جامعـــة قـــاصـــدي مربـــاح ورقلـــــة
كلية العلـــوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قســـــم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصـــص: دراسات محاسبية و جبائية .

بعنـــوان:

قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار ENTP بحاسي مسعود خلال فترة 2008-2010

من إعداد الطالبة:
وهيبة لبوز

نوقشت بتاريخ: 2011/09/19

أمام اللجنة المكونة من:

الدكتور/ عبد الوهاب دادن..... رئيسا.
الدكتور/ هواري سويسي..... مقررا ومشرفا.
الدكتور/أعمر عزاوي..... مناقشا.

السنة الجامعية 2011/2010

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني وأعانني في انجاز هذا العمل المتواضع.

أهديه إلى:

من صبرت معي و ضحت و كافحت من أجلي أمي الغالية أطال الله في عمرها

من شجعني لمواصلة دراستي وانتظر هذا اليوم بفارغ الصبر أبي بارك لنا الرحمان في عمرة و شفاه

روح جدتاي رحمهما الله

جدي رحمه الله

إخـــوتي و أخـــواتي

عائلة لبوز، و سراوي

الأهل والأحباب

كل الأصدقاء

طلبة الدفعة الثانية للعلوم الاقتصادية، التسيير، وعلوم تجارية.

LMD

وهـــيبـــة

شكر وعرفان

بِسْمِ اللهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ .... النَّمْل:19

الشكر و التقدير للأستاذ المشرف هواري سويسي، على توجيهاته و نصائحه المتواصلة وحرصه على انجاز هذه المذكرة. فجزاه الله خير

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سيقدمونه من توجيهات.

كما أتوجه بالشكر و التقدير لرئيس إدارة المالية و المحاسبة بوعلام وحيل بالمؤسسة الوطنية للأشغال الآبار ENTP بحاسي مسعود على مدنا بكل المعلومات للازمة لإنجاز الدراسة التطبيقية و كل عمال المؤسسة الذين ساعدوني كما أقدم شكر خاص لكل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة من قريب أومن بعيد

وهـــيبـة

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالقياس المحاسبي ومراحل تطوره والتطرق إلى المشاكل التي يعاني منها القياس المحاسبي و الحلول التي وضعتها المعايير المحاسبية الدولية ، كما تطرقنا النظام المحاسبي الجزائري و كيف عالج مشاكل القياس المحاسبي و خاصة منها التضخم ، و تعرضا إلي كيفية قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي و الطرق الجديدة التي جاء بها هذا النظام لمعالجة الأصول الثابتة.

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي ،المخطط المحاسبي المالي ، الأصول الثابتة ، المعايير المحاسبية الدولية ،القياس المحاسبي ، التضخم

Cette étude vise à introduire la mesure de la comptabilité et de stades de développement et de résoudre les problèmes de mesure de comptabilité et de solutions développées par l'International Accounting Standards, a également parlé du système comptable algérien et comment ils abordaient les problèmes de mesure de la comptabilité, en particulier de l'inflation, et exposés à la façon de mesurer les actifs fixes en conformité avec le système comptabilité financière et de nouvelles méthodes qui est sorti ce système pour traiter les immobilisations

Mots-clés: système de comptabilité financière, la comptabilité financière prévue, les immobilisations, les normes comptables internationales, mesure comptable, l'inflation

العنـــــــوان	الصفحة
الإهـــــــداء.....	II
الشكـــــــر.....	III
الملخـــــص	IV
قائمة المحتويات.....	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال البيانية	VII
قائمة الملاحق	VIII
المقدمـــــة	IX
الفصل الأول: القياس المحاسبي	
تمهيد:.....	2
المبحث الأول: القياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية.....	3
المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي.....	3
الفرع الأول :القياس المحاسبي من النظرة التقليدية إلى النظرة الحديثة.....	3
الفرع الثاني :تعريف القياس المحاسبي.....	3
الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس.....	4
الفرع الرابع : مبررات و عيوب استخدام التكلفة التاريخية.....	6
المطلب الثاني :أسس و عناصر القياس المحاسبي.....	8
الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي	8
الفرع الثاني : عناصر القياس المحاسبي.....	9
المطلب الثالث: خطوات و أساليب القياس.....	3
الفرع الأول : خطوات القياس المحاسبي	11
الفرع الثاني: أساليب القياس المحاسبي	12
المبحث الثاني : مشاكل القياس المحاسبي.....	13
المطلب الأول: تحيز القياس المحاسبي.....	13
الفرع الأول : ماهية تحيز القياس المحاسبي.....	14
الفرع الثاني : أشكال تحيز القياس المحاسب.....	15

المطلب الثاني: آثار التضخم على القياس المحاسبي 17
الفرع الأول :تعريف التضخم..... 17
الفرع الثاني: طرق معالجة آثار التضخم في جانب القياس المحاسبي..... 17
المبحث الثالث: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة..... 21
المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة..... 22
الفرع الأول: مفهوم القيمة العادلة..... 22
الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة..... 23
المطلب الثاني: مزايا و عيوب القيمة العادلة..... 24
الفرع الأول: مزايا استخدام منهج القيمة العادلة..... 24
الفرع الثاني: عيوب منهج القيمة العادلة..... 25
الفرع الثالث : مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة و الموثوقية..... 26
الفرع الرابع: معيار قياس القيمة العادلة 26
خلاصة الفصل الأول..... 27
الفصل الثاني :قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي
تمهيد 29
المبحث الأول: الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي 1975 PCN إلى النظام المالي المحاسبي الجديد SCF وفق المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS..... 30
المطلب الأول: نظرة على المعايير الدولية المحاسبية IFRS/IAS..... 30
الفرع الأول : ماهية المعايير المحاسبية..... 30
الفرع الثاني : أهداف لجنة المعايير الدولية..... 32
الفرع الثالث : مزايا وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية..... 33
المطلب الثاني : تقييم و إنتقاد المخطط المحاسبي الوطني..... 34
الفرع الأول : تقييم المخطط المحاسبي الوطني في جانب القياس المحاسبي..... 34
الفرع الثاني: انتقادات المخطط المحاسبي الوطني.. 35
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي الجزائري..... 33
الفرع الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي..... 33

المبحث الثاني: قواعد إدراج و تقييم حسابات الأصول الثابتة..... 44
المطلب الأول: المبادئ العامة..... 45
الفرع الأول: تعريف الأصول الثابتة..... 45
الفرع الثاني: القواعد العامة لتقييم الأصول الثابتة..... 45
المطلب الثاني : قواعد خاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات..... 47
الفرع الأول: الأصول الثابتة المعنوية..... 47
الفرع الثاني: الأصول الثابتة العينية..... 47
الفرع الثالث:اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية و العينية..... 49
الفرع الرابع:الأصول الثابتة المالية..... 50
المبحث الثالث :المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة..... 51
المطلب الأول : الأصـــــول المعنويـــة..... 51
الفرع الأول : اقتناء للأصول الثابتة المعنوية..... 51
الفرع الثاني: خروج أحد الأصول المعنوية..... 55
المطلب الثاني: الأصول الثابتة العينية..... 60
المطلب الثالث:الأصول الثابتة المالية..... 60
الفرع الأول: حيازة الأصول الثابتة المالية..... 60
الفرع الثاني: التنازل عن الأصول الثابتة المالية..... 62
الفرع الثالث: اهتلاك الأصول الثابتة..... 63
الفرع الرابع :التدهور في قيمة الأصول الثابتة..... 64
خلاصة الفصل الثاني..... 66
الفصل الثالث: دراسة حـــــالة المؤســـسة الوطنية للأشغـــال في الآبـــــارENTP
تمهيـــد 68
المبحث الأول : تقديم المؤسسة..... 69
المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة..... 69
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة..... 70
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبية..... 76
المطلب الرابع: دراسة تطور الأصول الثابتة في مؤسسة..... 79
المبحث الثاني: إجراءات و آلية سير حسابات الأصول الثابتة في المؤسسة..... 81

المطلب الأول : إجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي 82
الفرع الأول: إعداد جدول إرسال الحسابات الأصول الثابتة من PCN إلى SCF.. 81
الفرع الثاني: إعداد الميزانية الافتتاحية للأصول الثابتة..... 82
المطلب الثاني :التسيير المحاسبي للأصول الثابتة في مؤسسة ENTP..... 84
المبحث الثاني :تطبيق التقييم و المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي..... 89
خلاصة الفصل الثالث..... 98
الخاتمـــــة 100
المراجـــع 112
الملاحـــق 118
الفهـــرس 127

العنـــــــوان	الصفحة
الإهـــــــداء.....	II
الشكـــــــر.....	III
الملخـــــص	IV
قائمة المحتويات.....	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال البيانية	VII
قائمة الملاحق	VIII
المقدمـــــة	IX
الفصل الأول: القياس المحاسبي	
تمهيد:.....	2
المبحث الأول: القياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية.....	3
المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي.....	3
الفرع الأول :القياس المحاسبي من النظرة التقليدية إلى النظرة الحديثة.....	3
الفرع الثاني :تعريف القياس المحاسبي.....	3
الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس.....	4
الفرع الرابع : مبررات و عيوب استخدام التكلفة التاريخية.....	6
المطلب الثاني :أسس و عناصر القياس المحاسبي.....	8
الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي	8
الفرع الثاني : عناصر القياس المحاسبي.....	9
المطلب الثالث: خطوات و أساليب القياس.....	3
الفرع الأول : خطوات القياس المحاسبي	11
الفرع الثاني: أساليب القياس المحاسبي	12
المبحث الثاني : مشاكل القياس المحاسبي.....	13
المطلب الأول: تحيز القياس المحاسبي.....	13
الفرع الأول : ماهية تحيز القياس المحاسبي.....	14

الفرع الثاني ً : أشكال تحيز القياس المحاسب.....	15
المطلب الثاني: آثار التضخم على القياس المحاسبي	17
الفرع الأول :تعريف التضخم.....	17
الفرع الثاني: طرق معالجة آثار التضخم في جانب القياس المحاسبي.....	17
المبحث الثالث: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة.....	21
المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة.....	22
الفرع الأول: مفهوم القيمة العادلة.....	22
الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة.....	23
المطلب الثاني: مزايا و عيوب القيمة العادلة.....	24
الفرع الأول: مزايا استخدام منهج القيمة العادلة.....	24
الفرع الثاني: عيوب منهج القيمة العادلة.....	25
الفرع الثالث : مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية.....	26
الفرع الرابع: معيار قياس القيمة العادلة	26
خلاصة الفصل الأول.....	27
الفصل الثاني :قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	29
المبحث الأول: الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي 1975 PCN إلى النظام المالي المحاسبي الجديد SCF وفق المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS.....	30
المطلب الأول: نظرة على المعايير الدولية المحاسبية IFRS/IAS.....	30
الفرع الأول : ماهية المعايير المحاسبية.....	30
الفرع الثاني : أهداف لجنة المعايير الدولية.....	32
الفرع الثالث : مزايا وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية.....	33
المطلب الثاني : تقييم و إنتقاد المخطط المحاسبي الوطني.....	34
الفرع الأول : تقييم المخطط المحاسبي الوطني في جانب القياس المحاسبي.....	34
الفرع الثاني: انتقادات المخطط المحاسبي الوطني..	35
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	33

الفرع الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي.....	33
المبحث الثاني: قواعد إدراج و تقييم حسابات الأصول الثابتة.....	44
المطلب الأول: المبادئ العامة.....	45
الفرع الأول: تعريف الأصول الثابتة.....	45
الفرع الثاني: القواعد العامة لتقييم الأصول الثابتة.....	45
المطلب الثاني : قواعد خاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات.....	47
الفرع الأول: الأصول الثابتة المعنوية.....	47
الفرع الثاني: الأصول الثابتة العينية.....	47
الفرع الثالث:اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية و العينية.....	49
الفرع الرابع:الأصول الثابتة المالية.....	50
المبحث الثالث :المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة.....	51
المطلب الأول : الأصـــــول المعنويـــة.....	51
الفرع الأول : اقتناء للأصول الثابتة المعنوية.....	51
الفرع الثاني: خروج أحد الأصول المعنوية.....	55
المطلب الثاني: الأصول الثابتة العينية.....	60
المطلب الثالث:الأصول الثابتة المالية.....	60
الفرع الأول: حيازة الأصول الثابتة المالية.....	60
الفرع الثاني: التنازل عن الأصول الثابتة المالية.....	62
الفرع الثالث: اهتلاك الأصول الثابتة.....	63
الفرع الرابع :التدهور في قيمة الأصول الثابتة.....	64
خلاصة الفصل الثاني.....	66
الفصل الثالث: تقدير تكلفة رأس المال في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	
تمهيـــد	68
المبحث الأول : تقديم المؤسسة.....	69
المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة.....	69
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	70
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبية.....	76

المطلب الرابع: دراسة تطور الأصول الثابتة في مؤسسة.....	79
المبحث الثاني: إجراءات و آلية سير حسابات الأصول الثابتة في المؤسسة.....	81
المطلب الأول : إجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي	82
الفرع الأول: إعداد جدول إرسال الحسابات الأصول الثابتة من PCN إلى SCF..	81
الفرع الثاني: إعداد الميزانية الافتتاحية للأصول الثابتة.....	82
المطلب الثاني :التسيير المحاسبي للأصول الثابتة في مؤسسة ENTP.....	84
المبحث الثاني :تطبيق التقييم و المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي.....	89
خلاصة الفصل الثالث.....	98
الخاتمـــــة	100
المراجـــع	112
الملاحـــق	118
الفهـــرس	127

العنـــــــوان	الصفحة
الإهـــــــداء.....	II
الشكـــــــر.....	III
الملخـــــص	IV
قائمة المحتويات.....	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال البيانية	VII
قائمة الملاحق	VIII
المقدمـــــة	IX
الفصل الأول: القياس المحاسبي	
تمهيد:.....	2
المبحث الأول: القياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية.....	3
المبحث الثاني : مشاكل القياس المحاسبي.....	13
المبحث الثالث: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة.....	21
خلاصة الفصل الأول.....	27
الفصل الثاني :قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	29
المبحث الأول: الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي 1975 PCN إلى النظام المالي المحاسبي الجديد SCF وفق المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS.....	30
المبحث الثاني: قواعد إدراج و تقييم حسابات الأصول الثابتة.....	44
المبحث الثالث :المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة.....	51
خلاصة الفصل الثاني.....	66
الفصل الثالث: دراسة حـــــالة المؤســـسة الوطنية للأشغـــال في الآبـــــارENTP	
تمهيـــد	68
المبحث الأول : تقديم المؤسسة.....	69
المبحث الثاني: إجراءات و آلية سير حسابات الأصول الثابتة في المؤسسة.....	81

المبحث الثاني :تطبيق التقييم و المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي..... 89
خلاصة الفصل الثالث..... 98
الخاتمـــــة 100
المراجـــع 112
الملاحـــق 118
الفهـــرس 127

المقدمة العامة

الفصل الأول

القياس المحاسبي

الفصل الثاني:

قياس و تقييم

الأصول الثابتة وفق

النظام المحاسبي المالي

الفصل الثالث:

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار

الخـــــــاتـمـة

الفـــــهـــرس

1. طرح إشكالية البحث

تعرف النظرية المحاسبية قصورا في تكوينها نتيجة لعدم إكتمال بناء هذه النظرية و هذا ما أفرز عدة مشاكل محاسبية في العناصر المكونة لعلم المحاسبة ، فهي علم حديث التكوين نسبيا عن العلوم الأخرى التي تعرف إكتمال بناء نظريتها كعلم الرياضيات .

و من هذه العناصر المحاسبية التي تعاني من مشاكل عنصر " **القياس المحاسبي**" حيث أن هذا الأخير و من خلال تلك المشاكل أسهم في تطور النظرية المحاسبية ، فقد سعى الاقتصاديون لإيجاد حلول لمشاكل القياس المحاسبي ومنه حلول للمحاسبة بصفة عامة ، و لعل من أهم مشاكل القياس ظاهرة التضخم الاقتصادي التي ألمت بكل اقتصاديات العالم و أطاحت بأكبر المؤسسات الاقتصادية و المالية العالمي .

تسبب التضخم الاقتصادي في عدم مصداقية القياس المحاسبي و منه عدم مصداقية مخرجات النظام المحاسبي ، فالتسجيل المحاسبي اليوم يعكس بصدق القيمة المحاسبية للحدث الاقتصادي لكن بعد مرور فترةتصبح تلك القيمة المحاسبية غير صادقة و لا تجاري الواقع ، وهذا ما أدى بالدول إلى تبني أنظمة محاسبية خاصة بها تتلائم مع متطلباتها الخاصة بها . و هذا ما نتج عنه الإختلاف في قراءة مخرجات نظام كل دولة .

لكن مع توسع التبادل التجاري و الإستثمار بين الدول أصبح إلزاما على الدول وضع أسس و قواعد لمهنة المحاسبة مما تولد عنه إصدار "المعايير المحاسبية الدولية" هذه المعايير سعت من خلالها الشركات المتعددة الجنسيات إلى ضمان قراءة موحدة لقوائمها المالية ، هذا كون نشاطها في عدة دول و لكل دول نظام محاسبي خاص .

لذا جاءت ضرورة تنميط أنظمتها المحاسبية مع هذه المعايير و هذا ماسعت إليه الجزائر في الآونة الأخيرة حيث قامت بإجراء تغيرات شبه جذرية على نظامها المحاسبي ، و هذا ما نتج عنه إصدار النظام المحاسبي المالي و إلغاء المخطط المحاسبي الوطني (35/75) لأن هذا الأخير أصبح لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الحالية ، خاصة و مع إشتداد موجة الاستثمار الأجنبي في الجزائر .بما أن المخطط المحاسبي لم يلبي إحتياجات المستثمر من المعلومات المالية و كذلك بسبب ظهور الكثير من العيوب بالمخطط المحاسبي السابق.

وضع النظام المحاسبي المالي الجديد إطارا تصوريا جديد يتضمن أسس و قواعد جديدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية التي بموجبها وضعت لكل عنصر أو حدث اقتصادي معياراً خاصاً به واضح في معالجته المحاسبية .

2 . الإشكالية: تتمحور هذه الدراسة حول الإشكالية العامة التالية:

ماهي قواعد قياس و آليات سير ومعالجة حسابات الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي ؟

من خلال هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات التالية:

أ- هل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في المؤسسات الجزائرية يسد الثغرات و النقائص التي كان تعاني منها الموسسات أثناء تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ؟

ب- ما أهمية الأصول الثابتة في المؤسسة ؟

ت- هل جاء النظام المحاسبي المالي بآليات سير و قواعد قياس للأصول الثابتة جديدة ؟

ث- كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي ؟

2. فرضيات البحث

لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد على طرح الفرضيات التالية :

أ- تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في المؤسسات الجزائرية يسد الكثير من الثغرات و النقائص التي كانت تعاني منها الموسسات أثناء تطبيق المخطط المحاسبي الوطني .

ب- النظام المحاسبي المالي جاء بآليات سير وبقواعد قياس فعّالة .

ت- للأصول الثابتة أهمية بالغة في المؤسسة تتجلى من خلال دورها فيها ،فهي تحقق منافع إقتصادية مستقبلية مستمرة للمؤسسة .

ث- الأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي تعالج بنفس المعالجة المحاسبية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية .

3. مبررات اختيار الموضوع

تظهر مبررات إختيار هذا الموضوع من خلال مايلي:

أ- أسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الباحث في المحاسبة.

ب- الرغبة في إثراء المكتبة نظرا لقلة المراجع و البحوث في هذا الموضوع، بسبب حداثته.

ت- نظرا للإبهام الذي ظهر على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، للباحثين و المهنيين أردنا

ث- من خلال هذا الموضوع توضيح الرؤية لهم بتبسيط طرح الموضوع و تطبيقه.

ج- تشجيع الباحثين للبحث في موضوع القياس المحاسبي نظرا لصعوبة طرح هذا الموضوع و فتح آفاق البحث في الموضوع.

4. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

أ- بيان التطور التاريخي للقياس المحاسبي و المبادئ التي يعمل وفقها ،و طرح المشاكل التي يعاني منها و حلولها.

ب- إظهار ماهية المعايير المحاسبية الدولية أهدافها ،و التطرق إلى الصعوبات التي تلازم تطبيقها.

ت- بيان دور المعايير المحاسبية الدولية في إحداث التغيير في النظام المحاسبي الجزائري.

ث- محاولة تقديم النظام المحاسبي المالي الجزائري و مقارنته مع المخطط المحاسبي الوطني السابق.

ج-إيضاح كيفية قياس و معالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

5. اهمية الموضوع

تتمثل أهمية الموضوع في تزامنه مع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية ، و الذي سمح في مضمونه بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي من خلالها ستوحد قراءة القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسيات المنتشرة بالجزائر.

و يرجع الاهتمام بموضوع بالقياس المحاسبي و القيمة العادلة إلى عدة عوامل أهمها ، الزيادة المستمرة في الأسعار و تدهور القوة الشرائية لوحدة النقد العاملان المتسببان في التضخم الاقتصادي الذي يؤثر على مصداقية القياس بصفة خاصةو على الاقتصاد بصفة عامة.

6. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيمايلي:

أ- **حدود نظرية** :تتطرق هذه الدراسة إلى موضوع النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال دراسة القياس و المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق هذا النظام في المؤسسات الجزائرية .

ب- **حدود مكانية** : دراسة الحالة كانت في المؤسسة الوطنية للأشغال الآبارENTP التي قمنا فيها بتطبيق قواعد القياس و المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

ت- **حدود زمانية** : تمت دراسة الحالة في الفترة الممتدة من 2011/05/15 إلى 2011/05/30 بعد موافقة المؤسسة على إجراء التربص فيها.

7. منهجية الدراسة و أدواتها

إتبعنا في هذه الدراسة المناهج المتبعة في الدراسات الاقتصادي و المحاسبية ، بحيث أننا استعملنا المنهج الوصفي في دراسة التطور التاريخي لنظرية القياس المحاسبي ، و كذلك في تتبع مراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية ،في حين اتبعنا المنهج التحليلي و المقارن عند تطرقنا للمخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي للمقارنة بينهما ،و في الفصل الأخير لدراسة الحالة اتبعنا منهج دراس الحالة حين قيامنا بتطبيق الدراسة النظرية لقياس و معالجة الأصول الثابتة على المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار بحاسي مسعود.

8. تقسيمات البحث

قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وهذا راجع إلى عناصر موضوع البحث و مدة إنجازهذا البحث ومقدمة وخاتمة تتضمن النتائج المتوصل إليها و بعض التوصيات .

أ- الفصل الأول" القياس المحاسبي " حاولنا في هذا الفصل إعطاء فكرة على القياس المحاسبي من خلال تطور القياس المحاسبي و تعريفه و مبادئه و أسس و عناصرالقياس المحاسبي وكذلك وضحنا خطوات القياس و مشاكلة ومعالجتا و في الأخير طرحنا فكرة القياس وفق القيمة العادلة .

ب- الفصل الثاني" الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المالي المحاسبي الجديد وفق المعايير الدولية للمحاسبة" في هذا الفصل حاولنا إعطاء نظرة على المعايير المحاسبية الدولية من خلال تعريفها و بيان تطورها التاريخي و الهيئات المصدرة لها ثم قمنا بتقييم و انتقاد المخطط المحاسبي الوطني ثم حاولنا تقديم النظام المحاسبي المالي و مقارنة بعض عناصره بالمخطط المحاسبي الوطني و في الأخير عرضنا قواعد تقييم وإدراج و معالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي .

ت- الفصل الثالث دراسة حالة " تطبيق طرق القياس و المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة على المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار" حاولنا فيه تقديم المؤسسة من خلال التعريف بها و بأشغالها ،و في الأخير قمنا بقياس و معالجة بعض العمليات التي تمت في المؤسسة.

9. الدراسات السابقة في الموضوع

قليلة جدا الدراسات السابقة التي تناولت موضوع القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري و هذا نظراً لحداثة موضوع الدراسة و من بين الدراسات السابقة :

أ- **(دراسة مداني بن بلغيث2004)** :

أطروحة دكتوراه غير منشورةفي العلوم الاقتصاديةبالجزائر " **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر-"**

تناول الباحث أهمية التوحيد المحاسبي الدولي في إصلاح الأنظمة المحاسبية للدول، وطرق تلائمه مع الواقع الاقتصادي في الجزائر وذلك من خلال التوصيات التي قدمها منها تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لتشمل كل الفئات الفاعلة في مسار التوحيد، و هذا ما يعطي لأعمال المجلس في مجال إعداد المعايير المحاسبية الصلابة والقوة الضروريين لنجاح تبني هذه المعايير في الواقع .

ب- (دراسة حواس صلاح2007):

أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة في العلوم الاقتصادية بالجزائر. **"التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية "**

ناقش الباحث فكرة التوجه نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية التي تلزم البلدان الراغبة في تبني هذه المعايير لتساير الدول الأخرى و توصل الباحث إلا أن استخدام لغة واحدة مقبولة عالميا و هي معايير الإبلاغ المالي سيؤدي إلى تشجيع الاستثمار و توسيع الأعمال الاقتصادية.

ت- (دراسة محمد عبد الحكيم السايح 2010)

مذكرة ماستر، غير منشورة، في العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، بالجزائر **"تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي "**

تناول الباحث في دراسته ضرورة تطبيق نظام محاسبي مالي جديد في المؤسسات الجزائرية ، و بين أهمية و دور الأصول الثابتة في المؤسسة من جميع النواحي و توصل الباحث إل أن النظام المحاسبي المالي الجديد الذي تبنته الجزائر أعطى الاستثمارات مفهوما أكثر مصداقية ، حيث عرفها على أنها أصول ثابتة التي تبقى في المؤسسة لمدة أكثر من سنة .

ث- (دراسة رولا كاسر لايقة 2007)

مذكرة ماجستير غير منشورة ، في العلوم الاقتصادية بسوريا **"القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورهاما في ترشيد قرارات الاستثمار دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري "**

قامت الباحثة بدراسة عدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمصارف لتلبية احتياجات المستخدمين ، و أن الإفصاح إقتصر على قائمتي جدول حسابات النتائج و الميزانية فقط ، و هذه القوائم لم تعد وفق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية . كما قامت بإعطاء توصيات تنص على ضرورة قيام المصرف التجاري السوري بإعداد القوائم المالية التي نص عليها المعيار الدولي رقم (01)بالإضافة إلى ملاحق القوائم المالية التي لم تكن نعد سابقا.

