الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليـــم العالـــي و البحـــث العلمـــي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université de Jijel جامعة جيجل

Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion
Département des Sciences Commerciales

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

المعالجة المحاسبية للتثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج – أولاد صالح – الطاهير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبتين:
- مكارم بعداش.
- أمينة بوعسيلة.

إشراف الأستاذ:
فريد زعرات.

لجنـة المناقشـة:

1.أ/	**عبد الحميد مرغيت.**	**رئيسا**
2.أ/	**فريد زعرات.**	**مقررا**
3.أ/	**سهام بشكيط.**	**مناقشا**

السنة الجامعية2013 - 2014

شكر و تقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى والصلاة والسلام على رسوله الأمين وعلى اله وصحبه أجمعين... وبعد فإنه يطيب لنا أن نتوجه إلى الله عزوجل بالشكر الجزيل والعرفان الكثير على ما هدانا ووفقنا إليه في هذه الدراسة، ثم نتقدم بالشكر الوافر والثناء العاطر للأستاذ المشرف **"زعرات فريد"**على تفضله بالإشراف على هذه الرسالة وعلى ما قدمه لنا من توجيهات دائمة وملاحظات ثاقبة وعلى تفهمه الكبير

كما يشرفنا أن نتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في تقديم المساعدة لنا في سبيل إتمام هذه الدراسة سواء بنصائح أوفي توفير المراجع أو كتابة و طباعة الرسالة

فهرس المحتويات

كلمة شكر
قائمة الجداول..... V
قائمة الأشكال..... VII
قائمة المختصرات..... IX
المقدمة..... أ-ه
الفصل الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق المعايير المحاسبية الدولية 1
تمهيد الفصل..... 2
1- المعايير المحاسبية الدولية والأصول الثابتة..... 3
1-1- المعايير المحاسبية الدولية..... 3
2-1- مفهوم الأصول حسب المعايير المحاسبية الدولية..... 9
3-1- تصنيف الأصول حسب المعايير المحاسبية الدولية..... 9
2- الأصول الثابتة المادية في المعايير المحاسبية الدولية..... 11
1-2- تعريف الأصول الثابتة المادية، تصنيفها والإعتراف بها..... 11
2-2- التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المادية..... 14
3-2- التقيم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المادية..... 24
3- الأصول الثابتة المعنوية في المعايير المحاسبية الدولية..... 33
1-3- الإعتراف بالأصول الثابتة المعنوية وتصنيفها..... 33
2-3- التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المعنوية..... 38
3-3- المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المعنوية..... 42
4- الأصول الثابتة المالية في المعايير المحاسبية الدولية..... 46
1-4- تعريف الأصول الثابتة المالية وتصنيفها..... 46
2-4- التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المالية..... 48
3-4- التقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المالية..... 48
خلاصة الفصل..... 54
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي 55
تمهيد الفصل..... 56
1- النظام المحاسبي المالي والأصول الثابتة..... 57
1-1- نشأة النظام المحاسبي المالي الجزائري..... 57
2-1- تعريف الأصول الثابتة وقواعد تقييمها..... 64
3-1- تصنيف الأصول الثابتة..... 66
2- الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي..... 66
1-2- تعريف وتصنيف الأصول الثابتة المعنوية..... 66
2-2- التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المعنوية..... 67
3-2- التقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المعنوية..... 74

3- الأصول الثابتة المادية في النظام المحاسبي المالي..... **80**
3-1- تعريف الأصول الثابتة المادية وتصنيفها..... **81**
3-2- التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المادية..... **83**
3-3- التقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المادية..... **96**
4- الأصول الثابتة المالية في النظام المحاسبي المالي..... **105**
4-1- تعريف الأصول الثابتة المالية وتصنيفها..... **105**
4-2- تقييم الأصول الثابتة المالية..... **107**
4-3- التنازل عن الأصول الثابتة المالية والإفصاح..... **112**
خلاصة الفصل..... **115**
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الإفريقية للزجاج..... 116
تمهيد الفصل..... **117**
1- تقديم المؤسسة..... **118**
1-1- تعريف ونشأة الشركة الإفريقية للزجاج..... **118**
1-2- أهداف الشركة الإفريقية للزجاج..... **119**
1-3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهامها..... **120**
2- طبيعة التثبيتات في المؤسسة وتطورها..... **124**
2-1- تصنيف الأصول الثابتة في المؤسسة..... **124**
2-2- تطور الأصول الثابتة في المؤسسة..... **125**
3- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة..... **129**
3-1- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة..... **129**
3-2- تقييم الأصول الثابتة في المؤسسة..... **130**
3-3- الإفصاح..... **138**
4- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية..... **142**
4-1- بصفة عامة..... **142**
4-2- الأصول الثابتة المعنوية..... **143**
4-3- الأصول الثابتة المادية..... **144**
4-4- الأصول الثابتة المالية..... **145**
خلاصة الفصل..... **146**
الخاتمة..... **148**
قائمة المراجع
الملاحق
الملخص

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتثبيتات	**08**
02	معالجة تغير نوع العقار	**22**
03	أنواع طرق الإهتلاك المعترف بها حسب المعايير المحاسبية الدولية	**29**
04	معاملات الإهتلاك المتناقص	**30**
05	تطور التثبيتات داخل المؤسسة خلال السنوات التالية 2011-2012-2013	**125**
06	تطور الأصول المعنوية داخل المؤسسة	**126**
07	تطور الأصول المادية داخل المؤسسة	**127**
08	تطور الأصول المالية داخل المؤسسة	**128**
09	جدول الإهتلاك.	**137**
10	حصيلة الأصول غير الجارية	**139**
11	النفقات المتعلقة بالأصول الثابتة	**140**
12	الايرادات المتعلقة بالأصول الثابتة	**140**
13	جدول النتيجة الخاصة بالعمليات المتعلقة بالأصول الثابتة	**141**
14	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار	**141**
15	المعلومات المتعلقة لأصول الثابتة التي يتم الإفصاح عنها	**142**

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للشركة الافريقية للزجاج.	**120**
02	الهيكل التنظيمي للمديرية المالية والمحاسبة.	**122**
03	تطور التثبيتات داخل المؤسسة	**126**
04	أعمدة بيانية توضح تطور الأصول المعنوية داخل المؤسسة	**127**
05	أعمدة بيانية توضح تطور الأصول المادية داخل المؤسسة	**128**
06	أعمدة بيانية توضح تطور الأصول المالية داخل المؤسسة	**129**

المقدمـــــة

تحتاج المؤسسة الاقتصادية مهما كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه إلى مجموعة من الوسائل التي تمكنها من القيام بالمهمات والعمليات الضرورية للنشاط الاقتصادي المنوط بها.

حيث يتم استخدام هذه الوسائل في تسيير أعمال المؤسسة، أي في عمليات إنتاج وتوريد البضائع والخدمات وتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية. ونظرا لأهمية هذه الوسائل ينبغي على المؤسسة تسييرها ومراقبتها بصورة منتظمة لضمان فعالية مساهمتها في تحقيق أهداف وغايات المؤسسة، حيث يتطلب تسيير هذه الوسائل معلومات محاسبية موثوق فيها تساعد على اتخاذ قرارات فعالة، والتي ينتجها نظام محاسبي فعال.

وابتداء من سنة 1976، تم تنظيم القواعد المتعلقة بالمحاسبة المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حسب المخطط المحاسبي الوطني، 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، وذلك بسبب عدم إدخال تغييرات مهمة عليه وتغطية النقائص التي وجدت عند تطبيقه إلا الشيء القليل خلال كل هذه المدة.

في نفس الوقت وفي ظل تسارع التجارة الدولية، حرية حركة رؤوس الأموال وتبادل المعلومات على المستوى الدولي لجذب المزيد من المستثمرين كالشركات المتعددة الجنسيات، وجب على المحاسبة أن تصبح عالمية من أجل تحقيق هدف المقارنة بين التقارير المالية، تجانس القواعد المحاسبية وتقديم معلومات مالية موحدة ومعترف بها من قبل المستثمرين. من أجل هذا تم وضع معايير محاسبية دولية اهتمت بشكل كبير بالاستثمارات باعتبارها موارد ترجع على المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية، وأطلقت 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 وتمكين مؤسساتها الاقتصادية من مواجهة تحديات العولمة والسعي إلى انضمامها لمنظمة التجارة الدولية. وعليه تم إنجاز النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على المرجعية المحاسبية الدولية.

1- إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق ذكره ارتأينا أن نسلط الضوء على تقييم الأصول الثابتة بطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؟

ويندرج تحت هذا التساؤل الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة ؟
- هل تلتزم الشركة الإفريقية للزجاج في معالجتها للأصول الثابتة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي؟

2- الفرضيات:

وللإجابة على إشكالية الدراسة تبنى الفرضيات الآتية:

- النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة؛
- تلتزم الشركة الإفريقية للزجاج في معالجتها للتثبيتات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي.

3- أهمية الدراسة:

تزامنت أهمية دراسة المعالجة المحاسبية للاستثمارات مع سعي الجزائر للانفتاح على العالم الخارجي كالانضمام للمنظمة العالمية لتجارة، التي تفرض عليها إتباع قواعد دولية، بالإضافة إلى جذب 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 الجهود المبذولة من أجل تنشيط بورصة الجزائر للقيم المتداولة والتي تهدف إلى تشجيع الاستثمارات ذات طابع المالي.

أخيرا تظهر أهمية هذه الدراسة مع الإلزام القانوني لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد مند سنة 2010.

4- أسباب اختيار الموضوع

تم إختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

أ- اسباب موضوعية :

- الدور الفعال للأصول الثابتة داخل المؤسسة في استمرارية نشاط المؤسسة؛
- الأهمية البالغة للتقييم المحاسبي والتي تتجلى في مصداقية وواقعية القوائم المالية؛
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع التثبيتات في النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- كون موضوع الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة المهنية التي تفتقر إلى الجانب النظري، حيث يمثل الأساس الذي يجب أن يرجع اليه المهنيين.

ب- اسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية بحكم أن الموضوع يندرج ضمن مجال التخصص؛
- الشعور بقيمة وأهمية هذا الموضوع ومحاولة الاستفادة 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.

5- أهداف الدراسة:

- يهدف الموضوع محل الدراسة إلى الوصول للأهداف التالية:
- محاولة للإجابة عن التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات؛
- التعريف بالأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي وتبيان مدى استجابة الأخير لما تمليه معايير المحاسبة الدولية؛
- تبيان كيفية تطبيق المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي على مستوى الشركة الإفريقية للزجاج.

6- حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة في الشركة الافريقية للزجاج والتي قدمنا فيها الطريقة المستعملة في عملية التقييم المحاسبي لأصولها.
- الحدود **الزمنية:** تمت الدراسة التطبيقية في الشركة الإفريقية للزجاج بإسقاط الجانب النظري على الدورات المحاسبية 2011-2012-2013.

7- صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي ، حيث اعتمدنا في دراستنا بشكل كبير على القوانين والمراسيم التنفيذية المستخرجة من الجرائد الرسمية؛
- تشعب الموضوع واحتوائه على عدة عناصر جديدة لم تكن موجودة من قبل في المخطط المحاسبي الوطني مما يصعب من مهمة فهمه وتطبيقه.

8- منهج الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري عند تناولنا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وكيفية معالجة الأصول الثابتة من خلالهما، وكذلك لتناولنا للجانب التطبيقي في الشركة الإفريقية للزجاج باستخدام مدخل دراسة حالة.

9- الدراسات السابقة:

من بين الدراسات والبحوث السابقة والمتعلقة بالموضوع محل الدراسة نذكر:

أ- شناي عبد الكريم: تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة 2008 /2009.

حيث خلص الباحث الى توضيح كيف ستكون القوائم المالية، وتناول أهم عنصر في هذا النظام المحاسبي ألا وهو التقييم مع ابراز القواعد الخاصة بالتقييم والتسجيل.

ب-زينب حجاج: المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية – دراسة تطبيقية للنظام المحاسبي المالي- مذكرة ماجستير جامعة سعد دحلب البليدة سنة 2009.

تطرقت الباحثة للاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني حيث حددت اكبر عدد ممكن من النقائص لهذا الأخير، وكذا مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية والمخطط المحاسبي الوطني.

ما يميز دراستنا انها تخصصت في جانب من النظام المحاسبي المالي ألا وهو التثبيتات، أين تم تحديد المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفقه، كما تم في هذه الدراسة معالجة التثبيتات وفق المعايير المحاسبية الدولية. بالإضافة إلى أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث المعالجة المحاسبية للتثبيتات.

10-هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة سيتم تقسيم البحث لثلاث فصول، خصص اثنين منهما للجانب النظري بينما عولج الجانب التطبيقي في الفصل الثالث وقسم كل فصل الى مباحث ومطالب.

ففي الفصل الأول سنتطرق لمعايير المحاسبة الدولية وتصنيفها للأصول الثابتة وكذا المعالجة المحاسبية لهذه الأصول.

أما الفصل الثاني فخصص للمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي.

أما الجانب التطبيقي فهو عبارة عن دراسة حالة بالشركة الإفريقية للزجاج وهي تطبيق للمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول

المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد الفصل

معايير المحاسبة الدولية هي مجموعة من نماذج، أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية للمحاسبة والتدقيق (المحاسبة القانونية)، من أجل توفير الشفافية والوضوح والمصداقية والملائمة لمختلف العناصر التي تتكون منها القوائم المالية في مسعى يهدف إلى تكريس التوافق والتقارب المحاسبي بين الأعمال المحاسبية لمختلف الأعوان والمؤسسات الاقتصادية.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى أهم المعايير التي تناولت موضوع التثبيتات التي أطلقت عليها تسمية الأصول الثابتة، من خلال أربعة مباحث كما يلي:

1- المعايير المحاسبية الدولية والأصول الثابتة؛
2- الأصول الثابتة المعنوية في المعايير المحاسبية الدولية؛
3- الأصول الثابتة المادية في المعايير المحاسبية الدولية؛
4- الأصول الثابتة المالية في المعايير المحاسبية الدولية.

1 - المعايير المحاسبية الدولية والأصول الثابتة

بدأت أول محاولات وضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي في القرن الماضي بانعقاد مؤتمرات في مختلف دول العالم، هدفها تقليل الاختلافات وإيجاد معايير تهدف إلى الإفصاح عن القوائم المالية بأكثر موثوقية.

1-1- المعايير المحاسبية الدولية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الهيئات التي جاءت بالمعايير المحاسبية الدولية، ومشروع تحسينها ثم بعد ذلك التطرق إلى أهم المعايير التي تهتم بالأصول الثابتة.

1-1-1- الهيئات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الدولية

إن وضع المعايير المحاسبية الدولية بدأت بعقد مؤتمرات دولية للمحاسبة وأهمها ما يلي:[1]

أولا: المؤتمر المحاسبي الدولي الأول

عقد عام 1904 في " سانت لويس" لولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأميركية، برعاية إتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأميركية، وتم التعرض في ذلك المؤتمر لإمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

ثانيا: المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر

عقد عام 2002 في "هونغ كونغ"، وتمت فيه مناقشة حوالي 90 عنوان تدور حول الشمولية وأخلاقيات المهنة وأثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

ثالثا: المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر

عقد عام 2006 في "إستانبول"، اهتم بتحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، وكذلك بدور المحاسبة في عملية تقييم المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين، ودائنين نقابات اتحادات تجارية، منظمات دويلة جمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع معايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

أ- لجنة معايير المحاسبة الدول (IASC[*]): وهي منظمة مستقلة، تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شُكلت هذه اللجنة في عام 1973 أثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا واليابان، المكسيك، هولندة، الولايات المتحدة الأميركية، ايرلندة والمملكة المتحدة. ومند عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية

[1] - سفيان صلوتشي هشام، **مداخلة بعنوان آفاق تطبيق المعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي 17_ 18 جانفي 2010، ص11.

[*] - IASC:international accounting standards committee.

الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC*)، وابتداء من سنة 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة، وفي سنة 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 غضوا من 104 بلدان يمثلون مليوني محاسب، وقد شرع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد. وقد حدد دستور اللجنة أهدافها بما يلي: [1]

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية ذات النفع العام الواجب التقييد بها لدى عرض القوائم المالية، وتعزيز قبولها والتقييد بها في جميع أنحاء العالم؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير، والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

ب- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB*): أكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية برنامج عملها سنة 1998، وبدأت لاحقا جهودا جديدة موجهة لدراسة قضايا وضع المعايير التي سبق بيانها، ولهذا الغرض شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتجية لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهيكلتها لمواجهة التحديات الجديدة، وقد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 ورقة نقاش بعنوان " تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل "، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلة اللجنة، وقد تم تسليم تعليقات حول الموضوع خلال مطلع سنة 1999، وتم إصدار التقرير النهائي حيث وافق مجلس اللجنة في مارس 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها. وفي 01 أفريل 2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وحولت المسؤولية عن وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية.[2] ومن أهداف إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية مايلي:[3]

- تحقيق هيكل جغرافي جيد بحضور مختلف القارات الخمس؛
- تحقيق استقلالية الهيئة وذلك بإبعاد عملية وضع المعايير المحاسبية عن كل الضغوط، خاصة من الإتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المالية العالمية؛
- ممارسة الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية بدلا من تبني معالجات وطنية ومحاولة إكسابها الطابع الدولي.

