



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع:

المعالجة المحاسبية للتشittات وفق النظام المحاسبي المالي
في ظل معايير المحاسبة الدولية
- دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (البويرة) -

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذ:

- د. مداحي محمد

من إعداد الطالبتين:

- رحمي إلهام

- رزق الله ليندا

أمام لجنة المناقشة:

د. عزوز أحمد.....رئيسا

د. شكري معمر سعاد.....مناقشا

د. مداحي محمد.....مشرفا

السنة الجامعية: 2018 / 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا البحث، ولا يسعنا إلا أن نسجد لله شكراً وحمداً على توفيقه، ويذكر لأهل الفضل علينا بعد الله سبحانه كل جميل وحسن صنيع.

يود الباحث أن يعرب عن جزيل شكره وامتنانه إلى كل من أسدى يد العون لهذه الدراسة، منذ إرساء لبناتها الأولى وحتى إخراجها، لذا نتقدم بجزيل الشكر والعرفان وآيات الامتنان والتقدير إلى المشرف الأستاذ: الدكتور **مداحي محمد**، على صبره معنا في تقديم النصح والإرشاد والآراء النيرة، وعلى كل ما بذله من جهد، والذي كان لتوجيهاته وملاحظاته الأثر العميق علينا.

كما نشكر الأستاذ الفاضل "**أحمد عزوز**" وكافة الأساتذة بإدارة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، كما ونتوجه مسبقاً بجزيل شكرنا وتقديرنا إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة لتفضّلهم بالموافقة على مناقشة المذكرة، وما سيبدونه من ملاحظات وتوجيهات بناءة ستغني وتثري هذا العمل.

كما نرفّ عبارات الشكر والود إلى كل من قدّم لي يد العون والمساعدة من قريب أو من بعيد لانجاز هذا العمل.

"والله الموفق وبه نستعين".

إهداء

«اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما نافعا ولسانا ذا كرا وقلبا خاشعا وجسدا على البلاء صابرا»

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما الرحمن بعد بسم الله الرحمن الرحيم (... وقضى ربك ان لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا واخض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا...);

إلى حبيبي الأكرم وقرة عيني الأجمع ... رسول الله صلى الله عليه وسلم؛
إلى أجمل زهرة في بستان حياتي وأغلى الحبيبات وأرق وأطهر وأصفى قلب عرفته في الحياة التي كانت سندا لي وغمرتني بعطفها ودقات قلبي تردد اسمها وسر نجاحي دعاءها "أمي الغالية" أدام الله صحتها ورعاها التي ربنتني وأنا صغيرة ونصحتني وأنا كبيرة وأنارت دربي للعلم وسهرت على نجاحي؛

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى أعظم رجل في الكون وأطيب شخص في الوجود إلى من رباني فأحسن تربيتي وعلمني فهو مثلي الأعلى "أبي العزيز" رحمه الله واسكنه فسيح جنانه.
إلى كل أفراد أسرتي الصغير والكبير، الذين تشوقوا كثيرا لرؤية هذا العمل وتماهم بأحسن وجه، وفقهم الله إلى حب ما يرضاه؛

إلى أختي الصغيرة "تنهان"

إلى الروح التي ستسكن روحي والقلب الذي سيسكن قلبي
إلى أختي التي لم تلدها أمي "الهام"؛

إلى كل الأصدقاء والزلاء الذين أحببتهم وعاشتهم طيلة أيام الدراسة وخاصة الجامعيين؛
إلى صديقتي التي لها مكانة في قلبي "كاتيا"

إلى أساتذتي الكرام بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير؛

إلى كل الذين تحملهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي،

إلى كافة من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع واجتهد معنا بكل إخلاص؛

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلوة والسلام على أشرف المرسلين سيد الخلق محمد الأمين
أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما الرحمن بعد بسم الله الرحمن الرحيم «...واخفض
لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا...»

إلى أعظم رجل في الكون، وأحن وأطيب شخص في الوجود إلى من رباني وأحسن
تربيته وعلمني فهو مثلي الأعلى

أبي الغالي الحنون "رابع" الذي وقف معي في العسر واليسر

إلى التي جعل الجنة تحت أقدامها، ريانة حياتي وبهجتها التي غمرتني بعطفها
وأنا ردت لي درج حياتي بحبها

"أمي العزيزة الغالية حورية حفظها الله وأطال في عمرها"

إلى من أرى التفاؤل بعينه والسعادة في ضحكتها إلى الوجه المفعم بالبراءة إلى بسمه
الحياة خطيب الغالي وزوجي المستقبلي وإلى كل أفراد عائلته

إلى شموع قلبي إخوتي الأعزاء: حمزة ونبيلة وناصر الدين

إلى أختي التي لم تلدها أمي "ليندة"

إلى كل العائلة الكبيرة أو الصغيرة وبالأخص سعاد، نسرين، صارة، لامية، سعاد،
جهيدة، فاطمة .

إلى كل من وقف معي في لحظات الصعاب وساعدني ولو بكلمة طيبة

إلى



الفهرس

I	الفهرس
II	قائمة المختصرات
III	قائمة الجداول والأشكال
IV	قائمة الملاحق
V	الملخص
أ-ج	المقدمة
الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي
03	المطلب الأول: الإطار القانوني والمحاسبي للنظام المحاسبي المادي
08	المطلب الثاني: مميزات النظام المحاسبي المالي وخصائصه
10	المطلب الثالث: قواعد التقييم عامة والتسجيل المحاسبي
13	المطلب الرابع: أهداف وتحديات وامتيازات تطبيق النظام المحاسبي المالي
17	المبحث الثاني: عموميات حول المعايير المحاسبة الدولية
17	المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبة الدولية
24	المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالتبثبات
27	المطلب الثالث: صعوبات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية وأهميتها في البيئة الجزائرية
29	المطلب الرابع: مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للتبثبات وفق النظام المحاسبي المالي	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتبثبات العينية وفق النظام المحاسبي (SCF)
34	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التبثبات العينية
36	المطلب الثاني: تقييم التبثبات المادية حسب النظام المحاسبي المالي
44	المطلب الثالث: اهتلاك وتدهور القيمة وكيفية التنازل عن التبثبات العينية

49	المطلب الرابع: حالات خاصة بالتشبيات المادية (العينية)
51	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتشبيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
51	المطلب الأول: عموميات حول التشبيات المعنوية
52	المطلب الثاني: طرق الحيازة والتشبيات المعنوية
57	المطلب الثالث: الاهتلاك وتدهور القيمة وكيفية التنازل عن التشبيات المعنوية
60	المطلب الرابع: حالات خاصة بالتشبيات المعنوية
67	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للتشبيات المالية وفق النظام المحاسبي المالي
67	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التشبيات المالية
69	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتشبيات المالية
72	المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة في المعالجة المحاسبية للتشبيات
الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري	
77	تمهيد
78	المبحث الأول تقديم عام لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)
78	المطلب الأول: الإطار التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI):
80	المطلب الثاني: مجال نشاط ديوان الترقية والتسيير العقاري
80	المطلب الثالث: مهام وأهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري
81	المطلب الرابع: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة (OPGI)
89	المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)
89	المطلب الأول: مرحلة دخول التشبيات
92	المطلب الثاني: دراسة تطبيقية عن مرحلة الاستخدام (امتلاك - تقييم - الخسارة)
98	المطلب الثالث: مرحلة الاستغناء عن التشبيات
101	خاتمة
105	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق



قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات		
الدلالة باللغة العربية	الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية
النظام المحاسبي المالي	SCF	Système comptable financier
معايير المحاسبة الدولية	IAS	International Accounting Standards
التقارير المالية الدولية	IFRS	International financial Reporting Standards
لجنة معايير المحاسبة الدولية	IASC	International Accounting Standards Committee
مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB	International Accounting Standards Board
القيمة المحاسبة الصافية	VNC	Valeur Nette Comptable
ديوان الترقية والتسيير العقاري	OPGI	Office de la promotion Et de la gestion l'immobilier



قائمة الأشكال والجداول

قائمة لأشكال والجداول.

الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
05	شكل توضيحي للمنظومة المتكاملة الصادرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي	01
23	مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية	02
24	مجال تطبيق المعيار IAS16	03
82	الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)	04
86	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة المالية	05

الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
45	جدول معرفة المعامل الضريبي للاهلاك	01
47	المؤشرات الخارجية على وجود خسائر في القيمة	03
52	سير حسابات التثبيتات المعنوية حسب (SCF)	02
63	مراحل خلق البرمجة	04
69	مقارنة تصنيف وتقييم الأصول المالية	05
95	جدول اهلاك	06



قائمة الملاحق

فهرس الملاحق.

الملحق	رقم الملحق
ميزانية أصول وخصوم لسنة 2016	01
فاتورة شراء تشييتات عينية أخرى (برامج إعلام آلي)	02
فاتورة شراء تشييتات عينية أخرى (معدات نقل)	03

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية عنصر من أهم عناصر الميزانية في المؤسسة ألا وهي التثبيات، بدراسة كيفية تقييمها ومعالجتها المحاسبة.

لقد بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني سنة 2001، من طرف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين بعد ظفرهم بالمناقصة الدولية التي أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة، وأدى ذلك إلى إصدار النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل المحاسبي المالي، المعالجة المحاسبية، التثبيات، معايير المحاسبة الدولية بالجزائر. الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المعالجة المحاسبية، التثبيات، معايير المحاسبة الدولية.

Résume :

Cette étude vise à demander l'importance d'un élément très important dans l'activité de l'entreprise ; c'est : les contentions oculaires et incorporels, à partir de l'étude des méthodes d'évaluations et de traitement comptable.

Le processus de la réforme du système comptable national a débuté en Avril 2001, par le conseil des experts comptables français après avoir obtenu une soumissions internationale, lancée par le conseil de comptabilités par la suite, a été promulgué le système comptable financier (SCF) par la loi N 07-11, en date du 25 Novembre, 2007.

Le system comptable financier a une grande importance car il répond aux différents besoins des professionnels et des investisseurs, et constitue aussi une étape importance dans l'application des normes comptables internationales en Algérie.

Mots clés : system comptable financier, l'imputation comptables, les contentions oculaires et incorporels, les normes comptables internationales.



يعيش العالم اليوم عصر المعلوماتية في كل جوانب الحياة وخاصة الجانب الاقتصادي فحدثت العديد من التغيرات والتطورات في المظاهر الاقتصادية والتي ساهمت بشكل كبير في ظهور الشركات المتعددة الجنسيات في العالم مما دفع لتوجه نحو توحيد الأنظمة المحاسبية، وهذه التطورات الاقتصادية المتسارعة لم تكن موجودة في ظل النظام الاقتصادي الموجه لكن بمرور قطاعات جديدة للتواصل بين الشركات كالانترنت جعل إطارا الدولية المكلفة بالمحاسبة تطلع إلى نظم المحاسبة الدولية وتطوراتها والمطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم.

وحيث ان المخطط الوطني المحاسبي لم يعد بإمكانه مواكبة التسجيل أو معالجة العمليات المالية، أصبح من الضروري توفير أسس ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع السلطات الجزائرية إلى إصدار قانون 07/11 المعروف باسم النظام المحاسبي المالي الذي بدأ سنة 2010، وهذا النظام يعتبر إعادة هيكلة للمخطط الوطني المحاسبي واعتماد نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

فالجزائر ليست بمعزل عن هذه التطورات الحاصلة في الاقتصاد المالي حيث يظهر ذلك في السياسة المنتهجة منذ نهاية الثمانينات وبداية التسعينات عند الانتقال من الاقتصاد الموجه من طرف الدولة إلى اقتصاد السوق وفتح المجال للمتعاملين الخواص سواء المحليين أو الأجانب وكذا سياسة تشجيع واستقطاب الاستثمار الأجنبي وسياسة الانفتاح الاقتصادي، وما ينتج عن ذلك من خصوصية العديد من المؤسسات الاقتصادية العمومية الناشطة في مختلف المجالات، الأمر الذي طرح الكثير من الغموض في عملية تقييم وعرض مختلف المعلومات حول تلك المؤسسة لمختلف المستثمرين.

إن أساس استمرار ونجاح أي مؤسسة هو تحقيقها لأهدافها المسطرة والمخطط لها وذلك باستغلال مواردها المادية والبشرية والمالية المتاحة لها استغلالا امثل، ومن بين هذه الموارد نجد التثبيات التي تقوم المؤسسة بشرائها أو إنتاجها ذاتيا لاستعمالها في العملية الإنتاجية وليس بغرض بيعها ويتوقع ان يتدفق منها منافع اقتصادية في المستقبل إلى المؤسسة.

1. الإشكالية الرئيسية:

إن الهدف من تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الشفافية والدقة حيث يمكن هذا النظام من إعطاء قيمة صادقة لتثبيات المؤسسة، ومنه تم صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو الآتي:

- كيف تتم المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؟

2. وعلى هذا الأساس ولزيادة التحليل لموضوعنا يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم النظام المحاسبي؟ وهل حقق تطبيقه المتطلبات الاقتصادية الراهنة التي تسعى الجزائر لمواكبتها؟
- كيف يتم تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي؟

- ما هو واقع التسجيل المحاسبي للتبثبات المادية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري؟

3. الفرضيات:

وبناء على التساؤلات السابقة واستنادا إلى الإشكالية المطروحة حاولنا الإجابة عن هذه التساؤلات المفتوحة بتقديم الفرضيات التالية:

- تطبيق النظام المحاسبي يستجيب لمتطلبات النظام الاقتصادي (اقتصاد السوق)؛
- يتم تقييم التبثبات على أساس القيمة العادلة وذلك وفقا لبنود المعايير الدولية؛
- يتم التسجيل المحاسبي للتبثبات المادية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري وفقا للقواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

4. حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية، وهي كما يلي:

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على مستوى مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري -البويرة-.
- **الحدود الزمانية:** تتمثل الحدود الزمنية في دراسة بند من بنود الأصول المالية لسنة (2016, 2018)، أما الجانب النظري ركزنا على فترة تطبيق النظام المحاسبي الجديد وفترات صدور معايير المحاسبة الدولية.

5. منهج الدراسة:

تمشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة تم اعتماد أسلوب المنهج الوصفي لدراسة الجانب النظري وذلك لعرض ما هو متوفر من معلومات المعالجة المحاسبية للتبثبات وفق النظام المحاسبي في ظل المعايير الدولية، بالإضافة إلى اعتماد منهج التحليلي ودراسة حالة لتمكن فهم مختلف جوانب الموضوع ولتجسيده على بيانات مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI).

6. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونه كثير الجدل سواء على المستوى المحلي أو الدولي، لذا فان قضية معالجة التبثبات جاءت بمفاهيم جديدة غير التي كانت عليه في السابق مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني القديم وأيضا من اجل حل مشاكل التقييم وإعطاء صورة حقيقية لها.

7. مبررات اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب أدت إلى اختيار موضوع البحث:

- الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع، وإضافة إلى الارتباط الوثيق بتخصص المحاسبة والمراجعة؛
- دراسة بند مهم من بنود القوائم المالية (التبثبات)؛
- اختيار الموضوع للاستفادة مستقبلا وخاصة في الحياة المهنية؛
- لفت الانتباه إلى التطور الحاصل في مجال المحاسبة الدولية.

8. أهداف الدراسة:

تكمن أهداف دراسة هذا الموضوع فيما يلي:

- معرفة مدى قدرة الإدارة المحاسبية والمالية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) في تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسجيل وتقييم التثبيات؛
- تحديد الكيفية المتبعة في النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيات ؛
- الوقوف على واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

9. هيكل البحث:

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة على الإشكالية الرئيسية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول مقسمة إلى فصلين يتمحوران على الدراسة النظرية، وفصل تطبيقي بحيث في الفصل الأول تطرقنا إلى عموميات حول النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أما الفصل الثاني فقد كان عن المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، أما الفصل الثالث فهو دراسة تطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري والذي حاولنا فيه التنسيق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للموضوع.



تمهيد الفصل الأول:

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لمعالجة وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية، ومواكبة التطور الاقتصادي والاجتماعي، حيث كانت متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعية هي المحرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي، ويمكن الوصول لهذه الأهداف بالاعتماد على نظام محاسبي فعال من شأنه إيجاد حلول ناجحة للمشاكل التي تعاني منها المؤسسة سواء من الناحية التنظيمية أو المالية تجاوبا مع التطور والتوسع للتبادل التجاري بين مختلف دول العالم انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبة الدولية على مستوى العالم.

ولإعطاء صورة واضحة عن المحاسبة ، النظام المالي المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبة سنحاول في هذا الفصل التعريف بشكل عام عن المحاسبة مع إبراز أهم المبادئ والقروض المحاسبة المتعارف عليها والتطرق إلى ما يتعلق بالمعايير المحاسبة الدولية ثم نتطرق إلى كيفية التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومن أجل ذلك قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، وهما:

❖ المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.

❖ المبحث الثاني: عموميات حول معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي؛

يعتبر النظام المحاسبي المالي أهم وأفضل خيار اعتمدته الجزائر بحيث وضعت نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 07/11 الصادر في نوفمبر 2007م، والمتضمن نظام المحاسبة المالية SCF والذي شرع في تطبيقه وأصبح ساري المفعول في 01 جانفي 2010م.

المطلب الأول: الإطار القانوني والمحاسبي للنظام المحاسبي المالي؛

لقد جاء القانون 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي إلى مختلف الجوانب الأساسية له، وكيفية تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى الإطار القانوني والمبادئ المحاسبية التي يتوجب العمل على احترامها.

أولا: النظام المحاسبي المالي:

أ. تعريف المحاسبة المالية: عرف القانون 07/11 الصادر بتاريخ 2007.11.25 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه:

«المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية»¹؛

وكما تنص المادة (04) منه:

- تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية؛
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كان يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي².

وكما تنص المادة 06:

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م المتضمن نظام المحاسبي المالي، العدد 74، 2007م، المادة 03، ص: 03.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 07/11 مرجع سبق ذكره المادة 04، ص: 03.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولا سيما:

- محاسبة التعهد؛
- استمرارية الاستغلال؛
- قابلية الفهم؛
- الدلالة؛
- المصادقية؛
- قابلية المقارنة؛
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.¹

ثانيا: مختلف القوانين المتعلقة بالإطار القانوني: اعتمد المشرع الجزائري إطارا قانونيا لكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي لضمان نجاح عملية التنفيذ وفقا للأهداف المرجوة، لهذا قام بإصدار جملة من النصوص القانونية المنظمة لهذا النظام تمثلت في:

- الجريدة الرسمية العدد 74 من القانون 11/07 المؤرخ في 25/11/2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي (المادة 43) جاء هذا القانون ليلغي القانون 35/75 الموافق ل 29/04/1975م المتضمن ل PCN إضافة إلى الجزء SCF والذي يحتوي سبعة فصول:²
- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429هـ الموافق ل 26. ماي 2008م والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15. ذي القعدة 1428هـ، الموافق ل 25 نوفمبر 2007م، والمتضمن النظام المحاسبي المالي؛³
- القرار المؤرخ في 23 رجب 1424هـ الموافق ل 26 جويلية 2008م، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها؛⁴
- المرسوم التنفيذي 110.09 الصادر في 07.04.2009م، ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد شروط وكيفيات المحاسبة المالية، بواسطة أنظمة الإعلام آلي؛⁵

¹- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 07/11 مرجع نفسه المادة 06، ص: 04.

²- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 07/11 مرجع نفسه ص: 03.

³- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429هـ الموافق ل 28.05.2008م، ص: 11.

⁴- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، الصادر في 28 ربيع أول عام 1430هـ الموافق ل 25.03.2009م، ص: 03.

⁵ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 21، الصادر في 12 ربيع ثاني عام 1430هـ الموافق ل 08.04.2009م، ص: 04.

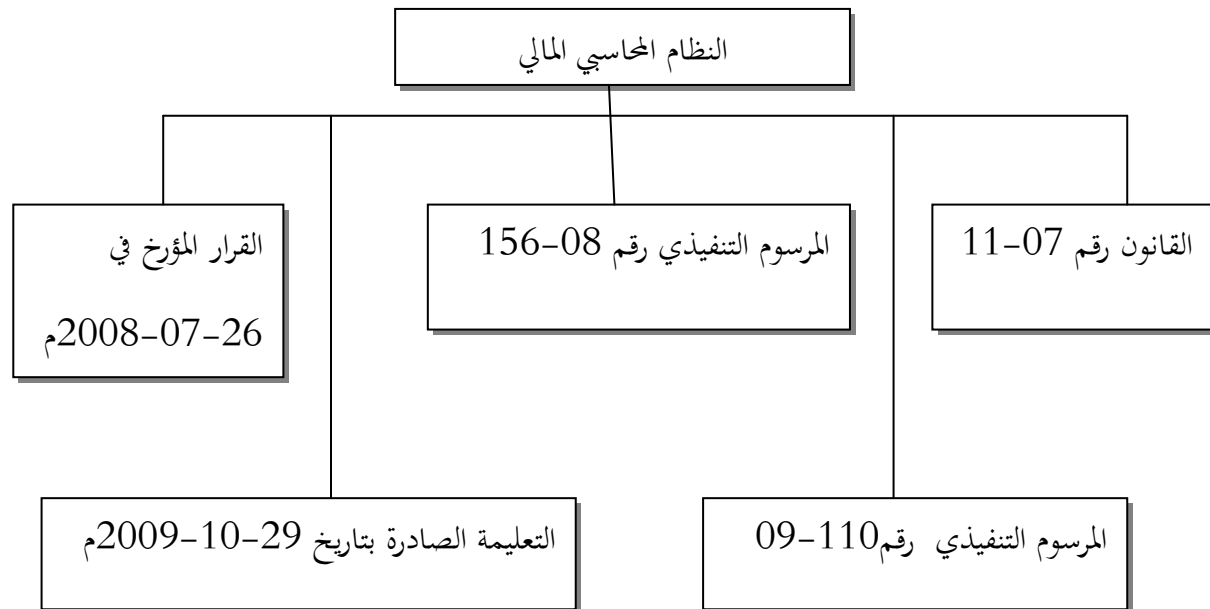
بغرض تحقيق عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني(PCN) إلى النظام المحاسبي المالي(SCF) يجب على الكيانات متابعة الخطوات الآتية¹:

- إجراء إعادة ترتيب الحسابات في درجات وفضول مثل الوارد في النظام المحاسبي المالي.
- الشروع في إعادة معالجة الحسابات ابتداء من سنة 2009 حسب أحكام النظام المحاسبي المالي المذكورة في ما يأتي، ولا سيما:

- احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم وتوافق تعاريف وشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن محتسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني؛
- عدم احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية والافتتاحية والتي لا توافق تعاريف وشروط المحاسبة في النظام المحاسبي المالي؛
- تقييم كل عناصر الأصول والخصوم حسب الأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي.

وفيما يلي شكل يوضح مختلف القوانين والمراسيم المتعلقة بالمنظومة المتكاملة الصادرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

الشكل 01: المنظومة المتكاملة الصادرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي



المصدر: سعد بوراي "الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب وتطبيقات و آفاق بالوادي 17-18/2010م، ص: 06.

¹-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تعليمية وزارية المؤرخة في 2009.10.29م، تتضمن أول تطبيق للنظام المالي، كفاءات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي(SCF) وزارة مالية، مجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، نوفمبر 2009، ص: 06.

ثالثا: إطار العام المحاسبي للنظام المحاسبي المالي:

يحتوي الإطار التصوري المحاسبي المالي على فرضيات ومبادئ محاسبية أساسية يمكن ان نقدمها فيما يلي¹:

أ. الاتفاقيات المحاسبة (الفرضيات): Conventions comptables:

✓ استمرارية الاستغلال: continuité d'exploitation: يتم إعداد البيانات المحاسبية بافتراض ان المشروع

مستمر في المستقبل المنظور، على ان يتم الإفصاح في الحالات المغايرة لهذا الافتراض؛

✓ محاسبة التعهد (محاسبة الاستحقاق) comptabilité d'engagement بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد

الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.

ب. المبادئ المحاسبية: (Principes comptables)

اعتمد النظام المحاسبي المالي المبادئ المحاسبية المعترف بها على المستوى العام من خلال تبنيه لمبادئ المحاسبة الدولية

ولا سيما المبادئ التالية:

● التكلفة التاريخية Couts Historique

يقر مبدأ التكلفة التاريخية تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها (كالاقتناء) أو إنتاجها؛

● مبدأ عدم المقاصة (عدم التعويض)

ينبغي عدم القيام بمقاصة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم، الإيرادات والأعباء إلا إذا كانت هذه المقاصة

مسموح بها قانونيا أو جراء اتفاقية مثلا المقاصة التي تتم بين الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والرسم

على القيمة المضافة على المبيعات؛

● مبدأ مداومة الطرق المحاسبية؛

يوجب هذا المبدأ الحفاظ والمداومة على المنهج المحاسبي المعتمد من سنة مالية إلى أخرى؛

● مبدأ استقلالية الذمة المالية: يعتبر هذا المبدأ ان المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة

المالية لأملكها؛

● مبدأ الأهمية النسبية Importance relative يعطي هذا المبدأ الأهمية النسبية في تصنيف المعلومات؛

● مبدأ الدورية السنوية Périodicité تقوم المحاسبة على أساس دورة مالية متكونة من اثني عشر شهرا،

وبجدر الإشارة إلى ان هناك حالات استثنائية حيث قد تكون الدورة المالية اقل أو أكثر من اثني عشر

شهرًا مثلا في بعض القطاعات الزراعية؛

¹-لخضر علاوي: "نظام المحاسبة المالية"، Les Pages Blues Internationales، البويرة، الجزائر، 2014، ص ص: 13-15.

- مبدأ استقلالية الدورات المالية Indépendance des exercices حيث تعتبر كل دورة مالية مستقلة عن الأخرى في تحمل الأعباء وإيراد المنتوجات؛
 - مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة: يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية لمخالفة هذه المصادقية المحاسبة؛
 - مبدأ الوحدة النقدية convention de l'entité monétaire: يفرض هذا المبدأ على جميع المؤسسات داخل الإقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية، وفي حالة الأحداث التي تقع بالعملة الأجنبية فقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق معالجتها؛
 - مبدأ الحيطة والحذر ؛
- مراعاة درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط البنك، بكيفية لا يتم تقييم الأصول والمنتجات أكثر من قيمتها، أو تقييم الخصوم أو الأعباء اقل من قيمتها.
- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- يعتبر هذا المبدأ الجديد في الجزائر، ويقر هذا المبدأ التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل القرض الإيجاري ضمن عناصر الميزانية¹.
- رابعاً: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:**
- لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقاً لمضمون المواد 02، 04، 05 من قانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:
- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
 - التعاونيات؛
 - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، اذك انو يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
 - وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني لو تنظيمي.

¹-شعيب شنوف: "محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS"، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص: 30.

المطلب الثاني: مميزات النظام المحاسبي المالي وخصائصه.

وضع المخطط المحاسبي الوطني في سنة 1975 ليستجيب لمتطلبات النظام الاشتراكي، وبعد فتح الباب للمستثمرين الأجانب كان لزاما على الدولة تعديل واستبدال هذا المخطط بمخطط آخر يستجيب لمتطلبات المرحلة.

أولاً: مميزات النظام المحاسبي المالي: يمتاز النظام المحاسبي المالي الجديد بثلاث مميزات¹:

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية أوروبية أمريكية IAS/IFRS اختيار هذا الأخير؛

- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل ولطرق التقييم وإعداد القوائم، وهذا يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية،

- يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبلين، ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على:

الإطار التصوري أو المفاهيمي، وهو نفسه الإطار التصوري لIFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في:

- الاتفاقات المحاسبية؛

- الخواص النوعية للمعلومة المالية؛

- مبادئ المحاسبة الأساسية؛

لذا فإن هذا النظام سهل وساعد على شرح القواعد والمعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في النظام المحاسبي المالي.

- إعطاء نماذج للقوائم المالية، الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة والملحق؛

- تقديم قائمة الحسابات؛

- قواعد سير الحسابات؛

النظام المالي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا.

