



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة

في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز – مديرية التوزيع بالوادي-

تحت إشراف الأستاذ:

محمد الأمين مصباحي

إعداد الطالب:

الهادي قريرة

لجنة المناقشة

أ. سامي بن خيرة	أستاذ مساعد (أ) بجامعة حمه لخضر بالوادي	رئيس
أ. محمد الأمين مصباحي	أستاذ مساعد (أ) بجامعة حمه لخضر بالوادي	مشرفا ومقررا
د. نصر رحال	أستاذ محاضر (ب) بجامعة حمه لخضر بالوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2014 / 2015



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة

في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز – مديرية التوزيع بالوادي-

تحت إشراف الأستاذ:

محمد الأمين مصباحي

إعداد الطالب:

الهادي قريرة

لجنة المناقشة

أ. سامي بن خيرة	أستاذ مساعد (أ) بجامعة حمه لخضر بالوادي	رئيس
أ. محمد الأمين مصباحي	أستاذ مساعد (أ) بجامعة حمه لخضر بالوادي	مشرفا ومقررا
د. نصر رحال	أستاذ محاضر (ب) بجامعة حمه لخضر بالوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2014 / 2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



أهدي ثمرة جهدي إلى:

إلى التي قلبها ينبض بالحب والحنان وإلى من قاسمني أفراحي

وأحزاني والتي كان لها الفضل في نجاحي

والتي انتظرت هذه اللحظة أكثر مني ...

أمي الغالية.

إلى الذي رعاني في طفولتي وقدم كل ما لديه لكي يصنع مني

شخصا طموحا و مثابرا...

أبي العزيز

إلى أفراد عائلتي

إلى أصدقائي الذين لهم مكانة خاصة في قلبي

إلى دفعة السنة الثانية ماستر تدقيق محاسبي

إلى طاقم العامل بقسم علوم الاقتصادية

إلى من ذكرهم قلبي ونساهم قلمي

قريرة الهادي



الشكر لله عز وجل على نعمة الجليلة ، أنه تبارك وتعالى أمدنا بالصحة والقوة وكان لنا عوناً ودعماً .

نحمده عز وجل أنه وهبنا التوفيق والسداد ومنحنا الرشيد والثبات والعقل السليم .

وأشكر كل من تلقيت منه علماً صالحاً أو عملاً مفيداً لمواصلة مشواري الدراسي ، كما أشكر الأستاذ المشرف "مصباحي محمد الأمين" على كل توجيهاته ونصائحه القيمة طيلة فترة الإشراف ، وكل الأساتذة الذين تتلمذت على أيديهم .

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الخالص إلى كل عمال مقر التبرص مؤسسة سونلغاز ومصلحة المالية ومحاسبة وخاصة السيد "عبد الكريم بوتة" .

كما لا أنسى كل من ساعدني في إعداد المذكرة من قريب أو من بعيد .

قريرة الهادي

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية عنصر من أهم عناصر الميزانية في المؤسسة ألا وهي الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيتات العينية والمعنوية) منها، بدراسة كيفية تقييمها ومعالجتها المحاسبية .

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

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر .

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي، المعالجة المحاسبية، الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيتات العينية والمعنوية)، المعايير المحاسبية الدولية .

Résumé:

Cette étude vise à démontrer l'importance d'un élément très important dans l'activité de l'entreprise; c'est: les avoirs concrets et non-concrets (les contentions oculaires et incorporels), a partir de l' étude des méthodes d' évaluations et de traitement comptable.

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

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

Mots Clés : système comptable financier, l'imputation comptable , les avoirs concrets et non-concrets (les contentions oculaires et incorporels) , normes comptables internationales .

الصفحة	الفهرس
	الإهداء شكر وعرفان ملخص
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول والأشكال
IV	قائمة الاختصارات والرموز
أ-د	المقدمة العامة
	الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية
05	تمهيد :
06	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة
06	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة و أهدافها
07	المطلب الثاني: أنواع المحاسبة
10	المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للمحاسبة
13	المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي الجديد SCF
13	المطلب الأول: نظرية عامة حول النظام المحاسبي المالي الجديد
14	المطلب الثاني: مفهوم ومميزات وخصوصيات النظام المحاسبي المالي
16	المطلب الثالث: تحديات و شروط نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي
18	المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية
18	المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية
19	المطلب الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية
22	المطلب الثالث: أهمية وخصائص المعايير المحاسبية الدولية
24	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد
26	تمهيد :
27	المبحث الأول: معالجة الموجودات الملموسة (التشittات العينية) وفق النظام المحاسبي المالي
27	المطلب الأول: عموميات حول الموجودات الملموسة (التشittات العينية)
31	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية المبدئية للموجودات الملموسة (التشittات العينية) وفق SCF
34	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة (التشittات العينية) في نهاية الدورة وعند التنازل

40	المبحث الثاني: معالجة الموجودات غير الملموسة (التثبيتات المعنوية)وفق النظام المحاسبي المالي
40	المطلب الأول: عموميات حول الموجودات غير الملموسة (التثبيتات المعنوية)
43	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية المبدئية للموجودات غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) وفق SCF
46	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) في نهاية الدورة وعند الخروج
51	خلاصة الفصل:
	الفصل الثالث: دراسة الحالة مؤسسة " سونلغاز "
53	تمهيد:
54	المبحث الأول : بطاقة فنية لمؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز)
54	المطلب الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز
56	المطلب الثاني: مهام ووظائف مؤسسة سونلغاز
57	المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة
61	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة غير الملموسة (التثبيتات العينية والمعنوية) لمؤسسة سونلغاز
61	المطلب الأول :حيازة الموجودات الملموسة (التثبيتات العينية) لدى المؤسسة
63	المطلب الثاني: تسجيل الإهلاك لدى المؤسسة
67	خلاصة الفصل
69	الخاتمة العامة
73	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

أولا - قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
48	جدول مؤشرات انخفاض القيمة	01
63	جدول الإهلاك للمعدات المكتب	02
65	جدول الإهلاك لجهاز التبريد	03

ثانيا - قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
42	أنواع الموجودات غير الملموسة	01
58	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالوادي	02

قائمة الاختصارات والرموز:

الرمز	شـرحـه
SCF	النظام المحاسبي المالي
IAS	المعايير المحاسبة الدولية
IFRS	المعايير الدولية للتقارير المالية
IASB	مجلس المعايير المحاسبة الدولية
IASC	لجنة المعايير المحاسبة الدولية
IFAC	الهيئة الدولية للخبراء المحاسبين
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي

المقدمة العامة

1- توطئة:

أحدثت العولمة تغيرات دراماتيكية في كل جوانب الحياة وخاصة الجانب الاقتصادي، فحدثت العديد من المتغيرات بالمحيط الدولي والتي ساهمت بشكل كبير في انتشار الشركات المتعددة الجنسيات في العالم وزيادة نشاطاتها الدولية، وهذا من منطلق الاستثمارات أو الشركات ذات الأسهم، هذه التطورات الاقتصادية المتسارعة لم تكن موجودة في ظل النظام الاقتصادي الموجه، لكن بروز قطاعات جديدة للتواصل بين الشركات كالإنترنت جعل إطارات الدولة المكلفة بالحاسبة تتطلع إلى نظم المحاسبة الدولية وتطوراتها والمطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم.

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

إن أساس استمرار ونجاح أي مؤسسة هو تحقيقها لأهدافها المسطرة والمخطط لها وذلك بإستغلال مواردها المادية والبشرية والمالية المتاحة لها استغلالاً أمثل، ومن بين هذه الموارد نجد الموجودات الملموسة وغير الملموسة (الأصول أي التثبيات العينية والمعنوية) التي تقوم المؤسسة بشرائها أو إنتاجها ذاتياً لاستعمالها في العملية الإنتاجية وليس بغرض بيعها ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية في المستقبل إلى المؤسسة.

2 - إشكالية الدراسة:

إن الهدف من تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الشفافية والدقة حيث يمكن هذا النظام من إعطاء قيمة صادقة للموجودات الملموسة وغير الملموسة (الأصول أي التثبيات العينية والمعنوية) للمؤسسة.

ومنه يثار تساؤل جوهري وأساسي والذي سيقود هذه الدراسة :

• كيف تتم المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ؟

ويمكن أن تندرج تحت ظل هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالنظام المحاسبي المالي؟
- فيما تتمثل الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيات العينية والمعنوية) وكيف تتم عملية معالجتها المحاسبية في النظام المحاسبي المالي ؟
- ما هو واقع التسجيل المحاسبي للموجودات الملموسة وغير الملموسة في مؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) ؟

3- الفرضيات :

- وبناء على التساؤلات السابقة واستنادا للإشكالية المطروحة حاولنا الإجابة عن هذه التساؤلات المقترحة بتقديم الفرضيات التالية:
- يعتبر النظام المحاسبي المالي مجموعة من الطرق والوسائل والإجراءات اللازمة لتسجيل العمليات المالية في المؤسسة .
 - إن قواعد معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيات العينية والمعنوية) في النظام المحاسبي المالي متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية .
 - يتم التسجيل المحاسبي للموجودات الملموسة وغير الملموسة في مؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز وفقا للقواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

4- مبررات اختيار الموضوع:

- تجلى مبررات اختيارنا لهذا الموضوع في ما يلي:
- دوافع ذاتية تتمثل في:
 - الاهتمام بالمجال المحاسبي.
 - اختيار الموضوع للاستفادة مستقبلا وخاصة في الحياة المهنية.
 - دوافع موضوعية تتمثل في:
 - مدى تلاؤمه مع تخصصنا (تدقيق محاسبي).
 - التطرق إلى هذا الموضوع بغية فتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.
 - لفت الانتباه إلى التطور الحاصل في مجال المحاسبة الدولية.

5- أهداف الدراسة :

- تهدف الدراسة إلى تحديد الكيفية المتبعة في النظام المحاسبي الجديد في المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في المؤسسة، ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ من خلال إبراز أهمية المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي .

6- أهمية الموضوع :

- تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامنه مع التغيير الحاصل في الأنظمة المحاسبية بالجزائر وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي جاء ليطور النظام المحاسبي في الجزائر وتمكين مستخدمي المعلومة المحاسبية من تطبيقه في المؤسسات .

7 - الدراسات السابقة :

- سوف نتطرق إلى بعض أهم الدراسات السابقة المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة (العينية والمعنوية) فيما يلي:

- دراسة زينب حجاج، " المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.
- تعالج هذه الدراسة الإشكالية ما أثر تطبيق النظام المحاسبي في معالجة الاستثمارات على القوائم المالية، وما مدى مطابقتها مع معايير المحاسبة الدولية ؟ ومن أهداف هذه الدراسة :
- إبراز الاستثمارات الجديدة التي ظهرت كنتيجة للتطور التكنولوجي والاقتصادي العالمي .
- معرفة كيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد .
- وقد استخدمت المنهج المتبع الوصفي التحليلي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي منهج التحليل
- دراسة بلال كيموش، " التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي "، جامعة فرحات عباس سطيف ، الجزائر ، 2011 .
- حيث عالج الإشكالية، ما هو الدور التقييم الدوري للعناصر المادية وفق النظام المحاسبي المالي في المحافظة على قيمة المؤسسة الجزائرية ؟
- حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية وعلاقته بالمحافظة على قيمة المؤسسة ، مع التركيز على طريقة انخفاض قيمة الأصول، وذلك من خلال تطبيقها على موجودات المؤسسة، وإبراز الآثار الناجمة عن هذه الطريقة على القوائم المالية، وإبراز أهميتها بالنسبة للمؤسسة الجزائرية، وقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ، أما في الجانب التطبيقي فاستعمل منهج دراسة الحالة .
- كتاب الأستاذ لخضر علاوي حول نظام المحاسبة المالية " سير الحسابات وتطبيقها " : شملت دراسة الأستاذ ثلاث محاور رئيسة وهي :
- النظام المحاسبي المالي : المفهوم ، والإطار والمبادئ المحاسبية .
- القواعد الخاصة للتقييم والمحاسبة .
- مخطط الحسابات وكيفية سيرها وتطبيقها .
- مع ذكر أمثلة تطبيقية تجسد الجانب النظري لهذا الكتاب، وقد فصل في جانب الأصول الصنف الثاني " محل دراستنا" الموجودات بالشرح المفصل لكل عنصر وفروع كل عناصر الحسابات مع ذكر أمثلة تطبيقية لكل حساب وآلية سير الحسابات حتى تكون الرؤيا أوسع والإفادة أكثر.
- كتاب الأستاذ عبد الرحمان عطية المعنون بـ المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي :
- الذي ذكر في كتابه في الفصل الأول (أعمال نهاية السنة) القسم الأول كيفية جرد عناصر الموجودات (التثبيات) بما فيها: الموجودات الملموسة (التثبيات العينية) والموجودات غير الملموسة (التثبيات المعنوية) والمالية كما وضع ذلك من خلال أمثلة تطبيقية يبين فيها كيفية المعالجة المحاسبية لعناصر الموجودات (التثبيات) .

9- حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في :

- الحدود المكانية : تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بولاية الوادي.
- الحدود الزمنية : تتمثل هذه الحدود في المدة الزمنية التي يغطيها البحث أو الدراسة حيث استغرقت مدة زمنية قاربت ثلاثة أشهر بما فيها الجانب النظري والتطبيقي وذلك من 2015/02/24 إلى 2015/05/17، واقتصرت دارستنا على سنة 2014 .

10- المنهج المتبع في الدراسة :

لدراسة موضوع البحث، يتم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري، مع الانتقال إلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي . وذلك بالاعتماد على الأدوات التالية :

- كتب ورسائل ماجستير .
- ملتقيات علمية والجرائد الرسمية .

11 - صعوبات الدراسة :

تتمثل صعوبات هذا البحث في :

✓ الجانب النظري :

- صعوبة التنسيق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي لهذا الموضوع .
- قلة المراجع المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي في المكتبة الجامعية .

✓ الجانب التطبيقي :

- التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة عند إجراء الزيارات إلى المؤسسة محل الدراسة .
- التحفظ في تقديم المعلومات .

12- محتوى الدراسة :

للإجابة على إشكالية الدراسة وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة.

تضمنت المقدمة عناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهداف الدراسة، المنهج المتبع ودوافع اختيار الموضوع الخ .

احتوى الفصل الأول على عموميات حول المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية . أما الفصل الثاني فتناول معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد . أما الفصل الثالث فتضمن دراسة حالة لمؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي .

الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة والنظام
المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية
الدولية

تمهيد :

نظراً للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة على المستوى الاقتصادي باعتبارها أداة من أدوات التسيير، والدور الذي تلعبه في مختلف المجالات في تطوير المشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي، لذا فلهيئات الدولية المحاسبية دائماً تسعى في تطويرها لمواكبة التطورات الاقتصادية العالمية وسعيهم للتوحيد المحاسبي الدولي وجعلها دائماً في خدمة الاقتصاد عن طريق إنشاء مخطط محاسبي مالي يسري في جميع دول العالم عن طريق سن تشريعات متضمنة لمعايير محاسبية شاملة لجميع الأحداث الاقتصادية.

لهذا فمن الضروري الإجابة على العديد من التساؤلات الأساسية والضرورية والتي أدرجناها ضمن الفصل الأول، والمتعلقة بالمحاسبة، من خلال التطرق إلى مفهوميها وهدفها وتبيان أنواعها ومبادئها، وكذلك التطرق للنظام المحاسبي المالي الجديد، وكذا المعايير المحاسبية الدولية.

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

- المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة .
- المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) .
- المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية .

