جامعـــة سعد دحلب بالبليـــدة

كلية علوم الاقتصاد وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

تخصص: محاسبة و تدقيق

المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني و معايير المحاسبة الدولية

" دراسة تطبيقية للنظام المحاسبي المالي في مؤسسة هلال سومال بالبليدة "

من طرف

زينب حجاج

أمام اللجنة المشكلة من:

رزيق كمال	أستاذ محاضر"أ"	جامعة سعد دحلب البليدة	رئيسا
عمورة جمال	أستاذ محاضر"أ"	جامعة سعد دحلب البليدة	مشرفا ومقررا
درحمون هلال	أستاذ محاضر"أ"	جامعة سعد دحلب البليدة	عضوا مناقشا
فلاح محمد	أستاذ محاضر"ب"	جامعة سعد دحلب البليدة	عضوا مناقشا

البليدة، ديسمبر2009 .

الإهداء

إلى

قرة عيني أمي و من أنار دربي أبي

سندي و انسي إخوتي و أختي

من لم تبخل عني بدعواتها عائلتي

جميع من شارك في هذا العمل و كان أحق أن يذكر فيه مني

كل أساتذتي من التعليم الابتدائي إلى التعليم العالي

كل أصدقائي وزملائي

كل طالب يحمل لواء العلم و يواصل المسيرة ليؤدي الأمانة إلى الأجيال اللاحقة.

اهدي هذا العمل المتواضع تعبيرا عن حبي و إخلاصي وامتناني .

زينب حجاج

شكر

يسعدني و يشرفني أن أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان و العرفان بالجميل إلى الدكتور المشرف " عمورة جمال" لقبوله الإشراف على هذا العمل و حسن التوجيه والمتابعة.

كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل و اخص بالذكر أساتذة المحاسبة: "درحمون هلال"، "دراوسي مسعود" ، "فلاح محمد" و "كمال رزيق".

كما لا انسي محافظ الحسابات "بن بليدية عبد القادر" الذي لم يبخل علي بمعلوماته وإرشاداته.

وأتقدم بجزيل الشكر إلى مسير مؤسسة "هلال سومل" و كل العاملين فيها على تسهيل هذه

الدراسة.

زينب حجاج

ملخص:

يتمحور موضوع هذه الدراسة في المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المخطط المحاسبي الوطني و المرجعية المحاسبية الدولية التي تجسدت في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي. تمت الدراسة من خلال استخراج نقائص المخطط الذي أصبح لا يتجاوب مع متطلبات الاقتصاد الوطني، عرض كيفية معالجة معايير المحاسبة الدولية للاستثمارات وأهم المستجدات التي جاءت بها، و معرفة تمكن النظام المحاسبي المالي الجديد من سد الثغرات الموجودة في الممارسة المحاسبية المطبقة منذ 1976 وكيفية تأثير هذا النظام على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

Résumé:

Cette étude porte sur le traitement comptable des investissements dans le Plan Comptable National et selon le Référentiel Comptable International qui s'est matérialisé en Algérie par l'application du Système Comptable Financier. L'étude a été élaborée par l'extraction des lacunes du Plan Comptable National - qui désormais ne répondais plus aux exigences de l'économie nationale -, par l'exposition de la méthode de traitement des investissements adoptée par les Normes Comptables Internationales, et ses nouveautés, par la connaissance de la capacité du Système Comptable Financier de combler les lacunes existantes dans la pratique comptable depuis 1976, et l'impact de ce système sur les états financiers des entreprises économiques algériennes.

قائمة المصطلحات

C N C	Conseil national de la comptabilité
C S O E C	Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables
CNCC	Compagnie National des Commissaires aux Comptes
D G C	Direction Général de Comptabilité
EURL	Entreprise Unie à Responsabilité Limité
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
PCG	Plan Comptable Général
PCGF	Plan Comptable Général Français
PCN	Plan Comptable National
SCE	Système Comptable des Entreprises
SCF	Système Comptable Financier
SIC	Standing Interpretations Committee
SOFTY	Sum Of The Years
TIAP	Titre Immobilisé de l'Activité de Portefeuille
TVA	Taxe Sur Valeur Ajouté
UGT	Unité Généraso$$etrice de Trésorerie
US GAAP	United State Generally Accepted Accounting Principals

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	معدل الاهتلاك المتناقص	42
(2 -1)	العلاقة بين المعايير المحاسبية IFRS و بنود القوائم المالية	66
(2 -2)	معالجة تغير نوع العقار	91
(2 -3)	مدة الاستعمال المقبولة عامة لبعض أصناف الأصول الثابتة المادية	96
(2 -4)	أنواع طرق الاهتلاك المعترف بها حسب معايير المحاسبة الدولية	97
(3 -1)	مقارنة بين مخطط الحسابات في PCN و SCF	146
(4 -1)	تطور الاستثمارات في مؤسسة هلال سومال	155
(4 -2)	طبيعة و أنواع الاستثمارات في المؤسسة	156
(4 -3)	أصول ميزانية المؤسسة في 2008 /12/31	158
(4 -4)	إعادة تقييم معدات و أدوات، و معدات النقل	163
(4 - 5)	الأرقام القياسية العامة للأسعار لولاية الجزائر	164
(4 - 6)	إعادة تقييم أجهزة الإعلام الآلي، تجهيزات مكتب ، وتهيئات و تركيبات	165
(4 - 7)	أصول ميزانية هلال سومال حسب SCF في 2009/01/01	167
(4 - 8)	أثر إعادة تصنيف أصول الميزانية حسب SCF	168
(4 - 9)	تحديد تكلفة حيازة معدات وأدوات (القوالب) حسب PCN	171
(4- 10)	تحديد تكلفة الأصول الثابتة (القوالب) حسب SCF	174
(4- 11)	قائمة استثمارات المؤسسة المتنازل عنها	181
(4- 12)	استخراج فوائض القيمة حسب النظام المحاسبي المالي	183

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(2- 1)	معالجة تغيرات قيمة الأصول الثابتة المعنوية	81
(2- 2)	معالجة تغيرات في انخفاض قيمة الأصول الثابتة المعنوية	82
(2- 3)	خسائر قيمة الأصول الثابتة	99
(4- 1)	أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول الثابتة على القوائم المالية لمؤسسة هلال سومال.	189

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	استثمارات مؤسسة هلال سومال في 2008/12/31.	201
2	برنامج الإعلام الآلي لتسهيل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.	202
3	جدول الاهتلاكات للثلاثي الأول من سنة 2009 حسب المخطط المحاسبي الوطني.	203
4	جدول الاهتلاكات للثلاثي الأول من سنة 2009 حسب النظام المحاسبي المالي الجديد	205
5	أصول الميزانية المحاسبية للمؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي.	206
6	قائمة الدخل لمؤسسة هلال سومال حسب النظام المحاسبي المالي.	207
7	قائمة الخزينة للمؤسسة.	208
8	قائمة تغير الأموال الخاصة للمؤسسة.	209
9	جداول التوضيحات حسب النظام المحاسبي المالي.	210

الفهرس

الموضوع الصفحة

الإهداء.
شكر.
ملخص
قائمة المصطلحات.
قائمة الجداول.
قائمة الأشكال.
قائمة الملاحق.
الفهرس.
مـــقـدمـــة..... 11
1. المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني..... 17
1.1. مفهوم الاستثمارات وتصنيفها..... 17
1.1.1. المخطط المحاسبي الوطني..... 17
2.1.1. تعريف الاستثمارات وشروط الاعتراف بها..... 19
3.1.1. أنواع الاستثمارات و تصنيفاتها..... 20
2.1. حيازة الاستثمارات..... 24
1.2.1. حيازة الاستثمارات عن طريق الاكتتاب..... 24
2.2.1. حيازة الاستثمارات عن طريق الشراء و الإنجاز..... 25
3.2.1. حيازة الاستثمارات عن طريق الإعانات و التمويل الإيجاري..... 31
3.1. جرد الاستثمارات وإعادة تقييمها..... 35
1.3.1. طرق جرد الاستثمارات..... 35
2.3.1. طرق حساب الاهتلاك..... 39
3.3.1. المعالجة المحاسبة لجرد الاستثمارات..... 46
4.1. التنازل عن الاستثمارات..... 51
1.4.1. مفهوم الاستثمارات وحالات التنازل عنها..... 51
2.4.1. المعالجة المحاسبية لعملية التنازل..... 53
3.4.1. النظام الضريبي المطبق على فائض قيمة التنازل..... 56
5.1. تقييم المعالجة المحاسبية للاستثمارات..... 58
1.5.1. مزايا المخطط المحاسبي الوطني في معالجة الاستثمارات..... 58
2.5.1. نقائص المخطط المحاسبي الوطني في معالجة الاستثمارات..... 59
2. المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب معايير المحاسبة الدولية..... 63
1.2. معايير المحاسبة الدولية و الأصول الثابتة..... 63

1.1.2. معايير المحاسبة الدولية..... 63
2.1.2. مفهوم الأصول حسب معايير المحاسبة 67
3.1.2. تصنيف الأصول حسب معايير المحاسبة..... 67
2.2. الأصول الثابتة المعنوية..... 69
1.2.2. الاعتراف بالأصول المعنوية و تصنيفها..... 69
2.2.2 التقييم المحاسبي الأولي للأصول المعنوية..... 73
3.2.2 التقييم المحاسبي البعدي للأصول المعنوية..... 78
3.2. الأصول الثابتة المادية..... 83
1.3.2 تعريف الأصول الثابتة المادية تصنيفها و الاعتراف بها..... 84
2.3.2. التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المادية..... 85
3.3.2. التقييم المحاسبي البعدي للأصول المادية 93
4.2. الأصول الثابتة المالية..... 101
1.4.2. تعريف الأصول الثابتة المالية وتصنيفها 102
2.4.2. التقييم الأولي للأصول الثابتة المالية 104
3.4.2 التقييم البعدي للأصول الثابتة المالية..... 104
5.2. تقييم معالجة الأصول الثابتة حسب معايير المحاسبة الدولية 109
1.5.2 مزايا معايير المحاسبية الدولة في معالجة الأصول الثابتة..... 109
2.5.2 نقائص معايير المحاسبة الدولية 110
3. المعالجة المحاسبية للاستثمارات في النظام المحاسبي المالي..... 113
1.3. النظام المحاسبي المالي و الأصول الثابتة..... 113
1.1.3. نشأة النظام المحاسبي المالي الجزائري..... 113
2.1.3. تعريف الأصول الثابتة وقواعد تقييمها 116
3.1.3. تصنيف الأصول الثابتة 118
2.3. الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي 119
1.2.3. تعريف و تصنيف الأصول الثابتة المعنوية..... 119
2.2.3. التقييم الأولي للأصول المعنوية 120
3.2.3. التقييم البعدي للأصول المعنوية..... 122
3.3. الأصول الثابتة المادية في النظام المحاسبي المالي..... 126
1.3.3. تعريف الأصول الثابتة المادية وتصنيفها 126
2.3.3. التقييم الأولي للأصول الثابتة المادية..... 128
3.3.3 التقييم البعدي للأصول الثابتة المادية 132
4.3. الأصول الثابتة المالية..... 137
1.4.3. تعريف الأصول الثابتة المالية وتصنيفها 137
2.4.3. تقييم الأصول الثابتة المالية..... 138
3.4.3. التنازل عن الأصول الثابتة المالية و الإفصاح..... 139
5.3. مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني و معايير المحاسبة الدولية..... 140
1.5.3. مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني..... 140
2.5.3. مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية..... 148
4. دراسة تطبيقية في مؤسسة هلال سومال..... 152

1.4. تقديم مؤسسة هلال سومال..... 152
1.1.4. تعريف مؤسسة هلال سومال وطبيعة نشاطها..... 152
2.1.4. التعريف بهياكل المؤسسة ومهامها..... 153
3.1.4. تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة..... 154
2.4. طبيعة الاستثمارات في المؤسسة و تصنيفها..... 154
1.2.4. التصنيف حسب المخطط المحاسبي الوطني..... 155
2.2.4. الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي..... 159
3.2.4. إعادة تصنيف أصول ميزانية المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي..... 161
3.4. التقييم الأولي للأصول الثابتة في المؤسسة..... 168
1.3.4. حيازة الأصول الثابتة و النفقات اللاحقة..... 168
2.3.4. معالجة حيازة الاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني..... 170
3.3.4 أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التقييم الأولي..... 173
4.4. التقييم البعدي للأصول الثابتة في المؤسسة..... 176
1.4.4. انخفاض قيمة الأصول الثابتة في المؤسسة..... 176
2.4.4. التنازل عن استثمارات المؤسسة..... 181
3.4.4. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية..... 185
خاتمة..... 191
قائمة المراجع 196
الملاحق..... 201

مـقـدمـــة

تحتاج المؤسسة الاقتصادية مهما كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه إلى مجموعة من الوسائل التي تمكنها من القيام بالمهمات و العمليات الضرورية للنشاط الاقتصادي المنوط بها. حيث يتم استخدام هذه الوسائل في تسيير أعمال المؤسسة، أي في عمليات إنتاج و توريد البضائع و الخدمات، تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية. ونظرا لأهمية هذه الوسائل ينبغي على المؤسسة تسييرها و مراقبتها بصورة منتظمة لضمان فعالية مساهمتها في تحقيق أهداف وغايات المؤسسة. حيث يتطلب تسيير هذه الوسائل معلومات محاسبية موثوق فيها تساعد على اتخاذ قرارات سديدة، والتي ينتجها نظام محاسبي فعال.

ابتداء من سنة 1976، تم تنظيم القواعد المتعلقة بالمحاسبة المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حسب المخطط المحاسبي الوطني، الذي بني على أسس الاقتصاد المخطط والتسيير الاشتراكي. أطلق هذا المخطط على هذه الوسائل تسمية "الاستثمارات"، وعرفها على أنها مجموع الأملاك والقيم المادية والمعنوية الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنجزتها لاستغلالها. أهم الجوانب التي عالجها المخطط المحاسبي فيما يخص الاستثمارات تتمثل في الشروط الواجب توفرها للاعتراف بها كأصول، أنواعها، طرق حيازتها إلى غاية التنازل والإفصاح عنها. إلا أن أهداف المخطط المحاسبي الوطني التي حددت منذ أكثر من ثلاثين سنة، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الجزائري ولا مع احتياجاته، و ذلك بسبب عدم إدخال تغييرات مهمة عليه و تغطية النقائص التي وجدت عند تطبيقه إلا الشيء القليل خلال كل هذه المدة.

في نفس الوقت وفي ظل تسارع التجارة الدولية، حرية حركة رؤوس الأموال و تبادل المعلومات على المستوى الدولي لجذب المزيد من المستثمرين كالشركات المتعددة الجنسيات، و جب على المحاسبة أن تصبح عالمية من اجل تحقيق هدف المقارنة بين التقارير المالية، تجانس القواعد المحاسبية و تقديم معلومات مالية موحدة و معترف بها من قبل المستثمرين. من اجل هذا تم وضع معايير محاسبية دولية اهتمت بشكل كبير بالاستثمارات باعتبارها موارد ترجع على المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية، و أطلقت عليها تسمية الأصول الثابتة. إذ عولجت هذه الأخيرة بطرق حديثة من حيث تصنيفها مع إبراز أنواع جديدة في الأصول الثابتة تماشيا مع التطور التكنولوجي والاتصالي، كما استخرجت طرق في تقييمها لم تكن معروفة سابقا وذلك لمسايرة التطور الاقتصادي العالمي.

وبسبب النقائص العديدة في المخطط المحاسبي الوطني وانتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق، وجب عليها مواكبة المقاييس الدولية و تمكين مؤسساتها الاقتصادية من مواجهة تحديات العولمة والسعي إلى انضمامها لمنظمة التجارة الدولية. وعليه تم انجاز النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على المرجعية المحاسبية الدولية.

1. طرح الإشكالية:

مما سبق ذكره يجدر بنا طرح الإشكالية التالية:

ما أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في معالجة الاستثمارات على القوائم المالية، وما مدى مطابقتها مع معايير المحاسبة الدولية ؟.

من خلال هذه الإشكالية يمكننا طرح مجموعة من التساؤلات أهمها:

- ما هو الأساس الذي يعتمد عليه المخطط المحاسبي الوطني في معالجة الاستثمارات، و ما هي النقائص؟.
- هل يمكن للمعايير المحاسبة الدولية من حل مختلف القضايا المتعلقة بالاستثمارات على مستوى الأنظمة الوطنية والدولية ؟.
- ما مدى تطابق النظام المحاسبي المالي الجديد مع المرجعية المحاسبية الدولية ؟.
- هل تمكن النظام المحاسبي المالي من إصلاح نقائص المخطط المحاسبي الوطني، و هل توجد نقاط مشتركة بينهما فيما يخص المعالجة المحاسبية للاستثمارات؟.
- ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي الجديد على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية "هلال سومال" فيما يتعلق بالاستثمارات؟ .

2. الفرضيات:

للإجابة على تساؤلات الإشكالية يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

- المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني أساسها الاهتمام بالشكل القانوني بدل المضمون الاقتصادي، مما أدى إلى بروز نقائص عديدة في الاعتراف بها، تصنيفها و تقييمها.
- قامت الهيئات المحاسبية الدولية بتغطية الثغرات والنقائص في الأنظمة المحاسبية الوطنية، والتقليل من الاختلافات في الممارسة المحاسبية منها معالجة الاستثمارات على المستوى الدولي.
- تم انجاز النظام المحاسبي المالي الجديد بالتطابق مع المرجعية المحاسبية الدولية .
- قام النظام المحاسبي المالي بإصلاح كل نقائص المخطط المحاسبي الوطني، مع عدم التغيير الجذري في المعالجة المحاسبية للاستثمارات .

- تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي الجديد يسفر عن مجموعة من التغييرات في قوائمها المالية.

3. أهمية الدراسة:

تزامنت أهمية دراسة المعالجة المحاسبية للاستثمارات مع سعي الجزائر إلى الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، التي تفرض عليها إتباع قواعد دولية، بالإضافة إلى جلب مستثمرين أجانب وبالتالي ضرورة تزويدهم بمعلومات موثوق فيها وتقارير قابلة للمقارنة على المستوى الدولي. من جهة أخرى تستمد هذه الدراسة أهميتها من التطور التكنولوجي والاتصالي الذي أدى إلى ظهور أنواع جديدة من الاستثمارات. بالإضافة إلى تنشيط بورصة الجزائر للقيم المتداولة والتي نتج عنها استثمارات ذات طابع مالي.
أخيرا تظهر أهمية هذه الدراسة مع الإلزام القانوني لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد بحلول سنة 2010.

4.أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات الموضوعة، فان هذه الدراسة تهدف إلى:

- إبراز الاستثمارات الجديدة التي ظهرت كنتيجة للتطور التكنولوجي والاقتصادي العالمي.
- شرح مختلف المفاهيم المبهمة المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية، ومعرفة مدى إلزامية تطبيق كل معايير المحاسبة من طرف أي دولة تبنت المرجعية المحاسبية الدولية.
- إظهار العلاقة بين الأزمة المالية العالمية الحالية ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالاستثمارات.
- معرفة كيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.
- استعراض تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاستثمارات في مؤسسة اقتصادية جزائرية ومعرفة أهم الصعوبات و النقائص في إمكانية تطبيقه.

5. أسباب اختيار الموضوع:

1.5.أسباب موضوعية:

- اعتبار الموضوع أحد أهم مواضيع الساعة، والذي طرح نفسه بإلحاح في الآونة الأخيرة على المستوى الدولي والمحلي.
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع الاستثمارات في النظام المحاسبي المالي الجديد.
- كون أن موضوع الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة المهنية التي تفتقر إلى الجانب النظري، حيث يمثل الأساس الذي يجب أن يرجع إليه المهنيين.

2.5.أسباب ذاتية:

- التخصص في مجال المحاسبة في الليسانس والماجستير، إذ أن هذا الموضوع له علاقة وثيقة بالمحاسبة.
- الشعور بقيمة وأهمية هذا الموضوع، ومحاولة الاستفادة والإفادة منه عن طريق إثراء المكتبة بالمعلومات التي أتت بها هذه الدراسة.
- الرغبة في فهم النظام المحاسبي المالي من الناحية النظرية والتمكن من تطبيقه على الصعيد المهني.

6. حدود الدراسة:

حتى يتم معالجة الإشكالية المطروحة في هذا الموضوع تم تحديد الإطار العام وحدود البحث في النقاط التالية:

1.6.الإطار الزمني:

تم دراسة الاستثمارات في المخطط المحاسبي الوطني منذ نشأته في سنة 1975 إلى غاية آخر تعديلاته في سنة 1999.

تم دراسة معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالاستثمارات إلى غاية أخر مراجعة و تعديل في سنة 2008.

اعتمد في دراسة النظام المحاسبي المالي على القواعد المدرجة في الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009.

2.6.الإطار المكاني:

تمثل الإطار المكاني في المعالجة المحاسبية للاستثمارات على المستوى الدولي و منها المحاسبة في فرنسا. أما فيما يخص الجزائر، فتمت الدراسة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية التابعة للنظام الحقيقي، الذي يفرض عليها مسك دفاتر محاسبية و القيام بمختلف التصريحات .

الجانب التطبيقي لهذه الدراسة تم في مؤسسة اقتصادية ذات طابع إنتاجي وهي مؤسسة "هلال سومال" بالبليدة.

7. منهج الدراسة:

اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. إذ تم استخدام الأسلوب الوصفي في الجزء النظري لتقديم صورة واضحة عن كيفية معالجة الاستثمارات في المخطط المحاسبي الوطني، بالإضافة إلى المعايير المحاسبية و كذا النظام المحاسبي المالي الجديد. أما فيما يتعلق بالجزء التطبيقي تم إتباع منهج التحليل و يظهر من خلال تحليل البيانات المحاسبية واستعمال أدوات رياضية تدعمها جداول و أشكال مختلفة.

8.الدراسات السابقة:

من بين البحوث والدراسات الجامعية التي اعتمدنا عليها لانجاز هذا العمل نذكر ما يلي:

- مداني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، بجامعة الجزائر سنة 2004. النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال هذه الدراسة تتلخص في أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد ملائم للواقع الاقتصادي في الجزائر، وأن عملية إصلاحه بات أمرا بالغ الأهمية وذلك بأخذ بين الاعتبار أعمال الهيئات الدولية مع مراعاة خصوصية الاقتصاد في الجزائر، كما يرى الباحث أن فكرة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر ماهو في الواقع إلا أداة جديدة لبسط الدولة سيطرتها على مسار التوحيد المحاسبي. لم يتطرق الباحث إلى تقييم معايير المحاسبة الدولة من أجل الحكم على أن إصلاح المخطط المحاسبي يكمن في إتباع أعمال الهيئات الدولية، بالإضافة أن الباحث تطرق إلى محاولات الإصلاح وليس إلى النظام المحاسبي المالي الذي أصبح قيد التنفيذ.

- طارق حمزة: المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية انتقادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر سنة 2004. لقد ركزت هذه الدراسة على عرض المخطط المحاسبي الوطني وتبيان أهدافه و دوافع تبنيه آنذاك، ثم تحليله لاستخراج نقاط الضعف، ومزاياه مقارنة مع المخطط المحاسبي العام المطبق منذ 1957 إلى غاية 1975. لم يتم التطرق في هذه الدراسة إلى المرجعية المحاسبية الدولية ولا إلى عمليات الإصلاح التي كانت تتم على المخطط المحاسبي إلا الشيء القليل.

9. مساهمة الطالبة:

تخصصت هذه الدراسة في جانب من المخطط المحاسبي الوطني ألا و هو الاستثمارات، أين تم تحديد اكبر عدد ممكن من النقائص و محاولة البحث عن الحلول من خلال ماجاءت به معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي. كما تم في هذه الدراسة محاولة تقييم المرجعية المحاسبية الدولية ضمن موضوع البحث. بالإضافة إلى مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية والممارسة المطبقة في الجزائر منذ 1976، مع التعرف على اثر تطبيق هذا النظام في مؤسسة اقتصادية جزائرية.

10. خطة وهيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، تسبقها مقدمة عامة. خصصت ثلاث فصول للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي. جزء كل فصل إلى مباحث ومطالب مع محاولة تحقيق التوازن في الخطة حسب ما يقتضيه الإلمام بجوانب الموضوع.

في الفصل الأول تم عرض و تقييم كيفية المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المخطط المحاسبي الوطني لاستخراج أهم المزايا والنقائص.

في الفصل الثاني تم التطرق إلى معايير المحاسبة الدولية التي لها علاقة بالأصول الثابتة، للتعرف على أهم المستجدات عل المستوى العالمي، و الإجراءات المتبعة في معالجة هذا النوع من الأصول، ثم استخراج نقاط القوة و الضعف في هذه المعايير.

أما في الفصل الثالث، فقد تمت دراسة الأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي، مع القيام بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني و المرجعية المحاسبية الدولية.

الفصل الرابع و الأخير، تم دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية لمؤسسة اقتصادية جزائرية، مع إبراز أهم النقائص و الصعوبات في تطبيق هذا النظام خاصة فيما يتعلق بالاستثمارات.

الفصل 1

المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني

إن مفهوم الاستثمارات كما جاء به المخطط المحاسبي الوطني هو عبارة عن الأصول الثابتة، التي تستعملها المؤسسة بصفة دائمة في عملية الإنتاج، بيع السلع و الخدمات أو لأغراض إدارية .

فالهدف منها هو حيازتها من أجل الاستخدام الدائم لذا سميت أيضا بوسائل الاستغلال الدائمة، و التي يمكن من خلالها الحصول على قيمة رأس المال الثابت للقطاع المنتج على المستوى الكلي، أي بعد تجميع كل استثمارات الوطن.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى أهم العمليات التي عالجها المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص الاستثمارات من تحديد شروط تسجيلها كأصل ثابت في ميزانية المؤسسة، القيمة التي تسجل بها، و مختلف طرق حيازتها، و تقييمها إلى غاية التنازل عنها . وذلك من أجل التقييم واستخراج أهم النقائص.

1.1. مفهوم الاستثمارات وتصنيفها

تضمن مفهوم الاستثمارات في المخطط المحاسبي الوطني التعريف و الشروط، أما فيما يخص التصنيف فهو تقسيم الاستثمارات حسب الهدف المنوط بها.و قبل التطرق إلى التعريف، الشروط و الأنواع ينبغي الوقوف عند الظروف التي ساهمت في إعداد المخطط المحاسبي الوطني و التي لها تأثير على المعلومات المتعلقة بالاستثمارات.

1.1.1. المخطط المحاسبي الوطني

أول مخطط محاسبي أستعمل في الجزائر هو المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 وطبق لمدة ثمانية عشر سنة ،إلا أنه احتوى على عدة نقائض كعدم تماشيه مع التوجه الاقتصادي الحاصل في الجزائر آنذاك،حيث عرف هذا الأخير تحولا جذريا نحو الاقتصاد المخطط والتسيير الاشتراكي للمؤسسات،لذا وجب تغييره بالكامل وذلك بظهور المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

1.1.1.1 نشأة المخطط المحاسبي الوطني

لقد بدأت أول محاولة لتغيير المخطط في سنة 1964، لكنها اقتصرت على إنشاء بعض الحسابات وتغيير أسماء البعض الآخر وعليه، فلا يمكننا اعتبار هذه العملية (تغيير اسم الحسابات) كمحاولة تغيير المخطط بالمعنى الحقيقي للكلمة [1] ص35.

تعتبر المحاولة التي قامت بها وزارة المالية في سنة 1969 لتغيير المخطط كأول محاولة جدية تهدف لتغيير المخطط المحاسبي، فقد شكل وزير المالية آنذاك لجنة من شأنها إعداد المخطط في ظرف 6 أشهر[2]بدون صفحة إلا أن هذه المهلة لم تكن كافية نظرا لصعوبة المهمة. ومن ثمة أوكلت مهمة إعداد المخطط المحاسبي الجديد إلى المجلس الأعلى للمحاسبة [3] بدون صفحة ، بالإضافة إلى مهمة تنظيم ميدان المحاسبة، وقد أنشأ المجلس بداخله لجنة التقييس تكفلت بإعداد المخطط في شهر أفريل من سنة 1972 وجرت أشغال إعداد هذا المشروع "المخطط المحاسبي" بالشركة الوطنية للمحاسبة، حيث تم تكوين فريقا دائما مكونا من خبراء جزائريين مدعمين بخبراء فرنسيين مهمتهم مراقبة وتتبع وإبداء الآراء في هذا المجال بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفايكية في الميدان.[4] ص116.

ومن خلال عدة أشهر من العمل، توصلت اللجنة لوضع مشروع تمهيدي لأول مخطط محاسبي جزائري وبدأت عملية مناقشته في ديسمبر 1972 حيث قامت اللجنة بإعداد نموذج من الأسئلة وجهته إلى كل المؤسسات العمومية بهدف جمع أكبر عدد ممكن من الآراء والتعديلات والإضافات التي يرجى إدراجها في المخطط المحاسبي وذلك لمدة ثلاثة أشهر، ثم بدأت عملية عرض وشرح المخطط بإقامة عدة ملتقيات حول أهدافه وكيفية تطبيقه.

بمقتضى الأمر رقم 75 – 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني 1395 الموافق لـ29 أبريل سنة 1975 تم نشر المخطط المحاسبي الوطني بصفة رسمية الذي دخل حيز التطبيق في يناير من سنة1976[5] بدون صفحة.

ولقد تضمن هذا الأمر 31 مادة، مقسمة كما يلي [6] ص21. :

- من المادة 1 إلى المادة 3: تتضمن قرار المجلس الأعلى للمحاسبة
- من المادة 4 إلى المادة 16 : تتضمن التنظيم والتسيير الحسابي
- من المادة 17 إلى المادة 24 : تتضمن تقييم الاستثمارات والمخزونات
- من المادة 25 إلى المادة 31 : تتضمن الوثائق المحاسبية

أما فيما يخص ظروف إعداد المخطط المحاسبي الوطني يمكننا إبداء بعض الملاحظات حول ظروف وطريقة إعداد أول مخطط محاسبي جزائري:[1] ص38.

- عدد الأعضاء المكونين للفريق الدائم المكلف بإعداد مشروع المخطط الوطني تدني في نهاية الأمر إلى 04 أعضاء دائمين من بين 10 أعضاء وهو عدد ضئيل جدا بالنظر إلى ضخامة المهمة.

- عدم اشتراك مسيري المؤسسات الاقتصادية في عملية إعداد المخطط حتى أن نماذج الأسئلة التي أرسلت إلى المؤسسات لم تستغل بكاملها.
- عدم اشتراك الاقتصاديين خلال عملية تحضير المخطط ومناقشته وعرضه ويعتبر ذلك إهمالا للأهمية الاقتصادية للمخطط.
- عدم اشتراك الجامعيين ذوي الاختصاص ويعتبر إهمالا لوظيفة المخطط كأداة تعميم وتدريس المحاسبة.

2.1.1.1 أهداف المخطط المحاسبي الوطني

يمكننا استخلاص أهم أهداف المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي:[7] ص43و46.

تسهيل اتخاذ القرارات والتنبؤات بها، وهذا فيما يخص أساسا التخطيط المركزي والمؤسسات الاشتراكية أي الأجزاء القاعدية لهيكلة التخطيط العام.

سهولة الحصول على بعض قيم المحاسبة الوطنية والمعطيات الاقتصادية المخصصة لتلبية احتياجات الاقتصاد المخطط مثل القيمة المضافة،الادخار الصافي والاستثمار المنتج.

زيادة فعالية تسيير المؤسسات الاشتراكية وسهولة مراقبتها من خلال المعرفة السريعة لمستوى التخزين وأسعار التكلفة وأيضا تسهيل عملية المقارنة بين نتائج المؤسسات والقطاعات.

قدرة المحاسبة على الربط بين تسيير المؤسسة وممتلكاتها وتوجيه نشاطها وذلك بالتأثير على الأسباب وليس على النتائج.

إعداد وسيلة تسيير ديناميكية تسمح باتخاذ القرارات ومراقبة تطبيقها من أجل تعديل التوجيهات اللازمة عند الحاجة مع إنشاء قاعدة جديدة للأعمال التوقعية.

2.1.1. تعريف الاستثمارات وشروط الاعتراف بها

رغم تعدد التعاريف حول الاستثمارات إلا أن معظمها يصب في مضمون واحد، أما الشروط فهي محددة حسب ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني.

التعريف الأول للاستثمارات : " تمثل الاستثمارات مجموع الممتلكات والقيم الدائمة ،مادية حسية أو معنوية مكتسبة أو منشأة من طرف المؤسسة وليس الهدف من إنشائها بيعها أو تحويلها ولكن استعمالها كوسائل دائمة للاستغلال،وهي عنصر من عناصر الأصول الثابتة عكس المخزونات والدائنية "[8] ص52.

التعريف الثاني : " الاستثمارات هي تلك العناصر أو الوسائل المادية أو المعنوية من الأصول أو الممتلكات التي تتوفر عليها المؤسسة،والتي تمارس بواسطتها نشاطها أي تلك الوسائل التي تستخدم كأدوات تشغيل ومعدات ملحقة بها لتكريس العمل المنوط بالمؤسسة ،لذلك يكون تداولها من و إلى المؤسسة محدودا زمنيا وحتى مكانيا عكس المخزون والأموال الجاهزة "[9] ص147.

التعريف الثالث: حسب المخطط المحاسبي الوطني يدل الصنف الثاني أي الاستثمارات على مجموع الأملاك والقيم المادية والمعنوية الدائمة والتي اشترتها المؤسسة وأنجزتها لاستغلالها.

من خلال هذا التعريف، مفهوم الاستثمارات لا يضم الاستثمارات المالية المتمثلة في الأوراق المالية من سندات وأسهم ،لأن هذه الأخيرة تسمح لشركات أخرى انجاز وشراء استثمارات مادية وحتى لا تسجل قيمة هذه الأخيرة مرتين على مستوى المحاسبة الوطنية لدى المؤسسة المساهمة والمؤسسة المساهم فيها (المشترية للاستثمار) فإن المخطط المحاسبي يأخذ بالاستثمارات المادية في الصنف الثاني والاستثمارات المالية في الصنف 4 – الحقوق.[10]ص127.

الشروط الواجب توفرها حسب المخطط المحاسبي الوطني لاعتبار العنصر استثمارا وبالتالي تسجيله في الصنف الثاني : [10]ص127.

- أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة،
- أن تكون قيمة الشراء ذات قيمة معتبرة،
- أن يكون الغرض من الشراء الاستغلال وليس إعادة البيع،
- أن يكون العنصر ملكا للمؤسسة وليس إيجارا.

3.1.1. أنواع الاستثمارات و تصنيفاتها

لقد قسم الدليل المحاسبي الوطني الاستثمارات إلى ثلاث أنواع باستثناء حساب "اهتلاك الاستثمارات" الذي يستعمل عند نهاية الدورة أو عند التنازل عن الاستثمارات قبل نهاية الدورة.[11]ص48.

والثلاث أنواع الاستثمارات هي :

المصاريف الإعدادية وتسمى كذلك استثمارات ملحقة بالاستثمارات الثابتة أو الأصول الوهمية.

استثمارات معنوية غير مادية ،غير ملموسة.

استثمارات مادية حسية،ملموسة.

1.3.1.1. المصاريف الإعدادية

" عرفت المصاريف الإعدادية بأنها تتمثل في المصاريف المدرجة والمترتبة عند إنشاء المؤسسة وكذلك عند اكتساب وسائل الاستغلال الدائمة وأيضا المصاريف المتعلقة بتطوير وتحسين هذه الوسائل"[8]ص53. .

وتمثل مجمل المصاريف المواكبة لنشاط المؤسسة والمجسدة لثلاث حالات[9]ص149.:

- الإنشاء أو التأسيس :أي عندما يتم بعث مؤسسة ما إلى الوجود فإن مصاريف مختلفة تواكب عملية تأسيسها والتي تتعلق في العادة بالتوثيق والاستثمار والتسجيل لدى السجل التجاري...إلى آخره.
- الدمج:أي عندما يتم دمج مؤسسة ما مع مؤسسة أخرى فيحدث أن تتحمل المؤسسة الجديدة المنبثقة عن عملية الدمج مصاريف متعلقة بإعادة التسجيل لدى السجل التجاري وكذلك التوثيق والاستثمار.
- التطوير: يحدث أن توجه المؤسسة بعض المصاريف لتغطية أعمال مرتبطة بتطوير نشاطها المستقبلي كما هو الحال عند توسيع مشاريعها أو تطوير منتجاتها أو إعادة النظر في تصميم عمليات التشغيل (العمليات الإنتاجية) عبر دراسات وأبحاث موكلة للغير أو عبر عمليات تدريب وإعادة رسكلة لعمالها إلى غير ذلك.

وفي حقيقة الأمر فإن المصاريف الإعدادية لا يمكن أن تشكل بأي حال من الأحوال جزءا من الاستثمارات غير أنها أدرجت ضمنها نظرا لتطابق معالجتها المحاسبية مع الاستثمارات. ذلك أن المصاريف أعلاه بحكم ارتباطها بحالات الإنشاء أو الدمج أو التطوير لا يجب أن تتحمل في سنة مالية واحدة بل يجب توزيعها على خمس سنوات على الأكثر.

صنف المخطط المحاسبي الوطني المصاريف الإعدادية إلى:

- مصاريف متعلقة بعقد الشركة : هي المصاريف الخاصة بالتأسيس أو بزيادة أو تخفيض رأس المال أومصاريف تمديد عمر المؤسسة أو تغييرها أو دمجها أو ما يشابهها من عمليات. ومن أمثلة هذه المصاريف : مصاريف العقد، مصاريف نقل ملكية المؤسسة .
- مصاريف الاقتراض : هي المصاريف مترتبة بمناسبة الحصول على القروض مثل : مصاريف تكوين ملف الاقتراض.
- مصاريف الاستثمارات : وتشمل هذه المصاريف فقط حقوق نقل ملكية الاستثمارات.
- مصاريف التكوين المهني : ليس هناك في المخطط المحاسبي الوطني تعريف لهذا النوع من المصاريف غير أننا واستثناءا إلى التعريف العام للمصاريف الإعدادية يمكن أن تضم مصاريف التكوين المهني: المنح الدراسية الممنوحة للأشخاص الذين يلتزمون بالعمل في المؤسسة بعد انتهاء تكوينهم،الأجور القبلية للمتربصين في مراكز التكوين المهني للمؤسسة ، مصاريف سفر إقامة الممنوحين من متربصين المؤسسة.
- مصاريف سير العمل السابقة على الانطلاق: تشمل المصاريف الناشئة قبل أن تبدأ المؤسسة في الاستغلال وقبل البدء في نشاطاتها الجديدة. ويمكن أن يكون في عداد هذه المصاريف تكاليف الفترة التجريبية من أجور واستهلاكات وسيطة .

- مصاريف الدراسات والأبحاث:لم يرد في المخطط المحاسبي الوطني تعريف خاص بهذا النوع من المصاريف إلا أنه يمكن أن يسجل في هذا الحساب كل المصاريف المتعلقة بالدراسات كدراسة التربة وأتعاب المهندسين والمعماريين والدراسات التجارية والإشهار ودراسات تحسين الإنتاج.
- مصاريف استثنائية : ويسجل في هذا الحساب المصاريف التي يمكن تسجيلها في حسابات المصاريف الإعدادية السابقة.

2.3.1.1. الاستثمارات المعنوية

حسب المخطط المحاسبي الوطني الاستثمارات المعنوية (استثمارات غير مادية ،غير حسية) هي القيم المعنوية ويقصد بها كل من قيمة شراء المتجر وقيمة الامتيازات التي تمنحها الدولة للمخترع والمؤلف أو المستفيد من حقوق استغلال الملكية الصناعية أو التجارية. وتتفرع إلى:[12]ص59و60.

- شهرة المحل (أموال التجارة) والتي تعتبر من أهم العناصر المشكلة للقيم المعنوية " وتتمثل شهرة المحل في مدى تفضيل الزبائن الشراء من المؤسسة بدلا من غيرها من المؤسسات المنافسة، في مدى شهرة الاسم التجاري للمؤسسة وفي حق تجديد عقد الإيجار. تكون الشهرة منعدمة في بداية النشاط (بداية حياة المؤسسة) ثم تبدأ في النمو لتباع بمبالغ كبيرة أحيانا. [13]ص97.
- حقوق الملكية الصناعية والتجارية حيث تمثل هذه الحقوق المبالغ المدفوعة إلى أصحاب الإجازات، الشهادات، الاختراع أو العلامات، النماذج الكيفيات ،الرسوم أو الملكية الأدبية والفنية ، مقابل الاستعمال والاستغلال .

وهي عبارة عن قيم معنوية قابلة للتمييز نذكر منها:[14]ص29.

- براءة الاختراع: تمنح من قبل الحكومات وتعطي لمالكها الحق الكامل في التصنيع ،البيع ومراقبة هذا الاختراع لمدة يحددها القانون وفي نهاية الفترة يدخل الاختراع في المجال العام ويمكن استخدامها من قبل أي شخص مادي أو معنوي آخر بدون أن يدفع أتاوى على هذا الاختراع . ولا يمكن تجديد براءة الاختراع ولكن يمكن الحصول على براءة اختراع جديدة.
- حقوق التأليف: إن حق التأليف يعطي لمالكه الحق المطلق على الاكتشاف الأدبي أو الفني لمدة 30 سنة ويمكن تجديد المدة.
- العلامات ،النماذج والرسومات : عبارة عن رموز، أسماء، أنماط وتعتبر نوع من الدعاية والإعلان ولها تأثير على سمعة المنتجات وثقة الزبائن في هذه المنتجات . وإن عملية تطوير هذا النوع من القيم المعنوية يتطلب أموال باهظة.

3.3.1.1. الاستثمارات المادية

الاستثمارات المادية (الملموسة) هي "عبارة عن استثمارات تم شراؤها أو إنتاجها من قبل المؤسسة من اجل استخدامها بصورة دائمة في نشاطات المؤسسة التجارية، الصناعية أو الخدمية . لذلك فالغرض من شرائها أو إنتاجها من قبل المؤسسة هو ليس بيعها". [14]ص31.

قسم المخطط المحاسبي الوطني الاستثمارات المادية إلى ثلاث أنواع وثلاث حسابات رئيسية، تتمثل في:

الأراضي : تمثل مجمل الأراضي الموضوعة تحت تصرف المؤسسة جراء الحيازة عليها عن طريق الشراء أو المساهمات، و تشمل كل الأراضي المبنية و غير المبنية ذلك انه يتم تقويم الأراضي المبنية بصفة مستقلة عن المنشات أو الورشات أو المباني المقامة عليها باعتبارها مستقلة فعليا عنها فمثلا عند انهيار المبنى تبقى الأرض قائمة في ملكيتها إلى المؤسسة، وتنقسم الأراضي إلى:

- أراضي للبناء و ورش (الأراضي التي توجد فوقها المباني و الأعمال الفنية و منشات الاستغلال.)
- مقالع ومناجم : تشمل المقالع والمناجم قيمة الأراضي التي تستخرج منها المؤسسة المواد الأولية واللوازم.
- أراضي أخرى: وتضم قيمة الأراضي التي لا تدخل ضمن الحسابين الفرعيين السابقين،مثل الملاعب.

نشير في الأخير إلى أن المبالغ المدفوعة مقابل تهيئة الأراضي كإقامة جدار أو سياج ،و إشغال توقيف انجراف التربة يسجل في تهيئات وتركيبات.

تجهيزات الإنتاج: تعد تجهيزات الإنتاج مجموع الممتلكات المنقولة وغير المنقولة التي تم شرائها أو انجازها من طرف المؤسسة، لاستغلالها كأداة إنتاج وذلك ما عدى الأراضي، والتي تستخدم من قبل المؤسسة كوسيلة عمل دائمة .

حيث تتمثل تجهيزات الإنتاج في الاستثمارات التالية :

- مباني: تشمل المباني الأساسات و الأعمدة والجدران والأرضيات تنقسم إلى مباني صناعية و مباني إدارية وتجارية.
- المنشات الأساسية الهيكلية (أشغال المرافق) وتشمل كل الإنشاءات والتجديدات الناتجة عن أشغال الهندسة المدنية ونميز : طرق النقل و أعمال فنية .
- منشات مركبة: "عبارة عن مجموعة تجهيزات، ذات استخدام معين تشمل المنشات،المعدات والقطع،وهي قابلة للانفصال بحكم طبيعتها بعضها عن البعض و لكن مرتبطة بحكم وظيفتها فتخضع بهذا كلها لإهتلاك واحد،كمركبات تكرير الغاز واغلب التجهيزات في الصناعات الكيماوية". [10]ص132.
- معدات وأدوات:"المعدات هي وسائل ضرورية في وسائل الاستخراج، أو التحويل، أو تصنيع المواد الأولية، أو في تأدية الخدمات التي تدخل ضمن النشاط، كالآلات مثلا . أما الأدوات فهي ترافق استعمال المعدات في القيام بعملية ما، و في الواقع يصعب في الميدان التطبيقي الفصل بينهما ولهذا وضعا في حساب رئيسي واحد".

- معدات النقل:ويمثل مجمل وسائل النقل التي يمكن أن تتاح في لحظة زمنية ما لدى أية مؤسسة، فمنها البرية،البحرية والجوية على حد سواء[9] ص151، ولقد جزأهالمخطط المحاسبي الوطنيإلى حسابات فرعية حسب وسيلة النقل.

- تجهيزات المكتب و الاتصال:ويمثل مجمل الأدوات و الأشياء اللازمة لأداء العمل الإداري من مكاتب وآلات كاتبة، وآلات حاسبة و طاولات، وكراسي،وستائر وغيرها .

- مواد التعبئة و التغليف القابلة للاسترجاع: هي الغلافات التي يمكن أن تستعمل عدة مرات،دون أن يلحق بصلاحيتها أي نقص، فهي تبقى لعدة سنوات في المؤسسة ،فتعتبره كاستثمار سواء أنتجتها أواشترتها،فيدوم تداولها بين الموردين والزبائن،كقارورات البوتان .

- تهيئات وتركيبات : تشمل جميع الأشياء و الأشغال المخصصة لإقامة ارتباط بين مختلف أنواع الاستثمارات لجعلها صالحة للاستعمال مثل إقامة شبكة مياه في المؤسسة و إقامة نظام لإنذار في المؤسسة.

تجهيزات اجتماعية وتمثل مجمل التجهيزات المادية الموجهة لاستعمالات اجتماعية خاصة بعمال المؤسسة كسكنات العمال والمصحات المخصصة لهم، ودور الحضانة المخصصة لأبنائهم والمطاعم والنوادي التابعة للخدمات الاجتماعية....إلى آخره .

استثمارات قيد التنفيذ:"تسجل فيها تكلفة إنتاج الاستثمارات التي لم يتم إتمام انجازها، أي لم تصل لمرحلة الاستعمال وذلك إما من قبل المؤسسة ذاتهاعند نهاية الدورة أومن قبل الغير ويتم استلام فواتيرالانجاز جزئيا فيستعمل هذا الحساب خلال الدورة عند الاستلام الجزئي،ويبقى وسيط لغاية إتمام الانجاز". [15]ص20و21.

2.1. حيازة الاستثمارات

لتحديد القيمة التي تسجل بها الاستثمارات في الميزانية حسب التصنيفات السابقة يجب تحديد تكلفة الحيازة و التي تختلف حسب الطرق التالية:

1.2.1. حيازة الاستثمارات عن طريق الاكتتاب

قد يقدم بعض الشركاء أو المساهمين عند تكوين مؤسستهم بتقديم حصتهم في رأس المال في شكل عيني كتقديم استثمارات، و يجب أن تقيم هذه الأخيرة على أساس سعر السوق السائد في تاريخ نقل الملكية وتثبت في دفاتر المؤسسة بالقيم المعدلة. و ككل عملية اكتتاب للمساهمات، يمكن أن نتصور إحدى الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: الاكتتاب عبر خطوتين:[16]ص9.

- الوعد بالمساهمة .
- تنفيذ الوعد.

فالوعد بالمساهمة يترتب عنه تلقائيا زيادة في رأس المال و لو بصورة وهمية، و يتم إثبات الوعد في الجانب المدين لحساب "شركاء : مساهمات" الذي يفتح باسم كل شريك و ذلك بجعل حساب "رأسمال الشركة" دائنا . أما التنفيذ فيعكس زيادة في رؤوس الأموال – بصورة فعلية – حيث تسجل المساهمة بالاستثمارات بجعل حساب الاستثمار المعني مدينا بقيمته الحقيقية مقابل جعل حساب " شركاء: مساهمات " دائنا.

الحالة الثانية : الاكتتاب عبر خطوة واحدة

تجدر الإشارة إلى أن الخطوة السابقة، لا تتعلق إلا بالمؤسسة ذات المساهمات أما إذا تعلق الأمر بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد فتختصر العملية كاملة في قيد واحد، يعبر من جهة أولى عن الزيادة في عناصر الموجودات (ولاسيما الاستثمارات منها) و من جهة ثانية عن الزيادة في رأس المال (الأموال الخاصة أو أموال الاستغلال).

قد يقدم الشريك أو المساهم حصته في رأس المال في صورة منشأة قائمة بما فيها أصول و خصوم والفرق بين الأصول المقدمة و الخصوم المتعهد بها تمثل ما يقدمه الشريك سدادا لحصته، فإذا كان صافي المركز المالي أقل من الحصة المتعهد بها فيمكن اعتبار الفرق كشهرة محل .

أما النفقات المتعلقة بتكوين المؤسسة أو تطويرها تسجل في المرحلة الأولى وفقا لطبيعتها ومن ثمة تحول إلى المصاريف الإعدادية في الصنف الثاني عن طريق حساب الإيرادات (تحويل تكاليف الإنتاج) أو (تحويل تكاليف الاستغلال).

2.2.1. حيازة الاستثمارات عن طريق الشراء و الإنجاز

يمكن للمؤسسة خلال الدورة المحاسبة اكتساب استثمارات جديدة و ذلك إماّ عن طريق الشراء أي من مصدر خارجي، أو الانجاز بوسائلها الخاصة.

1.2.2.1. حيازة الاستثمارات عن طريق الشراء

تتم هذه العملية بمجرد الحيازة على فاتورة الشراء أو الإثبات القانوني لتملك الاستثمار، كما هو الشأن في حالة الأراضي و المباني، التي تتطلب عقودا و إجراءات محددة.

الاستثمارات التي يمكن حيازتها عن طريق الشراء هي :

- الأراضي بحسب طبيعتها أو بحسب النشاط الموجب لها .
- تجهيزات الإنتاج .
- تجهيزات اجتماعية .
- حقوق الملكية الصناعية و التجارية .
- شهرة المحل في حالة استثنائية.

1.1.2.2.1. تكلفة حيازة الاستثمارات عن طريق الشراء

الاستثمارات المعنوية نوعين

شهرة المحل: و تعرف أيضا بأموال التجارة و التي عرفها القانون التجاري الجزائري في المادة 78 بـ : " تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري و يشمل المحل التجاري إلزاميا عملاءه و شهرته. كما يشمل أيضا سائر الأموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل و الاسم التجاري و الحق في الإيجار. " [17]ص23 . أي يمكن أن يتلخص فيما يلي :

- الزبائن: و تتمثل قيمة الزبائن من مجمل المتعاملين في عمليات الشراء من المؤسسة بصفة مستمرة للسلع و الخدمات موضوع نشاطها .
- الشهرة: تتمثل في مجمل الأطراف ذات العلاقة المؤقتة مع المؤسسة.
- حق الإيجار : هو المبلغ المقدم إلى المستأجر السابق .
- العنوان : هو العلامة الموضوعة على واجهة المؤسسة أو مقرها .
- الاسم التجاري : التسمية التي تعرف بها المؤسسة.

من الصعب تحديد تكلفة حيازة هذه العناصر إلا عند انتقال ملكية مشروع من شخص لآخر، تقيم بالفرق بين قيمة المشروع ككل و قيمة مركزه المالي الحقيقي.

في بعض الأحيان يصعب تمييز قيمة الشهرة لكونها محازة مع استثمار مادي و منه تكلفتها تدمج ضمن تكلفة الاستثمار المادي [18]ص85. ، كأن تقوم المؤسسة بحيازة مبنى تجاري فإذا لم تتمكن المؤسسة من التمييز بين القيمة الحقيقية للمبنى و قيمة شهرته فإن تكلفة الشراء تسجل في حساب المبنى (المعني)، أما إذا تمكنت المؤسسة من فصل قيمة الشهرة عن المبنى فهنا تسجل قيمة الشهرة في الحساب الخاص بها .

حقوق الملكية الصناعية و التجارية : و تشكل حقوق الملكية الصناعية و التجارية استنادا على النفقات المدفوعة بقصد الحصول على الحماية المتعلقة بحقوق استغلال براءات الاختراع من أي طبيعة كانت و العلامات التجارية و كذا حقوق الملكية الأدبية و الفنية، البرامج المعلوماتية .

حيث تتحدد تكلفتها كالتالي :[14]ص34.

- ثمن الحصول عليها (مثلا براءة الاختراع، العلامات..إلخ.).
- مضافا إليها كل المصاريف التي تجعل منها صالحة للاستغلال.

أما بالنسبة لحقوق الملكية الصناعية و التجارية التي تم تطويرها فمن الصعب تحديد قيمتها، فالبعض يعتبرها أعباء تتحملها الدورة و البعض الآخر يعتبرها استثمارات معنوية .

أما تكلفة حيازة الاستثمارات المادية: تقيم الاستثمارات المادية (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية) بتكلفة شرائها و التي تتضمن ما يلي[11]ص48.

- سعر الشراء المذكور في فاتورة حيازة الاستثمار .

- مصاريف النقل، الشحن و التفريغ و مصاريف التركيب .
- بوليصة التأمين عند الاستيراد، حقوق الجمارك، أتعاب عون العبور .
- الرسوم التي لا تسترد، مصاريف الاستيراد الأخرى .

غير أن حقوق نقل الملكية و الأتعاب و العمولات الأخرى - غير التي سددت إلى أعوان العبور- تسجل في المصاريف الإعدادية.

تؤخذ تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة إذا كانت المؤسسة خاضعة للرسم كليا أي أنها تسترجع كل الرسم، أما إذا كانت غير خاضعة ففي هذه الحالة يعتبر الرسم على القيمة المضافة غير قابل للخصم عنصر في تكلفة حيازة الاستثمار.[19]ص81.

تكلفة الشراء المجمع للاستثمارات أي قد يتم شراء الاستثمارات بصورة مجمعة و بمبلغ إجمالي مثل شراء مصنع بما يحويه من معدات، و الأرض التي بني عليها، ففي هذه الحالة يواجه المحاسب مشكلة تحديد تكلفة كل عنصر من العناصر السابقة بشكل منفصل فيلجأ إلى السوق لتقدير قيمة كل استثمار اعتمادا على الأسعار السوقية لتوزيع المبلغ الإجمالي الذي دفع لشراء هذا المجمع . و يتم توزيع المبلغ الإجمالي بالاعتماد على الأسعار السوقية لكل استثمار كالتالي : [19]ص39.

$$\text{تكلفة الاستثمار} = \frac{\text{السعر السوقي}}{\text{مجمل السعر السوقي للمجمع}} \times \text{المبلغ الإجمالي للمجمع}$$

2.1.2.2.1. المعالجة المحاسبية لحيازة الاستثمارات عن طريق الشراء

الاستثمارات المعنوية: يكون الحساب (قيم معنوية) مدينا بمبلغ تكلفة الحيازة بجعل أحد الحسابات الآتية دائنا:

- الحساب (دائنو الاستثمارات) في حالة الشراء على الحساب .
- الحساب (النقدية) في حالة الشراء عن طريق الدفع الفوري .

الاستثمارات المادية : في حالة الشراء نقدا أو على الحساب يجعل أحد حسابات الاستثمارات المادية مدينا بتكلفة الشراء و جعل أحد الحسابين (النقدية) في حالة الشراء نقدا أو الحساب (دائنو الاستثمارات) في حالة الشراء على الحساب .

قد يشترط مورد الاستثمار على زبونه بأن يدفع له تسبيق لأن في بعض الأحيان يحتاج المورد إلى سيولة نقدية لشراء بعض اللوازم من أجل البدء في تحضير طلبات زبائنه، و يسجل التسبيق على الاستثمار في الجانب المدين من حساب (تسبيقات و دفعات على الاستثمارات) بجعل أحد حسابات النقدية دائنا .

و عند استلام الزبون للاستثمار يرصد حساب(تسبيقات و دفعات على الاستثمارات) مع حساب الاستثمار المعني والفرق بينهما يسجل في الجانب الدائن لحساب (دائنو الاستثمارات) أو النقدية.

إن الضمانات تمنح إلى الزبائن على الاستثمارات التي اشتروها من موردیهم و عادة ما تكون مدة الضمان سنة. تحسب قيمة الضمان كنسبة مئوية من قيمة الفاتورة الأصلية و تحجز لدى الزبون و تسجل في الجانب الدائن من حساب "موردون-ضمانات محجوزة"إلى حين انتهاء مدة الضمان، و يعاد دمج المبلغ المحجوز في الجانب الدائن من حساب دائنو الاستثمارات إذا استوفى الاستثمار الشروط المتفق عليها.

2.2.2.1. حيازة الاستثمارات عن طريق الإنجاز

يمكن للمؤسسة حيازة استثمارات دون اللجوء إلى أطراف خارجية وذلك عن طريق إنجازها بوسائلها وإمكانياتها الخاصة .

1.2.2.2.1.تكلفة حيازة الاستثمارات عن طريق الإنجاز

الاستثمارات المادية: تضم تكلفة إنجاز الاستثمار المادي من قبل المؤسسة ما يلي :

- تكلفة شراء أو إنتاج المواد و اللوازم المستعملة؛
- تكلفة الخدمات : استئجار عتاد، صيانة و إصلاحات؛
- أجور و مكافآت أي تكاليف اليد العاملة المباشرة؛
- الرسوم التي لا تسترد.

الاستثمارات المعنوية:

- أموال التجارة: يمكن أن تنشأ أموال التجارة نتيجة للكفاءة التي تتمتع بها المؤسسة أو القائمين على إدارتها أو سمعتهم الحسنة في السوق و منه فإن المؤسسة هي التي ساهمت في إنجازها.و بالتالي من الضروري تقدير قيمة مالية لهذا الاستثمار المعنوي حتى يمكن إثباته و معالجته محاسبيا و من أجل ذلك لابد من مراعاة الأسس التالية :[20]ص9.

– الأرباح المنتظر تحقيقها في المستقبل : دراسة الاتجاه العام لربحية المؤسسة في الماضي تمكن من تقدير الأرباح المنتظر أن تحققها المؤسسة في المستقبل بعد دراسة مدى استمرارية العوامل و الظروف التي كانت تؤثر على أرباحها في الماضي و ذلك باستبعاد الإيرادات و التكاليف غير العادية.

– تقدير الأرباح العادية للمؤسسة : يتطلب تقدير الأرباح العادية التي يجب أن تحققها المؤسسة مستقبلا تحديد كل من :

معدل الربح العادي الذي يقصد به المعدل الذي يكفي لجذب رؤوس أموال جديدة في نفس النوع من النشاط الذي تمارسه المؤسسة تحت ظروف العرض و الطلب القائمة، و يتم تحديد هذا المعدل بناءا على تقدير

معدل العائد السائد في السوق على الاستثمارات المالية من المخاطر ثم يضاف إليه نسبة مئوية تعادل مدى المخاطرة التي تنتج عن استثمار الأموال في النشاط الذي تمارسه المؤسسة.

تقدير رأس المال المستثمر فعلا في المؤسسة : أي تقدير القيمة العادلة لصافي أصولها ، فيتم تقييم الاستثمارات على أساس مقدرتها الإنتاجية (قدرتها في تحقيق الربح) و بذلك تستبعد الاستثمارات غير المنتجة حيث يتم تقييم تلك الاستثمارات على أساس تكلفتها مطروحا منها الاهتلاكات، أما الأصول المتداولة فتقوم على أساس التكلفة مع تشكيل المخصصات الخاصة بها.

و عليه يتم استنتاج الأرباح العادية للمؤسسة عن طريق ضرب معدل الأرباح العادية في قيمة صافي أصول المؤسسة، وبمقارنة الربح المنتظر أن تحققه المؤسسة مستقبلا مع الربح العادي يمكن استنتاج الربح غير العادي المنتظر أن تحققه المؤسسة و الذي يعتمد عليه في تقدير قيمة شهرة المحل.

هناك عدة طرق لتقييم القيمة المالية لأموال التجارة منها:

- حساب القيمة الرأسمالية للأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها مستقبلا : تعتمد هذه الطريقة على أن الربح العادي الذي تحققه المؤسسة وهو عبارة عن العائد العادي على رأس المال المستثمر فيها، فإذا حققت المؤسسة ربحا أكبر من الربح العادي فيعتبر الربح الإضافي عائد على مبلغ مستثمر في استثمار غير ظاهر في الدفاتر و هو شهرة المحل . و بناء على ذلك يتم تحديد قيمة هذه الشهرة بإيجاد القيمة الرأسمالية للأرباح غير العادية المتوقع تحقيقها مستقبلا كما يلي :
  - تقدير الأرباح المنتظر تحقيقها مستقبلا .
  - حساب الربح العادي للمؤسسة المنتظر تحقيقه و الذي يساوي رأسمال المستثمر × الربح العادي .
  - استخراج الربح غير العادي بمقارنة الربح المنتظر تحقيقه مع الربح العادي .
  - إيجاد القيمة الرأسمالية للأرباح غير العادية المتوقعة باستخدام معدل خصم أكبر من معدل الربح العادي و يمثل هذا الناتج قيمة شهرة المحل .

    شهرة المحل = الربح غير العادي × مقلوب معدل الربح غير العادي
- طريقة القيمة الحالية للأرباح غير العادية المتوقعة : تعتمد هذه الطريقة في تقدير شهرة المحل على إيجاد القيمة الحالية للأرباح غير العادية المتوقع أن تحققها المؤسسة كدفعة سنوية تستمر لمدة معينة ينتظر أن تستمر فيها شهرة المحل .

يتم حساب القيمة الحالية باستخدام معدل الأرباح غير العادية كمعدل خصم (يمكن أيضا استخدام معدل الأرباح العادية أو معدل الفائدة السائد في السوق كمعدل خصم).

يتوقف اختيار أحد الطرق السابقة لتقدير قيمة أموال التجارة على اتفاق الشركاء عموما، إلا أنه يوجه انتقادا أساسي للطريقتين السابقتين، و هي أنها طرق تعتمد أساسا على التقدير الشخصي في تحديد معدل الربح غير العادي في الطريقة الأولى، أو معدل الخصم في الطريقة الثانية، كما أن تحديد عدد السنوات التي يقدر أن تستمر فيها أموال التجارة يتم بطريقة تحكمية .[20]ص13. إلا أن البعض يرى أن تقييم شهرة المحل لا تظهر بالميزانية إلا في حالة بيع المؤسسة أو شرائها. [13]ص97.

حقوق الملكية الصناعية و التجارية: يمكن للمؤسسة من إنجاز هذا النوع من الاستثمارات المعنوية، كأن تقوم مثلا بإنجاز برنامج معلوماتي و منه تضم تكلفة إنجازه ما يلي :

- تكلفة شراء المواد و اللوازم المستعملة .
- تكلفة اليد العاملة، و مختلف الخدمات .
- بالإضافة إلى مختلف المصاريف و الرسوم التي لا تسترد .

2.2.2.2.1.المعالجة المحاسبية لحيازة الاستثمارات عن طريق الإنجاز

الاستثمارات المادية : تتم المعالجة المحاسبية حسب الحالات التالية

الحالة الأولى : إنجاز الاستثمار خلال الدورة من قبل المؤسسة يمر التسجيل بمرحلتين :

– مرحلة تثبيت مصاريف إنجاز الاستثمار : وذلك بتسجيل كل مصروف حسب طبيعته في الصنف 6 مقابل حساب "دائنو الخدمات" إذا كان على الحساب. أو أحد حسابات النقدية إذا تم التسديد .

– مرحلة إتمام الإنجاز و إدخال الاستثمار إلى ذمة المؤسسة خلال دورة واحدة :ويتم تسجيل تكلفة إنجاز الاستثمار المعني في حسابه الخاص في الصنف "2" مقابل جعل حساب " إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة " دائنا وهذا في تاريخ الانتهاء من الانجاز.

الحالة الثانية : إنجاز الاستثمار خلال عدة دورات من قبل المؤسسة

تقوم المؤسسة أحيانا بإنجاز استثمارات لحاجاتها الخاصة بوسائلها المتاحة خلال السنة، غير أن هذا الإنجاز لن يكون جاهزا للاستعمال النهائي و اعتباره أحد الاستثمارات و تسجيله في حسابه الخاص عند إقفال السنة المالية، و يكون حينئذ استثمارا غير جاهز تماما و له في نفس الوقت قيمة جزئية ،أي وصل إلى نسبة معينة من الإنجاز، يجب إضافتها ضمن الاستثمارات، و هذا في حساب خاص هو الحساب "استثمارات قيد التنفيذ" و ذلك بجعل الحساب "إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة " دائنا بتكلفة الجزئية للاستثمار. و يتكرر هذا القيد كل سنة إلى غاية الإنجاز النهائي للاستثمار أي يصبح قابل للاستعمال و منه ترحل تكلفته الإجمالية من حساب "استثمارات قيد التنفيذ" إلى أحد حسابات الاستثمارات المادية .

الحالة الثالثة : إنجاز الاستثمار من قبل الغير خلال عدة دورات

عندما يعهد إلى الغير بإنجاز استثمار فإنه يجعل الحساب "استثمار قيد التنفيذ" مدينا بالتكلفة الحقيقية للحيازة للجزء المقيم من الاستثمار و ذلك بجعل حساب الذمم أو الديون، المعني دائنا .و بعد التسليم الكلي للاستثمار يرصد الحساب "استثمار قيد التنفيذ" مع حساب الاستثمار المعني .

الاستثمارات المعنوية : يتم تسجيل تكلفة الاستثمارات المعنوية التي قامت المؤسسة بإنجازها لحاجاتها الخاصة عن طريق القيد التالي :

بالنسبة لشهرة المحل [21]ص48.: يجعل الحساب "المحل التجاري" مدينا مقابل جعل حساب رأس المال دائنا.

بالنسبة لإنجاز حقوق الملكية الصناعية و التجارية : مثلا انجاز برنامج معلوماتي " تسجل تكلفة الانجاز في حساب " حقوق الملكية الصناعية و التجارية " مقابل جعل حساب " إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة " دائنا.

3.2.1. حيازة الاستثمارات عن طريق الإعانات و التمويل الإيجاري

قد يحدث في بعض الأحيان أن تكسب المؤسسة استثمارات بدون مقابل أو عن طريق عقد التمويل الايجاري .

1.3.2.1. إعانات الاستثمار "التجهيز"

1.1.3.2.1. مفهوم الإعانات في المخطط المحاسبي الوطني

الإعانات هي عبارة عن المساعدات التي تقدمها هيئة معينة (دولة، منظمات اقتصادية ..إلى آخره) إلى مؤسسة سواء كانت عمومية أو خاصة، من أجل أهداف مختلفة كتدعيم النشاط الذي تمارسه هذه المؤسسة. وهناك نوعين من الإعانات تتمثل في إعانات الاستغلال و إعانات التجهيز أو الاستثمار.

- إعانات الاستغلال : يمنح هذا النوع من الإعانات للمؤسسات لتغطية النقص في سعر البيع، و هذا من جراء السياسة التجارية المعتمدة من طرف الدولة كتحديد الأسعار، و تدعيم بعض المنتجات. و تتعلق هذه الإعانة بجدول حسابات النتائج أي متعلقة بالإيرادات و النفقات، و لا يعتبر هذا النوع مصدر من مصادر التمويل، لأنه عبارة عن تغطية لتكاليف مقابل تخفيض سعر البيع .

