وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
ة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

Université Mohamed Boudiaf-M'sila
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département de sciences de gestion

العنـــوان:

أثر إلتزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالتقييم المحاسبي للتثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي

دراسة حالة مطاحن الحضنة – المسيلة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر (أكاديمي) في علوم التسيير
تخصص: الإدارة المالية للمؤسسات

إعداد الطالب:
بوجمعة نعيمة

الأستاذ المشرف:
بحري علي

السنة الجامعية 2016/2015

شكر وعرفان

بادئ الأمر نحمد الله على جزيل نعمائه ووافر عطائه وله الشكر على توفيقه وإحسانه وعلى عظيم أفضاله، أما بعد:

أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف: **بحري علي**

على قبوله الإشراف لإنجاز هذا العمل المتواضع وعلى سعة صدره وحكمة توجيهاته وملاحظاته.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لموظفي مؤسسة مطاحن الحضنة

وعلى رأسهم رئيس مصلحة المحاسبة **مليك إسماعيل**

الذي قدم لنا يد العون وبذل الجهد والنفيس في سبيل مساعدتنا على إكمال هذا العمل.

ولا يفوتني أن أشكر كل الأساتذة أعضاء **لجنة المناقشة** مسبقاً على تفضلهم بقبول مناقشة وإثراء هذه المذكرة.

كما لا ننسى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد و لو بدعاء أو كلمة.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وعرفان.	
الإهداء.	
قائمة المحتويات.	
قائمة الأشكال.	
قائمة الجداول.	
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي والقوائم المالية	
تمهيد.....	05
المبحث الأول: المعلومات المحاسبية والقوائم المالية.....	06
المطلب الأول: القوائم المالية ومكوناتها.....	06
المطلب الثاني: أنواع وأهداف القوائم المالية.....	08
المطلب الثالث: البيانات والمعلومات – مفاهيم –.....	11
المطلب الرابع: الصافات النوعية للمعلومات المالية.....	12
المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي.....	14
المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي.....	14
المطلب الثاني: خصائص وأهداف الإفصاح المحاسبي.....	15
المطلب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي.....	16
المبحث الثالث: مقومات الإفصاح المحاسبي وأهميته.....	19
المطلب الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي.....	19
المطلب الثاني: أساليب ومحددات الإفصاح المحاسبي.....	20
المطلب الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي.....	22
خلاصة الفصل.....	24
الفصل الثاني: تقييم التثبيتات العينية والحالات الخاصة بها	

تمهيد.....	**26**
المبحث الأول: تقييم التثبيتات العينية.....	**27**
المطلب الأول: مفهوم التثبيتات العينية.....	**27**
المطلب الثاني: تقييم التثبيتات العينية(عند الإدراج الأولي, خلال السنة وفي نهاية السنة).....	**30**
المطلب الثالث: طرق تقييم التثبيتات العينية.....	**37**
المبحث الثاني: التثبيتات العينية (إهتلاك – الخسارة – التنازل).....	**41**
المطلب الأول: تعريف الإهتلاك وطرقه.....	**41**
المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات العينية.....	**44**
المطلب الثالث: الخسارة في قيمة التثبيتات العينية وحالة التنازل.....	**45**
المبحث الثالث: حالات خاصة للتثبيتات العينية في شكل إمتيازات والجاري إنجازها.....	**49**
المطلب الأول: تثبيتات في شكل إمتيازات والجاري إنجازها.....	**49**
المطلب الثاني: حالات خاصة بالتثبيتات العينية.....	**51**
المطلب الثالث: آثار تقييم التثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي.....	**53**
خلاصة الفصل.....	**56**
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة	
تمهيد.....	**58**
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة.....	**59**
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف.....	**59**
المطلب الثاني: التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها.....	**60**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة.....	**62**
المبحث الثاني: تقييم التثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي لمؤسسة مطاحن الحضنة....	**67**
المطلب الأول: القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة.....	**67**
المطلب الثاني: مدى تطبيق مؤسسة مطاحن الحضنة لنصوص النظام المحاسبي المالي.....	**76**
المطلب الثالث: إفصاحات أخرى حسب التقرير السنوي لمؤسسة مطاحن الحضنة.....	**79**
خلاصة الفصل.....	**80**
الخاتمة	**82**

قائمة المراجع.....	85
الملاحق	

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-3)	اختصاصات المؤسسات التابعة لمؤسسة رياض سطيف.	60
(2-3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة لمطاحن الحضنة بالمسيلة	63

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	جدول معدلات الإهتلاك.	43
(2-2)	تطور التثبيتات العينية.	54
(3-2)	جدول الإهتلاك.	54
(4-2)	جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.	55
(1-3)	جانب الأصول لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة لسنة (2014).	67
(2-3)	جانب الخصوم لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة لسنة (2014).	69
(3-3)	جدول حساب النتيجة لمؤسسة مطاحن الحضنة (حسب الطبيعة) لسنة 2014.	70
(4-3)	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014.	72
(5-3)	جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014.	74
(6-3)	تطور التثبيتات لمؤسسة مطاحن الحضنة.	75
(7-3)	جدول الإهتلاكات لمؤسسة مطاحن الحضنة.	76
(8-3)	جدول مدى تطبيق مؤسسة مطاحن الحضنة لنصوص النظام المحاسبي المالي.	77
(9-3)	جدول معدلات الإهتلاك المطبقة في مؤسسة مطاحن الحضنة.	79

المقدمة العامة

مقدمة:

فرضت تغيرات محيط المؤسسات الإقتصادية في عالمنا المعاصر جملة من التطورات المتسارعة ذات التأثير على حياة ونمو المؤسسات واستقرارها, حيث ألزم هذا التغيير مسيري المؤسسات على سرعة التأقلم والأخذ بعين الاعتبار المستجدات وتحديد وضع المؤسسة ضمن محيطها وخاصة بين منافسيها.

أصبحت قضية الحصول على المعلومات وسهولة الحصول عليها وحرية تداولها ومصدقيتها ودقتها من القضايا الملحة على مسيري المؤسسات بحيث يحتاج المسير إلى بيانات ومعلومات تساعده في إتخاذ قراره حيث يتم الحصول على هذه البيانات والمعلومات من مصادر عديدة أهمها القوائم المالية التي تحتوي على التثبيتات العينية.

يعدالافصاح المحاسبي في المعايير المحاسبية الدولية من أهم المواضيع التي لاتزال تثير كثيرا من الجدال والخلاف في الفكر المحاسبي وذلك نتيجة لاتساع وتطور حاجات المستفيدين من هذا الإفصاح وبسبب تعارضها أحيانا.

لذى يجب على الباحث في مجال المحاسبة المالية بحث عدم إلتزام المؤسسة بمعايير المحاسبة وأثره على الإفصاح المحاسبي .

أولا: الإشكالية

في ضوء ماتقدم فإنا إشكالية البحث تدور حول السؤال الرئيسي التالي:

- **مامدى إلتزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالتقييم المحاسبي للتثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي؟**

ثانيا: الأسئلة الفرعية

تندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

1) ماهي المعايير المحاسبية المتعلقة بتقييم التثبيتات العينية؟
2) كيف يؤثر تقييم التثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي؟
3) هل تلتزم المؤسسة بالمعاييرالمحاسبية المتعلقة بتقييم التثبيتات العينية, وكيف تفصح عنها في قوائمها المالية؟

ثالثا: الفرضيات

في ضوء ما تم طرحه من الأسئلة حول موضوع البحث وأملا منا في تحقيق أهدافه إعتمدنا على الفرضيات التالية:

1) تضبط المعايير المحاسبية طرق تقييم التثبيتات التعينية.
2) يؤثر تقييم التثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.
3) تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية المتعلقة بتقييم التثبيتات العينية وتفصح عنها في قوائمها المالية.

رابعا: أسباب إختيار الموضوع

يعود إختيارنا لهذا الموضوع لعدة دوافع إمتزجت بين الذاتية والموضوعية:

1) نظرا لنقص الدراسات المتعلقة بالتقييم المحاسبي للتثبيتات العينية في مؤسساتنا الوطنية.
2) فتح المجال أمام الطلبة وحتى المهتمين بالبحث في هذا الموضوع مستقبلا المتعلق بمالية المؤسسة.
3) نظرا للميول الشخصية لمثل هذه المواضيع.
4) نظرا لأن الموضوع له علاقة وثيقة بتخصصي.

خامسا: منهج البحث

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، والإجابة على إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات وتماشيا مع المناهج المستخدمة في الدراسات الاقتصادية والمالية، فإننا نعتمد الأسلوبين التاليين:

سوف نعتمد على المنهج الوصفي في الجزء النظري، أما الجزء التطبيقي فسوف نستخدم دراسة حالة القوائم المالية في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة لتحليل الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية.

سادسا: أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى:

1) التعرف على مفهوم وأسس الإفصاح على المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية.
2) دراسة مستوى إلتزام المؤسسة بنشر القوائم المالية والحكم على درجة الإفصاح فيها من خلال الإعتماد على ما جاء في المعايير المحاسبية الخاصة بالتثبيتات العينية.

سابعا: تقسيمات البحث

للإحاطة بمعظم جوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة:

ففي الفصل الأول سنتطرق للإفصاح المحاسبي والقوائم المالية حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى المعلومات المحاسبية والقوائم المالية الذي مس كل من مفهوم القوائم المالية ومكوناتها وأنواعها, أهدافها والصفات النوعية للمعلومات المالية, وفي المبحث الثاني الإفصاح المحاسبي تم إبراز مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهدافه وخصائصه, أنواعه, وفي المبحث الثالث مقومات الإفصاح المحاسبي وأهميته تم إبراز فيه أساليبه ومحدداته.

وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى تقييم التثبيتات العينية والحالات الخاصة بها بحيث تناولنا في المبحث الأول تقييم التثبيتات العينية, وفي المبحث الثاني التثبيتات العينية (إهتلاك – الخسارة – التنازل) وفي المبحث الثالث حالات خاصة للتثبيتات العينية في شكل إمتيازات والجاري إنجازها.

وأخيرا في الفصل الثالث دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة، تم تقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى مبحثين، خصص المبحث الأول لتقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، وقد تم التطرق فيه إلى المؤسسة الأم الرياض سطيف نشأتها تقسيماتها، التعريف بمطاحن الحضنة، بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة، ثم في المبحث الثاني عرض الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة.

ثامنا: الحدود الزمنية والمكانية

البعد الزماني: خلال هذه الدراسة سيتم دراسة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المستخدمة من طرف مؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014، والتي تمت خلال شهري أفريل وماي 2016.

البعد المكاني: تم إجراء الدراسة في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

تاسعا: صعوبات الدراسة

لقد واجهتنا بعض الصعوبات أثناء قيامنا بهذا البحث تمثلت في:

1) قلة المراجع التي تتناول الإفصاح المحاسبي بصفة خاصة.
2) عدم الحصول على المعلومات في الوقت المناسب فيما يخص الدراسة الميدانية.
3) مشكلة اللغة لأن جميع وثائق المؤسسة باللغة الفرنسية.
4) ضيق الوقت.

الفصل الأول:

"الإفصاح المحاسبي و القوائم المالية"

تمهيد الفصل:

بقت المحاسبة فترة من الزمن أداة لتسجيل العمليات الإقتصادية وتلخيصها وعرضها في تقارير تتضمن الواقع التاريخية بهدف تقديمها للإدارة أو أصحاب المشروع بصورة سنوية، إلا أن تطور وسائل الإنتاج و مصادر تمويلها قد ساعدا على التمركز وإنشاء وحدات إقتصادية كبيرة، فظهرت الشركات المساهمة التي إعتمدة في تمويل إستمراريتها على طرح أسهمها وسنداتها للإكتتاب العام من قبل جميع المساهمين والمقرضين وبالتالي التغيير في الشكل القانوني للمنشأة مما إنعكس على تطوير وظائف المحاسبة التقليدية فبينما لعبت المحاسبة سابقا ولا تزال تلعب دور الحارس الأمين على أصول المشروع، أصبحت أداة فعالة في إتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تقدمها، بعد معالجتها وفق نظام محاسبي يصمم بشكل يلائم طبيعة عمل المشروع وأهدافه بحيث تكون مدخلاته الأحداث والعمليات الإقتصادية ومخرجاته المعلومات ضمن القوائم المالية الخاصة بالمشروع (الإفصاح المحاسبي)، أي أنه إلى جانب إعتبار المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع أصبحت تسعى إلى حماية ذوي المصالح في المشروع كالمساهمين والمصارف والموردين والمؤسسات الحكومية.

فأضيفت بذلك وظيفة جديدة هي (خدمة المجتمع) سواء المجتمع المالي الإستثماري أو المجتمع ككل الذي ترعي الدولة مصالحة بالرقابة والإشراف والتوجيه.

وبناء عليها فمن الطبيعي أن تحاول المحاسبة أن تتلائم والحاجات المختلفة لمتخذي القرار في المجتمع، بحيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف المستخدمين للبيانات المحاسبية مما أدى إلى التركيز على عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية ذات منفعة، لذلك إقتضى التحليل العلمي للإفصاح التعرض لتعريفه وأهم أنواعه.

المبحث الأول: المعلومات المحاسيبة والقوائم المالية

المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بتجميع، وتوصيل المعلومات الإقتصادية عن منشأة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قرارتهم بنشاط هذه المنشأة، من المستثمرين والموردين والمديرين والمصالح الحكومية وغيرها، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، هذا وتختلف مفاهيم ومحتويات القوائم المالية التي تعدها المنشآت بإختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، وإختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما أن التقارير المالية يجب أن تفصح عن كل ما من شأنه أن يجعلها غير مضللة.

المطلب الأول: القوائم المالية ومكوناتها

سيتم في هذا المطلب توضيح تعريف القوائم المالية ومكوناتها من خلال مايلي:

الفرع الأول:

تعريف القوائم المالية:

القوائم المالية (أوالتقارير المالية) عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لمؤسسة معينة. تعطي هذه القوائم ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه المؤسسة على المدى القصير والمدى البعيد، فهي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي مؤسسة إقتصادية تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على المعطيات العددية التي تربط بالأحداث واللأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الإقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة الى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في إتخاذ القرارات المختلفة. ويتحدد الهدف العام للمحاسبة وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللأ زمة والمفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) المؤسسة الإقتصادية بهدف إتخاذ القرارات المختلفة في ضوئها، وذلك من خلال:

- توضيح وتحديد نتيجة العمليات والأنشطة التي قامت بها المؤسسة الإقتصادية خلال سنة مالية معينة (من ربح أو خسارة).
- توضيح قوة المركز المالي للمؤسسة الإقتصادية في لحظة زمنية تتمثل في نهاية الفترة المالية ويتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية التي جرى العرف على أنها تمثل سنة مالية تبدأ في 1/1 تنتهي في 12/31. وهي تقدم إلى مجموعة من الجهات التى لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالوحدة الإقتصادية. سواء كانت من داخل الوحدة الإقتصادية مثل: الملاك، الإدارة بمختلف مستوياتها، العاملين في المؤسسة الإقتصادية، أو من

خارجها مثل: المساهمين، المستثمرين، المصارف والمؤسسات المالية الأخرى، الدائنين، القرضين، أجهزة الدولة المختلفة (مثل الوزارة المتخصصة، وزارة التخطيط ...إلخ).

حيث يتم إتخاذ العديد من القرارات في ضوء البيانات التي تحتويها القوائم المالية.

وبغرض تحقيق الهدف العام للقوائم المالية فإن هناك مجموعة من الأهداف الفرعية التي يجب تحقيقها عند إعداد القوائم المالية من أهمها الأتي:

1- أن البيانات التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تساعد على توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية و الخارجية) التي لها علاقة بالمؤسسة الإقتصادية بهدف إتخاذ القرارات المختلفة، بما يعني ضرورة التأكد من توفير المعلومات لأولئك المستخدمين الذين ليس لديهم السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة من الوحدة الإقتصادية، إلى جانب مستخدميها من الداخل.

2- ضرورة الأخذ بالإعتبار إختلاف الإحتياجات من البيانات والمعلومات للجهات المختلفة، وبما يعني أن القوائم المالية يجب أن تعد في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لإحتياجات المستخدمين المتعددين سواء في عمليات التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء ...إلخ.

3- يجب أن توضح البيانات الواردة في القوائم المالية إمكانية المقارنة مع بيانات فترة أو فترات مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكذلك عمل المقارنات المختلفة.

4- توفير المعلومات اللأزمة لما يتعلق بالكيفية التي مارست بها الوحدة الإقتصادية نشاطاتها المختلفة وذلك من خلال تحليل تلك الأنشطة وتوضيح كيفية تدبير أموالها (الحصول عليها) والمجالات التي تم فيها إستخدام تلك الأموال.

5- ضرورة توفير البيانات الأزمة عن المجالات غير الربحية التي قامت أو ساهمت بها الوحدة الإقتصادية وخاصة فيما يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي (المسؤولية الإجتماعية) وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة، على إعتبار أن هذه الأنشطة لها تأثير واضح (مباشر أو غير مباشر) على المجتمع الذي تعمل الوحدة الإقتصادية ضمن نطاقه.

6- الأخذ بالإعتبار القدرات المختلفة لإستخدام وفهم البيانات الواردة في القوائم المالية من قبل المستخدمين المتعددين من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترات زمنية سابقة[1].