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة

المحاسبة كنظام معلومات في المؤسسة تعد أهم أدوات التسيير التي تمكن المسير والأطراف الخارجية من اتخاذ القرارات، التي تختلف درجة سلامتها تبعاً لجودة المعلومة المحاسبية المستخدمة ولهذا اندرج التحول من النظام المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة وأهدافها

أولاً - مفهوم المحاسبة:

أن المحاسبة لا تعد مجال اختصاص المحاسبين فقط ولكن هي مجال معرفي، يتعامل معه يومياً كل أفراد المجتمع في تنظيم مصاريف البيت واحتياجاته أو بتحديد خصم من أجرته، أو مسئول المؤسسة عندما يقيم بتحديد أسعار المنتجات حيث كل هؤلاء يمارسون المحاسبة ويتعاملون مع مفاهيمها.

تعددت المفاهيم من طرف العديد من الهيئات والمفكرين لتعريف المحاسبة وتحديد ماهيتها نذكر من بينها في هذا الصدد مجموعة مختلفة من التعاريف من مصادر متنوعة:

1- " تقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تمثل مجموعة المفاهيم أو المبادئ التي تخدم كإطار يتم الاسترشاد به بصدد قيد العمليات المالية في السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية "1.

2- " المحاسبة نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (ذات طبيعة مالية أساساً) عن المؤسسات الاقتصادية وذلك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة ".

3 - " المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مأسدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات، وتلخيصها، بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية (المشروع) من تحديد إيراداتها، وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة "2.

4 - عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA) المحاسبة على أنها فن تسجيل وتبويب العمليات والأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمل -أو يحمل جزءاً منها على الأقل-³ طبيعة مالية ثم تفسر النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات

1- أحمد رجب عبد العال ، مبادئ المحاسبة المالية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1995، ص:13.

2 - خالد أمين عبد الله ، صايل رمضان ، مبادئ المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، القاهرة ، ط 2، 2010 ، ص:8.

3- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف ، الجزائر ، 2012 ص : 3.

ثانيا- أهداف المحاسبة:

تهدف المحاسبة أساسا إلى:¹

- ✓ قياس الممتلكات التي تقع في حوزة المؤسسة، أي تحديد قيمة أصولها في نهاية الدورة المالية.
- ✓ قياس قيمة الحقوق والالتزامات التي تتحملها المؤسسة وتحديد مصادر تمويلها.
- ✓ تتبع جميع العمليات التي تحدث خلال الدورة المالية وقياس التغيرات التي تطرأ على ممتلكاتها وحقوقها.
- ✓ تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة تسجيلا صحيحا في إطار رقابي سليم يعتمد صحة العمليات وجديتها ويمكن للمؤسسة من تحديد وضعها المالي عند نهاية كل دورة باعتبار المحاسبة العامة القاعدة الأساسية للتحليل المالي.
- ✓ تهدف المحاسبة إلى جمع وتقييم وتقييد وتنظيم وتبويب العمليات المالية للمؤسسة وتلخيصها في قوائم مالية.
- ✓ المساهمة في تحديد نتيجة أعمال المؤسسة (ربح أو خسارة) ومن ثم معرفة و تحديد الرسوم والضرائب التي تقع على عاتقها.
- ✓ تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات اللازمة لتحديد الدخل القومي كما تقوم بإمداد المحاسبة التحليلية بالمعلومات التي تحتاج إليها.
- ✓ توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة.

المطلب الثاني : أنواع المحاسبة²

إن التطور العلمي في كل المجالات ومن بينها المحاسبة، حيث هناك التخصص في مجال المحاسبة فأصبح لها أنواع رئيسية تهتم بجانب من جوانب الدراسات الهامة حسب الظروف الاقتصادية، وتتعدد بظهور احتياجات جديدة تفرضها تغيرات بيئة الأعمال .

أولا- المحاسبة المالية :

هي المحاسبة العامة وتعتبر أم المحاسبات إذا صحّ التعبير، وتعريفها كتقنية تهتم بتحليل ، تسجيل عددي، تبويب وتلخيص لكل العمليات الناتجة عن أحداث مادية، قانونية أو اقتصادية المؤثرة على ذمة المؤسسة خلال فترة محددة لا عداد القوائم المالية التي تقدم للمستخدمين الخارجيين والداخلين، وهي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة بالإضافة لقياس أرباحها ومركزها المالي .

¹ - محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005، ص: 31-32.

² - حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، دار هومو، الجزائر، 2010 ، ص: 11.

ثانيا- محاسبة التكاليف:

- وبعد تطور حجم المؤسسات لم تعد المحاسبة المالية تكفي لاتخاذ القرارات فتم تطوير محاسبة تهتم بتحليل التكاليف وتستخدم مخرجاتها للمستخدمين الداخليين بهدف :
- __ تحديد أسعار تكلفة المنتجات .
 - __ مراقبة عناصر التكاليف بقصد التحكم فيها وضبطها .
 - __ وضع معايير لعناصر التكاليف، تفيد في التخطيط والرقابة وقياس الأداء .
 - __ توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات .
 - __ تقييم بعض عناصر الأصول في المؤسسة، تكلفة إدخال المنتجات للمخازن، وتحديد تكلفة المثبتات المنجزة من قبل المؤسسة لحاجتها الخاصة .

ثالثا- المحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير:¹

- فالمحاسبة الإدارية التي كانت تسمى المحاسبة التحليلية تقوم بإعداد تقارير للإدارة تختلف مدتها ومحتوياتها حسب حاجة وطلب الإدارة للمعلومات الملائمة التي تساعد في أداء مختلف وظائفهم.
- جعل الخطط الطويلة (الإستراتيجية) ، المتوسطة والقصيرة الأجل .
- التوجيه والإشراف أثناء القيام بتحقيق الخطة .
- اتخاذ القرارات في كل العمليات وذلك بتحديد أساليب العمل البديل .

رابعا- المحاسبة العمومية أو الحكومية :

- إن هذا الفرع من فروع الحاسبة يهتم بالأهداف الاجتماعية مثل المستشفيات والمدارس، والإدارات المحلية عكس المؤسسة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الأرباح، ولكي تحقق فاعلية في تقديم هذه الخدمات حيث تخضع لنظام محاسبي خاص يقوم بتنظيم وضبط النفقات حسب الاعتماد المخصصة لها سنويا في الميزانية المقررة من طرف الدولة، ويشمل النظام المحاسبي كل العمليات والمبادئ لقياس وتقييم الأنشطة التي تقوم بها الهيئات العمومية .

¹ - حنيفة بن ربيع، المرجع السابق ، ص: 13 .

خامسا- المحاسبة الوطنية :

يختص هذا النوع على مستوى الدولة وهو نظام محاسبي كلي، له أهمية كبيرة في إعداد الخطط التنموية، ويهتم بالمجمعات الاقتصادية من رأس مال، ناتج وطني، دخل وطني وتحديد مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية في تحقيقه وذلك بجداول المدخلات والمخرجات .

مخرجات نظام المحاسبة الوطنية متعددة، وتمثل أسس لإعداد ميزانية الدولة من ميزان المدفوعات، الميزان التجاري وغيرها .

سادسا- المحاسبة الضريبية :

يقوم هذا الفرع للمحاسبة بتحديد الوعاء الضريبي لجميع الضرائب والرسوم المحددة بموجب أحكام القوانين التشريعية لضرائب والمعمولة بها في الدولة ، ثم تقييم مقدار الضرائب وعلى أساسها ضريبة الدخل .

سابعا- محاسبة الشركات :

ويخص هذا النظام المحاسبي نوع معين من المؤسسات وهو الشركات، سواء كانت شركات الأشخاص أو شركات الأموال، ويعتمد على فروع المحاسبة المالية، حيث يهتم بمعالجة العمليات المتعلقة بتكوين، رفع أو تخفيض رأسمال الشركة ، توزيع الأرباح ، عملية اندماج الشركات وكذا تصنيفاتها .

ثامنا- تدقيق الحسابات :

ويحتوي هذا الفرع من المحاسبة على قواعد وأسس مهنية التي تحكم إجراءات فحص السجلات والدفاتر المحاسبية، للتحقق من صحة القوائم المالية الختامية، وان هذه القوائم تعطي الصورة الصادقة للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة .

وهناك أنواع حديثة للمحاسبة، حيث ظهرت فروع جديدة للمحاسبة ومن بينها المحاسبة البيئية، وتهتم بالتلوث البيئي الناتج عن نشاط المؤسسة، كما تقوم بحساب التكاليف التي تتحملها المؤسسة لحماية البيئة ضمن السعي إلى التنمية المستدامة .

كما ظهرت المحاسبة الاجتماعية، حيث تهتم بقياس النشاط أو الدور الاجتماعي للمؤسسة كالتقضاء على الآفات الاجتماعية، والقيام بالتدريب وغيرها، وهذا سير مع ظهور المسألة الاجتماعية للمؤسسة¹.

¹ - حنيفة بن ربيع ، المرجع السابق ، ص: 15 .

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للمحاسبة¹

المبدأ المحاسبي هو قاعدة أو قانون عام يجب الالتزام به في التطبيق العملي وقد يطلق عليها بالقواعد الأساسية للمحاسبة وتشتق تلك المبادئ من الفروض المحاسبية، ومن هنا يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية تعد بمثابة المرشد أو الدليل لحل المشاكل المحاسبية أو الأساس لاتخاذ إجراء محاسبي معين، وتتضح من تلك المبادئ ما يلي :

أولاً- مبدأ الموضوعية :

أن هذا المبدأ يعتمد على المعلومات المحاسبية والمتمثلة في قابليتها للمقارنة، وملائمتها لاتخاذ القرار، ونجد هذا المبدأ أن كل عملية يجب أن تسجل استناداً إلى وثيقة أو مستند موضوعي يؤيد وقوع هذه العملية، حيث يمكن مراجعتها والتدقيق للعمليات المالية، ويبعد عن البيانات المحاسبية عوامل الذاتية والتحيز ولذا يمكن الوصول لنفس النتائج مهما تغير الشخص القائم بالتسجيل أو التدقيق والمراجعة .

إلا أن هذا المبدأ لا ينفي وجود التقدير والحكم الشخصي في بعض الحالات كتحديد فترة إهلاك أصل ما (عمره الإنتاجي)، اختيار طريقة الإهلاك ، احتمال عدم تحصيل الحقوق ، سعر السوق المحتمل وغيرها.

ثانياً- مبدأ التكلفة التاريخية :

هو مبدأ مشتق من مبدأ الموضوعية، ومن فرض وحدة القياس النقدية السابق ذكرهما، وبناء عليه تقاس المصاريف الاقتصادية التي تنفقها المؤسسة على أساس فعلي كما هو مثبت بالمستندات الدالة على ذلك مع تجاهل كامل للتقلبات التي تطرأ على الأسعار بمرور الزمن، ولهذا كل الأصول في الميزانية تظهر بتكلفتها بتاريخ شرائها: التكلفة التاريخية وهي القيمة السوقية العادية في تاريخ الشراء .

ونجد انتقادات عديدة موجهة لهذا المبدأ لعدم مراعاته لأثر تقلبات الأسعار، أو تغير القوة الشرائية للنقود في الأصول والالتزامات، إلا أن ميزة وجود الدليل الموضوعي للقيم المسجلة أوجد لهذا المبدأ الكثير من المدفعين .

ثالثاً- مبدأ ثبات الطرق :

يسمى أيضاً مبدأ الاتساق ويعني أن الوحدة المحاسبية عليها استخدام نفس الطرق المحاسبية لقياس وتقديم المعلومات، وعدم تغير الطرق من فترة لأخرى يسمح لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالمقارنة الزمنية وتفسير كل أسباب التغيرات في المركز المالي والنتائج.

عندما تستحدث طرق، توفر معلومات ذات صفات نوعية أحسن بالمقارنة بالطرق الجارية، أو في حالة تغير الطرق بموجب قانون ما، ينبغي الإفصاح عن هذه التغيرات في الملحق وتوضيح كل آثارها على المعلومات المحاسبية.

¹ - زكريا دمدوم، محاضرات في المحاسبة المعمقة ، غير منشورة ، المركز الجامعي بالوادى ، 2009 ، ص:6 .

رابعاً- مبدأ الحيطة والحذر:

عند حالة عدم التأكد يجب أن يتبع المحاسبين التقديرات حسب المنطلق السليم، ولذا يختاروا الأساليب المحاسبية التي لا تبالغ في قيمة ربح الفترة المحاسبية وذلك :

"- بعدم التقييم الناقص لعناصر الخصوم وعناصر المصاريف

- بعدم التقييم الزائد لعناصر الأصول والإيرادات

- لهذا تحمل الدورة بكل التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها ، أما الإيرادات فتسجل إذا تحققت فعلا ، أما ما يحتمل تحقيقه فلا يسجل حتى يتحقق "

"وتطبيقاً لهذا المبدأ يتم :

- إتباع قاعدة التكلفة أو السوق ، أيهما أقل في تقييم بعض عناصر الأصول
- تشكيل مخصصات للحقوق المشكوك في تحصيلها بسبب الإفلاس مثلاً
- ارتفاع أسعار المخزون في السوق ، أو ارتفاع قيمة الأوراق المالية للمؤسسة لا يسجل حتى يتحقق بيع هذه العناصر "1.

خامساً- مبدأ الأهمية النسبية :

يوجد عنصر ما له أهمية نسبية إذا كانت معرفته من طرف مستخدمي القوائم المالية تؤثر في قراراتهم المتخذة، وأهمية عنصر معين هي مسألة نسبية، فلا يكون مهما بالنسبة لوحدة محاسبية معينة وقد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة أخرى ، فأهمية عنصر ما لا تقدر بقيمته أو مقداره ولكن أيضاً بطبيعته .

سادساً- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف :

إن النفقات تصرف لتحقيق وجلب قيمة معينة من الإيرادات، لذلك فكل الإيرادات المحققة ترتبط بعلاقة سببية مع تكلفة الحصول عليها، بغض النظر عما دفع فعلاً من النفقات لان ما دفع فعلاً قد يكون تسديداً للأعباء وقعت في فترة سابقة ، أو تتعلق بأعباء ستقع في الدورة المحاسبية المقبلة .

سابعاً- مبدأ استقلالية الدورات المالية :

هذا المبدأ مرتبط بالمبدأ السابق أعلاه، حيث كل نتيجة دورة محاسبية مستقلة عن نتيجة الدورات السابقة لها أو الدورات التالية لها ن فكل دورة تحمل بمصاريف وإيرادات الأحداث الخاصة بهذه الدورة ، وعليه يمكن أن نميز ما يلي :

¹ - زكريا دمدوم، المرجع السابق، ص: 7.

- __ المصاريف التي ساهمت في إنتاج إيرادات الدورة الحالية، تحمل بالكامل على حسابات نتائج هذه الدورة سواء دفعت هذه المصاريف في الدورة الجارية، أو في الدورة السابقة ، أم لم تدفع بعد.
- __ إن المصاريف المتعلقة بالدورات المحاسبية المقبلة تعتبر مصاريف مؤجلة وسحب تحميلها على حسابات النتائج على دفعات سنوية بما يتناسب مع المنافع التي يمكن أن يتم الحصول عليها خلال فترة استثمار الأصل ، وعملا بذلك يجري إهلاك الأصول الثابتة بنسب مدروسة لتحميلها على حسابات النتائج .
- __ مصاريف الدورة الحالية غير المدفوعة ، تعتبر التزام يظهر في خصوم الميزانية .
- __ المصاريف المدفوعة، والمتعلقة بإيرادات دورات لاحقة، تعتبر مصاريف مدفوعة مسبقا ، ويجب طرحها من مصاريف الدورة الجارية وتظهر في أصول الميزانية .

ثامناً- مبدأ القيد المزدوج: ¹

"يسجل محاسب المؤسسات عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقابة تمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في حينها .

تعتمد المحاسبة العامة ، كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما لها من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء .

يشترط في القيد المزدوج، في كل عملية محاسبية تسجل، تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية ."

¹ - زكريا دمدوم، المرجع السابق، ص: 8 .

