جامعـــة حسيبة بن بوعلي بالشلف
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص محاسبة ومالية

إعداد الطالب
سفاحلو رشيد

تحت إشراف الدكتور
كتوش عاشور

لجنـــة المناقشة

د. زيدان محمد	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا
د. كتوش عاشور	أستاذ محاضر (أ)	مشرفا و مقررا
أ.د. براق محمد	أستاذ التعليم العالي	ممتحنا
د. بريش عبد القادر	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا

السنة الجامعية: 2011/2010

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى من وفقت بجانبي وشجعتني على مواصلة الدراسة زوجتي

إلى من أخذت من وقت اللعب معهم من أجل الدراسة ابني و بناتي

إلى من علمتني أول حروف الهجاء فنطقت باسمها أمي

إلى من قضيت شطر عمري حلوه ومره بينهم إخوتي

إلى روح أبي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

إلى كل أساتذتي من السنة

الأولى ابتدائي إلى السنة الثانية ماجستير

وإلى زملائي في دفعة الماجستير2009/2008.

الطالب: رشيد سفاحلو

كلمة شكر

بســـــــم الله الـــــــــرحمان الرحيـــــــم

« رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه ».

(سورة النمل: الآية 19)

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.

أحمد الله "عز وجل وأشكره على أن يسر لي إتمام هذا العمل المتواضع، وأسأله سبحانه وتعالى أن يجعله صدقة جارية لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجازه أو إثرائه "

يقول رسول الله صلى الله عليه وسلم.

« من اصطنع إليكم معروفا فجازوه، فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا أنكم شكرتم، فإن الله شاكر يحب الشاكرين ».

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف الدكتور عاشور كتوش على توجيهاته وإرشاداته المحكمة ومساعدته لي على إنجاز هذه المذكرة، وإلى كل الأساتذة الأفاضل الذين قبلوا تقييم ومناقشة هذه المذكرة و وإثرائها.

كما أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والعرفان للأساتذة الكرام الذين أشرفوا على تكويننا وسهروا على حسن تعلمنا، وإعطائهم لنا فرصة مواصلة الدراسة فيما بعد التدرج، جازاهم الله عنا كل خير، ندعو الله أن يبارك لهم في عمرهم، وأن يوفقهم لمزيد من الجهد والعطاء في سبيل العلم ورفع راية وطننا الغالي وأن يورث علمهم في ذريتهم ويجعل عطائهم صدقة جارية ترفعهم في الجنة درجات.

الطالب: رشيد سفاحلو

قائمة المصطلحات

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ARC	Accounting Regulation Committee
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
ICAEW	Institute of Certified Accountants for England and Wheels
ICAS	Institute of Certified Accountants for Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IICA	International Institute of Certified Accountants
IOSCO	International Organization of Security Commission
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
SAC	Standards Advisory Council
SARG	Standards Advice Review Groupe
SCF	Système Comptable Financier
SEC	Security and Exchange Commission
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
UGT	Unité Génératrice de Trésorerie
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	رزنامة تطبيق المعايير(IFRS) في الإتحاد الأوروبي	20
2	مستخدمو القوائم المالية	41
3	هدف القوائم المالية	42
4	مميزات النظام المحاسبي المالي	89
5	أوجه الاختلاف بين الإطار التصوري لـــ SCF والإطار التصوري لـــ IASB	100
6	حسابات الميزانية الإجبارية	113
7	حسابات التسيير الإجبارية	114
8	وضعية نهاية السنة المالية للكيانات الخاضعة لمحاسبة الخزينة (الحد الأدنى المطلوب)	123
9	وضعية نهاية السنة المالية (في حالة وجود مبالغ معتبرة للبنود الإضافية)	123
10	حساب نتائج السنة المالية للكيانات الخاضعة لمحاسبة الخزينة	124
11	تغير الخزينة خلال السنة المالية للكيانات الخاضعة لمحاسبة الخزينة	125
12	التثبيتات المعنوية والحسابات الخاصة بها	132
13	التثبيتات العينية والحسابات الخاصة بها	135
14	التثبيتات في شكل امتياز والحسابات الخاصة بها	137
15	التثبيتات الجاري انجازها والحسابات الخاصة بها	138
16	جدول تطور التثبيتات العينية والمعنوية	190
17	جدول الاهتلاكات	191
18	جدول خسائر القيمة في التثبيتات العينية والمعنوية	191
19	جدول تطور التثبيتات المالية	194
20	جدول خسائر القيمة في التثبيتات المالية	194
21	جدول المساهمات في الفروع والكيانات المشاركة	195
22	كشف استحقاقات الحقوق عند إقفال السنة المالية	195

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	العلاقة بين النظام المحاسبي ومختلف الجهات التي تستخدم المعلومات المحاسبية	05
2	مراحل إقرار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية	36
3	إجراءات التصفية عند اعتماد المعايير (Procédures de filtrage)	37
4	مسار اعتماد معيار محاسبي دولي على المستوى الأوربي	38
5	هيكل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF	39
6	الخصائص النوعية الأساسية، الخصائص المكملة لها والقيود على المعلومات	47
7	مخطط تنفيذ المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38	57
8	مخطط تنفيذ المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16	60
9	تبويب، الاعتراف والقياس المتعلقة بالعقارات الموظفة	62
10	تنفيذ متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 من أجل تسجيل أو عدم تسجيل خسارة القيمة	64

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	معايير المحاسبة الدولية (IAS)	208
2	معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)	212
3	تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC)	213
4	تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)	216
5	مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي (التثبيتات المعنوية)	217

الفهرس

العنوان **الصفحة**

الإهداء.....I

كلمة شكر.....II

قائمة المصطلحات.....III

قائمة الجداول.....IV

قائمة الأشكال.....V

قائمة الملاحق.....VI

الفهرس VII

المقدمة العامة .....أ

الفصل الأول: الإطار العام للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.....(01 – 69)

تمهيد 01

المبحث الأول: أسس التوحيد المحاسبي الدولي.....02

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي و المرجعية المحاسبية.....02

المطلب الثاني: تباين الأنظمة المحاسبية عبر دول العالم وضرورة إجراء توحيد محاسبي دولي.....08

المطلب الثالث: المرجعيات المحاسبية المتاحة كأساس للتوحيد المحاسبي الدولي.....13

المطلب الرابع: اختيار المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) كأساس للتوحيد المحاسبي الدولي....17

المبحث الثاني: الهيئات الدولية المشرفة على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.....21

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).....21

المطلب الثاني: مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF).....26

المطلب الثالث: أعمال وانجازات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).....32

المطلب الرابع: مسار إعداد واعتماد المعايير المحاسبة الدولية.....35

المبحث الثالث: الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (Framwork)...40

المطلب الأول: مستخدمو وهدف القوائم المالية.....40

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).....43

المطلب الثالث: تعريف عناصر القوائم المالية.....48

المطلب الرابع: التسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية وطرق تقييمها.....51

المطلب الخامس: مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه.....54

المبحث الرابع: عرض المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالأصول غير الجارية.....56
المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتثبيتات المعنوية.....56
المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتثبيتات العينية.....59
المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتثبيتات المعنوية والعينية معا.....63
المطلب الرابع: المعايير المحاسبية التي تستعمل عند معالجة التثبيتات المالية.....67
خلاصة الفصل.....69
الفصل الثاني: مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري وخصوصياته.....(70 – 126)
تمهيد.....70
المبحث الأول: التوحيد المحاسبي في الجزائر.....71
المطلب الأول: المخطط الوطني للمحاسبة نسخة 1975.....71
المطلب الثاني: نقائص المخطط الوطني للمحاسبة 76
المطلب الثالث: ميلاد النظام المحاسبي المالي و القوانين المنظمة له.....79
المطلب الرابع: تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه.....87
المبحث الثاني: الإطار التصوري للمحاسبة المالية.....90
المطلب الأول: تعريف و هدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية.....90
المطلب الثاني: الخصائص العامة للإطار التصوري للمحاسبة المالية.....91
المطلب الثالث: المبادئ المحاسبية الواردة في الإطار التصوري للمحاسبة المالية.....94
المطلب الرابع: تعريف عناصر الكشوف المالية.....96
المبحث الثالث: المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.....101
المطلب الأول: المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات 101
المطلب الثاني: المعايير المحاسبية ذات الصفة الخاصة.....105
المطلب الثالث: المعايير المحاسبية المحددة لمحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.....109
المبحث الرابع: خصوصيات النظام المحاسبي المالي.....112
المطلب الأول: مدونة الحسابات وقواعد سيرها.....112
المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة المالية.....115
المطلب الثالث: المحاسبة المبسطة أو محاسبة الخزينة.....118
خلاصة الفصل.....126

الفصل الثالث: تقييم ومحاسبة الأصول غير الجارية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري(127-197)
تمهيد 127
المبحث الأول: تعريف وتصنيف عناصر الأصول غير الجارية وشروط إدراجها في الميزانية.....128
المطلب الأول: تعريف الأصول غير الجارية وشروط إدراجها في الميزانية.....128
المطلب الثاني: تعريف التثبيتات المعنوية والعينية وتصنيفها.....130
المطلب الثالث: تعريف التثبيتات في شكل امتياز و التثبيتات الجاري انجازها وتصنيفها.....136
المطلب الرابع: تعريف التثبيتات المالية وتصنيفها.....139

المبحث الثاني: التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي للأصول غير الجارية.....141
المطلب الأول: الطرق العامة لتقييم الأصول غير الجارية.....141
المطلب الثاني: التقييم الأولي للأصول غير الجارية.....145
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للأصول غير الجارية.....146
المطلب الرابع: التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل.....154

المبحث الثالث: التقييم اللاحق للأصول غير الجارية.....159
المطلب الأول: إهتلاكات التثبيتات العينية والمعنوية.....159
المطلب الثاني: تقدير ومحاسبة خسارة القيمة للتثبيتات العينية والمعنوية.....164
المطلب الثالث: التقييم اللاحق للأصول غير الجارية.....169
المطلب الرابع: التقييم اللاحق للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل.....178

المبحث الرابع: التنازل عن الأصول غير الجارية والإفصاحات الواجبة عند عرضها.....182
المطلب الأول: التنازل عن الأصول غير الجارية.....182
المطلب الثاني: الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية.....187
المطلب الثالث: الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتثبيتات المالية.....192
خلاصة الفصل.....196
الخاتمة العامة.....197
المراجع 203
الملاحق 208

المقدمة العامة

يوجد مرجعيتان (Référentiels) أساسيتان دوليتان للمحاسبة وهما المرجعية المحاسبية الأمريكية المتمثلة في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (US GAAP) التي صدرت ومازالت تصدر عن المجلس (FASB) منذ إنشائه سنة 1973 إلى يومنا هذا، والمرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS) التي صدرت عن اللجنة (IASC) تحت اسم المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)، منذ نشأتها سنة 1973 إلى غاية 2001 حيث تغير هيكلها وإنشاء المجلس (IASB) الذي حل محلها وبدأ يصدر المعايير المحاسبية الدولية تحت اسم معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) منذ إنشائه إلى يومنا هذا. ويشير تغيير اسم المعايير إلى أن التوجه الجديد الذي انتهجه المجلس (IASB) لا يقتصر على توحيد المحاسبة فحسب، بل يسعى إلى توحيد المعلومة المالية وجعلها عالية الجودة، سهلة الفهم من طرف المستثمرين، ملائمة لاتخاذ القرارات، موثوق بها في الأسواق المالية وقابلة للمقارنة قي الزمان والمكان.

لقد سطر المجلس (IASB) منذ مجيئه هدفين أساسيين، تمثل الهدف الأول في العمل على توحيد المعايير (IFRS) مع المعايير الأمريكية (US GAAP) وتمثل الهدف الثاني في العمل على جعل أكبر عدد ممكن من دول العالم تتبنى المعايير (IFRS) مباشرة أو المواءمة بين معاييرها الوطنية والمعايير (IFRS) نتيجة لتطور الأسواق المالية الدولية والتطور الذي عرفه الاقتصاد العالمي. وهكذا أخذت هذه المعايير مكانا لها في العديد من دول العالم ومن بينها الجزائر راغبة بالاندماج في الاقتصاد العالمي خاصة مع التحولات التي يشهدها الاقتصاد الوطني بالانتقال من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام الاقتصاد الحر وهو ما يؤثر بدوره على المحاسبة حيث لم يستطيع المخطط الوطني للمحاسبة مسايرة التطورات التي عرفتها المحاسبة فتم استبداله منذ الفاتح جانفي 2010 بالنظام المحاسبي المالي الجديد الذي تضمن من جهة إطارا تصوريا ومعايير محاسبية مستمدة نصوصها من نصوص المعايير المحاسبية الدولية، تسمح بتقييم ومحاسبة وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها بطريقة متوافقة مع المرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS /IFRS)، كما تضمن من جهة أخرى مدونة حسابات وتنظيم للمحاسبة لضمان تسجيل موحد لمختلف العمليات التي تقوم بها مختلف المؤسسات المعنية بالمحاسبة المالية، أما المؤسسات الصغيرة خصها بمحاسبة مبسطة تدعى محاسبة الخزينة.

ونظرا لكون الأصول غير الجارية تشمل على عناصر معتبرة ومهمة من عناصر القوائم المالية لأغلبية المؤسسات المعنية بالمحاسبة المالية، أصبح من الضروري التحكم في كيفية محاسبتها وتقييمها حتى لا يتم تسجيلها في الأصول بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية.

إشكالية البحث

بغية الإلمام بهذا الموضوع، جاء هذا البحث تحت الإشكالية الآتية:

ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS)، وما أثر معالجته للأصول غير الجارية على القوائم المالية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، ينبغي الإجابة على الأسئلة الفرعية الموالية:

- كيف أخذت المعايير المحاسبية الدولية (IAS / IFRS) مكانا لها في العديد من دول العالم؟
- ما هو الإطار العام للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS) ؟
- ما هو مضمون النظام المحاسبي المالي، وبماذا يمتاز عن المرجعية المحاسبية الدولية (IAS / IFRS)؟
- هل ما ورد في النظام المحاسبي المالي كاف لجعله متوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS / IFRS)؟
- كيف تتم معالجة الأصول غير الجارية في النظام المحاسبي المالي، وما أثر ذلك على القوائم المالية ؟

الفرضيات

للإجابة على هذه التساؤلات المطروحة ضمن متطلبات البحث نعتمد الفرضيات الآتية:

- نتيجة للعولمة التي أدت إلى ظهور أسواق مالية دولية ومؤسسات دولية، على المحاسبة أن تكون هي الأخرى دولية؛
- يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هيئة دولية مؤهلة للقيام بمهمة التوحيد المحاسبي الدولي؛
- محتوى النظام المحاسبي المالي يجعله متوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS / IFRS) من جهة ويمتاز عنها من جهة أخرى؛
- معالجة النظام المحاسبي المالي للأصول غير الجارية تجعلها تظهر بصورة صادقة في القوائم المالية.

أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الباحث في المحاسبة و المالية ، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع، وتوسيع المعارف في مجال المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، والرغبة في الفهم الجيد لمحتوى النظام المحاسبي المالي من الناحية النظرية ومحاولة تطبيقه على الصعيد المهني، أما الأسباب الموضوعية فتتعلق بأهمية الموضوع كونه يعتبر أحد أهم مواضيع الساعة، والذي طرح نفسه بإلحاح في الآونة الأخيرة سواء في الميدان الأكاديمي أو المهني وذلك في ظل محاولة تطبيق ما ورد في النظام المحاسبي المالي من معايير محاسبية على جزء هام من أصول المؤسسة المتمثل في الأصول غير الجارية، ومحاولة إثراء المكتبة التي تفتقر إلى حد كبير من مراجع باللغة العربية في هذا المجال.

أهمية البحث

تكمن أهمية هذه الدراسة في تزامنها مع دخول النظام المحاسبي المالي الجديد حيز التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 2010، والذي مازال في شكله الخام حيث تعتبر النصوص القانونية والتنظيمية وحتى التطبيقية منها مازالت غامضة في كيفية إسقاطها على الواقع من أجل معالجة بعض عناصر القوائم المالية مثل البنود المستخلصة والمذكورة في نتائج هذه الدراسة.

أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى:

1- معرفة الهيئات الدولية المشرفة على إعداد ونشر المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

2- فهم الإطار التصوري الذي تبنى عليه المعايير المحاسبية الدولية وعرض المعايير المحاسبية الدولية التي تعالج الأصول غير الجارية.

3- تحديد مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري وخصوصياته وإبراز المعايير المحاسبية التي جاء بها.

4- توضيح كيفية تقييم ومحاسبة الأصول غير الجارية في النظام المحاسبي المالي.

منهج البحث

للوصول إلى الأهداف المرجوة نتبع المنهج الاستنباطي وأداته الوصفية في عرض الإطار النظري للمعايير الدولية واللجنة الدولية المشرفة على التنميط ويستخدم المنهج الاستقرائي من خلال استقراء المعطيات وتحليلها و استخراج مضمون النظام المحاسبي المالي وخصوصياته وإبراز المعايير المحاسبية التي جاء بها وكيفية استعمالها في معالجة الأصول غير الجارية والإلمام بها.

الدراسات السابقة

1- دراسة مداني بن بلغيث 2004

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر، ويحمل عنوان:

أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل اعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر–.

ويعتبر هذا البحث من الدراسات الرائدة، التي تطرق فيها صاحبها لمدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحويلات العميقة التي تعرفها الجزائر.

2- دراسة سمير مرواني 2007

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير بالمدرسة العليا للتجارة بحث عنوان:

Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS.

تطرقت هذه الدراسة بعد التعرض إلى المحاسبة ومبادئها إلى التوافق المحاسبي الدولي ثم الإصلاحات المحاسبية في الجزائر التي نتجت عن نقائص المخطط الوطني للمحاسبة كما عالجت برمجة التطبيق والتحضير للنظام المحاسبي المالي الجديد من حيث الإطار القانوني ومهنة المحاسبة والانعكاسات الجبائية من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تحضير المؤسسات له واختتمت بمقارنة بين النظام المحاسبي المالي 2007 والمخطط الوطني للمحاسبة1975.

3- دراسة نوي الحاج 2008

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الشلف بحث عنوان:

انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

ركزت هذه الدراسة على الإطار النظري للتوحيد المحاسبي الذي ينظم ويضبط العمل المحاسبي بمبادئه ومعاييره ثم تطرقت إلى مخرجات النظام المحاسبي الدولي و الخصائص النوعية للمعلومة المالية و مستخدمو القوائم وعناصرها كما تطرقت إلى التوحيد في النظام المحاسبي من تطبيق المخطط المحلي الفرنسي ثم المخطط الوطني للمحاسبة ومقارنته بمعايير المحاسبة الدولية ثم اختتمت الدراسة بملامح النظام المحاسبي الجديد والنتائج المنتظرة من تطبيقه.

4- دراسة بكيحل عبد القادر 2008

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الشلف بحث عنوان:

أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

تطرقت الدراسة إلى المخطط الوطني للمحاسبة، نقائصه وإجراءات إصلاحه ثم المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS) وخطوات تطبيقها في الجزائر وانعكاسات هذا التطبيق على الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

5- دراسة زينب حجاج 2009

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق ،بجامعة البليدة ،بعنوان:

المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية .

يتمحور موضوع هذه الدراسة في المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المخطط المحاسبي الوطني وحسب المرجعية المحاسبية الدولية، وحسب النظام المحاسبي المالي. تمت الدراسة من خلال استخراج نقائص المخطط الوطني للمحاسبة ثم عرض كيفية معالجة معايير المحاسبة الدولية للاستثمارات واهم المستجدات التي جاءت بها، ومعرفة إمكانية النظام المحاسبي المالي الجديد من سد الثغرات الموجودة في الممارسة المحاسبية المطبقة منذ 1976 وكيفية تأثير هذا النظام على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة على معالجة مختلف العناصر المكونة للأصول غير الجارية وفق ما ورد في النظام المحاسبي المالي من معايير محاسبية وليس وفق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية نفسها ولا تفسيراتها.

تقسيمات البحث

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، خصص الفصل الأول إلى الإطار العام للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، حيث تم التطرق في مبحثه الأول إلى أسس التوحيد المحاسبي الدولي **وتم** عرض في مبحثه الثاني الهيئات الدولية المشرفة على إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية، ونتناول المبحث الثالث الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية كما تم عرض في المبحث الرابع المعايير المحاسبية الخاصة بالأصول غير الجارية.

كما خصص الفصل الثاني إلى مضمون النظام المحاسبي المالي وخصوصياته التي يمتاز بها عن المعايير المحاسبية الدولية، فتم التطرق في مبحثه الأول إلى مسار التوحيد المحاسبي في الجزائر وتم عرض في مبحثه الثاني الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، و في مبحثه الثالث المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتم إبراز في مبحثه الرابع خصوصيات النظام المحاسبي المالي وما يمتاز به عن المرجعية المحاسبية الدولية من مدونة حسابات وكيفية سيرها و تنظيم المحاسبة والمحاسبة المبسطة أو محاسبة الخزينة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

أما الفصل الثالث خصص لدراسة طرق تقييم ومحاسبة الأصول غير الجارية في النظام المحاسبي المالي حيث نتعرف في المبحث الأول على مختلف العناصر المكونة للأصول غير الجارية وكيفية تصنيفها، ونتطرق في المبحث الثاني إلى التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي لها، ثم ندرس تقييمها اللاحق في المبحث الثالث، أما المبحث الرابع نخصصه لعملية التنازل عن الأصول غير الجارية و المعلومات المتعلقة بها الواجب الإفصاح عنها في ملحق القوائم المالية.

صعوبة البحث

تمثلت صعوبة البحث في نقص المراجع التي عالجت الأصول غير الجارية وفق ما ورد في النظام المحاسبي المالي الجديد لأن معظم المراجع الحالية تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية وليس على النظام المحاسبي المالي الذي مازال في شكله الخام، يحتوي على مفاهيم يصعب إسقاطها على الواقع.

الفصل الأول

الإطار العام للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية

تمهيد

تعتبر المحاسبة العامة، التي أصبحت تسمى **المحاسبة المالية**، أداة تسمح بإعداد قوائم مالية توفر معلومات موثوق بها، ملائمة ووفية للمسيرين، للمستثمرين وللغير، تسمح باتخاذ القرارات ومقارنة أداء المؤسسات.
و في عالم أين أصبحت رؤوس الأموال والأسواق والمؤسسات دولية، على المحاسبة المالية أن تكون هي الأخرى دولية حتى تتمكن من بلوغ هدف مقارنة أداء المؤسسات. فعلى المؤسسات الكبيرة الدولية، التي تتمنى أن تكون جد مسعرة سواء في نيويورك أو في باريس أو طوكيو، وسواء كان مستثمريها أمريكيين أو أوروبيين أو أسيويين، أن تستعمل نفس المرجعية المحاسبية حتى تسمح قوائمها المالية، المعدة وفق نفس القواعد، بمقارنتها.

لقد أصبح اعتماد مرجعية محاسبية معترف بها وطنيا غير كاف، لأنه بات من الضروري التفكير على المستوى العالمي وليس على مستوى بلد معين. و منذ مطلع التسعينيات، اقتنعت معظم دول العالم بضرورة إيجاد لغة محاسبية واحدة تطبق على المستوى الدولي لتفادي المشاكل والصعوبات الناتجة عن اختلاف الأنظمة المحاسبية الوطنية، وبالتالي أصبحت هذه الدول مرغمة باعتماد مرجعية محاسبية معترف بها على الصعيد الدولي من بين المرجعيات المحاسبية المتاحة كأساس للتوحيد المحاسبي الدولي، وهي المرجعية المحاسبية الأمريكية (US GAAP)، المرجعية المحاسبية الأوروبية (directives (4ème et 7ème)) والمرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، وتم في الأخير اختيار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية(IAS/IFRS) من طرف معظم دول العالم بما فيها دول الإتحاد الأوروبي، باعتبار أن الهيئات التي تشرف على إعداد ونشر هذه المعايير ليست أمريكية ولا أوروبية بل ضمت منذ نشأتها سنة 1973، هيئات مهنية من مختلف دول العالم، استطاعت أن تنشر معايير محاسبية دولية عالية الجودة، ترتكز على إطار تصوري وتستعمل في إعداد وعرض قوائم مالية تحمل معلومات سهلة الفهم، ذات مصداقية، ملائمة لاتخاذ القرارات وتسمح بمقارنة أداء المؤسسات.

وبغية معرفة الإطار العام للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، جاء هذا الفصل بالمباحث الآتية:

المبحث الأول: أسس التوحيد المحاسبي الدولي

المبحث الثاني: الهيئات الدولية المشرفة على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية

المبحث الثالث: الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (Framwork)

المبحث الرابع: عرض المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالأصول غير الجارية.

المبحث الأول: أسس التوحيد المحاسبي الدولي

لم تعد المحاسبة وسيلة إثبات فقط أو نظاما ضروريا لحساب الضريبة على الأرباح، ولكن أصبحت وسيلة مهمة في خدمة وإعلام المسيرين والمستثمرين والغير، من أجل اتخاذ القرارات ومقارنة أداء المؤسسات[1]. ونظرا لكبر المؤسسات الاقتصادية وتوسعها عبر العالم وتطور الأسواق المالية الدولية، ظهرت مشاكل محاسبية ناتجة عن تباين الأنظمة المحاسبية من بلد لأخر، الأمر الذي دفع بهذه الدول إلى البحث عن توافق محاسبي دولي، يسمح بتوفير معلومة مالية موثوق بها وقابلة للمقارنة في الزمان والمكان، ويعمل على تحقيق توحيد محاسبي دولي، الذي لا يمكن بلوغه إلا من خلال اعتماد مرجعية محاسبية فعلا دولية، فتم اختيار المعايير الدولية للمحاسبية والمعلومة المالية لتكون أساس للتوحيد المحاسبي الدولي من طرف معظم دول العالم بما فيها دول الإتحاد الأوروبي.

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي و المرجعية المحاسبة

نستهل هذا المطلب بإعطاء تعريف لكلا من المحاسبة والنظام المحاسبي، مرورا بتعريف المعايير المحاسبية ثم تعريف الإطار التصوري الذي يساعد على إعداد وتطوير المعايير المحاسبية لنصل إلى تعريف كلا من التنسيق والتوحيد المحاسبيين ثم نختم هذا المطلب بتعريف المرجعية المحاسبية.

1- تعريف المحاسبة والنظام المحاسبي

1-1- تعريف المحاسبة

اختلفت تعاريف المحاسبة باختلاف الكتاب، فمنهم من اعتبرها وسيلة أو عملية تحديد وقياس، ومنهم من اعتبرها نشاط خدمي، ومنهم من اعتبرها نظام لتنظيم المعلومات.

1-1-1- بعض تعاريف المحاسبة

عرف أحمد محمد نور المحاسبة بأنها " عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية، يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات"[2].

في هذا التعريف تم تناول المحاسبة على أنها عملية تتضمن عدة وظائف، تعمل على تحديد المعلومات الاقتصادية (كمعلومات كمية) وقياسها، ثم توصيلها للأطراف التي تستخدمها.

---

[1] - Catherine Maillet – Baudriet, Anne Le Manh, Les Normes Comptables Internationales IAS / IFRS, Berti éditions, Alger, 2007, p : 7.

[2] – أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص15.

كما عرف خيرت ضيف المحاسبة «بأنها تجميع وتبويب وتلخيص وتفسير للبيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع"[1].

لقد تم التركيز في هذا التعريف على أن المحاسبة تعمل على جمع البيانات التي تعتبر المادة الخام للمعلومات المالية، وجعلها في مجموعات مترابطة لاختصار التفاصيل، وتحليلها للعمليات التي تمت في المؤسسة.

1-1-2- المحاسبة كنشاط خدمي

وضع مجلس " المبادئ المحاسبية " في الولايات المتحدة الأمريكية في الإصدار الرابع(4) الصادر في عام 1970 التعريف التالي للمحاسبة[2]: " المحاسبة هي نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية، ذات طبيعة مالية في الأساس عن الوحدات الاقتصادية والتي يُقصد منها أن تكون مفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية، أي تحديد الاختيارات المعقولة من بين البدائل المتعددة ".

وبتحليل هذا التعريف نجد العناصر التالية:

- المحاسبة هي نشاط خدمي، تُقدم أعمال حيوية، تتجسد في المعلومات المحاسبية والمالية عن المؤسسة؛

- المعلومات المحاسبية معلومات كمية، قابلة للقياس وذات طبيعة مالية تعتمد على لغة الأرقام؛

- المحاسبة بفروعها المتعددة، تخدم اتخاذ القرارات الاقتصادية.

1-1-3- المحاسبة كنظام للمعلومات

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري المحاسبة بأنها " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها و تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "[3].

---

[1] – خيرت ضيف، في أصول المحاسبة، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص15.

[2] – علي أحمد أبو الحسن، ومحمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة، المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص9.

[3] - المادة 2 من القانون 11/07 المؤرخ في 07/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 07/11/25.

كما عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي بأن المحاسبة " هي نظام يُنظم المعلومة المالية التي تسمح بتسجيل، وتصنيف، وحفظ المعطيات على أساس رقمي، وتُكوّن بعد المعالجة المناسبة، مجموعة معلومات موافقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المهتمين"[1].

ومن التعاريف السابقة نخلص إلى أن المحاسبة عبارة عن نظام لتنظيم المعلومات يسمح بتجميع وتبويب المعطيات العددية المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة بهدف معالجتها ثم إخراجها في شكل معلومات مالية مفيدة لكل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ قراراتهم.

1-2- تعريف النظام المحاسبي ووظائفه

1-2-1- تعريف النظام المحاسبي

عرف رضوان محمد العناني النظام المحاسبي بأنه " مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات والإجراءات المحاسبية والرقابة الداخلية ونظام القيد المزدوج، وما تحتاجه المؤسسة من موظفين وأجهزة وآلات لتنفيذ الدورة المحاسبية بكافة مراحلها بهدف تحقيق أهداف المحاسبة ووظائفها "[2].

وعرف خالد أمين عبد الله وآخرون بأن " النظام المحاسبي يشمل عمليات تسجيل وتبويب العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الإجراءات التي تتبع في جمع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفقات التي تعقدها المؤسسة وطرق تسجيلها ووسائل الرقابة عليها وأساليب عرض نتائجها "[3].

كما عرف أحمد محمد نور النظام المحاسبي بأنه " متكون من الوسائل والطرق والإجراءات والنماذج المستخدمة في تسجيل وتلخيص الأنشطة المالية للمؤسسة في شكل تقارير مالية"[4].

ومن التعاريف السابقة نخلص إلى أن النظام المحاسبي هو مجموعة من الإجراءات والمبادئ والقواعد والطرق المحاسبية والوسائل لتسجيل ما تقوم به المؤسسة يوميا من العمليات المالية والصفقات وتبويبها إلى مجموعات مترابطة ثم تلخيصها في شكل تقارير مالية وتوصيلها إلى مستخدميها.

---

[1] - Pierre Lassègue, gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, 11eme édition, paris, 1996, p18.

[2] – رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص: 55.

[3] – خالد أمين عبد الله وآخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني، الأردن،1999، ص: 24.

[4] – أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص16.

1-2-2- وظائف النظام المحاسبي

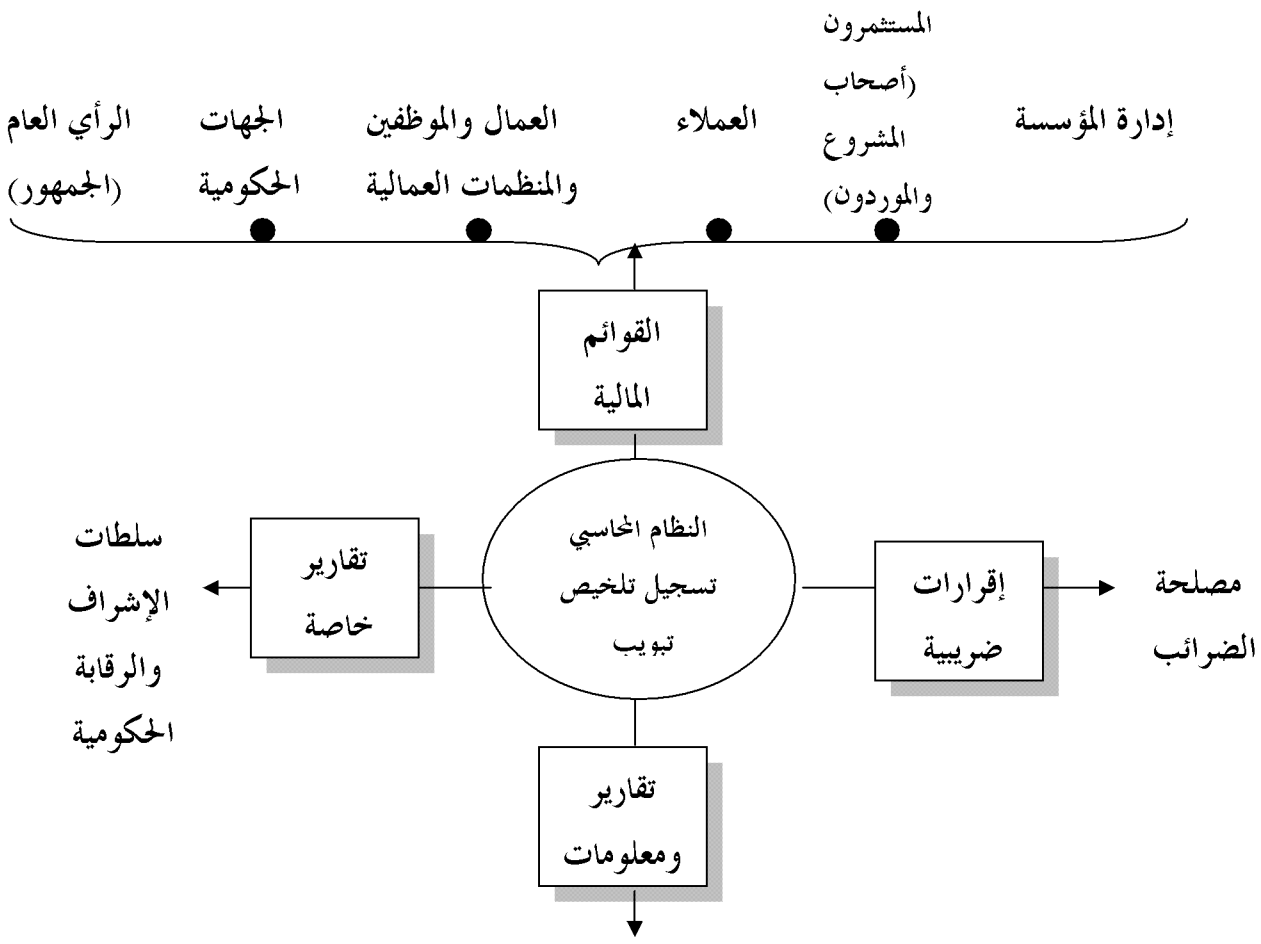
من التعاريف السابقة يمكن استخراج ثلاث وظائف أساسية للنظام المحاسبي وهي:

- **وظيفة التسجيل** المنتظم للأنشطة المالية اليومية والعماليات التي قامت بها المؤسسة فعلا ؛
- **وظيفة تبويب** الأحداث والعمليات المالية إلى مجموعات مترابطة في شكل وحجم يسهل استخدامه؛
- **وظيفة تلخيص** المعلومات المالية في صورة نافعة ومفيدة في شكل تقارير مالية تفي بالاحتياجات من المعلومات للجهات المختلفة التي تستخدم تلك المعلومات.

1-2-3- العلاقة بين النظام المحاسبي ومختلف الجهات التي تستخدم المعلومات المحاسبية

يمكن توضيح هذه العلاقة بالشكل الآتي:

الشكل رقم 1: العلاقة بين النظام المحاسبي ومختلف الجهات التي تستخدم المعلومات المحاسبية.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008، ص14

2- تعريف المعايير المحاسبية والإطار التصوري

2-1- تعريف المعايير المحاسبية

لغة: يقصد بالمعيار نموذج القياس الذي يقاس على ضوئه وزن، طول أو درجة الجودة لشيء معين.

وفي مجال المحاسبة، أعطيت عدة تعاريف للمعايير المحاسبية نذكر منها:

- المعيار المحاسبي[1] هو بيان كتابي يصدره جهاز، أو هيئة تنظيمية(رسمية) محاسبية، أو مهنية، يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التصرف في هذا العنصر، لأغراض تحديد نتائج الأعمال، وبيان المركز المالي للمؤسسة، بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن؛

- المعايير المحاسبية[2] هي كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، تلزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية؛

- المعايير المحاسبية تشكل النصوص التقنية[3] الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية.

من التعاريف السابقة يمكن اعتبار المعيار المحاسبي بأنه قاعدة أو المرجع الأساسي، سواء كان نص تشريعي أو تنظيمي صادر عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، يجب التقيد به عند إعداد القوائم المالية.

---

[1]- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، ص: 182.

[2]- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر - أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص:62.

[3] - المادة 29 من من المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 2008/05/26، الجريدة الرسمية المؤرخة في08/05/26 العدد 74

2-2- تعريف الإطار التصوري

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري الإطار التصوري بأنه "دليلا[1]لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل".

كما عرف مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) الإطار التصوري بأنه" نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي إلى معايير متينة وتبين طبيعة، دور وحدود المحاسبة والقوائم المالية"[2]

من التعريفين السابقين، يمكن تعريف الإطار التصوري بأنه نظام متماسك من الأهداف والمبادئ المحاسبية الواجب احترامها لأعداد المعايير المحاسبية وتأويلها والرجوع إليه في العمليات والأحداث غير المعالجة بموجب معيار أو تأويل.

3- تعريف التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي

3-1- تعريف التوافق المحاسبي

في دراسة لسلمى دماق- عيادي[3] ، عرف نوبس وباركر (Nobes et Parker) التوافق المحاسبي بأنه " مسار يقضي بتحديد المحاسبة للتطبيقات المحاسبية، من خلال الحد من مستوى تغيرها".

كما عرف (Colasse[4]) التوافق المحاسبي بأنه "مسار مؤسس، يهدف إلى التقريب بين المعايير والتطبيقات المحاسبية الوطنية، وينتج عنه تسهيل المقارنة بين القوائم المحاسبية المقدمة من طرف مؤسسات بلدان مختلفة".

من التعريفين السابقين، يمكن تعريف التوافق المحاسبي بأنه عملية تقارب الممارسات و التطبيقات المحاسبية بين دول العالم وتقليل الفروقات فيما بينها، من حيث استعمال مفاهيم، مبادئ، قواعد ومعايير محاسبية موحدة، بهدف تسهيل المقارنة بين القوائم المالية المعدة من طرف مؤسسات بلدان مختلفة، وهو يعتبر أول مرحلة نحو التوحيد المحاسبي، وأقل إجبارا منه.

---

[1]- المادة 7 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 2007/11/25، العدد 74.

[2]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص:72.

[3] - Salma Damak-Ayadi, De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France, site web: www.iae.univ-poitiers.fr/ afc07/programme/pdf/p157. le 30/08/2010.

[4]- Bernard Collasse, Harmonisation comptable internationale, dans encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, économica, Paris, 2000.p :757.

3-2- تعريف التوحيد المحاسبي

التوحيد المحاسبي كعملية تأتي نتيجة للتنسيق المحاسبي، الذي تسعى معظم الدول إلى تحقيقه محليا في نظامها المحاسبي بين المؤسسات والقطاعات المختلفة العاملة في البلد، ثم الانتقال بعد ذلك إلى المستوى الدولي.

المقصود بالتوحيد المحاسبي هو بأن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة ونفسها لكل المؤسسات، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى[1].

عرفت الجمعية الفرنسية (AFNOR- Association Française de Normalisation-) التوحيد[2] أنه يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل بتوحيدها وتبسيطها.

يمكن استخلاص مما سبق أن التوحيد المحاسبي هو توحيد أو تنميط القواعد المحاسبية.

4- تعريف المرجعية المحاسبية

تعرف المرجعية المحاسبية بإطار تصوري وبمعايير محاسبية وتفسيراتها[3].

المطلب الثاني: تباين الأنظمة المحاسبية عبر دول العالم وضرورة إجراء توحيد دولي للمحاسبة

يمكن التمييز في البيئة العالمية للمحاسبة بين نموذجين بارزين للأنظمة المحاسبية[4]، وهما نموذج الأنظمة المحاسبية المعتمدة في الدول الأنكلوسكسونية (أو النموذج الأنجلوسكسوني) ونموذج الأنظمة المحاسبية المعتمدة في دول أوربا القارية (أو النموذج الأوربي) ، ويختلف التنظيم المحاسبي والأهداف المرتبطة بالمحاسبة في كلا النموذجين، ذلك أن الأنظمة المحاسبية الأنجلوسكسونية تخضع للواقع الاقتصادي والأسواق المالية، أما الأنظمة المحاسبية الأوروبية تخضع للشكل القانوني والنصوص الجبائية.وأدى هذا الاختلاف إلى ظهور عدة مشاكل أهمها عدم إمكانية مقارنة المعلومات المالية الناتجة عن أنظمة محاسبية مختلفة، ولتفادي هذه المشاكل بات من الضروري إجراء توحيد محاسبي دولي وذلك باعتماد مرجعية محاسبية دولية من بين المرجعيات المحاسبية المتاحة.

---

[1]- Bernard Collasse, Comptabilité Générale: PCG 1999 et IAS, économica, Paris, 2001, p 26.

[2]- مدني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص:66.

[3]- Catherine Maillet – Baudriet, Anne Le Manh, Op-cit, p: 8.

[4]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

1- الأنظمة المحاسبية المعتمدة في الدول الأنكلوسكسونية أو النموذج الأنجلوسكسوني

يظم هذا النموذج حوالي 43 بلد[1] نذكر منها الولايات المتحدة الأمريكية، كندا ، المملكة المتحدة، استراليا، هولندا، ايرلندا، اندونيسيا، الباكستان، زيلندا الجديدة، سنغافورة، ومعظم دول الكومنولث.

يتميز هذا النموذج بالدور الكبير الذي يلعبه القطاع الخاص ممثلا بالهيئات المهنية في توفير المعلومة المحاسبية والمالية لمتخذي القرارات الاستثمارية والتمويلية، بحيث تضطلع مهنة المحاسبة في الدول التي تعتمد هذا النموذج بوظيفة إصدار المعايير المحاسبية وتنظيم المحاسبة، وهو ما يعكس الدور الكبير الذي يلعبه القطاع الخاص في أعمال التوحيد المحاسبي على حساب دور الدولة، ويعكس كذلك وفاء النظام الرأسمالي لمبدأ الحرية الاقتصادية، و لم يكن هذا الأمر متاحا لولا الجهود الكبيرة المبذولة من طرف ممارسي مهنة المحاسبة، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية[2].

ومن أهم مميزات الأنظمة المحاسبية الأنجلوسكسونية ما يلي:

- تتميز القواعد المحاسبية في هذا النموذج باستقلاليتها عن القواعد الجبائية؛
- لا يعتمد أساسا على النصوص التشريعية والتنظيمية، وإنما على المختصين والممارسات العملية لمتهني المحاسبة، وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها، ووفقا للتقاليد والأعراف في الميدان المحاسبي؛
- غالبا ما تلعب الأسواق المالية للدول التي تطبق هذا النموذج دورا بارزا في تمويل الاقتصاد؛
- يتم التوحيد عادة عن طريق هيئة خاصة تتبع للممارسين لمهنة المحاسبة، وباستقلالية عن السلطات العمومية؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين ويعطي نظرة اقتصادية للمؤسسة، نظرا لأن المعايير المحاسبية في هذا النموذج ترتكز على الواقع الاقتصادي للأحداث والتعاملات، ووفق تصورات الممارسين لمهنة المحاسبة وتجربتهم في الميدان المحاسبي؛
- هو أكثر رقي وتكيف مع الواقع المتجدد دائما، ومتوافق مع جميع المؤسسات؛
- يعتبر هذا النموذج مرجعا لأعمال التوحيد الدولية للمحاسبة.

---

[1]- Samir Merouani, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, option management, l'école supérieure de commerce, Alger, 2006/2007, p: 32.

[2]- Jacqueline Langot, Comptabilite anglo saxonne, normes, mécanismes et documents financiers, économica, Paris, 3ème édition, 1997, pp: 20-21.

2- الأنظمة المحاسبية المعتمدة في دول أوربا القارية أو النموذج الأوربي

تسميته بالنموذج الأوروبي لا تعني إتباع كل الدول الأوروبية له، كما لا يحصر مجال تطبيقه في أوروبا فقط، بل يتعدى ذلك إلى بعض الدول الأخرى غير الأوربية.

يظم هذا النموذج حوالي 28 بلد[1] نذكر منها ألمانيا، إسبانيا، إيطاليا، بلجيكا، البرتغال، فرنسا، الدانمرك، السويد، سويسرا، اليابان، الجزائر، المغرب، ساحل العاج، الخ. وتتميز البلدان المطبقة لهذا النموذج عادة باعتمادها على القوانين المكتوبة في كل المجالات، بما في ذلك المحاسبة.

يتميز هذا النموذج بالاضطلاع الكلي للدولة بوظيفة التنظيم المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، التي تهدف من ذلك إلى وضع حسابات منتظمة وقانونية تتوافق مع القوانين الموضوعة حيث تعمل الدولة على سن قوانين ومخططات محاسبية، تفرض من خلالها التوحيد والتنظيم المحاسبيين في ما يتعلق بالمصطلحات، قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم و إعداد وعرض القوائم المالية، بحيث تكون الدولة هي الفاعل الرئيسي في عملية التوحيد المحاسبي، وتبقى المنظمات المهنية المحاسبية تلعب دورا ثانويا استشاريا. وعليه فإن الحصول على المعلومة المحاسبية التي يحتاج لها مختلف المستعملين، والذين يمكن حصرهم في الدولة وهيئاتها المختلفة، يجب أن تكون الدولة هي التي تعد وتضع القواعد المحاسبية الواجب إتباعها.

ومن أهم مميزات الأنظمة المحاسبية الأوربية ما يلي:

- توجد علاقة قوية بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وفق هذا النموذج؛
- يعطي نظرة قانونية للمؤسسة، بتغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي للتعاملات والأحداث، والاعتماد أساسا على مبدأ الحذر؛
- يتميز هذا النموذج في الغالب بالدور الكبير الذي تلعبه البنوك في تمويل المؤسسات؛
- يسعى لتحقيق الأهداف التي تبحث عنها الدولة في المقام الأول من المعلومات التي تصدرها المؤسسات، وهي في غالبها أهداف جبائية وإحصائية؛
- يتم التوحيد المحاسبي عن طريق هيئة عمومية، ويتطلب وجود مخطط محاسبي؛
- لا يستطيع التكيف بسهولة مع المستجدات، ولا يمكنه التطور بشكل سليم، لأنه مقيد بنصوص وتشريعات لا يجب الخروج عنها؛
- توحيد قوي يفرض على المؤسسات المفاهيم المستعملة، قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم وعرض القوائم المالية.

[1]- Samir Merouani , Op- cit, p: 29

3- المشاكل والصعوبات الناتجة عن تباين الأنظمة المحاسبية عبر دول العالم

أدى اختلاف الأنظمة المحاسبية عبر دول العالم إلى اختلاف القوائم المالية الناتجة عن تلك الأنظمة مما أدى إلى مصادفة المؤسسات التي لها فروع في عدة دول، و المستثمرين الراغبين في تنويع استثماراتهم عالميا وكذلك المؤسسات التي تبحث عن رؤوس الأموال في الأسواق المالية الدولية العديد من المشاكل والصعوبات نذكر منها ما يلي: [1]

3-1- مشكلة إعداد القوائم المالية المجمعة

واجهت المؤسسات التي لها فروع وشركات تابعة في دول أخرى، مشكلة أعداد قوائمها المالية المجمعة، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها عليه الدولة التي يكون موجودا فيها، وعلى المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لمجموع فروعها إلى قوائم معدة وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الذي تتبع له المؤسسة الأم ويقع فيه مقرها.

3-2- مشكلة مقارنة المعلومات المالية الناتجة عن أنظمة محاسبية مختلفة

لقي المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم في عدة دول مشكلة مقارنة المعلومات المالية الناتجة عن أنظمة محاسبية مختلفة وذلك لعدم تجانس المعلومات المحاسبية والمالية الموجهة للمستعملين، مما يقلل من فرص الاستثمار.

3-3- صعوبة البحث عن رؤوس الأموال خارج الأسواق المحلية

تسعى بعض المؤسسات إلى التوجه نحو الأسواق الخارجية للاستثمار بالبورصات العالمية، وهذا يتطلب منها إعداد مجموعة من التقارير والقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المطبقة في البلد الذي ترغب بالاستثمار فيه، بسبب متطلبات الهيئات المنظمة للأسواق المالية التي تسعى من خلالها إلى حماية المستثمرين فيها، ويعتبر ذلك مكلفا لهذه المؤسسات في غالب الأحيان، خاصة عند الدخول إلى أسواق وبورصات متطورة.

ونذكر في هذا السياق ما حدث للمؤسسة الألمانية دايملر بنـــز (Daimler-Benz) في سنة 1993، عندما أرادت الدخول إلى بورصة نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، غير أن هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) وباعتبار أن السوق الأمريكية من أكبر الأسواق المالية وأكثرها كفاءة ونضجا من حيث حجم

---

[1] – عبد القادر بكيحل، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2008/2007، ص:37.

التداول، تفرض بالإضافة إلى الشروط العامة المعمول بها في معظم الأسواق العالمية، إلزام الشركات الراغبة في دخول السوق المالية أن تقوم بإعداد مقاربة لقوائمها المالية استنادا للمبادئ المحاسبية الأمريكية، إضافة إلى الإمداد بكل المعلومات الضرورية التي لا تتضمنها القوائم المالية والتقارير المالية التي يتم إعدادها حسب المعايير المحاسبية الوطنية للمؤسسة، لذلك كان لزاما على الشركة الألمانية إعادة معالجة ومطابقة قوائمها المقدمة وفق مبادئ المحاسبة الألمانية، بالاستناد إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (US GAAP) .

وقد أظهرت عمليات المطابقة التي قامت بها الشركة الألمانية فروقات جوهرية، ففي نفس السنة ووفق المحاسبة الألمانية حققت المؤسسة ربحاً قدر بحوالي 615 مليون مارك، بينما كانت النتيجة حسب المبادئ المحاسبية الأمريكية خسارةً بحوالي 1839 مليون مارك[1]، وهو ما يطرح التساؤل حول نتيجة هذه المؤسسة، ربحاً أم خسارة ؟

4- ضرورة اعتماد مرجعية محاسبية واحدة على المستوى العالمي

نظرا لتوسع المؤسسات الاقتصادية عبر العالم، زادت الحاجة لمصادر تمويل هذا التوسع، وهو ما أدى إلى تطور الأسواق المالية الدولية، ورافق هذا التطور مشاكل[2] محاسبية ناتجة عن تباين الأنظمة المحاسبية بين دول العالم، وفرض كل دولة تطبيق معاييرها المحاسبية الوطنية على المؤسسات والأسواق المالية لديها، مما صعب على المستثمرين الدوليين في مختلف البورصات العالمية قراءة وفهم قوائم مالية معدة بمبادئ محاسبية مختلفة، وقلص فرص الاستثمار الدولي وصعب من مهمة التمويل من مختلف البورصات العالمية زيادة عن الصعوبات التي تجدها الشركات المتعددة الجنسيات في دمج القوائم المالية لفروعها في دول تختلف أنظمتها المحاسبية، فاقتنعت، معظم دول العالم، منذ مطلع التسعينيات، بأن اعتماد مرجعية محاسبية معترف بها وطنيا غير كاف، لأنه بات من الضروري التفكير على المستوى العالمي وليس على مستوى بلد معين، وبالتالي أصبحت هذه الدول مرغمة بإيجاد لغة محاسبية واحدة تطبق على المستوى العالمي لتفادي المشاكل والصعوبات الناتجة عن تباين الأنظمة المحاسبية الوطنية، وذلك باعتماد مرجعية محاسبية معترف بها على الصعيد الدولي.