10. صعوبات البحث

تكمن صعوبة هذا البحث بإعتباره من المواضيع الحديثة في الطرح ، و خلال قيامنا بهذا البحث وجدنا صعوبة كبيرة في الجانب التطبيقي كون المؤسسة تطبق لأول مرة النظام المحاسبي المالي حيث لاقت غموضا في تطبيقه،و في الجانب النظري واجهتنا مشكلة قلة المراجع التي تدرس النظام المحاسبي المالي ،و كذا موضوع القياس المحاسبي مما جعلنا نركز على الملتقيات .

الاختصار/الرمز	الدلالة
PCN	المخطط المحاسبي الوطني
PCS	القطاعية المحاسبية المخططات
PCG	المخطط المحاسبي العام
SCF	النظام المحاسبي المالي
TVA	الرسم على القيمة المضافة
CAS	القطاعية التحليلية المحاسبة
FIFO	الوارد أولاً الصادر أولاً
LIFO	الوارد أخيراً الصادر أولاً
ENTP	المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار
IAS	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	معايير التقارير المالية الدولية
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	أنواع الأحداث الاقتصادية المؤثرة على الوحدة المحاسبية	9
2.1	ركائز عملية القياس المحاسبية.....	14
1.3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	74
2.3	الهيكل التنظيمي لإدارة المالية و المحاسبة.....	79
3.3	أعمدة بيانية توضح تطور الأصول الثابتة.....	78
4.3	الدائرة النسبية لتطور القدرة على التمويل الذاتي	81

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.1	مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة و الموثوقية.....	26
2.1	مقارنة حسابات الأصول الثابتة بين PCN و SCF.....	41
1.2	المقارنة بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني للمحاسبة في مجال القياس المحاسبي.....	42
2.2	إرسال الحسابات الأصول الثابتة من PCN إلى SCF.....	79
1.3	الميزانية الافتتاحية المختصرة لسنة 2010.....	80
2.3	تطور الأصول الثابتة لسنة 2010.....	82
3.3	الميزانية الافتتاحية المختصرة لسنة 2010.....	83
4.3	جدول تطور الأصول الثابتة لسنة 2010.....	85
4.4	القيمة الإجمالية للأصول الثابتة لسنة 2010.....	87

تمهيـــــــد:

يعتبر القياس المحاسبي من بين أهم العناصر الأساسية التي تدرسها المحاسبة ، بحيث أنه جاء لتحديد قيم الأحداث الاقتصادية التي تدرسها المحاسبة من خلال إجراءات القياس المحاسبي ، كما أن القياس المحاسبي أستمدهذه الأخيرة من المبادئ المحاسبية .

إلا أن القياس المحاسبي في الاقتصاد الحديث أصبح يعاني عديد المشاكل مما جعل القياس المحاسبي يفقد تلك المصداقية و الدقة التي يفترض بهما أن تكونا في القياس المحاسبي.كما أن معالجة هذه المشاكل يعتبر بحد ذاته إضافة أو تطورا بانسبة للنظرية المحاسبية الغير مكتملة.

و سنقوم في هذا الفصل بدراسة القياس المحاسبي من خلال إبراز ماهية القياس المحاسبي و مشاكله و حلولها كما سنتطرق فيه إلى القياس وفق القيمة العادلة و ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: القياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية

المبحث الثاني: مشاكل القياس المحاسبي

المبحث الثالث: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

المبحث الأول : القياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية

المطلب الأول :ماهية القياس المحاسبي

شهدت نظرية القياس عدة تطورات قبل أن تصل إلى شكلها الحالي عبر مرحلتين تمثلتا في نظرية القياس التقلدية و نظرية القياس الحديثة.

الفرع الأو ل: القياس المحاسبي من النظرة التقليدية إلى النظرة الحديثة

يعتبر *KAMPEL* المنظر الأساسي لنظرية القياس التقليدية بحيث إشترط في عملية القياس تواجد ثلاثة عناصر وهي: **النظام العددي و القواعد الحسابية و الخاصية الطبيعية.**

حتى العقد الخامس من القرن العشرين كانت نظرية القياس التقليديه، تشترط توفر خاصية طبيعية في العنصر المراد قياسه, طول, عرض, وزن, وحجم باختصار خاصية ملموسة و لم يكن من الممكن قياس عناصر معنوية كالخبرة, الذكاء, ضوضاء وغيره، حتى جاء المفكر *STEVEN* و وضع ما يعرف بنظرية القياس الحديثة وذلك عن طريقة استبدال العنصر المعنوي بعنصر آخر يمكن قياسه أو قياس أثره، مثال على ذلك قياس موضوع الضوضاء في مصنع الراشدية في الاردن عن طريق استعمال طرق طبية وتحديد مستوى الاعاقة وترجمتها الى أيام عمل ومن ثم إلى وحدة النقد[1].

الفرع الثاني : تعريف القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد عناصر المحاسبة بحيث تقوم هذه الأخيرة بقياس الأحداث الاقتصادية و فيمايلي سنعرض مجموعة من التعاريف للقياس المحاسبي:

1. [1] وليد الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2008، [على شبكة الإنترنت] ، [http://www.ao-academy.org] ، [تاريخ الإطلاع: 02 ماي 2011]، ص 11

القياس المحاسبي هو مقارنة عنصر بعنصر آخر للوصول للقيمة العادلة الذي يخزنه العنصرالمقاس و عادة ما يكون العنصر المقياس هو النقود[1] ؛

ـــ يعني القياس بصفة عامة تخصيص أرقام لأشياءأو أحداث طبقاَ لقواعد معينة .أمثلة قياس التكلفة الأصلية لإقتناء ألات ،قياس التكلفة التاريخية للمخزون السلعي أو قياس تكلفته الجارية في نهاية الفترة المحاسبية[2]؛

ـــ كما عرفته جمعية المحاسبة المريكية AAA :

بأنه مقارنة الأعداد باحداث المؤسسة الماضية و الجارية و المستقبلية بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة[3]؛

ـــ القياس المحاسبي هو تقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين والمرتبط به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان أثر تلك الحداث على قائمتي المركز المالي و الدخل.[4]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن القياس المحاسبي هو التعبير الكمي و النقدي لأحداث المؤسسة الاقتصادية بصورة تكون أقرب إلى الواقع .

الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس

من خلال هذا الفرع سنتطرق إلى تعريف المبادئ المحاسبية ثم نتناول المعايير المحاسبية التي لها علاقة بالقياس المحاسبي .

أولاً: تعريف المبادئ المحاسبية :

هي ما تشكل بمجموعها مرشداً علمياً للممارسات المحاسبية و تعتبر ارثا علمياً للمحاسبة حتى يتم تغيير أحدها وفق متطلبات المهنة أو الظروف الاقتصادية. تستند المبادئ المحاسبية و تشتق من الفروض المحاسبية التي تعتبر مرشداً لها[5].

---

[1] المرجع السابق

[2] رضوان حلوه حنان، **مدخل النظرية المحاسبية"**، الطبعة الأولى ،دار وائل للنشر و التوزيع الأردن عمان،2005، ص 159.

[3] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع ، عمان الأردن2009،ص 181.

[4] رولا كاسر لايقة، **القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورهاما في ترشيد قرارات الاستثمار دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري** ، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة تشرين ،سوريا، 2007، ص41.

[5] وليد الحيالي ،مرجع سابق، ص 6.

ثانياً: المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس

وفي مايلي سنقوم بعرض بعض المبادئ المحاسبية التي تلقى قبولاً عاماً لدى أصحاب الإختصاص و المتعلقة بالقياس المحاسبي:

1. مبدأ ثبات وحدة النقد *Nominalisme*

إن التعبير عن وحدة الأحداث الإقتصادية التي هي أحداث كمية في نظام المعلومات المحاسبية يتم حتماً عبر وحدة قياس تتجسد في النقود، فالقياس النقدي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، من شأنه أن يعطي صورة رقمية عن الأحداث و المؤسسة في قوائمها المالية الختامية ، إلا أن الاعتماد على النقود من شأنه أن يطرح مشكلة عدم ثبات الوحدة النقدية المعمول مع مرور الوقت .[1]

إن اعتماد النقود كأداة وحيدة للقياس، يؤدي إلى حصر مجال نظام المعلومات المحاسبية بإهمال للأحداث و العلاقات الاجتماعية و الإنسانية الخارجة عن مجال السلع و الخدمات، فالتقلبات في مستوى الأسعار يفقد القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا لمبدأ ثبات وحدة النقد دلالتها، و يؤدي إلى عدم التجانس في مراكز الميزانية والقوائم المالية ذاتها. إذ أن قياس العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة يكون على أساس الإبقاء على القيمة الإسمية للنقود، لا على القيمة الحقيقية المعبر عنها بالقدرة الشرائية .[2]

2. مبدأ الحيطة و الحذر (التحفظ) *prudence*

إن التحفظ أو مايسمى بمبدأ الحيطة و الحذر، يعني اعتماد الطرق و الأساليب و كل ما من شأنه أن يؤدي إلى الابتعاد عن تضخيم أرباح الوحدة المحاسبية أو تقليل خسائرها، و بموجب هذا المبدأ يؤخذ في الحسبان أي خسائر أو مصروفات متوقعة، في حين لا تؤخذ الأرباح المتوقعة بعين الاعتبار إلا بعد تحققها و اعتماد سعر السوق و التكلفة أيهما أقل بالنسبة لبعض ممتلكات أو أصول المؤسسة، هو أفضل دليل على الأخذ بهذا المبدأ و عادة يتم في نهاية الدورة المحاسبية[3] . كما أن هذا المبدأ يتجلى في من خلال تكوين مؤونة للخسائر المحتملة و التدهور الحاصل في الأصول .[4]

---

[1] محمد طواهري ،صديقي مسعود، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2006، ص 67

[2] المرجع السابق، ص 68.

[3] عبد الستار الكبيسي ،**الشامل في مبادئ المحاسبة**،(**1**)و(**2**)،الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان الأردن، 2008 ،ص 35.

[4] محمد عبد الحكيم السايح، **تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر سنة 2010، ص14.

3. مبدأ عدم المقاصة *Non compensation*

حتى تكون القوائم المالية صادقة و واضحة يجب تسجيل كل العمليات التي تمت بصورة مستقلة دون مقاصتها مع بعضها البعض، سواء بعنصر من الأصول مع عنصر من الخصوم أو تكاليف بإيرادات إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانوناً .[1]

4. مبدأ وحدة القياس:

إن قياس الأحداث الاقتصادية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يكون حتما وفق مبدأ ثبات وحدة القياس، و تبعا لذلك نص المشرع الجزائري على استعمال الدينار الجزائري كوحدة قياس لكل التعاملات الاقتصادية، و ركز على ضرورة التسجيل المحاسبي للتدفقات بالعملة الوطنية .[2]

5. مبدأ التكلفة التاريخية

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية، فهو الأساس الأكثر إنتشاراً في تقييم الأصول والخصوم، لذلك يسميه البعض بمنهج التكلفة التاريخية ، لأنها تمثل الأساس لتقييم جميع عناصر القوائم المالية، كما تشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية (أو مايعادلها) التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ إقتنائه، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل، كما يسري هذا المبدأ على العمليات الرأسمالية و العمليات التشغيلية الإيرادية .

كما يطبق على الالتزامات، فيتم قياسها وفق البيانات التاريخية المتوفرة للمؤسسة الاقتصادية في تاريخ نشوء الالتزام[3].

الفرع الرابع : مبررات و عيوب استخدام التكلفة التاريخية

أولاً: مبررات استخدام التكلفة التاريخية

إن استمرارية القبول بهذا المبدأ، رغم الانتقادات الموجهة إليه تبررها عدة مبررات و في مايلي سنذكر أهم مبررات إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية [4] :

[1] نوح لبوز ، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد** ،الجزء الأول ،مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية ،بسكرة ،الجزائر،2009،ص 7.

[2] توهامي محمد الطاهر ، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص،68.

[3] رضوان حلوه حنان ،مرجع سابق ،2005 ،ص 202 .

[4] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن عمان، 2008، ص 164.

1. تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام؛
2. يستند الإثبات و القياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا و ليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛
3. يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية؛
4. يتلائم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض و المبادئ المحاسبية الأساسية مثل فرض استمرارية النشاط و فرض ثبات وحدة النقد و مبادئ الموضوعية و الثبات في اتباع النسق والاعتراف أو تحقق الإيراد .

ثانياً: عيوب مبدأ التكلفة التاريخية

نذكر من أهم عيوب مبدأ التكلفة التاريخية مايلي:

1. إن قائمة المركز المالي التي يتم إعدادها طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية أصبحت لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية. فالأصول الثابتة التي يتم شراءها منذ عدة سنوات تظهر في قائمة المركز المالي بأسعار شرءها التي قد تختلف اختلاف كبير عن الأسعار الحالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي [1] ؛

2. إن قائمة حسابات النتائج لا تعبر عن نتيجة الأعمال خلال نفس السنة المالية أي التي يتم تسعيرها بلاعتماد على أسعارها الحالية، بينما هناك بعض عناصر التكاليف مسعرة بأسعار سنوات سابقة مثل اهتلاك الأصول الثابتة و أيضا جزء من تكلفة المواد المستخدمة في العمليات الانتاجية و التي تم شراءها في سنة أو سنوات سابقة و يتم تسعيرها بأسعار السنوات السابقة، و في ظل التضخم فإن أسعار السنوات السابقة تقل عن أسعار السنة الحالية التي يتم فيها إعداد قائمة حسابات النتائج .

و هذا يؤدي إلى نقص التكاليف الدفترية عن التكاليف الحقيقية مما يؤدي إلى زيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية و هذا ما يؤدي إلى تحمل مايلي :

[1] Consulté le /// www.Jps-dir.com

- ✓ تحميل المؤسسة بضرائب تزيد عن الضرائب الحقيقية ؛
- ✓ زيادة الأرباح الموزعة على المساهمين مما يؤدي إلى تعرض الشركة للخطر مستقبلاً نتيجة نقص الأصول ؛
- ✓ زيادة ضغط العمال على إدارة الشركة لزيادة أجورها ؛
- ✓ فقدان الثقة في القوائم المالية المعدة طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية و عدم قدرة الجهات المختلفة الاعتماد على هذه القوائم المالية عند اتخاذ القرارات. بمعنى آخر أن التقارير الخارجية المتمثلة في القوائم المالية التقليدية تبدو مضللة ، حيث التكاليف لم تعد تعكس القيمة العادلة و الواقعية . فالتكلفة و القيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل[1].

بما أن هذا المبدأ يعبر إلا على الماضي في عملية القياس دون أن يأخذ في الحسبان التقلبات السعرية التي قد تؤثر على المؤسسة، لذا ينبغي اعتماد حلول لسد هذه الثغرة و ذلك من خلال[2] :

الاهتلاكات: تعبر عن مقدار النقص الناتج عن استعمال الاستثمارات .

المؤونات : لمواجهة التدهور المحتمل لبعض عناصر الذمة المالية للمؤسسة .

إعادة التقييم : يعبر عن تحديث قيم الاستثمارات مع الأخذ بعين الاعتبار عامل التضخم. لأن فترة الاستثمارات امتلاكها في المؤسسة تكون طويلة مما يجعلها عرضة لأثر التضخم .

المطلب الثاني :أسس و عناصر القياس المحاسبي

الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي

تعتمد الممارسة المحاسبية في كثير من مجالاتها على تقديرات و احكام المحاسب الخاصة التي يفترض أن تقرب القياس من العدالة، و لقد أفرزت التجربة الأمريكية المبادئ المحاسبية المقبولة عموما *GAAP* لتقليل التفاوت في الممارسة العملية ، و قد كان *GAAP* يدور بشكل عام في فلك التكلفة التاريخية، لكن ذلك بدأ يختلف بتغير الظروف الاقتصادية التي تلت الحربين العالميتين حتى ظهور المعايير المحاسبية السائدة أقرب إلى الواقعية في القياس المحاسبي ، حتى لو أد ذلك إلى الخروج عن التكلفة التاريخية .[3]

---

[1] حسين القاضي، محمود حمدان، **نظرية المحاسبة** ، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن،2007، ص 374.

[2]. محمد عبد الحكيم السايح ، مرجع سابق، ص 14

[3] حسين القاضي ، مأمون حمدان،**المحاسبة الدولية و معاييرها**،الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشرو التوزيع.، عمان الأردن، 2008،ص 25

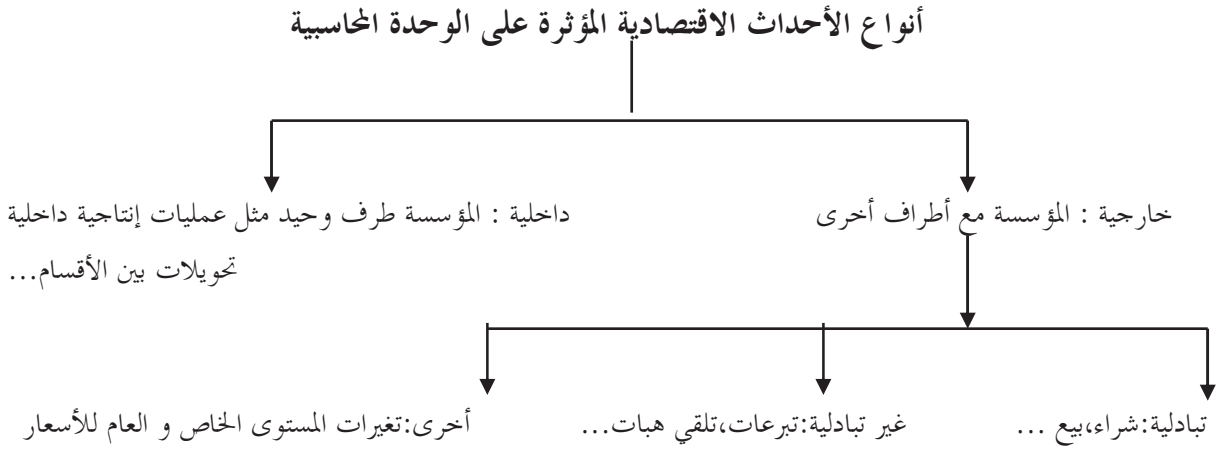
الفرع الثاني : عناصر القياس المحاسبي

للقيام بعملية القياس المحاسبي يجب توفر مجموعة من العناصر الضرورية لهذه العملية وهي، موضوع القياس، وحدة القياس المستخدمة، خاصية أو صفة موضوع القياس، الشخص القائم بعملية القياس، توقيت الإعتراف بالقياس.

أولاً: موضوع القياس

يمثل الحدث الاقتصادي واقعة معينة تؤثر على الوحدة المحاسبية ، لذلك تكون آثاره موضوع القياس والإفصاح في القوائم المالية، فموضوع القياس هو الأحداث الاقتصادية بكافة أنواعها الداخلية و الخارجية .[1]

الشكل رقم1.1: أنواع الأحداث الاقتصادية المؤثرة على الوحدة المحاسبية



المصدر:رضوان حلوه حنان مرجع سابق ، ص 160

ثانياً: خصائص موضوع القياس

لموضوع القياس عدة خصائص أو صفات مالية أو غير مالية (وزن، حجم، عدد، طاقة إنتاجية...إلخ) تصلح الخصائص المالية لأن يقدم المحاسب عنها مقاييساً محاسبية، و يعتمد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية الخصائص التالية :

[1] رضوان حلوه حنان ، مرجع سابق،ص 159

التكلفة التاريخية ، التكلفة السوقية الجارية، صافي القيمة التحصيلية، القيم الحالية للتدفقات المتوقعة مستقبلاً .[1]

1. تعريف التكلفة : تعريف عام مقدم من الجمعية المريكية للمحاسبين، لقد عرفت لجنة مفاهيم التكلفة في تقريرها المقدم عام 1952 بأنها:

«تضحية يتم قياسها في شكل وحدات نقدية سواء تحققت أو ينتظر تحققها و ذلك لتحقيق هدف معين» هذا تعريف عام ويحتوي على كاف أنواع التكاليف التي يستخدمها المحاسبين و الاقتصاديين و غيرهم .

و ينقسم القياس المحاسبي إلى عدة أقسام تحددها المعايير المتخذة كأساس للقياس وهي:

2. التكلفة التاريخية: Le coût historique : سبق ذكرها

3. القيمة السوقية : هي المبلغ المعبر عنه نقداً الذي يتم به انتقال ملكية أصل ما من بائع راغب إلى مشتري راغب و يتوفر لدى كل منهما معلومات معقولة عن كافة الحقائق ذات الصلة و لا يخضع أي منهما لأي نوع من الإكراه.

4. التكاليف المعيارية: تكاليف محددة مسبقاً بطريقة علمية .
5. القيمة الحالية(La valeur actuelle): تظهر الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة للوفاء بالتزامات تبعا لمجريات العمل العادية.
6. القيمة القابلة للتحقق La valeur réalisable: هي المقابل النقدي للتخلص من الأصل و عادة ما تعتمد هذه القيمة في حال نهاية العمر الإنتاجي للأصل[2].

ثالثاً: وحدة القياس: هي التي تكون للخاصية محل القياس لشيئ معين و بذلك لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، و لابد من تحديد نوع وحدة القياس، تستخدم المحاسبة الوحدات النقدية (

[1] رضوان حلوه حنان ، مرجع سابق ، ص 160 .

[2] عبد الحق بوعتروس، عقبة سحنون ، **محاسبة الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية و متطلبات تطبيقها في الجزائر**، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، يومي 25 و 26 ماي 2010 ، المركز الجامعي سوق أهراس ،ص4

الدينار مثلاً) كأداة لتحديد مقياس الخصائص المالية السابق ذكرها و عادة ما يستخدم المحاسب وحدة القياس النقدية الوطنية ، كما يمكن أن يستخدم وحدات نقدية أخرى (اليورو ، الدولار مثلاً) .[1]

رابعاً: الشخص القائم بعملية القياس: والذي يعتبر من أهم عناصر القياس في عمليته، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية .

خامساً: توقيت الإعتراف بالقياس: إن تحديد أثر الأحداث الاقتصادية على عناصر القوائم المالية يتطلب تحديد النقطة الزمنية التي ينعكس عندها أثر هذه الأحداث، و يسمى هذا النشاط المحاسبي بإسم الإعتراف بأثر الحداث الاقتصادية على عناصر القوائم المالية. إن السؤال الهام و الذي يستوجب على المحاسب أن يجيب عليه هو:

هل يعترف بأثر الحدث الاقتصادي (مثلاً إرتفاع أسعار الأراضي أو وجود إلتزام طارئ محتمل ...) خلال الفترة المحاسبية الجارية أم يؤجل الإعتراف به إلى الفترة التالية؟[2]

المطلب الثالث: خطوات و أساليب القياس

القياس المحاسبي يمر عبر عدة خطوات حتى يصل في الأخير على القيمة المراد الحصول عليها ، و كل عملية قياس محاسبية تنتهج أسلوب قياس مناسب لها حسب متطلبات عملية القياس المحاسبية، و في مايلي سنقوم بعرض خطوات و أساليب القياس المحاسبية.

الفرع الأول : خطوات القياس المحاسبي

تتمثل في ثلاث خطوات رئيسية و هي كالآتي[3] :

أولاً: تحديد الخاصية محل القياس

و التي هي حدث اقتصادي تاريخي أثر على المركز المالي للمؤسسة ، و حدث في المستقبل و ذو آثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة ، و المشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب هي في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديدالخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديداً دقيقاً .

[1] عبد الحق بوعتروس، عقبة سحنون مرجع سابق ،ص 160
[2] المرجع السابق،ص 161
[3] سيد عطا الله السيد، مرجع سابق،ص 182

ثانياً: تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس

و التي تتوقف على أغراض طبيعية لعملية القياس، و على نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب لهذا الفرض هو مقياس إسمي. أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلاً فالمقياس المناسب لهذا المقياس الترتيب.

ثالثاً: تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبي كما يلي :

أ ــ الهدف من عملية القياس؛

ب ــ الأفق الزمني لعملية القياس .

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبياً فقط، حينئذ. لا يتعدى أسلوب القياس مايعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشر أو الأساسية . أما إذا كان أسلوب القياس المشتق أوغير المباشر و الذي بموجبه تحدد قيم القياسات ضمن ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية.

أما إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي، يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخد شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من واقع مستند مثل فاتورة ، سند صرف.

الفرع الثاني: أساليب القياس المحاسبي

أساليب القياس المحاسبية هي مجموعة من الأساليب القياسية المنتهجة في عملية القياس المحاسبية و تتمثل في مايلي:

أولاً: أساليب قياس أساسية أو مباشرة

و التي تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة ، و ذلك دون الحاجة إلى مايعرف بعملية الاحتساب و المبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس و تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أهم الوسائل و أساليب القياس الأساسية أو المباشرة ، إذ بدون الحاجة إلى استخدام

الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساساً للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية .[1]

ثانياً: أساليب القياس المشتقة

في حالة تعذر على المحاسب القياس بالأسلوب المباشر فإنه يقوم بالقياس بالأسلوب المشتق. مثال: في حالة تكون تكلفة الحدث الاقتصادي مركبة من عدة تكاليف وأعباء فيلجأ المحاسب إلى تجميع تلك التكاليف عن طريق استخدام العمليات الحسابية و العلاقات الرياضية .

ثالثاً: أساليب القياس التحكيمية

والتي توجد قواعد موضوعية فيها تحكم أساليب القياس غير المباشرة، حيث تكون اساليب القياس التحكيمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التمييز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.[2]

المبحث الثاني : مشاكل القياس المحاسبي

تعددت مشاكل القياس المحاسبي بتعدد أسبابها فمنها ماجاء بسبب الإخلال بركائز القياس المحاسبي و هنا نقصد مشكلة تحيز القياس المحاسبي ، و منها ماجاء بسبب مشاكل أخرى يعاني منها الاقتصاد كآثار التضخم على القياس المحاسبي ، في مايلي سندرس مشكلتي تحيز القياس المحاسبي و مشكلة آثار التضخم على القياس المحاسبي

المطلب الأول: تحيز القياس المحاسبي

تعد مشكلة تحيز القياس المحاسبي من أخطر مشاكل القياس المحاسبي لأنه من الصعب التعرف عليه و في مايلي سنتطرق إلى تحيز القياس المحاسبي بالدراسة .

