126.

* إذا تم الحصول على التثبيت خلال السنة وليس في بدايتها نحسب القسط الاهتلاك الخاص بالفترة بين تاريخ الشراء و نهاية السنة الأولى، (إذا تمت الحيازة من 1إلى 15 في الشهر يحسب الشهر، أما إذا تمت الحيازة من 15 إلى ما فوق من الشهر فلا يحسب الشهر).

* في حالة اعتبار القيمة المتبقية فإن: ط = (ت–القيمة المتبقية)/ن.

ب– **أسلوب الإهتلاك المتناقص الضريبي**: تؤدي هذه الطريقة إلى توزيع عبء متناقص على مدة المنفعة الأصلية، تبعا لهذا الأسلوب فإن:

– معدل الإهتلاك السنوي(ع) = (1/ن)*1.5 **أو** 2 **أو** 2.5 على التوالي وتبعا لطول الفترة استخدام الأصل 3 أو 4 سنوات، 5 أو 6 سنوات، أكثر من 6 سنوات.

– مثال ذلك: وبالنسبة لمعدات فترة استخدامها 5 سنوات يكون (ع)=1/5)*2=0.4 أي 40/ سنويا.

إن قسط الإهتلاك السنوي يساوي القيمة المحاسبية الصافية في بداية السنة مضروبة في معدل الاهتلاك، في السنة ما إذا أصبح معدل الإهتلاك المتناقص أقل من القسط تبعا للأسلوب الخطي، فإننا نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي بداية من تلك السنة.

ملاحظة:

هناك أسلوب آخر للإهتلاك المتناقص هو (أسلوب الاهتلاك المتناقص بمعدل متناقص softy): وهذا الأسلوب هو عكس أسلوب الإهتلاك المتزايد، وفيه يكون القسط السنوي (ط) كالتالي:ط=ت*(ف/م)، حيث (ت) هي تكلفة الشراء، (م) مجموع سنين فترة الاستخدام (تماما مثل في أسلوب الاهتلاك المتزايد)، (ف) عدد سنين المتبقية للأهتلاك.[1]

ج– **أسلوب الإهتلاك المتزايد**: تبعا لهذا الأسلوب فان:

ط: القسط السنوي، ت: تكلفة شراء أو إنجاز الأصل، المعدل: ن/م حيث (ن) هي الفترة الفاصلة ما بين تاريخ الشراء ونهاية السنة المعنية أما (م) فهي المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام مثال ذلك: إذا كان العمر الإنتاجي 5 سنوات فإن:

$$(م)=1+2+3+4+5=15.$$

و (ن) هي عدد كامل فبالنسبة للسنة الأولى (ن)=1 أي لا نأخذ بعين الاعتبار تاريخ الحيازة.

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ،مرجع سبق ذكره، ص132.

د- **أسلوب الإهتلاك تبعا لحجم الإنتاج:** هو أحد الأساليب التي نص عليها (ن.م.م) ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج خلال كل فترة ولنرمز له بـ(ك) ولنرمز لحجم الإنتاج الفعلي السنوي بـ(ك ن)، إذن:

قسط الإهتلاك السنوي = ت*(ك ن/ك).

1-4- التسجيل المحاسبي لأساليب الإهتلاك السابقة:

نجعل حـ/681 مخصصات اهتلاك مدينا مقابل جعل حـ28xx / اهتلاك التثبيت المعني دائنا.

681		حـ/ مخصصات الإهتلاك /...../.....	XXX	
	280	حـ/إهتلاك التثبيت المعنوي		XXX
	281	أو حـ/ إهتلاك التثبيت المادي		XXX

1-5- حالة تغيير التقديرات الخاصة بأحد عناصر الإهتلاك :

حسب المادة 121-8 يجب أن تدرس دوريا، طريقة الإهتلاك المدة النفعية، والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات، ففي حالة حدوث تعديل مهم على الوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغيير في الوتيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغيير تقديري محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص للإهتلاك للسنة المالية والسنوات المستقبلية".[1]

1-5-1- إعادة تقدير القيمة الباقية:

إذا أعيد تقدير القيمة الباقية في نهاية سنة معينة من عمر التثبيت يجب تعديل وضبط مخطط الإهتلاك كما يلي:

أساس الإهتلاك الجديد=القيم المحاسبية الصافية – القيمة الباقية
قسط الإهتلاك = أساس الإهتلاك الجديد /عدد السنوات

1-5-2- تدني قيم الأصول الثابتة:

أ- المصطلحات الخاصة بتدني القيمة:

تتمثل المصطلحات الخاصة بتدني القيمة فيما يلي:[2]

[1] القرار 71 و المؤرخ في جويلية 2008 و الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 09.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع نفسه، ص 09.

أ-1- القيمة العادلة(الحقيقية): هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل مطروحا منه التكاليف الخروج.

أ-2- القيمة النفعية(الحالية): هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال أصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل فان قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها متساوية لقيمتها النفعية.

وفي حالات وجود أصل تحدد لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فان قيمة القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.

يمكن أن توفر التقديرات والمعادلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة المنفعية أو ثمن البيع الصافي لأصل.

طريقة حساب القيمة الحالية(VA):

يتم حساب القيمة الحالية بالقانون التالي:[1]

طريقة 01: حساب القيمة الحالية إذا كانت التدفقات المستقبلية غير متساوية:

$$VA=\sum Fp(1+t)^{-p}+VR(1+t)^{-n}$$

حيث:

Fp: التدفقات النقدية،

P: سنوات العمر الإنتاجي،

VR: القيمة الباقية،

n: العمر الإنتاجي،

t: معدل التحيين (معدل الخصم).

طريقة 02: حساب القيمة الحالية إذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية غير متساوية:

$$VA=\left[F[1-(1+t)^{-n}]/t\right]+VA(1+t)^{-n}$$

ومن خلال ما سبق فان القيمة القابلة للتحصيل هي أكبر قيمة بين القيمة العادلة و القيمة النفعية.

[1] شعيب شنوف، **المحاسبة المؤسسة طبقا المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS** ،ج2 ، 2009، ص ص(116-117).

2- خسارة القيمة:

تعريف: تتمثل الخسارة في القيمة في مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع قيمته الحالية (القيمة القابلة للاسترداد)[1] ، فاذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية تشرع المؤسسة في تثبيت الخسارة في القيمة، حيث نجعل حـ/681 "مخصصات الإهتلاك" مدينا مقابل حـ/291" خسارة القيمة" في الجانب الدائن بقيمة الفرق.[2]

يتم حساب الخسارة في القيمة و تسجيلها كالتالي:[3]

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة التحصيلية (أو قيمة الشراء والبيع)

القيمة التحصيلية أو قيمة البيع والشراء: هي أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي، وقيمة المنفعة، حيث أن:

✓ **سعر البيع:** هو المبلغ الذي من الممكن بيعه من بيع الأصل.

✓ **قيمة المنفعة:** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمنتظرة من الاستعمال المتواصل للأصل

		...../.../.....	XXX	
681		حـ/ إهتلاك التثبيت المعني		XXX
	290x	حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		XXX
	291x	أو حـ/ خسائر القيمة عن التثبيات العينية		
		تسجيل خسارة القيمة		

إذا زاد مبلغ الخسارة نسجل نفس القيد السابق بقيمة الخسارة.

نسجل في الجانب الدائن حـ/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات-أصول غير جارية مقابل احد الحاسبين حـ/290x أو حـ/291x مدينا، عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا أي استرجاع خسارة، بقيمة المبلغ المسترجع.

		N/12/31		
290x		حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية.	XXX	
291x		أو حـ/خسائر القيمة عن التثبيات العينية	XXX	
	781	حـ/ إسترجعات الاستغلال عن خسائر القيمة		XXX
		والمؤونات-أصول غير جارية		
		استرجاع خسارة القيمة		

- القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الحيازة – مجمع الإهتلاك – خسارة القيمة.

[1] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص 59.

[2] شعيب شنوف، ج1، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[3] كتوش عاشور،**متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي IFRS / IAS في الجزائر**،مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف الجزائر، العدد 06، ص 304.

-في تاريخ بيع التثبيت، تسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض التثبيتات حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج (ترصيد ح/29) ويكون القيد كالتالي: (ويمثل القيد الأول حالة الخسارة أما القيد الثاني فيمثل حالة الربح).

تاريخ التنازل

280x		ح/إهتلاك التثبيت المعنوي.	XXX	
281x		أو ح/إهتلاك التثبيت العيني.	XXX	
290x		ح/خسائر قيمة عن التثبيتات المعنوية.	XXX	
291x		ح/خسائر قيمة عن التثبيتات العينية.	XXX	
652		ح/نواقض قيمة.	XXX	
512		ح/البنك.	XXX	
	20x	ح/التثبيت المعنوي		XXX
	21x	أو ح/التثبيت العيني		XXX
		ترصيد ح/28 و ح/29		

تاريخ التنازل

280x		ح/إهتلاك تثبيتات معنوية	XXX	
281x		أو ح/إهتلاك تثبيتات عينية	XXX	
290x		ح/خسائر قيمة عن التثبيتات المعنوية	XXX	
291x		ح/خسائر قيمة عن التثبيتات العينية	XXX	
512		ح/البنك	XXX	
	20x	ح/التثبيتات معنوية		XXX
	21x	أو ح/التثبيتات عينية		XXX
	752	ح/فوائض قيمة		XXX

انخفاض قيمة الأصول الغير القابلة للإهتلاك: إن هناك بعض الأصول لا تهتلك مثل (المحل التجاري، فارق الاقتناء) والتي يمكن أن تخصص لها خسارة انخفاض في القيمة غير القابلة للاسترجاع، إن (ن.م.م) يوصي باهتلاك الأصول الثابتة المعنوية في فترة لا تتجاوز (20) سنة.[1]

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص(116-117).

تسجيل انخفاض قيمة الأراضي الغير المنجمية: الأراضي هي الأصول لا يتم إهتلاكها، بل تسجل لها خسارة القيمة السوقية أقل من القيمة الدفترية، حيث نسجل خسارة القيمة بقيمة الفرق بينها بجعل ح/681 "مخصصات خسائر القيمة أصول غير جارية" مدينا مقابل ح/2921 "خسائر القيمة عن الأراضي" دائنا.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التنازل

681		ح/مخصصات خسائر القيمة أصول غير جارية	XXX	
	2921	أو ح/خسائر القيمة عن الأراضي		XXX
		تسجيل انخفاض قيمة الأراضي		

ثانيا: وقف أسلوب إعادة التقييم:[1]

ينص (ن.م.م) على عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل ناصر كل فئة من التثبيتات ولا تقتصر على التثبيت محدد، وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها فان على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (سنويا).

نلاحظ حالتين:

أ- **إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت:** إن أعادة تقييم تثبيت ما في هذه الحالة تتم إعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الإهتلاكات الخاصة به وهذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة أي سعر البيع الصافي للأصل إلي قيمته المحاسبية الصافية (أي معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل/القيمة المحاسبية الصافية)، إن فارق إعادة التقييم هو الفرق بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتثبيت من جهة ومجموع الإهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى.

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل/القيمة المحاسبية.

تكلفة الحيازة المعاد تقييمها = التكلفة الاجمالية*معامل اعادة التقييم.

مجمع الإهتلاك المعاد تقييمه = مجمع الإهتلاك * معامل إعادة.

يتم حساب فروق إعادة التقييم كما يلي:

فرق القيمة الإجمالية = القيمة الإجمالية المعاد تقييمها – القيمة الإجمالية قبل إعادة

فرق مجمع الإهتلاك = مجمع الإهتلاك المعاد تقييمه – مجمع الإهتلاك قبل إعادة التقييم.

فرق إعادة التقييم = القيمة القابلة للتحصيل –القيمة المحاسبية الصافية.

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**،مرجع سبق ذكره، ص ص 218-219.

التسجيل المحاسبي:

يتم تسجيل حـ/2X "التثبيت المعني" مدينا بفرق تكلفة حيازة مقابل جعل حـ/28X "اهتلاك التثبيت المعني" و حـ/ 105 "فارق إعادة التقييم" دائنا بقيمة الفروقات[1].

تاريخ التنازل

2X		حـ/التثبيت المعني (بفرق القيمة الإجمالية)	XXX	
	28X	حـ/إهتلاك التثبيت المعني (بفرق مجمع الإهتلاك)		XXX
	105	حـ/فارق إعادة التقييم (بفرق إعادة التقييم)		XXX

وبعد إعادة التقييم للتثبيت المعني يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم فترة الاستخدام المتبقية[2].

