

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra  
Faculté des Sciences Economiques et  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

## الموضوع

### المعالجة المحاسبية للتشبيات

وفق النظام المالي المحاسبي و مدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة AMC

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم  
التجارية تخصص: تدقيق محاسبي

تحت إشراف الأستاذة:

- بركات فايزة

من إعداد الطالب:

- بن خديم الله أحمد

السنة الجامعية: 2012/2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كَلَّمَكَ ١٤١٧

# شكر و عرفان

نحمد الله تعالى ونشكره على نعمه وحسن عونه، ونصلي ونسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين صلوات ربنا وسلامه عليه.

ليس ثمة تعبير أقوى تأثير من كلمة شكر نقولها اعترافاً بالجميل وتقديراً للمنزلة التي نالتها

عندي الأستاذة المحترمة بركات فايزة التي تكرمت بالإشراف على هذا العمل وصبرها معي في تقديم

النصح والتوجيهات والآراء، فوجهتنا حين الخطأ وشجعتنا حين الصواب ، فكانت نعم المشرفة .

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة .

إلى كل عمال وإطارات المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس و المراقبة إلى كل قريب أو بعيد ساهم في إنجاز هذا العمل.

# الإهداء

إلى من ذلت الجنة تحت قدميها و عكست حاضر دنياي و ماضيها إلى كل  
شمعة ذابت لكي تضيئ  
أمي الغالية أطل الله في عمرها  
إلى الذي أضاء لي شموع العلم و المعرفة إلى الذي كان صبورا على هفواتي  
والذي العزيز أطل الله في عمره  
إلى من كانوا عوني وزادي في مشواري إلى من تجمعني بهم أصدق المشاعر  
و أحلى الذكريات إلى من تفقد الحياة معناها بدونهم  
إلى إخوتي و أخواتي  
إلى من شاركوني أفراحي و أحزاني و تقاسموا معي أحلى الأيام و أروعها  
.....الأقرب  
إلى قلبي يوسف،خلاف ،رفيق  
إلى من كان سندي في الدراسة إلى من شاركني في إعداد المذكرة  
إلى الأخ سليمان رمضان  
إلى أصدقاء العمر إلى من كنت أهنأ لرؤياهم و أسعد للقائهم  
إلى الأحباب  
إلى الذين إذا مرّ الزمان ثبتو في ذاكرتي و نقشت أسماءهم على دفتر ذاكرتي  
ولم يكتبهم قلبي أهدي ثمرة عملي المتواضع  
فألف ألف تحية

## الفهرس

	البسمة
	شكر و عرفان
	الإهداء
	الفهرس
	قائمة الأشكال و الجداول
أ- ب	مقدمة.
<b>الفصل الأول: التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي</b>	
7	تمهيد
8	<b>المبحث الأول: المعايير المحاسبة الدولية وهيأتها:</b>
8	المطلب الأول : مفاهيم حول المعايير المحاسبة الدولية:
10	المطلب الثاني : أهداف المعايير المحاسبية الدولي
11	المطلب الثالث : الهيئات المصدرة للمعايير المحاسبة الدولية:
15	<b>المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي.</b>
15	المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي:...
17	المطلب الثاني : مبادئ وفرضيات التنظيم المحاسبي المالي:
20	المطلب الثالث : أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي:
22	<b>المبحث الثالث: دراسة التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي</b>
22	المطلب الأول: التثبيات المعنوية
24	المطلب الثاني: التثبيات العينية:
26	المطلب الثالث: التثبيات المالية
28	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي</b>	
30	تمهيد
31	<b>المبحث الأول: المعالجة المحاسبية لتثبيات وفق معايير المحاسبة الدولية..</b>
31	المطلب الأول : المعيار المحاسبي الدولي 16 الممتلكات، المنشآت والمعدات..

36	المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي 36 الإنخفاض في قيم الأصول
39	المطلب الثالث : المعيار المحاسبي الدولي 38، الأصول غير الملموسة.
42	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي
42	المطلب الأول : المعالجة المحاسبية لتثبيتات المعنوية
44	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لتثبيتات العينية
50	المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية لتثبيتات المالية
52	المطلب الرابع: الإهلاك والانخفاض في القيمة.
55	المبحث الثالث : المقارنات بين كفاءات المعالجة السابقة
58	خلاصة الفصل الثاني:
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
60	تمهيد
61	المبحث الأول: نظرة عامة عن المؤسسة:
61	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها:
64	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:
67	المطلب الثالث: منتجات المؤسسة ومكانتها في السوق:
70	المبحث الثاني: معالجة وتقييم التثبيتات في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة.
70	المطلب الأول: دراسة ميزانية المؤسسة في قسم الكهرباء
75	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة (AMC)
82	خلاصة الفصل الثالث
84	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

## قائمة الأشكال و الجداول

الرقم	الاسم	الصفحة
1-1	لجنة المعايير المحاسبية الدولية	12
2-3	خريطة وظائف المؤسسة	62
3-3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة	64

### قائمة الجداول:

الرقم	الاسم	الصفحة
1-1	دراسة التثبيتات المالية	27
2-2	جدول المقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي	55
3-3	تشكيلة المنتجات الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة	68
4-3	مستعملي منتجات المؤسسة وعمالها	69
5-3	جدول يبين نسبة التثبيتات المادية من مجموع الأصول غير الجارية	73
6-3	جدول يبين نسبة الأصول الجارية من مجموع العام للأصول الجارية	74
7-3	جدول يبين نسبة الخصوم الجارية من المجموع العام للخصوم الجارية	75
8-3	جدول يبين قسط الإهلاك للتثبيتات في قسم الكهرباء	78
9-3	جدول يبين إهلاك التثبيتات في قسم الكهرباء	79

يشهد العالم المعاصر تطورات اقتصادية هامة مما جعل مختلف التنظيمات و المؤسسات الاقتصادية تغير و تطور في علاقاتها و معاملتها مع محيطها الخارجي مواكبة لتلك التطورات و التغيرات العالمية، وأكثر الظواهر الاقتصادية تأثيرا على المؤسسات، نجد العولمة ، حيث وسعت من المحيط والبيئة هذه المؤسسات لتتقلها من طابعها المحلي والإقليمي إلى الطابع العالمي حيث أصبحت تتسم بالعالمية.

لذا عملت المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية وإقصاء الحواجز التجارية وبهذا فإنها تجبر المؤسسات علي تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم مع متطلبات المحيط الدولي من الشفافية، المصدقية وقابلية المقارنة ومن اجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وانفتاحها على العولمة وتعزيز انضمامها للمنظمة التجارية العالمية وتخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق للقيام بالإصلاحات اقتصاد والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي المعمول به منذ 1975 والذي أصبح لا يتماشى مع المعايير المحاسبية بالنظام المحاسبي المالي.

وعليه نسعى من خلال هذه المذكرة إلى معرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من خلال دراسة بند من بنود القوائم المالية إلا وهو التثبيات (المعنوية،العينية،المادية ) من جانبين النظري والتطبيقي وما يجب الإشارة إليه إن هذا النظام جاء بمفاهيم ومبادئ جديدة والهدف منها تغطية النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني من حيث المعالجة المحاسبية للتثبيات وتقييمها مما يطرح



## الإشكالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي وإلى أي مدى تتوافق هذه المعالجة مع المعايير المحاسبية الدوابة؟

ومن أجل الإجابة على الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

كيف عالجت المعايير المحاسبة الدولية التثبيات؟

كيف تمت معالجة التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي؟ وماهي التعديلات التي جاء بها هذا الأخير في مجال التثبيات؟

## فرضيات البحث:

1- هناك اختلاف من حيث المعالجة المحاسبية للتثبيات بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني المحاسب

2- هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية من حيث معالجة التثبيات؟

## دافع اختيار الموضوع:

— محاولة فهم أكثر للنظام المحاسبي المالي من حيث المعالجة المحاسبية للتثبيات

— التخصص الدراسي في مجال المحاسبة في المراحل السابقة

— ضرورة الفهم الدقيق للمعايير المحاسبة الدولية التي تعتبر المرجع أساسي في إعداد النظام المحاسبي المالي

## حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة التي قمنا بها في الحدود الزمنية والحدود المكانية.

## الحدود المكانية:

تتمثل الحدود المكانية للدراسة التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة.

## الحدود الزمنية:

تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في استعمال النظام المحاسبي المالي في سنة 2010

## أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في إظهار واستقراء أهم الأسس والقواعد الموجودة ضمن النظام المحاسبي المالي وتبيان المفاهيم و المصطلحات الجديدة المرتبطة بالثبتيات والأهمية التي تكتسبها .

## أهداف البحث:

فهم قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي

محاولة التعرف على المعايير المحاسبة الدولية

فهم طرق معالجة و تقييم الثبتيات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية

## منهج البحث:

وفقا لطبيعة الدراسة سوف يتم إتباع المنهج الوصفي في ما يتعلق بالجانب النظري، اما من الجانب التطبيقي فسنعتمد على منهج دراسة الحالة من خلال المقابلة كوسيلة لجمع المعلومات .

## بنية البحث:

لقد قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول: الثبتيات وفق النظام المحاسبي المالي .

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للتشبيات بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي .

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.

### صعوبات البحث:

قلة المراجع بالنسبة للجانب المتعلق بالنظام المحاسبي المالي

نقص الدراسات السابقة عن الموضوع .

انعدام الهيئات المحاسبية التي يمكن الاستعانة بها .

ضييق الوقت المتاح لإنجاز الدراسة .

**تمهيد:**

أشارت الكثير من الدراسات على أن المحاسبة شهدت تطورات صاحبت التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للأفراد والمنظمات وذلك بغية توحيد المفاهيم المحاسبية على المستوى العالمي واستوجب هذا الأمر البحث عن قواعد ومعايير تتوافق مع هاته المفاهيم ولأجل ذلك ظهرت مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية.

حيث تلقى هذه المعايير قبول من مختلف دول العالم ومن بين تلك الدول التي تسعى إلى تبني

معايير المحاسبة الدولية الجزائرية خاصة بعد الشراكة مع الإتحاد الأوربي.

ولهذه الأسباب وغيرها بدأت الجزائر الاهتمام بتغيير المخطط الوطني المعمول به منذ سنة 1975

إلى النظام المحاسبي والمالي الذي يتماشى مع هذه التطورات حيث أنه مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية وقد جاء بقواعد ومبادئ جديدة كما أعطى أهمية ومكانة للتثبيات حيث أنه جاء بحسابات جديدة لم تكن في المخطط الوطني مثل برامج الإعلام الآلي.....الخ.

ولذلك ارتأينا في هذا الفصل الحديث عن المحاور التالية:

المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: دراسة التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي

### المبحث الأول: المعايير المحاسبة الدولية وهيأتها:

لقد شهد العقد الأخير من القرن الماضي اتجاها عالميا متزايد نحو تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، ولعل أبرز الأسباب التي دعت إلى تطبيق هذه المعايير على مستوى دولي وتأييد جل المنظمات المهنية التي كانت تسعى إلى إيجاد وصياغة معايير دولية تضمن توحيد العمل المحاسبي دوليا.

### المطلب الأول: مفاهيم حول المعايير المحاسبة الدولية:

#### أولا: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية:

إنّ مفهوم المعايير المحاسبة الدولية يعرف على أنه "عبارة عن بيان مكتوب تصدره هيئة محاسبة معينة ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وبموجبه يتم تحديد الوسيطة المناسبة للقياس والغرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز لتلك الوحدة، وعادة ما يلقي هذا المعيار قبولا على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي".<sup>(1)</sup>

#### ثانيا أسباب وجود معايير المحاسبة الدولية:

إنّ المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل حولا ممكنة وقابلية للتعليق ومتكررة لأسئلة مطروحة سلفا أو مشاكل مطروحة من قبل تخص العلوم بصفة عامة، وهذا حسب المنظمة الدولية للمعايير أما أسباب وجود معايير دولية وخصوصا في المجال المحاسبي والمالي يمكن إجمالها في العناصر التالية:<sup>(2)</sup>

الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة واستبعاد للتناقضات القائمة في علم المحاسبة، مثل معالجة مشكلة عقود إيجار، تمويل، تقويم المخزون السلعي، بإضافة إلى وجود اختلافات في شكل ومضمون القوائم المالية

- انفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي

- تسهيل عملية قراءات القوائم المالية الموحدة

- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي

- تخفيض التكاليف

- تدعيم المرور إلى الأسواق المالية

1 - براقي تجاني، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية المحاسبية مع نموذج مقترح لإستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية ، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف ، 2005 ، ص 04

-تسهيل الاتصالات بين المتعاملين الاقتصاديين

ثالثاً: مراحل تطوير معايير المحاسبة الدولية:

مرت المعايير المحاسبية الدولية بخمس مراحل وهي كالتالي: (1)

### 1 -مرحلة التأسيس:

وقد امتدت هذه المرحلة منعام 1973 حتى عام 1989، وتم خلالها وضع معايير أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل البضاعة والسياسات المحاسبية والإفصاح المالي وغيرها، وفي هذه المرحلة انطوت المعايير على بدائل عديدة للتطبيق، ولم يكن هناك لجنة لتفسيرها، وتبعاً لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها.

### 2 -مرحلة التطوير:

وقد استمرت هذه المرحلة من عام 1985 إلى غاية 1995 وفيها تم إنجاز مشروع التطوير والقبالية للمقارنة، والذي تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبة من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، وقد أدى هذا التعديل إلى تقليل البدائل في التطبيق.

### 3 مرحلة المعايير الأساسية الشاملة:

قد انتهت هذه المرحلة في العام 1999، وفي هذه المرحلة تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العلمي.

### 4 مرحلة إعادة الهيكلة:

وقد انتهت هذه المرحلة في عام 2001 وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل النهوض بمستوى الإنجاز فيها، وأصبح التمثيل في المجالس واللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي كما كان متبعاً بعمل جزئي وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة ما يلي:

- إعادة هيكلة البنية التحتية بما فيها مجلس الإدارة ومجلس الأمناء وتشكيل مجلس استشاري للمعايير.
- تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة للربح في ديليوبر في أمريكا وكذا تسجيل مجلس المعايير في لندن.
- وضع دستور جديد.

وتتميز هذه المرحلة بموافقة الهيآت العالمية المشرفة على الأسواق العالمية في العالم 2000 قبول البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية وذلك ضمن شروط تتعلق بإظهارها كمعلومات إضافية تبين ما يلي:

✓ تسوية تظهر مدى تأثيرها.

✓ إفصاح إضافي.

✓ تفسير الاختلافات.

وفي هذه المرحلة تم تغيير اسم لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية.

### 5-مرحلة معايير الإبلاغ المالي:

وقد بدأت هذه المرحلة في العام 2002 وانتهت في عام 2005، وفي هذه المرحلة تم تغيير تسمية

المعايير المحاسبية الدولية إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي، ولكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى

سارية المفعول لحين سحبها من الاستعمال أما المعايير الدولية للإبلاغ المالي، ولكن لم يصدر حتى الآن

معايير للإبلاغ المالي يشكل نهائي باستثناء مسودة للمعيار الأول أسلوب إتباع معايير الإبلاغ المالي للمرة

الأولى والذي من المتوقع أن يصدر بشكل نهائي في وقت قريب.

### المطلب الثاني: أهداف المعايير المحاسبية الدولية

إنّ أهداف المعايير المحاسبية الدولية تتمثل فيما يلي: (1)

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي لم يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم المالية والبيانات المالية.

- العمل على تحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

- تطوير المعايير المحاسبية الدولية التي تتطلب معلومات قابلة للمقارنة وشفافة وذات جودة عالية تساعد المشاركين في الأسواق رأس المال و وغيرهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية.

- تشجيع استخدام المعايير المحاسبية الدولية بالعمل وضعي للمعايير القومية.

- تسهيل العمليات الدولية والتسعير وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد، وتجعل أسواق الأوراق

المالية أكثر كفاءة.

1- ريتشارد شويدر وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيحي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبية، دار النشر، المملكة العربية السعودية، 2009،

تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة.

كفاية الموارد المحلية أي إعطاء للشركات فردية أخرى للحصول على الأموال من الخارج سواء كان ذلك في شكل رؤوس أموال أو قروض.

### المطلب الثالث: الهيئات المصدرة للمعايير المحاسبة الدولية:

إنّ تحضير معايير IFRS يعتمد على منظمات معايير محاسبة مكونة من عدة هيئات وتمر بمراحل ودراسات وأبحاث معقدة وتتطلب استثمارات عامة ولذا وجدت منظمات عالمية وسنتطرق لبعضها. أولاً: لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASB) :

تعد نشأة لجنة المعايير المحاسبة الدولية إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1978 في سيدني بأستراليا ، وفي هذا المؤتمر اقترح - لورد نيسان الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية وعليه فقد وجهت الدعوى لهيئات المحاسبة في أستراليا وكندا وألمانيا وفرنسا واليابان والمكسيك لحضور اجتماع في لندن في مارس 1973 وأسفر الاجتماع في النهاية على إنشاء لجنة المعايير المحاسبة الدولية وفي 29 جوان 1973 كجهاز قطاع خاص مستقل من الإلتقان الذي توصلت إليه هيئات المحاسبة المهنية في أستراليا، وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة العربية والولايات المتحدة أمريكية. (1)

### أهداف لجنة المعايير المحاسبة الدولية: (IASB)

وتتميز هذه الأهداف فيما يلي: (2)

\* صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم .

\* العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبة

والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية:

وتحصل اللجنة على إيرادات من بيع منشوراتها كما تتلقى دعماً مالياً من الإتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المحاسبة والشركة والمؤسسات ومنشآت التدقيق الكبرى، وتدار أعمال اللجنة من قبل مجلس يمثل ثلاثة عشر دولة يعينهم الإتحاد الدولي، بإضافة إلى ممثلين عن لجنة التنسيق الدولي بجمعيات

1- طارق عيد العال، دليل المحاسبة إلى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية 2006، ص20. 21

2 - حسين يوسف قاضي ، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص106.



المحليين الماليين وإتحاد الشركات المسيطرة في سويسرا والجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين وهيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا FASC وقد أسست اللجنة في عام 1995 المجلس الاستثمائي الدولي من الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية في مهنة المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية، ويتلخص دور المجلس الاستثمائي في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموماً عن طريق:

1 إعادة النظر بإستراتيجية وخطط المجلس والتعليق عليها.

2 تعزيز المشاركة في عمل اللجنة وقبولها من أوسط المهنة ومستخدمي القوائم المالية واتحادات العمل والأطراف الأخرى ذات العلاقة .

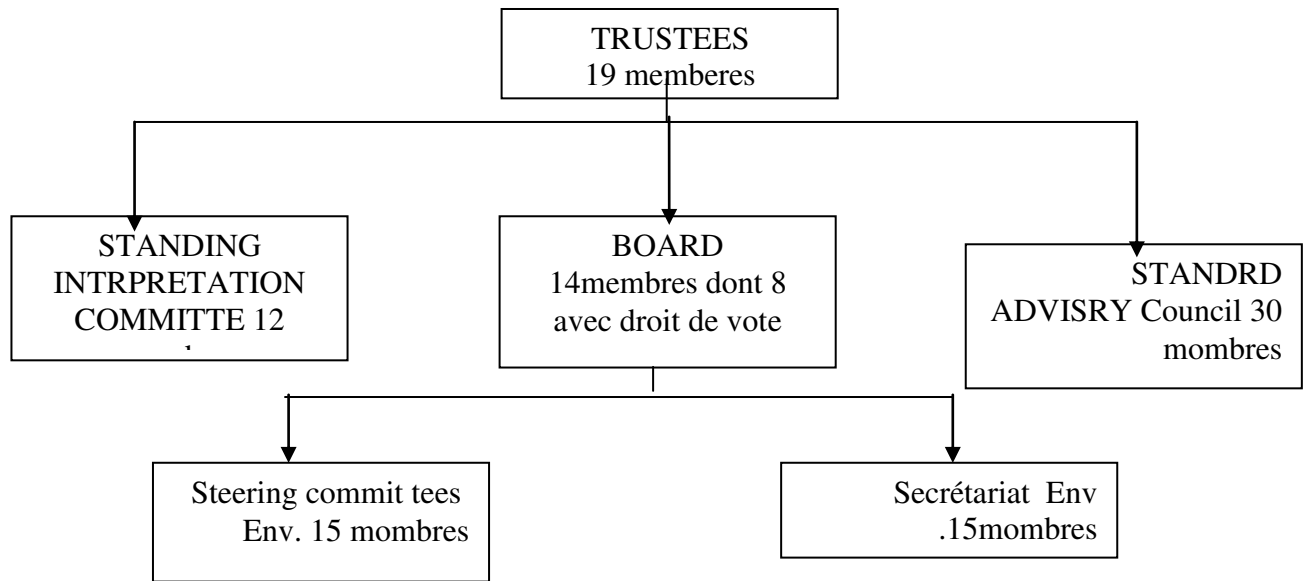
3 إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه وفي تنفيذ أعماله.

4 السعي والحصول على التمرير اللازم لعمل اللجنة يشكل لا يضعف من استغلالها.

5 إعادة النظر بالموازنة والقوائم المالية للجنة IASC

ويعمل في بيئة تشجيع الأعضاء والمنظمات الممثلة وأعضاء المجموعة الاستثمائية وغيرهم على تقديم المقترحات التي تضمن تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، مما يضمن معايير المحاسبة الدولية معايير عالية الجودة

العنوان لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC الشكل رقم 01: (1)



المصدر: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية ص 130.

## ثانيا: الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

يعرف الإتحاد الدولي للمحاسبين على أنه منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2,5) مليونين ونصف مليون محاسب يهدف للإتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنة عالمية المستوى والتشجيع على اعتمادها.

لتحقيق مهامه فإن الإتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبة في مختلف

دول العالم.

وقد قامت لجان الإتحاد بوضع المعايير التالية: (1)

• المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد

• معايير دولية لرقابة الجودة

• قواعد دولية لأخلاقيات المهنة

• معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ويضم الإتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين، مصر

والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس وينفذ برنامج عمل الإتحاد من قبل اللجان التالية:

**1 لجنة التعليم:** وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

**2- لجنة السلوك المهني:** وتضع معايير أدب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات

الأعضاء بموافقة مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين.

**لجنة المحاسبة المالية والإدارية:** وهي تعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي

تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة

نيابة عن مجلس الإتحاد.

4 - لجنة القطاع العام: وهي تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

✓ وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.

✓ وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم .

✓ تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المتهمة.

ولذلك فقد أعطت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام في مجلس الإتحاد.

ثالثاً: لجنة ممارسة المراجعة الدولية: (IAPC) (1)

وقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن

مجلس الإتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

ويتم تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دور لا يختارها مجلس الإتحاد وقد تضم

اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك

للحصول على أكبر عدد ممكن من جهات النظر المختلفة ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد

فقط.

وتتضمن لجنة ممارسة المراجعة الدولية ابتداء من 1994، أعضاء من 13 دولة وحي أستراليا،

البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة والولايات

المتحدة الأمريكية.

إنّ المعايير المحاسبية الدولية محاسبين أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع

المعايير المحاسبة الدولية هذا ما نتطرق إليه في المبحث الثاني.

## المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي

إنّ معظم الدول العالم تسير الآن نحو العولمة الاقتصادية مما يحتم على الجزائر إعادة النظر في نظامها المحاسبي ومحاولة تكيفه مع هذه التغيرات، وذلك بإحداث إصلاحات اقتصادية ومالية قصد إعطاء صورة جيدة وواضحة عن الساحة الاقتصادية والسوق المالية الوطنية، وهذا من خلال وضعها مشروع نظام محاسبة مالي جديد الذي فيه قد تكون خطت خطوة كبرى نحو الإصلاح المحاسبي

### المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي:

#### الفرع الأول: أسباب تعديل المخطط المحاسبي الوطني: (1)

إنّ المستجدات والإيجابيات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص للدخول في شراكة مع الإتحاد الأوربي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، وإضافة إلى ذلك فهي تهدف أيضا لتلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين للوطنين والدوليين، هذين الآخرين قد مارسا ضغطا اقتصاديا على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-75، بحيث نجد العديد من الشركات الدولية العاملة في قطاع المحروقات رغم العقود المبرمة بينهما وبين شركة سوناطراك على استعمال المخطط المحاسبي في معالجة المحاسبية إلا أننا في الواقع العملي نجد غير ذلك.

#### الفرع الثاني: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي:

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-75 إلى نظام المحاسبي المالي للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد و قد مرت هذه العملية بثلاث مراحل هي: (2)

1- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، مرجع سابق، ص 13.

2- مرجع سابق، ص 14.15.

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

**المرحلة الثانية:** تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة.

**المرحلة الثالثة:** وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات وهي: (1)

**الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988.

هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية، من قبل مرسوم وزارة رقم 42 في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع النشاطات المؤسسة القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة، ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى والإطار التصوري المحاسبي المعمول به.

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

**الخيار الثاني:** ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ومع مرور الوقت سيكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقد، وبالتالي يمكن أن يكون مصدر للتناقض والاختلاف.

**الخيار الثالث:** بالنسبة لهذا الخيار فهو يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصره شكله ووضع إطار التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إنّ هذا الخيار المتبني من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS أو معايير مجلس المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجيهات الأوروبية.

### الفرع الثالث: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 03، 04، 05 من قانون رقم 07-11 مؤرخ في

15 ذو القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي: (1)

**المادة 02:** تطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانون أو

تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

**المادة 03:** المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة،

وتصنيفها، وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان

ونجاعته ووضعية خزينة في نهاية السنة المالية.

**المادة 04:** تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية.

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا

يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

**المادة 05:** يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن

تمسك محاسبة مالية مبسطة، تحدد شروط و كفاءات تطبيق هذه المادة في طريق التنظيم.

### المطلب الثاني: مبادئ وفرضيات التنظيم المحاسبي المالي:

إنّ الفهم الصحيح للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية:

الحسابات الختامية والميزانية يتطلب علم ومعرفة وفهم الفروض المحاسبية والقيود المحاسبية.

أولاً: المبادئ المحاسبية: وتتمثل فيما يلي: (1)

1 - مبدأ الأهمية النسبية: ( المادة 11 من المرسوم 156/08 ) حددت المادة 11 من المرسوم مبدأ الأهمية النسبية وربطته، بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعملها، العناصر قليلة لا تنطبق عليها المعايير المحاسبية.

2 - مبدأ استقلالية سنوات: (المادة 12 و 13 من المرسوم التنفيذي 156/08) وفقاً لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها و السنة التي تليها و لذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة و مرجحة مع وضعية قائمة عند إقفال حسابات السنة المالية و يكون معلوماً بين هذا التاريخ و تاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.

3 - مبدأ الحيطة و الحذر: ( المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08 ) أشارت المادة 14 من المرسوم على أنه يجب على أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة و الذي يؤدي إلى تقديم معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول و المنتجات، كما لا يجب أن يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء بتقدير أقل مما يجب تقديره بأكثر مما يجب.

يجب أن يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياجات خفيفة أو مؤونات مبالغ فيها.

4- مبدأ الثبات: " ديمومة الطرق المحاسبية " ( المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08 ) يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية و قابليتها للمقارنة بين الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات.

يبرز الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن المعلومات أو تغير في التنظيم، المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08: الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

5- مبدأ التكلفة التاريخية: يعني هذا المبدأ أن يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العملية وقت حدوثها، و على أساس قيمتها عند معاينتها باستثناء الأصول و الخصوم البيولوجية و الأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية.

اتفاق التكلفة التاريخية: الأصول، التكاليف و الإيرادات تسجل في المحاسبة و تقدم في القوائم المالية بالتكلفة التاريخية أي على أساس قيمتها عند تاريخ إثباتها أو تحقيقها بدون الأخذ في الحسابات تغيرات السعر و القدرة الشرائية للنقود.

6- مبدأ المطابقة بين الميزانية الختامية و الميزانية الافتتاحية: (المادة 17 من المرسوم التنفيذي 156/08) يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة، و يتمشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني و ضمان عدم المساس بالتسجيلات.

7- مبدأ أسبقية الواقع المالي و الاقتصادي على الشكل القانوني: ( المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156/08) تعيد العمليات في العمليات و تعرض ضمن كشوف مالية طبقاً لطبيعتها و لواقعها المالي الاقتصادي، دون التمسك فقط، بمظهرها القانوني.

8- مبدأ عدم المقاصة: ( المادة 15 من القانون 114/07) لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم، عنصر من الأعباء و عنصر من المنتجات.  
ثانياً: الفروض المحاسبية: و تتمثل فيما يلي:

#### 1 فرض الوحدة المحاسبية: (المادة 09 من المرسوم 156/08)

أ- اعتبار الكيان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكةا و عليه تأخذ الكشوف المالية في الحسابات معاملات الكيان دون معاملات المالكين أو المساهمين.

ب- استبعاد العمليات التي لا تخص الوحدة المحاسبية، الدفاتر المحاسبية للوحدة المحاسبية مستقلة عن دفاتر الملاك و المساهمين.

و طالما أن القيام بالأنشطة الاقتصادية ، يتم عن طريق الوحدات الاقتصادية و القانونية فإنه يتم قياس و تلخيص النتائج بالنسبة لهذه الوحدات و يوجد ثلاث وحدات محاسبية أساسية هي المنشأة الفردية، شركات الأموال و شركات الأشخاص، و بصرف النظر عن الشكل التنظيمي للمنشأة فإنها تعتبر وحدة محاسبية يتم فصل عملياتها و أموالها عن عمليات و أموال أصحابها، و يؤدي تطبيق هذا الافتراض عمليات إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح و عملية توزيعه<sup>(1)</sup>



**2- فرض الاستمرارية: المادة 07 من المرسوم 156/08.**

أ- افتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المتطور فهي لا تنوي وليست بحاجة إلى تصفية أنشطتها.

ب- وفي حالة وجود مثل تلك النسبة أو الحاجة فإنه قد يكون من الواجب إعداد البيانات المالية على أساس مختلف، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم.

\*وقد ورد فرض الاستمرار في النظام المحاسبي المالي حيث تنص المادة 7 عن المرسوم التنفيذي رقم 156/08 على إعداد الكشوفات المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل نشر الحسابات والتي من الممكن التصفية أو التوقيت عن النشاط في المستقبل القريب.

**3- فرض الوحدة النقدية: (المادة 10 من المرسوم 156/08) (1): أي تسجيل العمليات والأحداث التي**

يمكن تقويمها نقدا بعملية قياس وحيدة، أما المعطيات التي يكون لها تأثير مالي على القوائم المالية غير أنه لا يمكن قياسها كميا فيتم ذكرها في الملحق، وقد ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 على كل كيان أن يمسك محاسبته بالدينار الجزائري، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملات الوطنية حسب ما هو محدد في المعايير المحاسبية.

**4- فرض الاستحقاق: (المادة 156/09) فقد تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبق الأساس**

الاستحقاق وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.

**المطلب الثالث: أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي:****أولاً: أهداف النظام المحاسبي المالي:**

يرمي مشروع النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق ستة (6) أهداف رئيسية تتمثل في: (2)

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 156/8 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07، الجزائر.

2- بن زاير مبارك: ملتقى بعنوان، معايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، عنوان المداخلة: النظام المحاسبي والمالي الدولي ضرورة أم خيار بالنسبة للجزائر، المركز الجامعي سوق أهراس 26/25 ماي 2010.

- 1- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعادلها PCN.
  - 2- تبني تطوير معايير التقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستها المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على معايير IAS/IFRS المصادق عليها من قبل أغلبية الدول.
  - 3- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية كاملة وأكثر شفافية لتسهيل القواعد المحاسبية.
  - 4- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين.
  - 5- تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق القيمة العادلة.
- إضافة إلى هذه الهداف هناك أهداف أخرى نذكر منها: (1)
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية.
  - العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
  - جعل القوائم المالية والمحاسبية واثق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
  - إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية لأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
  - قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وعن المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.

#### ثانيا: مميزات النظام المحاسبي المالي:

تتمثل هذه المميزات فيما يلي: (2)

- 1 وجود إطار فكري للمحاسبة والذي يحدد بصفة واضحة الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة ويعرف الأصول والخصوم ورؤوس الموال خاصة والأعباء والمنتجات.
- 2 وجود قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات بما فيها تلك التي لم يتعرض PCN لمعالجتها المحاسبية مثل القرض الإيجاري، الامتيازات العمليات بالعملة الأجنبية.
- 3 وصف محتوى كل واحدة من القوائم المالية التي ينبغي أن تقدمها الكيانات، وتقديمها طبقا لتلك المقترحة من قبل لجنة المعايير الدولية.
- 4 إلزامية تقديم الحسابات مدمجة وحسابات منسقة للكيانات الخاضعة لنفس سلطة القرار.

1- بن زاير مبارك: مرجع سابق .

2- آيت محمد مراد، ملتقى بعنوان: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، عنوان المداخلة: النظام المحاسبي المالي تحديات وأهداف، جامعة سعد حلب البليلة، الجزائر، 13، 15، أكتوبر 2009.

5- التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبية، خاصة ما يتعلق بمسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

6- وضع نظام محاسبة مبسط قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار الصغار والحرفيين.

7- توسيع بالمقارنة مع PCN لمجال التطبيق الذي يعيد تغطية، من الآن فصاعداً، كل الكيانات المدعوة إلى تقديم حساباتها مهما كان قطاع نشاطها وحجمها.

إنّ النظام المحاسبي المالي أعطى أهمية كبيرة لتثبيات وهذا ما سوف نتطرق إليه في المبحث الثالث.

### المبحث الثالث: دراسة التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر التثبيات عن مجموعة الوسائل الاقتصادية التي اقتنتها المنشآت بغرض الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها، ويكون ذلك باستخدامها في العملية الإنتاجية أو باستعمالها في المساعدة على ذلك وهناك 3 أنواع من التثبيات.