[1] سيد عطا الله السيد، مرجع سابق ،ص 183

[2] المرجع السابق

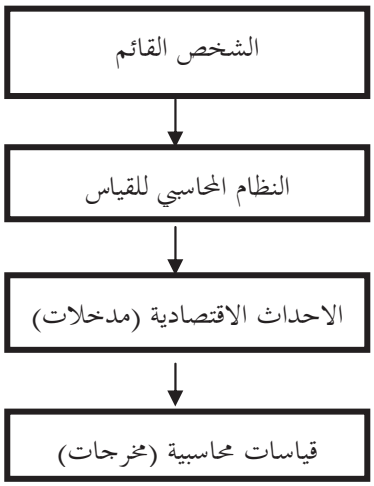
الفرع الأول : ماهية تحيز القياس المحاسبي

أولاً: تعريف تحيز القياس المحاسبي

يعتبر تحيز القياس المحاسبي هو نتيجة الإخلال بأي ركيزة من ركائز القياس المحاسبي، و من الصعب قياس التحيز في العلوم المحاسبية، فينتج عن ذلك قياس محاسبي مضضل لمستعملي القوائم المالية مم ينجر عنه إصدار قرارات غير صائبة قد تؤدي بإفلاس المؤسسة الاقتصادية.

ثانياً: مصادر تحيز القياس المحاسبي: للإحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبي، من المفيد تحليل عملية القياس المحاسبية بشكل عام و التاريخية بشكل خاص على عناصرها الرئيسية و تقوم هده العملية على أربعة مقومات أو ركائز رئيسية [1] يوضحها الشكل التالي :

الشكل رقم 2.1 : ركائز عملية القياس المحاسبية



المصدر: محمد مطر ، موسى السويطي ، مرجع سابق ،ص 148

من خلال الشكل (رقم 02:1) يتضح لنا أن :

1- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي و هو المحاسب.
2- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة القياس.
3- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس ممثلة في العمليات المالية .

[1] محمد مطر، موسى السويطي ، ص 148.

4- المعلومات المحاسبية كقياسات تمثل نتائج عملية القياس أو مخرجاتها .

بناءً على ذلك ، فإن أي خلل يصيب ركيزة من الركائز الثلاث الأولى. لابد و أن تنعكس آثاره على الركيزة الرابعة (القياسات المحاسبية)في شكل تحيز يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس إما أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية .[1]

الفرع الثانيً : أشكال تحيز القياس المحاسبي

مثلما تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعدد كذلك الأشكال التي يظهر بها هذا التحيز و منها:

- **تحيز الموضوعية:** يكون هذا النوع من التحيز المحاسبي متى ما كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس.

و عليه يكون القياس المحاسبي متحيزاً بوجود فرق أو اختلاف بين نتيجة القياس و القيمة الفعلية للحدث محل القياس. و ينشأ هذا التحيز عن نقص في موضـــوعية المحـــاسب أو عن نقص في موضوعية قاعدة القياس ، أو عن نقص في موضوعية الركنين معاً حيث يكون التحيز مشتركاً. أو بمعنى آخر فإن تحيز موضوعية القياس المحاسبي هو محصلة لتحيز قاعدة القياس و تحيز المحاسب و تتحيزهما المشترك[2] و يمكن أن ينعدم هذا النوع من التحيز في حالة واحدة هي متى تمتع كل من المحاسب و قواعد القياس بالموضوعية الكاملة [3] و هذا الشرط صعب التحقق في الواقع .

- **تحيز الموثوقية على القياس** :يعد تحيز الموثوقية على القياس المحاسبي، ممثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وفي مجالها التاريخي و المستقبلي و بنشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها للتنبؤ المستقبلي ، و لشرح مفهوم تحيز الموثوقية ومعرفة أسبابه ، نتتبع في مايلي مراحل استخدام القياسات المحاسبية في عملية التنبؤ :

- تشتق القياسات المحاسبية الأساسية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في المرحلة الأولى من مراحل عملية القياس المحاسبية ، ينتفي حينئذ وجود تحيز الموضوعية ،و إذا لم تتحقق الدقة التامة ينشأ هذا التحيز.[4]

---

[1] محمد مطر،موسى السويطي ، مرجع سابق، ص 148-149

[2] المرجع السابق،ص 155

[3] سيد عطا الله السيد، مرجع سابق ،ص 184

[4] محمد مطر،موسى السويطي، مرجع سابق، ص 157

- تحلل القياسات المحاسبية الأساسية لتنشأ عنها المعلومات المناسبة للقائم بعملية التنبؤ ، و إذا نجح المحلل في تحليل القياسات الأساسية بكيفية توفر للقائم بعملية التنبؤ بالمعلومات المناسبة له تماماً و لذلك ينتفي وجود تحيز الملائمة أيضاً .

- استخدام القائم بعملية التنبؤ للمعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات مع معلومات أخرى يوفرها له النظام الإدارة النموذج الصحيح لعملية التنبؤ على شكل معلومات محاسبية موفرة له من النظام المحاسبي بشكل مناسب، والمعلومات المحاسبية الأخرى مناسبة أيضاً.[1]

- **تحيز الملائمة** :عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتيجات مستخدميها في غرض معين .

هذا و إذا كان تحيز موضوعية القياس على صلة باعتبار دقة مخرجات القياس، فإن تحيز موضوعية القياس على صلة بملائمة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها .[2]

و ينتفي تحيز الملائمة في حالة هي عندما يقوم المحاسب بتوفير مخرجات القياس لمستخدميها بالشكل و المواصفات التي يطلبونها (المستخدمين) و على هذا الأساس متحيز فتحيز ملائمة القياس المحاسبي على علاقة بوظيفة الإتصال المحاسبي .

و ينشأ تحيز الملائمة في مراحل أخرى من مراحل عملية القياس المحاسبية هي مرحلة الدمج أو التجميع ففي عملية التجميع لاتتاثر القياسات المحاسبية من زاوية موضوعيتها مطلقاً ،القيمة الإجمالية للأصول الثابتة مثلاً بعد عنلية التجميع تساوي حاصل جمع مفردات (عناصر) هذه الأصول.

و لذلك فإن أكثر العوامل عرضة لنشؤ تحيز الملائمة هي مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها لأن المعلومات المحاسبية و هي مخرجات هذه المرحلة تكون شديدة الحساسية من زاوية تأثرها برغبات مستخدمي هذه البيانات.[3]

[1] سيد عطا الله السيد، مرجع سابق ،ص185

[2] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص 155

[3] سيد عطا الله السيد،مرجع سابق ،ص185

المطلب الثاني: آثار التضخم على القياس المحاسبي

الفرع الأول : تعريف التضخم

هو الارتفاع العام أو الزيادة المستمرة في الأسعار للسلع و الخدمات التي يتم تداولها في دول العالم و ينتج عنه إنخفاظ القوة الشرائية لوحدة النقد.[1]

بعد الحرب العالمية الثانية و في العقدين السابع و الثامن من القرن العشرين، نادى الكثيرون بضرورة وضع معايير جديدة لتعديل البيانات المحاسبية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية، لتكون ملائمة لواقع التضخم و لتمكن متخذذي القرارات من مقارنة البيانات على مدى فترات متعددة و تمنع التحيز الناتج عن التضخم .

الربح في القوائم المالية المعدة حسب مبدأ التكلفة التاريخية في أوقات التضخم المالي مضخم عن قيمته الحقيقية و كذلك الأصول تكون بعيدة (أقل) عن قيمتها الحقيقية و هذا ما يؤثر سلباً على حقوق المساهمين.

لذا كانت الحاجة لوضع حد لهذا التحيز مما دفع اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة لتوصي باعداد و اصدار ملاحق معدلة ترفق بالقوائم المالية المعدة حسب التكلفة التاريخية[2].

الفرع الثاني: طرق معالجة آثار التضخم في جانب القياس المحاسبي

هناك عدة طرق لمعالجة آثار التضخم على القياس المحاسبي نذكر من أهمها:

أولاً: طريقة الأرقام القياسية

مفهوم الأرقام القياسية

تعكس التغيرات في مستويات الأسعار (التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد) بين سنتين ماليتين على الأقل . و يطلق على السنة الأولى سنة الأساس و السنة الثانية سنة المقارنة و يتم قياس الأرقام القياسية باستخدام مجموعة من اسعار مجموعة السلع الأساسية في سنتي الأساس و المقارنة و ترجيحهم بكمية سنة الأساس على كمية سنة المقارنة على كمية سنة الأساس و سنة المقارنة [3].

---

[1] ـــــــ ، www.Jps-dir.com

[2] جبال الحيالي، مرجع سابق،ص 11

[3] المرجع السابق

طريقة قياس الأرقام القياسية[1] : حيث يوجد ثلاثة مؤشرات لقياس الأرقام القياسية

- لاسبير: $\sum P1Q0 / P0Q0$

حيث:

P1: أسعار سنة المقارنة

P0: أسعار سنة الأساس

Q0: كميات سنة الأساس

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس و المقارنة بكميات سنة الأساس.

- باش: $\sum P1Q1 / P1Q0$

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس و المقارنة بكميات سنة المقارنة .

- فيشر: $\sqrt{\sum (P1Q0 / P0Q0) \sum (P1Q1 / P0Q1)}$

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس و المقارنة بكميات سنة المقارنة .

أنواع الأرقام القياسية :

- أرقام قياسية خاصة للأسعار : و تعكس التغيرات في مستويات الأسعار لنوع واحد من السلع أو مجموعة معينة من السلع ذات المواصفات المشتركة مثل: الأرقام القياسية لأسعار السيارات ، و نظراً لأن هذه الأرقام تعكس التغيرات في أسعار نوع واحد من السلع لذلك فإنها تعكس مايلي:
  - التغيرات في مستويات الأسعار الناتجة عن التغير في القوى الشرائية لوحدة النقد (التضخم)؛
  - التغيرات في الأسعار الناتجة عن التطورات و التكنولوجيا في هذه السلع[2].
- أرقام قياسية عامة للأسعار: الأرقام القياسية العامة للأسعار تعكس هذه الأرقام التغيرات في المستوى العام لأسعار مجموعة من السلع و الخدمات الأساسية المتوفرة في الدول.

لذلك فهي تعكس فقط التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم و لا تعكس التغيرات الناتجة عن التطورات الفنية و التكنولوجيا.[3]

---

[1] ـــــــــــــ، www.Jps-dir.com ، مرجع سابق

[2] جبال الحيالي، مرجع سابق ، ص 12

[3] المرجع السابق

ثانياً: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية العامة:

تعتمد هذه الطريقة على المقومات التالية[1]:

1. تهدف المستوى العام للأسعار إلى تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية . من خلال تعديل الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصروفات باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة .
2. الاعتماد على القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية ثم تعديلها .
3. يتم تعديل القوائم المالية باستخدام الأرققام القياسية التي تعبر عن القوة الشرائية للنقد في تاريخ آخر قائمة مركز مالي (الميزانية)؛
4. التمييز بين العناصر النقدية و العناصر غير النقدية في القوائم المالية ؛

فالعناصر النقدية هي تلك الأصول الخصوم ثابتة المبالغ ، و تاي تكون لها قيمة إسمية و يتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية مثل : النقدية في الصندوق ... و بالتالي فهي لا تحتاج إلى تعديل ، و لكن يتم احتساب مكاسب أو خسائر المستوى العام للسعار لهذه العناصر النقدية بتعديل أرصدتها باستخدام الأرقام القياسية للأسعار و مقارنة هذه الرصدة الفعلية .

أما العناصر الغير نقدية فهي تلك التي تكون لها قيم سوقية بسبب التغير في مستويات الأسعار ، لذلك يجب تعديلها باستخدام الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار.

معادلة تعديل العناصر غير النقدية [2]

القيمة المعدلة للعنصر = القيمة التاريخية × الرقم القياسي العام في تاريخ إعداد القوائم المالية/ الرقم القياسي العام في تاريخ حدوث العنصر

ثالثاً: طريقة التكلفة الجارية :

وفق القيمة الجارية يتم تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكم النقدية و الذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو مايماثله في الوقت الحاضر، و تسجيل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر [3]

[1] حسين القاضي، محمود حمدان ، مرجع سابق، ص 377

[2] www.Jps-dir.com

[3] أمين السيد أحمد لطفي ، **إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة** ،الدار الجامعية ،الإبراهيمية ،مصر،2008،ص 64

1. مفاهيم متعلقة بالتكلفة الجارية:

و تقوم طريقة التكلفة الجارية على مجموعة من المفاهيم، لعل أهمها مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد المحافظة على رأس المال.

✓ **مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد** :تمثل القوة الشرائية لوحدة النقد في لحظة زمنية معينة معينة بعدد الوحدات من سلعة من السلع أو من سلعة معينة يمكن شراؤها لهذه الوحدة في تلك اللحظة [1].

✓ **مفهوم المحافظة على رأس المال**

يمثل رأس مال الشركة العنصر الأساسي في حقوق المساهمين و يعد الضمانة الرئيسية لحقوق الدائنين ، لذلك تسعى المحاسبة إلى المحافظة على قيمته من الهبوط أو التآكل ،و القاعدة الأساسية أن الإعتراف بالربح أو العائد على رأس المال المستثمر إلا بعد إسترداده او المحافظة على قيمته [2].

✓ **المحافظة على راس المال المالي:**

و تحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي الصافي لصافي بداية الفترة بعد إستبعاد أية توزيعات لأصحاب رأس المال أو مساهمات منهم اثناء الفترة . و يمكن قياس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة [3].

✓ **المحافظة على رأس المال المادي :**

و تحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمؤسسة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تتجاوز الفطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى أصحاب رأس المال أو مساهمات منهم أثناء الفترة .

[1] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق،ص 173
[2] المرجع السابق، ص 168
[3] أمين السيد أحمد لطفي،ص66

2. إنتقادات طريقة التكلفة الجارية:

عدم موضوعية القياس نظراً إعادة تقييم الأصول في تاريخ إعداد القوائم المالية بالاعتماد على أسعار البيع أو التكلفة الجارية مما يؤدي إلى وجود عدة تقييمات لأصول المؤسسة، تحتاج إلى وقت و تكلفة مرتفعة نتيجة إعادة تقييم الأصول في تاريخ إعداد القوائم المالية بالرغم من الانتقادات التي وجهت إليها " التكلفة الجارية " إلا أن هناك تعتبر مفضلة لدى غالبية المحاسبين و مستخدمي القوائم المالية المعدة طبقاً لهذه الطريقة للتعبير عن المركز المالي الحقيقي و نتيجة الأعمال الحقيقية .

رابعاً:التكلفة الحالية

تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ، ضمن النشاط العادي للمؤسسة ، و تسجل الإلتزمات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الإلتزمات ضمن النشاط العادي للمؤسسة[1]

معادلة تعديل العناصر غير النقدية (التكلفة الجارية بالأرقام القياسية الخاصة):

التكلفة الجارية = القيمة التاريخية للعنصر × الرقم القياسي الخاص للأسعار في تاريخ إعداد القوائم / الرقم القياسي الخاص للأسعار في تاريخ حدوث العنصر

المبحث الثالث: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

لعل أهم تحول أو إنتقال إلى القيمة السوقية العادلة هو إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39 " الدوات المالية، الإعتراف و القياس" و كذالك إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية و خصوصاً المعيار السابع منها .

و تعتبر القيمة السوقية العادلة أكثر فائدة من التكلفة التاريخية في قياس بعض عناصر الأصول والالتزمات، خصوصا تلك المتعلقة بقياس الأدوات المالية مثل: الاستثمارات في السندات والأسهم[2].

[1] المرجع السابق ،ص 65

[2] بوكساني رشيد ، أوكيل نسيمة ،العرابي حمزة ، **مبدا التكلفة التاريخية بين الانتقادات و التاييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية** ، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي الواد،ص8

و لا جدال أن القيمة العادلة قد نقلت النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق و أطر جديدة و أحدث تغييراً شاملاً في بنية البيانات المالية و مدلولتها على أجل طويل [1].وأن إحلال مبدأ القيمة العادلة محل مبدأ التكلفة التاريخية يفترض أن يعود بحلول أفضل لإعطاء مصداقية لتقييم الأصول والخصوم المالية خاصة وإمكانية تعميم تطبيقه على كافة الأصول والخصوم ، تطبيق القيمة العادلة الشاملة.

إن التقييم على أساس القيمة العادلة الشاملة يمكن أن يكون أساسا لنموذج جديد للعرض المحاسبي للمؤسسة هادفا إلى ترجمة أفضل لما بالقوائم المالية من عدم اليقين الذي يمس التقديرات للتدفقات المالية وفرص الاستثمار[2]

المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة:

الفرع الأول: مفهوم القيمة العادلة Fair Value :

- القيمة السوقية العادلة هي المبلغ المعبر عنه نقدا أو بما يعادل النقد الذي يتم به انتقال ملكية أصل ما من بائع راغب على مشتري راغب و يتوفر لدى كل منهما معلومات معقولة عن كافة الحقائق ذات الصلة و لا يخضع أي منهما لأي نوع من الإكراه [3].

- تعرف القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية بأنها تتمثل في :

المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد دين بين أطراف مطلعة و راغبة في التعامل و على أساس تجاري بحت[4].

- عندما نبحث في مفهوم القيمة العادلة نجد أنها تنقسم إلى قسمين هما [5]:

اولاهما: قيم تستند إلى السوق وهي :

القيمة السوقية : أي الأسعار المعلنة في سوق نشط.

القيمة العادلة : و هي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل اصول او تأدية إلتزمات بين جهات مطلعة و راغبة و في معاملة مباشرة.

---

[1] حواس صلاح ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ،أطروحة دكتوراه ،جامعة،الجزائر 2008،ص 111

[2] هوام جمعة، **مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولي، جامعة باجي مختار – عنابة

[3] طارق عبد العال حماد،**موسوعة معايير المحاسبة** ،الجزء الثالث ،الدرا الجامعية ،مصر،2003،ص 60

[4] محمد مطر ، موسى السويطي ،مرجع سابق،ص 195

[5] نعيم سابا الخوري ، **القيمة العادلة و الإبلاغ المالي** ، جمعية المحاسبين القانونيين ، المركز الثقافي بالمزة ، الأردنية ، 2007/7/21

ثانيهما:قيم لا تستند بالضرورة إلى السوق و هي :

القيمة من الاستعمال .

القيمة الاستبدالية .

قيمة التصفية .

- كما تعرف القيمة العادلة على أنها : السعر الذي يتم استلامه لقاء بيع أصول أو يتم دفعه لقاء سداد التزمات بين أطراف لها الدراية و الرغبة في التعامل على أسس تجارية و ليست خاضعة للإجبار بيعاً أو شراء[1]. تتجسد القيمة العادلة من خلال تكاليف اخرى.

من خلال ما سبق يمكن أن نعرف القيمة العادلة على أنها تلك التكلفة المعبرة عن قيمة الأصل في ظل وضوح كل المعلومات عنه و رغبة الأطراف في تبادله.

الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة:

لقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي "FASB " المتعلق بالملائمة و الموثوقية استخدام اكبر لمقاييس القيمة العادلة في القوائم المالية ، بسبب أنه يرى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة و صلة لكل من المستثمرين و المقرضين ،مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية .حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبيناتها المالية ، كما تسهل تقييم أداء الماضي و التوقعات المستقبلية[2] .

بالإضافة إلى ماسبق يشير المعيار رقم "32" إلا أن معلومات القيمة العادلة تعتبر مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية حيث انها في كثير من الأحيان تؤدي إلى :

- توفر القيمة العادلة أساسات محايد لتقييم كفاءة الإدارة في تسيير الموال عن طريق توضيح تاثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بها أو سدادها؛
- تعكس تقدير الأسواق المالية القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات؛

[1] طلال أبو غزالة، قياس القيمة العادلة ، الأردن، 2009 ،ص 1

[2] حواس صلاح، مرجع سابق،ص 113

- تمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها غالبية نفس الخصائص الاقتصادية بغض النظر عن الهدف منها و متى تم إصدارها أو شراؤها و من قام بذلك.

و من التكاليف ذات العلاقة بالقيمة العادلة:

تكلفة الإحلال أو الاستبدال:و يطلق عليها السعر الداخل و تتمثل هذه التكلفة في مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي يمكن أم تتكبدها المؤسسة لو انها قامت بشراء اصول مماثلة بما تكلكه منها في الوقت الحالي ،من حيث الموصفات و العمر الإنتاجي المتبقي[1].

المطلب الثاني: مزايا و عيوب القيمة العادلة

الفرع الأول: مزايا استخدام منهج القيمة العادلة:

جاء استخدام هذا المنهج كبديل أفضل لتلاقي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية ، على أمل أن تتسم مخرجات البيانات المالية بكثير من المزايا التي ندرج بعضها فيما يلي :

- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادي و تعبر عن المفهوم الشامل للدخل ؛
- يوفر هذا المنهج قياساً أدق للربح الاقتصادي القيمة الاقتصادية للمؤسسة ؛
- يراعي هذا المنهج تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد و يتماشى مع مفهومي المحافظة على رأس المال المادي و رأس المال المالي؛
- تعد النتائج المستخرجة بإستتخدام منهج القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القررات و إجراءات التحليلات المالية ؛
- توفر القيمة العادلة أساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال و التدفقات النقدية ؛
- يزود منهج القيمة العادلة المستثمرين بكافة فئاتهم بوعي و بصيرة و نظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المؤسسة .

[1] طارق حماد عبد العال ، مرجع سابق ،ص59

الفرع الثاني: عيوب منهج القيمة العادلة

وعلى الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق أساس القيمة العادلة إلا أنها لم تسلم من الانتقادات التي نوجزها في ما يلي[1]:

- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار -وهي السائدة في اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة (في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية) فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام الأسعار من يوم لآخر، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا قد يؤديإلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة في تقييمها، وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية المالية لمصداقيتها.

- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤثر على قابلية المقارنة، وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة.

- تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد على هذا في اتخاذ القرارات.
- قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.
- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية.

[1] بوكساني رشيدو آخرون، مرجع سابق ص 10

الفرع الثالث : مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية:

جدول رقم01:01 :مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية:

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة و ذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات و بالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون و تسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة، و ذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم و هذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية .	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم و هذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية .

المصدر : حواس صلاح، مرجع سابق، ص 114

الفرع الرابع: معيار قياس القيمة العادلة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية ، بوضع معيار موحد لقياس القيمة العادلة. وأصدر مجلس معايير المحاسبة المالية بيانها الصادر في المحاسبة المالية الموحدة رقم 157 ، "قياسات القيمة العادلة" في سبتمبر 2006 ومنذ ذلك الحين تم تعديله عدة مرات[1].فحسب المعيار 157 هو يعتبر القيمة العادلة سعر بيع ، في حين لا يعتبر لا سعر بيع و لا سعر شراء حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[2]

[1] www.cnccanada.org ، **Évaluation de la juste valeur**، *conseil des normes comptables projet de normes internationales d'information financière* ،Juillet، 2009P،

[2] شعيب شنوف ، الجزء الثاني ، مرجع سابق، ص 325

خلاصة الفصل الأول :

تبين لنا من خلال هذا الفصل :

عرف القياس المحاسبي عدة تطورات حيث كان يهتم بقياس العناصر ذات الخواص الطبيعية ليتوسع و يشمل العناصر المعنوية ،حيث كان يعتمد القياس على المبادئ المحاسبية و على عناصره من موضوع قياس و خصائصه و وحدة القياس ، و الشخص القائم بعملية القياس و توقيت الإعتراف بالقياس .

من خلال هذا التطور الذي عرفه القياس المحاسبي و عناصر القياس المحاسبي تظهر لنا مشاكل القياس المحاسبي من تحيز ناتج عن الإخلال بركائز القياس المحاسبي ، و بمرور الزمن و ظهور ظاهرة التضخم تظهر لنا مشكلة أخرى في القياس و هي آثار التتضخم على القياس المحاسبي المعد وفق التكلفة التاريخية التي لم تحافظ على مصداقيتها بوجود هذه الظاهرة (التضخم).

من جراء هذه العيوب الظاهرة على التكلفة التاريخية جاء التفكير بالجوء إلى طرق أخرى للقياس المحاسبي تضمن تجنب آثار التضخم على القياس المحاسبي منها التكلفة الجارية و الرقام القياسية، على أن توصل المحاسبون على أن القياس وفق القيمة العادلة هو أنجع وسيلة لإعطاء صورة صادقة على القياس المحاسبي، لكن حتى هذه الأخيرة لم تخلو من العيوب التي تبعدها عن المصداقية في القياس المحاسبي

و من خلال هذا التباين في القياس المحاسبي و غيره من التباينات الأخرى في الطرق المحاسبية ، جاءت هيئات محاسبية دولية لتعالج هذه المشكلة .

تمهيـــــــد:

تعد المعايير المحاسبية الدولية منهج متبع من طرف معظم دول العالم ، نظرا لأهميتها و توحيدها الممارسات المحاسبية الدولية السبب الرئيسي الذي جعل الجزائر تعدل في المخطط المحاسبي الوطني شياء فشياءً إلى أن قامت بتغييره كليا يالنظام المحاسبي المالي الذي جاء بقواعد قياس جديدة و معالجات محاسبية تحكمها المعايير المحاسبية الدولية .

و للإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المالي المحاسبي الجديد وفق المعايير الدولية للمحاسبة يستلزم دراسة الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي الجزائري و الأسس التقنية التي جاء بها كبديل للتي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني .

فالجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي قواعد قياس و معالجة الأصول الثابتة، بحيث قام النظام المحاسبي المالي بتكييف قواعده وفق المعايير المحاسبية الدولية و إحتياجاته.

و سوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المالي المحاسبي الجديد وفق المعايير المحاسبية الدولية؛
- المبحث الثاني: قواعد إدراج و قياس حسابات الأصول الثابتة؛
- المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة.

المبحث الأول: الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي 1975 PCN إلى النظام المالي المحاسبي الجديد SCF وفق المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS

المطلب الأول: نظرة على المعايير الدولية المحاسبية IFRS/IAS

بعد ظهور العديد من العوامل و المتغيرات الدولية التي شكلت في مجملها عائقاً على العمل المحاسبي، ثم تلتها فكرة توحيد الأنظمة المحاسبية المختلفة من خلال إصدار معايير محاسبية دولية تلقى القبول العام و تزيل الإختلافات الموجودة بين مختلف النظم المحاسبية.

الفرع الأول : ماهية المعايير المحاسبية

أولاً: مفهوم المعيار المحاسبي : لقد جاءت كلمة معيار ترجمة للكلمة الانجليزية standard, وهي تعني القاعدة المحاسبية

ويمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه "**مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد الطريقة السليمة لتحديد و قياس و عرض و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية و تأثيرات العمليات و الأحداث والظروف على المركز المالي لمؤسسة ونتائج أعمالها**"[1].

ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة، أو نتائج أعمالها مثل معيار الإيرادات، أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأوراق المالية، أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية[2].

ثانياً: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية : نظراً لتطور التجارة الدولية و نموها و انتشار الشركات المتعددة الجنسيات بالإظافة إلى التزايد العالمي للطلب على السلع و الخدمات، أصبح إصدار معايير محاسبية دولية يكتسي أهمية بالغة بل ضرورة حتمية تتعامل بها كافة المؤسسات و الشركات الدولية عند إعداد القوائم المالية

[1] عمار بالعادي ، **آفاق و تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية** ، ملتقى وطني حول، معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق ، يومي 25 و 26 ماي 2010 ، المركز الجامعي سوق أهراس، ص 4.

[2] المرجع السابق.

الخاصة بها، و نظراً لهذه الأهمية كان من الضروري تحليل و عرض التطور التاريخي لمعايير المحاسبة، من حيث بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة التفكير في التوحيد المحاسبي على المستوى العالمي. التي توضح كيفية عرض القوائم المالية التي تخص الشركات العالمية[1].

ترجع فكرة التوحيد المحاسبي إلى 1904 تاريخ إنعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين (سانت لويس بأمريكا)، تمت فيه مناقشة المبادئ المحاسبية و منذ ذلك التاريخ و العمل قائم على تنمية مهنة المحاسبة و المعايير المحاسبية. حتى سنة 1973 أين تم إنشاء (IFAC)لجنة المعايير المحاسبية الدولية[2]. في جويلية من سنة 1975 تم إصدار أول معيار محاسبي للجنة المعايير المحاسبية الدولية.

إلى حد الآن تم إصدار واحد و أربعين (41) معيار محاسبي (IAS) من 1973 إلى 2001, و ثمانية معايير (08) (IFRS) من 2001 إلى غاية 2008. و كانت المحطات الرئيسية في تاريخ اللجنة كالتالي[3]:

- ✓ سنة1973: تأسيس لجنة المعايير الدولية IASC.
- ✓ الفترة 1973- 1995: البحث عن توافق دولي في الآراء بين هيئة المعايير الوطنية، و السلطة في العديد من الخيارات.
- ✓ الفترة 1995- 1999: وضع اللمسات الأخيرة على مجموعة من المعايير الدولية للمحاسبة IAS.
- ✓ 2000: المصادقة على معايير IAS من قبل OICV وقرار اعتماد معاييرIAS من قبل المفوضية الأوروبية.
- ✓ الفترة 2001-2002: تنظيم جديد IASC تحول اللجنة الدائمة إلى AISB والمعايير IAS تحول إلى IFRS.

[1] محمد عبد الحكيم السايح، مرجع سابق، ص 28

[2] زغيب مليكة ، بوفليسى نجمة ، **المعايير المحاسبية الدولية و أثرها على النظام المحاسبي الجزائري** ، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق ، يومي 25 و 26 ماي 2010 ، المركز الجامعي سوق أهراس ، ص5

[3] stéphan Brun ، **L'essentiel des Normes comptables internationales IAS/IFRS** ، 3e édition ، Gualino éditeur ، Paris ، 2006،P 24

ثالثاً: أهمية المعايير المحاسبية الدولية :تظهر أهمية المعايير المحاسبية الدولية من خلال [1]:

- ✓ قدرة المؤسسة على إستعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة تمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف ؛
- ✓ استعمال هذه المعايير في نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة ؛
- ✓ اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها و تعود بالفائدة على شركات المراجعة، و شركات الخدمات الإستشارية ؛
- ✓ تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية و الشفافية العاليتين. الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار و من تخفيض تكلفة راس المال ؛
- ✓ سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل. و هذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعّالة فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

رابعاً: خصائص معايير المحاسبة الدولية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص نذكر من أهمها قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية. و قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين الإختلاف الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، و هو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة كما أعطها مرونة نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليست ما تسمح به بل ما تمنعه.[2]

الفرع الثاني : أهداف لجنة المعايير الدولية

لقد كان الهدف من تأسيس مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي و طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها و إصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة من أجل تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة مما يسمح بالقابلية للمقارنة ، و العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير[3] .كما كان من أهداف اللجنة تلبية احتياجات المساهمين

[1] شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر 2008 ص. ص 124-125

[2] شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، (مذكرة ماجستير،جامعة باتنة،غير منشورة)، الجزائر 2009 ، ص 10

[3] مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية** الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ،. يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي الوادي، ص 3

والمستثمرين فيما يتعلق توفر معلومات عالية الجودة ، ومعلومات شفافة وقابلة للمقارنة فيما يتعلق بالبيانات المالية والبيانات المحاسبية الأخرى ، لأنها تساعد ومستخدمي المعلومات ، بما في ذلك حالة أسواق رأس المال العالمية لاتخاذ القرارات الاقتصادية ، التشجيع على الاستخدام والتطبيق الصارم لهذه المعايير [1].

الفرع الثالث : مزايا وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية

أولاً : مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية: تتمثل مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في مايلي[2]:

1. الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية . فقد سمح تطبيق المعايير الدولية للشركات الأوروبية مثلا بالاستفادة من أسواق المال الأمريكية خصوصا بورصة في تيويورك ، وكذلك بدأت بوادر تداول بيني في أسواق المال للشركات المساهمة في دول الخليج ، نظرا لكونها تعتمد عموما معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في إعداد تقاريرها المالية؛
2. تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛
3. توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا؛
4. بدأت إدارات ضريبة الدخل في كثير من الدول العربية (الأردن مثلا)تشترط تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تقديم تصريحها الضريبي.

ثانياً : معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبة الدولية: بالرغم من وجود العوامل السابقة الذكر(المزايا) و التي تدعم تطور و انتشار معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن هناك العديد من المعوقات التي تقف في سبيل تبني معايير المحاسبة الدولية و التي يمكن تلخيصها كما يلي[3]:

1. عوامل سياسية و اقتصادية تتعلق بكل دولة على حدة كصعوبة استبدال المعايير الوطنية بمعايير محاسبية أخرى؛

---

[1] Wolfgang dick , Franck, missonierpiera, **comptabilité financiéreen IFRS**, Pearson education , France ,2006, pxxi

[2] إبراهيم خليل حيدر السعدي ، تأثير **الأزمة المالية العالمية على المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية** ، المؤتمر الثاني للعلوم المالية و المحاسبية حول : مدى مساهمة العلوم المالية و المحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية ، يومي 28و 29 أفريل 2010 ، جامعة أربد، الأردن، ص 209

[3] إبراهيم خليل حيدر السعدي ، مرجع سابق،ص 210

2. التضارب بين المعايير الدولية و التشريعات و القوانين الوطنية السائدة؛
3. صعوبة تطبيقها على المؤسسات الصغيرة؛
4. اختلاف اللّغة و الثقافة و التقاليد و مستوى التعليم و درجة التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و نظام الضرائب و غيرها؛
5. الحاجة لوجود جمعيات أو هيئات مهنية قوية لإلزام تطبيق هذه المعايير مع وجود الدعم الحكومي لها.

المطلب الثاني : تقييم و إنتقاد المخطط المحاسبي الوطني

الفرع الأول :ماهية المخطط المحاسبي الوطني

بعد تنصيب المجلس الأعلى للمحاسبة في ماي 1971 انبثقت منه لجنة أوكلت لها مهمة تحضير مشروع تكوين مخطط محاسبي وطني بأمر رقم 75/35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني 1395 الموافق . لـــ 29 أفريل 1975 حيث أصبح تطبيقه إلزاميا ابتداء من جانفي 1976 [1].

حيث أن المخطط المحاسبي الوطني جاء ليحل محل المخطط المحاسبي العام (PCG) الفرنسي لسنة 1957 و ذلك لكثرة عيوب هذا الأخير و عدم تماشيه و الوضعية الاقتصادية لتلك الفترة[2] .

أولاً : خصائص المخطط المحاسبي الوطني

اعتماد معدي هذا المخطط عند تصميمه، على النموذج المبسط، أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية .مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك، شركات التأمين والمستثمرات الفلاحية .لذلك فإن فكرة اللجؤ إلى إعادة تكييف المخطط المحاسبي الوطني، استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة، التي كانت حاضرة لكن ترك العمل بها لاحقا ونذكر منها :[3]:

[1] السعيد قاسمي، فرحات عباس، **النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ،المركز الجامعي الواد، ص10

[2] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة** .الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية.الجزائر، 2009 ، ص 43

[3] مداني بن بلغيث ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** (أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ،غير منشورة)، الجزائر2004 ، ص 149

1. **المخططات المحاسبية القطاعية (PCS)** :هي بمثابة توحيد المخطط المحاسبي الوطني لمجوعة من المؤسسات يجمعها نفس النشاط ويتم من خلالهم مناقشة مشاكل التسيير المتعلقة بطبيعة النشاط الخاصة وكذلك بنية الذمة، دورة الاستغلال ومعالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية المحاسبة .إلا أن سيرورة إنجاز هذه المخططات القطاعية على مستوى المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة وحتى سنة 1977 لم تعرف النور ؛ عدا تلك المتعلقة بنشاط البنوك، بصدور المخطط المحاسبي للبنوك.

2. **المحاسبة التحليلية القطاعية(CAS)** : ترك في هذا الشأن الخيار للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي تراه ملائما جدا لطبيعتها واحتياجاتها بصفة تسمح:
   - ✓ بحساب التكاليف وأسعار التكلفة؛
   - ✓ إنجاز الميزانيات وممارسة الرقابة عليها.

يقع على عاتق المحاسبة التحليلية القطاعية، تحديد الخطوط العريضة لمحاسبة تكاليف، يقوم فيما يليها المخطط المحاسبي القطاعي بالإجابة بالتفصيل وتماشيا مع خصوصيات كل قطاع على المصطلحات الخاصة وأسماء الحسابات بما يسمح بتوحيد استعمالها، وعلى الرغم من أن مشروع نظام للمحاسبة التحليلية تم ضبطه إلا أنه لم ينجز.

الفرع الثاني : تقييم المخطط المحاسبي الوطني في جانب القياس المحاسبي

كان القياس و التقييم وفق المخطط المحاسبي الوطني يعتمد على التكلفة التاريخية فهو غير ديناميكي فلايتغير بتغير الحدث الاقتصادي فالاهتلاكات لايعاد النظر فيها منذ بداية حياة الأصل في المؤسسة حتى نهايتها و كذلك كان هناك تباين في طريقة التقييم من مؤسسة لأخرى نتيجة لعدم وضوحه ، و مع تفاقم مشكلت التضخم فقد المخطط المحاسبي الوطني فعاليته في القياس المحاسبي و خاصة بعد انتشار الشركات المتعددة الجنسيات بالجزائر.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي الجزائري

الفرع الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

أولاً: تقديم النظام المحاسبي المالي :

1. تشريع النظام المحاسبي المالي :

لقد وضعت الجزائر نظاماً محاسبياً مالياً بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق لـــ 25 نوفمبر سنة 2007 ، و الذي يبين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـــ 26 ماي 2008 .

و لقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من جانفي سنة 2009 إلا أنه تأجل ، إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق لـــ 24 جويلية 2008 و المتظمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، و بهذا أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول من شهر جانفي سنة 2010 ، و بدخوله حيز التنفيذ ألغى النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لا سيما الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني سنة 1395 الموافق لـــ 29 أفريل 1975 و المتظمن المخطط المحاسبي الوطني[1] .

2. تعريف النظام المحاسبي المالي :

- ✓ **من الناحية الاقتصادية :** المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية, يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها،و تقديمها, تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.
- ✓ يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارًا مرجعيًا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية[2], و مدونة حسابات تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، وتتوافق والمتطلبات المالية والمحاسبية الدولية[3].
- ✓ **من الناحية القانونية :** نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون و وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها[4].

ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي، الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط و كيفية تطبيقه، ويشتمل على:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي IFRS .

---

[1] مفيد عبد اللاوي ، النظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة الأولى، مزوار للطباعة و النشر التوزيع ،الوادي ، الجزائر، 2008 ، ص 53

[2] المرجع السابق،ص 26

[3] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس ، الشلف، ص .ص 290-291

[4] المرجع السابق , نفس الصفحة

- مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد.
- مفاهيم وقواعد تقييم الأصول والخصوم، الأعباء و النواتج و المعلومات الواجب
- إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل من هذه الأصناف.
- أشكال القوائم المالية.
- مدونة الحسابات.
- قواعد استعمال الحسابات.
- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.

ثانياً: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي: وتجدر الإشارة أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي(Cadre conceptuel) وهذا الإطار يعتبر جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي ، السابق[1].

تعرف المادة 3/2 من المرسوم التنفيذي 156/08 الإطار التصوري للمحاسبة المالية على أنه يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كما أنه يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة و يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي[2]. و عليه فإن الإطار التصوري في النظام المحاسبي المالي يعرف:

مجال التطبيق ؛

قواعد و مبادئ النظام المحاسبي المالي ؛

أهداف و خصائص النظام .

1. مجال التطبيق[3]:

- ✓ يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي إجبارياً على كل نشاط اقتصادي ؛
- ✓ كل شخص طبيعي أو معنوي منتج لسلع أو خدمات تجارية أو غير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاط اقتصادي بصفة متكررة؛
- ✓ الشركات الخاضعة للقانون التجاري

[1] مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ،المركز الجامعي الوادي، ص13

[2] سعد بوراوي ، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري**، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي الوادي، ص7

[3] شنوف شعيب، مرجع سابق ، ص 29

✓ كل شخص تابع للقطاع العام أو الخاص، أو المختلط؛
✓ كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات، كالتعاونيات؛
✓ و آخرون ملزمون بمسك محاسبة مالية .

و يستثنى من مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لأحكام المحاسبة العمومية .

2. **قواعد و مبادئ النظام المحاسبي المالي:** يعتمد النظام المحاسبي المالي على جملة من القواعد و المبادئ نذكر منها:

✓ **مستعملو القوائم المالية:**[1]

- المستثمرون؛
- المقرضون (بنوك،مساهمون)؛
- إدارة الضرائب؛
- شركاء آخرون ، زبائن ، موردون ، أجراء .

✓ **الفرضيات:** يتم من خلالها إعداد القوائم المالية أهمها[2]:

- الاستمرارية في النشاط؛
- يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة و ستبقى تنشط في المستقبل البعيد؛
- يفترض أنه ليس لدا المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل كبير وإن وجدت هذه النية ، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف و في مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك .
- محاسبة الالتزامات (أساس الاستحقاق)؛
- حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقاً لأساس الاستحقاق و طبقاً لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات و الأحداث الأخرى عند حدوثها (و ليس عند استلام أو دفع النقدية أو ما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية و الإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها .

[1] مرجع سابق ، ص 29
[2] محمد عبد الحكيم السايح ، مرجع سابق، ص 49

3. **المبادى المحاسبية الأساسية:** كما سبق و أشرنا في الفصل الأول إلى بعض المبادئ المحاسبية بشيء من التفصيل فإن النظام المحاسبي المالي أضاف بعض المبادئ التي لم تكن معروفة من قبل:

مبدأ الأهمية النسبية؛

مبدأ ثبات طرق التقييم؛

مبدأ التكلفة التاريخية؛

مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛

مبدأ عدم المقاصة ؛

مبدأ الصورة الصادقة؛

مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانون[1]: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر ، فبحسب هذا المبدأ ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي و ليس الظاهر القانوني، فبموجبه يسجل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية .

ثالثاً: أهداف و خصائص النظام المحاسبي المالي :

1. **الأهداف**[2]: من أهداف النظام الجديد ما يلي:

- ✓ تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة ،و توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، و توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- ✓ فرض رقابة على الشركات التابعة و الفروع للشركة الأم، و تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛

2. **الخصائص النوعية للنظام المحاسبي:** تتمثل هذه الخصائص فيما يلي[3]:

- ✓ المصداقية Fiabilité : تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء و يثق فيها مستخدموها و تكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية :

[1] محمد عبد الحكيم السايح ، مرجع سابق ، ص 50

[2] ناصر مراد، **النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني** ، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي الوادي، ص 9

[3] محمد عبد الحكيم السايح، مرجع سابق ، ص 50

- البحث عن الصورة الصادقة ؛
- تغليب الواقع الاقتصادي عن الجانب القانوني ؛
- الحياد و الشمولية؛
- الحيطة و الحذر .

✓ القابلية للمقارنة Comparabilité : تعد المعلومات، تنشر، و تحضر احتراما لاستمرارية الطرق وتسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن و ما بين المؤسسات؛

✓ الوضوح Intangibilité: نعني بها المعلومات القايلة للفهم و هي معلومات سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير و المحاسبة و الاقتصاد و لديهم الرغبة في دراسة المعلومات؛

✓ الملائمة Pertinence: تستوجب هذه الخاصية أن تكون المعلومة المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، و تعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على الاقتصادية التي يتخذونها . و ذلك عن طريق مساعدهم في تقييم الأحداث الماضية و الحالية و المستقبلية .

رابعاً: التطورات و التغييرات الأساسية التي أحدثها النظام الجديد بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة

1. التطورات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي الجديد في مجال القياس: يمكن تلخيص أهم التطورات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي الجديد في مجال القياس المحاسبي وفق الجدول التالي:

جدول رقم 1.2: المقارنة بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني للمحاسبة في مجال القياس المحاسبي :

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط الوطني للمحاسبة1975
المصاريف الإعدادية تسجل محاسبيا ضمن الأعباء، ومدة اهتلاك الأصل المعنوي يمكن أن ترتفع حتى 20 سنة.	المصاريف الإعدادية تسجل ضمن الاستثمارات، ويتم إطفاؤها بعد ذلك، و أقصى مدة لإطفائها هي 05 سنوات.
المبلغ القابل للاهتلاك للأصول المعنوية يتم تحديده بعد طرح القيمة المتبقية بالنسبة للأصول المادية والمعنوية.	المبلغ القابل للاهتلاك لا يأخذ في الحسبان القيمة الباقية للأصل المعنوي والمادي.
مدة وطرق الاهتلاك ترتكز فقط على عوامل اقتصادية، ويعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة	مدة وطرق الاهتلاك تتأثر باعتبارات جبائية، ولا ينص المخطط الوطني للمحاسبة أي إجراءات بخصوص مراجعة مدة وطريقة الاهتلاك أي غير مفروضة.
عندما يعاد تقييم أصل مادي فان كل فئة الأصول المادية التي ينتمي لها الأصل المعني يعاد تقييمها.	يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية لأصولها الثابتة.
المصاريف الملحقة الأصول المادية تهتلك على فترة حياة لا تتجاوز تلك الخاصة بالأصل المرتبطة به.	المصاريف الملحقة لثمن الشراء تهتلك بنفس المعدل الذي يهتلك به قيمة الاستثمار
المخزونات لا يمكن أن تقيم إلا بطريقة الداخل أولا First In First (FIFO)الخارج أولا أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.	توجد هناك ثلاثة طرق لتقييم المخزونات فبالإضافة وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة FIFO لطريقة LIFO توجد طريقة
الأصول المحصل عليها بعقود الإيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها وتقيد في الأصول والديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة المعينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء.	حسب المخطط فان أي أصل لا يظهر في محاسبة أي تاجر إلا إذا كان هذا التاجر يملك هذا الأصل، وبالتالي فعدم تسجيل الأصل محاسبيا معناه عدم يسجل الاهتلاك، فالمخطط الوطني للمحاسبة لميأخذ في الحسبان القرض الايجاري.
بخصوص المؤونات نلاحظ بأن النظام الجديد يقر بأن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة وليس الوضعية المالية المستقبلية، وهنا لا يسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا وهو الحال مع مؤونات الصيانة والتصليحات.	يسمح القانون الجزائري بتشكيل كل المؤونات بما فيها مؤونات للتصليحات الكبرى والصيانة.

المصدر : كتوش عاشور، مرجع سابق ص 298، مع بعض التعديل.

2. التغيير الحاصل على مستوى الحسابات :

✓ **الأصول الثابتة** : يمكن توضيح التغيرات الحاصلة على مستوى مجموعة الأصول الثابتة وفق الجدول التالي :

جدول رقم 2.2: مقارنة حسابات الأصول الثابتة بين PCN و SCF

75 - 35- PCN	SCF	ملاحظات
الاستثمارات : 20 مصاريف إعدادية 21 قيم معنوية 22 أراضي 24 تجهيزات الانتاج 25 تجهيزات اجتماعية 28 إستثمارات قيد الانجاز 29 اهتلاك الاستثمارات	**القيم الثابتة:** **20 القيم المعنوية و فرق الاقتناء :** 203 مصاريف تطوير القيم الثابتة؛ 204 برامج و أنظمة الإعلام الآلي ،و الحسابات المماثلة ؛ 205 الأمتيازات و الحقوق ، و البراءات ،و الرخص ،و العلامات 207 فرق الاقتناء أو شهرة المحل (Good will) 208 قيم معنوية أخرى . **21 القيم الثابتة المادية :** 211 الأراضي ؛ 212 تهيئات أراضي؛ 213 مباني ؛ 215 تركيبات تقنية و معدات و أدوات صناعية ؛ 218 قيم ثابتة مادية أخرى ؛ مثل وسائل النقل ، تجهيزات مكتب... 22 القيم الثابتة المتنازل عنها 23 القيم الثابتة الجارية 26 حقوق متعلقة بالمساهمات 27 قيم ثابتة مالية أخرى 28اهتلاك القيم الثابتة 29 تدني قيمة القيم الثابتة	نلاحظ إلغاء المصاريف الاعدادية في النظام المالي الجديد ، و نـــجد أن الحقوق الخاصة بالقيم الثابتة تصنف ضمن الأصـــول غير المتداولة مثل الميزانيـــــة المالية في التحليل المالي ، في حين أن هذه الحقوق كانت تسجل في الصنف الرابع من خلال PCN

المصدر :شعيب شنوف، الجزء الثاني ، مرجع سابق ، ص 28

✓ **القوائم المالية :**

■ **الميزانية**[1]:

في النظام المحاسبي المالي نجد أن هناك تقسيما مغايرة تماما، حيث قسمت :

- الأصول إلى أصول غير جارية تضم مختلف أنواع الأصول الثابتة (معنوية، عينية، مالية) وأصول جارية تمثل بقية الأصول، أما جانب الخصوم فقسم إلى :رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، والخصوم الجارية، وهذا التقسيم مهم جدا خاصة في التحليل المالي ، الميزانية المالية في النظام المحاسبي المالي تمكن من إعادة تقييم عناصر الأصول بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة)؛
- في ظل النظام المحاسبي المالي تحتوي الميزانية على المعلومات المتعلقة بالدورة السابقة، وهذا مهم جدا من أجل المقارنة ومعرفة التغيرات التي طرأت على الميزانية من سنة لأخرى؛

- بعض العناصر مثل الاستثمارات الممولة عن طريق قرض إيجاري وهي العملية التي تنتهي عادة بتملك المستأجر لهذه الاستثمارات في نهاية المدة في النظام المحاسبي المالي تظهر ضمن عناصر الأصول (الأصول الثابتة) وبالمقابل تظهر الالتزامات المتعلقة بهذا العقد ضمن عناصر الخصوم الجارية أو غير الجارية حسب تاريخ استحقاقها.

■ **قائمة حساب النتائج**[2]:

مستويات النتائج التي تظهرها قائمة حساب النتائج أكبر منها في جدول حسابات النتائج في النظام المحاسبي القديم ، و النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص ،كذلك هو الشأن في قائمة الميزانية فإن المعلومات الواردة في قائمة حساب النتائج تتعلق بالدورة الحالية والدورة السابقة، قائمة حساب النتائج في النظام المحاسبي المالي يتم إعدادها وفق منظورين :حسب الطبيعة وحسب الوظيفة وذلك بالتمييز بين مختلف التكاليف ، لكن يعتبر هذا المنظور يعتبر اختياريا وليس إجباريا، و تحسب الضريبة في حساب النتائج على أساس النتيجة العادية ثم تضاف النتيجة العادية إلى الصافي ويفرق جدول حساب النتائج بين نتيجة العمليات النتيجة المالية وهو الأمر الذي لم يكن موجودا في جدول حسابات النتائج.

[1] منور أو سرير، محمد مجبر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية** ، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17-18 جانفي 2010،المركز الجامعي الوادي، ص 6

[2] المرجع السابق .ص 7

- **جدول سيولة الخزينة:** الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساساً لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال و نظائرها و كذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية[1] و يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل و مخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية [2]حسب مصدرها (تشغيلية ، تمويلية، استثمارية)

- **قائمة تغيرات الأموال الخاصة:**معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملحق جدول يبين تطور الأموال الخاصة. بينما من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة[3].
  و من أهم العناصر التي تتظمنها هذه القائمة[4] :
  - النتيجة الصافية؛
  - حركة رأس المال (زيادة ،نقصان ،استرجاع)؛
  - مكافآت رأس المال(توزيع الحصص)؛
  - نواتج و أعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
  - تغيرات في الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشر على رأس المال.

- **الملاحق:** تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية ، كما تحتوي على الطرق المحاسبية و المعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية ، حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء ، الأسهم الوحدات و الفروع و الشركة الأم ، التحويلات مابين الفروع و الشركة الأم [5].

المبحث الثاني: قواعد إدراج و تقييم حسابات الأصول الثابتة

المطلب الأول: المبادى العامة

الفرع الأول: تعريف الأصول الثابتة: قبل أن نتعرض لقواعد الإدراج و التقييم العامة و الخاصة للأصول الثابتة لابد لنا أن نعرف الأصل داخل المؤسسة بصفة عامة ثم الأصول الثابتة بصفة خاصة .

[1] مصطفى طويل ، **النظام المحاسبي و المالي الجزائري الجديد**، دار الحديث للكتاب ، الجزائر، 2010 ، ص 60
[2] شنوف شعيب ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 80
[3] شناي عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص 55.
[4] شنوف شعيب ،الجزء الأول ، مرجع سابق .ص 81
[5] المرجع السابق ، ص 81

فالأصل الثابتة هي عبارة عن عنصر له قيمة اقتصادية لأي مؤسسة ، بحيث ينتظر من هذه القيمة تحقيق منفعة مستقبلية و يسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية [1]:

- احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة ؛
- إمكانية حساب كلفته أو قيمته عند تقييمها بطريقة صادقة ؛
- إمكانية تعريفه من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد.