الفرع الثاني:

مكونات القوائم المالية:

تتكون القوائم المالية من الميزانية، حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، بيان التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية أوالملحق[2].

المطلب الثاني: أنواع وأهداف القوائم المالية

سنتطرق إلى عرض أنواع وأهداف القوائم المالية:

أ- أنواع القوائم المالية:

نوجزها فيما يلي:

- الميزانية:

حسب مفهوم القانون رقم 90-21 هي الوثيقة التي تقدر خلال سنة مدينة مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والإستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها[3].

وتعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما، أي أنها تظهر ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة، أي أن لكل شخص طبيعي أو معنوي ذمة تتألف من عناصر موجبة وعناصر سالبة (ماله وما عليه)[4].

تعريف رقم 10الملحق رقم 03 من القرار72 (الميزانية هي كشف إجمالي للأصول والخصوم الخارجية (الديون) ورؤوس الأموال الخاصة للكيان (المؤسسة) عند تاريخ إقفال الحسابات).[5]

- حساب النتيجة: يعرف حساب النتيجة على أنه" كشف ملخص الأعباء، الإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، حيث لا يتم الأخذ بعين الإعتبار تاريخ تحصيل الإيرادات أو تاريخ تسديد الأعباء، ويتم الحصول على النتيجة الصافية بالفرق بين الإيرادات والأعباء".

---

[1] بشيرجمال الراعي، القوائم المالية، مجلة إضاءات، السلسلة الخامسة، العدد التاسع، أفريل2013، معهد الدراسات المصرفية، هيئة الأوراق المالية والسلع التوعوية، الإمارات العربية المتحدة، الكويت، ص ص1-3.

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزءالثاني، باب عزون، الجزائر، 2009، ص78.

[3] حسين صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دارالمحمدية العامة، الجزائر، ص119.

[4] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص11.

[5] http://elbassair.net

وتعرف كذلك بأنها" هي تقرير لتقييم أداء المؤسسة عن طريق مقابلة الإيرادات بالأعباء المرتبطة بها خلال فترة معينة، فهي تفصح عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة".

- قائمة التدفقات النقدية: عرفت قائمة التدفقات النقدية بأنها" هي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية التي تمت خلال سنة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي في تاريخ معين، وتكتسب أهميتها إستنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة الميزانية وحساب النتيجة يتم إعدادها على أساس الإستحقاق".

وعرفت أيضا بأنها" هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، والتي يتم تصنيفها كتدفقات بناءا من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية"[1].

"تقدم هذه القائمة معلومات مفيدة عن حركة المقبوضات والمدفوعات خلال السنة المالية، أي تساعد في تقييم التدفقات النقدية"[2].

ومن خلال ذلك يمكن القول أن قائمة تدفقات الخزينة هي تلك الأداة الدقيقة التي تستخدم في الحكم على تسيير الموارد المالية وإستخدامتها، وذلك بالإعتماد على عناصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة.

- بيان التغير في رؤوس الأموال الخاصة: يعرف النظام المحاسبي المالي أن التغير في رؤوس الأموال الخاصة بأنها"عبارة عن جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال خلال السنة المالية"[3].

- الملحق: "هو وثيقة تلخيص، يعد جزاء من الكشوف المالية. وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتمم كلما إقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات"[4].

ب- أهداف القوائم المالية:

تتمثل أهداف القوائم المالية فيما يلي:

✓ الميزانية: تهدف الميزانية إلى بيان وتصوير المركز الإقتصادي أو المالي للمؤسسة الإقتصادية في لحظة معينة[5].

---

[1] عبد المالك زين، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس،2014-2015، ص ص27- 39.

[2] حسام الدين مصطفى الخداش، وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة السادسة، دارالمسيرة، عمان، الأردن، 2009، ص320.

[3] عبد المالك زين، المرجع السابق، ص39.

[4] الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخ في 25 مارس2009، ص38.

[5] فايزهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح على المعلومات الضرورية اللأزمة لمستخدمي القوائم المالية، شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004-2005، ص21.

✓ حساب النتيجة: إن الهدف من إعداد حساب النتائج هو إظهار صافي نتيجة النشاط في آخر الفترة المالية سواء كان صافي ربح أو صافي خسارة، فهي إذا تهدف إلى معرفة وقياس مدى نجاح المشروع خلال فترة معينة (عادة سنة أو نصف سنة) في إستغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح وعليه يمكن القول أن حساب النتائج يهدف إلى:

- تقييم جدوى الإستثمار وعوائدها.
- تقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها.
- تقييم مدى قدرة المشروع على الإقتراض من المصارف، والمستثمرين[1].

✓ قائمة التدفقات النقدية: صممت قائمة التدفقات النقدية لتحقيق أهداف عدة نذكرمنها[2]:

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة.
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الإلتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.
- بيان تدفق الخزينة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.
- الوقوف على الفرق بين النتيجة الصافية للتدفقات النقدية المحققة من الأنشطة التشغيلية.
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهدف التدفقات.
- التنبؤ بتدفقات الخزينة المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.
- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المفيدة وغير المتاحة الإستخدامات في المؤسسة.
- مقارنة المركز النقدي وفقا لقائمة تدفقات الخزينة في المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة، وبين المؤسسات المختلفة.
- التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة وإستبدالها كذلك سياسات المؤسسة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض كمانحة أو كمقترضة.

وتتمثل الأهداف العامة للقوائم المالية والصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة APB المنبثق عن مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكيين فيما يلي[3]:

1. تقديم معلومات موثوقة تتعلق بالموارد الإقتصادية والإلتزامات الخاصة بالمشروع لتحقيق:

- القدرة على تقييم نقاط القوة والضعف للمشروع.

---

[1] المرجع السابق، ص19.

[2] عبد المالك زين، المرجع السابق، ص ص36-37.

[3] وردية عون، دور النظام المحاسبي المالي(scf)في الإفصاح عن المعلومات المالية، شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، 2014-2015، ص37.

- بيان مصادر التمويل والإستثمارات للمشروع.
- تقييم قدرته على مواجهة الإلتزامات.
- بيان أساس المصادر الخاصة بالمشروع لتقييم قدرته على النمو.

2. تقديم معلومات موثوقة حول تغييرات في صافي موارد المشروع الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل تحقيق تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين وإظهار قدرة عمليات المشروع في شداد إلتزامات الدائنين و الموردين ...إلخ.
3. تقديم معلومات مالية يمكن إستخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة.
4. الإفصاح عن أية معلومات أخرى ملائمة كحاجات مستخدمي القوائم المالية.

✓ بيان التغير في رؤوس الأموال الخاصة: يهدف بيان التغيير في رؤوس الأموال الخاصة إلى تقديم معلومات مفيدة عن مصادر التغير في عناصر الميزانية[1].

المطلب الثالث: البيانات و المعلومات – مفاهيم –

سنتطرق إلى مفهوم البيانات والمعلومات فيمايلي:

- **البيانات:**

يمكن تعريف البيانات بأنها[2]:

"عبارة عن الحقائق والأرقام والخرائط والكلمات والإرشادات التي تعبر عن فكرة، والتي يمكن ترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة الإلكترونية لتتحول إلى نتائج يمكن الإستفادة منها".

كما عرفت أيضا بأنها "تمثيل لحقائق أو مبادئ أوتعليمات في شكل رسمي مناسب للإتصال، والتفسير والتشغيل بواسطة الأفراد أو الآلات الأوتوماتيكية".

وكما تعرف أيضا بأنها" حقائق مجردة ليس لها معنى أو دلالة في ذاتها بمعنى أنها لو تركت على حالها فلن تضيف شيئا إلى معرفة مستخدميها بما يؤثرعلى سلوكهم في إتخاذ القرارات، لذلك تتضمن البيانات على مجموعة من الحروف، والرموز والأرقام، التي تعبرعن حقيقة وقوع أحداث معينة داخل النظام أونتيجة لتعامل النظام مع الأطراف الأخرى خارج النظام (البيئة)"[3].

---

[1] فايززهدي الشلتوني، المرجع السابق، ص23.

[2] إسماعيل مناورية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية إتخاذ القرارات الإدارية، شهادة الماجستير، إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004، ص24.

[3] أمحمد جمعون، مونير مناعي، أهمية نظام المعلومات التسويقي في إتخاذ القرارات التسويقية، شهادة الماستر، تخصص تسويق، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2014-2015، ص5.

- **المعلومات:**

"عبارة عن بيانات تمت معالجتها بغرض تحقيق هدف معين، يقود إلى إتخاذ قرار"[1].

كما عرفت أيضا أنها" كل أشكال ومصادر المعرفة والعلم والإدراك الحسي والمعنوي للأشياء والظواهر والناس، و كذلك البيئة"[2].

المطلب الرابع: الصافات النوعية للمعلومات المالية

نذكرأهم الصافات فيما يلي:

✓ الملائمة: يقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو إرتباط بالقرار المزعم إتخاذه، أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات فالمعلومة غير المؤثرة تمثل حشوا لافائدة منه، وينبغي إستبعادها. فمثلا إذا كنا بصدد دراسة التدفقات النقدية، فإن المعلومات غير النقدية هي معلومات غير ملائمة، وتكون مظللة عادة[3].

ويجب أن تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أوتصحح تقييماتهم الماضية.[4]

✓ الدقة والموثوقية: نقول عن معلومة أنها موثوقة عندما تكون خالية من الأخطاء والإنحرافات المهمة، وعندما يتم إعدادها على أساس الضوابط التالية:

- البحث عن صور صادقة.
- الحيطة والحذر.
- طغاء الحقيقة الإقتصادية على المظهر القانوني.
- الحياد.
- الشمولية والإستيعاب.

✓ الوضوح: المعومات الواضحة هي معلومات سهلة الفهم من قبل كل المستخدمين الذين يملكون معرفة قاعدية في التسيير والمحاسبة والإقتصاد ويملكون إدارة دراسية معلومة.

---

[1] إلهام بروبة، تأثيرإستخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية، شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص6.

[2] إسماعيل مناورية، المرجع السابق، ص25.

[3] رضوان حلوة حنان، وآخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دارالحامد للنشروالتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص52.

[4] جعفرعوض الله، أبوبكرالحسين، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والتقانة، المجلد12، العدد02، نوفمبر2012، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجموعة شركات سوداكال العالمية، السودان، ص117.

- ✓ القابلية للتمثيل والمقارنة: تكون معلومة قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية، لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات[1].
- ✓ الإكتمال: لتكون موثوقة، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة[2].

لقد تم التطرق في هذا المبحث إلى تعريف القوائم المالية ومكوناتها، أنواعها، أهدافها وكذلك مفهوم البيانات والمعلومات والصافات النوعية للمعلومات المالية.

[1] علي عزوز، محمد متولي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف،17-18جانفي 2010، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، ص5.

[2] هشام سفيان صلواتشي، أفاق تطبيق المعاييرالمحاسبية الدوليةIAS/IFRS في الجزائرفي ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي، الوادي، 17/18/جانفي2010، ص14.

المبحث الثاني :الإفصاح المحاسبي

إن للإفصاح المحاسبي دورا هاما ومميزا في أي مؤسسة كانت فهو يحقق في حالة توفره جوا من الثقة بين المتعاملين حيث يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية على الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي.

ولعل الراصد للتطور الفكري للإفصاح المحاسبي سوف يجد أن موضوع الإفصاح تناوله الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، سوء على الدراسات التحضيرية الأولية لمشروع الإطار المفاهيمي، أو من خلال بعض المفاهيم المحاسبية المرتبطة بالإفصاح المحاسبي، كما كان لمنظمات مهنية وعلمية دور كبير في تناول موضوع الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال ما أصرته من معايير محاسبية مثلت النتائج النهائي لجهد متراكم من قبل تلك المنظمات.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

لقد وردت عدة تعاريف لهذا المصطلح يمكن عرض أهمها كما يلي:

- الإفصاح ماهو إلا إرفاق إيضاحات بالقوائم المالية تتناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم المالية أو خارجها ، وذلك بهدف أل تكون القوائم المالية مضللة ، ويمكن أن يشمل المفهوم الطرق المحاسبية المستخدمة والأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم وتحليلات الإدارة للأحداث الماضية وتنبؤاتها والقوائم المالية الإضافية التي تتعلق بنشاط الشركة ولا يمكن عرضها بكفاية في صلب القوائم المالية[1].
- الإفصاح المحاسبي هو تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على إتخاذ القرارات كما يمكن تعريفه بأنه نشر البيانات أو المعلومات المحاسبية الضرورية بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية[2].
- الإفصاح هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تظليل[3].
- الإفصاح هو عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مرعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم فيها الإفصاح وبأي وسيلة[4].

---

[1] محمد الكامل، دورالإفصاح المحاسبي في جعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010-2011، ص ص10-11.

[2] مجدي أحمد الجعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة دكتوراه، السعودية، ص4.

[3] رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الإستثمار، درجة الماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا،2007، ص54.

[4] خالد زعباط، أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي، شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012- 2013، ص9.

ومن خلال هذه التعاريف يتضح لنا أن الإفصاح المحاسبي يركز على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيد بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمنشأة دون تضليل بشكل يسمح بالإعتماد على تلك المعلومات في إتخاذ القرارات. وكذلك الربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات الإقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على إتخاذ قراراته. ومن المشار إليه ظهور الكثير من التفسيرات المرفقة للإفصاح، حيث نجد أنه من النادر ورود كلمة الإفصاح بمفردها بل غالبا ما تقترن بألفاظ أخرى ويختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية.

المطلب الثاني: أهداف وخصائص الإفصاح المحاسبي

سنتطرق إلى أهداف وخصائص الإفصاح المحاسبي كما يلي:

✓ **أهداف الإفصاح المحاسبي:**

لابد من أن لكل شيئ هدف، وعليه فإن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية له هدف وغرض كما بينته دراسة سابقة توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة من قبل الوجهات التي تملك سلامة فرض الإفصاح عن معلومات معينة وقد بينت دراسات سابقة أنه يوجد إتجاهين في الإفصاح المحاسبي[1]:

أولا: الإتجاه التقليدي في الإفصاح:

وهو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة بإستخدام القوائم المالية فيبقى بضرورة تبيسط المعلومات المنشورة بحيث تكون مهمة للمستثمرمحدودة المعرفة مع التركيزعلى المعلومات التي تتصف بالوضوعية و البعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد من ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

ثانيا: الإتجاه المعاصرفي الإفصاح:

ويهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة للإتخاذ القرارات وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قصيرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها وإستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعدين والمحللين الماليين في إتخاذ قراراتهم.

[1] محمد الكامل، المرجع السابق، ص17.

✓ **خصائص الإفصاح المحاسبي:**

يمكن تحديد خصائصه فيما يلي[1]:

- يمثل الإفصاح تقديم للبيانات كمية معبر عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي نظام المعلومات المحاسبي وأخر معلومات غير كمية.
- إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لإختلاف عمليا ت معالجة تلك البيانات.
- تعتبر المعلومات الغير كمية صعبة التقييم والقياس.
- لقد تطورالإفصاح حيث تجاوزمتطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل (الموارد البشرية، والمحاسبة الإجتماعية).

المطلب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي

بين بعض الكتاب والباحثين بأن للإفصاح المحاسبي أنواع مختلفة وقاموا بتصنيفه إلى أنواع متعددة:

- **الإفصاح الكامل:** يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تتضمن القوائم المالية أي معلومات إقتصادية جوهرية هامة تتعلق بالمؤسسة، وتؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك القوائم، وهذا ما يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم، سواء في صلب القوائم المالية أو في ملاحظات أو جداول أو قوائم إضافية يتضمنها ملحق وحيد لتلك القوائم المالية. والجدير بالذكر أن الإفصاح الكامل موضوع إهتمامه مرتبط زمنيا بتحليل نتائج الماضي وفهم وإستيعاب الحاضرو التنبؤ بالمستقبل[2].
- **الإفصاح الكافي:** هو الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات وأن تشمل القوائم المالية والملاحظات و المعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمنظمة لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمنظمة، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية.
- **الإفصاح العادل:** يتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة.

إن الإفصاح العادل يهتم بالرعاية المتوازنة لإحتياجات جميع الأطراف المعنية، وأن الإفصاح العادل أو الصادق مطلبا أخلاقيا، إعتاد مدقق الحسابات أن يعتمده عند إبداء رأي نظيف أوغير متحفظ.

---

[1] مسعود صديقي، فؤاد صديقي، إنعكاسات النظام المحاسبي المالي(scf)على سياسة الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، 05-2013/05/06، ص ص3-4.

[2] محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، 2008-2009، ص21.

- **الإفصاح الشامل**: وهو يعني أن القوائم المالية المنشورة والملاحظات الملحقة بها يجب أن تتضمن أية معلومات إقتصادية متعلقة بالوحدة الإقتصادية، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

والإفصاح الشامل أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد به أن يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي.