➤ التثبيات المعنوية.

➤ التثبيات العينية.

➤ التثبيات المالية.

#### المطلب الأول: التثبيات المعنوية:

أولاً: مفهوم التثبيات المعنوية: عرف النظام المحاسبي المالي التثبيات المعنوية على أنها: (1)

أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطة العادية، والمقصود منه مثلاً المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستقلال التجاري.

ثانياً: دراسة الحسابات الفرعية للتثبيات المعنوية:

ح/203 مصاريف التنمية القابلة: هي النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيات

معنوية في الحالات الآتية:

إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتعليق مردودية شاملة.

إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.

-إذا كان يمكن تقييم النفقات بصورة صادقة.

ح/204 برامج الإعلام الآلي وما يشابهها:وهي عبارة عن أنظمة إعلامية تقوم المؤسسة برأيها أو إنتاجها داخليا أي داخل المؤسسة.

ح/205 : التوكيلات والحقوق المماثلة، براءات، العلامات الرخص:

ونعني بهذا النوع من الأصول غير الملموسة ما يلي:

هي حقوق تكتسبها أصحابها المبدعون كحقوق الطبع والنشر وبراءات الاختراع أو منتوجها كالأسماء التجارية والعلامات التجارية إلى غير ذلك من الأموال غير الملموسة ولكنها بصدد حق الاستعمال أو الامتياز الذي يمنحه المبدع أو منتجيه إلى شخص آخر لتحقيقه على أرض الواقع سواء بيع هذا الحق أو إيجاره لمدة زمنية معينة وكل ذلك شخص آخر لتحقيق على أرض الواقع سواء بيع هذا الحق أو إيجاره لمدة زمنية معينة.

ح/207: فرق الإقتناء أشهرة المحل: ويعرف كما يلي: (1)

تعتبر أهم عناصر الأصول غير الملموسة أي كقيم ثابتة المعنوية وتتسم كذلك بالتعقيد في عملية تقييمها حيث لا يمكن شراؤها منفردة كغيرها من الأصول سواء الملموسة أو غير الملموسة بينما يمكن تقييمها في حالات نادرة تتمثل: ما في حالات الاندماج أو بيع الشركات حيث يعتبر الفرق بين مبلغ شراء الشركة برمتها والأصول الصافية للمؤسسة منقوص منها الالتزامات.

شهرة المحل: سعر شراء المؤسسة القيمة صافية للأصل

ح/208 قيم ثابتة أخرى غير ملموسة (معنوية)

وتتمثل فيما يلي:

جميع القيم الثابتة للملموسة والتي لم تذكر ضمن الحسابات السابقة ونذكر منها على سبيل المثال حق الإيجار.

### المطلب الثاني: التثبيات العينية:

أولاً: مفهوم التثبيات العينية: حسب المادة 121.1 التثبيات العينية هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية.

وطبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأموال، يدرج التثبيات العينية أو المعنوي في الحسابات كأصل: (1)

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة
- المادة 121-4- تطبيق المبادئ الآتية لتجميع الأموال العينية أو الفصل فيها بينها.
- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماماً في السنة المالية التي يتم استخدامها، وأغلبية فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيات.
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيات عينية أخرى.
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منقلة إذا كانت مدة إنتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

ثانياً: دراسة الحسابات الفرعية للتثبيات العينية:

ح/21 القيم الثابتة المادية وينقسم هذا الحساب إلى: (2)

ح/211 أراضي: هناك عدة أنواع الأراضي حسب المفهوم المحاسبي فهناك أراضي تشتري بقصد البيع وخاصة في الوكالات العقارية ويعتبر هذا النوع من الأراضي كمخزونات وهناك أراضي يقصد البناء وهناك أراضي أخرى تقتني لوجود مناجم فيها كالحجارة وأنواع أخرى وتسمى المقالع وهذا النوع من الأراضي خاضع لحساب الإمتلاك السنوي بسبب استنفاد ما فيه من منجم بينما الأراضي المقتناة بهدف البناء غير القابلة للإمتلاك وحتى وإن فرضنا وجود مبنى فإن تقنيات المحاسبة تفرض الفصل بين قيمة الأرض والمبنى لأن الأرض غير خاضعة للإمتلاك وتقييم تكلفة الأرض بجمع كل النفقات التي صرفت في الحصول على الأرض وتجهيزها لاستخدام وعادة ما تكون هذه النفقات على النحو التالي:

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 8.

1- لبوزنوح، مرجع سابق، ص 47. 50.

1 - سعر الشراء

2 تكاليف العقد

3 - تكاليف تهيئة الأرض للهدف المقصود منه

تكاليف والرسومات والإرتفاتت الظاهرة

ح/ تنظيم وتهيئة الأراضي: (1)

لقد إعتبر المعيار الدولي للمحاسبة التعلق بهذه النقطة أن هناك بعض النفقات التي تصرفها المؤسسة

على الأراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها كحفر أبار مياه للسقي مثلا حيث اعتبرت أصلا في حد ذاتها قابلا للإمتلاك على العمر الزمني المقدر لها وتسمى محاسبات تنظيم وتهيئة الأراضي.

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

1 سعر تكلفة الشراء إن كان جاهزا.

2 أعباء العمال، مواد البناء والتكاليف الإضافية.

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

ح/215: تركيبات تقنية، عتاد، ومعدات صناعية:

قد تكون القيم الثابتة كأصول عقارية إما في شكل أراضي أو بناءات وقد يكون أيضا تركيبات تقنية في شكل شيكات ضخمة أو عتاد صناعي ومعدات لصيقة بالأرض يصعب إعتبرها منقولاً أحيانا كأفران الأجر.

ح/218: قيم ثابتة ملموسة أخرى:

في النظام المحاسبي المالي: ذكر القيم الثابتة الملموسة العقارية بصفة منفصلة كالأراضي والبناءات وتهيئة الأراضي بالإضافة إلى التركيبات التقنية للصيقة بالأرض بينما لم يذكر القيم الثابتة الملموسة المنقولة أو لا لكثرتها وعدم إمكانية حصرها وثانيا صعوبة تحديد صفتها كقيم ثابتة في بعض الأحيان كالأدوات التي لا تعتبر قيم ثابتة إذا كانت منفردة بينما إذا كانت مرتبطة ببعضها البعض في صندوق باهض الثمن تعتبر قيم ثابتة أي أصل ثابت قابل للإمتلاك ونذكر من بين القيم الثابتة التي يمكن ضمها لهذا الحساب كحسابات فرعية مستقبلا

معدات النقل، تجهيزات المكتب، الأغلفة القابلة الإسترجاع.

### المطلب الثالث: التثبيتات المالية

#### أولاً: مفهوم التثبيتات المالية:

تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج حسابات التثبيتات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الأربعة الآتية: (1) أ -سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم فيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح لها بان تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها، المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة.

ب السندات المتبقية لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بأخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها.  
ت السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفها ذات أمد طويل التي يمكن للكيان.  
ث -الاحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها، أو ينوي الإحتفاظ بها أو تعيين عليه ذلك.  
ج القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لاينوي أو لايسعه القيام ببيعها في الأجل القصير .

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19. قرار المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430هـ. 25 مارس 2009 م يحدد قواعد خاصة للتقييم وإدراج في الحسابات القيم الثاني، أصول مالية غير جارية، ص 11 .

ثانيا: دراسة الحسابات الفرعية للتثبيات المالية:

إنّ الجدول التالي يمثل الحسابات الفرنسية للتثبيات المالية:

جدول رقم (01): التثبيات المالية (1)

شرح الحساب	الحساب
هي السندات يمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المصدرة.	ح/261 سندات المساهمة
وهي سندات المساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها	ح/262 سندات المساهمة أخرى
يكون هذا الحساب دائما بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسة أخرى .	ح/269 دفعات مستحقة مع سندات غير محررة
هي سندات تنوي المؤسسة الإحتفاظ بها بصفة دائمة وكذلك لسندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير لأجل، من هذه السندات الحصص في رأس المال المؤسسة أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل.	ح/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة
هي السندات التي يكون الهدف حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات)	ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة

المصدر: عطية عبد الرحمان في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي: دار النشر جيطلي، 2009، ص77



## خلاصة

إنّ النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تقريب الممارسة المحاسبية من الممارسة العالمية وتسوية الإشكالات غير معالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني وتمكين المستثمرين من الحصول على معلومات مالية من شأنها تسهيل إجراء المقارنة وإتخاذ القرارات الأدنى الملائمة مما يستدعي ضرورة إعتقاد جميع أسس ومبادئ هذا النظام في جميع المعالجات المحاسبية وخاصة التثبيتات وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثاني.

## تمهيد:

يطلق مصطلح التثبيات على الأصول التي تحصل عليها المؤسسة الإقتصادية بغية إستخدامها وليس بغرض بيعها، نظرا لأهمية هذه التثبيات في المنشآت الإقتصادية فقد خصص لها مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بها وهذه المعايير توافقت مع المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي وهذا ما نود التطرق إليه في هذا الفصل في المباحث التالية:

- المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق المعايير المحاسبية الدولية

- المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي.

- المقارنة بين كفيات المعالجة السابقة .

## المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق المعايير المحاسبية الدولية :

لقد خصصت المعايير المحاسبة الدولية عدة معايير للمعالجة المحاسبة للتثبيات وأتاحت عدة طرق للإهلاك، وكذلك معالجة انخفاض قيمة هذه الأصول من أجل جعل القوائم المالية أكثر دقة وموضوعية.

### المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي 16، الممتلكات، المنشآت، المعدات

صدر هذا المعيار عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993 والذي عوض المعيار المحاسبي 16 المحاسبة عن الممتلكات والمنشآت والمعدات الذي صدر في مارس 1982، تمت مراجعته بين عامي 2000، 1998، وقد أصدرت لجنة 3 تفسيرات تخص المعيار، وفي ديسمبر 2003 تم مراجعة المعيار من طرف المجلس وأدمجت فيه التفسيرات السابقة، ومنذ ذلك الوقت لم يعدل المعيار.

### أولاً: هدف المعيار:

يهدف المعيار المحاسبي الدولي (16 IAS) إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات، المنشآت، المعدات ويشمل ذلك<sup>(1)</sup> :

- توقيت الإقرار بالأصول وتسجيلها في الدفاتر
- تجديد القيم الدفترية المعدلة للأصل باستخدام نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
- أعباء الأملاك وخسائر انخفاض قيمة الأصل التي يعترف بها فيما يتعلق بتلك القيم
- متطلبات الإفصاح

### ثانياً: نطاق المعيار:

يتناول المعيار المعالجة المحاسبية للممتلكات، المنشآت، المعدات، وغيرها من الأصول الثابتة شاملاً ما هو مستحود عليه من أصول مستأجر بمقتضى عقد إيجار تمويلي (IAS17) والأملاك المنشأة أو مطورة للمستقبل في إستعمالها الملكية إستثمار (IAS40) ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:<sup>(2)</sup>

- الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محازة بعرض البيع لأنها تعالج وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولية (IFRS5).

- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر إلى معيار الزراعة رقم " AS 41 "
- حقوق التعدين وإحتياطي التعدين مثل الزيت وغاز الطبيعي
- الموارد غير المتجددة المماثلة.

1- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ج5، 2006، ص653.

2- طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق، ص654

ثالثا: المفاهيم الأساسية: وتتمثل فيما يلي: (1)

- القيمة الدفترية المعدلة: وهي قيمة الأصل الذي يتم إثباته في الميزانية وبعد تخفيضه بقيمة مجمع الأملاك المتراكن وأي خسائر إنخفاض في الأصول (معييار 36).
- التكلفة: هي مقدار النقود أو ما في حكمها المدفوعة للإستحواذ على أصل ما أو إنشاؤه داخليا أو القيمة العادلة لأي مقابل يخر تقوم المنشأة بإعطائه لأخرين للحصول على أصل ما في وقت الإستحواذ أو الإنشاء.
- القيمة العادلة: وهي القيمة التي يمكن من خلالها تبادل أصل بين أطراف مستقلة ومطلعة على المعلومات المتصلة بالصفقة وزراعة في عقدها وفقا لآليات السوق.
- الأصول غير الملموسة: هي أصول غير نقدية ليس لها جوهر أو مضمون مادي ويتم الإحتفاظ بها من أجل إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للأخرين أو لأغراض إدارية، وهي قابلة للتعرف عليها وتتحكم فيها المنشأة نتيجة لأحداث ماضية، ويتوقع أن تتدفق منها منافع إقتصادية في المستقبل
- الأصول النقدية: هي أصول مبالغها ثابتة من حيث وحدات العملة والأمثلة على ذلك النقدية والحسابات المدنية وأوراق القبض.
- الممتلكات والمصنع والمعدات: هي أصول مادية لها عمر مقيد متوقع يزيد على عام واحد يتم الإحتفاظ بها لتأجيرها للأخرين أو يتم الإحتفاظ بها للأغراض إدارية ومن الشائع أن يطلق عليها أيضا إسم الأصول الثابتة، ويتوقع أن يستمر إستخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة.
- الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإمتلاك لأصل ما على مدار عمرها المقيد
- خسارة إنخفاض: هي مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المعدلة لأصل معين عن قيمة القابلة للإسترداد (قيمة المنفعة المستقبلية المتوقعة منه).

رابعا: الإعتراف بالممتلكات المنشآت والمعدات:

إنّ الإعتراف بالممتلكات، المنشآت والمعدات يتطلب وجوب توفر مجموعة من القواعد على النحو التالي: (2)

1 - يجب الإعتراف ببند الممتلكات، المنشآت والمعدات كأصول عندما يكون محتملا.

أ - أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتولدة عن الأصول إلى المنشأة .

ب أن يتم قياس تكلفة الأصل بموثوقية

1- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 588

2- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IFRS/IAS 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة، 2008، ص 359، 358

وهذان الشرطان هما اللذان يجب توفيرهما في البنود التي يتم الإعتراف بها كأصل

2 يتم الإعتراف بجميع تكاليف الممتلكات، المنشآت والمعدات في القوت الذي يتم فيه تحملها، ويتمثل هذه التكاليف فيما يلي:

أ - التكاليف التي يتم تحملها عند إقتناء الأصل، وهي التكاليف التي تنفق في سبيل الحصول على الأصل حتى يصبح جاهزا للإستخدام، ويطلق عليها التكلفة التاريخية، ويشمل ذلك تكاليف الشراء تكاليف النقل، تكاليف تجهيز الموقع، مصاريف المناولة، الرسوم الجمركية، رسوم التسجيل والضرائب وأي تكاليف أخرى مثل تكلفة تحسين الأرض او الضرائب المدفوعة في الأتاوى بسبب مد الرق أو الأرصفة فتعتبر عند الدفع جزء، من ثمن الأرض .

ب - تكاليف بناء بند الممتلكات، المنشآت والمعدات ويجب أن يؤخذ بعين الإعتبار الفوائد التي تمثل تكاليف التمويل الخارجي عند حاجة له لإتمام بناء الأصل التي يتم التعامل معها وفقا لما ورد في المعيار 23 المتعلق بتكاليف الإقتراض، وتحديد التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المناسبة والتي تتوافق مع تحديد تكلفة البناء بموتوقية، حيث تتضمن الأدبيات المحاسبية أربع نظريات تكاليف فيما يتعلق بالأصول التي يتم بناؤها داخليا وهي كالتالي: (1)

- **نظرية التكاليف الكلية:** ويتم تحميل الأصل بكافة تكاليف التصنع سواء كانت متغيرة أو ثابتة، مباشرة أو غير مباشرة، وبغض النظر عن الطاقة الإنتاجية المختلفة

- **نظرية التكاليف المتغيرة:** ويتم تحميل الأصل بالتكاليف المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ويتم إستثناء تكاليف التصنع الثابتة وبصرف النظر ذل عن مدى إستغلال الطاقة الإنتاجية.

- **نظرية التكاليف المباشرة:** ويتم تحميل الأصل بالتكاليف المباشرة وبصرف النظر عن التكاليف غير المباشرة، وكذلك يصرف عن مدى إستغلال الطاقة افنتاجية.

- **نظرية التكاليف المستغلة:** ويتم تحميل الأصل بالتكاليف اللازمة لإنتاجه وفقا للطاقة الإنتاجية التي تم إستغلالها، يستبعد منها ما يتعلق بالتكاليف الصناعية.

ويتم تحديد تكلفة الأصل الذي يتم بناؤه داخليا وفقا لما ورد في المعيار المتعلق بعقود البناء.

التكاليف التي يتم تحملها لاحقا بالإضافة عليها أو إستبدال جزء منها أو خدمتها ويتمثل ذلك التحسينات والإضافات والإستبدالات والإصلاحات ذات التكلفة، وعمليات إعادة ترتيب الأصول التي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل أو زيادة عمر الإنتاجي.

### خامسا: الإعراف المبدئي للأصل الثابت وعناصر التكلفة:

ويتمثل الإعراف المبدئي للتكلفة فيما يلي: (1)

- 1- سعر الشراء شاملا كل الضرائب والرسوم غير المستردة ولكن بالاصافي بعد الخصومات التجارية.
- 2- التكلفة المباشرة لكي يصل الأصل إلى مكانه وحالته اللازمة حتى يكون جاهز للتشغيل بالطريقة التي تريدها الإدارة منه.
- 3- التقدير المبدئي للتكلفة عن الفك والإزالة وإعادة الموقع إلى مكان عليه إذا كان على المنشأة إلتزام بإعادة الموقع لحالته الأصلية.