مند 2001 تم إصدار ثمانية (08) معايير جديدة (IFRS) وهذا إلى غاية فيفري 2009، ولقد عمل مجلس معايير المحاسبية الدولية مند تأسيسه على وضع خطط لتوفيق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي والمحلي، وذلك بالتعاون مع المجالس الوطنية المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية المحلية.

---

* - IFAC: international federation of accountants committee.

[1]- عبد الكريم شناي، **تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد حاج لخضر، باتنة، 2008، ص8.

* - IASB: international accounting standards board.

[2]- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد حاج لخضر، باتنة، 2009، ص 135.

[3]- نور الدين مزياني، محمد الصالح فروم، **مداخلة بعنوان المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة الوادي، يومي 17_18 جانفي 2010، ص5 .

ج- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في118 دولة، يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب، يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم ومساهمته في تطوير اقتصاد دولي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف أنحاء العالم، ولقد قامت لجان الإتحاد بوضع المعايير التالية: [1]

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد؛
- المعايير الدولية لرقابة الجودة؛
- القواعد الدولية لأخلاقيات المهنة؛
- المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
- معايير التأهيل الدولي.

وينفذ برنامج عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين من قبل اللجان التالية:[2]

- لجنة التعليم: تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية)، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر للأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
- لجنة السلوك المهني: تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل منظمات الأعضاء لموافقة مجلس الإتحاد.
- لجنة معايير المالية والإدارة: تعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارة عبر أنحاء البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة، ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة بنيابة عن مجلس الإتحاد.
- لجنة القطاع العام: تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:
  - ✓ وضع معايير المحاسبة الدولية والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي؛
  - ✓ وضع البرامج للتشجيع البحث والتعليم؛
  - ✓ تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين منظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

ولذلك فقد أعطيت للجنة صلاحيات إصدار المعايير المحاسبية والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

د- لجنة ممارسة المراجعة الدولية(IAPC*): لقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد (IFAC) على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات المحاسبية وتعزيزها.

---

[1]- بوعلام صالحي، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2009 ص 20.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص110.

* -IAPC: international auditing practice committee.

ويتم تعيين أعضاء لجنة (IAPC) من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.[1]

وتتضمن (IAPC) ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة وهي (استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية).

1-1-2-أهم معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتثبيتات

خلال وجود لجنة معايير المحاسبة الدولية أصدرت 41 معيارا، معروفة باسم المعايير المحاسبية الدولية(IAS*) وكذلك إطار لإعداد وعرض القوائم المالية، بينما بعض المعايير التي أصدرت عن اللجنة قد تم سحبها والكثير منها مازال ساريا، فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة بعض المعايير، بحيث بقيت منها في عام 2008 فقط 31 معيار نافد المفعول، بالإضافة إلى معايير (IFRS*) التي أصدرت من طرف (IASB) حوالي 7 معيارا. وفيما يلي جدول يبين أهم معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتثبيتات:[2]

جدول رقم (01): يمثل المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتثبيتات.

IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات
IAS17	عقود الإيجار
IAS20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
IAS23	تكلفة الاقتراض
IAS27	القوائم المالية المجمعة والمنفصلة
IAS28	الاستثمارات في الشركات الزميلة
IAS31	الحصص في المشروعات المشتركة
IAS32	الأدوات المالية
IAS36	انخفاض في قيمة الأصول
IAS38	الأصول غير الملموسة
IAS39	الأدوات المالية: ال'تراف والقياس
IAS40	الممتلكات الإستثمارية
IFRS3	إندماج الأعمال
IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موسوعة معايير المحاسبة الدولية.

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص111.

* - IAS:international accounting standards.

* - IFRS:international financial reporting standards.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص130.

بالإضافة إلى كل هذه المعايير توجد معايير أخرى مرتبطة بالأصول الثابتة بطريقة غير مباشرة مثل: (IFRS1) " تطبيق معايير التقارير المالية لأول مرة " و(IAS1) "عرض القوائم المالية ".
كذلك فإن بعض التفسيرات التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية بعد تشكيل الجنة الدائمة للتفسيرات (SIC*) عام 1997 التي أعيد تشكيلها عام2000، والتي تهدف إلى تحسين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. ونذكر فيما يلي بعض التفسيرات المتعلقة بالتثبيتات:
SIC14: الأصول الثابتة المادية، تعويض متعلق بانخفاض أو خسارة القيمة.
SIC15: المنافع في عقود الإيجار العادي (التشغيلي).
SIC23: الأصول الثابتة المادية، تكاليف الفحص والتصليح الرئيسية.
SIC5: تصنيف الأدوات المالية.
SIC6: تكلفة تغيير البرامج الإعلامية الموجودة.
SIC32: الأصول الثابتة المعنوية: تكلفة مرتبطة بموقع الانترنت.

1-2- مفهوم الأصول حسب المعايير المحاسبية الدولية

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأصل أنه " مورد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، وتتوقع المنشأة أن تتحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية "، حيث تتمثل المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل بمساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشرة في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها.[1]

يمكن للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المنشأة بعدة طرق، على سبيل المثال يمكن للأصل:[2]

- أن يستخدم لوحده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة؛
- أن يستبدل مع أصول أخرى؛
- أن يستخدم لسداد التزام؛
- أن يوزع على ملاك المنشأة.

يتم الإعتراف بأي بند للأصول الثابتة كأصل في الميزانية إذا تحقق الشرطان التاليان:[3]

- يحتمل فيها أن كل المزايا الإقتصادية المستقبلية المرتبطة به تعود إلى المنشأة؛
- يكون لهذا العنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق منه.

1-3- تصنيف الأصول حسب المعايير المحاسبية الدولية

إن الوضعية المالية للمنشآت الاقتصادية (غالبا تكون مؤسسات لكن يمكن أن تكون المنشآت عبارة عن تعاونيات أو مؤسسات عامة) تتميز بأصول موضوعة تحت تصرفها و خصوم تلتزم بها. فميزانية المنشأة تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، بعرض ملخص عن مجمل

* -SIC: standing interpretations committee.

[1]- محمد عباس بدوي وآخرون، **المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص174.

[2]- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص35،34.

[3]- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص39.

أصولها وخصومها، حسب المعيار (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 والخصوم حسب ترتيب سيولتها.[1]

1-3-1- الأصول المتداولة

نص المعيارIAS1 على أن يتم تصنيف الأصل على انه متداول في الحالات التالية:[2]

- عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو للاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية؛
- عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا توجد قيود على استعماله.

وفيما عدا ذلك يجب أن تصنيف جميع الموجودات الأخرى على أنها موجودات غير متداولة، أما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط أعلاه فتصنف أصول غير متداولة (أصول ثابتة).

1-3-2- الأصول الثابتة "غير متداولة"

إن وصف مجموعة معينة من الأصول بأنها ثابتة وتبويبها في الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية على هذا الأساس يتطلب توافر ثلاثة شروط أساسية هي:[3]

- أن يكون لها كيان مادي ملموس، وهو ما يجعلها تسمى في بعض الأحيان بالأصول الملموسة تمييزا لها عن مجموعة أخرى من الأصول غير الملموسة مثل شهرة المحل وبراءات الاختراع؛
- أن تنطوي على مجموعة من الخدمات المستقبلية المتوقعة، التي يمكن أن تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية، وهذا ما يميز الأصول الثابتة بطول عمرها الإنتاجي؛
- أن يتم اقتنائها بغرض استخدامها في عمليات الوحدة الاقتصادية وليس بغرض إعادة بيعها مرة أخرى، فالوحدة الاقتصادية عندما تقتني أصلا ثابتا لا تفكر في بيعه إلا بعد استنفاد كل المنافع المتوقعة منه. تصنف الأصول الثابتة حسب طبيعتها إلى:
  - ✓ الأصول الثابتة المادية؛
  - ✓ الأصول الثابتة المعنوية؛
  - ✓ الأصول الثابتة المالية.

2- الأصول الثابتة المادية في المعايير المحاسبية الدولية

تساهم الأصول الملموسة طويلة الأجل بشكل جوهري في مساعدة المؤسسة في القيام بأنشطتها الرئيسية، حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المنشأة، أي في عمليات إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، وتكون لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما

[1]- المرجع السابق، ص39.
[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص177.
[3]- محمد سمير الصبان، راشد رجب السيد، **المحاسبة المتوسطة قواعد الإفصاح والقياس المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص3.

كان طبيعة عملها من وجود أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. والتي يطلق عليها في بعض الأحيان الأصول الثابتة أو الأصول الغير المتداولة. وسنتناول في هذا المبحث معالجة هذه الأصول بالتطرق إلى تعريف الأصول الثابتة المادية وتصنيفها، شروط الاعتراف بها، تقييمها الأولي ثم التقييم البعدي إلى غاية العرض والإفصاح.

2-1- تعريف الأصول الثابتة المادية، تصنيفها والاعتراف بها

تناولت المعايير المحاسبية الدولية تعريف الأصول المادية وكذا تصنيفها والاعتراف بها كما يلي:

2-1-1- تعريف الأصول الثابتة المادية وتصنيفها

يمكن تعريف الأصول الثابتة المادية وكذلك تصنيفاتها كما يلي:

أولا: تعريف الأصول الثابتة المادية

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي(IAS16) تشمل الأصول المادية الموجودات التي يمكن تصنيفها تحت بند الممتلكات والمنشآت والمعدات، وتتسم الأصول الثابتة المادية بثلاث سمات رئيسية:[1]

- تقتني بقصد الاستخدام وليس بقصد البيع؛
- أنها طويلة الأجل من حيث طبيعتها وتخضع للإهتلاك؛
- لها وجود مادي ملموس.

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز كالتالي:

" إن الأصول الثابتة مهما كانت طبيعتها ومهما كان نوع المنشأة التي تستخدم فيها، فإنها تمتاز بخاصية رئيسية، حيث أنه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على إيراد وليس بقصد بيعها والمتاجرة بها أثناء النشاط الاعتيادي للمنشأة".[2]

كما يعرف بعض المفكرين الاقتصاديين الأصول الثابتة بأنها الأصول التي توفر مميزات إقتصادية للوحدة الاقتصادية عبر فترات زمنية أطول من تلك التي تعطيها القوائم المالية للعام الجاري، وبناءا عليه يجب رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على فترات النفع التي تتحقق للوحدة الإقتصادية المصدرة للقوائم المالية.[3] من أهم خصائص الأصول الثابتة ما يلي:[4]

- تعبر هذه الأصول عن سلع مادية تحاز لتسهيل إنتاج سلع أخرى أو لتقديم خدمات للمنشأة أو لعملائها في إطار النشاط العادي للعمليات؛
- لها جميعا حياة محدودة، في نهايتها يجب التخلي عنها أو إحلالها، وقد تكون هذه الحياة عددا من السنوات؛
- تستلم الخدمات على مدار فترة تزيد عن العام.

ثانيا: تصنيف الأصول المادية

---

[1]- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص191.

[2]- كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص215.

[3]- عابد محمد نواف حمدان، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، 2006، ص3.

[4]- كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الرابعة، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص569.

تصنف الأصول المادية بالاعتماد على نوعيتها، أو حسب طرق حيازتها.

أ-حسب النوعية: الأصول الثابتة المادية هي مجموعة العناصر الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين في عملية المؤسسة، وفيما يلي أمثلة لهذه المجموعات (الأراضي، المباني، الآلات، السفن، الطائرات وسائل النقل ومعدات مكتبية.....الخ).[1]

ب- حسب مصادر وأساليب الحصول عليه: هنالك عدة مصادر وأساليب يتم من خلالها الحصول على الأصول الثابتة ومنها ما يلي:[2]

- أسلوب الشراء: يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب شيوعا واستخداما من طرف المنشآت ويتم تحقيق هذا الأسلوب من خلال مصدرين رئيسين وهما:
  - ✓ مصدر الشراء الخارجي (الاستيراد).
  - ✓ مصدر الشراء المحلي.

إن الإختلاف المحاسبي بين هذين المصدرين هو في تحديد وحصر عناصر التكاليف الملحقة، إذ نستطيع القول بأن عناصر التكاليف تتحدد في المصدرين طبقا لعناصر تكاليف عملية الشراء سواء كانت من السوق المحلية أو السوق الخارجية.

- أسلوب التصنيع الذاتي: من خلال هذا الأسلوب تقوم المنشأة بإنجاز الأصول بوسائلها الخاصة.
- أسلوب المبادلة: يكون عن طريق استبدال أصل قديم بأصل جديد مماثل أو غير مماثل.
- أسلوب الهبة والتبرع: في بعض الحالات تتحصل بعض الوحدات الاقتصادية على بنود معينة من الأصول الثابتة دون مقابل مادي يستوجب عليها سداده سواء كان نقدا أو عينا، وذلك بسبب قيام بعض الجهات بالتبرع أو تقديم هبات لصالح تلك الوحدات الإقتصادية.

2-1-2-شروط الاعتراف بالأصول الثابتة المادية

حسب المعيار (IAS16) يتم الاعتراف وتسجيل قيمة الأصول الثابتة المادية (الممتلكات، المصانع المعدات...) في حالة توفر شرطين هما:[3]

- يكون هناك منافع إقتصادية مستقبلية ستتدفق إلى المنشأة نتيجة استغلال أو استخدام الأصل؛
- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

بالنسبة للشرط الأول فإنه من الضروري أن يتوفر دليل على أن المؤسسة ستحصل على المنافع المرتبطة بالأصل مقابل تحملها للمخاطر، ولا يكون هذا التأكيد في العادة متاحا إلا عندما يتم تحديد انتقال كل من المنافع والمخاطر للمؤسسة، لأنه قبل حدوث ذلك قد يكون بالإمكان إلغاء المعاملة المتعلقة باقتناء الموجودات دون تحمل غرامة جسيمة وبالتالي لا يتم إقرار الاعتراف بالموجودات، كما يمكن تملك الأصول المادية لأغراض السلامة أو لأسباب تتعلق بالمحافظة على البيئة. ومع أن حيازة مثل هذه الموجودات لا يترتب عليه زيادة مباشرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية لهذا الأصل.

[1]- احمد أنور، **المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص463.
[2]- كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص219.
[3]- محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص254.

أما الشرط الثاني المتعلق بتحديد التكلفة فعادة ما يتوفر هذا الشرط حالا نتيجة للقرينة على شراء الأصل والتي توفرها عملية التبادل، ولكن في حال تصنيع الأصل من قبل المؤسسة فإن القياس الموضوعي لتكلفتها يمكن التوصل إليه عن طريق المعاملات التي تجريها المؤسسة مع الأطراف الخارجية بقصد شراء المواد الخام ودفع الأجور.[1]

2-2- 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 استفاءه لشروط الاعتراف به كأصل ثابت مادي.

2-2-1- تكلفة الأصول الثابتة المادية

تحدد تكلفة الأصول الثابتة المادية حسب طرق الحصول عليها ومن أهم هذه الطرق نذكر ما يلي:

أولا: تكلفة الأصول المادية عن طريق الشراء

عرّف المعيار(IAS16) تكلفة الحيازة على أنها "مبلغ الخزينة وما يكافئها والقيمة الحقيقية لكل مقابل معطى لحيازة الأصل في نفس تاريخ الحيازة "،[2] فعادة تكلفة الحيازة هي المبلغ المدفوع للحصول على الأصل، إحضاره إلى مكان استعماله وتشغيله.

ولا شك أن مشاكل عناصر تكلفة شراء الأصل الثابت المادي تختلف باختلاف نوع الأصل الثابت وسنتناول فيما يلي كيفية تحديد العناصر التي تدخل في تكلفة حيازة الأصول الثابتة على النحو التالي:

أ- تكلفة الأراضي: تشمل تكلفة الأراضي كافة النفقات اللازمة للحصول عليها وإعدادها للاستخدام المرغوب فيه، وعموما تتضمن تكلفة الأراضي العناصر التالية:[3]

- ثمن الشراء؛
- تكاليف التعاقد والتسجيل ونقل الملكية مثل عمولات السماسرة وأتعاب المحامين ورسوم التسجيل؛
- تكلفة إعداد الأراضي للاستخدام المرغوب فيه مثل نفقات إزالة الأنقاض وتسوية سطح الأرض؛
- الديون المستحقة على الأراضي والتي قد تحملها المشتري مثل:الضرائب العقارية المستحقة، أو أي ديون عقارية أخرى؛
- جميع تكاليف التمهيد، الإصلاح والتحسين اللازمة حتى يصبح الأصل صالح للاستعمال؛

[1]- أحمد لطفي أمين السيد، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية**، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2008، ص431-433.
[2]- المعيار IAS16، حسب الفقرة رقم 06.
[3]- محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004، ص393.