والمرجعيات المحاسبية المعروفة والأكثر استعمال منذ التسعينات من القرن الماضي والتي كان من الممكن اعتمادها من طرف دول العالم نتطرق لها في المطلب الموالي.

---

[1]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

[2]- فردريك تشوي ، كارول آنّ فروست، جاري ميك، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004، ص : 349.

المطلب الثالث :المرجعيات المحاسبية المتاحة كأساس للتوحيد المحاسبي الدولي

أهم المرجعيات المحاسبية التي كانت متاحة للاختيار كأساس للتوحيد المحاسبي الدولي منذ التسعينيات هي المرجعية المحاسبية الأمريكية والمرجعية المحاسبية الأوروبية والمرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS). نتطرق بإيجاز إلى كلا من هذه المرجعيات محاولين إعطاء أسباب عدم اختيار المرجعيات التي لم يتم اختيارها كأساس للتوحيد المحاسبي الدولي وإبراز مميزات المرجعية التي تم اعتمادها من طرف معظم دول العالم.

1- المرجعية المحاسبية الأمريكية (Les US GAAP)

تتمثل المرجعية المحاسبية الأمريكية في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (-US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles) والتي تشمل على:

- معايير المحاسبة المالية (- Statements of Financial Accounting Standards -SFAS)؛
- مفاهيم المحاسبة المالية (- Statements of Financial Accounting Concepts -SFAC)؛
- تفسيرات أو تمديدات للمعايير المحاسبية المالية (Interprétations)؛
- بالإضافة إلى نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مترابطة يبعضها البعض يدعى الإطار التصوري (Framwork).

1-1- المبادئ المحاسبية الأمريكية (US GAAP)

بدأ التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1887 تاريخ إنشاء المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (-AICPA- American Institute of Certified Public Accountants) الذي نشر الكثير من التوصيات والتفسيرات في مجال المحاسبة[1]. وفي أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، أنشأت السلطات الأمريكية هيئة تداول الأوراق المالية (Security and Exchange Commission –SEC–) سنة 1933 بغرض ضبط السوق المالية الأمريكية وإرجاع الثقة للمستثمرين، وأوكلت مهمة إصدار المعايير المحاسبية للمعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين(AICPA)، الذي نجح من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (-US GAAP - Generally Accepted Accounting Principles). وفي سنة 1973 أسند المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين(AICPA) بدوره مهمة إصدار المعايير المحاسبية المقبولة عموما إلى مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board –FASB–)، الذي أنشأ في نفس السنة، وأوكلت له

[1] Amar Kaddouri et Ahmed Mimeche, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, Enag Editions, Alger, 2009, p :56.

مهمة التوحيد والتنظيم المحاسبيين في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث نشر مجموعة من النصوص المكونة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والتي من بينها معايير المحاسبة المالية (- SFAS - Statements of Financial Accounting Standards) التي يفوق عددها حاليا 158 معيار، كما نشر الإطار التصوري الذي ترتكز عليه تلك المعايير سنة 1986 .

1-2- أسباب عدم اختيار المعايير المحاسبية الأمريكية كأساس للتوحيد الدولي

أثيرت في بادئ الأمر فكرة اختيار تطبيق المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (US GAAP) لتكون قابلة للتطبيق على الصعيد العالمي نظرا للهيمنة الأمريكية والالتزامات المفروضة من طرف هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) على الشركات الأجنبية عند الدخول إلى السوق المالية الأمريكية. لكن هذا يكون مخالفا للهدف الأساسي لإستراتيجية التوافق الدولي المتمثل في اعتماد معايير محاسبية دولية فعلا.

كما أن دول العالم وخاصة دول الإتحاد الأوروبي لا يمكنها ممارسة أي تأثير على المعايير المحاسبية الأمريكية. وهكذا فإن الأسباب الأساسية التي بررت عدم اعتماد هذه المعايير على المستوى العالمي هي[1]:

- إعداد المعايير(US GAAP) بدون أية مساهمة من خارج الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر جدارة إسناد المعايير(US GAAP) إلى هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) ؛
- تعتبر المعايير (US GAAP) جد مفصلة بالإضافة إلى الصعوبة المتزايدة لتسييرها؛
- المراقبة الآلية للمؤسسات التي تطبق المعايير(US GAAP)؛
- فائدة أكيدة للمصالح الأمريكية.

2- المرجعية المحاسبية الأوربية (Les (4ème et 7ème) directives)

تتمثل المرجعية المحاسبية الأوروبية في التوجيهية الرابعة والتوجيهية السابعة التي غطت و أطرت لمدة طويلة القانون المحاسبي للدول الأعضاء للإتحاد الأوروبي[2]. و تعرف التوجيهية بأنها قرار من القانون المشترك يهدف إلى تشجيع التوافق بين التشريعات الوطنية للدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي. فهي تفرض على الدول الأعضاء بلوغ هدف معين وتترك لهم اختيار الوسائل اللازمة لذلك. ونشير إلى أن التوجيهيتين لا ترتكز على إطار تصوري.

---

[1]- Stéphan Brun, L'essntiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2006, p: 20.

[2]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص: 121.

2-1- التوجيهية الرابعة المتعلقة بالحسابات الفردية

تم اعتماد التوجيهية الرابعة في 78/07/25 وكان الهدف الأساسي لهذه التوجيهية(من حلال موادها 62) هو العمل على ضمان المقارنة والتوافق والانسجام في المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الأموال الأوروبية، دون الاهتمام بتوحيد القواعد المحاسبية المتعلقة بإعداد هذه المعلومات، مع إقرارها بإمكانية اعتماد الخيارات التي شكلت بدورها مصادر للاختلاف في الممارسات المحاسبية حيث لم تسمح بمقارنة الأداء بين المؤسسات.

2-2- التوجيهية السابعة المتعلقة بالحسابات المجمعة

تم اعتماد التوجيهية السابع في83/06/13 وكانت تهدف (من حلال موادها51) إلى إلزام الشركات المشكلة لمجمعات بإعداد الإفصاح عن الحسابات المجمعة، وحددت الشروط التي تقضي بإدماج شركات معينة في محيط الإدماج، إضافة لطرق الإدماج والمعلومات المكملة التي يجب إدراجها في الملاحق.
وكسابقتها، فتحت هذه التوجيهية المجال أمام تباين الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول الأوروبية في مجال الإدماج نتيجة لاعتماد الخيارات.

2-3- أسباب عدم اختيار التوجهات الأوربية كأساس للتوحيد الدولي

لم يتم اختيار التوجيهات الأوروبية كأساس للتوحيد الدولي من طرف بلدان العالم لأن دول الإتحاد الأوروبي نفسها لم تتبنى هذه التوجيهات كأساس للتوحيد الأوروبي وذلك للأسباب التالية[1]:

- تشمل هذه التوجيهات على خيارات عديدة أدت إلى مرونة كبيرة في الممارسات المحاسبية وبالتالي عدم إمكانية مقارنة الأداء بين المؤسسات؛ الأمر الذي أدى إلى إرساء مبدأ الاعتراف المتبادل؛
- عدم إظهار الولايات المتحدة الأمريكية اهتمام كبير للاعتراف المتبادل بين المعايير الأمريكية والمعايير الأوروبية بسبب الخيارات الكثيرة المسموحة؛
- تخلي اللجنة الأوروبية عن فكرة القيام بتعديلات معمقة في هذه التوجيهات لجعلها مرجعية محاسبية كاملة نظرا لاختلاف أراء دول الأعضاء بسبب هذا الموضوع؛
- إعداد مرجعية محاسبية أوروبية يستغرق وقت طويل ويعزل أوروبا في مرجعية خاصة، الأمر الذي دفع اللجنة الأوروبية إلى تبني مرجعية محاسبية دولية معترف بها عالميا.

[1]- Stéphan Brun, Op-cit, p: 21.

3- المرجعية المحاسبية الدولية (Les IAS / IFRS)

تتمثل المرجعة المحاسبية الدولية في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS)؛ وفي التفسيرات (SIC / IFRIC) التي تشرح تلك المعايي[1]ر، بالإضافة إلى إطار تصوري.

3-1- المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS)

تتكون المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS)، من المعايير الدولية للمحاسبة (International Accounting Standards -IAS-)، عددها 41 معيار مرقمة من 1 إلى 41 (تم إلغاء أو استبدال اثني عشرة معيار(15،22،25،30،35،3،4،5،6،9،13،14)) والتي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Commitee -IASC-) منذ نشأتها سنة 1973 إلى غاية حلها وتغيير هيكلها سنة 2001، ومن معايير التقارير المالية الدولية (- IFRS - International Financial Reporting Standards)، عددها 9، مرقمة من 1 إلى 9 ، والتي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board - IASB -) منذ سنة 2001 تاريخ تأسيسه إلى يومنا هذا، بالإضافة إلى التفسيرات أو الشروحات حول المعايير (-SIC- Standing Interpretation Commitee) و (-IFRIC- International Financial Reporting Interpretation Commitee)، والكل مسجل[2] في حوالي 2300 صفحة.

ويتم إصدار هذه المعايير وفق نظام متماسك من أهداف ومبادئ أساسية مترابطة ببعضها البعض يدعى الإطار التصوري، الذي هو بمثابة دليل لإعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

وهذه المعايير تخص بالأساس المؤسسات الدولية الكبيرة المسعرة في البورصة، لأن البورصة تقدم من خلالها المؤسسات معلومات تبين حالة الوضعية المالية والأداء للأطراف المتعاملة معها وبخاصة المستثمرون الدوليون، بغرض مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة، ويشترط في هذه المعلومات أن تتميز بالمصداقية والشفافية وموثوق بها، وسهلة القراءة من جميع المستفيدين منها عبر العالم، وهذا ما تعمل على توفيره المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، مما يؤهلها لتكون مرجع محاسبي دولي.

3-2- مميزات المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية

يمكن تلخيص مميزات المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي[3]:

---

[1] - أنظر في الملاحق القائمة الكاملة للمعايير IAS والمعايير IFRS والتفسيرات SIC والتفسيرات IFRIC.

[2]- Catherine Maillet – Baudriet, Anne Le Manh, Les Normes Comptables Internationales IAS / IFRS, Foucher éditions, Vanves, 2007, p: 6.

[3]- Stéphan Brun, Op-cit, pp: 41.42.

- تعتبر مرجعية مستمدة من نموذج التوحيد المحاسبي الأنكلوسكسوني لمصلحة المستثمرين؛
- تم إعداد المرجعية من مقاربة تعكس واقع النشاط الاقتصادي للمؤسسة بالنسبة للسوق؛
- تتم معالجة العمليات المحاسبية انطلاقا من مبادئ محاسبية متطابقة (إطار تصوري) وليس من قواعد (لا توجد قواعد حول طريقة مسك المحاسبة، ولا مخطط حسابات بالأرقام والتسمية)؛
- فصل المحاسبة عن كل بيئة قانونية وجبائية؛
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية ولعناصر المعلومة المالية؛
- تطبيق إجباري لكل المعايير ولكل التفسيرات؛
- أولوية الميزانية على حساب النتائج؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة؛
- قياس الخسارة في القيمة والانخفاض في الأصول؛
- أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- التطبيق بأثر رجعي (أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل)؛
- أهمية الملاحق.

المطلب الرابع: اختيار المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) كأساس للتوحيد المحاسبي الدولي

بعد أن اقتنعت معظم دول العالم بضرورة اعتماد مرجعية محاسبية معترف بها عالميا، وبعد استبعاد اعتماد المرجعية المحاسبية الأمريكية ولا المرجعية المحاسبية الأوروبية نظرا للأسباب المذكورة، تم اختيار المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) كأساس للتوحيد المحاسبي الدولي من طرف الكثير من دول العالم، بما فيها دول الإتحاد الأوروبي، نستعرض فيما يلي دعائم وإيجابيات هذا الاختيار، بالإضافة إلى رزنامة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الإتحاد الأوروبي.

1- دعائم اختيار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كأساس للتوحيد المحاسبي الدولي[1]

زادت أهمية المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كأساس للتوافق المحاسبي الدولي، بعد الاعتراف المتزايد بها من طرف هيئات لها وزن كبير في العالم، وهو ما أدى بتوجه العديد من الدول إلى تطبيقها أو توفيق القواعد المحاسبية الوطنية معها.

[1] عبد القادر بكيحل، مرجع سبق ذكره، ص:39.

1-1- توصيات المنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية (IOSCO)

هي هيئة تضم السلطات الوطنية المكلفة بتنظيم الأسواق المالية لدول العالم، تتكون من حوالي 181 هيئة تداول وطنية، فبعد اطلاعها على أعمال لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC) وفرض بعض التعديلات عليها، قامت بالموافقة بعد ذلك على المعايير الدولية للمحاسبة، وقبولها لتكون أساس إعداد القوائم المالية للمؤسسات المسجلة في البورصات العالمية، وقامت في هذا الإطار بتوصية جميع السلطات المكلفة بالبورصات والأسواق المالية عبر العالم في 17 ماي 2000، بقبول تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في البورصات.

1-2- اتفاق نورولك (NORWALK) بهدف تقارب المعايير (IAS/IFRS)و(US GAAP)

في 29 أكتوبر 2002 اصدر IASBو FASB مذكرة تفاهم كانت بمثابة خطوة هامة نحو قيام المجلس بإضفاء الصبغة الرسمية على التزامهما بتحقيق التوافق بين IFRS و GAAP الأمريكية. وقد تم التواصل إلى هذا الاتفاق في اجتماع مشترك عقد في مقر FASB في نوروك – كونيكتيكت بالولايات المتحدة في 18 سبتمبر 2002 حيث اقر المجلسان بالتزامهما بتطوير معايير محاسبة متوافقة وعالية الجودة يمكن استخدامها في إعداد التقارير المالية المحلية وعبر الحدود.

1-3-قبول المعايير (IAS/IFRS) من طرف هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(SEC)

أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) منشورا في جوان 2004 لتشجيع الشركات الأجنبية المقيدة في البورصة الأمريكية على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وفي 15 نوفمبر 2007 قامت بالموافقة على تعديل متطلبات الإفصاح من الشركات الأجنبية المسعرة في البورصات الأمريكية، وذلك بتطبيق مرجع وحيد على الشركات الأجنبية، يتمثل في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

2- إيجابيات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية على الصعيد الوطني والدولي

يمكن إبراز أهم ايجابيات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كأساس لإعداد وعرض القوائم المالية على الصعيد الوطني والدولي كالآتي:

- توفر لغة محاسبية[1] مشتركة تلقى قبولا وطنيا ودوليا، لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في نطاق المحاسبة بين دول العالم تجعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة؛

[1]- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سبق ذكره، ص155.

- تسمح بإجراء المقارنات بين عدة مؤسسات، مما يزيد في تنافسها أمام المستثمرين في البورصات؛
- تسمح بإعداد قوائم مالية مجمّعة للشركات المتعددة الجنسيات التي لها فروع في دول مختلفة، وتساعد على تصميم نظم متكاملة للمعلومات تسمح بالربط بين أنشطتها وأنشطة فروعها؛
- تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية المحلية والدولية تجاه القوائم المالية؛
- تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة، وإعطاء صورة دقيقة عن المؤسسة في لحظة تقديم المعلومة عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية، وليس وفق نظرة قانونية؛
- تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل قي الأسواق الدولية[1].

3- اختيار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كأساس للتوحيد المحاسبي الأوربي

3-1- أسباب الاختيار

لاحظت اللجنة الأوروبية أن المؤسسات الأوروبية الباحثة عن رؤوس الأموال من الأسواق المالية الدولية، مجبرة بتقديم معلومات مختلفة وأحيانا أكثر من ما هو مطلوب في أسواقها الأصلية، فبدأت بالتفكير في إجراء إصلاح محاسبي حيث كان لها خيارين[2] :

- إما تذويب التوجيهيتين الرابعة والسابعة وإعداد مرجعية محاسبية أوروبية متوافقة مع المتطلبات الدولية؛
- إ ما أن تتبنى مرجعية محاسبية دولية من بين المرجعيتين المتاحتين (US GAAP أو IFRS).

وكما سبقت الإشارة إليه، فإن إعداد مرجعية محاسبية أوروبية جديدة يسترق وقت طويل ويعزل أوروبا في مرجعية خاصة وأن المرجعية الأمريكية تم إعدادها بدون أي مشاركة من الإتحاد الأوروبي، فتم اختيار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كأساس للتوحيد المحاسبي الأوربي لأسباب سياسية.

---

[1]- عبد القادر بكيحل، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

[2] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Maîtriser les IFRS, Groupe RF, 4éme édition, Paris, 2009, p : 13.

3-2- رزنامة تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية على المستوى الأوربي[1]

فرض القانون الأوروبي رقم 2002/1606 المسمى (IFRS)[2] المؤرخ في 19 جويلية 2002 التطبيق الإجباري للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بداية من أول جانفي 2005، على الحسابات المجمّعة لمؤسسات الإتحاد الأوروبي المسعرة بالبورصات،وذلك حسب الرزنامة المبينة في الجدول التالي:

جدول رقم 01 : رزنامة تطبيق المعايير(IFRS) في الإتحاد الأوروبي

المؤسسات / الحسابات	مؤسسات الإتحاد الأوروبي المسعرة بالبورصات	مؤسسات الإتحاد الأوروبي غير مسعرة بالبورصات
الحسابات المجمّعة	المعايير(IFRS) إجبارية ابتداء من أول جانفي 2005	حسب اختيار الدول الأعضاء: تمديد المرجعية الدولية (IFRS)
الحسابات الفردية	حسب اختيار الدول الأعضاء : تمديد المرجعية الدولية (IFRS)	

المصدر: Odile Barbe et Laurent Didelot, Maîtriser les IFRS, Groupe RF, 4éme édition, Paris, 2009. p : 13.

تم ترك الخيارات الآتية للدول الأعضاء:

- اعتماد مسبق للمرجعية الدولية (IFRS)؛
- بالنسبة للحسابات المجمّعة للمؤسسات غير المسعرة وبالنسبة للحسابات الفردية للمؤسسات المسعرة أو غير المسعرة، تطبيق المعايير يكون: إجباري، اختياري أو ممنوع؛
- تم تأجيل التطبيق بسنتين (إلى أول جانفي 2007)كمهلة إضافية للمؤسسات المسعرة الأوروبية التي لا تطرح إلا السندات المسعرة أو التي تطبق المرجعية الأمريكية (US GAAP).

[1] - Idem, p : 13.
[2]- Stéphan Brun, Op-cit, p: 28.

المبحث الثاني: الهيئات الدولية المشرفة على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية

الهيئة الدولية التي أشرفت على إعداد ونشر معايير المحاسبية الدولية (International -IAS- Accounting Standards) هي لجنة معايير المحاسبة الدولية (- International -IASC Accounting Standards Commitee)، وذلك منذ نشأتها سنة 1973 إلى غاية حلها سنة 2001 وتحولها إلى مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (- International Accounting -IASCF Standards Committee Foundation) وتعتبر مؤسسة أم لمجلس معايير المحاسبة الدولية (- IASB - International Accounting Standards Board)، الذي بدأ يشرف على إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية تحت اسم معايير التقارير المالية الدولية (- IFRS - International Financial Reporting Standards)، منذ ميلاده سنة 2001 إلى يومنا هذا.

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية (- International Accounting -IASC Standards Commitee)

تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 من طرف هيئات المحاسبة المهنية لعشرة دول وكانت تهدف إلى إعداد ونشر وتعميم استعمال على المستوى الدولي معايير محاسبية لإعداد ونشر قوائم مالية تساعد على اتخاذ القرارات. نتطرق إلى نشأتها، أهدافها وهيكلها وكذالك الأعمال التي أنجزتها منذ تأسيسها إلى غاية حلها سنة 2001.

1- نشأة وأهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية

1-1- نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعود نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة[1] الذي عقد في سبتمبر 1972 في سيدني باستراليا. في هذا المؤتمر، اقترح لورد بنسون الرئيس السابق لمعهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز(ICAEW) إنشاء هيئة دولية تكون مسئولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية.

وبعد عقد عدة اجتماعات أخرى بين رؤساء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) و المعهد الدولي للمحاسبين القانونيين (IICA) و معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا

[1] - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص: 20.

وويلز(ICAEW) و معهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS) تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول في تشكيل هيئة محاسبة دولية بشكل يتجاوز "الدول الثلاث". وعلية فقد وجهت الدعوة لهيئات المحاسبة في عدة دول لحضور اجتماع في لندن في مارس 1973، وأسفر الاجتماع في النهاية عن إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في 06/29/ 1973 كجهاز قطاع خاص مستقل من الاتفاق الذي توصلت إليه هيئات المحاسبة المهنية في عشرة دول هي استراليا و كندا و ألمانيا و اليابان و المكسيك و هولندا فرنسا و المملكة المتحدة و ايرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية. وكان لورد بنسون أول رئيس لها حيث شغل هذا المنصب منذ 1973 إلى 1975 .

ومنذ عام 1983 شمل أعضاء (IASC) كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants -IFAC-) وعندما تم حل مجلس إدارة IASC في 2001، كان هناك 153 عضوا في 112 بلدا.

1-2- أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية

تمثلت الأهداف الأساسية للجنة معايير المحاسبة الدولية عند إنشائها فيما يلي[1] :

- إعداد ونشر معايير محاسبية مقبولة دوليا، تكون ذات جودة عالية، سهلة الفهم وقابلة للتطبيق على المستوى الدولي، بحيث تسمح بتطبيقها في إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات، من توفير معلومات محاسبية ومالية قابلة للفهم، شفافة وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي، بالشكل الذي يسمح لمختلف الفاعلين في الأسواق المالية الدولية ومستعملو هذه المعلومات من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة؛
- ترقية استعمال وتعميم هذه المعايير على المستوى الدولي؛
- العمل على توحيد القواعد المحاسبية وعرض القوائم المالية عبر العالم.

2- هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطور هيكل اللجنة بمرور الوقت حيث كان يتكون عند حلها سنة 2001 من مجلس إدارة و مجموعة استشارية دولية ومجلس استشاري بالإضافة إلى اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير (SIC)[2].

[1]- Stéphan Brun, Op-cit, p: 23.

[2] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 21، 22.

2-1- مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية

برغم أن تشكيل مجلس IASC تغير بمرور الوقت إلا انه أثناء الجزء الأخير من حياته بوشرت أعمال IASC بواسطة مجلس إدارة مؤلف من ممثلي هيئات المحاسبة في 13 بلدا معينين من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وما يصل إلى أربع منظمات أخرى مهتمة بالتقارير المالية. وكان مسموحا لكل عضو في مجلس الإدارة ترشيح ممثلين اثنين ومستشار فني لحضور اجتماعات مجلس الإدارة.

2-2- مجموعة استشارية دولية

أسس مجلس IASC مجموعة استشارية دولية في 1981 ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي و مستخدمي القوائم المالية و البورصات و الجهات المنظمة للأوراق المالية. وقد اجتمعت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC وبرنامج عمل IASC واستراتيجياتها. وقد لعبت هذه المجموعة دورا هاما في قيام IASC بوضع معايير المحاسبة الدولية وكسب القبول للمعايير الناتجة.

2-3- مجلس استشاري

في عام 1995، انشات IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى تكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا في مهنة المحاسبة و الأعمال و مستخدمي القوائم المالية الأخرى. وكان دور المجلس الاستشاري هو تعزيز مقبولية معايير المحاسبة الدولية بوجه عام و مصداقية عمل IASC .

2-4- اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير (Standing Interpretation Committee- SIC-)

شكل مجلس إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997 لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة متنافرة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، وكانت دراستها ضمن سياق معايير المحاسبة الدولية القائمة وإطارها التصوري. وضمت اللجنة الدائمة للتفسيرات ما يصل إلى 12 عضوا لهم حق التصويت من بلدان مختلفة كان من بينهم أفرادا من مهنة المحاسبة ومجموعات المعدين ومجموعات المستخدمين و الأكاديميين المحاسبين. وسميت التفسيرات التي تم إعدادها ونشرها باسم اللجنة التي أصدرتها أي (Standing Interpretation Committee- SIC-)، وأصدرت هذه اللجنة 34 تفسير[1] منذ نشأتها إلى غاية إعادة تشكيلها وتغيير اسمها في ديسمبر 2001، و لم يبقى من هذه التفسيرات سوى 10 تفسيرات[2] بسبب إلغاءها بإلغاء المعايير التي تفسرها أو بسبب إدماجها ضمن معايير جديدة.

---

[1] - خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 547..

[2]- Catherine Maillet-Baudriet, Anne Le Manh, les normes comptables internationales IAS/IFRS, Foucher éditions, Vanves, 2008, p: 306.

3- أعمال وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية (حسب التسلسل الزمني)

يختلف قليلون على أنه منذ تشكيلها في 1973، حققت اللجنةIASC الكثير برغم القيود التي يفرضها هيكلها عليها،حيث أصدرت 41 معيار (IAS)لم يبقى منها إلى غاية 2008 سوى 29 معيار حيث تم إلغاء أو استبدال 12 معيار[1]، هذا بالإضافة إلى أعمال أخرى نستعرضها فيما يلي:

3-1- إصدار مجموعة أولى من المعايير المحاسبية الدولية (1973 - 1988)

تم إعداد ونشر في هذه الفترة مجموعة أولى[2] من المعايير المحاسبية الدولية كانت تسعى اللجنة من وراءها اكتساب انخراط أكبر عدد ممكن من الدول، ولكن تلك المعايير كانت تسمح بعدة معالجات محاسبية بديلة، كان السبب الرئيسي لذالك أن اللجنة اعتبرت أن وظيفتها الأساسية هي حظر الممارسات المحاسبية غير المرغوبة، مع التسليم بأنه قد يكون أكثر من حل واحد مقبول لقضية محاسبية محددة.

3-2- نشر الإطار التصوري (1989)

تمت المصادقة على الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية من طرف IASC في أفريل 1989 ونشر[3]في جويلية 1989. ونظرا لأهميته سوف نتطرق له بالتفصيل في المبحث الموالي.

3-3-مشروع قابلية المقارنة / التحسينات الخاص باللجنة IASC (1989 - 1993)

في 1989 قرر مجلس إدارة IASC مراجعة المعايير لغرض المقارنة، فدخل في مشروع كبير (معروف باسم مشروع قابلية المقارنة / التحسينات) كان الهدف منه خفض الكثير من خيارات المحاسبة البديلة تم استكماله[4] في عام 1993 وتمخض عن إصدار حزمة مؤلفة من 10 معايير محاسبية دولية معدلة أصبحت سارية على الفترات المحاسبية البادئة من 1 جانفي 1995 أو بعده . وللأسف فقد كان المشروع أقل نجاحا مما كان مأمولا برغم أن عدد الخيارات البديلة المسموحة تم خفضه، إلا أنه لم يتم القضاء عليها، وكان معنى ذلك أن المعايير المحاسبية الدولية ظلت محتوية على معالجات بديلة مسموحة، و على اثر ذلك تم رفض المعايير المحاسبية الدولية من طرف (IOSCO) في عام 1994 حيث اعتبرتها أقل إجبارا.

Catherine Maillet-Baudriet, Anne Le Manh,, Op-cit, p: 306.

[2] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2009, P : 17.

[3] – مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص:91.

[4] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ، ص: 24.

3-4- اتفاقية IOSCO / IASC (1995)

في جوان 1995 وقد أعلن مجلس إدارة IASC و اللجنة الفنية التابعة لـــ IOSCO أن علاقة هامة تم بلوغها في سبيل تطوير معايير المحاسبة الدولية وكان مجلس الإدارة قد وضع خطة عمل[1] (أصبحت معروفة باسم برنامج عمل المعايير المحورية) رأت اللجنة الفنية انه لدى اكتماله بشكل ناجح سينتج عنه اشتمال معايير المحاسبة الدولية على مجموعة شاملة ومحورية من المعايير.

وقد بذل مجلس IASC جهدا غير عادي على مدى الأعوام الأربعة ونصف التالية للوفاء بالجانب الذي يخصه في اتفاقه مع IOSCO، نتج عنه تقديم مجموعة المعايير المحورية المعدلة في اجتماعه المنعقد في ديسمبر1998، وبدأت مراجعة IOSCO لهذه المعايير المحورية عام 1999.

وفي ماي 2000 ، أعلنت منظمةIOSCO عن الانتهاء من تقييم معايير IASC المحورية من خلال قيام اللجنة الفنية التابعة لـــ IOSCO بنشر تقرير لخص عملها التقييمي، وقد نص التقرير على أن IOSCO قيمت 30 معيار لـــ IASC ، بما في ذلك التفسيرات ذات الصلة بها (المسماة معايير IASC 2000) وبحثت مدى ملائمة استخدامها في الإصدارات وعمليات القيد عبر الحدود، وأوصى التقرير بأن يسمح أعضاء IOSCO للجهات الوافدة متعددة الجنسيات باستخدام معايير IASC 2000 في إعداد قوائمها المالية من أجل الإصدارات وعمليات القيد في البورصات الدولية.

3-5- بداية التفكير في تشكيل(IASC) من أجل المستقبل(1998)

في ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية و التعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال و الضغط المتزايد من اجل مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية المتناغمة دوليا، اعتقد مجلس IASC انه من الضروري إجراء تغيرات هيكلية لكي تتمكن اللجنة من مواجهة التحديات الجديدة بفعالية.

وعلى ذلك فقد رأى مجلس لجنة IASC أن اكتمال برنامج معاييرها المحورية لحظة مناسبة لإجراء مراجعة لإستراتيجيتها وتغيير هيكلها، ونتيجة لذلك فقد عينت في 1998 ما يسمى بفريق عمل الإستراتيجية[2](- Strategy Working Party -SWP) لإجراء مراجعة عامة لإستراتيجية IASC، وقدم هذا الفريق تقريره النهائي في نوفمبر 1999، تمخض عنه ميلاد مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي يعتبر كيان تابع لمؤسسة أم حلت محل اللجنة IASC نتطرق لها في المطلب الموالي.

---

[1] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Op-cit, P : 17.

[2] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

المطلب الثاني: مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (– IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation)

قامت اللجنة (IASC) بإصلاحات عميقة في هيكلها فتحولت رسميا بتاريخ 06 فيفري 2001 من لجنة دولية إلى مؤسسة دولية مستقلة لا تعمل بهدف الربح، وسميت **بمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية**(**International Accounting Standards Committee Foundation –IASCF–**) تقع حوكمتها في أدي أمناء أو إداريين، وهي مؤسسة أم لأربع كيانات من بينها **مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)**.

1– نشأة وأهداف مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)

1–1– نشأة مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في نوفمبر 1999، قدم فريق عمل الإستراتيجية (SWP) التابع للجنة IASC تقريره النهائي (توصيات حول تشكيل IASC من أجل المستقبل) إلى مجلس إدارة IASC، الذي وافق عليه الإجماع وكانت تلك الموافقة بمثابة بداية تحول لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) من لجنة دولية إلى مؤسسة دولية مستقلة تتمتع بقانون أساسي جديد خاص بها، تقع حوكمتها في أيدي أمناء أو إداريين، وتظم مجلسين ولجنة.

وفي ديسمبر 1999 عين مجلس إدارة IASC لجنة ترشيحية لاختيار الأمناء الأوائل، وهؤلاء الأمناء رشحوا في 22 ماي 2000 وتولوا مهام مناصبهم رسميا في 24 ماي 2000 تاريخ الموافقة على القانون الأساسي **لمؤسسة IASCF** بأدنبرة[1] (Edimbourg)، الذي نصت المادة الأولى منه أن اسم المنظمة هو " **لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)**" وتأخذ المنظمة اسم " **مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)** " ابتداء من 6 فيفري 2001، وتباشر مهامها ابتداء من 01 / 04 / 2001.

وتنفيذا لواجباتهم بموجب القانون الأساسي، شكل الأمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (**IASCF**) في 6 فيفري 2001 . وقد تشكلت المؤسسة كمؤسسة لا تعمل بهدف الربح، مسجلة في ولاية ديلوير (Delaware) بالولايات المتحدة الأمريكية ويقع مقرها الاجتماعي بلندن[2] .

---

[1] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

[2]- Catherine Maillet-Baudriet, Anne Le Manh,, Op-cit, , p: 13.

1-2- أهداف مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حددت المادة (2) من القانون الأساسي[1] أهداف مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية(**IASCF**) كالآتي:

- وضع مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة وقابلة للفهم و التطبيق وتتطلب معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية و التقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية و المستخدمين الآخرين على اتخاذ قرارات اقتصادية؛
- تشجيع استخدام و تطبيق تلك المعايير بشكل صارم و دقيق؛
- تحقيق التقاء بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

2- هيكل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)

تعتبر مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) مؤسسة أم لأربعة كيانات فرعية[2] مهمة وهي:

- الأمناء أو الإداريين (**TRUSTEES**)؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية (**International Accounting Standards Board-IASB-**) ؛
- المجلس الاستشاري للمعايير (**Standards Advisory Council -SAC -**) ؛
- الجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية (**International Financial Reporting -IFRIC-** Interpretations Committee).

نتطرق فيما يلي إلى كلا من هذه الكيانات من حيث التشكيل والمهام.

---

[1]- Catherine Maillet-Baudriet, Anne Le Manh, Op-cit, p: 13.
[2] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Op-cit , p : 17.

2-1- الأمناء أو الإداريين (TRUSTEES)

2-1-1- تشكيل الأمناء

تقع حوكمة مؤسسة (IASCF) على عاتق أمناء تم اختيارهم من طرف لجنة التعيين[1] قبل دخول القانون الأساسي حيز التطبيق وكان عددهم 19، ويشترط في تركيبة الأمناء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية ويبلغ عددهم حاليا 22 عضو يتوزعون على النحو الآتي[2]:

- 06 أمناء من أمريكا الشمالية؛
- 06 أمناء من أوروبا؛
- 06 أمناء من أسيا/منطقة المحيط الهادي؛
- 04 أمناء من أي منطقة جغرافية شريطة إيجاد توازن جغرافي عام.

و يتم تعيين الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

2-1-2- مهام الأمناء

تتمثل المهام الأساسية[3] للأمناء في:

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة المؤسسة (IASCF)؛
- إعداد ونشر التقرير السنوي عن أنشطة (IASCF)، بما في ذلك القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة المقبلة؛
- إجراء مراجعة سنوية لميزانية (IASCF) وتحديد أساس التمويل؛
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العريضة المؤثرة على معايير المحاسبة الدولية وتدعيم (IASCF) وعملها وكذا هدف التطبيق الصارم لمعايير المحاسبة الدولية (ومع ذلك فالأمناء مستبعدون من التدخل في المسائل التقنية المتصلة بالمعايير المحاسبية)؛
- ممارسة كل سلطات (IASCF) باستثناء تلك المحفوظة صراحة للمجلس IASB واللجنة IFRIC والمجلس الإستشاري SAC؛
- تعيين أعضاء كل من المجلس IASB واللجنة IFRIC و المجلس الاستشاري SAC.

---

[1]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص:129.

[2]- Catherine Maillet-Baudriet, Anne Le Manh, Op-cit, p: 16.

[3] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

2-2- مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board-IASB-)

تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في06 فيفري 2001، و استلم مهامه في الفاتح أفريل من نفس السنة.

2-2-1- تشكيل المجلس(IASB)

يتشكل هذا المجلس من أربعة عشر (14) عضوا يتم تعيينهم[1] من طرف الأمناء على أساس خبرتهم وكفاءتهم، بحيث عضوين يعملان بوقت جزئي و12 عضوا يعملون بوقت كامل ولديهم الخبرات الآتية[2]:

- 05 أعضاء لديهم خبرة في التوحيد المحاسبي (normalisateurs comptables)؛
- 04 أعضاء لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية (préparateurs aux états financiers)؛
- 03 أعضاء لديهم خبرة في المراجعة (auditeurs)؛
- 02 لديهم خبرة في البحث الجامعي (universitaires).

كما انه من بين الأعضاء 12 اللذين يعملون بوقت كامل،07 أعضاء توكل إليهم مسؤوليات رسمية للاتصال مع الهيئات الوطنية للتوحيد وهي استراليا و نيوزلندا و كندا و فرنسا و ألمانيا و اليابان و الولايات المتحدة و المملكة المتحدة ، حتى يتسنى ترقية تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية.

و يشتغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمسة سنوات على الأكثر، قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل.

2-2-2- مهام المجلس(IASB)

حددت المادة 36 من القانون الأساسي لمؤسسة(IASCF) مهام[3] المجلس كما يلي:

- له المسؤولية الكاملة عن كل المسائل التقنية بما في ذلك إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية ومشروعات المعايير، والموافقة النهائية على تفسيرات IFRIC ؛ ويتم الإقرار بأغلبية بسيطة (9 من 14 صوتا)؛
- نشر مذكرات الإيضاح (exposé sondage) حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات (commentaires) ؛
- يحدد بكل حرية جدول أعماله الفني و في تكليفات المشروعات المتعلقة بالمسائل التقنية حيث يمكنه تعهد من باطن الأبحاث المفصلة أو أعمال أخرى مع الهيئات الوطنية واضعة المعايير؛
- القيام بتجارب ميدانية (سواء في الدول المتقدمة أو في الأسواق الناشئة)للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحيتها في محيط متنوع ومتباين.

---

[1] – مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص:130.

[2]- Catherine Maillet-Baudriet, Anne Le Manh,, Op-cit, 2008, p: 14.

[3] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

2-3- المجلس الاستشاري للمعايير (SAC- Standards Advisory Council)

2-3-1- تشكيل المجلس الاستشاري للمعايير(SAC)

تشكل هذا المجلس من 30 عضو[1] يمثلون أصولا وكفاءات مختلفة ومتنوعة تم تعيينهم من طرف الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، ويبلغ عددهم حاليا 39 عضو[2].

يشكل المجلس الاستشاري للمعايير(SAC) منتدى وملتقى للمشاركة بواسطة المنظمات والأفراد المهتمين بالمعلومة المالية الدولية وذوي أصول جغرافية ووظيفية متنوعة.

2-3-2- مهام المجلس الاستشاري للمعايير(SAC)

حددت المادة 42 من القانون الأساسي لـــIASCF مهام المجلس الاستشاري للمعاييرSAC كما يلي[3]:

- تقديم النصح لـــ IASB حول القرارات المتصلة بجدول الأعمال وأولويات عمل المجلس؛
- إبلاغIASB بوجهات نظر أعضاء المجلس الاستشاري للمعايير حول مشروعات وضع المعايير الرئيسية؛
- تقديم نصائح أخرى لـــ IASB أو للأمناء.

يجتمع المجلس الاستشاري للمعايير(SAC)3 مرات سنويا برئاسة رئيس المجلس IASB، وتكون اجتماعاته عادة مفتوحة أمام الجمهور.

2-4- اللجنة الدائمة لتفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC- International Financial Reporting Interpretations Committee).

2-4-1- تشكيل اللجنة الدائمة لتفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC)

استمر عمل اللجنة (SIC) التي تشكلت في سنة 1997 في ظل هيكل (IASC)السابق إلى غاية مارس 2002، حيث تمت إعادة تشكيل اللجنة (SIC) تحت اسم اللجنة (IFRIC) وتعيين مدير الأنشطة الفنية بـــIASB رئيسا لها دون أن يكون له حق التصويت.

تضم الجنة IFRIC (12) عضوا لهم حق التصويت، يتم تعيينهم من طرف الأمناء لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد[1].

---

[1]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص:131.

[2]- Catherine Maillet-, Anne le Manh , normes comptables internationales, Foucher, 3e édition ,Vanves, 2007, p: 8.

[3] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

2-4-2- مهام اللجنة الدائمة لتفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC)

حددت المادة 41 من القانون الأساسي لمؤسسة(IASCF) مهام اللجنة الدائمة لتفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC) كما يلي[2]:

- يفسر ويعلق ويوجد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية حسب مضمون الإطار التصوري لـــIASB كما تقوم اللجنة بمهام أخرى يطلبها المجلس؛
- ينشر مشروعات التفسيرات التي يعلق عليها الجمهور ويأخذ بعين الاعتبار التعليقات المستلمة في مدة زمنية معقولة قبل إنهاء أي تفسير؛
- يعلم المجلس بالتفسيرات التي تم إعدادها ويتحصل على إقرارها من طرف المجلس.

وتجتمع اللجنة IFRIC كل شهرين تقريبا، وتتخذ كل القرارات الفنية في جلسات مفتوحة للمراقبة العامة. وتتناول اللجنة موضوعات وقضايا ذات أهمية واسعة الانتشار وليس قضايا تهم مجموعة صغيرة فقط من المؤسسات. وتغطي التفسيرات كلا من:

- قضايا تقارير مالية مثارة حديثا و لم تبحثها معايير IFRS.
- قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشا في غياب التوجيه وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشان المعالجة المناسبة.

2-5- المدير العام و الطاقم الإداري

المدير العام لمؤسسة(IASCF) هو نفسه مدير المجلس (IASB) الذي يتم تعيينه من طرف الأمناء من بين أعضاء المجلس العاملين بوقت كامل، وشغل هذا المنصب السيد دافيد تويدي (David Tweedie) منذ نشأة (IASB) في أفريل 2001، إلى غاية 01 /01 /2008 تاريخ استخلافه بالسيد قريت زالم (Gerrit Zalm) الذي شغل منصب نائب وزير أول ووزير المالية لهولندا.

يقوم المدير العام، بعد استشارة الأمناء بمهمة توظيف الطاقم الإداري للمجلس، وخاصة:

- **مدير تقني:** يشرط أن لا يكون عضو بالمجلس، يكون له الحق في الحوار والمناقشة داخل المجلس دون أن يكون له الحق في التصويت؛
- **مدير تجاري:** يكون مسؤولا عن النشر وحقوق إعادة النشر، وعن الاتصال والموظفين الإداريين والماليين.

---

[1]- Catherine Maillet-Baudriet, Anne Le Manh, Op-cit, , p: 14.

[2] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

المطلب الثالث: أعمال وانجازات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

سطر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) منذ إنشائه هدفان أساسيان، تمثل الهدف الأول في العمل على تقارب معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) مع المعايير الأمريكية (US GAAP)، وتمثل الهدف الثاني في العمل على جعل أكبر عدد ممكن من دول العالم تتبنى المعايير(IFRS) مباشرة أو المواءمة بين معاييرها الوطنية والمعايير (IFRS)، كما قام بأعمال وإنجازات عدة نذكر أهمها حسب التسلسل الزمني لحدوثها وذلك منذ أفريل 2001، تاريخ مباشرته لأعماله إلى غاية ديسمبر 2010.

1- تبني معايير، تفسيرات والإطار التصوري لـــ IASC (ابريل 2001)

اجتمع المجلس (IASB) التي يجوز للجمهور حضور اجتماعاته) للمرة الأولى[1] في جلسة فنية في 01 ابريل 2001، وأثناء هذا الاجتماع وافق على قرار بتبني مجموعة معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها القائمة الصادرة عن مجلس إدارة (IASC) السابق واللجنة الدائمة SIC. وأعلن المجلس (IASB) أيضا أن أمناء مؤسسة (IASCF) وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الصادرة عن المجلس (IASB) بـــ"معايير التقارير المالية الدولية" (**IFRS** - International Financial Reporting Standards)، ومع ذلك فالإصدارات الحالية سوف يتم الاحتفاظ باسمها وهو معايير المحاسبة الدولية (-IAS- International Accounting Standards)، كما تبنى[2] المجلس (IASB) الإطار التصوري الصادر عن اللجنة (IASC).

2- مشروع تحسين المعايير (أفريل 2001- ديسمبر 2003)

في أفريل 2001، أعلن مجلس IASB عن إطلاق مشروع التحسينات[3] ودعا إلى تقديم اقتراحات حول كيفية تحسين المعايير القائمة. وكان الهدف من المشروع هو إضفاء الوضوح و الاتساق على معايير IASC القائمة الصادرة بواسطة مجلس IASC السابق. و الموضوعات المحددة التي تم تناولها جاءت من المعلومات التي تم توفيرها بالفعل إلى IASB بواسطة مصادر مثل IOSCO وجهات وضع المعايير الوطنية و SIC وشركات المحاسبة الكبيرة و المعلقين الآخرين. وقد كانت القضايا التي تم التصدي لها هي تلك التي تم تصنيفها بأنها قضايا جوهرية ضيقة ويمكن أن يحسن حسمها من جودة معايير IAS و/ أو يزيد التقاء المعايير الوطنية و الدولية. وقد رغب المجلس في التصدي لهذه القضايا فورا، لكي لا تواجه الشركات المتبنية لـــ IAS للمرة الأولى تغيير إضافي هام بعد ذلك.

---

[1] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:42.

[2] - مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص:91.

[3] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:56.

3- مشروع توافق IFRS مع GAAP الأمريكية (أكتوبر 2002)

في 29 أكتوبر 2002 اصدر IASBو FASB مذكرة تفاهم كانت بمثابة خطوة هامة نحو قيام المجلس بإضفاء الصبغة الرسمية على التزامهما بتحقيق التوافق[1] بين IFRS و GAAP الأمريكية. وقد تم التواصل إلى هذا الاتفاق في اجتماع مشترك عقد في مقر FASB في نوروك – كونيكتيكت بالولايات المتحدة في 18 سبتمبر 2002 حيث اقر المجلسان بالتزامهما بتطوير معايير محاسبة متوافقة وعالية الجودة يمكن استخدامها في إعداد التقارير المالية المحلية وعبر الحدود. وفي ذلك الاجتماع تعهد المجلسان ببذل أقصى ما في وسعهما من اجل:

- جعل معايير التقارير المالية القائمة (IFRS و GAAP) متوافقة في أسرع وقت ممكن؛
- تنسيق برامج عملهما في المستقبل لضمان المحافظة على استمرارية التوافق بعد تحقيقه؛

ولتحقيق التوافق، اتفق المجلسان كمسالة أولوية عظمى على:

- إزالة الفوارق الأخرى بين IFRS و GAAP الأمريكية التي ستظل موجودة في 1 جانفي 2005، من خلال تنسيق برامج عملهما المستقبلية- أي من خلال تنفيذ مشروعات متزامنة مشتركة؛
- مواصلة إحراز تقدم في المشروعات المشتركة التي لا يزال العمل جاريا فيها؛
- تشجيع الهيئات التفسيرية التابعة لهما على تنسيق نشاطاتها.

4- إصدار معيار التقارير المالية رقم 1: التطبيق لأول مرة للمعايير الدولية للتقارير المالية (2003)

اقترحت[2] اللجنة الأوروبية انه ينبغي على كل الشركات ذات التعامل العام (اكتتاب عام) المشاة في الاتحاد الأوروبي أن تعد حساباتها المجمعة بمقتضى IFRS بدءا من عام 2005 كحد أقصى، وبعد أن صار IASB على علم بالصعوبات العملية الكبيرة المحيطة بالتطبيق لأول مرة بمقتضى التفسير SIC8 (تطبيق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة) فقد أعلنت أنها في سبيل لإعداد مشروع منفصل عن هذا الموضوع، وتبعا لذلك ففي جوان 2002 نشر IASB المسودة ED1 "التطبيق لأول مرة للمعايير الدولية للتقارير المالية" ووضع المجلس تغييرات هامة للمشروع المعروض قبل إنهائه ونشره في جوان 2003 باسم (**IFRS 1 "التطبيق لأول مرة للمعايير الدولية للتقارير المالية** "ليحل محل التفسير(SIC8 "تطبيق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة) ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 / 01 / 2004.

---

[1]- Catherine Maillet-Baudriet, Anne Le Manh,, Op-cit, p: 9.

[2] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:140.

5- إنجازات أخرى:

من بين الأعمال الأخرى التي أنجزها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، نذكر إعداد ونشر معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) و مراجعة ونشر المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، نلخصها فيما يلي[1]:

➢ سنة 2003

كما سبقت الإشارة إليه سابقا تم نشر معيار التقارير المالية الدولية (**IFRS 1**)، بالإضافة إلى نشر مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) التي تمت مراجعتها وتعديلها وهي (IAS 1 ، IAS 2 ، IAS 7 ، IAS 8 ، IAS 10 ، IAS 16 ، IAS 17 ، IAS 18 ، IAS 21 ، IAS 24 ، IAS 27 ، IAS 28 ، IAS 29 IAS 31 ، IAS 33 ، IAS 40 ، IAS 41).

➢ سنة 2004

نشر مجموعة من معيار التقارير المالية الدولية (**IFRS**) وهي (IFRS 2 ، IFRS 3 ، IFRS 4 IFRS 5 ، IFRS 6)، بالإضافة إلى نشر مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية (**IAS**) التي تمت مراجعتها وتعديلها وهي(IAS 32 ، IAS 36 ، IAS 38).

➢ سنة 2005

نشر معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 7) ونشر المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) بعد مراجعته وتعديله.

➢ سنة 2006

نشر معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 8) ونشر المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19) بعد مراجعته وتعديله.

➢ سنة 2007

نشر المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23) بعد مراجعته وتعديله.

---

[1] - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 539، 544.

➢ سنة 2008

نشر معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 3) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) بعد مراجعتهما وتعديلهما المتزامنين[1].

➢ سنة 2009

- في **2009/07/09** تم نشر المرجعية (Référentiel IFRS-PME) الموجهة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمتمثل في معيار دولي للمعلومة المالية، مسجل في حوالي 230 صفحة[2].

- في **2009/11/12** تم نشر (IFRS 9) معيار التقارير المالية الدولي رقم 9 " الأدوات المالية"، بهدف تعويض (IAS 32) المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 " الأدوات المالية: التسجيل المحاسبي والتقييم"

➢ سنة 2010

في **2010/12/20** تم نشر تعديل[3] يخص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)" الضرائب على النتيجة"، بعنوان " الضرائب المؤجلة ".

المطلب الرابع: مسار إعداد واعتماد المعايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها

يوجد إلى غاية 31 أكتوبر 2008 ، 37 معيار معد أو مراجع من طرف المجلس (IASB): من IAS 1 إلى IAS 41 (ألغي منها 12 معيار) ومن IFRS 1 إلى IFRS 8، بالإضافة إلى 11 تفسيرا SIC و 16 تفسيرا IFRIC (ألغي واحد منها).

نتطرق في هذا المطلب إلى كيفية إعدادها ونشرها من طرف المجلس (IASB)، وإلى كيفية اعتمادها من طرف الهيئات المشرفة على اعتمادها على المستوى الأوروبي.