ب- **إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت:** وتتم وفق المراحل التالية:

ترصيد حـ/28XX "الإهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقييمه" مع حـ/2X "الأصل المعني" للحصول على قيمة المحاسبية الصافية.

...../../.....

28X		حـ/إهتلاك التثبيت المعني	XXX	
	2X	حـ/التثبيت المعني		XXX
		ترصيد الحسابات المجمعة		

تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينها وبين القيمة المحاسبية الصافية نحصل على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية، حيث يجعل حـ/2X "التثبيت المعني" مدينا في المقابل يجعل حـ/105 "فارق إعادة التقييم" دائنا بقيمة الفرق.

...../../.....

2X		حـ/التثبيت المعني	XXX	
	105	حـ/ فارق إعادة التقييم		XXX

ملاحظة:

بعد إعادة تقييم تثبيت ما وفي النهاية السنة نحسب قسط الاهتلاك بقسمة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها على عدد سنوات الاستخدام المتبقية.

قسط الإهتلاك = القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها/عدد سنوات الاستخدام المتبقية.

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**،مرجع سبق ذكره، ص 221.

[2] المرجع نفسه، ص 222.

المطلب الثاني: جرد الأصول الثابتة المالية:

إن تقييم الأصول الثابتة المالية في نهاية الدورة يختلف حسب نوع هذه الأصول، حيث إذا كان يحتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق فإنها تخضع لاختبار خسارة القيمة، أما إذا كانت أصول مالية متاحة للبيع فيجب أن تظهر بقيمتها العادلة، من هذا المنطلق فإن التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:[1]

1- التسجيل المحاسبي لخسارة قيمة الأصول الثابتة المالية المحتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق:

إذا تعرضت التثبيتات المالية المحتفظ بها إلى أجل استحقاقها إلى خسارة قيمتها (أي أن قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية)، يجب تسجيل هذه الخسارة في ح/686" مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة – العناصر المالية" يجعله مدينا، مع جعل ح/296 "خسائر القيمة عن المساهمات" دائنا، كما يلي:

31/12/N

686		ح/مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	XXX	
	296	ح/خسائر القيمة عن المساهمات		XXX
		تسجيل خسارة في قيمة التثبيتات المالية		

مع العلم أنه يمكن استرجاع هذه الخسارة أو جزء منها في السنوات اللاحقة، وحينها يسجل المبلغ المسترجع في الجانب المدين، من ح/296 "خسائر القيمة عن المساهمات" مع جعل ح/786" استرجاع خسائر الأصول المالية" دائنا، والقيد يكون كالآتي:

...../../.....

296		ح/خسائر القيمة عن المساهمات	XXX	
	786	ح/استرجاع خسائر الأصول المالية		XXX
		استرجاع خسارة سابقة		

2- التسجيل المحاسبي لتقييم الأصول الثابتة المالية الجاهزة للبيع:

عند تقييم هذا النوع من الأصول أي إيجاد "فارق التقييم" (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة ونهايتها) يسجل في شكل زيادة أو نقصان في الأموال الخاصة باستخدام ح/104 "فارق التقييم" والقيود تكون كما يلي:

[1] بهلولي نور الهدى، **أثر التحول إلى النظام المحاسبي المالي على الاصول الغير جارية للمؤسسة**،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة،العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 2011/2010، ص ص 104-105

أ- التسجيل المحاسب في حالة الزيادة:

.....//.....

27X		حـ/التثبيتات المالية الأخرى	XXX	
	104	حـ/فارق التقييم		XXX

ب- التسجيل المحاسبي في حالة النقصان:

.....//.....

104		حـ/فارق التقييم	XXX	
	27X	حـ/ التثبيتات المالية الأخرى		XXX

- لكن في حالة بيع هذه الأصول وإذا تبين أن هذه الخسارة هي نهائية يجب تسجيل خسارة القيمة في حساب النتيجة.[1]

المطلب الثالث: حالات خاصة:

عالج النظام المحاسبي المالي عدة حالات أخرى كما يلي:

أولا: معالجة مكونات التثبيت بشكل منفصل

1-عند الحيازة:[2]

تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة انتفاعها مختلفة أو إذا كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، المادة 121-4 من (ن.م.م).

وكمثال على ذلك طائرات نقل المسافرين والتي يمكن أن تسجل من خلال عناصرها، وهي هيكل الطائرة والمحركات والتجهيزات الكهربائية الأخرى، وهي عناصر تختلف في فترات استخدامها ومنه فإن معدلات استخدامها تختلف لذا فان كل عنصر يسجل على حدا، حسب القيد التالي:

.....//.....

21801		حـ/معدات نقل - هيكل الطائرة	XXX	
21802		حـ/معدات نقل - المحركات	XXX	
21803		حـ/معدات نقل - تجهيزات تقنية.	XXX	
	404	حـ/موردو التثبيتات		XXX
	512	أو حـ/البنك		XXX
	53	أو حـ/الصندوق		XXX
		شراء طائرة		

[1] بهلولي نور الهدى، مرجع سابق، ص 105.

[2] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 78.

- **تسجيل تكاليف الصيانة الدورية:**

إن تسجيل تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات يكون في حساب فرعي للتجهيزات المعنية كما لو كانت عملية الصيانة هي أحد مكونات التثبيت المعني، نسجل القيد التالي:

		...../../.....		
2150		حـ/معدات	XXX	
2151		حـ/معدات-صيانة دورية	XXX	
	404	حـ/موردو التثبيتات		XXX
	512	أو حـ/البنك		XXX
	53	أو حـ/الصندوق		XXX
		شراء معدات وتسجيل عنصر الصيانة		

- **في نهاية السنة:**

أ- تسجيل مكونات التثبيت بشكل منفصل في نهاية السنة:

نسجل حـ/681 مخصصات اهتلاك في الجانب المدين مقابل حـ/ 2821 اهتلاك كل عناصر التثبيت بشكل منفصل في الجانب الدائن،[1] حيث يكون التسجيل كما يلي (المثال الأول):

		N/12/31		
681		حـ/مخصصات إهتلاك	XXX	
	28180	حـ/ إهتلاك معدات نقل-هيكل الطائرة		XXX
	28183	حـ/إهتلاك معدات نقل-محركات		XXX
	28183	حـ/إهتلاك معدات نقل-تجهزات		XXX
		تسجيل قسط الإهتلاك		

ب- تسجيل الصيانة الدورية في نهاية السنة:[2]

إن هذه العملية أي (الصيانة الدورية) تعتبر أحد مكونات التثبيت إذن في نهاية السنة سيتم تسجيل قسط اهتلاك الأصل وكذلك قسط اهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدا وذلك بجعل حـ/681 مخصصات اهتلاك مدينا مقابل حـ/28 الخاص بالمعدات والخاص بالصيانة دائنا،حسب القيد التالي:

[1] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[2] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 137.

N/12/31

681		حـ/مخصصات إهتلاك	XXX	
	28150	حـ/إهتلاك معدات		XXX
	28151	حـ/ إهتلاك معدات–صيانة دورية		XXX
		تسجيل قسط الإهتلاك		

وفي نهاية مدة الصيانة الدورية يتم ترصيد حساب الإهتلاك الخاص بالصيانة الدورية فنسجل حـ/28151 اهتلاك الصيانة الدورية في الجانب المدين مقابل حـ/2151 معدات–صيانة دورية في الجانب الدائن:

...../../.....

28151		حـ/إهتلاك معدات–صيانة دورية	XXX	
	2151	حـ/ معدات–صيانة دورية		XXX
		ترصيد حـ/28151		

ثانيا:معالجة أعباء تفكيك المنشأة (المؤونة):

1- **تعريف مؤونة الأعباء والمخاطر (الحساب/15)**: هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج الحسابات في الحالات التالية:[1]

- عندما يكون لكيان التزامي راهن ناتج عن حادث مضى؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا بالإطفاء؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

إذا كانت عملية تفكيك التثبيت أو إزالته بعد انتهاء مدة استعماله تمثل إلزام قانوني بالنسبة للمؤسسة فإنها تضيف هذه التكلفة إلى تكلفة شراء أو إنتاج التثبيت المعني حتى توزع على كل الدورات التي استفادت من خدمات الأصل مقابل فتح حـ/مؤونة تفكيك المنشأة.

...../../.....

2X		حـ/التثبيت المعني	XXX	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت		XXX
	158	حـ/مؤونة تفكيك المنشأة		XXX

2–استعمال مؤونة تفكيك المنشأة:

يجب على المؤسسة في كل الأحوال أن تلغي المؤونة أثناء الدورة التي تحقق فيها العبء أو الخطر الذي كونت لأجله، وهنا تكون المؤسسة أمام ثلاث وضعيات:[2]

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[2] مداني بن بلغيث، **دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي** ،كلية العلوم و التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، أفريل 2001، ص 09.

✓ **الحالة الأولى:** تكلفة الأعباء التي تحققت تساوي قيمة المؤونة يثبت العبء وتسترجع المؤونة، يكون التسجيل كما يلي:

...../../.....

158		ح/مؤونة تفيكيك	XXX	
44562		ح/الرسم على القيمة المضافة	XXX	
	512	ح/البنك		XXX
		ترصيد المؤونة		

✓ **الحالة الثانية:** تكلفة الأعباء تحققت أكبر من قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة وتتحمل الدورة الفرق كعبء (ح/6)، يكون التسجيل كما يلي:

...../../.....

158		ح/مؤونة تفكيك المنشأة	XXX	
44562		أو ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXX	
6X		ح/المصاريف	XXX	
	512	ح/البنك		XXX
	53	أو ح/الصندوق		XXX
		ترصيد المؤونة		

✓ **الحالة الثالثة:** تكلفة الأعباء التي تحققت أقل من قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة أي عبء والحصول على إيراد (ح/7)، يكون التسجيل كما يلي:

...../../.....

158		ح/مؤونة تفيكيك	XXX	
44562		ح/الرسم على القيمة المضافة	XXX	
	512	ح/البنك		XXX
	781	ح/إسترجعات الاستغلال		XXX
		ترصيد المؤونة		

ثالثا: إعانة التجهيز:[1]

1- **تعريف إعانة التجهيز:** إن الإعانات المرتبطة بالصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب وفي عرض الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة، ولا يذكر في خصوم الميزانية إلا المبلغ الصافي للإعانة.

[1] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، الأوراق الزرقاء، 2011، ص 93.

2- التسجيل المحاسبي لإعانة التجهيز:

أ- عند الحيازة:

❖ عند الوعد بالإعانة: في هذه الحالة تقوم الدولة وعد للمؤسسة بتقديم إعانة لإقتناء تثبيت ما، حيث يجعل حـ/441 الدولة والجماعات المحلية الأخرى مدينا مقابل جعل حـ/ 313 إعانة التجهيز دائنا.

.....

441		حـ/الدولة و الجماعات المحلية الأخرى	XXX	
	313	حـ/ إعانة التجهيز		XXX
		وعد بالإعانة		

عند تحصيل الإعانة: في هذه الحالة تقوم الدولة بمنح الإعانة للمؤسسة، هنا يجعل حـ/512 البنك أو حـ/53 الصندوق مدينا مقابل حـ/441 الدولة والجماعات المحلة الأخرى دائنا.

.....

512		حـ/البنك	XXX	
53		أو حـ/الصندوق	XXX	
	441	حـ/الدولة والجماعات المحلية الأخرى.		XXX
		تحصيل أعانة		

ب- في نهاية السنة:

لتسجيل قسط الإعانة نمر بمرحلتين:

المرحلة الأولى: نسجل قسط الإهتلاك الخاص بالتثبيت المعني بجعل حـ/681 مخصصات اهتلاك مدينا مقابل حـ/ 28X اهتلاك التثبيت المعني دائنا.

.....

681		حـ/مخصصات إهتلاك	XXX	
	28X	حـ/إهتلاك التثبيت المعني		XXX
		تسجيل قسط الإهتلاك		

المرحلة الثانية: تسجيل قسط الإعانة ويتم حسابه كما يلي:

قسط الإعانة = مبلغ الإعانة×(قسط الاهتلاك/تكلفة الحيازة)

بعد ذلك يتم تسجيل حـ/313 إعانات التجهيز مدينا مقابل حـ/754 أقساط الإعانة الاستثمارية المحولة للسنة المالية دائنا.

		...../../.....		
131		حـ/إعانة التجهيز	XXX	
	754	حـ/أقساط الإعانة الاستثمارية المحولة لنتيجة السنة المالية		XXX
		حصة الدورة المالية من الإعانة		

رابعا: التثبيتات الجاري انجازها (حساب/23):

1- **تعريف التثبيت الجاري إنجازه:** يهدف هذا الحساب إلى إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة وفي طور الإنجاز خلال إقفال الدورة المالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تمنحها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما.[1]

التثبيتات الجاري إنجازها لا تهتلك وإنما يمكن أن تسجل نقص في قيمتها يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية، نظرا لتغيرات التقديرات الحاصلة أثناء إنجاز الأشغال.

