الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

اثر تطبيق المعيار IAS 16 على المردودية المالية لمؤسسة اقتصادية

تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالب:
- بن صغيرسعد الدين

الأستاذ المشرف:
- ا. شناي ع الكريم

الموسم الجامعي: 2014- 2015

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

أهدي عملي هذا ، إلى الشمعة التي أنارت دربي و فتحت لي أبواب العلم والمعرفة ،إلى أعز إنسان في الوجود، إلى الصدر الحنون و القلب الرفيق إلى أعز ما أملك في الدنيا الحبيبة الطاهرة الوفية، و الملاك الصافي القريب لله سبحانه و تعالى، أمي ثم أمي ثم أمي

إلى الإنسان الذي سعى جاهدا إلى تربيتي و تعليمي و توجيهي و الوقوف إلى جانبي بكل ما أوتي أبي الغالي جزاه الله خيرا .

إلى إخوتي محمد وعقبة.

إلى كافة الأهل والأقارب

إلى أصدقائي وإخوتي من وجدتهم في السراء والضراء وشاركوني أفراحي وأحزاني أسعدهم الله في حياتهم: عادل،هشام،ياسين،سفيان،رضوان

إلى الأستاذ الفاضل الذي لم يبخل علي في هذا العمل

إلى الاستاذ جودي خبير محاسبي و مسير بمؤسسةEMBAG

إلى كل الأحباب و الأصحاب، وكل الذين رافقوني في مشواري الدراسي

و إلى كل الذين عرفتهم من قريب أو من بعيد

إليكم أهدي من كل قلبي هذا العمل المتواضع.

تشكرات

بسم الله الرحمن الرحيم

بادئ ذي بدء، أشكر الله تعالى على نعمه الجليلة، أنه تبارك و تعالى أمدني بالصحة و القوة و كان لي عونا و دعما، أحمده عز وجل أنه وهبني التوفيق و السداد و منحني الرشد و الثبات لإعداد هذا البحث و أرجو أن يكون ذخرا في ميزان الحسنات يوم القيامة .

و أشكر كل من تلقيت منه علما صالحا أو عملا مفيدا لمواصلة مشواري، كما أشكر كل الشكر للأستاذ المشرف " شناي عبد الكريم " على توجيهاته القيمة و نصائحه النفيسة، و كل الأساتذة الذين تمدرست على أيديهم طوال مشواري الدراسي

كما لا يفوتني أن أتقدم بشكري الخالص إلى كل موظفي جامعة محمد خيضروخاصة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

و في الختام أشكر كل من ساعدني طيلة فترة الدراسة من قريب أو من بعيد، بالكثير أو بالقليل حتى و لو كلمة طيبة أو ابتسامة عطرة .

إلي كل هؤلاء أقول لهم :

"بارك الله لكم و جعلها في ميزان حسناتكم و جعل الجنة مثواكم"

الفهرس

الفهرس:

الموضوع	الصفحة
الإهداء.....	
التشكرات.....	
المقدمة.....	أ- ب-ج
الفصل الأول: المحاسبة، النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية	
تمهيد الفصل	05
المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة	06
المطلب الأول: نشأة المحاسبة	06
الفرع الأول:المحاسبة في العصور القديمة و الوسطى	06
الفرع الثاني:المحاسبة في العهد الإسلامي	06
الفرع الثالث:المحاسبة في عصر النهضة	07
المطلب الثاني:التنظير المحاسبي	08
الفرع الأول: مرحلة مساهمة الإدارة	08
الفرع الثاني:مرحلة مساهمات المجمعات المحاسبية (1933-1973)	10
الفرع الثالث:مرحلة التسييس1973الى يومنا هذا	11
الفرع الرابع: فروع المحاسبة	13
المطلب الثالث: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)	14
الفرع الأول: نشأة ومراحل تطور لجنة معايير المحاسبة الدولية	14
الفرع الثاني: مؤسسة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)	15
الفرع الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	16
الفرع الرابع: لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)	17
الفرع الخامس: المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)	17
الفرع السادس: إجراءات إصدار واعتماد معايير المحاسبة الدولية	19
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية	21
المطلب الأول: مستخدمو المعلومات المحاسبية	21
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية	23

المطلب الثالث: الفرضيات القاعدية والخصائص النوعية الأساسية للقوائم المالية	24
الفرع الأول: الفرضيات القاعدية لإعداد القوائم المالية	24
الفرع الثاني: الخصائص النوعية الأساسية للقوائم المالية	25
الفرع الثالث: عناصر القوائم المالية وقياسها	28
الفرع الرابع: قياس عناصر القوائم المالية	29
المبحث الثالث: تطور النظم المحاسبية في الجزائر والاتجاه إلى المعايير الدولية	31
المطلب الأول: الهيئات المحاسبية في الجزائر	32
الفرع الأول: الشركة الوطنية للمحاسبة	32
الفرع الثاني: المجلس الأعلى للمحاسبة	32
الفرع الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	33
الفرع الرابع: المجلس الوطني للمحاسبة	34
الفرع الخامس: المديرية العامة للمحاسبة	34
الفرع السادس: لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها	35
المطلب الثاني: الإصلاحات و التغيّرات في النظام المحاسبي الجزائري	35
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي	37
الفرع الأول: ظهور النظام المحاسبي المالي	37
الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المال (SCF)	38
الفرع الثالث: الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية	38
خلاصة الفصل	40
الفصل الثاني: معاير المحاسبة الدولية و تأثيراته على المردودية المالية	
تمهيد الفصل	42
المبحث الأول: المردودية المالية	43
المطلب الأول: مفهوم المردودية ومستوياتها	43
الفرع الأول: تعريف المردودية	43
الفرع الثاني: مستويات المردودية	43
المطلب الثاني:مفهوم المردودية المالية	45
الفرع الأول: تعريف المردودية المالية	45
الفرع الثاني: أهمية المردودية المالية	46

المطلب الثالث:محددات المردودية المالية	46
الفرع الأول: النتيجة	46
الفرع الثاني: الأموال الخاصة	49
المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر الممتلكات والتجهيزات والمعدات	49
المطلب الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر الممتلكات والتجهيزات والمعدات	50
الفرع الأول: تعريف المصطلحات	50
الفرع الثاني: المحاور الرئيسية للمعيار	51
المطلب الثاني: الاعتراف بالممتلكات المنشآت و المعدات و القياس	51
الفرع الأول: الاعتراف بالممتلكات المنشآت والمعدات	51
الفرع الثاني: القياس و التقييم	52
الفرع الثالث: الإهتلاك(اهتلاك التثبيتات المادية)	55
المطلب الثالث: الإفصاح	56
المبحث الثالث: اثر المعيار على المردودية المالية	58
المطلب الأول: إعادة التقييم	58
الفرع الأول: نموذج إعادة التقييم:(Revaluation Model)	58
الفرع الثاني: معالجة فرق إعادة التقييم	58
الفرع الثالث: أثر على المردودية المالية	59
المطلب الثاني: الإهتلاكات	59
الفرع الأول: مبلغ الإهتلاك	60
الفرع الثاني: طريقة الاهتلاك	61
خلاصة الفصل	67
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة-EMBAG- برج بوعريريج	
تمهيد الفصل	69
المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة EMBAG	70
المطلب الأول: تقديم المجمع الإقتصادي الصناعي للورق والسيليلوز	70
الفرع الأول: لمحة تاريخية	70
الفرع الثاني: أهم وحدات المجمع	70
المطلب الثاني : تقديم المؤسسة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة	71

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة	73
المبحث الثاني: الأثر المالي لعملية إعادة التقديم لمؤسسة EMBAG	76
المطلب الأول: عرض ميزانية مؤسسة EMBAG	76
المطلب الثاني: إعادة تقييم التثبيتات العينية	79
المطلب الثالث: أثر عملية إعادة التقييم على المردودية المالية لمؤسسةEMBAG	82
المبحث الثالث: الأثر المالي للإهتلاكات في مؤسسة EMBAG	83
المطلب الأول: أثر تغيير طريقة الإهتلاك على النتيجة المالية	83
المطلب الثاني: أثر التغيير في العمر الإنتاجي على نتيجة المؤسسة	85
المطلب الثالث: أثر تغيير طريقة الإهتلاك و العمر الإنتاجي على المردودية المالية	88
خلاصة الفصل	90
الخاتمة	92
قائمة المراجع.....	
قائمة الأشكال.....	
قائمة الجداول.....	
قائمة الملاحق.....	

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تنظيم مؤسسة معايير المحاسبة الدولية	18
02	نموذج قياس تكلفة التثبيتات المادية	54
03	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة "EMBAG"	74

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	حساب النتائج (حسب الطبيعة)	47
02	حسابات النتائج (حسب الوظيفة)	48
03	معاملات الإهتلاك المتناقص	62
04	جدول الاهتلاك	63
05	جدول الإهتلاك المعدل	64
06	جدول الاهتلاك	65
07	جدول الإهتلاك المعدل	65
08	البطاقة الفنية للمؤسسةَ	73
09	الأصول غير جارية لمؤسسة EMBAG	77
10	الأصول الجارية	77
11	الميزانية المختصرة لجانب الأصول	77
12	رؤوس الاموال الخاصة لمؤسسة EMBAG	78
13	الخصوم الجارية	78
14	الميزانية المختصرة لجانب الخصوم	79
15	فارق إعادة التقييم	80
16	فارق إعادة التقييم	81
17	أصول المؤسسة بعد إعادة التقييم	81
18	خصوم المؤسسة	82
19	الأثر المالي الناتج عن تطبيق المعيار الدولي السادس عشر من خلال عملية إعادة التقييم	83
20	الانتقال إلى الإهتلاك المتناقص	84
21	أصول المؤسسة قبل تغيير طريقة الاهتلاك	84
22	أصول المؤسسة بعد تغيير طريقة الإهتلاك	85
23	خصوم المؤسسة قبل و بعد تغيير طريقة الإهتلاك	85
24	تغيير العمر الإنتاجي	86
25	أصول المؤسسة بعد التغيير في العمر الانتاجي	87
26	خصوم المؤسسة بعد التغيير في العمر الإنتاجي	87
27	الأثر المالي لتطبيق المعيار	88
28	الأثر المالي لتطبيق المعيار	89

المقدمة

إن انتقال المعلومات المحاسبية خارج المحيط الذي تم إعدادها فيه يؤدي في الغالب إلى تغيير أو إنقاص مضمونها الإعلامي، والإخلال بدورها الأساسي لدى مستخدميها، وعلى هذا الأساس بدا الاهتمام بتوسيع مجال المحاسبة من اجل مواكبة القضايا التي تطرحها الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

ومن جهة أخرى كان من الضروري على المؤسسات الاقتصادية التي تتلقى رؤوس أموال من المستثمرين والمقرضين، أو تسعى للحصول على موارد مالية إضافية أو جديدة أن تبقي مزوديها بهته الأموال مطلعين على أداء المؤسسة و ظروف نشاطها و كذا أفاقها، أي يجب أن يكون النشاط قابلا للقياس و المحاسبة بالنسبة للمستثمرين و الدائنين و كذالك البيئة و المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة من عمال و دولة و المجتمع ككل,و بالتالي زادت الحاجة إلى معايير و أنظمة من شانها زيادة الشفافية للمستثمرين وتعزيز قدرات الرقابة للإدارة، وبين هذا و ذاك ظهرت الحاجة الملحة لمعلومة مالية دقيقة و موثوق فيها و تمثل لغة عالمية، أي ضرورة تنسيق و توحيد الأنظمة المحاسبية و رغم كل تلك التباينات و مبرراتها و القوانين و الأنظمة التي تدعمها، حيث و لمواجهة هذا الوضع أوجدت القضايا التي تطرحها المحاسبة الدولية للفصل فيها من خلال معايير محاسبية كفيلة بإقامة توافق محاسبي، و ذلك ما تم تجسيده فعلا بإنشاء لجنة المعايير المحاسبة الدولية سنة 1973، فمنذ إنشائها بدا الالتحاق بها من مختلف الكيانات الدولية، و لقد سارت الجزائر بدورها في هذا الركب و قامت بتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ في جانفي سنة 2010.

يعتبر المعيار المحاسبي الدولي IAS16 (الممتلكات و الموجودات) من أهم المعايير المحاسبية، و أن الانتقال إلى هذه المعايير ليس بالأمر البسيط و إنما هو تحول جذري و حقيقي في إنتاج المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها و تتبعه العديد من الآثار الواضحة، و لعل أهمها الأثر المالي لهذا التحول على المؤسسة باعتبارها تسعى في الدرجة الأولى إلى تحقيق الربح، وقد تجلى هذا الأثر من خلال مراقبة أهم عنصرين في حسابات المؤسسة وهما (النتيجة و الأموال الخاصة) و اللذان يشكلان نسبة مالية هامة ألا و هي المردودية المالية كونها محط أنظار الكثيرين، من مساهمين و مستثمرين، لأنها تمثل قوة في أداء المؤسسة.

لهذا سنحاول في هذه الدراسة تسليط الضوء على المعيار IAS16 و الآثار المالية الناتجة عن تبنيه من طرف المؤسسة الاقتصادية، من خلال مراقبة المردودية المالية، و بناءا على ما سبق تتضح لنا الإشكالية التي نحن بصدد دراستها و المتمثلة في السؤال الجوهري التالي:

كيف يؤثر تطبيق المعيار IAS16و الخاص بالممتلكات و الموجودات على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية ؟

من خلال الإشكالية الرئيسية تبرز مجموعة من التساؤلات نذكر منها:

- ماذا نقصد بمعايير المحاسبة الدولية و ماهو إطارها و مرجعياتها الفكرية.

- ماذا نقصد بالمردودية المالية و ماهي محدداتها و ما مدى أهميتها في المؤسسة.
- هل تتأثر المردودية المالية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية,و ماهي المعايير التي يمكن أن تؤثر فيها و ما هو حجم هذا الأثر و نوعه.

فرضيات البحث:

للإجابة عن هذه الأسئلة يمكن اعتماد الفرضيات التالية:

- معايير المحاسبة الدولية توجه الأنظمة المحاسبية المحلية نحو توحيد الممارسات و المبادئ على المستوى الدولي من اجل رفع الحدود عن حركة الأموال و الأعمال في العالم.
- تتجلى أهمية المردودية المالية من خلال الهدف الأسمى للمؤسسات الاقتصادية ألا و هو تحقيق الربح و خلق ثروة.
- تتحدد المعايير المؤثرة في المرد ودية المالية من خلال المواضيع و المعالجات التي تحويها و علاقتها بمحددات المردودية المالية(النتيجة، الأموال الخاصة) ومدى استجابت هذه الأخيرة لها.
- يعتبر المعيار IAS16 من المعايير المؤثرة في المردودية المالية من خلال المواضيع و المعالجات التي يحتويها المعيار وعلاقته بالمردودية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من الاتجاه المتزايد نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي وسعي مختلف الدول لمواكبة متطلبات العولمة المالية و المحاسبية و من بينها الجزائر ، وكذالك الجدل القائم بين مختلف الفاعلين في هذا المجال من مهنيين و مستثمرين و بنوك ومؤسسات مالية حول ضرورة و إمكانية تحقيق هذا المشروع من عدمه.

أهداف الدراسة:

بالاظافة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات الموضوعة ، فان هذه الدراسة تهدف إلى:

– تقديم نظرة عن تطور الفكر المحاسبي و التوجه إلى توحيد الممارسات في هذا المجال على المستويين الإقليمي والدولي بالإضافة إلى استعراض معايير المحاسبة الدولية وشرح المفاهيم المبهمة المتعلقة بها.

– تقديم نظرة عن المردودية المالية و محدداتها و إبراز أهميتها بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى شرح مفصل للمعيار الخاص بالممتلكات و الموجودات و التجهيزات الذي ارتأينا بان له علاقة مباشرة و وثيقة بموضوع الدراسة.

أسباب اختيار الموضوع:

لقد تم اختيار الموضوع لعدة اعتبارات ذاتية و موضوعية أهمها:

– اعتبار الموضوع احد أهم مواضيع الساعة، و الذي طرح نفسه بإلحاح في الآونة الأخيرة على المستوى الدولي و المحلي،وأصبح الشغل الشاغل للمهنيين و الأساتذة و الباحثين في مجال المحاسبة.

– قلة الدراسات التي تناولت موضوع اثر تبني معايير المحاسبة الدولية و خاصة من الجانب المالي ، و هذا سبب قوي لان أقوم بهذه المساهمة المتواضعة لإضافة مرجع جديد .

– الرغبة في فهم معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي، وكذا إجراءات و متطلبات تطبيقهما.

الدراسات السابقة:

– شناي عبد الكريم تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية مذكرة ماجستير مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة العقيد الحاج لخضر بباتنة سنة 2009 .

– بن بلقاسم سفيان " الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المحاسبية الدولية " عبارة عن مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة سعد دحلب البليدة سنة 2009.

– سفير محمد" الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبية الدولية " مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة المدية، أبرزت أهمية الإفصاح في المؤسسات.

المنهج المتبع:

حتى يتم الإلمام بالموضوع من كل جوانبه و الإجابة عن التساؤلات المطروحة,اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهجين الوصفي و التحليلي كحتمية أملتها طبيعة الموضوع:

هيكلة البحث:

- الفصل الاول: الخلفية النظرية للمعايير المحاسبية وias16 خصوصا.
- الفصل الثاني: IAS16 و تأثيره على المردودية المالية .
- الفصل الثالث: دراسة حالة.

الفصل الأول: المحاسبة، النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد الفصل:

استطاعت المحاسبة من خلال التطور الذي عرفته نتيجة التعايش مع المحيط الاقتصادي الإجابة عن الطلبات المختلفة للمعلومات المالية المعبر عنها من قبل الفئات المختلفة،حيث تعتبر المحاسبة نظاما يهدف إلى جمع،تحليل معالجة البيانات و توصيل المعلومات المحاسبية و المالية المتعلقة بمؤسسة معينة وهذا لتسهيل عمليات اتخاذ القرار مما اكسبها أهمية بالغة ونظرا لهذه الأهمية توجب تطوير المحاسبة نظريا و علميا حسب متطلبات مستعمليها.

إن هذه الأهمية استلزمت وجود توافق محاسبي دولي ، يساعد في ضمان مصداقية وملائمة المعلومة المحاسبية ويضفي عليها صفة القبول من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية،وظهر الاتجاه نحوا لمحاسبة الدولية الموحدة في جميع دول العالم ،من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية.

وتعد الجزائر من بين البلدان التي التحقت بركب المحاسبة الدولية، وذالك باعتمادها على النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

وسنتناول في هذا الفصل كل من المباحث التالية:

المبحث الاول: عموميات حول المحاسبة.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: المفهوم و التطور التاريخي للمعايير.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية و الاجتماعية الأخرى ، حيث تعاقبت عليها الكثير من الحضارات التي ساهمت في تطويرها وبروز أهميتها فأصبحت ضرورة حتمية تقتضي على كل مسير أو عون اقتصادي، أو باحث الإلمام بجوانب هذا العلم وهذا ما يجسده هذا المبحث الأول المتعلق بنشأة المحاسبة وتطورها الفكري .

المطلب الأول: نشأة المحاسبة

نشأت المحاسبة نظرا لحاجة الإنسان إلى بيان العمليات المالية للنشاطات التي يقوم بها ، وتطورت مع تطور الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و العملية للإنسان، ويمكن تقسيم تطور الفكر المحاسبي إلى المراحل التالية:

الفرع الأول:المحاسبة في العصور القديمة و الوسطى:

تم اكتشاف سجلات محاسبية تعود إلى آلاف السنين في أنحاء متفرقة من العالم، وتشير هذه السجلات إلى أن الأفراد في جميع مراحل التطور ، كانوا يرغبون في الحصول على معلومات عن الجهود التي بذلوها وما حققوه، فعلى سبيل المثال:

تحتوي مخطوطات zemon papeyi التي اكتشفت سنة 1915على معلومات عن المشروعات الإنشائية و الأنشطة الزراعية والعمليات التجارية في إقطاعيات appoliyoun لمدة ثلاثين سنة خلال القرن الثالث قبل الميلاد[1].

-وقد تطورت المحاسبة أكثر في زمن الفراعنة ، حيث كان النظام الاقتصادي أكثر مركزية وإدارة مخازنها تحتوي على نظام تفصيلي لمحاسبة المخازن،وكذا يسمح بقبول ودائع الغلال من القطاع الخاص بموجب وثائق قابلة للتداول ومع ذالك بقيت المحاسبة مقتصرة على نظام متطور للمخازن،وتبادل وثائقها أما في عصر الإغريق و الرومان فنجد عملية إثبات ديون الحرفيين و التجار على ألواح شمعية غير أن نظام الأعداد الرومانية القائم على أساس استخدام الحروف من دون وجود أرقام أعاق تطور الحساب و المحاسبة. وبعد توسع الإمبراطورية الرومانية وجباية الضرائب من مستعمراتها ظهرت عند الرومان وظيفة مراجع الحسابات للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية[2].

الفرع الثاني:المحاسبة في العهد الإسلامي

منذ فجر الإسلام كان للمحاسبة مكانة عقائدية و تطبيقية،فالمحاسبة في كتاب الله دلت عليها مواقع وموضوعات عديدة مثل قوله تعالى"يا أيها الذين آمنو ا إذا تداينتم بدين إلى اجل مسمى فلأكتبوه " الآية 282 من سورة البقرة.

---

[1] ريتشارد شرويدر ترجمة احمد خالد كأجيجي، نظرية المحاسبة، دار المريخ، السعودية2010، ص25.

[2]رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الأردن، 2001، ص12-13.

أما في عهد النبي محمد صلى الله عليه و سلم فقد كان يتخذ المحاسبين والكتاب لضبط أموال المعاملات و الديون والصدقات منهم حذيفة بن اليمان،والزبير بن العوام رضي الله عنهما.

وفي عهد الخلفاء الراشدين، الدولة الأموية و العباسية أنشئت دواوين وتمثلت في بيت مال المسلمين و ديوان الخراج و غيرها ،وقد تم استخدام مجموعة دفترية و مستندية متكاملة لإثبات المعاملات المالية وتلخيصها و الرقابة عليها،وفي الدولة العباسية استخدموا اثني عشر دفتر محاسبيا من أهمها دفتر النفقات، الإيرادات ودفتر الأموال الصادرة من مسؤولي الدولة،وقد تطورت المحاسبة في الدولة الإسلامية حيث أصبح لها دور اجتماعي بارز وظهرت المحاسبة عن الزكاة والجزية،وتم تنظيم ذالك في دواوين و سجلات و كانت ترقم و تختم بختم الوالي أو السلطان،والتسجيل في الدفاتر يكون من اليمين الإيرادات و من اليسار النفقات كنفقات التعليم و الأموال التي تعطى للمحتاجين،وهذا ما يمثل فكرة القيد المزدوج[1].

الفرع الثالث:المحاسبة في عصر النهضة

في سنة 1494كتب الراهب الايطالي luca paciola كتابا كتابا في الجبر جاء فيه وصف لنظام القيد المزدوج في مسك الدفاتر،ولم يبين هذا العمل القيد المزدوج لمسك الدفاتر بشكل كامل بل وضع الممارسات و الأفكار التي كانت قد تطورت مع مرور الزمن في صورة رسمية،وقد أدى القيد المزدوج لمسك الدفاتر إلى تمكين منظمات الأعمال من الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات و إلى القدرة على إعداد القوائم المالية.

وفي هذه المرحلة انتقلت حركة التجارة في المجال الدولي إلى انجلترا،وبدا يظهر دورها في قيادة هذه الحركة و بين عام 1522-1528 ظهرت العديد من السجلات كحسابات التكاليف و الأجور، وظهرت الطريقة الانجليزية في المحاسبة سنة 1543 كتاب HEGHOLD CASETALE .

وبعد تطور علم الحساب ساد نظام المحاسبة الشعبية لدى غالبية التجار،وعليه فان المشرع الفرنسي في قانون تنظيم التجارة سنة 1673م طلب حتى من التاجر الصغير مسك سجلات محاسبية نظامية،والتي يمكن ان تقتصر على سجلات البضائع و سجل الجرد [2].

وفي النصف الثاني من القرن الثامن عشر الذي هو بداية الثورة الصناعية في أوربا، التي كانت لها انعكاسا في التحول في الأشكال التنظيمية للمشروعات و الأغراض المحاسبية ،حيث أصبحت المحاسبة تستعمل للتقييم و القياس وثم تطوير مختلف الطرق المحاسبية ، وظهرت أولى المبادئ الأولية لتحليل التكاليف سنة 1878م،وقد دخلت علاقة المحاسبة بالأساليب الرياضية و الإحصائية مرحلة النمو،حيث تم الاستعانة بالأرقام القياسية كوسيلة لتعديل البيانات المتأثرة بظاهرة التضخم الاقتصادي[3].

---

[1] جلالي ياسمينة،المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر،رسالة ماجستير،جامعة سطيف،ص 10.

[2] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المعاصر، مرجع سابق،ص.23

[3] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة،منشورات الاكاديمية العربية،2007،ص30.

وفي سنة 1904م انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في أمريكا مما أدى إلى التطور المبدئي للمحاسبة المنظمة،ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين باعتبارها التنظيم المهني للمحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية [1].

وفي بداية القرن العشرين ظهرت المحاسبة كعلم يدرس و في النصف الثاني منه شهدت المحاسبة العديد من التغيرات و التطورات أوصلتها إلى ما هي عليه الآن.

التطور التاريخي لتعريف المحاسبة:

في سنة 1941 اصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED ACCOUNTANTS) AIC PA

تعريفا للمحاسبة على أنها: فن تسجيل، تبويب وتلخيص العمليات و الأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تنجم عنها هذه العمليات و الأحداث.

وقد عرفت أيضا على أن:المحاسبة عبارة عن أداة لكشف و تصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائجها من حين إلى آخر ، وإظهار مكونات حسابات هذه النتائج لاسيما بين دورة مالية اخرى .

هذان التعريفان يركزان على الجانب الإجرائي للمحاسبة من تسجيل و تبويب وتلخيص الأحداث المالية ثم تقديم ملخصات على شكل نتائج،فهذان التعريفان هما وصف للعملية المحاسبية حيث تم التركيز فيهما على جانب الشكل[2] .

و في سنة 1970 أصدر مجلس المبادئ المحاسبية PRINCIPLE BOARD ACOUNTING تعريفا للمحاسبة على انها نشاط خدمي وظيفتها تقديم معلومات كمية،ذات طبيعة مالية بالدرجة الأولى من الوحدات الاقتصادية بهدف إنتاج معلومات نافعة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والمفاضلة بين فرص الاستثمار المتاحة [3].

اذن فتعريف المحاسبة لم يعد مقتصرا على الجانب الشكلي للممارسة أو ما يجب أن يقوم به المحاسب ،بل تعداه إلى أهداف أسمى، وهي توصيل المعلومات الاقتصادية من اجل تحليلها من طرف المستخدمين لهذه المعلومات و اخذ القرارات اللازمة ، وهنا نلاحظ أن هذا التعريف يتماشى مع التطور الذي عرفته المحاسبة وهي مرحلة المحاسبة نظام للمعلومات[4].

المطلب الثاني:التنظير المحاسبي

---

[1] ريتشارد شرويدر واخرون ،مرجع سابق،ص28.

[2] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة و النشر، الكويت، 1990، ص13.

[3] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المعاصر، مرجع سابق، ص.198

[4] مداخلة سهام عبد الكريم، سهام صحراوي، دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآلية تطبيقه، جامعة البليدة، 2009.

نتناول فيما يلي أهم الأعمال و المجهودات التي بذلت من اجل التنظير المحاسبي أي بناء نظرية محاسبية.