كما يتميز النظام المحاسبي المالي في أغلب المنشآت الإدارية والصناعية والتجارية بالمسيرات الآتية²:

¹- بن ربيع حنيفة: "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS"، الجزء الأول، منشورات كلبك، الطبعة الثانية، الجزائر، 2015، ص، ص: 26، 27.

²- محمد فيضي: "تعريف النظام المحاسبي" <https://mawdss3.com>، 20/05/2019، 11:52

1- **مرونة العمليات المالية:** هي من أفضل المسيرات في النظام المحاسبي المالي، إذ تعتمد على تقديم مجموعة من الوسائل التي تساعد الإدارة في تنفيذ العمليات المالية دون حصول أي تعقيدات أثناء العمل، وخصوصاً عند استخدام النظام المحاسبي المالي المعتمد على (الجوانب) الحاسوب، والذي يساهم في الحصول على النتائج المالية بطريقة سريعة.

2- **إحصاءات الأعمال:** هي عبارة عن مجموعة من النتائج الرقمية للعمليات المحاسبة والمالية، والتي يوفرها النظام المحاسبي المالي ضمن بيئة العمل، مما يساعد المدراء والمسؤولين عن العمل في المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة وتطبيق الإجراءات التي تساعد تدارك الأخطاء والعمل على تصحيحها في حالة حدوثها.

3- **هيكلية البيانات:** هي من الوسائل والطرق الحديثة التي تستخدم في جميع البيانات المتشابهة معاً وفقاً لأسمائها أو أرقامها، أو أي تصنيفات أخرى يستخدمها النظام المحاسبي في المؤسسة، وتساعد على المعلومات المحاسبة.

ثانياً: خصوصيات النظام المحاسبي المالي: ما يميز النظام الجديد عن النظام الممارسة المحاسبية السابقة ما يلي:

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الظاهر أي الحقيقة القانونية؛
- طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم، القيمة العادلة؛
- مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج أو الإيرادات، تغيير طرق الأملاك والمؤنات مثلاً؛
- إضفاء الصيغة المالية على المحاسبة أي عمولة المحاسبة وهذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام (شكل تقديم القوائم المالية)؛
- إدراجه للاستثمارات المالية ضمن الممتلكات، بينما كانت في السابق ضمن الحقوق؛
- التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

كل هذا يستدعي تغيير طريقة التفكير، طرق العمل، ونظام المعلومات في المؤسسة.²

وعلى الرغم من اختلاف الأنظمة المالية المحاسبية، تبعاً لاختلاف حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، إلا أن هناك خصائص مشتركة يجب توفرها في أي نظام محاسبي حتى نحكم بأنه نظام جيد وهي:

- يجب أن تتوفر المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبة القانونية التي يجب أن يتصف بها النظام المحاسبي بتحقيق الدقة في تنفيذ العمليات المالية، والسرعة في تزويد إدارة المؤسسة بالبيانات التالية والتقارير اللازمة التي تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط؛
- معرفة موارد المؤسسة المختلفة وبيان ما للمؤسسات من موجودات وأصول بقيمتها الحقيقية وما على المؤسسات من التزامات للغير؛

²- بن ربيع حنيفة: "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية"، IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

- العمل على تحقيق الموازنة بين الإيرادات التي تتحقق والمصاريف التي تكبدتها المؤسسة في سبيل تلك الإيرادات والعمل على تقليل النفقات، والرقابة على عمليات الصرف؛¹
- توفير وسائل الرقابة والضبط على الحسابات المختلفة في المؤسسة؛
- أن يتصف بالمرونة والبساطة لمواجهة ما يحدث من تغيرات في المستقبل، كما نجد ان مكونات النظام المحاسبي تختلف من حيث الحجم، العدد، غير انه لا بد من توفر عناصر النظام المحاسبي الجيد.

المطلب الثالث: قواعد عامة للتقييم والتسجيل المحاسبي:

تشكل قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي، من مبادئ عامة وقواعد خاصة، تبقى تطبيقها على العناصر التي تحتوي عليها الكشف المالية المتمثلة في الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج، بحيث ينتج عن تطبيق هذه القواعد توفير معلومات تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث والتعاملات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة ما يفيد مستعملي هذه المعلومات في عملية اتخاذ القرارات.

أولاً: القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي: تتمثل في المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد التقييم لعناصر الكشف المالية، ويمكن التطرق إليها فيما يلي²:

1. شروط تسجيل الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتجات:

1. يتم تسجيل في الأصول، الخصوم، الأعباء، والمنتجات، عندما من المحتمل ان تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية على الكيان.

- إذا كانت تكلفة العنصر من الممكن تقييمها بصورة هادفة يتم تقييد هذه العناصر في المحاسبة، ويعد عدم إدراجها غير مبرر، ولا يمكن الإشارة في الملحق كمعلومات سردية أو عددية؛

2. وقد أضاف المشرع المحاسبي مجموعة شروط أخرى تخص الأعباء والمنتجات فقط هي:

- ان يكون الكيان قد حول المشتري المخاطر والمنافع الهامة ذات الصلة بملكية السلع؛
- ان لا يبقى للكيان خل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عليها؛

- ان يكون بالإمكان تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة هادفة؛

- ان تكون من المحتمل ان تؤول منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛

- ان يكون بالإمكان تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو يستحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق، وتعامل المبيعات للخارج بنفس معاملة المبيعات في ارض الوطن؛

¹ - يوسف كامل: "ما هو النظام المحاسبي، وما هي أهم خصائصه" <https://mawdss3.com> ، 26-10-2019 ، 10:00

² -عوادي مصطفى: "قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري"، - دراسة قانونية وتحليلية - ، مجلة الاجتهاد، الدراسات الثانوية والاقتصادية، المركز الجامعي لتامنغست، الجزائر، العدد 02، جوان 2012، ص: 447-444.

3. يتم تقييم المنتجات الناجمة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة، وتمثل المنتوجات الناتجة عن استعمال أطراف أخرى لأصول الكيان في الآتي:

- إيجارات وأتاوى مسجلة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعاً للاتفاقات المبرمة؛
- حصص مسجلة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص؛

4. يترتب عن الأعباء المثبتة بوضوح من حيث موضوعها والمحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الاحتمال تكوين احتياطات وعند زوال الأسباب تعود هذه الاحتياطات إلى نتائج؛

5. إذا افترضنا ان حادثة لها صلة سببية مباشرة وراجعة بوضعية قائمة في تاريخ أفعال حسابات السنة المالية معينة قد عرفت بين هذا التاريخ وتاريخ إعداد حسابات سنة مالية المذكورة، فانه يتعين إلحاق الأعباء أو المنتوجات المرتبطة بتلك الحادثة بالسنة المالية المقفلة؛

6. يسجل أي عبء مالي في حساب النتيجة بمجرد ما توقف نفقة ما عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا تتوفر تلك النفقة المنافع الاقتصادية المستقبلية، شروط التسجيل في حسابات الحصيلة باعتبارها أصلاً مالياً أو عندما تكف عن توفير تلك الشروط.

2. القواعد العامة للتقييم: بشكل عام تستعمل طريقة التكاليف التاريخية وفي حالات خاصة يعتمد إلى تقييم بعض العناصر بالقيمة الخفيفة (القيمة العادلة)، أو بقيمة الانجاز أو يمكن كذلك ان تقيم بالقيمة المجنية (قيمة المنفعة).

1.2 التكلفة التاريخية: تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، يعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب ما يلي:

أ. السلع المكتسبة بمقابل تحتسب من تكلفة الشراء.

بالنسبة للسلع والخدمات التي ينتجها الكيان تقيم بتكلفة الإنتاج، ومنه يمكن التعبير عن تكلفة شراء الأصل كما يلي:

+ سعر الشراء

-التنزيلات، التخفيضات التجاري

+ الحقوق الجمركية

+الرسوم الجبائية الأخرى

+ مصاريف مرتبطة مباشرة بالحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام

=تكلفة شراء الأصل

ويمكن التعريف عن تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة كما يلي:

+ تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة

+ التكاليف الأخرى المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالإنتاج

= تكلفة شراء الأصل

ويمكن تعريفها على أنها القيمة الأعلى بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية.

ب. **سعر البيع الصافي:**هو المبلغ الممكن الحصول عليه عند بيع أصل معين في إطار منافسة عادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراض مع خصم تكاليف الخروج؛

ت. **القيمة النفعية:** لأصل ما هي القيمة المجنية لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به؛

وعند صعوبة تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن قيمته القابلة للتحصيل تقدر كأنها مساوية لقيمه النفعية.

ث. **القيمة العادلة:**تعتبر القيمة العادلة أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية، وان التغيرات في القيمة العادلة تمثل ربحاً أو خسارة، وللقيمة العادلة أثر على الاقتصاد الوطني حيث تعكس القيمة العادلة تحدد عادة في سوق

مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية، في حين ان التكلفة التاريخية لا تعكس سوى الأوضاع الاقتصادية عند الاقتناء ولا تعكس التغيرات في القيمة العادلة إلا عند تحقيقها، إن القيمة العادلة يجب ان تحدد في ضوء عملية فعلية تتم لمبادلة أصل أو تسويته خصم وفق طرق المبادلة، بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول، كل ذلك يجب ان يكون في شروط المنافسة التامة، القيمة العادلة بما تحويه من مفهوم واسع، تقوم على مجموعة من المقومات، ويمكننا ان نختصرها في إحدى القيمتين:

1. قيمة يمكن مبادلة الأصل لها، وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل، في حين تتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي:

- الحصول على الأصل تعد أو تكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه نقدية؛

- الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة، وتكون القيمة العادلة للأصول الذي تم اقتناؤه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه؛

- إطفاء الالتزام مقابل إصدار الأسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو أي حقوق الملكية الأخرى المصدرة؛

- ان تكون عملية المبادلة تمت بناء على إلزام المؤسسة وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل، وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيارات أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

2.2 التقييم في نهاية الدورة: في نهاية الدورة المحاسبية، على المحاسب القيام ببعض التقييمات لمختلف العناصر والتي من بينها إثبات خسارة القيمة لأي أصل من أصول الكيان، و بإدراجه كعبء في الحسابات.

وإذا كان هناك مؤشر على ان الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات لأصل معين خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة، على الكيان تقدير قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

وعندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبة تحول خسارة القيمة المثبتة إلى المنتوجات.

المطلب الرابع: أهداف وتحديات وامتيازات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الصادر في القانون 07/11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة.

أولاً: أهداف تطبيق النظام المحاسبي الجديد في الجزائر:يرمي النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري بتوافق الأنظمة المحاسبة الدولية؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة فبتطبيق هذا النظام؛
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبة بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار ان نظام (IFRS) هو نظام دولي يلاءم كل الكيانات الدولية التي تخضع له؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جذبته إلى الجزائر من خلال تجنبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبة؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- محاولة جعل القوائم المالية والمحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية؛
- العمل في ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمت الشركات)؛
- إعطاء صورة هادفة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عن الزمن وبين المؤسسات على المستوى الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبة التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- نشر معلومات كافية وصحيحة موثوق بها وشفافية تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛
- توفر ترفيه للتعليم المحاسبي والتسيير تركز على قواعد مشتركة؛

¹- كنوش عاشور: "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا"، جامعة الشلف ، الجزائر، العدد السادس، جوان 2009، ص: 292-294.

- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة بمجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات بتراط بأحسن مع التقرير الداخلي بفضل عوامة الإجراءات المحاسبة للعديد من الدول؛
- تتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبة وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق السير حسب النشاط.

ثانيا: تحديات النظام المحاسبي الجديد في الجزائر: إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة لتوفيق الممارسات المحاسبة في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية فقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب منها¹¹:

- أن النظام القديم تأصل وتجدد في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن وبالتالي الصعب التخلي عنه؛
- تدرب المحاسبون والخبراء على النظام المحاسبي الحالي لسنوات عديدة وأنقذوه، وهناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل منذ سنة 1976 فمن الصعب جدا التخلي التحول إلى نظام جديد وخاصة أنه من المفترض أن تتم تطبيق نظام المحاسبة المالية ابتداء من الفاتح جانفي 2010 ويتم إلغاء أحكام القانون 75-35 كم أنه الأهداف المحاسبة للنظام الحالي راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها؛
- العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد النسبي الضروري للتكيف معه؛
- أن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة، وهذا ما يؤدي إلى طرح الأسئلة التالية: كيف تستطيع هذه المؤسسات تغيير هذه الحالة بين عشية وضحاها؟ وهل يكون نظام محاسبي مالي واحد لكل الشركات؟ أو يكون هناك تمييز بين المؤسسات الصغيرة والكبيرة؟
- النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من التطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه من حوكت الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئات الاقتصادية والمؤسسات الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكيات متراكمة؛

¹¹- أيت محمد مراد، سفيان الجري: "ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية"، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف، جامعة سعد دحلب، البليدة، أيام 13 إلى 15 أكتوبر 2009.

- غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهذا الارتباط يبرز الرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي، و أهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما ان القوائم التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية الغائبة.

ثالثا: امتيازات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر: يسوق هذا النظام المالي الجديد مجموعة من الامتيازات يمكن سردها فيما يلي¹:

- تقترح حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي؛
- يقدم الشفافية أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة؛
- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية؛
- يمثل فرصة للمؤسسات من اجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية؛
- تشجيع الاستثمار من حيث انه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المالكين والمستثمرين.
- يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال؛
- يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية؛
- يسهل رقابات الحسابات التي تستند من الآن فصاعدا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح؛
- يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبة دولية معترف بها، تستوجب شفافية للحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تديرا امنيا ماليا يشارك في استرجاع الثقة؛
- الدخول إلى أسواق المال (البورصات العالمية والعربية)؛
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛
- ان تأسيس معايير محاسبة دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية؛
- توفير معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا و دوليا.

¹ -كتوش عاشور: "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص: 297.

المبحث الثاني: عموميات حول معايير المحاسبة الدولية

تعتمد المحاسبة الدولية في معالجة المعطيات والبيانات المالية في مختلف المؤسسات التي تنشط في الساحة الدولية على ما يسمى بالمعايير المحاسبية الدولية التي سنتطرق لها في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبة الدولية

لكي نتطرق لماهية المعايير المحاسبة الدولية، سنحاول سرد ملخص عن التطور التاريخي لها ثم إلى المفهوم بمثابة توضيح بسيط للمعايير المحاسبة الدولية.

أولاً: التطور التاريخي للمعايير المحاسبة الدولية: بعد الحرب العالمية الثانية شهد الاقتصاد العالمي تحولات جذرية في العلاقات الاقتصادية الدولية مروراً من تطبيق الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية GATT سنة 1947 إلى تطبيق أحكام المنظمة العالمية للتجارة سنة 1995م لتحرير التجارة الخارجية من القيود الجمركية والإدارية على كل السلع المنظورة وغير المنظورة، مما يسمح للشركات المتعددة الجنسيات في توسيع الاستثمارات أفقياً وأسياً في اقتصاديات دول العالم الثالث التي توجهت نحو الاقتصاد العالمي والاعتماد على الاستثمار الأجنبي المباشر ترتب عن ذلك توسع فروع الشركات المتعددة الجنسيات في الدول المختلفة التي تنفرد بأنظمة محاسبية لا تخدم مصالح الشركات المتعددة الجنسيات ولا حتى العملة المالية، لذا أخذت المنظمات المحاسبية الدولية إلى فك العوائق التي تحول دون الإفصاح الحقيقي عن القوائم المالية من جراء اختلاف وحدة القياس وبذلك تم الوصول إلى تقريب وجهات النظر حتى لا تتأثر الشركات المتماثلة، ونتيجة لذلك تم تأسيس لجنة (IASC) من قبل الأمم المتحدة في سنة 1973م، أسندت إليها عملية إصدار المعايير المحاسبة الدولية¹ التي تلقت قبولا عاماً على المستوى الدولي، ومن خلال المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر في سديني باستراليا عام 1972م، تم الاتفاق على إنشاء لجنة دولية لإعداد المعايير المحاسبية التي عرفت باسم لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) The International accounting standards comette وفي يونيو من العام التالي 1973م تم تأسيس اللجنة بموجب اتفاق بين هيئات المحاسبة الوطنية لأكثر عشرة دول تعد الدول الرائدة في مجال المحاسبة وهي (لاستراليا، الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وكندا، وفرنسا، وألمانيا، واليابان، والمكسيك، وهولندا، وإيرلندا) وتم تشكيل مجلس إدارة اللجنة من ممثلين من الهيئات المحاسبية الوطنية لهذه الدول، ولقد عملت لجنة معايير المحاسبة الدولية على تحقيق مجموعة من الأهداف منها مناقشة القضايا المحاسبية فيما بين الدول المشاركة على مستوى دولي، طرح الأفكار المحاسبية والتي يمكن صياغتها في صورة معايير دولية تخدم القضايا المحاسبية على المستوى الدولي، تحقيق مرونة في التوافق والانسجام بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول الأعضاء إذ ما توفرت القابلية للمقارنة، السعي نحو تحقيق القبول الدولي للمعايير المحاسبية الصادرة عن اللجنة، السعي نحو تنسيق وتوحيد آراء الأعضاء المشاركين في

¹- محمد رجراج: "التوحيد في النظرية المحاسبة وأثاره على الاقتصاد الجزائري"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر 03، العدد 26 جوان 2012، ص: 12-13.

المعالجات المحاسبية ومن خلال ما يلي يمكن تناول التطور التاريخي للجنة معايير المحاسبة الدولية حتى يمكننا التعرف على التطورات التي شهدتها المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عنها:

1- صدور أول معيار محاسبي عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: شهد عام 1974 أول مسودة عن اللجنة بمشروع المعيار المحاسبي الدولي الأول والذي صدر في نفس العام تحت اسم الإفصاح عن السياسات المحاسبية؛

2- انضمام مجموعة من الدول إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية: شهد عام 1974 طلب مجموعة من الدول الانضمام إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية وهي (نيوزيلندا، الهند، باكستان، بلجيكا، إسرائيل، زيمبابوي)، وفي هذا الحين أصبح الدول الأعضاء ست عشرة دولة تم تسميتها بالعضوية الأساسية وضمت الدول العشر المؤسسة للجنة، أما المجموعة الثانية فتم تسميتها بالعضوية المشاركة والتي شملت الدول الست التي انضمت إلى اللجنة عام 1974م؛

3- اعتراف المؤسسات الدولية بالمعايير الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية: شهد عام 1976 تلقي الدعم من القوي للجنة من قبل البنوك المركزية صاحبة العضوية الأساسية حيث طلبت تلك المؤسسات التعاون مع لجنة معايير المحاسبة الدولية والعمل على تمويلها لإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك، مما جعل من هذا الدعم والتعاون خطوة أساسية للاعتراف بالمعايير التي تصدرها اللجنة على المستوى الدولي، وكذلك لفت أنظار العديد من الهيئات والمؤسسات الدولية الأخرى لعمل اللجنة.

4- تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين: في عام 1977م قامت اللجنة بإلغاء العضوية المشاركة وأصبح كل الدول أعضاء في الهيئة الدولية للمعايير المحاسبية والتي تكون مجلس إدارتها من إحدى عشر عضو يمثلون إحدى عشر دولة، وخلال نفس العام تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين المعروف باسم International Federation of Certified (IFAC) والذي نالت الانضمام إلى عضوية الهيئات المحاسبة والمهنية والمنظمات المحاسبية للدول إلى هذا الاتحاد من الدول المختلفة من بينها الهيئات والمنظمات المحاسبية للدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية مما جعل الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين وصيا على أعمال لجنة معايير المحاسبة بل ومهمنا عليها وبدأت هذه السيطرة والهيمنة تتضح اعتبارا من عام 1972م؛

5- نمو لجنة معايير المحاسبة الدولية وانضمام العديد من الدول والهيئات المحاسبة: شهدت الفترة بدءا من عام 1978م حتى عام 1992م نمو ملحوظا في اتساع نشاط لجنة معايير المحاسبة الدولية ونمو علاقتها مع الهيئات والمنظمات الدولية ذات الصلة، وفي عام 1978م انضم إلى عضوية اللجنة كلا من جنوب إفريقيا ونيجيريا وشهد عام 1979م، أول لقاء جمع بين اللجنة ومنظمة التعاون والتنمية Organization for economic and development (OECD) وفي عام 1982م، الاتفاق بين اللجنة والاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين على التوسع في مجلس أعضاء إدارة اللجنة ليتكون من ثلاثة عشر عضوا يمثلون ثلاث عشرة دولة بالإضافة إلى أربعة مقاعد داخل اللجنة العضوية أربع من المنظمات المهتمة بالتقرير المالي، وفي هذه الأثناء انضمت كلا من إيطاليا وتايوان إلى عضوية اللجنة، وبدأت الاتصالات للمرة الأولى بين اللجنة وهيئة تداول

الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، وفي عام 1984م، تم بذل الجهود الدولية بين اللجنة والعديد من المنظمات المهنية الدولية للعمل على التوفيق بل توحيد معايير المحاسبة على مستوى الدولي، وذلك عن طريق عقد العديد من المؤتمرات الدولية، ونتيجة لهذه الجهود المبذولة شهد عام 1976م انضمام هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية لتكون أول ممثل لمستخدمي القوائم والتقارير المالية داخل مجلس إدارة اللجنة، وفي عام 1987م لنضم إلى مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية عضوا بارز بل هو الأهمية بمكان وهو المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) حيث عملت تلك المنظمة على تطوير معايير المحاسبة الدولية ودفعها للقبول على المستوى الدولي، ونتيجة طبيعة نمو عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية، شهد عام 1988م انضمام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي المعروف باسم (FASB) Financial Accounting Standards Board إلى عضوية المجموعة الاستشارية التابعة للجنة، كما نالت الأردن خلال نفس العام عضويتها داخل لجنة معايير المحاسبة الدولية كأول دولة عربية، وفي عام 1989، أصدرت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبيين (FEE) تقريراً يشير إلى أنه من مصلحة الدول والشركات الأوروبية تطبيق المعايير الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين تقريراً يوصي الشركات المملوكة للقطاع العام داخل الدول بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفي عام 1992م انضمت الصين إلى عضوية اللجنة؛

6- شهد عام 1993 قبول المنظمة الدولية للبورصات العالمية للمعايير الدولية وكان المعيار المحاسبي الدولي السابع (إعداد وعرض قائمة التدفق النقدي) هو أول معيار تم قبوله من تلك المنظمة وتم الاتفاق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية والمنظمة الدولية للبورصات العالمية على تبني مجموعة جديدة من المعايير المحاسبية والتي أطلق عليها مجموعة (عصب المحاسبة)؛

7- و في عام 1994 قامت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية بقبول مجموعة من معايير المحاسبة الدولية التي أصدرتها اللجنة وتم الاتفاق على العمل المشترك بين اللجنة ومعايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) في مشروع أرباح الأسهم وكما شهد عام 1994 اتفاق البنك الدولي مع اللجنة على تمويل مشروع إصدار معيار محاسبي عن المحاسبة الزراعية، وخلال هذا العام ظهرت مجموعة G4+1 وهي عبارة عن منظمة غير رسمية تتكون من العاملين على وضع المعايير المحاسبية في ملا من استراليا، كندا، نيوزيلندا والمملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية وهي منظمة تعمل على وضع ونشر الأوراق عمل إحداث المحاسبة المستقبلية. والتي تم حلها في عام 2000م؛

8- شهد عام 1999 الانتهاء من مجموعة معايير عصب المحاسبة التي سبق الاتفاق عليها بين اللجنة والمنظمة الدولية للبورصات العالمية؛

9- وفي عام 2000م أعلنت لجنة باذل دعمها وقبول المعايير المحاسبة الدولية والموفقة من قبل الأجنبية على إصدار المعيار رقم (41) المحاسبة الزراعية وإجراء بعض التعديلات على بعض المعايير؛

10- شهد عام 2001 إلغاء لجنة معايير المحاسبة الدولية ليحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

يمكن القول ان لجنة معايير المحاسبة الدولية قد قامت بأداء المطلوب منها على أكمل وجه، حيث ان هذه اللجنة قامت منذ إنشائها إلى ان حل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار واحد وأربعون معيار محاسبي، التي أصبحت المرشد للمعايير المحاسبية الإقليمية أو المحلية لدى العديد من الدول على حد سواء، وعلى الرغم من ذلك فان المعايير المحاسبة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة كانت من ضعف درجة قبولها على المستوى الدولي وكذلك كثرة التعديلات التي تمت على هذه المعايير، مما تطلب في النهاية إعادة تشكيل وصياغة النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبة الدولية المعروفة باسم The International Accounting Standards Committee Foundation وتقييم قدرتها على تقديم معايير محاسبية على درجة عالية من الجودة، وذلك عن طريق الإنابة بإعداد المعايير إلى كيان مستقبل لديه القدرة على اتخاذ القرارات، مع ضرورة وجودة مجلس استشاري ذو فاعلية لديه القدرة على الصياغة المناسبة للمعيار وإصدار التفسيرات اللازمة، وفي النهاية نتج عن هذه التطويرات وجود مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.¹

ثانيا: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية: «المعيار المحاسبي هو مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السلمية لتحديد وقياس وعرض الإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأشير العمليات والأهداف والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها»²

« يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة»³

« يمكن تعريف المعايير المحاسبة الدولية بأنها مجموعة من المقاييس أو المبادئ أو نماذج أو إرشادات العامة التي تؤدي إلى ترشيد وتوجيه المسارات العملية للمحاسبة والتدقيق المالي ومراجعة الحسابات».⁴

ثالثا: مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية: ان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية...) والمنشآت المكونة لها (المجالس، الجامعات، المستشفيات...) ومن خلال نص قانون 21.90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن ان نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير: " يقصد بالمحاسبة العمومية

¹ - محمد عبد الحميد عطية: " موسوعة معايير المحاسبة الدولية"، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص، 19-20.

² - سعيد يحيى، أوصيف لخضر، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS)، مداخلة بعنوان: " أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي"، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011، أيام 13 إلى 14، ص: 06.

³ - حسين القاضي، مأمون حمدان: "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2011، ص: 10.

⁴ -هايل الجارني: " مفهوم المعايير الدولية" <https://mwadss3.com>، 23.05.2019، 11: 11

هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالجلس الدستوري، ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحق والميزانيات الجماعة المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري"

ونستثني عن تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS-IFRS).¹

تقييم المعايير المحاسبية الدولية لكن تطبق على الهدف العام للبيانات المالية لكافة المؤسسات الهادفة للربح، وتتضمن المؤسسات الهادفة للربح تلك المؤسسات التي تشارك في الأنشطة التجارية والصناعية والمالية والأنشطة الأخرى المشابهة سواء تم تنظيمها على شكل شركة أو شكل آخر وعلى الرغم من أنه لم يتم تصميم المعايير المحاسبية الدولية لكي تطبق على الأنشطة غير الربحية في القطاع الخاص، إلا أن القطاع العام أو الحكومي والمؤسسات التي تشارك في تلك الأنشطة، قد نجد تلك المعايير وقد أصدرت لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين إرشادا يقيد أن المعايير المحاسبة الدولية قابلة للتطبيق في مؤسسات الأعمال الحكومية.