2- التسجيل المحاسبي للتثبيتات الجاري إنجازها:

أ- التثبيتات التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة:

في نهاية الدورة يسجل التثبيت طور الانجاز في الجانب المدين في مقابل الحساب/73X (الإنتاج المثبت) في الجانب الدائن، على أساس تكلفة الإنتاج بعد أن يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها في الصنف"6".

القيد الأول:

		...../../.....		
6X		حـ/المصاريف حسب طبيعتها	XXX	
	512	حـ/البنك		XXX
	53	أو حـ/الصندوق		XXX

القيد الثاني:

		...../../.....		
232		حـ/تثبيتات مادية جاري انجازها	XXX	
237		أو حـ/تثبيتات معنوية جاري انجازها	XXX	
	732	حـ/الإنتاج المثبت للأصول العينية		XXX
	737	أو حـ/الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XXX

[1] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية** ، مرجع سبق ذكره، ص251.

أما إذا استلزمت عملية الإنتاج أكثر من دورة فبجانب تسجيل المصاريف بصفة عادية يجب في نهاية كل دورة تسجيل ح/23x"التثبيتات الجاري انجازها" مدينا، و ح/73x "الإنتاج المثبت" دائنا بتكلفة الجزء الذي تم إنجازه.[1]

عند جاهزية الأصل[2]: وفي آخر دورة يتم فيها الانتهاء من إنجاز التثبيت يتم تسجيله بتكلفة إنتاجه حيث يكون ح/2x الأصل المعني مدين مقابل ح/23xالتثبيتات الجاري إنجازها و ح/73x الإنتاج المثبت في الجانب الدائن.

		...../../.....		
2x		ح/التثبيت المعني	XXX	
	23X	أو ح/التثبيتات الجاري انجازها		XXX
	73x	ح/الإنتاج المثبت		XXX
		اكتمال انجاز الأصل		

ب- التثبيتات المنجزة من طرف الغير:

تسجل التثبيتات انجازها إلى الغير والتي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية في شكل تثبيتات جاري إنجازها في مقابل الجانب الدائن لحساب الغير (الصنف 4) بقيمة أو نسبة الإنجاز.[3]

		...../../.....		
232		ح/التثبيتات العينية الجاري إنجازها	XXX	
237		أو ح/التثبيت المعنوية الجاري إنجازها	XXX	
	404	ح/موردو التثبيتات		XXX

عند جاهزية الأصل: إذا تم الانتهاء من عملية الانجاز وتم استلام التثبيت يرصد ح/23x بجعله دائنا، مع جعل أحد الحسابات النقدية أو ح/404 "موردو التثبيتات" كذلك دائنا بالجزء الخاص بتكلفة الإنجاز الأخيرة جعل الحساب الفرعي للأصل المعني مدينا، كما يلي:

[1] بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص 81.

[2] لخضر عبلاوي، **نظام المحاسبة المالية** ، مرجع سبق ذكره، ص 253.

[3] المرجع نفسه، ص ص(254-255).

20x		ح/التثبيت المعنوي	XXX	
21x		أو ح/التثبيت المادي المعني	XXX	
	237	ح/تثبيتات معنوية جاري انجازها		XXX
	232	أو ح/تثبيتات مادية جاري انجازها		XXX
	404	ح/موردو التثبيتات		XXX
	512	أو ح/البنك		XXX
		استلام الأصل بعد اكتماله		

ج-التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات:

يسجل في الجانب المدين الحساب /238 (التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات) بمبالغ التسبيقات التي تدفعها المؤسسة لغرض الحصول على تثبيتات مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية (ح/51 أو ح/53) ويرصد عند استلام المؤسسة مقابل حساب التثبيت المعني.

القيد الأول:

238		ح/التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات	XXX	
	512	ح/البنك		XXX
	53	أو ح/الصندوق		XXX

القيد الثاني:

20x		ح/التثبيت المعنوي المعني	XXX	
21x		أو ح/التثبيت المادي المعني	XXX	
	238	ح/التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات		XXX
	404	أو ح/موردو التثبيتات		XXX

يمكن للمؤسسة أيضا إدراج هذه التسبيقات في حساب فرعي حساب 40 (ح/409 الموردون المدينون- التسبيقات والمدفوعات على الحساب الواجب الحصول عليها والحسابات الدائنة الأخرى) شرط القيام في نهاية السنة المالية بتحويل تلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب إلى ح/238 كي تظهر في الميزانية.[1]

[1] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص 255.

خامسا: عقود الايجار:

1- **عقد الإيجار التمويلي:** وهي العقود التي تؤدي إلى تحويل جوهري للمنافع والمخاطر المترتبة على الملكية الأصل، وتتطلب رسملة دفعات الإيجار، لذا تسمى أحيانا بالعقد الرأسمالي أو المرسمل.[1]

2- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي:

يتم التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي لدي كل من المستأجر و المأجر كما يلي:

2-1- لدى المستأجر:[2]

- إذا استأجرت المؤسسة أصلا عينيا بعقد إيجاري تمويلي، فيجب تسجيل هذا الأصل في مدين إحدى الحسابات الفرعية للحساب ح/21x، مع جعل ح/167 "الديون المرتبطة على عقد الإيجار-التمويل" دائنا، حيث تسجل قيمة التثبيت العيني المعني بأقل قيمة بين القيمة العادلة والقيمة الحالية:

		...../../.....		
21x		ح/الأصل العيني المؤجر بعقد إيجار تمويلي	XXX	
	167	ح/الديون المترتبة على عقد الإيجار-التمويل إيجار معدات		XXX

- التسجيل المحاسبي لدفعة الإيجار إذا كان تسديد الدفعة الأولى في تاريخ إبرام العقد:

		...../../.....		
167		ح/الديون المترتبة على عقد الإيجار-التمويل (قسط الإيجار)	XXX	
44562		ح/الرسم على القيمة المضافة	XXX	
	512أو 53	ح/البنك أو الصندوق		XXX

أما باقي الدفعات فتسجل كالتالي:

- عند تاريخ استحقاق الدفعة نسجل كل من ح/167 الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي بقيمة و ح/661 المصاريف المالية الأخرى بقيمة في الجانب المدين مقابل أحد حساب النقديات في الجانب الدائن.

		...../../.....		
167		ح/ديون مترتبة على عقد الإيجار التمويلي	XXX	
661		ح/مصاريف مالية أخرى	XXX	
44562		ح/الرسم على القيمة المضافة	XXX	
	512	ح/البنك		XXX
	53	أو ح/الصندوق		XXX

[1] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**،ط1 ، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، مصر، 2013، ص 216.

[2] بوسعدية ايمان، قاسمي منال، **المعالجةالمحاسبة لعقود الايجار وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 17**، مذكرة مقدمة لنيل شهادةالماستر، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، 2012-2013، ص 35.

- في حالة رفع خيار الشراء نسجل:[1]

تاريخ إنتهاء عقد

167		حـ/ديون مترتبة على عقد الإيجار التمويلي	XXX	
	404	حـ/موردو التثبيتات		XXX

2-2- لدي المؤجر:

عند تأخير التثبيت العيني المعني من طرف المؤجر نسجل القيد التالي بأقل قيمة بين القيمة العادلة والقيمة الحالية:

تاريخ إبرام العقد

274		حـ/القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	XXX	
	21X	تاريخ إبرام العقد تثبيت العيني المعني		XXX

عند تسديد الدفعة الأولى عند تاريخ إبرام العقد من العقد من طرف المستأجر يكون العقد التالي:

تاريخ إبرام العقد

512		حـ/البنك	XXX	
53		أو حـ/الصندوق	XXX	
	274	حـ/القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		XXX
	4457	حـ/رسم على القيمة المضافة محصلة		XXX

وعند تحصيل باقي الدفعات يسجل في الجانب الدائن حـ/274 قروض والديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي و حـ/762 إيرادات الأصول المالية مقابل تسجيل حساب الخزينة مدينا.[2]

...../../.....

512		حـ/البنك	XXX	
53		أو حـ/الصندوق	XXX	
	274	حـ/ قروض والديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		XXX
	762	حـ/ايرادات الأصول المالية		XXX
	4457	حـ/رسم على القيمة المضافة محصلة		XXX

سادسا:عقارات التوظيف:

1- **تعريف عقار التوظيف**[3]: يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرض، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار أو تثمين رأس المال، فهو بذلك غير موجه إلى:

[1] حسين بوطواطو، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[2] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره ، ص 43.

[3] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- الإستعمال في إنتاج أو تقديم سلع وخدمات أو لأغراض إدارية؛
- البيع في إطار النشاط العادي.

2- **تسجيل وتقييم عقارات التوظيف**[1]: يسجل عقار التوظيف في الدفاتر كأصل إذا توفرت فيه شروط تسجيل الأصل، ويظهر عقد الحصول عليه بتكلفة الحصول أو تكلفة إنتاجه مثله مثل بقية الأصول الثابتة المادية الأخرى، (بتكلفة الشراء إضافة إلى المصاريف المباشرة الملحقة بالعملية).

تسجل المصاريف التي تنفق على العقار مبدئيا مع الأعباء إلا إذا اعتبرت كأصل أو جزء من الأصول.

3- إخراج عقارات التوظيف[2]:

تخرج عقارات التوظيف من المؤسسة ومن دفاترها في الحالات التالية:

- تنازل عن أصل؛
- توقف عن استعمال أصل و ليس هناك مزايا اقتصادية مستقبلية له؛
- إمضاء عقد إيجار تمويلي في حالة كون المؤسسة كطرف مؤجر.

ويحسب الفرق بين الإيراد الصافي للتنازل عن الأصل والقيمة المحاسبية له ويسجل في حساب النتيجة، وقد تحصل المؤسسة على تعويضات منه للغير.

سابعا: التثبيتات المحصل عليها في إطار عقود الامتياز (ح/22 التثبيتات في شكل امتياز)[3]:

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

أ- التثبيتات الممنوح امتيازها عن طريق الشراء:

في حالة الحصول على حق الامتياز عن طريق الشراء يسجل من الجانب المدين للأصل موضوع الامتياز القيمة المدرجة في العقد مقابل الحسابات المالية ح/512 أو ح/53، وفي آخر دورة مالية يسجل القسط السنوي للإهتلاك.

[1] محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 141.
[2] مرجع نفسه، ص 143.
[3] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص 248-250.

❖ تسجيل دفعة قيمة العقد:

تاريخ الشراء

681		حـ/ الأصل الممنوح امتيازه	XXX	
	512	حـ/البنك		XXX
	53	أو حـ/الصندوق		XXX

❖ تسجيل قسط الإهتلاك:

...../../.....

681		حـ/مخصصات الإهتلاك	XXX	
	x282	حـ/إهتلاك الأصل الممنوح		XXX
		تسجيل قسط الإهتلاك		

ب- التثبيتات الممنوح امتيازها بصفة مجانية:

في مقابل الأصول الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن حـ/229 "حقوق مانح الامتياز"، وفي نهاية كل دورة مالية على أساس مدة العقد يقوم المستفيد من الامتياز بدفع إتاوة الامتياز المحددة في العقد بمقابل حـ/651 "إتاوة مترتبة على الامتيازات" يصبح حـ/229 مدينا في مقابل حـ/282 "إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز" كلما تمت الإهتلاكات المطبقة وعند إنهاء مدة عقد الامتياز يكون للحساب 229 رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع امتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهتلاكات المعنية.

❖ تسجيل الحصول على امتياز مجاني:

...../../.....

22		حـ/الأصل الممنوح إمتيازه	XXX	
	229	حـ/حقوق مانح الامتياز		XXX
		تسجيل الحصول على أصل في إطار الامتياز		

❖ تسجيل تسديد الإتاوات في نهاية السنة الأولى:

...../../.....

651		حـ/ إتاوات مترتبه على الإمتيازات	XXX	
	53	حـ/الصندوق		XXX

❖ تسجيل قسط إهتلاك السنة الأولى:

31/12/N

229		حـ/حقوق مانح الامتياز	XXX	
	282X	حـ/إهتلاك الأصل الممنوح امتيازه		XXX
		تسجيل أعباء إهتلاك		

المبحث الرابع: التنازل عن الأصول الثابتة:

التنازل عن أي تثبيت يؤدي إلى خروجه من المؤسسة أي أنه في حالة التنازل عن الأصول الثابتة أو تلفها أو اختفاءها يتوقف ظهورها في حسابات التثبيتات وبالتالي غلق حساباتها.