---

[1] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Op-cit , P : 449.
[2]- www.focusIFRS.com, (visité le31 / 12 / 2010).
[3] - www.iasplus.com. (Visité le 25/01/2011)

1- مسار إعداد معيار محاسبي دولي من طرف المجلس (IASB)

يخضع إعداد أو تعديل معيار محاسبي معين لإجراء صارم يرتكز على مبدأ التشاور بين جميع الأطراف المعنية، وبالخصوص المجالس الوطنية للمحاسبة ومختلف الهيئات والمنظمات المهنية المرتبطة بمجلس المعايير الدولية للمحاسبة، وذلك وفقا للمراحل الأساسية الموضحة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): مراحل إقرار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

المصدر: Stéphan Brun, Op-cit, 2004, p: 27

2- الآلية الأوربية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية

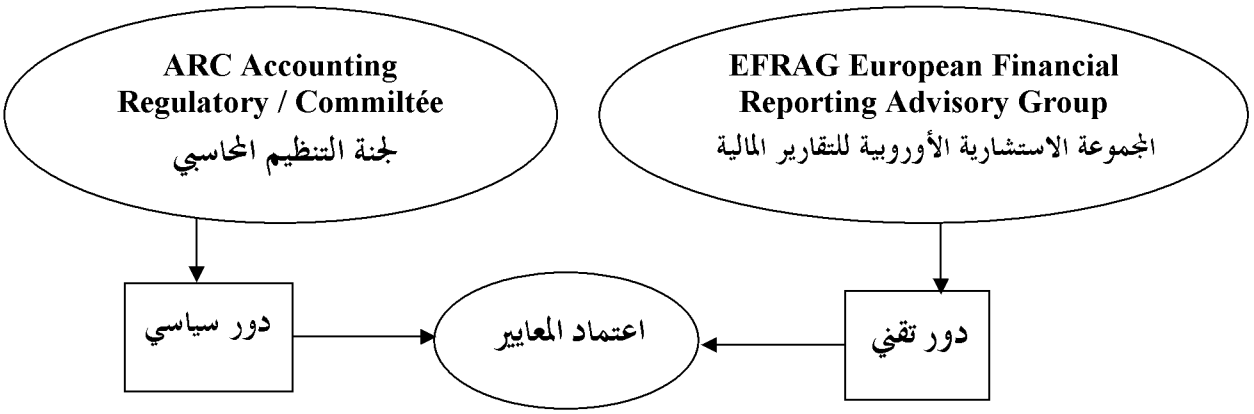
2-1- الهيئات المشرفة على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الأوروبي

تم تأسيس[1] على المستوى الأوروبي في جوان 2001 لجنة التنظيم المحاسبي (ARC - Accounting Regulatory Commitee) والمجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية (EFRAG - European Financial Reporting Advisory Group)، وهذا يدل على إرادة الإتحاد الأوروبي لتبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) من جهة، وتمكينه أو إعطائه الفرصة للتدخل أثناء مناقشتها داخل المجلس (IASB) من جهة أخرى.

- **لجنة التنظيم المحاسبي (ARC)** لها مهمة المصادقة و إعطاء الصبغة القانونية للمعايير المحاسبية الدولية من أجل استعمالها على المستوى الأوروبي. وتجسدت هذه المهمة في 16 جويلية 2003 أين تم اعتماد كل المعايير المحاسبية الدولية (IAS) باستثناء المعيار (IAS32) والمعيار (IAS39)؛
- **المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية (EFRAG)** لها مهمة التحليل والتعليق على مشروعات المعايير المحاسبية الدولية، والتدخل أمام المجلس (IASB) وذلك بتقديم الكفاءات التقنية وإثارة رأي الإتحاد الأوروبي لدى المجلس (IASB).

يبين الشكل الآتي دور كل هيئة في عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية التي سميت بإجراءات التصفية.

الشكل رقم 3: إجراءات التصفية عند اعتماد المعايير Procédures de filtrage



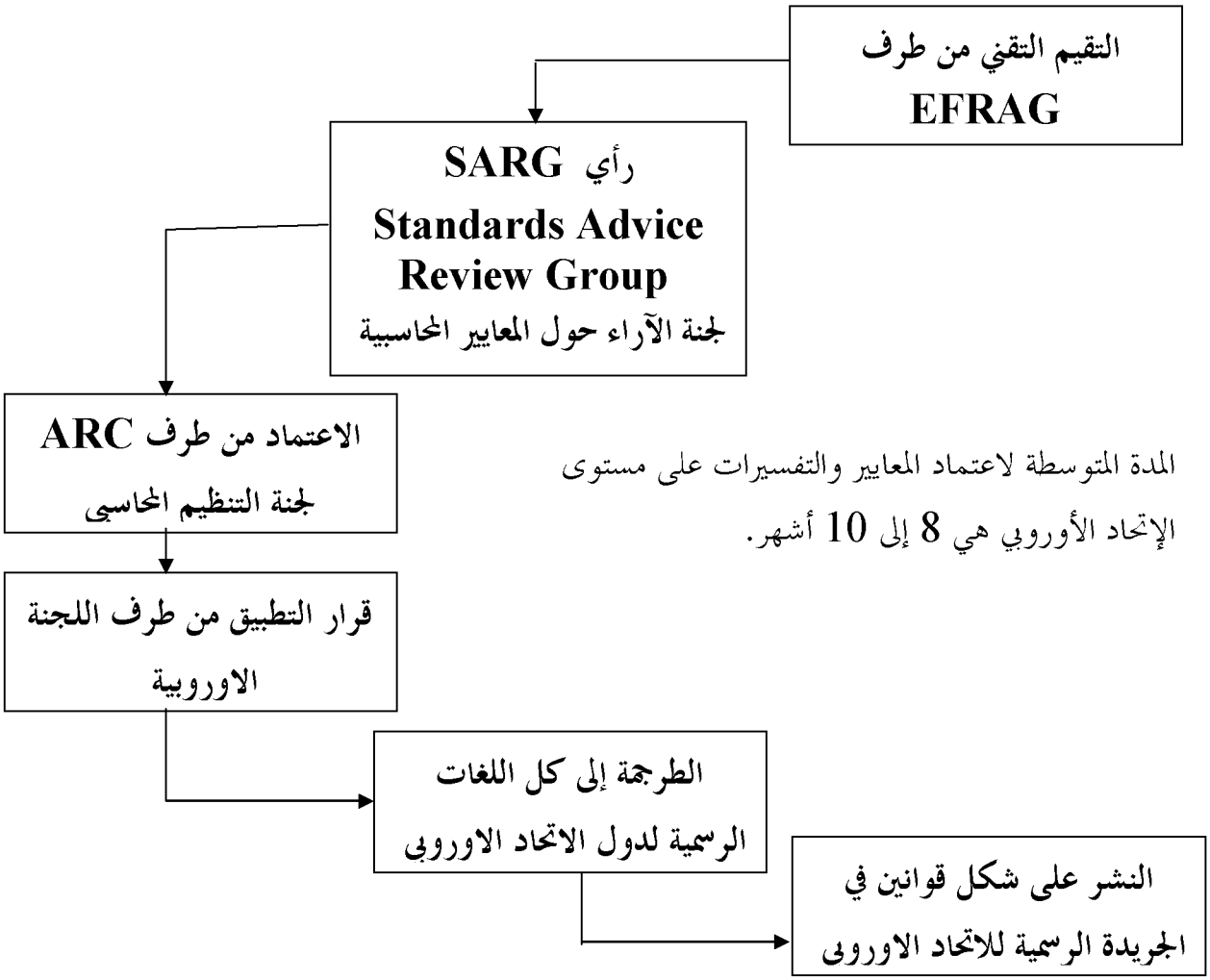
المصدر: Odile Barde et Laurent Didelot, Op-cit, p: 14

[1]- E.DUCASSE / A. JALLET –AUGUSTE , S. OUVRARD / C. PRAT DIT HAURET , Traduit par BEHAR HASNA, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Pages Bleues,BOUIRA, 2010, p : 10.

2-2- مسار اعتماد معيار محاسبي دولي على المستوى الأوروبي

أسست[1] اللجنة الأوروبية في جويلية 2006 لجنة الآراء حول المعايير المحاسبية (-SARG-Standards Advice Review Group)، وكلفت بدراسة الآراء المنبثقة عن المجموعة (EFRAG) والتأكد من موضوعية وتوازن هذه الآراء عند اعتماد المعايير كما هو مبين في الشكل الآتي:

الشكل رقم 04: مسار اعتماد معيار محاسبي دولي على المستوى الأوروبي



المدة المتوسطة لاعتماد المعايير والتفسيرات على مستوى الإتحاد الأوروبي هي 8 إلى 10 أشهر.

المصدر: Odile Barde et Laurent Didelot, Op – cit, p:15.

3- الشكل الجامع للهيئات الدولية والأوربية المشرفة على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية

يمكن تلخيص مكانة ودور كل هيئة من الهيئات الدولية والأوربية المشرفة على اعتماد ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالشكل الآتي:

[1] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Op-cit , p : 15.

المبحث الثالث: الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (Framwork)

الإطار التصوري هو نظام متماسك من أهداف ومبادئ أساسية مترابطة يبعضها البعض، يهدف إلى إعطاء تمثيل نافع للمؤسسة وهو دليل لإعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية وتفسيراتها.

والإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في أفريل 2001 هو نفسه الإطار التصوري الذي تم نشره من طرف اللجنة (IASC) في جويلية 1989، والمتكون من 110 فقرة حيث نصت الفقرة الثانية والثالثة على أن الإطار التصوري لا يعتبر معيارا محاسبيا دوليا، ومن ثم فإنه لا يحدد قواعد القياس أو الإفصاح عن أي أمر، ولا يبطل أي جزء من هذا الإطار أي من المعايير المحاسبية الدولية، و يقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية بأنه قد يحدث في حالات قليلة تعارض بين الإطار التصوري وبين أحد المعايير المحاسبية الدولية، وفي مثل هذه الحالات يكون لمتطلبات المعيار المحاسبي الأولوية على هذا الإطار الذي يبين فقط الخطوط العريضة التي لا يجوز الابتعاد عنها عند عملية إعداد وعرض القوائم المالية والتي نلخصها في المطالب الآتية:

المطلب الأول: مستخدمو وهدف القوائم المالية

نص الإطار التصوري على أن مسؤولية[1] إعداد وعرض القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المؤسسة، ورتب مقدمي رأس المال في مقدمة مستخدمو القوائم المالية، كما نص على أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي، وقبل إبراز مستخدمو القوائم المالية وهدفها، نتطرق أولا إلى الغرض من الإطار التصوري.

1- غرض الإطار التصوري

يضع[2] هذا الإطار المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية، والغرض منه هو:

- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في وضع معايير محاسبية دولية في المستقبل بالإضافة إلى مساعدته في مراجعة وتطوير المعايير المحاسبية الدولية الموجودة؛
- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في تحقيق التوافق بين الأنظمة والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية عن طريق توفير الأساس اللازم لتخفيض عدد بدائل المعالجات المحاسبية المسموح

---

[1]- الفقرة 11 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

[2]- الفقرة الأولى من المرجع المذكور سابقا.

بها في معايير المحاسبة الدولية؛

- مساعدة الهيئات الوطنية في البلدان المختلفة في وضع وتطوير معايير محاسبية وطنية؛
- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع موضوعات ستكون فيما بعد غرض لأحد المعايير المحاسبية الدولية؛
- مساعدة مراجعي الحسابات في التوصل إلى رأى عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمعايير المحاسبية الدولية؛
- مساعدة مستخدمي البيانات المالية في تفسير المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

2- مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات

صنف[1] الإطار التصوري مستخدمي القوائم المالية إلى سبعة أصناف، كل حسب حاجته إلى المعلومات نلخصها في الجدول الآتي:

جدول رقم 2 : مستخدمو القوائم المالية

الترتيب	مستخدمو القوائم المالية	سبب الحاجة إلى المعلومات
01	**المستثمرون**	الخطر والمردودية
02	**العاملين**	الاستقرار والمردودية
03	**المقرضون**	احتمال تسديد مبالغ القروض والفوائد في ميعاد الاستحقاق
04	**الموردون ودائنون آخرون**	احتمال قبض المبالغ المستحقة عند استحقاقها
05	**الزبائن**	استمرارية المؤسسة
06	**الدولة والهيئات العمومية**	توزيع الموارد واحترام إلزامية نشر المعلومات
07	**الجمهور العام**	المساهمة في الاقتصاد المحلي،مناصب الشغل المولدة وازدهار المؤسسات

المصدر: محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS، Pages Bleues، البويرة، 2010، ص: 50.

3- هدف القوائم المالية

[1]- الفقرة 9 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

يهتم الإطار التصوري بالقوائم المالية ذات الاستخدام العام شاملة القوائم المالية المجمعة، وهذه القوائم المالية تعد وتعرض سنويا على الأقل وتهدف أساسا إلى توفير الاحتياجات المشتركة لفئات متعددة من مستخدمي القوائم المالية. وتشمل[1] على قائمة المركز المالي أو الميزانية؛ قائمة الدخل أو حساب النتائج؛ قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو جدول تغير الأموال الخاصة؛ قائمة التغيرات في المركز المالي أو جدول سيولة الخزينة و السياسات المحاسبية والإيضاحات أو الملحق.

تهدف[2] القوائم المالية إلى تقديم معلومات عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتغير في المركز المالي، تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم 3 : هدف القوائم المالية

تقديم معلومات عن	تكون مفيدة في	الوثيقة المناسبة من القوائم المالية
المركز المالي	- قياس قدرة المؤسسة على توليد النقدية؛ - تقدير احتياجات المؤسسة من القروض المستقبلية وتقسيمات تدفقات الخزينة؛ - قياس قدرة المؤسسة على احترام التزاماتها المالية عندما تستحق.	أساسا في الميزانية
الأداء	- قياس قدرة المؤسسة على توليد تدفقات النقدية على أساس مواردها الموجودة؛ - إعداد أحكام حول الفعالية التي بموجبها تستطيع المؤسسة استخدام موارد إضافية.	أساسا في حساب النتائج
التغيرات في المركز المالي	- تقييم الأنشطة الاستثمارية، التمويلية والعملياتية خلال الدورة؛ - تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها. وتحديد حاجات المؤسسة إلى استعمل تلك التدفقات.	أساسا في جدول تدفقات الخزينة

المصدر: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 51.

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية من منظور الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

[1]- الفقرة 7 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

[2]- الفقرة 12 من المرجع السابق.

لم ينص الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على المبادئ المحاسبية صراحة، ولكنه صاغها في شكل فرضيتان أساسيتان و عشرة خصائص نوعية للقوائم المالية مع احترام ثلاثة قيود لكي تكون المعلومة ملائمة وموثوق بها.

1- الفرضيتان الأساسيتان

يتم إعداد القوائم المالية للمؤسسات وفق المعايير المحاسبية الدولية بناءا على فرضيتين أساسيتين، هما محاسبة الالتزام واستمرارية الاستغلال[1].

1-1- محاسبة الالتزام

حسب هذه الفرضية، المعاملات التجارية والأحداث تسجل محاسبيا وقت حدوثها (وليس عندما تدفع أو تقبض النقدية أو ما يعادلها). ويجرى تسجيلها في السجلات المحاسبية وتعرض في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي تمت فيها.

1-2- استمرارية الاستغلال

يتم في العادة إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في استغلالها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور. ولذا يفترض بأن المؤسسة لا تنوى وليست بحاجة لتصفية أنشطتها أو تقليصها بدرجة كبيرة. وفي حالة وجود مثل تلك النية أو الحاجة فانه قد يكون من الواجب إعداد القوائم المالية طبقا لأساس مختلف، وفي هذا الحالة يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم.

2- الخصائص النوعية الأساسية و الخصائص النوعية المكملة لها

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين[2]. وتنقسم إلى أربعة خصائص نوعية أساسية (القابلية للفهم، الملاءمة، الوثوق بالمعلومات والقابلية للمقارنة) وستة خصائص نوعية مكملة لبعض الخصائص النوعية الأساسية.

2-1- القابلية للفهم (Intelligibilité)

---

[1]- الفقرة 22 والفقرة 23 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

[2]- الفقرة 24 من المرجع السابق.

يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية، سهلة الفهم من طرف المستخدمين، يفترض أن تكون لديهم معلومات معقولة في الأعمال وفي المحاسبة و لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية. ومع ذلك فانه لا يجوز استبعاد من القوائم المالية أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة إن كانت ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من طرف المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها[1].

2-2- الملاءمة (Pertinence)

تمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.وفي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها لا تكون كافية لتحديد ملائمتها لأن ملائمة المعلومات تتأثر بطبيعتها وبأهميتها النسبية التي تعتبر خاصية نوعية مكملة للملائمة[2].

- **الأهمية النسبية: (Importance relative)**

تعتبر المعلومات ذات أهمية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية[3].

2-3- الوثوق بالمعلومات أو معلومات ذات مصداقية (Fiabilité)

تعتبر المعلومات موثوق فيها إذا كانت خالية من الأخطاء والانحرافات الهامة ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمين في التمثيل بصدق عما يقصد أن تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة[4].

---

[1]- الفقرة 25 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

[2]- الفقرة 26 من المرجع السابق.

[3]- الفقرة 30 من المرجع السابق.

[4]- الفقرة 31 من المرجع السابق.

تكون المعلومات موثوق فيها إذا توفرت فيها الخصائص النوعية المكملة الآتية[1]:

- **الصورة الصادقة أو التمثيل الصادق (Image fidèle)**

لكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات المالية وغيرها من الأحداث التي تمثلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة.

- **أسبقية الواقع على الشكل (Prééminence de la substance sur la forme)**

لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية وغيرها من الأحداث التي تمثلها فانه من الضروري محاسبة وعرض تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس **فقط** طبقا لشكها القانوني.

- **الحياد (Neutralité)**

لكي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوق فيها فإنها يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز. وتعتبر القوائم المالية غير محايدة إذا كانت تؤثر عن طريق اختيار أو عرض المعلومات – في عملية اتخاذ قرار أو حكم بهدف الوصول إلى نتيجة محسوسة سلفا.

- **الحيطة والحذر (Prudence)**

يقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات.

- **الشمولية (Exhaustivité)**

لكي لكون المعلومات الواردة في القوائم المالية موثوقا فيها، يجب أن تكون شاملة و مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية والتكلفة. فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل القوائم المالية خاطئة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملائمة.

---

[1]– راجع الفقرات 33 حتى 38 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

2-4- القابلية للمقارنة (Comparabilité)

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن، وذلك لتحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمختلف المؤسسات وذلك لتقييم، بطريقة نسبية، مراكزها المالية، وأداءاتها وكذلك التغيرات في مراكزها المالية.

وبالتالي يجب إعلام مستخدمي القوائم المالية بالطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك القوائم وأية تغيرات تحدث في تلك الطرق وكذلك الآثار المترتبة على تلك التغيرات[1].

3- القيود على المعلومات الملائمة والموثوق فيها.

لكي تكون المعلومات موثوق فيها وذات مصداقية، لابد من احترام ثلاثة قيود وهي[2]:

3-1- السرعة أو التوقيت المناسب (Célérité)

قد تفقد المعلومات ملاءمتها إذا حدث تأخير غير ضروري في التقرير عنها.لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى رفع التقارير في الوقت المناسب (معلومات ملائمة)، وأخذ الوقت الكافي للحصول على معلومات موثوق فيها. لذالك عند محاولة تحقيق توازن بين الملاءمة و الموثوقية، فإن الاعتبار المسيطر يجب أن يكون خدمة حاجات متخذي القرارات الاقتصادية.

3-2- المقارنة بين التكلفة والمنفعة (Rapport coût / avantage)

يجب أن تكون المنافع المأخوذة من المعلومات أكبر من التكاليف المتكبدة للحصول عليها.

3-3- الموازنة بين الخصائص النوعية (Equilibre entre les caractéristiques qualitatives)

يجب إيجاد نوع من التوازن المناسب بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية.

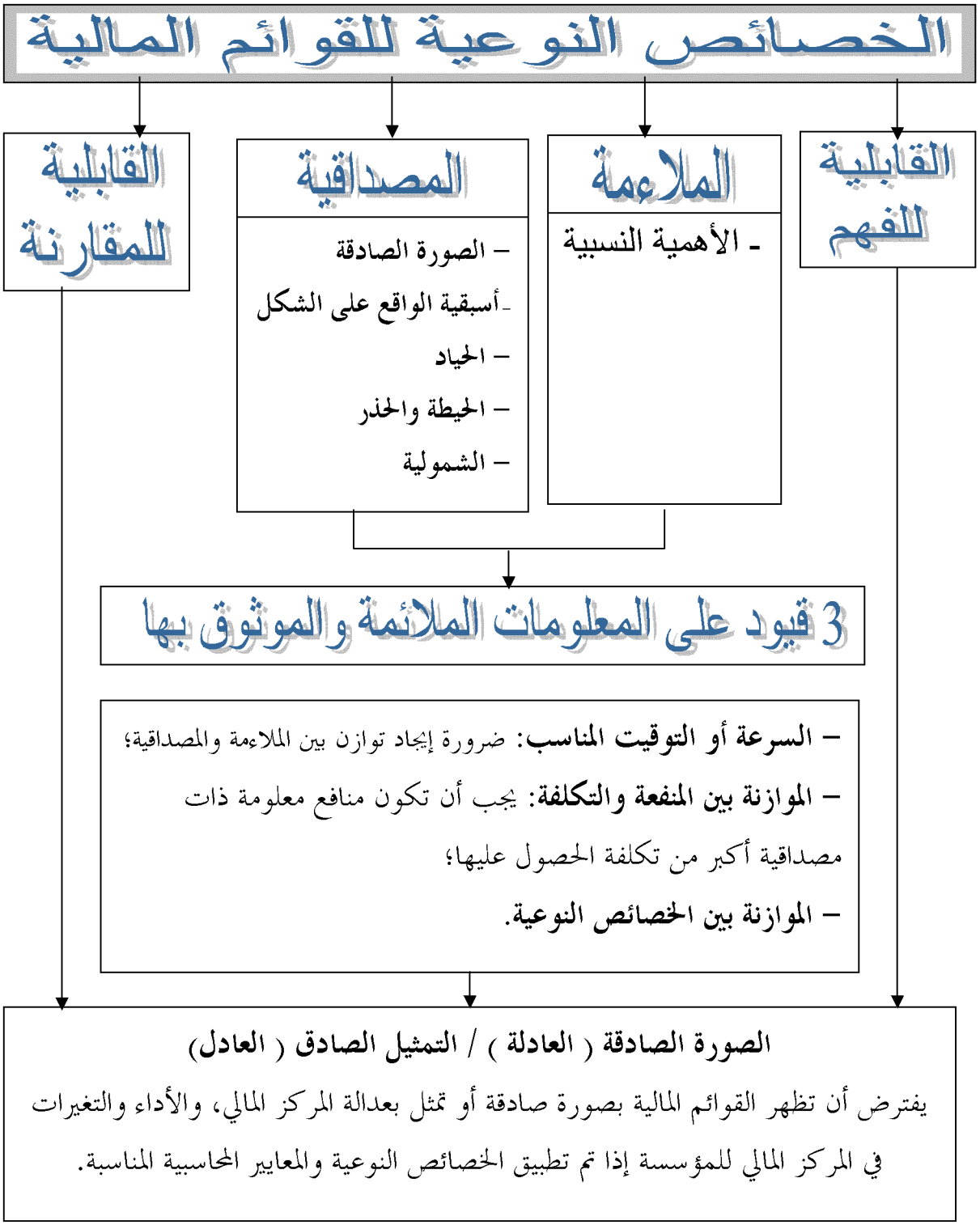
---

[1]- الفقرة 39 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

[2]- راجع الفقرات 43 حتى 45 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

يمكن تلخيص الخصائص النوعية للقوائم المالية في الشكل الآتي:

الشكل رقم 6 : الخصائص النوعية الأساسية، الخصائص المكملة لها والقيود على المعلومات



المصدر: Odile Barbe et Laurent Didelot, Op – cit, p:28.

المطلب الثالث: تعريف عناصر القوائم المالية

تصور القوائم المالية أثار العمليات وغيرها من الأحداث عن طريق تبويبها في مجموعات عامة حسب خصائصها الاقتصادية، ويطلق على هذه المجموعات العامة اسم عناصر القوائم المالية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في حساب النتائج هي المنتوجات والأعباء، أما قائمة التغير في المركز المالي فعادة ما تعكس عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، وعليه فإن الإطار الحالي لا يحدد عناصر تنفرد بها تلك القائمة.

1- تعريف العناصر المرتبطة بالمركز المالي(la situation financière) أو عناصر الميزانية

العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول، والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة. وعرف الإطار التصوري هذه العناصر اعتمادا على واقعها الاقتصادي وليس شكلها القانوني كما يلي:

1-1- الأصول

الأصل هو مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية ومن التوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة. تتمثل المنافع الاقتصادية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات النقدية و ما يعادلها على المؤسسة.

يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المؤسسة بعدة طرق:

- يمكن للأصل أن يستخدم لوحده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المؤسسة؛
- يمكن للأصل أن يستبدل مع أصول أخرى؛
- يمكن للأصل أن يستخدم لسداد التزام؛
- يمكن للأصل أن يوزع على ملاك المؤسسة.

توافر الشكل المادي لا يعتبر ضروريا لتواجد الأصل. لذا تعتبر براءات الاختراع وحقوق الطبع على سبيل المثال، من الموجودات إذا كان من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وأن تكون خاضعة لسيطرتها[1].

---

[1]- الفقرات 53 حتى 59 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

1-2- الخصوم أو الالتزامات

الخصم هو التزام حالي للمؤسسة ناتج عن أحداث ماضية، والذي يتمثل انقضاءه بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.والخاصية الأساسية للخصم هو أنه يمثل التزام حالي للمؤسسة.والالتزام يمثل واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما بطريقة محددة[1].

يجب التمييز بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي. إن إقرار إدارة المؤسسة لشراء موجودات في المستقبل بذاته لا ينشأ التزام حالي، إذ ينشا الالتزام عادة فقط عند تسلم الأصل أو عند دخول المؤسسة في اتفاق غير قابل للنقض لشراء الأصل.

يمكن أن يتم الوفاء بالتزام حالي بعدة طرق، على سبيل المثال من خلال:

- السداد النقدي؛
- تحويل موجودات أخرى؛
- تقديم خدمات؛
- استبدال ذلك الالتزام بالتزام آخر؛
- تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية؛
- تنازل الدائن عن حقوقه أو فقدانها.

1-3- رؤوس الأموال الخاصة

تتمثل رؤوس الأموال الخاصة في القيمة المتبقية من أصول المؤسسة بعد طرح كافة خصومها.

يمكن أن تصنف رؤوس الأموال الخاصة في الميزانية إلى:

- الأموال التي يقدمها المساهمون؛
- الأرباح غير الموزعة؛
- الاحتياطات التي تمثل احتجاز من الأرباح غير الموزعة؛
- الاحتياطات التي تمثل تعديلات المحافظة على رأس المال.

ومثل هذا التصنيف قد يكون ملائما لاحتياجات اتخاذ القرارات من جانب مستخدمي القوائم المالية إذ يمكن إظهار القيود القانونية وغيرها من القيود على إمكانية المؤسسة توزيع أو استخدام الأموال الخاصة. وتعتمد القيمة التي تظهر بها رؤوس الأموال الخاصة في الميزانية على تقييم الأصول والخصوم[2].

---

[1]- الفقرات 60 حتى 64 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

[2]- الفقرات 65 حتى 68 من المرجع السابق.

2- تعريف العناصر المرتبطة بالأداء(la performance) أو عناصر حساب النتائج

يتم قياس أداء مؤسسة عادة باستخدام النتيجة التي تستعمل كذلك كأساس لقياس العائد على الاستثمار وربحية السهم. والنتيجة مرتبطة مباشرة بقياس النواتج والأعباء.

عرف الإطار التصوري النواتج والأعباء كما يلي:

2-1- النواتج

تتمثل النواتج في تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل دخول أو تزايد في الأصول أو تناقص في الخصوم، والتي يترتب عليها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة ما عدا الزيادات الناجمة عن مساهمات المشاركين في رؤوس الأموال الخاصة.

يشمل تعريف النواتج كل من الإيرادات والمكاسب والمكاسب الكامنة. ينشأ الإيراد من الأنشطة الاعتيادية للمنشأة ويشار إليه بمسميات مختلفة مثل المبيعات والأتعاب و الفوائد وأرباح الأسهم والإتاوة والإيجار.وتشمل المكاسب مثلا تلك التي تنشأ عن التخلص من أصول غير جارية. أما المكاسب الكامنة تشمل تلك الناشئة من إعادة تقييم الأوراق المالية التي لها سوق رائجة[1].

2-2- الأعباء

تتمثل الأعباء في تناقص المنافع الاقتصادية حلال الدورة في شكل خروج أو تناقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، والتي يترتب عليها تناقص في رؤوس الأموال الخاصة، ماعدا التناقصات الناجمة عن التوزيعات على المشاركين في رؤوس الأموال الخاصة.

يشمل تعريف الأعباء كل من الأعباء التي تنشا من الأنشطة الاعتيادية للمؤسسة، والخسائر والخسائر الكامنة. وتشمل الأعباء التي تنشا من الأنشطة الاعتيادية للمؤسسة على سبيل المثال تكلفة المبيعات والأجور والاستهلاك، كما تشمل الخسائر على سبيل المثال تلك التي تنشأ من الكوارث كالحرائق والفيضانات وكذلك تلك التي تنشأ عن التخلص من أصول غير جارية، أما الخسائر الكامنة تشمل على سبيل المثال تلك التي تنشأ من آثار الارتفاع في سعر صرف العملة الأجنبية المتعلقة بالقروض التي تقترضها المنشأة بتلك العملة[2].

---

[1]- الفقرات 74 حتى 77 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

[2]- الفقرات 78 حتى 80 من المرجع السابق.

3- تعديلات الحفاظ على رأس المال (ajustement de maintien du capital)

يترتب على إعادة تقييم أو إعادة النظر في قيم الأصول والخصوم زيادة أو نقص في رؤوس الأموال الخاصة. وعلى الرغم من أن هذه الزيادة أو النقص تستوفي تعريف النواتج والأعباء إلا أنها لا تدرج في حساب النتائج في ظل بعض مفاهيم المحافظة على رأس المال. وبدلا عن ذلك يتم إضافتها إلى رؤوس الأموال الخاصة كتعديلات للمحافظة على رأس المال أو احتياطيات إعادة تقييم[1].

المطلب الرابع: التسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية وطرق تقييمها

التسجيل المحاسبي هو عملية الإدراج في الميزانية أو في حساب النتائج للبند الذي يحقق تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية، أما التقييم هو عملية تحديد القيم النقدية التي يجب أن تسجل بها عناصر القوائم المالية وتظهر في الميزانية و حساب النتائج. ويتضمن ذلك اختيار أساس معين للتقييم .

1- التسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية

1-1- الحدث المولد

يدرج في الميزانية أو في حساب النتائج عنصر من الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتوجات إذا كان يحقق الشرطين الآتيين معا[2]:

- يحتمل أن كل منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المؤسسة؛
- كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن تقديرها بطريقة موثوق فيها.

1-2- احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية

يتم تقدير درجة عدم التأكد اللازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية[3].

فمثلا عندما يكون من المحتمل أن يتم تحصيل دين مستحق على زبون، فهنا يتم تسجيل هذا الحق في الأصول. و على عكس ذلك، إذا تم تقدير وجود درجة من عدم تحصيل هذا الحق فهنا يتم تسجيل مصروف يمثل الانخفاض المتوقع في المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذا الحق.

---

[1]- الفقرة 81 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

[2]- الفقرة 83 من المرجع السابق

[3]- الفقرة 85 من المرجع السابق.

1-3- تقدير موثوق فيه أو موثوقية القياس

في كثير من الحالات فإن تكلفة أو قيمة العنصر يجب أن تقدر، ولهذا يجب استخدام تقديرات معقولة لا تقلل من موثوقية القوائم المالية[1].

ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإنه لا يتم تسجيل العنصر في الميزانية أو في حساب النتائج. فمثلا المبالغ المتوقع الحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تستوفي تعريف كل من الأصل والدخل وكذلك شرط الاحتمال لأغراض التسجيل ولكن إذا تعذر قياس المطالبة بطريقة موثوق فيها فإنه يجب عدم تسجيلها كأصل أو كدخل، بينما يتم الإفصاح عن وجود المطالبة في الملاحق.

1-4- التسجيل المحاسبي للأصول

يتم إدراج أصل في الميزانية عندما يكون محتملا أن تتدفق منافعه الاقتصادية إلى المؤسسة وأن يكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن تقديرها بطريقة موثوق فيها[2].

رغم تكبد المؤسسة لمصروف، أذا كان من غير محتمل أن يتدفق عنه منافع اقتصادية للمؤسسة تتعدى الدورة المحاسبية، فإن هذا المصروف يسجل كعبء في حساب النتائج.

1-5- التسجيل المحاسبي للخصوم

يتم إدراج خصم في الميزانية عندما يكون من المحتمل خروج من المؤسسة موارد ممثلة لمنافع اقتصادية نتيجة انقضاء الالتزام الحالي، وأن مبلغ هذا الانقضاء قابل للقياس بشكل موثوق به[3].

1-6- التسجيل المحاسبي للنواتج أو المنتوجات

يتم إدراج منتوج في حساب النتائج عندما تنتج زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو انخفاض في خصم والتي يمكن قياسها بطريقة موثوق فيها.

التسجيل المحاسبي لمنتوج يتم بشكل متزامن مع التسجيل المحاسبي لزيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم[4].

---

[1]- الفقرة 86 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

[2]- الفقرة 89 من المرجع السابق.

[3]- الفقرة 91 من المرجع السابق.

[4]- الفقرة 92 من المرجع السابق.

1-7- التسجيل المحاسبي للأعباء

يتم إدراج الأعباء في حساب النتائج عندما تنتج نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى نقص في أصل أو زيادة في خصم و الذي يمكن قياسه بطريقة موثوق فيها[1].

التسجيل المحاسبي للأعباء يتم بشكل متزامن مع التسجيل المحاسبي لزيادة في الخصوم أو انخفاض في الأصول.

يتم التسجيل المحاسبي للأعباء في حساب النتائج على أساس الارتباط المباشر بين التكلفة التي تم تحملها وبين اكتساب عناصر محددة من المنتوجات. (مبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات).

عند توقع نشوء منافع اقتصادية خلال عدة دورات وأن الارتباط مع المنتوجات لا يمكن تحديده إلا بشكل مبهم أو غير مباشر، فإنه يتم التسجيل المحاسبي للأعباء في حساب النتائج بناء على إجراءات توزيع نظامية ومعقولة. مثل اهتلاكات التثبيتات (الاستثمارات) المادية، العلامات التجارية أو البراءات.

2- طرق تقييم عناصر القوائم المالية

حدد الإطار التصوري المعتمد من طرف المجلس (IASB) أربع اتفاقيات كأساس للتقييم تتمثل في[2]:

2-1- التكلفة التاريخية

تسجل الأصول بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابل الحصول عليها في تاريخ شرائها. وتسجل الخصوم بمبلغ المنتوجات المستلمة مقابل الالتزام أو في بعض الحالات (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو النقدية المعادلة الذي من المتوقع أن يدفع لانقضاء الالتزام أثناء السير العادي للنشاط.

2-2- التكلفة الحالية

تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة الواجب دفعه في حال اقتناء نفس الأصل أو أصل مطابق له في الوقت الحالي. وتسجل الخصوم بالمبلغ غير المحين للخزينة أو ما يعادلها الذي يكون لازما لتسوية التزام في الوقت الحالي.

---

[1]- الفقرة 94 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

[2]- الفقرة 100 من المرجع السابق.

2-3- القيمة القابلة للتحصيل

تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو النقدية المعادلة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي. وتسجل الخصوم بقيمة التسديد، أي بالمبلغ غير المحين للخزينة أو ما يعادلها الذي من المتوقع أن يدفع لانقضاء الالتزام أثناء السير العادي للنشاط.

2-4- القيمة الحالية

تسجل الأصول بالقيمة الحالية لصافي النقدية الداخلة المستقبلية التي يولدها الأصل أثناء السير العادي للنشاط. وتسجل الخصوم بالقيمة الحالية لصافي النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لانقضاء الالتزام أثناء السير العادي للنشاط.

يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد القوائم المالية. وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس التقييم الأخرى.

المطلب الخامس: مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه

عرف الإطار التصوري المعتمد من طرف المجلس (IASB) مفهومين لرأس المال والمحافظة عليه:

- مفهوم رأس المال المالي ومفهوم المحافظة عليه؛
- ومفهوم رأس المال المادي ومفهوم المحافظة عليه.

يتم اختيار المفهوم المناسب لرأسمال المؤسسة ومفهوم المحافظة عليه على أساس حاجات مستخدمي قوائمها المالية.وفي الواقع تتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية.

1- المفهوم المالي لرأس المال ومفهوم المحافظة عليه

1-1- المفهوم المالي لرأس المال

بموجب المفهوم المالي لرأس المال مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، فإن رأس المال مرادفا لصافي الأصول أو رؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة. ويجب تبني هذا المفهوم إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على رأس المال الاسمي المستثمر[1].

---

[1]- الفقرة 102 من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

1-2 – مفهوم الحفاظ على رأس المال المالي

حسب هذا المفهوم[1]:

- يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في نهاية الدورة تزيد على القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في بداية الدورة، وذلك بعد استبعاد أية توزيعات الملاك أو مساهماتهم خلال الدورة. ويمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي إما بالوحدات النقدية أو بوحدات ذات قوة شرائية موحدة؛
- تعتبر الزيادات في أسعار الأصول أثناء الدورة أرباحا؛
- لا يشترط تطبيق أساسا محددا للتقييم؛

2- المفهوم المادي لرأس المال ومفهوم المحافظة عليه

2-1- المفهوم المادي لرأس المال

بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة المتمثلة، على سبيل المثال، في الوحدات المنتجة يوميا. ويجب تبني هذا المفهوم إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالقدرة الإنتاجية للمؤسسة[2].

2-2- مفهوم الحفاظ على رأس المال المادي

حسب هذا المفهوم[3]:

- يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت قدرة الإنتاج المادية(أو القدرة التشغيلية) للمنشاة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق هذه القدرة) في نهاية الدورة تفوق قدرة الإنتاج المادية في بداية الدورة، وذلك بعد استبعاد أية توزيعات للملاك أو مساهماتهم خلال الفترة؛
- تعتبر كافة التغيرات في الأسعار والمؤثرة في أصول وخصوم المؤسسة كتغيرات في قياس الطاقة التشغيلية المادية، وبالتالي لا تعتبر ربحا وإنما جزءا من رؤوس الأموال الخاصة في شكل تعديلات للمحافظة على رأس المال.
- يشترط تطبيق التكلفة الحالية كأساس التقييم.

---

[1]- الفقرة 104- أ من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

[2]- الفقرة 102 من المرجع السابق.

[3]- الفقرة 104- ب من المرجع السابق.

المبحث الرابع: عرض المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول غير الجارية

يمكن تقسيم المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) المتعلقة بالأصول غير الجارية إلى معايير خاصة بالتثبيتات المعنوية، ومعايير خاصة بالتثبيتات العينية ومعايير متعلقة بالتثبيتات المعنوية و العينية معا، بالإضافة إلى المعايير التي تستعمل عند معالجة التثبيتات المالية، وتنقسم المعايير الخاصة بكل نوع من التثبيتات إلى معايير أساسية نتطرق بإيجاز إلى محتواها وكيفية تطبيقها ومعايير مكملة لها، نكتفي بذكرها.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتثبيتات المعنوية

عند معالجة التثبيتات المعنوية، يجب مراعاة كل نصوص المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بها والمتمثلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 " التثبيتات المعنوية " كمعيار أساسي و معيار التقارير المالية الدولي رقم 3 "تجمع المؤسسات"، المكمل له والخاص بالتقييم والتسجيل المحاسبي لفارق الاقتناء (Goodwill)، بالإضافة إلى نصوص المعايير المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات المعنوية والعينية التي نتطرق لها في المطلب الثالث.

1-المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "التثبيتات المعنوية" (IAS 38 Immobilisations Incorporelles)

هذا المعيار خاصا بالتثبيتات المعنوية، ويحتوي على 133فقرة[1]. نشر سنة 1998[2] وعدل سنة 2004.

1-1- المشاكل محل الدراسة

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة (التثبيتات المعنوية)، ويشمل النقاط الآتية[3]:

- تعريف التثبيتات المعنوية وشروط إدراجها في الحسابات (في الميزانية)؛
- التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية؛
- التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية (اهتلاكات و/ أو خسارة في القيمة) باستعمال نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم؛
- متطلبات الإفصاح.

1-2- نطاق المعيار

يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 على جميع الأصول غير الملموسة والتي لم يتم التعامل معها بصفة خاصة بمقتضى معايير دولية أخرى، ومن أمثلتها العلامات التجارية والاسم التجاري – برمجيات المعلوماتية – الرخص – حق الامتياز والأصول غير الملموسة تحت التطوير.

---

[1]- Code IFRS Normes et Interprétations, Groupe Revue Fiduciaire, Paris,2009, p :428.

[2] - Robert Obert, Pratiques des normes IFRS, Dunod, 3e Edition, 2006, p :274.

[3] – هنيقان جريونج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية، الدار الدولية للاستثمارات، القاهرة، 2006، ص: 313.

1-3- مخطط المعالجة المحاسبية

يمكن تنفيذ المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية وفق المخطط المبين في الشكل الآتي:

الشكل رقم 7 : مخطط تنفيذ المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38

المصدر : Odile Barbe et Laurent Didelot, Op.cit, p: 120

2- معيار التقارير المالية الدولي رقم 3" تجمع المؤسسات" (IFRS 3 Regroupements d'entreprises)

صدر هذا المعيار سنة 2004 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 " اندماج الأعمال" وتمت مراجعته ونشره[1] في 08/01/10 ليدخل حيز التطبيق ابتداء من 09/01/01. يحتوي على87 فقرة[2].

2-1- المشاكل محل الدراسة

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتجمع المؤسسات، ويركز بصفة أساسية على مجموعة المؤسسات التي يكون فيها مؤسسة دامجة (مؤسسة أم) والمؤسسة المستحوذ عليها (مؤسسة تابعة)، ومحور التركيز هو المعالجة المحاسبية في تاريخ الاستحواذ. ويحدد بصفة خاصة أن جميع اندماجات الأعمال سوف تتم المحاسبة عنها بطريقة الشراء فقط ولا تقبل طريقة أخرى.

2-2- نطاق المعيار

يتناول معيار التقارير المالية الدول رقم 3 النقاط الآتية[3]:

- طريقة المحاسبة عند تجمع المؤسسات لدى المؤسسة الدامجة؛
- القياس المبدئي للأصول والالتزامات المحددة المستحوذ عليها والالتزامات المحتملة التي تنشأ؛
- التسجيل المحاسبي للالتزامات التي تنشأ نتيجة إيقاف أو تخفيض بعض الأنشطة؛
- كيفية معالجة أي زيادة تنشأ في حصة المؤسسة الدامجة من صافي الأصول المستحوذ عليها عند تجمع المؤسسات عن تكلفة الاندماج؛
- تقييم ومعالجة فارق الاقتناء (Goodwill) الناتج عن تجمع المؤسسات.

2-3- المبادئ الأساسية[4]

- **طريقة المحاسبة:** الطريقة الوحيدة المستعملة عند تجمع الكيانات هي طريقة الشراء؛
- **تحديد المؤسسة الدامجة:** وهي المؤسسة التي تتحصل على مراقبة الكيانات الأخرى التي تتجمع؛
- **التقييم بالقيمة العادلة لما تم تحويله:** الأصول والخصوم وحقوق الملكية؛
- **تحديد ومحاسبة فارق الاقتناء:** وهو الفرق بين المبلغ المقدم وحصة المؤسسة الدامجة في صافي الأصول القبلة للتحديد للمؤسسة المقتناة والمقيم بالقيمة العادلة.

---

[1] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Op.cit, p: 531.

[2] -Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, p: 606.

[3] – هنيقان جريونتج، ترجمة طارق حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

[4] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Op.cit, p: 533.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتثبيتات العينية

عند معالجة التثبيتات العينية، يجب مراعاة كل نصوص المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بها والمتمثلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 " التثبيتات العينية "، كمعيار أساسي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 40 " العقارات الموظفة " المكمل له لمعالجة الأراضي والبنايات غير المستعملة من طرف المؤسسة التي امتلكتها بغرض تقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال، بالإضافة إلى نصوص المعايير المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات المعنوية والعينية التي نتطرق لها في المطلب الثالث.

1-المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "التثبيتات العينية " (IAS 16 Immobilisations Corporelles)

يعتبر هذا المعيار أساسيا وخاصا بالتثبيتات العينية، ويحتوي على 83 فقرة[1]. نشر سنة 1981 وتمت مرجعته[2] سنة 1993 ثم سنة 1998 ثم سنة 2003.

1-1- المشاكل محل الدراسة

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول المادية الثابتة (التثبيتات العينية)، و يشمل النقاط الآتية[3]:

- تعريف التثبيتات العينية وشروط إدراجها في الحسابات (في الميزانية)؛
- تطبيق مبدأ المقاربة بالمكونات، وشروط تثبيت المصاريف اللاحقة على تثبيتات موجودة؛
- التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية؛
- التقييم اللاحق للتثبيتات العينية (اهتلاكات و/أو خسارة في القيمة) باستعمال نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم؛
- متطلبات الإفصاح.

1-2- نطاق المعيار

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 المعالجة المحاسبية[4] للعقارات والآلات والمعدات والتجهيزات وغيرها من الأصول المادية الثابتة شاملا ما هو مستحوذ عليه من أصول مستأجرة بمقتضى عقد إيجار تمويلي (IAS 17).

---

[1] -Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, p: 131.

[2] - Robert Obert, Op-cit, p :251.

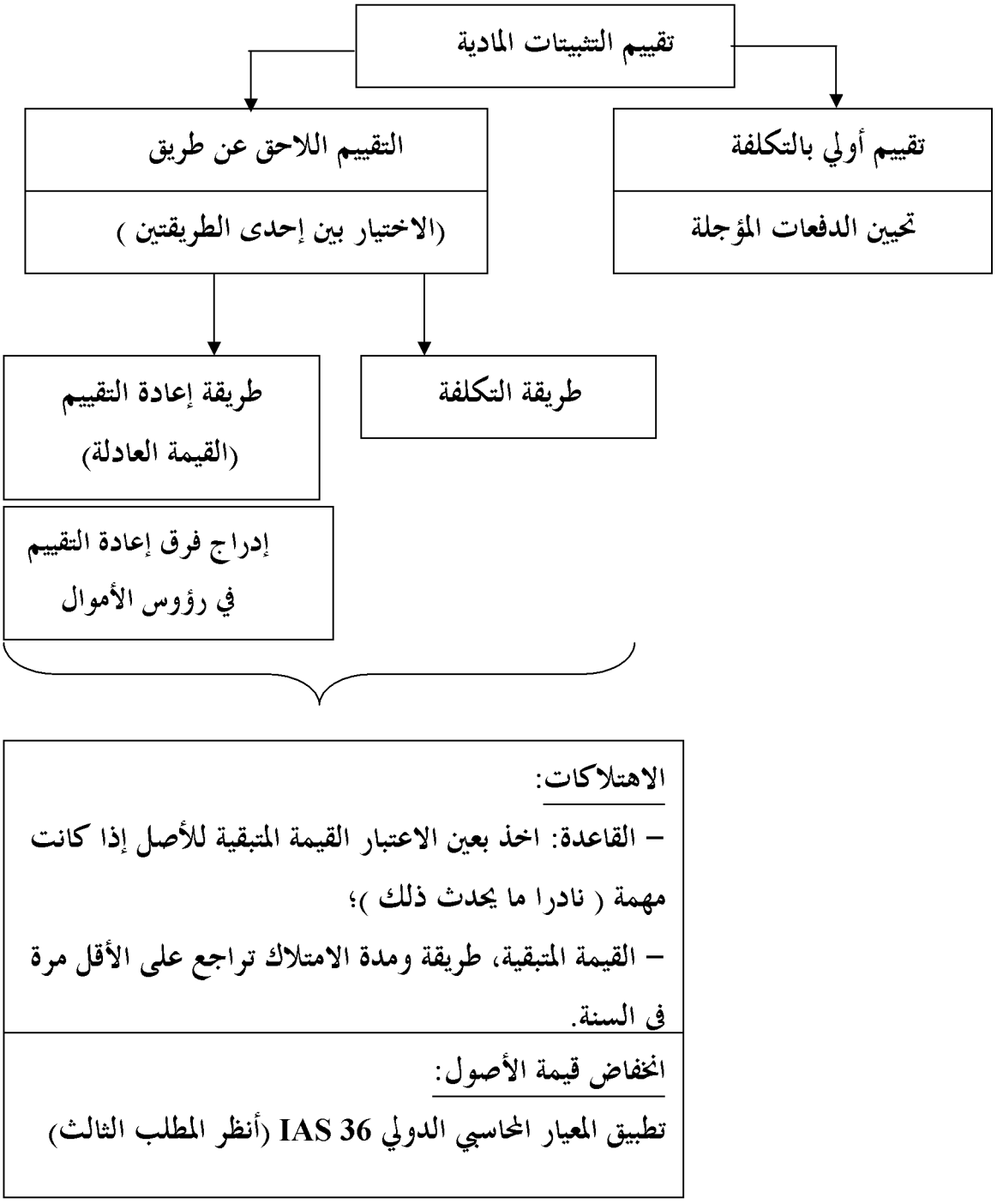
[3]- Catherine Maillet Baudriet, Anne Le Manh, Op-cit, p-p : 82.- 85

[4] – هنيقان جريوننج، ترجمة طارق حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 201.

1-3- مخطط المعالجة المحاسبية

يمكن تنفيذ المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية وفق المخطط المبين في الشكل الآتي:

الشكل رقم 8 : مخطط تنفيذ المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16



المصدر: Odile Barbe et Laurent Didelot, Op-cit, p: 44

2-المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "العقارات الموظفة " (IAS 16 Immeubles de placement)

يعتبر هذا المعيار أساسيا وخاصا بالعقارات الموظفة، نشر سنة 2000 وتمت مرجعته[1] سنة 2003. ويحتوى على 86 فقرة[2].

2-1- المشاكل محل الدراسة

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة والإفصاحات المطلوبة المتعلقة بها وذلك من حيث[3]:

- تبويب العقارات الموظفة؛
- الاعتراف بها كأصل؛
- تحديد القيمة الدفترية المعدلة عند:
  - القياس المبدئي أو التقييم الأولي؛
  - القياس اللاحق أو التقييم اللاحق.
- متطلبات الإفصاح.

2-2- نطاق المعيار

يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 على العقارات الموظفة، ويسمح هذا المعيار للمؤسسات بأن تختار إما:

- **نموذج القيمة العادلة:**

في ظل هذا النموذج يتم التقييم اللاحق للعقارات الموظفة، بعد التقييم الأولي، بالقيمة العادلة ويتم التسجيل المحاسبي للتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة (أي في حساب النتائج).

- **نموذج التكلفة:**

في ظل هذا النموذج يتم التقييم اللاحق للعقارات الموظفة، بعد التقييم الأولي، بالتكلفة المستهلكة (ناقصا أي خسارة انخفاض قيمة متراكمة).وأي مؤسسة تختار نموذج التكلفة ينبغي أن تفصح عن القيمة العادلة للعقارات الموظفة.