تطبق المعايير المحاسبة الدولية على كافة البيانات المالية ذات الهدف العام. ومثل تلك البيانات المالية تهدف إلى تلبية الحاجة العامة للمعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين على سبيل المثال مالكي الأسهم والدائنين والموظفين والجمهور العام.²

رابعا: خصائص المعايير المحاسبة الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص أهمها:³

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبة الدولية (IASB)، والتي نتج عنها توسيع في مجال الاستشارة وإعداد المعايير لشمول كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير المحاسبية الدولية ليس ما تسمح به لكن ما تمنحه؛

¹- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 16 أوت 1990، المادة 21

²-عوينات فريد: "دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية"، رسالة الماجستير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010/2011 ص: 25 إلى 28

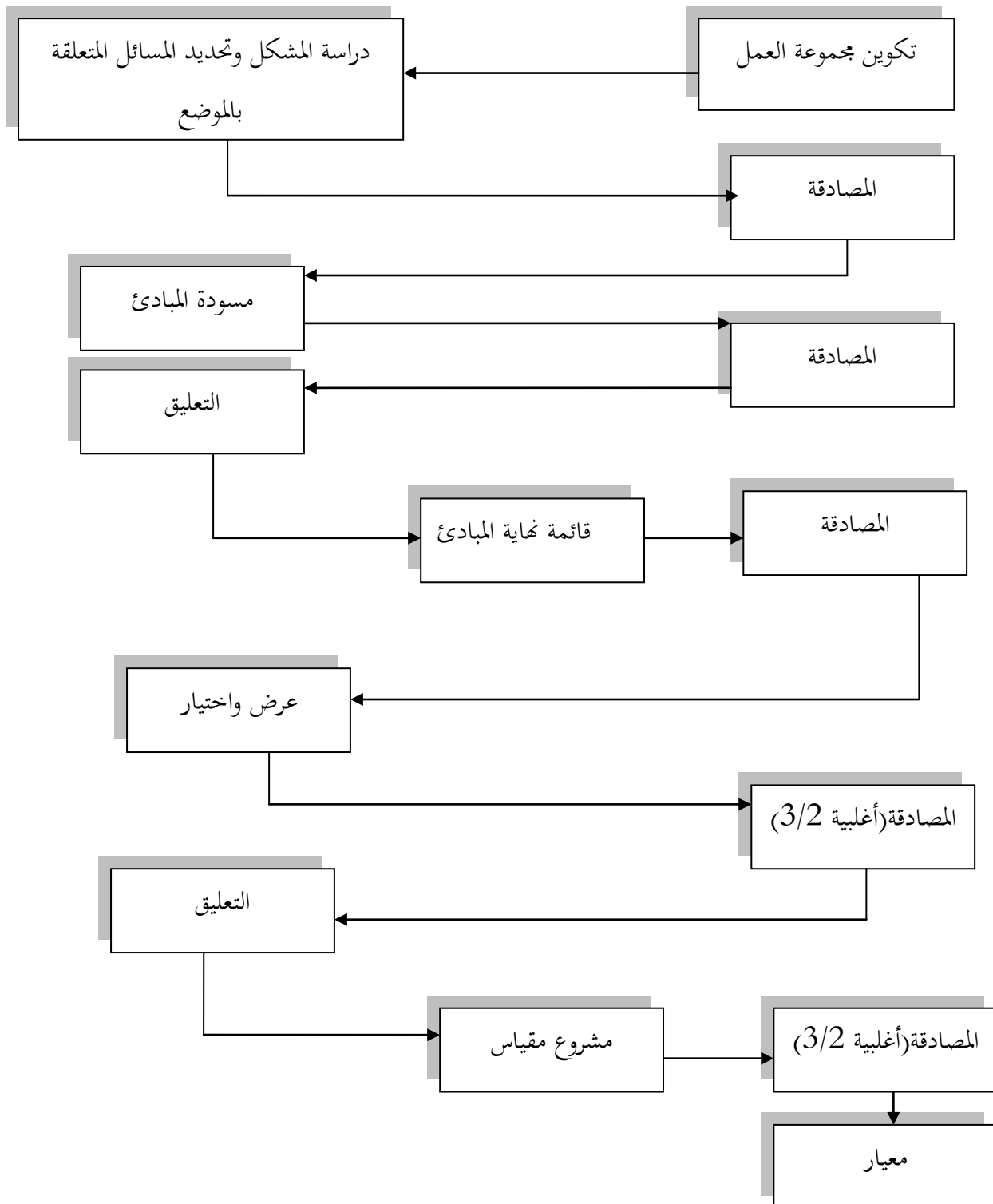
³- مدني بن بلغيث: "تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي NSCF"، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي الدولي الجديد NSCF في ظل , المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 17 18 جانفي 2010، ص، ص: 134 - 135.

- غير إجبارية فليس لها صفة القانون أو التنظيم.

خامسا: مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

- تتم عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية عادة بحل المشاكل التي تم طرحها من قبل لجنة المحاسبة الدولية (IASB) أو أعضاء الهيئة أو الهيئات التي تربطها علاقات معها، ويتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي:
- تحديد طبيعة المشكل التي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يرأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي وهيئات التوحيد لثلاثة دول على الأقل؛
- بعد ان يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمد عليها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري، ومن ثمة يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها؛
- بعد تلقي فوج العمل ردا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلاني معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة "06 أشهر"؛
- عد تلقي الردود يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ ويعرضها على المجلس للمصادقة؛
- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها (خلال فترة شهر) بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي (3/2) الأعضاء؛
- بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم الفوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع (4/3) أعضاء المجلس على الأقل.

الشكل (02): مسار إعداد المعايير المحاسبة الدولية



المصدر: طارق حمزة، المخطط الوطني دراسة تحليلية وانتقادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2003-2004،

ص: 42

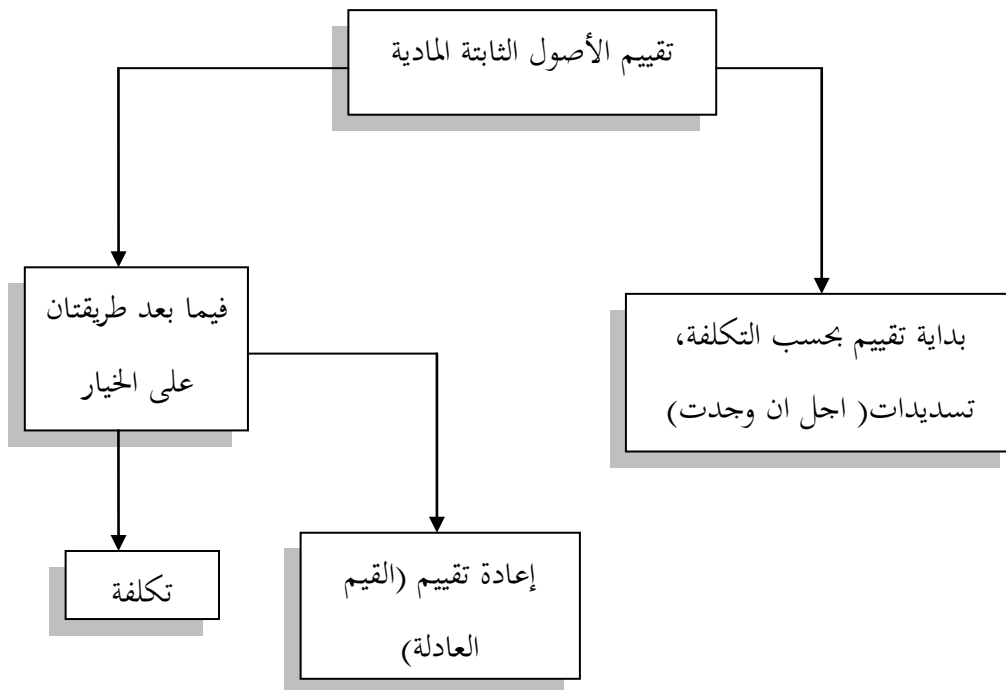
المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالتشittات

لقد خصص مجلس المعايير الدولية مجموعة من المعايير للتشittات، هذه المعايير تبين كيفية تقييم للتشittات، وطرق الإفصاح وكذا تسجيلها المحاسبي هذه المعايير هي¹:

IAS16، IAS17، IAS23، IAS38، IAS40.

أولاً: المعيار السادس عشر: الممتلكات والتجهيزات والمعدات: يولي المعيار IAS16 كل اهتماماته للأصول الثابتة المادية ويعالجها من جميع النواحي تعريفها، تاريخ تسجيلها، تحديد قيمتها، امتلاكاتها، كما يظهر في الشكل الموالي:

الشكل (03): مجال تطبيق معيار IAS16



المصدر: محمد بوتبن: "المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، les pages blues internationales، البويرة، الجزائر، 2015، ص: 97.

¹ -محمد بوتبن: "المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، les pages blues internationales، البويرة، الجزائر، 2015، ص: 97.

اهتلاك:

- قاعدة امتلاك اخذ في الحسابات القيمة الباقية ذات المعنى؛
- القيمة الباقية، طريقة الامتلاك ومدته ينبغي مراجعتها مرة واحدة على الأقل في السنة.

تدهور قيمة الأصول الثابتة المادية انظر المعيار IAS16

ثانيا: **المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 (IAS36):** يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبة الدولي (36) إذا كان المبلغ القابل للاسترداد لأصل اقل من مبلغه المرحل فانه يجب تخفيض المبلغ المرحل إلى مقدار مبلغه القابل للاسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة في انخفاض القيمة وبالتالي يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل في الحال إلا إذا رحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار المحاسبة الدولي (16) ويجب معاملة أي خسارة في انخفاض قيمة الأصل أعيد تقييمه على أنها انخفاض في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الآخر مع مراعاة ما يلي:

- يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل أعيد تقييمه على أنها مصروف في الربح والخسارة؛
- يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل في بيان الدخل الشامل الآخر مقابل أي فائض في إعادة تقييم الأصل إلى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الانخفاض عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بنفس ذلك الأصل، حيث ان خسارة انخفاض القيمة تلك على الأصل المعاد تقييمه تؤدي إلى تخفيض فائض إعادة التقييم لشكل الأصل؛
- عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة انخفاض قيمة أصل أعلى من المبلغ المرحل لذلك الأصل فانه يجب على المشرع الاعتراف بالالتزام إذا تطلب ذلك معيار محاسبة دولي آخر؛
- بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ استهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المرحل المعدل الأصل ناقصا قيمته المتبقية (ان وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي؛

- إذ يتم الاعتراف بخسارة في انخفاض القيمة فانه يتم تحديد انه أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي (12)، وذلك بمقارنة المبلغ المرحل المعدل للأصل مع قاعدته الضريبية.¹

ثالثاً: **المعيار المحاسبي الدولي رقم (17): عقود الإيجار:** ان الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم(17) هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر ويغطي المعيار جميع عقود التأجير باستثناء اتفاقية التأجير المتعلقة بالموارد الطبيعية والبتروك والمناجم. بما لا يغطي المعيار العقود المتعلقة بترخيص استعمال وأفلام وأشرطة الفيديو وبراءة الاختراع وحقوق التأليف وما شابه ذلك، كما لا ينطبق المعيار كأساس لقياس الأصول المستأجرة المالية:

- الأصول المملوكة من قبل المستأجر والتي تتم المحاسبة عليها كمتلكات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة والمعطى في معيار المحاسبة الدولي (رقم 40)؛

- الممتلكات الاستثمارية المؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمؤجر؛

- الأصول البيولوجية المستأجرة من قبل المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي، تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم(41)؛

- الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقد تأجير تشغيلي بالنسبة للمؤجر تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم (41).¹

رابعاً: **معيار المحاسبة الدولي رقم(23): تكاليف الاقتراض:** وصف هذا المعيار لمعالجة المحاسبة لتكاليف الاقتراض يتطلب عموماً الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف، إلا انه يسمح كمعالجة بديلة للرسملة تكاليف الاقتراض التي تغرى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة وقد حدث تعديل هام على هذا المعيار 29-03-2007م تم بموجبه اعتماد برسملة تكاليف الاقتراض التي تغرى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة كمعالجة أساسية وليست بديلة بحيث يصبح هذا التعديل ساري المفعول اعتباراً من 01-2009م.

ويعطي المعيار ما يلي:

- المحاسبة عن تكاليف الاقتراض؛

¹-احمد حلمي جمعة:"معايير التقارير المالية الدولية، معايير المحاسبة الدولية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص: 250-251.

¹ -محمد أبو نصا، جمعة حميدات: " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص: 281-282.

- يتناول المعيار تكاليف الاقتراض المتعلقة بعملية الاقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكلفة الفعلية او المقترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال المتمثل في الأسهم الممتازة غير المصنعة كالالتزام.²

خامسا: معيار المحاسبة الدولية رقم (38): الأصول غير الملموسة: عرف المعيار المحاسبي الأولي رقم 38 الأصل غير الملموس بأنه أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له وجود مادي محتفظ به من اجل استخدامه في الإنتاج أو في تقديم البضائع أو الخدمات أو للتأجير للغير أو من اجل أغراض إدارية والأصل هو المورد.

أ. تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة؛

ب. يتوقع ان تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ويتم الاعتراف بها فقط في الحالتين التاليتين:

1. إذا كان من المحتمل ان المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل ستدفع على المنشأة؛

2. إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.¹

سادسا: معيار المحاسبة الدولية رقم(40) الممتلكات الاستثمارية: يهدف معيار المحاسبة الدولية رقم(40) "الاستثمارات العقارية" إلى وصف المعالجة المحاسبة للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الاعتراف الأولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها، كما يجب تطبيقه في عملية الاعتراف والقياس والإفصاح الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشأة والتي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها لغاية التأجير للغير، أو يهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية عند عملية بيعها، كما ينطبق هذا المعيار على الاستثمارات العقارية التالية²:

1- العقارات المملوكة من قبل المنشأة والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي؛

2- العقارات المحتفظ بها من قبل المنشأة بموجب عقد استئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي؛

3- العقارات المملوكة من قبل الشركات القابضة والمؤجرة للشركة التابعة بموجب عقد تأجير تشغيلي.

المطلب الثالث: صعوبات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية وأهميتها في البيئة الجزائرية

تواجه عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبة والتقارير المالية بالجزائر مجموعة من العراقيل كما ان تطبيق المعايير ذو أهمية خاصة في ظل الظروف الاقتصادية المحلية والدولية.

²- "نفس المرجع أعلاه"، ص: 393.

¹-حسين القاضي، مأمون حميدان: " المحاسبة الدولية ومعاييرها"، مرجع سبق ذكره، ص: 166.

²-محمد أبو نصار، جمعة حميدات: "معايير المحاسبة والإبداع المالي الدولي"، مرجع سبق ذكره ص: 674.

أولاً: صعوبات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر: تصدر المعايير الدولية المحاسبة والمعلومة المالية عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، المتكون من أغلبية تمثل الدول المتقدمة، هذا ما جعل المعايير الصادرة عن هذه الأخيرة تتناسب ومعطيات البيئة الاقتصادية لها وبالتالي فتطبيقها على مستوى الدول النامية يمكن ان يطرح بعض العراقيل بسبب عدم تناسبها مع خصائص بيئتها. والجزائر كغيرها من هذه الدول فقد تشكل اعتمادها للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية عدة صعوبات، يمكن تعدادها كما يلي:¹

- حسب الإطار التصوري للجنة المعايير الدولية للمحاسبة، فان القوائم المالية لا يمكن ان تلي احتياجات كل المستعملين من المعلومات، لكن هناك احتياجات مشتركة بينهم، بحيث أن تلبية احتياجات المستثمرين ستلي بالضرورة معظم احتياجات المستعملين الآخرين لكن الواقع غير ذلك، لان المستثمرين أنفسهم تختلف احتياجاتهم، كما ان هناك احتياجات اخرى من المعلومات في الجزائر للتسيير المؤسسة؛
- صممت المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية أساساً للتطبيق في المؤسسات الكبيرة التي تنشط والحاضرة في الأسواق المالية العالمية، بينما في الجزائر لا توجد سوق مالية فعالة و أغلبية المؤسسات فيها صغيرة أو متوسطة؛
- تتطلب المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية مستوى عالي من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات بحيث انه أية معلومة ضرورية لاتخاذ قرارات الاستثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية بينما غالبية المؤسسات الجزائرية عملت طويلاً في إطار يتميز بسرية ومحدودية نشر المعلومات؛
- صعوبة تغيير العادة المحاسبة السابقة التي قد تحتاج إلى وقت طويل من اجل تغييرها؛
- الصعوبات المرتبطة بالتكوين والتعليم المحاسبين، بحيث ان نقص محاسبين مؤهلين ومهنة متطورة منسجمة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، يستوجب تكوين المحاسبين وزيادة معارفهم حول هذه المعايير؛
- كيفية التوفيق بين القواعد المحاسبة الجديدة والنظام الجبائي القائم خاصة وان الجباية تعتبر بالنسبة للجزائر من أهم مصادر الموارد المالية.

ثانياً: أهمية تبني المعايير المحاسبة الدولية في البيئة الجزائرية: تكمن أهمية تبني المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي والمتمثلة فيما يلي:²

- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛
- تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية وجعلها قابلة للمقارنة، سواء على المستوى المحلي أو الدولي؛

¹-بوسبعين تسعديت: "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009-2010، ص: 57-58

² -خبيطي خضير: "أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSRS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبة والمالية، جامعة احمد دراية، أدرار، الجزائر، العدد 2، جوان 2016، ص: 108.

- فعالية نظام المعلومات وقدرتها على توفير معلومات تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها؛
- تطبيق منطق الأداء، إذا على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير منقولة وكل استثماراتها، كنفقات وإنها تقييد ما في جانب الأصول تمتلك الزمن؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة ويقصد به كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا للأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة؛
- القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموجودات العمومية وتوفير الرقابة على الإنفاق العمومي.

المطلب الرابع: مدى التوافق بين النظام المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

اعتمد معدو النظام المحاسبي المالي في الجزائر على المرجعية الدولية للمحاسبة متمثلة من خلال إصدار تشريعات المعايير الدولية للإبداع المالي IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS ونصوص قانونية محددة للإطار التصوري للمبادئ والقواعد المحاسبية العامة لهذا النظام، وعليه كان الإطار التطوري أهم مواطن التوافق بينهما: ¹

أولا: الإطار التصوري وقواعد الاعتراف والقياس:

اعتمد المشرع الجزائري على المرجعية الدولية من خلال تبنيه للإطار المفاهيمي (التصوري) لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة سنة 2003 عند وضع لمشروع النظام الجديد في سنة 2004 ولكن مع بداية سنة 2010 اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ومن التسمية نستنتج ان هدف الإطار المفاهيمي الجديد، توسع ليشمل جميع المكونات التقارير المالية بعد ان كان يهتم فقط بالقوائم المالية. والمشرع الجزائري لم يأخذ بهذا التعديل الجديد، كما ان الإطار المفاهيمي حسب النظام المحاسبي موجز اقتصر فقط على تقنية المعالجة للأحداث الاقتصادية على عكس المرجع الدولي الذي نجده مفصل لنطاق كل عنصر مع تقديم الشروحات اللازمة للتعامل مع أي حالة مستجدة، كما ان مفهوم رأس المال غير موجودة في المرسوم التنفيذي 156-08 وهي موجودة ضمن الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية، ويختلف النظام المحاسبي المالي عن المعايير المحاسبة الدولية فيما يخص مدونة الحسابات فهي خاصة بالنظام المحاسبي المالي فقط حيث ان هذه المدونة متطابقة بشكل كبير مع المخطط العام الفرنسي لسنة 1999.

والسبب يرجع إلى ان الهيئة التي قامت بانجاز النظام المحاسبي المالي هي فرنسية، في حين ان الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية لا يحتوي على مدونة حسابات وهذا يرجع ان كل دولة لها نظام محاسبي خاص، والهدف

¹ - شوقي طارق: "محاسبية التغطية عن المشتقات المالية في ظل المعايير المحاسبة الدولية والنظام المالي المحاسبي"، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف-1، الجزائر، 2018/2017 ص ص: 51-52.

من مدونة الحسابات هو توحيد المصطلحات والطرق المحاسبة على مستوى المؤسسة أو مجموعة الشركات الناشطة في الجزائر.

بالإضافة إلى ان النظام المحاسبي أتى في شكل قانون ملزم التطبيق في أسلوب ممنهج يسمح بإضافة، إلغاء أو تعديل أي مادة أو فقرة من هذا القانون من طرف المشرع الجزائري كلما دعت الحاجة لذلك أما المرجعة الدولية غير مرتبط بقانون خاص، الهيئة المعينة بوضع المعايير هي مجلس المعايير المحاسبة الدولية ليست خاضعة لأي دولة أو أي قانون، أما فيما يخص المبادئ والفروض وكذا الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبة فهي متوافقة تماما المرجع الدولي وما جاء من اختلاف في بعض المصطلحات ناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجديد، أما قواعد الاعتراف وقياس الأصول والخصوم، الأعباء والمنتوجات في النظام المحاسبي المالي هي متطابقة مع المرجعية الدولية إلا ان عملية التقييم بالقيمة العادلة في المرجعية الدوليةIFRS13تعتمد على ثلاث تقنيات هي:

- طريقة السوق؛
- طريقة التكلفة؛
- طريقة الدخل؛

وهذا غير موجود في النظام المحاسبي المالي.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما ذكرناه في هذا الفصل تمكنا من التوصل إلى الدور الذي تلعبه المحاسبة، فيتجلى هذا فيما عليه مجموعة من الأسس والمبادئ التي تكونت عبر السنين، وبعد قيام الجزائر بأعمال إصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف متعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث جاء هذا النظام بتغيير حقيقي للمحاسبة المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي.

حيث ان النظام المحاسبي المالي الجديد يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.



تمهيد الفصل الثاني:

سعى للتوحيد المحاسبي الدولي وضع الخبراء المحاسبون معايير دولية كتشريع لنظام محاسبي جديد متضمن الحسابات حيث حدثت عدة تغيرات لهذه الحسابات مقارنة بما كانت عليه المخططات المحاسبية السابقة ومن ضمن المجموعات التي حدثت تغيير في حساباتها المجموعة الثانية للتبittات والتي كانت سابقا الاستثمارات، في هذا الفصل سنتطرق إلى المعالجة المحاسبية للتبittات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.

والإلمام بجوانب هذا الموضوع قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

❖ المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتبittات العينية.

❖ المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية.

❖ المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للتبittات المالية والمقارنة بين SCF و IAS/IFRS في المعالجة المحاسبية للتبittات.

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتبittات العينية

من أجل الإلمام بالتبittات العينية ومحاسبتها يتطلب معرفة ما هيتهها وكل ما يتعلق بها، وسنتناول في هذا المبحث مفاهيم عامة حول التبittات العينية وطرق تقييم التبittات العينية في بداية ونهاية الدورة وطرق امتلاكها وكيفية تناول عنها، وكذا حالات خاصة بالتبittات العينية

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التبittات العينية

سنطرق في هذا المطلب إلى تقديم التبittات العينية وأنواعها وكذا شروط الاعتراف بها. **أولاً: مفهوم التبittات العينية:** تعتبر التبittات العينية موجوداً أو أصلاً هاماً من أصول المؤسسة لذا وجب قبل إعطاء تعريف لها التطرق إلى تعريف الأصل (التثبيت) حيث يعرف الأصل على انه: « يعتبر مصطلح التبittات (الأصول الثابتة) كما جاء في النظام المحاسبي المالي (SCF) عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة ولأكثر من سنة»¹

أما التبittات العينية فتعرف بأنها: « التثبيت العيني هو أصل عيني بحوزة الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض ان تستغرق ندة استعماله إلى ما بعد السنة المالية»².

« التثبيت العيني هو موجود ملموس مثل التجهيزات والأراضي والمباني، وتكون فترة استخدامها أكثر من سنة وهو مراقب من قبل المؤسسة، نظراً لشرائه أو استئجاره»³

ثانياً: أنواع التبittات العينية:

للتبittات العينية عدة أنواع نجزئها فيما يلي:⁴

- ح/211 الأراضي؛
- ح/212 تهيئة الأراضي؛
- ح/213 المباني؛
- ح/215 التركيبات التقنية المعدات والأدوات الصناعية؛
- ح/218 قين ثابتة مادية أخرى وقد تضم حسابات أخرى؛
- المنشآت العامة وأعمال الترتيب والهيئات؛

¹ - كنوش عاشور: "المحاسبة العامة وأصول ومبادئ و آليات سير الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2000، ص: 93.

² - حاج علي: "النظام المحاسبي المالي الجديد"، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء ، الجزائر 2012، ص: 47.

³ - عبد الرحمن عطية: " المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار النشر جطيلي، برج بوعرييج، الجزائر، 2009، ص: 72.

⁴ - شعيب شنوف: "محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

- معدات النقل؛

- أثاث مكتب ومعدات الإعلام الآلي؛

- القابلة للاسترجاع.

-ح/211 الأراضي: وحسب المفهوم المحاسبي تختلف المعالجة المحاسبية للأراضي نوعها وغرض استعمالها نجد:¹

- أراضي تشتري بقصد البيع خاصة في الوكالات العقارية حيث تعالج بصفتها مخزون؛
- أراضي تقتنى لوجود مناجم فيها كالحجارة وأخرى تسمى في المحاسبة بالمقالع، وهذا النوع من الأراضي يخضع لأحكام الامتلاك؛
- أراضي وجدت بغرض إقامة مباني صناعية ومن هنا اوجب النظام المحاسبي المالي ضرورة الفصل بين قيمة الأرض والمبني لأن الأرض هنا غير قابلة للامتلاك يعكس المبني وتقييم تكلفة الأرض بجميع النفقات التي صرفت لغرض الحصول عليها وتجهيزها للاستخدام.

- ح/212: عمليات وترتيب وتهيئة الأراضي: يسجل في هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل ضمن تكلفة اقتناء الأراضي كحفر آبار ومياه السقي حيث يعالجها النظام المحاسبي كتشبيات بحد ذاتها وتدخل ضمن هذا الحساب.²

- ح/213: البنايات هي كل البنايات العقارية المستحدثة والتقنيات لغرض تحصيل التدفق النقدي، وتضم الحسابات التالية:

✓ 21311 مباني صناعية؛

✓ 21315 مباني إدارية؛

✓ 21318 مباني أخرى؛

✓ 2135 تركيبات عامة وتجهيزات المباني؛

✓ 2138 منشآت قاعدية.

ح/215: التركيبات التقنية والمعدات الصناعية والتركيبات التقنية التي يصعب فصلها عن الأرض أحيانا كشيكات العتاد المختلفة المتعلقة بالإنتاج، وتتفرع إلى الحسابات التالية:³

✓ 2154 معدات صناعية؛

✓ 2155 أدوات صناعية؛

✓ تجهيزات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية.

¹ - لخضر علاوي: "نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها"، مرجع سبق ذكره، ص: 243.

² - الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

³ - عبد الرحمن عطية: "المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، مرجع سبق ذكره، ص: 72-73.

ح/218: التبثبات العينية الأخرى: عند الاقتضاء المنشآت العامة وإهمال الترتيب والتهيئات، معدات النقل، أثاث مكتب ومعدات مكتب، معدات الإعلام الآلي والأغلفة القابلة للاسترجاع.¹ ومن بين الحسابات التي يضمها هي:²

✓ 2182 معدات النقل؛

✓ 2183 معدات المكتب؛

✓ 2184 أثاث المكتب؛

✓ 2186 أغلفة متداولة.

ثالثا: الاعتراف بالتبثبات العينية:

يتطلب الاعتراف بالتبثبات العينية توفر مجموعة من القواعد والشروط يمكن تلخيصها كما يلي:³

- ان يزيد عمرها الاقتصادي عن سنة؛
- ان يكون الغرض من اقتناءها هو التشغيل وليس إعادة بيعها؛
- ان تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن الأصول إلى المنشأة؛
- ان يتم قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

المطلب الثاني: تقسيم وإعادة تقسيم التبثبات المادية حسب النظام المحاسبي المالي:

تخضع التبثبات المحاسبية إلى التقسيم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة إلى غاية خروجها.

أولاً: التقييم الأولي للتبثبات العينية:

تقيم التبثبات المادية مبدئياً بتكلفتها:

حالة الشراء:

تسجل التبثبات المادية بتكلفة اقتناءها التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي وفقاً للمعيار IAS16 على الأتي:⁴

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

- مصاريف الموقع لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة؛

¹ - لحضر علاوي، "نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها"، مرجع سبق ذكره، ص: 246.

² - عبد الرحمن عطية: "المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، مرجع سبق ذكره، ص: 247.

³ - لحضر علاوي: "معايير المحاسبة الدولية، دروس وتطبيقات محلولة"، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2011، ص: 123.

⁴ - بن ربيع حنيفة: "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS"، مرجع سبق ذكره، ص: 267.

