

دراسة مقارنة للنظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في معالجة الإهلاك بالمكونات - مع دراسة حالة الإهلاك بالمكونات في شركة الطاسيلي للطيران
Comparative study of the financial accounting system and IAS 16 in addressing the components depreciation - with a case study of component depreciation at Tassili Aviation

جميلة الجوزي

مخبر العولمة و السياسات الاقتصادية

جامعة الجزائر 3، الجزائر

oumlina.eldjouzi@gmail.com

تاريخ القبول: 2019/10/03

سيد على حسين

مخبر العولمة و السياسات الاقتصادية

جامعة الجزائر 3، الجزائر *

hocine.sidali@univ-alger3.dz

تاريخ الاستلام: 2019-10-01

مستخلص:

تهدف الورقة البحثية لدراسة مقارنة للنظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في معالجة الإهلاك بالمكونات مع دراسة حالة تطبيق هذا النوع من الإهلاك في شركة الطاسيلي للطيران، وتم التوصل أن النظام المحاسبي المالي تبني الإهلاك بالمكونات من خلال معايير المحاسبة الدولية، فهو يتوافق في مجمله من حيث تبني نفس الممارسات مع وجود فروقات في شروط تجزئة التثبيت إلى مركبات، ورسمة المصاريف اللاحقة على هذه المركبات، و الانتقال إلى تطبيق الإهلاك بالمكونات كأول مرة في المؤسسة.
الكلمات المفتاحية: التثبيت المركبة؛ الإهلاك بالمكونات؛ المصاريف الرأسمالية و الإيرادية؛ التغيرات في التقديرات و السياسات المحاسبية.

تصنيف JEL: M40 ; M41 ; M49

Abstract:

The objective of the paper is to conduct a comparative study of the financial accounting system and IAS 16 in addressing the component depreciation with a case study for the application of this type of depreciation in TASILI Aviation, The research concluded that the accounting system adopted the component depreciation through international accounting standards and is consistent with the adoption of the same practices with exceptions in terms of retail segmentation of components, capitalization of subsequent expenditures on these components and transition to the application of component depreciation for the first time in the enterprise.

Keywords: Composite Installations; Depreciation of components; Capital & Revenue Expenditure; Change in accounting policies and estimates.

Jel Classification Codes: M40 ; M41 ; M49

* المؤلف المراسل.

مقدمة

تعد مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية من المنظمات الرائدة في تطوير والرقى بالعمل المحاسبي، ويتمثل عمل هذه المؤسسة في إصدار معايير محاسبية عالمية مقبولة على المستوى الدولي، ووجود البورصات التي تشترط وجود قوائم مالية تتسم بدرجة عالية من الإفصاح ساهم بانتشار هذه المعايير.

أعمال التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي التي يقودها مجلس وهيئة معايير المحاسبة الدولية IASB و FASB بإصدار معايير IAS/IFRS والمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً GAAP، سمح بوجود ممارسات محاسبية متماثلة تطبق في العديد من الدول مع مراعاة خصوصيات تلك الدول.

في الجزائر المجلس الوطني للمحاسبة CNC سعى على السير في منحى التوحيد المحاسبي عن طريق توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية والتقارير المالية مع معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي، ومن بين استحداثات هذا النظام معالجة الأصول، حيث تساهم الأصول طويلة الأجل في مساعدة المنشأة بالقيام بأنشطتها، وبما أن هذه الأصول تقدم منافع اقتصادية لأكثر من فترة واحدة، فإنه يتم رسملة تكلفة هذه الأصول وتوزيعها على مدار عمرها الإنتاجي، وهو ما يطلق عليه بالإهلاك وبطريقة تنسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة استخدام هذه الأصول.

بعض مركبات الأصول ذات أهمية نسبية وتكلفة عالية مقارنة مع إجمالي تكلفة الأصل، والعمر الإنتاجي لهذه المركبات قد يختلف عن العمر الإنتاجي للأصل، وقد تحتاج إلى صيانة واستبدال في فترات منتظمة وغالبا ما تكون هذه المصاريف ضخمة، أي هناك مصاريف لاحقة ستنفق على هذه المركبات، وهذا ما أدى إلى وجود الإهلاك بالمكونات والاعتراف المفرد بتلك المركبات.

وبناء على ما ورد ارتأينا العمل على موضوع اهتلاك التثبيتات المادية المركبة بدراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 16 مع دراسة حالة تطبيق مثل هذا النوع من الإهلاك على طائرات شركة الطاسيلي، وعليه يمكن طرح التساؤل الرئيسي للبحث والمتمثل: هل هناك توافق في معالجة الإهلاك بالمكونات بين النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 16؟.

وتندرج تحت هذه الإشكالية عدة تساؤلات فرعية:

- هل قواعد الإهلاك وشروط فصل التثبيت إلى مركبات هي نفسها في النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 16؟.

- هل يوجد فروقات في معالجة النفقات الإيرادية والرأسمالية على هذه المركبات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16؟.
 - هل هناك توافق في طرق التحول إلى تطبيق الإهلاك بالمكونات؟ وهل تعتبر تغيير في السياسة المحاسبية أم تغيير في التقديرات المحاسبية؟.
 - للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية اعتمدنا على الفرضيات التالية:
 - قواعد الإهلاك وشروط فصل التثبيت إلى مركبات هي نفسها بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16.
 - لا توجد فروقات في معالجة النفقات الإيرادية والرأسمالية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16.
 - التحول من مبدأ محاسبي لأخر مقبول في المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي يعتبر تغيير في السياسة المحاسبية مع توافق في طرق التحول لتطبيق الإهلاك بالمكونات.
- أولاً: اهتلاك التثبيتات المادية المركبة
- سننظر إلى دراسة التثبيتات المركبة واهتلاكها في النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

1- تعريف الإهلاك

نقتصر على تعريف النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 16

1-1 الإهلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه، ويوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل، إذ كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة، وفي الغالب تكون هذه القيمة غير معبر عنها إلا في إطار بعض عمليات خاصة مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد (قرار مؤرخ 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، ص: 9).