2-3- المعالجة المحاسبية

يمكن تنفيذ المعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة وفق شجرة القرار الموضحة في الشكل الآتي:

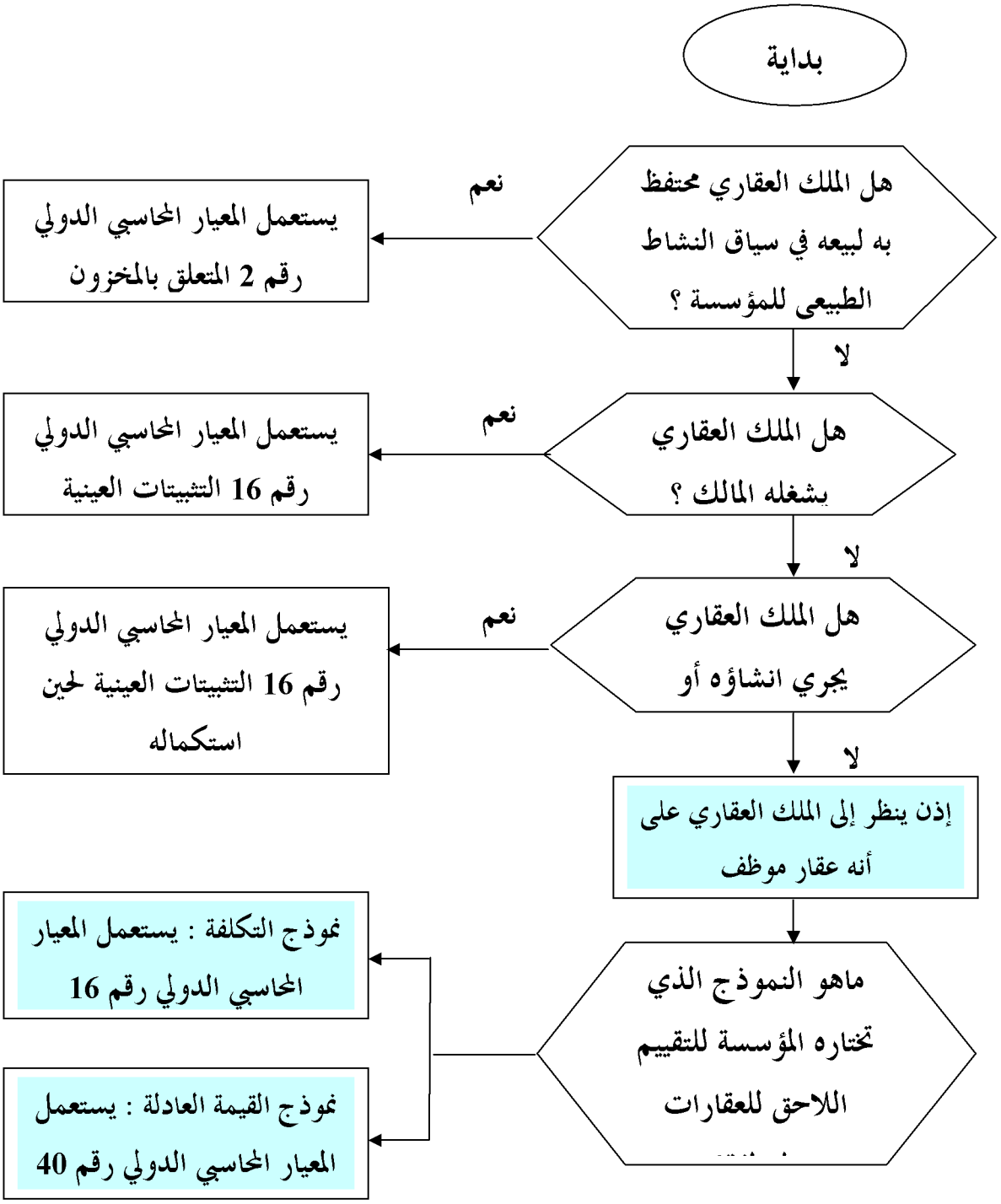
---

[1] - Robert Obert, Op-cit, p :274.

[2] -Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, p: 529.

[3] – هنيقان جريونتج، ترجمة طارق حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 203.

الشكل رقم 9 : تبويب، الاعتراف والقياس المتعلقة بالعقارات الموظفة



المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 1400.

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتثبيتات المعنوية والعينية معا

يستعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم 36" انخفاض قيمة الأصول" عند تقدير وفحص مؤشرات انخفاض قيم التثبيتات المعنوية والعينية من أجل تسجيل أو عدم تسجيل خسارة في قيمتها، كما يستعمل المعيار المحاسبي رقم 5 " الأصول غير الجارية المحازة بغرض البيع والعمليات المتوقفة " لمعالجة التثبيتات المعنوية والعينية المصنفة بغرض البيع.

ولمعالجة التثبيتات العينية المكتسبة عن طريق الإيجار التمويلي نستعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 " عقود الإيجار" عند تقييمها وإدراجها في الحسابات.

1- المعيار المحاسبي الدولي رقم 36" انخفاض قيمة الأصول" (IAS 36 Dépréciation d'actifs)

صدر[1] هذا المعيار سنة 1999 وتمت مراجعته سنة 2004. ويعتبر مكملا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 " التثبيتات المعنوية"والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 " التثبيتات العينية". يحتوي على 141 فقرة[2].

1-1- المشاكل محل الدراسة

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي ينبغي أن تطبقها المؤسسة لتضمن أن أصولها مسجلة محاسبيا و مقيمة بمبالغ لا تفوق قيمها القابلة للتحقيق[3].

ويصف هذا المعيار:

- الظروف التي ينبغي فيها على المؤسسة حساب القيمة القابلة للتحقيق من أصولها؛
- قياس القيم القابلة للتحقيق للأصول الفردية أو وحدات توليد النقدية؛
- التسجيل المحاسبي لخسائر انخفاض القيمة والحالات التي يحدث فيها استعادة القيمة.

1-2- نطاق المعيار

يغطي هذا المعيار معظم الأصول غير الجارية باستثناء الأصول المالية والأصول غير الجارية المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع[4].

1-3- كيفية تسجيل أو عدم تسجيل خسارة قيمة تثبيت عيني أو معنوي

يمكن تلخيص كيفية تسجيل أو عدم تسجيل خسارة قيمة تثبيت عيني أو معنوي في الشكل الآتي:

الشكل رقم 10 : تنفيذ متطلبات المعيار من أجل تسجيل أو عدم تسجيل خسارة القيمة

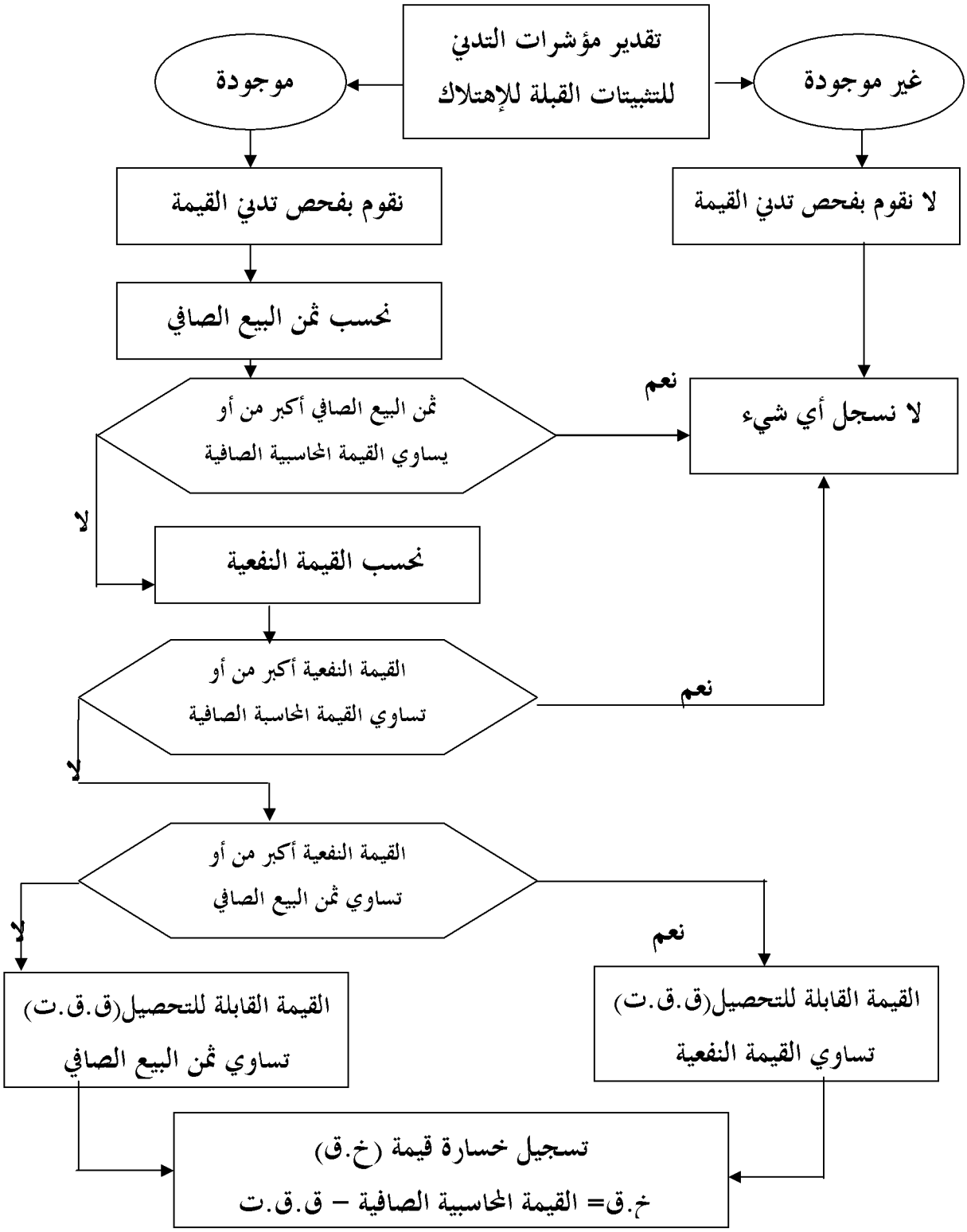
---

[1] - Robert Obert, Op-cit, p :274.

[2] -Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, p: 378.

[3] - Stéphan Brun, Op-cit, p : 113.

[4] – هنيقان جريونتج، ترجمة طارق حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 201.



المصدر: حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزائر 2010، ص: 368.

2- معيار التقارير المالية الدولي رقم 5" الأصول غير الجارية المحازة بغرض البيع والعمليات المتوقفة " (IFRS 5 Actif non courants détenus en vue de la vente et activité abandonnées)

صدر هذا المعيار سنة 2004 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 35 " العمليات غير المستمرة" ابتداء من 5005/01/01، ويحتوي على 45 فقرة[1].

2-1- المشاكل محل الدراسة

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية الموجهة بغرض البيع وكذلك عرض ومتطلبات الإفصاح للعمليات المتوقفة[2].

2-2- نطاق المعيار

بنود المعيار التقارير المالية الدولي رقم 5 فيما يخص التصنيف والعرض تطبق على كافة الأصول غير الجارية ومجموعة الأصول غير الجارية الموجهة بغرض البيع.

2-3- بعض المفاهيم الأساسية[3]

- **الأصول غير الجارية المحتفظ بها بغرض البيع:**
  - يجب أن يتم تقييمها بأصغر قيمة بين القيمة المحاسبية وقيمتها العادلة الصافية من تكلفة البيع
  - لا تخضع للإهتلاك.

- **يتم تصنيف أي أصل أو مجموعة أصول على أنها موجهة للبيع إدا تحققت الشروط الآتية:**
  - تلتزم الإدارة بخطة بيع لهذه الأصول؛
  - يتوافر عنصر الإتاحة للبيع فورا بحالتها الراهنة؛
  - يوجد برنامج نشط والقيام بالأعمال اللازمة لتحديد المشتري؛
  - احتمال البيع كبير ويتوقع أن يتم استكماله خلال سنة واحدة؛
  - يتم عمل تسويق نشط للأصول أو المجموعة المعدة للبيع بسعر مناسب ومن غير المحتمل وجود تغيرات هامة بالنسبة للخطة أو أي خطة لسحب اقتراح البيع.

---

[1] -Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, p: 644.

[2] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Op.cit, p: 765.

[3] – هنيقان جريونتج، ترجمة طارق حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 201.

3- المعيار المحاسبي الدولي رقم 17" عقود الإيجار" (IAS 17 Contrats de location)

صدر هذا المعيار لأول مرة سنة 1984 وتمت مراجعته ونشره سنة 2003. يحتوي على 70 فقرة[1].

3-1- المشاكل محل الدراسة

يتناول هذا المعيار وصف السياسات المحاسبية المناسبة لعمليات التأجير سواء بالنسبة للمؤجر أو المستأجر والإفصاحات اللازمة لمختلف أنواع ومعاملات الإيجارات، كما يتناول التمييز بين كل من الإيجارات التمويلية والإيجارات التشغيلية، وكذلك التسجيل المحاسبي والتقييم للأصول والالتزامات الناتجة والإفصاحات المطلوبة[2].

3-2- نطاق المعيار

يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 على جميع عقود الإيجار ماعدا تلك التي يعالجها معيار آخر.

3-3- بعض المفاهيم الأساسية

من بين المفاهيم الأساسية نذكر المؤشرات التي يتم على إثرها تصنيف عقد إيجار إلى عقد إيجار تمويلي[3]:

- ينقل عقد التأجير الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة التأجير؛
- يتضمن عقد التأجير خيار الشراء التفاوضي بسعر يتوقع أن يكون أقل من القيمة العادلة في تاريخ ممارسة الخيار وأنه توجد درجة معقولة من التأكد بأن الخيار سوف يمارس؛
- تمثل مدة التأجير الجزء الأكبر من الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر، والملكية يمكن أن تنتقل أو لانتقل إلى المستأجر؛
- القيمة الحالية عند بدء التأجير للحد الأدنى من مدفوعات الإيجار تساوي على الأقل القيمة العادلة للأصل لمؤجر؛
- الأصل المؤجر ذو طبيعة متخصصة بحيث أن المستأجر فقط هو الذي يمكنه استخدامه دون دون تعديلات أساسية
- يمكن للمستأجر إلغاء عقد الإيجار وتعويض الخسائر التي تلحق بالمؤجر.

---

[1] -Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, p: 147.

[2] - Stéphan Brun, Op-cit, p : 123.

[3] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Op.cit, p: 67.

المطلب الرابع: المعايير المحاسبية التي تستعمل عند معالجة التثبيتات المالية

لا يوجد معايير محاسبية دولية خاصة بالتثبيتات المالية، بل توجد معايير محاسبية دولية خاصة بالأدوات المالية تستعمل عند معالجة التثبيتات المالية، التي تعتبر جزء من الأدوات المالية،كما توجد معايير خاصة بالإدماج تعالج المساهمات المالية في مختلف الفروع والمؤسسات المشاركة، تستعمل هي الأخرى عند معالجة التثبيتات المالية، نكتفي بذكر هذه المعايير مع تلخيص المشاكل محل الدراسة لكل معيار.

1- المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 "الأدوات المالية: العرض "

صدر هذا المعيار لأول مرة سنة 1996 بعنوان " الأدوات المالية: العرض والإفصاح" وتمت مراجعته ونشره سنة 2003 بعنوان " الأدوات المالية: العرض"، حيث ألغيت الإجراءات المتعلقة بالإفصاح من هذا المعيار وأدرجت ضمن معيار التقارير المالية الدولي رقم7، وأختص هذا المعيار بالإجراءات المتعلقة بكيفية عرض الأدوات المالية في الميزانية لتمكين المستعملين من فهم المقصود من الأدوات المالية[1].

2- المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 "الأدوات المالية: التسجيل المحاسبي و التقييم "

صدر هذا المعيار لأول مرة سنة 1999 وتمت مراجعته ونشره سنة 2004، ويعتبر هذا المعيار ثورة في الفكر المحاسبي لأنه بدأ في استخدام القيمة العادلة كأساس للإثبات والقياس المحاسبي.

يقوم هذا المعيار بوضع أسس الإثبات والقياس والتحليل المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية. ويمثل الأخذ بالقيمة العادلة للأدوات المالية (وبالتالي التثبيتات المالية)، السمة الأساسية لهذا المعيار[2].

3- معيار التقارير المالية رقم 7 " الأدوات المالية: الإفصاح عن المعلومات "

صدر هذا المعيار سنة 2005 وألغى وعوض المعيار المحاسبي الدولي رقم 30، كما جاء مكملا لنصوص المعيارين المحاسبيين الدوليين رقم 32 ورقم 39، ليحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها عن الأدوات المالية المسجلة في الميزانية وتلك الأدوات غير المسجلة في الميزانية ولكن خارجها.

يسمح هذا المعيار لمستعملي القوائم المالية بتقييم أهمية الأدوات المالية وطبيعة وحجم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة[3].

---

[1] - Stéphan Brun, Op-cit, p : 123.

[2] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 967.

[3] - Stéphan Brun, Op-cit, p : 142.

4- المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 " القوائم المالية المجمعة والمنفصلة "

صدر هذا المعيار لأول مرة سنة 1989 بعنوان " القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزميلة" ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 3" القوائم المالية المجمعة"، وتمت مراجعته ونشره سنة 2003 بعنوان " القوائم المالية المجمعة والمنفصلة". وفي 2008/01/10 تم نشر هذا المعيار بعد مراجعة أخرى بهدف تقارب محاسبة تجمع المؤسسات مع المرجعية المحاسبية الأمريكية[1].

و يجب أن يطبق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الكيانات تحت سيطرة المؤسسة الأم. كما يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات (تثبيتات مالية) في المؤسسات التابعة في القوائم المالية للمؤسسة الأم.

5- المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 " المساهمات في المؤسسات المشاركة "

صدر[2] هذا المعيار لأول مرة سنة 1989 وتمت مراجعته ونشره سنة 2003. ويتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية للاستثمارات (المساهمات المالية) في المؤسسات الزميلة (المشاركة)، والهدف الرئيسي هو توفير المعلومات للمستخدمين بخصوص حصة المؤسسة المستثمرة في الأصول والخصوم ومكاسب الشركة المستثمر فيها[3].

6- المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 " المساهمات في المؤسسات المشتركة "

صدر[4] هذا المعيار لأول مرة سنة 1989 بعنوان " التقارير المالية للمساهمات في المشروعات المشتركة" وتمت مراجعته ونشره سنة 2003 بعنوان " المساهمات في المشروعات المشتركة".

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للمساهمات في المؤسسات التي تخضع لسيطرة مشتركة والأصول التي تخضع لسيطرة مشتركة وللعمليات التي تخضع لسيطرة مشتركة، وذلك بتطبيق طريقة التوحيد التناسبي أو طريقة المعادلة (حقوق الملكية)[5].

---

[1] - Odile Barbe et Laurent Didelot, Op.cit, p: 449.

[2] - Robert Obert, Op-cit, p 118.

[3] – هنيقان جريوننج، ترجمة طارق حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 201.

[4] - Robert Obert, Op-cit, p 118.

[5] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 1321.

خلاصة الفصل

تبين من خلال هذا الفصل بأن النظام المحاسبي هو مجموعة من الإجراءات والمبادئ والقواعد والطرق المحاسبية والوسائل لتسجيل ما تقوم به المؤسسة يوميا من العمليات المالية وتبويبها إلى مجموعات مترابطة ثم تلخيصها في قوائم مالية لتوصيلها إلى مستخدميها من أجل اتخاذ القرارات ومقارنة أداء المؤسسات.

ونظرا لظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتطور الأسواق المالية الدولية، ظهرت عدة مشاكل بسبب اختلاف القوائم المالية الناتجة عن أنظمة محاسبية مختلفة، مثل مشكلة مقارنة المعلومات المالية التي تحملها تلك القوائم؛ مشكلة دمج القوائم المالية للفروع الموجودة في دول مختلفة وصعوبة البحث عن رؤوس الأموال في الأسواق المالية الدولية التي تفرض التقيد بالقواعد والطرق المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له.

ولتفادي تلك المشاكل، أصبح من الضروري اعتماد مرجعية محاسبية دولية من بين المرجعيات المحاسبية التي كانت متاحة منذ التسعينيات من القرن الماضي وهي المرجعية المحاسبية الأمريكية (US GAAP)، المرجعية المحاسبية الأوروبية (directives ($4^{ème}$ et $7^{ème}$)) والمرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS).

أثيرت في بداية الأمر فكرة اعتماد المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما، نظرا للهيمنة الأمريكية، لكن سرعان ما تم التخلي عنها بسبب إعدادها دون أي مشاركة من خارج الولايات المتحدة الأمريكية، و لم تعتمد التوجيهيات الأوربية لأن الدول الأوربية نفسها تخلت عنها حتى لا تعزل داخلها، وهكذا عرفت المعايير المحاسبية الدولية طريقها إلى معظم دول العالم بما فيها دول الإتحاد الأوربي.

واللجنة التي أشرفت على إعداد ونشر المعايير (IAS)، كانت تحمل اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، منذ نشأتها سنة 1973 من طرف الهيئات المهنية لعشرة دول، إلى غاية إعادة تشكيل هيكلها سنة2001، تحت اسم مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) التي تعتبر مؤسسة أم لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)الذي أوكلت له، منذ إنشائه، مهمة إعداد ونشر المعايير الجديدة تحت اسم معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ومراجعة ونشر المعايير (IAS)، كما تبنى المجلس الإطار التصوري المعد من طرف اللجنة(IASC)، والذي يساعد على إعداد معاير محاسبية عالية الجودة تستعمل عند إعداد وعرض قوائم مالية تحمل معلومة مالية سهلة الفهم، موثوق بها وقابلة للمقارنة في الزمان والمكان، الأمر الذي جعل معظم دول العالم تتبنى هذه المعايير أو تكيف معايرها الوطنية عليها.

وبعد معرفة كيف تمت عملية التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، نحاول في الفصل الموالي معرفة كيف يتم التوحيد المحاسبي في الجزائر؟

الشكل رقم 5: هيكل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المصدر: Catherine Maillet Baudriet, Anne Le Manh, Op-cit, p: 20

الفصل الثاني: مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري وخصوصياته

تمهيد

اعتمدت الجزائر بعد الاستقلال في ميدان المحاسبة على المخطط المحاسبي العام الفرنسي ولعدم مسايرته للتوجهات الاقتصادية على المستوى الكلي والجزئي، تم استبداله بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 1976 وكان أكثر مسايرة لتحقيق الأهداف التي كانت تسعى الدولة لتحقيقها عند إعداده، لكونه كان أقرب لتلبية احتياجات الاقتصاد الوطني المخطط من المخطط المحاسبي العام الذي كان قبله، إلا أنه بقي يعاني من عدة نقائص، بسبب عدم مسايرته للتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي وطنيا ودوليا، فبعد التحول إلى نظام اقتصاد الحر وفي ظل الإصلاحات الاقتصادية المنتهجة، لم تبقى المحاسبة وسيلة للإثبات وأداة لتحديد وحساب الضريبة فقط، وإنما أداة ضرورية لأطراف عديدة على رأسها المستثمرون في اتخاذ القرارات وإجراء المقارنات بين المؤسسات، لذلك فإن الإبقاء على تطبيق هذا المخطط بدون إعادة إصلاحه وتكييفه بشكل جوهري في ظل الظروف الجديدة، قد يزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية، ويرفع من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي، الذي أصبحت الممارسة المحاسبية فيه مستندة لإطار مرجعي دولي يحكم عملية التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية، من خلال انتشار تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) دوليا، والتي تختلف بشكل جوهري عن المخطط الوطني للمحاسبة، وهو ما كان له أثر في قيام المجلس الوطني للمحاسبة بالتفكير في إجراء إصلاح على المخطط، ومحاولة تكييفه مع المستجدات الاقتصادية الوطنية والدولية، والذي نتج عنه إعداد النظام المحاسبي المالي، المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، حيث اشتمل على إطار تصوري للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية مثله مثل المرجعية المحاسبية الدولية وامتاز عن هذه الأخيرة باعتماده لمدونة حسابات وقواعد سيرها، وفرض تنظيم للمحاسبة، وجاء بمحاسبة مالية مبسطة تطبق على الكيانات الصغيرة تدعى محاسبة الخزينة.

وحتى يتم إبراز ما جاء في النظام المحاسبي المالي من معايير محاسبية وإطارها التصوري، جاء هذا الفصل بالمباحث الآتية:

المبحث الأول: التوحيد المحاسبي في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

المبحث الرابع: خصوصيات النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: التوحيد المحاسبي في الجزائر

بدأ التوحيد المحاسبي في الجزائر منذ فجر الاستقلال أين تمت الموافقة على مواصلة تطبيق المخطط المحاسبي العام (PCG) الذي يتماشى مع الاقتصاد الحر، فحاولت السلطات السياسية للبلاد تكيفه مع الاقتصاد الموجه الذي انتهج آنذاك وبفشل هذه المحاولة، تم استبداله في الفاتح جانفي 1976 بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي صدر بالأمر رقم 75-35 مؤرخ في29 أفريل 1975، حيث نجح في توفير المعلومات المحاسبية الضرورية لمستعمليها لاسيما إدارة الضرائب و الهيئات البنكية والهيئة المركزية للتخطيط.

ونظرا للتحولات الاقتصادية التي طرأت على المستويين الداخلي والخارجي للبلاد أصبح المخطط الوطني للمحاسبة يعاني من عدة نقائص جعلته غير قادر على مسايرة هذه التحولات، فجاءت في بداية الأمر فكرة إصلاحه وتكييفه مع التغيرات الاقتصادية المحلية والدولية ولكن تم التخلي عنه وحل محله نظام محاسبي مالي جديد صدر بالقانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، ودخل حيز التنفيذ منذ الفاتح جانفي 2010، حيث جاء هذا النظام بمحاسبة مالية متوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة وبمحاسبة مالية مبسطة تطبق على المؤسسات الصغيرة.

المطلب الأول: المخطط الوطني للمحاسبة نسخة 1975

نظرا لعدم توافق المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 مع نظام الاقتصاد المخطط الذي انتهجته الجزائر بعد الاستقلال، بدأ التفكير في إيجاد مخطط محاسبي آخر يتوافق مع التوجهات الاقتصادية على المستويان الجزئي والكلي، وهو ما أفضى إلى إصدار المخطط الوطني للمحاسبة في سنة 1975، وبدأ تطبيقه في سنة 1976.

1- الانتقال من المخطط المحاسبي العام (PCG) إلى المخطط الوطني للمحاسبة (PCN)

بدأت[1] محاولات تكييف المخطط المحاسبي العام الفرنسي في الجزائر في سنة 1969، حين كلفت السلطات السياسية للبلاد وزارة المالية بالشروع في هذه المحاولة في أجل أقصاه ستة (06) أشهر، حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19، ولكون هذه الفترة لم تكن كافية لهذا العمل، فقد تم في سنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، الذي أوكلت له مهمة تغيير المخطط المحاسبي العام وإحلال

[1] - عبد القادر بكيحل، مرجع سبق ذكره، ص:12.

المخطط الوطني للمحاسبة مكانه، بسبب الصعوبات التي أصبحت تواجهها التنمية المخطط لها، الناتجة عن وجود نقائص في بعض أدوات وتقنيات التسيير غير المتلائمة مع الاقتصاد المخطط، وذلك بهدف توفير معلومات ذات أهمية وسهلة التجميع للمحاسبة الوطنية، لأغراض إحصائية وتنبؤية، دون الحاجة لإجراء إعادة ترتيب ومعالجة لها، والاستجابة لاحتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية، لاسيما الهيئات البنكية والهيئة المركزية للتخطيط وإدارة الضرائب.

2- الإطار القانوني للمخطط الوطني للمحاسبة

صدر المخطط الوطني للمحاسبة بموجب الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، وبموجب القرار المتعلق بكيفية تطبيقه، وتبعه بمرور الوقت مخططات محاسبية قطاعية بالإضافة إلى بعض المنشورات والتعليمات نذكر أهمها حسب التسلسل الزمني لإصدارها.

2-1- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن للمخطط الوطني للمحاسبة

جاء هذا الأمر بستة مواد ونص على أن المخطط المرفق بهذا الأمر يصبح إلزاميا ابتداءً من أول جانفي 1976، بقصد تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلط والمؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها[1].

2-2- القرار المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة

وهو القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، يحدد كيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات[2]، فيما يتعلق بالتنظيم والتسيير الحسابي، تقييم الاستثمارات والمخزونات والقوائم المالية الختامية.

2-3- المخططات القطاعية

بعد صدور المخطط الوطني للمحاسبة، تم إصدار بعد ذلك خمس (05) مخططات محاسبية لبعض القطاعات الخصوصية المتمثلة في الفلاحة (1987)، التأمينات (1987)، البناء والأشغال العمومية (1988)، السياحة (1989) والبنوك (1992)، وتحتوي هذه المخططات على قائمة الحسابات، تفسير المصطلحات، قواعد سير الحسابات والقوائم المالية الختامية.

---

[1]- أمر رقم 75-35 مؤرخ في 29 أفريل 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المادتان الأولى والثانية.

[2]- قرار مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادة الأولى.

2-4- بعض المنشورات والتعليمات

- **المنشور رقم 1850** المؤرخ في 24 ماي 1989:لمحاسبة عن العمليات التي ترتبط باستقلالية المؤسسات؛
- **المنشور رقم 635** المؤرخ في 11 مارس 1990: المحاسبة عن مساهمة العمال في أرباح المؤسسة؛
- **التعليمة رقم 95/001** المؤرخة في 02 أكتوبر 1995، تتضمن توافق المحاسبة مع صناديق المساهمات؛
- **التعليمة رقم 97/518** المؤرخة في 21 أفريل 1997، تخص المحاسبة عن فرق إعادة التقييم؛
- **القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999:** محاسبة نشاط الشركات القابضة، والحسابات المجمعة.

3- الإطار المحاسبي للمخطط الوطني للمحاسبة

تمثل الإطار المحاسبي للمخطط الوطني للمحاسبة في تنظيم المحاسبة ومدونة الحسابات.

3-1- تنظيم المحاسبة

تضمن القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية، بخصوص التنظيم والتسيير المحاسبي، تقييم الاستثمارات والمخزونات ووثائق الملخصات (القوائم المالية).

3-1-1- التنظيم والتسيير الحسابي

نص القرار الخاص بتطبيق المخطط الوطني للمحاسبة في هذا الإطار على الإجراءات الآتية[1]:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل كاف لتسمح بتسجيل ومراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وإعداد القوائم المالية، ويجوز للمؤسسات أن تفتح عند الاقتضاء حسابات فرعية داخل الحسابات المقررة في المخطط الوطني للمحاسبة إذا ارتأت ذلك ضروريا.

- توافق المؤسسات على التنظيم الحسابي الذي ترى أنه أكثر ملائمة لبنيتها ولحاجياتها بشكل يسمح بحساب التكاليف وأسعار التكلفة وإعداد ومراقبة الميزانيات بكل وضوح؛

- يجب على المؤسسات أن تسجل في حسابات متميزة القيم الكائنة في الجزائر، والقيم الكائنة في الخارج كل منها على انفراد، وكذلك العمليات التي يجرى تحقيقها مع الخارج؛

---

[1]- المادة 4 حتى المادة 12 من قرار مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية، وطبقا لطريقة القيد المزدوج، ويجب أن يرتكز كل قيد حسابي من حيث المبدأ على مستند مؤرخ يؤيده، يحمل توقيع أو خاتم المسؤول عن العملية؛
- يتم تقييد العمليات دون أي مقاصة فيما بينها في حسابات تتفق تسمياتها مع طبيعة هذه العمليات؛
- فضلا عن السجلات والوثائق التي يجب مسكها بمقتضى النصوص التشريعية والتنظيمية، فإنه على المؤسسات أن تمسك حساباتها بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها، وإعداد القوائم المالية؛
- يجوز أن تمسك الدفاتر والوثائق بالشكل وبجميع الوسائل أو الطرق الملائمة، شريطة أن تكون معطيات السجلات المساعدة أو الوثائق التي تحل محلها مركزة دوريا في يومية عامة من ناحية، ومن ناحية أخرى تتضمن الطرق المتبعة ميزة الصدق في تسجيل القيود الحسابية، كما يشترط أن تمسك الدفاتر بكل عناية وبدون أي تحريف؛
- يجب أن يحتفظ بدفاتر المحاسبة التي يعمل لها فهارس والمستندات المؤيدة لها بعناية تامة لمدة عشر (10) سنوات على الأقل، ابتداءً من تاريخ إقفال السنة المالية، الذي يكون في 31 ديسمبر من كل سنة.

3-1- 2- تقييم الاستثمارات والمخزونات

تسجل الاستثمارات في المحاسبة بتكلفة حيازتها، وتلك التي أنجزتها المؤسسة بنفسها تقيد بتكلفة إنتاجها الحقيقية، وعند إقفال كل سنة مالية يجب على المؤسسات أن تعد جردا مقيما، كاملا ومفصلا لاستثماراتها. أما بالنسبة للمخزونات، فتسجل وتتابع حركاتها بالجرد الدائم، بحيث يتم إجراء الجرد المادي لعناصر المخزون مرة واحدة على الأقل في السنة المالية وذلك عند إقفال هذه الأخيرة، غير أن المؤسسات يمكنها القيام بعمليات جرد متتالية أثناء السنة المالية[1].

3-3- وثائق الملخصات (القوائم المالية).

تقدم القوائم المالية الختامية (وثائق الملخصات) في شكل جداول تبرز فيها النتائج المميزة لكل مؤسسة، من خلال الأرصدة الوسيطة للتسيير، التي تشتمل على الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال ونتيجة السنة المالية[2].

---

[1]- المادة 17 حتى المادة 24 من قرار مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

[2]- الملحق رقم 2 من القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

وتتكون قائمة القوائم المالية الختامية في شكل جداول، وتشتمل على جدول الميزانية، جدول حسابات النتائج و15 جدولا آخرا مكملا، بحيث توفر لمستعمليها التفاصيل اللازمة.

تشكل هذه الجداول مجتمعة جملة من المعلومات المفصلة التي تساعد كل من له فائدة من الاطلاع على القوائم المالية، في أخذ صورة تفصيلية عن العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المالية.

3-2- مدونة الحسابات

خصص المخطط الوطني للمحاسبة مدونة حسابات مكونة من ثمانية (08) أصناف، من أجل متابعة حركات الذمة المالية وتحديد النتيجة. وتوزع حسابات هذه الأصناف على ثلاثة (03) مجموعات، هي مجموعة حسابات الميزانية، مجموعة حسابات التسيير ومجموعة حسابات النتائج[1].

3-2-1- حسابات الميزانية

حسابات الميزانية تتضمن الحسابات المتعلقة بالذمة المالية للمؤسسة وبالهيكلة المالية لها، وتشتمل على حسابات الأصول وحسابات الخصوم، بحيث تتشكل حسابات الأصول من حسابات الصنف الثاني المتمثل في الاستثمارات، حسابات الصنف الثالث المتمثل في المخزونات وحسابات الصنف الرابع المتمثل في الحقوق، بينما تتشكل حسابات الخصوم من حسابات الصنف الأول المتمثل في الأموال الخاصة وحسابات الصنف الخامس المتمثل في الديون.

تتزايد حسابات الأصول من طرفها الأيمن المدين وتتناقص من طرفها الأيسر الدائن، بينما حسابات الخصوم تتزايد من طرفها الأيسر الدائن وتتناقص من طرفها الأيمن المدين.

3-2-2- حسابات التسيير

تتعلق حسابات التسيير بالتدفقات الناتجة عن أنشطة المؤسسة، وتشتمل على حسابات الصنفين السادس المتمثل في الأعباء والسابع المتمثل في النواتج. ترتب حسابات الصنفين السادس والسابع حسب الطبيعة، ويتم التمييز فيهما بين عمليات الاستغلال(العمليات العادية)، وعمليات خارج الاستغلال (العمليات الاستثنائية). تتزايد حسابات الأعباء من طرفها الأيمن المدين وتتناقص من طرفها الأيسر الدائن، بينما حسابات النواتج تتزايد من طرفها الأيسر الدائن وتتناقص من طرفها الأيمن المدين.

---

[1]-الملحق المرفق للأمر رقم 75-35 مؤرخ في 29 أفريل 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

3-2-3- حسابات النتائج (الصنف الثامن)

تسمح حسابات النتائج من خلال أرصدتها بتحديد مختلف نتائج أنشطة المؤسسة عبر عدة مراحل، من خلال تحديد الأرصدة الوسيطة للتسيير، وتصنف عناصر حسابات النتائج على أساس التمييز بين النشاط التجاري والنشاط الإنتاجي، والتمييز بين عمليات الاستغلال وخارج الاستغلال. وتستقبل حسابات النتائج أرصدة حسابات الأعباء في طرفها الأيمن المدين وأرصدة حسابات النواتج في طرفها الأيسر الدائن.

المطلب الثاني: نقائص المخطط الوطني للمحاسبة

كان المخطط الوطني للمحاسبة أكثر مسايرة لتحقيق الأهداف التي كانت تسعى الدولة لتحقيقها عند إعداده، لكونه كان أقرب لتلبية احتياجات الاقتصاد الوطني الموجه من المخطط المحاسبي العام الذي كان قبله، إلا أنه رغم ذلك بقى يعاني من عدة عيوب ونقائص تخص المخطط نفسه، ونقائص أخرى تخص البيئة الاقتصادية، خاصة منذ أن تخلت الجزائر عن نظام الاقتصاد المخطط وانتهجت نظام الاقتصاد الحر، وما يميز هذا الأخير من انفتاح اقتصادي وسيادة المنافسة على مناحي الحياة الاقتصادية، في ظل العولمة وتوسعها في الاقتصاديات الدولية، والتي نتج عنها ظهور معايير محاسبية عالمية موحدة.

1- نقائص الحسابات

من بين نقائص الحسابات المتعلقة بالمخطط الوطني للمحاسبة نذكر:

- لم يميز المخطط الوطني للمحاسبة بين الأصول الجارية و الأصول غير الجارية؛
- يتضمن صنف الاستثمارات عنصر المصاريف الإعدادية، التي تعتبر حسب المخطط الوطني للمحاسبة من الاستثمارات بينما في الواقع هي عبارة عن مصاريف كما تشير لذلك تسميتها؛
- أهمل المخطط الوطني للمحاسبة تصنيف الاستثمارات المالية ضمن الاستثمارات، وصنفها ضمن الحقوق؛
- لم يميز المخطط الوطني للمحاسبة بين الخصوم الجارية و الخصوم غير الجارية؛

- مجموع صنف الأعباء يمكن أن يعط قيمة للتكاليف أكبر من التكاليف الحقيقية، وذلك لكون بعض التكاليف مسجلة مرتين في السنة، مثل ما هو عليه الحال مع المصاريف الإعدادية التي تسجل في المرحلة الأولى حسب طبيعتها في الصنف السادس، ثم تسجل في الحساب رقم 699 "مخصصات استثنائية" عند الإطفاء السنوي للمصاريف الإعدادية،

- يوجد ضمن صنف النواتج كل من الحساب رقم 75 "تحويل تكاليف الإنتاج" والحساب رقم 78 "تحويل تكاليف الاستغلال"، رغم أنهما لا يمثلان إيرادات حقيقية، باعتبارهما حسابان وسيطيان خصصهما المخطط الوطني للمحاسبة لتصحيح التكاليف، وعليه فوجودهما من شأنه أن يُصعب القراءة الجيدة لحسابات صنف النواتج.

2- نقائص متعلقة بتنظيم المحاسبة والتسجيل المحاسبي

النقائص المتعلقة بتنظيم المحاسبة والتسجيل المحاسبي والتقييم لعناصر القوائم المالية كثيرة، نذكر منها:

- تسجل وتقيم مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد أساسا على التكلفة التاريخية[1] فقط دون مراجعة ذلك التقييم بالاستناد إلى طرق أخرى للتقييم حتى لا تفقد القوائم المالية مصداقيتها وقدرتها على التمثيل الصادق للوضعية الحقيقية للمؤسسة؛

- لا يمكن للمؤسسة أن تسجل لديها أصول تحصلت عليها بواسطة قرض إيجاري (Crédit-bail) ضمن أصولها، لأنها ليست مالكة لها، بينما الواقع الاقتصادي يقتضي تسجيلها ضمن الأصول، لأن المؤسسة تملك الرقابة والسيطرة عليها وتستفيد منها، وليس اشتراط ملكيتها فقط؛

- لم يجبر المخطط الوطني للمحاسبة المؤسسات على مسك دفتر الأستاذ؛

- لم يعالج المخطط الوطني للمحاسبة بعض العمليات مثل البنايات المنجزة على أراضي الغير، القرض الايجاري، الاندماج، التصفية، الضرائب المؤجلة،...

[1]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص:158.

3- نقائص القوائم المالية

يمكن تلخيص النقائص المتعلقة بالقوائم المالية فيما يلي[1]:

- القوائم المالية المطلوبة كثيرة ومتعددة ، وهي بنفس العدد(17 جدول) لكل المؤسسات الخاضعة لأحكام المخطط الوطني للمحاسبة مهما كان حجمها أو نشاطها؛

- في الميزانية لا يظهر معطيات الدورة السابقة من أجل المقارنة وتحديد اتجاه المركز المالي للمؤسسة، كما أنه ضمن الأصول والخصوم في الميزانية، لا تظهر بعض المجاميع الهامة مثل الأصول الثابتة، الأصول المتداولة، الأموال الدائمة، الديون أو الحقوق الطويلة والقصيرة الأجل.

- في جدول حسابات النتائج لا يظهر معطيات الدورة السابقة من أجل المقارنة وتحديد اتجاه أداء المؤسسة، ولم يعتمد بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي مثل الفائض الخام للاستغلال أو طاقة التمويل الذاتي، ولا يسمح جدول حسابات النتائج بتقديم رقم الأعمال بشكل واضح، بحيث يكون موزعا بين مبيعات البضائع ، والإنتاج المباع وأداء الخدمات ؛

- أهمل المخطط الوطني للمحاسبة جدول تدفقات الخزينة (التدفقات النقدية)، الذي يهدف إلى تحليل التغيرات الحاصلة في الخزينة وتفسير شكلها ومحتواها.

4- عدم توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

لا يتوافق المخطط الوطني للمحاسبة مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) بسبب النقائص المذكورة أعلاه، بالإضافة إلى نقائص أخرى نذكر منها:

- لم يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة إطارا تصوريا يهدف إلى إعطاء تمثيل نافع للمؤسسة ويكون دليل لإعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات ويحدد أهداف القوائم المالية وخصائصها النوعية، و المصطلحات المستعملة و المبادئ والاتفاقيات المحاسبية المطبقة، ويعرّف عناصر القوائم المالية وطرق تقييمها.

---

[1]- الحاج نوي، إنعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2008/2007، ص:98 .

- لم يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة معايير محاسبية مستمدة نصوصها من المعايير المحاسبة الدولية التي تعتبر أحكام تطبيق الإطار التصوري، حيث تشرح كيفية التسجيل المحاسبي والتقييم وكذلك العرض في القوائم المالية للعمليات والأحداث الاقتصادية التي وقعت في المؤسسة؛ مما يسمح بالحصول على معلومة مالية عالية الجودة، سهلة الفهم من طرف المستثمرين، ملائمة لاتخاذ القرارات، موثوق بها في الأسواق المالية وقابلة للمقارنة قي الزمان والمكان.

لا يمكن إذن للمخطط الوطني للمحاسبة أن يتوافق[1] مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) لأنه صمم لفترة سابقة تميزت بانتهاج نظام الاقتصاد المخطط، و لم يتم إعادة النظر فيه بشكل جوهري، وعليه فإنه مع انتقال الجزائر وتحولها نحو نظام الاقتصاد الحر، وإبرام اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، والسعي المتواصل للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، يجعل من الضروري القيام بإصلاحات محاسبية ضمن الإصلاحات الاقتصادية المنتهجة، يكون الهدف منها إما تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع التغيرات الحاصلة على الصعيدين الوطني والدولي وإما استبداله بنظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع الإصلاحات المنتهجة من جهة كما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من جهة أخرى وهذا ما يتم معرفته في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: ميلاد النظام المحاسبي المالي والقوانين المنظمة له

نظرا للنقائص الموجودة في المخطط الوطني للمحاسبة، وعدم مسايرته للتغيرات التي حصلت على الصعيد الوطني والدولي، بات من الضروري التفكير في إصلاحه، فجاءت في بادئ الأمر فكرة الإبقاء على شكله الحالي وإدخال عليه بعض التعديلات لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي على المستوى الداخلي والخارجي أو تزويده ببعض النصوص التقنية المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، لكن تم التخلي عنه في الأخير وتم اعتماد إستراتيجية توحيد محاسبي نتج عنها ميلاد نظام محاسبي مالي جديد وكان ذلك بالقانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 وما تبعه من مراسيم تنفيذية وقرارات تطبيقية وتعليمات ومذكرات.

[1] عبد القادر بكيحل، مرجع سبق ذكره ص:12.

1- محاولة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة[1] (أعمال لجنة PCN)

بعدما تم التفكير في القيام بإصلاح على المخطط الوطني للمحاسبة لتكييفه مع التغيرات الحاصلة، أوكلت هذه المهمة للمجلس الوطني للمحاسبة، الذي أنشأ في سنة 1996، للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية.

بعد أن أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الرسمية للتوحيد المحاسبي في الجزائر، تم تكليفه من طرف وزارة المالية في 28 مارس 1998، بمراجعة المخطط الوطني للمحاسبة لتكييفه مع تحولات الاقتصاد الوطني ، فكوّن المجلس فوج عمل للنظر والتفكير في مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة. وسرعان ما تمت المصادقة على خطته، تحول الفوج إلى لجنة المخطط الوطني للمحاسبة.

في إطار مهمتها قامت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة بإعداد مساءلتان (Questionnaires)، تحتويان على أسئلة خاصة بتقييم المخطط ويطلب الإجابة عنها، أرسلت الأولى لممارسي مهنة المحاسبة في جانفي 1999، وأرسلت الثانية كذلك إلى ممارسي مهنة المحاسبة في جويلية 2000. وأخذا بالأجوبة المقدمة عن المساءلة الأولى، اختارت الجنة مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة وعدم تغييره، حتى لا يتم التأثير على الممارسة المحاسبية، وكذلك بالنظر لارتفاع تكلفة الإصلاح المحاسبي.

وأعدت الجنة في فيفري 2000، تقريرا أوضحت فيه مختلف الاقتراحات التي وضعتها بغرض أخذها بعين الاعتبار في مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة، والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الشاملة. ولكن توقفت أعمال اللجنة في فيفري 2001.

2- اقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي للجزائر (البدائل المتاحة)

بعد إن توقفت أعمال لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في سنة 2001، ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي محل مناقصة، تم على إثرها قيام المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بمهمة الإصلاح المحاسبي بتمويل من البنك العالمي، وبعد دراسته للمخطط الوطني للمحاسبة، قام فوج العمل التابع للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتقديم ثلاثة (03) مقترحات لإصلاحه، وقدمها للمجلس الوطني للمحاسبة الجزائري من أجل اختيار المقترح الأمثل، وكانت المقترحات الثلاثة كما يلي:

---

[1] عبد القادر بكيحل، مرجع سبق ذكره، ص:12.

- الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛

- الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة ببنيته وهيكله، مع إدخال بعض التقنيات المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية؛

- إعداد نظام محاسبي جديد استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

3-الموافقة على الاقتراح الثالث و إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي

بعد تقديم المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي لمقترحاته الثلاثة، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري بعد دراستها من طرف الهيئات التابعة له باختيار المقترح الثالث[1] وذلك باعتماد المجلس على إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني للمحاسبة بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي، المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من مختلف الجوانب، لاسيما القوائم المالية، الإطار التصوري، المصطلحات والتعاريف، المستعملين للمعلومة، المبادئ المحاسبية، وقواعد التسجيل والتقييم.

ويعبّر هذا الاختيار عن تغير جذري مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة، بالتوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، المعترف بها دوليا والمطبقة في دول عديدة من العالم من بينها دول الاتحاد الأوروبي، وتم إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المجددة إلى غاية 2004 سنة الإنتهاء من كتابة المشروع الذي لم يتم التصديق عليه إلى غاية 25 / 11 / 2007، و لم يدخل حيز التطبيق حتى الفاتح جانفي 2010.

[1] – مداني بن بلغيث، نفس المرجع أعلاه ص: 173.

4- القوانين المنظمة للنظام المحاسبي المالي

يستمد النظام المحاسبي المالي قوته القانونية من قوة القوانين والمراسيم المنظمة له والمتمثلة في القانون 11/07 ومرسومين تنفيذيين وقرار التطبيق، بالإضافة إلى قوانين المالية السنوية والتكميلية، نتطرق بإيجاز إلى كلا منها فيما يأتي:

4-1- القانون[1] رقم 07 / 11 المؤرخ في 25 / 11 / 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي

تضمن هذا القانون 43 مادة قسمت على سبعة فصول، نلخصها فيما يلي:

- **الفصل الأول بعنوان التعاريف ومجال التطبيق**، حيث جاء فيه:

- تعريف المحاسبة المالية؛ (المادة 3)؛
- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المعنيون بمسكها؛(المادة 4)؛
- إمكانية مسك محاسبة مالية مبسطة. (المادة 5)

- **الفصل الثاني بعنوان الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية**، حيث جاء فيه:

- مضمون النظام المحاسبي المالي (المادة 6)؛
- تعريف وهدف الإطار التصوري الذي اعتبره القانون دليلا لإعداد المعايير المحاسبية(المادة 7)؛
- الغرض من المعايير المحاسبية التي اعتبرها القانون بأنها تحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والمنتجات كما تحدد محتوى الكشوف المالية وكيفية عرها؛(المادة 8)؛
- مدونة حسابات(المادة 9).

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2007/11/25، العدد 74.

- **الفصل الثالث بعنوان تنظيم المحاسبة**، وجاء فيه:
  - العمليات الإجبارية؛(من المادة 10 حتى المادة 16)
  - الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية؛؛(من المادة 17 حتى المادة 23)
  - شروط وكيفية مسك محاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي(المادة 24)

- **الفصل الرابع بعنوان الكشوف المالية**، وجاء فيه:
  - محتوى الكشوف المالية؛(المادة25)
  - هدف الكشوف المالية، تاريخ وكيفية عرضها. ؛(من المادة 26 حتى المادة 30)

- **الفصل الخامس بعنوان الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة وجاء فيه:**
  - إلزام كل شركة أم بإعداد وعرض كشوف مالية مدمجة (من المادة 31 حتى المادة 33)
  - إلزام المجموعات الاقتصادية بإعداد وعرض حسابات مركبة(من المادة 34 حتى المادة 36)

- **الفصل السادس بعنوان تغيير التقديرات والطرق المحاسبية**
  - الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية (المادة 37 والمادة 38)
  - كيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية(المادة 39 والمادة 40)

- **الفصل السابع بعنوان أحكام ختامية** وجاء فيه:
  - تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ (01 / 01 / 2009) الذي أجل إلى 01 / 01 / 2010 بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008؛
  - الإلغاء التلقائي للمخطط الوطني للمحاسبة مباشرة بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ.