- تجارب التشغيل؛
- بعض الأعباء المتعلقة بالحياة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة ارض أو مبنى وتشتى العناصر التالية من التكلفة المسجلة؛
- مصاريف إدارية وأعباء عامة؛
- مصاريف الانطلاق ومصاريف سابقة للاستغلال؛
- خسائر التشغيل الأولي؛
- تكلفة القرض الممول لاقتناء التبتات المادية) باستثناء تبني الخيار المرخص به في النظام المحاسبي المالي SCF حسب عليه المعيار IAS23 تكلفة القرض).

وعند اقتناء التبتات المادية يمكن ان نميز بين حالتين:

1. حالة الشراء نقداً (التسديد المباشر): يمكن للمؤسسة ان تشتري احد عناصر التبتات مع التسديد المباشر دون انتظار مهلة لذلك، يمكن ان تستفيد من خصم تعجيل الدفع، ويتم تعجيل الدفع وفق القيد الآتي:

21×		من ح/ تبittات مادية:	× ×
512	إلى ح/ البنوك	× ×	
أو		× ×	
53	إلى ح/ الصندوق		
	(شراء تبittات مادية)		

2. حالة الشراء على الحساب: في حالة الشراء على الحساب (شراء الأصل، الدفع بعد اجل) ينبغي تحديد تكلفة الأصل وذلك اخذ في الحسبان عنصر الزمن والهدف من ذلك حياد لعدم تأثير تكلفة الدين على تقييم الأصل، ونسجل هذه الحالة وفق القيد الآتي:

21×		من ح/ تبittات مادية:	× ×
404	إلى ح/ مورد والثبات	× ×	
	(شراء تبittات مادية على الحساب)		

- حالة الإنتاج: في هذه الحالة يسجل التبت المادي بتكلفة إنتاجية حسب النظام المحاسبي المالي، فان تكلفة الإنتاج لأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية:¹

¹ - هوام جمعة: " المحاسبة العينية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص ص: 49 - 52.

- سعر شراء المواد الأولية؛

- التكاليف المباشرة للإنتاج؛

- التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتة والمتغيرة.

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

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

ب. **الأعباء غير المباشرة للإنتاج:**

- **التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج:** هي تلك التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل حصة الاستهلاك المباني والتجهيزات الصناعية، يضاف عند الاقتضاء استهلاك تكاليف التفكيك وحصة استهلاك التجهيزات المعنوية مثل: مصاريف التطوير والبرمجيات.

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

ما ان تكاليف الاقتراض لأعباء الفوائد، امتلاك علاوات التسديد ومصاريف الإصدار، التمويل، شراء أو إنتاج تجهيز مادي، معنوي، يمكن ان تدرج في تكلفة الأصل إذا تحققت جملة من الشروط.

- يتطلب انجاز الأصل مدة طويلة (حسب SCF شهرا) قبل استعماله وبيعه.

- يخص فترة إنتاج هذا الأصل، حتى الشراء أو الاستلام النهائي.

حالة التبادل: تتم عملية التبادل من خلال:¹

- ان تتبادل المؤسسة الأصل الثابت المادي مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل الثابت المادي الثابت الذي اتصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ما عدا حالة كون التبادل الحاصل لا تمثل حقيقة تجارية أو انه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصدقية سواء كان ذلك بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيم العادلة المعطى في إطار التبادل.

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

¹ - بن ربيع حنيفة: " الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS "، مرجع سابق ذكره، ص ص: 291-

حالة الحصول على تبittات عن طريق مساهمات عينية:

عند تأسيس المؤسسة أو في حالة زيادة رأسمالها بمختلف الطرق إذا تقدم مالك المشروع أو المساهمين الجدد برأس مال على شكل أصل عيني وليس نقدي، وإذا كان هذا الأصل العيني من عناصر التبittات المادية فإنه يقيم بالقيمة العادلة والغالب أن تكون القيمة السوقية لتلك الأصول، وتسجل على النحو التالي:

21×	من ح/ تبittات مادية:	×	×
10	إلى ح/ رأس المال الصادر (الحصول على مساهمات عينية)	×	×

حالة الحصول على تبittات مادية عن طريق عقود إيجار تمويل:

في حالة حياة تبitt عيني عن طريق عقود إيجار التمويل في الأصول بحيث يجعل أحد الحسابات القيم الثابتة لدينا

(حساب رقم 21) ويقابله الديون الخاص بهذا العقد، حساب الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويل (حساب رقم 167) في الجانب الدائن ويسجل كما يلي:

21×	من ح/ تبittات مادية	×	×
167	إلى ح/ الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل (الحصول على تبittات عن طريق عقود إيجار التمويل)	×	×

وعندما يتم تسديد المدفوعات حسب الاتفاق يجعل حساب 167 لدينا بمبلغ السداد وكذلك المصاريف المالية حساب 66 يجعل لدينا وفي الدائن يكون أحد حسابات الخزينة كما يلي:

167	من ح/ الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل	×	×
66	من ح/ المصاريف المالية	×	×
5×	إلى ح/ الحسابات المالية (تسديد المدفوعات المتفق عليها)	×	×

حالة الحصول على التبittات عن طريق القروض: يمكن أن ترتبط بتكلفة التبitt إذا اختارت المؤسسة ذلك حسب المعيار IAS23 باحترام الشروط التالية:¹

¹ -حواس صالح: "المحاسبة العامة"، "دروس ومواضيع ومسائل محلولة"، غرناطة للنشر والتوزيع، بدون سنة النشر، الجزائر، ص: 33.

- إذا تطلب الأصل مدة طويلة (حسب SCF أكثر من 12 شهرا) (لم تحدد المدة في المعيار) قبل ان يستعمل أو يباع؛
- في حالة اقتراض الأموال خصيصا للحصول على هذا التثبيت؛
- في حالة القروض العامة التي استعملت في الحصول على التثبيت، ونسجل محاسبيا ما يلي:

661	من ح/ أعباء الفوائد	× ×	
5×	إلى ح/ الحسابات المالية		
	(دفع الفوائد)	× ×	
2×	من ح/ التثبيت المعني	××	
661	إلى ح/ أعباء الفوائد	××	
	(. تحميل تكاليف القروض بتكلفة التثبيت)		

حالة الحصول على التثبيتات عن طريق الإعانات:

حسب IAS20 إعانات عمومية تعالج بطريقتين:

- إما ان نعبر عن الإعانة كإيرادات للمؤسسة وهذه الطريقة التي اعتمد عليها SCF؛
 - إما ان تطرح من تكلفة الأصل، وهذا ما يخفض تكاليف الامتلاك لاحقا؛
- وبالتالي الطريقتين لهما نفس الأثر على النتيجة، وذلك برفع الإيرادات في الأولى وتخفض الأعباء في الثانية.
- تسجل الإعانات سواء إعانات الاستغلال أو إعانات الاستثمار كإيرادات لدورة أو عدة دورات ماليو بنفس وتيرة التكاليف التي ينتظر تغطيتها؛
 - تظهر الإعانة المرتبطة بالتثبيت في الميزانية كإيرادات مؤجلة إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات قابلة للامتلاك فإنها تسجل في الإيرادات تناسبيا مع الامتلاك؛
 - أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات غير قابلة للامتلاك فان الإعانة تحول إلى إيراد في اجل أقصاه (10) سنوات بطريقة خطية؛
 - أما إذا كانت إعانة الاستغلال فإنها تحول إلى النتيجة مباشرة لتاريخ استلامها، وإذ لم تلتزم المؤسسة ببعض بنود العقد أو الإنفاق قد ت
 - طالب الحكومة باسترجاع تلك الإعانة جزئيا أو كليا:

131	من ح/ إعانات التجهيز	× ×	
2×	إلى ح/ التثبيتات		
	(الحصول على إعانة)	× ×	
131	من ح/ إعانة التجهيز	××	

××		إلى ح/ السيولة (تمويل منتظر)	446	
----	--	---------------------------------	-----	--

× ×	× ×	من ح/ السيولة إلى ح/ التبتات (تحويل إعانة)	512	446
××	××	من ح/ البنك إلى ح/ التبتات (اقتناء التبت)	2×	512
× ×	× ×	من ح/ إعانات التجهيز إلى ح/ الأقساط إعانات الاستثمار (تسديد قسط الإعانة)	754	131

× ×	× ×	من ح/ البنك إلى ح/ إعانات الاستغلال (الحصول على إعانات الاستغلال)	74	512
-----	-----	---	----	-----

التبittات العينية في شكل امتياز: تتمثل فيما يلي:¹

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي، هذا الأخير يلتزم بتنفيذ خدمة عمومية، وتكون المعالجة المحاسبية لها يجعل ح/22 تبittات في شكل امتياز بصفته مدينا، أما الحساب الدائن فهو ح/229 حقوق مانح الامتياز ويظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية(خصوم غير جارية).

1- عبد الرحمن عطية: " المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي"، مرجع سبق ذكره، ص: 74-75.

22×	من ح/ تشبيات في شل امتياز	× ×	
229	إلى ح/ حقوق مانح الامتياز	× ×	
	(إثبات وجود التشبيات الممنوحة في شكل امتياز)		

التشبيات الجاري انجازها:

إن هذا النوع من التشبيات تستكملها المؤسسة أو الكيان في المستقبل ويظهر من خلالها عدة حسابات وهي التشبيات غير المكتملة، وهي تنقسم إلى قسمين:

- التشبيات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدى مستندة إلى الغير؛
- التشبيات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة

التسجيل المحاسبي:

الحالة الأولى:

23	من ح/ تشبيات جاري انجازها	× ×	
40	إلى ح/ الموردون والحسابات الملحقه	× ×	
	(إثبات وجود التشبيات الجاري انجازها)		

الحالة الثانية:

23	من ح/ تشبيات جاري انجازها	× ×	
73	إلى ح/ الإنتاج المثبت بقيمة تكلفة إنتاج	× ×	
	(التشبيات التي ينجزها الكيان بوسائله الخاصة)		

ثانيا: التقييم اللاحق للتشبيات المادية:

تقيم التشبيات المادية بحسب التكلفة وقد تم التعرض إلى ذلك سابقا، كما التشبيات المادية فيما بعد بطريقتين هما: التكلفة وإعادة التقييم:¹

طريقة التكلفة: تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية - الاهتلاك - خسائر القيمة

طريقة إعادة التقييم:

تحدد القيمة المحاسبة للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبة = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم - الامتلاكات المستقبلية - خسائر القيمة المستقبلية.

¹ - محمد بوتين: "المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، مرجع سابق ذكره، ص: 102.

ثالثا: إعادة تقييم التشبيات العينية:

1- تعريف إعادة التقييم:

إن إعادة تقييم الثبث هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتشبيات العينية، حيث ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التشبيات وإلا تقتصر على تثبيث محدد وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة التقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا بموجب المرسوم 07-210 الصادر بتاريخ 2007/07/04 والمحدد لشروط إعادة تقييم التشبيات العينية القابلة للاهلاك وكذا التشبيات غير القابلة للاهلاك.¹

كما يمكن أن تتم عملية إعادة التقييم بصورة حرة أي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، وحاليا عمليات إعادة التقييم هي حرة وفوائضها خاضعة للضريبة.

2- التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم:

فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية للتجهيز وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل، وفي المقابل حساب الأموال الخاصة ح/105 فرق إعادة التقييم، لكن إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء.

وفي نهاية السنة يحسب قسط الامتلاك السنوي بقيمة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها على فترة استخدامه المتبقية.²

رابعا: إعادة تقييم التشبيات العينية : هناك حالتين:

1- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للثبث: في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيث ما يتم بإعادة تقييم قيمة وكذا الاهتلاكات الخاصة بهو هذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمة المحاسبية الصافية أي أن:³

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل - قيمة المحاسبية الصافية

حيث أن القيمة المحاسبية : هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة خسائر القيمة المسجلة .

¹ - عبد الرحمن عطية: "المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي الحال"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 218-219.

² - هواتم جمعة: " المحاسبة العينية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

³ - عبد الرحمن عطية: "المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 219-226.

ان فرق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتبثبات من جهة ومجموع الاهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى.

والتسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم يكون كالآتي:

2x		تثبثات سابقة (زيادة قيمة الأصل)	x x
28x		اهتلاك التثبثات (زيادة اهتلاك المجموع)	x x
105		رأس المال الصادر	x x
		(إعادة تقييم التثبث)	

2- إعادة تقييم القيمة المحاسبة الصافية للتبثبات: تم وفق المراحل الآتية:

- ترصيد الاهتلاكات المجمعة للتبثبات المراد إعادة تقييمه؛
- تحديد القيمة العادلة للتبثبات وحساب الفرق بينها وبين قيمة المحاسبة الصافية، وبهذا يتم الحصول على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبة الصافية، كما في الآتي:

2x x		من ح/ تثبثات مادية (زيادة قيمة الأصل)	x x
105		إلى ح/ فارق إعادة التقييم	x x
		(إعادة تقييم التثبث)	

المطلب الثالث: اهتلاكات وتدهور القيمة وكيفية التنازل عن التثبثات العينية:

أولاً: اهتلاك التثبثات العينية:

يعرف الاهتلاك على انه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل والقدم، في النظام المحاسبي المالي وفق المادة 121-07 فقد عرف الاهتلاك كالتالي: « الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه».¹

ويعرف أيضا: « على انه التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها التثبثات التي تتدهور قيمتها مع الزمن يهدف إظهارها بالميزانية بقيمتها الصافية».²

وحسب النظام المحاسبي المالي فان طرق الاهتلاك المسموح بها والتي يتم حسابها كما يلي:³

¹ - عبد الرحمن عطية: "المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي الحالي"، مرجع سبق ذكره، ص: 126.

² - محمد بوتين: "المحاسبة العامة للمؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر 2005، ص: 255.

³ - بن ربيع حنيفة: "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS"، ص ص: 262-263.

1. **طريقة الاهتلاك الثابت:** وتسمى أيضا طريقة الاهتلاك الخطي وهي تؤدي إلى عبئ ثابت على طول المدة النفعية للأصل، ويحسب قسط الاهتلاك السنوي وفق هذه الطريقة كما يلي:

القسط السنوي = المبلغ القابل للاهتلاك / العمر الإنتاجي.

حيث:

القيمة القابلة للاهتلاك = التكلفة الأصلية - الخردة (القيمة المتبقية)

ويمكن تحديد معدل الاهتلاك من خلال معرفة العمر الإنتاجي للتشبيت كالتالي:

معدل الاهتلاك = (100 / العمر الإنتاجي)

ويكون التسجيل المحاسبي لقسط (ثابت) الاهتلاك السنوي كالتالي:

		N/12/31		
	× ×	من ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
× ×		إلى ح/اهتلاك التشبيات العينية قسط امتلاك الدورة "N"	281×	

2. **طريقة اهتلاك المتناقص:** حسب النظام المحاسبي المالي تؤدي هذه الطريقة إلى عبئ متناقص على مدة الأصل النفعية وفق هذه الطريقة يحسب قسط الاهتلاك المتناقص كما يلي:

القسط المتناقص للدورة "N" = (القيمة المحاسبية الصافية في بداية الدورة) × (معدل الاهتلاك المتناقص)

حيث: **معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت × المعامل**، ويكون المعامل كما يلي:

الجدول رقم (01): جدول معرفة المعامل الضريبي للاهتلاك

المدة العادية للاستعمال	3 أو 4 سنوات	5 أو 6 سنوات	أكثر من 6 سنوات
المعامل الضريبي للاهتلاك	1.5	2	2.5

- في الاهتلاك المتناقص المبلغ القابل للاهتلاك للسنة الحالية = القيمة المحاسبية الصافية للسنة السابقة؛
- عندما يصبح معدل الاهتلاك المتناقص اقل أو يساوي 100 / عدد السنوات المتبقية، تنتقل إلى الطريقة الخطية فيصبح:

قسط الاهتلاك = القيمة المحاسبية الصافية / عدد السنوات المتبقية.

ويكون التسجيل المحاسبي بجعل ح/681 مدين مقابل ح/281 دائن.

3. **طريقة الاهتلاك المتزايد:** حسب النظام المحاسبي المالي فان هذه الطريقة تؤدي على عبئ يتزايد على المدة النفعية للأصل، وفق هذه الطريقة يحسب قسط الاهتلاك المتزايد كما يلي:

القسط المتزايد للدورة = (المبلغ القابل للاهلاك × عدد السنين منذ الحصول على الأصل أو رقم السنة المرجعية) / مجموع أرقام القيمة النفعية للأصل.

ويكون التسجيل المحاسبي بنفس الطريقة السابقة.

4. طرق الاهتلاك على أسس وحدات النشاط: وهي كما يلي: ¹

الطريقة التي تربط مقدار الاهتلاك الدوري بمقياس يرتبط بمستوى نشاط الأصل خلال فترة معينة لذلك لا تربط هذه الطريقة بين الاهتلاك ومرور الزمن وإنما تربط بين الاهتلاك وحجم النشاط، على مدار عمره الافتراضي، وبالتالي لا يتم حساب وتسجيل مصروف اهتلاك في الفترات التي لا يستخدم فيها الأصل ويكون عاطلاً عن العمل، وعادة ما يتم مستوى نشاط الأصل إما باستخدام وحدات مدخلات مثل ساعات تشغيل الأصل أو باستخدام وحدات مخرجات مثل حجم إنتاج الأصل وفي كلا الحالتين يتم تحديد مصروف الاهتلاك الخاص بفترة معينة كما يلي:

مصروف الاهتلاك لوحدة النشاط = (القيمة القابلة للاهلاك (التكلفة-قيمة الخردة) / حجم النشاط الإجمالي التقديري للأصل.

مصروف الاهتلاك للفترة = حجم النشاط (الاستخدام) × مصروف الوحدة

ثانياً: خسائر القيمة عن التشبيات العينية:

1. تعريف: هناك عدة تعاريف نذكر منها: « تقوم المؤسسة عند حلول تاريخ إقفال الحسابات بتقدير

وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر سواء داخلي أو خارجي، يدل على أن الأصل قد فقد قيمته إذا

ثبت وجود أي مؤشر فعلى للمؤسسة القيام بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من القرض» ².

2. المؤشرات الخارجية على وجود خسائر في القيمة:

عند إثبات الحسابات يجب على المؤسسة تقدير فيما إذا كان هناك دليل بأن أصل قد فقد من قيمته عندما

تأخذ الأدلة التالية: ³

¹ - عبد الناصر إبراهيم، نور إيهاب نظمي: " المحاسبة المتوسطة "، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص: 162.

² - لخضر علاوي: "نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها"، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

³ - هوام جمعة: " المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IRS/IFRS " مرجع سبق ذكره، ص: 59.

الجدول رقم (02): أدلة داخلية وخارجية لتدهور القيمة .

أدلة داخلية	أدلة خارجية
التدهور أو الإلتلاف المادي غير المتوقع في المخطط الابتدائي قد ظهر؛	حدث هناك انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر؛
تغيرات هامة في طريقة الاستخدام الحالية أو مستقبلية لها أثر سلبي على استخدام الأصل (إعادة الهيكلة، التخلي عن الأنشطة...)	تغيرات هامة، له أثر سلبي على المؤسسة حدثت خلال الدورة أو ستحدث في المستقبل القريب، في المحيط التقني، الاقتصادي، أو القانوني، أمثلة ظهور إجراءات جديدة تجعل التقنيات المستخدمة غير فعالة، تغيير في التنظيمات؛
الأداءات الأقل من التقديرات، الأداء المنظر للأصل هو أقل من المنتظر إذا تحققت أحد هذه الأدلة، يجب على المؤسسة ان تشرع في اجتياز الخسارة في القيمة.	معدل الفائدة للسوق زاد خلال الدورة ومن المحتمل ان هذه الزيادة تخفض من القيم البيعية بشكل هام.

المصدر هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره ص: 59.

استرجاع تدني القيمة:

على المؤسسة نهاية كل سنة مراجعة تدني القيمة المسجلة سابقا، إنه ليس نهائي، إذ يمكن رفعه أو تخفيضه أو إلغاؤه وهذه الحالات مقيدة بشروط:¹

الشرط الأول: لا يمكن ان يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ التدني المسجل حتى لا تتعدى قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية، وهذا ما يؤدي إلى الشرط الثاني؛

الشرط الثاني: لا يجب في أي حال من الأحوال أن يؤدي الاسترجاع إلى قيمة محاسبة باقية أكبر من القيمة المحاسبية الباقية الواجب الحصول عليها في حالة الاهتلاك العادي للتشبيات.

التسجيل المحاسبي:

إذا زاد مبلغ خسائر القيمة:

681	من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	× ×
29	إلى ح/ خسائر القيمة للتشبيات (زيادة خسائر القيمة)	× ×

¹ - هوام جمعة: "المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"، مرجع سبق ذكره، ص:

إذا انخفض أو الغي:

29	من ح/ خسائر القيمة للتشبيات	× ×	
781	إلى ح/ استرجاع عن خسائر القيمة	× ×	

ويتم التسجيل المحاسبي للتدهور بشكل مشابه لتسجيل الاهتلاكات، غير ان حساب تدهور التشبيات العينية يجعل الحساب 29، خسائر القيمة دائن.

681	من ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	× ×	
291	إلى ح/ خسائر القيمة عن التشبيات العينية (إثبات تدهور القيمة)	× ×	

ثالثا: كيفية التنازل عن التشبيات العينية:

يمكن للتشبيات العينية الخروج من المؤسسة إما عن طريق بيعه أو التبرع به أو عن طريق إبداله بأصل آخر أو عندما لا يتوقع تحقيقاى منفعة مستقبلية من جراء استعماله.

وبصفة عامة نسجل عملية الخروج أو التنازل عن التشبيات العينية عبر المراحل التالية:¹

- حساب قسط الاهتلاك الخاص بسنة الخروج وهذا إذا كان الأصل قابل للاهتلاك ولم تمتلك كليا(قسط الاهتلاك المكمل)؛

- حساب القيمة الدفترية للأصل؛

- تحديد إذا كانت هناك مكاسب أو مخاسر.

وتكون القيود المحاسبية كما يلي:

1- إثبات قسط الاهتلاك المكمل لسنة التنازل:

¹ - عبد الحي مرعي و آخرون : "مبادئ المحاسبة المالية"، دار المطبوعات الجامعية، جورج عوض، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008، ص ص: 566-567.

681		من ح/ مخصصات الاهلاك تثبittات العينية	× ×	
281		إلى ح/ اهلاك تثبittات عينية		
		(إثبات قسط الاهلاك)	× ×	

2- ترصيد الموجود أو الأصل المتنازل عنه:

وذلك بترصيد القيمة الإجمالية للأصل يجعلها دائنة مقابل ترصيد مجمع الاهلاك ومجمع خسائر القيمة يجعلهم مدينين.

حساب نتيجة الاستبعاد بطرح القيمة المحاسبية الصافية للأصل من صافي نواتج الاستبعاد إذا كانت ربح نسجل في ح/ فوائض قيمته أما إذا كانت خسارة تسجل في ح/ 652 نواقص قيمته. ويكون القيد المحاسبي إذا كانت نتيجة التنازل ربحاً كما يلي:

512		من ح/ البنك	× ×	
462		من ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	× ×	
		عن التثبittات		
281		من ح/ اهلاك التثبittات العينية	× ×	
291		من ح/ خسائر القيمة من الثبات للعينة	× ×	
21		إلى ح/ التثبittات العينية	× ×	
752		إلى ح/ فوائض القيمة عن خروج	× ×	
		الأصول المثبتة غير المالية		
		(التنازل عن تثبittات عينية)		

أما إذا كان الاستبعاد خسارة فيكون القيد كما يلي:

512		من ح/ البنك	× ×	
462		من ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	× ×	
		عن التثبittات	× ×	
281		من ح/ اهلاك التثبittات العينية	× ×	
291		من ح/ خسائر القيمة من الثبات للعينة		
652		من ح/ نواقص القيمة عن خروج الأصول الثابتة		
		غير المالية		

× ×	إلى ح / التشبيات العينية (التنازل عن تشبيات عينية)	21	
-----	---	----	--

المطلب الرابع: حالات خاصة بالتشبيات المادية

تصنف العقارات الموظفة حسب النظام المحاسبي ضمن التشبيات العينية كأنها أصل مادي عادي على خلاف المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر انه رغم طبيعة هذه الأصول هي مادية إلا أنها تصنف ضمن التشبيات المالية لأنه الهدف من استعمالها هو مالي، وذلك وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS40 (عقارات التوظيف).

مجموعة عقار: من خلال ما يلي:¹

عملية اقتناء عقار يطرح مشكل توزيع تكلفة الاقتناء بين الأرض والمبنى، هذا التوزيع ليس ببيادي في حالة كون الأرض غير قابلة للاستهلاك، على عكس المبنى، لم ينص النظام المحاسبي المالي على كيفية معالجة هذا الأشكال المطروح، لكن حسب الممارسات المحاسبية فان سعر الاقتناء لمجموعة عقار هو مختلف حسب الموقع والطلب:

- في المناطق التي يكون فيها العقار نادر والطلب قوي، فان سعر العقار يمكن تقديره بالفرق بين سعر السوق للمجموعة الأرض، المبنى وتكلفة البناء الكاملة.

- أما في المناطق فإن سعر مجموعة العقار هي تحدد عامة بإضافة تكلفة البناء وتكلفة الأرض.

العناصر المكونة لسعر الأرض:

سعر دخول الأرض يحتوي على:

- تكلفة الشراء خارج تكلفة TVA المستردة معظم عند الاقتناء بسعر الشراء للوعد بالبيع أو حق الخيار؛
- سداد مبلغ عند تجاوز السقف القانوني للكثافة؛
- المساهمة في أشغال الطرق التي قامت بها البلدية؛
- المصاريف الموجهة لجعل الأرض حرة (القيمة المحاسبية الصافية للمبنى القديم، مصاريف الهدم....الخ).

العناصر المشكلة لسعر المبنى:

سعر دخول المبنى يحتوي على:

- تكلفة الشراء خارج تكلفة TVA المستردة المعظمة عند الاقتناء بسعر الشراء للوعد بالبيع أو حق الخيار؛
- سداد مبلغ عند تجاوز السقف القانوني للكثافة؛
- أشغال التهيئة والتركيبات المحققة عند الاقتناء؛

¹ - هوام جمعة: " المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IRD/IFRS " مرجع سبق ذكره، صص:

- تعريض نزع اليد أو إلغاء الإيجار من اجل استخدام المقتناة بشكل حر؛
- رسم تحويل المحلات السكنية إلى مكاتب؛
- الرسم المحلي للتجهيز كذلك الرسم الإقليمي للمسحات الخضراء؛
- مصاريف الدراسات وأتعاب المهندس المعماري؛
- أشكال الرسم وتطهير الأرض؛
- مصاريف هدم المبنى منى اجل إقامة مبنى جديد، ناقص القيمة المحاسبية الصافية للمبنى.

المعالجة المحاسبية:

- يتم تسجيل مجموعة عقار الموظفة في الحسابات كأصول إذا توفرت فيها شروط إدراج الأصول وتعالج محاسبيا طريقة معالجة التثبيتات تقيم بعد إدراجها الأولي في الحسابات:
- طريقة التكلفة، بطرح مجموعة الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة؛
 - طريقة القيمة العادلة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية

يهدف المعيار الدولي المحاسبي رقم 38 للأصول المعنوية، إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية حيث ينص على أن تعترف المؤسسة أو الكيان بالأصل إذا توافرت شروط معينة، كما يحدد هذا المعيار أيضا كيفية قياس المبلغ المسجل للتبittات المعنوية.

المطلب الأول: عموميات حول التبittات المعنوية:

أولاً: تعريف التبittات المعنوية: «عرفت التبittات المعنوية على أنها أصول غير نقدية وليس لها وجود مادي، وتكون مراقبة من قبل المؤسسة في إطار نشاطها العادي (وحتى وان لم تكن ملكا للمؤسسة) مثل: شهرة المحل، العلامات التجارية برامج الإعلام الآلي، البراءات، ورخص الاستغلال».¹

ثانياً: شروط الاعتراف بالتبittات المعنوية: يتم الاعتراف بأصل على أنه تبitt معنوي إذا توافرت فيه المعايير التالية:

- عنصر قابل للتشخيص: معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه، انتقاله وتحويله، إيجاره وتبديله، كما ان يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق والتزامات؛
- مورد تحت الرقابة: تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية ويمكن لها ان تمنع استفادة الغير لها؛
- وجود مزايا اقتصادية مستقبلية منتظرة؛
- يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيه.

