

جامعة عمار ثلجي بالأغواط
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
ميدان: العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية



أطروحة دكتوراه الطور الثالث
تخصص: محاسبة
الموضوع

النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في
ظل المعايير المحاسبية الدولية
- حالة الأصول المادية-

إشراف الأستاذ الدكتور:
مقدم عبيرات

إعداد الطالب:
عزوز مخلوفي

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. إبراهيم بورنان	أستاذ محاضر _ أ _	جامعة الأغواط	رئيسا
أ.د. مقدم عبيرات	أستاذ	جامعة الأغواط	مقررا
د. حمزة طيبي	أستاذ محاضر _ أ _	جامعة الأغواط	ممتحنا
د. لعلا رمضان	أستاذ محاضر _ أ _	جامعة الأغواط	ممتحنا
د. محمد زرقون	أستاذ محاضر _ أ _	جامعة ورقلة	ممتحنا
أ.د. شعيب شنوف	أستاذ	جامعة بومرداس	ممتحنا

السنة الجامعية 2015/2016

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل:

إلى روح جدي وجدتي اللذان عانا من أجلي، رحمهما الله؛

إلى والدي الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما وأرجوا من الله أن
أرد لهما ولو القليل لما ضحوا به لأجلي؛

إلى زوجتي الغالية التي صبرت معي من أجل إتمام هذا العمل وإلى
ولدي وقرة عيني عَبْدُ الوهاب؛

إلى جميع إخوتي وأخواتي الذين وقفوا إلى جانبي في السراء
والضراء؛

إلى كل أفراد العائلة الكريمة كلا باسمه؛

إلى كل أصدقائي وزملائي بالكلية كلا باسمه؛

إلى كل طالب علم.

شكر وتقدير

الشكر لله أولاً وآخراً، على نعمه المسداة وفضله وكرمه وتوفيقه لإتمام هذا العمل.

أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور مقدم عبيرات على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى كل نصائحه وتوجيهاته طيلة فترة البحث.

ثم الشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية بجامعة الأغواط وطاقمها الإداري بدون إستثناء.

كما أرى أنه من الضروري أن أسجل فائق شكري وتقديري لأساتذتي جميعاً، حيث أخص بالذكر منهم: الأستاذ "الطاهر مخلوفي"، الدكتورة "بودريالة حدة سارة"، الدكتور "حمزة طيبي"، الأستاذ "عبد القادر قرادي".

على كل التوجيهات القيمة التي قدموها لنا.

كما لا أنسى زملائي وزميلاتي كلهم وفاءاً للتعاون والصدقة.

أتوجه بشكري إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل، ولو بدعاء أو نصيحة صادقة.

وأخيراً نشكر أعضاء لجنة المناقشة مسبقاً على تفضلهم بإثراء هذا العمل.

ملخص

يرى الخبراء والمهنيين المختصين في مجال المحاسبة، أن الجزائر بإصدارها النظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2007 وفرض تطبيقه على جميع المؤسسات العاملة في الحقل الوطني سنة 2010 بأنه مكسب مهم وخطوة نحو مواكبة معايير المحاسبة الدولية... ففلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري مستلهمة من فلسفة هذه المعايير الدولية، رغم الاختلاف والتباين على عدد المعايير التي تبناها.

عليه، تتضافر هذه الدراسة العلمية مع نظيرتها بشأن البحث والتقصي في التقارب أو التوافق الذي انتهجته الجزائر للاستفادة من مزايا العولمة والانفتاح والتكامل مع الاقتصاد العالمي المعروف بتوافقه على جملة هائلة من المعايير الدولية على مواضيع كثيرة (IAS/IFRS، IASPS، ISA، ISO، CBCB، COSO...).

من جانب المحاسبة المالية وبالضبط في موضوع "الأصول المادية"، من منظور أن هذه الدراسة حاولت بناء نموذج تصوري للمعالجة المحاسبية النوعية لهذا الموضوع، على إثر استقصاء للحقائق المشهودة والمعارف المكتسبة بالتشخيص والتحليل والتمين. وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج الهامة أبرزها: ضرورة الأخذ بأفضل الممارسات المحاسبية وفي مقدمتها المعايير الدولية IAS/IFRS لتطوير النظام المحاسبي المالي الوطني، أن النظام المحاسبي المالي الجزائري اعتمد على المعايير الدولية IAS/IFRS لتأطير الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المادية مع مراعاة خواص البيئة الوطنية وتركيبه الاقتصادي الوطني.

كلمات مفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، الأصول المادية، الإطار التصوري، التوافق المحاسبي.

Résumé

Les experts et les professionnels de la comptabilité voient que l'émission du système comptable financier de 2007 et sa mise en application en 2010 par toutes les entités astreintes à tenir une comptabilité réelle constituent un acquis très important pour l'Algérie et un pas aussi important vers l'adoption de normes IAS/IFRS. Malgré les différences et les divergences sur le nombre de normes comptables internationales dont s'appuie le système comptable financier, sa philosophie s'inspire de celle de normes comptables internationales IAS/IFRS.

Par conséquent, cette étude combine en parallèle avec sa similaire au sujet de la recherche d'un rapprochement ou d'une convergence que l'Algérie a suivie pour bénéficier des avantages de la mondialisation, de l'ouverture et de l'intégration avec l'économie mondiale connue par sa convergence sur un ensemble important de normes (COSO,CBCB,ISO,IASPS,IAS/IFRS).

De point de vue de la comptabilité financière, en particulier le propos des actifs corporels, l'étude a essayé de construire un modèle descriptif du traitement comptable de qualité relatif à ce propos. Au travers les connaissances acquises par les diagnostics et les analyses, plusieurs résultats ont été déduits, nous pouvons citer entre autres; la nécessité de prendre les meilleures pratiques comptables, et en premier lieu les normes IAS/IFRS pour promouvoir le SCF qui s'appuie sur les normes pour encadrer la pratique comptable relative les actifs corporels en considérant la particularité de l'environnement national et la composition de l'économie nationale.

Mots clés: harmonisation comptable, normes comptable, SCF, les actifs corporels.

الإهداء

شكر وتقدير

الملخص

قائمة المحتويات

قائمة الاختصارات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال البيانية

المقدمة (أ-ط)

الفصل الأول: المحاسبة الدولية وأعمال التوافق المحاسبي الدولي

02	تمهيد
03	المبحث الأول: المحاسبة الدولية.....
09	المبحث الثاني: الإتجاه الدولي نحو التوافق المحاسبي.....
25	المبحث الثالث: مداخل إصدار المعايير المحاسبية وتجارب بعض الدول نحو التوافق.....
35	المبحث الرابع: هيئات التقييس المحاسبي في الجزائر
40	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: محاسبة الأصول المادية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

42	تمهيد
43	المبحث الأول: مدخل للأصول المادية.....
47	المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزون
58	المبحث الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات، المصانع والمعدات
79	المبحث الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 قروض الإيجار
91	المبحث الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 العقارات الإستثمارية.....

100	 خلاصة الفصل
الفصل الثالث: معايير محاسبية دولية أخرى ذات علاقة بمحاسبة الأصول المادية	
102	 تمهيد
103	 المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها
109	 المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 تكاليف الإقتراض
114	 المبحث الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 إنخفاض قيمة الأصول
120	 المبحث الرابع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 05 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع
126	 المبحث الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
129	 خلاصة الفصل

الفصل الرابع: محاسبة الأصول المادية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري

131	 تمهيد
132	 المبحث الأول: مدخل للنظام المحاسبي المالي
139	 المبحث الثاني: التثبيتات المادية
155	 المبحث الثالث: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
163	 المبحث الرابع: عقود إيجار-التمويل
167	 المبحث الخامس: أصول مادية أخرى
172	 خلاصة الفصل

الفصل الخامس: مقارنة محاسبة الأصول المادية بين النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية

174	 تمهيد
-----	-------------

175	المبحث الأول: محاسبة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.....
184	المبحث الثاني: محاسبة التثبيات المادية.....
194	المبحث الثالث: محاسبة عقود الإيجار التمويلية.....
200	المبحث الرابع: أصول مادية أخرى
210	خلاصة الفصل
الفصل السادس: نحو إطار مقترح لمعايير محاسبية جزائية للأصول المادية	
212	تمهيد.....
213	المبحث الأول: المعيار المحاسبي المقترح للتثبيات المادية
227	المبحث الثاني: المعيار المحاسبي المقترح للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
236	المبحث الثالث: المعيار المحاسبي المقترح لعقود إيجار التمويل
242	المبحث الرابع: معايير محاسبية أخرى مقترحة ذات علاقة بمحاسبة الأصول المادية.....
266	خلاصة الفصل
268	الخاتمة.....
274	قائمة المراجع.....

قائمة الاختصارات

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات
AICPA	american Institute of Certified public accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
GASB	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standard	معياري المحاسبة الدولي
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47	التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي الثاني (IAS 2) المخزون	1.2
58	التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS 16) الممتلكات، المصانع والمعدات	2.2
79	التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي السابع عشر (IAS 17) عقود-الإيجار	3.2
91	التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي الأربعون (IAS 40) العقارات الإستثمارية	4.2
103	التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي العشرون (IAS 20) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها	1.3
109	التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون (IAS 23) تكاليف الاقتراض	2.3
114	التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون (IAS 36) انخفاض قيمة الأصول	3.3
120	التطور التاريخي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 05) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع	4.3
153	يبين تطور التثبيتات المادية	1.4
154	جدول الإهلاكات	2.4
154	خسائر القيمة في التثبيتات	3.4
177	أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) بخصوص محاسبة المنتجات تامة الصنع.	1.5
181	أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) بخصوص القياس اللاحق.	2.5
190	أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) بخصوص الإهلاك	3.5
197	أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 17) بخصوص معالجة عقود إيجار الأراضي والمباني.	4.5

226	يبيّن تطور التثبيتات المادية	1.6
226	جدول الإهلاكات	2.6
226	خسائر القيمة في التثبيتات	3.6

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	أصول الإختلاف المحاسبي	1.1
11	مراحل التوحيد المحاسبي	2.1
21	مراحل إصدار المعيار المحاسبي	3.1
46	تصنيف الأصول إلى أصول مادية، مالية ومعنوية	1.2
67	الحصول عن الأصول عن طريق التبادل	2.2
68	القياس عند الإعتراف اللاحق	3.3
133	هيكل النظام المحاسبي المالي	1.4



مقدمة



1. تمهيد:

عرفت البيئة الاقتصادية الجزائرية منذ الاستقلال تغيرات جذرية متسارعة، هذه التغيرات جاءت استجابة لمتطلبات المحيط الاقتصادي المحلي، وكذا لإفرازات المحيط الإقتصادي العالمي الذي أصبح قائما على التكتلات والمصالح المشتركة بين العديد من الدول والشركات، والانفتاح الكبير الذي يشهده العالم.

ونشير هنا إلى أن الجزائر قامت بإصلاح جذري لنظامها المحاسبي بهدف مواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية تُوج هذا الإصلاح بتبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي مطلع سنة 2010. والذي يعتبر كبديل للمخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ سنة 1975، الذي أصبح لا يستجيب للبيئة الإقتصادية الجديدة وقصوره في خدمة مختلف مستخدمي المعلومة المحاسبية والمالية من مقرضين، مستثمرين وغيرهم.

وبصدور القانون 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي بدأت تبرز على الساحة جملة من المشاكل وردود الأفعال أهمها تأجيل تطبيق هذا الأخير إلى الفاتح من 2010 ويرى الكثير من الخبراء والمهنيين أن السبب في ذلك عدم إشراك أصحاب المهنة وإستشارتهم بالإضافة إلى واقع الإقتصاد الجزائري الذي مازال يشهد مراحل إنتقال نحو إقتصاد السوق، مما يجلي ضرورة أن نأخذ بعين الاعتبار بعض خصوصيات ومتطلبات هذا الإنتقال.

بالإضافة إلى أن تطبيق وتبني المعايير المحاسبية الدولية في الوقت الراهن يشكل تحد بالرغم من أهميته بسبب القصور في الثقافة المحاسبية والبيئة الإقتصادية الجزائرية، مما أدى إلى عدم الإلمام الكافي بالمعايير المحاسبية الدولية ومن هنا يجب تركيز الجهود على إيجاد الحلول من قبل الهيئات المعنية - المجلس الوطني للمحاسبة- للعمل على تكييف وتطوير نظام المحاسبة بما يخدم واقع الإقتصاد الوطني قبل الانتقال إلى العمل بالمتطلبات الدولية.

ويمكن الإشارة هنا إلى أن الجزائر لم تجر أي تعديلات على النظام المحاسبي المالي منذ صدوره سنة 2007 وهذا دليل على عدم مواكبة التعديلات والإصلاحات التي تتم على معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS من وقت لآخر. وقد تناولت المادة 07 من القانون 07-11 "يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية..." وتضمنت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 156/08 "إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة ويسهل تفسير المعايير وفهم الأعمال والأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي...". وبالتالي فهو مسودة الغرض منها جعل المعايير الوطنية والمعايير الدولية في إتجاه واحد مع تطوير معايير محاسبية وطنية من خلال إدخال بعض التعديلات على نصوص معايير المحاسبة الدولية.

ويعد إصدار بعض معايير التدقيق في الجزائر* خطوة مهمة نحو تكييف متطلبات المهنة والمعايير الدولية للتدقيق ISA، كما تشكل هذه الخطوة حافزا للقيام بنفس الخطوة بخصوص النظام المحاسبي في الجزائر، ونشير هنا إلى أن

* المعيار 210 "الموافقة على شروط التكاليف بالمراجعة"، المعيار 220 "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، المعيار 580 "الإقرارات الخطية".

الوزارة الوصية وعن طريق المجلس الوطني للمحاسبة قد أصدرت المذكرة المنهجية رقم 03 و 04¹ والمتعلقان بمحاسبة التثبيتات المادية والمخزونات لكنها لم ترق لكونها معياراً باعتبار أنها اشتملت على بعض العناصر والأمثلة دون أخرى. لذلك جاءت هذه الدراسة للوقوف على مدى التوافق، التقارب أو التباين لمعايير المحاسبة الدولية من خلال دراسة مقارنة تحليلية يتم على أساسها محاولة اقتراح معايير محاسبية جزائية للأصول المادية كخطوة نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

2. إشكالية البحث:

من خلال هذا التقديم المختصر يمكن طرح التساؤل الجوهرى والمتمثل في:

هل يمكن صياغة معايير محاسبية وطنية للأصول المادية بناء على ما تضمنه الإطار التصوري للنظام

المحاسبى المالي بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

- هل تساهم المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق أعمال التوافق المحاسبى الدولي؟
- هل تفي المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بمتطلبات محاسبة الأصول المادية؟
- هل يفي الإطار التصوري للنظام المحاسبى المالي بمتطلبات الممارسة المحاسبية الخاصة ببند الأصول المادية؟
- هل يوجد توافق بين النظام المحاسبى المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بخصوص معايير محاسبة الأصول المادية؟

➤ هل يمكن تصور إطار مقترح لمعايير محاسبية للأصول المادية اعتماداً على الإطار التصوري للنظام المحاسبى المالي؟

3. فرضيات البحث:

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية حصيلة اجتهاد لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تلقى إجماع العديد من الدول تهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبى؛
- توجد معايير محاسبية دولية IAS/IFRS تتناول متطلبات محاسبة الأصول المادية؛
- يتضمن النظام المحاسبى المالي محاسبة الأصول المادية في بنود مختلفة؛
- يوجد تباين واختلاف إلى حد ما بين ما تضمنه النظام المحاسبى المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS بخصوص محاسبة الأصول المادية؛
- يمكن إقتراح تصور لمعايير محاسبية وطنية للأصول المادية.

¹ المجلس الوطنى للمحاسبة، المذكرة المنهجية رقم 03 المؤرخة في 2010/12/28 والمتعلقة بالمخزونات و المذكرة المنهجية رقم 04 المؤرخة في 2011/03/20 والمتعلقة بالتثبيتات العينية.

4. أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من الاتجاه المتزايد نحو الانسجام والتوافق في الممارسة المحاسبية على الصعيد الدولي الذي يفرض على كل دول العالم الثالث القيام بإصلاحات في شتى المجالات، ومن بينها الجزائر التي تعمل جاهدة على الاندماج بالإقتصاد العالمي من خلال تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتكييف النظامي المحاسبي معها، وباعتبار أن البيئة الجزائرية غير مؤهلة في الوقت الراهن على التطبيق الفعلي لنصوص المعايير المحاسبية الدولية ويعود ذلك إلى طبيعة المحتويات والمفاهيم المتجددة لها وكذا صعوبة استيعابها سواء من طرف الأكاديميين أو المهنيين، ومن بين أهم المشاكل التي تواجه تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عدم الأخذ بعين الاعتبار طبيعة وخصائص البيئة الإقتصادية الجزائرية عند إعداد المعايير المحاسبية الدولية.

كما يستمد البحث أهميته من خلال القيام بدراسة تحليلية لمضمون الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ومحاولة تصور بعض المعايير المحاسبية ذات البعد الوطني، بحيث تتوافق هذه الأخيرة من حيث الكم والكيف وواقع الممارسة المحاسبية في الجزائر وتكييف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS/IAS، وتعتبر عملية إعداد وتطوير معايير محاسبية وطنية أمر سيساهم في تسهيل الفهم وإيضاح العديد من النقاط المبهمة ضمن الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي.

5. أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى الإجابة عن التساؤلات الواردة بصفة أساسية في الإشكالية واختبار مدى صحة الفرضيات المتبناة بالإضافة إلى ما يلي:

- التعريف بالمعايير المحاسبية وأعمال التوافق المحاسبي الدولي؛
- الوقوف على أهم المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ذات العلاقة بمحاسبة الأصول المادية؛
- التطرق بالتفصيل والتحليل لمحتويات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي فيما يتعلق ببند الأصول المادية؛
- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وعلى وجه الخصوص بند الأصول المادية؛
- إفادة المهنيين والأكاديميين من خلال معايير تجمع أهم المفاهيم والأسس المتعلقة بالأصول المادية؛
- تهدف الدراسة إلى محاولة تصور وإعداد معايير محاسبية وطنية للأصول المادية من خلال الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

6. مبررات إختيار الموضوع:

- المبررات الذاتية: بحكم التخصص الذي تدرج فيه الطالب خلال المسار الدراسي تخصص المحاسبة وكذا ميول الطالب نحو المواضيع ذات الصلة بالمحاسبة مثل المعايير المحاسبية الدولية وأعمال التوافق المحاسبي الدولي.
- المبررات الموضوعية: تعتبر عملية إعداد النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق في العديد من النقاط والمعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمجموعة من المواد ضمن إطار تصوري يحمل أكثر من 90 صفحة صعب الفهم وكذا التطبيق لدى العديد من المهنيين، في حين يرى الكثير من الخبراء أنه لو أعد في شكل معايير محاسبية وطنية تتماشى مع متطلبات التوجه الإقتصادي وكذا التوجهات العالمية لمهنة المحاسبة وكخطوة نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما أن المواضيع في هذا المجال تعتبر حديث الساعة في الجزائر ونقص البحوث والدراسات حول هذا الموضوع وكذا محاولة المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه المواضيع.

7. حدود البحث:

تتمثل حدود هذه الدراسة في دراسة معايير محاسبة الأصول المادية وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. كما أنه سيتم التطرق لمعايير محاسبية الأصول المادية فقط خاصة عند تناول بعض المعايير المحاسبية الدولية التي قد يكون موضوعها يشمل مجموعة من الأصول التي لا تدخل ضمن أولويات هذا البحث.

8. صعوبات البحث:

- في إطار إنجازنا لهذا البحث واجهتنا جملة من الصعوبات يمكن تلخيصها فيما يلي:
- محدودية المراجع والدراسات التي تتناول النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- صعوبة ضبط الموضوع خاصة من الجانب المنهجي لإحتوائه على متغيرين أساسيين؛
- صعوبة تحليل بعض العناصر وتقييمها، وذلك يرجع للغموض أو عدم الوضوح الذي يكتنف نصوص النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

9. منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث السابقة ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على التساؤلات المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات، اعتمدنا على مجموعة من المناهج العلمية، حيث تم الاستعانة بالمنهج الإستقرائي وذلك بهدف دراسة وإستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي تضمنت دراسات حول معايير المحاسبة الدولية أو تلك المتعلقة بموضوع البحث مباشرة وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث. كما تم الاستعانة بالمنهج الوصفي عند استعراضنا للمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي بخصوص محاسبة الأصول المادية، وعند مقارنة معايير محاسبة الأصول المادية وفقاً للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS تم الاعتماد على المنهج التحليلي المقارن. وفي الفصل الأخير الذي تضمن محاولة تصور إطار مقترح لمعايير محاسبية جزائرية للأصول المادية تم الاستعانة بالمنهج الإستنباطي.

10. الدراسات السابقة:

في حدود علم الطالب، فإن الدراسات السابقة حول موضوع هذا البحث تتمثل فيما يلي:

- مداني بن بلغيث:

"أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر".

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004، تدور إشكالياتها حول مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، والسبل الكفيلة بتفعيل الواقع الإقتصادي الجديد للجزائر، وكذا تجربة الجزائر في ميدان التوحيد المحاسبي والمعايير المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لمستجدات البيئة الجزائرية. ونشير هنا إلى أن هذه الدراسة لم تُشر إلى حالة تبني المعايير المحاسبية وتطبيقها في الجزائر من عدمه.

- نصيبة بوراوي:

"D'une comptabilité d'économie planifiée a une comptabilité de marché stratégie et reforme comptable"

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة باريس دوفين سنة 2007، تدور إشكالياتها حول توحيد أو توافق نظام المحاسبة في الجزائر ومعايير المحاسبة الدولية في ظل توجه نحو إقتصاد السوق، وتوصلت إلى أن عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر كانت نتيجة تأثير المؤسسات الدولية من جهة

وضغوط البنك الدولي من جهة أخرى. والتي تملّي ضرورة التكيف مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. لم تتطرق هذه الدراسة إلى مدى التكيف مع معايير المحاسبة الدولية.

- سفيان بن بلقاسم:

"النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية"

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2010، تدور إشكالية هذه الدراسة حول محددات النظام المحاسبي وأسس النظرية في ظل العولمة ومتطلبات التوحيد المحاسبي الدولي ودوره في ترشيد القرار. حيث تضمنت تقديم نظرة تحليلية نقدية عن أبعاد مشكلة تنوع الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي وتحديد المبادئ المستند إليها لتحقيق الإصلاحات الضرورية لتغيير هذا الواقع المعاش بما يتماشى مع الحقائق الجديدة للعولمة وتطور الأسواق المالية، والتعرض لمخاطر التوحيد المحاسبي الدولي ولعواقبه على الجزائر. وتوصلت إلى أن تحقيق الإصلاح المحاسبي في الجزائر مرتبط بالواقع العملي عن طريق التحضير الكافي وضرورة محاولة استشراف المشاكل التي قد تواجه هذا الإصلاح. حيث لم تحدد هذه الرسالة معالم الإصلاح المحاسبي في الجزائر وموقعه من معايير المحاسبة الدولية.

- فتيحة بكطاش:

"دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)"

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر 03 للسنة الجامعية 2010/2011، تدور إشكالياتها حول ضرورة توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، وإلى أي مدى الجزائر معنية بذلك، حيث تناول هذا البحث التطور التاريخي للمعايير المحاسبية وعلاقتها بالتطورات الحاصلة في المحيط الإقتصادي الدولي في ظل العولمة وموقع الجزائر من هذه التطورات، وتوصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حد كبير والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من خلال الإطار التصوري. حيث لم تتطرق هذه الأطروحة إلى إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الإقتصادية الجزائرية.

- حمزة العرابي:

"المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر للسنة الجامعية 2013/2014، تدور إشكالياتها حول مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يحقق مجموعة من الفوائد والمزايا إلا أنه مازال هناك العديد من المشاكل التي تواجهه في المحيط العملي والقانوني، كما توصل هذا البحث إلى أن البيئة الجزائرية لا تتوافق مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية. ونشير هنا إلى أن الرسالة لم تبين بوضوح نقاط عدم توافق متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية.

- محمد رزاق:

"مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة عقود التأجير التمويلي"

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير بكلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة أحمد بوقرة ب:بومرداس للسنة الجامعية 2014/2015، وتمحورت إشكالية الدراسة حول مدى التوافق في معالجة عقود الإيجار بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك توافق إلى حد كبير في محاسبة عقود الإيجار التمويلي بين متطلبات معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي. ما يؤخذ عن هذه الدراسة أنها لم تشر إلى السبل الكفيلة للتقليل من أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولي IAS 17.

11. ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

تميزت هذه الدراسة عن الدراسة السابقة كونها تداركت بعض الجوانب التي لم يتطرق إليها أو لم يَفصّل فيها بقدر كاف من جهة، والوقوف على بعض النقاط التي لم تُثر سابقاً وبأكثر تخصص وتعمق من جهة أخرى، كما أنها تخصصت في جزئية معينة حيث تم التطرق لمعايير محاسبة الأصول المادية وفقاً للنظام المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، كما تم توضيح موقع النظام المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية ومحاولة استنباط أهم بنود التوافق والاختلاف وصولاً إلى ضرورة بناء معايير محاسبية وطنية تلي متطلبات البيئة الاقتصادية الجزائرية كمرحلة انتقالية نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية بخلاف الدراسات السابقة التي كانت في أغلبها دراسات تناولت مواضيع ذات طابع شمولي (دراسات كلية).

12. خطة وهيكل البحث:

من أجل الوصول إلى أهداف هذا البحث ومعالجة الإشكالية الرئيسية المطروحة، تم تقسيمه إلى ست فصول، تسبقهم مقدمة وتعتقبهم خاتمة تضمنت تلخيصاً عاماً واختباراً للفرضيات التي جاءت في مقدمته، وصولاً إلى عرض أهم النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات، بالإضافة إلى آفاق البحث في نفس مجال الموضوع.

الفصل الأول: "المحاسبة الدولية وأعمال التوافق المحاسبي الدولي" خصصنا هذا الفصل لعرض أهم المفاهيم حول المحاسبة الدولية وأعمال التوافق المحاسبي الدولي، معايير المحاسبة الدولية. من خلال عرض مجموعة من الأساسيات المتعلقة بهذا الجانب، كمدخل عام للفصول الموالية.

الفصل الثاني: "محاسبة الأصول المادية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية" تناولنا في هذا الفصل أهم المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة بمحاسبة الأصول المادية والمتمثلة أساساً في معايير المحاسبة الدولية IAS16 و IAS 02 و IAS 17. حيث تم عرض مضامينه من النطاق والهدف إلى القياس وصولاً إلى متطلبات الإفصاح.

الفصل الثالث: "معايير محاسبية دولية أخرى ذات علاقة بمحاسبة الأصول المادية" باعتبار أن هناك معايير محاسبية دولية تناولت مواضيع معينة، حاولنا من خلال هذا الفصل الوقوف على أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تناولت جزئيات معينة تتعلق مباشرة بمحاسبة الأصول المادية.

الفصل الرابع: "محاسبة الأصول المادية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي" تناول هذا الفصل أهم متغيرات هذا البحث حيث تم التطرق من خلاله وبنوع من التفصيل إلى معايير محاسبة الأصول المادية وفقاً للنظام المحاسبي المالي من حيث الإعتراف الإدراج، القياس والإفصاح.

الفصل الخامس: "مقارنة محاسبة الأصول المادية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية" تناول هذا الفصل من خلال المقارنة والتحليل الوقوف على أهم بنود التوافق والإختلاف بين متطلبات معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي بخصوص محاسبة الأصول المادية.

الفصل السادس: "نحو إطار مقترح لمعايير محاسبية جزائرية للأصول المادية" من خلال الفصول السابقة وبناء على المقارنة والتحليل تم اقتراح إطار لمعايير محاسبية جزائرية لمحاسبة الأصول المادية.



الفصل الأول

المحاسبة الدولية وأعمال التوافق
المحاسبي الدولي

تمهيد:

لقد شهدت المحاسبة كعلم تطورات سريعة متتبعَةً في ذلك التطورات الاقتصادية والمالية. إذ انتقلت من كونها محدودة ضمن بيئة معينة إلى بيئة لا حدود لها، فالأنشطة الاقتصادية العابرة للقارات بفعل الشركات المتعددة الجنسيات وظهور التكتلات الاقتصادية فرض ضرورة البحث عن مرجعية محاسبية واحدة تمكن من ترجمة الأحداث الاقتصادية بهدف الحصول على معلومة محاسبية مفهومة وقابلة للمقارنة.

ولذلك تسعى مختلف الدول جاهدة لتحقيق التوافق المحاسبي لخدمة مصالحها الاقتصادية ومصالح مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمالية، من خلال تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو تكييف الممارسة المحاسبية من خلال معايير محاسبية وطنية (محلية)، ويعود ذلك إلى إختلاف متطلبات البيئة والتوجه الإقتصادي من دولة لأخرى.

وقد عملت الجهود المبذولة من طرف عديد الهيئات الدولية المهمة بالمجال المحاسبي إلى تقريب وتكييف الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي من خلال التوافق على مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومحاولة تجميعها وتطويرها وتتبع المشاكل المطروحة من وقت لآخر عاملاً مهماً سيساهم في تحقيق التوحيد المحاسبي يوماً ما.

سنحاول من خلال هذا الفصل الوقوف على أهم المفاهيم المتعلقة بالتوافق المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية وصولاً إلى هيئات التقييس المحاسبي في الجزائر.

المبحث الأول: المحاسبة الدولية

إن التطورات السريعة التي يشهدها العالم والتي شملت معظم مجالات الحياة وأدت إلى القضاء على الحدود بين الدول وهذا نتيجة التقدم العلمي المتسارع في شتى المجالات محدثاً تغييراً في حياة البشرية جمعاء، مما أدى إلى تسهيل عملية انتقال وتدفق السلع ورؤوس الأموال وساهم في ظهور التكتلات الإقتصادية بين الدول، بالرغم من الظروف الإقتصادية والسياسية والخلفية الثقافية المختلفة، وبالرغم من المقولة الشهيرة التي تنص على أن المحاسبة ابنة بيئتها إلى أن ذلك فرض عليها ضرورة الإستجابة للمتطلبات الراهنة، ولعل أهم المحطات التاريخية التي عرفت المحاسبة كانت في نهاية القرن العشرين من خلال التحديات الجديدة التي انعكست على تطور الفكر المحاسبي من أجل مسايرة ومواجهة التحديات والمشاكل المحاسبية على نطاق دولي.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الدولية، أهدافها وأسباب ظهورها.

1. مفهوم المحاسبة الدولية.

لقد عرف الأدب المحاسبي المحاسبة الدولية بعدة تعاريف مختلفة، بإعتبار أن للمحاسبة الدولية أبعاداً ومجالات متنوعة وغير متجانسة، فهناك من يستخدم المحاسبة الدولية للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة، وهناك من ربطها بتلك المحاسبة المهتمة بالمشاكل العملية المتعلقة بالفروع الأجنبية، وهناك من صنفها كفرع من فروع المحاسبة فقط، ويمكن تصنيف أبعاد المحاسبة الدولية إلى:¹

1-1 المحاسبة العالمية: يدل هذا المفهوم إلى أوسع الأبعاد من حيث المجال، وبناءً على هذا المفهوم تعتبر المحاسبة نظاماً عالمياً يمكن اعتماده وتطبيقه في مختلف دول العالم، حيث يمكن من خلالها وضع مبادئ محاسبية على نطاق عالمي واسع.

1-2 المحاسبة المقارنة: يقصد بها تلك المحاسبة الهادفة إلى دراسة وفهم الاختلافات الدولية للمحاسبة لكشف التباين في الأنظمة المحاسبية، وهذا من خلال فهم الأسس والمبادئ المحاسبية لكل دولة وتقييم أثر التباين والإختلاف في الممارسات المحاسبية على القوائم المالية.²

وبالتالي المحاسبة المقارنة تشمل مجموعة المبادئ المحاسبية لكل دولة والمقبولة قبولاً عاماً، فهي إذاً تهتم بكل أنواع الطرق والمبادئ والمعايير لمختلف الدول دون وضع مجموعة مثالية ذات صبغة عالمية من المبادئ المحاسبية، إذاً

¹ محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 15.

² نبيه عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 1998، ص 28.

فالنظام المحاسبي الدولي يشمل مجموع المبادئ والطرق والقواعد والمعايير لكل دولة مما يملّي ضرورة أن يكون المحاسبين ملّمين بها.

1-3 محاسبة الفروع الأجنبية: بحيث تهتم المحاسبة الدولية وفقاً لهذا البعد بمحاسبة الفروع للشركات المتعددة الجنسيات والتي لها فروع في مختلف دول العالم بهدف إعداد وتجميع القوائم المالية ويعتبر هذا النوع من المحاسبة الدولية من أضيق وأقدم مجالاتها.

وعرفها آخرون على النحو التالي:¹

لورين (Louren) يرى أن المحاسبة الدولية يقصد بها الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات والأفكار المحاسبية لكل دولة بهدف قياس وعرض الأحداث الاقتصادية والمعاملات التجارية الدولية من وجهة النظر المالية.

أما مولير (Mueller) يرى أن المحاسبة الدولية هي تلك الدراسات الخاصة بالعلاقات المحاسبية المتداخلة بين الدول نتيجة إختلاف الأساليب والإجراءات المحاسبية فيما بينها.

بينما جنين (Jenning) يرى أن المحاسبة الدولية تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دولياً تحكم الممارسات العملية للمهنة بالرغم من وجود بعض الإختلافات غير الجوهرية بين الدول.

وتعرف بأنها مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دولياً تهدف إلى ضبط وإحكام الممارسات العملية لمهنة المحاسبة.²

يمكن أن نستخلص من خلال التعاريف السابقة المتعلقة بمفهوم المحاسبة الدولية النقاط التالية:³

- المحاسبة الدولية تهتم بالعمليات المحاسبية ذات البعد الدولي ومقارنة المبادئ المحاسبية لمختلف الدول ومحاولة إيجاد توافق فيما بينها؛
- المحاسبة الدولية تهتم بتداخل العلاقات المحاسبية بين الدول؛
- تعتبر المحاسبة الدولية نظام عالمي تتبناه جميع الدول من خلال وضع معايير محاسبية تحظى بالقبول على المستوى الدولي.

¹ نفس المرجع السابق، ص 07.

² سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها، دار المنهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص 29.

³ يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعيار المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 28.

مما سبق يمكن اعتبار المحاسبة الدولية أحد أوجه تطور المحاسبة من الإطار المحلي إلى الإطار الدولي، تُعنى بدراسة المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي الناتجة عن تباين ترجمة الأحداث الإقتصادية بين مختلف الدول. ومحاولة إيجاد توافق عليها من خلال المعايير المحاسبية الدولية.*

2. أسباب ودوافع ظهور المحاسبة الدولية.

إن ما يميز عالم اليوم الترابط والتشابك في شتى الميادين، وخاصة منها الإقتصادية وما يقتضيه هذا الواقع من أدوات قياس وطرق اتصال حديثة قادرة على شمول الأنشطة الإقتصادية، في ظل الواقع والتوجه الجديد الذي فرض على المحاسبة التعايش والتطور مع هذه التحولات، استجابة لمتطلباتها ومقتضياتها، مما مهد لظهور المحاسبة الدولية نتيجة لعدت أسباب، نذكر منها:¹

2-1 الشركات متعددة الجنسيات: ظهور هذا النوع من الشركات بعد الحرب العالمية الثانية نتيجة لسياسات تشجيع الإستثمار، وتميزت هذه الشركات بكثرة فروعها المنتشرة حول العالم وبكبر حجم إنتاجها واحتكارها للتكنولوجيا، ولإدارة هذا النوع من الشركات كان لابد من وجود نظام معلومات محاسبي، يضمن الدقة والشفافية لمراقبة وتقييم النتائج، وهو ما أدى بالضرورة إلى تبني معايير ومبادئ محاسبية تستخدم عند إعداد البيانات المالية والمحاسبية لتكون في متناول كافة مستخدميها.

2-2 الاستثمارات الأجنبية المباشرة: الإستثمار الأجنبي المباشر هو انتقال رؤوس الأموال من دولة لأخرى، بهدف اكتساح الأسواق وزيادة معدلات الإنتاج، وظهر هذا النوع من الإستثمارات مطلع الثمانينات وشكل الجزء الأكبر من الإستثمارات الدولية. وترجع أسباب التوسع وزيادة الإستثمارات الأجنبية إلى:

- ارتفاع معدلات النمو في الدول المتقدمة؛
 - تحسن مؤشرات الأداء الإقتصادية على المستوى الدولي؛
 - ظهور التكتلات الإقتصادية مثل الإتحاد الأوروبي؛
 - ساهم هذا النوع من التدفقات بين الدول في التأثير على تطور الفكر المحاسبي والمحاسبة الدولية.
- 2-3 تباين الممارسة المحاسبية بين الدول: تختلف طرق وأساليب الممارسة المحاسبية من بيئة لأخرى وطبقا لمتطلبات البيئة الإقتصادية لكل دولة، ويوزع هذا الاختلاف إلى عدة عوامل نذكر منها:
- النظام الإقتصادي السائد؛

* نقصد بالمعايير المحاسبية الدولية الإشارة إلى كل من معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

¹ نبيه عبد الرحمان الجبر، مرجع سبق ذكره، ص 07.

- النظام السياسي؛
- المستوى الثقافي ودرجات تقدم البحث العلمي في المجال المحاسبي؛
- توفر هيئة مهنية مستقلة أو حكومية من عدمه، يؤثر على ميدان المحاسبة.

3 أهداف المحاسبة الدولية.

في ظل بيئة تتغير نحو تدويل الإقتصاد والمعاملات التجارية والمالية، كان لابد للمحاسبة أن تتطور في نفس الاتجاه كونها شديدة التأثير بعوامل البيئة المحيطة بها، وفي ظل هذه الظروف عرفت المحاسبة أهدافاً جديدة تتمثل في تقديم معلومات ملائمة وقابلة للفهم والمقارنة على المستوى الدولي لعدد مختلف من مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية في مختلف أنحاء العالم بهدف مساعدتهم على اتخاذ قرارات رشيدة، وهذا ما تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيقه:¹

- دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة إيجاد أسباب الاختلاف بينها؛
- تدعيم البعد الدولي لمحتوى القوائم المالية للشركات خاصة منها المتعددة الجنسيات من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية والمقارنة بينها؛
- توفير الحلول للمشاكل المحاسبية ومتابعتها على المستوى الدولي؛
- إيجاد نوع من الإتساق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي؛
- تنسيق وضع المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق المنظمات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية؛²
- محاولة إيجاد إطار تصوري يحكم وينظم الممارسة المحاسبية، وكذا الحد الأدنى لمحتوى القوائم المالية على المستوى الدولي.

لذلك تبذل الجهود على المستوى الدولي لتطوير معايير محاسبية لتحديد الطرق السليمة للقياس، الإدارج والإفصاح، لهذا يراعى في إصدارها الإعتماد على إطار تصوري متكامل يضم كلاً من الأهداف والفروض والمبادئ والمفاهيم، وقد أوجدت التطورات التي شهدتها البيئة الإقتصادية العالمية من خلال تحرير الإقتصاد من سيطرة الدولة الواحدة أثراً في بيئة المحاسبة، مما فرض ضرورة تجنب سلبيات تعدد الأنظمة المحاسبية وإختلافها من دولة لأخرى.

¹ سعود جايد العامري، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 28.

4 أهمية المحاسبة الدولية.¹

- متطلبات أسواق رؤوس الأموال الدولية من بيانات ومعلومات مالية ومحاسبية؛
- التحليل الدولي المقارن للأنظمة والمعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة؛
- مساعدة الجهات المستخدمة للمعلومات المالية والمحاسبية على اتخاذ مختلف القرارات؛
- تساهم في زيادة حجم الاستثمارات الدولية؛
- لتسجيل المعاملات التجارية الدولية ضرورة وجود معايير محاسبية دولية؛
- تساهم في وضع قواعد ومعايير احتساب نتائج الأعمال والمشاكل الخاصة بمعالجة المعاملات التجارية في الشركات المتعددة الجنسيات.

5 أسباب تباين وإختلاف المعايير المحاسبية بين الدول.

إن إختلاف ظروف البيئة الإقتصادية من دولة لأخرى أدى إلى إختلاف وتباين إحتياجات كلاً منها للمعلومات والبيانات المالية وهذا ما أدى بالضرورة إلى تباين وإختلاف في القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في كل دول العالم وتعود أسباب تباين المعايير المحاسبية بين دول العالم إلى النقاط التالية:²

5-1 إختلاف الظروف والأنظمة الإقتصادية بين الدول: إن طبيعة النظام الإقتصادي السائد في الدولة هو من يملئ أي نظام محاسبي يفي بمتطلباته، أي أن إحتياجات النظام الإشتراكي الذي يقوم على المركزية وسيطرة الدولة على وسائل الإنتاج لن تكون نفسها حتما إحتياجات النظام الإقتصادي الحر، المبني على قوى العرض والطلب، كل هذه الظروف تنعكس على الأنظمة الإقتصادية المتبعة في تلك الدول.

5-2 إختلاف الثقافة والخلفية الحضارية: إن إختلاف الخلفية الدينية واللغوية يعد أحد أهم أسباب تباين الممارسة المحاسبية بين الدول، خاصة وأن المعايير المحاسبية الدولية تعبر عن فلسفة معينة ضمن محيط معين، لضبط الأحداث الإقتصادية، كما أن هذه الأخير لا تعد بجميع لغات العالم من طرف الهيئة المصدرة لها وبالتالي فإن ترجمتها إلى اللغات الوطنية (الرسمية) قد يحملها إلى معان أخرى، كما أن إختلاف القيم والمفاهيم السائدة هي الآخر تؤثر من خلال عدم الإتفاق على مفاهيم محددة لبعض المصطلحات من بلد لآخر.

5-3 دور الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة: تتولى في بعض الدول الهيئات المهنية أو منظمات مستقلة مهمة إعداد المعايير المحاسبية وأحيانا توكل لها مهمة مراقبة مدى تطبيقها، بينما تتولى في دول أخرى هيئات رسمية

¹ سعود جايد العامري، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

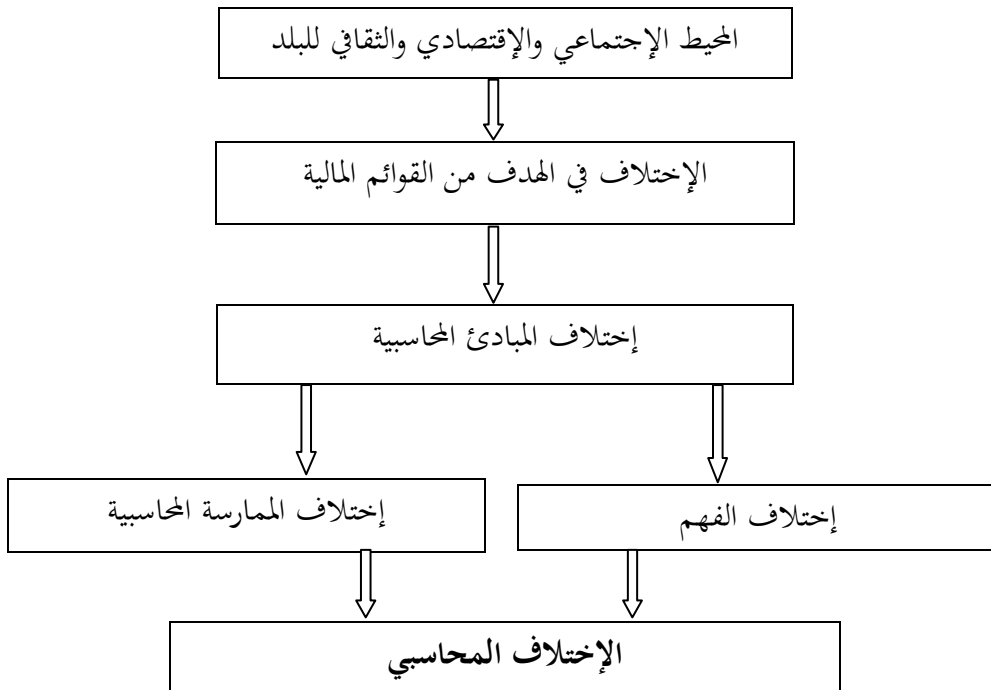
² زياد هاشم يحي السقا، قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطبع والنشر، العراق، 2003، ص 195.

(حكومية) مهمة الإعداد والإشراف دون تدخل أي هيئات مهنية أو منظمات مستقلة، ويؤثر هذا الاختلاف في الهيئة المشرفة على إعداد المعايير المحاسبية من خلال إشراك الفئة المهنية - الأقرب للواقع - من عدمه على إعداد وتطوير المعايير المحاسبية.

4-5 **إختلاف القوانين والتشريعات المنظمة للنشاط الإقتصادي:** يعد اختلاف القوانين والأنظمة السائدة من بلد لآخر سبباً في تباين الممارسة المحاسبية مثل قانون الضرائب، القانون التجاري وقانون الإستثمار. وهذا نظراً للظروف الإقتصادية والإجتماعية وبالتالي قد تتعارض هذه القوانين ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مما يؤدي بالضرورة إلى تباين مكونات القوائم المالية وعدم القدرة على مقارنتها نتيجة لأثر القوانين سالفة الذكر على الممارسة المحاسبية.

5-5 **مصادر التمويل:** تشكل مصادر التمويل عنصراً هاماً خاصة بالنسبة للمؤسسات المدرجة في الأسواق المالية والتي تتطلب منها إعداد بيانات مالية وفقاً لمتطلبات وإحتياجات هذه الأسواق، أما بالنسبة للمؤسسات الغير مدرجة في السوق المالي أو في حالة عدم وجود سوق مالي نشط، فإن مصادر التمويل التي تعتمد عليها المؤسسات في هذه الحالة القروض وبالتالي سيتم التركيز فقط على حماية المقرضين دون سواهم من مستخدمي البيانات والمعلومات المالية. ويمكن توضيح أصول الإختلاف المحاسبي من خلال الشكل الموالي:

الشكل (1.1) أصول الإختلاف المحاسبي



Source: Bernard REFFOURIER, Axel HALLER, Peter WALTON, Comptabilité internationale, Edition libraire cuibert France, 1997, P2.

المبحث الثاني: الإتجاه الدولي نحو التوافق المحاسبي

نحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مفاهيم حول التوافق المحاسبي وبعض المفاهيم ذات العلاقة مثل التوحيد المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية.

1. الإتجاه الدولي نحو التوافق المحاسبي.

سنحاول الوقوف على مفهوم التوافق المحاسبي وأهم المصطلحات ذات العلاقة به.

1-1 مفهوم التوافق والتوحيد المحاسبي.

سنحاول الوقوف على مفهوم كل التوافق والتوحيد المحاسبي لتوضيح دلالات كل مصطلح.

1-1-1 التوافق المحاسبي: يقصد به تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلاً من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى التوافق يعني عملية زيادة إنسجام النظم المحاسبية الموجودة في مختلف دول العالم وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها وهذه تعتبر خطوة جوهرية في طريق المحاسبة الدولية.¹

وعرفه Nobes et Parker على أنه: "عملية رفع درجة الإنسجام في التطبيقات المحاسبية من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات".²

ومنه يمكن تعريف التوافق المحاسبي على أنه تلك الجهود الرامية إلى الحد من الاختلافات في الممارسة المحاسبية بين دول العالم، بهدف الوصول إلى معلومات محاسبية ومالية يمكن قراءتها، مقارنتها وفهمها على المستوى الدولي.

1-1-2 التوحيد المحاسبي: (التمائل المحاسبي*) يشير مفهوم التوحيد المحاسبي إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى، وهو درجة عالية وجدد متقدمة من التجانس والتمائل المحاسبي، الذي يؤدي إلى تعميم وتطبيق مبادئ وممارسات محاسبية واحدة على المستوى الدولي.³

¹ زياد هاشم يحيى السقا، قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، مرجع سبق ذكره، ص 178.

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 268-269.

* يحمل مصطلح التماثل المحاسبي نفس المعنى لمصطلح التوحيد المحاسبي.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 18.

وعرفته جمعية المحاسبين الأمريكيين بأنه: الثبات في التبويب، المصطلحات والقياس.¹

أما المخطط المحاسبي المراجع لسنة 1982 فقد تناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى:²

- تحسين المحاسبة؛
- فهم أنواع المحاسبات وإجراء الرقابة عليها؛
- مقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت والمكان؛
- دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات؛
- إصدار الإحصائيات.

إذاً يمكن تعريف التوحيد المحاسبي على أنه توحيد النظم، القواعد والسياسات المحاسبية التي تطبقها مجموعة من الدول.

كما أنه يوجد مصطلحات ذات علاقة بالمفاهيم السابقة مثل الترميز المحاسبي (Normalisation Comptable) فالترميز غير التوافق حيث يعطي بصفة عامة الإنطباع بأنها مجموعة من القواعد الجامدة والضيقة وأنه يمكن تطبيق معيار واحد في كل المواقف، لذلك تعتبر أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي، أما مصطلح التوافق فهو أكثر مرونةً وانفتاحاً ولا يأخذ بمنهج مقياس واحد يناسب الكل وإنما يأخذ بعين الاعتبار الفروق الوطنية.³

وتقترب دلالات مصطلح التوافق المحاسبي من التناسق المحاسبي (Harmonisation Comptable) الذي عرفه البعض على أنه عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها.⁴

ويشير التوحيد المحاسبي إلى التجانس الكلي دون وجود أي اختلافات في المبادئ والممارسات المحاسبية، بينما يعني التوافق تطبيق معايير مختلفة ومحاولة تكيف النظم والمعايير المحاسبية بين الدول.

إذاً فالتوحيد المحاسبي يشير إلى استخدام مقياس واحد لجميع الدول دون التنبؤ بأثر ذلك على البيئة الاقتصادية والاجتماعية وخصوصية كل دولة لذلك يعتبر تحقيق التوحيد المحاسبي بعيد المنال ومرحلة متقدمة في الفكر المحاسبي بينما التوافق المحاسبي يأخذ بعين الاعتبار الفروق والخصوصيات بين الدول دون إهمال قابلية المقارنة، لذلك التوافق

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 267.

² مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر، مقال منشور بمجلة الباحث، عدد 01، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2002، ص 53.

³ محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 349.

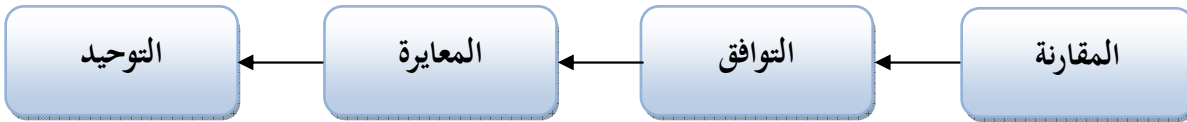
⁴ نفس المرجع السابق، ص 349.

المحاسبي لا يلغي الاختلافات المحاسبية بين الدول ويحاول تسويتها مع أهداف المحاسبة بين الدول كخطوة أولى بهدف إبراز الاختلافات الجوهرية وتصحيحها.

لذلك فالجهود الدولية من طرف الهيئات المهتمة تعمل على تحقيق التوافق المحاسبي من خلال الحد من الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي ومحاولة إبقاء هذه الخلافات في حد أدنى وإزالة التناقضات غير المبررة تلك المتعلقة بالقياس، الإدراج والإفصاح.

ويمكن توضيح أهم المراحل التي تسبق عملية التوحيد بداية من مقارنة الأنظمة المحاسبية في الشكل الموالي:

الشكل (2.1) مراحل التوحيد المحاسبي



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 365.

2. الهيئات الدولية الداعمة للتوافق المحاسبي.

هناك العديد من الهيئات المعنية بتعزيز وتدعيم التوحيد المحاسبي عبر العالم نذكر منها:

2-1 مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية: يعتر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخول لها إصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية وتسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP). كما توجد عديد الهيئات الأخرى المهتمة بإصدار النشرات المتعلقة بالممارسة المهنية للمحاسبة، تتمثل في:¹

- هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC)؛

- معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)؛

- مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB)؛

- مؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية.

2-2 مجلس معايير المحاسبة الدولية: بدأ عمله منذ عام 2001 من مقره في لندن كهيئة مستقلة مصدرة لمعايير المحاسبة الدولية حيث انتقلت إليه هذه المسؤولية من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي أنشئت عام 1973. أصدرت هذه اللجنة من عام 1973 إلى غاية 2000 مجموعة من المعايير بإسم معايير المحاسبة الدولية وبلغ عددها 41 معيار.²

ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة لكافة مستخدمي المعلومة المالية والمحاسبية. لهذا الغرض يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة في مختلف بلدان العالم بهدف تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة على المستوى الدولي.

وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:³

- تحسين استخدام وتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

- تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية بهدف الوصول لحلول ذات نوعية جيدة؛

- تطوير مجموعة من المعايير المقبولة قبولاً عاماً ذات نوعية وقابلة للفهم والتطبيق.

¹ Robert OBERT, **Pratique des normes IFRS**, Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2013, P32.

² Philippe RAIMBOURG, **Comptabilité générale**, 4^e édition, BREL, 2006, Pris, P211.

³ http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/historique_de_l_iasb. Consulté le 10/03/2015 à 17:30.

2-3 **الاتحاد الدولي للمحاسبين:** تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني، ومقره نيويورك ويضم حالياً في عضويته 155 عضواً ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب، ويهدف إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى الدولي من خلال إصدار المعايير الدولية للتدقيق، وإرشادات أخلاقية المهنة المحاسبية وتشجيع التعليم والتطوير المحاسبي.¹

2-4 **منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي:** وتضم هذه المنظمة الدول الصناعية الكبرى (تسمى نادي الأغنياء) وتدعم هذه المنظمة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، كما تقوم بإعداد أبحاث حول معايير المحاسبة الدولية. في عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل إرشاد للشركات المتعددة الجنسيات حول التقارير المالية والإفصاحات غير المالية، كما تهتم هذه المنظمة بموضوعات الحوكمة المؤسسية.²

2-5 **هيئة الرقابة والإشراف على البورصات:** تم إنشاؤها سنة 1934 وهي هيئة حكومية تشرف على احترام وتنفيذ قوانين الأوراق المالية، وإصدار المعايير الفنية التي تحكم طرق إعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق المالية.³

2-6 **الجمعية الأمريكية للمحاسبة:** عبارة عن منظمة علمية تضم مجموعة من الباحثين والأساتذة المهتمين بالمجال المحاسبي، تصدر مجلة ربع سنوية، تسمى The Accounting Review تأسست عام 1916⁴، لديها تاريخ حافل بالأعمال العلمية، لذلك تعتبر منبراً علمياً لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي، وبالتالي تعتبر الجمعية مجالاً لتعبير الأكاديميين عن آرائهم حول مواضيع المحاسبة المختلفة.⁵

2-7 **المجمع العربي للمحاسبين القانونيين:** تأسست جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عام 1986 (الأردن)، كهيئة مهنية محاسبية مستقلة غير ربحية من قبل نخبة من المحاسبين العرب تهدف للمحافظة على الإستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للإرتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، وتعد أهم أهداف الجمعية:⁶

- السعي لتطوير علوم المحاسبة والتدقيق وما يتصل بها أو يتفرع عنها؛

¹ مأمون حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2011، ص 110.

² نبيه عبد الرحمن الجبر، مرجع سبق ذكره، ص 64.

³ <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>. Consulté le 08/03/2015 à 16:07

⁴ <http://aaajournals.org/>. Consulté le 08/03/2015 à 16:07

⁵ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، "منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 309.

⁶ http://www.ascajordan.org/page.aspx?page_key=asca_jorda_foundation&lang=ar, Consulté le 22/03/2015 à 20:51

- تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك إلى أعلى المستويات المهنية فيما بين أعضاء الجمعية وحفظ إستقلالهم المهني؛
- تشجيع وتسهيل نشر وتبادل المعلومات حول الأمور المهنية سواءً بين الأعضاء أو سواهم وذلك عن طريق عقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات الخاصة ونشر الدوريات والإصدارات المهنية.

3. المعايير المحاسبية الدولية.

سيتم الوقوف عند نشأة المعايير المحاسبية الدولية، مفهومها وأهميتها وصولاً إلى دوافع إصدارها ومزايا تطبيقها في العالم.

3-1 نشأة المعايير المحاسبية الدولية.

منذ مدة بُدأ التفكير في توفيق وتقريب الممارسات المحاسبية التي كانت تطبقها مختلف الشركات في عرض قوائمها المالية خاصة منها تلك التي لديها فروع في عدة دول، و تعود أولى المبادرات إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904، بمدينة سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية حين تم الاتفاق على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المشاركة.¹

وتعاقبت بعد ذلك مجموعة من المؤتمرات التي هدفت في مجملها إلى دراسة التوافق في الممارسات المحاسبية عبر العالم، حيث نتج عنها تشكيل مجموعة من الهيئات الدولية ذات الإهتمام بالجمال المحاسبي على المستوى الدولي وصولاً إلى تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 كأول هيئة عالمية مستقلة تعنى بدراسة المشاكل المحاسبية ومحاولة التوفيق فيما بينها من خلال إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

3-2 مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

حتى يتسنى التطرق لمفهوم المعايير المحاسبية الدولية كان بالضرورة الوقوف على مفهوم مصطلح المعيار المحاسبي والتمييز بين هذا الأخير والاتفاقية والقاعدة.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 429-430.

3-2-1 مفهوم المعيار: أصل كلمة (norme) يعود إلى الكلمة اللاتينية (norma) ويقصد بها الزاوية القائمة

المستخدمة في القياس الهندسي. ولغة يقصد به النموذج الذي يعد مسبقاً ويتم على ضوئه مقارنة طول أو وزن أو جودة شيء معين.¹

وكلمة معيار هي ترجمة للكلمة الإنجليزية (standard) ويقصد بها لغة "نموذج يوضع مسبقاً يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته".²

ويُعرفه محمد المبروك أبو زيد بأنه: "نموذج معد مسبقاً ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته، وأياً كانت هذه المعايير يقصد بها الموازين أو المقاييس المعتمدة والمقبولة من قبل المجموعة أو الدولة أو العالم، للقياس أو للحكم بواسطتها على شيء معين".³

وبناء على ما سبق يمكن تعريف المعيار بوجه عام على أنه المرجعية أو القاعدة العامة التي يتم على أساسها قياس شيء معين.

3-2-2 مفهوم المعيار المحاسبي: هو المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث الإقتصادية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها، وبالتالي يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المحاسبية.⁴

وتعرف المعايير المحاسبية على أنها النماذج أو الإرشادات العامة تؤدي إلى توجيه الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق وترشيدها ومن ثم الرقابة عليها.⁵

كما يقصد به مجموعة المقاييس والإرشادات المرجعية التي يستند إليها المحاسب عند القيام بعمله من قياس، الإثبات والإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الإقتصادية للمشروع.⁶

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 85.

² عزيز عبد الرزاق، المحاسبة والمراجعة الدولية، مطبعة كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2002، ص 102.

³ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 58.

⁴ حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، دار حنين، عمان، الأردن، 1995، ص 45-46.

⁵ مأمون حمدان، حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 104.

⁶ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 58.

ويعرف المعيار المحاسبي على أنه قاعدة للمحاسبة تهدف إلى تحسين أساليب مسك الدفاتر المحاسبية والفهم الجيد لها ورقابتها، وتتكون المعايير المحاسبية من المبادئ والقواعد والأساليب التي تندرج في إطار محاسبي متكامل.¹

ويأخذ المعيار المحاسبي الدولي بشكل عام العناصر التالية:² موضوع المعيار، مقدمة المعيار، الأحكام الإنتقالية، التعريف بالمصطلحات، الإفصاح، الملاحق وتاريخ السريان.

من خلال المفاهيم السابقة يمكن تعريف المعيار المحاسبي على المرجع أو الدليل، الذي يسترشد به المحاسب عند معالجته للأحداث الإقتصادية بهدف إعداد قوائم مالية تفي بإحتياجات مختلف مستخدميها.

3-3 ظهور المعايير المحاسبية الدولية وتطورها.

لقد شهدت المحاسبة في العقود الأخيرة من القرن العشرين إهتماماً واسعاً حيث شكلت سنة 1972 منعرجاً تاريخياً في تطور المحاسبة بإعتبار أنه لم تحظ بإهتمام كبير قبل هذه السنة بالنظر إلى ما تحقق بعدها. ويمكن الوقوف على أهم المؤتمرات الدولية التي عقدت قبل سنة 1972 والتي كان من أهدافها محاولة تقليل الاختلاف في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي. ومن بين هذه المؤتمرات نذكر:³

- عام 1904 مؤتمر سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية حضره أكثر من 360 عضواً وقد دار البحث حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول؛
- عام 1917 تم تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين؛
- عام 1926 عقد المؤتمر المحاسبي الثاني في أمستردام حضره مندوبون كل من أوروبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية، كندا وهولندا؛
- عام 1929 عقد المؤتمر المحاسبي الثالث في نيويورك وتناول محاور تتعلق بالإستهلاك والمستثمر، الإستهلاك وإعادة التقويم، السنة الجارية؛
- عام 1932 بدأ العمل بصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)؛
- عام 1933 عقد المؤتمر المحاسبي الرابع في لندن وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية بالإضافة إلى حضور 79 زائر، وبلغ عدد الدول المشاركة فيه 22 دولة؛

¹ LEXIQUE FINANCE , LETTRE N, Définition Norme comptable.

<http://www.trader-finance.fr/lexique-finance/definition-lettre-N/Norme-comptable.html>, Consulté le 17/03/2015 à 07:42.

² يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ مأمون حمدان، حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 103.

- عام 1938 عقد المؤتمر المحاسبي الخامس بألمانيا وبلغ عدد المشاركين فيه 320 وفداً فضلاً عن 250 مشاركاً من باق أنحاء العالم؛
- سنة 1949 مؤتمر المحاسبة الأمريكي؛
- بعض المؤتمرات التي عقدها الإتحاد الأوروبي للخبراء الإقتصاديين والماليين كل ثلاث سنوات بهدف معالجة المشاكل المحاسبية على المستوى الأوروبي، وكان أول مؤتمر سنة 1951 والذي ضم 12 جمعية محاسبية أوروبية؛
- عام 1952 عقد المؤتمر المحاسبي السادس في بريطانيا حيث سجل في المؤتمر 2510 عضواً؛
- عام 1957 عقد المؤتمر العالمي السابع بأمستردام، وشارك فيه أكثر من 104 منظمة محاسبية من 40 دولة؛
- مؤتمرات الإتحاد الإقليمي لمحاسبي آسيا والمحيط الهادئ وعقد سنة 1957 أول مؤتمر؛
- عام 1962 عقد المؤتمر العالمي الثامن في نيويورك، وشارك فيه 83 منظمة مهنية من 48 دولة وقدم فيه 45 بحثاً؛
- عام 1966 تم تأسيس جمعية المحاسبة الأمريكية المهتمة بمواضيع المحاسبة الدولية، كما تم تأسيس في نفس السنة المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين بهدف إجراء دراسات مقارنة بين كل المملكة المتحدة، كندا والولايات المتحدة الأمريكية؛
- عام 1967 عقد المؤتمر العالمي التاسع في باريس؛
- عام 1972 عقد المؤتمر العالمي العاشر في سيدني بأستراليا، شاركت فيه أكثر من 59 دولة؛
- عام 1973 تم الإتفاق على إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) من طرف مجموعة من الهيئات المحاسبية المهنية؛
- عام 1975 صدور أول معيارين محاسبين دوليان عن (IASB) وهما IAS1 وIAS2¹؛
- عام 1977 عقد المؤتمر الحادي عشر بألمانيا وحضر فيه ممثلي أكثر من 100 دولة؛
- عام 1982 إنعقاد المؤتمر الثاني عشر في المكسيك، كما تم في نفس السنة إرتفاع أعضاء (IASB) إلى 17 عضو يضم 13 دولة معينة من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) و 4 أعضاء للمنظمات المهنية المهتمة بالتقارير المالية.²
- عام 1987 إنعقاد المؤتمر الثالث عشر في طوكيو؛

¹ Deloitte, **IFRSs in your pocket**. 2012 P. 16.

<http://www.deloitte.com/multifiledownload?solutionName=deloitte.com&fileIds=74a5d3705147a310VgnVCM1000003156f70aSTFL>. Consulté le 31/03/2015 à 19:42.

² Idem, P 16.

- عام 1992 عقد المؤتمر الرابع عشر وكان موضوعه دور المحاسبين في إقتصاد شامل شارك فيه 106 هيئة محاسبية من 78 دولة وحضره 2600 مندوب من كل أنحاء العالم؛
- عام 1995 اللجنة الأوروبية تدعم الإتفاق بين (IASC) والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) كما أوصت هذه الأخيرة بتبني (IAS) من طرف دول الإتحاد الأوروبي؛¹
- عام 1997 عقد المؤتمر الخامس عشر في باريس؛
- عام 2001 إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لتصبح تحت إسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- عام 2002 عقد المؤتمر السادس عشر في هونغ كونغ حضره حوالي 90 مندوباً تدرجت موضوعاته حول الشمولية وأخلاقيات المهنة؛
- عام 2006 عقد مؤتمر السابع عشر في إسطنبول بتركيا تحت شعار النمو والإستقرار الإقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم.

وامتازت المرحلة بعد 1972 بالعمل وتكثيف الجهود على المستوى الدولي للتقليل من هوة الإختلاف والتباين في الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي فمن خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة والذي عقد بمدينة سيدني بأستراليا سنة 1972 حيث انبثق عنه إنشاء منظمتين محاسبتين تهتمان بالتباين والإختلاف المحاسبي على المستوى الدولي، وهما لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977.²

3-4 أهمية المعايير المحاسبية الدولية.

- تكتسي المعايير المحاسبية أهمية بالغة كونها تلقى إهتماماً من جميع الأطراف ذات العلاقة من مهنيين أو أكاديميين مهتمين بهذا المجال، ويمكن حصر أهمية المعايير المحاسبية في النقاط التالية:³
- تساهم المعايير في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى الإجهاد الشخصي وما يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في إختيار السياسات المحاسبية المستخدمة، كما يؤدي ذلك إلى زيادة تباين الممارسات المحاسبية مما ينتج عنها بالضرورة عدم القدرة على مقارنتها؛

¹ Idem, P 16.

² محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ بالرفقي تيجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مقال بمجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، جامعة سطيف، الجزائر، 2005، ص 82.

- وجود غطاء موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل ضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية، والمصلحة العامة من ناحية أخرى؛
- إن الإعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية؛
- وجود معايير محاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة وتعتبر خط دفاع عند وجود تدخلات أو إشراف من جهات أخرى.

3-5 دوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

- إن إصدار المعايير المحاسبية الدولية وتبنيها من قبل العديد من الدول إرتبطَ بعدد من الدوافع نذكر أهمها فيما يلي:¹
- يعد التباين في الممارسات المحاسبية بين الدول دافعاً كافياً في حد ذاته للبحث عن معايير محاسبية دولية وتوحيدها من خلال توحيد أسس القياس، الإدراج والإفصاح؛
 - زيادة وتضخم حجم التجارة الدولية وزيادة مستوى الإستثمار الدولي، وتزايد إنتشار الشركات المتعددة الجنسيات أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية دولية. ومنه كان بالضرورة التفكير في معايير محاسبية يحتكم إليها في مختلف دول العالم؛
 - الإهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات والهيئات المحاسبية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق والتجانس في الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول؛
 - إن الأزمات الاقتصادية التي عصفت بالكثير من دول العالم والتي أدت إلى زيادة إحتياجات التمويل فيها، أدى إلى إندماج إقتصادياتها من خلال الشركات المتعددة الجنسيات التي زاد انتشارها من خلال الإستحواذ على شركات في دول أخرى، وباعتبار أن هذه الشركات ملزمة بنشر معلومات عن مركزها المالي من خلال قوائمها المالية، لذا فهي بحاجة إلى تبني معايير محاسبية يتم على أساسها إعداد هذه المعلومات. بحيث تلقى القبول العام من طرف جميع مستخدمي هذه الأخيرة خاصة منها تلك المتعلقة بالأسواق المالية؛
 - لا يمكن للمحاسبة مواكبة التغيرات والتطورات والمتطلبات الدولية الحديثة دون وجود معايير محاسبية دولية ضمن إطار موحد ليصبح بمقدورها مواكبة هذه التغيرات والمتطلبات؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 21.

- ظاهرة تدويل الأسواق المالية، والحاجة الملحة إلى لغة مشتركة في إعداد التقارير المالية للشركات.