- تكاليف تحسين الأراضي يمكن أن تدرج ضمن حساب خاص يسمى" تحسينات الأراضي" مثال ذلك تكاليف إنشاء الطرق والممرات الداخلية، ويستحسن انه إذا كانت هذه التحسينات حيازتها محدودة فإنها تدرج في حساب خاص وذلك لتسهيل حساب الإهتلاك الخاص بها .

ب- تكلفة المباني: تقاس تكلفة المباني بجميع النفقات التي تدفع حتى يصبح المبنى جاهزا للاستعمال وهو يشمل ثمن الشراء، بالإضافة إلى رسوم التسجيل، السمسرة، وأية مبالغ أخرى ضرورية لإعداد المبنى للاستخدام المتوقع، وإذا ما تم شراء مبنى قديم فإن جميع نفقات الترميم وأية نفقات أخرى تنفق لإعداد المبنى للاستعمال تدخل ضمن تكلفة الاقتناء.[1]

من أهم المشاكل التي تواجه المحاسب عند تحديد تكلفة المباني، كيفية معالجة تكلفة المباني القديمة التي سيتم استبدالها بمباني جديدة، هل تعتبر إحدى عناصر تكلفة الأراضي؟ أم جزءا من تكلفة المباني الجديدة؟.

وواقع الأمر يمكن التمييز هنا بين مدخلين محددين هما:[2]

- إذا كان الغرض من شراء الأراضي تشييد مبنى جديد وكان عليها مبنى قديم، فإن تكلفة إزالة المبنى القديم تعتبر جزءا من تكلفة إعداد الأراضي للغرض المرغوب فيه، ولهذا تضاف إلى تكلفة الأراضي بعد استبعاد أي متحصلات ناتجة عن بيع أنقاض ومخلفات المبنى القديم.
- إذا كان المبنى الجديد سيحل محل مبنى قديم تستخدمه المنشأة حاليا، ولكن نظرا لتغيير طبيعة النشاط أو لأي ظروف أخرى أصبح هذا المبنى القديم غير ذي منفعة مستقبلية، ومن ثم وجبت إزالته واستبداله ببناء أخر ملائم، ففي مثل هذه الحالة تعتبر تكلفة إزالة المبنى القديم (بعد استبعاد أي متحصلات ناتجة عن بيع أنقاضه ومخلفاته) خسارة ومترتبة على انقضاء المنفعة المستقبلية للأصل وبالتالي يجب تحميلها على الفترة الجارية التي حدثت فيها إزالة المبنى القديم وبيع مخلفاته وأنقاضه، باعتبار أن تكلفة الإزالة في هذه الحالة مرتبطة بخدمات المبنى القديم وليس بالخدمات التي ستحصل عليها المنشأة من المبنى الجديد.

ج- تكلفة المعدات والأدوات: تحتسب تكلفة اقتناء المعدات من جميع النفقات الضرورية واللازمة لإعداد المعدات للاستخدام، كثمن الشراء وجميع مصاريف التركيب، النقل، الرسوم، التأمين والتجربة حيث أنها جميعا مصاريف ضرورية من أجل جعل الأصل جاهزا ومعدّا للاستخدام.[3]

ثانيا: تكلفة الأصول المادية المولّدة داخليا

قد تقوم بعض الشركات بإقامة وبناء أصولها الثابتة خاصة شركات المقاولات والشركات التي يكون لديها ورش إنتاجية، وتحديد تكلفة الآلات والمعدات والأصول الثابتة في هذه الحالة تحتاج إلى تخصيص عناصر التكاليف المباشرة وتحميلها للأصول الثابتة وكذلك توزيع المصروفات الصناعية

[1]-حيدر محمد علي بني عطا، **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة**، دار حامد للنشر التوزيع، الأردن، 2007، ص33.
[2]- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص394، 395.
[3]- حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص34.

غير المباشرة، وتوزيع المصروفات غير المباشرة يحتاج إلى عناية خاصة ويمكن تحديدها بإحدى الطريقتين:[1]

أ- عدم تحميل الأصول المقامة بأي تكاليف صناعية ثابتة: والسبب في هذه المعالجة أن التكاليف الصناعية الثابتة لا تتأثر بالأصول المقامة ذاتيا وهو ما يستدعي عدم تحميل هذه الأصول بها؛

ب- تحميل الأصول المقامة ذاتيا بكل التكاليف بما فيها الثابتة: ووفقا لهذا المدخل فإن الأصول المقامة ذاتيا مثلها مثل أي مخرجات تستفيد من كافة الموارد الخاصة بالشركة مما يستدعي تحميله بالتكاليف الإجمالية سواء المتغيرة أم الثابتة.

ثالثا: تكلفة الأصول المادية الناتجة عن عقود التأجير

عرّف المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) عقود الإيجار بأنه " عبارة عن عقد يتم إبرامه بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، يتم بموجبه تقديم أصل مثل معدات أو آلات من قبل المؤجر لاستخدامه من قبل المستأجر لفترة يتم تحديدها في العقد مقابل أن يدفع المستأجر دفعات نقدية, في الغالب يتم الاتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها".[2] كما قسم نفس المعيار عقود التأجير إلى نوعين هما:

- عقود التأجير التشغيلية؛
- عقود لتأجير التمويلية.

لقد حدّد المعيار(IAS17) مبدأ عام لاعتبار عقد التأجير تمويلي" وذلك إذا تضمن عقد التأجير نقل معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل للمستأجر". وما عدا ذلك يعتبر عقد التأجير تشغيلي.
كما تضمن هذا المعيار انه في حالة توفر أحد الشروط التالية فإن العقد يصنف تمويلي:[3]

- إذا تضمن العقد انتقال الأصل المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد؛
- إذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر، ويتحقق هذا الشرط في حالة وجود شرط في العقد يعطي للمستأجر 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.

أ- المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي: نص(IAS17) على أن يقوم المستأجر بإثبات الأصل المستأجر بدفاتره وذلك بالقيمة العادلة للأصل أو مجموع القيم المحدثة 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 وجوده فإنه يستعمل معدل فوائد القروض التي تمكن من حيازة هذا النوع من الأصول المادية.[4]

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص423.
[2]- محمد أبو ناصر، مرجع سابق، ص281.
[3]- المرجع السابق، ص282، 283.
[4]- زينب حجاج، **المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني والمعايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستر، جامعة بليدة، 2009، ص83.

أما المؤجر فيثبت العملية بجعل حساب" ذمم مدينة عقود التأجير" مدينا وحساب" الأصل" دائنا. ومنه فإن إهتلاك الأصل يتم في دفاتر المستأجر فقط بنفس سياسة الأصول المملوكة. وفي حالة عدم وجود تأكيد لدى المستأجر بإهتلاك الأصل في نهاية مدة عقد التأجير، فيتم إهتلاك الأصل على مدار العمر الإنتاجي للأصل أو مدة العقد أيهما أقصر. [1]

أما الدفعات التي يقوم المستأجر بدفعها إلى المؤجر فيتم توزيع قيمتها في دفاتر المستأجر بين مصروف الفائدة وتخفيض الالتزامات، حيث يعتبر جزء منها مصروف الفائدة والباقي تسديد لقيمة الالتزام المثبت عند الاستئجار، وبنفس الأسلوب يقوم المؤجر بتوزيع الدفعات التي يستلمها من المستأجر بين إيراد الفوائد والجزء الباقي يخفض به حساب " ذمم مدينة عقود التأجير".[2]

ب- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلي: تتم المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلي بالنسبة للمؤجر والمستأجر كما يلي:

ففي دفاتر المستأجر يتم الاعتراف بالمدفوعات الإيجارية وفقا لعقود التأجير التشغيلي كنفقات على أساس القسط الثابت على مدى المدة الإيجارية ما لم يكن أساس أخر أكثر تمثيلا من منفعة المستخدم حتى إذا كانت المدفوعات تتبع نمط مختلف، ومن المهم التعرف على تأثير الحوافز في عقود التأجير التشغيلي، وفي كثير من الأحيان تأخذ الحوافز في عقود التأجير التشغيلي شكل مدفوعات مقدمة وفترات بدون إيجار وما شابه ذلك، وهذا يجب الاعتراف به على مدى أجل العقد الإيجاري، وهكذا فإن الفترة الحالية من الإيجار لا تعني أن المستأجر يتحاشى نفقة إيجارية في قائمة دخله، ويجب عليه أن يوزع مبلغ الإيجار على كامل مدة العقد.[3]

أما في دفاتر المؤجر تسجل الأصول موضوع عقد التأجير التشغيلي في القوائم المالية طبقا لطبيعة الأصل (مركبات، منشآت، معدات وأدوات)، أما الدخل الإيجاري عن عقود التأجير التشغيلي يتم الاعتراف به في قائمة الدخل على أساس القسط الثابت على مدى الأجل الإيجاري ما لم يعكس أساس آخر بشكل أفضل طبيعة المنفعة المستلمة، وكما ذكرنا سابقا، ينبغي أن تؤخذ أي حوافز في الاعتبار، كما يقوم المؤجر بالاعتراف بإهتلاك الأصل الخاضع لعقد إيجار كنفقة، وينبغي تحديده بنفس الطريقة المتبعة مع الأصول المماثلة للمؤجر، بالإضافة إلى ذلك ينبغي أن يطبق المؤجر مبادئ (IAS16،IAS36، IAS38)، حسب ما يراه مناسبا.[4]

رابعا: تكلفة الأصول المادية المحازة عن طريق الإعانات

حسب المعيار المحاسبي الدولي(IAS20) " المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية " المرتبطة بالأصول هي منح حكومية تقوم الحكومة من خلالها بنقل أصول غير نقدية للمنشأ أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. وحسب نفس

[1]- المرجع السابق، ص84.
[2]- محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص295.
[3]- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص303، 304.
[4]- المرجع السابق، ص308 ،309.

المعيار تصنف محاسبيا المنح المرتبطة بالأصول إلى إعانات مرتبطة بالأصول قابلة للإهتلاك وإعانات مرتبطة بالأصول غير قابلة للاهتلاك.

ففي حالة كون المنحة الحكومية تمثل أصل غير قابل للإهتلاك مثل تقديم منح نقدية أو تخفيض التزام حكومي على المنشأة ففي هذه الحالة يتم الاعتراف بالمنحة كدخل عن طريق قيمة المنحة على الفترات الزمنية اللازمة للوفاء بشروط المنحة، بحيث تستخدم التكاليف التي تتكبدها المنشاة للوفاء بشروط المنحة كأساس للتوزيع على الفترات الزمنية اللازمة للتنفيذ.[1]

في حال كون المنحة أصل قابل للاهتلاك، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بالمنحة على أنها دخل خلال المدة الزمنية التي تستهلك فيها تلك الأصول، وبنسب قيمة إهتلاك الأصل في كل فترة، مثال ذلك حصول مستشفى خاص على سيارة إسعاف كمنحة من جهة حكومية، ففي هذه الحالة يتم توزيع قيمة السيارة على العمر الإنتاجي المقدّر للأصل وحسب طريقة الإهتلاك المستخدمة.[2]

خامسا: تكلفة الأصول المادية المتبادلة

قد يتم إقتناء بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة المادية عن طريق استبداله بأصل أخر أو بعدة أصول غير نقدية أو بمجموعة من الأصول نقدية وغير نقدية وتقاس تكلفة مثل هذا الأصل بالتكلفة العادلة ما لم تفتقد عملية التبادل للجوهر التجاري ويمكن قياس القيمة العادلة لكل من الأصول المقتنى والأصل المسلم بشكل موثوق فيه. ويقاس البند الذي تم إقتنائه بهذه الطريقة حتى إذا لم تعترف المنشأة بهذا الأصل المستبدل به في الحال، أما إذا كان البند المقتنى لم يتم قياسه بالقيمة العادلة فإن تكلفته تقاس بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل به.[3]

يمكن القول أن الأصل المادي المتبادل له وجود تجاري حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الذي لم يعرف هذا المفهوم ولكنه حدّد بأنه يكون للتبادل وجود تجاري إذا:[4]

- كانت التدفقات النقدية المنتظرة من الأصل المتحصل عليه تختلف بتكوينها (خطر، توقيت، القيمة) عن الأصل المتنازل عنه؛
- إذا أدت المبادلة إلى التغيير في القيمة من طرف المؤسسة المعنية.

سادسا: تكلفة العقارات الموظفة

عرّف المعيار المحاسبي الدولي (IAS40) " العقارات الموظفة " بأنها أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما محتفظ بها من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجاري تمويلي لتحقيق إيراد، إما من عملية تأجير العقار للغير أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إرتفاع قيمة العقار الرأسمالية، أو كلاهما، ولا يدخل ضمن العقارات الموظفة:[5]

- العقارات التي تستخدم في تصنيع أو توريد البضائع التي تستخدم للأغراض الإدارية؛

---

[1]- محمد ابو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص351.
[2]- المرجع السابق، ص353.
[3]- إسماعيل إبراهيم جمعة، وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة(2) القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص27.
[4]- المرجع السابق، ص456.
[5]- محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص676.

- العقارات التي يتم بيعها من قبل المؤسسة في سياق الأعمال العادية.

وتتمثل العقارات الموظفة حسب المعيار (IAS40) فيما يلي:

- العقارات المملوكة من قبل المؤسسة والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي،
- العقارات المحتفظ بها من قبل المؤسسة بموجب عقد إستئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي؛
- ارض محتفظا بها بإنتظار إرتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأجل القصير في السياق العادي لنشاط المؤسسة؛
- ارض محتفظا بها حاليا لغرض غير محدد.

يتم القياس الأولي للاستثمارات العقارية بالتكلفة، والتي تشمل كافة التكاليف المتعلقة بإقتناء تلك الاستثمارات والتي تتضمن سعر الشراء وأية مصاريف مباشرة مرتبطة بالأصل مثل الأتعاب المهنية والرسوم القانونية لتسجيل شراء العقار.

أما العقارات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي والمصنفة في دفاتر المستأجر كالاستثمارات العقارية فيتم قياسها برسملة عقد الإيجار بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما اقل[1]. وفيما يلي تلخيص لعملية قياس الأصول المحولة من والى ممتلكات استثمارية.

الجدول رقم (02): معالجة تغير نوع العقار.

التحويل		كيفية المعالجة
من	الى	
أصل طويل الأجل (الأصل المستخدم من قبل المنشأة لتسيير أعماله) بموجب معيار (IAS16).	ممتلكات استثمارية بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS40).	يجب تسجيلها بالقيمة العادلة ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS16) إلى أن يتم التغيير وبالتالي فان فروق إعادة تقييم القيمة العادلة يتم التعامل معها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (IAS16) وتظهر في حساب فائض إعادة التقييم.
الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة	ممتلكات ومصانع ومعدات بموجب معيار المحاسبة الدولية (IAS16).	تصبح القيمة العادلة هي تكلفة للأصل بعد تحويله ولا توجد فروق في قيمة الأصل نتيجة التحويل.
الأصول المصنفة كمخزون.	الاستثمارات العقارية التي يجب تسجيلها بالقيمة العادلة	تظهر الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة وفروق التقييم تظهر في بيان الدخل عند التحويل.
استكمال ممتلكات قيد الإنشاء.	الاستثمارات العقارية.	يتم تسجيل الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة, ويتم الاعتراف بالفرق بين إعادة القياس والقيمة العادلة في بيان الدخل.

[1]- المرجع السابق، ص677.

المصدر: محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص683.

2-2-2- النفقات المرتبطة بالأصول الثابتة المادية

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

أولا: نفقات متعلقة بالاقتراض

هناك بعض الأصول الثابتة تستغرق وقت طويل حتى تكتمل، لذلك فإنها تتطلب إنفاق رأس مال كبير يحتاج عادة إلى الاقتراض لتمويله وتتحمل المنشأة تكاليف اقتراض نتيجة لذلك، والمشكلة هي هل تشكل تكلفة الاقتراض جزء من تكلفة هذا الأصل أم لا؟ لذلك يضع المعيار المحاسبي الدولي(IAS23) معالجتين للاعتراف بتكاليف الاقتراض:[1]

- المعالجة الأساسية بمقتضى المعيار هي إعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات في سنة حدوثها؛
- المعالجة البديلة المسموح بها تسمح برسملة تكاليف الاقتراض ولكن ليس كل أنواع تكاليف الاقتراض، بل يجب أن تكون تكلفة الاقتراض القابلة للرسملة خاصة بفترة الحصول على أو إنشاء أو إنتاج أصل، كما ينطبق المعيار فقط على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالقروض الخارجية وليس على حقوق الملكية.