ثالثاً: سير حسابات التبittات المعنوية:

يمكن توضيح سير حسابات التبittات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وفق الجدول التالي:²

الجدول رقم (03): سير حسابات التبittات المعنوية

الحساب	شرحه
ح/20 التبittات المعنوية	
ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتبitt	
(خ) ح/204 البرمجيات المعلوماتية ومشابيحها	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات ومواقع الانترنت
ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة، البرادات، الرخص والعلامات	هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من اجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف ا وإلى المستفيد من حق استغلال براءة شهادة، موديل حق

¹ - محمد بوتين: "المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 133.

² - بن ربيع حنيفة: "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 331.

ملكية أدبية أو فنية ا والى حامل تنازل تحت بعض الشروط (SCF)	
هو فارق الشراء الموجب أو سلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أو التوحيد، يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب ان يميز عن التبتات المعنوية، والتي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز.	ح/207 فارق الشراء
يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر	ح/208 التبتات غير الملموسة الأخرى

المصدر: بن ربيع حنيفة: " الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/ IFRS "، مرجع سبق ذكره، ص: 331

المطلب الثاني: طرق الحياة وتقييم التبتات المعنوية

أولاً: تقييم التبتات المعنوية:

1. التقييم الأولي للتبتات المعنوية:

يقيم الأصل الثابت غير المادي بداية بتكلفة وتختلف حسب الحالات التالية:¹

1.1 حالة الحصول على التبتات المعنوية عن طريق الشراء:

تكلفة الحصول على التبت المعنوي (تكلفة الشراء) = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقمة بالعملية.

• تكلفة الشراء = سعر شراء صافي من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع؛

• التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بديّة تشغيل الأصل

" La mise en état +de marché " + الأتعاب غير المباشرة + اختبارات سير الأصول " testes de

"fonctionnement de l'actif

تحدث التكلفة "Couts actualiser si paiement différé" إذا كان الدفع الآجل وتستثنى ولا تدخل في التكلفة التكاليف الآتية:

- تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار؛

- تكاليف تحويل نشاط ما؛

- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة؛

¹ - محمد بوتين: " المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 133.

- خسائر العمليات عند البداية.

2.1 حالة إنتاج الأصل داخليا:¹ من الصعب تقدير فيما إذا كان التثبيت المعنوي مولدا داخليا يقابل الشروط من أجل تسجيله محاسبا فالمؤسسة عليها التمييز بين مرحلة البحث والتطوير لخلق هذا التثبيت، فالمصاريف الناتجة عن التطوير (أو مرحلة تطوير مشروع داخلي) يجب ان تسجل ضمن التجهيزات المعنوية إذا وإذا فقط تستطيع المؤسسة إثبات:

- هذه المصاريف لها صلة بالعمليات الخصوصية الآتية والتي لها فرص لمردودية إجمالية هامة؛
- للمنشأة الرغبة والقدرة التقنية، المالية وأخرى لبلوغ العمليات المرتبطة بمصاريف التطوير واستخدامها أو لبيعها؛

- هذه المصاريف يمكن تقييمها بشكل موثوق منه.

أما مصاريف البحث أو المصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها، ولا يمكن تسجيلها ضمن التجهيزات، ومنه تحدد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة، ونبدأ باحتساب هذه التكلفة انطلاقا من اعترافها بصفة الأصل المعنوي.

3.1 حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل:² يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة الأصلية المعطى والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل إلى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلي عنه.

4.1 حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة تجميع: يقيم الأصل المعنوي الذي تم الحصول عليه في إطار تجميع شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه، إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد قيمة الأصل.

5.1 حالة الحصول على أصل معنوي من خلال منحة حكومية: بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير مادي بدون تكلفة أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة، بتحويل أو تخصيص أصل غير مادي لمؤسسة ما مثل: حقوق النزول في المطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، تراخيص أو حصص استيراد، وبموجب معيار المحاسبة الدولي العشرون(20) الذي يتناول محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل غير المادي والمنحة بمقدار القيمة العادلة

¹ - هوام جمعة: " المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"، مرجع سبق ذكره، ص: 68-69.

² - شعيب شنوف: " محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية"، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009، ص: 140-141.

مبدئياً، وإذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بالأصل مبدئياً بمقدار القيمة العادلة، فإن المؤسسة تعترف بالأصل مبدئياً بمقدار مبلغ رمزي، بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار المحلي الدولي العشرون.

2. التقييم اللاحق للتشبيات المعنوية:

حسب النظام المحاسبي المالي يقترح معالجتين ممكنتين عند التقييم اللاحق على التسجيل الأولي:¹

1.2 نموذج التكلفة: بعد التسجيل الأولي فإن التجهيزات المعنوية يجب أن تسجل بالتكلفة ناقص الإستهلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة.

2.2 نموذج القيمة المعاد تقييمها: في إطار المعالجة المسموح بها، كل تثبيت معنوي وبعد تسجيله الأولي كالأصل، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم ناقص الإستهلاكات المتراكمة السابقة وخسائر القيمة المتراكمة السابقة.

إن شروط تطبيق نموذج القيمة المعاد تقييمها بالنسبة للتجهيزات المعنوية، تشابه الشروط المذكورة بالنسبة للتجهيزات المادية، إذن هي المعالجة غير المسموح بها إلا إذا كانت القيمة العادلة للتجهيز المعنوي يمكن تحديدها بالرجوع إلى سوق نشطه.

● القيمة العادلة:

هي القيمة السوقية للأصل وتحدد هذه القيمة من طرف خبراء مختصين ومؤهلين في هذا المجال أما الأصل الذي لا يمكن تحديده له قيمة سوقية فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية. إعادة التقييم يجب أن تتم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتشبيات بشكل فعال عن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الأقفال أو الإغلاق. حيث أن إعادة تقييم الأصول المعنوية تتم إذا كانت هناك سوق خاص بالقيم المعنوية أو هناك تقييم لنفس العناصر المتجانسة.

3. التسجيل المحاسبي للتشبيات المعنوية:

يتم التسجيل المحاسبي للتشبيات المعنوية حسب النظام المحاسبي التالي (SCF) كما يلي:

1.3 مصاريف التنمية القابلة للتشبيات (ح/203):

وتسجل في قيدين:²

● القيد الأول: تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابا المصاريف (المجموعة السادسة) مدينا وحساب البنك والصندوق أو الدائنون دائنا، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

¹ - هوام جمعة: "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 69-70.

² - عبد الرحمن عطية: "المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 70-71.

6x		من ح/حسابات المصاريف	× ×	
4x		إلى ح/حسابات الديون	× ×	
5x		إلى ح/الحسابات المالية (تسجيل الأعباء حسب طبيعتها)	× ×	

وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في النظام المحاسبي الدولي لاعتبارها تشبيات معنوية، عندها يسجل القيد الثاني.

- **القيد الثاني:** تحويل المصاريف إلى قيم معنوية: حيث يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية، والحساب 731 (إنتاج مثبت للأصول المعنوية) دائنا كما يلي:

203		من ح/مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	× ×	
731		إلى ح/إنتاج مثبت للتشبيات المعنوية (تسجيل تحويل المصاريف إلى قيم معنوية)	× ×	

2.3 برمجيات معلومات وما شابهها (ح/204):

الحالة الأولى: شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة: في هذه الحالة نجعل ح/204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل احد حسابات البنك أو مورد التشبيات ح/204 دائنا.

204		من ح/برمجيات المعلومات وما شابهها	× ×	
4x		إلى ح/حسابات الديون	× ×	
5x		إلى ح/الحسابات المالية (تسجيل شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة)	× ×	

الحالة الثانية: حالة إنتاج البرامج من المؤسسة وتسجل العملية في قيدين كالتالي:

- **القيد الأول:** تسجل مصاريف إنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو مورد والتشبيات دائنا.
- **القيد الثاني:** نجعل ح/204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل حسابات الإنتاج المثبت للأصول غير المادية (ح/732) دائنا.

6x		من ح/حسابات الأعباء	× ×	
4x		إلى ح/حسابات الديون	× ×	
5x		إلى ح/الحسابات المالية	× ×	

		(تسجيل مصاريف الإنتاج)		
204	732	من ح/برمجيات المعلومات وما شابهها إلى ح/إنتاج المثبت الأصول غير العادية (تسجيل ح/204 في حالة إنتاج البرامج من المؤسسة)	× ×	× ×

3.3 الامتيازات، رخص، علامات تجارية (ح/205)

لتسجيل هذه الأصول نجعل ح/205 مدينا واحد حسابات البنك او مورد والتشبيات:

205	4×	من ح/ الامتيازات، الرخص، علاماتي تجارية إلى ح/حسابات تجارية	× ×	× ×
	5×	إلى ح/حسابات مالية (تسجيل حساب 205)	× ×	× ×

4.3 فارق الشراء أو الاقتناء (ح/207):

أو كما تسمى كذلك شهرة المحل وهو أصل غير ملموس ينشأ في العادة عن قدرة الشركة أو سير الكفاءة المتميزة لإداراتها ولاية عوامل أخرى.

ويسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة أخرى، ويسجل كما يلي:¹

207	104	من ح/فارق الشراء إلى حج/فارق إعادة التقييم (تسجيل حساب فارق الاقتناء)	× ×	× ×
-----	-----	---	-----	-----

5.3 التشبيات غير المادية الأخرى (ح/208):

يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة ويسجل كما يلي:

208	4×	من ح/التشبيات المعنوية الأخرى إلى ح/حسابات الديون	× ×	× ×
	5×	إلى ح/الحسابات المالية (تسجيل باقي القيم المعنوية)	× ×	× ×

¹ - شبيب شنوف: "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، الجزء الاول، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

المطلب الثالث: الاهتلاك وتدهور القيمة وكيفية التنازل عن التشبيات المعنوية:

ان تحديد قابلية أو عدم قابلية الأصل المعنوي للاهتلاك هو محدودية المدة النفعية للأصل حيث ان التشبيات المعنوية التي لها مدة نفعية محددة يتم اهتلاكها، أما التي ليس لديها مدة نفعية محددة في لا تمتلك بل تخضع لاختبار إمكانية حدوث خسائر، أي انخفاض في قيمة الأصول.

ولقد عرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاك في المادة 121-7: "هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة لأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه. ويعتبر الاهتلاك وسيلة لتحميل تكلفة الأصل المعنوي في كل فترة حتى تكون تكلفته في نهاية عمره الإنتاجي قد حملت تماما على قائمة الدخل وفي نهاية حياة الأصل المعنوي، فانه يفترض عادة ان القيمة المتبقية (الخردة) تكون صغيرة ما لن تكن مستوفاة معايير اخرى.¹

اهتلاك التشبيات المعنوية: ان اهتلاك التشبيات المعنوية تتم بنفس أسلوب اهتلاك الخاص بالتشبيات العينية، مع ملاحظة ان بعض الأصول مثل (شهرة المحل وفرق الاقتناء) لا تمتلك وفي حالة انخفاض قيمتها تخصص لها خسارة عند انخفاض القيمة غير قابلة للاسترجاع ، ان النظام المحاسبي المالي يوصي باهتلاك التشبيات المعنوية من خلال فترة لا تتجاوز عشرون سنة، ان تسجيل قسط الاهتلاك يكون في نهاية السنة بجعل 6812 معيننا والحساب 280(ح) اهتلاك تشبيات معنوية (أو الحساب 290 (ح) خسائر القيمة عن التشبيات المعنوية) دائئا.²

خسارة قيمة التشبيات المعنوية:

يعتمد التقدير المحاسبي على مبدأ الحيطة والحذر، لتجنب تحويل عدم التأكد الحالي لفترات مستقبلية، وعدم التأثير سلبا على ثروة المؤسسة ونتائجها، وينتج عن تطبيق هذا المبدأ تخفيض قيم الأصول والإيرادات وزيادة قيم الخصوم والمصاريف، نتيجة لتعجيل الاعتراف بالخسائر قبل تحققها، وتأجيل الاعتراف بالمكاسب حتى تتحقق فعلا، وتعتبر طريقة تدني القيمة من الممارسات المحاسبية التي تتوافق مع مبدأ الحيطة والحذر، وتستخدم لوضعه حيز التطبيق، كما تستند هذه الطريقة إلى عدة مبررات اخرى، رغم وجود العديد من المبررات والمشاكل الناجمة عن تطبيقها، إضافة إلى تأثيرات الجوهرية على شكل ومحتوى القوائم المالية.³

¹ - طارق عبد العال حماد: " دليل استخدام معايير المحاسبة"، الجزء الثاني ، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2009، ص: 494.

² - عبد الرحمن عطية: " عبد الرحمن عطية: " المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار النشر جيطلي، برج بوعريج، الجزائر، 2011.

³ - كموش بلال: " تدني قيم التشبيات وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)", مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، الجزائر العدد 02، جوان 2014، ص: 298، 299.

تدني قيمة الأصول المعنوية:

وجب على منشأة خاصة لكل تجهيز معنوي مقارنة القيمة القابلة للاستيراد وقيمتها المحاسبية الصافية بعد الاستهلاكات في نهاية كل دورة وفي كل مرة إذا كان هناك دليل على ان التجهيز المعنوي قد فقد قيمته (خسارة في القيمة)، يجب ان ترجع القيمة المحاسبية الصافية إلى قيمة الاسترداد.

إن تسجيل الخسارة يكون في نهاية السنة يجعل الحساب 290 خسارة في قيمة التشبيات المعنوية الى ح/681 مخصصات الامتلاك وخسائر القيمة أصول غير ملموسة مدينا.¹ (التهميش)

إعادة تقييم خسائر في القيمة:

تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بإعادة تقييم القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة للسنوات المالية السابقة وان وجد أي مؤشر يدل على ان الخسارة في القيمة المدرجة أصبحت غير موجودة أو انخفضت تقوم المؤسسة بإعادة تقدير القيمة القابلة للتحصيل الجديدة، حيث تسجل كمنتجات في حسابات النتائج عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل اكبر من القيمة المحاسبية الصافية التي لم تدرج فيها أي خسارة قيمة خلال السنوات المالية السابقة، ويتم إعادة تسوية ح/29 في نهاية كل سنة كما يلي:

× 68	× 29	من ح/مخصصات الامتلاك والمؤونات إلى ح/خسائر القيمة عن التشبيات (زيادة الخسارة في القيمة)	× ×
29 ×	81	من ح/خسارة القيمة عن التشبيات إلى ح/استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة (استرجاع خسائر القيمة)	× ×

التنازل عن التشبيات المعنوية:

- يمكن للتشبيات المعنوي لت يخرج من المؤسسة بطرق عديدة أهمها:²
- عمد القيام ببيعه أو عن طريق التبرع أو عن طريق الاستبدال بأصل آخر؛
 - عندما لا يتوقع تحقيق أي منفعة اقتصادية مستقبلية من جراء استعماله أو التنازل عنه؛

¹ - بن ربيع حنيقة: " الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS"، مرجع سبق ذكره، ص: 366.

² - يasmine جيلالي: " المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبة الدولية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010، ص ص: 79-80.

يجب إتباع الخطوات التالية بعملية استبعاد أو خروج التبتات المعنوية:

- إثبات قسط امتلاك لسنة التنازل:

حيث ان مبلغ الامتلاك يحسب للفترة من بداية سنة التنازل إلى غاية تاريخ التنازل، ويكون القيد المحاسبي لقسط كما يلي:

681	280	تاريخ التنازل من ح/ مخصصات الامتلاكات للتبتات المعنوية إلى ح/ امتلاك التبتات المعنوية (إثبات قسط امتلاك الدورة "N")	
-----	-----	--	--

- ترصيد التبت المعنوي المتنازل عنه:

وذلك من خلال القيام بترصيد القيمة الإجمالية للأصل المستبعد يجعلها دائنة مقابل ترصيد مجمع الامتلاك ومجمع خسائر القيمة يجعلها مدينين وإثبات نتيجة التنازل إذا كانت ربح أو خسارة، وعليه تتم المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول وقيمة الإخراج أو البيع.

القيمة المحاسبية = تكلفة الأصول المعنوية - (مجموع الامتلاكات المتراكمة + خسائر القيمة المكونة).

- يتم حساب فوائض القيمة للأصول المعنوية = سعر التنازل (البيع) - القيمة المحاسبية الصافية؛

- إذا كان الفرق ربحاً نسجل في ح/752 فوائض القيمة عن الأصول غير المادية؛

- أما إذا كان الفرق خسارة نسجل في ح/652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة.

التسجيل المحاسبي (ربح):

512	من ح/ البنك أو	× ×	تاريخ التنازل
462	من ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات بيع التبتات	× ×	
280	التنازل على الحساب	× ×	
290	من ح/ اهتلاك التبتات المعنوية	× ×	
20	من ح/ خسائر القيمة عن التبتات المعنوية	× ×	
752	إلى ح/ التبتات المعنوية	× ×	
	إلى ح/ فوائض القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية (التبتات المعنوية التنازل)		

التسجيل المحاسبي (خسارة):

تاريخ التنازل			
× ×	من ح / البنك أو	512	
× ×	من ح / الحسابات الدائنة عن عمليات بيع التبتات	462	
× ×	من ح / امتلاك التبتات المعنوية	280	
× ×	من ح / خسائر القيمة عن التبتات المعنوية	290	
	إلى ح / نواقص القيم عن خروج الأصول الثابتة غير المالية	652	
× ×	إلى ح / التبتات المعنوية (التبتات المعنوية التنازل)	20	

المطلب الرابع: حالات خاصة بالتبتات المعنوية:

هناك بعض الأصول غير المادية لها نوع من الخصوصية في طريقة معالجتها، تنفرد عن بقية الأصول المعنوية والتي لم يتم التطرق إليها سابقا، تحظى في هذا الجانب من الدراسة بشيء من التحليل من خلال هذا المطلب سيتم تناول كل من البرمجيات وأخيرا شهرة المحل.

أولا: البرمجيات:

تشكل البرمجيات حقوق معنوية معينة قانونيا، قانون 12 مارس 1997 وسع لأصحاب البرمجيات نفس حقوق الحماية الممنوحة إلى أصحاب الملكية الفنية والأدبية، وتتمثل فيما يلي:¹

1. تعتمد المعالجة المحاسبية للبرمجيات حسب طبيعتها لذلك من الواجب التمييز بين:

- البرمجيات غير القابلة لتفكيك المعدات؛
- البرمجيات التي تشكل جزء من مشروع التطوير؛
- البرمجيات المستقلة أو القابلة للتفكيك.

1.1 البرمجيات غير القابلة للتفكيك من المعدات:

عندما يتم اقتناء معدات الإعلام الآلي، فهو يحتوي على أنظمة الاستغلال والبرمجيات المدججة، هذه البرمجيات غير القابلة للتفكيك تسجل في التبتات المادية مع المعدات التي ترتبط بها، مثال: اقتناء حاسوب مصغر مع أنظمة استغلال windows وبرمجيات معالجة النصوص power point ... الخ.

¹ - هوام جمعة: "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"، مرجع سبق ذكره، ص: 84-87.

2.1 برمجيات تشكل جزء من مشروع للتطوير:

بعض البرمجيات يمكن شراؤها أو تصنييعها من اجل ان تستعمل في مشروع اشمل للتطوير، فهي تعالج محاسبيا كالمشاريع المرتبطة بها:

- التكاليف المتعهد بها من خلال مرحلة البحث تسجل إجباريا في الأعباء؛
- التكاليف المتعهد بها خلال مرحلة التطوير تسجل في الأعباء أو ضمت التثبيتات (الطريقة المرجعية) إذا توفرت فيها الستة شروط مثال: خلق مواقع الانترنت، خلق نظام معلومات وتسيير مدمج(ERP) ...الخ.

3.1 برمجيات مستقلة:

تنقسم البرمجيات المستقلة إلى صنفين:

- برمجيات موجهة للاستعمال الداخلي: يقصد بها كل برمجية موجهة إلى شكل آخر للاستعمال غير الاستعمال التجاري، يمكن ان تكون:

- مقتناة؛
- أو منتجة من قبل المنشأة.
- برمجيات موجهة إلى الاستعمال التجاري: ويقصد بها كل برمجية منتجة من اجل بيعها، تأجيرها أو تحت تسويقها تحت أشكال اخرى، يمكن ان تكون:
- مستخدمة من قبل المنشأة كوسيلة الاستغلال؛
- أو موجهة للبيع.

سوف نتطرق إلى هذه الأشكال الأربعة من البرمجيات:

1.3.1 البرمجيات المستقلة ذات الاستعمال الداخلي المقتناة:

أ. المعالجة المحاسبية عند تاريخ الدخول:

برمجية مستقلة ذات الاستعمال الداخلي مقتناة تشكل تثبت معنوي يسجل في الجانب المدين من حساب 205، امتيازات وحقوق مشابهة، براءات... بتكلفة الاقتناء(تكلفة الشراء+ التكاليف المباشرة المعزاة).

ب. الاستهلاك:

البرمجيات المقتناة تستهلك ابتداء من تاريخ شرائها وليس من تاريخ وضعها للخدمة.

2.3.1 البرمجيات المستقلة ذات الاستخدام الداخلي المنتجة:

أ. المعالجة المحاسبية عند تاريخ الدخول:

برمجية مستقلة ذات استخدام داخلي منتجة تسجل ضمن الأصل إذا توفر فيها شرطان:

- للمشروع فرص هامة للنجاح التقني؛
- إظهار رغبة في إنتاج البرمجية، تدل مدة الاستعمال الدنيا المقدرة بما فيها تطوير منتظر للمعارف التقنية فيما يخص تصميم وإنتاج البرمجية وتحديد الأثر المنتظر على حساب النتيجة.

على عكس تكاليف التطوير، فان المعالجة المحاسبية للبرمجيات المنتجة هي وحيدة: التنشيط هو إجباري وليس اختياري إذا اجتمعت شروط التنشيط. حسب المعالجة المحاسبية للبرمجيات، هناك ثلاثة مراحل في خلق البرمجية، مقسمة إلى ثمانية محطات: **الجدول رقم (04): مراحل خلق البرمجية**

المراحل	محطات
مرحلة التصميم	1. دراسة مسبقة 2. تحليل وظيفي 3. تحليل عضوي
مرحلة الإنتاج	4. برمجية 5. تجارب
مرحلة الوضع تحت تصرف المستخدم والمتابعة	6. وثائق 7. تكوين المستخدم 8. متابعة البرمجية

المصدر: هوام جمعة: هوام جمعة: "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"، مرجع سبق ذكره ، ص: 86.

ب. الخسارة في القيمة:

مادام لم يتم إنجاز البرمجية، فان المصاريف المتعهد بها تظهر في الجانب المدين من حساب 237 تبittات معنوية قيد الانجاز.

وفي حالة التدني في قيمة المشروع (إذا كانت القيمة المحاسبية اكبر من القيمة الحالية)، يجب تخصيص خسارة في القيمة (حساب 2937 خسارة في قيمة التبittات المعنوية قصد الانجاز).

ت. عدم نجاح المشروع:

في حالة عدم نجاح المشروع، يرصد حساب 237، تبittات معنوية قيد الانجاز بجعل حساب 6575، القيم المحاسبية لعناصر الأصول المتنازل عنها مدينا، عند الاقتضاء يتم استرجاع الخسارة في القيمة في حساب النتيجة والتي تم تبittتها سابقا.

ث. الاستهلاك:

البرمجيات التي تم إنتاجها تستهلك ابتداء من تاريخ إنجازها، على المدة المحتملة لاستخدامها جباثيا، تكاليف إنتاج البرمجيات يمكن تخفيضها من نتيجة الدورة، حتى في حالة لم يتم الانتهاء منها.

3.3.1 برمجيات مستقلة ذات استخدام تجاري مستعملة كوسيلة للاستغلال:

البرمجية تعتبر أداة إنتاج إذا كانت الخدمات التي تقدمها إلى الزبائن بفواتير مثال: استخدام برمجية محاسبة في مكتب خبير محاسبي لمتابعة محاسبة الزبائن، وإعداد الحسابات السنوية والحزم والضريبة.

1. البرمجة المقتناة: البرمجة المقتناة والمستعملة كأداة للاستغلال تشكل تثبت معنوي وتسجل في الجانب المدين من حساب 205، امتيازات وحقوق متشابهة، براءات لتكلفة اقتناءها (تكلفة الشراء+التكلفة المباشرة المعزاة).

2. البرمجة المنتجة: البرمجة المنتجة تسجل كأصل إذا توفر فيها شرطان:

- فرص نجاح تقنية ومردودية تجارية؛
- إظهار رغبة المنشأة في إنتاج البرمجية المعنية واستعمالها بشكل دائم لاحتياجات زبائنها وتحديد الموارد البشرية والتقنية التي ستوضع لتحقيقها.

3. استهلاك البرمجية المقتناة أو المنتجة: مدة استهلاك المحاسبي لبرمجية ذات استعمال تجاري يجب ان تحدد وفقا لقدرتها للاستجابة إلى احتياجات الزبائن وليس لاحتياجاتها الخاصة.

4.3.1 برمجيات مستقلة ذات استخدام تجاري موجهة للبيع: يجب التمييز بين ثلاث حالات:

1. برمجية مشتراة من اجل إعادة بيعها:

تكمّن هنا في نشاط تفاوض، تسجل البرمجية في حساب 600 مشتريات سلع، وعند الاقتضاء، في المخزون عند غلق الدورة.

2. برمجية منتجة خصيصا لطلبة زبون:

تسجل مصاريف التصميم في الأعباء خلال الدورة، وإذا لم يتم تحرير فاتورة النواتج عند غلق الدورة، فإن الأشغال قيد الانجاز تسجل في الجانب المدين من حساب 345، خدمات مقدمة قيد الانجاز يجعل الحساب 72345 تغيرات خدمات مقدمة قيد الانجاز دائنا.¹

3. برمجية نمطية منتجة انطلاقا من البرمجية الأم:

تشكل البرمجية الأم تجهيز معنوي، فتكلفة الإنتاج للبرمجيات انطلاقا من البرمجية الأم (مصاريف إعادة إنتاج البرمجية الأم) يجب ان تسجل في الأعباء، فالبرمجيات المعاد إنتاجها وغير المباعة عند غلق الدورة تسجل في مخزون المنتجات التامة.

ثانيا: شهرة المحل: تتم المعالجة المحاسبية لشهرة المحل كما يلي:²

¹ - لا يوجد هناك حساب مخصص للخدمات المقدمة قيد الانجاز في الإطار المحاسبي الجديد، لذلك تم اشتقاقه من الحساب الأصلي 72 إنتاج مخزن.

² - علاوي لخضر: " المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة النشر، ص ص: 36-37.

1. مفهوم شهرة المحل أو فارق الاقتناء (Goodwill) < 207:

- الشهرة هي الفرق بين القيمة الإجمالية للمؤسسة وإجمالي القيمة العادلة لصافي الأصول المستخدمة؛
- في حالة تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء، انصهار أو إدماج مؤسسة إلى أخرى يسجل الحساب 207 فارق الاقتناء (Goodwill) سواء كان ايجابيا (الجانب المدين) أو كان سلبيا (الجانب الدائن).
- ويجب ان يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده.
- فارق الشراء هو أصل غير معروف، وعليه يجب ان يميز عن التبتيات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة؛
- ومن صعوبة تقييم شهرة المحل Goodwill داخليا عدم وجود دقة في تحديد التكاليف، حيث ان وجودها قد يكون في الميزانية بعد عملية الاقتناء بمقارنة سعر الشراء المؤسسة مع القيمة العادلة الصافي ومجوداتها حيث:

شهرة المحل = سعر اقتناء (المؤسسة) - القيمة الصافية للموجودات (الأصول).

حيث القيمة الصافية للموجودات = القيمة العادلة للأصول - الديون.