- **الإفصاح التام**: أن تصمم وتعد القوائم المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الإقتصادية التي أثرت على المنشأة خلال الدورة، وأن تتضمن هذه القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي أو المتوسط، وعدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي[1].
- **الإفصاح التفاضلي** : يهتم الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة (الملخصة) بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاح شاملا، لكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل، أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراية وإستيعابا من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة. ومع ذلك فإن إستخدام القوائم المالية الملخصة والمختصرة مازال محل خلاف، وهو إجراء غير مقبول عموما.
- **الإفصاح التشقيفي (الإعلامي)**: يتسم هذا الإفصاح عموما بإتجاه متزايد نحوى التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ليس فقط بالتركيز على المعلومات المحاسبية المالية وإنما يشمل أيضا معلومات غير مالية كمية ووصفية مثل معلومات كمية عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية ولقد ظهر هذا الإتجاه بعد تأكيد (المعيار 16) في إطاره المفاهيمي على معيار منفعة المعلومات في إتخاذ القرارات والتأكيد على ملاءمتها إلى جانب موثوقيتها.
- **الإفصاح الوقائي أو التقليدي**: هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة وغير مضللة المستفيدين من هذه المعلومات وبالأخص المستثمر العادي المحدود القدرة في إستخدام المعلومات.
- **الإفصاح الملائم**: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذا أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية[2].

يبوب الإفصاح المحاسبي طبقا للتشريعات إلى[3]:

---

[1] عبد المنعم عطا العلول، دورالإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة، الماجستير، تخصص محاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص ص25-27.

[2] محمد كامل، المرجع السابق، ص ص12-15.

[3] المرجع السابق، ص15.

- ✓ **الإفصاح الإختياري:** يتم وفقا لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة بما يكفل حمايتها في المستقبل. غير أن هذا التصرف تشوبه الشكوك حول رغبة المدراء حفظ هذه المعلومات لتحقيق مصالح ذاتية، وأيضا قصر النظر بشأن المعاملات في أسهم الشركة بالبورصة.
- ✓ **الإفصاح الإجباري:** نظرا لعدم وجود إتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلبي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في التقارير المالية وغيرها، نظرا لتضارب المصالح بين مختلف الأطراف لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح في التقارير إلى التدخل في زيادة محتوى المعلومات المنشورة في القوائم المالية، وعليه فإن هذا الإفصاح قائم على التشريعات والتعليمات التي تجبر المنشأت على الإفصاح عن المعلومات التي تحول الإدارة حجبها.

لقد تم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي وخصائصه، أهدافه، أنواعه.

المبحث الثالث :مقومات الإفصاح المحاسبي وأهميته

سنتطرق في هذا المبحث إلى مقومات الإفصاح المحاسبي، وأهميته والإساليب التي يجب أن يقوم عليها الإفصاح كمايلي:

المطلب الأول : مقومات الإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على مقومات أساسية هي [1]:

أ) تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:

إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتباين طرق إستخدامها لها، جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على إحتياجات المتباينة. كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توافرها في تلك المعلومات، لأن شكل ونوعية الإيضاحات يجب أن تتلاءم مع تطلعات المستخدم.

ب) تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

إن تحديد الغرض من إستخدام المعلومات تجعل عملية الإفصاح عن معلومات أكثر ملائمة، وتعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

إذن من أجل الحكم على المعلومات بدرجة ملائمة وعدم الملائمة يجب تحديد الغرض من إستخدامها أولا.

ت) تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :

بعد تحديد الأطراف المستخدمة للمعلومات ثم الغرض من إستخدامها تأتي مرحلة تحديد طبيعة ونوعية المعلومة الواجب الإفصاح عنها، ويمثل ذلك في تحديد المعلومات المالية التي تكون في صلب القوائم المالية الأساسية و المعلومات المالية الأخرى التي تكون في شكل ملحقات أو إيضاحات ليس من الضروري إحتوائها في القوائم المالية الأساسية إن عملية إعداد القوائم المالية تخضع للمبادئ وأعراف وفرضيات مقبولة قبولا عاما، مما يوجب وضع قيود تنظيمية على كمية ونوعية المعلومات المحتواة في القوائم ومن بين أهم القيود هي الأهمية النسبية والحيطة والحذر .

ث) تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن تحقيق إفصاح مناسب يكون من خلال إستخدام أساليب وطرق إفصاح تسمح بتسهيل الفهم وضمان المنطقية في المعلومات من خلال التركيز على الأمور الجوهرية لتسهيل الإطلاع. رغم تطور وتعدد أساليب العرض

[1] مسعود صديق، المرجع السابق، ص ص3-4.

إلا أن أسلوب القوائم المالية الأساسية، وإضافة الملحقات والإضاحات يبقى هو الأسلوب الأنسب والأفضل لضمان سهولة الفهم.

ج) تحديد الوقت المناسب للإفصاح عن المعلومات:

وهو أن يتم تحديد الفترات المناسبة التي يتم الإفصاح خلالها، وتكون أكثر تقارب فيما بينها مثل التقارير السداسية أو المعلومات الفصلية، ويعتبر عامل الدقة هو المحدد الأساسي للتقارب أو التباعد الفترات الزمنية.

المطلب الثاني : أساليب ومحددات الإفصاح المحاسبي

في هذا المطلب سنتطرق إلى أساليب الإفصاح ومحدداته:

أ) أساليب وطرق الإفصاح:

إن أهمية عرض معلومات ملائمة من جهة، وضمان أفضل فهم لها من جهة أخرى جعل المؤسسات تتنافس في إستخدام أفضل طرق والأساليب من أجل تحقيق ذلك، ويمكن إبراز أهم الطرق والأساليب للإفصاح وهي:

1) **الإفصاح من خلال القوائم المالية:** حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المنشأة وكذلك حقوق الملكية ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب تبويب بنود الأصول والخصوم إلى أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية وغير نقدية وخصوم نقدية وغير نقدية أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل إلى غير ذلك من طرق التبويب.

2) **إستخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها:** مم لا شك فيه أن إستخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق المشارة إليها ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.

3) **المعلومات بين الأقواس:** ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون تطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين (الأصول المقيدة) برهن أو إجراء شرح مختصر وإلى غير ذلك من الملاحظات.

4) **الملاحظات والهوامش:** تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الإعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية.

5) **التقارير والجداول الملحقة:** وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.

6) **تقرير رئيس مجلس الإدارة:** وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

7) **تقرير المراجع الخارجي:** ويعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينه عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره[1].

ب) المحددات الأساسية لحجم ونوعية الإفصاح بالقوائم المالية:

يتأثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بمحددات أساسية هي:

✓ **نوعية المستخدمين وطبيعة إحتياجاتهم:**

إن تحديد الإدارة للمستخدمين الأساسين للمعلومات المالية يساعدها في تحديد طبيعة إحتياجاتهم لتلك المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما أن تصنيف المستخدمين إلى رئيسيين وثانويين يختلف من بلد إلى أخر حسب الظروف الإقتصادية والسياسية.

يرى foster أن مجموعة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية تتضمن حملة الأسهم (الحاليين والمتوقعين)، المديرين، العمال، المقترضين، الزبائن، الحكومة، الوكالات التنظيمية، أما عن fasb فيرون أن المستخدمين الرئيسيين هم المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين.

حاليا تزيد الضغط على المؤسسات من أجل تنويع ورفع حجم الإفصاح، و الإهتمام بالإحتياجات المتعلقة بالمستخدمين غير رئيسيين مثل المستهلكين والعمال ...إلخ.

✓ **الجهات المسؤلة عن وضع معايير الإفصاح:**

إن إختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى نتيجة لتباين الظروف، جعل المنظمات والهيئات المحاسبية المحلية للدولة، تضع معايير تتكيف أكثر مع تصور حكوماتهم لأهداف المحاسبة، فنجد التي تسعى إلى أهداف الضريبة تكيف إفصاحها بما يضمن ممارسة رقابة ضريبية على الشركات، أما الدولة التي تعتمد على الأسواق المالية في التركيب الإقتصادية لها فتعمل على تكيف إفصاحها بما يساعد المساهمين والمستثمرين على التداول في السوق المالي.

[1] مجدي أحمد الجعبري، المرجع السابق، ص ص7-8.

إن شد التنافس على الموارد المحدودة للتمويل في السوق المالي جعل المؤسسات تسعى إلى جذب إقبال المساهمين و المستثمرين وذلك من خلال توفير مستوى راقي من الإفصاح لزرع الثقة في تسيير العلاقة مع مختلف المتدخلين في السوق المالي.

✓ **المنظمات و المؤسسات الدولية:**

على المستوى الدولي هناك منظمات و مؤسسات متباينة التأثير على عمليات الإفصاح وهي:

❖ الجمعية الإقتصادية الأوربية EEA: هي عبارة عن منظمة تضم دول الإتحاد الأوربي تعمل على إصدار مجموعة من التوجهات المتعلقة بالإفصاح من حيث المحتوى والأهداف والشكل الإجتماعات الإعلانية و كذى الإفصاح القطاعي.

❖ منظمة الأمم المتحدة UN: يتمثل دورها في لجنة مكونة من مجموعة من الخبراء المترسين في مجال معايير المحاسبة الدولية، هذه اللجنة هي (اللجان على الشركات عبر الوطنية).

❖ منظمة التعاون التنمية الإقتصادية OCDE: وتضم هذه المنظمة الدول الأوربية بالإضافة إلى كندا والولايات المتحدة الأمريكية واليبان وأستراليا ونيوزلندا، ويمكن إهتمام هذه المنظمة في تحديد الحد الأدنى للإفصاح.

❖ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB: هذه الجنة مشكلة من ممثلين للعديد من دول العالم ،وتضم أكثر من 100 دولة، قامت هذه الجنة بعدة دراسات وأبحاث في سبيل تطوير المحاسبة، حيث أصدرت مجموعة من المعايير المتعلقة بالإفصاح، وتعد أكبر لجنة من جانب مساهمتها في التوافق المحاسبي، وذلك من خلال تضييق حجم الإختلافات وتسهيل عمليات المقارنة وتطوير خصائص الجودة المتعلقة بالمعلومات المالية[1].

المطلب الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي

إن لأهمية الإفصاح المحاسبي دور كبير ويتمثل فيمايلي[2]:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة وفي هذا الإيطار تلتقي وجهات وأهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية وهما المعهد الأمريكي للمحاسبين القوانيين (AICPA)، والجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عنها: "في حين تعد الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح".

[1] مسعود صديق، المرجع السابق، ص ص7-8.

[2] معتز برهان جميل العكر، أثرمستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني، ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009- 2010، ص19.

لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة والغرض الرئيسي لإستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى.

لقد تم التطرق في هذا المبحث إلى مقومات الإفصاح المحاسبي، أساليبه ومحدداته، أهميته.

خلاصة الفصل:

يجب أن تتضمن القوائم المالية للمؤسسة كافة المعلومات الملائمة التي تحتاجها جميع الفيئات التي تستخدمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاعاما، ويجب أن تفصح تلك القوائم عن المعلومات الهامة و الملائمة بشكل عادل وكامل وكافي مع مراعاة ضرورة زيادة المنافع المتوقعة من الإفصاح عن تكلفته. وبمعنى أخر فأنه يلزم إستبعاد المعلومات غير الهامة (أو غير الملائمة) من القوائم المالية لكي تكون تلك القوائم مفهومة وذات دلالة.

الفصل الثاني:

"تقييم الشيئات العينية والحالات الخاصة بها"

تمهيد الفصل:

تحدث التطورات الإجتماعية والتقنية والإقتصادية والسياسية تغيرا حقيقيا في بيئة العمل بالنسبة للعديد من أنواع العمل التجاري، وتشهد هذه الأيام إرتفاع ملحوظا في أهمية التثبيتات، وتعد مهمة بالنسبة للعديد من المنشأت في أغلب القطاعات الإقتصادية، حيث تحتل التثبيتات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة إختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للتثبيتات، سواء في طرق التقييم، في كيفيات التسجيل وطرق إهتلاكاتها وحتى في تعريفها وهذا موافقا لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وهي IAS16، IAS23، IAS20، IAS40.

المبحث الأول: تقييم التثبيتات العينية

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS16 إلى التثبيتات العينية بحيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول العينية وتقيمها.

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات العينية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التثبيتات المادية إبتداء من تعريفها إلى شروط الإعترف بها وكذا سير حساباتها. وقبل ذلك سنعرض مفهوم المعاييرالمحاسبية الدولية.

مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

تعرف المعايير المحاسبية الدولية على أنها قواعد يتم إعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجهات اللأزمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم والعرض والإفصاح، هذه القواعد التي يتم الإتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها[1].

مفهوم التثبيتات العينية:

سنتطرق إلى تعريف الأصول والتثبيتات العينية:

تعريف الأصول:

"وتشمل عناصرالأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي تسيرها المؤسسة، من خلال الأحداث الإقتصادية الماضية والتي ينتظرمنها منافع إقتصادية مستقبلية. مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول"[2].

وتشمل العناصر التالية: الإستثمارات، المخزونات، والحقوق، هذه العناصر تدعى بالموجودات أي ما تمتلكه المؤسسات فعلا[3].

الأصول هي "كل ما يدخل ضمن المعيار المحاسبي رقم 16الأراضي والمباني والسيارات والألات والمعدات المكتبية"[1].

[1] وردية عون، المرجع السابق، ص47.

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعاييرالمحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، 2008، ص 32.

[3] بوعلام بوشاشي، المنيرفي المحاسبة العامة، الطبعة الرابعة، دارهومه، الجزائر، ص8.

1) تعريف التثبيتات العينية:

في المادة 221-01 عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية (العينية) كالأتي:

"التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، الإستعمال لأغراض إدارية و الذي يفترض أن تستغرق مدة إستعماله إلى ما بعد السنة المالية "[2].

"التثبيتات العينية هي أصول وعناصر مادية مهمة ومكلفة ودائمة وضرورية لتشغيل المؤسسة مثل: الأراضي والمباني، والتحهيزات الصناعية ومعدات نقل، وتجهيزات مكتب...إلخ"[3].

2) خصائص التثبيتات العينية:

تتسم التثبيتات العينية بخمسة خصائص أساسيةهي[4]:

- تمثل موجودات ملموسة تساعد على إنتاج البضائع أو تقديم الخدمات للعملاء في ظل نموذج الأعمال العادي.
- تتميزأن لها عمرا زمنيا أو إنتاجيا محددا بعده يلزم إحلالها لكي تستمرعملية الإنتاج.
- تعكس قيمتها في قدرة الوحدة على إستغلال مخزون منافعها المستقبلية.
- تتميز بكونها أساسية للتدفق النقدي المستقبلي بطريقة غير مباشرة، وذلك من خلال مشاركتها في إنتاج السلع و الخدمات.
- إن المدى الزمني للمنافع المقدمة من قبل هذه المجموعة يلزم أن تكون أكثر من سنة مالية أو الدورة التجارية أو الصناعية.

3) شروط الإدراج:

يتم الإعتراف بأصل مادي إذا توفرت فيه الشروط التالية:

---

[1] بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي، ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-20012، ص 34.

[2] رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعاييرالدولية ومتطلبات التطبيق، الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، تبسة، 2010-2011، ص 65.

[3] صلاح حواس، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي scf، الجزائر، 2012، ص14.

[4] عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الرياض، السعودية، 2009، ص433.

- يمكن تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها.

- أن يكون من المحتمل الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية.

- أن يكون قابل للتعيين ومراقب من طرف المؤسسة أي أن المؤسسة هي المستفيد من إدارته وتحمل التكاليف و الأعباء الناتجة عن إستعماله[1].

4) دراسة حسابات التثبيتات العينية:

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) التثبيتات العينية عبارة عن أصول ثابتة مادية إقتنتها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة من أجل الإستعمال في عملية إنتاج السلع أو الخدمات، إيجارها للغير، حيث مدة الإستعمال تتجاوز الدورة المالية الواحدة. ينتظر من إستعماله تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية. وتسجل التثبيتات العينية في الحساب21.

21 التثبيتات العينية: يتفرع إلى

211 القطع الأرضية

212 تهيئة القطع الأرضية

213 البناءات

215 التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

218 التثبيتات العينية الأخرى(معدات النقل، تجهيزات مكتب، مواد التعبئة والتغليف...إلخ)

23 التثبيتات الجاري إنجازها: يتفرع إلى

232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها

238 التسبيقات والحسابات المدفوعة على ايصاءات بالتثبيتات

28 إهتلاك التثبيتات: يتفرع إلى

281 إهتلاك التثبيتات العينية

29 خسائر القيمة عن التثبيتات: يتفرع إلى

291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية[1]

[1] حكيمة أقاسي، سميرة سعدي، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العقيد أكلي محند أو الحاج، البويرة، 2014-2015، ص34.

5) مبادئ جمع وفصل الأصول المادية:

وفي هذا الإيطار تطبق مجموعة من المبادئ لتجميع الأصول المادية أو الفصل فيما بينها ومنها ما يلي[2]:

- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستعملة تماما في السنة المالية التي تم إستخدامها فيها، و عليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات.

- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان إستعمالها مرتبطا بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعزم إستخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الإنتفاع بها مختلفة، أو كانت منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

المطلب الثاني: تقييم التثبيتات العينية (عند الإدراج الأولي، خلال السنة و في نهاية السنة)

بعد التأكد من شروط إدراج الأصل ضمن التثبيتات من الضروري تحديد القيمة التي سيقيد بها محاسبيا، وهي تختلف بإختلاف طريقة الحصول عليها، كما يجب تحديد قيمته فيما بعد (نهاية الدورة) وهذا ما سيتم توضيحه من خلال هذا المطلب.