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي الجديد SCF

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية IAS/IFRS.

المطلب الأول: نظرية عامة حول النظام المحاسبي المالي الجديد¹

من خلال ما سنحاول التطرق إليه نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون فيه الدولة هي المشرف على منهجية المعايير المحاسبية بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي .

سنعتمد في دراستنا على النصوص القانونية كمرجع أساسي والتي أصدرها المشرع الجزائري بهدف تحديد مبادئ وأساسيات النظام المحاسبي والذي يدعى في صلب الموضوع بالنظام المحاسبي المالي .

- نص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 ، والمتضمن النظام المحاسبي المالي .

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 ماي سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 ، والمتضمن النظام المحاسبي المالي .

- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية سنة 2008 ، والمتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية سنة 2008 ، والمتضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة .

- التعليم الوزارية (وزارة المالية) رقم 02 بتاريخ 2010/10/29 ، والمتضمنة التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي 2010 .

¹ - لخضر علاوى، نظام المحاسبة المالية "سير الحسابات وتطبيقها"، البويرة ، الجزائر، 2011، ص 10 - 12.

المطلب الثاني : مفهوم ومميزات وخصوصيات النظام المحاسبي المالي

أولاً- مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون رقم 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية"¹.

عرف على أنه: "نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية" .

وعرف أيضا "المحاسبة المالية نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية بحيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعديدية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف (جداول مالية) تعكس الصور الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزنتها في نهاية السنة المالية" .

ثانيا- مميزات النظام المحاسبي المالي :²

حيث يمتاز النظام الجديد بثلاث ميزات :

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

- احتوائه على نصوص صريحة و واضحة لمبادئ وقواعد التسجيل ، ولطرق التقييم وإعداد القوائم ، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية .

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

الإطار التصوري أو المفاهيم ، وهو نفسه الإطار التصوري ل IFRS / الذي يقدم مفاهيم متمثلة في :

- الاتفاقات المحاسبية

- الخواص النوعية للمعلومة المالية

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر، ص: 03.

² - حنيقة بن ربيع، المرجع السابق، ص 22.

- المبادئ المحاسبية الأساسية

لذا فهذا النظام يسهل ويساعد على شرح القواعد والمعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في النظام المحاسبي المالي

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

- تقديم قائمة الحسابات

- قواعد سير الحسابات

- النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا

ثالثا- خصوصيات النظام المحاسبي المالي¹:

ما يميز النظام الجديد عن ممارسة المحاسبة السابقة ما يلي :

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الظاهر أي الحقيقة القانونية

- طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم : القيمة العادلة

- مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج أو الإيرادات : تغير طرق الإهلاك والمثونات مثلا

- إضفاء الصبغة المالية على المحاسبة Financiarisation وهذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام (شكل تقديم القوائم المالية)

- إدراجه للاستثمارات المالية ضمن المشتبات ، بينما كانت في السابق في م و م ضمن الحقوق

- التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية

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

رابعا- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا لمضمون المواد 02، 04، 05 من قانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر

2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي: كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي

بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم²:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات؛

¹ - حنيفة بن ربيع ، المرجع السابق، ص: 23-24.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، مرجع سابق، ص: 03.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير تجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

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

المطلب الثالث : تحديات وشروط نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي

أولا - تحديات النظام المحاسبي المالي

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

وذلك لعدة أسباب نذكر منها¹:

- أن النظام القديم تأصل وتجدد في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، وبالتالي من الصعب التخلي عنه.

- تدرب المحاسبون والخبراء على النظام المحاسبي الحالي لسنوات عديدة وأتقنوه، وهناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل (منذ 1976) فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد وخاصة أنه من المفترض أن يتم تطبيق نظام المحاسبة المالية ابتداء من الفاتح من جانفي 2010 ويتم إلغاء أحكام القانون 75-35، كما أن الأهداف المحاسبية للنظام الحالي راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها.

- العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه.

- لم يتم اعتماد هذا النظام في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل في التطبيق هذا النظام؛

- إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة، وهذا ما يؤدي إلى طرح الأسئلة التالية: كيف تستطيع هذه المؤسسات تغيير هذه الحالة بين عشية وضحاها؟ وهل يكون نظام محاسبي واحد لكل الشركات أو يكون هناك تميز بين المؤسسات الصغيرة والكبيرة، الحسابات الفردية والجماعية ؟

¹ - آيت محمد مراد، سفيان أجري، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف" ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، أيام: 13 إلى 15 أكتوبر 2009، ص8.

- النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إلى تحقيق المصدقية والشفافية في مختلف الكشف والقوائم المالية وهو تطبيق من التطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسسية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكات متراكمة.
- عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد.
- غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهذا الاتصال يبرز بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة.
- غياب الرؤية الإستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة والتسيير .

ثانيا- شروط نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي

- من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات والإجراءات والتي نراها في نظرنا ضرورية لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد والتي تلخصها في النقاط التالية:¹
- توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات والملتقيات .
- تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون، إصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه، ولاسيما مصلحة الضرائب .
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد والانطلاق في تكوين وتأطير الطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية .
- مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأن من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العملي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة .
- يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير، وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية، تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات .
- الانخراط في برنامج IFAC للاتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع ظهور التعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين.

¹ - سهام مسرحي، دراسة التثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012-2013، ص15.

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

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

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

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

أولاً - التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية¹

بدأ المحاسبون منذ زمن في التوحيد والتوفيق بين المعايير المحاسبية التي تطبقها الشركات في تعاملاتها مع منشآت أخرى في دول أخرى في عرض لقوائمها المالية، وعموما ترجع فكرة التوفيق إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ المحاسبية والممارسات المحاسبية للدول الكبرى، وفي أوت 1966 طرح لورد ينسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية (ICAEW) للمحاسبين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا والمعهد الأمريكي (CICA)، عندما المؤتمر الدولي للمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين ولقد أعلنت المعاهد الثلاثة في جانفي 1967 عن تأسيس مجموعة الدراسات مع تعيين رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين رئيسا لها. وقد دامت مجموعة الدراسات عشر سنوات حلت في سنة 1977. وأثناء وجودها نشرت 20 وثيقة وهذه الوثائق كانت على شكل دراسات مقارنة .

ثانيا - مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

- **التعريف الأول:** "المعيار المحاسبي هو مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها"².

- **التعريف الثاني:** "مجموعة من القواعد المحاسبية يتم استخدامها كإرشادات لأغراض القياس والعرض العادل لتحقيق التجانس المحاسبي في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها"³.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2004، ص 429.

² - مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد- الإطار التصوري-، مطبعة مزوار، الوادي، الطبعة الأولى، 2008، ص 19.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، مصرن دار الجامعة، 2005، ص 319.

من خلال التعاريف يتضح أن المعايير المحاسبية الدولية هي عبارة عن تلك القواعد والتنظيمات الموضوعية من أجل توحيد العمليات المحاسبية المختلفة من دولة إلى أخرى.

ثالثاً- مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية¹

تطبق المعايير المحاسبية الدولية داخل المنشآت التالية :

أ- شركات المساهمة: تلزم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية جميع شركات المساهمة العامة التي يتم تداول أوراقها المالية في أسواق المال (البورصة)

ب- شركات غير المساهمة: تنصح شركات غير المساهمة ذات القطاع الخاص أن تطبق المعايير الدولية لما ستحققه من منافع على المستوى الإداري الداخلي وفي تعاملها مع المؤسسات المالية الوطنية والدولية.

ج- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: تتجه معايير المحاسبة الدولية إلى قرار معيار خاص بالمؤسسة الصغيرة والمتوسطة الحجم...وهي معايير مبسطة تركز على احتياجات تلك المؤسسات.

المطلب الثاني : لجنة معايير المحاسبة الدولية

أولاً : مفهوم ونشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أ- مفهوم لجنة المعايير الدولية: "تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية هي الجهة المسؤولة عن وضع معايير للمحاسبة الدولية، حيث تأسست هذه اللجنة عام 1973م على أنها جهة مستقلة خاصة يبلغ عدد أعضائها 143 عضواً مهنيين من 104 دولة. وهي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال والمنظمات الأخرى، مما يجدر بنا الإشارة إلى أن فكرة إنشاء هذه اللجنة يعود إلى اتفاق هيئات محاسبية مهنية من الدول التالية: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، المكسيك، اليابان، هولندا، إنجلترا، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية"².

ب- نشأة المعايير المحاسبية الدولية: إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة، تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى في التوصيل المالي حول العالم، لقد شكلت اللجنة في عام 1973 نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. ومنذ 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين في جانفي 1999 كان هناك 142 عضواً من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب، كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى

¹ - محمد رضوان وحلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، بدون بلد نشر، 1998، ص 180.

² - ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 171.

المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في الكثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة. يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من 13 بلدا معينين من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومن 4 منظمات مهتمة بوضع التقارير المالية. يمكن لكل عضو مجلس أن يرشح ممثل، أو اثنين ومستشار في لحضور اجتماعات المجلس، وتشجع اللجنة كل عضو مجلس أن يضم وفده على الأقل احد الأشخاص العاملين في الصناعة وشخص آخر من العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير. وأنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري، دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة وفي الأعمال ومستخدمين آخرين القوائم المالية.

ثانيا : أهداف وإنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية¹

أ- الأهداف:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.
- الحث على الاستعمال والتطبيق الصارم لمعايير المحاسبة الدولية.
- السعي على تقريب وتوافق المعايير المحاسبية الوطنية والدولية.

ب- الإنجازات:

- أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي يتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات كما أصدر المجلس إطار لإعداد وعرض القوائم المالية ليساعد في:
- تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية، وفي المعايير المحاسبية الصادرة.
 - تشجيع اتساق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية. كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالكثير من اجل تحسين وزيادة تناسق التوصيل المالي حول العالم ويتم استخدامها فيما يلي:
 - كأساس دولي في البلدان التي تطور متطلبات خاصة بها (بما في ذلك بلدان صناعة رئيسية وعدد متزايد من الأسواق الصاعدة كالصين، وبلدان عديدة في آسيا وأوروبا).
 - في بورصات الأسهم والسلطات المنظمة التي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بعرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية.

¹ - طارق عبد العال حماد، المشتقات المالية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص18.

وفيما يلي قائمة بمعايير المحاسبة الدولية IAS إلى غاية 2008:¹

- المعيار 1: عرض القوائم المالية
- المعيار 2: المخزون
- المعيار 7: بيان التدفق النقدي.
- المعيار 8: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- المعيار 10: الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.
- المعيار 11: عقود الإنشاء.
- المعيار 12: ضرائب الدخل.
- المعيار 14: تقديم التقارير حول القطاعات.
- المعيار 16: الممتلكات والمصانع والمعدات.
- المعيار 17: عقود الإيجار.
- المعيار 18: الإيراد.
- المعيار 19: منافع الموظفين.
- المعيار 20: محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
- المعيار 21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- المعيار 23: تكاليف الاقتراض.
- المعيار 24: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.
- المعيار 26: المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
- المعيار 27: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.
- المعيار 28: المحاسبة والاستثمارات في المنشآت الزميلة
- المعيار 29: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع .
- المعيار 30: الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.
- المعيار 31: الحصص في المشاريع المشاركة.
- المعيار 32: الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
- المعيار 33: حصة السهم من الأرباح

¹ - سهام مسرحي، المرجع السابق، ص 05، 06.

المعيار 34: التقارير المالية المرحلية.

المعيار 36: انخفاض قيمة الموجودات.

المعيار 37: المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة.

المعيار 38: الموجودات الغير الملموسة.

المعيار 39: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

المعيار 40: الاستثمارات العقارية.

المعيار 41: الزراعة

المطلب الثالث: أهمية وخصائص المعايير المحاسبية الدولية

اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية أهمية كبيرة من خلال أهدافها الرامية إلى تحقيق التوافق بين متطلبات المستثمرين الدوليين وحاجيات المؤسسات من الأسواق المالية، وتحاولا مع هذه الأهداف تتمتع المعايير بجملة من الخصائص النوعية، هذا ما نتطرق له فيما يلي: ¹

أولا - أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

- أ. التوفيق بين متطلبات المستثمرين الدولية وحاجيات المؤسسة من الأسواق المالية.
- ب. تعتبر كأساس لإعداد القوائم المالية الحالية على الصعيد الدولي من خلال تمتعها بالقبول والاعتراف الدولي.
- ج. تسمح بإجراء المقارنات على عدة مؤسسات.
- د. تقدم الواقع الاقتصادي على تعاملات المؤسسة، وتوافقها مع التطورات الاقتصادية باستمرار.
- هـ. توفر مجال لغوي مشترك للمحاسبة التي تعالج كل العمليات لاكتمال معاييرها أكثر من أي مرجع آخر.
- و. تعمل على تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بتوفيرها لمعايير محاسبية دولية موحدة، مما يسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات متعددة الجنسيات.
- ز. تسهل مهمة مصلحة الضرائب في مختلف الدول نظرا للتنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف.

¹ - عاشور كوش، بلعزوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية المحاسبية، الملتقى الدولي أول حول SCF في ظل المعايير الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-2010/01/18، ص 15.

ثانيا- خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

- أ. بالنسبة للخصائص التي تتمتع بها المعايير المحاسبية فيمكن إيجازها فيما يلي:
- أ. تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني ومعدة من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة.
- ب. إعداد المعايير بالإعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات بتغليب جوهر العمليات على شكلها القانوني.
- ج. تفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائمين في المؤسسة.
- د. تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق إطار تصوري.
- هـ. توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية، وأهمية الملحق.
- و. تطبيق إجباري لكل المعايير وكل الشروح.
- ز. إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكين من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- ح. إدخال مفهوم الاستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم.
- ط. الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الأصول.
- ي. التطبيق بأثر رجعي للتوحيد المحاسبي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل.

خلاصة الفصل:

من خلال ما ذكرناه يمكننا التوصل إلى أن المحاسبة تلعب دورا هاما في المؤسسة كما يمكن أن يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق وتبيين المعايير المحاسبية الدولية، والذي يعمل على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب، قصد توفير معلومات مالية وافية، وتدعيم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة وكذلك من خلال التطرق إلى تعريفاتها وكذا مبادئها، بالإضافة تعدد أنواعها بدورها عن تعدد الجماعات التي تستخدمها وتستفيد منها.

وإن مصداقية المعايير المحاسبية الدولية مضمونة نظرا لمستواها الرفيع واعتراف الدولي بها والإجراءات الصارمة التي تتبع في إعدادها وشرحها. ولذا فإن إمكانيات مقارنة إعداد التقارير المالية وتوافقها وتحسينها باستمرار تعتبر من ضمن الدعامات الأساسية لهذه المعايير.

الفصل الثاني : معالجة الموجودات الملموسة وغير
الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

تمهيد :

سعى للتوحيد المحاسبي الدولي وضع الخبراء المحاسبون معايير دولية كتشريع لنظام محاسبي جديد متضمن للحسابات حيث حدثت عدة تغييرات لهذه الحسابات مقارنة بما كانت عليه في المخططات المحاسبية السابقة ومن ضمن المجموعات التي حدث تغيير في حساباتها المجموعة الثانية الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التبittات العينية والمعنوية) والتي كانت سابقا الاستثمارات، في هذا الفصل سنتطرق إلى المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد .

ولالإلمام بجوانب هذا الموضوع قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين و هي:

- المبحث الأول : معالجة الموجودات الملموسة (التبittات العينية) وفق النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثاني : معالجة الموجودات غير الملموسة (التبittات المعنوية) وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: معالجة الموجودات الملموسة (التشبيات العينية) وفق النظام المحاسبي المالي

من أجل الإلمام بالموجودات الملموسة (التشبيات العينية) ومحاسبتها يتطلب منا معرفة ماهيتها وكل ما يتعلق بها، وسنتناول في هذا المبحث مفاهيم عامة حول الموجودات الملموسة والمعالجة المحاسبية المبدئية لها وكذلك المعالجة المحاسبية في نهاية كل دورة وعند الاستغناء (الخروج) عن الموجودات الملموسة.

المطلب الأول : عموميات حول الموجودات الملموسة (التشبيات العينية)

أولاً - تعريف الموجودات الملموسة (التشبيات العينية):

تعتبر التشبيات العينية موجوداً أو أصلاً هاماً من أصول المؤسسة، لذا وجب قبل إعطاء تعريف لها التطرق إلى تعريف الأصل، حيث يعرف الأصل على أنه :

«هو عنصر له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة بحيث هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي»¹
كما عرفته لجنة المعايير الدولية «الأصل أنه مورد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة الأحداث السابقة وتوقع المؤسسة أن تحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية.»²

أما الموجودات الملموسة فتعرف بأنها «عبارة الموارد الملموسة التي يتم اقتناؤها بقصد الاستخدام في العمليات المؤسسة وليس بقصد إعادة بيعها وبالتالي ينظر إليها بمثابة أنها مخزون يحقق منافع اقتصادية.»³ ومن خلال ما سبق يمكن أن نستخلص ما يلي :

* الموجود أو أصل هو مورد .

* يخضع الأصل لسيطرة المؤسسة .

* يكون نتيجة الأحداث الاقتصادية .

* يقتنى بغرض الحصول على المنفعة الاقتصادية المستقبلية .

أما التشبيات العينية أو الموجودات الملموسة فلها عدة تعاريف منها ما يلي :

«التشبيات العينية هو موجود ملموس مراقب تحوزه المؤسسة من أجل استعماله في الإنتاج وتقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والتي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها أكثر من سنة مالية»⁴ «التشبيات العينية هو

¹ - محمد لعربي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (التشبيات)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام: 13 إلى 15 أكتوبر 2009، ص: 2.

² - حسين قاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان الأردن، 2008، ص: 140.

³ - مسعد محمود الشرفاوي، مبادئ المحاسبة المالية، دار الإثراء، ط1، الأردن، 2009، ص: 279.

⁴ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 المتضمنة للقانون رقم 07-11 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وغرضها، الجزائر، ص: 8.

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

موجود ملموس مثل التجهيزات والأراضي والمباني، وتكون فترة استخدامها أكثر من سنة وهو مراقب من قبل المؤسسة، نظرا لشرائه أو استئجاره.¹

أما المعيار المحاسبي الدولي ISA 16 فقد عرفها على النحو التالي :

«هي موجودات ملموسة محتفظ بها لإستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات أو الإيجار للغير أو لأغراض إدارية ومن المتوقع إستخدامها لأكثر من فترة واحدة.²»

ثانيا - أنواع الموجودات الملموسة (التشبيات العينية):

لتشبيات العينية عدة أنواع نجزئها في مايلي:³

- ح / 211 الأراضي.
- ح / 212 تهيئة الأراضي.
- ح / 213 المباني.
- ح / 215 التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية.
- ح / 218 قيم ثابتة مادية أخرى وقد تضم حسابات أخرى.
- المنشآت العامة وأعمال الترتيب والهيئات.
- معدات النقل.
- أثاث مكتب، ومعدات الإعلام الآلي.
- القابلة للاسترجاع.
- ح / 211 الأراضي: وحسب المفهوم المحاسبي تختلف المعالجة المحاسبية للأراضي حسب نوعها وغرض استعمالها فقد نجد :
- أراضي تشتري بقصد البيع خاصة في الوكالات العقارية حيث تعالج بصفتها مخزون .
- أراضي تقتني لوجود مناجم فيها كالحجارة وأخرى تسمى مقالع .
- أراضي وحدة لغرض إقامة مباني صناعية وهنا وجب الفصل بين قيمة الأرض والمبنى، لأن الأرض غير قابلة للاهلاك عكس المبنى.⁴

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جطيلي، الجزائر، 2009، ص: 72.

² - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المعايير المحاسبية الدولية و الإبلاغ المالي، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص: 251.

³ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، 2008، ص: 17.

⁴ - لخضر علاوي، المرجع السابق، ص: 244 - 245.

- ح/ 212 عمليات وترتيب وتهيئة الأراضي : يسجل في هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل ضمن تكلفة اقتناء الأراضي كحفر آبار ومياه السقي، حيث يعالجها النظام المحاسبي كتشبيات بحد ذاتها وتدخل ضمن هذا الحساب¹.

- ح/ 213 البناءات: هي كل العقارات المستحدثة والمقتنيات لغرض تحصيل التدفق النقدي، وتضم الحسابات التالية:²

- 21311 مباني صناعية .

- 21315 مباني إدارية .

- 21318 مباني أخرى .

- 2135 تركيبات عامة وتجهيزات للمباني .

- 2138 منشآت قاعدية .

- ح/ 215 التركيبات التقنية والمعدات والأدوات الصناعية : تتمثل في المعدات الصناعية والتركيبات التقنية التي يصعب فصلها عن الأرض أحيانا كشبكات العتاد المختلفة المتعلقة بالإنتاج، وتتفرع إلى الحسابات التالية:³

- 2154 معدات صناعية .

- 2155 أدوات صناعية .

- 2157 تجهيزات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية .

- ح/ 218 التشبيات العينية الأخرى : عند الإنقضاء: المنشآت العامة وأعمال الترتيب والتجهيزات، معدات النقل، أثاث المكتب ومعدات مكتب، معدات الإعلام الآلي والأغلفة القابلة للاسترجاع.⁴

ومن بين الحسابات التي يضمها هي:⁵

- 2182 معدات نقل .

- 2183 معدات مكتب .

- 2184 أثاث مكتب .

- 2186 أغلفة متداولة .

¹ - الجريدة الرسمية، العدد 19، المرجع السابق ، ص: 57.

² - عبد الرحمان عطية، المرجع السابق ، ص: 72-73.

³ - المرجع نفسه، ص: 73.

⁴ - لخضر علاوي، المرجع السابق، ص: 247.

⁵ - عبد الرحمان عطية، المرجع السابق ، ص: 73.

ثالثا - خصائص الموجودات الملموسة (التبittات العينية)

من خلال التعاريف سابقة الذكر نجد أن الموجودات الملموسة تتصف بما يلي:¹

- 1- الموجودات الملموسة هي مادية أي يمكن رؤيتها ولمسها على عكس الموجودات غير الملموسة .
- 2- للموجودات الملموسة إستخدامات محددة داخل المؤسسة وهي: الاستخدام في الإنتاج، التوريد أو الإدارة.
- 3- توصف هذه التبittات بأنها موجودات غير متداولة ويتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة محاسبية.

رابعا - أهمية الموجودات الملموسة (التبittات العينية)

تتمثل أهمية التبittات العينية فيما يلي :

تعتبر التبittات من أهم عناصر الموجودات بالمقارنة مع غيرها من الموجودات الأخرى وبالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من الأنشطة وذلك لكون:²

- 1- الموجودات الملموسة طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع والخدمات لفترات طويلة.
- 2- الوزن النسبي للموجودات الملموسة مقارنة بإجمالي موجودات المنشأة غالبا ما يكون مهما نسبيا كما هو الحال في المنشأة الصناعية.
- 3- معظم الموجودات الملموسة يتم إهلاكها وبالتالي فإن أعباء إهلاكها تعتبر من المصروفات التي تؤثر على ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة خاصة في المنشآت الصناعية .
- 4- الخطأ في حساب تكلفة اقتناءها ومحاسبة إهلاكها والنفقات الخاصة بها يكون مؤثرا في القوائم المالية ويمتد تأثيره في فترة محاسبية إلى أخرى ويؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت .
- 5- التصرف في الموجودات الملموسة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثيره مالي سيستلزم المحاسبة عنه بدقة سواء كان هذا التصرف بالبيع أو الاستبدال .

¹ - طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 351.

² - محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر الله، المحاسبة المالية، معدل نظم المعلومات، مكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2008، ص: 551.

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية المبدئية للموجودات الملموسة (التبittات العينية) وفق SCF:

لقد ميز النظام المحاسبي المالي الجديد بين ثلاثة أنواع من الموجودات الملموسة (الأصول العينية) وهي:¹

أولاً - الموجودات الملموسة (التبittات العينية):

تسجل حسابات التبittات العينية في جانب المدين عند دخولها تحت الرقابة سواء كانت :

- بقيمة الإسهام.

- بتكلفة الشراء.

- بتكلفة الإنتاج.

إما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة:²

الحالة الأولى: فإذا كانت التبittات دخلت عن طريق الإسهام فإن الحساب الدائن إما يكون **101** رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال, أو حساب الشركاء- عمليات حول رأس المال - **456** تكون القيود كما يلي حسب هاته الحالة الأولى :

21X	101	من < /> التبittات العينية إلى < /> أموال مملوكة "حيازة بواسطة إسهام خاصة"	X X X	X X X
-----	-----	---	-------	-------

أو

21X	456	من < /> التبittات العينية إلى < /> الشركاء العمليات علي رأس المال "حيازة بواسطة إسهام الشركاء"	X X X	X X X
-----	-----	--	-------	-------

الحالة الثانية: إذا كانت التبittات العينية دخلت بتكلفة الشراء عن طريق الشراء فإن الحساب الدائن يكون **40** الموردون أو الحسابات الأخرى معنية ويكون القيد كما يلي:

21X	404	من < /> التبittات العينية إلى < /> موردو التبittات "حيازة عن طريق الشراء"	X X X	X X X
-----	-----	---	-------	-------

¹ - رجال نصر، عوادي مصطفى، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (مع دراسات حالة)، الملتقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي، 2010، ص: 8.

² - المرجع نفسه، ص: 9.

الحالة الثالثة: وإذا كانت التثبيتات أو الأصول عينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإن الحساب الدائن يكون ح/ 73 الإنتاج المثبت ويكون القيد كما يلي :

X X X	X X X	من ح/ التثبيتات العينية إلى ح/ الانتاج المثبت "دخول بواسطة الانتاج"	73	21X
-------	-------	---	----	-----

للإشارة فإنه يمكن التفصيل ح/ 21 التثبيتات العينية إلى الحسابات التالية خاصة إذا كانت ذات مبالغ هامة ومعتبرة:

- ح/ 211 الأراضي.
 - ح/ 212 عمليات وترتيب وتهيئة الأراضي.
 - ح/ 213 البنايات.
 - ح/ 215 المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية.
 - ح/ 218 التثبيتات العينية الأخرى.
- وعند الاقتضاء يمكن أيضا أن نستخدم الحسابات الآتية:
- المنشآت العامة وأعمال ترتيب والهيئات.
 - معدات النقل.
 - أثاث المكاتب معدات المكتب ومعدات الإعلام الآلي.
 - الأغلفة القابلة للاسترجاع.

ثانيا - الموجودات الملموسة (التثبيتات العينية) في شكل امتياز:¹

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز)، هذا الأخير يلتزم بتنفيذ خدمة عمومية لمدة محددة و طويلة على مسؤوليته مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

وتكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل إمتيازات عينية و الموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز الممنوح له يجعل ح/ 22 تثبيات في شكل امتياز بصفته مدين، أما الحساب الدائن فهو ح/ 229 حقوق مانح الامتياز و يظهر هنا الأخير في خصوم الميزانية و التي تسمى بالخصوم الغير جارية، إذن مما سبق فصياعة القيد تكون كما يلي:

¹ - رجال نصر،عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص: 10.

22 x	من ح/ تثبيات في شكل إمتياز	x x x	x x x
229	إلى ح/ حقوق مانح الإمتياز "إثبات وجود التثبيات الممنوحة في شكل إمتياز"		

للإشارة فإن ح/ 229 يظهر مدينا إلى ح/ 282 إهلاك التثبيات الموضوعة موضع إمتياز، و عند انقضاء فترة الإمتياز يكون ح/ 229 له قيمة محاسبية صافية للتثبيات الموضوعة موضع إمتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الأصل إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيات و الإهلاكات المعنية.

ثالثا - الموجودات الملموسة (التثبيات العينية) الجاري إنجازها:¹

إن هذا النوع من التثبيات سمي بالجاري إنجازها لأنها غير متاحة أي تستكملها المؤسسة أو الكيان في المستقبل، ويظهر من خلالها عدة حسابات وهي التثبيات الغير مكتملة، والحسابات المتعلقة بالتسبيقات والمدفوعات التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيات ما.

و التثبيات الجاري إنجازها تنقسم إلى قسمين:

- التثبيات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدى مستندة إلى الغير.

- التثبيات التي ينشؤها الكيان بوسائله الخاصة.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذه التثبيات فنميز بين حالتين و هما كالآتي:

الحالة الأولى: التثبيات الناتجة عن أشغال مسندة إلى الغير و التي لم يتم الانتهاء منها عند نهاية السنة المالية، حيث يسجل ح/ 23 مدينا بقيمة التثبيات التي سيتم إقتناؤها لدى الغير إلى أحد حسابات الصنف الرابع على أساس الفواتير أو كشوف حسابات الأشغال التي تقدمها هذه الأطراف و يكون القيد كما يلي:

23	من ح/ تثبيات جاري إنجازها	x x x	x x x
40	إلى ح/ الموردون والحسابات الملحقه "إثبات وجود التثبيات جاري الإنجاز"		

الحالة الثانية: التثبيات التي ينشؤها الكيان بوسائله الخاصة والتي لم يتم الانتهاء منها عند نهاية السنة المالية وتعالج بوضوح ح/ 23 مدينا إلى ح/ 73 الإنتاج المثبت بقيمة تكلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها، ولكن قبل ذلك على الكيان أن يسجل تكلفة إنتاج العناصر في المجموعة السادسة تبعا للحساب المناسب لها.²

¹ - رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص: 11.

² - المرجع نفسه، ص: 11.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة (التثبيات العينية) في نهاية الدورة وعند التنازل:

أولا - المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة (للتثبيات العينية) في نهاية الدورة:

نسعى من هذه المعالجة معرفة وتحديد القيمة التي ينبغي أن تظهر بها التثبيات العينية في الميزانية.

* إهلاك الموجودات الملموسة (التثبيات العينية) :

يعرف الإهلاك على أنه: «عملية تخفيض تكلفة الأصل الثابت لتتحول تدريجيا إلى مصروف إهلاك يوزع على عمره الإنتاجي المقدر وذلك بأسلوب عقلائي و متناسق».

و يعرف أيضا: «على أنه التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الموجودات التي تتدهور قيمتها مع الزمن بهدف إظهارها بالميزانية بقيمتها الصافية»¹

و حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الإهلاك المسموح والتي يتم حسابها كما يلي:²

1) طريقة الإهلاك الثابت: وتسمى أيضا طريقة الإهلاك الخطي و هي تؤدي إلى عبء ثابت على طول المدة النفعية للأصل، و يحسب قسط الإهلاك السنوي وفق هذه الطريقة كما يلي:

القسط السنوي = المبلغ القابل للإهلاك / العمر الانتاجي

حيث:

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

ويمكن تحديد معدل الإهلاك من خلال معرفة العمر الانتاجي للمثبت كالتالي :

معدل الإهلاك = (100 / العمر الانتاجي)

ويكون التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك السنوي كالتالي:

N / 12/31

X X X	X X X	من ح/مخصصات الإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة إلى ح/ إهلاك التثبيات العينية " قسط إهلاك الدورة N "	281	681
-------	-------	---	-----	-----

¹ - محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر، 2005، ص: 255.

² - حنيقة بن ربيع، المرجع السابق، ص: 262-263.