ورد في هذا القانون **تسعة إرجاعات** (تأجيلات) إلى المرسوم التنفيذي 08 / 156 **وإرجاع واحد** إلى المرسوم التنفيذي 09 / 110، من أجل تحديد شروط وكيفيات تطبيق المواد التي وردت فيها هذه التأجيلات.

2-4 – المرسوم التنفيذي[1] رقم 08 / 156 المؤرخ في 26 / 05 / 2008

جاء هذا المرسوم بـــ 44 مادة تضمنت تطبيق أحكام القانون 07 /11 المذكور أعلاه و خاصة **التسعة مواد** التي وردت فيها تأجيلات وتطرق إلى المحاور الآتية:

- **غرض، هدف ومحتوى الإطار التصوري[2]للمحاسبة المالية؛**

- **المعايير المحاسبية**[3] حيث عرفها بأنها الوسائل أو النصوص التقنية التي تحدد طرق تقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية وصنفها إلى:
  - **معايير متعلقة بالأصول؛**
  - **معايير متعلقة بالخصوم؛**
  - **معايير متعلقة بقواعد التقييم و المحاسبة؛**
  - **معايير ذات الصفة الخاصة؛.**

- **مدونة حسابات؛**

- **الكشوف المالية؛**

- **الحسابات المدمجة** حيث تطرق إلى تعريف الرقابة وطرق الإدماج؛

- **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛**

- **المحاسبة المالية المبسطة والكشوف المالية الخاصة بها.**

جاء في هذا المرسوم 16 **إرجاع** (تأجيل) إلى القرار الصادر عن الوزير المكلف بالمالية.

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2008/05/28، العدد27.

[2] نتطرق بالتفصيل إلى الأطار التصوري للمحاسبة المالية في المبحث الثاني من هذا الفصل.

[3] نتطرق بالتفصيل إلى المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجزائري في المبحث التالث.

4-3 – المرسوم التنفيذي[1] رقم 09 / 110 المؤرخ في 07 / 04 / 2009

جاء هذا المرسوم بـــ 26 مادة تضمنت تطبيق أحكام المادة 24 من القانون 11/07 المذكور أعلاه حيث حدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي و أوجب على كل محاسبة ممسوكة بنظام الإعلام الآلي أن تلبي مقتضيات الحفظ والعرف والآمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

4-4 – قرار[2] التطبيق المؤرخ في 26 / 07 / 2008

ينقسم هذا القرار إلى جزأين.جزء يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وجزء يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

4-4 -1- قرار مؤرخ في 26 / 07 / 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

جاء هذا القرار بـــ 5 مواد تضمنت تطبيق أحكام 15 مادة من المرسوم التنفيذي 156/08 وذلك في ثلاثة ملاحق نلخصها فيما يلي:

4-4 -1-1- الملحق الأول: نظام المحاسبة المالية

قسم هذا الملحق إلى الأبواب الثلاثة الآتية:

- **الباب الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات**

جاء في هذا الباب **محتوى جزء من المعايير المحاسبية** المنصوص عليها في المادة 8 من الفصل الثاني من القانون 11/07 و في المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكورين أعلاه، و هي المعايير التي تحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات. كما ورد في هذا الباب محتوى **معايير أخرى** لم تنص عليها المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 ولكن نص عليها الفصل الخامس والفصل السادس من القانون 11/07 كما رأينا ذالك سابقا ، والمتمثلة على الترتيب في:

- الإدماج وتجمع الكيانات؛
- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان.

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في2009/04/08، العدد 21.

[2] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2009/03/25، العدد 19.

➢ **الباب الثاني:عرض الكشوف المالية**

جاء في هذا الباب محتوى الجزء الثاني من المعايير المنصوص عليها في المادة 8 من الفصل الثاني من القانون 11/07 المذكور سابقا، وهي المعايير التي تحدد محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.
كما ورد في هذا الباب نماذج للكشوف المالية.

➢ **الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها**

جاء في هذا الباب بمدونة حسابات ذات رقمين اثنين الواجبة التطبيق في جميع الكيانات، ومدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام وقواعد سيرها.

4-4 -1-2- الملحق الثاني: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة

عالج هذا الملحق المحاور التالية:

- متابعة العمليات الجارية خلال السنة المالية؛
- مبادئ تصحيحات آخر السنة المالية؛
- الكشوف المالية السنوية.

4-4 -1-3- الملحق الثالث: معجم تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية

اختتم هذا القرار بمعجم لقائمة التعاريف لـــ 99 مصطلح ورد في النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر هذا المعجم جزء لا يتجزأ من النظام المحاسبي المالي وبدونه لا يمكن فهم بعض المصطلحات والكلمات الدالة التي استعملت في النصوص القانونية والتنظيمية المذكورة سابقا.

4-4 -2- قرار مؤرخ في 26 / 07 / 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

تطبيقا للمادة 43 من المرسوم التنفيذي 156/08 جاء هذا القرار بثلاثة مواد وحدد حسب كل نشاط أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين من أجل مسك محاسبة مالية مبسطة.

4-5 - قوانين المالية السنوية والتكميلية والتعليمات والمذكرات

تعتبر قوانين المالية السنوية والتكميلية والتعليمات التي بدأت تصدر منذ سنة 2008 مكملة للقوانين السابقة المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، مثل التعليمة رقم 02 المؤرخة في 09/10/29 المتعلقة بأول تطبيق والمذكرات الملحقة بها. (أنظر محتوى المذكرة المتعلقة بالتثبيتات المعنوية في الملاحق).

المطلب الرابع: تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بنوعين من المحاسبة:

- **محاسبة مالية** سنتطرق لتعريفها وأسسها ومجال تطبيقها في هذا المطلب؛
- **ومحاسبة مالية مبسطة** سنتطرق لها بالتفصيل في المطلب الثالث من المبحث الرابع (خصوصيات النظام المحاسبي المالي).

1- تعريف المحاسبة المالية ومتطلباتها

1-1- تعريف المحاسبة المالية[1]

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها و تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

1-2- متطلبات المحاسبة المالية

يتعين على محاسبة كل كيان[2]:

- مراعاة المصطلحات و المبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي؛
- تطبيق الاتفاقيات و الطرق و الإجراءات **المقيسة**؛ (**Procédures normalisées**)؛
- الاستناد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك و مراقبة و جمع و إيصال المعلومات المراد معالجتها؛
- يجب أن تسمح المحاسبة بإجراء مقارنات دورية وتقييم تطور الكيان بهدف استمرارية النشاط في المستقبل.

---

[1]- المادة 3 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 2007/11/25، العدد 74.

[2]- المادة 4 من المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 2008/05/26، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 2008/05/26، العدد 27.

2- مجال تطبيق المحاسبة المالية

2-1- الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية[1]

تلزم بموجب القانون، الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يستثني من تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

2-2- الكيانات غير الملزمة بمسك محاسبة مالية مبسطة[2]

يمكن للكيانات الصغيرة مسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة، إذا كان رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها لا يتعدى، خلال سنتين متتاليتين، أحد الأسقف الآتية:

- **النشاط التجاري:**
  - رقم الأعمال: 10 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

- **النشاط الإنتاجي والمصرفي:**
  - رقم الأعمال: 6 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

- **نشاط الخدمات ونشاطات أخرى:**
  - رقم الأعمال: 3 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/ أو الثانوية.

---

[1] - المادة 4 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

[2] - المادة 2 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية مؤرخة في 25 /2009/03، العدد 19، ص:91.

3- محتوى النظام المحاسبي المالي ومميزاته

3-1- محتوى النظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي مفاهيم و مبادئ وطرق وقواعد محاسبية ومالية تمثلت فيما يلي:

- إطارا تصوريا للمحاسبة المالية؛
- معايير محددة لقواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء؛
- معايير محددة لمحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها؛
- معيار الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛
- معيار تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛
- مدونة حسابات وقواعد سيرها؛
- تنظيم للمحاسبة؛
- محاسبة مالية مبسطة أو محاسبة الخزينة.

3-2- مميزات النظام المحاسبي المالي

من خلال محتوى النظام المحاسبي المالي الجزائري يمكن اعتبار هذا الأخير بأنه متوافق من جهة مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، و له من جهة أخرى خصوصياته ينفرد بها كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم 4 : مميزات النظام المحاسبي المالي الجزائري

التوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) من حيث:	خصوصيات النظام المحاسبي المالي الجزائري وهي:
➢ الإطار التصوري ➢ المعايير المحاسبية	➢ مدونة الحسابات ➢ تنظيم المحاسبة ➢ محاسبة مبسطة للكيانات الصغيرة

المصدر: تم إعداده بناء على الدراسة الحالية.

وحتى يتم الإلمام بالعناصر المذكورة، سنتطرق لها بشيء من التفصيل في المباحث الموالية.

المبحث الثاني: الإطار التصوري للمحاسبة المالية

تم اقتباس الإطار التصوري للمحاسبة المالية من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، و تم إدراجه ضمن النظام المحاسبي المالي بموجب المادة 6 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، أما محتواه ورد في المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 وذلك من المادة 5 حتى المادة 28.

إلا أن هذا الإطار التصوري لم يقتبس حرفيا، بل أدخلت عليه بعض التعديلات (حذف بعض المفاهيم وإضافة بعض المبادئ والاتفاقيات)، يتم معرفتها في نهاية هذا المبحث الذي نتناول فيه، بالإضافة إلى تعريف وهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية، محتواه والمتمثل في:

- فرضيتان أساسيتان، أربعة خصائص نوعية للمعلومة المالية واتفاقيتان محاسبيتان؛
- تسعة مبادئ محاسبية؛
- تعريف وتصنيف عناصر الميزانية، وتعريف عناصر حساب النتائج.

المطلب الأول: تعريف و هدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية

ورد تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية ة في المادة 7 من القانون 11/07 المذكور سابقا، وفي المادة 2، من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، أما هدفه ورد في المادة 3 من نفس المرسوم.

1- تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية

الإطار التصوري للمحاسبة المالية هو دليلا[1]لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.كما يعرف[2] الإطار التصوري:

- المفاهيم التي تشكل أساس إعداد و عرض الكشوف المالية ، كالاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها و الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية ؛

---

[1]- المادة 7 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

[2]- المادة 2 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا

- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء؛
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة ؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية و فهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي؛

2- هدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية

يهدف الإطار التصوري[1] للمحاسبة المالية إلى المساعدة على:

- تطوير المعايير؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة و فق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

المطلب الثاني: الخصائص العامة للإطار التصوري للمحاسبة المالية

تمثلت الخصائص العامة التي نص عليها الإطار التصوري للمحاسبة المالية في نفس الفرضيتان الأساسيتان ونفس الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية التي وردت في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية، ولكنه لم ينص على الخصائص النوعية المكملة لها ولا القيود على المعلومات، و أضاف لها اتفاقيتان محاسبيتان لم ترد في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية.

---

[1]- المادة 3 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا.

1- الفرضيتان الأساسيتان للمحاسبة المالية

تضبط القوائم المالية للكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي على أساس الفرضيتين المواليتين :

1-1- محاسبة الالتزام

تتم محاسبة آثار المعاملات و غيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث، و تعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها[1].

1-2- استمرارية الاستغلال

تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات و التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة و مبررة و يحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق[2].

2- الخصائص النوعية للمعلومة المالية

أكد الإطار التصوري للمحاسبة المالية على أن المعلومة الواردة في الكشوف المالية، يجب أن تتوفر على الخصائص النوعية[3] للملاءمة و الدقة و قابلية المقارنة و الوضوح.

وفيما يلي تعريف موجز لكل خاصية من هذه الخصائص:

2-1-الملائمة أو الدلالة (pertinence)

هي جودة المعلومة عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستعملين من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها[4].

---

[1]- المادة 6 من المرسوم التنفيذي 456/08، المذكور سابقا.

[2]- المادة 7 من المرجع المذكور أعلاه.

[3]- المادة 8 من المرجع المذكور أعلاه.

[4]- التعريف رقم 72 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية الجزائرية مؤرخة في 25-03-2009، العدد رقم 19.

2-2-الدقة أو المصداقية (fiabilité)

جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عمّا هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن يُنتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة[1].

2-3-قابلية المقارنة (comparabilité)

نوعية المعلومة لما يتم إعدادها و عرضها في ظل احترام استمرارية الطرق وتسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات[2].

2-4- الوضوح أو قابلية الفهم (intelligibilité)

نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية[3].

3- الاتفاقيتان المحاسبيتان

نص الإطار التصوري للمحاسبة المالية على أنه يتمّ إعداد القوائم المالية على أساس الاتفاقيتين المواليتين:

3-1- اتفاقية وحدة الكيان

يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها. حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان و خصومه و أعبائه و منتوجاته و أصول و خصوم و أعباء و منتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه .

يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها[4].

---

[1]- التعريف رقم 41 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، المذكور سابقا.

[2]- التعريف رقم 14 من المرجع المذكور سابقا.

[3]- التعريف رقم 54 من المرجع المذكور سابقا.

[4]- المادة 9 من المرسوم التنفيذي 08 / 156، المذكور سابقا.

3-2- اتفاقية الوحدة النقدية

يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية. حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما انه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية لا تندرج في الحسابات إلا المعاملات و الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا. غير انه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي و التي يمكن أن تكون ذات اثر مالي[1].

المطلب الثالث: المبادئ المحاسبية الواردة في الإطار التصوري للمحاسبة المالية

أكد الإطار التصوري للمحاسبة المالية على أنه يتمّ إعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة وهي[2]:

1- مبدأ الأهمية النسبية

بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية :

- يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان؛
- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛
- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع و الأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛
- يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

2- مبدأ استقلالية السنة المالية

تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، و من اجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث و العمليات الخاصة بها فقط.

---

[1]- المادة 10 من المرسوم التنفيذي 456/08، المذكور سابقا.

[2]- من المادة 11 إلى المادة 19 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا.

3- مبدأ الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات

يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة و مرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية و يكون معلوما بين هذا التاريخ و تاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.

لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرا حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية و كان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات.

و يجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على القرارات مستعملي الكشوف المالية.

4- مبدأ الحيطة والحذر

يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شانها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه ينبغي أن لا نبالغ في تقدير قيمة الأصول و المنتوجات كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

5- مبدأ ديمومة الطرق

يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات.

لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم.

6- مبدأ التكلفة التاريخية

تقيد في المحاسبة عناصر الأصول و الخصوم و المنتوجات و الأعباء و تعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

غير أن الأصول و الخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

7- مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

8- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

تقيد العمليات في المحاسبة و تعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي و الاقتصادي دون التمسك **فقط** بمظهرها القانوني.

9- مبدأ الصورة الصادقة

يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها و نوعياتها و ضمن احترام المبادئ و القواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية و النجاعة و تغير الوضعية المالية للكيان.

في الحالة التي تبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى

المطلب الرابع: تعريف عناصر الكشوف المالية

اعتمد الإطار التصوري للمحاسبة المالية في تعريفه لعناصر الكشوف المالية على نفس التعاريف الواردة في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه أضاف في هذا الباب بعض التعاريف وبعض التصنيفات لم ترد في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية، مثل تعريف رقم الأعمال وتعريف النتيجة الصافية، وتصنيف الأصول إلى أصول جارية وأصول غير جارية وتصنيف الخصوم إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية.

وفيما يلي تعريف لعناصر الميزانية وعناصر حساب النتائج كما وردت في الإطار التصوري للمحاسبة المالية:

1- تعريف عناصر الميزانية

حسب النظام المحاسبي المالي، تتكون الميزانية من الأصول والخصوم ورؤوس الأموال. حيث عرف مختلف عناصر الميزانية كما يلي[1]:

1-1- تعريف الأصول وتصنيفها

1-1-1- تعريف الأصول

تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية و المواجهة لان توفر له منافع اقتصادية مستقبلية.

مراقبة الأصول هي القدرة حصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول.

1-1-2- تصنيف الأصول

تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولا جارية.

تحتوي الأصول الجارية على:

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وانجازها في شكل سيولة الخزينة؛
- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة و التي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشرا شهرا؛
- السيولات أو شبه السيولات التي لا تخضع استعمالها لقيود.

تحتوي الأصول غير جارية على:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل التثبيتات العينية و التثبيتات المعنوية؛
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لان يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال مثل التثبيتات المالية.

---

[1]- المواد 20 حتى 24 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا.

1-2- تعريف الخصوم وتصنيفها

1-2-1- تعريف الخصوم

تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية

1-2-2- تصنيف الخصوم

- **تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:**

- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛
- أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

- **تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية**

- **استثناء للقاعدة الخصوم ذات المدى الطويل و التي تنتج عنها فوائد**

تصنف الخصوم ذات المدى الطويل و التي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى وان كان تسديدها سيتم خلال الشهور الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان :

- استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهرا؛

- الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل؛

- وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

1-3- تعريف رؤوس الأموال

تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي **فائض** أصول الكيان عن خصومه الجارية و غير الجارية.

2- تعريف عناصر حساب النتائج

عرف الإطار التصوري للمحاسبة المالية كلا من المنتوجات، الأعباء، رقم الأعمال والنتيجة الصافية[1].

2-1- تعريف المنتوجات

تتمثل منتوجات سنة مالية في **تزايد المزايا الاقتصادية** التي تحققت خلال السنة المالية في شكل

- مداخيل أو زيادة في الأصول؛
- أو انخفاض في الخصوم؛
- كما تمثل المنتوجات استعادة من خسارة القيمة للأصول ومن الاحتياطات.

2-2- تعريف الأعباء

تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل:

- خروج أو انخفاض أصول؛
- أو في شكل ظهور خصوم؛
- وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات و خسارة القيمة.

2-3- تعريف رقم الأعمال

يمثل رقم الأعمال مبيعات البضائع و المنتوجات المباعة وسلع وخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم ،و المحققة من طرف الكيان مع الزبائن في إطار نشاطه العادي و المعتاد.

يحتسب رقم الأعمال الكيانات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أو الخاضعة للنظام الجزافي على أساس سعر البيع مع احتساب كل الرسوم.

2-4- تعريف النتيجة الصافية

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات و مجموع الأعباء لتلك السنة المالية، وتكون مطابقة لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات.

تمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء وتمثل خسارة في الحالة العكسية.

---

[1]- المواد 27 حتى 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا.

3- أوجه الاختلاف بين الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (SCF)

من خلال دراستنا إلى كلا من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية في المبحث الثالث من الفصل الأول والإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، يمكن تلخيص الاختلافات بين الإطارين في الجدول الآتي:

جدول رقم 5 : أوجه الاختلاف بين الإطار التصوري لـــ IASB والإطار التصوري لـــ SCF

عناصر الاختلاف	الإطار التصوري للمرجعية الدولية	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
مستخدمو القوائم المالية	7 مستخدمين	/
هدف القوائم المالية	تقديم معلومات عن المركز المالي والأداء والتغير في المركز المالي	/
المبادئ المحاسبية	/	9 مبادئ
الاتفاقيات المحاسبية	/	اتفاقيتين(02)
الخصائص النوعية المكملة	06	/
القيود على المعلومات	03	/
تصنيف الأصول و الخصوم	/	جارية / غير جارية
تعديلات المحافظة على رأس المال	نائجة عن إعادة تقييم الأصول والخصوم	/
تعريف رقم الأعمال	/	مختلف المبيعات
تعريف النتيجة الصافية	/	الفرق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء
التسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية	شروط تسجيل مختلف عناصر القوائم المالية	/
طرق تقييم عناصر القوائم المالية	04 اتفاقيات ممكنة	/
مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه	-رأس المال المالي -رأس المال المادي	/

المصدر: تم إعداده بناءا على محتوى كل إطار

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

بهدف مسايرة التحديات الاقتصادية التي طرأت على المستوى الداخلي والخارجي للبلاد، جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بمعايير[1] محاسبية مستمدة نصوصها من نصوص المعايير المحاسبية الدولية، وأعطى لها قوة القانون حيث أدرجها ضمن النظام المحاسبي المالي بموجب **المادة 6** من القانون 11/07 المذكور سابقا، التي نصت على أن النظام المحاسبي المالي **يتضمن** إطارا تصوريا (تم التطرق له في المبحث السابق) ومدونة حسابات (سوف نتطرق لها في المبحث الموالي) **ومعايير محاسبية** التي هي موضوع دراسة هذا المبحث.

وأضافت **المادة 8** من القانون 11/07 المذكور سابق، بأن المعايير المحاسبية تحدد:

- **قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء و المنتوجات؛**
- **محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.**

كما نصت **المادة 29** من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، بأن المعايير المحاسبية المنصوص عليها في المادة 8 من القانون 11/07 المذكور سابق، تشكل النصوص التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية، والمصنفة بواسطة **المادة 30** من نفس المرسوم إلى:

- معايير متعلقة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات نلخصها في المطلب الأول من هذا المبحث؛
- معايير ذات الصفة الخاصة، نلخصها في المطلب الثاني.

أما المعايير المحددة لمحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها، نلخصها في المطلب الثالث.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات

تتكون هذه المعايير من القواعد العامة والقواعد الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات.

1- المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول

نصت المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، بأن المعايير المتعلقة بالأصول تتمثل في:

- التثبيتات العينية والمعنوية،
- التثبيتات المالية؛
- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

[1] - Rachida Boursali, Les Normes Comptables du SCF, Aloulfia Talita, Oran, 2010, p : 7.

1-1- معيار التثبيتات العينية والمعنوية

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الأول من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **121-1** حتى **121- 27** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف التثبيتات العينية والمعنوية وشروط إدراجها في الحسابات؛
- مبادئ تجميع أو فصل الأصول العينية؛
- تكلفة إدراج تثبيت عيني أو معنوي في الحسابات؛
- معالجة النفقات اللاحقة على تثبيتات مدرجة في الحسابات؛
- إهتلاك التثبيتات وشرط إثبات خسارة في القيمة للتثبيتات؛
- حذف التثبيتات من الميزانية؛
- شروط تثبيت نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لشروع داخلي؛
- الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة والحالة الخاصة بالأصل البيولوجي؛
- تقييم التثبيتات: معالجو أخرى مرخص بها.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 16 "التثبيتات العينية"، IAS 38 "التثبيتات المعنوية"، IAS 40 "العقارات الموظفة" و IAS 41 "الزراعة").

1-2- معيار التثبيتات المالية

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثاني من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **122-1** حتى **122- 9**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف وتصنيف التثبيتات المالية؛
- التقييم الأولي للتثبيتات المالية؛
- التقييم اللاحق للتثبيتات المالية؛
- التنازل عن التثبيتات المالية والمعلومات الواجب ذكرها في الملحق.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيارين المحاسبيين الدوليين: (IAS 32 "الأدوات المالية: العرض" و IAS 39 "الأدوات المالية: التسجيل المحاسبي والتقييم").

1-3- معيار المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثالث من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **123-1** حتى **123- 7** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف المخزونات؛
- تقييم ومتابعة المخزونات؛
- الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2 " المخزونات").

2- المعايير المحاسبية المتعلقة بالخصوم

نصت المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، بأن المعايير المتعلقة بالخصوم تتمثل أساسا في:

- الإعانات،
- مؤونات المخاطر والأعباء؛
- القروض والخصوم المالية الأخرى؛
- **رؤوس الأموال الخاصة**[1].

2-1- معيار الإعانات

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الرابع من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **124-1** حتى **124- 6** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف الإعانات العمومية؛
- المعالجة المحاسبية للإعانات العمومية؛
- عرض الإعانات العمومية في الميزانية؛
- تسديد الإعانات العمومية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 20 "محاسبة الإعانات العمومية").

---

[1]- لم يرد محتوى هذا المعيار في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المذكور سابقا.

2-2- معيار مؤونات المخاطر والأعباء

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الخامس من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **125-1** حتى **125- 4** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف مؤونات المخاطر والأعباء وشروط إدراجها في الحسابات؛
- إعادة تقدير المؤونات في نهاية كل سنة وعدم استعمال المؤونات في غير موضعها.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37 "المؤونات، الأصول المحتملة، الخصوم المحتملة").

2-3- معيار القروض والخصوم المالية الأحرى

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم السادس من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **126-1** حتى **126- 3** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- التقييم الأولي للقروض والخصوم المالية الأخرى؛
- التقييم اللاحق للقروض والخصوم المالية الأخرى؛
- معالجة تكاليف القروض (معالجة أخرى مسموح بها).

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23 "تكاليف الاقتراض").

3- المعايير المحاسبية المتعلقة بالأعباء والمنتوجات والأعباء والمنتوجات المالية

3- 1- معيار المنتوجات والأعباء (الأيرادات والتكاليف)

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الأول من الفصل الأول من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **111-2** حتى **111- 6** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- شروط إدراج المنتوجات في الحسابات وكيفية تقييمها
- شروط ربط الأعباء والمنتجات المتعلقة بالأحداث للسنة المالية المقفلة؛
- علاقة الأعباء بالاحتياطات وشروط إدراج الأعباء في حساب النتائج.

أخذت نصوص هذا المعيار من الإطار التصوري لـــ IASBومن نصوص المعيارين المحاسبيين الدوليين: (IAS 18 "نواتج النشاطات العادية" و IAS 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال").

3-2- معيار تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم السابع من الفصل الثاني من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نص الفقرة **127-1**، التي عالجت البنود الآتية:

- أخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن؛
- العمليات المرتبطة بتأجيل الدفع تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18 "نواتج النشاطات العادية").

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية ذات الصفة الخاصة

نصت المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، بأن المعايير ذات الصفة الخاصة تتمثل أساسا في:

- معيار العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير؛
- معيار العقود طويلة المدى؛
- معيار الضرائب المؤجلة؛
- معيار عقود إيجار- تمويل؛
- معيار امتيازات المستخدمين؛
- معيار العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية؛
- **معيار الأدوات المالية[1]؛**
- **معيار عقود التأمين[2].**

كما يمكن تصنيف ضمن المعايير ذات الصفة الخاصة معياران آخران لم تنص عليهما المادة 30 المذكورة أعلاه وهما:

- معيار الإدماج، تجمع الكيانات والحسابات المدمجة (نصت عليه المادة41 من نفس المرسوم)؛
- معيار تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان (نصت عليه المادة 42 من نفس المرسوم).

---

[1]- لم يرد محتوى هذا المعيار في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المذكور سابقا.

[2]- لم يرد محتوى هذا المعيار في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المذكور سابقا.

-

1- معيار العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الأول من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **131-1** حتى **131- 8** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- شركات المساهمة؛
- العمليات المنجزة لحساب الغير.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 31 "المساهمات في المؤسسات المشتركة").

2- معيار الحسابات المدمجة والحسابات المركبة

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثاني من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **132-1** حتى **132- 21** وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف الحسابات المدمجة؛
- إلزامية الشركات التي تراقب كيان أو عدة كيانات بإعداد ونشر كشوف مالية مدمجة؛
- شروط الإعفاء من إعداد ونشر حسابات مدمجة؛
- تعريف المراقبة والكيانات التي لا تدخل في محيط الإدماج؛
- تعريف طريقة التكامل الشامل لإدماج الفروع؛
- طريقة تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية؛
- تعريف الكيان المشارك وتعريف النفوذ الملحوظ؛
- تعريف طريقة المعادلة لإدماج الكيانات المشاركة؛
- تعريف فارق الإدماج الأول وتعريف فارق الاقتناء (Goodwill)؛
- تعريف الحسابات المركبة وشروط إعدادها وتقديمها.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 27 "القوائم المالية المدمجة والمنفردة"، IAS 28 "المساهمات في المؤسسات المشتركة" و IFRS 3 "تجمع المؤسسات" .

3- معيار العقود طويلة المدى

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثالث من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **133**-1 حتى **133**- 4 وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف العقود طويلة الأجل؛
- طرق إدراج الأعباء والمنتوجات في الحسابات؛
- شرط تكوين مؤونة الخسائر.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11 "عقود الإنشاء").

4- معيار الضرائب المؤجلة

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الرابع من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **134**-1 حتى **134**- 3 وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف الضريبة المؤجلة؛
- مراجعة الضرائب المؤجلة.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12 "الضرائب على النتيجة").

5- معيار عقود إيجار تمويل

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الخامس من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **135**-1 حتى **135**- 4، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف عقود الإيجار وتصنيفها؛
- التسجيل المحاسبي عند المستأجر؛
- التسجيل المحاسبي عند المؤجر.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17 "عقود الإيجار").

-

6- معيار امتيازات المستخدمين

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم السادس من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **136-1** حتى **136**- 2، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- شروط إدراج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين كأعباء؛
- إثبات التزامات الكيان في مجال المعاش والتقاعد كمؤونات في نهاية السنة؛
- تحيين هذه المؤونات.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19 "امتيازات المستخدمين").

7- معيار العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم السابع من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **137-1** حتى **137**- 7، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تحويل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة؛
- تحويل الحقوق والديون المحررة بالعملة الأجنبية؛
- معالجة الفوارق الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف والمعالجة المحاسبية لخسائر أو أرباح الصرف.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 21 "آثار تغيرات أسعار الصرف").

8- معيار تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان

ورد محتوى هذا المعيار في **القسم الثامن من الفصل الثالث من الباب الأول** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **138-1** حتى **138**- 5، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية ومعالجة التأثيرات الناتجة عن تغير التقديرات المحاسبية؛
- أسباب تغيير الطرق المحاسبية؛
- المعالجة المحاسبية لتغير التقديرات أو الطرق المحاسبية ومعالجة تأثير تغيرات التوجهات الجبائية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8 "الطرق المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء").

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية المحددة لمحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها

وردت هذه المعايير في **الباب الثاني** من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وتمثلت هذه المعايير في:

1- معيار تعريف وتحديد الكشوف المالية

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الأول من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **210-1** حتى **210- 5**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- الكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة؛
- إعداد وتقديم الكشوف المالية وفق الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- الموازنة بين المنافع الموفرة للمستعملين والتكاليف المتحملة عند إعداد وعرض الكشوف المالية؛
- المعلومات التي تحملها الكشوف المالية ومسؤولية وتاريخ إصدارها؛
- عرض مبالغ السنة المالية السابقة إلى جانب مبالغ السنة المالية الحالية بهدف إمكانية المقارنة؛
- جعل المقارنة ممكنة في الملحق إذا تعذرت المقارنة على القوائم الأخرى.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

2- معيار محتوى وعرض الميزانية

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الثاني من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **220-1** حتى **220- 5**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- عناصر الميزانية الدنيا الواجب عرضها من الأصول والخصوم؛
- إبراز عناصر الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية؛
- المعلومات الأخرى التي تظهر في الميزانية أو في الملحق؛
- المعلومات الواجب إظهارها في ميزانية البنوك والمؤسسات المالية المماثلة؛
- لا تجرى مقاصة إلا على أسس قانونية أو تعاقدية.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

3- معيار محتوى وعرض حساب النتائج

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الثالث من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **230-1** حتى **230- 8**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- تعريف حساب النتائج؛
- المعلومات الدنيا الواجب إظهارها في حساب النتائج؛
- المعلومات الأخرى المكملة التي تظهر في حساب النتائج أو في الملحق؛
- إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق؛
- تقديم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والمؤثرة في نجاعة الكيان، في فصول خاصة؛
- فصل النتيجة غير العادية عن النتيجة العادية؛
- المعلومات الدنيا الواجب إظهارها في حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة؛

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

4- معيار محتوى وعرض جدول سيولة الخزينة

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الرابع من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **240-1** حتى **240- 5**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- الهدف من جدول سيولة الخزينة؛
- فصل كلا من تدفقات الأنشطة العملياتية وتدفقات أنشطة الاستثمار وتدفقات أنشطة التمويل؛
- عرض فوائد وحصص الأسهم كلا على حدة بصورة دائمة ضمن أنشطة الاستثمار أو التمويل؛
- الطريقة المباشرة الموصى بها والطريقة غير المباشرة لعرض تدفقات أموال الأنشطة العملياتية؛
- تعريف الموجودات المالية؛
- التدفقات المالية التي يمكن عرضها بمبلغ صاف.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 7 "جدول تدفقات الخزينة").

5- معيار محتوى وعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل الخامس من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نص الفقرة **1-250** التي عالجت البنود الآتية:

- تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعلومات الدنيا الواجب إظهارها في جدول تغيرات الأموال الخاصة.

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

6- معيار محتوى وعرض ملحق الكشوف المالية

ورد محتوى هذا المعيار في **الفصل السادس من الباب الثاني** للملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا، وذلك في نصوص الفقرات **1-260** حتى **4 -260**، وعالجت هذه النصوص البنود الآتية:

- **تعريف الملحق؛**
- **القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية مثل:**
  - مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير. كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها
  - بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية.
- **مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج ، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة مثل:**
  - بيان الأصل المثبت مبينا بالنسبة إلى كل باب: للمخزونات والمدخولات والتحويلات من فصل إلى فصل.
  - بيان الإهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة، والمخصصات والاسترجاعات التي تمت خلال السنة المالية.
- **المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التجارية التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها؛**
- **المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة.**

أخذت نصوص هذا المعيار من نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 "عرض القوائم المالية").

المبحث الرابع: خصوصيات النظام المحاسبي المالي

لم يكتف النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بإطار تصوري للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية مثله مثل المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، بل امتاز عن هذه الأخيرة باعتماده لمدونة حسابات وقواعد سيرها نتطرق لها في المطلب الأول، وفرض تنظيم للمحاسبة نتعرف عليه في المطلب الثاني. وحتى لا تثقل الكيانات الصغيرة بأعمال محاسبية هي في غنا عنها، جاء النظام المحاسبي المالي بمحاسبة مالية مبسطة تدعى محاسبة الخزينة تطبق على الكيانات الصغيرة نختم هذا المبحث بها في مطلبه الثالث.

المطلب الأول: مدونة الحسابات

من أجل ضمان تسجيل محاسبي موحد، من طرف كل مستعملي النظام المحاسبي المالي، فرض هذا الأخير بموجب المادة 9 من القانون 11/07 المذكور سابقا، تسجيل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات نتعرف على مدونتها ومضمونها والإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات في هذا المطلب. المادة 31 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا.

1- تعريف مدونة الحسابات

مدونة الحسابات هي مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى أصنافا[1].

2- مبدأ مخطط الحسابات

يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير. والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية. وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة. وتوجد فئتان من طبقة الحسابات[2]:

- طبقات حسابات الوضعية (classes de comptes de situation)؛
- طبقات حسابات التسيير(classes de comptes de gestion).

وكل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

3- الإطار المحاسبي الإجباري

ملخص مخطط الحسابات الذي يمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقمين اثنين يشكل الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات، وداخله يمكن للكيانات أن تفتح ما تحتاجه من حسابات.

---

[1]- المادة 31 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 311-1 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26، المذكور سابقا.

-

3-1- حسابات الميزانية

توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف، إطارها المحاسبي نلخصه في الجدول الآتي:

جدول رقم 06: الحسابات الإجبارية للميزانية

الصنف1 رؤوس الأموال	الصنف2 التثبيتات	الصنف3 المخزونات	الصنف 4 حسابات الغير	الصنف 5 الحسابات المالية
10 رأس المال، الإحتياطات وما يماثلها	20 التثبيتات المعنوية	30 مخزونات البضائع	40 الموردون والحسابات المرتبطة بهم	50 القيم المنقولة للتوظيف
11 الترحيل من جديد	21 التثبيتات العينية	31 المواد الأولية والتوريدات	41 الزبائن والحسابات المرتبطة بهم	51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها
12 نتيجة السنة المالية	22 التثبيتات في شكل امتياز	32 التموينات الأخرى	42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم	52 الأدوات المالية المشتقة
13 المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال	23 التثبيتات الجاري إنجازها	33 سلع قيد الإنتاج	43 الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها	53 الصندوق
14 متاح	24 (متاح)	34 خدمات قيد الإنتاج	44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية	54 الإدارات المكلفة بالتسبيقات وإعتمادات
15 المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية	25 (متاح)	35 مخزونات المنتجات	45 المجمع وشركاؤه	55 (متاح)
16 الإقتراضات والديون المماثلة	26 مساهمات وديون ملحقة بها	36 المخزونات المتأتية من التثبيتات	46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين	56 (متاح)
17 الديون الملحقة بالمساهمات	27 تثبيتات مالية أخرى	37 المخزونات في الخارج (أثناء الطريق)	47 الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية	57 (متاح)
18 حسابات الارتباط بالمؤسسات وشركات المساهمة	28 إهتلاك التثبيتات	38 المشتريات المخزونة	48 الأعباء أو المنتوجات الثابتة مسبقا والمؤونات	58 التحويلات الداخلية
19 (متاح)	29 خسائر القيمة في التثبيتات	39 خسائر قيمة المخزونات و المنتوجات	49 خسائر القيمة عن حسابات الغير	59 خسائر القيمة عن أ المالية الجارية

المصدر: Ali Tazdait, Maitrise du Système Comptable Financier, ACG édition, Alger, 2009, p:27.

3-2- حسابات التسيير

تقسم العمليات المتعلقة بحساب النتائج (حسب طبيعة الأعباء) على صنفين من الحسابات التي تدعى بحسابات التسيير.

الإطار المحاسبي لهذه الحسابات التسييرية حسب الطبيعة نلخصه في الجدول الآتي:

جدول رقم 07: حسابات التسيير الإجبارية (حسب طبيعة الأعباء)

الصنف 6 حسابات الأعباء	الصنف 7 حسابات المنتوجات
60 المشتريات المستهلكة	70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنوعة، والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة
61 الخدمات الخارجية	
62 الخدمات الخارجية الأخرى	72 الإنتاج المخزن أو غير المخزن
63 أعباء المستخدمين	73 الإنتاج المثبت
64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	74 إعانات الاستغلال
65 الأعباء العملياتية الأخرى	75 المنتوجات العملياتية الأخرى
66 الأعباء المالية	76 المنتوجات المالية
67 العناصر غير العادية – الأعباء	77 العناصر غير العادية – المنتجات
68 المخصصات للإهتلاكات والأرصدة وخسائر القيمة	78 استرجاع خسائر القيمة والأرصدة
69 الضرائب على النتائج وما يماثلها	79 متاح

المصدر: تم إعداده بناءا على مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

3- دور الأصناف الإضافية

تستعمل الكيانات بحرية، **الأصناف 0، 8 و9** غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، والتزاماتها المالية خارج الميزانية ، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات من1 إلى 7.

3-4- إلزامية متابعة الالتزامات المالية خارج الميزانية

المتابعة الدائمة للالتزامات المالية خارج الميزانية تشكل إلزاما. وعليه تظهر وضعية هذه الالتزامات في نهاية الفترة في ملحق الكشوف المالية.

المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة المالية

فرض النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات الخاضعة له تنظيم للمحاسبة المالية حيث أوجب على كل مؤسسة أن تحدد الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم للمحاسبة يسهل إجراء الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية. وبين الفصل الثالث من القانون 11/07 المذكور سابقا، كيفية تنظيم المحاسبة وذلك من المادة 10 حتى المادة 24، حيث بينت هذه المواد العمليات الإجبارية المفروضة وذكرت بمبدأ عدم المقاصة ومبدأ القيد المزدوج، وتطرقت إلى الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية، وشروط مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي. كما بينت المادة 30 من نفق القانون، تاريخ إقفال السنة المالية.

1- العمليات الإجبارية

تتمثل العمليات الإجبارية فيما يلي[1]:

- يجب أن تستوفى المحاسبة التزامات الانتظام و المصداقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها و عرضها وتبليغها؛
- يحدد كل كيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية و الخارجية على السواء،
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية المذكورة سابقا؛
- تكون أصول و خصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل **جرد** من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل ، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

[1]- من المادة 10 حتى المادة 14 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

2- مبدأ عدم المقاصة ومبدأ القيد المزدوج

إضافة إلى **التسعة مبادئ** المذكورة سابقا والتي وردت في الإطار التصوري للمحاسبة المالية، ورد مبدأ عدم المقاصة في المادة 15 من القانون 11/07 المذكور سابقا، وجاء مبدأ القيد المزدوج في المادة 16 منه.

2-1- مبدأ عدم المقاصة

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات بالتتابع أو على أساس صاف.

2-2- مبدأ القيد المزدوج

تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى " القيد المزدوج " الذي ينص على أن كل تسجيل محاسبي يمس على الأقل حسابين اثنين احدهما مدين والأخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني. في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

3- الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية

3-1- الوثائق الثبوتية

حدد النظام المحاسبي المالي الوثائق الثبوتية الإجبارية وكيفية مسكها وذلك على النحو الآتي[1]:

- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة
- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.

---

[1]- من المادة 17 حتى المادة 19 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

3-2- الدفاتر المحاسبية الإجبارية

تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة[1]؛

- يتفرع الدفتر اليومي و الدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة و السجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان؛
- تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة و الأعباء و منتجات الكيان.

وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فان الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)؛

- يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة؛
- تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان
- تحفظ الفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة (10)سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛
- يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد؛
- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة و المؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

4- إمكانية مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي

تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، ويجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ و العرف و الأمن و المصداقية واسترجاع المعطيات[2].

5- تاريخ إقفال السنة المالية

- مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر شهرا تغطي السنة المدنية، غير انه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية[3] ؛

---

[1]- المواد 20، 21 و23 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

[2]- المادة 24 من المرجع المذكور سابقا.

[3]- المادة 30 من المرجع المذكور سابقا.

- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية اقل أو أكثر من 12 شهرا لاسيما في الحالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

المطلب الثالث: المحاسبة المبسطة أو محاسبة الخزينة

نصت المادة 5 من القانون 11/07 المذكور سابقا، بأنه يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وتم تحديد هذا الحد المعين في المادة 2 من الجزء الثاني للقرار المؤرخ في 2008/07/26، المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.ووردت النصوص المتعلقة بكيفية مسك محاسبة مالية مبسطة في الملحق الثاني للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.والتي نتطرق لها في هذا المطلب.

1- شروط مسك محاسبة مالية مبسطة و أساس قيامها

1-1- شروط مسك محاسبة مالية مبسطة

يمكن للكيانات الصغيرة مسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة، إذا كان رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها لا يتعدى، خلال سنتين متتاليتين، أحد الأسقف الآتية[1]:

- **النشاط التجاري:**
  - رقم الأعمال: 10 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- **النشاط الإنتاجي والمصرفي:**
  - رقم الأعمال: 6 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- **نشاط الخدمات ونشاطات أخرى:**
  - رقم الأعمال: 3 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/ أو الثانوية.

---

[1]- المادة 2 من الجزء الثاني من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المذكور سابقا.

1-2- أساس قيام المحاسبة المبسطة

على عكس المحاسبة المالية التي تتم على أساس محاسبة الالتزام التي تم تعريفها في الإطار التصوري سابقا، المحاسبة المالية المبسطة أو محاسبة الخزينة تقوم على أساس تحصيل الإيرادات وصرف النفقات[1].

1-3- دفتر الخزينة

تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإرادات و النفقات حيث يكون دفتر وحيد أو دفتر للنفقات ودفتر للإرادات، وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية[2].

2- متابعة العمليات الجارية خلال السنة المالية

2-1- الخزينة

توافق الخزينة مجموعة أموال الكيانات في الصندوق من جهة (أوراق نقدية، سندات...) وفي البنك أو المؤسسة المماثلة من جهة أخرى[3].

2-2- التسجيل الإجباري للإيرادات والنفقات

- يتعين على الكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة خلال السنة المالية وجوبا قيد إيراداتها ونفقاتها بشكل منتظم وموثوق.

ترتبط مصداقية هذا القيد بما يأتي:

- وجود سند ممسوك بانتظام: دفتر الخزينة (دفتر وحيد أو دفتر نفقات ودفتر الإيرادات)؛
- حفظ الوثائق الثبوتية داخلية أو خارجية بالاعتماد على تسجيلات دفاتر الخزينة؛

---

[1]- الفقرة 139-3من ا لملحق الأول للقرار المؤرخ في 26جويلية 2008 المذكور سابقا.

[2]- المادة 22 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

[3]- الملحق الثاني للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

- يجب أن تسمح طرقة قيد عمليات الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية في دفتر أو دفاتر الخزينة التمييز بين هذه العمليات:

- حسب حساب الخزينة المعني (بنك، صندوق). وعلى العموم يفتح دفتر واحد لكل حساب من حسابات الخزينة (أو دفترين عندما يقتضي تنظيم الكيان فتح دفتر للإيرادات والنفقات)؛
- حسب طبيعة العمليات.

- تكون طبيعة العمليات الواجب التمييز بينها بحسب نشاطات الكيان وحاجات مسؤوله للمعلومات الخاصة بالتسيير.

يجب أن يشمل هذا التمييز على الأقل العمليات الآتية:

- السحب الشخصي للأموال أو الدفع الإضافي لرأس المال الذي يقوم به المستغل؛
- شراء سلع موجهة لإعادة بيعها على حالتها؛
- أعباء أخرى (تكاليف المستخدمين والضرائب والتكاليف الإدارية وتكاليف التسيير وشراء اللوازم والمستهلكات الأخرى)؛
- إيرادات البيع وأداءات الخدمة؛
- الإيرادات الأخرى (الإعانات والهبات...)؛
- تحويل الأموال في حالة وجود حسابين للخزينة على الأقل (الإيداع أو السحب نقدا من البنوك مثلا)،
- شراء التثبيتات،
- الاقتراضات أو التنازلات.

3- مبادئ تصحيحات أخر السنة المالية

- يجب أن يقوم المسؤول عن الكيان في آخر السنة المالية إذا كانت المبالغ المعنية معتبرة فقط بإجراء جرد خارج المحاسبة لكل عنصر من العناصر الأربعة الآتية[1]:

- مبلغ الديون وقروض الاستغلال إذا لم تكن المبيعات والمشتريات قد سددت نقدا،
- مبلغ المخزونات (المنتوجات التامة الصنع والمواد الأولية والمستهلكات..) والأشغال الجارية،
- مبلغ التثبيتات المشتراة أو المبيعة خلال السنة المالية،
- مبلغ الاقتراضات المكتتبة أو المسددة خلال السنة المالية.

[1]- الملحق الثاني للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

- يجب أن تحفظ الكشوف الإجمالية لعمليات الجرد كوثيقة إثبات لمحاسبة الكيان.

لا يكون جرد قروض وديون الاستغلال أو جرد المخزونات ضروريا إلا إذا كانت التغيرات بين المبالغ معتبرة عند بداية السنة المالية وعند نهايتها فيما يخص هذه العناصر.

- يجب أن تمسك الكيانات التي لها تثبيتات سجلا تقيد فيه هذه التثبيتات ويبين فيه بالنسبة لكل تثبيت تاريخ شرائه ومبلغه والمدة المفترضة لاستعماله وتاريخ بيعه. كما يجب أن يكون كل تثبيت موضوع جدول اهتلاك (حساب يقوم على أساس اهتلاك خطي عن كل سنة مالية دون احتساب الحصة الزمنية).

- يجب أن يجري جرد المخزونات حسب طبيعتها كمّا وقيمة، حسب كيفيات تمكن من إثبات ذلك. كما يجب إعداد جدول اهتلاك الاقتراضات يبين فيه بالنسبة لكل سنة مالية مبلغ رأس المال ومبلغ الفوائد المسددة.

ونتيجة لذلك يقوم الكيان عند الاقتضاء بإجراء الحسابات الآتية عند قفل كل سنة مالية:

- حساب التغّير الجاري لقروض وديون الاستغلال بين بداية السنة المالية و نهايتها؛

- حساب تغّير المخزونات والأشغال الجارية بين بداية السنة المالية و نهايتها؛

- حساب التخصيص لإهتلاكات السنة المالية المتعلقة بالتثبيتات الموجودة عند قفل السنة المالية (التثبيتات المشتراة خلال السنة المالية أو خلال السنوات المالية السابقة)؛

- حساب فائض القيمة أو نقص القيمة الناتج بعنوان بيع تثبيتات السنة المالية (سعر البيع منقوصا منه القيمة الصافية المحاسبية في بداية السنة المالية للتثبيت المعني)،

- حساب التغير الجاري للإقتراضات عند بداية السنة المالية وعند نهايتها وتحديد التكاليف المالية المسددة خلال السنة المالية.

4- الكشوف المالية السنوية

4-1- عمليات المراقبة في نهاية السنة المالية

عند نهاية السنة المالية يجب مراجعة ما يأتي[1]:

- التوافق بين الرصيد النهائي لحساب الصندوق والمبلغ الموجود فعلا في الصندوق،
- التساوي بين الرصيد النهائي لحساب البنك والرصيد الموجود في الكشف البنكي عند تاريخ قفل السنة المالية مصححا عند الاقتضاء من عمليات التقريب،
- غياب الرصيد المؤقت على مستوى عمليات تحويل الأموال.

4-2- تحديد النتيجة

تقدم نتيجة السنة المالية في الكشوف المالية في شكل جدول يحدد على النحو الآتي:

+ إيرادات النشاطات (بعد خصم الحصص التي يقدمها المستغل)

- نفقات أعباء النشاط (خارج اقتطاعات المستغل)

+/- تغيرات الديون والقروض الجارية للمستغل (إذا كانت معتبرة)

+/- التغيرات بين مخزون الافتتاح ومخزون القفل (إذا كانت معتبرة)

+/- التصحيحات المتعلقة بالتثبيتات (إذا كانت معتبرة)

+/- التصحيحات المتعلقة بالاقتراضات (إذا كانت معتبرة)

= نتيجة السنة المالية.

---

[1]- الملحق الثاني للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

4-3- عرض الكشوف المالية

تتشكل الكشوف المالية التي يجب أن تعدها الكيانات الخاضعة لمحاسبة الخزينة من وضعية نهاية السنة المالية (الجدول 08والجدول 09)، وحساب نتائج السنة المالية (الجدول 10 وكشف تغير الرصيد الصافي المتعلق بالسنة المالية (الجدول 11. يمكن أن تقدم هاتين النتيجتين الأخيرتين في جدول واحد.
تقدم هذه الكشوف المالية في صحيفة مزدوجة وحيدة تضم على الأقل الفصول الآتية:

جدول رقم 08 : وضعية نهاية السنة المالية (الحد الأدنى المطلوب)

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
الصندوق	.....	رأس المال	.....
البنك (زيادة أو نقصان)	.....	نتيجة السنة المالية (زيادة أو نقصان)	.....
مجموع الأصول		**مجموع الخصوم**	

المصدر : الملحق الثاني للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

يجب أن تظهر أحد الفصول الآتية أو **أكثر عند الاقتضاء** إذا كانت توافق مبالغ معتبرة.