الفرع الأول: مرحلة مساهمة الإدارة

تنامى دور الإدارة في التأثير على صياغة المبادئ المحاسبية العملية مع انتشار شركات المساهمة بعد 1900كشكل جديد للملكية وساهم بفاعلية في توسيع الشركات ونمو حجمها ،وقد اتضح أن شركات المساهمة

هي وسيلة فعالة لتجميع رؤوس الأموال الضخمة،نظرا لما توفره من مخاطر محدودة للمساهمين بقدر مساهمتهم فقط[1].

-أدى انتشار شكل شركات المساهمة إلى ظهور خاصيتين جوهريتين في تطوير نظرية المحاسبة هما:

1-خاصية استمرارية شركات المساهمة دون عمر محدود ، وتعد هذه الخاصية الأساس الذي يقوم عليه فرض الاستمرارية المعتمد لاشتقاق عدد من المبادئ و المفاهيم المحاسبية.

2-خاصية الملكية الغائبة والتي تعرف أيضا بخاصية انفصال الملكية عن الإدارة، وتعد هذه الخاصية الأساس الذي يقوم عليه فرض و مفهوم الشخصية المعنوية.

لقد أثرت ظاهرة الملكية الغائبة في تلك الفترة تأثيرا كبيرا على تطور الفكر المحاسبي ، ويمكن عرض هذا التأثير على الصعيدين: الصعيد العملي و الصعيد الأكاديمي.

1-الصعيد العملي:

منذ البدايات الأولى لتكوين شركات المساهمة :

صدرت القوانين الملزمة بنشر القوائم المالية دوريا، وهكذا ظهر فرض الدورية في إعداد نتائج النشاط وكان ذالك أيضا بداية تكوين شكل ومضمون مبدأ الإفصاح.

-ظهر في الوقت نفسه ضرورة التدقيق الخارجي كرقابة على التقارير و القوائم المالية.

-انتقل الاهتمام السائد سابقا لدى المنشآت الفردية وشركات الأشخاص من قائمة المركز المالي إلى الاهتمام بقائمة الدخل لدى شركات المساهمة.

-أدى الاهتمام بقائمة الدخل إلى انتشار تطبيق مبدأ المقابلة بين الإيرادات و المصروفات و تطور بإعدادها لاحقا إلى مراحل متعددة حتى وصلت إلى الشكل المألوف .

انتقادات مرحلة مساهمة الإدارة:

-افتقار غالبية الممارسات المحاسبية إلى الخلفية النظرية.

[1] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في المحاسبة، دار وائل للنشروالتوزيع، 2003، ص30.

-انتشرت في تلك الحقبة ظاهرة إفصاح الإدارة عن قائمة المركز المالي فقط و عدم نشر قائمة الدخل بحجة أن نشرها يضر بالمصالح التنافسية للشركة،وهذا ما منع تقييم نشاط الإدارة وبالتالي إخلاء مسؤوليتها علميا.

تركيز الجهود الإدارية و المحاسبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة بما يؤدي إلى تخفيض ضريبة الدخل .

-اعتماد سياسات و ممارسات محاسبية تؤدي إلى تثبيت أو تمهيد دخل للمساهمين ،وتوزيع عوائد متقاربة لكل من أصحاب الأسهم و أصحاب السندات دوريا، بحيث أصبحت الشركة المساهمة للشخصية معنوية مستقلة عن مساهميها ، وتنظر إدارتها إلى كل من المساهمين و المقرضين والدائنين على قدم المساواة باعتبارهم هم الممولين يتوقعون عائدا عادلا على إستثمارهم.

-تجنب معالجة المشكلات المعقدة و اختيار الحلول النفعية.

2-الفروض و المبادئ المحاسبية على الصعيد الأكاديمي[1]:

رغم أن الجدل حول المشاكل المحاسبية مثل وجود علم المحاسبة والحاجة لتطوير إطار عمل نظري كان قد ظهر في مطلع1900،فان المحاولات الأولى لتطوير نظرية المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية كانت تنسب إلى كل من WILIAM PATON و JOHN B CAMING ،وقد كان عمل PATON و الذي استند إلى أطروحته للدكتوراه من بين الأوائل الذين عبرو ا عن وجهة النظر الداعية إلى ضرورة إظهار جميع التغيرات في قيمة الأصول والالتزامات في القوائم المالية.

-تبنى PATON مفهوم الوحدة بدلا من مفهوم نظرية المالك الفرد(نظرية الملكية)التي كانت سائدة.

- مبدأ الصدق و الاستقامة:

لقد كان المستوى الثاني ينظر إلى الصدق باعتباره الدقة في تصوير المعلومات المقدمة بينما كان ينظر إلى الاستقامة على أنها وجود الخصائص الموضوعية والخلو من التحيز و عدم التجزئة.

- مبدأ قابلية التكيف الثبات:

حيث كان المستوى الثالث من التنظيم يحتوي على مبدأين مساعدين هما قابلية التكيف باعتبارها ضرورية لان الظروف الاقتصادية والاجتماعية تؤثر و بالتالي يجب أن تتغير المحاسبة كذلك ولكن سكوت أشار إلى الحاجة للموازنة بين قابلية التكييف والثبات وذالك بالقول أن القواعد المحاسبية يجب عدم تغييرها لخدمة أغراض مؤقتة للإدارة.

الفرع الثاني:مرحلة مساهمات المجمعات المحاسبية (1933-1973)[2]:

[1] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مرجع سابق ص30.

[2] ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص61-63.

لقد كان لازمة الكساد العالمية لسنة 1929وانشاء لجنة الاستثمارات والبورصة اثر كبير لتطوير المبادئ المحاسبية فقد حفز هذا على إنشاء معاهد واتحادات مهنية لإيجاد مبادئ محاسبية تلقى قبولا عاما،لا سيما أن لجنة الاستثمارات والبورصة قد أعلنت سنة1938 أنها ستتولى إصدار معايير للمحاسبة إذ عجزت المهنة واتحاداتها عن ذالك.

إزاء التهديد السابق قام المعهد الأمريكي AIC PA بتكوين لجنة بهدف إقرار مبادئ محاسبية مقبولة عموما وتمثل بيانها عام 1934 أول وثيقة لتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

- أهم القواعد المحاسبية في بيان المعهد الأمريكي عام 1934:

بداية يجدر التنويه بان بورصة الأوراق المالية في نيويورك قد اشترطت تطبيق المبادئ على سائر الشركات المسجلة لديها في السوق المالي.

1-قاعدة تحقق الإيراد والربح بالبيع، أي عدم إظهار أرباح غير محققة بعد.

2-قاعدة عدم جواز إضافة المكاسب الرأسمالية إلى قائمة الدخل بحيث تقتصر القائمة على نتيجة العمليات العادية التشغيلية للمشروع، اي لم تطبق مفهوم الدخل الشامل المقبولة عموما في الوقت الحاضر واقتصرت على تطبيق مفهوم الدخل الجاري.

3-قاعدة عدم جواز احتساب الأرباح عن أسهم الخزينة أي أرباح أسهمها التي تملكها.

4-وجوب استبعاد أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة أو الموقعة بين الشركات التابعة فهي تمثل عمليات داخلية.

لقد أطلقت لجنة المعهد على المبادئ والقواعد عام1934مصطلح مبادئ محاسبية مقبولة.

-في عام 1936اعتمد المعهد لأول مرة مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

-في عام 1938كون المعهد لجنة الإجراءات المحاسبية بغرض تضييق مجالات الاختلاف في التقارير والقوائم المحاسبية.

لقد اتضح فشل اللجنة في تطوير مجموعة مبادئ محاسبية مقبولة عموما وفق رؤية نظرية متكاملة تعتمد على منهجية متكاملة تستبعد التناقضات في حلول المشاكل المختلفة.

في عام1959كون المعهد هيئة المبادئ المحاسبية بغرض تطوير وتوضيح مضمون للتعبير الدارج، مبادئ محاسبية مقبولة عموما.

خلال فترة حياتها 1959-1973اصدرت الهيأة مجموعة أراء باسم هيأة المبادئ المحاسبية(31رأي)هي عبارة عن حلول لمشاكل انتقائية ، ومن أهم الانتقادات الموجهة إليها هو أنها تفتقر إلى خلفية فلسفية نظرية وأيضا خضوعها للضغوط الخارجية خاصة من مكاتب التدقيق الثمانية الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن قبل لجنة الاستثمارات والبورصة،نتيجة لتلك الانتقادات تم حل هيأة المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد عام

1973 وأنشئت هيئة معايير المحاسبة المالية ،وبذالك دخلت المحاسبة مرحلة التسييس و إصدار المعايير الإلزامية بدلا من المبادئ المحاسبية.

الفرع الثالث:مرحلة التسييس1973الى يومنا هذا:

لقد باءت محاولات المجمعات المهنية عام 1933الى1973 لصياغة نظرية المحاسبة بالفشل و لم تستطع استبعاد الممارسات المهنية غير المرغوب فيها ، الأمر الذي أدى الى حل مجلس المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي وتشكيل هيكل جديد لوضع المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية ويتكون من ثلاث منظمات هي:

1-مؤسسة المحاسبة المالية.

2-مجلس معايير المحاسبة المالية.

3--المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية [1].

إن المنظمة الأكثر أهمية في الهيكل الثلاثي لإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية هي مجلس معايير المحاسبة المالية،وقد أوكلت لها المهمة التالية:

1-تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.

2-إصدار معايير التطبيق العملي[2].

أي أن الاهتمام قد تحول من تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف و المفاهيم والمعايير.

المهمة الاولى: تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

لقد صدر عن الهيئة بين 1978-1985 ستة بيانات كما صدر بيان سابع في 2000.

- البيان الأول:عام1978 بعنوان "أهداف التقرير المالي لمنشآت الأعمال"
- البيان الثاني:عام 1980 بعنوان 'الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية'حيث عرضت الصفات و الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات.
- البيان الثالث:عام1980 بعنوان "عناصر لا قوائم المالية لمنشآت الأعمال " حيث عرضت مفاهيم القوائم المالية وتعاريف القيود التي تتضمنها مثل الأصول،الالتزامات،الإيرادات،المصروفات،المكاسب.
- البيان الرابع: عام1980 بعنوان "أهداف التقرير المالي في المنشآت غير الهادفة للربح" حيث نوجه مجلس معايير المحاسبة المالية الى توسيع نطاق عناصر القوائم المالية وإعادة صياغة البيان رقم3 و إصدار بيان جديد رقم6 يشمل جميع المنظمات الأعمال و الغير هادفة إلى الربح.
- البيان الخامس:عام1984بعنوان "الاعتراف و القياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال"

[1] دونالد كييزو، جيرو ويجانت، ترجمة احمد حامد حجاج،المحاسبة المتوسطة،الجزء الاول دار المريخ،الطبعة 1990.2 ص32.

[2] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص36-37.

- البيان السادس:عام1985بعنوان عناصر القوائم المالية'الذي حل محل البيان رقم 3بغرض توسيع المجال التطبيقي ليشمل منظمات الأعمال و المنظمات الغير هادفة للربح في الوقت نفسه.
- البيان السابع:عام2000 بعنوان استخدام معلومات التدقيق النقدي و القيمة الحالية في القياسات المحاسبية' انطلاقا من هذا الواقع الجديد أصدرت هيئة ضمن مجموعة الإطار المفاهيمي البيان رقم 8 عام 2000 ليقدم إطار متكامل عن استخدام التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة واستخدام القيمة الحالية كأساس للقياس المحاسبي.

المهمة الثانية:

إصدار معايير التطبيق العلمي لقد حققت هيئة المعايير المحاسبية العالمية نجاحا ملحوظا أيضا بالنسبة لمعايير التطبيق العملي،فلقد صدر عن الهيئة حتى الآن ما يزيد عن 150معيارمحاسبيا تناولت المبادئ السابقة بالتعديل وإعادة الصياغة والتوضيح وتمثل معايير الهيأة المذكورة إلى جانب المبادئ السابقة كما تصدر الهيأة دراسات تفسيرية لتوضيح مضمون وأسلوب تطبيق مشكلات محاسبية اقترحت حلولها من مجلس المبادئ المحاسبية.

الفرع الرابع: فروع المحاسبة

أ -المحاسبة المالية:

تعد نقطة الانطلاق في علم المحاسبة وتعتبر أقدم فروع المحاسبة وتهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات التي تتم في المشروع خلال فترة زمنية محدودة غالبا ما تكون السنة و ذالك بهدف التوصل في نهاية الفترة الى نتيجة أعمال المشروع و ما حققه من ربح أو خسارة [1].

ب محاسبة التكاليف:

نتيجة لظهور الشركات عقب قيام الثورة الصناعية في بداية القرن السادس عشر واقتصار المحاسبة المالية على تقديم تقارير واضحة،وتهدف محاسبة التكاليف إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكلفة و إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة لمساعدتها على اتخاذ القرارات السليمة من خلال مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وهي بالتالي تشكل مادة أساسية للمحاسبة الإدارية[2].

ج- المحاسبة الحكومية او العمومية:

[1]حسام الدين مصطفى الحداش وآخرون،أصول المحاسبة المالية، الجزء الاول، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2008 ، ص22.

[2]عاطف الأحرس و إيمان الهيليني، المحاسبة و تطبيقاتها، الجزء الاول، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان الاردن، 2006، ص5.

وهي القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة و تأثيراتها، وتسجيل و تبويب العمليات المالية التي تجريها ،وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف،ونظم الضبط الداخلي ، وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية بهذه الجهات بحيث تعطي صورة حقيقية لها[1].

د- المحاسبة الاجتماعية:

عرفELIOTTالمحاسبة الاجتماعية على انها تهتم المحاسبة الاجتماعية بتأثير المشروع على نوعية الحياة،فهي تتظلع بتحليل وتقرير تأثيرات استخدام المشروع لكافة ما يكون مسؤولا عنه من موارد على نوعية حياة أصحاب المصالح فيه[2].

ه- المحاسبة الضريبية:

هي احد الفروع الرئيسية لعلم المحاسبة،ويتمتع هذا الفرع بعلاقته المترابطة و الوثيقة مع علم المحاسبة المالية ،اذ يتولى هذا العلم دراسة إيرادات المشروع الخاضعة للضريبة من مصادرها المتعددة ومقابلتها مع نفقاتها المقبولة ضريبيا و ذالك بهدف التوصل إلى صافي الدخل من ربح أو خسارة لفرض الضريبة المستحقة و تتميز المحاسبة الضريبية بخضوعها إلى القانون الضريبي السنوي للدولة الذي يساعد في إعداد الدفاتر المحاسبية للتوصل إلى صافي الدخل الخاضع للضريبة على الأرباح في التقارير المالية و القوائم المحاسبية[3].

المطلب الثالث: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

الفرع الأول: نشأة ومراحل تطور لجنة معايير المحاسبة الدولية:

منذ عام 1973 حتى سنة 2001 كانت الهيئة المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة الدولية هي لجنة معايير الحاسبة الدولية [International Accounting Standards Committee (IASC)]، والتي تم إنشائها في لندن في التاسع والعشرين جوان من عام 1973 بمبادرة من "هنري بنسن، Henry Benson" – شريك في مؤسسة الخدمات المحاسبية " Coopers&Lybrand" – وممثلين عن المنظمات المهنية المحاسبية لتسع دول هي : كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث كان الهدف من وراء إنشاء هذه اللجنة هو:

- ✓ اقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية وكذا العمل على تشجيع الدول والمؤسسات على مراعاتها وقبولها.

[1] محمد خالد المهايلي، المحاسبة الحكومية، منشورات المنظمة العربية للقاهرة، القاهرة، مصر، 2009، ص5.

[2] محمد عباس البدوي، المحاسبة البيئية،المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص132.

[3] ياسر صالح التريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص23.

- ✓ العمل على تحسين وتوافق اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

تضم حاليا هذه المنظمة 153 هيئة محاسبية من 112 دولة، وقد تغير دور هذه اللجنة بمرور السنين وهذا تماشيا مع متطلبات التوافق المحاسبي الدولي، حيث يمكن أن نميز ثلاث مراحل مهمة في حياة هذه اللجنة:

أ - المرحلة الأولى (1973-1985):

عند إنشاء لجنة معايير المحاسبية الدولية كان هدفها الرئيسي إصدار معايير محاسبية مقبولة على المستوى العالمي وتطوير وترقية استعمالها، حيث كانت تتكون من قسمين مستقلين، المجلس والمجموعة الاستشارية، وكنتيجة لارتفاع وزيادة عدد الدول الأعضاء في هذه اللجنة وطُرِحت عدة مشاكل تقنية خلال الاجتماعات ترجع بالأساس إلى الاختلافات الموجودة بين الدول فيما يتعلق بطرق قياس النتائج وتقييم عناصر القوائم المالية في كل بلد وكذا الجوانب القانونية، ولمواجهة هذه المشاكل والموافقة بين مختلف الآراء أُعيد صياغة المعايير بشكل يسمح بإدراج الممارسات الجبائية والقانونية لكل بلد، وهذا بترك الخيار مفتوح.

أصدرت اللجنة سنة 1975 أولى معاييرها، (IAS1)وموضوعه الإفصاح عن السياسات المحاسبية، و (IAS2)تحت عنوان تقييم وعرض المخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية.[1]

ب المرحلة الثانية (1985-2000):

تميزت هذه المرحلة بالتغيير في إستراتيجية اللجنة في محاولة لتحسين معايير المحاسبة الدولية ودفعها إلى التطبيق الفعلي من طرف المؤسسات، "وقد عملت اللجنة (IASC)بالتعاون مع المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) لإعادة مراجعة بعض المعايير وجعلها مقبولة ومعترف بها من طرف جميع البورصات في العالم بحلول عام 2000"[2] ، حيث قامت اللجنة بنشر إطارها المفاهيمي سنة 1989 والذي حدد أهداف القوائم المالية وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبيين.

ج- المرحلة الثالثة (2001-يومنا هذا):

في محاولة لإعطاء شرعية واستقلالية أكثر للمعايير المصدرة، تم إعادة هيكلة اللجنة وتنظيمها في أفريل من سنة 2001، حيث نتج عن ذلك هيئة جديدة تتكون من:

- مؤسسة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards CommitteeFoundation).
- مجلس جديد يسمى (مجلس معايير المحاسب الدولية) (International Accounting Standards Bouards).
- لجنة تفسير المعايير (International Financial ReportingInterpretationCommittee).
- مجلس استشاري للمعايير (Standards Advisory Council).

[1] طارق عبد العالي حماد، موسوعة معايير المحاسبية الدولية، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص25.

[2] محمد المبروك ابوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، اتراك للنشروالتوزيع، مصر، 2005،ص33.

وحتى تتضح لنا العلاقة بين هذه اللجان والمجالس سنتطرق إليها فيما يلي بالتفصيل مبينين مختلف المهام المنوطة بها[1].

الفرع الثاني: مؤسسة معايير المحاسبة الدولية (IASCF):

هي مؤسسة مستقلة غير ربحية تتمثل مهمتها في[2]:

-إصدار وتطوير معايير محاسبية سهلة الفهم ومقبولة من خلال مجلسها (IASB).

-تشجيع إستخدام والتطبيق الصارم لهاته المعايير.

-تعيين أعضاء مجلس المعايير (IASB)ولجنة ترجمة وتفسير المعايير(IFRIC) وباقي لجان المجلس.

-مراقبة الميزانية وضمان تمويل (IASB).

-مراقبة الجوانب القانونية للمؤسسة (IASCF).

-إصدار تقرير سنوي متعلق بفاعلية الإستراتيجية المتبعة من (IASB).

-الإشراف على نشاطات مجلس المعايير (IASB).

-زيادة التقارب بين المعايير الوطنية الداخلية والمعايير الدولية وإعطاء حلول ذات جودة عالية للاختلافات الموجودة.

إنّ تسيير ورقابة أنشطة هذه المؤسسة (IASCF)يقع على عاتق أمنائها الذين يعرفون بـــ "Trustees"وهم أيضا مسؤولون عن المحافظة على استقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية وضمان تمويل المؤسسة، لكنهم غير مرتبطين بالمسائل التقنية المتعلقة بالمعايير وإصدارها وإنّما تقع هذه المسؤولية بشكل منفرد على عاتق (IASB)، حيث تعتبر مؤسسة معايير المحاسبة الدولية المؤسسة الأم لهذا المجلس.

يُنتخب الأمناء لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد ويُفترض أن يكون للأعضاء معرفة واسعة وفهم لمختلف المشاكل المتعلقة بتطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسات وأسواق رأس المال، حيث:

ستة منهم يختارون من قارة آسيا و أوقيانوسيا، ستة آخرون من أوروبا، ستة من أمريكا الشمالية، عضوان من إفريقيا (يجب أن يكون عضو من جنوب إفريقيا)، عضو من أمريكا الجنوبية واثنان من باقي دول العالم، الرئيس الحالي لمؤسسة معايير المحاسبة الدولية هو الياباني "TsuguokiFujinuma"خلفا للإيطالي "ThomasoPadoa-schioppa" الذي توفي في 18 ديسمبر 2010.

الفرع الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

أ -النشأة والتنظيم:

[1] Abbas Ali Mirza, mangues orerell, graham j.holt.ifrs practical implimmentation guide 2end editon.new jersy .usa.2008.p22.

[2] www.IASB.org

أنشأ سنة 2001 لتقوية مبدأ الاستقلالية وزيادة الشرعية وتحسين نوعية إجراءات إصدار المعايير، يتكون حاليا من 15 عضو دائمين مسؤولين عن نشر المعايير المحاسبية بما في ذلك المعايير المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذلك مسؤولين عن قبول التفسيرات المقدمة من طرف لجنة ترجمة المعايير الدولية (IFRIC)، يجتمع أعضاءه مرة كل شهر وتكون الاجتماعات مفتوحة على الجمهور وتذاع وتنشر.

يُختار الأعضاء من طرف أمناء مؤسسة المعايير الدولية للمحاسبة بناءً على خبراتهم المهنية، مع مراعاة توزيع جغرافي و تقني متوازن حيث يجب أن يشمل المجلس على مراجعين و خبراء في تحضير القوائم المالية و كذلك مستعملي هذه القوائم بالإضافة إلى الأكاديميين والجامعيين، يُعينون لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة [1]، وحسب قرار أمناء المؤسسة (IASCF)الصادر في جانفي 2005، سيتم رفع عدد الأعضاء إلى 16 بحلول عام 2012 .

ب -مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

تتعلق مهم هذا المجلس بالدرجة الأولى بالمعايير المحاسبية والجوانب التقنية المرتبطة بها وتتمثل في:

-إصدار في إطار الصالح العام معايير محاسبية ذات جودة عالية ومفهومة يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم، والتي تجعل المعلومات الصادرة في القوائم المالية أكثر صحة وأكثر شفافية وقابلية للمقارنة حتى تساعد مختلف الفاعلين في سوق رؤوس الأموال في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.[2]

-ترقية الاستعمال والتطبيق الصارم لهذه المعايير.

-العمل مع مختلف الهيئات المحاسبية الوطنية لزيادة التوافق بين معاييرها و المعايير الدولية و إعطاء الحلول لمختلف المشاكل التي قد تواجههم.

-نشر المناقشات واستطلاعات الرأي العام.

-مراجعة إجراءات إصدار المعايير واختبار هذه الأخيرة في مختلف البيئات الاقتصادية.

ملاحظة: لقد قام مجلس المعايير المحاسبة الدولية في أول اجتماع له بعد إنشائه سنة 2001 بتبني كل المعايير "IAS" الصادرة عن اللجنة السابقة له (IASC)، وكأنها صادرة عنه ولم يتم تعديلها أو التراجع عنها، وقد أصدر المجلس معايير جديدة تسمى بمعايير التقارير المالية الدولية " IFRS"، حيث في الوقت الحالي وعند استعمال مصطلح "IFRS"تعني به كل المعايير أي "IAS, IFRS"[3].

[1]Emmanuel Paret، Sonia Mouliner، Edith schwager، David Sudries avec le concours de Eric Lefebvre، Maitriser l'essentiel des IFRS، Group RSM SalustroReydel، Paris، France، 2005، Page 13.
[2]Robert Obert، op-cit، P 08.

[3] Abbas Ali Mirza &others، op-cit، p 24.

وتحوي المعايير حاليا على[1]:

- معايير المحاسبة الدولية "IAS" والترجمات التابعة لها "SIC".
- معايير التقارير المالية الدولية "IFRS"والترجمات التابعة لها "IFRC".

الفرع الرابع: لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC):

أ –النشأة والتنظيم:

أُنشِأت في ديسمبر 2001 و كانت تسمى حتى مارس 2002 باللجنة الدائمة للتفسيرات [Standing InterpretationsCommittee (SIC)]، تتكون من 14 عضو منتخبين يقترحهم ويُرشحهم أمناء مؤسسة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)من مختلف البلدان والمنظمات المهنية وكذا شركات عالمية مختلفة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، و هم مهنيون و خبراء في المحاسبة و المالية مختارون بناءً على إمكانياتهم المعرفية و التقنية و لا يتقاضون أي أتعاب أو تعويضات.

ب مهام لجنة التفسيرات(IFRIC):

تُعقَد اجتماعات هذه اللجنة مرة كل شهرين حيث:

–تقوم بمعالجة المشاكل المتعلقة بتطبيق المعايير وتقوم بإصدار مناشير تفسيرية وتوجيهية لهذه المشاكل.[2]

–ضمان التوافق بين مختلف الهيئات المحلية المصدرة لمعايير المحاسبة ونظيرتها الدولية.

–تقديم دليل عمل توجيهي لكيفية التعامل مع معيار معين.

الفرع الخامس: المجلس الاستشاري للمعايير (SAC):

هو الهيئة الاستشارية الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، يتكون حاليا من 50 عضو معينين من طرف أمناء مؤسسة معايير المحاسبة الدولية "و يمثلون أكبر الشركات والهيئات الاستشارية المالية في العالم بالإضافة إلى أفراد أكاديميين و جامعيين مهتمين بالمعلومات المالية" [3]،حيث يجتمع هذا المجلس ثلاث مرات في السنة واجتماعاته مفتوحة على الجمهور، رئيسه الحالي هو الكندي " Paul Cherry" و له نائبين هما الأسترالي "Charles Macek" والفرنسي "Patrice Marteau"ومن أهم مهامه:

–يشارك في المناقشات الخاصة بإصدار المعايير للسماح للهيئات والخواص المهتمين بالمعلومة المالية بالمشاركة في إجراءات الإصدار.

–يعطي رأيه حول جدول أعمال "IASB" ويحدد الأولويات لهذه الأشغال.