يشير المفهوم العام لتكاليف الاقتراض إلى تكاليف الفترة ومع هذا فإن تكلفة الاقتراض كما ينظر إليها المعيار ليست مجرد تكاليف الفائدة على الاقتراض القصير الأجل مثل السحب على المكشوف من البنك وأوراق الدفع أو الاقتراض طويل الأجل مثل القروض طويلة الأجل، بل إن تكلفة الاقتراض تشمل أيضا تكاليف أخرى:[2]

- استهلاك الخصومات أو التكاليف المتعلقة بالقروض؛
- استهلاك التكاليف الإضافية التي يتم تحملها فيما يتصل بالترتيب أو الاقتراض؛
- فروق الصرف الناشئة عن إقتراض العملة الأجنبية .

ثانيا:النفقات البعدية

تحتاج الأصول الثابتة بعد امتلاكها وخلال سنوات إستخدامها إلى نفقات متعددة تختلف باختلاف الهدف من النفقة، والمشكلة التي تنشأ هي كيف يعالج المحاسبون مثل هذه النفقات، وفي سبيل التغلب على المشكلة يسترشد المحاسب بالهدف من وراء النفقة أو القصد منها، فإذا كان الغرض هو زيادة المنافع المستقبلية للأصل فيجب إعتبار النفقة مصروفا رأسماليا، وإذا كان الغرض منها المحافظة

[1]- حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص257.
[2]- حماد طارق عبد العال، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص402 ،403.

على القدرة التشغيلية للآلة، فيجب إعتبار هذه النفقة مصروفا إراديا، وحتى تعتبر المصاريف التي تحدث بعد الامتلاك مصروفا رأسماليا، يجب أن تزيد من إحدى العوامل التالية:[1]

- العمر الإنتاجي المقدر للأصل؛
- معدل إنتاجيه الأصل (الوحدات الإنتاجية)؛
- كفاءة التشغيل وجودة السلع والخدمات التي يقدمها الأصل.

في بعض الأحيان يتطلب الأمر استبدال مكونات رئيسية لبعض الأصول المادية بصورة منتظمة، ونظرا لهذه المكونات أعمار إنتاجية تختلف عن الأعمار الإنتاجية للموجودات التي تخدمها لذا تعامل تلك الأجزاء باعتبارها موجودات مستقلة. بناء على ما تقدم ومع مراعاة شرط تحقيق أساس الاعتراف المنصوص عليه في (الفقرة 2، IAS16)، تتم المحاسبة عن النفقة الخاصة بإحلال(استبدال) أو تجديد مكونات الأصول المادية وكأنها شراء أصل مستقل، أما الجزء المستبدل فيتم استبعاده واعتباره مصروفا، وفي غير هذه الحالات تسجل النفقات المتعلقة بالأصول المادية من إصلاح وصيانة التي هدفها الحفاظ على المنافع الاقتصادية التي تتوقعها المؤسسة من هذه الممتلكات المادية، كتكاليف تتحملها الدورة التي أثبتت فيها أو صرفت.[2]

2-3-التقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المادية

يقصد بالتقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المادية، 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 الإهتلاك أو خسارة القيمة أو الاثنين معا.

2-3-1- نموذج التكلفة التاريخية ونموذج إعادة التقييم

لقد نص المعيار المحاسبي الدولي(IAS16) على المؤسسة أن تختار ما بين أسلوب التكلفة التاريخية أو أسلوب إعادة التقييم، كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة.[3]

أولا: نموذج التكلفة التاريخية

يتم إثبات الأصل الثابت بالتكلفة التاريخية (الأولية) للأصل، أي ثمن الشراء المدفوع عند الاستحواذ عليه مضافا إليه جميع المصروفات المباشرة لاقتنائه وجعله صالح للاستخدام مثل (الرسوم الجمركية وعمولات الشراء، وتكاليف إعداد الموقع ونفقات التركيب.....الخ) مطروحا منها مجمع الإهتلاك وخسارة القيمة المحتملة.[4]

ثانيا: نموذج إعادة التقييم

[1]- حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص99.
[2]- زينب حجاج، مرجع سابق، ص89.
[3]- احمد لطفي امين السيد، مرجع سابق، ص468.
[4] - Jean-Jacques Julian**, les normes comptables internationales IAS-IFRS**, Edition, foucher, France, 2007, p40.

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) يمثل نموذج إعادة التقييم المعالجة البديلة المسموح بها التي جعلت من القوائم المالية اقرب من الواقع ويتطلب هذا النموذج أن يقاس الأصل بعد الاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة ناقص الإهتلاكات وخسارة الانخفاض في القيمة.[1]

أ- تعريف القيمة العادلة: عرّف مجلس معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة، أنها المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري (وقد ورد هذا التعريف في العديد من المعايير مثل المعيار (IAS16) الفقرة رقم (06) والمعيار (IAS19) الفقرة (03) والمعيار (IAS21) الفقرة (07) والمعيار (IAS31) الفقرة(05) وغيرها).[2]

عموما القيمة العادلة للممتلكات والمعدات والتجهيزات هي القيمة السوقية لها بتاريخ إعادة التقييم، وتحدد من طرف مقيم مهني محترف، وفي حالة عدم وجود سوق بيع للأصل فإن قيمته العادلة هي التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال) بعد تخفيض الإهتلاك.[3]

ب- شروط إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية: تتمثل فيما يلي:[4]

- ينجز التقييم عادة على أساس الاستعمال الحالي للأصل، لكن في حالة توقع تغير فإن شروط الاستعمال الجديدة هي التي تؤخذ بعين الاعتبار. مثلا في حالة ما يكون فندق موجه إلى أن يحول إلى مبنى مكاتب، هنا لا يجب أن يعاد تقييمه حسب المعايير الفندقية ولكن باستعمال ثمن المثر 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 أخر؛
- يتم إعادة تقييم لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات سنويا في حالة وجود اختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل، أما إذا لم يكن هذا الاختلاف بين القيمتين جوهريا فيتم إعادة التقييم من 3 إلى 5 سنوات ويعتبر ذلك كافيا وذلك نظرا لاستقرار أسعار ذلك الأصل.[5]

ج- التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم: يظهر الأصل بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم بطرح منها مجمع الإهتلاك وخسارة القيمة إن وجدت.

في حالة وجود زيادة في إعادة التقييم فالمبدأ العام هو أن الزيادة في قيمة الأصول الثابتة المادية عند إعادة التقييم للأصل يتم الاعتراف بها مباشرة في حساب فائض إعادة التقييم إلا إذا كانت هنالك خسائر إعادة التقييم لنفس الأصل الثابت كان قد تم تحميلها في قائمة الدخل كخسارة، ففي هذه الحالة

[1]- حماد طارق عبد العال، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص273.
[2]- جمال علي عطية الطرايرة، **التوجه الجديد للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك**، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005، ص 93.
[3]- حماد طارق عبد العال، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص625.
[4]- زينب حجاج، مرجع سابق، ص90.
[5]- محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص262.

يرحل فائض إعادة التقييم إلى قائمة الدخل ولكن في حدود خسارة إعادة التقييم السابقة، وأي زيادة عن تلك الخسارة ترحل إلى فائض إعادة التقييم ضمن حسابات الميزانية.[1]

2-3-2- الإهتلاك وخسارة قيمة الأصول الثابتة المادية

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

أولا: الإهتلاك

يمكن تعريف الإهتلاك كما يلي:

أ- تعريف الإهتلاك: يعرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الإهتلاك على أنه التوزيع المنتظم لمبلغ الأصل القابل للإهتلاك على مدة استخدامه المحتملة، وذلك حسب مخطط الإهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المحاسبية الباقية المحتملة للأصل من خلال هذه المدة. ويمكن القول بأن الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل المادي أو المعنوي، ويكون إما إهتلاك خطي أو متناقص أو حسب عدد الوحدات المنتجة.[2]

ب- عناصر مخطط الإهتلاك: يتم إعداد مخطط الإهتلاك منذ لحظة دخول الأصل إلى ذمة المنشأة وتتم عملية إعداد مخطط الإهتلاك وفق المراحل التالية:

- وجود مكونات: كل جزء من أصل ثابت مادي يملك تكلفة محددة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للعنصر، بالتالي يجب أن يهتلك بالتفرقة عن الكل، هذا ما يسمى بالإهتلاك بالمكونات.[3]
- تحديد القيمة القابلة للإهتلاك: هي تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى بديلة عنها للأصل في القوائم المالية مطروحا منها قيمته التخريدية.[4]

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

- القيمة المتبقية: هي القيمة المقدرة المتوقع استلامها عند بيع أو التخلص من الأصل في نهاية حياته الإنتاجية.[5]

في بعض الأحيان سوف يكون للأصل 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 يكون مجموع الإهتلاك الدوري أكثر من التكلفة التاريخية للأصل.[6]

- مدة الاستعمال: تسمى كذلك مدة الحياة الإنتاجية (النفعية) وهي عبارة عن الخدمات التي سيقدمها الأصل، أو المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل الثابت والمعبر عنها بوحدات

[1]- سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، دار مناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص354.
[2]- عبد الكريم شناي، مرجع سابق، ص78.
[3]- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص276.
[4]- المرجع السابق، ص619.
[5]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص466.
[6]- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة**، مرجع سابق، ص619.

زمنية كالسنة، أو الشهر أو بوحدات منتجة كالطن، الكيلو متر واللتر.[1] يمكن أن يتحدد مدة نفعية الأصل المادي على عوامل عدة:[2]

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

يجب إعادة النظر بصفة دورية في العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، فإذا تبين أن هناك إختلافا جوهريا عن التقديرات السابقة فيجب تعديل الإهتلاك عن الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

- اختيار طريقة الإهتلاك: بعد الانتهاء من تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وتقدير حساب الإهتلاك يبقى أمامنا تحديد الجزء من التكلفة التي يتم التضحية بها، أو استنفادها سنويا في سبيل الحصول على إيرادات خلال الفترة المالية، يمكن أن نلخص طرق الإهتلاك في الجدول التالي:[3]

الجدول رقم (03): طرق الإهتلاك المعترف بها حسب المعايير المحاسبية الدولية.

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

المصدر:

Hervé stolowy et autres, **comptabilité et analyse financière**, édition de Boeck , France, 2006,p332.

إن طرق الإهتلاك الأكثر استعمالا هي طريقة الإهتلاك الخطي وطريقة الإهتلاك المتناقص.

- ✓ طريقة الإهتلاك الثابت(الخطي): تقوم هذه الطريقة على افتراض أن الإهتلاك دالة لعامل الزمن، وتخصص الإهتلاكات بطريقة ثابتة على السنوات المقدرة كحياة إنتاجية للاستثمار، بغض النظر على استخدامه أو تقادمه. هذه الطريقة سهلة التطبيق إلا أنها تطرح مشكل تحديد العمر الإنتاجي لكل استثمار (حسب العرف، العادات، تعليمات المنتج، الشروط الفنية للاستغلال..إلى آخره.).[4]

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:

[1]- حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص64.
[2]- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص452، 453.
[3]- حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص66.
[4]- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص256.

معدل الإهتلاك الخطي الثابت = 100÷ العمر الإنتاجي
قسط الإهتلاك =(تكلفة الحيازة – القيمة المتبقية) ÷ العمر الإنتاجي

في حالة شراء استثمار خلال السنة المالية فإن مبلغ الإهتلاك يكون محسوبا على أساس المدة الفاصلة بين تاريخ الاقتناء ونهاية السنة المالية. كما يحتسب الإهتلاك اعتمادا على تكلفة الشراء الحقيقية أو تكلفة إنجازه، أما في حالة إعادة تقييمه فيحسب الإهتلاك على أساس القيمة المحاسبية الجديدة بعد إعادة التقييم [1].

- ✓ طريقة الإهتلاك المتناقص: قيمة قسط الإهتلاك حسب هذه الطريقة تتناقص سنة بعد أخرى أثناء فترة استخدام الأصل، وينتج عن هذا منفعتين: أولا، هو إمكانية ملاحظة أن الخسارة أثناء إعادة البيع تكون اكبر من السنوات الأولى. ثانيا، إمكانية تخفيض الأرباح من الضريبة وهذا يترك محاسن في خزينة المؤسسة في السنوات الأولى للاستعمال.[2]

يتم حساب معدل الإهتلاك المتناقص وفق المعادلة التالية:

معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الثابت × معامل الإهتلاك المتناقص

معدل الإهتلاك الثابت = 100 ÷ العمر الإنتاجي.

بالنسبة لمعاملات الإهتلاك المتناقص فتكون حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (04): معاملات الإهتلاك المتناقص

عدد السنوات	معامل الإهتلاك المتناقص
من 5 سنوات إلى 4 سنوات	1.5
من 5 سنوات إلى 6 سنوات	2
من 6 سنوات فما فوق	2.5

المصدر: ناصر علي عبد الوهاب، مرجع سابق، ص515.

- التسجيل المحاسبي لمخصصات الإهتلاك: في البلدان التي تصنف فيها التكاليف حسب طبيعتها تسجل مخصص الإهتلاك كعبء مقابل الجانب الدائن لحساب إهتلاك الأصل المعني، أما في البلدان التي تصنف فيها التكاليف حسب وظيفتها، فإن تكلفة الإهتلاكات للمعدات الإنتاجية تدخل في تكاليف المنتوج المصنع بهذه المعدات، أما المعدات غير المنتجة مثل الكمبيوتر، فإن قسط الإهتلاك يسجل محاسبيا بنفس طريقة البلدان التي تصنف فيها التكاليف حسب طبيعتها.

ثانيا: خسارة القيمة

عرّف المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) " انخفاض قيمة الموجودات" خسارة القيمة على أنها المقارنة بين القيمة الدفترية (القيمة المحاسبية الصافية) والقيمة القابلة للاسترداد أيهما اكبر، فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية فإن خسارة القيمة تنتج بذلك الفرق.[3]

[1]- زينب حجاج، مرجع سابق، ص94.
[2]- ناصر علي عبد الوهاب، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص251.
[3]- محمد ابو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص571.

أ- القيمة القابلة للتحصيل (الاسترادادية): هي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستعمال (القيمة النفعية)، أيهما اكبر.[1]

ب- القيمة قيد الاستعمال: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الإستعمال المستمر للأصل مضافا إليها قيمة الخردة المتوقعة للأصل.[2]

ج- القيمة المحاسبية الصافية: هي الفرق بين تكلفة دخول الأصول ومبلغ الإهتلاكات 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.[3]

نص المعيار (IAS36) على أن تقوم المؤسسة في كل ميزانية بتقديم ما إذا كان هناك أي دلالة على إحتمال فقدان قيمة الأصول الثابتة المادية. وقد عرض المعيار المصادر الداخلية والخارجية للمعلومات التي تشير إلى إنخفاض قيمة الأصول.[4]

- المصادر الخارجية: إنخفاض القيمة السوقية للأصل، تغيير في المحيط التكنولوجي؛
- المصادر الداخلية: 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.

2-3-3- استبعاد الأصل المادي والإفصاح

يتم استبعاد الأصل المادي وفق المعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عنه وفق المراحل التالية.

أولا: التوقف عن الاستخدام والاستبعاد

يتطلب المعيار (IAS16) ما يلي:[5]

- يجب إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من الممتلكات والمصانع والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي مع احد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به؛
- يمثل الربح أو الخسارة الناتجة عن بيع الأصل بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء كانت نقدية أو عينة 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 إستلام كمبيالة أو بضاعة، وإذا تم تأجيل الدفع يتم الاعتراف بالمقابل المستحق القبض بالسعر النقدي المعادل، ويتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الاسمي للمقابل المستلم (ورقة قبض) والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة وفقا

[1]- المرجع السابق، ص573.
[2]- نفس المرجع.
[3]- زينب حجاج، مرجع سابق، ص95.
[4]- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص86.
[5]- محمد ابو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص269.

للمعيار المحاسبي الدولي (IAS18) " الإيراد "، مما يعكس العائد الحقيقي على المبلغ المستحق القبض؛

- في حالة سحب الأصل من الخدمة والاحتفاظ به لحين التخلص منه يتم ترحيله بالقيمة المرحلة في تاريخ إخراج الأصل من الخدمة الفعلية وتقوم المؤسسة باختبار قيمة الأصل مرة على الأقل في نهاية كل سنة مالية للتحقق من مدى وجود انخفاض في قيمته، حيث يجب الاعتراف بأي خسارة ناتجة عن الانخفاض؛
- في حالة التوقف عن استخدام الأصل وتوقع عدم وجود منافع مستقبلية من الأصل يتم شطب الأصل والاعتراف بالخسارة الناتجة عن ذلك.

ثانيا: الإفصاح

المعلومات الواجبة الإفصاح عنها في القوائم المالية هي:[1]

- أساس القياس المستخدم في احتساب المبلغ المرحل (القيمة الدفترية)؛
- طرق الإهتلاك المستخدمة، الأعمار الإنتاجية، ومعدلات الإهتلاك؛
- الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة عن إعادة التقييم وخسارة انخفاض القيمة؛
- تاريخ إجراء عملية التقييم؛
- السياسات المحاسبية المتبعة بشأن تكاليف الترميم وإعادة تأهيل الممتلكات.....الخ.