المطلب الأول: التنازل عن الأصول الثابتة العينية والمعنوية:

أولا: التنازل عن الأصول الثابتة العينية:

1-التنازل عن الأصول الثابتة العينية القابلة للإهتلاك: تتم عملية التنازل عبر الخطوات التالية:

يتم أولا حساب قسط الإهتلاك المكمل ويكون من بداية سنة التنازل إلى تاريخ التنازل، حيث أن قسط الإهتلاك المكمل يساوي القسط السنوي*ن(ن المدة من بداية سنة التنازل إلى تاريخ التنازل)، بعد ذلك يتم حساب القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ التنازل حيث تساوي تكلفة الأصل – مجمع الإهتلاك[1]، ثم حساب سعر البيع الصافي الذي يساوي سعر بيع الأصل-تكاليف الخروج بعد ذلك يتم حساب نتيجة التنازل التي تساوي سعر البيع الصافي- القيمة المحاسبية الصافية.[2]

إن عملية التنازل عن التثبيتات المادية قد تكون بسعر أكبر من القيمة المحاسبية الصافية، فنقول أن عملية التنازل تمت بربح وتسجل(أي الربح) في ح/752"فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية"، أم إذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة المحاسبي للأصل الذي تم بيعه فنقول أن عملية التنازل تمت بخسارة و التي تسجل في ح/652 "نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية".

التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن الأصول الثابتة العينية القابلة للإهتلاك:[3]

- **الحالة الأولى:** سعر التنازل من القيمة المحاسبية الصافية:

القيد الأول:

تاريخ التنازل

681		ح/مخصصات الاهتلاك	XXX	
	28X	ح/اهتلاك التثبيت المعني		XXX
		قسط اهتلاك سنة التنازل		

[1] عبد الكريم تواتي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي** ، مرجع سبق ذكره، ص ص(29-30).

القيد الثاني:

تاريخ التنازل

512		ح/البنك	XXX	
X281		ح/اهتلاك مجمع التثبيت العيني المعني	XXX	
	21X	ح/تثبيت عيني		XXX
	752	ح/فائض قيمة خروج تثبيتات غير مالية		XXX
		بيع تثبيت عيني		

- **الحالة الثانية:** سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية:

القيد الأول:

تاريخ التنازل

681		ح/مخصصات إهتلاك	XXX	
	28X	ح/إهتلاك التثبيت المعني		XXX
		قسط إهتلاك سنة التنازل		

القيد الثاني:

تاريخ تنازل

512		ح/البنك	XXX	
281X		ح/ إهتلاك مجمع التثبيتات	XXX	
652		ح/نواقص قيمة خروج التثبيتات	XXX	
	21X	ح/تثبيتات عينية		XXX

2: التنازل عن الأصول الثابتة العينية قابلة للإهتلاك[1]:

تلجأ المؤسسة إلى بيع بعض من الأصول القديمة وتنجم عن عملية البيع تحقيق مكاسب أو خسائر، في هذه الحالة يجب معرفة قيمة التنازل والقيمة المتبقية للأصل المتنازل عنه، ويتم قياس التنازل عن الأصل المادي الغير قابل للإهتلاك عن طريق البيع كما يلي:

- ❖ إذا كان فارق التنازل سالبا: في هذه الحالة تكون تكلفة الأصل أكبر من قيمة التنازل حيث يظهر ح/652"نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية".

[1] عبد الكريم تواتي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

❖ إذا كان فارق التنازل موجبا: في هذه الحالة تكون تكلفة الأصل أقل من قيمة التنازل حيث يظهر حـ/752"فواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية".

نتيجة التنازل = سعر البيع الصافي– القيمة المحاسبية الصافية.

– التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن الأصول الثابتة العينية الغير قابلة للإهتلاك:

الحالة الأولى: إذا كان فارق التنازل سالبا:[1]

		تاريخ التنازل		
512		حـ/البنك	XXX	
53		أو حـ/الصندوق	XXX	
652		حـ/نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية	XXX	
	21X	حـ/التثبيت المادي المعني		
		بيع تثبيت معني		XXX

الحالة الثانية: إذا كان فارق التنازل موجبا:

		تاريخ التنازل		
512		حـ/البنك	XXX	
53		أو حـ/الصندوق	XXX	
652		حـ/نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية	XXX	
	21X	حـ/التثبيت المادي المعني		
		بيع تثبيت معني		XXX

ثانيا: التنازل عن الأصول الثابتة المعنوية:

تحدد الأرباح والخسائر عن خروج تثبيت معنوي بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية والقيمة المحاسبية الصافية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحسابين حـ/65"نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية" و حـ/75"فوائض قيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية".[2]

[1] العربي محمد ، **المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة ، ملتقي دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** ، يومي 13-15ر أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب البليدة، ص ص(12-13).

[2] رحال ناصر، عوادي مصطفي، **احول المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي ، مداخلة ضمن الملتقي الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS** ،يومي 13و 15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب البليدة، ص 07.

التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن الأصول المعنوية:

الحالة الأولى: خسارة(سعر البيع أقل من القيمة المحاسبية الصافية)

		تاريخ التنازل		
512		حـ/البنك	XXX	
53		أو حـ/الصندوق	XXX	
X280		حـ/اهتلاك التثبيت المعنوي المعني	XXX	
652		حـ/نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية	XXX	
	20X	حـ/التثبيت المعنوي المعني		XXX
		بيع التثبيت المعنوي المعني		

الحالة الثانية: الربح(سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية)

		تاريخ التنازل		
512		حـ/البنك	XXX	
53		أو حـ/ الصندوق	XXX	
280X		حـ/إهتلاك التثبيت المعنوي المعني	XXX	
	21X	حـ/ التثيت المعنوي المعني		XXX
	752	حـ/فواقض قيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية		XXX
		التنازل عن تثبيت معنوي		

المطلب الثاني: التنازل عن الأصول الثابتة المالية:

المعروف أن الأصول الثابتة التي تحوز عليها المؤسسة سواء كانت معنوية أو مالية لا تكون موجهة لإعادة البيع وإنما لاستغلالها بقدر الإمكان، وتعد الأصول المالية من بين الأصول الغير قابلة للاهتلاك وعند التنازل عنها لا بد من المقارنة بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية وتسجيل نتيجة التنازل في حساب الإيرادات أو الأعباء على حسب الحالة[1]، نتبع الخطوات التالية:

[1] بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص 106.

1-ترصيد ح/204 فارق التقييم في تاريخ التنازل(استرجاع فوارق التقييم).

-ويكون التسجيل على النحو التالي:

- في حالة رصيد ح/104 فارق التقييم مدين:

تاريخ التنازل

665		ح/فارق التقييم-ناقص قيمة	XXX	
	104	ح/فارق التقييم		XXX
		ترصيد ح/104		

- في حالة رصيد ح/104 فارق التقييم دائن:

تاريخ التنازل

104		ح/فارق التقييم	XXX	
	765	ح/فارق التقييم-فوائض قيمة		XXX
		ترصيد ح/104		

2-حساب نتيجة التنازل:

نتيجة التنازل = سعر البيع – القيمة المحاسبية الصافية

- إذا كان سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية فيسجل الفرق في ح/767"الأرباح الصافية عن التنازل عن أصول مالية".

تاريخ التنازل

512		ح/البنك	XXX	
53		أو ح/ الصندوق	XXX	
	26	ح/مساهمات وحسابات دائنة		XXX
	27X	أو ح/ تثبيتات مالية أخرى		XXX
	767	ح/الأرباح الصافية عن التنازل عن أصول مالية		XXX

-إذا كان سعر البيع أقل من القيمة المحاسبية الصافية فيسجل الفرق في ح/667"الخسائر الصافية عن التنازل عن أصول مالية".

تاريخ التنازل

512		حـ/البنك	XXX	
53		أو حـ/ الصندوق	XXX	
667		حـ/الخسائر الصافية عن التنازل عن أصول مالية	XXX	
	26X	حـ/مساهمات وحسابات دائنة		XXX
	27X	أو حـ/تثبيتات مالية أخرى		XXX

خلاصة :

تعتبر الأصول الثابتة من أهم الركائز التي تعتمد عليها أي مؤسسة في ممارسة نشاطها سواء كان نشاطا تجاريا أو نشاطا إنتاجيا، فبعد عرض الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي تم التطرق إلى أهم المستجدات التي جاء بها هذا النظام فيما يخص المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة و بالتالي تم التركيز على إعادة تقييم الأصول الثابتة من فترة إلى أخرى، وكيفية تسويتها في نهاية السنة، وقد أضاف حالات جديدة صنفها ضمن الأصول الثابتة مثل الأصول المتحصل عليها عن طريق عقد الإيجار التمويلي، معالجة التثبيتات بشكل منفصل، كما عالج التنازل الخاص بها.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

لمؤسسة التوضيب

وفنون الطباعة

تمهيد:

أصبح النظام المحاسبي المالي إجباري التطبيق بداية من سنة 2010، لذا وجب على كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إعداد قوائمها المالية طبقا لهذا النظام، وقد تم تخصيص هذا الفصل على واقع تطبيقيه في إحدى هذه المؤسسات، وهي مؤسسة التوظيف وفنون الطباعة " EMBAG ".

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- ✓ المبحث الأول: تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.
- ✓ المبحث الثاني: دراسة الأصول الثابتة لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة .

المبحث الأول : تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة:

شهدت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطورات عديدة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا نتيجة للإصلاحات السياسية والاقتصادية التي عرفها الاقتصاد الجزائري، ومؤسسة التوضيب وفنون الطباعة من بين المؤسسات الوطنية والتي عاشت مراحل هذه الإصلاحات.

المطلب الأول:نشأة وتعريف مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة:

مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة هي من إحدى المؤسسات الاقتصادية الصناعية العامة في الاقتصاد الجزائري.

أولا: نشأة وتطور مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة:

أنشأت هذه المؤسسة من طرف الشركة الأجنبية الايطاليةENGECO، إذ شرع في بنائها في 11ماي 1975 وانتهت الأشغال بها في ظرف 4 سنوات أي بالتحديد في 20 أوت 1979، وبعد هذه الفترة دخلت تحت التجربة لمدة 3 أشهر ثم بدأت في عملية الإنتاج والتصنيع الفعلي في 20 أوت 1978.

كانت هذه المؤسسة في بداية الأمر عبارة عن وحدة من وحدات الشركة الوطنية للصناعات السيليلوزية SONIC حيث أن هذه الأخيرة ظهرت للوجود بموجب الأمر 11- 08 المؤرخ في: 1968/01/27 في الجريدة الرسمية (العدد رقم 10)، ثم تمت إعادة هيكلتها وتغيير اسمها إلى المؤسسة الوطنية لتوضيب الورق والورق المقوى بمقتضى المرسوم الذي يحمل رقم: 85-192 الصادر بتاريخ: 1985/07/23، وبداية من 01 جانفي انقسمت إلى قسمين:

- المؤسسة الوطنية للتصنيع بالورق CELPAP مقرها الاجتماعي مستغانم؛
- المؤسسة الوطنية للتوضيب بالورق المقوى ENEPAC مقرها الاجتماعي برج بوعريريج؛

وبناءا على محضر الجمعية العامة العادية للمجمع و المؤرخ في:1999/07/22 تم إنشاء مجمع اقتصادي جديد تحت اسم" المجمع الصناعي للورق والسيليوز"GIPEC وأصبحت مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG واحدة من فروعه.

ثانيا:التعريف بمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

تقع المؤسسة الوطنية للتوظيف وفنون الطباعة"EMBAG" على بعد 01 كلم جنوب بلدية برج بوعريريج في المنطقة الصناعية على الطريق الوطني رقم 45 الرابط بين ولاية برج بوعريريج وولاية المسيلة، مقرها الاجتماعي"المديرية العامة" الكائنة بشمال المدينة على الطريق المؤدى إلى ولاية الجزائر، وتتربع هذه المؤسسة على مساحة قدرها: 28 هكتار لكن 7.8 فقط المغطاة منها، ويتمحور نشاطها في تلبية طلبات السوق من جهة التغليف للعديد من المواد الغذائية والصيدلانية وحتى مواد التجميل، كما تقوم بإنتاج العلب بكل الأصناف إضافة

إلى الأكياس الكبيرة والمتوسطة وصغيرة الحجم، إلى جانب هذا أنها تستغل الفضلات من الورق في إنتاج منتجات ثانوية كالصور وأوراق اللعب، وفي ما يلي جدول يعرض بيانات هذه المؤسسة:

جدول رقم 01: البطاقة الفنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعةEMBAG .

رأس المال الاجتماعي	2.584.530.000 دج.
المقر الاجتماعي "المديرية العامة"	حي سونيك سابقا طريق الجزائر-البرج-
المرآب: وحدة الأكياس والعلب	المنطقة الصناعية طريق مسيلة.
الهاتف	035.68.59.46
الفاكس	035.67.53.47
تاريخ التأسيس	1999/07/22
السجل التجاري	B99462482
التعريف الجبائي	099934010949320
رقم المستخدم	3401710798
تاريخ بداية النشاط	2000/01/10
الهيئة القانونية	شركة ذات أسهم.
النشاط الرئيسي	صناعة الأكياس والأوراق المطوية.
أصناف الإنتاج:	- أكياس ذات أفواه صمامة مخصصة للإسمنت؛ - أكياس بأفواه مفتوحة مخصصة للمواد الغذائية والمواد الكيميائية؛ - أكياس ذات حجم كبير؛ - أكياس ذات حجم متوسط وصغير: ● ذات عمق مسطح؛ ● ذات عمق مربع؛ - العلب المطوية(كل الأصناف والأشكال)؛

المصدر:وثائق المؤسسة الوطنية للتوضيب و فنون الطباعة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعةEMBAG

- **المديرية العامة:** تقوم بالتنسيق والمتابعة بين المديريات من خلال تسطيرها لسياسة عامة واستراتيجيات العمل، لبلوغ الأهداف المسطرة ومهمتها الأساسية الإشراف العام على مختلف نشاط الوحدة والتنسيق بين مختلف الدوائر لضمان السير الحسن للمركب كما تعتبر همزة وصل بين المديريات الأخرى والمدير العام، وتحتوى على مصلحة الشؤون الاجتماعية، ومصلحة الوسائل العامة.

- **مديرية الموارد البشرية:**وهي مديرية تهتم بشؤون العاملين وتسهر على الاستعمال العقلاني لليد العاملة وتسعى إلى تحقيق ظروف عمل جيدة وتحسينها باستمرار، بالإضافة إلى بعض الوظائف والمهام كالاستقطاب، الاختيار، التعيين، التكوين، التحفيز....الخ، وهي بدورها تحتوى على مصلحة المستخدمين ومصلحة التكوين والتوضيب.

– مديرية المالية: هذه المديرية هي القلب النابض للمؤسسة حيث أنها تترجم كل عمليات الإنتاج والبيع إلى أموال تسدد بها تكاليف المنتجات، استلام المبالغ المالية المقابلة للمنتجات المقدمة أو هي التي توفر الجانب المالي الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة، وتحتوى على ثلاث دوائر:

- **دائرة المحاسبة العامة:** والتي بها محاسب مكلف بعمليات البيع ومحاسب عام مكلف بالزبائن وآخر مكلف بالموردين محاسب خاص بالعمليات المختلفة الأخرى؛
- **دائرة المحاسبة المالية:** محاسب عام مكلف بالشؤون الاجتماعية وآخر مكلف بالخزينة؛
- **دائرة المحاسبة التحليلية:** محاسب عام تحليلي ومحاسب تحليلي؛

- **مديرية الإنتاج:** وهي المديرية التي تترجم طلبات الزبائن إلى منتجات وذلك عن طريق تحويل المواد الأولية إلى مواد مصنعة وتتم هذه العملة على مستوى الورشات عن طريق برمجة الآلات المسخرة لإنجاز مختلف الطلبات في اقرب الآجال المحددة، وهي تحتوى على مصلحة الأكياس، مصلحة العلب، ومصلحة الاستثمار الجزئي.

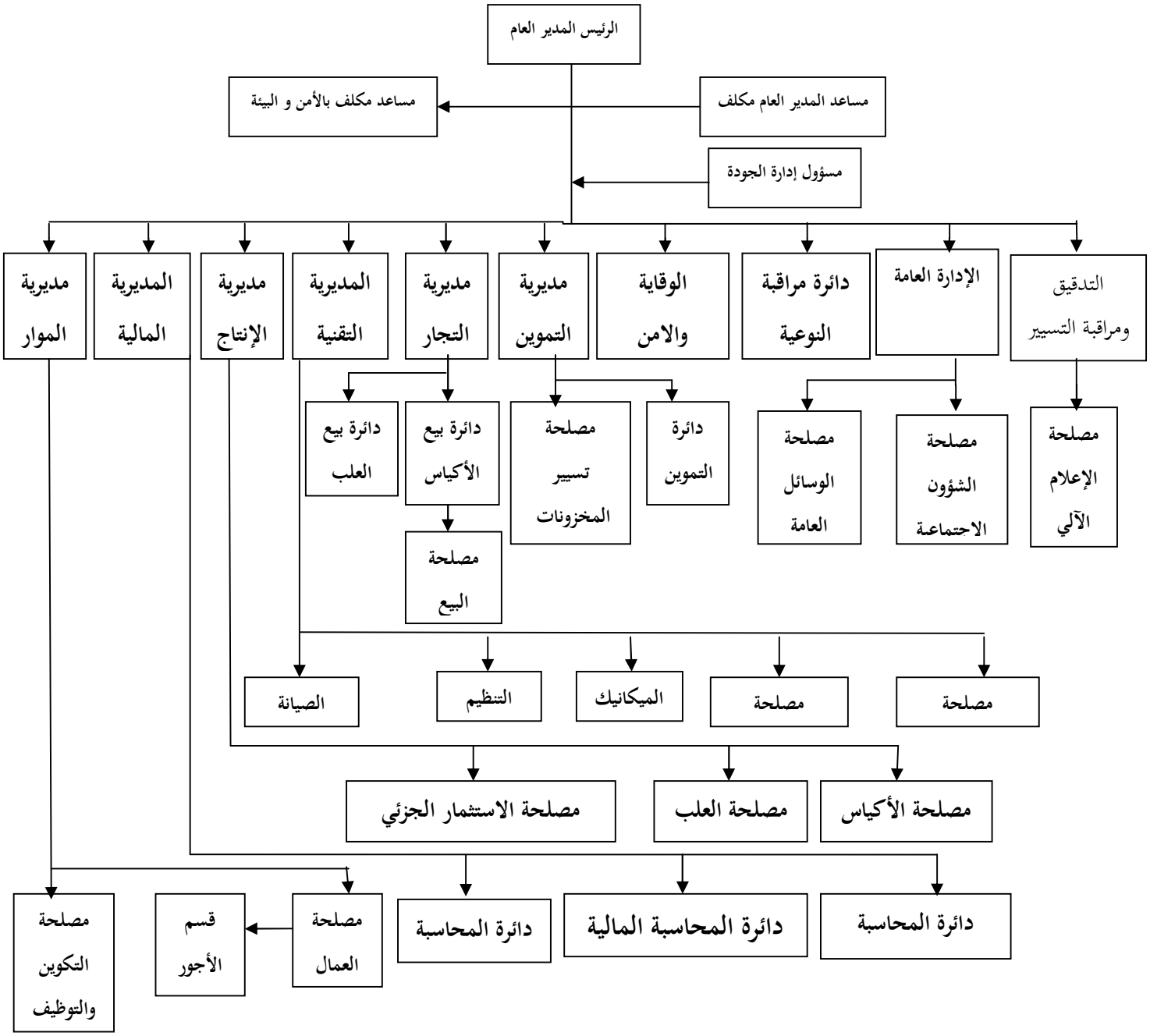
_ **المديرية التقنية:** هي المديرية التي تقوم بإصلاح الآلات والمعدات الإنتاجية وصيانتها وتجديدها بالكيفية التي تضمن العملية الإنتاجية إضافة إلى خدمات أخرى تقدمها للمؤسسة مثل إصلاح العطل الكهربائي والميكانيك، وهي تحتوى على مصلحة الخدمات، مصلحة الكهرباء، مصلحة الميكانيك، مصلحة المنهجية والتنظيم، ودائرة الصيانة.

- **المديرية التجارية:** وتمثل مركز حساس في المؤسسة لكونها همزة الوصل بين الزبون والمصالح الإنتاجية فهي تستلم الطلبات من الزبائن وتقوم بتحويلها إلى المصالح الإنتاجية لتستلمها فيما بعد كمواد مصنعة وجاهزة لتحول إلى الزبائن، وفي نفس الوقت فهي تسهر على توفير الجودة والسماع المستمر للشكاوي الزبائن، كما تقوم بجلب

الأموال المحصل عليها من عملية البيع وتحويلها إلى مديرية المالية، بالإضافة إلى التسويق بعملياته من إشهار، وتوزيع، وهي تحتوى على دائرة بيع الأكياس، ودائرة بيع العلب.

- **مديرية التموين**: هذه المديرية تقوم بتوفير طلبات مديرية الإنتاج وهي توفير المواد الأولية وما يرافقها من مواد كيماوية وغيرها اللازمة للعملية الإنتاجية، إضافة إلى ضمان النقل من وإلى المؤسسة، وتحتوى على مصلحة وتسيير المخزونات، ودائرة التموين.
- **مديرية التدقيق**: تتبع كل عمليات الإنتاج والتسيير للوحدة، هذه المديرية تنقسم إلى مصلحة واحدة وهي مصلحة الإعلام الآلي.
- **مديرية الأمن**: المحافظة والسهر على الأمن الداخلي للوحدة.
- **دائرة مراقبة النوعية**: تقوم بمراقبة مدى جودة المادة الأولية سواء كانت مستوردة أو محلية، كما يحقق لها قبول أو رفض أية مادة كانت تدخل هذه المصلحة في حدود صلاحياتها حتى على مستوى ما بعد البيع.

الشكل رقم (3– 1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG



المصدر: بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الجدول رقم(2): عدد العمال في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة:

البيـــان	عدد العمال		النسبة المئوية	
	ذكور	إناث	ذكور	إناث
أعوان التنفيذ	212	07	%55.78	%1.84
أعوان التحكيم	117	10	%30.78	%2.63
إطارات	29	05	%7.63	%1.31
المجموع	358	22	%94.21	%5.78
المجموع العام	380		%100	

المصدر: بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: نشاط المؤسسة وأهدافها:

أولا: نشاط المؤسسة:

مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة هي مؤسسة عمومية متخصصة في تحويل الورق بأصنافه وطباعته وتملك خطين أساسيين للإنتاج هما:

- **الخط الأول**: خاص بإنتاج الأكياس بأنواعها
  - ✓ أكياس كبيرة الحجم.
  - ✓ أكياس متوسطة الحجم.
  - ✓ أكياس صغيرة الحجم.
- **الخط الثاني**: مختص في أنتاج العلب المطوية بالإضافة إلى خط ثانوي يقوم بإنتاج متنوع:

1- منتوجاتها:

الجدول رقم(3): منتوجات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة

السنوات / المنتوج	2010	2011	2012	2013
أكياس كبيرة الحجم	8796	6514	8409	8721
أكياس متوسطة وصغيرة الحجم	827	736	528	126
علب مطوية	1773	1679	1561	1650
المجموع	11558	8929	10498	10497

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

2- مبيعاتها:

الجدول رقم(04): مبيعات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة.

السنوات / المبيعات	2010		2011		2012		2013	
	الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ
أكياس كبيرة	8015	403	6967	807982	9118	1045154	8696	1026069
أكياس صغيرة ومتوسطة	741	61	754	116412	558	89682	127	28459
علب مطوية	1945	127	1670	19383	1565	303.616	1630	362587
المجموع	10701	591	9421	127565	11421	1135139	10453	6517

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

3- أسواق المؤسسة ومنافسيها:

3-1- أسواق المؤسسة:تسوق المؤسسة منتوجاتها حسب النوعية هي:

أ_ أكياس كبيرة الحجم: وتسوق إلى شركات الاسمنت ومشتقاتها، شركات تغذية الأنعام وشركات مواد البناء.

ب_ أكياس صغيرة ومتوسطة الحجم: الموزعين الخواص، زبائن مختصين في تعليب وتغليف المواد الغذائية.

ج_ العلب المطوية: أهم زبون هو شركة "صيدال" تأتي بعدها مؤسسة مختصة في صناعة مواد التطهير و النظافة، بالإضافة إلى مؤسسات مختصة في صناعة المواد الغذائية.

3-2- المنافسين: هم كالأتي:

- **الأكياس كبيرة الحجم:**
  - على مستوى الولاية: مجمع مهساس ومؤخرا تم بيعه إلى شركة أوراسكم المصرية؛
  - خارج الولاية: شركة خاصة موجودة بولاية تيزي وزو.
- **الأكياس الصغيرة والمتوسطة الحجم:**
  - على مستوى الولاية: لا توجد منافسة؛
  - خارج الولاية: المنافسة منتشرة عبر كافة التراب الوطني.
- **العلب المطوية:**
  - على مستوى الولاية: لا توجد منافسة؛

- خارج الولاية: هناك منافسان موجودان في الجزائر العاصمة هما:(Tonic Emballage، Général Emballage)؛

ورغم المنافسة الشرسة الموجودة في السوق والتي يغلب عليها طابع اللاشرعية تبقي المؤسسة رائدة في مجال التغليف خاصة من حيث الجودة والأسعار المعمول بها، وكما يلي على ما سبق ذكره فالشركة متحصلة على شهادة عالية للإيزو 9001/2000 والتي تقر بجودة هذه المؤسسة.