- الشهرة الموجبة هي الشهرة التي تنشأ في حالة انخفاض القيمة العادلة للأصول الثابتة عند القيمة الإجمالية لشراء المؤسسة ككل؛
- الشهرة السالبة هي الشهرة التي تنشأ في حالة زيادة القيمة العادلة للأصول الثابتة عن القيمة الإجمالية لشراء المؤسسة ككل.

2. المعالجة المحاسبية لشهرة المحل:

1.2 المعالجة المحاسبية لشهرة المحل الموجبة:

هناك عدة من الطرق المحاسبية الممكن استخدامها للمحاسبة عن الشهرة وفيما يلي هذه الطرق:

- التحميل كأصل والاستهلاك على مدار العمر الافتراضي من خلال قائمة الدخل؛
- الاستبعاد مقابل الاحتياطات عند اكتساب الشهرة؛
- تحميلها كرصيد مدين معلق يظهر كبنء مخصص من إجمالي رأس المال والاحتياطات؛
- إنشاء احتياطي خاص قابل للاستهلاك؛
- تحميلها كأصل مستديم ما لم يصبح انخفاض القيمة واضحا؛
- الطريقة الأولى هي الطريقة المعتمدة طبقا لمعايير المحاسبة لمعالجة الشهرة؛
- الشهرة المشتراة والتي لم يتم استهلاكها يتم الإفصاح عنها كعنصر منفصل ضمن الأصول طويلة الأجل بالميزانية.

2.2 المعالجة المحاسبية لشهرة المحل السالبة:

- تظهر الشهرة السالبة في ميزانية المؤسسة مخصصة من الأصول في نفس الميزانية التي تصنف فيها كشهرة؛

- تعامل الشهرة السالبة كدخل (إيراد) كما يلي:
 - مقابلة الخسائر والنفقات المستقبلية المتوقعة والمعترف بها في خطة المشتري للمؤسسة؛
 - على مدار العمر المتوسط المتوقع للأصول غير النقدية المشتراة القابلة للامتلاك (عندما لا يمكن توقع الخسائر والنفقات المستقبلية)؛
 - في بعض الحالات النادرة تتجاوز الشهرة السالبة القيمة العادلة للأصول غير النقدية المشتراة وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالزيادة فوراً كدخل في قائمة الدخل؛
 - تنشأ شهرة محل عادة من شراء أو تجميع المؤسسات أو من عملية ضم مؤسسة لأخرى، وبالتالي عند هذه العمليات يجب ان تظهر شهرة المحل ضمن الأصول.
- 3. استهلاك شهرة المحل:**
- يتم استهلاك الشهرة باستخدام طريقة القسط الثابت؛
 - يجب استهلاك الشهرة على مدار فترة أكثر من 20 عاماً يجب الإفصاح عن أسباب ذلك الشرط تقييمها مرة سنوياً على الأقل؛
 - إذا كان هناك انخفاض في قيمة الشهرة المشتراة فيلزم خفض قيمتها في الحال من خلال قائمة الدخل بمقدار هذا الانخفاض؛
 - يمكن خفض العمر الافتراضي ولكن لا يجوز زيادته؛

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للتشبيات المالية SCF و IAS/IFRS في المعالجة المحاسبية للتشبيات

يرى النظام المحاسبي المالي ان الأسهم والسندات تمثل تشبيات أكثر ما تمثل حقوق مثلما كانت في المخطط المحاسبي الوطني، حيث أدرجها في الصنف الثاني "تشبيات مالية"، غير انه لم يعالج المجال المتعلق بها إلا بصفة ملخصة، ومن بين المعايير التي عاجلتها IAS39، حيث عاجلتها بشكل واسع جدا وهذا راجع لسبب اهتمام المعايير بالديون المالية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التشبيات المالية:

تعرف التشبيات المالية على أنها القيم المنقولة التي تجوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات.

وتكون الأصول المالية الأخرى الجارية، وتمثل التشبيات المالية في الفئات الخمسة الآتية:¹

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح لها بان تمارس نقودا على الشركة التي تصدر السندات، أو ان تمارس مراقبتها المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛
- السندات المتبقية لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر الكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل اقسط رأس مال أو توظيفها ذات أمد طويل التي يمكن للكيان؛
- الاحتفاظ بها حتى حلول اجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو تعيين عليه ذلك؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أولا سعيه القيام بها في الأجل القصير.²

ثانيا: تصنيف الأصول المالية:

يمكن تصنيف الأصول المالية في كون ان هذا التصنيف هو التصنيف المحدد للمعالجة المحاسبية لهذا الأصل، وما يحدد التصنيف هو منفعة الأصل والنية من حيازته.

يقترح النظام المحاسبي المالي تصنيفا للأصول المالية يختلف عن تصنيف المعايير المحاسبية الدولية: المعيار IAS39، إلا ان التقييم والمعالجة المحاسبية تبقى مستمدة من المرجع الدولي.

¹ - مزبور إبراهيم، بوعافية رشيد: "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة لحالة التشبيات المالية"، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، 15-16/11/2010، ص: 4.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

1. تصنيف النظام المحاسبي المالي (SCF) بغض النظر عن الصندوق والحسابات المالية الأخرى: تصنف الأصول المالية إلى:¹

1.1. الأصول المالية المثبتة:

وهي الأسهم والسندات والحقوق التي يكون للمؤسسة القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، وتسجل في ح/27 المثبتات المالية الأخرى. وتصنف الأصول المالية المثبتة بدورها إلى:

- **سندات المساهمة والحقوق الملحق بها:** نجد فيها السندات التي تتوقع تحقيق من ملكيتها الدائمة منفعة لنشاط المؤسسة أما الحقوق المتبعة بها فهي الحقوق على الشركات التي تمتلك المؤسسة مساهمات فيها ونجد فيها خصوصاً القروض، الحصص والفوائد؛
- **السندات المثبتة التابعة لأنشطة المحفظة "TIAP":** وهي موجهة لكي تحقق للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية كافية لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحياة على سنداتهما؛
- **السندات المثبتة الأخرى:** هي ممثلة بأقساط رأس المال أو التوظيفات على المدى الطويل وتحتفظ بها المؤسسة حتى حلول أجل التحاقها؛
- **الافتراضات والحقوق المقدمة من طرف المؤسسة:** وهي الافتراضات والحقوق التي أصدرتها المؤسسة لربائنها مثلاً أو أعمالها والتي تنوي أو لا يمكن بيعها على المدى القصير (أقل من 12 شهر).

2. تصنيف المعيار IAS39 للأصول المالية:

صنف المعيار IAS39 الأصول المالية على أربعة مجموعات:

1.2 الأصول المالية المحازة لإجراء المعاملات: وهي أصول مالية تمت حيازتها أساساً لغرض بيعها في مستقبل قريب لتحقيق الأرباح مثل محفظة الأسهم والسندات؛

2.2 الافتراضات والحقوق: هي أصول مالية مرفقة بدفعات ثانية أو قابلة للتحديد وتاريخ استحقاقها ثابت والتي تكون للمؤسسة الرغبة والقدرة على الاحتفاظ بها حتى بلوغ أجل استحقاقها، ولا يمكن أن نجد في هذا التصنيف:

- السندات التي لها خيار الاسترداد المبكر؛
- السندات القابلة للتحويل إلا إذا كان خيار التحويل لا يمكن أن يمارس إلا عند وصول أجل الاستحقاق.

¹ ربيع بن حنيفة: " الواضح في المحاسبة المالية وفق IAS/IFRS SCF "، الجزائر، منشورات كليك، الطبعة الأولى، 2013، ص-ص: 90-93.

3.2 الأصول المالية المتاحة للبيع: هي كل الأصول المالية التي تم تقييمها على أنها متاحة للبيع، أو

تلك التي لم تصنف ضمن:

- الإقتراضات والحقوق؛
- التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها؛
- الأصول المالية المحازة من اجل إجراء المعاملات؛
- سندات المساهمة المحازة في الفروع والمؤسسات المشتركة والمؤسسات المشاركة والتي تمت حيازتها بهدف التنازل عنها في المستقبل.

جدول رقم (05): مقارنة تصنيف وتقييم الأصول المالية:

الأصل المالي	تصنيف ن.م.م (النظام المحاسبي المالي)	تصنيف المعايير المحاسبية الدولية	طرق التقييم (*)	
			الأولي	عند نهاية الدورة
أصول مالية غير جارية (مثبتة): أصول مالية حيزت بنسبة الاحتفاظ بها لمدة طويلة (أكثر من سنة) بهدف اكتساب نفوذ أو تحقيق أرباح.	ح/26 سندات المساهمة والحقوق الملحقه بها ح/273 سندات مثبتة تابعة لأنشطة المحفظة TIAP	الأصول المالية المتاحة للبيع	القيمة العادلة + مصاريف الحيازة	القيمة العادلة - الفارق يحمل للأموال الخاصة ح/104.
	(ح/271، ح/272) السندات المثبتة الأخرى (ح/275، ح/276) الإقتراضات والحقوق	- الأصول المالية المحتفظ بها لحين استحقاقها. - الإقتراضات والحقوق	القيمة العادلة + مصاريف الحيازة	- التكلفة المملوكة (المطفأة) - تخضع لفحص التدني

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق الواضح في المحاسبة المالية وفق IAS/IFRS SCF والمعايير الدولي مرجع سبق ذكره، ص: 94.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتشبيات المالية:

تقوم المؤسسة بحيازة هذا النوع من الاستثمارات المالية رغبة منها في تحقيق أرباح مستقبلية وتحقيق النفوذ أو يضم هذا النوع من السندات حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية مجموعتين أي الأصول المالية المتاحة

للبيع والأصول المالية التي لها تاريخ استحقاق، وبالنسبة لمدونة الحسابات فتستقبل بعض الحسابات الفرعية المتعلقة بالحسابين ح/26: سندات مساهمة أخرى، وح/27: التبثبات المالية الأخرى.¹

- **المعالجة المحاسبية عند حيازة التبثبات المالية:** تقوم المؤسسة عند الحيازة بإثباتها محاسبيا وذلك بجعل الحسابات المعنية مدينة ح/26، المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات، أو ح/27: التبثبات المالية الأخرى بالقيمة العادلة والتي تساوي قيمة الحيازة مضاف إليها مصاريف الحيازة، ويقابلها في الجهة الدائنة حساب النقديات إذا كانت قد حيزت نقدا، أما إذا كانت بأجل فيقابلها ح/269 القيمة الباقية للتسديد عن الأسهم.

26	من ح/ سندات مساهمة أخرى	× ×
أو	من ح/ التبثبات المالية الأخرى	× ×
27	الى ح/ البنك	× ×
269	الى ح/ القيمة الباقية للتسديد حق الأسهم	× ×
أو		
279	إلى ح/ القيمة الباقية للتسديد	× ×

- **المعالجة المحاسبية عند نهاية السنة:**

عند نهاية السنة، التسجيل والقيم المحاسبي يختلف بين المجموعتين:²

• **التسجيل نهاية السنة الخاص بالأدوات المتاحة للبيع:**

بعد تسجيلها الأولي، في نهاية السنة يجب ان تقيم بقيمتها العادلة وهي:

- بالنسبة للسندات المدرجة بالسعر المتوسط للشهر الأخير للدورة؛
 - بالنسبة للسندات غير المدرجة في البورصة تقيم بسعر البيع المحتمل الذي يحدد بطرق متعارف عليها.
- ونسجل التغيرات الحاصلة في القيمة العادلة في الأموال الخاصة ضمن ح/104: فارق التقييم أي تحمل التغيرات للأموال الخاصة وليس لنتيجة الدورة.

الاستثناء الوحيد يتعلق بالمساهمات والحقوق المرتبطة بها في الفروع والمؤسسات المشتركة Entités associés والمؤسسات الزميلة Cs-entreprises والتي لم تتم حيازتها من اجل التنازل عنها في المستقبل القريب، فانه يتم تقييمهما بالتكلفة المملوكة.

¹ بوسبعين تسعديت وحسياني عبد الحميد: "محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية"، دار النشر الجامعي الجديد والتوزيع تلمسان، الجزائر، 2018، ص-ص: 101، 102.

² - بن ربيع حنيفة، "الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 108-109.

التكلفة المملوكة: هي عبارة عن قيمة الأصل عند تسجيله الأولي - التسديدات (من أصل المبلغ) $\pm$ الامتلاك المتراكم لكل فرق بين المبلغ الأولي المبلغ عند تاريخ الاستحقاق - كل انخفاض في نقص القيمة أو إمكانية عدم التحصيل.

في نهاية السنة نقوم بالتسجيل المحاسبي الآتي:

أ. حالة الارتفاع في القيمة العادلة:

26	من ح/ سندات مساهمة أخرى	× ×	
أو	من ح/ التبتيات المالية الأخرى	× ×	
27			× ×
104	إلى ح/ فارق التقييم (إثبات الزيادة في قيمة السندات)		

ب. حالة انخفاض في القيمة العادلة:

104	من ح/ فارق التقييم	× ×	
26 أو	إلى ح/ سندات مساهمة أخرى	× ×	
27	إلى ح/ التبتيات المالية الأخرى	× ×	
	(إثبات انخفاض في قيمة السندات)		

● تسجيل نهاية السنة الخاص بالمجموعة الثانية:

الأصول المالية التي يعرف تاريخ استحقاقها كالاقتراضات والحقوق الأخرى التوظيفات المحازة حتى تاريخ استحقاقها الطويل المدى تسجل عند نهاية السنة المالية بالتكلفة المملوكة:

- التكلفة المملوكة هي المبلغ المقيم بها الأداة المالية عند تسجيلها الأولي مطروحا منها التسديدات وكل تخفيض بسبب تدهور القيمة.

ولحساب التكلفة المملوكة نستخدم المعدل الفعلي للفائدة أو ما يسمى أيضا معدل الفائدة المحيّن.

معدل الفائدة الفعلي هو المعدل الذي يعطينا قيمة حالية للتدفقات الناتجة عن الأداة المالية معدومة:

المدفوعات - التحصيلات = 0 (المجنية بتاريخ الحيازة).

كما تخضع السندات المثبتة المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها في نهاية السنة لاختبارات تدني القيمة وتسجل قيمة الخسارة في قيمتها محاسبيا في الحساب 686، أما الزيادة فلا تسجل محاسبيا.

● لمعالجة المحاسبية عند التنازل:

عند التنازل عنها للبيع يتم استرجاع فوارق التقييم بترصيدها كالتالي:¹

- إذا كان الفارق المسجل سابقا موجبا (ارتفاع في القيمة العادلة) فيكون قد سجل في الجانب الدائن للحساب 104، فيرصد بتحويله إلى النتيجة في الجانب الدائن للحساب 765، " فارق التقييم حق أصول معالجته - فائض قيمة"؛

- إذا كان الفارق المسجل سابقا سالبا (انخفاض في القيمة العادلة) فيكون قد سجل في الجانب المدين للحساب، 104 ويتم ترصيد هذا الأخير بتحويل قيمته إلى ح/665 فارق التقييم عن أصول مالية ناقص قيمة وبالتالي تحميلها لنتيجة دورة التنازل.

هذا ويتم إدراج فوارق التقييم المسجلة ضمن الأموال الخاصة في النتيجة الصافية للسنة المالية عندما:

- بيع أو تحصيل أو تحويل الأصل المالي؛

- في حالة وجود مؤشر موضوعي على تناقص أو انخفاض قيمة الأصل.

المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة في المعالجة المحاسبية للتشبيات:

تم إعداد النظام المحاسبي المالي وفق ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية أو ما يسمى حاليا بمعايير التقارير المالية الدولية، إلا انه يوجد بعض الاختلافات فيما يخص المعالجة المحاسبة للتشبيات نذكرها فيما يلي:²

بصفة عامة تتضمن معايير المحاسبة الدولية الإطار النظري الذي يشمل المفاهيم والمبادئ والفرضيات المتعلقة ببند من عناصر القوائم المالية أو أحداث وظروف اقتصادية بالإضافة إلى الشروحات المتعلقة بالمعايير والتغيرات المحدث عليها، إلا ان النظام المحاسبي المالي يضع قواعد خاصة في مجالات التنظيم ومتابعة المحاسبة الدولية بالمحاسبة في المؤسسات الكبرى وخاصة المدرجة في الاسواق المالية في حين ان النظام المحاسبي المالي سمح للمؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها ومستخداميها مبلغ وعدد معين ان تمسك محاسبة مالية مبسطة .

أما فيما يخص تصنيف الأصول فقد حددت المعايير المحاسبية الدولية الأساس الذي يتم به التصنيف حسب الطبيعة أو السيولة ولكنها لم تحدد الترتيب، إلا ان النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأساس الذي تم به التصنيف، إلا انه عرض كيفية ترتيب الأصول.

¹ - بوسعين تسعديت وحسياني عبد الحميد: "محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

² - زينب حجاج، مريم تواتي: "ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS"، مراحل بعنوان أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتشبيات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ص: 3 إلى 5.

أولاً: التبتيات المعنوي في النظام المحاسبي لمالي والمعايير المحاسبية الدولية:

يكن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة في المعالجة لمختلف أصناف التبتيات المعنوية في النقاط التالية:

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

- **الامتلاك:** حسب المعايير فقط الأصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها هي قابلة للامتلاك، في حين ان النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية غير القابلة للامتلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة هي 20 سنة، سنة حسب معايير المحاسبة فارق الحيازة لا يمكن تحديد مدة نفعية، وبذلك فهو غير قابل للامتلاك، نفس المعالجة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي إلا انه ضمن قائمة الحسابات، يظهر الحساب 2807 امتلاك فارق الحيازة وهذا فيه تناقض.

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

ثانياً: التبتيات المادية في النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة:

اتبع النظام المحاسبي المالي في معالجة التبتيات المادية على ما تنص عليه أهم المعايير المرتبطة بها إلا ان الاختلاف يكم في ما يلي:

- **التصنيف:** تصنف العقارات الموظفة حسب النظام المحاسبي ضمن التبتيات المادية كأنها أصل مادي عادي، إلا ان هذا التصنيف يختلف حسب معايير المحاسبة الدولية لبي تعتبر انه رغم طبيعة هذه الأصول هي مادية، إلا أنها تصنف ضمن التبتيات المالية لان الهدف من استخدامها هو مالي؛

- **تقييم التبتيات المادية:** لم يعالج النظام المحاسبي المالي تكلفة العروض المتعلقة بحيازة وانجاز الأصل عكس معايير المحاسبة، كما حددت معايير المحاسبة قيمة التبتيات المحازة عن طريق الإعانة حيث تسجل بالقيمة العادلة للاص مخفض منها قيمة الإعانة، أما النظام المحاسبي حدد تكلفة التبتيات بدون مقابل تكون بالقيمة العادلة، ثم يتم فرق بين الإعانة إلى النتيجة، بالإضافة إلى ان النظام المحاسبي المالي فرق بين إعانة التجهيزات وإعانة الاستثمار وأدرج في قائمة الحسابات "إعانات الاستثمار المحولة إلى النتيجة" لكنه لم يدرج حساب خاص بإعانات التجهيز المحولة إلى النتيجة.

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

- الإصلاحات طويلة الأجل على الأصول الثابتة: ينص النظام المحاسبي المالي على تشكيل مؤونة لها، إلا ان معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها.
- التشبيات قيد الانجاز: معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها ضمن الأصول الثابتة لأنها لا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية)، إلا ان النظام المحاسبي المالي يعترف بها ويصنفها ضمن الصنف 2 "التشبيات" في حساب خاص "التشبيات المادية الأخرى".

ثالثا: التشبيات المالية في النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة:

لم يعالج النظام المحاسبي المالي إلا بصفة ملخصة المجال المتعلق بالأدوات المالية، إلا ان معايير المحاسبة الدولية عاجلت الأصول المالية بشكل واضح جدا، أكثر من ثلاث معايير دولية، وهذا راجع إلى سبب اهتمام المعايير بالأسواق المالية حيث فصلت في الأدوات المالية من حيث الاعتراف والتقييم إلى غاية الإفصاح من اجل تقديم معلومات مالية موثوق بها تساعد على اتخاذ القرارات من قبل مختلف المستخدمين للقوائم المالية. بالإضافة إلى كل ما سبق توجد اختلافات في المعالجة المحاسبية بين المعايير والنظام المحاسبي المالي، حيث تتصف الأولى بالمرونة وإدخال تغييرات كلما اقتضت الضرورة، في المقابل سيواكب النظام هذه التغيرات.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد دراسة التبittات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي، اتضح انه اهتم بالتبittات من لحظة دخولها للمؤسسة سواء عن طريق الحيازة أو الإنتاج أو اندماج المؤسسات أو أي طريقة أخرى، كما تم توضيحها في هذا الفصل، مروراً بمرحلة استخدامها حيث بين كل ما يتعلق بهذه المرحلة من تقييم وامتلاك وتدهور وكذا كيفية تسجيل ذلك محاسبياً. حيث أصبح تقييم التبittات يعتمد على نموذجين، التكلفة التاريخية وهو المبدأ السابق ونموذج القيمة العادلة وهو من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية المحاسبية، الذي سمح بإعطاء صورة آنية وحقيقية عن قيمة التبittات للمؤسسة، مما يسهل اتخاذ قرارات ملائمة من طرف الإدارة وحتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجين وصولاً إلى كيفية معالجة حالة خروج التبittات من أصول المؤسسة سواء عن طريق التنازل أو الشطب من الخدمة.



تمهيد الفصل الثالث:

بعد دراسة الجانب النظري للفصول السابقة، والعرض المختصر للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وكيفية معالجة التثبتيات، وبما ان الدراسة النظرية لا تحقق الهدف المرجو منها ما لم تكن مرفقة بدراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع، لذلك تم اختيار مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI).

حيث تعتبر من أهم المؤسسات الاقتصادية الناشطة في الجزائر، وفي هذا الفصل سيتم القيام بدراسة مفصلة علة هذه الأخيرة إلى جانب عرض الهيكل التنظيمي لها ومجال نشاطها في المبحث الأول، أما المبحث الثاني يتناول حالة تطبيقية، وبما أن مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) تثبتاتها المادية تمثل اكبر نسبة في الميزانية مقارنة بالتثبتيات المعنوية، فإننا سنقتصر الدراسة التطبيقية على التثبتيات المادية فقط باعتبار هذا النوع الأكبر أهمية في ميزانية مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI).

- المبحث الأول: تقديم عام لديوان الترقية والتسيير العقاري؛
- المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI).

المبحث الأول: تقديم عام لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)

يعتبر ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) حسب النصوص القانونية الحالية على أنها مؤسسة اقتصادية تملك الدولة رأس مالها مع استقلالي المالي والتسيير، يتحدد نشاطها بصفة عامة في الترقية والتسيير العقاري على مستوى القطر الوطني تخضع علاقتها مع الغير إلى القانون العام، يصطلح عليها بمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC)

المطلب الأول: الإطار التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI):

لتمكيننا من تعريف ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)، لابد من معرفة التحوّلات التي عرفت طبيعتها القانونية منذ إنشائها إلى يومنا هذا. عرفت ثلاث مراحل¹:

أولاً: المرحلة الأولى: وهي المرحلة الممتدة من تاريخ إنشاء ديوان الترقية والتسيير العقاري 1947م إلى غاية سنة 1985م وأهم ما ميز هذه المرحلة هو عدم استقلال الدواوين في تسييرها اتجاه الإدارة العمومية، وأهم النصوص القانونية التي تناولت تنظيم وعمل الدواوين خلال هذه المرحلة، تتمثل في:

01- لأمر رقم 63/74 المؤرخ في 10/06/1974م المتضمن إنشاء وتحديد نظام دواوين الترقية والتسيير العقاري؛

02- الأمر رقم 93/76 المؤرخ في 23/10/1976م المحدد لشروط إنشاء وتنظيم وعمل دواوين الترقية والتسيير العقاري للولاية؛

03- المرسوم 143/76 المؤرخ في 23/10/1976م المتضمن إنشاء دواوين الترقية والتسيير العقاري؛

04- المرسوم رقم 01/80 المؤرخ في 05/01/1980م المتعلق بإنشاء وتنظيم وعمل دواوين الترقية والتسيير العقاري لولاية الجزائر، أحكام المادة 01 من الأمر رقم 93/76؛

05- المرسوم رقم 502/82 المؤرخ في 25/12/1982م المعدل والمتمم للأمر رقم 93/76؛

06- الأمر الوزاري المشترك المؤرخ في 01/06/1985م التنظيم الداخلي لدواوين الترقية والتسيير العقاري للولاية.

ثانياً: المرحلة الثانية:

وهي المرحلة الممتدة من سنة 1985 إلى غاية 1991، عرفت دواوين الترقية والتسيير العقاري تعديلاً في طبيعتها حيث أصبحت مؤسسة اقتصادية عمومية محلية وهذا يستوجب أحكام المادة 01 من المرسوم رقم 270/85 المؤرخ في 05/11/1985م المتضمن تحويل وتنظيم أعمال دواوين الترقية والتسيير العقاري للولاية وأهم النصوص القانونية التي تناولت تنظيم وعمل دواوين الترقية والتسيير العقاري، ما يلي:

¹ وثائق مقدمة من مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)

01- المرسوم 270/85 المؤرخ في 1985/11/05 م (المتضمن تحويل وتنظيم أعمال دواوين الترقية والتسيير العقاري للولاية)؛

02- المرسوم 200/83 المؤرخ في 1983/03/19 م المحدد لشروط إنشاء وتنظيم وعمل المؤسسات العمومية.
ثالثا: المرحلة الثالثة:

وهي المرحلة الحالية والممتدة منذ سنة 1991 إلى يومنا هذا وخلال هذه المرحلة عرفت دواوين الترقية والتسيير العقاري تحولا أساسيا، وذلك أنها أصبحت مؤسسة عمومية تجمع وبين خصائص الشركات الخاصة والمؤسسات العمومية وهذا تنفيذا لمقتضيات المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12 م، ومن النصوص القانونية التي تناولت تنظيم وعمل دواوين الترقية والتسيير العقاري خلال هذه المرحلة ما يلي:

01- المرسوم التنفيذي رقم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12 م المتضمن تحويل الطبيعة القانونية لدواوين الترقية والتسيير العقاري والمحددة لكيفيات تنظيمها وعملها؛

02- المرسوم التنفيذي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/01/02 م المتضمن تعديل وتميم المرسوم التنفيذي رقم 147/91؛

03- قرار رقم 43 المؤرخ في 1998/10/19 م يتضمن الإطار القانوني للهيكل التنظيمي لدواوين الترقية والتسيير العقاري؛

04- منشور مؤرخ في 1998/11/18 يتضمن تطبيق أحكام القرار الوزاري المؤرخ في 1998/10/19.
وتم تأسيس ديوان الترقية والتسيير العقاري بالبويرة طبقا للأمر رقم 76/63 الصادر في 1976/10/23 م المثبت لشروط التأسيس للمنظمات وسير وكالات الترقية والتسيير العقاري بالولاية للمرسوم رقم 76/146 الصادر في 1976/10/23 م وتم تغيير الطبعة الثانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية البويرة طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 91 والصادر في 1991/05/12 م وقد نص هذا الأخير على المواد التالية:

المادة 01: «ان ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية البويرة نصب كمنشأة عمومية ذات طبعة صناعية وتجارية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية وتمارس وظائفها على مستوى الولاية تحت وصاية وزارة السكن والعمران»؛

المادة 02: «المقر الاجتماعي للديوان يحدد في مقر الولاية»؛

المادة 03: ديوان الترقية والتسيير العقاري يتصرف في ممتلكات، حقوق وواجبات الفرقة العمومية للسكن بالكراء معتدل لتواجد على مستوى الولاية.

إن ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية البويرة مسير من طرف المدير العام المعين في فترة أقصاه حسب سنوات ويدار عن طريق مجلس الإدارة المكون من:

- ممثل لوزير السكن والعمران (UCD) رئيساً؛
- مدير السكن والتجهيزات الاجتماعية لولاية البويرة (DLEP) عضواً؛
- مدير التهيئة والتخطيط على مستوى ولاية البويرة (DPAT) عضواً؛
- مدير تنظيم الشؤون العامة لولاية البويرة (DRAG) عضواً؛
- أمين خزانة ولاية البويرة عضواً؛
- بالإضافة إلى ممثلين عم عمال الديوان لولاية البويرة.