جدول رقم 09 : وضعية نهاية السنة المالية (في حالة وجود مبالغ معتبرة للبنود الإضافية)

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
التثبيتات	.....	رأس المال	.....
المخزونات	.....	نتيجة السنة المالية (زيادة أو نقصان)	.....
قروض الاستغلال	.....	المجموع الفرعي	.....
الصندوق	.....	الاقتراضات	.....
البنك (زيادة أو نقصان)	.....	ديون الاستغلال	.....
مجموع الأصول		**مجموع الخصوم**	

المصدر : الملحق الثاني للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

جدول رقم 10: حساب نتائج السنة المالية

الفصول	المبالغ
إيرادات البيع أو أداءات الخدمات إيرادات النشاطات الأخرى	....
مجموع إيرادات النتائج	
نفقات الشراء نفقات أخرى على النشاطات	....
مجموع نفقات الأعباء	
الرصيد: (الإيرادات–النفقات) للسنة المالية (أ)	
تغير قروض الاستغلال N / N - 1	.....
تغير ديون الاستغلال N / N - 1	.....
تغير المخزونات N / N - 1	.....
تصحيحات تتعلق بالاقتراضات	.....
تصحيحات تتعلق بالتثبيتات	.....
نتيجة السنة المالية	

المصدر : الملحق الثاني للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

يمكن أن تظهر فصول أخرى عند الاقتضاء في حساب النتائج:

- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم؛
- الأعباء المحتسبة للاهتلاك؛
- الأعباء المالية.

جدول رقم 11 : تغير الخزينة خلال السنة المالية

الفصول	المبالغ
الخزينة الصافية عند افتتاح السنة المالية الخزينة الصافية عند قفل السنة المالية	....
الخزينة: الزيادة (+) أو النقصان (−)	
المتأتية من: ➢ حصص المساهمة الصافية (+) أو السحب الصافي (−) للمستغل ➢ الرصيد (الإيرادات − النفقات) السنة المالية (أ) ➢ حركات الخزينة الأخرى خارج النشاطات	....
الخزينة: الزيادة (+) أو النقصان (−)	

المصدر : الملحق الثاني للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل مسار التوحيد المحاسبي في الجزائر الذي بدأ مباشرة بعد الاستقلال أين تمت المواصلة التلقائية لتطبيق المخطط المحاسبي العام (PCG)، ولكن هذا الأخير كان لا يتماشى مع الاقتصاد المخطط الذي كان متبع، فحل محله المخطط الوطني للمحاسبة ابتداء من الفاتح جانفي 1976 ونجح في توفير المعلومات المحاسبية الضرورية التي كانت مرجوة من إعداده.

ونظرا للتغيرات التي حصلت على الصعيدين الداخلي والخارجي للبلاد، أصبح يعاني من عدة نقائص فجاءت في بداية الأمر فكرة الإبقاء عليه ومحاولة تكييفه مع التغيرات التي حصلت، لكن تم في الأخير استبداله منذ الفاتح جانفي 2010 بالنظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية.

تضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوري تم اقتباسه من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس معايير المحاسبية الدولية، وأضيفت إليه تسعة مبادئ محاسبية واتفاقيتان محاسبيتان، وتم تعريفه بأنه دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

كما تضمن النظام المحاسبي المالي معايير محاسبية مستمدة نصوصها من نصوص المعايير المحاسبية الدولية وعرفها بأنها تحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء و المنتوجات (وصنفها إلى معايير متعلقة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ومعايير ذات الصفة الخاصة)، وتحدد محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

و لم يكتفي النظام المحاسبي المالي بإطار تصوري للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية مثل المرجعية المحاسبية الدولية، بل امتاز عن هذه الأخيرة باعتماده لمدونة حسابات وقواعد سيرها من أجل ضمان تسجيل موحد لنفس الأحداث والعمليات من طرف كل مستعمليه، وفرض تنظيم للمحاسبة، حيث أوجب على كل مؤسسة أن تحدد الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم للمحاسبة يسهل إجراء الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية، وبين العمليات الإجبارية المفروضة والوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية، وشروط مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي. كما سمح للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تدعى محاسبة الخزينة.

وبعد معرفة مضمون النظام المحاسبي المالي وخصوصياته، خاصة المعايير التي جاء بها، يمكن القول بأنه متوافق مع المرجعية الدولية IAS/IFRS، ولمعرفة مدى هذا التوافق، نتطرق في الفصل الأخير إلى الكيفية التي عالج بها النظام المحاسبي المالي الأصول غير الجارية، ومعرفة الجديد في هذه المعالجة.

الفصل الثالث: تقييم ومحاسبة الأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد

اعتمد النظام المحاسبي المالي الجزائري عند معالجة مختلف العناصر المكونة للأصول غير الجارية على نصوص المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول غير الجارية، والتي تم عرضها في المبحث الرابع من الفصل الأول من هذا البحث، وهي (IAS 16، IAS 17، IAS 27، IAS 28، IAS 31، IAS 32 ، IAS 36 ، IAS 38 ، IAS 39 ، IAS 40 ، IFRS 3 ، IFRS 5).

ونظرا لكثرتها وكثرة عدد فقرات كل معيار (العدد المتوسط لفقرات كل معيار يفوق 50 فقرة)، اكتفى النظام المحاسبي المالي بتلخيصها في معيارين كما سبق ذكرهما في المبحث الثالث من الفصل الثاني لهذا البحث، وهما:

- معيار التثبيتات العينية والمعنوية الذي احتوى على 27 فقرة؛
- معيار التثبيتات المالية الذي احتوى على 9 فقرات.

أي تم تلخيص محتوى المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول غير الجارية في 36 فقرة. وهذا يستدعي طرح السؤال الآتي: هل هذه الفقرات تعتبر كافية لمعالجة الأصول غير الجارية حسب ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية ؟

لا يمكن الإجابة على هذا السؤال إلا بعد الانتهاء من هذا الفصل الذي يبين الكيفية التي عالج بها النظام المحاسبي المالي الأصول غير الجارية منذ اقتنائها أو إنتاجها إلى غاية إخراجها من الخدمة أو التنازل عنها، بدءا بتعريفها وتصنيفها وختما بالإفصاحات الواجبة عند عرضها في الكشوف المالية وذلك في المباحث الآتية:

المبحث الأول: تعريف وتصنيف مختلف عناصر الأصول غير الجارية وشروط إدراجها في الميزانية

المبحث الثاني: التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي للأصول غير الجارية

المبحث الثالث: التقييم اللاحق للأصول غير الجارية

المبحث الرابع: التنازل عن الأصول غير الجارية والإفصاحات الواجبة عند عرضها

المبحث الأول: تعريف وتصنيف عناصر الأصول غير الجارية وشروط إدراجها في الميزانية

عرف النظام المحاسبي المالي الجديد في إطاره التصوري، الأصول بأنها موارد يراقبها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية. ومراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول[1]. أما المنافع الاقتصادية فهي القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة الكيان[2].

كما قسم الأصول إلى:

- أصول جارية يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية بالإضافة السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود؛
- وأصول غير جارية نتطرق في هذا المبحث إلى تعريفها وتصنيفها وشروط إدراجها في الحسابات بالإضافة إلى تعريف وتصنيف مختلف العناصر المكونة لها.

المطلب الأول: تعريف الأصول غير الجارية وشروط إدراجها في الميزانية

قبل الشروع في تعريف وتصنيف مختلف العناصر المكونة للأصول غير الجارية، نتطرق إلى تعريف وتصنيف الأصول غير الجارية، وتوضيح شروط إدراجها في الميزانية.

1- تعريف الأصول غير الجارية

الأصول غير الجارية[3] هي عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة وهي تحتوي على الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأصول الثابتة المادية والمعنوية، كما تحتوي على الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لان يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال مثل الأصول الثابتة المالية.

من هذا التعريف، يمكن القول بأن الأصول غير الجارية هي التثبيتات الثلاثة بمختلف تقسيماتها: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية والتثبيتات المالية.

---

[1]- المادة 20 من المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا.

[2]- التعريف رقم 9 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

[3]- المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المذكور سابقا.

2- شروط إدراج الأصول غير الجارية في الميزانية

يدرج كل تثبيت من الأصول غير الجارية في الحسابات، باعتباره أصل من الأصول إذا تحقق الشرطان الآتيان معا[1]:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

يسمح الشرط الأول من إدراج الأصول الثابتة المؤجرة عن طريق الإيجار التمويلي في ميزانية المؤسسة رغم عدم ملكية الأصل المؤجر كما يمنع الشرط الثاني من إدراج ضمن الأصول العلامات التجارية المولدة داخليا لعدم إمكانية تقييم تكلفتها بصورة صادقة[2].

3- تصنيف الأصول غير الجارية

صنف النظام المحاسبي المالي الأصول غير الجارية في الصنف 2 تحت اسم "**حسابات التثبيتات**"، و خصص الحساب 28 لمتابعة **إهتلاك التثبيتات**، والحساب 29 لمتابعة **خسارة القيمة عن التثبيتات**.كما قسم الأصول غير الجارية إلى:

- **الأصول الثابتة المعنوية** والتي صنفت في الحساب الرئيسي 20 تحت اسم" **التثبيتات المعنوية** "؛
- **الأصول الثابتة المادية** والتي صنفت الحساب الرئيسي 21 تحت اسم " **التثبيتات العينية** "؛
- **الأصول الثابتة الموضوعة موضع امتياز** والتي صنفت في الحساب الرئيسي 22 تحت اسم " **التثبيتات في شكل امتياز** "؛
- **الأصول الثابتة قيد الإنجاز** والتي صنفت في الحساب الرئيسي 23 تحت اسم " **التثبيتات الجاري انجازها** " ؛
- **الأصول الثابتة المالية** والتي صنف جزء منها في الحساب الرئيسي26 تحت اسم " **مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات** " وصنف الجزء الآخر في الحساب الرئيسي 27 تحت اسم " **تثبيتات مالية أخرى** ".

---

[1]- الفقرة 111- 1 والفقرة 121-3 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

[2]- زينب حجاج، المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، ديسمبر 2009، ص: 117.

المطلب الثاني: تعريف التثبيتات المعنوية والعينية وتصنيفها

تعبر التثبيتات المعنوية والعينية عن تلك الأصول غير الجارية التي تحوزها المؤسسة لاستعمالها بشكل غير مباشر أثناء نشاطها. فهي تساعدها في قيامها بعمليتها الإنتاجية والاستغلالية، وتفيدها لفترات تتعدى السنة المالية الواحدة. وتتكون من الأصول الثابتة الملموسة بمختلف أنواعها والأصول الثابتة غير الملموسة، نتطرق فيما يلي إلى تعريفها وتصنيفها.

1- تعريف التثبيتات المعنوية وتصنيفها

التثبيت المعنوي، حسب النظام المحاسبي المالي، هو إما أصل قابل للتحديد، إما أصل غير قابل للتحديد (فارق الاقتناء – Goodwill–) وإما نفقات تنمية مشروع داخلي.

1-1- تعريف التثبيت المعنوي (باستثناء فارق الاقتناء)

عرف النظام المحاسبي المالي التثبيت المعنوي[1] (باستثناء فارق الاقتناء) بأنه أصل **قابل للتحديد** غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف الكيان في إطار أنشطته العادية.

ومن أمثلة التثبيتات المعنوية:

- المحلات التجارية المكتسبة(المقتناة)، العلامات و رخص الاستغلال الأخرى؛ الإعفاءات؛
- برامج المعلوماتية؛ ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

نستنتج من التعريف أن التثبيتات المعنوية هي عناصر معنوية تلبي الثلاثة شروط الآتية[2]:

- **صفة قابلية التحديد:** يمكن عزل العنصر المعنوي بمفرده عن بقية الأصول (التنازل عنه، تحويله، تأجيره، استبداله)؛ كما يمكن أن يكون محل حقوق تعاقدية أو قانونية؛
- **أصل مراقب:** للمؤسسة سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية للعنصر المعنوي، ويمكنها منع الغير من الحصول على هذه المنافع الاقتصادية؛
- **وجود المنافع الاقتصادية المستقبلية:** مساهمة العنصر في تدفقات الخزينة وما يعادلها لفائدة المؤسسة.

وبالتالي لا تعتبر تثبيتات معنوية العناصر التالية:

- نفقات التأسيس؛ مصاريف التكوين؛ مصاريف الإشهار والترويج.

---

[1]- الفقرة 121-2 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- Ali Tazdait, Op –cit, p : 204.

1-2- تعريف فارق الاقتناء[1]

فارق الاقتناء هو كل فائض في تكلفة الاقتناء عن حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للصول والخصوم القابلة للتحديد المكتسبة عند تاريخ عملية التبادل(تاريخ الاقتناء). فهو أصل **غير قابل للتحديد**. أي

فارق الاقتناء = تكلفة الاقتناء – % المقتني من صافي الأصول.

في حالة شراء كل أسهم المؤسسة (100 %):

فارق الاقتناء (شهرة المحل[2]) = شعر شراء المؤسسة – صافي الأصول

1-3 – شروط تثبيت نفقات التنمية لمشروع داخلي كتثبيت معنوي

عند القيام بمشروع داخلي، يجب التمييز بين طور البحث و طور التنمية:

- تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها[3]؛
- تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط[4]:
  - إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
  - إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
  - إذا كان بإمكان تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.
- في حالة عدم إمكانية التمييز بين طور البحث وطور التنمية، تعتبر كل النفقات المستحقة ناجمة عن طور البحث، وتدرج في الحسابات كأعباء ولا تثبت.

---

[1]- التعريف رقم 33 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

[2]- نوح لبوز، مخطط نظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، مؤسسة الفنون المطبعية، بسكرة، 2009، ص: 43.

[3]- الفقرة 121-15 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[4]- الفقرة 121-14 من المرجع المذكور سابقا.

4-1 – تصنيف التثبيتات المعنوية

صنف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المعنوية في الحساب الرئيسي 20 "التثبيتات المعنوية"، وخصص الحساب 280 لمتابعة **إهتلاك التثبيتات المعنوية**، والحساب 290 لمتابعة **خسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية**، كما قسم التثبيتات المعنوية إلى خمسة مجموعات جزئية وما يتبعها من اهتلاك وخسارة في القيمة، ووضعها في حسابات جزئية خاصة بها نلخصها في الجدول الآتي:

جدول رقم 12: التثبيتات المعنوية والحسابات الخاصة بها

التثبيتات المعنوية	حساب التثبيت	حساب الإهتلاك	حساب خسارة القيمة
مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	حـــ/203	حـــ/2803	حـــ/2903
برمجيات المعلوماتية وما شابهها	حـــ/204	حـــ/2804	حـــ/2904
الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	حـــ/205	حـــ/2805	حـــ/2905
فارق الاقتناء (goodwill)	حـــ/207	حـــ/2807	حـــ/2907
التثبيتات المعنوية الأخرى	حـــ/208	حـــ/2808	حـــ/2908

المصدر: تم إعداده بناءا على مدونة الحسابات التي اقترحها النظام المحاسبي المالي

2- تعريف التثبيتات العينية وتصنيفها

تستخدم أي مؤسسة أيا كان حجمها أو نشاطها بعض الأصول المادية التي تتسم بأنها ذات عمر طويل، يتم اقتناءها بغرض استخدامها في النشاط وليس بغرض بيعها تدعى التثبيتات العينية. والنظام المحاسبي المالي أجاز عدم تثبيت بعض الأصول المادية ذات القيمة الضعيفة رغم طول عمرها واستخدامها في النشاط لأكثر من دورة محاسبية، كما نص على تثبيت، تحت شروط، لبعض العناصر التي تعتبر في العادة مخزونات مثل قطع الغيار ومعدات الصيانة، وتثبيت بعض العناصر التي لا تستخدم في النشاط مباشرة كالأصول المرتبطة بالبيئة والأمن. هذا بالإضافة إلى اعتبار، في حالات خاصة، مكونات أصل واحد كما لو كانت عناصر منفصلة في إطار مبدأ المقاربة بالمكونات.

2-1 – تعريف التثبيت العيني

عرف النظام المحاسبي المالي التثبيت العيني[1] بأنه أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية مثل:

- الأراضي؛

- عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي؛

- البناءات؛

- المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية؛

- التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل، تجهيزات مكتب والاتصال، الغلافات القابلة للاسترجاع، التجهيزات الاجتماعية).

2-2 – مبادئ تجميع أو فصل التثبيتات العينية

نص النظام المحاسبي المالي على احترام المبادئ الآتية[2]:

2- 2-1- عدم تثبيت العناصر ذات القيمة الضعيفة

يمكن أن تعتبر العناصر ذات **القيمة الضعيفة** كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات، (مبدأ الأهمية النسبية[3]).

وحتى لا تبقى **القيمة الضعيفة** محل جدل، حددت المادة 5 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 مبلغ التثبيتات العينية الأقل من 30 000 د ج كقيمة ضعيفة يمكن اعتباره مستهلكا في السنة المالية التي تم استخدامه فيها.

إن عدم تثبيت هذه العناصر لا يلغي متابعتها خارج المحاسبة.

---

[1]- الفقرة 121-1 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 121-4 من نفس المرجع المذكور سابقا.

[3]- J.F.des Robert, F..Méchin, H.Puteaux, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004, p : 37.

2- 2- 2- شروط تثبيت قطع الغيار ومعدات الصيانة

تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، و كان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

فمن المعتاد، يتم معالجة معظم قطع الغيار ومعدات الصناعة كمخزون، وتحمل كأعباء عند استخدامها غير أنه بالنسبة للأجزاء الأساسية من الأصل ذات الأهمية النسبية وكذلك المعدات الاحتياطية فتعتبر كتثبيتات عينية عندما تتوقع المؤسسة استخدامها خلال أكثر من دورة محاسبية واحدة وعندما يكون استخدام قطع الغيار مرتبط فقط باستخدام أحد الأصول الثابتة.

2- 2- 3- شروط تثبيت الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن

تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

فقد يتم اقتناء أصول للمحافظة على البيئة أو تحقيق أمان ما. وعلى الرغم من أن اقتناء هذه الأصول لن يحقق زيادة مباشرة في المنفعة الاقتصادية المستقبلية لأي أصل من الأصول الحالية للمؤسسة إلا أن اقتناءها قد يكون ضروريا لضمان الاستفادة من الأصول الأخرى للمؤسسة. في هذه الحالة فإن تلك الأصول تعامل كأصول ثابتة لأن وجودها يحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول الأخرى بقدر يزيد عما كان يمكن تحقيقه لو لم يتم اقتناء هذه الأصول.

2- 2- 4- المقاربة بالمكونات

تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد انتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

2- 3- فصل البنايات عن الأراضي

تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا. فالبناءات هي أصول قابلة للإهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك[1].

[1]- الفقرة 121-9 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

2- 4- تعريف العقارات الموظفة

العقار الموظف هو ملك عقاري[1](أراضي، بناية أو جزء من بناية) مملوكا من طرف الكيان لتقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال.

فهو إذن غير موجه إلى:

- الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية.
- البيع في إطار النشاط العادي.

2- 5- تصنيف التثبيتات العينية

صنف النظام المحاسبي المالي التثبيتات العينية في الحساب الرئيسي 21 "**التثبيتات العينية**" وخصص الحساب 281 لمتابعة **إهتلاك التثبيتات العينية**، والحساب 291 لمتابعة **خسارة القيمة عن التثبيتات العينية**، كما قسم التثبيتات العينية إلى خمسة مجموعات جزئية وما يتبعها من اهتلاك وخسارة في القيمة، ووضعها في حسابات جزئية خاصة بها نلخصها في الجدول الآتي:

جدول رقم 13: التثبيتات العينية والحسابات الخاصة بها

التثبيتات العينية	حساب التثبيت	حساب الإهتلاك	حساب خسارة القيمة
الأراضي	حـــ/211	/	؟
عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي	حـــ/212	حـــ/2812	حـــ/2912
البناءات	حـــ/213	حـــ/2813	حـــ/2913
المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	حـــ/215	حـــ/2815	حـــ/2915
التثبيتات العينية الأخرى	حـــ/218	حـــ/2818	حـــ/2918

المصدر: تم إعداده بناءا على مدونة الحسابات التي اقترحها النظام المحاسبي المالي

نشير إلى أنه لم يرد في مدونة النظام المحاسبي المالي حساب خسارة القيمة للأراضي، لكن في الواقع الأراضي خاضعة لخسارة القيمة، وإذا اعتبرنا ذلك نسيان فقط فإن الحساب هو (2911) .

[1]- الفقرة 121-16 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

يشمل الحساب 218 " التثبيتات العينية الأخرى " التثبيتات المعنوية غير المصنفة في أحد الحسابات المذكورة مثل:

- المنشآت العامة أعمال الترتيب والتهيئات؛
- معدات النقل؛
- أثاث المكتب، معدات المكتب، و معدات الإعلام الآلي؛
- التغليفات القابلة للاسترجاع...

المطلب الثالث: تعريف التثبيتات في شكل امتياز و التثبيتات الجاري انجازها وتصنيفها

بالإضافة إلى التثبيتات العينية والمعنوية المعرفة سابقا، ورد في النظام المحاسبي المالي نوع آخر من التثبيتات العينية والمعنوية تختلف معالجتهما المحاسبية عن باقي التثبيتات العينية والمعنوية وصنفها في حسابات خاصة بها لتسهيل متابعتها وهي التثبيتات في شكل امتياز والتثبيتات الجاري إنجازها.

1- تعريف التثبيتات في شكل امتياز وتصنيفها

تتمثل التثبيتات في شكل امتياز في التثبيتات المعنوية أو التثبيتات العينية التي يضعها مانح الامتياز موضع امتياز و كذلك التثبيتات المعنوية أو التثبيتات العينية التي يتحصل عليها صاحب الامتياز ويضعها هو الأخر موضع امتياز.

1-1- تعريف امتياز الخدمة العمومية

يعرف امتياز الخدمة العمومية[1] بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

[1]- مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص:59.

1-2- تصنيف التثبيتات في شكل امتياز

صنف النظام المحاسبي المالي التثبيتات في شكل امتياز في الحساب الرئيسي 22 "**التثبيتات في شكل امتياز**" وخصص الحساب 282 لمتابعة **إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز**، والحساب 292 لمتابعة **خسارة القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز**، بالإضافة إلى الحساب 229 لإثبات **حقوق مانح الامتياز**، كما قسم التثبيتات في شكل امتياز إلى خمسة مجموعات جزئية وما يتبعها من اهتلاك وخسارة في القيمة، ووضعها في حسابات جزئية خاصة بها، نلخصها في الجدول الآتي:

جدول رقم 14: التثبيتات في شكل امتياز والحسابات الخاصة بها

التثبيتات في شكل امتياز	رقم الحساب	حساب الإهتلاك	حساب خسارة القيمة
الأراضي الممنوح امتيازها	حـــ/221	/	؟
عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها	حـــ/222	حـــ/2822	حـــ/2922
البناءات الممنوح امتيازها	حـــ/223	حـــ/2823	حـــ/2923
المنشآت (التركيبات) التقنية، الممنوح امتيازها	حـــ/225	حـــ/2825	حـــ/2925
التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها	حـــ/228	حـــ/2828	حـــ/2928
حقوق مانح الامتياز	حـــ/229	/	/

المصدر: تم إعداده بناءا على مدونة الحسابات التي اقترحها النظام المحاسبي المالي

وما يمكن استنتاجه من هذا التصنيف هو أن النظام المحاسبي المالي اعتبر التثبيتات في شكل امتياز تتكون من التثبيتات العينية فقط لكن عند سير الحسابات **تحدث**[1] عن " التثبيتات المعنوية أو التثبيتات العينية الموضوعة موضع الامتياز"، و أكد أن التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز (الممنوح له) تدرج في الحساب 22، وتقسم عند الاقتضاء حسب نفس شروط التثبيتات المسجلة في 20 و**21**.

[1]- مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص:59.

2- تعريف التثبيتات الجاري انجازها وتصنيفها

تشمل التثبيتات الجاري انجازها، التثبيتات العينية الجاري انجازها والتثبيتات المعنوية الجاري انجازها، بالإضافة إلى المبالغ المقدمة عن طلبيات تثبيتات.

2-1- تعريف التثبيتات الجاري انجازها

عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات الجاري انجازها بأنها التثبيتات[1] التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية،(سواء كانت تثبيتات مسند انجازها إلى الغير أو تثبيتات ينشئها الكيان بوسائله الخاصة) وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت ما.

بإمكان التثبيتات الجاري انجازها أن تخضع لخسارة في القيمة لكنها غير خاضعة للإهتلاك.

2-2- تصنيف التثبيتات الجاري انجازها

صنف النظام المحاسبي المالي التثبيتات الجاري انجازها في الحساب الرئيسي 23 "**التثبيتات الجاري انجازها** " وخصص الحساب 293 لمتابعة **خسارة القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها** ، كما قسم التثبيتات الجاري انجازها إلى ثلاثة مجموعات جزئية وما يتبعها من خسارة في القيمة، ووضعها في حسابات جزئية خاصة بها نلخصها في الجدول الآتي:

جدول رقم 15: التثبيتات الجاري انجازها والحسابات الخاصة بها

التثبيتات الجاري انجازها	رقم الحساب	حساب خسارة القيمة
التثبيتات العينية الجاري انجازها	حـــ/232	حـــ/2932
التثبيتات المعنوية الجاري انجازها	حـــ/237	حـــ/2937
التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	حـــ/238	/

المصدر: تم إعداده بناءا على مدونة الحسابات التي اقترحها النظام المحاسبي المالي

[1]- مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:60.

المطلب الرابع: تعريف التثبيتات المالية وتصنيفها

حسب المخطط الوطني للمحاسبة، لم تكن تعتبر هذه الأصول من الاستثمارات في الميزانية المحاسبية بل كانت تعتبر من الحقوق ولكنها كانت تصنف ضمن الأصول الثابتة في التحليل المالي، عند الانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية، أما النظام المحاسبي المالي الجديد أعتبرها أصولا غير جارية طبقا لتعريفها.

1- تعريف التثبيتات المالية

عرف النظام المحاسبي المالي التثبيت المالي[1] بأنه:

- **حق** يتم تحصيله في أجل يفوق سنة واحدة (مثل القروض المقدمة للغير، الودائع والكفالات المدفوعة والحقوق لدى الزبائن وغيرها من حقوق الاستغلال التي تفوق مدة تحصيلها السنة الواحدة)؛
- **سند أو قيمة مماثلة** قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة (مثل الأسهم والسندات من غير القيم المنقولة للتوظيف، وما ينتج عنها من فوائد وحصص أسهم).

و السهم، حسب القانون التجاري الجزائري، هو سند قابل للتداول تصدره شركة مساهمة كتمثيل لجزء من رأسمالها.أما سندات المساهمة، تعتبر سندات دين تتكون أجرتها من جزء ثابت وجزء متغير.

2- تصنيف التثبيتات المالية

صنف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المالية إلى أربعة[2] أصناف يمكن عرضها في مجموعتين أساسيتين:

2-1- مساهمات وحوق ملحقة بمساهمات (الحساب 26)

تشمل هذه المجموعة على سندات المساهمة والحقوق الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح له بأن يمارس نفوذ ملحوظ على الشركات التي تصدر السندات (كيانات مشاركة- entités associées)، أو أن يمارس مراقبتها (فروع- filiales)، أو يراقبها بالاشتراك مع كيان آخر (المؤسسات المشتركة- co-entreprises). وفي إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة ، تكون هذه السندات والحقوق الملحقة محل إعادة معالجة طبقا لقواعد الإدماج)[3].

---

[1]- التعريف رقم 46، من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 122- 1، من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

[3]- عاشور كتوش، المحاسبة العامة(أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي،ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص : 77.

ويفترض وجود المراقبة في الحالات الآتية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان أخر،
- السلطة على أكثر من 50 % من حقوق التصويت في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين،
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر،
- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد،
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

أما النفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات الآتية:

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـــ 20 % أو أكثر من حقوق التصويت،
- التمثيل في الأجهزة المسيرة،
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية،
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.

2-2- تثبيتات مالية أخرى (الحساب 27)

تشمل هذه المجموعة على كل التثبيتات المالية غير سندات المساهمة والحقوق الملحقة بها، وتتمثل في:

➢ **السندات المثبتة لنشاط المحفظة (الحساب 273)** الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها.

➢ **السندات المثبتة الأخرى** التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك مثل:

- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة (الحساب 271)
- السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة (الحساب 272)

➢ **القروض والحقوق** التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير: الحقوق لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة الاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى مثل:

- القروض والحسابات المدينة المترتبة على عقد إيجار – التمويل (الحساب 274)؛
- الودائع والكفالات المدفوعة (الحساب 275)؛
- الحقوق الأخرى المثبتة والتي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة (الحساب 276).

المبحث الثاني: التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي للأصول غير الجارية

يقصد بالتقييم الأولي تحديد تكلفة الأصل الثابت التي يدرج بها لأول مرة ضمن الأصول غير الجارية. وأقر النظام المحاسبي المالي طريقة التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية لإدراج التثبيتات العينية والمعنوية في الحسابات وطريقة القيمة الحقيقية لإدراج التثبيتات المالية.

وحتى يتم تحديد المبلغ الواجب رسملته أو تثبيته بدقة، وضح النظام المحاسبي المالي كل المصاريف الواجب إضافتها إلى سعر الشراء والمصاريف التي تستثنى من كلفة الشراء للحصول على تكلفة الإدراج في الحسابات. كما بين الحسابات التي تفتح عند التسجيل المحاسبي والخاصة بكل نوع من التثبيتات ودلك من أجل ضمان تسجيل موحد من طرف مستعملي المحاسبة المالية.

المطلب الأول: الطرق العامة المعتمدة في تقييم الأصول غير الجارية

اعتمد النظام المحاسبي المالي عند تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية. في حين **يعمد** حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر **إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم** بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)؛
- قيمة الإنجاز؛
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

أي أن التقييم بالتكلفة التاريخية يمكن تصحيحه وتعويضه في حالات محددة بالقيمة الحقيقية (العادلة)، بقيمة الإنجاز أو بقيمة المنفعة (القيمة المحينة[1])

1- طريقة التكلفة التاريخية

1-1- تعريف التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية[2]هي مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يُقدّم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها أو إنتاجها.

---

[1]- J.F.des Robert, F..Méchin, H.Puteaux, Op - Cit, p : 31

[2]- التعريف رقم 27 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

1-2- مكونات التكلفة التاريخية للأصول عند إدراجها في الحسابات

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي[1]:

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل ، **من كلفة الشراء؛**
- بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من **تكلفة الإنتاج؛**
- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية ، من **قيمة الإسهام؛**
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجانا، من **القيمة الحقيقية** في تاريخ دخولها؛
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تتألف التكلفة التاريخية من:

- **القيمة المحاسبية** للأصول المقدمة للمبادلة إذا كانت الأصول المتبادلة متماثلة؛
- **القيمة الحقيقية** للأصول المستلمة إذا كانت الأصول المتبادلة غير متماثلة.

1-3- تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج

1-3-1- تكلفة شراء أصل[2]

تكلفة شراء أصل تساوي

- **سعر الشراء** الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، و زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي غير القابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية؛
- **وإضافة المصاريف الممنوحة مباشرة** للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام وهي:
  - مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية؛
  - مصاريف التركيب؛
  - وأتعاب المهنيين مثل المعماريين والمهندسين.
- **تستثنى من كلفة الشراء** المصاريف الإدارية العامة، والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ إيقاف جمع تكاليف الدخول) واستخدامه بقدرته العادية.

---

[1]- الفقرة 112-2 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 112-3 من المرجع المذكور سابقا.

1-3-2- تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة

تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة[1].

تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط اقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

1-4- الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة[2]إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الأجنبية على أساس إلى سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة إلى التكلفة بالعملة الوطنية. ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية إلى غاية تاريخ التنازل عن الأصل أو خروجه من الخدمة.

2- طرق أخرى معتمدة لمراجعة التقييم بالتكلفة التاريخية

2-1- طريقة القيمة الحقيقية (القيمة العادلة) أو الكلفة الراهنة

القيمة العادلة[3]هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصل بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية، أي ضمن السوق النشطةالتي تتوفر فيها الشروط الآتية[4]:

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذه السوق؛
- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

---

[1]- الفقرة 112-4 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 137-1 من المرجع المذكور سابقا.

[3]- التعريف رقم 56 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[4]- التعريف رقم 60 من المرجع المذكور سابقا.

والتكلفة الراهنة[1] (**الحالية**) هي مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال اقتناء الأصل نفسه أو المطابق له في الوقت الحالي.

2-2- طريقة قيمة الإنجاز

قيمة الإنجاز[2]هي مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصل أثناء خروج إرادي.

2-3- طريقة القيمة المحينة أو قيمة المنفعة

القيمة المحينة[3]هي التقدير الحالي للقيمة المحيّنة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

وقيمة المنفعة[4]هي القيمة المحيّنة لتدفقات **أموال الخزينة** المقبلة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل و**خروجه** عند نهاية مدة منفعته.
أي يتم تحيين تدفقات الخزينة المستقبلية الناتجة عن استعمال الأصل وكذالك تحيين المبلغ المنتظر من التنازل به عن الأصل في نهاية مدة منفعته.

ومدة منفعة[5]لأصل هي:

- إما المدة التي يرتقب فيها الكيان استعمال الأصل المهتلك؛
- وإما عدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة التي يرتقب الكيان الحصول عليها من هذا الأصل.

---

[1]- التعريف رقم 22 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.
[2]- التعريف رقم 97 من نفس المرجع.
[3]- التعريف رقم 92 من نفس المرجع.
[4]- التعريف رقم 95 من نفس المرجع.
[5]- التعريف رقم 31 من نفس المرجع.

المطلب الثاني: التقييم الأولي للأصول غير الجارية

التقييم الأولي هو تحديد المبلغ الذي يتم به إدراج أو تسجيل تثبيت عيني أو معنوي أو مالي في الميزانية لأول مرة أي تحديد المبلغ الواجب رسملته.

1- التقييم الأولي للتثبيتات العينية والمعنوية

1- 1- تكلفة إدراج تثبيت عيني أو معنوي في الأصول

1-1-1- تكلفة إدراج تثبيت عيني أو معنوي في الأصول تمت حيازته عن طريق الاقتناء

تدرج التثبيتات[1] في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة، والأعباء المباشرة الأخرى. و لا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف.

وكما تمت الإشارة إليه سابقا فإن:

تكلفة شراء أصل[2] تساوي سعر الشراء الناتج عن إتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي غير القابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام.

والمصاريف الممنوحة مباشرة تتشكل من مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية، ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماريين والمهندسين.

تستثنى من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة، والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ إيقاف الجمع لتكاليف الدخول) واستخدامه بقدرته العادية.

---

[1]- الفقرة 121-5 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 112-3 من نفس المرجع.

1-1-2- تكلفة إدراج تثبيت عيني أو معنوي في الأصول تمت حيازته عن طريق الإنتاج

تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه تتضمن تكلفة العتاد، واليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى.

تكلفة إنتاج أصل تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالأصل المنتج.

تستبعد من تكلفة إنتاج أصل الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط اقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية).

1-2- معالجة النفقات اللاحقة على تثبيت عيني أو معنوي

بين النظام المحاسبي المالي أن النفقات اللاحقة تنقسم إلى نفقات تسجل كأعباء ونفقات تضاف إلى تكلفة التثبيت وذلك على النحو الآتي[1]:

1-2-1- إدراج المصاريف اللاحقة كعبء

النفقات اللاحقة المتعلقة بتثبيت عيني أو معنوي مدرج في الحسابات في شكل تثبيت تدرج في الحسابات كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل.

1-2-2- إضافة المصاريف اللاحقة إلى قيمة الأصل

إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل.

والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال:

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
- تحسين قطع الماكنات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان؛
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح، خفض التكاليف العملياتية المعاينة سابقا تخفيضا جوهريا.

---

[1]- الفقرة 121-6 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

1- 3- التقييم الأولي لفارق الاقتناء

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين[1]:

- تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛
- والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.

يتركب فارق الإدماج الأول الايجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة:

- **فارق تقييم** هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصول ، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات؛
- **فارق إقتناء** أو "حسن التفاتة" "Good will " الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته، يكون من القبول، على سبيل التبسيط، إدراجه بمبلغه الكامل في باب "فارق الاقتناء".

1- 4- التقييم الأولي لتكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع للتثبيتات العينية

تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان[2].

لم ينص النظام المحاسبي المالي على طريقة حساب تكلفة التفكيك (لكن حسب المعايير المحاسبية الدولية، بيتم الحصول عل قيمة تكلفة التفكيك التي تضاف إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه، **بتحيين** مبلغ تكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع التي سوف تدفع في نهاية مدة الانتفاع بالتثبيت).

---

[1]- الفقرة 132-13 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 121-5 من نفس المرجع.

2- التقييم الأولي للتثبيتات المالية

تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل المالي ، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب[1].

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للأصول غير الجارية

يقصد بالتسجيل المحاسبي للأصول غير الجارية، الإدراج لأول مرة ضمن أصول المؤسسة للتثبيتات العينية والمعنوية وما يتبعها من تثبيتات في شكل امتياز وتثبيتات جاري انجازها، بالإضافة إلى التثبيتات المالية.

1- التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية

1- 1- التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية المولدة بشكل داخلي

يسجل قسم فرعي لحساب 20 الحساب 203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" في جانبه المدين مصاريف التنمية المقيدة في الأصل، حسب الشروط المحددة في تعريف التثبيتات المعنوية المولدة داخليا. ويتم هذا التسجيل في الأصل في مقابل الحساب 731 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية" (بعد تسجيل التكاليف المطابقة لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة). المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل المؤسسة في كشوفها المالية السنوية السابقة لا يمكن دمجها في كلفة أي عملية تثبيت معنوي في تاريخ لاحق[2].

1-2- التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية الأخرى

يدرج في الجانب المدين لأي قسم فرعي من الحساب 20 "البرمجيات المعلوماتية وما شابهها " (الحساب 204) ما يأتي[3]:

---

[1]- الفقرة 122-2 من الباب الأول للملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26.

[2]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره، ص:57

[3]- المرجع نفسه، ص: 57.

- كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية.
- أو كلفة إنتاج البرمجيات المنشأة في مقابل حساب "إنتاج مثبت لأصول معنوية" (القسم الفرعي من الحساب 731) (بعد تسجيل الأعباء التي تعنيها في الحسابات حسب الطبيعة).

وعناصر الأصول المعنوية الأخرى تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 :

- 205 " منح الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات"؛
- 208 " التثبيتات الأخرى المعنوية".

في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية.

يسجل الحساب 205 الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد: امتياز استخدام علامات، رخصة استغلال أساليب عمل مثلا. وتكون رخص استغلال البرمجيات المعلوماتية وما شابهها موضوع تسجيل في حساب خاص (الحساب 204).

1-3- التسجيل المحاسبي لفارق الاقتناء[1]

يسجل الحساب 207 فارق الإقتناء إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج. ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصول غير الجارية مهما يكن رصيده. وفارق الشراء هو أصل غير معرف (غير قابل للتحديد)، وعليه يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة (قابلة للتحديد).

2- التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية[2]

2-1- التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية المستلمة كمساهمات عينية

يسجل حساب التثبيت المادي المعني (قسم فرعي من الحساب 21) في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصل العيني تحت رقابة الكيان بقيمة الإسهام مقابل الجانب الدائن لحساب "رأس المال" (القسم الفرعي لحساب 10) أو من حساب "الشركاء – عمليات حول رأس المال" (القسم الفرعي "لحساب 45 – المجمع والشركاء).

---

[1]- المرجع نفسه، ص: 57.

[2]- المرجع نفسه، ص:57.

2-2- التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية المحازة عن طريق الشراء

يسجل حساب التثبيت المادي المعني (قسم فرعي من الحساب 21) في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصل العيني تحت رقابة الكيان بتكلفة الشراء مقابل الجانب الدائن للحساب 404 "موردو التثبيتات". وإذا كان التثبيت المعني عبارة عن مبنى، يجب تسجيل المبنى منفصل عن الأرض المشيد عليها[1].

2-3- التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية المنتجة من طرف المؤسسة

يسجل حساب التثبيت المادي المعني (قسم فرعي من الحساب 21) في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصل العيني تحت رقابة الكيان بتكلفة الإنتاج مقابل الجانب الدائن للحساب 732 "الإنتاج المثبت للأصول العينية"، (وهذا بعد تسجيل التكاليف المطابقة لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة).

2-4- التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية في حالة وجود تكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع

يسجل حساب التثبيت المادي المعني (قسم فرعي من الحساب 21) في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصل العيني تحت رقابة الكيان بمجموع تكلفة الإنتاج (أو تكلفة الاقتناء) وتكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع مقابل الجانب الدائن لكل من الحساب 732 "الإنتاج المثبت للأصول العينية" في حالة إنتاج التثبيت (أو الحساب 404 "موردو التثبيتات" في حالة اقتناء التثبيت) بتكلفة الإنتاج (أو تكلفة الاقتناء) والحساب 158 " المؤونات الأخرى للأعباء[2]، الخصوم غير الجارية" بالقيمة المقدرة لتكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع.

3- التسجيل المحاسبي للتثبيتات في شكل امتياز

التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز(Le concédant) أو من جانب صاحب الامتياز(Le concessionnaire) (الممنوح له) **تدرج في الحساب 22**، وتقسم عند الاقتضاء حسب نفس شروط التثبيتات المسجلة في 20 و21.

ويمكن أن يكون الحساب 22 كذلك موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الامتياز موضع امتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الامتياز موضع امتياز، وذلك لأسباب التسيير[3].

---

[1]- نوح لبوز، مرجع سبق ذكره، 2009، ص : 50.

[2] - Ali Tazdait, Op – cit, p : 228.

[3]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره، ص:59.

3-1- التسجيل المحاسبي الأولي للتثبيتات في شكل امتياز عند صاحب الامتياز

في إطار امتياز المرفق العمومي، فإن الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل في **أصول** ميزانية كيان **صاحب الامتياز**.

العمليات المتعلقة بالامتياز تدرج في حسابات صاحب الامتياز، غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عمليات صاحب الامتياز تبعا لبنود الاتفاقية ولاحتياجات التسيير والإعلام.

ومقابل **قيمة الأصول** الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن حساب فرعي للحساب 229 "حق مانح الامتياز" ويظهر في الخصوم الجارية للميزانية[1].

إذا افترضنا أن **قيمة الأصول** الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز هي X
التسجيل المحاسبي عند صاحب الامتياز كما يلي:

22		----/ تاريخ وضع الأصل موضع امتياز /----		
		تثبيتات في شكل امتياز	X	
	229	حقوق مانح الامتياز		X

3-2- التسجيل المحاسبي الأولي للتثبيتات في شكل امتياز عند مانح الامتياز

عندما يقوم مانح الامتياز وضع تثبيتات موضع الامتياز، يسجل هو الآخر هذه الأصول في الحساب 22 " تثبيتات في شكل امتياز ".

إذا افترضنا أن **قيمة الأصول** الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز هي **Y**، مبلغ الإهتلاك المتراكم هو **A**، ومبلغ خسارة القيمة هو **P**. تكون القيمة المحاسبية الصافية **(X = Y – A – P)**.

[1]- المرجع نفسه، ص :60.

نقترح التسجيل الآتي:

		----/ تاريخ وضع الأصل موضع امتياز /----		
281		إهتلاك التثبيتات العينية	**A**	
291		خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	**P**	
22		تثبيتات في شكل امتياز	**Y – A – P**	
	21	تثبيتات عينية		**Y**

4- التسجيل المحاسبي للتثبيتات الجاري انجازها

عند التسجيل المحاسبي للتثبيتات الجاري انجازها، يجب التمييز بين[1]:

- التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة مسندة إلى الغير؛
- التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة؛
- بالإضافة إلى التسبيقات والمدفوعات على الحساب عن طلبيات تثبيتات.

4-1- التثبيتات المسند إنجازها إلى الغير

تسجل التثبيتات المسند إنجازها إلى الغير والتي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية، في شكل تثبيتات جار إنجازها في مقابل حسابات الأطراف الأخرى المعنية (حسابات الطبقة 4) على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف.

4-2- التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة

تسجل التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة والتي لم يتم الانتهاء منها عند انتهاء السنة المالية، في شكل تثبيتات جار إنجازها في مقابل حساب 72 "الإنتاج المثبت": بالنسبة إلى كلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها (بعد تسجيل الأعباء في حسابات الأعباء المناسبة لحسابات الصنف 6).

---

[1]- المرجع نفسه، ص:60.

4-3- التسبيقات والمدفوعات على الحساب عن طلبيات تثبيتات

تقيد التسبيقات والمدفوعات على الحساب للغير في إطار اقتناء تثبيتات في الجانب المدين للحساب 238 "التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات "، مقابل الجانب الدائن لحساب النقدية.

يمكن للكيانات أيضا إدراج هذه التسبيقات في الحساب 409 " الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب" شريطة القيام في نهاية السنة المالية بتحويل تلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب إلى الحساب 23 كي يظهر في الميزانية تحت عنوان تثبيتات.

5- التسجيل المحاسبي للتثبيتات المالية

تسجل التثبيتات المالية تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها في[1]:

- **الحساب 26 " مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات"** الذي يتلقى في جانبه المدين كلفة اقتناء (أو قيمة الإسهام) سندات المساهمة وكذلك الحقوق المرتبطة بتلك السندات، ويقابله في الجانب الدائن حساب الغير أو (الحساب المالي).

وفي حالة سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا ، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب 26 " المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بمساهمات " في مقابل حساب الغير أو (الحساب المالي) فيما يخص الجزء المستدعى وفي مقابل قسم فرعي للحساب نفسه (الحساب 269) "التسديد الباقي المطلوب القيام به عن سندات مساهمة غير مسددة" فيما يخص الجزء غير المستدعى على أن تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المستدعاة في مقابل الحسابات المالية.

- **الحساب 27 "تثبيتات مالية أخرى"**الذي يتلقى في جانبه المدين تكلفة التثبيت المالي المعني (سندات مثبتة ، قروض، ودائع وكفالات) التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل.

وفي حالة سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا ، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب 27 " تثبيتات مالية أخرى " في مقابل حساب الغير أو الديون أو الحسابات المالية، فيما يخص الجزء المستدعى وفي مقابل قسم فرعي للحساب نفسه (الحساب 279) "عمليات التسديد الواجب القيام بها عن سندات مثبتة غير مسددة" فيما يخص الجزء غير المستدعى على أن تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المستدعاة في مقابل الحسابات المالية.

---

[1]- المرجع نفسه، ص ص: 60-61.

المطلب الرابع: التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي للتثبيتات محل عقد إيجار التمويل

احتراما لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، التثبيتات في مجال إيجار التمويل التي لا تعود ملكيتها – قانونا – إلى الكيان، ولكنها تستجيب لتحديد أصل في شكل تثبيتات عينية، تظهر ضمن الأصول للمستأجر، كما تظهر في شكل حسابات دائنة (حقوق) في أصول المؤجر وليس في حساب تثبيتات عينية حتى ولو احتفظ المؤجر بملكيته للتثبيت على صعيد قانوني. وقبل التطرق إلى التقييم والتسجيل المحاسبي للتثبيتات موضع عقد إيجار تمويل، نتطرق إلى تعريف مختلف عقود الإيجار التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من إيجار بسيط وإيجار تمويل وإيجار تابع لتنازل.

1- تعريف عقود الإيجار وتصنيفها

عرف النظام المحاسبي المالي كلا من عقد الإيجار البسيط وعقد إيجار تمويل وذلك على النحو الآتي[1]:

1-1- تعريف عقد الإيجار

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة.

1-2- تعريف عقد إيجار تمويل

إيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

1-3- تعريف عقد الإيجار البسيط

عقد الإيجار البسيط هو كل عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويل.

1-4- مؤشرات تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل

تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته. و الأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل تتمثل فيما يلي:

---

[1]- الفقرة 135-1 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار،

- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك استيقان معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار،

- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية،

- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر،

- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

1-5- حالة خاصة: عقود إيجار الأراضي

عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل ، و المدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تمتلك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة.

1-6- عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل

يدرج في الحسابات عقد المتنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة. وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار[1].

[1]- الفقرة 135-4 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

2- التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل لدى المستأجر

2-1- التقييم الأولي للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل لدى المستأجر

يظهر التثبيت الموضوع موضع "إيجار- تمويل في الأصول للمستأجر **بأضعف مبلغ** بين القيمة الحقيقية للتثبيت المؤجر والقيمة المحّينة للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد (وهذه المدفوعات الدنيا تندرج فيها القيمة المحّينة لإعادة الشراء في نهاية الإيجار هذا إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد بأن خيار الشراء يكون مرفوعا[1]).

تحدد القيمة المحّينة بالمعدل الضمني للعقد و إن لم يوجد فبمعدل فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر.

2-2- التسجيل المحاسبي للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل لدى المستأجر

بمجرد ما يدخل التثبيت تحت مراقبة المستأجر، يسجل هذا الأخير:

- في الجانب المدين لحساب التثبيت العيني أو المعنوي (حساب فرعي للحساب 21 أو 20)؛

- وفي الجانب الدائن لحساب الديون المترتبة عن عقد إيجار تمويل (الحساب 167).

3- التقييم الأولي و التسجيل المحاسبي للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل لدى المؤجر

يختلف التقييم الأولي و التسجيل المحاسبي لدى مؤجر للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل باختلاف نوع المؤجر، حيث يوجد مؤجر الأموال غير صانع وغير موزع باعتباره مؤسسة مقرضة وتعتبر العملية كتقديم قرض مالي يسجله ضمن التثبيتات المالية، كما يوجد المؤجر الصانع أو الموزع وفي هذه الحالة تعتبر العملية وكأنها عملية بيع بالأجل.

---

[1]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره.

3-1- التقييم الأولي و التسجيل المحاسبي لعقد إيجار تمويل لدى مؤجر غير صانع وغير موزع

3-1-1- التقييم الأولي لدى مؤجر غير صانع وغير موزع

يظهر مبلغ الأملاك الموضوعة موضع إيجار تمويل، لدى مؤجر أموال غير صانع وغير موزع، في الأصول ضمن التثبيتات المالية بالنسبة إلى الجزء الذي تفوق مدته عاما واحدا في شكل قروض وحقوق مترتبة عن عقود إيجار تمويل، وليس في حساب تثبيتات عينية حتى ولو احتفظ المؤجر بملكيته للملك على صعيد قانوني.

ومبلغ الحقوق يساوي مبلغ الاستثمار المبين في عقد الإيجار (هذا المبلغ موافقا من الناحية العملية للقيمة الحقيقية للملك الممنوح كإيجار- تمويل) و**تضاف** إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع تنفيذ[1].

3-1-2- التسجيل المحاسبي لدى مؤجر غير صانع وغير موزع

يسجل الأصل محل عقد إيجار تمويل في دفاتر المؤجر غير الصانع وغير الموزع في:

- الجانب المدين للحساب 274 " قروض وحقوق مترتبة عن عقود إيجار تمويل" بمبلغ الحقوق؛
- ويقابله في الجانب الدائن الحساب 168 "اقتراضات أخرى وديون مماثلة" لإثبات الديون الناتجة عن اقتناء هذا الأصل، أو أحد حسابات الخزينة (الحساب 512 "البنك" أو 53"الصندوق") إذا تم دفع تكلفة الاقتناء[2].

---

[1]- المرجع نفسه، ص :58.

[2]- المرجع نفسه، ص :58.