[1] Michel Javet، Les normes IFRS، Introduction aux concepts de base، Séminaire 4 & 5 Février 2006، El-Aurassi، Alger، P 57.
[2] Abbas Ali Mirza &others، op-cit، p 25.
[4] www.FocusIFRS.com

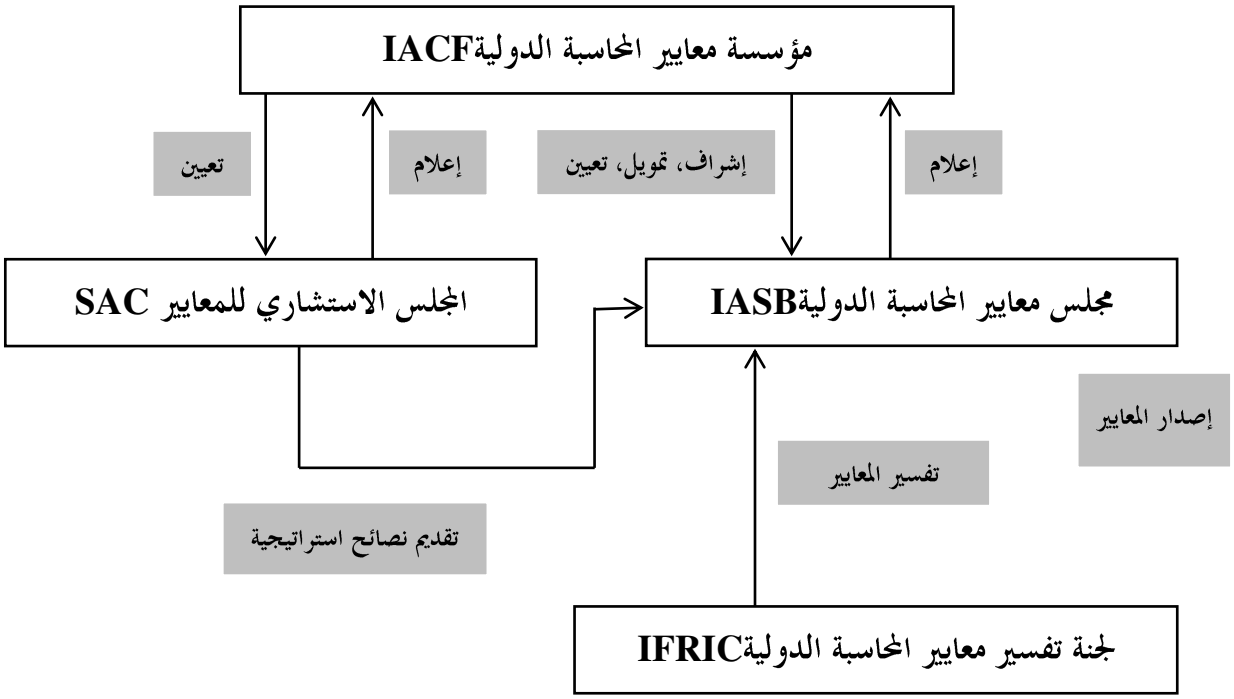
-يُعلم المجلس "IASB" بآراء المنظمات والسلطات المالية المحلية لمختلف البلدان حول المعايير ومختلف مشاريع التوافق المحاسبي الدولي.

بالإضافة إلى المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)يتعاون (IASB)مع هيئات ومنظمات استشارية مستقلة منها:

- المنتدى العامي للمحضرين [Global Preparers Forum (GPF)].
- مجمع المحللين[AnalystsRepresentative Group].
- المجموعة الاستشارية للأزمات المالية [Financial CrisisAdvisory Group].

وهذا لفتح قنوات الاتصال بين محضري المعايير والمستعملين لها [1]، حيث يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإنشاء مجموعات عمل للمشاريع الهامة التي يقوم بها والمتعلقة بالمعايير، والشكل التالي يبين تنظيم مؤسسة معايير المحاسبة الدولية ومختلف مجالسها الفرعية وكذا العلاقات بينها:

الشكل (1): تنظيم مؤسسة معايير المحاسبة الدولية



Source: www.IASB.org

الفرع السادس: إجراءات إصدار واعتماد معايير المحاسبة الدولية

أ -مفهوم المعيار المحاسبي:[1]

[1] www.IASB.org

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة " Standards" الانجليزية و هي تعني نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طول أو درجة جودته.

ويعرف المعيار حسب (ISO: International Standards Organization) على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.

أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، وكذا توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.

و المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.

ب -خطوات إصدار معيار محاسبي:

إن إصدار واعتماد أي معيار يخضع لإجراءات محددة مسبقا من طرف مؤسسة معايير المحاسبة الدولية تسمى "Due process"ويتدرج الإصدار حسب الخطوات التالية: [2]

1. تقوم فرقة تقنية مكونة من طرف المجلس (IASB) بتحديد كل الجوانب والقضايا المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة مع الأخذ بعين الاعتبار الإطار المفاهيمي للمعايير و الذي سنتطرق له بالشرح و التفصيل لاحقا.
2. دراسة الممارسات المحاسبية المحلية وتبادل الآراء مع المنظمين المحليين لهذه الممارسات و معاييرها.
3. إستشارة المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)حول إمكانية إدراج الموضوع في جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).
4. إنشاء مجلس استشاري لتوجيه (IASB) في أعماله.
5. نشر بيان مناقشة للجمهور من أجل التعليق عليه(Discussion Document).
6. نشر مسودة مشروع المعيار (ExposureDraft) على الجمهور للتعليق عليها ويجب أن يصوت عليها ثمانية أعضاء من المجلس على الأقل، كما يجب أن لا تتضمن أي تعارض في الآراء بين أعضاء المجلس، ويمكن نشر فيها أساسات وملخصات الاستنتاجات الختامية التي يراد الوصول إليها.
7. الأخذ بعين الاعتبار كل التعليقات والردود المحصل عليها خلال مدة التعليق والتي تكون عادة 90 يوم.

---

[1] حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[2] Greg N. Gregriou and Mohamed Gaber, International Accounting, Elsevier, Led, Burlington, USA, 2006, p 17.

8.النظر إن كان من المستحسن عقد جلسات استماع أو إجراء اختبارات ميدانية.

9.إصدار المعيار في شكله النهائي بعد الموافقة عليه من طرف ثمانية أعضاء على الأقل، ونشر معه ملحقات توضيحية حول كيفية تطبيقه وتاريخ دخوله التنفيذ وكذا تعامل المجلس (IASB)مع التعليقات التي تحصل عليها.

ملاحظة: إن إجراءات إصدار معيار جديد عادة ما تدوم سنتين.

ج- الشكل التقليدي للمعيار:

"يُنشر كل معيار معتمد باللغة الانجليزية، و يكون الأعضاء مسؤولين بموجب سلطات المجلس عن إعداد ترجمات للمسودات و المعايير بحيث إذا كانت الترجمة صحيحة يمكن إصدارها بلغة بلدهم، و يجب أن توضح هذه الترجمة اسم الهيئة المحاسبية التي أعدتها" [1]

ويتدرج عرض المعيار كالتالي: [2]

- الهدف من المعيار.
- مجال تطبيق المعيار.
- تعاريف (مختلف المصطلحات المحاسبية المستخدمة في هذا المعيار).
- شرح المعيار (طريقة التسجيل، كيفية القياس...إلخ).
- الإفصاح.
- أحكام انتقالية (و ذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها، و تحدد الأحكام ما يجب أن تقوم به الشركات خلال تلك الفترة لحين تطبيق المعيار).
- تاريخ بدأ سريان المعيار.
- الأسس الختامية.
- دليل التطبيق.
- أمثلة توضيحية.

[1] فردريك تشوي، كارول أن فروست، جاري ميك، تعريب محمد عصام الدين زايد، "المحاسبة الدولية"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004، صفحة 362.

[2] Emmanuel Paret, Sonia Mouliner, Edith schwager, David Sudries avec le concours de Eric Lefebvre, Maitriser l'essentiel des IFRS, Group RSM SalustroReydel, Paris, France, 2005, Page 17.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد و نشر القوائم المالية هو تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، و يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث و العمليات التي يتوجب تسجيلها محاسبيا، و كيفية قياسها و كذا توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية.

"إن هذا الإطار المفاهيمي لا يعتبر معيار و ليس له نفس قوة المعيار و الهدف منه هو مساعدة و توجيه مجلس معايير المحاسبة الدولية حتى لا يكون تناقض في إصدار أو تطوير المعايير، كما يساعد معدي القوائم في التعامل مع المواضيع التي لم ترد في المعايير."[1]

"بالإضافة لما سبق فإن الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية تم وضعه لمساعدة هيئات المعايرة الوطنية على تطوير المعايير المحلية، و لمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية و معرفة الخلفية التي أُعدت على أساسها" [2]، حيث يتضمن نطاق هذا الإطار المواضيع التالية:

- مستخدموا المعلومات المحاسبية.
- أهداف القوائم المالية.
- الفرضيات الرئيسية لإعداد وعرض القوائم المالية.
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- تعريف عناصر القوائم المالية.
- مفاهيم رأس المال.

المطلب الأول: مستخدمو المعلومات المحاسبية

حدد الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية عدد من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد كذلك طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

أ –المستثمرون الحاليون والمحتملون:

أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل فيما يلي:

– المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة.

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية و الحالية و المستقبلية و أي تغير في أسهم الشركة.

---

[1] Abbas Ali Miraza and others, Op-cit, p 08.

[2] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2008، ص 03- 04- 05.

– المعلومات التي تساعد الإدارة في تقييم كفاءة إدارة الشركة.
– المعلومات التي تساعد المستثمر في تقسيم سيولة الشركة و مستقبلها و تقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

ب الموظفون:

يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان و مدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

ج– الموردون والدائنون:

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد في تقرير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

د– العملاء:

يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي و قدرتها على الاستمرار في عملية الإنتاج وبيع سلعها.

ه– المقرضون:

المقرضون بحاجة إلى معلومات تساعد في تقرير قدرة الشركة المقترضة على توفير السيولة النقدية اللازمة لسداد أصل القرض و الفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب.

و– الحكومة ودوائرها المختلفة و الجهات المنظمة لأعمال الشركات:

تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة، مثل قانون الشركات و قانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقرير الضرائب المختلفة على الشركة و تحديد مدى قدرتها على تسديد هذه الضرائب و مدى المساهمة العامة للشركات في الاقتصاد الوطني.

ي– الجمهور:

يحتاج إلى معلومات تخص الأطراف السابقة أعلاه كما قد يحتاج الجمهور إلى معلومات خاصة إضافية، قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

إن فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد و عرض البيانات المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، إدارة المؤسسة، المحللون، المستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون و المحامون.

وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية أن المستثمرين هم الجهة التي تزود المؤسسة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر، و بالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي

يحتاجونها سيلبي معظم ما تحتاجه الفئات الأخرى من معلومات، ويوضح الإطار المفاهيمي أن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية، هو الحصول على معلومات تساعدهم في عملية تقييم مدى قدرة المؤسسة في توليد تدفقات نقدية أو تدفقات شبه نقدية و توقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل.

كما ورد في الإطار المفاهيمي أن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي جميع احتياجات المستخدمين من معلومات تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمعلومات التي تنشر في هذه القوائم تغطي عملية قياس لأحداث حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي تُتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن ما يعرض في هذه القوائم مجرد معلومات مالية في حين يحتاج المستخدمون إلى العديد من المعلومات الأخرى غير المالية.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية

القوائم المالية هي مجموعة من الوثائق المحاسبية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وعن أدائها و عن التغيرات في هذه الوضعية و الأداء في نهاية كل دورة، حيث تشمل:[1]

-الميزانية (Balance Sheet).

-جدول حسابات النتائج (IncomeStatement).

-قائمة التغيرات في الأموال الخاصة (Changes in Equity)، حيث تظهر كافة التغيرات في حقوق الملكية.

-قائمة التدفقات النقدية (Cash-flow Statement).

-الملاحق(Notes): توضح السياسات المحاسبية المطبقة و تزود بتفسيرات إضافية حول الميزانية و قائمة الدخل.

إن هذه القوائم المالية تُحضَّر من طرف إدارة المؤسسة مرة في السنة، و يجب التمييز بينها و بين المعلومات الأخرى التي تصدرها المؤسسة، حيث كل عنصر من العناصر السابقة الذكر و التي تشكل القوائم المالية يجب أن يُعرَّف بشكل واضح و يجب أن يشمل على المعلومات التالية:[2]

-الاسم التجاري للمؤسسة المصدرة للقوائم المالية.

-تاريخ غلق الحسابات.

-الوحدة النقدية التي يتم العرض بها بالإضافة إلى مستوى التقريب للمبالغ المالية فيما يخص الأرقام بعد الفاصلة.

[1]Système comptable et financier، édition Page Bleus، Bouira، Algérie، 2008، p 08.

[2]J.F. Robert، H. Puteaux, F. Méchin, Normes IFRSet PME, Dunod/Expert-comptable Média, Paris, France, 2004, P 104.

-عنوان المقر الاجتماعي للمؤسسة.

-الشكل القانوني و مكان النشاط و بلد التسجيل.

-اسم الشركة الأم أو المجمع الذي ينتمي إليه المؤسسة.

هذه المعلومات حتما ضرورية لمستخدم القوائم المالية حتى يتمكن من التعرف على المؤسسة و خصائصها دون الوقوع في خطأ.

أ -الميزانية (Balance Sheet):

وهي القائمة التي تعرض حالة رأس مال المؤسسة و أصولها بما فيها الملموسة و غير الملموسة، بالإضافة إلى الخصوم المتمثلة في الالتزامات و الديون في تاريخ معين، أي تعرض الوضعية المالية الكلية للمؤسسة [1]، وسنتطرق إلى كل هذه العناصر المكونة للميزانية لاحقا.

ب جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) (IncomeStatement):

هي قائمة تجمع التكاليف و المداخيل (النواتج) المحققة من طرف المؤسسة في إطار نشاطها خلال السنة المالية، و تظهر من خلال الفرق بين هذين العنصرين نتيجة الدورة (إما ربح أو خسارة) [2]، و سنتطرق لاحقا بالتعريف إلى العناصر المكونة لهذه القائمة.

ج- قائمة التغيرات في الأموال الخاصة (Changes in Equity):

تمثل تحليل للتحركات و التغيرات التي تمس كل عناصر الأموال خاصة للمؤسسة خلال الدورة، وتتعلق هذه التغيرات بـــ : [3]

- النتيجة الصافية للمؤسسة و توزيعاتها.
- تغيير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء، و التي يكون لها تأثير مباشر على الأموال الخاصة.
- التكاليف و الإيرادات الأخرى التي تسجل مباشرة في الأموال الخاصة.
- العمليات على رأس المال (رفع، خفض...إلخ).

د- قائمة التدفقات النقدية (Cash-flow Statement):

تمثل دخول و خروج المتاحات المالية خلال السنة، و هي مهمة بالنسبة للمسيرين و المحللين الماليين و المساهمين، حيث تقدم هذه القائمة للمستعملين قاعدة معطيات لتقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات إلى الخزينة و على كيفية تسيير و استعمال هذه التدفقات النقدية.

المطلب الثالث: الفرضيات القاعدية والخصائص النوعية الأساسية للقوائم المالية

[1] H. Devasse، M. Parrivite، A. SADOU، Manuel de comptabilité conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS، Edition Betri، 2010، Algérie، P 15.
[2] J. F. Robert et autres، op-cit، P 108.
[3] H. Devasse et Autres، Op-cit، P 257-263.

الفرع الأول: الفرضيات القاعدية لإعداد القوائم المالية:

أ -محاسبة الالتزامات (أساسا الاستحقاق) (Accrual Basis):

يجب على المؤسسة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق، و يتطلب هذا الأساس الاعتراف بالمصاريف التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم و كذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة و المكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم، أي بغض النظر عن واقع الدفع أو القبض، و تطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية المتمثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها خلال فترة معينة.

ب مبدأ الاستمرارية:(GoingConcern)

يتم إعداد القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية، حيث يكون من المفروض أن المؤسسة ليس لها النية أو الحاجة لإنهاء نشاطها أو لخفضه بحجم كبير، و أنها ستستمر في أعمالها لمستقبل معروف [1]، "وفي حالة ظهور أحداث أو مؤشرات قبل إصدار القوائم المالية توحي بأن المؤسسة ستوقف نشاطها و تعلن إفلاسها في المستقبل القريب، لا تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية و يجب ذكر في الملحق التفسيري كل الأسباب التي أدت إلى هذا القرار، و كذا الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية في غياب مبدأ الاستمرارية". [2]

الفرع الثاني: الخصائص النوعية الأساسية للقوائم المالية:

هذه الخصائص هي التي تجعل القوائم المالية مفيدة للمستعملين لها و هي: [3]

أ -القابلية للفهم (understandability):

القابلية للفهم متعلقة بالمعلومات الصادرة في القوائم المالية و التي يجب أن تكون مفهومة من طرف المستخدمين، حيث من المفروض أن يكون لديهم حد أدنى و معقول من المعرفة بالنشاطات الاقتصادية و الأعمال التجارية و المحاسبية، و أن يكون لديهم الاستعداد لبذل الجهد الكافي و الاجتهاد لدراسة هذه المعلومات المالية.

ب الملائمة (Relevance):

يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة و ذات صلة باتخاذ القرار من طرف مستخدمي القوائم المالية، وحتى تكتسب هذه المعلومات صفة الملائمة يجب أن تكون مؤثرة على عملية اتخاذ القرار، حيث تساعد المستخدمين على تقييم الماضي و الحاضر و التنبؤ بالمستقبل أو تأكيد أو تصحيح عمليات التقييم السابقة.

---

[1] Abbas Ali Mirza and others، op-cit، P 09.
[2] J. F. Robert et autres, op-cit, P 16.
[3] Robert et autres, op-cit, P 59.

ج- الموثوقية (Reliability):

حتى تكتسب المعلومات المالية صفة الموثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء و الانحياز و يمكن الاعتماد عليها من طرف مستخدمي القوائم المالية، وحسب الإطار المفاهيمي حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية: [1]

✓ التمثيل الصادق (FaithfulRepresentation):

حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية و الأحداث الأخرى في المؤسسة و عن وضعيتها المالية و مختلف تغيراتها و كذا الأداء المالي لها، و تأتي هذه الصورة الصادقة من خلال تطبيق و احترام المبادئ و الفرضيات الأساسية في المحاسبة و إعداد القوائم المالية.

✓ تسبيق المضمون على الشكل (Substance over Form):

حتى تمثل المعلومات المالية بصدق العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد عُرضت و تم المحاسبة عنها طبقا لجوهرها و حقيقتها الاقتصادية و ليس شكلها القانوني فقط، وهذا لأن جوهر العمليات المالية غير متوافق دائما مع الشكل القانوني لتلك العمليات، فعلى سبيل المثال عند وجود عقد تأجيري تمويلي، يقوم المستأجر بتسجيل و إظهار الأصل في سجلاته و قوائمه المالية بالرغم من أن الملكية القانونية هي بيد المؤجر، وهذا نظرا لانتقال مخاطر ومنافع الملكية إلى المستأجر.

✓ الحياد (Neutrality):

تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد و عرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو تحقيق غرض أو هدف محدد و إنما للاستخدام العام و دون تحيز، على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة الضرائب لخدمة مصالح المؤسسة و تحيزا لها، كما لا يجب استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة و تحسين تقييم الأداء.

✓ الحيطة و الحذر (Prudence):[2]

تعني هذه الخاصية التقدير المعقول للأحداث و العمليات في ظل ظروف عدم التأكد، لتجنب تحويل أثر هذه الظروف إلى المستقبل و بالتالي احتمال تأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسة، بحيث يجب أن لا نرفع من تقييم الأصول و المداخيل و لا نخفض في تقييم الخصوم و التكاليف، و هذا لتجنب إنشاء مؤونات ضخمة و غير ضرورية.

---

[1] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 08.

[2] Système comptable Financier, Institut spécialisé en Gestion et Finances-INTEC، Paris, Paris, France, 2008, P 14.

✓ الشمولية (Completeness):

يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية كاملة، حيث أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة و بالتالي تصبح غير موثوقة و غير ملائمة.

د- القابلية للمقارنة (Comparability):

يجب أن تكون المعلومات المعروضة في القوائم المالية قابلة للمقارنة من مؤسسة لأخرى و داخل المؤسسة نفسها من فترة زمنية لأخرى (قابلية المقارنة في المكان و الزمان)، و تقتضي هذه العملية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية، حيث يستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار و التمويل و تتبع الأداء المالي للمؤسسة.

ه- إتساق الأساليب المحاسبية (Consistent AccountingMethods):[1]

يجب أن تكون الأساليب المحاسبية المتبعة داخل المؤسسة ثابتة من سنة مالية لأخرى فيما يتعلق بتقييم عناصر القوائم المالية و عرض المعلومات المحاسبية، وهذا لضمان قابلية المقارنة من فترة لأخرى، حيث كل إقصاء لهذا المبدأ لا يمكن تبريره إلا إذا كان الهدف منه البحث عن إعطاء معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، و يجب ذكره في الملحق التفسيري.

و- الأهمية النسبية (Relative Importance):

القوائم المالية تعرض كل المعلومات الهامة أي كل المعلومات التي لها تأثير على الحكم الذي يصدره مستخدمو هذه القوائم بشأن المؤسسة، حيث يكون التسجيل المحاسبي على حسب أهمية العملية و المبالغ المتعلقة بها.

ملاحظة: في سنة **2008** انطلق مجلس معايير المحاسبة الدولية وبالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة المالية **"FASB"**، في مشروع يهدف تحديث وإعادة صقل المفاهيم الواردة في الإطار المفاهيمي لتعكس التغيرات في الأسواق والأعمال التجارية والمحيط الاقتصادي، والتي وقعت خلال أكثر من عشريتين منذ أن تم إصدار ونشر الإطار المفاهيمي لأول مرة سنة **1989**.

ولايزال هذا المشروع مستمر ليومنا هذا، حيث تم تقسيمه إلى ثمانية مراحل، كل مرحلة تعالج جزء من الإطار، وبالفعل في **28** سبتمبر سنة **2010** تم الانتهاء من المرحلة الأولى والمتعلقة بأهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المالية، حيث أعيد هيكلتها وأصبحت تتكون من ثلاث خصائص رئيسية وهي:

- الملاءمة؛
- الأهمية النسبية؛
- الصورة الصادقة.

بالإضافة لأربع خصائص ثانوية وهي كالتالي:

- القابلية للمقارنة؛ - القابلية للفهم؛
- القابلية للتحقق؛ -التوقيت المناسب.

[1] J. F. des Robert et autre, op-cit, P 22.

ي- القيود على الملاءمة و الموثوقية: [1]

✓ التوقيت المناسب (timeliness):

إذا حدث أي تأخير غير ضروري في تقديم التقارير المالية فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها، لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير معلومات موثوقة، فلكي تُعرَض المعلومات في الوقت المناسب يجب تقديم التقارير دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية معروفة، وهذا ما يُضعف الموثوقية، وبالمقابل إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تُعرَف كافة الأمور فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا لاتخاذ قراراتهم في فترة الانتظار، لذلك عند محاولة تحقيق التوازن بين الملائمة و الموثوقية، فإن الاعتبار المسيطر يجب أن يكون خدمة حاجات متخذي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل.

✓ الموازنة بين التكلفة والمنفعة(Trade-off betweenBenefit and Cost):

إن تقييم المنافع و التكاليف المرتبطة بإنتاج المعلومات المالية عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير، حيث يجب أن تفوق المنافع المأخوذة من المعلومات تلك التكاليف المتكبدة في إنتاجها، و هذه الأخيرة قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أنه قد يستفيد من هذه المنافع آخرون غير الذين أُعدت من أجلهم المعلومات.

✓ الموازنة بين الخصائص النوعية (Trade-off between qualitative characteristics):

في الحياة العملية غالبا ما تكون الموازنة أو المبادلة بين الخصائص النوعية ضرورية، وبشكل عام فإن الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين هذه الخصائص من أجل تحقيق هدف القوائم المالية.

الفرع الثالث: عناصر القوائم المالية وقياسها

أ -عناصر القوائم المالية:

تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات و الأحداث الأخرى و تعمل على تجميعها و توزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية، وتُعرف هذه التصنيفات بعناصر القوائم المالية، حيث أن العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي أي الظاهرة في الميزانية العامة هي الأصول، الالتزامات، و الأموال الخاصة، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) فهي الإيرادات و التكاليف، أما القائمتين المتبقيتين (جدول التغيرات في الأموال الخاصة و قائمة تدفقات الخزينة) فإنها تعكس عادة عناصر جدول حسابات النتائج و التغيرات في عناصر الميزانية العامة، و تبعا لذلك فإن هذا الإطار لا يحدد عناصر خاصة بهاتين القائمتين.

[1] طارق عبد العالي حماد، مرجع سبق ذكره، ص 83.

تنطوي عملية تقديم هذه العناصر على تصنيفات فرعية، حيث يمكن أن تصنف الأصول و الالتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في المؤسسة من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين.

✓ الأصول:[1]

هي العناصر التي تسيطر عليها المؤسسة و تقع تحت مراقبتها (المراقبة الاقتصادية) و الناتجة عن أحداث وعمليات سابقة، حيث يُنتظر من هذه العناصر جلب فوائد اقتصادية للمؤسسة في المستقبل.

تتعلق مراقبة هذه العناصر بحق الحصول على الفوائد الاقتصادية المنتظرة منها، حيث تنقسم إلى نوعين، ثابتة وجارية.

- الأصول الثابتة:

تشمل عناصر الأصول الموجهة للاستعمال الطويل الأجل (أكثر من سنة) من أجل احتياجات النشاط، و ليست للمؤسسة النية في بيع أو التنازل عن هذه الأصول في المستقبل القريب.

- الأصول الجارية:

و هي عناصر الأصول التي يتم استهلاكها أو بيعها خلال الفترة العادية للنشاط أي أقل من سنة، و كذلك عناصر الخزينة من أموال و صكوك مختلفة و التي يكون استعمالها غير محصور في نشاط معين.

✓ الخصوم:[2]

هي كل التزامات المؤسسة القانونية و الاختيارية تجاه الغير و الناتجة عن أحداث وعمليات ماضية، حيث أن تسويتها تؤدي إلى تدفق موارد من المؤسسة في اتجاه الغير تتمثل في المنافع الاقتصادية، وتصنف إلى خصوم جارية و خصوم ثابتة.

✓ الأموال الخاصة:

هي الحاصل أو الفائض المتبقي كفرق بين عناصر الأصول و عناصر الخصوم كما هي معرفة مسبقا.

✓ الإيرادات:

هي المنافع الاقتصادية الداخلة للمؤسسة خلال فترة نشاطها العادي و التي ترفع من الأموال الخاصة، حيث قد يكون هذا الارتفاع ناتج إما من ارتفاع قيمة الأصول أو انخفاض قيمة الخصوم و الالتزامات، ماعدا العمليات بين المساهمين و الشركاء من جهة و المؤسسة من جهة أخرى، و التي من شأنها رفع رأس المال و الأموال الخاصة.

---

[1] J. F. des Robert et autre، op-cit، P 25.

[2] Abbas Ali Mirza and others، op-cit، P 10.

✓ التكاليف:

هي المنافع الاقتصادية الخارجة من المؤسسة خلال فترة النشاط العادية و التي تخفض في الأموال الخاصة، حيث قد يرجع هذا الانخفاض إلى ارتفاع قيمة الخصوم أو نزول قيمة الأصول، ماعدا العمليات بين الملاك و المؤسسة من توزيعات مختلفة.

✓ النتيجة:

هي الفرق بين الأموال الخاصة في بداية السنة و نهاية السنة مع استبعاد العمليات بين المؤسسة و أرباب العمل، و هي كذلك الفرق بين الإيرادات و التكاليف كما هي معرفة سابقا.

الفرع الرابع: قياس عناصر القوائم المالية

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية و تظهر بها الميزانية العامة و جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)، حيث يتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، لكن قبل التطرق إلى هذه الأسس سنحاول توضيح الشروط التي يجب توفرها في أي عملية داخل المؤسسة حتى تسجل محاسبيا و هي:

أ –قواعد التسجيل المحاسبي:

يجب توفر شرطين لتسجيل العمليات المحاسبية في المؤسسة و هما:

✓ تحقق المنفعة الاقتصادية:

يجب أن تكون للعملية منفعة اقتصادية لصالح المؤسسة أو من المؤسسة لصالح الغير، و تتمثل هذه المنفعة الاقتصادية في التدفقات المالية المباشرة و غير المباشرة التي يمكن أن تتحصل عليها المؤسسة أو يتحصل عليها الغير، في الحاضر و المستقبل.

