متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)

أ.م. ثورين حاج قويدر

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

مستخلص البحث

لقد عمدت الجزائر منذ بداية الألفية الثالثة إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات المحاسبية من أجل إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني نظام محاسبي مبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية، أملاً في تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها تأهيل المؤسسات الاقتصادية والمالية، جلب المستثمر الأجنبي، من خلال تلافي مختلف عيوب المخطط الوطني للمحاسبة (نسخة ١٩٧٥)، وتبني نظام محاسبي قادر على إنتاج معلومات ذات جودة عالية تعطي الثقة لمستخدميها، بالإضافة إلى تخفيض تكاليف إنتاج هذه المعلومة من خلال ربط النظام المحاسبي الجديد بعناصر التكنولوجيا واقتصاد المعرفة.

مقدمة

لقد انبثق عن إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة لسنة ١٩٧٥ مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، الذي يدخل ضمن إطار تأهيل الأدوات اللازمة المسايرة للإصلاحات الاقتصادية متبنياً- تطبيقياً- جانب كبير من المعايير (IAS/IFRS) والمبينة من خلال تقديم القوائم المالية. وهو يشكل خطوة هامة في عملية تطبيق هذه المعايير في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع مثيلتها الدولية. وعلى هذا الأساس سيتم اكتساب معلومتين

أساسيتين جديدتين: الأولى تغليب النظرة الاقتصادية على النظرة القانونية مما يستلزم وجوب تقديم الصورة الصادقة والوفية لواقع المؤسسة عند نشر المعلومة. والثانية الأهمية النسبية، أي نشر المعلومة التي من شأنها إفساح مجال اختيار للمستثمرين.

ونكتفي في هذه الورقة البحثية بتسليط الضوء على معيار من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) هو المعيار رقم ١٦ الخاص بالتثبيتات العينية (الأصول الثابتة الملموسة)، مبرزين مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري لمحتوى هذا المعيار مع تحديد أهم ما اعتبر قصورا في واقع المخطط الوطني للمحاسبة. وتكون الدراسة وفقا للهيكل التالي:

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS 16) (التثبيتات العينية) في ظل نظام المحاسبة المالية (SCF).

أولاً– مفهوم النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

تهدف المحاسبة إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم ضرورة وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها، وهي المعايير المحاسبية[١] التي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها، إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلاً أو مرجعاً سواء كانت نصوصاً تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي. ويتعلق المعيار المحاسبي بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو نوع من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها...

١- **مفهوم النظام المحاسبي المالي الجزائري** (SCF): لقد جاء القانون رقم ٠٧-١١ المؤرخ في ٢٥ نوفمبر ٢٠٠٧، المتضمن للنظام المحاسبي المالي

والصادر في الجريدة الرسمية العدد ٤٧ ليحدد لنا مفهوم المحاسبة المالية وإطارها التصوري الذي ينص في مواده (٣، ٦، ٧، ٨، ٩) على أن:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "[٢].

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ولاسيما[٣]:

(محاسبة التعهد. استمرارية الاستغلال. قابلية الفهم. الدلالة. المصداقية. قابلية المقارنة. التكلفة التاريخية. أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر).

ويشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري[٤]

(مجال التطبيق. المبادئ والاتفاقيات المحاسبية. الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء. يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم).

وتحدد المعايير المحاسبية[٥]

(قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء. محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها .تحديد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم).

وتسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم[٦].

كما صدر القرار الوزاري المؤرخ في ٢٦ يوليو ٢٠٠٨ المنشور في الجريدة الرسمية الصادر في ٢٥ مارس ٢٠٠٩ العدد ١٩، ليحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها(٧).

وبموجب المادة ٤٢ تلغى ابتداء من تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ كل الأحكام المخالفة لاسيما الأمر رقم ٧٥-٣٥ المؤرخ في ٢٩ أبريل ١٩٧٥ والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة(٨).

٢- أسباب الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي: كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية على المخطط الوطني المحاسبي بسبب جملة من النقائص التي سجلت أثناء تطبيقه، وأهمها:

أ- أسباب محاسبية: من الأسباب المحاسبية نجد:

- إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كالتوجه نحو اقتصاد السوق والشراكة الأوروبية و المفاوضات من أجل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.
- المحاسبة تقنية تهتم بجمع المعلومات وتبويبها وتحليلها في شكل جداول شاملة، كالترجمة للأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية، فيجب أن تكون هذه الأداة في مستوى هذه الترجمة.
- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية، ورأس المال الأجنبي و تحرير الأسعار و إنشاء بورصة الجزائر.
- الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات:
  - طرائق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية.
  - توفير المعلومات غير المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتحديد نتائج المؤسسة و توزيع الأرباح.

• توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.

- إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلة في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي.
- ضمان درجة عالية من الشفافية.
- تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية.

ب- الأسباب المالية: من الأسباب المالية نجد

- الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية مع فتح مجال للاستثمار الأجنبي، وهم حاليا على رأس قائمة مستعملي القوائم المالية.
- إيجاد أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطاتها الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المالية.
- الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعامل معها .
- توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها، من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين.
- إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة.

٣- أحكام نظام المحاسبة المالية الجديد[٩]: حددت أحكام نظام المحاسبة المالية الجديد في القانون رقم ٠٧-١١ المؤرخ في ٢٥ نوفمبر ٢٠٠٧ المتضمن النظام المحاسبي المالي قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم

والأعباء والمنتوجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

ويقرر النظام المحاسبي المالي الجديد حسب هذا القرار محاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وكذا القواعد العامة للتقييم.

وبخصوص القواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة فقد تطرق النص إلى التثبيتات العينية والمعنوية والمخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ والإعانات والقروض بالإضافة إلى تقييم الأعباء والمنتوجات المالية.

وفيما يخص الكيفيات الخاصة بالتقييم والمحاسبة فقد أشار النص إلى عمليات منجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير وشركات المساهمة وامتيازات المرفق العمومي.

كما حددت في هذا النص العقود طويلة الأجل والضرائب المؤجلة وعقود الإيجار والتمويل والامتيازات الممنوحة للمستخدمين فضلا عن العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية. إلى جانب الكشوف المالية، فقد تطرق نظام المحاسبة المالية الجديد إلى الحصيلة وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة) بالإضافة إلى جدول تغير الأموال الخاصة.

ويجمع النظام المحاسبي المالي الجديد من جهة أخرى مدونة الحسابات وسيرها والمحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

وفي هذا الإطار يحدد قرار وزاري ثان صدر في العدد نفسه من الجريدة الرسمية أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

ويوضح النص أن المحاسبة المالية المبسطة تطبق على الكيانات التجارية الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها ١٠ ملايين دينار جزائري وعدد المستخدمين ٩ أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل وهذا خلال سنتين متعاقبتين.

وبالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي فإن رقم الأعمال محدد بـ ٦ ملايين دينار وعدد المستخدمين بـ ٩ أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل أما بالنسبة لنشاطات الخدمات ونشاطات أخرى فإن رقم أعمالها محدد بـ ٣ ملايين دينار وعدد المستخدمين ٩ أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

ويشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/أو الثانوية حسبما جاء في النص.

وقد استلهم النظام الجديد الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من ١ جانفي ٢٠١٠ خلفا للنظام الذي كان ساريا منذ سنة ١٩٧٥ من المعايير الدولية للمحاسبة المالية.

٤- **امتيازات تطبيق النظام المحاسبي المالي**[١٠]: يتميز هذا النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة:

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومات مفصلة.
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإداري واللاإداري بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية والمحتملة، الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي IAS16 (التثبيتات العينية) في ظل نظام المحاسبة المالية.

المعيار المحاسبي هو مقياس أو أنموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة العينية (IAS 16) الذي يهتم بتفسير طرائق تقييم التثبيتات العينية، تكلفتها، ومعالجتها المحاسبية[١١].

١- **هدف المعيار**: يهدف المعيار المحاسبي (IAS16) إلى تحديد التثبيتات العينية (الأصول الثابتة الملموسة)، ووصف المعالجة المحاسبية لها بطريقة تسمح لمستعملي القوائم المالية بتمييز النفقات المتعلقة بحيازة أو إنجاز أي نوع من هذه التثبيتات، وتلك المتعلقة بالأنواع الأخرى من النفقات (البحث – التكوين ...). أما المسائل الأساسية في هذا المجال فتختص بمحاسبة الأصول، وتحديد قيمتها المحاسبية، وأعباء الاهتلاكات وكذا خسارة القيمة المقابلة لها[١٢]. كما يحدد عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واهتلاكه واستبعاده[١٣] ولا يطبق هذا المعيار على الأصول الحياتية (البيولوجية) المتعلقة بالنشاط الزراعي.