### سادسا: القياس اللاحق بعد الإعراف المبدئي:

- يبقى على المنشأة إختيار التكلفة أو القيمة العادلة بعد الإعراف المبدئي إختيار بين نموذج التكلفة أو نمو إعادة التقييم كسياسة لتقييم بنود الأصول الثابتة(2)
- أ - نموذج التكلفة: حيث يستمر الأصل الثابت بالتكلفة ناقصا مجمع الإمتلاك ومجمع خسائر إنخفاض القيمة (إن وجد).

القيمة الدفترية : تكلفة أصلية - مجمع الإمتلاك - مجمع خسائر إنخفاض القيمة

- ب - نموذج إعادة التقييم: يظهر فيه الأصل بقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم ناقصا مجمع الإمتلاك ومجمع خسائر إتحفاظ القيمة .

### سابعا: الإهتلاك:

يعتبر الإهتلاك توزيعا لتكلفة الأصل على مدى عمره الإنتاجي، حيث أن الممتلكات، المنشآت والمعدات تتعرض للتناقص في قيمتها بسبب إستخدام، ويتم إعتبار هذا التناقص مصروفا يحمل للفترة المالية التي حدث فيها تحت مسمى الإهتلاك والإنخفاض إستمناء إلى مفهوم مقابلة الإجراءات بالمصروفات أو يتم تخزينه أحيانا في حالة نظرية التكاليف الكلية كالإمتلاك مباني وآلات المصنع والإمتلاك يتعلق فقط بالأصول القابلة للإمتلاك الإنخفاض فيتعلق بالأصول غير متداولة سواء كانت قابلة للإمتلاك أو غير قابلة للإهتلاك.

ويقوم إحتساب الإهتلاك على العوامل التالية: (3)

1- طارق عبد العال حماد، دليل إستخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، جزء الأول، 2008، ص 279.

2- طارق عبد العال حماد، نفس المرجع، ص 281

3- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 364.

- **تكلفة الأصل:** والتي يتم تحديدها وفقا لما تم التطرق إليه سابق، أي تكلفة التاريخية للأصل أو القيمة العادلة للأصل.

- **القيمة المتبقية:** وهي القيمة التي يتوقع أن تكون للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

- **العمر الإنتاجي للأصل:** وهو العمر الذي يتوقع أن تتدفق على مداره المنافع الاقتصادية للأصل للمنشأة.

- **القيمة القابلة للإهلاك:** ويتم قياسها بتكلفة الأصل ناقصا الإمتلاك المتراكم، انخفاض المتراكم والقيمة المتبقية.

- **مجمع الإهلاك:** وهو حساب يتم فيه تجمع أقساط الإمتلاك وخسائر الانخفاض، ويطلق عليه كذلك الإمتلاك المتراكم ويظهر كحساب مقابل لحساب الأصل.

**ثامنا: الإفصاح:** يجب الإفصاح لكل فئة من فئات الأصول الثابتة كما يلي: (1)

1. أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية المسجلة.

2. طرق الإهلاك.

3. الحياة المفيدة للأصل أو نسب الإمتلاك المستخدمة.

4. إجمالي المبلغ الدفترى المسجل ومجمع الإمتلاك مع مجمع خسائر إنخفاض قيمة الأصل.

5. الإضافات.

6. الأصول المصنعة على أنها محتفظ بها بغرض البيع (وليس الإستخدام).

7. الإستحواذات في خلال إندماج منشآت الأعمال.

8. الزيادات والنقص الناشئ عن إعادة التقييم ومن خسائر إعادة التقييم استعادة القيمة.

9. الإهلاك.

10. صافي فروق الصرف المعترف بها وفق المعيار الدولي رقم IAS21 .

11. التغيرات الأخرى .

12. وجود ومقدار القيود على سند الملكية.

13. الأصول المرهونة كضمان الإلتزامات .

14. أصول في طور الإنشاء (تحت التنفيذ).

15. الإرتباطات التعاقدية لشراء أصول ثابتة .

16. تعويضات الأصول التالفة أو المفقودة أو المتوقفة نهائياً

### المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي(36) الإنخفاض في قسم الأصول:

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي (36) إلى تحديد المعالجة والإفصاح عن إنخفاض في قيمة الأصول، كما يحل هذا

أولاً: هدف المعيار: ويهدف هذا المعيار إلى: (1)

بيان الإجراءات التي يجب أن تتبعها المنشآت لضمان تسجيل قيمة أصولها بما لايزيد عن قيمتها القابلة للإسترداد، وتوصف القيمة القابلة للإسترداد بأنها صافي سعر بيع الأصل أو قيمة إستخدامه ويتضح من

ذلك أن شرط تطبيق هذا المعيار والإعتراف بخسارة الإنخفاض في القيمة هو:

أن تكون القيمة الدفترية أكبر من القيمة القابلة للإسترداد بالنسبة للأصل

ثانياً: نطاق المعيار: ينطبق هذا المعيار عن الأصول التالية: (2)

- أراضي والمباني، الآلات والمعدات، الممتلكات المستثمرة المقدره بالتكلفة الأصول غير الملموسة، الشهرة، افسثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة.

- الأصول التي تظهر بقيمة إعادة تقدير بموجب المعيارين IAS38.IAS16

ثالثاً : المفاهيم الأساسية: وتتمثل هذه المفاهيم فيما يلي: (3)

- المبلغ القابل للإسترداد: هو صافي سعر البيع للأصل أو قيمة المستخدمة أيهما أكبر.

- القيمة الإستعمالية: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمقدر أن تنشأ من الإستعمال

المستمر لأصل والمتصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي.

- خسارة إنخفاض القيمة: هي مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

القيمة الدفترية (المحولة): هي المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي

إستهلاك مجمع وخسائر الإنخفاض المتراكمة في قيمته.

- القيمة القابلة للتحقيق: هي القيمة القابلة للتحقيق لأصل ما أو وحدة توليد نقدية هي القيمة الأكبر

نتيجة المقارنة بين القيمة المستمدة من إستخدام الأصل أو باقي قيمته العادلة، وفي الحالات التي يكون

فيها صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الإستعمالية أكبر من القيمة الدفترية المرحلة فإنه لا توجد خسارة

إنخفاض في قيمة الأصل.

1- طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبيمرجع سابق، ص 410

2- خالد جمال الجعارات ، مرجع سابق،ص 432

3-طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق ،مرجع سابق، ص 814،842



- القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع: هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو وحدة مولدة للنقدية في صفقة مباشرة تتم وفق الآليات السوق وبين طرفين بالحقائق المرتبطة بالصفقة والراغبين في عقدها وذلك بعد خصم تكاليف البيع .

رابعا: مؤشرات الإنخفاض: وهي الدلائل التي يمكن من خلالها الإستدلال على وجود الإنخفاض في قيمته الأصول ذات العلاقة وتنقسم بدورها إلى مؤشرات خارجية ومؤشرات داخلية ... (1)

#### أ - المؤشرات الخارجية:

- إنخفاض القيمة السوقية للأصل ذي العلاقة
- التغيرات السلبية في التكنولوجيات والأسواق والأقتصاد والقوانين.
- الزيادة في أسعار الفائدة السوقية.
- إنخفاض القيمة السوقية لأسهم الشركة إلى ما دون القيمة الدفترية

#### ب- المؤشرات الداخلية:

- التخزين التكنولوجي أو الإنهيار المادي.
- أن يكون الأصل جزء من عملية إعادة البناء أو هماك نية للتخلص منه .
- الأداء الإقتصادي السيئ غير المتوقع.

#### خامسا: تحديد القيمة المتعلقة بالإنخفاض

##### أ تحديد مبلغ قابل للإسترجاع:

تحدد القيمة (مبلغ) القابلة للإسترجاع بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو القيمة في الإستخدام أيهما أعلى:

- عند عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع فإن القيمة القابلة للإسترداد في القيمة في الإستخدام.

- أما الأصول التي يتم التخلص منها فإن القيمة قابلة للإسترداد في القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع.

ب- تحديد القيمة العادلة ناقصا مصاريف البيع: يعد المعيار IAS36 كيف ينبغي أن يحدد الكيان القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع ويضرب الأمثلة التالية: (2)

- عندما توجد إتفاقية شراء أو بيع، يمكن إستخدام السعر في تلك الإتفاقية ناقص تكاليف البيع.

- يمكن إستخدام السعر في السوق ناشطة ما ناقص تكلفة للتصرف

1- خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص434

2- طارق عبد العال حماد، دليل إستخدام معايير المحاسبة ، مرجع سابق، ص 425،423

- يمكن تأسيس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع على أفضل معلومات متاحة تعكس العائدات الممكن الحصول عليها من التصرف في الأصل في معادلة تتم وفق لألية السوق.  
ينص المعيار على أن أفضل دليل هو سعر السوق في إتفاقية بيع ملزمة في معادلة وفقا لألية السوق معادلة في ضوء تكاليف التصرف.

ج- القيمة الإستعمالية: يبغى إستعمال العناصر التالية عند إحتساب القيمة الإستعمالية:

تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع الكيان الحصول عليها من الأصل

- القيمة الزمنية للنقود الممثلة بواسطة معدل الفائدة السوقي الجاري الخالي من المخاطر  
عدم التأكد المتأصل في الأصل

د- معدل الخصم: هناك مجموعة من القواعد المتعلقة بتحديد معدل الخصم وهي:

- يجب إستخدام معدل ضريبة الدخل المسبق الذي يعكس تقديرات السوق الحالية عن قيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل.

- يجب أن لايمكن معدل الخصم المخاطر التي تؤدي إلى تعديل التدفقات النقدية بناءا عليها.

- يجب أن يساوي معدل الخصم العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم إختيار إستثمار معين يولد تدفقات نقدية معادلة للتدفقات المتوقعة من الأصل.

هـ - التدفقات النقدية المستغلة

من أهم التدفقات النقدية المستقلة ما يلي : (1)

من المهم أن يتم بناء أي تقدير للتدفقات النقدية على إفتراضات منطقية وقابلة للتأييد، وينبغي أن تركز على أحداث الميزانيات والتنبؤات المالية.

- يقول المعيار أيضا أن أي تنبؤات مدرجة ضمن الميزانيات ينبغي أن تقضي فترة 5 سنوات كحد أقصى.

- أي تدفقات مستقبلية ينبغي ألا تشمل تدفقات للداخل أو الخارج من أنشطة تمويلية أو مقبوضات أو مدفوعات ضرائب الدخل.

سادسا: الإعتراف بخسارة الإنخفاض في القيمة وقياسها

وتوجد أربعة إقتراحات وهي كما يلي : (2)

1 +الإعتراف وفق فئة الأصول.

1- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق ص434.

2- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن ، 2010 ، ص 179 .

2 - خسائر الإنخفاض المعترف بها في قائمة الدخل.

3 - خسائر الانخفاض التي تم عكسها في قائمة الدخل.

4 - البنود التي تآثرت بالإنخفاض في قائمة الدخل.

### المطلب الثالث: الأصول غير الملموسة (المعنوية)

لقد تم اعتماد هذا المعيار من قبل مجلس إدارة لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1998، وأصبح ساري المفعول على الفترات التي تغطيها البيانات الحسابية الختامية لسنة 1999 . وقد حل هذا المعيار محل :

أ - المعيار المحاسبي الدولي الرابع محاسبة الإستهلاك الخاص وإطفاء إستهلاك الموجودات غير الملموسة.

ب - المعيار المحاسبي الدولي التاسع تكاليف البحث والتطوير.

أولا : نطاق : يمكن أن نحصل على الأصل غير الملموس من المصادر التالية:

- الإهتلاك من الخارج : وتتمثل تكلفة الأصل غير الملموس من ثمن الشراء وأية مصاريف مباشرة أخرى.

- دمج منشآت أعمال: يمكن أن تظهر للشهرة وتعالج كأصل غير ملموس.

- الأصول المولدة داخليا: وتشمل مصاريف التطوير وتعالج كأصل غير ملموس بينما تعالج كل مصاريف الأبحاث والشهرة المولدة داخليا كمصروفات.  
- منحة حكومية: تعالج كأصل غير ملموس.

ثانيا: المفاهيم الأساسية: وتتمثل هذه المفاهيم فيما يلي : (1)

- الأصول غير الملموسة : يعرف الأصل غير الملموس بأنه أصل غير نقدي ليس له جوهر مادي (ملموس) والأصول غير النقدية هي تلك الأصول التي تعتبر أصول نقدية (وتعرف الأصول النقدية بأنها بنود تتجدد قيمتها بمقدار ثابت من النقود مثل المدينين وأوراق القبض والنقدية).

- إمكانية التحديد: إن الأصول غير الملموسة يجب أن تلبى معايير إمكانية التحديد بواسطة المعيار IAS38 عندما يكون:

- إما منفصلا.

- أو ناشئا من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى.

-السيطرة : تعرف السيطرة بأنها قدرة المنشأة في الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتولدة من المورد والقدرة على منع الآخرين من الحصول على تلك المنافع، وبينما قد تكون هذه الحقوق قانونية بشكل عادي إلا أن السيطرة قد تكون كذلك ثابتة في غياب الإلزام القانوني بعوامل مثل المعرفة بالسوق أو المعرفة الفنية أو سر الصنعة.

-المنافع الإقتصادية المستقبلية: وتشمل المنافع في هذه الحالة الإجراءات المستقبلية من بيع المنتجات أو الخدمات وأيضا الوفورات في التكلفة فعلى سبيل المثال فإن إستخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج يمكن أن يؤدي إلى نقص تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإجراءات المستقبلية.

### ثالثا: أسس الإعتراف للأصل غير الملموس:

ويمكن تلخيص أسس الإعتراف للأصل غير الملموس كالتالي: (1)

1 يتم الإعتراف بالأصل غير الملموس على أنه أصل إذا :

- كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل إلى المنشأة
- يمكن قياس تكلفة الأصل بدرجة موثوقة .

2 جميع المصروفات الأخرى المتعلقة بالأنواع التالية يتم إستفادها فورا وتشمل.

- الماركات المولودة داخليا.

- قوائم العملاء وما إلى ذلك .

- تكاليف بدء التشغيل.

- تكاليف التدريب.

- الإعلان والترويج .

- مصاريف إعادة الهيكلة وإعادة التنظيم.

- تكاليف الفضلات وإنهاء.

3 في حالة إندماج المنشآت، فإن الإنفاق على أي سند غير ملموس لا يفي بمعايير التعريف والإعتراف بالأصل غير ملموس فإنها يجب أن تكون جزءا من قيمة الشهرة .

4 عند الإعتراف المبدئ، فإن الأصل غير ملموس بقياس بالتكلفة سواء تم الإستحواذ عليه من طرف خارجي أو تم توليده داخليا.

#### رابعاً: الإفصاح

ينبغي على المنشأة الإفصاح تفصيلاً على كل فئة من الأصول غير الملموسة لتمكين المستخدمين من تحديد الآليات والعوامل المؤثرة على قيم الأصول غير ملموسة، فإن كانت المنشأة قد اعترفت بأصول مولدة داخليا حينئذ فإن معلومات الإفصاح يجب أن تظهر منفصلة عن هذه الأصول ويتم الإفصاح عن: (1)

- 1- الإستهلاك لكل الأصول غير الملموسة والطرق المستخدمة في ذلك .
- 2- تحديد البنود النظرية في قائمة الدخل عندما يحدث إنخفاض في قيمة الأصل غير ملموس.
- 3- توفيق كامل التغييرات في المبلغ الدفترى للأصول غير الملموسة.
- 4- صافي فروق التبادل الناشئة في التحويل. المبلغ المجمع لمصروفات البحوث والتطوير المعترف بها كمصروف. خلال الفترة.

### المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي والمالي:

تتمثل التثبيات حسب النظام المحاسبي والمالي في مجموعة الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع وإنما لإستعمالها كوسيلة إستغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة.

#### المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية:

ح/203: مصاريف تطوير مثبتة:

ويسجل الحساب في حالتين<sup>(1)</sup> :

الحالة 1: تسجيل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد الحسابات المصاريف (مجموعة 6 ) مدنيا وحساب البنك أو الصندوق دائنا.

#### القيـد 1:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
6	ح/الأعباء	××	××	
	الى ح/البنك			512
	ح/الصندوق			530

#### الحالة 2:

يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدنيا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية والحساب ح/731 حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية دائنا.

#### القيـد 2:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
203	من ح/مصاريف التطوير	××	××	
	الى ح/إنتاج مثبت			713
	لأصول معنوية			

ح/ 204 برامج الإعلام الآلي: هناك حالتين لتسجيل هذا الحساب: (2)

1- عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي الجزائر، 2009، ص 69  
2- عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، 2009، ص 70.