الأصول الثابتة هي الأصول التي تقتنيها المؤسسة أو التي تقع تحت حيازتها بهدف استخدامها في العمليات الإنتاجية أو المساعدة في هذه العمليات, و تستخدم لأكثر من سنة مالية أو عدة فترات محاسبية ،[2] و قد تكون هذه الأصول كما سنرى أصول غير ملموسة أي معنوية ، و قد تكون أصول ملموسة أي مادية[3] .

الفرع الثاني: القواعد العامة لتقييم الأصول الثابتة: تقيم العناصر المقيدة في المحاسبة، كقاعدة عامة على أساس التكلفة التاريخية التاريخية ، كما يمكن إجراء مراجعة على تلك القييم بالاستناد على[4] :

القيمة الحقيقية (أو الكلفة الرهنة)؛

قيمة الإنجاز؛

القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة) .

1. **تقييم الأصول الثابتة (حالة الشراء):** تمتلك المؤسسة الأصول الثابتة من خلال عملية الاقتناء أو القيام بعملية إنتاجها ذاتياً من طرف المؤسسة.

تساوي تكلفة شراء أصل، سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات و التخفيضات التجارية، و رفع زيادة الحقوق الجمركية و الرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع من طرف المؤسسة لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام.

[1] محمد عبد الحكيم السايح ، مرجع سابق ،ص56

[2] سليمان مصطفى الدلاهمة ، **مبادئ و أساسيات علم المحاسبة ، الطبعة الأولى** ، الوراق للنشر و التوزيع ، الأردن،2008 ، ص 295

[3] نوح لبوز ، مرجع سابق،ص 40

[4] الأمر التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق احكام القانون رقم 11-07 المتضمن **النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 7

تتشكل مصاريف التسليم و الشحن و التفريغ الأصلية ، و مصاريف التركيب و الأتعاب المهنية مثل المعماريين و المهندسين، مصاريف مقدمة بشكل مباشر، تستثنى من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيئ الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (ياريخ إيقاف الجمع لتكاليف الدخول) و استخدامه بقدرته العادية .

تكلفة الحيازة = ثمن الشراء HT + تكاليف الإقتناء بالإظافة لكل التكاليف الأخرى

2. **تقييم الأصول الثابتة المنتجة من طرف المؤسسة:** بالنسبة للأصول التي تنتجها المؤسسة لغرض استعمالها فتكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما تساوي، تكلفة شراء المواد المستهلكة و الخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج تضاف إليه التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج. تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية عند تحديد تكلفة إنتاج أصل[1] . إذن تقيم كالأتي:

تكلفة الانتاج= تكلفة شراء المواد المستهلكة+ المصاريف المباشرة و غير المباشرة

المطلب الثاني : قواعد خاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات

الفرع الأول: الأصول الثابتة المعنوية

1. **تعريف الأصول الثابتة المعنوية:** هي أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس يحتفظ به لإستخدامه في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره لآخرين أو لأغراض إدارية كبراءة إختراع، رخص إستغلال وغيرها[2].و الأصل المعنوي يشترط أن[3] :

- ✓ يتوقع أن تتدفق منه منافع مستقبلية للمؤسسة؛
- ✓ إمكانية قياس تكلفة الإقتناء بدقة.

أما إذا لم يتوفر أحد الشرطين السابقين فيعتبر مصروفا يحمل على الدورة التي صرف فيها .

[1] الأمر التنفيذي رقم 08-156 مرجع سابق . ص 7

[2] ناصر رحال ، عوادي مصطفى، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد** ، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي الوادي، ص3

[3] نوح لبوز ، مرجع سابق ، ص 40

2 . قياس الأصول الثابتة المعنوية:

يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها ، و عليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل أصول ثابتة معنوية.

حالة قياس نفقات التنمية و البحث :

تتشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية الأي مشروع داخلي أصلاً ثابتا معنويا في الحالات التالية[1] :

- ✓ إذا كانت تلك النفقات ذات علاقة بعمليات نوعية مستقبلية إمكانية كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- ✓ إذا كانت المؤسسة تنوي و تمتلك القدرة التقنية و المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو إستعمالها أو بيعها؛
- ✓ إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة .

بالنسبة لنفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أععباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة و لا يمكن إدراجها كأصل ثابت.

و للمؤسسة الحق الاعتراف بالأصل بقيمته العادلة ولها حينئذ أن تنتدب خبيرا يقيم لها الأصل المعنوي الذي يقيد بهذه القيمة، مضافا إليه أي إنفاق من شأنه أن يؤهل هذا الأصل ليصير قابلا للاستغلال من طرف المؤسسة "IAS20"، و في حال امتلاكه عن طريق التبادل يقيد بقيمة الأصل المستلم العادلة (السوقية)[2].

الفرع الثانيً: الأصول الثابتة العينية:

1. **تعريف الأصول الثابتة العينية:** هي الأصول أو الممتلكات التي طورت أو أنشئت للإستخدام المستقبلي و تتوفر على الشروط التالية[3] :

- ✓ تقتنى للإستخدام و ليس بغرض البيع ؛
- ✓ ذات عمر إنتاجي طويل نسبياً أي يتعدى الدورة المحاسبية ؛
- ✓ ذات وجود مادي ملموس ؛
- ✓ و في بعض النظريات يتطلب أهمية نسبية لسعرها .

و الأصول الثابتة العينية كالأصول الثابتة المعنوية يجب الإعتراف بها كأصل بأن تكون تحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة عند استخدامهاو إمكانية قياس تكلفة إقتناءها بدقة .

---

[1] ـــــ ، **النظام المحاسبي المالي** ، موفم للنشر، الجزائر، 2009 ، ص56

[2] عبد الحق بوعتروس، عقبة سحنون ، مرجع سابق، ص9

[3] المرجع السابق ،ص 46

1. قياس الأصول الثابتة العينية :

- ✓ عند زيادة قيمة الأصل نتيجة إعادة التقييم ، يجب إضافة هذه القيمة لحساب الملاك (أموال خاصة) تحت عنوان فائض إعادة التقييم ، حيث يجب الاعتراف بزيادة إعادة التقييم على أنها دخل في حدود ما اعترف به كمصروف سابقا نتيجة الانخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل (يجب ألا يتجاوز إيراد إعادة التقييم مبلغ التخفيض السابق الناجم عن تخفيض سابق للقيمة عن طريق إعادة التقييم)؛

- ✓ عندما يتم تخفيض قيمة الأصل المسجلة نتيجة لإعادة التقييم فإنه يجب الاعتراف بالتخفيض كنفقة و لكن يجب تحميل أي تخفيض إعادة تقييم إلى فائض إعادة التقييم المتعلق به في الحدود التي لا يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل؛

- ✓ يمكن تحويل فائض إعادة التقييم في حقوق الملاك (الأموال الخاصة) إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الإيراد ، حيث يتحقق كاملا عند إعفاء هذا الأصل من الخدمة أو بيعه ، و لكن بعض هذا الفائض (الإيراد) يتحقق خلال الحياة الإنتاجية للأصل المعني و في هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية و الاهتلاك على أساس مبلغ إعادة التقدير ، و لا يتم تحويل فائض إعادة التقدير إلى الأرباح مباشرة و إنما عبر قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)؛

- ✓ ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (IAS 16) على وجوب إبقاء الأصل بقيمته الأساسية (التاريخية) في قائمة المركز المالي (الميزانية)، و يسمح كذلك بإجراء معالجة محاسبية أخرى (بديلة) تعنى بإجراء إعادة لتقييم الأصول المعني (و بالتالي كامل الصنف الذي ينتمي إليه)، على أساس القيمة العادلة في السوق أو عن طريق انتداب خبير [1].

الفرع الثالث: اهتلاك الأصول الثابتة العينية و المعنوية :

الاهتلاك هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، و يتم حسابه كعبئ إلا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه[2].

تعد الاهتلاكات وفق طرق : الاهتلاك الخطي، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج وتكون طريقة الاهتلاك الخطي هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة[3]:

[1] عبد الحق بوعتروس، عقبة سحنون ، مرجع سابق ، ص 5
[2] النظام المحاسبي المالي، ص 55
[3] محمد عبد الحكيم السايح ، مرجع سابق ، ص 60

- ✓ الاهتلاك الخطي يقود إلى عبئ ثابت على مدة الأصل المتبقية؛
- ✓ الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبئ متناقص على مدة الأصل النفعية؛
- ✓ طريقة وحدات افنتاج يترتب عليها عبئ يتركز على استعمال المقرر للأصل أو إنتاجه؛
- ✓ الطريقة التدريجية تؤدي إلى عبئ يتنامى على مدة الأصل النفعية؛
- ✓ تعتبر الأراضي و المباني أصول متمايزة و تعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى و إن تم اقتناؤها معا فالمباني هي أصول قابلة للاهتلاك، أما الأراضي تعتبر أصول غير قابلة للاهتلاك[1].

يقترض أن لا تتجاوز مدة انتفاع الصول الثابتة 20 سنة، و في حالة حصول اهتلاك على مدة أطول أو عدم حصوله أصلا، يجب تقديم معلومات خاصة في الملحقق الخاص بالكشوفات المالية[2] .

الفرع الرابع: الأصول الثابتة المالية:

1. **تعريف الأصول الثابتة المالية:** تعرف الأصول الثابتة المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وانما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات.

والسندات المصنفة في حسابات القيم الثابتة المالية تتضمن الأسهم والسندات التي تنوي المؤسسة الإحتفاظ بها لمدة طويلة. و تظهر في إحدى الفئات الأربعة التالية [3]:

- ✓ سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة مفيد لنشاط المؤسسة ، خاصة و أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها الشركة في فروع المؤسسات المشاركة لها او المؤسسات المشتركة؛
- ✓ السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة مردودية مرضية على المدى الطويل لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- ✓ السندات المثبتة الأخرى التي تمثل حصص من رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها؛

[1] المرجع السابق ، ص 60
[2] المرجع السابق، ص 61
[3] مصطفى طويل ، مرجع سابق ، ص 25

✓ القروض و الحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة و التي لا تنوي يبعها في الأجل القصير مثل الحسابات الدائنة لدى الزبائن لأكثر من سنة .

2. **قياس الأصول الثابتة المالية:** تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين ، بما في ذلك مصاريف الوساطة ، و الرسو م غير قابلة للاسترجاع و مصاريف البنك ولا تسجل فيها ارباح السهم و الفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة و المستحققة قبل الشراء [1].

تكلفة الأصل الثابت المالي = القيمة الحقيقية للأصل المالي المكتسب + مصاريف الوساطة +الرسوم غير مسترجعة + مصاريف البنك

المبحث الثالث :المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة

المطلب الأول : الأصـــــول المعنويـــة

تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى الأصول المعنوية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة أو الكيان بالأصل إذا توافرت مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها.

الفرع الأول : إقتناء للأصول الثابتة المعنوية

المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المعنوية لقد ميز المخطط المحاسبي الجديد بين نوعين من الأصول المعنوية و هي:

1. الأصول المعنوية المولدة بشكل داخلي

✓ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

يسجل حساب مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (ح /203) في الجانب المدين بمقابله الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (ح /731)، بعد تسجيل التكاليف لهذه الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة

[1] المرجع السابق ، ص 26

لنفس القترة المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي حملت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل المؤسسة في كشوفاتها المالية السنوية السابقة ، بحيث لا يمكن دمج هذه المصاريف في كلفة أي عنصر من عناصر الأصول المعنوية في تاريخ لاحق[1] . و يكون القيد المحاسبي كما يلي:

203	731	ح /مصاريف التنمية القابلة للتثبيت ح /الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	×××	×××

✓ برماجيات المعلومات وما شابهاالمولدة بشكل داخلي: تعالج محاسبيا كما تمت معالجة ح /203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت. و يكون القيد المحاسبي كما يلي:

204	731	ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها ح /الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	×××	×××

2. **الأصول المعنوية المتولدة عن أطراف خارجية:** تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 (في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية).

✓ **الأصول المعنوية الأخرى**

برماجيات المعلومات و ما شابهها: إذا تم شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية . و تقيد محاسبيا كما يلي:

204	53/51	ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها ح /البنك او الصندوق	×××	×××

[1] محمد طويل ، مرجع سابق ، ص 118

✓ **الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات:** يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف إمتلاك حق طوال مدة العقد مثل إستخدام علامات تجارية، رخصة إستغلال أساليب عمل مثلا، أما البرمجيات المعلوماتية و ما شابهها فقد خصص لها حساب 204 الذي ذكرناه سابقا وذلك تماشيا مع التطورات التكنولوجية[1]. و يسجل محاسبيا كالآتي:

205	53/51 229	ح/ الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات ح /البنك او الصندوق أو ح/ حق مانح الامتياز	×××	××× ×××

حساب الأصول المعنوية الأخرى: و يتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208 التي لم يخصص لها المخطط المحاسبي و المالي الجديد حسابا خاصا بها. و يكون القيد كما يلي :

208	53/51	ح/ الأصول المعنوية الأخرى ح /البنك او الصندوق	×××	×××

فارق الاقتناء(شهرة المحل): يسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء أو شهرة المحل في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة لأخرى[2].و يتسم هذا الأصل بالتعقيد في عملية تقييمه حيث لا يمكن شراء شهرة المحل منفصلة كغيرها من الأصول و تنشأ من تظافر عناصر تجعل القدرة الكسبية للمؤسسة كبيرة نسبيا[3].

[1] ناصر رحال ، عوادي مصطفى، مرجع سابق ، ص6
[2] شعيب شنوف ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 41
[3] نوح لبوز، مرجع سابق، ص 42

و من صعوبة قياس شهرة المحل داخلياعدم وجود دقة في تحديد تكاليف وجود هذه الشهرة و قد توجد هذه الشهرة أحيانا دون تكاليف .و يتم تقييم شهرة المحل كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية البيع بمقارنة سعر شراء المؤسسة منقوص منه القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة[1].

و تحسب القيمة الصافية للأصول كالتالي:

قيم ثابتة معنوية (علامات تجارية) بالقيمة السوقية العادلة

+ قيم ثابتة عينية أخرى بالقيمة السوفية العادلة

+ مخزونات بضائع بالقيمة السوقية العادلة

+ عملاء

– موردون

= القيمة الصافية للأصول

شهرة المحل = سعر شراء المؤسسة – القيمة الصافية للأصول

و يسجل محاسبيا كما يلي:

		ح/أصول ثابتة معنوية(علامات تجارية)	×××	
		ح/فرق الاقتناء(شهرة المحل)	×××	
		ح/قيم ثابتة عينيةأخرى	×××	
		ح/مخزونات بضائع	×××	
		ح/عملاء	×××	×××
205 207 218 30 411	401 512	ح/ موردون ح/ البنك		×××

[1] المرجع السابق ، ص 43

الفرع الثاني: خروج أحد الأصول المعنوية

عند خروج أحد الأصول المعنوية من أصول الكيان يتم إحتساب الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل و تدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحسابين ح/65 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية أو ح/75 فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية.

✓ **في حالة تحقيق خسارة :**

65		ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية	×××	
	204	ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها		×××

▪ **في حالة تحقيق ربح:**

		ح / موردو الأصول الثابتة	×××	
404		ح/ البنك	×××	
512		ح/الصندوق		
53		ح/الخزينة العمومية	×××	
515	75	ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية	×××	×××
	204	ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها		×××

المطلب الثاني: الأصول الثابتة العينية

يهدف المعيار المحاسبي الدولي (رقم 16) إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (العقارات الآلات و المعدات الأثاث ...الخ) ويشمل ذلك[1] :

- توقيت الاعتراف بالأصول و تسجيلها في الدفاتر؛
- تحديد القيم الدفترية المعدلة للأصل باستخدام نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم ؛
- أعباء الإهتلاك و خسائر انخفاض قيمة الأصل التي يعترف بها بتلك القيم ؛
- متطلبات الإفصاح.

[1] هيني قان جريوتج ، ترجمة طارق حماد، **التقارير المالية الدولية دليل التطبيق** ، الدار الدولية للاستثمارالثقافية، مصر ، 2006، ص 201

حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري تسجل حسابات القيم الثابتة العينية في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصول العينية تحت رقابة المؤسسة إما بقيمة الإسهام أو بتكلفة الشراء ، أو بتكلفة الإنتاج حسب الحالة، بالمقابل في الجانب الدائن ح /101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال أو حساب الشركاء – عمليات حول رأس المال – ح/456[1] .

الحالة الأولى :دخول الأصول الثابتة العينية عن طريق الإسهام و يكون القيد المحاسبي كمايلي:

21		ح/ الأصول الثابتة العينية	×××	
	101 456	ح/رأس المال المملوك أو ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال		×××
		حيازة بواسطة إسهام		×××

الحالة الثانية: إذا كانت الأصول العينية دخلت بتكلفة الشراء أي عن طريق الشراء فان الحساب الدائن يكون ح /40 الموردون أو حسابات أخرى معنية و يكون القيد كما يلي:

21		ح/ الأصول الثابتة العينية	×××	
	404	ح/موردو القيم الثابتة		×××
		حيازة بواسطة الشراء		

الحالة الثالثة: وإذا كانت الأصول الثابتة العينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإن حساب الدائن سيكون ح/73 الإنتاج المثبت و يكون القيد كما يلي :

21		ح/ الأصول الثابتة العينية	×××	
	73	ح/الإنتاج المثبت		

[1] محمد طويل ، مرجع سابق ،ص 119

		دخول بواسطة الإنتاج		×××

يمكن تفصيل ح/ 21 الأصول الثابتة العينية إلى الحسابات الآتية خاصة إذا كانت ذات مبالغ معتبرة:

- ح/211 الأراضي.
- ح/212 عمليات و ترتيب و تهيئة الأراضي.
- ح/213 البناءات.
- ح/215 المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية.
- ح/218 الأصول الثابتة العينية الأخرى.

ملاحظة : في حالة خروج أي أصل عيني مثبت المعالجة المحاسبية تكون نفسها لخروج الأصول العينية[1].

✓ **أصول ثابتة في شكل إمتياز:** يعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي(مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الإمتياز)، هذا الأخير يلتزم بتنفيذ خدمة عمومية لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق إقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية, و تكون المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة الممنوحة في شكل إمتيازت عينية بجعل الحساب 22 أصول ثابتة في شكل إمتياز بصفته مدين، أما الحساب الدائن فهو ح/ 229 حقوق مانح الإمتياز و يظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية و التي تسمى بالخصوم الغير جارية، إذن مما سبق فإنالمعالجة المحاسبية تكون كالتالي[2]:

22	229	ح /أصول ثابتة في شكل إمتياز ح/ حقوق مانح الامتياز إثبات وجود الأصول الثابتة الممنوحة في شكل إمتياز	×××	×××

ملاحظة:

ح/229 يظهر مدينا إلى ح/282- إهتلاك الأصول الثابتة الموضوعة موضع إمتياز.

[1] ناصر رحال، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص11

[2] المرجع السابق، ص124

و عند إنتهاء فترة الإمتياز يكون للحساب ح/229 له قيمة محاسبية صافية للأصول الموضوعة موضع إمتياز، و يتم ترصيده عند إرجاع الأصل إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات الأصول الثابتة و الإهتلاكات المعنية.

- ✓ **الأصول الثابتة الجاري إنجازها:** قد تكون الأصول الثابتة غير جاهزة أي لا يتم إستعمالها داخل المؤسسة إلا بعد فترة إستكمالها و جاهيزيتها للإستعمال و خلال ققترة إنجازها لا يمكن حساب إهتلاكها بينما يمكن حساب الخسائر التي مست قيمتها و الأصول الثابتة قيد الإنجاز قد تكون عينية أو معنوية .
- ✓ **الأصول الثابتة قيد الإنجاز:** الأصول الثابتة قيد الإنجاز تنقسم إلى نوعين هما:
  - أصول ثابتة منجزة من طرف المؤسسة نفسها؛
  - أصول ثابتة منجزة من طرف متعاملين خارجيين عن المؤسسة .

و تكون المعالجة المحاسبية لكل نوع كالتالي:

1. **بالنسبة للأصول الثابتة العينية المنجزة من طرف المؤسسة نفسها:**

تسجل الأعباء المنفقة حسب طبيعتها على النحو التالي:

×6	512	ح /الأعباء حسب الطبيعة ح/ البنك	×××	×××

إثبات الإيراد في حساب الأصول الثابتة قيد الإنجاز كمايلي:

232	732	ح/ أصول ثابتة عينية قيد الإنجاز ح/ الإنتاج المثبت	×××	×××

2. **بالنسبة للأصول الثابتة العينية المنجزة من طرف متعاملين خارجيين عن المؤسسة:** يكون القيد المحاسبي كالتالي:

إثبات قيد جزء الأشغال المنجزة

232	404	ح/ أصول ثابتة عينية قيد الإنجاز ح/ موردو الأصول الثابتة	×××	×××

إثبات جاهزية الأصل للإستعمال

21	232	ح/أصول ثابتة عينية ح/ أصول ثابتة عينية قيد الإنجاز	×××	×××

بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية المنجزة :تمر بنفس المعالجة المحاسبية لـــ ح/ 232 بحيث ح/ 237 أصول الثابتة المعنوية قيد الإنجازمع ح/ 731الإنتاج المثبت للأصول المعنوية .

- ✓ **تسبيقات و أقساط مدفوعة:** هي التسبقات التي يقدمها طالبي الأصول الثابتة مقابل طلبهم للأصول الثابتة إذا كانت هذه الأصول الثابتة غير حاضرة و يتطلب تحضيرها ضمان في شكل تسبيق حتى يبقى طالب الأصل مرتبط بطلبه أو في الحالات التي تتطلب تسبيق مبلغ الإنجاز الجزئي للأصل حسب العقد المبرم[1]. بحيث تسجل التسبيقات على مرحلتين:

مرحلة دفع التسبيق:

238	512	ح/ تسبيقات و أقساط مدفوعة تحت طلب الأصول الثابتة ح/ البنك	×××	×××

مرحلة ترصيد الحساب : عند استلام الأصول الثابتة :

2×	238	ح/ أصول ثابتة ح/ تسبيقات و أقساط مدفوعة تحت طلب الأصول الثابتة	×××	×××

المطلب الثالث:الأصول الثابتة المالية

[1]نوح لبوز ، مرجع سابق،ص 58

مفهوم الأصول الثابتة المالية: تعرف الأصول الثابتة المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وانما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات.

فالسهم بالتعريف هو جزء من راس المال شركة المساهمة، أي هو المقدار المملوك من راس المال الشركة بموجبه يصبح حامله شريكا في رأس المال، له الحق في استرجاع قيمة السهم سواء اكانت نقدية او عينية ، في نهاية فترة محددة ،و ذلك توزيع الأرباح أو تحمل الخسائر وبالتالي[1].

اما السندات فهي عبارة عن دين في ذمة المؤسسة المصدرة له ، يصدر في شكل صك يثبت حقوق حاملها في استفاء ماله و الاستفادة من الفوائد المالية المتفق عليها بغض النظر عن التنائج المالية المحققة [2] .

تظم الأصول الثابتة المالية حسب النظام المحاسبي والمالي الجديد حسابين هما حـــ/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات، و حـــ/27 الأصول الثابتة المالية الاخرى و تندرج تحتها الحسابات الفرعية

الفرع الأول: حيازة الأصول الثابتة المالية

هذه الأصول المالية يجب أن تكون في الأصل مقيمة بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية التي تمثل تكلفة شرائها أي سعر شراء هذه الصول المالية مضاف اليها كامل المصاريف اقتنائها سواء من طرف البنوك او شركات البورصة للمقابل المقدم أو المستلم لإقتناء الأصل.

عند الحيازة على سندات مساهمة نسجل مايلي:

	×××	ح/سندات مساهمة		26×
×××		ح/رأس المال	101	
×××		ح/الشركاء- عمليات على رأس المال	456	
×××		ح/باقي الدفع على سندات غير مسددة	269	
×××		ح/موردو الأصول الثابتة	404	

أما في حالة سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا ، فان القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب حـــ/ 26 في مقابل حساب الغير أو الحساب المالي فيما يخص الجزء المستدعى، وفي مقابل قسم فرعي للحساب نفسه حـــ/ 269 " عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة " فيما

[1] الياس بن ساسي ،يوسف قريشي، التسيير المالي ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن،2006 ،ص 437

[2] المرجع السابق ، ص 436

يخص الجزء غير المستدعى، على ان تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المستدعاة في مقابل الحسابات المالية[1].

حالة السندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا

26×		ح/سندات مساهمة	×××	
	404	ح/موردو الأصول الثابتة		×××
	512	أو ح/ البنك		×××
	269	ح/باقي الدفع على سندات		×××

عند تسديد قيمة الجزء غير المستدعى

269		ح/ عمليات الدفع الواجب قيام بها عن	×××	
		سندات غير مسددة		×××
	512	ح/ البنك		×××

✓ **حـ/271** : وهي السندات من غير سندات المساهمة، والسندات المثبتة لنشاط المحفظة المالية التي لا تنوي المؤسسة أولا يسعه بيعها في الأجل القصير، وقد يتعلق الامر بسندات تكابد احتيازها المستديم اكثر مما يرغب فيه[2]، حيث يجعل هذا الحساب مدين بتكلفة الاقتناء مقابل جعل احد الحسابات المالية او الغير دائنة أو عملاء مشكوك فيهم في حالة قبضها مقابل مدونية لعملاء مشكوك فيهم .

271		ح/سندات من غير سندات	×××	
		مساهمة او نشاط محفظة مالية		
	512	ح/ البنك		×××
	405	ح/ موردو السندات		×××
	416	ح/عملاء مشكوك فيهم		×××

الفرع الثاني: التنازل عن الأصول الثابتة المالية

[1] إبراهيم مزيود ،نبوعافية رشيد، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حالة التثبيتات المالية**، الملتقى الدولي الأول حول : الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، من 13إلى15 أكتوبر ، جامعة سعد دحلب ،البليدة ،2009 ،ص 7

[2] مصطفى طويل، مرجع سابق ،ص 127

المعروف ان الأصول الثابتة التي تحوزها المؤسسة سواء اكانت عينية أو معنوية أو مالية لا تكون موجهة لإعادة البيع وإنما استغلالها بقدر الإمكان مع التدقيق في حالتها وكذا منفعتها. وتعد الأصول الثابتة المالية من بين الاصول غير قابلة للاهتلاك كاللأصول الثابتة المعنوية و العينية (حالة الاراضي[1]).