✓ وجود وحدة قياس موثوقة:

إذا لم تستطع المؤسسة تقييم العملية بدقة و بصفة موثوقة فلا يمكن تسجيلها، حيث يتم التعليق عليها في الملحق التفسيري على حسب أهميتها.

ب أساليب القياس المحاسبي:

لقد بقي مجلس معايير المحاسبة الدولية متفتحا فيما يخص الطريقة المستخدمة في تقييم العناصر الظاهرة في القوائم المالية، وحسب " IASB" فإن نظام التقييم الأكثر استعمالا هو طريقة التكلفة التاريخية، و هي الطريقة المستعملة في التقييم الأولي لعناصر الأصول و عناصر الخصوم.

✓ التكلفة التاريخية:

تُسجل العمليات على أساس تكلفتها عند تاريخ العملية و هذه التكلفة تبقى مستمرة خلال السنوات اللاحقة إلا في بعض الحالات الاستثنائية، و التي يمكن فيها إجراء إعادة تقييم لهذه العناصر و هذا باستعمال عدة طرق هي:

✓ قيمة الاستبدال:

هي القيمة التي تُحدد للأصل كما لو أنه جديد و في الوقت الحاضر، أي هي القيمة التي ستُدفع إذا أردنا استبدال أصل معين بآخر لكنه جديد، حيث تحتسب ا لإهتلاكات على هاته القيمة لاستخراج القيمة الصافية النظرية ثم تُقارن بالقيمة المحاسبة الصافية الحقيقية و يعالج الفرق بينهما إما ربح أو خسارة.

✓ القيمة المنفعية:

هي القيمة المتبقية للأصل مضافا إليها التدفقات المالية الصافية المستقبلية المنتظرة و المحيَّنة، حيث لإعادة التقييم نقوم بمقارنتها بقيمة البيع و نختار القيمة الأكبر من بينهما، والتي تسمى "القيمة القابلة للتحصيل" ثم نقارن هذه القيمة بالقيمة المحاسبية الصافية، فإذا كانت هذه الأخيرة أكبر من القيمة القابلة للتحصيل يعتبر الفرق كخسارة أما إذا كان العكس فالفرق يعتبر ربح.

✓ القيمة العادلة:

هي القيمة التي يمكن الحصول بها على أصل أو إطفاء التزام، و التي يتفق عليها الطرفين مع اطلاعهم و معرفتهم الجيدة للأسعار السوقية بحيث تكون العملية في الظروف العادية للمنافسة الحرة، و لإعادة التقييم نقوم بمقارنتها بالقيمة التاريخية و الفرق يسجل إما ربح في الأموال الخاصة أو خسارة في حسابات التسيير.

قد يعني مفهوم القيمة العادلة أحد أسس القياس الواردة أعلاه، لأنها قيمة اجتهادية يتم تحديدها وفقا لما يُعتقد أنه يمثل بعدالة قيمة عنصر معين، حيث يتدرج تحديد القيمة العادلة كما يلي:[1]

-السعر الوارد في العقد بيم الطرفين.

-السعر المتداول في السوق للأصول أو الخصوم المعنية بالمعاملة.

-السعر المتداول في السوق لأصول أو خصوم مشابهة للأصول أو الخصوم المعنية بالمعاملة.

وفي حالة عدم وجود مثل هذه الأسعار تُستعمل تقنيات أخرى للتقييم (خارجية أو داخلية):

-استعمال تقديرات السوق بشأن تحديد قيمة الأصل أو الخصم، إن أمكن.

-إذا تعذر ذلك يمكن إستعمال تقديرات المؤسسة بشأن قيمة العنصر موضع المعاملة.

-إذا تعذر ذلك يتم اللجوء إلى القيمة التاريخية كأساس لتقييم العناصر المعنية بالمعاملة.

ج- مفاهيم رأس المال:[1]

[1]Michel JAVET، op-cit، P 91.

ينتهي الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية بإعطاء مفهومين عامين لرأس المال، و هما المفهوم المالي و المفهوم المادي، حيث تتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية، و بموجب هذا المفهوم فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو الأموال الخاصة (حقوق الملكية) في المؤسسة، أما بموجب المفهوم المادي فإن رأس المال يمثل الطاقة التشغيلية أو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

المبحث الثالث: تطور النظم المحاسبية في الجزائر والاتجاه إلى المعايير الدولية

تهدف المحاسبة إلى توحيد طريقة عرض البيانات كما تهدف كذلك إلى وضع طرق تسجيل و تصنيف و تقييم موحدة تتميز بالعقلانية و يمكنها أن تتلاءم مع مختلف أنواع المؤسسات، حيث عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي المقاييس المحاسبية كما يلي:

"تمثل المقاييس المحاسبية معطيات مرجعية ناتجة عن اختيار عقلاني جماعي يهدف إلى إيجاد حل واحد لمشكل متكرر." [2]

عادة ما توكل مهام التطوير في مختلف البلدان إلى مجالس أو لجان أو مؤسسات وطنية مختصة تكلف بوضع التنظيمات و القواعد اللازمة، كما هو الحال في الجزائر، حيث و قبل التطرق إلى أعمال التطوير و مختلف الإصلاحات المحاسبية في الجزائر سنقوم بعرض مختصر للهيئات المسؤولة عن هذه الأعمال.

المطلب الأول: الهيئات المحاسبية في الجزائر

لم تكن المعايرة غداة الاستقلال تتصدر أولويات البرامج الاقتصادية، حيث بقيت الجزائر تسير وفقا للتنظيم المحاسبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي خلال سنوات عديدة بعد الاستقلال، و لم يتدعّم هذا المجال بأي هيئة مختصة تشرف على شؤون المعايرة المحاسبية إلا في بداية السبعينات، مع العلم أنها بقيت تستعين و تعتمد على الخبراء الفرنسيين في أشغالها و أعمالها.

الفرع الأول: الشركة الوطنية للمحاسبة:

أُنشِأت الشركة الوطنية للمحاسبة بموجب الأمر 67-205 المؤرخ في 07 أكتوبر 1967، و هي شركة وطنية عمومية ذات طابع مهني و خدماتي، تتمثل مهامها في القيام بدور محافظ الحسابات لدى كل الشركات الوطنية العمومية نتيجة للفراغ الذي كانت تعاني منه مهنة المحاسبة، حيث وجدت الشركة الوطنية للمحاسبة نفسها مجبرة على التنظيم و المعايرة في ميدان المحاسبة و محافظة الحسابات، و هذا من خلال تقاريرها

[1] محمد أبو ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[3] فؤاد عبد العزيز، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية، مذكرة ماجيستير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009، ص 79.

حول محاسبة الشركات الوطنية، حيث كانت تُختَم هذه التقارير بآراء و توصيات أو نصائح أو إنذارات، كما كانت تقدم أيضا الحلول للمشاكل المحاسبية و المعالجات للشركات الوطنية.

الفرع الثاني: المجلس الأعلى للمحاسبة:

أُنشِأ المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 حيث نص على ما يلي: [1]

إن المجلس الأعلى للمحاسبة الذي يوجد مقره بمدينة الجزائر يرأسه وزير المالية أو ممثله و يضم 18 عضوا دائما يعينون بموجب قرار من وزير المالية و هم:

- مدير الضرائب.
- مدير الخزينة العامة.
- مدير المعهد التكنولوجي والمالي.
- ممثل وزير العدل، حافظ الأختام، يجري اختياره من بين قضاة المجلس الأعلى.
- ممثل وزير الفلاحة و الإصلاح الزراعي.
- ممثل وزير الصناعة و الطاقة.
- ممثل وزير التجارة.
- ممثل عن وزير التعليم العالي والبحث العلمي.
- ممثل عن وزير التعليم الابتدائي و الثانوي.
- ممثل كاتب الدولة للتخطيط.
- ممثل المدرسة العليا للتجارة.
- مدير الشركة الوطنية للمحاسبة.
- ثلاث خبراء محاسبين مرخصين و محاسبان مرخصان.
- أستاذ من كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية بالجزائر ووهران و قسنطينة.

كما يمكن لمجلس المحاسبة استدعاء أي شخص اختصاصي لطلب الإيضاحات منه، و يعين المجلس نائب رئيس له من بين أعضائه الخبراء المحاسبين.

كان اختصاص هذا المجلس بالدرجة الأولى تحضير المخطط الزمني للمحاسبة "PCN" و المساعدة على التطبيق التدريجي لهذا المخطط، وكذلك الاهتمام بتنظيم المحاسبة الخاصة بكل قطاع من النشاط و الإدلاء بآرائه حول جميع المشاريع المتعلقة بالمخططات المحاسبية الخاصة و الموجهة إليه من طرف المؤسسات

[1] الأمر 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 107 لسنة 1971، المادة 22، 23، 24.

العمومية، لكن مهام هذا المجلس تغيرت سنة 1995 بمقتضى الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 جويلية 1995، ليُصبح الجهة القضائية العليا للرقابة على الأموال العمومية. [1]

الفرع الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

أُنشِأ المصف بموجب القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، وهو منظمة وطنية مهنية تتمتع بالشخصية المدنية و تجمع جميع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون. [2]

وهو مكلف بما يأتي:

-السهر على تنظيم المهنة و حسن ممارستها.

-الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.

-إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل و الإيقاف و الشطب من جدول المنظمة الوطنية.

-يقدم مساعدته للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي و الطلب المهني و التسعير.

-يمثل مصالح المهنة تجاه السلطات المختصة و تجاه الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.

-يُعد ويراجع و ينشر قائمة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

الفرع الرابع: المجلس الوطني للمحاسبة:

أُنشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، وهو جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، وهو تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، حيث تتمثل مهامه فيما يلي:[3]

-ضبط المقاييس المحاسبية و التطبيقات المرتبطة بها.

-يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه.

-تقديم استشارات للمجالس المنتخبة و الهيئات و الشركات أو الأشخاص المهتمين بالمحاسبة.

-القيام بالدراسات في مجال التنمية واستخدام الطرق و الأدوات المحاسبية.

---

[1] الأمر 95-20 المؤرخ في 1995/07/17، يتضمن الاختصاص الجديد للمجلس الأعلى للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 39 لسنة 1995، المادة02.

[2] القانون 91-08 مؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 لسنة 1991، المادة5، 9، 10.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 لسنة 1996، المادة2، 3.

-اقتراح الحلول و التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
-إبداء آرائه وتوصياته في كل المشاريع و النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
-المشاركة في تطوير أنظمة التكوين و برامجه و تحسين المستوى في مجال المحاسبة.
-متابعة تطوير التنظيمات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي، و ينظم كل التظاهرات و اللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

الفرع الخامس: المديرية العامة للمحاسبة:

و تسمى بالمديرية المركزية للمحاسبة وأُحدِثت ضمن هياكل وزارة المالية وتكلف بما يلي:[1]
-إعداد القواعد و الإجراءات المتعلقة بالمحاسبة.
-القيام بأي عمل أو دراسة أو بحث يهدف إلى تطوير وعصرنة مصالح الخزينة و توحيد الأنظمة المحاسبية.
-مركزة و توحيد و تقديم المعلومات المالية و المحاسبية و الميزانية.
-تصميم نظام الإعلام للخزينة و تسييره.
-ضمان تنشيط و تقييم نشاط مصالحها الخارجية.
-المبادرة بأي نص تشريعي أو تنظيمي تابع لميدان اختصاصها واقتراحه.

تتكون هذه المديرية من خمس (05) مديريات فرعية هي:
مديرية التنظيم و التنفيذ المحاسبي للميزانيات، مديرية عصرنة و توحيد المقاييس المحاسبية، مديرية التوحيد المحاسبي و المالي، مديرية الإعلام الآلي، مديرية إدارة الوسائل و المالية، مع العلم أن كل مديرية تنقسم بدورها إلى عدة مديريات فرعية.

الفرع السادس: لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها:

أُنشِأت بمقتضى المرسوم التشريعي رقم 93-10 مؤرخ في 23 ماي 1993، و تتكون من رئيس و ستة أعضاء، يعينون لمدة تدوم (04) سنوات تبعا للتوزيع الآتي:
-قاضي يقترحه وزير العدل.
-عضو يقترحه محافظ بنك الجزائر.
-عضوان مُختاران من بين مسؤولي الأشخاص المعنويين المصدرين للقيم المنقولة.
-عضوان يُختاران لما لهما من خبرة اكتسباها في المجال المالي أو المصرفي أو البورصة.
و تتمثل مهامها فيما يلي:[2]

[2] مرسوم تنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 2007/11/28، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 75 لسنة 2007، المادة02.

[1] مرسوم تشريعي رقم 93-10 مؤرخ في 23 ماي 1993، يتعلق ببورصة القيم المنقولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 34 لسنة 1993، المواد 20، 21، 22، 30، 31.

-حماية المستثمرين في القيم المنقولة.
-حسن سير القيم المنقولة و شفافيتها.
-قبول القيم المنقولة للتفاوض بشأنها و شطبها و تعليق تحديد أسعارها.
-تنظيم عمليات المقاصة.
-الشروط التي يُتفاوض ضمنها حول القيم المنقولة في البورصة و يتم تسليمها.
-العروض العمومية لشراء قيم منقولة.
-القيام دوريا بنشر الشركات المحددة أسعار قيمتها.

المطلب الثاني: الإصلاحات و التغيّرات في النظام المحاسبي الجزائري

بدأت أعمال الإصلاح في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط كحاسبي جديد سنة 1975 لتعويض النظام الموروث عن فرنسا في مخططها المحاسبي العام (PCG) لسنة 1957، لكن المخطط المحاسبي لسنة 1975 خضع بدوره لإصلاحات و تغيرات مختلفة و لعل أهمها تلك التي انطلقت سنة 1998، حيث كان السبب الأول وراء تبني الجزائر هذه الإصلاحات تلك النقائص التي لوحظت على هذا المخطط و كذلك العراقيل التي شكلها في وجه المؤسسات و مختلف المتعاملين الاقتصاديين، و هذا لأنه صمم في بيئة و ظروف اقتصادية و سياسية واجتماعية مختلفة عما نعيشه اليوم، و خاصة بعد تحول الجزائر من الاقتصاد الموجه و المخطط إلى الاقتصاد الحر، حيث أُسندت مهمة الإصلاح إلى هيئة وطنية سميت بلجنة المخطط الوطني المحاسبي و التي انبثقت من المجلس الوطني للمحاسبة، و الذي يعتبر الهيئة الوطنية المؤهلة و المسؤولة عن القيام بأعمال التوحيد و التقييس المحاسبيين و كذا إعداد المعايير، حيث قامت هذه اللجنة بـــ:
-تقييم النقائص في المخطط الوطني المحاسبي.
-إعداد مشروع مخطط محاسبي.
-استلام و قبول ملاحظات و توصيات من طرف المهنيين و الخبراء حول المشروع.
-إعداد المخطط وفق التوصيات و الملاحظات المحصل عليها.
-طرح المخطط على المجلس الوطني للمحاسبة لاختباره و تقييمه.

بعد القيام بمختلف الأعمال و الأخذ بعين الاعتبار كل التوصيات و الملاحظات من طرف المهنيين و الخبراء، خلصت اللجنة إلى ضرورة تعديل المخطط الوطني المحاسبي (PCN) و ليس استبداله كليا و هذا للأسباب التالية:
-التكاليف المرتفعة و المرتبطة بالتغيير الشامل و الكامل و الإصلاح الجذري.
-الضرر الذي قد يلحق بالمهنيين من خلال هذا التغيير.

و في سنة 2001 انتهت أعمال هذه اللجنة و التي لم تكن بالكافية و لا بالمرضية، حيث ظهر أنه من الصعب جدا تعديل المخطط المحاسبي الوطني وجعله يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية بسبب النقائص التي يحويها، و نتيجة لذلك أعدت الجزائر مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي و التي حصل عليها المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، حيث كان التمويل من طرف البنك العالمي.

بعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني قدم فريق العمل التابع لمجلس المحاسبة الفرنسي ثلاث اقتراحات أو طرق ممكنة للإصلاح المحاسبي، وعرضها على السلطات الجزائرية المختصة و ما كان على هذه الأخيرة سوى الاختيار بين هذه الطرق، و التي كانت كما يلي:[1]

أ -الطريقة الأولى: التعديل البسيط

كان هدفها الاحتفاظ بالهيكل الأساسي للمخطط المحاسبي الوطني واقتصار الإصلاحات على إجراء تحديثات على التقنيات المستعملة مع مراعاة التحولات الاقتصادية في الجزائر، لكن هذا ليس بالشيء الكافي لأن هذا المخطط احتفظ ببعض النقائص الموجودة فيه و التي عرقلت إيجاد الحلول للمشاكل التي واجهتها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ب -الطريقة الثانية: تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية

حسب هذه الطريقة يتم الاحتفاظ بالهيكل الأساسي للمخطط المحاسبي الوطني مع إدخال بعض الحلول التقنية المتطورة و المستمدة من معايير المحاسبة الدولية، و هذا ما يساعد المؤسسات الجزائرية على عرض قوائم مالية مفهومة من طرف المستثمرين الأجانب ويزيد من جودة المعلومات المالية المعروضة، لكن هذا الخيار قد يُنتج بعض السلبيات منها:

- إمكانية عدم توافق و تماشي التطبيقات المحلية مع بعض القواعد و الأحكام الدولية الجديدة.
- تعديل للمناهج التكوينية و الدراسية.

ج- الطريقة الثالثة: التغيير الجذري و إعداد نظام جديد يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية

على حسب هذه الطريقة يتم استحداث مخطط كحاسبي جديد كليا يستكد أحكامه من المبادئ و القواعد و الحلول المقدمة من طرف معايير المحاسبة الدولية، وقد وقع اختيار السلطات الجزائرية على الطريقة الثالثة رغم ما تحويه من مخاطر وصعوبات، حيث تقتضي تغيير شامل لمناهج و برامج التدريس و التكوين و ما يترتب عنه من تكاليف باهظة، و كذلك الأضرار التي قد تقع في المؤسسات الاقتصادية بسبب نقص و ضعف التكوين أو تأخره، و هكذا ظهر ما يعرف بالنظام المحاسبي المالي (système comptable financier).

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي

[1]Samir Merouani، le projet du nouveau système comptable Financier Algérien «anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS»، mémoire de Magistère ESC، 2007، P 69.

الفرع الأول: ظهور النظام المحاسبي المالي:

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، حيث يُعرّف في المادة 03 من هذا القانون و يسمى في صلب النص بالمحاسبة المالية:[1]

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية جديدة، و تصنيفها، و تقييمها، و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"، حيث يطبق النظام المحاسبي المالي على:

"كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها"، و المعنيون بمسك المحاسبة هم:

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

-التعاونيات.

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.

-كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، و يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

دخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2010، و هذا وفقا للأمر 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 [2]، حيث ظهر في صورته النهائية في 25 مارس 2009 في الجريدة الرسمية رقم 19، و يستمد هذا النظام معظم أحكامه و قواعده من معايير المحاسبة الدولية و يتبعها في المنهج، حيث عُرِض في سياق مطابق لما عرضناه سابقا فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي للمعايير و كذا قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي و عرض القوائم المالية.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المال (SCF):

لهذا النظام عدة أهداف و هي نفسها أهداف معايير المحاسبة الدولية لكن مع بعض التخصيص المحلي، و منها:

-إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية و عن أدائها و مختلف التغيرات الحاصلة في هذه الوضعية.

---

[1] القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 لسنة 2007، المواد 2، 3، 4، 5.

[2] أمر رقم 08-02 مؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 لسنة 2008، مادة 62.

-السماح بإجراءات مقارنات زمنية، أي داخل المؤسسة نفسها من فترة لأخرى أو مكانية بين مؤسسات لها نفس النشاط سواء على المستوى الوطني أو الدولي.[1]

-تطبيق الحلول الدولية و التي تقرب الممارسات المحاسبية المحلية من تلك العالمية، و تسمح للمحاسبة بالعمل في إطار مفاهيمي و مبادئ مكيفة مع الاقتصاد الحديث، و كذا إنتاج معلومات مالية مفصلة.[2]

-إصدار قواعد و أسس تقيد الممارسات المحاسبية للتقليل من أخطار التلاعبات الإدارية أو الأخطاء و تسمح بمراقبة فعالة للحسابات.

-تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين و المحتملين من معلومات مالية حول المؤسسات الاقتصادية، تكون متناسقة، مقروءة و قابلة للفهم، و تسمح بالمقارنة و تساعد على اتخاذ القرارات.

-تمكين المؤسسات الصغيرة من إنشاء نظام معلومات مبني على محاسبة بسيطة.[3]

-المساعدة على إجراء إحصائيات فيما يخص مختلف القطاعات الاقتصادية على المستوى الوطني تكون مبنية على معلومات ذات مصداقية و جودة عاليتين.

-ترقية المناهج التعليمية و التكوينية للمحاسبة و التسيير بجعلها مشتركة و تتماشى مع المناهج العالمية، مما يسهل حركة المهنيين حول العالم.

الفرع الثالث: الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية:

يتوافق النظام المحاسبي المالي بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية، لكن توجد بعض الاختلافات بينهما نذكر منها:

-ينص النظام المحاسبي المالي على قواعد محددة لبعض الحالات مثل تنظيم ومسك المحاسبة، تصنيف الحسابات وسيرها وتسجيل العمليات فيها، في حين لا تخضع هذه الحالات لأي قواعد في معايير المحاسبة الدولية ولم يتم التطرق إليها.

-تطرق النظام المحاسبي المالي إلى حالة المؤسسات الصغيرة حيث سمح لها بمسك محاسبة مبسطة مبنية على أساس التدفق النقدي (محاسبة الخزينة)، في حين لم تعالج هذه المسألة في معايير المحاسبة الدولية.

-إن خدمات منح التقاعد وأساليب تقييمها تخضع لأحكام دقيقة و مفصلة في المعايير الدولية عكس النظام المحاسبي المالي الذي تناولها بشكل عام ومبسط.

-الجرد الدائم إلزامي في النظام المحاسبي المالي لكنه اختياري حسب معايير المحاسبة الدولية.

---

[1]Samir Merouani، op-cit، P 94.

[2]Instruction n02 du 29 octobre 2009 portant la première application du SCF 2010، direction générale de la comptabilité، Ministère des finances novembre 2009، P 02.

[3]Instruction n02 du 29 octobre 2009، op-cit، P 02.

-تطرق النظام المحاسبي المالي إلى الأدوات المالية والعقارات الاستثمارية بشكل سطحي في حين تناولتها المعايير الدولية بكثير من التفصيل والدقة.

خلاصة الفصل:

اتضح لنا من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل أن المحاسبة ترتبط ارتباطا وثيقا بمختلف التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وأن أي نظام محاسبي مرجح أن يتغير استنادا إلى توقعات واحتياجات الأطراف الفاعلة فيه وكذا العلاقات بينهم من صراعات واتفاقات، وقد بيّنا أيضًا أنه في السياق الحالي للعولمة أصبح التوافق الدولي أو الحد من الفوارق بين القواعد المحاسبية الوطنية مسألة وقضية هامة بالنسبة للمؤسسات، حيث أن هذا التوافق يسمح لهم بالوصول إلى جميع الأسواق المالية دون الحاجة إلى إنشاء وإصدار حسابات خاصة لكل منطقة أو سوق مالي، وفي الوقت نفسه يمكن للمستثمرين تقييم أداء أي مؤسسة بسهولة ودون الحاجة إلى معرفة تفاصيل كل محاسبة محلية، وهذا هو الهدف الذي تسعى إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC" من خلال المعايير التي تقوم بإصدارها.

كما تجلى لنا أن اختيار تبني معايير المحاسبة الدولية ناتج عن رغبة مختلف الفاعلين السياسيين والاقتصاديين في تسهيل قراءة القوائم والتقارير المالية التي تعدها المؤسسات المتمركزة في مختلف الأسواق العالمية، وهكذا كانت الرغبة في الجزائر حيث تم التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني " PCN" والنهج الجبائي والقانوني الذي يعتمده، وحل محله النظام المحاسبي المالي " SCF" ذو النهج الاقتصادي الذي تنادي به معايير المحاسبة الدولية.

إن المحاسبة لم تعد مجرد وسيلة إثبات أو نظام ضروري لحساب الضريبة، بل أصبحت أداة لا غنى عنها تهدف إلى توفير معلومات مالية ملائمة وموثوق فيها ومفيدة، وهذه المعلومات موجهة بالدرجة الأولى إلى المستثمرين لمساعدتهم في قياس الأداء الاقتصادي والما لي للمؤسسة التي يستثمرون فيها، باعتبار أن أولى اهتماماتهم تدور حول إمكانية زيادة مردودية أموالهم الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، لذا فإن أي تقلبات أو تغيرات في مردودية هذه الأموال سيخلق حالة من الشك وعدم اليقين لدى المستثمرين ويزيد من ترددهم ويقوض من ثقتهم، وهذا ما يدفعنا إلى التساؤل حول مدى تأثير الانتقال والتحول إلى معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات، وهو ما سنعمل على إيضاحه في هذا الفصل .

الفصل الثاني: معاير المحاسبة الدولية و تأثيراته على المردودية المالية

تمهيد الفصل:

من المنتظر أن يكون الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية ذا أثر واضح و معتبر على حسابات المؤسسة من حيث الشكل و المضمون ، و هذا بسبب الاختلافات التي ستظهر عند التطبيق بين المعايير الدولية وبين المخططات المحاسبية المحلية، وخاصة فيما يتعلق بالأطر المفاهيمية و قواعد التسجيل المحاسبي ومختلف طرق القياس و التقييم،و التي من المحتمل أن يكون لها أيضا أثر مالي معتبر على النتيجة و الأموال الخاصة، حيث سيكون من الصعب للغاية تحديده بدقة ، لذا يجب على المؤسسات توقع و إنتظار إختلالات وتغيرات في وضعياتها المالية ، وهذا ما قد يؤدي إلى زعزعة ثقة المساهمين و المستثمرين في المؤسسة ، وبالتالي التـأثير على الحكم الذي يصدرونه بش أنها، باعتبارهم يقومون بتزويد المؤسسة با لأموال لأنهم يتطلعون الى عائد و مردود مالي عليها ، ويقومون أيضا بتعيين مختلف المدراء و المسيرين حيث يعملون كلهم على تحقيق هذا الهدف إلا و هو تعظيم ثروة المساهمين، وهذا ما يعكس أهمية ما نحن بصدد دراسته و فهمه وهي المردودية المالية باعتبارها مؤشر سهل القياس و الملاحظة الذي يسمح بالحكم على آداء المؤسسات التي تسعى إلى اجتذاب الموارد المالية،حيث أن مستقبل المؤسسة مرهون بمردوديتها.

سنتطرق في هذا الفصل إلى المردودية في المؤسسة و مختلف أنواعها لإعطاء صورة واضحة عن ماهيتها، مع التركيز على المردودية المالية و تبيان أهميتها لأنها صلب الموضوع، وبعد ذالك سندخل في معيار المحاسبة السادس عشر المؤثر عليها و على محدداتها.

المبحث الأول: المردودية المالية

تختلف وجهات النظر لمصطلح المردودية من محيط إلى أخر ، ففي المحيط الاشتراكي المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي تهدف بالدرجة الأولى إلى تحقيق المردودية الاجتماعية (امتصاص البطالة،توفير منتجات بأسعار منخفضة...الخ) حتى و إن كان ذالك يؤثر سلبا على الوضعية المالية للمؤسسة ، أما في المحيط الرأسمالي فالمؤسسة تكون فعالة كلما حققت مردودية مالية أحسن و التي تعكس تحقيق الأرباح الصافية.