الحالة - 1 - حالة شراء حقوق إستخدام البرامج لفترة محددة في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد الحسابات بنك أو مورد والتثبيتات(ح/404) دائنا. (1)

القيد المحاسبي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
204		من ح/برامج الإعلام الآلي	××	
	512	الى ح)البنك	×	
	530	ح/الصندوق	×	
	404	ح/ مورد التثبيتات	×	

الحالة - 2 - حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة : وتسجل العمليات في قيدين كالتالي:

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

القيد - أ -

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
6...		ح/أعباء المستخدمين	××	
	512	الى ح)البنك	×	
	530	ح/الصندوق	×	
		ح/الدائنون		

ب نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 76 دائنا.

القيد ب -

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
204		ح/برامج إعلام الآلي	×	
	713	إلى ح)إنتاج مثبت لأصول معنوية		×

205 التوكيلات والحقوق المماثلة براءات، العلامات، الرفض

وسجل محاسبيا كما يلي : (1)

تسجل الإمتيازات والعلامات وبراءات الإختراع وفق النظام المحاسبي المالي مباشرة بجعل حساباتها ح/205 وح/208 مدينة بتكلفة اقتنائها وجعل الحساب ح/ 40 الموردون والحسابات الملحقة أو الحسابات المالية ح/5.... دائنة بنفس التكلفة.

القيـد:

دائن	مدين	البيان	دائن	مدين
	××	ح/التوكيلات والحقوق المماثلة		205
	××	ح/ القيم الثابتة غير المملوكة		208
		إلى ح/النقديات	5....	
××		ح/الموردون	40	
××				

ح/208 قيم الثابتة أخرى غير ملموسة :

ويسجل قيم الثابتة أخرى غير الملموسة في جانب المدين والنقديات في جانب الدائن

ح/207 فارق إقتناء: يسجل ضمن الحساب ح/ 207 فارق الإقتناء إيجابيا كان أو سلبيا النتائج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية إقتناء أو إندماج.

**المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية<sup>(2)</sup>**

تتم المعالجة المحاسبية للتثبيتات كما يلي:

1- جيلالي ياسمينة، المحاسبة عن التكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010، ص 163.

2- لبوز نوح، مرجع سابق، ص 47، 51



ح/211: الأراضى: يسجل ح/ 211 الأراضى فى جانب المدين وح/ النقديات والموردون ح/ 40 فى جانب الدائن. (1)

القيـد:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
211		من ح/أراضى		
	512	الى ح/البنك	×	
	530	ح/الصندوق	×	
	40	ح/موردو التثبيات	×	

ح/ 212: تنظيم وتهيئة الأراضى :

ح/213 بناات.

ح/215 تركيبات تقنية، عتاد، ومعدات صناعية

ح/218 قيم ثابتة ملموسة أخرى

إن التسجيل العادى للحسابات التثبيات العينية ح/ 212، ح/213، ح/215، ح/218 يكون فى الجانب

المدين وحسابات النقدية أو الموردون فى جانب الدائن.

القيـد:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
211		ح/أراضى	×	
212		ح/تنظيم وتهيئة الأراضى	×	
213		ح/بناات	×	
215		ح/تركيبات تقنية	×	
218		ح/قيم ثابتة ملموسة	×	
	512	الى ح/البنك	×	
	530	ح/الصندوق	×	
	40	ح/الموردون	×	

**ملاحظة:**

تسجيل القيد الفصل بين قيمة الأرض والمبنى المشيد عليه.

القيد الثاني: خاص بإمتلاك المباني وقيم الثابتة الملموسة أخرى.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
618		من ح/ مخصصات الإهلاك للأصول غير الجارية.	××	
	2813	الى ح/ إهلاك البناءات	×	
	2818	ح/ إهلاك القيم الثابتة الملموسة	×	
		أخرى		

**ح/ 22 قيم ثابتة في حالة توكيل (إمتياز):**

أحيانا قد يكون الأصل المستخدم غير مملوك للشركة المستخدمة وإنما ممنوح لها في شكل إمتياز موكل إتخدمه من طرف هيئة أخرى كمانع لهذا الحق وتسمى بمانع التوكيل أو مانع الإمتياز وقد تكون الأصول أي القيم الثابتة السابق ذكرها كلها ممنوحة في إطار توكيل حسب المتطلبات الإقتصادية الحديثة، ونذكر أنواع الحسابات المستعملة في هذا النوع من المعاملات ما يلي: (1)

- ح/221 أراضي تحت التوكل.
- ح/222 تنظيم وتهيئة أراضي تحت التوكل.
- ح/223 بناءات تحت التوكل.
- ح/225 تركيبات تقنية تحت التوكيل.
- ح/228 قيم الثابتة ملموسة أخرى تحت التوكيل.
- ح/229 حق مانع التوكيل (الإمتياز).

• في حالة الحصول على هذا الحق مجاناً: (1)

يسجل القيد كالتالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
22	229	ح/ قيم ثابتة تحت التوكيل إلى ح/ حق مانع الإمتياز	×	×

• في نهاية كل سنة من مدة التوكيل يسجل تسديد الإتاوات وفق قيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
651	512	من ح/ إتاوات مترتبة على إمتيازات إلى ح/ الجاري البنكي	××	××

• في نهاية مدة الإمتياز المجاني يرجع الأصل إلى صاحبه عن طريق القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
229	22	ح/ حق مانع الإمتياز (التوكيل). الى ح/ قيم ثابتة في حالة إمتياز.	××	××

• في حالة الحصول على هذا الحق عن طريق الشراء:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
22	53/51	ح/ قيم ثابتة تحت توكيل. الى ح/ البنك أو الصندوق.	××	××

ويسجل في آخر كل سنة قسط الإهلاك كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
682	282	ح/مخصصات الإهلاك م.خ. القيم الثابتة في حالة إمتياز. الى ح/إهلاك قيم ثابتة موضوعة تحت التوكيل.	××	××

### ملاحظة :

تدفع في مقابل الحصول على حق الإمتياز مجانا إتاوات إستعمال هذا الحق سنويا أو شهريا وتسجل في حساب 651 الإتاوات المترتبة على الإمتيازات كما سنرى لاحقا في الفصل 6 لحسابات الإعباء أما إذا كان حق الإمتياز ملك للكيان عن طريق الشراء كما رأينا فيحق له حساب حصة الإمتلاك السنوي لهذا النوع من الأصول الثابتة وإعتبارها عبء يدخل في حساب النتيجة.

### ح/23 قيم ثابتة قيد الإنجاز (أصول قيد الإنجاز)<sup>(1)</sup>

قد تكون القيم الثابتة غير جاهزة أي لا يتم إستعمالها داخل المؤسسة إلا بعد فترة إستكمالها وجاهزيتها للإستعمال وخلال فترة إنجازها لا يمكن حساب إمتلاكها بينما يمكن حساب الخسائر التي مست قيمتها والقيم الاثبته قيد الإنجاز قد تكون ملموسة وقد تكون غير ملموسة.

- ح/232 القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز

- ح/238 تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم الثابتة.

• القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز: وهذا النوع أي القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز تنقسم إلى نوعين.

1 - قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف المؤسسة نفسها.

2 - قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف متعاملين خارجين عن المؤسسة.

يخضع كل منهما للإجراءات التالية كما سنرى فيما يلي :

(أ) تسجيل الأعباء المنفقة حسب طبيعتها على النحو التالي:

القيم الثابتة الملموسة المنجزة من طرف المؤسسة نفسها.

1- لبوز نوح، مرجع سابق نفسه ، ص 53 ، 59.

6....	ح/الأعباء (حسب الطبيعة )	512	××	××
	إلى ح/ البنك أو الصندوق			

ب- إثبات الإيرادات في حساب القيم الثابتة قيد الإنجاز كما يلي:

232	ح/قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز	732	××	××
	إلى ح/ الإنتاج المثبت			

ج - إثبات جاهزية الإستثمار وتسجيله في حسابه المعني كما يلي:

21	ح/قيم ثابتة ملموسة	232	××	××
	إلى ح/ قيم ثابتة قيد إنجاز			

- بالنسبة للقيم الثابتة الملموسة المنجزة من طرف متعامل خارجي عن المؤسسة (مقاوم مثلا)<sup>(1)</sup>  
 أ- إثبات قيد جزء الأشغال المنجزة عن طريق تسجيل فاتورة الأشغال المنجزة وفق قيد المحاسبي التالي:

232	ح/قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز	404	××	××
	إلى ح/ موردو القيم الثابتة			

ب- إثبات جاهزية الأصل للإستعمال بموجب شهادة التسليم عن طريق تسجيل القيد المحاسبي التالي:

21	من ح/قيم ثابتة ملموسة	232	××	××
	إلى ح/قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز			

ح - 238 تنسيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم الثابتة :

هي تنسيقات التي يقدمها طالبي القيم الثابتة بمناسبة طلبهم للقيم الثابتة إذا كانت هذه القيم الثابتة غير حاضرة ويتطلب تحضيرها ضمان في شكل تبيق حتى يبقى الطالب مرتبط بطلبه أو في الحالات التي تتطلب تسبيق مبلغ الإنجاز الجزئي للقيم الثابتة حسب العقد المبرم، وتسجل التسيقات عبر مرحلتين.

المرحلة الأولى: دفع التسبيق

238	ح/تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم الثابتة	××	××
53/51	إلى ح / الصندوق		

المرحلة الثانية: ترصيد الحسابات

أ- في حالة إستلام القيم الثابتة سواء ملموسة أو غير ملموسة بينما المثال نستعمل فيه القيم الثابتة الملموسة والمعالجة متشابهة بينها.

21	ح/قيم ثابتة ملموسة	××	××
238	إلى ح/تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم الثابتة		

ب- في حالة عدم إستلام القيم الثابتة وبقاء المبلغ كمدىونية

يسجل القيد كالتالي:

238	من ح/تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم الثابتة.	××	××
512	إلى ح/ الجاري البنكي		

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيات المالية:

ح/261 : سندات الفروع

ح/262: سندات أخرى للمساهمة:

إنّ المعالجة المحاسبية لكل سندات الفروع وسندات أخرى للمساهمة تسجل محاسبيا كما يلي: (1)

عند الشراء: تكون من سندات الفروع سندات أخرى في جانب المدين، وحساب النقديات في الجانب الدائن.

- في حالة البيع بأكثر من القيمة الإسمية: يكون حساب النقديات في جانب المدين وكل من حسابات سندات الفرع وسندات أخرى في جانب الدائن.

- في حالة البيع بأقل من القيمة الإسمية: يكون حساب النقديات وحساب الخسائر الصافية الناتجة عن تنازلات في جانب المدين وحساب سندات الفروع وسندات أخرى في جانب الدائن.

القيد خاص بالشراء، القيد الثاني خاص بحالة البيع بأكثر من القيمة الإسمية والقيد الثالث خاص بحالة البيع بأقل من القيمة الإسمية: (1)

مدين	دائن	البيان 1	مبلغ مدين	مبلغ دائن
261		من ح/ سندات الفروع	xx	
262		من ح/سندات أخرى للمساهمة		
	512	إلى ح/النقديات		xx
512		من ح/النقديات	xx	
	261	إلى ح/ سندات الفروع		xx
	262	ح/سندات أخرى		xx
	767	ح/الأرباح الصافية عن العمليات		xx
		بيع الأصول المالية		xx
512		ح/ البنك.	xx	
667		ح/الخسائر الصافية عن تنازلات مالية.	xx	
	261	إلى ح/ سندات الفروع.		xx
	262	ح/سندات أخرى.		xx

ح/ 271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة للنشاط المحفظة

ح/ 273: السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة

إنّ المعالجة المحاسبية لكل من سندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة

وح/سندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة تسجل محاسبيا كما يلي:

إن كل من ح/ 271، ح/273 يسجل في جانب المدين وح/ 5.. النقديات في جانب الدائن

**القيد :**

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
271		من ح/السندات المثبتة الأخرى.	×	
273		ح/ سندات المثبتة تابعة لنشاط المفضلة.	×	
	5...	إلى ح/ النقديات.		××

**المطلب الرابع: الإهلاكات والإنخفاض في القيمة**

**أولاً: الإهلاكات:**

1 مفهوم الإهلاكات: هي كل القيم الثابتة بطبيعتها سواء الملموسة منها أو غير الملموسة ماعدا المالية منها تخضع لنقص في قيمتها بسبب الإستعمال والتآكل إضافة إلى التقادم ويتم قسمة مبلغ الأصل على عمره الإنتاجي بحيث تحمل كل فترة محاسبية حصتها من هذا التآكل والتقاعد. (1)

**2 أهمية حساب الإهلاك:**

يعتبر الإهلاك من أهم المصادر تمويل الإستثمارات أو التثبيات فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على إستثمارات جديدة تعوض الإستثمارات التي تتم إمتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للإستخدام (2)

**3-أساليب قسط الإهلاك (3)**

**أ-أسلوب القسط الثابت:**

ويعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الإمتلاك الخطي، وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية.

يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت بمبالغ متساوية على السنوات المتوقعة لحياة الأصل وتستخدم المعادلة التالية لإحتساب قسط الإهلاك.

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{\text{التكلفة الأصلية} - \text{القيمة المتبقية}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

العمر الإنتاجي للأصل

1- لبيوز نوح، مرجع سابق ص70.

2- عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص126.

3- عطية عبد الرحمان، مرجع سابق ، ص127.



= القيمة القابلة للإهلاك

العمر الإنتاجي

معدل الإهلاك الخطي = 1

العمر الإنتاجي للأصل

ب- أسلوب القسط المتناقص: (1)

وهو الأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشرة وتبعاً لهذا الأسلوب فإن قيمة قسط الإهلاك حسب هذه الطريقة تتناقص من سنة إلى أخرى أثناء مدة استخدام الأصل، فتصل الدورة محاسبية الأولى للأصل قسط أكبر من الثانية والثانية أكبر من الثالثة وهكذا إلى الأخير ولحساب الإهلاك المتناقص، يتم حساب معدل الإهلاك المتناقص أولاً ثم بعد ذلك قسط الإهلاك وبحسب معدل الإهلاك المتناقص بالمعادلة التالية:

معدل الإهلاك المتناقص = (1 ÷ ن) × معدل الإهلاك الخطي

حيث أن 1,5 إذا كان العمر الإنتاجي للأصل من 3 إلى 4 سنوات

2 إذا كان العمر الإنتاجي للأصل من 5 إلى 6 سنوات

2,5 إذا كان العمر الإنتاجي للأصل أكبر من 6 سنوات

قسط إهلاك السنوي: القيمة المحاسبية للأصل × معدل الإهلاك.

ج- أسلوب قسط المتزايد:

إن قيمة قسط الإهلاك حسب هذه الطريقة يتزايد من سنة إلى أخرى أي عكس طريقة القسط المتناقص وبحسب قسط الإهلاك السنوي بالمعادلة التالية:

قسط الإهلاك السنوي:

التكلفة الإجمالية للأصل × (مدة الإستعمال ÷ مجموع سنوات عمر الأصل)

مجموع سنوات عمر الأصل: هي المجموع الحسابي لسنتين فترة الاستخدام مثال ذلك: إذا كانت فترة الاستخدام في 05 سنوات فإن

مجموع سنوات عمر الأصل: 15 = 5 × 4 × 3 × 2 × 1

ويكون القيد المحاسبي للأقساط الإهلاك السنوي كالتالي:

681	من ح/ مخصصات إهلاك تشبيات عينية .	xx
2815	إلى ح/ إهلاك معدات	xx
	قسط الإهلاك لسنة ن".	

د- أسلوب الإهلاك تبعا لحجم الإنتاج: (1)

وهو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة إستخدامها ويحسب قسط الإهلاك وفقا لهذه الطريقة بالمعادلة التالية:

قسط الإهلاك السنوي = (القيمة القابلة للإهلاك ÷ كمية الانتاج المقدره للاصل) عدد وحدات الإنتاج السنوي .

ثانيا: الإنخفاض في القيمة :

1- مفهوم: قد تتعرض القيم الثابتة لنقص في قيمتها بسبب أو لأخر فقد تكون هذه الخسارة ناتجة عن حادث أو بسبب الأزمات الإقتصادية أو نظرا لتطور علمي بفقد القيم الثابتة جزاء من قيمتها دون إستعمالها حتى ولو كانت جديدة

2- التسجيل المحاسبي: تسجل خسارة القيمة في نهاية السنة بجعل الحساب 681 مدينا والحساب 29

دائنا

القيـد:

681	من ح/ مخصصات خسائر القيمة لـ: أصول غير جارية	xx
29	إلى ح/ خسارة قيمة الأصول غير جارية	xxx
	" تسجل خسارة إنخفاض أصل غير جاري "	

### المبحث الثالث: المقارنة بين كفيات المعالجة السابقة للتثبيات

إنّ الجزائر قامت بإعداد نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في كفيات المعالجة إلا أنه توجد إختلافات وهذا ما نود التطرق إليها في هذا المبحث مبرزاً أوجه الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث المعالجة للتثبيات والإجابة على فرضيات المذكورة - هناك توافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي:

#### 1- مقارنة النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث المعالجة:

وجه المقارنة	المعيار المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
<p><u>التثبيات المعنوية</u></p> <p>- فارق الحياة Goodwill</p> <p>-تكلفة الأصول الثابتة المعنوية</p>	<p>- برغم من أنه أصل معنوي لايصنف ضمن الأصول ثابتة المعنوية حسب المعايير المحاسبية الدولية. (1)</p> <p>- تدخل ضمن تكلفة الأصول المعنوية فوائد القروض المتعلقة بها مباشرة. (2)</p>	<p>- نفس الشيء بالنسبة للنظام المحاسبي المالي إلا أنه أدرجه في قائمة الحسابات ضمن التثبيات المعنوية.</p> <p>- يتم تحديد التكلفة بنفس الطريقة لكن لم يذكر كيفية معالجة فوائد القروض المتعلقة بها.</p>
التثبيات المادية	المعايير المحاسبية	النظام المحاسبي المالي

1- حسين يوسف القاضي، و مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 167.

2- حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS20 " تكلفة الإقتراض".

<p>-تصنف العقارات الموظفة ضمن التثبيات المادية كأنها أصل مادي عادي.</p> <p>-لم يعالج النظام المحاسبي المالي تكلفة القروض المتعلقة بالحيازة وإنجاز الأصل.</p> <p>-نفسها يضاف إليها نوع آخر هو الإهلاك المتصاعد. (3)</p> <p>-يعترف بها ويصنفها ضمن صنف 2"التثبيات" في حساب خاص"التثبيات المادية الأخرى .</p>	<p>-تعتبر التثبيات المادية رغم طبيعتها هي مادية إلا أنها تصنف ضمن التثبيات المالية لأن الهدف من إستخدامها هو مالي. (1)</p> <p>-حددت المعايير المحاسبية قيمة التثبيات المحازة عن طريق الإعانة حيث تسجل بالقيمة العادلة للأصل ناقص منها قيمة الإعانة. (2)</p> <p>-إهلاك الثابت ، المتناقص وحدات الإنتاج، ووحدات النشاط.</p> <p>-لايعترف بها ضمن الأصول ثابتة لأنها لاتستوفي الشروط (الحصول على منافع إقتصادية).</p>	<p>-التصنيف</p> <p>-تقييم التثبيات المادية</p> <p>-طرق إهلاك</p> <p>-تثبيات قيد الإنجاز</p>
<p>عالج النظام المحاسبي المالي التثبيات المالية بصفة ملخصة المجال المتعلق بالأدوات المالية</p>	<p>عالجت الأصول المالية بشكل واسع جيدا أكثر من ثلاث معايير دولية</p>	<p>التثبيات المالية</p>

2 - لا يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني من خلال معظم الدراسات الأكاديمية المتعلقة بالمقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي السابق المطبق منذ 1976 إلى غاية 2009 تبين أنه لا توجد نقاط تشابه في معالجة التثبيات بين المخطط الوطني والنظام المحاسبي المالي.

3- هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيات في النقاط التالية:

- عالجت المعايير الإختلافات بين المحاسبات الوطنية المختلفة في دول العالم وفي المحاسبة الوطنية بحد ذاتها (مبدأ قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بين المؤسسات على مستوى المحلي)
- المعايير الدولية تسمح بإعداد قوائم مالية موجودة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على إنفتاح أسواق المالي الوطنية وزيادة الإستثمارات المالية والإنتاجية وطنيا ودوليا.

1- جمعة حميدات، محمد أبو نصار، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص 674.

2- معيار محاسبي الدولي 16، الممتلكات و المعدات.

3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، نفس المرجع، ص 09.

- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية الأمر الذي يرفع من كفاءات الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات وأخيرا نستنتج أن التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية، تهدف إلى مواكبة التطور على المستوى الإقتصادي والمالي العالمي وتوصيل المعلومات الدقيقة إلى مستخدميها لإتخاذ القرارات الملائمة.

## خلاصة

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المعالجة المحاسبية للتثبيات بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

حيث ان التثبيات من بين العناصر الميزانية التي مسها التغير لما جاء به النظام المحاسبي المالي من جانبي التقييم والمعالجة المحاسبية.

ونظرا لأهميتها فقد عملت المعايير المحاسبية الخاصة على إيجاد الحلول لمشاكلها فوجدت القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية.

وأتاح المعيار أيضا عدة طرق للإمتلاك وكذلك معالجة الإنخفاض في قيم هذه الأصول ولقد توافقت المعالجة المحاسبية للتثبيات وهذا ما يتم التأكد منه في دراسة ميدانية.

## تمهيد:

من خلال ما تطرقنا له في الفصول السابقة من دراسة نظرية ومعالجة محاسبية للنتيحات وفق النظام المحاسبي المالي والمعالجة المحاسبية للنتيحات مقارنة بالمعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي، سنقوم الآن بدراسة ميدانية نبرز من خلالها مدى امتثال وتطبيق المؤسسات الجزائرية لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي عامة وكيفيات المعالجة المحاسبية للنتيحات خاصة وذلك بدراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة .

## المبحث الأول: نظرة عامة عن المؤسسة

## المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها

عند إتياع الجزائر لمخطط تنموي في بداية السبعينات من أجل إرساء هياكل قاعدية للصناعات الثقيلة تقرر إنشاء مصنع لإنتاج العدادات في 12 جوان 1975، وتولت هذا المشروع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (SONELGAZ) انطلاقا من عام 1976، وقد كلف هذا المشروع بمهمة تغطية الاحتياجات الوطنية من العدادات الكهربائية والغازية، وفي ما يلي التطور التاريخي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة-AMC- :

## أولا: الافتتاح:

في عام 1980 وبمناسبة بداية صنع أول منتج وهو عداد الكهرباء والذي امتد ما بين 1980 و1984، كانت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (ENAMC) تسيّر كوحدة نشاط تابعة إلى شركة سونلغاز (SONALGAZ).

## ثانيا: الولادة:

في عام 1984 بعد إعادة الهيكلة التي شهدتها الشركات الوطنية و من بينها شركة سونلغاز (SONALGAZ) و بموجب المرسوم 83/633 المؤرخ بتاريخ 05 نوفمبر 1983، إنبثق عن هذه الأخيرة الشركة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة (ENAMC)، وبالضبط في 01 جانفي 1984 وهي تعد الشركة الوحيدة من نوعها في الجزائر.

## ثالثا: التسيير الذاتي:

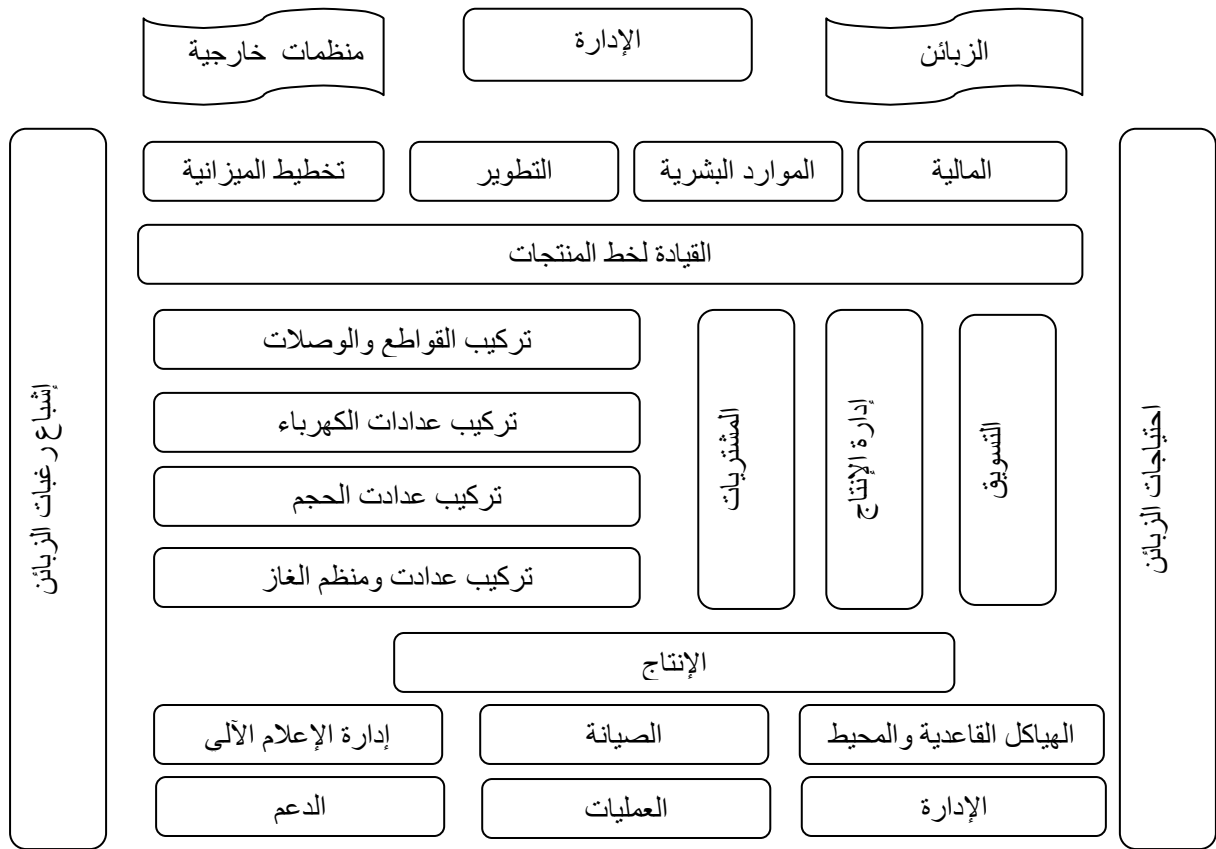
في 1989 بعد بداية قيام الدولة بعملية خصصة الشركات الوطنية وتغيير شكلها القانوني، أصبحت الشركة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة شركة ذات أسهم (SPA) بمجلس إداري مستقل، بعد أن تم فحص مشروع استقلاليتها في مجلس الحكومة المنعقد بتاريخ 17 مارس 1989، وتم عقد أول جمعية عمومية للمؤسسة بتاريخ 10 جويلية 1989 حين حدد رأسمالها الاجتماعي المبدئي بثلاثين مليون دينار جزائري، ليتطور فيما بعد ويصل إلى 105.000.000 عام 1993، ثم 560.000.000 عام 1998، فـ770.000.000 عام 1999، ليصل في نهاية عام 2007 إلى 1.462.000.000 إلى يومنا هذا، والذي يعد ممولا كله من الدولة.



رابعاً: جودة التسيير

في جانفي 2001 الشركة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة في المركز 11 من بين الشركات الوطنية الحاصلة على شهادة ( ISO ) 9001 بنسخته الصادرة في عام 1994، وفي 7 جانفي 2004 تحصلت الشركة على شهادة ( ISO ) 9001 بنسخته الصادرة في عام 2004، والتي بموجبها تم اعتماد هيكل تنظيمي يستند على الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، وهو بالشكل التالي:

شكل رقم (02): خريطة وظائف المؤسسة:



المصدر: وثائق المؤسسة

ففي كل بداية دورة محاسبية تحدد الإدارة العامة بمجموعة من الأهداف وتخص كل مرحلة من المراحل السابقة بأهداف معينة، ودوريا تقوم المؤسسة بمراقبة ومراجعة هذه المراحل بهدف متابعة وتقييم مدى سير العمال لتحقيق الأهداف المسطرة، وهناك خليتي تدقيق داخلية تقوم بمتابعة نشاط الإدارة المختلفة والكشف والرقابة عليها، وهم مدعمون بمدقق خارجي تعينه المؤسسة لمتابعة نشاطها.

وعليه فإن تسيير المؤسسة يعتمد على مجموعة من المراحل، وكل مرحلة تحتوي على مجموعة من الوظائف تكلف بإنجازها، زد على ذلك أن نظام سير المعلومات في المؤسسة ينفذ عبر نظام المعلومات (MRP) الذي يحتوي على كل وظائف المؤسسة.

#### خامسا: الشراكة

في عام 2005 أبرمت الشركة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة عقد تعاون مع شركة الجزائرية للمياه ( L'algérienne Des Eaux ) ومجمع سنسيس متيرين سيستمز Groupe sensus Metering Systems، عقدا يقضي بموجبه تكوين شركة على مستوى موقع المؤسسة الوطني لأجهزة القياس والمراقبة تهتم بإنتاج وتسويق عادات المياه الفردية والصناعية.

#### سادسا: البطاقة الشخصية للمؤسسة

1- الاسم: الشركة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

2- الاسم باللغة الفرنسية: Enterprise National Des Appareils De Mesure Et De Control (ENAMC).

3- الموقع: المنطقة الصناعية جنوب شرق مدينة العلمة على الطريق الرابط بين باتنة و العلمة.

4- المقر الاجتماعي: رقم 245 طريق جميلة، العلمة، سطيف، الجزائر.

5- المساحة: تتربع على 130000 م<sup>2</sup>، ومنها 45000 م<sup>2</sup> مغطاة.

6- الهاتف: 24 34 87 36 (0) 213+.

7- الفاكس: 72 49 87 36 (0) 213+.

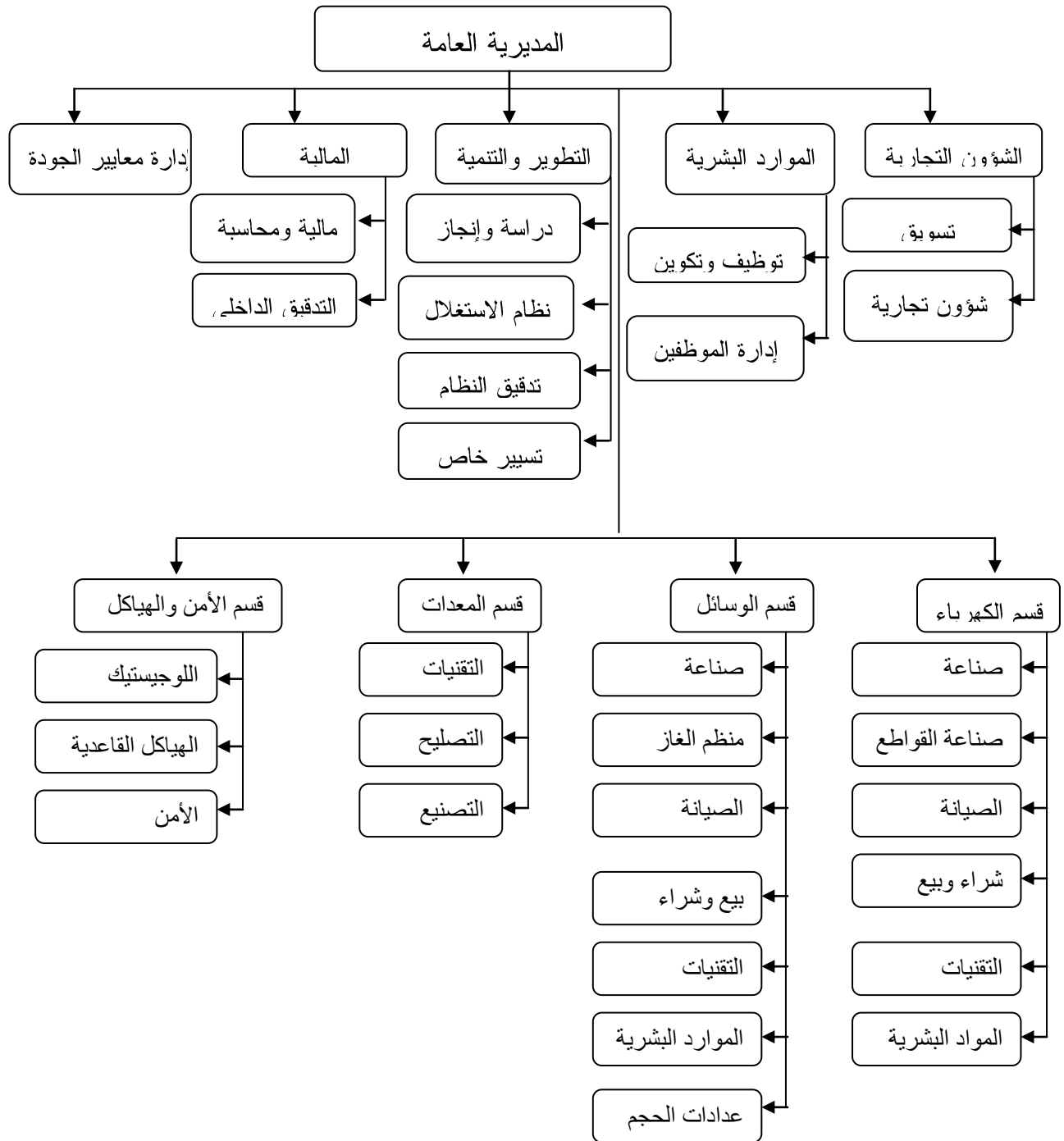
8- الموقع الإلكتروني: [WWW.amc-dz.com](http://WWW.amc-dz.com)

9- الإيميل: contact @ amac-dz.com

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يساعد الهيكل التنظيمي على تحديد العلاقات بين أفراد المؤسسة، كما يساهم في توضيح مسؤولياتهم والسلطات المفوضة لكل فرد منهم، بما يضمن استمرار النشاط وتبادل المعلومات، ويبين الشكل التالي الهيكل التنظيمي للمؤسسة لأجهزة القياس والمراقبة:

شكل رقم (3): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة:



المصدر: وثائق المؤسسة:

يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطني لأجهزة القياس والمراقبة ثلاث مستويات إدارية هي:

**أولاً: المديرية العامة:**

وهي أعلى مستوى إداري في المؤسسة، متمثلة في شخص المدير العام، ومهمته الإشراف العام على سير نشاط المؤسسة ككل.