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

2) طريقة الإهلاك المتناقص: حسب النظام المحاسبي المالي تؤدي هذه الطريقة إلى عبء متناقص على مدة

الأصل النفعية و وفق هذه الطريقة يحسب قسط الإهلاك المتناقص كما يلي:

القسط المتناقص للدورة ن = (القيمة المحاسبية الصافية في بداية الدورة) × (معدل الإهلاك المتناقص)

حيث : معدل الإهلاك المتناقص = معدل الإهلاك الثابت × المعامل

و يكون المعامل كما يلي :

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

- في الإهلاك المتناقص المبلغ القابل للإهلاك للسنة الحالية = القيمة المحاسبية الصافية للسنة السابقة

عندما يصبح معدل الإهلاك المتناقص ≥ 100 / عدد السنوات المتبقية، تنتقل إلى الطريقة الخطية فيصبح قسط

الإهلاك = القيمة المحاسبية الصافية / عدد السنوات المتبقية.

و يكون التسجيل المحاسبي بجعل / 681 مدين مقابل / 281 دائن.

3) طريقة الإهلاك المتزايد: حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذه الطريقة تؤدي إلى عبء يتزايد على المدة

النفعية للأصل، وفق هذه الطريقة يحسب قسط الإهلاك المتزايد كما يلي:

القسط المتزايد للدورة = $\frac{\text{المبلغ القابل للإهلاك} \times \text{عدد السنين منذ الحصول على الأصل (أو رقم السنة المرجعية)}}{\text{مجموع أرقام المدة النفعية للأصل}}$

مجموع أرقام المدة النفعية للأصل

يكون التسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاك كما سبق شرحه .

4) طريقة الإهلاك على أساس وحدات النشاط: حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذه الطريقة تترتب عليها

عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل ، و يحسب قسط الإهلاك كما يلي:

قسط إهلاك الدورة = $\frac{\text{عدد وحدات النشاط للدورة} \times \text{المبلغ القابل للإهلاك}}{\text{إجمالي عدد وحدات النشاط المتوقعة من الأصل}}$

إجمالي عدد وحدات النشاط المتوقعة من الأصل

وحسب النظام المحاسبي يجب تطبيق نفس الطريقة المختارة بشكل ثابت من دورة لأخرى إلا إذا كان هناك

تغيراً في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية لأن اختيار طريقة الإهلاك يعتمد على نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة

من الأصل، كما يجب أن تكون هناك مراجعة دورية على الأقل في كل دورة محاسبية لكل من مدة إهلاك الأصل

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

والقيمة المتبقية وطريقة الإهلاك وفي حالة حدوث مهم في أحد هذه العناصر يجب معالجته كتغيير في التقديرات المحاسبية حيث يجب تغيير وتعديل الإهلاك للدورة الحالية و الدورات المستقبلية.¹

* خسائر القيمة عن الموجودات الملموسة (التثبيتات العينية):

1-تعريف: هناك عدة تعاريف لخسارة القيمة نذكر منها " بأنها فائض القيمة المحاسبية للموجودات عن قيمتها الواجبة (أي الممكنة) التحصيل وهذه العملية تكون في نهاية السنة ".²

"تقوم المؤسسة عند حلول تاريخ إقفال الحسابات بتقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر سواء داخلي أو خارجي، يدل على الأصل قد فقد قيمته، إذ أثبت وجود أي مؤشر، فعلى المؤسسة القيام بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل".³

- تتعرض الموجودات الملموسة خلال مدة استعمالها إلى تدهور مفاجئ في قيمتها فيؤدي إلى انخفاض ملحوظ في قيمتها السوقية عن قيمتها الدفترية و يمكن أن يكون هذا التدهور من الأسباب التالية:⁴

- تعرض الأصل لحادث مثل حريق أو ما شابه ذلك.
- حدوث تقادم في نتيجة لظهور أصول أحدث و أكثر قدرة و أقل تكلفة.
- انخفاض الطلب على المنتجات التي ينتجها الأصل.
- تحول في نشاط الشركة أو الظروف المحيطة مما يقلل من الحاجة إلى الأصل.
- تحول كبير في طريقة استخدام الأصل.

وفيما يلي نوضح المعالجة المحاسبية لخسائر القيمة:

نفرض لأن المؤسسة قامت بشراء معدات في N/1/1 بمبلغ (xx) دج فترة استخدامها 10 سنوات و تهلك وفق طريقة القسط الثابت وكان التسديد بشيك في N/1/1 تقوم المؤسسة بتسجيل ما يلي:

X X X	X X X	N/1/1 من ح/ معدات و ادوات إلى ح/ البنك "شراء معدات"	512	215
-------	-------	--	-----	-----

¹ - نورة ديب، وداد بلكرمي، "المعيار الدولي رقم 16 الممتلكات والمنشآت والمعدات" وتطبيقاته في النظام المحاسبي المالي"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي، بالبلدة، يومي 13، 14 ديسمبر 2011، ص: 04.

² - عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص: 133.

³ - لخضر علاوي، المرجع السابق، ص: 41.

⁴ - جمال عمورة، الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، أيام: 13 إلى 15 أكتوبر 2009، ص: 9.

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

في N/12/31 تقوم المؤسسة بتسجيل قسط الإهلاك ويكون كالتالي:

N/12/ 31				
	X X X	من ح/ مخصصات الإهلاك	681	
X X X		إلى ح/ إهلاك المعدات	2815	
		" إهلاك الدورة N "		

نفترض أنه في نهاية $1+N$ أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لهذه المعدات أقل من القيمة المحاسبية الصافية وعليه لابد من تسجيل خسارة القيمة كالتالي:

N/12/31				
	X X X	من ح/ مخصصات الإهلاك والتموينات و خسائر القيمة	681	
X X X		إلى ح/ خسائر القيمة عن المعدات	2915	
		" إثبات انخفاض قيمة المعدات "		

في سنة $2+N$ قسط الإهلاك يحسب كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك - مجمع خسائر القيمة = xxx

وعليه فإن قسط إهلاك $2+N = \frac{xxx}{\text{عدد السنوات المتبقية}}$

عدد السنوات المتبقية

وعند ظهور مؤشرات تدل على إسترجاع خسارة القيمة أي أنه تصبح القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية نقوم باسترجاع خسارة القيمة المكونة في نهاية $1+N$ بمبلغ الخسارة المكونة فقط ويكون القيد في

3+ N/12/31

	X X X	من ح/ خسارة القيمة عن المعدات	2915	
X X X		إلى ح/ إسترجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	781	
		" إسترجاع خسائر القيمة "		

ثانيا - المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة (للتبittات العينية) عند التنازل :

يمكن للتبitt العيني الخروج من المؤسسة إما عن طريق بيعه أو التبرع به أو عن طريق إبداله بأصل آخر أو عندما لا يتوقع تحقيق أي منفعة مستقبلية من جراء استعماله.

وبصفة عامة تسجل عملية خروج أو التنازل عن التبittات العينية عبر المراحل التالية:¹

- حساب قسط الاهتلاك الخاص بسنة الخروج و هذا إذا كان الأصل قابل للاهلاك ولم يهلك كليا.
 - حساب القيمة الدفترية للأصل.
 - تحديد إذا كانت هناك مكاسب أم خسائر.
- وتكون القيود المحاسبية كما يلي :

1) قيد إثبات قسط الاهتلاك لسنة الاستبعاد:

681	من حـ/ مخصصات إهلاك التبittات العينية	X X X	
281	إلى حـ/ إهلاك التبittات العينية		X X X
	" إثبات قسط الاهتلاك "		

2) ترصيد الموجود أو الأصل المستبعد: وذلك بترصيد القيمة الإجمالية للأصل يجعلها دائنة مقابل ترصيد مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر القيمة يجعلهم مدينين.

حساب نتيجة الاستبعاد وذلك بطرح القيمة المحاسبية الصافية للأصل من صافي نواتج الاستبعاد فإذا كانت نتيجة الاستبعاد ربها فهي تسجل كنواتج للدورة و وتجعل دائنة في حـ/ 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية.

أما إذا كانت نتيجة الاستبعاد خسارة، فهي تسجل كمصاريف للدورة وتجعل مدينة في حـ/ 652 نواقص القيمة عن الخروج الأصول الثابتة غير المالية.

وفي الخطوة الأخيرة نقوم بإستلام المبلغ المدفوع مقابل استبعاد الأصل ويجعل مدينا بأحد حسابات النقدية إذا كان المبلغ مستلم فورا أو حـ/ 462 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التبittات في حالة تأجيل استلام المبلغ.

¹ - عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية، ط1، 2008، ص: 566.

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

و يكون التقييد المحاسبي إذا كانت نتيجة الاستبعاد ربحاً كما يلي:

تاريخ الاستبعاد			
	X X X	من ح/ إهلاك التثبيتات العينية (مجمع الإهلاك)	281
	X X X	من ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية (مجمع الخسائر)	291
	X X X	من ح/ البنك أو	512
	X X X	من ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات (سعر البيع)	462
X X X		إلى ح/ التثبيتات العينية (القيمة الإجمالية)	
X X X		إلى ح/ فوائض القيمة عن الخروج الأصول الثابتة غير المالية.	21
		" استبعاد التثبيتات العينية "	752

أما إذا كانت الاستبعاد خسارة فيكون القيد كالتالي:

تاريخ الاستبعاد			
	X X X	من ح/ إهلاك التثبيتات العينية (مجمع الإهلاك)	281
	X X X	من ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية (مجمع الخسائر)	291
	X X X	من ح/ البنك أو	512
	X X X	من ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات (سعر البيع)	462
	X X X	من ح/ نواقص القيمة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية.	652
X X X		إلى ح/ التثبيتات العينية (القيمة الإجمالية)	21
		" استبعاد التثبيتات العينية "	

المبحث الثاني: معالجة الموجودات غير الملموسة (التشittات المعنوية) وفق النظام المحاسبي المالي:

من أجل الإلمام بالموجودات غير الملموسة (التشittات المعنوية) ومحاسبتها يتطلب منا معرفة ماهيتها وكل ما يتعلق بها، وسنتناول في هذا المبحث مفاهيم عامة حول الموجودات غير الملموسة والمعالجة المحاسبية المبدئية لها وكذلك المعالجة المحاسبية في نهاية كل دورة وعند الاستغناء (الخروج) عن الموجودات غير الملموسة.

المطلب الأول: عموميات حول الموجودات غير الملموسة (التشittات المعنوية) :

أولا - تعريف الموجودات غير الملموسة (التشittات المعنوية):

لقد تعددت تعريفات الموجودات غير الملموسة (التشittات المعنوية) نذكر من بينها التعريفات التالية :

" يعرف الموجود الغير الملموس بأنه أصل غير نقدي، ليس له جوهر مادي ملموس".¹

ويعرف أيضا: "هو أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له وجود ومثله مثل باقي الأصول هو مورد تسيطر عليه المؤسسة والتي من المتوقع أن تتدفق منه منافع في المستقبل"²

كما يمكن تعريفها: "أنها موجودات غير نقدية قابلة للتحديد ليس لها جوهر مادي محتفظ بها من أجل استخدامها في الإنتاج أو في تقديم الخدمات أو التأجير للغير".³

أما النظام المحاسبي المالي فعرف الموجود الغير الملموس كما يلي: " هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا: المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري".⁴

ومن شروط الاعتراف بالموجودات غير الملموسة (التشittات المعنوية) وقياسها هي :⁵

- ✓ إذا كان المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية.
- ✓ إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق وصادق.
- ✓ تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعمة.
- ✓ يجب قياس قيمة الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته.

¹ - طارق عبد العال حماد، دليل إستخدام معايير احاسبية، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009، ص484.

² - Anne Le Manh Catherine Maillet , " norme comptables internationales IAS , IFRS ", 3^{ème} édition , Normandie , France , 2008 , p68 .

³ - حسين القاضي وآخرون، المرجع السابق ، ص: 166.

⁴ - الجريدة الرسمية، العدد19 ، المرجع السابق ، ص: 8.

⁵ - جمال عمورة ، المرجع السابق ، ص:8.

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

ثانيا - خصائص الموجودات غير الملموسة (التثبيات المعنوية): من التعاريف السابقة تتميز الموجودات غير الملموسة بالخصائص التالية:¹

- **قابلية الوجود أو الأصل للتحديد:** ومعنى ذلك قابليته للتمييز عن غيره من الأصول المعنوية مثل الشهرة ويكون الأصل المعنوي قابلا للتحديد عندما يكون قابلا للفصل أي عزله عن المؤسسة وبيعه أو التنازل عنه أو تأجيله، أو عندما ينشأ عن حقوق قانونية أو تعاقدية مثل العلامات التجارية...
 - **السيطرة على الوجود أو الأصل:** ويقصد بها قدرة المؤسسة في الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل ومنع الأطراف الأخرى من الاستفادة من تلك المنافع وهذه القدرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية تنشأ عادة من الحقوق القانونية التي يمكن عرضها في المحكمة.
 - **المنافع الاقتصادية المستقبلية:** تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصول المعنوية في الإيرادات من بيع المنتجات أو الخدمات أو المنافع الأخرى الناتجة عن استخدام الأصل من طرف المؤسسة.
- وأهم خاصية للموجود الغير الملموس هي افتقاده للجوهر المادي والدرجة العالية من عدم التأكد التي تحيط بمنافعها المستقبلية، حيث أن المنافع الاقتصادية في معظم الحالات تتراوح ما بين الصفر وإلى مقادير كبيرة جدا، ويرجع السبب في ارتفاع درجة عدم التأكد هذه إلى:
- أن الموجود الغير الملموس أو الأصل المعنوي يستمد قيمته من المزايا التنافسية التي يمكن أن يحققها لوحدة اقتصادية معينة أي أن قيمة الأصل تظهر في تلك الوحدة فقط.
 - صعوبة تحديد العمر الافتراضي للأصل المعنوي وذلك لانعدام الجوهر المادي.

ثالثا- أنواع الموجودات غير الملموسة

تنوع وتتعقد الموجودات غير الملموسة، ويحكم تقسيمها النظام الإقتصادي والقوانين السائدة وكذا طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة وتنقسم إلى:

1) المستندات والوثائق الفنية: إن بعض الموجودات يتم الحصول عليها بحكم وثائق وعقود ونظم قانونية ومن أمثلة ذلك:

أ- العلامات التجارية: وتعرف على أنها الإشارة التي يتخذها الصانع أو التاجر أو مقدم الخدمة لتمييز منتجاته أو بضائعه أو خدماته عن منتجات أو بضائع الآخرين.²

¹ - ياسمينه جلاي ، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 2010، ص: 81.

² - صلاح زين الدين، العلامات التجارية وطنيا ودوليا، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص: 40.