3-2- التقييم الأولي و التسجيل المحاسبي لعقد إيجار تمويل لدى مؤجر صانع أو موزع

3-2-1- التقييم الأولي لدى مؤجر صانع أو موزع

عند المؤجر الصانع أو الموزع للأصل المستأجر، تدرج الحقوق المترتبة عن عقود إيجار تمويل ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للأصل طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة (الإثبات المتزامن للحق و البيع)، و عليه، فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.

غير أنه إذا كانت نسب الفائدة المترتبة على عقد الإيجار أقل بصورة محسوسة من النسب المعمول بها في السوق، فإن الربح المنجز عن عملية البيع سيكون مقصورا على الربح الذي يمكن الحصول عليه لو تمت الفاتورة بسعر الفائدة التجارية.

وفي هذه الحالة، فإن مبلغ البيع والحق الناتج عنه، يدرج في الحسابات بمبلغ القيم المحّينة بسعر الفائدة التجارية للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد مزيدا عليه عند الاقتضاء القيمة المتبقية للملك في نهاية العقد (أي القيمة المحّينة لعملية إعادة الشراء عند انتهاء الإيجار المنصوص عليه في العقد).

ومن ناحية أخرى، وخلافا للقواعد المطبقة على إيجارات التمويلات التي يمنحها مؤجر غير صانع وغير موزع، فإن التكاليف المباشرة الأصلية التي يتحملها المؤجر الصانع أو الموزع من أجل التفاوض وإبرام العقد (العمولات، الأتعاب ...) تثبت كأعباء في تاريخ إبرام العقد، دون إمكانية تمديد على مدى مدة الإيجار. و بالتالي تعتبر هذه التكاليف مرتبطة بتحقيق الصانع أو الموزع ربحا على المبيعات[1].

3-2-2- التسجيل المحاسبي لدى مؤجر صانع أو موزع

هذا النوع من العقود يوفر للمؤجر نوعين اثنين من العوائد:

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

فالبيع يدرج في الحسابات حسب القواعد المألوفة للكيان بالنسبة إلى عملية تنازل (بيع):

- يسجل في الجانب الدائن للحساب 700 " المبيعات من البضائع" (لدى الموزع) أو للحساب 701 "المبيعات من المنتوجات التامة الصنع" (لدى الصانع)، بمبلغ البيع المبين أعلاه؛
- ويقابله في الجانب المدين الحساب 274 " قروض وحقوق مترتبة عن عقود إيجار تمويل".

---

[1]- المرجع نفسه، ص:59.

المبحث الثالث: التقييم اللاحق للأصول غير الجارية

يقصد بالتقييم البعدي أو اللاحق تحديد القيمة التي يظهر بها الأصل غير الجاري في القوائم المالية الدورية أو الختامية. أي عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات. وبما أن التقييم اللاحق يكون بعد مرور دورة محاسبية، فإنه يتأثر بالضرورة بالاهتلاكات المطبقة على الأصل إذا كان هذا الأخير يخضع للاهتلاك و/ أو بخسارة القيمة التي ممكن أن تلحق بالأصل المعني، ولهذا قبل عرض طرق التقييم اللاحق المعتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي الجديد، نتطرق أولا إلى المفهوم الجديد للاهتلاك وكيفية تسجيله وإلى مفهوم خسارة القيمة وكيفية تسجيلها أو استرجاعها.

المطلب الأول: اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية

تطبيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، يتم توزيع قيمة التثبيتات العينية والمعنوية على فترة معلومة كان يقصد بها فترة حياته الإنتاجية، غير أن مع النظام المحاسبي المالي تغيرت النظرة إلى هذه الفترة وأصبحت تعبر عن فترة محدودة ترتقب المؤسسة الحصول فيها على منافع اقتصادية من جراء استعماله أصبحت تعرف بمدة منفعته بدلا من فترة أو مدة حياته. وهذا التوزيع لكل أو جزء من قيمة التثبيت على هذه المدة يسمى " الإهتلاك ". أي الجزء من تكلفة التثبيت الذي يقتطع من النتائج نظير استعماله في نشاط المؤسسة حتى في غياب الأرباح، وفي كل سنة مالية وابتداء من بداية تشغيله[1].

1- تعاريف و مبدأ الإهتلاك[2]

1-1- تعاريف

- **الإهتلاك** هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه.

- **مدة النفعية أو مدة المنفعة هي:**
  - إما المدة التي يرتقب فيها الكيان استعمال أصول مهتلكة؛
  - وإما عدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة التي يرتقب الكيان الحصول عليها من الأصل المعني[3].

---

[1]- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

[2]- الفقرة 121-7 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[3]- التعريف رقم 33 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

- **القيمة المتبقية لتثبيت عيني أو معنوي** هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه لأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة. وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض عمليات خاصة مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأمد المحدد.

- **المبلغ القابل للإهتلاك** هو تكلفة الأصل منقوص منها القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية فترة نفعيته للكيان.

1-2- مبدأ الإهتلاك

يوزع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعيته للكيان وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.

1-3- الهدف من الإهتلاك

قسط الإهتلاك هو التكلفة المحسوبة التي لا يقابلها مصروف حقيقي، لأن المبلغ الإجمالي للمصروف تم دفعه عند اقتناء التثبيت، وهذه التكلفة غير المدفوعة تسمح بتجديد التثبيت[1].

2- طرق الإهتلاك المسموح بها

إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل. والطرق[2] المعتمدة هي الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية وطريقة وحدات الإنتاج.

و تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

- الإهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل؛
- الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية؛
- طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛
- الطريقة التزايدية تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

---

[1]- H. Defasse, M. Parruite, A. Sadou, Manuel de Comptabilité conforme au SCF et aux Normes IAS/IFRS, Berti édition, Alger, 2010, p : 162.

[2]- الفقرة 121-7 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

3- تغيير مخطط الإهتلاك

يجب أن تدرس دوريا ، طريقة الاهتلاك ، المدة النفعية و القيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية ،ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول ، تعدل التوقعات و التقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، و يضبط المبلغ المخصص لإهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية[1].

4- التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية

تقيد إهتلاكات التثبيتات العينية و المعنوية (باستثناء التثبيتات محل امتياز) في الجانب الدائن للحسابات 28 "إهتلاك التثبيتات" وهذه الحسابات تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (20 و21) التي تتضمنها، بالمقابل في الجانب المدين بقيمة قسط الإهتلاك، وفي المقابل، تسجل مخصصات الإهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات[2]، وذلك بالقيد:

681		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	X	
	281/280	للأصول غير الجارية		
		إهتلاك التثبيتات المعنوية / إهتلاك التثبيتات العينية		X

وتهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها. ويفترض في هذه المدة النفعية عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالة استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق[3].

5- اهتلاك التثبيتات المكتسبة عن طريق الإيجار التمويلي

يكون الأصل المستأجر موضع إهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات. وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعدو المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الايجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلية على اقصر مدة لهذا لعقد ومدته النفعية[4].

---

[1]- الفقرة 121-8 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره، ص:61.

[3]- المرجع نفسه، ص:61.

[4]- الفقرة 135-3 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

6- إهتلاك التثبيتات في شكل امتياز

نص النظام المحاسبي المالي بخصوص التثبيتات في شكل امتياز على أنه يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال **الإهتلاكات** أو عند الاقتضاء، بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق **مؤونات من أجل التجديد**[1].

وما يمكن استخلاصه من هذه الفقرة هو أن مانح الامتياز يقوم بتسجيل اهتلاك التثبيتات التي منح امتيازها. ويختلف التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات في شكل امتياز عند مانح الامتياز وعند صاحب الامتياز وذلك على النحو الآتي:

6-1- التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات في شكل امتياز عند مانح الامتياز

ميز النظام المحاسبي المالي اهتلاك التثبيتات الممنوح امتيازها عن اهتلاك التثبيتات العادية لدى مانح الامتياز وذلك من خلال الحساب الذي أدرجه في مدونة الحسابات وهو الحساب **682** " **المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الممتلكات الموضوعة موضع الامتياز**" دون شرح كيفية سيره، وكذلك الحساب **282** " **إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز** "

وبالمطابقة مع اهتلاك التثبيتات العادية، يكون القيد كما يلي[2]:

682	282	المخصصات للإهتلاكات وخسائر قيمة الممتلكات الموضوعة موضع الامتياز إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز	X	X

وذلك لأن التثبيتات التي منح امتيازها تعود عليه بمنافع اقتصادية متمثلة في الأتاوى التي يستلمها حسب العقد المبرم مع صاحب الامتياز الذي يستعمل التثبيت المعني مقابل دفع تلك الأتاوى.
وهذه الأتاوى يمكن تسجيلها كإيراد مقابل تناقص المنافع الاقتصادية للتثبيتات الممنوح امتيازها:

512 / 53	**751**	الصندوق أو البنك الأتاوى عن الامتيازات والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية...	Y	Y

[1]- الفقرة 131-6 من الباب الأول للملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.
[2]- نوح لبوز، مرجع سبق ذكره، ص : 223.

6-2- التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات في شكل امتياز عند صاحب الامتياز

رأينا سابقا عند التسجيل الأولي للتثبيتات في شكل امتياز أن صاحب الامتياز يتحصل على تثبيتات (في شكل امتياز) مجانا يسجلها في الحساب 22 " تثبيتات في شكل امتياز"، مقابل جعل الحساب 229 " حق مانح الامتياز " دائنا بقيمة التثبيت (V_0) ويظهر في الخصوم غير الجارية للميزانية.

وعند استعمال هذه التثبيتات، واستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بها، لا يمكنه تسجيل اهتلاكها كعبء، بل يجعل الحساب 229 مدينا[1] بواسطة الجانب الدائن للحساب 282 إهتلاك التثبيتات الموضوعة محل امتياز كلما تمت الإهتلاكات المطبقة، وذلك على النحو التالي:

229		حق مانح الامتياز	X	
	282	إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز		X

تكرر هذه العملية طيلة مدة الامتياز.

وعند انتهاء الامتياز، يكون للحساب 229، رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع امتياز. ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهتلاك المعنية.

282		إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز	X	
229		حق مانح الامتياز	$V_0 - X$	
	22	تثبيتات في شكل امتياز		V_0

أما الأتاوى التي يدفعها صاحب الامتياز، يجب الاعتراف بها كتكاليف[2] بالقيمة المتفق عليها في العقد:

651		الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص و	X	
	512 / 53	الصندوق أو البنك		X

[1]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره، ص ص :59، 60.

[2]- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص : 74.

المطلب الثاني: تقدير ومحاسبة خسارة القيمة للتثبيتات العينية والمعنوية

تم سابقا تعريف التثبيتات العينية والمعنوية بأنها موارد يراقبها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية متمثلة في القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة الكيان (المؤسسة).

ومن هذا التعريف، يمكن استخلاص أن قيمة التثبيتات المسجلة في الدفاتر سوف تسترد (أي يتم تحصيلها) في الفترة أو الفترات المستقبلية من خلال الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية. ولكن قد تنشأ ظروف أو دلائل على أن القيمة القابلة للاسترداد أو التحصيل من تثبيت ما، قد تنخفض عن القيمة المسجلة بها في الدفاتر. وفي هذه الحالة يوصف التثبيت بأن قيمته قد انخفضت، وهو الأمر الذي يستوجب قيام المؤسسة بتقدير ومحاسبة خسارة القيمة للتثبيتات المعنية.

1- تقدير المؤشرات الدالة على فقدان قيمة التثبيتات العينية والمعنوية

يقدر[1] الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي **مؤشر** يدل على أن أي أصل من الأصول المالية **قد فقد** قيمته. وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تدعى **القيمة القابلة للتحصيل**.

2- تحديد القيمة القابلة للتحصيل للتثبيتات العينية والمعنوية[2]

2-1- حالة الأصول التي يتولد عنها تدفقات الخزينة بشكل مباشر

تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية.

Valeur Recouvrable[3] = Max (Prix de Vente Net ; Valeur d'Utilité)

- **ثمن البيع الصافي للأصل** هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية و تراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.

---

[1]- الفقرة 112-5 الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 112-6 من نفس المرجع.

[3]- Rachida Boursali, Op- cit, p : 57.

➢ **القيمة النفعية لأي أصل** هي القيمة المحينة لتقدير تدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة **من استعمال** الأصل بشكل متواصل **ومن التنازل** عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

في الحالات، التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن **قيمته القابلة للتحصيل** ستقدر على أساس أنها **مساوية لقيمته النفعية**.

2-2- حالة الأصول التي لا يتولد عنها تدفقات الخزينة بشكل مباشر

2-2-1- تعريف الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة

الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة(**UGT**) هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف أصول أو مجموعات أصول أخرى.

2-2-2- تحديد القيمة القابلة للتحصيل للأصول التي لا يتولد عنها تدفقات الخزينة بشكل مباشر

في حالات وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها.

2-3- إمكانية تحديد القيمة القابلة للتحصيل باستعمال التقديرات والحسابات المبسطة

يمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة النفعية أو ثمن البيع الصافي لأصل لتحديد القيمة القابلة للتحصيل للأصل.

3- التحديد والتسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات العينية والمعنوية

3-1- تحديد خسارة القيمة للتثبيتات العينية والمعنوية

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل. وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة[1].

---

[1]- الفقرة 112-7 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

3-2- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات العينية والمعنوية

تثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض **الأصل** المذكور وبإدراج عبء في الحسابات[1].

- **خسارة قيمة تثبيت عيني**

681		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	X	
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		X

- **خسارة قيمة تثبيت معنوي**

681		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	X	
	290	خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		X

3-3- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات في شكل امتياز عند مانح الامتياز

أدرج النظام المحاسبي المالي ضمن حسابات خسائر القيمة عن التثبيتات، الحساب 292 " خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز" حتى يسمح لمانح الامتياز بتسجيل خسارة قيمة للتثبيتات الممنوح امتيازها.

بالمطابقة مع تسجيل خسارة القيمة للتثبيتات العادية، يكون القيد كما يلي[2]:

682		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الممتلكات الموضوعة موضع الامتياز	X	
	292	خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز		X

[1]- الفقرة 112-8 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- نوح لبوز، مرجع سبق ذكره، ص : 223.

أما صاحب الامتياز، بدلا من تسجيل خسارة قيمة، يمكنه تسجيل مؤونات لتجديد التثبيتات في شكل امتياز، قبل إرجاعها إلى مانح الامتياز، حيث نص النظام المحاسبي المالي على أن الحساب **156** **"المؤونات لتجديد التثبيتات"** موجه لاستلام المؤونات التي أنشأتها الكيانات ذات الامتياز التي يتعين عليها بموجب واجبات تعاقدية، أن تجدد أو تصلح التثبيتات المذكورة في الامتياز الممنوح لها قبل أن تقوم بتحويلها عند انقضاء مدة العقد إلى مانح الامتياز أو إلى أطراف أخرى[1].

يكون القيد كما يلي[2]:

682		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الممتلكات الموضوعة موضع الامتياز	X	
	156	المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)		X

3-4- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات الجاري انجازها

أدرج النظام المحاسبي المالي ضمن حسابات خسائر القيمة عن التثبيتات، الحساب 293 " خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها" حتى يسمح للمؤسسة بتسجيل خسارة قيمة للتثبيتات الجاري انجازها، في حالة فقدان هذه الأخيرة جزء من قيمتها.

بالمطابقة مع تسجيل خسارة القيمة للتثبيتات العادية، نقترح القيد الآتي:

681		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	X	
	293	خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها		X

[1]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره، ص:55.

[2] - Ali Tazdait, Op – cit, p : 173.

4- استرجاع خسارة القيمة للتثبيتات العينية والمعنوية

4-1- تقدير المؤشرات الدالة على زوال أو انخفاض خسارة قيمة مسجلة مسبقا

يقدر[1] الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت. وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر **قيمة الأصل القابلة للتحصيل**.

4 -2- شرط استرجاع خسارة القيمة المثبتة مسبقا

يتم استرجاع خسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة وتدرج ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل اكبر من قيمته المحاسبية[2].

4-3- عتبة الاسترجاع لخسارة القيمة

عند استرجاع خسارة القيمة لأصل مسجلة خلال السنوات المالية السابقة، يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما **يناسب قيمته القابلة للتحصيل(VR- Valeur Recouvrable-)**، **لكن دون تجاوز** القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة[3].

أي لا يجوز بأي حال من الأحوال أن يؤدي الاسترجاع إلى رفع القيمة المحاسبية الصافية إلى مستوى أعلى من الذي كان يجب أن يكون في غياب أي تدهور[4] .

وحتى يتم الإلمام بمفهوم عتبة الاسترجاع ندرج هذا المثال الآتي، الذي يبين القيمة الممكن استرجاعها.

في N/1/2 تم اقتناء تثبيت عيني بـــ 100، يهتلك خطيا على مدة 5 سنوات، وليس له قيمة متبقية.

نفرض أن قيمته القابلة للتحصيل VR= 72 في N/12/31 و VR= 64 في N+1/12/31.

التاريخ	قيمة محاسبية	قسط الاهتلاك	الصافي للاهتلاك	ق.ق.ت VR	خسارة القيمة	ق.م.دون خسارة	قيمة الاسترجاع	القيمة المحاسبية
N/12/31	100	20	**80**	**72**	**8**	80	/	72
N+1/12/31	72	18	**54**	64	/	**60**	**6** بدل **8**	60

[1]- الفقرة 112-9 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الجزء الأول من الفقرة 112-10 من نفس المرجع.

[3]- الجزء الثاني من الفقرة 112-10 من نفس المرجع.

[4]- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص : 93.

4-4- تسوية حساب خسارة القيمة

يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يأتي:

- الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يزاد مبلغ خسارة القيمة؛
- الجانب الدائن لحساب 78 (من نفس مستوى الحساب المستعمل للتخصيص) عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا (خسارة القيمة صارت كلها أو جزء منها غير ذات موضوع).

أي الزيادة تكون بنفس قيد الإثبات، أما التخفيض يكون بالقيد الآتي[1]ي:

29X	781	خسائر القيمة عن التثبيتات إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير الجارية	X	X

المطلب الثالث: التقييم اللاحق للأصول غير الجارية

اعتمد النظام المحاسبي المالي الجزائري طريقتين لتقييم معظم التثبيتات العينية والمعنوية التي تم إدراجها من قبل في الأصول، وهما طريقة أو نموذج التكلفة، وهي المعالجة المرجعية، وطريقة أو نموذج إعادة التقييم كمعالجة أخرى مرخص بها.

و اعتمد في تقييم العقارات الموظفة، زيادة على طريقة التكلفة، طريقة القيمة الحقيقية أو القيمة العادلة. كما اعتمد بالنسبة للأصول البيولوجية، سواء في التقييم الأولي أو في التقييم اللاحق على طريقة القيمة الحقيقية أو العادلة.

أما بالنسبة إلى التقييم اللاحق للتثبيتات المالية، اعتمد في تقييمها على القيمة الحقيقية أو العادلة باستثناء بعض المساهمات والحقوق الملحقة بها غير المحازة بغرض البيع وبعض التثبيتات المالية الأخرى، اعتمد في تقييمها اللاحق بالتكلفة المهتلكة.

---

[1] - Abdesselame Medjoubi, Système Comptable Financier Notions et Pratiques, Exercices corrigés et commentés, Imp.Benguelil, Alger, 2010, p : 27,

1- التقييم اللاحق للتثبيتات العينية والمعنوية عدا العقارات الموظفة والأصول البيولوجية

1-1- المعالجة المرجعية: نموذج التكلفة

حسب المعالجة المرجعية[1] يتم إدراج أي تثبيت في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة. أي يظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح مجموع الإهتلاكات و مجموع خسائر القيمة.

تحدد القيمة المحاسبية الصافية وفق هذا النموذج كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية	=	التكلفة التاريخية	–	مجموع الاهتلاكات	–	مجموع خسائر القيمة

1-2- المعالجة الأخرى المرخص بها: نموذج إعادة التقييم

سمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية والمعنوية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا على أساس **مبلغها المعاد تقييمه**[2].

1-2-1- تحديد القيمة المحاسبية الصافية وفق هذا النموذج

في إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا ، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها الإهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة[3].

القيمة المحاسبية الصافية	=	القيمة الحقيقية في تاريخ اعادة التقييم	–	مجموع الاهتلاكات اللاحقة	–	مجموع خسائر القيمة اللاحقة

وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للإهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

---

[1]- الجزء الأول من الفقرة 121-20 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الجزء الثاني من الفقرة 121-20 من نفس المرجع.

[3]- الجزء الأول من الفقرة 121-21 من نفس المرجع.

1-2-2- شرط تطبيق هذه الطريقة على التثبيتات المعنوية

يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقديمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية. غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة[1].

1-2-3- انتظامية عمليات إعادة التقييم

تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال[2].

1-2-4- تحديد القيمة الحقيقية (العادلة) لبعض التثبيتات العينية

- **القيمة الحقيقية للأراضي و المباني** هي في العادة قيمتها في السوق. وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون.

- **القيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج** هي أيضا قيمتها في السوق. و عند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الإهتلاك.

1-2-5- تصحيح مجموع الاهتلاكات السابقة

إذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الإهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل ، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه[3].

---

[1]- الفقرة 121-27 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الجزء الثاني من الفقرة 121-21 من نفس المرجع.

[3]- الفقرة 121-22 من نفس المرجع.

1-2- 6- المعالجة المحاسبية لفرق إعادة التقدير

➢ **حالة الفرق موجب أو إعادة تقييم إيجابية**

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، (الحساب 105).

على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل ، سبق أن تم إدراجها كعبء في الحسابات[1].

➢ **حالة الفرق سالب أو إعادة تقييم سلبية**

إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه. و يقيد الرصيد الباقي المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء[2].

وحتى نتمكن من الفهم الجيد لهذه المعالجة، ندرج المثال العددي الافتراضي[3].

اقتنت مؤسسة قطعة أرضية في 2010/07/15 بمبلغ 1 000 000 DA. وخلال السنوات الموالية عرفت قيمة هذه القطعة الأرضية التغيرات الآتية:

التاريخ	قيمة الأرض	التغيرات
2011/12/31	1 020 000	+ 20 000
2012/12/31	1 005 000	- 15 000
2013/12/31	996 000	- 9 000
2014/12/31	1 011 000	+ 15 000

التسجيل المحاسبي المقترح لهذه التغيرات هو كالآتي

---

[1]- الفقرة 121-23 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 121-24 من نفس المرجع.

[3] - Abdesselame Medjoubi, Op - cit, p : 53,

➢ **التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم في 2011/12/31 : (20 000 +)**

إعادة تقييم إيجابية، تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال.

211		الأراضي	20 000	
	105	فارق إعادة التقييم		20 000

➢ **التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم في 2012/12/31 : (15 000 –)**

إعادة تقييم سلبية، تنزع كلية من فارق إعادة التقييم الذي سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال.

105		الأراضي	15 000	
	211	فارق إعادة التقييم		15 000

➢ **التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم في 2013/12/31 : (9 000 –)**

إعادة تقييم سلبية، ينزع جزء منها على سبيل الأولوية من فارق إعادة التقييم الذي سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال(بقي منه 5 000)، ويقيد الرصيد الباقي (4 000) كعبء.

105		فارق إعادة التقييم	5 000	
681		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ..	4 000	
	211	الأراضي		5 000
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		4 000

➢ **التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم في 2014/12/31 : (15 000 +)**

إعادة تقييم إيجابية، يدرج أولا جزء منها كمنتوج (4 000) لتعويض إعادة التقييم السلبية التي تم تقييدها كعبء، ويعالج الباقي (11 000)كإعادة تقييم ايجابية.

291		خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	4 000	
211		الأراضي	11 000	
	781	إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و.....		4 000
	105	فارق إعادة التقييم		11 000

1-2-7- المعالجة المحاسبية لخسارة قيمة أصل أعيد تقييمه

تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، وتؤدي إذن إلى انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الخسارة[1].

1-2 – 8- المعالجة المحاسبية لاسترجاع خسارة قيمة أصل أعيد تقييمه

كل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كإعادة تقييم (إيجابية) إذا كان إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله من قبل كإعادة تقييم سلبية[2].

2- التقييم اللاحق للعقارات الموظفة

يمكن تقييم العقارات الموظفة إما بطريقة التكلفة وإما بطريقة القيمة الحقيقية (القيمة العادلة)، بشرط أن تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها (في حالة تغيير استعمال أي عقار موظف) [3].

2-1- طريقة التكلفة

بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن القيام بتقييمها بتكلفة يطرح منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة الكلفة).

2- 2- طريقة القيمة الحقيقية أو القيمة العادلة

يمكن أن تختار مؤسسة تقيم العقارات الموظفة على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية)

2- 3- حالة تعذر تحديد القيمة الحقيقية لعقار موظف بمصداقية

في حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذات مصداقية لأي عقار موظف يحوزه كيان اختار طريقة القيمة الحقيقية، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار، والأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة، ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية.

---

[1]- الفقرة 121-25 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26.

[2]- الفقرة 121-26 من نفس المرجع.

[3]- الفقرة 121-17 من نفس المرجع.

2- 4 – المعالجة المحاسبية للخسارة أو الربح الناتجان عن تغيير القيمة الحقيقية

تدرج[1] في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، ويجب أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية.

3- التقييم اللاحق للأصول البيولوجية

3-1- الطرق المسموحة

يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة. وفي مثل هذه الحالة، يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة[2].

3-2- المعالجة المحاسبية للخسارة أو الربح الناتجان عن تغيير القيمة الحقيقية

الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

4- التقييم اللاحق للتثبيتات المالية

4-1- الطرق المعتمدة في التقييم اللاحق للتثبيتات المالية

اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتين للتقييم اللاحق للتثبيتات المالية، حيث يقيم جزء منها بالتكلفة المهتلكة ويقيم الجزء الباقي بالقيمة الحقيقية أو القيمة العادلة.

4-1-1- التكلفة المهتلكة

التكلفة المهتلكة هي المبلغ الذي قوم به الأصل المالي (أو الخصوم المالية) عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا من تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الإهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل[3].

---

[1]- الفقرة 121-18 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 122-4 من نفس المرجع.

[3]- الفقرة 121-19 من نفس المرجع.

4-1-2- القيمة الحقيقية

القيمة الحقيقية هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصل بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية. وفي حالة التثبيتات المالية، القيمة الحقيقية هي على الخصوص[1]:

- بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها، بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية؛
- بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها ، بقيمتها التفاوضية المحتملة. يمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

4-2- التقييم اللاحق للمساهمات و الحقوق الملحقة بمساهمات

4-2-1- التقييم اللاحق للمساهمات المحازة بغرض المراقبة أو النفوذ الهام

تسجل في الكشوف المالية الفردية، المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها في مستقبل قريب، والحقوق الملحقة بهذه المساهمات بتكلفة مهتلكة[2].

4-2-2- التقييم اللاحق للمساهمات المحازة بغرض البيع

تعتبر المساهمات والحقوق المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها لاحقا كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية[3].

---

[1]- **الجزء الثاني من** الفقرة 122-5 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 122-3 من نفس المرجع.

[3]- **الجزء الأول من** الفقرة 122-5 من من نفس المرجع.

4-3- التقييم اللاحق للتثبيتات المالية الأخرى

يتم تقييم جميع الأصول المالية الأخرى بقيمتها الحقيقية بعد إدراجها الأصلي في الحسابات، باستثناء فئات الأصول الثلاث الآتية التي يجب إدراجها في الحسابات بتكلفتها المهتلكة[1]:

- القروض والديون الدائنة التي يصدرها الكيان والتي لا يحوزها لأغراض معاملات؛
- التوظيفات المالية الأخرى المحدد اجل استحقاقها والتي ينوي الكيان حيازتها إلى حين استحقاقها، وتمتلك القدرة على ذلك؛
- وكل أصل مالي ليس به سعر مسعر في سوق للأصول والذي لا يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة.

وعند إقفال السنة المالية، تسجل الفوائد المترتبة وغير المستوفاة أجل استحقاقها في أقسام فرعية ملائمة في الحسابات حسب طبيعتها.

4-4- خسارة القيمة للتثبيتات المالية المقيمة بالتكلفة المهتلكة

تخضع[2] التثبيتات المالية المقيمة بالتكلفة المهتلكة عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وتسجل في الحسابات التي تفتح لهذا الغرض وهي:

- الحساب 296 " خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات"؛

- الحساب 297" خسائر القيمة عم السندات الأخرى المثبتة"؛

- الحساب 298 " خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة"

---

[1]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره، 2009 ص:61.

[2]- الفقرة 122-6 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

4-5 – معالجة فوارق التقييم بالقيمة الحقيقية

يدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة.

والمبالغ التي تثبت على هذا النحو في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية:

- عندما يكون الأصل المالي مبيعا، محصلا أو محولا؛
- أو إذا تجلى مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل (وفي هذه الحالة، فإن الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في الحسابات مباشرة كرؤوس أموال خاصة يجب إخراجها من رؤوس الأموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة في القيمة).

المطلب الرابع: التقييم اللاحق للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل

يقصد بالتقييم اللاحق التقييم الذي يلي مرحلة التقييم الأولي والإدراج في الحسابات، أي منذ بداية تسديد الأتاوى من طرف المستأجر واستلامها من طرف المؤجر، مرورا بأعمال نهاية الدورة من اهتلاكات وخسائر القيمة، إلى غاية رفع خيار الشراء من طرف المستأجر أو عدم رفعه وإرجاع الأصل إلى المؤجر.

ولكن هنا تقتصر الدراسة على كيفية معالجة تسديد الأتاوى و معالجة خيار الشراء من طرف المستأجر ثم معالجة استلام الأتاوى ومعالجة خيار الشراء من طرف المؤجر، دون التطرق إلى الاهتلاك وخسائر القيمة لأن التثبيت المكتسب عن طريق الإيجار التمويلي يكون موضع اهتلاك وخسارة قيمة في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية (تطرقنا إليها في المطلب الثاني)، ويكون التثبيت محل إيجار تمويل لدى المؤجر، عبارة عن تثبيت مالي، نتطرق إلى تقييمه اللاحق في المطلب الموالي.

1- التقييم اللاحق للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل لدى المستأجر

تدرج الإيجارات خلال مدة العقد في الحسابات لدى المؤجر كما لدى المستأجر كليهما بالتمييز بين:

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود دوري ثابت للاستثمار الصافي.
- تسديد المستحقات الرئيسية.

1-1- معالجة تسديد الأتاوى من طرف المستأجر

عند تسديد الأتاوى[1] المنصوص عليها في العقد:

- يسجل مبلغ الأتاوة في الجانب الدائن لحساب الخزينة (الحساب 512 "البنك" أو 53 "الصندوق")، ويقابله في الجانب المدين كلا من:

-حساب الديون عن عقد إيجار التمويل (حـ/ 167) بالنسبة إلى جزء التسديد للمبلغ الرئيسي من جهة؛
- و حساب أعباء الفوائد (الحساب661) بالنسبة إلى جزء الفوائد من جهة أخرى.

لكن عادة يكون تاريخ تسديد الأتاوى يختلف عن تاريخ نهاية الدورة، وتطبيقا لمبدأ استقلال الدورات، يتم في نهاية كل دورة إثبات أعباء الفوائد الواجب تحميلها على الدورة المنتهية و لم يحن موعد سدادها.

ومن أجل ذلك نقترح التسجيل المحاسبي الآتي:

- جعل الحساب 661 " أعباء الفوائد " مدين بقيمة هذه الفوائد؛
- يقابله في الجانب الدائن أحد فروع الحساب 168 " اقتراضات أخرى وديون مماثلة " (وليكن الحساب 1688 " فوائد واجبة " مثلا[2]).

و عند تاريخ تسديد الأتاوى خلال الدورة الموالية:

- يسجل مبلغ الأتاوة في الجانب الدائن لحساب الخزينة (الحساب 512 "البنك" أو 53 "الصندوق")، ويقابله في الجانب المدين كلا من:

- حساب الديون عن عقد إيجار التمويل (حـ/ 167) بالنسبة إلى جزء التسديد للمبلغ الرئيسي؛

- حساب أعباء الفوائد (الحساب661) بالنسبة إلى جزء الفوائد المستحقة منذ بداية الدورة الموالية إلى غاية تاريخ التسديد؛- الحساب 1688 " فوائد واجبة " المتعلقة بالدورة المنصرمة لترصيده.

---

[1]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره، ص:58.

[2] - Robert Obert, Op – Cit, p : 304.

1-2- معالجة خيار الشراء لدى المستأجر

عند انقضاء العقد[1]:

➢ **إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالملك**، وكان عليه أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار، ويأتي تسديد هذا الاستحقاق لتصفية هذا الحساب الخاص بالديون.

➢ **إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء**، فإن الملك يعود إلى المؤجر ويتم إخراجه من أصول المستأجر. وهذا الخروج عديم القيمة ينبغي أن لا ينجر عنه فائض قيمة أو ناقص قيمة للمستأجر لأن مدة إهتلاك الملك تكون هي نفسها مدة الإيجار(باعتبارها أقصر مدة) وفي هذه الحالة، **تتم تصفية حساب الديون الباقية المطابقة** (حـ/ 167) **باعتماد الجانب الدائن للحساب 781" استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية**

2- التقييم اللاحق للتثبيتات محل عقد إيجار تمويل لدى المؤجر

يظهر مبلغ التثبيتات الموضوعة موضع إيجار تمويل، لدى المؤجر في الأصول ضمن حساب ديون دائنة (تثبيتات مالية بالنسبة إلى الجزء الذي تفوق مدته عاما واحدا في الحساب 274 القروض والديون الدائنة عن عقود إيجار تمويل) وليس في حساب تثبيتات عينية حتى ولو احتفظ المؤجر قانونا، بملكيته للملك.

1-2- معالجة استلام الأتاوى من طرف المؤجر

يثبت العائد المالي[2](جزء الإيجار المكافئ لاستثمار المؤجر) كمنتوج كلما قام المستأجر بدفع الأتاوى على أساس مبلغ يحسب بواسطة صيغة تعبر عن نسبة المردودية الإجمالي للعقد بالنسبة إلى المؤجر (نسبة الفائدة الفعلية الإجمالية).

وهكذا فكل أتاوة تستلم تكون محل إدراج في الحسابات لدى المؤجر:

- في الجانب الدائن لحساب المنتجات المالية (الحساب 763 – عائدات الحسابات الدائنة)،
- في الجانب الدائن لحساب القرض المعني بالنسبة إلى الجزء من تسديد رأس المال الرئيسي (الحساب 274 " القروض والديون الدائنة عن عقود إيجار تمويل")
- وفي الجانب المدين لأحد حسابات الخزينة.

---

[1]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره، ص:58.

[2]- المرجع نفسه، ص:59.

لكن عادة يكون تاريخ استلام الأتاوى يختلف عن تاريخ نهاية الدورة، وتطبيقا لمبدأ استقلال الدورات، يتم في نهاية كل دورة إثبات عائدات الحقوق الخاصة بالدورة المنتهية و لم يحن موعد استلامها.

ومن أجل ذلك نقترح التسجيل المحاسبي الآتي:

- جعل الحساب 763 " عائدات الحسابات الدائنة " دائن بقيمة هذه الفوائد؛
- يقابله في الجانب المدين أحد فروع الحساب 276 " الحسابات الدائنة الأحرى المثبتة " (وليكن الحساب 2768 " فوائد مطلوبة " مثلا[1]).

و عند تاريخ استلام الأتاوى خلال الدورة الموالية:

- يسجل مبلغ الأتاوة في الجانب المدين لحساب الخزينة (الحساب 512 "البنك" أو 53 "الصندوق")، ويقابله في الجانب الدائن كلا من:

- الحساب 274 " القروض والحقوق عن عقود إيجار تمويل بالنسبة إلى جزء التسديد للمبلغ الرئيسي؛
- الحساب 763 " عائدات الحسابات الدائنة " بالنسبة إلى جزء الفوائد المستحقة منذ بداية الدورة الموالية إلى غاية تاريخ التسديد؛
- الحساب 2768 " فوائد مطلوبة " المتعلقة بالدورة المنصرمة لترصيده.

2-2- معالجة خيار الشراء لدى المؤجر

عند انتهاء العقد[2]:

- **إذا احتفظ المستأجر بالملك** ودفع مبلغ الاستحقاق الأخير الموافق لرفع خيار الشراء فإن هذا الدفع يجب أن يوافق لدى المؤجر رصيد حساب الدين الدائن المعني، ويأتي بالتالي لتصفية هذا الحساب؛

- **إذا أعاد المستأجر الملك إلى المؤجر**، فإن المؤجر يسجل الملك المستعاد ضمن أصوله في حساب المخزون أو في حساب التثبيت بمبلغ خيار الشراء غير المرفوع، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد الدين الدائن الذي يبقى مستحقا من المستأجر (وهذا الحساب الدائن تتم تصفيته على هذا النحو).

ويمكن لهذا الملك المسترجع، حسب وجه الاستعمال المزمع، أن يذكر في مخزونات المؤجر (قصد بيعه في وقت لاحق) أو في تثبيتاته (إذا كان المؤجر يعتزم استخدام الملك بنفسه، أو ينوي عرضه على أطراف أخرى للإيجار البسيط).

---

[1] - Robert Obert, Op – Cit, p : 306.

[2]- مدونة الحسابات وسيرها، مرجع سبق ذكره، ص:59.

المبحث الرابع: التنازل عن الأصول غير الجارية والإفصاحات الواجبة عند عرضها

التنازل عن الأصول غير الجارية يؤدي إلى خروجها من أصول المؤسسة، وبالتالي غلق حساباتها وعدم ظهورها في الميزانية. وينتج عن عملية التنازل فائض قيمة أو ناقص قيمة نتطرق في المطلب الأول إلى كيفية حسابها وتسجيلها وفق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي نص على إدراجها ضمن المنتوجات العملياتية الأخرى أو المنتوجات المالية إذا كانت فائض قيمة، وضمن الأعباء العملياتية الأخرى أو الأعباء المالية إذا كانت ناقص قيمة، بعد ما كانت تدرج ضمن نواتج أو أعباء خارج الاستغلال وفق المخطط الوطني للمحاسبة سابقا.

ونظرا لأهمية الإفصاح ودوره في مساعدة وتزويد مستعملي القوائم المالية بمعلومات مفيدة عن الأصول غير الجارية وما لها من أثر على المركز المالي للمؤسسة، وأدائها و التدفقات النقدية المتعلقة بها نذكر المعلومات الواجب توفيرها في الملحق والتي تتعلق بالتثبيتات العينية والمعنوية في المطلب الثاني، و تلك التي تتعلق بالتثبيتات المالية، في المطلب الثالث.

المطلب الأول: التنازل عن الأصول غير الجارية

يقصد بالتنازل عن الأصول غير الجارية، التنازل عن التثبيتات العينية والمعنوية والتنازل عن التثبيتات المالية. وتختلف المعالجة المحاسبية للتنازل عن التثبيتات باختلاف عملية تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج.

1- التنازل عن التثبيتات العينية والمعنوية ووضعها خارج الخدمة

1-1- أسباب حذف التثبيتات العينية والمعنوية من الميزانية

يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية[1]:

- عند خروجه من الكيان أو
- عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة. و لم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا.

---

[1]- الفقرة 121-11 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

1-2- المعالجة المحاسبية للتنازل عن التثبيتات العينية والمعنوية أو لوضعها خارج الخدمة

تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل. وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج[1].

وما يمكن قوله على العموم أنه في حالة التنازل عن التثبيتات أو تلفها أو اختفائها، يتوقف ظهورها في في حسابات التثبيتات، وتحول الاهتلاكات الخاصة بها إلى حسابات التثبيتات المختصة بحيث يتعادل القيد بتسجيل الفرق في قيمة التثبيتات ومجموع الاهتلاكات وسعر التنازل وكذا أحد الحسابين **752** "فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية" أو **652** " نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية" حسب الظروف.

كما يتم تسجيل سعر التنازل في أحد الحسابات المالية (**512** البنك أو **53** الصندوق) إذا كان التحصيل عاجلا (آنيا)، وفتح الحساب **462** " الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات" في حالة التعامل الآجل مع سعر التنازل[2].

وفي الواقع العملي يمكن مصادفة الحالات الآتية:

الحالة الأولى: التنازل عن تثبيت غير قابل للاهتلاك وغير متدهور (عدم تسجيل خسارة في قيمته)

أولا: سعر التنازل أكبر من قيمة التثبيت

من حـــ/ 462 أو 512 أو 53 ..... (سعر التنازل **X**)

إلى حـــ/ ..20 أو ..21 التثبيت المعني .....(القيمة الأصلية **V**)

حـــ/ 752 فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية.....(**X - V**)

ثانيا: سعر التنازل أقل من قيمة التثبيت

من حـــ/ 462 أو 512 أو 53 ..... (سعر التنازل **X**)

حـــ/ 652 نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية.....(**V – X**)

إلى حـــ/ ..20 أو ..21 التثبيت المعني .....(القيمة الأصلية **V**)

---

[1]- الفقرة 121-12 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص ص: 94-95.

الحالة الثانية: التنازل عن تثبيت قابل[1] للاهتلاك وغير متدهور (عدم تسجيل خسارة في قيمته)

أولا: تثبيت مهتلك كليا وليس له قيمة متبقية

من حـــ/ 462 أو 512 أو 53 ..... (سعر التنازل **X**)

حـــ/ ..28 اهتلاك التثبيتات.....(مجموع الاهتلاكات المتراكمة **V**)

إلى حـــ/ ..20 أو ..21 التثبيت المعني .....(القيمة الأصلية **V**)

حـــ/ 752 فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية.....(**X**)

ثانيا: تثبيت غير مهتلك كليا (التسجيل المتزامن لعملية التنازل عن التثبيت وللاهتلاك المكمل من 01/01 إلى تاريخ التنازل)

- **سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية**

من حـــ/ 462 أو 512 أو 53 ..... (سعر التنازل **X**)

حـــ/ ..28 اهتلاك التثبيتات.....(مجموع الاهتلاكات المتراكمة **Y**)

حـــ/ 681 مخصصات الاهتلاكات .....(قسط سنة التنازل **Z**)

إلى حـــ/ ..20 أو ..21 التثبيت المعني .....(القيمة الأصلية **V**)

حـــ/ 752 فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية.....(X – (V - Y - Z))

- **سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية**

من حـــ/ 462 أو 512 أو 53 ..... (سعر التنازل **X**)

حـــ/ ..28 اهتلاك التثبيتات.....(مجموع الاهتلاكات المتراكمة **Y**)

حـــ/ 681 مخصصات الاهتلاكات .....(قسط سنة التنازل **Z**)

حـــ/ 652 نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية.....(V - Y - Z – X)

إلى حـــ/ ..20 أو ..21 التثبيت المعني .....(القيمة الأصلية **V**)

---

[1]- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص ص: 94-95.

الحالة الثالثة: التنازل عن تثبيت غير قابل للاهتلاك لكنه متدهور (تم إثبات خسارة في قيمته سابقا)

في هذه الحالة، تكون المعالجة المحاسبية مماثلة للحالة الأولى مع استرجاع خسارة القيمة التي تصبح غير ذات موضوع.

الحالة الرابعة: التنازل عن تثبيت قابل للاهتلاك و متدهور (تم إثبات خسارة في قيمته سابقا)

في هذه الحالة، تكون المعالجة المحاسبية مماثلة للحالة الثانية مع استرجاع خسارة القيمة التي تصبح غير ذات موضوع.

الحالة الخامسة: وضع خارج الخدمة لتثبيت غير قابل للاهتلاك وغير متدهور

في هذه الحالة، نقترح القيد الآتي:

من حـــ/ 652 نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية.....(**V**)

إلى حـــ/ ..20 أو ..21 التثبيت المعني .....(القيمة الأصلية **V**)

الحالة السادسة: وضع خارج الخدمة لتثبيت قابل للاهتلاك وغير متدهور

تثبيت غير مهتلك كليا

التسجيل المتزامن لعملية وضع التثبيت خارج الخدمة وللاهتلاك المكمل من 01/01 إلى تاريخ الوضع خارج الخدمة.

في هذه الحالة، نقترح القيد الآتي:

من

حـــ/ ..28 اهتلاك التثبيتات.....(مجموع الاهتلاكات المتراكمة **Y**)

حـــ/ 681 مخصصات الاهتلاكات .....(قسط السنة الجارية **Z**)

حـــ/ 652 نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية.....(V - Y - Z)

إلى

حـــ/ ..20 أو ..21 التثبيت المعني .....(القيمة الأصلية **V**)

الحالة السابعة: وضع خارج الخدمة لتثبيت غير قابل للاهتلاك لكنه متدهور (تم إثبات خسارة في قيمته سابقا)

في هذه الحالة، يمكن أن تكون المعالجة المحاسبية مماثلة للحالة الخامسة مع استرجاع خسارة القيمة التي تصبح غير ذات موضوع.

الحالة الثامنة: وضع خارج الخدمة لتثبيت قابل للاهتلاك لكنه متدهور (تم إثبات خسارة في قيمته سابقا)

في هذه الحالة، يمكن أن تكون المعالجة المحاسبية مماثلة للحالة السادسة مع استرجاع خسارة القيمة التي تصبح غير ذات موضوع.

2- التنازل عن التثبيتات المالية

نص النظام المحاسبي المالي على أن تدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كمنتوجات أو أعباء عملياتية[1].

والحسابين الممكن[2] استعمالهما هما على الترتيب:

- الحساب **752 فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية** "؛
- الحساب **652 نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية** ".

وما تجدر الإشارة إليه هو أن النظام المحاسبي المالي نص عند سير الحساب **26 "مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات"**، على أنه في حالة بيع سندات المساهمة، فإن فوائض أو نواقص القيمة تسجل كمنتوجات أو كأعباء (القسم الفرعي الحسابين 75 و 65).

وأضاف عند شرح سير الحساب 65 "الأعباء العملياتية الأخرى" و الحساب 75 "المنتوجات العملياتية الأخرى" أن العناصر الموجودة في الحساب 65 أو75 تعتبر بطبيعتها مكونة لنتائج النشاطات العادية للكيان.

---

[1]- الفقرة 122-7 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- H. Devasse, M. Parruite, A. Sadou, Op – cit, p : 201.

فيسجل الحساب 652 **ناقص القيمة** المستخرج عند تحويل أصل مثبت غير مالي (خروج تثبيتات عينية أو معنوية ، **سندات مساهمة**)، ويسجل الحساب 752 **فائض القيمة** الناتج عند التنازل عن أصول مثبتة غير مالية (تثبيتات عينية أو معنوية ، **سندات المساهمة**).

أما المعالجة المحاسبية لعملية التنازل عن السندات تشبه تماما عملية التنازل عن التثبيتات بشكل عام مع تغيير فقط حسابات التكلفة في حالة نواقص القيمة، والإيرادات في حالة فوائض القيمة[1].

المطلب الثاني: الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية

نص النظام المحاسبي المالي على متطلبات الإفصاح الكافية لضمان العرض الواضح، و أوجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات و الأحداث المتعلقة بنشاطه، وتحمل معلومات مفيدة تسمح بمقارنة المؤسسات واتخاذ القرارات.

1- المعلومات المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية الواجب توفيرها في الكشوف المالية عدا الملحق

من نماذج الكشوف المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، يمكن الاستنتاج أن الفصول المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية الواجب توفيرها في الميزانية، في حساب النتائج وفي جدول سيولة الخزينة في حالة وجودها هي:

❖ **في الميزانية**[2]

- فارق الاقتناء (Goodwill)؛
- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية:
  - أراضي؛
  - مباني؛
  - تثبيتات عينية أخرى؛
  - التثبيتات الممنوح امتيازها؛
  - التثبيتات الجاري انجازها.

---

[1]- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص: 96.

[2]- الفقرة 220-1 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

❖ **في حساب النتائج**[1]

- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛

❖ **في جدول سيولة الخزينة**[2]

- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية)؛
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات تحصيل لأموال عن بيع تثبيتات عينية أو معنوية)؛

2- المعلومات المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية الواجب توفيرها في الملحق

كل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، و جدول سيولة الخزينة، و جدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة[3].

ويشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية والمتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير. كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها.

- بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية ولاسيما:
  - في مجال تقييم إهتلاكات التثبيتات العينية والمعنوية الواردة في الميزانية.
  - في مجال تقييم التثبيتات العينية والمعنوية، في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.

---

[1]- الفقرة 230-2 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26.

[2]- الفقرة 240-2 من نفس المرجع.

[3]- الفقرة 260-2 من نفس المرجع.

- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛
- تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة أو التنظيم موضع التنفيذ: تبرير هذه التغييرات، التأثير في النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة، طريقة الإدراج في المحاسبة؛
- بيان الإهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة، والمخصصات والإستئنافات التي تمت خلال السنة المالية؛
- ذكر ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري (طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، الاستحقاق والمبالغ)؛
- في حالة احتساب القيم المعاد تقييمها:
  - التغير خلال السنة المالية وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم.
  - الإشارة إلى حصة رأس المال المناسبة لإلحاق لفارق 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 الفوائد والمصاريف الملحقة المندرجة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج التثبيتات من طرف المؤسسة؛
- وصف المنتوجات والأعباء الناتجة عن التنازل عن التثبيتات؛

3- نماذج لجداول تخص التثبيتات العينية والمعنوية يمكن إيرادها في ملحق الكشوف المالية

الجدول رقم 16: تطور التثبيتات العينية والمعنوية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية					

المصدر: الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

1- يجب أن يقسم كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل،حتى يتمكن مستعمل الجدول من معرفة تطور كل قسم من التثبيتات المعنوية والعينية وليس تطورها الإجمالي.

2- يسمح عمود "ملاحظات" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها لتقديم المعلومات التي لا يمكن الوصول إليها من مجرد أرقام، وذلك بمراعاة المعياران الأساسيان اللذان يسمحان بتحديد المعلومة المطلوب إظهارها في الملحق وهي:

- الطابع الملائم للإعلام؛
- وأهميته النسبية.

3- يجزأ عمود "الزيادات" عند الضرورة إلى "اقتناءات"، " إنشاءات"، حتى يتمكن مستعمل الجدول من معرفة أصل الزيادات تفيده في فهم سياسات الاستثمار المنتهجة.

4- يجزأ عمود "الانخفاضات" عند اللزوم إلى "عمليات بيع"، "عمليات الوضع خارج الخدمة" حتى يعرف مستعمل الجدول من سبب الانخفاضات؛ هل هي تنازلات بمقابل، وما هي نواقص أو فوائض القيمة المحققة من تلك التنازلات أم هي مجرد انخفاضات ناتجة عن وضع تثبيتات خارج الخدمة بسبب عدم استعمالها و لم تعد المؤسسة تنتظر منها أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعمالها ولا من خروجها.

الجدول رقم 17 : جدول الإهتلاكات

الفصول و الأقسام	ملاحظات	إهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	الزيادات مخصصات السنة المالية	الإنخفاظات خروج عناصر	إهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية					

المصدر: الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

1- يجب أن يقسم كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل، وذلك بمراعاة مبدأ الأهمية النسبية.

2- يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق تفيد مستعمل الجدول من الفهم الجيد للمبالغ الظاهرة.