٢- نطاق المعيار[١٤]

٢-١- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات ما عدا تلك الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

٢-٢- لا يطبق هذا المعيار على

أ- الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة.
ب- حقوق التعدين، استكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد غير المتجددة.

ولكن يطبق هذا المعيار للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي استخدمت لتطوير أو المحافظة على الأنشطة أو الموجودات الواردة في النقطتين (أ) أو (ب) والتي يمكن فصلها عن تلك الأنشطة أو الموجودات.

٢-٣- في بعض الأحيان تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف الأولي المبدئي بالقيمة المسجلة للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي تحدد باستخدام طريقة تختلف عن تلك التي يصفها هذا المعيار. فعلى سبيل المثال يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون "اندماج المشروعات"، قياس الممتلكات، التجهيزات والمعدات المتحصل عليها في عملية الاندماج، مبدئياً بقيمتها العادلة حتى إذا تعدت تكلفتها، إلا أنه في تلك الحالات يتم تحديد أوجه المعالجة المحاسبية كافة لتلك الموجودات بما في ذلك الاهتلاك طبقاً لمتطلبات ذلك المعيار.

٢-٤- تطبق المؤسسات المعيار المحاسبي الدولي الأربعون "العقارات الاستثمارية" بدلاً من هذا المعيار لعقاراتها الاستثمارية. تطبق المؤسسات هذا المعيار على الممتلكات التي بنيت أو طورت لاستخدامها مستقبلاً كعقارات استثمارية. في الوقت الذي تنتهي به عملية البناء أو التطوير تقوم المؤسسة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأربعون، والذي يطبق أيضاً على العقارات الاستثمارية الحالية والتي تم إعادة تطويرها للاستخدام المستقبلي المتواصل كعقارات استثمارية.

٢-٥- لا يتناول هذا المعيار بعض مظاهر تطبيق نظام شامل يعكس آثار تغيرات الأسعار (انظر المعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر والخاص بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار، والمعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون والخاص بالتقارير المالية في الاقتصادات ذات معدلات

التضخم المرتفعة). ولكن يشترط على المنشات التي تطبق هذا النظام الالتزام بكافة الجوانب الواردة في هذا المعيار، فيما عدا تلك التي تتناول قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات في المدد اللاحقة للاعتراف الأولي المبدئي بها .

٣- تعريف التثبيتات العينية في ظل IAS16: التثبيتات العينية والتي نعرفها بالأصول الثابتة الملموسة نظريا، فهي تلك التثبيتات التي تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، أي تساعدها في القيام بعمليتها الاستغلالية. وهي تتمتع بطول العمر الإنتاجي أي تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية[١٥]. ولقد جاءت المعيار الدولية للمحاسبة (IAS16) لضبط هذا النوع من الأصول الثابتة ضمن مضمون ما سبق. وهذا ما نوضحه بشكل موجز في الآتي:

- لتحديد وجود أصل، فإن حق الملكية ليس ضرورياً. ولذلك فإنه يمكن أن يظهر من بين الأصول تلك المحتجزة من خلال عقد الإيجار (Contrat de crédit-bail).

كما تطبق مجموعة من المبادئ لتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها نذكر منها[١٦]:

- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماماً في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات.
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبطاً بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر.

- تعد الأصول المرتبطة بالبيئة و بالأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياساً إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

وفي إطار التثبيتات العينية استخدمت بعض المصطلحات حسب المعاني المحددة كالتالي:

٣-١- العمر الإنتاجي هو إما[١٧]:

أ- المدة الزمنية التي خلالها تتوقع المؤسسة أن تستخدم الأصل.

ب- عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع حصول المؤسسة عليها من الأصل.

٣-٢- التكلفة: هي قيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر يعطى للحصول على الأصل في وقت حيازته أو تشييده.

وتشمل تكلفة التثبيتات العينية ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود، وتطرح أي خصومات تجارية وتنزيلات للوصول إلى ثمن الشراء. ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة:

أ- تكلفة إعداد المكان.

ب- تكاليف المناولة والتوصيل المبدئية.

جـ- تكاليف التركيب.

د- الرسوم المهنية مثل المعماريين والمهندسين.

هـ- التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون- المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة.