تقييم التثبيتات العينية:

تخضع التثبيتات العينية إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة إلى غاية خروجها.

1) حالة الشراء: تسجل التثبيتات العينية بتكلفة إقتنائها التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي ووفقا للمعيار IAS16 على الأتي[3]:

- ✓ سعر الشراء خارج الرسم القابل للإسترجاع، والصافي من التخفيضات التجارية.
- ✓ تكاليف مباشرة ضرورية لبدء إستعمال الأصل، مثل: مصاريف النقل (بما فيها مصاريف المستخدمين المرتبطة بذلك) التسليم، المناولة، الجمركة، التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير وتهيئة الموقع ...إلخ.

---

[1] صلاح حواس، المرجع السابق، ص ص58-59.

[2] حكيمة أوقاسي، المرجع السابق، ص35.

[3] المرجع نفسه، ص42.

- ✓ مصاريف المتوقع لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند إنتهاء فترة الإستعمال المتوقع.
- ✓ تجارب التشغيل.
- ✓ بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لإقتناء قطعة أرض أو مبنى.

وتستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:

- ✓ مصاريف إدارية وأعباء عامة.
- ✓ مصاريف الإنطلاق ومصاريف سابقة للإستغلال.
- ✓ خسائر التشغيل الأولي.
- ✓ تكلفة القرض الممول لإقتناء التثبيتات العينية (بإستثناء تبني الخيار المرخص به في النظام المحاسبي المالي SCF حسب ما نص عليه المعيار IAS23 (تكلفة القرض)).

وعند إقتناء التثبيتات العينية يمكن أن نميز بين حالتين:

أ- حالة الشراء نقدا (التسديد المباشر): يمكن المؤسسة أن تشتري أحد عناصر التثبيتات مع التسديد المباشر دون إنتظار مهلة لذلك، يمكن أن تستفيد من خصم تعجيل الدفع ويتم التسجيل وفق القيد الأتي:

21×		تثبيتات عينية	×××	
	512	البنك		×××
21×		تثبيتات عينية	×××	
	530	شراء تثبيتات عينية		×××

ب- حالة الشراء على الحساب: في حالة الشراء على الحساب (شراء الأصل، الدفع بعد أجل) ينبغي تحديد تكلفة الأصل وذلك أخذ في الحسبان لعناصر الزمن والهدف من ذلك حياد (عدم تأثير) تكلفة الدين على تقييم الأصل[1].

وتسجل هذه الحالة وفق القيد الأتي[2]:

21		تثبيتات عينية	×××	
	404	موردو التثبيتات		×××
		شراء تثبيتات عينية على الحساب		

2) حالة الإنتاج: في هذه الحالة يسجل التثبيت العيني بتكلفة إنتاجه حسب النظام المحاسبي المالي، فإن تكلفة الإنتاج لأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية:

- سعر شراء المواد الأولية.
- التكاليف المباشرة للإنتاج.
- التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتة والمتغيرة.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى عناصر تكلفة الإنتاج بالتفاصيل، لكن حسب المعيار الدولي 16، فإن عناصر التكلفة هي:

- **الأعباء المباشرة للإنتاج:** الأعباء المباشرة للإنتاج هي تلك التي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة.
- **الأعباء الغير مباشرة للإنتاج:**

[1] ناصررحال، وآخرون، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، الملتقى الدولي النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة، الوادي،17-18 /جانفي2010، ص9.

[2] وهيبة لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010،2011، ص55.

- **التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج:** هي التي تبقى ثابتة بمعزل عن الإنتاج، مثل حصة إستهلاك المباني والتجهيزات الصناعية، عند الإقتضاء، إستهلاك تكاليف وحصة إستهلاك التجهيزات المعنوية مثل مصاريف التطوير والبرمجيات.

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

كما أن تكاليف الإفتراض (أعباء الفوائد، إهتلاك علاوات التسديد ومصاريف الإصدار) التمويل شراء أو إنتاج تجهيز عيني، معنوي يمكن أن تدرج في تكلفة الأصل إذا تحققت جملة من الشروط.

- يتطلب إنجاز الأصل مدة طويلة (حسب SCF 12 شهر) قبل إستعماله وبيعه.
- يخص فترة إنتاج هذا الأصل، حتى الشراء أو الإستلام النهائي[1].

3) حالة التبادل: ويقصد بذلك أن يتم التبادل مع أصل ذات طبيعة مماثلة للأصل المتنازل عنه، ويتم الإعتراف بأية مكاسب أو خسارة في عملية التبادل بحيث تكون تكلفة الأصل الجديد معادلة للقيمة المرحلة للأصل المتنازل عنه[2].

4) حالة الحصول على تثبيتات عن طريق مساهمات عينية: إذا كانت التثبيتات دخلت عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال الخاصة أو أموال الإستغلال ويكون القيد كما يلي[3]:

21		تثبيتات عينية	×××	
	101	رأس مال الصادر		×××
		الحصول على مساهمات عينية		

[1] حكيمة أوقاسي، المرجع السابق، ص ص،43-44.
[2] بسمة السويد، المرجع السابق، ص36.
[3] ناصر رحال، المرجع السابق، ص9.

5) حالة الحصول على تثبيتات عينية عن طريق عقود إيجار تمويل: في حالة حيازة تثبيت عيني عن طريق عقود إيجار تمويل يسجل قيد إيجار التمويل في الأصول بحيث يجعل أحد حسابات القيم الثابتة مدينا (حساب 21) ويقابله حساب الديون الخاصة بهذا العقد حساب الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويل (حساب 167) في الجانب الدائن و يسجل كما يلي:

21×		تثبيتات عينية	×××	
	167	الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل		×××
		الحصول على تثبيتات عن طريق عقود إيجارالتمويل		

وعندما يتم تسديد الدفوعات حسب الإنفاق يجعل حساب 176 مدين بمبلغ السداد وكذلك المصاريف المالية حساب 66 يجعل مدينا، وفي الدائن يكون أحد حسابات الخزينة، كما يلي:

167		الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل	×××	
66		المصاريف المالية	×××	
	5×	الحسابات المالية		×××
		تسديد الدفوعات المتفق عليها		

كما ينجز عن هذه الحالة معالجة محاسبية لدى المؤجر سوف يتم دراستها في المبحث الخاصة بالتثبيتات المالية لأن الدين المشكل من الإستثمار الصافي يسجل في حساب 274 قروض وديون على عقود إيجار التمويل، كما سيتم توضيح عقود إيجار التمويل[1].

6) حالة الحصول على التثبيتات عن طريق القروض: يمكن أن ترتبط بتكلفة التثبيت إذا إختارت المؤسسة ذلك حسب المعيار IAS23 وذلك بإحترام الشروط التالية[2]:

- إذا تطلب الأصل مدة طويلة (حسب SCF أكثر من 12 شهر) لم تحدد المدة في المعيار قبل أن يستعمل أو يباع.

[1] حكيمة أوقاسي، المرجع السابق، ص ص44-45.

[2] صلاح حواس، المحاسبة العامة: دروس مواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص33.

- في حالة إقتراض الأموال خصيصا للحصول على هذا التثبيت.

- في حالة القروض العامة، التي إستعملت في الحصول على التثبيت.

وتسجيل محاسبيا كما يلي:

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

7) حالة الحصول على التثبيتات عن طريق الإعانات:

حسب IAS20 إعانات عمومية تعالج بطريقتين[1]:

✓ إما أن تعتبر الإعانات كإيرادات للمؤسسة وهذه الطريقة التي إعتمد عليها SCF.

✓ إما أن تطرح من تكلفة الأصل، وهذا ما يخفض تكاليف الإهتلاك لاحقا.

وبالتالي الطريقتين لهما نفس الأثرعلى النتيجة، وذلك برفع الإيرادات في الأولى وتخفض الأعباء في الثانية.

وتخضع المعالجة المحاسبية للإجراءات التالية:

- تسجل الإعانات سواء إعانات الإستغلال أو إعانات الإستثمار كإيراد لدورة أو عدة دورات مالية بنفس وتيرة التكاليف التي ينتظر تغطيتها.

- تظهر الإعانات المرتبطة بالتثبيت في الميزانية كإيرادات مؤجلة إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات قابلة للإهتلاك فإنها تسجل في الإيرادات تناسبا مع الإهتلاك.

[1] المرجع نفسه، ص33.

- أما إذا كانت الإعانات موجهة للحصول على تثبيتات غير قابلة للإهتلاك فإن الإعانة تحول إلى إيراد في أجل أقصاه 10 سنوات بطريقة خطية.

- أما إذا كانت إعانات الإستغلال فإنها تحول إلى النتيجة مباشرة بتاريخ إستلامها.

وإن لم تلتزم المؤسسة ببعض بنود العقد أو الإتفاق قد تطالب الحكومة بإسترجاع تلك الإعانة جزئيا أو كليا.
ومراحل المعالجة تكون كالأتي:

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

446		السيولة	×××	
	512	البنك		×××
		تحصيل الإعانة		
512		البنك	×××	
	2×	التثبيتات		×××
		إقتناء التثبيت		

131		إعانات التجهيز	×××	
	754	أقساط إعانات الإستثمار		
		تسديد قسط الإعانة		×××
512		البنك	×××	
	74	إعانات الإستغلال		×××
		الحصول على إعانات الإستغلال		

1. النفقات اللأحقة للأصول الثابتة [1]:

✓ يتم إضافة النفقات اللأحقة للأصول الثابتة إلى القيمة الدفترية للأصول إذا ما أدت هذه النفقات إلى إدخال تحسينات على أداء الأصل ومن ثم زيادة المنافع المستقبلية له عن ما كانت محدد أصلا طبقا لمعايير الأداء المقدر للأصل وبشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل الإستردادية ، ومن أمثلة التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية للأصل:

- إدخال تعديل أو تطويرعلى الأصل يؤدي إلى زيادة طاقته الإنتاجية أو إطالة عمره الإنتاجي أوتحسين جودة الإنتاج بصورة ملموسة أو إتباع طرق جديدة للإنتاج تؤدي إلى تخفيض تكاليف التشغيل بشكل ملحوظ عما كان محددا لها مسبقا.

✓ يتم تحميل نفقات الإصلاح وصيانة الأصول الثابتة كمصروف على الفترة التي أجريت فيها ، حيث أن الغرض من هذه النفقات هو المحافظة على إستعادة قدرة الأصل على تحقيق المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تتوقعها المؤسسة طبقا لمعايير الأداء المقدر مسبقا للأصل .

✓ عندما يتم تخفيض القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة أي هناك خسارة طرأت على المنافع المستقبلية المقدرة له فإن أي نفقات إستعادة هذه المنافع المستقبلية المتوقعة يمكن رسملتها بشرط أن

[1] حكيمة أقاسي، المرجع السابق، ص ص47-48.

لاتتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الإستردادية وينطبق هذا أصلا على الأصل الذي تقتنيه المؤسسة ويكون عليها تحمل النفقات الضرورية لجعله صالح للتشغيل.

2. **التقييم اللأحق للتثبيتات العينية:** تقييم الأصول الثابتة (المادية) بحسب التكلفة فقد تم التعرض إلى ذلك سابقا، كما تقيم التثبيتات العينية فيما بعد بطريقتين هما[1]:

التكلفة وطرق التقييم.

- **طريقة التكلفة:** تحدد القيمة المحاسبية للأصول حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الإهتلاك – خسارة القيمة

- **طريقة إعادة التقييم:** تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الإهتلاكات المستقبلية

المطلب الثالث: طرق تقييم التثبيتات العينية

من خلال المطلب السابق إتضح أن المؤسسة الخيار في إتخاذ إحد الطريقتين عند التقييم اللأحق للتثبيتات العينية عن التقييم الأولي حيث أن من بين الطريقتين نموذج أو طريقة إعادة التقييم التثبيتات العينية (المادية).

1) **تعريف إعادة التقييم:** إن إعادة التقييم تثبيت ماهو تحديد قيمته الحالية إعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل الوزارة المالية المديرية العامة للضرائب.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر(عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد وفي حالة إختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الإستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة أي سنويا.

[1] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS، الجزائر، 2010، ص102.

2) **عمليات إعادة التقييم:**

وهي نوعان:

- ✓ **عمليات إعادة تقييم منظمة:** أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفى حاليا، فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير الواردة في قانون الضرائب المباشرة، و كانت أخر عملية " إعادة تقييم منظمة للتثبيتات " تمت بموجب المرسوم التنفيذي 07-210 الصادر بتاريخ 04-07-2007 و المحدد لشروط إعادة تقييم الإستثمارات (التثبيتات) العينية القابلة للإهتلاك، وكذا التثبيتات غير القابلة للإهتلاك. ولقد حدد أخر أجل لإجراء عملية إعادة التقييم بنهاية السنة 2007.

- ✓ **عمليات إعادة تقييم حرة:** أي تقوم بها المؤسسة متى تأتي ضرورة لذلك، وحاليا عمليات إعادة التقييم هي حرة، وفوائضها خاضعة للضريبة[1].

3) **التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم:** فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية للتجهيزات وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل، وفي المقابل حساب الأموال الخاصة (حساب 105) فرق إعادة التقييم لكن، إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء[2].

4) **أساس إعادة تقييم التثبيتات العينية:**

هناك حالتين هما[3]:

أ- **إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت:** في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم القيمة الإجمالية و كذا الإهتلاكات الخاصة به وهذا إعتمادا على معامل يحسب بنفس القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمة المحاسبية الصافية أي أن:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، بورج بوعريريج، 2011، ص ص218-219.
[2] حكيمة أقاسي، المرجع السابق، ص ص49-50.
[3] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص219.

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل / قيمته المحاسبية الصافية

حيث أن:

-القيمة المحاسبية الصافية: هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الإهتلاكات المتراكمة خسائر القيمة المسجلة.

إن فرق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتثبيت من جهة و مجموع الإهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى.

والتسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم يكون كالأتي:

2×		تثبيتات عينية (زيادة قيمة الأصل)	×××	
	28×	إهتلاك التثبيتات (زيادة إهتلاك المجمع)		×××
	105	رأس مال الصادر		×××
		إعادة تقييم التثبيت		

وبعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الإستخدام المتبقية للتثبيت.

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

- ترصيد الإهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقيمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية.

- تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينها وبين قيمته المحاسبية الصافية، وبهذا يتم الحصول على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية، كما في القيد الأتي:

22×		تثبيتات عينية (زيادة قيمة الأصل)	×××	
	105	فارق إعادة التقييم		×××
		إعادة تقييم التثبيت		

وفي نهاية السنة يحسب قسط الإهتلاك السنوي بقسمة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها للتثبيت على فترة إستخدامها المتبقية.

5) **أهداف إعادة التقييم**: يمكن تلخيصها كالأتي:

- **الهدف الإعلامي**: أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية لا بقيمتها التاريخية ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق.

- **الهدف المالي**: أي جعل الإهتلاكات مصدر حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم إهتلاكها بصفة كاملة.

6) **الأثار السلبية لعدم إعادة تقييم التثبيتات**: إن القيام بإعادة تقييم التثبيتات بعد إرتفاع أسعارها ينتج عنه أثار سلبية على المؤسسة مثل:

- إعتبار أقساط الإهتلاك أقل من التكلفة الفعلية لحيازة وإستخدام التثبيتات لأن أقساط الإهتلاك يحتسب على أساس التكلفة التاريخية وليس على أساس تكلفتها الحالية وهذا سوف يؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة بضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو أنها قامت المؤسسة بإعادة تقييم التثبيتات (نفترض أن فرق إعادة التقييم هو معفى من الضريبة).

- عدم تمكين المؤسسة من تجميع إهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة للتثبيتات التي تم إهتلاكها بصفة كلية.

- التأثير سلبا على الدور الإعلامي للمحاسبة، ذلك أن الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحالية بتاريخ إعداد هذه الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الأصول بتاريخ شرائها والتي قد لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.

من الدراسة أعلاه يتضح أن إعادة تقييم التثبيتات هي ضرورية للحد من الأثار السلبية للتضخم سواء على مصادر التمويل للمؤسسة أو على الدور الإعلامي للمحاسبة[1].

لقد خصص المعيار رقم 16 من المعايير المحاسبية الدولية للتثبيتات العينية، حيث يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات، كما أننا تطرقنا في هذا المبحث إلى مفهوم التثبيتات العينية وطرق تقييمها.

المبحث الثاني: التثبيتات العينية (إهتلاك – الخسارة – التنازل)

عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية جرد إثبات إهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات، يهدف إلى إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة، كما يجب عليها إظهار كل خسارة في قيمة التثبيتات و الذي سيعرج عليه في هذا المبحث من خلال تقسيمه الى ثلاث مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: تعريف الإهتلاك وطرقه

يعتبر الإهتلاك إثبات محاسبي وله عدة طرق محاسبية للإهتلاك والذي سيتم توضيحه في هذا المطلب.

1) تعريف الإهتلاك:

وفق المخطط المحاسبي"تمثل الإهتلاكات (إندثارات) إثبات نقص أوتدني قيمة الإستثمارات (الأصول الثابتة) حيث تسمح هذه العملية من إعادة تكوين الأموال المستثمرة"[2].