3-6 مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

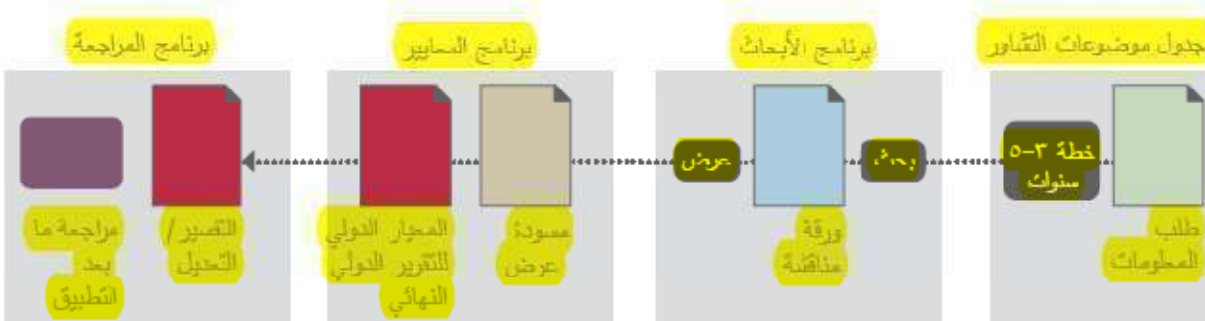
منها جملة من المزايا والفوائد الناتجة عن تبني وتطبيق المعايير المحاسبية، ومن بين أهم المزايا الناتجة عن تطبيق معايير محاسبية موحدة ما يلي:

- سهولة الدخول والاندماج في أسواق رؤوس الأموال الأجنبية مما يسهل عملية تدفق الإستثمارات وتشجيعها؛
- زيادة مصداقية مؤشرات أسواق رؤوس الأموال الوطنية مقارنة بأسواق رؤوس الأموال الأجنبية مما يعطي احتمالية أكبر للشراكة والاندماج بين مختلف الإقتصاديات؛
- زيادة مصداقية القوائم المالية للشركات في الدول النامية مما يساهم في زيادة فرصها في الحصول على الإستدانة؛
- تخفيض تكاليف ترجمة القوائم المالية من بلد لآخر، الناتج عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تلقى قبولاً عاماً في التطبيق؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يحقق قابلية مقارنة البيانات المالية بين مختلف الدول؛
- زيادة قابلية فهم ومقارنة محتوى القوائم المالية بين مختلف الدول ومن مختلف مستخدمي المعلومات والبيانات المالية وهذا ناتج عن تطبيق لغة مشتركة عند إعدادها؛
- زيادة مستوى الشفافية والمصداقية مما يساهم في زيادة الحاكمية المحاسبية؛
- المعايير المحاسبية الدولية تساهم في تخفيض تكاليف إصدار معايير محاسبية وطنية باعتبارها أساس ومرجعية لهذه الأخيرة.

3-7 مراحل إصدار المعيار المحاسبي.

تمر عملية إصدار المعيار المحاسبي بمجموعة من المراحل أخذاً بعين الاعتبار المنظمات الوطنية والخبراء، معدي ومستخدمي القوائم المالية من خلال إبداء آرائهم، ويمكن عرض هذه المراحل من خلال الشكل الموالي الذي يتبعه مجلس معايير المحاسبة الدولية قبل إصدار أي معيار:

الشكل (3.1) مراحل إصدار المعيار المحاسبي



المصدر: موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يقوم بتحديد واستعراض القضايا المرتبطة بموضوع محتمل أو مشكلة معينة في مجال معايير المحاسبة الدولية من خلال وضعها ضمن برنامج عمله ثم بعد ذلك يتم إعداد مخطط لمشروع العمل من خلال إعداد ونشر ورقة مناقشة للتعليق العام تسمى (Discussion Paper) توجه للخبراء التقنيين من أجل أخذ آرائهم والتعليق عليها بهدف دراسة المشروع المقترح من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبعد إستلام الردود المقدمة من طرف الخبراء يقترح المجلس مسودة عرض للمعيار (Exposure Draft) ويتم بعد ذلك نشر مسودة العرض لسبر الآراء على مشروع المعيار المقدم الذي يجب أن يحظى بموافقة على الأقل 9 أعضاء من المجلس قبل إصداره، والموجهة أساساً إلى الهيئات والجمعيات المحاسبية والأسواق المالية والمؤسسات المعنية بالمعايير المحاسبية الدولية، وفي المرحلة الأخيرة بعد الأخذ بعين الاعتبار مختلف الآراء والتعليقات على نشرة المسودة ومناقشتها في جلسات مفتوحة من قبل المجلس بعد ذلك يقوم المجلس بإصدار المعيار المحاسبي بعد موافقة على الأقل 9 من أعضائه، بالإضافة إلى أي آراء مخالفة يتم إدراجها في المعيار المنشور، وإعلان تاريخ بداية سريانه، ومتابعة تطبيقه، من أجل الرد على أي إستفسارات قد يطرحها مستخدم المعلومة المالية أو معديها.¹

¹ Deloitte, Op.cit, P 13.

3-8 خصائص المعايير المحاسبية.

- يمكن حصر أهم خصائص معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية فيما يلي:¹
- يتم إعداد المعايير طبقا لمتطلبات الواقع الإقتصادي أي بتغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني للأحداث الإقتصادية؛²
- تغليب مصلحة مستخدم البيانات والمعلومات المالية من مساهمين ودائنين ومستثمرين؛
- فك إرتباط المحاسبة بالجباية أي إعتبار هذه الأخير كأحد مستخدمي البيانات والمعلومات المالية على قدم المساواة والأطراف الأخرى؛
- إدخال مفاهيم ومعالجات جديدة مثل القيمة العادلة والقيمة الحالية،³ وخسارة القيمة بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على قيمة الأصول والخصوم؛

3-9 أهداف المعايير المحاسبية الدولية.

- يهدف إصدار المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:
- تقليل درجة الاختلاف في الممارسة المحاسبية خاصة الظروف المتشابهة على المستوى الدولي؛
- زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية؛
- تحديد طرق القياس المناسبة وشروطها، بهدف إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي وإيصال نتائج سليمة إلى مختلف مستخدمي القوائم المالية؛
- تمكن من إعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة والتحقق؛
- تسهيل عملية انتقال رؤوس الأموال بين الدول؛
- تنشيط أسواق رؤوس الأموال وزيادة عمليات التمويل عن طريقها؛
- تساهم في تحقيق التوحيد المحاسبي في المدى البعيد.

¹ Stephan BRUN, **L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Gualino éditeur, Paris, 2004, P 18.

² Philippe DANJOU, **une mise au point concernant les international financial reporting standards (NORMES IFRS)**, 1^{er} Février 2013, P 14.

<http://www.ifrs.org/Features/Documents/Mise-au-point-concernant-les-normes-IFRS-February-2013.pdf>. Consulté le 22/03/2015 à 17:35.

³ Idem, P 09.

3-10 صعوبات وتحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

تصنف الصعوبات التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلى صعوبات محلية (وطنية) وأخرى دولية، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

3-10-1 الصعوبات المحلية (الوطنية):

وتتمثل في:

- غياب هيئة محاسبية مستقلة لبعض الدول تتولى الإشراف على وضع المعايير المحاسبية ومقارنة هذه الأخيرة مع المعايير الدولية ومحاولة القضاء على أهم الفروق الجوهرية. وكذا متابعة الجديد على المستوى الدولي في هذا المجال؛
- عدم وجود تشريعات ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد التقارير المالية؛
- غياب أسواق مالية نشطة في بعض الدول النامية مما يجعل للمعلومات المالية استعمالاً محدوداً وبالتالي عدم الإهتمام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما أن المعايير المحاسبية الدولية تتطلب وجود سوق مالي نشط خاصة عند تقييم بعض القيم المنقولة؛
- صعوبة تغيير الذهنيات باعتبار أن الكثير من الدول عمدت إلى استخدام أنظمتها المحاسبية لحقبة طويلة من الزمن مما يجعل مهمة التغيير في الممارسة المحاسبية أمراً صعب المنال في مرحلة قصيرة.

3-10-2 الصعوبات الدولية:

وتتمثل في النقاط التالية:

- كما ذكرنا سابقاً أن المعايير المحاسبية الدولية تعبر عن فلسفة معينة لمعالجة حدث إقتصادي ما، وبالتالي فاللغة التي يعد بها المعيار المحاسبي تشكل عائقاً بالنسبة للدول التي تعيد ترجمته مما قد يؤدي إلى إنحراف المعنى الحقيقي لمضمون هذا الأخير؛
- إختلاف الأنظمة الإقتصادية للدول وإحتياجات كل منها للمعلومات المالية سيؤدي إلى الإختلاف في إثبات الأحداث الإقتصادية، وبالتالي عدم الإتفاق على تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة؛
- كما هو معلوم يتم إستشارة أصحاب المهنة من محاسبين وخبراء في العديد من الدول، من خلال مجموعة من الإستثمارات التي توزع عليهم لأخذ آرائهم حول بعض المشاكل المحاسبية المطروحة قبل إصدار أي معيار محاسبي،

فهل كل الهيئات المهنية على المستوى الدولي يتم إستشارتها؟ وبالتالي قد لا تتماشى الحلول المقترحة للمشاكل المطروحة مع كل دول العالم بإعتبار أنها لم تستشر من خلال الهيئات المهنية لديها؛

- إن الصورة العامة لبعض المعايير وترك التفاصيل لكل دولة على حدا من دون شك سينعكس على التطبيق الصحيح للمعايير المحاسبية الدولية، فقد يتم استغلال الطرح العام لتكييف المعالجة ومتطلبات المحيط الإقتصادي للدولة مما يساهم في ظهور إختلافات جوهرية من دولة لأخرى؛

المبحث الثالث: مداخل إصدار المعايير المحاسبية وتجارب بعض الدول نحو التوافق

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم مداخل إصدار معايير المحاسبة وتجارب بعض الدول في جهودها نحو تكييف الممارسة المحاسبية تماشياً وأعمال التوافق المحاسبي الدولي.

1. مداخل إصدار المعايير المحاسبية.

تباين مداخل إصدار المعايير بين مختلف الدول، نظراً لإختلاف الجهات التي أوكلت لها هذه المهمة من دولة لأخرى، ويمكن حصر أهم مداخل إصدار المعايير المحاسبية في العالم فيما يلي:¹

1-1 المدخل السياسي.

يعتمد هذا المدخل في الأساس على التشريع في تأسيس القوانين المحاسبية، حيث يعتمد هذا المدخل في دول أمريكا اللاتينية وفرنسا ومن بين أهم الانتقادات الموجهة لعملية إصدار المعايير المحاسبية عن طريق التشريعات ما يلي:²

- عملية إصدار القوانين في بيئة كثيرة التغيرات يتطلب وقتاً كبيراً؛
- بهدف جعل هذه المعايير أكثر توافقاً يتطلب ضرورة تغيير هذه القوانين بشكل مستمر وهذا لا يتماشى وإجراءات صدورها؛
- في غالب الأحيان تعتبر القوانين أقل إستجابة للمتطلبات والإحتياجات المتغيرة من وقت لآخر بإعتبار أنه يتسم بالبطء؛
- عادة ما تحتاج القوانين إلى تفسيرات بإعتبار أنها تكون ذات صبغة عمومية؛
- عادة ما تتأثر مختلف التشريعات ومنها المحاسبية، بالاعتبارات السياسية.

1-2 المدخل المهني.

وفقاً لهذا المدخل تعتبر الطبقة المهنية هي المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية ومن بين أهم البلدان الآخذة بهذا المدخل الولايات المتحدة الأمريكية، والدول التي تنتهج المنهج الإنجليزي، حيث يتميز باستجابته للتغيرات في بيئة

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 373.

² نبيه عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 29.

الأعمال نتيجة مرونته وسهولة تعديله من فترة لأخرى بإعتبار أن هناك متخصصين يتعاملون مباشرة مع القضايا والمشاكل المطروحة أمامهم.

1-3 المدخل المختلط بين القطاع العمومي والخاص.

وفقاً لهذا المدخل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة خاصة تعمل على تنظيم عملية التقييس المحاسبي حيث تقوم الحكومة بدعهما والإلتزام بتطبيق ما يصدر عنها من معايير.

وفقاً لهذا المدخل تقوم بإصدار المعايير المحاسبية كلاً من المؤسسات في القطاع العام والخاص، حيث تقوم الحكومة بإنشاء مجالس استشارية تتكون من مجموعة من الخبراء سواء كانوا مهنيين أو أكاديميين، ومن بين الدول المعتمدة لهذا المدخل اليابان.

2. أثر المتغيرات البيئية في صياغة المعايير المحاسبية.

تهدف المحاسبة إلى توفير معلومات محاسبية ومالية وفقاً لمتطلبات البيئة وبالتالي فهي تتأثر بمتغيرات البيئة الإقتصادية والثقافية والقانونية السائدة في بلد ما، وفيما يلي عرض لأثر بعض المتغيرات البيئية على المعايير المحاسبية:

1-2 البيئة الإقتصادية.

مما لا شك فيه أن لإختلاف البيئة الإقتصادية بين مختلف الدول أثراً في النظم المحاسبية السائدة فيها، وبالتالي قد تغير احتياجات المستخدم للمعلومات المحاسبية من بيئة إلى أخرى، فالدول التي تشهد أسواقاً مالية نشطة تحتاج إلى درجة عالية من الإفصاح، بخلاف الدول التي تشهد أسواقاً مالية أقل نشاطاً، كما تؤدي النظم الإقتصادية السائدة في العالم إلى تباين احتياجات كلاً منها، من المعلومات المحاسبية مما يؤثر على طبيعة معايير المحاسبة التي تحكم مختلف الأنشطة الإقتصادية.¹

2-2 المتغيرات السياسية.

إن القرارات السياسية ذات أثر على كل المتغيرات السائدة في بلد ما، ومنها النظم الإقتصادية وبالتالي فإن تدخل الدولة مثلاً في الحياة الإقتصادية من عدمه يؤثر بشكل مباشر في معايير محاسبة هذه الأنظمة، باعتبار أن لكل نظام احتياجاته من المعلومات والبيانات، لذلك قد يتم اتخاذ القرار السياسي بناء على المعطيات التي يوفرها النظام

¹ Radebaugh lee & Others, **International Accounting Multinational Enterprise**, 6th ed, 2006, P17.

المحاسبي السائد، وبالتالي فإن تبني معيار محاسبي معين من عدمه يحتاج إلى إرادة ودعم سياسي بإعتبار أن المعيار يجب أن يمتاز بالقبول من كل الأطراف ذات العلاقة.¹

2-3 المتغيرات القانونية.

يقصد بالمتغيرات القانونية مجموع التشريعات (قوانين، مراسيم، أوامر) التي تحكم الممارسة المحاسبية والتي يجب مراعاتها عند إعداد المعايير المحاسبية، وبالتالي قد تختلف هذه القوانين من دولة لأخرى مثل القوانين الضريبية أو التجارية التي تفرض ضرورة الالتزام بمعايير محددة لمحاسبة بعض الأحداث الاقتصادية، لذلك قد تتأثر الممارسة المحاسبية بشكل مباشر نتيجة بعض النصوص القانونية.

3. تجارب بعض الدول في إصدار المعايير المحاسبية.

ترتبط بشكل عام عملية تنظيم ووضع المعايير بثلاثة أبعاد وهي:²

- تشكيل الجهاز الذي يتولى مهمة بناء وإصدار المعايير؛

- أسلوب العمل أو المراحل التي يمر بها كل معيار قبل إصداره؛

- المنهج المتبع في بناء المعايير.

ويمكن عرض بعض تجارب الدول التي قامت بعدة جهود لتوفيق الممارسة المحاسبية لها والمتطلبات الدولية من خلال إصدار معايير محاسبية في الآتي:

3-1 تجربة الولايات المتحدة الأمريكية.³

قبل عام 1930 كانت المحاسبة غير خاضعة لأي صورة من صور التنظيم، المهني، مما أدى إلى عدم إمكانية مقارنة التقارير المحاسبية لمختلف الوحدات الاقتصادية، ونتيجة لهذه الفوضى في الممارسة المحاسبية وما أدت إليه من إغتيال للأسواق المالية على إثر ذلك طالبت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) بالعمل على تطوير مبادئ ومعايير لمهنة المحاسبة وإصدار بيان رسمي ملزم لكافة الأطراف، وفي حال فشلت المهنة فإن هذه الهيئة سوف تتدخل لتفرض ما تراه مناسباً من مبادئ ومعايير.

¹ فضالة أبو الفتوح علي، المحاسبة الدولية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص 22.

² علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، ط 1، 2011، ص 73.

³ نفس المرجع السابق، 75-76.

في عام 1933 قام مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بتكوين لجنة للإجراءات المحاسبية حيث تمكنت من إصدار 42 نشرة جاءت جميعها معبرة عن رأي اللجنة في معالجة المشاكل المحاسبية التي تم دراستها.

خلال الفترة من عام 1953 و 1959 أصدرت اللجنة 8 نشرات أخرى، وقد وجهت لها مجموعة إنتقادات باعتبار أنها تبحث عن حلول للمشاكل المطروحة فقط دون وجود تصور شامل.

نتيجة لما سبق قام المجمع الأمريكي بتوقيف اللجنة سالفه الذكر وأنشأ محلها مجلس المبادئ المحاسبية بهدف إصدار مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية وخلال فترة عمله الممتدة من عام 1959 إلى 1973 قام بإصدار مجموعة من البحوث حول الفروض والمبادئ الأساسية للمحاسبة، كما أصدر المجلس (31) رأياً حول المشكلات المحاسبية المختلفة وهي عبارة عن حلول مقترحة لمشاكل تواجه المهنة أو تعديلات لمواقف سابقة صادرة عن لجنة الإجراءات المحاسبية.

وقد واجه هذا المجلس مجموعة من الإنتقادات تتعلق أساساً في آرائه المتفاوتة بسبب الضغوط الخارجة عليه من قبل مكاتب المحاسبة الأساسية في الولايات المتحدة الأمريكية ومن قبل هيئة تداول الأوراق المالية ونتيجة لذلك تم حل مجلس المبادئ المحاسبية وتم إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)

وضم المجلس ست تنظيمات وهي:

- جمعية المحاسبين الأمريكيين؛

- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي؛

- إتحاد المحللين الماليين؛

- معهد المديرين الماليين؛

- الجمعية الوطنية للمحاسبين؛

- جمعية الأوراق المالية.

وتحدد المهمة الرئيسية للجمعية الرئيسية المنبثقة عن هذا التنظيم في تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية وعددهم سبعة أعضاء، أربعة منهم محاسبين قانونيين وثلاثة من ذوي الخبرة في شؤون المحاسبة والتمويل، ويعتمد المجلس على لجنة إستشارية مكونة من ثلاثين عضواً يتم تعيينهم وتمويلهم من قبل الجمعية التأسيسية.

وبالنسبة لطريقة العمل فتتكون من ثلاث خطوات مهمة وهي:¹

- تعيين فريق عمل بحثي لكل مشروع مقترح بناء على توصيات اللجنة الإستشارية، يقوم هذا الفريق بإعداد مذكرة مناقشة تتناول الموضوعات والقضايا المتعلقة بالمعيار المقترح البدائل الممكنة ويتم توزيع هذه المذكرة على أكبر عدد ممكن من الأطراف المعنية؛
 - عقد جلسة إستماع لمناقشة الردود يتم في ضوءها إستبعاد المشروع أو إعداد مسودة أولية لمشروع المعيار المقترح ويتم توزيعه على الأطراف المعنية لإبداء الرأي؛
 - بناء على الردود الكتابية التي ترد إلى المجلس يتم إدخال التعديلات اللازمة على المسودة الأولية للمعيار ويطبق بشأنها الإجراءات السابقة ثم يجري التصويت على الصياغة النهائية للموافقة.
- نلاحظ من خلال ما سبق نوع من الإستقلالية لمجلس معايير المحاسبة المالية وإشراكه لكافة الأطراف المعنية بالتنسيق المحاسبي مما يضفي على عمله صفة الواقعية والشرعية ثم القبول العام.
- 3-2 تجربة مصر.

- تأثرت مصر بالمدخل المهني الذي كان سائداً في المملكة المتحدة منذ فترة الإستعمار البريطاني كما تم تأسيس أول جمعية مهنية للمحاسبين القانونيين تحت إسم الجمعية الملكية للمراجعين والمحاسبين المصريين عام 1947 كما تم تنظيم المهنة بالقانون رقم 133 لعام 1951 وتنظيم مهنة المراجعة بالقانون 156 لعام 1950.²
- قامت مصر في العشرة الأخيرة بالعديد من الإصلاحات التي من شأنها أن تسهل عملية توافق بيئتها الإقتصادية بشكل عام والبيئة المحاسبية على وجه الخصوص والمتطلبات الدولية الداعية نحو التوافق المحاسبي والعمل على القضاء على الاختلافات في الممارسة المحاسبية بين الدولي ومن بين هذه الإصلاحات:³
- العمل على تنشيط السوق المالي وزيادة الشفافية لخدمة مختلف المستخدمين وجلب المستثمرين وزيادة حجم المعاملات خاصة وأن بورصة مصر من أهم البورصات الناشئة في العالم؛
 - الإلتجاء نحو تحرير كل من التجارة الخارجية وإدارة الجهاز المصرفي؛

¹ <http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1351027541293>. Consulté le 04/04/2015 à 23:42.

² مأمون حمدان، حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 46.

³ طارق حماد عبد العال، أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 13.

ولتفعيل هذه الإصلاحات كان لا بد من تطوير النظم المحاسبية مما أدى بالهيئات المهنية والتجمعات العلمية في مصر إلى متابعة التطورات على المستوى الدولي ذات العلاقة بالمعايير المحاسبية الدولية، ومحاولة إصدار معايير محاسبية مصرية.

حيث يتم إعداد المعايير المصرية من خلال الترجمة الحرفية لمحتوى المعايير المحاسبية الدولية، مع إدخال بعض التعديلات التي تتناسب ومتطلبات البيئة الإقتصادية المصرية ويتم إصدار تلك المعايير من جهتين حكوميتين مستقلتين وهما:

- وزارة التجارة الخارجية؛

- الجهاز المركزي للمحاسبة.

وطبقاً لأعمال اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة الدولية والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها، والتي أنشئت طبقاً لقرار وزير الإقتصاد رقم 478 المؤرخ سنة 1997، حيث كلفت هذه اللجنة بإعداد المعايير المحاسبية المصرية، وقد صدر قرار وزير الإقتصاد رقم 503 عام 1997 والذي صدر بموجبه عشرون (20) معيار محاسبي حيث تم إضافة لهم أربعة (04) معايير أخرى. وتم إجراء بعض التعديلات عليها وفقاً للقرارين الوزاريين رقم 256 سنة 1998 والقرار رقم 345 سنة 2002.¹

3-3 تجربة المملكة العربية السعودية.

صدرت معايير المحاسبة المالية السعودية منذ أكثر من عشرين (20) سنة تحت إشراف وزارة التجارة السعودية، ولم تحمل هذه المعايير نفس خصائص المعايير المصرية حيث أنها لم تكن ترجمة حرفية لمعايير المحاسبة الدولية، وإنما صدرت ضمن إطار تصوري يأخذ بعين الاعتبار ظروف البلد وخصائصه الإقتصادية وتتميز معايير المملكة العربية السعودية بما يلي:²

- وجود إطار تصوري يشمل الأهداف والمفاهيم وعناصر القوائم المالية يشكل هذا الإطار مرجعاً لوضع المعايير؛

- تم بناءً على الظروف الإقتصادية والثقافية وضع معايير المحاسبة المالية للمملكة العربية السعودية بخلاف المعايير المصرية؛

¹ محمد شريف توفيق، حسن علي سويلم، إستراتيجية توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة، تجربة دول السعودية، مصر، ماليزيا ومجلس دول الخليج العربي، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2005، ص 36.

² نفس المرجع السابق، ص 30.

- تصدر هذه المعايير من طرف مؤسسة حكومية وتساهم الهيئات المهنية في ذلك من خلال الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

3-4 تجربة الأردن.

يعتبر الأردن من الدول العربية الأكثر تجربة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بإعتبار أن هذا البلد قد ألزم الشركات بإعداد قوائمها المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية والتدقيق الدولية، كما أن هذا البلد يعمل على التحول نحو إقتصاد السوق وقد عقد مجموعة من الإتفاقيات الإقتصادية مثل الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وتوقيع إتفاقية الشراكة المتوسطية مع الإتحاد الأوروبي مما فرض ضرورة الإلتزام بمتطلبات المحاسبة على المستوى الدولي.¹

3-5 التجربة الفرنسية.

تعتبر التجربة الفرنسية من بين أهم التجارب في عملية بناء المعايير المحاسبية والتنميط المحاسبي حيث تتكفل الدولة في هذا البلد بالدور الكامل بخصوص تنظيم مهنة المحاسبة من خلال هيئات مكلفة بذلك، ويتم ضبط الممارسة المحاسبية بمجموعة من النصوص القانونية بالإضافة إلى مدونة حسابات وهو ما يميز هذه التجربة عن بعض التجارب السابقة التي تعتمد على هيئات مهنية مستقلة بالإضافة إلى عدم وجود مدونة حسابات مُلزِمة للمؤسسات.

حيث يشرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) على عملية التقييس المحاسبي ويعمل على الموازنة بين مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية مثل المساهمين، البنوك، الإدارة... أما المستثمرين فليسوا من أولويات الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية حسب (CNC)، وذلك نظراً لعدم أهمية السوق المالي في تعبئة الموارد المالية.²

ويعتبر القانون الضريبي من بين العوامل الأساسية المؤثرة مباشرة على القواعد المحاسبية وتعد مهنة المحاسبة أقل تقنية مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنكلوساكسونية. إلى غاية اليوم أغلب المؤسسات الإقتصادية الفرنسية تحكم محاسبتها قواعد قانونية وجبائية بحتة، أي أنها تضطر إلى تقديم ميزانية للمصالح الجبائية وأخرى لمختلف المستخدمين.³

كما أن القانون والمراسيم المحاسبية تعتبر إمتداد للقانون التجاري، وكل هذه القواعد والتشريعات مضاف إليها القانون الضريبي، تشكل الإطار العام للقواعد المحاسبية المتعارف عليها. وبوجه عام تتميز المحاسبة في فرنسا بالتحفظ

¹ عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية - متطلبات التوافق والتطبيق -، بدون سنة ودار النشر، ص 07.

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2008، ص 93.

³ Hervé PUTEAUX, *normes IAS/IFRS une simple affaire de présentation*, Sage France 2004, P 08.

والسرية مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنكلوساكسونية حيث تعتبر المحاسبة أكثر مرونة وإستجابة للمشاكل المطروحة في المحيط الإقتصادي من خلال إشراك الطبقة المهنية في عملية بناء المعايير المحاسبية.¹

وفي الأخير يمكن أن نستنتج أن الإطار الفكري للممارسة المحاسبية يختلف من بلد لآخر غير أنه يمكن التمييز بين البلدان التي فيها مهنة المحاسبة تخضع إلى المؤسسات المهنية الخاصة وبين البلدان التي يوجد بها التأثير الواضح للقطاع العام على التنميط المحاسبي ومهنة المحاسبة.²

من خلال الطرح السابق يمكن أن نستنتج أن هناك تياران أو نموذجان رئيسيان يحددان طبيعة التنميط المحاسبي وصناعة المعايير المحاسبية في مختلف الدول يتمثلان في:

3-6 النموذج الأنكلوساكسوني.

ظهر هذا النموذج إلى الوجود مع الثورة الصناعية ومن بين أهم الدول التي إنتهجت الولايات المتحدة الأمريكية، أستراليا، كندا بريطانيا.³ ومن خلال عرض التجربة الأمريكية وتجربة بعض الدول العربية والأوروبية يتبين أن دور المهنة المحاسبية هو إصدار المعايير المحاسبية، والتي لم يكن لها دور فعال في هذا المجال خاصة قبل أزمة الكساد العالمي لسنة 1929، حيث طالبت العديد من الهيئات بضرورة تنظيم الممارسة المحاسبية وضبطها مثل هيئة مراقبة السوق المالي وقد أوكلت مهمة إصدار المعايير المحاسبية لمعهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA). حيث قام هذا الأخير بإصدار مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وقد سارت عديد الدول ونذكر منها (كندا، بريطانيا، سنغافورة...) في نفس النهج من خلال إنشاء مجالس للمحاسبة أو هيئات مهنية تضطلع بمهمة التنميط المحاسبي وإصدار المعايير المحاسبية.

ويتميز هذا النموذج ب:⁴

- يقوم هذا النموذج على وجود إطار مفاهيمي وهو بناء نظري يتضمن قائمة الأهداف، المفاهيم والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمبادئ العامة للمعايير، ويتضمن الإطار المفاهيمي تحديداً دقيقاً للهدف من عرض القوائم المالية بإعتبار أن المعلومة المالية موجهة أساساً لخدمة المستثمرين؛

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 94.

² نفس المرجع السابق، ص 94.

³ Odile Barbe, et autre, **Comptabilité approfondie manuel et Applications**, Groupe Revue Fiduciaire, paris, 2014, P 60.

⁴ عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي -المالي الجزائري-، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، الإسكندرية، 2014، ص 60.

- النظام القانوني في الدول الأنكلوساكسونية هو القانون العام الذي لا يبحث عن توفير إجابات عن الحالات الخاصة بإعتبار أن هذه الدول ذات قانون غير مدون لذلك فإن القوانين المتعلقة ببعض المعلومات المالية قليلاً ما تأخذ طابعاً إلزامياً، وبالتالي هي عامة وتترك مهمة إعداد القواعد التطبيقية للخبراء المهنيين؛
- يوجد نوع من الإستقلالية لمعدي النصوص التنظيمية المتعلقة بالمجال المحاسبي عن السلطات السياسية مقابل علاقة قوية مع الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية؛
- يطبق النموذج الأنكلوساكسوني عادة في الدول ذات التوجه نحو إقتصاد السوق، لذلك عادة تتميز هذه الدول بأسواق مالية متطورة ونشطة تعمل على ضمان تمويل الإقتصاد بأكمله؛
- القانون المحاسبي الأنكلوساكسوني يركز على مفهوم الصورة الصادقة وعلى مبدأ تغليب الجوهر على الشكل؛¹
- في البلدان الأنكلوساكسونية لا تمارس الضرائب أي تأثير على القانون المحاسبي وبالتالي تقدم المؤسسات الحسابات أحدهما مالي والآخر ضريبي.

3-7 النموذج الفرنكفوني.

هناك من يطلق عليه النموذج الأوروبي وهو النظام المحاسبي المطبق في (فرنسا، ألمانيا، بلجيكا، إسبانيا...).² إن ما يميز هذا النموذج عن سابقة هو اضطلاع الدولة بوظيفة التنميط وإصدار المعايير المحاسبية، ومن بين أهم التجارب بخصوص هذا النموذج التجربة الفرنسية حيث تشرف هيئات رسمية على عملية إعداد المعايير المحاسبية وتستعين في ذلك ببعض الفئات ذات العلاقة بالمجال المحاسبي كأصحاب المهنة وممثلي المؤسسات، ويتم ضبط الممارسة المحاسبية عن طريق قانون النظام المحاسبي وتعتبر دول المغرب العربي الأكثر تأثراً بهذا المنهج بإعتبار أن هذه الأخيرة مستعمرات فرنسية.

ويتميز هذا النموذج ب:³

- يسود في الدول المطبقة للنموذج المحاسبي الفرنكفوني نظام قانوني مدني، يتضمن قوانين مدونة للشركات من خلال إعداد مقاييس أساسية تحكم المشروع الهادف للربح، بالإضافة إلى وجود قانون محاسبي يتميز بالتفصيل لدرجة عدم ترك أي فرصة للتقدير والأحكام المهنية حيث تحدد مجموعة من إجراءات التسجيل والعرض العادل الموحدة والصارمة؛⁴

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 28.

² Odile Barbe, et autre, Op.cit, P 61.

³ عمر لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 62.

⁴ ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 160.

- تعتبر الدولة هي المنظم الرئيسي للمحاسبة في مثل هذه النماذج، وبذلك تلعب المنظمات المهنية دوراً ثانوياً يتمثل في تقديم تأييدها للمواقف التي تتخذها الدولة من خلال الآراء التي تقوم بنشرها، ويكون هدف الدولة الحصول على حسابات منظمة تتماشى مع القوانين الموضوعية؛
- تعتبر مسألة وضع المعايير المحاسبية ومتابعة تطبيقها مسؤولية الدولة والتي تسمح لها بتوجيه النشاط الاقتصادي؛
- يقود تنظيم مهنة المحاسبة إلى تطبيق إطار متناسق ومتكامل يسهل مقروئية القوائم المالية، وفي الغالب يتجسد هذا الإطار في اعتماد مخطط محاسبي وطني ملزم للمؤسسات يتم من خلاله تصنيف الحسابات في القوائم المالية؛
- الدول التي تتبع هذا النموذج هي دول القانون المكتوب، أي أن الدول تلعب دوراً هاماً في عملية التقييس المحاسبي وعادة التغييرات في النصوص القانونية هي أبطأ¹؛
- للتشريعات الضريبية تأثير كبير على الممارسة المحاسبية في النموذج المحاسبي الفرنكفوني.

¹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

المبحث الرابع: هيئات التقييس المحاسبي في الجزائر

بعد إستقلال الجزائر سنة 1962 لم يكن بوسع المشرع آنذاك مراجعة النظام المحاسبي، وإنما تم الإكتفاء بتطبيق المخطط الفرنسي العام (PCG) الصادر عام 1957 كمرحلة إنتقالية حتى يتبين إتجاه الإقتصاد الجزائري وتتضح معالمه، ولم يتم أي تغيير قرابة 9 سنوات إلى غاية مطلع السبعينات، حين فرض التوجه نحو التسيير المركزي للإقتصاد إعادة النظر في النظام المحاسبي، وتوالى الهيئات التي أشرفت على التقييس المحاسبي ومهنة المحاسبة حسب متطلبات كل مرحلة وتطور الممارسة المحاسبية في الجزائر، وسنحاول الوقوف عند أهم هذه الهيئات من خلال العناصر الموالية.

1. المجلس الأعلى للمحاسبة.

تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة عام 1971 بموجب المرسوم التنفيذي المؤرخ في 1971/12/29 بمهدف التنظيم والإشراف على مهنة المحاسب والخبير المحاسب وتولي إعداد مخطط محاسبي وطني (جزائري)، خلفا للمخطط المحاسبي العالم الفرنسي لتحقيق الإستقلال في مجال التشريع المحاسبي وخدمة التوجه الإقتصادي في تلك المرحلة. حيث تم إعداد ثلاث لجان تتمثل في:

- لجنة الإعتمادات والتأديب؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة التقييس والتوحيد.

حيث أوكلت لهذه اللجان أعمال إعداد مشاريع القوانين ومختلف التقارير والإقتراحات. وتولى مجلس المحاسبة حينها مهمة الإشراف على التشريع المحاسبي بشكل عام نظرا للفراغ الذي كان حاصل في هذا الإطار وفي ميدان العمل.

كما تم تكليف لجنة التقييس والتوحيد بمهمة إعداد المخطط المحاسبي الوطني، وإنجاز مختلف الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بتنظيم ومراقبة الحسابات إضافة إلى متابعة عملية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

حيث قام مجلس الأعلى للمحاسبة¹ بالإشراف على مهنة المحاسبة والخبرة المحاسبية من خلال منح الإعتمادات للمحاسبين والخبراء المحاسبين وتسطير برامج التكوين والإعلام لهم إلى غاية عام 1991،² حين صدر القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. حيث أوكلت للإشراف على المهنة إلى المنظمة الوطنية

¹ الجريدة الرسمية، الأمر رقم 71 - 82 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، العدد 107، المادة 10، الجزائر، 1971، ص 1852.

² الجريدة الرسمية، قانون رقم 91 - 08 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20، الجزائر، 1991، ص 651.

للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.¹ وبقي إشراف مجلس المحاسبة على التطوير والتقييس المحاسبي من خلال الإشراف على تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وإعداد مجموعة المخططات القطاعية آنذلك.

2. المجلس الوطني للمحاسبة.

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318.² بإعتباره جهاز إستشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها.³

2-2 صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة: وتتمثل صلاحيات المجلس فيما يلي:⁴

- جمع وإستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- إنجاز أو تكليف بإنجاز كل الدراسات والتحليل في مجال تنمية إستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- إقتراح التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية؛
- الفحص وإبداء الرأي في كل مشاريع النصوص التشريعية ذات العلاقة بالمحاسبة؛
- المشاركة في تحسين وتطوير نظم التكوين وتأهيل المهنة المحاسبية؛
- متابعة تطور المناهج، التنظيمات والأدوات ذات العلاقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
- تنظيم المظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال إختصاصه.

كما يمارس المجلس في إطار تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:⁵

- المساهمة في ترقية المهنة المحاسبية؛
- المساهمة في تحسين وتطوير مستوى المهنيين من خلال تطوير برامج التكوين؛
- متابعة تطور المناهج المتعلقة بالتكوين في المجال المحاسبي على المستوى الدولي.

¹ نفس المرجع السابق، المادة 03، ص 652.

² الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 96 - 318 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد 56، الجزائر، 1996، ص 18.

³ نفس المرجع السابق، المادة 02، ص 18.

⁴ نفس المرجع السابق، المادة 03، ص 18-19.

⁵ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، المادة 12، الجزائر، 2011، ص 06.

2-3 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة.

يضم المجلس مجموعة من الفئات ذات العلاقة بالمجال المحاسبي يمكن حصرها في الآتي:¹

- ممثلين عن الجمعيات والتنظيمات المهنية وأساتذة مختصين في المجال المحاسبي؛
- ممثلي مختلف الوزارات وهيئات الرقابة ذات العلاقة بالمجال المحاسبي؛
- ممثلوا الجمعيات والتنظيمات المهنية.

وتتوزع أعمال المجلس حول ثلاثة محاور رئيسية:

- أعضاء المجلس يشكلون الجمعية العامة التي تتولى إصدار الآراء والتوصيات؛
- اللجان التقنية التي تتولى إعداد مشاريع التوصيات والإقتراحات والآراء حول مختلف المسائل والقضايا المقدمة للمجلس كلاً حسب مجال اختصاصه؛
- مكتب المجلس الذي يتولى مهام تنظيم وتوجيه أنشطة وأعمال هذا الأخير.

وتجدر الإشارة إلى أنه تم إصلاح هذا المجلس من خلال القانون 10-01 حيث تم إضافة بعض البنود المتعلقة بتنظيم المهنة المحاسبية وشروط الإلتحاق بها، كما تضمن المرسوم التنفيذي 11-24 إصلاحات مست تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، وأدى هذا الإصلاح إلى انبثاق ثلاث هيئات مهنية سيتم التطرق لها في العنصر الموالي.

3. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

تم إستحداث هذه الهيئة بناء على القانون رقم 91-08* المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهو هيئة مستقلة تضم كل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر.²

حيث تكلف هذا الأخير بالإشراف على المهنة وضمان إستقلاليته وحماية الأعضاء المنتمين له، كما ساهم في أعمال الإصلاح والتقييس المحاسبي التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة، نظراً للكفاءة والخبرة التي يتميز بها أعضائه في الميدان المحاسبي.

¹ الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 96 - 318 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، مرجع سبق ذكره، المادة 06، ص 19. والمرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سبق ذكره، المادة 02، ص 04.

* تجدر الإشارة هنا أن هذا القانون جاء كتعديل للأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب الصادر بتاريخ 1971/12/30.

² الجريدة الرسمية، قانون رقم 91 - 08 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص 651.

وتضمن هذا القانون مجموع الإجراءات وشروط ممارسة المهنة المحاسبية من خلال تحديد الواجبات والمهام، كما تم في إطار هذا القانون إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد.¹

كما تم إعادة مراجعة هذه الهيئة من خلال القانون 10-01 حيث إنشئت عليه مجموعة من الهيئات تمثلت في إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين. يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم أشخاصا طبيعيين أو معنويين معتمدين مؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. لتحل مكان المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.²

وتتمثل أهم صلاحيات المجالس الوطنية المشرفة على المصنف الوطني للخبراء المحاسبين،³ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،⁴ والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.⁵ في تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمهنة المحاسبة والإنخراط في المنظمات الجهوية والدولية، والسهر على تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بمجال المهنة المحاسبية.

من خلال إعادة الهيكلة والتنظيم للهيئات المهنية أو المنظمات المشرفة على مهنة المحاسبة يبدو جليا الإهتمام بالمجال المحاسبي وتطويره لمواكبة التطورات في مجال التكوين وكذا مجال التقييس المحاسبي، من خلال تمثيل هذه الهيئات أمام هيئات دولية كانت أو محلية.

كما أن فصل الهيئات المنوطة بمهنة المحاسبة وإعطائها نوعا من الإستقلالية في تنظيم نفسها وإشراف مجموعة من المهنيين في تنظيمها سيساهم في النهوض بالمهنة باعتبار أن هذه الهيئات يمكنها إعطاء آرائها وإقتراح حلول لمواضيع مطروحة أو مشاكل محاسبية ميدانية. وهذا بعدما كانت تحت وصاية واحدة للمجلس الوطني للمحاسبة الذي أوكلت له في إطار هذه الإصلاحات وإعادة الهيكلة، مهمة التقييس المحاسبي ومتابعة المستجدات على المستوى الدولي

¹ نفس المرجع السابق، المادة 05، ص 652.

² الجريدة الرسمية، قانون رقم 10 - 01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 14، الجزائر، 2010، ص 652.

³ الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 11 - 25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، الجزائر، 2011.

⁴ الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 11 - 26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، الجزائر، 2011.

⁵ الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 11 - 27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، الجزائر، 2011.

أو المحلي من خلال اللجان المختصة التي تعمل تحت وصايته مما يساهم في تطوير الممارسة المحاسبية في الجزائر ومحاولة تقريبها وتكييفها مع متطلبات المحيط الدولي.

نستنتج من خلال عرض الهيئات المشرفة على تنظيم عملية التقييس المحاسبي في الجزائر أنها تعتمد في نموذجها النموذج الفرنكفوني وهذا طبيعي بإعتبار أن الجزائر مستعمرة فرنسية ومن بين أهم نتائج هذا الإستعمار هو هيمنة النموذج الفرنكفوني على العديد من المجالات سواء السياسية أو الإجتماعية أو حتى الثقافية. وتعد عملية الترميط المحاسبي جزء من تلك المجالات المتأثرة بهذا النموذج ومما يؤكد ذلك هو إستعانة الجزائر بخبراء فرنسيين بخصوص عملية الإصلاح المحاسبي الأخيرة حيث انعكست لمستهم من خلال الإستعانة بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) بخصوص مدونة الحسابات على غرار تجربة إعداد المخطط المحاسبي الوطني PCN سابقاً.

وبالتالي نجد أن الممارسة المحاسبية في الجزائر تحكمها قوانين محددة بالإضافة إلى مدونة حسابات ملزمة للمؤسسات الإقتصادية، كما يعاب على هذا النهج المتبع في عملية الترميط المحاسبي في الجزائر هو إقصاء الطبقة المهنية مما يجعل من النصوص القانونية غير قابلة للتطبيق أحياناً.

خلاصة.

إن انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وتوسع المعاملات الإقتصادية الدولية في ظل ظروف إقتصادية وثقافية مختلفة فرض ضرورة إيجاد لغة محاسبية مشتركة بهدف تقليل الحواجز وتوسيع هذه المعاملات وتسهيل تدفق رؤوس الأموال، كما أن إعداد التقارير المالية ثم إعادة ترجمتها يعد ذا تكلفة عالية، لذلك فأعمال التوافق المحاسبي الدولي ستساهم ومن دون شك في التقليل من هذه الحواجز والتكاليف.

وتُعد الجهود المبذولة من طرف مختلف الهيئات الدولية التي وسعت عضويتها لتشمل عدداً أكبر من دول العالم قد وصلت إلى نتائج متقدمة في ذلك من خلال إقناع الدول بتبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، فالدول المتقدمة التي تعتمد على أسواق المال لتمويل إحتياجاتها قد وصلت إلى مرحلة متقدمة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بخلاف الدول التي لم تتبن المعايير المحاسبية الدولية حيث قامت بتبني جزء منها كمرحلة انتقالية في إطار التوافق المحاسبي وصولاً إلى التطبيق الكامل للمعايير المحاسبية الدولية، وسيعمل التوافق المحاسبي على التقليل من معالم الاختلاف والتباين في ترجمة الأحداث الإقتصادية بين الدول من خلال وضع أسس واضحة المعالم مقبولة قبولاً عاماً، وترك لكل دولة تكييفها ومتطلبات بيئتها وتوجهها الإقتصادي.

وتعد أهم نتائج أعمال التوافق المحاسبي الدولي إصدار وتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية ذات الطابع العمومي، حيث وسنحاول من خلال الفصل الموالي التطرق إلى معايير محاسبة الأصول المادية.



الفصل الثاني

محاسبة الأصول المادية وفقاً لمعايير
المحاسبة الدولية

تمهيد:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية مرجعية تهدف إلى تحديد الأسس السليمة لمعالجة الأحداث الاقتصادية من الإعتراف إلى الإفصاح بطريقة تعكس تأثير مختلف الأحداث والظروف المحيطة بالمؤسسة على مركزها المالي ونتائج أعمالها.

وتناولت معايير المحاسبة الدولية عناصر القوائم المالية كلاً على حدا نظراً لأهميتها وبهدف تسهيل فهمها وتتبع تطورها وتعديلها، ومتطلبات المحيط الإقتصادي الدولي. فمثلاً هناك معيار للمخزون، الأصل المعنوي، الأصل المادي. وهناك من عالج أحداثاً وعمليات إقتصادية بعينها كعقود الإيجار التمويلي وتدني قيمة الأصول.

وتعتبر الأصول المادية من أهم بنود قائمة المركز المالي بإعتبارها أهم الأصول المساهمة في توليد التدفقات النقدية وتضم أصولاً جارية وأخرى غير جارية تمتاز هذه الأخيرة عادة بإرتفاع قيمتها وطول فترة حياتها وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة لذلك سنحاول من خلال هذا الفصل الوقوف على أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم محاسبة الأصول المادية ونقصد بالأصول المادية _الأصول المادية الملموسة والمخزونات_. من خلال التطرق إلى شروط الإعتراف، القياس والإفصاح.

المبحث الأول: مدخل للأصول المادية

سنحاول من خلال هذا المبحث الوقوف على أهم المفاهيم المتعلقة بالأصول المادية، خصائصها ومعايير تصنيفها.

1. مفهوم الأصل المادي.

تُعرفه معايير المحاسبة الدولية على أنه مورد مراقب من طرف المؤسسة ناتج عن أحداث سابقة وينتظر منه منافع اقتصادية.¹

وعرفته لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1953 "كل ما يمثل رصيذاً مديناً يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بإعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة".²

ويعرف على أنه عبارة عن مصدر مراقب من قبل المؤسسة طبقاً لأحداث سابقة ويمكن أن ينتج عنه منافع اقتصادية مستقبلية منتظرة من طرف المؤسسة.³

وتعرف على أنها الأصول التي تم اقتنائها من قبل الوحدة الاقتصادية ليس بغرض إعادة بيعها وتحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية، وإنما للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدة فترات محاسبية.⁴

مما سبق يمكن تعريف الأصول المادية على أنها إستخدامات خاضعة لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث سابقة أو حاضرة ويمكن أن ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن الإعتراف بها بموثوقية.

¹ Eric Ducasse et autres, **Norme Comptable Internationales IAS/IFRS**, Edition de Boeck, France, 2005, P17.

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، ط1، عمان، الأردن، 2002، ص 88.

³ DOUHADIDA Mohamed, **Comptabilité financière algérienne**, Clic Edition, Alger, 2010, P 42.

⁴ رميدي عبد الوهاب، سماوي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، بدون سنة ودار النشر، الجزائر، ص 89.

2. خصائص الأصول المادية.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنباط أهم خصائص الأصول المادية.

2-1 توقع منافع اقتصادية مستقبلية: يقيم الأصل على مدى منافعه المستقبلية المنتظرة منه من خلال استخدامه

إما لتسوية التزامات المؤسسة أو مبادلتها بأصل آخر أو التنازل عنه.¹

2-2 قدرة المؤسسة على رقابة المنافع المستقبلية للأصل: تتحقق رقابة المؤسسة على المنافع الاقتصادية للأصل

من خلال قدرتها الحصول على هذه المنافع أو تمكين الغير منها.²

ويقصد بالمراقب بحق الملكية بالإضافة إلى التحكم في التدفقات الناتجة عن المنافع الاقتصادية للأصل

لذلك لا يعتبر حق الملكية محدد لوجود أصل مراقب ومثال ذلك الأصول في إطار عقد الإيجار التمويلي فهي غير

مملوكة للمستخدم لكنها تحت رقابته إقتصاديا ويمكنه مراقبة المنافع المنتظرة منها وتحمل المخاطر المتعلقة بها.

2-3 السيطرة على المنافع الاقتصادية للأصل نتيجة أحداث سابقة: وتتمثل هذه الأحداث في كونها عبارة عن

إقتناء أصول إما عن طريق الإعانة أو على الحساب أو مبادلتها بأصول أخرى.

3. تصنيف وتبويب الأصول.

نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 عرض القوائم المالية) على ضرورة عرض الأصول في ميزانية المؤسسة

بشكل منفصل إلى أصول جارية وأصول غير جارية، كما يمكن تصنيفها حسب درجة سيولتها.³

3-1 الأصول الجارية:

ينص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1 عرض القوائم المالية) في عرض الأصول على أنها جارية في الحالات

التالية:

- عند إحتفاظ المؤسسة بالأصل من أجل بيعه أو إستخدامه من خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة؛

- عندما لا تفوق مدة الإحتفاظ بالأصل فترة 12 شهرا من تاريخ الميزانية؛

- عندما يكون أصل نقدي أو نقدية ماثلة ولا توجد شروط على استعماله.

كل الأصول الأخرى تعتبر أصولاً غير متداولة وتشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والمالية والتشغيلية التي

بطبيعتها طويلة الأجل.

¹ Bernard RAFFOUFNIER, les normes Comptables internationales IAS/IFRS, ECONOMICA, 2^{ème} édition, Paris, 2005, P19.

² يوسف محمود جريوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 90.

³ Ropt OBERT, les normes Comptables internationales IAS/IFRS, Foucher, 2^{ème} édition, Pris, 2007, P65.

وتتضمن الأصول الجارية أصولاً جارية نقدية وغير نقدية كالآتي:

- الأصول الجارية النقدية ويطلق عليها أحياناً النقدية وشبه النقدية، وحتى يمكن القول عن أصل أنه نقدي يجب أن يكون متاحاً للإستخدام وخالياً من أي شروط تعاقدية تحد من إستخدامه، وتمثل في النقدية المتاحة في خزانة المؤسسة أو في شكل حسابات بنكية، العملاء. ويمثل هذا الحساب المبيعات دون تحصيل وتمثل حقوق للمؤسسة لدى الغير وينشأ هذا الحساب عادة للسمعة التي يكتسبها العميل نتيجة معاملاته التجارية مع المؤسسة.¹ كما يمثل الفائض في النقدية الذي يزيد عن حاجة المؤسسة إستثمارات قصيرة الأجل من خلال الأوراق المالية التي يتم حيازتها بغرض إعادة بيعها في الأجل القصير لتحقيق عوائد عند ارتفاع أسعارها.
- الأصول الجارية غير النقدية وتمثل في الأصول التي تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وتغير قيمتها نتيجة لتغير حالتها وتغير الظروف الإقتصادية، وبالتالي فقيمتها لا تتحدد بعدد ثابت من وحدات النقد ينتظر أن تتحول إليها في تاريخ لاحق، وتتضمن المخزونات بكل أنواعها والمصاريف المقدمة التي تمثل خدمات يستفاد منها في فترات مستقبلية.²

3-2 الأصول غير جارية:

- هي الأصول غير المعدة للإستخدام لأكثر من دورة محاسبية، والغرض من حيازتها هو إستخدامها في نشاط المؤسسة وليس إعادة بيعها وتتميز بما يلي:
- تتم حيازتها بغرض إستخدامها بصورة مستمرة في نشاطات المؤسسة وليس بغرض إعادة بيعها؛
 - يتم الإحتفاظ بها بغرض الإستثمار طويل الأجل؛
 - تتوقع المؤسسة الحصول على منافعها المستقبلية خلال عدة دورات؛
- وتتضمن الأصول غير المتداولة بوجه عام:³
- الأصول الثابتة الملموسة (المادية): وهي الأصول التي لها كيان فيزيائي يتم الحصول عليها لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو لغرض تأجيرها للغير أو للإستخدامها في العمليات الإدارية.
 - الأصول غير الملموسة: هي أصول محددة ليس لها كيان مادي ملموس ويصعب عادة تقييم المنافع الإقتصادية المرتبطة بها وهذا نظراً لظروف عدم التأكد التي تميزها.

¹ محمد عباس بدوي، عبد الله هلال عبد العظيم، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001، ص 57.

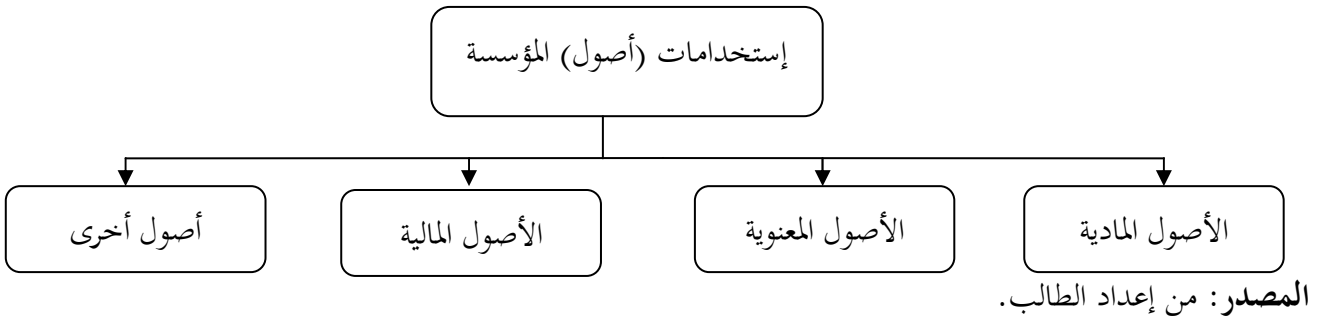
² نفس المرجع السابق، ص 57.

³ عبد المجيد عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 310.

- الإستثمارات طويلة الأجل (التوظيفات): وتتمثل هذه الإستثمارات في الأوراق المالية بهدف الحصول على عوائد دورية أو لأغراض السيطرة والإستحواذ، كما تشمل الإستثمارات العقارية والمحتفظ بها لغرض الحصول على عوائد الإيجار أو بغرض تجميع رأس المال أو الإئتين معاً.¹

من خلال الطرح السابق يمكن توضيح تصنيف أصول المؤسسة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (1.2): تصنيف الأصول إلى أصول مادية، مالية ومعنوية



¹ Jean-Jacques JULIAN , la nouvelle présentation des états financiers selon IASB/FASB, Revu française de comptabilité, N° 417,2009, P04.

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزون

صدر هذا المعيار في نسخته الأولى عام 1976 وتم إعادة مراجعته عام 1993 ومؤخراً في ديسمبر 2003.¹ ليتم تطبيق هذه التعديلات ابتداءً من سنة 2005.² وتبقى القضية الرئيسية لهذا المعيار في المعالجة المحاسبية للمخزون، ومبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العامة، ويرحل من فترة لأخرى حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها، كما يوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بالمخزون كمصروف بما في ذلك أي تخفيض صافي القيمة القابلة للتحقق، ويوفر إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحصيل التكاليف للمخزون.³

ويمكن تلخيص أهم المحطات التاريخية التي مر بها هذا المعيار من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (1.2): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي الثاني (IAS 2 المخزون)

تاريخ التعديل	موضوع التعديل	ملاحظات
سبتمبر 1974	نشر وعرض مشروع (E2) تقييم وعرض المخزونات في ظل نظام التكلفة التاريخية.	/
أكتوبر 1975	صدور المعيار المحاسبي الدولي IAS2 تقييم وعرض المخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية.	/
أوت 1991	نشر وعرض مشروع (E38) المخزونات.	/
ديسمبر 1993	صدور بعض التعديلات على المعيار حيث حل معيار المحاسبة الدولي "المخزون"، محل معيار المحاسبة الدولي "تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية".	التطبيق على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1995.

¹ Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, *Comptabilité internationale: les normes IAS/IFRS en pratique*, ECONOMICA, 2005, P102.

² Idem, P102.

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إطار المفاهيم والمتطلبات، الجزء أ، عمان، الأردن، 2014، ص 629.

ديسمبر 2003	صدور بعض التعديلات على المعيار وتضمنت بعض الإرشادات الواردة في التفسير ذي الصلة بالإتساق - صيغ التكلفة المختلفة للمخزون.	ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2005.
-------------	--	--

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>. Consulté le 25/04/2015 a 19:07.

ويمثل المخزون أحد بنود الأصول المادية المتداولة ويعرفها المعيار المحاسبي الدولي الثاني بأنه مجموع السلع التي تشتريها المؤسسة بهدف بيعها في سياق النشاط العادي لها والسلع التي هي قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع، والسلع على شكل مواد تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

1. هدف ونطاق المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات في ظل نظام التكلفة التاريخية، ويوفر إرشادات لتحديد قيمة تكلفة المخزون والإعتراف اللاحق به كمصروف وأي انخفاض في القيمة للوصول إلى القيمة البيعية، كما ينص عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحصيل التكاليف للمخزون ويعترف به كأصل ضمن بنود الميزانية ويشمل طرق تقييم المصروف من المخزون والإفصاح عنه.

ولا يشمل المعيار ما يلي:

حيث يستثني هذا المعيار بعض الأنشطة من مجال تطبيقه وتتمثل في:¹

- الأعمال في إطار عقود الإنشاء وعقود الخدمات المباشرة المرتبطة بها بإعتبار أن المعيار (IAS 11 عقود الإنشاء) الخاص بالمحاسبة عن عقود الإنشاءات يشمل هذه الأنشطة؛
- الأدوات المالية المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39 الأدوات المالية، الإعتراف والتقييم، IAS 32 الأدوات المالية الكشف والتقديم)؛
- الأصول البيولوجية ونقصد بها مخزون الإنتاج الحيواني والزراعي والغابات طبقاً للممارسة المتعارف عليها في مثل هذه الصناعات.* وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 41 الزراعة).

¹ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>. Consulté le 12/04/2015 a 14:16.

* ومثال ذلك المحاصيل الزراعية بإعتبار أنه عادة يكون بيعها مؤكداً وفقاً لعقد شراء مستقبلي أو ضمانات حكومية.

ويشمل بند المخزون حسب (IASB):¹

- البضائع المشتراة بغرض إعادة بيعها في سياق النشاط العادي للمؤسسة؛
- المنتجات التامة أو النصف تامة والمواد الخام؛
- الأراضي والعقارات الأخرى بغرض إعادة بيعها؛
- في شكل مواد أولية أو لوازم بهدف استهلاكها ضمن العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمات.

في حالة المؤسسات الخدمية يشكل المخزون تكاليف الخدمات* والتي لم يتحقق لها إيراد من وجهة نظر المؤسسة التي تقوم بتقديم الخدمة، وعالج هذا العنصر المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18 الإيراد).

2. مصطلحات المعيار.

سنحاول الوقوف على أهم المصطلحات التي تناولها هذا المعيار ومفاهيمها من خلال العناصر الموالية:

- 1-2 صافي القيمة البيعية*:** حيث عرفها هذا المعيار على أنها سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري العادي بعد طرح التكاليف المقدرة اللازمة لتهيئة المخزون وإتمام عملية البيع.²
- 2-2 القيمة العادلة*:** القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف كل منهم لديهم الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بحرية.

أو هي السعر الذي يستلم لبيع أصل أو الذي يدفع لنقل إلتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.³

¹ Stéphane BRUN, **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, BERTI Edition, Alger, 2011, P110.

* وتتمثل تكاليف المخزون في هذه الحالة تكاليف العمال وكل التكاليف المباشرة المتعلقة بتأدية الخدمة.

* يستعمل أحيانا مصطلح - صافي القيمة التحصيلية - وأحيانا - صافي القيمة القابلة للتحقق - "net realisable value" كمرادف لهذا المصطلح.

² Smail BACHIR, **Apprendre les normes IAS/IFRS**, Dar El Qouds El Arabi, 2^{ème} édition, Alger, 2010, P 116.

* Fair value

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 630.

3. تكلفة المخزون.

تتكون تكلفة المخزون بشكل عام على جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز للبيع ووضعه في حالته ومكانه الحاليين، لذلك فإن البنود التي تدخل في حساب تكلفة المخزون تتضمن عدة أنواع يمكن التفصيل فيها فيما يلي:

3-1 تكاليف الشراء: تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، الرسوم الجمركية والضرائب والرسوم، ما عدا تلك القابلة للإسترجاع، وتكاليف النقل والتحميل وأية تكاليف تتعلق مباشرة بإقتناء أحد بنود المخزونات (مثل مصاريف النقل والتحميل والتنزيل وأية مصاريف أخرى مباشرة تغز إلى عملية الشراء)، بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات المشابهة من تكلفة الشراء.¹

3-2 تكاليف التحويل (الإنتاج): تشمل تكاليف التحويل التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالوحدات المنتجة. مثل العمالة المباشرة وكذا الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة المتغيرة*، والتكاليف غير المباشرة الثابتة*. أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة المتغيرة فيتم تحميلها على أساس الإستخدام الفعلي للطاقة الإنتاجية. ويتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل بناء على الطاقة العادية للإنتاج.²

وتعرف الطاقة العادية للإنتاج على أنها مستوى الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط في الظروف العادية على مدى فترات عديدة في ظل الظروف العادية مع الأخذ بعين الإعتبار فترات التوقف خلال إجراء الصيانة المخططة مسبقاً. وفي الفترات التي يقل فيها الإنتاج الفعلي عن الطاقة الإنتاجية العادية المقدرة فإن الفرق يحمل للفترة كمصروف وفي الحالة المعاكسة فإن الفرق يعامل كتخفيض لتكلفة الوحدات المنتجة لكي لا يتم قياس المخزون بأكثر من تكلفته.³

¹ Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, Op. cit, P102.

- حيث نص مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على الفرق بين التكلفة المتغيرة والثابتة من خلال:

* التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير بشكل مباشر أو شبه مباشر مع تغير حجم الإنتاج.

* التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج.

² Bernard RAFFOUFNIER, Op.cit, P47.

³ جمعة حميدات، مناهج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014، ص 589.

ونص المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 إلى حالة وجود عدة منتجات تنتج من عملية إنتاج واحدة* أي أن تكاليف الإنتاج لا يمكن فصلها بشكل واضح لكل منتج، في هذه الحالة يتم توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة منطقية ويتوجب الإنتظام في عملية التوزيع من فترة لأخرى. ويمكن إستخدام أسلوب القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كأساس للتوزيع.

في حالة إنتاج منتج أو أكثر في آن واحد، منتجات فرعية* وأخرى رئيسية* ولم يكن بمقدور المؤسسة فصل تكاليف التحويل لكل منتج بشكل واضح يفرض هذا المعيار في هذه الحالة بتوزيع تكاليف التحويل بشكل مستقل على أساس القيمة البيعية، أي أنه يتم تقييم المنتجات الفرعية بصافي القيمة البيعية ثم تخصم من تكلفة المنتج الرئيسي.¹

3-3 تكاليف المخزون في المؤسسات الخدمية: تتكون تكلفة المخزون لمقدم الخدمة بشكل أساسي من اليد العاملة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة المتعلقة بالخدمة، كما تتضمن المصاريف الأخرى لإنجاز الخدمة مثل المواصلات. ولا تتضمن تكلفة المخزون العمالة و التكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة.² بل يتم الإعتراف بها كمصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

3-4 تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية: ضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 41 الزراعة) فإن عنصر المخزون يتضمن المنتجات الزراعية التي حصدها الكيان من أصولها البيولوجية ويقيم عند الإعتراف الأولي به بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، وهذه هي تكلفة المخزون عند المباشرة بتطبيق المعيار IAS 02 بعد الحصاد.³

* ويقصد بما المنتجات المشتركة والتي يكون لكل منها قيمة كبيرة أثناء العملية الإنتاجية ومن الصعب توزيع التكاليف الثابتة الصناعية عليها فيتم البحث عن أساس عادل للتوزيع.

* هو المنتج الذي تنج بشكل عرضي في سياق العملية الإنتاجية وينتج بكميات قليلة ويملك قيمة إقتصادية منخفضة مقارنة بالمنتج الرئيسي.

* هو المنتج الذي أقيمت الصناعة لأجله وينتج بكميات كبيرة ويملك قيمة إقتصادية عالية.

¹ Smail BACHIR, Op. cit, P 118.

² Idem, P49.

³ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 590.

3-5 تكاليف أخرى: ونقصد بها كافة التكاليف الأخرى التي تتحملها المؤسسة للوصول بالمخزون السلعي فقط إلى

موقعه.* ومن بين التكاليف غير المباشرة التي اعتبرت كمصروفات تخص الفترة ما يلي:¹

- الكميات غير العادية للفاقد من المواد، الأجور وتكاليف الإنتاج الأخرى؛
- تكاليف التخزين للمنتجات النهائية الصنع، إلا في حال كانت ضرورية في العملية الإنتاجية من قبل مرحلة إنتاجية إضافية؛
- المصاريف الإدارية التي لا تساهم بطريقة مباشرة في جلب المخزون إلى وضعه الحالي؛
- تكاليف البيع والتوزيع؛
- يتم تحميل تكلفة الإقتراض إلى تكلفة المخزون وفقاً لشروط معينة، طبقاً لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23 تكاليف الإقتراض)؛²
- يمكن أن تشتري المؤسسة مخزوناً وفق بنود تسوية مؤجلة، وفي حال تضمنت المعاملة بشكل فعال على عنصر تمويل فيتم الاعتراف بهذا العنصر.*

4. أساليب قياس التكلفة.

اعتمد المعيار ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون وتتمثل في التكلفة الفعلية المنفقة وتعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون، وأجاز استخدام طريقة التكاليف المعيارية (Méthode de cout standard) أو طريقة التجزئة (Méthode du prix de détail) في احتساب تكلفة المخزون إذا كانت هاتين الطريقتان تؤديان للوصول إلى نتائج قريبة من أسلوب التكلفة الفعلية.³

تعتمد التكاليف المعيارية على التحديد المسبق للتكاليف يتم وضعه بالإعتماد على المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والكفاءة والطاقة المستخدمة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

* قد يتم أحياناً تحميل تكاليف غير مباشرة وغير مرتبطة مباشرة بالإنتاج مثل تكاليف التصميم لبعض المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 632.

² Bernard RAFFOUFNIER, Op.cit, P49.

* على سبيل المثال الفرق بين سعر الشراء وفقاً لبنود الإئتمان العادية والمبلغ المدفوع يعترف به كمصروف فائدة خلال فترة التمويل.

³ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مطبعة الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2010، ص 71.

تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة، لقياس المخزون الذي يحتوي أعداداً كبيرة من الأصناف سريعة التغير، والتي لها هامش متشابه، والتي لا يمكن من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائم، ويراعى عند تحديد هذه النسبة بنود المخزون التي تم تخفيض سعر بيعها إلى أقل من سعر بيعها الأصلي، وعادة ما يتم استخدام معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة.¹

5. طرق تقييم المخرجات من المخزون.

توجد طريقتان مسموح بهما وفقاً لمتطلبات هذا المعيار في حساب تكلفة المصروف من المخزون ويمكن التفصيل فيها كالآتي:²

5-1 طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO*): تفرض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولاً يستهلك أولاً أو يباع أولاً.

5-2 طريقة متوسط التكلفة المرجحة*: تتم هذه الطريقة بإحتساب متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك بإحتساب المتوسط للفترة أو لكل إدخال إضافي تم إستلامه.

وتجدر الإشارة أنه يمكن تطبيق الطريقتين السابقتين في حالة المخزونات التي تعوض بعضها ويصعب التفرقة فيما بين وحداتها القديمة والجديدة بعد تخزينها. أما بالنسبة للمخزونات التي لا تعوض بعضها والتي يمكن تشخيص وتمييز وحداتها فيتم تقييم هذا النوع حسب وحداته بالتكلفة الحقيقية للوحدة.³

ويفرض المعيار استخدام نفس أسلوب وطريقة تحديد تكلفة المخزون لكل مجموعة من بنود المخزون المتشابهة في طبيعتها ومجال استخدامها، إلا أنه يمكن استخدام طرق وأساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة.⁴ ولا يمكن

¹ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012، ص 218.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 593.

* Premier entré- premier sorti.

* Cout moyenne pondérée

³ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 218.

⁴ Robert OBERT, Op. cit, P 249.