- إعانات الاستثمار "التجهيز" تختلف هذه الإعانات عن إعانات الاستغلال، فكما يدل اسمها فهي مقدمة لاقتناء أو إنجاز الاستثمارات، و ليس لتغطية سعر البيع .

2.1.3.2.1. المعالجة المحاسبية لحيازة الاستثمار عن طريق الإعانات

تجدر الإشارة أن المعالجة المحاسبية لهذه الإعانة تختلف حسب الجهة التي تقدمها، فهناك حالتين :

الحالة الأولى:تقديم الإعانة من جهة لها وصاية على المؤسسة المتحصلة على إعانة الاستثمار

تعتبر هذه الإعانة كمساهمة في رأس المال أي زيادة في رأس المال و يجب أن تستعمل في اقتناء استثمارات.

و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي: [15]ص32.

– تلقي الإعانة: تسجيل قيمة الإعانة في الجهة المدينة لأحد حسابات النقدية مقابل تسجيل نفس القيمة في الجهة الدائنة لحساب رأس المال. هذه الحالة هي عبارة عن حصول إعانة بشكل نقدي لتتكفل المؤسسة نفسها بعملية شراء الاستثمار المعين .

– استعمال الإعانة: هو عملية شراء الاستثمار المعني بقيمة الإعانة أي جعل أحد حسابات الاستثمارات مدينا مقابل حسابات النقدية .

– الحصول على إعانة في شكل عيني : و تسجل مباشرة عملية إدخال الاستثمار موضوع الإعانة في أصول المؤسسة مقابل تسجيل نفس قيمة الاستثمار في الجهة الدائنة لحساب رأس المال .

الحالة الثانية : تقديم إعانة الاستثمار من جهة ليس لها وصاية على الجهة المستفيدة

في هذه الحالة لا تسجل الإعانة كمساهمة في رأس المال و إنما تسجل في حساب خاص بها وهو حساب (إعانات تجهيز مقبوضة) و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :[15]ص34.

– تلقي الإعانة : تسجل قيمة الإعانة في الجانب المدين لحسابات النقدية مقابل تسجيل نفس القيمة في الجهة الدائنة لحساب (إعانات تجهيز مقبوضة).

– استعمال الإعانة : إدخال الاستثمار المعني إلى ذمة المؤسسة مقابل تخفيض النقدية .

– الحصول على إعانة في شكل عيني : و ذلك بجعل أحد حسابات الاستثمار مدينا مقابل حساب (إعانات تجهيز مقبوضة) دائنا.

الحالة الثالثة : الحصول على استثمار بدون مقابل

قد تحصل المؤسسة على استثمار على شكل عيني بدون أن تدفع مقابل أي ما يطلق عليه الهبة أو التبرع ونظرا لأن هذا الاستثمار أصبح جزء من عناصر ذمة المؤسسة يجب أن يسجل محاسبيا وذلك عن طريق تقدير قيمته من قبل خبير محاسبي أو تقدير قيمته بالاعتماد على الأسعار السوقية لنفس الاستثمار[14]ص38. وإما على أساس القيمة العادلة المأخوذة بعين الاعتبار عند حساب رسم نقل الملكية.[22]ص10.

3.1.3.2.1. معالجة الإعانة من الناحية الجبائية

يجب التمييز من الناحية الجبائية بين الإعانات المقدمة من جهة لها وصاية على المؤسسة، والإعانات المقدمة من جهة ليس لها وصاية عليها، فالأولى لا تخضع للضريبة بينما الثانية تكون خاضعة للضريبة .

و لابد أيضا أن نميز بين إعانات الاستغلال التي تخضع بصفة مباشرة للضرائب في نفس السنة لأنها تتعلق بجدول حسابات النتائج، و إعانات الاستثمار المقدمة من جهة ليس لها وصاية على المؤسسة فهي تخضع للضريبة بصفة جزئية ، حيث :

- إذا كان الاستثمار المعني الممول عن طريق الإعانة قابل للاهتلاك فيتم تحويل الإعانة إلى جدول حسابات النتائج حسب عمر الاستثمار (و هو يعادل قسط الاهتلاك مهما كانت الطريقة المطبقة).
- إذا كان الاستثمار الممول عن طريق الإعانة غير قابل للاهتلاك فيتم إخضاع الإعانة للضرائب حسب مدة عدم التصرف الموجودة في عقد الإعانة، و إذا لم ينص العقد على المدة فيتم إخضاع الإعانة على مدى 10 سنوات.[6]ص55.

التسجيل المحاسبي يكون كالتالي : بما أنه سوف يتم إخضاع الإعانة للضرائب فتحول إلى صنف الإيرادات و بالضبط في حساب "إيرادات استثنائية" و ذلك بجعله دائنا و جعل حساب "إعانات مسجلة على إيرادات استثنائية" مدينا . و في الأخير و عند الانتهاء من عملية تحويل الإعانة كاملة إلى جدول حسابات النتائج، أي بعد إخضاع الإعانة للضريبة كل سنة و بصفة جزئية لابد من ترصيد الحسابين فيما بينهما أي جعل حساب "إعانات التجهيز" مدينا بجعل حساب "إعانات مسجلة على إيرادات استثنائية" دائنا

2.3.2.1.الاعتماد الإيجاري

1.2.3.2.1.ماهية الاعتماد الإيجاري « Crédit bail »

إذا أرادت مؤسسة معينة زيادة طاقتها الإنتاجية و لم يكن لديها رأس المال الكافي لذلك، هنا يكون بإمكانها اللجوء إلى إحدى المؤسسات المالية، بحيث تقوم المؤسسة المعنية بتحديد و اختيار الآلات التي ترغب فيها و اللازمة لعمليتها الإنتاجية، و منه تقوم المؤسسة المالية بشرائها و تؤجرها للمؤسسة لأجل معلوم وبعد انتهاء هذه المدة إما أن تمتلك المؤسسة الاستثمارات المؤجرة، أو أن تعود هذه الاستثمارات للمؤسسة المالية المالكة لها ، [23]ص37 أو يعاد استئجارها مرة أخرى.

2.2.3.2.1.أطراف الاعتماد الإيجاري

في عقد الاعتماد الإيجاري يمكننا أن نجد ثلاث أطراف رئيسية :[24]ص40و41.

الطرف الأول : المستفيد و يقصد به المؤسسة أو التاجر الذي يسعى إلى الحصول على الاستثمارات (الآلات، و المعدات اللازمة له)، أو بعبارة أخرى المستفيد هو الذي يتخذ زمام المبادرة بتحريك العملية بالنظر إلى حاجته في الانتفاع بأصل إنتاجي داخل مؤسسته .

الطرف الثاني : بائع الأصول الثابتة و هو من يقوم ببيع الاستثمارات (الآلات، و الوسائل الإنتاجية) المختلفة إلى الغير .

الطرف الثالث : مؤسسة التمويل الإيجاري و هي التي تقوم بشراء الاستثمارات المختلفة من البائع، و تعطي المؤسسة "المستفيد" فرصة الإفادة منها و الانتفاع بها لأجل معين.

3.2.3.2.1.آثار عقد الاعتماد الإيجاري

والمقصود بذلك مجموعةالحقوق والالتزامات المتبادلةبين البنك (أوالمؤسسة المالية)و المستفيد .[23]ص54و59.

حقوق البنك و التزاماته : بموجب عقد إيجار التمويل يصبح للمؤسسة المالية الحق في :

– تملك الاستثمارات : بموجب عقد التمويل الإيجاري يحق للبنك بتملك الاستثمارات التي اشتراها و أجرها للمستفيد إلى غاية نهاية العقد .

– الحصول على القيمة الإيجارية : و التي تتمثل في أقساط الدفعات التي يدفعها المستفيد مقابل استئجار الاستثمار، و المنصوص عليها في العقد .

– حق التفتيش : يحق للبنك دخول المؤسسة المستأجرة، و الوقوف على حالة الاستثمارات وفحصها.

– التزام المؤسسة المالية بسداد ثمن الاستثمارات : بموجب عقد التمويل الإيجاري المبرم مع البنك أوالمؤسسة المالية يلتزم هذا الأخير بسداد الثمن المتفق عليه بعد التأكد من سلامة عقد البيع المبرم بين المستفيد وبائع الاستثمار .

حقوق المستفيد و التزاماته :

- حق المستفيد في استئجار الآلات من البنك .
- حق المستفيد في استعمال الآلات المؤجرة له : مع التزامه بالمحافظة عليها و صيانتها .
- حق المستفيد في تملك الاستثمار بعد انتهاء عقد الإيجار : و هذا إذا ذكر مسبقا في عقد الإيجار
- التزام المستفيد بالتأمين على الاستثمار لصالح البنك .

4.2.3.2.1.التسجيل المحاسبي في دفاتر المستفيد

حسب المخطط المحاسبي الوطني لا يسجل الاستثمار المؤجر في دفاتر المستفيد و إنما تسجل أقساط دفعات التأجير كمصاريف مقابل أحد حسابات النقدية أو حساب " دائنو الخدمات" في حالة إثبات الدين قبل التسديد، لأن من شروط تسجيل الاستثمار كأصل في ميزانية المؤسسة هو الملكية، و كما نعلم أن في التمويل الإيجاري يبقى الاستثمار ملك للمؤسسة المالية المؤجرة (البنك مثلا) و في حالة انتهاء عقد التأجير بالبيع، هنا يمكن للمؤسسة المستفيدة من إدخاله إلى ذمتها كعملية شراء، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني لم يحدد القيمة التي يدخل بها الأصل . يسجل المستأجر قيمة الإيجار السنوي في "مصاريف الإيجار و الاستئجار" [14]ص40. و عند انتهاء عقد الإيجار، وإذا أراد المستأجر شراء هذا الأصل عندها فقد يدخل هذا الاستثمار في ذمته المالية أين يدرج في حسابات الاستثمارات ويهتلك على المدة الباقية من استخدامه.

بالنسبة للاهتلاك : في إطار عقد التمويل الإيجاري، البنوك و المؤسسات المالية و شركات التمويل الإيجاري مسموح لهم بتطبيق الاهتلاك الخطي أو المتناقص للاستثمارات و ذلك حسب مدة عقد التمويل الإيجاري .[25]بدون صفحة.

3.1. جرد الاستثمارات وإعادة تقييمها

الجرد هو عبارة عن معرفة المركز المالي الواقعي للمؤسسة واستخراج نتائج أعمالها السنوية من ربح أو خسارة. و إن تاريخ إقفال السنة المالية محدد في 12/31 من كل سنة، إلا أنه من الممكن مخالفة هذه القاعدة بعد موافقة وزير المالية بناء على اقتراح من المجلس الأعلى للمحاسبة. عند نهاية كل سنة مالية يجب على المؤسسات تقديم وثائق تعبر عن حالتها المالية كالميزانية، جدول حسابات النتائج و سبعة عشر وثيقة مالية من بينها جدول الاستثمارات، جدول الاهتلاكات و جدول التنازل عن الاستثمارات.

1.3.1. طرق جرد الاستثمارات

يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر أن يجري سنويا جرد العناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يسجل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد ومن بين عمليات جرد الأصول جرد الاستثمارات الذي ينقسم إلى نوعين الجرد المادي للاستثمارات والجرد المحاسبي للاستثمارات. [17]ص4.

1.1.3.1. تعريف الاهتلاك ودوره

الجرد المحاسبي للاستثمارات هو ملاحظة نقص القيم لمختلف عناصر الأصول الثابتة في الميزانية وهو ما يعرف بالاهتلاكات.

1.1.1.3.1. تعريف الاهتلاك حسب المخطط المحاسبي الوطني

هو « عبارة عن تخصيص محاسبي لتدني قيمة الأصول الثابتة المادية من أجل استرجاع أو تجديد الأموال المستثمرة »[14]ص53. فالاهتلاك يمكن أن يكون طبيعي أي الاستثمار يهتلك بمرور الزمن مثلا : سيارة سياحية تفقد قيمتها من سنة إلى أخرى. و يمكن أن يهتلك الأصل الثابت بفعل الاستخدام مثلا معدات الإنتاج والتي تستخدم خلال عدة دورات للإنتاج. كما يمكن أن يكون الاهتلاك استثنائي مثلا الأراضي والقيم والمعنوية (كأموال التجارة) التي تتدنى في قيمتها السوقية.

اذا نستنتج أن الاستثمار يهتلك حسب العوامل التالية :

- الاستخدام ويعبر عن تدهور القيمة بفعل الاستخدام.
- عامل الزمن « التقادم ».
- التقدم التكنولوجي ويعبر عن انخفاض قيمة الاستثمار بفعل التطور التكنولوجي.

2.1.1.3.1. دور الاهتلاك.

الدور الاقتصادي للاهتلاك : إن تطبيق الاهتلاكات بصورة دقيقة وصحيحة يؤدي بالمؤسسة إلى الحفاظ على رأسمالها، أي الأموال المحجوزة على النتيجة المالية (على أساس تكاليف)، وبالتالي غير موزعة أي تؤدي إلى إعادة تجديد استثماراتها حينما تصبح غير قادرة للاستعمال أو قابلة للإحلال باستثمارات أحدث . ففي انتظار هذه الاستعمالات فإن الأموال المقابلة تبقى ضمنيا في الأصول المتداولة (المخزونات المتاحة والقابلة للتحقيق).[20]ص27.

الدور المالي الاهتلاك :إن الاهتلاكات تعتبر في حد ذاتها احتياطات وذلك لكونها تقتطع في النتيجة أو حتى رأس المال في حالة الخسارة، ثم تجمع لمواجهة مشروعات استثمارية في المستقبل [26]ص12. . وبالإضافة إلى الإيرادات التي تحتجزها المؤسسة (التمويل الذاتي) يتكون التدفق المالي والذي يكون مبلغة الإجمالي عبارة عن مؤشر رئيسي لتحليل الاستغلال. فإن التدفق المالي يمثل الطاقة الإجمالية لتمويل الاستثمارات البديلة أو الاستثمارات الجديدة للمؤسسة.

2.1.3.1.تعريف الجرد المادي للاستثمارات

الجرد المادي هو القيام بإحصاء الاستثمارات ثم مقارنتها مع ما هو مسجل بالدفاتر المحاسبية، وقد يكون الفرق بين ما هو مسجل وما هو موجود فعلا ناجما عن خسائر أو سرقة أو تلف، أو فرق ناجم عن عدم تسجيل عملية ما.[7]ص179. كما يعرف الجرد المادي للاستثمارات على أنه التأكد من وجود الاستثمارات من حيث النوع والوزن والتعداد والقياس، وذلك بتاريخ وضع الميزانية.[27]ص255.

من أهم العمليات الناتجة عن عدم التنظيم والسرقة تذكر ما يلي : [7]ص180.

- أخطاء التخصيص التلقائية أو غير التلقائية : يسمح تسجيل شراء الاستثمارات في حساب المصاريف باهتلاكها خلال سنة واحدة.

- يسمح تسجيل الاستثمارات التي ليست ملكا للمؤسسة بإيجاد الفرق بما هو مسجل في الدفاتر المحاسبة وبين ما هو موجود فعلا، كما يؤدي إلى تضخيم الاهتلاكات وبالتالي تنقص النتيجة الخاضعة للضريبة وقد تقيم أحيانا الاهتلاكات بقيم أكبر من قيمتها الفعلية وهذا لغرض التهرب الضريبي.

3.1.3.1.إعادة تقييم الاستثمارات

تسجل عناصر أصول المؤسسة في المحاسبة العامة بالتكلفة التاريخية غير أن استعماله في فترات انخفاض العملة يؤدي إلى إحداث انحرافات معتبرة في نوعية المعلومات المحاسبة، وعليه سوف نتطرق إلى الآثار المالية والمحاسبية للانخفاض النقدي على رأس المال ونوعية المعلومات وبالتالي إعطاء حل ولو جزئي والمتمثل في إعادة تقييم استثمارات الميزانية.

1.3.1.3.1. الأشياء التي يعاد تقييمها حسب القوانين الجزائرية:

تبنت الجزائر عملية إعادة تقييم الاستثمارات منذ سنة 1990 بالمرسوم التنفيذي رقم 90-103 الصادر بتاريخ 1990/04/04، الذي اختص بالاستثمارات القابلية للإهتلاك و الظاهرة في الميزانية بتاريخ 1987/12/31 و المحتمل أن تكون قابلة للاستعمال لمدة ثلاث سنوات على الأقل ابتداءا من هذا التاريخ. وبسبب انخفاض قيمة الدينار، شرع في عملية جديدة لإعادة التقييم سنة 1993 المتمثلة في المرسوم التنفيذي رقم 93-250 الصادر في 1993/10/24 المتعلق كذلك بالاستثمارات القابلة للإهتلاك في الميزانية 1991/12/31 وذلك من أجل السماح للمؤسسات بإيجاد توازن مالي جديد إلا أنه بسبب استمرار تدهور قيمة النقود، دخلت عملية جديدة لإعادة التقييم حيز التطبيق حسب المرسوم التنفيذي رقم 96-336 بتاريخ 1996/10/03 و الذي سمح بإعادة تقييم الاستثمارات القابلة للإهتلاك، سواء كانت هذه الاستثمارات مهتلكة أولم تهتلك كليا بعد، و التي تكون واردة في الميزانية الختامية لسنة 1995[28]بدون صفحة.
و ذلك عن طريق مؤشرات (معاملات فرق إعادة التقييم)، وتسمى هذه الطريقة بإعادة تقييم الجزئية (أي جزء من الاستثمارات) و شرط في الاستثمارات أن تكون صالحة لمدة ثلاث سنوات على الأقل حتى و إن اهتلكت كليا. و نتيجة للصيغة الجزئية لهذه العملية بحيث لم تشمل كل عناصر الذمة، بالإضافة أنها لم تشمل كل المؤسسات، دخلت الجزائر حيز التطبيق عملية جديدة لإعادة التقييم حسب المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2007/07/04 الذي يحدد شروط إعادة تقييم الاستثمارات القابلة و غير القابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 2006/12/31 للمؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري و المتمثلة في : [29]بدون صفحة.

- عندما يتم إعادة تقييم مال ثابت معين فإنه يتوجب في نفس الوقت إعادة تقييم كل الصنف الخاص الذي ينتمي إليه هذا الأصل.

- تستبعد الأملاك المعفاة من الخدمة، سواء كانت مهملة أو تلك التي أصبحت المؤسسة لا تستعملها من مجال تطبيق أحكام هذا المرسوم.
- تتم عملية إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أوالهيئة المعنية، حيث يعرض الخبير تقريرا مفصلا يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها، و من ثمة يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا يبدي فيه رأيه حول عملية إعادة التقييم و السبل و الطرق المستعملة.

- تنجز هذه العملية على أساس جرد مادي للاستثمارات المعنية بإعادة التقييم.

2.3.1.3.1. أنواع اعادة التقييم

هناك نوعان لعملية إعادة تقييم الاستثمارات:

اعادة تقييم حر : تكون العملية في هذه الحالة حرة تسمح بها القوانين والمبادئ المحاسبية المطبقة كما هو الحال في فرنسا، حيث ينص على حرية المؤسسات في إعادة تقييم استثماراتها وذلك في أي فترة كانت.

تكون إعادة التقييم الحرة وفق طريقتين:

طريقة تكلفة الاستبدال (الإحلال) : في هذه الطريقة يتم إعادة تقييم الاستثمارات على أساس الأسعار السائدة في السوق للاستثمارات المماثلة لاستثمارات المؤسسة .

هذه الأسعار تكون: إما أسعار استثمارات مماثلة جديدة حيث تؤخذ كقيمة أصلية تطبق عليها نسب اهتلاك الفترة التي استخدم فيها الاستثمار في المؤسسة وتستخرج قيمة محاسبية صافية جديدة، والفرق بينهما وبين القيمة المحاسبية الصافية الأولى يمثل فرق إعادة التقييم.

وإما أسعار استثمارات مشابهة لاستثمارات المؤسسة، لكنها مستعملة، وفي هذه الحالة تؤخذ هذه الأسعار كقيمة محاسبية صافية جديدة، والفرق بينهما وبين القيمة المحاسبية الصافية الأولى يمثل فرق إعادة التقييم.

طريقة الرقم القياسي أو القدرة الشرائية : حسب هذه الطريقة يتم تعديل البيانات المحاسبية باستعمال الأرقام القياسية للأسعار.

اعادة تقييم قانوني : في هذه الحالة تكون العملية غير موضوعية وغير مؤسسة بصفة دائمة بحيث لا يمكن للمؤسسات إعادة تقييم استثماراتها إلا إذا سمح المشرع ورخص القيام بها عند الضرورة وبالنظر إلى السياق الاقتصادي العام الذي يفرضها ويكون ذلك طبقا لتوصيات وقواعد دقيقة" قوانين ومراسيم " وهو المعمول به في الجزائر، لأن المخطط المحاسبي الوطني يفرض اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل الاستثمارات.

2.3.1. طرق حساب الاهتلاك

لا تهتلك جميع الاستثمارات بالاستخدام أو الاستعمال الفعلي فقط، فيمكن لهذه الاستثمارات وخاصة الدائمة منها أن تهتلك حسب عامل الزمن، أو حسب عامل الإنتاجية بالإضافة إلى طرق أخرى للاهتلاك .

حسب المخطط المحاسبي الوطني يتم الاهتلاك على أساس العمر الإنتاجي للاستثمار، و يعبر عن العمر الإنتاجي في الغالب بعدد السنين التي أستعمل فيها هذا الاستثمار، إلا أن هذه ليست الصيغة الوحيدة للتعبير عن العمر الإنتاجي حيث أن بعض الاستثمارات يمكن أن يعبر عن عمرها الإنتاجي بعدد الوحدات التي يمكن أن تنتجها فنقول أن العمر الإنتاجي لآلة معينة هو مليون وحدة. أو أن البعض الآخر يعبر عن عمره الإنتاجي بعدد العمليات التي يقوم بها، أو بعدد المهام التي يتكلف بها أو بعدد ساعات الاستعمال كالحاسبة الالكترونية والطائرات أو بعض الآلات الصناعية، أو قد يعبر عن العمر الإنتاجي وخاصة بالنسبة لوسائل النقل بعدد الكيلومترات المقطوعة كما هو بالنسبة للسيارات. [30]ص193.

« وتجدر الإشارة إلى أن مدة استعمال الاستثمار الفعلية لا يمكن بأي شكل من الأشكال توقعها بدقة لذلك فكثيرا ما نستعمل مدة تقريبية مستخرجة من البطاقة الفنية للاستثمار المعني أو مقدرة من تراكمات خبرة المؤسسة. وما زاد عنها أي بقي الاستثمار قائما يعتبر ناتجا إضافي لهذه الأخيرة على أن يؤخذ في الحسبان عند تقدير هذه المدة ما يلي :

- التكلفة الاستعمالية المتوقعة أو المرغوبة.
- سياسات الصيانة المطبقة في المؤسسة.
- سياسات تجديد الاستثمارات ».[9]ص182.

من الصعب كما أشرنا، تحديد بالضبط مدة استعمال الاستثمار (مدة الحياة، العمر الإنتاجي)، أي يتم تحديد مدة الاستعمال حسب معايير عديدة تقريبية ومدة الاستعمال المتعارف عليها في المخطط المحاسبي الوطني هي :[12]ص98.

العقارات	من 50 إلى 100 سنة	نسبة 1 إلى 2 %.
المباني الصناعي	من 20 إلى 50 سنة	نسبة 2 إلى 5 %.
معدات وأدوات	10 سنوات	نسبة 10 %.
معدات نقل	من 4 إلى 5 سنة	نسبة 20 إلى 25 %.
تجهيزات مكتب	10 سنوات	نسبة 10 %.

1.2.3.1. طريقة الاهتلاك حسب عامل الزمن

تعتمد هذه الطريقة في حساب الاهتلاك على عامل الزمن، وتضم طرق مختلفة كطريقة الاهتلاك الثابت ،طريقة الاهتلاك المتناقص وطريقة الاهتلاك المتصاعد.

1.1.2.3.1. طريقة الاهتلاك الثابت (الخطي)

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن الاهتلاك دالة لعامل الزمن، وتخص الاهتلاكات بطريقة ثابتة على السنوات المقدرة كحياة إنتاجية للاستثمار، بغض النظر على استخدامه أو تقادمه. هذه الطريقة سهلة التطبيق ويؤخذ بها في الغالب كل من القانون الضريبي والمخطط المحاسبي إلا أنها تطرح مشكل تحديد العمر الإنتاجي لكل استثمار (حسب العرف، العادات، تعليمات المنتج، الشروط الفنية للاستغلال..إلى آخره.).

الغرض من تطبيق هذه الطريقة هو إيجاد نسبة مئوية محددة يمكن تطبيقها لتخفيض قيمة الاستثمار في كل سنة خلال الفترة الإنتاجية لهذا الاستثمار . ويتم استخراج هذه النسبة كما يلي :

$$\text{المعدل الثابت} = \frac{100}{\text{العمر الإنتاجي للاستثمار}}$$

$$\text{قسط الاهتلاك الثابت} = \text{القيمة الأصلية للاستثمار} \times \text{المعدل الثابت} \times \frac{\text{عدد الأشهر}}{12} .$$

في حالة شراء استثمار خلال السنة المالية فإن أول قسط اهتلاك يكون أقل من القسط السنوي بحيث لا تؤخذ في الحسبان المدة الفاصلة بين بداية السنة المالية وتاريخ اقتناء هذا الاستثمار، وإنما يكون مبلغ الاهتلاك محسوبا على أساس المدة الفاصلة بين تاريخ الاقتناء ونهاية السنة المالية. كما يحتسب الاهتلاك اعتمادا على تكلفة الشراء الحقيقية أو تكلفة إنجازه، أما في حالة اعادة تقييمه فيحسب الاهتلاك على أساس القيمة المحاسبية الجديدة بعد إعادة التقييم .[20]ص20.

حسب هذه الطريقة فإنه يمكن تمثيل أقساط الاهتلاك بخط مستقيم لذا سمي بالاهتلاك الخطي، أما القيمة المحاسبية فهي عبارة عن خط مستقيم مائل (دالة متناقصة) و تتقاطع مع خط منحى الاهتلاك في قسط ما قبل السنة الأخيرة للعمر الإنتاجي للاستثمار .

2.1.2.3.1. طريقة الاهتلاك المتناقص

تطبيقا لهذا النوع من الاهتلاكات، نجد أن التدني والتدهور الملاحظ على بعض الاستثمارات كبير نوعا ما خلال السنوات الأولى نظرا للتدهور الناجم على أثر التطور التكنولوجي المهم في هذا المجال. وهذا ما أدى إلى قبول مبدأ الاهتلاك المتناقص. ويقدم هذا النظام من الاهتلاك صورتين منه:

الصورة الأولى : وهي الاهتلاكات المطبقة على أساس القيمة الأصلية للاستثمارات وتدعى بطريقة "SOFTY". ترى هذه الطريقة – والمتبعة أصلا في الولايات المتحدة الأمريكية – أن الاهتلاكات تتناقص وفقا لمتتالية جبرية. فإذا كان عدد السنوات ن فإن مجموعها هو عبارة عن ن (ن + 1) : 2

معدلات الاهتلاك حسب هذه الطريقة تكون كالتالي :

رقم السنة الأخيرة للعمر الإنتاجي ، رقم السنة ما قبل الأخيرة، وهكذا يتم حساب باقي المعدلات.

ن (ن + 1) : 2 ن (ن + 1) : 2

قسط اهتلاك السنة الأولى = القيمة الأصلية للاستثمار x رقم السنة الأخيرة للعمر الإنتاجي

ن (ن + 1) : 2

قسط الاهتلاك السنة الثانية = القيمة الأصلية للاستثمار x رقم السنة ما قبل الأخيرة .... إلى آخره.

ن (ن + 1) : 2

الصورة الثانية :" طريقة المخطط الفرنسي :هي الاهتلاكات المطبقة على أساس القيمة الصافية للاستثمارات حيث هي الطريقة المتبعة من قبل المخطط المحاسبي الفرنسي PCG". [20]ص21.

تعتبر هذه الطريقة اهتلاكا متناقصا إذا كان مبلغ الاهتلاكات محسوبا على أساس ضرب معدل الاهتلاك المتناقص في القيمة المحاسبة الصافية للاستثمار. وتكون في هذه الحالة مبالغ الاهتلاكات السنوية متناقصة وبالمثل القيمة المحاسبة الصافية للاستثمار. إلا أن إتباع هذه الطريقة في حساب الاهتلاكات، لابد أن يتوقف على المدة العادية للاستعمال والمحددة في حالة الاهتلاك الثابت. ولهذا فإن قانون نظام الاهتلاك المتناقص يحدد أنه عندما يصبح مبلغ الاهتلاك المتناقص أقل من الاهتلاك الثابت والمحتسب على أساس القيمة الصافية وفقا لعدد السنوات الباقية للتغطية، فإن المؤسسة يمكن لها تطبيق اهتلاك مساوي إلى المخصص الثابت. ونحصل على معدل الاهتلاك المتناقص بضرب معدل الاهتلاك الثابت في معامل محدد من قبل الإدارة الضريبة، هذا المعدل متغير تبعا لطبيعة الاستثمار والظروف الاقتصادية. وهي الطريقة المتبعة حسب المخطط المحاسبي الوطني.

ويتم تطبيق الاهتلاك المتناقص حسب هذا الأخير على:[31]بدون صفحة.

- التجهيزات الموجهة مباشرة للإنتاج بغض النظر عن المباني السكنية، والورشات والمحلات الخاصة بالنشاطات المهنية.
- فيما يخص قطاع السياحة، فإن نظام الاهتلاك المتناقص يطبق على المباني والمحلات الخاصة بنشاطات المهنية. [20]ص21و22.

ويطبق هذا النظام على القيمة المحاسبية الصافية وتعطى المعاملات المتغيرة في حساب معدل الاهتلاك المتناقص حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (1-1) : معدل الاهتلاك المتناقص [20]ص21.

مدة الاستعمال	المعدل الثابت	المعامل	المعدل التنازلي
3-4 سنوات	33,33 و 21 %	1,5	50 و 37,5 %
5-6 سنوات	20 و 16,66 %	2	40 و 33,33 %
أكثر من 6 سنوات	15 % وأقل	2,5	أقل من 37,5 %

مع العلم أن الاستثمارات القابلة للاهتلاك المتناقص هي : [32]بدون صفحة. الاستثمارات التجهيزية أي معظم المعدات والأدوات ومعدات النقل، ومعدات مكتب وكذا المباني الصناعية أو البنايات (المدة أكبر أو تساوي 15 سنة). إذا لا تدخل ضمن هذا الإطار سيارات السياحة، والآلات الحاسبة، والمباني الإدارية أو التجارية.

إن شروط استعمال المؤسسة طريقة الاهتلاك المتناقص حسب النظام الجبائي الجزائري هي : [25]بدون صفحة.

- يجب أن تكون خاضعة للنظام الحقيقي ؛
- يجب تقديم رسالة إلى الإدارة الجبائية أثناء التصريح بنتائج الدورة وتتضمن الرسالة طبيعة الاستثمارات الخاضعة لهذا الاهتلاك وتاريخ حيازة أو إنشاء هذا الاستثمار؛
- في حالة إتباع هذه الطريقة فهي غير قابلة للتغير؛
- وتكون هذه الاستثمارات السابقة الذكر مشتراة في حالة جديدة، ذات مدة عادية للاستعمال مساوية على الأقل 3 سنوات .

إن استعمال الاهتلاك المتناقص في المؤسسة اختياري إذا استطاعت استعمال الاهتلاك الثابت. في حالة شراء الاستثمارات خلال السنة المالية يحسب أول قسط للاهتلاك المتناقص على أساس عدد الأشهر الداخلة في استعمال الاستثمارات أي منذ اقتنائه إلى غاية نهاية السنة المالية.

لطريقة الاهتلاك المتناقص ميزة، تستعمل خاصة في المؤسسات التي :

- تريد استرجاع تكلفة الاستثمار في أقرب وقت ممكن.
- لما نوعية الاستثمار تتطلب مصاريف صيانة كبيرة، في السنوات الأخيرة.
- لما الطاقة الإنتاجية للاستثمار تكون متناقصة مع مرور الزمن.
- وكذلك يستعمل الاهتلاك المتناقص عندما تكون سياسة الدولة تشجع الاستثمار عن طريق تقليص الضرائب، ومنه جاءت تسمية الاهتلاك الضريبي فكلما ارتفع الاهتلاك زادت المصاريف، تقل النتيجة فتنخفض الضريبة.

من عيوب هذه الطريقة :« غير سهلة للاحتساب بالإضافة أنها لا تمثل الاستخدام السليم للأصل الثابت».[10]ص354و355. فلو استمر ينا في تطبيق العلاقة الخاصة بحساب مخصصات الاهتلاك لا نصل عند نهاية السنة الأخيرة للاسترجاع الكلي لتكلفة الاستثمار، إذ تبقى القيمة الصافية أكبر من الصفر، ولتفادي هذا، عندما يكون قسط الاهتلاك المتناقص أقل من حاصل قسمة القيمة المحاسبية الباقية على باقي عدد سنوات الاهتلاك، نطبق على القيمة المتبقية للسنة ما قبل الأخيرتين نسبة متساوية أي تقسم هذه القيمة على 2 ، النصف الأول للسنة ما قبل الأخيرة، والنصف الثاني للسنة الأخيرة.

3.1.2.3.1. طريقة الاهتلاك المتصاعد (المتزايد)

تعتبر هذه الطريقة لحساب الاهتلاكات نادرة جدا للاستعمال وذلك لأنها قليلا ما تقابل حقيقة اقتصادية ما. وتستخدم هذه الطريقة في حالة الاستثمارات التي تتم الحصول عليها بواسطة القرض الذي يتم تسديده من خلال أقسام ثابتة. وهذا ما يخفف نوعا ما تسيير صندوق المؤسسة.وقد رخص القانون الجزائري استعمال هذا النظام لحساب الاهتلاك وحدد طرق وإجراءات حسابه الرياضية. [31]بدون صفحة.

معدل الاهتلاك المصاعد يحسب لكل سنة كالأتي :[33]ص130.

$$\text{السنة} = \frac{\text{رقم السنة}}{\text{مجموع أرقام العمر الإنتاجي}}$$

ومنه قسط الاهتلاك المتصاعد الخاص بالسنة المالية = القيمة الأصلية للاستثمار x معدل الاهتلاك المتصاعد.

تستعمل بعض المؤسسات طريقة الاهتلاك المتصاعدة عندما :

- تتطلب الاستثمارات مدة معينة كي تصل لطاقتها الكبرى.
- عندما يشترى الاستثمار بقروض تسدد بأقساط متزايدة.
- تسمح بعض الدول بإتباع هذه الطريقة في فترات التضخم وارتفاع الأسعار.

إن طريقة الاهتلاك المتصاعد لا تستوجب قائمة للاستثمارات القادرة للخضوع لها، بالاضافة أن هذه الطريقة تمنح للمؤسسات إمكانية تمويل ذاتي قليلة أثناء السنوات الأولى لمدة الاهتلاك.

يسمح للمؤسسة باستخدام هذه الطريقة شرط تقديم طلب يرفق مع التصريح السنوي للنتائج، وإذا استعملت هذه الطريقة لا يمكن تغييرها. [25]بدون صفحة.

2.2.3.1.طرق الاهتلاك حسب عامل الإنتاجية « الاهتلاك الحقيقي »

يبدو واضحا أنه من غير العدل استخدام عامل الزمن باستمرار كمعيار لاهتلاك الاستثمارات وذلك لأن البعض منها لا بد أن تهتلك وفقا لعامل الإنتاجية مثلا : الحفارات، الجرفات ، المناجم، آبار البترول، واستغلال الغابات....الخ، ومن أهم طرق الاهتلاك المتفق عليها من قبل المحاسبين تذكر :[14]ص61.

- طريقة معدل الاستخدام الفعلي.
- طريقة معدل النفاذ الفعلي.

1.2.2.3.1.طريقة معدل الاستخدام الفعلي

" تقوم فكرة هذه الطريقة على أساس توزيع تكلفة الاستثمار القابلة للاهتلاك على أساس عدد ساعات تشغيله في كل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية، وتتبع هذه الطريقة عادة عند تفاوت ساعات التشغيل من سنة إلى أخرى خلال السنوات المختلفة لحياة الاستثمار ".[8]ص242.

ومنه : معدل الاهتلاك حسب هذه الطريقة = تكلفة شراء الأصل الثابت (خارج الرسم)

عدد الساعات المقدرة للعمر الإنتاجي

قسط الاهتلاك الخاص بكل سنة = معدل الاهتلاك × الساعات التشغيل

حسب هذه الطريقة الفعلية لكل سنة

إن إتباع هذه الطريقة قد يؤدي إلى اختلاف اهتلاك كل سنة عن غيرها لأنه يعتمد على إنتاجية الاستثمارخلال تلك السنة (الساعات الفعلية) وعندما تنتهي الطاقة الإنتاجية للأصل الثابت ينتهي الأصل محاسبيا بغض النظر عن المدة التي انتهت فيها هذه الطاقة الإنتاجية على الرغم من افتراض بأن الطاقة

الإنتاجية ستستمر خلال مدة الاستخدام (العمر الإنتاجي)، إلا أن التوصل لإنتاجية الأصل خلال كل سنة يستوجب الاحتفاظ بسجلات محاسبية دقيقة قد يصعب متابعتها باستمرار .

2.2.2.3.1. طريقة معدل النفاذ الفعلي

حسب هذه الطريقة يحسب الاهتلاك على أساس قيمة الثروة التي يحتويها الاستثمار أي نتيجة لاستخراج المواد الأولية مثل : الغاز الطبيعي، البترول، الفحم والمحاجر... إلى آخره.

لتحديد قيمة الاهتلاك السنوي يتم إتباع الخطوات التالية : [14]ص62.

تحديد تكلفة المصدر الطبيعي (المنجم، بئر البترول، مساحة معنية من الغابة) وتتكون من :

- ثمن شراء الأرض التي يكون بها المصدر الطبيعي ؛
- ثمن التكاليف المتجمعة لغاية اكتشاف المصدر الطبيعي؛
- التكاليف المتجمعة لإثبات الجدوى الاقتصادية للمصدر الطبيعي.

تقدير عدد الوحدات الموجودة من المصدر الطبيعي (طن من الفحم، برميل نفط... إلى آخره). وعادة ما يستعان بالخبراء المختصين لتقدير ذلك.

تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المصدر الطبيعي وذلك بقسمة إجمالي التكلفة على الوحدات المقدر استخدامها ويسمى بمعدل النفاذ :

$$\text{معدل النفاذ} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية للمصدر}}{\text{عدد الوحدات المقدرة}}$$

يتم تحديد قيمة النفاذ (الاهتلاك) للفترة المحاسبة الواحدة بضرب معدل النفاذ في عدد الوحدات المستخرجة خلال كل فترة محاسبة : قسط اهتلاك السنة المالية = معدل النفاذ X عدد الوحدات المستخرجة لنفس السنة.

3.2.3.1.طرق أخرى لحساب الاهتلاك

يمكن أن نجد طرق أخرى لحساب الاهتلاك من بينها :

1. 3.2.3.1.الاهتلاكات الخاصة أو المتسارعة

عندما تستعمل المؤسسة نظام العمل بالتناوب لمجموعتين أو ثلاث مجموعات (مثلا 8x2 سا أو 8x3 سا) في اليوم، فإن مخصصات الاهتلاك للاستثمارات المستعملة يمكن أن تكون مدعمة وذلك بالأخذ بعين الاعتبار الاهتلاك السريع. كما يوجد بعض الاستثمارات التي تهتلك بطريقة خاصة أو وفقا لمعايير خاصة (كـ: السفن، البحث العملي، الصناعة الفضائية، الطيران.. .).[20]ص27.

2. 3.2.3.1.طريقة الاهتلاك بإعادة التقدير

لا يكون من السهل احتساب الاهتلاك على أساس دقيق عند إتباع إحدى الطرق السابقة بالنسبة لبعض أنواع الاستثمارات كالأدوات مثلا، والطريقة التي تلائم هذا النوع من الاستثمارات تسمى طريقة

إعادة التقدير وبمقتضاها يعاد تقدير الأصول في نهاية المدة التجارية. أما النقص الذي يطرأ على قيمة الاستثمارات يمثل الاهتلاك، ولإثبات هذا النوع من الاهتلاك يجعل حساب الاهتلاك مدينا بقيمة هذا النقص، وحساب الاستثمارات دائنا به ثم يرحل رصيد حساب الاهتلاك بعد ذلك في التكاليف. [8]ص244.

3. 3.2.3.1.صعوبة التقدير

يصعب أحيانا تقدير أو تحديد بدقة مبلغ تدني أو نقص قيمة الاستثمار وذلك لأن :[20]ص18.

التقدير المباشر لقيمة الاستثمار في نهاية السنة المالية يكون صعبا مما يؤدي إلى أعمال حسابية شاقة.

القيمة السوقية للاستثمار يمكن أن تراها إدارة المؤسسة مخالفة تماما للقيمة الحقيقية للاستثمار في عملية الإنتاج داخل المؤسسة (القيمة الإنتاجية)، فلماذا تؤخذ القيمة السوقية بدل القيمة الإنتاجية ؟.

هناك اختلاف في قيمة الاستثمار الذي تظهر حالته جيدة نوعا ما قياسا لقيمته في سوق الاستثمارات القديمة. فنظرا لهذه الصعوبات في التقدير، تتخذ طريقة أخرى لحساب الاهتلاكات لبعض الاستثمارات تمثل طريقة النظام الجز افي الذي يحدد لكل صنف من الاستثمارات مدة ومعدل ومخصصات الاهتلاكات والتي من خلالها تكون القيمة في نهاية المدة العادية للاستعمال مساوية إلى صفر. كما يمكن في بعض الحالات الاستثنائية أن تهتلك الاستثمارات وفقا للنقص أو التدني الحقيقي الملاحظ من قبل اختصاصي. ومن نتائج هذه الصعوبات في تقييم الاهتلاكات نجد تدخل الإدارة الضريبية، بحيث أن عدم دقة حساب تدني قيمة الاستثمارات يؤدي بالإدارة الضريبية للتدخل في هذا المجال لتحديد معدلات مناسبة للاهتلاك وذلك لمنع بعض المؤسسات في تطبيق اهتلاكات من شأنها التقليص من النتيجة المالية الخاضعة للضريبة.

3.3.1. المعالجة المحاسبة لجرد الاستثمارات

المؤسسة ملزمة في نهاية كل سنة بتسجيل عمليات الجرد و التسوية و المتضمنة الاستثمارات، كتسجيل إطفاء المصارف الإعدادية، الاهتلاكات،إعادة تقييم الاستثمارات، ولقد احتوى المخطط المحاسبي الوطني حسابات خاصة بهذه العمليات.

1.3.3.1. المعالجة المحاسبة للاهتلاكات

1.1.3.3.1. إطفاء المصاريف الإعدادية

تجدر الملاحظة أن حسابات المصاريف الإعدادية من حسابات المجموعة الثانية (الاستثمارات) لذلك وجب ظهورها في الميزانية المحاسبية للمؤسسة غير أن توزيعها على عدة سنوات معناه محاسبيا انخفاض قيمتها سنة بعد سنة . "والإطفاء معناه امتصاص المصاريف الإعدادية دون استعادتها لتجديدها (كما هو الحال في اهتلاك الاستثمارات) ". [18]ص81. حيث الإطفاء هو الإلغاء التدريجي للمصروف

الإعدادي المعتمد عبر المدة المقررة والتي لا يجب أن تزيد عن خمس سنوات ولا يجب أن تقل عن سنتين ، وذلك باعتماد حساب من حسابات المجموعة السادسة مدنيا للدلالة على التحميل وحساب إطفاء المصروف المعنى دائنا كحساب وسيط عبر المدة المقررة أين تتجمع فيه قيم الإطفاء المسجلة في نهاية كل سنة.

حيث قسط الإطفاء السنوي = قيمة المصروف الإعدادي / المدة المقررة

في حالة إثبات المصروف الإعدادي خلال السنة المالية فإن المدة المأخوذة لحساب الإطفاء هي ما بين الإثبات إلى غاية 31 ديسمبر في نفس السنة.

بعد انقضاء الفترة المقترحة لإطفاء المصاريف الإعدادية، تكون هذه المصاريف قد تم إطفاءها بصورة نهائية فيتم حينئذ ترصيد حسابات الإطفاءات في حسابات المصاريف الإعدادية المعنية (المقابل لها).

2.1.3.3.1. الاهتلاكات الاستثنائية

هي الاستثمارات التي تنخفض قيمتها في حالات استثنائية ونجد :

شهرة المحل : إن اهتلاك شهرة المحل قد اختلفت في شأنها الآراء إذا ما تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية فهناك من ينادي بعدم إخضاعها للاهتلاك نظرا لأن قيمتها تتغير بالزيادة وبالنقصان مع قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح غير عادية في المستقبل. وعليه فإن أصحاب هذا الرأي- وهو الرأي السائد في الفكر المحاسبي- يرون بقاء شهرة المحل بتكلفتها الأصلية وعدم إخضاعها للاهتلاك مادامت العوامل والظروف التي أدت إلى ظهورها مازالت باقية فتعتبر من الاستثمارات غير القابلة للاهتلاك.

هناك رأي آخر ينادي بإخضاع شهرة المحل للاهتلاك إذا ما توفر دليل على أن العوامل التي أدت إلى ظهورها في طريقها إلى الزوال. فمثلا إذا كانت الشهرة ترجع إلى كفاءة وسمعة الإدارة القائمة على إدارة المؤسسة والمرتبطة بعقد لمدة معينة ومن غير المتوقع تجديد هذا العقد، ففي هذه الحالة تهتلك الشهرة خلال مدة العقد، وإذا كانت ترجع إلى تمتع المؤسسة بمركز احتكاري نتيجة امتلاكها لبراءة اختراع لمدة معنية، ففي هذه الحالة تهتلك خلال هذه المدة ويتم معالجتها محاسبيا وفق الطرق المتعارف عليها في موضوع الاهتلاكات الخاصة بالاستثمارات القابلة للاهتلاك.

وهناك رأي ثالث ينادي بضرورة اهتلاك شهرة المحل خلال أقل فترة زمنية ممكنة إذا سمحت أرباح المؤسسة بذلك، على أساس أنها تتعلق بأرباح غير مضمون تحقيقها مستقبلا، وإذا حدث تخفيض كبير فيها مرة واحدة أعتبر هذا الاهتلاك تدهورا في قيمتها وحمل في حساب التكاليف الخارجة عن الاستغلال واعتبرت أيضا بمثابة مؤونات يمكن تشكيلها عند ملاحظة التدهور، واسترجاعها أو استرجاع جزء من قيمتها (*تسويتها*) في فترة لاحقة إذا استدعت الظروف إلى ذلك بالطرق المحاسبية السابق ذكرها.

حسب المخطط المحاسبي الوطني تعتبر شهرة المحل من العناصر غير قابلة للاهتلاك ولكن يمكن أن تنخفض قيمتها في حالات استثنائية ، ويكون التسجيل المحاسبي لتدني قيمة شهرة المحل باستعمال حساب النفقات تحت عنوان مخصصات استثنائية. [34]ص313.

الأرضي : يحدث هذا النقص أو الاهتلاك بصفة استثنائية جدا ،حيث عامة الأراضي لا تهتلك، ما عدا أراضي الاستغلال (المقالع والمناجم) إلا أنه يمكن أن تتدنى استثنائيا قيمة الأراضي لظروف غير عادية .ومنه تسجل قيمة تدني الأراضي ما عدا (المقالع والمناجم) في الجانب المدين لحساب " مخصصات استثنائية" وفي الجانب الدائن لحساب " تدني قيمة الأراضي".

الأحجار الكريمة: " الأحجار الكريمة من العناصر غير المهتلكة، إلا أنه يمكن تشكيل مؤونة عند التدني الاستثنائي لقيمتها". [22]ص8.

الأعمال الفنية : معظم الأعمال الفنية لا تنخفض قيمتها بسبب الاستعمال أو الزمن، وبالتالي لا يمكن أن تهتلك. [22]ص9.

3.1.3.3.1. الاهتلاكات العادية

كل عنصر من عناصر الاستثمارات متعرض للنقص في القيم وقابل للتجديد، تطبق عليه الاهتلاكات. والطرق المتبعة حسب المخطط المحاسبي الوطني كما رأينا سابقا هي الاهتلاك الثابت (الخطي)، الاهتلاك المتناقص، والاهتلاك المتصاعد.

العناصر الخاضعة للاهتلاكات :

- المقالع والمناجم منذ تاريخ استغلالها.
- الأراضي الصالحة للبناء والورشات في الحالة نقص استثنائي.
- تجهيزات الإنتاج.
- شهادة براءة الاختراع، رخصة الاستخدام، العلامات التجارية ... .

أما الاستثمارات قيد التنفيذ فهي لا تخضع للاهتلاكات.

أساس حساب قسط الاهتلاك :

الحالة الأولى : يحسب الاهتلاك على أساس تكلفة الاستثمار خارج الرسم على القيمة المضافة TVA إذا كانت الاستثمار موجه إلى نشاط خاضع للضريبة TVA.

الحالة الثانية : يحسب الاهتلاك على المبلغ داخل الرسم على القيمة المضافة إذا كان الاستثمار موجه إلى نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة.

يحسب قسط الاهتلاك لأي شهر كان إذا تجاوز وجود الاستثمار المعني في المؤسسة 15 يوما لذلك :

- إذا تم اقتناء أي استثمار قبل اليوم 16 من أي شهر، فيحسب له الشهر المعني كاملا.
- وإذا تم اقتناء أي استثمار بعد اليوم 15 من أي شهر، لا يحسب له الشهر المعني.

التسجيل المحاسبي للاهتلاكات العادية :

خصص المخطط الوطني المحاسبي ضمن المجموعة الثانية الحساب " اهتلاك الاستثمارات " لاستقبال مبالغ الأقساط السنوية لاهتلاك الاستثمارات بشكل عام، ويتم تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية تتلائم مع حسابات الاستثمارات المعنية. ويتم سنويا- عادة في آخر السنة المالية - إثبات القسط السنوي للاهتلاك بجعل حساب الاهتلاك دائنا بمبلغ الاهتلاكات المحتسبة وفق الطرق المستعملة وجعل الحساب" مخصصات الاهتلاكات " مدينا . ويرى البعض أن قيد الاهتلاك يسجل سنويا إلى غاية انتهاء العمر الإنتاجي للاستثمار أي أن القيمة الأصلية للاستثمار تتساوي مع مجموع الاهتلاكات، في هذه الحالة يغلق حساب اهتلاك الاستثمار في حساب الاستثمار المعني بجعل الأول مدين وحساب الاستثمار المعني دائن[30]ص195. إلا أنه على الأرجح أو من الأحسن عدم ترصيد الحسابين للمحافظة على وجود الاستثمار ولو كان مهتلك في دفاتر المؤسسة. ومن ثم هناك حالتين تقوم بها المؤسسة أمام هذا الوضع :

- إما الاحتفاظ به وذلك بإعادة تقييمه أو تسجيله في دفاتر الجرد .
- أو الاستغناء عنه عن طريق عملية التنازل.

2.3.3.1. المعالجة المحاسبة للجرد المادي للاستثمارات

تسجل المراقبة الحقيقية لعناصر الاستثمارات في دفتر خاص يسمى سجل الجرد، حيث يحتوي على الموجودات الفعلية لعناصر الممتلكات. وفي حالة وجود فرق بين ما هو مسجل في هذا السجل والدفاتر المحاسبة يجب على المحاسب القيام بتسوية حسابات الاستثمارات المعنية بالفرق.

ففي حالة الخسائر الناجمة عن سرقة أو ضياع في هذه الحالة تسجل قيمة الخسائر في الجانب الدائن من حساب الاستثمارات بمبلغ الخسائر وفي الجانب المدين من حساب "القيمة الباقية للاستثمارات المخربة. [7]ص180. وفي حالة إذا وجد استثمار في الجرد الحقيقي ولم يوجد في الدفاتر المحاسبية تكون التسوية في هذه الحالة بتقييم الاستثمار وتسجيل مبلغ التقييم في الجانب المدين لحساب الاستثمار المعني و في الجانب الدائن لحساب " ايرادات الاستثمارات المتنازل عنها".

3.3.3.1. المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الاستثمارات

1. 3.3.3.1. خطوات و مراحل إعادة تقييم الاستثمارات

هناك ثلاث مراحل لإعادة تقييم الاستثمارات نلخصها فيما يلي [29]بدون صفحة.:

المرحلة أولى : إعادة تقييم التكلفة الأصلية للاستثمارات (القيمة المسجلة بالتكلفة التاريخية).

إن القيمة الجديدة للاستثمار أي القيمة الأصلية بعد التقييم تعتمد على تقرير يقدمه خبير متخصص.

المرحلة الثانية : إعادة تقييم الاهتلاكات

يتم حساب مخصصات الإهتلاك الخاصة بالاستثمارات المادية القابلة للإهتلاك و المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها خلال فترة توافق مدة الحياة المحاسبية للأصل المعني. لكن وبصفة استثنائية، عندما يتبين بأن المدة النفعية للاستثمار المعاد تقييمه تفوق مدة الحياة المحاسبية المتبقية فإن مدة الإهتلاك يمكن تحديدها على أساس المدة النفعية. و يجب في هذه الحالة إنشاء مذكرة معلومات تلحق بالجداول المالية.

المرحلة الثالثة: استخراج فرق التقييم (الزيادة الصافية)

فرق إعادة التقييم = القيمة المحاسبة الصافية بعد إعادة التقييم ــ القيمة المحاسبة الصافية قبل إعادة التقييم

3.3.3.1 .2.الجانب الجبائي لفرق إعادة التقييم

تستطيع المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري و التي ليست في حالة التصفية، و بناء على قرار هيئتهم الاجتماعية، المباشرة في إعادة تقييم استثماراتها القابلة للإهتلاك و غير القابلة للإهتلاك دون تطبيق الضريبة في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2007 حسب الشروط السابق ذكرها.

في حالة التنازل عن أصل معاد تقييمه في إطار هذا المرسوم يحدد فائض القيمة المحتملة بالنسبة للاستثمارات غير القابلة للإهتلاك عن طريق الفرق بين سعر التنازل و القيمة المعاد تقييمها و عن طريق الفرق بين سعر التنازل و القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها بالنسبة للاستثمارات القابلة للإهتلاك.

يخضع فائض القيمة المحتملة المستخرج للضريبة عند التنازل وفقا للشروط المقررة في التشريع الجبائي المعمول به. [29]بدون صفحة.

3.3.3.1 .3.التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم

حسب المخطط المحاسبي الوطني يرمز إلى حساب إعادة التقييم ضمن الأموال الخاصة، الذي يتفرع إلى الحسابات التالية :

- حساب فرق إعادة التقييم معفى من الضرائب : يجعل هذا الحساب دائنا بمبلغ فرق إعادة التقييم مقابل جعل حساب الاستثمار المعني بإعادة التقييم مدينا.

يجب أن تقيد فروق إعادة التقييم الخاصة بالاستثمارات القابلة و غير القابلة للإهتلاك في حسابين فرعيين لهذا الحساب. [29]بدون صفحة.

- حساب فرق إعادة التقييم خاضع للضريبة : يجعل هذا الحساب دائنا بمبلغ إعادة التقييم الذي يجب إعادة إدماجه في النتيجة، ويكون هذا المبلغ متطابق أو متماثل مع مخصصات الاهتلاك الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم وذلك بجعل حساب الاستثمار المعني بإعادة التقييم مدينا.

- حساب فرق مضاف إلى للضريبة (فرق محول إلى النتائج) : يجعل هذا الحساب مدينا بمبلغ فرق التقييم (جزئيا كل سنة) وذلك بجعل الحساب (فرق إعادة التقييم مسجل على الإيرادات الاستثنائية) دائنا، ومن أجل تجانس الحسابات فإن مخصصات الاهتلاك الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم يجب أن تسجل في حساب خاص هو الحساب (مخصصات استثنائية).

4.3.3.1 .الإفصاح عن الاستثمارات

يجب على المؤسسة الاقتصادية التابعة للنظام الحقيقي، التصريح بمختلف المعلومات المحاسبية المتعلقة بالاستثمارات وذلك في الميزانية، جدول حسابات النتائج و ثلاث ملاحق تتمثل في قائمة الاستثمارات، قائمة الاهتلاكات و قائمة التنازل عن الاستثمارات خلال الدورة المحاسبية . [35]بدون صفحة.

يتم ذكر في الميزانية إجمالي ما تحتويه المؤسسة من استثمارات بدون تفصيل، أي إجمالي القيم المعنوية،الأراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية إن وجدت.

أما جدول حسابات النتائج فيتم الإفصاح فيه عن كل النفقات المتعلقة بالاستثمارات و المتمثلة في أعباء الاهتلاكات، القيمة المحاسبية الصافية في حالة التنازل عن الاستثمار بخسارة، أو إيراد التنازل في حالة العكس. في حين يتم التصريح في الملاحق عن كل العمليات المتعلقة بنفس الدورة ،فيتم التصريح في قائمة الاستثمارات عن الاستثمارات التي تم حيازتها عن طريق الشراء أو الانجاز. أما قائمة الاهتلاكات يتم تحديد فيها اهتلاك كل صنف من الاستثمارات بكل تفصيل.أما قائمة الاستثمارات المتنازل عنها فهي تحتوي على كل المعلومات المتعلقة بالتنازل من سعر البيع، القيمة المحاسبية الصافية ....إلى آخره.

4.1. التنازل عن الاستثمارات

سبق وأن ذكرنا بالنسبة للاستثمارات، أن المؤسسة تشتريها أو تقوم بإنتاجها بوسائلها الخاصة من أجل استخدامها بشكل دائم في مختلف نشاطاتها ولكن هذا لا يمنع من أن تتنازل المؤسسة عن بعض استثماراتها سواء المهتلك منها أو التي لاتزال صالحة للاستخدام.

1.4.1. مفهوم الاستثمارات وحالات التنازل عنها

يقصد بالتنازل عن الاستثمارات الاستغناء الكلي عنها بصورة إجبارية أو اختيارية أو لأسباب أخرى تراها المؤسسة ملائمة، ويمكن أن يكون ذلك قبل الاهتلاك النهائي للاستثمارات المعنية.

تحدث هذه الظاهرة (التنازل عن الاستثمارات) عند عدة مناسبات نذكر منها التنازل الحقيقي بمحض إرادة المؤسسة كالبيع مثلا، أو عند تلفها كالحريق، أو عند اختفاءها كالسرقة .[20]ص28. مهما كان سبب التنازل، فإنها تعتبر عملية غير عادية في المؤسسة، لأن الاستثمار يتم حيازته للاستعمال وليس البيع، وتكون نتيجة هذا التنازل إما ربح، أو خسارة أو نتيجة معدومة.

يتم التنازل عن الاستثمارات بإحدى الحالات التالية: [14]ص80.

- التنازل عن طريق البيع.
- التنازل عن طريق الاستبدال.
- التنازل بدون مقابل.

وفيما يلي نتعرض لمختلف هذه الحالات بالتفصيل:

الحالة الأولى: التنازل عن طريق البيع

يكون التنازل عن الاستثمار عن طريق البيع إما نقدا، بشيك أو على الحساب.

الحالة الثانية : التنازل عن طريق الاستبدال

أحيانا يتم استبدال استثمار قديم بآخر جديد خاصة بالنسبة للاستثمارات التي تتأثر بالتكنولوجيا أو التقادم الزمني كالسيارات أو التلفزيونات أو التي تتأثر بالاختراعات الحديثة كالمعدات ،الآلات وغيرها.

في الحقيقة الاستبدال يمثل عملية بيع من وجهة نظر المؤسسة وعليه يجب تحديد نتيجتها من ربح أو خسارة ويمكن قياس هذه النتيجة عن طريق المقارنة بين السعر المحدد من قبل بائع الأصل الجديد مطروحا منه القيمة المدفوعة فعلا من قبل المؤسسة وبين القيمة الباقية للأصل القديم، وعليه يتحقق :

الربح : إذا كان صافي السعر المحدد من قبل البائع أكبر من القيمة الباقية.

الخسارة : إذا كان صافي السعر المحدد من قبل البائع أصغر من القيمة الباقية حيث أن :

صافي السعر = السعر المحدد من قبل البائع ـ المبلغ المدفوع من قبل المؤسسة

الحالة الثالثة : التنازل بدون مقابل

أي تقوم المؤسسة بإخراج الاستثمار من ذمتها بدون مقابل مالي أو مادي، كعدم حاجتها لاستعماله أو لأن قيمته السوقية تؤول إلى الصفر، أو لكونه تعرض لحادث بفعل الكوارث الطبيعية أو من فعل الإنسان (كالحرائق حوادث المرور...الى آخره).

2.4.1. المعالجة المحاسبية لعملية التنازل

عموما يتم معالجة التنازل عن الاستثمارات محاسبيا بإثبات سعر البيع، أي بتسجيل الإيرادات. ثم إبعاد الاستثمار عن ذمة المؤسسة بإلغاء تكلفة شرائه من جهة وإلغاء القيمة المحاسبية الصافية والاهتلاك المتراكم من جهة أخرى.

1.2.4.1. التنازل عن الاستثمار عن طريق البيع

1.1.2.4.1. استثمار غير قابل للاهتلاك

نذكر بأن الاستثمارات غير القابلة للاهتلاك هي تلك الممتلكات التي لا تنقص قيمتها كالأراضي ما عدى المقاطع والمناجم، والقيم المعنوية ما عدى حقوق الاختراع التي تتدنى قيمتها بعد عدة سنوات عادة عشرين سنة. [10]ص144.

وفي هذه الحالة يمكن ملاحظة ثلاث احتمالات :

إيراد التنازل أقل من القيمة الأصلية للاستثمار المتنازل عنه: يمكن في هذه للمؤسسة تشكيل مؤونة مساوية إلى قيمة الفرق الموجود (العجز)، فتتحمل المؤسسة إذن تكاليف خارجة عن الاستغلال ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي : جعل الحساب " القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة " مدينا بقيمة التنازل وحساب "مخصصات استثنائية" مدينا بقيمة العجز مقابل حساب الاستثمار المعني بالتنازل دائنا بقيمته الأصلية، الذي يمكن أن يكون حساب " شهرة المحل" أو حساب " الأراضي (ماعدا المقالع و المناجم) ".

أما مبلغ التنازل فيسجل في الجانب الدائن من حساب "نواتج الاستثمارات المتنازل عنها" وفي الجانب المدين لأحد حسابات المجموعة الرابعة عند التحصيل مثلا النقدية ،وإذا كان على الحساب نجد في المخطط المحاسبي الوطني الحساب "حقوق الاستثمارات الأخرى "، وإذا كان التحصيل عن طريق ورقة تجارية نجد الحساب "أوراق تجارية للتحصيل".

إيراد التنازل يساوي القيمة الأصلية للاستثمار المتنازل عنه : أي أن المؤسسة في هذه الحالة لم تحقق ربح من عملية التنازل. ويتم تسجيل القيمة الأصلية التي تساوي قيمة التنازل في الجانب المدين للحساب "القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة" والجانب الدائن لحساب الاستثمار المعني (شهرة المحل أوالأراضي ما عدا المقالع و المناجم).

يتم تسجيل إيراد التنازل المتمثل في هذه الحالة في القيمة الأصلية للاستثمار في الجانب الدائن لحساب "نواتج الاستثمارات المتنازل عنها" مقابل حساب النقدية،أو حساب حقوق الاستثمارات الأخرى إذا كان التنازل على الحساب.

إيراد التنازل أكبر من القيمة الأصلية :.وفي هذه الحالة نكون بصدد فائض في قيمة التنازل أي أن المؤسسة اكتسبت ربح من عملية التنازل. ويتم إخراج الاستثمار من ذمة المؤسسة بجعل الحساب " القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة" مدينا بقيمة الاستثمار مقابل الحساب الاستثمار المعني دائنا.
أما تسجيل إيراد التنازل فيكون بسعر التنازل الذي هو أكبر من القيمة الأصلية للاستثمار.

2.1.2.4.1.التنازل عن الاستثمارات القابلة للاهتلاك

قبل التعرض للمعالجة المحاسبية لعملية التنازل عن الاستثمارات القابلة للاهتلاك نحدد العناصر المكونة لهذه العملية ،والمتمثلة في تحديد الاهتلاك المتراكم للاستثمار المتنازل عنه وهو مجموع أقساط الاهتلاك من تاريخ الحيازة إلى غاية تاريخ التنازل. و تحديد القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها،و هي عبارة عن الفرق بين القيمة الأصلية للاستثمار والاهتلاك المتراكم .

التنازل عن استثمار مهتلك كليا : أي المؤسسة استرجعت عن طريق"مخصصات الاهتلاك"، كلفة الاستثمار، وبالتالي القيمة الصافية تكون معدومة حيث التنازل في هذه الحالة يعطي دائما نتيجة موجبة أي فائض قيمة التنازل،لأن القيمة الباقية للاستمارات المتنازل عنها معدومة، أي أن قيمة الاستثمار تساوي قيمة مجموع الاهتلاكات. ويتم تسجيل القيمة الأصلية للاستثمارالقابل للاهتلاك موضوع التنازل في الجانب المدين لحساب "اهتلاك المتراكم للاستثمار المتنازل عنه" وفي الجانب الدائن لحساب الاستثمار المعني.[10]ص145.

نلاحظ أن فائض قيمة التنازل يساوي مبلغ سعر التنازل لأن القيمة المتبقية للاستثمار المتنازل عنه تساوي الصفر.

التنازل عن استثمار قيد الاهتلاك : وهي استثمارات قائمة في مجال الإنتاج ولم تهتلك كليا، وبالتالي مجموع اهتلاكها يقل عن القيمة الأصلية والفرق بينهما يعطي القيمة الباقية عند تاريخ التنازل .

إذا تم التنازل عن استثمار قبل تخصيص الاهتلاك في 31 ديسمبر من نفس السنة، يجب أولا تخصيص مخصصة مكملة بتطبيق قاعدة الطردية الزمنية ثم تسجيل عملية التنازل. [10]ص146. حيث يمكن تحديد القيمة الصافية للاستثمار عند تاريخ التنازل، ويتم ترحيلها في الجانب المدين من حساب "القيمة

الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة" أما مبلغ الاهتلاك الخاص بالسنة المالية الجارية فيتم ترحيله في الجانب المدين من حساب "مخصصات الاهتلاكات" [20]ص31.

مدة قسط الاهتلاك المكمل هي الفترة الفاصلة بين بداية السنة وتاريخ التنازل : [34]ص329.

- إذا كان تاريخ التنازل تم قبل اليوم 16 من الشهر فلا يحسب الشهر.
- إذا كان تاريخ التنازل في اليوم 16 فما فوق يدمج الشهر كاملا.

2.2.4.1. التنازل عن الاستثمارات بدون مقابل

في هذه الحالة لا تحصل المؤسسة مقابل عملية التنازل على سيولة، أو أصل آخر، كحالة تنازل عن استثمار موضوع تخريب، يتم تسجيل مرحلة الإبعاد فقط .

1.2.2.4.1. إذا كان الاستثمار مهتلك كليا

لا ينتج عن هذه العملية ربح ولا خسارة حيث يتم ترصيد كل من حساب الاستثمار و حساب إهتلاك الاستثمار المعني وذلك عن طريق المقاصة بينهما في تاريخ التخريب.

2.2.2.4.1. إذا كان الاستثمار قيد الاهتلاك

تعطي هذه العملية خسارة تتمثل في حساب " القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة"، والمتمثلة في الفرق بين القيمة الأصلية للاستثمار و الإهتلاك المتراكم الخاص به.

3.2.4.1. التنازل عن الاستثمار عن طريق الاستبدال

يتم إخراج الاستثمار من ذمة المؤسسة و يكون التسجيل في هذه الحالة مشابها للحالات التي رأيناها سابقا (الاستثمارات غير قابلة للاهتلاك أو في حالة الاستثمارات القابلة للاهتلاك).
بالإضافة إلى إثبات التنازل (الإيراد) و يكون التسجيل كما يلي : [36]ص7و8.