٣-٣- القيمة المتبقية: هي صافي القيمة التي تتوقع المؤسسة أن تحصل عليها من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح التكاليف المتوقعة للإزالة.

٣-٤- القيمة العادلة: هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة.

٣-٥- خسارة القيمة: هي القيمة التي تزيد بها القيمة المسجلة للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد. منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

٣-٦- القيمة المسجلة: هي القيمة التي يظهر فيها الأصل في الميزانية بعد طرح أي اهتلاك متراكم منه، وأية خسائر في انخفاض قيمته.

٣-٧- الإهتلاك: هو توزيع منتظم لقيمة الأصل القابلة للاهتلاك خلال عمره الإنتاجي. هو توزيع منتظم لقيمة الأصل القابلة للاهتلاك خلال عمره الإنتاجي.

٤- تقييم الأصول الثابتة العينية: طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، سواء من واقع المعيار الدولي المحاسبي أو النظام المحاسبي المالي الجزائري، يدرج التثبيت العيني في الحسابات كأصل إذا و فقط إذا:

- كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة (Fiable).

كما يتم تقييم الأصول الثابتة الملموسة (التثبيتات العينية) بتكلفة حيازتها أي:

- سعر شرائها بما فيه حقوق الجمارك والرسوم غير المسترجعة، بعد خصم كل التخفيضات و الحسومات التجارية.
- مجمل المصاريف المتعلقة بالأصل والخاصة بتحويله إلى مكان الاستغلال ووضعه في حالة تسمح بالاستغلال وفقا للاتفاق المسبق: تكلفة

تحضير المكان، مصاريف التسليم والمناولة، مصاريف التركيب والتهيئة، أتعاب المحترفين، الاختبارات لتشغيل الأصل...

– التقدير الأولي للتكاليف المتعلقة بهدم أو تغيير و تحويل الأصل الثابت (تفكيك و إزالة الأصل)، وتهيئة حالة المكان الذي كان فيه الأصل (إذا كان يشكل ضرورة للمؤسسة مؤونة في الخصوم).

وبالمقابل يؤكد المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦ على عدم أخذ في الاعتبار المصاريف الإدارية والمصاريف العامة الأخرى وكذا مصاريف ما قبل الإنتاج ومصاريف بدء العمل (إلا إذا كانت ضرورية وبشكل خصوصي مؤهلة في وضع الأصل في حالة التشغيل).

ولقد لخص النظام المحاسبي تقييم الأصول الثابتة وفقا لما سبق بشكل عام من خلال أحد بنود القرار المؤرخ في ٢٠٠٨/٠٧/٢٦ والمتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها بالقول: "تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوب إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى. ولا تندرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف".

ملاحظة: تعد تكلفة حيازة تثبيت عيني بمثابة السعر العاجل المعادل لتاريخ التسجيل المحاسبي. أما إذا كان التسديد مؤجلاً إلى ما بعد الشروط العادية لمدة الدين، فإن الفرق بين السعر العاجل و مجموع التسديدات تعتبر تكاليف مالية خلال مدة الدين ما عدا إذا كانت مدمجة ضمن تكلفة الأصل وفقا للمعالجة الأخرى المسموحة من طرف المعيار الدولي المحاسبي (IAS 23) تكاليف الاقتراض.

– تحدد تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها باستعمال المبادئ المطبقة نفسها على الأصل المقتني باستثناء التكاليف غير العادية للاستهلاك

المفرط للمواد الأولية واليد العاملة وموارد أخرى مستعملة. ويؤكد النظام المحاسبي المالي الجزائري أن تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه تتضمن تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى.

ويمكن أن تخفض القيمة المحاسبية للتثبيتات بمقدار الإعانة العمومية المطبقة وفقا للمعيار (IAS 20) "إعانات".

٥- النفقات اللاحقة: وفي السياق نفسه يؤكد كل من المعيار المحاسبي الدولي و النظام المحاسبي المالي أنه تدرج في الحسابات، النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية (أو المعنوية) المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت، كتكلفة من تكاليف السنة المالية المستحقة خلالها. وإذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان، فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل.

"إن التحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية هي على سبيل المثال[١٨].

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية.
- تحسين قطع الماكنات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان.
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بتخفيض التكاليف العملياتية المعاينة سابقاً تخفيضاً جوهرياً.