2-1 الإهلاك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية، والقيمة القابلة للاستهلاك هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ يحل محله في القوائم المالية ناقص القيمة المتبقية، وغالبا ما تكون هذه القيمة غير ذات أهمية عند حساب المبلغ القابل للاستهلاك (المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، ص: 2).

من خلال تعريف النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي، نجد توافق في تعريف الإهلاك على أنه توزيع القيمة القابلة للإهلاك (تكلفة الأصل ناقص القيمة المتبقية) على مدى عمره الإنتاجي، والقيمة المتبقية في الواقع العملي غير معبر عنها باستثناء بعض عمليات خاصة في النظام المحاسبي المالي مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد، والنص المدرج في تعريف النظام المحاسبي المالي " ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه" فيه إبهام نوضحه في النقاط الموالية.

2- قواعد الإهلاك حسب المعيار المحاسبي رقم 16 والنظام المحاسبي المالي

لتوضيح ذلك نستعين بالجدول التالي:

الجدول رقم (01): قواعد الإهلاك في المعيار المحاسبي رقم 16 والنظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي	المعيار المحاسبي الدولي رقم 16
يتم حساب الإهلاك كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه (7.121)	يتم الاعتراف بتكلفة الاستهلاك للفترة في حساب الربح أو الخسارة، إلا أنه في بعض الأحيان يتم استخدام المنافع الاقتصادية المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى، في هذه الحالة تشكل تكلفة الاستهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الأخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل مثل، استهلاك المعدات المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة أصل غير ملموس (الفقرة 49)
يجب أن تدرس دورياً، طريقة الإهلاك والمدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير ضروري يدرج في الحسابات كما لو كان تغيير تقدير محاسبي (8.121)	يتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي وطريقة الاستهلاك على الأقل في نهاية كل سنة مالية ويتم معالجة التغيرات كتغيير في التقدير المحاسبي وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 8 " السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " (الفقرة 51، 61)
لم يتطرق إليها النظام المحاسبي المالي	يتم الاعتراف بالاستهلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه الدفترى، طالما أن القيمة المتبقية لا تتجاوز مبلغه الدفترى، وقد ترتفع القيمة المتبقية إلى مبلغ يساوي أو يزيد على المبلغ الدفترى للأصل، وإذ حدث ذلك يكون عبء الاستهلاك صفر (الفقرة 52، 54)
لم يتطرق إليها النظام المحاسبي المالي	يبدأ الاستهلاك عندما يكون متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، ويتوقف استهلاك الأصل في التاريخ الذي يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS5، أو التاريخ الذي يتم فيه

	<p>إلغاء الاعتراف أيهما يأتي أولاً، ولا يتوقف الاستهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يعزل من الاستخدام النشط ما لم يكن الأصل مستهلكاً بالكامل، وبالرغم من ذلك، بموجب طرق الاستهلاك يمكن أن يكون عبء الاستهلاك صفر عندما لا يوجد إنتاج (الفقرة 55)</p>
<p>تشكل الأراضي والمباني أصولاً وتعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى ولم تم اقتنائها معاً، المباني هي أصول قابلة للإهلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولاً غير قابلة للإهلاك (9.121)</p>	<p>تعتبر الأراضي والمباني أصولاً قابلة للفصل يتم محاسبتها بشكل منفصل حتى ولم تم اقتنائها معاً، ومع بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لطمر النفايات. المباني قابلة للاستهلاك والأراضي عادة غير قابلة للاستهلاك، وفي بعض الحالات قد يكون للأراضي عمر إنتاجي محدد وفي تلك الحالة تستهلك بطريقة تعكس المنافع التي ستستمد منها، ولا تؤثر الزيادة في قيمة الأراضي التي يقع عليها المبنى على تحديد المبلغ القابل للاستهلاك للمبنى (الفقرة 58، 59)</p>
<p>إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وتشمل هذه الطرق: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة (7.121)</p>	<p>يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة (الفقرة 60)</p> <p>يمكن أن تستخدم طرق استهلاك متنوعة لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي، وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج. تختار المنشأة الطريقة التي تعكس إلى أبعد حد النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة في الأصل وتطبق تلك الطريقة بشكل ثابت من فترة إلى أخرى مالم يوجد تغير في النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية (الفقرة 62)</p>

المصدر: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والجريدة الرسمية العدد 19 الموافق 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوي الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

من خلال المقارنة يتبين أن النظام المحاسبي أخذ بقواعد الإهلاك المطبقة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، ولم يتطرق إلى تاريخ بداية ونهاية الاستهلاك ولا حالة الاعتراف بالاستهلاك لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه الدفترى، ولا حالة عبء الاستهلاك صفر عند ارتفاع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يزيد أو يساوي المبلغ الدفترى للأصل، ولا الحالات الاستثنائية في عدم فصل الأراضي عن المبنى مثل أراضي المحاجر والمواقع المستخدمة لطمر النفايات، وزيادة

لهذا اعتمد طريقة الإهلاك الخطية في حالة عدم التمكن من تحديد تطور استهلاك المنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل في حين أن المعيار المحاسبي لم يحدد طريقة معينة، وبالرجوع إلى نص النظام المحاسبي المالي "يتم حساب الإهلاك كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه". نجد أن المعيار المحاسب أعطى تفسير للمعنى على أن مبلغ اهتلاك الأصول المستخدمة في إنتاج أصول أخرى يتم تضمينها في تكلفة الأصول المنتجة، بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي لم يوضح ذلك.