ويرى الكثيرمن الإقتصاديين أن الإهتلاك ما هو إلا نقص أو تدهور تدريجي في قيمة الأصل، أما من وجهة نظر محاسبة فالإهتلاك لايعتبر وسيلة لتقييم الأصل الثابت، وإنما يشير إلى عملية توزيع قيمته التي تعبرعن المنافع الإقتصادية المنتظرة منه بطريقة منطقية ومنظمة على الفترات المحاسبية المستفيدة من خدماته[3].

والإهتلاك يعتبر أداة للمحافظة على رأس المال سليما وتوفير فرصة لاستبدال الأصل بأصل جديد[4].

---

[1] المرجع نفسه، ص228.

[2] عاشوركتوش، المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص16.

[3] بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص113.

[4] حكيمة أقاسي، المرجع السابق، ص66.

2) طرق الإهتلاك:

لحساب الإهتلاك هناك عدة طرق يمكن إتباعها:

تعريف بعض المصطلحات: إن فهم المصطلحات التالية يساعدنا على إستيعاب أحسن لموضوع الإهتلاك.

-قيمة الخردة أو النفايات: وهي القيم البيعية المتوقعة للأصل الثابت عند بيعه في نهاية العمر الإنتاجي[1].

-العمر الإنتاجي للأصل: وهو الفترة الزمنية التي يمكن خلالها إستخدام الأصل ويتم تحديدها عن طريق التقدير فإذا كان في نية المشروع إستخدام الأصل حتى يصبح عديم الفائدة فإن عمره الإنتاجي يقدر بعمر الإستفادة من هذا الأصل وبإنقضاء هذه المدة يصبح عديم الفائدة[2].

-القيمة القابلة للإهتلاك: هي تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى بديلة عنها للأصل في القوائم المالية مطروحا منها القيمة التخريدية[3].

أ) الإهتلاك الثابت:

ميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية متساوية[4].

يحسب قسط الإهتلاك وفق العلاقة التالية[5]:

قسط الإهتلاك = تكلفة الإستثمار×(1/العمر الإنتاجي)×فترة الإستعمال

ب) الإهتلاك التصاعدي[6]:

يحصل على الإهتلاك التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للإهتلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الإستعمال النقضية وكمقام $N(N+1)$ وتمثل:

N عدد سنوات الإهتلاك المالي

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، الوراق للنشروالتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص315.

[2] عبد الناصرإبراهيم نور، وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبع الثالثة، دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ص63.

[3] حكيمة أقاسي، المرجع السابق، ص52.

[4] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص15.

[5] صلاح حواس، المرجع السابق، ص165.

[6] حسين بوطواطو، المحاسبة المالية، الجزء الأول، الديوان الوطني لحقوق المؤلف، 2012، ص63.

قسط الإهتلاك = المبلغ القابل للإهتلاك × N/N (N+1)

ج)الإهتلاك المتناقص:

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة تطبيق القيمة الأصلية للإستثمار (التثبيت) بالنسبة للسنة الأولى ثم القيمة المتبقية يطرح إهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا، ومن شروط هذه الطريقة يجب على المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب ويجب على المؤسسة إختبار هذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب ويجب أن يكون عمر الإستثمار على الأقل 03 سنوات ذات صلة مباشرة بالإنتاج، ويتم حسابها وفق المعدلات التالية:

-الجدول رقم (2-1) يبين معدلات الإهتلاك

العمر المقدر	المعدل
3-4 سنوات	1،5
5-6 سنوات	2
أكثر من 6 سنوات	2،5

معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الثابت × المعامل (حسب الجدول)

يتم التوقف عن إستعمال الإهتلاك المتناقص لما يكون الإهتلاك المتناقص أقل من القيمة الباقية على السنوات المتبقية وتوزيع الباقي بالتساوي على القيمة الباقية

القيمة الباقية × المعدل > القيمة الباقية / السنوات المتبقية

في هذه الحالة يكمل الضرب في المعدل أما إذا:

القيمة الباقية × المعدل < القيمة المتبقية / عدد السنوات المتبقية

في هذه الحالة توزع بالتساوي القيمة المتبقية على السنوات الباقية[1].

ح) إهتلاك وحدات الإنتاج:

[1] حكيمة أوقاسي، المرجع السابق، ص53.

يمكن لبعض الكيانات الخاصة أن تنتج طريقة وحدات الإنتاج الذي يترتب عليها عبء يقوم على وحدات الإنتاج أوالإهتلاك المالي الجبائي.(تكييف النتيجة المالية مع النتيجة الجبائية) [1].

قسط الإهتلاك = المبلغ القابل للإهتلاك / عدد وحدات الإنتاج(ساعات عمل، وحدة منتجة...إلخ)

3) التسجيل المحاسبي للإهتلاك:

تسجل الإهتلاكات في نهاية كل سنة أي في 12/31 من كل سنة[2]:

681		12/31	×××	
		مخصصات الإهتلاك والتموينات		
	28××	إهتلاك التثبيتات		×××
		إثبات قسط الإهتلاك		

المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات العينية

تعتبر التثبيتات العينية من بين الأصول التي تهتلك ماعدا الأرضي غير المنجمية.

1. **إهتلاك التثبيتات العينية القابلة للتفكيك:** هناك بعض التثبيتات العينية عناصرها تختلف فترات إستخدامها ومنه فإن معدلات إهتلاكها سوف تختلف، لذا فإن كل عنصر يعالج (يهتلك) على حدى ويكون له جدول إهتلاك خاص به.

مدة الإهتلاك: هي:

- للهيكل، مدة الإستخدام للتثبيت في مجمله.
- بالنسبة للمكونات من الصنف الأول، الفترة التي تفصل إستبدلها المتتالي.
- أما المكونات من الصنف الثاني، الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين.

[1] حسين بوطواطو، المرجع السابق، ص63.

[2] حواس صلاح، المرجع السابق، ص164.

إستبدال المكونات: تكاليف إستبدال المكونات لتثبيت عيني يجب أن تسجل كعملية شراء مكونات منفصل، القيمة المحاسبية الصافية للمكون المستبدل تساوي الصفر في الغالب، وإلا يجب أن تسجل كعملية تنازل أو رمي فضلات.

تعديل مخطط (جدول) الإهتلاك: أي تعديل في الإستخدام المقدر يؤدي إلى مراجعة مستقبلية في مخطط الإهتلاك للمؤسسة إذا حدث مثل هذا التغيي، من الضروري تسجيله كتغير في التقدير المحاسبي ويتم تعديل حصص الإهتلاك للدورة والدورات المستقبلية.

ويتم تعديل عنصرين من مخطط الإهتلاك، هما:

- تعديل المدة، فتغير المدة هو تعديل بسيط.
- تعديل الأساس للإهتلاك، يتم زيادة الأساس للإهتلاك عندما:
  - تؤدي الإستثمارات الجديدة إلى تحسين أدءات التثبيتات.
  - عند وجود شك في خسارة القيمة المسجلة مسبقا.

يتم تخفيض الأساس للإهتلاك عندما تثبت خسارة في القيمة[1].

2. إهتلاك أعباء تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع:

تكاليف تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (إلى تكاليف المباني مثلا) ليتم إهتلاكها (أي تكلفة المشروع + تكلفة تفكيكه) خلال فترة حياة المشروع[2].

3. إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات العينية:

تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل (أي التثبيت) المعني بعملية الصيانة، وأن هذه العملية (الصيانة) ستعتبر أحد مكونات التثبيت، إذن وفي نهاية السنة يتم تسجيل قسط إهتلاك التثبيت و كذلك قسط إهتلاك عنصر الصيانة كل على حدى[3].

المطلب الثالث: الخسارة في قيمة التثبيتات العينية وحالة التنازل

[1] حكيمة أوقاسي، المرجع السابق، ص ص56-57.
[2] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص32.
[3] المرجع نفسه، ص30.

تتعرض التثبيتات العينية لنقص قيمة، كما أن المؤسسة قد تضطر للتنازل عنها لسبب من الأسباب كعدم كفايتها الإنتاجية أو لتقادمها ...إلأخ.

- **الخسارة في قيمة التثبيتات العينية:**

يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة أن تخضع موجوداتها بما فيها التثبيتات العينية إلى فحص تدني القيمة وذلك حسب المعيار الدولي IAS16 وهذا لضمان تسجيل الأصول بأقل قيمتها القابلة للتحصيل.

1) **تعريف الخسارة في القيمة:** عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الموجبة (أي المكنة) التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية:

تدني القيمة = القيمة الباقية المحاسبية – القيمة القابلة للتحصيل

- **القيمة القابلة للتحصيل:** هي القيمة المسترجعة للأصل والتي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل وقيمته النفعية.

- **القيمة النفعية:** هي القيمة المحينة لتقديرات التدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الإنتفاع به.

- **القيمة المحينة (الحالية):** هي الملغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل[1].

2) **التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:**

يكون التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة كمايلي[2]:

[1] حكيمة أقاسي، المرجع السابق، ص58.

[2] صلاح حواس، المرجع السابق، ص188.

681		المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة	×××	
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		
		إثبات التدوهر في القيمة		×××

خسارة القيمة يعدل في نهاية كل دورة:

✓ إرتفاع مبلغ خسارة القيمة يتم تسجيل القيد التالي:

681		المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة	×××	
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		×××

✓ إنخفاض مبلغ خسارة القيمة أو ألغي يتم تسجيل القيد التالي:

29×		خسائر القيمة عن التثبيتات	×××	
	781	إسترجاع الإستغلال عن خسائر القيمة		×××

3) **أثر التدهور(الخسارة في القيمة)**:عند ملاحظة تدهور أي تثبيت، لا يلاحظ تقليص قيمته المحاسبية الصافية فحسب، بل يجب تغيير مخطط إهتلاكه إذا كان قابل للإهتلاك.

- **حالة التنازل عن التثبيتات العينية:**

قد تستغني (تتنازل) المؤسسة عن التثبيتات بسبب من الأسباب، كعدم كفايتها الإنتاجية، لتقادمها أو بسبب تغييرطرق الإنتاج أو نشاط، و يتم الإستغناء عن التثبيتات إما لبيع، الشطب أو الإستبدال[1].

أ) **المعلومات الواجب توفرها:** لمعالجة التنازل عن التثبيتات يتوجب معرفة العناصر الأتية:

- التكلفة الأساسية للتثبيتات (تكلفة الإقتناء أو الإنتاج).
- مجموعة الإهتلاكات لغاية تاريخ الإستغناء وتدني القيمة إن وجدت.

[1] حكيمة أوقاسي، المرجع السابق، ص ص60-61.

- تحديد القيمة المخصصة والمكملة للإهتلاك من بداية السنة لتاريخ التنازل.
- القيمة المحاسبية الباقية = التكلفة (مجموع الإهتلاك + تدني القيمة).
- سعر بيع أو قيمة إستبدال التثبيتات.
- حساب نتيجة عملية التنازل ربح أو خسارة.

في حالة البيع أو الإستبدال

ب) **شطب الأصل من الخدمة (التخلص منها)**: عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب من الخدمة، أي التخلص منه نهائيا وبدون مقابل لأنها لاتنتظر من إستعماله أو بيعه أية منافع إقتصادية مستقبلية، ففي هذه الحالة يجب إقفال حساب التثبيت المعني وأيضا حساب مجموع الإهتلاكات، وهنا نميز بين حالتين:

✓ **التثبيت المهتلك كليا**: إذا كان التثبيت مهتلك كليا، فهذا الشطب لا يؤدي إلى أية نتيجة لأن مجموع الإهتلاك يساوي تكلفة التثبيت فيكون تسجيل الشطب كما يلي:

		N/12/31		
21×		تثبيتات عينية	×××	
	29×	خسارة القيمة عن التثبيتات		×××
		شطب التثبيت		

✓ **التثبيت قيد الإهتلاك**: ففي هذه الحالة يتم التخلص من التثبيت غير مهتلك كليا، فهو قيد الإهتلاك أي أنه قيمة باقية محاسبية موجبة، فيقفل حساب التثبيت المشطوب من الخدمة مقابل جعل مجموع الإهتلاك مدين ونواقص القيمة من التنازل عن التثبيتات العينية 652 وبسعر التنازل يسجل في الجانب الدائن من حساب 752 فوائض القيمة من التنازل عن التثبيتات العينية وتسجل حالتين:

الحالة 1) **حالة الربح**:

سعر التنازل > القيمة المحاسبية الصافية VNC

والتسجيل المحاسبي يكون كالأتي:

28×		إهتلاك متراكم	×××	
29×		خسائر القيمة عن التثبيتات	×××	
512		البنك	×××	
	2××	التثبيت المعني		×××
	752	فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية		×××
		قيد التنازل عن التثبيت		

الحالة 2) **حالة الخسارة:**

سعر التنازل < القيمة المحاسبية الصافية VNC

التسجيل المحاسبي يكون كالأتي:

28×		إهتلاك متراكم	×××	
29×		خسائر القيمة عن التثبيتات	×××	
512		البنك	×××	
652		نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية	×××	
	2××	التثبيت المعني		×××
		قيد التنازل عن التثبيت		

تستخدم التثبيتات العينية لعدة دورات، وبالتالي فإن منافعها الإقتصادية يتم إستنفادها تدريجيا حتى تنتهي مدتها النفعية باستثناء الأراضي التي لاتهتلك إلافي حالات خاصة، وهذا ما يتطلب توزيع تكلفتها على الدورات المستفيدة من خدماتها، حيث يخصص لكل دورة جزء من تكلفة الأصل الثابت يسمى" قسط الإهتلاك"، ويدرج مصروفا لمقابلة الإيرادات المحققة نتيجة إستخدام الأصل الثابت، كما أننا تطرقنا في هذا المبحث إلى تعريف الإهتلاك وطرقه، وإهتلاك التثبيتات العينية، خسارة قيمة التثبيتات العينية، وحالات التنازل.

المبحث الثالث: حالات خاصة للتثبيتات العينية في شكل إمتيازات والجاري إنجازها

هناك بعض التثبيتات العينية تتحصل عليها المؤسسة في شكل إمتيازات، كما توجد أيضا تثبيتات عينية لم تكتمل بعد أي جاري إنجازها كما جاءت (SCF)، كما للتثبيتات العينية حالات خاصة، كل هذا سيتم دراسته من خلال المطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: تثبيتات في شكل إمتياز والجاري إنجازها

يمكن توضيحها على النحو الأتي:

1) تثبيتات في شكل إمتياز (الحساب 22):

يعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنها عقد يستند بموجبه شخص عمومي (مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي (صاحب الإمتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق إقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

إن قواعد المحاسبة في مجال إمتياز الخدمة العمومية تطبق على العقود التي تمت بصلة إلى الإمتياز مثل عقود الإيجار الزراعي.

العمليات المتعلقة بالإمتياز تدرج في حسابات صاحب الإمتياز، غير أنه تكون على العموم مفصولة عن بقية عمليات صاحب الإمتياز تبعا لبنود الإتفاقية وإحتياجات التسيير والإعلام[1].

والحساب 22 " تثبيتات في شكل إمتياز " يمكن أن يكون نتيجة لتسيير داخلي، موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الإمتياز موضع الإمتيازعن التثبيتات التي يضعها صاحب إمتياز موضع الإمتياز. ومن باب المعالجة المحاسبية فإن ما قابل قيمة الأصول الموضوعة محل إمتياز مجانا من قبل مانح الإمتياز في الجانب المدين، يسجل في الجانب الدائن من حساب فرعي للحساب 229 " حقوق مانح الإمتياز "و يظهر في جانب الخصوم من الميزانية (خصوم غير جارية) هذا الحساب يكون مدينا في نهاية السنة المالية لدى صاحب الإمتياز (الممنوح له) بقيمة أقساط الإهتلاك بوضع الحساب 282 " إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز " – دائنا – تماشيا مع الإهتلاكات المطبقة، وعند إنتهاء الإمتياز يكون للحساب 229 " حقوق مانح الإمتياز " رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع الإمتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيتات و الإهتلاك المعني[2].

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي[3]:

[1] حسين بوطواطو، المرجع السابق، ص67.

[2] حكيمة أوقاسي، المرجع السابق، ص63.

[3] حسين بوطواطو، المرجع السابق، ص ص46-49.

		تاريخ الإستلام		
22×		التثبيتات في شكل إمتياز	×××	
	229	حقوق مانح الإمتياز		×××
		عند الإستلام		
229		حقوق مانح الإمتياز	×××	
	282	إهتلاك التثبيتات الموضوعة		×××
		موضع إمتياز		
		قسط الإهتلاك		
		تاريخ الإرجاع		
282		إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز	×××	
229		حقوق مانح الإمتياز	×××	
	22×	التثبيتات في شكل إمتياز		×××
		عند الإرجاع		

2) التثبيتات الجاري إنجازها (الحساب 23):

يعبر هذا الحساب عن تلك التثبيتات العينية التي لازالت لم تكتمل بعد في إنجازها، أي أنها في الواقع إنجازات. الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات، فهي إذن تثبيتات غير قابلة للإستعمال النهائي، زمن وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية لا تعتبر تثبيت لأنها تستوفي الشروط (الحصول على منافع لإقتصادية) [1].