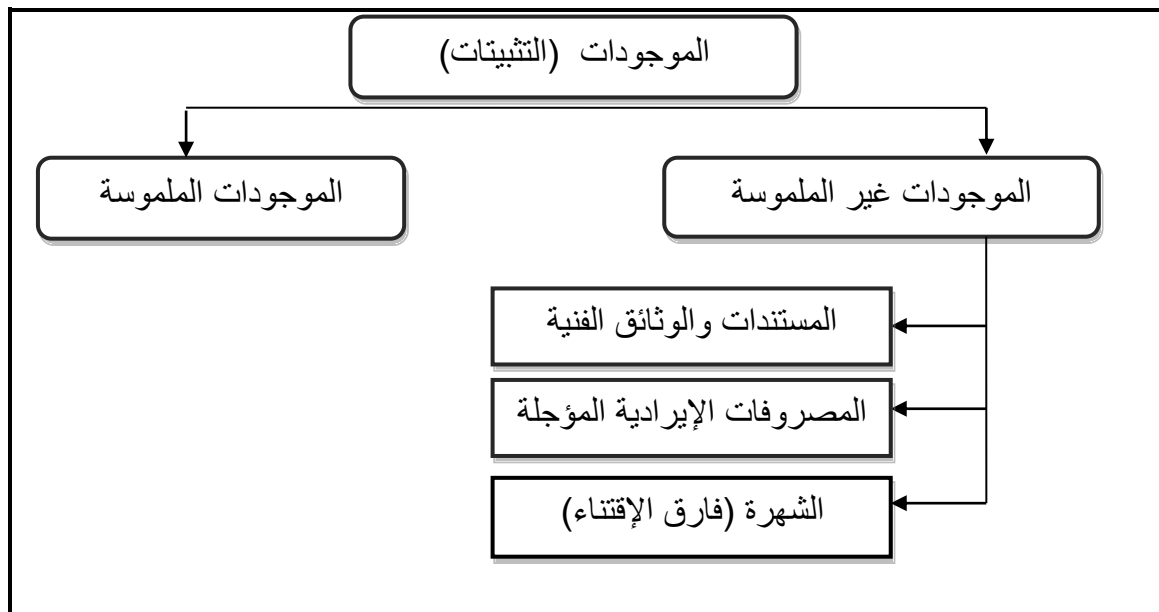
الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

الاسم التجاري: هو الاسم أو التسمية التي تعرف بها المؤسسة، وطبقا لهذا الأمر لا يمكن استغلال أي علامة خاصة بمنتجات أو خدمات على التراب الوطني دون طلب تسجيلها على مستوى المركز الوطني الجزائري لحقوق الملكية الصناعية.¹

(2) المصروفات الإيرادية المؤجلة: وتحتوي على المبالغ التي تنفق للحصول على خدمات تستفيد منها المؤسسة لأكثر من سنة مالية والتي تكون عادة كبيرة نسبيا، ولا يمكن تحميلها للسنة الأولى لبدء النشاط وهي: مصروفات التأسيس، ومصروفات الأبحاث وتجارب الإنتاج وهذه المصروفات الإيرادية ليست تثبيتات معنوية حسب النظام المحاسبي المالي.²

(3) الشهرة (فارق الاقتناء): هي سمعة المؤسسة نتيجة لقدرتها على تحقيق معدل عائد أكبر من المعتاد ويزيد عن معدل الأرباح العادية التي يمكن لمؤسسة أخرى أن تحصل عليها في نفس الظروف، وتحقق هذه السمعة لعدة عوامل: الموقع، جودة المنتج والإمكانات المتاحة. ونلخص الأنواع فيما يلي:

الشكل رقم (1): شكل يوضح أنواع الموجودات غير الملموسة



المصدر: بلال كيموش، "التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، 2010/2011 ص: 60.

¹ - ياسمين جلال، المرجع السابق، ص: 89.

² - المرجع نفسه، ص: 94.

رابعاً- أهمية تقييم الموجودات غير الملموسة (التشittات المعنية) :

إن تنامي الاقتصاديات الكبرى وتوسعها أدى إلى زيادة الاهتمام بقياس رأس المال أصبح موضوع نقاش في السنوات الأخيرة وتتجلى أهمية تقييم الموجودات غير الملموسة فيما يلي:

* أنها حقيقة تعكس القيمة الجارية للشركة.

* تقدم عملية القياس لهذه الأصول نظرة عن أهم الروافد التي تضمن استمرار الأداء الجيد.

* إن الطلب على تحسين إدارة الموارد غير الملموسة في تزايد مستمر رغبة في تحقيق وتحسين الأهداف الاجتماعية والبيئية المختلفة.

* نظراً لتنامي أهمية الموجودات غير الملموسة فإن الإفصاح والتقرير عنها بشكل سليم يساهم في تحقيق الهدف المشترك للملاك وهو زيادة صافي حقوق الملكية.

* الزيادة في موثوقية المعلومات المحاسبية لمختلف الفئات المستعملة للتقارير المالية.¹

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية المبدئية للموجودات غير الملموسة (التشittات المعنية) وفق SCF:

لقد ميز النظام المحاسبي المالي الجديد بين نوعين من الموجودات غير الملموسة وهي:

أولاً - موجودات غير ملموسة المولدة بشكل داخلي:²

• المرحلة الأولى: تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها(في المجموعة السادسة).

حيث يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنية التي أدرجت أصلاً في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة (أو تقريرها المالية السابقة)، وهذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنية في تاريخ لاحق.

• المرحلة الثانية: تحويل المصروف العادي إلى أصول معنوية يجعل ح/203 مصاريف التنمية القابلة للتشitt مديناً إلى ح/73 الإنتاج المثبت ويكون القيد كما يلي :

203		من ح/ مصاريف التنمية القابلة للتطوير	X X X
731		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنية	X X X

¹ - بلال كيموش، المرجع نفسه ، ص: 60.

² - رجال نصر، عوادى مصطفى، مرجع سبق ذكره ، ص: 5.

ثانيا - الأصول أو الموجودات المعنوية الأخرى:

إن تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة (أو تقاريرها المالية السابقة)، وهذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق.

مثال 01 : كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية.

204	من ح/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	X X X	
5/4	إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية	X X X	
	"ح/404، ح/512، ح/515، ح/53"		

مثال 02: إن تكلفة إنتاج البرمجيات للمنشأة في مقابل حساب إنتاج مثبت للأصول معنوية تعالج بالمراحل الآتية:

* **المرحلة الأولى:** تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها. (في المجموعة السادسة)

كما ذكرنا سابقا يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة (أو تقاريرها المالية السابقة).

* **المرحلة الثانية:** تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية الأخرى.

يسجل في الجانب المدين من ح/204 البرمجيات المعلوماتية وشابهها إلى الحساب 73 الإنتاج المثبت ويكون القيد كما يلي :

204	من ح/ برمجيات و ما شابهها	X X X	
73	إلى ح/ الإنتاج المثبت	X X X	

ثالثا - باقي عناصر الأصول أو الموجودات الأخرى غير الجارية و المعنوية :¹

تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 (في مقابل حسابات أطراف أخرى أو حسابات المالية)

ح/ 205 : الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات والرخص والعلامات :

يسجل في هذا الحساب الإمتيازات أو الرخص المقتناة بهدف إمتلاك حق طوال مدة العقد مثل استخدام .

علامات تجارية، رخصة إستغلال أساليب عمل مثلا: أما للبرمجيات المعلوماتية و ما شابهها فقد خصص لها حساب 204 الذي ذكرناه سابقا و ذلك تماشيا مع التطورات التكنولوجية .

ح/ 208 :الأصول المعنوية الأخرى :

ويتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/ 208 التي لم يخصص لها المخطط المحاسبي والمالي الجديد حسابا خاصا لها .

ويكون القيد كما يلي :

	X X X	من ح/ الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات		205
	X X X	ح/ التثبيات المعنوية الأخرى		208
X X X		إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية	5/4	

رابعا - فارق الاقتناء:

إن الحساب ح/207 يسجل فيه فارق الاقتناء سواء كان ايجابيا أو سلبيا , ويمكن إن يكون الحساب مدينا أو دائنا ويظهر إلزاما في الميزانية ضمن الأصول الثابتة.

هذا الحساب يظهر في حالة خاصة وهي تجمع المؤسسات في إطار عملية إقتناء أو إنصهار أو إندماج، وتبقي هاته الحالة غامضة من حيث المعالجة المحاسبية وذلك راجع إلى خصوصية هذا الحساب.²

¹ - رجال نصر, عوادي مصطفى, المرجع السابق, ص : 6-7.

² - المرجع نفسه, ص : 8.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة (للتبittات المعنية) في نهاية الدورة وعند الخروج:

أولاً - المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة (للتبittات المعنية) في نهاية الدورة:

إن المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة في نهاية الدورة تتطلب منا أولاً توضيح بعض المفاهيم :

- العمر الإنتاجي للأصل الغير الملموس: عند الاعتراف بالأصل المعنوي يجب تقييم العمر الإنتاجي له بأنه محدد أو غير محدد، إن كان محدد يجب تحديده وتحديد عدد الوحدات التي يتم إنتاجها ويمكن تحديد العمر الإنتاجي بأنه غير محدد إذا لم يكن هناك نهاية متوقعة للفترة التي يواصل فيها الكيان للحصول على منفعة اقتصادية من الأصل، وهناك عدة عوامل يجب الأخذ بها عند إجراء هذا التقييم:

* دورات حياة المنتج، ومعدلات التغير الفني أو التجاري.

* إستقرار الصناعة، والأفعال المحتملة من جانب المنافسين.

* القيود القانونية، وما إذا كان العمر الإنتاجي متوقف على أعمار إنتاجية لأصول أخرى.

- الإهلاك: إن معيار تحديد قابلية أو عدم قابلية الأصل المعنوي للإهلاك هو محدودية أو عدم محدودية المدة النفعية للأصل حيث أن التبittات المعنية التي لها مدة نفعية محددة يتم إهلاكها، أما التي ليست لها مدة نفعية محددة فهي لا تملك بل تخضع لإختبار إمكانية حدوث خسائر، أي إنخفاض في قيمة الأصول.

وقد عرف النظام المحاسبي المالي الإهلاك في المادة 121-7: هو إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه.

ويعتبر الإهلاك وسيلة لتحميل تكلفة الأصل المعنوي في كل فترة، حتى تكون تكلفته في نهاية عمره الإنتاجي قد حملت تماما على قائمة الدخل وفي نهاية حياة الأصل المعنوي، فإنه يفترض عادة أن القيمة المتبقية (الخردة) تكون صغيرة ما لم تكن مستوفاة معايير أخرى.¹

إن طريقة الإهلاك يجب أن تعكس النمط الذي تتوقع به المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل عند إستخدامه، وقد نص النظام المحاسبي المالي على أساليب الإهلاك التالية:

- الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص، الإهلاك المتزايد، طريقة وحدات الإنتاج .

وحسب النظام المحاسبي المالي تملك الموجودات غير الملموسة خلال فترة لا تتجاوز العشرين سنة.²

أما التبittات المعنية التي لا يمكن إهلاكها فإنها تخضع لإختبار التآكل أو ما يعرف بإنخفاض القيمة.

¹ - طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، المرجع السابق ، ص: 494.

² - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، 27 شارع الشيخ بلحداد، برج بوعريش، الجزائر، ط1، 2011، ص35.

- إنخفاض قيمة الموجودات غير الملموسة (الثبتات المعنوية): هناك بعض المفاهيم التي يجب التطرق إليها:¹
خسارة إنخفاض القيمة: وترجم بمقدار الزيادة في القيمة الدفترية المسجلة لأصل أو وحدة توليد نقدية عن القيمة القابلة للتحقق سواء كان ذلك من بيع الأصل أو استخدامه أيهما أكبر .

القيمة القابلة للتحقق: وهي القيمة الأكبر بين القيمة الإستعمالية وصافي القيمة العادلة (عبارة عن القيمة العادلة- تكاليف البيع).

القيمة العادلة- تكاليف البيع: وهي المبلغ الذي يمكن للمؤسسة الحصول عليه من بيع الأصل في صفقة مباشرة وفقا لآليات السوق وبين طرفين على دراية كافية بالحقائق المرتبطة بالصفقة ولهما الرغبة في عقدها وذلك بعد تخفيض تكاليف البيع.

القيمة الإستعمالية: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن ينتجها استخدام الأصل أو وحدة توليد النقدية إضافية إلى القيمة الحالية للتصرف فيه في نهاية العمر الإنتاجي .

عند تحديد القيمة الإستعمالية فإنه يجب على المنشأة استخدام تقدير احتمالات التدفقات النقدية (قبل ضرائب الدخل وتكاليف التمويل) في الظروف الحالية وعلى أساس افتراضات معقولة يمكن إستنتاجها من واقع الظروف المحيطة بحيث:

* تعكس لأفضل تقدير للإدارة عن إتجاه الحالة الاقتصادية على مدى العمر الافتراضي للأصل.

* أن تتم التوقعات باستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص، وإذا أستعمل معدل متزايد يجب تبرير ذلك.

إن حدوث خسارة انخفاض في القيمة تحكمه بعض المؤشرات والتي يتم عرضها في الجدول الموالي :

الجدول رقم (1) : جدول يوضح مؤشرات انخفاض القيمة

¹ - هيني فان جريونج، معايير التقارير المالية الدولية، دليل التطبيق، تعريب طارق حماد، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، ش م م، القاهرة، مصر، 2006، ص294.

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

مؤشرات خارجية	مؤشرات داخلية
- انخفاض القيمة السوقية للأصل أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي. - حدوث تغيرات ذات أثر عكسي على المنشأة مثل وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التخلص من الأصل قبل التاريخ المتوقع. - وجود أدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أصبح أو سيصبح أسوأ من الأداء الذي كان متوقع له.	- انخفاض القيمة السوقية للأصل أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي. - حدوث تغيرات ذات أثر عكسي على المنشأة مثل وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التخلص من الأصل قبل التاريخ المتوقع. - وجود أدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أصبح أو سيصبح أسوأ من الأداء الذي كان متوقع له.

المصدر: جلال ياسمين، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

ويكون التسجيل المحاسبي لكل من الإهلاك وخسائر القيمة حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

1) **الإهلاك:** يجعل الحساب 681 مخصصات الإهلاكات و التموينات و خسائر القيمة مدينا مقابل جعل الحساب 208 إهلاك التثبيتات المعنوية دائنا بنفس المبلغ، ويكون القيد كالتالي :

N/12/31			
X X X	من ح/ مخصصات الإهلاكات و التموينات و خسائر القيمة	280	681
X X X	إلى ح/ إهلاك التثبيتات المعنوية		
	" قسط إهلاك الدورة N"		

2) **خسائر القيمة:** يجعل الحساب 681 مخصصات الإهلاكات و التموينات و خسائر القيمة مدينا بقيمة الخسارة (الانخفاض) مقابل جعل الحساب 290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية دائنا بنفس المبلغ، ويكون القيد كالتالي:

N/12/31			
X X X	من ح/ مخصصات الإهلاكات و التموينات و خسائر القيمة	290	681
X X X	إلى ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		
	"إثبات انخفاض قيمة التثبيتات المعنوية"		

إذا ظهرت هناك دلائل على أن خسارة القيمة عن الأصل المعنوي قد انخفضت أو قد زالت تماما فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الإستردادية للأصل فإذا تبين أنها أكبر من القيمة الدفترية تسترجع خسارة القيمة المثبتة بالنسبة

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

لهذا الأصل في دورات سابقة لما يسمى بعكس خسارة الانخفاض وذلك يجعل ح/781 إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و التموينات - الأصول غير جارية دائما بمبلغ الاسترجاع سواء كان كلياً أو جزئياً وجعل الحساب 290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية مدينا.

ثانيا - المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة (للتثبيتات المعنوية) عند الخروج.

يمكن للتثبيت المعنوي أن يخرج من المؤسسة بطرق عديدة أهمها:¹

* عند القيام ببيعه أو عن طريق التبرع أو عن طريق الاستبدال بأصل آخر.

* عندما لا يتوقع تحقيق أي منفعة اقتصادية مستقبلية من جراء استعماله أو التنازل عنه.

يجب إتباع الخطوات التالية لعملية إستبعاد أو خروج الموجودات غير الملموسة:

1) إثبات قسط إهلاك الأصل لسنة الإستبعاد:

حيث أن مبلغ الإهلاك يحسب للفترة الممتدة من بداية سنة الاستبعاد إلى غاية تاريخ الاستبعاد، و يكون القيد المحاسبي لقسط الإهلاك كما يلي:

تاريخ العملية			
681	من ح/ مخصصات الإهلاكات للتثبيتات المعنوية	X X X	
280	إلى ح/ إهلاك التثبيتات المعنوية		X X X
	" إثبات قسط إهلاك الدورة N "		

2) ترصيد الموجود أو التثبيت المعنوي المستبعد:²

وذلك من خلال القيام بترصيد القيمة الإجمالية للأصل المستبعد يجعلها دائنة مقابل ترصيد مجمع الإهلاك ومجمع خسائر القيمة يجعلهما مدينين، وإثبات نتيجة الإستبعاد إن كانت ربح أو خسارة.