3- تعريف التثبيات المركبة

هي التثبيات المادية التي تتكون من عدة أجزاء مركبات ذات تكلفة معتبرة مقارنة مع التكلفة الكلية، وذات عمر إنتاجي مختلف، في هذه الحالة يجب إهلاك هذا المثبت حسب المركبات أو المكونات (بن ربيع، ج 1، ص: 359)، فمثلا الطائرة يمكن تقسيمها إلى: الهيكل، المحرك، والأجهزة الداخلية فممتلك كل واحد منها بشكل منفصل، ويتم تسجيل هذه المركبات في حسابات فرعية خاصة بالتثبيت المعني، وهذا التقسيم يمكن أن يطبق على الأصول المقتناة بشكل جديد وكذلك الأصول القديمة، وتسجيل هذه المركبات يكون بالتكلفة المنسوبة إليها مباشرة وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ومع تجزئ التثبيت إلى مركبات تبقى التكلفة الكلية نفسها (هوام، 2009، ص: 52) لأنه يتم توزيع هذه التكلفة بين مركبات الأصل.

4- تعريف الإهلاك بالمكونات

نقصد بالإهلاك المفرد حساب قسط الإهلاك كل مفردة من مفردات المعدات والآلات ووسائل النقل وغيرها، أما الإهلاك الجماعي فنقصد به تكوين مجموعات متجانسة من هذه الأصول مثل صنف الآلات وحساب قسط موحد لها (سالي، 2014، ص: 149)، و الإهلاك بالمكونات هو تجزئ الأصل إلى مركبات وحساب قسط الإهلاك لكل مركب من هذا الأصل.

5- مبادئ اهتلاك التثبيات المادية المركبة

تطبق المبادئ التالية لتجزئ الأصل إلى مركبات

1-5 النظام المحاسبي المالي

تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذ كانت مدة انتفاعها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة (قرار مؤرخ 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، ص: 8).

2-5 المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، ص: 6-7)

- يجب أن يستهلك بشكل منفصل كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات يكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية؛
- وقد تختار المنشأة أن تستهلك بشكل منفصل أجزاء البند التي ليس لها تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية؛
- تخصص المنشأة المبلغ المعترف به بشكل أولى فيما يتعلق ببند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى أجزائه الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل، على سبيل المثال قد يكون من الملائم استهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها بشكل منفصل، وبالمثل عندما تقتنى المنشأة أصول مادية تخضع لعقد إيجار تشغيلي والتي تكون فيه المنشأة هي المؤجر، فيكون من المناسب أن تستهلك بشكل منفصل المبالغ التي تنعكس في تكلفة ذلك البند والتي تعود لشروط الإيجار المرغوبة وغير المرغوبة والمشابهة لشروط السوق؛
- قد يكون لجزء هام من بند الممتلكات والمصانع والمعدات نفس العمر الإنتاجي وطريقة الاستهلاك لجزء هام آخر من نفس ذلك البند، فيمكن تجميع هذه الأجزاء في تحديد تكلفة الاستهلاك؛
- بقدر ما تستهلك فيه المنشأة بشكل منفصل بعض أجزاء بند الممتلكات والمصانع والمعدات فإنها تستهلك أيضا بشكل منفصل ما يتبقى من هذا البند، ويتكون هذا الباقي من أجزاء التي لا تعد ذات أهمية، وإذا كان لدى المنشأة توقعات مختلفة فيما يتعلق بهذه الأجزاء قد تكون أساليب التقدير ضرورية لاستهلاك الباقي بطريقة تمثل بصدق نمط الاستهلاك أو العمر الإنتاجي لأجزائه؛
- اختلف النظام المحاسبي المالي في شروط فصل التثبيت إلى أجزاء، ووضع شرطين أساسيين هما المدة النفعية تكون مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، في حين أن المعيار المحاسبي الدولي أوجب فصل بند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى أجزاء تكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية، مع إمكانية اختيار المنشأة استهلاك بشكل منفصل أجزاء البند والتي ليس لها تكلفة هامة، وتجميع الأجزاء ذات العمر الإنتاجي وطريقة استهلاك واحدة لحساب قسط الإهلاك.

ثانياً: مصاريف التثبيتات اللاحقة بعد بدأ التشغيل

إن تكلفة الأصل عند الاعتراف به نوعين من التكاليف، التكاليف الأولية المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء الأصل وما يلحقه من تكاليف (كإزالة الموقع)، وقد يحتاج التثبيت العيني خلال عمره الإنتاجي إلى مصاريف أخرى تنفق عليه من صيانة وإصلاح واستبدال لبعض أجزائه وتسمى بالمصاريف اللاحقة، هذه المصاريف منها من تسجل كمصروف عادي للدورة وتسمى بالمصاريف الإيرادية ومنها ما تضاف إلى قيمة التثبيت وتسمى بالمصاريف الرأسمالية، وتعتبر هذه المصاريف مصدر للتلاعب والتظليل في النتيجة السنوية للمؤسسة وجب على المحاسب التفريق والتمييز بينهما.