✓ **القاعدة المحاسبية:** تسجل حسابات التثبيتات قيد الإنجاز (الجاري إنجازها) تكلفة التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، سواء كانت عملية الإنجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير (مؤسسة أخرى).

[1] حكيمة أوقاسي، المرجع السابق، ص ص64-65.

الحالة 1) إنجاز التثبيتات يتم من قبل الغير:

في نهاية السنة يكون حساب 232 مدينا و حساب 404 موردو التثبيتات دائنا بتكلفة الأشغال التي تم إنجازها، وعند إستلام التثبيتات بصورة كاملة وجاهزة للإستخدام، يرصد حساب تثبيتات قيد الإنجاز يجعله دائنا وجعل الحساب ×21 تثبيتات عينية مدينا.

الحالة 2) إنجاز التثبيتات من قبل المؤسسة:

في نهاية السنة يسجل الحساب 232 مدينا والحساب 73 إنتاج مثبت (أو أحد حساباته الفرعية 732 مثلا إنتاج تثبيتات عينية) دائنا بتكلفة الجزء الذي تم إنجازه من التثبيتات.

- ✓ **تسجيل التسبيقات وأقساط التسديد:** إقترح النظام المحاسبي المالي أسلوبين لتسجيل التسبيقات وأقساط التسديد كالأتي:

- تسجيل التسبيقات والأقساط بالحساب 238 تسبيقات وأقساط مسددة على طلبات بالتثبيتات بوضعه مدينا ووضع أحد حسابات النقدية دائنا.

- تسجيل التسبيق بالحساب 409 تسبيقات للموردين (أو أحد حساباته الفرعية) بجعله مدينا وأحد حسابات النقديات دائنا بقيمة التسبيق المسدد، و في نهاية السنة يرصد الحساب409(بجعله دائنا) مع الحساب 238 (بجعله مدين).

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

الإهتلاك: لا يطبق أي إهتلاك على هذا النوع من التثبيتات، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية نظرا لتغيرات التقييم الحاصلة أثناء إنجاز الأشغال على هذا النوع من التثبيت.

المطلب الثاني: حالات خاصة بالتثبيتات العينية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مايلي:

عقارات التوظيف: تعتبرحالة من التثبيتات العينية المدرجة في الحساب 21 لأنها تثبيتات عينية غير مستغلة من طرف المؤسسة لتحقيق أنشطتها، فهي ملكية عقارية (أرض، بناية، أو جزء منها) مملوكة من طرف المؤسسة

بغرض الحصول على إيرادات الإيجار أو تحسين رأس المال، وليس بغرض الإستعمال في إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية أو البيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة[1].

1) **تعريف عقارات التوظيف:** يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرضي، مباني ...) مملوكا لتقاضي إيجار أو تثمين رأس المال، فهو غير موجه إلى[2]:

- الإستعمال في الإنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو أعراض إدارية.
- البيع في إطار النشاط العادي.

عقارات التوظيف يمكن أن تكون:

- قطعة أرض مخصصة للرفع من رأسمال المؤسسة (سمعتها) لا من أجل بيعها في أقرب وقت في إطار النشاط العادي.
- قطعة أرض تم الحصول عليها لإستعمال غير محدد مستقبلا.
- مباني مالك المؤسسة أو تحصلت عليه من خلال عقد إيجارتمويلي أجرته للغير في إطار عقد إيجار بسيط.
- عقار شاغر قدم للغير في إطار عقد إيجار بسيط.

العقارات التالية لا تشكل عقارات توظيف هي:

- عقار تحصلت عليه المؤسسة من أجل بيعه في المستقبل القريب.
- عقار قيد الإنجاز مهما كان إستعماله بعد إنجازه.
- عقار قدم للمؤسسة في إطار عقود إيجار تمويلي.

2) **المعالجة المحاسبية:**

تتفق طريقة تقييم العقارات الموظفة في ظل النظام المحاسبي المالي مع طريقة تقييمها وفقا للمعيار الدولي(IAS40) فبعد الإدراج المبدئي للعقارات الموضفة باعتبارها تثبيتات عينية، يمكن تقييمها[1]:

[1] بلال كيموش، المرجع السابق، ص114.
[2] حكيمة أوقاسي، المرجع السابق، ص 66.

- إما بتكلفتها التي يطرح منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة (طريقة التكلفة).
- وإما على أساس قيمتها العادلة (طريقة إعادة التقييم).

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

المطلب الثالث: أثر تقييم التثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي

ويتمثل في العناصر التالية[2]:

1) **القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية**

يشتمل الملحق على المعلومات الآتية حول القواعد وطرق المحاسبة متى كانت هامة:

- تقييم إهتلاك العناصر العينية الواردة في الميزانية.
- تقييم الأصول في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.

2) **مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة:**

يشتمل الملحق على مكملات الإعلام الأتية المتعلقة بالتثبيتات وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرالأموال الخاصة.

- ✓ بيان الأصل المثبت.
- ✓ بيان الإهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة، والمخصصة والإستئنافات التي تمت خلال السنة المالية.
- ✓ في حالة إحتساب القيم المعاد تقييمها:

[1] بلال كيموش، المرجع السابق، ص120.

[2] الجريدة الرسمية، المرجع السابق، ص ص38-39.

- التغير خلال السنة المالية وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم.
- الإشارة إلى حصص رأس المال المناسبة لإلحاق فارق إعادة التقييم في الحساب.
- ذكر المعلومات من حيث التكاليف التاريخية بالنسبة إلى التثبيتات المعاد تقييمها وذلك بإبراز مكملات القيمة والإهتلاكات الإضافية ذات الصلة بها.
- مبلغ الفائدة و المصاريف الملحقة المندرجة عند الإقتضاء في تكلفة إنتاج التثبيتات.

✓ وصف المنتجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب، بفعل أهميتها أو طبيعتها القيام بإبرازها لشرح نجاعة المؤسسة بالنسبة إلى الفترة مثل:

- التنازل عن التثبيتات.

3) نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق:

والمتمثلة في [1]:

- الجدول رقم (2-2) يبين تطور التثبيتات العينية.

الفصول و الأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند إفتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	إنخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات العينية					

ملاحظة1) يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة2) يسمح عمود"ملاحظة" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها و التي تخص: عنوان (تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم...).

ملاحظة3) يجزأ عمود الإرتفاع (الزيادة)عند الضرورة إلى " إقتناءات، إسهمات"، "إنشاءات".

[1] الجريدة الرسمية، المرجع السابق، ص ص41-42.

ملاحظة4) يجزأ عمود الإنخفاض عند اللزوم إلى "عمليات بيع"، "عمليات إنفصال"، "عمليات الوضع خارج الخدمة".

- **الجدول رقم (2–3) يبين جدول الإهتلاكات.**

الفصول و الأقسام	ملاحظات	إهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	إنخفاضات في عناصر الخارجية	إهتلاكات مجمعة في أخرالسنة المالية
تثبيتات عينية					

ملاحظة1) يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية .

ملاحظة2) يسمح عمود"ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص:عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الإهتلاك المستعملة، تعديل نسب الإهتلاك...)

- **الجدول رقم (2–4) يبين جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.**

الفصول و الأقسام	ملاحظات	خسائرالقيمة المجمعة في بداية السنة المالية	إرتفاع خسائر القيمة خلال السنة المالية	إسترجاعات في خسائر القيمة	خسائرالقيمة في نهاية السنة المالية
تثبيتات عينية					

بعد دراسة التثبيتات العينية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المال إتضح أنه أصبح تقييم التثبيتات العينية يعتمد على نموذجين التكلفة ونموذج القيمة العادلة من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما تطرقنا في هذا المبحث إلى عرض التثبيتات في شكل إمتيازات والجاري إنجازها، وحالات خاصة، أثر تقييم التثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي.

خلاصة الفصل:

بعد الإعتراف والإدراج المبدئي لعناصر التثبيتات العينية تظهر مشكلة التقييم الدوري لها، إذ يتطلب الأمر إختيار بديل التقييم الذي يراعي جميع الأحداث الإقتصادية التي أثرت على عناصر االتثبيتات العينية، ويسمح بتوفير معلومات محاسبية تتميز بالخصائص النوعية التي يحددها الإطار المفاهيمي، وتسمح بتجنب أخطاء التوقيت وأخطاء القياس.

تكمن أهمية التقييم الدوري لعناصرالتثبيتات العينية في تحديد الدخل بشكل سليم، هذا الأخير يتحدد بعد المحافظة على رأس المال فتتحدد من خلال أساس ووحدة التقييم المستخدمين في التقييم المحاسبي، حيث يسمح كل من أساس ووحدة التقييم بتحديد قيمة المنافع الإقتصادية المستنفذة من بينها الإهتلاك كمصاريف والتي تعرض ضمن قائمة الذخل، والمنافع الإقتصادية التي لم تستنفذ بعد، والتي سوف تعرض ضمن قائمة المركز المالي، فالدخل الذي سيخضع للضريبة ثم يوزع يجب أن يتحدد بعد إحتجاز الأموال اللأزمة لتجديد الأصول، حتى يتمكن من ضمان إستمرارية المؤسسة (المحافظة على رأس المال الحقيقي).

الفصل الثالث:

"دراسة حالة

مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة"

تمهيد الفصل:

حققت معايير المحاسبة الدولية انتشاراً وقبولاً عالمياً، والجزائر بدورها تبنت النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا قصد تحقيق قراءة موحدة للقوائم المالية وقابلية أكثر للمقارنة بما يساعد على ترشيد مختلف القرارات المتخذة من طرف المتعاملين الاقتصاديين بناءاً على هذه القوائم، الأمرالذي يستوجب فرض إتباعها وتطبيقها على التثبيتات العينية.

ومؤسسة مطاحن الحضنة واحدة من المؤسسات البارز، في تطبيقها على التثبيتات العينية، وتحديدا في ولاية المسيلة التي تقوم بتطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي، وتدعيماً لما تناولناه في الفصلين السابقين ومن خلال هذا الجزء من البحث، وبالاستناد إلى القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة سيتم تناول في هذا الفصل من الدراسة النقاط التالية:

- ✓ المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة.
- ✓ المبحث الثاني: تقييم التثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي لمؤسسة مطاحن الحضنة.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة

قبل أن نتطرق إلى مؤسسة محل الدراسة ألا وهي مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة ، والتي تعتبر وحدة من وحدات المؤسسة الأم وهي مؤسسة الصناعة والحبوب ومشتقاتها بسطيف (مجمع رياض سطيف)، لابد أن نلقي بإطلالة على هاته المؤسسة الأم.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، وفي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن، غير أن دورها آنذاك كان مقتصرا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، وكذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، وفي سنة 1982 اثر إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للدقيق والطحن "سمباك" انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها، وهذه المؤسسات هي:

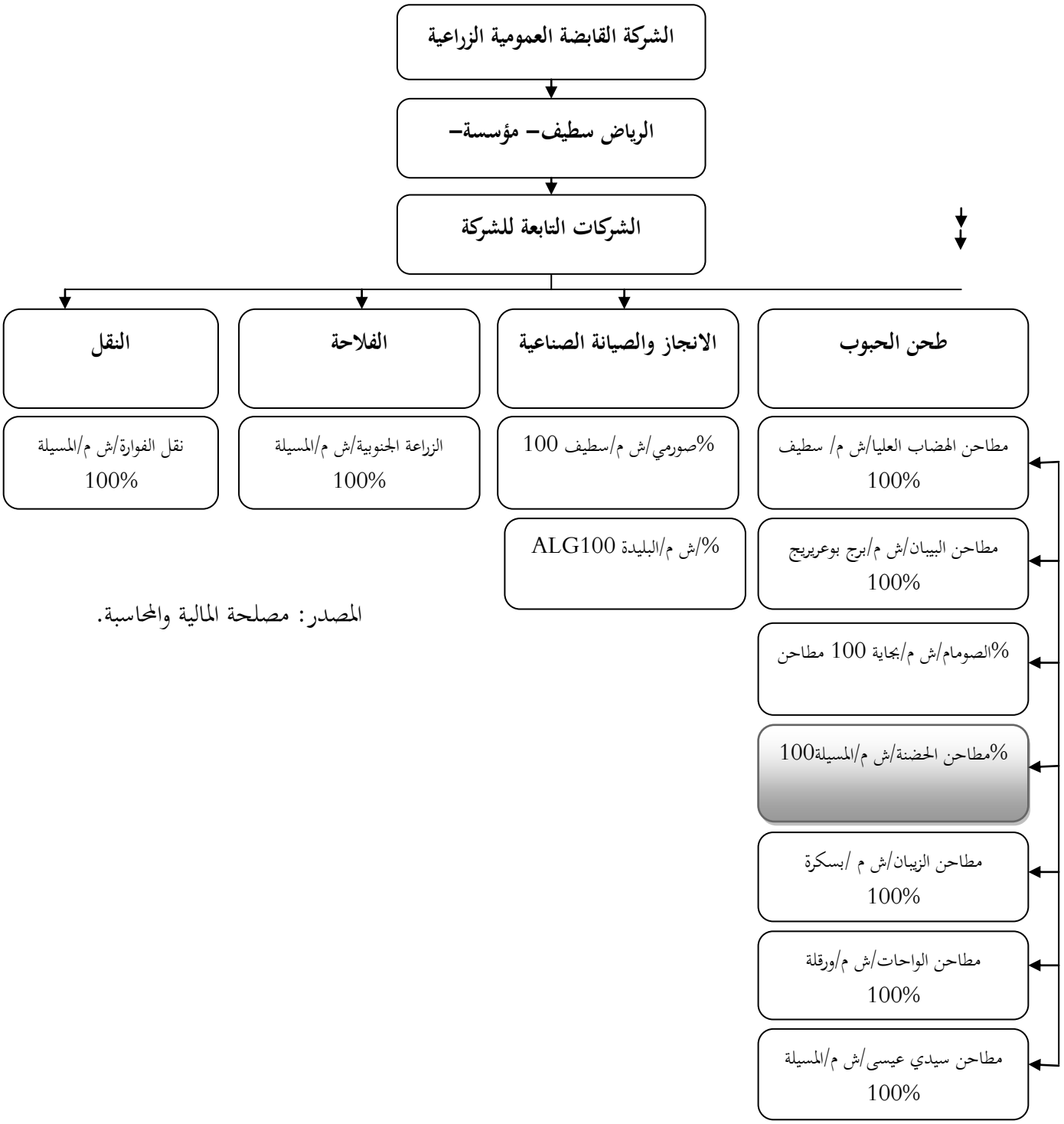
- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس.
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة.
- مؤسسة الرياض بتيارت.
- مؤسسة الرياض بقسنطينة.
- مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/32 بتاريخ 1982/11/27 أنشئت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض"، ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 1990/04/02 واتخذت شكل شركة مساهمة برأس مال 5000.000.000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من :

- 80%: الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.
- 11%: المؤسسات المالية والبنوك وشركات التامين.
- 09%: أشخاص طبيعيين.

يكمن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي، ويمتلك المجمع عدة مؤسسات موزعة على عدة ولايات منها (سطيف، المسيلة، برج بوعريريج، بجاية، بسكرة، ورقلة)، ويمكن توضيح اختصاصات المؤسسات التابعة لمؤسسة الرياض سطيف في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1) اختصاصات المؤسسات التابعة لمؤسسة رياض سطيف.



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة.

المطلب الثاني: التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها

1- نشأة المؤسسة:

بدأ بناء مطاحن الحضنة بالمسيلة سنة 1980، حيث تم تشغيلها لأول مرة سنة 1981، وفي أول أكتوبر 1997 تم تحويل وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل شركة مساهمة "مطاحن الحضنة"،وتبلغ مساحتها الإجمالية 30.775 م^2 منها 12.555 م^{2}مغطاة، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة 2010 مبلغ1449460000 دج.

وتنقسم مطاحن الحضنة إلى قسمين واحد قديم والآخر جديد:

أما القسم القديم فيتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "بيلر" بتكلفة إنجاز قدرت بـ: 220.915.480.55دج وتم تشغيلها سنة 1981.

والقسم الجديد يتكون من مسمدة جديدة منجزة من طرف الشركة الإيطالية "غولفيتو" بتكلفة مشروع وصلت إلى: 563.986.101.84دج وتم تشغيلها سنة 1993.

2- المقر الاجتماعي:

تقع مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة على بعد 02 كلم عن وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين ولاية برج بوعريريج و ولاية المسيلة، حيث يمر العديد من المسافرين عبر هذا الطريق وهذا ما ينعكس بالإيجاب على المؤسسة فتصبح بذلك معروفة أكثر فأكثر.