إستخدام طرق مختلفة من طرق تحديد التكلفة بسبب إختلاف المواقع الجغرافية أو بسبب إختلاف قوانين الضريبة من منطقة لأخرى.¹

6. القياس اللاحق للمخزونات بعد الإعراف الأولي.

قد يكون من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا أصيب بتلف، أو أصبح متقادماً كلياً أو جزئياً أو انخفضت أسعار بيعه، كما قد لا يمكن إسترداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة المقدرة لإتمام صنعه أو بيعه، وبالتالي فإن تخفيض قيمة المخزون دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق ممارسة تتفق ووجهة النظر القائلة بعدم جواز إظهار الأصل بما يزيد عن المبلغ المتوقع تحقيقه من بيعه أو استخدامه.² لذلك نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 على المبدأ الأساسي لتقييم المخزون بعد الإعراف الأولي يكون بأقل قيمة بين التكلفة التاريخية وصافي القيمة القابلة للتحصيل. وهذا ما يوفر مبدأ الحذر.³

يتم تقييم المخزون في العادة مرتين، عند عملية التخزين وعند القيام بعملية الجرد ويتم في المرحلة الأولى قياسه على أساس تكلفته وفي المرحلة الثانية على أساس صافي القيمة القابلة للتحصيل والتكلفة أيهما أقل. كما يتم التأكد من وجود أي مؤشرات تدل على إنخفاض في القيمة.⁴

لا يمكن تسجيل المخزونات بمبلغ يفوق المبلغ المحدد للبيع (عند الإستعمال)، حيث أنه إذا ما أصبحت تكلفة المخزون غير قابلة للتحصيل، تعتمد المؤسسة إلى مقارنة ما بين تكلفة التخزين والقيمة الصافية القابلة للتحصيل (Valeur nette de réalisation)* وبالتالي يتم الإعراف بالفارق كنقص (تدهور) في قيمة المخزون إذا ما كانت القيمة القابلة للتحصيل* أقل من تكلفة الإعراف الأولي للمخزونات.⁵

يتم تقييم المخزون من المواد واللوازم المحتفظ بها لغرض الإستخدام في عملية الإنتاج على أساس تكلفتها ولا يتم تخفيضها في حالة إنخفاض سعر تلك المواد عن تكلفتها طالما كان من المتوقع أن صافي القيمة البيعية للمنتجات

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 72.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 633.

³ Pascal Macioce Jean-pierre Latartre, **Conversion aux IFRS**, Studio Graphique, 2^e Edition, Pris, 2005, P41.

⁴ Smail BACHIR, Op. cit, P 116.

* القيمة الصافية القابلة للتحصيل = سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري العادي بعد طرح كل التكاليف المكملية لعملية البيع.

* إن تقدير القيمة الصافية القابلة للتحصيل يكون على أدلة وقرائن متاحة يمكن الوثوق بها وقت إجراء هذا التقدير، وتأخذ بعين الإعتبار تذبذبات الأسعار أو التكلفة المتعلقة مباشرة بأحداث لاحقة تؤكد ظروفها كانت قائمة في نهاية الفترة المالية.

⁵ Jean-françois Bosquet, et autre, Op. cit, P 311.

التامة التي تدخل فيها تلك المواد واللوازم سوف لن تقل عن تكلفة المنتجات التامة. أما إذا كان إنخفاض سعر المواد واللوازم عن تكلفتها سوف يترتب عليه زيادة تكلفة المنتجات التامة عن صافي قيمتها البيعية فيجب تخفيض قيمة هذه المواد واللوازم إلى صافي القيمة.¹

وتتم عملية تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل عند انخفاض هذه القيمة عن التكلفة على أساس:²

- كل صنف على حدى؛

- المجموعات المتجانسة من الأصناف وتتمثل في بنود المخزون المتعلقة بنفس خط الإنتاج أو التي لها نفس الاستخدام النهائي أو التي تنتج وتسوق في نفس المنطقة الجغرافية؛

عند إنتهاء الظروف التي تم بسببها تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته يتم رد مبلغ التخفيض بحيث يظهر المخزون بقيمته الجديدة مقوماً على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحصيل المعدلة، أيهما أقل. وتعالج قيمة الفارق المسترد في هذه الحالة كتخفيض في تكلفة المخزون المباع أو المستخدم في الفترة التي تم فيها هذا الإسترداد.

في حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها لأطراف خارجية يتم الإعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق وذلك في حدود الكمية المباعة، والباقي يعامل مثل المخزونات العادية، أما إذا كانت الكمية المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المؤسسة، فيتم معالجة هذه الحالة حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 37) المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة.³

في حال تم الإحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقيق لنهاية الفترة المالية التالية، يتم إعادة تقييمه وإذا ما نتج عن ذلك إرتفاع صافي القيمة القابلة للتحقيق عن القيمة في الفترة السابقة فيتم الإعتراف بالزيادة ويتم رفع قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقيق الجديدة.⁴

¹ Smail BACHIR, Op. cit, P 124.

² Bernard RAFFOUFNIER, Op.cit, P51.

³ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 73.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 73.

7. تحميل المخزون على قائمة الدخل.

- تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يجب أن تحمل القيمة الدفترية للمخزون المستهلك كمصروف في قائمة الدخل عن الفترة التي تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع؛¹
- تحميل أي تخفيض نتج عن انخفاض في القيمة أو أية خسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي حدث فيها هذا الانخفاض أو تحققت فيها هذه الخسائر، وبالنسبة لعكس أي تخفيض والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقيق فيجب الإقرار به كتخفيض لمبلغ (المخزون المعترف به كمصروف أي تكلفة المبيعات) في الفترة التي حصل فيها العكس (إستعادة التخفيض)، أي تعالج زيادة قيمة المخزون القابلة للتحقيق في فترة لاحقة بالإقرار بها كمكاسب عن طريق تخفيض تكلفة البضاعة المباعة؛²
- عند إستخدام بعض بنود المخزون في إنشاء أصول* أخرى عندئذ يتم تحميل تكلفتها على حسابات هذه الأصول.

8. الإفصاح عن المخزون.

- يفرض هذا المعيار على المؤسسة تقديم المعلومات التالية من خلال تقاريرها المالية وتتضمن ما يلي:³
- الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في قياس وتقييم المؤسسة لمخزوناتهما وصيغة التكلفة المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون؛
 - القيمة الدفترية المسجلة للمخزون وحسب التصنيفات الملائمة للمؤسسة؛
 - قيمة المخزونات المدرجة بصافي القيمة القابلة للتحصيل؛
 - مبلغ إسترجاع الخسائر في قيمة المخزون التي تم الإقرار بها عن طريق تخفيض قيمة المخزون المسجل كأعباء خلال الفترة، والظروف التي أدت إلى إسترداده (إستعادة التخفيض)؛
 - مبلغ نقص قيمة وتدهور المخزونات المعترف بها وكيفية تحديدها؛
 - قيمة المخزون المرهون كضمان لإلتزامات المؤسسة؛
 - مبلغ المخزون المعترف به كمصروف خلال الدورة؛

¹ Jean-françois Bosquet, et autre, Op. cit, P 311.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 74.

* يتم رسملة تكلفة المخزون على الأصل المستخدم فيه، ويتم توزيع تلك التكلفة خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

³ Robert OBERT, Op. cit, P 251.

- القيمة المحاسبية للمخزونات حسب تصنيفها النوعي مبنية تبويها مناسباً يتفق مع طبيعة نشاط المؤسسة.

وأية معلومات يمكن أن تزيد من فهم أكثر لبند المخزونات من طرف مستخدم القوائم المالية.

المبحث الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات، المصانع والمعدات

في أبريل 2001 تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي IAS 16 "الممتلكات، المصانع والمعدات" الذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993. ويمكن إيجاز أهم المحطات التاريخية التي مر بها هذا المعيار في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2.2): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS16 الممتلكات، المصانع والمعدات)

تاريخ التعديل	موضوع التعديل	ملاحظات
أوت 1980	نشر وعرض مشروع (E2) محاسبة الممتلكات، المصانع والمعدات في ظل نظام التكلفة التاريخية.	/
مارس 1982	صدور المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الممتلكات، المصانع والمعدات.	يطبق على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1983.
جانفي 1992	نشر وعرض مشروع (E 43) الممتلكات، المصانع والمعدات.	/
ديسمبر 1993	صدور المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الممتلكات، المصانع والمعدات. المنقح بخصوص جزئية "القابلية للمقارنة القوائم المالية".	يطبق على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1995
أبريل وجويلية 1998	تعديل المعيار ليتماشى ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية IAS 22، IAS 36، IAS 37.	يطبق على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1999
ديسمبر 2003	صدور المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الممتلكات،	ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في

الفصل الثاني: محاسبة الأصول المادية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

أو بعد 1 جانفي 2005.	المصانع والمعدات.	
ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2009.	إصدار نسخة معدلة عن طريق إدخال تحسينات على المعايير التقارير المالية الدولية (مبيعات الاعتيادية للأصول المحتفظ بها لغرض التأجير)	ماي 2008
ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2013.	إصدار نسخة معدلة بموجب التحسينات السنوية التي تمت لدورة 2009-2011 (تصنيف المعدات والخدمات).	ماي 2012
ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2014.	إصدار نسخة معدلة بموجب التحسينات السنوية لمعايير التقارير المالية الدولية التي تمت لدورة 2010- 2012 (إعادة صياغة متناسبة للإهلاك المتراكم وفقاً لطريقة إعادة التقييم).	ديسمبر 2013
ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2016.	إصدار نسخة معدلة توضيح طرق المقبولة من للإهلاك والإطفاء (التعديلات على المعيارين 16 IAS، IAS 36).	ماي 2014
ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2016.	نسخة معدلة بخصوص الزراعة طبقاً للتعديلات على المعيارين IAS 16، IAS 41.	جوان 2014

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>. Consulté le 21/04/2015 a 19:07.

تعتبر الممتلكات، المصانع والمعدات أصولاً مادية تحتفظ بها المؤسسة لإستخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم الخدمات والسلع، أو تأجيرها للغير أو للأغراض الإدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تفوق السنة.¹
من خلال التعريف السابق يمكن إعتبار الممتلكات، المصانع والمعدات العناصر التالية:

- الأراضي؛

¹ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

- المباني؛
- الآلات؛
- معدات مكتب؛
- معدات النقل.

1. هدف ونطاق المعيار.

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات، المصانع والمعدات وتمثل القضايا الرئيسية له في تحديد شروط الإعتراف بهذا النوع من الأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف إهلاكها وخسائر انخفاض القيمة المتعلقة بها.¹

كما يتناول هذا المعيار الإطار المحاسبي لمعالجة الممتلكات، المصانع والمعدات. بإستثناء الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي آخر بمعالجة محاسبية أخرى، أي أن هذا المعيار قد استثنى بعض الأصول التي لها نفس صفات العناصر التي تناولها مثل الأراضي الزراعية، الغابات (المعيار المحاسبي الدولي 41 الزراعة). الأراضي المنجمية المصادر غير المتجددة مثل الإحتياطيات المعدنية، البترول والغاز أو تلك المعالجات التي تناولها معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3 إندماج الأعمال) في حالة قياس الممتلكات، المصانع والمعدات المتحصل عليها عند عملية الإندماج، الأصول المادية في إطار عقود الإيجار التمويلي (IAS 17) الأصول المادية المقتناة بهدف إعادة البيع (IFRS 5).²

ويطبق هذا المعيار على الأصول الثابتة المستخدمة في تطوير أو الحفاظ على الأنشطة المستتناة منه والمذكورة آنفاً والتي يمكن فصلها عن تلك التثبيتات.³

¹ Smail BACHIR, Op. cit, P 18.

² Bruno Colmant et autre, **Comptabilité financière Normes IAS/IFRS**, PEARSON Education, France, 2008, P 86.

³ Bernard RAFFOUFNIER, Op.cit, P 131.

2. مصطلحات المعيار.

سنحاول الوقوف على أهم المصطلحات التي تناولها المعيار فيما يلي:

2-1 التكلفة: هي مبلغ النقدية _أو ما يعادلها_ المدفوعة أو المستحقة الدفع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل عند إقتنائه أو إنشائه.¹

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

أو هي القيمة التبادلية لأصل معين بين بائع ومشتري كل منهما لديه الرغبة في التبادل وعلى إطلاع وبيئة من المعلومات ويتعاملان بإرادة حرة.

2-3 خسارة تدني القيمة (الخسائر في منافع الأصل): هي القيمة التي تزيد بها القيمة المسجلة للأصل عن قيمته القابلة للإسترجاع. أي مقدار النقص في القيمة الإستردادية* للأصل عن قيمته الدفترية.²

2-4 القيمة الدفترية (القيمة المسجلة): هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الإهلاك المتراكم وأي خسائر في قيمته.³

أو هي تكلفة الأصل أو أية قيمة بديلة يظهر بها الأصل في القوائم المالية بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به، مع الأخذ بعين الاعتبار مجمع الخسائر من منافع الأصل.

2-5 القيمة المتبقية: هي صافي القيمة التي تتوقع المؤسسة أن تحصل عليها من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح التكاليف المتوقعة عند التنازل عليه. أو هو المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حالياً من التصرف بالأصل، بعد إقطاع التكاليف المقدرة للتصرف في نهاية عمره الإنتاجي المتوقع.⁴

2-6 القيمة المحينة: هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.⁵

¹ Smail BACHIR, Op. cit, P 19.

* المبلغ القابل للإسترداد هو صافي سعر بيع الأصل أو قيمة إستخدامه أيهما أعلى.

² غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 83.

³ نفس المرجع السابق، ص 83.

⁴ Robert OBERT, Op. cit, P 257.

⁵ غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص 92.

2-7 العمر الإنتاجي: هو الفترة الزمنية التي تتوقع خلالها المؤسسة أن تستخدم الأصل، أو هو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع حصول المؤسسة عليها من الأصل.¹

2-8 الإهلاك: هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابلة للإهلاك خلال عمره الإنتاجي.²

2-9 القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصاً منه قيمة الخردة.

2-10 قيمة الإهلاك (المبلغ القابل للإهلاك): هو تكلفة الأصل أو قيمة أخرى بديلة للتكلفة مطروحاً منها القيمة المتبقية.³

2-11 المبلغ القابل للاسترداد: هو صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه أيهما أعلى.

2-12 المبلغ المرحل: هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية بعد خصم أي إهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في قيمته.⁴

3. الاعتراف بالامتلاكات، المصانع والمعدات.

يتم الاعتراف بالأصل كشيء ضمن أصول المؤسسة عند توفر مجموعة الشروط التالية:⁵

- حينما يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية متعلقة بالأصل؛

- يمكن قياس تكلفة الأصل على المؤسسة بشكل موثوق؛

وباعتبار أن التثبيات المادية تمثل جزءاً رئيسياً من موجودات المؤسسة وعليه فهي مؤثرة على مكونات مركزها المالي، لذلك فإن تحديد ما إذا كانت الأعباء تمثل أصلاً أو تعتبر من تكاليف الدورة المحاسبية.

ولتوقع المنافع الاقتصادية لأصل ما تحتاج المؤسسة إلى قياس درجة التأكد من هذه المنافع المستقبلية لهذه الأصول على أساس الدليل المتوفر عند لحظة الاعتراف المبدئي.

¹ Smail BACHIR, Op. cit, P 20.

² Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, Op. cit, P71.

³ Smail BACHIR, Op. cit, P 19.

⁴ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 179.

⁵ Jean-françois Bosquet, et autre, **normes IAS/IFRS, Edition d'organisation**, 2^e édition, paris, 2005, P 168.

ولكن هل المؤسسة سوف تستلم المنافع المرتبطة بالأصل إن تم التأكد منها؟. لذلك وجب التأكد من جهة أخرى من توفر هذا العنصر. وهذا التأكد عادة ما يتوافر فقط حينما تنتقل المنافع والمخاطر إلى المؤسسة، ودون توفر هذا الأخير لا يمكن الاعتراف بالأصل.

كما يتطلب الأمر عند تحديد مكونات أجزاء منفصلة من التثبيتات مثل الممتلكات والتجهيزات اللجوء إلى الإجهاد في تطبيق المعايير تحت ظروف محددة أو لأنواع معينة من التجهيزات، من خلال تجميع مفردات العناصر غير الهامة مثل قطع الغيار الصغيرة ومعدات الصيانة التي عادة ما تعتبر ضمن المخزونات ويعترف بها كمصروف عند استخدامها.¹

إلا أن قطع الغيار الرئيسية يمكن الاعتراف بها كتثبيتات حينما تتوقع المؤسسة استخدامها أكثر من سنة مالية واحدة، كما أن استخدام قطع الغيار ومعدات الصيانة في أحد عناصر التثبيتات ويكون متوقع استخدامها بشكل غير منتظم، يتم فصلها وتعتبر كتثبيت ويتم إهلاكها على مدى فترة لا تتعدى العمر الإنتاجي للأصل المتعلق بها.²

قد يتم الاعتراف بنوع من الأصول لا تدر منافع اقتصادية مستقبلية بطريقة مباشرة إلا أن ذلك يكون ضرورياً بهدف الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول الأخرى، في هذه الحالة يمكن الاعتراف بهذا النوع باعتبار أنها تمنح المؤسسة القدرة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصول مرتبطة بها تزيد على ما كان بالإمكان تحقيقه لو لم يتم إهلاك هذه الأصول.³ لذلك يتم إضافة قيمة هذه الأصول إلى القيمة الدفترية للأصل المرتبطة به، بشرط أن لا تتعدى القيمة الدفترية للأصل القيمة القابلة للإسترداد له. (مثل إدخال بعض الإضافات على بعض الأصول تحقيقاً لمتطلبات الحفاظ على البيئة أو لتوفير الأمان بالرغم من عدم تحقيقها زيادة مباشرة في المنفعة الاقتصادية للأصل المرتبطة به لكنها تضمن الاستفادة منه).⁴

إذا كانت للأجزاء المكونة لأصل ما أعمار إنتاجية مختلفة أو حينما تقدم هذه الأجزاء منافع اقتصادية للمؤسسة بأشكال وفترات مختلفة، فإنه من الأفضل توزيع مجموع الأعباء الخاصة بالأصل على مكوناته والمحاسبة عن

¹ غانم شطا، مرجع سبق ذكره، ص 84.

² Bruno Colmant et autre, Op. cit, P 87.

³ Jean-françois Bosquet, et autre, Op. cit, P 169.

⁴ أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص 238.

كل جزء بشكل منفصل. مما يؤدي إلى استخدام معدلات وطرق احتلاك متباينة، (مثل المباني يتم تجزئتها إلى أرضية، أعمدة، جدران، نوافذ وأبواب... إلخ).¹

4. قياس تكلفة الممتلكات، المصانع والمعدات.

يتم قياس الممتلكات المصانع والمعدات حسب مرحلتين مختلفتين وهما عند الاعتراف الأولي والاعتراف اللاحق أي في نهاية الدورة المحاسبية، ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط الموالية:

4-1 القياس الأولي.

يتم تحديد قيمة الأولية لأي بند من بنود الأصول المادية عند القياس الأولي له لدى الاعتراف به كأصل ثابت ودخوله الخدمة على أساس التكلفة.² وسنحاول الوقوف على كل حالة كما يلي:

4-1-1 سعر التكلفة في حالة الشراء (الإقتناء): تشمل تكلفة التثبيتات ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب على المشتريات غير قابلة للإسترجاع وأية تكاليف أخرى يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل وتجهيزه للإستخدام. وتطرح أية خصومات من ثمن الشراء.³

وتتضمن تكاليف الشراء المباشرة: تكلفة تهيئة المكان، النقل، تكاليف التركيب، الرسوم المهنية للمعماريين والمهندسين، التكلفة المقدرة للتفكيك والإزالة وتهيئة الموقع إلى ما كان عليه في حالة وجود إلزام بالنسبة للمؤسسة.⁴ كما نص على ذلك المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37 المؤنات، الخصوم والأصول المحتملة).⁵

وبالتالي لا تعتبر التكاليف الإدارية والعامة من عناصر تكلفة التثبيت إلا إذا إرتبطت بصفة مباشرة لإمتلاك التثبيت أو تجهيزه للإستخدام، كما لا تمثل التكاليف المبدئية للتشغيل وما يشابهها من تكاليف ما قبل الإنتاج جزءاً من تكلفة الأصل إلا إذا كانت ضرورية لجعله قابلاً للتشغيل والعمل مثل مصاريف انطلاق تشغيل الأصل، تكاليف تقديم منتج جديد.⁶

¹ Michel Lozato, Pascal Nicolle, *Gestion des investissements et de l'information financière*, DUNOD, 9^e Edition, Paris, 2014, P 11.

² Jean-françois Bosquet, et autre, Op. cit, P 170.

³ Robert OBERT, Op. cit, P 258.

⁴ Bruno Colmant et autre, Op. cit, P 88.

⁵ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج2، الجزائر، 2009، ص 95.

⁶ Bruno Colmant et autre, Op. cit., P 88.

تطبق المؤسسة معيار المحاسبة الدولي IAS 02 "المخزون" على تكاليف الإلتزامات لتفكيك وإزالة وإسترداد الموقع الذي يوجد فيه الأصل التي تم تكبدها خلال فترة محددة نتيجة استخدام الأصل لإنتاج المخزونات خلال تلك الفترة.¹

ومن أمثلة التكاليف المباشرة:²

- تكلفة إعداد الموقع؛
- التكاليف الأولية للإستلام والمناولة؛
- تكاليف التركيب؛
- الأتعاب المهنية للمهندسين مثلاً؛
- تكاليف إختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح.

في حالة شراء أصل بالتقسيط أو بالأجل يتم حساب ثمن الشراء على أساس السعر النقدي على أن يعالج الفرق بين السعر النقدي وإجمالي الدفعات باعتبارها فوائد تحمل على قائمة الدخل كمصروف خلال فترة التقسيط أو الإئتمان ما لم يتم رسملة الفوائد حتى تاريخ بدء تشغيل الأصل حسب المعالجة البديلة التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون (IAS 23 تكاليف الإقتراض).³

4-1-2 سعر التكلفة في حالة الإنتاج الداخلي (المؤسسة لذاتها): لا تختلف مبادئ تحديد تكلفة الأصل المنتج عن المشتري كثيراً وإنما إذا كان نشاط المؤسسة يتضمن تصنيع هذا الأصل لغرض البيع تكون تكلفة هذا الأخير نفسها تكلفة الأصل المنتج لغرض البيع، لذلك يتم استبعاد أية أرباح داخلية لحساب هذه التكلفة، كما يتم إستبعاد القيم الضائعة غير العادية للمواد والأجور والمصاريف الأخرى من تكلفة الأصل المنتج داخلياً.⁴

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 749.

² نفس المرجع السابق، ص 748.

* عند تأجيل السداد إلى ما بعد المدة العادية للإئتمان فإن تكلفة الأصل تساوي الثمن النقدي المعادل ويتم الإعتراف بالفرق بين هذه القيمة وإجمالي المدفوعات كأعباء مالية خلال فترة الإئتمان.

³ لحضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 96.

⁴ Bruno Colmant et autre, Op. cit, P 88.

وبالنسبة لتكلفة الإقراض المتعلقة بإنشاء الأصل الثابت ذاتياً يمكن الإعتراف بها كجزء من تكلفة هذا الأصل بشرط توفر الضوابط الواردة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23 تكاليف الإقتراض).¹

3-1-4 سعر التكلفة في حالة عقد الإيجار التمويلي: يتم حساب التكلفة في هذه الحالة حسب عقد الإيجار التمويلي وذلك استناداً لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17 عقود الإيجار)، وسيتم تفصيل هذه الجزئية عند التطرق لهذا المعيار.

4-1-4 سعر التكلفة في حالة مبادلة الأصل: يتم أحياناً امتلاك الأصول المادية عن طريق المبادلة بشكل كلي أو جزئي، وتقاس تكلفة تلك العناصر بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه بعد تعديله بأي مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلته.²

ويمكن الإشارة إلى حالتين عند إقتناء الأصول عن طريق المبادلة:³

- عند إقتناء المؤسسة لأصول عن طريق المبادلة بأصول مماثلة لها (مشابهة لها) تستخدم في نفس مجال النشاط ولها قيمة عادلة مشابهة، وقد يتم التنازل عن عنصر من عناصر الإستثمارات مقابل حقوق ملكية في إستثمارات مشابهة، وبالتالي فإن تكلفة الأصل المقتني في هذه الحالة تعادل القيمة الدفترية للأصل المستبدل به ولا يتم تسجيل أية أرباح أو خسائر عن هذا التبادل؛

- عند إقتناء الأصل عن طريق المبادلة بأصل آخر غير مماثل له (غير مشابه له) أي لا يتم إستخدامه في نفس مجال النشاط له قيمة عادلة مختلفة، فإن تكلفة الأصل المقتني تحدد عادة بالقيمة العادلة لهذا الأصل أو بقيمة الأصل المستبدل به بعد تسويتها بالفرق الذي تحملته المؤسسة أو حصلت عليه سواء في شكل عيني أو نقدي.

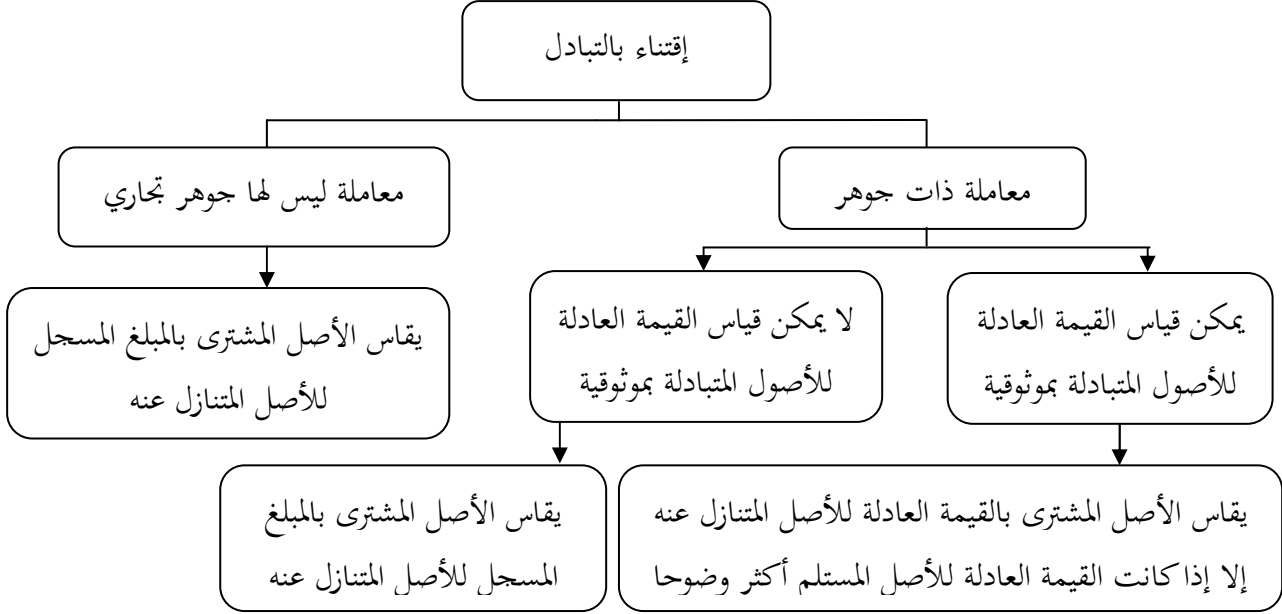
¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 184.

² Jean-françois Bosquet, et autre, Op. cit, P 172.

³ شعيب شنوف، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 97.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2.2): الحصول عن الأصول عن طريق التبادل



المصدر: مأمون حمدان، المعيار المحاسبي الدولي 16 الممتلكات، المصانع والمعدات، محاضرات المحاسبة الدولية، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص 30.

وتكون المعاملة ذات جوهر تجاري في الحالات التالية:¹

- إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطر والتوقيت والمبلغ) للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول؛
- إذا كانت القيمة الخاصة بالمؤسسة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة التبادل؛
- إذا كان الفرق في العنصرين السابقين كبير مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

4-1-5 التكاليف والنفقات اللاحقة لعملية الإقتناء.

يتم إضافة النفقات والتكاليف اللاحقة والمتعلقة ببند من التثبيتات التي تم الإعتراف بها إلى القيمة الدفترية لها إذا ما أدت هذه النفقات إلى زيادة المنافع الإقتصادية المتولدة عن هذا الأصل، عن تلك التي تم تحديدها من قبل، أي أنه يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة كأصل فقط عندما تؤدي تلك النفقات إلى تحسين ظروف الأصل إلى مستوى

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، سبق ذكره، ص 750.

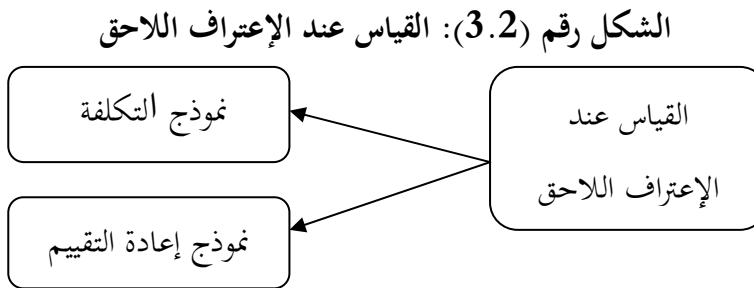
يتعدى النمط العادي أو زيادة العمر الإنتاجي أو تطبيق طرق جديدة تحقق تخفيضاً كبيراً في تكاليف الإنتاج، ومن ثم زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية. وبشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الإستردادية.¹

كما يتم إصلاح وصيانة الاستثمارات للمحافظة على المنافع الاقتصادية المستقبلية التي توقعها المؤسسة طبقاً لمعايير الأداء المقدرة مسبقاً للأصل ويتم تحميل هذه النفقات للدورة التي تمت فيها. باعتبار أنها تحافظ ولا تزيد من الأداء النمطي المقدّر للأصل.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد تضطر المؤسسة إلى محاسبة كل جزء من الاستثمار الواحد كأصل منفصل عن بقية الأجزاء لأن له عمر إنتاجي يختلف عن باقي الأجزاء، وعادة ما تكون هذه الأجزاء رئيسية من حسابات التثبيات.²

4-2 القياس اللاحق (بعد القياس الأولي).

نص هذا المعيار على المؤسسة إختيار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات، المصانع والمعدات وبالتالي توجد طريقتان يمكن توضيحهما من خلال الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحث.

4-2-2 نموذج التكلفة: ويتم على أساسه تحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي على أساس تكلفته التاريخية (تكلفة الحيازة) مطروحاً منها مجمع الإهلاك، كما يتم الأخذ بعين الإعتبار خسائر القيمة إن وجدت.³

¹ Bernard RAFFOUFNIER, Op. cit, P 136.

² Pascal Macioce Jean-pierre Latartre, Op. cit, P 75.

³ Stéphane BRUN, Op. cit, P164.

4-2-3 نموذج إعادة التقييم: يتم تقييم الأصل في هذه الحالة على أساس قيمة إعادة التقييم والتي تعكس القيمة

العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه مطروحاً منها مجمع الإهلاك مع الأخذ بعين الاعتبار خسائر القيمة.¹

ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة عن القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية.²

كما تقتصر حالات إعادة تقييم الأصول الثابتة فقط على الحالات التي تسمح بها القوانين سارية المفعول، ويراعى تطبيق الأحكام الخاصة بإعادة التقييم التي نص عليها هذا المعيار بما لا يتعارض مع أحكام هذه القوانين.

إن تكرار إعادة التقييم على مدى التغير في القيمة العادلة لبنود الممتلكات، المصانع والمعدات التي يجري إعادة تقييمها، حين تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن القيمة المرحلة فإن الحاجة تدعو إلى إعادة تقييم أخرى وقد يكون ذلك سنوياً، والعكس صحيح بالنسبة للبنود التي تتعرض لتغيرات غير جوهرية يتم الاكتفاء بإعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.³

وبالنسبة لإختيار طريقة التقييم يمكن ذكر بعض الملاحظات:

تحدد القيمة العادلة على أساس طرق التقييم المحددة من خلال المعيار، بإعتبار طبيعة الأصل المعاد تقييمه، وبإعتبار تواجد سوق خاص بهذا النوع من الأصول المعاد تقييمها من عدمه.⁴

- القيمة العادلة للأراضي والمباني هي عادة قيمتها السوقية، ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التثمين الذي يجريه خبراء ومهنيون أكفاء مستقلين عن المؤسسة، وحينما لا يوجد ما يدل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة الخاصة بتلك الأصول أو بسبب عدم تداولها إلا من خلال المؤسسة فيتم تقييمها على أساس القيمة الاستبدالية* (القيمة الجارية) بعد الإهلاك.⁵

¹ Idem, P165.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 751.

³ نفس المرجع السابق، ص 751.

⁴ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

* القيمة أو التكلفة الجارية: هي المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأصل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر.

⁵ غانم شطا، مرجع سبق ذكره، ص 86-87.

وفي حالة ما إذا كان من المحتمل استخدام الأصل في غرض آخر يتم تقييمه وفقاً لنفس الأسس المتبعة في تقييم الأصول المستخدمة في هذا الغرض.

- عندما يعاد تقييم أحد بنود التثبيت فإنه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه، بهدف تفادي التباين في أسس تقييم هذه العناصر في القوائم المالية.

- يتم تكرار إعادة التقييم بالنسبة للتغيرات في القيمة العادلة للتثبيتات موضوع إعادة التقييم، وإذا ما أدت القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه إلى وجود إختلاف جوهري بين هذه الأخيرة (القيمة العادلة) والقيمة الدفترية لهذه التثبيتات فإنه يصبح من الضروري إجراء إعادة تقييم أخرى، ويشمل هذا العنصر التثبيتات كبيرة الثقل في قيمتها العادلة لذلك من الضروري إعادة النظر فيها كل سنة، أما بالنسبة للتثبيتات التي لا تواجه تقلبات كبيرة في قيمتها العادلة يتم إجراء إعادة تقييمها كل ثلاث أو خمس سنوات.¹

- القيمة العادلة للتجهيزات والمعدات هي قيمتها السوقية بالتشمين (التقدير)، وحينما لا يوجد ما يدل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة الخاصة بتلك الأصول فيتم تقييمها بالتكلفة التعويضية الصافية من الإهلاك.²

عند إعادة تقييم التثبيتات فإن الإهلاك المتراكم حتى تاريخ إعادة التقييم يكون كالاتي:³

- إعادة حسابه بما يتناسب والتغير في القيمة الإجمالية المسجلة للتثبيت حتى تكون القيمة الدفترية للأصل مساوية للقيمة المعاد تقييمها، وتستخدم هذه الطريقة في حالة إعادة تقييم التثبيت على أساس القيمة الإستبدالية (القيمة الجارية) بعد خصم مجمع الإهلاك.

- إستبعاده من إجمالي قيمة الأصل الظاهرة في القوائم المالية ويتم تعديل صافي القيمة إلى قيمة الأصل بعد إعادة التقييم، وتستخدم هذه الطريقة عادة عند إعادة تقييم الأصل على أساس القيمة السوقية.

- عند زيادة القيمة الدفترية للتثبيت نتيجة إعادة التقييم يجب إضافة هذه الزيادة مباشرة ضمن حقوق الملكية تحت عنصر فائض إعادة التقييم، إلا إذا كان سبق إثبات نقص في القيمة لنفس الأصل الناتج عن إعادة تقييمه في السنوات السابقة والتي تم الإعتراف بها كمصروف، ففي هذه الحالة يجب إثبات هذه الزيادة كإيراد في حدود المصروف السابق لإثباته في السنوات السابقة.⁴

¹ لخصر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 102.

² نفس المرجع السابق، ص 101.

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 752.

⁴ Robert Obert, marie-pierre Mairesse, **Comptabilité approfondie**, Edition DUNOD, Paris, 2013, P 22.

- في حالة تسجيل إنخفاض قيمة للتثبيت نتيجة إعادة التقييم يجب إثبات هذا الإنخفاض كمصروف، إلا إذا كان قد تم إعادة تقييم نفس الأصل في السنوات السابقة ونتج عن ذلك فائض إعادة تقييم، في هذه الحالة يجب خصم قيمة الإنخفاض الناتج عن إعادة التقييم مباشرة من فائض إعادة التقييم في حدود رصيد هذا الفائض الذي تم احتسابه لنفس الأصل.
- يتم تحويل فائض إعادة التقييم المدرج ضمن الأموال الخاصة إلى الأرباح المحتجزة عند تحققه، ويتحقق فائض إعادة التقييم بكامله إذا تم إيقاف أو التخلص من التثبيت (الأصل)، كما يتم تحقق جزء من فائض إعادة التقييم المحقق قبل التنازل أو إيقاف الأصل من طرف المؤسسة، في هذه الحالة فإن القيمة المحولة من الفائض تمثل الفارق بين الإهلاك المحسوب على أساس القيمة الدفترية للتثبيت بعد إعادة تقييمه والإهلاك المحسوب على أساس التكلفة الأصلية لهذا الأصل*.
- تتم عملية إعادة تقييم التثبيتات في حال كانت مكونة من عدة عناصر (Immobilisations constituée de plusieurs distincts) باعتبارها كمجموعة واحدة وبذلك يتم توزيع فارق إعادة التقييم على مختلف العناصر المكونة للمجموعة بالتناسب مع القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ إعادة التقييم أو بالتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية لها. أما بخصوص تكاليف تفكيك الأصول وترميم الموقع والتي تم تحديد قيمتها مسبقاً عن الإقرار الأولي على أساس المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) المؤنات، أصول وخصوم محتملة) لا يتم إعادة تقييمها على أساس ما نص عليه (IAS 16). لكن احتراماً للمبادئ المحددة في المعيار (IAS 37) ومقتضى المؤنات المشكلة سوف يقابل هذا التغيير بموارد مالية ضرورية من أجل تسوية الإلتزامات أو تحويلها للغير.¹
- المؤسسة التي تختار إعادة تقييم تثبياتها المادية بصفة كلية أو البعض منها أوجب عليها المعيار تقديم إرشادات (توضيحات) حول تأثير إعادة التقييم من خلال عرضها لكشوفها المالية، أو كما أوجب عليها عرض معلومات شاملة حول فارق إعادة التقييم وكيفية معالجته.²

في حال ما إذا إختارت المؤسسة تقييم أصولها على أساس التكلفة التاريخية وبإحتمال أن القيمة المتبقية لا يمكن إهمالها فهذا يعني أنها تقدر في تاريخ إقتناء الأصل ولا يمكن إعادة تقديرها لاحقاً. والعكس في حالة ما إذا

* فائض إعادة التقييم المحول مباشرة للأرباح المحتجزة = قسط الإهلاك المحسوب على أساس القيمة الدفترية بعد إعادة التقييم - قسط الإهلاك المحسوب على أساس القيمة الدفترية (الأصلية قبل إعادة التقييم).

¹ لحضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 106.

² نفس المرجع السابق ، ص 108.

إختارت المؤسسة تطبيق نموذج إعادة التقييم بصفة كلية أو جزئية فيؤدي إلى تقدير آخر للقيمة المتبقية عند تاريخ إعادة تقييم الأصل المعني.¹

5. الإهلاكات.

يتم بشكل منفصل إهلاك كل جزء من بند الممتلكات، المصانع والمعدات يكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.

قبل التطرق إلى هذا العنصر يمكن أن نتوقف عند بعض المصطلحات لأكثر تفصيل كما يلي:

5-1 العمر الإنتاجي (الإفتراضي) للأصل: تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل العوامل التالية:²

- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المؤسسة من خلال طاقته الإنتاجية المتوقعة أو مخرجاته وليس على أساس مدة بقائه ويستند تحديد العمر الإنتاجي للأصل إلى التقدير الذي يعتمد على الخبرة السابقة التي إكتسبتها المؤسسة من التعامل مع أصول مماثلة؛
 - التآكل (التقادم) المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية؛
 - التقادم الفني ويحدث من خلال تطوير وتحسين في الإنتاج أو تغيير الطلب في الأسواق على منتجات أو خدمات الأصل؛
 - المحددات القانونية مثل عقود الإيجار التمويلي التي تحدد مدة انقضاء فترة التأجير المتعلقة بالأصول المستأجرة؛
- لذلك يتحدد العمر الإنتاجي للأصل بالمنفعة المتوقعة التي تعود على المؤسسة، فقد تتم إزالة الأصل بعد مدة زمنية معينة أو بعد إهلاك جزء من المنافع الإقتصادية المتضمنة فيه، لذلك قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الإقتصادي، كما أن تقدير العمر الإنتاجي للأصل هو مسألة إصدار حكم معين بناءً على خبرة المؤسسة مع أصول مماثلة.

5-2 مراجعة العمر الإنتاجي: تتم إعادة النظر دورياً في العمر الإنتاجي للأصول الثابتة أو لكل مجموعة رئيسية من الأصول، فإذا تبين أن هناك إختلافات جوهرية عن التقديرات السابقة فيجب تعديل الإهلاك في الفترة الحالية

¹ نفس المرجع السابق، ص 110.

² شعيب شنوف، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 100.

والفترات المستقبلية، وبالتالي فقد يتضح خلال فترة استخدام الأصل الثابت أن تقدير العمر الإنتاجي غير مناسب مثل ذلك زيادة العمر الإنتاجي أو القيمة الخردوية له نتيجة نفقات لاحقة أدت إلى تحسين ظروف الأصل بشكل يفوق الأداء النمطي له المحددة في البداية. كما قد تؤدي التغيرات التكنولوجية إلى تخفيض العمر الإنتاجي للأصل وبالتالي يعدل العمر الإنتاجي مما يؤدي إلى تعديل معدل الإهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية.¹

5-3 القيمة الخردوية*: وهي القيمة المتوقعة الحصول عليها من بيع الأصل أو الاستغناء عنه في نهاية عمره الإنتاجي بعد خصم مصاريف البيع.²

عندما تكون القيمة الخردوية للأصل ذات أثر ملموس فإنه يجب تقدير هذه القيمة في تاريخ إقتناء الأصل وكذلك في تاريخ كل إعادة تقييم لاحق، ويتم تحديد القيمة الخردوية على أساس القيمة المقدرة في هذه التواريخ* للأصول المماثلة التي وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي وتم استخدامها في ظل ظروف مماثلة للأصل محل التقييم، فإذا تبين أن هناك إختلاف جوهري عن التقديرات السابقة فيجب هنا تعديل الإهلاك في الفترة الحالية والفترات المستقبلية، أما إذا كانت القيمة الخردوية ضئيلة وليست ذات تأثير جوهري فيمكن تجاهلها عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.³

لذلك يتم مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردوية) للأصل سنوياً ويتم تعديل التقديرات من خلال معالجتها وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS 08 بإعتبارها تغيير في التقديرات المحاسبية وبأثر مستقبلي وليس رجعي على القوائم المالية.⁴

¹ نفس المرجع السابق، ص 101.

* القيمة المتبقية للأصل.

² عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ج2، الأردن، 2005، ص 63.

* نقصد بالتواريخ: تاريخ الإقتناء أو تاريخ إعادة التقييم اللاحق.

³ مجبور جابر محمود النمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية، ط2، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 451.

⁴ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 189.

5-4 الأصول القابلة (الخاضعة) للإهلاك:

فيما عدا الأراضي فإن كافة الأصول الثابتة* تعتبر أصولاً قابلة للإهلاك، ويرجع إعتبار الأراضي غير قابلة للإهلاك كونها _ كقاعدة عامة _ ليس لها عمر إنتاجي محدد. وقد تعتبر غير كذلك في بعض الحالات إذا كان لها عمر إنتاجي محدد مثل الأراضي المنجمية كالمقالع.¹

وتجدر الإشارة إلى أنه تعتبر الأراضي والمباني أصولاً قائمة بذاتها ويتم التعامل معها بشكل منفصل عند المحاسبة عنها حتى ولو تم حيازتها معاً، وبالتالي فالمباني في هذه الحالة لها عمر محدد ولذلك تعتبر من الأصول القابلة للإهلاك. أي أنه يتم بشكل منفصل إهلاك كل جزء من بند الممتلكات، المصانع والمعدات يكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.²

إذا كانت تكلفة الأرض تشمل على تكاليف التفكيك وتهيئة الموقع، فإنه يتم إهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف وفي بعض الأحيان يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي يتم الحصول عليها منها.³

5-5 حساب الإهلاك:

يتم توزيع قيمة التثبيت القابلة للإهلاك على عمره الإنتاجي بأسلوب منتظم، ويجب أن تعكس طريقة الإهلاك النمط الذي تستفيد فيه المؤسسة من المنافع الاقتصادية للأصل. ويتم الإعتراف بالإهلاك الخاص بكل دورة على أنه من أعبائه، ويحسب الإهلاك حتى وإن زادت القيمة الحالية عن القيمة الدفترية.⁴ ويبدأ حساب الإهلاك إعتباراً من بدء إستفادة المؤسسة من المنافع الاقتصادية للأصل ويحمل إهلاك الفترة كمصروف ما لم يكن قد تم إستخدام هذا الأصل في إنتاج أصول أخرى ففي هذه الحالة يدرج الإهلاك ضمن تكلفة هذا الأصل.⁵ ويتم إيقاف حساب الإهلاك عند إلغاء الإعتراف بالأصل (بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو إعادة تصنيفه على أنه محتفظ به

* نقصد بالأصول الثابتة بما فيها التثبيات المادية حسب النظام المحاسبي المالي.

¹ Bernard RAFFOUFNIER, Op. cit, P 166.

² Idem, P 138- 139.

³ لحضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 111.

⁴ Stéphane BRUN, Op. cit, P164.

⁵ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 249.

برسم البيع أيهما أسبق وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 05 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة".¹

كما يتم حساب الإهلاك على الأصل حتى ولو كان هناك توقف أو انخفاض أو تراجع في استخدامه، باعتبار أن المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل لا تملك فقط من خلال الاستخدام ولكن أيضاً بالتقادم (باستثناء طريقة وحدات الإنتاج)، وبالتالي يجب تحديد العمر الإنتاجي بدقة على أساس الاستخدام المتوقع، برامج الصيانة، القدرة والإنتاج المتوقع، التقادم، الاكتشافات الفنية والتجارية.²

5-6 طرق الإهلاك:

تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المؤسسة. كما يجب أن يتسم تطبيق هذه الطريقة بالثبات من فترة لأخرى ما لم تحدث ظروف تستدعي تغييرها مثل تغير في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل.

وتوجد عدة طرق لحساب أقساط الإهلاك بهدف توزيع القيمة القابلة للإهلاك بشكل منتظم خلال العمر الإنتاجي للأصل، وتتمثل هذه الطرق في:³

- طريقة القسط الثابت وتؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء ثابتة على مدى العمر الإنتاجي للأصل؛
- طريقة الإهلاك المتناقص وتؤدي هذه الطريقة إلى احتساب عبء متناقص على مدى العمر الإنتاجي للأصل؛
- طريقة مجموع الوحدات وتؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء تعتمد على الاستخدام المتوقع أو مخرجات الأصل.

وتتم مراجعة طريقة الإهلاك، القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية من تلك الأصول، يتم تغيير

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 190.

² نفس المرجع السابق، ص 190.

³ Stéphane BRUN, Op. cit, P166.

الطريقة لتعكس نمط التغير وإختيار الطريقة المناسبة في ضوء هذا التغير، وينبغي محاسبة هذا التغير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي*، مما يؤدي إلى تعديل الإهلاك في الفترة الحالية والفترات المستقبلية.¹

كما يتم الإعتراف بالإهلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه المسجل، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تتجاوز مبلغه المسجل، وفي حال إرتفاع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن مبلغه المسجل، تكون تكلفة الإهلاك صفرًا ما لم وحتى تنخفض لا حقاً قيمته المتبقية إلى مبلغه المسجل (لأصل).²

6. الخسائر في منافع الأصل.

لتحديد ما إذا كانت التثبيتات قد انخفضت قيمتها، وجب على المؤسسة تطبيق ما يقتضيه المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون (IAS 36 تدني قيمة الأصول).³ يوضح هذا المعيار الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة لمراجعة وتعديل القيمة الدفترية لأصولها الثابتة وكيفية تحديد القيمة القابلة للإسترداد وتوقيت الإعتراف بالخسائر في المنافع الإقتصادية التي تتعرض لها الأصول. كما يوضح المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 03 اندماج الأعمال) كيفية معالجة الخسائر في منافع الأصل التي يتم الإعتراف بها قبل نهاية الفترة المحاسبية الأولى التي تبدأ بعد عملية اندماج الأعمال.

ويجب تضمين التعويض من طرف ثالث (شركات التأمين) لبنود الممتلكات، المصانع والمعدات التي إنخفضت قيمتها أو تم التنازل عنها في بيان الدخل عندما يصبح التعويض مستحق الدفع.⁴

7. إلغاء الإعتراف بالأصل.

في حالة تحلي المؤسسة عن أحد الأصول الثابتة يجب أن تقوم بـ:

- استبعاد قيمة الأصل الثابت من الميزانية عند بيعه أو عند استبعاده بصفة دائمة من الإستخدام وعدم توقع أي منافع إقتصادية مستقبلية منه؛⁵

* وفقاً لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي (IAS 08) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء).

¹ Robert OBERT, Op. cit, P 269.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 754.

³ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

⁴ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 756.

⁵ شعيب شنوف، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 102.

- يجب إلغاء الإعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من الممتلكات، المصانع والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به؛
 - يتم قيد الأصول الثابتة التي استُبعدت من الاستخدام ويحتفظ بها لحين التصرف فيها بالقيمة الدفترية في تاريخ الاستبعاد من الاستخدام، وتقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية باختبار وجود أي خسائر في منافع الأصول على ضوء ما يقتضيه المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون (IAS 36 تدني قيمة الأصول)؛
 - يتم تحديد أية أرباح أو خسائر ناتجة عن توقف استخدام الأصل الثابت بصورة نهائية أو التصرف فيه بالفرق بين صافي القيمة البيعية للأصل وقيمه الدفترية، ويتم الإعتراف بهذه الفروق في حساب النتيجة كريح أو خسارة¹؛
 - عند بيع أصل ثابت وإعادة إستجاره تتم المحاسبة عنه طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 17 عقود الإيجار).
8. الإفصاح.

يجب أن تفصح المؤسسة ضمن تقاريرها المالية بخصوص كل نوع من التثبيات على ما يلي²:

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن هذا الإجمالي لكل مجموعة من الأصول³؛
- طرق ومعدلات الإهلاك المستخدمة والسياسات المحاسبية لتكاليف الإصلاح والترميم⁴؛
- إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك في بداية ونهاية الفترة المالية، وإهلاك الفترة مع بيان الإضافات والإستبعادات التي تمت بالنسبة للأصول خلال الفترة ومجموع خسائر تدني القيمة في منافع الأصول، وكذا الزيادات أو التخفيضات على القيمة الدفترية للأصول نتيجة إعادة التقييم، وبيان الأصول المكتناة نتيجة الاندماج؛
- خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة، وخسائر القيمة المعكوسة؛
- صافي فروقات التبادل الناتجة عن تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة؛
- القيمة الدفترية لكل من الأصول الثابتة الموقفة مؤقتاً، وتلك التي انتهى عمرها الإنتاجي ولا زالت تستخدم في الإنتاج، وكذا القيمة الدفترية أو الإستردادية للأصول المستبعدة من الاستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها؛

¹ Stéphane BRUN, Op. cit, P166.

² غانم شطايط، مرجع سبق ذكره، ص 90.

³ Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, Op. cit, P73.

⁴ Smail BACHIR, Op. cit, P 40.

- القيمة العادلة للأصول الثابتة التي لم يُعد تقييمها والتي تختلف اختلافاً جوهرياً عن القيمة الدفترية لهذه الأصول وفي حالة تقييم الأصول الثابتة يجب الإفصاح عن الأسس المستخدمة في هذا التقييم وتاريخه وما إذا كان قد تم الاستعانة بخبير مستقل لإجراء هذا التقييم؛
- الإفصاح عن وجود أية قيود على الملكية القانونية للأصول الثابتة وقيمتها، وكذا الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات؛
- إن اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجي من الأمور التي تحتاج إلى إجتهد، وبالتالي يجب الإفصاح عن حدوث أية تغييرات في العمر الإنتاجي أو طريقة الإهلاك ومعدلات الإهلاك مع بيان الآثار المترتبة عن ذلك، لإعطاء مستخدمي التقارير المالية معلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات التي إختارها المؤسسة وتجعلهم قادرين على إجراء المقارنات مع مؤسسات أخرى، ولذلك يجب الإفصاح عن الإهلاك الخاص بالفترة المعنية ورصيد الإهلاك المتراكم في نهاية تلك الفترة؛
- قيمة النفقات على الأصول الثابتة خلال فترة إنشائها أو إقتنائها وكذا قيمة الإرتباطات (التعهدات) لأقتناء أصول ثابتة مستقبلاً؛¹
- فائض إعادة التقييم مبيناً حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

¹ Idem, P 40.

المبحث الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 عقود- الإيجار

سيتم التركيز على محاسبة عقود الإيجار التمويلية لدى المستأجر والتي يترتب عنها أصل مادي بإعتبار أن العقود التمويلية الأخرى لا تدخل ضمن حدود هذا البحث.

في أبريل من سنة 2001 تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي 17 عقود الإيجار، والذي صدر قبله عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1997. ويطبق هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 1 جانفي 2005 أو بعد ذلك، وفي حال تطبيق هذا المعيار قبل هذا التاريخ فإنه يجب إدراج ذلك ضمن الإفصاحات.¹

ويمكن تلخيص أهم المخططات التاريخية التي مر بها هذا المعيار من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (3.2): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي السابع عشر (IAS 17 عقود-

الإيجار)

تاريخ التعديل	موضوع التعديل	ملاحظات
أكتوبر 1980	نشر وعرض مشروع (E19) المحاسبة عن عقود الإيجار.	/
سبتمبر 1982	معيار المحاسبة الدولي IAS17 المحاسبة عن عقود الإيجار.	جانفي 1984 تاريخ بدأ سريان المعيار IAS17.
أبريل 1997	نشر وعرض مشروع (E56) عقود الإيجار.	/
ديسمبر 1997	صدور معيار المحاسبة الدولي رقم 17 عقود الإيجار بعد التعديلات.	جانفي 1999 تاريخ بدأ سريان المعيار IAS17 المعدل.
ديسمبر 2003	نسخة منقحة من المعيار المحاسبي الدولي IAS17 صادرة عن مجلس معايير المحاسبة	جانفي 2005 التاريخ الفعلي لبدأ سريان

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 763.

المعيار IAS17 المعدل سنة 2003.	الدولية IASB.	
جانفي 2010 تاريخ بداية سريان تعديلات سنة 2009، مع إمكانية التطبيق المبكر المسموح به (مع الإفصاح).	المعيار المحاسبي الدولي IAS17 المعدل للتحسينات السنوية لمعايير التقارير المالية الدولية 2009 حول تصنيف عقود إيجار الأرض.	أبريل 2009

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>, Consulté le 30/04/2015 a 20:07

وعرف هذا المعيار عقد الإيجار بأنه ترتيب ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل إيجار مستحق على المستأجر.

وعرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنه إتفاق ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل دفعة أو سلسلة دفعات تستحق على المستأجر، وينص هذا المعيار على ضرورة أن يكون تصنيف عقود الإيجار مبنياً على مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المؤجر.¹

1. هدف ونطاق المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية بالنسبة لمؤجري ومستأجري الأصول.² ويحدد المعلومات الضرورية الواجب الإفصاح عنها ويعرف مختلف أنواع عقود الإيجار.

يشمل هذا المعيار كافة عقود الإيجار بإستثناء:³

- الأصول البيولوجية في إطار العقود التشغيلية (المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 الزراعة)؛
- العقارات الإستثمارية ضمن عقود الإيجار التشغيلية (المعيار المحاسبي الدولي IAS 40 ممتلكات ذات طابع إيجاري)؛
- إتفاقيات الإيجار لإستكشاف أو إستخدام الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز والعقود الأخرى المتعلقة بالمعادن، وإتفاقيات الترخيص الخاصة مثل حقوق النشر، براءات الإختراع... إلخ.

¹ شعيب شنوف، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 108.

² Bernard RAFFOUFNIER, Op. cit, P149.

³ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>. Consulté le 14/04/2015 a 17:29

لذلك ينطبق هذا المعيار على الإتفاقيات التي تحول حق إستعمال الأصول حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الإتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق إستخدام الأصول من طرف متعاقد إلى طرف آخر.¹

2. مصطلحات المعيار.

هناك العديد من المصطلحات التي تضمنها المعيار سنحاول الوقوف على أهمها في النقاط الموالية:²

2-1 عقد الإيجار: هو إتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق إستخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.³

2-2 عقد إيجار تمويلي: إيجار التمويل هو عقد إيجار يترتب عليه تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل موضوع الإيجار إلى المستأجر، وقد يتم أو لا يتم تحويل الملكية في نهاية العقد.⁴

2-3 عقد إيجار تشغيلي: يطلق عليه أحيانا عقد الإيجار البسيط ويعرف بأنه كل عقد آخر غير عقد الإيجار التمويلي⁵. وهو عكس هذا الأخير أي لا يترتب عليه إنتقال الأخطار والمزايا المرتبطة بالأصل إلى المستأجر ولا يحمل خيار إنتقال الملكية في نهاية العقد.

2-4 عقد إيجار بيع*: وهو أن تقوم المؤسسة ببيع أحد أصولها للغير في مقابل مبلغ مالي مع شرط إسترجاع الأصل في شكل عقد إيجار.

2-5 معدل الفائدة الضمني: هو سعر الخصم (معدل التحيين) عند بدأ عقد الإيجار الذي يجعل مجموع القيمة الإجمالية للدفعات الدنيا للإيجار والقيمة المتبقية مساويا للقيمة العادلة للأصل المؤجر.

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، سبق ذكره، ص 768.

² لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 188.

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 768.

⁴ Bernard RAFFOUFNIER, Op. cit, P150.

⁵ Idem, P150.

* تلجأ المؤسسات لهذا النوع من العقود عادة في حالة العسر المالي.

2-6 معدل الإقتراض الهامشي*: وهو معدل الفائدة الذي يمكن أن يدفعه المستأجر في عقد إيجار مشابه، أو أنه السعر الذي كان سيتحمله المستأجر عند بدء عقد الإيجار لغرض إقتراض أموال من أجل شراء الأصل على مدى فترة مماثلة وبنفس الضمانات.¹

2-7 الحد الأدنى لدفعات الإيجار: هي المبالغ التي يدفعها المستأجر طيلة عقد الإيجار، باستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها وإستردادها بالإضافة إلى ما يلي:²

- بالنسبة للمستأجر: أية مبالغ مضمونة من قبله أو من قبل طرف مرتبط به؛
- بالنسبة للمؤجر: أي مبلغ للقيمة المتبقية المضمونة له من قبل أي من:
- المستأجر؛

- طرف مرتبط بالمستأجر؛

- طرف ثالث مستقل وله القدرة المالية على الوفاء بهذا الضمان.

غير أنه إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار، أي عند بدء عقد الإيجار فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار يشمل الحد الأدنى من المبالغ المستحقة الدفع طيلة مدة عقد الإيجار بالإضافة إلى الدفعة المطلوبة لممارسة حق الشراء هذا.

2-8 القيمة المتبقية المضمونة: بالنسبة للمستأجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر، أو من طرف له علاقة بالمستأجر، ويقصد بقيمة الضمان الحد الأعلى من المبلغ الذي يمكن في أي حال أن يصبح مستحق الدفع، أما بالنسبة للمؤجر فهو ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر، أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر والذي هو قادر ماليا على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان.³

2-9 القيمة المتبقية غير المضمونة: هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي لا يضمن المؤجر تحقيقه أو مضمونة فقط من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

* سعر الفائدة التفاضلي.

¹ Smail BACHIR, Op. cit , P 61.

² غانم شطا، مرجع سبق ذكره، ص 95.

³ نفس المرجع السابق، ص 96.

2-10 مدة عقد التأجير: هي المدة غير القابلة للإلغاء والتي تعاقدها المستأجر والمؤجر لإستئجار الأصل

بالإضافة إلى أي فترات أخرى يكون فيها الحق للمستأجر إختيار إستمرارية الإستئجار مقابل دفعات أخرى أو بدونها مع وجود تأكيد موثوق عند بدء العقد أن المستأجر سوف يمارس حقه وفق ذلك الخيار.¹

2-11 بدأ مدة عقد الإيجار: هو التاريخ الذي يحق للمستأجر ممارسة حقه في استخدام الأصل المؤجر وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار.

أو هو إلزام الأطراف المتعاقدة بالأحكام الرئيسية لإتفاقية الإيجار في تاريخ:²

- عقد الإيجار يصنف كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي؛

- في حال عقد الإيجار التمويلي، المبلغ المعترف به في بداية عقد الإيجار كبند محدد.

2-12 العمر الإقتصادي: هو الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلاً للإستعمال إقتصادياً من قبل

مستخدم أو أكثر، أو عدد وحدات الإنتاج التي يُتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.

2-13 خيار الشراء التحفيزي: في حال تضمن عقد الإيجار هذا البند يكون للمستأجر الحق في شراء الأصل في

نهاية مدة العقد بالسعر المحدد لذلك في العقد، وخيار الشراء التحفيزي* هو إختيار للمستأجر والإزامي للمؤجر.³

2-14 عقد الإيجار غير القابل للإلغاء: هو العقد الذي يمكن إلغائه فقط في الحالات التالية:⁴

- عند حدوث حدث عارض غير محتمل،

- بموافقة المؤجر؛

- إذا أبرم المستأجر عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل مكافئ له مع نفس المؤجر؛

- عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يعتبر عند بدأ عقد الإيجار أن إستمرارية العقد مؤكدة بشكل موثوق.

2-15 الإيجار المحتمل: دفعات الإيجار غير محددة القيمة، والتي غالباً ما تعتمد على مؤشرات معينة (مثل نسب

مئوية من حجم المبيعات، حجم الإستغلال، أسعار الفائدة في السوق).⁵

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 283.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 769.

* خيار الشراء التحفيزي المتفق عليه في عقد الإيجار إذا كان من المتوقع أن يكون أقل من القيمة العادلة للأصل محل الإيجار في نهاية مدة العقد.

³ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 285.

⁴ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 616.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 617.

3. تصنيف عقود الإيجار.

يصنف على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على جوهر العملية وليس على الشكل القانوني للعقد، ويمكن سرد بعض الخصائص التي نص عليها المعيار المحاسبي IAS 17 في تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:¹

- العقد الذي بموجبه تنتقل ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار؛
 - عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون قريباً من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق؛
 - عندما تكون مدة الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية؛
 - إذا بلغت عند عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعلياً على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر؛
 - إذا كانت الممتلكات المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط إستخدامها دون إجراء تعديلات رئيسية عليها.
- ومن المؤشرات التي تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:²
- إذا قام المستأجر بفسخ عقد الإيجار، فإن الخسائر التي يسجلها المؤجر تعتبر من أعباء المستأجر؛
 - الأرباح والخسائر الناتجة عن تغير القيمة العادلة لقيمة التنازل (القيمة المتبقية) يتحملها المستأجر؛
 - يحق للمستأجر إختيار تمديد العقد لمدة أخرى، وبدفعات أقل من سعر السوق.

كما أن العملية بين المؤجر والمستأجر مبنية على إتفاقية إيجار مشتركة لكلا الطرفين، لذا فإنه من المناسب إستعمال مفاهيم وتعريفات ثابتة، تنطبق هذه الأخيرة على الظروف المختلفة للطرفين لأنه قد ينجم أحيانا تصنيف نفس عقد الإيجار بشكل مختلف من قبل المؤجر والمستأجر.³

¹ Bernard RAFFOUFNIER, Op cit, P150.

² Idem, P150.

³ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 193.

يمكن الإشارة إلى بعض الإرشادات المتعلقة بتصنيف عقود الإيجار وتتمثل فيما يلي:¹

- من خلال الطرح السابق يتبين أن هناك ضرورة لإجتهد كبير لتصنيف عقود الإيجار، ولكن وفي كل الحالات يتم التركيز على جوهر العقد وليس على الشكل القانوني له، وهذا من خلال فهم العملية وتحليلها بشكل واضح وصحيح عن مدى انتقال تحول مخاطر الأصول موضوع عقد الإيجار لأطراف العقد؛
- يتم تصنيف عقد الإيجار إلى تمويلي أو تشغيلي في بداية العقد وتكون بداية العقد هي تاريخ الاتفاقية أو تاريخ إلزام الأطراف بالشروط الرئيسية لعقد الإيجار أيهما أسبق، وفي حال تم تغيير شروط عقد الإيجار لاحقاً إلى درجة يصبح فيها لعقد الإيجار تصنيف مختلف من بدايته فيتم معاملة ذلك على أنه قد تم الدخول في عقد إيجار جديد؛
- في حال ما إذا أحل المستأجر بشروط عقد الإيجار التمويلي لا يكون ذلك سبباً في إعادة تصنيفه على أنه عقد إيجار تشغيلي، وبالتالي قد يؤدي ذلك إلى إلغاء العقد بين الطرفين ما لم يتم الإتفاق على ترتيبات أخرى.

4. حالات خاصة في معالجة عقود إيجار الأراضي والمباني.

يتم تصنيف هذه العقود وفقاً للشروط التي تم بها تصنيف العقود الأخرى والتي سبق وأن تطرقنا لها.

إلا أن الحالة الخاصة للأراضي يتم تصنيف عقود إيجارها - إذا لم يتضمن عقد الإيجار انتقال الملكية للمستأجر - كعقود إيجار تشغيلية.² باعتبار أن للأراضي عمر إقتصادي غير محدود في العادة، فإن عقود الإيجار لا ترتبط بنقل الملكية في نهاية مدة العقد إلى المستأجر كما لا يرتبط بها نقل مزايا وأخطار إستغلالها، وبالتالي يتم تصنيفها ضمن عقود الإيجار البسيط. والمدفوعات الأصلية المحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة. (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقاً) تملك على مدة الإيجار تبعاً للمنافع الإقتصادية المكتسبة.³

عند إبرام إتفاق إيجار لأراضي ومباني معاً يتم في هذه الحالة معاملة الأراضي والمباني بشكل منفصل، وإذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر يتم تصنيف عقد إيجار الأرض كعقد إيجار تشغيلي،* ويكون عقد إيجار المباني هو عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي حسب شروط العقد.⁴

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 619.

² جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 281.

³ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 203.

* كون الأراضي لها عمر إقتصادي غير محدد.

⁴ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 281.

ومن أجل التصنيف والتسجيل المحاسبي لعقود إيجار الأراضي والمباني توزع أعباء الإيجار في العقد (الدفعات الدنيا للإيجار) بالتناسب مع القيمة العادلة لكل عنصر على حدى (الأراضي والمباني).¹ وإذا لم يكن من الممكن إجراء التوزيع بشكل موثوق يتم معاملة العقدين على أنهما عقود إيجار تمويلية أو تشغيلية وفق التصنيف الذي يتبعه العقد بشكل أكثر وضوحاً.²

وفي حال كانت الدفعات المرتبطة بالإيجار لا تظهر بشكل واضح وتشكل صعوبة في تحديدها أو توزيعها بصورة صادقة على كل من عنصري الأراضي والمباني، فإن العقد يسجل بصفة كلية بإعتباره عقد إيجار تمويل، إلا إذا كان ظاهراً بصورة واضحة أن عقد إيجار كل من العنصرية (مباني وأراضي) يشكل عقد إيجار بسيط في هذه الحالة فإن العقد يعتبر بمجمله عقد إيجار بسيط.³ ويتم إعتبار العمر الإنتاجي أو الإقتصادي للمباني على أنه العمر الإقتصادي لكامل الأصل المؤجر.⁴

وفي حالة وجود عقد إيجار للأراضي والمباني والذي يكون فيه مبلغ الإعتراف المبدئي المتعلق بعنصر الأرض غير مهم، يمكن معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار سواء تشغيلي أو تمويلي حسب شروط العقد، وبالتالي يتم إعتبار العمر الإنتاجي أو الإقتصادي للمباني على أنه العمر الإقتصادي لكامل الأصل المؤجر.⁵

5. المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية.

نقصد بالمعالجة المحاسبية كيفية الإعتراف بهذا البند ضمن القوائم المالية لأطراف عقد الإيجار. وتتم محاسبة هذا النوع من العقود عند المستأجر بالإعتراف الأولي واللاحق كما يلي:

5-1 الإعتراف الأولي.

يحدد الشكل القانوني لإتفاقية الإيجار بأن المستأجر لم يحصل على حق الملكية القانونية بالنسبة للأصل المؤجر وبتغليب الجوهر عن الشكل القانوني فإنه في حالة عقد الإيجار التمويلي فإن جوهر العقد يشير إلى أن

¹ Smail BACHIR, Op. cit, P 61.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 620.