1- المصاريف الإيرادية والرأسمالية في النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي رقم 16

سنقارن من خلال الجدول الموالي نقاط التوافق والاختلاف في معالجة المصاريف الرأسمالية و الإيرادية بين النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

الجدول رقم(02): المصاريف الإيرادية والرأسمالية في النظام المحاسبي المالي و المعيار

المحاسبي الدولي رقم 16

المصاريف الإيرادية	
المعيار المحاسبي الدولي رقم 16	النظام المحاسبي المالي
هي تكاليف الترخيم اليومي على بند الممتلكات والمصانع والمعدات وهي عبارة بشكل رئيسي: <ul style="list-style-type: none"> تكاليف العمالة والبنود القابلة للاستهلاك، و يمكن أن تشمل على تكلفة الأجزاء الصغيرة. وغالبا ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه يتعلق بعملية "إصلاح وصيانة" (الفقرة 12)	تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة إذ كانت تمكن من خلالها استرجاع مستوى نجاعة الأصل (6.121)
المصاريف الرأسمالية	
المعيار المحاسبي الدولي رقم 16	النظام المحاسبي المالي
هي التكاليف التي تستجيب لمبدأ الاعتراف بالأصل أي : <ul style="list-style-type: none"> من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبنود سوف تتدفق إلى المنشأة: 	وإذ كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان، فإنها تدرج في الحسابات في

<p>■ وقياس التكلفة بشكل موثوق (فقرة 7)</p> <p>هذه التكاليف يمكن أن تكون:</p> <p>■ تتطلب أجزاء بعض بنود التثبيت أن يتم استبدالها خلال فترات منتظمة على سبيل المثال، قد تتطلب القطع الموجودة داخل الطائرة مثل المقاعد استبدالها عدد مرات خلال العمر الإنتاجي للطائرة (الفقرة 13).</p> <p>■ وقد تكون شراء بنود بعض التثبيت للتقليل من عمليات الاستبدال أو استبدال غير متكرر مثل استبدال الجدران الداخلية للمبنى ويتم الاعتراف بالمبلغ المسجل بتكلفة الاستبدال وإلغاء الاعتراف للجزء المستبدل (الفقرة 13).</p> <p>■ قد تكون أحد شروط متابعة تشغيل بند التثبيت على سبيل المثال (طائرة) أداء معاينات رئيسية منتظمة للنواقص بغض النظر عما إذا كان هناك استبدال للأجزاء، وعندما يتم أداء كل معاينة رئيسية، يتم الاعتراف بتكلفتها في المبلغ المسجل للتثبيت على أنه استبدال، ويتم إلغاء الاعتراف بأي مبلغ مسجل متبقي من تكلفة المعاينة السابقة (الفقرة 14).</p>	<p>شكل تثبيطات وتضاف إلى قيمة الأصل</p> <p>والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية على سبيل المثال:</p> <p>■ تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية:</p> <p>■ تحسين قطع الماكينات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان:</p> <p>■ تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف التشغيلية للمعاينة سابقا تخفيضها جوهريا (6.121).</p>
---	---

المصدر: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والجريدة الرسمية العدد 19 الموافق 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبية ومحتوي الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

اتفق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي الدولي في تعريف المصاريف الإيرادية على أنها مصاريف تنفق من أجل المحافضة على القدرة الإنتاجية للأصل، أما المصاريف الرأسمالية فهناك فوارقات، في النظام المحاسبي المالي حتى ترسم المصاريف أي تدرج في الحسابات في شكل تثبيطات وتضاف إلى قيمة الأصل عندما ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان وعلى سبيل المثال، إطالة المدة النفعية أو زيادة القدرة الإنتاجية، أو تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان، وعلى عكس المعيار المحاسبي الذي أوجب شرط رسملة التكاليف التي

تستجيب لمبدأ الاعتراف بالأصل، وهي قياس التكلفة بشكل موثوق ومنافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل ستدفق للمنشأة مع أمثلة لذلك ومنها، أجزاء من البند يتم استبدالها على فترات منتظمة، أو إجراء فحوصات دورية رئيسية للعيوب تكون شرطاً لاستمرار تشغيل البند.

ثالثاً: التحول لتطبيق الإهلاك بالمكونات

التحول لتطبيق الإهلاك بالمكونات يكون وفق طرق معينة، ولكن كيف نعتبر عملية التحول

1- تطبيق الإهلاك بالمكونات تغيير في السياسات المحاسبية أو تغيير في التقديرات المحاسبية
من المهم معرفة عملية التحول لتطبيق الإهلاك بالمكونات تغيير في السياسة المحاسبية أم تغيير في التقديرات وهذا لمعالجة آثار التحول إما بشكل رجعي أو مستقبلي.

1-1 المعايير المحاسبية الدولية

لا توجد إرشادات واضحة في المعايير المحاسبية الدولية عن كيفية التعامل للانتقال لتطبيق الإهلاك بالمكونات ومعالجة التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسية، ولم تتوفر معلومات كاملة عن تجارب الدول الأخرى خلال التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية، ولقد كان هذا الموضوع محل نقاش ولم يتوصل إلى رأي بشأنه، في بريطانيا عملية تحول الشركات إلى المعايير المحاسبية الدولية تم التعامل مع الموضوع على أنه تغيير في التقديرات يعالج بأثر مستقبلي ويرون أن متطلبات المعايير الدولية بهذا الخصوص تختلف عن الممارسات المطبقة محلياً، وبعض الشركات الكندية تعاملت مع الموضوع على أنه سياسة محاسبية تستلزم التغيير بأثر رجعي، وترى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أن تطبيق الإهلاك بالمكونات هو تغيير في التقديرات المحاسبية أو تصحيح أخطاء بتفصيل لكل حالة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، توضيح حول كيفية التعامل مع آثار فصل مكونات الأصول لأغراض الاستهلاك وفقاً للمعايير الدولية، ص:1).