**ثانياً: الإدارات الوظيفية:**

**1- مديرية الشؤون التجارية: وهي مكلفة بـ:**

أ - تسويق جميع منتجات المؤسسة على المستوى الوطني.

ب - البحث عن أسواق خارجية.

ت - دراسة أسواق المؤسسة سواء منها الداخلية أو الخارجية ومتابعة منافسيها.

ث - تحسين رقم أعمال المؤسسة.

ج - تحسين خدمات ما بعد البيع.

**2- مديرية الموارد البشرية: وهي مسؤولة على:**

أ - تحديد سياسة إدارة الموارد البشرية على مستوى (الأجور والحوافز....) ومتابعة تنفيذها.

ب - تطبيق التشريعات القانونية المعمول بها في الجزائر وخصوصا المتعلقة منها بقانون العمل.

**3- مديرية التطوير والتنمية: وهي تتولى القيام بـ:**

أ - تطوير منتجات المؤسسة.

ب - المصادقة على نوعية المنتجات (وفقا لمعيار ISO 9001).

ت - متابعة المشاريع الجديدة.

ث - دراسة ومتابعة ملفات الشراكة.

**4- مديرية المالية: تسهر على:**

أ - البحث عن مصادر التمويل الداخلية والخارجية.

ب - مسك حسابات المديرية العامة.

ت - توحيد حسابات المؤسسة ككل.

ث - تنفيذ مهمات المراجعة المالية والمحاسبية من خلال مصلحة التدقيق.

5- إدارة معايير الجودة:

ثالثا: الأقسام التشغيلية:

1- قسم الكهرباء: وهو من أهم الأقسام المكونة للمؤسسة، وتهتم بـ:

أ- إنتاج العداد الإلكتروني للكهرباء عالي الشدة أحادي الطور وثلاثي الأطوار.

ب- إنتاج القواطع ( Disjoncteurs magnéto Thermiques 5-32 A ).

ت- إنتاج القاطع التفاضلي ثنائي وثلاثي القطب (Disjoncteurs Différentiels En Bipolaire Tetrapolaire 20-30A).

ث- إنتاج واصل الاستطاعة ( Contacteur De Puissance ).

ج- إنتاج السلك الممغنط ( Relais Thermique ).

ح- إنتاج قاطع الوصل ( Discontacteur 9-32 A ).

خ- إنتاج الواصل المساعد ( Contacteur Auxiliaire ).

د- إنتاج مجموعة الواصلات الإضافية ( Blocs Des Contact Additif ).

2- قسم السوائل: وهو مسؤول على:

أ- إنتاج عداد الغاز فردي وتجاري وصناعي ( Compteur gaz résidentiels commerciaux et industriels G1.5, G2, G6, G16, G25 ).

ب- إنتاج منظم الغاز ابتدائي ومتوسط الضغط ( Régulateur de gaz basse et moyenne pression ).

ت- إنتاج عداد الحجم ( volucompteur ) برأس إلكتروني مع أو دون ضخ 901/mn، 1081/ mn، 501/mn بسيط أو مزدوج أو متعدد، للمازوت والغاز والزيت و... بنظام دفع مسبق بالبطاقة الإلكترونية أو دونها.

3- قسم المعدات: وهو مسؤول عن القيام بالمهام التالية:

أ- الصيانة:

- فهم وصنع وإصلاح القوالب والأدوات.

- صنع قطع غيار عالية الدقة.

ب- الوسائل:

- مكتب دراسات داخلي ( CAO-Outocad-Solidworc-Imold )

ت- القدرة أو السعة أو المهارة:

- مجموع ورشات صنع الآلات المتوافقة مع القراءات الرقمية.
- ورشة الشدذ وتقويم وصقل الاسطوانات.
- ورشات التحقيق من دقة الآلات الرقمية التي تتآكل بمرور الزمن، وتصحيح نظامه.

**4- قسم الأمن والمنشآت القاعدية واللوجيستكية: ويعمل على:**

- أ- تسيير المنشآت المشتركة:
- تسيير العقارات المشتركة.
- مراعاة مصالح الشركة وتسيير معالجة بقايا الإنتاج.
- الأمن والصحة والمحيط.
- تسيير الهياكل القاعدية المشتركة كموقف السيارات ومعدات النقل و.....

**المطلب الثالث: منتجات المؤسسة ومكانتها في السوق:**

**أولاً: منتجات المؤسسة:**

تمتلك المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة مركبا صناعيا تجمع فيه كل نشاطاتها الإنتاجية، ومنتجاتها المؤسسة تنتج بالتعاون الصناعي عن طريق اقتناء رخصة من الشركات العالمية الرائدة في مجالها، فهي تتعامل مع متعاملين من داخل الوطن كالمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز ( SONELGAZ ) ومؤسسة ( SONATRACH )، ومن خارج الوطن كفرنسا واسبانيا والمغرب وإيطاليا وبلجيكا الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا و...، ويمكن توضيح تشكيلة منتجات الشركة الوطنية لأجهزة القياس في الجدول التالي:

الجدول رقم (03):تشكيلة منتجات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة:

الجهة المانحة للرخصة	المنتج
1- American Mater Company شركة أمريكية 2- Shlum Berger 3- Actaris	عداد الغاز
1- American Mater Company شركة أمريكية.	منظم الغاز
1- Landis & Gyr شركة سويسرية. 2- Sagem	عداد الكهرباء
1- ABB شركة ألمانية.	الوقاية
1- Shneider Electric شركة فرنسية.	طلب أو توصيات أو إطلاق آلة
1- Nouvo Pignon شركة إيطالية. 2- Dresser Wayne	قياس الوقود
1- Aqaua Metro شركة سويسرية. 2- Socam	عدادات المياه

المصدر: وثائق المؤسسة.

إنّ منتجات الشركة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تنتج بطرق وتكنولوجيا متنوعة ومتطورة، فهي تستعمل وسائل الألمنيوم المركز (تحت الضغط)، ووسائل البلاستيك، وتحول البلاستيك عن طريق قوالب، وبمساعدة مجموعة من التقنيات الأخرى و.....

إنّ مستوى تواصل المنتجات يعتمد على تسيير مركزي للوسائل والمعدات المادية والبشرية التي توفرها الشركة في مجالات القولية والمعدات والتقطيع وقطع الغيار عالية الدقة، بمساعدة مكتب الدراسات الداخلي وبمعدات متطورة (Outocad-Solidworc-Imold) في شتى مجالات العمل، كدراسات المشروع والمفاهيم والتخطيط والمتابعة لإجراءات العمل.

**ثانيا: مكانة المؤسسة في السوق:**

إن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة هي الرائد في مجالها في الجزائر، حيث تسيطر على أكثر من 70 % من السوق الجزائري وإلى غاية 2007 تمكنت من بيع 627600 عداد كهربائي و 6185000 قاطع كهربائي و 2119000 واصل كهربائي 15000 عداد حجم و 1986000 عداد غاز و 1001000 منظم غاز 3295000 عداد ماء في نهاية عام 2004، ويمكن أن نوضح أهم مستعملي وعملاء المؤسسة في الجدول التالي:

جدول رقم (4): مستعملي منتجات المؤسسة وعملائها:

العملاء	المستعملون في السوق	المنتج
-المستعملون. -المجتمعات الكبرى.	-قياس الطاقة الكهربائية وحجم الغاز المستهلك. -الاستعمال الفردي والتجاري والصناعي.	عدادات الكهرباء وعدادات الغاز
-المجتمعات الكبرى. -محطات الوقود والبنزين. -المؤسسات.	-قياس كمية الوقود	عدادت الحجم
-المجتمعات الكبرى. -الموزعون المعتمدون. -بائعو التجزئة. -شركات المقاولات.	-الاستعمال المتري من اجل حماية الممتلكات والأفراد.	القواطع
-الاستعمال الصناعي. -الموزعون المعتمدون. -بائعو التجزئة.	-الشبه أو نصف صناعي.	المواصلات
-المجتمعات الكبرى. -مستعملو الغاز.	-تنظيم الغاز في المنازل والأماكن ذات الضغط المتوسط.	منظم الغاز

المصدر: وثائق المؤسسة.



**المبحث الثاني: معالجة وتقييم التثبيات في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة.**

**المطلب الأول: دراسة ميزانية المؤسسة في قسم الكهرباء**

تتمثل الميزانية الختامية لقسم الكهرباء للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة المعدة حسب النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/12/31 و التي تظهر الوضعية المالية للقسم الكهرباء، و العناصر المرتبطة بها مباشرة مع العلم أن كل قسم من أقسام المؤسسة يقوم بإعداد ميزانية خاصة به ويقوم بتجميعها في المديرية العامة للمؤسسة .

**الميزانية المالية المقفلة في 2010/12/31 للأصول انظر إلى الملحق رقم(03)**

الأصول	إجمالي 2010	اهتلاك رصيد 2010	صافي 2010	صافي 2009
الأصول غير الجارية				
فارق الاقتناء (شهرة المحل)				
الموجبة أو السالبة	627750.00	20925.00	606825.00	107072.68
التثبيات المعنوية				
برنامج إعلام آلي				
التثبيات المادية	17377534.70	1638698.38	98836.32	
- أراضي	530244931.40	460955475.01	69289456.39	38100097.02
- تنظيم و تهيئة الأراضي				
- البناءات	30725326.11	24681345.24	6043980.87	4646531.91
- تثبيات تقنية و مادية و				
معدات صناعية				
- تثبيات عينية أخرى				
التثبيات المالية				
- سندات موضوعة				
موضع معادلة				
- مساهمات أخرى و حسابات				
دائنة ملحقة				
- سندات أخرى مثبتة				
- قروض و أصول مالية				
أخرى غير جارية				

				- منتجات و أعباء مختلفة خارج دورة الاستغلال
42853701.61	76039098.58	487296443.63	563335542.21	مجموع الأصول غير الجارية
228570374.1	330404132.30	28522538.58	358926670.8	أصول جارية - مخزونات قيد التنفيذ
360200273.8 5510181.44 18284141.50 759696.46	270173549.48 4794652.55 18948862.60	501533.11	270675082.59 4794652.55 18948862.60	- موردين وحسابات ملحقه - حسابات دائنة و استخدامات مماثلة - الزبائن - مدينون آخرون - الضرائب و ما شابهها - حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة
187596353	174649856.02		174649856.02	- الموجودات و ما شابهها - الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى - الخزينة
800921019.5	798971052.95	28024071.69	827995124.64	مجموع الأصول الجارية
843774721.1	875010151.53	516320515.32	1391330666.8	المجموع العام للأصول

الوحدة: (دج)

1) لا يستعمل الا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: وثائق المؤسسة



الميزانية المالية المقفلة في 2010/12/31 للخصوم انظر إلي الملحق رقم (04)

صافي 2009	صافي 2010	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة:
		- رأسمال تم إصداره
		- رأسمال غير مستعان به
		- علاوات و احتياطات
7916871.77	799166871.77	- فارق إعادة التقييم
		- فارق المعادلة
92240953.30	264297314.44	- النتيجة الصافية
		- رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد
		- حصة الشركة المدمجة (1)
43221185.72	531992316.42	- حصة ذوي الأقلية (1)
		- تحويلات بين الوحدات
53063360.65	169778130.21	<b>المجموع (1)</b>
		خصوم غير جارية:
		- قروض وديون مالية
		- ضرائب ( مؤجلة ومرصود لها)
		- مؤونات مقدمة
668663153.1	496582055.15	- ديون أخرى غير جارية
		- مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
668663153.1	496582055.15	<b>مجموع الخصوم غير الجارية (2)</b>

		<b>الخصوم الجارية:</b>
	170550577.83	- موردون والحسابات ملحقة
3490309.81	234284688.52	- ضرائب
39405622.55	30284601.13	- زبائن دائنة
39405622.55	18298872.11	- ديون أخرى
12934046.75	1570150.50	- خزينة سلبية
	93217336.50	- مؤونات الخصوم الجارية
428174928.3	548206226.59	<b>مجموع الخصوم</b>
843774721.1	875010151.53	<b>المجموع العام للخصوم</b>

الوحدة: (دج)

1) لا يستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: وثائق المؤسسة

أولاً: الأصول

تتقسم أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة إلى قسمين أصول جارية و أصول غير جارية. أ-الأصول غير الجارية: و تتمثل الأصول غير الجارية في التثبيتات المعنوية والمادية و المالية حيث أنها تمثل نسبة 8.69% من المجموع العام للميزانية، و قد حسبت هذه النسبة بالمعادلة التالية:

$$\% \text{الأصول غير الجارية} = (\text{صافي الأموال غير الجارية} \div 3 \text{ الميزانية}) \times 100$$

$$8.69\% = 100 \times (875010151.53 \div 76039098.58)$$

1- **التثبيتات المعنوية:** و تتمثل التثبيتات المعنوية لقسم الكهرباء في برنامج إعلام آلي التي تم اقتنائها في 2010/07/19 بمبلغ 606825.00 و بالتالي فالتثبيتات المعنوية هنا لا تمثل سوى نسبة 0.79% من إجمالي قيمة الأصول غير الجارية.

و لقد تم حساب هذه النسبة كالتالي:

$$\text{نسبة التثبيتات المعنوية} = (\text{القيمة الصافية للتثبيتات المعنوية} \div \text{صافي الأصول غير الجارية}) \times 100$$

$$0.79\% = 100 \times (76039098.58 \div 606825.00)$$

2- **التثبيتات المادية:** و هي التثبيتات التي اقتنتها المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة بغية استعمالها في نشاطها العادي و متمثلة في تنظيمات و تهيئات الأراضي، تثبيتات تقنية و مادية و معدات صناعية، تثبيتات عينية أخرى، و هذا بغرض الحصول على منافع و تدفقات نقدية مستقبلية، و تحقيق أهداف المؤسسة و تمثل هذه التثبيتات نسبة 99.21% من إجمالي أصول غير الجارية كما هو موضح في الجدول التالي:

**جدول رقم (05):** يبين نسبة التثبيتات المادية من مجموع الأصول غير الجارية.

التثبيتات المادية	المبلغ	% مجموع الأصول غير الجارية
تنظيم و تهيئة الأراضي	98836.32	0.13%
- تثبيتات تقنية و مادية و معدات صناعية	69289456.39	91.85%
- تثبيتات عينية أخرى	6043980.87	8.01%
<b>المجموع</b>	<b>75432273.58</b>	<b>99.21%</b>

3 **التثبيتات المالية:** لا يمتلك قسم الكهرباء أية تثبيتات مالية، بحكم أنه جزء من المؤسسة التي تتمثل تثبيتاتها المالية في ديون مستحقة أو سندات يتم سدادها لأكثر من سنة مالية واحدة.

ب الأصول الجارية: و هي الأصول المستعملة في إنتاج و صنع مخرجات العملية التشغيلية للمؤسسة و يمكن توضيح أهمية هذه الأصول بالنسبة للمؤسسة في الجدول التالي:

جدول رقم (06): يبين نسبة الأصول الجارية من مجموع العام للأصول الجارية.

الأصول الجارية	المبلغ	% مجموع الأصول الجارية
- مخزونات قيد التنفيذ	330404132.30	41.35 %
- الزبائن	270173549.48	33.81 %
- مدينون آخرون	4794652.55	0.6 %
- الضرائب وما شابهها	18948862.60	2.37 %
- الخزينة	174664856.02	21.87 %
المجموع	798971052.95	100 %

% تثبيبات = (صافي التثبيت الجاري ن ÷ مجموع الأصول الجارية) × 100

ثانيا: الخصوم: تتكون خصوم المؤسسة من مجموعتين أساسيتين هي رؤوس الأموال الخاصة و الديون (الالتزامات) بنوعها الجارية و غير الجارية.

#### 1- الأموال الخاصة و تتمثل في:

- فارق إعادة التقييم بمبلغ 97916871.77.

- النتيجة الصافية بمبلغ 264297314.44.

- تحويلات بين الوحدات بمبلغ 531992316.42.

#### 2- الالتزامات

تنقسم التزامات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة إلى قسمين، القسم الأول يسمى الخصوم غير الجارية، و القسم الثاني الخصوم الجارية.

أ الخصوم غير الجارية: و تتمثل الخصوم غير الجارية لقسم الكهرباء في المؤونات المقدمة التي تقدر قيمتها بـ 496582055.15.

ب -الخصوم الجارية: و هي الديون التي تكون المؤسسة ملتزمة بردها لأصحابها في مدة لا تتجاوز السنة و يمكن توضيح مكوناتها في الجدول التالي:

جدول رقم: (07) يبين الخصوم الجارية من مجموع العام للخصوم الجارية

المبلغ	% مجموع الخصوم الجارية	الخصوم الجارية
170550577.83	31.11 %	- موردون و حسابات ملحقه
234284688.52	42.73 %	- ضرائب
30284601.13	5.52 %	- زبائن دائنة
18298872.11	3.33 %	- ديون أخرى
1570150.50	0.28 %	- خزينة سلبية
93217336.50	17.03 %	- مؤونات الخصوم الجارية
<b>548206226.5</b>	<b>100 %</b>	<b>المجموع</b>

### المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة (AMC)

#### أولاً: كيفية تقييم وتسجيل التثبيات:

إنّ تقييم التثبيات في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة يكون دائماً بالتكلفة وذلك على حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي ودوما يطلق عليه بالقياس وفقاً للتكلفة التاريخية وتوجد حالتين أكثر استعمالاً للاقتناء أصول المؤسسة وهما الشراء والإنتاج الداخلي.