³ Smail BACHIR, Op. cit, P 61.

⁴ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 282.

⁵ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 620.

المستأجر يحصل على المنافع الإقتصادية للأصل المؤجر ويتحمل مخاطره خلال معظم عمره الإنتاجي مقابل التزامه بدفع دفعات مساوية تقريباً للقيمة العادلة للأصل نتيجة إنتفاعه به.

ويتم الإعتراف بعقود إيجار التمويل على أنها أصول وخصوم في ميزانية المؤسسة بمبالغ مساوية* عند بداية العقد للقيمة العادلة للأصل المستأجر، وإذا كانت أقل من ذلك فبأقل قيمة بين القيمة العادلة للأصل والقيمة المحينة للدفعات* الدنيا للإيجار.¹

يتم إدراج كل المصاريف المباشرة كجزء من المبلغ المعترف به كأصل بموجب عقد الإيجار، والتي تعتبر ذات علاقة بأنشطة الإيجار كما في التفاوض بشأن ترتيبات الإيجار وتأمينه والرسوم القانونية، بإعتبار أن هذه الأخيرة تعود بشكل مباشر للأنشطة التي يقوم بها المستأجر لعقد إيجار تمويل.²

5-2 الإعتراف اللاحق.

تقسم دفعات الإيجار على تكلفة التمويل ويتم تخفيض الخصوم المقابلة لها، وتوزيع تكلفة التمويل تكون على مدى فترة التأجير بهدف إنتاج سعر فائدة دوري وثابت على الرصيد المتبقي من الخصوم لكل فترة مستقبلية.*

وينشأ عن عقد الإيجار التمويلي إلتزام المستأجر بمجموعة من المصاريف مثل مصاريف الإهلاك والصيانة للأصل موضوع عقد التأجير، وتطبق نفس سياسات الإهلاك دون التفرقة بين الأصول المؤجرة أو المملوكة القابلة للإهلاك. ويجب حساب الإهلاك المعترف به بناءً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي IAS 16 ومعيار المحاسبة الدولي 28 "الأصول غير الملموسة" وإذا لم يتوفر تأكيد معقول بأن ملكية الأصل تنتقل في نهاية العقد إلى المستأجر فإنه يتم إهلاك الأصل بالكامل وفقاً لمدة العقد أو العمر الإنتاجي أيهما أقل.³

* إذا لم يتم إظهار عمليات الإيجار هذه في بيان المركز المالي للمستأجر فإن الأصول والخصوم للمؤسسة تكون قد ظهرت بأقل من حقيقتها مما يحرف النسب المالية، لذلك من المناسب الإعتراف بعقد الإيجار التمويلي في بيان المركز المالي للمستأجر كأصل والتزام.

* يتم حساب القيمة المحينة على أساس سعر الفائدة الضمني وهو سعر الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الإجمالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار والقيمة المتبقية غير المضمونة مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر.

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 774.

² Pascal Macioce Jean-pierre Latartre, Op. cit, P 204.

* من الناحية العملية عند توزيع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار يمكن إستعمال شكل ما من أشكال التقريب من أجل تسهيل عملية الحساب.

³ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 193.

ويحسب المبلغ القابل للإهلاك حسب رغبة المؤسسة في رفع خيار الشراء من عدمه وفق الحالات التالية:¹

- في حال قررت المؤسسة رفع خيار الشراء فإن مبلغ الإهلاك يحسب على مدة منفعة الأصل محل عقد الإيجار التمويلي؛

- في حال ما إذا قررت المؤسسة عدم رفع خيار الشراء فإن المبلغ الخاضع للإهلاك يساوي تكلفة الأصل مطروحا منها مبلغ رفع الخيار على المدة التي يغطيها عقد الإيجار التمويلي.

نادراً ما يتساوى مصروف الإهلاك للأصل ومصاريف التمويل للفترة مع دفعات الإيجار المستحقة في إطار عقد التأجير، وتبعاً لذلك ليس من المحتمل أن يتساوى الأصل والالتزام بعد بدء عقد الإيجار*.

ومن أجل تحديد ما إذا كان الأصل المؤجر قد انخفضت قيمته تعتمد المؤسسة إلى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) تدني قيمة الأصول).

6. حالة البيع وإعادة الإستئجار*.

بالنسبة لهذه الحالة تقوم المؤسسة ببيع أصل من أصولها وإعادة تأجيره من المشتري، ويكون عادة بدل الإيجار وسعر البيع مرتبطين مع بعضهما البعض حيث يتم التفاوض بشأنهما كصفقة واحدة، وتعتمد عملية البيع وإعادة الإيجار على نوع عقد الإيجار*.²

ويمكن إيجاز عملية إعادة الإيجار في حالتين هما:

6-1 عقد إيجار تمويل*: إذا نتج عن عملية البيع عقد إيجار تمويلي يجب عدم الإعتراف في الحال بأي زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المسجل على أنها دخل في القوائم المالية للمستأجر، وبدلاً من ذلك يجب تأجيلها

¹ Smail BACHIR, Op. cit, P 48.

* أي عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من ذلك الأصل أقل من مبلغه المسجل.

* تلجئ المؤسسات لهذا النوع من عقود الإيجار عندما تعاني من نقص في السيولة فيتم التنازل عن أحد الأصول للغير وعادة ما تكون مؤسسات مختصة في هذا النوع من التمويل مقابل سعر بيع وتبقى المؤسسة التي تنازلت عن الأصل بصفتها المستعمل لهذا الأصل مقابل عقد إيجار.

* عقد إيجار بسيط أو عقد إيجار تمويلي.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، سبق ذكره، ص 780.

* وتعتبر العملية في هذه الحالة بمثابة وسيلة يقوم بموجبها المؤجر بتقديم التمويل للمستأجر المتنازل عن الأصل وإعثر هذا الأخير كضمان لهذا التمويل. لهذا السبب ليس من المناسب إعتبار الزيادة في عائدات البيع عن المبلغ المرحل على أنها دخل، وهذه الزيادة يتم إطفائها على مدى مدة عقد الإيجار.

وإطفائها على مدى مدة عقد الإيجار، وإذا نتج وأن كان سعر البيع أقل من القيمة المحاسبية الصافية فيتم الاعتراف بالخسائر المسجلة مباشرة دون تأجيلها.¹

6-2 عقد إيجار تشغيلي: إذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تشغيلي وتمت العملية على أساس القيمة العادلة فإنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة فإنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، فيما عدا ذلك فإنه إذا تم تعويض الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق يجب تأجيلها وإطفائها بما يتناسب ودفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها. وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة فإنه يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.² ويمكن التمييز بين حالتين:³

- إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المسجل للأصل فإنه يجب الاعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المسجل والقيمة العادلة.
- إذا تم تحديد دفعات الإيجار وسعر البيع بمقدار القيمة العادلة إعتبرت هذه العملية عملية بيع عادية ويتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال.

7. الإفصاح.

تتلخص أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها والمتعلقة بالمستأجر فيما يلي:⁴

- وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر مثل: الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار المحتملة، شروط وخيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة، القيود المفروضة بموجب عقد الإيجار؛ كيفية وتاريخ تسديد الدفعات.
- يوضح المستأجر في ملحق الكشف المالية المبلغ الصافي للأصل (مبلغ التنازل) في نهاية مدة العقد؛
- المبالغ الدنيا المستحقة في نهاية الدورة وقيمتها الحالية؛*

¹ شعيب شنوف، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 114.

² غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص 108.

³ الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 780.

⁴ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 203.

* المبالغ الأقل من سنة، أكثر من سنة وأقل من 5 سنوات، المبالغ أكثر من 5 سنوات.

بالإضافة إلى:¹

- صافي القيمة المسجلة في تاريخ الميزانية لكل فئة من الأصول؛
- الإيجارات الطارئة المعترف بها كمصروف خلال الفترة؛
- كما تنطبق الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير (16.36.38.40.41) على الأصول المستأجرة بموجب عقد الإيجار التمويلي.

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 286.

المبحث الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 العقارات الإستثمارية

يتناول هذا المعيار أحد أهم المعاملات التي تقوم بها المؤسسات الإقتصادية وتتمثل أساساً في إستثمار الفائض من أموالها في شراء إستثمارات عقارية تتمثل في الأراضي والمباني بهدف الحصول على عوائد مالية في المدى الطويل والمتوسط، مثل القيام بتأجير المباني أو الأراضي أو الإحتفاظ بها لحين إرتفاع قيمتها مستفيدة من إرتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباحاً رأس مالية. ولأجل ذلك تم تخصيص هذا المعيار لمعالجة مختلف الجوانب المحاسبية المتعلقة بهذا النوع من الإستثمارات.

في أفريل 2001، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي IAS 40 "عقارات إستثمارية"، والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في أبريل 2000. ويمكن الوقوف على أهم المخطات التاريخية لهذا المعيار في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4.2): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي الأربعون (IAS 40 العقارات

(الإستثمارية)

تاريخ التعديل	موضوع التعديل	ملاحظات
أكتوبر 1984	نشر وعرض مشروع (E 26) المحاسبة عن الإستثمارات.	/
مارس 1986	صدور معيار المحاسبة الدولي رقم 25 IAS المحاسبة عن الإستثمارات.	يطبق على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1987.
جويلية 1999	نشر وعرض مشروع (E 64) المحاسبة عن الإستثمارات.	وحدد تاريخ 31 أكتوبر 1999 كآخر أجل للتعليق على المشروع.
أفريل 2000	صدور معيار المحاسبة الدولي رقم 40 IAS الإستثمارات العقارية، ليحل محل معيار المحاسبة الدولي 25 IAS المحاسبة عن الإستثمارات.	يطبق على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2001.
ماي 2002	نشر وعرض مشروع التحسينات على معايير المحاسبة	وحدد تاريخ 16 سبتمبر 2002 كآخر

الفصل الثاني: محاسبة الأصول المادية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

الدولية (لسنة 2000).	أجل للتعليق على المشروع.
ديسمبر 2003	صدور معيار المحاسبة الدولي رقم 40 IAS العقارات الإستثمارية المعدل.
ماي 2008	إصدار نسخة معدلة عن طريق إدخال تحسينات على معايير التقارير المالية الدولية لسنة 2007 (ليشمل الممتلكات قيد الإنشاء أو التطوير لاستخدامها في المستقبل ضمن نطاقه)
ماي 2012	إصدار نسخة معدلة بموجب التحسينات السنوية التي تمت لدورة 2009-2011 (تصنيف المعدات والخدمات).
ديسمبر 2013	إصدار نسخة معدلة بموجب التحسينات السنوية لمعايير التقارير المالية الدولية التي تمت لدورة 2011-2013 (العلاقة المتبادلة بين IFRS 03 وIAS40).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40>. Consulté le 03/05/2015. a 22:22

تُعرف العقارات الإستثمارية على أنها أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما محتفظ بها من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي لتحقيق إيراد إما من عملية تأجير العقار للغير أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إرتفاع قيمة العقار الرأسمالية أو كلاهما.¹

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 187.

1. هدف ونطاق المعيار.

يهدف معيار المحاسبة الدولي IAS 40 إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الإستثمارية من الإعراف إلى القياس وصولاً إلى متطلبات الإفصاح المتعلقة بهذا النوع من الإستثمارات.

ويشمل هذا المعيار العقارات الإستثمارية المتمثلة أساساً في:¹

- عقار مملوك من طرف المؤسسة والمؤجر للغير بموجب عقد إيجار تمويلي؛
- العقارات المحتفظ بها من قبل المؤسسة بموجب عقد إيجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي؛
- أرض محتفظ بها بانتظار إرتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس في بيعها في الأجل القصير في السياق العادي لنشاط المؤسسة؛
- العقارات المملوكة من طرف المؤسسة القابضة والمؤجرة للمؤسسة التابعة بموجب عقد إيجار تشغيلي*؛
- الأرض المحتفظ بها حالياً للإستخدام المستقبلي غير المحدد.

ولا يشمل هذا المعيار:²

- الجوانب الأخرى المتعلقة بعقود الإيجار الواردة في معيار المحاسبة الدولي IAS 17؛
- العقارات التي تنوي المؤسسة بيعها ضمن نشاطها الطبيعي والتشغيلي العادي والواردة في معيار المحاسبة الدولي IAS 02؛

- العقارات التي يتم تشييدها من قبل مؤسسة المقاولات لطرف ثالث والواردة في معيار المحاسبة الدولي IAS 11؛
- العقارات الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي IAS 16؛
- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي والواردة في معيار المحاسبة الدولي IAS 41؛
- حقوق المعادن والإستكشاف لإستخراج المعادن، النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة والواردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 06.

¹ غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص 378.

* يتم تصنيف هذه الأصول بالنسبة للمؤسسة ضمن القوائم المالية كإستثمارات عقارية، أما عند تجميع القوائم المالية تعالج حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16.

² جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 697.

وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة قد تمتلك عقاراً جزءاً منه للعمليات التشغيلية وتنوي تأجير الجزء الآخر أو بيعه في حال ارتفاع سعره، يتم في هذه الحالة معالجة الجزء الأول حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS 16، بينما يعالج الجزء الآخر كإستثمارات عقارية أي بموجب المعيار IAS 40. أما إذا كان من غير الممكن تأجير أو بيع الجزء الآخر بشكل منفصل عن الجزء المشغول من قبل المؤسسة فإن العقار يعامل في هذه الحالة طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS 16، إلا إذا كانت الأهمية النسبية للجزء المشغول قليلة، فيعالج العقار في هذه الحالة كإستثمار عقاري أي بموجب المعيار IAS 40.¹

2. مصطلحات المعيار.

تستخدم المصطلحات التالية في المعيار وفق المعاني المحددة لها وهي كما يلي:²

2-1 التكلفة: عبارة عن النقدية المدفوعة المعادلة أو القيمة العادلة للعوض الآخر المعطى للحصول على الأصل في وقت التملك أو الإنشاء.

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

2-3 القيمة المرحلة: هي قيمة الأصل المعترف بها في تاريخ الميزانية (تاريخ إعداد قائمة المركز المالي).

2-4 العقارات الإستثمارية: هي ممتلكات (أرض، مبنى أو جزء من مبنى أو كليهما) محتفظ بها (من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لإكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كلاهما.*

2-5 العقار المشغول من مالكه: هو العقار المحتفظ به من قبل المالك (أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لغايات استخدامه في الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.

¹ نفس المرجع السابق، ص 697.

² الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 1203.

* أي هي ليست للإستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية أو البيع في السياق العادي.

3. تصنيف العقارات كعقارات استثمارية أو عقارات مشغولة من المالك.

يحتفظ بالعقارات الاستثمارية بهدف تحقيق إيرادات إيجارية أو لإرتفاع قيمتها السوقية أو كليهما، وبالتالي ينتج عنها تدفقات نقدية بشكل مستقل إلى حد كبير عن باقي الأصول الأخرى المحتفظ بها من قبل المؤسسة، ويعد الحكم الشخصي مطلوب لتحديد ما إذا كانت الممتلكات تتأهل كعقارات استثمارية، وبالتالي على المؤسسة تطوير الأسس بحيث تمكنها من ممارسة هذا الحكم وفقاً لمفهوم العقارات الاستثمارية، بإعتبار أن هنا متطلبات إفصاح ضرورية عن أسس التصنيف عندما يكون هذا الأخير صعباً.¹

4. الاعتراف بالعقارات الاستثمارية.

يتم الاعتراف بالعقارات الاستثمارية كأصول إذا توفر شرطين هما:

- من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالعقارات الاستثمارية للمؤسسة؛
- يمكن قياس تكلفة العقارات الاستثمارية بموثوقية.

5. قياس تكلفة العقارات الاستثمارية.

يتم قياس العقارات الاستثمارية حسب مرحلتين مختلفتين وهما عند الاعتراف الأولي والقياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:

5-1 القياس الأولي.

تشمل التكلفة كافة التكاليف المتعلقة بإقتناء هذه الأصول وتتكون من سعر الشراء وأية مصاريف مباشرة مرتبطة بالأصل مثل الأتعاب المهنية، والرسوم القانونية، أما بالنسبة للعقارات الاستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي فيتم رسملة عقد الإيجار بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو بالقيمة العادلة أيهما أقل.²

5-2 القياس اللاحق.

يتم قياس العقارات الاستثمارية عند تاريخ إعداد القوائم المالية وفقاً لنموذج التكلفة أو القيمة العادلة كسياسة محاسبية يجب تطبيقها على جميع العقارات الاستثمارية، إلا أن هناك استثناءان هما:³

¹ نفس المرجع السابق، ص 1204.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 288.

³ Bruno Colmant et autre, Op. cit, P 229.

- إذا إختارت المؤسسة تصنيف الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها إستثمارات عقارية، فإنه يجب أن تختار نموذج القيمة العادلة لجميع عقاراتها الإستثمارية؛
 - للمؤسسة أن تختار تطبيق نموذج التكلفة أو القيمة العادلة لجميع عقاراتها الإستثمارية التي تدعم الإلتزامات والتي تدفع عائداً مرتبطاً مباشرة بالقيمة العادلة، أو العوائد من الأصول المحددة بما في ذلك تلك العقارات الإستثمارية، أو أن تختار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الإستثمارية الأخرى.¹
 - 5-2-1 نموذج التكلفة:** نموذج التكلفة للعقارية الإستثمارية هو نفس نموذج التكلفة المستخدم في معيار المحاسبة الدول IAS 16 والذي يتم بموجبه إظهار الممتلكات بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك المتراكم وخسائر القيمة، في حالة إختيار هذا النموذج على المؤسسة الإفصاح عن القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بتاريخ الميزانية.
 - 5-2-2 نموذج القيمة العادلة:** في حال إختيار المؤسسة نموذج القيمة العادلة لتقييم العقارات الإستثمارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة الأسس التالية:²
 - عند قياس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IERS 13، على المؤسسة التأكد من أن القيمة العادلة تعكس القيمة الإيجابية لعقود إيجار حالية، والإفتراضات الأخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير العقارات الإستثمارية في ظل ظروف السوق الحالية؛
 - عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل، بل يقيم الأصل كوحدة واحدة؛
 - أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ إعداد الميزانية؛
- ويتطلب المعيار افتراضاً يتطلب من المؤسسة مراعاته عند استخدام نموذج القيمة العادلة ويقوم هذا الافتراض على قدرة المؤسسة على تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية خلال الفترات التالية وبشكل مستمر، وفي حالة عدم قدرة المؤسسة على احترام هذه الفرضية فيتم في هذه الحالة استخدام نموذج التكلفة.³
- ويؤدي استخدام نموذج القيمة العادلة إلى الإعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في بيان دخل الفترة التي حدث فيها التغير.⁴

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، سبق ذكره، ص 1209.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 289.

³ Pascal Macioce Jean-pierre Latartre, Op. cit, P 77.

⁴ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 701.

وإذا لم يكن من الممكن عند شراء إقتناء الإستثمارات العقارية (من خلال تحويلها من الأصول طويلة الأجل إلى إستثمارات عقارية) تحديد القيمة العادلة بموثوقية وعلى أساس مستمر، يجب عندها قياس الأصل باستخدام نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة الدولي IAS 16. إلى غاية التنازل عن الأصل ويتم إفتراض أن القيمة المتبقية صفر، ومنه نستنتج أن المؤسسة قد تحتفظ بإستثماراتها العقارية يتم قياس بعضها بالقيمة العادلة وبعضها بنموذج التكلفة.¹

6. عمليات التحويل.

يقصد بها التحويل من وإلى العقارات الإستثمارية عندما وفقط يكون هناك تغيير في إستخدام العقار يثبت ما يلي:²

- قيام المؤسسة بتحويل العقارات الإستثمارية إلى عقارات تستخدم لصالح العمليات التشغيلية، يطبق عليها من تاريخ التحويل معيار المحاسبة الدولي IAS 16. وفي حال إستخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم هذه الإستثمارات فتعتبر تكلفة العقار المحول قيمته العادلة في تاريخ التحويل؛
- بدء تطوير العقار الإستثماري من أجل بيعه وبهذا الإجراء يتم تحويله إلى المخزون ويطبق عليه من تاريخ التحويل معيار المحاسبة الدولي IAS 02. وفي حال إستخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم هذه الإستثمارات فتعتبر تكلفة العقار المحول قيمته العادلة في تاريخ التحويل؛
- تحويل مبنى أو أرض مستغل من قبل المؤسسة في العمليات التشغيلية إلى عقارات إستثمارية، وهنا يطبق عليها من تاريخ التحويل معيار المحاسبة الدولي IAS 40. ويجري في تاريخ التحويل تقييم هذه العقارات بقيمتها العادلة وأية فروقات نتيجة التقييم تعالج وفق المعيار معيار المحاسبة الدولي IAS 16. ويتم الإعتراف بأية فروقات إما في قائمة الدخل في حالة الخسارة أو ضمن حقوق الملكية في حالة الزيادة؛
- الإنتهاء من إنشاء أو تطوير عقارات قيد الإنشاء يغطيها معيار المحاسبة الدولي IAS 16. إلى إستثمارات عقارية؛
- بدء عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك من خلال تحويل الأصل بإعتباره مخزون إلى الممتلكات، المصانع والمعدات.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 290.

² جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 704.

وفي حالة عدم استخدام نموذج القيمة العادلة تجري عمليات التحويل بين التصنيفات بالقيمة المسجلة لكل بند محول.

7. تصنيف العقارات الإستثمارية.

ينص هذا المعيار على أنه يمكن تصنيف حصص العقارات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي (إذا إختارت المؤسسة ذلك) والإعتراف بها كعقارات إستثمارية في دفاتر المستأجر إذا توفرت كافة الشروط التالية:¹

- إنطبق تعريف العقارات الإستثمارية على هذه العقارات؛
- أن يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة للأصل المستأجر المعترف به كعقارات إستثمارية؛
- أن تتم محاسبة عقد الإيجار التشغيلي كما لو كان عقد إيجار تمويلي وفق معيار المحاسبة الدولي IAS 17، يقصد هنا بخصص الممتلكات التي تصنف كعقارات إستثمارية إعتبار الحصص كعقارات إستثمارية وليس العقارات المؤجرة.

8. الإستبعاد.

يتم إستبعاد العقارات الإستثمارية في الحالات التالية:²

- إلغاء الإعتراف بالعقارات الإستثمارية عند التصرف أو في الوقت الذي لا يتوقع فيه الحصول على أية منفعة من الإستخدام المستقبلي، ويتم الإعتراف بالفرق بين صافي عائدات التصرف والمبلغ المسجل للعقار في قائمة الدخل؛
- يتم الإعتراف بالتعويضات من أي طرف آخر (شركة التأمين مثلاً) للعقارات الإستثمارية التي إنخفضت قيمتها أو تم التنازل عنها في حساب الأرباح والخسائر كإيراد عندما تصبح التعويضات مستحقة.

9. الإفصاح.

- يجب على المؤسسة الإفصاح على ما يلي:³
- النموذج المطبق، التكلفة أم القيمة العادلة؛
- في حال استخدام نموذج القيمة العادلة، يتوجب الإفصاح عن ظروف تصنيف ومحاسبة حصص العقارات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها عقارات إستثمارية؛

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 294.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 1213.

³ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 708.

- إذا كان التمييز صعباً يتوجب الإفصاح عن الأسس المستخدمة لتمييز العقارات الإستثمارية والعقارات المشغولة من المؤسسة والعقارات المحتفظ بها للتصرف في سياق الأعمال العادية؛
 - مدى إعتداد القيم العادلة على تقييمات من قبل مقيم مستقل ومؤهل وفي حال عدم وجود هذه التقييمات يتوجب الإفصاح عن هذه الحقيقة؛
 - ويمكن التفصيل في متطلبات الإفصاح حسب نموذج التقييم المتبع من طرف المؤسسة كما يلي:¹
 - بالنسبة للعقارات الإستثمارية التي يتم قياسها بموجب نموذج التكلفة: تفصح المؤسسة على ما يلي:
 - طرق الإهلاك المستخدمة، الأعمار الإنتاجية ومعدلات الإهلاك؛
 - تسوية المبالغ المسجلة في بداية ونهاية الفترة مثل الإهلاك، الإضافات، الأصول المحولة، مبلغ خسائر تدني القيمة؛
 - وصف العقارات الإستثمارية وأسباب عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية، بيان التقديرات المتوقع أن تدخل ضمنها القيمة العادلة.
 - بالنسبة للعقارات الإستثمارية التي يتم قياسها بموجب نموذج القيمة العادلة: تفصح المؤسسة على ما يلي:
 - صافي الأرباح أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة؛
 - الإضافات التي تظهر بشكل منفصل عمليات الشراء والنفقات اللاحقة والإضافات من خلال إندماج الأعمال.
 - الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بموجب المعيار IFRS 05؛
- إذا تعذر القياس طبقاً للقيمة العادلة بشكل موثوق، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 16 يجب الإفصاح عن هذه الأصول بشكل منفصل عن تلك المسجلة بالقيمة العادلة بالإضافة إلى ضرورة وصف العقارات الإستثمارية، توضيح سبب عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

¹ Bruno Colmant et autre, Op. cit, P 233.

خلاصة:

لقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية لتكثيف وتقريب الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي وعالجت مواضيع عدة من أهمها تلك التي تناولت الأصول المادية مثل عقود الإيجار ومفهوم الأصل ومتطلبات الاعتراف به وتصنيفه، وإضافة نوع من الشفافية على المعلومات المالية تم إعادة النظر في تقييم بنود الأصول المادية حين أصبح تقييمها يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بهدف الوصول إلى القيمة الحقيقية لموجودات المؤسسة وبالتالي تسهيل اتخاذ قرارات إقتصادية ملائمة من طرف الإدارة ومختلف مستخدمي القوائم المالية.

كما أن تقييم الأصول المادية أخذ حيزاً كبيراً حين تم الاعتراف ضمن تكلفة الأصل المادي بكل التكاليف المباشرة المرتبة به حتى تلك المتعلقة بفوائد القروض وفوارق تقلبات أسعار الصرف وهذا بهدف تحديد قيمة الأصل بكل موضوعية، شفافية وموثوقية. ويعد إعداد مخططات إهلاك الأصول المادية وفقاً لإستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بها بدلا من مدة حياتها والتأكد دوريا من قسط الإهلاك ، مدته ومعدله، لعكس أفضل طريقة لإستهلاك المنافع الإقتصادية وكذا أي مؤشرات لإنخفاض القيمة بهدف مواكبة التغيرات في المحيط الإقتصادي.

وباعتبار أن هناك العديد من الأحداث الإقتصادية ذات الأثر المباشر على محاسبة الأصول المادية فقد تم تخصيص مجموعة من المعايير المحاسبية التي تعالج حالات خاصة تتعلق بالأصول المادية وهذا ما سنفصل فيه من خلال الفصل الموالي.



الفصل الثالث

معايير محاسبية دولية أخرى ذات علاقة
بمحاسبة الأصول المادية



الفصل الثالث

معايير محاسبية دولية أخرى ذات علاقة
بمحاسبة الأصول المادية

تمهيد:

إن تطور الأنشطة الاقتصادية وتنوع المعاملات التجارية أدى إلى ظهور أحداث إقتصادية ذات أثر على البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية، مما فرض ضرورة أخذها بعين الاعتبار عند ترجمة المعاملات محاسبياً وذلك لأهميتها وأثرها على جودة المعلومات المالية وقرارات مختلف مستخدميها.

ولقد تناولت المعايير المحاسبية الدولية عناصر محددة بذاتها مثل المعيار المتعلق بالمخزون والمعيار المتعلق بالقرض الإيجاري. وهناك نوع آخر من المعايير المحاسبية تناول جزئيات معينة لأهميتها ولأثرها على المعلومات والبيانات المالية للمؤسسة الإقتصادية مثل المعيار المتعلق بإنخفاض قيمة الأصول، ومعايير أخرى تناولت مواضيع أكثر تحديداً ومثال ذلك المعيار المتعلق بتكاليف الإقتراض.

لذلك تم تخصيص هذا الفصل للوقوف على أهم هذه المعايير بخصوص الجزئيات المتعلقة أساساً بمحاسبة الأصول المادية فقط بإعتبار أن نطاق هذه المعايير قد تتناول الأصول المادية والمعنوية معاً أحياناً.

المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى إعانات الإستثمار دون التطرق إلى إعانات الإستغلال (الإعانات المرتبطة بالدخل والمساعدات الحكومية).

تلجأ الدول والحكومات أحياناً إلى إعانة بعض المؤسسات الإقتصادية التي تعمل في ظل ظروف صعبة، كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمؤسسات لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال معينة وقد تتمثل هذه المنح في مساعدات نقدية أو عينية مباشرة أو الإعفاء من تسديد بعض الضرائب والرسوم وغيرها من أشكال المساعدات المختلفة.

في أبريل 2001، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني معيار المحاسبة الدولي IAS 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في أبريل 1983.

وسنحاول الوقوف على أهم المحطات التاريخية التي مر بها هذا المعيار من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1.3): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي العشرون (IAS 20 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها)

تاريخ التعديل	موضوع التعديل	ملاحظات
سبتمبر 1981	نشر وعرض مشروع (E 21) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.	/
أبريل 1983	صدور معيار المحاسبة الدولي رقم 20 IAS المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.	التاريخ الفعلي لسريان تطبيقه 1 جانفي 1984.
1994	تمت إعادة صياغة وتنسيق معيار المحاسبة الدولي رقم 20 IAS المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية الصادر سنة 1983.	/
ماي 2008	إصدار نسخة معدلة عن طريق إدخال تحسينات على	التاريخ الفعلي لسريان لتطبيق التعديلات

على المعيار 1 جانفي 2009.	معايير التقارير المالية الدولية لسنة 2007 (لجعله يتماشى مع معيار المحاسبة الدولي رقم IAS 39).
---------------------------	---

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias20>. Consulté le 05/05/2015 à 21:30

1. هدف ونطاق المعيار.

يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية والإعتراف بها، كما يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية التي لا يتم نقل أصولها إلى المؤسسة، والمنح الحكومية التي تستلزم نقل موارد مقابل إلزام سواء سابق أو مستقبلي، بشروط معينة تتعلق بأنشطة المؤسسة.¹

ويشمل نطاق هذا المعيار:

المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية والإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية. ولا يشمل المعيار الأمور التالية:²

- المساعدات الحكومية المقدمة في شكل منافع ومزايا ضريبية من خلال الإعفاءات الضريبية أو تخفيض معدلات الضريبة على بعض القطاعات؛
- المشكلات الخاصة الناشئة في المحاسبة عن الهبات الحكومية في البيانات المالية التي تعكس أثر التغيرات في الأسعار أو في المعلومات الملحقة ذات الطبيعة المتشابهة؛
- مساهمة الحكومة في ملكية المؤسسة؛
- المنح الزراعية الحكومية موضوع معيار المحاسبة الدولي "IAS 41"

2. مصطلحات المعيار.

تتمثل أهم مصطلحات هذا المعيار في:³

1-2 حكومة: لأغراض هذا المعيار لا تمثل الحكومة فقط حكومة بلد معين بل تعتبر من الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 682.

² الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 850.

³ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 348.

2-2 المساعدات الحكومية: إجراء تقوم به الحكومة من أجل تزويد منفعة إقتصادية محددة إلى مؤسسة معينة أو مجموعة من المؤسسات المؤهلة للمساعدة بموجب شروط محددة، وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات غير النقدية والتي لا تتضمن نقل أصول للمؤسسة، مثل المشورة القانونية بدون مقابل، ويشمل هذا المعيار المساعدات المقدمة بشكل غير مباشر.

2-3 المنح الحكومية: تتمثل في نقل موارد للمؤسسة مقابل إلتزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بنشاطات التشغيل للمؤسسة، لا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدة التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمؤسسة.

2-4 المنح المرتبطة بالأصول: هي منح حكومية شرطها الأساسي على المؤسسة المؤهلة لها شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل، ويمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع وموقع الأصول أو فترة شرائها وحياتها.

2-5 المنح المرتبطة بالدخل: وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.

2-6 قروض قابلة للسماح: قروض يتعهد المقرض بالتنازل عنها تحت شروط محددة.*

3. المنح المرتبطة بالأصول.

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 20) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها) وهي إعانات تتمثل في أصول غير نقدية مثل (مباني، أراضي) أو تحويل نقدية إلى المؤسسة والتي يكون شرطها الأساسي أن تقوم المؤسسة المؤهلة بعملية شراء تصنيع أو الحصول بكل الوسائل الأخرى على أصول طويلة الأجل. بالإضافة إلى شروط ثانوية أخرى تحدد نوعية وموقع الأصل والفترة الزمنية التي يمكن خلالها الحصول عليه.

4. شروط الإعراف.

لا يتم الإعراف بالإعانات إلا إذا كان هناك تأكيد معقول بأن:¹

- الإعانات سوف يتم إستلامها؛
- المؤسسة سوف تلتزم بالشروط المرتبطة بها.

* يعالج هذا القرض كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيد معقول أن المؤسسة ستفي بشروط السماح، ويتم معاملة المنفعة الناشئة عن قرض حكومي بسعر أقل من سعر الفائدة في السوق على أنه منحة حكومية.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 685.

ويجب الاعتراف بالمنح الحكومية في الأرباح والخسائر خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة، وعلى أساس منتظم، ويجب أن لا تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين.

4-1 المنح الحكومية المتعلقة بالأصول القابلة للإهلاك.

الإعانات المرتبطة بالأصل هي إعانات نقدية أو غير نقدية مقيمة بالقيمة العادلة تظهر في القوائم المالية ويتم الاعتراف بالإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك في القوائم المالية للمؤسسة بطريقتين:¹

- يتم الاعتراف بمبلغ الإعانات خلال الدورة الحالية والدورات المستقبلية (باعتبارها إيراد مؤجل) بالتناسب مع أقساط إهلاك الأصل المحملة على نتيجة الدورة مما يعكس ارتباط حركة الاعتراف بالإعانة مع أعباء الأصل، أي التحميل الحقيقي للإيرادات وارتباطها المباشر بالتكاليف المتعلقة بها؛
- على أساس تخفيض مبلغ الإعانة مباشرة من قيمة الأصل ليظهر هذا الأخير بقيمته المحاسبية الصافية من الإعانة وبالتالي فإن قسط إهلاك الأصل المسجل من أعباء الدورة يعكس الأعباء الفعلية التي تحملتها المؤسسة حيث يتم احتسابه على أساس القيمة المحاسبية الصافية من الإعانة.²

4-2 المنح الحكومية المتعلقة بالأصول غير القابلة للإهلاك.

وبخصوص المنح المرتبطة بأصول غير قابلة للإهلاك فإن تحويل مبلغها ضمن المداخل بعد إستفاء الشروط المتعلقة بها، ويتم ذلك على أساس تعاقدى وفق بنود متفق عليها أو محددة في التشريعات المحاسبية، بحيث تُستخدم التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للوفاء بشروط المنحة كأساس للتوزيع على الفترات الزمنية اللازمة للتنفيذ.³

4-3 المنح الحكومية غير النقدية.

وبالنسبة للإعانات غير النقدية مثل الأراضي حيث حدد المعيار معالجة هذا النوع من التحويل على أساس:⁴

- تسجيل الأصل المحول والإعانة العمومية بالقيمة العادلة؛
- عن طريق المعالجة البديلة التي تتبع في بعض الأحيان والتي تتمثل في تسجيل كل من الأصل والإعانة بالقيمة الإسمية (بمبلغ رمزي).

¹ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 330.

² Bruno Colmant et autre, Op.cit, P 89.

³ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 350.

⁴ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 852.

كما يعالج القرض القابل للسماح من الحكومة كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيد معقول أن المؤسسة ستفي بشروط السماح بالقرض.

5. الإعراف بالمنح التي تتضمن عدة شروط.

قد تتضمن بعض المنح عدة شروط يتوجب على المؤسسة تحقيقها، وقد يتطلب بعض تلك الشروط تكاليف خاصة وفترة زمنية معينة للوفاء به، مما يقضي في هذه الحالة تحليل قيمة المنحة إلى أجزاء وربط الإعراف بها عند كل جزء من التكاليف التي سيتم تحملها للوفاء بالشروط المعني.¹

6. عرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول في قائمة المركز المالي.

المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بالقيمة العادلة، يجب عرضها في بيان المركز المالي إما بشكل دخل مؤجل أو من خلال طرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل كما يلي:²

- طرح مبلغ المنحة من قيمة الأصل المتعلق بها للوصول إلى القيمة الدفترية المسجلة (الصافي) للأصل؛
- عرض المنحة كدخل مؤجل يعترف بها بطريقة محددة وفق التكاليف المتكبدة للوفاء بشروط المنحة؛

7. عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية.

عند إستلام منح نقدية أو غير نقدية (معدات مثلاً) يتم إظهار التدفقات النقدية المستلمة ضمن قسم الأنشطة الإستثمارية في قائمة التدفقات النقدية، ويقابلها تدفقات نقدية خارجة نتيجة شراء الأصل الوارد في شروط المنحة. ومن بين متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 20* ضرورة إظهار التدفقات المقبوضة والمدفوعة بشكل منفصل أي عدم إظهار الرصيد فقط وضرورة إظهار المقبوضات بمعزل عن المدفوعات بشكل منفصل بغض النظر إذا كان يتم إقتطاع المنحة من الأصل عند عرضها في قائمة المركز المالي أم لم يتم.³

¹ جعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 353.

² Bruno Colmant et autre, Op.cit, P 174.

* محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 854.

8. إرجاع الإعانات المرتبطة بالأصول.

بالنسبة لإعادة دفع المنحة المتعلقة بالأصول فيجب أن يسجل كزيادة في القيمة المسجلة للأصل أو تخفيض لرصيد الدخل المؤجل بمقدار مبلغ إعادة الدفع.

ويجب الاعتراف الفوري بالإهلاك المتراكم الإضافي الذي كان من الممكن الاعتراف به حتى هذا التاريخ كأعباء في حالة غياب الإعانة. ويمكن أن تتطلب الظروف التي أدت إلى القيام بإرجاع الإعانة المرتبطة بالأصل الأخذ بعين الاعتبار احتمال توفر مؤشرات عن تدني القيمة المحاسبية الجديدة للأصل على أساس اختلافها مع القيمة القابلة للإسترجاع.¹

ويتم إرجاع الإعانة عند الإخلال بشروطها ويجب معالجتها كتغيير في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 08 ويتم محاسبتها بأثر مستقبلي من خلال بيان الدخل.²

9. الإفصاح.

يجب على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات التالية:³

- السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية وطريقة عرضها في القوائم المالية؛
- طبيعة المنح الحكومية التي تم الحصول عليها؛
- الشروط التي لم تلبها المؤسسة والأحداث الطارئة الأخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها.

¹ لحضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 334.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 690.

³ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 362.

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 تكاليف الإقتراض

سنحاول من خلال هذا المبحث التركيز على معايير محاسبة تكاليف الإقتراض المتعلقة مباشرة بالأصول المادية فقط دون غيرها من الأصول. حيث تم تبني هذا المعيار في أبريل 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي صدر في ديسمبر 1993 عن لجنة معايير المحاسبة الدولية. وطبق مطلع جانفي 1995. وسنحاول الوقوف على أهم المحطات التاريخية التي مر بها هذا المعيار من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (2.3): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون (IAS 23) تكاليف الإقتراض

تاريخ التعديل	موضوع التعديل	الملاحظات
نوفمبر 1982	نشر وعرض مشروع (E24) رسملة تكاليف الإقتراض.	/
مارس 1984	صدور المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 رسملة تكاليف الإقتراض.	جانفي 1986 التاريخ الفعلي لبدأ سريان المعيار IAS23 الصادر سنة 1984.
أوت 1991	نشر وعرض مشروع (E39) رسملة تكاليف الإقتراض.	/
ديسمبر 1993	صدور النسخة المنقحة للمعيار المحاسبي الدولي IAS 23 تكاليف الإقتراض (1993). كجزء من مشروع "القابلية لمقارنة القوائم المالية".	جانفي 1995 التاريخ الفعلي لبدأ سريان المعيار IAS 23 "تكاليف الإقتراض" المعدل سنة 1993.
ماي 2006	نشر وعرض مشروع تعديلات مقترحة على معيار المحاسبة الدولي IAS 23.	/
مارس 2007	مجلس معايير المحاسبة الدولية يعدل متطلبات رسملة تكاليف الإقتراض للمعيار IAS 23.	/
ماي 2008	إصدار نسخة معدلة لمعيار المحاسبة الدولي IAS 23 بموجب التحسينات السنوية لمعايير التقارير المالية الدولية لسنة 2007 (مكونات تكاليف الإقتراض).	جانفي 2009 التاريخ الفعلي لبدأ سريان تعديلات مارس 2007 وماي 2008 على المعيار IAS 23.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias23>. Consulté le 30/03/2015

1. هدف ونطاق المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض وينص على رسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى شراء أو بناء أو إنتاج "أصل مؤهل" (واحد يحتاج لفترة كبيرة من الوقت ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود أو للبيع) مدرجة في تكلفة هذا الأصل. ويتم إدراج تكاليف الإقتراض الأخرى كمصروف.

ويشمل نطاق المعيار ما يلي:¹

- المحاسبة عن تكاليف الإقتراض؛
- يتناول هذا المعيار فقط تكاليف الإقتراض المتعلقة بعملية الإقراض الخارجي؛
- لا يطبق المعيار على تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى إمتلاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مثل الأصول البيولوجية، وكذا تكاليف الإقتراض المتعلقة بإنتاج المخزون بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر وخلال فترة قصيرة.

2. مصطلحات المعيار.

تمثل أهم المصطلحات المرتبطة بهذا المعيار فيما يلي:²

2-1 تكاليف الإقتراض: هي مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المؤسسة نتيجة إقتراض الأموال من الغير.

2-2 الأصل المؤهل: هو الأصل الذي يتطلب بالضرورة وقتاً زمنياً طويلاً ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود أو البيع.

3. مكونات تكاليف الإقتراض.

يمكن أن تتضمن تكاليف الإقتراض ما يلي:³

- الفائدة على حساب السحب على المكشوف لدى البنك والإقتراض طويل وقصير الأجل؛
- تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلية المعترف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 17؛

¹ Kalpesh J. Mehta, A, Nandakumar, **Understanding IFRS Fundamentals**, JOHN WILEY AND SONS, 2010, canada, P 119.

² جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 393.

³ Jean-françois Bosquet, et autre, Op. cit, P 265.

- فروقات الصرف الناتجة عن إقتراضات العملات الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه كتعديل لتكاليف الفائدة.

4. الأصول المؤهلة.

الأصل المؤهل بتحميل هذه التكاليف يتطلب بالضرورة فترة طويلة لإعداده للإستخدام المقصود منه أو لبيعه ومن أمثلة الأصول المؤهلة: العقارات الإستثمارية، تكاليف التطوير القابلة للتثبيت، المخزون الذي يتطلب فترة طويلة من الوقت ليصبح جاهزاً للبيع.¹ أما الأصول الأخرى والمخزونات التي يتم تصنيعها بشكل روتيني أو إنتاجها بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة فليست أصولاً مؤهلة أو تلك الجاهزة للإستخدام المقصود عند إمتلاكها.²

5. الإقرار بتكاليف الإقتراض.

لغرض الإقرار بتكاليف الإقتراض ضمن تكلفة الأصل يجب توفر الشروط التالية:³

- إرتباط تكاليف الإقتراض مباشرة بإمتلاك أو إنتاج الأصل أي أن هذه الأعباء كان بالإمكان تجنبها لو لم تتم النفقات الرأسمالية على هذا الأصل؛
 - إحتمال تحقق منافع مستقبلية من هذا الإنفاق؛
 - الفترة الفعلية للإنفاق يتم خلالها دمج تكلفة الإقتراض، أي عندما تتعطل أعمال الإنجاز لفترة معينة لا يعترف بتكلفة القرض ضمن تكلفة الأصل؛
 - يمكن قياس تكلفة الإقتراض بشكل موثوق؛
 - عندما يتم الحصول على قرض بشكل محدد لأصل مؤهل فيتم في هذه الحالة رسملة تكاليف الإقتراض الفعلية المدفوعة مع خصم الإيراد المحقق من الإستثمار المؤقت لجزء من الأموال الفائضة من القرض.*
 - الإفصاح في القوائم المالية عن تكلفة القرض المعترف بها ضمن تكلفة الأصل.
- ولغرض تحديد تكاليف الإقتراض التي يمكن رسملتها من ضمن تكلفة الأصل المؤهل حدد المعيار ما يلي:⁴
- تحديد نوع القرض.

¹ Stéphane BRUN, Op.cit, P214.

² لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 298.

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 883.

* في بعض الظروف يتم إستثمار الأموال مؤقتاً بإنتظار إنفاقها على الأصل المؤهل.

⁴ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 299.

- قرض مؤهل مباشرة لإمتلاك، إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل؛
- عدة قروض غير مؤهلة مباشرة لإمتلاك، إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.
- تحديد مدة إحتساب تكلفة الإقتراض؛

قد تقتض المؤسسة أموالاً بشكل عام وتستخدمها لغرض الحصول على أصل مؤهل، فيتم تحديد المبلغ المؤهل للرسملة من تكاليف الإقتراض بواسطة تطبيق معدل رسملة على النفقات بالنسبة لذلك الأصل، ويكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض خلال الفترة بإستثناء الإقتراض الذي يتم خصيصاً للحصول على أصل مؤهل، ويجب أن لا يزيد مبلغ التكاليف المرسملة خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الإقتراض الكلية خلال الفترة.¹

قد يكون أحياناً من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين عملية إقتراض معينة وأصل مؤهل وتحديد الإقتراض الذي كان يمكن خلافاً لذلك تجنبه.* لذلك يعتبر تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض التي تغزى مباشرة إلى تملك الأصل المؤهل أمراً صعباً ويتطلب ممارسة الحكم الشخصي.²

6. زيادة المبلغ المسجل للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للإسترداد.

عندما يزيد المبلغ المسجل أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن قيمته القابلة للإسترداد أو صافي القيمة القابلة للتحقق، يجب في هذه الحالة إلغاء أو تخفيض المبلغ المسجل وفقاً لمتطلبات المعايير الأخرى مثل معيار المحاسبة الدولي IAS 36.

7. بدأ، تعليق أو إيقاف عملية رسملة تكاليف الإقتراض.

سنحاول التطرق إلى كل حالة على حدى حسب النقاط الموالية.

7-1 بدأ رسملة تكاليف الإقتراض: تبدأ المؤسسة برسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل في تاريخ البدء، ويكون تاريخ البدء بالرسملة هو التاريخ الذي تحقق فيه المؤسسة للمرة الأولى كافة الشروط التالية:³

* بإعتبار أن المبلغ المقتض ليس مرتبط بشكل مباشر بالأصل.

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 884.

* تحدث هذه الصعوبة عندما يتم تنسيق نشاط الإقتراض بشكل مركزي، أو عندما تُستخدم أدوات دين متعددة للإقتراض وبأسعار فائدة مختلفة أو من خلال إستخدام قروض محددة أو مربوطة بالعملات الأجنبية.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 883.

³ Bruno Colmant et autre, Op.cit, P 268.

- النفقات المتكبدة على الأصل؛

- تكاليف الإقتراض المتكبدة؛

- أنشطتها اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود أو البيع قيد التنفيذ.

7-2 تعليق رسملة تكاليف الإقتراض: يجب تعليق رسملة تكلفة الإقتراض خلال الفترات الممتدة التي توقف خلالها

التطوير النشط للأصل المؤهل. أي خلال الفترات الطويلة التي يتوقف فيها التطوير الفعلي إلا إذا كان ذلك التوقف جزءاً ضرورياً من عملية إنتاج الأصل.¹

7-3 إيقاف الرسملة: يجب إيقاف رسملة تكاليف الإقتراض عندما تستكمل بشكل جوهري* كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للإستخدام المقصود أو البيع.²

وتجدر الإشارة إلى أنه عندما تنتهي المؤسسة من إكمال صنع الأصل المؤهل على أجزاء كل جزء لوحده بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى، فإن على المؤسسة توقيف رسملة تكاليف الإقتراض عند إكمالها بشكل جوهري لكافة النشاطات الضرورية لإعداد ذلك الجزء* للإستخدام أو البيع.³

8. الإفصاح.

يتوجب الإفصاح عن المعلومات التالية:⁴

- السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض؛

- مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة؛

- معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة.

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 396.

* يكون الأصل جاهزاً للإستخدام المقصود عند إكمال البناء الفعلي له حتى ولو كان العمل الإداري الروتيني مستمر أو الأعمال الأخيرة للمواصفات ما تزال مطلوبة فإن هذا يدل على أن كلفة النشاط قد تمت فعلياً.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 219.

* أي أن هذا الجزء أصبح جاهزاً للإستخدام بخلاف الأجزاء المتبقية من الأصل.

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 885.

⁴ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias23>, Consulté le 03/05/2014 a 22:30.

المبحث الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 إنخفاض قيمة الأصول

يعالج المعيار مشكل تدني قيمة الأصول بشكل عام وللمجموعة من الأصول المادية أو المعنوية وننوه هنا أننا سنحاول الوقوف فقط على العناصر التي تطرق لها هذا المعيار ذات العلاقة بالأصول المادية فقط.

تعتمد المؤسسة عند حلول تاريخ إعداد القوائم المالية إلى تقدير وفحص في ما إذا كانت هناك أي مؤشرات تدل على احتمال إنخفاض قيمة أصولها، وفي حال تحقق هذه المؤشرات وجب عليها تقدير القيمة القابلة للتحويل من هذه الأصول وبالتالي الاعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في بيان الدخل.¹

وقد تم تبني هذا المعيار في أبريل 2001 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في جوان 1997، ويمكن الوقوف على أهم المحطات التاريخية التي مر بها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (3.3): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون (IAS 36) إنخفاض قيمة الأصول

تاريخ التعديل	موضوع التعديل	الملاحظات
ماي 1997	نشر وعرض مشروع (E55) إنخفاض قيمة الأصول.	/
جوان 1998	صدور المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 إنخفاض قيمة الأصول.	ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1999.
مارس 2004	مراجعة معيار المحاسبة الدولي IAS 36 إنخفاض قيمة الأصول.	ينطبق على الشهرة والأصول غير الملموسة المكتسبة في دمج الأعمال التي يكون تاريخ حصولها في أو بعد 31 مارس 2004، وبالنسبة لجميع الأصول الأخرى بأثر رجعي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في أو بعد 31

¹ Stéphane BRUN, Op.cit, P285.

مارس 2004.		
ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2009.	عدل بموجب التحسينات السنوية لمعايير التقارير المالية الدولية لسنة 2007 (الإفصاح عن التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد).	ماي 2008
ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2010.	عدل بموجب التحسينات السنوية لمعايير التقارير المالية الدولية لسنة 2009 (الوحدات المحاسبية للشهرة إختبار إنخفاض القيمة بموجب IFRS 8 قبل التجميع).	أبريل 2009
ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2014.	عدل بموجب التعديلات المتعلقة بالمبلغ القابل إسترجاع والإفصاحات عن الأصول غير المالية (تصنيف الإفصاحات المطلوبة).	مارس 2013

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>. Consulté le 31/03/2015 a 22:30

1. هدف ونطاق المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للإسترداد، وإن حصل ذلك يتم الإعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول، كما يوضح هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها للمؤسسة عكس خسارة إنخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الإعتراف بتدني قيمتها.¹

أما عن نطاق المعيار فهو يشمل:²

- الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة؛
- الممتلكات المصانع والمعدات؛
- العقارات الإستثمارية المسجلة بسعر التكلفة؛
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

¹ الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 1047.

² جعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 586.

وسيتم التطرق فقط بالجوانب التي تناولت الأصول المادية بإعتبار أن باقي الأصول لا تدخل ضمن نطاق بحثنا.

2. مصطلحات المعيار.

سنحاول التطرق فقط للمصطلحات التي لم يتم التطرق لها سابقاً وأشار لها هذا المعيار تفادياً للتكرار ويمكن الرجوع للمعيار المحاسبي الدولي IAS 16 بخصوص المصطلحات التي لم يتم ذكرها في هذه الجزئية.

- 1-2 القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال): هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدر نتيجة الإستعمال المستمر للأصل مضافاً إليها القيمة الحالية المتبقية المتوقعة للأصل.¹
- 2-2 انخفاض قيمة الأصل: عندما تصبح القيمة المحاسبية الصافية للأصل أكبر من قيمته القابلة للتحصيل.²
3. تحديد الأصل الذي انخفضت قيمته ومؤشرات ذلك.

يجب على المؤسسة في نهاية كل فترة إعداد التقارير المالية تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصل. وقد حدد المعيار بعض المؤشرات التي تشير إلى وجود تدني في قيمة الأصل ومن أمثلة هذه المؤشرات ما يلي:³

- 1-3 المؤشرات الخارجية: هناك مجموعة من المؤشرات الخارجية التي تدل على انخفاض قيمة الأصول مثل القيمة السوقية للأصل، حدوث تغيرات هامة ذات أثر سلبي على المؤسسة خلال الفترة أو توقعها مستقبلاً، إرتفاع معدلات الفائدة ومعدلات الصرف، تقييم المبلغ المسجل لصافي الأصول بأكثر من قيمة المؤسسة في سوق الأوراق المالية كما تؤثر البيئة التقنية والقانونية والإقتصادية التي تعمل بها المؤسسة على قيمت أصول هذه الأخيرة.⁴
- 2-3 المؤشرات الداخلية: التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، تغير نمط إستعمال الأصل مع وجود خطط لإيقافه أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي إليها، كما قد توفر أدلة من تقارير داخلية سلبية عن الأداء الفعلي للأصل حالياً ومستقبلاً أو إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.

¹ Pascal Macioce Jean-pierre Latartre, Op. cit, P 249.

² Bruno Colmant et autre, Op.cit, P 212.

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 1052.

⁴ Jean-françois Bosquet, et autre, Op. cit, P 281.

4. تحديد المبلغ القابل للإسترداد.

إذا تبين للمؤسسة وجود مؤشرات على تدني قيمة أصل معين فعلى المؤسسة القيام بما يلي:

- حساب القيمة القابلة للإسترداد* للأصل ومقارنتها مع القيمة المسجلة دفترياً لتحديد قيمة التدني إن وجدت؛
- تحسب قيمة الأصل قيد الإستعمال عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة من الأصل خلال عمره الإنتاجي مضافاً إليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.
- في حال عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة على أساس موثوق يتم إعتبار القيمة القابلة للإسترداد هي القيمة قيد الإستعمال. وفي حال عدم وجود سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الإستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عندها يتم إعتبار قيمة الأصل قيد الإستعمال هي القيمة القابلة للإسترداد.¹

5. تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

عند تقدير التدفقات النقدية الناجمة عن إستخدام الأصل يتم مراعاة ما يلي:²

- أن تكون التقديرات للأصل مبنية على إفتراضات معقولة ويمكن تدعيمها بمؤيدات مقنعة، على أن تعطي الأدلة الناتجة عن معلومات خارجية أوزان أكبر في إحتساب التقديرات؛
- أن تعتمد التدفقات النقدية على أحدث الموازنات المالية بحيث تغطي فترة لا تقل عن خمس سنوات، وإذا كان عمر الأصل أكثر من خمس سنوات يتم إستخدام الإستدلال الإحصائي من خلال إستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا تم تبرير معدل نمو متزايد لأرقام الموازنات المالية التي تغطي الخمس سنوات؛
- لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المتوقعة من إعادة هيكلة ستتم في المستقبل أو الناتجة عن تحسن أداء الأصل؛
- يجب أن لا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل والتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

* القيمة القابلة للإسترداد = القيمة العادلة للأصل - تكاليف البيع

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 589.

² نفس المرجع السابق، ص 591.

- معدل الخصم المستخدم لخصم التدفقات النقدية حيث يجب أن يعكس سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية معدل الخصم ما قبل الضريبة الذي يمثل تقييمات السوق السائدة للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل والتي لم يتم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

6. القياس والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة.

- عند إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل يخفض المبلغ المسجل للأصل بمقدار الإنخفاض في قيمته ويعترف به ضمن قائمة الدخل؛
- إذا زادت خسارة إنخفاض قيمة الأصل عن مبلغه المسجل فإنه يجب على المؤسسة الإعتراف بالتزام إذا تطلب معيار محاسبة دولي آخر ذلك؛*
- بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل، يعدل مصروف الإهلاك للفترة المستقبلية؛*

7. وحدة توليد النقد.

هي أصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها والتي تولد التدفقات النقدية بصورة مستقلة عن التدفقات النقدية للأصول الأخرى، ويتطلب المعيار أن يتم تحديد خسارة إنخفاض الأصول بشكل منفصل من خلال تحديد المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل، أما إذا لم يكن من الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل يتوجب على المؤسسة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.¹

8. عكس خسارة إنخفاض القيمة.

عند إرتفاع قيمة الأصول التي تدنت قيمتها القابلة للإسترداد عن قيمتها الدفترية المسجلة يتم التعامل مع إستعادة خسارة التدني في قيمة الأصول وفق ما يتطلبه هذا المعيار كما يلي:²

- يجب على المؤسسة في تاريخ كل ميزانية عمومية تقييم ما إذا كان هناك مؤشرات أو أدلة على أن خسارة الإنخفاض المعترف بها سابقاً، لم تعد موجودة أو أنها قد إنخفضت وفي حال تحقق ذلك يجب تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل؛

* تحدث هذه الحالة عندما تكون القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع قيمة سالبة بسبب إرتفاع تكاليف البيع أو التخلص من الأصل عن القيمة العادلة.

* قسط الإهلاك للفترة المستقبلية = (تكلفة الأصل - رصيد مجمع الإهلاك - رصيد مجمع خسائر القيمة - قيمة الخردة المقدرة) تقسم على العمر المتبقي للأصل

¹ Jean-françois Bosquet, et autre, Op. cit, P 280.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 244.

- عند إستعادة خسارة القيمة نتيجة لإرتفاع القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة يتم عكس خسارة الإنخفاض المعترف بها في السنوات السابقة كدخل في قائمة الدخل مع تعديل قسط الإهلاك للفترات المستقبلية؛
- يجب الإعتراف بمبلغ عكس خسارة الإنخفاض الناتجة عن الزيادة في القيمة المسجلة للأصل بمقدار يصل فقط إلى ما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يكن قد حصل إنخفاض في قيمة الأصل؛
- يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد على أساس تناسبي لتلك الأصول بشكل منفصل.

9. الإفصاح.

يمكن الوقوف عند أهم الإفصاحات الضرورية التي نص هذا المعيار على إدراجها ضمن إفصاحات المؤسسة:

- ✓ يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول عما يلي:¹
 - خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في قائمة الدخل؛
 - أرباح عكس خسارة التدني المعترف بها في قائمة الدخل؛
 - مبلغ أي خسارة إنخفاض معترف بها مباشرة في حقوق الملكية (للأصول المعاد تقييمها) وأية قيمة لعكس الخسارة.
- ✓ عند وجود خسائر تدني هامة في قيمة الأصول أو إستعادة جوهرية لها يجب الإفصاح على ما يلي:²
 - الأحداث والظروف التي أدت إلى ذلك؛
 - إذا كان التدني في قيمة أصل مستقل، الإفصاح عن طبيعة هذا الأصل والقطاع الذي ينتمي إليه؛
 - إذا كان التدني في قيمة وحدة توليد النقد، فيتم وصف وحدة توليد النقد والإفصاح عن مبلغ خسائر الإنخفاض أو إستعادتها؛
 - الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة هل مصدرها سوق نشط أم غير ذلك؛
 - إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة قيد الإستخدام يجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للأصل؛
 - يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر القيمة وإجمالي الإسترداد المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل والتي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار مع الإفصاح عن الأصول المتأثرة والأحداث المؤدية للإعتراف بالخسائر.

¹ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 168.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 1074.

المبحث الرابع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 05 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسوم البيع

يعالج المعيار موضوع الأصول المحتفظ بها للبيع وقد تبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية في أبريل 2001 حيث كان معيار المحاسبة الدولي IAS 35 "العمليات المتوقفة" والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ويمكن الوقوف على أهم المخططات التاريخية التي مر بها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4.3): التطور التاريخي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 05 الأصول

غير المتداولة المحتفظ بها برسوم البيع)

تاريخ التعديل	موضوع التعديل	الملاحظات
سبتمبر 2002	مشروع إضافته إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية.	تاريخ المشروع ويتمثل هذا المشروع أساساً في أعمال التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية.*
جويلية 2003	نشر وعرض مشروع (ED4) التخلّص من الأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة.	وحدد تاريخ 24 أكتوبر 2003 كآخر أجل للتعليق على المشروع.
مارس 2004	صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة".	ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2005.
ماي 2008	عدل بموجب التحسينات السنوية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لسنة 2007 (بيع حصة الأغلبية في الشركة التابعة).	ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جويلية 2009.
نوفمبر 2008	عدل بموجب التعديلات اللاحقة على التفسير IFRIC 17 توزيع الموجودات غير النقدية على	ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1

* This is a joint project between the IASB and FASB under its short-term convergence project to achieve substantial convergence of IFRS (IAS 35 Discontinuing Operations) with the requirements of US GAAP (SFAS 144 Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets).

المالكين (الأصول المحتفظ بها لتوزيعها على المالكين).	جويلية 2009.
أبريل 2009	عدل بموجب التحسينات السنوية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لسنة 2009 (متطلبات الإفصاح في معايير أخرى).
ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2010.	
سبتمبر 2014	عدل بموجب التحسينات السنوية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لسنة 2014 (التغيير في طرق التصرف بالأصول).
ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2016.	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs5>. Consulté le 15/03/2015 à 21:50.

1. هدف ونطاق المعيار.

يتمثل الموضوع الرئيسي لهذا المعيار في تبيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعرض والإفصاح عن العمليات الموقوفة. ويشمل نطاقه الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها ولها مواصفات وظروف خاصة.¹

2. مصطلحات المعيار.

ورد في المعيار مجموعة من المصطلحات والتي سبق وأن تطرقنا لها وعلى سبيل المثال لا الحصر عند تناولنا معيار المحاسبة الدولي IAS 16 لذلك سيتم التطرق فقط إلى المصطلحات التي لم يتم التطرق لها سابقاً تفادياً للتكرار. تتمثل باقي المصطلحات في:²

2-1 تكاليف البيع: هي التكاليف الإضافية التي تغز مباشرة للتخلص من أصل (مجموعة التصرف) ولا يدخل ضمن تكاليف البيع مصاريف التمويل ومصرف الضريبة.

2-2 الحدث المحتمل: هو الحدث الذي حصل سابقاً ومرجح عدم حدوثه مرة أخرى.

2-3 مجموعة التصرف: مجموعة من الأصول التي سيتم التصرف بها معاً للبيع أو غير ذلك في عملية واحدة، وتتضمن مجموعة التصرف أيضاً الإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول والتي سيتم نقلها في تلك العملية.¹

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 304.

² جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 786.

2-4 إلزام شراء مؤكد: إتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزماً لكلا الطرفين وغالباً ما يكون قابلاً للتنفيذ قانونياً ويحدد كافة الشروط الهامة مثل السعر ووقت المعاملة.

3. تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو توزيعها على المالكية.

تصنف المؤسسة الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان سيتم إسترداد مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس من خلال الإستخدام المستمر، بالإضافة إلى ذلك فإن هناك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الأصل كأصل محتفظ به للبيع وهما:

- أن يكون الأصل جاهزاً للبيع أو التوزيع الفوري بشكله الحالي، أن لا يتطلب إصلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع؛

- يتم تصنيف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به للتوزيع على المالكين عند إلزام المؤسسة بتوزيع الأصل (أو مجموعة التصرف) على الملاك، حيث يجب توفر التوزيع والتي نفسها شروط البيع التي سبق ذكرها؛

- أن يكون بيع الأصل أو توزيعه أمراً محتملاً جداً أي إحصائية عالية، وتعني الإحصائية العالية أن تكون إحصائية البيع أعلى من أرجحية حدوثه من عدمه (أعلى بكثير من كونها محتملة) وحتى تكون إحصائية الأصل عالية يجب توفر ما يلي:²

- أن يكون هناك إلزام وخطة معدة من طرف المؤسسة ومستوى إداري مناسب لبيع الأصل أو توزيعه وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغيرات جوهرية لإلغاء عملية البيع أو التوزيع؛

- أن تضع المؤسسة برنامجاً أو خطة فاعلة لإيجاد مشتر للأصل؛

- أن يكون للأصل سوق نشط يمكن من خلاله تسويق وبيع الأصل بسعر مناسب وقريب من القيمة العادلة له؛

- من المتوقع بيع الأصل المحتفظ به للبيع أو التوزيع خلال فترة 12 شهراً من تاريخ التصنيف؛

- من غير المحتمل حدوث تغيرات جوهرية على خطط بيع الأصل أو التوزيع، أو التراجع عن عملية البيع أو التوزيع.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 306.

² Bruno Colmant et autre, Op.cit, P 95.

قد تؤدي الأحداث أو الظروف إلى تمديد فترة إكمال البيع لأكثر من سنة واحدة، شريطة أنه إذا كان التأخير ناتج عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المؤسسة ويوجد أدلة كافية على أن المؤسسة تبقى ملتزمة بخطتها لبيع الأصل. وفي حال عدم توفر هذان الشرطان يتوجب التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.

4. الأصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة).

في حال قررت المؤسسة ترك أو هجر أصل غير متداول* فلا يتم تصنيف هذا الأصل "كأصل محتفظ به للبيع" وذلك لأن قيمته الدفترية سوف تسترد أساساً من خلال إستمرار إستخدامه، ومع ذلك إذا كانت (مجموعة التصرف)، المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعيار والخاصة بالعمليات المتوقعة فإن المؤسسة تعرض في هذه الحالة النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة التصرف على أنه عمليات متوقعة إعتباراً من تاريخ التوقف عن إستخدامها. ولا يمكن معاملة الأصل غير المتداول المتوقف مؤقتاً كما لو كان قد تم تركه من طرف المؤسسة.¹

5. الإعراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع.

يمكن حصر أهم معايير الإعراف والقياس في النقاط الموالية:²

- يتم قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) والمصنفة كمحتفظ بها للبيع أو للتوزيع بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل؛
- عند الحصول على أصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحتفظ بها للبيع كجزء من إندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الأصول بالقيمة القابلة للتحقق؛
- عندما يكون من المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة فإن المؤسسة تقيس التكلفة المقدرة للبيع بقيمته الحالية، وأي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع تنشأ مع مرور الوقت، تصنف كتكلفة تمويل ويتم عرضها في قائمة الدخل؛
- يتم الإعراف بخسائر التدني للأصول غير المتداولة عند إنخفاض صافي القيمة العادلة عن القيمة الدفترية؛
- في حالة حدوث زيادة في الفترات التالية على القيمة العادلة الصافية لأصل سبق أن إعترف بتدني قيمته في فترات سابقة يتم الإعراف بالزيادة كمكاسب في قائمة الدخل، في حدود خسائر القيمة المتراكمة المعترف بها سابقاً،

* تشمل الأصول غير المتداولة أو مجموعة التصرف المقرر تركها الأصول المقرر إستخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادي ثم الإستغناء عنها بجزءها وليس بيعها.

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 788.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 216.

والتي تم الإعراف بها سابقاً وفقاً لهذا المعيار أو تم الإعراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 36 قبل تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع؛

- لا تخضع الأصول غير المتداولة (الثابتة) المحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للإهلاك، أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بالتزامات مجموعة التصرف والمصنفة على أنها "محتفظ بها للبيع" فيستمر الإعراف بها كما هي.

6. تغييرات خطة البيع.¹

- إذا لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة تغييرات في خطة البيع، فإنه يجب التوقف عن تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنها "محتفظ بها لغرض البيع"، حيث أنه إذا قررت المؤسسة عدم بيع الأصل بسبب السعر المعروض الذي يقل بكثير عما هو مقدر له، فيتم التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع؛

- يتم القياس غير المتداول الذي توقفت المؤسسة عن تصنيفه كمحتفظ به للبيع أو توقفت عن تصنيفه على أنه أصل داخل ضمن مجموعة تصرف محتفظ بها لغرض البيع بالقيمة الأقل من القيمتين التاليتين:

- القيمة الدفترية للأصل أو مجموعة التصرف قبل تصنيفه على أنه محتفظ به لغرض البيع، على أن يتم تعديله بأي إهلاك أو إعادة تقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الأصل على أنه "محتفظ به للبيع"؛

- المبلغ القابل للإسترداد كما في تاريخ إتخاذ قرار عدم البيع، كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي IAS 36.