- إذا كانت القيمة المتبقية للاستثمار القديم تساوي قيمة الاستثمار الجديد يسجل هذا الأخير في الأصول بنفس قيمة إيراد التنازل عن الاستثمار الذي تم استبداله.
- إذا كانت القيمة المتبقية للاستثمار القديم أقل من قيمة الاستثمار الجديد يتم تسديد الفرق عن طريق النقدية مثلا .
- و إذا كانت القيمة المتبقية للاستثمار القديم أكبر من قيمة الاستثمار الجديد يتم تحصيل الفرق عن طريق النقدية.

بالنسبة لكل الحالات السابقة، يؤدي عدم حفظ ملك الاستثمار لمدة 5 سنوات إلى إعادة الدفع الجزئي للرسم على القيمة المضافة القابل للخصم أوليا، ويحسب الرسم على القيمة المضافة لإعادة الدفع نسبيا بعدد السنوات السارية لأجل الوصول إلى خمس سنوات. [19]ص80. ففي حالة التنازل قبل أجل خمس سنوات،

يترتب عن إعادة الدفع ارتفاع مبلغ الاقتناء الأولي للاستثمار. بمعنى آخر، يضاف إلى القيمة الأصلية للاستثمار أي : سعر التكلفة زائد الرسم على القيمة المضافة المعاد دفعه. ويتم إبعاد الاستثمار المتنازل عنه عن ذمة المؤسسة بقيمة الاستثمار زائد الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع.

حيث : القيمة الأصلية = قيمة الاستثمار + الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع.

3.4.1.النظام الضريبي المطبق على فائض قيمة التنازل

إن عملية التنازل عن الاستثمارات تسفر عن نتيجة إما تكون سالبة وهي عبارة عن عجز، أو نتيجة موجبة تسمى فائض قيمة التنازل الذي يتمثل في الفرق بين حساب " القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها أوالمخربة" والحساب " نواتج الاستثمارات المتنازل عنها" .

1.3.4.1. أنواع فائض قيمة التنازل عن الاستثمارات

تنتج فوائض القيمة قصيرة المدى من التنازل عن الاستثمارات التي تم شراءها أو إنشائها منذ ثلاث سنوات أو أقل . أما فوائض القيمة طويلة المدى، فهي تلك التي تنتج عن التنازل عن الاستثمارات التي تم شرائها أو إنشائها منذ أكثر من ثلاث سنوات. [37]ص127.

2.3.4.1. الضريبة المطبقة على فائض قيمة التنازل عن الاستثمارات

بما أن فائض قيمة التنازل هو الفرق بين " القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة" و" نواتج الاستثمارات المتنازل عنها"، فهي تظهر إذا في نتيجة خارج الاستغلال، ثم ترحل إلى النتيجة الإجمالية التي تطبق عليها ضريبة على أرباح الشركات IBS.

تخضع فوائض القيمة قصيرة المدى إلى 70 % منها إلى الضريبة على أرباح الشركات.أما بالنسبة لفوائض القيمة طويلة المدى فإنها تخضع إلى 35 % منها إلى الضريبة على أرباح الشركات. [38]ص127.

« علما أن فائض قيمة التنازل عن الاستثمارات بين المؤسسات الأعضاء في نفس المجمع معفى من الضريبة على أرباح الشركات ».[22]ص23.

3.3.4.1. إعادة استثمار فائض قيمة التنازل

فائض قيمة التنازل عن الاستثمارات معفى من الضريبة على أرباح الشركات إذا التزمت المؤسسة بإعادة استثمار هذا الفائض في مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات ابتداء من السنة التي تحقق فيها فائض قيمة التنازل عن الاستثمارات. مع إتباع الشروط التالية : [22]ص23.

- تقديم التزام بإعادة استثمار فائض القيمة وذلك مع التصريح بنتيجة السنة التي تحقق فيها هذا الفائض.
- أن تكون قيمة الاستثمار الجديد = تكلفة الاستثمار المتنازل عنه + فائض قيمة التنازل المعاد استثماره.
- أنه ليس شرط أن يكون الاستثمار الجديد من نفس نوع الاستثمار المتنازل عنه .

وفي حالة عدم استثمار فائض القيمة خلال مدة ثلاث سنوات يجب على المؤسسة إعادة إدراج هذا الفائض في النتيجة لإعادة إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات.[34]ص329.

4.3.4.1. التسجيل المحاسبي لإعادة استثمار فائض قيمة التنازل

عندما تتوفر الشروط السابقة فإن فائض قيمة التنازل لا يسجل في الجانب الدائن لحساب " نتيجة خارج الاستغلال" وإنما في الجانب الدائن لحساب فرعي في الاحتياطات " القيم الزائدة المتنازل عنها لإعادة استثمارها " مقابل جعل حساب "نواتج الاستثمار المتنازل عنه" مدينا بمبلغ فائض قيمة التنازل عن الاستثمار.

5.3.4.1. حالات الالتزام بإعادة استثمار فائض قيمة التنازل

الالتزام الكلي: خلال مدة ثلاث سنوات، تقوم المؤسسة بحيازة استثمار جديد يساوي أو أكبر من قيمة الاستثمار القديم مضاف إلية قيمة الفائض المعاد استثماره، في هذه الحالة يتم ترصيد الحساب " القيم الزائدة المتنازل عنها لإعادة استثمارها " في حساب " اهتلاك الاستثمار الجديد ".

عدم الالتزام (بالشروط السابقة): خلال مدة ثلاث سنوات، إذا قامت المؤسسة بحيازة استثمار جديد بتكلفة أقل من (تكلفة الاستثمار المتنازل عنه) أو خلال هذه المدة لم تقم المؤسسة بعملية حيازة استثمار جديد يعاد إدراج فائض قيمة التنازل في النتيجة ذلك بجعل حساب " القيم الزائدة المتنازل عنها لإعادة إستثمارها " مدينا بمبلغ فائض التنازل مقابل جعل الحساب " نواتج الاستثمارات المالية السابقة" دائنا.

الالتزام الجزئي: خلال مدة ثلاث سنوات، إذا قامت المؤسسة بحيازة الاستثمار الجديد بتكلفة أقل من (تكلفة الاستثمار المتنازل عنه + فائض قيمة التنازل المعاد استثماره) أي بقي جزء من فائض القيمة لم يعاد استثماره وبالتالي يعاد إدراج الجزء المتبقي في النتيجة و في الحساب" نواتج الاستثمارات المالية السابقة".

إن فائض قيمة التنازل عن الاستثمار يجب أن يرصد بتخفيضه من حساب اهتلاك الاستثمار الجديد الذي تم حيازته وذلك لتفادي عدم إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات مرتين (المرة الأولى عند الالتزام بإعادة استثماره بالتالي لم يخضع للضريبة، والمرة الثانية إذا لم يخفض من حساب اهتلاك الاستثمار الجديد فإنه سوف يهتلك وبالتالي يسجل في حساب النفقات ويعاد تخفيضه من النتيجة وبالتالي عدم إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات).تحسب في هذه الحالات أقساط اهتلاك الاستثمار الجديد على أساس (تكلفة الاستثمار – فائض قيمة التنازل المستعمل). [34]ص331و332.

5.1. تقييم المعالجة المحاسبية للاستثمارات

بعد أن تطرقنا في المباحث السابقة إلى مختلف العمليات التي جاء بها المخطط المحاسبي فيما يتعلق بالاستثمارات، سوف نحاول فيما يلي تقييم المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب هذا المخطط وذلك عن طريق إبراز أهم المزايا والعيوب.

1.5.1. مزايا المخطط المحاسبي الوطني في معالجة الاستثمارات

يمكن أن نلخص أهم مزايا المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب المخطط المحاسبي في النقاط التالية :

إن المخطط المحاسبي الوطني جاء محل المخطط المحاسبي العام منذ سنة 1975 ليواكب التوجه الاقتصادي آنذاك، فقد كان الاقتصاد الجزائري موجها نحو المركزية والتخطيط، يحتاج إلى مخطط محاسبي يسمح بجمع المعطيات الكلية لتسهيل عملية التخطيط على المستوى الوطني.

لقد غطى المخطط المحاسبي الوطني الانتقاد الموجه للمخطط المحاسبي العام" PCG " الذي يتصف بضعف محتواه من حيث النصوص والإجراءات المحاسبية التي كانت تتصف بالعمومية، وذلك بتقنين بعض الإجراءات المحاسبية كعمليات جرد الاستثمارات في القانون التجاري و إلزام مختلف المؤسسات الاقتصادية الخاضعة للنظام الحقيقي بإعداد في نهاية السنة المالية سبعة عشر وثيقة مالية ثلاث منها خاصة بالاستثمارات: رقم 04 " الاستثمارات" رقم 05 " الإهتلاكات"، رقم 15 "نواتج التنازل عن الاستثمارات" .

بالإضافة إلى قيام وزارة المالية بطبع مختلف المنشورات وإرسالها إلى مختلف المديريات كمديرية الضرائب منها دليل خاص بالإهتلاكات لسنة 2004 يحتوي على كيفية الحساب، الإخضاع و التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات الخاصة بالاستثمارات .

إن الانتقادات التي طرحت فيما يخص الإطار المحاسبي للمخطط العام الفرنسي لسنة 1957 هو غياب التجانس في اتجاه أرصدت الحسابات، فيمكن أن نجد حساب دائنو الاستثمارات في نفس الصنف مع حساب العملاء، و بالتالي قام المخطط المحاسبي الوطني بتصنيف جديد أكثر تناسقا، حيث أوجد حلاً عن طريق حسابات الصنف "04" و الصنف "05" التي يمكن لها الظهور بجانب الأصول أو بجانب الخصوم وهي الآن حسابات تناظرية.

قام المخطط المحاسبي الوطني بإنشاء حساب خاص بالمصاريف الإعدادية و أدرجها ضمن الصنف الثاني المتعلق بالاستثمارات و ذلك لارتباطها الشديد بها، حيث تنشأ هذه المصاريف نتيجة لحيازة الاستثمارات مثلا، بالإضافة إلى تطابق معالجتها المحاسبية مع هذه الأخيرة. و سجلت هذه المصاريف في حسابات الميزانية لتخفيضها بشكل تدريجي من النتيجة عن طريق الإطفاء أين سمح هذا الحساب بعدم تحميل سنة

مالية واحدة مصاريف عادة ما تكون ذات مبالغ معتبرة و بالتالي لها تأثير على النتيجة بشكل كبير في تلك السنة. كما قسم المخطط المحاسبي الوطني هذا الحساب حسب نوع كل مصروف.

الاستثمارات المعنوية سميت بذلك لأنها تتصف بأنها غير ملموسة، كما أنها تسجل في أعلى حسابات الصنف الثاني بعد المصاريف الإعدادية، وذلك بسبب تميزها بمدة طويلة حيث يمكنها أن تبقى في المؤسسة إلى غاية تصفية هذه الأخيرة، كما أنها في معظم الأحيان تزيد قيمتها مع مرور الزمن كشهرة المحل التي لا تنخفض قيمتها إلا بعوامل استثنائية، أما حقوق الملكية الصناعية و التجارية فأدرجت معها لنفس السبب الشكلي، أما السبب الضمني فهي تتمتع بدرجة سيولة طويلة جداً.

أما ثاني استثمار فهو الأراضي الذي يتميز ببقاءه في المؤسسة لمدة أطول و درجة سيولة منعدمة حيث أنه لا يهتلك و إنما تتدنى قيمته في حالات استثنائية.

تقسيم باقي الاستثمارات يوزع إما إلى حساب تجهيزات الإنتاج و تجهيزات اجتماعية، و الهدف من ذلك هو معرفة مجموع الاستثمارات الموجهة لنشاط المؤسسة.

المخطط المحاسبي عالج الاستثمارات التي لم يتم انجازها كاملة كاستثمارات قيد التنفيذ، و تدرج في الميزانية بتكلفة الانجاز و ذلك لتطبيق مبدأ مقابلة نفقات انجاز الاستثمار مع الإيراد الذي وصل إليه الاستثمار.

حساب إهتلاك الاستثمار يسمح بمعرفة القيمة التي تدنى بها الاستثمار خلال مدة معينة من حياته.

إن مختلف المراسيم التنفيذية منذ 1990 الى غاية 2007 شرّعت تطبيق إعادة تقييم الاستثمارات الذي يسمح بعكس القيم الحالية للاستثمارات و بالتالي إعطاء مركز مالي صافي حقيقي عن المؤسسة وهذا بالرغم التقيد بشروط معينة.

2.5.1. نقائص المخطط المحاسبي الوطني في معالجة الاستثمارات

إن أهداف المخطط التي حددت منذ أكثر من ثلاثين سنة لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني و لا مع احتياجاته، و ذلك بسبب عدم إدخال عليه تغييرات مهمة و تغطية النقائص التي وجدت عند التطبيق إلا الشيء القليل خلال كل هذه المدة.و يمكن أن نلخص هذه النقائص فيما يخص الاستثمارات في أهم النقاط التالية:

المصطلحات :

الاستثمار : هو مصطلح اقتصادي أكثر منه محاسبي، حيث تستعمل معظم الدول في المحاسبة مصطلح الأصول الثابتة بدلا من الاستثمارات.

إن المادة 78 من القانون التجاري تنص في تعريف المحل التجاري على أنه يتضمن حقوق الملكية الصناعية و هذا خاطئ لأن كلاهما مختلفان و ينتميان معاً إلى الاستثمارات المعنوية.

عدم التجانس الدقيق لحسابات الاستثمارات:

نلاحظ أن حسابات توظيف الأموال كـ" سندات المساهمة " موجودة في الصنف - 4 – " حقوق " مع النقدية، غير أن هذين الأخيرتين غير متجانستين فالأولى ذات درجة سيولة قليلة أما الثانية فالعكس، وبالتالي المخطط المحاسبي الوطني لم يحترم مبدأ درجة السيولة في تقسيم حسابات الميزانية. مما أدى إلى طرح مشكل عند القيام بالتحليل المالي فلابد من تحويل الميزانية المحاسبية إلى ميزانية مالية.

غياب التجزئ الدقيق للحسابات:

– لم يدرج المخطط المحاسبي الوطني حسابا آخر توضع فيه الاستثمارات التي لم تدرج في المخطط كأن تكتسب المؤسسة موقع الكتروني يساعدها في ترويج منتوجاتها ،أو تقوم المؤسسة بحيازة أعمال فنية ذات قيمة كبيرة أو أحجار كريمة...إلى آخره، فأي حساب ستوضع فيه هذه الاستثمارات.

– ترك المخطط حرية إنشاء الحسابات الفرعية للمؤسسات، و إن كان هذا الإجراء يضفي صبغة الليونة، إلا أنه يصعب لمستعمل المعلومة المحاسبية استغلالها و إجراء المقارنة بين مختلف المؤسسات.

–لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني حسابا خاصا بالفواتير قيد الاستلام المتعلقة بالاستثمارات كما هو الحال بالنسبة لحساب 538 فواتير قيد الاستلام و المتعلق بالمخزونات.

–بالإضافة أنه أثناء الجرد إذا وجد استثمار فعلا و لم يكن مسجل في المحاسبة فان المخطط المحاسبي الوطني لم يعطي حسابا خاصا لذلك، فالبعض يسجل الاستثمار في حسابه المعني مقابل الحساب 792 الذي هو خاص بنواتج التنازل عن الاستثمارات.

– لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني حسابا خاصا في حالة بيع استثمار على الحساب، فالحساب 425 " تسبيقات ودفعات على الاستثمارات " يستعمل عند الدفع المسبق لحيازة استثمار، أما الحساب 429 حقوق الاستثمارات الأخرى فيتفرع إلى حساب 4290 " أوراق مالية للتحصيل "، ومنه أين يسجل التنازل على الحساب؟.

عدم معالجة بعض العمليات المهمة:

لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني بعض العمليات المهمة، و ترك بذلك الباب مفتوحا أمام الممارسين للاجتهاد، و الذين تختلف كفاءاتهم المهنية.

من بين هذه العمليات المتعلقة بالاستثمارات ما يلي :

- البنايات المنجزة على أراضي الغير: تشكل عملية تسجيل البنايات الموجودة على أراضي غير تابعة للمؤسسة مشكلا كبيرا. إذ لم يحدد المخطط كيفية معالجة هذه العمليات هل تسجل ضمن الاستثمارات، بحكم أنها بنايات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية للمؤسسة، أم تسجل كمجرد أعباء لأنها بنيت على أراضي ليست تابعة للمؤسسة، و بالتالي لا يمكن لها التصرف فيها و هي مجبرة على تركها في وقت معين.[4]ص146.

- إذا قامت المؤسسة بالحصول على قطعة أرض عليها مبني قديم و ستقوم المؤسسة بإزالة هذا المبنى القديم حتى تبني آخر جديد، فما هو الحكم في هذه الحالة بالنسبة لتكاليف إزالة المبنى القديم ؟ هل يعتبر جزء من الأعباء الجارية (خلال الدورة) أم جزء من تكلفة المبنى الجديد ؟ أم عنصر من عناصر تكاليف الأراضي؟.

- العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار التمويلي: يعرف عقد الإيجار على أنه أداة تمويل الاستثمارات تحلل كعملية إيجار متبوعة بعملية بيع اختيارية. حيث يسمح بتمويل اقتناء عتاد معين أو عقار و استغلاله، ولكن لا تتحصل المؤسسة على ملكيته إلا بعد تسديد مبلغه الكلي على شكل دفعات و إذا نص العقد على خيار الشراء. ومنه المخطط المحاسبي الوطني لم يتطرق إلى الكيفية التي تعالج بها هذه العملية من ناحية التسجيل المحاسبي للدفعات، و القيمة التي يسجل بها الاستثمار إذا تم شراءه، و كيف تطبق عليه الاهتلاكات وقد استعمل من قبل. [4]ص146. ومن بين العمليات التي لم يعر لها المخطط المحاسبي الوطني اهتماما هي الاستثمارات التي تم حيازتها على شكل امتياز.

و جود عمليات كثيرة غامضة:

-لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني الأساس الذي يتم عليه اختيار مدة إطفاء المصاريف الإعدادية بل اكتفى بإعطاء المجال فقط.

-لم ينص المخطط المحاسبي الوطني على كيفية تقييم شهرة المحل المكونة من طرف المؤسسة في حالة تحويل طبيعتها القانونية أو تغيير الشركاء مثلاً.

-إعتبر المخطط المحاسبي الوطني أن شهرة المحل لا تهتلك و إنما تتدنى قيمتها في حالات استثنائية إلا أنه لم يوضح كيفية تحديد هذا التدني أو الانخفاض في القيمة.

-لم يفصل المخطط المحاسبي الوطني في قواعد سير بعض الحسابات، فبقيت كثير من العمليات غامضة، يمكن أن نذكر منها:

- اقتناء محركات الشاحنات أو السيارات هل تضاف قيمتها إلى قيمة الشاحنات أو السيارات أم توضع في حساب خاص بها ؟.- أين تسجل أعمال الصيانة الكبيرة على المعدات. ؟

– لقد نص المخطط المحاسبي الوطني على تسجيل تكلفة إنتاج الاستثمار كإيراد في حساب " إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة " إلا أنه لم ينص على مكونات قيمة تكلفة الإنتاج و خاصة إذا علمنا غياب المحاسبة التحليلية في الكثير من المؤسسات الجزائرية.

عدم مواكبة التطور الاقتصادي : تعتمد معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تقييم استثماراتها طريقة التكلفة التاريخية، مما يؤثر على صافي مركزها المالي، الذي يصبح بعيد عن الواقع و هذا في ظل ارتفاع الأسعار والتضخم . وبصعوبة الحصول على المعلومات الصحيحة فيما يخص مؤشرات التضخم وانخفاض

القدرة الشرائية وغياب سوق نشط، فانه لا يمكن للمؤسسات إعادة تقييم استثماراتها بالشكل الصحيح، بالتالي تصبح القوائم المالية لا تتمتع بالموثوقية مع العلم أن اعادة التقييم حسب المخطط المحاسبي الوطني هي عملية مقننة وليست حرة .

يتضح من خلال دراسة المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني أنه بالرغم من مرور أكثر من ثلاثين سنة على تطبيقه لم يحظ بالاهتمام الكبير والتدقيق، فأصبح غير متحكم فيه، حيث تخضع بعض العمليات المتعلقة بالاستثمارات إلى الاجتهاد من قبل المحاسبين مما يخلق اختلافا وتباينا في التسجيلات المحاسبية التي تؤثر على النتيجة و المركز المالي الحقيقي للمؤسسة. و على المقارنة بين مختلف المؤسسات في نفس النشاط.

وبسبب عدم تحديث المخطط المحاسبي ومواكبته للظروف و التغيرات الحاصلة على المستوى الاقتصادي (التغير من النظام الاشتراكي إلى نظام السوق الحر) و التطور التكنولوجي المتسارع الذي أدى إلى ظهور أنواع أخرى من الاستثمارات ، أصبح هذا المخطط يشكل عائقا أمام المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الكبيرة بالإضافة إلى الشركات الأجنبية المستثمرة في الجزائر. حيث لم يعد هذا المخطط يلبي حجاتها المتمثلة في الحصول على المعلومات المالية الملائمة و الموثوق فيها من أجل اتخاذ مختلف القرارات في الوقت المناسب . بالتالي أصبح البحث عن نظام محاسبي فعال أمر هام يجب على السلطات المعنية أخذه بعين الاعتبار. فهل يكمن إيجاد هذا النظام في تبني معايير المحاسبة الدولية؟.

الفصل 2

المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب معايير المحاسبة الدولية

معايير المحاسبة الدولية هي عبارة عن مقاييس أو نماذج تهدف إلى تحديد الأسس السليمة للتقييم العرض و الإفصاح عن بنود القوائم المالية و تأثير العمليات، الأحداث و الظروف على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها.

يرتبط المعيار المحاسبي بعنصر محدد في القوائم المالية مثل الأصول الثابتة المعنوية، أو بنوع معين من العمليات مثل عمليات عقود إيجار التمويل أو بأحداث تؤثر على القوائم المالية بصفة عامة كالتضخم.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى أهم المعايير التي تناولت موضوع الاستثمارات التي أطلقت عليها تسمية الأصول الثابتة ، مع محاولة تجميع هذه المعايير حسب كل صنف من الأصول الثابتة ومعالجة هذه الأخيرة من حيث شروط الاعتراف بها ، مختلف تصنيفاتها و طرق تقييمها إلى غاية الإفصاح عنها. و في الأخير استخراج مزايا و نقائص معالجة هذه الأصول من طرف المرجعية المحاسبية الدولية.

1.2. معايير المحاسبة الدولية و الأصول الثابتة

أول محاولات وضع معايير محاسبية على المستوى الدولي بدأت في القرن الحالي بانعقاد مؤتمرات في مختلف دول العالم هدفها تقليل الاختلافات و إيجاد معايير تهدف إلى الإفصاح عن القوائم المالية بأكثر موثوقية.

1.1.2. معايير المحاسبة الدولية

هي عبارة عن المقاييس المحاسبية المتعارف عليها دوليا ، و المتعلقة ببنود القوائم المالية.

1.1.1.2 الهيئات المختصة بوضع المعايير

- " مجلس معايير المحاسبة الدولية " IASB هي المنظمة العالمية المالية المختصة في وضع المعايير المحاسبية، و هي ناتجة عن تحول IASC " لجنة المعايير المحاسبية " في 2001. يضم IASB حاليا 173 بلد وتعتبر تونس البلد العربي الوحيد الذي يشارك فيه. تملك الولايات المتحدة الأمريكية ثلاث ممثلين في هذه الهيئة، في حين باقي البلدان الأعضاء لا يملكون إلا ممثل واحد. [39]بدون صفحة.

- أنشأIASC في 1973 كمبادرة من منظمات محاسبية مهنية لتسع بلدان من أجل تجانس قواعد إنجاز و تقديم حسابات المؤسسات، سريعا، أعضاء آخرين انظموا إلى المنشئين مقدمين لـ IASC هيكل عالمي. منذ 1973 إلى 2000 تم إنجاز 40 معيار IAS " معايير المحاسبة الدولية" شاملة لمعظم المواضيع المحاسبية. رغم نوعية هذه الأخيرة إلا أنها قليلة التطبيق هذا راجع لأن الأعضاء غير تابعين لـ أنقلوساكسو لم يشاركوا في إنجاز هذه المعايير.

لإعطاء هذه المعايير فرص أكثر لتطبيقها، قرر IASC أن يبتعد عن وصاية المنظمات المهنية و يقترب من منجزي المعايير الوطنية و هذا أدى إلى تحوله إلى منظمة مستقلة " IASB " في 2001. [40]ص36.

أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الماضية عددا من النجاحات في تحقيق اعتراف و استخدام أكبر للمعايير المحاسبية الدولية، ففي سنة 2002 أصدر الاتحاد الأوروبي تشريعا يقتضي من الشركات المدرجة في البورصة بأوروبا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في قوائمها المالية الموحدة، و أصبح التشريع نافذ المفعول في سنة 2005 و ينطبق على أكثر من 7000 شركة في 28 بلد.

في 2005 أصبح هناك توجه عام لتبني هذه المعايير، حيث أصبحت إلزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا، أمريكا اللاتينية ، حيث ألزمت هذه الدول شركاتها المدرجة في البورصة تبني هذه المعايير.

و هناك دول عربية تبنت هذه المعايير بالإضافة إلى معايير وطنية كمصر، الأردن، الكويت تونس المغرب...إلى آخره. [41]بدون صفحة.

2.1.1.2 مشروع تحسين معايير المحاسبة الدولية

نشر IASB في ديسمبر 2003 النص النهائي المتعلق بمشروع " تحسين المعايير " الذي يحتوي على الطبعة المراجعة لـ 14 معيار (IAS : 1، 2 ، 8، 10، 15، 16، 17، 21، 24، 27، 28، 31، 33 40) و هذا بهدف تخفيض نسبة الخصوصيات لرفع درجة المقارنة و إدخال شروحات SIC أو حذفها عندما لا تكون مناسبة . [42]بدون صفحة.

نشر IASB في فيفري و مارس 2004 ما يلي :

- أربعة معايير جديدة تسمى IFRS " المعايير الدولية للتقارير المالية "(IFRS : 2، 3، 4 و 5).
- مراجعة ثلاث معايير IAS (IAS : 36، 38، 39).

مع نهاية جوان 2006 أنجزت IASC و IASB 48 معيار (عشرة منها استبدلت بعد ذلك بغيرها) وإطار نظري (إطار تحضير و تقديم القوائم المالية الموجهة للاستعمال كدليل لإنشاء نصوص جديدة لمراجعة المعايير الموجودة)، يضاف إلى هذه الأخيرة ثلاث و ثلاثين شرح منشور من طرف IFRIC و SIC. [43]بدون صفحة.

حيث IFRIC " اللجنة العالمية لترجمة التقارير المالية " كانت مسماة سابقا SIC " لجنة ترجمة المعايير" هي لجنة دائمة لشروحات المعايير المحاسبية. حيث نذكر أن القوائم المالية لا تعتبر مطابقة لمعايير IAS/IFRS إلا إذا كانت مطابقة كذلك لـ SIC و IFRIC الموجودة. [44]ص763.

علما أن IAS " المعايير المحاسبية الدولية " هي ناتجة عن الهيئة IASC في حين IFRS هي المعايير الجديدة المنجزة من طرف IASB .

و منه أصبحت كلمة IFRS تجمع ما يلي :

IFRS المعايير المنشورة منذ إنشاء IASB في 2001.

IAS معايير منشورة في وقت IASC.

شروحات SIC و IFRIC .

أي: IFRS = IFRS + IAS + SIC + IFRIC

3.1.1.2. أهم المعايير المحاسبية المتعلقة بالاستثمارات

إن المعايير المحاسبية الدولية مرتبطة فيما بينها فلا يمكن أن نجد معيار واحد خاص ببند من الميزانية ولكن يمكن أن نجد معايير مرتبطة بشكل مباشر مع البند بالإضافة إلى معايير و شروحات أخرى مرتبطة بهذا الأخير ومن أهم المعايير التي لاحظنا ارتباطها مع موضوع الدراسة أي الأصول الثابتة هي :

- IAS16 : " الممتلكات و المصانع و المعدات ".
- SIC14 : " الأصول الثابتة المادية : تعويض متعلق بانخفاض أو خسارة القيمة ".
- SIC23 : " الأصول الثابتة المادية : تكلفة المراجعات الكبرى ".
- IAS17 : " عقود الإيجار ".
- SIC15 : " المنافع في عقود الإيجار العادي (التشغيلي) ".
- IAS20 : " محاسبة المنح (الإعانات) الحكومية ".
- IAS23 : " تكلفة الاقتراض ".
- IAS32 : " الأدوات المالية ".
- SIC5 : " تصنيف الأدوات المالية ".
- IAS36 : " انخفاض الأصول ".
- IAS38 : " الأصول الثابتة المعنوية ".
- SIC6 : " تكلفة تغيير البرامج الإعلامية الموجودة ".
- SIC32 : " الأصول الثابتة المعنوية : تكلفة مرتبطة بمواقع الانترنت ".
- IAS39 : " الأدوات المالية – تسجيل و تقييم ".
- IAS40 : " العقارات الموظفة ".
- IFRS3 : " اندماج الأعمال ".
- IFRS5 : " الأصول الثابتة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة ".

بالإضافة إلى كل هذه المعايير توجد معايير أخرى مرتبطة بالأصول الثابتة بطريقة غير مباشرة كـ IFRS1 " تطبيق معايير التقارير المالية لأول مرة " و IAS1 " عرض القوائم المالية ".

و يمكن أن نلخص العلاقة بين المعايير IAS و IFRS مع أهم البنود المحاسبية في الجدول التالي :

الجدول رقم (2 -1) : العلاقة بين المعايير المحاسبية IFRS و بنود القوائم المالية[45] ص8.

	IAS 1	IAS 2	IAS 7	IAS 8	IAS 10	IAS 11	IAS 12	IAS 14	IAS 16	IAS 17	IAS 18	IAS 19	IAS 20	IAS 21	IAS 23	IAS 24	IAS 26	IAS 27	IAS 28	IAS 29	IAS 31	IAS 32	IAS 33	IAS 34	IAS 36	IAS 37	IAS 38	IAS 39	IAS 40	IAS 41	IFRS 1	IFRS 2	IFRS 3	IFRS 4	IFRS 5	IFRS 6	IFRS 7
الميزانية بصفة عامة	□			□	□			□										□			□		□							□					□		
الأصول الثابتة المادية							□		□	□			□	□	□			□		□	□				□			□	□	□		□			□		
الأصول الثابتة المعنوية							□							□				□		□	□				□		□					□			□		
الأصول الثابتة المالية							□							□				□	□	□	□	□			□			□									
المخزونات		□				□	□							□	□			□		□	□									□							
الحقوق						□	□							□				□		□	□	□			□			□									
سندات			□				□							□				□	□	□	□	□			□			□									
النقدية			□											□				□		□	□	□			□			□									
الديون							□			□		□		□				□		□	□	□						□									
الضرائب المؤجلة							□											□	□		□						□					□					
المؤونات						□	□					□		□				□		□	□	□				□		□								□	
الفوائد							□											□									□					□					
الأموال الخاصة						□	□							□				□	□	□	□	□						□				□					
حساب النتيجة (بصفة عامة)	□			□	□			□										□	□		□		□	□						□				□		
الإيرادات						□	□				□		□	□				□	□	□	□								□								
تكلفة البضائع المباعة		□				□	□				□			□				□		□	□								□								
الاهتلاكات و المؤونات						□	□		□	□			□	□				□		□	□				□	□	□		□	□		□			□		
الفوائد							□		□	□	□			□	□			□		□	□	□	□					□									
الضريبة على أرباح الشركات							□											□	□		□											□					
ضرائب أخرى							□				□	□		□				□		□	□								□	□						□	
جدول التدفقات النقدية	□		□	□										□	□			□	□	□	□	□		□			□				□			□			
جدول تغير حركة رؤوس الأموال	□													□				□	□	□	□	□	□	□			□				□						
الملاحق	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□

2.1.2. مفهوم الأصول حسب معايير المحاسبة

عرفت معايير المحاسبة الدولية الأصل على أنه مورد مراقب من طرف المؤسسة ناتج عن أحداث سابقة وينتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية.[46] ص17.

المنافع الاقتصادية : هي عبارة عن سيولة موجبة (مداخيل أو تخفيض من المخرجات)، يمكن لهذه المنافع الاقتصادية أن تعود بالربح على المؤسسة بعدة طرق : [45]ص19.

- استعمال الأصل لإنتاج سلع أو خدمات (هذا في حال مثلا الأصول الثابتة، و مخزونات المواد الأولية).
- يستبدل الأصل بأصول أخرى (مخزونات، سلع أو منتوجات).
- يستعمل لدفع خصم (كالسيولة).
- يوزع على مالكي المؤسسة (كسيولة).

مراقب: يقصد بالمراقبة (حق الملكية مثلا) أو كفعل (المعرفة مثلا)، و هي تتعلق بأحداث سابقة (مثلا إجراء طلبية شراء).ولا يعتبر حق الملكية محدد لوجود أصل مراقب، حيث حيازة عقار بعقد إيجار تمويل هو أصل كذلك إذا كانت المؤسسة تراقب المنافع المنتظرة منه و تتحمل الأخطار المتعلقة به.

و منه إلى جانب الملكية القانونية المعتبرة كمجموعة من الحقوق يظهر من اللآن فصاعدا الملكية المحاسبية التي تظم كذلك أصول مراقبة من طرف المؤسسة عن طريق التحكم الاقتصادي.

يمكن كذلك الملاحظة أنه منذ سنة 2005 الأصول المستعملة في إطار عقود الامتياز (contrat de concession)، العقارات المبنية على أراضي الغير، و التركيبات و التهيئات المنجزة في عقارات مؤجرة تسجل محاسبيا في الأصول رغم غياب حق الملكية، غير أن المؤسسة تملك حق الانتفاع.[47]ص551.

3.1.2. تصنيف الأصول حسب معايير المحاسبة

حسب IAS1 "عرض القوائم المالية "يجب على المؤسسة تقديم الأصول في الميزانية بشكل منفصل أي أصول جارية وغير جارية ، إلا أنه يمكن تصنيف الأصول حسب خاصية السيولة الذي يقدم معلومات أكثر دقة، في هذه الحالة يجب عرض كل من الأصول و الخصوم حسب ترتيب سيولتها. [48]ص4

1.3.1.2. الأصول المتداولة

يتطلب IAS1 تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه أحد النقاط التالية :[49]ص32.

- عندما تحتفظ المؤسسة بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة. و الدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام و تحويلها إلى سلعة وبيعها و تحليل قيمتها نقدا.
- عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المؤسسة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أوخلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.

- في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة، و لا يوجد قيود على استعماله.

أما الأصول التي تنطبق عليها الشروط أعلاه، فتصنف أصول غير متداولة أي " أصول ثابتة".
يعتبر المخزون و الذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحويلها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

2.3.1.2. الأصول الثابتة "غير المتداولة"

هي الأصول التي لا تعتبر أصول متداولة، أي غير معدة للاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة لذا يطلق عليها " الأصول الثابتة "، هدفها تسيير أعمال المؤسسة و الاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول ما يلي : [49]ص34و35.

الأصول الثابتة المادية و التي تنقسم إلى :

- الممتلكات و المصانع و المعدات : هي أصول ملموسة تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في عمليات الإنتاج أو في توريد السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير ومن أمثلتها الأراضي، المباني الأثاث...إلى آخره .

- العقارات الموظفة: هي ممتلكات يتم اقتنائها لأغراض تأجيرها، أو للاستفادة من ارتفاع سعرها في المستقبل و ليس لاستخدامها في الإنتاج أو في تسيير أعمال المؤسسة.

الأصول الثابتة المعنوية: و هي أصول ليس لها وجود مادي ملموس و تشمل على سبيل المثال: الشهرة العلامات التجارية، و براءة الاختراع ...إلى آخره.

الأصول الثابتة المالية: و يطلق عليها كذلك بالاستثمارات المالية و هي تتضمن: الأسهم ،السندات والأوراق المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

الأصول الثابتة الأخرى: و هي الأصول التي لا ينطبق عليها ما سبق مثل المصاريف المدفوعة مقدما والطويلة الأجل والتي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية ، بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة .حيث ينص IAS1 صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أومطلوبات متداولة. [49]ص36.

ومنه نلاحظ أن IASB منذ 2003 يتبع وضعية وسطية بين التصنيف حسب الطبيعة والتصنيف حسب السيولة، إلا أن يفضل التصنيف حسب الطبيعة ، لكنه يشير« إذا اتبعت المؤسسة التصنيف حسب الطبيعة و جمعت مبالغ التي تتوقع تحصيلها في 12 شهر بعد تاريخ الغلق أو أكثر يجب على المؤسسة الإشارة للمبلغ الذي تتوقع أن تحصله بعد 12 شهر » (IAS1،فقرة 51و52.) ، كما أن IASB لا يفرض

تصنيف معين في الميزانية للأصول و الخصوم فالمؤسسة لها الحق في التصنيف مع احترام الطريقة المتبعة في ذلك.

اتبع PCGF " المخطط المحاسبي العام الفرنسي" التصنيف حسب الطبيعة. لكن عندما يكون جزء من الأصول الجارية هو لأكثر من سنة يذكر هذا المبلغ في أسفل الميزانية. نفس الشيء عندما يكون أحد عناصر الأصول الثابتة المالية لأقل من سنة فإن مبلغه يظهر في أسفل الميزانية. هذا يوافق وضعية IASB، يمكن إذا للمستعمل إعادة تشكيل الميزانية المصنفة حسب السيولة اعتمادا على المعلومات الظاهرة في الميزانية المصنفة حسب الطبيعة. [50]ص135.

في هذه الدراسة سيتم تصنيف الأصول الثابتة حسب الطبيعة مع احترام درجة السيولة.

2.2. الأصول الثابتة المعنوية

لقد كانت الأصول الثابتة المعنوية في أوائل التسعينات عبارة عن الشهرة فقط حيث قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية معالجتها في المعيار IAS22 الخاص بالمحاسبة عن اندماج منشآت الأعمال أما تكاليف البحوث و التطوير فهي ممثلة في معيار IAS9، إلا أنه بسبب التطور الاقتصادي ظهرت أصول معنوية أخرى كالبرامج الإعلامية ، التي طرحت اختلافات في كيفية تسجيلها، و قد أدى هذا بلجنة معايير المحاسبة الدولية بحل هذه الاختلافات في سبتمبر 1998 [51]ص950. عن طريق إيجاد معيار خاص بالأصول الثابتة المعنوية IAS38 و آخر تعديل لهذا المعيار نشر من طرف IASB في 31 مارس 2004 [52]بدون صفحة. أما على مستوى الاتحاد الأوروبي فقد نشر هذا المعيار حسب القانون CE n°2236/2004 الذي أضيف له تعديلات حسب القانون CE n°211/2005 في 4 فيفري 2005 و القانون CE 5 n°1910/200 في 8 نوفمبر 2005. [53]بدون صفحة.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الأصل الثابت المعنوي شروط تسجيله في الأصول و كذا أنواعه. ثم كيفية تقيمه أوليا و بعديا.

1.2.2. الاعتراف بالأصول المعنوية و تصنيفها

حددت المرجعية المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي رقم 38 شروط الاعتراف بالأصول الثابتة المعنوية ، ومختلف أصنافها.

1.1.2.2. تعريف الأصول الثابتة المعنوية و شروط الاعتراف بها

عرف IAS38 في الفقرة الثانية الأصل الثابت المعنوي على أنه« أصل غير نقدي، قابل للتحديد، ليس له وجود مادي ». و من المهم أن نذكر أن المعيار المعدل IAS38 لم يعد يتطلب أن الأصل غير الملموس يوجه للاستخدام في الإنتاج أو توريد السلع و الخدمات أو للتأجير للآخرين، و يرجع ذلك إلى أن

IASB يعتبر أن الغرض الذي من أجله تحتفظ المؤسسة بالبند بهذه الخصائص لا يلاءم تصنيفها كأصل غير ملموس و إنما هذه البنود تصنف داخل نطاق هذه المعيار. [51]ص950.

حسب المعيارIAS38 فإن الأصل يعتبر مورد إذا :

- تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة.

- يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

حيث يقصد بالسيطرة: هو قدرة المؤسسة الحصول على منافع اقتصادية من هذا الأصل مع قدرتها على منع الآخرين من الحصول على نفس المنافع.

أما المنافع الاقتصادية المستقبلية فهي الإيرادات المستقبلية المولدة من هذا الأصل أو قدرة هذا الأخير على التقليل من التكاليف المستقبلية.

حسب IAS38 يتم الاعتراف بأصل و تسجيله بتكلفته في الأصول الثابتة المعنوية فقط إذا :[54]ص76.

- إذا أمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصورة موثوق فيها سواء تم حيازته من الخارج أو توليده (إنجازه) في الداخل ؛

- إذا كان متوقع أن محاسنه الاقتصادية ستعود على المؤسسة؛

- إذا استطاعت المؤسسة أن تراقب هذا الاستثمار.

في بعض الأحيان يصعب تحديد إذا كان الأصل هو عبارة عن أصل مادي أو معنوي مثلا CD-ROM فهو يتميز بوجود فيزيائي إلا أنه يحتوي على معلومات معنوية ، و بالتالي IAS38 يفرض عند القيام بتسجيل هذا الأصل تقدير أي من هذين النوعين هو الأهم أي المادي أو المعنوي .

2.1.2.2. تصنيف الأصول الثابتة المعنوية

يمكن أن نجد ما يلي:

1.2.1.2.2. Goodwill: و التي يسميه البعض " شهرة المحل " أو " فارق الحيازة" : يعتبر من الموضوعات المثيرة للجدل بين كتاب المحاسبة بسبب اختلاف وجهات النظر.

حيث ينظر إليه البعض (goodwill) كأصل مستقل كالبضاعة مثلا يباع و يشترى، و ينظر إليه البعض الآخر على أنه حساب خاص للتقييم يمثل زيادة في مجموعة من الأصول لوحدة اقتصادية على المبلغ المعبر عن قيمها الفردية.و بمفهوم آخر يراه البعض أنه تقييم لأصول غير مقيمة بشكل سليم، كما يراه آخرون بأنه يعكس القدرة المستقبلية على تحقيق الأرباح. هذا الاختلاف في وجهات النظر انعكس ليس فقط على مسألة الاعتراف به بل حتى على كيفية تقييمه (قياسه).

من أجل هذا اهتم المعيار IFRS 3 " اندماج منشآت الأعمال " بـ goodwill الناتج عن التملك، وفرق بين goodwill الموجب و السالب. [55]ص 167.

كما عرف هذا المعيار القيمة العادلة بأنها مبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت، و يقتضي ذلك أن تعترف الجهة الممتلكة (المشترية لمؤسسة أخرى) في ميزانيتها بالأصول و الالتزامات مقيمة (بالقيمة العادلة) بالإضافة إلى الشهرة goodwill سواء موجبة أو سالبة.

كما يتناول المعيار IAS38 بند goodwill من حيث تعريفه للأصول الثابتة المعنوية ، تقييمه و حالات ظهوره و إهتلاكه.

سنقوم فيما يلي بعرض وجهة النظر التي تبنتها معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق ببند شهرة المحل .

يمكن أن يظهر goodwill في حالتين : [55]ص168. goodwill مولد داخليا أي المؤسسة نفسها قامت بإيجاده و goodwill ناشئ من تجمع المؤسسات كعملية الامتصاص، أو الاندماج أي حيازة مؤسسة لمؤسسة أخرى.

goodwill مولد داخليا : في بعض الحالات ينتج عن المؤسسة نفقات من أجل توليد منافع اقتصادية مستقبلية، و لكن لا ينجم عنها إيجاد أصل معنوي يلبي مقاييس الاعتراف به وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS38)، و كثيرا ما يوصف هذا الإنفاق بأنه يساهم في إيجاد goodwill، إلا أن IAS38 يفرض عدم تسجيله كأصل ثابت معنوي و إنما معالجته كنفقة تحمل في نفس الدورة المالية.

goodwill الناشئ من تجمع المؤسسات : و هنا نفرق بين نوعين :

- goodwill الموجب : نص المعيار IFRS3 " اندماج منشآت الأعمال " الصادر سنة 2005 على تطبيق طريقة الشراء في اندماج الشركات ، على أن تتم معاملة أية زيادة في تكلفة الحيازة عن القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المحددة المشتراة في تاريخ عملية التبادل كـ:" شهرة " " goodwill"، تتم الاعتراف بها كأصل ثابت معنوي.

- goodwill السالب (يطلق على goodwill السالب في بعض الدول الأنقلوساكسونية بمصطلح badwill.): تنشأ هذه الحالة عندما تكون تكلفة الحيازة أقل من القيمة العادلة للأصول والالتزامات للمؤسسة التي تم حيازتها.

لقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 " تجميع الشركات " (سنة 1998) على الاعتراف بـ goodwill السالب إلا أن هذا المعيار ألغي تماما و استبدل بـ IFRS3 الذي نص في فقرته رقم 81 على وجوب إلغاء الاعتراف ببند goodwill السالب ، و إذا كانت الشركة قد اعترفت به سابقا فعليها تعديل مقابل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.

2.2.1.2.2. نفقات البحث و التطوير

في بعض الحالات يمكن أن تكون نفقات البحث و التطوير كأصول ثابتة. و سنعالج هذه النقطة بالتفصيل في المطلب الثاني.

3.2.1.2.2. الأصول الثابتة المعنوية الأخرى: التي تتكون من [50]ص374.

الإجازات: هو عقد للدولة أو سلطة رسمية تعطي به لمخترع منتوج أو مسار إنتاج الحق في استغلال اختراعه أو التنازل عن الحقوق المرتبطة به . مدة الحياة المعطاة هي متغيرة حسب البلد (في أمريكا 17 سنة أما فرنسا فهي 20 سنة).مع العلم أنه لا يمكن للإجازات أن تجدد و لكن يمكن الحصول على إجازة جديدة مقابل تغيرات و تطورات في الاختراع الأصلي، هذا ما يزيد في المدة الفعلية.

العلامة: هي تعريف (رمز، شكل، رسم، كلمة، شعار...إلى آخره) لعائلة من المنتوجات أو الخدمات والتي تفرقها عن باقي العائلات للمنتجات أو الخدمات المتشابهة المعروضة من طرف الغير.مع العلم أن الحماية القضائية للعلامات تكون عادة مضمونة بإيداعها في الإدارة، هذه الحماية تكون فعلية خلال مدة أولية قابلة للتجديد و متغيرة من بلد إلى آخر (20 سنة في الولايات المتحدة الأمريكية، 10 سنوات في فرنسا).
حقوق المؤلف: تتمثل في الحق في النشر، الإنتاج، أو بيع منتوج روحي سواء كان موسيقي، فني، أدبي، أو درامي. تدوم الحماية عادة مدة حياة المخترع و 50 سنة بعد موته.

الحصانة: وهي عقد يمكن للمحصن في أرض محددة و مقابل دفع مبلغ، مع أو دون المشاركة المباشرة للمحصن، إنتاج أو بيع بعض المنتجات أو الخدمات، استعمال بعض الماركات أو القيام بنشاطات أخرى مذكورة في العقد، دون أن يفقد المحصن ملكية الحقوق المتعلقة به. مدة الحصانة تكون مذكورة في العقد.

الشهادات: و هو عقد رخصة يمكن مؤسسة من استغلال أثناء مدة معينة حق أو حقوق تعود إلى مؤسسة أخرى. و هذا ينطبق خاصة على الإجازات و الماركات.

البرامج الإعلامية: و المتمثلة في مختلف برامج الإعلام الآلي.

حقوق تحويل الرياضيين: في فرنسا [56]بدون صفحة. فان المبالغ المدفوعة من طرف نادي رياضي لتحويل لاعب تمثل أصل ثابت معنوي لأن النادي يراقب استعمال اللاعب و ينتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية. مدة حياة هذا الأصل الثابت هو مدة العقد و على 5 سنوات على الأكثر.

نفقات الإنشاء : هي نفقات محققة أثناء انطلاق مؤسسة أو تكوينها، تشمل حقوق التسجيل، عمولات بنكية نفقات الإشهار القانونية ...إلى آخره . تسمح بعض البلدان تسجيل هذه النفقات في الأصول الثابتة المعنوية، في هذه الحالة يجب أن تهتلك بسرعة (عادة ما تكون 5 سنوات على الأكثر) حسب الطريقة الخطية. أما

مجلس المعايير المحاسبية IASB يمنع تسجيل هذه النفقات في الأصول الثابتة لأنها لا تملك أي علاقة مع تعريف الأصل الثابت.

يسمحPCGF (في المادة 361-1) بتسجيل في الأصول الثابتة نفقات الإنشاء، فهو مفروض من طرف القانون(1966/07/24) و المرسوم الرئاسي (1983/11/29). و منه فإن توحيد المعايير المحاسبية لا تملك القدرة على تغيير مرسوم رئاسي. [50]ص375.

2.2.2. التقييم المحاسبي الأولي للأصول المعنوية

نقصد بالتقييم الأولي التسجيل المحاسبي لتكلفة الأصل الثابت المعنوي حسب الطرق المختلفة لحيازته.

حسب IASB « التسجيل المحاسبي لعنصر كأصل ثابت معنوي يستلزم أن تبرهن المؤسسة أن هذا العنصر يوافق : (أ) تعريف الأصل الثابت المعنوي، (ب) خصائص التسجيل المحاسبي » (IAS38 " الأصول الثابتة المعنوية " الفقرة 18 و الفقرة 21).

و بدقة أكثر يتم التسجيل المحاسبي لأصل ثابت معنوي فقط و فقط إذا كان:

- يمكن للمنافع الاقتصادية الناتجة من هذا الأصل أن تعود على المؤسسة؛
- تكلفة هذا الأصل يمكن تحديدها بصورة موثوق فيها.

1.2.2.2. حيازة عن طريق الشراء

تتمثل في حيازة أصل ثابت معنوي من مصدر خارجي، و منه تكلفة الحيازة التي يمكن قياسها بطريقة موثوق فيها تشمل ما يلي : [57]بدون صفحة.

ثمن الشراء، حقوق الاستيراد ، الرسومات غير المسترجعة و كذلك كل نفقة متعلقة مباشرة بتحضير الأصل المعنوي للاستعمال و المتمثلة في " الأتعاب المتعلقة بالمصالح القضائية، أما التكاليف المالية الممكنة والمتعلقة بحيازة هذا الأصل المعنوي تضاف إلى تكلفته فقط في حال إذا كان يخضع لمعيار IAS23 " تكاليف الاقتراض". [54]ص77.

2.2.2.2. الأصول الثابتة المعنوية المولدة من الداخل

المعيار IAS38 لا يسمح بالتسجيل المحاسبي للعناصر المعنوية المولدة بالداخل أي المنجزة من طرف المؤسسة نفسها في الأصول الثابتة المعنوية،إذا لم يكن من الممكن تفرقة إنتاجها عن تكاليف النشاط المجملة. ومثال عن ذلك (الماركات، أسماء الجرائد، ملفات الزبائن، حصص السوق) المولدة داخليا لا يمكن تسجيلها كأصول ثابتة معنوية، و إنما تسجل في نفقات الدورة المحاسبية. [54]ص77.

أما بالنسبة لباقي العناصر المعنوية المنجزة في الداخل فإن IAS38 يفرق بين مرحلتين : مرحلة البحث ومرحلة التطوير.

فقد تحاول المؤسسات خاصة الكبيرة منها بشكل مستمر، تحسين مسارات إنتاجها و تطوير منتوجات جديدة وتحسين التصنيع لديها. بالتالي تعتبر المحاسبة عن تكاليف أنشطة البحث و التطوير عملية معقدة نسبيا حيث بعض التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة قد لا تؤدي إلى أية منافع مستقبلية ، و هذا يعتبر من الشروط المهمة للاعتراف بها كأصل. هذا من جهة، و من جهة أخرى، فقد تمثل ما تنفقه بعض المؤسسات على أنشطة البحث والتطوير مبالغ ضخمة على فترات زمنية أطول من الدورة المالية الواحدة. و من أجل تحديد الممارسة الواجب إتباعها في معالجة نفقات أنشطة البحث و التطوير اهتمت المعايير الدولية بهذا البند في المعيار IAS38 الذي حل محل المعيار الدولي رقم 9 الخاص " بتكاليف البحث و التطوير" [55]ص171. والذي ينص على التوصيات المتعلقة بتلك الأنشطة.

بعد مراجعة IAS38 من قبل IASB عام 2004 تم تفرقة هذه النفقات حسب مرحلتين : [55]ص172.

1.2.2.2.2. مرحلة البحث

لم يعترف IAS38 (المعدل) بأي أصل معنوي ناتج عن مرحلة البحث لمشروع داخلي، و قد طالب بوجوب الاعتراف بالإنفاق على البحث على أنه تكاليف واجبة التحميل في نفقات الدورة المالية.

و فيما يلي(حسب الفقرة 56 المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، المراجع في سنة 2004.) أمثلة عن أنشطة البحث :

- الأنشطة التي تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.
- البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى.
- البحث عن بدائل للمواد ، الأدوات ، المنتوجات ، العمليات ، الأنظمة أو الخدمات.
- وضع و تصميم، تقييم و إجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو المنتوجات أوالخدمات الجديدة و المحسنة.

لذلك يجب اعتبار النفقات الناجمة عن مثل هذه الأنشطة بمثابة نفقات جارية تحمل مباشرة على أعباء خارج الدورة المالية. ولا تسجل كأصول ثابتة معنوية.

2.2.2.2.2. مرحلة التطوير

خلافا لمرحلة البحث و أنشطتها، فقد نص المعيار 38 و تعديلاته على إمكانية الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من أنشطة التطوير من طرف المؤسسة ذاتها، لكنه اشترط على هذه الأخيرة ما يلي :

- الجدوى الفنية لإكمال الأصل المعنوي بحيث يصبح متوفرا للاستعمال أو البيع.
- نيتها لإكمال الأصل غير الملموس و استعماله أو بيعه.
- قدرة المؤسسة على استعمال الأصل أو بيعه.

- قدرة الأصل المعنوي على توليد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، و يجب على المؤسسة أن تبين هذا عن طريق إيجاد سوق يتداول فيه هذا الأصل، أو إمكانية استعماله داخليا.

- توفر الموارد الفنية و المالية المناسبة و الموارد الأخرى لإكمال تطوير و استعمال أو بيع الأصل المعنوي.

- قدرتها على قياس الإنفاق (أي تحديد تكلفته) أثناء تطوره بشكل موثوق فيه.

عرض المعيار IAS38 أمثلة عن أنشطة التطوير :

- تصميم و بناء و اختبار نماذج أولية و نماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الاستعمال.
- تصميم الأدوات و الأجهزة للتثبيت و القوالب و الأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة.
- تصميم، بناء و تشغيل خطة تجريبية على نطاق ليس مجديا اقتصاديا.
- تصميم، بناء و اختبار بديل تم اختياره لمواد، أجهزة، منتجات، عمليات أو أنظمة جديدة ومحسنة.

لقد نص IAS38 على أن تكلفة الأصل الثابت المعنوي المولد داخليا تشمل كل ما ينفق على إنتاج الأصل وإعداده و جعله صالحا للاستعمال المقصود منه. و تشمل ما يلي :

- الإنفاق على المواد و الخدمات المستخدمة أو المستهلكة لإنجاز هذا الأصل.
- رواتب و أجور الموظفين و التكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة بإنجاز هذا الأصل المعنوي.
- أي إنفاق يعزز مباشرة إنجاز هذا الأصل مثل رسوم تسجيل حق قانوني .

من أمثلة التطوير نجد نفقات تطوير مواقع الويب " Web " : حيث خلق ظهور الانترنت طرق جديدة لأداء المهام لم تكن معروفة في الماضي، حيث يوجد لموقع الويب خصائص الأصول المعنوية. في ظل تكبد المؤسسة تكاليف إيجاد موقع على الانترنت، برزت حاجة حقيقية لدراسة هذا الموضوع من منظور محاسبي، وتم إصدار تفسير تناول موضوع تكاليف مواقع الانترنت SIC32 " الأصول المعنوية – تكاليف مواقع الويب". حيث إذا خضع تطوير موقع الويب للشروط السابق ذكرها ،و كان الهدف من هذا التطوير هو استخدام الويب في العملية التجارية أي البيع مثلا، فحسب IAS38 تسجل هذه التكاليف في الأصول الثابتة المعنوية.

وفقا لـ SIC32 فإن موقع الويب الذي يتم تطويره بغرض ترويج و الإعلان عن منتجات و خدمات المؤسسة - لا يدخل ضمن الشروط السابقة – فالتكاليف المتكبدة عند إنشاء هذا الموقع على الانترنت يجب أن تسجل في نفقات الفترة الجارية وليس كأصل ثابت معنوي.[51]ص242.

3.2.2.2. الحيازة في إطار تجمع المؤسسات

هنا نعالج إشكالية تقييم الأصول الثابتة المعنوية لمؤسسة، أو فرع مجمع أثناء اندماج شامل. حيث قدمت الطبعة التي تم مراجعتها للمعيار IAS38 تسهيلات معتبرة لقواعد الاعتراف بالأصول المعنوية أثناء الحيازة (أي أثناء أخذ المساهمات).

فحسب IAS38 " الأصول الثابتة المعنوية " و IFRS3 " اندماج منشآت الأعمال " فإن: في تاريخ الحيازة يسجل محاسبيا المشتري (بالتفرقة عن goodwill " فارق الحيازة ") أصل ثابت معنوي للمؤسسة التي تم حيازتها إذا كانت القيمة الحقيقية للأصل يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها، بدون البحث إذا كان الأصل سجل محاسبيا من طرف المؤسسة التي تمت حيازتها قبل تجمع المؤسسات (حسب IAS3– فقرة 34) .إن تحميل goodwill في الاحتياطات أثناء تجمع المؤسسات هو غير مقبول من IASB(حسب IFRS3، 2004) ، ونادرا ما يكون مقبول من طرف المعايير في مختلف الدول. [50]ص379. و عليه يمكن لملفات الزبائن، الماركات، و مشاريع التطوير (في أغلب الأحيان) أن تسجل في الأصول الثابتة المعنوية للشركة التي قامت بعملية حيازة مؤسسة أخرى، لكن يكون التسجيل بعيدا عن goodwill.

قام IASB باستثناء إمكانية الاعتراف بالأصول المعنوية المتعلقة بالمستخدمين (كنفقات التكوين) وهذا لأنه يعتبر أن المستخدمين المعنيين لا يضمنون المنافع الاقتصادية المستقبلية في المؤسسة التي قامت بعملية الحيازة و نفس الشيء بالنسبة لحصص السوق - التي عادة ما تسجل في أصول الميزانية المجمعة (للمجمعات الفرنسية) - إلا أنها لا تسجل في الأصول الثابتة المعنوية حسب IAS38. [54]ص78.

أما فيما يخص goodwill " شهرة المحل " الذي تم حيازته أثناء تجمع الشركات فهو يتمثل في(IAS38،(فقرة 11،سنة 2004) [50]ص372. : الدفع المحقق من الطرف الذي يقوم بعملية الحيازة متوقعا الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية مولدة من الأصول التي لا يمكن أن تحدد فرديا و تسجيل محاسبيا متفرقة.

هناك متغيرتين في goodwill و هذا حسب إذا كان يعكس دخول فرع في مجموعة أو اندماج بين منشآت:

في إطار التجمع يمثل goodwill فائض تكلفة الحيازة العام لسندات المساهمة في فرع على قيم الشركة المجمعة (l'acquéreur) في الأصول و الخصوم. و التي يمكن تحديدها بتاريخ دخول الفرع في المجموعة (تاريخ التجمع). تسمى المعايير الفرنسية هذا الشكل من goodwill بـ فارق الحيازة .

في إطار الحسابات الفردية يتمثل goodwill أو ("شهرة المحل") في فائض السعر المدفوع - لشراء محل ، أو امتصاص مؤسسة - على قيمة العناصر الممكن تحديدها للمحل أو للمؤسسة الممتصة وهذا ما يسميه PCGF (أموال التجارة) .

علما أنه في القديم، كان يعتبر goodwill كأصل ثابت معنوي و هذا لأنه أصل غير مالي و لا يملك وجود فيزيائي. و هذا رأي FASB (SF AS-142، 2001، فقرة 4). ولكن حسب IASB (IAS38، فقرة 11، 2004). « تعريف أصل ثابت معنوي يفرض أن يكون هذا الأصل الثابت المعنوي قابل للتحديد

وهذا ما يفرقه عن goodwill ». هذا الرأي ينطبق بدون شروط على goodwill التجمع (goodwill de consolidation) الذي بتعريفه لا يشمل عناصر قابلة للتحديد.

أما فيما يتعلق بعناصر أموال التجارة ، نلاحظ أن حق الإيجار في فرنسا هو حق معروف و محمي قضائيا. وبالتالي يملك كل خصائص الأصل الثابت المعنوي. كما يمكن في فرنسا تحديد قيمة ملف الزبائن. غير أن الشهرة لا يمكن على الأرجح تحديدها بالطريقة المطلوبة من طرف IASB للاعتراف بها كأصل ثابت معنوي.

الفرق بين القيمة الحقيقية للأصل أو الخصم التي يمكن تحديدها و القيمة المحاسبة لنفس العنصر تسمى « فرق التقييم». عكس goodwill فإن فارق التقييم لا يظهر في الميزانية بل يدخل في القيمة المحاسبية الجديدة عند المشتري لكل عنصر مكسب قابل للتحديد.

و منه : [50]ص373.

Goodwill = القيمة الحقيقية و القيمة المحاسبية الجديدة (عند المشتري) للأصول و الخصوم المكتسبة و القابلة للتحديد − سعر حيازة الأصول و الخصوم المكتسبة

Ecart d'évolution = فرق التقييم = القيمة الحقيقية و القيمة المحاسبية الجديدة (عند المشتري) للأصول و الخصوم المكتسبة و القابلة للتحديد − القيمة المحاسبية القديمة للأصول و الخصوم القابلة للتحديد(في المؤسسة التي تم حيازتها)

4.2.2.2. طرق أخرى لحيازة الأصل الثابت المعنوي

في بعض الحالات يمكن امتلاك أصل معنوي بدون مقابل كإعانة حكومية مثلا. في هذه الحالة (حسب IAS20 " محاسبة الإعانات الحكومية ") يتم تقييمه بمقدار القيمة العادلة مبدئيا في حال اختارت المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل والمنحة. و في حال اختارت المؤسسة عدم الاعتراف به بمقدار القيمة العادلة فإنها تعترف به بمقدار مبلغ اسمي مضاف إليه أي إنفاق متعلق بإعداد الأصل للاستعمال المقرر له.[55]ص167.

في حالة امتلاك الأصل بالتبادل يقيم الأصل الذي تم الحصول عليه بالقيمة العادلة. [55]ص167.

إذا أردنا مقارنة التقييم الأولي للأصول الثابتة المعنوية مع النصوص الفرنسية نجد نقاط التباين مع IAS38 فيما يلي:

حسب النصوص الفرنسية يتطلب تسجيل نفقات إنشاء و تكوين المؤسسة، نفقات التكوين، الإشهار والترويج كأصول معنوية ، في حين يعتبرها IAS38 نفقات واجبة التسجيل خلال الدورة.

حسب النصوص الفرنسية ، تسجيل مصاريف التطوير في الأصول الثابتة المعنوية مسموح به و لكن ليس ضروريا كما نص عليه IAS38 إذا استوفت الشروط. حتى الآن القوانين الفرنسية هي مرنة كفاية

بالاعتراف بالأصول الثابتة المعنوية في إطار تجمعات الشركات، و حتى إذا كان هناك مشروع إتباع معيار IAS38، فإن القوانين الفرنسية لازالت ترخص تسجيل حصص السوق كأصول ثابتة معنوية لأنها ترى من الممكن تقييمها (عكس IAS38)، كما رأينا سابقا.

3.2.2. التقييم المحاسبي البعدي للأصول المعنوية

يتمثل هذا التقييم في الملاحظة المحاسبية لتغير قيمة الأصل الثابت المعنوي ، ومختلف القيم التي يقاس بها هذا الأصل بعد تسجيله الأولي .

1.3.2.2. نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم

على المؤسسة الاختيار بين نموذجين للتقييم البعدي، نموذج التكلفة، أو نموذج إعادة التقييم ، وهذا لكل صنف من الأصول الثابتة المعنوية. ويقصد بالصنف، مجموعة أصول ثابتة ذات طبيعة و استعمال متشابه في إطار نشاط المؤسسة (كالماركات والبرامج المعلوماتية). [52] بدون صفحة.

نموذج التكلفة : حسب هذه الطريقة تقيم الأصول المعنوية بتكلفتها الأولية (التاريخية)، مخفض منها قيمة الاهتلاكات أو فقدان القيمة المحتمل. [58]ص40.

نموذج إعادة التقييم : حسب هذه الطريقة تقيم الأصول الثابتة المعنوية بقيمتها العادلة مخفض منها الاهتلاكات و فقدان القيمة المحتمل. تحدد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق الفعال. [54]ص78.

ويعرف المعيار المحاسبي الدولي IAS38 السوق الفعال أو السوق النشط (le marché actif) بأنها تلك السوق التي توجد بها كل الشروط التالية : [51]ص960.

- المواد التي يتم التعامل فيها بالسوق تكون متجانسة.
- وجود مشترين و بائعين راغبين في كل وقت.
- الأسعار متاحة للجمهور.

و عليه المعيار IAS38 يدقق أنه في الواقع تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصول الثابتة المعنوية هو محدود جدا في غياب السوق الفعال، بالتالي الماركات و براءة الاختراع لا يمكن إعادة تقييمها. [54]ص78.

يتطلب هذا المعيار إعادة تقييم متزامن لكل فئة الأصول غير الملموسة، و ذلك لتجنب حدوث عملية تقييم انتقائي للأصول، و التقرير عن مبالغ في القوائم المالية ممثلة لخليط من التكاليف و القيم في تواريخ مختلفة.

التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم يكون كالتالي: [52] بدون صفحة.

إذا ارتفعت قيمة الأصل المعنوي بعد إعادة تقييمه، يجب أن يسجل هذا الارتفاع (الزيادة) مباشرة في الجانب الدائن للأموال الخاصة في حساب " فائض إعادة التقييم ".

2.3.2.2. الاهتلاك، و خسائر قيمة الأصول المعنوية

بعد اختيار أحد النموذجين السابقين للتقييم البعدي، أي بعد التسجيل الأولي للأصل الثابت المعنوي يمكن لقيمة هذا الأخير أن تنخفض بطريقتين إما عن طريق الاهتلاك أو فقدان القيمة أو الاثنين معا.

1.2.3.2.2. الاهتلاك

كان يضع IAS38 القديم كمبدأ أن كل أصل ثابت معنوي يجب أن يهتلك على مدة استعماله و التي لا تتعدى عادة 20 سنة. هذا القرار جعل goodwill غير قابل للاهتلاك (حسب IFRS3). بالتالي تخلى IASB عن هذا المبدأ ابتداءً من مارس 2004، أين أصبحت المؤسسة تتولى تحديد لكل أصل معنوي إذا كانت له مدة استعمال منتهية أو غير منتهية. [59]ص390.

يؤخذ بعين الاعتبار عدة عوامل لتحديد مدة استعمال أصل معنوي، و منها :

- الاستعمال المتوقع للأصل و إمكانية إدارة أخرى من تسييره بصورة فعالة؛

- التقادم التقني، التكنولوجي و التجاري؛

- استقرار قطاع نشاط المؤسسة؛

- السلوك المتوقع للمنافسين الحاليين و المحتملين؛

- نفقات الصيانة الضرورية للحصول على تدفقات الخزينة المتوقعة؛

-المدة القانونية أو التعاقدية لاستعمال الأصل.