وعند التنازل عن الأصول الثابتة المالية لابد من المقارنة بين سعر التنازل وسعر الاقتناء فإذا كان :

سعر التنازل > تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في حـ/ 767

واذا كان :

سعر التنازل < تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في حـ/ 667

ويتم تسجيل القيد على النحو التالي:

قيد إثبات التنازل

462		ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	×××	
	×27	ح/ الأصول الثابتة المالية الاخرى		
	767	ح/ ارباح الصافية عن التثبيتات التنازل عنها		×××

قيد تحصيل قيمة التنازل

512		ح/ البنك	×××	
	462	ح/ حقوق التنازل عن التثبيتات		×××

الفرع الثالث: إهتلاك الأصول الثابتة

[1] إبراهيم مزيود ،بوعافية رشيد،مرجع سابق ، ص 12

مفهوم الاهتلاك : الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها. بعد توزيع المبلغ القابل للإهتلاك يجب مراعاة القيمة الباقية المحتملة لهذا الأصل أثناء الفترة النفعية

و تقصد **بالقيمة الباقية** : هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الحصول عليه للأصل عند انقضاء مدة نفعية بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة و غالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة.

و نشير إلا أن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها أو ينتجها ذلك الأصل ، والطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مايلي:

- ✓ طريقة الإهتلاك الخطي أو الثابت؛
- ✓ طريقة الإهتلاك المتناقص.
- ✓ طريقة وحدات الإنتاج التي تقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛
- ✓ طريقة الإهتلاك المتزايد.

وينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الإهتلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة.

ويجب أن تدرس دوريا طريقة الإهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على الأصول الثابتة العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة[1].

ويجب أن تدرس دوريا طريقة الإهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية خلال المدة النفعية المطبقة على الأصول الثابتة العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة[2].

أما القيد المحاسبي للاهتلاك فهو كما يلي: تكوين مخصص الاهتلاك للأصل الثابت

×68		ح/مخصصات الاهتلاك و المؤونات	×××	
	×28	ح/اهتلاك الأصل الثابت		×××

[1] مصطفى طويل، مرجع سابق ،ص 20

[2] المرجع السابق .

الفرع الرابع :التدهور في قيمة الأصول الثابتة

يهدف المعيار المحاسبي (رقم 36) إلى وصف الإجراءات التي على المؤسسة أن تطبقها لتضمن أن القيمة الدفترية المرحلة لأصولها لا تزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها، و هذا المعيار الذي يطبق في ظل نموذج القيمة العادلة يماثل سياسة الحيطة و الحذر التي تطبق في ظل نظام التكاليف التاريخية[1].

وعلى هذا الأساس فإن مفهوم تدهور قيم التثبيتات يجبر المؤسسة لأن تعيد تقييم ممتلكاتها كل نهاية سنة إذا كانت هناك مؤشرات تدل على أن أصل من الأصول قد يفقد من قيمته، وهذه المؤشرات هي القيمة السوقية، التقدم التكنولوجي، التقادم، التدهور المادي. فيجب على المؤسسة أن تقدر القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لكي تلاحظ هل هناك تدهور قيمة أم لا.

و يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

681	29	ح/مخصصات أم خ الأصول الغير جارية ح/خسائر القيم عن الأصول الثابتة تسجيل تدهور الأصول الثابتة	×××	×××

حالة خاصة: حالة عقد الإيجار التمويلي:

ويصنف عقد الايجار على انه تمولي اذا[2] :

- إذا كان باستطاعة المستأجر إلغاء عقد الإيجار, و يتكبد المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء؛
-إذا تحمل المستأجر الأرباح أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية للأصل المستأجر؛
- عندما يكون لدى المستأجر خيار الاستمرار في عقد الإيجار لمدة ثانوية بإيجار أقل إلى حدٍ كبير من إيجار السوق.

و المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي تمر بمرحلتين :

[1] هيني قان جريوتج ، ترجمة طارق حماد، مرجع سابق،ص 293
[2] إبراهيم مزيود ،بوعافية رشيد،مرجع سابق ،ص 9

المرحلة الاولى : **تنفيذ عقد الايجار التمولي** : حيث يسجل المبلغ المقرض في الجانب المدين في ح/274 وهذا بجعل ح/512 البنك دائن.

274		قروض وحقوق ايجار التمولي	×××	
	512	البنك		×××

المرحلة الثانية: عملية التسديد : عملية تحصيل القرض الايجار التمولي تتضمن جزئين[1] :

استهلاك قرض الايجار التمويلي و الفوائد التي تمثل أتعاب المقرض لخدمة الايجار التمويلي.

وفي كل تاريخ التسديد ، مبلغ استهلاك القرض يسجل في الجانب الدائن لحساب،حـــ/274 ،ومبلغ الفوائد تشكل نواتج مالية لذلك تسجل في الجانب الدائن لحساب 762 نواتج للأصول الثابتة المالية الاخرى.

512		البنك	×××	
	274	قروض عقد الايجار التمويلي		×××
	762	نواتج مالية الأصول الثابتة المالية اخرى		×××

[1] المرجع السابق ،ص10

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل نخلص إلا أن النظام المحاسبي المالي الجزائري ، جاء كنتيجة للإنتقادات التي وجهت للمخطط المحاسبي الوطني الذي سبقه .بحيث أنه تضمن معالجة النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي من خلال إدراج مبادئ و قواعد قياس جديدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية لتتناسب مع إحتياجات مستعمليها خاصة الشركات المتعددة الجنسيات.

فنلاحظ أن النظام المحاسبي أعطى للإستثمارات مفهوم جديد هو " الأصول الثابتة" و هذا المفهوم أكثر دلالة في التعبير عن هذه العناصر كما أعطاها معالجة محاسبية تختلف عن المخطط المحاسبي و تتفق مع المعايير المحاسبية الدولية حيث عالج الأص"الأصول الثابثة وفق المعايير التالية : المعيار رقم16 يعالج الأصول العينية و المعيار رقم 38 يعالج الأصول المعنوية كما عالج المعيار المحاسبي رقم 17 قروض الإيجار كحالة خاصة في الأصول الثابتة.

كما سمح النظام المحاسبي الحالي بإعادة النظر في الاهتلاكات و عالج الأصول الثابتة المؤجرة على أنها قروض الإيجار ، و هذا ما أظهر الحسابات في الميزانية يالقيمة الحقيقية بدلاً من التكلفة التاريخية لكن النظام المحاسبي المالي هو الآخر لم يسلم من الإنتقادات حيث يعاب عليه قي القياس الإجراء الذي ينص على الإستعانة بالخبير في تقييم بعض الأصول و هذا ما يفقد القياس المحاسبي موضوعيته.

تمهيـــد:

بعد التطرق للدراسة النظرية للقياس و المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي نحاول في هذا الفصل دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار من خلال إسقاط الدراسة النظرية للفصل الأول و الثاني على المؤسسة محل الدراسة وتحليل الوضعية المالية لها.

و هذا من خلال تتبع التسجيلات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة و ملاحظة مدى تطبيقا للنظام المحاسبي المالي.وملاحظة آلية سير الأصول الثابتة في المؤسسة .

المبحث الأول : تقديم المؤسسة

سنتناول في هذا الميحث تعريف المؤسسة الوطنية لأشغال الآبارمن خلال شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة و الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة.

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة

تأسست المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ، المعروفة اختصارا بـــ ENTP* .بموجب المرسوم رقم 81-171 المؤرخ بتاريخ الأول من أوت 1981 جراء عملية إعادة هيكلة القطاع الصناعي للمحروقات و تقسيم سوناطراك إلى عدة مؤسسات ،حيث كلفت كل شركة بمرحلة من مراحل الإستخراج ، ومنها بدأت نشاطها بتاريخ أول جانفي 1983 م ،و هي تابعة لوزارة الطاقة و المناجم،حيث يتمثل نشاطها الرئيسي في حفر الآبار و وتطوير حقول المحروقات السائلة و صيانتها، حالياً لها حوالي 54 مشروع داخل الوطن وخارجه أغلبها في الجنوب الجزائري بحاسي مسعود ، حاسي الرمل ، عين صالح تيميمون ، إليزي ...

وفي سنة 1993 أصبحت المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار عضوا في الجمعية الدولية للمقاولين في مجال الحفر و الشكل القانوني للمؤسسة عبارة عن مؤسسة عمومية ، شركة ذات أسهم بتاريخ 21 جانفي 1989

و في سنة 1989 تحولت إلى شركة ذات أسهم ،برأس مال يقدر بـــ 000 000 40 دج بعدها تطور رأس مال المؤسسة حتى بلغ سنة 2007مبلغ 000 000 800 14 دج وبقي ثابت بنفس المبلغ إلى حد هذه السنة (2011) .

و بلغ رقم أعمال المؤسسة لسنة 2010 مبلغ : 136 835 421 34 دج .أما بالنسبة لسنة 2011 فقد بلغ رقم الأعمال للثلاثي الأول (شهر مارس) 521 473 324 8 دج.

أما بالنسبة للموارد البشرية فإن المؤسسة يشتغل بها حوالي 8646 عامل في2011/04/31 و هذا العدد غير ثابت نظراً لطبيعة نشاط المؤسسة .

مقرها الإجتماعي منطقة حاسي مسعود بولاية ورقلة فرع ENTP قاعدة 20 أوت 1955 له عدة ملحقات مثل : فندق نور للعمال ، مكتب في الجزائر العاصمة و ظيفته تسهيل الاتصال بالبنوك و

* Entreprise Nationale des Travaux aux Puits

الإدارة العامة للضرائب ... و مكتب بميناء مستغانم وظيفته إستلام السلع المستوردة و و استقبال العمال من الخارج ...

أهداف المؤسسة :

- ✓ حفر و صيانة الآبار و متابعة تطور تكنولوجيا الصناعة البترولية بتوفير التجهيز الكامل للآلات الحفر و معدات ذات تكنولوجيا عالية و ضمان استمرارية عملية التجديد و صيانة آلات الحفر .
- ✓ تشجيع العمال و ذلك بزيادة الأجور من أجل تحقيق كفاءة إنتاجية عالية
- ✓ الحفاظ على استمرارية و مكانة المؤسسة في السوق ،و احتلال الصدارة في المنافسة و ذلك من خلال عرض أفضل الأسعار مع ضمان الجودة في الخدمات البترولية .
- ✓ تطوير الحصة السوقية للحفر و التنقيب على مستوى الوطن و كذا مع شركاء الأجانب على المستوى الدولي .
- ✓ تطبيق المقاييس العالمية في ممارسة نشاطاتها للحصول على شهادة 9001ISO و في أقل وقت ممكن
- ✓ البحث عن شركاء جدد للتعامل معهم بتوفير أحسن لخدمات و بأقل الأسعار على المستوى الدولي .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من :

- › **رئيس المدير العام** : هو المسؤول الأول عن تسيير المؤسسة
- › **مساعدين و مستشارين** : يعود إليهم رئيس المدير العام في بعض الأمور التي تحتاج إلى خبرة كونهم من عمال المؤسسة المتقاعدين .
- › **إدارة المراجعة و مراقبة التسيير** : و من مهامها وضع خطط إستراتيجية للمؤسسة و مراقبة عملية التسيير ميدانيا و حسابيا .
- › **السكرتارية** :مكلفة بتقديم إعلان المناقصات في جريدة رسمية و كذا فتح الأظرفة المقدمة للمناقصات ...
- › **إدارة النوعية ، أمن الصحة و البيئة** : و من مهامها المتابعة المستمرة للأخطار الممكنة و الحرص على ضمان الأمن للعمال ،الاستعمال العقلاني للطاقة و المحافظة على البيئة.
- › **الأمن الداخلي**: ضمان أمن المؤسسة .

- **إدارة تقنيات المعلومات**
- **الإدارة العامة اللوجستية** :تتمثل مهامها في مايلي :

تسيير المخزون و تجهيز المؤسسة و تصليح عتاد المؤسسة نقل و تركيب و تفكيك آلات الحفر ؛

مراقبة وسائل النقل و وسائل الفندقة .

تتكون المديرية العامة اللوجستية من الأقسام التالية:

إدارة التموين و تسيير المخزون

إدارة النقل : نقل العمال وزائري المؤسسة .

إدارة الفندقة و الوسائل المشتركة: التكفل بإقامة العمال و الشؤون الإجتماعية لهم.

- **المديرية العامة التقنية**: و تنقسم هذه المديرية إلى أربع أقسام و هي :

إدارة صيانة الآبار: تتمثل وظيفته في خدمة الآبار و تنظيفها

إدارة حفر الآبار : يقوم بأشغال حفر أبار النفط و الغاز (و حفر ابار الماء ذات العمق الكبير سابقاَ) .

إدارة المعدات اللولبية : يقوم بالوظائف التالية التالية :

معرفة الخصوصيات التقنية لأجهزة الحفر و طرق تصليحها .

دراسة التقنية للحصول على أجهزة الحفر و التجهيزات الأخرى .

توفير وثائق تقنية و مقاييس مشاريع الإعداد.

إدارة الصيانة البترولية : وضيفته الرئيسية هي :

تجديد الأجهزة الكهربائية الخاصة بالتبريد و الأجهزة الكهرومترلية

- **المديرية العامة للإدارة و المالية** تقوم بالمهام التالية :

تسيير موارد التمويل و توظيف العمال و تكوين الموارد البشرية .

تسيير الملفات القضائية للمؤسسة .

و تتكون من أربع أقسام :

مديرية المالية و المحاسبة : يقوم هذا المديرية بإعداد القوائم المالية، و كل العمليات المالية و المحاسبية

مديرية الموارد البشرية : و تقوم ب:

الانتقاء الموضوعي و النوعي للموظفين تسيير ملفات التقاعد ؛

التأهيل العلمي و ، إجراء الأبحاث و الدراسات كما توفر حاجيات العمال في المخيمات و القواعد الثابتة.

مراكز تكوين المؤسسة : يهتم بتكوين العمال الجدد و تجديد تكوين العمال القدماء و الطلبة و الممتهنين و يتم فيه التكوين على الآلات الجديدة المتطورة.

المديرية العامة :يهتم بكل شؤون المؤسسة القانونية و علاقتها مع الأطراف الخارجية .

- **المديرية العامة للتطوير** : تهتم بالتكنولوجيات الحديثة فيما يتعلق بمجال حفر الآبار و تقديم الاستشارات في التخطيط و عصرنة الوسائل و مناهج التمويل،وتنظيم مسابقات التوظيف و تنقسم إلى أربع إدارات :

- إدارة التسويق .
- إدارة الاتصال .
- إدارة تكنولجيا المعلومات .
- إدارة الهندسة

إدارة المالية و المحاسبة.

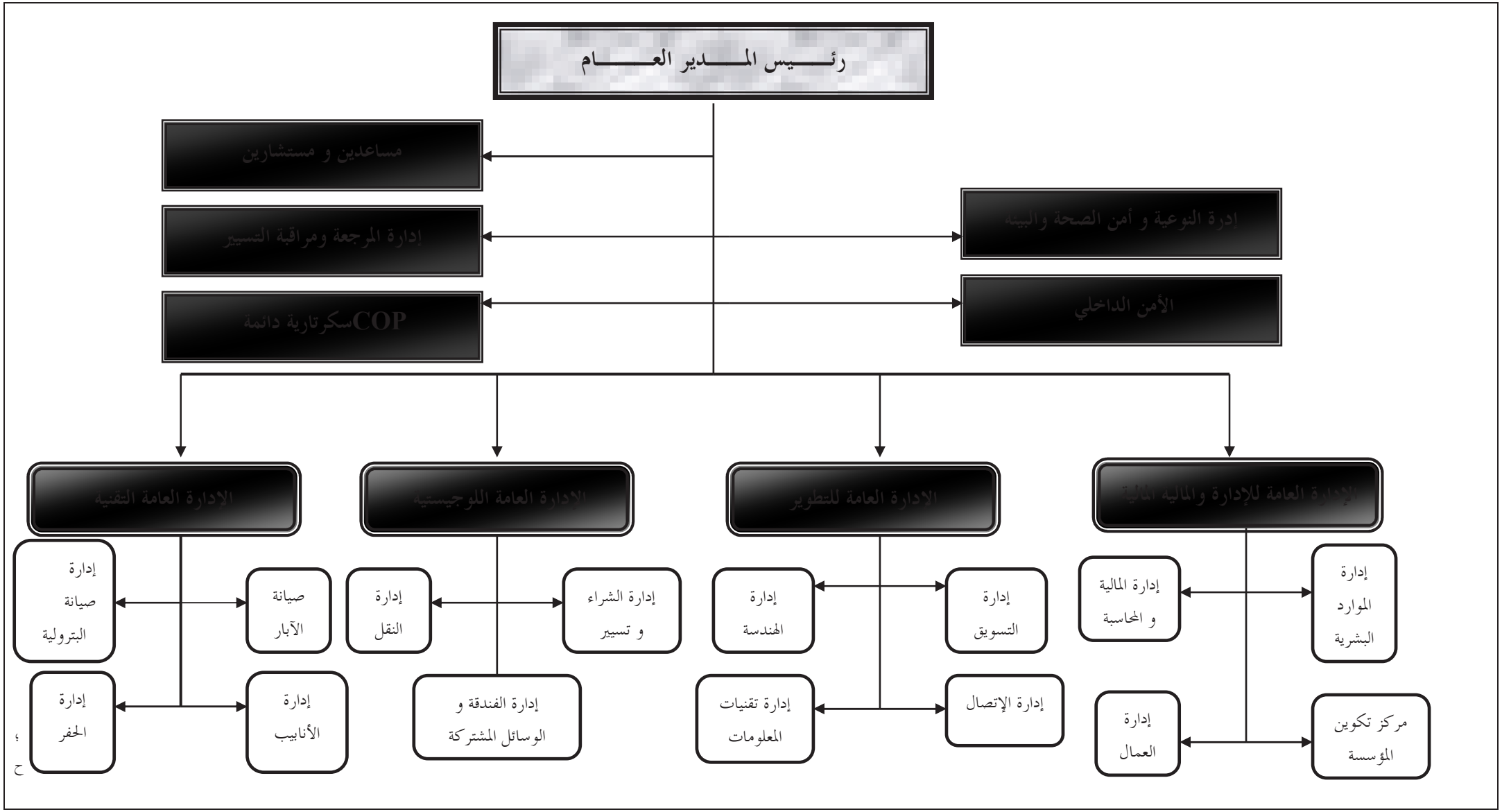
1– وظائفها :

إدارة المحاسبة و المالية هي المسؤولة عن :

- تحديد الإحتياجات و البحث عن مصادر التمويل وتسيير النقدية ، و الديون و تحصيلها من قبل الشركة وضمان علاقات جيدة مع المصارف و المؤسسات المالية الأخرى؛
- التفاوض على عقود التأمين؛
- القيام بالضرائب لكامل الشركة وفقا للتقارير السائدة في الأنظمة القائمة؛
- تتولى حل جميع النزاعات مع إدارة الضرائب في تقديم التقارير وفقا للنظام المعمول به؛
- إعداد و تقديم القوائم المالية و التقارير المحاسبية و المالية السنوية للشركة.

و الشكل التالي يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

الشكل رقم 1.3 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبية .

إدارة المالية و لمحاسبية : تتكون من :

- **مدير المالية و المحاسبية** : و هو من يترأس مديرية المالية و المحاسبية .
- **مساعدة المدير** : تقوم بمساعدة المدير في الأعمال الإدارية .
- **السكرتارية** : تقوم بعملية النسخ و إرسال البريد و كذا تسجيل البريد الوارد و الداخل لدى المدير.
- **تقديم دائرة المخزونات و الأصول الثابتة**

تقوم هذه المديرية بمتابعة سير المخزون و الأصول الثابتة في المؤسسة و تنقسم إلى مصلحتين و هما :

1. **مصلحة المخزونات** : و فيها :

- تستقبل الملفات المتعلقة بعملية شراء المخزون من مصلحة الموردين لإتمام التسجيلات المحاسبية المتعلقة بها.
- مراقبة حركة المخزون في المؤسسة بالتنسيق مع مديرية تسيير المخزونات و القيام بعملية الجرد.

2. **مصلحة الأصول الثابتة** : وفيها :

- تستقبل الملفات من مصلحة الموردين المتعلقة بعملية الحيازة على الأصول الثابتة.
- التسجيل المحاسبي للعمليةو متابعة حركة الأصول الثابتة و حساب إهتلاكات الأصول الثابتة.
- القيام بعملية الجرد و تسجيل عمليات البيع بالمزاد و التجديدات المتعلقة بالأصول الثابتة.

- **دائرة المحاسبة** : يترأسها رئيس دائرة المحاسبة .

من وظائفها :

- تحديد الاحتياجات و البحث عن مصادر التمويل والقيام بالضرائب لكامل الشركة وفقا للتقارير السائدة في الأنظمة القائمةكما تتولى حل جميع النزاعات مع الضرائب في تقديم التقارير وفقا للأنظمة السارية.
- تحمل المسؤولية و حل جميع النزاعات ذات الصلة بإدارة الضرائب وتعد ميزانية العملة للشركة،و ضمان توحيد الحسابات و إعداد البيانات المالية و ملخصات الميزانية العامة للشركة.

مصلحة المحاسبة العامة : على رأسها رئيس مصلحة المحاسبة العامة و تقوم هذه المصلحة بالتسجيل المحاسبي للأجور و الحسابات الاجتماعية و ما شابه ذلك .

مصلحة الدراسات و التحليل : يترأسها رئيس مصلحة الدراسات و التحليل و على مستواها يتم تحليل النتائج المحاسبية و تحليل الملاحق .

مصلحة المورد : يترأسها رئيس مصلحة المورد و على مستواها يتم التسجيل المحاسبي لكل عمليات الخاصة بحساب المورد سواءا على المستوى الوطني أو الأجنبي .

- إستلام و مراقبة فواتير الموردين.
- مراقبة الملفات الواردة المتعلقة بعمليات الموردين.
- تسجيل الفواتير في دفتر خاص بها (BAS FOURNESSEURS) .
- التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالموردين.
- تحويل الفواتير إلى مصلحة الخزينة بغية تسديدها.

دائرة المالية : و يترأسها رئيس دائرة المالية و تتكون من المصالح التالية :

مصلحة الخزينة والتحصيل : على مستوى الخزينة يتم عمليات الدفع و التحصيل و ذلك بتقديم أمر بالدفع سواءا بالشيك البنكي أو حساب بنكي ، أو أمر بالدفع و تسجيلها على مستوى مكتب المحاسبة الخاص بالخزينة .

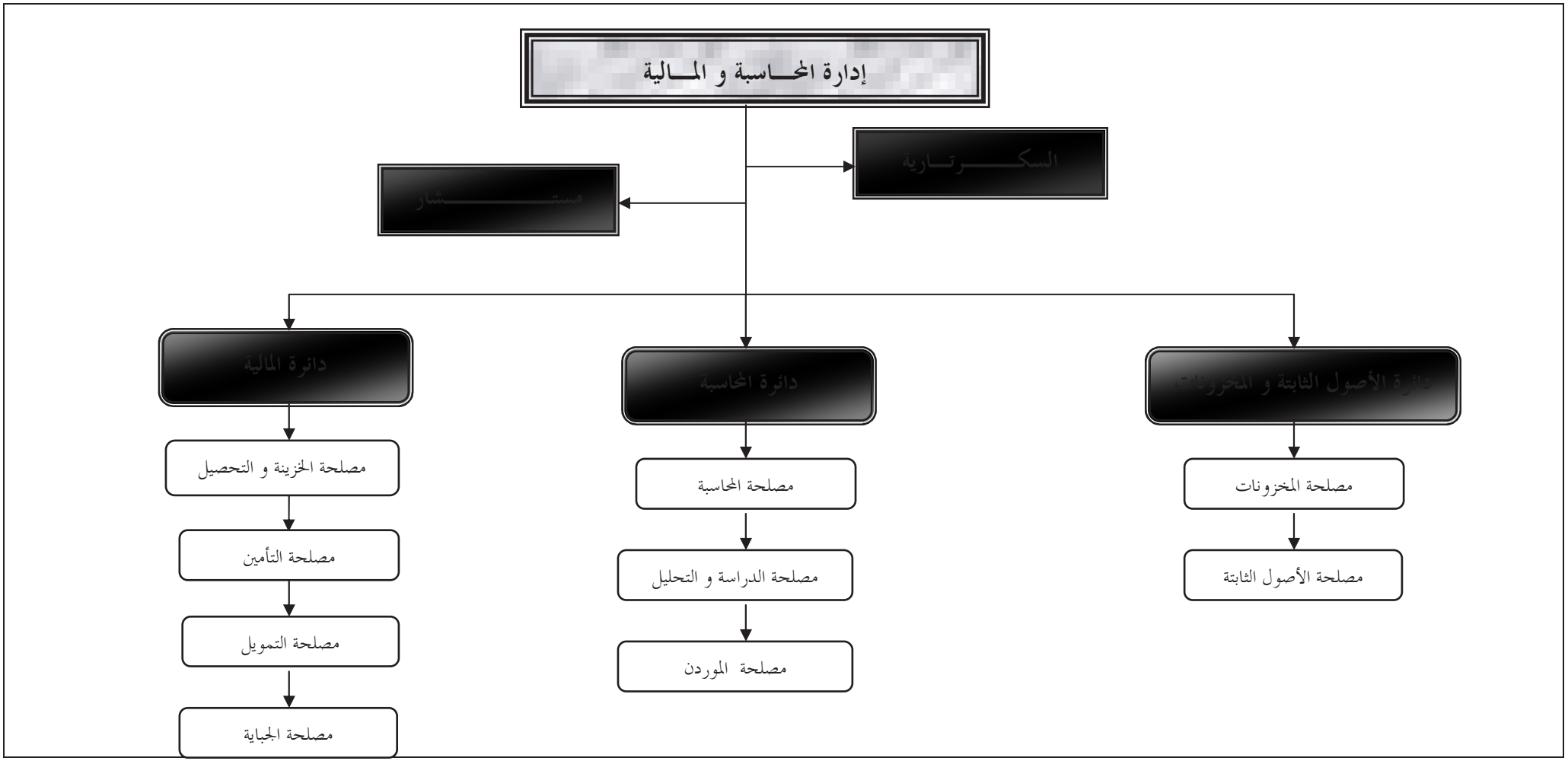
مصلحة التأمين: على مستوى المصلحة يتواجد رئيسها و فيها يتم التامين على كل ممتلكات المؤسسة

مصلحة الجباية : الجباية العادية من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة ... الخ .