الجدول رقم 18 : جدول خسائر القيمة في التثبيتات العينية والمعنوية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية					

المصدر: الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

(نفس الملاحظات مع الجدول السابق)

المطلب الثالث: الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتثبيتات المالية

تسمح المساهمات المالية في رؤوس أموال مؤسسات أخرى بممارسة تأثير ملحوظ عليها وإدماجها بطريقة المعادلة كما تسمح بمراقبتها وإدماجها بطريقة التكامل الشامل، وتقيم بعض التثبيتات المالية بالتكلفة المهتلكة ومنها ما يقيم بالقيمة العادلة و يدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة. والقارئ للكشوف المالية دون الملحق يستحيل عليه فهم المبالغ التي تقابل مختلف التثبيتات المالية ما لم يطلع على الملحق الذي يشمل على معظم المعلومات المتعلقة بالتثبيتات المالية.

1- المعلومات المتعلقة بالتثبيتات المالية الواجب توفيرها في الميزانية أو في جدول سيولة الخزينة

❖ **المعلومات المتعلقة بالتثبيتات المالية الموفرة في الميزانية[1] هي:**

- سندات موضوعة موضع المعادلة؛
- مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها؛
- سندات أخرى مثبتة؛
- قروض وأصول مالية أخرى غير جارية.

❖ **المعلومات المتعلقة بالتثبيتات المالية الموفرة في جدول سيولة الخزينة هي[2]:**

- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء تثبيتات مالية)؛
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات تحصيل لأموال عن بيع تثبيتات مالية)؛
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

---

[1]- الفقرة 220-1 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

[2]- الفقرة 240-2 من نفس المرجع.

2- المعلومات المتعلقة بالتثبيتات المالية الواجب توفيرها في الملحق

يشتمل الملحق على معلومات تخص النقاط الآتية والمتعلقة بالتثبيتات المالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية[1]:

- فيما يتعلق بالكيانات المحتازة بنسبة تفوق 20 % أو التي تمارس المؤسسة نفوذا ملحوظا عليها: تبين اسم الكيان ومقره ومبلغ رؤوس أموالها الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة، والكسر المحتاز من رأسماله.

- وصف المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب، بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح نجاعة الكيان بالنسبة إلى الفترة مثل التنازل عن التثبيتات المالية؛

- بيان كسر التثبيتات المالية والديون الدائنة والمدينة وكذلك الأعباء و المنتوجات المالية التي تخص:
  - الكيان الأم، الفروع التابعة لها، الكيانات المشاركة للمجمع؛
  - الأطراف الأخرى المرتبطة بها (مساهمين، مسيرين ...)

في إطار الحسابات المدمجة:

- توضيحات حول الكيانات المتروكة خارج مجال تطبيق الإدماج.
  - الكيانات التي تتسبب تقييدات صارمة ودائمة في إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي تمارسه عليها الكيان المدمج،
  - الكيانات التي لاتحتاز أسهمها أو حصصها إلا بقصد التنازل لاحقا:

الوضعية المالية لهذه الكيانات، تبرير عدم الإدماج، طريقة إدراج السندات في الحسابات.

- المعلومات ذات الطابع الهام التي تسمح بتقدير محيط ممتلكاتها وضعيتها المالية ونتيجة المجموع الذي تتألف منه الكيانات المندرجة ضمن الإدماج بشكل صحيح. ولاسيما جدول تغير محيط الإدماج الذي يبين التغيرات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الكيانات التي سبق تجميدها، وبفعل عمليات اقتناء سندات أو بيعها كذلك.

- تخصيص فوارق الإدماج الأول وطريقة إهتلاك فوارق الاقتناء الإيجابي أو (goodwill).

---

[1]- الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

3- نماذج لجداول تخص التثبيتات المالية يمكن إيرادها في ملحق الكشوف المالية

الجدول رقم 19: تطور التثبيتات المالية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
المساهمات تثبيتات مالية أخرى					

المصدر: الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

1- يجب أن يقسم كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل؛
2- يسمح عمود "ملاحظات" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها؛
3- يجزأ عمود "الزيادات" عند الضرورة إلى "اقتناءات"، " إسهامات"؛
4- يجزأ عمود "الانخفاضات" عند اللزوم إلى "عمليات بيع"، "انفصال أو انشطار".

الجدول رقم 20 : جدول خسائر القيمة في التثبيتات المالية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
المساهمات تثبيتات مالية أخرى					

المصدر: الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

(نفس الملاحظات مع الجدول السابق)

الجدول رقم 21 : جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع الكيانات المشاركة								

المصدر: الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

1- تقدم المساهمات المتعلقة بكل فرع أو بكل كيان مشارك على حدى.

2-- يسمح عمود "ملاحظات" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها لتقديم المعلومات الخاصة بالمساهمات في كل فرع والمساهمات الخاصة بكل كيان مشارك، تفيد مستعمل الجدول من اتخاذ قرارات صائبة.

الجدول رقم 22 :كشف استحقاقات الحقوق عند إقفال السنة المالية

الفصول	ملاحظات	لمدة أقل من عام	مدة بين عام و5 أعوام	أكثر من 5 أعوام	المجموع
القروض الزبائن المدينون الآخرون					
المجموع					

المصدر: الملحق الأول للقرار المؤرخ في 08/07/26 المذكور سابقا.

يفيد هذا الجدول من معرفة حقوق المؤسسة وتواريخ تحصيلها والسياسات المنتهجة تجاه الزبائن وما للمؤسسة من حقوق عند الغير.

خلاصة الفصل

ورد في هذا الفصل كيفية معالجة مختلف العناصر المكونة للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي بدءا بالتعاريف الجديدة للأصول غير الجارية وشروط إدراجها في الحسابات، ثم جاء بتعريف وتصنيف لكل نوع من الأصول غير الجارية من تثبيتات معنوية وعينية ومالية وجاري انجازها بالإضافة إلى التثبيتات في شكل امتياز التي لم تكن موجودة ضمن الاستثمارات سابقا، كما نتج عن تغير تعريف الأصول غير الجارية إدراج التثبيتات المكتسبة عن طريق الإيجار التمويلي في حسابات المؤسسة.

وبعد التعريف والتصنيف جاء التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي الذي يقصد منه تحديد تكلفة الأصل الثابت التي يدرج بها لأول مرة ضمن الأصول غير الجارية وما هي الحسابات التي تفتح لذلك. حيث اعتمد النظام المحاسبي المالي عند تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية. في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)، قيمة الإنجاز، والقيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

وقبل الوصول إلى التقييم اللاحق الذي يحدد القيمة التي يظهر بها الأصل غير الجاري في القوائم المالية الختامية تم عرض الطرق والمفاهيم الجديدة للإهتلاك ولخسارة القيمة وكيفية تسجيلهما، ومن ثم إبراز الطرق التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي الجزائري لتقييم معظم التثبيتات العينية والمعنوية والمتمثلة في طريقة أو نموذج التكلفة كمعالجة مرجعية، وطريقة أو نموذج إعادة التقييم كمعالجة أخرى مرخص بها. و اعتمد في تقييم العقارات الموظفة، زيادة على طريقة التكلفة، طريقة القيمة الحقيقية أو القيمة العادلة. كما اعتمد بالنسبة للأصول البيولوجية، على طريقة القيمة الحقيقية أو العادلة.

أما بالنسبة إلى التقييم اللاحق للتثبيتات المالية، اعتمد في تقييمها على القيمة الحقيقية أو العادلة باستثناء بعض المساهمات والحقوق الملحقة بها غير المحازة بغرض البيع وبعض التثبيتات المالية الأخرى، اعتمد في تقييمها اللاحق بالتكلفة المهتلكة.

كما جاء هذا الفصل بكيفية معالجة التثبيتات محل عقد إيجار تمويل سواء بالنسبة للمستأجر أو بالنسبة للمؤجر منذ انجاز العقد وتصنيفه كعقد إيجار تمويل إلى غاية رفع أو عدم رفع خيار الشراء.

ونظرا لأهمية الإفصاح ودوره في مساعدة وتزويد مستعملي القوائم المالية بمعلومات مفيدة عن الأصول غير الجارية وما لها من أثر على المركز المالي للمؤسسة، وأدائها و التدفقات النقدية المتعلقة بها، تم ذكر المعلومات الواجب توفيرها في الملحق والتي تتعلق بالأصول غير الجارية.

الخاتمة

نظرا لتطور المؤسسات الاقتصادية وتوسعها عبر العالم وتطور الأسواق المالية الدولية، ظهرت مشاكل محاسبية ناتجة عن تباين الأنظمة المحاسبية من بلد لأخر، الأمر الذي دفع بهذه الدول إلى البحث عن توافق محاسبي دولي، يسمح بتوفير معلومة مالية موثوق بها وقابلة للمقارنة في الزمان والمكان، ويعمل على تحقيق توحيد محاسبي دولي، الذي لا يمكن بلوغه إلا من خلال اعتماد مرجعية محاسبية فعلا دولية، فتم اختيار المعايير الدولية للمحاسبية والمعلومة المالية لتكون أساس للتوحيد المحاسبي الدولي من طرف معظم دول العالم ومن بينها الجزائر راغبة بالاندماج في الاقتصاد العالمي خاصة مع التحولات التي يشهدها الاقتصاد الوطني بالانتقال من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام الاقتصاد الحر وهو ما يؤثر بدوره على المحاسبة حيث لم يستطيع المخطط الوطني للمحاسبة مسايرة التطورات التي عرفتها المحاسبة فتم استبداله منذ الفاتح جانفي 2010 بالنظام المحاسبي المالي الجديد الذي تضمن من جهة مدونة حسابات وتنظيم للمحاسبة ومحاسبة مبسطة خاصة بالمؤسسات الصغيرة تدعى محاسبة الخزينة،كما تضمن من جهة أخرى إطارا تصوريا ومعايير محاسبية مستمدة نصوصها من نصوص المعايير المحاسبية الدولية، تسمح بتقييم ومحاسبة عناصر القوائم المالية وكيفية عرضها والإفصاح عنها.

وباعتبار الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وتفسيرات المعايير (SIC و IFRIC) مسجلة في حوالي 2300 صفحة، جاء هذا البحث للإجابة على السؤال الرئيسي الآتي:

- **ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS) وما أثر معالجته للأصول غير الجارية على القوائم المالية ؟**

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال البحث الذي تطرق للإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية من جهة وإلى مضمون النظام المحاسبي الجزائري وخصوصياته من جهة أخرى، بالإضافة إلى معالجة الأصول غير الجارية وفق هذا النظام، تم اختبار الفرضيات الموضوعة والوصول إلى النتائج الآتية:

- **الفرضية الأولى** التي تنص على أنه نتيجة للعولمة التي أدت إلى ظهور أسواق مالية دولية ومؤسسات دولية، على المحاسبة أن تكون هي الأخرى دولية. هذه الفرضية تحققت باعتبار أن معظم دول العالم تبنت المعايير المحاسبية الدولية مباشرة أو وافقت أنظمتها المحاسبية معها لتتفادى المشاكل الناتجة عن اختلاف الأنظمة المحاسبية من بلد لأخر.

- **الفرضية الثانية** التي تنص على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يعتبر الهيئة الدولية الوحيدة المؤهلة للقيام بمهمة التوحيد على المستوى الدولي. هذه الفرضية تحققت بنسبة كبيرة لأنه إلى جانب المجلس (IASB) يوجد المجلس الأمريكي (FASB)، لكن المرجعية المحاسبية(IAS / IFRS) إجبارية أو مسموحة في أكثر من 100 دولة، هذا بالإضافة إلى أن المشروع الأمريكي المنشور في أفريل 2004 تحت اسم " The Hierachy Of Generally Accepted Accounting Principles" ، يسمح لمؤسسة تستعمل في الحالة العادية المعايير المحاسبية (US-GAAP)، أن تستعمل معيار (IFRS) عندما يكون موضوع معالج من طرف هذا الأخير وغير معالج من طرف المعايير الأمريكية. ونذكر في هذا السياق وفيما يتعلق بالخيارات (Stock-options) نشر المجلس (IASB) المعيار IFRS2 في 19فيفري 2004، وعلى إثر ذلك راجع المجلس (FASB) المعيار المماثل له (SFAS 123) في ديسمبر2004 ليجعله متوافق معه في ها المجال. وهذه نقطة إيجابية تجعل المجلس (IASB) ينفرد بمهمة التوحيد المحاسبي الدولي.

- **الفرضية الثالثة** التي تنص على أن محتوى النظام المحاسبي المالي يجعله متوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS / IFRS) من جهة ويمتاز عنها من جهة أخرى. تحققت بنسبة صغيرة في شطرها الأول باعتبار أن النظام المحاسبي المالي استمد إطاره التصوري ومعاييره المحاسبية من الإطار التصوري ومن المعايير المحاسبية الدولية لهذه المرجعية، غير أنه لم يقتبس الإطار التصوري حرفيا بل حذف بعض المفاهيم التي رأيناها مثل هدف ومستخدمو القوائم المالية، الخصائص النوعية المكملة والقيود على المعلومات وشروط التسجيل المحاسبي لمختلف عناصر القوائم المالية وطرق تقييمها بالإضافة إلى مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه. وهذا لايعني أنه تجاهلها كلية بل أدرج جزء فقط منها خارج الإطار التصوري الذي جاء به في المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابقا، وذلك في قرار التطبيق مثل شروط التسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية وطرق تقييمها التي سماها القواعد العامة للتقييم. كما أضاف في إطاره التصوري بعض المفاهيم لم ترد في الإطار التصوري للمجلس (IASB) بل وردت ضمن المعايير المحاسبية الدولية، مثل المبادئ المحاسبية والاتفاقيات (وردت معظمها في المعيار IAS 1، IAS 8، IAS 10).

أما فيما يخص الشطر الثاني للفرضية الذي يخص امتياز النظام المحاسبي المالي عن المرجعية المحاسبية الدولية، تحقق بنسبة كبيرة وذلك لاحتواء النظام المحاسبي المالي مدونة حسابات وتنظيم للمحاسبة وهذا ما يزيد في فعالية التوحيد ومنع التسجيلات المختلفة لنفس العملية، كما جاء بمحاسبة مالية مبسطة تطبق على الكيانات الصغيرة تدعى محاسبة الخزينة.

- **الفرضية الرابعة** التي تنص على أن معالجة النظام المحاسبي المالي للأصول غير الجارية تجعلها تظهر بصورة صادقة في القوائم المالية لم تحقق بنسبة كبيرة باعتبار المعايير المحاسبية التي جاء بها في قرار التطبيق كما رأينا، عبارة عن ملخصات للمعايير المحاسبية الدولية، وإذا علمنا أن عدد فقرات المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية وعقارات التوظيف دون الأخذ بعين الاعتبار التفسيرات هي 302 فقرة تم تلخيصها في 27 فقرة، وهذا غير كاف حيث توجد عدة نقائص في النظام المحاسبي المالي متمثلة في البنود الواجب مراعاتها عند معالجة التثبيتات العينية والمعنوية مثل تلك التي سنعرضها في نتائج الدراسة، حتى تظهر بصورة صادقة في القوائم المالية وتعكس فعلا قيمتها الحقيقية، وحتى البنود التي تم التطرق لها يصعب تطبيقها في الواقع الحالي مثل القيمة المتبقية للتثبيت، القيمة الحقيقية والسوق النشطة، قيمة المنفعة وصعوبة إيجاد معدل التحيين وتقدير القيمة القابلة للتحصيل التي تسمح بتسجيل أو عدم تسجيل خسارة في القيمة وما لها من أثر على النتيجة وتوزيع أرباح صورية، تقدير تكلفة التفكيك أو تكلفة تحديد الموقع وتثبيتها واهتلاكها رغم عدم دفعها، ناهيك عن التثبيتات المالية التي يرتكز تقيمها بالقيمة الحقيقية (العادلة) على الأسواق المالية، وهذه الأخيرة غير موجودة في بلادنا. وبالتالي يمكن القول بأن معالجة الأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي لا تجعل هذه الأخيرة تظهر في القوائم المالية بصورة صادقة.

نتائج الدراسة

من خلال هذا البحث يمكن استخلاص النتائج الآتية:

- يشير تغيير اسم المعايير من (IAS) إلى (IFRS) إلى أن التوجه الجديد الذي انتهجه (IASB) لا يقتصر على توحيد المحاسبة فحسب، بل يسعى إلى توحيد المعلومة المالية.

- اقتبس النظام المحاسبي المالي نصوصه المعايير التي جاء بها من نصوص المعايير الدولية للمحاسبة (IAS / IFRS) فقط دون الاعتماد على الشروحات (SIC و IFRIC).

- المعايير المحاسبية الدولية التي اقتبس منها النظام المحاسبي المالي نصوص المعايير التي جاء بها هي تلك التي كانت مطبقة سنة 2004، لكن في تاريخ دخوله حيز التطبيق (2010/01/01)، كانت قد أجريت على معظمها مراجعة و تعديلات و لم تأخذ لحد الساعة بعين الاعتبار.

- جزء من المعايير المحاسبية الدولية لم يرد في النظام المحاسبي المالي نذكر منها:
  - المعيار المحاسبي الدولي (IAS 24) " إفصاحات الأطراف ذوي العلاقة"؛
  - المعيار المحاسبي الدولي (IAS 29)" التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم الجامع"؛
  - المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) " التقارير المالية المرحلية"؛
  - معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 2) " المدفوعات المبنية على أسهم"؛
  - معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحازة بغرض البيع والعمليات المتوقفة"؛
  - معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 6) " التنقيب وتقييم الموارد المعدنية"؛

- هناك معايير ذكرت في المرسوم التنفيذي 156/08 المذكور سابق لكن لم يرد محتواها في قرار التطبيق وهي:
  - معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 4) " عقود التأمين "؛
  - المعايير IAS 32، IAS 39 ، IFRS 7 " الأدوات المالية".

- تم ذكر في معيار التثبيتات العينية والمعنوية للنظام المحاسبي المالي على أنه في حالة وجود مؤشرات دالة على فقدان القيمة للأصول نقوم باختبار تناقص القيمة، دون إبراز ماهية هذه المؤشرات على عكس المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)" انخفاض قيمة الأصول" الذي بينها وقسمها إلى:

❖ **مؤشرات خارجية مثل:**
  - حدوث تراجع في القيمة السوقية للأصل؛
  - تغير هام (سلبي) في البيئة التقنية، الاقتصادية، القانونية والسوقية التي يعمل فيها الكيان؛
  - زيادة في معدلات الفائدة السوقية؛
  - القيمة المحاسبية للأصول الصافية للكيان يتجاوز رسملته السوقية.

❖ **مؤشرات داخلية مثل:**

- تقادم أو تدهور مادي للأصل؛
- تغير كبير في درجة أو أسلوب استخدام أصل؛
- الأداء الاقتصادي أقل من المتوقع.

➢ يعتبر النظام المحاسبي المالي فارق الاقتناء قابل للإهتلاك لكن بعد مراجعة المعيار المعني (IFRS 3) ونشره في 2008، نص على أن فارق لاقتناء غير قابل للإهتلاك، لكنه يخضع لاختبار تناقص القيمة كل سنة سواء وجدت أم لم توجد المؤشرات الدالة على فقدان القيمة.

➢ اعتبر النظام المحاسبي المالي أن تكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع تضاف إلى تكلفة الأصل وتثبت بالقيمة المقدر دفعها في نهاية مدة منفعة الأصل المعني في حين نص التفسير (IFRIC 1) " تغيرات الخصوم الموجودة المتعلقة بالتفكيك، بالتجديد وما يماثلها" على أن هذه التكلفة تدرج بالقيمة الحينة للمبلغ المتوقع دفعه، وكل سنة يدرج التغيير الناشئ عن مرور الزمن كمصاريف مالية.

➢ لم ينص النظام المحاسبي المالي على تثبيت النفقات الدورية (نفقات الصيانة الكبرى) على عكس المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)" التثبيتات المادية" الذي نص على تثبيتها واهتلاكها على وتيرة مختلفة عن الأصل المعني وذلك في إطار المقاربة بالمكونات.

➢ نص النظام المحاسبي المالي على أن العناصر ذات القيمة الضعيفة تعتبر كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها وعليه لا تدرج في الحسابات كتثبيتات، ودعم ذلك بالمادة 5 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 أن المبلغ الأقل أو يساوي 30 000 د ج يعتبر قيمة ضعيفة، في حين أن المعيار المحاسبي الدولي المعني (IAS 16)، نص على أن العناصر ذات القيمة الضعيفة يمكن أن تجمع وتطبق شروط الإدراج في الحسابات على المبلغ الإجمالي. (الفقرة 9 من المعيار المذكور).

➢ عند معالجة الأصول الجارية وفق النظام المحاسبي المالي، تبين أنه يتضمن مفاهيم يصعب تطبقها أو إسقاطها على الواقع دون الرجوع إلى المعيار المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).

من خلال عرض هذه النتائج يمكن القول بأن النظام المحاسبي المالي لم يراعي كل ما نصت عليه المرجعية الدولية (IAS/IFRS) عند معالجة الأصول غير الجارية وبالتالي لا تعتبر هذه المعالجة متوافقة بنسبة كبيرة مع المعالجة التي نصت عليها هذه المرجعية، لكنها تقاربها إلى حد مقبول.

التوصيات

استنادا إلى هذه النتائج، يمكن تقديم التوصيات الآتية:

- القيام بتحديث النظام المحاسبي المالي كلما دعت الضرورة لذلك لجعله متوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) إلى أقصى حد ممكن لدرجة أنه يمكن الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية نفسها أثناء العمل بالنظام المحاسبي المالي، سواء في الميدان الأكاديمي أو الميدان المهني وهذا ما يوفر كثير من الجهد والوقت خاصة باستعمال شبكة الأنترنات.
- إصدار المزيد من المذكرات التي تبين تطبيق المفاهيم الغامضة الواردة في النظام المحاسبي المالي، مثل المذكرة التابعة للتعليمة رقم 2 ، والتي تشرح بشكل جيد معالجة التثبيتات المعنوية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة.
- الاستفادة من تجارب الدول الأوروبية في التدريس والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية وإسقاطها على الواقع الجزائري للتدريس والعمل بالنظام المحاسبي المالي.

أفاق البحث

كأول محاولة للغوص في النظام المحاسبي المالي الجديد، تم اختيار الأصول غير الجارية من أعلى الميزانية وبالتالي موضوع معالجة الأصول الجارية من أسفل الميزانية يفرض نفسه، للمواصلة بالبحث ولما لا الدراسة الكاملة لكل عناصر الميزانية حتى يمكننا الحكم على مدى موافقة النظام المحاسبي المالي الجديد للمرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).

كما يمكن المواصلة بالبحث بدراسة مقارنة المعايير المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) واستخراج طريقة لعرض معايير النظام المحاسبي المالي وكيفية العمل بها.

ويمكن من جهة أخرى التركيز فقط على معايير الإدماج الواردة في النظام المحاسبي المالي ودراسة طرق الإدماج الواردة باعتبار الإدماج وتجمع الكيانات، موضوع يكثر عليه الطلب في المستقبل القريب.

وأخيرا نأمل أن نكون قد وفقنا في اختيار موضوع البحث ومعالجته، فإن أصبنا فمن الله وحده وإن أخطأنا فمن أنفسنا ومن الشيطان، أستعيذ بالله منه والحمد لله رب العالمين.

المراجع

1- الكتب

1-1- باللغة العربية

- أحمد لطفي أمين السيد، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

- بدوي محمد عباس، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000.

- بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزائر 2010.

- بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، (Pages Bleues)، البويرة، 2010.

- تشوي فردريك، كارول آنّ فروست، جاري ميك، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004.

، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، IAS/IFRS- الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007 2008.

- حماد طارق عبد العال ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.

- كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

- نور أحمد محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

- خيرت ضيف، في أصول المحاسبة، دار النهضة العربية، بيروت، 1981.

- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة،مؤسسة الفنون المطبعية، بسكرة، 2009.

هنيقان جريوننج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية، الدار الدولية للاستثمارات، القاهرة، 2006.

1-2- باللغة الفرنسية

- Barbe Odile et Laurent Didelot, Maîtriser les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2009

-Boursali Rachida, Les Normes Comptables du SCF , Aloulfia Talita, Oran, 2010.

- Brun Stéphan, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004.

- Colasse Bernard, Harmonisation comptable internationale, dans encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, économica, Paris, 2000.

- Colasse Bernard, Comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, économica, Paris, 2001.

- Des Robert Jean-François, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, Dunod, paris, 2004.

-Devasse H, Parruite M, Sadou A, Manuel de Comptabilité Conforme au SCF et aux Normes IAS/IFRS, Berti, Alger, 2010.

- Ducasse E, Jallet- Auguste A, Traduit par Behar Hasna, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS , édition Pages Bleues ; Bouira, 2010.

-Kaddouri Amar, Mimeche Ahmed, Cours de comptabilité financière Selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG éditions, Alger ; 2009.

- Langot Jacqueline, Comptabilité anglo saxonne, normes, mécanismes et documents financiers, économica, Paris, 3ème édition, 1997

-Lasègue Pierre, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, paris, 11ème édition, 1996.

-Maillet-Baudriet Catherine, Anne LE Manh, Normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti éditions, Alger, 2007.
- Maillet-Baudriet Catherine, Anne LE Manh, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, éditions Foucher, Vanves, 2007.

- Maillet-Baudriet Catherine, Anne LE Manh, Normes comptables internationales IAS/IFRS, éditions Foucher, Vanves, 2008.

-Medjoubi Abdesselam, S.C.F Système Comptable Financier Notion et Pratique, Exercices corrigés et commentés, Imprimerie Benguelil, Alger, 2010.

-Obert Robert, Pratiques des normes IFRS, Dunod, Paris, 2006

-Tazdait Ali, Maitrise du Système Comptable Financier, ACG Edition, Alger, 2009.

- Code IFRS Normes et Interprétations, Textes consolidés à jour au 1er mai 2009, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2009.

2- مذكرات ماجستير وأطروحات دكتورا

2-1- باللغة العربية

- **بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر –** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

- **بكيحل عبد القادر 2008: أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS / IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.** مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الشلف.

- **نوي الحاج 2008: انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.** مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الشلف.

- حجاج زينب **2009**: **المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية**. مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق ،بجامعة البليدة.

2-2- باللغة الفرنسية

- MEROUANI Samir, Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2006/2007.

3- النصوص التشريعية والتنظيمية

3-1- باللغة العربية

- أمر رقم 75-35 مؤرخ في 29 أفريل 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

- قرار مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

- الأمر رقم 96-27 مؤرخ في 09 ديسمبر 1996، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.

- القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمّع.

- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

- المرسوم التنفيذي 09-110 مؤرخ في 07 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

- قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
- مذكرة المنهجية التابعة للتعليمة رقم 2 للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

3-2- باللغة الفرنسية

- L'instruction N°2 du 29 octobre 2009 du Ministère des Finances portant première application du système comptable Financier.

- Note Méthodologique de première application du système comptable Financier relative aux immobilisations incorporelles.

5- المواقع الإلكترونية

-

: www.iae.univ-poitiers.fr

- www.focusifrs.com
- www.iasplus.com
- www.aunege.org/modules/IFRS.com
    - L'harmonisation comptable international
    - L'organisation des instances internationales (L'IASCF – L'IASB)
    - Cadre conceptuel (frame work) et normes de références
    - Les immobilisations corporelles
    - Les immobilisation incorporelles
    - Les immobilisations financières.

الملحق رقم (1)

معايير المحاسبة الدولية (- IAS International Accounting Standards)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	تاريخ آخر تعديل	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
1	عرض القوائم المالية	1975/1/1	/1/1 2007	SIC 12 SIC 27 SIC 29	حل المعيار محل التفسير SIC 18 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
2	المخزون	/10/1 1975	/1/1 2005	SIC 1	حل المعيار محل التفسير SIC 1 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
3	القوائم المالية الموحدة	1977/1/1	1989	-	حل محله المعياران IAS27 و IAS 28 منذ عام 1989
4	محاسبة الاهتلاك		1999		حل محله المعيار IAS16 و IAS22 و IAS38 التي صدرت عام 1998.
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977/1/1	1997		حل محله المعيار IAS1 منذ عام 1997
6	المحاسبة عن الاستجابة للتغيرات في الأسعار				حل محله المعيار IAS15
7	قوائم التدفقات النقدية	/10/1 1978	/1/1 2005		كانت تسمى القائمة بقائمة التغيرات في المركز المالي لغاية 1992
8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي، الأخطاء	1978/2/1	/1/1 2005	SIC 2 SIC 18	حل المعيار محل التفسيرين SIC2 و SIC 18 خلال مرجعته 2003
9	المحاسبة عن نشاطات البحث و التطوير		/7/1 1999		حل محله المعيار IAS38 منذ عام 1999/7/1

10	الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية	1980/1/1	/1/1 2005		
11	عقود البناء	1980/1/1	/1/1 1995		
12	ضرائب الدخل	1979/7/1	/1/1 2001	SIC 21 SIC 25	
13	عروض الأصول المتداولة و الالتزامات المتداولة				حل محله المعيار IAS 1
14	الإبلاغ القطاعي	1983/1/1	/7/1 1998		حل محله المعيار IFRS 8 اعتبارا من 2009/1/1
15	المعلومات التي تعكس أثار تغيرات الأسعار	1978/1/1	/1/1 2005		تم سحب المعيار خلال المراجعة سنة 2003 اعتبارا من 2005/1/1
16	الممتلكات، المنشات و المعدات	1983/1/1	/1/1 2005	SIC 6 SIC14 SIC 23	تم دمج التفسيرات SIC6و SIC 14و SIC 23 في المعيار خلال المراجعة الذي تمت له سنة 2003 وذلك اعتبارا من 2005/1/1
17	الإيجارات	1984/1/1	/1/1 2005	SIC15 SIC27	هناك تفسيرات اخرى لم تقم IFRIC باضافتها الى جدولها.
18	الإيراد	1984/1/1	/1/1 2001	SIC 27 SIC 31	
19	منافع الموظفين	1985/1/1	/12/16 2004		
20	المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية	1984/1/1	1994	SIC 10	

21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	1985/1/1	/1/1 2005	SIC 7 SIC 11 SIC 19 SIC 30	حل محل التفسيرات SIC 11،SIC 19 ، SIC 30 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
22	اندماج الأعمال	/11/1 1985	/3/31 2004	SIC 9 SIC 22 SIC28	حل محله المعيار IFRS 3 و 22 تفسيراته
23	تكاليف الاقتراض	1986/1/1	/1/1 1995	SIC 2	حل المعيار محل التفسير SIC 2 بموجب مراجعة المعيار سنة 2003
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986/1/1	/1/1 2005		
25	المحاسبة عن الاستثمارات		2001		حل محله المعياران IAS 39، و IAS 40 اعتبارا من 2001
26	المحاسبة و الإبلاغ عن خطط المنافع المحددة	1987/1/1	1994		
27	القوائم المالية المنفردة و الموحدة	1990/1/1	/1/1 2005	SIC 12	حل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال المراجعة سنة 2003
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة	1990/1/1	/1/1 2005		حل المعيار محل التفسيرات SIC 3، SIC 20 ، SIC 33
29	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	1990/1/1	1994		حل المعيار 21 محل التفسير SIC 19 تحت المعيارين IAS 21، IAS 29، SIC 30.
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك و المؤسسات المماثلة	1991/1/1	/8/18 2005		حل محله المعيار IFRS 7 منذ 2005/8/18

31	الحقوق في العقود المشتركة	1992/1/1	/1/1 2005	SIC 13	
32	الأدوات المالية: الإفصاح و العرض	1996/1/1	/8/18 2005	SIC 5 SIC 16 SIC 17	حل المعيار محل التفسيرات SIC 5، SIC 16 و SIC 17 خلال مراجعة المعيار سنة 2003، وحل المعيار IFRS 7 محل المعيار IAS 32 فيما يتعلق بالإفصاح فقط
33	عائد السهم	1999/1/1	/1/1 2005	SIC 24	حل المعيار محل التفسير SIC 24 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
34	الإبلاغ المالي المؤقت	1999/7/1			
35	العمليات غير المستمرة	1999/7/1	/1/1 2005		حل محله المعيار IFRS 5 منذ 2005/1/1
36	الانخفاض في قيمة الأصول	1999/7/1	/4/1 2004		
37	المخصصات، الالتزامات الطارئة،الأصول المحتملة	1999/7/1		IFRIC 6	
38	الأصول غير الملموسة	1980/1/1	/4/1 2004	SIC 6 SIC 32	تاريخ آخر سريان هو للتعديلات التي تمت على المعيار IAS 36، ويعتبر تاريخ آخر سريان للأصول غير الملموسة المقتناة في اندماج الأعمال وفق المعيار IAS 16 محل التفسير SIC 33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003.
39	الأدوات المالية: الاعتراف و القياس	1980/1/1	/8/18 2005	SIC 33	حل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
40	العقارات الموظفة	2001/1/1	/1/1 2005		
41	الزراعة	2003/1/1			

الملحق رقم (2)

معايير التقارير المالية الدولية (- International Financial Accounting Standards - IFRSs)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	تاريخ آخر تعديل	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
1	تبني معايير التقارير المالية للمرة الأولى	2004/1/1	2004/1/1	SIC 8	حل محل التفسير SIC 8
2	الدفعة المرتكزة على الأسهم	2005/1/1	2005/1/1		
3	اندماج الأعمال	2004/3/31	2004/4/1		حل محل المعيار IAS 22
4	عقود التامين	2005/1/1	2005/1/1		
5	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع و العمليات غير المستمرة	2005/1/1	2005/1/1		حل محل المعيار IAS 35
6	اكتشاف و تقييم الموارد المعدنية	2006/1/1	2006/1/1		
7	الأدوات المالية: الإفصاح	2007/1/1	2007/1/1		
8	القطاعات التشغيلية	/11/30 2006	2009/1/1		حل محل المعيار IAS 14

الملحق رقم (3)

تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (- Standing Interpretations Committee (SIC))

رقم التفسير	موضوع التفسير	المعايير ذات العلاقة	ملاحظات
1	الاتساق-نماذج مختلفة لتكلفة المخزون	IAS 2	حل محله المعيار IAS2 منذ 2005/1/1
2	الاتساق- رسملة فوائد الاقتراض	IAS 7 – IAS 23	حل محله المعيار IAS 8 منذ 2005/1/1
3	إلغاء الخسائر و الأرباح غير المحققة من العمليات بين المنشات الزميلة	IAS 28	حل محله المعيار IAS 28 منذ 2005/1/1
4	تصنيف الأدوات المالية- خيرات المصدر للإطفاء	IAS 32 – IAS 39	تم سحبه
5	تصنيف الأدوات المالية- مخصصات الإطفاء المحتملة	IAS 32	حل محله المعيار IAS 32 منذ 2005/1/1
6	تكاليف البرامج الحالية المعدلة	IAS 16 – IAS 38	حل محله المعيار IAS 16 منذ 2005/1/1
7	المدخل إلى اليورو	IAS 21	
8			
9	اندماج الأعمال- التصنيف كاقتناء أو كمصالح مشتركة	IAS 22	حل محله المعيار IFRS 3 منذ 2005/1/1
10	المساعدات الحكومية- عدم وجود علاقة محددة للنشطات التشغيلية	IAS20	
11	الصرف الأجنبي- رسملة الخسائر الناتجة عن انخفاض العملة الحاد	IAS 21	حل محله المعيار IAS 21 منذ 2005/1/1
12	الاتحاد- المنشات ذات الأغراض المتعددة	IAS 27	
13	المنشات ذات السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية من قبل المشاركين	IAS 31	

14	الممتلكات، المنشات و الأجهزة- التعويض عن الانخفاض	IAS 16	حل محله المعيار IAS 16 منذ 2005/1/1
15	الإيجارات التشغيلية- حوافز تطبيق المعيار للمرة الأولى كقاعدة أساسية في المحاسبة	IAS 17	
16	أدوات الملكية في أسهم رأس المال المعاد شرائها (أسهم الخزينة)	IAS 32	حل محله المعيار IAS 32منذ 2005/1/1
17	تكاليف الملكية في عملية الشراء	IAS 32	حل محله المعيار IAS 32 في2005
18	الاتساق – أساليب بديلة	IAS 1 – IAS 7	حل محله المعياران IAS 1 و IAS 7 منذ 2005/1/1
19	الإبلاغ عن العملة – قياس و عرض القوائم المالية بموجب المعيارين IAS 21 و IAS 29	IAS 21 – IAS 29	حل محله المعيار IAS 21 منذ2005/1/1
20	أسلوب محاسبة الملكية- الاعتراف بالخسائر	IAS 28	حل محله المعيار IAS 28 في2005
21	ضرائب الدخل- استرجاع تكلفة الأصول غير القابلة للاهتلاك المعاد تقييمها	IAS 12	
22	اندماج الأعمال – التعديل اللاحق للتقييم العادلة و الشهرة المفصح عنها مبدئيا	IAS 22	حل محله المعيار IFRS 3 منذ 2005/1/1
23	الممتلكات،المنشئات و الأجهزة- تكاليف الافرهول أو الفحص الرئيسي	IAS 16	حل محله المعيار IAS 16 منذ 2005/1/1
24	عائد السهم- الأدوات المالية التي يمكن إطفائها مقابل أسهم	IAS 33	حل محله المعيار IAS 33 منذ 2005/1/1
25	ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشاة أو مالكيها	IAS 12	
26	الممتلكات، المنشات و المعدات- نتائج العمليات العرضية	IAS 16	
27	تقييم جوهر العمليات في الشكل القانوني الإيجار		

28	اندماج الأعمال- تاريخ التبادل، القيم العادلة لأدوات الملكية		حل محله المعيار IFRS 3 منذ 2005/1/1
29	الإفصاح- إجراءات خدمة الامتياز		
30	الإبلاغ عن العملة- الترجمة من عملة القياس إلى عملة العرض		حل محله المعيار IAS 21 منذ 2005/1/1
31	الإيراد- عمليات المبادلة المتعلقة بخدمات الإعلان		
32	الأصول غير الملموسة- تكاليف المواقع الالكترونية		
33	الاتحاد و أسلوب الملكية- حقوق التصويت المحتملة و توزيع حقوق الملاك		حل محله المعايير IAS 27- IAS 28- IAS 29 منذ 2005/1/1
34	الأدوات المالية- الأدوات أو الحقوق التي يتم سدادها بواسطة المقتني		

الملحق رقم (4)

تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Interpretations) Committee (IFRIC) -)

رقم	موضوع التفسير	المعايير ذات العلاقة	
1	التغيرات في حالات التوقف عن الاعتراف بالأصول و الترميم، و الالتزامات المماثلة	IAS 37	
2	الأسهم الفردية في المنشات التعاونية و الأدوات المالية المماثلة	IAS 32	
3	حقوق النشر		تم سحبه
4	تحديد فيما إذا تضمن ترتيب معين إيجار	IAS 17	
5	الحقوق التي تنشا عن مخصصات التوقف عن الاعتراف بالأصول و الترميم و الالتزامات المماثلة	IAS 8- IAS 27 IAS 28- IAS31 IAS 39-IAS 37	
6	الالتزامات التي تظهر بسبب المشاركة في التلف السوقي في الأجهزة الالكترونية و الكهربائية	IAS 37	
7	تطبيق مدخل إعادة تصوير القوائم المالية بموجب المعيار IAS 29 المتعلق بالإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IAS 29	
8	نطاق المعيار IFRS 2	IFRS 2	
9	إعادة تقييم المشتقات الضمنية	IAS 39	
10	الإبلاغ المالي المؤقت و الانخفاض	IAS 34	
11	العمليات المتعلقة بالمجموعة او باسهم الخزينة	IAS 32-IAS 8-IFRS 2	
12	ترتيبات امتياز الخدمة	IAS 8 -IFRS 7- IFRS 2 IAS 11-IAS 16-IFRS 4 IAS 20-IAS 17 –IAS 18 IAS 36- IAS 32-IAS 23 IAS 38 – IAS 37	

الملحق رقم (5)

Ministère des finances
Conseil National de la Comptabilité

NOTE METHODLOGIQUE DE PREMIERE APPLICATION DU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

[LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES]

La présente note vient en appui de l'Instruction n° 2 du 29 octobre 2009 du Ministère des Finances portant première application du système Comptable Financier, ainsi que de la Note méthodologique du Conseil National de Comptabilité du 19 octobre 2010 portant modalités d'application de l'instruction suscitée. Elle traite des travaux liés au passage du PCN au SCF concernant les immobilisations incorporelles.

Ministère des finances
Conseil National de la Comptabilité

Note Méthodologique de première application: les Immobilisations incorporelles

Sommaire

1. Définition des immobilisations incorporelles

2. Travaux de passage liés aux immobilisations incorporelles

   2.1 Traitement des investissements incorporels figurant au bilan PCN au 31/12/2009

      a. La translation

      b. Les retraitements

   2.2 Traitement des frais préliminaires figurant au bilan PCN au 31/12/2009

      a. Frais préliminaires correspondant à des charges par nature

      b. Frais préliminaires correspondant pas nécessairement à des charges par nature

3. Informations à fournir

Ministère des finances
Conseil National de la Comptabilité

Note Méthodologique de première application: les Immobilisations incorporelles

1. Définition des immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles sont définies dans le SCF comme étant des actifs identifiables, non monétaires et immatériels, contrôlés et utilisés par l'entité dans le carde de ses activités ordinaires.

La nomenclature des comptes du Système Comptable Financier prévoit les sous – rubriques suivantes :

- 203 Frais de développement immobilisables
- 204 Logiciel informatiques et assimilés
- 205 Ecart d'acquisition
- 208 Autres immobilisations incorporelles

Sous ses rubriques, doivent donc figurer dans la réouverture au 01/01/2010 en SCF l'ensemble des rubriques du PCN au 31/12/2009 qui répondent à la définition des immobilisations incorporelles données dans le nouveau référentiel SCF.

2. Travaux de passage liés aux immobilisations incorporelles

Les travaux de passage du PCN au SCF liés aux immobilisations incorporelles concernent principalement le traitement de deux principales rubriques du PCN :

- Les investissements incorporels
- Les frais préliminaires

Ministère des finances
Conseil National de la Comptabilité

Note Méthodologique de première application: les Immobilisations incorporelles

2.1Traitement des investissements incorporels figurant au bilan PCN au 31/12/2009

a. La translation

La confection préalable du plan de comtes SCF par l'entité devrait permettre d'assure l'établissement de la concordance des rubriques concernant les investissements incorporels figurant au bilan PCN au 31/12/2009.

Le tableau de concordance ci-après résume le résultat auquel l'entité aboutirait, après analyse et ventilation de ses comptes :

Comptes PCN		**Comptes SCF**	
N° Compte	**Intitulé**	**N° Compte**	**Intitulé**
210	Fonds de commerce	**208**	Autre immobilisations incorporelles
212	Droits de la propriété industrielle et commerciale	**204**	Logiciels informatiques et assimilés
		205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
191x	Amortissement des Investissements incorporels	**280x**	Amortissement des immobilisations incorporelles

La confection d'un journal de translation est facultative. Ce journal constituerait néanmoins un document de traçabilité à conserver dans le dossier de passage.

b. les retraitements :

Les retraitement qui pourraient affecter les immobilisations incorporelles concernent :

- les réévaluations éventuelles
- les dépréciations éventuelles
- les règles d'évaluation.

La réévaluation et la dépréciation seront entreprises conformément aux prescriptions du SCF, si les conditions requises sont réunies

Les coûts attribuables au coût d'acquisition des immobilisations incorporelles et non comptabilisés comme tels, selon l'ancien référentiel devront être rattachés à l'immobilisation concernée dans le cadre des nouvelles règles d'évaluation des actifs.

2.2 Traitement des frais préliminaires figurant au bilan PCN au 31/12/2009

Les frais préliminaires figurant au bilan PCN au 31/12/2009 peuvent comprendre les sous – rubriques suivantes :

- 200 Frais relatifs au pacte social
- 201 Frais d'emprunt
- 202 Frais d'investissement
- 203 Frais de formation professionnelle
- 204 Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage
- 205 Frais d'études et de recherche
- 208 Frais exceptionnels
- 209 Résorption des frais préliminaires.

MINITERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

Note méthodologique de première application : les Immobilisations incorporelles

Les frais préliminaires sont traités lors du passage du PCN vers le SCF en fonction de leur nature et de leur contenu.

Dans le cadre du passage, et après analyse, les frais préliminaires subsistant dans la comptabilité PCN au 31/12/2009 doivent tous être retraité.

a. Frais préliminaire correspondant à des charges par nature :

- 200 Frais relatifs au pacte social
- 203 Frais de formation professionnelle
- 204 Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage
- 208 Frais exceptionnels.

Ces frais ne sont pas activables et sont comptabilisés lors de leur survenance en charges par nature. Lors du passage, ces comptes ainsi que les comptes de résorption y afférents seront annulés en contrepartie du compte 115 «Report à nouveau : Ajustements résultant de changement de méthodes comptables».

La constatation d'un impôt différé sera nécessaire des lors qu'il existe une règle fiscale générant des différences temporelles. En effet la Loi de finances complémentaire pour 2009 qui modifie l'article 167 du Code des impôts directs et taxes assimilées stipule que : *« Les frais préliminaires inscrits en comptabilité, antérieurement à l'entrée en vigueur du système comptable financier, sont déductibles du résultat fiscal suivant le plan de résorption initial ».*

Exemple de frais préliminaire ne répondant plus à la définition d'actif dans le SCF

- La balance PCN au 31/12/2009 fait apparaître un compte 204 Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage pour 500.000 DA, résorbés sur deux exercices pour un montant de 200.000 DA (reste 3 exercices de résorption).

MINITERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

Note méthodologique de première application : les Immobilisations incorporelles

- L'extrait du bilan PCN au 31/12/2009 se présente comme suit :

Si

N° Compte	Libellé	Montant brut	Résorption	Valeur nette comptable
20 **(204)**	Frais préliminaires (Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage)	500.000	200.000	300.000

l'entité utilise un « **journal de translation,** additivement au tableau de concordance :

Compte débité	Compte crédité	Intitulé	Débit	Crédit
20904		Résorption des fraise préliminaires	200.000	
	24709	Compte transition résorption		200.000
Translation des comptes Résorption des frais de fonctionnement antérieurs au démarrage				
20904		Compte transitoire fraise préliminaires	500.000	
	24709	Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage		500.000
Translation des frais de fonctionnement antérieurs au démarrage				

Note méthodologique de première application : les Immobilisations incorporelles

Dans le **« journal de retraitement »**

Compte débité	Compte crédité	Intitulé	Débit	Crédit
24709		Compte transitoire résorption	200.000	
	24704	Compte transition frais préliminaires		200.000
Annulation du compte transitoire résorption				
115		Report à nouveau « Ajustement résultant de changement de méthodes comptables »	225.000	
133		Actif d'impôt différé (avec un IBS 25%)	75.000	500.000
	24704	Compte transitoire frais préliminaires		
Retraitement des frais de fonctionnement antérieurs au démarrage et solde du compte transitoire Frais préliminaires				

L'impôt différé permet de gommer les distorsions entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Selon les dispositions contenues dans l'article 169 du CIDTA (LFC 2009), les frais préliminaires sont à constater en déductibilité du résultat fiscal au rythme du plan de résorption initial. Dans l'hypothèse où des frais préliminaires subsisteraient dans un bilan à la date de passage, il sera nécessaire de conserver le plan de résorption initial afin de recouvrer l'actif d'impôt différé selon le même rythme.

b. Frais préliminaires ne correspondant pas nécessairement à des charges par nature

- 210 Frais d'emprunt
- 202 Frais d'investissement
- 205 Frais d'étude et de recherche

MINITERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

Note méthodologique de première application : les Immobilisations incorporelles

Le tableau de concordance ci-après résume le résultat auquel l'entité aboutirait après analyse et ventilation de ses comptes:

PCN		**SCF**	
N° Compte	**Désignation**	**N° Compte**	**Désignation**
201	Frais d'emprunt	**169**	Primes de remboursement des obligations
		2xx	Compte d'immobilisation concerné
202	Frais d'investissement	**2xx**	Compte d'immobilisation concerné
205	Frais d'études et de recherche	**215**	Amortissement des immobilisations incorporelles
		203	Frais de développement immobilisables
209x	Résorption des frais préliminaires	**28xx**	Amortissement des immobilisations corporelles / incorporelles
		203	Report à nouveau : ajustements résultant de changement de méthodes comptables

Dans tous les cas où des frais préliminaires seront translatés en immobilisations, il y a lieu de s'assurer que ces dernières répondent aux conditions d'inscription à l'actif, prévues par le SCF.

Les frais d'emprunt correspondant à des actifs éligibles pourront être incorporés au coût de l'immobilisation concernée. En conséquence, pour les immobilisations amortissables, les amortissements comptabilisés antérieurement devront eux aussi être corrigés en contrepartie du compte 115 « Report à nouveau : ajustements résultant de changement de méthodes comptables ».

MINITERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

Note méthodologique de première application : les Immobilisations incorporelles

Les frais d'investissement sont à incorporer au coût de l'immobilisation concernée, les amortissements comptabilisés antérieurement devront eux aussi être corrigés en contrepartie du comptes 115 « Report à nouveau : ajustements résultant de changement de méthodes comptables ».

Les frais d'études et de recherche, après analyse, constitueront une immobilisation incorporelle uniquement si :

- ces dépenses se rapportent à des opérations spécifiques à venir ayant de sérieuses chances de rentabilité globale,
- l'entité a l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses de développement et de les utiliser ou de les vendre,
- ces dépenses peuvent être évaluées de façon fiable.

Pour cette analyse, il y a lieu de considérer les informations qui étaient disponibles au 31/12/2009. Les dépenses ne répondant pas à cette date aux conditions ci-dessus, doivent être considérées comme étant des charges et seront comptabilisées dans le cadre du passage dans le compte 115 « Report à nouveau : ajustements résultant de changement de méthodes comptables », avec constatation d'impôt différé correspondant.

Exemple de frais préliminaires devant être immobilisés selon le SCF

- La balance PCN au 31/12/2009 fait apparaitre le compte 202 Frais d'investissement pour 800.000 DA liés à une construction, résorbés sur un exercice, pour un montant de 400.000 DA (reste 3 exercices de résorption).

- L'extrait du bilan PCN au 31/12/2009 se présente comme suit :

N° Compte	Libellé	Montant brut	Résorption	Valeur nette comptable
20 **(202)**	Frais préliminaires (Frais d'investissement)	800.000	200.000	600.000

Note méthodologique de première application : les Immobilisations incorporelles

Le tableau de concordance après translation et retraitement, devrait se présenter comme suit :

PCN		SCF		Montants
N° Compte	**Désignation**	**N° Compte**	**Désignation**	
202	Frais d'investissement	**2813x**	Constructions (frais d'investissement liés à un immeuble)	**800.000**
20902	Résorption des frais d'investissement	**2813x**	Amortissement des immobilisations corporelles	**200.000**

Le calcul des nouvelles dotations aux amortissements doit tenir compte de ce retraitement.

3. Informations à fournir

Dans l'annexe des états financiers de 2009, les informations suivantes seront fournier:

- Indiquer la conformité ou la non-conformité par rapport au SCF.
- Exposer éventuellement les raisons n'ayant pas permis le retraitement de certaines rubriques.
- Lister les méthodes comptables adoptées pour évaluer les immobilisations incorporelles
- Expliquer l'impact du changement de méthode
- Donner toutes autres informations utiles liées au passage.