3- الأصول الثابتة المعنوية في المعايير المحاسبية الدولية

لقد كانت الأصول الثابتة المعنوية في أوائل التسعينات تعالج حسب معايير المحاسبة الدولية وفق المعيار (IAS22) " المحاسبة عن اندماج منشات الأعمال"، الذي حدد طريقتين لمعالجة محاسبة الاندماج والمتمثلتين في طريقة تجميع المصالح والتي لا تنتج جراء تطبيقها شهرة، وطريقة محاسبة الشراء والتي يمكن أن يظهر فرق من خلال إعادة تقييم الأصول والخصوم، يعبر عن شهرة.
لكن مع بدايات القرن الحالي، تم إلغاء هذا المعيار نتيجة الانتقادات العديدة الموجهة لطريقة تجميع المصالح ليحل معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث (IFRS3) محله، وتصبح الطريقة الوحيدة المسموح بها في محاسبة الاندماج هي طريقة الشراء، والتي يمكن أن تنتج عنها شهرة.[2]
سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الأصل الثابت المعنوي، شروط تسجيله في الأصول وكذا أنواعه ثم كيفية تقييمه أوليا وبعدي.

3-1- الاعتراف بالأصول الثابتة المعنوية وتصنيفها

حددت المرجعية المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي (IAS38) "الأصول غير الملموسة " شروط الاعتراف بالأصول الثابتة المعنوية ومختلف أصنافها.

3-1-1- تعريف الأصول الثابتة المعنوية وشروط الاعتراف بها

[1]- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص484.
[2]- معمر قربة، **مداخلة بعنوان فرق الاقتناء (الشهرة) من منظور معايير المحاسبة الدولية**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي 17_18 جانفي 2010، ص10.

يعرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) الأصول المعنوية بأنها مورد تقع تحت سيطرت المنشأة نتيجة أحداث ماضية يتوقع منه حدوث تدفقات نقدية إقتصادية مستقبلية للمنشأة، وتعرف كذلك بأنها قابلة للتحديد كأصل غير نقدي وليس لها وجود مادي، ومن المهم أن نذكر أن المعيار المعدّل (IAS38) لم يعد يتطلب أن الأصل غير الملموس يوجه للاستخدام في الإنتاج أو توريد السلع والخدمات أو التأجير للآخرين ويرجع ذلك إلى أن (IASB) يعتبر أن الغرض الذي من أجله تحتفظ المنشأة بالبند بهذه الخصائص لا يلاءم تصنيفها كأصل غير ملموس وإنما هذه البنود تصنف داخل نطاق هذه المعيار.[1]

حسب المعيار (IAS38) فإن الأصل يعتبر مورد إذا:

- تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة؛
- يتوقع أن تتدفق منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة.

✓ السيطرة: تعرف السيطرة بأنها قدرة المنشأة في الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتأتية من المورد والقدرة على منع الآخرين من الحصول على تلك المنافع.

✓ المنافع الاقتصادية: تشمل المنافع في هذه الحالة الإيرادات الاقتصادية المستقبلية من بيع المنتجات أو الخدمات وأيضا الوفورات في التكلفة فعلى سبيل المثال فإن استخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج يمكن أن يؤدي إلى نقص تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإيرادات المستقبلية.[2]

حسب المعيار (IAS38) يتم الاعتراف بالأصل وتسجيله بتكلفته في الأصول الثابتة المعنوية فقط في الحالات التالية:

- إذا أمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصورة موثوق فيها سواء تم حيازته من الخارج أو توليده؛
- إذا كان من المتوقع أن محاسنه الاقتصادية ستعود على المؤسسة؛
- إذا استطاعت المؤسسة أن تراقب هذا الاستثمار.

3-1-2- تصنيف الأصول الثابتة المعنوية

تصنف الأصول الثابتة المعنوية إلى ما يلي:

أولا: شهرة المحل

يعتبر بند شهرة المحل من الموضوعات المثيرة للجدل بين كتاب المحاسبة وذلك بسبب إختلاف وجهات النظر حوله. حيث ينظر إليها البعض كأصل مستقل كالبضاعة مثلا تباع وتشترى، وينظر إليها البعض الأخر على أنها حساب خاص للتقييم يمثل زيادة في مجموعة من الأصول لوحدة إقتصادية عن قيمتها الفردية، وبمفهوم أخر يراها البعض تقييم للأصل غير مقيّمة بشكل سليم كما يراه البعض انه يعكس القدرة المستقبلية على تحقيق الأرباح.[3]

[1]- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**، مرجع سابق، ص950.
[2]- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، مرجع سابق، ص750.
[3]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سابق، ص167.

هذا الاختلاف في وجهات النظر انعكس ليس فقط على مسألة الاعتراف بند شهرة المحل فحسب بل على طريقة القياس المتبعة في ذلك أيضا.

ولقد أهتم المعيار(IFRS3) بالشهرة الناشئة عن التملك والفرق بين الشهرة الموجبة والشهرة السالبة، كما تناول المعيار (IAS38) بند شهرة المحل من حيث تعريفه للأصول غير الملموسة، وقياسه وحالات ظهوره وإهتلاكه.

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

أ- الشهرة المولدة داخليا: في بعض الحالات ينتج عن المؤسسة نفقات من أجل توليد منافع إقتصادية مستقبلية ولكن لا ينجم عنها إيجاد أصل معنوي يلبي مقاييس الاعتراف به وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS38)، وكثيرا ما يوصف هذا الاتفاق بأنه يساهم في إيجاد شهرة محل، إلا أن (IAS38) يفرض عدم تسجيله كأصل ثابت معنوي وإنما معالجته كنفقة تحمل في نفس الدورة المالية.[1]

ب- شهرة المحل الناشئة عن تجمع المؤسسات: وهنا نفرق بين نوعين:

- الشهرة الموجبة: نص المعيار (IFRS3) " اندماج منشات الأعمال " الصادر سنة 2005 على تطبيق طريقة الشراء في إندماج الشركات على أن " تتم معاملة أي زيادة في تكلفة الحيازة عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المشترىة في تاريخ عملية التبادل ك " شهرة " يتم الاعتراف بها كأصل ثابت معنوي.[2]
- الشهرة السالبة: تنشأ هذه الحالة عندما تكون تكلفة الحيازة أقل من القيمة العادلة للأصول، يتم الاعتراف بها كإيراد.[3]

لقد نص (IFRS3) في فقرته رقم 81 على وجوب إلغاء الاعتراف ببند الشهرة السالبة، وإذا كانت الشركة قد اعترفت به سابقا فعليها تعديل مقابل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.[4]

ثانيا: تكاليف البحث والتطوير

لغرض التفرقة بين تكاليف البحث والتطوير والتكاليف المشابهة لها فقد أورد مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) التعريفين التاليين لهما:[5]

أ- البحث: تمثل أنشطة البحث المخططة أو الاستقصاء الدقيق الذي يهدف إلى إستكشاف معرفة جديدة تكون مفيدة لتطوير منتجات جديدة أو أساليب أو وسائل جديدة وكذا تستخدم البحوث لتحسين وتطوير المنتجات الحالية.

[1]- المرجع السابق، ص 167.
[2]- معمر قربة، مرجع سابق، ص10.
[3]- حسين القاضي، حمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سابق، ص168.
[4]- نفس المرجع.
[5]- كمال الدّين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص 495.

ب- التطوير: هو ترجمة نتائج البحث أو المعرفة إلى خطة أو عملية تصنيع جديدة أو تحسين كبير على منتج أو عملية موجودة في الوقت الحاضر سواء كانت مخصصة للبيع أو للاستعمال.

ثالثا: الأصول الثابتة المعنوية الأخرى

وتتمثل فيما يلي:

أ- نفقات التأسيس (الإنشاء): هي النفقات التي تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة تأسيسها وهي تشتمل على الرسوم القانونية وأتعاب المحامين وأي نفقات أخرى تتطلبها عملية التأسيس، تسمح بعض البلدان بتسجيل هذه النفقات في الأصول الثابتة المعنوية، حيث أن الولايات المتحدة الأمريكية قامت بتحديد مدة استنفاد تكلفة التأمين بأربعين عاما وذلك من خلال الرأي رقم 17 لمجلس مبادئ المحاسبة بالولايات المتحدة وهي فترة طويلة نسبيا، إلا أنه من الناحية العملية فان معظم الوحدات الاقتصادية قد جرت على استنفاد هذه التكلفة خلال فترة لا تتعدى 05 سنوات.[1]

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

ب- العلامات والأسماء التجارية: العلامات والأسماء التجارية هي كلمات أو رموز أو أي شكل يميز منتجا معينا، ويكون له حق استغلال هذه العلامات والأسماء التجارية للمستخدم الأصلي طالما كان مستمرا في استخدامها. مع العلم أن الحماية القضائية للعلامات تكون عادة مضمونة بإيداعها في الإدارة، هذه الحماية تكون خلال مدة أولية قابلة للتجديد ومتغيرة من بلد إلى آخر.[2]

ج- البرامج الإعلامية: والمتمثلة في مختلف برامج الإعلام الآلي.

د- حقوق النسخ (التأليف): تمنح حقوق النسخ عادة لمدة تساوي عمر المؤلف أو صاحب العمل الأصلي مضافا إليه خمسون عاما، ويعطى حق النسخ لمالكه أو ورثته جميع الحقوق التي تخول له (أولهم) إعادة نسخ وبيع جميع الأعمال العملية أو الأدبية أو الفنية الخاصة به.[3]

ه- حقوق الامتياز: هو عقد للدولة أو سلطة رسمية تعطيه لمخترع منتج أو مسار إنتاج الحق في استغلال اختراعه أو التنازل عن الحقوق المرتبطة به.[4]

3-2- التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المعنوية

[1]- محمد سمير الصبان، راشد رجب السيد، مرجع سابق، ص141.
[2]- المرجع السابق، ص131.
[3]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ناحية المؤسسة العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص113.
[4]- فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة**، الطبعة الثانية، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص611.

يقصد بالتقييم الأولي للأصول الثابتة المعنوية حسب المعيار (IAS38) بالتسجيل المحاسبي لتكلفة الأصل حسب الطرق المختلفة لحيازته والمتمثلة فيما يلي:

- تم الحصول عليه منفصل؛
- تم الحصول عليه كجزء من إندماج منشآت الأعمال؛
- تم الحصول عليه بمنحة حكومية؛
- تم الحصول عليه في تبادل أصول؛
- مولدة داخليا.

3-2-1- الحيازة عن طريق الشراء

إن الأصول غير الملموسة المشتراة من طرف أخر تسجل بالتكلفة، هذه التكلفة تتضمن كل تكاليف التملك والنفقات الأخرى الضرورية لجعل الأصل غير الملموس جاهزا للغرض الذي تم تملك الأصل من اجله. وعادة ما تتضمن سعر الشراء والأجور القانونية ومصاريف حديثة أخرى. إذا تم اقتناء الأصول غير الملموسة عن طريق إصدار الأسهم أو باستبدالها بأصول أخرى فان كلفتها هي القيمة السوقية العادلة لما تم التنازل عنه أو القيمة السوقية العادلة للأصل غير الملموس المستلم أيهما أكثر وضوحا. وعندما يتم شراء أصول ملموسة وأخرى غير ملموسة في سلة شراء واحدة فإن التكلفة ينبغي توزيعها على أساس القيم السوقية العادلة أو بنسبة قيم البيع.[1]

3-2-2- الأصول الثابتة المعنوية المولّدة داخليا

المعيار (IAS38) لا يسمح بالتسجيل المحاسبي للعناصر المعنوية المولّدة بالدَاخل أي المنجزة من طرف المؤسسة نفسها ضمن الأصول الثابتة المعنوية وإنما تسجل في نفقات الدورة المحاسبية، إذا لم يكن من الممكن تفرقة تكاليف إنتاجها عن تكاليف النشاط المجملة، ومثال عن ذلك (الماركات، أسماء الجرائد، ملفات الزبائن وحصص السوق) المولّدة داخليا.

أما بالنسبة لباقي العناصر المعنوية المنجزة في الدَاخل فان (IAS38) يفرق بين مرحلتين: مرحلة البحث ومرحلة التطوير.[2]

أولا: مرحلة البحث

لم يعترف (IAS38) المعدّل بأي أصل معنوي الناشئ عن البحوث أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلي، ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث أو نفقات أثناء مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلي كمصروف فور إنفاقها.

من أمثلة الأنشطة التي عادة ما تكون ضمن أعمال البحوث ما يلي:

- الأنشطة التي تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة؛
- البحث عن تطبيقات للاكتشافات الناتجة عن بحوث ومعارف أخرى؛
- البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة،

[1]- المرجع السابق، ص 604.
[2]- لطفي أمين السيد احمد، مرجع سابق، ص519.

ثانيا: مرحلة التطوير

يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة التطوير مشروع داخلي) إذا توافرت لدى المنشأة كل ما يلي:[1]

- دراسة جدوى فنية لإستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحا للبيع أو للاستخدام؛
- توافر النية لدى المنشأة لاستكمال الأصل غير الملموس لاستخدامه أو لبيعه؛
- قدرة المنشأة على استخدام أو بيع الأصل غير الملموس؛
- معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادرا على تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
- ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير الملموس، أو للأصل غير الملموس نفسه أو إذا كان سوف يتم استخدام هذا الأصل داخلي فيكون لدى المنشأة القدرة على تحديد منفعة استخدام هذا الأصل غير الملموس؛
- مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لاستكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس؛
- قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة موثوق منها.

عرض (IAS38) أمثلة عن أنشطة التطوير:

- ✓ تصميم وإنشاء واختيار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج؛
- ✓ تصميم عدد وأدوات وأجهزة للتثبيت والأصبغة التي تتضمن نقدية جديدة؛
- ✓ تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع تجريبي ليس على نطاق مجدي اقتصاديا لتشغيل التجاري؛
- ✓ تصميم وإنشاء واختيار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة.

3-2-3- الحيازة في إطار تجمع المؤسسات

طبقا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS38) الخاص ب" الأصول الثابتة المعنوية " و(IFRS3) "اندماج منشآت الأعمال" فإنه في حالة اقتناء أي أصل غير ملموس ضمن تجميع أعمال فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء، وتتحدد القيمة العادلة بأنها (المبلغ الذي يمكن به استبدال أصل بين طرفين راغبين في عقد الصفقة وعلى بينة بالمعلومات المتعلقة بها وتتم حسب آلية السوق).

أولا: معالجة الشهرة الموجبة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

في حالة تكون تكلفة الشراء أكبر من القيمة العادلة لصافي الأصول يظهر لنا هذا الفرق بشهرة محل موجبة، نص (IFRS3) على أن تقوم المنشأة المشترية في تاريخ الاندماج بالاعتراف بما يلي:[2]

- الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية اندماج الشركات كأصل معنوي؛

[1]- المرجع السابق، ص519، 520.
[2]- معمر قربة، مرجع سابق، ص 10.

- القياس المبدئي لتلك الشهرة يكون بسعر تكلفتها لأنها تمثل زيادة في تكلفة إندماج الشركات عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات المعترف بها وفقا لنفس المعيار، وتمثل الشهرة الناشئة عن التملك دفعة من قبل الشركة الممتلكة لقاء منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة، كما نص المعيار نفسه أيضا على عدم إخفاء الشهرة بل على وجوب مراجعة الشهرة والتأكد من انخفاض القيمة على الأقل مرة في كل سنة بما ينسجم مع المعيار (IAS36)، كما انه إذا ارتفعت حصة المنشاة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول المعنوية القابلة للتحديد والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة المعترف بها وفقا للمعيار فإنه يجب على المنشأة المشترية إجراء ما يلي:[1]

✓ إعادة التقييم؛

✓ الاعتراف فورا بالربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

ثانيا: معالجة الشهرة السالبة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

تظهر شهرة محل سالبة إذا كانت تكلفة الشراء اقل من القيمة العادلة لصافي الأصول.
كما نص المعيار (IFRS3) في فقرته رقم 81 على وجوب إلغاء الاعتراف بالشهرة السالبة، ويتم التأكد مرة أخرى من قياس تكلفة الإندماج والقيمة العادلة للأصول والالتزامات للمؤسسة المستحوذ عليها، ثم يعتبر كربح ويرحل إلى حسابات النتائج مباشرة، ولم يسمح بمعالجة الشهرة السالبة كتخفيض لقيمة الأصول غير الملموسة ولم يسمح بمعالجتها كالتزامات مؤجلة.[2]

أما بالنسبة لمعالجة الشهرة السالبة التي سبق الاعتراف بها قبل بداية السنوات المالية منذ بداية تطبيق هذا المعيار في 2004/03/31، فسوف يلغى الاعتراف بها في بداية هذه الفترة مع إجراء التسوية المقابلة بإضافتها إلى رصيد الأرباح المحتجزة.[3]

3-2-4- 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 إختارت المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل والمنحة، وفي حال إختارت المؤسسة عدم الاعتراف به بمقدار القيمة العادلة فإنها تعترف به بمقدار مبلغ اسمي مضاف إليه أي إنفاق متعلق بإعداد الأصل للاستعمال المقرر له.[4]

3-3- التقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المعنوية

يتمثل هذا التقييم في الملاحظة المحاسبية لتغيير قيمة الأصل الثابت المعنوي ومختلف القيم التي يقاس بها هذا الأصل بعد التسجيل الأولي.