ثانيا: أهدافها

للمؤسسة مجموع من الأهداف تسعى إلى تحقيقها ونذكر منها:

- ✓ تحقيق الإدماج الاقتصادي الوطني ورفع قيمة الإنتاج الوطني؛
- ✓ تحقيق المخطط السنوي للإنتاج مع المؤسسات من نفس النوع؛
- ✓ المشاركة في تطوير وتنمية عملية استعادة المنتوجات السيلولوزية؛
- ✓ توفير منتوج وطني جزائري في السوق؛
- ✓ توفير مناصب الشغل؛
- ✓ رفع المستوى المعيشي للأفراد.

المطلب الرابع :المشاكل التي تواجه المؤسسة:

شركة EMBAG شركة وطنية عمومية تعمل في ظل اقتصاد السوق مما خلق لها بعض المشاكل التي أثرت عليها بشكل واضح والمتمثلة فيما يلي:

1- المنافسة: المشكلة الأولي التي تعاني منها المؤسسة هي مشكلة المنافسة مع القطاع الخاص حيث أن المؤسسة مقيدة بالقوانين العامة التي تسير الاقتصاد الوطني على عكس القطاع الخاص الذي يتمتع بحرية اكبر ويستعمل الأساليب غير القانونية من اجل منافسة المؤسسات العمومية منها والخاصة مثلا كالبيع بدون فاتورة، البيع بأسعار متذبذبة وغيرها من الأساليب الملتوية التي تسمح لها بجذب أكبر عدد ممكن من الزبائن.

2- ندرة المواد الأولية محليا: تعتمد المؤسسة على مواد أولية مستوردة من الخارج بنسبة 90% وهو ما يجعلها تستغرق وقت طويل من أجل الحصول عليها وذلك نظرا لصعوبة وتعقيد الإجراءات المعمول بها في الاستراد (البنك، الجمارك، الموردين، لجنة الصفقات التجارية) وخاصة أن المؤسسة تستعمل البيع بالطلبية وهو ما يجعلها بعيدة كل البعد في تحقيق طلبات الزبائن في الآجال المحددة والتي تدفع بهم للاتجاه إلى القطاع الخاص.

3- التكنولوجيا: أي غير مسايرة للوقت الحالي سواء في الكمية أو في الجودة وهي قديمة قدم المؤسسة"1978" وهو ما ينعكس بالسلب على جودة المنتوج المقدم للزبائن وكذا مدة الانجاز إضافة إلى خفض التكاليف.

4- التسيير: المؤسسة لا تنتهج سياسة رشيدة بحيث من المفروض ألا تخزن المنتوجات ولا تنتجها قبل الطلب لتتفادي تكاليف التخزين وتستثمر الأموال، بالإضافة إلى هذه المؤسسة تعتمد كثيرا على البيع بالديون مع زبائن في بعض الأحيان عديمي المصداقية مما انعكس على عدم قبض الأموال، وهذا يعود إلى سوء التسيير لافتقار المؤسسة إلى قائمة بأسماء زبائنها وملفاتهم الإدارية وكون المؤسسة تتساهل في عملية البيع مع كل زبون بحيث تتعامل بالقوانين التي تضبط المعاملة بين المؤسسات والزبائن.

المبحث الثاني: دراسة الأصول الثابتة لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

كانت مؤسسة توضيب وفنون الطباعة EMBAG تعتمد في بدايتها على المخطط المحاسبي الوطني PCN لتقييم تثبيتاتها كغيرها من المؤسسات الجزائرية، وبعد تبني المعايير المحاسبية الدولية وتجسيدها في النظام المحاسبي المالي، شرعت المؤسسة في تطبيقه إبتداءا من سنة 2010 كما نص عليه القانون الجزائري.

المطلب الأول: التعريف بالأصول الثابتة للمؤسسة محل الدراسة:

تحتوى مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة على مجموعة من الأصول الثابتة التي تعتمد في عليها عملية الإنتاج باعتبارها مؤسسة إنتاجية، إضافة إلى معدات النقل فهي تملك آلات إنتاجية تستعملها في صناعة مواد التعبئة والتغليف.

- تقوم المؤسسة قبل شراء التثبيتات بإعداد وصل الطلب (BON DE COMMANDE) كما هو موضح في الملحق رقم(03)؛

- أثناء استلام المؤسسة الأصول الثابتة تقوم بإعداد وصل استلام (BON DE RECEPTIN) كما هو في الملحق رقم (04)، وثيقة (DECISION D'AFFECTATION) كما هو موضح في الملحق رقم (05) لمعرفة وجهة الأصول الثابتة؛

حيث يتم قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل على أساس التكلفة التاريخية والتي تتكون من سعر شراء الأصل شاملة رسوم الشراء وضرائب الشراء غير المستوردة وكل التكاليف التي تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى أن يتم استعماله في الغرض الذي خصص له، حيث تكون الفاتورة الشراء هو موضح في الملحق رقم(06).

ومن بين هذه الأصول الثابتة تم اختيار ما يلي:

- ح/215320 المعدات وأدوات صناعية (CHARIOT ELEVATEU)؛
- ح/2153103 المعدات وأدوات صناعية (PICES DE RECHANGES IMMOBILISABLES)؛

- ح/218400 تجهيزات مكتب(MOBILIER DE BUREAU)؛
- ح/204100 البرامج المعلوماتية(LOGICIELS INFORMATIQUES)؛
- ح/274210 القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي(PRET VEHICULE A MOYEN TERME)؛
- ح/215320 معدات وأدوات (رافعة) (PALAN DE LEVAGE)؛
- ح/2153103 معدات وأدوات(DYNAMOMENTRE HOR REF E81502).

المطلب الثاني: التقييم الابتدائي للأصول الثابتة محل الدراسة:

يتم التقييم الابتدائي للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

أولا: الأصول الثابتة العينية:

1- ح/215320 المعدات وأدوات صناعية:ملحق رقم(07)

في 2014/11/23 إقتنت المؤسسة" chariot elevateur" ، كانت تكلفة الاقتناء كما يلي:

- تكلفة الشراء بالعملة: 2726874.48 دج.
- رسم على القيمة المضافة: 463568.66دج.

		2014/11/23		
215320		ح/ معدات وادوات صناعية		
445610		ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	2726874.48	
		مدفوع على مشتريات التثبيتات	463568.66	
	4040400	ح/ موردو التثبيتات		
		تسجيل شراء التثبيت		3190443.14

2- ح/2153103 المعدات وأدوات صناعية:ملحق رقم(08)

في 2013/05/14 اقتنت المؤسسة قطع غيار من المورد أجنبي، كانت تكلفة الاقتناء كما يلي:

- سعر الشراء بالعملة الصعبة: 27055.
- سعر الصرف عند الاقتناء:102.7047 دج.
- تكلفة الشراء بالعملة المحلية: 2778675.66 دج.
- خدمات إدارية: 637803 دج

- خدمات الميناء: 8791.60 دج.
- خدمات التامين: 2786.67 دج.

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

2013/05/14

215		حـ/ معدات وادوات صناعية	2950516.93	
44562		حـ/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع مدفوع على مشتريات التثبيتات	497540	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		2778675.66
	40123	حـ/موردو خدمات إدارية		637803
	40124	حـ/موردو خدمات الميناء		28791.6
	40122	حـ/موردو خدمات التامين		2786.07
		تسجيل شراء التثبيت		

ملاحظة:

حـ/40122 موردو خدمات التامين:هو الشخص الذي يقوم بالتأمين على ما تم حيازته من طرف المؤسسة ويتقاضى أجرا على عمله.

حـ/40124 موردو خدمات الميناء: هو شخص يقوم بالتخليصات الجمركية لصالح المؤسسة ويتقاضى أجرا على عليها.

- إن حساب الرسم على القيمة المضافة يضم مجموع الرسوم (الرسم على مبلغ موردو خدمات الإدارية، والرسم على موردو خدمات الميناء) أما موردو خدمات التأمين لا يفرض عليه رسم على القيمة المضافة؛

3- حـ/218400 تجهيزات مكتب:(الملحق رقم 09).

اقتنت مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة تجهيزات مكتب في:2012/10/09 بسعر 40500 دج على الحساب الرسم على القيمة المضافة:17%.

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

		29/10/2012		
218		حـ/ تجهزات مكتب	40500	
44562		حـ/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع مدفوع على مشتريات التثبيتات	6885	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		47385
		تسجيل شراء التثبيت		

ثانيا: الأصول الثابتة المعنوية:

حـ/204100 البرامج المعلوماتية:(الملحق رقم 10)

وهو برنامج يقوم المجمع(الشركة الآم) بإرساله إلى فروعه ومن بين هذه الفروع مؤسسة محل الدراسة وكما يرسل أيضا أشخاص ذو خبرة من أجل تدريب مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة في كيفية العمل على هذا البرنامج، فتقوم هذه الأخيرة بدفع مبلغ البرنامج وأتعاب الشخص الذي قام بعملية التدريب.

مثال: إقتنت المؤسسة برامج معلوماتية في:2011/06/30 بسعر 334950.00 دج المرسل إليها من طرف الشركة الأم، وقدرت الأعباء الاجتماعية الأخرى بـ:21538.46 دج .

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

		30/06/2011		
204		حـ/ برامج معلوماتية	334950	
6374		حـ/ أعباء اجتماعية أخرى	21538.46	
	45500	حـ/ الشركاء الحسابات الجارية		356488
		حيازة برامج معلوماتية		

ملاحظة:

حـ/ 45500 الشركاء الحسابات الجارية: يمثل المجمع(الشركة الأم)أي أن مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة تقوم بالدفع لصالح الشركة الأم أي المجمع التابع له.

حـ/ 63 أعباء اجتماعية أخرى: تسجل المؤسسة في هذا الحساب أتعاب الخبراء الذين قاموا بتدريب على البرنامج الذي يوافق حـ/617 دراسات وأبحاث وفق النظام المحاسبي المالي.

ثالثا: الأصول الثابتة المالية:

ح/274210 القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي:

وهي قروض تمنح من طرف المؤسسة إلى الموظفين الذين لهم تنقلات خارج المؤسسة من أجل شراء سيارات تستعمل في إطار نشاط المؤسسة ثم تؤول ملكيتها للموظف بعد سداد كل القرض من راتبه الشخصي.

مثال:قدمت المؤسسة في:2013/04/07 بمنح قرض لأحد الموظفين حيث قدر مبلغ هذا القرض بـ:400000دج (من خلال شيك بنكي).

التسجيل المحاسبي:

07/04/2013				
274		ح/ القروض والديون الدائنة المترتبة	334950	
63		على عقد الإيجار التمويلي	21538.46	
	512	ح/ البنك		356488
		منح قرض للموظف		

المطلب الثالث: جرد الأصول الثابتة المؤسسة محل الدراسة

أولا: الإهتلاك وخسارة القيمة:

1- الإهتلاك:

تسجل مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة انخفاض في قيمة تثبيتاتها نتيجة التقادم أو الآكل فهي تعتمد على أسلوب الإهتلاك الخطي في كل أصولها الثابتة، لذلك سيتم التطرق إلى تثبيت اعتمادنا عليه في الدراسة على حدا من خلال إعداد جدول الإهتلاك والتسجيل المحاسبي للإهتلاكات لسنة 2013 و 2014.

الجدول رقم(05): جدول الهتلاك التي تتبعه المؤسسة محل الدراسة

البيان	المعدل%	العمر سنة
المباني	**%5**	**20**
تجهيزات الإنتاج	**%10**	**10**
معدات النقل	**%20**	**5**
معدات المكتب	**%25**	**4**

المصدر: وثائق المؤسسة

1-1- جدول الاهتلاك: تمثل الملاحق12-13-14-15 جداول الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة المعتمد عليها في الدراسة، حيث تحتوى جداول الاهتلاك على القيمة الإجمالية، قسط الاهتلاك السنوي، قسط الاهتلاك المجمع، والقيمة المحاسبية الصافية، والعمر الإنتاجي.

1-2- التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك لمختلف الأصول الثابتة محل الدراسة :

1-3- تعتمد المؤسسة على أسلوب الاهتلاك الخطي، ومعدل الاهتلاك 10% لمختلف تثبيتاتها

ح/215320 رافعة: تم شراؤها في:2011/02/17 بمبلغ 1305155.97دج عمرها الإنتاجي 10 سنوات، يهتلك بطريقة خطية، الرسم على القيمة المضافة 17%، على الحساب.