وعموما فان دراسة مردودية مؤسسة، منتج، أو عملية ما، هي مقارنة النتائج المتحصل عليها على المستوى الاقتصادي مع المجهود المبذول على نفس المستوى ، ويمكن التعبير عن المردودية في شكل حاصل قسمة عنصرين أو على شكل مؤشر يبين الى اي مدى قيمة المجهود المبذول (العنصر الأول) معوض بالنتيجة المتحصل عليها(العنصر الثاني)[1]، ويمكن أن نجد عدة تعاريف للمردودية منها:

المطلب الأول: مفهوم المردودية ومستوياتها

الفرع الأول: تعريف المردودية:

عرفها الأستاذ "p.conso" على أنها معنى يطبق على جميع الاتجاهات الاقتصادية عند استعمال و استخدام الإمكانات المالية و المادية، والتي تعبر عن العلاقة بين الإمكانات و النتائج [2]: **النتائج/الإمكانات.**

وهذه العلاقة ليس لها معنى إلا إذا تم مقارنتها بفترة مرجعية،ويكون قياس المردودية و تحديد مفهومها تبعا للعناصر المكونة لهذه العلاقة.

ويرى كل من p.lorzane و r.teller بأن المردودية بصفة عامة عبارة عن الفائض النقدي الناتج عن العمليات الخارجية و الداخلية للمؤسسة، وبالتالي فالمردودية عبارة عن علاقة بين قوة تحقيق النتائج و حجم تكلفة الأموال المستثمرة[3].

وقد عرفها أيضا كل من jack koéhl و jerome على أنها قدرة المؤسسة على تحصيل فوائد ، وتتمثل في العلاقة بين النتائج التي تحصلت عليها و الموارد التي وضعت تحت تصرفها من أصول مادية وغير مادية و أموال.

الفرع الثاني: مستويات المردودية:

تقاس المردودية في الأساس على ثلاث مستويات و هي [4]:

---

[1] بوعلام بوشاشي، المنبر في التحليل المالي،و تحليل الاستغلال،دار هومة للنشروالتوزيع،الجزائر 1998،ص24.

[2] colasse.p.la rentabilite de lentreprise.analyse prevision et contrôle.2em edition.paris.1998.p134.

[3] Lauzale.controle de gestion et budget.serey.paris 1997.p28.

[4] علجيمي لخلفن، السلسلة العلمية في التقنيات الكمية في التسيير،التسيير المالي و التحليل المالي،الجزء الاول،الجزائر، 1999،ص18.

- مستوى النشاط أو المستوى التجاري.
- المستوى الاقتصادي.
- المستوى المالي.

وعليه نجد ثلاث أنواع رئيسية للمردودية وهي:

- مردودية النشاط (المردودية التجارية) (ros).
- المردودية الإقتصادية (roa).
- المردودية المالية (العائد على حقوق الملكية) (roe).

أ –مردودية النشاط: (المردودية التجارية)[1]:

على هذا المستوى يتم تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة بين النتيجة و رقم الأعمال المحقق(خارج الضرائب) و هو الذي يشمل مستوى النشاط،لمعرفة اذا كانت المؤسسة تحقق نتيجة كافية من المبيعات لتغطية تكاليفها الثابتة و المتغيرة،وتعكس هذه النسبة قدرة الشركة على تقديم المنتجات بكلفة أدنى آو بسعر أعلى لذلك فهي تؤشر على قدرة الدينار من المبيعات على تحقيق الربح و لها ثلاث مؤشرات هي:

✓ نسبة الهامش الإجمالي (gross profit margin):

تستعمل بشكل واسع في المؤسسات التجارية و تحسب من جدول حسابات النتائج ،وهي مستقلة عن السياسة المالية للمؤسسة،حيث تساعد على تقييم إستراتيجيتها التجارية،وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الإجمالي=النتيجة الإجمالية/رقم الأعمال خارج

✓ نسبة الهامش الإجمالي للاستغلال: (operating profit margin) :

تقيس هذه النسبة أداء المؤسسة على المستوى التشغيلي و التجاري وكذا قدرتها على توليد موارد للخزينة من خلال طاقاتها التشغيلية،وتكون مرتفعة في المؤسسة التي تشتغل بمعدات ثقيلة،حيث تحسب بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الإجمالي للاستغلال:الفائض الإجمالي للاستغلال/رقم الأعمال خارج

✓ نسبة هامش الربح (net profitmargin)

[1] إلياس بن ساسي،التسيير المالي و الادارة المالية،دار وائل للنشر و التوزيع،الاردن، 2006،ص35.

تعد هذه النسبة من أكثر النسب استخداما و لها تأثير كبير على النمو المتوقع للمؤسسة وموقفها التنافسي في الأجل الطويل، وتستعمل عادة في المقارنة بين المؤسسات حيث تتغير بتغير نسبة المبيعات و التكاليف التشغيلية و تحسب بالعلاقة التالية:

نسبة هامش الربح الصافي=النتيجة الصافية/رقم الأعمال خارج

ب المردودية الإقتصادية (return on asset)[1]:

تسمى كذلك بالعائد على الموجودات،حيث تعكس هذه النسبة قدرة المؤسسة على توليد ا لأرباح من جميع موجوداتها وأصولها، وتقيس أيضا مدى نجاح الإدارة في إستعمال هاته الأصول التي عهدت إليها، وتحسب بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية=النتيجة الصافية/مجموع الأصول

ويمكن أن تحسب بالعلاقة التالية:

المردودية الإقتصادية =معدل دوران الأصول*هامش الربح

معدل دوران الأصول=رقم الأعمال/الأصول

أما فيما يخص المردودية المالية ونظرا لأهميتها بالنسبة لموضوعنا وعلاقتها الوثيقة به، سوف تخصص لها مطلبين كاملين، لنتمكن من تسليط الضوء على جميع جوانبها.

المطلب الثاني:مفهوم المردودية المالية

الفرع الأول: تعريف المردودية المالية:

وتسمى كذلك بالعائد على حقوق الملكية أو على الأموال الخاصة، حيث تهم هذه النسبة بالدرجة الأولى المساهمين و المستثمرين المحتملين بالإضافة إلى المسيرين، وهي مؤشر على قدرة المؤسسة على مكافأة المساهمين و زيادة ثروتهم الصافية الناتجة عن أنشطتها العادية،سواء على شكل أرباح موزعة او على شكل تخصيص في الاحتياطات من شانه رفع القيمة الجوهرية للأسهم التي يحملونها وحتى يرضى المساهم آو

المردودية المالية= (النتيجة الصافية/الأموال الخاصة)*100.

[1]السعيد فرحات جمعة،الاداء الم

المستثمر و يقبل بوضع وعهد مدخراته لدى المؤسسة يجب أن تكون مردوديتها المالية مرتفعة [1]، وتحسب بالعلاقة التالية:

الفرع الثاني: أهمية المردودية المالية:

إن المستثمرين يهتمون بالدرجة الأولى بما ينجم من عائد على الأموال المستثمرة في المؤسسات[2] وما حققته أو يمكن ان تحققه من قيمة مضافة،في مقابل المخاطر التي يمكن ان تنجر من ذلك، و بالتالي فالمساهم الحالي يبحث عن المفاضلة بين الاحتفاظ بالأسهم التي يمتلكها في المؤسسة أو التخلي عنها ، أما المستثمر المرتقب فيحاول ان يفاضل بين قرار الشراء أسهم المؤسسة أولا، وهذا ما يعكس أهمية المردودية المالية بالنسبة لهم، حيث ان قراراتهم بهذا الشأن تبنى بالدرجة الأولى على هذه النسبة و مدى رضائهم عنها،وهذه القرارات هي التي تحدد مستقبل المؤسسة سواء إيجابا أو سلبا ، إذن فالمردودية المالية هدف تبتغيه كل مؤسسة سواء كانت تجارية او صناعية ، فتحقيقها يعبر عن سلامة مركزها المالي من جهة و صحة أسلوب التسيير الذي تنتهجه من جهة أخرى، و هي أيضا من أهم المؤشرات التي تقيس الفعالية الكلية للمؤسسة.

إن المردودية المالية ليست مجرد هدف فقط ،بل هي أيضا وسيلة لتحقيق الإستراتيجية كتطوير و توسيع المؤسسة مثلا، أو خلق منتجات جديدة،و لها دور تكميلي للحفاظ على توازن المؤسسة و هي أساس لتقييمها و بالتالي التعرف على مراكز القوة و الضعف فيها،و كذا تحديد ومعرفة وضعيتها داخل القطاع الذي تنشط فيه، وتساعد في عملية اتخاذ القرارات و تتخذ كأساس لتصحيح الانحرافات و ذالك بمقارنتها بنتائج السنوات السابقة.

وتجدر الإشارة إلى أن من بين الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة هي الموارد الداخلية و لا يمكن لهذه الأخيرة أن تتجمع إن لم تحقق المؤسسة دوريا مردودية مالية، وتمكن أهميتها في هذا الإطار في القضاء على مشكلة التمويل أو على الأقل التخفيض من حدتها و القضاء تدريجيا على المخاطر المالية الخارجية.

المطلب الثالث:محددات المردودية المالية

[1] Patrick piget.gestion financier de lentreprise.2emedition.economique.paris France.2005.p105

[2] بن بلقاسم سفيان،النظام المحاسبي المالي وترشيد عملية اتخاذ القرارفي سياق العولمة وتطور الاسواق المالية،رسالة مقدمة ضمن متطابات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر 2010،ص164.

من خلال العلاقة السابقة الذكر نستطيع أن نستخرج محددات أو مكونات المردودية المالية، ألا و هي النتيجة و الأموال الخاصة، والتي تصدر من القوائم المالية حيث تسمح بقياس و متابعة نتائج أعمال المؤسسة و يتعلق الأمر بالميزانية و جدول حسابات النتائج و جدول تغيرات الأموال الخاصة.

الفرع الأول: النتيجة:

كما عرفناها سابقا فهي الفرق بين الأموال الخاصة في بداية السنة و نهاية السنة ، وهي الفرق بين الإيرادات و التكاليف التي تكون ممثلة في جدول حسابات النتائج(قائمة الدخل)على الشكل التالي:

جدول رقم(01):حساب النتائج (حسب الطبيعة)

البيان		

رقم الأعمال		
تغير مخزون المنتجات المصنعة و منتجات قيد الصنع		
إنتاج مثبت		
إعانات الاستغلال		
1-إنتاج السنة المالية		
المشتريات المستهلكة		
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		
2-استهلاك السنة المالية		
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		
أعباء المستخدمين		
الضرائب، الرسوم و المدفوعات المشابهة		
4-الفائض الإجمالي من الاستغلال		
المنتجات العملياتية الأخرى		
الأعباء العملياتية الأخرى		
مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات		
استئناف عناصر عن خسائر القيمة و المؤونات		
5-النتيجة العملياتية		
المنتوجات المالية		
الأعباء المالية		
6-النتيجة المالية		
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة(تغيرات)حول النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية		
مجموع أعباء الأنشطة العادية		
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
العناصر غير العادية-المنتوجات (يطلب بيانها)		
العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)		
9-النتيجة غير العادية		
10-النتيجة الصافية للسنة المالية		

المصدر: القرار المؤرخ في 26جويلية2008.يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 لسنة2009،ص31.

جدول رقم (02): حسابات النتائج (حسب الوظيفة)

البيان		
رقم الاعمال		
كلفة المبيعات		
هامش الربح الاجمالي		
منتجات أخرى عملياتية		
التكاليف التجارية		
الأعباء الإدارية		
أعباء أخرى عملياتية		
النتيجة العملياتية		
تقديم تفاصيل الاعباء حسب الطبيعة		
(مصاريف المستخدمين،التخصصات،الاشتراكات)		
منتجات مالية		
الأعباء المالية		
النتيجة العادية قبل الضريبة		
الضرائب الواجبة على النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة على الضرائب العادية(التغيرات)		
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
الأعباء غير العادية		
المنتوجات غير العادية		
النتيجة الصافية للسنة المالية		
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية		
النتيجة الصافية للمجموع المدمج		
منها حصة ذوي الاقلية		
حصة المجمع		

المصدر: القرار المؤرخ في 26جويلية2008.يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 لسنة2009، ص31.

الفرع الثاني: الأموال الخاصة:

تظهر في الميزانية حيث عرفناها سابقا على أنها فائض الأصول على الخصوم و تشمل[1]:

- رأس المال الصادر(أو حساب المستغل): هو مجموع المبالغ الموضوعة بصفة دائمة تحت تصرف المؤسسة وتكون على شكل مساهمات نقدية أو مادية، كما تمثل القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصها.
- رأس المال غير المطلوب: و هو رأس المال غير مستعان به.
- العلاوات و الاحتياطات:

✓ فارق التقييم:يسجل فيه رصيد الأرباح و الخسائر غير المقيدة في النتيجة والناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها الحقيقية(الأصول الثابتة المالية).

✓ الاحتياطات(القانونية،القانونية الأساسية، العادية والمقننة):عبارة عن أرباح مخصصة بشكل دائم للمؤسسة.

- فارق إعادة التقييم:يسجل فيه فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظ في الأصول الثابتة التي تكون موضوع إعادة التقييم.
- فارق المعادلة(يستعمل في الحسابات المجمعة فقط):وهو الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المقومة عن طريق المعادلة أعلى من سعر الشراء.
- النتيجة الصافية.
- الترحيل من جديد: وهو جزء من النتيجة أرجات الجمعية العامة تخصيصه الى قرار تخصيص نهائي لاحق،ويسجل في هذا الحساب أيضا أثار تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

وتظهر تغيرات هذه البنود من خلال قائمة مالية تسمى"جدول تغيرات الأموال الخاصة"،و الذي يعطي معلومات عن العناصر التي أثرت خلال الدورة على الثروة المتاحة للمساهمين في نهاية الفترة،و التي لم تظهر في جدول حسابات النتائج ،مثل فوائض القيمة الضمنية و المنتظرة و التي تقاس عند إعادة تقييم الأصول،و الإيرادات و النفقات التي لا تمر عن طريق النتيجة(تحمل مباشرة للأموال الخاصة).

بعد أن عرفنا المردودية المالية و مختلف محدداتها و مكوناتها سنحاول فيما يلي التطرق إلى معيار المحاسبة الدولي الذي يمكن أن يؤثر بشكل أو بآخر عليها.

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر الممتلكات والتجهيزات والمعدات:

تمثل الممتلكات، المنشات و المعدات،التثبيتات المادية(الملموسة)التي تمتلكها المؤسسة والتي تمثل الطاقة الانتاجية لها،حيث تقتنى لأغراض الاستفادة منها في نشاط المؤسسة وليس لغرض بيعها، أو المتاجرة

[1] القرار المؤرخ في 26جويلية2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 لسنة2009، ص53.

بها،وقد تكون قابلة للاهتلاك، ولقد جاء هذا المعيار ليوضح المعالجة المحاسبية لهذه العناصر حتى يستطيع مستعملو القوائم المالية تمييز المعلومات المتعلقة باستثمارات المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر الممتلكات والتجهيزات والمعدات:

تم إعتماد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر– الممتلكات والتجهيزات والمعدات في آذار (مارس) 1982.

في كانون أول (ديسمبر) 1993 تم تعديل معيار المحاسبة الدولي السادس عشر كجزء من مشروع خاص بإمكانية مقارنة البيانات المالية و تحسينها وأصبح يسمى معيار المحاسبة الدولي السادس عشر" الممتلكات والتجهيزات والمعدات " (معيار المحاسبة الدولي السادس عشر(المعدل في عام 1993)).

في تموز (يوليو) 1997 عندما تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي الأول – عرض البيانات المالية تم تعديل الفقرة 66(هـ) من معيار المحاسبة الدولي السادس عشر (المعدل في عام 1993) (الآن الفقرة 60(هـ) من هذا المعيار).

في نيسان (أبريل) وتموز (يوليو) 1998 تم تعديل عدة فقرات من معيار المحاسبة الدولي السادس عشر (المعدل في عام 1993) – لتكون منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي الثاني و العشرون "دمج منشآت الأعمال" ومعيار المحاسبة الدولي السادس و الثلاثون – "انخفاض قيمة الموجودات" ومعيار المحاسبة الدولي السابع و الثلاثون "المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة". ويصبح هذا المعيار(معيار المحاسبة الدولي السادس عشر(المعدل في عام 1998) نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) 1999 أو بعد هذا التاريخ.[1]

الفرع الأول: تعريف المصطلحات:

استخدمت المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة[2]:

الممتلكات والتجهيزات والمعدات هي الموجودات الملموسة التي:

تمثل الممتلكات، التجهيزات و المعدات، التثبيتات المادية (الملموسة)التي تمتلكها المؤسسة و التي تمثل الطاقة الإنتاجية لها، حيث تقتنى لأغراض الاستفادة منها في نشاط المؤسسة و ليس لغرض بيعها ، او المتاجرة بها، وقد تكون قابلة للامتلاك مثل المباني، السيارات و غيرها، أو غير قابلة للامتلاك مثل الأراضي، ومن أمثلة هذه التثبيتات نجد:الآلات، السيارات، المباني، الأراضي، الأثاث و المعدات.

تحتفظ بها المنشأة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية، و يتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.

[1] مامون حمدان ،دورة المعايير المحاسبية الدولية،المحاضرة 16،دمشق،كانون الاول،2009.

[2] محمد وندلوس، معايير المحاسبة الدولية، دروس السنة الأولى ماجيستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3،2010

الإستهلاك: هو توزيع منتظم لقيمة الأصل القابلة للاستهلاك خلال عمره الإنتاجي.
قيمة الاستهلاك: هي تكلفة الأصل أو قيمة أخرى بديلة للتكلفة في البيانات المالية مطروحا منها القيمة التخريدية.
العمر الإنتاجي: هو إما الفترة الزمنية التي خلالها تتوقع المنشأة أن تستخدم الأصل، أو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع حصول المنشأة عليها من الأصل.
التكلفة: هي قيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر يعطى للحصول على الأصل في وقت حيازته أو تشييده.
القيمة التخريدية: هي صافي القيمة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح التكاليف المتوقعة للإزالة.
القيمة العادلة: هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة.
خسارة إنخفاض القيمة: هي القيمة التي تزيد بها القيمة المسجلة للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد.
القيمة المسجلة: هي القيمة التي يظهر فيها الأصل في الميزانية بعد طرح أي استهلاك متراكم منه، وأية خسائر في انخفاض قيمته.

الفرع الثاني: المحاور الرئيسية للمعيار:

المعالجة المحاسبية للأصول المادية:

- تحديد القيم المحاسبية لهذه التثبيتات في الفترات اللاحقة.
- تحديد مخصصات الإهتلاك و خسائر القيم المتعلقة بالتثبيتات المادية وكذا طرق ا لإهتلاك و تقدير الفترات المرتبطة بها.
- تحديد طرق إقتناء التثبيتات المادية و الاعتراف بالمكاسب و الخسائر الناتجة عن اقتناء التثبيتات بالمبادلة سواء كانت متماثلة أو غير متماثلة.

المبدأ الرئيسي لهذا المعيار ينص على أن المؤسسة يجب أن تسجل أولا كل التكاليف المتعلقة بالتثبيتات المادية وقت تحملها، ثم تقوم بتوزيع هذه التكاليف على مدة استعمال الأصل، ويطبق هذا المعيار في المعالجة المحاسبية لجميع التثبيتات المادية ما عدا إذا كان معيار آخر يقترح و يسمح بمعالجة محاسبية مختلفة،حيث تستثنى منه الحيوانات و الأنعام أو أي أصول أخرى، و كذالك التثبيتات المادية المقتناة لغرض البيع ، أو التثبيتات الغير متداولة المقتناة للبيع و العمليات غير المستمرة.

المطلب الثاني: الاعتراف بالممتلكات المنشآت و المعدات و القياس.

الفرع الأول: الاعتراف بالممتلكات المنشآت والمعدات.

أ -شروط الإعتراف

يتم الإعتراف بالممتلكات، المنشآت و المعدات كأصل عندما:[1]

- ✓ يتوقع أن تتولد منه منافع اقتصادية مستقبلية.
- ✓ يمكن قياس تكلفته بشكل موثوق .

ب -معايير لاعتراف بالممتلكات، المنشآت و المعدات.

- ✓ إن أساس الاعتراف يستخدم لجميع تكاليف الممتلكات، المنشآت و المعدات التي يتم تكبدها عند التملك، و تتضمن التكاليف المحملة للممتلكات، المنشآت و المعدات جميع التكاليف التي يتم تكبدها للحصول على أصل أو لإنشاء الأصل و تشييده.
- ✓ يمكن تجميع بعض البنود ضمن الممتلكات، المنشآت و المعدات تحت بند واحد إذا كانت أهميتها النسبية ليست عالية.
- ✓ يشير المعيار إلى أنه يمكن تطبيق تعريف الأصل و معايير الاعتراف على قطع الغيار و التي يتم تسجيلها كمخزون عند شرائها و اعتبار الكمية المستخدمة منها خلال الفترة كمصروف، إلى أن يتم الإعتراف بقطع الغيار الرئيسية ضمن بنود الممتلكات، المنشآت و المعدات.
- ✓ يتم اعتبار مصاريف الإصلاح و الصيانة لبند الممتلكات، المنشآت و المعدات، و التي لا تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل كمصروف.
- ✓ إذا كانت بعض أجزاء الأصل ذات أهمية نسبية عالية مقارنة مع إجمالي تكلفة الأصل و كان العمر الإنتاجي للأجزاء المضافة تختلف عن العمر الإنتاجي المتبقي للأصل، فيتوجب في هذه الحالة تسجيل إهتلاك تلك الأجزاء بشكل منفصل عن الأصل.[2]
- ✓ بعض أجزاء الأصل التي قد تحتاج الى تبديل بشكل دوري، فيجب أن تسجل عند تملك الأصل بشكل مستقل و بالقيمة المقدرة للاستبدال بشرط أن يكون بالإمكان تقدير المنفعة المستقبلية بشكل موثوق .
- ✓ عند القيام بإجراء عمليات صيانة دورية شاملة كل ثلاث أو أربع سنوات فانه يتم رسملة هذه التكاليف و إطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة.

الفرع الثاني: القياس و التقييم

أ – القياس الأولي للممتلكات، المنشآت و المعدات:

يجب قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي تتأهل للاعتراف بها كأصل مبدئيا على أساس تكلفتها.

[1]COD IFRS : Normes et Interprétations، édition Group Revue Fiduciaire، Paris، 3eme édition، 2007، p 149-150.

[2] محمد ابو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولي: الجوانب النظرية و العملية، دار وائل، 2008، ص254-255.

- إن التثبيتات المادية التي توافق الشروط السابقة الذكر يجب أن تقييم بتكلفتها و التي تشمل ثمن الشراء (بعد طرح كل التخفيضات و الحسومات) مضافا اليها جميع الضرئب و الرسوم غير مسترجعة، مثل الرسوم الجمركية و رسوم التسجيل، بالضافة الى المصاريف المرتبطة مباشرة بتحويل و نقل التثبيت الى موقعه، و مصاريف تجهيز هذا الموقع و تهيئته و تكاليف التفكيك و التركيب، و كل المصاريف المتعلقة بالتثبيت لجعله في حالة الخدمة و جاهز للاستخدام حسب الطريقة المتوقعة من الادارة [1]، و من أمثلة هذه التكاليف نجد: مصاريف المستخدمين، تعويضات الخبراء و المختصين، مصاريف الشحن .....الخ.

أما فيما يتعلق بالمصاريف الأخرى غير مرتبطة مباشرة بالتثبيت المادي و عملية جعله في حالة الخدمة، لا يمكن أن تدمج في تكلفته، و حتى يعترف بهذه المصاريف الاضافية في تكلفة التثبيت يجب أن توافق مجموعة من الشروط هي:[2]

- أن تكون هذه المصاريف مرتبطة بالتثبيت و عملية وضعه في الخدمة.
- أن تكون ضرورية .
- أن تكون عادية و غير مبالغ فيها

- في حالة بناء التثبيت المادي داخليا فان تكلفته تشمل مجموع تكاليف المواد المستهلكة و اليد العاملة و المصاريف الأخرى المباشرة و المرتبطة بالتثبيت ووضعه في الخدمة [3]، كما يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار الفوائد المالية التي تمثل تكاليف التمويل الخارجي عند وجود الحاجة له، و هذا إذا كان التثبيت المادي مؤهل (Eligible)، أي يتطلب مدة زمنية لإنجازه أكثر من سنة، كذلك الأمر بالنسبة للتثبيتات المحصلة بدفع مؤجل إذا كانت مؤهلة، حيث يعتبر الفرق بين القيمة الفورية و القيمة التي يجب تسديدها كفوائد مالية يعترف بها في تكلفة التثبيت.
- (مبادلة الموجودات) إذا تم اقتناء التثبيت المادي بالتبادل مع تثبيت آخر سوء كان مماثل أو غير مماثل، فان التكلفة يتم قياسها بالقيمة العادلة، إلا إذا:

- كانت عملية التبادل ليس لها وجود مادي.
- كانت القيمة العادلة للتثبيت المستلم أو المستغنى عنه لا يمكن قياسها بموثوقية، و إذا لم يتم قياس التثبيت المقتنى بالقيمة العادلة، فان تكلفته تكون القيمة المحاسبية لنظيره المستغنى عنه.

- إذا تم شراء التثبيت المادي مقابل إصدار أسهم أو سندات، يسجل بالقيمة العادلة لهاته الأسهم و السندات التي أصدرت مقابله، مع الأخذ بعين الاعتبار علاوة أو خصم الإصدار.

---

[1] Brian et Laura Friedrich، op-cit، p02.

[2] محمد وندلوس، معايير المحاسبة الدولية، دروس السنة الأولى ماجيستير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، 2010.

[3] Système comptable et financier, Actifs corporelles, Institut spécialisé en gestion et finances, INTEC, paris, 2008, p 10.

- إذا تم شراء التثبيتات المادية كمجموعة واحدة، توزع التكلفة التي دفعت مقابلها على عناصر هاته المجموعة حسب القيم التي يقدرها الخبراء .
- إذا تم استلام التثبيتات المادية كتبرعات تسجل بقيمتها العادلة عند نقل ملكيتها، و إذا لم تنقل ملكيتها يتم الإفصاح عنها ضمن الملاحظات التفسيرية .
- إذا تم اقتناء تثبيت مادي يتكون من أجزاء مدة استعمالها و استهلاك منافعها الاقتصادية تختلف عن مدة استعمال التثبيت ككل، و كانت هذه الأجزاء ذات مبالغ هامة و معتبرة بالنسبة لقيمة الكلية للتثبيت، فان التسجيل يكون على حسب الأجزاء أي بشكل منفصل.
- (النفقات اللاحقة) يجب إضافة النفقات اللاحقة والمتعلقة ببند من الممتلكات، المنشآت والمعدات التي سبق أن تم الاعتراف بها إلى القيمة المسجلة للأصل عندما يحتمل أن تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تزيد عن تلك التي تم تحديدها أصلا حسب الأداء النمطي للأصل القائم حاليا سوف تتدفق إلى المنشأة.

أما كافة النفقات اللاحقة الأخرى فيعترف بها كمصروف يخص الفترة التي حدثت فيها.

ب القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي:

يجيز المعيار **IAS16** استخدام نموذجين محاسبيين في قياس تكلفة التثبيتات المادية بعد لاقتناء، حيث يسمح هذا للمؤسسة بتقريب أسعار هاته التثبيتات من الأسعار السوقية، و تعتبر هذه الطريقة اختيارية و لكن إذا اعتمد عليها يجب على المؤسسة أن تستمر في تطبيقها في كل مرة ترى احتمال وجود فرق بين القيم المحاسبية و القيم السائدة في السوق، و هذان النموذجان هما:[1]

شكل رقم:(02) نموذج قياس تكلفة التثبيتات المادية

✓ نموذج التكلفة (COST MODEL):

بعد ا لإعتراف الأولي للأصل يقيم التثبيت المادي بتكلفته التاريخية مطروحا منها الامتلاك المتراكم عبر السنوات و مختلف الخسائر المتراكمة في انخفاض القيمة.