وتعرف السياسة المحاسبية "بأنها عبارة عن الأسس المحدد والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات التي تتبعها وتطبقها المنشأة في عملية إعداد وعرض القوائم المالية" (أبو نصار، حميدات، 2016، ص:132)، ويعالج أثر التغيير في السياسات المحاسبية على حسب إمكانية التطبيق، إما بأثر رجعي على فترة التغيير والفترة السابقة أو فترة التغيير فقط، أو بأثر مستقبلي على فترة التغيير والفترة السابقة المستقبليّة،

والتقديرات المحاسبية هو تعديل القيمة المحاسبية لأي من أصول المؤسسة أو خصومها، أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأصل من الأصول، وينشأ هذا التعديل من تقدير المؤسسة للموقف الحالي والمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة، والالتزامات المرتبطة بالأصول والخصوم، كما ينشأ هذا التغيير من المعلومات والتطورات الجديدة (علاوي، 2012، ص: 350)، ويتم الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في المستقبل في قائمة الأرباح أو الخسائر على فترة التغيير إذا كان مقتصرًا على تلك الفترة فقط، أو فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما جميعًا، ومع ذلك، إذ كان التغيير في التقدير المحاسبي يؤثر إيجابًا على التغيير في الأصول والمطلوبات أو يتعلق ببند من حقوق الملكية، يتم الاعتراف به بتعديل القيم المرحلة للأصول والمطلوبات وبنود حقوق الملكية ذات العلاقة في فترة التغيير (الجعرات، 2017، ص: 465-466)، وعند وجود صعوبة في التفريق بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي، في هذه الحالة يعتبر التغيير تغيرًا في التقدير المحاسبي.

2-1 النظام المحاسبي المالي

إن طريقة الإهلاك بالمكونات عند تطبيقها في المنشأة الجزائرية بخلاف الطريقة السابقة التي تعالج الأصل كمكون واحد يعتبر تغيير في الطرق المحاسبية (السياسات المحاسبية مصطلح المستخدم في المعايير المحاسبية الدولية)، ولا يسمح بتغيير الطرق المحاسبية في النظام المحاسبي إلا إذا كان هذا التغيير مفروضًا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعنى، وفي هذه الحالة يعالج التغيير بأثر رجعي، أي تطبيق السياسة الجديدة على المعلومات السنة المالية السابقة حتى أبكر فترة ممكنة عمليًا كما لو كانت هذه السياسة مطبقة سابقًا (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الإرشادات التطبيقية للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، ص: 14)، ويتم تقديم التأثير على نتائج السنوات السابقة عقب موافقة أجهزة التسيير كتصحيح للرصيد الافتتاحي للنتائج غير الموزعة، حسم من حساب الترحيل من جديد أولاً ثم حساب الاحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة، وإذا كان هذا التصحيح لرصيد الافتتاح أو هذا التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لا يمكن انجازه تقدم توضيحات عن ذلك في الملحق (قرار مؤرخ 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، ص: 21).

وعليه معايير المحاسبة الدولية لم تحدد كيفية التعامل للتحويل لتطبيق الإهلاك بالمكونات تغيير في السياسات المحاسبية أم تغيير في التقديرات فلهذا وجدت معالجات مختلفة،

فالسعودية اعتبرتها تغيير في التقديرات المحاسبية (تعالج بأثر مستقبلي) أو تصحيح الأخطاء (تعالج بأثر رجعي) وفي كندا تعتبر تغيير في السياسات المحاسبية، أما النظام المحاسبي المالي اعتبرها تغيير في الطريقة المحاسبية (سياسة محاسبية) وبأثر رجعي.

2- طرق التحول لتطبيق الإهلاك بالمكونات كأول مرة في المؤسسة

في الممارسة العملية تم اقتراح ثلاثة طرق، طريقتان متوافقتان مع المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS1) وطريقة أخرى لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (conseil national de la comptabilité français, avis n°2003-e du 9 juillet 2003, p: 4). وهي:

1-2 طريقة تعديل التكلفة التاريخية المهتلكة تعتمد هذه الطريقة على معرفة معدلات الإهلاك التي ستطبق وقيمة كل من المركبات انطلاقاً من فواتير الشراء، وفي حالة عدم إمكانية تحديد التكلفة من الفواتير يتم الاستعانة بالمعطيات التقنية لتحديد قيمة المركبات (Pierre, 2005, p: 37-38)

2-2 طريقة تعديل القيم المحاسبية بموجب هذه الطريقة يتم تعديل القيمة المحاسبية الصافية ومجمع الإهلاك بضرب هذين القيمتين في نسبة كل من المركبات، التعديل لا يكون بأثر رجعي أي في حسابات رؤوس الأموال وإنما بأثر مستقبلي يخص السنة الحالية والفترات الموالية (conseil national de la comptabilité français, avis n°2004-11 du 23juin 2003, p: 6). وهذه الطريقة مستوحاة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) وغير مسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية.

3-2 طريقة إعادة التقييم بموجب هذه الطريقة يتم إعادة تقييم قيمة المركبات بالقيمة العادلة في تاريخ التحول لتطبيق الإهلاك بالمكونات، وهي معتمدة في المعايير المحاسبية الدولية وغير مسموح بها في المجلس المحاسبي الفرنسي.

3- الطرق المعتمد في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

اعتماد إحدى الطرق السابقة يعود لكيفية قياس الأصول المرخص بها في تاريخ الانتقال لتطبيق الإهلاك بالمكونات.