---

[1]- شحاتة احمد بسيوني، نصر علي عبد الوهاب، **المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص87.

[2]- معمر قربة، مرجع سابق، ص11 ،12.

[3]- نفس المرجع.

[4]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سابق، ص 167.

3-3-1- نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم

ينص المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) على انه بعد الاعتراف الأولي بالأصول المعنوية يجوز قياس الأصول المعنوية باستخدام إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة.[1]

أولا: نموذج التكلفة

بعد الاعتراف المبدئي يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة مخصوما منها مجمع الإهتلاك ومجمع خسائر اضمحلال القيمة، وهو ما يشير إلى القيمة الدفترية لذلك الأصل.[2]

ثانيا: نموذج إعادة التقييم

بعد الاعتراف المبدئي يتم إثبات الأصل غير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه وهو القيمة العادلة في تاريخ التقييم مخصوما منها أي مجمع إهتلاك لاحق وأي خسائر مجمعة ناتجة عن اضمحلال القيمة، ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار تحدد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشط ويتم إعادة التقييم عند اختلاف القيمة الدفترية للأصل بشكل جوهري عن قيمته العادلة في تاريخ الميزانية.[3] يتطلب المعيار (IAS38) إعادة تقييم متزامن لكل فئة أصول غير ملموسة وذلك لتجنب حدوث عملية تقييم انتقائي للأصول والتقرير عن المبالغ في القوائم المالية الممثلة لخليط من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم يكون كالتالي:[4]

إذا ارتفعت قيمة الأصول المعنوية بعد إعادة التقييم يجب أن يسجل هذا الارتفاع (الزيادة) في الجانب الدائن في حساب فائض إعادة التقييم.

3-3-2- إهتلاك وخسارة قيمة الأصول المعنوية

بعد اختيار أحد النموذجين السابقين أي بعد التسجيل الأولي للأصول الثابتة المعنوية يمكن لقيمة هذا الأخير أن تنخفض بطريقتين إما عن طريق الإهتلاك أو خسارة القيمة أو الاثنين معا.

أولا: إطفاء الأصول الغير الملموسة

كان يضع (IAS38) القديم كمبدأ أن كل أصل ثابت معنوي يجب أن يهتلك على مدة استعماله والتي لا تتعدى عادة 20 سنة،[5] أما المبلغ القابل للاهتلاك حسب هذا المعيار هو تكلفة الأصل ناقص القيمة المتبقية، ويبدأ الإهتلاك عندما يكون الأصل جاهزا للاستعمال ويتوقف عندما يتم إلغاء الاعتراف به أو يعاد تصنيفه لأنه محتفظ به للبيع وفقا (IFRS5).[6]

---

[1]- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص252.
[2]- لطفي أمين السيد احمد، مرجع سابق، ص526.
[3]- المرجع السابق، ص527.
[4]- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص253.
[5]- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص 144.
[6]- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص256.

أما فيما يتعلق بشهرة المحل فقد نصّ المعيار (IFRS3) على أن تهتلك شهرة المحل خلال عمرها الإنتاجي باستخدام طريقة القسط الثابت، ولكن يجب ألاّ تتعدى فترة الإهتلاك 5 سنوات إلا إذا كان بالإمكان تبرير فترة أطول لا تتجاوز 20 سنة من تاريخ التملك، كما نص نفس المعيار على وجوب معالجة الشهرة السالبة كدخل مؤجل حيث يجب الاعتراف بها كدخل على أساس منتظم خلال فترة لا تزيد عن 5 سنوات إلا إذا كان بالإمكان تبرير فترة أطول لا تتعدى 20 سنة.[1]

ثانيا: خسارة قيمة الأصول الغير الملموسة

حسب (IAS38) " الأصول الثابتة المعنوية ذات مدة استعمال غير محددة لا يمكن إهتلاكها ويجب أن تخضع لفحص خسارة القيمة "،[2] كما نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) " انخفاض قيمة الموجودات " على أن تقوم المنشأة في كل ميزانية عمومية بتقييم ما إذا كان هناك أية دلالة على إحتمال انخفاض قيمة الأصل، ومن أجل تقييم ما إذا كان هناك دلائل على إنخفاض قيمة الأصول، عرض (IAS36) مصادر خارجية وداخلية للمعلومات التي تشير إلى انخفاض القيمة، ويقصد بالمصادر الخارجية إنخفاض القيمة السوقية للأصل المعنوي، حدوث تغيرات تقنية أو اقتصادية أو قانونية تتعلق بالسوق التي تعمل فيه المنشأة والتغيرات الملحوظة في البيئة الخارجية. أما المؤشرات الداخلية لفقدان القيمة فيصفها المعيار على أنها توفر أدلة على التخريب الفيزيائي للأصل المعنوي أو تحقيق منافع إقتصادية أقل مما كان متوقع.

تنتج خسارة القيمة إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة الدفترية (القيمة المحاسبية الصافية)، حيث هذه الأخيرة تمثل إما القيمة العادلة للأصل المعنوي في السوق أو القيمة النفعية (القيمة المحدثة لمجموع التدفقات المستقبلية) أيهما اكبر.[3]

3-3-3- الإخراج من الخدمة والإفصاح

أولا: الإخراج من الخدمة

الأصول الثابتة المعنوية يجب إلغاء تسجيلها المحاسبي عندما يتم التنازل عنها أو لا تتوقع المؤسسة الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من إستخدامها، وأي مكاسب أو خسائر ناتجة يجب أن تسجل في قائمة الدخل.[4]

ثانيا: العرض والإفصاح

يشترط المعيار (IAS38) " الأصول الثابتة المعنوية" إجراءات الافصاحات التالية لكل فئة أصول معنوية والتمييز بين الأصول المولدة داخليا والأصول الأخرى:[5]

- يجب تمييز كل مجموعة من الأصول المعنوية إلى أصول معنوية مولدة داخليا وأصول معنوية أخرى؛
- يجب أن تحدد السياسة المحاسبية، أسس التقييم، طرق الإهتلاك ومدة الاستعمال.

[1]- المرجع السابق، ص 146.
[2]- لطفي أمين السيد احمد، مرجع سابق، ص536.
[3]- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص 85.
[4]- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص257.
[5]- المرجع السابق، ص258.

يجب أن تفصح قائمة الدخل والإيضاحات المتممة عن الآتي:

- عبئ الإهتلاكات لكل فئة من الأصول موضحا البند الذي يتضمنه؛
- إجمالي مبالغ البحوث والتطوير المعترف بها كمصروف.

يجب أن تفصح الميزانية والملاحق عن الآتي:

- إجمالي القيمة المعدلة(القيمة الدفترية) ناقص مجموع الإهتلاك 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 وفترة الاهتلاك المتبقية لأي أصل غير ملموس تكون هامة في القوائم المالية للمؤسسة ككل؛
- لكل أصل غير ملموس تم حيازته عن طريق منحة حكومية ويعترف به مبدئيا بالقيمة العادلة.

الإفصاحات الإضافية المطلوبة لقيم إعادة التقييم تكون كما يلي:

- التاريخ الفعلي لإعادة التقييم؛
- القيمة الدفترية المعدلة لكل مجموعة من الأصول المعنوية والتأكد من ترحيلها في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية؛
- المبلغ وأيضا التسوية التفصيلية للرصيد الخاص بفائض إعادة التقييم.

4- الأصول الثابتة المالية في المعايير المحاسبية الدولية

نظرا لتطور وسائل الاتصال وعولمة النشاط الاقتصادي وحرية إنتقال رؤوس الأموال عبر العالم وبين أسواق رأس مال 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.

4-1- تعريف الأصول الثابتة المالية وتصنيفها

تعرف وتصنف الأصول الثابتة المالية حسب معايير المحاسبة الدولية كما يلي:

4-1-1- تعريف الأصول الثابتة المالية

لم يعطي IASB تعريف الأصول الثابتة المالية والأصول المالية الجارية إلا انه عرّف الأصول المالية بصفة عامة حسب المعيار (IAS32) (الفقرة 11 في سنة 2003) على أنه أي اصل يكون عبارة عن:[1]

- نقدية؛
- أداة ملكية لمؤسسة أخرى؛

[1] - hervé stolowly et autres,op cit, P 10.

- حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من مؤسسة أخرى، أو حق تعاقدي لمبادلة أصول مالية بشروط مناسبة؛
- عقد قد تم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة، ويشمل عقود ليست مشتقة (علما أن المشتقات المالية هي عبارة عن أدوات مالية تنتج عن عقود تتم عن الغير، وتتصف بتغير قيمتها بسبب سعر الفائدة أو سعر الصرف ولا تحتاج إلى صافي استثمار أولي عند إبرام العقد وسيتم تسويتها في المستقبل ومن أمثلة ذلك عقود الإيجار) وتتضمن التزام تعاقدي للمؤسسة لاستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها، وعقود مشتقة سيتم تسويتها من المصدر بأي طريقة باستثناء تبادل قيمة نقدية محددة او أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمؤسسة. بالتالي يجب على المؤسسة التمييز بين الأصول المالية القصيرة الأجل والأصول المالية الطويلة الأجل حيث تعرض الأولى ضمن الأصول المتداولة والثانية ضمن الأصول الثابتة.

4-1-2- تصنيف الأصول الثابتة المالية

تصنف الأصول الثابتة المالية حسب معايير المحاسبة الدولية (IAS39) إلى أربعة أصناف.

أولا: الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق

الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها المحدد لها عند إصدارها في صورة عقد قرض لمعرفة الشركة المصدرة للسندات ولذلك فهي من الأصول الطويلة الأجل.[1]

ثانيا: الأصول المالية المتاحة للبيع

تتمثل عادة في السندات الثابتة المكتسبة لأجل بيعها بدون نية التدخل في تسيير المؤسسة التي أصدرت هذه السندات.[2]

ثالثا: القروض والحقوق

وهي الأصول المالية غير المشتقة والمحددة قيمة تسديدها بشكل مسبق وبمقدار ثابت، والتي تنشئها أو تحصل عليها المؤسسة وهي غير مدرجة في سوق نشط " البورصة " وغير مخصصة للمتاجرة بها.[3]

رابعا: سندات المساهمة في فروع ومؤسسات الشراكة

لم يتطرق (IAS39) إلى هذا الصنف الذي عولج من طرف (IAS28)، وذلك بسبب أن المساهمات تنعدم أثناء تجميع الحسابات في الفروع والمؤسسات ذات الشراكة.[4]

[1]- محمد سمير الصبان، راشد رجب السيد، مرجع سابق، ص53.
[2]- نصر علي عبد الله الوهاب، مرجع سابق، ص 141.
[3]- جمعة حميدات، محمد ابو ناصر، مرجع سابق، ص641.
[4] - hervé stowly et autres, Op cit, p 611.

4-2- التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المالية

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

- تاريخ التعامل: هو التاريخ الذي تلتزم المؤسسة به بشراء أو بيع أصل مالي، ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الاعتراف بأصل سيتم استلامه ومطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية.
- تاريخ التسوية: هو تاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمؤسسة.

يتم التقييم الأولي للأصل المالي عند الاعتراف به بالقيمة العادلة مضاف إليه تكاليف العملية باستثناء الأصول المالية المصنفة لتقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، (وهي التي تختار المؤسسة قياسها بالقيمة العادلة أو للمتاجرة) فيتم تقييمها بمقدار ثمن الشراء وبالتالي تعتبر مصاريف الشراء مثل عمولة الوسيط المالي أو السمسار والضرائب وغيرها من المصروف كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل. أما الأصول المالية المعدّة للبيع والمحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وكذلك القروض والحقوق تسجل عند الإثبات (التقييم الأولي له) بقيمة الشراء مضاف إليها تكاليف الشراء المباشرة والرسوم المباشرة.[1]

4-3- التقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المالية

بعد الاعتراف والتقييم 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.

4-3-1- التقييم اللاحق للأصول الثابتة المالية

ينص (IAS39) على أن التقييم اللاحق للأصول المالية يعالج حسب كل صنف.

أولا: تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة

من خلال قائمة الدخل (الأرباح والخسائر)، يتم تقييم الأصول المالية عند إعداد القوائم المالية أو في تاريخ لاحق للإقتناء (التقييم البعدي) بالقيمة العادلة ويتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية:[2]

- 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؛

[1]- جمعة حميدات، محمد ابو ناصر، مرجع سابق، ص637 ،639.
[2]- طارق عبد العال حماد، **شرح معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص64.

- إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم اعتبار السعر الذي تم في أخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادية؛
- أما الأصول المالية التي ليس لها قيمة عادلة في السوق نشط يتم عندئذ تحديد القيمة العادلة من خلال وسائل التقييم كنموذج للتدفقات النقدية.

ثانيا: تقييم الأصول المالية المعدة للبيع

تتمثل في كل السندات الثابتة التي لا تريد أن تبيعها المؤسسة على المدى القصير، حيث يعاد تقييمها بالقيمة العادلة، وأي تغيرات في هذه القيمة عند التقييم الأولي تسجل مباشرة في رأس المال وليس في النتيجة.[1]

نص المعيار(IAS39) على التفرقة بين انخفاض القيمة العادلة المتعلقة بالتراجع الاقتصادي للمؤسسة المعنية والانخفاض المتعلق بتراجع عام في السوق.

أ- التراجع الاقتصادي للمؤسسة المعنية(المصدر للسندات): يتمثل في انخفاض القيمة الذي يسجل في التكاليف.

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

ثالثا: الأصول المحتفظ بها حتى الاستحقاق

يتم إعادة تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالتكلفة المهتلكة، وهذا يعني بالتكلفة التاريخية بعد تخفيضها بخسارة القيمة المحتملة المحددة عن طريق فحص فقدان القيمة.[2]

رابعا: القروض والذمم المدينة

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

خامسا: سندات المساهمة

التي تنقسم إلى:[3]

أ- المساهمات في الفروع: بما أن الفروع تجمع إجباري في القوائم المالية للمجمع، فالمعيار(IAS39) ينص على أن سندات المساهمة في الفروع تعتبر كأصول مالية موجودة أثناء البيع، فإن قيمتها العادلة تعرف كما يلي " المبلغ الذي من اجله يمكن تبادل أصل أو دفع خصم بين طرفين ذوي معرفة جيدة ومتفقين في إطار عملية منجزة في شروط المنافسة

[1]- سمير ريشاني، **دورة معايير المحاسبة واعداد التقارير المالية الدولية المتعلقة بالادوات المالية**، سورية، تشرين الثاني، 2009، ص18.

[2]- محمد ابو ناصر، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي**، مرجع سابق، ص642.

[3] - A.Le Manh, C.Maillet-Boudrierles,**les normes comptables internationales IAS-IFRS**, editions faucher, Franc,2008, p100.

الطبيعية "، المعيار يشير إلى انه يتم تحديد القيمة الحقيقية عن طريق حساب مالي للقيمة المحدثة لتدفقات الخزينة المستقبلية.

ب- المساهمة في المؤسسات الشراكة: تتمثل في سندات المساهمة الممتلكة في مؤسسات المراقبة بأقل من 50% وهذا يعني أنها ليست فرع يمكن احتمال ثلاثة حالات:

- سندات مساهمة لمؤسسة مراقبة ب 20% على الأقل وهي جزء من مجمع المؤسسة الأم، يمكن تقييمها بالتكلفة المهتلكة أو بالقيمة الحقيقية في الحسابات الفردية للمؤسسة الأم؛
- سندات مساهمة في شركة مراقبة بأقل من 20٪ هي مقيَمة إجباريا بقيمتها الحقيقية في الحسابات الفردية والمجمعة للمؤسسة الأم؛
- سندات المساهمة في شركة المراقبة ب 20% على الأقل ولكن لا تعتبر جزء من مجمع الأم حيث تقيم إجباريا بقيمتها الحقيقية في الحسابات الفردية المجمعة.

4-3-2- خسارة قيمة الأصول الثابتة المالية:

لتوضيح عنصر خسارة قيمة الأصول الثابتة المالية تم التطرق للعناصر التالية بالتفصيل.

أولا: مؤشرات انخفاض قيمة الأصول المالية

تتمثل مؤشرات انخفاض قيمة الأصول المالية فيما يلي:[1]

- 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 أو التأجير 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 انه يتم تطبيق متطلبات انخفاض القيمة حسب (IAS39) على الأصول المالية التالية:

- ✓ الأصول الثابتة المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق؛
- ✓ الأصول المالية المعدة للبيع؛
- ✓ القروض والحقوق.

ثانيا: الاعتراف بخسارة قيمة الأصول المالية

يجب الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول المالية في قائمة الدخل، عند وجود دليل موضوعي على انخفاض القيمة وإذا كان للخسارة تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل مالي أو مجموعة من الأصول التي يمكن تقديرها بموثوقية.[2]

خسارة التدني = القيمة الحالية – القيمة الدفترية للأصل

ثالثا: استعادة خسارة تدني قيمة الأصول المالية

[1]- المرجع السابق، ص 655.