المطلب الثاني: مجال نشاط ديوان الترقية والتسيير العقاري:

أولاً: مجال النشاط:

يشمل نشاط ديوان الترقية والتسيير العقاري المجالات التالية:

1. ترقية البناءات؛
2. الإنابة عن أي متعامل في الإشراف على المشاريع المسندة؛
3. الترقية العقارية؛
4. عملية تأدية الخدمات قصد ضمان الأملاك العقارية وإعادة الاعتبار إليها وصيانتها؛
5. عملية التسيير العقاري للأملاك المسندة والتي تشمل:
 - تأجير المساكن والمحلات ذات الاستعمال المهني والحرفي أو التنازل عنها؛
 - تحصيل مبالغ الإيجار والأعباء المرتبطة بالإيجار وكذلك مقابل التنازل عن الأملاك العقارية التي تسييرها؛
 - المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها بالاستمرار في حالة صالحة للسكن؛
 - إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسييرها وضبط ومراقبة وضعية النظام القانوني الشاغلي الشقق والمحلات الكائنة بهذه العمارات؛
 - تنظيم جميع العمليات التي تستهدف للاستعمال الأمثل للمجتمعات العقارية التي تسييرها تنسق ذلك؛
 - ضمان تسيير جميع الأملاك التي ألحقت بها أو سوف تلحق بها حسب شروط خاصة في إطار وحدودية قواعد تسيير الممتلكات العقارية.

المطلب الثالث: مهام وأهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري

أولاً: مهام المؤسسة (OPGI):

- من المهام التي أوكلت إلى ديوان الترقية والتسيير العقاري نذكر:¹
- تلبية حاجات السكن للولاية، تحمل المسؤولية الكاملة في نوعية البناءات والمراقبة بالإضافة إلى اختيار الأرض المناسبة لذلك؛

¹ - وثائق مقدمة من مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)

- مراقبة أشغال ما بعد البناء وتهيئة الظروف اللازمة للسكن الاجتماعي؛
- تسند إليها أعمال الترميم والإصلاح اللازم للسكنات السيئة من طرف الوكالة ذاتها؛
- كما تراعي الوكالات المكلفة المحددة من طرف وزير التخطيط والتجهيز ووزير السكن والتهيئة العمرانية لكل نوع من السكنات عند إجراء العقود.

أيضا ديوان الترقية والتسيير العقاري مكلف بمتابعة برنامجها المخطط من حيث:

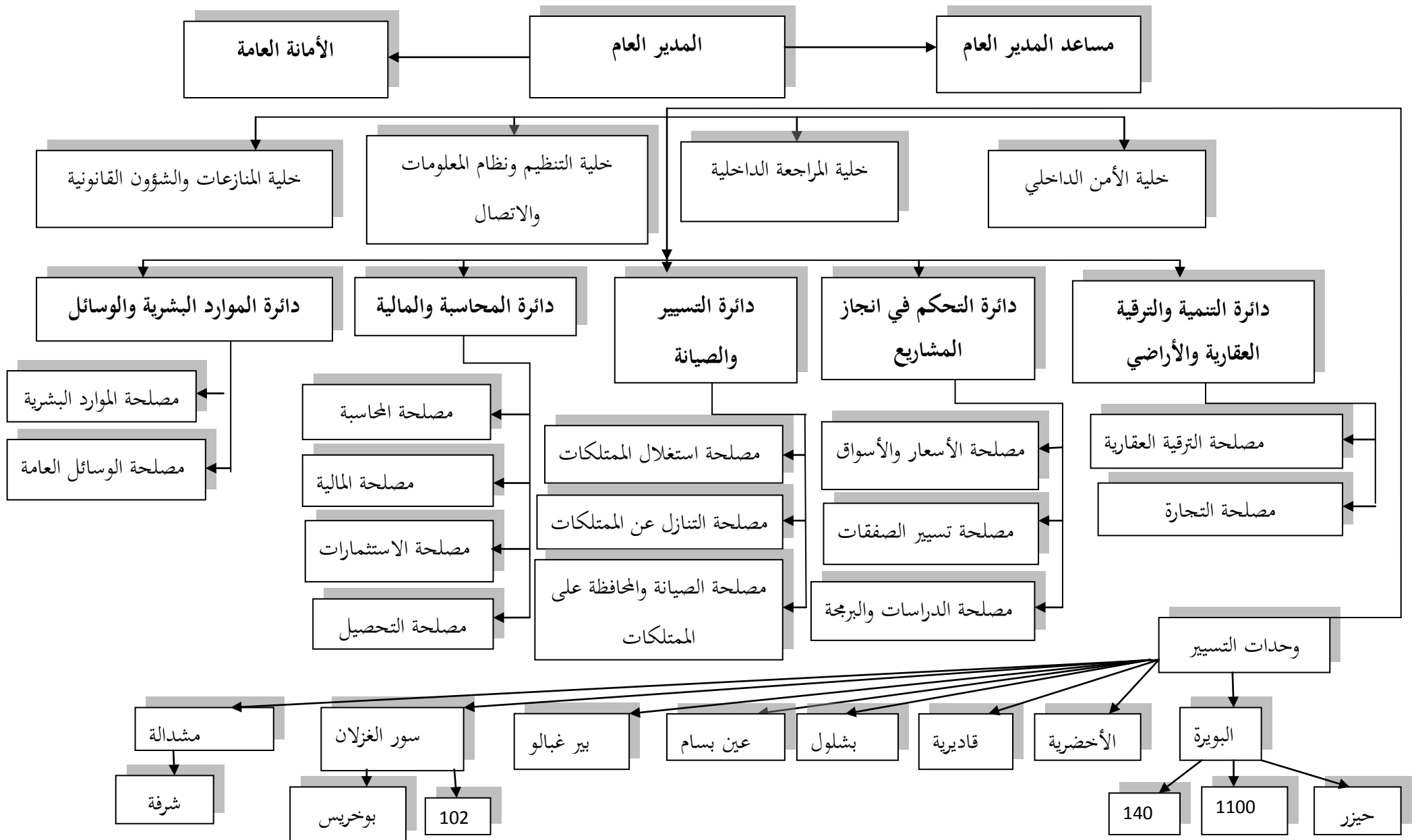
- إتمام البناءات حسب المخطط سواء كانت سكنات أو محلات تجارية تحت السكنات؛
- تكلف بجميع الإيجار والأعباء؛
- المحافظة على البنايات والمحيط الخارجي وصيانتها؛
- المتابعة القضائية لكل تعدي على البناية من طرف أصحاب السكنات العماريين من دفع الكراء؛
- التنظيم والتنسيق لكل الأعمال الموجهة لحسن أشغال استعمال مجموعة البيانات التي تسيروها.

ثانيا: الأهداف:

- يتولى ديوان الترقية والتسيير العقاري في إطار تجسيد السياسة الاجتماعية للدولة ترقية الخدمة العمومية في السكن لا سيما بالنسبة للفئات الاجتماعية الأكثر حرمان ويهدف إلى:
- كراء السكنات أو المحلات للاستعمال المهني التجاري والحرفي؛
- تغطية الكراء والأعباء التي تعود عليها؛
- الحفاظ على البيانات واستقلاليتها؛
- إنشاء التبيين اليومي لجرد البيانات أين تضمن تسيير مراقبة الوضعية القانونية لإجراء السكنات والمحلات الموجودة في تلك البيانات.

المطلب الرابع: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة (OPGI)

أولا: الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

ثانيا: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري:

تكمن ركيزة نجاح أي مؤسسة في مدى حسن اختيارها للهيكل التنظيمي الذي يوافق نشاطها وتوزيع مهامه وفقا للمخطط الذي يشكل من مجموعة الدوائر الرئيسية وهي وفق الترتيب التالي:¹

1. المديرية العامة؛

2. دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة؛

3. دائرة المحاسبة والمالية؛

4. دائرة التحكم في انجاز المشاريع؛

5. دائرة التسيير وصيانة الممتلكات.

هذا بالإضافة إلى الطابق الأرضي المخصص ل: الاستقبال، الأرشفة، مساعد الإعلام الآلي، مساعد الأمن والوقاية، مكلف بتحويل الاتصال.

1. المديرية العامة:

وفقا لأحكام المرسوم 91-174، 12 ماي 1991م والمتعلق بتحويل طبيعة النظم الثانية للمادة 16 لديوان الترقية والتسيير العقاري وخاصة ب:

1.1 المدير العام : يعد النص الأساسي لأنه يشرف على تسيير الديوان ومشاريعه عن قرب ويعتبر المسؤول

الأول والأخير على مدى نجاح وتسيير الديوان ونشاطه وهو مكلف ب:

- ضمان تحقيق الأهداف المحددة للديوان وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة؛
- التوقيع على جميع الإجراءات التي تنطوي على الديوان؛
- ممارسة سلطة الإشراف على جميع العاملين؛
- تحضير تقرير سنوي عن الأنشطة مع الميزانية العمومية وبيانات الدخل وإرسالها إلى الهيئة المشرفة بعد موافقة مجلس الإدارة .

2.2 المدير المساعد: وهو مساعد مباشر للمدير العام وتقع تحت مسؤوليته ما يلي:

- رصد، تنسيق، متابعة وتنفيذ برامج العمل والأهداف المحددة له؛
- تمثيل المدير العام في اللجان الداخلية والخارجية؛
- تحليل وتقييم الأنشطة التي تضطلع بها الهياكل التابعة لمكتب الديوان.

3.1 الأمانة العامة: تعتبر كوسيلة اتصال بين مديريات الديوان والمديرية العامة وتعمل على خلق جو أكثر تنظيمي

لتسجيل عمل المدير، كما تقوم بالإشراف على كل العمليات الشكلية، خاصة بمكتب المدير العام وهي مكلفة ب:

¹ - وثائق مقدمة من مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)

- تسجيل، نقل، تحرير الوثائق الخاصة بنشاط المديرية العامة؛
- تقسيم العمل وتوزيع البريد الذي يصل إلى المديرية العامة عبر مختلف المديريات، وإعلام جميع المسؤولين بالديوان بقرارات المدير العام؛
- استقبال الزوار بالمديرية العامة.

4.1 الأمن الداخلي: يسهر على الأمن بالديوان وتتمثل مهامه في:

- وضع مخطط امن والسهر على تنفيذه إلى غاية إنحائه من طرف المدير العام؛
- تنسيق ومراقبة نشاطات أعوان الأمن العاملين بالديوان.

5.1 خلية المنازعات والشؤون القانونية: مكلفة بـ:

- السهر على تنفيذ الإجراءات الخاصة بالتشريع والمتعلقة بمصلحة الديوان؛
- السهر على تنفيذ القرارات وإصدار الأحكام لصالح الديوان؛
- إعداد هياكل لمساعدة الديوان في تنفيذ التشريعات واللوائح.

6.1 المراجعة الداخلية:

- السهر على التنفيذ الجيد للطرق والقواعد والإجراءات للتكفل بالمهام المتعلقة بكل فرع من فروع الديوان؛
- تحليل وتقييم النشاط الإداري والمالي للديوان ومتابعة التطبيق الجيد للتشريعات واللوائح؛
- تقييم أداء المجلس والإصلاحات المقترحة إذا لزم الأمر من أجل تحسين أدائها.

7.1 خلية التنظيم ونظام الإعلام الآلي والاتصال:

- تصميم سياسة معلومات عامة داخل الديوان؛
- السهر على استثمار إمكانيات الإعلام الآلي؛
- ضمان الاستخدام الرشيد للموارد والكومبيوتر وصيانتها.

2. مديرية الموارد البشرية والوسائل العامة:

نعني بهذه المديرية كل ما يتعلق بالإمكانيات البشرية والوسائل الضرورية الخاصة بالتقييمات الموجودة بالديوان، كما تهتم بالتنسيق ومراقبة النشاطات المرتبطة بالتسيير الاحترافي المتعلق بمستخدمي الديوان.

فهي المديرية اللازمة لتشغيل جميع الهياكل التابعة لمكتب وتنفيذ إجراءات لضمان الحفاظ على مصالح المجلس على رأسها رئيس يهتم بمتابعة الملفات الإدارية للمواطنين وحسن التسيير والأداء وتتكون هذه المديرية من مصلحتين:

- مصلحة تسيير الموارد البشرية؛
- مصلحة الوسائل العامة.

1.2 مصلحة تسيير الموارد البشرية:

تعتبر صلة وصل بين الإدارة والموظفين تتمثل مهامها أساسا في:

- احترام قواعد التوظيف؛
- تنفيذ القرارات المتعلقة بالنصوص والترقية؛
- متابعة الحياة الوظيفية للموظفين ودفع الأجور؛
- معالجة ومتابعة العطل الخاصة بموظفي الديوان.
- وتنقسم بدورها إلى خليتين:
- خلية التوظيف والتكوين (التدريب)؛
- خلية الأجور والشؤون الاجتماعية.
- **خلية التوظيف:** تهتم بكل ما يخص بتكوين الأفراد وتدريبهم بالتمهين والتربص، يشرف عليها رئيس خلية ومسيري التوظيف والتكوين، وتتمثل مهامها في:
- تحضير مخطط التكوين بالتنسيق مع رؤساء المديريات ودراسة احتياجات الديوان من حيث التكوين والعمل على الاتصال مع مختلف مراكز التكوين؛
- تكوين العمال وهذا بعد القيام بدراسة الاحتياجات التكوينية مع مختلف المديريات واخذ ميزانية التكوين بعين الاعتبار؛
- متابعة المتكويين داخل المؤسسة والإشراف على مذكرة نهاية التربص؛
- دراسة الاحتياجات في محال المستخدمين بالتنسيق مع رؤساء المديريات ومقيد مخطط التوظيف؛
- المتابعة والإشراف على المتربصين من مختلف مراكز التكوين والجامعات؛
- المتابعة والإشراف على تنفيذ عقود التوظيف (فيما يخص مدة صلاحيتها)
- **خلية الأجور والشؤون الاجتماعية:** دورها تحرير دفع الرواتب وتهتم بالعطل المرضية وحوادث العمل بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي، كما يقوم بالمراقبة الدقيقة للحضور من اجل تحديد الغياب والانضباط في العمل.

2.2. مصلحة الوسائل العامة: تتمثل مهامها عموما في:

- تسيير الموارد المادية الخاصة بحظيرة الديون؛
- إنشاء وسائل القياس للتوقعات الدورية للديون؛
- مسك دفاتر وقوائم الجرد؛
- ضمان صيانة المرافق المادية للديون؛
- تخطي جميع الموارد المادية وعقود التأمين للديوان.

3. دائرة المحاسبة والمالية:

تتضمن هذه المديرية بضمان جميع العمليات المالية المحاسبية الخاصة بالديوان وتحديد الميزانية اللازمة لتنفيذ المهام التي تضطلع بها الوكالة لرصد وتنفيذ وضمان السيطرة عليها، كما تتهم بضمان وصيانة مكتب المحاسبة وتوحيد جميع القيود المحاسبية، تتمثل هذه المديرية في:¹

1.3 مصلحة المحاسبة: تتمحور مهامها فيما يلي:

- إقرار الميزانية والإشراف على تنفيذها؛
- مسك الدفاتر وفقا للقواعد المعمول بها لدى الديوان واستكمالها؛
- إعداد الوثائق المتعلقة بالأنشطة المالية والمحاسبية للديوان وقوائم الجرد، حساب قيمة الاستهلاك الخاصة بهم.

2.3 مصلحة المالية: تتهم ب:

- ضمان المراقبة المنتظمة لمواقع الخزينة والحركات المالية؛
- متابعة وتنفيذ المعاملات الضريبية بنشاط الديوان.

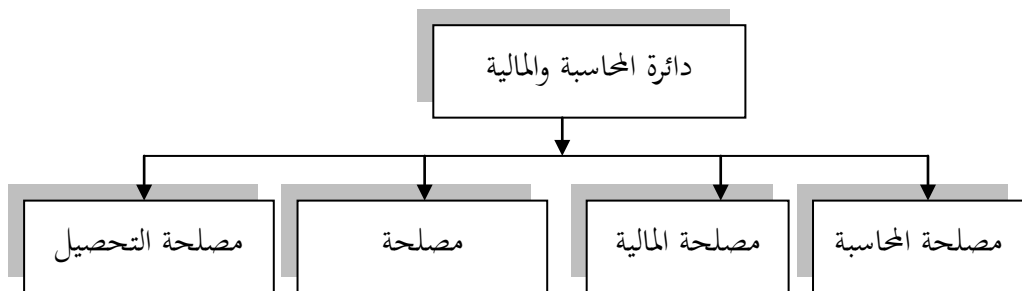
3.3 مصلحة الاستثمارات:

- وضع ومراقبة برنامج الاستثمار السنوي؛

4.3 مصلحة تحصيل الإيجار:

- تحصيل الإيجارات وحصيلة البيع؛
- تنفيذ جميع الإجراءات التنظيمية لضمان استيراد عائدات الإيجار والبيع.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية:



المصدر: وثائق مقدمة من الديوان

¹ - بالاعتماد على وثائق من المؤسسة.

4. دائرة التحكم في انجاز المشاريع:

تقوم بإعداد وتنفيذ الإجراءات لبرنامج استئجار المساكن الاجتماعية، كما أنها تقوم بالتنسيق والتسيير ومتابعة المشاريع وهي تتألف من :

1.4 مصلحة الدراسات والبرمجة:

- متابعة الدراسات والبرمجة لبرنامج الديوان؛
- تنسيق ورصد الدراسات قبل انطلاق البرامج.

2.4 مصلحة التسيير والصفقات:

- تنفيذ الإجراءات التشريعية والأنظمة المتعلقة بالمنشورات؛
- تحليل العروض والتفاوض في حدود الخطة المالية؛
- إجراء بحوث السوق توضع جدول زمني من الرسوم المطلوبة في أي مفاوضات.

3.4 مصلحة إدارة عمليات البنوك:

- رصد تنسيق العمل لتنفيذ برامج ترويجية واجتماعية ومعدات المكتب وفقا لشروط العقد والمعايير المقبولة في هذا المجال.

5. دائرة التسيير وصيانة الممتلكات:

تتم بتوفير عمليات إدارة الممتلكات، نقل الملفات والعقارات وصيانتها، وضع اتخاذ الإجراءات للحفاظ على الممتلكات، تعزيز العلاقات مع المستخدمين وجمعيات الممتلكات في اتصال مع الإجراءات ذات الصلة للحفاظ على الممتلكات.

وتتضمن هذه المديرية:¹

1.5 مصلحة استقلال الممتلكات: وتشمل:

- إضفاء الطابع الرسمي على العقود والاتفاقات لاستئجار المنازل والمباني غير السكنية ورصد ملفات المستأجرين؛

2.5 مصلحة الصيانة:

- ضمان كافة معاملات البيع لديوان بوصفه جزءا من التشريعات واللوائح؛
- وضع جداول زمنية لدفع الإيجار.

3.5 مصلحة الصيانة والمحافظة على الممتلكات:

- تنظيم ومراقبة ورصد جميع أعمال الصيانة بالمطابقة مع الجدول الزمني؛

¹ - بالاعتماد على وثائق من المؤسسة.

- التعامل مع عمليات واسعة، إصلاح وإعادة تأهيل الممتلكات.

6. مديرية التنمية والترقية العقارية والعقار:

يتمثل مهامها مجملًا في وضع وتنفيذ سياسة التنمية العقارية والأراضي كما تقوم بتنسيق ومتابعة مشاريع الإسكان التي بدأت نيابة عن المجلس ، تطوير الأراضي من خلال الاستيلاء عليها لتشكيل أرض المحفظة، وتمثل هذه المديرية فيما يلي:

1.6 مصلحة الترقية العقارية:

- تطوير أنشطة التطوير العقاري؛
- اشتراك الدراسات الفنية والاقتصادية المتعلقة بجدول المعاملات العقارية.

2.6 مصلحة التجارة:

- تنفيذ الإجراءات لشراء الأراضي بغرض تشكيل أرض المحفظة؛
- الاتصال مع الشركاء في الديوان فيما يتعلق بحيازة الأراضي (أرض الوكالة، السجل العقاري، كاتب العدل، التربة والتعليم، خدمات الحقول...).

7. جناح المراجع:

- تغطية الإجراءات والدخل والنفقات ذات الصلة بنقل الأصول؛
- تنفيذ التحقيقات الإدارية والفنية المتعلقة ببرامج الإسكان وشاغلها؛
- توقف دوري حالات نتائج الإيجار والإيرادات ومصفوفات البيع واستيراد المتاجرات المستخدمة؛
- الدفع المنتظم للعائدات ومتابعة حركة حسابات الخزينة التي أجراها الديوان.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)

تمر التثبيتات بثلاث مراحل، مرحلة الدخول أو الاستحواذ، مرحلة الاستخدام، مرحلة الاستغناء وسيتم توضيح كل مرحلة من هذه المراحل على أرض الواقع من خلال دراسة تطبيقية للتثبيتات المادية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI).

المطلب الأول: مرحلة دخول التثبيتات:

وهي مرحلة حصول المؤسسة على الأصل الثابت، ويمكن التمييز بين عناصر التثبيتات المادية في ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) على أساس:

- التثبيتات التي تم الحصول عليها بمقابل مادي؛
 - التثبيتات التي تم إنتاجها بوسائل المؤسسة الخاصة؛
 - التثبيتات التي مازالت في طور الإنتاج.
- أولا: التثبيتات التي تم الحصول عليها بمقابل مادي:**

قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- في 2016/02/12، اشترت أراضي للبناء بـ: 27 533 641 دج، بلغت المصاريف الخاصة بعقد الأراضي هي: 100 000 دج، الكل سدد بشيك؛ الملحق رقم (01)
 - في 2016/10/32 اشترت تثبيتات عينية أخرى بـ: 10 093 590 دج بشك بنكي؛ الملحق رقم (02)
 - في 2018/11/30 اشترت معدات نقل بـ 14 000 دج على الحساب؛
- وقد قامت المؤسسة بإدراج هذه العناصر ضمن أصولها بتكلفة الحيازة، حيث سجلتها على النحو الآتي:

27 533 614	27 533 641	2016/02/12	أراضي	512	211
	10 093 590	البنك	(الحيازة على الأراضي)	512	218
		2016/10/31	تشبيات عينية أخرى		
1 914 000	1 914 000	البنك	(انجازه على تشبيات عينة أخرى)	404	218
	2018/11/30	معدات النقل			
		مورد والتشبيات	(حيازة البنك)		

ثانيا: التثبيات المادية التي تم إنتاجها بوسائلها الخاصة:

بافتراض في 2016/04/18 أنجزت (OPGI) بوسائلها الخاصة مخزن، واستهلكت لأجل ذلك مواد ولوازم (أجور، اسمنت ...) ب: 300 000 دج، أجور العمال ب 200 000 دج، وتم الانتهاء منه في 2016/08/05.

وقد قامت المؤسسة بالتسجيلات الآتية:

قدرت قيمة المخزن بتكلفة إنتاجية أي: $500\,000 = 200\,000 + 300\,000$ دج

601 631	512	مواد أولية أجور المستخدمين البنك (تسجيل المصاريف المحتملة لانجاز المخزن)	2016/04/18		500 000
213	732	مخزن الإنتاج المثبت في الأصول العينية (انجاز مخزن)	2016/08/05		500 000
					500 000

ثالثا: التثبيات المادية التي مازالت في طور الانجاز:

ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) يحدث وأن تصادف في N /12/31 عناصر لم تبلغ نسبة انجازها 100% سواء تم إنتاجها من قبل المؤسسة أو أوكلت العملية للغير، لذلك تسجلها ضمن أصولها في الحساب 232 التثبيات العينية الجاري انجازها بالتكاليف المتراكمة للإنتاج أو بقيمة الفواتير المتضمنة تقدم الأشغال.

1. الإنتاج من قبل المؤسسة (OPGI):

انطلقت (OPGI) في بناء مبنى بوسائلها الخاصة في نهاية سنة 2015 قدرت تكلفة المبنى (تكلفة الإنتاج) ب: 8017533 دج مع العلم أن هذا المبنى لم تنته من لغاية التاريخ 2018/03/10 انتهت (OPGI) من بناء المبنى وقد بلغت التكلفة الإجمالية 240 052 600 دج، حيث قامت (OPGI) بالتسجيلات الآتية:

8017533	8017533	2015/12/31	732	232
		تثبيتات عينية جاري انجازها الإنتاج المثبت للأصول العينية		
24017533 35067	24052600	2018/03/10	232 732	213
		مباني تثبيتات عينية جاري انجازها الإنتاج المثبت للأصول العينية		

2. الإنتاج من قبل الغير:

في 2014/04/06 اتفقت (OPGI) مع مقاول على انجاز مبنى إداري قدرت تكلفته ب: 8215137 دج،
وسددت للمقاول تسبيق ب: 200000 دج شيك؛
وفي 2015/11/05 قدم المقاول الحالة الأولى لتقدم الأشغال بتكلف إجمالية ب 5124643 دج للتسديد؛
وفي 2016/12/31 قدم المقاول الحالة الثانية والأخيرة لتقدم الأشغال للتسديد ب 317094 دج؛
استلم المبنى بتاريخ 2017/01/17.
وقد قامت (OPGI) بالتسجيلات الآتية:

200000	200000	2014/01/06	512	238
		تسبيقات مسددة على طلبات بالتثبيتات البنك (ادفع التسبيق)		
200000 4924643	51224643	2015/11/05	238 512	232
		تثبيتات عينية قيد الانجاز تسبيقات البنك		
3170494	3170494	2016/12/31	512	232
		تثبيتات عينية قيد الانجاز البنك		

213	مباني	2017/01/17	8295137	8295137
232	تثبيات عينية جاري انجازها			

المطلب الثاني: دراسة تطبيقية عن مرحلة الاستخدام (امتلاك - تقييم - الخسارة):

تبدأ هذه المرحلة من تاريخ الاستخدام الفعلي للأصل الثابت حتى يتم الاستغناء عنه.

أولاً: الاهتلاك:¹

حالة اهتلاك التثبيات القابلة للتفكيك:

قامت مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) باقتناء مقر اجتماعي جديد في 2017/01/03

بقيمة 14 000 000 دج شيك بنكي، بعد دراسة من قبل المؤسسة حددت عدة مكونات، وهي:

رقم الحساب	البيان	المبلغ	مدة الامتلاك
21301	هيكل البناية	8 446 500	50 سنة
21302	السقف	2 232 500	25 سنة
21303	مدفئة مركزية	1 712 500	10 سنوات
21304	مصعد	1 608 500	25 سنة

وفي 2018/06/30 قامت المؤسسة باستبدال المدفئة القديمة بمدفئة جديدة مدة استهلاكها بقيمة

1 600 000

حيث قامت المؤسسة بتسجيل العمليات التالية:

21301	هيكل البناية	8 446 500		
21302	السقف	2 232 500		
21303	مدفئة مركزية	1 712 500		
21304	مصعد	1 608 500		
512	البنك		14 000 000	

كما قامت المؤسسة بحساب اهتلاك كل مكون على حدا ثم تسجيله في بومبة المؤسسة كما يلي:

حساب الاهتلاكات:

- حساب الاهتلاك هيكل البناية = $8446500 \div 50$ سنة = 168930 دج.

- حساب اهتلاك السقف = $2232500 \div 25$ سنة = 89300 دج.

- مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري تتبع طريقة الاهتلاك الثابت.¹

- حساب اهتلاك مدفئة مركزية=1712500÷10 سنوات=171250.
- حساب اهتلاك مصعد=1608500÷25 سنة=64340.

2017/12/31			
681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	493820	
281301	اهتلاك هيكل البناية	168930	
281302	اهتلاك السقف	89300	
381303	اهتلاك مدفئة مركزية	171250	
281304	اهتلاك المصعد	64340	
	(تسجيل الاهتلاكات)		

تسجيل عملية استبدال المدفئة لسنة 2018:

- إهتلاك المدفئة الجديدة= 171250
- اهتلاك المدفئة الجديدة من 2012/12/31 إلى 2018/06/30 (6 أشهر)
- اهتلاك المدفئة الجديدة= $171250 \times (6 \div 12) = 85625$ دج
- حساب مجموع الاهتلاكات= $171250 + 85625 = 256875$ دج
- حساب القيمة المحاسبة الصافية VNC:
- $VNC = 256875 - 1712500 = -1455625$ دج

التسجيل المحاسبي:

2018/06/30			
213031	المدفئة المركزية الجديدة	1 600 000	
28103	اهتلاك المدفئة المركزية	256 875	
21303	المدفئة المركزية القديمة	1712500	
757	المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	144375	
	(تسجيل عملية استبدال المدفأة القديمة)		

إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيات:

مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) ليس لديها تثبيات تتطلب صيانة دورية، بافتراض انها تتحمل هذا النوع من التكاليف فعليها اهتلاكها على النحو الآتي:

في 2014/01/06 قامت المؤسسة بشراء معدات مدتها النفعية 10 سنوات ب 5 مليون دج، إن المعدات تطلبي جملة الصيانة الدورية في كل 3 سنوات، حيث ان تكلفة عملية الصيانة عي 300000 دج وقد سددت في 2017/01/13 شيك بنكي حيث وضعت المؤسسة السعر 5000 000 دج يمثل 470000 دج وهو سعر المعدات و 300000 تكلفة الصيانة.