1-3 النظام المحاسبي المالي

اعتمد على طريقة تعديل التكلفة التاريخية بأثر رجعي على فترة التغيير بحسم من مبالغ رؤوس الأموال، والمجلس الوطني للمحاسبة الجزائري (CNC) وعند التطبيق الأولي للنظام المحاسبي

المالي على التثبيتات العينية استعمل حساب 115 "التعديلات الناتجة عن تغييرات الطرق المحاسبية" لمعالجة فورقات التحول لتطبيق الإهلاك بالمكونات (conseil national de la comptabilité algérien, note méthodologique les immobilisations corporelles, p: 10)

2-3 معايير المحاسبة الدولية

المعيار المحاسبي رقم 16 لم يتطرق لهذه الطرق، فنجد أسس قياس الأصول المعتمدة هي التكلفة التاريخية، ومن بين بدائل القياس الأخرى الاختيارية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية القيمة العادلة (معيار التقرير المالي رقم 1، ص: 20) واعتبارها في التاريخ الانتقالي تكلفة جديدة لهذه الأصول، أو بقيمة إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي، إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع القيمة العادلة أو مع القيمة الدفترية معدلة بالرقم القياسي العام أو الخاص (أبو نصار، حميدات، 2016، ص: 646)، ولهذا نميز طريقتين للتحول لتطبيق الإهلاك بالمكونات طريقة التكلفة التاريخية وطريقة إعادة التقييم.

ومنه فإن النظام المحاسبي اعتمد على طريقة التكلفة التاريخية والمعالجة بأثر رجعي على فترة التغيير، والمعايير المحاسبية اعتمدت على طريقة التكلفة التاريخية وطريقة إعادة التقييم والمعالجة تختلف إما بأثر رجعي أو مستقبلي بحسب اعتبار عملية التحول تغيير في السياسات المحاسبية أو تغيير في التقديرات.

رابعا: تطبيق الإهلاك بالمكونات في شركة الطاسيلي للطيران

سوف نقوم بدراسة تطبيق الإهلاك بالمكونات لطائرات شركة الطاسيلي ونأخذ مثال عن ذلك محرك لطائرة Dash8 Q400.

1- الأعمار الإنتاجية لمركبات طائرة Dash8 Q400

الجدول التالي يبين كل من العمر الإنتاجي للمركبات الأساسية والصيانة لطائرة Dash8 Q400.

الجدول رقم (03): الأعمار الإنتاجية لمركبات طائرة Dash8 Q400.

المركبات	المركب الأساسي	مركب الصيانة والإصلاح (échéance réparation générale)
المحرك (Moteur)	28 000 ساعة	2 600 ساعة
العجلات (Train d'Atterrissage)	FC 75 000	FC 25 000
المحرك الخلفي (APU)	25 000 ساعة	5 000 ساعة
المروحات (Hélice)	40 000 ساعة	10 000 ساعة
الهيكل (Structure)	25 سنة	-

المصدر: معطيات من الشركة

كل مركب من المركبات السالفة ماعدا الهيكل تم تجزيها إلى عنصرين المركب الأساسي ومركب الصيانة والإصلاح، أما تحديد الأعمار الإنتاجية للمركبات الأساسية والصيانة فيكون من طرف الشركة المنتجة للطائرة مع إمكانية التعديل من طرف شركة الطاسيلي بالرجوع للمعطيات التقنية الميدانية.

ونشير إلا أن عملية الصيانة في الشركة نوعين صيانة عادية وتكون عادة إصلاحات بسيطة ومعاينة عادية بغرض المحافظة على القدرة التشغيلية للمركبات، وتعالج مثل هذه المصاريف في حسابات التكاليف، وصيانة كبرى دورية ومبرمجة مسبقا بعدد ساعات التشغيل أو في حالة العطب الكبير، نتحدث عن مركب الصيانة والإصلاح الذي يتجدد تقريبا كل 3 أو 4 سنوات مقارنة بالمركب الأساسي الذي يكون عمره الإنتاجي أطول.

2- دراسة حالة مركب الصيانة والإصلاح محرك FA0384 لطائرة Dash8 Q400 (عملية صيانة كبرى)

يهدف استمرار التشغيل الدائم للطائرة وفي حالة العطب فإنه يتم التبادل بين المحركات لطائرات Dash8 Q400، لذا نجد في نهاية السنة أن الطائرة الواحدة تشتغل بالعديد من

المحركات، المحرك FA0384 اشتغل في طائرة Dash8 Q400(VCM) و Dash8 Q400(VCO) وهذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم(04): حركة المحرك FA0384 في طائرة Q400 (VCM) و (VCO)

طائرة Dash8 Q400(VCM)

المركب الأساسي(محرك)						
رمز المركب	مبلغ المركب الأساسي (محرك) و مركب الصيانة	ساعات التشغيل من 2012 الى 2014	ساعات التشغيل 2015	مجموع ساعات التشغيل (1)+(2)	تاريخ التشغيل	تاريخ التوقف عن التشغيل
FA 0384	116 015 151,74	2194,00	257	2 451,00	23/05/2012	26/02/2015
FA 0379	116 694 990,24	1 461,00	1 461	1 461,00	26/02/2015	
مركب الصيانة والإصلاح						
FA 0384	68 244 206,90	2194,00	257	2 451,00	23/05/2012	26/02/2015
FA 0379	105 431 369,68	1 461,00	1461	1 461,00	26/02/2015	

طائرة Dash8 Q400(VCO)

المركب الأساسي(محرك)						
رمز المركب	مبلغ المركب الأساسي (محرك) و مركب الصيانة	ساعات التشغيل من 2012 الى 2014	ساعات التشغيل 2015	مجموع ساعات التشغيل (1)+(2)	تاريخ التشغيل	تاريخ التوقف عن التشغيل
FA0384(1)	116 015 151.74	541,00	541	541,00	25/08/2015	
مركب الصيانة والإصلاح						
FA 0384	103 568 331,45	541,00	541	541,00	25/08/2015	

المصدر: معطيات من الشركة

المحرك 0384 FA تم تركيبه في طائرة Q400(VCM) بتاريخ 2012/05/23 واشتغل إلى غاية 2015/02/26 أين تعرض لعطب كبير، والمحرك البديل الذي اشتغل مكانه 0379 FA وبعد الصيانة ركب المحرك 0384 FA في طائرة Q400(VCO) بتاريخ 2015/08/25.