يشرح IAS38 أن مدة استعمال أصل معنوي تكون غير محددة عندما يشير التحليل المعتمد على جميع العوامل الدقيقة أنه لا توجد نهاية متوقعة للمدة التي خلالها يمكن للأصل أن ينتج تدفقات الخزينة.

عندما يكون الأصل المعنوي محمي من طرف حقوق قانونية (الإجازات، التنازلات الاستغلالية) مدة الاستعمال لا يجب أن تفوق مدة هذه الحقوق إلا إذا :

- كانت هذه الأخيرة قابلة للتجديد.

- أو إذا كان تجديدها يمكن الحصول عليه دون تكلفة معتبرة.

الأصول المعنوية ذات مدة استعمال غير محددة هي غير قابلة للاهتلاك، أما الأخرى فهي تهتلك حسب مدة استعمالها. وعادة يجب على طريقة الاهتلاك أن تعكس سرعة اهتلاك المنافع الاقتصادية التي يمثلها

الأصل. إذا كان تحديد هذه السرعة بطريقة موثوق فيها غير ممكن، فإن الاهتلاك يحسب حسب الطريقة الخطية. من أجل حساب قاعدة الاهتلاك، تعتبر القيمة المتبقية للأصل عند نهاية الاستعمال معدومة إلا إذا :

- قام شخص بالتعهد بإعادة شراء هذا الأصل.
- أو إذا كان هذا الأصل خاضع لسوق فعال :

  - يمكن من تحديد قيمته المتبقية.

  - و يمكن أن يوجد فعلا هذا السوق مع نهاية مدة الاستعمال.

أخيرا يجب أن نذكر أن الاهتلاك لا يبدأ إلا عندما يصبح الأصل المعنوي جاهز للاستعمال مع إعادة فحص مدة و طريقة الاهتلاك كل سنة، وإذا كان لابد من إجراء تغيير فإن هذا الأخير لا يكون له تأثير إلا على الدورة الجارية و الدورات اللاحقة. بطريقة أخرى، لا يمكن للتغيير أن يكون له أثر رجعي.

2.2.3.2.2. خسارة القيمة "Perte de valeur "

حسب (IAS38، فقرة 107 و 108) : « الأصول الثابتة المعنوية ذات مدة استعمال غير محددة لا يمكن اهتلاكها و يجب أن تخضع سنويا لفحص خسارة القيمة ».[50]ص380.

المعيار المعالج لفقدان القيمة هو IAS36 " انخفاض قيمة الأصول " و هو خاص بالأصول الثابتة المادية والمعنوية غير القابلة الاهتلاك، حيث يفرض أن تخضع هذه الأخيرة لفحص خسائر القيمة على الأقل مرة في السنة. [54]ص80. من جهة الأخرى فإن الأصول الثابتة المعنوية القابلة للاهتلاك يجب أن تخضع لفحص خسارة القيمة إذا وجدت مؤشرات [46]ص132. لذلك، و التي وضحها IAS36 ، و المتمثلة في المؤشرات داخلية لفقدان القيمة كتخريب فيزيائي للأصل المعنوي، أو منافع اقتصادية أقل مما كان متوقع. وهناك مؤشرات خارجية كانخفاض كبير لقيمة الأصل في السوق و تغير ملحوظ في البيئة التكنولوجية...إلى آخره .

تنتج خسارة القيمة إذا كانت القيمة المحاسبية للأصل المعنوي أقل من القيمة القابلة للاسترداد حيث هذه الأخيرة تمثل إما القيمة العادلة للأصل المعنوي في السوق أو القيمة النفعية (القيمة المحدثة لمجموع التدفقات المستقبلية) أيهما أكبر. كما تفحص الأصول عادة فرديا و لكن عندما لا يمكن تحديد القيمة القابلة للاسترداد فإن المعيار 36 يقترح تجميع الأصول بطريقة ليحصل على " UGT " " الوحدات المولدة للخزينة "، حيث تعرف الوحدة المولدة للخزينة كأصغر مجموعة يمكن تحديدها للأصول و التي تولد تدفقات مستقلة تماما عن التدفقات المولدة من طرف مجموعات الأصول الأخرى. [60]ص90.

أما معالجة التغيرات في قيمة goodwill (شهرة المحل) [50]ص380. هي نوعا ما مختلفة و هي خاضعة لمعيار (IFRS3 – الفقرة 51 و 54)، حيث تتلخص القواعد فيما يلي:

- لا توجد اهتلاكات.
- فحص فقدان قيمة سنوي (حسب IAS36).
- عدم الرجوع المحتمل لفقدان القيمة.

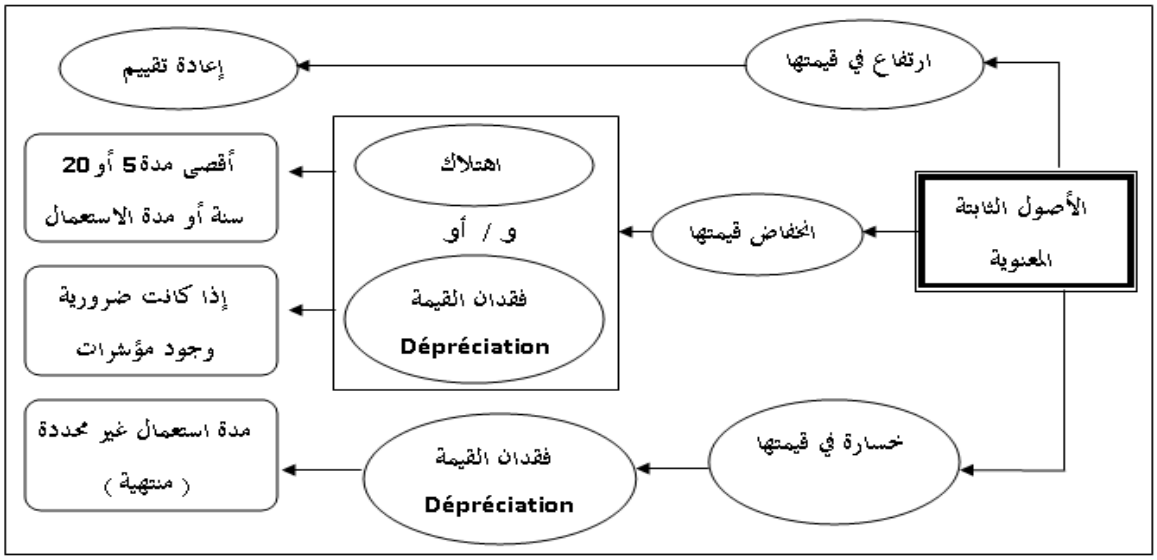
نذكر أن عدم الرجوع المحتمل لفقدان القيمة هو متعلق بـ goodwill فقط، إلا أنه مسموح بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية الأخرى .

إن فارق الحيازة goodwill الناتج عن تجمع المؤسسات لا يولد تدفقات الخزينة بالاستقلالية عن الأصول الأخرى، و منه القيمة الإستردادية (المغطاة) لـ goodwill لا يمكن تحديدها، وعليه يجب تحديد الوحدة المولدة للخزينة (UGT).

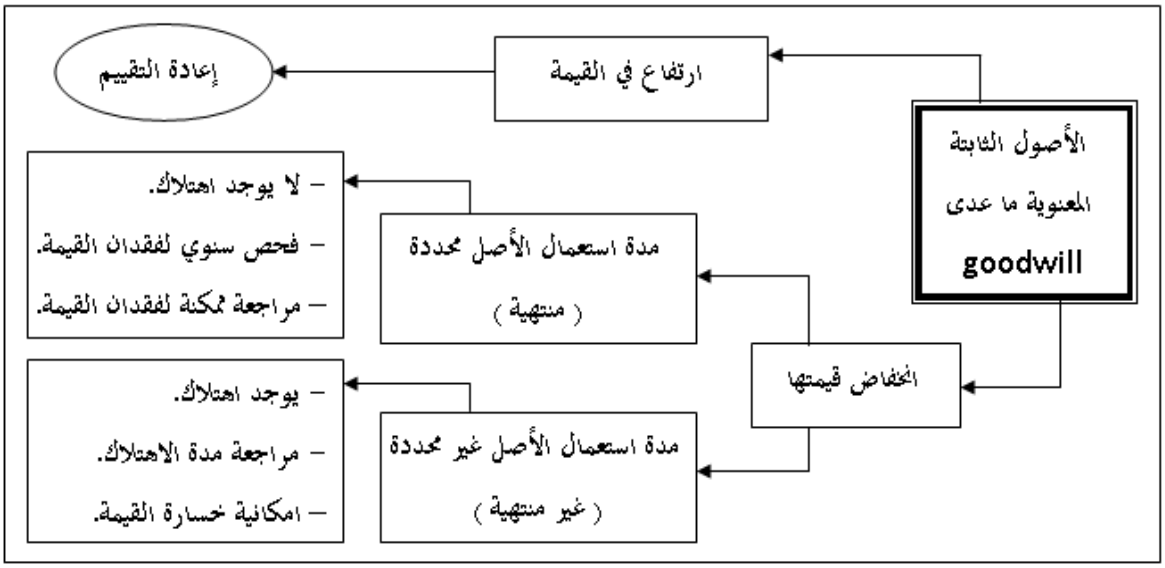
الإحتمال الأول : عندما يمكن تعيين goodwill في وحدة مولدة للخزينة، في هذه الحالة تقارن المؤسسة القيمة الاستردادية لـ UGT مع القيمة المحاسبية للمجموعة « goodwill + UGT » وفقدان القيمة المحتمل ملاحظته يقسم بالطريقة التالية : بالأولوية على فارق الحيازة ثم بالتناسب مع القيمة المحاسبية للأصول الأخرى المكونة للوحدة المولدة للخزينة (فقدان القيمة المخصص لكل أصل مأخوذ فرديا لا يجب أن تصل قيمته المحاسبية إلى مبلغ أقل من قيمته الاستردادية الفردية إذا كان يمكن تحديد هذه الأخيرة).

الإحتمال الثاني : عندما لا يمكن تخصيص فارق الحيازة (goodwill) في الوحدة المولدة للخزينة، في هذه الحالة تقارن المؤسسة القيمة الاستردادية للوحدة و قيمتها المحاسبية و تستخرج خسارة القيمة المحتملة. تحدد المؤسسة بعد ذلك أصغر مجموعة وحدات مولدة للخزينة التي تم فحصها و التي يمكن لفارق الحيازة أن يخصص فيها. و القيمة الاستردادية لهذه المجموعة تقارن مع القيمة المحاسبية لفارق الحيازة. [60]ص92.

يمكن تلخيص ما سبق ذكره حول التقييم البعدي للأصول الثابتة المعنوية في الشكلين التاليين :



الشكل رقم (2–1) : معالجة تغيرات قيمة الأصول الثابتة المعنوية



الشكل رقم (2–2) : معالجة تغيرات في انخفاض قيمة الأصول الثابتة المعنوية

3.3.2.2. الإخراج من الخدمة ، والإفصاح

عالجت المعايير الدولية حالات خروج الأصل من الخدمة، وكذا عمليات الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالأصل المعنوي.

1.3.3.2.2. الإخراج من الخدمة و التنازل

الأصول الثابتة المعنوية يجب إلغاء تسجيلها المحاسبي عندما : [61]بدون صفحة. يتم التنازل عنها ، أو عندما لا تتوقع المؤسسة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامها. و أي مكاسب أو خسائر ناتجة يجب أن تسجل في النتيجة، و لا تصنف ضمن الإيرادات أو النفقات العادية.

2.3.3.2.2. العرض و الإفصاح :

يشترط المعيار IAS38 " الأصول الثابتة المعنوية " إجراءات الإفصاح التالية : [51]ص962و963.

- يجب تمييز كل مجموعة من الأصول المعنوية إلى أصول معنوية مولدة داخليا و أصول معنوية أخرى.
- يجب أن تحدد السياسة المحاسبية ما يلي : أسس التقييم، طرق الاهتلاك، و مدة الاستعمال.
- يجب أن تفصح قائمة الدخل و الإيضاحات المتممة عن الآتي :
  - عبء الاهتلاك لكل فئة من الأصول موضحا البند الذي يتضمنه.
  - إجمالي مبالغ البحوث و التطوير المعترف بها كمصروف.
- يجب أن تفصح الميزانية و الملاحق عن الآتي :
  - إجمالي القيمة المعدلة (القيمة الدفترية) ناقص مجموع الاهتلاك لكل فئة من الأصول في بداية ونهاية الفترة.

- التسوية المفصلة حسب البنود لتحركات القيمة الدفترية أثناء الفترة،إجراء المقارنات غير مطلوب.
- إذا تم اهتلاك أصل معنوي على مدى يزيد عن 20 سنة.
- الوصف، القيمة الدفترية المعدلة و فترة الاهتلاك المتبقية لأي أصل غير ملموس تكون هامة في القوائم المالية للمؤسسة ككل.
- لكل أصل غير ملموس تم حيازته عن طريق منحة حكومية و يعترف به مبدئيا بالقيمة العادلة:
  - القيمة العادلة المبدئية المعترف بها لهذه الأصول.
  - القيمة الدفترية المعدلة لها،
  - ما إذا كان القياس يتم على أساس المعالجة الأساسية أم المعالجة البديلة المسموح بها. (يقصد بالمعالجة الأساسية و المعالجة البديلة : نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم على التوالي.)

- الإفصاحات الإضافية المطلوبة لقيم إعادة التقييم تكون كما يلي :

-التاريخ الفعلي لإعادة التقييم.

-القيمة الدفترية المعدلة لكل مجموعة من الأصول المعنوية و التأكد من ترحيلها في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية.

-المبلغ و أيضا التسوية التفصيلية للرصيد الخاص بفائض إعادة التقييم.

-أي قيود على التوزيعات الخاصة بفائض إعادة التقييم.

إذا أردنا مقارنة معايير المحاسبة الدولية مع النصوص الفرنسية فيما يتعلق بالأصول الثابتة المعنوية نجد نقاط التباين التالية :

- حسب القواعد الفرنسية فإنه لا يمكن أبدا إعادة تقييم الأصول المعنوية. أما بالنسبة لـ IAS38 فإنه يمكن الاعتماد على نموذج إعادة التقييم بوجود شرط و هو السوق الفعال بالتالي الماركات و براءة الاختراع لا يمكن إعادة تقييمها.

- أما فيما يخص المعلومات المطلوب عرضها من طريف PCG هي نفسها المعلومات المطلوب الإفصاح عنها من طرف IAS38 ، إلا أنه فيما يتعلق بنفقات البحث و التطوير " PCG " يطلب تفاصيل فيما يتعلق بالمبالغ المسجلة في الأصول و لكنه لا يطلب التصريح بالمعلومات المسجلة في النفقات حيث هذه الأخيرة تعتبر واجبة التصريح بها حسب IAS38.

3.2. الأصول الثابتة المادية

تساهم الأصول الملموسة طويلة الأجل بشكل جوهري في مساعدة المؤسسة في القيام بأنشطتها الرئيسية حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المؤسسة أي في عمليات إنتاج أو توريد البضائع

و الخدمات أوتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية. وأهم المعايير المحاسبية التي تطرقت إلى هذا النوع من أصول IAS16 " الممتلكات و المصانع و المعدات ". أخر مراجعة لهذا المعيار كانت في سنة 2003 ، والتي نشرت على مستوى الإتحاد الأوروبي في 29 ديسمبر 2004. بالإضافة إلى المعايير IAS17 " عقود الإيجار"، IAS20 " الإعانات "، IAS23 " تكلفة الإقراض " IAS36 " انخفاض قيمة الأصول ". وقد تم معالجة هذه الأصول بالتطرق إلى شروط الاعتراف بها وتقييمها الأولي، ثم إلى التقييم البعدي إلى غاية العرض والإفصاح.

1.3.2. تعريف الأصول الثابتة المادية تصنيفها و الاعتراف بها

1.1.3.2. تعريف و تصنيف الأصول المادية

تعرف الأصول الثابتة المادية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16"الممتلكات،المصانع والمعدات"على أنها الموجودات الملموسة التي : [52]بدون صفحة.

- تمتلكها المؤسسة بقصد استخدامها في إنتاج السلع و الخدمات، أو بقصد تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛

- يتوقع أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.

بعد توفر هذه الشروط يمكن أن يصنف الأصل بالاعتماد على نوعيته (طبيعته) ، أو حسب طرق حيازته.

فحسب النوعية : مجموعة الأصول الثابتة المادية هي مجموعة من عناصر الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين في عملية المؤسسة، و فيما يلي أمثلة لهذه المجموعات : [62]ص463.

الأراضي، المباني، الآلات، السفن، الطائرات، وسائل النقل و الانتقال، الأثاث و التركيبات و المعدات المكتبية...إلى آخره.

أما حسب طرق الحيازة: إما أن تقوم المؤسسة بحيازة الأصول المادية من طرف خارجي، أو تقوم بإنجازها بوسائلها الخاصة، أو استئجارها عن طريق عقد التمويل الإيجاري، أو أن تتحصل المؤسسة على أصل مادي كإعانة تجهيز، بالإضافة أنه يمكن لها اقتناء أصل مادي عن طريق عملية التبادل أي استبدال أصل قديم بأصل جديد مماثل أو غير مماثل له.

أما من منظور المكونات (Approche par composants) نجد أنه يمكن أن يتكون أصل مادي من عدة مكونات ، فإذا أمكن تحديد مدة نفعية هذه المكونات أي أجزاء هذا الأصل المادي فإنها تسجل كل على حدا بتكلفة مقيمة بكل موثوقية. [54]ص85.

2.1.3.2. شروط الاعتراف بالأصول الثابتة المادية

حسب IAS16 فإنه يتم الاعتراف بالموجودات كأصول ثابتة مادية في الميزانية عندما: [63]بدون صفحة.

- يكون من المحتمل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها ؛

- إمكانية قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية.

بالنسبة للشرط الأول فإنه من الضروري أن يتوفر دليل على أن المؤسسة ستحصل على المنافع المرتبطة بالأصل مقابل تحملها للمخاطر. ولا يكون هذا التأكد في العادة متاحا إلا عندما يتم تحديد انتقال كل من المنافع و المخاطر للمؤسسة، لأنه قبل حدوث ذلك قد يكون بالإمكان إلغاء المعاملة المتعلقة باقتناء الموجودات دون تحمل غرامة جسيمة، و بالتالي لا يتم إقرار الاعتراف بالموجودات.كما يمكن تملك الأصول المادية لأغراض السلامة أو لأسباب تتعلق بالمحافظة على البيئة. و مع أن حيازة مثل هذه الموجودات لا يترتب عليه زيادة مباشرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية لهذا الأصل، إلا أن اعتبار هذا الأخير كأصل ثابت مادي يعتبر ضروريا كي تحصل المؤسسة على منافع اقتصادية المستقبلية من أصول أخرى (حتى و لو كانت مخزونات).

أما الشرط الثاني المتعلق بتحديد التكلفة، فعادة ما يتوفر هذا الشرط حالا نتيجة للقرينة على شراء الأصل والتي توفرها عملية التبادل، و لكن في حال تصنيع الأصل من قبل المؤسسة، فإن قياسا موضوعيا لتكلفتها يمكن التوصل إليه عن طريق المعاملات التي تجريها المؤسسة مع الأطراف الخارجية بقصد شراء المواد الخام ودفع الأجور .

2.3.2. التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المادية

التقييم المحاسبي الأولي يتمثل في مجموع النفقات التي تدخل ضمن تكلفة الأصل المادي باختلاف نوعه أو طرق حيازته، أي القيمة الأولية التي يسجل بها هذا الأصل المادي في دفاتر المؤسسة بعد إستفائه لشروط الاعتراف به كأصل ثابت مادي.

1.2.3.2. تكلفة الأصول الثابتة المادية

1.1.2.3.2. تكلفة حيازة الأصول المادية عن طريق الشراء

عرف المعيار IAS16 تكلفة الحيازة على أنها « مبلغ الخزينة و ما يكافئها، و القيمة الحقيقية لكل مقابل معطى لحيازة أصل في نفس تاريخ الحيازة » (المعيار IAS16، الفقرة 6.) ، فعادة تكلفة الحيازة هي المبلغ المدفوع للحصول على أصل، إحضاره إلى مكان استعماله و تشغيله.

حسب (IAS16 ، الفقرة 16) يشير إلى أن تكلفة حيازة أصل ثابت مادي تشمل ما يلي : [52]بدون صفحة.

- ثمن الشراء المسجل في الفاتورة بما فيه حقوق الجمارك و الرسوم غير المسترجعة بعد التخفيضات التجارية؛
- كل تكلفة مباشرة لنقل الأصل حتى مكان استغلاله، بالإضافة إلى تكلفة تشغيله؛
- التقدير الأولي للتكاليف المتعلقة بتفكيكه، و إزالة الأصل و استعادة الموقع .

و لقد عرض IAS16 في الفقرة 17 أمثلة عن التكاليف المباشرة لحيازة الأصل المادي و منها : [55]ص145.

- تكلفة إعداد الموقع.
- التكاليف الأولية للاستلام و المناولة.
- تكاليف التركيب.
- الأتعاب المهنية بما فيها تلك الأتعاب التي تدفع للمهندسين.

في بعض الأحيان يكون قياس تكلفة أصل مادي سهل مثلا الآلات الحاسبة، فتكلفتها يمكن قياسها عن طريق دمج سعر الشراء طبقا للفاتورة مع تكاليف النقل، إلا أنه يوجد أصول مادية أخرى تتطلب وقتا حتى تصبح صالحة لأداء الخدمة المنوطة بها كتركيب آلة تجميع في مصانع السيارات هذه العملية تتطلب: التجميع،البناء، التركيب و الفحص، وبما أن كل هذه النفقات مرتبطة بالأصل فهي تعالج منطقيا كجزء من تكلفة هذا الأصل.

سنعرض فيما يلي العناصر التي تدخل في تكلفة أهم أنواع الاستثمارات المادية باختصار : [62]ص467و468.

تكلفة الأراضي : عموما تتكون من العناصر التالية :

- ثمن الشراء الأصلي،
- كل نفقات التعاقد و التسجيل و نقل الملكية مثل عمولة الشراء، المصاريف القضائية و أتعاب المحاماة.
- جميع تكاليف التمهيد، الإصلاح و التحسين اللازم حتى يصبح الأصل صالح للاستعمال.

أما فيما يخص نفقات تحسين الأراضي يمكن أن تدرج ضمن حساب الأراضي، أو في حساب خاص يسمى " تحسينات الأراضي " مثال ذلك تكاليف إنشاء الطرق و الممرات الداخلية، و يستحسن أنه إذا كانت هذه التحسينات حياتها محدودة فإنها تدرج في حساب خاص و ذلك لتسهيل حساب الاهتلاك الخاص بها.

تكلفة المباني : تكون التفرقة بين الأراضي و المباني مهمة، نظرا لتأثير ذلك على الاهتلاك وعلى الربح فعلى سبيل المثال إذا قامت المؤسسة بالحصول على قطعة أرض عليها مبني قديم و ستقوم المؤسسة بإزالة هذا المبنى القديم حتى تبني آخر جديد، فما هو الحكم في هذه الحالة بالنسبة لتكاليف إزالة المبنى القديم ؟ هل يعتبر جزء من الأعباء الجارية (خلال الدورة) أم جزء من تكلفة المبنى الجديد ؟ أم عنصر من عناصر تكاليف الأراضي ؟_ إذا عولجت هذه التكاليف كمصروف فستحمل على إيرادات الدورة مباشرة، أما إذا اعتبرت جزء من تكاليف المبنى فإنها ستتحول إلى عبئ خلال سنوات الحياة الاستعمالية للمبنى (عن طريق الاهتلاك)، أما إذا اعتبرت جزء من تكاليف الأراضي فإنها لن تعتبر عبء إطلاقا لأن الأراضي غير خاضعة للاهتلاك عادة.

و منه ينبغي البحث في مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تمتلكه المؤسسة. أي إذا كان الهدف من حيازة الأرض و إزالة المبنى القديم لاستخدام الأرض كموقف سيارات، وبالتالي فإن تكلفة إزالة المبنى القديم

تدخل ضمن تكلفة الأرض، أما إذا كان الهدف من حيازة الأرض هو استعمالها للبناء فإن تكلفة إزالة المبنى القديم تدخل ضمن تكلفة المبنى الجديد. لا ينبغي أن تكون هذه العلاقة " سبب نتيجة " مبررا لإضافة بعض النفقات إلى تكلفة المبنى، فعلى سبيل المثال إذا تبين أنه عند حيازة المبنى يتطلب إجراء بعض الإصلاحات الكبيرة فإن تكلفة هذه الأخيرة تدخل ضمن تكلفة المبنى، أما إذا تبين العكس أي أن المبنى لا يحتاج إلى إصلاحات ثم بعد مدة اتضح إجراء تصليحات عليه ،فإنه لا يجب دمج تكلفة هذه الأخيرة ضمن تكلفة المبنى بل تعالج كخسائر خلال الدورة .

تكلفة الآلات، المعدات و التركيبات : تشمل هذه المجموعة على عناصر متعددة مثل الآلات الثابتة والمتحركة، الأثاث و المفروشات، السفن و السيارات، ينبغي مراعاة الدقة في تحديد هذا النوع من الاستثمارات المادية.

2.1.2.3.2. تكلفة الأصول المادية المصنعة داخليا

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على وجوب تحديد تكلفة الأصول المصنعة داخليا لأغراض الاستخدام في المؤسسة بتكلفة الصنع وهي عادة نفس تكلفة الأصول المنتجة للبيع(أي حسب المعيار IAS2 " المخزونات") مع استبعاد أية أرباح داخلية للوصول إلى تحديد التكلفة و كذلك استبعاد الخسائر غير العادية من المواد الأولية و المستخدمين و أية موارد أخرى مستهلكة في الإنتاج. [55]ص147.

حيث يجب إدماج ضمن تكلفة الأصل المادي المنجز من طرف المؤسسة كل الأعباء المباشرة (العمل والمواد) إلا أنه يوجد جدل حول المعالجة المحاسبية للأعباء الثابتة. و فيما يلي وجهتا نظر حول كيفية معاملة التكاليف الثابتة : [51]ص601.

- أن يحمل الأصل بنصيبه العادل من التكاليف الثابتة أي استخدام نفس أساس التخصيص المستخدم من أجل المخزون.
- أن يحمل حساب الأصول الثابتة بمبلغ التكاليف الثابتة المتزايدة الممكن التعرف عليها فقط.

3.1.2.3.2 الأصول المادية الناتجة عن عقود التأجير

قسم المعيار IAS17 " عقود الإيجار " إلى نوعين هما : [49]ص282.

- عقود التأجير التشغيلية
- عقود التأجير التمويلية

لقد حدد هذا المعيار مبدأ عام لاعتبار عقد التأجير " تمويلي " وذلك إذا تضمن عقد التأجير نقل معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل للمستأجر، وماعدا ذلك يعتبر عقد التأجير تشغيلي، علما بأن تصنيف العقد إلى تشغيلي أو تمويلي يتم في بداية تنفيذ العقد.

كما تضمن هذا المعيار أنه في حالة توفر أحد الشروط التالية فإن العقد يصنف تمويلي : [49]ص282.

- إذا تضمن العقد انتقال الأصل المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.

- إذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي(يقصد بعقد خيار شراء تحفيزي " Location avec option d'achat ".) للمستأجر، و يتحقق هذا الشرط في حالة وجود شرط في العقد يعطي المستأجر الخيار في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل ويتطلب المعيار وجود تأكد بدرجة معقولة بممارسة هذا الخيار.

- أن تكون مدة عقد التأجير تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد.

- إذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر.

- إذا كان الأصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث لا يمكن استخدامه بدون إجراء و تعديلات جوهرية عليه إلا من قبل المستأجر.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلي: تتسم المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التشغيلية بالسهولة والبساطة، ففي دفاتر المستأجر تعالج المبالغ المستحقة عن استئجار الأصل كمصروف استجار، في حين تعتبر هذه المبالغ إيراد تأجير بدفاتر المؤجر.

تعالج عملية التأجير في دفاتر كل من المؤجر و المستأجر حسب أساس الاستحقاق. و بالنسبة للمستأجر يوزع مبلغ الإيجار على الفترات التي يعطيها العقد، إلا إذا كان هناك أساس توزيع آخر يعكس بشكل أفضل عملية الانتفاع من الأصل المستأجر. و في حالة تجديد عقد التأجير التشغيلي بشروط تفضيلية فأن المزايا التي يحصل عليها المستأجر نتيجة ذلك توزع على مدة العقد ، وبغض النظر عن طبيعة هذه المزايا أو شكلها أو توقيت تسديد الدفعات.أما بالنسبة للأصل المستأجر فيعالج في دفاتر المؤجر كأصل يتم اهتلاكه. في حين لا يظهر الأصل المستأجر في دفاتر المستأجر و لا يتم إجراء أي اهتلاك له.[49]ص282.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي : يقوم المستأجر بإثبات الأصل المستأجر بدفاتره و ذلك بالقيمة العادلة للأصل أو مجموع القيم المحدثة (Valeur actualisée) للدفعات الأدنى للعقد أيهما أقل.

علما أنه يتم الحصول على القيمة المحدثة باستعمال معدل التحديث الذي يمكن أن يكون إما معدل فوائد العقد وفي حال عدم و جوده فأنه يستعمل معدل فوائد القروض التي تمكن من حيازة هذا النوع من الأصول المادية. [54]ص90.

أما المؤجر فيثبت العملية بمثابة بيع للأصل المؤجر و بالتالي يقوم بإقفال حساب الأصل في دفاتره ويثبت العملية بجعل حساب " ذمم مدينة عقود تأجير " مدينا و حساب " الأصل" دائنا.و منه فإن اهتلاك الأصل يتم في دفاتر المستأجر فقط بنفس سياسة الأصول المملوكة. و في حالة عدم وجود تأكد لدى

المستأجر بامتلاك الأصل في نهاية مدة عقد التأجير فيتم اهتلاك الأصل على مدار العمر الإنتاجي للأصل أو مدة العقد أيهما أقصر.

أما الدفعات التي يقوم المستأجر بدفعها إلى المؤجر فيتم توزيع قيمتها في دفاتر المستأجر بين مصروف الفائدة و تخفيض الالتزامات، حيث يعتبر جزء منها مصروف الفائدة و الباقي تسديد لقيمة الالتزام المثبت عند الاستئجار. و بنفس الأسلوب يقوم المؤجر بتوزيع الدفعات التي يستلمها من المستأجر بين إيراد الفوائد و الجزء الباقي يخفض به حساب " ذمم مدينة عقود تأجير ".[49]ص295.

حسب IFRS4 " عقود التأمين " يحدد أن الاتفاق الذي يتكون من المعاملة التجارية لا يملك الشكل الرسمي لعقد الإيجار و لكن يعطي حق استعمال أصل مقابل دفع أو سلسلة دفعات، يمكن أن يعتبر أيضا عقد إيجار (تمويلي أو تشغيلي) و يجب أن يسجل كذلك محاسبيا على هذا الأساس. [54]ص91.

4.1.2.3.2. الأصول المادية المحازة عن طريق الإعانات

الإعانات متمثلة في نوعين هما :

- إعانات متعلقة بالأصول، و التي تتمثل في إعانات التجهيز حسب المصطلح الفرنسي، المؤسسات المستفيدة من هذا النوع من الإعانات يجب أن تستعملها في حيازة أو إنشاء أصل طويل الأجل.

- إعانات متعلقة بالنتيجة، و هذا يعني إعانات الاستغلال.

سوف نهتم بالنوع الأول من الإعانات، فحسب IAS20 " المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية " يمكن استعمال طريقتين للتسجيل المحاسبي : [45]ص203.

تسترجع الإعانة حسب الاهتلاكات :حسب هذه المقاربة تعتبر الإعانة كإيراد مؤجل يجب إعادة إدماجه حسب الاهتلاكات، وهذا بالنسبة للأصول القابلة للاهتلاك.

تخفض الإعانة من تكلفة الأصل : هذه الطريقة تتمثل في خفض الإعانة من تكلفة الأصل الذي تشارك فيه تمويله و عليه عبء الاهتلاك ينخفض، و نفس التأثير يكون على النتيجة بالنسبة للحالة الأولى.

5.1.2.3.2. تكلفة الأصول المادية المتبادلة

يمكن الحصول على أصل مادي عن طريق مبادلته بأصل مادي آخر، في هذه الحالة تقاس تكلفة الأصل الجديد على أساس قيمته العادلة و التي تساوي القيمة العادلة للأصل الذي تم المبادلة به،و بعد إضافة إلى هذه القيمة أي مبلغ نقدي يتم تحويله. [63]بدون صفحة.

لكن إذا كانت العملية تفتقر إلى « وجود تجاري » ، أو إذا كانت القيمة العادلة للأصول المتبادلة لا يمكن تحديدها بصورة موثوق فيها، يسجل الأصل المادي الذي تم حيازته بالمبلغ الذي يساوي القيمة

المحاسبية للأصل المتنازل عنه. [59]ص134. إلا أنه تكمن الإشكالية في معرفة ما هو مقصود "وجود تجاري"؛ IAS16 لم يعرف هذا المفهوم و لكنه حدد بأنه يكون للتبادل وجود تجاري إذا : [59]ص134.

- كانت التدفقات النقدية المنتظرة من الأصل المتحصل عليه تختلف بتكوينها (أخطار، جدول الآجال،المبلغ) عن الأصل المتنازل عنه.
- اذا أدت المبادلة إلى التغير في قيمة من طرف المؤسسة المعنية.

إقصاء تبادلات بدون وجود تجاري من التقييم بالتكلفة الحقيقية (العادلة) هدفه هو تفادي المؤسسة من تسجيل أرباح عالية بفضل عمليات المقايضة (troc) بدون تأثير اقتصادي حقيقي.

6.1.2.3.2. تكلفة العقارات الموظفة

يعريف العقار الموظف (Les immeubles de placement والتي يطلق عليها البعض مصطلح العقارات الموظفة) : « هو 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 أومن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع قيمة العقار الرأسمالية، أو كلاهما. و لا يدخل ضمن العقارات الموظفة :

- العقارات التي تستخدم في تصنيع أو توريد البضائع أو الخدمات أو التي تستخدم للأغراض الإدارية.

- العقارات التي يتم بيعها من قبل المؤسسة في سياق الأعمال العادية ». [64]بدون صفحة.

و تتمثل العقارات الموظفة حسب المعيار IAS40 "العقارات الموظفة" في : [49]ص674.

- العقارات المملوكة من قبل المؤسسة و المؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي.
- العقارات المحتفظ بها من قبل المؤسسة بموجب عقد استئجار تمويلي و المؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي.
- أرض محتفظ بها بانتظار ارتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد و ليس لبيعها في الأجل القصير في السياق العادي لنشاط المؤسسة.
- أرض محتفظ بها حاليا لغرض غير محدد.

إن من أحد الخصائص المميزة للعقارات الموظفة هي أنها تولد تدفقات نقدية مستقبلية إلى حد كبير عن الأصول الأخرى التي تحتفظ بها المؤسسة.

تكلفة العقارات الموظفة: يتمثل التقييم الأولي للعقارات الموظفة مبدئيا بسعر التكلفة، بما فيها تكاليف المعاملة حسب ما هو منصوص عليه في IAS16 .أما العقارات الموظفة المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي فتقيم باستخدام المبادئ الواردة في المعيار IAS17 ، كما تم التطرق إليها سابقا. [64]بدون صفحة.

عمليات التحويل : تتم عمليات التحويل من و إلى العقارات الموظفة عندما و فقط يكون هناك تغيير في استخدام العقار يثبته ما يلي :

الجدول رقم (2-2): معالجة تغير نوع العقار [49]ص683.

التحويل		كيفية المعالجة
من	إلى	
أصل طويل الأجل (الأصل المستخدم من قبل المؤسسة لتسيير أعمالها) حسب IAS16	عقارات موظفة بموجب IAS40	يجب تسجيل هذا الاصل بالقيمة العادلة و يتم تطبيق المعيار IAS16 إلى أن يتم التغيير، وبالتالي فإن فروقات إعادة التقييم الخاص بالقيمة العادلة يتم التعامل معها وفق IAS16 و تظهر في حساب فائض إعادة التقييم.
العقارات الموظفة بالقيمة العادلة	ممتلكات و مصانع بموجب IAS16	تصبح القيمة العادلة هي تكلفة الأصل بعد تحويله ولا يوجد فروقات في قيمة الأصل نتيجة التحويل.
الأصول المصنفة كمخزون	العقارات الموظفة التي يجب تسجيلها بالقيمة العادلة	تظهر العقارات الموظفة بالقيمة العادلة وفروقات التقييم تظهر في حساب النتيجة عند التحويل.
استكمال ممتلكات قيد الإنشاء	العقارات الموظفة	يتم تسجيل العقارات بالقيمة العادلة و يتم الاعتراف بالفرق بين إعادة التقييم و القيمة العادلة في حساب النتيجة.

2.2.3.2. النفقات المرتبطة بالأصول الثابتة المادية

يمكن أن نلخص أهم النفقات المتعلقة بالأصول الثابتة المادية ،و كيفية معالجتها أي إما إضافتها إلى الأصول المادية المرتبطة بها، أو تسجيلها كأصل هي الأخرى أو تحميلها إلى نتيجة الدورة مباشرة .

1.2.2.3.2. نفقات متعلقة بالاقتراض (أو الائتمان)

من المشاكل التي تثار عند قيام مؤسسة بحيازة أو إنجاز أصل مادي مشكلة تكلفة الاقتراض، هل تعتبر جزء من تكلفة الأصل المادي ؟ . يعالج هذه المشكلة المعيار IAS23 " تكلفة الاقتراض " . [58]ص47.

حيث تشمل تكلفة الاقتراض ما يلي : [62]ص474 و475.

- الفوائد أو الأعباء البنكية على كل حسابات السحب على المكشوف و الاقتراض القصير والطويل الأجل.

- فروق العملة التي تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه تلك الفروق تعديلا لتكلفة الفوائد ...إلى آخره.

حسب هذا المعيار (IAS23) فإنه يتم إضافة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنجاز الأصل المادي إلى تكلفة هذا الأخير.

لتطبيق هذه المعالجة فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي : [62]ص474 و475.

- مواصفات الأصل المادي المؤهل لإضافة تكلفة الاقتراض إلى تكلفته، و المتمثل في الاستثمار الذي يتطلب فترة زمنية طويلة لتجهيزه، ولاستخدامه في الأغراض المحددة له.
- الفترة التي يتم خلالها دمج تكلفة الاقتراض. و المتمثلة في فترة الإنفاق الحقيقية أي عندما تتعطل أعمال الإنجاز لفترة معينة فإنه لا يمكن أن تدمج تكلفة الاقتراض في هذه الأخيرة.
- المبلغ الذي يتم إضافته إلى تكلفة الأصل و كذا المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

2.2.2.3.2. النفقات البعدية

يتمثل الشرط الأساسي في إضافة أي نفقة لاحقة تتعلق بالممتلكات ،المصانع و المعدات التي تم الاعتراف بها إلى تكلفة هذه الأخيرة إذا كان محتملا أن تنشأ عن تلك النفقة منافع اقتصادية للمؤسسة في المستقبل تزيد عن تلك المنافع المقدرة للأصل الثابت المعني.

يعامل من النفقات البعدية - للممتلكات ، المصانع و المعدات- كأصل مادي، فقط ما يؤدي منها إلى تحسين في أداء هذه الموجودات كما كان عليه سابقا. و من الأمثلة على التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية ما يلي : [63]بدون صفحة.

- نفقة متعلقة بمعدات تؤدي إلى زيادة عمره الإنتاجي بما في ذلك زيادة طاقته الإنتاجية.
- استبدال بعض أجزاء إحدى الآلات بأجزاء أكثر جودة و ذلك بقصد تحسين جوهري في نوعية المنتجات .
- إتباع طرق جديدة في الإنتاج تمكن المؤسسة من تحقيق فروقات جوهرية في تكاليف التشغيل.

في بعض الأحيان يتطلب الأمر استبدال مكونات رئيسية لبعض الأصول المادية بصورة منتظمة. (مثلا تظهر الحاجة إلى استبدال الأفران بعد عدد محدد من ساعات التشغيل، كما أن التجهيزات الداخلية للطائرات كالمقاعد ومفارش الممرات تستبدل هي الأخرى مرات متعددة على مدار العمر الإنتاجي للطائرة.) ونظرا لهذه المكونات أعمارا إنتاجية تختلف عن الأعمار الإنتاجية للموجودات التي تخدمها لذا تعامل تلك الأجزاء باعتبارها موجودات مستقلة. بناء على تقدم و مع مراعاة شرط تحقق أساس الاعتراف المنصوص عليها في (الفقرة 2، من IAS16)، تتم المحاسبة عن النفقة الخاصة بإحلال (استبدال) أو

تجديد مكونات الأصول المادية و كأنها شراء لأصل مستقل، أما الجزء المستبدل فيتم استبعاده و اعتباره مصروفا. [63]بدون صفحة.

و في غير هذه الحالات تسجل النفقات المتعلقة بالأصول المادية من إصلاح و صيانة التي هدفها الحفاظ على المنافع الاقتصادية التي تتوقعها المؤسسة من هذه الممتلكات المادية، كتكاليف تتحملها الدورة التي أثبتت فيها أو صرفت.

مقارنة مع النصوص الفرنسية، لا نجد اختلافا كبيرا مع المعايير المحاسبية إلا في بعض النقاط.
حيث يعطي PCG الأولية في إعداد الحسابات المقاربة الملكية التي حسبها فقط الممتلكات التي تملكها المؤسسة هي التي تسجل في الأصول. و عليه الإيجارات تسجل ببساطة كتكاليف و تضاف معلومات على شكل ملحقات. و فيما يخص الحسابات المجمعة، التسجيل المحاسبي للأملاك المادية المحازة عن طريق التمويل الإيجاري في الأصول هي طريقة مفضلة و لكنها ليست إجبارية. [54]ص93.

3.3.2. التقييم المحاسبي البعدي للأصول المادية

يقصد بالتقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المادية هي القيم التي يمكن أن تأخذها هذه الأصول بعد التسجيل المحاسبي الأولي لها المتمثل في تكلفتها.
يتحدد التقييم البعدي بالاختيار بين نموذجين التكلفة أو إعادة التقييم مع مراعاة وسيلتين الاهتلاك أوخسارة القيمة أو الاثنين معا .

1.3.3.2. نموذج التكلفة التاريخية و نموذج إعادة التقييم

يتمثل التقييم البعدي في الاختيار بين طريقتين؛ حيث عرض المعيار " IAS16 في الفقرة 29 " [55]ص155. منه أن تختار المؤسسة بين نموذجين :

1.1.3.3.2. نموذج التكلفة التاريخية

تقيم الأصول الثابتة المادية حسب هذا النموذج بتكلفتها الأولية (التاريخية) مخفضة بقيمة الاهتلاكات وخسائر القيمة المحتملة. [65]ص104.

2.1.3.3.2. نموذج إعادة التقييم

ينص هذا النموذج بظهور الأصل المادي بمبلغ إعادة تقييمه الذي يساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مخفض منها قيمة الاهتلاكات و خسائر القيمة المحتملة . [65]ص104. حسب المعيار الدولي رقم 16 يمثل هذا النموذج المعالجة البديلة المسموح بها التي جعلت من القوائم المالية أقرب إلى الواقع. [55]ص156.

تعريف القيمة العادلة: كما تم التطرق إليها سابقا في الأصول المعنوية، فإن القيمة العادلة للأصول المادية حسب IAS16 « هي المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به الأصل بين طرفين لهما المعرفة الكاملة بالظروف، متفقين و يتصرفان في ظروف المنافسة الطبيعية ». [52]بدون صفحة.

عموما القيمة العادلة هي القيمة السوقية بالنسبة للأراضي و المباني، التي تقدر عادة من طرف مقيمين مهنيين مؤهلين؛ نفس الشيء بالنسبة لتركيبات الإنتاج. إلا أنه عندما لا يوجد مؤشرات لقيمة السوق تقيم الأصول المادية بقيمة استبدالها (تكلفة الإحلال) [51]ص625. مخفض منها الاهتلاك، أو عن طريق مردودية الأصل.

شروط إعادة تقييم الأصول المادية تتمثل فيما يلي : [45]ص140.

- ينجز التقييم عادة على أساس الاستعمال الحالي للأصل، لكن في حال توقع تغير فإن شروط الاستعمال الجديدة هي التي تؤخذ بعين الاعتبار. مثلا في حالة ما يكون فندق موجه لأن يحول إلى مبنى مكاتب لا يجب أن يعاد تقييمه حسب المعايير الفندقية و لكن باستعمال ثمن المتر المربع للمكتب أو تكلفة هذا التحول.

- لا يمكن إعادة تقييم أصل على انفراد : حيث إذا تم إعادة تقييم آلة معينة يجب إعادة تقييم كل صنف الأصول المادية التي تنتمي إليهم هذه الآلة. في حين أن أصناف الأصول المادية المختلفة (كالأراضي والسيارات) فيمكن إعادة تقييمها كل واحد باستقلالية عن الآخر.

- من الضروري تجديد إعادة التقييم كل سنة، و يجب أن تكون بانتظام كاف من أجل أن لا تبتعد القيمة الصافية المحاسبية للأصل في وقت معين عن القيمة المتحصل عليها من إعادة التقييم في ذلك الوقت أي حتى لا تظهر في الميزانية قيمة عادلة قديمة.

- يعتبر IASB إعادة تقييم الأصول المادية غير الخاضعة لتغيرات هامة في قيمتها بدورية ثلاث إلى خمس سنوات تكون كافية.

التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم :

يسجل فارق إعادة التقييم في حساب الأموال الخاصة تحت حساب خاص " فارق إعادة التقييم ". [45]ص140.

إذا كان الأصل قابل للاهتلاك يمكن : [45]ص141.

- إما إعادة تقييم في نفس الوقت التكلفة التاريخية و الاهتلاكات المجمعة.
- و إما لا يعاد تقييم إلا القيمة المحاسبية الصافية.

عند حدوث نقص في قيمة الأصل المادي المعاد تقييمه مرة أخرى، فإنه يجب الاعتراف بهذا النقص وتحميله مباشرة على فائض إعادة التقييم المتعلق به، و ذلك بحيث لا يتجاوز مبلغ النقص قيمة فائض إعادة التقييم الخاص به. [63]بدون صفحة.

لدى تحقق فائض إعادة التقييم يمكن تحويله مباشرة من حساب الأموال الخاصة إلى الأرباح و ذلك عند استبعاد الأصل المادي من خدمته أو بيعه. لكن يمكن أن يتحقق جزء من فائض خلال استخدام المؤسسة للأصل و في هذه الحالة يكون الجزء المحقق من الفائض مماثلا للفرق بين قيمة الاهتلاك محسوبا على أساس إعادة التقييم وقيمة الاهتلاك محسوبا على أساس التكلفة التاريخية.علما أنه تعالج آثار الضريبة على

الدخل الناتجة من إعادة تقييم الأصول المادية من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS20 " المحاسبة عن ضرائب الدخل". [63]بدون صفحة.

2.3.3.2. الاهتلاك و خسائر قيمة الأصول المادية

مهما كان النموذج المعمول به في التقييم البعدي للأصول المادية فإن انخفاض هذه الأخيرة يرجع لأحد العاملين التاليين أو كلاهما معا : الاهتلاك و خسارة القيمة.

1.2.3.3.2. الاهتلاك

- تعريف الاهتلاك : المعيار IAS16 فقرة 6 يعرف الاهتلاك كما يلي «هو التجزئة التلقائية للمبلغ القابل للهتلاك المتعلق بأصل ثابت على مدة استعماله » بصفة أخرى، الاهتلاك هو مسار تجزئة تكلفة أصل ثابت بطريقة عقلانية و تلقائية (*)على مدة استعماله من أجل تحقيق ترابط النفقات مع الإيرادات. [50]ص327.

- عناصر مخطط الاهتلاك : لتسطير مخطط اهتلاك يجب معرفة النقاط الأساسية التالية :

- و جود مكونات : كل جزء من أصل ثابت مادي يملك تكلفة محددة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للعنصر، بالتالي يجب أن يهتلك بالتفرقة عن الكل، هذا ما يسمى" الاهتلاك عن طريق المكونات".(IAS16"الممتلكات و المؤسسات و المعدات "، فقرة 43 و 44.)

- القيمة المتبقية : يعرف IAS16 في الفقرة 6 القيمة المتبقية لأصل " Valeur résiduelle " بأنها القيمة المتوقعة لأصل ثابت مادي (بدون اعتبار لتأثير التضخم المستقبلي) بعد انتهاء مدة نفعيته، و بعد تخفيض تكاليف الخروج المقدرة، علما أن تكاليف الخروج التي تخفض من القيمة المتبقية لا تشمل النفقات المتوقعة للتفكيك والنزع من الأصل الثابت و إعادة إعداد الموقع، لأن هذه التكاليف محتواة مسبقا في تكلفة الحيازة و تم اهتلاكها مسبقا. [50]ص329.

" في بعض الأحيان، سوف يكون للأصول قيمة متبقية سالبة،مثلا عندما يتوجب على المؤسسة تكبد تكاليف للتصرف في الأصل أين تحدث في حالات معينة التي تخضع للحماية البيئية أو قوانين أخرى. في هذه الحالات، يجب أن يكون مجموع الإهتلاك الدوري أكثر من التكلفة التاريخية للأصل ". [51]ص619.

في حال تبني المؤسسة نموذج إعادة التقييم، فإن القيمة المتبقية هي الأخرى يجب إعادة تقديرها. [50]ص329.

مع العلم أن المبلغ القابل للاهتلاك يحدد التكلفة الفعلية المحققة للأصول على المنافع أثناء مدة الاستعمال المتوقعة، في حين أن القيمة المتبقية ليست ممتلكة لأن المؤسسة سوف تسترجعها.

إذا احتفظ الأصل المادي عند نهاية استعماله بقيمة متبقية فإن : [50]ص239.

المبلغ القابل للاهتلاك = تكلفة الأصل - القيمة المتبقية
أو أي مبلغ أخر يعوض التكلفة

علما أن: القيمة المتبقية هي عادة صعبة التقدير، لهذا عادة ما نهملها و نرجعها إلى الصفر. (تم النص على هذه الإمكانية (القيمة المتبقية > 0) بصفة واضحة في الفقرة 53 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.)

- مدة الاستعمال : تسمى كذلك مدة النفعية أو العمر الإنتاجي للأصل المادي. IAS16، الفقرة 6، يعرف " مدة الاستعمال " كما يلي :

- إما المدة التي من خلالها تتوقع المؤسسة استعمال الأصل،
- و إما عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوقع المؤسسة الحصول عليها من الأصل.

و حسب IAS16، الفقرة 57 فإن تقدير مدة استعمال الأصل هي حكم يعتمد على تجربة المؤسسة مع أصول مشابهة.

كما يمكن أن يتحدد مدة نفعية الأصل المادي على عوامل عدة : [54]ص87.

- الاستعمال المنتظر من الأصل.
- الإتلاف الفيزيائي المنتظر من الأصل.
- التقادم التقني.
- الحدود القانونية أو المماثلة على استعمال هذا الأصل.

حيث أن مدة نفعية الأصل يمكن أن تكون أقصر من حياته الاقتصادية.والجدول التالي يوضح المدد المتعارف عليها لبعض الأصول الثابتة المادية.

الجدول رقم (2- 3) : مدة الاستعمال المقبولة عامة لبعض أصناف الأصول الثابتة المادية [50]ص330.

الأصول الثابتة المادية	مدة الاستعمال (سنوات)	معدل الاهتلاك الخطي (%)
المباني التجارية	20 إلى 50	5 إلى 2
العمارات الصناعية	20	5
معدات	8 إلى 10	12,5 إلى 10
معدات صناعة (لوازم)	5 إلى 10	10 إلى 20
معدات النقل (شاحنات، عربات،...)	4 إلى 5	25 إلى 20
أثاث	10	10
كمبيوتر	3	33,33
معدات مكتب	5 إلى 10	20 إلى 10
تركيبات و تهيئات	10 إلى 20	10 إلى 5

مع العلم أنه: يجب أن يخضع العمر الإنتاجي لأصل مادي ثابت إلى مراجعة دورية، فإذا تبين بأن التوقعات تختلف بصورة جوهرية عن التقديرات السابقة، فيجب تعديل عبء الاهتلاك للفترة الحالية

وللفترات اللاحقة. بالإضافة أنه يمكن أن يتغير العمر الإنتاجي إما لأن تقديره السابق لم يكن صحيحا، أو لأن وجود تحسينات على الأصل المادي رفعت من طاقته الإنتاجية و بالتالي من عمره الإنتاجي. [66]ص371.

- اختيار طريقة الاهتلاك : IAS16 لم يفرض طريقة معينة للاهتلاك، إلا أنه يشرح : « طريقة الاهتلاك المستعملة يجب أن تعكس السرعة التي من خلالها تتوقع المؤسسة استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل ». (حسب IAS16، فقرة 60 و88.)

يمكن أن نلخص طرق الاهتلاك في الجدول التالي؛ و التي تم التطرق إليها بالتفصيل في الفصل الأول :

الجدول رقم (2- 4) : أنواع طرق الاهتلاك المعترف بها حسب معايير المحاسبة الدولية [50]ص332.

طرق الاهتلاك حسب الزمن	طرق الاهتلاك حسب مستوى النشاط (أو الاستعمال)
1- الخطي (الثابت)	3- وحدات الإنتاج
2- المتناقص	4- وحدات النشاط (كساعات العمل مثلا)
حصة الاهتلاك تكون مستقلة عن مستوى نشاط الدورة	حصة الاهتلاك هي ثابتة لكل وحدة إنتاج أو نشاط

إن طرق الاهتلاك الأكثر استعمالا هي الخطي و المتناقص. [50]ص332.

- الاهتلاك الخطي : حسب هذه الطريقة يهتلك الأصل بنفس الوتيرة على مدة استعماله حيث :

حصة اهتلاك الدورة = تكلفة الحيازة ــ القيمة المتبقية / عدد سنين الاستعمال

معدل الاهتلاك الثابت = 1 / عدد سنين الاستعمال

طريقة الاهتلاك الخطي هي الأكثر استعمالا بسبب بساطتها و كذا لأنها تعكس بصورة صحيحة سرعة استهلاك الإنتاج المنتظر.

- الاهتلاك المتناقص : الهدف من كل نظام اهتلاك متناقص هو تسجيل أكبر عدد من الاهتلاكات في السنوات الأولى لحياة الأصل، و المبالغ الأقل في السنوات الأخيرة. و ينتج عن هذا منفعتين : أولا هو

إمكانية ملاحظة أن الخسارة أثناء إعادة البيع تكون أكبر في السنوات الأولى، ثانيا إمكانية تخفيض الأرباح من الضريبة و هذا يترك محاسن في خزينة المؤسسة في السنوات الأولى للاستعمال.

طريقة الاهتلاك المتناقص الأكثر استعمالا و التي فرضت نفسها هي طريقة المعدل الثابت (المطبق على أساس متناقص).لم تحدد المرجعية المحاسبية الدولية معامل الاهتلاك المتناقص ، للترك الحرية بذلك لكل دولة في اختيار المعاملات الأنسب لها.

حصة الاهتلاك المتناقصة = معدل الاهتلاك المتناقص x القيمة المحاسبية الصافية

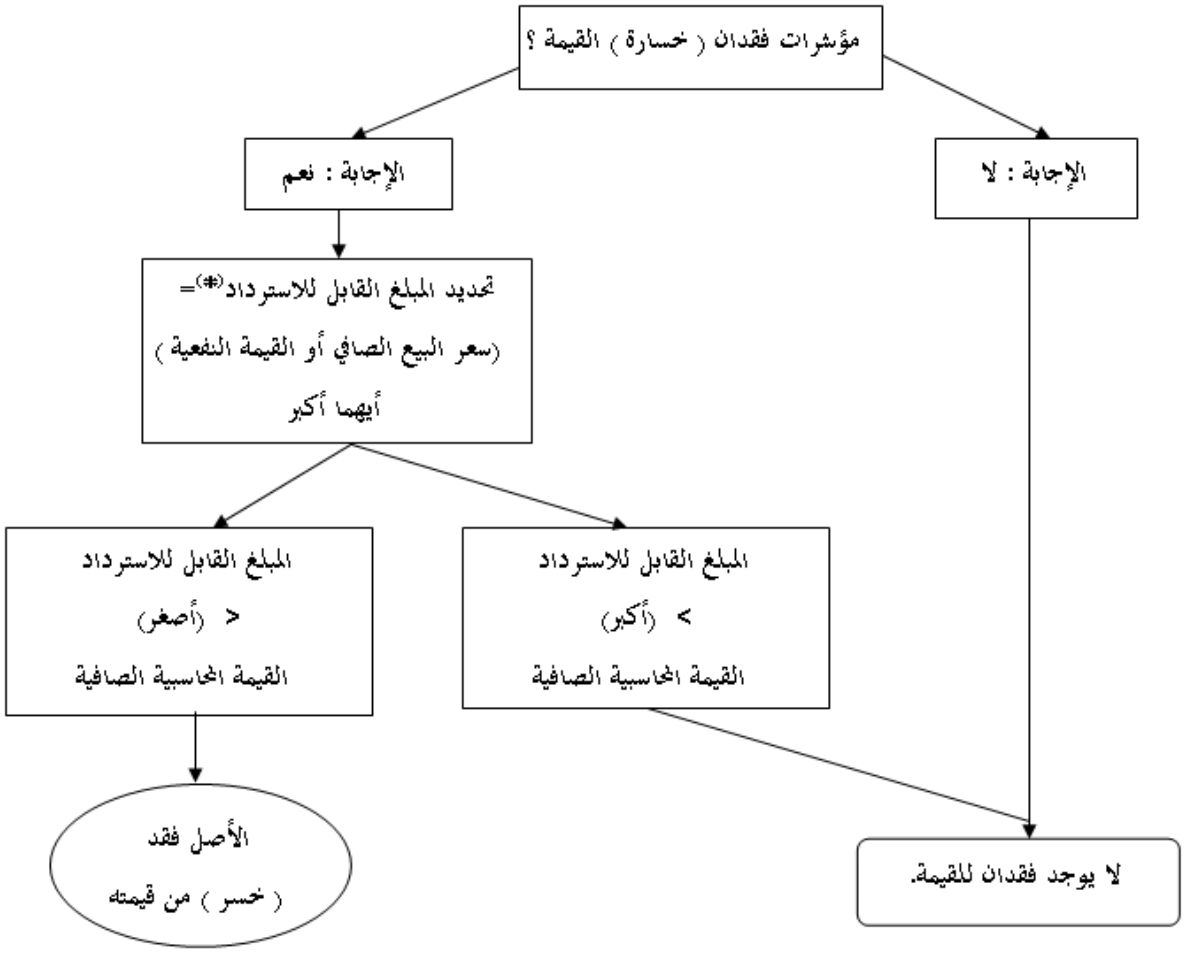
يشترط المعيار IAS16 أن يتم إجراء مراجعة دورية لطريقة الاهتلاك. فإذا كان النمط المتوقع لمنفعة الأصل قد تتغير عنه عندما تم الاستقرار على الطريقة المستخدمة ،فيجب اختيار طريقة مختلفة وأكثر ملائمة ويجب الإفصاح عن هذا التغير و أسبابه و كذلك قيمة الآثار التي تترتب عليه في القوائم المالية.[66]ص371.

القيمة المحاسبية الصافية : هي الفرق بين تكلفة دخول الأصول و مبلغ الاهتلاكات المجمعة. عندما تصل القيمة المحاسبية الصافية إلى الصفر، يمكن أن يظهر الأصل الثابت المادي في الميزانية بقيمة محاسبية تساوي الصفر إذا كان قابل للاستعمال في تلك الفترة.

التسجيل المحاسبي لمخصصات الاهتلاكات : في البلدان التي تصنف فيها التكاليف حسب طبيعتها يسجل مخص الاهتلاك كعبء مقابل الجانب الدائن لحساب اهتلاك الأصل المعني. أما في البلدان التي تصنف فيها التكاليف حسب وظيفتها، فإن تكلفة الاهتلاكات للمعدات الإنتاجية تدخل في تكاليف المنتوج المصنع بهذه المعدات، أما المعدات غير المنتجة مثل الكمبيوتر في مصلحة المحاسبة، فإن قسط اهتلاكها يسجل محاسبيا بنفس طريقة البلدان التي تصنف فيها التكاليف حسب طبيعتها. [67]ص338.

2.2.3.3.2. خسارة القيمة

الطريقة العملية لفقدان قيمة الأصول الثابتة المادية المفروضة من طرف IAS36 يمكن أن تلخص في المخطط التالي :



الشكل رقم (2- 3) : خسائر قيمة الأصول الثابتة [54]ص88.

نص المعيار IAS36 " انخفاض قيمة الموجودات " على أن تقوم المؤسسة في كل ميزانية بتقديم ما إذا كان هناك أي دلالة على احتمال فقدان قيمة الأصول الثابتة المادية.

- دلائل فقدان القيمة : يحدد IAS36 الأحداث التي يمكن أن تشير إلى حدوث فقدان في قيمة الأصل المادي المهتلك و غير القابل للاهتلاك ، و هي : [55]ص159.

مصادر خارجية : كانخفاض القيمة السوقية للأصل، تغير في المحيط التكنولوجي، الاقتصادي أو القانوني ارتفاع نسب الفائدة ... إلى آخره.

مصادر داخلية : التقادم أو التراجع الفيزيائي للأصل، تغيرات في نشاط المؤسسة كوجود خطط لدى المؤسسة لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل، انخفاض الفعالية المنتظرة من الأصل.

و قد نص المعيار على أن هذه الدلائل ليست الوحيدة التي تشير إلى انخفاض قيمة الأصول، حيث يمكن للمؤسسة تحديد دلائل أخرى على إمكانية انخفاض قيمة الأصول.

- المعالجة المحاسبية : في حال وجدت هذه الدلائل يجب على المؤسسة مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع مبلغه القابل للاسترداد حيث إذ كان: [55]ص159.

المبلغ القابل للاسترداد للأصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية فإنه يجب تخفيض هذا الأخير إلى المبلغ القابل للاسترداد، و يعتبر هذا التخفيض خسارة في القيمة.

علما أن :

المبلغ القابل للاسترداد = [القيمة العادلة – تكاليف البيع (سعر البيع الصافي للأصل)]

أو

[القيمة الإستعمالية (القيمة النفعية)]

أيهما أكبر

القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع هي سعر البيع الصافي للأصل و تحدد حسب IAS36 بما يلي:[68]ص193.

- عندما توجد اتفاقية شراء و بيع، ويمكن استخدام السعر في تلك الاتفاقية ناقص تكاليف البيع.
- يمكن استخدام السعر في سوق نشطة ما ناقص تكاليف التصرف.

القيمة الاستعمالية (القيمة النفعية) هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر للأصل و من التصرف فيه نهاية عمره الإنتاجي.

التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة: يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصل عند وجود الدلائل السابق ذكرها في قائمة الدخل. و يجب معاملة أي خسارة في انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها انخفاض في إعادة التقييم (حسب المعيار IAS16). و حسب IAS36 : إذا كانت توجد أي دلالة على أن خسارة انخفاض أصل من الأصول التي تم الاعتراف بها سابقا لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت، عندها يجب على المؤسسة تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المذكور، من ثم زيادة المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغه القابل للاسترداد. وتتم إضافة عكس خسارة الانخفاض لأصل أعيد تقييمه إلى الأموال الخاصة على شكل فائض إعادة تقييم و يتم الاعتراف بعكس تلك الخسارة في الانخفاض على أنها إيراد في قائمة الدخل. [55]ص160.

3.3.3.2. استبعاد الأصل المادي و الإفصاح

1.3.3.3.2. التوقف عن الاستخدام و الاستبعاد

يتطلب المعيار IAS16 ما يلي : [49]ص269.

- يجب إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من الممتلكات و المصانع و المعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي مع أحد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به.
- يمثل الربح أو الخسارة الناجمة عن عدم التصرف أو بيع الأصل بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء كانت نقدية أو عينية- بالقيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصل.

- يتم الاعتراف بالقيمة العادلة للمقابل المستلم عند التخلص من أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات مبدئيا بقيمته العادلة مثل استلام كمبيالة، أو بضاعة. و إذا تم تأجيل الدفع يتم الاعتراف بالمقابل المستحق القبض بالسعر النقدي المعادل، و يتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الاسمي للمقابل المستلم (ورقة القبض) والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 18 " الإيراد "، مما يعكس العائد الحقيقي على المبلغ المستحق القبض.

- في حالة سحب الأصل من الخدمة و الاحتفاظ به لحين التخلص منه يتم ترحيله بالقيمة المرحلة في تاريخ إخراج الأصل من الخدمة الفعلية، و تقوم المؤسسة باختبار قيمة الأصل مرة على الأقل في نهاية كل سنة مالية للتحقق من مدى وجود انخفاض في قيمته، حيث يجري الاعتراف بأية خسارة ناتجة عن الانخفاض.

- في حالة التوقف عن استخدام الأصل و توقع عدم وجود منافع مستقبلية من الأصل يتم شطب الأصل والاعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك.

2.3.3.3.2. الإفصاح

حدد كل من معيار IAS16، IAS17، IAS40، IAS36، المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية لكل صنف من أصناف الأصول الثابتة المادية و يمكن أن نذكر البعض منها : [63]بدون صفحة.

- أسس القياس المستخدم في احتساب المبلغ المرحل (القيمة الدفترية).

- طرق الاهتلاك المستخدمة، الأعمار الإنتاجية و معدلات الاهتلاك.

- الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم و خسائر انخفاض القيمة.

- تاريخ اجراء عملية التقييم .

- السياسة المحاسبية المتبعة بشأن تكاليف الترميم و إعادة تأهيل الممتلكات ...إلى آخره.

4.2. الأصول الثابتة المالية

نظرا لتطور وسائل الاتصال و عولمة النشاط الاقتصادي، وحرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم وبين أسواق رأس المال العالمية، ساهم ذلك في تعزيز نشوء أدوات مالية جديدة وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلال الأدوات المالية سواء كان ذلك للاستثمار أو لأغراض إدارة السيولة.

عالجت معايير المحاسبة الدولية الأدوات المالية من خلال IAS32 " الأدوات المالية: العرض " في سنة 1996، الذي تم مراجعته من طرف IASB في سنة 2003، و قد كان هذا المعيار يتضمن متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية إلا أنه تم نقلها إلى IFRS7 " الأدوات المالية : الإفصاحات ". أما المعيار IAS39 " الأدوات المالية : الاعتراف و التقييم " فقد تم نشره في جانفي 2001 ومراجعته في ديسمبر

2003 ومارس 2004. بالإضافة إلى وجود عمليات عولجت في معايير أخرى IAS27 " القوائم المالية " و IAS28 " الاستثمارات في الشركات الزميلة " .

1.4.2. تعريف الأصول الثابتة المالية وتصنيفها

1.1.4.2. تعريف الأصول الثابتة المالية

لم يعطيIASB تعريف محدد للأصول المالية الجارية و الأصول المالية الثابتة، إلا أنه عرف الأصول المالية بصفة عامة حسب معيار IAS32 (الفقرة 11 ،في سنة 2003) كما يلي : [50]ص610.

الأصل المالي هو أي أصل يكون عبارة عن :

- نقدية.
- أداة حق ملكية لمؤسسة أخرى.
- حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من مؤسسة أخرى، أو حق تعاقدي لمبادلة أصول مالية بشروط مناسبة.
- عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة و يشمل :

عقود ليست مشتقة و تتضمن التزام تعاقدي للمؤسسة لاستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها.

عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة باستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمؤسسة. علما أن المشتقات المالية هي عبارة عن أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير، و تتصف بـتغير قيمتها بسبب سعر الفائدة، سعرا لصرف، ولا تحتاج إلى صافي استثمار أولي عند إبرام العقد، سيتم تسويتها في المستقبل، و من أمثلتها (عقود المقايضة، عقود الخيار).