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

		17/02/2011		
215		ح/ معدات وأدوات (رافعة)	1305155.97	
44562		ح/ الرسم على القيمة المضافة	221876.51	
	404	ح/ موردو التثبيتات		1527032.48
		تسجيل قيد الشراء		

- **حساب قسط اهتلاك**

قسط الاهتلاك=أساس الاهتلاك/ العمر الإنتاجي

إذن قسط الاهتلاك السنوى=**1305155.97/10=130515.597 بالتقريب: 130515.60.**

قسط الاهتلاك لسنة 2011 الخاص بـ10 أشهر ويكون:

قسط السنوي ×12/10← 130515.60 ×12/10=108762.99 دج.

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2011

		31/12/2011		
681		ح/ مخصصات الاهتلاك	108762.99	
	2815	ح/ اهتلاك معدات وأدوات (رافعة)		108762.99
		تسجيل قسط الاهتلاك للرافعة		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2012

		31/12/2012		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	130515.6	
	2815	حـ/ إهتلاك معدات وأدوات(رافعة)		130515.6
		تسجيل قسط الإهتلاك للرافعة السنوي		

ملاحظة: نسجل نفس القيد بالنسبة لسنة 2013 و 2014 بنفس القسط السنوي

أ-2- حـ/2153103 معدات وأدوات: تم شراء 2013/05/19 بـ:2763359.80 دج على الحساب، العمر الإنتاجي 10 سنوات، تهتلك بطريقة خطية، الرسم على القيمة المضافة 17%

تسجيل قسط لعملية الشراء:

		2013/05/19		
215		حـ/ معدات وأدوات (رافعة)	2763359.8	
44562		حـ/ الرسم على القيمة المضافة	469771.16	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		3233130.96
		تسجيل قيد الشراء		

- **حساب قسط الإهتلاك**

قسط الإهتلاك=أساس الإهتلاك/ العمر الإنتاجي

إذن قسط الإهتلاك =**276335.980=10/2763359.80** ⟵ : **قسط سنوي.**

بم أن التثبيت لم يبدأ إهتلاكه في بداية السنة نحسب فقط القسط الخاص بفترة سنة 2013 أي 07 أشهر ومنه قسط الإهتلاك=276335.980 ×12/7=161195.99دج

تسجيل قسط الإهتلاك لسنة 2013

		2013/12/31		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	161195.99	
	2815	حـ/ إهتلاك معدات وأدوات		161195.99
		تسجيل قسط الإهتلاك السنوي 2013		

قسط إهتلاك 2014 بنفس القسط السنوي

أ-3-حـ/218400 تجهيزات مكتب: تم شراؤه في: 2012/10/09 بـ:40500.00 دج على الحساب، العمر الإنتاجي 10 سنوات، تهتلك بطريقة خطية، الرسم على القيمة المضافة 17%

- حساب قسط الإهتلاك

قسط الإهتلاك=أساس الإهتلاك/ العمر الإنتاجي

إذن قسط الإهتلاك =**4050.00=10/40500.00** ⟵ **قسط سنوي**.

بما أن المعدات لم تشترى في بداية السنة نحسب فقط القسط الخاص بثلاث أشهر من سنة 2012، ومنه:

قسط الاهتلاك2012=4050.00 ×12/3=1012.5 دج.

تسجيل قسط الإهتلاك لسنة 2012:

		2012/12/31		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	1012.5	
	2815	حـ/ إهتلاك تجهيزات مكتب		1012.5
		تسجيل قسط الإهتلاك السنوي 2012		

تسجيل قسط الإهتلاك السنوي لسنة 2013:

		2013/12/31		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	4050.0	
	2815	حـ/ إهتلاك تجهيزات مكتب		4050.0
		تسجيل قسط الاهتلاك سنة 2013		

ملاحظة:نسجل نفس القسط بالنسبة لسنة 2014.

ب- الأصول الثابتة المعنوية:

-ح/204100 برامج معلوماتية: تم شراؤها في: 2011/01/01 بـ:334950.00 دج، العمر الإنتاجي 05 سنوات.

- **حساب قسط اهتلاك سنة:**

قسط الإهتلاك=أساس الإهتلاك/ العمر الإنتاجي

إذن قسط الإهتلاك =**66990.00=05/334950.00**

تسجيل قسط الإهتلاك لسنة 2011.

		2011/12/31		
681		ح/ مخصصات الإهتلاك	66990.00	
	28204	ح/ إهتلاك برامج معلوماتية		66990.00
		تسجيل قسط الاهتلاك سنة 2011		

ج- الأصول الثابتة المالية:

-ح/274210 القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي

حسب المثال السابق قدمت المؤسسة قرض للموظف X بمبلغ 400000 دج، وتم تسديد مبلغ القرض من خلال الاقتطاعات من راتب الموظف.

التسديد يكون خلال 60 شهر حيث:

-الدفعة الأولى بمبلغ 7060دج.

-الدفعة الثانية بمبلغ 6660دج.

التسجيل المحاسبي للدفعة الأولى:

		تاريخ تسديد الدفعة الاولى		
421		ح/ المستخدمون- أجور مستحقة	7060	
	274	ح/ القروض والديون الدائنة المترتبة		7060
		على عقد الإيجار التمويلي		
		إقتطاع الدفعة الأولى		

التسجيل المحاسبي لباقي الدفعات:

		تاريخ تسديد باقي دفعات		
421		حـ/ المستخدمون- أجور مستحقة	6660	
	274	حـ/ القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		6660
		إقتطاع باقي الدفعات		

ملاحظة: يبقي إقتطاع باقي الدفعات بمبلغ 6660 دج خلال 60 شهر أي إلى أن يتم ترصيد حـ/274 القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي، وتصبح السيارة ملك للموظف.

2- **خسارة القيمة:** لا تسجل المؤسسات انخفاض في قيمة أصولها الثابتة.

ثانيا: إعادة التقييم: لا تعتمد المؤسسة على القيمة العادلة أو السوقية وذلك لعدم إحتواء الأسواق على أصولها بنفس المواصفات التقنية، وبالتالي تكتفي بمراجعة العمر الإنتاجي.

المطلب الرابع: التنازل على الأصول الثابتة:

يوجد في المؤسسة دليل للتسيير المحاسب أي متخذ القرار يجد فيه الطرق المتبعة لعملية التنازل.

- بعد قيام المؤسسة بدراسة حالة أصولها تقوم بتعيين التثبيتات المراد التنازل عنها؛
- تحدد المؤسسة السعر الأدنى للتنازل ثم تقوم بإعداد إعلان بالمزاد العلني؛
- تكلف المؤسسة محافظ بيع يتولي عملية البيع، يقوم هذا الأخير بإعداد تقرير يتضمن التثبيتات التي بيعت، ثم يقدم للمؤسسة الشيكات المحصلة من قبل الزبائن ولكن يخصم أتعابه، ولقد قامت مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة في سنة 2010 يالتنازل على بعض أصولها الثابتة.

ويعد ما يسمى بمذكرة المصاريف(**الملحق 16**) التي تسجل فيها أتعاب محافظ البيع ويكون القيد كالتالي:(**الملحق 17**).

		2010/12/31		
622		حـ/ أجور الوسطاء و الأتعاب	48472	
	401	حـ/ موردو الخدمات والمخزونات		48472
		تسديد أتعاب محافظ البيع		

أولا: التنازل في حالة الأصول الثابتة العينية المهتلكة كليا(الملحق18)

مثال: قامت المؤسسة في: 2010/12/31 بيع سيارة سياحية بـ:440000 دج، باقتنائها بمبلغ:730000دج في:2006/01/01، تهتلك بطريقة خطية، لا توجد قيمة باقية.

التسجيل المحاسبي لعملية التنازل: (الملحق 19و20)

تسجيل قسط الإهتلاك السنوي لسنة 2010:

قسط الإهتلاك السنوي=730000/05=146000

		2010/12/31		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	146000	
	2818	حـ/ إهتلاك معدات النقل		146000
		تسجيل قسط الإهتلاك		

نتيجة التنازل= سعر البيع الباقي– القيمة الباقية

نتجة التنازل= 440000–0=440000دج

		31/12/2010		
2818		حـ/ إهتلاك معدات النقل	730000	
409		حـ/ الموردون المدينون التسبيقات	440000	
		والمدفوعات على الحساب		
	218	حـ/معدات النقل		730000
	752	حـ/فوائض قيمة عن خروج		440000
		تثبيتات غير جارية		
		تنازل عن معدات النقل		

ملاحظة:

حـ/ 409 الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات على الحساب: هذا الحساب تعتبره المؤسسة كحساب وسيط قبل تحصيل ما قامت ببيعه، وتقوم بترصيده بعد تحصيل المبلغ مقابل حساب البنك، الحساب الذي يجب استعماله هو:حـ/462.

		تاريخ التحصيل		
512		حـ/ البنك	440000	
	409	حـ/ الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات		440000
		تحصيل مبلغ البيع		

ثانيا: التنازل على التثبيتات خلال عمرها الإنتاجي:

مثال: قامت المؤسسة في:2007/05/25 باقتناء معدات وأدوات بتكلفة:17550 دج التي قامت ببيعها في:2010/12/31 بسعر:210000دج، قدرت قيمتها الباقية بـ:877.5دج ،تهتلك بطريقة خطية، العمر الإنتاجي 04 سنوات.

التسجيل المحاسبي لعملية التنازل:

تسجيل قسط إهتلاك سنة 2010:

قسط الإهتلاك السنوي=أساس الإهتلاك/ العمر الإنتاجي

إذن قسط **الإهتلاك** =**4050.00=10/40500.00** ⟵ **قسط سنوي.**

قسط الإهتلاك السنوي=04/17550=4387.5 دج

		2010/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاك	4387.5	
	2815	حـ/ اهتلاك معدات		4387.5
		تسجيل قسط الاهتلاك 2010		

نتيجة التنازل=سعر البيع الباقي–القيمة الباقية

نتجة التنازل= 210000–877.5=209122.5 دج

		31/12/2010		
2815		ح/ مخصصات معدات وأدوات	16672.5	
409		ح/ الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات	.210000	
	215	ح/معدات وأدوات		17550
	752	ح/فوائض قيمة عن خروج أصول غير جارية		209122.5
		تنازل عن معدات النقل		

نفس الملاحظة بالنسبة لحساب 409 عند التحصيل تقوم المؤسسة بترصيد مقابل ح/512 البنك.

		2010/12/31		
512		ح/ البنك	210000	
	409	ح/ الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات		210000
		عند تحصيل المبلغ		

خلاصة:

تم التطرق في الدراسة الميدانية للمؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة إلى التعريف بالمؤسسة ومعرفة هيكلها التنظيمي ونشاطها وإلى ما تهدف إليه، والتعرف على المشاكل التي تواجهها هذه المؤسسة، كما تم التطرق إلى عرض طرق التي تعتمد عليها المؤسسة في تقييم أصولها الثابتة ومعالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي ويمكن القول أنه بالرغم من أن هذه المؤسسة لها مكانة قوية في الاقتصاد الوطني إلا أن تطبيقها للنظام المحاسبي المالي يعد جزئي، كما يمكن القول أن هذا التحول للحسابات أكثر مما كان تحول في طريقة تقييمها ومعالجتها حسب النظام المحاسبي المالي.

خاتمة عامة

الخاتمة:

ظهرت المحاسبة منذ القدم، حيث كان ظهورها راجع إلى تطور النشاط الاقتصادي والتجاري، وقد حظيت بالكثير من الاهتمام في العصر الحديث، حيث ساهم في تسارع الأحداث الاقتصادية و الاجتماعية واتساع حجم المؤسسات وامتدادها إلى المستوى الدولي وظهور الأسواق المالية، ما أدى إلى ظهور نوعية جديدة من المعاملة التجارية و الاقتصادية أدت إلى ظهور مشاكل محاسبية جديدة، وقد كان اختلاف الإجراءات و الممارسات المحاسبية بين الدول حافزا لتطوير المحاسبة وجعلها أكثر تناسقا على المستوى الدولي، حيث بذلت الكثير من الجهود من قبل العديد من المنظمات المهنية الدولية لإيجاد حلول لهذه المسائل سعيا منها لتقليل الفجوة بين الممارسات المحاسبية، وقد كانت ثمرة هذه الجهود صدور معايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، والتي سرعان ما انتشرت في عدد كبير من دول العالم.