٥- تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل المعيار المحاسبي الدولي "IAS 16" ومتطلبات تكييف النظام الجبائي: يتم تكييف هذا العنصر من الدراسة على أساس تحليل وسرد البنود المتبقية والمتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS16)، ومدى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري لهذه

البنود في ظل متطلبات تكييف النظام الجبائي وذلك لما لها من علاقة مع هذا الأخير.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى عدة تغييرات في بعض القواعد المحاسبية والجبائية المطبقة في إطار المخطط الوطني للمحاسبة، مما يؤدي إلى ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية[١٩].

كما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي للمعيار المعني (IAS16) تطبيقا شاملاً، يسمح لنا في هذا الجانب من الدراسة إلى توضيح أهم المتغيرات التي تطرأ على القواعد السابقة لهذه البنود من خلال دراسة واحدة مشتركة تظهر مبادئها وأساليب معالجتها، وذلك تبعاً للتسلسل الآتي:

٥-١- الاهتلاكات: تغير تعريف الاهتلاك في النظام المحاسبي المالي المنبثق عن المعيار المحاسبي الدولي مقارنةً بالتعريف الذي نص عليه المخطط الوطني للمحاسبة، من كونه الملاحظة المحاسبية للخسارة الواقعة على قيمة الأصول الثابتة والتي تتدنى قيمتها مع مرور الزمن أو بفعل الاستعمال والتقادم بحيث تسمح هذه العملية بإعادة تكوين الأموال المستثمرة[٢٠]، إلى اعتباره توزيع منتظم للمبلغ القابل للاهتلاك للأصول الثابتة (المادية أو المعنوية) على مدة منفعتها المتوقعة حسب مخطط الاهتلاك، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة. بحيث يصبح الاهتلاك يمثل إثبات استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية (المنتظرة) للأصل الثابت. وبالتالي فعلى المؤسسات عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي أن تعيد تحديد مدة وطريقة اهتلاك الأصل القابل للاهتلاك ثم التأثير على أقساط الاهتلاك وعلى والوعاء الخاضع للضريبة باعتبار أن هذه الأقساط تكون محتواة في هذا الوعاء. وهذا ما يؤكده المعيار المعني على

وجوب إعادة النظر على الأقل في نهاية كل سنة مالية للقيمة المتبقية المحتملة ومدة منفعة الأصل.

أما بالنسبة لمدة الاهتلاك تؤخذ في الحسبان المدة المقدرة للاستعمال وليس مدة حياته، والتي تعكس بفعالية أحسن طريقة لاستهلاك المنافع الاقتصادية للأصول الثابتة (العينية والمعنوية)، وتتناسب مع وتيرة الاستعمال المحتملة خلافاً للقواعد المحاسبية والجبائية السابقة التي تظهر أن المدة الجبائية للاهتلاك تكون عادة قصيرة و أقل من المدة الحقيقية له. وكمثال شائع الاستعمالً نلاحظ إطفاء المصاريف الإعدادية لدى م.و.م. لا يمكن أن تتجاوز خمس سنوات، بينما الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي التي تحتوي جزءاً من تلك المصاريف (مصاريف التطوير) يمكن أن تصل مدة اهتلاكها حتى ٢٠ سنة. وهي المدة المفترضة لمنفعة الأصل الثابت.

كما أن الأصول الثابتة العينية التي تكون مركبة من عدة عناصر قابلة للتجديد ويكون لكل عنصر مدة استعمال مختلفة، يتم في هذه الحالة التسجيل المحاسبي لكل عنصر على حده، مما يؤدي إلى ضرورة وضع مخطط اهتلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية مع ثبات القواعد الأخرى.

٥-٢- التدهور: لتحديد إذا كان أصل ثابت عيني متدهوراً، على المؤسسة أن تطبق المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٣٦ (تدهور الأصول). هذا المعيار يشرح كيفية إعادة نظر المؤسسة للقيمة المحاسبية لهذه الأصول، و كيفية تحديد القيمة القابلة للتحقيق – القيمة الأكبر ما بين القيمة العادلة الصافية لتكاليف البيع و قيمة المنفعة – لأصل، و في أي الحالات تؤخذ كتكاليف أو تسترجع الخسارة في القيمة.

٥-٣- إعادة تقييم الأصول الثابتة: إن التثبيتات العينية غير قابلة لإعادة التقييم، غير أن هذه الأخيرة يمكن أن تكون مرخصة في حالات خاصة.