بالتالي يجب على المؤسسة التمييز في بياناتها المالية بين الأصول المالية قصيرة الأجل و الأصول المالية طويلة الأجل، حيث تعرض الأولى ضمن الأصول المتداولة و الثانية ضمن الأصول الثابتة.

صنف IASB الأصول المالية ضمن الأصول المتداولة عند توفر الشروط التالية : [69]ص138.

- أن يكون الغرض من حيازتها هو الاستثمار المؤقت للفائض النقدي و الذي لن يستمر لفترة تزيد عن سنة مالية أو دورة التشغيل أيهما أقل.
- إمكانية بيع الأصول المالية بدون أي صعوبات و بوقت قصير، و بدون التعرض لاحتمال مخاطر مالية ناتجة عن عدم المقدرة على تصفيتها بغرض الحصول على النقدية اللازمة لتشغيلها في الوقت المناسب .

إذا نستنتج أن الأصول الثابتة المالية هي أصول مالية ذات استعمال دائم (غير جاري) يفوق الدورة المالية الواحدة، والهدف من التفرقة بين الأصول المالية إلى ثابتة و جارية هو تحديد الغاية منها و إظهار إستراتيجية المؤسسة، و هذه المعلومة تستفيد منها عدة أطراف خارجية و داخلية. [70]بدون صفحة.

2.1.4.2. تصنيف الأصول الثابتة المالية

المعيار IAS39 (الفقرة 9 ، سنة 2005) [49]ص640. يصنف الأصول المالية بشكل عام إلى أربعة أصناف:

الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق : هي أصول مالية غير مشتقة، ذات مدفوعات محددة أو قابلة للتحديد و لها موعد استحقاق ثابت، التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛ مثل سندات ذات فائدة ثابتة و موعد سدادها محدد .

القروض و الحقوق : و هي الأصول المالية غير المشتقة و المحددة قيمة تسديدها بشكل مسبق وبمقدار ثابت، و التي تنشئها أو تحصل عليها المؤسسة، و هي غير مدرجة في سوق نشط " البورصة " وغير مخصصة للمتاجرة بها.

سندات المساهمة في فروع و مؤسسات الشراكة (*): IAS39 لم يتطرق إلى هذا الصنف الذي عولج من طرف IAS28 و ذلك بسبب أن المساهمات تنعدم أثناء تجميع الحسابات في الفروع و المؤسسات ذات الشراكة. [50]ص611.

الأصول المالية المعدة للبيع (Actifs financiers disponibles à la vente): هي الصنف المتبقي- أي ما عدا الأصناف الأخرى- يتمثل عادة في السندات الثابتة المكتسبة لأجل مردودها بدون نية التدخل في تسيير المؤسسة التي أصدرت هذه السندات.

وهناك أدوات مالية لا تصنف ضمن الأصول الثابتة وهي الأصول المالية بالقيمة العادلة بمقابل في حساب النتيجة: ويقسم المعيارIAS39 هذا الصنف إلى فرعين هما :

– المخصصة : و هي الأصول التي تختار المؤسسة تصنيفها ضمن هذه الفئة بحيث يتم تقييمها بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالتغيرات بالقيمة العادلة في قائمة الدخل من خلال الأرباح و الخسائر.

– أصول محتفظ بها للمتاجرة : هي الموجودات التي تم امتلاكها بشكل رئيسي لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو الهامش، و التي يمكن أن تكون جزء من محفظة الأدوات المالية التي تتأثر بمؤشرات الربح في المدى القصير (IAS 39 ، فقرة 9). و منه لا يعتبر هذا الصنف من الأصول الثابتة المالية.

مع العلم أن السندات الثابتة لنشاط المحفظة (TIAP) حسب اصطلاح المخطط المحاسبي الفرنسي تدخل إما ضمن الأصول المالية المعدة للبيع أو في صنف الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

2.4.2. التقييم الأولي للأصول الثابتة المالية

يتم الاعتراف بالأصل المالي في الميزانية عندما تصبح المؤسسة طرفا في العقد الذي يتضمن أداة مالية معينة. و يتم إثبات عمليات شراء الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف و الإثبات في الدفاتر. ويقصد هنا بالاعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المؤسسة بشكل أولي أي لأول مرة أصلا في الميزانية.

تاريخ التعامل : هو التاريخ الذي تلتزم المؤسسة به بشراء أو بيع أصل مالي. و محاسبة تاريخ التعامل تتضمن الاعتراف بأصل سيتم استلامه و مطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية.

تاريخ التسوية: هو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمؤسسة.

يتم التقييم الأولي للأصل المالي عند الاعتراف به بالقيمة العادلة مضاف إليها تكاليف العملية. باستثناء الأصول المالية المصنفة لتقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح و الخسارة (و هي التي تختار المؤسسة قياسها بالقيمة العادلة أو للمتاجرة) ،فيتم تقييمها بمقدار ثمن الشراء، بالتالي تعتبر مصاريف الشراء مثل عمولة الوسيط المالي أو السمسار و الضرائب و غيرها من المصاريف كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل.

أما الأصول المالية المعدة للبيع أو المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق و كذلك القروض و الحقوق تسجل عند الإثبات (التقييم الأولي لها) بقيمة الشراء مضاف إليها تكاليف العملية كتكاليف الشراء المباشرة، والرسوم المباشرة. [49]ص637 و639.

3.4.2. التقييم البعدي للأصول الثابتة المالية

بعد الاعتراف و التقييم الأولي للأصول الثابتة المالية يتم بتاريخ إعداد القوائم المالية أو أي تاريخ لاحق، بإعادة تقييم هذه الأصول إما بالقيمة العادلة أو التكلفة المهتلكة حسب الصنف الذي ينتمي إليه الأصل المالي وقبل تحديد تقييم كل أصل يجب التطرق إلى النقاط التالية .

1.3.4.2. مراحل التقييم البعدي

1.1.3.4.2. تحديد القيمة العادلة

يتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية : [70]ص64.

- أسعار السوق النشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة ، وهذا إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة وبشكل منتظم من خلال البورصة أو جهة منظمة كالجهات الحكومية.

-إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم اعتبار السعر الذي تم في آخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هو القيمة العادلة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادية .

-أما الأصول المالية التي ليست لها قيمة عادلة في سوق نشط، يتم عندئذ تحديد القيمة العادلة من خلال وسائل التقييم كنموذج للتدفقات النقدية.

2.1.3.4.2. مؤشرات انخفاض قيمة الأصول المالية

- وجود صعوبات مالية كبيرة لدى الجهة المصدرة للأداة المالية.
- عدم التزام الجهة المصدرة للأداة المالية ببنود العقد، مثل عدم دفع قيمة الأصل المالي أو الفوائد أوالتأخر فيها.
- احتمالية مرتفعة لإفلاس الجهة المصدرة للأداة المالية.
- عدم وجود سوق نشط لذلك الأصل المالي.
- توفر معلومات حول انخفاض مهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة أصول مالية منذ تاريخ أول اعتراف بتلك الأصول.

علما أنه يتم تطبيق متطلبات انخفاض القيمة حسب IAS39 على الأصول المالية التالية :

- الأصول الثابتة المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.
- الأصول المالية المعدة للبيع.
- القروض و الحقوق.

3.1.3.4.2. الاعتراف بخسارة قيمة الأصول المالية

يجب الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل المالي في قائمة الدخل عند وجود دليل موضوعي على انخفاض القيمة، و إذا كان للخسارة تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لأصل مالي أو مجموعة من الأصول التي يمكن تقديرها بموثوقية. [49]ص655.

خسارة التدني = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة - القيمة الدفترية للأصل المالي

4.1.3.4.2. استعادة خسائر تدني قيمة الأصول المالية

في الفترات اللاحقة للاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول المالية، إذا ارتفعت قيمة هذه الأصول (أي انخفاض خسارة التدني) يتم الاعتراف بها ضمن قائمة الدخل كأرباح استعادة خسائر التدني.

لا يتم الاعتراف بأرباح استعادة خسائر التدني في قيمة الأصول المالية وفي أدوات حقوق الملكية (الأسهم مثلا) ضمن بيان الدخل إلا عند بيع الأصول المالية، نظرا لصعوبة التفريق بين مبلغ استعادة خسائر التدني وبين الارتفاع في القيمة العادلة للأصول المالية في أدوات حقوق الملكية. [49]ص656.

2.3.4.2. التقييم البعدي حسب كل صنف من الأصول الثابتة المالية

حسب IAS39 يمكن التقييم البعدي للأصول المالية حسب كل صنف كالتالي:

1.2.3.4.2. الأصول المالية بالقيمة العادلة

من خلال قائمة الدخل (الأرباح و الخسائر)، يتم تقييم الأصول المالية عند إعداد القوائم المالية أوفي تاريخ لاحق للاقتناء (التقييم البعدي) بالقيمة العادلة، مع الاعتراف بفروقات التغيير في القيمة العادلة .

2.2.3.4.2. الأصول المالية المعدة للبيع

تتمثل في كل السندات الثابتة التي لا تريد أن تبيعها المؤسسة على المدى القصير. حيث يعاد تقييمها بالقيمة العادلة، و أي تغيرات في هذه القيمة عند التقييم الأولي تسجل مباشرة في رأس المال و ليس في النتيجة.
IAS39 يفرق بين انخفاض القيمة العادلة المتعلقة بالتراجع الاقتصادي للمؤسسة المعنية والانخفاض المتعلق بتراجع عام في السوق :

- التراجع الاقتصادي للمؤسسة المعنية – المصدرة للسندات - : يتمثل في انخفاض القيمة الذي حسب IAS39 يسجل في التكاليف.

- التراجع العام في السوق المؤثر على سندات المصدر : يتمثل في انخفاض القيمة العادلة للأصل المالي الذي حسب IAS39 يسجل مباشرة في رأس المال.

هذه التفرقة تكون سهلة نسبيا عندما يتعلق الأمر بالسندات ،و لكنها تعصب كثيرا في حالة أدوات رأس المال كالأسهم. [54]ص101.

3.2.3.4.2. الأصول المحتفظ بها حتى الاستحقاق

يتم إعادة تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالتكلفة المهتلكة. و هذا يعني بالتكلفة التاريخية بعد تخفيضها بخسائر القيمة المحتملة المحدد عن طريق فحص فقدان القيمة. [54]ص102.

4.2.3.4.2. القروض و الذمم المدينة

يتم إعادة تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في تاريخ لاحق للاعتراف الأولي بالتكلفة المهتلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة.حيث معدل الفائدة الفعلي هو المعدل الذي يسمح بمساواة التدفقات المستقبلية للأصول بالمبلغ المدفوع في البداية. [69]ص139.

5.2.3.4.2. سندات المساهمة و التي تنقسم إلى : [54]ص100.

- المساهمات في الفروع : بما أن الفروع هي تجمع إجباريا في القوائم المالية للمجمع، فإن مشكل تقييمها لا يطرح إلا في الحسابات الفرعية، و يتم تقييمها البعدي إما بالتكلفة المهتلكة و هذا يعني التكلفة التاريخية مخفضة بخسائر القيمة المحتملة، و إما بالقيمة العادلة .

فحسب IAS39 سندات المساهمة في الفروع تعتبر كأصول مالية موجودة أثناء البيع، فإن قيمتها العادلة تعرف كما يلي : « المبلغ الذي من أجله يمكن تبادل أصل أو دفع خصم بين طرفين ذوي معرفة جيدة ومتفقين في إطار عملية منجزة في شروط المنافسة الطبيعية. » حسب النص فإن هذا التعريف يرجع أكثر إلى قيمة السوق منه إلى القيمة النفعية، و لكنه لا يرجع بالضرورة إلى سعر السوق (Mark to Market) وهذا راجع لأنه لا يوجد دائما سوق. و في هذه الحالة فإن المعيار يشير إلى أنه يتم تحديد القيمة الحقيقية عن طريق حساب مالي للقيمة المحدثة لتدفقات الخزينة المستقبلية. و لكن في هذه الحالة تكمن الصعوبة والنقاشات في تحديد معدل التحديث الذي يستعمل.

- المساهمة في مؤسسات الشراكة (entreprises associés)

تتمثل في سندات المساهمة الممتلكة في مؤسسات المراقبة - (يقصد بالمراقبة هو إمكانية إدارة سياسات مالية وعملياتية من أجل الحصول على منافع من نشاطاتها.) - بأقل من 50 % وهذا يعني أنها ليست فروع. يمكن احتمال ثلاث حالات :

- سندات المساهمة لمؤسسة مراقبة بـ 20 % على الأقل و هي جزء من مجمع المؤسسة الأم : يمكن تقييمها بالتكلفة المهتلكة أو بالقيمة الحقيقية في الحسابات الفردية للمؤسسة الأم.
- سندات المساهمة في شركة مراقبة بأقل من 20 % هي مقيمة إجباريا بقيمتها الحقيقية في الحسابات الفردية و المجمعة للمؤسسة الأم.
- سندات المساهمة في شركة المراقبة بـ 20 % على الأقل و لكن لا تعتبر جزء من مجمع الأم حيث تقيم إجباريا بقيمتها الحقيقية في الحسابات الفردية و المجمعة.

3.3.4.2. إعادة تصنيف الأصول الثابتة المالية

إذا أعيد تصنيف الأصول الثابتة المالية كأصول مالية متداولة يفضل إدراجها في بند مستقل، أما القيمة التي ستثبت بها عملية إعادة التصنيف فتعتمد وفقا لأساس التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، إذا كانت القيمة السوقية أقل من التكلفة فيعتبر الفرق خسائر إعادة التصنيف (خسائر محققة) ويسجل في حساب الأرباح والخسائر. أما إذا كانت التكلفة أقل من سعر السوق فلا يؤخذ الفرق بعين الاعتبار. أما إذا أعيد تصنيف الأصول المالية المتداولة إلى ثابتة فيجب أن تتم المحاسبة عليها على أساس التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل في تاريخ الانتقال، فإذا كان سعر السوق أقل من التكلفة فإن الفرق في سعر السوق يعتبر بمثابة خسائر محققة ويؤخذ بالحسبان كأحد عناصر حساب الأرباح والخسائر. [71]بدون صفحة.

4.3.4.2. استبعاد الأصول المالية الثابتة و الإفصاح

1.4.3.4.2. خروج الأصل الثابت المالي من الخدمة

عند استبعاد أو بيع أي أصل مالي يجب اعتبار الفرق بين القيمة المحصلة من هذا الاستبعاد والقيمة الدفترية المسجلة بها ربح أو خسارة حسب مقتضى الحال.

حيث عندما يتم بيع جزء من أصل مالي معين تملكه المؤسسة يجب احتساب ما يخص هذا الجزء المباع من القيمة المدرجة، الذي يحدد على أساس متوسط للقيمة المدرجة لمجموع محفظة الأصول المالية المحتفظ بها. والفرق بين صافي البيع و هذه القيمة يمثل ربح أو خسارة يجب الاعتراف بها فورا في حساب الأرباح والخسائر.

2.4.3.4.2. العرض و الإفصاح عن الأصول المالية

فيما يخص الإفصاح عن الأصول المالية الثابتة تنص المعايير الدولية على ما يلي : [55]ص227.

- السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد قيمة الأصل المالي.
- الإفصاح في حساب الأرباح و الخسائر عن :

الفوائد و العائدات و توزيعات الأصول المالية الثابتة و المتداولة.

الأرباح و الخسائر الناتجة عن بيع أو إعادة تصنيف الأصل المالي.

الهبوط في القيمة السوقية للأصل المالي.

- يجب الإفصاح و التحليل في تقرير الإدارة عن المعلومات الآتية :

القيمة العادلة للأصول المالية طويلة الأجل.

القيود الهامة المفروضة على الأصول المالية أو تحويل عوائدها و المتحصلات من بيعها .

تعتبر هذه أهم النقاط الواجبة الإفصاح عنها في التقارير المالية، بالإضافة إلى نقاط أخرى تطرق إليها IAS39 بالتفصيل .

نلاحظ من خلال معالجة الأصول الثابتة المالية حسب المرجعية الدولية ، أن المعيار 39 مطابق في معالجته للسندات الثابتة حتى تاريخ الاستحقاق للنصوص الفرنسية، إلا أن هذه الأخيرة لا تقيم سندات المساهمة في مؤسسات الشراكة إلا بالتكلفة التاريخية، أما السندات الثابتة الموجودة أثناء البيع تقييم بالقيمة العادلة و لكن فقط ناقص القيمة المنتظرة هي التي تسجل محاسبيا. حيث رغم إتباع النصوص الفرنسية للمرجعية الدولية إلا أنه لا يمنع وجود اختلافات في التقييم والتسجيل المحاسبي.

5.2. تقييم معالجة الأصول الثابتة حسب معايير المحاسبة الدولية

بعد أن تم التطرق إلى كيفية معالجة الأصول الثابتة حسب معايير المحاسبية الدولية ، يمكن استخراج أهم المزايا و النقائص من هذه المعالجة فيما يلي :

1.5.2. مزايا معايير المحاسبية الدولة في معالجة الأصول الثابتة

1.1.5.2. مزايا المرجعية المحاسبية الدولية

يمكن تحديد مزايا معايير المحاسبة الدولية بشكل عام في النقاط التالية:

- عالجت المعايير الاختلافات بين المحاسبات الوطنية في مختلف دول العالم، و في المحاسبة الوطنية بحد ذاتها (مبدأ قابلية المعلومات المحاسبة للمقارنة بين المؤسسات على المستوى المحلي). وحتى على مستوى المؤسسة بحد ذاتها (مبدأ الثبات). و من الأمثلة عن الاختلافات التي عالجتها المعايير هي الإيجار التمويلي ففي بعض الأحيان يعتبر مصروفا و أحيانا أصلا دون ضوابط.
- قامت بتحديد مفاهيم بنود القوائم المالية وذلك بسبب الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنيا و دوليا، ومن أمثلتها تحديد مفهوم الأصول، و النفقات ... إلى آخره.
- المعايير الدولية تسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية و زيادة الاستثمارات المالية و الإنتاجية عربيا و دوليا.
- الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية و العربية : فقد سمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأوربية من الاستفادة من أسواق رأس المال الأمريكية، خصوص بورصة street wall في نيويورك، و كذلك بدأت بوادر تبني هذه المعايير من طرف شركات المساهمة في دول الخليج نظرا لتعاملها في مختلف أسواق المال العالمية. [41]بدون صفحة.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.
- إن تأسيس معايير محاسبة دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية و حتى الدولية.

2.1.5.2. مزايا في معالجة الأصول الثابتة

أما المزايا المتعلقة بمعالجة الأصول الثابتة حسب المرجعية المحاسبية الدولية فهي :

- حددت المعايير الدولية الأسس التي يجب أن تعتمد عليها المؤسسة في الاعتراف بالأصل، و كذلك كيفية تصنيفه. إلا أنها تركت بعض المرونة في اختيار طرق التصنيف حسب الطبيعة أو السيولة.
- التقييم المحاسبي للأصول الثابتة : بظهور IASB في 2001 أصبح تقييم الأصول الثابتة يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية و هو المبدأ السابق، و نموذج القيمة العادلة و هو من أهم النقاط التي عالجها

مجلس المعايير الدولية، الذي سمح بإعطاء صورة آنية وحقيقية عن قيمة الأصول الثابتة للمؤسسة ،مما يسهل اتخاذ قرارات ملائمة من طرف الإدارة و حتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين.

- حسب المعايير الدولية تتكون تكلفة الأصول الثابتة من جميع النفقات المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت مهما كانت طبيعة النفقة، فحتى فوائد القروض و تغيرات أسعار الصرف المتعلقة بالأصل الثابت تضاف إلى تكلفته ، و هذا يمكن من تحديد قيمة الأصل بكل موضوعية و موثوقية. و منه الاتجاه نحو محاسبة التكاليف.

- غيرت المعايير الدولية منظور الاهتلاكات حيث أصبحت هذه الأخيرة تعكس المنافع الاقتصادية للأصل بدلا من مدة حياته.

- من بين النقاط التي أحدثها مجلس المعايير الدولية هو معيار متعلق بخسائر قيمة الأصول الثابتة. حيث أصبحت قيمة الأصل الثابت لا تنخفض بقيمة الاهتلاكات فقط ،و إنما يمكن أن تنخفض كذلك بوجود مؤشرات متعلقة ومنه مواكبة الظروف الاقتصادية والتكنولوجية السائدة.

- عالجت المعايير الدولية نقاط كانت تختلف فيها الأنظمة المحاسبة في مختلف دول العالم، أو لم تتطرق إليها و منها معالجة مختلف عقود الإيجار، متى يمكن الاعتراف بالنفقات الكبرى على أنها أصول ثابتة، أين يتم تصنيف الأصول المادية المستخدمة لغرض مالي، كيف يتم معالجة الممتلكات الناتجة عن التكنولوجيا الحديثة كمواقع الانترنيت ...إلى آخره. ومنه غطت هذه المعايير ثغرات عديدة في معالجة الأصول الثابتة.

- اهتمت المعايير الدولية كثيرا بمحاسبة الشركات المجمعة (الفروع ، مؤسسات الشراكة) التي برزت إلى الوجود في الوقت الحالي. حيث تم تعديل المعايير المتعلقة بالأدوات المالية والمساهمات في شراكات أخرى بما تقتضيه الحاجة، و بالتالي برزت الأصول الثابتة المالية .

أخيرا نستنتج أن المعايير الدولية واكبت التطور على المستوى الاقتصادي و المالي العالمي بهدف توصيل المعلومات الدقيقة إلى مستخدميها في كل مكان و في كل لحظة.

2.5.2. نقائص معايير المحاسبة الدولية

مهما كان للمعايير الدولية من مزايا في معالجة الأصول الثابتة فلا بد من وجود نقائص أو ثغرات .

1.2.5.2. نقائص في معالجة الأصول الثابتة

يمكن تلخيصها فيما يلي :

إن الهدف الرئيسي للمعايير الدولية هو التقليل من الاختلافات، و إن كانت تتصف المعالجة المحاسبية حسب المعايير بالمرونة في الكثير من الأحيان كاختيار طرق تصنيف الأصول، طرق التقييم إلا في حالة وجود شروط معينة، بالإضافة إلى العرض و الإفصاح. هذه البدائل يمكن لها خلق نوع آخر من الاختلاف.

الهيئة المصدرة للمعايير الدولية معظم أعضائها دول متطورة، فهل عند صدور معيار يأخذ في الحسابان ظروف الدول النامية. حيث تنص المعايير الدولية بمعالجة فقدان قيمة الأصول الثابتة بمعدل التحديث، فهل هذا المعدل هو معبر عن الواقع و في متناول المحاسب في الدول النامية ؟.

حسب المعايير الدولية لا يعترف بنفقات البحث على أساس أصول ثابتة، و منه هذه النفقات تحمل على دورة محاسبة واحدة كأعباء رغم مبالغها الضخمة و هذا يؤثر على نتيجة الدورة، مع العلم أنه في كثير من الأحيان سيكون لهذه النفقات مردود على المدى البعيد كنفقات إنشاء المؤسسة.

تنص المعايير على الموثوقية و الدقة في المعلومات إلا أنها تعتمد في الاهتلاك على تقدير المنافع الاقتصادية للأصل الثابت، فهل يجتمع التقدير مع الدقة ؟، بالإضافة إلى إدماج نفقات خروج الأصل الثابت ضمن التكلفة الأولية عند الاعتراف بالأصل، فهل يمكن تحديد هذه النفقات بصورة موثق فيها ؟.

تنص المعايير على تقييم بعض الأصول اختياريا بالقيمة العادلة، أما البعض الآخر كالأصول المالية تقيم إجباريا. و القيمة العادلة متعلقة بوجود سوق نشط، و من شروط هذه الأخيرة وجود منافسة عادلة، فهل هذا الشرط موجود فعلا حتى في أسواق الدول المتطورة.

رغم سعي IASB إلى جعل المعايير أكثر سهولة و توضيحا إلا أنه لا يزال مشكل تعدد المعايير IAS و IFRS و التوضيحات SIC و IFRIC في معالجة بند واحد من القوائم المالية.

2.2.5.2. المعايير الدولية و الأزمة المالية الحالية

تم انتقاد المحاسبة بالقيمة العادلة التي أجبرت المؤسسات المدرجة في البورصة بالإفصاح عن كل خسائر قيمة السندات و الأسهم و بالتالي إلى ظهور الأزمة المالية العالمية. [72]بدون صفحة. و قد صرح بذلك العديد من الجهات، مجلس الشيوخ الأمريكي، و رؤساء إدارات البنوك و شركات عملاقة، حيث دعوا إلى وقف تطبيق المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة.إلا أن IASB و FASB دافع كل منهما عن هذا الانتقاد،

و عرض أسباب الضعف التي أدت إلى اضطراب الأسواق المالية و عرض بعض الإجراءات السريعة الواجب اتخاذها لزيادة مرونة الأسواق في المستقبل والإرشادات عن كيفية استخدام القيمة العادلة في ضل الأسواق غير النشطة.

في 2008/11/14 أعلن IASB و FASB بتشكيل لجنة تعالج قضايا إعداد التقارير المالية في ظل الأزمة المالية و تم التوصل إلى ما يلي : [73]بدون صفحة.

- إن مجلس معايير المحاسبة الدولية جهة مستقلة ملتزمة نحو العموم بتطوير معايير حتى تجعل القوائم المالية ذات شفافية عالية جدا.

- إن السبب الحقيقي وراء الأزمة المالية الائتمانية يعود إلى الممارسات السيئة التي أتبعت في عملية الإقراض، واقتصر دور المحاسبة على عكس حقيقة الممارسات الاقتصادية للبنوك التي كانت تحت الرأسمالية.
- لم يكن لمعيار القيمة العادلة (IFRS7، IAS39) دور إلا أنها أظهرت الخسائر الحقيقية ولم تساهم فيها، ولو كان هناك محاولة لإخفاء الشفافية من خلال عدم استخدام معايير القيمة العادلة لساهم ذلك في تأجيل ظهور الخسائر و ليس منعها.
- إن توقف عمليات الإقراض حاليا في ظل الأزمة الحالية يعود بشكل رئيسي لفقدان الثقة بين المؤسسات المالية، و الدعوة نحو وقف استخدام القيمة العادلة لن يعيد الثقة للسوق و لن يحدث تغيير في عودة عمليات الإقراض لمسارها الطبيعي.

أخيرا على مجلس معايير المحاسبة الدولية تزويد تعديلات على معايير الحالية و دلائل إرشاد متخصصة في ظل الأزمة، بالإضافة إلى إحداث تحسينات طويلة الأمد على المعايير الدولية.

بعد استعراض أسس الاعتراف و تصنيف الأصول الثابتة حسب معايير المحاسبة الدولية ومختلف طرق تقييمها و معالجتها المحاسبية، ظهر أن مجلس معايير المحاسبة الدولية غطى ثغرات عديدة كانت في الأنظمة المحاسبية الوطنية و قام بتقليص الاختلافات عن طريق تحديد مفاهيم أساسية لكل بند وتوضيح كل معالجة محاسبية في معايير وشروحات . كما تناول القضايا الحديثة كالأدوات المالية وتصنيفها، مع ترك المرونة في الكثير من الأحيان، إلا أن هذا لا يدل على أن المعايير المحاسبية تخلوا من النقائص كعلاقة القيمة العادلة بالأزمة المالية الحالية.

و من خلال هذه الفصل اتضح أن هناك بلدان تبنت معايير المحاسبة الدولية و لكنها عكستها على أوضاعها الاقتصادية السائدة كفرنسا مثلا التي لا تزال إلى الآن تعترف بالمصاريف الإعدادية ضمن الأصول ثابتة.

بالإضافة أن الدول التي تبنت المرجعية المحاسبية الدولية جسدتها إما من خلال وضع معايير خاصة بالدولة بحد ذاتها كمصر و سوريا، أو من خلال وضع نظام محاسبي كتونس والمغرب .

فهل النظام المحاسبي المالي الجزائري يعتبر تجسيد لتبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر؟.

الفصل 3
المعالجة المحاسبية للاستثمارات في النظام المحاسبي المالي

إن إصلاح المخطط المحاسبي الوطني يهدف بالأساس إلى إدماج المعايير الدولية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، وذلك بغية تسهيل عملية تسيير المؤسسات الجزائرية الخاصة والعمومية وترقية نوعية المعلومة الاقتصادية. حيث يتميز النظام الجديد الذي سيحل محل المخطط المحاسبي المطبق منذ سنة 1976 بإطار جديد لمفهوم المحاسبة و تحديد واضح للمبادئ و القواعد الرامية إلى مزيد من الشفافية في المعلومة المالية التي تمنحها المؤسسات، مما يسهل بذلك إعداد قوائم مالية تعبر حقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. سيتم البدء بتطبيق هذا النظام خلال السنة الحالية من أجل إعداد قوائم مالية وفق المعايير الدولية لسنة 2010.

سنتطرق في هذا الفصل إلى معالجة بند مهم من البنود التي عالجها النظام المحاسبي المالي الجديد، ألا وهو الاستثمارات، التي يطلق عليها هذا النظام تسمية الأصول الثابتة تماشيا مع المصطلح المحاسبي العالمي.

يتم في هذا الفصل التعرف على تعريف الأصل الثابت، شروط الاعتراف به محاسبيا، مختلف طرق تقييمه، وكذا تسجيلاته إلى غاية المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية. بالإضافة إلى محاولة مقارنة نصوص هذا النظام مع المرجعية المحاسبية الدولية و المخطط المحاسبي الوطني.

1.3. النظام المحاسبي المالي والأصول الثابتة

اهتم النظام المحاسبي المالي بالأصول الثابتة من مختلف الجوانب، وقبل التطرق إلى كيفية معالجتها المحاسبية، ينبغي التطرق إلى الظروف التي ساهمت في إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد.

1.1.3. نشأة النظام المحاسبي المالي الجزائري

ترجع نشأة النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى أسباب تتعلق بالمخطط المحاسبي وأسباب تتعلق بوضعية الاقتصاد في الجزائر.

1.1.1.3. محاولة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني

لقد تكفل المجلس الوطني المحاسبي بمهمة إصلاح النقائص وتحديث المخطط المحاسبي الوطني وذلك باعتبار المجلس الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية. [74]بدون صفحة.

مع الإشارة إلى أن المجلس وبصفته هيئة استشارية موضوع تحت سلطة وزير المالية، إلا أن آراءه غير ملزمة للمؤسسات والهيئات أو الأفراد الطالبين لهذه الاستشارة. [75]ص169.كما نشير أن وظيفة التنظيم المحاسبي تندرج ضمن صلاحيات المديرية العامة للمحاسبة. [76]بدون صفحة. بالإضافة إلى أن آراء المجلس بلغت بتاريخ ماي 2003 ستة عشر رأي منها المعالجة المحاسبية لبعض العمليات الخاصة كـالتمويل الإيجاري.

تحديث المخطط المحاسبي الوطني:

الأطراف التي أوكلت لهم المهمة: شكل المجلس الوطني المحاسبي لجنة قيادية مهمتها تحديث و تعديل المخطط المحاسبي الوطني، حيث باشرت اللجنة عملها أولا بتقييم المخطط المحاسبي الوطني، وذلك عن طريق إعداد استمارات أرسلت إلى كافة المعنيين بتغيير المخطط، لا سيما الممارسين الأحرار لمهنة المحاسبة، المؤسسات والإدارات المستغلة للمعلومة المحاسبية.

بعد استغلال هذه الاستمارات وجمعها وتلخيص محتواها، كونت اللجنة بذلك ملخصا تقييميها لـ المخطط المحاسبي الوطني.

ومن أجل إعادة إصلاح النقائص أستعين بمجموعة من الخبراء الفرنسيين التابعين لـ: [75]ص172.

- المجلس الوطني للمحاسبة (الفرنسي) (C N C).
- مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء الفرنسيين (C S O E C).
- الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات(C N C C).

بالإضافة إلى هذه الهيئات هناك المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين دوره المساعدة في تغيير المخطط المحاسبي الوطني. و بالنظر لتشكيلة المجلس [74]بدون صفحة. نلاحظ من الوهلة الأولى أن فئة المهنيين تمثل الربع بالإضافة إلى أستاذين جامعيين، أما بالنسبة لباقي الفئات فهي موزعة على قطاعات حكومية مختلفة، أما أكبر غائب عن المسار هم ممثلي المؤسسات الاقتصادية التي تعتبر المعني الأول بتطبيق المعايير المحاسبية.

مراحل الإصلاح و التحديث: باشرت اللجنة القيادية مع الخبراء الفرنسيين عملها في شهر أفريل من سنة 2001 على أن تنتهي بعد اثنا عشر شهرا حسب مدة الأشغال المحددة، و قد تم إعداد برنامج العمل على أربعة مراحل: [75]ص172.

المرحلة الأولى: تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

المرحلة الثانية: إعداد مشروع لمخطط محاسبي جديد.

المرحلة الثالثة:إجراء تكوين للمختصين على المخطط الوطني الجديد و على المقاييس المحاسبية الدولية.

المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم و تسيير المجلس الوطني للمحاسبة.

بعد الدراسة من قبل هيئات المجلس تم تبني إستراتيجية توحيد محاسبي، تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. إلا أنه تباينت الآراء حول مجموعة من النقاط خاصة فيما يتعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يشبه الإطار الفرنسي. [75]ص174. حيث انقسمت الآراء إلى فرقتين:

- اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات فإنه من المفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها التعديلات الأساسية لتجنب أي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية و التعليم المحاسبي.
- أما الفريق الثاني فقد أكد على المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين.

في الأخير تبنى المجلس رأي الفريق الثاني على أن تجري عليه تعديلات التي لا تزال إلى يومنا هذا.

2.1.1.3. النظام المحاسبي المالي

بعد كل الإصلاحات التي تمت على المخطط المحاسبي الوطني، تم إنجاز مشروع النظام المحاسبي المالي النظام المحاسبي المالي بالاتفاق مع المعايير الدولية /IASمعايير المحاسبة في سنة 2001 من طرف مجموعة متكونة من ممثلي المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، خبراء محاسبين جزائريين و ممثلين لمنظمة خبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات الفرنسي في إطار البرنامج الممول من طرف البنك العالمي. وابتداءً من هذا التاريخ أصبح المشروع خاضعا لعدة تغييرات محققة. و عليه قام مجلس الحكومة بفحص و تبني في 12 جويلية 2006 مشروع ابتدائي لقانون متعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد،مقدم من طرف وزير المالية. يعد النظام المحاسبي المالي كنسخة عن SCE" النظام المحاسبي للمؤسسات"المطبق في المغرب و تونس ابتداءًمن 1996وفي لبنان سنة 2003،هذا النظام (SCE) هو مقتبس من المعايير المحاسبية الدولية. [39]بدون صفحة.

كما يجب ذكر أن سونطراك هي أول مؤسسة جزائرية تبنت منذ جانفي 2006 المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما US GAAP. [39]بدون صفحة.

تم تقنين النظام المحاسبي المالي الجزائري في 25 نوفمبر 2007، حسب قانون المالية 07-11 الذي احتوى على سبعة فصول: [77]ص16.

- الفصل الأول يعرف مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يلزم كل شخص فيزيائي أو معنوي بإتباعه باستثناء الأشخاص الملزمين بإتباع المحاسبة العمومية و الخاضعين للمحاسبة المبسطة.
- الفصل الثاني يعرف الإطار النظري و المبادئ المحاسبية لـ النظام المحاسبي المالي.
- الفصل الثالث تضمن كيفية تنظيم المحاسبة، إجراءات المراقبة و القوانين التي يجب ملاحظتها من أجل مسك دفاتر المحاسبة.
- الفصل الرابع يعيد ذكر محتوى القوائم المالية و طريقة إنجازها.
- الفصل الخامس هدفه تجميع الحسابات المركبة لمجمعات المؤسسات.
- الفصل السادس يحدد الإجراءات المتعلقة بتغيرات التقييم و الطرق المحاسبية.
- الفصل الأخير يلغي النصوص القانونية لـ المخطط المحاسبي الوطني و يحدد تاريخ تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في 2009/01/01، إلا أن هذا التاريخ أجل إلى سنة 2010. [78]بدون صفحة.

هدف النظام المحاسبي المالي يتمثل في مواكبة المقاييس الدولية و تمكين الأنظمة المالية و البنكية الجزائرية من مواجهة تحديات العولمة في القطاع المالي، حيث يتعين على النظام المحاسبي المالي الأخذ بعين الاعتبار شروط المستثمرين الأجانب كذلك الأسواق المالية العالمية و البنوك الدولية، فضلا عن تكييفه على الصعيد المحلي مع الشركاء الاقتصاديين و الاجتماعيين. في حين أن غايته هي تعزيز مسار انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية بعد الانتهاء من عمليات تكييف الأنظمة المعمول بها مع الأنظمة العالمية وتوحيد لغة المحاسبة بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة و اقتصاد السوق. [78]بدون صفحة.

أما فيما يخص المبادئ المحاسبية لـ النظام المحاسبي المالي التي تمكن من إنجاز قوائم مالية هي: [79]بدون صفحة.

- محاسبة التعهد.
- استمرارية الاستغلال.
- الوضوح.
- الموثوقية.
- المقارنة.
- التكلفة التاريخية إلا في بعض الحالات الخاصة، كالأدوات المالية التي تقيم بالقيمة العادلة.
- أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

2.1.3. تعريف الأصول الثابتة وقواعد تقييمها

المخطط المحاسبي الوطني عرف الأصل على أنه استخدام للموارد التي تمثل الخصوم.أ ما تصنيف الأصول فكان حسب دليل حسابات هذا المخطط. إلا أن النظام المحاسبي المالي جاء بمفاهيم وتصنيفات جديدة.

1.2.1.3. تعريف الأصول الثابتة و الاعتراف بها

يعرف النظام المحاسبي المالي الأصل على أنه مورد مراقب من طرف المؤسسة بسبب أحداث وقعت ترتقب منه المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية.

أما الأصول الثابتة فهي عبارة عن أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لنشاط المؤسسة، مثل الأصول الثابتة المادية و المعنوية، أو التي تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد، أو التي لا تنوي المؤسسة إنجازها خلال الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.

ويتم الاعتراف بالأصول في الميزانية عندما: [80]ص7.

- يكون من المحتمل أن تعود بمنافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
- يمكن تقييم هذا الأصل بطريقة موثوق فيها.

2.2.1.3. القواعد العامة لتقييم الأصول الثابتة

ينص النظام المحاسبي الجديد على أن الاعتراف بالأصول الثابتة يكون تبعا لقواعد التقييم التي حددها هذا النظام و المتمثلة في [80]ص6. الطريقة العامة لتقييم الأصول الثابتة وهي " التكلفة التاريخية". بيد أن هذا النظام يرخص - حسب بعض الشروط التي يحددها - إلى إمكانية تقييم هذه الأصول عن طريق:

- القيمة العادلة؛
- قيمة الانجاز،
- القيمة النفعية.

حيث :

التكلفة التاريخية: تعتبر القاعدة العامة للتقييم، إلا أنه يوجد بعض العناصر و بعض الشروط لا تسمح

باستعمالها، سنلخصها من خلال هذا الفصل. وتتحدد التكلفة التاريخية للأصول الثابتة من العناصر التالية:

- الممتلكات المحازة عن طريق الشراء تمثل التكلفة: المقابل المالي للشراء، سواء كان نقدي أو دين.
- الممتلكات المستلمة من طرف المساهمين تمثل التكلفة: قيمة الحصة المساهم بها.
- الممتلكات المكتسبة مجانا أي بدون مقابل تمثل التكلفة: القيمة العادلة لهذه الممتلكات في تاريخ دخولها في ذمة المؤسسة.
- الممتلكات المكتسبة عن طريق التبادل: في هذه الحالة تسجل الأصول غير المشابهة بالقيمة العادلة للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المشابهة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة.

القيمة العادلة: وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصل بين أطراف على دراية كافية و تعمل ضمن شروط المنافسة الاعتيادية،أي ضمن السوق النشط الذي يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:[80]ص87.

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق ؛
- يمكن أن يوجد بها عادة مشترون و بائعين متفقون ؛
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

تكلفة الإنجاز: في حالة الأصل الثابت الذي تم انجازه بوسائل المؤسسة.

القيمة النفعية و تسمى كذلك القيمة المحدثة لتدفقات أموال الخزينة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل إلى غاية خروجه من الخدمة.

كما ينص النظام المحاسبي المالي على تطبيق المبادئ الآتية عند تقييم الأصول الثابتة :

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

تعالج مكونات أصل ثابت غير مالي(أصل ثابت مادي أو معنوي.) كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

3.1.3. تصنيف الأصول الثابتة

تعتمد المرجعية المحاسبية الدولية في تصنيف الأصول الثابتة حسب طريقتين الطبيعة أو السيولة.

أما النظام المحاسبي المالي حدد تصنيف أصل إلى متداول أو ثابت ليس على أساس نوعه بل تبعا لوجهة استعماله في إطار نشاط المؤسسة. [80]ص13.

فقد حدد النظام المحاسبي المالي الأصول الثابتة في الميزانية كالآتي:

- فارق الحيازة goodwill.
- الأصول الثابتة المعنوية.
- الأصول الثابتة المادية.
- الأصول الثابتة في شكل امتياز.
- الأصول الثابتة قيد الإنجاز.
- الأصول الثابتة المالية.

بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة على الأصول.

حيث الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة على الخصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة على الأصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.

تسجل الضرائب المؤجلة في الميزانية، وهي الناجمة عن: [80]ص19.

- التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما مع النتيجة الجبائية.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل، إذا كانت ستنتج عن أرباح جبائية أو ضرائب محتملة في المستقبل.
- ترتيبات، إلغاء و إعادة معالجات تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

تحدد الضرائب المؤجلة عند إقفال كل سنة مالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها.

حسب النظام المحاسبي المالي هناك معلومات تخص الضرائب المؤجلة تظهر في الملاحق (نشأة مبلغ الضريبة المؤجلة، تاريخ انقضاء الأجل، طريقة الحساب و الإدراج في الحسابات).

أما فيما يخص الأصول الثابتة الأخرى سيتم معالجتها فيما يلي بالتفصيل من حيث التصنيف ومختلف التقييمات إلى غاية الإفصاح.

2.3. الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي

تطرق المرسوم التنفيذي رقم09-19 إلى تحديد مفهوم الأصول المعنوية، تصنيفها و كذا كيفية صيرورة حساباتها.

1.2.3. تعريف و تصنيف الأصول الثابتة المعنوية

عرّفت قواعد النظام المحاسبي المالي الأصل الثابت المعنوي على أنه أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية (ومن أمثلة عن الأصل الثابت المعنوي: المحلات التجارية المكتسبة، العلامات، و البرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، و الإعفاءات و مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.).

و يدرج الأصل المعنوي في حسابات الأصول إذا كان:

- من المحتمل أن تؤول المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة به إلى المؤسسة ؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تحديدها بصورة صادقة.

لقد صنف النظام المحاسبي المالي الأصول الثابتة المعنوية إلى الحسابات الفرعية التالية: [80]ص47.

الحساب الرئيسي20 "الأصول الثابتة المعنوية" والذي ينقسم إلى الحسابات الفرعية التالية:

الحساب 203: مصاريف التطوير.

الحساب 204: برامج الإعلام الآلي و ما شابهها.

الحساب 205: الامتيازات و الحقوق المماثلة، البراءات، الرخص و العلامات.

الحساب 207: فارق الحيازة (goodwill).

الحساب 208: أصول ثابتة معنوية أخرى.

كما صنف النظام المحاسبي المالي ضمن الأصول الثابتة :

الحساب 237: الأصول الثابتة المعنوية قيد الإنجاز.

أما فيما يخص اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية نجد :

الحساب 280: اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية الذي يجزأ حسب نوع الأصل المعنوي، كحساب 2807 اهتلاك فارق الحيازة (goodwill).

بالإضافة إلى اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية نجد حسابات خاصة بخسائر القيمة :

الحساب 290: خسائر قيمة الأصول الثابتة المعنوية الذي يمكن تجزئته حسب نوع الأصل المادي بإضافة الرقم الأخير إلى الحساب 290.

2.2.3 التقييم الأولي للأصول المعنوية

نصت قواعد النظام المحاسبي المالي أنه يتم تقييم الأصول الثابتة المعنوية على أساس دمج مجموعة من التكاليف وفق شروط معينة، وحسب كل نوع من الأصول المعنوية.

1.2.2.3. تحديد تكلفة الأصول الثابتة المعنوية

يتم التقييم الأولي للأصول الثابتة المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي بالتكلفة التاريخية. حيث تساوي تكلفة حيازة شراء أصل معنوي سعر الشراء الناجم عن إتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي لا تسترجعها المؤسسة لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل المالي ووضعه موضع الاستخدام. تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت المعنوي كل النفقات المباشرة والمتعلقة به، و تستثنى المصاريف الإدارية العامة و مصاريف الانطلاق في النشاط من تكلفة الحيازة . [81]ص7.

تتمثل الأصول الثابتة المعنوية المنجزة من طرف المؤسسة أي بوسائلها الخاصة في تكاليف البحث والتطوير. حيث اتبع النظام المحاسبي نفس إجراءات المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 " الأصول المعنوية" في تقييم الأصول الثابتة المعنوية المولدة داخليا، أي أن النظام المحاسبي المالي لا يعترف بنفقات البحث على أنها أصول معنوية، في حين يعترف و بشروط معينة بنفقات البحث ضمن الأصول الثابتة المعنوية. التي تتحدد تكلفتها بمجموع النفقات المباشرة في عملية انجاز الأصل المعنوي.

2.2.2.3. التسجيل المحاسبي الأولي للأصول المعنوية

تدرج الأصول المعنوية في الحسابات بقيمتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في مجموع تكاليف الحيازة، ووضع الأصل المعنوي في مكان استعماله، والرسوم المدفوعة غير المسترجعة، والأعباء المباشرة الأخرى. تستثنى المصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط من تكلفة الأصل المعنوي.

1.2.2.2.3. تكاليف التطوير

هي تكاليف التنمية المقيدة في الأصول تحت حساب " 203 " في مقابل الجانب الدائن لحساب 73 " الإنتاج المثبت للأصول المعنوية " و ذلك بعد تسجيل هذه التكاليف في حسابات النفقات حسب طبيعتها في نفس السنة التي أثبتت فيها.

مع العلم النظام المحاسبي المالي يمنع إعادة تسجيل تكاليف التطوير التي أثبتت كنفقات في السنوات السابقة في الأصول الثابتة المعنوية في تاريخ لاحق. [80]ص57.

أما الشروط الواجب توفرها في تكاليف التطوير حتى يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة المعنوية هي: [80]ص9.

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- إذا كانت المؤسسة تملك القدرة التقنية و المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بعملية التطوير من أجل الاستعمال أو البيع.
- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

فيما عدى هذا تعتبر تكاليف التطوير كنفقات يجب أن تحمل خلال الدورة.

2.2.2.2.3. برامج الإعلام الآلي و ما شابهها

هذا النوع من الأصول المعنوية معرف في الحساب " 204 "، وحسب قواعد التقييم في النظام المحاسبي الجديد تقيم أوليا هذه الأصول بتكلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرامج في مقابل حسابات أطرف أخرى، الحساب404 " موردو الأصول الثابتة " أو مقابل حسابات النقدية كحساب 512 " بنك حساب جاري " أو حساب 53 " الصندوق ". و في حالة إنجاز هذه البرامج من طرف المؤسسة، فإنها تقيم بتكلفة الإنجاز مقابل جعل حساب فرعي للحساب 73 " إنتاج مثبت لأصل معنوي " دائنا. هذا بعد تسجيل أعباء الإنجاز في النفقات حسب طبيعتها.

3.2.2.2.3. الامتيازات، الحقوق المماثلة، البراءات، الرخص و العلامات

الامتيازات و الرخص هي عبارة عن حق استعمال الأصل المعنوي طوال مدة العقد. وتقيم أوليا بنفس طريقة شراء برامج الإعلام الآلي.

4.2.2.2.3. فارق الحيازة أو ما يسمى بفارق الاقتناء

يسجل فارق الحيازة goodwill تحت حساب " 207 " وهو الفارق الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار الحيازة أو الامتصاص أو الاندماج (إيجابيا كان أو سلبيا). أي يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أودائنا. ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده، و فارق الحيازة هو أصل غير محدد، و عليه يجب أن يميز عن الأصول الثابتة المعنوية التي يمكن تحديدها.

5.2.2.2.3. الأصول المعنوية المتعلقة بإعانات التجهيز و إعانات الاستثمار

إعانات التجهيز هي الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معنوية أو مادية أو تستعملها في إنجازهما. تسجل في الحساب 131" إعانات التجهيز"، مقابل حساب الصنف2(الأصل الثابت موضوع الإعانة)،أو حساب الصنف4"حساب الأطراف الأخرى" إذا ترتب على الإعانة حركة مالية".أما إعانات الاستثمار الأخرى فهي إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطة طويلة الأجل لإقامة منشآت في الخارج، البحث عن أسواق جديدة. ..إلى آخره. و تسجل في حساب 132 " إعانات الاستثمار ".[80]ص54.

3.2.3. التقييم البعدي للأصول المعنوية

يقصد بالتقييم البعدي مختلف القيم المحاسبية التي يسجل بها الأصل الثابت، أي عند إقفال الحسابات في نهاية الدورة المحاسبية أو عند إعداد القوائم المالية الدورية.

1.3.2.3. أعمال نهاية الدورة المالية

عند نهاية كل دورة مالية أو عند إعداد القوائم المالية بشكل عام يجب على المؤسسة القيام بالعمليات التالية فيما يخص الأصول المعنوية.

1.1.3.2.3. الأصول الثابتة المعنوية قيد الإنجاز

يمكن انجاز الأصول المعنوية ضمن الحالتين التالية: [80]ص60.

الأصول الثابتة المعنوية قيد الإنجاز من طرف الغير: تسجل هذه الأصول في نهاية السنة المالية على شكل أصول ثابتة قيد الإنجاز، في الحساب237 مقابل حساب الجهات الأخرى (حسابات الصنف 4 المتعلقة بالموردين) على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال يقدمها موردو الأصول الثابتة.

الأصول المعنوية قيد الإنجاز بوسائل المؤسسة الخاصة: تسجل في الحساب 237 مقابل جعل الحساب 73 "الإنتاج المثبت" دائن بقيمة التكلفة التي وصل إليها الإنجاز، وذلك بعد تسجيل الأعباء في النفقات حسب الطبيعة في الصنف 6.

أما التسبيقات والمدفوعات على طلبيات حيازة الأصول المعنوية: تقيد هذه التسبيقات في قسم فرعي للحساب 23 " التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبيات الأصول الثابتة " (الحساب238). كما يمكن للمؤسسة إدراج هذه التسبيقات في حساب فرعي للحساب 40 " الموردون المدنيون - التسبيقات والمدفوعات على حساب والتخفيضات الواجب الحصول عليها و الحسابات الدائنة الأخرى". شريطة تحويل مبلغ هذا الحساب في نهاية السنة إلى الحساب 23 كي يظهر في الميزانية تحت عنوان الأصول الثابتة.

2.1.3.2.3. اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية

يقيد اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية في الجانب الدائن لحساب 280، الذي يقسم حسب نوع الأصل المعنوي، و في المقابل تسجل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في جانب المدين لحساب 681 " مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول الثابتة ".

تهتلك الأصول الثابتة المعنوية على أساس مدة نفعيتها على أن لا تتجاوز 20 سنة، إلا إذا كان هناك حالة استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق. [81]ص61.

3.1.3.2.3. خسارة قيمة الأصول المعنوية

في تاريخ إقفال الحسابات تقوم المؤسسة بفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على فقدان أو تدهور القيمة المحاسبية الصافية وذلك بعد تخفيض الاهتلاكات لأي أصل معنوي. فإذا كانت القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل المعنوي، فإن الفرق يسجل في الحساب 290 " خسائر قيمة

الأصول المعنوية " مقابل جعل الحساب 681 مدينا. (علما أن النظام المحاسبي المالي عرف القيمة القابلة للاسترداد(recouvrable) بنفس ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 "انخفاض قيمة الأصول الثابتة".)

يتم إعادة تسوية حساب 290 في نهاية كل سنة مالية كالآتي: [80]ص61.

- الجانب المدين لحساب المخصصات عندما يزداد مبلغ الخسارة.

- الجانب الدائن لحساب 78 (من نفس مستوى الحساب المستعمل للتخصيص)، وذلك عندما ينخفض مبلغ الخسارة كليا أو جزء منه.

مع العلم أن خسائر القيمة التي تثبت على فارق الحيازة لا يمكن استرجاعها لاحقا عكس الأصول الثابتة المعنوية الأخرى. [80]ص57.

لقد اتبع النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية حيث نص أنه في حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر فإن قيمته القابلة للاسترداد تحدد بالنسبة إلى الوحدة المولدة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها.

أخيرا تظهر القيمة المحاسبية الصافية للأصول الثابتة المعنوية في الميزانية بعد تخفيض الاهتلاك ومعالجة خسائر القيمة.

4.1.3.2.3. معالجة إعانة التجهيز و الاستثمار المتعلقة بالأصول المعنوية

في نهاية الدورة المحاسبية، تدرج إعانات الاستثمار تحت حساب 754 " أقساط إعانة الاستثمار المحولة للنتيجة " بنفس وتيرة التكاليف التي ترتبط بها و التي يفترض منها تعويضها. فبالنسبة للأصول المعنوية القابلة للاهتلاك يكون إعادة دمج الإعانة في النتيجة حسب مبلغ الاهتلاك، أما بالنسبة للأصل المهتلك كليا أو غير قابلة للاهتلاك تدمج الإعانة حسب مدة عدم التصرف الموجودة في العقد و إن لم يحدد هذا الأخير يعاد دمجها في مدة أقصاها عشر سنوات حسب الطريقة الخطية. [80]ص14.

لم يخصص النظام المحاسبي المالي حساب اعانة التجهيز و الاستثمارات المحولة إلى حساب النتيجة، كما كان في المخطط المحاسبي الوطني أين خصص الحساب 147 "إعانات الاستثمارات المسجلة في النتيجة". في حين أن المخطط المحاسبي العام الفرنسي وضع الحساب 139 "إعانات الاستثمار المسجلة في النتيجة" [82]ص160. ومقابله الحساب 777 الذي حسب النظام المحاسبي المالي هو الحساب754.

ينص النظام المحاسبي المالي على انه يجب أن تظهر قيمة الإعانة في خصوم الميزانية بمبلغها الصافي فقط، أي المبلغ الذي لم يحول بعد في حساب النتيجة.

في حالة الالتزام بتقديم إعانة إلى المؤسسة فإن هذه الأخيرة تسجل في نهاية السنة قيمة الإعانة في الحساب الخاص بها مقابل جعل الحساب 441 " الدولة و الجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها " مدينا، الذي يرصد عند استلام الإعانة (عن طريق النقدية مثلا). لكن النظام المحاسبي المالي لا يرخص إدخال في دفاتر المحاسبة الإعانات المتوقع استلامها أي التي لا تعني التزاما من الطرف الدافع. [80]ص68.

2.3.2.3. إعادة تقييم الأصول الثابتة المعنوية

ينص النظام المحاسبي المالي على معالجة محاسبية مرخصة و هي إعادة تقييم الأصول الثابتة المعنوية التي تتم بانتظام وبوجود سوق نشط.

إذا تمت إعادة تقييم أصل معنوي عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الاهتلاكات 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 عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تسجل مباشرة في الجانب الدائن لحساب 105 " فارق إعادة التقييم ".

تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية تخفض من احتياطي إعادة التقييم الخاص بهذا الأصل على أن لا يتجاوزه.

3.3.2.3. خروج الأصل المعنوي و الإفصاح

تحدد الأرباح و الخسائر الناتجة عن وضع أصل معنوي خارج الخدمة أو التنازل عنه بالفرق بين إرادات الخروج الصافية و القيمة المحاسبية الصافية للأصل. تدرج إرادات أو أعباء الخروج عن الخدمة أوالتنازل في الحسابين 652 " نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية " و الحساب 752 " فوائض القيمة الناتجة عن الأصول الثابتة غير مالية ". [81]ص57.

أما فيما يخص المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية فإن النظام المحاسبي المالي ينص على أن المؤسسة يجب أن تقيد في الدفاتر كل الأصول المعنوية التي تم إنجازها أو حيازتها بكل تفصيل. ويجب أن يفصح عنها في الميزانية بتفريق بين الأصول المعنوية و فارق الحيازة.

أما في قائمة تدفقات الخزينة فإنه يتم الإفصاح عن نتيجة التنازل عن الأصول المعنوية. أما في جدول حركة رؤوس الأموال يتم الإفصاح عن إعادة التقييم بذكر المعلومات الخاصة بالتكلفة التاريخية للأصل المعنوي المعاد تقييمه مع إبراز فارق إعادة التقييم، و الاهتلاكات الإضافية ذات الصلة. بالإضافة إلى إفصاحات تندرج ضمن الملاحق في جدول تطور الأصول الثابتة، جدول الاهتلاكات الذي يحتوي على فارق الحيازة والأصول المعنوية، و جدول خسائر القيمة بالإضافة إلى جدول التنازل عن الأصول الثابتة في حالة خروج الأصل المعنوي من ذمة المؤسسة.

3.3. الأصول الثابتة المادية في النظام المحاسبي المالي

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم النقاط التي حددتها القواعد المحاسبية في المرجعية الجديدة، بدءا بالتعريف و شروط الاعتراف بالأصل الثابت المادي إلى غاية المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

1.3.3. تعريف الأصول الثابتة المادية و تصنيفها

الأصل الثابت المادي هو عبارة عن أصل تستعمله المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أولأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة مالية. و طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية فإن الأملاك المادية يعترف بها كأصول مادية عندما يكون من المحتمل أن تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، و إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

حسب النظام المحاسبي المالي أول صنف في الأصول الثابتة المادية هي الأراضي وتليها مباشرة المباني، حيث تشكل الأراضي و المباني أصولا متمايزة و تعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى و لو تم اقتناؤها معا. فالبنايات هي أصول قابلة للإهلاك بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للإهتلاك.
لقد صنف النظام المحاسبي المالي ضمن الأصول المادية العقارات الموظفة التي تمثل أرض، بناية أو جزء من بناية الهدف منها هو تقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال. [80]ص10.

و فيما يلي قائمة الحسابات المتعلقة بالأصول الثابتة المادية :

- الحساب الرئيسي21" الأصول الثابتة المادية" الذي يتفرع إلى:

الحساب211: " الأراضي "

الحساب212: " عمليات إصلاح و تهيئة الأراضي "

الحساب213: " البنايات "

الحساب215: " المصانع التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية "

الحساب218: " الأصول الثابتة المادية الأخرى "

- الحساب22 "الأصول الثابتة في شكل امتياز " الذي يتفرع إلى :

الحساب221: " الأراضي الممنوح امتيازها "

الحساب222: " عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي الممنوح امتيازها "

الحساب223: " البناءات الممنوح امتيازها "

الحساب225: " المصانع(التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها "

الحساب228: " الأصول الثابتة المادية الأخرى الممنوح امتيازها " أين يمكن تقسيم حسابات أخرى متعلقة بالأصول المادية حسب الحاجة مثلا:

- المصانع العامة و أعمال الترتيب و التهيئات،
- معدات النقل،
- أثاث المكتب، معدات مكتب، و معدات الإعلام الآلي،
- التغليفات القابلة للاسترجاع. ..إلى آخره.
- الحساب232: " الأصول الثابتة المادية قيد الانجاز"
- الحساب281: " إهتلاك الأصول الثابتة المادية " الذي يجزأ حسب نوع الأصل.
- الحساب291: " خسائر قيمة الأصول الثابتة المادية "الذي يجزأ هو الآخر حسب نوع الأصل المادي.

أما فيما يخص الأصول المادية موضوع عقد إيجار تمويلي فإنها تسجل في دفاتر المستأجر كأصول ثابتة مادية حسب نوع الصنف الذي ينتمي إليه الأصل. أما في دفاتر المؤجر فإن هذا الأصل يستبعد من صنف الأصول الثابتة المادية إلا أنه يظهر في الحساب 274: " القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل". [80]ص58.

علما أنه تطبق المبادئ الآتية في تجميع أو الفصل بين الأصول المادية: [80]ص8.

- تدرج قطع الغيار و معدات الصيانة على شكل أصول ثابتة مادية إذا كان استعمالها مرتبط بأصول ثابتة مادية أخرى، و كانت المؤسسة تنوي استعمالها لأكثر من سنة واحدة.
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.
- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة و بالأمن كما لو كانت أصول ثابتة مادية إذا كانت تسمح للمؤسسة برفع المنافع الاقتصادية لأصول أخرى مقارنة إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

2.3.3. التقييم الأولي للأصول الثابتة المادية

يتمثل التقييم الأولي في مختلف النفقات التي تدخل ضمن تكلفة الأصل الثابت المادي، بالإضافة إلى النفقات اللاحقة المتعلقة به.

1.2.3.3. تكلفة الأصل الثابت المادي

يقيم الأصل المادي أوليا بتكلفته التاريخية :

- بالنسبة للمتلكات المادية المستلمة كمساهمات عينية تمثل التكلفة قيمة المساهمات. [80]ص7.

- الأصول المادية المكتسبة بمقابل تمثل تكلفتها سعر الشراء مضاف إليها تكاليف وضع الأصل في مكانه، الرسوم المدفوعة غير المسترجعة، الأعباء المباشرة الأخرى، كما تضاف إليها تكلفة تفكيك و تجديد موقع الأصل بعد انتهاء مدة الانتفاع به، و لا تدرج ضمن التكاليف النفقات العامة و النفقات الإدارية ونفقات الانطلاق في النشاط، كما تستثنى من تكلفة الأصل التخفيضات التجارية و المالية.

- الأصول المادية المنجزة من طرف المؤسسة أي بوسائلها الخاصة في هذه الحالة تقيم هذه الأصول بتكلفة الإنتاج التي تتضمن اليد العاملة، المواد الأولية و أعباء الإنتاج المباشرة الأخرى، نفس الشيء تضاف إلى هذه التكلفة نفقات تفكيك و تجديد موقع الأصل عند انتهاء المدة و هذا إذا كان التفكيك و تجديد الموقع يشكل إلزاما للمؤسسة.
- بالنسبة للأصول المادية المكتسبة بدون مقابل كالإعانات تتمثل تكلفتها في القيمة الحقيقية في تاريخ الدخول. [80]ص7.

- بالنسبة للأصول المادية المكتسبة عن طريق التبادل، هناك حالتين إذا كان الأصل الجديد مماثل للقديم يسجل الأصل الجديد بالقيمة المحاسبية للقديم، أما في حالة العكس يقيم الأصل الجديد بالقيمة الحقيقية.

أما النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة المادية: تدرج ضمن نفقات الدورة إلا إذا كانت هذه النفقات ترفع من القيمة المحاسبية لهذه الأصول أي زيادة منافعها الاقتصادية، في هذه تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت.

حسب النظام المحاسبي المالي هناك أصول ثابتة مادية تحتوي على خصائص معينة في التقييم الأولي لها وهي:

- العقارات الموظفة: تقيم أوليا باعتبارها أصول مادية إما بالتكلفة التاريخية و إما على أساس القيمة العادلة. وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين تغيير وجهة تخصيصها. وينص النظام

المحاسبي المالي أنه إذا تعذر تحديد القيمة العادلة للعقارات الموظفة بموثوقية فإن هذا العقار يدرج في حسابات الأصول المادية حسب طريقة التكلفة التاريخية، و تقدم معلومات في الملاحق تبين سبب عدم استعمال القيمة العادلة. [80]ص10.

- الأصول المادية موضوع عقد إيجار تمويل: حسب النظام المحاسبي المالي عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة. أما إيجار التمويل هو عقد إيجار يترتب عليه تحويل مخاطر و منافع الأصل إلى المستأجر، ونقل الملكية عند انتهاء العقد هي اختيارية. يحدد النظام المحاسبي المالي أن عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل. و المدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تهتلك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة. [80]ص19.

عند المستأجر: تدرج الممتلكات المستأجرة (ضمن عقد إيجار التمويل) في حسابات أصول ثابتة في الميزانية، وذلك بقيمتها العادلة أو بالقيمة المحدثة للدفعات الأدنى بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.

عند المؤجر غير الصانع أو الموزع للممتلكات المستأجرة: حقوق الإيجار التمويلي تسجل في الأصول المالية تحت حساب " قروض و حقوق على إيجار التمويل " و في المقابل الديون الناتجة عن حيازة الممتلكات المؤجرة. علما أن تكلفة الحيازة تتضمن النفقات الأولية المتعلقة بالتفاوض على العقد و وضع الأصل موضع تنفيذ.

عند المؤجر الصانع أو الموزع للممتلكات المستأجرة: الحقوق تسجل بمبلغ مساوي للقيمة العادلة للملك المؤجر و ذلك طبقا للمبادئ التي تعتمدها المؤسسة في عمليات البيع، و عليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن البيع يسجل في نتيجة الدورة. لكن إذا كانت نسب الفائدة في عقد الإيجار منخفضة، فإن الربح الناتج عن البيع يجب أن يكون محددا حسب ما هو معمول به في السوق. بالإضافة أنه تثبت المصاريف الأصلية المباشرة التي يلتزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد كأعباء تحمل في تاريخ إبرام العقد على النتيجة.

- الأصول المادية في شكل امتياز: يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد بموجبه يمنح شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية. [80]ص59.

يسجل صاحب الامتياز ضمن أصوله الثابتة الأصل المادي موضوع الامتياز، لكن بفصله عن صنف الأصول الثابتة المادية الأخرى. مع العلم أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد التكلفة التي يسجل بها هذا النوع من الأصول.

- الأصول الثابتة المكتسبة بالعملة الأجنبية: تحول الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الأجنبية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة إلى التكلفة بالعملة الوطنية. ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية إلى غاية تاريخ التنازل عن الأصل أو خروجه من الخدمة. [80]ص20.

2.2.3.3. التسجيل المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المادية

التسجيل المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المادية مرتبط بالطريقة التي تم حيازتها بها.

1.2.2.3.3. الأصول المادية المستلمة كمساهمات: يسجل الأصل المادي في حسابه الفرعي لحساب 21 مقابل الجانب الدائن لحساب رأس المال (القسم الفرعي لحساب 10) أو لحساب " الشركاء – عمليات متعلقة برأس المال " (الحساب الفرعي لحساب 45 " المجمع الشركاء ").

2.2.2.3.3. الأصول المادية المحازة عن طريق الشراء يسجل الأصل المادي في حسابه الفرعي لحساب 21 مقابل حساب 404 " موردو الأصول الثابتة ".

3.2.2.3.3. الأصول الثابتة المنجزة بوسائل المؤسسة يسجل الأصل المادي في حسابه الفرعي لحساب21 و هذا إذا كان الأصل قد تم انجازه كليا مقابل حساب 73 " الإنتاج المثبت ".

4.2.2.3.3. إعانات التجهيز تقيد الإعانة في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان مقبول: [80]ص14.

- بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات؛
- و أن الإعانات سيتم استلامها.

كما تم التطرق إليها في الأصول المعنوية فإن إعانات التجهيز تسجل في حساب 131 مقابل الجانب المدين لحساب الأصل المادي(الحساب 21)أو حساب النقدية(الحساب512 " البنك "، 53 " الصندوق ") إذا ترتب على الإعانة حركة مالية.

5.2.2.3.3. الأصول المادية المتعلقة بعقد إيجار – التمويل

التسجيل في حسابات المستأجر: بمجرد ما يدخل الأصل تحت مراقبة المستأجر يسجل قيمته في الجانب المدين لحساب 21 (حسب نوع الأصل المادي) كما يمكن تقسيم الحساب المعني إلى حساب فرعي تحت عنوان

"نوع الأصل المادي – عقد إيجار تمويل " لتوضيحه عن الأصول المادية الأخرى. مقابل جعل الحساب 167 " الديون المترتبة على عقد إيجار – التمويل " دائنا.