مصلحة التمويل: يترأسها رئيس مصلحة التمويل و على مستوى هذه المصلحة يتم تمويل الاستثمار، **و** التعامل مع الأجانب.

و الشكل التالي يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية المالية و المحاسبية

الشكل رقم 2.3:الهيكل التنظيمي لإدارة المالية و المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الرابع: دراسة تطور الأصول الثابتة في مؤسسة ENTP

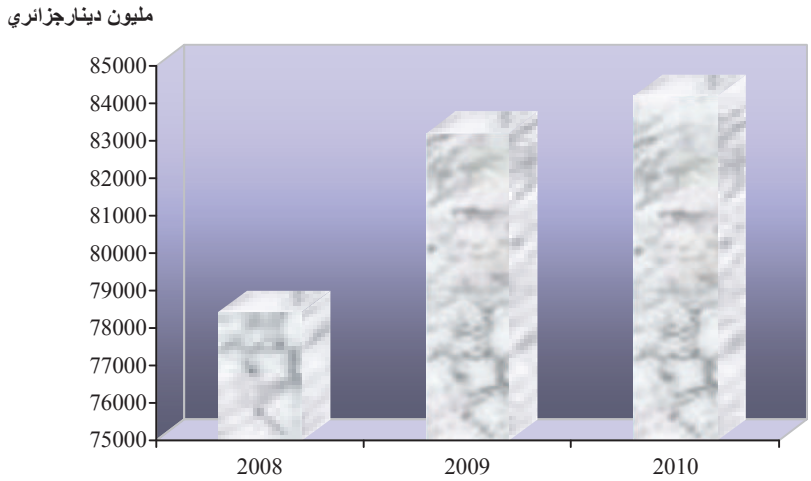
في هذا المطلب نتناول بالدراسة مؤشر تطور قيمة الأصول الثابتة في المؤسسةخلال ثلاث سنوات متتالية 2008-2009-2010 و ما الأسباب التي أدت إلى تطور قيمتها خلال هذه السنوات .

الجدول رقم 01.3 : تطور الأصول الثابتة

السنوات	2008	2009	2010
الأصول الثابتة	78433890864,19	83218095137,92	84203893080,08

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الملاحق رقم (1) و (2)

الشكل رقم 3.3 : أعمدة بيانية توضح تطور الأصول الثابتة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على و ثائق المؤسسة

من خلال الأعمدة البيانية التي تمثل حالة الأصول الثابتة في المؤسسة يتضح لنا أن الأصول الثابتة في المؤسسة تعرف تزايدا من سنة لأخرى وهذا نتيجة للتسيير المحكم للمؤسسة من خلال الإجراءات التوسعية المتخذة من طرف المؤسسة الوطنية للأشغال الأبار ENTP و كذالك يتبين لنا أنها تحافظ على ممتلكاتها بالصرامة في إجراءات الشراء و التنازل عن هذه الأصول و خاصة في نهاية سنة 2009 و مع بداية سنة 2010 بعد تلقي المؤسسة قرار من مجمع سوناطراك بتشديد مراقبة عمليات الشراء وهذا بعد اكتشاف عمليات إختلاس كبرى بالمجمع .

القدرة على التمويل الذاتي

تحسب القدرة على التمويل الذاتي وفق العلاقة التالية:

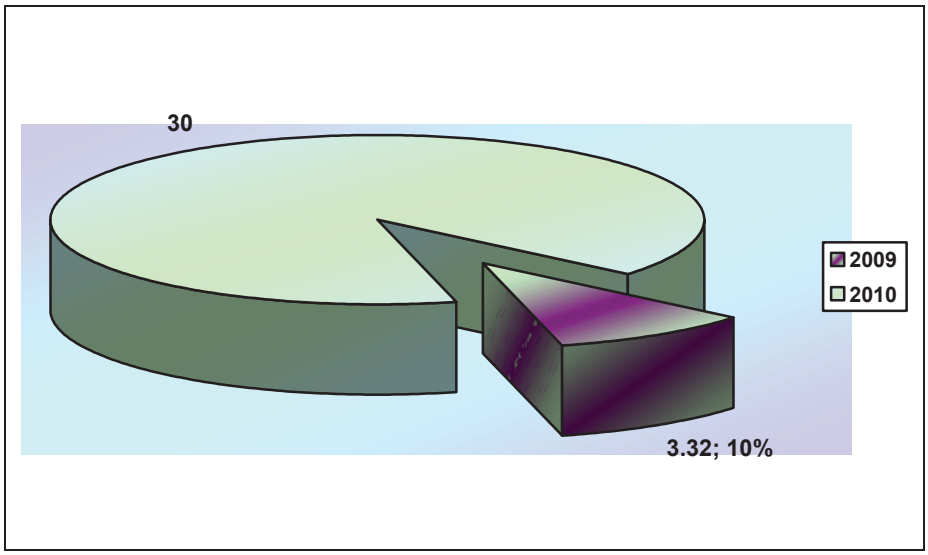
القدرة على التمويل الذاتي = النتجة الصافية + مخصصات الاهتلاك و المؤونات

الجدول رقم : جدول يوضح القدرة على التمويل الذاتي

البيان / السنوات	2009	2010
النتيجة الصافية	4 642 959 552,93	2 806 623 711,32
مخصصات الاهتلاك و المؤونات	8 460 199 801,11	9 872 736 194,02
القدرة على التمويل الذاتي	13 103 159 354,04	12 679 359 905,34
النسبة %	30	3.23

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم(3)

الشكل رقم4.3: الدائرة النسبية لتطور القدرة على التمويل الذاتي



المصدر:

من إعداد الطالبة بالإعتماد على و ثائق المؤسسة

الدائرة النسبية تمثل القدرة على التمويل الذاتي للمؤسسة الوطنية للأشغال الآبار خلال سنتي: 2009-2010 .

من خلال هذه الدائرة نلاحظ أن نسبة القدرة على التمويل الذاتي في سنة 2010 تراجعت بشكل ملحوظ مما ينتج عنه عدم قدرة المؤسسة على تمويل ذاتها و أصولها بأموالها الخاصة بسبب الزيادة في الأجور لسنة 2010 و التي تقدر بي 2 مليار دينار جزائري ، و هذا يؤدي بالمؤسسة للإستدانة الخارجية .

المبحث الثاني: إجراءات و آلية سير حسابات الأصول الثابتة في المؤسسة

المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار تتعامل بصرامة في تسييرها لحسابات الأصول الثابتة كونها العصب الحساس للمؤسسة و أي خطأ يمسها قد يعرض المؤسسة للخسارة أو الإفلاس.

المطلب الأول : إجراءات الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري

للإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي نقوم بالإجراءات التالية :

الفرع الأول: إعداد جدول إرسال الحسابات الأصول الثابتة من PCN إلى SCF

يتم إعداد جدول إرسال الحسابات من PCN إلى SCF فيمايلي : سنقوم بإعداد جدول إرسال حسابات الأصول الثابتة بما أن دراستنا منحصرة على الأصول الثابتة فقط.

الجدول رقم: 02.3 إعداد جدول إرسال الحسابات الأصول الثابتة من PCN إلى SCF

الرقم	الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني	الرقم	الحسابات في النظام المحاسبي المالي
212	حقوق الملكية الصناعية و	204	برامج و أنظمة الإعلام الآلي ،و
22	التجارية		ماشبهها
240	أراضي	211	الأراضي
243	مباني	213	البناءات
244	معدات وأدوات النقل معدات	218	أصول ثابتة مادية أخرى
245	تجهيزات المكتب	23	أصول ثابتة الجاري إنجازها
28	استثمارات قيد التنفيذ		
424	القروض	266	الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات
422	سندات التجهيز	271	المجمع
29	اهتلاك الاستثمارات	281	السندات المثبتة الأخرى اهتلاك الأصول الثابتة المادية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الثاني: إعداد الميزانية الإفتتاحية للأصول الثابتة

الجدول رقم 03.3 : الميزانية الإفتتاحية المختصرة لسنة 2010

ميزانية الأصول

الرقم	الأصول	المبالغ	
		2009	2010
2	**حسابات الأصول الثابتة**	**47 229 634 567,57**	**46 362 048 095,08**
20	الأصول الثابتة المعنوية	22 608 417 341,05	28 812 401 652,88
21	الأصول الثابتة المادية	23 288 151 133,27	16 073 708 291,39
23	أصول ثابتة جاري إنجازها	1 333 066 093,25	1 475 938 150,81
27	الأصول الثابتة المالية		
3	**حسابات المخزونات و المنتوجات الجاري العمل بها**	**7 870 373 637,13**	**9 620 699 165,95**
4	**حسابات الغير**	**9 559 674 490,06**	**15 057 358 080,637**
	المجموع	**64 659 682 694,76**	**71 040 107 041,66**

ميزانية الخصوم

الرقم	الخصوم	المبالغ	
		2009	2010
1	**حسابات رؤوس الأموال**	**32 473 398 086,77**	**39 422 981 351,02**
	النتيجة الصافية للإستغلال	3 068 758 485,62	4 642 959 552,93
5	**الحسابات المالية**	**32 186 284 607,99**	**28 052 376 733,86**
	المجموع	**71 040 107 041,66**	**67 475 358 084,88**

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني :التسسير المحاسبي للأصول الثابتة في مؤسسة ENTP

1- **سجل الإستثمار** : المؤسسة تأخذ بهذا السجل الطريقة القانونية و الموافقة للشكل القانوني ، و يتم فيه تسجيل كل المقتنيات التي قامت بالمؤسسة من تجهيزات و معدات و هذا بمتابعتها و الجرد المادي لها ترقم و تصادق على سجلها لدى المحكمة.

2- **جرد الأصول الثابتة** : تقوم المؤسسة بجرد ممتلكاتها عن طريق أعوان المخازن و هذا بتسجيل موجوداتها الميدانية و تسجيلها ثم تقارن مع الجرد المحاسبي عن طريق الوثائق المحاسبية للمؤسسة

3- الإهتلاك و التنازل عن الأصول الثابتة :

1.3الإهتلاك :

تقوم المؤسسة بإتباع طريقة الإهتلاك الثابت على أصولها الثابتة ، حيث تهتلك بمعدل 15 % هذا المعدل مأخوذ وفقاً لسلّم القانوني و هذا ما يبين إلتزام المؤسسة بالقوانين.

2.3 التنازل عن الأصول الثابتة :

تقوم المؤسسة بالتنازل عن أصولها الثابتة عن طريق البيع بالمزاد العلني بواسطة محافظ الحسابات حيث قامت المؤسسة في سنة 2010 بالتنازل على بعض إستثماراتها و هذا ببيع مجموعة من المعدات و التجهيزات و الأدوات التي لم تعد مردوديتها ترضي المؤسسة ، و هذا قصد تجديد أصولها .

المؤسسة تلتزم في تسييرها و معالجتها للأصول الثابتة القواعد القانونية المنصوص عليها بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة2007 المتظمن النظام المحاسبي المالي SCF حيث لاحظنا هذا أثناء تواجدنا بالمؤسسة و من خلال إطلاعنا على التقرير الذي أعده محافظ الحسابات

و على القوائم المالية التي أعدها محاسبي المؤسسة ،أن من بين الجداول التي تعنا بتسيير حسابات الأصول الثابتة الجداول التالية:

جدول تطور الأصول الثابتة :

تعد المؤسسة محل الدراسة جدول تطور الأصول الثابتة بطريقة قانونية و موافقة للشكل القانوني النمصوص عليه في النظام المحاسبي المالي حيث تحتوي على كامل البيانات الخاصة بتغيرات قيمة الأصول الثابتة خلال السنة المالية سواء بازيادة أو النقصان كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 04.3: **جدول تطور الأصول الثابتة لسنة 2010**

الفصول و الأقسام	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
الأصول الثابتة المادية	**65 668 028 695,72**	**16 853 396 128,71**	**2 046 645 549,50**	**80 474 779 274,93**
أراضي	54 176 229,79			54 176 229,79
عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي	47 286 197,87	1 079 012,00		48 365 209,87
المنشآت التقنية و المعدات و الدوات الصناعية	1 193 125 314,44	33 554 692,61	29 843 947,74	1 196 836 059,31
مباني	7 736 212 050,36	1 150 193 087,42	41 826 337,61	8 844 578 800,17
معدات الإنتاج الثابتة	3 289 020 523,06	24 328 828,87	1 762 950 782,44	1 550 398 569,49
حفارات	17 359 887 754,20	119 908 073,35	42 530 987,82	17 437 264 839,73
معدات وأدوات (إكسسوارات)	63 210 749,75		959 587,16	62 251 162,59
معدات وأدوات الحفر المختلفة	30 844 103 524,63	13 134 879 191,80	69 678 553,46	43 909 304 162,97
معدات النقل	3 176 562 730,13	1 957 427 521,73	27 370 559,55	5 106 619 692,31
الأثاث والمعدات المكتبية	564 367 557,85	6 795 449,77	7 811 108,78	563 351 898,84
التعبئة والتغليف	10 557 961,20			10 557 961,20
معدات الطباعة والتصوير	7 773 189,51	14 712 139,65	29 133,00	22 456 196,16
معدات الاجتماعية	632 864 025,51	271 356 673,62	46 923 145,18	857 297 553,95
أثاث والمعدات المنزلية	688 880 887,42	139 161 457,89	16 721 406,76	811 320 938,55
الأصول الثابتة الجاري إنجازها	**16 073 708 291,39**	**1 688 821 028,71**	**14 850 390 313,17**	**2 912 139 006,93**
المجموع	**81 741 736 987,11**	**18 542 217 157,42**	**16 897 035 862,67**	**83 386 918 281,86**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

تطور الأصول الثابتة في الميزانية المنتهية في 2010/12/13 نتج عنه زيادة تقدر بـــ:

1 645 181 294,75دج من خلال الجدول السابق و الملحق رقم (4) نحلل هذا التطور كالآتي:

- **المقتنيات:**

حيث سجلت إرتفاع يقدربـــ :951 638 119,90 دج و حيث جاءت مفصلة كما يلي:

معدات الإنتاج: 1 694 245 395,07 دج
مرافق إجتماعية: 256 437 724,83 دج

الأصول المتنازل عليها:

النواتج: هي أصول بحوالي 239 638 593 ,99 دج و يتم تقسيمها عل النحو التالي:
التنازل :المواد المفقودة في قاع الآبار **27 199 653,81 دج** يتم إحتساب هذه المواد و تمويل المعدات التي فقدت خلال عمليات الحفر ، وفقا لعقود حفر الآبار.

مبيعات المعدات المعاد إصلاحها :212 483 940,18 دجالتسهيلات المتاحة للإصلاح وفقا للإجراءات الداخلية للمؤسسة و تم البيع بالمزاد العلنى.

ملاحظة : المؤسسة تدرج بعض الأصول الثابتة في حسابات غير مخصصة لها على سبيل المثال ، الأصول الثابتة قيد الإنجاز لسنة 2009 فيها مبلغ يقدر بـــ 11 161 015 524,71 دج هو أصلاً عبارة عن أصول ثابتة عينية مقتناة ومخزنة كونها ناذر العرض في الأسواق العالمية و حين توفرها تقتنيها المؤسسة لإستغلاله في المستقبل عند الحاجة إليها و نلاحظ من خلال الشكل الجديد للميزانية المقارنة بين الأصول الثابتة لسنة 2009و 2010 أن هذه القيمة إرتفعت بها القيمة الإجمالية للأصول الثابتة لسنة 2010 .

ومنه نلاحظ أن القيمة الإجمالية للأصول الثابتة لسنة 2010 عرفت

الأصول	2010			2009	التغير
	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات	القيمة الصافية	القيمة الصافية	
سندات موضوعة موضع معادلة	428 417 671,40	6 000 000,00	422 417 671,40	393 417 671,40	29 000 000,00
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	1 608 900,00		1 608 900,00	7 843 258,29	-6 234 358,29
سندات أخرى مثبتة				300 000 000,00	- 300 000 000,00
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	386 948 226,82	420 000,00	386 528 226,82	502 328 920,73	-115 800 693,91
المجموع	**816 974 798,22**	**6 420 000,00**	**810 554 798,22**	**1 203 589 850,42**	**-393 035 052,20**

من إعداد الطالبة بالعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني :تطبيق التقييم و المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي

بعد دراستنا في الجانب النظري لكيفية التقييم و المعالجة المحاسبية الأصول الثابتة ، سنتطرق من خلال الجانب التطبيقي إلى محاولة تطبيق القياس و التقييم، و المعالجة المحاسبية لبعض الأصول الثابتة في المؤسسة خلال سنة 2010 .

قياس و معالجة العمليات:

قامت المؤسسة الوطنية للأشغال في الأبار ENTP خلال سنة 2010 بالعديد من العمليات المتعلقة بالإقتناء و التنازل ،و تجديد بعض الأصول الثابتة ، سنقوم بمعالجة البعض منها محاسبياً وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري :

- **العمليات المقدمة للمعالجة المحاسبية** :

1- قامت المؤسسة بتاريخ 22 / 04/ 2010 بشراء 44 غرفة متنقلة بحيث يوضح الملحق رقم(5)و الذي يمثل فاتورة الشراء البيانات التالية:

الفاتورة رقم: (001995)

ثمن الشراء:60 436 270,43 دج خارج الرسم
مبلغ الضمان: 6 043 627,04 دج

الفاتورة رقم: (001996)

مصاريف النقل : 1 320 000 دج خارج الرسم
علماً أن معدل الاهتلاك هو 5 %

2- بتاريخ 2010/05/02 استلمت المؤسسة فاتورة من المقاول تبين فيها إتمام إنجازه لمبنى مخصص لغرض إقامة العمال فية حيث تقدر تكلفة إنجازه بي مبلغ 250 000 00 دج .

3- بتاريخ 2010/05/26 نتازلت المؤسسة على آلات الإنتاج الموضحة في الملحق رقم (6) الذي يبين دورة حياة الآلة من تاريخ إقتناءها حتى تاريخ التنازل عنهاو يحتوي الاهتلاكات المجمعة في 2009/12/31 مساوية للقيمة الأصلية للأصل أي أن الأصول المتنازل عنها أهتلكت بالكامل و هي كالتالي :

الآلات الرافعة GRUE :

- رقم R110178 : 12 340 520
- رقم A106764 : 16 222 797 دج
- رقم Q 0331179: 4 493 028,57 دج

آلات CHARIOT ELEVATEUR :

- رقم P 166619 : 2 170 000 دج
- رقم X 122755: 2 000 000 دج

مجموع الاهتلاكات : 60 538 824,63 دج

الملحق رقم (7) يبين قيمة التنازل عن الآلات كالتالي:

- رقم R110178 :7 810 000 دج
-رقم A106764 : 15 1600 000 دج
- رقم Q 0331179: 2 100 000 دج

كان التحصيل عن طريق البنك.

4- إقتنت المؤسسة آلات حفر بتاريخ 2010/07/22 و استلمت من المورد الفاتورة واحتوت على مايلي :

- **ثمن الشراء:** 1 000 000 000دج
- **مصاريف الشراء:**

مصاريف النقل : 500 000 دج
مصاريف الشحن: 150 000 دج
مصاريف التأمين: 90 000 دج
مصاريف التغليف: 110 000 دج

علما أن معدل الاهتلاك يساوي 15 %.و سددت المبلغ عن طريق البنك طريق البنك

5- بتاريخ 2010/07/27 إقتنت المؤسسة سيارة سياحية بمبلغ 1 000 120,23دج حيث TVA %17 سددت قيمتها بشيك بنكي.معدل الاهتلاك هو 20%.

6- إقتنت المؤسسة معدات طباعة و كانت الفاتورة تحتوي على المعلومات التالية :

ثمن معدات الطباعة : 1458639486.67دج
TVA %17

معدل الاهتلاك 10%، سدد المبلغ بشيك بنكي.

قياس و معالجة العمليات :

العملية الأولى: إقتناء غرف متنقلة

من خلال الملحق رقم 5 نقيس تكلفة الشراء كالآتي:

1- حساب المبلغ المستحق للدفع

لمبلغ المستحق للدفع = ثمن الشراء – مبلغ الضمان + مصاريف النقل

60 436 270,43 - 6 043 627,04 + 1 320 000 = **2640000**.

لمبلغ المستحق للدفع =2640000دج

2- حساب قسط الاهتلاك لسنة 2010

القسط السنوي= قيمة الأصل × معدل الاهتلاك

2640000 × 0.05 =132000

القسط يخص الفترة من 2010 /04/22 إلى2010/12/31

132000/12×10=**110 000 دج**

التسجيل المحاسبي لقيد الشراء

قيد نقل الملكية

213		ح/ بناءات		
	404	ح/ موردو الأصول الثابتة	2640000	
		نقل ملكية الغرف		2640000

404		ح/ موردو الأصول الثابتة	2640000	
	512	ح/ البنك		2640000
		تسديد قيمة الغرف بالبنك		

تسجيل قسط الاهتلاك في 2010/12/31

681		ح/ مخصصات الاهتلاك	110 000	
	28113	ح/إهتلاك الغرف		110 000
		قسط الاهتلاك		

العملية الثانية: إستلام بناء تم إنجازة

تسجيل إيستلام المبنى :

213		ح/ بناءات	250 000 00	
	232	ح/أصل ثابت جاري إنجازه		250 000 00
		إستلام بناء إجتماعي		

العملية الثالثة: التنازل عن الآلات

التنازل عن الآلات:

القيمة الباقية للأصل= القيمة الأصلية للأصل – مجموع الاهتلاكات

مجموع قيمة التنازل =29 680 000 دج

مجموع الاهتلاكات =60 538 824,63دج

القيمة الباقية للأصل = 60 538 824,63 - 60 538 824,63

= 0 دج

التسجيل المحاسبي للقيد:

التنازل عن الأصل

512	752	ح/ البنك ح/ فوائض القيم عن خروج الأصل الثابت غير المالي التنازل عن مجموعة معدات و آلات	29 680 000	29 680 000

العملية الرابعة : إقتناء آلة حفر

حساب تكلفة الشراء:

- ثمن الشراء: 1 000 000 000دج
- مصاريف الشراء:
- مصاريف النقل : 500 000 دج

- مصاريف الشحن: 150 000 دج
- مصاريف التأمين: 90 000 دج
- مصاريف التغليف: 110 000 دج
- معدل الاهتلاك يساوي 15 %.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مجموع مصاريف الشراء

= 1 000 000 000 + 850 000

= 1 000 850 000 دج

حساب قسط الاهتلاك

قسط الاهتلاك = 1 000 850 000 × 0.15

=150 127 500 × 12/5

= 62 553 125 دج

التسجيل المحاسبي كالتالي:

نقل ملكية المعدات و الأدوات

215	512	معدات و أدوات البنك تقل ملكية معدات و أدوات	29 680 000	29 680 000

قسط إهتلاك المعدات و الأدوات في 2010/12/31

681	2815	ح/ مخصصات الاهتلاك ح/إهتلاك معدات و أدوات تسجيل قسط إهتلاك السنة	62 553 125	62 553 125

العملية الخامسة : إقتناء سيارة سياحية

قيمة الرسم على القيمة المضافة = 0.17 × 1 000 120,23

= 170 020,4391 دج

المبلغ الإجمالي القابل للدفع =1 000 120,23 +170 020,4391

= 1170140.6691دج

قسط الاهتلاك = 0.15 ×1170140.6691

=234028.13382

قسط الاهتلاك لسنة 2010 =234028.13382 × 12/5

= 97511.722425دج

نقل ملكية معدات نقل

215		ح /معدات نقل	1 000 120,23	
445		ح / الرسم على القيمة المضافة	170 020,4391	
		ح/ موردو الأصول الثابتة		1170140.6691
	404	نقل ملكية معدات نقل		

تسجيل قسط إهتلاك السيارة في 2010/12/31

681		ح/ مخصصات الاهتلاك	97511.722425	
	2815	ح/إهتلاك معدات نقل		97511.722425
		تسجيل قسط إهتلاك السنة		

العملية السادسة : إقتناء معدات طباعة

ثمن الشراء: 1458639486.67دج

تكلفة الشراء = 1458639486.67+ 1458639486.67 × 0.17

= 1706608199.4039

قيد الإقتناء

21 5 44 5		ح /معدات وأدوات ح / الرسم على القيمة المضافة ح/ موردو الأصول الثابتة	.1458639486 247968712.7339	1706608199.4039
	404	نقل ملكية معدات نقل		

خلاصة الفصل الثالث:

بعد دراستنا لهذا الفصل التطبيقي في المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار قاعدة 20أوت 1955 فرع حاسي مسعود .

عند إجراءنا للقياس و المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بالمؤسسة , قمنا بدراسة تطور الأصول الثابتة خلال سنتي 2009-2010 و نحظنا من خلال الأعمدة البيانية أن القيمة الإجمالية للأصول الثابتة قد تطورت بشكل ملحوظ خلال سنة 2010 كان هذا نتيجة التوسع في نشاط المؤسسة ، ثم بعد ذلك قمنا بدراسة نسبة التمويل الذاتي حيث لاحظنا في سنة 2010 إنخفاظ كبير في هذه النسبة حيث كانت 30% و إنخفظت إلى 3.23% مما سبب للمؤسسة تراجع تمويل أصولها من الأموال الخاصة و زيادة التمويل عن طريق الإستدانة رغم إرتفاع النتيجة المتأتية من التنازل عن الأصول الثابتة.

في الأخير توصلنا إلى أن السبب الرئيسي في هذه التغيرلقيمة الأصول الثابتة في المؤسسة هو الإجراءات المستحدثة بعد مشكلة الإختلاسات بمجمع سوناطراك حيث تم التشديد في إجراءت الشراء .

1. الخلاصة العامة

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالقياس المحاسبي كأحد عناصر علم المحاسبة و طرق و أساليب القياس المحاسبي و المشاكل التي يعاني منها كما تبين التغيرات التي حدثت على مستوى النظام المحاسبي الجزائر و تأثيرها على القياس المحاسبي بصفة عامة و على الأصول الثابتة بصفة خاصة.

حيث ركزت الدراسة التطبيقية على آليات سير ومعالجة الأصول الثابتة في المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار فرع ENTP قاعدة 20 أوت 1955 بحاسي مسعود - ورقلة و تحددت الدراسة بثلاثة سنوات متتالية من 2008 إلى 2010 .