[2]- المرجع السابق، ص 654.

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.[1]

لا يتم الاعتراف بأرباح استعادة خسارة 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.

4-3-3- 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 اقل، إذا كانت القيمة السوقية اقل من التكلفة فيعتبر الفرق خسارة إعادة التصنيف (خسائر محققة) ويسجل في حساب الأرباح والخسائر. أما إذا كانت التكلفة اقل 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 اقل في تاريخ الانتقال، فإذا كان سعر السوق اقل من التكلفة فان الفرق في سعر السوق يعتبر بمثابة خسائر محققة ويؤخذ بالحسبان كأحد عناصر حساب الأرباح والخسائر.[2]

4-3-4- استبعاد الأصول المالية الثابتة والإفصاح

عند تخلص المؤسسة من أصولها الثابتة المالية يجب عليها التطرق إلى العناصر التالية.

أولا: 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 وهذه القيمة يمثل ربح أو خسارة يجب الاعتراف بها فورا في حساب الأرباح والخسائر.

ثانيا: العرض والإفصاح عن الأصول المالية

فيما يخص الإفصاح عن الأصول المالية الثابتة تنص المعايير الدولية على ما يلي:[3]

- السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد قيمة الأصل المالي؛
- الإفصاح في حساب الأرباح والخسائر عن:

[1]- المرجع السابق، ص 656.

[2]- مجلس معايير المحاسبية، العراق، **ترجمة معايير المحاسبة الدولية**، الموقع: www.bsairaq.net/pdf

[3]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سابق، ص227.

- ✓ الفوائد والعائدات وتوزيعات الأصول المالية الثابتة والمتداولة؛
- ✓ الأرباح والخسائر الناتجة عن بيع أوإعادة تصنيف الأصل المالي؛
- ✓ الهبوط في القيمة السوقية للأصل المالي.

– يجب الإفصاح والتحليل في تقرير الإدارة عن المعلومات الآتية:

- ✓ القيمة العادلة للأصول المالية طويلة الأجل؛
- ✓ القيود الهامة المفروضة على الأصول المالية أو تحويل عوائدها والمتحصلات من بيعها.

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

خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم توضيح مختلف طرق التقييم والتسجيل وفق معايير المحاسبة الدولية على أساس أن هذه العملية تعتبر من الوظائف المحاسبية الأساسية، مما سينتج عنه قوائم مالية ذات أهمية خاصة ومصداقية لمستخدميها. فتم التطرق للتثبيتات المادية والمعنوية مبرزين المبادئ التي تبين كيفية تجميع وفصل التثبيتات المادية والمعنوية، ومحتوى التكلفة التي تسجل بها هذه التثبيتات.

كما تم توضيح مختلف طرق تقييم التثبيتات المالية، مبرزين في ذلك طريقتين للتقييم وهما طريقة التكلفة المهتلكة، وطريقة التقييم بالتكلفة العادلة.

الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد الفصل

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 المعلومات الاقتصادية، حيث يتميز النظام المحاسبي المالي الذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ سنة 1976 بإطار جديد لمفهوم المحاسبة وتحديد واضح للمبادئ والقواعد الرامية إلى مزيد من الشفافية في المعلومات المالية التي تمنحها المؤسسات، مما يسهل بذلك إعداد قوائم مالية تعبر عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وظهر هذا النظام بموجب القانون رقم 07-11 في 25 نوفمبر 2007، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 2010.

سنتناول في هذا الفصل كيفية معالجة الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي من خلال أربعة مباحث كمايلي:

1- النظام المحاسبي المالي والأصول الثابتة؛
2- الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي؛
3- الأصول الثابتة المادية في النظام المحاسبي المالي؛
4- الأصول الثابتة المالية في النظام المحاسبي المالي.

1- 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.

1-1- نشأة النظام المحاسبي المالي الجزائري

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

1-1-1- 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.[1]

مع الإشارة أن المجلس وبصفته هيئة استشارية موضوعة تحت سلطة وزير المالية، إلا أن آراءه غير ملزمة للمؤسسات والهيئات أو الأفراد الطالبين لهذه الاستشارة.[2]

أولا: أسباب تعديل المخطط المحاسبي الوطني

يمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر للتوجه إلى النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[3]

أ- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات؛

ب- الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية والسماح لنا بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛

ج- إمكانية تطبيق الكيانات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة؛

د- محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية، لان التنوع المحاسبي بين الدول ينجر عنه مشاكل عديدة يمكن أن نذكر منها ما يلي:

---

* - SCF: Système Comptable Financier.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 60، الصادرة بتاريخ 1996/10/25، المرسوم التنفيذي رقم 96-318، المادة 03.

[2]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص169.

[3]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص13.

- عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها عدة فروع ومؤسسات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجودة فيها وعلى المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم وتقارير معدة حسب المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم؛
- غياب مجال المقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين وبالتالي إلى ضعف جودة ونوعية المعلومات.

ثانيا: الجهات المختصة بتحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني

شكل المجلس الوطني المحاسبي لجنة قيادية مهمتها تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني، حيث باشرت اللجنة عملها أولا بتقييم (PCN*)، وذلك عن طريق إعداد استمارات أرسلت إلى كافة المعنيين بتغيير المخطط، لا سيما الممارسين الأحرار لمهنة المحاسبة، المؤسسات والإدارات المستغلة للمعلومات المحاسبية.

بعد استغلال هذه الاستثمارات وجمعها وتلخيص محتواها، كوّنت اللجنة بذلك ملخص بتقييمها ل PCN ومن اجل إصلاح النقائص أستعين بمجموعة من الخبراء الفرنسيين التابعين لـ:[1]

- المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC[2*])؛
- مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء الفرنسيين (CSOEC*)؛
- الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC*).

بالإضافة إلى هذه الهيئات هناك المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين دوره المساعدة في تغيير المخطط المحاسبي الوطني.

ثالثا: مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي

باشرت اللجنة القيادية مع الخبراء الفرنسيين عملها في شهر أفريل من سنة 2001 على أن تنتهي بعد 12 شهرا حسب مدة الأشغال المحددة، وقد تم إعداد برنامج العمل على ثلاثة مراحل:[3]

أ- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع اجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية.
ب- المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.
ج- المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

---

* - PCN: Plan Comptable National.

[1]- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص172.

* - CNC: Conseil national de la comptabilité.

* - CSOEC: Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables.

* - CNCC: Compagnie National des Commissaires aux Comptes.

[3]- مراد ايت محمد، سفيان أبحري، **مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (التحديات والأهداف)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة بليدة، يومي 13_15 أكتوبر 2009، ص4 ،5.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة خيارات ممكنة وهي:

- الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني-الاقتصادي في الجزائر- والذي بقي ثابتا مند صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية الوطنية سنة 1988، مثلا القانون الصادر في 9 أكتوبر 1999 المتضمن تكيف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.
- الخيار الثاني: يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين ويعطيان نظاما مختلط ومعقدا، وبالتالي يمكن له إن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.
- الخيار الثالث: هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخد بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

اعتُمد الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 5 سبتمبر 2001. بحيث تم اختيار طبيعة المحاسبة المرجعية المعايير المحاسبية الدولية IAS/IAFRS.[1]

1-1-2- النظام المحاسبي المالي

بعد كل الإصلاحات التي تمت على المخطط المحاسبي الوطني، تم انجاز مشروع النظام المحاسبي الماليSCF بالاتفاق مع المعايير الدولية IAS/IFRS من طرف مجموعة متكونة من ممثلي المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، خبراء محاسبين جزائريين وممثلين لمنظمة خبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات الفرنسي في إطار البرنامج الممول من طرف البنك العالمي. وابتداء من هذا التاريخ أصبح المشروع خاضعا لعدة تغيرات محققة، وعليه قام مجلس الحكومة بفحص وتبني في 12 جويلية 2006 مشروع ابتدائي لقانون متعلق بالنظام المحاسبي المالي مقدم من طرف وزير المالية.[2]

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، حيث سمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات

[1]- المرجع السابق، ص5.
[2]- زينب حجاج، مرجع سابق، ص113.

المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.[1]

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي:[2]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات؛ كالتعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، إما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثانيا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عامة ولا سيما:[3]

أ- محاسبة التعهد: تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي،وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط به.

ب- استمرارية الاستغلال: تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية،لدا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.

ج- الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

د- قابلية الفهم: يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.

ه- المصداقية: يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والاداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أوتعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة بتاريخ 2007/11/25، القانون 07-11، المادة 03.
[2]- شعيب شنوف، مرجع سابق، ص29.
[3]- مراد ايت محمد، سفيان أبحري، مرجع سابق، ص 6 .

ح- التكلفة التاريخية: تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.

خ- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني،فمثلا من خلال هدا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

ثالثا: الأهداف المرجوة لنظام المحاسبي المالي الجديد

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية: [1]

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛
- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛

[1]- المرجع السابق، ص7.

- النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

1-2- تعريف الأصول الثابتة وقواعد تقييمها

عرف المخطط المحاسبي الوطني الأصل على انه استخدام للموارد التي تمثل الخصوم، إما تصنيف الأصول فكان حسب دليل حسابات هذا المخطط، إما النظام المحاسبي المالي جاء بمفاهيم وتصنيفات جديدة.

1-2-1- تعريف الأصول الثابتة والاعتراف بها

يعرف النظام المحاسبي المالي الأصل على أنه مورد مراقب من طرف المؤسسة بسبب أحداث وقعت، ترتقب منه المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية، إما الأصول الثابتة فهي عبارة عن أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لنشاط المؤسسة، مثل الأصول الثابتة المادية والمعنوية، أو التي تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد، أو التي لا تنوي المؤسسة إنجازها خلال الإثنى عشر شهرا التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية، ويتم الاعتراف بالأصول في الميزانية عندما:[1]

- يكون من المحتمل أن تعود بمنافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
- يمكن تقييم هذا الأصل بطريقة موثوق فيها.

1-2-2-القواعد العامة لتقييم الأصول الثابتة

تقيم الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي كقاعدة عامة على أساس "مبدأ التكلفة التاريخية"، بيد أن النظام يرخص- حسب بعض الشروط التي يحددها- إلى إمكانية تقييم هذه الأصول عن طريق:[2]

- القيمة العادلة؛
- قيمة الانجاز؛
- القيمة النفعية.

أ- التكلفة التاريخية: تعتبر الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للأصول الثابتة، وطبقا لهذا المبدأ فإن العمليات المسجلة في السابق يجب أن تبقى بقيمتها التاريخية، فمثلا عند شراء استثمارها في سنة معينة بمبلغ معين فإن هذه القيمة هي التي تكون الأساس للتسجيل المحاسبي عند تاريخ الشراء وتبقى كذلك مقيدة في الدفاتر.[3]

---

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، االصادرة بتاريخ 2009/03/25، ص6.
[2]- المرجع السابق، ص6، 7.
[3]- علاء بوقفة، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثاره في تفعيل الممارسة المحاسبية**، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2012، ص87.

ب- القيمة العادلة: وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل أصل بين أطراف على دراية كافية، وتعمل ضمن شروط المنافسة الاعتيادية، أي ضمن السوق النشط الذي يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:[1]

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛
- يمكن أن يوجد بها عادة مشترون وبائعين متفقون؛
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

ج- تكلفة الانجاز: في حالة الأصل الثابت الذي تم انجازه بوسائل المؤسسة.

د- القيمة النفعية: تسمى كذلك القيمة المحدثة لتدفقات أموال الخزينة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل إلى غاية خروجه من الخدمة.[2]

كما نص 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 كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

1-3- تصنيف الأصول الثابتة

أدرج النظام المحاسبي المالي حسابات الأصول الثابتة في المجموعة الثانية من مدونة الحسابات الخاص به، حيث حدد عملية الإدراج والتقييم للحسابات بشروط خاصة من اجل اعتبارها أصل داخل المؤسسة، وهذا ما جاء به القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429، الموافق لـ 26 ماي 2008، وقد صنف النظام المحاسبي المالي الأصول الثابتة إلى:[3]

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية؛
- التثبيتات في شكل امتياز؛
- التثبيتات الجاري انجازها؛
- التثبيتات المالية.

2- الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي

[1]- لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها**، دار الوراق للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص18 .
[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص91.
[3]- زينب حجاج، مرجع سابق، 116.

تطرق المرسوم التنفيذي رقم 09-19 إلى تحديد مفهوم الأصول المعنوية، تصنيفها وكذا كيفية صيرورة حساباتها.

2-1- تعريف وتصنيف الأصول الثابتة المعنوية

تعرف الاستثمارات المعنوية على أنها أصول غير مادية وغير مالية قابلة للتعيين، مراقبة ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار النشاط العادي لها ونقول أن أصل معين قابل للتعيين إذا كان:[1]

أ- يمكن فصله عن المؤسسة وبيعه أو تحويله أو منحه عن طريق إجارته لطرف أخر أو إجارته أو تحويله منفصلا في إطار عقد مع عنصر أخر من الأصول أو الخصوم؛

ب- أو يكون ناتج عن حقوق تعاقدية أو حقوق أخرى قانونية، بحيث تكون هذه الحقوق قابلة للتحويل أو الفصل عن المؤسسة أو حقوق أخرى.

لقد صنف SCF الأصول الثابتة المعنوية كما يلي:[2]

الحساب الرئيسي 20 "الأصول الثابتة المعنوية" والذي ينقسم إلى الحسابات الفرعية التالية:

- الحساب 203: مصاريف التطوير؛
- الحساب 204: برامج الإعلام الآلي وما شابهها؛
- الحساب 205: الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات؛
- الحساب 208: أصول ثابتة معنوية أخرى.
- الحساب 237: الأصول الثابتة المعنوية قيد الانجاز؛

أما فيما يخص إهتلاك الأصول الثابتة المعنوية نجد:

الحساب 280: إهتلاك الأصول الثابتة المعنوية الذي يجزأ حسب نوع الأصل المعنوي كحساب 2807 إهتلاك فارق الحيازة (GOOD WILL).

بالإضافة إلى إهتلاك 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- التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة 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]- خالد بودبة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009، ص117.

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص57.

2-2-1- تحديد تكلفة الأصول الثابتة المعنوية

يتم التقييم الأولي للأصول الثابتة المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي بالتكلفة التاريخية، حيث تساوي تكلفة حيازة أصل معنوي سعر الشراء الناجم عن اتفاق 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، وتستثنى المصاريف الإدارية العامة ومصاريف الانطلاق في النشاط من تكلفة الحيازة. تتمثل الأصول الثابتة المعنوية المنجزة من طرف المؤسسة أي بوسائلها الخاصة في تكاليف البحث والتطوير، حيث اتبع النظام المحاسبي المالي نفس إجراءات المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 " الأصول المعنوية" في تقييم الأصول الثابتة المعنوية، المولّدة داخليا، أي أن النظام المحاسبي المالي لا يعترف بنفقات البحث على أنها أصول معنوية، في حين يعترف بنفقات التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية وتحدد تكلفتها بمجموع النفقات المباشرة في عملية انجاز الأصل المعنوي.[1]

2-2-2- التسجيل المحاسبي الأولي للأصول الثابتة 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.

أولا: تكاليف التطوير

فرق النظام المحاسبي المالي بين مرحلتي البحث والتطوير، حيث جاء نص المادة 15/121 كما يلي: " تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحساب عند تحملها ولا يمكن تثبيتها" وحدد نص المادة 14/121 شروط تثبت نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي في:[2]

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مرد ودية شاملة؛
- إذا كانت المؤسسة تملك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بعمليات لتطوير من اجل الاستعمال أو البيع؛
- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

[1]- زينب حجاج، مرجع سابق، ص118، 119.
[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص9، 10.

فيما عدى هذا تعتبر تكاليف التطوير كنفقات يجب أن تحمل خلال الدورة.

خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت"، حيث يجعل هذا الحساب مدينا، ويقابله في الجانب الدائن الحساب 73 " إنتاج قيم ثابتة معنوية" وذلك بعد تسجيل تلك الأعباء حسب طبيعتها في نفس السنة التي تم تحملها فيها.

إلا أن المصاريف المتعلقة بأي تثبيت معنوي التي تم إدراجها في الحسابات كأعباء بالنسبة للكشوف المالية لسنوات سابقة لا يمكن رسملتها وتثبيتها في تاريخ لاحق.[1]

ويتم الإثبات المحاسبي بمصاريف التنمية القابلة للتثبيت وفق المراحل التالية:

6XX		ح/ الأعباء	XXX	
	5XX	ح/ النقدية		XXX
		تحمل الأعباء حسب طبيعتها		
		//		
203		ح/ مصاريف التنـ ـتثبيت	XXX	
	731	ح/ إنتاج قيم ثابتة معنوية		XXX
		إثبات مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		
		N/12/31		
681		ح/ المخصصات للاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	XXX	
	2803	ح/ إهتلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		XXX
		إثبات قسط الإطفاء السنوي		
280		ح/ إهتلاك مصاريف ا // ابلة للتثبيت	XXX	
	203	ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		XXX
		ترصيد الإهتلاك المتراكم لمصاريف التنمية القابلة للتثبيت عند الإهتلاك الكلي		

ثانيا: برامج الإعلام الآلي وما شابهها

[1]- المرجع السابق، ص57.