[1] www.iasplus.com/IAS16،property،Plant،and equipment

✓ نموذج إعادة التقييم (REVALUATION MODEL):

يقيم التثبيت المادي بالقيمة المعاد تقديرها أي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم، بشرط أن تكون هذه القيمة قابلة للقياس بموثوقية، حيث يتم تحديد القيمة العادلة بإحدى الطرق التالية، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التثبيت ووجود أو عدم وجود سوق نشطة له:

- تقييم الأراضي و المباني في ظل وجود سوق نشطة لها بالقيم السائدة في هاته السوق، أو على أساس تقدير من طرف خبير عقاري.
- تقييم معدات الإنتاج بالقيمة السوقية، و إن لم تكن هناك سوق نشطة لهذه المعدات نظرا لخاصيتها و ندرتها، يمكن تحديد القيمة العادلة من خلال قياس قيمة الاستبدال لها، أي قيمة التثبيت الجديد الذي يمكن استبدال به نظيره القديم، و على أساس هذه القيمة تحسب ا لإهتلاكات و تستخرج القيمة المحاسبية الصافية النظرية، ثم يعالج الفرق بين القيمتين.[1]

يخضع نموذج إعادة التقييم إلى مجموعة من القواعد، هي:

- يجب أن تتم عمليات إعادة التقدير بانتظام.
- يجب أن تتم إعادة تقدير الفئة الكاملة للتثبيتات المادية عندما يتم إعادة تقدير تثبيت معين ينتمي إلى هذه الفئة .
- يجب أن يتم إهتلاك التثبيتات التي تمت إعادة تقديرها بذات الطريقة المستخدمة بموجب نموذج التكلفة .

ملاحظة:

معاني بض المصطلحات الواردة سابقا:

1 –التكلفة: هي قيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر يعطى للحصول على الأصل في وقت حيازته أو تشييده.

2 –القيمة العادلة: هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة و الرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة.

3 –خسارة انخفاض القيمة: هي القيمة التي تزيد بها القيمة المسجلة للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد.

4 –القيمة المسجلة: هي القيمة التي يظهر فيها الأصل في الميزانية بعد طرح أي استهلاك متراكم منه، وأية خسائر في انخفاض قيمته.

الفرع الثالث: الإهتلاك(اهتلاك التثبيتات المادية)

يمثل إهتلاك التثبيتات المادية في المؤسسة أحد أهم مفردات القوائم المالية

أ – الإهتلاك: هو الإثبات المحاسبي لنقص قيمة الأصل نتيجة استعماله أو تقادمه عبر الزمن (نقص طبيعي) و يعتبر كعبء يسجل كغيره من المصاريف الاستغلالية الأخرى.

[1] www.worldgaapinfo.com/IAS16-property،plant،and equipment

إن من أهم أهداف المحاسبة عند تسجيل إهتلاك التثبيتات هو تطبيق مبدأ المقابلة، بمعنى مقابلة ايرادات الفترة المحاسبية بتكلفة السلع و الخدمات التي تحملتها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات[1]، و لحساب و تسجيل هذا الإهتلاك لا بد من توفر العناصر التالية:

1 -المبلغ القابل للإهتلاك: يتم تحديد هذا المبلغ انطلاقا من تكلفة الشراء (قيمة الحصول على تثبيت) بعد خصم القيمة المتبقية.[2]

2 - القيمة الباقية: هي المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المؤسسة مقابل تنازلها عن التثبيت في نهاية مدة المنفعة (مدة استعماله)، أخذا في الحسبان تكاليف إخراجه و طرحها من هذا المبلغ.

3 -العمر الافتراضي (مدة المنفعة، مدة الاستعمال): يمثل العمر الافتراضي الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تستفيد خلالها من المنافع الاقتصادية المتأتية من التثبيت، أو عدد وحدات الإنتاج المنتظرة من استعماله.

ب طريقة الاهتلاك:

يجب أن تعكس طريقة ا لإهتلاك الوتيرة الحقيقية التي تستهلك المؤسسة خلالها الفوائد الاقتصادية المتأتية من التثبيت[3]، و الطرق المستعملة هي:

- ✓ الإهتلاك الخطي (الثابت)
- ✓ الإهتلاك المتناقص
- ✓ الإهتلاك المتزايد
- ✓ الإهتلاك على أساس وحدات النشاط

ملاحظة:

من المتفق عليه محاسبيا أن اختيار طريقة الاهتلاك يعود أساسا الى الادارة، بمعنى أن ادارة المؤسسة هي المسؤولة عن اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة (من بينها طريقة الاهتلاك) الملائمة لطبيعة نشاطها.

المطلب الثالث: الإفصاح:

أ -يجب الإفصاح في البيانات المالية بالنسبة لكل باب من أبواب الممتلكات والمنشآت والمعدات، عما يلي:

- ✓ أساس القياس المستخدم في تحديد إجمالي القيمة المدرجة ، وعند استخدام أكثر من أساس واحد للقياس، يجب الإفصاح عن إجمالي قيم البنود المدرجة لكل أساس تم استخدامه.

[1] محمد عباس البدوي، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2008، ص30.

[2] بوتين محمد، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص104.

[3] www.iasplus.com/IAS16

- ✓ طرق الاهتلاك المستخدمة.
- ✓ الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة.
- ✓ إجمالي القيمة المدرجة والإهتلاك المتراكم في بداية الفترة وفي نهايتها.
- ✓ تسوية القيم المدرجة في بداية الفترة وفي نهايتها بقصد توضيح ما يلي:

1. الإضافات.

2. الاستبعادات.

3. ما يتم الحصول عليه من خلال دمج الأعمال.

4. الزيادة أو النقص الحادث عن عمليات إعادة التقييم.

5. صافي فروقات أسعار الصرف الناجمة عن تحويل البيانات المالية للوحدة الأجنبية.

6. أية حركات أخرى على الممتلكات والمنشآت والمعدات.

ب - يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي:

- ✓ ما إذا كان قد تم خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للوصول بها إلى قيمتها الحالية، وذلك لدى تحديد القيمة القابلة للاسترداد لبنود الممتلكات والمنشآت والمعدات.
- ✓ وجود وقيم القيود القائمة على الملكية، وكذلك الممتلكات والمنشآت والمعدات المرهونة كتأمين لمطلوبات.
- ✓ السياسة المحاسبية المتبعة بشأن تكاليف الترميم وإعادة التأهيل الخاصة ببنود الممتلكات والمنشآت والمعدات.
- ✓ قيمة النفقات على الممتلكات والمنشآت والمعدات قيد الإنشاء.
- ✓ قيمة الارتباطات المالية لشراء الممتلكات والمنشآت والمعدات.
- ✓ إن اختيار طريقة ا لإهتلاك وكذلك تقدير الأعمار الإنتاجية للموجودات هي من قبيل الاجتهاد الشخصي، لذا فإن الإفصاح عن طرق ا لإهتلاك المستخدمة مع الأعمار الإنتاجية للموجودات أو معدلات إهتلاكها توفر لمستخدمي البيانات المالية معلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات التي اختارتها الإدارة في هذا المجال، كما تمكنهم من إجراء المقارنات مع المنشآت الأخرى ، لمثل هذه الأسباب يصبح من الضروري الإفصاح عن مصروف الإهتلاك الخاص بالفترة وكذلك الإهتلاك المتراكم في نهاية تلك الفترة.
- ✓ تفصح المنشأة عن طبيعة وأثر أي تغير يحدث في تقدير محاسبي له أثر مادي في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر مادي في فترات لاحقة وذلك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) "صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية" ويمكن أن ينشأ الإفصاح عن تغيير في التقدير بخصوص ما يلي:

- القيم المتبقية للموجودات.

- تكاليف الإزالة والترميم.
- الأعمار الإنتاجية.
- طريقة الإهتلاك.

– عندما تدرج بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بالقيم المعاد تقييمها، يجب الإفصاح عما يلي:

- الأساس المستخدم في إعادة التقييم.
- تاريخ سريان إعادة التقييم.
- فيما إذا كانت عملية التقييم قد تمت من قبل خبير محايد.
- طبيعة أية مؤشرات للقياس استخدمت في تحديد التكلفة الاستبدالية.
- القيمة المفترض إظهارها لكل باب من الممتلكات والمنشآت والمعدات في البيانات المالية فيما لو تم إدراج الموجودات بصافي التكلفة بعد خصم الاهتلاك.
- فائض إعادة التقييم، مع توضيح الحركة الحاصلة عليه خلال الفترة وكذلك أي قيود تتعلق بتوزيعه على أصحاب المنشأة.

المبحث الثالث: اثر المعيار على المردودية المالية

يمكن ان يظهر اثر المعيار المحاسبي السادس عشر على المردودية المالية لمؤسسة من خلال عنصرين هما اعادة تقييم التثبيتات المادية، و الاهتلاكات.

المطلب الأول: إعادة التقييم:

الفرع الأول: نموذج إعادة التقييم:(Revaluation Model)

يقيم التثبيت المادي بالقيمة المعاد تقديرها أي قيمته العادلة بتاريخ إعادة التقييم، بشرط ان تكون هذه القيمة قابلة للقياس بموثوقية، حيث يتم تحديد القيمة العادلة بإحدى الطرق التالية، مع الأخذ بعين ا لإعتبار طبيعة التثبيت ووجود أو عدم وجود سوق نشطة له:

- تقيم الأراضي و المباني في ظل وجود سوق نشطة لها بالقيم السائدة في هاته السوق، أو على أساس تقدير من طرف خبير عقاري.
- تقيم معدات ا لإنتاج بالقيمة السوقية، وان لم تكن هناك سوق نشطة لهذه المعدات نظرا لخاصيتها و ندرتها،يمكن تحديد قيمتها العادلة من خلال قياس قيمة الإستبدال لها ، أي قيمة التثبيت الجديد الذي يمكن استبدال به نظيره القديم،و على أساس هذه القيمة تحسب ا لإهتلاكات و تستخرج القيمة المحاسبية الصافية النظرية، ثم يعالج الفرق بين القيمتين.

يخضع نموذج إعادة التقييم إلى مجموعة من القواعد، هي:

– يجب أن تتم عمليات إعادة التقدير بانتظام.

– يجب أن تتم إعادة تقدير الفئة الكاملة للتثبيتات المادية عندما يتم إعادة تقدير تثبيت معين ينتمي إلى هذه الفئة.

– يجب أن يتم إهتلاك التثبيتات التي تمت إعادة تقديرها بذات الطريقة المستخدمة بموجب نموذج التكلفة.

الفرع الثاني: معالجة فرق إعادة التقييم:

أ– إعادة التقييم الأولية:

- إذا كان الفرق ايجابي يسجل كعنصر من عناصر ا لأموال الخاصة في الحساب "105 فرق إعادة التقييم"، وإذا كان الفرق سلبي يعتبر خسارة و يسجل في حسابات التسيير و يؤثر سلبا على النتيجة فيخفضها.

ب– إعادة التقييم اللاحقة:

- إذا كانت إعادة التقييم ا لأولية سلبية و الثانية موجبة ، تغطي هذه ا لأخيرة النتيجة السلبية لإعادة التقييم الأولي، و الفائض الموجب يعتبر كدخل و يعترف به في جدول حسابات النتائج و يؤثر على النتيجة فيرفع فيها.
- إذا كانت إعادة التقييم الأولية موجبة و الثانية سلبية، تغطى هذه الأخيرة بالفائض الموجب للعملية الأولى و إذا لم يكن بالكافي يسجل الفائض السلبي المتبقي كخسارة و يؤثر سلبا على النتيجة.

الفرع الثالث: أثر على المردودية المالية:

إن إعادة التقييم لم تدرج في إثراءات المخطط المحاسبي الوطني إلا بعد أن رخص القانون بها انطلاقا من إعتماده معاملات إعادة تقييم قانونية، كلما صدرت مراسيم في ذلك ، تطبق بصفة واحدة على كل المؤسسات و لا تستند إلى سوق الأصل أو واقع استعماله في المؤسسة و ما يرجى منه من عوائد في المستقبل ، كما أن هذا المخطط يقتضي باعتماد المؤسسة على مبد أ التكلفة التاريخية ضمن مرجعية تجعل اللجوء إلى تحديد خسائر القيمة محدودا ، و عادة مالا يتم تقدير الخسائر التي تمس ا لأصول الثابتة، وهذا عكس ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي ، حيث يسمح للمؤسسة باختيار إعادة التقييم لتثبيتاتها المادية دوريا،شرط أن تستمر في هذه العملية إذا اختارتها ، إذن بتطبيق المعيار"16" يمكن أن يؤثر فرق إعادة التقييم سلبا أو إيجابا على النتيجة و ا لأموال الخاصة للمؤسسة، و هذا حسب المعالجات الخاصة بهذا الفرق و كيفية الاعتراف بها (في ا لأموال الخاصة أو حسابات التسيير) ، و بالتالي سيؤثر مباشرة على المردودية المالية و يتسبب في تغيرها و تذبذبها.

المطلب الثاني: الإهتلاكات

إن كل استثمار يساهم بقسط معين في العملية الإنتاجية و لاستمرار نشاط المؤسسة و لضمان مواصلة عملها الإنتاجي و قدرتها على المنافسة و مواكبة العصر ، عليها أن تأخذ الحيطة و الحذر و ما بعد انتهاء الاستثمار من الاستجابة لمتطلبات الاستغلال.

و منه فالإستهلاك هو الاندثار الذي يلحق الاستثمار من جراء الاستعمال أو ظهور آلة جديدة و المعبر عنه محاسبيا بالخسارة و الذي يسمح بشراء استثمار جديد عند نهاية فترة إنتاجه.

و يمكن تعريف الإهتلاك على انه الإثبات المحاسبي للنقص الذي يحدث في قيمة الاستثمار بفعل الاستخدام أو عامل الزمن، و عند نهاية عمر الإنتاج و بفضل تراكم ا لإهتلاكات يمكن المؤسسة من حيازة استثمار جديد لاستمرار نشاط المؤسسة.[1]

يعكس الإهتلاك استنفاذ المنافع الاقتصادية المرتبطة بالتثبيت نتيجة استعماله،ويسجل مخصص إهتلاك مع الأعباء إذا تقرر إدخالها في القيمة المحاسبية للتثبيت، حيث انه يمثل مصروف محاسبي دفتري (غير نقدي) لا يترتب عليه سداد مبالغ نقدية في الفترة المحاسبية التي تم الاستفادة فيها بخدمات التثبيت.

يسمح الإهتلاك بهذا المعنى بتسجيل التقادم العادي للتثبيت بسبب استخدامه،حيث يجب تمييزه عن خسارة القيمة التي تعكس كل انخفاض اخر في المنافع المتوقعة لتثبيت ما،ناتج عن تقادم إستثنائي أو تفاوت تكنولوجي غير متوقع.

الفرع الأول: مبلغ الإهتلاك

إن من أهم أهداف المحاسبة عند تسجيل إهتلاك التثبيتات هو تطبيق مبدأ المقابلة، بمعنى مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بتكلفة السلع و الخدمات التي تحملتها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه ا لإيرادات، ولحساب و تسجيل هذا الإهتلاك لا بد من توفر العناصر التالية:

أ.المبلغ القابل للإهتلاك:

يتم تحديد المبلغ القابل ل لإهتلاك انطلاقا من تكلفة الشراء (قيمة الحصول على التثبيت) بعد خصم القيمة المتبقية.

ب.القيمة الباقية[2]:

هي المبلغ الذي يمكن ان تحصل عليه المؤسسة مقابل تنازلها عن التثبيت في نهاية مدة المنفعة(مدة استعماله)، أخذا في الحسبان تكاليف إخراجه و طرحها من هذا المبلغ.

[1] محمد أبو نصار جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 265.

[2] محمد أبو نصار جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 267.

ج.العمر الافتراضي(مدة المنفعة، مدة الاستعمال):

يمثل العمر الافتراضي الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تستفيد خلالها من منافع اقتصادية المتأتية من التثبيت ، أو عدد وحدات ا لإنتاج المنتظرة من استعماله، أو أي وحدات مناسبة أخرى تتوقع المؤسسة الحصول عليها من هذا التثبيت، وبهذا المعنى فإننا نلاحظ بشان تقدير العمر الافتراضي مايلي:

-يعتمد تحديد العمر الافتراضي للتثبيت على حجم الاستخدام المتوقع له من طرف المؤسسة، وقطعا يمكن أن يختلف هذا التقدير من مؤسسة لأخرى رغم تشابه التثبيتات.

-في الحياة العملية تعتمد المؤسسات في تحديد العمر الافتراضي على التقدير و الحكم الشخصي المبني على الخبرة،كما أنها غالبا ما تستخدم نفس التقدير بالنسبة لكافة التثبيتات المتشابهة.

من المطلوب أن تراعي المؤسسة عند تقدير العمر الافتراضي للتثبيت عدة اعتبارات أهمها ما يلي:

-الاستخدام المتوقع للتثبيت من جانب المؤسسة ، ويقدر هذا الاستخدام عادة على ضوء الطاقة التشغيلية أو الإنتاج المتوقع.

-التآكل المادي المتوقع الذي ينتج عن عوامل التشغيل ، مثل عدد الدورات التي يستخدم فيها التثبيت وبرامج المؤسسة المتعلقة بالإصلاح و الصيانة، و المحافظة عليه.

-التقادم أو القيود القانونية أو ما في حكمها ، المفروضة على استخدام التثبيت مثل تاريخ انتهاء استعمال التثبيتات المستأجرة أو منع استخدامها عدد من السنوات.

-يتم إهتلاك الجزء من التثبيت الذي يمكن تحديد قيمته القابلة ل لإهتلاك بموثوقية، بنسبة مختلفة عن النسب المطبقة على التثبيت ككل ، إذا كان عمر هذا الجزء اقل من العمر المتبقي للتثبيت ، مثلا إهتلاك السفن و الطائرات.

يجب تغيير العمر الافتراضي للتثبيت عندما تختلف التوقعات المستقبلية لاستخدامه بصورة جوهرية عن التقديرات التي سبق تحديدها، ويتم معالجة ذالك محاسبيا باعتباره تغييرا في التقديرات المحاسبية، ومن ثم يتم تعديل الإهتلاك المتعلق بالفترة التي حدث فيها هذا التغيير ، و الفترات المستقبلية دون إجراء أي تعديل على الإهتلاكات التي سبق تحميلها خلال السنوات الفائتة ، ويمكن إيجاز أهم الأسباب للجوء ا لإدارة إلى تغيير تقدير العمر الافتراضي للتثبيت فيما يلي:

-انخفاض العمر الافتراضي للتثبيت عما كان مقدرا، بسبب التقادم التكنولوجي أو انخفاض الطلب على ما ينتجه من سلع و خدمات.

-اقتناع مراقب حسابات المؤسسة بضرورة إعادة تقدير هذا العمر حسب إجراءات و افتراضات جديدة.

الفرع الثاني: طريقة الاهتلاك:

أ – طريقة القسط الثابت (الخطي) :

و يقصد بالقسط الثابت تساوي أقساط الإهتلاكات من سنة لأخرى أي أن معدل الإهتلاك يكون ثابتا و يحسب كما يلي:

قسط الإهتلاك السنوي = كلفة المينوات الإستثمار / العمر ( )

وتحسب نسبة الاهتلاك السنوية بالعلاقة = العمر (السنوات الإنتاجي) / 100

ب -طريقة القسط المتناقص:

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية سنوية ثابتة على قيمة متناقصة، تطبق النسبة على القيمة الأصلية للاستثمار بالنسبة للسنة الأولى، ثم على القيمة الباقية بطرح إهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية و هكذا....

تحدد النسبة المئوية في هذه الحالة كما يلي :

تحسب نسبة الإهتلاك الثابت : 100 / مدة حياة الإستثمار

ثم تضرب في معامل يحدده القانون الضريبي و ذلك حسب العمر الإنتاجي للاستثمار و يمكن أن يتغير المعامل من سنة إلى آخر حسب رغبة المشرع.[1]

و فيما يلي جدول يوضح معاملات ا لإهتلاك المتناقص حسب الفترة الثانية من المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة :

الجدول رقم:(03) معاملات الإهتلاك المتناقص

مدة الاستعمال	المعدل الثابت	المعامل	المعدل المتناقص
من 3 إلى 5 سنوات	**33،33 % و 25 %**	**5،1**	50 % و 5،27 %
من 5 إلى 6 سنوات	**20 % و 66،16 %**	**2**	40 % و 33،33 %
أكثر من 6 سنوات	**15 % و أقل**	**5،2**	5،37 % و أقل

نلجأ بصفة عامة إلى ا لإهتلاك الثابت لحساب أقساط ا لإهتلاك الأخيرة و ذلك عندما تكون أقساط ا لإهتلاك المتناقص أصغر من أقساط الإهتلاك الثابت.

ج- الإهتلاك على أساس الوحدات:

[1] مذكرة تخرج ماستر 02 ، تخصص محاسبة، تحت عنوان" دور التحليل المالي والوظيفي في إتخاذ القرار"جامعة فرحات عباس سطيف، 2014، ص58.

تقوم هذه الطريقة على منطق وجوب حساب وتحميل التكاليف وفقا للاستخدام المتوقع للتثبيت،حيث يجب على المؤسسة ان تربط بين أعباء الإهتلاك وبين ا لإنتاج المتحصل عليه من التثبيت،ويحتاج استخدام هذه الطريقة إلى مراعاة مايلي:

-يجب أن تكون الإدارة قادرة على تحديد إجمالي الإنتاج المتوقع من التثبيت المادي.

-يجب أن يتم قياس الإنتاج الفعلي للتثبيت بدقة و بنفس وحدات قياس الإنتاج المتوقع.

-يجب أن يتم حساب إهتلاك الفترة حسب الإنتاج الفعلي للتثبيت.

-يجب أن تتناسب وحدة قياس ا لإنتاج المتوقع مع طبيعة التثبيت ، مثل: قياس الإنتاج المتوقع من السيارة بعدد الكيلومترات التي ستقطعها، وقياس الإنتاج المتوقع من بئر البترول بعدد البراميل وهكذا.

ملاحظة:من المتفق عليه محاسبيا أن اختيار طريقة ا لإهتلاك هو قرار إداري في المقام ا لأول، بمعنى أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات الملائمة لطبيعة النشاط و

تنص المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي على أن مدة و طرق الإهتلاك ترتكز على عوامل إقتصادية، ويعاد النظر فيها مرة على ا لأقل في السنة ، حيث وفي حالة حدوث تغير جوهري في الوتيرة المتوقعة لإستهلاك المنافع الاقتصادية للتثبيت.

إن التغيير في مدة أو طريقة الإهتلاك هو تغيير في التقديرات المحاسبية و التي تكون أثاره واجبة التسجيل و القياس في حسابات النتائج للفترة التي حدث فيها التغيير،وسنحاول فيما يلي إيضاح كيفية حدوث هذا الأثر من خلال المثالين الآتيين :

مثال1: التغيير في العمر الافتراضي(مدة الاستعمال):

اشترت مؤسسة آلة صناعية في 01/01/ن بمبلغ 1.000.000 دج كانت المدة المقدرة لإستهلاك المنافع الإقتصادية لهذا التثبيت بـإنتظام (إهتلاك خطي)10 سنوات، وفي السنة ن+3 و بسبب التقادم التكنولوجي و عملا بالقواعد التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية،والنظام المحاسبي المالي أعيد تقدير عمر ا لآلة الإفتراضي المتبقي ب 3 سنوات.

وعليه ستقوم المؤسسة بتوزيع القيمة المتبقية للتثبيت على العمر الافتراضي الجديد المقدر له ،و الجدول التالي يعطينا صورة أوضح عن هذا التحول من خلال مقارنة بين ا لإهتلاك قبل و بعد إعادة تقدير العمر الإنتاجي للآلة.

الجدول رقم : (04) جدول الاهتلاك

الإهتلاك العادي

السنوات	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيم المحاسبية
ن	100000	100000	900000
ن+1	100000	200000	800000
ن+2	100000	300000	700000
ن+3	100000	400000	600000
ن+4	100000	500000	500000
ن+5	100000	600000	400000
ن+6	100000	700000	300000
ن+7	100000	800000	200000
ن+8	100000	900000	100000
ن+9	100000	1000000	00

المصدر: من إعداد الطالب.

الجدول رقم: (05) جدول الإهتلاك المعدل

الإهتلاك المعدل			
السنوات	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيم المحاسبية
ن	100000	100000	900000
ن+1	100000	200000	800000

ن+2	100000	300000	700000
ن+3	100000	400000	600000
ن+4	200000	600000	400000
ن+5	200000	800000	200000
ن+6	200000	1000000	00

المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الجدول نلاحظ إن قسط الاهتلاك سجل ارتفاعا في سنة تغير العمر ا لإفتراضي للتثبيت، وهذا مقارنة بما كان معمول به سابقا، وبالتالي ستتحمل المؤسسة تكاليف إضافية حيث سيؤثر ذالك سلبا على نتيجة السنة فيخفض فيها.

مثال2:التغير في طريقة الإهتلاك:

اشترت مؤسسة 01/01/ن آلة صناعية ب 1.000.000 دج، وقدر عمرها ا لإنتاجي ب 10 سنوات تهتلك بطريقة القسط الثابت،و في ن+ 2 رأت الإدارة أن طريقة ا لإهتلاك هذه لا تتماشى ووتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية ،فكان لا بد من إعادة النظر فيها،وقد قررت استخدام طريقة الإهتلاك المتناقص.

الجدول(06): جدول الاهتلاك

الاهتلاك العادي			
السنوات	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيم المحاسبية

ن	100000	100000	900000
ن+1	100000	200000	800000
ن+2	100000	300000	700000
ن+3	100000	400000	600000
ن+4	100000	500000	500000
ن+5	100000	600000	400000
ن+6	100000	700000	300000
ن+7	100000	800000	200000
ن+8	100000	900000	100000
ن+9	100000	1000000	00

المصدر:من إعداد الطالب.

الجدول(07): جدول الإهتلاك المعدل

الاهتلاك المعدل			
السنوات	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيم المحاسبية
ن	100000	100000	900000
ن+1	100000	200000	800000
ن+2	100000	300000	700000
ن+3	175000	475000	525000
ن+4	131250	606250	393750
ن+5	89437.5	704687.5	295312.5
ن+6	73828.13	778515.63	221484.37
ن+7	55371.1	833886.73	166113.27
ن+8	83056.63	916943.36	83056.64
ن+9	83056.64	1000000	00

المصدر: من إعداد الطالب

معدل الاهتلاك المتناقص:10%*2.5=25.

قسط الاهتلاك الجديد:700000*25%=175000دج

من خلال الجدول نلاحظ ان قسط الاهتلاك سجل ارتفاعا في السنة التي تم فيها تغييرا لطريقة،حيث تحملت المؤسسة في هذه السنة تكاليف اكبر حسب طريقة الاهتلاك المتناقص من تلك المسجلة وفق طريقة القسط الثابت،وبالتالي سيؤثر هذا سلبا على نتيجة السنة فينخفض فيها.

خلاصة الفصل:

تمكنا خلال هذا الفصل من إثبات ان الاعتماد على المعيار الدولي السادس عشر وفي ظل ظروف معينة يؤدي إلى تقلبات في النتيجة و الأموال الخاصة و بالتالي تقلب في المردودية المالية، نتيجة للخيارات و الأبعاد الجديدة المتاحة و خاصة فيما يتعلق بالقيمة العادلة و إعادة التقييم،لان من شروط إعادة التقييم في الجزائر لا بد من توفر سوق نشط واعتماد سلم يتماشى مع طبيعة المنطقة، أو نوعية الاستثمار، حيث يتطلب ذالك درجة عالية من التحكم و المعرفة العميقة للمعيار.