وعليه تتم المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول وقيمة الإخراج أي البيع.

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

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

- إذا كان الفرق ربحتا تسجل كناتج للدورة (فائض قيمة) يسجل ح/ 752 فوائض القيمة عن الأصول غير المادية و يكون دائما.

¹ - يasmine، جلالى ، المرجع السابق ، ص: 79.

² - المرجع نفسه ، ص: 77 .

الفصل الثاني: معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

- أما إذا كان سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية فتكون هناك خسارة تسجل في ح/652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية.

ونستلم المبلغ المقدم مقابل إستبعاد الأصل بجعله مدين، إذا كانت نتيجة الإستبعاد ربحا يكون القيد:

تاريخ الإستبعاد				
	X X X	من ح/ إهلاك التثبيات المعنوية (مجمع الإهلاك)	280	
	X X X	من ح/ خسائر القيمة عن التثبيات المعنوية (مجمع خسائر)	290	
	X X X	من ح/ البنك (سعر البيع) حالة التنازل بنكا	512	
	X X X	من ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات بيع التثبيات التنازل على الحساب	462	
X X X		إلى ح/ التثبيات المعنوية (القيمة الإجمالية)	20	
X X X		إلى ح/ فوائض القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية (نتيجة البيع).	752	
		"إستبعاد التثبيات المعنوية"		

أما في حالة الخسارة يكون القيد كالتالي

تاريخ الإستبعاد				
	X X X	من ح/ إهلاك التثبيات المعنوية (مجمع الإهلاك)	280	
	X X X	من ح/ خسائر القيمة عن التثبيات المعنوية (مجمع خسائر)	290	
	X X X	من ح/ البنك (سعر البيع)	512	
	X X X	من ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات بيع التثبيات	462	
	X X X	من ح/ نواقص القيم عن خروج الأصول الثابتة غير المالية	652	
X X X		إلى ح/ التثبيات المعنوية (القيمة الإجمالية)	20	
		"إستبعاد التثبيات المعنوية"		

خلاصة الفصل :

لقد حاولنا في هذا الفصل أن نعطي لمحة عن الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التشبيات العينية والمعنوية) وتسلط الضوء على بعض تقنيات معالجتها محاسبيا وبهدف إعطاء نظرة متكاملة نوعا ما, عملنا على البدء بالتعريفات و المفاهيم لكي نميز مجموعة الموجودات عن المجموعات الأخرى، كما عرضنا قائمة الحسابات المتعلقة بهذه الموجودات وإهلاكها و تقييمها و إبراز أهم التغيرات الحاصلة في التقييد المحاسبي لها.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز

تمهيد :

بعد أن قمنا بعرض مختلف للجوانب النظرية والمفاهيم الأساسية لموضوع دراستنا، سنحاول في هذا الفصل الثالث والأخير، إعطاء صورة تطبيقية لعناصر دراستنا بالاعتماد على البيانات الموجودة في الملاحق المستخرجة من مصلحة المالية ومحاسبة للمؤسسة سونلغاز .

ولمزيد من التوضيح والتفصيل قسمت الدراسة إلى مبحثين هما :

- المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) .
- المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيات العينية والمعنوية) لمؤسسة سونلغاز .

المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز)

في هذا المبحث سنطرق إلى تقديم المؤسسة من حيث النشأة والتعريف بمهام المؤسسة وصولاً إلى تنظيم الوظائف والهيكل التنظيمي للمؤسسة التي هي محل الدراسة .

المطلب الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز¹

أولاً- نشأة المؤسسة الأم : تأسست الشركة الوطنية للكهرباء والغاز في 1969/07/28 بأمر رقم 59/69، وتعتبر سونلغاز من المؤسسات الهامة في الدولة حيث كانت تسمى في عهد الاستعمار EGA أي كهرباء وغاز الجزائر وتمتد جذورها إلى عام 1947 وقد تم تأميمها بعد الاستقلال .

كانت المؤسسة في الفترة التأسيسية تنقسم إلى 4 مديريات جهوية (الجزائر، وهران ، قسنطينة ، ورقلة) وفي سنة 1975 تم تعديل المديريات الجهوية حيث أصبحت مناطق التوزيع (الجزائر ، الشلف ، قسنطينة ، عنابة ، سطيف ، بشار ، البليدة ، وهران ، ورقلة) مع العلم أنه لديها 45 مركز توزيع تابع لهذه المناطق .

وفي سنة 1991 تم تحويل اسم الشركة من الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز إلى المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي وتجاري ، جاء بعد ذلك في 2002/06/01 حسب القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة بسونلغاز شركة ذات أسهم لأن الدولة غير قادرة على تغطية التكاليف وكانت المرحلة (2007/2002) مرحلة انتقالية حيث تم تقسيم وهيكل المؤسسة حسب نظامها الجديد أي أن هناك لجنة ضبط هي التي تتحكم في التسعيرة وحاليا هناك مديرية عامة تتكون من :

- مديرية الإنتاج (إنتاج الكهرباء)
- مديرية النقل (نقل الكهرباء والغاز)
- مديرية التوزيع (توزيع الكهرباء والغاز)

¹ - من وثائق المؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي .

ثانيا- نشأة مركز التوزيع بالوادي:

في فترة سابقة كانت منطقة الوادي تتزود بالطاقة الكهربائية وذلك عن طريق وكالة الوادي التابعة لمركز التوزيع ببسكرة ، ونظرا للكثافة السكانية تقرر إنشاء مركز توزيع لمنطقة الوادي وذلك في أواخر الثمانينات بخلق مندوبية تسمى المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز .

وفي عام 1992 تحولت المندوبية إلى مركز للتوزيع تابع ل المديرية الجهوية للتوزيع بورقلة و الذي هو عبارة عن مؤسسة تعمل على مستوى الولاية ويتفرع هذا الأخير إلى ثلاث وكالات (الوادي ، المغير ، الدبيلة) و قد أصبحت تسمى الآن بالمقاطعة وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع كما أنها تعتبر وسيلة وطريقة مستعملة من أجل ضمان عدة وظائف أهمها:

- وظائف خاصة بالزبائن (كشوفات و تسديدات)

- وظائف خاصة بالكهرباء (شبكات كهربائية).

- وفي عام 2005 تم تحويل مركز التوزيع إلى مديرية التوزيع بالوادي شركة مستقلة لوحدها تابعة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط (البلدية).

- شعار الشركة:



المطلب الثاني : مهام ووظائف مؤسسة سونلغاز

أولا - مهام مؤسسة سونلغاز :

بناء على القانون الذي أصدر في سنة 1985 أن المهام التي تقوم بها المؤسسة كالاتي:

1. الطاقة الكهربائية: المؤسسة تقوم بإنتاج وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية
2. الغاز: المؤسسة تقوم بنقل والتوزيع العمومي للغاز الطبيعي ولكي تبقى المؤسسة محتكرة لهذا النشاط عليها القيام ب :

- إقامة المؤسسات من أجل تنمية القطاع

- دراسة تطوير التقنيات المستعملة في المؤسسة

- التسيير الجيد للعمال وتكوينهم من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية

- اتساع المساحة المستعملة للكهرباء والغاز لزيادة المبيعات

3. مهام مديرية التوزيع الكهرباء والغاز بالوادي :

- تسيير المشتركين (الكهرباء والغاز)

- تسيير المنشآت الكهربائية والغازية

- تطوير المنشآت الطاقة

- تمثيل المؤسسة على مستوى الولاية

- الاتصال بالسلطات

ثانيا - وظائف مؤسسة سونلغاز:

✓ الوظائف التقنية : القيام بإنجاز وتطوير بحوث في مجال الإنتاج ونقل توزيع الطاقة في المجالات المذكورة.

✓ الوظائف التجارية : وتتمثل في بيع الطاقة للمستهلكين وتحقيق رغباتهم ومن الوظائف السابقة ظهرت عدت

وظائف فرعية تنقسم إلى قسمين:

1 - وظائف ذات طابع إداري :

- تسيير المال

- تسيير الوسائل

- معالجة المعلومات

2- وظائف ذات طابع دراسي :

- القيام بدراسات اقتصادية (التخطيط)

- القيام بدراسات تسويقية
- القيام بدراسات النظام العام وأنظمة مراقبة التسيير
- وفي الوظائف ذات الطابع الدراسي يكون بهدف جميع الدراسات هو تحديد سياسة رشيدة للمؤسسة وإيجاد الإستراتيجية اللازمة لتحقيق هدف الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة.

المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

- حيث أن مديرية التوزيع بالوادي متفرعة من شجرة مكونة من :
- نجد على مستوى القمة مجمع سونلغاز ويمثلها رئيس المجمع، ومن تحتها المديرية العامة لتوزيع الوسط ويمثلها الرئيس المدير العام وهو مراقب للمديريات ويمثل السلطة العليا للمؤسسة.
- المديرية العامة للتوزيع مقسمة إلى 09 مناطق لتوزيع الكهرباء والغاز ومن ضمنها مديرية التوزيع بالوادي حيث تنقسم إلى مدير التوزيع وأمانة و 08 أقسام:

- قسم الشؤون العامة

- قسم الموارد البشرية

- قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال

- قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي

- قسم استغلال الكهرباء

- قسم استغلال الغاز

- قسم المالية و المحاسبة

- قسم العلاقات التجارية

وبدورها تنقسم هذه الأخيرة إلى 3 مقاطعات: مقاطعة المغير ، مقاطعة الديبيلة و مقاطعة الوادي.

1- مقاطعة المغير: و تتكون من:

- وكالة المغير

- وكالة جامعة

2- مقاطعة الديبيلة: و تتكون من :

- وكالة الديبيلة

- وكالة تغزوت

3- مقاطعة الوادي: و تتكون من :

- وكالة الوادي

- وكالة 300 مسكن

الشكل رقم (2) : الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالوادي



المصدر : مستخرج من مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة.

- أولاً - قسم الموارد البشرية: مهمتها تسيير الموظفين بواسطة برنامجين :
GIP GEVA : (تعالج الأجور) .
GIP SAM : (تعالج المسار المهني للعامل و العوامل الثابتة للأجور) .
- متابعة تكوين العمال، الترتيبات، الأيام الدراسية .
 - متابعة حوادث العمل.
 - متابعة الوثائق الإدارية وحفظ القرارات في ملفات العمال .
 - مراقبة العمال
- ثانياً - قسم الدراسات و الأشغال: وتكمن مهامها في ما يلي :
- دراسة طلبات الزبائن الجدد.
 - متابعة الأشغال و إنجاز المنشآت الكهربائية .
- ثالثاً - مصلحة المالية والمحاسبة: مهامها كالأتي :
- التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية .
 - تسيير الأظرفة المالية .
 - تسيير الأشغال الكهربائية.
 - تسيير المخزون
 - المراقبة الداخلية.
- رابعاً - قسم العلاقات التجارية : تلعب دور الوساطة بين المؤسسة والزبون ومهامها:
- ربط الزبائن الجدد و إنجاز عقود الاشتراك .
 - إنجاز قوانين التمويل بالطاقة الكهربائية .
 - متابعة طلبات الزبائن من وصولها إلى نهاية العملية (تشغيل المنشآت الكهربائية) .
- خامساً - قسم استغلال الشبكات الغازية: من مهامها :
- استمرارية التمويل بالطاقة الغازية بصورة جيدة .
 - المحافظة على نوعية الخدمة بنظر إلى الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.
- سادساً - قسم استغلال الشبكات الكهربائية : ومهامها استمرارية الخدمة بنوعية عالية .
- الاستمرارية بالتمويل بالطاقة الكهربائية مع التقليل قدر الإمكان من الانقطاعات .
 - النوعية بتقديم الخدمة بنوعية جيدة حسب الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.
- سابعاً - قسم التسيير وأنظمة الإعلام الآلي (المعالجة الآلية) : ومن مهامه :
- معالجة المعلومات ووضع القوانين الخاصة بالطاقة الكهربائية
 - إعداد البرامج و الإحصائيات و المتابعة المستمرة لملفات المشتركين

ثامنا- مهندس الأمن ومساعدته: من مهامها تأمين توزيع الطاقة الكهربائية و صيانة الشبكات وتسيير المشتركين

في الشروط الملائمة للتنوعية والأمن ومن واجبها :

- تحليل الحوادث التي تصب في الشبكة.

- تسيير المشتركين في حدود المقاطعة.

- تسيير الوسائل (الأفراد والسيارات.....) .

- تمثيل المؤسسة لدى السلطات المحلية في حدود صلاحيتها .

تاسعا - المكلف بالشؤون القانونية:

- فض النزاعات بين المؤسسة و المتعاملين .

- إبرام العقود بين المؤسسة و المتعاملين معها .

عاشرا - المكلف بالاتصالات:

- تسهيل المبادلات بين المؤسسة و المتعاملين معها .

- تسهيل الاتصالات الداخلية بالمؤسسة .

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيتات العينية والمعنوية) للمؤسسة سونلغاز

تعتمد مؤسسة سونلغاز في تقييد العمليات المحاسبية على أجهزة الإعلام الآلي والبرامج الإلكترونية التي لها الدور الكبير في تسريع المعالجة ودقتها.

المطلب الأول: حيازة الموجودات الملموسة(التثبيتات العينية) لدى المؤسسة

أولاً- حالة حيازة الموجودات الملموسة (التثبيتات العينية):

كما سبق وأن درسنا في الجانب النظري الحالات التي يمكن أن يكون عليها الأصل أثناء التسجيل المحاسبي في الدفاتر المحاسبية لدى المؤسسة. فيما يلي سنتعرض إلى الحالات المدروسة، وتطبيقها فعلا على مؤسسة سونلغاز بالاعتماد على الوثائق والملاحق المستخرجة من مصلحة المالية والمحاسبة.

أ-حالة الحصول على الموجود أو التثبيت: في دفاتر التسجيل اليومي للمؤسسة فتتم هذه العملية عن طريق ح/23 التثبيتات قيد الإنجاز مديناً، وجعل ح/404 موردو التثبيتات دائناً بقيمة العملية.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- حيازة معدات مكتب: (أنظر للملحق رقم 01)

2014/08/07				
23202	من ح/ تثبيتات قيد الإنجاز	84000,00	4040023	98280,00
445015	من ح/ رسوم مسترجعة على التثبيتات	14280,00		
	إلى ح/ موردو التثبيتات			
	حيازة معدات مكتب			

- حيازة جهاز تبريد (أنظر للملحق رقم 02)

2014/11/24				
23201	من ح/ تثبيتات قيد الإنجاز	57000,00	4040023	66690,00
445015	من ح/ رسوم مسترجعة على التثبيتات	9690,00		
	إلى ح/ موردو التثبيتات			
	حيازة جهاز تبريد			

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة سونلغاز

- حيازة معدات تقنية (وسائل الصيانة) (أنظر للملحق رقم 03)

2014/10/30				
2708243,80	2708243,80	من ح/ تثبيات قيد الإنجاز	23201	
		إلى ح/ موردو التثبيات	4040023	
		حيازة معدات تقنية(وسائل الصيانة)		

ب- حالة ترصيد الموجودات (التثبيات) في دفاتر المؤسسة .