وعليه فإن القيمة المعاد تقييمها تدل إذن على القيمة العادلة للأصل، أي قيمته السوقية أو الاستبدالية.

فعند إعادة تقييم عنصر من الأصول الثابتة فإن كل الأجزاء المشكلة له يعاد تقييمها، و تشكل القيمة المعاد تقديرها قاعدة جديدة للاهتلاك. كما أن تقييم بعض الأصول بالقيمة العادلة قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكيد من صحة هذا التقييم، على اعتبار أن القواعد الجبائية تعتمد في ذلك أساساً على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات، أو عند المحاسبة عن الفوائض الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة.

عندما ترتفع القيمة المحاسبية لأصل على إثر إعادة التقييم، فإن مقدار الزيادة يتم نقلها مباشرة في الجانب الدائن لحساب الأموال الخاصة (حساب فارق إعادة التقييم: ح/١٠٥).

أما عندما تنخفض القيمة المحاسبية على إثر إعادة التقييم، فإن مقدار هذا التخفيض ينم تحويله للنتيجة.

٥-٤- غلق حساب التثبيت العيني: يتم غلق حساب أحد التثبيتات العينية بقيمته المحاسبية في الحالتين التاليتين:

- عند خروج هذا التثبيت (ينظر كذلك IFRS5- أصول غير جارية محتجزة قصد البيع و النشاطات المتروكة).
- في حالة عدم انتظار أي منفعة اقتصادية مستقبلية لاستعماله أو خروجه.

فالفائض (الربح) أو العجز (الخسارة) الناتج عن غلق حساب أحد التثبيتات العينية يتم إدراجه ضمن النتيجة بتاريخ غلق العنصر. ويعبر الفائض أو العجز الناتج عن خروج أحد التثبيتات العينية عن الفرق بين القيمة المحاسبية لهذا التثبيت والإيراد الصافي الناتج عن خروجه. ولا يمكن تصنيف الفوائض ضمن إيرادات النشاطات العادية المبينة في IAS18" إيرادات النشاطات العادية.

٥-٥- خسارة القيمة: يعد هذا العنصر جديداً مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة، ويؤثر كذلك على القواعد الجبائية نظراً لوجود تسجيل محاسبي للخسارة في القيمة ضمن الأعباء من أجل ارتفاع إرجاع القيمة المحاسبية للأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى التأثير في القاعدة الجبائية للأصل المتناقص. بحيث تؤدي الخسائر في القيمة إلى تغييرات متكررة في مخططات الاهتلاك، باعتبار أن الخسارة في القيمة تؤثر في المبلغ القابل للاهتلاك وتخفض من قاعدة اهتلاك الأصل والتي بإمكانها أن تتغير أو تعاد لاحقاً محولة من جديد حساب مخصصات الاهتلاكات، بينما يعتبر ذلك أمراً استثنائياً في المخطط الوطني للمحاسبة.

٦- الأصول العينية من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي: يمكن تلخيص أهم التغيرات التي طرأت على الأصول العينية كما يأتي:

المخطط المحاسبي الوطني (PCN)		النظام المحاسبي المالي (SCF)	
أ- من حيث المدونة[٢١]			
الاستثمارات العينية		التثبيتات العينية	
٢٢	الأراضي	٢١١	الأراضي
٢٤	تجهيزات إنتاج	٢١٢	ترتيب وتهيئة الأراضي
٢٥	تجهيزات اجتماعية	٢١٣	البناءات
٢٨	استثمارات قيد الإنجاز	٢١٥	المنشآت التقنية والمعدات الصناعية
		٢١٨	التثبيتات العينية الأخرى
		٢٢	التثبيتات في شكل امتياز (خارج حـ/٢٢٩)[*]