- يتم تضمين أي تعديل متعلق بالقيمة الدفترية للأصل غير المتداول الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه "محتفظ به للبيع" في قائمة الدخل ضمن العمليات المستمرة وفي الفترة التي تم فيها إلغاء التصنيف كمحتفظ بها للبيع، وتعرض التسوية كربح أو خسارة ضمن العمليات المستمرة.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 310.

7. الإفصاح.

نص المعيار على ضرورة الإفصاح على المعلومات التالية:¹

- يجب على المؤسسة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير المتداولة (أو المجموعة المعدة للبيع)؛
- وصف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف)؛
- وصف وقائع وظروف البيع المؤدية للتصرف المتوقع والطريقة المتوقعة بها حدوث التصرف وتوقيت ذلك؛
- وقائع وظروف القرار المتعلق بالتراجع عن تصنيف أصول غير متداولة وتأثير القرار على نتائج العمليات عن الفترة وأي فترات سابقة معروضة.

كما يجب الإفصاح على ما يلي:²

- يجب عرض ما يلي بصورة منفصلة عن باقي الأصول في قائمة المركز المالي:
- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع؛
- الأصول (المحتفظ بها للبيع) للمجموعات المعدة للبيع والإلتزامات المتعلقة بها.*
- مبلغ مستقل في صلب قائمة الدخل شاملاً إجمالي:
- الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة؛
- الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف شاملاً للعمليات غير المستمرة.
- تحليل مبلغ الربح والخسارة من خلال بيان ما يلي ضمن بند الإيضاحات:
- الإيراد والمصروفات والربح والخسارة قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة؛
- مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالبند السابق؛
- الربح والخسارة المعترف بها عند قياس القيمة القابلة للتحقق المكونة للعملية غير المستمرة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 313.

² هيني قان جريوننج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية - دليل التطبيق، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر، 2006، ص 367.

* ومن الأمثلة على المجموعات المعدة للبيع وجود خطط إنتاجي يحتوي على عدة آلات يتم بيعه مرة واحدة مع ما يرتبط به من أصول وإلتزامات.

المبحث الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يعالج هذا المعيار بشكل عام أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية المتعلقة بجملة من الأحداث الإقتصادية، مثل ترجمة القوائم المالية ومختلف المعاملات التجارية التي تتم بعملات أجنبية وسنحاول الوقوف فقط عن تلك المتعلقة بالأصول المادية فقط.

1. هدف نطاق المعيار.

يهدف المعيار إلى توضيح معايير المحاسبة المتعلقة بـ:

- فروق الصرف؛

- ترجمة القوائم المالية للعملات الأجنبية.

ولا يشمل نطاقه ترجمة المشتقات المالية بإعتبار أنها تدخل ضمن إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 39، لذلك فإن المعيار ينطبق على قياس المبالغ المتعلقة بالأصول بعملات أجنبية.¹

2. مصطلحات المعيار.

تتمثل أهم مصطلحات المعيار فيما يلي:²

1-2 عملة العرض: هي العملة المستخدمة لعرض القوائم المالية.

2-2 البنود النقدية: هي وحجات من العملية المحتفظ بها والأصول والالتزامات المطروب إستلامها أو دفعها بمبالغ ثابتة أو محددة بعدد من وحدات العملة، وتشمل البنود النقدية المدينون، القروض... إلخ.

2-3 البنود غير النقدية: تشمل الأوراق المالية المتعلقة بحقوق الملكية، المخزونات، الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.

2-4 سعر الصرف: هو سعر التحويل من عملة إلى أخرى في سوق مالية ذات عملات مختلفة.³

2-5 المعاملات بعملة أجنبية: هي معاملات تتم بعملة بخلاف عملة التعامل وتشمل شراء أو بيع سلع وخدمات، الإستحواذ على أصول، إقراض أو إقتراض أموال.

¹ نفس المرجع السابق، ص 273.

² نفس المرجع السابق، ص 274.

³ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 333.

3. ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية.

ويتم ذلك عند الإعراف الأولي أو اللاحق كما يلي:¹

3-1 الإعراف الأولي: عند الإعراف الأولي يتم إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية بدفاتر المؤسسة بالعملة الوطنية

يستخدم سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة، ويمكن استخدام سعر تقريبي*.

3-2 الإعراف اللاحق بالنود غير النقدية: ويتم كما يلي:

أ- في تاريخ قائمة المركز المالي يتم ترجمة النود غير النقدية كما يلي:

- النود غير النقدية التي تم قياسها بالتكلفة التاريخية تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي في تاريخ المعاملة؛

- النود النقدية المسجلة بالقيمة العادلة تترجم باستخدام السعر الذي كان قائماً عند قياس القيمة العادلة.

عندما يتم تطبيق التدني على بعض النود مثل الممتلكات، المباني والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS

36 أو بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 02 وعندما يكون هذا الأصل قد تم قياسه بعملة أجنبية يتم تحديد المبلغ

المسجل عن طريق المقارنة مع ما يلي:²

- التكلفة أو القيمة المسجلة يتم تحويلها بسعر الصرف التاريخي بتاريخ المعاملة؛

- صافي القيمة القابلة للتحقق (IAS 02) أو المبلغ القابل للإسترداد (IAS 36) حسب الحالة، يتم

تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة.

ب- في حال تم الإعراف بالربح أو الخسارة في حقوق الملكية والمتعلق أساساً بالممتلكات، المصانع والمعدات التي

تم إعادة تقييمها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 يتم أيضاً الإعراف بربح أو خسارة أسعار الصرف

الأجنبي في حقوق الملكية.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 418.

* من خلال استخدام متوسط سعر الصرف الأسبوعي أو الشهري وهذا في حالة إستقرار أسعار الصرف فقط.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 869.

4. الإفصاح.

يجب على المؤسسة الإفصاح على ما يلي:

- مبلغ فوارق الصرف؛
- أي تغيير في عملة التعامل للمؤسسة ينبغي الإفصاح عنه وكذا سبب التغيير؛
- مبلغ فوارق الصرف المسجل ضمن حساب النتائج.

خلاصة

نستنتج من خلال هذا الفصل أن المعايير المحاسبية الدولية قد أولت إهتماماً بالغاً بمجموعة من العناصر ذات العلاقة بمحاسبة الأصول المادية، ويرجع ذلك إلى التحديثات والإصلاحات التي تحدث على هذه الجزئيات من وقت لآخر بالإضافة إلى كونها ذات أثر على المعلومات والبيانات المالية المقدمة لمختلف المستخدمين. كما تناولت هذه المعايير الأحداث الإقتصادية التي عاجلتها من كل جوانبها من الاعتراف والقياس إلى الإفصاح. مثلها مثل تلك المعايير التي تناولت عناصر محددة بذاتها.

ولعل أن النظام المحاسبي المالي قد تناول محاسبة هذا النوع من الأصول ضمن إطاره التصوري من خلال مجموعة نصوصه وهو ما سنفصل فيه من خلال الفصل الموالي.



الفصل الرابع

محاسبة الأصول المادية وفق متطلبات
النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تشكل التثبيات المادية أهم عناصر بنود القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية وأهم مكونات ذمتها المالية مقارنة بالنسبة لباقي عناصر الأصول، ولقد أولى النظام المحاسبي المالي (SCF) أهمية بالغة لهذا النوع من التثبيات لما له من أثر على محاسبة المؤسسة الإقتصادية سواء تعلق الأمر بمعايير الإعترااف، الإدراج في الحسابات والتقييم.

وتعد التثبيات المادية من بين أهم العناصر الأكثر تنوعاً وتعقيداً من حيث الأحداث الإقتصادية المؤثرة فيها وهذا لدورها الأساسي في نشاط أي مؤسسة، ومن بين الأحداث الإقتصادية التي نقصدها الإهلاك، إنخفاض القيمة، إعادة التقييم، الإفصاح... إلخ. لذلك فإن المتصفح لنصوص قانون النظام المحاسبي المالي سيجد أن أغلبها جاء لمعالجة أحداث إقتصادية تتعلق مباشرة بالتثبيات المادية.

لذلك سنحاول من خلال هذا الفصل الوقوف على ما تضمنه النظام المحاسبي المالي بخصوص محاسبة هذا الصنف من الأصول في المؤسسة الإقتصادية بنوع من التفصيل، لتوضيح معايير المحاسبة المعتمدة في الجزائر ومحاولة إعادة سردها في شكل ممنهج سهل الفهم وأكثر وضوحاً مما جاء به الطرح وفقاً للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: مدخل للنظام المحاسبي المالي

سنحاول من خلال هذا المبحث إعطاء لمحة عامة عن أهم الخطوط العريضة للنظام المحاسبي المالي.

1. مفهوم النظام المحاسبي المالي.

لقد جاء نص المادة الثالثة "03" من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي "مفهوم المحاسبة المالية" كما يلي:¹

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

2. خصائص النظام المحاسبي المالي.

من خلال التعريف السابق يمكن استنتاج أهم خصائص النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:

- نظام معلومات هدفه تنظيم المعلومات المالية؛
- يساهم في إعداد كشوف مالية تعكس المركز المالي للمؤسسة؛
- يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية قابلة للقياس النقدي؛
- يساهم في تقييم أداء المؤسسة؛

3. مجال التطبيق.

لقد حدد قانون النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 مجالات تطبيق المحاسبة، حيث نصت على أن كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة المالية هم:²

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

¹ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 03، الجزائر، 2007، ص 03.

² نفس المرجع السابق، المواد 02، 04، 05، ص 03.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.¹

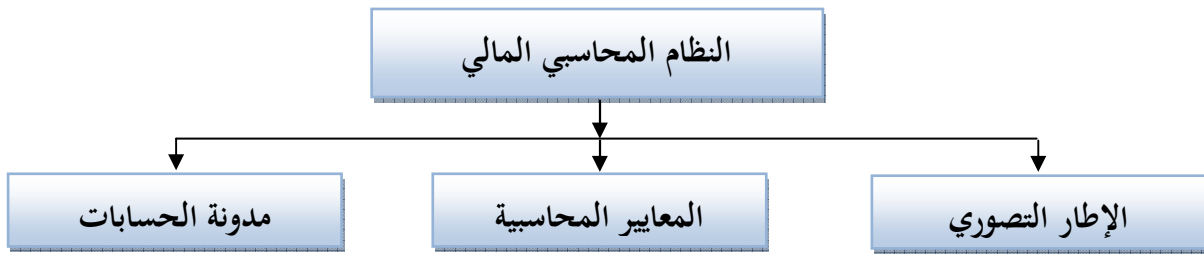
4. هيكل ومكونات النظام المحاسبي المالي.

يتكون النظام المحاسبي المالي وفقاً لما جاء به نص المادة ستة من القانون (11-07)² مما يلي:

- إطار تصوري للمحاسبة المالية؛
- المعايير المحاسبية؛
- مدونة الحسابات.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (1.4): هيكل النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب.

5. الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي.

بالإضافة إلى القانون (11-07) المتعلق بالنظام المحاسبي المالي فقد تم إصدار مجموعة من المراسيم والقرارات

المكتملة له ويمكن إيجازها في ما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون (11-07)؛
- المرسوم التنفيذي رقم 110-09 المؤرخ في 07/04/2009 الذي يحدد شروط وكيفيات مسكك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي؛
- القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات؛

¹ نفس المرجع السابق، المادة 01، ص 03.

² نفس المرجع السابق، المادة 06، ص 04.

- القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة؛
- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛
- بالإضافة إلى ذلك قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار العديد من المذكرات المنهجية بهدف الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي ويمكن حصرها فيما يلي:
- المذكرة المنهجية رقم 01 المؤرخة في 2010/10/19 تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛
- المذكرة المنهجية رقم 02 المؤرخة في 2010/12/28 والمتعلقة بالتبittات المعنوية؛
- المذكرة المنهجية رقم 03 المؤرخة في 2010/12/28 والمتعلقة بالمخزونات؛
- المذكرة المنهجية رقم 04 المؤرخة في 2011/03/20 والمتعلقة بالتبittات العينية؛
- المذكرة المنهجية رقم 05 المؤرخة في 2011/03/26 وتعلق بمنافع الموظفين؛
- المذكرة المنهجية رقم 06 المؤرخة في 2011/05/05 تتعلق بالمصاريف والإيرادات خارج الإستغلال وحسابات تكاليف الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني بالمخزونات؛
- المذكرة المنهجية رقم 07 المؤرخة في 2011/05/24 وتعلق بالعقود طويلة الأجل؛
- المذكرة المنهجية رقم 08 المؤرخة في 2011/06/07 المتعلقة بالأصول والخصوم المالية.

6. المبادئ المحاسبية.

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمناً أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:

6-1 الدورة المحاسبية.

مدة السنة المالية المحاسبية إثنا عشر "12" شهراً تغطي السنة المالية وعادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01/N وتنتهي في 31/12/N، غير أنه يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخاً لإقفال دورتها المحاسبية مخالفاً لتاريخ 31/12، إذا كان نشاطها مقيداً بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهراً، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.¹

¹ نفس المرجع السابق، المادة 30، ص 05.

6-2 مبدأ الأهمية النسبية.

تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون وبالتالي يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة، غير أنه يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.¹

6-3 مبدأ إستقلالية الدورات.

وفقا لهذا المبدأ يكون تحديد نتيجة كل دورة مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.²

6-4 مبدأ الحيطة والحذر.

يقصد بمبدأ الحيطة والحذر الإلتزام بدرجة من الحذر ففي تقدير بعض الوقائع والأحداث في ظل عدم التأكد، بحيث ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات "الإيرادات"، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.³ أي يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تقدير أقل مما يجب أو تقدير أكثر مما يجب مثل تكوين إحتياطات خفية "سرية" أو مؤونات مبالغ فيها.⁴

6-5 مبدأ إستمرارية الطرق.

يربر الإستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل، ويهدف تقديم معلومة موثوقة أكثر وتحسين نوعية القوائم المالية مع الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشف المالية.⁵

6-6 مبدأ التكلفة التاريخية.

يعني هذا المبدأ أن تسجل عناصر الأصول والخصوم أعباء والنواتج على أساس التكلفة الفعلية وقت حدوثها وعرضها في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية.

¹ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، المادة 11، الجزائر، 2008، ص12.

² نفس المرجع السابق، المادة 12، ص12.

³ Robert Obert, *Pratique des normes IAS/IFRS*, Dunod, Paris 2002, P53.

⁴ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 14، مرجع سبق ذكره، ص12.

⁵ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 37، 38، 39، 40، مرجع سبق ذكره، ص03.

6-7 مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتاحية.

يجب أن تكون الميزانية الإفتاحية لسنة مالية معينة مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.¹

6-8 مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني.

أي يتم تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض في الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والإقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.²

6-9 مبدأ عدم المقاصة.

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس.³

6-10 مبدأ الوحدة النقدية.

جاء نص المادة 12 و13 من القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي "تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية. أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية". كما نصت المادة 28 من القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي "تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية".

6-11 مبدأ القيد المزدوج.

تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج" بحيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين إثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل إحترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.⁴

¹ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 17، مرجع سبق ذكره، ص12.

² نفس المرجع السابق، المادة 18، ص 12.

³ A.KADDOURI, A.MIMECHE, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG édition, Alger, 2009, P89.

⁴ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 16، مرجع سبق ذكره، ص04.

7. القوائم المالية وفقاً للنظام المحاسبي المالي.

نصت المادة 25 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة إقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية.

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل جداول تلخص نشاط المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية، ويتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة.¹

لقد حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية الخاصة بالوحدات الإقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جداً وهي كالآتي:²

- الميزانية "قائمة المركز المالي"؛
 - حساب النتيجة "قائمة الدخل"؛
 - جدول تدفقات الخزينة "التدفقات النقدية"؛
 - جدول تغير الأموال الخاصة؛
 - ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويفسر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتيجة.
- بحيث يجب ضبط القوائم المالية السابقة تحت مسؤولية مسيري المؤسسة وتعد في أجل أقصاه ستة "6" أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية. والتي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.³

8. الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية.

تتكون الفرضيات الأساسية من فرعين هما:

8-1 محاسبة التعهد.

يتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الإلتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها.⁴

¹ شبيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2009، ص 76.

² Eric DUMALANÉDE, *comptabilité générale, conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS*, BERTI éditions, Alger, 2009, P 224.

³ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 27، مرجع سبق ذكره، ص05.

⁴ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 06، مرجع سبق ذكره، ص11.

8-2 إستمرارية الإستغلال "النشاط".

تعد القوائم المالية على أساس إستمرارية الإستغلال، وبإفترض متابعة المؤسسة لنشاطها في مستقبل متوقع. إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب. وإذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في إستمرارية الإستغلال تكون مبنية ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في الملحق.¹

9. الخصائص النوعية لتحضير القوائم المالية.

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، أي يجب أن تمتاز بالملائمة والدقة والوضوح وقابلية المقارنة وهي:²

9-1 الملائمة.

يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لإحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومة ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذونها.

9-2 المصدقية.

تتمثل هذه الخاصية في إنعدام الأخطاء المادية والتحريفات في الكشف "القوائم" المالية، وتتسم الحسابات بالمصدقية إذا عكست الواقع الإقتصادي للمؤسسة بدقة وإذا طغى الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني كانت المعلومة محايدة ودقيقة وشاملة.³

9-3 القابلية للمقارنة.

تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين مستخدمي المعلومات المالية بمقارنات ذات معنى من خلال التعرف على أوجه التشابه والإختلاف بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة، أي من خلال توفير معلومات مالية تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.⁴

9-4 المعلومة واضحة وسهلة الفهم.

ويقصد بها أن يكون بإمكان المطلع الذي له مبادئ عامة حول المحاسبة فهم محتوى الكشف المالية.⁵

¹ نفس المرجع السابق، المادة 07، ص11.

² نفس المرجع السابق، المادة 08، ص12.

³ بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية (IAS / IFRS)، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص15.

⁴ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 29، مرجع سبق ذكره، ص05.

⁵ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، ط2، الجزائر، 2011، ص07.

المبحث الثاني: التثبيتات المادية

سنحاول التطرق في هذه الجزئية إلى معايير محاسبة الأصول المادية وفقاً للنظام المحاسبي المالي.

1. مفهوم التثبيت المادي وشروط الإقرار به.

أدرج النظام المحاسبي المالي ضمن الإطار التصوري تعريف التثبيتات المادية وشروط الإقرار بها في الحسابات.

1-1 تعريف التثبيت المادي (العيني)*.

التثبيت العيني هو أصل مادي يحوزه الكيان من أجل إنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو الإستعمال لأغراض إدارية. والذي يفترض أن تستغرق مدة إستعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية.¹

1-2 شروط الإقرار بالتثبيتات المادية.

يتم إدراج عنصر التثبيتات المادية في الحسابات عندما:²

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
- للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.

ويتم إدراج كافة حسابات الأصول مهما كانت طبيعتها ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات بمعلومات

سرية.

* نستعمل أحيانا مصطلح الأصل عيني أو مادي بإعتبار أن لهم نفس الدلالة.

¹ الجريدة الرسمية ، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الفقرة 1.121، الجزائر، 2009، ص 08.

² نفس المرجع السابق، الفقرة 3.121، ص 08.

2. مبادئ تجميع الأصول العينية والفصل بينها.

هناك مجموعة من المبادئ التي تطبق عند محاسبة الأصول العينية فيما يتعلق في الجمع أو الفصل بين أجزائها ويمكن إيجازها في الآتي:¹

- يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماماً في السنة المالية التي تم إستخدامها فيها وعليه لا يتم إدراجها ضمن الحسابات في شكل تثبيات؛
- يتم إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيات إذا كان إستعمالها مرتبط بتثبيات عينية أخرى. وكانت المؤسسة تعتزم إستخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة؛
- تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الإنتفاع بكل منها مختلفة، أو كانت تدر منافع إقتصادية مستقبلية بوتيرة مختلفة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم الإعتراف بالأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيات عينية إذا كانت تسمح للمؤسسة برفع المنافع المستقبلية لأصول أخرى قياساً إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم إدراجها والإعتراف بها.

3. القواعد العامة بالتقييم والإدراج في الحسابات.

يتم إدراج التثبيات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، ويضاف إليها مجموع تكاليف إقتنائها ووضعها في مكانها ومختلف الرسوم والأعباء المباشرة الأخرى. ولا يتم الإعتراف بالمصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الإنطلاق في النشاط.

وتتمثل تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تكلفة العتاد المستعمل، اليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى. مثل المواد الأولية وأعباء الإنتاج المباشرة الأخرى. كما يتم الإعتراف بتكاليف تفكيك المنشآت عند إنتهاء مدة الإنتفاع به أو كلفة تجديد (تهيئة) الموقع إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني أو إقتنائها إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاماً للكيان.²

¹ علاوي لخضر، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF، الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، 2014، ص 45.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5.121، ص 08.

يتم إدماج تكلفة الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهراً) قبل أن يستعمل أو يباع في تكلفة هذا الأصل (الإستثمار العقاري). ويوقف إدماج تكاليف الإقتراض في حالة إنقطاع نشاط الإنتاج كما يتوقف عندما تنتهي عملياً الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل بيعه أو إستعماله. والمبلغ المدمج في تكلفة الأصل المعني يناسب تكاليف الإقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني بعملية الإقتراض.¹

تسجل عناصر الأصول. محاسيبا وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، أي على أساس تكلفة حيازتها دون إعتبار آثار تغير أو تطور القوة الشرائية لوحدة النقد.

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للإسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة مما يلي:²

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل: حيث تمثل تكلفة شراء أصل سعر الشراء في تاريخ إجراء العملية بعد طرح كل التخفيضات وزيادة الرسوم غير القابلة للإسترجاع والمصاريف المباشرة للحصول ومراقبة الأصل ووضعه في حالة الإستخدام مثل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ والأتعاب المهنية للمعماريين والمهندسين وتستثنى المصاريف الإدارية العامة والمصاريف الملزم بها بين نهاية فترة التركيب وإستخدام الأصل بقدراته العادية.

- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛

- الممتلكات المكتسبة مجاناً بالقيمة الحقيقية في تاريخ دخولها في ذمة المؤسسة؛

- السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للتبادل؛

- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

¹ نفس المرجع السابق ، الفقرة 3.126، ص 14.

² نفس المرجع السابق، الفقرة 2.112، ص 07.

يتم تقييم الأصول المادية كقاعدة عامة على أساس التكلفة التاريخية كما ذكرنا سابقاً، في حين يمكن حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة التكلفة التاريخية بالإستناد على:¹

- القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة) *؛
- قيمة الإنجاز (تكلفة الإنتاج) *؛
- القيمة المحينة (قيمة المنفعة).

4. التثبيات المقنتاة في إطار العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

تحول التثبيات المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ إستهلاك أو التنازل أو زوال هذه التثبيات.²

5. الإعتراف بالنفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيات.

يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيات العينية كأعباء في السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من إسترجاع مستوى نجاعة الأصل. أما في حال كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول (التثبيات المادية) أي أنه إذا كان من المحتمل أن تؤدي إلى منافع إقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي لنجاعة التثبيات، فإنه يتم الإعتراف بها وتضاف إلى قيمة التثبيات المعني.³

¹ نفس المرجع السابق، الفقرة 7.112، ص 06.

* القيمة العادلة: تعرف القيمة الحقيقية بأنها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين طرفين كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة ويطلق عليها كذلك إسم القيمة العادلة.

* تكلفة الإنتاج: تكلفة المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق الإنتاج مضافاً لها التكاليف الأخرى المترتب بها خلال عملية الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقياً بالسلعة أو الخدمة المنتجة، ويتم إستبعاد الأعباء المرتبطة بالإستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج أصل.

² Journal officiel , Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles dévaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, n° 19, Algérie, 2009, P 18.

³ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 6.121، مرجع سبق ذكره، ص 08.

ومن بين التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الإقتصادية هي على سبيل المثال:¹

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
- تحسين قطع الماكينات (الآلات) الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية المؤسسة؛
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملية المعينة سابقاً تخفيضاً جوهرياً.

6. القياس اللاحق للتبittات المادية.

يمكن التمييز بين حالتين للتقييم اللاحق للتبittات المادية.

1-6 حسب الحالة المرجعية (التكلفة التاريخية):

يُدرج أي تبitt عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول بإعتباره أصلاً بتكلفته منقوصاً منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.²

وتُقدر المؤسسة عند حلول تاريخ كل إقفال للحسابات إلى تقدير وفحص إذا ما كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل مادي لم يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.³

وتقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصول المادية بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية ويمكن توضيح المصطلحين من خلال النقطتين الموالتين:⁴

- ثمن البيع الصافي للأصل المادي هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيعه عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح تكاليف الخروج.
- القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

¹ نفس المرجع السابق، الفقرة 6.121، ص 09.

² جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 89.

³ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 5.112، مرجع سبق ذكره، ص 07.

⁴ نفس المرجع السابق، الفقرة 6.112، ص 07.

وبالنسبة للحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمته النفعية، وفي حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة* التي ينتسب إليها.

ويمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة النفعية أو ثمن البيع الصافي لأصل كما هو مقرر في هذه الفقرة.

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية القابلة للإهلاك، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وفي هذه الحالة يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة. ويتم إثباتها من خلال تخفيض قيمة الأصل المعني وإدراجها كعبء في الحسابات.¹

وتقدر المؤسسة عند كل إقفال الحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت وإذا توفر هذا المؤشر فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.²

ويؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية. وحينئذ يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يتناسب والقيمة القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية، التي قد يتم تحديدها في حال ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.³

وبعد الإدراج الأصلي لهذه القيمة في الحسابات بإعتبارها أصلاً، يتم إدراج عملية التثبيت العيني في الحسابات بكلفته منقوصاً منها مجموع الإهلاكات والخسائر في القيمة.

* الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة (UGT) هي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات إستقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.

¹ نفس المرجع السابق، الفقرات 7.112 و 8.112، ص 07.

² نفس المرجع السابق، الفقرة 9.112، ص 08.

³ نفس المرجع السابق، الفقرة 10.112، ص 08.

6-2 معالجة أخرى مرخص بها:

يرخص للمؤسسة أن تدرج في حسابات التثبيات المادية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيات التي تحددها مسبقاً على أساس مبلغها المعاد تقييمه.

وفي إطار هذه المعالجة المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت عيني بعد إدراجه الأولي بإعتباره أصلاً، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوصاً منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.¹ وتتم عملية إعادة التقييم هذه بانتظامية كافية وليس بالضرورة سنوياً حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات المعنية إختلافاً كبيراً عن القيمة التي قد تكون حددت بإستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.²

القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق،* وتحدد هذه القيمة إستناداً إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون.* والقيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج (المعدات والأدوات) هي أيضاً قيمتها في السوق وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقيم بتكلفتها التعويضية الصافية بعد طرح الإهلاك.³

وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها وتتم وفق الحالات التالية:⁴

- إذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الإهلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الإهلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه؛

¹ جمال لعشيشي، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² بن ربيع حنيفة وآخرون. الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، إصدار منشورات كليك، ط1، الجزائر، 2013، ص 370.

* السوق النشط هي السوق التي تتوفر فيها الشروط التالية: تجانس العناصر المتفاوض عليها، يمكن أن يتواجد فيها عادة في كل وقت بائعون ومشتررون، تكون الأسعار الموضوعة في متناول الجميع.

* لم يشر القانون إلى هؤلاء المؤهلون وشروط تعيينهم وهل هم من داخل المؤسسة أم خارجها.

³ شعيب شنوف، ج1، مرجع سبق ذكره، ص 86.

⁴ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرات من 22.121 إلى 26.121، مرجع سبق ذكره، ص 11.

- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات؛
- إذا أبرزت إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة* (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل* ضمن أعباء السنة التي حدث فيها؛
- تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، وتنتج إذن عن إنخفاض لإحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة؛
- كل إسترجاع لخسارة في قيمة الأصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.

7. إهلاك التثبيات المادية.

نحاول التطرق إلى مفهوم الإهلاك ومبادئ تطبيقه وصولاً إلى الطرق المعتمدة لحسابه وفقاً للنظام المحاسبي المالي.

7-1 مفهوم الإهلاك: يعرف الإهلاك على أنه إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني، ويتم الإعتراف به كعبء إلا إذا كان مدججاً في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها.¹

7-2 مبادئ تطبيق الإهلاك: ويتم تطبيق المبادئ التالية المتعلقة بالإهلاك:²

يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعه مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة* لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعه من قبل المؤسسة وهذا في حال كان بالإمكان تحديد القيمة المتبقية بصورة صادقة. وعادة ما تكون هذه القيمة غير مقدرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل الإمتيازات، أو المشاريع ذات الأجل المحدد.

* تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، ويؤدي ذلك إلى إنخفاض في احتياطي إعادة التقييم الموجب المدرجة سابقاً مع ما يتناسب وهذه الأخيرة (خسارة القيمة).

* فارق إعادة التقييم السلبية الصافية = مبلغ خسارة القيمة - فائض إعادة التقييم الذي سبق إدراجه في الحسابات.

¹ نفس المرجع السابق، الفقرة 7.121، ص 09.

² نفس المرجع السابق، الفقرة 7.121، ص 09.

* القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه لأصل ما عند إنقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة.

7-3 طريقة إهلاك: طريقة إهلاك أي أصل هي إنعكاس لتطور إستهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وتوجد على العموم أربعة طرق وهي:¹

- الطريقة الخطية (الإهلاك الخطي) وتقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل؛
- الطريقة المتناقصة وتؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل؛
- طريقة وحدات الإنتاج ويترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛
- الطريقة المتزايدة وتؤدي إلى عبء يتزايد على المدة طول المدة النفعية للأصل.

وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حال عدم التمكن من تحديد تطور إستهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل بصورة صادقة.

يجب إعادة النظر دوريا في طريقة الإهلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول يتم تعديل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة². وفي حالة تبين أن هذه التغيرات أمر ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو أنه كان تغير التقدير المحاسبي^{*} ويتم ضبط المبلغ المخصص لإهلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.³

تشكل الأراضي والمباني أصولاً متميزة - طبقاً لمبدأ المعالجة المنفصلة بين الأصول المتميزة- وتعالج كالأصل على حدا في المحاسبة حتى ولو تم إقتناؤها معاً. باعتبار أن البناءات هي أصول قابلة للإهلاك بينما تعد الأراضي على العموم أصولاً غير قابلة للإهلاك.⁴

وتجدر الإشارة هنا إلى أن مدة منفعة الأصل التي على أساسها يتم حساب قسط الإهلاك تبقى للمؤسسة تقديرها حسب وتيرة إستهلاكها للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا الأصل من خلال إستخدامه.

¹ علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF، مرجع سبق ذكره، ص 66.

^{*} تغيير وتيرة إستهلاك المنافع الاقتصادية يؤدي إلى تغيير طريقة الإهلاك.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 8.121، مرجع سبق ذكره، ص 09.

^{*} تغيير الطرق المحاسبية

³ نفس المرجع السابق، الفقرة 8.121، ص 09.

⁴ نفس المرجع السابق، الفقرة 9.121، ص 09.

8. الخسائر في منافع الأصل.

في حال ما إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد حساب الإهلاكات فإن هذه الأخيرة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.¹

9. التسجيل المحاسبي وسير الحسابات للتبittات المادية.

يتناول هذا العنصر أهم الحسابات ذات العلاقة بالتبittات المادية وصولاً إلى التسجيل المحاسبي وسير الحسابات حسب كل حالة.

9-1 حسابات التبittات المادية.

يمكن تصنيف أهم الحسابات الرئيسية للتبittات المادية في الحسابات التالية بشكل منفصل إذا كانت ذات مبالغ مهمة كالاتي:

- 21 الأصول الثابتة العينية.

- الحساب 211 الأراضي؛

- الحساب 212 عمليات إصلاح وتهيئة الأراضي؛

- الحساب 213 البناءات؛

- الحساب 215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية؛

- الحساب 218 التبittات المادية الأخرى.

وعند الإقتضاء يمكن إضافة حسابات أخرى متعلقة بالأصول المادية حسب حاجة المؤسسة مثل:

- معدات النقل؛

- الأغلفة القابلة للإسترجاع؛

- معدات المكتب والإعلام الآلي، أثاث مكتب... إلخ؛

- 232 التبittات العينية الجاري إنجازها؛

- 281 إهلاك التبittات العينية ويتفرع حسب نوع الأصل المهتلك؛

¹ نفس المرجع السابق، الفقرة 10.121، ص 09.

- 291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية.

9-2 التسجيل المحاسبي وسير الحسابات.

يتم التسجيل المحاسبي للأصول المادية طبقاً للطريقة التي تم حيازتها بها وتقييد في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصول العينية تحت رقابة المؤسسة، ويمكن تفصيلها في الآتي:¹

9-2-1 الأصول المادية في شكل مساهمات: يسجل الأصل المادي في الحساب الفرعي لحساب 21 (التثبيتات العينية) ويقابله في الجانب الدائن رأس المال (القسم الفرعي لحساب 10) أو لحساب الشركاء عمليات متعلقة برأس المال (القسم الفرعي لحساب 45 مجمع والشركاء).

9-2-2 الأصول المادية المشتراة: يسجل الأصل المادي في الحساب الفرعي لحساب 21 (التثبيتات العينية) ويقابله في الجانب الدائن (الحساب 40 الموردون) أو حسابات معينة أخرى.

9-2-3 الأصول المادية المنتجة من طرف المؤسسة: يسجل الأصل المادي في الحساب الفرعي لحساب 21 (التثبيتات العينية) ويقابله في الجانب الدائن (الحساب 73 الإنتاج المثبت) وهذا عند الإنتهاء الكلي من إنتاج الأصل*. كما يسجل في الحساب 73 في الجانب الدائن مبلغ المصاريف الملحقه الداخلية التي تتحملها المؤسسة بمناسبة إقتناء التثبيت مثل النقل، التركيب... إلخ.

9-2-4 التثبيتات المادية الجاري إنجازها: تهدف هذه الحسابات إلى إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ إنتهاء السنة المالية وكذا التسيقات والمدفوعات على الحساب التي تقدمها المؤسسة للغير من أجل إقتناء تثبيت مادي ما.

ويتم ترصيد هذه الحسابات عندما يصبح التثبيت جاهزاً لوضعه في الخدمة مع ما يقابله في حساب التثبيتات (الحساب 21)، علماً أنه لا يطبق أي إهلاك على التثبيتات الجاري إنجازها لكن يجب إثبات أية خسارة في القيمة إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية نظراً لتغير التقديرات أثناء إنجاز الأشغال.

¹ نفس المرجع السابق، ص 57.

* ويتضمن الحساب 73 تكلفة إنتاج التثبيت المنتج من طرف المؤسسة والمسجلة ضمن الأصول غير الجارية وتمثل التكلفة في الأعباء التي تم تسجيلها مسبقاً في الحسابات حسب الطبيعة.

ويمكن تصنيف المعالجة المحاسبية للتثبيات الجاري إنجازها من خلال الأطراف القائمة بأشغال الإنجاز، ويوجد على العموم مجموعتين من التثبيات الجاري إنجازها تتمثل في:¹

9-2-5 التثبيات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة مسندة للغير: يتم تسجيل التثبيات المسند لإنجازها إلى الغير والتي لم يتم الإنتهاء منها في نهاية السنة المالية في شكل تثبيات جار إنجازها في مقابل حساب الأطراف الأخرى المعنية (حساب الصنف 04) وهذا على أساس الفواتير أو كشوف حسابات تقدم الأشغال، تقدمها هذه الأطراف.

كما قد تقدم المؤسسة تسبيقات ومدفوعات على الحساب عن طلبيات التثبيات ويتم تقييد هذه التسبيقات والمدفوعات على الحساب للغير في إطار إقتناء تثبيات في قسم فرعي للحساب (23 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبيات بالتثبيات). ويمكن للمؤسسة تسجيل هذه التسبيقات في الحساب الفرعي للحساب 40 الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات على الحساب شريطة ترصيدها في نهاية السنة المالية بالحساب 23 بهدف تقييده ضمن أصول المؤسسة في الميزانية تحت عنوان تثبيات.

9-2-6 التثبيات التي تنشئها المؤسسة بوسائلها الخاصة: تسجل التثبيات التي تنشئها المؤسسة بوسائلها الخاصة والتي لم يتم الإنتهاء منها عند إنتهاء السنة المالية، في شكل تثبيات جار إنجازها في مقابل حساب 73 الإنتاج المثلث وهذا بالنسبة إلى تكلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها (بعد تسجيل الأعباء في حسابات الأعباء المناسبة لحسابات الصنف 06).

9-2-7 إهلاك التثبيات: تقييد إهلاكات التثبيات المادية في الجانب الدائن للحساب 28 إهلاك التثبيات ويتم تقسيم وتفصيل هذه الحساب حسب نفس مستوى تفصيل الحساب 21 التثبيات العينية.

وفي المقابل تسجل مخصصات الإهلاك كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات وفي حال التنازل عن التثبيات أو نزع ملكيتها أو زوالها فإن حسابات الإهلاك المتعلقة بها تحول إلى الحساب 21 المعني. أي يتم ترصيد حساب مجمع الإهلاك مع حساب الأصل المعني.² وتحتلك التثبيات المادية على أساس مدة نفعيتها المقدرة من طرف المؤسسة أي على أساس وتيرة تدفق المنافع الإقتصادية منها للمؤسسة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 60.

² نفس المرجع السابق، ص 61.

9-2-8 خسائر القيمة عن التثبيتات: يتم إعتداد الحساب 29 خسائر قيمة الأصول الثابتة، عند ثبوت خسارة في القيمة والذي يتفرع حسب طبيعة الأصل المادي المعني مقابل جعل الحساب 68 مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الثابتة، مدينًا.¹

يتم في نهاية كل سنة مالية إعادة تسوية حساب خسائر القيمة بما يلي:

9-2-8-1 حالة زيادة خسارة القيمة:

- الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يزداد مبلغ خسارة القيمة؛
- الجانب الدائن الحساب 29 عند زيادة مبلغ الخسارة.

9-2-8-2 حالة إنخفاض خسارة القيمة:

بتخفيض قيمة الحساب 29 عن طريق الحساب 78 إسترجاع تكاليف الإستغلال،* كما يستخدم هذا الحساب عند الإلغاء الكلي أو الجزئي لمبلغ خسارة القيمة.

ويظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الإهلاك وخسائر القيمة، وفي تاريخ بيع التثبيت يسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقاً في شكل إنخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباتها في حساب النتائج نتيجة عملية التنازل عن التثبيت.

وعلى العموم فإن الأرباح أو الخسائر المتأتية من الإستغناء عن تثبيت عيني أو خروجه، بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل، ويدرج هذا الفارق في الحسابات كمنتوج أو كأعباء في الحساب (65) القسم الفرعي لنواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية) أو في الحساب (75) القسم الفرعي عن فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية).²

¹ نفس المرجع السابق، ص 61.

* تتم معالجة إنخفاض وإرتفاع قيمة الأصول كلاً على حدى أي دون الخلط بين أي بند من بنود التثبيتات المادية التي تشهد إرتفاعات أو إنخفاضات في قيمتها.

² نفس المرجع السابق، ص 58.

10. التنازل عن التثبيتات المادية.

يُحذف التثبيت العيني من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الإستعمال بصورة دائمة، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أية منفعة إقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقاً. ويتم تحديد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج. وتطبيق القواعد نفسها في حال تخلي المؤسسة عن أنشطتها (التوقف عن النشاط وحل المؤسسة).¹

11. محتوى ملاحق الكشف المالية بخصوص التثبيتات المادية.

نص النظام المحاسبي المالي على معيارين أساسيين - بشكل عام وبالنسبة لكل العناصر- يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق وهما:²

- الطابع الملائم للإعلام؛

- الأهمية النسبية للمعلومة.

وهذا من أجل تحديد المعلومات الواجب إدراجها ضمن الملاحق والكفيلة بالتأثير على الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.

يشمل الملحق على المعلومات الآتية حول القواعد والطرق المحاسبية المتعلقة بمحاسبة التثبيتات المادية متى كانت هامة وتتمثل في:³

- مدى مطابقة أو عدم المطابقة للمعايير وكل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها؛

- بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشف المالية ولا سيما:

✓ في مجال تقييم إهلاكات؛

✓ في مجال تقييم التثبيتات المادية في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.

- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الإختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.

¹ نفس المرجع السابق، الفقرات 11.121 و 12.121، ص 09.

² نفس المرجع السابق، ص 38.

³ نفس المرجع السابق، ص 38.

كما توجد مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل لعناصر التثبيات المادية وتضم على وجه الخصوص ما يلي:¹

- بيان الأصل المثبت بالنسبة إلى كل باب للمخزونات والمدخولات والتحويلات من فصل إلى فصل؛
- بيان الإهلاك وخسائر القيمة مع توضيح أنماط الحساب المستعملة والمخصصات والإستثناءات التي تمت خلال السنة المالية؛
- ذكر المعلومات من حيث التكلفة التاريخية بالنسبة إلى التثبيات المعاد تقييمها وذلك بإبراز مكملات القيمة والإهلاكات الإضافية ذات الصلة بها؛
- مبلغ الفوائد والمصاريف الملحققة المدرجة عند الإقتضاء ضمن تكلفة إنتاج التثبيات؛
- وصف منتجات وأعباء التنازل عن التثبيات المادية.

ويمكن إضافة الجداول التالية حول تطور التثبيات المادية الذي يمكن إيرادها ضمن ملاحق الكشوف المالية:

الجدول رقم (1.4): يبين تطور التثبيات المادية

الفصل أو القسم*	ملاحظات*	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية*	إنخفاضات السنة المالية*	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيت العيني					

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى

الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 41.

¹ نفس المرجع السابق، ص 39-40.

* يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

* يسمح ببيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق مثال طريقة التقييم.

* يظهر عادة عند إقتناء أو إنتاج أصول جديد.

* يظهر عادة عند القيام بعمليات بيع أو انفصال أو عمليات الوضع خارج الخدمة أو التنازل.

الجدول رقم (2.4): جدول الإهلاكات

الفصل أو القسم	ملاحظات*	إهلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	إنخفاضات في العناصر الخارجية	إهلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
التبittات العينية					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 42.

الجدول رقم (3.4): خسائر القيمة في التبتات

الفصل أو القسم	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	إرتفاع خسائر القيمة خلال السنة المالية	إسترجاع في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
التبitt العيني					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 42.

* يسمح ببيان المعلومات المتعلقة بنسب الإهلاك المستعملة وأية تعديلات طرئة عليها.

المبحث الثالث: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

يشكل صنف المخزونات من بين أهم عناصر الأصول المادية في المؤسسة الاقتصادية وستطرق من خلال هذا المبحث إلى محاسبة هذا الصنف وفقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

1. مفهوم المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

تعتبر المخزونات أصولاً:¹

- تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري؛
- قيد الإنتاج وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري؛
- مواد أولية أو لوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات؛
- المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات هي تكلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد بإحتساب المنتوجات المناسبة لها.

وقد عرف النظام المحاسبي المالي ضمن ملحقه تعريف المخزونات ونص على أنها السلع المقتناة والمحتازة لبيعها، بما في ذلك على سبيل المثال البضائع التي يشتريها بائع التجزئة ويجوزها لبيعها، أو الأراضي أو أي أملاك عقارية تتم حيازتها لغرض بيعها. كما تشمل المنتوجات تامة الصنع أو الأشغال قيد الإنجاز كمنتوجات من المؤسسة وتشمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الإستعمال في طريق الإنتاج.²

وتجدر الإشارة إلى أنه:

- يصنف التغليف ضمن أحد الأصناف بحسب درجة إعداداته ومنشئه؛
 - لا تظهر السلع أو المواد التي إتخذ بشأنها قرار بالتثبيت في المخزونات وتصنف ضمن التثبيتات.
- ويتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل وإنما تبعاً لوجهته أو إستعماله في إطار نشاط المؤسسة.

¹ ALLAL HAMINI, **Bilan Comptable**, BERTI édition, Alger, 2013, P 41.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 90.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة القيام بتقديم الخدمات فإن المخزونات تدرج كلفة الخدمة التي لم تقم المؤسسة بإدراج المنتوجات المطابقة لها (المقابلة لها) في دفاتر المؤسسة، أي يتم الاعتراف بالتكلفة المقدرة للخدمات التي لم تقم المؤسسة بها إلى حين تحقيق العوائد المقابلة لها.¹

2. تكلفة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها وتتمثل في:²

- تكاليف الشراء: وتشمل تكاليف المشتريات، المواد القابلة للإستهلاك والمصاريف المرتبطة بالمشتريات...؛
- تكاليف التحويل (الإنتاج): وتشمل مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة بإستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي إستعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة.
- تكلفة المخزون في المؤسسات الخدمية: هي تكلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد بإحتساب المنتوجات المناسبة لها.

المصاريف العامة، المصاريف المالية وتتمثل على وجه الخصوص في:³

يتم إدماج تكلفة الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهراً) قبل أن يستعمل أو يباع في تكلفة هذا الأصل (الإستثمار العقاري). ويوقف إدماج تكاليف الإقتراض في حالة إنقطاع نشاط الإنتاج كما يتوقف عندما تنتهي عملياً الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل بيعه أو إستعماله.

والمبلغ المدمج في تكلفة الأصل المعني يناسب تكاليف الإقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني بعملية الإقتراض. كما يتم الاعتراف بالمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى تكلفة المخزون.

¹ نفس المرجع السابق، ص 90.

² ALLAL HAMINI, Op.cit, P 41.

³ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.126، ص 14.

وعندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأخيرة (الأصول المساوية).

وفي حالة ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل مخزونات (من غير التموينات) يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي تطبقه المؤسسة في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.¹

تحول المخزونات المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ الإستهلاك أو التنازل أو زوال هذه المخزونات.²

بالنسبة إلى الحالة الخاصة بتقييم بالمنتجات الزراعية حيث يتم تقييمها عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصاً منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. وتثبت أية خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصاً منها التكاليف التقديرية لنقطة البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها الربح أو الخسارة.³

3. طرق وتقنيات قياس التكلفة.

وبالنسبة لطريقة حساب التكاليف فيتم حسابها إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس التكاليف المحددة مسبقاً (التكاليف الموحدة القياسية)، التي تتم مراجعتها بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية.⁴

4. تقييم المخرجات والمنتجات قيد التنفيذ من المخازن.

يتم تقييم السلع المتعاوضة (المتجانسة) عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بإعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة.⁵

¹ نفس المرجع السابق، الفقرات 3.123 و 4.123، ص 13.

² Journal officiel, Op.cit, P18.

³ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7.123، ص 13.

⁴ نفس المرجع السابق، الفقرة 2.123، ص 13.

⁵ شعيب شنوف، ج 1، مرجع سبق ذكره، ص 88.

5. التقييم اللاحق للمخزونات بعد الاعتراف الأولي.

عملاً بمبدأ الحيطة والحذر فإن المخزونات يتم تقييمها بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية*. وعلى أساس ذلك يتم إدراج أية خسارة في قيمة المخزونات في حساب النتائج كعبء عندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة (متجانسة) فئة بفئة.¹

6. التسجيل المحاسبي وسير الحسابات لصنف المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

يؤخذ بمعايير لتصنيف المخزونات على العموم في إطار مدونة حسابات المخزونات وتتمثل في:²

- حسب الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضائع المباعة على حالها)؛
- حسب طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل مؤسسة حسب إحتياجاتها الداخلية للتسيير.

أما على المستوى المحاسبي فيتم الأخذ بمبدأ الفصل بين:

- البضاعة المشتراة بهدف إعادة بيعها على حالها (الحساب 30)؛
- المواد الأولية والتوريدات (الحساب 31) التي يتم شراؤها بهدف تحويلها وإدخالها ضمن تكلفة المنتجات النهائية؛
- التموينات الأخرى (الحساب 32)*؛
- سلع قيد الإنتاج (الحساب 33)؛
- خدمات قيد الإنتاج (الحساب 34)؛
- المنتجات التي تصنعها المؤسسة (الحساب 35)*؛
- المخزونات المتأتية من التثبيات (الحساب 36)*؛

* قيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح كلفتي الإتمام والتسويق.

¹ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5.123، ص 13.

² نفس المرجع السابق، ص 62.

* ويضم هذا الحساب المواد واللوازم القابلة للإستهلاك، التغليفات، وباقي المواد المستخدمة في دورة الإستغلال بشكل عام.

* ويضم (355) المنتجات تامة الصنع، (351) المنتجات الوسيطة، (358) المنتجات المتبقية أو مواد الإسترجاع.

* ويتمثل على وجه الخصوص في العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيات العينية.

- المخزونات التي تراقبها المؤسسة ولكن لا تحوزها مادياً عند إقفال السنة المالية، المخزونات المودعة أو المستودعة والمخزونات السائرة في الطريق (الحساب 37).

ويحدد النظام المحاسبي المالي إختيار طريقة المتابعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات الممثلة في طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد غير الدائم (الجرد المتناوب) وتعود المفاضلة بين هاتين الطريقتين حسب إحتياجات وقرار التسيير في المؤسسة.

6-1 الإدراج في الحسابات في إطار الجرد المتناوب.

ويمكن التفصيل في هذا العنصر حسب تصنيف وطبيعة المخزون كآتي:¹

6-1-1 تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة:

6-1-1-1 خلال الفترة المحاسبية: يقيد الحساب 38 * المتعلق بالمشتريات المخزنة في الجانب المدين بمبلغ المشتريات والمصاريف الملحق بها، وفي الجانب الدائن تقيد حسابات الموردين أو حساب الخزينة، وفق إحتياجات الإعلام والتسيير. دون تسجيل أية عملية لدخول المشتريات لمخازن المؤسسة خلال الفترة.

6-1-1-2 في نهاية الفترة المحاسبية: بعد إجراء الجرد خارج المحاسبة (الجرد المادي للمخزونات) يتم القيام بالمراحل الثلاثة التالية لإثبات أرصدة المخزون:

- الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة (مخزون أول المدة) بجعل حسابات المخزون* في الجانب الدائن، بالمقابل جعل الحساب 60 مشتريات مستهلكة في الجانب المدين؛

- ترصيد الحساب 38 مشتريات مخزنة في الجانب الدائن، وفي المقابل جعل حساب 60 مشتريات مستهلكة في الجانب المدين؛

- معاينة مخزونات نهاية الفترة بجعل حسابات المخزون في الجانب المدين (الحسابات 30،31،32)، وفي المقابل الحساب 60 في الجانب الدائن.

¹ Journal officiel, Op.cit, 2009, P 53.

* يتفرع الحساب 38 بنفس التصور الخاص بالحساب 60 مثلاً الحسابات 380، 381، 382 تقابلها الحسابات 602، 601، 600.
* وتمثل هذه الحسابات في 30،31،32.

6-1-2 تسجيل المنتجات تامة الصنع أو قيد الإنتاج:

6-1-2-1 خلال الفترة المحاسبية: لا يتم تسجيل أية كتابات خصوصية في الصنف 3، (العناصر الضرورية للإنتاج يتم تسجيلها حسب طبيعتها في حسابات الأعباء)؛

6-1-2-2 في نهاية الفترة المحاسبية: بعد إجراء الجرد خارج المحاسبة (الجرد المادي للمخزونات) يتم القيام بالمرحلة الثالثة كما هو الشأن للتموينات والبضائع المستهلكة كما يلي:

- الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة ترصيد الحساب 33، 34، 35. في الجانب الدائن، وفي المقابل جعل حساب 72 الإنتاج المخزن في الجانب المدين؛

- معاينة مخزونات نهاية الفترة بجعل حسابات المخزون في الجانب المدين (الحسابات 33، 34، 35)، وفي المقابل الحساب 72 في الجانب الدائن.

6-2 الإدراج في الحسابات في إطار الجرد الدائم.

تتيح هذه الطريقة المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على التحديد السريع لوضعية الحسابات، كما تساعد هذه فيما يخص المنتجات التامة الصنع، بإجراء تناسب مباشر بين تكاليف المخزونات المباعة والعائدات المتعلقة بها ويمكن التطرق لها كما يلي:

6-2-1 تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة:¹

6-1-2-1 خلال الفترة المحاسبية: يقيد الحساب 38 المتعلق بالمشتريات المخزنة في الجانب المدين بمبلغ المشتريات والمصاريف الملحق بها، وفي الجانب الدائن تقيد حسابات الموردين أو حساب الخزينة. ويتم التسجيل المحاسبي لدخول التموينات إلى مخازن المؤسسة خلال الدورة بتقيد الحسابات (30، 31، 32) في الجانب المدين وفي المقابل ترصيد الحساب 38، وفي حالة الإستهلاك أو إستعمال إحدى هذه الحسابات تقيد قيمة الإستهلاكات في الجانب المدين للحساب 60 المشتريات المستهلكة في المقابل جعل الحساب المعني للمخزون دائناً.

6-1-2-2 في نهاية الفترة المحاسبية: بعد التحليل تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي المقدر وبين ما هو مسجل محاسبياً في حسابات المخزون (30، 31، 32، 35) وذلك لتقيد مبلغ هذه الحسابات بالقيمة المثبتة في الجرد المادي. حيث يمكن التمييز بين نوعين من الفوارق:

- تثبت الفوارق المبررة والتي ينظر لها على أنها عادية في مقابل الحسابات 60 أو 72؛

¹ Journal officiel, Op.cit, P 63.

- تسجل الفوارق الأخرى (غير المبررة) في الحساب 657 الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري، أو الحساب 757 منتوجات إستثنائية عن عمليات التسيير، وهذا حسب طبيعة هذه الفوارق.

6-2-2 تسجيل المنتجات تامة الصنع أو قيد الإنتاج:

6-2-2-1 خلال الفترة المحاسبية: يتم تسجيل أية حركة لحسابات المخزون المتمثلة في (35، 34، 33) حيث تقيد في الجانب المدين عند إدراجها مخازن المؤسسة (السلع أو المنتجات) وفي المقابل يقيد الحساب 72 إنتاج مخزن في الجانب الدائن، وفي حالة خروج المخزونات تقيد حساباتها المعنية في الجانب الدائن وذلك يجعل الحساب 72 في الجانب المدين.

6-2-2-2 في نهاية الفترة المحاسبية: بعد التحليل تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي، المقدر بشكل خارج عن المحاسبة، وبين المخزون الظاهر في الجانب المدين في حسابات المخزون (30، 31، 32، 35)، وذلك لتقييد مبلغ هذه الحسابات بالقيمة المثبتة في الجرد المادي. كما يسجل بوجه عام الزيادة أو النقصان في الجرد في الحساب 72 (إنتاج مخزن أو منتقص من المخزون).

وتكون المخزونات المودعة أو المستودعة أو الجاري توصيلها موضع الإدراج في المحاسبة في الحساب 37 مخزونات في الخارج، إلى أن يتم إستلامها في مخازن المؤسسة أو إلى نهاية العملية (في حال إيداعها للبيع)

في نهاية الفترة إذا لم يتم ترصيد هذا الحساب (37) تعد المؤسسة جدولاً مفصلاً يتضمن المخزونات المماثلة.

6-3 خسائر القيمة عن المخزونات.

عند تشكيلها تقيد خسائر القيمة عن المخزونات في الجانب الدائن لحساب 39 وفي المقابل المدين حسابات المخصصات المعنية الحساب (68). وفق طبيعة العناصر المخزنة التالية:

- خسائر قيمة مخزونات البضائع؛
- خسائر قيمة مخزونات المواد الأولية واللوازم؛
- خسائر قيمة التموينات الأخرى؛
- خسائر قيمة مخزونات البضائع؛
- خسائر قيمة مخزونات قيد الإنتاج؛
- خسائر قيمة مخزونات المنتوجات.

ويتم تسوية حساب خسائر القيمة الخاص بطبيعة كل العناصر المخزنة في نهاية كل سنة مالية كما يلي:

- زيادة مبلغ المؤونة:

بجعل الحساب المخصصات (الحساب 68) في الجانب المدين حسب عناصر المخزون المعنية بهذه؛

- تخفيض مبلغ المؤونة:

تقييد في الجانب الدائن للحساب 78 (بنفس مستوى الحساب المستخدم للمخصص) إذا صارت خسارة القيمة بدون موضوع جزئياً، كما يستخدم إذا كان مبلغ المؤونة ملغى كلياً.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم ترصيد الحساب 39 بطرحه من مبلغ المخزونات المعنية عند إخراجها من أصول المؤسسة. كما تظهر حسابات المخزون بالقيمة الصافية بعد طرح خسائر القيمة.¹

7. محتوى ملاحق الكشف المالية بخصوص المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

تم التطرق سابقاً إلى معايير إدراج معلومات إضافية ضمن الملاحق والتي يمكن أن تزيد من فهم محتوى الكشف المالية ومن شأنها أن تؤثر على حكم مستخدم هذه الأخيرة. وتم الإشارة بهذا الخصوص إلى بعض المعلومات الواجب إدراجها في ملاحق القوائم المالية بخصوص المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ ويمكن إيجازها على النحو التالي:²

- الإفصاح عن الطريقة المستخدمة لتقييم المخرجات من المخزون أو متابعتها مبينة في الملاحق؛³
- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الإختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛
- مبلغ الفوائد والمصاريف الملحققة المدرجة عند الإقتضاء في تكلفة إنتاج المخزونات والسلع التي أنتجتها المؤسسة؛
- القيام فيما يخص كل فصل من فصول المخزونات، ببيان الفرق عندما يكون هذا الفرق ذا مبلغ هام بين:

✓ تقييمها حسب الطريقة المتبعة من جهة؛

✓ تقييمها على أساس سعرها الأخير في السوق المعروف عند إقفال الحسابات من جهة أخرى.

- خسارة القيمة الإستثنائية للمخزونات.

¹ Journal officiel, Op.cit, P 54- 55.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 39- 40.

³ نفس المرجع السابق، الفقرة 6.123، ص 13.

المبحث الرابع: عقود إيجار-التمويل

نشير هنا إلى أنه سيتم التركيز فقط على محاسبة هذا النوع من العقود عن المستأجر فقط بإعتبار أن موضوع بحثنا يخص مجال محاسبة الأصول المادية فقط.

1. عقد الإيجار.

يتضمن عقد الإيجار نوعان من العقود عقود إيجار تمويل أو عقود إيجار تشغيل ويمكن الوقوف على المفاهيم المتعلقة بهما كالآتي:¹

1-1 مفهوم عقد الإيجار: هو عبارة عن إتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق إستعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة.

1-2 عقد إيجار تمويل: هو عقد إيجار يترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات صلة بملكية أصل مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها (أي يتضمن خيار الشراء بعد إنتهاء مدة العقد).

1-3 عقد إيجار بسيط: كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل، وتصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلاً من شكل العقد أو صيغته، والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل تتمثل في:²

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد إنقضاء مدة الإيجار؛
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول بإستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار؛
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الإقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية؛
- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا الحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل للقيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها أي تعديلات كبيرة.

¹ نفس المرجع السابق، الفقرة 1.135، ص 19.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جبطلي، ط1، الجزائر، 2011، ص 174.

عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد إنتهاء مدة الإيجار لا يمكن إعتبارها عقود إيجار تمويل، والمدفوعات الأصلية التي من المحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقاً) تحتلك على مدى مدة عقد الإيجار طبقاً للمنافع المكتسبة.

2. الإدراج في الحسابات.

يُدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع إحترام مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.¹ ويتم الإدراج في الحسابات عند المستأجر على النحو التالي:

يُدرج الملك المؤجر (الأصل المستأجر) في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقلّ ثماً.² ويتم تحديد القيمة المحينة بالمعدل الضمني للعقد وإن لم يوجد فبمعدل فائدة الإستدانة الهامشية للمستأجر.³

وتجدر الإشارة إلى أن المدفوعات الدنيا تدرج فيها القيمة المحينة لإعادة الشراء (قيمة رفع خيار الشراء) في نهاية الإيجار هذا إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد بأن خيار الشراء يكون مرفوعاً.

ويتم إدراج الإلتزام بدفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس المبلغ في خصوم الميزانية وهذا بهدف مقابلة الإستخدامات بالموارد.

3. عمليات البيع وإعادة الإستجار.

يُدرج في الحسابات عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة، وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار.⁴

¹ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،

مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.135، ص 19.

² نفس المرجع السابق، الفقرة 2.135، ص 19.

³ نفس المرجع السابق، ص 58.

⁴ علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF، مرجع سبق ذكره، ص 129.

4. عقود إيجار_ تمويل المقتناة في إطار العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ الإستهلاك أو التنازل أو زوال هذه الأصول.¹

5. التسجيل المحاسبي وسير الحسابات في إطار عقد الإيجار التمويلي.

تظهر التثبيات في مجال الإيجار التمويلي والتي لا تعود ملكيتها -قانونا- للمؤسسة ولكنها تستجيب لتحديد أصل في شكل تثبيات عينية بالنسبة للمستأجر، ويقابلها في أصول المؤجر في شكل حسابات حقوق متعلقة بالتثبيات في إطار عقد الإيجار التمويلي.²

سنحاول توضيح المعالجة المحاسبية وسير الحسابات بالنسبة للمستأجر فيما يلي:

5-1 في بداية عقد الإيجار: بمجرد دخول الأصل محل عقد الإيجار التمويلي تحت مراقبة المستأجر يسجل في الجانب المدين لحساب 21 التثبيات المادية حسب نوع الصنف الذي ينتمي إليه. ويقابله في الجانب الدائن حساب 167 ديون عقد إيجار التمويل.

وعند تسديد الأتاوى المنصوص عليها في العقد يسجل مبلغ الأتاوة في الجانب الدائن لحساب الخزينة. ويقابله في الجانب المدين الحساب 167 الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل بالجزء المسدد من المبلغ الرئيسي من جهة، والحساب 661 المصاريف المالية بالنسبة إلى جزء الفوائد من جهة أخرى.

ومن ناحية أخرى فإن الأصل في إطار عقد الإيجار التمويلي يعالج مثل بقية التثبيات في المؤسسة مثل الإهلاك وإثبات خسارة القيمة.³

¹ Journal officiel, Op.cit, P 18.

² Journal officiel, Op.cit, P 50.

³ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 58.

5-2 المعالجة المحاسبية لعقد إيجار التمويل في نهاية مدة العقد: يمكن التمييز بين حالتين في هذا الإطار من خلال العنصرين المواليين:¹

- إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالأصل (رفع خيار الشراء) وكان عليه أن يدفع لذلك إستحقاقاً أخيراً يوافق تعاقدياً رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الإستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار. ويأتي تسديد هذا الإستحقاق لترصيد هذا الحساب الخاص بالديون (الحساب 167 ديون عقد إيجار التمويل).
- أما إذا لم يقرر المستأجر رفع خيار الشراء فإن الأصل يعود إلى المؤجر ويتم إخراجه (حذفه) من أصول المستأجر وهذا الخروج عديم القيمة أي لا يترتب عليه فائض أو ناقص قيمة للمستأجر لأن مدة إهلاك الأصل هي نفسها مدة عقد الإيجار التمويلي، وفي هذه الحالة يتم تصفية حساب الديون (167 الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل) بإعتماد الجانب الدائن للحساب (78 إسترجاع خسائر القيم والتموينات).

وبشكل عام يمكن الإشارة إلى أنه فيما يتعلق بالتشittات التي لا تعود ملكيتها قانوناً إلى المؤسسة ولكنها تناسب مع ذلك تعريف الأصل المثبتة مثل الأصول في إطار عقد الإيجار التمويلي يجب أن تكون موضوع تسجيل منفصل في الأقسام الفرعية لحساب 21 عندما يكون الإعلام المقدم على هذا النحو ذا أهمية ومناسباً في آن واحد.²

6. محتوى ملاحق الكشف المالية بخصوص عقد الإيجار التمويلي:

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة إرفاق معلومات إضافية مكملة لفهم محتوى الكشف المالية وذكر ضمن عنصر - مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال - أنه يتوجب ذكر كل ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري وبوجه التحديد ما يلي:³

- طبيعة الممتلكات؛
- المعالجة المحاسبية؛
- الإستحقاق والمبالغ.

¹ نفس المرجع السابق، ص 58.

² نفس المرجع السابق، ص 58.

³ نفس المرجع السابق، ص 39.

المبحث الخامس: أصول مادية أخرى

يتناول هذا المبحث الأصول المادية الأخرى التي تضمنها النظام المحاسبي المالي في بعض فقراته.

1. التثبيتات المادية في شكل إعانة.

سنحاول التطرق إلى الإعانات ذات العلاقة بالتثبيتات المادية دون غيرها من الإعانات.

1-1 مفهوم الإعانة الحكومية: الإعانات العمومية (المقدمة من طرف الحكومة) هي عمليات تحويل موارد عمومية

مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل إمثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضياً أو مستقبلاً.¹

وقد عالج النظام المحاسبي المالي محاسبة إعانات التجهيز والإستثمار كما عرفها بكونها الإعانة المرتبطة ب:²

- إقتناء أو إنشاء تثبيتات؛

- تحديد أو تأجيل التنازل عن الأصول.

1-2 الإعانات الحكومية المتعلقة بالأصول القابلة للإهلاك: تكون التكلفة المقابلة للإعانة هي الإهلاك،

وبالتالي فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهلاك المحتسب، وتظهر الإعانات في ميزانية المؤسسة المتعلقة بالأصول كمنتجات مؤجلة.³

1-3 الإعانات الحكومية المتعلقة بالأصول غير القابلة للإهلاك: يتم توزيعها على المدة التي يكون فيها التثبيت

غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تسجل في نتيجة السنة المالية على مدى 10 أعوام حسب الطريقة الخطية.⁴

¹ نفس المرجع السابق، الفقرة 1.124، ص 13.

² علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF، مرجع سبق ذكره، ص 283.

³ نفس المرجع السابق، الفقرة 2.124، ص 13.

⁴ نفس المرجع السابق، الفقرة 4.124، ص 14.

1-4 الإدراج في الحسابات: لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بالقيمة الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول فيما يتعلق به:¹

- أن المؤسسة ستمثل للشروط الملحقه بالإعانة؛

- وبأن الإعانات سيتم إستلامها.

وتدرج الإعانات في الحسابات كمنتوج في حساب النتائج في سنة مالية واحدة أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف المتعلقة بها والمفترض أن تعوضها.

1-5 التسجيل المحاسبي للإعانات الحكومية.

يتم قيد هذه الحسابات* في الجانب الدائن بمبلغ الإعانة المكتسبة وجعل الحسابات التالية مدينة حسب طبيعة الإعانة:²

1-5-1 إعانات التجهيز: تهدف إلى إكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها وتمثل الحسابات المدينة في:

- الصنف 02: عندما تطابق الإعانة تحويلاً مجانياً لشبكات المؤسسة؛

- الصنف 04: حساب أطراف أخرى (التمويلات المنتظرة) عندما يترتب عن الإعانة حركة مالية.

1-5-2 إعانات أخرى للإستثمار: إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطتها طويلة الأجل مثل إقامة فروع في الخارج، البحث عن أسواق جديدة

وتدرج إعانات الإستثمار في الحساب كمنتوجات (تحت الحساب 75، المنتوجات العملياتية الأخرى) بنفس وتيرة التكاليف التي ترتبط بها والتي يفترض أن تعوضها، وهذه التكاليف تناسب فيما يخص التثبيات القابلة للإهلاك مبلغ الإهلاك. ويمدد حساب إعانة الإستثمار التي تمول تثبياتاً غير قابل للإهلاك على مدى المدة التي يكون فيها التثبيات

¹ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5.124، ص 14.

* الحسابين: 131 إعانات أخرى للتجهيز و الحساب 132 وإعانات أخرى للإستثمار.

² نفس المرجع السابق، ص 54.

غير قابل للتصرف ولا يسجل في خصوم الميزانية إلا المبلغ الصافي للإعانة التي لم تسجل بعد في جدول حساب النتيجة.

1-6 إرجاع الإعانات المرتبطة بالأصول: في بعض الحالات الإستثنائية التي تدفع فيها المؤسسة إلى تسديد الإعانة (في حال عدم إمتثالها لشروط الإعانة) فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات بإعتباره تغييرا في التقدير الحسابي كما يلي:¹

- تقوم المؤسسة بتسديد كل منتج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة؛
- يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.

2. التثبيات المادية في شكل امتياز.

ستتطرق إلى أهم عنصرين نص عليهما النظام المحاسبي المالي يتعلقان بهذا النوع من التثبيات المادية وهما مفهوم التثبيات المادية في إطار إمتياز الخدمة العمومية وكيفية إدراجها محاسبياً.

2-1 مفهوم إمتياز الخدمة: يعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد بموجبه يمنح شخص عمومي (مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الإمتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق تقاضي أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.²

2-2 حسابات التثبيات المادية في شكل إمتياز.