مركب الصيانة والإصلاح لمحرك FA0384 اشتغل 2451 ساعة من 2012 إلى 2015/02/26، أين تعطل ولم يكتمل عدد الساعات المقررة للصيانة وهي 2600 ساعة، وبعد عملية الصيانة اشتغل 541 ساعة في طائرة Q400(VCO) من 2015/08/25 إلى نهاية السنة وبقيمة جديدة لمركب للصيانة والإصلاح 103 568 331.45 دج.

1-2 التسجيل المحاسبي لحركة المحرك 0384 FA في طائرة Q400 (VCM) و (VCO)

التسجيل المحاسبي لحركة المحرك 0384 FA يمر بالمراحل التالية:

1-1-2 نزع المحرك 0384 FA من طائرة Q400(VCM) Dash8

رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21544200	نزع المحرك من الطائرة بتاريخ 2015/02/26		116 015 151.74
21544300	نزع المحرك(مركب الصيانة) بتاريخ 2015/02/26		68 244 206.90
21549400	نزع المحرك من طائرة بتاريخ 2015/02/26	116 015 151.74	
21549410	نزع المحرك(مركب الصيانة) بتاريخ 2015/02/26	68 244 206.9	

تقوم المؤسسة ومن أجل الجرد بتفريع الحسابات حيث أرقام الحسابات 21549 تعبر عن وجود المحرك في المخزن، والأرقام 21544 تعبر عن تركيب المحرك في الطائرة.

1-2-2 ترصيد مركب الصيانة والإصلاح لمحرك 0384 FA

رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
21544300	ترصيد مركب الصيانة بتاريخ 2015/02/26	68 244 206.90	
21549410	ترصيد مركب الصيانة بتاريخ 2015/02/26		68 244 206.90

2-1-3 تركيب المحرك البديل FA 0379 في طائرة Dash8 Q400(VCM)

رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
21544202	تركيب المحرك البديل 2015/02/26	116 694 990.24	
21544302	تركيب مركب الصيانة 2015/02/26	105 431 369.68	
21549402	تركيب المحرك البديل 2015/02/26		116 694 990.24
21549412	تركيب مركب الصيانة 2015/02/26		105 431 369.68

2-1-4 تركيب المحرك FA0384 بعد عملية الصيانة في طائرة Dash8 Q400(VCO)

رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
21544200	تركيب المحرك بتاريخ 2015/08/25	116 015 151.74	
21544300	تركيب مركب الصيانة 2015/08/25	103 568 331.45	
21549400	تركيب المحرك بتاريخ 2015/08/25		116 015 151.74
21549410	تركيب مركب الصيانة 2015/08/25		130 568 331.45

2-1-5 تسجيل مخصصات الإهلاك الاستثنائية لمركب الصيانة والإصلاح لمحرك FA0384

في نهاية سنة 2015 نسجل مخصصات الإهلاك الاستثنائية لمركب الصيانة والإصلاح لمحرك FA0384 حيث قلنا سابقا أن المحرك اشتغل 2451 ساعة منها 257 ساعة في سنة 2015، أي أنه لم يبلغ عدد الساعات المخصصة للصيانة 2600 ساعة فيكون مجموع مخصصات الإهلاك لغاية 2015/02/26 تساوي 64 333 288,89 دج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): مجموع مخصصات الإهلاك لمحرك FA0384

مجموع مخصصات الإهلاك	قسط اهتلاك لسنة 2015*	قسط اهتلاك لسنة 2014	قسط اهتلاك لسنة 2013	قسط اهتلاك لسنة 2012
64 333 288,89	6 745 677,37	18 793 404,67	10 079 144,40	28 715 062,44

المصدر: معطيات من الشركة

*قسط الإهلاك = (مبلغ مركب الصيانة/ العمر الإنتاجي) × ساعات التشغيل

$$= (2600 \div 68\ 244\ 206.90) \times 257 \text{ ساعة}$$

وعليه نسجل مخصصات الإهلاك الاستثنائية لسنة 2015 بقيمة 3 910 918.01 دج أي مبلغ (مركب الصيانة - مجموع مخصصات الإهلاك) = (64 333 288,89 - 68 244 206.90)

رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
6811100	مخصصات الإهلاك الاستثنائية لسنة 2015	3 910 918.01	
281544300	مخصصات الإهلاك الاستثنائية لسنة 2015		3 910 918.01

الخلاصة

حاولنا من خلال البحث إبراز أوجه التوافق والاختلاف في معالجة الإهلاك بالمكونات بين النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 16، وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي لم يتبنى صراحة نصوص المعايير المحاسبة الدولية غير أنه يتوافق معه للسعي على منحي التوحيد المحاسبي بتبني ممارسات محاسبية جديدة لم تكن مسبقا كإهلاك بالمكونات، وهذا بغية إضفاء المزيد من الشفافية و الموثوقية في القوائم المالية وإمكانية مقارنة النتائج وتوفير معلومات تسهل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

إن الهدف الأساسي من تطبيق الإهلاك بالمكونات هو تحميل الدورات المالية بتكاليفها الفعلية فقط وتخفيف العبء على نتيجة السنة الحالية برسمة المصاريف اللاحقة، أي الرفع من قيمة الأصول وإحلال هذه المصاريف بأقساط الإهلاك على طول دوام نفعية الأصل، إذن هذه المصاريف توزع على عدد سنوات بعدما كانت سابقا تحمل للسنة التي حدثت فيها.