التسجيل المحاسبي:

2014/01/06		404	2150
4 700 000	اهتلاك معدات صناعية		
300 000	معدات صناعية- صيانة		2151
5 000 000	مورد والتثبيات		
	شراء معدات وتسجيل تكاليف الصيانة		
2014/12/31		28150 28151	681
480 000	مخصصات اهتلاك أصول غير جارية		
470 000	اهتلاك معدات غير صناعية		
100000	اهتلاك معدات صناعية- صيانة $470000=10 \div 4700000$ $100000=3 \div 300000$		
2017/12/31		2151	28151
300 000	اهتلاك معدات صناعية - صيانة معدات صناعية- صيانة (ترصيد الحسابين)		
2017/12/31		512	1251
300 000	معدات صناعية - الصيانة البنك (تسديد مصاريف الصيانة)		
300 000			

حالة اهتلاك معدات النقل:

لحساب قسط اهتلاك لمعدات نقل لدينا المعطيات التالية:

- مبلغ الحيازة 5 745 000 دج
- مدة الاهتلاك 10 سنوات
- قسط الاهتلاك = مبلغ الحيازة ÷ المدة

- لدينا تاريخ حيازة معدات نقل في 2018/11/30 أي سيبقى من السنة شهر واحد لنهاية سنة 2018
 - قسط اهتلاك سنوي = $574\,500 \div 10 = 57\,450$ دج
 - قسط الاهتلاك لشهر واحد = $57\,450 \times 12 \div 1 = 47\,875$ دج.
- الجدول رقم (06): يمثل اهتلاكات لمعدات نقل: الملحق رقم (03)

(الوحدة بالدينار الجزائري)

التاريخ	قاعدة الاهتلاك	القسط السنوي	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2018/11/01	574 500	47 875	47 875	526 625
2019	574 500	57 450	105 325	469 175
2020	574 500	57 450	162 775	411 725
2021	574 500	57 450	220 225	354 275
2022	574 500	57 450	277 675	239 375
2023	574 500	57 450	335 125	296 825
2024	574 500	57 450	392 575	181 925
2025	574 500	57 450	450 025	124 475
2026	574 500	57 450	507 475	67 025
2027	574 500	57 450	564 925	9575
2028/10/30	574 500	9575	574 500	00

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة.

التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك لسنة 2018:

681	2018/12/31	47875	47875
	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		
	اهتلاك معدات نقل		
	(قيمة اهتلاك لسنة 2018)		
2818			

ثالثا: دراسة تطبيقية عن تقييم التثبيات المادية:

تقيم التثبيات بعد تقييمها الأولي بطريقتين طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم، كما تم التعرف عليها في الفصل النظري وللمؤسسة الخيار في اختيار الطريقة المناسبة.

ومؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري يتبع طريقة التكلفة يمكن توضيحها على النحو الآتي:

في 2018/12/31 كان الاهتلاك المتراكم لمعدات نقل (شاحنة) ب: 105 325 دج حيث ان تكلفة الحياة قدرت ب: 574 500 دج.

وقد قامت المؤسسة بالمعالجة المحاسبية الآتية:

قسمة الشاحنة في 2019/12/31 = تكلفة الحياة - الاهتلاك - الخسارة في القيمة

$$= 574\,500 - 105\,325 - 469\,175 = 0 \text{ دج.}$$

وبما ان عملية التقييم حرة ليست ضرورية فالمؤسسة لا ترى ضرورة لذلك.

ولتوضيح عملية إعادة التقييم تفترض ان المؤسسة تقوم بإعادة تقييم تثبياتها ومثال ذلك

في 2016 /01/10 اشترت المؤسسة معدات صناعية ب: 200 000 دج شيك بنكي، وتحتلك هذه المعدات خلال فترة 10 سنوات.

وفي 2018/01/01 قدرت قيمة المعدات الصناعية ب 240 000 دج لذلك فقد قررت المؤسسة إعادة تقييمها.

كيف لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري معالجة هذه العمليات؟

تحديد معدل إعادة التقييم:

- القيمة السوقية = 240 000 دج

- القيمة المحاسبية الصافية = 200 000 - 40 000 = 160 000 دج

معامل إعادة التقييم = (القيمة السوقية) ÷ القيمة المحاسبية الصافية.

$$= 240\,000 \div 160\,000 = 1.5 \text{ مرة}$$

فرق إعادة التقييم = 240 000 - 160 000 = 80 000 دج.

التسجيل المحاسبي:

		2018/01/01		
	80 000	معدات صناعية		215
80 000		فارق إعادة التقييم (تقييم القيمة المحاسبية الصافية)	105	

قيمة المعدات الصناعية بعد إعادة التقييم = $1.5 \times 240\,000$

$$= 360\,000 \text{ دج}$$

ثالثا: خسارة القيمة في قيمة التثبيات

يحدث ان تتعرض التثبيات خاصة المادية منها إلى تدني القيمة لكن ديوان الترقية والتسيير العقاري لا يأخذ

بعين الاعتبار هذا التدني، وبافتراض أنها تولي اهتمام لهذا التدني يمكن توضيح المعالجة المحاسبية على النحو الآتي:

نفس معطيات المثال السابق:

وفي نهاية سنة 2018 تبين للمؤسسة ان القيمة القابلة للتحصيل هي 130 000 دج وهي اقل من 160 000 دج القيمة المحاسبة الصافية للمعدات في نهاية سنة 2018 إذن تسجل خسارة في قيمة المعدات ب 30 000 دج.

		2018/12/31		
	30 000	مخصصات اهتلاك وخسائر قيمة أصول غير جارية		681
30 000		خسارة القيمة عن المعدات (انخفاض قيمة المعدات)	2915	

قسط الاهتلاك السنوي هو $200\ 000 \div 10 = 20\ 000$ دج و 30 000 دج

مع بداية 2019 يكون قسط الاهتلاك = $200\ 000 - 40\ 000 - 30\ 000 = 130\ 000$ دج

قسط الاهتلاك السنوي = $130\ 000 \div 8 = 16\ 250$ دج

وفي نهاية 2020 أصبحت القيمة القابلة للتحصيل = 105 000 دج

استرجاع خسارة القيمة المستحقة في نهاية سنة 2018:

القيمة المحاسبة الصافية في نهاية 2020 = $200\ 000 - (16\ 250 + 30\ 000 + 20\ 000 + 20\ 000) = 500$

97 دج

هي اقل من القيمة القابلة لتحصيل المعدات

لذا سنقوم باسترجاع خسارة القيمة أي 30 000 المسجلة في نهاية سنة 2018 بالقيد المحاسبي التالي:

		2014/12/31		
	30 000	خسارة القيمة عن المعدات		2915
30 000		استرجاع خسائر القيمة أصول غير الجارية (استرجاع كلي لخسارة القيمة)	7815	

- بافتراض ان للمؤسسة أراضي للبناء قيمتها الدفترية 10 000 000 دج

في نهاية السنة 2018 قدرت قيمتها 9 500 000 دج

وبما أن الأراضي هي من أصول التي لا تملك، وعليه فانخفاض قيمتها يسجل كخسارة في القيمة وليس كإهلاك

50 000	50 000	2018/12/31 مخصصات اهتلاك وخسائر قيمة أصول غير جارية خسارة القيمة عن الأراضي (تقييم القيمة المحاسبة الصافية)	105	6811
--------	--------	---	-----	------

المطلب الثالث: مرحلة الاستغناء عن التثبيات:

تبدأ هذه المرحلة مع نهاية خدمات التثبيات لأنه أصبح لا يعمل بكفاءة وقد يتم ذلك عن طريق بيعه أو استبداله بأصل آخر.

- قامت مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) في 2016/12/31 شراء تثبيات عينية أخرى بقيمة 8 836 425 دج وتحتلك على أساس فترة استخدام 10 سنوات، حيث قامت بتاريخ 2018/07/01 بيع هذه التثبيات بشيك بنكي بـ 9 500 000 دج، وقد قامت بالمعالجة المحاسبية على النحو التالي:

القيمة المحاسبة الصافية للتثبيات بتاريخ بيعها = سعر الشراء - الاهتلاك المتراكم

$$8836425 - (8836425 \times 0.1 \times 1.5) = 7 510 961 \text{ دج}$$

وكان الربح المحقق من بيع المعدات = سعر البيع - القيمة المحاسبية الصافية

$$7 510 961 - 9 500 000 = 1 989 039 \text{ دج وتسجل في ح/752}$$

883642	883642	2018/12/31 مخصصات اعتلاك تثبيات اهتلاك تثبيات عينية أخرى (قسط اهتلاك)	2818	681
		2018/12/31 البنك اهتلاك تثبيات تثبيات عينية أخرى فائض قيمة خروج التثبيات (بيع تثبيات عينية أخرى)		
	9 500 000			512
	1 325 464			2818
8 836 425			218	
1 989 039			752	

وبافتراض في 2018/04/09 باعت أجهزة إعلام آلي بـ 7 500 000 دج وقد تم شراؤها في 2016/06/20

بـ 9 500 000 دج تحتلك خلال 10 سنوات

حيث عاجلت العملية على النحو الآتي:

قسط الاهتلاك السنوي = $9\,500\,000 \div 10 = 950\,000$ دج

قيمة المحاسبة الصافية = $9\,500\,000 - (237\,500 + 475\,000)$

= 8 787 500 دج

فائض قيمة تساوي = 1 187 500 دج

		2018/04/09		
237500	237500	مخصصات اعتلاك معدات إعلام آلي اهتلاك معدات إعلام آلي (قسط اهتلاك لفترة ثلاثة أشهر)	2818	681
		2018/04/09		
9 500 000	7 500 000	البنك		512
	7 125 500	اهتلاك معدات إعلام آلي		2818
	1 287 500	فائض قيمة عن خروج المعدات		652
		معدات إعلام آلي (التنازل عن معدات إعلام آلي تتناقص قيمة)	218	

خلاصة الفصل الثالث:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التطبيقي إعطاء لمحة عامة عن مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري وذلك بالاطلاع على كيفية تعاملها مع النظام المحاسبي المالي، حيث تم تتبع إجراءات تسجيل وتقييم التثبيات المادية من خلال النتائج المتوصل إليها اتضح ان "OPGI" ليس لديها كل الحالات التي عاجلها ال SCF فيما يخص التثبيات حتى يتم إسقاطها على ارض الواقع، كما أنها لا ترى ضرورة لتطبيق عملية إعادة التقييم، وهذا إلا بغني ان النظام المحاسبي المالي (SCF) غير فعال، إنما يرجع السبب إلى ان المؤسسات لازالت غير متمكنة في تطبيقه أو بالأحرى تجهل بعض المفاهيم والقواعد الخاصة به وذلك راجع إلى اعتيادهم العمل ب: PCN، لذلك يمكن القول انه ساهم في إعطاء صورة سابقة عن ذمم المؤسسة نوعا ما، لكن ربما يكون فعال أكثر بعد مرور وقت كافي على تطبيقه.



بعد سعي الجزائر لتطوير الفكر المحاسبي ومحاولة إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية المطروحة، توجهت نحو تبني نظام يتوافق مع البيئة المحاسبية العالمية، بما يحتويه هذا النظام على جزء مهم من المعايير المحاسبية الدولية، ولهذا السبب حاولنا في بحثنا هذا معالجة إشكالية الدراسة المحاسبية للتبittات الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، متناولين في ذلك دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري.

نستخلص من الدراسة التي أجريت على موضوع هذا البحث بالدرجة الأولى ان المحاسبة بمثابة فن، لان بموجبها يتم تنظيم البيانات وتسجيلها بصورة منظمة تمكن لأي متعامل سواء كان ذو معرفة بالمحاسبة أم لا من الاطلاع على بيانات على بيانات المؤسسة والتعريف بالوضعية المالية لها، كما ان معايير المحاسبة الدولية تعد كنموذج لكي تعتمد عليه المحاسبة الدولية أثناء معالجة بياناتها المالية بالطرق المختلفة.

وبما ان النظام المحاسبي المالي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية بالرغم من بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية في إعدادة.

وبما ان القيم الثابتة من أهم البنود التي لا يكاد يخلو أي كيان اقتصادي من وجودها فقد ظهرت العديد من المسائل التي أثرت اهتمام الباحثين والمختصين بهذا المجال، نذكر منها مسألة إعادة تقييم التثبيتات وكيفية حساب خسائر القيم وهو موضوع دراستنا، حيث رأينا تغيير طرق المعالجة المحاسبية تزامنا مع دخول النظام المحاسبي حيز التطبيق.

ومحاولة الإجابة عن الإشكالية: « كيف يتم المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية».

تم التوصل إلى النتائج الآتية:

أولا: نتائج اختبار الفرضيات:

ضمن خلال ما تم التعرض له في سياق البحث بدءا بالفصل الأول الذي تم التطرق فيه إلى الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي، ثم الفصل الثاني الذي تم تخصيصه لدراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، وأخيرا الفصل الثالث الذي يتضمن دراسة تطبيقية يمكن التأكد من صحة الفرضيات التي تم وضعها في مقدمة البحث كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** تطبيق النظام المحاسبي يستجيب لمتطلبات النظام المحاسبي الاقتصادي (اقتصاد السوق)

لم تتحقق هذه الفرضية لان النظام المحاسبي المالي لم يستجيب لمتطلبات النظام الاقتصادي ككل، بل يكتفي بتطبيقه بتسجيل وتجنب الخط والتعقيد في عملية اتخاذ القرار للمؤسسة، وهذا ما تم إثباته في الفصل الأول.

- **الفرضية الثانية:** يتم تقييم الأصول على أساس القيمة العادلة وذلك وفقا لبنود المعايير الدولية.

تحققت هذه الفرضية حيث يتم تقييم الأصول الثابتة على أساس القيمة العادلة التي أقرتها المعايير المحاسبية الدولية وهذا ما تم إثباته في الفصل الثاني.

- **الفرضية الثالثة:** يتم التسجيل المحاسبي للتبittات المادية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري وفقا للقواعد المحاسبية.

تحققت هذه الفرضية حيث يتم التسجيل المحاسبي للتبittات المادية وفقا للقواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وهذا ما تم إثباته في الفصل الثالث.

- نتائج الدراسة:

من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث يمكن استخلاص النتائج الآتية:

- ان النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه تركز على الجانب المالي والاقتصادي بدل

الجباي لتوفير معلومات ملائمة للمستفيدين بالدرجة الأولى؛

- تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطة والحذر، وتحرص على رصد انخفاض قيمة

التبitt بهدف جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة؛

- تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرون بإعطائهم نظرة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة؛

- يمكن من خلال النظام المحاسبي المالي مراجعة الاهتلاكات دوريا فيما يخص المدة وطرق الاهتلاك، وهذا

يحتاج إلى أشخاص مؤهلين ذوي خبرة، وهو ما تفتقر إليه المؤسسة الجزائرية في ظل النظام الجديد؛

- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقييم الموجودات بالمؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيمة العادلة

التي تعد بديلا قويا للتكلفة التاريخية والجزائر ليست معنية بالقيمة العادلة كونها لا تتوفر على سوق نشطة لتقييم أصولها؛

- بعد إعداد النظام المحاسبي المالي تكون الجزائر قد امتلكت نظاما محاسبيا متوافقا مع المعايير المحاسبة الدولية ومواكبا لتطورات على المستوى الدولي.

التوصيات:

من خلال الطرح السابق لموضوع البحث تمكنا من التوصل إلى جملة من التوصيات والتي قد تعتبر كمنهج لدراسة

المعالجة المحاسبية للتبittات وفق النظام المحاسبي المالي وهي:

- تكييف البيئة الاقتصادية والقانونية الجزائرية مع متطلبات النظام المحاسبي الدولي لتفادي أي مشاكل أثناء التطبيق؛

- الاهتمام بتطوير المعارف والخبرات التي تساهم في تطبيق أكثر لمعايير المحاسبة الدولية؛

- ضرورة تحقيق متطلبات المؤسسات الاقتصادية عن طريق التعاون مع الجامعات والمعاهد من أجل المقارنة ما

بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي في البحث العلمي؛

- على المؤسسات القيام ببعثات تكوينية بين فترة وأخرى لمحاسبها لرفع مستوى أدائهم وتمكينهم من متابعة التطورات والتغيرات الحاصلة على المعايير المحاسبية الدولية؛
- دراسة تجارب وخبرات الدول المتقدمة في مجال المحاسبة؛
- إخضاع هذا النظام إلى النقد من طرف جهات مختصة بغرض إضفاء التعديلات اللازمة وتحسينه وسد كل الثغرات الحاصلة على المعايير المحاسبية الدولية؛
- ضرورة تكوين الأكاديميين والمهنيين بصفة أكثر لتعويدهم على ما هو جديد في النظام المحاسبي المالي.

آفاق الدراسة:

يبقى موضوع دراسة الأصول الثابتة من أهم المواضيع التي مستها التغيرات في مجال المعالجة المحاسبية، فتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يسمح للمؤسسات بإدراج وتقييم موجوداتها بصورة سليمة مما يحافظ على رأس مال المؤسسة والمحافظة على قيمتها، لمكن الواقع ان هناك العديد من المؤسسات تجد صعوبات كبيرة في تطبيق هذا النظام الجديد، لأنه لا يزال يحتوي على أمور مبهمه، وعلى الدراسات القادمة التركيز على إيجاد حلول لهذه الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تطبيق النظام.



قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة: " معايير التقارير المالية الدولية، معايير المحاسبة الدولية"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
- 2- بن ربيع حنيفة: " الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS"، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013.
- 3- بن ربيع حنيفة: " الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS"، الجزء الأول، منشورات كليك، الطبعة الثانية، الجزائر، 2015.
- 4- بوسعين تسعدي وحيسان عبد الحميد: " محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية"، دار النشر الجامعي الجديد والتوزيع، تلمسان، الجزائر، 2018.
- 5- حاج علي: " النظام المحاسبي المالي الجديد"، دار بلقيس للنشر، الدار البيضاء، الجزائر، 2012.
- 6- حسين القاضي، مأمون حمدان: " المحاسبة الدولية ومعاييرها" دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2011.
- 7- حواس صالح: " المحاسبة العامة دروس ومواضيع ومسائل محلولة"، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون سنة النشر.
- 8- شعيب شنوف: " محاسبة المؤسسة طبق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2008.
- 9- شعيب شنوف: " محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبة الدولية"، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009.
- 10- طارق عبد العال حماد: " دليل استخدام معايير المحاسبة"، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 11- عبد الحفي مرعي وآخرون: " مبادئ المحاسبة المالية"، دار المطبوعات الجامعية، جورج عوض، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 12- عبد الرحمان عطية: " المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار جيطلي، برج بوعريرج، الجزائر، 2009.
- 13- عبد الرحمن عطية: " المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار النشر جيطلي، برج بوعريرج، الجزائر، 2011.
- 14- عبد الناصر إبراهيم، نور إيهاب نظمي إبراهيم " المحاسبة المتوسطة"، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
- 15- كتوش عاشور: " المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2011.
- 16- لخضر علاوي: " محاسبة معمقة وفق النظام الجديد SCF"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة النشر.
- 17- لخضر علاوي: " نظام المحاسبة المالية"، Les pages blues Internationales، البويرة، الجزائر، 2014.
- 18- لخضر علاوي: "معايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات محلولة"، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014.

19- محمد أبو نصار، جمعة حميدات: " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

20- محمد بوتين: " المحاسبة العامة للمؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2005.

21- محمد بوتين: " المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

22- محمد بوتين: " المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، Les pages blues Internationales، الجزائر، 2015.

23- محمد عبد الحميد عطية: " موسوعة معايير المحاسبة الدولية"، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

24- هوام جمعة: " المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS"، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2008.

التقارير السنوية والجرائد:

25- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تعليمية وزارية، رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي كفاءات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، نوفمبر 2009.

26- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990.

27- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية قانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م، المتضمن نظام المحاسبي المالي، العدد 74، الجزائر، 2007، المادة 03.

28- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1430، الموافق ل 25 مارس 2009م.

29- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر في 21 ربيع الثاني عام 1430، الموافق ل 08 أبريل 2009م، ص 04.

30- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429هـ الموافق ل 28 ماي 2008.

المجلات العلمية:

31- عوادي مصطفى: " قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري - دراسة قانونية وتحليلية"- مجلة الاجتهاد الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي لتامنغاست، الجزائر، العدد 02، جوان 2009.

32- كتوش عاشور: " متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 06، جوان 2009.

33- محمد جراج: " التوحيد في النظرية المحاسبية وآثاره على الاقتصاد الجزائري"، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر 03، العدد 26، جوان 2012.

34- خبيطي خضير: " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبة والمالية، جامعة أحمد دراية، الجزائر، العدد 02، جوان 2016.

35- كيموش بلال: " تدني قيم التقييمات وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS36)"، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، الجزائر، العدد 02، جوان 2014.

أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير:

- 36- بوسبعين تسعديت: " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، 2010.
- 37- شوقي طارق: " محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل المعايير المحاسبة الدولية والنظام المالي المحاسبي"، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس -1- 2018/2017.
- 38- عوينات فريد: " دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية"، رسالة ماجستير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010./2011.
- 39- ياسمينه جيلالي: " المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبة الدولية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010.

المؤتمرات والملتقيات العلمية:

- 40- آيت محمد مراد، سفيان أبحري: " ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية"، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، تحديات وأهداف، جامعة سعد دحلب، البلدة، أيام 13 إلى 15 أكتوبر 2009.
- 41- زينب حجاج، مريم توالي: " ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) ومعايير دولية للمراجعة IAS"، مداخلة بعنوان أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتشبيكات لين النظام المالي ومعايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، البلدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
- 42- سعيدي يحيى، أوصيف لخضر: " ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة"، مداخلة بعنوان أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، جامعة سعد دحلب البلدة، 2011.
- 43- مزبود إبراهيم، بوعافية رشيد: " المعالجة المحاسبة للأصول الثابتة (حالة التشبيكات المالية)"، ملتقى دولي الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، أيام 13 إلى 15، 2010.

المواقع الإلكترونية:

- 44- محمد فيضي: "تعريف النظام المحاسبي"
2019/05/20 11:52
<https://mawdss3.com>
- 45- يوسف كمال: " ما هو النظام المحاسبي وما هي أهم خصائصه"،
2019/05/26 10:00
<https://accdiscussion.com>
- 46- هایل الجازي: " مفهوم المعايير المحاسبة الدولية"،
2019/05/23 11:11
<https://mawdss3.com>



OPGI BOUIRA

BOUIRA BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:099310010206646

EDITION_DU:11/06/2019 9:30

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2016			2015
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		76 000,00	76 000,00		4 222,23
Immobilisations corporelles					
Terrains		27 533 641,09		27 533 641,09	27 533 641,09
Bâtiments		3 957 154 948,13	1 189 279 511,97	2 767 875 436,16	2 814 454 792,51
Autres immobilisations corporelles		123 095 737,56	89 724 959,51	33 370 778,05	53 066 120,17
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		873 116 262,23		873 116 262,23	917 630 938,99
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		29 995,00		29 995,00	29 995,00
Impôts différés actif		52 387 366,04		52 387 366,04	23 561 515,03
TOTAL ACTIF NON COURANT		5 033 393 950,05	1 279 080 471,48	3 754 313 478,57	3 836 281 225,02
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		796 664 899,28		796 664 899,28	717 009 459,15
Créances et emplois assimilés					
Clients		261 141 069,43	3 437 489,85	257 703 579,58	258 724 910,50
Autres débiteurs		1 253 084 939,00	453 325 064,87	799 759 874,13	746 472 262,46
Impôts et assimilés		193 440 305,44		193 440 305,44	173 878 217,65
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		135 059 939,32		135 059 939,32	142 529 969,66
Trésorerie		745 541 556,99	135 059 939,32	610 481 617,67	346 043 309,67
TOTAL ACTIF COURANT		3 384 932 709,46	591 822 494,04	2 793 110 215,42	2 384 658 129,09
TOTAL GENERAL ACTIF		8 418 326 659,51	1 870 902 965,52	6 547 423 693,99	6 220 939 354,11

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		4 244 495 147,30	4 244 495 147,30
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		29 966 083,30	-132 558 620,92
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-1 132 867 766,15	-1 000 309 145,23
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		3 141 593 464,45	3 111 627 381,15
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 612 824 472,55	1 550 362 421,59
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		81 107 822,90	93 906 963,00
TOTAL II		1 693 932 295,45	1 644 269 384,59
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		100 650 632,04	73 086 588,78
Impôts		115 779 014,84	93 565 115,62
Autres dettes		1 495 468 287,21	1 298 390 883,97
Trésorerie passif			
TOTAL III		1 711 897 934,09	1 465 042 588,37
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		6 547 423 693,99	6 220 939 354,11

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2016	2015
Ventes et produits annexes		298 600 330,13	277 522 401,05
Variation stocks produits finis et en cours		78 171 806,72	96 754 153,76
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		376 772 136,85	374 276 554,81
Achats consommés		-13 615 668,79	-17 419 069,47
Services extérieurs et autres consommations		-180 595 617,80	-220 111 361,21
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-194 211 286,59	-237 530 430,68
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		182 560 850,26	136 746 124,13
Charges de personnel		-343 694 256,06	-256 730 471,92
Impôts, taxes et versements assimilés		-7 989 392,21	-14 736 506,52
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-169 122 798,01	-134 720 854,31
Autres produits opérationnels		437 118 576,86	261 102 930,17
Autres charges opérationnelles		-194 043 515,33	-188 128 570,12
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-78 924 607,15	-83 754 688,31
Reprise sur pertes de valeur et provisions		7 470 030,34	18 676 081,66
V- RESULTAT OPERATIONNEL		2 497 686,71	-126 825 100,91
Produits financiers		5 436 538,44	
Charges financières		-6 793 992,86	-7 634 572,88
VI-RESULTAT FINANCIER		-1 357 454,42	-7 634 572,88
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		1 140 232,29	-134 459 673,79
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		28 825 851,01	1 901 052,87
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		826 797 282,49	654 055 566,64
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-796 831 199,19	-786 614 187,56
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		29 966 083,30	-132 558 620,92
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		29 966 083,30	-132 558 620,92

OPGI BOUIRA

BOUIRA

BOUIRA

PAGE:1

EDITION DU 13/06/2019 11: 9

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	11-C.P.A BOUIRA
PIECE	000033
FOLIO	10
DATE	31/10/16
REFERENCE	CHN°7323262
LIBELLE	DU 24/10/16 SAYAH TAREK

COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
401162	53-SA/TA	SAYAH TAREK	3 042,00	
404062	522-ST1	SAYAH TAREK	97 893,90	
512100		C.P.A BOUIRA		100 935,90
TOTAL GENERAL			100 935,90	100 935,90

صلى الله عليه وسلم (٥٣)

OPGI BOUIRA

CITE 1100 LOGTS BOUIRA

BOUIRA

PAGE:1

EDITION DU 13/06/2019 11:16

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	10-BANQUE B.N.A
PIECE	000086
FOLIO	11
DATE	30/11/18
REFERENCE	CH CERTIFIER
LIBELLE	DU26/11/18 SARL GLOVIZ

COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	LIB. AUXILIAIRE	DEBIT	CREDIT
404062	FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS	522-KIA	GLOVIZ SPA -KIA	5 745 000,00	
512000	BANQUE B.N.A				5 745 000,00
TOTAL GENERAL				5 745 000,00	5 745 000,00