وفي محاولة لإثبات ما تم التوصل إليه في هذا الفصل سنقوم بإسقاط ما تناولناه بشكل نظري على ارض الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية.

الفصل الثالث: دراسة حالة

مؤسسة-EMBAG-

برج بوعريريج

تمهيد الفصل:

إن الجانب النظري الذي تم التعرض له سابقا لا بد من إعطائه بعدا آخر من خلال دراسة حالة مؤسسة إقتصادية جزائرية، حيث وقع اختيارنا على مؤسسة وطنية هي مؤسسة EMBAG باعتبارها من أهم المؤسسات الوطنية،حيث خصصنا في هذا الفصل مبحثا لتقديمها،يشمل عرضا هاما ولمختلف إمكاناتها و مبحثان يشملان توضيحا للأثر المالي لعملية إعادة التقييم للمؤسسة و مبحث للإهتلاك.

وقد إعتمدنا في عملنا هذا على القوائم المالية للمؤسسة و مختلف ملحقاتها و كذا معلومات مقدمة من طرف المسيرين.

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة EMBAG:

تعتبر المؤسسة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة من أهم فروع المجمع الصناعي للورق والسيليلوز، والذي يعتبر بدوره أهم الأقطاب الصناعية في مجال صناعة الورق والسيليلوز على الصعيد الوطني.

في فترة سابقة كانت المؤسسات الوطنية هي المحتكر في السوق ومع التحول إلى إقتصاد السوق وإشتداد حدة التنافس لم يعد ذلك ممكنا، فالمؤسسة التي تتجاهل التطور التكنولوجي لا يمكنها الصمود خاصة مع التطور النوعي و المردودي الكبير الذي عرفته صناعة الأكياس التي تختص المؤسسة في صناعتها، لهذا السبب فقد أولت المؤسسة إهتماما كبيرا بإتخاذ التدابير اللازمة من أجل الحصول على وضعية هامة في السوق.

المطلب الأول: تقديم المجمع الإقتصادي الصناعي للورق والسيليلوز:

الفرع الأول: لمحة تاريخية:

ظهرت المؤسسة الوطنية للصناعات السيليلوزية بموجب أمر 11/ 68 المؤرخ في 27جانفي 1968، ثم تمت إعادة هيكلتها وتغيير إسمها إلى المؤسسة الوطنية للتوظيب بالورق و الورق المقوى بمتضى المرسوم رقم 85/ 192 الصادر بتاريخ 23 جويلية 1985 وهي تسعى في إطار المخطط الوطني للتنمية الإقتصادية والإجتماعية إلى تسيير وإستغلال وتنمية نشاطات إنتاج العجين السيلولوزي وورق التغليف وكذا الورق السميك وتحويله إلى منتجات تامة أو نصف مصنعة، وفي 29 سبتمبر 1998 تحولت إلى المجمع الصناعي للورق والسيلولوز ويقع في الجزائر العاصمة .

الفرع الثاني: أهم وحدات المجمع:

يتوفر المجمع على عدة وحدات أهمها:

1 – مركب الورق بسعيدة papcas: يختص في صناعة عجين الورق وورق التغليف وأكياس الكرتون وذلك لما تتوقر عليه المنطقة من مادة أولية " الحلفاء" و"التبغ".

2 – وحدة الحراش sopace: تقع بحي بوروبة وتنتج ورق التغليف والورق المقوى إنطلاقا من عملية الإسترجاع.

3– وحدة الأكياس بواد السمار socar: تقوم بتحويل الورق إلى أكياس وعلب بمختلف أنواعها وأحجامها كالآتي:

- ✓ أكياس كبيرة الحجم.
- ✓ أكياس متوسطة الحجم.
- ✓ علب بكل الأحجام.

4- وحدة الأكياس بوهران oran sacs: يتمثل نشاطها في :

- ✓ تحويل الورق إلى أكياس كبيرة الحجم.
- ✓ تحويل الورق إلى أكياس متوسطة وصغيرة الحجم.
- ✓ تحويل الورق إلى علب مستديرة .

5- وحدة الأكياس بالحجار: تحتوي على سلسلة إنتاج عصرية و تعمل في مجال إنتاج الأكياس كبيرة الحجم.

6- وحدة سوق أهراس: تختص في صناعة كل أنواع الورق.

7-وحدة بوروبة: وحدة تختص في إسترجاع الفضلات والمهملات وإعادة تصنيعها.

8- وحدة مستغانم : تختص في صناعة علب المواد المنظفة بالإضافة إلى وجود وحدة أخرى في مستغانم هي papeterie de mostaganem تختص في صناعة الورق ووحدة sofacad تختص في صناعة الكراريس واللوازم المدرسية .

9- وحدة برج بوعريريج EMBAG: مؤسسة التوظيب وفنون الطباعة تختص في صناعة الأكياس كبيرة وصغيرة الحجم والعلب القابلة للطي كما توجد وحدات أخرى تختص في عملية التوزيع.

وعموما فإن أهم منتجات المجمع هي:

- ✓ لب الحلفاء.
- ✓ ورق التغليف.
- ✓ ورق المخصص للطباعة.
- ✓ أوراق التنظيف.
- ✓ أكياس كبيرة الحجم.
- ✓ أكياس متوسطة وصغيرة الحجم.
- ✓ العلب المطوية.
- ✓ أوراق الكتب واللوازم المدرسية.
- ✓ ورق مسترجع.
- ✓ منتوج الكلور.

المطلب الثاني : تقديم المؤسسة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة:

تعتبر المؤسسة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة فرع من فروع المؤسسة الوطنية للصناعات السيلولوزية(GIPEC)[1] والتي يقدر رأس مالها ب: 248453000000دج، منقسمة إلى قسمين: المديرية العامة ومقرها طريق الجزائر، والوحدة الإنتاجية التي تقع على بعد 1كلم جنوب مدينة برج بوعريريج في

1- groupe idustrielle du papier et de cellulose.

المنطقة الصناعية la zone industrielle على الطريق الوطني رقم 45 الرابط بين ولاية برج بوعريريج وولاية مسيلة حيث تتربع على مساحة قدرها 28 هكتار منها 7 هكتارات ونصف مغطاة .

أنشأت هذه الوحدة من طرف الشركة الإيطالية ENGECO حيث إنطلقت الأشغال في 11 ماي 1975 وإنتهت في 20 أوت 1978، وبعد هذه المدة بدأ عملها التجريبي ثم بدأت في عملية الإنتاج والتصنيع الفعلي في 11 جانفي 1979.

كانت هذه المؤسسة في بداية الأمر عبارة عن وحدة من وحدات الشركة الوطنية للصناعات السيليلوزيةSONIC إلى غاية 1 جانفي 1986 أين دخلت هذه الأخيرة في إطار إعادة هيكلة المؤسسات الجزائرية وانقسمت إلى قسمين :

- المؤسسة الوطنية لتصنيع الورق CELAPAP مقرها الإجتماعي مستغانم.
- المؤسسة الوطنية للتوظيب بالورق المقوى ENEPAC مقرها الإجتماعي برج بوعريريج.
- ومنذ سنة 1986 وهي وحدة من وحدات ENEPAC إلى غاية نهاية سنة 1998 أين دخلت في إطار هيكلة وإستقلالية المؤسسات فأصبحت تسمى " الشركة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة EMBAG".

تملك الوحدة خطين للإنتاج :

الخط الأول: مخصص لإنتاج الأكياس بمختلف الأحجام وبها عدة أقسام:

- ✓ قسم خاص بالأكياس المتوسطة والصغيرة الحجم PMC.
- ✓ قسم خاص بالأكياس كبيرة الحجم GC مثل أكياس الإسمنت والدقيق.

الخط الثاني: مخصص لإنتاج العلب المطوية مثل مواد التغليف الخاصة بالمواد الغذائية والصيدلانية...، ومن خلال هذه المتوجات يتبين لنا أن هذه المؤسسة ذات طابع تحويلي أي تقوم بتحويل المادة الأولية بنفسها، وليس لها جهة وصية من أجل بيع المنتوج.

للمؤسسة دور فعال في تطوير الإقتصاد الوطني حيث تسعى المؤسسة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة في إطار مخطط التنمية إلى تلبيبة حاجيات السوق من المنتجات الورقية وكذلك تهدف إلى توفير مناصب شغل، توفير المواد الإستهلاكية، منافسة المنتوجات العالمية، وجلب العملة الصعبة وتحقيق الإكتفاء الذاتي وكذا تحسين النوعية الإنتاجية.

وفي هذا الإطار تجدر الإشارة إلى أن مؤسسة EMBAG تحصلت على شهادة الجودة "الإيزو" ISO 9001 إصدار عام 2000.

الجدول رقم (08) يوضح : البطاقة الفنية للمؤسسةَ:

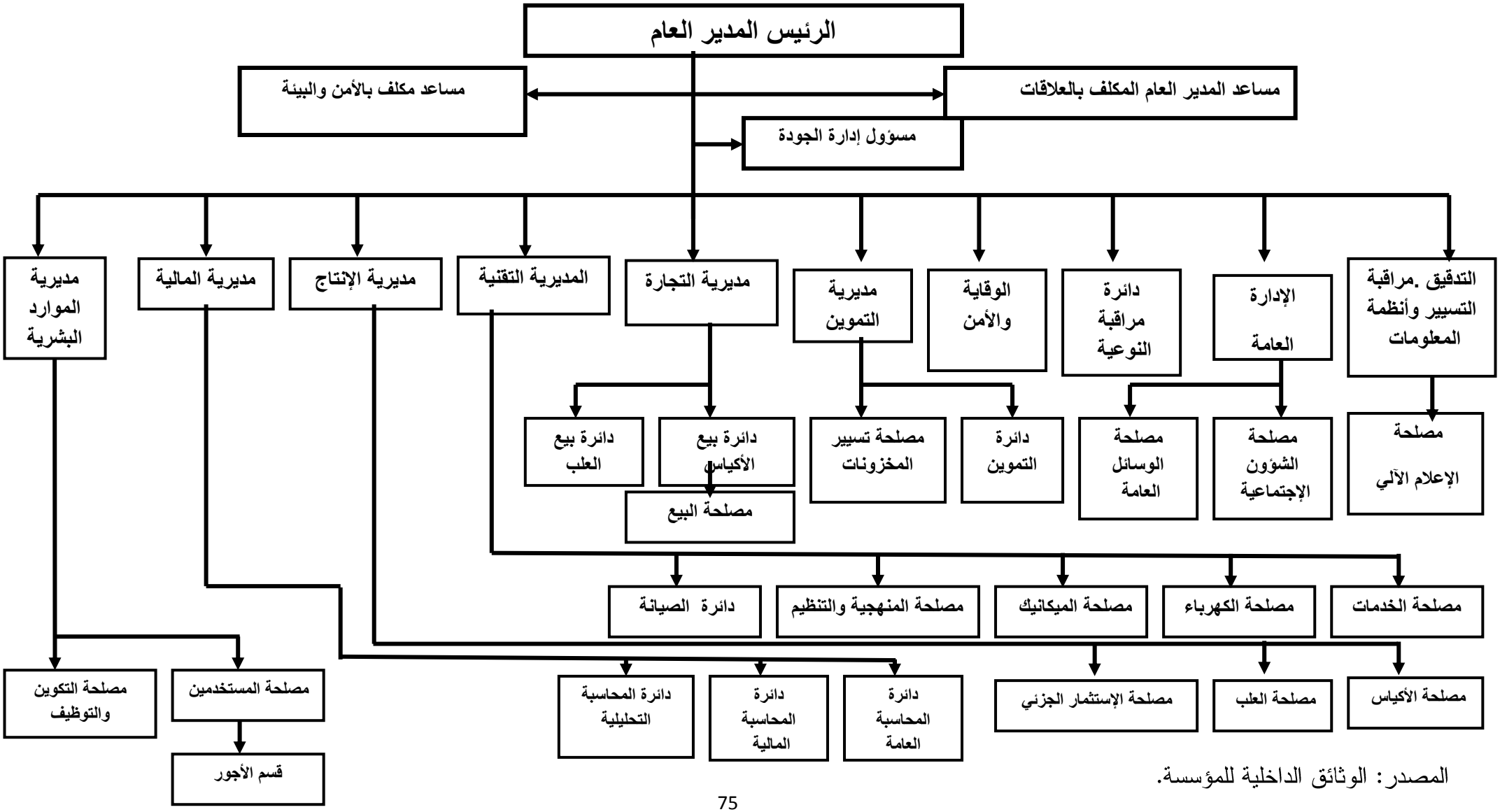
رأس المال الإجتماعي	2484530000.00
المقر الإجتماعي: المديرية العامة **المرآب**: وحدة الأكياس والعلب	المنطقة الصناعية – طريق المسيلة ، برج بوعريريج.
الهاتف الفاكس تاريخ التأسيس	035.68.58.09 035.67.34.72 1999/05/22
القدرة الإنتاجية : - أكياس كبيرة الحجم - أكياس صغيرة الحجم - العلب المطوية	72مليون كيس سنويا 125مليون كيس سنويا 10000طن سنويا
أصناف الإنتاج – أكياس ذات حجم كبير – أكياس ذات حجم متوسط وصغير – العلب المطوية	- أكياس ذات أفواه صمامة مخصصة للإسمنت - أكياس بأفواه مفتوحة مخصصة للمواد الغذائية والمواد الكيميائية . - ذات عمق مسطح، ذات عمق مربع - كل الأشكال والأصناف.

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للتوظيب وفنون الطباعة:

تبعا لمبدأ تقسيم المهام وتحديد الوظائف والمسؤوليات فإن المؤسسة تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح ودوائر في إطار عمل منسق ومنسجم لتحقيق التسيير الفعال والمتكامل لتحقيق الأهداف الإنتاجية، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03) يوضح : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة "EMBAG":



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

1-المدير العام: يمثل السلطة العليا في المؤسسة يقوم بإتخاذ القرارات الإنتاجية والتسييرية والتسويقية واتخاذ الإجراءات فيما يخص تنظيم العمل وكل العمليات التي من شأنها أن تؤدي إلى المردودية الإنتاجية الأكبر وبهذا يقوم الإشراف العام على مختلف نشاطات المؤسسة وذلك بالتعاون والتنسيق مع مجلس الإدارة المكون من رؤساء المديريات .

2- الأمانة: تضمن كل أشغال الأمانة للمؤسسة.

3- مصلحة الأمن: تتمثل المهمة المخولة لموظفي هذه المصلحة في السهر على أمن المؤسسة، والتدخل السريع في حالة حدوث كارثة ما.

4- مديرية الموارد البشرية: مهمتها التسيير الحسن للموارد البشرية وتشمل هذه المديرية المصالح التالية:

أ -مصلحة المستخدمين: وتقوم هذه المصلحة بمتابعة العاملين من حيث الأجور ودفع التأمينات الإجتماعية، السهر على تطبيق القوانين الداخلية للمؤسسة.

ب -مصلحة التكوين: تهتم بتكوين العمال الجدد والمتربصين بصفة خاصة، ورفع الكفاءة والمستوى الإنتاجي لدى العمال القدامى بصفة عامة، إرسال بعض العمال إلى مراكز التكوين المهني وبعض الموظفين إلى الخارج لإجراء التربصات والتدريبات.

5- مصلحة الشؤون الإجتماعية : تهتم بالشؤون الإجتماعية للعاملين داخل المؤسسة كتوفير التدخل السريع في حالة وقوع حادث في الورشات كما تقوم أيضا بتنظيم مواسم الإصطياف ورحلات أبناء العمال.

6- مديرية المالية: تشغل هذه المديرية أهمية كبيرة في المؤسسة وتتجلى أهميتها في الوظائف الهامة التي تؤديها، ونتيجة لأهمية القرارات المالية في المؤسسة كانت هناك ضرورة لإتخاذها من جهة أكثر قربا من الإدارة العليا، لهذا السبب نجد أن المدير المالي للمؤسسة يكون تحت الإشراف المباشر للمدير العام وتنقسم هذه المديرية إلى ثلاث دوائر هي : دائرة المالية، دائرة المحاسبة العامة ودائرة المحاسبة التحليلية .

7- مديرية الإنتاج: تعتبر من أهم الوظائف التي تعتمد عليها المؤسسة في المشروعات لكونها تقوم بالنشاط الاساسي لهذه الأخيرة، حيث تعمل على تتبع مراحل الإنتاج من بداية إستعمال المواد الأولية إلى منتج تام الصنع وتحتوي على المصالح التالية:

أ -مصلحة الأكياس :تقوم بتحويل الورق إلى أكياس مختلفة في أحجامها وأشكالها.

ب - مصلحة العلب: تقوم بتحويل الورق إلى علب بمختلف الأشكال والأحجام.

هذا بالإضافة إلى كل من مصلحة الطباعة، مصلحة الإستثمار الجزئي مصلحة الفنون التشكيلية، مصلحة البرمجة والتي تتمثل مهمتها في تحديد البرامج الإنتاجية للمؤسسة.

8- المديرية التقنية: الدور الأساسي الذي تلعبه هو الحفاظ على العتاد وصيانته حيث تشرف على إصلاح الآلآت ووسائل النقل وتسجيل كل توقف للآلآت، الشيء الذي ينعكس على الإنتاج وتقوم بتموين مديرية

الإنتاج بقطع الغيار، ودورها لا يقتصر على تصليح العطب بل تقوم هذه المديرية بصيانة دورية كل سنة وتنقسم إلى مصلحة الدراسات مصلحة الكهرباء، مصلحة الميكانيك، مصلحة الأشغال الجديدة .

9- مديرية التجارة: تم إنشاء القسم التجاري بالمؤسسة منذ إنشاء وقيام المؤسسة ومباشرتها لعملية الإنتاج وتعد المديرية التجارية حاليا من أهم المديريات بالمؤسسة ، فهي تمثل المؤسسة في عملية التفاوض مع العملاء بذلك تعتبر المتحدث الرسمي للمؤسسة وتنقسم إلى ثلاث مصالح هي : مصلحة التسويق، مصلحة بيع العلب، مصلحة بيع الأكياس.

10- مديرية التموين: تعد هذه المديرية ذات أهمية في أي مؤسسة حيث تلعب دور المشتري الرئيسي لها وتقوم هذه المديرية بتلبية جميع إحتياجات المؤسسة من مواد أولية، قطع الغيار...إلخ، وتتم عملية الشراء عن طريق الإتصال بالمورد المناسب وتضم هذه المديرية المصالح التالية: مصلحة تسيير المخزون، مصلحة التموين ومصلحة النقل.

المبحث الثاني: الأثر المالي لعملية إعادة التقديم لمؤسسة EMBAG

من خلال الزيارات التي قمنا بها الى مختلف المؤسسات الموجودة في ولاية برج بوعريريج ، وباعتبارها قطب صناعي هام في الجزائر و بعد المقابلات مع الجهات الوصية(مصلحة المحاسبة) تبين لنا ان جل المؤسسات الناشطة في الولاية لم تقم بأي عملية تقييم في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، وذالك لأسباب عديدة سوف نتطرق لها لاحقا .

وعليه وقع اختيارنا على مؤسسة EMBAG وبمحاولة منا لإعادة تقييم أي تثبيت حسب الوثائق الموجودة بحوزتنا.

المطلب الأول: عرض ميزانية مؤسسة EMBAG

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض ميزانية المؤسسة بغية التعرف على أصولها و خصومها.

أولا: أصول المؤسسة

تنقسم أصول المؤسسة إلى أصول جارية و أصول غير جارية و يتفرع من كل نوع مجموعة من العناصر يمكن توضيحها كالتالي:

1-أصول غير جارية: تتمثل الأصول غير جارية لمؤسسة EMBAG في:

جدول رقم (09)

أصول	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات و المؤونات	القيمة الصافية
تثبيتات عينية:			
أراضي	2778261.6	/	2778261.6
مباني	1316680	724174	592506
تثبيتات عينية أخرى	34583106.6	28630140.49	5952966.11
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	4402419.92	/	4402419.92
مجموع ا. غ .جارية	43080468.12	29354314.49	13726153.63

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية المؤسسة.

من خلال الميزانية نستنتج أن نسبة الأصول الغير الجارية الصافية تقدر ب 20% من إجمالي الأصول الصافية.

2-الأصول الجارية: تتمثل الأصول الجارية لمؤسسة EMBAG في:

جدول رقم(10) جدول الأصول الجارية

الأصول	القيمة الإجمالية	الإهتلاك و المؤونات	القيمة الصافية
مخزونات	41715222.46	/	41715222.46
زبائن	711895.10	/	711895.10
ضرائب	11594040.42	/	11594040.42
الخزينة	310974.35	/	310974.35
مجموع الاصول الجارية	54332132.33	/	54332132.33

المصدر من إعداد الطالب

*من خلال الميزانية نستنتج أن نسبة الأصول الجارية تقدربـــ: 80% من إجمالي الأصول الصافية

3-الميزانية المختصرة لجانب الأصول: تتمثل في جدول رقم (11)

الأصول	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات و المؤونات	القيمة الصافية
الاصول غير الجارية	34080468.12	29354314.49	13726153.63
الاصول الجارية	54332132.33		54332132.33
مجموع كلي للأصول	97412600.45	29354314.49	68058285.96

المصدر من إعداد الطالب

ثانيا: خصوم المؤسسة

تنقسم خصوم المؤسسة الى رؤوس الاموال الخاصة و الخصوم الغير جارية و الجارية.

1-رؤوس الاموال الخاصة:تنقسم رؤوس الاموال الخاصة لمؤسسة EMBAG إلى:

جدول رقم (12)

الخصوم	المبالغ
رأس المال	100000
علاوات و احتياطات	65000
نتيجة	911600.12
الترحيل من جديد	17378782.18
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	18455382.3

المصدر: من إعداد الطالب

تمثل رؤ وس ا لأموال الخاصة نسبة 27%من إجمالي الخصوم، وتقدرنتيجة سنة 2013 بـــ:9116000.12 دج

2-الخصوم الغير الجارية:

لاتملك المؤسسة الخصوم الغير الجارية

3-الخصوم الجارية:تتمثل الخصوم الجارية للمؤسسة EMBAG في:

جدول رقم(13) جدول الخصوم الجارية

الخصوم	المبالغ
الموردون و الحسابات الملحقة	15750
الضرائب	274963
ديون اخرى	49169990.66
مجموع الخصوم الجارية	49602903.66

المصدر:من إعداد الطالب

تمثل الخصوم الجارية نسبة 73%من إجمالي الخصوم.

4-الميزانية المختصرة لجانب الخصوم:تتمثل في :

جدول رقم (14)

الخصوم	القيمة الاجمالية
رؤوس الاموال الخاصة	18455382.3
االخصوم الجارية	49602903.66
مجموع كلي للخصوم	68058285.96

المطلب الثاني: إعادة تقييم التثبيتات العينية

من خلال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري حول عملية إعادة التقييم للتثبيتات العينية الذي ينص عليه النظام المحاسبي المالي، فان المؤسسات يمكن أن تقوم بعملية إعادة التقييم إما اختياريا عن طريق قرار يصدر من مجلس الادارة، أو إلزاميا عن طريق قرار يصدر من الوزارة الوصية و كما سلف ذكره فان المؤسسة لم تقم بأي عملية إعادة تقييم بالرغم من التوصيات و الملاحظات محافظ الحسابات حول ضرورة إعادة التقييم، إلا أن المؤسسة لم تأخذ هذه الملاحظات بعين الاعتبار.

أولا:

نفترض انه في سنة 2013 تم إصدار قرار وزاري ينص على ضرورة إعادة التقييم لعنصر من عناصر التثبيتات العينية للمؤسسة.

ثانيا: مراحل عملية إعادة التقييم:

وقع الاختيار على أحد أهم تثبيتات المؤسسة الى و هو المبنى الإداري، أسندت عملية إعادة التقييم إلى مكتب دراسات مختص(خبير تقني) الذي يقع مقره برج بوعريريج و معاينته للمبنى قام بتحديد كل من :

-مساحة المبنى الإداري و المقدرة ب200م.

-تحديد القيمة العادلة للمبنى.

حيث قدر المكتب و بالاعتماد على الأسعار الحالية القيمة العادلة للمبنى و المقدرة ب:

قيمة المبنى بعد إعادة تقييمه:200م*15575دج=3115000دج.

ثالثا:

حساب فارق إعادة التقييم:

*حساب فارق إعادة التقييم بالطريقة الأولى:

1-حساب معامل إعادة التقييم:

معامل إعادة التقييم =القيمة العادلة للمبنى/القيمة الأصلية للمبنى.

=2.36579=1316680/3115000

ومنه سوف يظهر فارق إعادة التقييم من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (15)

العناصر	قبل إعادة التقييم	معامل التقييم	بعد إعادة التقييم	الفرق
القيمة الإجمالية	1316680	2.365	3115000	1798320
الإهتلاك المتراكم	658340	2.365	1557500	899160
القيمة المحاسبية الصافية	658340	/	1557500	899160

المصدر: من إعداد الطالب

2-حساب قسط الإهتلاك في نهاية سنة2013:

قسط الإهتلاك:القيمة المحاسبية الصافية بعد اعادة التقييم/عدد السنوات المتبقية

=155750=10/1557500

3-التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

213		ح/مباني	1798320
	105	ح/فارق إعادة التقييم	899160
	283	ح/إهتلاك المباني	899160

-حساب فارق إعادة التقييم بالطريقة الثانية:

حسب هذه الطريقة يحسب فارق إعادة التقييم من خلال المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية في 2013.12.31 و مبلغ إعادة التقييم في 2013.12.31،و يتضح ذالك كالتالي:

جدول رقم (16)

رقم الحساب	البيان	القيمة المحاسبية الصافية	مبلغ إعادة التقييم	فارق إعادة التقييم
213	مباني	658340	1557500	899160

المصدر: من إعداد الطالب

التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

213		ح/مباني	899160
	105	ح/فارق إعادة التقييم	899160

رابعا: عرض ميزانية المؤسسة بعد إعادة التقييم في 2013.12.31:

جدول رقم(17): جدول أصول المؤسسة بعد إعادة التقييم.

الاصول	القيمة الإجمالية	إهتلاكات و مؤونات	القيمة المحاسبية الصافية
أراضي	2778261.5	/	2778261.5
مباني	3115000	1713250	1401750
تثبيتات عينية أخرى	34583106.6	28630140.49	5952966.11

قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	4402419.92	/	4402419.92
مجموع الأصول الجارية	44878788.12	30343390.49	14535397.63
مخزونات	41715222.46	/	41715222.46
زبائن	711895.1	/	711895.1
ضرائب و ما شابهها	1194040.42	/	1194040.42
خزينة	310974.35	/	310974.35
مجموع الأصول الجارية	54332132.33	/	54332132.33
مجموع كلي للأصول	99210920.45	30343390.49	68867529.96

المصدر: من إعداد الطالب

جدول رقم (18): خصوم المؤسسة:

الخصوم	المبالغ
رأس المال	100000
علاوات و احتياطات	65000
فارق إعادة التقييم	899160
النتيجة	821684.12
الترحيل من جديد	17378782.12
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	19264626.3
الموردون	157950
ضرائب	274963
ديون اخرى	49169990.66
مجموع الخصوم الجارية	49602903.66
المجموع الكلي للخصوم	68867529.96

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: أثر عملية إعادة التقييم على المردودية المالية لمؤسسةEMBAG:

كما تم الإشارة إليه سابقا فان لعملية إعادة التقييم اثر مالي على المؤسسة أو بالأحرى على مكونات المردودية المالية (النتيجة، الأموال الخاصة).

*حساب المردودية المالية قبل إعادة التقييم:

=النتيجة/الأموال الخاصة =(911600.12/18455382.3)*100=5 %.

نسبة المردودية المالية بعد إعادة التقييم:(821684.12/18455382.3)*100=4 %.