2. نتائج البحث واختبار الفرضيات

1.2- تتمثل الفرضية الأولى في أن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في المؤسسات الجزائرية يسد الكثير من الثغرات و النقائص التي كانت تعاني منها الموسسات أثناء تطبيق المخطط المحاسبي الوطني و هذا ما تم تأكيده في الجانب النظري حيث توصلنا إلى النتائج التالية :

- النظام المحاسبي المالي أحدث تغيرات على مستوى القوائم المالي فمثلاً الميزانية تم تقسيم أصولها إلى أصول غير جارية تضم الأصول الثابتة (المعنوية، العينية، المالية) ، و أصول جارية تمثل بقية الأصول، أما جانب الخصوم فقسم إلى (رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، والخصوم الجارية) وهذا التقسيم مهم جدا خاصة في التحليل المالي، حيث كانت الميزانية المحاسبية في المخطط المحاسبي نظرا للنقائص المتعلقة بطريقة ترتيب عناصر الأصول والخصوم غير صالحة لعملية التحليل المالي لذلك كان يجب القيام ببعض التحويلات (الانتقال إلى الميزانية المالية) حتى يتسنى القيام بعملية التحليل المالي.

- العناصر المكونة للميزانية كانت تظهر بالتكلفة التاريخية التي في الغالب، لاتعكس القيمة الحقيقية للعنصر لكن النظام المحاسبي المالي عالج هذ النقص بإعادة تقييم تلك العناصر بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة)، كما سمحت الميزانية المعدة وفق SCF بإجراء مقارنة لتغير قيمة عناصرها مع السنة السابقة .

- يسمح نظام SCF بتقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم .

2.2- تتمثل الفرضية الثانية في أن النظام المحاسبي المالي جاء بآليات سير وبقواعد قياس فعّالة ، وهذا ما تم تأكيده من خلال ماتوصلنا إليه من نتائج:

- يظهر لنا هذ من خلال القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي الجزائري و الجداول الملحقة فمنها يمكن معرفة بعض المؤشرات التي تساعد في معرفة حالة الأصول في المؤسسة (زيادة ، نقصان ...) و تحليلها للخروج بقرارات بنّاء و سليمة .
- قواعد القياس المحدثة ترمي إلى إزالة آثار التضخم على القياس لكن هذا لا يعني أن كل القواعد المعمول بها ذات موثوقية و موضوعية في القياس فمثلاً الإجراء الذي ينص على قياس الأصول بواسطة الخبير يفتقد لوجود أهم خاصيتين تضمنان مصداقية القياس .

3.2- تتمثل الفرضية الثالثة في أن للأصول الثابتة أهمية بالغة في المؤسسة تتجلى من خلال دورها فيها ،فهي تحقق منافع إقتصادية مستقبلية مستمرة للمؤسسة ، كذلك تأكدت هذه الفرضية من خلال الدراسة النظرية حيث توصلنا للنتائج التالية :

- تبرز أهمية الأصول الثابتة من خلال المفهوم الجديد الذي أعطاها إياه النظام المحاسبي المالي حيث عرفها على أنها كل الأصول الثابتة التي تبقى في المؤسسة أكثر من سنة . فقام باستبعاد المصاريف الإعدادية التي إعتبرها المخطط المحاسبي الوطني على أنها استثمارات،كما أدرج إجراءات قياسها و تقييمها ، بصورة ديناميكية فنص على ضرورة إعادة النظر في مدد وطرق الاهتلاك ، فيها على الأقل مرة واحدة في السنة فهي ترتكز فقط على عوامل اقتصادية. كما تجرى على ذلك التقييم مراجعة بالاستناد على:
  - القيمة الحقيقية (أو الكلفة الرهنة)
  - قيمة الإنجاز
  - القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة)

- وقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بمبدأ " تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني" و يظهر هذا المبدأ في عقود الإيجار فبموجبه يمكن أن نسجل في الميزانية أصول ليست في ذمة المؤسسة لكنها تنتفع منها لمدة تتجاوز السنة ، لكن في المخطط المحاسبي السابق كانت لاتظهر تلك الأصول في ميزانية المؤسسة و تسجل قيمتة الإيجار كمصاريف فقط و هذا عملاً بأهمية الوجه القانوني.

- كما تم تأكيد هذه الفرضية على المؤسسة محل الدراسة حيث قامت المؤسسة هذه السنة بإدراج السندات و القروض ضمن الأصول الثابتة بدلاً من إدراجها في مجموعة الحقوق كونها تبقى في

المؤسسة أكثر من سنة و أنها تدر منافع اقتصادية كما جاء في النظام المحاسبي المالي ، و قد أصدرت الملاحق التي نص عليها هذا النظام كجدول تطور الأصول الثابتة ، و نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة فإن الأصول الثابتة تعتبر بمثابة القلب النابض للمؤسسة ونشاطها و رهان بقاءها في السوق مرتبط بالتسيير المحكم و الجيد لهذه الأصول.

ث- تتمثل الفرضية الرابعة في الأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي تعالج بنفس المعالجة المحاسبية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية و ذلك من خلال المعيار رقم 16 الذي عالج للأصول الثابتة العينية و المعيار رقم 38 الذي عالج للأصول المعنوية .حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- المعالجة المحاسبية تجسد الأحداث الاقتصادية الواقعة في المؤسسة ، بحيث أن لكل حدث اقتصادي أو عنصر من عناصر موجودات المؤسسة معيار محاسبي دولي يعالجه خاصاً به هذا لتوحيد المعالجات المحاسبية الدولية خاصة بوجود الشركات المتعددة الجنسيات ، فقد عالج المعيار المحاسبي رقم 16 الأصول الثابتة العينية و المعيار رقم 38 عالج الأصول الثابتة المعنوية.

- فعلى مستوى المؤسسة الوطنية للأشغال الآبار تعالج الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الذي قارب في المعالجة المحاسبية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية .

2. التوصيات

- إدراج حساب خاص بالأصول الثابتة المخزنة ، فبعض المؤسسات تقتني الأصول الثابتة قبل مدة طويلة نسبيا من استغلال هذه الأصول نتيجة ندرتها في الأسواق العالمية .
- مراقبة تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات كون أنه لازال يلفه بعض الغموض نتيجة لحداثته .
- تنشيط بورصة الجزائر لتشجيع الاستثمار المالي في الجزائر ، و تقديم قاعدة معلومات شفافة بعيدة عن التمويه .
- البحث عن مقياس للقيمة يجمع بين مزايا القيمة العادلة و القيمة التاريخية .
- ظبط إجراءات التقييم بواسطة الخبير لمنع التلاعب يالقيم محل القياس.

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	ميزانية2008.....	
2	ميزانية2010.....	
3	جدول حسابات النتائج.....	
4	جدول تطور الأصول	
5	فاتورة رقم 001995و فاتورة رقم001996	
6	بطاقة الأصول الثابتة.....	
7	جدول التنازل على الأصول الثابتة.....	

الملحق رقم (01)

ميزانية الأصول لسنة 2008

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA
Filiale du groups Sonatrach

Sonatrach

Certifié QROE

BILAN ACTIF
EXERCICE CLOS LE 31/12/2010

ACTIF	Note	2010			2009
		MONTANT BRUT	AMORT.	MONT. NET	Mt. NET
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
- Logiciel informatique					
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		80 474 779 274,93	44 726 520 508,91	35 748 258 766,02	28 812 401 652,88
- Terrains		102 541 439,66	38 995 567,94	63 545 871,72	66 173 732,89
- Batiments		10 041 414 859,48	6 105 973 355,23	3 935 441 504,25	3 501 086 684,00
- Autres immobilisations	01	70 330 822 975,79	38 581 551 585,74	31 749 271 390,05	25 245 141 235,99
IMMOBILISATIONS EN COURS	02	2 912 139 006,93		2 912 139 006,93	16 073 708 291,39
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		816 974 798,22	6 420 000,00	810 554 798,22	1 203 589 850,42
- Titres mis en équivalence - entreprises assoc	03	428 417 671,40	6 000 000,00	422 417 671,40	393 417 671,40
- Autres participations et créances rattachées	04	1 608 900,00		1 608 900,00	7 843 258,29
- Autres titres immobilisés	05				300 000 000,00
- Prêts et autres actifs financiers non courants	06	386 948 226,82	420 000,00	386 528 226,82	502 328 920,73
TOTAL ACTIF NON COURANT		84 203 893 080,08	44 732 940 508,91	39 470 952 571,17	46 089 699 794,69
ACTIF COURANT					
STOCKS ET EN COURS	07	9 585 136 073,13	440 015 466,97	9 145 120 606,16	9 620 699 165,95
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		10 421 400 864,23	1 101 333 952,27	9 320 066 911,96	7 473 305 126,32
- Clients	08	7 737 736 932,09	1 082 772 203,65	6 654 964 728,44	5 679 562 988,29
- Autres débiteurs	09	698 149 487,16	18 561 748,62	679 587 738,54	677 585 635,64
- Impôts	10	1 427 449 023,36		1 427 449 023,36	943 788 202,00
- Autres actifs courants	11	558 065 421,62		558 065 421,62	272 348 300,39
DISPONIBILITES ET ASSIMILES		9 742 742 995,59	203 525 000,00	9 539 217 995,59	7 856 402 954,70
- Placements et autres actifs financiers courants	12	7 000 000 000,00		7 000 000 000,00	4 500 000 000,00
- Trésorerie	13	2 742 742 995,59	203 525 000,00	2 539 217 995,59	3 356 402 954,70
TOTAL ACTIF COURANT		29 749 279 932,95	1 744 874 419,24	28 004 405 513,71	24 950 407 246,97
TOTAL GENERAL ACTIF		113 953 173 013,03	46 477 814 928,15	67 475 358 084,88	71 040 107 041,66

الملحق رقم (02)

ميزانية الأصول لسنة 2010

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA
Filiale du groupe Sonatrach

Certifié QHSE

BILAN ACTIF
EXERCICE CLOS LE 31/12/2010

ACTIF	Note	2010			2009
		MONTANT BRUT	AMORT.	MONT. NET	Mt. NET
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
- Logiciel informatique					
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		80 474 779 274,93	44 726 520 508,91	35 748 258 766,02	28 812 401 652,88
- Terrains		102 541 439,66	38 995 567,94	63 545 871,72	66 173 732,89
- Batiments		10 041 414 859,48	6 105 973 355,23	3 935 441 504,25	3 501 086 684,00
- Autres immobilisations	01	70 330 822 975,79	38 581 551 585,74	31 749 271 390,05	25 245 141 235,99
IMMOBILISATIONS EN COURS	02	2 912 139 006,93		2 912 139 006,93	16 073 708 291,39
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		816 974 798,22	6 420 000,00	810 554 798,22	1 203 589 850,42
- Titres mis en équivalence - entreprises asso	03	428 417 671,40	6 000 000,00	422 417 671,40	393 417 671,40
- Autres participations et créances rattachées	04	1 608 900,00		1 608 900,00	7 843 258,29
- Autres titres immobilisés	05				300 000 000,00
- Prêts et autres actifs financiers non courants	06	386 948 226,82	420 000,00	386 528 226,82	502 328 920,73
TOTAL ACTIF NON COURANT		84 203 893 080,08	44 732 940 508,91	39 470 952 571,17	46 089 699 794,69
ACTIF COURANT					
STOCKS ET EN COURS	07	9 585 136 073,13	440 015 466,97	9 145 120 606,16	9 620 699 165,95
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		10 421 400 864,23	1 101 333 952,27	9 320 066 911,96	7 473 305 126,32
- Clients	08	7 737 738 932,09	1 082 772 203,65	6 654 964 728,44	5 579 582 988,29
- Autres débiteurs	09	698 149 487,16	18 561 748,62	679 587 738,54	677 585 635,64
- Impôts	10	1 427 449 023,36		1 427 449 023,36	943 768 202,00
- Autres actifs courants	11	558 065 421,62		558 065 421,62	272 348 300,39
DISPONIBILITES ET ASSIMILES		9 742 742 995,59	203 525 000,00	9 539 217 995,59	7 856 402 954,70
- Placements et autres actifs financiers courants	12	7 000 000 000,00		7 000 000 000,00	4 500 000 000,00
- Trésorerie	13	2 742 742 995,59	203 525 000,00	2 539 217 995,59	3 356 402 954,70
TOTAL ACTIF COURANT		29 749 279 932,95	1 744 874 419,24	28 004 405 513,71	24 950 407 246,97
TOTAL GENERAL ACTIF		113 953 173 013,03	46 477 814 928,15	67 475 358 084,88	71 040 107 041,66

الملحق رقم (03)

جدول حسابات النتائج

E.N.T.P

COMPTE DE RESULTATS (Par nature)
Période du 01/01/2008 au 31/12/2008

Cptes	LIBELLES	Note	MONTANTS 2008
70	Ventes et produits annexes		27 903 390 045,92
72	Variation stocks produits finis et en cours		
73	Production immobilisée		199 318 272,34
74	Subventions d'exploitation		
	I PRODUCTION DE L'EXERCICE		**28 102 708 318,26**
60	Achats consommés		3 303 648 072,69
61 & 62	Services extérieurs et autres consommations		5 812 981 440,56
	II CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**9 116 629 513,25**
	III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**18 986 078 805,01**
63	Charges de personnel		9 074 483 082,52
64	Impôts, taxes et versements assimilés		592 693 823,31
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**9 318 901 899,18**
75	Autres produits opérationnels		2 506 673 337,25
65	Autres charges opérationnels		996 509 214,12
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		7 020 599 958,19
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 218 772 863,74
	V RESULTAT OPERATIONNEL		**5 025 238 927,86**
76	Produits financiers		32 669 949,63
66	Charges financières		939 614 105,22
	VI RESULTAT FINANCIER		**-906 944 155,59**
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**4 118 294 772,27**
695 & 698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		1 049 536 313,65
692 & 693	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**31 860 824 468,88**
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**28 792 066 010,26**
	VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 068 758 458,62**
77	Elements extraordinaires (produits) (à préciser)		
67	Elements extraordinaires (charges) (à préciser)		
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**0,00**
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**3 068 758 458,62**

الملحق رقم (04)

جدول تطور حركة الأصول

N° Cpte	DESIGNATION	ENTREES			SORTIES		VIR.INT.	variation
		PEPEM	ACQUIS. TIERS	REGUL	CESSIONS	REGUL		
211	Terrain	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
212	Agencements et aménagements	0,00	0,00	0,00	28 905 470,27	1 003 077,47	34 698 304,61	4 789 765,87
213	Constructions	0,00	0,00	0,00	31 676 444,16	10 149 893,45	585 591 907,18	543 765 569,57
215	Installations techniques materiels	152 000 684,81	0,00	0,00	93 436 990,18	26 902 173,28	1 136 191 487,53	1 167 853 008,88
218/219	Autres immobilisations corporelles	125 964 411,04	0,00	39 357 176,49	85 429 689,38	11 997 863,89	13 022 448 209,63	13 090 342 243,89
23	Immobilisations en cours	0,00	1 672 718 024,05	16 103 004,66	235 000,00	71 225 404,22	-14 778 929 908,95	-13 161 569 284,46
TOTAUX		277 965 095,85	1 672 718 024,05	55 460 181,15	239 683 593,99	121 278 412,31	0,00	1 645 181 294,75

الملحق رقم (05)

فاتورة شراء

cabam

الغرف الصحراوية عين مليلة

CABINES SAHARIENNES AIN-M'LILA

EPE-SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 1.102.000.000 D.A

FRANCE

R.C.N° : 98 – 4020039
M.F : 099804039037604
A. IMPOSITION : 04020016351
C. ACTIVITE : 553
C.BNA N° : RIB 00 100 840 0300 300 206/75
Ain Smara – Constantine.
NIS : 0 998 0403 03498 21
Tél : 032.44.80.53.
Fax : 032.44.84.63

001995

FACTURE N° 22 AVR 2010

V/REF .....

N/REF : CONTRAT N° 1591/07/AR
DU : 30/07/2007

(5ème CAMP DE FORAGE).

CLIENT : E N T P

BASE DU 20 AOUT
HASSI-MESSAOUD

N°	DESIGNATION	Quantité	Prix Unitaire	Montant
	CABINES CADRES TYPE CHA 2G1M	31	1.406.849,79	43.612.343,49
	CABINES DOUCHES TYPE CCP 6B3	01	1.744.676,90	1.744.676,90
	CABINES INTENDANT TYPE CHD 10	01	1.350.026,32	1.350.026,32
	CABINE MESS TYPE CCR 24	02	1.244.909,82	2.489.819,64
	CABINE MIXTE DOUCHES/TOILETTE TYPE CCP6C2A	02	1.658.070,18	3.316.140,36
	CABINE INFIRMERIE TYPE CSL 9	02	1.314.494,68	2.628.989,36
	CABINE MESS TYPE CCR 23A/a	01	1.244.909,82	1.244.909,82
	CABINE CADRE TYPE CHA 2D/b	01	1.406.849,79	1.406.849,79
	CABINE LATRINE TYPE CCP 1L	01	471.215,75	471.215,75
	CABINE CONGELATION TYPE CST 23	01	1.379.359,58	1.379.359,58
	CABINE POSTE DE GARDE TYPE CSA 12B	01	791.938,42	791.938,42
	S/TOTAL EN H.TVA			60.436.270,43
	RETENUE DE GARANTIE 10%			6.043.627,04
	MONTANT TOTAL A PAYER EN H.TVA			54.392.643,39

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de : TOTAL 54.392.643,39

CINQUANTE QUATRE MILLIONS TROIS CENT QUATRE VINGT DOUZE MILLE SIX CENT QUARANTE TROIS DINARS, TRENTE NEUF CENTIMES.

BENZAMEN Mahfoud
Directeur Commercial

Adresse : Route de Constantine BP 318 , AIN M'LILA - 04300 Algérie Tél : +213(0)32 44 80 53 (L. groupées) Fax : +213 (0)32 44 84 63
R. C. N° : 98/B/4020039 Compte Bancaire N° 00100840030030020675 - BNA Ain Smara M. F. : 099804039037604
E.mail : cabam_am@yahoo.fr Site : www.cabamdz.com

cabam

الغرف الصحراويه عين مليله

CABINES SAHARIENNES AIN-M'LILA

EPE-SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 1.102.000.000 D.A

MOODY CERTIFICATION ISO9001 FRANCE

R.C. N° : 98 B 4020039
M.F. : 099804039037604
A. IMPOSITION : 04030016351
C. ACTIVITE : 553
C. BNA N° : RIB 00 100 840 0300 300 206/75
Ain Smara – Constantine.
NIS : 0 998 0403 03498 21
Tel. : 032.44.80.53.
Fax : 032.44.84.63

FACTURE N° 001996

V/REF : CONTRAT N° 1591/07/AR N/REF : DU : 30/07/2007. (5eme CAMP DE FORAGE)	CLIENT : E N T P BASE DU 20 AOUT HASSI-MESSAOUD

N°	DESIGNATION	Quantité	Prix Unitaire	Montant
	Transport Cabines Axe Ain.M'lila - Hassi Messaoud (voir Facture N° 1995/09).	44	30.000,00	1.320.000,00
	TOTAL EN H.TVA			1.320.000,00

Arrêtée la Presente Facture à la Somme de :
UN MILLION TROIS VINGT MILLE DINARS.

TOTAL 1.320.000,00

Adresse : Route de Constantine BP 318 , AIN M'LILA - 04300 Algérie Tél : +213(0)32 44 80 53 (L. groupées) Fax : +213 (0)32 44 84 63
R. C. N° : 98/B/4020039 Compte Bancaire N° 00100840030030020 6/75 - BNA Ain Smara M. F. : 099804039037604
E.mail : cabam_am@yahoo.fr Site : www.cabamdz.com

الملاحق

الملحق رقم (06)

بطاقة الاصول المتنازل عليها

code inv	Désignation/Libellé	Marque	Type	N° de serie	Valeur d'origine	N° Compte BIG	Date de mise en service	Taux amort.	Amortissement cumulé au 31/12/2009	Valeur nette comptable au 31/12/2009	Matricule
110178R	GRUE	ENMTP	1025	207007322086	12 340 520,00	218050	28/03/1998	50,00	12 340 520,00	0,00	03.798.30
106764A	GRUE	ENMTP	1040	209003280587	16 222 797,00	218050	22/02/1998	50,00	16 222 797,00	0,00	04.0375.30
033184J	GRUE	TADANO	TR 400E	540133	6 798 044,70	218050	10/09/1992	50,00	6 798 044,70	0,00	051.0218.30
033179Q	GRUE	TADANO	TR 250E	530351	4 493 028,57	218050	11/10/1992	50,00	4 493 028,57	0,00	051.0215.30
166619P	CHARIOT ELEVATEUR	HYSTER	H1400XL2	D019E02320V	10 917 819,79	215103	01/03/1999	10,00	10 917 819,79	0,00	051.00255.30
033180A	GRUE	TADANO	TR 250E	530353	4 493 028,57	218050	11/10/1992	50,00	4 493 028,57	0,00	051.0214.30
122755X	CHARIOT ELEVATEUR	MANITOU	MA 470	1109918	5 273 586,00	215103	01/01/1995	10,00	5 273 586,00	0,00	1109918
					60 538 824,63				60 538 824,63	0,00	

أولا: المراجع العربية:

أ. الكتب:

1. إلياس بن ساسي ،يوسف قريشي، **التسيير الملي** ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن، 2006.
2. أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، مصر 2008.
3. حسين القاضي ، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية و معاييرها**، الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2008.
4. حسين القاضي، محمود حمدان، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2007.
5. رضوان حلوه حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2005.
6. سليمان مصطفى الدلاهمة ، **مبادئ و أساسيات علم المحاسبة ، الطبعة الأولى** ، الوراق للنشر و التوزيع ، الأردن 2008.
7. سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
8. شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر 2008.
9. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الثالث، الدرا الجامعية، مصر، 2003.
10. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة، (1)و(2)**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان، الأردن 2008.
11. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة** .الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية.الجزائر، 2009.
12. محمد طواهري، صديقي مسعود، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2006.
13. محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن عمان، 2008.
14. مصطفى طويل ، **النظام المحاسبي و المالي الجزائري الجديد**، دار الحديث للكتاب ، الجزائر، 2010.
15. مفيد عبد اللاوي ، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، الطبعة الأولى، مزوار للطباعة و النشر التوزيع ،الوادي ، الجزائر، 2008.
16. نوح لبوز، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد**، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية، بسكرة، الجزائر 2009.
17. هيني قان جريوتج ، ترجمة طارق حماد، **التقارير المالية الدولية دليل التطبيق** ، الدار الدولية للاستثمارالثقافية، مصر ، 2006.
18. ـــــــــ، **النظام المحاسبي المالي** ، موفم للنشر، الجزائر، 2009.

ب. الرسائل الجامعية:

1. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008.

2. رولا كاسر لايقة، **القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورها في ترشيد قرارات الاستثمار دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

3. شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير،جامعة باتنة، غير منشورة، الجزائر 2009.

4. محمد عبد الحكيم السايح، **تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر سنة 2010.

5. مداني بن بلغيث ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** ، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ،غير منشورة ، الجزائر، 2004.

ت. المقابلات:

1. بوعلام وحيل ، رئيس دائرة المحاسبة بالمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP ، **معرفة كيفية تقييم الأصول الثابتة في المؤسسة** ، حاسي مسعود ، ولاية ورقلة ، 2011/06/19 ، (مقابلة شخصية).

2. عكاشة قارة ، رئيس دائرة المحاسبة بالمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP ، **معرفة كيفية تقييم الأصول الثابتة في المؤسسة** ، حاسي مسعود ، ولاية ورقلة ، 2011/06/21 ، (مقابلة شخصية).

ث. المجلات:

1. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا – العدد السادس ، الشلف.

ج. الملتقيات:

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي ، تأثير **الأزمة المالية العالمية على المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية** ، المؤتمر الثاني للعلوم المالية و المحاسبية حول : مدى مساهمة العلوم المالية و المحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية ، يومي 28و 29 أفريل 2010 ، جامعة أربد، الأردن.

2. إبراهيم مزيود ،بوعافية رشيد، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حالة التثبيتات المالية**، الملتقى الدولي الأول حول : الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، من 13إلى15 أكتوبر ، جامعة سعد دحلب ،البليدة ، 2009.

3. السعيد قاسمي، فرحات عباس، **النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ،المركز الجامعي الوادي.

4. بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، العرابي حمزة ، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقادات و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية**، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي.

5. جمعة هوام ، **مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولي، جامعة عنابة ،21-22 نوفمبر 2007 جامعة باجي مختار ،عنابة.

6. زغيب مليكة ، بوفليسى نجمة ، **المعايير المحاسبية الدولية و أثرها على النظام المحاسبي الجزائري** ، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق ، يومي 25 و 26 ماي 2010 ، المركز الجامعي سوق أهراس.

7. سعد بوراوي ، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري**، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي الوادي.

8. عبد الحق بوعتروس، عقبة سحنون ، **محاسبة الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية و متطلبات تطبيقها في الجزائر**، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، يومي 25 و 26 ماي 2010، المركز الجامعي سوق أهراس.

9. عمار بالعادي ، **آفاق و تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية** ، ملتقى وطني حول، معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق ، يومي 25 و 26 ماي 2010 ، المركز الجامعي سوق أهراس.

10. مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ،المركز الجامعي الوادي.

11. مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية** الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي الوادي.

12. منور أو سرير، محمد مجبر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية** ، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17-18 جانفي 2010،المركز الجامعي الوادي.

13. ناصر رحال ، عوادي مصطفى، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد** ، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي الوادي.

14. ناصر مراد، **النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني** ، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي الوادي.

ج. **القرارات ، القوانين و المراسيم**:

1- الأمر التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المتضمن **النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19، 25 مارس 2009.

ح. المواقع:

1. وليد الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2008، [على شبكة الإنترنت] ، [http://www.ao-academy.org] ، [تاريخ الإطلاع: 02 ماي 2011].
2. نعيم سابا الخوري ، **القيمة العادلة و الإبلاغ المالي** ، جمعية المحاسبين القانونيين ، المركز الثقافي بالمزة ، الأردنية ، 2007/7/21[على شبكة الإنترنت] ،[www.Jps-dir.com] ، [تاريخ الإطلاع: 03 أوت 2011].

ثانيا: المراجع الأجنبية:

أ. الكتب:

1. stéphan Brun ، **L'essentiel des Normes comptables internationales IAS/IFRS** ، 3e édition ، Gualino éditeur ، Paris ، 2006.
2. Wolfgang Dick, Franck, missonierpiera, **comptabilité financiéreen, pearson éducation ; France, 2006.**

ب. المواقع:

1. www.cnccanada.org ، **Évaluation de la juste valeur**، conseil des normes comptables projet de normes internationales d'information financière ،Juillet، 2009.