#### عند الشراء:

يسجل الأصل في الدفاتر المحاسبية بتكلفة شرائه وتشمل تكلفة الشراء: سعر الشراء الناتج من العملية ناقص التخفيضات إن وجدت زائد مصاريف اللاحقة حتى بداية الاستخدام الفعلي للتثبيات.

#### القيود:



.....	من ح/ التثبيتات	2...
.....	من ح/ الرسم المدفوع على القيمة المضافة	445
.....	الى ح/ البنك	512
	(اقتناء التثبيتات بشيك)	

أمثلة عن تسجيل بعض التثبيتات

### 1 - تثبيبات معنوية:

مثال: قامت المؤسسة في 2010/07/19 بشراء برامج إعلام آلي بمبلغ 627750 وبمعدل رسم على القيمة المضافة 17 % قامت المؤسسة بتسجيل القيد كالتالي: انظر إلي الملحق رقم (05)

	627750.00	ح/ برنامج إعلام آلي	232201
	106717.50	ح/ رسم على القيمة المضافة	442023
734467.50		ح/ الموردون شراء برامج	404901

ولقد كان التسديد بشيك كالتالي:

	734467.50	ح/ الموردون	404901
734467.50		ح/ البنك	512100
		تسديد قيمة البرنامج	

### 3 - تثبيات مادي:

مثال: قامت المؤسسة بشراء جهاز معايرة من الخارج في 2010/07/01 بمبلغ 3928451 دج وتحملت عليه مصاريف جمركية قدرت بـ 159888.14، حيث رسملة هذه المصاريف، كما تحملت الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 % قامت المؤسسة بتسديد قيمة الجهاز بشيك.

الحل: قامت المؤسسة بتسجيل العملية كالتالي:

	3357651	ح/ منشآت تقنية ومعدات وأدوات صناعية	215352
	570800	(3197762.87+159888.14)	442023
3928451		ح/ الرسم على القيمة المضافة	512100
3928451		إلي ح / البنك	512100
		شراء جهاز معايرة	

4 - التثبيت المالي: كما نلاحظ من خلال ميزانية قسم الكهرباء عدم وجود تثبيات مالية و في حالة وجود

تثبيات مالية فإنها تقيم بالطريقة التي ذكرناها سابقا من خلال دراستنا في الفصل السابق

مع العلم أن الجزائر تملك بورصة للأوراق المالية غير أن التداول فيها يكاد ينعدم.

### عند الإنتاج الداخلي:

يسجل هذا الأصل في الدفاتر المحاسبية بالتكلفة الإجمالية لإنشائه أي كل ما صرف على هذا الأصل منذ بداية إنشائه إلى غاية وضعه في مكان المخصص له أي حتى يكون جاهز للاستعمال وسجل محاسبيا في مرحلتين:

1- تسجيل المصاريف التي أنفقت على الأصل كمصاريف عادية.

2- تسجيل الأصل في دفاتر المؤسسة: وفي هذه الحالة إذا لم تنتهي المؤسسة من إنجاز هذا الأصل وانتهت الدورة المحاسبية، فإنها تسجله كتثبيت جاري إنجازه.

وكل هذه التسجيلات تكون وفق نفس القيود التي تناولناها في الفصل الثاني.

\* أما فيما يخص التكاليف اللاحقة فإن المؤسسة تدرجها مع تكلفة الأصل إذا كانت تزيد مع المنافع الاقتصادية للأصل، وإذا رسملة هذه المصاريف فإن المؤسسة تمتلكها بصورة عادية مع الأصل مستقبلا.

### ملاحظة:

هنا تقوم المؤسسة بالإفصاح في الملاحق عن الأسباب التي أدت إلى رسملة هذه المصاريف.

### ثانيا/ الإهلاك والإخفاظ في القيمة

#### (1) الإهلاك

تعرف الإهلاكات على أنها عملية توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي وذلك لغرض مقابلة

كل مصروف مع إيراد الدورة الذي حصلت فيه، تحقيقا لمبدأ المقابلة الإيرادات بالمصاريف، وتنتهج المؤسسة

الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة طريقة القسط الثابت في حساب أقساط إهلاكها والجدول التالي يبين قسط

إهلاك 2010-12-31 لتثبيات قسم الكهرباء.

جدول رقم (08): يبين قسط الإهلاك للتثبيات في قسم الكهرباء انظر إلي الملحق رقم (06)

ق م ص للتثبيات المهتكة	إهلاك 2010/12/31	قسط 2010	رصيد الإهلاك في 2009/12/31	قيمة التثبيت	قائمة التثبيات
606825.00	20925.00	20925.00		627750.00	برنامج إعلام آلي
98836.32	1638698.38	8236.36	1630462.02	1737534.70	تنظيم وتهيئة الأراضي
69289456.39	460955475.01	8375596.72	452579878.29	530244931.40	تثبيات تقنية ومادية ومعدات صناعية
6043980.87	24681345.25	1173824.16	23507521.08	30725326.11	تثبيات عينية أخرى
<b>76039098.58</b>	<b>487296443.63</b>	<b>9578582.24</b>	<b>4777177861.3</b>	<b>563335548.21</b>	<b>المجموع العام</b>

المصدر: وثائق المؤسسة

حيث قسط الإهلاك = المبلغ إجمالي للأصل ÷ العمر إنتاجي للأصل

أو = المبلغ الإجمالي للأصل × معدل الإهلاك

معدل الإهلاك = 1 ÷ العمر الإنتاجي للأصل

\* الإهلاك المتراكم 2010/01/01 هو إهلاك المتراكم 2009/12/31

\* الإهلاك المتراكم 2010/12/31 = الإهلاك المتراكم 2010/01/01 + قسط إهلاك 2010.

مثال: عن المعالجة المحاسبية للإهلاكات:

التسجيل المحاسبي:

قيد يمثل إهلاك برامج الإعلام الآلي في : 2010/12/31.

20925.00	20925.00	من ح/ مخصصات الأصول غير جارية إلى ح/ إهلاك برامج الإعلام الآلي (قسط الإهلاك لسنة 2010)	2804	681
----------	----------	--	------	-----

المصدر: وثائق المؤسسة.

2- الانخفاض في القيمة:

لا يظهر الانخفاض في القيمة إلا في حالة إعادة تقييم الأصول نتيجة لوجود مؤشرات داخلية أو خارجية تدل على انخفاض قيمته، حيث تكون القيمة المحاسبية للأصل اعلى من القيمة الاستدلالية.

ويكون احتساب الانخفاض في القيمة سنويا بالعلاقة التالية:

مخصص انخفاض قيمة الأصل = ق م ص - ق الاستدلالية (القيمة القابلة للتحصيل)

حيث: ق م ص للأصل = ق الدفترية في الميزانية

إذا كان هناك فارق تقييم مثبت في دورات سابقة لأصل إنخفضت قيمته في الدورة الحالية فإنه استرجاع

ذلك الفارق بمقدار ذلك الانخفاض فقط

ويساوي ح/ خسائر القيمة للأصول غير الجارية الفرق بين قيمة الانخفاض الكلية وقيمة فارق التقييم المسترجعة للأصل المعني.

ملاحظة : إلى حد الآن ونظرا للانطلاق في استعمال SCF بداية من 2010 فقط، فإن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لم تقم بتسجيل إي خسارة في قيمة تثبياتها.

ثالثا: التقييم اللاحق: في التقييم اللاحق للتثبيات تقوم المؤسسة بالاختيار بين نموذجين، إما على أساس التكلفة مطروح منها كل تكاليف الإهلاك ومؤهلات انخفاض القيمة كما هو موضح في الجدول أو على أساس نموذج إعادة التقييم.

جدول رقم (09) يمثل: إهلاك التثبيات في 2010/12/31 لقسم الكهرباء انظر إلي الملحق رقم(06)

التثبيات	المبلغ الإجمالي	الإهلاك المجمع	المبلغ الصافي
التثبيات المعنوية برامج إعلام آلي.	627750.00	20525.00	606825.00
*التثبيات المادية			
-تنظيم وتهيئة الأراضي	1737534.70	1638698.38	98836.32
-تثبيات تقنية ومادية ومعدات صناعية	530244931.40	460955475.01	69289456.39
-تثبيات عينية أخرى	30725326.11	24681345.24	6043980.87

ملاحظة : إن المؤسسة لم تكون خسائر للقيمة

أما النموذج الثاني: فهو نموذج إعادة التقييم: ويظهر هذا النموذج في شكلين:

- 1 - أن تقرر الدولة إجراء عملية إعادة التقييم في مختلف مؤسساتها، ويكون هذا القرار في فترات دورية يصدر في الجريدة الرسمية، وتقوم الدولة بتقديم معاملات لإعادة التقييم.
- مثلا: أصل أشتري ما بين أعوام 1980 و 1990 يصدر عليه معامل 5 فتقوم المؤسسة بضرب القيمة الإجمالية للتثبيت (الأصل، في المعامل الصادر) وهذا ما يزيد في العمر الإجمالي للأصل وبالتالي إهلاك قيمة جديدة على باقي العمر الإنتاجي.
- 2 أن تقوم المؤسسة بتقييم التثبيتات على أساس المقارنة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية من طرف خبير محاسبي أو محافظ حسابات معين من طرف المؤسسة ويعالج فارق التقييم في حالتين :
- أ - في حالة الفائض الناتج عن عملية إعادة التقييم: يسجل القيد التالي:
- قيد إثبات فارق التقييم

2...	من ح/ تثبيبات	.....	.....
104	الى ح/ فارق للتقييم		
	إثبات فارق إعادة التقييم		

2 في حالة شراء المؤسسة لمنشأة أخرى أو إدماجها فيها: فإن قيود التسجيل المحاسبي لفارق التقييم تكون على النحو التالي:

- أ- في حالة ما إذا كانت تكلفة شراء المنشأة أعلى من قيمتها الدفترية فيسجل القيد التالي:
- \* قيد تسجيل شراء المنشأة حالة أ

2....	من ح/ تثبيبات	.....	.....
207	ح/فارق الشراء	.....	
512	إلى ح/ البنك		
	شراء منشأة بشيك		

ب - في حالة ما إذا كانت تكلفة شراء المنشأة أقل من قيمتها الدفترية  
 قيد تسجيل شراء المنشأة حالة "ب"

.....	.....	من ح/ تثبيبات	2....
.....		إلى ح/فارق التقييم	104
.....		ح/ البنك	512
		شراء منشأة بشيك	

## خلاصة

تعتبر المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة من أهم المؤسسات التي تمتلكها الجزائر والتي تساعد في فاعلية الاقتصاد الوطني إذا أنها من بين أول المؤسسات التي سبقت في تطبيق النظام المحاسبي المالي سواء في معالجة أو تقييم تثبياتها حيث أنها طبقت النظام المحاسبي بطريقة سطحية وهذا راجع إلى ندرة أسواق المال وهذا ما نتمنى أن يتوفر مستقبلا في الجزائر .

## خاتمة

إنّ التطورات التي شاهدها المحاسبة منذ ظهورها مكنتها من أن تصبح علما مستقلا بذاته يقوم على فروض ومبادئ معينة، وهذه الأخيرة أدت إلى الاتجاه نحو التوحيد المعالجات المحاسبية على المستوى العالمي، وذلك من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى تحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية التي ساهمت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية الدولية في إعدادها.

وتماشيا مع الإصلاحات التي أحدثتها الجزائر بالنسبة إلى النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة على المستوى الدولي حيث تم إصدار القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي و المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 وأخيرا القرار المصرح في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

حيث أن النظام المحاسبي المالي أحدث التغيير بالنسبة لتقييم والمعالجة المحاسبية لتبثبات ومن خلال دراستي النظرية والتطبيقية لتغيرات الحاصلة توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

### النتائج:

- 1- إنّ النظام المحاسبي المالي هو مستنبط من معايير المحاسبة الدولية
- 2 - النظام المحاسبي المالي يعطي صورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- 3 -النظام المالي المحاسبي يسمح من إجراء مقارنة لنتائج المؤسسات مع بعضها إذا كانت متشابهة في النشاط داخل الوطن أو خارجه .
- 4 -المعايير المحاسبية الدولية تسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات .
- 5 - إن توافق معايير المحاسبية مع النظام المحاسبي المالي يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية وطنيا ودوليا .
- 6 -إن التوافق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية يهدف إلى مواكبة التطور على المستوى الاقتصادي والمالي والعالمي ،والتوصيل المعلومات الدقيقة إلى مستخدميها لاتخاذ القرارات الملائمة.
- 7 - أصبح تقييم التثببات يعتمد على نموذج التكلفة التاريخية وهو مبدأ سابق إما النموذج الثاني فهو القيمة العادلة وهو من أهم النقاط التي عالجهامجلس المعايير المحاسبة الدولية .



8 - إن النظام المحاسبي أصبح يهتم بحاسبة الشريكات المدمجة (الشريكة الأم وفروعها).

### التوصيات:

1. إعداد معاهد مختصة بتدريس النظام المحاسبي المالي
2. تكوين الأساتذة و المحافظ الحسابات في هذا النظام
3. إتباع التطورات المحاسبية وفقا للتغير الذي يطرأ على المعايير المحاسبة الدولية .
4. نشر التغيرات التي تطرى على النظام المحاسبي المالي في الجريدة الرسمية .
5. تحفيز المؤسسات الصغرى والمتوسطة بمسك الدفاتر المحاسبية وذلك لإعطاء صورة صادقة وواضحة عن المؤسسة .
6. تعمق المؤسسات الوطنية في تطبيق هذا النظام .
7. محاولة وضع معايير وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية .

### أفاق الدراسة :

من خلال دراستي في هذا البحث في الجانبين النظري والتطبيقي للمعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقتها مع المعايير المحاسبة الدولية نبين أن النظام المحاسبي المالي واسع لأنه قائم على قواعد ومبادئ مستمدة من معايير المحاسبة الدولية وهذا ما ساعد على توافقتها. ومن خلال الدراسة الميدانية اتضح لي أن النظام المحاسبي المالي تطبقه المؤسسات الوطنية بطريقة سطحية وهذا نظرا لعدم توفير المعلومات الكافية حول هذا النظام والتكوين فيه وأرى أن إمكانية والتكوين فيه والتعمق في تطبيقه مستقبلا سوف تكون كبيرة لأنه يلقى استحسانا من مطبقيه لتماشيه مع التطورات الاقتصادية ولما جاء به من تسهيلات في المعالجة المحاسبية و التقييم وإعادة التقييم، وكذلك إكمال الجوانب التي لم نتطرق إليها في هذا البحث مثل عملية الجرد وهذا لإعطاء صورة حقيقية للمؤسسة عند إعداد القوائم المالية وتمكن من مقارنتها مع المؤسسات لأخرى داخل الوطن أو خارجه ويمنح للجزائر فرصة لعولمة اقتصادها .

## قائمة المراجع

### 1-الكتب:

- 1- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 2- أحمد محمد نور شحاتة، مبادئ المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، طبعة 2008.
- 3- جمعة حميدات، محمد أبو نصار، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي، دار وائل، عمان، الأردن، 2008.
- 4- حسين يوسف قاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 5- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IFRS/IAS 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة، 2008.
- 6- ريتشارد شويدر وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيحي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبية، دار النشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
- 7- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء 1، 2008.
- 8- طارق عبد العال حماد، دليل إستخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، جزء ثاني، 2008.
- 9- طارق عبد العال حماد، دليل إستخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، جزء الأول، 2008.
- 10- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ج5، 2006.
- 11- طارق عبد العال، دليل المحاسبة إلى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية 2006.
- 12- عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، 2009، برج بو عريريج، الجزائر.

## 2- مذكرات:

- 1- براقي تجاني، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية المحاسبية مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية ، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2005.
- 2- جيلالي ياسمين، المحاسبة عن التكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010.
- 3- عقاري مصطفى، مساهمة عملية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2005.

## 3- الجرائد:

- 1- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية قانون رقم 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر .
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19. قرار المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430هـ. 25 مارس 2009 م يحدد قواعد خاصة للتقييم ولإدراج في الحسابات القيم الثاني، أصول مالية غير جارية.
- 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 156/8 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجزائر .
- 4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009.

## 4- الملتقيات:

- 1- آيت محمد مراد، ملتقى بعنوان: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، عنوان المداخلة: النظام المحاسبي المالي تحديدات وأهداف، جامعة سعد حلب البليدة، الجزائر، 13، 15، أكتوبر 2009.
- 2- بن زاير مبارك: ملتقى بعنوان، معايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، عنوان المداخلة: النظام المحاسبي والمالي الدولي ضرورة أم خيار بالنسبة للجزائر، المركز الجامعي سوق أهراس 26/25 ماي 2010.
- 3- سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد، المركز الجامعي الواد، 2010.