وعندما يقوم المستأجر بتسديد دفعات عقد الإيجار التمويلي يسجل في الجانب المدين في الحسابين :

- الحساب167 " الديون المترتبة على عقد إيجار – التمويل " بالجزء المسدد للمبلغ الرئيسي.
- الحساب 661 " أعباء الفوائد " بالنسبة للفوائد المتعلقة بإيجار التمويل مقابل الجانب الدائن لحسابات النقدية.

إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالأصل، و كان عليه أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار، ويأتي تسديد هذا الاستحقاق لترصيد هذا الحساب الخاص بالديون (" الحساب167 ").

وإذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء، فإن الأصل يعود إلى المؤجر أي يخرج من الأصول الثابتة في ميزانية المستأجر، و لا ينبغي على هذا الخروج أن يترتب عليه ناقص أو فائض قيمة، لأن مدة اهتلاك الأصل هي نفسها مدة عقد الإيجار التمويلي، و في هذه الحالة يتم ترصيد الحساب167 باعتماد الجانب الدائن لحساب 78 " استرجاع خسائر القيم و التموينات ". [80]ص58.

التسجيل في حسابات المؤجر: يسجل مبلغ الأصل موضوع عقد الإيجار التمويلي في دفاتر المؤجر في الجانب المدين لحساب 274 " القروض و الحقوق المترتبة على عقد إيجار التمويل " مقابل الجانب الدائن لحساب الأصل المادي المعني.

تسجل الدفعات المستلمة من المستأجر في الجانب الدائن للحسابين:

- الحساب763 " عائدات الحسابات الدائنة " بمبلغ الفائدة.
- و الحساب274 " القروض و الحقوق المترتبة على عقد إيجار التمويل " بالجزء المسدد من المبلغ الرئيسي.

مقابل جعل أحد حسابات النقدية مدينا.

عند انتهاء مدة العقد:

- إذا احتفظ المستأجر بالأصل و دفع مبلغ الاستحقاق الأخير فإن المؤجر يرصد الحساب 274 مع النقدية.
- أما إذا أعاد المستأجر الأصل فإن المؤجر يعيد تسجيله ضمن الأصول الثابتة إذا كان ينوي استعماله، وفي المخزونات إذا كان ينوي بيعه، بمبلغ خيار الشراء غير المدفوع. [80]ص59.

التسجيل في حسابات المؤجر الصانع للأصل أو الموزع له:

هذا النوع من العقود يوفر للمؤجر نوعين اثنين من العوائد:

- الربح أو الخسارة الناجمان عن بيع بسيط.

- إيراد مالي الناتج عن مدة الإيجار.

عندما يقوم المؤجر الصانع أو الموزع بتأجير الأصل يسجل عملية بيع بجعل الحساب 274 مدينا مقابل جعل الحساب 70 " مبيعات " دائنا.

خلافا عن المؤجر غير الصانع أو الموزع فإن الأعباء المتعلقة بعقد الإيجار يقوم المؤجر الصانع أو الموزع بتسجيلها ضمن نفقات الدورة المالية. [80]ص59.

6.2.2.3.3. الأصول المادية في شكل امتياز

تقوم المؤسسة بتسجيل هذا النوع من الأصول في حسابات خاصة تحت حساب 22 الأصول المادية في شكل امتياز و ما يتفرع عنه مقابل جعل الحساب 229 " حقوق مانح الامتياز " دائنا. في حين تسجل الأتاوى المترتبة على الامتيازات في الحساب651 " الأتاوى المترتبة على الامتيازات ".

3.3.3. التقييم البعدي للأصول المادية

يتمثل التقييم البعدي في أعمال نهاية السنة أي القيم التي تأخذها الأصول الثابتة المادية في نهاية الدورة المالية، أي التغيرات التي تطرأ على الأصول المادية و كذا المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

يقترح النظام المحاسبي المالي طريقتين للتقييم البعدي أو اللاحق للأصول الثابتة، إما عن طريق التكلفة التاريخية مخفض منها الاهتلاكات و فقدان القيمة، أو الطريقة المرخصة و هي إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للأصول الثابتة المادية.

1.3.3.3. أعمال نهاية الدورة المتعلقة بالأصول المادية

1.1.3.3.3. الأصول المادية قيد الانجاز

نفس الشيء بالنسبة للأصول المعنوية قيد الانجاز نجد الحالات التالية:

الأصول الثابتة المادية قيد الانجاز من طرف الغير: ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل هذه الأصول في الحساب 232" أصول ثابتة مادية قيد الانجاز" مقابل حساب الأطراف الأخرى(حسابات الصنف 4) على أساس الفواتير أو كشوف أشغال تقدمها هذه الأطراف، و هذا بالنسبة للأصول الثابتة التي لم ينتهي انجاز إلى غاية نهاية السنة.

الأصول الثابتة المادية قيد الانجاز من طرف المؤسسة أي بوسائلها الخاصة: في نهاية الدورة المحاسبية تقوم المؤسسة بتثبيت التكلفة التي وصل إليها انجاز أصل مادي ثابت في الحساب 232 أصول ثابتة مادية قيد الانجاز، مقابل الجانب الدائن للحساب 73 " إنتاج مثبت " وذلك بعد تسجيل أعباء الانجاز حسب طبيعتها في الصنف 6.

التسبيقات و المدفوعات على طلبيات حيازة أصول ثابتة مادية :نفس الشيء بالنسبة للأصول المعنوية تقيد هذه التسبيقات في الحساب 238 " تسبيقات و حسابات مدفوعة على طلبيات الأصول الثابتة" مقابل الخزينة. كما يمكن للمؤسسة إدراج التسبيق في الحساب 409 " الموردون المدينون " التسبيقات و المدفوعات على الحساب " خلال السنة مقابل حسابات الخزينة، و لكن يجب تحويل هذا الحساب 409 في نهاية السنة إلى الحساب 238 ليظهر في الميزانية تحت عنوان أصول ثابتة مادية.

2.1.3.3.3. اهتلاك الأصول الثابتة المادية

بعد التسجيل الأولي للأصول المادية فإن تكلفته القابلة للاهتلاك يجب أن توزع حسب المنافع الاقتصادية المرتقبة من هذا الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية إن أمكن تحديدها بصورة صادقة.

القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة. [80]ص9.

طرق الاهتلاك التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي هي الطريقة التي تعكس استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، و في حالة عدم تحديد الطريقة بصورة صادقة يستعمل في هذه الحالة " الاهتلاك الخطي ". وهذه الطرق حسب النظام المحاسبي المالي هي: الاهتلاك الخطي، الاهتلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج، طريقة الاهتلاك المتصاعد.

حسب النظام المحاسبي المالي تعتبر الأراضي غير قابلة للاهتلاك على العموم، كما لا يطبق أي اهتلاك على الأصول المادية قيد الانجاز. [80]ص60. بالإضافة، فإن العقارات الموظفة هي قابلة للاهتلاك، و فقدان القيمة.

يهتلك الأصل المستأجر بعقد إيجار تمويلي في حسابات المستأجر، و إذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يصبح المستأجر مالك للأصل عند نهاية عقد الإيجار التمويلي، فإن الأصل يجب أن يهتلك كليا على أقصر مدة لهذا العقد و مدته النفعية. [80]ص20.

يقيد اهتلاك الأصول الثابتة المادية في الجانب الدائن لحساب 281 الذي يقسم حسب نوع الأصل المادي، في المقابل تسجل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحساب 681 " مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول الثابتة ".

3.1.3.3.3. خسائر قيمة الأصول الثابتة المادية

نفس المعالجة بالنسبة للأصول المعنوية، ففي تاريخ إقفال الحسابات إذا وجدت مؤشرات تدل على انخفاض القيمة المحاسبية الصافية للأصل المادي مقارنة مع القيمة القابلة للاسترداد (المغطاة) فإن الفرق بينهما يسجل في الحساب 291 " خسائر قيمة الأصول الثابتة " الذي يتفرع حسب الأصل المادي المعني مقابل جعل حساب 681 " مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول الثابتة " مدينا.

يتم فحص فقدان القيمة دوريا و يتم تسوية الحساب 290 في نهاية كل سنة مالية إما برفع قيمته عندما يزداد مبلغ الخسارة أو تخفيض قيمته في حالة العكس عن طريق حساب 78 " استرجاع تكاليف الاستغلال ".

4.1.3.3.3. الأصول المادية في شكل امتياز

إهتلاكها :في نهاية كل دورة يصبح الحساب229"حقوق مانح الامتياز" مدينا بواسطة الجانب الدائن لحساب 282"اهتلاك الأصول الثابتة موضوع الامتياز " كلما تمت الاهتلاكات المطبقة، و عند انتهاء الامتياز، يكون للحساب 229 رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للأصول الثابتة موضوع الامتياز. ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حساب الأصل الثابت المادي و الاهتلاكات المطبقة. [80]ص60.
نلاحظ أن في الاهتلاك لم ينص النظام المحاسبي المالي على استعمال حساب الصنف 6 رغم أنه يوجد حساب 682 " مخصصات الاهتلاكات و مؤونات خسائر قيمة الأصول موضوع الامتياز "

خسارة قيمة الأصول المادية في شكل امتياز: نفس الفحص الذي يتم على الأصول المادية الأخرى إلا أن خسارة القيمة تسجل في الجانب الدائن لحساب 292 " خسائر القيمة عن الأصول المادية في شكل امتياز " مقابل الحساب 682 " مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة للأصول موضوع امتياز.

مؤونات تجديد الامتيازات: لا ينص النظام المحاسبي المالي على تشكيل مؤونات الإصلاحات إلا في حالة الأصول المادية على شكل امتياز، حيث يتعين على المؤسسة بموجب عقد الامتياز القيام بإصلاحات قبل أن تقوم بتحويل الأصل إلى مانح الامتياز عند انتهاء العقد. [80]ص55.وتسجل مؤونات تجديد الأصول في شكل امتياز في الجانب الدائن لحساب 156 " مؤونات تجديد الأصول الثابتة " مقابل حساب مخصصات الاستغلال أو مخصصات مالية.
عند حصول العبء، يجب ترصيد المؤونة المكونة سابقا عن طريق حساب العبء، أما الفائض من مبلغ المؤونة يسجل في حساب 781 " استرجاع تكاليف الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات الأصول الثابتة".

5.1.3.3.3. معالجة الإعانة المتعلقة بالأصول الثابتة المادية

ينص النظام المحاسبي المالي على إعادة إدراج الإعانة ضمن النتيجة تحت حساب 754 " أقساط إعانة الاستثمار المحولة للنتيجة " بنفس قيمة أقساط الاهتلاك إذا كان الأصل قابل للاهتلاك، و إن لم يكن كذلك فحسب مدة عدم التصرف الموجودة في العقد و إن لم يحدد في هذا الأخير، يعاد دمج الإعانة في نتيجة خلال مدة أقصاها عشر سنوات حسب الطريقة الخطية.

نفس الشيء بالنسبة للأصول المعنوية فيما يخص التزام باستلام إعانة، ففي نهاية السنة تسجل المؤسسة المتعهد إليها بالإعانة في الجانب الدائن من حساب 131 " إعانة التجهيز " مقابل جعل الحساب 441 " الدولة الجماعات العمومية الأخرى - إعانات مطلوب استلامها " مدينا الذي يرصد عند استلام الإعانة عينيا أو نقديا.[80]ص68.

6.1.3.3.3. العقود الطويلة الأجل

تدرج في حسابات الأعباء أو الإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل كعقود البناء، الإصلاحات طويلة الأجل للأصول، وذلك حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع و بمقياس إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم). [80]ص18.

2.3.3.3. إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية

تعتبر المعالجة المرخصة من طرف النظام المحاسبي المالي حيث تقيم الأصول الثابتة المادية بالقيمة العادلة مخفض منها الاهتلاكات و مجموع خسائر القيمة. ويجب أن تتم هذه المعالجة بصورة منظمة عند كل تاريخ إقفال.

حسب النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة للأراضي و المباني يحددها السوق أو مقومون محترفون و مؤهلون، و القيمة العادلة لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (مؤسسة متخصصة في التقييم) فإن الأصل يقيم بتكلفة إحلاله بعد تخفيض الاهتلاك.

إذا تمت إعادة تقييم أصل مادي عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك، و بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الاهتلاكات 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 عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة، حساب 105 " فارق إعادة التقييم " على أن يعاد دمج إعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إذا كانت إعادة

التقييم تعوض قيمة سلبية لأصل سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات. أما إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة (إعادة تقييم سلبية) فإن الحساب 105 " فارق إعادة التقييم " يخفض بهذه الخسارة على ألا تتجاوز هذه الأخيرة رصيد الحساب " 105 ". [80]ص11.

3.3.3.3. خروج الأصل الثابت المادي و الإفصاح

عند انتهاء المنافع الاقتصادية للأصل المادي أو التنازل عنه يجب أن تحدد الأرباح و الخسائر الناتجة بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية (سعر البيع ناقص نفقات التنازل) و القيمة المحاسبية الصافية للأصل وتدرج فوائض القيمة في الحساب 752 " فوائض القيمة الناتجة عن الأصول الثابتة غير المالية "، أما نواقص القيمة فتسجل في الحساب 652 " نواقص القيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية ".

ينص النظام المحاسبي المالي على أن المؤسسة يجب أن تفصح عن كل المعلومات التي تتعلق بالأصول الثابتة المادية في:

الميزانية: يجب الإفصاح و التفريق بين الأصول الثابتة المادية، الأصول المادية قيد الانجاز، الأصول المادية على شكل امتياز.

قائمة تدفقات الخزينة: يجب الإفصاح عن مسحوبات حيازة أصول مادية، تحصيلات عمليات التنازل.

قائمة تغير الأموال الخاصة: يجب أن يتضمن مبالغ إعادة التقييم.

قائمة الدخل: تحتوي على الاهتلاكات، خسائر القيمة، فوائض ونواقص القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المادية.

بالإضافة إلى القوائم الأساسية الأربعة يوجد معلومات عن الأصول الثابتة المادية يجب إدراجها ضمن الملاحق في:

- جدول خاص بتطور الأصول الثابتة (غير الجارية).
- جدول الاهتلاكات
- جدول خسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة.

أخيرا نلاحظ أن المعالجة المحاسبية للأصول المادية حسب النظام المحاسبي المالي هي مقتبسة من مرجعية المعايير المحاسبية الدولية إلا أنها احتوت على بعض الاختلافات في التصنيف والتقييم.

4.3. الأصول الثابتة المالية

كانت تدرج الأدوات المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني ضمن الأصول المتداولة، إلا النظام الجديد اتبع المرجعية المحاسبية الدولية في إعادة تصنيف هذه الأدوات.

1.4.3. تعريف الأصول الثابتة المالية وتصنيفها

يعرّف النظام المحاسبي الجديد الأصل الثابت المالي على أنه حق يتم تحصيله في أجل يتعدى الدورة المالية الواحدة، أو أن هذا الأصل هو عبارة عن سند أو قيمة مماثلة قررت المؤسسة الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة. [80]ص86.

و يعرف هذا النظام الأصول الثابتة المالية حسب أربعة فئات: [80]ص11.

- سندات المساهمة: تسمح للمؤسسة التي تملكها أن تمارس نفوذا على الجهة التي أصدرت هذه السندات أو أن تمارس مراقبتها كالشراكة في الفروع .
- السندات الثابتة لنشاط المحفظة: التي توفر للمؤسسة على المدى الطويل مردودية مرضية دون التدخل في نشاطات الجهة التي أصدرت هذا النوع من السندات.
- السندات الثابتة الأخرى: التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك.
- القروض و الحقوق طويلة الأجل :التي أصدرتها المؤسسة، أو لا تنوي، أو لا تملك القدرة على بيعها في الأجل القصير كحقوق الزبائن و باقي حقوق الاستغلال الأكثر من اثنا عشر شهر، بالإضافة إلى القروض المقدمة للغير التي تفوق الدورة المالية الواحدة.

هذه الفئات الأربع من الأصول المالية تظهر في الأصول الثابتة، لكن في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة، تكون سندات المساهمة و الحقوق المتعلقة بها محل إعادة معالجة طبقا لقواعد الإدماج.

كما قسم النظام المحاسبي المالي الأصول الثابتة المالية في الحسابات التالية: [80]ص61.

الحساب الرئيسي 27 " أصول ثابتة مالية " و الذي يتفرع إلى:

- الحساب 271: "السندات الأخرى ما عدى سندات المساهمة و السندات الثابتة لنشاط المحفظة" والتي لا تنوي أو لا تملك المؤسسة القدرة على بيعها في الأجل القصير.
- الحساب 272: "السندات" التي تمثل حق مثل حصص الأموال المشتركة الموظفة التي ينوي الكيان الاحتفاظ بها بشكل دائم.
- الحساب 273: "السندات الثابتة لنشاط المحفظة" و هي السندات التي تستثمر من خلالها المؤسسة أصولها من أجل الحصول على مردودية في المستقبل، دون تدخل هذه المؤسسة في تسيير الجهة التي أصدرت هذه السندات.

- الحساب 274: "القروض" و هي أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلتزم المنشأ بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة، فالحقوق المتعلقة بعقد إيجار - تمويل - هي بمثابة قروض.
- الحساب 275: "الودائع و الكفالات" و هي مشابهة للقروض.
- الحساب 276: الحقوق الثابتة الأخرى أي ما عدى فيما سبق.

أما الأدوات المالية الأخرى المتداولة فتسجل ضمن حساب القيم المنقولة الجارية في الصنف الخامس.

2.4.3. تقييم الأصول الثابتة المالية

تنص قواعد النظام المحاسبي المالي على تقييم الأصول الثابتة المالية أوليا بالتكلفة التي تتمثل في القيمة العادلة و المساوية للمقابل المقدم من أجل اقتناء هذا الأصل المالي، مضاف إليها مصاريف الوسطاء الرسوم غير المستردة، و مصاريف البنك، و لكن لا تندرج فيها حصص و الفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب. [80]ص12.

عند إعداد القوائم المالية أو أي تاريخ لاحق أي بعد التقييم الأولي يجب أن يعاد تقييم جميع الأصول المالية بقيمتها العادلة وتسجيلها في حساباتها الخاصة، باستثناء فئات الأصول الثابتة المالية التالية التي تقييمها البعدي يتمثل في التكلفة المهتلكة [80]ص61.

علما أن التكلفة المهتلكة هي المبلغ الذي يقيم به الأصل المالي بعد إدراجه الأولي في الحسابات مخفض منه التسديدات و كل تخفيض ناتج عن خسارة القيمة أو عدم قابلية التحصيل. [80]ص12.

الأصول المالية المقيمة لاحقا بالتكلفة المهتلكة هي: [80]ص61.

- القروض و الحقوق التي لا تصدرها المؤسسة لأغراض المعاملات.
- التوظيفات المالية الأخرى المحدد أجل استحقاقها و التي تنوي و تملك المؤسسة القدرة على الاحتفاظ بها إلى غاية ذلك التاريخ.
- كل أصل مالي لا يمكن تحديد قيمته العادلة (في السوق) بصورة موثوق فيها.

أما سندات المساهمة و الحقوق المرتبطة بها و التي تم حيازتها ضمن الغرض الوحيد و هو التنازل عنها لاحقا و كذلك السندات الثابتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، يتم تقييمها عقب التقييم الأولي في الحسابات بالقيمة العادلة التي هي على الخصوص: [80]ص12.

- بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها: بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية.

- بالنسبة إلى سندات التي لم يتم تسعيرها: بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج و تقنيات التقييم المقبولة على العموم.

يدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم (بالقيمة العادلة) مباشرة بشكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة. و المبالغ التي تثبت على هذا النحو في شكل رؤوس الأموال الخاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية: [80]ص12.

- عندما يكون الأصل المالي قابل للبيع، التحصيل أو التحويل.
- أو إذا ظهر مؤشر يدل عن انخفاض قيمة الأصل المالي، في هذه الحالة فإن الخسارة الصافية المتجمعة و المدرجة في الحسابات مباشرة كرؤوس أموال خاصة يجب تحويلها من هذه الأخيرة إلى النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة قيمة.

مع العلم أن التوظيفات المالية التي تقيم بالتكلفة المهتلكة هي الأخرى تخضع عند إقفال كل سنة مالية لفحص خسارة القيمة المحتمل.

3.4.3. التنازل عن الأصول الثابتة المالية و الإفصاح

أثناء التنازل عن أصول ثابتة مالية فإنه يسجل في دفاتر المحاسبة مباشرة الفرق بين سعر التنازل والقيمة الصافية بعد استعادة فوارق التقييم المحتملة الواردة في رؤوس الأموال الخاصة كما يلي: [81]ص69.

- في الجانب المدين من حساب الأعباء المالية الحساب 667 " الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية " إذا كان هذا الفرق سلبيا.

- في الجانب الدائن من حساب الإيرادات المالية الحساب767 " الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية " إذا كان هذا الفرق إيجابيا.

أما فيما يخص عملية الإفصاح المتعلقة بالأصول الثابتة المالية فإن النظام المحاسبي المالي ينص على ذكر في القوائم المالية طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة للأصول المالية المقيمة بالتكلفة المهتلكة.

في قائمة المركز المالي (الميزانية): تصنف الأصول الثابتة المالية حسب أربع فئات.

أما قائمة تدفقات الخزينة: يفصح فيها عن مسحوبات اقتناء الأصول المالية و التحصيلات الناتجة عن التنازل عنها. و كذلك الفوائد التي تم تحصيلها من خلال هذه التوظيفات المالية.

قائمة حركة رؤوس الأموال: يفصح فيها عن فوارق إعادة التقييم الخاصة بالأصول الثابتة المالية.

قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج): تحتوي على خسائر أو إيرادات التنازل عن الأصول المالية، كذلك خسائر القيمة المتعلقة بفحص انخفاض قيمة الأصول الثابتة المالية.

نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي الجزائري اتبع في تصنيف الأصول الثابتة المالية المعايير الدولية للمحاسبة وكذلك التقييم، إلا أنه لم يدخل في تفاصيل كثيرة حول التقييم عكس المعايير الدولية.

5.3. مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني و معايير المحاسبة الدولية

إن من الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي المالي هو معالجة النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني و تبني المعايير المحاسبية الدولية.

1.5.3. مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني

من خلال الدراسة اتضح أنه لا تكاد توجد نقاط تشابه في معالجة الأصول الثابتة بين المخطط و النظام المحاسبي المالي؛ لذا سنعرض فيما يلي تمكن النظام الجديد من تغطية نقائص المخطط المحاسبي الوطني مع إبراز نقاط الاختلاف بينهما.

1.1.5.3. تغطية نقائص المخطط المحاسبي الوطني

قام النظام المحاسبي بتغطية نقائص عديدة في معالجة الأصول الثابتة في المخطط المحاسبي الوطني. ويمكن أن نلخص أهمها في النقاط التالية:

المصطلحات:

غير النظام المحاسبي المصطلح القديم وهو الاستثمارات إلى ما يعرف بالأصول الثابتة الذي يعتبر مصطلح محاسبي مستعمل في بلدان عديدة. إلا النظام الجديد لا يتحكم بشكل كبير في تسمية الحسابات أين نجد حسابات بعناوين طويلة جدا و متفرعة.

عدم التجانس الدقيق للحسابات :

فيما يخص سندات المساهمة التي كانت في الصنف 4 حسب المخطط المحاسبي الوطني: أصبحت في النظام المحاسبي المالي ضمن الأصول الثابتة تحت عنوان الأصول الثابتة المالية. و بالتالي تم احترام مبدأ درجة السيولة في تقسيم أصول الميزانية التي أصبحت تسهل عملية التحليل المالي.

إلا أن النظام المحاسبي الجديد لا يخلو من هذا الإشكال، الذي يظهر في تصنيف حساب فارق الحيازة ضمن حسابات الأصول المعنوية، في حين ينص هذا النظام أن فارق الحيازة لا ينتمي إلى الأصول المعنوية.

غياب التجزئ الدقيق للحسابات :

أدرج النظام المحاسبي المالي حسابات في الأصول الثابتة توضع فيها مبالغ الأصول الثابتة التي لم يتم ذكرها في الدليل المحاسبي ، و هو الشيء الذي كان يعتبر من نقائص المخطط المحاسبي الوطني. حيث نجد في النظام المحاسبي المالي:

الحساب 208 " الأصول الثابتة المعنوية الأخرى ".

الحساب 218 " الأصول الثابتة المادية الأخرى ".

الحساب 276 " الأصول الثابتة المالية الأخرى ".

سابقا لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني حساب خاص ببيع الاستثمارات على الحساب، و لكن النظام المحاسبي المالي عالج هذه النقطة من خلال الحساب 462 " الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن الأصول الثابتة.

عدم معالجة بعض العمليات المهمة:

قام النظام المحاسبي المالي بمعالجة العمليات التي تجاوزها المخطط المحاسبي الوطني مثل حيازة الاستثمارات على شكل امتياز، العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار التمويلي، بناء العقارات على أراضي الغير. فالأولى يعترف بها كأصول ثابتة إذا كان بالإمكان تقييمها و انتظار منافع مستقبلية منها، أما الثانية نص النظام المحاسبي المالي على الاعتراف بالأصول الثابتة في دفاتر المستأجر وحدد الشروط لذلك،أما الأخيرة فقد حدد هذا النظام الشروط الواجب احترامها للاعتراف بالأصول الثابتة. إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد التكلفة التي يسجل بها الأصل المادي على شكل امتياز.

وجود عمليات كثيرة غامضة :

لم ينص المخطط المحاسبي الوطني على كيفية تقييم شهرة المحل بدقة إلا أن النظام المحاسبي المالي قام بتغيير اسم هذه الأخيرة إلى فارق الحيازة " goodwill " الذي يمكن أن يكون في الأصول أو الخصوم.

كما عالج النظام المحاسبي المالي العمليات التي كانت غامضة في المخطط المحاسبي الوطني مثل أين تسجل أعمال الصيانة الكبرى ؟، أين تضاف تكلفة اقتناء محركات جديدة ؟.و ذلك عن طريق تحديد النظام المحاسبي المالي لشروط الاعتراف بالتكاليف اللاحقة والمتعلقة بالأصول الثابتة في نفقات الدورة أو وجوب تسجيلها

ضمن تكاليف الأصل الثابت المرتبط به. بالإضافة أن النظام المحاسبي جاء بمفهوم جديد في التصنيف الصحيح للأصول الثابتة وهو ما يعرف "بالمركبات ".

هناك كذالك عمليات غامضة في النظام المحاسبي المالي، كالتسجيل المحاسبي لاهتلاك الأصول الثابتة في شكل امتياز.

عدم مواكبة التطور الاقتصادي :

عدم مواكبة المخطط المحاسبي الوطني للتطور الاقتصادي يظهر في اعتماد المخطط على التكلفة التاريخية في عملية تقييم الاستثمارات. في حين هذا المشكل لا يظهر في النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على القيمة العادلة و فحص خسائر قيمة الأصول سنويا من خلال عملية إعادة التقييم بما يتماشى مع السوق.

إلا أن الإشكال يطرح في الشروط التي ينص عليها النظام من اجل تطبيق إعادة التقييم، فهي صعبة التطبيق من جهات عديدة كعدم وجود مختصين ذوي كفاءة عالية في تقييم مختلف الاستثمارات، بالإضافة إلى عدم توفر المعلومات المالية بشكل آني و بموثوقية و ذلك بسبب انعدام سوق مالي نشط، أي عدم وجود تداول للأسهم و السندات وهو ما يفقد معرفة القيمة العادلة.بالإضافة إلى وجود السوق الموازية والتي تؤثر بشكل كبير على الأسعار.

2.1.5.3. الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني

سنتطرق إلى معرفة ما مدى الاختلاف في المعالجة المحاسبية للاستثمارات بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

1.2.1.5.3. الأصول المعنوية و المصاريف الإعدادية

حسب النظام المحاسبي المالي شروط تسجيل الأصل المعنوي هي إمكانية تحديد تكلفته بصورة موثوق فيها و أن هذا الأصل يعود على المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية.

المصاريف الإعدادية (التمهيدية): خلافا لـ المخطط المحاسبي الوطني فإن النظام المحاسبي المالي يمنع تسجيل المصاريف الإعدادية في الأصول الثابتة بسبب أنها لا تولد منافع اقتصادية في المستقبل.

شهرة المحل و فارق الحيازة (goodwill): حسب المخطط المحاسبي الوطني شهرة المحل (الحساب210) كانت تنتمي إلى الأصول المعنوية و تنتج عن حيازة منشأة أو الاندماج و يمكن حتى إنشاءها داخليا كما تم التطرق إليها في الفصل الأول. أما في النظام المحاسبي المالي أصبح goodwill يضم شهرة المحل إلا أنه لا ينتمي إلى صنف الأصول المعنوية عند تصنيفه في الميزانية، بالإضافة أن goodwill يمكن أن يظهر في الأصول و الخصوم.

الأصول المعنوية المنجزة داخليا: حسب المخطط المحاسبي الوطني أي أصل معنوي أنجز داخليا أي بوسائل المؤسسة يسجل بالتكلفة التي وصل إليها الإنجاز، أما في النظام المحاسبي المالي فيجب التفرقة بين مرحلة البحث و التطوير، أي لا يسجل أصل معنوي منجز داخليا إلا إذا استوفى شروط معنية.

التقييم الأولي للأصول الثابتة المعنوية:

حسب المخطط المحاسبي الوطني :

- تكلفة حيازة استثمار معنوي تساوي سعر الشراء مضاف إليه النفقات المباشرة المتعلقة به.
- أما تكلفة انجازه فهي مجمل النفقات التي تدخل في انجازه، ويتم الاعتراف به كاستثمار قيد التنفيذ حتى وإن لم يتم انجازه كليا.
- النفقات البعدية المتعلقة بالاستثمار المعنوي تحمل على نتيجة الدورة.

أما بالنسبة لـ النظام المحاسبي المالي :

- تكلفة حيازة أصل ثابت معنوي تضاف إليها النفقات المقدرة لخروج الأصل في المستقبل.
- أما تكلفة انجازه فهي حسب المرحلة التي وصل إليها الأصل فان كانت مرحلة البحث تحمل النفقات على نتيجة الدورة ، ولا يعترف بالأصل الثابت المعنوي المنجز إلا في مرحلة التطوير وبشروط محددة.
- لا تضاف أي نفقات بعدية إلى تكلفة الأصل الثابت المعنوي إلا إذا كانت ترفع من قدرته النفعية.

التقييم البعدي للأصول الثابتة المعنوية:

حسب المخطط المحاسبي الوطني :

- في نهاية السنة تظهر الاستثمارات المعنوية ما عدى شهرة المحل بالتكلفة التاريخية مخفض منها الاهتلاكات.
- مبلغ الاستثمار المعنوي المهتلك يساوي تكلفته الأصلية.
- لم تحدد القوانين الجبائية الجزائرية مدد معينة لاهتلاك الاستثمارات المعنوية أما طرق الاهتلاك فهي محددة بشروط مع الاستمرار في إتباع الطريقة المختارة.
- إعادة تقييم الاستثمارات تكون بموجب قوانين رسمية.

أما بالنسبة لـ النظام المحاسبي المالي :

- عند إعداد القوائم المالية هناك نموذجين يمكن للمؤسسة أن تختار بينهما لتقييم الأصول الثابتة المعنوية نموذج التكلفة التاريخية مخفض منها الاهتلاكات و خسائر القيمة و نموذج إعادة تقييم التكلفة الأصلية مخفض منها الاهتلاكات وخسائر القيمة. ومنه إعادة التقييم هي عملية اختيارية.
- مبلغ الاهتلاك يحسب على أساس التكلفة مخفض منها القيمة المتبقية المقدرة للأصل بعد استعماله.

- حدد النظام المحاسبي المالي المدة التي تهتلك على أساسها الأصول المعنوية و هي المدة النفعية على أن لا تتجاوز 20 سنة.
- بالإضافة إلى الاهتلاكات يجبر النظام المحاسبي المالي المؤسسات في نهاية السنة بإجراء فحص قيم أصولها المعنوية حيث إذا كان هناك خسائر تضاف هي الأخرى إلى الأعباء كما يمكن أن يكون هناك استرجاع لهذه الخسائر إلا في حالة goodwill يخضع لفحص خسارة القيمة و لكن لا يمكن استرجاع هذه الخسائر.وهذا الفحص لخسارة القيمة هو غير مذكور في المخطط المحاسبي الوطني.
- القيام بمراجعة دورية لطريقة و مدة الاهتلاك هو أمر ضروري.

2.2.1.5.3. الأصول الثابتة المادية

الاعتراف بالأصل المادي: في المخطط المحاسبي الوطني كان من ضمن شروط الاعتراف بالممتلكات على أنها أصول ثابتة مادية هو الملكية عكس النظام المحاسبي المالي الذي لا يعتبره شرط، حيث يعترف بالأصل بمجرد انتقال منافعه الاقتصادية إلى المؤسسة (كالأصول المحازة بعقد إيجار التمويل) فهي تثبت في دفاتر المستأجر، أما في المخطط المحاسبي الوطني فكانت تعالج كنفقات تحمل في الدورة المحاسبية.

تصنيف الأصول الثابتة المادية: صنف المخطط المحاسبي الوطني الأصول الثابتة المادية حسب السيولة مع احترام وجهة استعمال كل أصل ثابت مادي، أي إذا كان عبارة عن تجهيزات إنتاج ضمن صنف خاص أو إذا كان موجه للإدارة كتجهيزات اجتماعية في صنف آخر خاص بها.

أما في النظام المحاسبي المالي لم يتم تحديد الأساس الذي صنفت به الأصول الثابتة المادية و المتمثلة في ثلاثة أصناف:

الحساب21:" أصول ثابتة مادية" يتضمن الأصول الموجهة للإنتاج و التجهيز

الحساب22: "أصول ثابتة في شكل امتياز "

الحساب23: "أصول ثابتة قيد الإنجاز "

التقييم الأولى للأصول الثابتة المادية: حسب النظام المحاسبي المالي تقييم أوليا الأصول الثابتة المادية بتكلفتها التاريخية في حالة الحيازة، بتكلفة الإنتاج في حالة الإنجازو بالقيمة العادلة في حالة الحيازة بدون مقابل كالإعانة نفس الشيء بالنسبة لـ المخطط المحاسبي الوطني، يكمن الاختلاف فقط أن النظام المحاسبي المالي يضيف إلى هذه التكاليف النفقات المقدرة لخروج الأصل في المستقبل كنفقات تفكيك و تجديد موقع الأصل بعد انتهاء مدة نفعيته، كما يستثني النظام المحاسبي المالي من هذه التكلفة نفقات انطلاق في نشاط هذا الأصل رغم أنها نفقات مباشرة.

التقييم البعدي للأصول الثابتة المادية: يعتمد المخطط المحاسبي الوطني في التقييم البعدي على التكلفة التاريخية مخفض منها الاهتلاكات، أما فيما يخص إعادة التقييم فهي اختيارية و تخضع إلى قوانين مالية. أما النظام المحاسبي المالي فيعتمد في التقييم البعدي إلى الاختيار بين نموذجين التكلفة التاريخية أو إعادة التقييم مخفض كل منهما الاهتلاكات و خسائر القيمة.

- الاهتلاكات في المخطط المحاسبي الوطني تعتمد على مدة حياة الأصل أما في النظام المحاسبي المالي فعلى مدة نفعية الأصل أي التي يمكن أن تكون أكبر من مدة حياته أو أقل.
- أما طرق الاهتلاك في المخطط المحاسبي الوطني هي الخطي و المتناقص و المتصاعد أما النظام المحاسبي المالي يضيف إلى هذه الطرق، طريقة وحدات الإنتاج.
- حسب المخطط المحاسبي الوطني طريقة الاهتلاك يجب أن تكون ثابتة على مدار عمر الاستثمار في حين أن النظام المحاسبي المالي ينص على مراجعة و إعادة فحص لتغيير طرق الاهتلاك و المدة متى لزم الأمر.
- فحص فقدان قيمة الأصول الثابتة المادية هي موجودة في النظام المحاسبي المالي فقط.
- حسب النظام المحاسبي المالي تهتلك الأصول المستأجرة بعقد إيجار تمويلي، و الأصول في شكل امتياز إلا أن الأصول الثابتة المادية قيد الإنجاز لا تهتلك، كما أن الأراضي لا تهتلك بشكل عام، أما عقارات التوظيف يمكن اهتلاكها. وهذه الأخيرة ينص النظام المحاسبي المالي على وجوب تقييمها البعدي على أساس القيمة العادلة إلا إذا لم يكن ذلك ممكنا.
- ينص النظام المحاسبي المالي على إخراج الأصل الثابت المادي عند انتهاء مدة نفعيته، إلا أن في المخطط المحاسبي الوطني فيتم ذلك عندما تصبح القيمة المحاسبية للاستثمار معدومة، إلا أن في هذه الحالة هناك رأيين إما إبقائه ضمن الأصول لإعادة تقييمه فيما بعد أو إخراجه من حسابات الأصول عند انتهاء مدة حياته.

3.2.1.5.3. الأصول الثابتة المالية

التصنيف: يصنف المخطط المحاسبي الوطني الأصول المالية ضمن الصنف 4 أما النظام المحاسبي المالي يصنف كذلك الأصول المالية في الصنف 4 و في الصنف " 2 " إذا استوفت الأصول المالية شروط معينة.

التقييم الأولي للأصول المالية: ينص النظام المحاسبي المالي على تقييم الأصول الثابتة المالية بالقيمة العادلة المساوية للمقابل المقدم من أجل اقتناء هذا الأصل المالي مضاف إليه مصاريف الوسطاء، البنك...إلى آخره. أما المخطط المحاسبي الوطني ينص على تقييم الأدوات المالية بالقيمة الاسمية أما المصاريف الأخرى تسجل في الأعباء حسب طبيعتها.

التقييم البعدي للأصول الثابتة المالية: التقييم البعدي للأصول الثابتة المالية حسب النظام المحاسبي المالي يكون على أساس القيمة العادلة، ما عدى الحقوق و القروض تقييم بالتكلفة المهتلكة، أما المخطط المحاسبي الوطني تبقى الأصول المالية بالقيمة الاسمية إلا في حالة الانخفاض تشكل لها مؤونة.

4.2.1.5.3. الضرائب المؤجلة

يصنف النظام المحاسبي المالي ضمن الأصول الثابتة الضرائب المؤجلة على الأصول. في حين هذا البند لم يعالج بتاتا من طرف المخطط المحاسبي الوطني.

5.2.1.5.3. مخطط الحسابات

في الجدول التالي سوف نقارن بين الحسابات المتعلقة بالأصول الثابتة في المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (3- 1) مقارنة بين مخطط الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي النظام المحاسبي المالي		المخطط المحاسبي الوطني المخطط المحاسبي الوطني	
رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
الصنف 1(حسابات متعلقة بالأصول الثابتة)			
105	فارق إعادة التقييم	15	فارق إعادة التقييم
131	إعانات التجهيز	141	إعانات تجهيز والاستثمار
132	إعانات الاستثمار		
لا يوجد حساب		147	إعانة مسجلة على الإيرادات
156	مؤونات تجديد الأصول الثابتة في شكل امتياز	لا يوجد هذا الحساب	
لا يوجد حساب		195	مؤونات الإصلاحات
167	الديون المترتبة عن عقود ايجار التمويل	562	خدمات
	تسجل هذه المصاريف حسب طبيعتها في الصنف 6	20	مصاريف إعدادية
20	الأصول الثابتة المعنوية	21	القيم المعنوية
203	مصاريف التطوير	لا يوجد هذا الحساب	
204	برامج الإعلام الآلي وما شابهها	212	حقوق الملكية الصناعية و التجارية
205	الامتيازات، البراءات، و العلامات والحقوق المماثلة		
207	فارق الحيازة goodwill	210	شهرة المحل
208	أصول ثابتة معنوية أخرى	لا يوجد هذا الحساب	

21	الاصول الثابتة المادية	لا يوجد هذا التصنيف	
211	الأراضي	22	الأراضي
		220	الأراضي المعدة للبناء و الورش
		224	مقالع و مناجم
		226	الأراضي الأخرى
212	عمليات إصلاح و تهيئة الأراضي	247	تهييئات و تركيبات
213	البنايات	240	المباني
215	المنشئات التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية	241	المؤسسات الأساسية و الهيكلية
		242	منشات مركبة
		243	معدات و أدوات
218	الأصول الثابتة المادية الاخرى	244	معدات النقل
		245	تجهيزات مكتب و الاتصال
		246	الغلافات القابلة للاسترجاع
		25	تجهيزات اجتماعية
22	الأصول الثابتة في شكل امتياز	لا توجد هذه الحسابات	
221	أراضي ممنوح امتيازها		
222	عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي الممنوح امتيازها		
223	البنايات الممنوح امتيازها		
225	المنشئات، التركيبات التقنية الممنوح امتيازها		
228	الأصول الثابتة الممنوح امتيازها الأخرى		
229	حقوق مانح الامتياز(*يظهر في الخصوم*)		
232	الأصول الثابتة المادية قيد الانجاز	28	استثمارات قيد التنفيذ
237	الأصول الثابتة المعنوية قيد الانجاز		
238	تسبيقات على طلبيات الأصول الثابتة	425	تسبيقات و دفعات على الاستثمارات
27	الأصول الثابتة المالية	42	حقوق الاستثمارات
271	السندات الأخرى طويلة الأجل	428	توظيفات مالية
272	سندات المساهمة	421	سندات المساهمة
273	السندات الثابتة لنشاط المحفظة	423	سندات التوظيف
274	قروض مقدمة طويلة الأجل و المترتبة عن عقود إيجار التمويل	424	القروض
275	الودائع و الكافلات	426	كفالات مدفوعة
276	الحقوق الثابتة الأخرى	لا يوجد هذا الحساب	
280	اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية	29	اهتلاك الاستثمارات
281	اهتلاك الأصول الثابتة المادية		

290	خسائر الأصول الثابتة المعنوية	لا توجد حسابات	
291	خسائر الأصول الثابتة المادية		
292	خسائر الأصول الثابتة في شكل امتياز		
الصنف 4(حسابات متعلقة بالأصول الثابتة)			
404	موردو الأصول الثابتة	522	دائنو الاستثمارات
الصنف 6(حسابات متعلقة بالأصول الثابتة)			
652	القيمة المتبقية لخروج الأصول الثابتة غير المالية	692	القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها
667	الخسائر الصافية عن التنازل على الأصول المالية	65	أعباء مالية
681	مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيم الأصول الثابتة	682	مخصصات الاهتلاكات
682	مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيم أ-ث في شكل امتياز	لا يوجد هذا الحساب	
الصنف 7(حسابات متعلقة بالأصول الثابتة)			
73	الإنتاج المثبت	73	إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة
752	إيرادات خروج الأصول الثابتة غير المالية	792	إيرادات لاستثمارات المتنازل عنها
754	أقساط الإعانة المحولة للنتيجة	798	اعانة محولة إلى النتيجة
767	إيرادات التنازل عن الأصول المالية	77	إيرادات مالية
78	استرجاع خسائر قيم الأصول الثابتة غير المالية	78	تحويل تكاليف الاستغلال

نستنتج مما سبق أنه لا تكاد توجد نقاط مشتركة في الاعتراف، التصنيف، التقييم و حتى في عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاستثمارات بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي الجديد.كما أن دليل حسابات النظام المحاسبي المالي يحتاج إلى إعادة النظر فيه من خلال إضافة بعض الحسابات، تخصيص البعض الأخر أين يوجد حساب يتفرع إلى حسابات كثيرة مختلفة (مثلا الحساب 218) بالإضافة يجب التحكم في تسمية بعض الحسابات.

2.5.3. مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية

إن المرجعية التي اتبعها النظام المحاسبي المالي هي معايير الحاسبة الدولية أو ما يسمى حاليا معايير الإبلاغ المالية معايير المحاسبة إلا أنه يوجد بعض الاختلافات يمكن ذكرها فيما يلي :

1.2.5.3. بصفة عامة

معايير المحاسبة الدولية تتضمن الإطار النظري الذي يشمل المفاهيم و المبادئ و الفرضيات والمعالجات المتعلقة ببند من عناصر القوائم المالية أو أحداث و ظروف، بالإضافة إلى الشروحات المتعلقة

بالمعايير والتغيرات المحدثة عليها. إلا أن النظام المحاسبي المالي يضع قواعد خاصة في مجالات التنظيم ومتابعة المحاسبة بالإضافة إلى قائمة الحسابات و قواعد سيرها التي لم تتطرق إليها معايير المحاسبة.

اهتمت معايير المحاسبة الدولية بالمحاسبة في المؤسسات الكبرى و خاصة المدرجة في الأسواق المالية ولم تعطي أولوية كبيرة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، إلا أن النظام المحاسبي المالي سمح للمؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها و مستخدميها مبلغ و عدد معين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. [81]بدون صفحة.

معايير المحاسبة الدولية حددت الأساس الذي يتم به تصنيف الأصول حسب الطبيعة أو السيولة ولكنها لم تحدد الترتيب، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأساس الذي تم به التصنيف إلا أنه عرض كيفية ترتيب الأصول.

2.2.5.3. الأصول الثابتة المعنوية

goodwill: رغم أنه أصل معنوي إلا أنه لا يصنف ضمن الأصول الثابتة المعنوية حسب معايير المحاسبة، صرح النظام المحاسبي المالي بذلك كذلك إلا أنه أدرجه في قائمة الحسابات ضمن الأصول الثابتة المعنوية.

نفقات البحث والتطوير: نصت معايير المحاسبة على الاعتراف بنفقات البحث ضمن أعباء الدورة المحاسبية التي أثبتت فيها، أما نفقات التطوير يعترف بها كأصول ثابتة معنوية إذا استوفت شروط معينة. (سبق ذكرها في الفصل الثاني.) أما النظام المحاسبي المالي فاتبع نفس منهج المعايير و صرح بالاعتراف بنفقات التطوير (التنمية) وفق شروط لكنه لم يذكرها. فهل يفهم أنها نفس الشروط المذكورة في المعيار 38؟.

الاهتلاك: حسب المعايير فقط الأصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها هي قابلة للاهتلاك. في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية غير القابلة للاهتلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة و هي 20 سنة. ومنه حسب معايير المحاسبة فارق الحيازة لا يمكن تحديد مدة نفعيته و بذلك فهو غير قابل للاهتلاك. نفس المعالجة بالنسبة لـ النظام المحاسبي المالي إلا أنه ضمن قائمة الحسابات يظهر الحساب 2807 " اهتلاك فارق الحيازة" وهذا فيه تناقض.

تكلفة الأصول الثابتة المعنوية: حسب معايير المحاسبة تدخل ضمن تكلفة الأصول المعنوية فوائد القروض المتعلقة بها مباشرة. (حسب IAS20 " تكلفة الإقراض ") رغم أن النظام المحاسبي المالي اتبع المعايير الدولية في تحديد تكلفة الأصول الثابتة المعنوية و حتى المادية إلا أنه لم يذكر كيفية معالجة فوائد القروض المتعلقة بهذه الأصول.

3.2.5.3. الأصول الثابتة المادية

التصنيف: تصنف العقارات الموظفة حسب النظام المحاسبي المالي ضمن الأصول الثابتة المادية كأنها أصل مادي عادي إلا أن هذا التصنيف يختلف حسب معايير المحاسبة الدولية، التي تعتبرانه رغم طبيعة هذه الأصول هي مادية إلا أنها تصنف ضمن الأصول الثابتة المالية لأن الهدف من استخدامها هو مالي. (الهدف من العقارات الموظفة هو مالي وليس لاستعمالها في نشاط المؤسسة أو من طرف إدارتها.).

تقييم الأصول الثابتة المادية:لم يعالج النظام المحاسبي المالي تكلفة القروض المتعلقة بحيازة و إنجاز الأصل عكس معايير المحاسبة.

كما حدد معايير المحاسبة قيمة الأصول الثابتة المحازة عن طريق إعانة تسجل بالقيمة العادلة للأصل مخفض منها قيمة الإعانة. أما النظام المحاسبي المالي حدد تكلفة الأصول الثابتة بدون مقابل تكون بالقيمة العادلة، ثم يتم تحويل هذه الإعانة إلى النتيجة. بالاضافة أن النظام المحاسبي المالي فرق بين إعانة التجهيز و إعانة الاستثمار و أدرج في قائمة الحسابات " إعانات الاستثمار المحولة إلى النتيجة " لكنه لم يدرج حساب خاص بإعانات التجهيز المحولة إلى النتيجة.

الاهتلاكات: طرق الاهتلاك المعترف بها في المعايير الدولية هي الاهتلاك الثابت، المتناقص ، وحدات الإنتاج ووحدات النشاط، إلا أن النظام المحاسبي المالي يضيف نوع آخر و هو الاهتلاك المتصاعد و لم يذكر طريقة الاهتلاك على أساس وحدات النشاط.

الإصلاحات طويلة الأجل على الأصول الثابتة: ينص النظام المحاسبي المالي على تشكيل مؤونة لها، إلا أن معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها.

الأصول الثابتة قيد الإنجاز: معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها ضمن الأصول الثابتة لأنها لا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية) إلا أن النظام المحاسبي المالي يعترف و يصنفها ضمن الصنف 2 في حساب خاص عن الأصول الثابتة المادية الأخرى.

4.2.5.3. الأصول الثابتة المالية

لم يعالج النظام المحاسبي المالي إلا بصفة ملخصة المجال المتعلق بالأدوات المالية، إلا أن معايير المحاسبة الدولية عالجت الأصول المالية بشكل واسع جدا، أكثر من ثلاث معايير دولية. و هذا راجع بسبب اهتمام المعايير بالأسواق المالية حيث فصلت في الأدوات المالية من حيث الاعتراف و التقييم إلى غاية

الإفصاح من أجل تقديم معلومات مالية موثوق بها تساعد على اتخاذ القرارات من قبل مختلف المستخدمين للقوائم المالية.

بالإضافة إلى كل ما سبق توجد اختلافات و نقائص في المعالجة المحاسبية بين المعايير و النظام المحاسبي المالي كمحاسبة الأصول عن طريق المركبات و كيف يتم التقييم. كما أن النظام المحاسبي لم يحدد كيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، فهل يلجأ المحاسب إلى المعايير المحاسبية الدولية في حال وجد ثغرات في النظام المحاسبي المالي ؟.

من خلال هذا الفصل تم دراسة مختلف أنواع الأصول الثابتة ومختلف طرق تقييمها ابتداءا من تحديد تكلفتها إلى غاية تقييمها لاحقا في القوائم المالية. سمحت دراسة الأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي الجزائري بمعرفة أهم المستجدات التي جاء بها هذا النظام، مما أمكن من مقارنة قواعد النظام الجديد مع الممارسة المحاسبية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منذ سنة 1976 ومقارنتها كذلك مع معايير المحاسبة الدولية.

حيث تبين أن النظام المحاسبي المالي عالج نقائص عديدة تخص معالجة الأصول الثابتة في المخطط المحاسبي الوطني. و أنه رغم تبني النظام المحاسبي المالي للمرجعية المحاسبية الدولية إلا أنه توجد اختلافات و نقائص لم يأخذها النظام بعين الاعتبار. كما أن هذا الأخير نفسه يحتوي على تناقضات، ترجع إلى أن النظام لا يزال طور الانجاز.

ومنه نستنتج أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ستتلقى بعض المشاكل و الصعوبات عند تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد و ذلك بسبب وجود ثغرات و نقائص في النظام المحاسبي الوطني لم يتم معالجتها أو نقائص على مستوى النظام المحاسبي بحد ذاته.

فما مدى تأثير هذه الصعوبات على إعداد قوائم مالية تتمتع بدرجة من الموثوقية من طرف هذه المؤسسات؟.

الفصل 4

دراسة تطبيقية في مؤسسة هلال سومال

لا تكاد تخلو أي مؤسسة اقتصادية مهما كان نوعها أو نشاطها من الاستثمارات، التي تعتبرها معايير المحاسبة الدولية مورد تحتفظ به المؤسسة لمدة أكثر من دورة بهدف الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تعزز من المكانة الاقتصادية للمؤسسة في السوق.

الوسيلة التي تساعد على التسيير الحسن لهذه الموارد هي دقة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.وحتى سنة 2008،المرجعية المحاسبية التي تعتمدها أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هي المخطط المحاسبي الوطني. و بهدف مواكبة التطور الاقتصادي العالمي سعت الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية، و إلزام المؤسسات الاقتصادية بشروط معينة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وإعداد قوائم مالية وفق هذا النظام ابتدءا من سنة 2010. و لتتمكن المؤسسة من تطبيقه و جب عليها إجراء عملية الانتقال ابتدءا من سنة 2009.

سنحاول في هذا الفصل التطبيقي التعرف على كيفية المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني المطبق من طرف مؤسسة اقتصادية في الجزائر، و كيفية تبني هذه الأخيرة للنظام المحاسبي المالي الجديد الذي غير مصطلح الاستثمارات إلى الأصول الثابتة تماشيا مع المرجعية المحاسبية الدولية، كل هذا من اجل استخراج أهم الفرو قات، ومعرفة تأثير هذه الأخيرة على القوائم المالية التي تعتبر مصدر للمعلومات المحاسبية التي تساهم في عملية اتخاذ القرار.

هذه الدراسة التطبيقية ستكون في مؤسسة اقتصادية ذات نشاط إنتاجي، وهي مؤسسة هلال سومال.

1.4. تقديم مؤسسة هلال سومال

إن مؤسسة هلال سومال هي محل دراستنا، لذا وجب التطرق إلى تعريفها وتحديد مهامها من اجل معرفة نوعية نشاطها و دورها الاقتصادي.

1.1.4. تعريف مؤسسة هلال سومال وطبيعة نشاطها

مؤسسة هلال سومال،EURL HILLAL SEMELLES [83]بدون صفحة. ، هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة للشخص الوحيد. تأسست في سنة 1998 تحت عنوان "هلال شوز"، تمثل نشاطها آنذاك

في صناعة الأحذية وفي سنة 2000 تحولت المؤسسة إلى صناعة نعال الأحذية بشكل رئيسي، بالتالي غيرت اسم المؤسسة إلى " هلال سومال".

يقدر رأس مالها ب 8 ملايين دينار جزائري، أما مقرها الاجتماعي هو المنطقة الصناعية " أطلس" بالبليدة.

طبيعة نشاط هذه المؤسسة يكمن في شراء المواد الأولية وتحويلها عن طريق وسائل إنتاج مختلفة، المتمثلة في الاستثمارات، إلى نعال الأحذية.

تنطلق عملية الإنتاج عند استلام الطلبيات عموما، حيث لكل نوع من النعال قالب خاص به تقوم المؤسسة باستيراده من الخارج حسب متطلبات السوق و الموضة.

تنطلق عملية الإنتاج عند وضع المواد الأولية في القوالب داخل آلة انتاجة كبيرة ومركبة، بعدها تنقل النعال إلى آلات لتنقيتها من الزوائد، ثم يتم دهن و خياطة هذه النعال حسب الطلبية.

يتم توزيع هذه المنتجات إلى الزبائن إما بمعدات نقل المؤسسة، أو الوسائل الخاصة بالزبائن.

يتضح من نشاط المؤسسة أنها تحتوي على استثمارات مهمة و متنوعة تساعدها في تحقيق أهدافها و غاياتها الاقتصادية.

2.1.4. التعريف بهياكل المؤسسة ومهامها

يشرف على إدارة المؤسسة مسير و هو المالك، تتمثل مهامه في المتابعة اليومية لنشاط المؤسسة للسير الحسن للأعمال المتعلقة بإعداد الطرق الصحيحة لتنظيم الطلبيات، جودة الإنتاج، الوقوف على احترام آجال التوزيع، والبحث على آخر التطورات في مختلف الميادين فيما يخص موضة الأحذية، وسائل إنتاج جديدة و التغير في القوانين.

تحتوي المؤسسة على ثلاث مصالح رئيسية:

المصلحة العامة للإدارة: تعتبر هذه المصلحة مخزن لكل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، و تنقسم إلى:

- قسم المحاسبة و المالية: يهتم بالتسجيل المحاسبي لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، إعداد فواتير البيع، ومختلف التصريحات الإدارية، بالإضافة انه يهتم بتحديد الوضعية المالية للمؤسسة لتزويد المسير بالمعلومات اللازمة في أي لحظة لمساعدته على اتخاذ القرارات الصحيحة اللازمة.
- قسم المستخدمين: يتولى إدارة شؤون العاملين من تعيينهم، متابعة ملفاتهم، تقسيم العمل بينهم وتحديد ساعات العمل وإعداد الرواتب في نهاية كل شهر.

مصلحة التسويق والبيع: يتمثل دورها الأساسي في استقبال طلبيات الزبائن، وضع برنامج لتلبيتها البحث عن أسواق جديدة من خلال عرض منتجات المؤسسة على مختلف مؤسسات التي تقوم بصناعة الأحذية، دراسة أساليب البيع و المراجعة الدورية للأسعار حسب ما يقتضيه العرض و الطلب، متابعة توزيع المنتجات للزبائن في الآجال المحددة، وتحصيل الديون المترتبة على الزبائن.

مصلحة الإنتاج التي تنقسم إلى:

- قسم التموين: هدفه متابعة المواد الأولية و الوسائل التي تدخل في عملية الإنتاج، تحديد العناصر التي يجب على المؤسسة شراءها في الوقت المناسب من اجل عدم الوقوع في تعطيل عملية الإنتاج بسبب عدم توفر المواد، أو عدم وجود مواد مخزنة لوقت طويل يمكن أن تتلف أو تضيع، أو لتفادي تجميد الأموال عن طريق عملية التخزين.
- قسم الإنتاج و التخزين: نشاطه يتمثل في متابعة الإنتاج من تحديد المنتجات حسب الطلبيات أو تحديد الإجراءات الصحيحة للسير الحسن للإنتاج و تحديد كمية ونوع المنتجات التي يجب تخزينها.
- قسم الصيانة: هدفه الأساسي متابعة الآلات الصناعية لتفادي عدم تعطليها لذي يؤدي بشكل مباشر إلى توقف النشاط، تحديد قطع الغيار التي يجب تغييرها أو إصلاحها، القيام بمراجعة دورية لوسائل الإنتاج ووضع إضافات عليها حسب التطور التكنولوجي الحاصل.

كل هذه المصالح تتكاثف جهودها و ترتبط ببعضها البعض من اجل تحقيق أهداف وغايات المؤسسة.

3.1.4. تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة

يحدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط خلال سنتين متتاليتين لمنشأة صغيرة، بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

المؤسسات التي تنتمي إلى النشاط الإنتاجي و الحرفي يمكن لها مسك محاسبة مبسطة إذا كان سقف رقم أعمالها السنوي 6 ملايين دينار، أما عدد المستخدمين هو تسعة أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

بالنسبة لمؤسسة هلال سومال قدر رقم أعمالها السنوي - خارج الرسم على القيمة المضافة - خلال سنة 2007 بـ (29.340.565 دج)، أما سنة 2008 قدر ب (32.259.294دج). في حين عدد العمال يتحدد حسب حجم النشاط، و يبلغ متوسط عددهم مابين 30 إلى 40 عامل سنويا. ومنه يتوجب على المؤسسة تبني النظام المحاسبي المالي الجديد.

بعد أن أعدت المؤسسة الميزانية المحاسبية لسنة 2008، شرعت في محاولات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، مع المحافظة على المرجعية القديمة. أستعين في تطبيق النظام المحاسبي المالي على برنامج إعلام آلي(L'Essentiel)[أنظر الملحق رقم 2 .] يحدد إجراءات وأساليب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى المرجعية المحاسبية الجديدة، الشيء الذي تحث عليه معايير المحاسبة الدولية.

2.4. طبيعة الاستثمارات في المؤسسة و تصنيفها

سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية استثمارات المؤسسة و كيفية تصنيفها حسب المرجعية المحاسبية القديمة و كيفية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، واثر تصنيف هذا الأخير على القوائم المالية .

1.2.4. التصنيف حسب المخطط المحاسبي الوطني

منذ نشأة هذه المؤسسة المرجعية المحاسبية التي اعتمدتها في تصنيف استثماراتها هي ما ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني.

1.1.2.4. تطور الاستثمارات في المؤسسة

بأن المؤسسة إنتاجية فهي تعتمد بشكل كبير على الاستثمارات حيث يمكن أن نعرض أهم التطورات في الاستثمارات منذ بداية المؤسسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-1):تطور الاستثمارات في مؤسسة هلال سومال (الوحدة:1000 دج) [الميزانيات المحاسبية لمؤسسة هلال سومال منذ بداية نشأتها.]

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
مصاريف إعدادية	175	175	175	-	-	-	-	-	-
القيم المعنوية	-	-	-	-	-	-	40	40	58
معدات و أدوات	.431	20.596	23.825	29.814	34.213	33.402	33.567	34.164	36.158
معدات النقل	-	-	-	200	1.285	2.892	3.006	3.070	3.420
تجهيزات مكتب	-	32	32	32	725	725	725	740	895
تهيئات و تركيبات	-		6	6	41	41	41	41	159
مجموع الأصول الثابتة	606	20.803	24.039	30.053	36.265	37.061	37.381	38.056	40.692

التعليق:

أخذت المبالغ في هذا الجدول بالقيمة الأصلية للاستثمارات وذلك لملاحظة ارتفاعها الذي يدل على أن المؤسسة قامت بحيازة استثمارات جديدة، أو انخفاضها الذي يدل على أن المؤسسة قامت بالتنازل عنها. بالنسبة للمصاريف الإعدادية ظهرت لمدة ثلاث سنوات وهذا دليل على أنها أطفأت خلال هذه المدة.أما معدات وأدوات فهي في تزايد مستمر و بمبالغ كبيرة و هذا راجع لنمو نشاط المؤسسة لأن المعدات والأدوات لها علاقة مباشرة بعملية الإنتاج في هذه المؤسسة، و الانخفاض في القيمة الذي يلاحظ في سنة 2005 هو ناتج عن التنازل عن بعض المعدات.

كما نلاحظ أن المؤسسة قامت بالاستثمار في معدات النقل ما بين سيارات سياحية للإدارة و سيارات كبيرة لنقل البضائع والمستخدمين. أما بالنسبة لتجهيزات مكتب وتهيئات و تركيبات فهي بتزايد مستمر ولكن بمعدل قليل لأنها ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة بل هي تساعد على سير النشاط و تسهيله.

من خلال الجدول نلاحظ كذلك أن المؤسسة تفتقر إلى الأراضي و المباني و ذلك لأن المالك لم يحول ملكية الأرض والمبنى إلى المؤسسة بل قام بتأجيرهما لها.

2.1.2.4. طبيعة و تصنيف الاستثمارات في الميزانية الختامية لسنة 2008

1.2.1.2.4. طبيعة الاستثمارات

بعد جرد الاستثمارات في نهاية سنة 2008 نلاحظ أن المؤسسة تحتوي على خمسة أنواع رئيسية للاستثمارات يمكن أن نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-2): طبيعة و أنواع الاستثمارات في المؤسسة[أنظر الملحق رقم 1]

رقم الحساب	اسم الحساب	تاريخ الحيازة	طبيعة الأصل الثابت	القيمة الأصلية	الاهتلاك المجمع	قيمة محاسبية صافية
212	القيم المعنوية	06/05/24	برامج الإعلام الآلي	40 000	20. 666,67	19. 333,33
		08/06/04	برامج الإعلام الآلي	18 000	2. 100	15 900,00
مجموع القيم المعنوية				58 000	22 767	35 233
2430	معدات و أدوات	01/02/10	آلة لصناعة النعال	12 656 921,79	12 525 078,84	131 842,95
2430		01/02/10	فرن كهربائي	474 634,57	469 690,45	4 944,12
2430		01/02/10	آلات لتنقية النعال	494 411,00	489 260,91	5 150,09
2430		01/02/10	مضخةnouva ama	613 069,65	606 683,52	6 386,13
2430		01/02/10	مبرد مائي	395 528,81	391 408,91	4 119,90
2430		01/02/10	groupe éléctrogène	1 503 009,46	1 487 353,10	15 656,36
2430		01/02/04	مثقب	5 128,20	5 074,80	53,40
2430		01/11/02	ميزان الكتروني	14 872,00	13 322,63	1 549,37
2430		02/02/25	Déables poserapides	7 790,00	6 653,96	1 136,04
2430	معدات و أدوات	03/04/05	آلات خياطة	2 038 569,00	1 465 221,48	573 347,52
2430		03/04/13	آلة للدهن	3 310 652,04	2 379 531,17	931 120,87
2430		03/06/17	آلات لتنقية النعال	70 654,02	48 574,64	22 079,38
2430		03/06/03	آلات لتنقية النعال	70 735,61	49 367,55	21 368,06
2430		04/03/30	مصعد	77 564,10	46 053,68	31 510,42
2430		04/04/10	مضخة adse	700 000,00	415 625,00	284 375,00
2430		06/10/04	KIT 8000HP/	56 400,00	15 862,50	40 537,50
	مجموع معدات وادوات حـ/2430			22 489 940,25	20 414 763,14	2 075 177,11
2431	قوالب		يحتوي هذا الحساب على أكثر من 40 نوع لكل قالب تاريخ حيازة وكمية وقيمة	13 668 964,92	6 298 104,43	7 370 860,49
244	معدات النقل		سيارة express	200 000,00	200 000,00	-
244		06/06/21	دراجة نارية	114 529,96	57 264,98	57 264,98
244		07/03/05	دراجة نارية	64 000,00	23 466,67	40 533,33
244		08/03/29	سيارة peugeot	1 255 555,56	188 333,33	1 067 222,23
244		08/04/22	سيارة fourgon	1 786 324,79	238 176,64	1 548 148,15

		مجموع معدات النقل حـ/244		3 420 410,31	707 241,62	2 713 168,69
2450	تجهيزات	04/10/25	مبرد	181 196,55	113 247,84	67 948,71
2450	مكتب	07/03/14	كراسي	7 786,00	2 141,15	5 644,85
2450		07/03/28	معدات مكتب	6 838,00	1 794,98	5 043,02
		مجموع تجهيزات مكتب		195 820,55	117 183,97	78 636,58
2452	أجهزة	08/03/24	آلة نسخ	12 136,75	2 275,64	9 861,11
2452	الإعلام	08/04/23	كمبيوتر	66 666,67	11 111,11	55 555,56
2452	الآلي	08/11/03	آلة نسخ	76 923,08	3 205,13	73 717,95
		مجموع حـ/2452		155 726,50	16 591,88	139 134,62
247	تهييئات	01/03/17	تهيئة مكتب	32 550,00	32 550,00	-
247	و	02/01/27	تركيب الهاتف	6 100,00	6 100,00	-
247	تركيبات	04/01/03	تركيب الهاتف	35 000,00	26 250,00	8 750,00
247		04/03/29	أجهزة المراقبة	511 800,00	364 657,50	147 142,50
247		08/04/24	تركيبات	107 313,42	10 731,34	96 582,08
247		08/04/24	تركيبات	10 988,33	1 098,83	9 889,50
		مجموع حـ/247		703 751,75	441 387,67	262 364,08

مجموع الأصول الثابتة (في 31/12/2008)	40 692 614,28	28 018 039,38	12 674 574,90

من هذا الجدول نلاحظ أن الاستثمارات في مؤسسة هلال سومال تنقسم إلى نوعين رئيسيين قيم معنوية تتمثل في برامج الإعلام الآلي، و أصول مادية تصنف إلى خمسة أصناف بالاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني و طبيعة نشاط هذه المؤسسة، فقد قسمت معدات و أدوات إلى صنفين حسب طبيعة استعمال الاستثمار حيث نجد القوالب التي لها علاقة مباشرة مع نوع النعال تسجل في الحساب 2431 "قوالب" أما باقي المعدات والأدوات التي تساهم في عملية الإنتاج تسجل في الحساب 2430 "معدات و أدوات". أما معدات النقل صنفت جميعها في الحساب الخاص بها، في حين تجهيزات مكتب قسمت إلى صنفين بالاعتماد على مدة الحياة التي تختلف بين أجهزة المكتب (الكراسي و المكاتب)و بين أجهزة الإعلام الآلي. في حين أن التهييئات و التركيبات سجلت كلها في الحساب الخاص بها بدون تجزئة.