في مؤسسة سونلغاز تتم عملية الترخيد كما يلي وذلك بنقل حساب 23 تثبيات قيد الإنجاز إلى جانب الدائن, وتتم عملية الترخيد كما يلي:

- معدات مكتب: (أنظر للملحق رقم 04)

2014/08/10				
	84000,00	من ح/ معدات مكتب	21800	
		إلى ح/ تثبيات قيد الإنجاز	23202	
84000,00		ترصيد ح/ 23202(دخول التثبيات قيد الإنجاز)		

- جهاز الترخيد: (أنظر للملحق رقم 05)

2014/11/24				
57000,00	57000,00	من ح/ تثبيات عينية (جهاز ترخيد)	218522	
		إلى ح/ تثبيات قيد الإنجاز	23201	
		ترصيد ح/ 23201 (دخول التثبيات قيد الإنجاز)		

- معدات تقنية(وسائل الصيانة): (أنظر للملحق رقم 06)

2014/11/11				
2708243,80	2708243,80	من ح/ معدات تقنية(وسائل الصيانة)	21530	
		إلى ح/ تثبيات قيد الإنجاز	23201	
2708243,80		ترصيد ح/ 23201 (دخول التثبيات قيد الإنجاز)		

المطلب الثاني: تسجيل الإهلاك لدى المؤسسة

كما سبق وأن ذكرنا في الجانب النظري فإن التسجيل المحاسبي للإهلاك لا يختلف كثيرا عن الميدان العملي.
طريقة الإهلاك المتبعة في مؤسسة سونلغاز هي طريقة الإهلاك الخطي (الثابت)

أولاً- حالة معدات المكتب

لحساب قسط الإهلاك لمعدات المكتب لدينا المعطيات التالية:

- مدة الإهلاك: 10 سنوات

- قسط الإهلاك = مبلغ الحيازة / المدة أو

- قسط الإهلاك = مبلغ الحيازة X المعدل

لدينا تاريخ حيازة معدات المكتب في 2014/08/07 أي يتبقى من السنة 5 أشهر لنهاية سنة 2014 .

قسط الإهلاك السنوي = 10/84000,00 = 840000 دج

قسط الإهلاك لـ 5 أشهر = 12/5 X 0.1 X 84000,00 = 3500,00 دج.

(الوحدة بالدينار الجزائري)

الجدول رقم (02) يمثل جدول الإهلاك لمعدات المكتب

التاريخ (سنوات)	قاعدة الإهلاك	القسط السنوي	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2014/08	84000,00	3500,00	3500,00	80500,00
2015	84000,00	8400,00	11900,00	72100,00
2016	84000,00	8400,00	20300,00	63700,00
2017	84000,00	8400,00	28700,00	55300,00
2018	84000,00	8400,00	37100,00	46900,00
2019	84000,00	8400,00	45500,00	38500,00
2020	84000,00	8400,00	53900,00	30100,00
2021	84000,00	8400,00	62300,00	21700,00
2022	84000,00	8400,00	70700,00	13300,00
2023	84000,00	8400,00	79100,00	4900,00
2024/07/30	84000,00	4900,00	84000,00	0

المصدر: من إعداد الطالب استناداً على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة.

- التسجيل المحاسبي لقيد الإهلاك لسنة 2014:

2014/12/31				
3500,00	3500,00	من ح/ مخصصات الإهلاك والمؤنات وخسائر القيمة إلى ح/ إهلاك معدات المكتب قسط الإهلاك لسنة 2014	2818	681

- التسجيل المحاسبي لقيد الإهلاك لسنة 2015:

2015/12/31				
8400,00	8400,00	من ح/ مخصصات الإهلاك والمؤنات وخسائر القيمة إلى ح/ إهلاك معدات المكتب قسط الإهلاك لسنة 2015	2818	681

- التسجيل المحاسبي لقيد الإهلاك لسنة 2016:

2016/12/31				
8400,00	8400,00	من ح/ مخصصات الإهلاك والمؤنات وخسائر القيمة إلى ح/ إهلاك معدات المكتب قسط الإهلاك لسنة 2016	2818	681

ثانيا- حالة جهاز التبريد:

لحساب قسط الإهلاك جهاز التبريد

لدينا تاريخ حيازة جهاز التبريد في 2014/11/24 أي يتبقى من السنة 1 شهر لنهاية سنة 2014 .

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{57000,00}{10} = 5700,00 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الإهلاك لـ 1 شهر} = 0.1 \times 12 \times 5700,00 = 475,00 \text{ دج}$$

الجدول رقم (03) يمثل جدول الإهلاك جهاز التبريد (الوحدة بالدينار الجزائري)

التاريخ (سنوات)	قاعدة الإهلاك	القسط السنوي	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2014/12/01	57000,00	475,00	475,00	56525,00
2015	57000,00	5700,00	6175,00	50825,00
2016	57000,00	5700,00	11875,00	45125,00
2017	57000,00	5700,00	17575,00	39425,00
2018	57000,00	5700,00	23275,00	33725,00
2019	57000,00	5700,00	28975,00	28025,00
2020	57000,00	5700,00	34675,00	22325,00
2021	57000,00	5700,00	40375,00	16625,00
2022	57000,00	5700,00	46075,00	10925,00
2023	57000,00	5700,00	51775,00	5225,00
2024/11/30	57000,00	5225,00	57000,00	0

المصدر: من إعداد الطالب استناداً على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة.

- التسجيل المحاسبي لقيد الإهلاك لسنة 2014:

2014/12/31				
681		من ح/ مخصصات الإهلاك والمؤنات وخسائر القيمة	475,00	
	2818	إلى ح/ إهلاك جهاز التبريد		475,00
قسط الإهلاك لسنة 2014				

- التسجيل المحاسبي لقيد الإهلاك لسنة 2015:

2015/12/31				
5700,00	5700,00	من ح/ مخصصات الإهلاك والمؤنات وخسائر القيمة إلى ح/ إهلاك جهاز التبريد قسط الإهلاك لسنة 2015	2818	681

- التسجيل المحاسبي لقيد الإهلاك لسنة 2016:

2016/12/31				
5700,00	5700,00	من ح/ مخصصات الإهلاك والمؤنات وخسائر القيمة إلى ح/ إهلاك جهاز التبريد قسط الإهلاك لسنة 2016	2818	681

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل التطبيقي للدراسة حاولنا تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إعطاء الشكل الجديد للمعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة (العينية والمعنوية) في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، كما قمنا بالتطبيق الفعلي على الأمثلة (الملاحق) المقدمة من طرف مصلحة المالية ومحاسبة بالمؤسسة، رغم أنها لم تكون كافية لدرجة ما، لكنها ورغم ذلك وضحت ملامح التغيير الذي جاء به النظام المحاسبي المالي .

الخاتمة العامة

• ملخص الدراسة :

إن المتطلع لإجراءات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، يرى أنه من الضروري أولاً، محاولة الفهم الجيد لجانبه النظري، من جهة، ومعرفة طبيعة النشاط الإقتصادي للمؤسسات من جهة أخرى ولهذا السبب حاولنا في بحثنا هذا معالجة إشكالية الدراسة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، متناولين في ذلك دراسة حالة مؤسسة سونلغاز .

نستخلص من الدراسة التي أجريت على موضوع هذا البحث بالدرجة الأولى أن المحاسبة بمثابة فن، لأنه بموجبها يتم تنظيم البيانات وتسجيلها بصورة منظمة تمكن لأي متعامل سواء كان ذو معرفة بالمحاسبة أم لا من الإطلاع على بيانات المؤسسة والتعريف على الوضعية المالية لها، والشيء الآخر أن المعايير المحاسبية تعد كنموذج لكي تعتمد عليه المحاسبة الدولية أثناء معالجة بياناتها المالية بالطرق المختلفة .

أما فيما يخص للموجودات الملموسة غير الملموسة (العينية والمعنوية) بمختلف أنواعها تعتبر الدعامات الأساسية لبناء المؤسسة والحفاظ على إستقرارها، فهي بذلك تدعم مبدأ إستمرارية النشاط بالمؤسسة .

من الناحية التطبيقية فقد إستخلصنا أن الجانب التطبيقي للنظام المحاسبي لا يكون بصورة صحيحة إلا إذا فهمنا الجانب النظري لأنه أساس ومرجع أكيد لصحة الجانب التطبيقي .

• نتائج اختبار الفرضيات :

بعد دراسة مختلف جوانب الموضوع سواء من الجانب النظري أو التطبيقي تم اختيار مدى صدق فرضيات البحث وكانت النتيجة كالتالي :

- الفرضية الأولى :

تم التأكد من صدق الفرضية الأولى أي أن النظام المحاسبي المالي يعتبر جملة الإجراءات والطرق والوسائل التي تسهل على المؤسسة الاقتصادية تسجيل وتبويب مختلف العمليات المالية في كيانها ، وقد تم إثبات ذلك في الفصل الأول .

- الفرضية الثانية :

تم التأكد من صدق الفرضية الثانية أي أن قواعد معالجة الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيتات العينية والمعنوية) في النظام المحاسبي المالي متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية ، فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي ، المبادئ المحاسبية وكذلك قواعد التسجيل ، وقد تم إثبات ذلك في الفصل الثاني .

- الفرضية الثالثة :

تم التأكد من صدق الفرضية الثالثة أي يتم التسجيل المحاسبي للموجودات الملموسة والغير الملموسة في مؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) وفقا للقواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والتي تم إثباتها من خلال الفصل الثالث.

• نتائج الدراسة :

من خلال دراستنا نستخلص ما يلي :

- أن النظام المحاسبي المالي جاء بحلول محاسبية لجميع المشاكل المحاسبية المعاصرة، للوصول إلى قوائم وتقارير مالية تقدم وضعية المؤسسة الحقيقية وتلبية جميع احتياجات مستخدمي المعلومة المالية.
- تعتبر الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيات العينية والمعنوية) من أهم عناصر الأصول (الموجودات) المؤسسة كونها تساهم في تحقيق استمرار نشاط المؤسسة وتوليد تدفقات نقدية .
- تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرون بإعطائهم نظرة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
- يمكن من خلال النظام المحاسبي المالي مراجعة الإهلاكات دوريا فيما يخص المدة وطرق الإهلاك، وهذا يحتاج إلى أشخاص مؤهلين ذي خبرة، وهو ما تفتقر إليه المؤسسة الجزائرية في ظل النظام الجديد .
- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقييم الموجودات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيمة العادلة، التي تعد بديلا قويا للتكلفة التاريخية والجزائر ليست معنية بالقيمة العادلة كونها لا تتوفر على سوق نشطة لتقييم أصولها .
- بعد إعداد النظام المحاسبي المالي تكون الجزائر قد امتلكت نظاما محاسبيا متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية ومواكبا لتطورات على المستوى الدولي.

• التوصيات :

- من خلال هذه النتائج التي توصلنا إليها خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى جملة من التوصيات نقترحها في مايلي:
- ضرورة تكوين الأكاديميين والمهنيين بصفة أكثر لتعويدهم على ما هو جديد في النظام المحاسبي المالي .
- دراسة تجارب وخبرات الدول المتقدمة في مجال المحاسبة .
- على المؤسسات القيام ببعثات تكوينية بين فترة وأخرى لمحاسبها لرفع مستوى أدائهم وتمكينهم من متابعة التطورات والتغيرات الحاصلة على المعايير المحاسبية الدولية .

- ضرورة إلتزام الخبراء المحاسبين والأساتذة المعنيين بهذا في الجامعات يجب أن يرتبط عملهم وبشكل وثيق مع ما يحدث من حولنا وتوضيحه وشرحه والكتابة عنه ، ومن خلال تدريب أو الرسكلة أو كتابة مطبوعات أو المشاركة الفعالة في البرامج الحوارية عبر القنوات التلفزيونية أو عن طريق شبكة الإنترنت ، ومن خلال نماذج تطبيقية ونظرية موضوعية بشكل جيد ، لغرض دمجها في المواد المحاسبية من أجل تأهيل محاسبي متقدم ومتطور .
- إخضاع هذا النظام إلى النقد من طرف جهات مختصة بغرض إضفاء التعديلات اللازمة وتحسينه وسد كل الثغرات التي قد تخلق مشاكل أثناء تطبيقه .

● آفاق الدراسة :

يبقى موضوع دراسة الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيات العينية والمعنوية) من أهم المواضيع التي مستها التغييرات في مجال المعالجة المحاسبية ، فتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يسمح للمؤسسات بإدراج وتقييم موجوداتها بصورة سليمة مما يحافظ على رأس مال المؤسسة والحفاظة على قيمتها ، ولكن الواقع أن هناك العديد من المؤسسات تجد صعوبات كبيرة في تطبيق هذا النظام الجديد لأنه لا يزال يحتوي على أمور مبهمه ، وعلى الدراسات القادمة التركيز على إيجاد حلول لهذه الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تطبيق النظام المحاسبي المالي .

وفي الختام, نرجوا أن نكون قد أنجزنا هذا البحث وفقاً لقواعد منهجية البحث العلمي والله الموفق

قائمة المراجع

• المراجع بالعربية :

أولا- الكتب:

- 1- أحمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1995.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 3- أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، دار الجامعة، مصر ، 2005 .
- 4- ثناء قباني، المحاسبة الدولية , الدار الجامعية، مصر، 2003 .
- 5- حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هوم، الجزائر 2010 .
- 6- حسين قاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008 .
- 7- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، الجزائر، دار عبد اللطيف، 2012 .
- 8- خالد أمين عبد الله، صايل رمضان ،مبادئ المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، ط 2 ، 2010 .
- 9- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، 2008 .
- 10- صلاح زين الدين، العلامات التجارية وطنيا ودوليا، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2006 .
- 11- طارق عبد العال حماد، المشتقات المالية، الدار الجامعية، مصر، 2003 .
- 12- طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009 .
- 13- طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007 .
- 14- عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية، الطبعة الأولى 2008 .
- 15- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جطيلي، الجزائر، 2009.
- 16- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 27 شارع الشيخ بلحداد، برج بوعرييج، الجزائر، ط1، 2011.
- 17- لخضر علاوى، نظام المحاسبة المالية "سير الحسابات وتطبيقها"، البويرة، الجزائر، 2011 .

18- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي، دار وائل، عمان، الأردن، 2008 .

19- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005 .

20- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر، 2005 .

21- محمد رضوان وحلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، بدون بلد نشر، 1998.

22- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر الله، المحاسبة المالية - معدل نظم المعلومات-، مكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2008 .

23- مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، دار الإثراء، ط1، الأردن، 2009 .

24- مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد- الإطار التصوري-، مطبعة مزوار، الوادي ، الطبعة الأولى، 2008 .

25- هيني فان جريوننج، معايير التقارير المالية الدولية، دليل التطبيق، تعريب طارق حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، ش م م، القاهرة، مصر، 2006 .

ثانيا - رسائل ومذكرات جامعية :

1- بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، 2010/2011 .

2- سهام مسرحي، دراسة التثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012-2013.

3- ياسمين جلاي، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 .

ثالثا- الملتقيات:

1- آيت محمد مراد، سفيان أبجري، مداخلعة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف" ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام: 13 إلى 15 أكتوبر 2009، ص8.

- 2- عاشور كتوش، بلعوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول SCF في ظل المعايير الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18/01/2010 .
- 3- محمد لعربي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (الثبتات)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام: 13 إلى 15 أكتوبر 2009
- 4- رحال نصر، عوادي مصطفى، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (مع دراسات حالة)، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي، 2010.
- 5- نورة ديب، وداد بلكرمي، المعيار الدولي رقم 16 الممتلكات والمنشآت والمعدات " وتطبيقاته في النظام المحاسبي المالي"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي، بالبليدة، يومي 13، 14 ديسمبر 2011 .
- 6- جمال عمورة، الاهتلاكات وتدهور قيم الثبتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام: 13 إلى 15 أكتوبر 2009.

رابعا - محاضرات:

- 1- دمدوم زكريا ، محاضرات في المحاسبة المعمقة ، غير منشورة ، المركز الجامعي بالوادي ، 2009 .

خامسا - الجرائد الرسمية:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر .
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 المتضمنة للقانون رقم 07-11 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها، الجزائر .

• مراجع بالأجنبية :

- 1-Anne Le Manh Catherine Maillet, **norme comptables internationales IAS, IFRS**, 3^{ème} édition , Normandie, France, 2008.

قائمة الملاحق