*و فيما يلي عرض أكثر وضوح للأثر المالي الناتج عن تطبيق المعيار الدولي السادس عشر من خلال عملية إعادة التقييم.

جدول رقم (19):الأثر المالي الناتج عن تطبيق المعيار الدولي السادس عشر من خلال عملية إعادة التقييم

/	معطيات سنة2013 قبل تطبيق المعيار	معطيات سنة2013 بعد تطبيق المعيار	أثر المعيار 16	مقدار النتيجة
النتيجة الصافية	911600.12	821864.12	إنخفاض النتيجة بمقدار:89736دج	-9.8%
الأموال الخاصة	18455382.3	19264626.3	ارتفاع الأموال الخاصة:809244	4.3%
المردودية المالية	0.05(5%)	0.04 (4%)	انخفاض المردودية0.01	-1%

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول نلاحظ أنه عند تبني المعيار 16 في مؤسسة EMBAG اثر مالي واضح، بحيث بتطبيق المؤسسة للمعيار من خلال إعادة التقييم احد عناصرها لاحظنا انخفاض في النتيجة بمقدار 89736دج مقارنة بمعطيات قبل تطبيق المعيار،نفس الشيئ بالنسبة للأموال الخاصة لاحظنا ارتفاع بمقدار:809244دج،نتج عن ذالك تغيير في المردودية المالية فانخفضت بنسبة1%.

المبحث الثالث: الأثر المالي للإهتلاكات في مؤسسة EMBAG

المطلب الأول: أثر تغيير طريقة الإهتلاك على النتيجة المالية

من خلال هذا المطلب سنقوم ببذل مجهود و التغيير في طريقة الإهتلاك المتبعة من طرف المؤسسة حتى نوضح الأثر المالي الناتج عن تغيير طريقة الإهتلاك المتبعة

نفترض أن المؤسسة في سنة 2013 قررت تغيير طريقة الإهتلاك من الإهتلاك الخطي إلى المتناقص

- مجموع الإهتلاكات المتراكمة حتى سنة 2013 حسب طريقة الإهتلاك الخطي:

503 200 +14 560 378 .96 +8 730 802 +598 613 .93 +724 174

= 89. 168 117 25 دج

جدول رقم (20): الانتقال إلى الإهتلاك المتناقص

البيان	الاهتلاك الخطي			الاهتلاك المتناقص		
	قسط الاهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة الصافية	قسط الاهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة الصافية
مباني	65 834	724 174	592506	82292.5	740632.5	576047.5
TOUPIE	99 000	99 000	561000	247500	247500	412500
ضاغط	4 053	4 053	22971	10134.6	10134.6	16891
ÉCHAFAUD	5 258	5 258	29799	13147	13147	21911.6
مكتب	6 750	6 750	38250	16875	16875	28125
آلة	32 051	32 051	181623	80128.2	80128.2	133547
COMBINE	451 500	451 500	2558500	1128750	1128750	1881250
محول كهربائي	137 250	526 125	388875	157837	546712.5	368287.5
شاحنة 1	247 094	1070150	165320	164965.7	/	/
حمالة	1 160 000	5220000	580000	696000	/	/
سيارة	160 000	720 000	1650000	96000	/	/
شاحنة 2	277 000	1111083	273916	220366.7	/	/

شاحنة 3	963 677	4256240	562144	610328.8	/	/

المصدر: من إعداد الطالب

-مجموع الإهتلاكات المتراكمة إلى غاية سنة 2013 حسب طريقة الإهتلاك المتناقص:

.5 632 740 + .8 534 496 1+ .5 389 751 8+ .96 378 560 14 + 200 503 =.76

135 052 26 دج

1 -الميزانية المختصرة للمؤسسة قبل تغيير طريقة الإهتلاك (جانب الأصول)

جدول رقم(21): أصول المؤسسة قبل تغيير طريقة الاهتلاك

أصول	القيمة الاجمالية	الإهتلاكات	القيمة الصافية
أصول غير جارية	.12 468 080 43	.89 168 117 25	.23 299 963 17
أصول جارية	.33 132 332 54	/	.33 132 332 54
مجموع الأصول	**.45 600 412 97**	**.89 168 117 25**	**.56 431 295 72**

المصدر: من إعداد الطالب

2 -الميزانية المختصرة للمؤسسة بعد تغيير طريقة الإهتلاك (جانب الأصول)

جدول رقم (22): أصول المؤسسة بعد تغيير طريقة الإهتلاك

أصول	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات	القيمة الصافية
أصول غير جارية	.12 468 080 43	.76 135 052 26	.36 332 028 17
أصول جارية	.33 132 332 54	/	.33 132 332 54
مجموع الأصول	**.45 600 412 97**	**.76 135 052 26**	**.69 464 360 71**

المصدر: من إعداد الطالب

3 -الميزانية المختصرة للمؤسسة قبل و بعد تغيير طريقة الإهتلاك (جانب الخصوم)

جدول رقم(23): خصوم المؤسسة قبل و بعد تغيير طريقة الإهتلاك

الخصوم	المبالغ (قبل تغيير طريقة الاهتلاك)	المبالغ (بعد تغيير طريقة الاهتلاك)
رأس المال	.00 000 100	.00 000 100
علاوات و احتياطات	.00 000 65	.00 000 65
النتيجة	.72 745 148 5	.85 778 213 4
الترحيل من جديد	.18 782 378 17	.18 782 378 17
مجموع رؤوس الأموال	**.9 527 692 22**	**.03 561 757 21**

الخاصة		
مجموع الخصوم الجارية	**49 602 903 .66**	**49 602 903 .66**
المجموع الكلي للخصوم	**72 295 431 .56**	**71 360 464 .69**

المصدر: من إعداد الطالب

كما هو ملاحظ هناك انخفاض في النتيجة من 72. 745 148 5 دج الى 85. 778 213 4 دج وهذا راجع الى التغير الذي طرأ في مجموع ا لإهتلاكات المتراكمة الخاصة بسنة 2013 بعد استعمال طريقة الإهتلاك المتناقص.

المطلب الثاني: أثر التغيير في العمر الإنتاجي على نتيجة المؤسسة

سنقوم بإعادة تقييم أو تقدير في العمر ا لإنتاجي لمجموعة من تثبيتات المؤسسة والجدول التالي يوضح كل شيء:

جدول رقم (24): تغيير العمر الإنتاجي

العناصر	القيمة الأصلية	العمر الانتاجي	التغير في العمر الانتاجي	العمر الانتاجي الكلي	قسط الاهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
BATIMENT	1 316 680	20	/	/	65834	724174	592506
MACHINE	845 000	6	/	/	/	/	845000
TOUPIE	660 000	6	/	/	99000	99000	561000
COMPRISSEURE	27 025 .6	6	/	/	4053.8	4053.8	22971.79
ECHAFAUDAGE	35 058 .6	6	/	/	5258.8	5258.8	29799.87
BUREAU	45 000	6	/	/	6750	6750	38250
MACHINE	213 675 .2	6	/	/	32051.2	32051.2	181623.94
COMBINE	3 010 000	6	/	/	451500	451500	2558500
GROUPE ELEC	610 236	6	2	8	24273.6	537415.2	72820.8
ROULOU	627 150	6	/	/	/	/	627150
MATERIELS	7 600 000	6	/	/	/	7600000	/
GROUPE ELEC2	915 000	6	2	8	105225	494100	420900

MATERIELS TSP	1 700 000	5	/	/	/	/	1700000
TOYOTA	905 982 .9	5	/	/	/	905982.9	/
ATOS	576 068 .3	5	/	/	/	576068.3	/
ACCENT	700 854 .7	5	/	/	/	700854.7	/
CAMION 1	1 235 470	5	1.3	6.3	137471.4	960527.3	274942.8
CHARGEUSE	5 800 000	5	1.5	6.5	580000	4640000	1160000
CHEVROLET	2 370 000	5	1.5	6.5	80000	640000	1730000
CAMION 2	1 385 000	5	2	7	183638.8	1017722	367277.78
CAMION 3	4 818 385	5	3	8	381455.4	3674018503200	1144366.44
MOBILIER B	503 200	6	/	/	57070		
TOTAL 1	**35899786.6**	/	/	/	**2213582.2**	**23572677.18**	**12327109.42**
TERRAINE	2 778 262	/	/	/	/	/	2 778 262
TOTAL	**38678048.6**	/	/	/	**2213582.2**	**23572677.18**	**15105371.42**

المصدر: من إعداد الطالب

1 -عرض ميزانية المؤسسة: بعد تغيير الذي طرأ على بعض أصول المؤسسة بتغيير عمرها الانتاجي أصبحت ميزانية المؤسسة كالتالي:

جدول رقم(25): أصول المؤسسة بعد التغيير في العمر الانتاجي

الأصول	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات	القيمة الصافية
أراضي	2 778 262	/	2 778 262
مباني	1 316 680	724 174	592 506
تثبيتات عينية أخرى	34 583 160 .6	22 848 503 .18	11 734 603 .42
قروض وأصول مالية	4 402 419 .92	/	4 402 419 .92
أخرى غ جارية			
مجموع الأصول غير جارية	**43 080 468.12**	**572 677 .18 23**	**507 791 .34 19**
مجموع الأصول الجارية	**332 132 .33 54**	/	**332 132 .33 54**

المجموع الكلي للأصول	**412 600 .45 97**	**572 677 .18 23**	**839 923 .67 73**

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الجدول تغير في مجموع ا لإهتلاكات مقارنة بالميزانية الأصلية (قبل إحداث التغييرات)، من 89. 168 117 25 دج إلى 18. 677 572 23 دج أي بمقدار 71. 091 545 1 دج، و عليه ستتغير النتيجة لتصبح كالتالي:

جدول رقم (26): خصوم المؤسسة بعد التغيير في العمر الإنتاجي

الخصوم	المبالغ
رأس المال	100 000
علاوات و احتياطات	65 000
النتيجة	6 693 237 .83
الترحيل من جديد	17 378 782 .18
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**24 237 020 .01**
مجموع الخصوم الجارية	**49 602 903 .66**
المجموع الكلي للخصوم	**73 839 923 .67**

المصدر: من إعداد الطالب

كما سلف ذكره في الأعلى فان النتيجة تغيرت من 72. 745 148 5 دج قبل إحداث التغيرات بتطبيق المعيار إلى 83. 237 693 6 دج بعد تطبيق المعيار.

المطلب الثالث: أثر تغيير طريقة الإهتلاك و العمر الإنتاجي على المردودية المالية.

كما تم التوصل إليه في المطلبين السابقين فإن لتغيير طريقة الإهتلاك أو العمر الإنتاجي أثر واضح على مكونات المردودية المالية.

أولا: أثر تغيير طريقة الاهتلاك على المردودية المالية للمؤسسة.

1 -حساب نسبة المردودية المالية قبل تطبيق المعيار الدولي السادس عشر:

% المردودية المالية = (72. 745 148 5 / 9. 527 692 22)× 100= **%23**

2 -حساب نسبة المردودية المالية بعد تطبيق المعيار الدولي السادس عشر:

المردودية المالية = (85. 778 213 4 / 03. 561 757 21)× 100%= **%19**

و فيما يلي جدول يوضح أكثر الأثر المالي الناتج عن تطبيق المؤسسة للمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر من خلال تغيير طريقة الإهتلاك المنتهجة:

جدول رقم(27): الأثر المالي لتطبيق المعيار

البيان	معطيات سنة 2013 قبل تطبيق المعيار	معطيات سنة 2013 بعد تطبيق المعيار	أثر المعيار	مقدار التغير
النتيجة	5 148 745 .72	4 213 778 .85	إنخفاض النتيجة بمقدار: 87. 934 966 دج	-18.1%
الأموال الخاصة	22 692 527 .9	21 757 561 .03	إنخفاض الأموال الخاصة بمقدار: 87. 966 934 دج	-4.1%
المردودية المالية	0.23 (23%)	0.19 (19%)	إنخفاض المردودية المالية ب:0.04	-4%

المصدر من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه يتضح الأثر المالي عند تبني المؤسسة للمعيار الدولي السادس عشر، حيث نتج عن تطبيقه من خلال تغيير طريقة ا لإهتلاك المتبعة من قبل المؤسسة انخفاض في نسبة المردودية المالية بنسبة 4%.

ثانيا: أثر تغيير العمر الإنتاجي على المردودية المالية.

1- حساب نسبة المردودية المالية قبل تطبيق المعيار الدولي السادس عشر:

المردودية المالية = (72. 745 148 5 / 9. 527 692 22)× 100%= 23%

2-حساب نسبة المردودية المالية بعد تطبيق المعيار الدولي السادس عشر:

المردودية المالية = (83. 237 693 6 / 01. 020 237 24)× 100%= 28%

الجدول التالي يبرز الأثر المالي الناتج عن تطبيق المؤسسة للمعيار الدولي المحاسبي السادس عشر من خلال التغيير في العمر الإنتاجي للتثبيتات:

الجدول رقم(28): الأثر المالي لتطبيق المعيار

البيان	معطيات سنة 2013 قبل تطبيق المعيار	معطيات سنة 2013 بعد تطبيق المعيار	أثر المعيار	مقدار التغيير
النتيجة	5 148 745 .72	6 693 237 .83	ارتفاع النتيجة بمقدار:11. 492 544 1دج	30%
الأموال الخاصة	22 692 527 .9	24 237 020 .01	ارتفاع الأموال الخاصة بمقدار:11. 492 544 1	7%
المردودية المالية	0.23 (23%)	0.28 (28%)	ارتفاع المردودية المالية بمقدار: 0.05	5%

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول نلاحظ الأثر المالي الواضح الناتج عن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر، حيث ارتفعت المردودية المالية بنسبة 5% بعدما كانت قبل التطبيق تساوي 23% أصبحت بعد التطبيق تساوي 28% و هذا راجع إلى تبني المؤسسة للمعيار من خلال التغيير في العمر الإنتاجي لتثبيتات المؤسسة

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا في هذا الفصل من خلال دراسة حالة مؤسسة جزائرية إظهار مختلف الآثار لتطبيق المعيار الدولي السادس عشر على المردودية المالية، و التي تبين أنها كانت طفيفة مقارنة بحجم أصول و رأس مال المؤسسة، وهذا راجع لإقتصار التحول على الجانب الشكلي فقط وكذالك التطبيق الجزئي للمعيار، حيث كانت عدة مبررات لمسؤولي المؤسسة، من بينها صعوبة و تعقيد مشروع ا لإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ضعف التحكم في المعايير، بسبب قصر مدة التكوين وسطحيته.

الخاتمة

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الموضوع وهو أثر تطبيق المعيار الدولي السادس عشر على المردودية المالية لمؤسسة اقتصادية جزائرية، معالجة الإشكالية التي تدور حول تكييف الجزائر لمخططها المحاسبي مع المرجعية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي و الآثار المالية المترتبة عن هذا التحول على حساب المؤسسات،وهذا انطلاقا من الفرضيات الرئيسية .

لقد مرت المحاسبة خلال تطورها بالعديد من المراحل حيث كان لكل مرحلة مميزاتها وخصائصها و استقر الأمر على اعتبار المحاسبة نظام يهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات الاقتصادية، ولكن الناظر إلى الواقع يجد أن عناصر وتطبيقات هذا النظام تأثرت الى حد كبير بالبيئة المحيطة به، الأمر الذي أوجد نوعا من الاختلاف أدى إلى ظهور نظم محاسبية متنوعة في العالم،منها ما هو محلي وأخرى ذات صبغة إقليمية أو دولية، حيث كانت هذه الأنظمة المحاسبية في الماضي تقتصر على تداول و تجهيز البيانات المحاسبية التاريخية لإعداد القوائم المالية، ثم تطورت هذه النظرة الضيقة تبعا لتطور إحتياجات إدارة الوحدات الإقتصادية و الأطراف الفاعلة فيها و التي تكون عادة منسجمة مع محيطها، لتتحول بعد ذالك إلى نظم للمعلومات لا تقف عند حدود البيانات و المعلومات المالية بل تتعداها لتشمل بيانات و معلومات كمية و وصفية تفيد في صنع القرار لمستخدمين متميزين بالتعدد و التنوع، مما يحول دون إمكانية إعداد قوائم مالية موحدة لهم، أضف لذالك كبر حجم المؤسسات و تدويل أنشطتها و توسع أسواقها و تشتتها جغرافيا و كذا انفصال الملكية عن الإدارة، أضافت أدوارا جديدة للأنظمة المحاسبية زيادة عن تحديد نتائج العمليات و المركز المالي و علاقة المؤسسة بالآخرين.

إن كل هذه التطورات الحديثة للمالية العالمية تتجه نحو خلق معيار موحد للنماذج المحاسبية، فالجميع يعترف بمزايا و فوائد إتباع نظام محاسبي موحد و قواعد عالمية يطبقها الجميع في كل مكان، ولعل أحسن مثال على ذالك هو ظهور معايير المحاسبة الدولية و بداية إقبال كثير من الدول عليها لكن بدرجات متفاوتة تماشيا مع بنياتها الاقتصادية، إلا أن هذا الأمر تقف في طريقه عراقيل كبيرة تحول دون تطبيقه و لو بشكل جزئي، كون بعض الاختلافات يمكن حلها بسهولة مثل المصطلحات المستعملة أو عرض الحسابات، لكنها ليست كذالك فيما يتعلق بالقضايا العميقة المرتبطة بالمبادئ، وهذا ما جعل قبول التعدد و التنوع في الأنظمة المحاسبية أمرا واقعا.

ولقد قامت الجزائر في سياق تطبيق معايير المحاسبة الدولية بتبني النظام المحاسبي المالي المستمد منها،والذي لم يكن الهدف منه الإصلاح بقدر ما كان منه التغيير،لأنه كان مجرد قرار صادر من السلطات العليا و لم يكن حاجة ملحة يفرضها الواقع الاقتصادي في البلاد، خاصة أن هذا النظام بني على أسس لا يزال الإقتصاد الجزائري في البلاد، خاصة إن هذا النظام بني على أسس لا يزال الاقتصاد الجزائري يفتقر اليها،كصعوبة الحصول على المعلومات في مختلف الميادين مثل الإحصاءات الصحيحة التي تبنى عليها عملية التقدير و عدم وجود أسواق تجارية و مالية نشطة و تعكس الظروف العادية للمنافسة، حيث يرى

المختصون و الخبراء في المحاسبة و المالية أن الاقتصاد الجزائري غير جاهز للنظام المحاسبي المالي ومثل هذه المعايير المتقدمة جدا على منظومة اقتصادية متخلفة و هشة، و أن الحكومة قد تسرعت كثيرا في قرار تطبيقه لأن النظام المحاسبي المالي سيقوم بتعرية الاقتصاد الجزائري بصفة نهائية أمام الشركات الأجنبية و أمام الهيئات و المنظمات الدولية، وهذا استنادا للوضع الصعب الذي تعيشه المؤسسة الجزائرية التي لا تزال غير قادرة على نشر محاسبتها بشكل دقيق وشفاف، حيث قليل من المؤسسات و خاصة الصغيرة و المتوسطة من تملك أدوات إدارة فعالة أو خلايا للرصد و اليقظة تمكنها في إطار تبني معايير المحاسبة الدولية من توقع تبعات و أثار هذا التحول.

نتائج الدراسة:

- ✓ ترتبط المخططات و الأنظمة المحاسبية ارتباطا وثيقا بطبيعة الاقتصاد المحلي و تتأثر بالمحيط الموجودة فيه، و عليه لا يمكن أن تظل جامدة في ظل التحولات المحيطة بها.
- ✓ إن الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية يهدف إلى تعزيز القدرة التنافسية في الأسواق العالمية و تطوير المعاملات العابرة للحدود و التمركز في مختلف أنحاء العالم بفضل التجانس الكبير الذي تقدمه هذه المعايير، ويسمح ايضا بزيادة فعالية الرقابة في المؤسسات و تحسين نوعية القرارات المتخذة،لان كل انحراف للقرار عن مساره الصحيح تصاحبه تكلفة باهظة يتحملها بالدرجة الأولى المساهمين و أصحاب الحق في رأس مال الشركة.
- ✓ تعتبر المردودية المالية من أهم المؤشرات التي تقيس فعالية المؤسسة المؤسسة حيث تبنى على أساسها كثير من القرارات الهامة و الإستراتيجية، كما تعتبر عنصر جذب لرؤوس الأموال و المستثمرين، وبالتالي وجب مراقبتها بإستمرار وملاحظة تغيراتها عن كثب، وهذا لضمان إستمرار نشاط المؤسسة وحماية مستقبلها.
- ✓ إن تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤثر من دون شك على المردودية المالية للمؤسسات، وذالك من خلال التقلبات الحاصلة في النتيجة و الأموال الخاصة، و الناتجة عن الاختلافات بين القواعد المحلية و نظيراتها الدولية، لكن من الصعب جدا تحديد هذا الأثر بدقة نظرا للخيارات المتعددة المتاحة في المعالجات التي تجيزها المعايير، كما قد يختلف نوع الأثر من مؤسسة إلى مؤسسة بحسب حجمها و خصائص نشاطها.

التوصيات:

- ✓ تكوين فريق عمل للفحص الدقيق و المنهجي لتحديد الاختلافات و التناقضات الموجودة و كذا المعلومات الناقصة،أمر ضروري لتقييم الآثار المالية على المؤسسة و بالتالي تقديم اقتراحات للخيارات المحاسبية المناسبة.
- ✓ عقد ندوات عملية و مشاركة مراكز البحث من اجل التعرف على أهم مشكلات تطبيق المعايير في الجزائر.
- ✓ ضرورة إجراء تغييرات جذرية في مختلف جوانب الاقتصاد وليس فقط في الممارسات المحاسبية، وهذا حتى تلعب معايير المحاسبة الدولية دورها الحقيقي الذي وجدت من اجله.

المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. إلياس بن ساسي، التسيير المالي و الادارة المالية، دار وائل للنشر و التوزيع، الاردن،2006 .
2. بوتين محمد، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
3. بوعلام بوشاشي، المنبر في التحليل المالي، و تحليل الاستغلال،دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر1998.
4. حسام الدين مصطفى الحداش وآخرون،أصول المحاسبة المالية، الجزء الاول، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن،2008.
5. دونالد كييزو، جيرو ويجانت، ترجمة احمد حامد حجاج،المحاسبة المتوسطة،الجزء الاول دار المريخ،الطبعة2.1990.
6. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في المحاسبة، داروائل للنشروالتوزيع،2003.
7. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الأردن، 2001.
8. ريتشارد شرويدر ترجمة احمد خالد كأجيجي، نظرية المحاسبة، دار المريخ، السعودية2010.
9. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دارالمريخ للنشر و التوزيع، الرياض، 2000.
10. طارق عبد العالي حماد، موسوعة معايير المحاسبية الدولية، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2003.
11. عاطف الأحرس و إيمان الهيليني، المحاسبة و تطبيقاتها، الجزء الاول، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان الاردن،2006.
12. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة و النشر، الكويت، 1990.
13. علجيمي لخلفن، السلسلة العلمية في التقنيات الكمية في التسيير،التسيير المالي و التحليل المالي،الجزء الاول،الجزائر،1999.
14. فردريك تشوي، كارول أن فروست، جاري ميك، تعريب محمد عصام الدين زايد، "المحاسبة الدولية"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004.
15. محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2008.
16. محمد أبو نصار جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
17. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، اتراك للنشر و التوزيع، مصر،2005.
18. محمد عباس البدوي، المحاسبة البيئية،المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر،2007.
19. محمد عباس البدوي، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2008.
20. ياسر صالح التريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2009.

المذكرات:

1. بن بلقاسم سفيان،النظام المحاسبي المالي وترشيد عملية اتخاذ القرارفي سياق العولمة وتطور ا لأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطابات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر 2010.
2. جلالي ياسمينة،المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر،رسالة ماجستير،جامعة سطيف2010.
3. فؤاد عبد العزيز، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية، مذكرة ماجيستير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009.
4. مذكرة تخرج ماستر 02 ، تخصص محاسبة، تحت عنوان" دور التحليل المالي والوظيفي في إتخاذ القرار"جامعة فرحات عباس سطيف، 2014.

الدوريات والمجلات:

1. محمد خالد المهايلي، المحاسبة الحكومية، منشورات المنظمة العربية للقاهرة، القاهرة، مصر، 2009.
2. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة،منشورات الاكاديمية العربية،2007.

المؤتمرات و الملتقيات:

1. مأمون حمدان، دورة المعايير المحاسبية الدولية،المحاضرة 16،دمشق،كانون الاول،2009.
2. محمد وندلوس، معايير المحاسبة الدولية، دروس السنة الأولى ماجيستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3،2010
3. مداخلة سهام عبد الكريم، سهام صحراوي، دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآلية تطبيقه، جامعة البليدة، 2009.

المراسيم والجرائد الرسمية:

1. القرار المؤرخ في 26جويلية2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 لسنة2009.
2. الأمر 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 107 لسنة 1971.
3. القانون 91-08 مؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 لسنة 1991.
4. مرسوم تشريعي رقم 93-10 مؤرخ في 23 ماي 1993، يتعلق ببورصة القيم المنقولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 34 لسنة 1993.
5. الأمر 95-20 المؤرخ في 1995/07/17، يتضمن الاختصاص الجديد للمجلس الأعلى للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 39 لسنة 1995.

6. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 لسنة 1996.
7. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 لسنة 2007.
8. مرسوم تنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 2007/11/28، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 75 لسنة 2007.
9. أمر رقم 08-02 مؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 لسنة 2008.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

1. Abbas Ali Mirza, mangues orerell, graham j.holt.ifrs practical implimmentation guide 2end editon.new jersy .usa.2008.
2. COD IFRS : Normes et Interprétations، édition Group Revue Fiduciaire، Paris، 3eme édition، 2007.
3. colasse.p.la rentabilite de lentreprise.analyse prevision et contrôle.2em edition.paris.1998.
4. Emmanuel Paret، Sonia Mouliner، Edith schwager، David Sudries avec le concours de Eric Lefebvre، Maitriser l'essentiel des IFRS، Group RSM SalustroReydel، Paris، France، 2005.
5. Greg N. Gregriou and Mohamed Gaber, International Accounting, Elsevier, Led, Burlington, USA, 2006.
6. H. Devasse, M. Parrivite، A. SADOU, Manuel de comptabilité conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS, Edition Betri, Algérie, 2010.
7. J.F. Robert، H. Puteaux, F. Méchin, Normes IFRSet PME, Dunod/Expert-comptable Média, Paris, France, 2004.
8. Lauzale.controle de gestion et budget.serey.paris 1997.
9. Patrick piget.gestion financier de lentreprise.2emedition.economique.paris France.2005.
10. Système comptable et financier, Actifs corporelles, Institut spécialisé en gestion et finances, INTEC, paris, 2008.
11. Système comptable et financier، édition Page Bleus، Bouira، Algérie، 2008.
12. Système comptable Financier, Institut spécialisé en Gestion et Finances-INTEC، Paris, Paris, France, 2008.

المذكرات:

1. Samir Merouani، le projet du nouveau système comptable Financier Algérien «anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS»، mémoire de Magistère ESC، 2007.

االمؤتمرات والملتقيات:

1. Michel Javet، Les normes IFRS، Introduction aux concepts de base، Séminaire 4 & 5 Février ، El-Aurassi، Alger, 2006.

مواقع الأنترنت:

1. www.FocusIFRS.com
2. www.IASB.org
3. www.iasplus.com/IAS16
4. www.iasplus.com/IAS16،property،Plant،and equipment
5. www.worldgaapinfo.com/IAS16-property،plant،and equipment

المراسيم و الجرائد الرسمية:

1. Instruction n02 du 29 octobre 2009 portant la première application du SCF 2010، direction générale de la comptabilité، Ministère des finances novembre 2009.