يمكن تصنيف أهم الحسابات الرئيسية للتثبيات المادية في شكل إمتياز في الحسابات التالية:³

- **22 الأصول الثابتة المادية في شكل إمتياز.**

- 221 الأراضي الممنوح إمتيازها؛
- 222 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح إمتيازها؛
- 223 البناءات الممنوح إمتيازها؛
- 225 المصانع (التركيبات) الممنوح إمتيازها؛

¹ نفس المرجع السابق، الفقرة 6.124، ص 14.

² نفس المرجع السابق، ص 59.

³ نفس المرجع السابق، ص 46.

- 228 التثبيتات العينية الأخرى الممنوح إمتيازها.

2-3 التقييم والإدراج في الحسابات.

في إطار إمتياز المرفق العمومي، فإن الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الإمتياز تسجل في أصول ميزانية المؤسسة صاحب الإمتياز. ويكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها بإستعمال الإهلاكات أو عند الإقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التحديد.¹

ويتم الإعتراف بالأصول المادية موضوع الإمتياز ضمن الأصول الثابتة، غير أنها تكون على العموم منفصلة عن الأصول الثابتة المادية الأخرى لصاحب الإمتياز تبعاً لبنود الإتفاقية وذلك لإحتياجات التسيير والإعلام. ويتم إستعمال حسابات خصوصية سواء على مستوى حسابات الميزانية أو جدول حسابات النتائج.²

وبالنسبة للتثبيتات المادية الموضوعة موضوع الإمتياز بالنسبة لمانح الإمتياز أو بالنسبة لصاحب الإمتياز (الممنوح له) تدرج في الحساب 22، وتقسم عند الضرورة حسب التفصيل المدرج في الصنف 21. وفي حال كان الحساب 22 موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الإمتياز موضع إمتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الإمتياز موضع إمتياز، وذلك لأسباب يقتضيها التسيير الداخلي في المؤسسة.

ومقابل قيمة الأصول المالية الموضوعة محل إمتياز مجاناً من قبل مانح الإمتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن حساب فرعي للحساب 229 "حقوق مانح الإمتياز" ويظهر في خصوم الميزانية ضمن بند "خصوم غير جارية". ويصبح الحساب 229 مديناً ويقابله في الجانب الدائن الحساب 282 "إهلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز" وهذا كلما تمت الإهلاكات المطبقة على هذه التثبيتات، وعند إنتهاء الإمتياز يكون للحساب 229 رصيد يمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضوع إمتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع التثبيت إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهلاك المعنية (مثل قيد التنازل).³

¹ نفس المرجع السابق، الفقرة 5.131، ص 15.

² نفس المرجع السابق، ص 59.

³ نفس المرجع السابق، ص 60.

3. الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة.¹

سنقف في هذه الجزئية عند مفهوم العقار الموظف وكذا معايير تقييمه وإدراجه في الحسابات.

3-1 تعريف العقار الموظف: يشكل أي عقار موظف ملكاً عقارياً (أرض بناية أو جزء من بناية) مملوكاً لتقاضي

إيجار و/أو تامين رأس المال وبالتالي فهو غير موجه إلى:

- الإستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو للأغراض الإدارية؛
- البيع في إطار النشاط العادي.

3-2 التقييم والإدراج في الحسابات: بعد إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية بإعتبارها تثبتاً عينياً يمكن

تقييمها حسب إحدى الطرق التالية:

- طريقة التكلفة بعد طرح منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيات العينية؛
- على أساس القيمة الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم تطبيق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها. وفي حال ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديداً ذا مصداقية لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة إختارت طريقة القيمة الحقيقية، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقارات، والأسباب التي جعلت طريق القيمة الحقيقية غير مطبقة ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية.

يتم الإدراج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، ويجب أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية.

¹ نفس المرجع السابق، الفقرات 16.121 و 17.121 و 18.121، ص 10.

خلاصة:

تم من خلال هذا الفصل تم التطرق بنوع من التعمق والتفصيل إلى محاسبة الأصول المادية وفقاً للنظام المحاسبي المالي حيث تم تناول في هذا الصدد المعايير التي تحكم محاسبة الأصول المادية من الاعتراف، الإدراج وسير الحسابات وصولاً إلى معلومات الإعلام الضرورية، وهذا من أجل الإلمام بكل ما له علاقة بمحاسبة هذا النوع من الأصول في المؤسسة الاقتصادية في ظل الإصلاحات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وبهذا الصدد تم الرجوع في ذلك بوجه عام إلى القرار المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر سنة 2008.

ومن خلال ما تم التطرق له نلاحظ في هذا الشأن أن النظام المحاسبي المالي قد أولى أهمية بالغة وأعطى حيزاً مهماً لمثل هذا النوع من الأصول ضمن إطاره النظري وهذا لما لها من أثر على نتائج وأعمال المؤسسة الاقتصادية.

وحتى يمكن الحكم على مدى شمولية ما نص عليه النظام المحاسبي المالي بخصوص معايير محاسبة هذا النوع من الأصول كان لازماً أن نقارنه مع المرجعية الدولية والمتمثلة أساساً مع ما تم إعتماده وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS). وهذا ما سنتطرق له في الفصل الموالي الذي يتناول محاسبة الأصول المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.



الفصل الخامس

مقارنة محاسبة الأصول المادية بين
النظام المحاسبي المالي ومعايير
المحاسبة الدولية

تمهيد:

يرى أكثر المتبعين للإصلاحات المحاسبية في الجزائر أنها لم تلب متطلبات المحيط المحاسبي الدولي والمتمثل في التوافق المحاسبي كخطوة نحو التوحيد المحاسبي من خلال تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية. وهناك من يرى غير ذلك.

ويرجع ذلك إلى الغموض الذي إكتنف العديد من الممارسات المحاسبية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي بخصوص العديد من الأحداث الإقتصادية حيث أن هذه الأخيرة تختلف عما هو معمول به ومعايير المحاسبة الدولية وللوقوف على مدى التوافق والإختلاف سنحاول القيام بمقارنة بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS بخصوص معايير محاسبة الأصول المادية.

المبحث الأول: محاسبة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم معالم الاختلاف والتباين بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي بخصوص معايير محاسبة المخزونات وبين ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالمخزونات (IAS2 المخزون).

1. نطاق المعيار.

تناول المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 مفهوم المخزون وأهم تصنيفاته التي يشملها نطاقه كما أشار إلى الإستثناءات التي لا يشملها بإعتبار أنها تدخل ضمن مجال معيار آخر مثل الأصول البيولوجية والأنشطة الزراعية، كما تطرق النظام المحاسبي المالي لمفهوم المخزون ومعايير تصنيفه وقياسه، كما أشار إلى الحالة الخاصة بالمنتجات الزراعية ضمن الإطار المخصص لمعالجة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ في جزئية فقط بخلاف المعايير المحاسبية الدولية التي أولت لها معياراً خاصاً بها وهو (IAS41 الزراعة).¹

2. هدف المعيار.

يهدف المعيار IAS 02 إلى وصف المعالجة المحاسبية ووضع إرشادات وقواعد تحديد التكاليف وشروط الإعتراف والتقييم اللاحق وكذا توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون ضمن إطار مُمنهج وفق تسلسل منطقي ضمن المعيار. بينما لو تم الرجوع إلى ما تضمنه النظام المحاسبي المالي عند تناوله معايير محاسبة المخزونات فنجد أن الطرح الذي جاء به يحتاج إلى تصفح مجموعة كبيرة من النصوص القانونية للإلمام بكل الجوانب المتعلقة بمحاسبة هذا الصنف من الأصول، وهذا ما يميز المعايير المحاسبية الدولية حيث أنها تتناول مواضيع محددة مما يسهل فهمها والإلمام بها بشكل سهل.

3. مصطلحات المعيار.

تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS2 مجموعة من المصطلحات ذات العلاقة بمحاسبة المخزون كتعريفات إجرائية قبل الخوض في مضمون المعيار، بينما لم يتضمن النظام المحاسبي المالي ذلك وإنما قام بتعريفها عند التطرق للعناصر ذات العلاقة بها، أي لم يتم التطرق إلى مفهوم صافي القيمة البيعية مثلاً فقط عند التطرق للعناصر ذات العلاقة بها (التقييم اللاحق). كما استعمل النظام المحاسبي المالي مصطلح القيمة الحقيقية كمرادف لمصطلح القيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS 02. وهنا يمكن التساؤل حول مدى إمكانية المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تحديد القيمة العادلة لكل أصناف المخزونات؟. بإعتبار أن هناك بعض المخزونات التي قد لا تتوفر على أسواق تمتاز بالمنافسة الكاملة.

¹ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>. Consulté le 20/04/2015 à 13:16.

4. تكلفة المخزون.

تتكون تكلفة المخزون بشكل عام من مجموع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهزاً للبيع ووضعه في حالته ومكانه الحاليين، لذلك فإن البنود التي تدخل في حساب تكلفة المخزون تتضمن مجموع العناصر التالية:

4-1 تكاليف الشراء وتوصيل المخزون للمؤسسة.

تتضمن تكلفة الشراء حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 ثمن الشراء مطروحاً منه أية خصومات أو مردودات مضافاً إليه الرسوم الجمركية والضرائب غير المستردة ومصارف النقل والتحميل وأية مصاريف أخرى مباشرة.¹ وقد تضمن النظام المحاسبي المالي نفس المعالجة المحاسبية لمثل هذا النوع من العمليات المتعلقة بصنف المخزونات ولكن بأقل تفصيل مما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS 02.

4-2 تكاليف تحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة.

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 على أنواع وطرق قياس التكاليف لهذا النوع من المنتجات مثل التكاليف المباشرة وغير المباشرة وأشار إلى أنه يتم تحميل التكاليف غير المباشرة الثابتة بناء على الطاقة الإنتاجية العادية للمؤسسة*. وفي الفترات التي يقل فيها الإنتاج الفعلي عن الطاقة الإنتاجية العادية المقدرة فإن الفرق يحمل للفترة كمصروف، وفي الحالة المعاكسة يعامل الفرق كتخفيض لتكلفة الوحدات المنتجة.² بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فلم يُفصل بقدر كافٍ بخصوص هذه الجزئية، وبالنسبة لحالة الجزائر هل يمكن للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية تقدير الطاقة الإنتاجية العادية لها؟. فالنظام المحاسبي المالي لم يشر إلى هذا النوع من التقدير، وإن تضمن النظام المحاسبي المالي ذلك فهل يمكن أن تقبل الإدارة الضريبية بمثل هذا النوع من المصاريف؟. ولذلك يمكن القول بأن سبب عدم الإعتراف بمثل هذا النوع من المصاريف ضمن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي سببه ما هو عملي (مشكل التقدير) وما هو قانوني مثل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي قد لا يعترف بمثل هذه المصاريف. وقد أشار النظام المحاسبي المالي لطرق القياس الآنف ذكرها (التكاليف المباشرة وغير المباشرة) بصفة عامة.

¹ Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, Op. cit, P102.

* تحسب الطاقة العادية للمؤسسة كمتوسط للإنتاج المتوقع لعدد من الفترات ويتم الإعتماد على الإنتاج الفعلي إذا كان قريب من الطاقة الإنتاجية العادية.
² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 589.

ويمكن الوقوف على أهم الاختلافات بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) بخصوص محاسبة المنتجات تامة الصنع في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1.5): أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) بخصوص محاسبة المنتجات تامة الصنع.

التعيين	المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02)	النظام المحاسبي المالي (SCF)
حالة وجود عدة منتجات	تطرق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) إلى حالة وجود عدة منتجات تنتج من عملية إنتاج واحدة أي أن تكاليف الإنتاج لا يمكن فصلها بشكل واضح لكل منتج، في هذه الحالة يتم توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة منطقية ويتوجب الإنتظام في عملية التوزيع من فترة لأخرى. بإستخدام أسلوب القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كأساس للتوزيع. ¹	لم يعالج النظام المحاسبي المالي هذا النوع من الحالات الخاصة بتوزيع تكاليف الإنتاج التي لا يمكن فصلها بشكل واضح. كما أنه ليس بالسهولة بمكان إستخدام أسلوب القيمة البيعية المقدرة في الجزائر كأساس للتوزيع ولمختلف منتجات المؤسسة الإقتصادية في حال واجهتها هذه الحالة الخاصة.
حالة وجود منتجات ثانوية	عرض المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) حالة وجود منتجات ثانوية ذات أهمية نسبية متدنية، حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسية لتحديد تكلفة هذه الأخيرة. ²	من دون شك يوجد هذا النوع من المنتجات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد المعالجة المحاسبية المتعلقة بهذا النوع من المنتجات. وقد تتضمن بعض المنتجات الخاصة مثل الطلبات الخاصة تكاليف أخرى تدخل ضمن تكلفة هذه الأخيرة. والتي لم يشر النظام المحاسبي المالي لمعالجة محاسبية معينة خاصة بها .

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) والنظام المحاسبي المالي (SCF).

¹ Smail BACHIR, Op. cit, P 118.

² Idem, P118.

4-3 تكاليف المخزون في المؤسسات الخدمية.

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 على أن تكلفة المخزون لهذا النوع من المؤسسات تتكون بشكل أساسي من اليد العاملة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة المتعلقة بالخدمة، كما تتضمن المصاريف الأخرى لإنجاز الخدمة مثل المواصلات.¹ وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى تكلفة المخزونات فقط بـ... المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات هي تكلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد بإحتساب المنتوجات المناسبة لها...² دون أن يبين ما هي التكاليف التي يمكن أن تدرج وما هي التكاليف غير القابلة للإدراج بوضوح وتفصيل كافٍ بالطرح الذي جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS 02.

4-4 تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية.

أشار النظام المحاسبي المالي إلى الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية خلال تطرقه لمحاسبة المخزونات ونص على ضرورة تقييم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات وعند كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية (العادلة)، وهذا طبقاً لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS 02.

والسؤال الذي يمكن أن يطرح هو هل يمكن تحديد القيمة الحقيقية (العادلة) لكل المنتوجات الزراعية في الجزائر؟. في ظل عدم توفر سوق تلبية شروط ومتطلبات القيمة العادلة وخاصة لهذا النوع من المنتوجات. كما أن معايير المحاسبة الدولية قد خصصت لهذا النوع من الأنشطة معياراً خاصاً يتمثل في IAS 41 الزراعة، وهذا نظراً لخصوصيتها بينما أشار النظام المحاسبي المالي لتقييم منتوجات الأنشطة الزراعية فقط والتي تم ذكرها آنفاً. وربما يعود ذلك إلى عدم الإهتمام بمثل هذه الأنشطة في المرحلة الراهنة.

¹ Bernard RAFFOUFFNIER, Op. cit, P49.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 2.123. مرجع سبق ذكره، ص 13.

5. أساليب وطرق قياس تكلفة المخزون (صيغ التكلفة).

اعتمد المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون تتمثل في:¹

- التكلفة الفعلية، وهي الأساس في قياس تكلفة المخزون؛
- أجاز المعيار استخدام التكاليف المعيارية* أو طريقة التجزئة.

وإشترط المعيار استخدام الطريقتين الأخيرتين على أن تعطيا نتائج قريبة من أسلوب التكلفة الفعلية.

بينما يعتمد النظام المحاسبي المالي طريقة التكلفة الحقيقية (الفعلية) أو التكاليف المعيارية فقط. بشرط أن يتم مراجعة هذه الأخيرة بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية.² وبالتالي نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يُشر لطريقة التجزئة والتي من دون شك تخدم بعض المؤسسات الإقتصادية التي يوجد لديها عدد كبير من أصناف المنتجات. وبالتالي نلاحظ أن هذه الطريقة قد لا تستخدم من بعض المؤسسات بالرغم من وجود عدة خطوط للإنتاج بإعتبار أنه لا يوجد إلزام قانوني باستعمالها مما قد يؤثر على القياس الموثوق لتكلفة مثل هذا النوع من المنتجات.

كما أن المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 قد تضمن مفاهيم لمصطلحات التكلفة (التكلفة الفعلية، التكلفة المعيارية... إلخ) بينما لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى مفهوم أي من هذه المصطلحات بالرغم من أنها مستخدمة ضمناً، مما قد يؤدي إلى فتح المجال نحو الإجتهد والذئب من دون شك قد يؤثر على دلالة هذه المصطلحات سواء من معد المعلومات المالية أو مستخدمها.

6. طرق تقييم المخرجات من المخزون.

هناك طريقتان على العموم نص عليهما المعيار هما طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المصروف (المخرجات) من المخزونات. وبالرجوع إلى نصوص النظام المحاسبي المالي نلاحظ أن هذا الأخير قد تضمن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المصروف (المخرجات) من المخزونات.³

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 71.

* وفقاً لهذه الطريقة تحدد التكاليف مسبقاً وهذا بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المؤسسة.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 2.123. مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 6.123. مرجع سبق ذكره، ص 13.

كما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 ضرورة استخدام نفس الأسلوب وطريقة تحديد المخزون لكل مجموعة متشابهة من المخزون في طبيعتها ومجال استخدامها،¹ وفي الحالة المعاكسة يمكن استخدام طرق مختلفة وبالنسبة لهذه الجزئية لم يشترط النظام المحاسبي المالي ذلك مما قد يؤدي إلى استعمال عدة طرق لتحديد التكلفة لبنود المخزون المتجانسة.

7. القياس اللاحق لبند المخزون (بعد الاعتراف الأولي).

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق أيهما أقل بتفصيل أكثر حسب كل حالة.² وهذا ما لم يفصل فيه النظام المحاسبي المالي بقدر كافي ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 على ضرورة عدم تخفيض قيمة المواد الخام أو المهملات التي تدخل في إنتاج سلعة ما. إذا كان من المتوقع أن سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة أو أعلى من التكلفة. وفي حال كانت تكلفة البضاعة ستتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقيق فيتم في هذه الحالة تخفيض قيمة مخزون المواد الخام بالفرق.³

وبالرجوع للنظام المحاسبي المالي نجد أنه عند تناوله التقييم اللاحق لم يفصل في هذه الحالة. ويمكن التساؤل حول إمكانية التقدير الموثوق للسعر الصافي لبيع المنتجات في الجزائر؟. بالرغم من عدم إنتاجها بناء على تكلفة المواد المستخدمة فيها. وهل يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقدير سعر البيع الصافي لكل منتجاتها؟. وهل يمكن الاعتماد على أسعار السوق الجزائرية في حساب سعر البيع الصافي لمنتج ما؟. كل هذه التساؤلات تشكل تحدياً بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية كما أنه من الضروري أن تتم إعادة تقييم المواد الخام إذا كانت هذه القيم يمكن أن تؤثر على تكلفة المنتجات تامة الصنع مما يؤدي إلى تقييم موثوق وإنتاج معلومات مالية تمتاز بالشفافية والمصادقية.

كما تكمن إشكالية تطبيق هذه الطريقة على بعض المنتجات التي قد يتم إنتاجها من بعض المؤسسات فقط لإحتكارها السوق المحلي مثلاً، كما أن مشكلة التقدير المحاسبي في أي موضع كان ترجع إلى الخبرة والممارسة الميدانية الكافية وهو ما تفتقده كوادر أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وتجدر الإشارة إلى أن حساب صافي القيمة البيعية يكون على أساس سعر البيع المقدر، وكذا التكاليف المقدرة للبيع. وبالتالي يمكن التساؤل عن أساس التقدير؟. لذلك من الضروري أن تحدد أسس التقدير الواجب اعتمادها خاصة لبعض أصناف المخزونات.

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 72.

² لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 217.

³ Smail BACHIR, Op. cit, P 124.

كما نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) على ضرورة أن يتم تقييم بنود المخزون كلاً على حدة، ويمكن تقييم تلك الأصناف المتجانسة أو تلك الموجهة لنفس الإستعمال كبند واحد، كما نص على ذلك النظام المحاسبي المالي.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن حصر أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) بخصوص هذه الجزئية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2.5): أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) بخصوص القياس اللاحق.

التعيين	المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02)	النظام المحاسبي المالي (SCF)
إعادة تقييم المخزون	تناول المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 حالة الإحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقيق لنهاية الفترة المالية الموالية. حيث يتم إعادة تقييم هذا المخزون وفي حالة إرتفاع القيمة القابلة للتحقيق عن قيمة المخزون في الفترة السابقة فيتم الإعتراف بالزيادة ويتم زيادة قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقيق الجديدة. ¹	لم يتطرق له النظام المحاسبي المالي فقد إقتصر على حالة تسجيل أية خسائر في قيمة المخزون والتي تدرج كعبء في حساب النتيجة.
حالة تقييم البضاعة المتعاقد على بيعها	في حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها لأطراف خارجية يتم الإعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق، أما إذا كانت الكمية المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المؤسسة، فيتم معالجة هذه الحالة حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 37) المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة. ²	نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يعالج هذه الحالة، وإنما جاء طرحه بصفة عامة دون التفصيل في هذه الحالة الخاصة بالرغم من أهميتها. ³

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) والنظام المحاسبي المالي (SCF).

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 73.

² نفس المرجع السابق، ص 73.

³ نفس المرجع السابق، ص 73.

8. تحميل المخزون على قائمة الدخل.

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 إلى تحميل أي تخفيض نتج عن إنخفاض في القيمة أو أية خسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي حدث فيها هذا الإنخفاض أو تحققت فيها هذه الخسائر، وأضاف إلى ذلك حالة عكس أي تخفيض والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقيق فيجب الإعتراف به كتخفيض لمبلغ تكلفة المبيعات في الفترات اللاحقة،¹ حيث لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى المعالجة المحاسبية عند إرتفاع القيمة القابلة للتحقيق والتي سبقها انخفاض في القيمة بالنسبة لبند المخزونات. وأوجب بذلك المعيار IAS 02 أن تعالج زيادة قيمة المخزون القابلة للتحقيق في فترة لاحقة بالإعتراف بها كمكاسب عن طريق تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، في حين لم يشترط النظام المحاسبي المالي ذلك. وهل يمكن للإدارة الضريبية الإعتراف بمثل هذه التخفيضات؟. لذلك من الضروري أن يتم معالجة هذه الجزئية والتي من شأنها أن تؤثر على تقييم مختلف بنود هذا الصنف من الأصول من خلال تبني ما نص عليه هذا المعيار بالإضافة إلى تكييف القواعد الجبائية، بإعتبار أن المعالجة المحاسبية المقترحة من خلال المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) تدخل في إطار مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.

9. طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون.

هناك طريقتان أساسيتان للمحاسبة عن المخزونات هما طريقة الجرد المستمر (الدائم) وطريقة الجرد الدوري (المتناوب)، يتم من خلالهما إثبات مشتريات ومبيعات المؤسسة خلال فترة معينة، فالطريقة الأولى تتطلب التسجيل المستمر لعمليات الإدخال أو الإخراج من المخزونات وبالتالي فيتم الحصول على الرصيد في كل عملية شراء أو إستعمال، أما طريقة الجرد الدوري فلا تتطلب مثل هذا التسجيل المستمر للتغيرات في المخزون أي عدم تسجيل عمليات إدخال أو إخراج المخزونات، إلا كمشتريات أو مبيعات أي بقيمتها المالية فقط. ويتم في آخر السنة المالية تحديد مخزون آخر مدة بمعاينته. وقد إعتمد النظام المحاسبي المالي الطريقتان السابقتان في محاسبة المخزونات في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية. حيث تم النص عليهما من طرف المعيار المحاسبي الدولي IAS 02.

10. التسجيل المحاسبي وسير الحسابات.

إن معايير المحاسبة الدولية هي معايير عامة وذات خلفية إنجلكسونية فهي لم تحدد حسابات معينة لتسجيل العمليات المحاسبية بشكل عام، وإنما إعتمدت المعايير على شرح الأحداث الإقتصادية وتوضيح طبيعتها دون الإلزام بمدونة محاسبية معينة وتركت لكل دولة الحرية في وضع مدونة الحسابات الخاصة بها، وبإعتبار أن أرقام الحسابات تشكل في حد ذاتها وسيلة وليست غاية لتسهيل عملية التسجيل المحاسبي، كما أن الخلفية المحاسبية الجزائرية الفرنكفونية قد مزجت بين معايير المحاسبة الدولية ومدونة الحسابات الفرنسية المتمثلة في المخطط المحاسبي العام

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 74.

(PCG) والتي تضمنها النظام المحاسبي المالي في الكثير من حساباته. لذلك فجوهر المعيار المحاسبي الدولي هو توضيح طبيعة الأحداث الإقتصادية وكيفية الإعتراف بها.

11. متطلبات الإفصاح.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 ضرورة الإفصاح على مجموعة من العناصر المهمة مثل السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس المخزون، القيمة الدفترية المسجلة للمخزون المرهون كضمان لإلتزامات المؤسسة، وكل ما له علاقة بخسائر قيمة المخزون. وقد أشار النظام المحاسبي المالي لأغلب هذه العناصر نظراً لأهميتها ضمن ملاحق المؤسسة ودورها في رفع مستوى الإفصاح المحاسبي وزيادة تسهيل فهم محتوى القوائم المالية من طرف مختلف مستخدميها. لكن دون أن يشمل كل المعلومات التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي IAS 02، وبالتالي يبقى المعيار أكثر شمولاً مما نص عليه النظام المحاسبي المالي بخصوص معايير محاسبة صنف المخزونات بشكل عام.

المبحث الثاني: محاسبة التثبيتات المادية

تناول المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الممتلكات، المصانع والمعدات، حيث يبين هذا المعيار كيفية محاسبة هذا النوع من الأصول وعند وجود إضافات عليها وفي حالة مبادلتها أو الإستغناء عنها وكذا كيفية إهلاكها والإفصاح عنها وكل العمليات المتعلقة بها.

وستتناول من خلال هذا المبحث محاسبة التثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS16.

1. هدف ونطاق المعيار.

يشمل نطاق المعيار مجالاً محدداً والمتعلق بالأصول المادية المستخدمة في إنتاج البضائع أو توريدها أو تلك المستخدمة من طرف الإدارة أو لغرض تأجيرها، وقد استثنى أصولاً أخرى مثل الأصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة (المعيار 41) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 5.¹

تطرق النظام المحاسبي المالي لنفس النطاق عند تناوله الأصول المادية الثابتة والمتمثلة حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 في الممتلكات، المصانع والمعدات، وقد إستثنى هذا الأخير بعض الأصول المذكورة آنفاً، بينما أشار النظام المحاسبي المالي في حالات خاصة مثل الأصول البيولوجية وتناول عنصر التقييم المتعلق بها فقط، والعقارات الموظفة وسيأتي التفصيل فيها لاحقاً.

ونلاحظ أن المعايير المحاسبية الدولية عاجلت هذه الأصول ضمن معيار محاسبي دولي مستقل شمل كل ما يتعلق بمحاسبة هذه الأخيرة من الإعتراف إلى الإفصاح وذلك ضمن المعيارين المحاسبين الدوليين IAS 41 وIAS40. كما يهدف هذا المعيار إلى توضيح معايير محاسبة الممتلكات، المصانع والمعدات من حيث القياس وشروط الإدراج وصولاً إلى التقييم اللاحق ومتطلبات الإفصاح

2. مصطلحات المعيار.

تطرق هدف المعيار IAS 16 إلى أهم المصطلحات المستخدمة ضمن إطاره حيث تناول أهم المصطلحات المستخدمة كتعريفات إجرائية قبل الخوض في مضمون المعيار، بينما تضمن النظام المحاسبي المالي بعض مفاهيم هذه المصطلحات عند التطرق لها أو ضمن ملحقه، هذا بالإضافة إلى وجود بعض الاختلافات في تسمية بعض المصطلحات ذات نفس الدلالة مثل القيمة الحقيقية ضمن النظام المحاسبي المالي تحمل نفس الدلالة للقيمة العادلة ضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS 16.

¹ Bruno Colmant et autre, Op.cit, P 131

وتوجد بعض المصطلحات المختلفة تماماً أو تحمل دلالات مختلفة ونذكر على سبيل المثال لا الحصر العمر الإنتاجي والمقصود به ¹ " الفترة التي من المتوقع أن يستخدم الأصل خلالها أو عدد الوحدات المنتظر الحصول عليها من استخدامه". وقد إستخدم النظام المحاسبي المالي مصطلح مدة الحياة الإقتصادية لنفس دلالة مصطلح العمر الإنتاجي. كما نص على القيمة الحقيقية كمرادف للقيمة العادلة ومصطلح القيمة المحاسبية كمرادف لمصطلح المبلغ المرحل أو القيمة الدفترية ضمن المعيار المحاسبي الدولي، وأطلق النظام المحاسبي المالي على الأصول المادية الثابتة "التشبيات العينية" بينما أطلقت عليها معايير المحاسبة الدولية "الممتلكات، المصانع والمعدات".

وبصفة عامة عند التطرق لمضمون المعيار المحاسبي الدولي نجد أنه إستعمل عدة ألفاظ أو مصطلحات تختلف عن تلك التي إستخدمها النظام المحاسبي المالي مثل الكيان والمنشأة، وبالتالي هناك ضرورة لتغيير هذه المصطلحات وتكييفها ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك التي لها نفس الدلالة وهذا خدمة لتحقيق متطلبات التوافق المحاسبي الدولي والتخفيف من معالم التباين والإختلاف.

3. الإعراف بالأصل.

تضمن المعيار المحاسبي الدولي شرطين أساسيين للاعتراف بالأصل ضمن أصول المؤسسة وهو توقع تدفق منافع إقتصادية للمؤسسة نتيجة استخدامه والقياس الموثوق لتكلفة الأصل.² وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذين الشرطين للاعتراف بالأصل.

أشار كل من المعيار المحاسبي (IAS16) والنظام المحاسبي المالي إلى محاسبة أجزاء الأصل الواحد بشكل مستقل في حالة كان بالإمكان تقدير المنفعة المستقبلية لها بشكل موثوق.³ والسؤال الذي يطرح هل يمكن تقدير المنفعة المستقبلية لكافة أجزاء الأصول للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية؟ خاصة تلك التي تستجيب لشروط التجزئة* لذلك من الضروري تحديد طريقة مرجعية لتحديد منفعة أجزاء الأصل التي تمتاز بخصوصية معينة.

كما نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة التقييم بصورة صادقة* كشرط للإعتراف بالأصل بينما إستعمل المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) مصطلح الموثوقية فهل يحمل المصطلحان نفس الدلالة؟ لذلك من الضروري ضبط المصطلحات وتوحيد دلالاتها بهدف عدم التعارض عند استخدامها.

¹ Smail BACHIR, Op. cit, P 20.

² Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, Op. cit, P70.

³ Michel Lozato, Pascal Nicolle, Op. cit, P 11.

* وتتمثل الشروط في الأهمية النسبية لهذه الأجزاء مقارنة بإجمالي تكلفة الأصل، عمر إنتاجي يختلف عن باقي أجزاء الأصل.
* الصورة الصادقة: الهدف الذي تستوفيه الكشوف المالية للمؤسسة، من حيث طبيعتها ونوعيتها وفي ظل إحترام قواعد المحاسبة.

وقد نص كل من المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) والنظام المحاسبي المالي على ضرورة تجزئة التثبيات المادية في حال كانت لها أعمال إنتاجية مختلفة إلا أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) قد نص على ضرورة أن لا تتعدى أعمار هذه الأجزاء العمر الإنتاجي للأصل المتعلق بها،¹ بينما لم يشترط النظام المحاسبي المالي ذلك.

كما إشتراط المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الإعتراف بتكلفة الأصول التي تدر منافع إقتصادية مستقبلية غير مباشرة (معدات الأمان مثلاً) ضمن تكلفة أصول أخرى بشرط أن لا تتعدى القيمة الدفترية للأصل قيمته القابلة للإسترداد.² حيث أشار النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة بينما لم يشترط ما إشتراطه المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) بخصوص الإعتراف بهذا النوع من الأصول.

4. قياس تكلفة الممتلكات، التجهيزات والمعدات.

تضمن كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) نفس شروط الإعتراف المتعلقة بالأصول المقتناة عن طريق الشراء أو الإنتاج، بينما أشار المعيار (IAS 16) إلى ضرورة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) على تكاليف الإلتزامات لتفكيك وإزالة وإسترداد الموقع - الذي يوجد فيه الأصل - والتي تم تكبدها فيه خلال فترة محددة نتيجة استخدام الأصل لإنتاج مخزونات خلال تلك الفترة.³ وهنا لم يُشر النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة الخاصة.

وتضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) حالة إمتلاك أصول غير متداولة عن طريق التبادل وذلك عن طريق أصول مشابهة أو غير مشابهة فإن تكلفة الأصل تسجل بالقيمة العادلة بإستثناء الحالتين التاليتين:⁴

- إذا كانت عملية المبادلة تفتقر في جوهرها إلى الأسس التجارية العادية للمبادلة؛
- إذا كان غير ممكن تحديد القيمة العادلة لأي من الأصل المتنازل عنه والأصل المستلم بشكل موثوق.

وفي حالة تحقق هاتين الحالتين يتم الإعتراف بقيمة الأصل المستلم بناءً على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

أشار النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة ونص على تسجيل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجيل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للتبادل فقط، وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي لم يشترط ضرورة الأسس التجارية العادية، وإمكانية تحديد القيمة العادلة للأصول المتنازل عنها والمستلمة. فهل يمكن تحديد القيمة العادلة للتثبيات المادية بشكل موثوق في الجزائر؟. وهل يمكن تحديد القيمة العادلة لكل أنواع الأصول

¹ Bruno et autre, Op. cit, P 87.

² غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص 84.

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 749.

⁴ شعيب شنوف، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 97.

في إطار عملية التبادل؟. لذلك هناك إشكالية في معالجة مثل هذه العمليات والتي من شأنها أن تؤثر وبدون شك على نتائج المؤسسة ومركزها المالي، لذلك يجب تحديد التثبيات التي لها أسواق تمتاز بشروط المنافسة العادلة من جهة وتحديد أسس التقييم لأنواع الأصول الأخرى التي تفتقد لمثل هذه الأنواع من الأسواق من جهة أخرى.

وأضاف النظام المحاسبي المالي علاوة على المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) حالة الأصول المستلمة كإسهام بقيمة الإسهام (بقيمة المساهمة)، والممتلكات المكتسبة مجاناً بالقيمة الحقيقية في تاريخ دخولها ذمة المؤسسة.

5. الاعتراف بالنفقات اللاحقة بالتثبيات.

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الاعتراف بالنفقات اللاحقة إذا أدت إلى الرفع من المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل، وتضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) نفس الشرط وأضاف إلى ذلك شرطاً آخر يتمثل في عدم تجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الإستردادية، وهو ما لم ينص عليه النظام المحاسبي المالي.¹

6. القياس اللاحق (بعد الاعتراف الأولي للأصل).

سمح المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) باستخدام أحد النموذجين التاليين للقياس اللاحق للممتلكات، المصانع والمعدات. يتمثل هذين النموذجين في الآتي:

- نموذج التكلفة ويتم بموجبه تسجيل الأصل بتكلفته مطروحاً منه الإهلاك المتراكم وأية خسائر في القيمة.²
- نموذج إعادة التقييم ويتم بموجبه تسجيل الأصل بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منه الإهلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم. ويشترط استخدام هذا النموذج أن يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق.³

وتمثل القيمة العادلة لبنود الممتلكات، المصانع والمعدات القيمة السوقية لها بتاريخ إعادة التقييم والتي تكون مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتحدد من خلال مقيم مهني محترف، وفي حالة عدم تحديد القيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة للأصول أو بسبب ندرتها يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو القيمة الإستبدالية بعد الإهلاك.⁴

تطرق النظام المحاسبي المالي في بنوده عند تناوله هذه الجزئية على المفاضلة بين النموذجين السابقين عند الاعتراف اللاحق بالتثبيات المادية. والتساؤل الذي يطرح هو هل يوجد مقومون محترفون ومؤهلون كما نص النظام المحاسبي المالي، لهم القدرة على تحديد القيمة السوقية لكل التثبيات المادية بالنسبة لكل المؤسسات الإقتصادية في

¹ Bernard RAFFOUFNIER, Op. cit, P 136.

² Stéphane BRUN, Op. cit, P164.

³ Idem, P165.

⁴ غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص 86-87.

الجزائر؟. وبالتالي يجب أن يمتاز هؤلاء المقومون بقدر عال من الشفافية والدراية بشؤون تطور قيم التثبيتات التي يشرفون على تقييمها، بإعتبار أنه من الضروري أن تتميز هذه العملية بالشفافية والموثوقية لتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة.

وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أنه يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية، التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى الأصل المعني خلال السنوات المالية السابقة.¹ وبالنسبة إلى هذه الحالة لم يشير المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) لهذا الشرط وهذا بإعتبار أنه قد يحدث ويعد أمراً عادياً. لذلك التساؤل الذي يطرح هو كيف يمكن للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية معالجة الفائض الزائد عن القيمة المحاسبية الصافية في هذه الحالة؟. وما مدى تأثير هذا الشرط على موثوقية البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية؟. لذلك من الضروري معالجة هذه الإشكالية التي قد تحدث عند تقييم بعض أصناف التثبيتات المادية والعقارات التي تمتاز بعدم إستقرار أسعارها في البيئة الإقتصادية الجزائرية. أو من خلال إدراج هذه الحالة ضمن الملاحق المالية للمؤسسة ليتضح أثرها بالنسبة لمستخدم القوائم المالية.

كما أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) قد أشار إلى الحالة التي يتم فيها التنازل عن أصل معاد تقييمه في الفترات السابقة حيث يتم في هذه الحالة تحويل هذا الفائض مباشرة إلى حساب الأرباح، أي أنه لا يدرج ضمن قائمة الدخل (حساب النتيجة). بينما النظام المحاسبي المالي لم يشير إلى المعالجة المحاسبية لهذه الجزئية.

وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى ثمن البيع الصافي للأصل المادي ونص على أنه² "المبلغ الممكن الحصول... ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراض مع طرح تكاليف الخروج.." وهنا يمكن التساؤل عن مدى تطبيق ما تضمنه مفهوم هذا المصطلح بخصوص المنافسة العادية، الدراية، التراضي في البيئة الإقتصادية الجزائرية. كما عرف النظام المحاسبي المالي القيمة النفعية على أنها³ "القيمة المحينة لتقدير السيولة..." ونشير هنا إلى كلمة التقدير فهل يمكن تقدير السيولة النقدية لكل أصول المؤسسة الإقتصادية الجزائرية؟ وهل لدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية الأدوات والكوادر الكفيلة للقيام بعملية التقدير بشكل موثوق؟. وبالتالي ومما لا شك فيه أن عملية التقدير هذه تطرح إشكالية بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية خاصة لتلك الأصول التي تمتاز بخصوصيات معينة مثل الندرة أو إنفراد المؤسسة بإستخدامها، لذلك من الضروري أن تحدد أسس التقدير وأن يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية.

¹ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،

الفقرة 10.112، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² نفس المرجع السابق، الفقرة 6.112، ص 07.

³ نفس المرجع السابق، الفقرة 6.112، ص 07.

وقد نص كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) على أن القيمة العادلة (الحقيقية) للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة إستناداً إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون. وبالرجوع إلى حالة الجزائر فهل يمكن أن تكون القيمة العادلة للأراضي والمباني هي قيمتها في السوق؟. حسب مفهوم القيمة العادلة في ظل غياب المنافسة الكاملة حيث لا يزال سوق العقارات في الجزائر بشكل عام بعيداً عن المنافسة الكاملة وبعيداً عن تملك كل من البائع والمشتري نفس ظروف السوق ونفس المعلومات. كما يمكن التساؤل عن قدرة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على تملك المواصفات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي بخصوص القائمين بعملية التقدير علماً أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد هل هم من داخل أو خارج المؤسسة بخلاف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)¹ الذي نص صراحة أن يكون هؤلاء مستقلين عن المؤسسة.

¹ غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص 86-87.

7. الإهلاك.

يمكن الوقوف على أهم معالم التباين والاختلاف بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) بخصوص الإهلاك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (3.5): أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) بخصوص الإهلاك

التعيين	المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)	النظام المحاسبي المالي (SCF)
طرق الإهلاك	تضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) ثلاث طرق للإهلاك وهي: ¹ الإهلاك الخطي؛ المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج.	بينما نص النظام المحاسبي المالي على أربعة طرق وتتمثل في الإهلاك الخطي، المتناقص، المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج. ²
مراجعة طريقة الإهلاك	نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) على ضرورة المراجعة الدورية لطريقة الإهلاك وفي حالة إكتشاف وجود تغيير في نمط الاستفادة من المنافع الإقتصادية للأصل يجب تغيير طريقة الإهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية. ³	أشار النظام المحاسبي المالي إلى هذه الجزئية ولكن بتحفظ، وفقاً للمتطلبات الجبائية.
تقدير العمر الإنتاجي	حدد المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) مجموعة من العوامل عن تقدير العمر الإنتاجي لأي من الأصول مثل الاستخدام المتوقع، التآكل، بعض المحددات القانونية. ⁴	لم يُشر النظام المحاسبي المالي إلى هذه المحددات لتقدير العمر الإنتاجي للأصول.
تكاليف التفكيك	أشار المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) إلى الحالة التي تشمل فيها تكلفة الأرض على تكاليف التفكيك وتهيئة الموقع، حيث يتم إهلاك ذلك الجزء من التكاليف، ⁵	بينما نص النظام المحاسبي المالي بوجه عام عن عدم إهلاك الأراضي دون الإشارة إلى هذه الحالة الخاصة.

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) والنظام المحاسبي المالي (SCF).

¹ Stéphane BRUN, Op. cit, P166.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 8.121، مرجع سبق ذكره، ص 09.

³ Robert OBERT, Op. cit, P 269.

⁴ شعيب شنوف، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 100.

⁵ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 111.

وبالنسبة لمراجعة طريقة الإهلاك فإن المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تنص على أنه للاستفادة من الإهلاك المالي التنازلي يجب على المؤسسة تقديم طلب كتابي بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات.¹ وهذا ما سيؤثر حتما على المؤسسة الاقتصادية عند اتخاذها قرار اختيار هذه الطريقة بعدم الرجوع فيها، مما يؤثر على موثوقية المعلومات المالية في حال كان الرجوع عن اختيار هذه الطريقة أمراً ضرورياً. باعتبار أن طريقة الإهلاك هي انعكاس لإستهلاك المنافع الاقتصادية لأصل ما. كما أن هذا الاختيار الذي لا رجعة فيه يتعارض مع ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وكذا المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16).

وبالنسبة للقيمة المتبقية فيتم هي الأخرى إعادة النظر في قيمتها كل سنة ويعتمد في تقديرها على الأصول المماثلة التي وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي وإستخدمت في ظل ظروف مماثلة للأصل محل إعادة التقييم حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)،² ونص النظام المحاسبي المالي على إعادة تقدير هذه القيمة دون ذكر الأسس التي يعتمد عليها في تاريخ إعادة التقييم مما قد يؤثر على موثوقية هذه القيمة. كما يمكن التساؤل حول أسس تقييم القيمة المتبقية للأصول ذات الطبيعة الخاصة؟. لذلك هنا ضرورة لتوضيح أسس تقييم هذه القيمة بالنسبة للطبيعة الخاصة لبعض الأصول.

وأضاف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) الحالة التي تكون فيها القيمة المتبقية ضئيلة وليست ذات تأثير جوهري فيمكن تجاهلها.³ ويمكن هنا التساؤل حول المستوى الذي يمكن أن تكون فيه القيمة المتبقية ذات أثر جوهري؟. إذاً من الضروري تحديد عتبة الأهمية التي عندها يمكن الاعتراف بالقيمة المتبقية من عدمه، في حين لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة الخاصة فهل يمكن الاعتراف بالقيمة المتبقية للأصل حسب النظام المحاسبي المالي مهما كانت قيمتها؟. لذلك تحتاج هذه الجزئية إلى أكثر تفصيل لتأثيرها على نتائج المؤسسة الاقتصادية عند فترات التقييم وفي الفترات المستقبلية.

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) بداية ونهاية حساب الإهلاك وتحمله للفترة كمصروف ما لم يستخدم الأصل في إنتاج أصول أخرى ففي هذه الحالة يدرج مصروف الإهلاك في تكلفة إنتاج تلك الأصول بالإضافة إلى ضرورة مواصلة حساب قسط الإهلاك في حال التوقف أو الإنخفاض في استخدام الأصل باعتبار أن هناك عدة عوامل أخرى تؤدي إلى إهلاكه مثل التقادم.⁴ حيث لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى هذه الجزئية رغم أهميتها على وأثرها على نتائج أعمال المؤسسة.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 174-1، الجزائر، 2015، ص 85.

² غانم شطا، مرجع سبق ذكره، ص 83.

³ نفس المرجع السابق، ص 83.

⁴ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 190.

نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) على الإستمرار في الإعتراف بمصروف الإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز قيمته المتبقية (الخردة)، بإعتبار أن القيمة المتبقية هي المبلغ المقدّر للأصل مطروحاً منها تكاليف التخلص، والتي يمكن الحصول عليها حالياً من التصرف في الأصل إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي، نلاحظ أن هذا التعريف يتجاهل تأثير التضخم حيث ستكون قيمة الخردة المقدرة* للأصل أقل من قيمته العادلة.¹

ونشير هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى هذه الجزئية، كما أن الإشكال بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية هو مشكل التقدير من جهة ومشكل التضخم الذي قد تتأثر به بعض أنواع الأصول من جهة أخرى.

8. التسجيل المحاسبي وسير الحسابات.

تم التطرق لهذه الجزئية عند تناولنا محاسبة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 02. حيث يمكن قول نفس الملاحظة في شأن هذا العنصر.

9. إلغاء الإعتراف بالأصل.

بالنسبة لإلغاء الإعتراف بالأصل فقد تضمن النظام المحاسبي المالي نفس الشروط التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) وهي على العموم عند بيع الأصل، التبرع به، توقف تدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة به أو في حالة عقد الإيجار التمويلي. كما تناول كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) المعالجة المحاسبية لعملية التنازل عن أصل ما. وما ينجر عنها من تحقيق أرباح أو خسائر.

وقد أضاف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) حالة الأصول الثابتة التي استبعدت ويحتفظ بها لحين التصرف بها، يجب أن تقيد بالقيمة الدفترية في تاريخ الإستبعاد من الإستخدام، ويتم إختبار وجود أية خسائر في قيمتها عند نهاية كل سنة مالية حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) تدني قيمة الأصول). لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة بالرغم من أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية قد تواجه مثل هذه الحالات.

* أي أن قيمة الخردة المقدرة للأصل هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها حالياً نتيجة بيع الأصل بإفتراض أن الأصل اليوم خردة وعلى وضعه عند إنتهاء عمره الإنتاجي.

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 754.

10. الإفصاح.

تناول المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) موضوع الإفصاح عن المعلومات المكملة لمحتوى القوائم المالية بتفصيل أكثر وأشمل، حيث نص هذا الأخير على كل المعلومات التي من شأنها أن تؤثر على قرار مستخدم القوائم المالية وتزيد من شفافية هذه الأخيرة، بينما نص النظام المحاسبي المالي من خلال الجداول التي تم التطرق لها سابقاً فيما تعلق بالتبittات المادية حيث تمثلت في إقتراح يلخص أهم المعلومات ذات العلاقة بالأصول المادية مثل جدول تطور التbbittات المادية وجدول الإهتلاكات وجدول خسائر القيمة في التbbittات فقط. وترك النظام المحاسبي المالي المجال للمؤسسة الإقتصادية في الإفصاح عن أية معلومات والتي من شأنها زيادة الفهم لمحتوى القوائم المالية.

المبحث الثالث: محاسبة عقود الإيجار التمويلية

سنحاول الوقوف على أبرز معالم الاختلاف والتباين بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي وبين ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 بخصوص عقود الإيجار.

1. نطاق المعيار.

تناول المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 جميع عقود التأجير (التمويلية والتشغيلية) بإستثناء إتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية مثل البترول ومختلف المناجم،¹ بينما تطرق النظام المحاسبي المالي في عنصر خاص بالعقود موضوع عقد الإيجار التمويلي فقط (القسم 05)* بخلاف المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 فقد تطرق إلى كل من العقود التمويلية والتشغيلية. ويعود ذلك بإعتبار أن هذا الأخير جاء لتوضيح المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار والتي من أبرزها عقود الإيجار (التمويلية والتشغيلية) والتي لم يتطرق لها أي معيار آخر. بخلاف عقود الإيجار الأخرى التي تُخصص لها معيار معين نظراً لطبيعتها وأهميتها، ويرجع ذلك بإعتبار أن المعيار دائماً يعالج المواضيع التي لها أهمية بتناوله كل الجوانب المتعلقة بها.

ولذلك سنكتفي بالتطرق إلى أهم معالم الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 17 فيما يتعلق بمحاسبة عقود الإيجار التمويلية فقط وذلك لعلاقتها المباشرة بموضوع الأصول المادية بشكل عام.

2. هدف المعيار.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 إلى وصف المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود الإيجار التشغيلية والتمويلية لدى كل من المؤجر والمستأجر. بينما تطرق النظام المحاسبي المالي لموضوع عقود التأجير وركز فقط على عقود الإيجار التمويلية.

3. مصطلحات المعيار.

تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 مجموعة من المصطلحات والتي أدرجها قبل الولوج في مضمون المعيار كتعريفات إجرائية مثل القيمة المتبقية المضمونة وغير المضمونة، الحد الأدنى لدفعات الإيجار وهذا من شأنه أن يرفع الغموض عند تناول أي عنصر قد تدرج فيه إحدى هذه المصطلحات.

ويمكننا أن نقف على مثال تضمنه النظام المحاسبي المالي وهو "...يُدرج الأصل المؤجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا...".² ونجد أن مصطلح "القيمة المحينة للمدفوعات الدنيا" لم يعرف سابقاً.

¹ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>. Consulté le 03/05/2015 à 20:29

* الجريدة الرسمية ، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² نفس المرجع السابق، الفقرة 2.135، ص 19.

كما تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 مصطلح خيار الشراء التحفيزي. ونجد أن النظام المحاسبي المالي قد أطلق على نفس المصطلح فقط خيار الشراء.

وقد فرق المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 بين القيمة المتبقية المضمونة والقيمة المتبقية غير المضمونة، بينما أشار وعرف النظام المحاسبي المالي مصطلح القيمة المتبقية فقط دون التفصيل فيها، وهنا يمكن التساؤل عن عدم إمكانية تطبيق مضمون ما نص عليه المعيار المحاسبي IAS 17 فيما يتعلق بالقيمة المتبقية؟. وقد يرجع ذلك بالنسبة إلى حالة الجزائر في عدم وجود وكالات متخصصة في شراء التثبيتات المادية تتعلق أساساً بالتثبيتات في إطار عقود الإيجار التمويلية.

كما تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 بعض المصطلحات التي لم يتضمنها النظام المحاسبي المالي ومثال ذلك:

- عقد الإيجار غير القابل للإلغاء؛
- الإيجار المحتمل.

لذلك يمكن القول أن سرد أهم التعريفات ذات العلاقة بموضوع المعيار يساهم في تسهيل فهم أفضل لمحتوى هذا الأخير وهو ما لم يتضمنه النظام المحاسبي المالي خاصة تلك المصطلحات الجديدة التي لم يعتد المهني أو الأكاديمي على إستخدامها. كما أننا نجد في كثير من الأحيان إختلافات في تسمية بعض المصطلحات ذات نفس الدلالة بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

وباعتبار أن العملية بين المؤجر والمستأجر مبنية على إتفاقية إيجار مشترك لكلا الطرفين فإنه من المناسب إستخدام تعاريف ثابتة، وتطبيق هذه التعاريف على الظروف المختلفة للطرفين قد ينجم عنه أحياناً تصنيف نفس عقد الإيجار بشكل مختلف عن كليهما، على سبيل المثال إذا استفاد المؤجر من ضمان القيمة المتبقية الذي يوفره طرف ليس له علاقة بالمستأجر.

4. تصنيف عقود الإيجار.

بالنسبة لتصنيف العقود على أنها عقود إيجار تشغيلية أو عقود إيجار تمويلية فقد إعتد النظام المحاسبي المالي (SCF) نفس الشروط المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 والتي تم سردها سابقاً عند تناولنا محاسبة عقود الإيجار وفقاً للنظام المحاسبي المالي.

بالإضافة إلى بعض الحالات التي أشار إليها المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 والتي على أساسها يمكن تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي وهي:¹

- إذا تضمن العقد إعطاء الحق للمستأجر في إلغاء العقد مع تحمله الخسائر التي تنجر عن إلغاء العقد؛
- إذا كان للمستأجر الحق في إعادة الأصل موضوع العقد لفترة ثانية بعد إنتهاء فترة العقد الأولى وبقيمة إستئجار تقل عن سعر الإستئجار في السوق (حواجز إعادة الإستئجار)؛

¹ Bernard RAFFOUFFNIER, Op. cit, P150.

- إذا تحمل المستأجر الخسائر الناجمة عن تغير القيمة العادلة للأصل موضوع عقد الإيجار.

ويمكن الإشارة هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لم ينص على هذه الشروط الأخيرة التي أضافها المعيار المحاسبي الدولي IAS 17. ويمكن التساؤل في حال عدم تحقق هذه الشروط الأخيرة هل لا يتم تصنيف العقد على أنه عقد إيجار تمويلي؟. لذلك يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يقتصر على الشروط الأساسية لتصنيف العقد على أنه عقد إيجار تمويلي والتي في حالة عدم توفر أحدها لا يمكن تصنيف العقد على أنه عقد إيجار تمويلي.

كما أن تحديد معايير تكييف عملية إيجارية بالإيجار التمويلي وليس بالإيجار البسيط لا يكفي للقيام بعملية التكييف، إذ أن هذه المعايير تتضمن كلمات مثل "جل"، "الجزء الأكبر"... إلخ، مما يخلق صعوبات تكييف طبيعة العمليات الإيجارية، وهذا ما تضمنه النظام المحاسبي المالي حيث نص على "...مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الإقتصادية للأصل...".

إن تحديد هذه العتبات قد يؤدي بنا إلى عدم تكييف عملية إيجار بأنها إيجار تمويلي، لأننا إعتبرنا مثلاً أن مدة عقد الإيجار لا تغطي الجزء الأكبر من المدة الإستعمالية "وليكن مثلاً مستوى التغطية 50%"، ألا يؤدي بنا ذلك إلى إعتبار نصف قيمة الأصل المحصل بالإيجار أصلاً ثابتاً بالنسبة للمستأجر يترتب عليه إلزام ضمن الديون والنصف الآخر مصروفاً يسجل مباشرة في حساب النتائج؟.

لذلك ركز المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 على جوهر المعاملة وليس شكلها أي على مدى إنتقال المنافع والمخاطر من المؤجر إلى المستأجر وكذا مدة العقد ونية الإمتلاك في نهايته. وبالتالي لا يمكن الإعتماد على فترة العقد فقط لتصنيف العقد ولكن يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط مجتمعة حتى يمكن تصنيف العقد على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي بشكل موثوق.

وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 إلى عمليات تصنيف عقود الإيجار إلى تمويلي أو تشغيلي في بداية العقد، وتكون بداية العقد هي تاريخ الإتفاقية أو تاريخ إلزام الأطراف المتعاقدة بالشروط الرئيسية لعقد الإيجار أيهما أسبق.¹ ونشير هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى هذه الجزئية حيث أشار إلى بداية العقد فقط دون تحديدها والتفصيل فيها بالضبط.

كما نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 على ضرورة إعادة النظر في حال تم تغيير شروط عقد الإيجار لاحقاً إلى درجة يصبح فيها لعقد الإيجار تصنيف مختلف من بدايته فيتم معاملة ذلك على أنه قد تم الدخول في عقد إيجار جديد.² وهو ما لم ينص عليه النظام المحاسبي المالي خلال معالجته محاسبة هذا النوع من العقود.

5. حالات خاصة في معالجة عقود إيجار الأراضي والمباني.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 619.

² نفس المرجع السابق، ص 619.

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 على أن عقود إيجار الأراضي تصنف على أنها عقود إيجار تشغيلية، بشرط أن لا تتضمن إنتقال الملكية للمستأجر في نهاية عقد الإيجار، وهو ما نص عليه النظام المحاسبي المالي. ويمكن حصر أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 17) بخصوص هذه الجزئية من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4.5): أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 17) بخصوص معالجة عقود إيجار الأراضي والمباني.

التعيين	المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17)	النظام المحاسبي المالي (SCF)
حالة وجود عقد إيجاري يتضمن أراضي ومباني.	وأشار المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17) إلى الحالة التي تتضمن عقود إيجار أراضي ومباني معاً فيجب معاملتها بشكل منفصل، ¹ ويكون تصنيف عقد الإيجار حسب توفر شروط التصنيف لكل من المباني والأراضي.	لم ينص النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة والتي يمكن أن تواجه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مما قد يؤثر على عملية تصنيف مثل هذه العقود.
حالة تقييم الأراضي والمباني بشكل منفصل.	في حال تم معاملة عقد إيجار الأراضي والمباني بطريقة منفصلة فيتم توزيع أعباء الإيجار بالتناسب والقيمة العادلة لكل عنصر على حدا (الأراضي والمباني)، وإذا كان غير ممكن إجراء التوزيع بشكل موثوق يتم معاملة العقدين على أنهما عقود إيجار تشغيلية أو تمويلية. ²	لم يُفصل النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة عند معالجته هذا النوع من عقود الإيجار، كما أنه ليس بالسهولة بمكان بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية تقدير القيمة العادلة لأرض ومبنى بشكل منفصل.
حالة وجود قيمة متدنية لعنصر الأراضي.	في حال كان مبلغ الإعتراف المبدئي المتعلق بعنصر الأراضي غير مهم يمكن معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف العقد وهذا اعتماداً على المبلغ والعمر الإنتاجي للمبنى فقط. ³	عند الرجوع إلى ما تضمنه النظام المحاسبي المالي بخصوص هذه الحالة فنجد أنه لم يفصل فيها بالقدر الكافي عند معالجته هذا النوع من عقود الإيجار.

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نصوص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17) والنظام المحاسبي المالي (SCF).

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 281.

² Smail BACHIR, Op. cit, P 61.

³ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 620.

6. الإدراج في الحسابات والمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية.

تضمن النظام المحاسبي المالي تقريباً على نفس شروط المعالجة المحاسبية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 سواء بالنسبة للمستأجر أو بالنسبة للمؤجر الصانع أو الموزع للأصل المؤجر أو المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر. بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية عند نهاية مدة العقد سواء عند رافع خيار الشراء من عدمه وأثر ذلك على القوائم المالية لكل من المؤجر والمستأجر، وسنحاول الوقوف على أهم نقاط الاختلاف في النقاط التالية:

بالنسبة للمستأجر نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 على ضرورة إدراج المصاريف المباشرة التي يتكبدها المستأجر كجزء من المبلغ المعترف به كأصل بموجب عقد الإيجار،¹ حيث لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى ذلك بخصوص المستأجر. كما فصل المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 في موضوع حساب الإهلاك وكيفية حساب المبلغ الخاضع له بالنسبة للمستأجر وذلك فيما إذا كانت المؤسسة ستقوم برفع خيار الشراء من عدمه، وأشار إلى الحالة التي يمكن أن تنخفض فيها قيمة الأصل محل عقد الإيجار، بينما النظام المحاسبي المالي لم يفصل في ذلك بالقدر الكافي.

بالنسبة للمستأجر تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 بأكثر تفصيل إلى محاسبة مثل هذه العقود بالنسبة للمستأجر ونص على ضرورة مراجعة القيمة المتبقية غير المضمونة، وإذا سجل أي انخفاض في هذه الأخيرة يتم تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد الإيجار بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي لم يشر إلى ذلك.

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية في نهاية مدة عقد الإيجار فقد فصل النظام المحاسبي المالي فيها بخصوص تقرر رفع خيار الشراء من عدمه وعند كل من المستأجر والمؤجر بخلاف المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 الذي إكتفى بوصف المعالجة المحاسبية لهذه الجزئية دون التفصيل فيها.

7. عمليات البيع وإعادة الإستئجار.

لقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة بخصوص التنازل (البيع) المقترن بعقد إيجار تمويل. وهنا نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي إقتصر على الحالة التي إذا إقترن فيها عقد التنازل بعد إيجار تمويل.² وبالتالي لم يتطرق للحالة الثانية (حالة التنازل) التي قد ينجر عنها عقد إيجار تشغيلي. وهذا بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي قد عرف عقد الإيجار التمويلي والبسيط والفرق بينهما، بينما فصل المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 في محاسبة عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية وكذا إلى الحالة التي يتم فيها التنازل عن الأصل محل عقد الإيجار وما يترتب عنه.

¹ شعيب شنوف، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 110.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 4.135. مرجع سبق ذكره، ص 20.

وبالتالي يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قد ألزم ضرورة أن يكون عقد التنازل مقترن بعقد إيجار تمويلي وهذا ما لم يشترطه المعيار المحاسبي الدولي IAS 17، أما الحالة التي لا يقترن فيها التنازل بعقد إيجار تمويلي فتعد إما تنازل نهائي أو قد تقوم المؤسسة بإعادة إستئجار الأصل المتنازل عنه في إطار عقد إيجار تشغيلي هذا ما لم ينص عليه النظام المحاسبي المالي.

8. التسجيل المحاسبي وسير الحسابات.

تم التطرق لهذه الجزئية عند تناولنا محاسبة التثبيات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 02. حيث أنه يمكن قول نفس الملاحظة في شأن هذا العنصر.

9. المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام أكثر شمولاً بخصوص المعلومات الواجب الإفصاح عنها ضمن ملاحق القوائم المالية منها ما تتطلبه الأنظمة المحاسبية في مختلف دول العالم بإعتبار أن معايير المحاسبة الدولية تمتاز بالعمومية.

لذلك نجد أن المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 قد تضمن معلومات إضافية وإفصاح أكثر بخصوص محاسبة عقود الإيجار سواء التمويلية أو التشغيلية وبالنسبة لكل من المؤجر والمستأجر، أكثر مما نص عليه النظام المحاسبي المالي. حيث تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 بالإضافة إلى تلك التي ذكرها SCF مجموعة من العناصر الضرورية الواجب الإفصاح عنها (مثل معلومات حول شروط العقد، والقيمة الحالية للدفعات المستقبلية... إلخ) لم تكن من متطلبات الإفصاح وفقاً للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الرابع: أصول مادية أخرى

سنحاول الوقوف على بعض المعايير التي عالجت جزئيات معينة تتعلق مباشرة بالأصول المادية.

1. العقارات الإستثمارية.

سيتم الوقوف على أهم معالم الاختلاف والتباين بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي بخصوص معايير محاسبة العقارات الموظفة وبين ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالعقارات الإستثمارية (IAS 40).^{*}

1-1 هدف ونطاق المعيار.

يهدف نطاق هذا المعيار إلى وصف معايير المحاسبة المتعلقة بالعقارات الإستثمارية، وقد شمل هذا المعيار مجموع العقارات المتمثلة في العقارات المحتفظ بها من قبل المؤسسة بموجب عقد إيجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي، أرض محتفظ بها بانتظار إرتفاع قيمتها، العقارات المملوكة من طرف المؤسسة القابضة، الأرض المحتفظ بها غير محددة الإستعمال. وبالرجوع للنظام المحاسبي المالي فقد حصر العقارات الموظفة في العقارات المملوكة لتقاضي الإيجار و/أو لثمين رأس المال.

بالإضافة إلى أن هذا المعيار قد عالج بعض الحالات الخاصة للعقارات التي يخضع جزء منها للمعيار المحاسبي الدولي IAS 16 والجزء الآخر يخضع للمعيار المحاسبي الدولي IAS 40. بسبب طبيعة ونية إستخدام هذه العقارات من طرف المؤسسة. حيث لم يتناول النظام المحاسبي المالي هذه الحالة الخاصة.¹

2-1 مصطلحات المعيار.

تطرق المعيار إلى أهم المصطلحات ومن بينها العقارات الإستثمارية، العقار المشغول من مالكة وتبرز أهمية هذه المفاهيم في إلغاء الغموض على أي تكييف لعقارات على أنها عقارات إستثمارية، أو مشغولة من مالكةا، وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي فلم يتطرق لمثل هذه المصطلحات والتي تعتبر ضرورية لرفع الغموض وتكييف الأحداث الإقتصادية.

^{*} نشير هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي قد إستعمل مصطلح العقارات الموظفة كمرادف للمصطلح المستخدم من قبل معيار المحاسبة الدولي IAS 40 العقارات الإستثمارية.

¹ غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص 378.

1-3 تصنيف العقارات كعقارات استثمارية أو عقارات مشغولة من المالك.

تؤدي العقارات الاستثمارية إلى تدفقات نقدية بشكل مستقل إلى حد كبير عن باقي الأصول المحتفظ بها من طرف المؤسسة، ويتم أحياناً استخدام الحكم الشخصي ما إذا كانت العقارات تُؤهل كعقارات استثمارية لذلك على المؤسسة تطوير الأسس التي تمكنها من ممارسة هذا الحكم، وبالتالي قد تواجه المؤسسات الإقتصادية الجزائرية مثل هذه الحالات الخاصة، كما تحتاج هي الأخيرة إلى تحديد معايير تصنيف العقارات والتي لم يتضمنها النظام المحاسبي المالي.

1-4 قياس تكلفة العقارات الاستثمارية.

يتم قياسها عند الإعراف (القياس الأولي) وعند تاريخ إعداد القوائم المالية كما يلي:

1-4-1 القياس الأولي.

تشمل التكلفة حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 40 تكاليف الإقتناء وأي مصاريف مباشرة، وبالنسبة للعقارات الاستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التمويلي تقيم التكلفة بالقيمة العادلة أو بالحد الأدنى لدفعات الإيجار أيهما أقل.¹ ونشير هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد بدقة تكلفة العقارات الاستثمارية عند الإعراف الأولي خلافاً للطرح الذي جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS 40.

1-4-2 القياس اللاحق.

أشار النظام المحاسبي المالي إلى استخدام إما طريقة التكلفة أو طريقة القيمة الحقيقية عند التقييم الأولي، ونص على ضرورة أن يتم تطبيق الطريقة المختارة على جميع العقارات الاستثمارية، ونص على ضرورة تبرير عدم تطبيق طريقة القيمة الحقيقية. وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS 40. والإشكال الذي قد يطرح أمام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية يتمثل أساساً في تقدير القيمة الحقيقية بموثوقية لهذا النوع من العقارات.

وقد إشتراط المعيار المحاسبي الدولي IAS 40. بعض الشروط عند إختيار طريقة القيمة العادلة، تتمثل هذه الشروط في تحديد القيمة العادلة لأجزاء العقار بشكل منفصل، وأن تكون للمؤسسة القدرة على الإستمرار في إستعمال هذا النموذج في التقييم وفي حالة عدم القدرة على الإستمرار يتم في هذه الحالة إستخدام نموذج التكلفة.² ونشير هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يشترط الإستمرارية عند إختيار نموذج القيمة العادلة، وإن إشتراط ذلك فهل للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية القدرة في الإستمرار إذا ما إختارت نموذج القيمة العادلة؟ وهل يمكن أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية للسوق في الجزائر؟. كلها تحديات قد تواجه المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند إختيارها نموذج

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 288.

² نفس المرجع السابق، ص 290.

القيمة العادلة على وجه الخصوص. لذلك يجب أن تحدد الأصول المادية القابلة للتقييم بشكل مستمر من فترة لأخرى من جهة وباقي الأصول المادية غير القابلة للتقييم بالقيمة العادلة من جهة أخرى .

1-5 عمليات التحويل.

تناول المعيار المحاسبي الدولي IAS 40. محددات التحويل من وإلى العقارات الإستثمارية مثل محددات التقييم عند التحويل، تاريخ التحويل، أثر التحويل على باقي المعايير.¹ ونلاحظ هنا أن النظام المحاسبي المالي لم يشير إلى هذه الحالة والتي يمكن أن تحدث ضمن أنشطة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

1-6 الإفصاح.

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 40. على ضرورة الإفصاح على مجموعة من المعلومات المهمة مثل نموذج التقييم المستخدم، معايير تصنيف العقارات الإستثمارية، فصل العقارات في حال إستخدام النموذجين في التقييم (التكلفة والقيمة العادلة) بالإضافة إلى معلومات أخرى. نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يلزم المؤسسة الإقتصادية الجزائرية في حال توفرت لديها مثل هذا النوع من العقارات أن تفصح على مثل هذه المعلومات التي نراها ضرورية بالنسبة لمستخدمي البيانات والمعلومات المالية.

2. المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها.

سنحاول الوقوف على أهم معالم الاختلاف والتباين بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي بخصوص معايير محاسبة الإعانات وبين ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالمحاسبة عن

المنح الحكومية والإفصاح عنها (IAS 20).