ومن خلال الفرضيات المطروحة توصلنا للنتائج التالية:

■ النظام المحاسبي المالي أخذ بقواعد الإهلاك المطبقة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، ولم يتطرق إلى تاريخ بداية ونهاية حساب الإهلاك، ولا حالة الاعتراف بالاستهلاك لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه الدفترى، ولا حالة عبء الاستهلاك صفر عند ارتفاع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يزيد أو يساوي المبلغ الدفترى للأصل، ولا الحالات الاستثنائية في عدم فصل الأرض عن المبنى مثل أراضي المحاجر، وزيادة لهذا اعتمد طريقة الإهلاك الخطية في

حالة عدم التمكن من تحديد تطور استهلاك المنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، و المعيار المحاسبي لم يحدد طريقة معينة.

■ اختلف النظام المحاسبي في شروط فصل المركبات إلى أجزاء، ووضع شرطين أساسين هما المدة النفعية يجب أن تكون مختلفة أو تقديم منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة، في حين أن المعيار المحاسبي أوجب فصل المكونات إلى أجزاء إذ كانت لها تكلفة هامة، مع إمكانية اختيار المنشأة استهلاك بشكل منفصل أجزاء البند والتي ليس لها تكلفة هامة. وتجميع أجزاء الأصل ذات العمر الإنتاجي وطريقة استهلاك واحدة لحساب قسط الإهلاك.

■ اتفق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في معالجة المصاريف الإيرادية، أما المصاريف الرأسمالية فهناك فوارقات، في النظام المحاسبي المالي وضع شرط للاعتراف بهذه المصاريف في شكل تثبتات عندما ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان، عكس المعيار المحاسبي رقم 16 أوجب شرط رسملة التكاليف التي تستجيب لمبدأ الاعتراف بالأصل، وهي قياس التكلفة بشكل موثوق ومنافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل ستندفق للمنشأة.

■ معايير المحاسبة الدولية لم تحدد عملية التحول لتطبيق الإهلاك بالمكونات تغيير في السياسة المحاسبية أم تغيير في التقديرات المحاسبية، بخلاف النظام المحاسبي المالي اعتبرها تغيير في سياسة محاسبية واعتمد على طريقة التكلفة التاريخية والمعالجة بأثر رجعي على فترة التغيير، والمعايير المحاسبية اعتمدت على طريقة التكلفة التاريخية وطريقة إعادة التقييم والمعالجة تختلف إما بأثر رجعي أو مستقبلي، بحسب اعتبار عملية التحول تغيير في السياسة المحاسبية أو تغيير في التقديرات.

على ضوء ما توصلنا إليه من نتائج يمكن إعطاء التوصيات التالية:

■ إن الإهلاك بالمكونات وأهميته في المؤسسة فإنه بذلك وسيلة للتلاعب بالغلط في معالجة المصاريف الرأسمالية و الإيرادية، وجب بذلك إصدار دليل توجيهي يضبط ويحدد بدقة المصاريف اللاحقة للتثبتات ودليل للرقابة القبلية و البعدية على هذه المصاريف.

■ إيجاد توافق بين الممارسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في معالجة الإهلاك بالمكونات، مع تحديث للنظام المحاسبي وفق مستجدات معايير المحاسبة الدولية.

قائمة المراجع

- 1 أبو نصار محمد، حميدات جمعة، 2016، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية و العلمية-، ط3، داروائل للنشر، الأردن.
- 2 بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، الجزائر.
- 3 الجعرات خالد جمال، 2017، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دارصفاء، الجزء الأول، ط1، الأردن.
- 4 سالمي محمد دينوري، 2014، تكييف نظام المحاسبة البترولية وفق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة الجزائر3، الجزائر.
- 5 علاوي لخضر، 2012، معايير المحاسبة الدولية، الورقة الزرقاء للنشر، الجزائر.
- 6 قرار مؤرخ 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19.
- 7 معيار التقرير المالي رقم 1 تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-translations/#unaccompanied-standards-interpretations
- 8 المعيار المحاسبي الدولي رقم16 العقارات والالات و المعدات، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-translations/#unaccompanied-standards-interpretations
- 9 موام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبة الدولية 2010/2009، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 10 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، توضيح حول كيفية التعامل مع آثار فصل مكونات الأصول لأغراض الاستهلاك وفقاً للمعايير الدولية، socpa.org.sa/SOCPA/files/02/0257978b-f20b-426f-981c-2624c2e8da98.pdf
- 11 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الإرشادات التطبيقية للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، القسم(10)التغير في السياسات المحاسبية و التقديرات و الأخطاء، socpa.org.sa/SOCPA/files/3a/3a748056-ad62-4958-af9f-7b53242ed7b7.pdf
- 12 Conseil National De La Comptabilité Algérien, **note méthodologique de premier application du system comptable financier SCF - les immobilisations corporelles**, http://www.cnc.dz/fichier_regle/56.pdf
- 13 Conseil National De La Comptabilité français, **Avis n°2003-E du 9 juillet 2003 du Comité d'Urgence, concernant les modalités de première application de la comptabilisation des composants**, www.bibliobaseonline.com/ouvrir_fichier_fenetre.php?NOM_FICHER=62038_1.PDF&NUMERO=62038
- 14 Conseil National De La Comptabilité Français, note de présentation, **avis n°2004-11 du 23juin 2004, relatif aux modalités d'application de la comptabilisation par composants des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social**, www.bibliobaseonline.com/ouvrir_fichier_fenetre.php?NOM_FICHER=72351_1.PDF&NUMERO=72351
- 15 Pierre Schevin, **L'amortissement Par Composant**, R.F.C.375 mars 2005, www.focusifrs.com/content/download/3658/19605/version/1/file/375-34-40.pdf