2.2.1.2.4. تصنيف الاستثمارات في الميزانية

تصنف المؤسسة الاستثمارات في الأصول الثابتة حسب الملكية ،الدورة المحاسبية التي تفوق اثنا عشر شهر، المبلغ الكبير للممتلكات و الاستعمال الموجه له للاستثمار.

الجدول رقم (4-3): أصول ميزانية المؤسسة في 2008 /12/31

رقم الحساب	الأصول	القيمة الأصلية	الإهتلاكات المجمعة	القيمة المحاسبة الصافية
2	الاستثمارات			
21	القيم المعنوية			
212	حقوق الملكية الصناعية	58.000	22.767	35.233
24	والتجارية			
243	تجهيزات الإنتاج	36.158.905,17	26.712.867,57	9.446.037,60
244	معدات و أدوات	3.420.410,31	707.241,62	2.713.168,69
245	معدات النقل	351.547,05	133.755,85	217.771,20
247	تجهيزات مكتب	703.751,75	441.387,68	262.364,08
	تهيئات و تركيبات			
	مجموع الصنف 2	40.692.616	28.018.041	12.674.575
3	المخزونات			
31	مواد و لوازم	13.921.127	-	13.921.127
35	منتوجات مصنعة	1.975.042	-	1.975.042
	مجموع الصنف 3	15.896.169		15.896.169
4	الحقوق			
40	حسابات الخصوم المدينة	3.528	-	3.528
425	تسبيقات ودفعات على	2.112.000	-	2.112.000
44	الاستثمارات	6.507.132	-	6.507.132
46	حقوق على الشركاء والشركات	1.784.999	-	1.784.999
470	الحليفة	2.104.459	-	2.104.459
48	تسبيقات على الاستغلال	69.915	-	69.915
	الزبائن			
	النقدية			
	مجموع الصنف 4	12.582.033		12.582.033
	مجموع الأصول	69.170.818	28.018.041	41.152.777
الخسارة				1.965.447
مجموع الميزانية				43.118.223

التعليق:

أخذت الحسابات في هذه الميزانية بثلاثة أرقام عوض اثنين من أجل توضيح مختلف أصناف الاستثمارات في المؤسسة . حيث يتضح من هذه الميزانية أن الأساس الذي تم عليه تصنيف الأصول هو ما يمليه المخطط المحاسبي الوطني حيث حدد كل حساب ما يجب التسجيل فيه فمثلا حساب المعدات والأدوات يحتوي على مبالغ الآلات.

و من خلال هذا التصنيف تظهر:

الاستثمارات بقيمة محاسبية صافية تقدر بـ12.674.575التي تمثل 30,8% من مجموع الأصول أي:

(12.674.575)

41.152.777

- المخزونات بقيمة 15.896.169 وتمثل 38,6% من مجموع الأصول.
- الحقوق بقيمة 12.582.033 وتمثل 30,6% من مجموع الأصول.

و منه لم يتم تصنيف الأصول إلى ثابتة و متداولة و إنما على أساس أصناف الحسابات التي حددها المخطط المحاسبي الوطني. كما نلاحظ أن الاستثمارات في المؤسسة تشكل تقريبا ثلث ما تملكه وهذا راجع لنشاطها الإنتاجي الذي يستلزم وسائل ومعدات كبيرة و متنوعة.

2.2.4. الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

إن المرجعية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي هي معايير المحاسبة الدولية. بما أن النظام المحاسبي المالي لم ينص على كيفية انتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي الجديد فانه يجب إتباع IFRS1 "تبني معايير الإبلاغ المالي لأول مرة" الذي نشر من طرف IASB في 19 جوان 2003، حيث حدد القواعد التي يجب احترامها من طرف المؤسسات المستعملة لمعاييرIFRS لأول مرة وهذا لتسهيل الانتقال نحو المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا المعيار (IFRS1) يهدف إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية التي تعدل لأول مرة على أساس المعايير المحاسبية الدولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي" [49]ص703.

- تحقق الشفافية لمستخدميها و توفير معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة.
- توفير نقطة بداية ملائمة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- يمكن إعدادها بتكلفة لا تفوق المنفعة المتأتية من مستخدميها.

يتطلب IFRS1 بعض المتطلبات الرئيسية الواجب إتباعها لإعداد الميزانية الافتتاحية لأول مرة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و المتمثلة في:

- يجب الاعتراف بكافة الأصول و الالتزامات التي تتطلب معايير المحاسبة الدولية الاعتراف بها ولم تظهر في القوائم المالية للمؤسسة التي ستطبق المعايير لأول مرة ومن أمثلتها:

الاعتراف بنفقات التطوير المسجلة في النفقات - بشروط معينة - في الأصول المعنوية.

الاعتراف في الأصول الثابتة بالاستثمارات الناتجة عن عقد الإيجار التمويلي في دفاتر المستأجر.

إعادة تصنيف الأدوات المالية – بشروط - ضمن الأصول الثابتة.

أي تأثير في التعديل أو التصنيف يحمل على حساب الأموال الخاصة "الأرباح المحتجزة " أو "الإحتياطات".

- حذف و استبعاد الأصول و الالتزامات التي لا يتم الاعتراف بها حسب معايير المحاسبة الدولية، ومن أمثلتها:

حذف المصاريف الإعدادية،

نفقات البحث المسجلة في الأصول الثابتة،

مؤونات الإصلاحات الكبرى،

وأي تأثير ينتج عن حذف و استبعاد أصل أو التزام يحمل كذلك على حساب الأموال الخاصة "الأرباح المحتجزة" أو "الاحتياطات".

- يجب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تقييم جميع الأصول و الالتزامات المعترف بها. و يتضمن ذلك إمكانية تحول المؤسسة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية إلى طريقة أخرى مقبولة من قبل المعايير، ومن الأمثلة على ذلك إتباع نموذج إعادة التقييم عند تقييم الأصول الثابتة بموجب المعيار IAS16 و اعتبار القيمة العادية في التاريخ الانتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول، ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة عن طريق مؤشر عام أو خاص.
- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة تكون كالأتي: [49]ص706.
  - الأراضي والمصانع و المعدات؛
  - العقارات الموظفة؛

- الأصول المعنوية؛

يمكن إظهار البنود المذكورة كتكلفة عند التبني الأول لمعايير المحاسبة الدولية إما بالقيمة العادلة في التاريخ

الانتقالي أو بقيم إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع القيمة

العادلة، أو مع التكلفة المهتلكة (القيمة الدفترية) و القيمة المعدلة بالرقم القياسي العام أو الخاص للأسعار.

3.2.4. إعادة تصنيف أصول ميزانية مؤسسة هلال سومال حسب النظام المحاسبي المالي

للحصول على قوائم مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي في 2010/12/31 يجب تطبيق هذا النظام إبتداءا من 2009/01/01، وذلك لأن القوائم المالية في2010 تحتوي على سنتين للمقارنة، ومنه يجب تطبيق النظام على كل من السنتين2009و2010، و الانتقال يكون من الميزانية الختامية لسنة2008.

1.3.2.4. إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

من أجل تسهيل الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد، استعانت المؤسسة ببرنانج معلوماتي [أنظر الملحق رقم 3] يحتوي على حسابات المخطط المحاسبي الوطني بالتفصيل وما يقابلها من حسابات في المرجعية المحاسبية الجديدة. إلا أن الصعوبة تظهر في عملية إعادة تصنيف الأصول و إعادة تقييمها.

1.1.3.2.4. إعادة تصنيف أصول ميزانية مؤسسة هلال سومال

ينص المعيار IFRS1 " تبني المعايير لأول مرة على إعادة تصنيف أصول الميزانية إلى ثابتة ومتداولة، بالتالي يجب إعادة تصنيف حقوق الاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني في (الحساب 42) ضمن الأصول الثابتة (الصنف 2) حسب النظام المحاسبي المالي. حيث نجد في أصول ميزانية مؤسسة هلال سومال التسبيقات والدفعات على الاستثمارات بقيمة 2.112.000دج ضمن الحقوق في حين يصنفها النظام المحاسبي المالي ضمن الأصول الثابتة المادية في الحساب238 " تسبيقات وحسابات مدفوعة على طلبيات الأصول الثابتة ". أما الحساب 444" حسابات جارية للشركاء" بقيمة 6.507.132دج هي ناتجة عن أن الشريك سحب هذا المبلغ منذ سنة 2004 و 2005 و ليس هناك ما يدل على أنه سيعيد هذا المبلغ إلى المؤسسة لذا حسب ما ينص عليهالنظام المحاسبي المالي يمكن اعتباره أصل ثابت مالي ضمن الحساب 276"حقوق ثابتة اخرى "

2.1.3.2.4. إعادة تقييم الأصول الثابتة

يجب أن تظهر الأراضي، المصانع و المعدات، العقارات الموظفة و الأصول المعنوية عند التبني الأول لمعايير المحاسبة الدولية إما بالقيمة العادلة في التاريخ الانتقالي أو بإعادة التقييم السابق للتاريخ

الانتقالي إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة مع القيمة العادلة أو القيمة الدفترية المعدلة بالرقم القياسي العام أو الخاص.

بمأن في الجزائر لا تتوفر شروط السوق النشط و بالتالي يصعب تحديد القيمة العادلة، لذا ينص النظام المحاسبي المالي إلى اللجوء إلى خبراء مختصين لإعادة تقيم الأصول الثابتة في المؤسسة.

بسبب أن المؤسسة تحتوي على استثمارات مختلفة و كثيرة فإن عملية إعادة التقييم من طرف مختصين في مختلف المجالات (الآلات و الأجهزة) تستغرق مدة طويلة، وإلى ذلك الحين قامت مؤسسة هلال سومال - موضوع الدراسة - بإعادة التقييم بالاعتماد على القيمة الاستبدالية (الإحلال)،القيم السوقية خاصة فيما يخص معدات النقل، أما الاستثمارات التي تتميز بصعوبة إعادة تقييمها كتجهيزات مكتب و التهييئات والتركيبات فإن قيمها الدفترية تعدل حسب الرقم القياسي العام للأسعار.

إعادة تقييم معدات و أدوات، معدات نقل: الأساس الذي أعتمد في تقييم هذه الأصول الثابتة هي القيمة الاستبدالية أي لو استبدلت آلة إنتاجية بآلة أخرى لتنجز نفس المهام- ماهي تكلفة الإحلال ؟- ولمعرفة هذه التكاليف قامت المؤسسة بالاتصال بموردي هذه الآلات الذين قاموا بإرسال فواتير (Facture proforma) التي استند عليها المسير في تحديد قيم الآلات الإنتاجية.

أما فيما يخص معدات النقل فقد تم عرضها للبيع (افتراضيا) من أجل الحصول بالتقريب على قيمها السوقية.

قامت كل من مصلحة المبيعات وقسم المحاسبة بالاشتراك مع المسير بتقدير مبالغ القوالب استنادا إلى متطلبات السوق، فيما يخص أهمية العرض و الطلب على أنواع الأحذية، التي تقوم بإنتاج نعالها هذه القوالب (عدد طلبيات الزبائن عليها) بالإضافة إلى عرضها افتراضيا للبيع أي كم يستطيع الزبون شراء هذه القوالب لكي تصنع له فقط.

تتم عملية إعادة التقييم بتحديد أولا القيمة المحاسبية الصافية بعد التقييم، ثم يستخرج معامل التقييم بقسمة القيمة المحاسبية الصافية بعد التقييم على نفس القيمة قبل التقييم. و بعد استخراج هذا المعامل، يضرب في القيمة الأصلية و الاهتلاك المتراكم قبل التقييم، وبذلك تستخرج قيمة أصلية و إهتلاك متراكم بعد إعادة التقييم.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4- 4) إعادة تقييم معدات و أدوات، و معدات النقل.

	القيم بعد إعادة التقييم			القيم قبل التقييم					
فرق التقييم	ق.م.ص	الاهتلاك المجمع	القيمة الأصلية	ق.م.ص	الاهتلاك المجمع	القيمة الأصلية	طبيعة الأصل الثابت	اسم الحساب	رقم الحساب
12 868 157,05	13 000 000,00	1 234 999 860,97	1 247 999 860,97	131 842,95	12 525 078,84	12 656 921,79	آلة لصناعة النعال	معدات و	2150
345 055,88	350 000,00	33 249 932,75	33 599 932,75	4 944,12	469 690,45	474 634,57	فرن كهربائي	أدوات	2150
494 849,91	500 000,00	47 500 229,12	48 000 229,12	5 150,09	489 260,91	494 411,00	آلات لتنقية النعال		2150
593 613,87	600 000,00	57 000 109,93	57 600 109,93	6 386,13	606 683,52	613 069,65	مضخة nouvama		2150
195 880,10	200 000,00	19 000 893,71	19 200 893,71	4 119,90	391 408,91	395 528,81	مبرد مائي		2150
884 343,64	900 000,00	85 499 936,77	86 399 936,77	15 656,36	1 487 353,10	1 503 009,46	groupe éléctrogène		2150
2 946,60	3 000,00	285 101,12	288 101,12	53,40	5 074,80	5 128,20	مثقب		2150
8 450,63	10 000,00	85 987,40	95 987,40	1 549,37	13 322,63	14 872,00	ميزان الكتروني		2150
4 863,96	6 000,00	35 142,92	41 142,92	1 136,04	6 653,96	7 790,00	déables poserapides		2150
1 226 652,48	1 800 000,00	4 600 000,13	6 400 000,13	573 347,52	1 465 221,48	2 038 569,00	آلات خياطة		2150
3 068 879,13	4 000 000,00	10 222 222,47	14 222 222,47	931 120,87	2 379 531,17	3 310 652,04	آلة للدهن		2150
67 920,62	90 000,00	198 000,02	288 000,02	22 079,38	48 574,64	70 654,02	آلات لتنقية النعال		2150
68 631,94	90 000,00	207 930,88	297 930,88	21 368,06	49 367,55	70 735,61	آلات لتنقية النعال		2150
18 489,58	50 000,00	73 076,91	123 076,91	31 510,42	46 053,68	77 564,10	مصعد		2150
465 625,00	750 000,00	1 096 153,85	1 846 153,85	284 375,00	415 625,00	700 000,00	مضخة adse		2150
14 462,50	55 000,00	21 521,74	76 521,74	40 537,50	15 862,50	56 400,00	KIT 8000HP/ COMP		2150
20 328 822,89	22 404 000,00	1 494 076 100,67	1 516 480 100,67	2 075 177,11	20 414 763,14	22 489 940,25	مجموع معدات وأدوات حـ/2150		

2151	قوالب	يحتوي هذا الحساب على أكثر من 40 نوع	13 668 964,92	6 298 104,43	7 370 860,49	18 670 701,88	8 602 701,88	10 068 000,00	2 697 139,51
2182	معدات	سيارة express	200 000,00	200 000,00	-	380 000,00		380 000,00	380 000,00
2182	النقل	دراجة نارية	114 529,96	57 264,98	57 264,98	100 000,00	50 000,00	50 000,00	7 264,98 -
2182		دراجة نارية	64 000,00	23 466,67	40 533,33	41 052,63	15 052,63	26 000,00	14 533,33 -
2182		سيارة peugeot	1 255 555,56	188 333,33	1 067 222,23	1 529 411,76	229 411,76	1 300 000,00	232 777,77
2182		سيارة fourgon cit	1 786 324,79	238 176,64	1 548 148,15	2 019 230,77	269 230,77	1 750 000,00	201 851,85
مجموع معدات النقل حـ/2182			3 420 410,31	707 241,62	2 713 168,69	4 069 695,16	563 695,16	3 506 000,00	792 831,31

إعادة تقييم أجهزة الإعلام الآلي، تحهيزات مكتب و تهيئات و تركيبات.

تتصف هذه الاستثمارات بصعوبة إعادة تقييمها خاصة في غياب سوق نشط، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية تسمح باستعمال الأرقام القياسية العامة أو الخاصة للأسعار من أجل إعادة تقييم الاستثمارات، و المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4- 5) الأرقام القياسية العامة للأسعار لولاية الجزائر [84]بدون صفحة.

المؤشرات السنوية								
السنوات	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
الرقم القياسي العام (المؤشر العام)	578.2	591.29	611.8	3.5	652.1	663.9	689.81	720.3
التغير %	3.5	2.2	3.5	4.6	1.9	1.8	3.9	4.4

يتم إعادة تقييم الاستثمار المعني ابتداء من تاريخ حيازته و ذلك بضرب تكلفة الحيازة في المؤشر العام لسنة إعادة التقييم وهي في هذه الحالة سنة 2008، ثم يقسم المبلغ المتحصل عليه على المؤشر العام لسنة الحيازة. علما أننا نستعمل المؤشر العام لشهر ديسمبر 2008 (766.1) بدلا من المؤشر العام لسنة 2008(720.3) وذلك من أجل الدقة في إعادة التقييم.

الجدول(4-6) إعادة تقييم أجهزة الإعلام الآلي، تجهيزات مكتب، وتهييئات و تركيبات.

			إعادة تقييم تكلفة الأصل الثابت			إعادة تقييم اهتلاك الأصل الثابت			القيمة المحاسبية الصافية		
رقم الحساب	اسم الحساب	تاريخ الحيازة	طبيعة الأصل الثابت	القيمة الأصلية قبل التقييم	أرقام القياس العام	القيمة الأصلية بعد إعادة التقييم	الاهتلاك المجمع قبل التقييم	أرقام القياس العام	الاهتلاك بعد اعادة التقييم	ق,م,ص قبل التقييم	ق,م,ص بعد إعادة التقييم	فرق التقييم
204	الأصول المعنوية	06/05/24	برامج الإعلام الآلي	40 000	1,1539	46 157,55	20 666,67	1,1539	23 848,07	19 333,33	22 309,48	2 976,15
		08/06/04	برامج الإعلام الآلي	18 000	1,0831	19 496,39	2 100	1,0831	2 274,58	15 900,00	17 221,82	1 321,82
مجموع الأصول الثابتة المعنوية				58 000		65 653,95	22 767		26 122,65	35 233	39 531,30	4 297,97
21830	تجهيزات مكتب	04/10/25	مبرد	181 196,55	1,1974	216 965,73	113 247,84	1,1974	135 603,58	67 948,71	81 362,15	13 413,44
		07/03/14	كراسي	7 786,00	1,1106	8 647,10	2 141,15	1,1106	2 377,95	5 644,85	6 269,15	624,30
		07/03/28	معدات مكتب	6 838,00	1,1106	7 594,25	1 794,98	1,1106	1 993,50	5 043,02	5 600,76	557,74
مجموع تجهيزات مكتب حـ/21830				195 820,55		233 207,09	117 183,97		139 975,03	78 636,58	93 232,06	14 595,48
21831	أجهزة الإعلام الآلي	08/03/24	الة نسخ	12 136,75	1,0598	12 862,03	2 275,64	1,0598	2 411,63	9 861,11	10 450,40	589,29
		08/04/23	كمبيوتر	66 666,67	1,0674	71 162,51	11 111,11	1,0674	11 860,42	55 555,56	59 302,10	3 746,54
		08/11/03	الة نسخ	76 923,08	1,0296	79 197,38	3 205,13	1,0296	3 299,89	73 717,95	75 897,49	2 179,54
مجموع حـ/21831				155 726,50		163 221,93	16 591,88		17 571,94	139 134,62	145 649,99	6 515,37
2181	تهييئات و تركيبات	01/03/17	تهيئة مكتب	32 550,00	1,3250	43 127,91	32 550,00	1,3250	43 127,91	-	0,00	-
		02/01/27	تركيب الهاتف	6 100,00	1,2956	7 903,41	6 100,00	1,2956	7 903,41	-	0,00	-
		04/01/03	تركيب الهاتف	35 000,00	1,1974	41 909,19	26 250,00	1,1974	31 431,89	8 750,00	10 477,30	1 727,30
		04/03/29	اجهزة المراقبة	511 800,00	1,1974	612 832,10	364 657,50	1,1974	436 642,87	147 142,50	176 189,23	29 046,73
		08/04/24	تركيبات	107 313,42	1,0674	114 550,38	10 731,34	1,0674	11 455,04	96 582,08	103 095,35	6 513,27
		08/04/24	تركيبات	10 988,33	1,0674	11 729,36	1 098,83	1,0674	1 172,93	9 889,50	10 556,42	666,92
مجموع حـ/2181				703 751,75		832 052,36	441 387,67		531 734,06	262 364,08	300 318,30	37 954,22

التعليق:

يتم الحصول على القيمة الأصلية بعد إعادة التقييم بضرب القيمة الأصلية في الأرقام القياسية العامة.

حيث القيمة الأصلية بعد إعادة التقييم لبرنامج الإعلام الآلي الذي تم حيازته في 2006/01/24 تساوي:

القيمة الأصلية × الرقم القياسي العام أي (40.000 × 1,1539) ، مع العلم أن الرقم القياسي العام (1.1539) يساوي: مؤشر سنة إعادة التقييم = مؤشر ديسمبر 2008 (766.1)

مؤشر سنة الحيازة مؤشر سنة 2006 (663,9)

و بنفس الطرقة تحسب الاهتلاكات أي بدل القيمة الأصلية نستعمل الاهتلاك المتراكم. مع العلم أن كل الاستثمارات في الجدول السابق تعالج بنفس الطريقة.

3.1.3.2.4. التسجيل المحاسبي لأثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

ينص المعيار الدولي "تبني معايير الإبلاغ المالي لأول مرة" على أن أي تأثير ينتج عن إضافة، حذف أوإعادة تقييم أصل ثابت يجب أن يحمل مباشرة على حساب الأموال الخاصة "الأرباح المحتجزة" أو"الإحتياطات".

نلاحظ أن عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي أدت إلى ارتفاع قيمة الأصول الثابتة في ميزانية مؤسسة هلال سومال كما يلي:

الحساب 204: الأصول الثابتة المعنوية بـ4.297,97 دج؛

الحساب 2150: معدات وأدوات بـ20.328.822,89دج؛

الحساب 2151: القوالب بـ 2.697.139,51دج؛

الحساب 2181: تهيئات و تركيبات بـ37.954,22 دج؛

الحساب 2182: معدات النقل بـ792.831,31دج؛

الحساب 21830: تجهيزات مكتب ب 14.595,48 دج؛

الحساب 21831: أجهزة الإعلام الألي بـ6.515,37 دج.

كل هذه الحسابات تجعل مدينة بهذه المبالغ مقابل جعل الحساب 106 "إحتياطات قانونية، أساسية، عادية ومقننة" أو الحساب 11 "ترحيل من جديد " دائنا.

ينص النظام المحاسبي المالي أن الاحتياطات التي ليس لها هدف معين تسجل في الأرباح المحتجزة أي الحساب 11 "ترحيل من جديد". و لكن من أجل متابعة بدقة تغيرات تأثير الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي تم جعل فرق إعادة التقييم الخاص بعملية الانتقال في حساب فرعي ضمن الاحتياطات أي في حـ/1063 "احتياطات: تأثير الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي" بمبلغ 23.882.156,74 دج.

2.3.2.4. تصنيف أصول ميزانية المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي

بعد إجراءات عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي يمكن تصنيف أصول ميزانية مؤسسة هلال سومال إلى متداولة و ثابتة. و تنقسم هي الأخيرة إلى معنوية، مادية و مالية حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-7): أصول ميزانية هلال سومال حسب النظام المحاسبي المالي في 2009/01/01

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	إهتلاكات/ مؤونات	المبلغ الصافي
2	الأصول الثابتة			
20	الأصول الثابتة المعنوية			
204	برامج الإعلام الآلي	39.531,30	-	39.531,30
21	الأصول الثابتة المادية			
2150	معدات و أدوات	22.404.000,00	-	22.404.000,00
2151	معدات و أدوات: قوالب	10.068.000,00	-	10.068.000,00
2181	تهيئات و تركيبات	300.318,30	-	300.318,30
2182	معدات النقل	3.506.000,00	-	3.506.000,00
21830	تجهيزات مكتب	93.232,06	-	93.232,06
21831	أجهزة الإعلام الآلي	145.649,99	-	145.649,99
23	الأصول الثابتة قيد الانجاز			
238	تسبيقات على طلبيات الأصول الثابتة	2.112.000	-	2.112.000
27	الأصول الثابتة المالية			
276	حقوق ثابتة أخرى	6.507.132	-	6.507.132
	مجموع الأصول الثابتة	45.175.863,64		45.175.863,64
	الأصول المتداولة			
3	المخزونات			
31	مواد ولوازم	13.921.127	-	13.921.127
355	منتوجات مصنعة	1.975.042	-	1.975.042
4	الحسابات المدينة-الحقوق-			
409	حسابات الخصوم المدينةموردون مدينون	3.528	-	3.528
411	الزبائن	2.104.459	-	2.104.459
44	الدولة: الضرائب	1.784.99	-	1.784.99
5	النقدية			
53	الصندوق	69.915	-	69.915
مجموع الأصول المتداولة		19.859.070		19.859.070
	مجموع أصول الميزانية	65.034.933,64		65.034.933,64

إن إعادة تصنيف أصول ميزانية مؤسسة هلال سومال حسب النظام المحاسبي المالي أدى إلى ظهور تأثيرات كما يلي:

الجدول رقم (4-8) أثر إعادة تصنيف أصول الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

	المخطط المحاسبي	النظام المحاسبي المالي	أثر الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي
مجموع أصول الميزانية (المبلغ الصافي)	41.152.777دج	65.034.933,64 دج	بتطبيقالنظام المحاسبي المالي ارتفعت قيمة الأصول بمبلغ 23.882.156,74 دج وهو عبارة عن فارق إعادة تقييم الأصول الثابتة الذي تم إضافته في الخصوم تحت حساب الإحتياطات و ذلك لكي لا ينتج عن عملية الانتقال أي نتيجة.
مجموع الأصول الثابتة (المبلغ الصافي)	12.674.575دج	45.175.863,64دج	أدى إعادة تصنيف الأصول الثابتة و إعادة تقييمها حسب النظام المحاسبي المالي بزيادة تقدر بـ32.489.481دج ناتجة عن إعادة التقييم و تصنيف بعض الأصول التي أعترف بها على أنها متداولة حسبالمخطط المحاسبي ضمن الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي.

مع العلم أنه تحتوي معدات و أدوات مؤسسة هلال سومال على آلة إنتاجية كبيرة مركبة: آلة، جهاز كمبيوتر، برنامج معلوماتي ولكن لتعذر تقييم كل جزء على حدى (المقاربة بالمركبات) بموثوقية، لم يتم فصل هذه الآلة.

3.4. التقييم الأولي للأصول الثابتة في المؤسسة

التقييم الأولي يتمثل في التكلفة التي يقيم بها الأصل الثابت لأول مرة و النفقات التي تشملها هذه التكلفة حسب المخطط المحاسبي الوطني و في النظام المحاسبي المالي.

1.3.4.حيازة الأصول الثابتة و النفقات اللاحقة

عادة تتم حيازة الأصول الثابتة في مؤسسة هلال سومال عن طريق الشراء من الموردين المحليين أو عن طريق الاستيراد من الخارج.

1.1.3.4. حيازة استثمارات عن طريق الاستيراد

1.1.1.3.4. فاتورة استيراد استثمارات

استلمت مؤسسة هلال سومال في 2009/01/14 فاتورة شراء من موردها بايطاليا تحتوي على ثمانية أنواع من القوالب، كل قالب له رمز معين، كمية معينة، سعر معين بوحدة (Euro) و تشمل كذلك هذه الفاتورة على مصاريف النقل من المورد إلى الميناء الإيطالي تتحملها مؤسسة هلال سومال، المبلغ الإجمالي للفاتورة يساوي:23.840,00€

و كانت قيمة كل قالب كالتالي:

نوع القالب	الكمية	القيمة €
401	3	2.640
450	8	6.050
433/A	3	2.550
433/B	3	2.550
434/A	3	2.550
434/B	3	2.550
432	3	2.550
451	1	500

مصاريف النقل تساوي 1900€.

2.1.1.3.4. نفقات العبور(الجمارك)

وصلت هذه القوالب إلى الميناء الجزائري بتاريخ 2009/01/27 و كان سعر الصرف بهذا التاريخ

(1euro= 93,1690 دج) و كانت نفقات العبور كالتالي:

نفقات الجمارك=77.741 دج بالإضافة إلى نفقات أخرى متعلقة بالعبور بقيمة1.280 دج

الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بخدمة العبور تساوي390.810 دج.

3.1.1.3.4. نفقات عون العبور(Transitaire)

استلمت مؤسسة هلال سومال في 2009/02/02 فاتورة من مورد الخدمات المتعلقة بالعبور والخاصة بفاتورة "Stampi style " تحتوي على مبلغ خارج الرسم على القيمة المضافة بـ 22.515 دج، أما TVA تساوي 16.000 ومنه المبلغ الإجمالي واجب الدفع يساوي 38.515دج.

4.1.1.3.4. أعباء مختلفة متعلقة بحيازة هذه الاستثمارات

- يظهر الكشف البنكي في 2009/01/22 مصاريف مالية بقيمة 1.755دج متعلقة بفتح "توطين" (توطين هي ترجمة للمصطلح الفرنسي domiciliation، و يقصد به اعتماد بنكي.) متعلق بفاتورة المورد .
- مصاريف نقل من الميناء الجزائري إلى مؤسسة هلال سومال قدرت بـ8.000 دج
- قامت مؤسسة هلال سومال بتسديد موردها في إيطاليا بتاريخ2009/02/04 قدرالتحويل بـ 2.329.933,26دج (سعر صرف التحويل1€=97,732 دج).

2.1.3.4. نفقات لاحقة متعلقة بالأصول الثابتة

في2009/01/04 استلمت مؤسسة هلال سومال فاتورة رقم 103/2009 من مورد الخدمات، قام بإصلاحات على أجهزة الرقابة و إضافة أجهزة جديدة على الكاميرات قدرت الفاتورة بـ408.826دج خارج الرسم، TVA تساوي 69.500,42دج و المبلغ الإجمالي يقدر بـ478.326,42دج. [أنظر الملحق رقم 6]

في2009/01/06 استدعت مؤسسة هلال سومال مهندس في المجال الإلكتروني، الذي قام بإجراء تحسينات على البرنامج المعلوماتي الخاص بالآلة الصناعية المختصة في إنتاج النعال، وقدرت نفقاته ب45.000دج(مقسمة بين أتعابه و الإضافات التي أجراها على الإعلام الآلي الخاص بهذه الآلة).

2.3.4. معالجة حيازة الاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني

الأساس الذي يعتمده المخطط المحاسبي الوطني في تقييم الاستثمارات عند حيازتها هو تكلفتها التاريخية، أما النفقات اللاحقة المتعلقة بهذه الاستثمارات فتضاف إلى قيمة هذه الاستثمارات حسب أهمية المبالغ.

1.2.3.4. المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة

1.1.2.3.4. تحديد التكلفة

حسب المخطط المحاسبي تتكون تكلفة حيازة الاستثمارات من:

- سعر الشراء المذكور في الفاتورة؛

- مصاريف النقل، الشحن، التفريغ و التركيب؛
- حقوق الجمارك و أتعاب عون العبور؛
- الرسوم التي لا تسترد.

يتم تحديد تكلفة حيازة كل قالب متعلق بفاتورة الحيازة رقم 2 بتاريخ 2009/01/14 المتعلقة بالمورد في الجدول التالي:

الجدول رقم(4-9): تحديد تكلفة حيازة معدات وأدوات (القوالب) حسب المخطط المحاسبي [إعداد محاسب مؤسسة هلال سومال]

الأصول الثابتة المادية	فاتورة المورد (الوحدة euro €)			سعر الصرف 93,169	الوحدة الدينار الجزائري		
نوع القوالب	سعر الشراء euro	توزيع النقل(المورد)	المبلغ الإجمالي	المبلغ إ (دج)	الجمارك D3	عون العبور transit	التكلفة الإجمالية
401	2 640	228,62	2 869	267 266,78	9 508,33	2 709,19	279 484,31
450	6 050	523,93	6 574	612 486,38	21 789,93	6 208,56	640 484,87
433/A	2 550	220,83	2 771	258 155,42	9 184,18	2 616,83	269 956,43
433/B	2 550	220,83	2 771	258 155,42	9 184,18	2 616,83	269 956,43
434/A	2 550	220,83	2 771	258 155,42	9 184,18	2 616,83	269 956,43
434/B	2 550	220,83	2 771	258 155,42	9 184,18	2 616,83	269 956,43
432	2 550	220,83	2 771	258 155,42	9 184,18	2 616,83	269 956,43
451	500	43,30	543	50 618,71	1 800,82	513,10	52 932,63
المجموع	21 940	1 900	23 840	2 221 148,96	79 020	22 515	2 322 683,96

تحمل نفقات النقل المتضمنة في فاتورة المورد بمبلغ 1900€ على كل صنف من المعدات والأدوات (القوالب) حسب قيمة هذه الأخيرة. مثلا:

بالنسبة للقالب "النوع401" يتحمل من تكلفة النقل 1900€ ما يلي:

$$1900€ \times \frac{2.640}{21.940} = 228,62\ €$$

علما أن المبلغ الإجمالي (Euro)= سعر الشراء (Euro) + تكلفة النقل(Euro).

سعر الصرف 93.169 موجود في وثيقة الجمارك (D3) التي حررت يوم وصول القوالب إلى الميناء الجزائري.

تكلفة الجمارك تساوي77.740دج+نفقات أخرى1280ومنه تساوي 79.020دج. هذه التكلفة توزع على القوالب حسب مبلغ كل قالب بالدينار الجزائري. مثلا النوع 401 يتحمل :

79.020× 267.266,78 =9.508,33دج

2.221.148,96

بالنسبة إلى تكلفة عون العبور (Transitaire) فتتوزع بنفس طريقة توزيع تكلفة الجمارك على كل قالب.
أخيرا تحدد التكلفة الإجمالية بالجمع بين سعر الشراء المحول إلى الدينار (المبلغ دج) يضاف إليه نفقات الجمارك وتكاليف عون العبور.

2.1.2.3.4. التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة

وصلت هذه الاستثمارات إلى المؤسسة في2009/01/28 لكن الملف الخاص بها من مختلف الفواتير لم يتم استلامها حتى2009/02/02 ومنه يعاب على المخطط المحاسبي أنه لا يوجد حساب وسيط في حالة حيازة الاستثمارات يفصل بين تاريخ الدخول و تاريخ استلام الفواتير.
يتم اختيار تاريخ الدخول، ويكون التسجيل في اليومية كالتالي:

		2009/01/28		
2431		حـ/ معدات و أدوات: قوالب النوع: 401	279.484,31	
2431		حـ/ معدات و أدوات: قوالب النوع: 450	640.484,87	
2431		حـ/ معدات و أدوات: قوالب النوع 433/A	269.956,43	
2431		حـ/ معدات و أدوات: قوالب النوع433/B	269.956,43	
2431		حـ/ معدات و أدوات: قوالب النوع434/A	269.956,43	
2431		حـ/ معدات و أدوات: قوالب النوع434/B	269.956,43	
2431		حـ/ معدات و أدوات: قوالب النوع 432	269.956,43	
2431		حـ/ معدات و أدوات: قوالب النوع 451	52.932,63	
4572		حـ/رسم على القيم المضافة للاستثمارات (DD) (*)	390.810	
4573		حـ/TVA مسترجعة على الخدمات	16.000	
	56201	حـ/ دائنو الخدمات "الجمارك"		469.830
	56203	حـ/ دائنو الخدمات "عون العبور"		38.515
	52211	حـ/دائنو الاستثمارات "Stampi style		2.221.148,96
		تحديد تكلفة معدات و أدوات-القوالب-		

كما قام المحاسب بتسجيل العمليات المختلفة المتعلقة بعملية الحيازة كالتالي:
يومية البنك:

(*) DD= Dois des douanes و تعني حقوق الجمارك.

تسجيل المصاريف المالية بقيمة1.755دج الخاصة بالتوطين "Domiciliation" في النفقات، وعدم تحويلها إلى تكلفة الاستثمارات.

تسديد المورد في إيطاليا بقيمة2.329.933,26 (سعر صرف=97,7321دج) علما أن سعر الصرف في تاريخ الحيازة يساوي 93,169. ومنه هناك خسارة صرف يجب أن تسجل في النفقات.

و كان التسجيل في اليومية لهذه النفقات كالتالي:

		2009/01/22		
650		حـ/ مصاريف مالية	1.500	
4573		حـ/ TVAمسترجعة على الخدمات	255	
	485	حـ/ البنك		1.755
		نفقات متعلقة بالتوطين ملف الاستيراد		
		2009/02/ 04		
52211		حـ/دائنو الاستثمارات	2.221.148,96	
6980		حـ/ خسائر الصرف	5.345,74	
	485	حـ/ البنك		114.494,7
	425	حـ/ تسبيقات و دفعات على الاستثمارات		2.112.000
		إشعار بالدائن، تسديد المورد		

أما فيما يخص نفقات نقل الاستثمارات من الميناء الجزائري إلى مؤسسة هلال سومال التي تقدر ب8.000دج. قام المحاسب بتسجيلها ضمن النفقات في الحساب 620 "نقل".

2.2.3.4. معالجة النفقات اللاحقة المتعلقة بأصول ثابتة أخرى

سجل المحاسب في2009/01/06 أتعاب المهندس (45.000دج) الذي قام بإجراء تحسينات على البرنامج المعلوماتي الخاص بالآلة الصناعية التي تقوم بإنتاج النعال في النفقات أي الحساب 6251 " أتعاب " مقابل حساب487 " النقدية ".

أما فيما يخص الفاتورة رقم 103/2009 المتعلقة بإصلاحات و إضافات على أجهزة الرقابة، تم معالجتها على أنها استثمارات وسجلت في الحساب2456 "أجهزة الاتصال " بمبلغ خارج الرسم يساوي 408.826دج. حيث لم يقم المحاسب باعتبارها نفقات كالحالة الأولى لأن هناك زيادة مادية في أجهزة الرقابة وأن مبلغها كبير عكس الأولى.

3.3.4. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التقييم الأولي

في هذا المطلب سنتطرق إلى كيفية معالجة النظام المحاسبي المالي لعملية حيازة الأصول الثابتة، وكل النفقات المتعلقة بهذه العملية، و أثر هذه المعالجة على القوائم المالية خاصة الميزانية وجدول حسابات النتائج.

1.3.3.4. معالجة حيازة الأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي

1.1.3.3.4تحديد التكلفة

في النظام المحاسبي المالي تتكون تكلفة حيازة الأصول الثابتة من نفس التكلفة حسب المخطط المحاسبي الوطني مضاف إليها أي نفقات متعلقة مباشرة بها كما تضاف إليها تكلفة تفكيك و تجديد الموقع بعد انتهاء مدة الانتفاع بالأصل، و لا تدرج ضمن التكاليف النفقات العامة و الإدارية و نفقات الانطلاق في النشاط.

ومنه تصبح تكلفة القوالب المتعلقة بفاتورة الحيازة رقم"2" بتاريخ 2009/01/14 (المورد) حسب النظام المحاسبي المالي هي التكلفة حسب المخطط المحاسبي مضاف إليها المصاريف المالية المتعلقة بعملية التوطين (1.500دج خارج الرسم) ومصاريف نقل القوالب التي سددت نقدا بمبلغ (8000دج).لم يذكر النظام المحاسبي المالي إضافة الفوائد المالية (القروض) المذكورة فيIAS 20 ولكن نص على تحميل التكلفة كل فوائد مباشرة متعلقة بالحيازة ، ولم يتم ذكر خسائر الصرف المتعلقة بعملية الحيازة التي يعتبرها PCG كنفقات لا تحمل إلى الأصول الثابتة [85]ص135.

الجدول رقم (4- 10): تحديد تكلفة الأصول الثابتة (القوالب) حسب النظام المحاسبي المالي

		النفقات التي تحمل حسب النظام المحاسبي المالي		
نوع القوالب	تكلفة حسب المخطط المحاسبي	مصاريف التوطين	مصاريف النقل	التكلفة الإجمالية حسب النظام المحاسبي المالي
401	279 484,31	180,49	962,63	280 627,42
450	640 484,87	413,63	2 206,02	643 104,51
433/A	269 956,43	174,34	929,81	271 060,58
433/B	269 956,43	174,34	929,81	271 060,58
434/A	269 956,43	174,34	929,81	271 060,58
434/B	269 956,43	174,34	929,81	271 060,58
432	269 956,43	174,34	929,81	271 060,58
451	52 932,63	34,18	182,32	53 149,13
المجموع	2 322 683,96	1 500,00	8 000,00	2 332 183,96

أما فيما يتعلق بخسائر الصرف الناتجة عن تسديد مورد الأصول الثابتة يتم تسجيلها في النفقات.

2.1.3.3.4. التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة و كل ما يتعلق بها حسب النظام المحاسبي المالي.

		2009/01/28		
2151		حـ/معدات وأدوات(القوالب النوع 401)	280.627,42	
2151		450	643.104,51	
2151		433/A	271.060,58	
2151		433/B	271.060,58	
2151		434/A	271.060,58	
2151		434/B	271.060,58	
2151		432	271.060,58	
2151		451	53.149,13	
44562		حـ/ TVA مسترجعة على الأصول الثابتة	390.810	
44566		حـ/ TVA مسترجعة على الخدمات (16.000+255)	16.255	
	40101	حـ/ دائنو الخدمات "الجمارك"		469.830
	40103	حـ/ دائنو الخدمات "عون العبور"		38.515
	40411	حـ/ دائنو الاستثمارات "		2.221.148,96
	512	حـ/ البنك		1.755
	53	حـ/ الصندوق		8.000
		تحديد تكلفة الأصول الثابتة		

أما تسديد المورد يكون في يومية البنك كالتالي:

		2009/02/24		
40411		حـ/ دائنوا الأصول الثابتة "	2.221.148,96	
666		حـ/ خسائر الصرف	5.345,74	
	238	حـ/ تسبيقات على طلبيات الأصول الثابتة		2.112.000
	512	حـ/ البنك		114.494,70
		تسديد المورد		

.

3.1.3.3.4. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحديد تكلفة حيازة الأصول الثابتة

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحديد تكلفة حيازة الأصول الثابتة نتج عنه زيادة في الأصول الثابتة لميزانية المؤسسة بقيمة 9.500دج وهو الفرق بين التكلفة الإجمالية حسب النظام المحاسبي المالي والتكلفة حسب المخطط المحاسبي ، هذه الزيادة في الميزانية أدت إلى تخفيض النفقات و بالتالي زيادة النتيجة بقيمة 9.500دج.

بالنسبة إلى التسجيل المحاسبي يجب على المحاسب إدراج حسابات فرعية للحساب 215 " المصانع التقنية المعدات و الأدوات الصناعية " مما يؤدي إلى اختلاف التقسيم من محاسب إلى آخر. نفس الشيء بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فقط أعطى النظام المحاسبي المالي الحساب الرئيسي فقط حـ/ 445 و هو معد للرسم المسترجع و الرسم على المبيعات في نفس الوقت. أما بالنسبة لخسائر الصرف لم تعد هذه الأخيرة حسب النظام المحاسبي المالي أعباء استثنائية بل أصبحت ضمن دورة الاستغلال العادية.

2.3.3.4. معالجة النفقات اللاحقة في النظام المحاسبي المالي

بالنسبة لـ النظام المحاسبي المالي يتم تسجيل أتعاب المهندس الذي قام بإجراء تعديلات على البرنامج المعلوماتي الخاص بالآلة الصناعية في 2009/01/06 بقيمة 45.000دج ضمن الأصول الثابتة و بالضبط في قيمة الآلة. و السبب يعود إلى أن هذه التحسينات تزيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية والمتمثلة في زيادة المنتوجات و التقليل من تبذير المواد الأولية التي كانت تنتج عن الآلة قبل هذه التحسينات.

إن أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه المعالجة أدى إلى تخفيض النفقات في جدول حسابات النتيجة و بالتالي ارتفاع النتيجة بـ45.000دج وارتفاع في نفس الوقت قيمة الأصول الثابتة في الميزانية بهذه القيمة.

أما بالنسبة للفاتورة رقم 103/2009 المتعلقة بالإضافات و الإصلاحات على أجهزة الرقابة فهو نفس التسجيل بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني أي في الأصول الثابتة ولكن ضمن الحساب 218 "أصول ثابتة أخرى" الذي يجب على المحاسب أن يقسمه إلى معدات النقل، معدات مكتب، الغلاقات القابلة للاسترجاع. مما يؤدي إلى صعوبة في المقارنة بين الميزانيات في المؤسسات المشابهة.

4.4. التقييم البعدي للأصول الثابتة في المؤسسة

بعد تسجيل الأصول الثابتة في دفاتر المؤسسة بالتكلفة التاريخية يتم تسجيل مختلف قيمها البعدية التي تتمثل في إنخفاض قيمة الأصول الثابتة، إعادة تقييم هذه الأخيرة، التنازل عنها، إلى غاية الإفصاح عن مختلف هذه المعلومات في القوائم المالية.

حسب النظام المحاسبي المالي التقييم البعدي يتمثل في إختيار المؤسسة بين نموذجين إما: نموذج إعادة التقييم مخفض منه الإهتلاكات و خسائر القيمة، وإما نموذج التكلفة التاريخية مخفض منه الإهتلاكات وخسائر القيمة.

بالنسبة لمؤسسة هلال سومال تم إختيار النموذج الثاني و ذلك راجع إلى عدم وجود شروط السوق النشط الذي تقوم على أساسه إعادة تقييم أصولها في كل دورة مالية.

1.4.4. انخفاض قيمة الأصول الثابتة في المؤسسة

يحدث انخفاض في قيمة الأصول الثابتة بسببين رئيسيين هما الإهتلاكات وخسائر القيمة إن وجدت مؤشرات لذلك.

1.1.4.4. معالجة انخفاض القيمة حسب المخطط المحاسبي الوطني

إن انخفاض قيمة الاستثمارات حسب المخطط المحاسبي تتمثل في الإهتلاكات. و إن الطريقة التي تعتمدها مؤسسة هلال سومال في إهتلاك استثماراتها هي طريقة الإهتلاك الثابت، أما الأساس الخاضع للإهتلاك هو التكلفة التاريخية التي سجل بها الأصل لأول مرة في دفاتر المؤسسة.

أما فيما يخص معدلات الإهتلاك فيتم استخراجها بالاعتماد على مدة حياة الاستثمار المذكور في الوثائق الخاصة بكل استثمار (Fiche technique) و حسب المدة المتعارف عليها في المخطط المحاسبي الوطني[12]ص98. و كانت المعدلات كالتالي:

- القيم المعنوية: برامج الإعلام الآلي:20 %.
- معدات و أدوات الإنتاج:15,5 %.
- معدات و أدوات: القوالب 25 % في حين أن المعدل المحدد من الإدارة الجبائية هو 10% بالنسبة للمعدات و أدوات، إلا أن المؤسسة اختارت مدة حياة المعدات و الأدوات المتمثلة في القوالب 4 سنوات لأن لها علاقة مباشرة بنوع النعال و بالتالي بالأحذية التي تتغير بصورة كبيرة تبعا للموضة. ومنه قد لا يصبح للقالب أي منفعة بعد ثلاث سنوات أو أربع.
- معدات النقل: 20% حسب ما تنص عليه المعدلات المقترحة من إدارة الضرائب.
- تجهيزات مكتب: 15% في حين أن المعدل المتعارف عليه حسب المخطط المحاسبي هو 10% إلا أن المؤسسة رأت أن مدة حياة هذه التجهيزات المتمثلة في المكاتب و الكراسي هي ما بين 6 و7 سنوات عوض 10سنوات و ذلك راجع للاستغلال الدائم لهذه التجهيزات القابلة للإتلاف في أي وقت.
- أجهزة الإعلام الآلي: 25% أي أن مدة حياة هذا النوع من الأصول الثابتة يتمثل في 4 سنوات وذلك راجع للتطور التكنولوجي لهذه الوسائل بصورة سريعة جدا.

- تهيئات و تركيبات: معدل الاهتلاك يتمثل في15% نفس الأساس المتبع في إختيار معدل تجهيزات مكتب.

2.1.4.4. معالجة انخفاض القيمة في النظام المحاسبي المالي

انخفاض قيمة الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي يعتمد على الإهتلاكات و خسائر القيمة الناتجة عن وجود مؤشرات عند إجراء فحص لخسائر قيمة هذه الأصول في نهاية الدورة المحاسبية، أو عند إعداد القوائم المالية الدورية (المرحلية).

1.2.1.4.4. الاهتلاكات

ينص النظام المحاسبي المالي على وجوب توزيع تكلفة الأصول الثابتة القابلة للاهتلاكات حسب المنافع الاقتصادية المرتقبة من هذا الأصل الثابت مع مراعاة القيمة المتبقية إن أمكن تحديدها بموثوقية و المتمثلة في المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه عند إنقضاء مدة نفعية الأصل (وبعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة لهذا الأصل). إلا أنالنظام المحاسبي المالي ينص على أنه إذا تعذر تحديد الطريقة التي تعكس استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل بصورة صادقة يتم استعمال في هذه الحالة الإهتلاك الخطي، أما إذا تعذر تحديد القيمة المتبقية فيجب إعتبار أن قيمتها تؤول إلى الصفر.

المبلغ القابل للإهتلاك: هو عبارة عن القيمة المحاسبية الصافية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة في2009/01/01، مع إعتبار أن القيمة المتبقية لهذه الأصول عند انتهاء مدة نفعيتها تساوي الصفر، وذلك لصعوبة التنبؤ بسبب عدم وجود سوق نشط، وعدم توفر المعلومات بدقة (بسبب التضخم، ضعف القدرة الشرائية، المنافسة ...إلى أخره).

طرق الإهتلاك: بتطبيق النظام المحاسبي المالي يمكن لمؤسسة هلال سومال تحديد طريقتين للإهتلاك.
- طريقة وحدات الإنتاج: وهذا بالنسبة للآلة الإنتاجية حيث قيمتها المحاسبية الصافية 13.000.000,00دج، والتي تختص بصناعة النعال، ومنه يمكن للمؤسسة إهتلاك هذه الآلة حسب المنافع الاقتصادية التي تعود بها على المؤسسة مع إضافة إلى قيمتها 45.000دج المتمثلة في أتعاب المهندس الذي قام بتحسينات على هذه الآلة مما أدى إلى رفع طاقتها الإنتاجية، ليصبح أساس إهتلاك هذه الآلة: 13.045.000دج.
بعد دراسة إحصائية قامت بها المؤسسة لمدة ثمانية سنوات، تم تقدير أن هذه الآلة الإنتاجية يمكن لها إنتاج في الظروف العادية 2.800.000زوج من النعال. إذ بعد إنتاج هذه الكمية يجب إجراء إصلاحات وتحسينات على الآلة ومنه تكلفة جديدة ومدة حياة جديدة.

ومنه: قسط إهتلاك هذه الآلة لشهر جانفي2009= $\frac{13.045.000}{2.800.000}$ ×34.520 (حيث كمية إنتاج النعال لشهر جانفي 2009 هي 34.520 زوج من النعال).ومنه قسط إهتلاك جانفي 2009= 160.826,21دج

أما قسط إهتلاك جانفي 2009 حسب المخطط المحاسبي الوطني و بإتباع طريقة الإهتلاك الخطي بمعدل 12.5% يساوي=131.842,95 وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية للآلة تساوي الصفر أي إهتلكت كليا في هذا الشهر. ومنه نلاحظ أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي يتمثل في زيادة نفقات متمثلة في أعباء إهتلاك هذه الآلة.

- طريقة الإهتلاك الخطي (الثابت): بالنسبة إلى باقي الأصول الثابتة، وهذا بسبب صعوبة تقدير منافعها الاقتصادية المستقبلية بصورة موثوق فيها. حيث قامت المؤسسة بإعادة تقدير بعض معدلات إهتلاك الأصول الثابتة حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والمعدلات المقبولة عموما دوليا كالتالي:

- الأصول المعنوية (برامج الإعلام الآلي): اعتبرت المؤسسة أن مدة نفعية برامج الإعلام الآلي خمس سنوات(حسب ما كانت مقدرة سابقا) هي طويلة نوعا ما مقارنة بسرعة التكنولوجيا في هذا الميدان لذا اقترحت مدة نفعية أربع سنوات أي معدل ثابت 25%، لم ينص النظام المحاسبي الماليعلى معدلات معينة و لكنه حدد عدم تجاوز مدة20 سنة.
- معدات وأدوات الإنتاج (ما عدى الآلة الإنتاجية): لصعوبة تقدير مدتها النفعية أبقت على نفس المعدل وهو12,5% وهو نفس المعدل المعترف به في فرنسا بالنسبة للمعدات أي ما بين 8 إلى 10 سنوات.
- معدات وأدوات(القوالب): 25%هو معدل الإهتلاك الثابت، وهذا المعدل ناتج عن تقدير سابق قامت به المؤسسة نتج عنه أن متوسط استعمال قالب هو أربع سنوات.
- معدات النقل: تنص بعض المعايير أن المدة النفعية للسيارات و الشاحنات في بعض الدول(كفرنسا) على أنها تتراوح بين 4 إلى5 سنوات، ومنه أبقت المؤسسة على معدل الإهتلاك السابق و المتمثل في 20%.
- تجهيزات مكتب وتهيئات وتركيبات لم تغير المؤسسة من معدل إهتلاكهما الذي يساوي15%.
- أجهزة الكمبيوتر: كانت سابقا تهتلكها المؤسسة على مدة أربع سنوات إلا أنه حسب بعض المعايير الدولية (كفرنسا مثلا) تهتلك هذه الأجهزة على مدة ثلاث سنوات أي بمعدل ثابت33,33 %.

ومنه تطبيق النظام المحاسبي المالي على الإهتلاكات له تأثير واضح على الاهتلاكات إما من خلال تسارعها وبالتالي ارتفاع أعباء الإهتلاكات ، أو تباطؤ الإهتلاكات لبعض الأصول تماشيا مع منافعها الاقتصادية.

2.2.1.4.4. خسائر قيمة الأصول الثابتة

ينص النظام المحاسبي المالي أن على المؤسسة يتوجب عليها القيام بفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على خسائر أو تدهور القيمة المحاسبية الصافية (بعد تخفيض الإهتلاكات) لأي أصل معنوي أو مادي. ولقد حدد المعيار الدولي IAS36 "انخفاض قيمة الأصول" هذه المؤشرات وصنفها إلى داخلية كالتلف الفيزيائي للأصل ومؤشرات خارجية كتغير في المحيط الاقتصادي والقانوني.

- تنتج الخسارة عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد لأصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فالفرق بينهما يمثل الخسارة في القيمة.

علما أن القيمة القابلة للاسترداد تساوي القيمة العادلة أو القيمة النفعية أيهما أكبر.أما القيمة النفعية هي القيمة الحالية (المحدثة) للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من استعمال الأصل.

وبعد قيام مؤسسة هلال سومال بفحص خسائر قيمة أصولها الثابتة تبين لها وجود مؤشرين:

مؤشر خارجي: " تغير في المحيط القانوني"، بسبب تغير نظام المحاسبي وإجبارية استعمال النظام المحاسبي المالي أصبح برنامج الإعلام الآلي المتعلق بالتسجيل المحاسبي حسب المخطط المحاسبي الوطني غير صالح للاستعمال ابتداءا من سنة 2010، ومنه قيمته النفعية في 2009/12/31 تؤول إلى الصفر. أما قيمته العادلة في السوق يصعب تحديدها.

ومنه في2009/12/31 خسارة قيمة البرنامج المعلوماتي الخاص بالمحاسبة تساوي القيمة المحاسبية المتبقية أي [22.309,48-[$\frac{3}{12}$×%25×22.309,48]=20.915,14] هذه القيمة الأخيرة تمثل خسارة القيمة بالنسبة للبرنامج المعلوماتي الخاص بالتسجيل المحاسبي على أساس المخطط المحاسبي . حيث انه لم يعد له نفعية إلا لبعض الأشهر فقط. ومنه يتم تسجيل هذه الخسارة في الحساب681 "مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الثابتة " مقابل جعل حساب2904 " خسائر قيمة الأصول المعنوية" دائنا.

وما إن يتبين أن هذا البرنامج أصبح خارج الخدمة أي لا يستعمل، فإن النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية تنص على إخراجه من الدفاتر المحاسبية وذلك يجعل كل من حساب2804 "إهتلاك الأصول المعنوية" وحساب2904 "خسائر قيم الأصول المعنوية" مدنيا مقابل حساب204 "برامج الإعلام الآلي" دائنا بقيمته الإجمالية44.302,14دج (بعد إعادة التقييم).

مؤشر داخلي: "إتلاف أصل ثابت مادي"، والمتمثل في قالب أتلف فيزيائيا وإصلاحه يتطلب مبلغ يقارب إعادة شراء أخر، لذا قررت المؤسسة عدم استعماله.

لتحديد خسارة القيمة يجب إيجاد أولا القيمة الاستردادية، علما أن القيمة النفعية لهذه الأصل تؤول إلى الصفر أما القيمة العادلة و المتمثلة في القيمة البيعية فقدرتها المؤسسة بقيمة35.000دج(تبيعه المؤسسة إلى جهات أخرى تقوم بإذابته و إعادة استعماله في صناعات أخرى).

في هذه الحالة القيمة القابلة للاسترداد (للتغطية) تساوي القيمة العادلة (35.000دج).

خسارة القيمة للقالب(Volvo)= القيمة المحاسبية الصافية- القيمة القابلة للاسترداد.

$$= [(75.000-\%25*\frac{3}{12})]-35.000$$

$$= 35.000-70.312,5 = 35.312,5.$$

هذه الخسارة تسجل في الحساب 681 مقابل جعل حساب 29151 "خسائر قيمة الأصول الثابتة المادية (قالبVolvo) دائنا.

إن تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في هذه النقطة أي خسائر قيمة الأصول الثابتة واضحا جدا على النتيجة التي تنخفض بسبب ارتفاع نفقات الخسائر (35.312,5+20.915,5) مما يؤثر مباشرة على الضريبة على أرباح الشركات و النتيجة. في حين هذا النوع من النفقات لم يكن موجود في المخطط المحاسبي الوطني.

2.4.4. التنازل عن استثمارات المؤسسة

إن عملية التنازل عن الاستثمارات هي عملية استثنائية، لأن الغاية منها هي استعمالها لدورات عديدة. إلا أن مؤسسة هلال سومال قامت في 18 مارس 2009 بالتنازل عن سبعة أنواع من القوالب كالتالي:

الجدول رقم (4- 11): قائمة استثمارات المؤسسة المتنازل عنها [أنظر الملحق رقم 7]

رمز القالب	سعر البيع الإجمالي	تاريخ الحيازة
8963	153.600,00	2004/08/31
8805	156.000,00	2004/08/31
9204	40.250,00	2004/08/31
8702	120.000,00	2004/08/31
8704	147.000,00	2004/08/31
8712	115.500,00	2004/08/31
9213	240.000	2004/12/21
المجموع	972.350,00	

كما قامت بنفس التاريخ بالتنازل عن سيارة من نوع(Express)بقيمة 400.000دج (فاتورة التنازل رقم(02/09).

1.2.4.4. معالجة التنازل حسب المخطط المحاسبي الوطني

إن عملية التنازل إما تحقق فائض قيمة في حالة سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للاستثمار و إما ناقص قيمة في حالة العكس.

بمأن مؤسسة هلال سومال قامت بحيازة هذه القوالب في سنة2004، واهتلكتها على مدة أربع سنوات، إذا في سنة التنازل (مارس 2009) كانت القيمة المحاسبية الصافية لكل من هذه القوالب تساوي الصفر.

أي أن المؤسسة حققت من التنازل عن هذه القوالب على فائض قيمة يقدر بـ972.350دج.

التسجيل في اليومية يكون كالتالي:

		2009/03/18		
29431		حـ/ إهتلاك القالب 8963	270.777,78	
29431		حـ/ إهتلاك القالب 8805	270.777,78	
29431		حـ/ إهتلاك القالب 9204	70.112,56	
29431		حـ/ إهتلاك القالب 8702	141.030,13	
29431		حـ/ إهتلاك القالب 8704	164.535,16	
29431		حـ/ إهتلاك القالب 8712	164.535,16	
29431		حـ/ إهتلاك القالب 9213	418.818,39	
	2431	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8963		270.777,78
	2431	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8805		270.777,78
	2431	حـ/ معدات و أدوات: القالب 9204		70.112,56
	2431	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8702		141.030,13
	2431	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8704		164.535,16
	2431	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8712		164.535,16
	2431	حـ/ معدات و أدوات: القالب 9213		418.818,39
		فاتورة التنازل رقم 01/09		
		2009/03/18		
485		حـ/ البنك	972.350	
	792	حـ/ نواتج الاستثمارات المتنازل عنها		972.350
		تحصيل فاتورة التنازل عن طريق البنك		

إن وجود فائض قيمة التنازل يعني إما التعهد بإعادة استثماره وبتالي تسجل قيمته (972.350دج) في الحساب 1310 "القيم الزائدة المتنازل عنها لإعادة استثمارها " مقابل جعل الحساب 792 مدنيا.

أما في حالة عدم التعهد فإن فائض قيمة التنازل يخضع لمعدلIBSمخفض.(أي بنسبة 35% من الفائض) أما الباقي فيسجل في الحساب 1311 "الربح الخاضع للرسم المخفض".

نفس المعالجة فيما يخص التنازل عن سيارة (Express)، بمأنها أهتلكت كليا فإن سعر البيع المتمثل في 400.000دج يمثل فائض قيمة التنازل.

2.2.4.4. معالجة عملية التنازل في النظام المحاسبي المالي

ينص النظام المحاسبي المالي أنه عند التنازل عن أصل ثابت غير مالي يجب تحديد الأرباح والخسائر الناتجة من الفرق بين (سعر التنازل-نفقات التنازل) و (القيمة المحاسبية الصافية للأصل).

يدرج فائض القيمة في الحساب 752 "فوائض القيمة الناتجة عن الأصول الثابتة غير المالية"، أما ناقص القيمة فتسجل في الحساب 652 "نواقص القيم عند خروج أصول ثابتة غير مالية"

إن عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني أوجبت إعادة تقييم أصولها الثابتة التي أدت إلى تغير في القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول (بعد أن كانت تساوي الصفر حسبالمخطط المحاسبي) كالتالي:

الجدول رقم (4- 12): استخراج فوائض القيمة حسب النظام المحاسبي المالي.

الأصل الثابت المتنازل عنه	القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم	سعر التنازل	نتيجة التنازل
القالب نوع:8963	100.000دج	153.600دج	فائض قيمة=53.600دج
القالب نوع:8805	100.000دج	156.000دج	فائض قيمة=65.000دج
القالب نوع:9204	20.000دج	40.250دج	فائض قيمة=20.250دج
القالب نوع:8702	50.000دج	120.000دج	فائض قيمة=70.000دج
القالب نوع:8704	65.000دج	147.000دج	فائض قيمة=82.000دج
القالب نوع:8712	53.000دج	115.500دج	فائض قيمة=62.500دج
القالب نوع:9213	250.000دج	240.000دج	ناقص قيمة=(10.000)
سيارة Express	380.000دج	400.000دج	فائض قيمة=20.000دج
المجموع	1.018.000دج	1.372.350دج	354.350

من هذا الجدول يمكن أن نلاحظ أن رغم محاولة تقدير مبالغ هذه القوالب و السيارة -التي كانت مهتلكة كليا حسب تطبيق المخطط المحاسبي - بدرجة من الموثوقية إلا أنه وجد فارق يصل إلى نصف القيمة المقدرة، إذ هنا تظهر صعوبة التقدير خاصة في غياب سوق نشط وقلة المعلومات بالإضافة إلى اتخاذ المسير الحيطة والحذر في إعادة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة.

في 2008/12/31 قام المحاسب بإخراج الأصول الثابتة المهتلكة كليا من دفاتر المؤسسة مع إبقائها في دفتر الجرد و ذلك من أجل متابعة وجودها الفيزيائي. ومنه حسب النظام المحاسبي المالي الذي

نص على إعادة التقييم أصبح لهذه الأصول الثابتة المتنازل عنها قيم جديدة، بالتالي أعيد إدخالها إلى الدفاتر المحاسبية.

حيث يكون التسجيل في اليومية لعملية التنازل حسب النظام المحاسبي المالي كالتالي:

		2009/03/18		
681		حـ/ مخصص الإهتلاك	58.875	
	28151	حـ/ إهتلاك القالب 8963		6.250
	28151	حـ/ إهتلاك القالب 8805		6.250
	28151	حـ/ إهتلاك القالب 9204		1.250
	28151	حـ/ إهتلاك القالب 8702		3.125
	28151	حـ/ إهتلاك القالب 8704		4.062,5
	28151	حـ/ إهتلاك القالب 8712		3.312.5
	28151	حـ/ إهتلاك القالب 9213		15.625
	28182	حـ/ اهتلاك سيارة Express		19.000
		اهتلاك الأصول المتنازل عنها		
		2009/03/18		
28151		حـ/ إهتلاك القالب 8963	6.250	
28151		حـ/ إهتلاك القالب 8805	6.250	
28151		حـ/ إهتلاك القالب 9204	1.250	
28151		حـ/ إهتلاك القالب 8702	3.125	
28151		حـ/ إهتلاك القالب 8704	4.062,5	
28151		حـ/ إهتلاك القالب 8712	3.312.5	
28151		حـ/ إهتلاك القالب 9213	15.625	
28182		حـ/ اهتلاك سيارة Express	19.000	
652		حـ/ القيمة المتبقية عند خروج الاصول الثابتة	959.125	
	2151	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8963		100.000
	2151	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8805		100.000
	2151	حـ/ معدات و أدوات: القالب 9204		20.000
	2151	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8702		50.000
	2151	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8704		65.000
	2151	حـ/ معدات و أدوات: القالب 8712		53.000
	2151	حـ/ معدات و أدوات: القالب 9213		250.000
	2182	حـ/ معدات النقل: سيارة Express		380.000
		فاتورة التنازل رقم 01/09و02/09		
		2009/03/18		
512		حـ/ البنك	1.372.350	
	752	حـ/ نواتج القيمة عن الأصول الثابتة غير المالية		1.372.350

التعليق: تم حساب الإهتلاكات على أساس القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم، أما معدل الإهتلاك هو 25 % بالنسبة للقوالب، 20 % للسيارة، أما المدة فهي ثلاثة أشهر الأولى من سنة 2009 بحكم أن التنازل كان بعد 16من شهر مارس.

الحساب 652 هو القيمة المتبقية للأصول الثابتة المتنازل عنها، وهو الفرق بين قيمة الأصل الثابت وإهتلاكه. أما الحساب 752 يسجل فيه سعر بيع الأصول الثابتة.

فائض قيمة التنازل في هذه الحالة هو الفرق بين حساب752 و652 الذي يساوي:

[(400.000+972.350)-959.125=413.225دج]. في حين كان يساوي 1.372.350دج حسب المخطط المحاسبي .

رغم اتباع نفس المنهجية في التسجيل المحاسبي لعملية التنازل مع اختلاف أرقام الحسابات، إلا أن تأثير المعالجة المحاسبية للتنازل عن الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي يظهر في حساب النتيجة حيث ارتفعت الأعباء بقيمة 959.125 مما يؤدي إلى انخفاض الضريبة على أرباح الشركات و النتيجة الصافية. مع العلم أنه لا يرجع هذا التأثير لاختلاف المعالجة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي ، لأنها في هذه الحالة لم تتغير، وإنما السبب يرجع إلى إعادة تقييم الأصول الثابتة الذي له أثر على فائض قيمة التنازل.