		٢٣٢	التثبيتات العينية الجاري إنجازها
اهتلاك الاستثمارات		الاهتلاكات وخسائر القيمة في التثبيتات	
٢٩	إهتلاك الاستثمارات	٢٨١ ٢٩	إهتلاك التثبيتات العينية خسائر القيمة عن التثبيتات
ب- من حيث المفهوم والمحتوى[٢٢]			
يمكن للمؤسسات إجراء تسويات لقيمة الأصول الثابتة في إطار إعادة التقييم القانوني للأصول الثابتة المادية.		عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت مادي، فإن كل فئات الأصول الثابتة المادية التي تكون ضمن هذا الأصل يجب إعادة تقييمها.	
إن القيمة المتبقية لا تأخذ بعين الاعتبار حتى وإن كان لها معنى عند حساب المبلغ القابل للاهتلاك.		يحدد المبلغ القابل الاهتلاك بعد خصم قيمته المتبقية.	
تتأثر مدة وطرائق الاهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية		تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط.	
تبعا للإصلاح الجبائي فإن المصاريف الإضافية لسعر الشراء تهتلك بنفس معدل المبلغ الأساسي لقيمة الاستثمار.		تقع المصاريف الإضافية) الملحقة (تحت تعريف أصل ثابت مادي إذا كانت مدة استعمالها المنتظرة تفوق سنة، و تهتلك المصاريف الإضافية على مدة حياة لا تتجاوز مدة حياة الأصل المرتبطة به.	
إن إعادة النظر الدوري لمدة وطرائق الاهتلاك غير مفروضة.		يجب إعادة النظر دوريا في مدة وطرائق الاهتلاك.	

الخاتمة

مع التحول نحو اقتصاد السوق أصبحت المعلومة المحاسبية والمالية أداة مهمة في اتخاذ القرارات لعدة أطراف داخل وخارج المؤسسة. وفي ظل الانفتاح الاقتصادي والمحاولات الرامية لتحقيق الاندماج في الاقتصاد العالمي الذي أصبحت الممارسة المحاسبية فيه مسندة إلى معايير محاسبية دولية، تتمثل في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) التي تعمل على توفير معلومة مالية مفهومة، شفافة، موثوق بها و قابلة للمقارنة على الصعيد الدولي، أصبح من اللازم القيام بإصلاح محاسبي مع

الأخذ بعين الاعتبار البيئة الوطنية من جهة في محاولة لتجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، والبيئة الدولية من جهة أخرى بغية الاستفادة من معايير محاسبية موثوق بها ومعترف بجودتها عالمياً.

والدراسة التي قمنا بها ما هي إلا جزء في سياق تطبيق هذا المعيار الدولية للمحاسبة والمعلومة من حيث الإطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، والذي من المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن تغيير الممارسات و التطبيقات المحاسبية تبعا لتغيير مفاهيم ومبادئ وقواعد التسجيل والتقييم...

التوصيات

- في اعتقادنا أنه آن الأوان أن يتأهل قطاع المؤسسات وأنظمة التسيير للتوافق مع متطلبات النظام الجديد، وكذا الإطارات اللازمة التي من شأنها تسيير نظام المحاسبة المالية الجديد، وهذا في فترة انتقالية تحددها الجهات المعنية من خلال دراسة إستراتجية والتي تكون مناسبة كفترة استعداد لتطبيق نظام المحاسبة المالية الموحد.
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد.
- الاعتماد على تطوير نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها بالطرق التي تتلاءم مع هذا النظام.
- تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد.
- التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والشروحات الجديدة التي تصدر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة وتكييف النظام المحاسبي المالي معها.

- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكر وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطاتها و يعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- الانخراط في برنامج (IFAC) للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين، والتسجيل في العلامة الدولية للإثبات (WEB TRUST) للمواقع التجارية.
- الاستفادة من تجارب الدول المطبقة للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في تكييف و تحضير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- تجديد البرامج التعليمية الخاصة بالمحاسبة العامة و تشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الإطارات والكوادر قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلاً.
- يطلب بالنسبة للدعائم التعليمية توفير الوسائل التعليمية بمختلف أنواعها (مناشير، كتب، أقراص مضغوطة ...) للمكتبة الجامعية مع تعريبها وتوحيد المصطلحات، وكذا ضبط باللغة العربية كل المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية (IAS/IFRS).
- فتح دورات تدريبية وتكوينية للأساتذة والمدرسين رغبة في دعم المعارف وتوحيدها في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، على مستوى الجامعة الجزائرية.
- اقتراح برنامج موحد وطني بالتركيز خاصة على المادتين الأساسيتين في المنظور المحاسبي المالي وهما، المحاسبة العامة والمحاسبة المعمقة.

Requirement for Applying the International standard of Accountancy (IAS16) Within the Algerian System Of Financial Accountancy (SCF)

BY: Assist. Prof, Phoreen Haj Quaidir
College of Economic, University of Hasseiba Bin Bu Ali Al-Shalaf

Abstract

Algeria has undertaken many reforms for accountancy since the beginning of the third millennium to reform the system of accountancy through adopting a system of accountancy based on the foundation of international accountancy criteria for achieving many targets, the most important of which is to rehabilitate the economic and financial establishments and to bring foreign investors by preventing the defects in the national system of accountancy (a copy of 1975), and to adopt a system for accountancy that able to product

high level information that are trusted by the user, beside, to reduct production costs for this information through linking the new system of accountancy with elements of technology and knowledge economy.