- أهداف المؤسسة:

تنشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية من أهم هذه الأهداف:

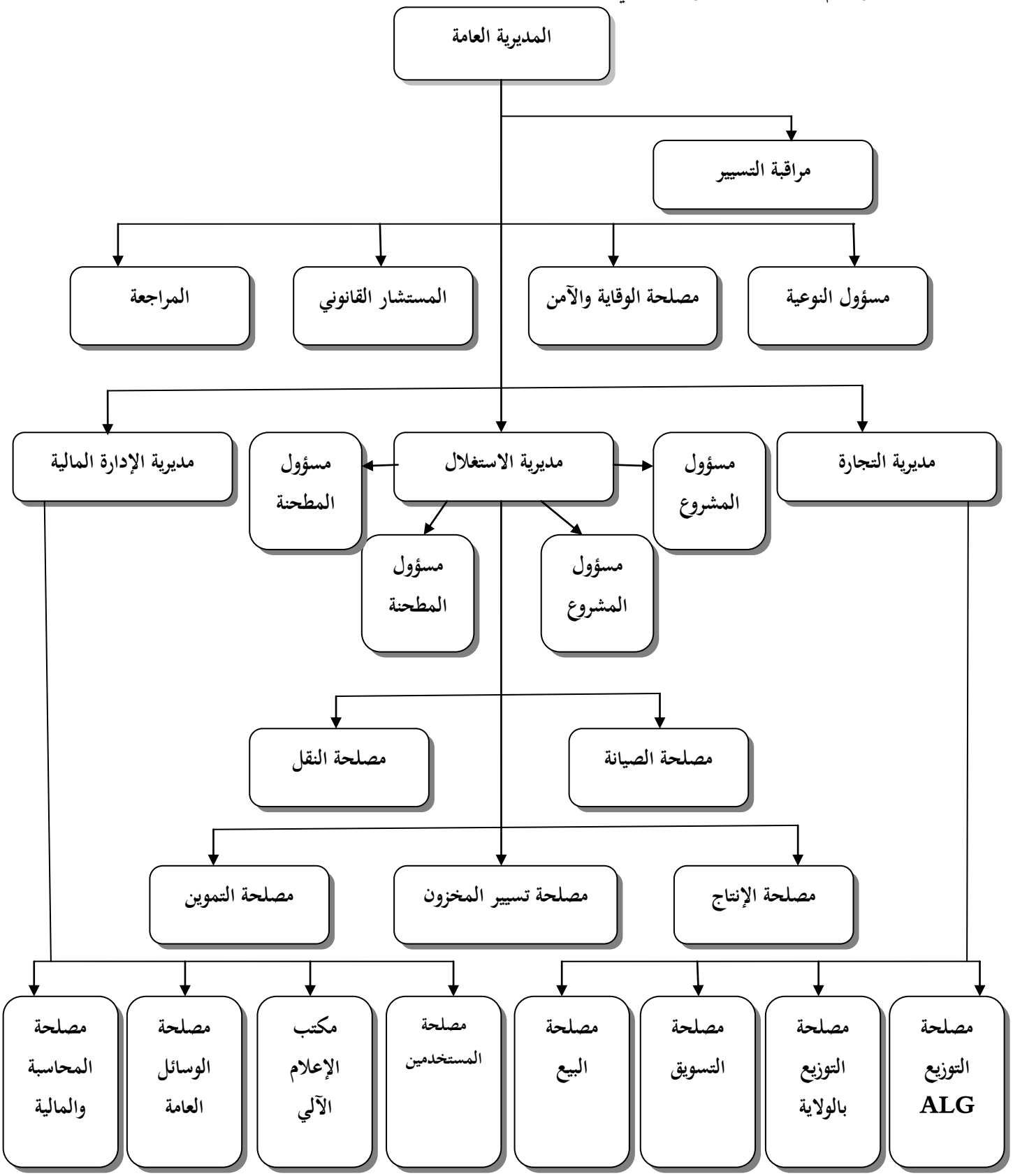
- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهاية.
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيتها.
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفرينة.
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
- خلق جو تنافسي على مستوى المؤسسة.
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.

- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
- محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع والاتصال.
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب الإداري لدوائر ومصالح وفروع المؤسسة وهو ما يساعدنا على تحديد الاختصاصات، المسؤوليات ومهام كل دائرة من هذه الدوائر حتى تستخلص فكرة عامة عن هذه المؤسسة، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(3-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة



المصدر:مصلحة المحاسبة و المالية

شرح مختلف الوظائف بالمؤسسة:

أولا–المديرية العامة:

يشرف على تسييرها الرئيس المدير العام للمؤسسة، مهمته الأساسية هي التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة ولهذا تركز له عدة مهام أهمها:

- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة؛
- يعتبر الواجهة الأولى للمؤسسة؛
- التنسيق بين المؤسسة ومثيلاتها من نفس القطاع؛
- يقوم بالربط بين جميع الدوائر، والأقسام الداخلية وينسق بينها؛
- يقوم المدير العام يوميا بإعلام الرئيس المدير العام للمؤسسة الأم.

وتشمل المديرية العامة المديريات والأقسام التالية:

1- **مراقبة التسيير**: وهي تابعة للمديرية العامة المكلفة بتسجيل البريد الصادر والوارد، طبع المراسلات الصادرة عن طريق المديرية العامة.

2- **مصلحة الوقاية والأمن**: ومهمتها حماية المؤسسة داخليا وكذا الوقاية الخاصة من ناحية الحرائق والسرقة وحركة مختلف وسائل النقل في المؤسسة وحمايتها من كل الأخطار.

3- **الاستشارة القانونية**: حيث يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو محامي لدى المؤسسة وهو المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها المؤسسة سواء كانت بين المؤسسة وموردیها أو زبائنها أو داخل المؤسسة.

4- **مسؤول النوعية**: حيث يهتم بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة دوليا سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في سير العملية الإنتاجية والخدمية، الكمية والتغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار.

5- **المراجعة**: يعمل لصالح المؤسسة، وتتمثل مهامه في المراقبة الداخلية لأعمال المصالح والمديريات وكذلك يعمل على التوجيه بالإضافة إلى إعطاء تقارير للرئيس المدير العام حول أعماله.

ثانيا–مديرية الاستغلال:

تتمثل مهمتها في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال وتشمل المصالح التالية وهي:

1- **مصلحة التموين**: وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بالعملية وتنقسم إلى فرعين هما:

- فرع التغيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية.
- فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

2- **مصلحة الإنتاج:** مهمتها مختصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمنتج نهائي مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علميا .

3- **مصلحة الصيانة:** وهذه المصلحة مهمتها إصلاح العطل بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24سا/24سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- **فرع الالكتروميكانيك:** ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية.
- **فرع الميكانيك العام:** وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

4- **مصلحة تسيير المخزونات:** تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعملية الجرد الشهرية والسنوية وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

- فرع الاستقبال وتخزين الحبوب.
- فرع تسيير مخزونات الأكياس.
- فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

5- مصلحة النقل.

ثالثا– مديرية الإدارة المالية:

ومهمتها خاصة بشؤون الإدارة والعمليات المالية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:

1- **مصلحة المحاسبة والمالية:** تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع المؤسسات وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع المالية و الصندوق؛
- فرع المحاسبة المالية؛
- فرع محاسبة المبيعات؛
- فرع المحاسبات.

2- **مصلحة الموارد البشرية:** لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بتسيير وإدارة الشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل المؤسسة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- **فرع تسيير المستخدمين.**

- **فرع الخدمات الاجتماعية.**

3- مصلحة الإعلام الآلي: يعمل هذا المكتب بتسيير كل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.

4- **مصلحة الوسائل العامة:** من مهامها:

- متابعة جميع الأشغال التابعة للمؤسسة.
- المتابعة الميدانية للاستثمارات.

رابعا–مديرية التجارة: تتفرع إلى:

- مصلحة التوزيع بالجزائر؛
- مصلحة التوزيع الولاية؛
- مصلحة التسويق؛
- مصلحة البيع.

ومهمتها كل ما يتعلق بشؤون التجارة والمعاملات التجارية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:

1- مصلحة التجارية: تتمثل مهمتها الأساسية في إبرام العقود مع المتعاملين، وكذا القيام بدراسة معمقة للسوق ووضع الميزانيات التقديرية على أساسها.

2- **مصلحة التسويق:** وتمثل مهمتها الأساسية في تسويق وبيع المنتجات سواء لنقاط البيع التابعة لها أو البيع مباشرة من المؤسسة عن طريق الفوترة.

المبحث الثاني: تقييم التثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي لمؤسسة مطاحن الحضنة

المطلب الأول: القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة

تقوم مؤسسة مطاحن الحضنة في نهاية الفترة المالية بإعداد وعرض مجموعة من القوائم المالية وهذا بالاستناد إلى ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF.

والقوائم المالية التي تعدها مؤسسة مطاحن الحضنة هي:

- ✓ الميزانية.
- ✓ جدول حساب النتائج.
- ✓ جدول تدفقات الخزينة.
- ✓ جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- ✓ الملحق.

يتبين من خلال المجموعة الكاملة للقوائم المالية المقدمة من طرف مؤسسة مطاحن الحضنة أن هذه المؤسسة قد امتثلت لمتطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والتزمت فقط بتلك القوائم الواردة في المعيار المحاسبي الدولي الأول رقم (1) "عرض القوائم المالية" المقدمة لنا من طرف المؤسسة.

1- عرض ميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم للمؤسسة فيما يلي عرض لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014:

1- جدول يبين ميزانية (جانب) الأصول لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014.

الجدول رقم (3-1): جانب الأصول لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة لسنة2014 الوحدة: دج

العناصر	2014
أصول غير جارية	
تثبيتات معنوية	23.130،70
تثبيتات عينية	1.249.237.748،03
الأراضي	255.898.153،36
المباني	915.641.126،65
المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	22.858.585،47
تثبيتات عينية أخرى	54.839.882،55
تثبيتات في شكل امتيازات	
التثبيتات الجاري انجازها	481.992.211،17

تثبيتات مالية	18.800،00
سندات الفروع المنتسبة	
المساهمات والديون الدائنة الأخرى	
السندات المثبتة الأخرى	
القروض والأصول المالية الغير جارية الأخرى	18.800،00
الضرائب المؤجلة على الأصول	11.880.809.56
مجموع الأصول غير الجارية	1.743.152.699،46
أصول جارية	
منتجات قيد التنفيذ	169.259.857،95
المواد الأولية واللوازم	118.885.219،44
التموينات الأخرى	46.681.865،05
المخزونات من المنتجات	3.692.773،46
مخزونات أخرى	
ديون واستخدامات مماثلة	56.374.478،05
ديون على الضرائب الزراعية	
ديون ضمن المجموعة	
الزبائن	21.051.573،30
مدينون آخرون	9.778.716،59
ضرائب وما يماثلها	25.544.188،16
ديون أخرى واستخدامات مماثلة	
الموجودات وما يماثلها	679.006.015،59
التوظيفات والأصول المالية الجارية الأخرى	
الخزينة	679.006.015،59
مجموع الأصول الجارية	904.640.351،59
مجموع الأصول	2.647.793.051.05

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014.

جدول يبين ميزانية (جانب) الخصوم لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة2014.

الجدول رقم (3–2): جانب الخصوم لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة للفترة 2014 الوحدة: دج

يختلف الهيكل التنظيمي من مؤسسة إلى أخرى من حيث طبيعة النشاط حجم المؤسسة والشكل القانوني للمؤسسة.

ففي مؤسسة مطاحن الحضنة إستنادا إلى الوثائق المسلمة لنا من طرف مصلحة المحاسبة والمالية فإن هيكلها كتالي:

البيان	2014
الأموال الخاصة	
رأس مال صادر	1.449.460.000،00
رأس مال غير مستعان به	
علاوات واحتياطات	127.332.048،84
فارق إعادة التقييم	
النتيجة الصافية	112.022.925،11
تسوية نتيجة تغيير الطريقة/ تصحيح الأخطاء	
أموال خاصة أخرى	
مجموع الأموال الخاصة	1.688.814.973،95
الخصوم غير الجارية	
إعانات التجهيز	
سندات الخزينة	
اقتراضات أخرى وديون مماثلة	217.633.433،97
الديون المرتبطة بالمساهمات	
ديون أخرى غير جارية	
منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة	
المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة	45.181.093،08
المؤونات للأعباء- (الضرائب/ تجديد التثبيتات	
الجاري إنجازها	
المؤونات الأخرى للأعباء	
المؤونات والمنتوجات	
الضرائب المؤجلة على الخصوم	190.605،63
مجموع الخصوم غير الجارية	263.005.078،68
الخصوم الجارية	

سندات الخزينة	
ديون على الضرائب الزراعية	
ديون ضمن المجموعة	640.000.000،00
موردو المواد الأولية	1.236.951.66
موردون آخرون والحسابات الملحقة	46،.7.399.113
الضرائب	33.315.421،24
ديون أخرى جارية	14.021.512،06
خزينة الخصوم	
مجموع الخصوم الجارية	695.972.998،42
المجموع العام للخصوم	2.647.793.051،05

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014

حسب الميزانية المفصح عنها فإن المؤسسة تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي الذي نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وبالرجوع إلى التقرير المسلم من طرف المؤسسة المعد من قبل محافظ الحسابات حسب ماهو موضح في الملاحق.

2- **عرض جدول حساب النتيجة لمؤسسة مطاحن الحضنة**

تقوم مؤسسة مطاحن الحضنة بإعداد جدول حساب النتيجة في نهاية الفترة حسب الطبيعة ولا تقوم بإعداده حسب الوظيفة مع أن هذا الأخير يقدم معلومات أكثر مصداقية عن المؤسسة.

الجدول رقم (3-3): جدول حساب النتيجة لمؤسسة مطاحن الحضنة (حسب الطبيعة) لسنة 2014

الوحدة: دج

البيان	2014
رقم الأعمال	1.756.578.029،90
مبيعات من البضائع	1.174.134،50
مبيعات من المنتجات التامة	1.750.793.163،41
مبيعات المنتجات الأخرى	556.542،39
خدمات أخرى	4.0540189،60
تغير مخزون المنتجات التامة وقيد التنفيذ	-12.705.917،36
الإنتاج المثبت	
إعانات الاستغلال	617.454،55

1-إنتاج الفترة	1.744.489.567،09
مشتريات مستهلكة	1.410.759.309،15-
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	-34.051.875،38
2-استهلاك الفترة	1.444.811.184،53-
3- القيمة المضافة للاستغلال	299.678.382،56
أعباء المستخدمين	-138.184.316،03
ضرائب ورسوم، والمدفوعات المشابهة	-5.246.167،00
4- الفائض الإجمالي للاستغلال	156.247.899،53
المنتجات العملياتية الأخرى	18.146.369،55
الأعباء العملياتية	-1.662.862،67
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	-31.995.558،99
مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات	-355.181.909،74
استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	334.054.083،80
5- النتيجة التشغيلية	139.608.021،48
نواتج مالية	1.288.947،94
أعباء مالية	
6- النتيجة المالية	1.288.947،94
7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	140.896.969،42
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-31.366.223،00
الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية	2.492.178،69
مجموع نواتج النشاطات العادية	2.097.978.968،38
مجموع أعباء النشاطات العادية	1.985.956.043،27-
8- النتيجة الصافية للنشاطات العادية	112.022.925،11
العناصر الغير العادية (نواتج)(للتوضيح)	
العناصر الغير العادية (أعباء) (للتوضيح)	
9- النتيجة غير العادية	

10- النتيجة الصافية للفترة	112.022.925،11
الحصة من النتائج الصافية للشركات موضح المعادلة (1)	
11- النتيجة الصافية للمجموعة المدمجة(1)	
منها حصة ذوي الأقلية (1)	
حصة المجمع (1)	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014.

حسب تقرير محافظ الحسابات فإن المؤسسة لا تقوم بإعداد حساب النتيجة حسب الوظيفة لأن النظام المحاسبي المالي ينص على إلزامية إعداده حسب الطبيعة ويمكنها إعداد حساب النتيجة حسب الوظيفة في ملحق الكشوف المالية.

وهو ما سيسمح للمتعاملين مع المؤسسة من تقدير ربحيتها ويزيد من ثقة المستخدمين لهاته القوائم بصفة عامة والإدارة المؤسسة بصفة خاصة.

3- عرض جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) لمؤسسة مطاحن الحضنة:

تقوم مؤسسة مطاحن الحضنة بإعداد جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة فقط ولا تقوم بإعداده حسب الطريقة الغير مباشر كما نص عليه النظام المحاسبي المالي. إن الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري ترتكز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب ...) قصد الحصول على صافي تدفق للخزينة.

فيما يلي عرض لجدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة2014:

الجدول رقم (3-4): جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014دج.

البيان	2014
تدفقات أموال الخزينة من الأنشطة العملياتية	
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	**66،1.741.109.204**
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	**-63،2.078.509.740**
الفوائد والمصروفات المالية الأخرى المدفوعة	**37،-1.862.347**
الضرائب على النتائج المدفوعة	**00،-48.062.286**
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير عادية	
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير العادية	

نقل المحتوى	**00،47.000.000**
اكتتاب **DAT**	
إرجاع **DAT**	**15،444.160.053**
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة عملياتية (**A**)	81،103.834.883
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المادية أو المعنوية	**95،-158.371.432**
التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات المادية أو المعنوية	
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المالية	
تحصيلات عن التنازل للتثبيتات المالية	
الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية	**00،7.176.600**
الحصص والأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة	
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار (**B**)	**95،-151.194.832**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم	
استرجاع مسحوبات مجمع الرياض سطيف	
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	
التحصيلات المتأتية من القروض	**86،142.993.769**
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (**C**)	**86،142.993.769**
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات	
تغيرات أموال الخزينة للفترة (**A+B+C**)	**95.633.820.72**
أموال الخزينة ومعادلاتها عن افتتاح السنة المالية	**60،581.370.842**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية	**32،677.004.633**

تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة	**72،95.633.820**
مقاربة مع النتيجة المحاسبية	**83،207.656.745**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014.