لم ينص النظام المحاسبي المالي على كيفية تسجيل فائض قيمة التنازل المعاد استثماره. هل تتم المعالجة مثل المخطط المحاسبي الوطني،وبذلك يتم فتح حساب فرعي لحساب106 "الإحتياطات"؟. فعلى النظام المحاسبي التطرق إلى كيفية معالجة العمليات المتعلقة بالتنازل عن الأصول الثابتة بأكثر تفصيل.

3.4.4. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية

عند كل تاريخ غلق الحسابات الذي يكون عموما في نهاية ديسمبر من كل سنة، أو عند إعادة القوائم المالية المرحلية، يجب الإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال معلومات تنظم في قوائم مالية خاصة.

1.3.4.4. الإفصاح حسب المخطط المحاسبي الوطني

حسب المادة 16 من المرسوم المتعلق بالدليل الوطني للمحاسبة، فإنه يجب على المؤسسة الإفصاح على كل المعلومات المتعلقة بالاستثمارات في الميزانية، جدول حسابات النتائج وفي ثلاث ملاحق: جدول الاستثمارات، جدول الإهتلاكات و جدول التنازل عن الاستثمارات.

كان الإفصاح عن استثمارات مؤسسة هلال سومال في الثلاثي الأول لسنة 2009 كالتالي:

1.1.3.4.4 أصول ميزانية مؤسسة هلال سومال في الثلاثي الأول لسنة 2009حسب المخطط المحاسبي

بعد ثلاث أشهر من سنة 2009 أصبحت القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات= 13.970.592,29دج حيث: [أنظر الملحق رقم 3]

- القيم المعنوية=32.333,33دج
- معدات وأدوات الإنتاج=1.708.673,02دج
- معدات وأدوات:القوالب=8.845.825,66دج
- معدات النقل=2.552.148,17دج
- تجهيزات مكتب وإعلام ألي= 594.190,05 دج
- تهييئات وتركيبات=237.422,46دج

2.1.3.4.4. جدول حسابات النتائج

النفقات المتعلقة بالاستثمارات تقدربـ 1.497.592,29دج ، حيث تفصل كما يلي:

- مصاريف مالية خاصة بفتح ملف عملية استيراد القوالب=1.755دج
- خسائر الصرف المتعلقة بمورد الاستثمارات=5.345,74دج
- أتعاب المهندس (إصلاح برنامج معلوماتي للآلة الإنتاجية)=45.000دج
- إهتلاكات الثلاثي الأول لسنة 2009=1.445.491,86دج [أنظر الملحق رقم 8]

إيرادات متعلقة بالاستثمارات تقدر بـ 1.372.350دج و المتمثلة في :

- إرادات التنازل عن الاستثمارات= 1.372.350دج

ومنه النتيجة المتعلقة بالاستثمارات فقط تساوي خسارة بقيمة 125.242,6دج؛ أي:
(1.372.350-1.497.592,29).

3.1.3.4.4. جدول الاستثمارات

حسب المخطط المحاسبي الوطني يتم الإفصاح في هذا الجدول عن الاستثمارات التي تم حيازتها، والمتمثلة في القوالب بقيمة إجمالية 2.322.683,96دج. وتجهيزات مكتب "أجهزة مراقبة" بقيمة 408.826,00دج.

4.1.3.4.4. جدول الإهتلاكات تحدد فيه أعباء إهتلاك كل نوع من الاستثمارات التي قيمت حتى31 مارس2009 بـ1.445.491,86دج.

5.1.3.4.4. جدول التنازل عن الاستثمارات

في هذا الجدول يتم الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بتاريخ ونوعية الاستثمارات المتنازل عنها، قيمتها المحاسبية الصافية، سعر البيع و فائض قيمة التنازل الذي حدد بـ1.372.350دج.

2.3.4.4. الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي

ينص النظام المحاسبي المالي على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في أربع قوائم مالية أساسية:

1.2.3.4.4. قائمة المركز المالي(الميزانية) [أنظر الملحق رقم 5]

بالنسبة لمؤسسة هلال سومال قيّمت أصولها الثابتة إلى غاية31مارس2009 بـ 43.022.738.70 [أنظر الملحق رقم 9]والتي صنفت كما يلي:

الأصول الثابتة المعنوية= 16.986,19دج حيث يرجع الانخفاض في القيم المعنوية إلى فقدان قيمة البرنامج المعلوماتي الخاص بـالمعالجة المحاسبية حسب المخطط المحاسبي.

الأصول الثابتة المادية:

- الحساب 2150:" معدات وأدوات الإنتاج"= 21.583.525,71دج
- الحساب 2151:"معدات وأدوات(القوالب)"= 11.040.322,13دج
- الحساب 2181:"تهيئات و تركيبات"= 289.056,36دج
- الحساب 21830:"تجهيزات مكتب"= 483.230,88دج.
- الحساب 21831:"تجهيزات الإعلام الالي"= 133.626,16دج
- الحساب 2182:"معدات النقل"= 2.969.700دج

الأصول الثابتة قيد الانجاز:

تم ترصيد الحساب 238" تسبيقات على طلبيات الأصول الثابتة" عند تسديد المورد.

الأصول الثابتة المالية: لم يحدث عليها أي تغير:

- الحساب 276 حقوق ثابتة أخرى= 6.507.132دج.

2.2.3.4.4. قائمة الدخل "جدول حسابات النتائج"[أنظر الملحق رقم 6]

النفقات المتعلقة بالأصول الثابتة تقدر بـ 2.773.606,65 دج و المفصلة كما يلي:

- خسائر الصرف=5.345,74دج
- إهتلاك الثلاثي الأول لسنة 2009 =1.752.908,27 دج [أنظر الملحق رقم 4]
- خسائر قيمة الأصل الثابت المعنوي= 20.915,14 دج

- خسائر قيمة الأصل الثابت المادي (القوالب)= 35.312,5 دج
- القيمة المتبقية عند خروج الأصول الثابتة= 959.125 دج

إيرادات متعلقة بالأصول الثابتة تتمثل في:

- إيرادات التنازل عن الأصول الثابتة بقيمة 1.372.350دج.

ومنه النتيجة الخاصة بعمليات متعلقة بالأصول الثابتة هي عبارة عن خسارة بقيمة 1.401.256,65دج (1.372.350-2.773.606,65).

3.2.3.4.4. قائمة الخزينة (جدول السيولة) [أنظر الملحق رقم7]

يجب الإفصاح في هذه القائمة عن معلومات من بينها:
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار و التي تساوي 1.257.855,26دج حيث هي الفرق بين:

- مسحوبات عن اقتناء الأصول الثابتة= (114.494,74دج)(تسديد المورد)
- تحصيلات التنازل عن الأصول الثابتة= 1.372.350دج

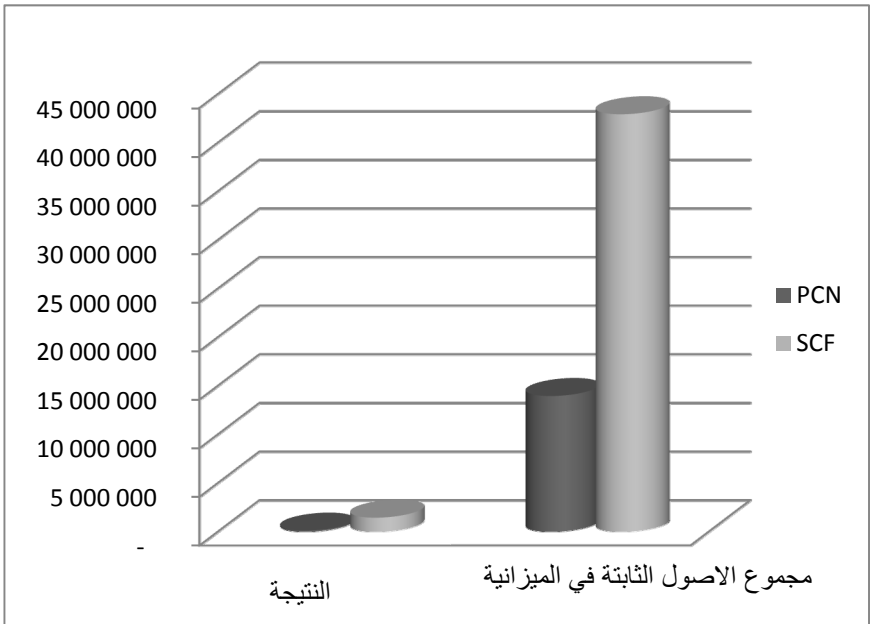
4.2.3.4.4. قائمة تغير الأموال الخاصة (حركة رؤوس الأموال) [أنظر الملحق رقم8]

المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة التي يتم الإفصاح عنها في هذه القائمة هي:فارق إعادة تقييم الأصول الثابتة الناتج عن تغيير الطريقة المحاسبية والذي تم تسجيله في الاحتياطات،حيث يساوي: 23.882.156,74 دج.

5.2.3.4.4. الملاحق " الايضاحات"

بالإضافة إلى القوائم المالية الرئيسية السابقة توجد ملحقات يوضح فيها العمليات بالتفصيل، قدم النظام المحاسبي المالي نماذج لها كجدول تطور الأصول الثابتة، جدول خاص بالاهتلاكات، و خسائر القيمة. [أنظر الملحق رقم 9]

إن أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول الثابتة يظهر بشكل كبيرة في الميزانية وجدول حسابات النتائج كما يوضحه الشكل التالي:



الشكل رقم (4- 1): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول الثابتة على قوائم المالية لمؤسسة هلال سومال

التعليق :

أدى تغيير النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة - من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي - إلى إحداث تغيرات هامة على مستوى المعلومات المحاسبية في القوائم المالية و على مستوى طريقة عرضها و الإفصاح عنها. حيث نلاحظ انه بتطبيق النظام المحاسبي المالي ارتفعت قيمة الأصول الثابتة بـ 29.052.146,41 دج و هو الفرق بين قيمة الأصول الثابتة في المخطط المحاسبي 13.970.592,29دج و قيمتها حسب النظام المحاسبي المالي 43.022.738,70 دج. لهذه الزيادة تأثر على اتخاذ القرار من مختلف الجوانب و الأطراف ، حيث يمكن أن تستفيد منها المؤسسة في الحصول على قروض بنكية و بالتالي توفير سيولة على المدى الطويل. بالإضافة إلى عرض المعلومات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي يسهل التحليل المالي الذي بدوره يساعد المسير على اتخاذ القرارات الصحيحة. إلا انه يوجد إشكال في تصنيف الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي ، حيث نجد الحساب 281 يقسم إلى أصناف مختلفة من الاصول الثابتة في حين هذا الإشكال لا يظهر في المخطط المحاسبي الوطني الذي يسهل معرفة قيمة الاستثمارات الموجهة إلى الإنتاج أو إلى التجهيزات الإدارية.

فيما يخص النتيجة هي عبارة عن خسارة ، حيث نلاحظ أن بتطبيق النظام المحاسبي المالي ارتفعت الخسارة بـ 1.276.014 دج هذا يمكن المؤسسة من تخفيض الضرائب على أرباح الشركات ومنه توفير بعض السيولة على المدى القصير. بالإضافة أن النظام المحاسبي يسمح بإعطاء صورة تعبر عن الواقع

الحقيقي للمؤسسة. حيث يمكن العرض الجديد للمعلومات المالية في قائمة الدخل باستنتاج النتائج الخاصة بالإنتاج و بالعمليات الخاصة بالاستثمارات الشيء الذي لم يكن موجود في المخطط المحاسبي الوطني.

بالإضافة إلى مختلف القوائم المالية الاخرى التي تساعد على اتخاذ مختلف القرارات فيما يخص مثلا قيمة السيولة التي وجهت إلى تمويل الاستثمارات أو السيولة الناتجة من عملية التنازل... إلى آخره.

أخيرا، نستنتج أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ليس عبارة عن تغير في أرقام الحسابات فقط بل يؤدي تطبيقه من طرف المؤسسة الاقتصادية إلى تأثير مهم على مستوى المعلومات المصرح بها ، خاصة في الميزانية وجدول الحسابات النتائج حيث تعتبران قائمتان أساسيتان يعتمد عليهما في اتخاذ القرارات من قبل المسيرين، وتحصيل الضريبة على مستوى مصلحة الضرائب ومن قبل البنوك من أجل منح مؤسسة قروض بالإضافة إلى جهات أخرى.

تم في هذا الفصل التطبيقي - من خلال مؤسسة هلال سومال- دراسة مختلف العمليات المتعلقة بالاستثمارات حسب ما يمليه المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتمدته المؤسسة منذ نشأتها. بالإضافة إلى إسقاط نفس العمليات على قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد من أجل السعي إلى إعداد قوائم مالية وفق هذا النظام مع نهاية سنة 2010.

تمثلت معالجة الاستثمارات بدءا في كيفية تصنيفها في أصول الميزانية، تحديد العناصر التي تدخل في تكلفة حيازتها، الأسباب التي تؤدي إلى انخفاض قيمة هذه الاستثمارات، طريقة معالجة التنازل عنها إلى غاية كيفية الإفصاح عن مختلف المعلومات المالية الناتجة عن هذه العمليات بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي الجديد.

اتضح من خلال هذه الدراسة أن الاختلاف بين تطبيق المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي لا يكمن فقط في تغير الحسابات وإنما تعدى أكثر من ذلك إلى اختلاف طرق التقييم من جهة، ومنظور معالجة بعض النفقات كأصول الثابتة من جهة أخرى. كما اتضح أن النظام الجديد عالج بعض نقائص المخطط المحاسبي إلا انه لا يمنع خلوه هو الآخر من غموض و نقائص. حيث إن وجود هذه الاختلافات اثر واضح عند تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسة يظهر من خلال انحرافات وتباين واضح في المعلومات المالية المصرح عنها من ناحية الكم و النوع. وإن لهذا الأثر انعكاس مباشر على عملية اتخاذ القرار من طرف المسيرين و مختلف مستخدمي القوائم المالية الخارجيين.

خـــــاتمـــــــــة

تم دراسة موضوع المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية عن طريق الإجابة عن الإشكالية التي تدور حول نقائص المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المخطط المحاسبي الوطني، وإمكانية إيجاد الحلول من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية التي تتجسد في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي له أثر على القوائم المالية.

إن التطرق إلى كيفية المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المخطط المحاسبي سمحت لنا بعملية التقييم واستخراج أهم المزايا والنقائص من هذه المعالجة. كما تبين من دراسة الاستثمارات حسب المرجعية المحاسبية الدولية – التي تطلق عليها تسمية الأصول الثابتة- أن الهيئات الدولية لإعداد المعايير قامت بمعالجة مختلف القضايا المتعلقة بالاستثمارات، من خلال إعداد الأسس الصحيحة للاعتراف، القياس و الإفصاح. بالإضافة إلى إعداد معايير كلما دعت الظروف والإحداث إلى ذلك من اجل تلبية متطلبات السوق والمستثمرين و تسهيل تبادل المعلومات المالية. إلا أنه لم يمنع ذلك من وجود نقائص في هذه المعايير التي لها تأثير على المستوى العالمي.

بعدما اتضح صعوبة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، أصبح من الضروري التعجيل بتغييره وجعله متوافقا مع مقاييس المحاسبة الدولية للوصول إلى تحقيق نفس أهدافها. و بالتالي تم إعداد النظام المحاسبي المالي وفق هذه المقاييس . وتم معالجة الأصول الثابتة وفق ما تمليه المعايير المحاسبية مع وجود بعض الاختلافات. بالإضافة انه من خلال هذه الدراسة تم المقارنة بين المخطط والنظام، وتوضيح أهم تأثيرات التي نتجت عن تطبيق النظام في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

1. نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال البحث في الموضوع الذي جمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقية من جهة أخرى ،تم اختبار الفرضيات الموضوعة و الوصول إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى التي تنص على: المعالجة المحاسبية للاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني أساسها الاهتمام بالشكل القانوني بدل المضمون الاقتصادي، مما أدى إلى بروز نقائص عديدة في الاعتراف بها، تصنيفها وتقييمها. هذه الفرضية تحققت في الجزء الأول منها، حيث اعتمد في الاعتراف

بالاستثمارات على أنها أصول إذا توفر شرط الملكية. أما النقائص فتكمن حقيقة في الاعتماد على هذا الأساس، بالإضافة إلى عدم تطرق المخطط لمعالجة بعض العمليات المعاصرة كالاستثمارات المحازة عن طريق الامتياز، عدم التصنيف الصحيح للأدوات المالية، اعتماد التكلفة التاريخية في التقييم التي لا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

الفرضية الثانية التي تنص على أن: الهيئات المحاسبية الدولية قامت بتغطية الثغرات والنقائص في الأنظمة المحاسبية الوطنية، والتقليل من الاختلافات في الممارسة المحاسبية منها معالجة الاستثمارات، على المستوى الدولي. هذه الفرضية صحيحة نسبيا . فمن خلال هذه الدراسة اتضح أن مجلس معايير المحاسبة الدولية اهتم بالاستثمارات، وخصص لها معايير كثيرة من اجل معالجتها بأحسن الطرق و لتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة. هذا يستلزم انه صحح الكثير من الأخطاء و النقائص التي اعترت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني. إلا أن هذا لم يمنع وجود نقائص في المعايير كاعتماد عملية التقدير في تحديد بعض تكاليف الاستثمارات مع العلم أن التقدير لا يؤدي في الكثير من الأحيان إلى الدقة، بالإضافة إلى الاعتماد على سوق فعال في حين يصعب توفر شروطه في العديد من دول العالم. من جهة أخرى فان للمعايير المحاسبية الدولية اثر هام في تقليل الاختلافات على المستوى الدولي، وهذا ما يظهر في الاتحاد الأوروبي الذي تبنى المرجعية الدولية في سنة 2003 . بالإضافة أن هذه المرجعية سهلت من عمل البورصات العالمية و الشركات المتعددة الجنسيات . ولكن كيف يمكن التقليل من الاختلافات في الممارسة المحاسبية بين الدول المتطورة و النامية في حين وجود اختلافات في جميع الميادين، وبالتالي فان تأثير التوحيد سيظهر بالسلبية على احد الطرفين.

الفرضية الثالثة التي تنص على انه: تم انجاز النظام المحاسبي المالي بالتطابق مع المرجعية المحاسبية الدولية .تم نفي هذه الفرضية. فمن خلال دراسة الأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي اتضح أن هذا الأخير حقيقة اعتمد في إعداده على المرجعية المحاسبية الدولية، إلا إن هذا لم يمنع وجود نقاط اختلاف بينهما، تظهر في تصنيف و تقييم بعض الأصول الثابتة المعنوية، المادية والمالية. ومنه نستنتج انه لا يمكن الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر كمرجعية محاسبية مئة بالمائة، كما يصعب تطبيق النظام المحاسبي المالي دون فهم للمعايير.

الفرضية الرابعة هي كالتالي: قام النظام المحاسبي المالي بإصلاح كل نقائص المخطط المحاسبي الوطني، مع عدم التغيير الجذري في المعالجة المحاسبية للاستثمارات. هذه الفرضية تم نفيها . فبالرغم أن أهداف النظام المحاسبي الجديد هو تغطية نقائص المخطط القديم عن طريق تبني معايير محاسبية دولية، إلا أنه من خلال هذه الدراسة تبين أن إصلاح المخطط المحاسبي الوطني عملية صعبة، لذا من الأحسن

إلغاءه واستبداله بنظام مختلف عليه تماما. ومنه تغيرت الرؤية من الإصلاح إلى إيجاد نظام أخر يوافق متطلبات الاقتصاد الجزائري.

هذا يؤدي بنا إلى تصحيح الفرضية كالتالي:

- النظام المحاسبي المالي لا يخلوا هو الأخر من النقائص بكونه نظام جديد في طور الاستعمال، قام بتغطية بعض نقائص المخطط القديم، وإلغاء في نفس الوقت بعض محاسنه.
- من خلال الدراسة يتضح وجود تغيير جذري في معالجة الاستثمارات بين المخطط و النظام.

الفرضية الخامسة التي تنص على أن تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام الجديد أسفر عن مجموعة من التغييرات في قوائمها المالية. هذه الفرضية صحيحة . حيث يظهر من خلال الدراسة التطبيقية أن النظام المحاسبي المالي عكس أثر ملحوظ في القوائم المالية من خلال نوعية المعلومات ومبالغها المصرح بها. فاتخاذ القرار و مختلف التصريحات التي تقدمها المؤسسة تتغير بتطبيق المخطط المحاسبي أو النظام المحاسبي الجديد.

2. عرض نتائج الدراسة:

أهم نتائج هذه الدراسة تتمثل فيما يلي:

- أصبح ينظر إلى الاستثمارات على أنها مورد يحقق منافع اقتصادية، في حين سابقا كانت تمثل وسائل تلبي نشاط المؤسسة. تعددت أنواعها وأشكالها من معنوية، مادية ومالية، وحتى تغيرت في مضمونها من حيث الملكية والهدف من الاستعمال.
- اهتم المخطط المحاسبي الوطني بالاستثمارات من الناحية الشكلية كالاعتماد على الملكية للاعتراف بها كأصول، وهذا بسبب ان المخطط المحاسبي مبني على الاقتصاد المخطط حيث كان الهدف من المحاسبية تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي أداة للرقابة لا أداة للتسيير واتخاذ القرار.
- إصلاح المخطط المحاسبي بات أمر صعب تحقيقه، وبالتالي تغيرت الوجهة نحو تبني معايير المحاسبة الدولية. هدف هذه الأخيرة هو تقليل الاختلافات بين مختلف الدول، من أجل تسهيل انتقال المعلومات المالية بكل موثوقية عبر العالم بأسره.
- لم يمنع وجود معايير محاسبية أنشأت من طرف مجلس يحتوي على أكثر من مئة دولة، تونس البلد العربي النامي الوحيد عضو فيه حتى الآن، من وجود نقائص. فالعديد وجه أصابع الاتهام إلى معايير المحاسبية الدولية باعتبارها سبب مباشر في الأزمة المالية العالمية الحالية، أين لقي مفهوم القيمة العادلة انتقاد كبير.
- من خلال هذه الدراسة تبين أنه لا تلزم المرجعية المحاسبية الدولية، الدول التي تبنتها تطبيق المعايير حرفيا، ويظهر هذا من خلال فرنسا التي تبنت المعايير منذ سنة 2005، في حين لا يزال إلى يومنا هذا اختلافات بين المخطط المحاسبي العام الفرنسي والمرجعية الدولية .

- أدى ظهور مؤسسات أجنبية في الجزائر معظمها أروبية، وبالخصوص فرنسية التي لا تزال تقوم بالاستثمار في شتى الميادين، إلى التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني وجعله ملائما مع احتياجات هذه المؤسسات عن طريق انجاز النظام المحاسبي المالي. مع العلم أن هذا النظام لا يطابق المخطط المحاسبي العام الفرنسي.

- من خلال هذه الدراسة اتضح انه يوجد نقاط ايجابية في PCN جاءت كإصلاح للمخطط المحاسبي العام الذي طبق في الجزائر سنة1957 لمدة ثمانية عشر سنة أين كان يعاب على دليل خطط حساباته استعمال نفس الصنف للحقوق والديون. ثم عاد ليظهر هذا المشكل ثانية في النظام المحاسبي المالي الجديد.

أخيرا نستنتج أن الهدف من النظام المحاسبي المالي لم يكن الإصلاح بالقدر ما كان الهدف منه التغيير، خاصة إن هذا النظام بني على أسس لا يزال الاقتصاد الجزائري يفتقر إليها كصعوبة الحصول على المعلومات في مختلف الميادين، الإحصاءات الصحيحة التي تبنى عليها عملية التقدير.

3. التوصيات:

استنادا إلى هذه النتائج فقد تم التوصية بما يلي:

- الأخذ بعين الاعتبار النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني و معالجتها من خلال النظام المحاسبي المالي مع الإبقاء على مزايا و محاسن المخطط.

- يتوقف نجاح مسار اعتماد المرجعية المحاسبية الدولية على جملة من الإصلاحات تتم بالموازاة مع المنظومة العالمية، التشريعية و الجبائية الوطنية، بالإضافة إلى تأهيل المؤسسات الاقتصادية الوطنية عن طريق توضيح أهمية المعايير، وتغيير منظور المحاسبة من أداة لتحديد الوعاء الضريبي إلى نظام يساعد على اتخاذ القرار.

- عدم تبني معايير المحاسبة الدولية حرفيا، ومحاولة إسقاطها على الوضع الاقتصادي، السياسي، والثقافي السائد في الجزائر.

- توضيح الغموض في النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال التدقيق في القواعد المحاسبية و ذلك لتفادي الاختلاف في فهمه وبالتالي تطبيقه. بالإضافة إلى إصلاح بعض النقائص المذكورة في هذه الدراسة كتحديد إجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام الجديد و تعديل دليل الحسابات .

- القيام بتحديث النظام المحاسبي المالي كلما دعت الضرورة لذلك، لجعله يساير التطورات الاقتصادية والتكنولوجية على المستوى الوطني والدولي، ولتفادي تجميده كما حصل مع المخطط المحاسبي الوطني.

- تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة من خلال القيام بدورات تدريبية لمهنيين و أكاديميين في النظام المحاسبي الجديد، والتنسيق بينهم من أجل استخراج المهنيين لأهم الصعوبات التي تبرز عند تطبيق هذا النظام ومحاولة الأكاديميين إيجاد الحلول والاقتراحات لها.

4. آفاق البحث:

تناول هذا الموضوع بند مهم من بنود القوائم المالية، الذي لا تكاد تفتقر إليه أي مؤسسة اقتصادية مهما كان نوع نشاطها، ألا وهو الاستثمارات أو ما يسمى حاليا الأصول الثابتة. و بالتالي هناك بنود مهمة للدراسة و التعمق فيها لم يتم التطرق إليها كالأصول المتداولة، عناصر الخصوم ومختلف عناصر القوائم المالية التي يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث أخرى، خاصة مع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وتبني المرجعية الدولية. هذا كله من أجل السعي إلى إبراز الممارسة المحاسبية الصحيحة، واستخراج النقائص لتقديم حلول واقتراحات تعزز من إيجاد نظام محاسبي يلبي احتياجات المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

قائمة المراجع

1. Ouandlous Mohamed, instruments comptables et gestion des sociétés nationales, mémoire d'études supérieurs université d'Alger ISE 1976.
2. قانون المالية الجزائري لسنة 1970 الصادر في شهر ديسمبر من سنة 1969، المادة 19.
3. المجلس الأعلى للمحاسبة تم إنشاؤه بمرسوم مؤرخ في 29 ديسمبر 1971.
4. طارق حمزة، المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
5. قرار المؤرخ في 13 جمادى الثانية عام 1395الموافق لـ 23 يونيو سنة 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.
6. جمال سكر، المخطط الوطني للمحاسبة، مكتب المحاسبة، بسكرة، الجزائر، بدون سنة.
7. عبد الله بوغابة، ترجمة سميرة حازورلي، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 1993 .
8. إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق للمخطط المحاسبي الوطني 1975، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999.
9. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999.
10. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة العامة، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2002.
11. شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2002.
12. Ministère des finances,institut de technologie financière et comptable, initiation comptable,office des publications universitaires, Alger.
13. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة طبقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر.
14. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون،الجزائر، سنة 2002.

15. Amrani, Plan comptable national, Berti Editions, Bouzarea, Algérie 1994.

16. أمينة بوثلجة، محاسبة الشركات، دار المعرفة، باب الواد، الجزائر، 2005 .

17. القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية إلى غاية تعديله 6 فبراير 2005، منشورات بيتري طبعة 2007/2006.

18. عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول و مبادئ، مرجع سابق،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون،الجزائر،2003.

19. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، سنة 2004.

20. عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفقا للدليل الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.

21. بو شاشي بوعلام، المنير في المحاسبة العامة، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، بدون سنة.

22. Ministère des finances , Direction générale des impôts , guide fiscal et comptable des amortissements ,Algérie, 2004 .

23. هشام خالد، البنوك الإسلامية الدولية و عقودها، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2005

24. فايز نعيم رضوان، التأجير التمويلي، الطبعة الثانية ، مصر، 1997 .

25. Ministère des finances , Direction générale des impôts , série de dépliants relatifs à l'IRG, N°9 , les systèmes des amortissements, 2004.

26. منصور بن عوف عبد الكريم، محاسبة عامة، أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1998.

27. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

28. الجريدة الرسمية، العدد60، المرسوم التنفيذي رقم 96-336 بتاريخ 1996/10/03، المادة الأولى.

29. الجريدة الرسمية العدد 44 المؤرخة في 2007/07/08، المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المادة"3".

30. صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1997.

31. قانون المالية الجزائري لسنة 1989 المادة 11 الفقرة2.

32. الجريدة الرسمية، العدد 52، بتاريخ 7 محرم عام 1413هـ الموافق لـ 8 يوليو 1992م.

33. نظام الاستهلاك المالي:القسم3 من القانون الجزائري للضرائب و الرسوم المماثلة.

34. Khafrabi Med Zine, Technique comptable, 5ème édition, Berti édition, Alger, 2002.

35. المادة 16 من الأمر رقم 75 – 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395هـ الموافق لـ 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

36. محمد بوخميخم، التسيير المحاسبي و المالي، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2007.

37. المادة 173 من القانون الجزائري للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

38. المادة 172 من القانون الجزائري للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

39. Benonaret, système comptable financier (SCF), Journal EL Watan économie, 11février 2009, W.elwatan.com/système-comptable-financier-SCF.

40. Véron N, Histoire et déboires possibles des Normes Internationales, l'économie politique 2007/4, n°36,ISSB1293-6146.

41. http://sqarra.wordpress.com/redwan صالح محمد القرا، مدونة العلوم

42. Michel Capron,Les enjeux de la mondialisation des normes comptables , L'EconomiePolitique 2007/4n°36. www.cairin .info/article

43. www.cairn.info/article.php?ID_Revue=LECO.ID

44. Véronique Collard et autres, Dictionnaire comptable et financier, 9ème édition, Ed : Groupe Revue Fiduciaire, paris, France, 2008.

45. Bernard Raffournier, les normes comptables internationales, 3ème édition , Ed : Economica, paris, France, 2006.

46. Eric Ducasse et autres, normes comptable internationales IAS/IFRS, Edition de Boeck, France, 2005.

47. Jean – Michel et autres, comptabilité financière approfondie, 3ème édition, Ed :Vuibert, paris, France, 2008.

48. Robert Obert, La nouvelle présentation des états financiers selon IASB/FASB, Revue française de comptabilité, N° 417,2009.

49. جمعة حميدات و محمد أبو نصار، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، الأردن 2008.

50. Hervé Stolowy et autres, comptabilité et analyse financière, Edition de Boeck, Paris, France, 2006.

51. طارق عبد العال حامد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

52. www.iasb.org/NR/rdonlyres/IAS16.pdf

53. http://www.europa.ec Extrait du journal official de l'union européene.

54. Le Manh, C.Maillet-Baudrier, Les normes comptables internationales IAS-IFRS, Editions Faucher, France, 2008.

55. حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008.

56. القانون الفرنسي رقم CRC2004-7

57. www.focasifis.com

58. Jean-Jacques Julian, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Edition Faucher, France, 2007.

59. Bernard Raffournier, Les normes comptables internationales IFRS/IAS 2ème édition, Ed : Economica,France, 2005 .

60. IDI, Formation aux nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS, Algérie, 2008.

61. www.focasifis.com/menu_gauch/normes_et_interpretation/ias_38_immobilisations_incorporelles.

62. أحمد نور، المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية، الدار الجامعية مصر، 2004.

63. محمد خالد المهايني، الموقع الالكتروني www.kantakji.com/Accountancy/IAS16.doc

64. عبد الرزاق قاسم، جمعية المحاسبين www.Kantakji.com/Accountancy/IAS40.doc

65. Philippe Baruch ,Les normes comptables ,Ed :Ellipses ,Paris , France,2006.

66. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2007.

67. Michel J.Lebas etGeorges Langlois, Comptabilité, édition de Boeck Université, Bruxelles, 2006, P 338

68. طارق عبد العال حماد، شرح معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثالث، المحاسبة عن الاستثمارات والمشتقات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

69. Le Boulc'h et Le bris, sociétés Françaises et normes IAS – IFRS : Présentation d'un outil de simulation,Ed : Cerefia, France, 2006.

70. http://Fr.wikipedia.ord/wiki/immobilisation_Financière.

71.مجلس المعايير المحاسبية، العراق، ترجمة معايير المحاسبة الدولية،الموقع الالكتروني: www.bsairaq.net/pdf.

72. Extrait de l'article de Nicolas Véron, " La faute aux norms comptables " dans Alternatives Économiques, N° 272, Septembre 2008.

73.مذكرة رئيس IASB " SIR David Tweedie " في جلسة للتحقيق في الأزمة المالية بتاريخ 11 نوفمبر 2008.المصدر : ظاهر شاهر القشي، أثر الأزمة المالية على جهات تشريع معايير المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا MEU، alqashi.jeeran.com

74.بموجب المرسوم التشريعي الجزائري رقم 96-318 بتاريخ 25 سبتمبر 1996.

75. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

76. حسب القرار رقم 57 بتاريخ 8 ديسمبر 1996 المحدد تنظيم الوظائف بالمديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية (D G C).

77.Institut superieur de gestion et de planification, Le Nouveau système copmtable financier, Algérie, Mai 2008.

78. حسب تصريح وزير المالية كريم جودي في 2008/10/06 في مقر الوزارة « سوف تعتمد الجزائر في مطلع 2010 نظام محاسبة جديد يواكب المقاييس الدولية. .. » الموقع الالكتروني: www.blicsite/ArticleDetails.asp.

79. المادة 6 من قانون المالية الجزائري رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

80. الجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخة في2009/03/25 المحددة لقواعد النظام المحاسبي المالي الجديد.

81. المرسوم التنفيذي رقم08-156 المؤرخ في 2008/05/26، القسم الثاني:قواعد التقييم ، مرجع سابق.

82.Micheline Frièdérich,Comptabilité approfondie,Ed : Sup'Foucher,France 2008.

83. SEMELLES: (سومال) هي مصطلح فرنسي وتعني نعال الأحذية.

84. www.ons.dz :الديوان الوطني للإحصاء

84.Beatrice et Francis Grandguillot, Comptabilité générale, Ed:Les Zoomes,11eme édition ,Paris, France , 2007.

الملحق رقم 1: جدول خاص باستثمارات المؤسسة في 31/12/2008

EURL HILLAL SEMELLES

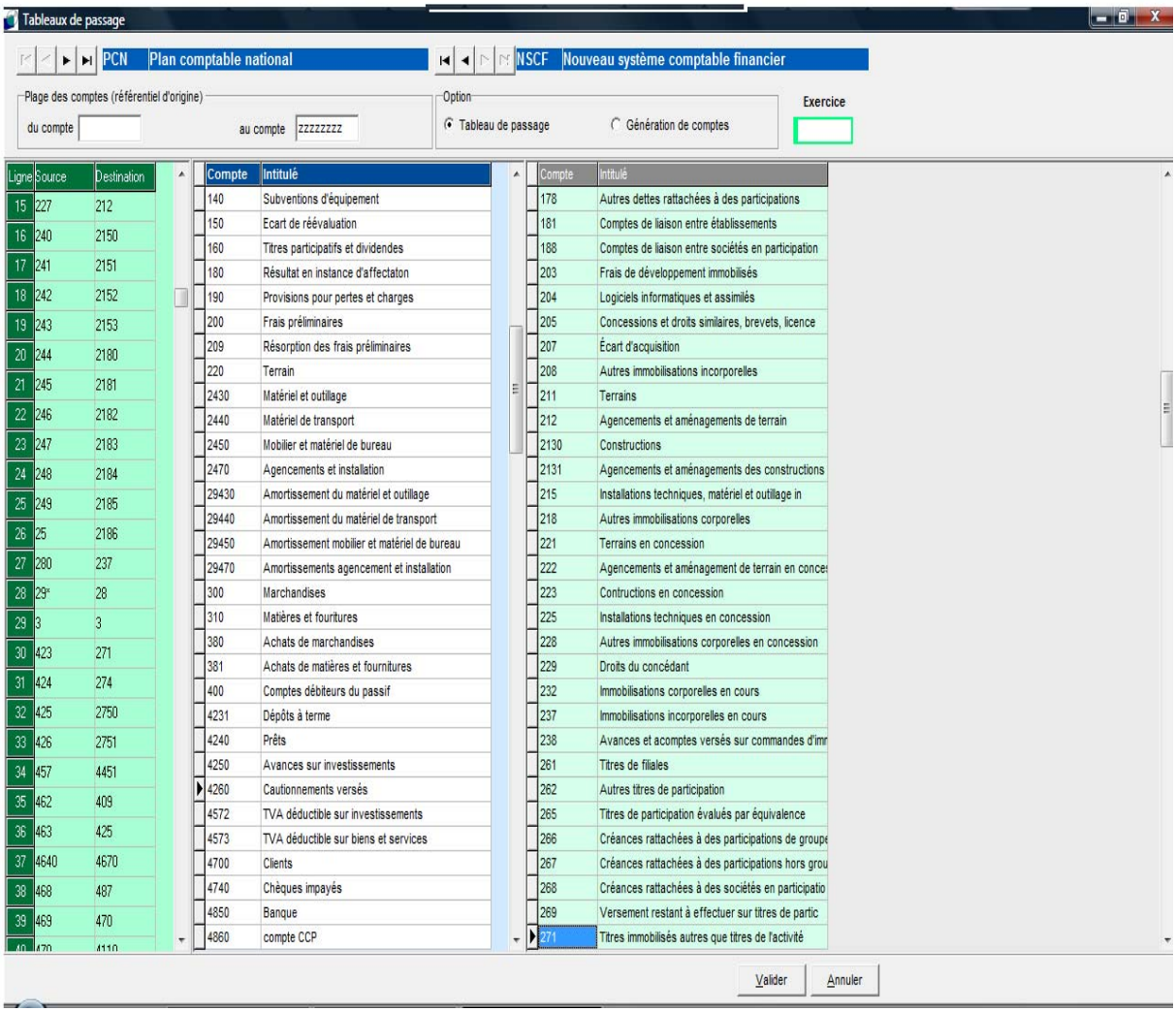
TABLEAU DES AMORTISSEMENTS EXERCICE 2008:

N° COMPTE	Désignation	Date	Désignation	Qté	Valeur	Taux
21200	Valeur incocporelle	24/05/2006	logiciel commercial	1	**40 000,00**	20%
21200	Valeur incocporelle	04/06/2008	logiciel comptabilité	1	**18 000,00**	20%
SOMME			**C/ 212**		**58 000,00**	

N° COMPTE	Désignation	Date	Désignation	Qté	Valeur	Taux
2430	Matériel et outillage	10/02/2001	Machine injection Nouv Ama	1	**12 656 921,79**	12,5%
2430	Matériel et outillage	10/02/2001	Four Electrique Nouva Ama	1	**474 634,57**	12,5%
2430	Matériel et outillage	10/02/2001	Refilatrice Nouva Ama	5	**494 411,00**	12,5%
2430	Matériel et outillage	10/02/2001	compréssseur Nouva Ama	1	**613 069,65**	12,5%
2430	Matériel et outillage	10/02/2001	Refroidisseur eau Nouva Ama	1	**395 528,81**	12,5%
2430	Matériel et outillage	10/02/2001	Groupe électrogène Nouva Ama	1	**1 503 009,46**	12,5%
2430	Matériel et outillage	04/02/2001	Perceuse	1	**5 128,20**	12,5%
2430	Matériel et outillage	02/11/2001	Balance éléctronique	1	**14 872,00**	12,5%
2430	Matériel et outillage	25/02/2002	Diables Poserapide	2	**7 790,00**	12,5%
2430	Matériel et outillage	05/04/2003	Machine à Coudre		**2 038 569,00**	12,5%
2430	Matériel et outillage	13/04/2003	Machine Vernissage		**3 310 652,04**	12,5%
2430	Matériel et outillage	17/06/2003	Machine Refilatrice		**70 654,02**	12,5%
2430	Matériel et outillage	03/06/2003	Machine Refilatrice		**70 735,61**	12,5%
2430	Matériel et outillage	30/03/2004	Elévateur Electrique	1	**77 564,10**	12,5%
2430	Matériel et outillage	10/04/2004	Compréssseur ADSE	1	**700 000,00**	12,5%
2430	Matériel et outillage	04/10/2006	KIT 8000 H P/ Compresseur ADSE	1	**56 400,00**	12,5%
SOMME			**C/ 2430**		**22 489 940,25**	

N° COMPTE	Désignation	Date	Désignation	Qté	Valeur	Taux
2431	Moules	31/08/2004	**8963**	6	**270 777,78**	25%
2431	Moules	31/08/2004	**8805**	6	**270 777,78**	25%
2431	Moules	31/08/2004	**9204**	1	**70 112,56**	25%
2431	Moules	31/08/2004	**8702**	6	**141 030,13**	25%
2431	Moules	31/08/2004	**8704**	7	**164 535,16**	25%
2431	Moules	31/08/2004	**8712**	7	**164 535,16**	25%
2431	Moules	21/12/2004	**9213**	4	**418 818,39**	25%
2431	Moules	26/02/2006	**5125**	11	**541 685,98**	25%
2431	Moules	26/02/2006	**9178**	5	**325 197,42**	25%
2431	Moules	26/02/2006	**9122**	5	**408 819,61**	25%
2431	Moules	26/02/2006	**9121**	5	**408 819,61**	25%
2431	Moules	26/02/2006	**9246**	5	**218 346,84**	25%

الملحق رقم 2: برنامج الاعلام الالي L ESSENTIEL لتسهيل الانتقال الىSCF .



EURL HILLAL SEMELLES جدول الاهتلاكات للثلاثي 2009الاول حسب **الملحق رقم : 3**

J DES AMORTISSEMENTS EXERCICE 2009 1er trimèstre PCN

N° COMPTE	Désignation	Date	Désignation	Qté	Valeur	Taux	Amort/ Ant	dot 1er T /2009	Total Amort	VNC
21200	Valeur inco	24/05/2006	logiciel com	1	**40 000,00**	5%	20 666,67	**2 000,00**	22 666,67	**17 333,33**
21200	Valeur inco	04/06/2008	logiciel com	1	**18 000,00**	5%	2 100,00	**900,00**	3 000,00	**15 000,00**
SOMME			**C/ 212**		**58 000,00**		**22 766,67**	**2 900,00**	**25 666,67**	**32 333,33**
							-			
N° COMPTE	Désignation	Date	Désignation	Qté	Valeur	Taux	Amort/ Ant	dot 1er T /2009	Total Amort	VNC
2430	Matériel et	10/02/2001	Machine inj	1	**12 656 921,79**	3,1%	12 525 078,84	**131 842,95**	12 656 921,79	**-**
2430	Matériel et	10/02/2001	Four Electri	1	**474 634,57**	3,1%	469 690,45	**4 944,12**	474 634,57	**-**
2430	Matériel et	10/02/2001	Refilatrice M	5	**494 411,00**	3,1%	489 260,91	**5 150,09**	494 411,00	**-**
2430	Matériel et	10/02/2001	compréssei	1	**613 069,65**	3,1%	606 683,52	**6 386,13**	613 069,65	**-**
2430	Matériel et	10/02/2001	Refroidisse	1	**395 528,81**	3,1%	391 408,91	**4 119,90**	395 528,81	**-**
2430	Matériel et	10/02/2001	Groupe éle	1	**1 503 009,46**	3,1%	1 487 353,10	**15 656,36**	1 503 009,46	**-**
2430	Matériel et	04/02/2001	Perceuse	1	**5 128,20**	3,1%	5 074,80	**53,40**	5 128,20	**-**
2430	Matériel et	02/11/2001	Balance élé	1	**14 872,00**	3,1%	13 322,63	**1 549,37**	14 872,00	**-**
2430	Matériel et	25/02/2002	Diables Pos	2	**7 790,00**	3,1%	6 653,96	**243,44**	6 897,40	**892,60**
2430	Matériel et	05/04/2003	Machine à Coudr		**2 038 569,00**	3,1%	1 465 221,48	**63 705,28**	1 528 926,76	**509 642,24**
2430	Matériel et	13/04/2003	Machine Vernissa		**3 310 652,04**	3,1%	2 379 531,17	**103 457,88**	2 482 989,05	**827 662,99**
2430	Matériel et	17/06/2003	Machine Refilatric		**70 654,02**	3,1%	48 574,64	**2 207,94**	50 782,58	**19 871,44**
2430	Matériel et	03/06/2003	Machine Refilatric		**70 735,61**	3,1%	49 367,55	**2 210,49**	51 578,04	**19 157,57**
2430	Matériel et	30/03/2004	Elévateur E	1	**77 564,10**	3,1%	46 053,68	**2 423,88**	48 477,56	**29 086,54**
2430	Matériel et	10/04/2004	Compréssei	1	**700 000,00**	3,1%	415 625,00	**21 875,00**	437 500,00	**262 500,00**
2430	Matériel et	04/10/2006	KIT 8000 H	1	**56 400,00**	3,1%	15 862,50	**1 762,50**	17 625,00	**38 775,00**
SOMME			**C/ 2430**		**22 489 940,25**		**20 414 763,14**	**367 588,72**	**20 782 351,86**	**1 707 588,39**
							0,00			
N° COMPTE	Désignation	Date	Désignation	Qté	Valeur	Taux	Amort/ Ant	dot 1er T /2009	Total Amort	VNC
2431	Moules	31/08/2004	**8963**	6	**270 777,78**	6%	270 777,78		270 777,78	**-**
2431	Moules	31/08/2004	**8805**	6	**270 777,78**	6%	270 777,78		270 777,78	**-**
2431	Moules	31/08/2004	**9204**	0,5	**70 112,56**	6%	70 112,56		70 112,56	**-**
2431	Moules	31/08/2004	**8702**	6	**141 030,13**	6%	141 030,13		141 030,13	**-**
2431	Moules	31/08/2004	**8704**	7	**164 535,16**	6%	164 535,16		164 535,16	**-**
2431	Moules	31/08/2004	**8712**	7	**164 535,16**	6%	164 535,16		164 535,16	**-**
2431	Moules	21/12/2004	**9213**	4	**418 818,39**	6%	418 818,39		418 818,39	**-**
2431	Moules	26/02/2006	**5125**	11	**541 685,98**	6%	383 694,24	**33 855,37**	417 549,61	**124 136,37**
2431	Moules	26/02/2006	**9178**	5	**325 197,42**	6%	230 348,17	**20 324,84**	250 673,01	**74 524,41**
2431	Moules	26/02/2006	**9122**	5	**408 819,61**	6%	289 580,56	**25 551,23**	315 131,79	**93 687,82**
2431	Moules	26/02/2006	**9121**	5	**408 819,61**	6%	289 580,56	**25 551,23**	315 131,79	**93 687,82**
2431	Moules	26/02/2006	**9246**	5	**218 346,84**	6%	154 662,35	**13 646,68**	168 309,03	**50 037,81**
2431	Moules	26/02/2006	**9261**	5	**246 220,90**	6%	174 406,47	**15 388,81**	189 795,28	**56 425,62**
2431	Moules	26/02/2006	**VOLVO**	3	**250 866,59**	6%	177 697,17	**15 679,16**	193 376,33	**57 490,26**
2431	Moules	25/03/2006	**7823**	5	**259 767,05**	6%	173 178,03	**16 235,44**	189 413,47	**70 353,58**
2431	Moules	25/03/2006	**9561**	6	**259 767,05**	6%	173 178,03	**16 235,44**	189 413,47	**70 353,58**
2431	Moules	04/04/2006	**ART 113**	4	**487 661,87**	6%	335 267,54	**30 478,87**	365 746,41	**121 915,46**
2431	Moules	04/04/2006	**9560**	6	**329 171,77**	6%	226 305,57	**20 573,24**	246 878,81	**82 292,96**
2431	Moules	19/07/2007	**20283**	3	**314 260,83**	6%	111 300,71	**19 641,30**	130 942,01	**183 318,82**
2431	Moules	19/07/2007	**20283/1**	3	**314 260,83**	6%	111 300,71	**19 641,30**	130 942,01	**183 318,82**
2431	Moules	19/07/2007	**20284**	3	**314 260,83**	6%	111 300,71	**19 641,30**	130 942,01	**183 318,82**
2431	Moules	19/07/2007	**20284/1**	3	**314 260,83**	6%	111 300,71	**19 641,30**	130 942,01	**183 318,82**
2431	Moules	19/07/2007	**9939**	3	**416 919,37**	6%	147 658,94	**26 057,46**	173 716,40	**243 202,97**
2431	Moules	10/04/2007	**9917**	4	**431 923,73**	6%	179 968,22	**26 995,23**	206 963,45	**224 960,28**
2431	Moules	10/04/2007	**9719**	4	**431 923,73**	6%	179 968,22	**26 995,23**	206 963,45	**224 960,28**
2431	Moules	10/04/2007	**20297**	3	**288 603,59**	6%	120 251,50	**18 037,72**	138 289,22	**150 314,37**
2431	Moules	10/04/2007	**20297/1**	3	**288 603,59**	6%	120 251,50	**18 037,72**	138 289,22	**150 314,37**
2431	Moules	10/07/2007	**T625**	6	**556 495,64**	6%	208 685,87	**34 780,98**	243 466,85	**313 028,79**
2431	Moules	07/04/2008	**10297**	4	**492 788,58**	6%	92 397,86	**30 799,29**	123 197,15	**369 591,43**
2431	Moules	07/04/2008	**10298**	4	**492 788,58**	6%	92 397,86	**30 799,29**	123 197,15	**369 591,43**
2431	Moules	02/04/2008	**10257**	4	**305 881,67**	6%	57 352,81	**19 117,60**	76 470,41	**229 411,26**
2431	Moules	02/04/2008	**20074**	5	**327 730,36**	6%	61 449,44	**20 483,15**	81 932,59	**245 797,77**
2431	Moules	02/04/2008	**8888**	4	**262 184,29**	6%	49 159,55	**16 386,52**	65 546,07	**196 638,22**
2431	Moules	02/04/2008	**10204**	4	**262 184,29**	6%	49 159,55	**16 386,52**	65 546,07	**196 638,22**
2431	Moules	28/04/2008	**10264**	4	**500 869,72**	6%	83 478,29	**31 304,36**	114 782,65	**386 087,07**
2431	Moules	06/05/2008	**10324**	4	**437 829,39**	6%	72 971,57	**27 364,34**	100 335,91	**337 493,48**
2431	Moules	01/06/2008	**dorrela**	5	**789 571,29**	6%	115 145,81	**49 348,21**	164 494,02	**625 077,27**
2431	Moules	01/06/2008	**oslo**	1	**145 436,21**	6%	21 209,45	**9 089,76**	30 299,21	**115 137,00**
2431	Moules	06/07/2008	**oslo**	4	**554 867,52**	6%	69 358,44	**34 679,22**	104 037,66	**450 829,86**
2431	Moules	02/07/2008	**FM**	1	**188 408,40**	6%	23 551,05	**11 775,53**	35 326,58	**153 081,83**
2431	Moules	28/01/2009	401		**279 484,31**	6%	-	**17 467,77**	17 467,77	**262 016,54**
2431	Moules	28/01/2009	450		**640 484,87**	6%	-	**40 030,30**	40 030,30	**600 454,57**
2431	Moules	28/01/2009	433/A		**269 956,43**	6%	-	**16 872,28**	16 872,28	**253 084,15**
2431	Moules	28/01/2009	433/B		**269 956,43**	6%	-	**16 872,28**	16 872,28	**253 084,15**
2431	Moules	28/01/2009	434/A		**269 956,43**	6%	-	**16 872,28**	16 872,28	**253 084,15**
2431	Moules	28/01/2009	434/B		**269 956,43**	6%	-	**16 872,28**	16 872,28	**253 084,15**
2431	Moules	28/01/2009	432		**269 956,43**	6%	-	**16 872,28**	16 872,28	**253 084,15**
2431	Moules	28/01/2009	451		**52 932,63**	6%	-	**3 308,29**	3 308,29	**49 624,34**
			SOMME 2431		**15 991 648,88**		**6 298 104,42**	**905 691,37**	**7 203 795,79**	**8 787 853,09**
N° COMPTE	Désignation	Date	Désignation	Qté	Valeur	Taux	Amort/ Ant	dot 1er T /2009	Total Amort	VNC
244	Matériel de transport		**Véhicule expr**	1	**200 000,00**	5%	200 000,00	**-**	200 000,00	**-**
244	Matériel de	21/06/2006	**ette PGT 10**	2	**114 529,96**	5%	57 264,98	**5 726,50**	62 991,48	**51 538,48**
244	Matériel de	05/03/2007	**moteur Pe**	1	**64 000,00**	5%	23 466,67	**3 200,00**	26 666,67	**37 333,33**
244	Matériel de	29/03/2008	**le Peugeot**	1	**1 255 555,56**	5%	188 333,33	**62 777,78**	251 111,11	**1 004 444,45**
244	Matériel de	22/04/2008	**RGON CITR**	1	**1 786 324,79**	5%	238 176,64	**89 316,24**	327 492,88	**1 458 831,91**
			SOMME 244		**3 420 410,31**		**707 241,62**	**161 020,52**	**868 262,14**	**2 552 148,17**
							- 0,00			
N° COMPTE	Désignation	Date	Désignation	Qté	Valeur	Taux	Amort/ Ant	dot 1er T /2009	Total Amort	VNC
2450	Mobilier de	25/10/2004	**atiseurs Co**	1	**181 196,55**	4%	181 197,59	**6 794,87**	187 992,46	**- 6 795,91**

2450	Mobilier de	14/03/2007	**aises impé**	1	**7 786,00**	4%	7 787,04	**291,98**	8 079,01	**- 293,01**
2450	Mobilier de	28/03/2007	**Onduleur**	1	**6 838,00**	4%	6 839,04	**256,43**	7 095,46	**- 257,46**
2456	Mobilier de	04/01/2009	**Caméra**		**408 826,00**	4%		**15 330,98**	15 330,98	**393 495,03**
			SOMME 2450		**604 646,55**		**195 823,66**	**22 674,25**	**218 497,91**	**386 148,64**

EURL HILLAL SEMELLES

تابع للملحق رقم : 3

J DES AMORTISSEMENTS EXERCICE 2009 1er trimèstre PCN

N° COMPTE	**Désignatio**	**Date**	**Désignatio**	**Qté**	**Valeur**	**Taux**	**Amort/ Ant**	**dot 1er T /2009**	**Total Amort**	**VNC**
2452	Matériel Infc	24/03/2008	**Imprimante**	1	**12 136,75**	6%	2 275,64	**758,55**	3 034,19	**9 102,56**
2452	Matériel Infc	23/04/2008	**ro portable**	1	**66 666,67**	6%	11 111,11	**4 166,67**	15 277,78	**51 388,89**
2452	Matériel Infc	03/11/2008	**rimante M**	1	**76 923,08**	6%	3 205,13	**4 807,69**	8 012,82	**68 910,26**
			SOMME 2452		**155 726,50**		**16 591,88**	**9 732,91**	**26 324,79**	**129 401,71**
							- 0,00			

N° COMPTE	**Désignatio**	**Date**	**Désignatio**	**Qté**	**Valeur**	**Taux**	**Amort/ Ant**	**dot 1er T /2009**	**Total Amort**	**VNC**
247	Agencemer	17/03/2001	**agement Bureau**		**32 550,00**	4%	32 550,00		32 550,00	**-**
247	Agencemer	27/01/2002	**tall téléphone**		**6 100,00**	4%	6 100,00		6 100,00	**-**
247	Agencemer	03/01/2004	**tall téléphone**		**35 000,00**	4%	26 250,00	**1 312,50**	27 562,50	**7 437,50**
247	Agencemer	29/03/2004	**surveillance Sad**		**511 800,00**	4%	364 657,50	**19 192,50**	383 850,00	**127 950,00**
247	Agencemer	24/04/2008	**à battants**	3	**107 313,42**	4%	10 731,34	**4 024,25**	14 755,59	**92 557,83**
247	Agencemer	24/04/2008	**t à battants**	1	**10 988,33**	4%	1 098,83	**412,06**	1 510,89	**9 477,44**
			SOMME 247		**703 751,75**		**441 387,67**	**24 941,32**	**466 328,99**	**237 422,76**
							- 0,00			
			RECAPITULATIO		**43 424 124,24**		**28 096 679,06**	**1 494 549,07**	**29 591 228,13**	**13 832 896,11**

Eurl Hillal semelles
Exercice 2009

الملحق رقم 4: جدول الاهتلاك للثلاثي الاول من سنة 2009 حسب النظام المحاسبي المالي

رقم الحساب	اسم الحساب	تاريخ الحيازة	طبيعة الاصل الثابت	القيمة الانتقالية ق.م.ص بعد اعادة التقييم	معدل اهتلاك	اهتلاك الثلاثي الاول	VNC
204	**الاصول**	24/05/2006	برامج الاعلام الالي	**22 309,48**	25%	**1 394,34**	20 915,14
	المعنوية	04/06/2008	برامج الاعلام الالي	**17 221,82**	25%	**1 076,36**	16 145,46
خسارة قيمة برنامج الاعلام الالي الخاص بالمحاسبة حسب pcn							**-20 915,14**
مجموع الاصول الثابتة المعنوية				**39 531,30**		**2 470,71**	**16 145,45**
21830	تجهيزات	25/10/2004	مبرد	**81 362,15**	15%	**3 051,08**	78 311,07
	مكتب	14/03/2007	كراسي	**6 269,15**	15%	**235,09**	6 034,06
		28/03/2007	معدات مكتب	**5 600,76**	15%	**210,03**	5 390,73
		04/01/2009	أجهزة الرقابة	**408 826,00**	15%	**15 330,98**	393 495,03
مجموع تجهيزات مكتب حـ/21830				**502 058,06**		**18 827,18**	**483 230,88**
21831	أجهزة	24/03/2008	الة نسخ	**10 450,40**	33%	**870,78**	9 579,62
	الاعلام	23/04/2008	كمبيوتر	**59 302,10**	33%	**4 892,42**	54 409,68
	الالي	03/11/2008	الة نسخ	**75 898,49**	33%	**6 261,63**	69 636,86
مجموع حـ/21831				**145 650,99**		**12 024,83**	**133 626,16**
2181	تهيئات	17/03/2001	تهيئة مكتب	**0,00**	15%	**-**	-
	و تركيبات	27/01/2002	تركيب الهاتف	**0,00**	15%	**-**	-
		03/01/2004	تركيب الهاتف	**10 477,30**	15%	**392,90**	10 084,40
		29/03/2004	اجهزة المراقبة	**176 189,23**	15%	**6 607,10**	169 582,13
		24/04/2008	تركيبات	**103 095,35**	15%	**3 866,08**	99 229,27
		24/04/2008	تركيبات	**10 556,42**	15%	**395,87**	10 160,55
مجموع حـ/2181				**300 318,30**		**11 261,94**	**289 056,36**

رقم الحساب	اسم الحساب	تاريخ الحيازة	طبيعة الاصل الثابت	ق.م.ص بعد اعادة التقييم	معدل اهتلاك	اهتلاك الثلاثي الاول	VNC
2150	**معدات**	10/02/2001	آلة لصناعة النعال	13 045 000,00	4,38%	**571 599,29**	12 473 400,71
2150	**و أدوات**	10/02/2001	فرن كهربائي	350 000,00	12,50%	**10 937,50**	339 062,50
2150		10/02/2001	الات لتنقية النعال	500 000,00	12,50%	**15 625,00**	484 375,00
2150		10/02/2001	مضخة nouva ama	600 000,00	12,50%	**18 750,00**	581 250,00
2150		10/02/2001	مبرد مائي	200 000,00	12,50%	**6 250,00**	193 750,00
2150		10/02/2001	groupe éléctrogèr	900 000,00	12,50%	**28 125,00**	871 875,00
2150		04/02/2001	مثقب	3 000,00	12,50%	**93,75**	2 906,25
2150		02/11/2001	ميزان الكتروني	10 000,00	12,50%	**312,50**	9 687,50
2150		25/02/2002	déables poserapid	6 000,00	12,50%	**187,50**	5 812,50
2150		05/04/2003	آلات خياطة	1 800 000,00	12,50%	**56 250,00**	1 743 750,00
2150		13/04/2003	الة للدهن	4 000 000,00	12,50%	**125 000,00**	3 875 000,00
2150		17/06/2003	الات لتنقية النعال	90 000,00	12,50%	**2 812,50**	87 187,50
2150		03/06/2003	الات لتنقية النعال	90 000,00	12,50%	**2 812,50**	87 187,50
2150		30/03/2004	مصعد	50 000,00	12,50%	**1 562,50**	48 437,50
2150		10/04/2004	مضخة adse	750 000,00	12,50%	**23 437,50**	726 562,50
2150		04/10/2006	KIT 8000HP/ COM	55 000,00	12,50%	**1 718,75**	53 281,25
مجموع معدات وادوات حـ/2150				**22 449 000,00**		**865 474,29**	**21 583 525,71**
2151	**قوالب**	يحتوي هذا الحساب على	**أكثر من 40 نوع**	**10 068 000,00**	25%	**629 250,00**	9 438 750,00
2151		**28/01/2009**	**401/450/433A/433/B**	2 332 183,96	25%	**97 174,33**	2 235 009,63
التنازل عن القوالب مارس 2009				**- 638 000,00**		**- 39 875,00**	**- 598 125,00**
خسائر قيمة القوالب						**35 312,50**	**- 35 312,50**
مجموع القوالب حـ/ 2151				**11 762 183,96**		**721 861,83**	**11 040 322,13**
2182	معدات		سيارة express	380 000,00	20%	**19 000,00**	361 000,00
		تنازل عن سيارة express		**- 380 000,00**		**- 19 000,00**	**- 361 000,00**
2182	نقل	21/06/2006	دراجة نارية	50 000,00	20%	**2 500,00**	47 500,00
2182		05/03/2007	دراجة نارية	26 000,00	20%	**1 300,00**	24 700,00
2182		29/03/2008	سيارة peugeot	1 300 000,00	20%	**65 000,00**	1 235 000,00
2182		22/04/2008	سيارة fourgon cit	1 750 000,00	20%	**87 500,00**	1 662 500,00
مجموع معدات النقل حـ/2182				**3 126 000,00**		**156 300,00**	**2 969 700,00**
			مجموع خسائر القيمة			**- 56 227,64**	
31/03/2009	**مجموع الاصول الثابتة غير المالية**			**38 324 742,61**		**1 752 908,27**	**36 515 606,70**
31/03/2009	**مجموع الاصول الثابتة المالية**			6 507 132,00			6 507 132,00

		القيمة الاصلية	خسائر القيمة	الاهتلاكات	VNC
31/12/2009	**مجموع الاصول الثابتة المالية**	**44 831 874,61**	**56 227,64**	**1 752 908,27**	**43 022 738,70**

الملحق رقم 05 : الأصول الثابتة في الميزانية المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

مؤسسة : ش ذ م م هلال سومال
التاريخ: 2009/03/31

الميزانية

السنة المالية المقفلة في 2009/03/31

الأصل المالي	ملاحظة	2009 إجمالي	2009 اهتلاكات وخسائر القيمة	2009 صافي	N.1 صافي
أصول مالية غير جارية					
فارق بين الاقتناء-					
الأصول الثابتة المعنوية					
حـ/205 برامج الاعلام الالي		39 531,30	23 385,85	16 145,45	
الأصول الثابتة المادية					
أراضي					
مباني					
أصول ثابتة مادية أخرى		34 211 183,96	1 587 336,12	32 623 847,84	
حـ/215 معدات و أدوات		300 318,30	11 261,94	289 056,36	
حـ/2181 تهييئات و تركيبات		3 126 000	156 300	2 969 700	
حـ/2182 معدات النقل		647 709,05	30 852,01	616 857,04	
حـ/2183 تجهيزات مكتب و اعلام الي					
أصول ثابتة ممنوح امتيازها					
أصول ثابتة يجري إنجازها					
الأصول الثابتة المالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى و ديون دائنة مرتبطة بها					
سندات أخرى مثبتة		6 507 132			
حـ/276 قروض و أصول مالية أخرى غير جارية				6 507 132	
ضرائب مؤجلة عن الأصل المالي					
مجموع الأصل المالي غير الجاري		44 831 874,61	1 809 135,91	43 022 738,70	
أصول مالية جارية					
مخزونات و مستحقات					
ديون دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
ديون دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول المالية الجارية					
المجموع العام للأصول المالية					

الملحق رقم 06 : قائمة الدخل حسب النظام المحاسبي المالي

مؤسسة : ش ذ م م هلال سومال
التاريخ: 2009/03/31

حـســاب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من2009/01/01 إلى 2009/03/31

	ملاحظة	N=2009	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و الجاري تصنيعها			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- قيمة الاستغلال المضافة (1-2)			
أعباء العاملين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
الحواصل العملياتية الأخرى حـ/752 نواتج خروج الأصول الثابتة غير المالية		1 372 350	
الأعباء العملياتية الأخرى حـ/652 القيمة المتبقية لخروج الأصول الثابتة		-959 125	
المخصصات للاهتلاكات و الأرصدة حـ/681 مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة		-1 809 135,91	
استئناف عن خسائر القيمة و الأرصدة			
5- النتيجة العملياتية		-1 395 910,91	
الحواصل المالية			
الأعباء المالية حـ/ 666 خسائر الصرف		-5 345,74	
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+7)		-1 401 256,65	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع حواصل الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية (حواصل) (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية (أعباء) (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المجمد (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجتمع (1)			

الملحق رقم 07 : قائمة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي

مؤسسة : ش ذ م م هلال سومال
التاريخ: 2009/03/31

جدول تدفقات أموال الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من2009/01/01 إلى 2009/03/31

	ملاحظة	السنة المالية 2009
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		
المبالغ المدفوعة للموردين و العاملين		
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة		
الضرائب عن النتائج المدفوعة		
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)		
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		-114 494,74
المسحوبات عن اقتناء الأصول الثابتة المعنوية أو المادية		1 372 350
التحصيلات عن عمليات بيع الأصول الثابتة المعنوية أو المادية		
المسحوبات عن اقتناء الأصول الثابتة المالية		
التحصيلات عن عمليات بيع الأصول الثابتة المالية		
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		1 257 855,74
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات المتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)		
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات		
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)		
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية		
أموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية		
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		

الملحق رقم 08 : قائمة تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي

مؤسسة : ش ذ م م هلال سومال
التاريخ: 2009/03/31

جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2008						
تغيير الطرية المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الأصول الثابتة الآرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر 2008						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الأصول الثابتة الآرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						23 882 156,74
الرصيد في 31مارس2009						

الملحق رقم 09 : جداول التوضيحات حسب النظام المحاسبي المالي

مؤسسة : ش ذ م م هلال سومال
التاريخ: 2009/03/31

تطور الأصول الثابتة والأصول المالية غير الجارية

العناوين والأبواب	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند إفتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	إنخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند 31/12/2009
الأصول الثابتة غير المالية		0	0	0	0
الأصول الثابتة المادية		36 517 200,34	2 322 684	959 125	37 880 759.34
المساهمات		0	0	0	0
الأصول المالية الأخرى غير الجارية		0	0	0	0
		0	0	0	0

جدول الإهتلاكات

العناوين والأبواب	ملاحظات	إهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	إنخفاضات في عناصر الخارجية	إهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Goodwill		0	0		0
الأصول الثابتة المعنوية		0	2 470,71		2 470,71
الأصول الثابتة المادية		0	1 750 437,56		1 750 437,56
مساهمات		0	0		0
أصول مالية أخرى غير جارية		0			

جدول خسائر قيمة الأصول الثابتة والأصول المالية الأخرى غير الجارية

العناوين والأبواب	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	إرتفاعات خسائر الفيمة خلال السنة المالية	إستئنافات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Goodwill		0	0	0	0
الأصول الثابتة المعنوية		0	20 915.14	0	20 915.14
الأصول الثابتة المادية		0	35 312,50	0	35 312,50
مساهمات		0	0	0	0
أصول مالية أخرى غير جارية		0	0	0	0