Resume

L'Algérie a procédé depuis le début du troisième millénaire à un ensemble de réformes comptables en vue d'une réforme du système de comptabilité par l'adoption d'un système comptable s'appuyant sur la base des normes comptables internationales, dans l'espoir de réaliser un ensemble d'objectifs,dont la réadaptation des entreprises économiques et financières, attirer l'investisseur étranger, en tenant compte des divers inconvénients à éviter du plan comptable national version 1975, et l'adoption d'un système comptable capable de produire une information de qualité qui donne une grande confiance aux utilisateurs,et de réduire en plus, les coûts de production de cette information en connectant le nouveau système comptable aux éléments de la technologies et l'économie de la connaissance

الهوامش والمراجع

(١) محمود محمد عبدالسلام البيومي – المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية – منشأة المعارف – الإسكندرية – ٢٠٠٣– ص١٢.

(٢) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم ٤٧، القانون رقم ٠٧-١١ المؤرخ في ٢٥ نوفمبر ٢٠٠٧، يتضمن النظام المحاسبي المالي ، المادة ٣.

(٣) الجريدة الرسمية العدد رقم ٤٧، مرجع سبق ذكره، المادة ٦.

(٤) الجريدة الرسمية العدد رقم ٤٧، مرجع سبق ذكره، المادة ٧.

(٥) الجريدة الرسمية العدد رقم ٤٧، مرجع سبق ذكره، المادة ٨.

(٦) الجريدة الرسمية العدد رقم ٤٧، مرجع سبق ذكره، المادة ٩

(٧) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم ١٩ الصادر في ٢٥ مارس ٢٠٠٩.

(٨) الجريدة الرسمية العدد رقم ٤٧، مرجع سبق ذكره، المادة ٤٢.

(٩) جريدة المساء العدد رقم ٣٦٨٢ الصادر في تاريخ ٠٦/أبريل/٢٠٠٩، +

(١٠) كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي لموحد (IAS & IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، العدد السادس–٢٠٠٩.

(11) http://irbid.hooxs.com/t48561-topic

(12) ONEC/ conseil régional centre/ doc.préparé par m.Ch.B.M.A.K.I-formation du 16-17/02/2008- NSCF

(13) http://www.talabadz.info/?p=501

(14) http://faculty.ksu.edu.sa/72465/Arabic/DocLib8/IAS16final.doc

(١٥) قرار مؤرخ في ٢٠٠٨/٠٧/٢٦ يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها. وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها – ص ص ٨-١٢.

(١٦) قرار مؤرخ في ٢٠٠٨/٠٧/٢٦ – مرجع سابق– ص ٠٨.

(17) http://omatmohamed.yoo7.com/t1386-topic

(١٨) قرار مؤرخ في ٢٠٠٨/٠٧/٢٦، مرجع سابق– ص:٩٠ .

(19) Djillali Abdelhamid-Reflexion sur le projet du nouveau referentiel comptable algerien en rapport avec les normes IAS/IFRS – seminaire 24-27/09/2005-institut d'économie douanière et fiscale –Koléa 2005 p.p 19-23

(٢٠) كتوش عاشور – المحاسبة العامة ، أصول و مبادئ وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة– ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر – ٢٠٠٣ – ص:١٥.

(٢١) من إعداد الباحث اعتمادا على التعليمة الوزارية رقم ٠٢ المؤرخة في ٢٩ أكتوبر ٢٠٠٩ التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، أيضاً اعتمادا على الأمر رقم ٧٥-٣٥ المؤرخ في ٢٩ أبريل ١٩٧٥ المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، والقرار الوزاري المؤرخ في ٢٦ يوليو ٢٠٠٨ المنشور في الجريدة الرسمية الصادر في ٢٥ مارس ٢٠٠٩ **العدد** ١٩ المتضمن النظام المحاسبي المالي.

(*) يدرج حساب٢٢٩ حقوق مانح الامتياز، في جانب الخصوم من ميزانية المؤسسة.

(22) Samir merouani, le projet du nouveau system comptable financier algérien «anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère, ESC, anneé 2006/2007, p :129.