2-1 هدف ونطاق المعيار.

لقد خصصت لجنة معايير المحاسبة الدولية معياراً خاصاً لمحاسبة المنح والمساعدات الحكومية وهذا دليل على أهمية هذه الجزئية بينما نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يعط الحيز الكافي لمثل هذه الأحداث الإقتصادية التي من شأنها أن تؤثر على محاسبة المؤسسة الإقتصادية، حيث يهدف المعيار إلى توضيح المعايير التي تحكم الإعتراف والإفصاح ذات العلاقة بالمنح أو المساعدات الحكومية.²

¹ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 704.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 682.

2-2 مصطلحات المعيار.

كباقي المعايير تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS 20 بعض المصطلحات الضرورية من بينها المساعدات الحكومية، المنح الحكومية، المنح المرتبطة بالأصول، قروض قابلة للسماح. كلها مصطلحات ترتبط بمضمون المعيار حيث نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يقدم مفهوم لأي منها، إضافة لذلك فقد إستخدم مصطلح الإعانة كمرادف لمصطلح المنحة.* لذلك يعتبر إدراج هذه المفاهيم مهمة لزيادة فهم أكثر لمحتوى معايير محاسبة هذا النوع من الأحداث الإقتصادية.

2-3 المنح المرتبطة بالأصول.

وتتمثل في أصول غير نقدية مثل (مباني أو أراضي) أو تحويل نقدية إلى المؤسسة هدفها شراء، تصنيع أو الحصول على أصول طويلة الأجل، وقد إستعمل النظام المحاسبي المالي مصطلح إعانات التجهيز ويعتبر هذا المصطلح أكثر دقة من مصطلح المنح المرتبطة بالأصول بإعتبار أن هذه الأخيرة تحمل معنى أوسع. ونلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد حصر هذه الإعانات في الإعانات النقدية فقط دون الأصول غير النقدية مثل (المباني والأراضي) وهذا بخلاف المعيار المحاسبي الدولي IAS 20 الذي تضمن الإعانات النقدية وغير النقدية، وهنا نتساءل حول عدم نص النظام المحاسبي المالي صراحة على إعانات مادية من طرف الحكومة؟. لذلك من الضروري أن يتم تحديد معايير محاسبة هذا النوع من المنح.

2-4 شروط الإعتراف بالمنحة.

تضمن النظام المحاسبي المالي نفس الشروط التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي IAS 20 بخصوص الإعتراف بالمنح الحكومية.

2-5 الإعانات الحكومية المتعلقة بالأصول القابلة للإهلاك.

لقد تضمن المعيار طريقتين للإعتراف بالإعانة بخصوص هذا النوع من الأصول حيث تتمثل الأولى في الإعتراف بالإعانة بالتناسب وأقساط الإهلاك أما الثانية فهي تخفيض الإعانة مباشرة من قيمة الأصل، حيث نص النظام المحاسبي المالي على الطريقة الأولى فقط دون الثانية.

* نلاحظ أنه من خلال الإطلاع على محتوى المعيار أن المصطلحين يحملان نفس الدلالة

2-6 الإعانات الحكومية المتعلقة بالأصول غير القابلة للإهلاك.

نص المعيار على الإعتراف بمثل هذه الإعانات ضمن المداخل بعد إستيفاء الشروط ولم يحدد فترة زمنية معينة للإعتراف حسب الفترات الزمنية اللازمة للتنفيذ وإستخدام التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للوفاء بشروط المنحة كأساس للتوزيع، وبخلاف ذلك تضمن النظام المحاسبي المالي ضرورة الإعتراف بهذه الإعانة في حدود 10 أعوام وحسب الطريقة الخطية (الثابتة).¹

2-7 المنح الحكومية غير النقدية.

وتتمثل أساساً في الأراضي والمباني حيث نص المعيار على الإعتراف بها عن طريق تسجيلها بالقيمة العادلة أو عن طريق المعالجة البديلة بتسجيلها بالقيمة الإسمية (مبلغ رسمي)، بالإضافة إلى ذلك يعالج القرض القابل للسماح من الحكومة كمنحة إذا إستوفت المؤسسة شروطه،² وبالرجوع للنظام المحاسبي المالي حيث لم يتضمن معايير المعالجة المحاسبية والإعتراف بهذا النوع من المنح الحكومية.

ونشير هنا إلى أنه يمكن إدراج ضمن هذه الجزئية ووفقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية في شكل إمتياز والتي خُصص لها حالة خاصة دون تفصيل، بالإضافة إلى عدم فرض متطلبات إفصاح ضرورية وكافية.

2-8 الإعتراف بالمنح التي تتضمن عدة شروط.

حيث أشار المعيار إلى ضرورة تحليل المنحة والإعتراف بها عند جزء من التكاليف التي سيتم تحملها للوفاء بأحد الشروط،³ وبالنسبة لهذه الجزئية لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة الخاصة ولا كيفية الإعتراف بالمنح المتعلقة بها.

2-9 عرض المنحة المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي.

نص المعيار على ضرورة عرضها ضمن قائمة المركز المالي وبالرجوع للنظام المحاسبي المالي نلاحظ أنه تضمن ذلك من خلال المعالجة المحاسبية التي نص عليها والتي تؤثر على حسابات كل من الأصول والخصوم، بالإضافة إلى

¹ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 4.124، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 852.

³ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 353.

ذلك أضاف المعيار ضرورة إظهار هذه المنح ضمن قائمة التدفقات النقدية حيث لم يشر إلى ذلك النظام المحاسبي المالي.

2-10 إرجاع الإعانة المتعلقة بالأصول.

وصف المعيار طرق إرجاع الإعانة من خلال زيادة القيمة المسجلة للأصول أو بتخفيض رصيد الدخل بمقدار مبلغ إعادة الدفع، ويجب الاعتراف بالإهلاك المتراكم الذي كان من المفروض الاعتراف به حتى تاريخ إرجاع الإعانة كأعباء،¹ وذكر النظام المحاسبي المالي الطريقة الأولى لإرجاع الإعانة وبما أن هذا الأخير لم يتطرق للإعانات غير النقدية فلم يدرج تلك المتعلقة بطريقة الإهلاك، وعلى العموم لم يفصل النظام المحاسبي المالي بالقدر الكافي بخصوص هذه الجزئية.

2-11 الإفصاح.

تضمن المعيار مجموعة من المعلومات الضرورية الواجب الإفصاح عنها مثل السياسات المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية وطبيعتها وكذا الشروط المتعلقة بها، حيث تعتبر من أهم المعلومات ذات العلاقة بالمنح الحكومية ونلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يلزم بالإفصاح عن هذه المعلومات ضمن ملاحق القوائم المالية مما قد يؤثر على قرارات مستخدمي البيانات والمعلومات المالية.

3. تكاليف الاقتراض.

لقد تناول هذا المعيار جزئية مهمة يمكن أن تؤثر على تكلفة الأصول بشكل عام والأصول المادية بشكل خاص تتمثل في تكاليف الاقتراض وسنحاول الوقوف عند أهم بنود التوافق والاختلاف بين ما تطلبه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بخصوص هذه الجزئية.

3-1 نطاق وهدف المعيار.

يعالج هذا المعيار كل ما له علاقة بتكاليف الاقتراض وعلى شروط رسملتها وتوضيح الأصول المؤهلة لذلك ويشمل نطاقه المحاسبة عن تكاليف الاقتراض، ونلاحظ أن النظام المحاسبي المالي عند تناوله هذه الجزئية لم يحدد نطاق رسملة هذه التكاليف والأصول المعنية بذلك مما يؤدي إلى فتح المجال للإجتهد في معالجة مثل هذه الأحداث الاقتصادية.

¹ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 334.

3-2 مصطلحات المعيار.

تناول المعيار مصطلحين أساسيين وهما تكلفة الإقتراض والأصل المؤهل، وهما مصطلحان أساسيان يحددان أهم عنصرين بالنسبة لهذا المعيار حيث لم يشر لهما النظام المحاسبي المالي عند تطرقه لهذا العنصر.

3-3 مكونات تكاليف الإقتراض.

حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 مكونات تكلفة الإقتراض والتي تدخل ضمن تكلفة الأصل، حيث أشار النظام المحاسبي المالي لتكاليف الإقتراض بشكل عام دون تحديد أو التفصيل فيها.

3-4 الأصول المؤهلة.

حدد النظام المحاسبي المالي الشروط بالنسبة للأصول المؤهلة برسمة تكاليف الإقتراض وأشار إلى العلاقة المباشرة لهذه التكاليف بالأصل وضرورة أن يتطلب مدة أكثر من 12 شهراً¹، حيث أشار إلى ذلك المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 وبين الأصول المؤهلة والأصول غير المؤهلة بالرجوع إلى ما تتطلبه من فترة لإنجازها.

3-5 الاعتراف بتكاليف الإقتراض.

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 على شروط الاعتراف بتكلفة الإقتراض مثل القياس الموثوق لها، احتمال تحقق منافع مستقبلية، أنواع القروض ومدة حساب تكلفتها. بالإضافة إلى بعض الحالات الخاصة مثل طرق تحميل تكاليف الإقتراضات بشكل عام (دون تحديد أصل معين)². بخلاف ذلك لم يفصل النظام المحاسبي المالي بشكل كافٍ بخصوص شروط رسمة هذه التكاليف.

3-6 بدءاً، تعليق أو إيقاف رسمة تكاليف الإقتراض.

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي بدقة شروط بدء، تعليق أو إيقاف رسمة تكاليف الإقتراض، بالإضافة إلى بعض الحالات الخاصة مثل إنتهاء أجزاء منفصلة لأصل ما عن باقي أجزائه الأخرى. بينما إكتفى النظام المحاسبي المالي بالإشارة إلى إيقاف رسمة تكاليف الإقتراض فقط دون الإشارة إلى تاريخ البدء أو التعليق. لذلك من الضروري أن يتم تحديد هذه التواريخ لأثر هذه التكاليف على البيانات المالية للمؤسسة في سنة تحملها وفي الدورات المستقبلية لها.

¹ الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،

الفقرة 3.126، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 883.

3-7 الإفصاح.

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 على ضرورة الإفصاح على الأقل عن السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص تكاليف الإقتراض وكذا مبلغها المرسمل خلال الفترة والمعدل المستخدم لحساب هذه التكاليف، وهو ما لم يشر له النظام المحاسبي المالي حيث أشار إلى مبلغ التكاليف الملحقه بشكل عام فقط. دون إدراج التفصيل التي نص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 .

4. إنخفاض قيمة الأصول.

تناول هذا المعيار أحد أهم الأحداث الإقتصادية تأثيراً على أصول المؤسسة الإقتصادية وبوجه خاص الأصول المادية، والمتمثل في تدني قيمتها وهذا حرصاً على أن لا تظهر قيمة الأصول أكثر من قيمتها الحقيقية. ونحاول الوقوف على أهم الاختلافات بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 36.

4-1 هدف ونطاق المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى عدم تسجيل الأصول عن قيمتها القابلة للإسترداد، ويوضح معايير معالجة ذلك إن حدث، ويشمل الممتلكات، المعدات والمصانع والأصول غير الملموسة، وبالرجوع للنظام المحاسبي المالي فنلاحظ أنه لم يولي هذه الجزئية أهمية كبيرة بخلاف المعيار المحاسبي الدولي IAS 36.

4-2 مصطلحات المعيار.

تناول المعيار مجموعة من المصطلحات الضرورية لفهم ماتضمنه، مثل القيمة الإستعمالية، مؤشرات إنخفاض قيمة الأصل (الداخلية والخارجية)، وبالرجوع لمحتوى النظام المحاسبي المالي نجد أنه لم يشر إلى أي من هذه المصطلحات والتي تتعلق مباشرة بإنخفاض قيمة الأصول.

4-3 تحديد الأصل الذي إنخفضت قيمته ومؤشرات ذلك.

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 على ضرورة تحديد الأصل الذي انخفضت قيمته بالرجوع إلى بعض المؤشرات الداخلية أو الخارجية، بينما لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى مثل هذه المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها لتحديد أسباب انخفاض قيمة الأصل.

4-4 تحديد المبلغ القابل للإسترداد.

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 مجموعة من العناصر الضرورية لتحديد القيمة القابلة للإسترداد المتعلقة بأي أصل وتتمثل على سبيل المثال لا الحصر أن تكون التقديرات مبنية على إفتراضات معقولة ومقنعة، على أن تكون العوامل الخارجية أكثر في سبب تدني قيمة الأصل، وإستخدام معدلات الإستدلال الإحصائي، حيث لم يحدد النظام المحاسبي المالي مثل هذه المؤشرات بإعتبار أن هذه العملية مبنية على تقديرات ومن شأنها التأثير على البيانات المالية للمؤسسة الإقتصادية وبالتالي التأثير على إتخاذ القرار.

4-5 عكس خسارة إنخفاض القيمة.

يوجد توافق فيما يخص المعالجة المحاسبية بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 36 بخصوص هذه الجزئية.

4-6 الإفصاح.

بخلاف النظام المحاسبي المالي تضمن هذا المعيار متطلبات إفصاح أشمل من تلك التي نص عليها النظام المحاسبي المالي مثل الإفصاح عن مصدر القيمة العادلة (سوق نشط أم غير ذلك)، الأحداث المؤدية للخسارة، بينما إكتفى النظام المحاسبي المالي بالنص على ذكر بعض المعلومات دون تفصيل كاف.

5. الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع.

لقد تم تخصيص هذا المعيار لمعالجة الأصول التي يحتفظ بها لحين التصرف فيها وذلك لخصوصيتها وخصوصية المعالجة المحاسبية لها دون باقي الأصول وسنحاول الوقوف على معالم التوافق والإختلاف بين هذا المعيار والنظام المحاسبي المالي.

5-1 هدف ونطاق المعيار.

يهدف المعيار إلى توضيح معايير المحاسبة عن الأصول المحتفظ بها برسم البيع ويشمل نطاقه الأصول غير المتداولة، ونلاحظ بهذا الشأن أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لهذه الحالة الخاصة.

5-2 مصطلحات المعيار.

تناول المعيار مجموعة من المصطلحات ذات العلاقة بموضوعه والتي لم يدرج النظام المحاسبي المالي أغلبها مثل مجموعة التصرف، الحدث المحتمل، إلزام شراء مؤكد.

5-3 تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة تصرف).

نص معيار التقرير المالي الدولي IFRS 05 على مجموعة من المحددات لتصنيف هذه الأصول كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو لتوزيعها على المالكين، بينما لم يشر إلى ذلك النظام المحاسبي المالي ولا إلى شروط التصنيف الواردة في هذا المعيار.

5-4 الأصول غير المتداولة المستغنى عنها.

أورد هذا المعيار الحالة التي تقرر فيها المؤسسة ترك أو هجر أصل غير متداول حيث لا يتم تصنيفه كأصل محتفظ به للبيع وذلك لأن قيمته الدفترية سوف تُسترد أساساً من خلال الإستمرار في إستخدامه، ونشير هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى هذه الحالة الخاصة.

5-5 الإعراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعة تصرف) المحتفظ بها للبيع.

لقد نص المعيار على مجموعة من المعايير المتعلقة بالإعراف والقياس لهذا النوع من الأصول مثل تكلفة الإعراف الأولي، خسائر القيمة، ونلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يدرج أيّاً من تلك المعايير المتعلقة بمحاسبة هذا النوع من الأصول والتي من دون شك قد تواجه المؤسسة الإقتصادية مما يؤثر على موثوقية التقييم المتعلق بها.

5-6 الإفصاح.

إن عدم إعطاء الإطار الكافي لمثل هذا النوع من الأصول من قبل النظام المحاسبي المالي سيؤثر حتماً على متطلبات الإفصاح المتعلقة بها، حيث نجد أن معيار التقرير المالي الدولي IFRS 05 قد ألزم على ضرورة الإفصاح على أهم المعلومات المتعلقة بتصنيف هذا النوع من الأصول وكذا معايير تقييمها وخسائر القيمة المتعلقة بها.

6. آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

لقد خصص هذا المعيار جزءاً خاصاً بمعالجة الأحداث التي تتم بالعملات الأجنبية ذات العلاقة بالأصول المادية (الأصول غير النقدية)، وفصل فيها حسب الحالات التي قد تواجه المؤسسة، وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي فقد أشار إلى المعاملات التي قد تتم بالعملات الأجنبية دون التفصيل الكافي حيث نص على "تحول التثبيات المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ إستهلاك أو التنازل أو زوال هذه التثبيات". بخلاف ذلك تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS 21 إلى بعض الحالات الخاصة المتعلقة بكل أنواع الأصول أو الالتزامات وبأكثر تفصيل.

خلاصة.

تم من خلال هذا الفصل محاولة الوقوف على أهم معالم الاختلاف والتباين بين ما تضمنته معايير المحاسبة الدولية وبين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي بخصوص معايير محاسبة التثبيات المادية، حيث تم التفصيل في أهم النقاط إختلافاً من أجل رفع الغموض والوقوف حول مدى تبني وتوافق الجزائر من عدمه مع معايير المحاسبة الدولية.

حيث تم التركيز على أهم الإختلافات ذات العلاقة بمعايير محاسبة الأصول المادية والمتمثلة أساساً في التثبيات المادية والمخزونات وبعض الأصول الأخرى، ونلاحظ أنه ومن خلال التحليل أن النظام المحاسبي المالي يختلف ومتطلبات محاسبة الأصول المادية ومعايير المحاسبة الدولية في نقاط كثيرة، ويرجع ذلك إلى البيئة المحاسبية التي تختلف عن ما هو معمول به دولياً ويرجع ذلك لخصوصيات المحيط الإقتصادي الجزائري.

وسنحاول من خلال الفصل الموالي تصور إطار لمعايير محاسبية وطنية للأصول المادية معتمدين في ذلك على النظام المحاسبي المالي كإطار للتصور مع محاكاة المرجعية الدولية في بناء المعايير المحاسبية.



الفصل السادس

نحو إطار مقترح لمعايير محاسبية
جزائرية للأصول المادية

تمهيد:

لقد تضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً يشكل مصدراً لوضع وتطوير المعايير المحاسبية من خلال تناوله هذه المعايير ضمن إطاره التشريعي بخلاف ما هو دولي حيث أن المعايير يمكن أن تصاغ وفقاً لإطار وموضوع معين فالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، تعد أكثر وضوحاً، فهماً وتخصصاً منها النظام المحاسبي المالي.

وبما أن البيئة الإقتصادية الجزائرية لها خصوصياتها لم تكن قادرة على تطبيق كل ما تضمنته معايير المحاسبة الدولية وإنما إقتباس ما يمكن تطبيقه وتكييف الباقي ومتطلبات الواقع، لذلك سنحاول من خلال الفصول السابقة إقتراح إطار لمعايير محاسبية وطنية للأصول المادية.

ونشير هنا إلى أن هذا الإطار المقترح قد تم الإعتماد فيه بشكل كلي على ما تضمنته نصوص النظام المحاسبي المالي التي تم التطرق له سابقاً بالإضافة إلى بعض النقاط التي لم ينص عليها هذا الأخير وتضمنتها المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

المبحث الأول: المعيار المحاسبي المقترح للتبثبات المادية

سيتم التطرق إلى أهم العناصر المنصوص عليها وفقاً للنظام المحاسبي المالي محاولين في ذلك محاكاة الإطار المقترح والمعايير المحاسبية الدولية.

1. هدف المعيار.

هدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للتبثبات المادية وتمثل القضايا الرئيسية له في تحديد شروط الإعتراف وتحديد المبالغ المسجلة لهذا النوع من الأصول ومصاريف إهلاكها وخسائر انخفاض القيمة المتعلقة بها. وكذا متطلبات الإفصاح.

2. نطاق المعيار.

يتناول هذا المعيار الإطار المحاسبي لمعالجة الممتلكات، التجهيزات والمعدات. بإستثناء الحالات التي يشترط أو يسمح فيها للأنظمة سارية المفعول بمعالجة محاسبية أخرى.

أي أن هذا المعيار قد إستثنى بعض الأصول مثل:

- الأراضي الزراعية، الغابات والأراضي المنجمية؛
- المصادر غير المتجددة مثل الإحتياطيات المعدنية، البترول والغاز؛
- التجهيزات والمعدات المتحصل عليها عند عملية الإندماج، الأصول المادية في إطار عقود الإيجار التمويلي.

وبصفة عامة يشمل نطاق هذا المعيار الأصول المقدمة لأجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو الإستعمال للأغراض الإدارية. والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها أكثر من السنة مالية.

3. مصطلحات المعيار.

3-1 **التبثيث العيني:** هو أصل مادي يحوزه الكيان من أجل إنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو الاستعمال للأغراض الإدارية. والذي يفترض أن تستغرق مدة إستعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.

3-2 **منافع إقتصادية مستقبلية:** هي القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة لفائدة المؤسسة.

3-3 **مراقبة الأصل:** هو إمكانية الحصول على منافع إقتصادية مستقبلاً تنتج من هذا الأصل.

3-4 التكلفة: مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يُقدم للحصول على أي عنصر عند تاريخ إقتناؤه/إنتاجه.

3-5 التكلفة الحالية: مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال إقتناء الأصول نفسها أو المطابقة لها في الوقت الحالي، أو مبلغ الخزينة غير المحين الذي يكون لازماً لتسوية إلتزام في الوقت الحالي.

3-6 التكلفة التاريخية: مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ إقتنائها/إنتاجها.

3-7 تكلفة نقطة البيع: تشمل تكاليف نقطة البيع العمولات المدفوعة إلى الوسطاء والتجار، والمبالغ التي تقتطعها الوكالات النظامية، والمعارض والأسواق وكذا حقوق ورسوم التحويل، وتستثني تكاليف نقطة البيع تكاليف النقل والنفقات الأخرى الضرورية لوضع الأصول في السوق.

3-8 مدة الحياة الإقتصادية: المدة المنتظرة من الإستعمال الإقتصادي للأصل من طرف مستعمل أو أكثر، أو هي عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المنتظرة من إستعمال الأصول من طرف مستعمل أو أكثر.

3-9 القيمة الحقيقية (العادلة): المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول أو خصوم بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية.

3-10 خسارة القيمة (الخسائر في منافع الأصل): مبلغ فائض القيمة المحاسبية لأصول على قيمتها واجبة التحصيل.

3-11 سعر البيع الصافي: المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أثناء معاملة تجري ضمن شروط المنافسة الإعتيادية بين الأطراف الذين يكونون على دراية بالموضوع وموافقين، مع طرح تكاليف الخروج.

3-12 القيمة الدفترية (القيمة المسجلة): هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الإهلاك المتراكم وأي خسائر في قيمته.

3-13 القيمة المتبقية: المبلغ الصافي الذي ترتقب مؤسسة ما الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة.

- 3-14 القيمة المحينة: التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.
- 3-15 قيمة المنفعة (القيمة قيد الإستعمال): القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المقبلة المنتظرة من الإستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة منفعتها.
- 3-16 مدة المنفعة (العمر الإنتاجي): هي الفترة الزمنية التي من خلالها تتوقع المؤسسة أن تستخدم فيها الأصول المهتلفة، أو هو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع حصول المؤسسة عليها من الأصل.
- 3-17 الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للمبلغ المهتلف من الأصل على مدى المدة المقدرة حسب مخطط إهلاك ومع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة من الأصل في نهاية هذه المدة.
- 3-18 قيمة الإهلاك (المبلغ القابل للإهلاك): هو تكلفة الأصل أو قيمة أخرى بديلة للتكلفة مطروحاً منها القيمة المتبقية.
- 3-19 القيمة القابلة للتحويل (المبلغ القابل للإسترداد): القيمة العليا بين سعر البيع الصافي لأصول وقيمتها النفعية.
- 3-20 القيمة المحاسبية (المبلغ المرحل): هو المبلغ الذي تدرج على أساسه الأصول في دفاتر المحاسبة المتعلقة بالميزانية بعد خصم مجموع الإهلاكات ومجموع خسارة القيمة لهذه الأصول.

2. شروط الإعتراف.

يتم إدراج عنصر التثبيتات المادية في الحسابات عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
 - للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة وبموثوقية.
- بالإضافة إلى:
- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للمؤسسة برفع المنافع المستقبلية لأصول أخرى قياساً إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم إدراجها والإعتراف بها، بشرط أن لا تتعدى القيمة الدفترية للأصل قيمته القابلة للإسترداد.

- يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماماً في السنة المالية التي تم إستخدامها فيها وعليه لا يتم إدراجها ضمن الحسابات في شكل تثبيات؛
- يتم إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيات إذا كان إستعمالها مرتبط بتثبيات عينية أخرى. وكانت المؤسسة تعتزم إستخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة؛
- ويتم إدراج كافة حسابات الأصول مهما كانت طبيعتها ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات بمعلومات سرية.

3. مبادئ تجميع الأصول العينية والفصل بينها.

تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الإنتفاع بكل منها مختلفة، أو كانت تدر منافع إقتصادية مستقبلية بوتيرة مختلفة، مع ضرورة عدم تجاوز العمر الإنتاجي لهذه الأجزاء العمر الإنتاجي للأصل المتعلق بها.

4. القياس عند الإعتراف الأولي.

يتم إدراج التثبيات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، ويضاف إليها مجموع تكاليف إقتنائها ووضعها في مكانها ومختلف الرسوم والأعباء المباشرة الأخرى. ولا يتم الإعتراف بالمصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الإنطلاق في النشاط.

وتتمثل تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تكلفة العتاد المستعمل، اليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى. مثل المواد الأولية وأعباء الإنتاج المباشرة الأخرى. كما يتم الإعتراف بتكاليف تفكيك المنشآت عند إنتهاء مدة الإنتفاع به أو كلفة تحديد (تهيئة) الموقع إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني أو إقتنائها، إلا في حال كانت تكلفة التفكيك تم تكبدها خلال فترة محددة نتيجة إستخدام الأصل لإنتاج مخزونات خلال تلك الفترة، وهنا يتم تطبيق المعيار المتعلق بمحاسبة المخزونات. إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاماً للكيان.

تسجل عناصر الأصول. محاسبياً وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، أي على أساس تكلفة حيازتها دون اعتبار آثار تغير أو تطور القوة الشرائية لوحدة النقد. وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للإسترجاع والتخفيضات التجارية والتزييلات وغير ذلك من العناصر المماثلة مما يلي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل: حيث تمثل تكلفة شراء أصل سعر الشراء في تاريخ إجراء العملية بعد طرح كل التخفيضات وزيادة الرسوم غير القابلة للإسترجاع والمصاريف المباشرة للحصول على الأصل ومراقبته ووضعه في حالة الإستخدام مثل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ والأتعاب المهنية للمعماريين والمهندسين وتستثنى المصاريف الإدارية العامة والمصاريف الملتزم بها بين نهاية فترة التركيب وإستخدام الأصل بقدراته العادية.
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- الممتلكات المكتسبة مجاناً بالقيمة الحقيقية في تاريخ دخولها في ذمة المؤسسة؛
- السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للتبادل، مع ضرورة وجود الأسس التجارية العادية للمبادلة في جوهر هذه العملية، بالإضافة إلى تحديد القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق؛
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

يتم تقييم الأصول المادية كقاعدة عامة على أساس التكلفة التاريخية كما ذكرنا سابقاً، في حين يمكن حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم، وبالنسبة إلى بعض العناصر يمكن مراجعة التكلفة التاريخية بالإستناد على:

- القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة)؛
- قيمة الإنجاز (تكلفة الإنتاج)؛
- القيمة المحينة (قيمة المنفعة).

يتم إدماج تكلفة الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهراً) قبل أن يستعمل أو يباع في تكلفة هذا الأصل. ويوقف إدماج تكاليف الإقتراض في حالة إنقطاع نشاط الإنتاج كما يتوقف عندما تنتهي عملياً الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل بيعه أو إستعماله. والمبلغ المدمج في تكلفة الأصل المعني يناسب تكاليف الإقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني بعملية الإقتراض.

5. الإعتراف بالتكاليف اللاحقة.

يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة المتعلقة بالتشبيات العينية كأعباء في السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من إسترجاع مستوى نجاعة الأصل. أما في حال كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول (التشبيات المادية) أي

أنه إذا كان من المحتمل أن تؤدي إلى منافع إقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي لنجاعة التثبيت، فإنه يتم الاعتراف بها وتضاف إلى قيمة التثبيت المعني، بشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته القابلة للإسترداد.

ومن بين التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الإقتصادية هي على سبيل المثال:

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
- تحسين قطع الماكينات (الآلات) الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية المؤسسة؛
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملية المعينة سابقاً تخفيضاً جوهرياً.

6. التثبيتات المقتناة في إطار العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

تحول التثبيتات المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ الإستهلاك أو التنازل أو زوال هذه التثبيتات.

7. القياس اللاحق (بعد الاعتراف).

يمكن التمييز بين حالتين للتقييم اللاحق للتثبيتات المادية.

7-1 حسب الحالة المرجعية (التكلفة التاريخية).

يُدرج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول بإعتباره أصلاً بتكلفته منقوصاً منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة.

7-2 معالجة أخرى مرخص بها (نموذج القيمة العادلة).

يرخص للمؤسسة أن تدرج في حسابات التثبيتات المادية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقاً على أساس مبلغها المعاد تقييمه.

وفي إطار هذه المعالجة المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي بإعتباره أصلاً، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوصاً منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. وتتم عملية إعادة التقييم هذه بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية إختلافاً كبيراً عن القيمة التي قد تكون حددت بإستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة إستناداً إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون. والقيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج (المعدات والأدوات) هي أيضاً قيمتها في السوق وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقيم بتكلفتها التعويضية الصافية بعد طرح الإهلاك.

وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها وتتم وفق الحالات التالية:

- إذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الإهلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الإهلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه؛
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات؛
- إذا أبرزت إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل ضمن أعباء السنة التي حدث فيها؛
- تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، وتنتج إذن عن إنخفاض لإحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة؛
- كل إسترجاع لخسارة في قيمة الأصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.

8. الإهلاك.

يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعه مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعه من قبل المؤسسة وهذا في حال كان بالإمكان تحديد القيمة المتبقية بصورة صادقة، وعادة ما تكون هذه القيمة غير مقدرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل الإمتيازات، أو المشاريع ذات الأجل المحدد.

9. طريقة إهلاك:

طريقة إهلاك أي أصل هي إنعكاس لتطور إستهلاك المؤسسة للمنافع الإقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وتوجد أربعة طرق مع ضرورة أن لا تتعارض الطريقة المختارة ومتطلبات التشريع الجبائي المعمول به وهي:

- الطريقة الخطية (الإهلاك الخطي): تقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل؛
- الطريقة المتناقصة: تؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل؛
- طريقة وحدات الإنتاج: يترتب عليها عبء يقوم على الإستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛
- الطريقة المتزايدة: تؤدي إلى عبء يتزايد على طول المدة النفعية للأصل.

وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حال عدم التمكن من تحديد تطور إستهلاك المؤسسة للمنافع الإقتصادية التي يدرها ذلك الأصل بصورة صادقة.

يجب إعادة النظر دورياً في طريقة الإهلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الإقتصادية الناتجة عن تلك الأصول يتم تعديل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة، وفي حالة تبين أن هذه التغيرات أمر ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو أنه كان تغير التقدير المحاسبي، ويتم ضبط المبلغ المخصص لإهلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية. ومن بين العوامل التي تؤدي إلى إعادة النظر في التأكل، محددات قانونية أو تكنولوجية.

ويعتمد في تقدير القيمة المتبقية بالإعتماد على الأصول المماثلة التي وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي وإستخدمت في ظروف مماثلة للأصل، وفي الحالة التي تكون فيها القيمة المتبقية ضئيلة وليست ذات تأثير جوهري فيمكن تجاهلها.

تشكل الأراضي والمباني أصولاً متميزة - طبقاً لمبدأ المعالجة المنفصلة بين الأصول المتميزة- وتعالج كلاً على حدا في المحاسبة حتى ولو تم إقتناؤها معاً. بإعتبار أن البناءات هي أصول قابلة للإهلاك بينما تعد الأراضي على العموم أصولاً غير قابلة للإهلاك، وفي حال شملت تكلفة الأرض على تكاليف التفكيك وتهيئة الموقع فيتم إهلاك هذا الجزء من التكاليف حسب الفترة المحددة.

وتبقى مدة منفعة الأصل التي على أساسها يتم حساب قسط الإهلاك للمؤسسة تقديرها حسب وتيرة إستهلاكها للمنافع الإقتصادية التي يدرها هذا الأصل من خلال إستخدامه، مع ضرورة مواصلة حساب قسط

الإهلاك في حال التوقف أو الإنخفاض في استخدام الأصل بإعتبار أن هناك عدة عوامل أخرى تؤدي إلى حساب الإهلاك.

10. إنخفاض القيمة.

في حال ما إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد حساب الإهلاكات فإن هذه الأخيرة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

11. التسجيل المحاسبي وسير الحسابات للتبittات المادية.

يتناول هذا العنصر أهم الحسابات ذات العلاقة بالتبittات المادية وصولاً إلى التسجيل المحاسبي وسير الحسابات حسب كل حالة.

1-11 حسابات التبittات المادية.

يمكن تصنيف أهم الحسابات الرئيسية للتبittات المادية في الحسابات التالية بشكل منفصل إذا كانت ذات مبالغ مهمة كالآتي:

- 21 الأصول الثابتة العينية.

- الحساب 211 الأراضي؛

- الحساب 212 عمليات إصلاح وتهيئة الأراضي؛

- الحساب 213 البناءات؛

- الحساب 215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية؛

- الحساب 218 التبittات المادية الأخرى.

وعند الإقتضاء يمكن إضافة حسابات أخرى متعلقة بالأصول المادية حسب حاجة المؤسسة مثل:

- معدات النقل؛

- الأغلفة القابلة للإسترجاع؛

- معدات المكتب والإعلام الآلي، أثاث مكتب... إلخ؛

- 232 التبittات العينية الجاري إنجازها؛

- 281 إهلاك التثبيتات العينية ويتفرع حسب نوع الأصل المهلك؛

- 291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية.

11-2 التسجيل المحاسبي وسير الحسابات.

يتم التسجيل المحاسبي للأصول المادية طبقاً للطريقة التي تم حيازتها بها وتفيد في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصول العينية تحت رقابة المؤسسة، ويمكن تفصيلها في الآتي:

11-2-1 الأصول المادية في شكل مساهمات: يسجل الأصل المادي في الحساب الفرعي لحساب 21

(التثبيتات العينية) ويقابله في الجانب الدائن رأس المال (القسم الفرعي لحاسب 10) أو لحساب الشركاء عمليات متعلقة برأس المال (القسم الفرعي لحساب 45 مجمع والشركاء).

11-2-2 الأصول المادية المشتراة: يسجل الأصل المادي في الحساب الفرعي لحساب 21 (التثبيتات العينية)

ويقابله في الجانب الدائن (الحساب 40 الموردون) أو حسابات معينة أخرى.

11-2-3 الأصول المادية المنتجة من طرف المؤسسة: يسجل الأصل المادي في الحساب الفرعي لحساب 21

(التثبيتات العينية) ويقابله في الجانب الدائن (الحساب 73 الإنتاج المثبت) وهذا عند الإنتهاء الكلي من إنتاج الأصل. كما يسجل في الحساب 73 في الجانب الدائن مبلغ المصاريف الملحقه الداخلية التي تتحملها المؤسسة بمناسبة إقتناء التثبيت مثل النقل، التركيب... إلخ.

11-2-4 التثبيتات المادية الجاري إنجازها: تهدف هذه الحسابات إلى إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير

مكتملة في تاريخ إنتهاء السنة المالية وكذا التسبيقات والمدفوعات على الحساب، التي تقدمها المؤسسة للغير من أجل إقتناء تثبيت مادي ما.

ويتم ترصيد هذه الحسابات عندما يصبح التثبيت جاهزاً لوضعه في الخدمة مع ما يقابله في حساب التثبيتات

(الحساب 21)، علماً أنه لا يطبق أي إهلاك على التثبيتات الجاري إنجازها لكن يجب إثبات أية خسارة في القيمة

إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية نظراً لتغير التقديرات أثناء إنجاز الأشغال.

وتصنيف المعالجة المحاسبية للتثبيتات الجاري إنجازها من خلال الأطراف القائمة بأشغال الإنجاز، ويوجد على

العموم مجموعتين من التثبيتات الجاري إنجازها تتمثل في:

11-2-5 التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة مسندة للغير: يتم تسجيل التثبيتات المسند إنجازها إلى الغير والتي لم يتم الإنتهاء منها في نهاية السنة المالية في شكل تثبيتات جاري إنجازها في مقابل حساب الأطراف الأخرى المعنية (حساب الصنف 04) وهذا على أساس الفواتير أو كشوف حسابات تقدم الأشغال، تقدمها هذه الأطراف.

كما قد تقدم المؤسسة تسبيقات ومدفوعات على الحساب عن طلبيات التثبيتات ويتم تقييد هذه التسبيقات والمدفوعات على الحساب للغير في إطار إقتناء تثبيات في قسم فرعي للحساب (23) التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبيات بالتثبيات). ويمكن للمؤسسة تسجيل هذه التسبيقات في الحساب الفرعي للحساب 40 الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات على الحساب شريطة ترصيدا في نهاية السنة المالية بالحساب 23 بهدف تقييده ضمن أصول المؤسسة في الميزانية تحت عنوان تثبيات.

11-2-6 التثبيتات التي تنشئها المؤسسة بوسائلها الخاصة: تسجل التثبيتات التي تنشئها المؤسسة بوسائلها الخاصة والتي لم يتم الإنتهاء منها عند إنتهاء السنة المالية، في شكل تثبيات جار إنجازها في مقابل حساب 73 الإنتاج المثلث وهذا بالنسبة إلى تكلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها (بعد تسجيل الأعباء في حسابات الأعباء المناسبة لحسابات الصنف 06).

11-2-7 إهلاك التثبيتات: تقييد إهلاكات التثبيتات المادية في الجانب الدائن للحساب 28 إهلاك التثبيتات ويتم تقسيم وتفصيل هذا الحساب حسب نفس مستوى تفصيل الحساب 21 التثبيتات العينية.

وفي المقابل تسجل مخصصات الإهلاك كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات وفي حال التنازل عن التثبيتات أو نزع ملكيتها أو زوالها فإن حسابات الإهلاك المتعلقة بها تحول إلى الحساب 21 المعني. أي يتم ترصيد حساب مجمع الإهلاك مع حساب الأصل المعني وتحتلك التثبيتات المادية على أساس مدة نفعيتها المقدرة من طرف المؤسسة أي على أساس وتيرة تدفق المنافع الإقتصادية منها للمؤسسة.

11-2-8 خسائر القيمة عن التثبيتات: يتم إعتداد الحساب 29 خسائر قيمة الأصول الثابتة، عند ثبوت خسارة في القيمة والذي يتفرع حسب طبيعة الأصل المادي المعني مقابل جعل الحساب 68 مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الثابتة، مديناً.

يتم في نهاي كل سنة مالية إعادة تسوية حساب خسائر القيمة بما يلي:

11-2-8-1 حالة زيادة خسارة القيمة:

- الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يزداد مبلغ خسارة القيمة؛

- الجانب الدائن الحساب 29 عند زيادة مبلغ الخسارة.

11-2-8-2 حالة إنخفاض خسارة القيمة: بتخفيض قيمة الحساب 29 عن طرق الحساب 78 استرجاع

تكاليف الإستغلال، كما يستخدم هذا الحساب عند الإلغاء الكلي أو الجزئي لمبلغ خسارة القيمة. و تتم معالجة انخفاض وإرتفاع قيمة الأصول كل على حدا، أي دون الخلط بين أي بند من بنود التثبيتات المادية التي تشهد إرتفاعات أو إنخفاضات في قيمتها.

ويظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الإهلاك وخسائر القيمة، وفي تاريخ بيع التثبيت تسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقاً في شكل إنخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباتها في حساب النتائج نتيجة عملية التنازل عن التثبيت.

11-2-9 المعالجة المحاسبية للتنازل عن التثبيتات: بالنسبة للأرباح أو الخسائر المتأتية من الإستغناء عن تثبيت

عيني أو خروجه، تحسب بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل، ويدرج هذا الفارق في الحسابات كمنتوج أو كأعباء في الحساب (65) القسم الفرعي لنواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية) أو في الحساب (75) القسم الفرعي عن فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية).

12. إلغاء الإعراف.

يحذف التثبيت العيني من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الإستعمال بصورة دائمة، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة إقتصادية مستقبلية لا من إستعماله ولا من خروجه لاحقاً. ويتم تحديد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل، وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج. وتطبق القواعد نفسها في حال تخلي المؤسسة عن أنشطتها (التوقف عن النشاط وحل المؤسسة).

بالإضافة إلى حالة الأصول التي استبعدت ويحتفظ بها لحين التصرف بها يجب أن تقيد بالقيمة الدفترية في تاريخ الإستبعاد من الإستخدام، واختبار وجود أية خسائر قيمة متعلقة بها بالرجوع للمعيار المحاسبي المتعلق بإنخفاض قيمة الأصول.

13. الإفصاح.

هناك معياران أساسيان - بشكل عام وبالنسبة لكل العناصر - يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق وهما:

- الطابع الملائم للإعلام؛

- الأهمية النسبية للمعلومة.

وهذا من أجل تحديد المعلومات الواجب إدراجها ضمن الملاحق والكفيلة بالتأثير على الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.

يشمل الملحق على المعلومات الآتية حول القواعد والطرق المحاسبية المتعلقة بمحاسبة التثبيتات المادية متى كانت هامة وتمثل في:

- مدى مطابقة أو عدم المطابقة للمعايير وكل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها؛

- بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية ولا سيما:

✓ في مجال تقييم إهلاكات؛

✓ في مجال تقييم التثبيتات المادية في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.

- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.

كما توجد مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل لعناصر التثبيتات المادية وتضم على وجه الخصوص ما يلي:

- بيان الأصل المثبت بالنسبة إلى كل باب للمخزونات والمدخولات والتحويلات من فصل إلى فصل؛

- بيان الإهلاك وخسائر القيمة مع توضيح أنماط الحساب المستعملة والمخصصات والإستئافات التي تمت خلال السنة المالية؛

- ذكر المعلومات من حيث التكلفة التاريخية بالنسبة إلى التثبيتات المعاد تقييمها وذلك بإبراز مكملات القيمة والإهلاكات الإضافية ذات الصلة بها؛

- مبلغ الفوائد والمصاريف الملحققة المندرجة عند الإقتضاء ضمن تكلفة إنتاج التثبيتات؛

- وصف منتوجات وأعباء التنازل عن التثبيتات المادية.

الفصل السادس: نحو إطار مقترح لمعايير محاسبية جزائرية للأصول المادية

ويمكن إضافة الجداول التالية حول تطور التثبيتات المادية الذي يمكن إيرادها ضمن ملاحق الكشف المالية:

الجدول رقم (1.6): يبين تطور التثبيتات المادية

الفصل أو القسم*	ملاحظات*	القيمة الإجمالية عند إفتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية*	إنخفاضات السنة المالية*	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيت العيني					

الجدول رقم (2.6): جدول الإهلاكات

الفصل أو القسم	ملاحظات*	إهلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في محصنات السنة المالية	إنخفاضات في العناصر الخارجية	إهلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
التثبيتات العينية					

الجدول رقم (3.6): خسائر القيمة في التثبيتات

الفصل أو القسم	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	إرتفاع خسائر القيمة خلال السنة المالية	إسترجاع في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
التثبيت العيني					

* يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

* يسمح ببيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق مثال طريقة التقييم.

* يظهر عادة عند إقتناء أو إنتاج أصول جديد.

* يظهر عادة عند القيام بعمليات بيع أو إنفصال أو عمليات الوضع خارج الخدمة أو التنازل.

* يسمح ببيان المعلومات المتعلقة بنسب الإهلاك المستعملة وأية تعديلات طرئة عليها.

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي المقترح للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

سنتناول في إطار هذا المعيار المقترح أهم العناصر وفقاً لما تضمنه النظام المحاسبي المالي بالإعتماد على المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02).

1. هدف المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ وتمثل أساساً في تحديد شروط الاعتراف وتحديد مبلغ التكلفة المسجلة لهذا النوع من الأصول والاعتراف اللاحق به كمصرف ومختلف صيغ التكلفة بما في ذلك أي خسائر إنخفاض في قيمته وصولاً إلى متطلبات الإفصاح.

2. نطاق المعيار.

يشمل نطاق هذا المعيار المخزونات المتمثلة أساساً في تلك الموجهة للبيع في إطار الإستغلال العادي أو تلك التي في إطار الإنتاج ومختلف المواد واللوازم الموجهة للإستهلاك خلال العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمات. أي أنه لا يشمل:

- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي؛
- تجار ووسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزوناتهم بالقيمة العادلة؛
- منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي والمعادن والمنتجات المعدنية.

3. مصطلحات المعيار.

3-1 صافي القيمة القابلة للتحقق (قيمة الإنجاز الصافية): هي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.

3-2 القيمة الحقيقية (العادلة): المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية.

3-3 المخزونات: هي السلع المقتناة والمحتازة لبيعها، بما في ذلك على سبيل المثال البضائع التي يشتريها بائع التجزئة ويحوزها لبيعها، أو الأراضي أو أي أملاك عقارية تتم حيازتها لغرض بيعها. كما تشمل المنتجات تامة الصنع أو الأشغال قيد الإنجاز كمنتجات من المؤسسة وتشمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الإستعمال في طريق الإنتاج. بالإضافة إلى أنها أصول:

- تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري؛
- قيد الإنتاج وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري؛
- مواد أولية أو لوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات؛
- المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات هي تكلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد بإحتساب المنتجات المناسبة لها.

وتجدر الإشارة إلى أنه:

- يصنف التغليف ضمن أحد الأصناف بحسب درجة إعداده ومنشئه؛
 - لا تظهر السلع أو المواد التي إتخذ بشأنها قرار بالتثبيت في المخزونات وتصنف ضمن التثبيتات.
- ويتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل وإنما تبعاً لوجهته أو إستعماله في إطار نشاط المؤسسة.

4. تكلفة المخزون.

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها وتمثل في:

- 4-1 تكاليف الشراء: وتشمل تكاليف المشتريات، المواد القابلة للإستهلاك والمصاريف المرتبطة بالمشتريات...؛
- 4-2 تكاليف التحويل (الإنتاج): وتشمل مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة بإستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي إستعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة.

ونشير هنا أنه في حالة وجود عدة منتجات تنتج من عملية إنتاج واحدة أي أن تكاليف الإنتاج لا يمكن فصلها بشكل واضح لكل منتج، في هذه الحالة يتم توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة منطقية ويتوجب الإنتظام في

عملية التوزيع من فترة لأخرى. بإستخدام أسلوب القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كأساس للتوزيع. وفي حال وجود منتجات ثانوية ذات أهمية نسبية متدنية، حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسية لتحديد تكلفة هذه الأخيرة.

4-3 تكلفة المخزون في المؤسسات الخدمية: هي تكلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد بإحتساب المنتجات المناسبة لها. أي أنه في حالة القيام بتقديم الخدمات فإن المخزونات تدرج كلفة الخدمة التي لم تقم المؤسسة بإدراج المنتجات المطابقة لها (المقابلة لها) في دفاتر المؤسسة، أي يتم الإعتراف بالتكلفة المقدرة للخدمات التي لم تقم المؤسسة بها إلى حين تحقيق العوائد المقابلة لها.

وتتكون تكلفة المخزون لهذا النوع من المؤسسات بشكل أساسي من اليد العاملة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة المتعلقة بالخدمة، كما تتضمن المصاريف الأخرى لإنجاز الخدمة مثل المواصلات.

وعندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأخيرة (الأصول المساوية).

وفي حالة ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل مخزونات (من غير التموينات) يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي تطبقه المؤسسة في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.

تحول المخزونات المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ الإستهلاك أو التنازل أو زوال هذه المخزونات.

بالنسبة إلى الحالة الخاصة بتقييم بالمنتجات الزراعية حيث يتم تقييمها عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصاً منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. وتثبت أية خسارة أو ربح متأتيتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصاً منها التكاليف التقديرية لنقطة البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها الربح أو الخسارة، وهذه تكلفة المخزون عند المباشرة بتطبيق المعيار الخاص بالمخزونات بعد الحصاد.

4-4 المصاريف العامة والمصاريف المالية: يتم إدماج تكلفة الإقراض المنسوبة مباشرة إلى إقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهراً) قبل أن يستعمل أو يباع في تكلفة هذا الأصل (الإستثمار العقاري). ويتوقف إدماج تكاليف الإقراض في حالة إنقطاع نشاط الإنتاج كما يتوقف عندما تنتهي عملياً الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل بيعه أو إستعماله. والمبلغ المدمج في تكلفة الأصل المعني يناسب تكاليف الإقراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني بعملية الإقراض. كما يتم الإعتراف بالمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى تكلفة المخزون.

5. أساليب قياس التكلفة.

وبالنسبة لطريقة حساب التكاليف فيتم حسابها إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس التكاليف المحددة مسبقاً (التكاليف الموحدة القياسية)، التي تتم مراجعتها بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية.

6. طرق تحديد التكلفة.

يتم تقييم السلع المتعاوضة (المتجانسة) عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بإعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة.

يجب إستخدام نفس أسلوب وطريقة تحديد تكلفة المخزون لكل مجموعة من بنود المخزون المتشابهة في طبيعتها ومجال إستخدامها، إلا أنه يمكن إستخدام طرق وأساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة، ولا يمكن إستخدام طرق مختلفة من طرق تحديد التكلفة بسبب إختلاف المواقع الجغرافية أو بسبب إختلاف قوانين الضريبة من منطقة لأخرى.

7. أنظمة جرد المخزون.

يتم الإختيار والمفاضلة بين طريقة المتابعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات والمتمثلة في طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد غير الدائم (الجرد المتناوب) وتعود المفاضلة بين هاتين الطريقتين حسب إحتياجات وقرار التسيير في المؤسسة.

8. التقييم اللاحق للمخزونات.

عملاً بمبدأ الحيطة والحذر فإن المخزونات يتم تقييمها بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية. وعلى أساس ذلك يتم إدراج أية خسارة في قيمة المخزونات في حساب النتائج كعبء عندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة (متجانسة) فئة بفئة.

وفي حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها لأطراف خارجية فيتم في هذه الحالة الإعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق وذلك في حدود الكميات المتعاقد علي بيعها.

ونشير إلى ضرورة عدم تخفيض قيمة المواد الخام أو المهملات التي تدخل في إنتاج سلعة ما. إذا كان من المتوقع أن سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة أو أعلى من التكلفة. وفي حال كانت تكلفة البضاعة ستتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقيق فيتم في هذه الحالة تخفيض قيمة مخزون المواد الخام بالفرق.

وفي حالة الإحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقيق لنهاية الفترة المالية الموالية. حيث يتم إعادة تقييم هذا المخزون وفي حالة إرتفاع القيمة القابلة للتحقيق عن قيمة المخزون في الفترة السابقة فيتم الإعتراف بالزيادة ويتم زيادة قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقيق الجديدة.

9. التسجيل المحاسبي وسير الحسابات لصنف المخزونات.

يؤخذ بمعيارين لتصنيف المخزونات على العموم في إطار مدونة حسابات المخزونات وتتمثل في:

- حسب الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضائع المباعة على حالها)؛
- حسب طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل مؤسسة حسب إحتياجاتها الداخلية للتسيير.

أما على المستوى المحاسبي فيتم الأخذ بمبدأ الفصل بين:

- البضاعة المشتراة بهدف إعادة بيعها على حالها (الحساب 30)؛
- المواد الأولية والتوريدات (الحساب 31) التي يتم شراؤها بهدف تحويلها وإدخالها ضمن تكلفة المنتجات النهائية؛
- التموينات الأخرى (الحساب 32)، ويضم هذا الحساب المواد واللوازم القابلة للإستهلاك، التغليفات، وباقي المواد المستخدمة في دورة الإستغلال بشكل عام؛
- سلع قيد الإنتاج (الحساب 33)؛
- خدمات قيد الإنتاج (الحساب 34)؛
- المنتجات التي تصنعها المؤسسة (الحساب 35)، ويضم الحساب (355) المنتجات تامة الصنع، (351) المنتجات الوسيطة، (358) المنتجات المتبقية أو مواد الإسترجاع؛

- المخزونات المتأتية من التثبيتات (الحساب 36)، ويتمثل على وجه الخصوص في العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية؛
- المخزونات التي تراقبها المؤسسة ولكن لا تحوزها مادياً عند إقفال السنة المالية المخزونات المودعة أو المستودعة والمخزونات السائرة في الطريق (الحساب 37).

9-1 الإدراج في الحسابات في إطار الجرد المتناوب.

ويمكن التفصيل في هذا العنصر حسب تصنيف وطبيعة المخزون كالاتي:

9-1-1 تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة:

- 9-1-1-1 خلال الفترة المحاسبية: يقيد الحساب 38* المتعلق بالمشتريات المخزنة في الجانب المدين بمبلغ المشتريات والمصاريف الملحق بها، وفي الجانب الدائن تقيد حسابات الموردين أو حساب الخزينة، وفق إحتياجات الإعلام والتسيير. دون تسجيل أية عملية لدخول المشتريات لمخازن المؤسسة خلال الفترة.
- 9-1-1-2 في نهاية الفترة المحاسبية: بعد إجراء الجرد خارج المحاسبة (الجرد المادي للمخزونات) يتم القيام بالمراحل الثلاثة التالية لإثبات أرصدة المخزون:
 - الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة (مخزون أول مدة) بجعل حسابات المخزون* في الجانب الدائن، بالمقابل جعل الحساب 60 مشتريات مستهلكة في الجانب المدين؛
 - ترصيد الحساب 38 مشتريات مخزنة في الجانب الدائن، وفي المقابل جعل حساب 60 مشتريات مستهلكة في الجانب المدين؛
 - معاينة مخزونات نهاية الفترة بجعل حسابات المخزون في الجانب المدين (الحسابات 30،31،32)، وفي المقابل الحساب 60 في الجانب الدائن.

* يتفرع الحساب 38 بنفس التصور الخاص بالحساب 60 مثلاً الحسابات 380، 381، 382 تقابلها الحسابات 601، 602، 600.

* وتمثل هذه الحسابات في 30،31،32.

9-1-2 تسجيل المنتجات تامة الصنع أو قيد الإنتاج:

9-1-2-1 خلال الفترة المحاسبية: لا يتم تسجيل أية كتابات خصوصية في الصنف 3، (العناصر الضرورية

للإنتاج يتم تسجيلها حسب طبيعتها في حسابات الأعباء)؛

9-1-2-2 في نهاية الفترة المحاسبية: بعد إجراء الجرد خارج المحاسبة (الجرد المادي للمخزونات) يتم القيام

بالمراحل الثلاثة كما هو الشأن للتموينات والبضائع المستهلكة كما يلي:

- الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة ترصيد الحساب 33، 34، 35. في الجانب الدائن، وفي

المقابل جعل حساب 72 الإنتاج المخزن في الجانب المدين؛

- معاينة مخزونات نهاية الفترة بجعل حسابات المخزون في الجانب المدين (الحسابات 33، 34، 35)، وفي المقابل

الحساب 72 في الجانب الدائن.

9-2 الإدراج في الحسابات في إطار الجرد الدائم:

تتيح هذه الطريقة المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على التحديد السريع لوضعية الحسابات، كما تساعد هذه

الطريقة فيما يخص المنتجات التامة الصنع، بإجراء تناسب مباشر بين تكاليف المخزونات المباعة والعائدات المتعلقة بها

ويمكن التطرق لها كما يلي:

9-2-1 تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة:

9-1-2-1 خلال الفترة المحاسبية: يقيد الحساب 38 المتعلق بالمشتريات المخزنة في الجانب المدين بمبلغ

المشتريات والمصاريف الملحق بها، وفي الجانب الدائن تقيد حسابات الموردين أو حساب الخزينة. ويتم التسجيل

المحاسبي لدخول التموينات إلى مخازن المؤسسة خلال الدورة بتقيد الحسابات (30، 31، 32) في الجانب المدين

وفي المقابل ترصيد الحساب 38، وفي حالة الإستهلاك أو إستعمال إحدى هذه الحسابات تقيد قيمة الإستهلاكات

في الجانب المدين للحساب 60 المشتريات المستهلكة في المقابل جعل الحساب المعني للمخزون دائناً.

9-1-2-2 في نهاية الفترة المحاسبية: بعد التحليل تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي المقدر وبينما

هو مسجل محاسبياً في حسابات المخزون (30، 31، 32، 35) وذلك لتقيد مبلغ هذه الحسابات بالقيمة المثبتة

في الجرد المادي. حيث يمكن التمييز بين نوعين من الفوارق:

- تثبت الفوارق المبررة والتي ينظر لها على أنها عادية في مقابل الحسابات 60 أو 72؛

- تسجل الفوارق الأخرى (غير المبررة) في الحساب 657 الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري، أو الحساب 757 منتوجات إستثنائية عن عمليات التسيير، وهذا حسب طبيعة هذه الفوارق.

9-2-2 تسجيل المنتجات تامة الصنع أو قيد الإنتاج:

9-2-2-1 خلال الفترة المحاسبية: يتم تسجيل أية حركة لحسابات المخزون المتمثلة في (35، 34، 33) حيث تقيد في الجانب المدين عند إدراجها مخازن المؤسسة (السلع أو المنتجات) وفي المقابل يقيد الحساب 72 إنتاج مخزن في الجانب الدائن، وفي حالة خروج المخزونات تقيد حساباتها المعنية في الجانب الدائن وذلك يجعل الحساب 72 في الجانب المدين.

9-2-2-2 في نهاية الفترة المحاسبية: بعد التحليل تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي، المقدر بشكل خارج عن المحاسبة، وبين المخزون الظاهر في الجانب المدين في حسابات المخزون (30، 31، 32، 35)، وذلك لتقيد مبلغ هذه الحسابات بالقيمة المثبتة في الجرد المادي. كما يسجل بوجه عام الزيادة أو النقصان في الجرد في الحساب 72 (إنتاج مخزن أو منتقص من المخزون).

وتكون المخزونات المودعة أو المستودعة أو الجاري توصيلها موضع الإدراج في المحاسبة في الحساب 37 مخزونات في الخارج، إلى أن يتم إستلامها في مخازن المؤسسة أو إلى نهاية العملية (في حال إيداعها للبيع) وفي نهاية الفترة إذا لم يتم ترصيد هذا الحساب (37) تعد المؤسسة جدولاً مفصلاً يتضمن المخزونات المماثلة.

9-3 خسائر القيمة عن المخزونات.

عند تشكيلها تقيد خسائر القيمة عن المخزونات في الجانب الدائن لحساب 39 وفي المقابل المدين حسابات المخصصات المعنية الحساب (68). وفق طبيعة العناصر المخزنة التالية:

- خسائر قيمة مخزونات البضائع؛
- خسائر قيمة مخزونات المواد الأولية واللوازم؛
- خسائر قيمة التموينات الأخرى؛
- خسائر قيمة مخزونات البضائع؛
- خسائر قيمة مخزونات قيد الإنتاج؛
- خسائر قيمة مخزونات المنتوجات.

ويتم تسوية حساب خسائر القيمة الخاص بطبيعة كل العناصر المخزنة في نهاية كل سنة مالية كما يلي:

- زيادة مبلغ المؤونة من خلال جعل حساب المخصصات (الحساب 68) في الجانب المدين حسب عناصر المخزون المعنية بهذه؛
- تخفيض مبلغ المؤونة من خلال تقييد في الجانب الدائن للحساب 78 (بنفس مستوى الحساب المستخدم للمخصص) إذا صارت خسارة القيمة بدون موضوع جزئياً، كما يستخدم إذا كان مبلغ المؤونة ملغى كلياً.
- وتجدر الإشارة إلى أنه يتم ترصيد الحساب 39 بطرحه من بلغ المخزونات المعنية عند إخراجها من أصول المؤسسة. كما تظهر حسابات المخزون بالقيمة الصافية بعد طرح خسائر القيمة.

10. الإفصاح.

يتم إدراج أية معلومات إضافية ضمن الملاحق والتي يمكن أن تزيد من فهم محتوى الكشف المالية ومن شأنها أن تؤثر على حكم مستخدم هذه الأخيرة. وبالنسبة للمعلومات الواجب إدراجها في ملاحق القوائم المالية بخصوص المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ ما يلي:

- الإفصاح عن الطريقة المستخدمة لتقييم المخرجات من المخزون أو متابعتها مبينة في الملاحق؛
- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الإختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛
- مبلغ الفوائد والمصاريف الملحقه المدرجة عند الإقتضاء في تكلفة إنتاج المخزونات والسلع التي أنتجتها المؤسسة؛
- القيام فيما يخص كل فصل من فصول المخزونات، بيان الفرق عندما يكون هذا الفرق ذا مبلغ هام بين:
- تقييمها حسب الطريقة المتبعة من جهة؛
- تقييمها على أساس سعرها الأخير في السوق المعروف عند إقفال الحسابات من جهة أخرى.
- خسارة القيمة الإستثنائية للمخزونات.

المبحث الثالث: المعيار المحاسبي المقترح لعقود إيجار- التمويل

ستناول في إطار هذا المعيار المقترح أهم العناصر وفقاً لما تضمنه المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17). والنظام المحاسبي المالي. وسيتم التركيز فقط على محاسبة هذا النوع من العقود بالنسبة للمستأجر بإعتبار أنه يترتب عنها أصل مادي.

1. هدف المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لعقود إيجار- التمويل وتمثل القضايا الرئيسية له في تحديد شروط تصنيف العقود وتحديد المبالغ الواجب الإعتراف بها لدى كل من المؤجر والمستأجر بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح المتعلقة بهما.

2. نطاق المعيار.

يشمل نطاق هذا المعيار بشكل أساسي معايير المحاسبة عن عقود الإيجار التمويلية، دون غيرها من عقود الإيجار.

3. مصطلحات المعيار.

3-1 عقد الإيجار: هو عبارة عن إتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق إستعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة.

3-2 عقد إيجار تمويل: هو عقد إيجار يترتب عليه عملية تحويل شبه كلي المخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها (أي يتضمن خيار الشراء بعد إنتهاء مدة العقد).

3-3 عقد إيجار بسيط: كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار-التمويل.

3-4 معدل الفائدة الضمني: هو سعر الخصم (معدل التحيين) عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل مجموع القيمة الإجمالية للدفعات الدنيا للإيجار والقيمة المتبقية مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر.

3-5 معدل الإقتراض الهامشي*: وهو معدل الفائدة الذي يمكن أن يدفعه المستأجر في عقد إيجار مشابه، أو أنه السعر الذي كان سيتحمله المستأجر عند بدء عقد الإيجار لغرض إقتراض أموال من أجل شراء الأصل على مدى فترة مماثلة وبنفس الضمانات.

3-6 الحد الأدنى لدفعات الإيجار: هي المبالغ التي يدفعها المستأجر طيلة عقد الإيجار، بإستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها وإستردادها بالإضافة إلى ما يلي:

✓ بالنسبة للمستأجر: أية مبالغ مضمونة من قبله أو من قبل طرف مرتبط به؛

✓ بالنسبة للمؤجر: أي مبلغ للقيمة المتبقية المضمونة له من قبل أي من:

- المستأجر؛

- طرف مرتبط بالمستأجر؛

- طرف ثالث مستقل وله القدرة المالية على الوفاء بهذا الضمان.

غير أنه إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار، أي عند بدء عقد الإيجار فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار يشمل الحد الأدنى من المبالغ المستحقة الدفع طيلة مدة عقد الإيجار بالإضافة إلى الدفعة المطلوبة لممارسة حق الشراء هذا.

3-7 القيمة المتبقية: المبلغ الصافي الذي ترتقب مؤسسة ما الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة.

3-8 مدة عقد التأجير: هي المدة الغير قابلة للإلغاء والتي تعاقد فيها المستأجر والمؤجر لإستئجار الأصل بالإضافة إلى أي فترات أخرى يكون فيها الحق للمستأجر إختيار إستمرارية الإستئجار مقابل دفعات أخرى أو بدونها مع وجود تأكيد موثوق عند بدأ العقد أن المستأجر سوف يمارس حقه وفق ذلك الخيار.

3-9 بدء مدة عقد الإيجار: هو التاريخ الذي يحق للمستأجر ممارسة حقه في إستخدام الأصل المؤجر وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار. أو هو إلزام الأطراف المتعاقدة بالأحكام الرئيسية لإتفاقية الإيجار في تاريخ:

- عقد الإيجار يصنف كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي؛

- في حال عقد الإيجار التمويلي، المبلغ المعترف به في بداية عقد الإيجار كبند محدد.

* سعر الفائدة التفاضلي.

3-10 خيار الشراء التحفيزي: في حال تضمن عقد الإيجار هذا البند يكون للمستأجر الحق في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بالسعر المحدد لذلك في العقد، وخيار الشراء التحفيزي هو إختيار للمستأجر والإزامي للمؤجر.

4. تصنيف عقود الإيجار.

يصنف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلاً من شكل العقد أو صيغته، والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل:

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد إنقضاء مدة الإيجار؛
 - عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول بإستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار؛
 - مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الإقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية؛
 - في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا الحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل للقيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛
 - الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها أي تعديلات كبيرة.
 - بالإضافة إلى بعض الحالات التي يمكن على أساسها تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي وهي:
 - إذا تضمن العقد إعطاء الحق للمستأجر في إلغاء العقد مع تحميله الخسائر التي تنجر عن إلغاء العقد؛
 - إذا كان للمستأجر الحق في إعادة الأصل موضوع العقد لفترة ثانية بعد إنتهاء فترة العقد الأولى وبقيمة إستئجار تقل عن سعر الإستئجار في السوق (خوافز إعادة الإستئجار)؛
 - إذا تحمل المستأجر الخسائر الناجمة عن تغير القيمة العادلة للأصل موضوع عقد الإيجار.
- مع ضرورة إعادة النظر في حال تم تغيير شروط عقد الإيجار لاحقاً إلى درجة يصبح فيها لعقد الإيجار تصنيف مختلف من بدايته فيتم معاملة ذلك على أنه قد تم الدخول في عقد إيجار جديد.
- عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد إنتهاء مدة الإيجار لا يمكن إعتبارها عقود إيجار تمويل، والمدفوعات الأصلية التي من المحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقاً) تحتلك على مدى مدة عقد الإيجار طبقاً للمنافع المكتسبة.

وفي الحالة التي تتضمن عقود إيجار أراض ومبان معاً فيجب معاملتها بشكل منفصل ويكون تصنيف عقد الإيجار حسب توفر شروط التصنيف لكل من المباني والأراضي. وفي حال تم معاملة عقد الأراضي والمباني بطريقة منفصلة فيتم توزيع أعباء الإيجار بالتناسب والقيمة العادلة لكل عنصر على حدة (الأراضي والمباني)، وإذا كان غير ممكن إجراء التوزيع بشكل موثوق يتم معاملة العقدين على أنهما عقود إيجار تشغيلية أو تمويلية. أما في حال كان مبلغ الإعتراف المبدئي المتعلق بعنصر الأراضي غير مهم يمكن معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف العقد وهذا اعتماداً على المبلغ والعمر الإنتاجي للمبنى فقط.

5. عقد الإيجار في القوائم المالية.

يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع إحترام مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.

يدرج الملك المؤجر (الأصل المستأجر) في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمناً. ويتم تحديد القيمة المحينة بالمعدل الضمني للعقد وإن لم يوجد فبمعدل فائدة الإستهانة الهامشية للمستأجر. ويتم تضمين المدفوعات الدنيا للقيمة المحينة لإعادة الشراء (قيمة رفع خيار الشراء) في نهاية الإيجار هذا إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد بأن خيار الشراء يكون مرفوعاً. بالإضافة إلى ذلك يتم إدراج الإلتزام بدفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس المبلغ في خصوم الميزانية وهذا بهدف مقابلة الإستخدامات بالموارد.

6. عمليات البيع وإعادة الإستئجار.

يدرج في الحسابات عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة، وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار.

7. عقود إيجار_ تمويل المبرمة في إطار العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ إستهلاك أو التنازل أو زوال هذه الأصول.

8. التسجيل المحاسبي وسير الحسابات في إطار عقد الإيجار التمويلي.

تظهر التثبيات في مجال الإيجار التمويلي والتي لا تعود ملكيتها -قانوناً- للمؤسسة ولكنها تستجيب لتحديد أصل في شكل تثبيات عينية بالنسبة للمستأجر، ويقابلها في أصول المؤجر في شكل حسابات حقوق متعلقة بالتثبيات في إطار عقد الإيجار التمويلي.