ومنه فان هذه القائمة المالية ستمكن المستثمرين الحاليين والمرتقبين من اتخاذ قراراتهم بشكل ملائم.

4- عرض جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة لمؤسسة مطاحن الحضنة

يشكل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة لمؤسسة مطاحن الحضنة خلال السنة المالية.

الجدول رقم (3-5): جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014.

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2		**00،1.449.460.000**				**00،13.305.537**
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح والخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة الدورة		20،114.026.511				
الرصيد في 31 ديسمبر N-1		**1.563.486.511.20**				**64،13.305.537**
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح والخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة		19،-13.750.658				

زيادة رأس المال صافي نتيجة الدورة		11،112.022.925				
الرصيد في 31 ديسمبر N		**31،1.675.509.436**				**64،13.305.537**

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014.

5- ملحق الكشوف المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة:

يعد الملحق وثيقة تلخيص، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وجدول حساب النتيجة ويتمم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات.

فيما يلي بعض الجداول التي وردت كملحق للكشوف المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة:

5-1- تطور التثبيتات:

تضمن ملحق الكشوف المالية تغير التثبيتات حسب ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-6) يبن تطور التثبيتات لمؤسسة مطاحن الحضنة. الوحدة: دج

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
أراضي		36،255.898.153			36،255.898.153
مباني		47،1.436.261.021	08،15.339.247		55،1.451.600.268
تثبيتات تقنية		70،1.099.136.199	68،11.845.652		38،1.110.981.852
تثبيتات مادية أخرى		55،120.407.794	75،57.338.265	60،121.505	70،177.624.554
المجموع		**2911703170**	**84523165.5**	**60،121.505**	**2996104829**

المصدر: ملحق القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة.

حسب ملحق القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات لسنة المدروسة 2014 فإن المؤسسة تفصح عن التثبيتات العينية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

حسب ملحق القوائم المالية فإن هناك زيادة في المباني، تثبيتات تقنية، تثبيتات مادية أخرى لسنة 2014، ومنه فإن المؤسسة تفصح عن التثبيتات العينية وفق مانص عليه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

حسب ملحق القوائم المالية فإن هناك إنخفاض في تثبيتات مادية أخرى والتي أفصح عليها حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

5-2- حالة الإهتلاكات لتثبيتات المؤسسة:

يوضح ملحق القوائم المالية حالة تغير إهتلاكات تثبيتات المؤسسة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–7) يبن جدول الإهتلاكات لمؤسسة مطاحن الحضنة. الوحدة: دج

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
أراضي					
مباني		80،517.401.087	10،18.558.054		90،535.959.141
تثبيتات تقنية		10،1.084.168.103	81،3.955.163		91،1.088.123.266
تثبيتات مادية أخرى		76،113.325.461	39،9.459.210		15،122.784.672
المجموع		**1714894653**	**31972428،3**		**1746867081**

المصدر: ملحق القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة

يتضمن ملحق الكشوف المالي حالة تغير هذه العناصر للسنة بالتطابق مع النظام المحاسبي المالي، حيث يقدم هذا الجدول نشاط الإستثماري للمؤسسة والتنازل على التثبيتات وبالتالي يقدم معلومات لمستخدمي القوائم المالية حول التثبيتات المتنازل عنها وطريقة حساب الإهتلاكات.

المطلب الثاني: مدى تطبيق مؤسسة مطاحن الحضنة لنصوص النظام المحاسبي المالي

في ظل الاتجاه المتنامي لعولمة معايير المحاسبة الدولية، ومن خلال إجراء إصلاحات جذرية على النظام المحاسبي المعتمد منذ 1975، بجعله نظاما مرنا يستجيب للتحولات الإقتصادية الراهنة والتغيرات الحادثة ويعمل على تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية عبر تكييف النظام المحاسبي مع أسس وقواعد معايير المحاسبة الدولية.

يجب على كل مؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أن تصرح بالتزامها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير النظام المحاسبي المالي وفي حالة مخالفتها لأحد المعايير أن تشير إلى هذه المخالف وتوضح مدى تأثيرها على إمكانية مقارنة معلومات سنتين متتاليتين واثر ذلك على قرار مستخدميها.

فيما يلي جدول يبين مدى امتثال مؤسسة مطاحن الحضنة لما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية:

جدول رقم (3–8) يبين مدى تطبيق مؤسسة مطاحن الحضنة لنصوص النظام المحاسبي المالي.

الرقم	ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي SCFوالمعايير المحاسبية الدولية	ماهو موجود في مؤسسة مطاحن الحضنة	الملاحظة	التطابق مع SCF
01	**إعداد القوائم المالية حسب SCF.** ينص النظام المحاسبي المالي على	**إعداد القوائم المالية حسب مؤسسة مطاحن الحضنة.** تقوم مؤسسة مطاحن الحضنة	تستثني مؤسسة	

	إعداد القوائم المالية التالي: - الميزانية. - جدول حساب النتيجة. - جدول تدفقات الخزينة. - جدول تغيرات رؤوس - الأموال الخاصة. - ملحق.	بإعداد القوائم المالية التالية: - الميزانية. - جدول حساب النتيجة. جدول تدفقات الخزينة. - جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة. - ملحق.	مطاحن الحضنة إعداد: - جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة. - جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة الغير مباشرة. وهذا لا يؤثر على مصداقية القوائم المالية.	**-متطابقة.**
02	**القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية حسب SCF:** مدى المطابقة أو عدم المطابقة مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.	**القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية في مؤسسة مطاحن الحضنة:** التطابق مع النظام المحاسبي المالي باستثناء مشتريات المعدات التي لا تتجاوز **30.000دج** فقد نص النظام المحاسبي المالي على إدراجها ضمن الأعباء إلا أن المؤسسة تصنفها ضمن الاستثمارات.	بسبب كثرة مقتنيات المؤسسة من هاته المعدات فقد منحها النظام المحاسبي المالي الخيار لاعتبارها أعباء أم استثمارات.	**-متطابقة.**
03	طرق التقييم المطبقة على مختلف عناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي: -تقييم إهتلاكات العناصر العينية والعناصر المعنوية الواردة في الميزانية.	طرق التقييم المطبقة على مختلف عناصر القوائم المالية التي تنتهجها مؤسسة مطاحن الحضنة: -تطبق مؤسسة مطاحن		**-متطابق.**

	-تقييم الأصول تقيم الأصول المقتناة من طرف المؤسسة بتكلفة الشراء التي تتكون من ثمن الشراء والمصاريف المرتبطة بعملية الشراء إلى غاية وضع الأصل في المكان والحالة التي يجب أن يكون صالحا للاستعمال.	الحضنة طريقة الاهتلاك الخطي في تقييم التثبيتات. -تطبق مؤسسة مطاحن الحضنة عند الحيازة على الأصول الطريقة التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي حسب ملحق القوائم المالية وهو ما يؤكده تقرير محافظ الحسابات.		**-متطابق.**
04	-مكملات الإعلام المحاسبي لفهم أفضل للقوائم المالية الأساسية يجب الإشارة لها في ملحق الكشوف المالية من أجل فهم أفضل لمستخدمي القوائم المالية عموما.	-توجد في ملحق القوائم المالية المسلمة لنا من قبل إدارة المؤسسة أن كل نقطة أو ملاحظة في الميزانية وحساب النتيجة وجدول تدفقات الخزينة أنها موضحة بالتفصيل كما ينص النظام المحاسبي المالي.	يتضمن تقرير محافظ الحسابات النقاط التوضيحية التي توجد في القوائم المالية.	**-متطابقة.**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، القوائم المالية للمؤسسة وتقرير محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: إفصاحات أخرى حسب التقرير السنوي لمؤسسة مطاحن الحضنة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مايلي:

رأي في مسألة تقييم الإهتلاك والإدلاء بالبيانات الملموسة.

تتمثل مسألة تقييم الإهتلاك والإدلاء بالبيانات الملموسة فيمايلي:

جدول رقم (3–9) يبين معدلات الإهتلاك المطبقة

البيانات	المعدل
218 التثبيتات العينية الأخرى	حسب العمر
212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي	%10
213 مباني	
- المباني الصناعية والتجارية	%3.33 (أو الحياة توقفت عند إعادة التقييم)
- المباني الإدارية	%2.00
- مباني أخرى	%3.33 (أو الحياة توقفت عند إعادة التقييم)
215 المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية	%10
218 التثبيتات العينية الأخرى	
- معدات نقل	%10
- تجهيزات إجتماعية	%20
- معدات مكتب	%20

المصدر: ملحق القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة.

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل دراسة القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة 2014، باعتبارها إحدى المؤسسات البارزة في ولاية المسيلة، تقوم بتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية وتعتمده كأساس لإعداد وعرض قوائمها المالية، وقد تم التركيز على دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي في عرض القوائم المالية وإيضاحاتها، بالإضافة إلى التقرير السنوي لمحافظ الحسابات.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

إزداد الإهتمام في الآونة الأخيرة بموضوع الإفصاح المحاسبي, الذي يعتمد عليه العديد من الأطراف ذات العلاقة في إتخاذ القرارات الإقتصادية, ما أدى إلى بروز الدعوة لمجموعة موحدة من المعايير المحاسبية والتي تجسدة على أرض الواقع, حيث بادرة العديد من البلدان بصورة متزايدة إلى إعتمادها بشكل مباشر أو التوفيق بين معاييرها ومعايير المحاسبة الدولية.

إن وجود معايير محاسبية عالية الجودة تعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية, فضلا عن مساعدتهم في إجراء مقارنات بين القوائم المالية وهو ما أدى بالمشروع الجزائري إلى إعتماد scf الذي أولى عناية خاصة بموضوع القوائم المالية والإفصاح المحاسبي.

يقوم مبدأ الإفصاح على توفير المعلومات اللأزمة التي يحتاج إليها المستثمرون لإختيار البدائل الرشيدة, فيما يتعلق بقرارتهم الإستثمارية والتمويلية, وذلك عن طريق نشر البيانات الملائمة والكافية وفي الوقت المناسب, وضمان تماثلها لمختلف الفئات حتى لاتستغل المعلومات لمصلحة فئة على حساب فئة أخرى.

ويشغل الإفصاح المحاسبي عن التثبيتات العينية أهمية بالغة لما لها من تأثير على متخذ القرار وعلى رأسهم المستشرون الحاليون والمرتقبون وإدارة المؤسسة ذاتها.

أولا: إختبار صحة الفرضيات

الفرضية الأولى: تضبط المعايير المحاسبية طرق تقييم التثبيتات العينية, صحيحة من خلال الفصل الأول.

الفرضية الثانية: يؤثر تقييم التثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية, صحيحة من خلال الفصل الأول والثاني لأن التثبيتات العينية تمثل نسبة كبيرة من الأصول والتي تتطلب إفصاحا واسعا وهذا ما وجدنه في المؤسسة قيد البحث.

الفرضية الثالثة: تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية المتعلقة بتقييم التثبيتات وتفصح عنها في قوائمها المالية, صحيحة من خلال الفصل الثالث.

ثانيا: النتائج

لقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج, نجملها في الأتي:

1) هناك علاقة إرتباط قوية بين التثبيتات العينية والإفصاح المحاسبي حيث يؤثر هذا الأخير على التثبيتات العينية بالإيجاب إذا كانت المعلومات المفصح عنها كافية وملائمة من إتخاذ قرارات رشيدة, ويؤثر عنها بالسلب إذا لم ترقى هذه المعلومات إلى المستوى المطلوب.

2) يعتبر الإفصاح المحاسبي وسيلة مهمة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم من حيث المعلومات المالية التي تمكنهم من تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة وأداء إدارة المؤسسة ذاتها.

3) تفصح المؤسسة عن المعلومات الملائمة والموثوقة والمفهومة والقابلة للمقارنة في قوائمها المالية من خلال تقرير مدقق الحسابات.

ثالثا: التوصيات

أما فيما يخص أهم التوصيات التي يمكننا أن نقترحها تتمثل في الأتي:

1) يجب نشر القوائم المالية على الموقع الرسمي للمؤسسة من أجل الإستخدام العام لها.

2) مساعدة أكثر للطلبة الجامعيين في مجال الدراسات الميدانية وذلك لربط الميدان المهني مع الميدان الأكاديمي.

3) إعداد قوائم مالية قطاعية تبين الأنشطة الرئيسية للمؤسسة في السوق.

4) إعداد قوائم مالية مرحلية تساعد في التنبؤ بنشاط المؤسسة للفترة المقبلة لما لذلك من أثر على عملية إتخاذ قرارات سليمة لدى المستثمرين.

رابعا: آفاق البحث

إن دراسة موضوع: " أثر إلتزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالتقييم المحاسبي للتثبيتات العينية على الإفصاح المحاسبي " يفتح المجال أمام دراسات أخرى ذات العلاقة بالموضوع، والتي يمكن أن تكون إشكاليات بحوث في المستقبل، نقترح منها:

1) دراسة إلتزام المؤسسات بطرق تقييم المخزونات.

2) تطبيق القيمة العادلة كأساس لتقييم التثبيتات.

3) آثار التضخم على قيمة التثبيتات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

1. إبراهيم نور عبد الناصر،وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبع الثالثة، دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
2. بن إبراهيم الحميد عبد الرحمان، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، الرياض، السعودية، 2009.
3. بوتين محمد، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
4. بوتين محمد، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS**، الجزائر،2010.
5. بوشاشي بوعلام، **المنير في المحاسبة العامة**، الطبعة الرابعة، دارهومه، الجزائر.
6. بوطواطو حسين، **المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الديوان الوطني لحقوق المؤلف، 2012.
7. حلوة حنان رضوان، وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دارالحامد للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، 2004.
8. حواس صلاح، **المحاسبة العامة: دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر.
9. حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي scf**، الجزائر، 2012.
10. الدلاهمة سليمان مصطفى، **مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
11. الدين حسام، الخداش مصطفى، وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة السادسة، دار المسيرة،عمان، الأردن، 2009.
12. شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزءالثاني، باب عزون، الجزائر، 2009.
13. شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعاييرالمحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، 2008.
14. صغير حسين، **دروس في المالية والمحاسبة العمومية**، دارالمحمدية العامة، الجزائر.
15. عطية عبد الرحمان، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، بورج بوعريريج، 2011.
16. كتوش عاشور، **المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.

ثانيا: المذكرات و الأطروحات

1. أقاسي حكيمة، سعدي سميرة، **تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي**، ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العقيد أكلي محند أو الحاج، البويرة، 2014-2015.

2. بروبة إلهام، **تأثيرإستخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية**، دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

3. الجعبري مجدي أحمد، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية**، دكتوراه، السعودية.

4. جمعون أمحمد، مناعي مونير، **أهمية نظام المعلومات التسويقي في إتخاذ القرارات التسويقية**، ماستر، تخصص تسويق، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2014-2015.

5. زعباط خالد، **أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي**، ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2012- 2013.

6. زهدي الشلتوني فايز، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح على المعلومات الضرورية اللأزمة لمستخدمي القوائم المالية**، ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004-2005.

7. زين عبد المالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**،ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس،2014-2015.

8. سفير محمد، **الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية**، ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، 2008-2009.

9. سويد بسمة، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي**، ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-20012.

10. عطا العلول عبد المنعم، **دورالإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة و المساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة**، ماجستير، تخصص محاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

11. العكر معتز برهان جميل، **أثرمستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني**، ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009-2010.

12. عون وردية، **دور النظام المحاسبي المالي(scf)في الإفصاح عن المعلومات المالية**، ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة،2014-2015.

13. الكامل محمد، **دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها**، ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010-2011.

14. كيموش بلال، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي**، ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.

15. لايقة رولا كاسر، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الإستثمار**، ماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا،2007.

16. لبوز وهيبة، **قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2010،2011.

17. مناورية إسماعيل، **دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية إتخاذ القرارات الإدارية**، ماجستير، إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004.

18. يوسفي رفيق، **النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، تبسة، 2010-2011.

ثالثا: الملتقيات

1. رحال ناصر، وآخرون، **تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، الملتقى الدولي النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة، الوادي،17-18 /جانفي2010.

2. صديقي مسعود، صديقي فؤاد، **إنعكاسات النظام المحاسبي المالي(scf)على سياسة الإفصاح في الجزائر**، الملتقى الوطني واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الوادي، الوادي، 05-2013/05/06.

3. صلواتشي هشام سفيان، **أفاق تطبيق المعاييرالمحاسبية الدوليةIAS/IFRS في الجزائرفي ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي، الوادي، 18/17/جانفي2010.

4. عزوز علي، متولي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف،17-18جانفي 2010، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي.

رابعا: الجرائد الرسمية

1. الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخ في 25 مارس2009.

خامسا: المجلات

1. الراعي بشير جمال، **القوائم المالية، مجلة** إضاءات، السلسلة الخامسة، العدد التاسع، أفريل2013، معهد الدراسات المصرفية، هيئة الأوراق المالية والسلع التوعوية، الإمارات العربية المتحدة، الكويت.

2. عوض الله جعفر، الحسين أبوبكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة** العلوم والتقانة، المجلد12، العدد02، نوفمبر2012، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجموعة شركات سوداكال العالمية، السودان.

سادسا: المواقع الإلكترونية

1-http://elbassair.net

قائمة الملاحق