ولم تكن الجزائر بمنأى عن هذه التحولات، حيث عرفت الساحة الاقتصادية الجزائرية في السنوات الأخيرة حراكا كبيرا ميزتها سلسلة من الإصلاحات كان أبرزها التخلي عن الاقتصاد المخطط وتبني مبادئ اقتصاد السوق، وقد امتدت هذه الإصلاحات لتمس النظام المحاسبي المعمول حيث لم يعد المخطط المحاسبي الوطني يتماشى وواقع البنية الاقتصادية في الجزائر كونه أعد لأهداف تخدم أغراض الاقتصاد المخطط، ومع التحول نحو اقتصاد السوق أصبحت المعلومة المحاسبية و المالية أداة هامة في اتخاذ القرار، وعليه أصبح من اللازم القيام بالإصلاح المحاسبي و الذي انتهي إلى التخلي النهائي عن المخطط المحاسبي الوطني وتبني النظام المحاسبي المالي الذي أصبح ساري المفعول منذ سنة 2010، حيث تبني هذا الأخير المعايير المحاسبية المالية وقد تميز في معالجته للأصول الثابتة، على خلاف المخطط المحاسبي الوطني، بتغليب الجوهر الاقتصادي على الجانب القانوني للأحداث الاقتصادية.

من خلال فصول الدراسة الثلاثة وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات النهائية للدراسة، والتوصيات المقدمة، وآفاق البحث كما يلي:

أولا: نتائج إختبار الفرضيات:

انطلاق من الدراسة السابقة التي تم الاعتماد فيها على الدراسة النظرية من جهة و الدراسة التطبيقية التي أجريت علو مستوى مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة تم التوصل أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

- **إختبار الفرضية الأولى**: "المعايير المحاسبية الدولية هي نتيجة لتطور المحاسبة عبر الزمن"، تم تأكيد هذه الفرضية بحيث أن المعايير المحاسبية الدولية جاءت بأدوات قياس المحاسبية التي تستخدم في مجال الإفصاح والتقييم والقياس المحاسبي، ووجدت هذه المعايير منذ سنة 1973 لمواكبة التطورات الحاصلة في العالم التوجه نحو إقتصاد السوق، الإستثمار، الخوصصة.....إلخ.

- **إختبار الفرضية الثانية**: "مخطط المحاسبي الوطني لا يستجيب لمتطلبات التوجه الجديد نحو إقتصاد السوق"، تم تأكيد هذه الفرضية بحيث أن تطورات المحاسبية في الجزائر إنطلاقا من النظام المحاسبي الفرنسي ثم المخطط المحاسبي الوطني لا تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وخاصة منذ حدوث تطورات إقتصادية في العالم وتوجه الجزائر نحو إقتصاد السوق، لذلك وجب على الجزائر تطوير مخططها المحاسبي، وبذلك تبنت النظام المحاسبي المالي الجديد.

- **اختبار الفرضية الثالثة**:" إن تقييم الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية لا يعطي قوائم مالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة"، تم تأكيد هذه الفرضية بحيث أن مبدأ التكلفة التاريخية يفترض ثبات وحدة النقد وتسجيل أصول المؤسسة بتكلفتها التاريخية فقط مع إلغاء أثر تغير وحدة النقد على قيمتها و بالتالي فكتلة الأصل في الميزانية لا تعبر بصدق عن وضعية المؤسسة الاقتصادية خاصة الأصول المتمثلة في العقارات.

- **اختبار الفرضية الرابعة**: "تتوافق المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية"، تم تأكيد هذه الفرضية بحيث أن النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية، وقد استوحى النظام المحاسبي المالي المعالجة المحاسبية المالية للأصول من العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تعالج هذا الجانب.

- **اختبار الفرضية الخامسة**: "تواجه المؤسسة الجزائرية عراقيل كثيرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في جانب الأصول الثابتة نتيجة لعدم توفر الشروط اللازمة لذلك"، تم تأكيد هذه الفرضية وذلك راجع لأسباب كثيرة منها:صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة وكذلك عدم توافق النظام المحاسبي المالي مع النظام الضريبي ومثال ذلك ان عقد الإيجار التمويلي في النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل اقساط اهتلاك الأصل المستأجر لدى المستأجر، بينما النظام الضريبي يسمح للمؤسسات بإدراج إهتلاكات الأصول التي تمتلكها فقط.

- **اختبار الفرضية السادسة**: "البيئة الجزائرية غير مهيأة لتطبيق كل ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص جرد الأصول الثابتة"، تم تأكيد هذه الفرضية ان المؤسسة محل الدراسة تتبع أسلوب التكلفة التاريخية فقط في جرد أصولها الثابتة والسبب في ذلك راجع لعدم توفر نفس المواصفات التقنية الخاصة بأصولها الثابتة في الأسواق و بالتالي يصعب على المؤسسة تحديد القيمة السوقية للأصول الثابتة الخاصة بها، بينما النظام المحاسبي المالي نص على طريقتين في جرد الأصول الثابتة طريقة التكلفة التاريخية وطريقة إعادة التقييم.

ثانيا: عرض نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي يمكن تلخيصها في ما يلي:

1- نتائج الدراسة النظرية:

- أدى إصدار معايير المحاسبة الدولية إلى توحيد الممارسات المحاسبية.
- يمثل النظام المحاسبي المالي نقلة نوعية في الثقافة المحاسبية الجزائرية حيث أصبحت المحاسبة وسيلة لتقييم المؤسسة وإعطاء صورة صادقة عن وضعها المالي بدلا من وسيلة قانونية تهدف إلى خدمة مصلحة الضرائب كما كانت في السابق.
- جاء النظام بمبادئ محاسبية مضبوطة ومن بينها أسبقية الواقع الاقتصادي على الواقع القانون ويظهر هذا المبدأ من خلال التثبيتات المحصل عليها عن طريق عقد الإيجار التمويلي.

2- نتائج الدراسة التطبيقية:

- قامت مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة بالانتقال الشامل من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي في سنة 2010 وكان ذلك ظاهرا من خلال تغيير الحسابات.
- إن التقييم الأولي للأصول الثابتة يكون على أساس مبدأ التكلفة التاريخية.
- إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق القيمة العادلة غير مطبقة في المؤسسة وذلك نتيجة عدم توفر الأسواق ذات كفاءة إلا انه في واقع الامر هناك خبراء متخصصين في التقييم لم يستند إليهم وذلك بسبب ارتفاع تكاليف إعادة التقييم.
- لم تقم المؤسسة بإعادة تقييم أصولها الثابتة وبالتالي لم تسجل خسائر في القيمة و ارتفاعها.

ثالثا: التوصيات:

على ضوء ما تم التوصل إليه من خلال هذه النتائج فإن الطالب يوصي بما يلي:

- ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة و بالأخص الأصول الثابتة في نهاية كل سنة مالية وفق القيمة العادلة لأن ذلك يعبر عن الوضعية المالية والحقيقية للمؤسسة، وأيضا يقوي مكانة المؤسسة ويجعلها تجاري منافسيها في السوق.
- تكوين وتأهيل الإطارات العلمية والعملية من أجل ممارسة المحاسبة وفق معايير المحاسبية الدولية.

رابعا: آفاق البحث:

أثناء القيام بهذه الدراسة برزت لنا بعض الإشكاليات وذلك من خلال التطرق للمواضيع التالية:

- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق المعايير الدولية للمحاسبة ومقارنتها بالنظام المحاسبي المالي.
- إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام أسلوب إعادة التقييم.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتـــب:

1- أحمد طرطار،تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،سنة 2002.

2- أمين السيد احمد لطفي،نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2005.

3- بلعروسي أحمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

4- بويعقبوب عبد الكريم، اصول المحاسبة العامة (وفق المخطط المحاسبي الوطني)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

5- حسين بوطواطو، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ج1، ط1، حقوق الملكية الفكرية، 2012.

6- خالد جمال الجعارات ،معايير التقارير المالية الدولية IFRS –IAS 2007،ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2008.

7- سليمان بشناوي، إيهاب أبو خزانة، مبادئ المحاسبة،ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، دوم مكان، 2004.

8- شعيب شنوف، المحاسبة المؤسسة طبقا المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS ،ج2 ، 2009.

9- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية،ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو للنشر، الجزائر، 2008.

10- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، ج 2، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008.

11- طارق عبد العال حماد،دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ج 1، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008.

12- عبد الحليم محمود كراجة، محاسبة التكاليف،ط1، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.

13- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009.

14- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 1، برج بوعريريج، 2011.

15- عبد الوهاب نصر علي، القياس والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية، ج1، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007.

16- عمر السيد حسين، فصول من تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، دون تاريخ نشر.

17- قادة أقاسم، المحاسبة الوطنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.

18- كارل آن فروست، وآخرون ،المحاسبة الدولية، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، دون تاريخ.
19- كمال الدين مصطفي الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الإسكندرية، 2007.
20- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، أوراق الزرقاء، الجزائر، 2011.
21- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
22- محمد بوتين، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
23- منير محمود سالم، مبادئ المحاسبة، دون دار النشر، القاهرة، 2001/2000.
24- موسى بودهان، الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي، د.ط، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2010.
25- النظام المحاسبي المالي الجديد، عن دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2008.
26- نواصر محمد فتحي، طيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
27- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.
28- وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، المعايير المحاسبية الدولية، ط1، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013.
29- وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي، ج1، مؤسسة لوراق للنشر والتوزيع، دون مكان، 2002.
30- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

ثانيا: الموسوعات العلمية:

1- طارق عبد العال حماد، **موسوعة تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، ج 5، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008.
2- طارق عبد العال حماد، **موسوعة تطبيق معايير المحاسبة الدولية**،ج 3، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008.
3- طارق عبد العال حماد، **موسوعة دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، ج 4، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008.

ثالثا: المجلات:

1- شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية،مجلة جديد الاقتصاد،مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين،سنة 2006.

2- كتوش عاشور،**متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي IAS / IFRS في الجزائر**،مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف الجزائر، العدد 06.

3- مصطفي عوادي، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي**، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 05، السنة 05، جامعة الوادي، 2012.

رابعا: الرسائل العلمية والأطروحات:

1- بهلولي نور الهدى، أثر التحول إلى النظام المحاسبي المالي على الاصول الغير جارية للمؤسسة،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة،العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 2011/2010.

2- بوسعدية ايمان، قاسمي منال، المعالجة المحاسبة لعقود الايجار وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 17، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، 2012-2013.

3- حواس صلاح ،التوجه الجديد نحو معاير الابلاغ المالي واثره على مهنة التدقيق، اطروحة دكتوراه(كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير)جامعة الجزائر، (2007-2008).

4- رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجيستر، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم والاقتصاد والتجارية و علوم التسيير، جامعة تبسة، 2010-2011.

5- عبد الكريم تواتي، تقييم الاصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 2013/2012.

خامسا: النصوص التشريعية و المراسيم:

1- القرار 71 والمؤرخ في جويلية 2008 و الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 25 مارس 2009.

سادسا: الملتقيات والمداخلات:

1- رحال ناصر، عوادي مصطفي، حول المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي ، مداخلة ضمن الملتقي الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS ،يومي 13و 15 أكتوبر 2009.

2- لعربي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، ملتقي دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ،يومي 13-15ر أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب البليدة.

الملاحق

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالأصول الثابتة وسبل قياسها ومعالجتها وفقا للنظام المحاسبي المالي وذلك بالتطرق لتعريف النظام المحاسبي المالي وأهم الأسس والقواعد التي تحكم الأصول الثابتة فيه والتعرف على المشاكل التي يعاني منها قياس الأصول الثابتة في هذا النظام المحاسبي والحلول التي وضعتها المعايير المحاسبية الدولية، كما تطرقنا في هذه الدراسة إلى دراسة ميدانية التي شملت المؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة من أجل الوقوف على مدى تطبيق هذه المؤسسة للقواعد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد لمعالجة هذه الأصول الثابتة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المخطط المحاسبي المالي، الأصول الثابتة، المعايير المحاسبية الدولية.

Résumé :

Cette étude vise à présenter les actifs et les immobilisations fixes de mesure et traitées conformément à la comptabilité financière et qu'en abordant la définition d'un système de comptabilité financière et les principes et les règles qui ont fixé le contrôle des actifs et d'identifier les problèmes de mesure des actifs fixes dans le système de comptabilité les plus importants et les solutions développées par les normes comptables internationales, comme nous avons parlé dans cette étude, l'étude de terrain, qui comprenait la société des emballages et Arts graphiques afin d'identifier l'étendue de l'application des règles de cette institution, qui a été porté par le nouveau système de comptabilité financière pour répondre à ces immobilisations.

Mots-clés: système de comptabilité financière, la comptabilité financière prévue, les immobilisations, les normes comptables internationales.

بحمد الله