ويتم التسجيل المحاسبي عند المستأجر بمجرد دخول الأصل محل عقد الإيجار التمويلي تحت مراقبة المستأجر يسجل في الجانب المدين لحساب 21 التثبيات المادية حسب نوع الصنف الذي ينتمي إليه. ويقابله في الجانب الدائن حساب 167 ديون عقد إيجار التمويل. وعند تسديد الأتاوى المنصوص عليها في العقد يسجل مبلغ الإتاوة في الجانب الدائن لحساب الخزينة. ويقابله في الجانب المدين الحساب 167 الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل بالجزء المسدد من المبلغ الرئيسي من جهة، والحساب 661 المصاريف المالية بالنسبة إلى جزء الفوائد من جهة أخرى. ومن ناحية أخرى فإن الأصل في إطار عقد الإيجار التمويلي يعالج مثل بقية التثبيات في المؤسسة مثل الإهلاك وإثبات خسارة القيمة.

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية لعقد إيجار التمويل في نهاية مدة العقد يمكن التمييز بين حالتين في هذا الإطار من خلال العنصرين المواليين:

- إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالأصل (رفع خيار الشراء) وكان عليه أن يدفع لذلك إستحقاقاً أخيراً يوافق تعاقدياً رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الإستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار. ويأتي تسديد هذا الإستحقاق لترصيد هذا الحساب الخاص بالديون (الحساب 167 ديون عقد إيجار التمويل).
- أما إذا لم يقرر المستأجر رفع خيار الشراء فإن الأصل يعود إلى المؤجر ويتم إخراجه (حذفه) من أصول المستأجر وهذا الخروج عديم القيمة أي لا يترتب عليه فائض أو ناقص قيمة للمستأجر لأن مدة إهلاك الأصل هي نفسها مدة عقد الإيجار التمويلي، وفي هذه الحالة يتم تصفية حساب الديون (167 الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل) بإعتماد الجانب الدائن للحساب (78 إسترجاع خسائر القيم والتموينات).

وبشكل عام يمكن الإشارة إلى أنه فيما يتعلق بالتثبيات التي لا تعود ملكيتها قانوناً إلى المؤسسة ولكنها تناسب مع ذلك تعريف الأصل المثبتة مثل الأصول في إطار عقد الإيجار التمويلي يجب أن تكون موضوع تسجيل منفصل في الأقسام الفرعية لحساب 21 عندما يكون الإعلام المقدم على هذا النحو ذا أهمية ومناسباً في آن واحد.

9. الإفصاح.

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة إرفاق معلومات إضافية مكملة لفهم محتوى الكشف المالية وذكر ضمن عنصر - مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال- أنه يتوجب ذكر كل ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري وبوجه التحديد ما يلي:

- طبيعة الممتلكات؛
- المعالجة المحاسبية؛
- الاستحقاق والمبالغ.

المبحث الرابع: معايير محاسبية أخرى مقترحة ذات علاقة بمحاسبة الأصول المادية

سيتم التطرق في هذه الجزئية إلى المعايير الأخرى ذات العلاقة بمحاسبة الأصول المادية.

1. المعيار المحاسبي المقترح الإعانات والمنح الحكومية.

سنحاول التركيز على متطلبات محاسبة المنح الحكومية المتعلقة مباشرة بالأصول المادية بإعتبار أنه توجد مساعدات حكومية ليس لها علاقة بالأصول المادية للمؤسسة الإقتصادية.

1-1 هدف المعيار.

يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية، الإعراف بها ومتطلبات الإفصاح عنها والمتمثلة في المساعدات الحكومية التي لا يتم عن طريقها نقل أصولها إلى المؤسسة، والمنح الحكومية التي تستلزم نقل موارد مقابل إلزام سواء سابق أو مستقبلي، بشروط معينة تتعلق بأنشطة المؤسسة. بالإضافة إلى محاسبة منح الامتيازات العمومية.

1-2 نطاق المعيار.

ويشمل نطاق هذا المعيار المنح والإعانات الحكومية المقدمة، المحاسبة عن الإمتيازات الحكومية في البيانات المالية ومثال ذلك (إمتياز المرفق العمومي).

1-3 مصطلحات المعيار.

تتمثل أهم مصطلحات هذا المعيار في:

1-3-1 حكومة: لأغراض هذا المعيار لا تمثل الحكومة فقط حكومة بلد معين بل تعتبر من الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

1-3-2 المساعدات الحكومية: إجراء تقوم به الحكومة من أجل تزويد منفعة إقتصادية محددة إلى مؤسسة معينة أو مجموعة من المؤسسات المؤهلة للمساعدة بموجب شروط محددة، وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات غير النقدية والتي لا تتضمن نقل أصول للمؤسسة، مثل المشورة القانونية بدون مقابل، ويشمل هذا المعيار المساعدات المقدمة بشكل غير مباشر.

1-3-3 المنح الحكومية: تتمثل في نقل موارد للمؤسسة مقابل إلتزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بنشاطات التشغيل للمؤسسة، لا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدة التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمؤسسة.

1-3-4 المنح المرتبطة بالأصول: هي منح حكومية شرطها الأساسي على المؤسسة المؤهلة لها شراء أو بناء أو عكس ذلك تملك أصولاً طويلة الأجل، يمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع وموقع الأصول أو فترة شرائها وحيازتها.

1-3-5 المنح المرتبطة بالدخل: وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.

1-4 شروط الإعراف.

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بالقيمة الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول فيما يتعلق بـ:

- أن المؤسسة ستمثل للشروط الملحقمة بالإعانة؛

- أن الإعانات سيتم إستلامها.

وتدرج الإعانات في الحسابات كمنتوج في حساب النتائج في سنة مالية واحدة أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف المتعلقة بها والمفترض أن تعوضها.

1-5 الإعانات الحكومية المتعلقة بالأصول القابلة للإهلاك: تكون التكلفة المقابلة للإعانة هي الإهلاك، وبالتالي فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهلاك المحتسب، وتظهر الإعانات في ميزانية المؤسسة المتعلقة بالأصول كمنتجات مؤجلة.

1-6 الإعانات الحكومية المتعلقة بالأصول غير القابلة للإهلاك: يتم توزيعها على المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تسجل في نتيجة السنة المالية على مدى 10 أعوام حسب الطريقة الخطية.

1-7 المنح الحكومية غير النقدية: وتتمثل أساساً في الأراضي والمباني حيث يتم الإعراف بها عن طريق تسجيلها بالقيمة العادلة أو عن طريق المعالجة البديلة بتسجيلها بالقيمة الاسمية (مبلغ رسم).

8-1 الإعتراف بالمنح التي تتضمن عدة شروط.

قد تتضمن بعض المنح عدة شروط يتوجب على المؤسسة تحقيقها، وقد يتطلب بعض تلك الشروط تكاليف خاصة وفترة زمنية معينة للوفاء به، مما يقتضي في هذه الحالة تحليل قيمة المنحة إلى أجزاء وربط الإعتراف بها عند كل جزء من التكاليف التي سيتم تحملها للوفاء بالشروط المعني.

9-1 إرجاع الإعانات المرتبطة بالأصول: في بعض الحالات الإستثنائية التي تدفع فيها المؤسسة إلى تسديد الإعانة (في حال عدم إمتثالها لشروط الإعانة) فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات بإعتباره تغييرا في التقدير الحسابي كما يلي:

- تقوم المؤسسة بتسديد كل منتج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة؛

- يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.

10-1 التسجيل المحاسبي للإعانات الحكومية.

يتم قيد هذه الحسابات (الحسابين 131 إعانات أخرى للتجهيز و الحساب 132 وإعانات أخرى للإستثمار) في الجانب الدائن بمبلغ الإعانة المكتسبة وجعل الحسابات التالية مدينة حسب طبيعة الإعانة:

10-1-1 إعانات التجهيز: تهدف إلى إكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها وتمثل الحسابات المدينة في:

- الصنف 02: عندما تطابق الإعانة تحويلاً مجانياً لتبittات المؤسسة؛

- الصنف 04: حساب أطراف أخرى (التمويلات المنتظرة) عندما يترتب عن الإعانة حركة مالية.

10-1-2 إعانات أخرى للإستثمار: إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطتها طويلة الأجل مثل إقامة فروع في الخارج، البحث عن أسواق جديدة.

وتدرج إعانات الإستثمار في الحساب كمنتجات (تحت الحساب 75، المنتوجات العملية الأخرى) بنفس وتيرة التكاليف التي ترتبط بها والتي يفترض أن تعوضها، وهذه التكاليف تناسب فيما يخص التبittات القابلة للإهلاك مبلغ الإهلاك. ويمدد حساب إعانة الإستثمار التي تمول تبittاً غير قابل للإهلاك على مدى المدة التي يكون فيها

التثبيت غير قابل للتصرف ولا يسجل في خصوم الميزانية إلا المبلغ الصافي للإعانة التي لم تسجل بعد في جدول حساب النتيجة.

11-1 الإفصاح.

يجب على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية وطريقة عرضها في القوائم المالية؛
- طبيعة المنح الحكومية التي تم الحصول عليها؛
- الشروط التي لم تلبيها المؤسسة والأحداث الطارئة الأخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الإعتراف بها.

2. التثبيتات المادية في شكل امتياز.

سنتطرق إلى أهم عنصرين نص عليهما النظام المحاسبي المالي يتعلقان بهذا النوع من التثبيتات المادية وهما مفهوم التثبيتات المادية في إطار إمتياز الخدمة العمومية وكيفية إدراجها محاسبياً.

1-2 مفهوم إمتياز الخدمة.

يعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد بموجبه يمنح شخص عمومي (مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الإمتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق تقاضي أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

2-2 حسابات التثبيتات المادية في شكل إمتياز.

يمكن تصنيف أهم الحسابات الرئيسية للتثبيتات المادية في شكل إمتياز في الحسابات التالية:

- 22 الأصول الثابتة المادية في شكل إمتياز.

- 221 الأراضي الممنوح إمتيازها؛
- 222 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح إمتيازها؛
- 223 البناءات الممنوح إمتيازها؛
- 225 المصانع (التركيبات) الممنوح إمتيازها؛
- 228 التثبيتات العينية الأخرى الممنوح إمتيازها.

2-3 التقييم والإدراج في الحسابات.

في إطار إمتياز المرفق العمومي، فإن الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الإمتياز تسجل في أصول ميزانية المؤسسة صاحب الإمتياز. ويكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها بإستعمال الإهلاكات أو عند الإقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التحديد.

ويتم الإعتراف بالأصول المادية موضوع الإمتياز ضمن الأصول الثابتة، غير أنها تكون على العموم منفصلة عن الأصول الثابتة المادية الأخرى لصاحب الإمتياز تبعاً لبنود الإتفاقية وذلك لإحتياجات التسيير والإعلام. ويتم إستعمال حسابات خصوصية سواء على مستوى حسابات الميزانية أو جدول حسابات النتائج.

وبالنسبة للتثبيات المادية الموضوعة موضوع الإمتياز بالنسبة لمانح الإمتياز أو بالنسبة لصاحب الإمتياز (الممنوح له) تدرج في الحساب 22، وتقسم عند الضرورة حسب التفصيل المدرج في الصنف 21. وفي حال كان الحساب 22 موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيات التي يضعها مانح الإمتياز موضع إمتياز عن التثبيات التي يضعها صاحب الإمتياز موضع إمتياز، وذلك لأسباب يقتضيها التسيير الداخلي في المؤسسة.

ومقابل قيمة الأصول المالية الموضوعة محل إمتياز مجاناً من قبل مانح الإمتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن حساب فرعي للحساب 229 "حقوق مانح الإمتياز" ويظهر في خصوم الميزانية ضمن بند "خصوم غير جارية". ويصبح الحساب 229 مديناً ويقابله في الجانب الدائن الحساب 282 "إهلاك التثبيات الموضوعة موضع إمتياز" وهذا كلما تمت الإهلاكات المطبقة على هذه التثبيات. وعند إنتهاء الإمتياز يكون للحساب 229 رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات الموضوعة موضوع إمتياز. ويتم ترصيده عند إرجاع التثبيات إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيات والإهلاك المعنية (مثل قيد التنازل).

2-4 الإفصاح.

يجب على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص الإمتيازات الحكومية وطريقة عرضها في القوائم المالية؛
- طبيعة الإمتيازات الحكومية التي تم الحصول عليها؛

3. المعيار المحاسبي المقترح الخاص بالعقارات الموظفة.

يتناول هذا المعيار نصوص النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى بعض النقاط التي لم يذكرها هذا الأخير وتضمنها المعيار المحاسبي (IAS 40).

3-1 هدف المعيار.

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة من الإعراف إلى القياس وصولاً إلى متطلبات الإفصاح المتعلقة بهذا النوع من الإستثمارات.

3-2 نطاق المعيار.

يشمل نطاق هذا المعيار العقارات الموظفة المتمثلة أساساً في:

- عقار مملوك من طرف المؤسسة والمؤجر للغير بموجب عقد إيجار تمويلي؛
- العقارات المحتفظ بها من قبل المؤسسة بموجب عقد إيجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي؛
- أرض محتفظ بها بانتظار إرتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس في بيعها في الأجل القصير في السياق العادي لنشاط المؤسسة؛
- الأرض المحتفظ بها حالياً للإستخدام المستقبلي غير المحدد.

3-3 مصطلحات المعيار.

3-3-1 العقار الموظف: يشكل أي عقار موظف ملكاً عقارياً (أرض بناءة أو جزء من بناءة) مملوكاً لتقاضي إيجار و/أو تسمين رأس المال وبالتالي فهو غير موجه إلى:

- الإستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو للأغراض الإدارية؛
- البيع في إطار النشاط العادي.

3-3-2 التكلفة: عبارة عن النقدية المدفوعة المعادلة أو القيمة العادلة للعوض الآخر المعطى للحصول على الأصل في وقت التملك أو الإنشاء.

3-3-3 القيمة العادلة: هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها الرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة.

3-3-4 القيمة المرحلة: هي قيمة الأصل المعترف بها في تاريخ الميزانية (تاريخ إعداد قائمة المركز المالي).

3-3-5 العقارات الإستثمارية: هي ممتلكات (أرض، مبنى أو جزء من مبنى أو كليهما) محتفظ بها (من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لإكتساب إيرادات إيجارية أو من إرتفاع قيمتها الرأسمالية أو كلاهما، أي هي ليست للإستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية أو البيع في السياق العادي.

3-3-6 العقار المشغول من مالكه: هو العقار المحتفظ به من قبل المالك (أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لغاية إستخدامه في الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.

3-4 الإعتراف بالعقارات الموظفة.

يتم الإعتراف بالعقارات الموظفة كأصول إذا توفر شرطين هما:

- من المحتمل أن تتدفق منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالعقارات الموظفة للمؤسسة؛
- يمكن قياس تكلفة العقارات الموظفة بموثوقية.

3-5 قياس تكلفة العقارات الموظفة.

يتم قياس التكلفة عند الإعتراف الأولي والقياس اللاحق (تاريخ إعداد القوائم المالية).

3-5-1 القياس الأولي.

تشمل التكلفة كافة التكاليف المتعلقة بإقتناء هذه الأصول وتتكون من سعر الشراء وأية مصاريف مباشرة مرتبطة بالأصل مثل الأتعاب المهنية، والرسوم القانونية، أما بالنسبة للعقارات الموظفة المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي فيتم رسمة عقد الإيجار بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو بالقيمة العادلة أيهما أقل.

3-5-2 القياس اللاحق.

بعد إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية بإعتبارها تثبيتاً عينياً يمكن تقييمها حسب إحدى الطرق التالية:

- طريقة التكلفة بعد طرح منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيات العينية؛
- على أساس القيمة الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

ويتطلب هذا المعيار من المؤسسة عند إستخدام نموذج القيمة العادلة ضرورة قدرتها على تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية خلال الفترات التالية وبشكل مستمر، وفي حالة عدم قدرة المؤسسة على إحترام هذه الفرضية فيتم في هذه الحالة إستخدام نموذج التكلفة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم تطبيق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها. وفي حال ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديداً ذا مصداقية لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة إختارت طريقة القيمة الحقيقية، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقارات، والأسباب التي جعلت طريق القيمة الحقيقية غير مطبقة ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية.

يتم الإدراج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، ويجب أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية.

3-6 عمليات التحويل.

يقصد بها التحويل من وإلى العقارات الموظفة عندما وفقط يكون هناك تغيير في إستخدام العقار يثبت ما يلي:

- قيام المؤسسة بتحويل العقارات الموظفة إلى عقارات تستخدم لصالح العمليات التشغيلية، يطبق عليها من تاريخ التحويل معيار المحاسبة المتعلق بالتثبيتات المادية. وفي حال إستخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم هذه الإستثمارات فتعتبر تكلفة العقار المحول قيمته العادلة في تاريخ التحويل؛
- بدأ تطوير العقار الموظف من أجل بيعه وبهذا الإجراء يتم تحويله إلى المخزون ويطبق عليه من تاريخ التحويل معيار المحاسبة الخاص بالمخزونات. وفي حال إستخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم هذه الإستثمارات فتعتبر تكلفة العقار المحول قيمته العادلة في تاريخ التحويل؛
- تحويل مبنى أو أرض مستغل من قبل المؤسسة في العمليات التشغيلية إلى عقارات موظفة، وهنا يطبق عليها من تاريخ التحويل هذا المعيار. ويجري في تاريخ التحويل تقييم هذه العقارات بقيمتها العادلة وأية فروقات نتيجة

التقييم تعالج وفق معيار المحاسبة المتعلق بالتشبيات المادية. ويتم الاعتراف بأية فروقات إما في قائمة الدخل في حالة الخسارة أو ضمن حقوق الملكية في حالة الزيادة؛

وفي حالة عدم استخدام نموذج القيمة العادلة تجري عمليات التحويل بين التصنيفات بالقيمة المسجلة لكل بند محول.

3-7 الاستبعاد.

يتم استبعاد العقارات الموظفة في الحالات التالية:

- إلغاء الاعتراف بالعقارات الموظفة عند التصرف أو في الوقت الذي لا يتوقع فيه الحصول على أية منفعة من الاستخدام المستقبلي؛
- يتم الاعتراف بالتعويضات من أي طرف آخر (شركة التأمين مثلاً) للعقارات الموظفة التي إنخفضت قيمتها أو تم التنازل عنها في حساب الأرباح والخسائر كإيراد عندما تصبح التعويضات مستحقة.

3-8 الإفصاح.

- يجب على المؤسسة الإفصاح على ما يلي:
- النموذج المطبق، التكلفة أو القيمة العادلة؛
- في حال استخدام نموذج القيمة العادلة، يتوجب الإفصاح عن ظروف تصنيف ومحاسبة حصص العقارات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها عقارات استثمارية؛
- إذا كان التمييز صعباً يتوجب الإفصاح عن الأسس المستخدمة لتمييز العقارات الاستثمارية والعقارات المشغولة من المؤسسة والعقارات المحتفظ بها للتصرف في سياق الأعمال العادية؛
- مدى اعتماد القيم العادلة على تقييمات من قبل مقيم مستقل ومؤهل، وفي حال عدم وجود هذه التقييمات يتوجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

4. المعيار المحاسبي المقترح الخاص بتكاليف الإقتراض.

لم يُفصل النظام المحاسبي المالي بالقدر الكافي بخصوص محاسبة تكاليف الإقتراض وسنحاول من خلال هذا المعيار المقترح تدارك بعض الجزئيات بناء على ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23).

1-4 هدف المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض وينص على رسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى شراء أو بناء أو إنتاج "أصل مؤهل" المدرجة في تكلفة هذا الأصل.

2-4 نطاق المعيار.

ويشمل نطاق المعيار ما يلي:

- المحاسبة عن تكاليف الإقتراض؛
- يتناول هذا المعيار فقط تكاليف الإقتراض المتعلقة بعملية الإقتراض الخارجي؛
- لا يطبق المعيار على تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى إمتلاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مثل الأصول البيولوجية، وكذا تكاليف الإقتراض المتعلقة بإنتاج المخزون بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر وخلال فترة قصيرة.

3-4 مصطلحات المعيار.

سنحاول التطرق إلى أهم المصطلحات المتعلقة بموضوع تكاليف الإقتراض.

1-3-4 تكاليف الإقتراض: هي مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المؤسسة نتيجة إقتراض الأموال من الغير.

2-3-4 الأصل المؤهل: هو الأصل الذي يتطلب بالضرورة وقتاً زمنياً طويلاً ليصبح جاهزاً للإستخدام المقصود أو البيع.

4-4 مكونات تكاليف الإقتراض.

يمكن أن تتضمن تكاليف الإقتراض ما يلي:

- الفائدة على حساب السحب على المكشوف لدى البنك والإقتراض طويل وقصير الأجل؛
- فروقات الصرف الناتجة عن إقتراضات العملات الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه كتعديل لتكاليف الفائدة.

4-5 الأصول المؤهلة.

يتم إدماج تكلفة الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهراً) قبل أن يستعمل أو يباع في تكلفة هذا الأصل، ويوقف إدماج تكاليف الإقتراض في حالة إنقطاع نشاط الإنتاج كما يتوقف عندما تنتهي عملياً الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل بيعه أو إستعماله. والمبلغ المدمج في تكلفة الأصل المعني يناسب تكاليف الإقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني بعملية الإقتراض.

4-6 الاعتراف بتكاليف الإقتراض.

لغرض الاعتراف بتكاليف الإقتراض ضمن تكلفة الأصل يجب توفر الشروط التالية:

- إرتباط تكاليف الإقتراض مباشرة بامتلاك أو إنتاج الأصل أي أن هذه الأعباء كان بالإمكان تجنبها لو لم تتم النفقات الرأسمالية على هذا الأصل؛
- احتمال تحقق منافع مستقبلية من هذا الإنفاق؛
- الفترة الفعلية للإنفاق يتم خلالها دمج تكلفة الإقتراض، أي عندما تتعطل أعمال الإنجاز لفترة معينة لا يعترف بتكلفة القرض ضمن تكلفة الأصل؛
- يمكن قياس تكلفة الإقتراض بشكل موثوق؛
- عندما يتم الحصول على قرض بشكل محدد لأصل مؤهل فيتم في هذه الحالة رسمة تكاليف الإقتراض الفعلية المدفوعة مع خصم الإيراد المحقق من الإستثمار المؤقت لجزء من الأموال الفائضة من القرض، بإعتبار أنه في بعض الظروف يتم إستثمار الأموال مؤقتاً بانتظار إنفاقها على الأصل المؤهل؛
- الإفصاح في القوائم المالية عن تكلفة القرض المعترف بها ضمن تكلفة الأصل.

4-7 بدأ، تعليق أو إيقاف عملية رسملة تكاليف الاقتراض.

سنحاول التفصيل في كل حالة في النقاط التالية:

4-7-1 بدأ رسملة تكاليف الاقتراض: تبدأ المؤسسة برسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل في تاريخ البدء، ويكون تاريخ البدء بالرسملة هو التاريخ الذي تحقق فيه المؤسسة للمرة الأولى كافة الشروط التالية:

- النفقات المتكبدة على الأصل؛

- تكاليف الاقتراض المتكبدة؛

- أنشطتها اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو البيع قيد التنفيذ.

4-7-2 تعليق رسملة تكاليف الاقتراض: يجب تعليق رسملة تكلفة الاقتراض خلال الفترات الممتدة التي توقف خلالها التطوير النشط للأصل المؤهل. أي خلال الفترات الطويلة التي يتوقف فيها التطوير الفعلي إلا إذا كان ذلك التوقف جزءاً ضرورياً من عملية إنتاج الأصل.

4-7-3 إيقاف الرسملة: يجب إيقاف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تستكمل بشكل جوهري - أي يكون الأصل جاهزاً للاستخدام المقصود عند إكمال البناء الفعلي له حتى ولو كان العمل الإداري الروتيني مستمر أو الأعمال الأخيرة للمواصفات ما تزال مطلوبة فإن هذا يدل على أن كلفة النشاط قد تمت فعلياً - كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود أو البيع.

4-8 الإفصاح.

يتوجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الاقتراض؛

- مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة؛

- معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

5. المعيار المحاسبي المقترح إنخفاض قيمة الأصول.

سنحاول التركيز على متطلبات محاسبة الأصول المادية بغض النظر عن غيرها من الأصول بإعتبار أن هذا المعيار يشمل العديد من أنواع الأصول الأخرى.

1-5 هدف المعيار.

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للإسترداد، وإن حصل ذلك يتم الإعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول، كما يوضح هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها للمؤسسة عكس خسارة إنخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الإعتراف بتدني قيمتها.

2-5 نطاق المعيار.

يشمل نطاق المعيار ما يلي:

- الممتلكات المصانع والمعدات؛
- العقارات الموظفة المسجلة بسعر التكلفة؛

وسيتم التطرق فقط بالجوانب التي تناولت الأصول المادية بإعتبار أن باقي الأصول لا تدخل ضمن نطاق هذا البحث.

3-5 مصطلحات المعيار.

تتمثل أهم المصطلحات ذات العلاقة بهذا المعيار فيما يلي:

1-3-5 القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال): هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الإستعمال المستمر للأصل مضافاً إليها القيمة الحالية المتبقية المتوقعة للأصل.

2-3-5 تكلفة نقطة البيع: تشمل تكاليف نقطة البيع العمولات المدفوعة إلى الوسطاء والتجار، والمبالغ التي تقتطعها الوكالات النظامية، والمعارض والأسواق وكذا حقوق ورسوم التحويل، وتستثني تكاليف نقطة البيع تكاليف النقل والنفقات الأخرى الضرورية لوضع الأصول في السوق.

5-3-3 خسارة القيمة (الخسائر في منافع الأصل): مبلغ فائض القيمة المحاسبية لأصول على قيمتها واجبة التحصيل.

5-3-4 القيمة الحقيقية (العادلة): المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية.

5-3-5 سعر البيع الصافي: المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أثناء معاملة تجري ضمن شروط المنافسة الإعتيادية بين الأطراف الذين يكونون على دراية بالموضوع وموافقين، مع طرح تكاليف الخروج.

5-3-6 القيمة المتبقية: المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة ما الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة.

5-3-7 القيمة المحينة: التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

5-3-8 القيمة الدفترية (القيمة المسجلة): هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الإهلاك المتراكم وأي خسائر في قيمته.

5-3-9 القيمة القابلة للتحصيل (المبلغ القابل للإسترداد): القيمة العليا بين سعر البيع الصافي لأصول وقيمتها النفعية.

5-3-10 القيمة المحاسبية (المبلغ المرحل): هو المبلغ الذي تدرج على أساسه الأصول في دفاتر المحاسبة المتعلقة بالميزانية بعد خصم مجموع الإهلاكات ومجموع خسارة القيمة لهذه الأصول.

5-3-11 انخفاض قيمة الأصل: عندما تصبح القيمة المحاسبية الصافية للأصل أكبر من قيمته القابلة للتحصيل.

5-4 تحديد الأصل الذي إنخفضت قيمته ومؤشرات ذلك.

تُقدم المؤسسة عند حلول تاريخ كل إقفال للحسابات إلى تقدير وفحص إذا ما كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل مادي لم يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل. ومن أمثلة هذه المؤشرات ما يلي:

5-4-1 المؤشرات الخارجية: هناك مجموعة من المؤشرات الخارجية التي تدل على إنخفاض قيمة الأصول مثل القيمة السوقية للأصل، حدوث تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المؤسسة خلال الفترة أو توقعها مستقبلا،

إرتفاع معدلات الفائدة ومعدلات الصرف، تقييم المبلغ المسجل لصافي الأصول بأكثر من قيمة المؤسسة في سوق الأوراق المالية كما تؤثر البيئة التقنية والقانونية والإقتصادية التي تعمل بها المؤسسة على قيمة أصول هذه الأخيرة.

5-4-2 المؤشرات الداخلية: التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، تغير نمط إستعمال الأصل مع وجود خطط لإيقافه أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي إليها، كما قد توفر أدلة من تقارير داخلية سلبية عن الأداء الفعلي للأصل حالياً ومستقبلاً أو إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.

5-5 تحديد المبلغ القابل للإسترداد (تقييم القيمة القابلة للتحصيل).

وتقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصول المادية بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية ويمكن توضيح المصطلحين من خلال النقطتين الموالتين:

- ثمن البيع الصافي للأصل المادي هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيعه عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح تكاليف الخروج؛
- القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

وبالنسبة للحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمته النفعية، وفي حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها. ويمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة النفعية أو ثمن البيع الصافي لأصل كما هو مقرر في هذه الفقرة.

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية القابلة للإهلاك، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وفي هذه الحالة يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة. ويتم إثباتها من خلال تخفيض قيمة الأصل المعني وإدراجها كعبء في الحسابات.

وتقدر المؤسسة عند كل إقفال الحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها إنخفضت وإذا توفر هذا المؤشر فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

ويؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية. وحينئذ يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يتناسب والقيمة القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية، التي قد يتم تحديدها في حال ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة. وبعد الإدراج الأصلي لهذه القيمة في الحسابات بإعتبارها أصلاً، يتم إدراج عملية التثبيت العيني في الحسابات بكلفته منقوصاً منها مجموع الإهلاكات والخسائر في القيمة.

في حال عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة على أساس موثوق يتم إعتبار القيمة القابلة للإسترداد هي القيمة قيد الإستعمال. وفي حال عدم وجود سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الإستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عندها يتم إعتبار قيمة الأصل قيد الإستعمال هي القيمة القابلة للإسترداد.

5-6 تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

عند تقدير التدفقات النقدية الناجمة عن إستخدام الأصل يتم مراعاة ما يلي:

- أن تكون التقديرات للأصل مبنية على إفتراضات معقولة ويمكن تدعيمها بمؤيدات مقنعة، على أن تعطي الأدلة الناتجة عن معلومات خارجية أوزان أكبر في إحتساب التقديرات؛
- أن تعتمد التدفقات النقدية على أحدث الموازنات المالية بحيث تغطي فترة لا تقل عن خمس سنوات، وإذا كان عمر الأصل أكثر من خمس سنوات يتم إستخدام الإستدلال الإحصائي من خلال إستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا تم تبرير معدل نمو متزايد لأرقام الموازنات المالية التي تغطي الخمس سنوات؛
- لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المتوقعة من إعادة هيكلة ستم في المستقبل أو الناتجة عن تحسن أداء الأصل؛
- يجب أن لا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل والتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية؛
- معدل الخصم المستخدم لخصم التدفقات النقدية: يجب أن يعكس سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية معدل الخصم ما قبل الضريبة الذي يمثل تقييمات السوق السائدة للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل والتي لم يتم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

5-7 وحدة توليد النقد.

الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة (UGT) هي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات إستقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، ويتطلب المعيار أن يتم تحديد خسارة إنخفاض الأصول بشكل منفصل من خلال تحديد المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل، أما إذا لم يكن من الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل يتوجب على المؤسسة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

5-8 عكس خسارة إنخفاض القيمة.

عند إرتفاع قيمة الأصول التي تدنت قيمتها القابلة للإسترداد عن قيمتها الدفترية المسجلة يتم التعامل مع إستعادة خسارة التدني في قيمتها كما يلي:

- يجب على المؤسسة في تاريخ كل ميزانية عمومية تقييم ما إذا كان هناك مؤشرات أو أدلة على أن خسارة الإنخفاض المعترف بها سابقاً، لم تعد موجودة أو أنها قد إنخفضت وفي حال تحقق ذلك يجب تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل؛
- عند إستعادة خسارة القيمة نتيجة لإرتفاع القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة يتم عكس خسارة الإنخفاض المعترف بها في السنوات السابقة كدخل في قائمة الدخل مع تعديل قسط الإهلاك للفترات المستقبلية؛
- يجب الإعتراف بمبلغ عكس خسارة الإنخفاض الناتجة عن الزيادة في القيمة المسجلة للأصل بمقدار يصل فقط إلى ما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يكن قد حصل إنخفاض في قيمة الأصل؛
- يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد على أساس تناسبي لتلك الأصول بشكل منفصل.

5-9 الإفصاح.

يمكن الوقوف على أهم الإفصاحات الضرورية التي نص هذا المعيار على إدراجها ضمن إفصاحات المؤسسة:

- ✓ يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول عما يلي:
- خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في قائمة الدخل؛
- أرباح عكس خسارة التدني المعترف بها في قائمة الدخل؛

- مبلغ أية خسارة أو إنخفاض معترف بها مباشرة في حقوق الملكية (للأصول المعاد تقييمها) وأية قيمة لعكس الخسارة.
- ✓ عند وجود خسائر تدني هامة في قيمة الأصول أو إستعادة جوهرية لها يجب الإفصاح على ما يلي:
- الأحداث والظروف التي أدت إلى ذلك؛
- إذا كان التدني في قيمة أصل مستقل، الإفصاح عن طبيعة هذا الأصل والقطاع الذي ينتمي إليه؛
- إذا كان التدني في قيمة وحدة توليد النقد، فيتم وصف وحدة توليد النقد والإفصاح عن مبلغ خسائر الإنخفاض أو إستعادتها؛
- الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة هل مصدرها سوق نشط أم غير ذلك؛
- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة قيد الإستخدام يجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للأصل؛
- يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر القيمة وإجمالي الإستردادات المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل والتي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار مع الإفصاح عن الأصول المتأثرة والأحداث المؤدية للإعتراف بالخسائر.

6. المعيار المحاسبي المقترح الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسوم البيع.

سيتم بناء على ما تضمنه معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 05) إقتراح هذا المعيار مع ضرورة عدم تعارضه ونصوص النظام المحاسبي المالي.

6-1 هدف المعيار.

يتمثل الموضوع الرئيسي لهذا المعيار في توضيح المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعرض والإفصاح عن العمليات الموقوفة.

6-2 نطاق المعيار.

يشمل نطاقه الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها ولها موصفات وظروف خاصة.

6-3 مصطلحات المعيار.

وتتمثل أهم المصطلحات في:

6-3-1 القيمة الدفترية (القيمة المسجلة): هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الإهلاك المتراكم وأي خسائر في قيمته.

6-3-2 تكاليف البيع: هي التكاليف الإضافية التي تغزى مباشرة للتخلص من أصل (مجموعة التصرف) ولا يدخل ضمن تكاليف البيع مصاريف التمويل ومصرف الضريبة.

6-3-3 الحدث المحتمل: هو الحدث الذي حصل سابقاً مرجح عدم حدوثه مرة أخرى.

6-3-4 مجموعة التصرف: مجموعة من الأصول التي سيتم التصرف بها معاً للبيع أو غير ذلك في عملية واحدة، وتتضمن مجموعة التصرف أيضاً الإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول والتي سيتم نقلها في تلك العملية.

6-3-5 إلتزام شراء مؤكد: إتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزماً لكلا الطرفين وغالباً ما يكون قابلاً للتنفيذ قانونياً ويحدد كافة الشروط الهامة مثل السعر ووقت المعاملة.

6-3-6 القيمة القابلة للتحصيل (المبلغ القابل للإسترداد): القيمة العليا بين سعر البيع الصافي لأصول وقيمتها النفعية.

6-3-7 القيمة المحاسبية (المبلغ المرحل): هو المبلغ الذي تدرج على أساسه الأصول في دفاتر المحاسبة المتعلقة بالميزانية بعد خصم مجموع الإهلاكات ومجموع خسارة القيمة لهذه الأصول.

6-3-8 القيمة الحقيقية (العادلة): المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية.

6-4 تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو توزيعها على المالكية.

تصنف المؤسسة الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان سيتم إسترداد مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس من خلال الإستخدام المستمر، بالإضافة إلى ذلك فإن هناك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الأصل كأصل محتفظ به للبيع وهما:

- أن يكون الأصل جاهزاً للبيع أو التوزيع الفوري بشكله الحالي، أن لا يتطلب إصلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع؛

- يتم تصنيف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به للتوزيع على المالكين عند إلزام المؤسسة بتوزيع الأصل (أو مجموعة التصرف) على الملاك، حيث يجب توفر التوزيع والتي نفسها شروط البيع التي سبق ذكرها.
 - أن يكون بيع الأصل أو توزيعه أمراً محتملاً جداً أي احتمالية عالية، وتعني الإحتمالية العالية أن تكون إحتمالية البيع أعلى من أرجحية حدوثه من عدمه، (أعلى بكثير من كونها محتملة) وحتى تكون إحتمالية الأصل عالية يجب توفر ما يلي:
 - أن يكون هناك إلزام وخطة معدة من طرف المؤسسة ومستوى إداري مناسب لبيع الأصل أو توزيعه وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغيرات جوهرية لإلغاء عملية البيع أو التوزيع؛
 - أن تضع المؤسسة برنامج أو خطة فاعلة لإيجاد مشتري للأصل؛
 - أن يكون للأصل سوق نشط يمكن من خلاله تسويق وبيع الأصل بسعر مناسب وقريب من القيمة العادلة له؛
 - من المتوقع بيع الأصل المحتفظ به للبيع أو التوزيع خلال فترة 12 شهراً من تاريخ التصنيف؛
 - من غير المحتمل حدوث تغييرات جوهرية على خطط بيع الأصل أو التوزيع، أو التراجع عن عملية البيع أو التوزيع.
- قد تؤدي الأحداث أو الظروف إلى تمديد فترة إكمال البيع لأكثر من سنة واحدة، شريطة أنه إذا كان التأخير ناتج عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المؤسسة ويوجد أدلة كافية على أن المؤسسة تبقى ملتزمة بخطةها لبيع الأصل. وفي حال عدم توفر هذان الشرطان يتوجب التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.

5-6 الأصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة).

في حال قررت المؤسسة ترك أو هجر أصل غير متداول* فلا يتم تصنيف هذا الأصل "كأصل محتفظ به للبيع" وذلك لأن قيمته الدفترية سوف تسترد أساساً من خلال إستمرار إستخدامه، ومع ذلك إذا كانت (مجموعة التصرف)، المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعيار والخاصة بالعمليات المتوقعة فإن المؤسسة تعرض في هذه الحالة

* تشمل الأصول غير المتداولة أو مجموعة التصرف المقرر تركها الأصول المقرر إستخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادي ثم الإستغناء عنها بهجرتها وليس بيعها.

النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة التصرف على أنها عمليات متوقفة إعتباراً من تاريخ التوقف عن إستخدامها. ولا يمكن معاملة الأصل غير المتداول المتوقف مؤقتاً كما لو كان قد تم تركه من طرف المؤسسة.

6-6 الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع.

يمكن حصر أهم معايير الإعتراف والقياس في النقاط التالية:

- يتم قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) والمصنفة كمحتفظ بها للبيع أو للتوزيع بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل؛
- عند الحصول على أصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحتفظ بها للبيع كجزء من اندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الأصول بالقيمة القابلة للتحقق؛
- عندما يكون من المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة فإن المؤسسة تقيس التكلفة المقدرة للبيع بقيمته الحالية، وأي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع تنشأ مع مرور الوقت، تصنف كتكلفة تمويل ويتم عرضها في قائمة الدخل؛
- يتم الإعتراف بخسائر التدني للأصول غير المتداولة عند انخفاض صافي القيمة العادلة عن القيمة الدفترية؛
- في حالة حدوث زيادة في الفترات التالية على القيمة العادلة الصافية لأصل سبق أن إعترف بتدني قيمته في فترات سابقة يتم الإعتراف بالزيادة كمكاسب في قائمة الدخل، في حدود خسائر القيمة المتراكمة المعترف بها سابقاً، والتي تم الإعتراف بها سابقاً وفقاً لهذا المعيار أو تم الإعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المتعلق بتدني قيمة الأصول قبل تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع؛
- لا تخضع الأصول غير المتداولة (الثابتة) المحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للإهلاك، أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بالتزامات مجموعة التصرف والمصنفة على أنها "محتفظ بها للبيع" فيستمر الإعتراف بها كما هي.

6-7 تغييرات خطة البيع.

- إذا لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة تغييرات في خطة البيع، فإنه يجب التوقف عن تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنها "محتفظ بها لغرض

- البيع"، حيث انه إذا قررت المؤسسة عدم بيع الأصل بسبب السعر المعروض الذي يقل بكثير عما هو مقدر له، فيتم التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع؛
- يتم القياس غير المتداول الذي توقفت المؤسسة عن تصنيفه كمحتفظ به للبيع أو توقفت عن تصنيفه على أنه أصل داخل ضمن مجموعة تصرف محتفظ بها لغرض البيع بالقيمة الأقل من القيمتين التاليتين:
 - القيمة الدفترية للأصل أو مجموعة التصرف قبل تصنيفه على أنه محتفظ به لغرض البيع، على أن يتم تعديله بأي إهلاك أو إعادة تقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الأصل على أنه "محتفظ به للبيع"؛
 - المبلغ القابل للإسترداد كما في تاريخ إتخاذ قرار عدم البيع، كما هو مبين في معيار المحاسبة التعلق بتدن قيمة الأصول.
 - يتم تضمين أي تعديل متعلق بالقيمة الدفترية للأصل غير المتداول الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه "محتفظ به للبيع" في قائمة الدخل ضمن العمليات المستمرة وفي الفترة التي تم فيها إلغاء التصنيف كمحتفظ بها للبيع، وتعرض التسوية كريح أو خسارة ضمن العمليات المستمرة.

6-8 الإفصاح.

ينص المعيار على ضرورة الإفصاح على المعلومات التالية:

- يجب على المؤسسة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير المتداولة (أو المجموعة المعدة للبيع)؛
- وصف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف)؛
- وصف وقائع وظروف البيع المؤدية للتصرف المتوقع والطريقة المتوقعة بها حدوث التصرف وتوقيت ذلك؛
- وقائع وظروف القرار المتعلق بالتراجع عن تصنيف أصول غير متداولة وتأثير القرار على نتائج العمليات عن الفترة وأي فترات سابقة معروضة.

7. المعيار المحاسبي المقترح آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

سنحاول التركيز على متطلبات محاسبة الأصول المادية بغض النظر عن غيرها من الأصول سواء غير الملموسة أو النقدية أو المتطلبات المتعلقة بترجمة القوائم المالية بإعتبار أن هذا المعيار يشمل العديد من الأحداث الإقتصادية.

7-1 هدف المعيار.

يعالج هذا المعيار بشكل عام أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية المتعلقة بجملة من الأحداث الاقتصادية، مثل ترجمة القوائم المالية ومختلف المعاملات التجارية التي تتم بعملات أجنبية.

7-2 نطاق المعيار.

يشمل نطاق هذا المعيار بشكل رئيسي توضيح معايير المحاسبة عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية.

7-3 مصطلحات المعيار.

ويتمثل أهم المصطلحات في:

7-3-1 العملة الوظيفية: هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المؤسسة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها.

7-3-2 العملة الأجنبية: هي باقي العملات غير تلك التي تعمل بها المؤسسة وغير ملزمة بإعداد قوائمها المالية وفقها.

7-3-3 عملة العرض: هي العملة المستخدمة لعرض القوائم المالية.

7-3-4 البنود النقدية: هي وحجات من العملية المحتفظ بها والأصول والالتزامات المطروبة إستلامها أو دفعها بمبالغ ثابتة أو محددة بعدد من وحدات العملة، وتشمل البنود النقدية المدينون، القروض... إلخ.

7-3-5 البنود غير النقدية: تشمل الأوراق المالية المتعلقة بحقوق الملكية، المخزونات، الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.

7-3-6 سعر الصرف: هو سعر التحويل من عملة إلى أخرى في سوق مالية ذات عملات مختلفة.

7-3-7 المعاملات بعملة أجنبية: هي معاملات تتم بعملة بخلاف عملة التعامل وتشمل شراء أو بيع سلع وخدمات، الإستحواذ على أصول، إقراض أو إقتراض أموال.

7-4 ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية.

ويتم ذلك عند الإعتراف الأولي أو اللاحق كما يلي:

7-4-1 الاعتراف الأولي بالبنود غير النقدية: عند الإعتراف الأولي يتم إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية بدفاتر

المؤسسة بالعملة الوطنية بإستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة، ويمكن إستخدام سعر تقريبي*.

7-4-2 الاعتراف اللاحق بالبنود غير النقدية: وتتم كما يلي:

أ- في تاريخ قائمة المركز المالي يتم ترجمة البنود غير النقدية كما يلي:

- البنود غير النقدية التي تم قياسها بالتكلفة التاريخية تترجم بإستخدام سعر الصرف التاريخي في تاريخ المعاملة؛

- البنود النقدية المسجلة بالقيمة العادلة تترجم بإستخدام السعر الذي كان قائماً عند قياس القيمة العادلة.

عندما يتم تطبيق التدني على بعض البنود مثل الممتلكات، المباني والمعدات بموجب معيار المحاسبة المتعلق بانخفاض قيمة الأصول أو بموجب معيار المحاسبة المتعلق بالمخزونات وعندما يكون هذا الأصل قد تم قياسه بعملة أجنبية يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق المقارنة مع ما يلي:

- التكلفة أو القيمة المسجلة يتم تحويلها بسعر الصرف التاريخي بتاريخ المعاملة؛

- صافي القيمة القابلة للتحقق (المعيار المحاسبي المتعلق بالمخزونات) أو المبلغ القابل للإسترداد (المعيار المحاسبي المتعلق بإنخفاض قيمة الأصول) حسب الحالة، يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة.

ب- في حال تم الإعتراف بالربح أو الخسارة في حقوق الملكية والمتعلق أساساً بالممتلكات، المصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بموجب المعيار المحاسبي المتعلق بالتبثبات المادية، يتم أيضاً الإعتراف بربح أو خسارة أسعار الصرف الأجنبية في حقوق الملكية.

7-5 الإفصاح.

- الإفصاح عن السياسة المحاسبية بخصوص ترجمة البنود بالعملات الأجنبية؛

- الإفصاح عن البنود التي تم ترجمتها من وإلى العملة الوظيفية؛

- فروقات أسعار الصرف المعترف بها.

* من خلال إستخدام متوسط سعر الصرف الأسبوعي أو الشهري وهذا في حالة إستقرار أسعار الصرف فقط.

خلاصة

تعد الأصول المادية من أهم وأبرز بنود النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال النصوص القانونية التي تناولتها كما أن عملية بناء معايير محاسبية وطنية لهذا الصنف من الأصول أمراً ليس سهلاً فبعد محاولتنا لإقترح إطار لمعايير محاسبية وطنية للأصول المادية والتي تم فيها الإعتماد على ما تضمنته نصوص النظام المحاسبي المالي التي تحتاج إلى قراءة معمقة لفهم النصوص القانونية والتي تمتاز في كثير من الأحيان بالغموض، كما يوجد نقص في كثير من العناصر التي أولت لها معايير المحاسبة الدولية أهمية بالغة وبتفصيل أكثر بخلاف النظام المحاسبي المالي.

ويمكن القول أن بناء معايير محاسبية وطنية بناءً على ما تضمنه النظام المحاسبي المالي سيساهم في فهم أكثر لبنوده وتوضيح معالم إختلافه والمعايير المحاسبية الدولية وتسهيل عملية التعديل والتطوير من فترة لأخرى لهذه المعايير، ويمكن وضع معايير محاسبية للعناصر ذات الأهمية وفقاً للنظام المحاسبي المالي دون غيرها من العناصر التي لا تلبي متطلبات البيئة الإقتصادية الجزائرية.

كما أن هذه المعايير ستساهم إن تم إعتماؤها في تكييف الذهنيات سواء المهنية أو الأكاديمية في تقبل فكرة المعايير المحاسبية كمرحلة إنتفالية نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فالمهني سيحتاج إلى قراءة كل نصوص النظام المحاسبي المالي لفهم محاسبة التثبيات المادية مثلاً بخلاف المعيار الوطني المقترح الذي تضمن كل ما له علاقة بمحاسبة هذا الصنف من الأصول دون اللجوء إلى نصوص النظام المحاسبي المالي.



خاتمة

1. الخلاصة:

من أهم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في العشرية الأخيرة هي إعادة النظر في نظامها المحاسبي تلبية للمحيط والتوجه الإقتصادي الوطني والدولي، وهذا بهدف فتح المجال أمام المستثمرين الوطنيين أو الأجانب وزيادة دور القطاع الخاص وتنويعه، في ظل ضرورة الإنفتاح على الإقتصاد العالمي والإندماج فيه والذي أصبح يملّي ضرورة الإيفاء بمتطلبات الممارسة المحاسبية المستندة إلى معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، بهدف تقريب وتكييف الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول ومحاولة القضاء على أهم مواطن الاختلاف والتباين، للوصول إلى معلومة مالية مفهومة، شفافة، موثوق بها، وقابلة للمقارنة على الصعيد المحلي أو الدولي.

لذلك كان من الضروري تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية مع المتطلبات البيئة الدولية، حتى يتم الإستفادة من المزايا التي توفرها معايير المحاسبة الدولية. إلا أن هذه الغاية صعبة المنال في الظروف الراهنة نظراً لإختلاف البيئة الإقتصادية وتباينها لمختلف دول العالم بإعتبار أن متطلبات البيئة الإقتصادية هي التي تفرض نوع الأنظمة المحاسبية المناسبة لها لتلبية إحتياجاتها من المعلومات والبيانات المحاسبية.

وبما أن تبني معايير المحاسبة الدولية لا يعتبر بالضرورة تطبيقها بالكامل وإنما يقتصر على تكييف الممارسة المحاسبية على المستوى المحلي (الوطني)، بإعتبار أن المعايير تتميز بالعمومية والشمولية وجاءت لمعالجة أحداث إقتصادية ذات صبغة دولية دون التفصيل فيها أكثر تاركَةً المجال أمام مختلف الدول لتكييفها ومتطلبات بيئتها الإقتصادية ومن هنا تنبثق فكرة المعايير المحاسبية الوطنية.

كما أن وضع معايير محاسبية وطنية من شأنه أن يرفع الغموض على النصوص المبهمة وتسهيل عملية تطويرها وتحديثها ومتطلبات البيئة الإقتصادية كما تمكن من توضيح التباين والفروقات ومعايير المحاسبة الدولية ومحاولة القضاء عليها تدريجياً وكمرحلة إنتقالية نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

ومن هذا المنطلق تم التطرق لموضوع النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية -حالة الأصول المادية- لمعالجة الإشكالية الرئيسية المطروحة، والوقوف على أهم معايير المحاسبة الدولية التي تحكم محاسبة هذا النوع من الأصول من جهة والنظام المحاسبي المالي من جهة أخرى.

من خلال الفصول الست لهذه الدراسة وإنطلاقاً من الفروض الأساسية، يمكن عرض صحة الفروض من عدمها، نتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة وآفاق البحث كما يلي:

2. نتائج إثبات صحة الفرضيات:

إنطلاقاً من طريقة المعالجة التي إعتمدها الطالب والتي جمعت بين الدراسة النظرية والجانب التحليلي المقارن وصولاً إلى الإطار المقترح، توصلنا أثناء إثبات صحة الفروض إلى النتائج التالية:

➤ **بخصوص الفرضية الأولى:** والتي مفادها أن المعايير المحاسبية الدولية حاصلة إجتهد لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تلقى إجماع العديد من الدول تهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي.

لا أحد ينكر الجهود المبذولة وحاصلة الأعمال المقدمة من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) منذ سنة 1973 إلى غاية 2001 إلى حين إعادة هيكلتها حيث إنشئ عنها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تحقيق أعمال التوافق المحاسبي الدولي من خلال إصدار معايير محاسبية ذات صبغة دولية وطابع شمولي لمعالجة الأحداث الإقتصادية، كما عملت هذه الهيئات من خلال معالجة المشاكل المحاسبية المطروحة على مستواها بإشراك المهنيين والمهتمين بالجمال المحاسبي لمختلف الدول الأعضاء فيها على المستوى الدولي بتقليل الاختلافات للأنظمة المحاسبية بين مختلف الدول.

كما أن هذه الهيئات قد ساهمت في تطوير المحاسبة كعلم من جهة ومعايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى تماشياً ومتطلبات المحيط الإقتصادي الدولي، وجعلت من المحاسبة أحد أنظمة المعلومات الإقتصادية التي طالما كانت فاعل رئيسي في توفير المعلومات لإتخاذ أهم القرارات لمختلف المستخدمين. ومن الضروري أن تكون هناك هيئات مهنية مستقلة تعمل على متابعة متطلبات المحاسبة على المستوى المحلي (الوطني) لمختلف الدول ومحاولة تكييفها والمحيط المحاسبي الدولي من أجل تقريب وتكييف الممارسة المحاسبية بين الدول.

➤ **بخصوص الفرضية الثانية:** والتي مفادها أنه توجد معايير محاسبية دولية IAS/IFRS تتناول متطلبات محاسبة الأصول المادية.

فقد تحققت هذه الأخيرة فمن خلال الدراسة توصلنا إلى أن معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS قد أولت أهمية بالغة للأصول المادية من خلال تخصيص معايير تتعلق مباشرة بها، بالإضافة إلى مجموعة من المعايير الأخرى ذات العلاقة والتي عاجلت أحداث إقتصادية ذات أهمية تتعلق هي الأخرى بالأصول المادية. ويمكن القول أن المعايير المحاسبية الدولية قد تناولت بشكل عام أهم الأحداث الإقتصادية التي من شأنها أن تؤثر على محاسبية الأصول المادية من الإعتراف، القياس وصولاً للإفصاح.

➤ **بخصوص الفرضية الثالثة:** والتي مفادها أن النظام المحاسبي المالي يتضمن محاسبة الأصول المادية في بنود مختلفة.

فقد تحققت أيضا هي الأخرى، فمن بين أهم بنود أصول المؤسسة الإقتصادية الأصول المادية والمتصفح لنصوص النظام المحاسبي المالي سيجد أن أغلبها قد تناولت موضوع يتعلق مباشرة بمحاسبة هذا النوع من الأصول بإعتبار أن المعالجة المحاسبية المتعلقة بها أكثر تعقيداً وأهمية من أنواع الأصول الأخرى.

➤ **بخصوص الفرضية الرابعة:** والتي مفادها أنه يوجد تباين وإختلاف إلى حد ما بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS بخصوص محاسبة الأصول المادية.

من خلال الفصل الذي تضمن دراسة تحليلية مقارنة قد تحققت هذه الفرضية كون أنه تم الوقوف على العديد من نقاط الإختلاف بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS بخصوص محاسبة الأصول المادية ويرجع ذلك إلى أن البيئة الإقتصادية الجزائرية لا تفي بتطبيق كل ما تضمنته معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. كما يرجع هذا التباين إلى كون النظام المحاسبي المالي لا يواكب التطورات والتحسينات على معايير المحاسبة الدولية.

➤ **بخصوص الفرضية الخامسة:** والتي مفادها أنه يمكن إقتراح تصور لمعايير محاسبية وطنية للأصول المادية.

في ظل عدم التطبيق التام للمعايير المحاسبية الدولية فإن البيئة الجزائرية تمتاز بخصوصياتها والتي تضمنها النظام المحاسبي المالي وبإعتبار أن هذا الأخير يعتبر دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية فقد تحققت هذه الفرضية، حيث أن الإطار المقترح للمعايير الجزائرية تضمن نصوص النظام المحاسبي المالي بخصوص محاسبة الأصول المادية ضمن قالب يستند في طرحه لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

حيث تم تأكيد هذه الفرضية من خلال محاولة إقتراح إطار لمعايير محاسبية للأصول المادية تفي بمتطلبات محاسبة هذا النوع من الأصول من جهة وتساهم في تبسيط وتسهيل الممارسة المحاسبية سواء للأكاديميين أو المهنيين ويمكن أن تساهم هذه المعايير في تكييف الذهنيات التي اعتمدت على إطار قانوني يحكم الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ الإستقلال.

3. النتائج العامة للدراسة:

من خلال دراستنا هذه توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

➤ أكدت الدراسة على أهمية التوافق المحاسبي الدولي، حيث تتوفر مبرراته من خلال متطلبات الإتفاقيات التجارية الدولية ومتطلبات منظمة التجارة العالمية، يليها تطور الأسواق المالية العالمية والمحلية (الوطنية)، ثم زيادة الأنشطة العالمية للشركات متعددة الجنسيات، وتنامي دور القطاع الخاص؛

- هناك جهود تبذل من طرف عديد الهيئات سواء المستقلة أو الحكومية منها تهدف إلى تحقيق توافق محاسبي على المستوى الدولي؛
- هناك تطوير مستمر بخصوص معايير محاسبة الأصول المادية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛
- تعد البيئة الاقتصادية السائدة في أي بلد عامل مهم في تحديد معالم الممارسة المحاسبية؛
- يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى بيئة اقتصادية مؤهلة من حيث توفر مجموعة من الشروط؛
- يعد الإصلاح المحاسبي في الجزائر خطوة مهمة نحو تكييف الممارسة المحاسبية ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية؛
- البيئة الاقتصادية الجزائرية غير مؤهلة في الوقت الراهن على تطبيق معايير المحاسبة الدولية كلياً؛
- توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد توافق تام بين النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) بخصوص معايير محاسبة الأصول المادية؛
- إن إصدار معايير محاسبية وطنية تكييف ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS من خلال تطويرها وتحسينها من مرحلة لأخرى تماشياً والتحسينات والتعديلات على معايير المحاسبة الدولية سيؤدي إلى سهولة فهمها وتطبيقها؛
- تعمل المعايير المحاسبية الوطنية على تكييف الذهنيات نحو تطبيق المعايير من جهة، وعدم وجود صعوبات عند الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS من جهة أخرى؛
- تُسهل المعايير المحاسبية الوطنية فهم أكثر محتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بتناول كل جزء على حدا وبطرح مبسط دون اللجوء إلى كل ما تضمنه الإطار التصوري للإلمام بمحاسبة عنصر ما؛
- تعتبر المعايير المحاسبية الوطنية أكثر مرونة من خلال إجراء تحسينات وتعديلات عليها من فترة لأخرى لتلبية متطلبات البيئة الاقتصادية والمتطلبات الدولية؛
- يمكن للهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة وكذا الخبراء والمهنيين أن يقوموا بدور مهم في عملية بناء المعايير المحاسبية الوطنية.

4. التوصيات والإقتراحات:

- من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها فإن الطالب خلص إلى التوصيات التالية:
- ضرورة متابعة، دعم ومساعدة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق المعايير المحاسبية الوطنية من خلال الهيئات المختصة في ذلك؛
- ضرورة العمل على انضمام الجزائر إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) للحصول على الخبرة اللازمة في صناعة المعايير المحاسبية الدولية، والمساهمة في إيجاد الحلول للمشكلات المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي؛
- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية التي لها تجربة سابقة في صناعة المعايير الوطنية مثل مصر والمملكة العربية السعودية خاصة فيما يتعلق بتكييف البيئة ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؛

- إستحداث هيئات مهنية وطنية مستقلة تشرف على عملية التقييس المحاسبي في الجزائر وتوكل لها مهام تطوير ومتابعة المستجدات والمشاكل المطروحة على المستوى الوطني أو الدولي في المجال المحاسبي؛
- العمل على تفعيل وتطوير بورصة الجزائر من خلال إنشاء هيئات على مستوى هذه الأخيرة تضطلع بالشؤون المحاسبية ومتطلبات مستخدمي المعلومات والبيانات المالية والإنضمام إلى الهيئة الدولية لتداول الأوراق المالية؛
- ضرورة اعتماد إستراتيجية واضحة في مجال التكوين المحاسبي بالنسبة للجانب الأكاديمي من جهة ومختلف المؤسسات الإقتصادية من جهة أخرى، بهدف ترسيخ الثقافة المحاسبية المستندة للممارسة الدولية IAS/IFRS؛
- ضرورة إستكمال بناء معايير محاسبية محلية (وطنية) مشتقة من واقع الإقتصاد الجزائري وتعديلها بشكل مستمر لمواكبة كافة التغيرات والتطورات على المستوى الدولي أو الوطني؛
- الإستفادة من تجارب الدول خاصة العربية منها، التي قامت بإجراءات جادة لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مع ضرورة عدم الإستعجال في اعتماد وتطبيق المعايير محاسبية دولية في البيئة المحلية دون إجراء الدراسات اللازمة للتأكد من إمكانية تطبيقها؛
- ضرورة التعاون بين مختلف الدول العربية في تدريب وتأهيل الموارد البشرية وتطوير وتحديث المعايير المحلية (الوطنية) والتنسيق مع مختلف المنظمات المهنية العالمية والمحلية؛
- ضرورة الإنطلاق من واقع البيئة الإقتصادية السائدة للقيام بأي عملية إصلاح وعلى وجه الخصوص المحاسبي منه.

5. آفاق البحث في الموضوع:

تناولت هذه الدراسة موضوع النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية _حالة الأصول المادية_. وذلك بهدف محاولة إقتراح معايير محاسبية جزائرية للأصول المادية تلي متطلبات البيئة الإقتصادية من جهة وتتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، وهي بذلك لم تتناول جميع المعايير المحاسبية الدولية وإنما تلك المتعلقة بالأصول المادية فقط، والتي يمكن أن تكون موضوعاً لأبحاث أخرى.

كما يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب، يمكن أن تكون إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق للمواضيع التالية:

- محاسبة الأصول غير الملموسة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS؛
- الإفصاح المحاسبي بين متطلبات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS؛
- دور الهيئات المهنية في عملية صناعة المعايير المحاسبية؛
- النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية _حالة الأصول المالية_.



قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010.
2. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
3. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005.
4. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، "منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
5. بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية (IAS / IFRS)، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
6. ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
7. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
8. جمعة حميدات، محمود أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مطبعة الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2010.
9. جمعة حميدات، مناهج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014.
10. حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، دار حنين، عمان، الأردن، 1995.
11. عبد الوهاب رميدي، سماوي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، بدون سنة ودار الشر، الجزائر.
12. زياد هاشم يحيى السقا، قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطبع والنشر، العراق، 2003.
13. سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها، دار المنهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010.
14. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2008.

15. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، **IAS/IFRS**، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج2، الجزائر، 2009.
16. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، **IAS/IFRS**، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2009.
17. طارق حماد عبد العال، أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
18. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، ط2، الجزائر، 2011.
19. عبد المجيد عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
20. عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ج2، الأردن، 2005.
21. عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية - متطلبات التوافق والتطبيق -، بدون سنة ودار النشر.
22. عزيز عبد الرزاق، المحاسبة والمراجعة الدولية، مطبعة كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2002.
23. علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد **SCF**، الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، 2014.
24. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، ط1، 2011.
25. عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي -المالي الجزائري-، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، الإسكندرية، 2014.
26. غانم شطا، المعايير المحاسبية الدولية **IFRS/IAS**، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
27. فضالة أبو الفتوح علي، المحاسبة الدولية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006.
28. لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية **IFRS/IAS**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.
29. مأمون حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2011.
30. مجبور جابر محمود النمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية، ط2، المملكة العربية السعودية، 2011.
31. الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إطار المفاهيم والمتطلبات، الجزء أ، عمان، الأردن، 2014.

32. محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
33. محمد عباس بدوي، عبد الله هلال عبد العظيم، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001.
34. محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004.
35. نبيه عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 1998.
36. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
37. هيني فان جريوننج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية - دليل التطبيق-، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
38. يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعيار المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
39. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، ط1، عمان، الأردن، 2002.
- 2. القوانين ، المراسيم، الأوامر، القرارات:**
40. الجريدة الرسمية ، القانون رقم 07- 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، الجزائر، 2007.
41. الجريدة الرسمية ، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الفقرة 1.121، الجزائر، 2009.
42. الجريدة الرسمية، الأمر رقم 71 - 82 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، العدد 107، المادة 10، الجزائر، 1971.
43. الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، المادة 11، الجزائر، 2008.
44. الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، المادة 12، الجزائر، 2011.

45. الجريدة الرسمية، قانون رقم 10 - 01 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 14، الجزائر، 2010.
46. الجريدة الرسمية، قانون رقم 91 - 08 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20، الجزائر، 1991.
47. الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 11 - 25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، الجزائر، 2011.
48. الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 11 - 26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، الجزائر، 2011.
49. الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 11 - 27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، الجزائر، 2011.
50. الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 96 - 318 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد 56، الجزائر، 1996.

3. مقالات، تقارير، ملتقيات:

51. بالقي تيجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مقال بمجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، جامعة سطيف، الجزائر، 2005.
52. محمد شريف توفيق، حسن علي سويلم، إستراتيجية توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة، تجربة دول السعودية، مصر، ماليزيا ومجلس دول الخليج العربي، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2005.
53. مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر، مقال منشور بمجلة الباحث، عدد 01، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2002.

4. منشورات ومطبوعات أخرى:

54. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015.
55. مأمون حمدان، المعيار المحاسبي الدولي 16 الممتلكات، المصانع والمعدات، محاضرات المحاسبة الدولية، جامعة دمشق، سوريا، 2015.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1. الكتب:

56. A.KADDOURI, A.MIMECHE, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG édition, Alger, 2009.
57. ALLAL HAMINI, **Bilan Comptable**, BERTI édition, Alger, 2013.
58. Anne le Manh-Béna, le processus de normalisation comptable par L'IASB le cas du résultat, Business administration, Conservatoire national des arts et metiers, french, 2009.
59. Begeret, J, **la personnalité morale et pathologique**, dunod, 2^e édition, France, 1985.
60. Bernard RAFFOUFNIER, **les normes Comptables internationales IAS/IFRS**, ECONOMICA, 2^e édition, Paris, 2005.
61. Bernard REFFOURIER, Axel HALLER, Peter WALTON, **Comptabilité internationale**, Edition librairie cuibert France, 1997, P2.
62. Bruno Colmant et autre, **Comptabilité financière Normes IAS/IFRS**, PEARSON Education, France, 2008.
63. Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, **Comptabilité internationale: les normes IAS/IFRS en pratique**, ECONOMICA, 2005.
64. DOUHADIDA Mohamed, **Comptabilité financière algérienne**, Clic Edition, Alger, 2010.
65. Eric Ducasse et autres, **norme comptable internationales IAS/IFRS**, Edition de Boeck, France, 2005.
66. Eric DUMALANÉDE, **comptabilité générale, conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS**, BERTI éditions, Alger, 2009.
67. Hervé PUTEAUX, **normes IAS/IFRS une simple affaire de présentation**, Sage France 2004.
68. Jean-françois Bosquet, et autre, **normes IAS/IFRS, Edition d'organisation**, 2^e édition, paris, 2005.
69. Jean-Jacques JULIAN , **la nouvelle présentation des états financiers selon IASB/FASB**, Revu française de comptabilité, N^o 417, 2009.
70. Kalpesh J. Mehta, A, Nandakumar, **Understanding IFRS Fundamentals**, JOHN WILEY AND SONS, canada, 2010.
71. Michel Lozato, Pascal Nicolle, **Gestion des investissements et de l'information financière**, DUNOD, 9^e Edition, Paris, 2014, P 11.
72. Odile Barbe, et autre, **Comptabilité approfondie manuel et Applications**, Groupe Revue Fiduciaire, paris, 2014.

73. Pascal Macioce Jean-pierre Latartre, **Conversion aux IFRS**, Studio Graphique, 2^e Edition, Pris, 2005.
74. Philippe DANJOU, **une mise au point concernant les international financial reporting standards (NORMES IFRS)**, 1^{er} Février 2013.
75. Philippe RAIMBOURG, **Comptabilité générale**, 4^e édition, BREL, Pris, 2006.
76. Radebaugh lee & Others, **International Accounting Multinational Enterprise**, 6th Ed, 2006.
77. Robert Obert, marie-pierre Mairesse, **Comptabilité approfondie**, Edition DUNOD, Paris, 2013.
78. Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris 2002.
79. Robert OBERT, **Pratique des normes IFRS**, Dunod, 5^e édition, Paris, 2013.
80. Ropert OBERT, **les normes Comptables internationales IAS/IFRS**, Foucher, 2^e édition, Pris, 2007.
81. Smail BACHIR, **Apprendre les normes IAS/IFRS**, Dar El Qouds El Arabi, 2^e édition, Alger, 2010.
82. Stephan BRUN, **L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Gualino éditeur, Paris, 2004.
83. Stéphane BRUN, **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, BERTI Edition, Alger, 2011.

2. القوانين ، المراسيم، الأوامر، القرارات:

84. Journal officiel , Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles dévaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, n° 19, Algérie, 2009.

ثالثا: المواقع الإلكترونية

85. <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>.
86. <http://aaajournals.org>.
87. <http://www.ascajordan.org>.
88. <http://www.trader-finance.fr>.
89. <http://www.deloitte.com>.
90. <http://www.focusifrs.com>.
91. <http://www.accountingfoundation.org> .
92. <http://webcache.googleusercontent.com>.
93. <http://www.ifrs.org>.
94. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>.
95. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40>.
96. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias20>.
97. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>.

98. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ifrs5>
99. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias23>.
100. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>.
101. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.