تتمثل في مختلف برامج الإعلام الآلي التي تقتنيها المؤسسة أو تقوم بتوليدها داخليا. خصص النظام المحاسبي المالي لهذا النوع من الأصول الحساب الفرعي 204 الذي يظهر مدينا بقيمتها

ويقابله في الجانب الدائن الحساب 731، أو احد حسابات النقدية حسب الحالة ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:[1]

أ_ حالة الاقتناء:

204		ح/ برمجيات الإ تاريخ الشراء ابهها	XXX	
	404	ح/ موردو الأصول الثابتة		XXX
		فاتورة شراء برامج الإعلام الآلي		
		//		
404		ح/ موردو الأصول الث .	XXX	
	5XX	ح/ النقدية		XXX
		قيد التسديد		

ب_ حالة الإنشاء الداخلي:

204		ح/ برمجيات الإعلام الآلي وما شبهها	XXX	
	731	ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XXX
		توليد برامج معلوماتية داخليا		

ثالثا: الامتيازات، الحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات

الامتيازات والرخص هي عبارة عن حق استعمال الأصل المعنوي طوال مدة العقد، لقد خصص النظام المحاسبي المالي لهذه الأنواع من الأصول المعنوية الحساب الفرعي 205، ويكون التسجيل المحاسبي وفق حالتين، حالة الاقتناء وحالة الإنشاء الداخلي:[2]

أ_ حالة الاقتناء:

[1]- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 97 ،98.

[2]- ناصر رحال، مصطفى عوادي، **مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة البليدة، يومي 13_15 أكتوبر، 2009، ص6.

205		ح/الامتيازات والرخص البراءات والعلامات	XXX	
	404	ح/ موردو القيم الثابتة		XXX
		فاتورة شراء امتيازات ورخص		
		//		
404		ح/ موردو الأصول الثابته	XXX	
	5XX	ح/ النقدية		XXX
		قيد التسديد		

ب_ حالة الإنشاء الداخلي:

205		ح/ براءات الاختراع	XXX	
	731	ح/ إنتاج قيم ثابتة معنوية		XXX
		توليد براءة اختراع داخليا		

رابعا: فارق الحيازة أو ما يسمى بفارق الاقتناء

يعرف النظام المحاسبي المالي الجديد فرق الاقتناء على انه " كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني عند تاريخ عملية التبادل".

وحسب SCF يسجل هذا الفارق في الحساب رقم 207 الذي يدخل ضمن حسابات الأصل المعنوي، كما نص SCF على انه يتم في هذا الحساب تسجيل فرق الاقتناء سواء كان موجبا أو سالبا الناتج عن اقتناء أو اندماج، كما يمكن أن يكون مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصول غير الجارية مهما كان رصيده، إما خسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب اختبار تناقص القيمة في فرق الاقتناء، لا يمكن أن تكون موضع إسترجاعات لاحقة.[1]

أ- حالة فارق الاقتناء موجب: يكون فارق الاقتناء موجب إذا كان[2]

سعر الشراء > القيمة الصافية للأصول بالقيمة العادلة.

[1]- معمر قربة، سارة بودربالة، مرجع سابق، ص12.
[2]- المرجع السابق، ص12.

207		ح/ فارق الاقتناء	XXX	
2XX		ح/أصول	XXX	
	4XX	ح/ ديون		XXX
	5XX	ح/ النقدية		XXX
		إدماج شركة "X" مع ظهور فارق اقتناء موجب		
		N/12/31		
681		ح/ المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	XXX	
	2807	ح/ إهتلاك فارق الاقتناء		XXX
		إثبات قسط إهتلاك الأصول المعنوية		
		//		
681		ح/ المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير جارية	XXX	
	2907	ح/ خسائر القيم عن فارق الاقتناء		XXX
		إثبات الخسارة في القيمة عن فارق الاقتناء		

ب_ حالة فارق الاقتناء السالب: يظهر فارق اقتناء سالب إذا كان[1]

سعر الشراء < القيمة الصافية للأصول بالقيمة العادلة.

2XX		ح/الأصول	XXX	
	207	ح/ فارق الاقتناء		XXX
	4XX	ح/ ديون		XXX
	5XX	ح/ النقدية		XXX
		إدماج شركة "X" مع ظهور فارق اقتناء سالب		
207			XXX	
	77			XXX

[1]- المرجع السابق، ص13 ،14.

		ح/ فارق الاقتناء N/12/31 ح/ إيرادات غير عادية توزيع الإيراد الناتج عن فارق الاقتناء السالب على سنوات العمر الإنتاجي للأصول المتعلقة به		

2-3- التقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة 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.

2-3-1- 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.

أولا: الأصول الثابتة المعنوية قيد الانجاز

يكون التقييم المحاسبي للتثبيتات المعنوية قيد الانجاز حسب حالة انجازها كما يلي:[1]

حالة توليدها داخل المؤسسة:

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص57.

6XX		ح/ الأعباء	XXX	
	5XX	ح/ النقدية		XXX
		إثبات تحميل الأعباء		
		N/12/31		
237		ح/ تثبيتات معنوية قيد الانجاز	XXX	
	731	ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XXX
		إثبات الجزء الذي تم انجازه والمتعلق بالدورة المنتهية		
		تاريخ اكتمال الانجاز		
20X		ح/ تثبيتات معنوية	XXX	
	237	ح/تثبيتات معنوية قيد الانجاز		XXX
		إثبات اكتمال الانجاز		

ب_ حالة الانجاز من طرف الغير:

237		ح/ تثبيتات معنوية N/12/31	XXX	
	404	ح/ مورد القيم الثابتة		XXX
		فاتورة وضعية الأشغال تثبيت الجزء المنجز		
		تاريخ اكتمال الإنجاز		
20X		ح/ تثبيتات معنوية	XXX	
	237	ح/ تثبيتات معنوية قيد الانجاز		XXX
		إثبات اكتمال الانجاز		

ثانيا: إهتلاك الأصول الثابتة المعنوية

الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية للأصل نتجية للكيان نفسه.[1]

تهتلك الأصول الثابتة المعنوية على أساس مدة نفعيتها أو تبريرها على أن لا تتجاوز 20 سنة إلا إذا كان هناك حالة استثنائية ينبغي تبريرها في ملحق الكشوف المالية.[1]

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص9.

ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

681		ح/ مخصصات ، مؤسسات و مؤونات عن القيم الثابتة غير الجارية	XXX	
	280X	ح/ إهتلاك القيم الثابتة المعنوية إثبات قسط الإهتلاك السنوي		XXX

N/12/31

ثالثا: إعادة تقييم الأصول الثابتة المعنوية

في إطار المعالجة المرخص بها لأي تثبيت معنوي سبق إن كان محل إدراج في أول الحسابات على أساس تكلفته، أن يدرج على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب الشروط التالية:[2]

- تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنوية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال؛
- بعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها؛
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فان الزيادة تقيد مباشرة في الجانب الدائن لحساب 105 " فارق إعادة التقييم"؛
- إذا أبرزت عملية التقييم وجود خسارة في القيمة، فان هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق تقييم تم إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة لهذا الأصل نفسه، ثم يقيد الرصيد الصافي للخسارة إن وجد ضمن حسابات الأعباء.

رابعا: خسارة قيمة الأصول الثابتة 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 الإهتلاك لأي أصل معنوي. فإذا كانت القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل المعنوي فهذا يدل على وجود خسارة قيمة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:[3]

أ- حالة عدم تسجيل فائض قيمة سابق لهذا الأصل، أو تجاوز الانخفاض الفائض المسجل: في هذه الحالة يعترف بخسارة القيمة كمصروف ضمن قائمة الدخل للفترة الجارية وفق القيد التالي:

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص61.
[2]- المرجع السابق، ص10 ،11.
[3]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، بدون دار النشر، الجزائر، 2006، ص25.

N/12/31

681		ح/ مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيم- تثبيتات_	XXX	
	290X	ح/ خسائر القيم عن تثبيتات معنوية		XXX
		إثبات عبء الخسارة في القيمة		

ب- حالة تسجيل فائض قيمة لهذا الأصل نسجل:

N/12/31

105		ح/فارق إعادة التق	XXX	
	290X	ح/خسائر القيمة عن تثبيتات معنوية		XXX
		امتصاص خسارة تدني القيمة من الفائض سابق التكوين للأصل (X)		

ج- حالة تحقيق فائض ايجابي سبقه الاعتراف بخسارة في القيمة: حيث يتم استرجاع خسائر القيم التي سبق الاعتراف بها وتسجل ضمن النواتج، ثم يعترف بالفرق إن وجد ضمن رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان فارق التقييم.

N/12/31

290X		ح/ خسائر القيمة عن تثبيتات معنوية	XXX	
	781	ح/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر قيمة الأصول الثابتة		XXX
		استرجاع الخسارة في القيمة في الحدود التي سبق الاعتراف بها.		

2-3-2- خروج الأصل الثابت المعنوي والإفصاح

تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن وضع أصل معنوي خارج الخدمة أو التنازل عنه بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية والقيمة المحاسبية الصافية للأصل وتدرج في الحسابات كإيرادات أو كأعباء وفق القيود التالية:[1]

أولا: حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية وتحقيق ربح

بتاريخ عملية التنازل

681		ح/ مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيم–الأصول غير المتداولة-	XXX	
	280X	ح/ إهتلاك التثبيتات المعنوية		XXX

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص57.

		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين أخر تسجيل للاهتلاك وتاريخ التنازل.		
		//		
280X		ح/ الإهتلاك المتراكم للاصل" X"	XXX	
462		ح/ الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة	XXX	
	20X	ح/ التثبيت المعنوي"X"		XXX
	752	ح/ فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		XXX
		إثبات التنازل عن تثبيت معنوي بما يزيد عن قيمته الدفترية		
53/512		ح/ البنك أو الصندوق	XXX	
	462	ح/ الحقوق الناتجة عن التنازل عن القيم الثابتة		XXX
		إثبات عملية التسديد		

ثانيا: حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية وتحقيق خسارة:

N/12/31

681		ح/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم – الأصول غير المتداولة-	XXX	
	280	ح/ إهتلاك التثبيتات المعنوية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين أخر تسجيل للاهتلاك وتاريخ البيع.		
		//		
280		ح/ الإهتلاك المتراكم للتثبيت المعنوي "X"	XXX	
462		ح/ الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة	XXX	
652		ح/ نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	XXX	
	20X	ح/ التثبيت المعنوي "X"		XXX
		إثبات بيع التثبيت المعنوي بأقل من قيمته الدفترية		
		//		
53/512		ح/البنك أو الصندوق	XXX	
	462	ح/ الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة		XXX
		إثبات عملية التسديد		

وتسترجع أية خسارة في القيمة تم إثباتها عن الأصل محل التنازل وفق القيد التالي:

بتاريخ عملية التنازل

290X		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	XXX	
	781	ح/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة الأصول الثابتة		XXX
		استرجاع الخسارة في القيمة التي سبق الاعتراف بها		

أما فيما يخص المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية فان SCF ينص على أن المؤسسة يجب أن تقيد في الدفاتر كل الأصول المعنوية التي تم انجازها أو حيازتها بكل تفصيل،

ويجب أن يفصح عنها في الميزانية بتفريق بين الأصول المعنوية وفارق 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، والإهتلاكات الإضافية ذات الصلة. بالإضافة إلى الافصاحات تدرج ضمن الملاحق في جدول تطور الأصول الثابتة، جدول الإهتلاكات الذي يحتوي على فارق الحيازة والأصول المعنوية، وجدول خسائر القيمة بالإضافة إلى جدول التنازل عن الأصول الثابتة في حالة خروج الأصل المعنوي من ذمة المؤسسة.[1]

3- الأصول الثابتة المادية في النظام المحاسبي المالي

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم النقاط التي حددتها القواعد المحاسبية في المرجعية الجديدة، بدءا بالتعريف وشروط الاعتراف بالأصل الثابت المادي إلى غاية المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

3-1- تعريف الأصول الثابتة المادية وتصنيفها

الأصل الثابت المادي هو عبارة عن أصل تستعمله المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة مالية، وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، يدرج التثبيت العيني في الحسابات كأصل مادي، إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان وإذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.[2]

حسب النظام المحاسبي المالي أول صنف من الأصول الثابتة المادية هي الأراضي وتليها مباشرة المباني، حيث تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كل على حدى في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالمباني هي أصول قابلة للاهتلاك بينما الأراضي أصول غير قابلة للاهتلاك، ولقد صنفSCF ضمن الأصول المادية العقارات الموظفة التي تمثل ارض، بناية أو جزء من بناية الهدف منها هو تقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال.[3] وفيما يلي قائمة الحسابات المتعلقة بالأصول الثابتة المادية وفقا لمدونة حسابات النظام المحاسبي المالي:[4]

الحساب الرئيسي 21 "الأصول الثابتة المادية" الذي يتفرع إلى:

- الحساب 211: "الأراضي"؛
- الحساب 212: "عمليات إصلاح وتهيئة الأراضي"؛
- الحساب 213: "البنايات"؛

[1]- زينب حجاج، مرجع سابق، ص124.
[2]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، الطبعة الثانية، دار النشر جيطلي، الجزائر،2011، ص72.
[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص9.
[4]- المرجع السابق، ص46.

- الحساب 215: "المصانع التقنية، المعدات والأدوات الصناعية"؛
- الحساب 218: "الأصول الثابتة المادية الأخرى"؛

الحساب 22: "الأصول الثابتة في شكل امتياز" الذي يتفرع إلى:

- الحساب 221: "الأراضي الممنوح امتيازها"؛
- الحساب 222: "عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها"؛
- الحساب 223: "البناءات الممنوح امتيازها"؛
- الحساب 225: "المصانع (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها"؛
- الحساب 228: "الأصول الثابتة المادية الأخرى الممنوح امتيازها".
- الحساب 232: "الأصول الثابتة المادية قيد الانجاز"؛
- الحساب 218: "إهتلاك الأصول الثابتة المادية" يجزأ هذا الحساب حسب نوع الأصل؛

الحساب 291: "خسائر قيمة الأصول الثابتة المادية" الذي يجزأ هو الأخر 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، إما في دفاتر المؤجر فان هذا الأصل يستبعد من صنف الأصول الثابتة المادية إلا انه يظهر في الحساب 274 "القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل".[1]

نص النظام المحاسبي المالي SCF على تطبيق المبادئ الآتية في تجميع أو الفصل بين الأصول الثابتة المادية:[2]

- 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 في شكل تثبيتات.
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان ينوي استعمالها لأكثر من سنة واحدة.
- تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.
- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت أصول ثابتة مادية إذا كانت تسمح للمؤسسة برفع الكمنافع الاقتصادية لأصول أخرى مقارنة إلى ماكان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

3-2- التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المادية

[1]- المرجع السابق، ص58.
[2]- احمد التيجاني بلعروسي، **االنظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص55.

يتمثل التقييم الأولي في مختلف النفقات التي تدخل ضمن تكلفة الأصل الثابت المادي، بالإضافة إلى النفقات اللاحقة المتعلقة به.

3-2-1- تكلفة الأصل الثابت المادي

يقيم الأصل المادي وفق النظام المحاسبي المالي SCF بالتكلفة التاريخية لحظة دخوله الى المؤسسة.[1]

أولا: تكلفة الاقتناء

يقصد بتكلفة الاقتناء سعر شراء الأصول الثابتة المادية عند تاريخ إجراء عملية الشراء، ويضاف إلى سعر الشراء الحقوق الجمركية وغيرها من الرسوم الجبائية التي لا تستردها المؤسسة من الإدارة الجبائية وكذا النفقات الملحقة المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة العنصر ووضعه في حالة الاستعمال. وتستثنى من تكلفة الشراء المصاريف الإدارية والمصاريف العامة والمصاريف الانطلاق في النشاط، تخصم التخفيضات التجارية والمالية.[2]

ومن أمثلة التكاليف التي تدرج في تكلفة اقتناء التثبيتات العينية:[3]

- مصاريف التسليم، الشحن والتفريغ؛
- مصاريف التهيئة والتركيب؛
- مصاريف العمولات والأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل؛
- مصاريف المستخدمين المرتبطة مباشرة بالحصول على الأصل.

ثانيا: تكلفة إنتاج الأصل داخل المؤسسة

في هذه الحالة تقيم هذه الأصول بتكلفة الإنتاج التي تتضمن اليد العاملة، المواد الأولية وأعباء الإنتاج المباشرة الأخرى، تضاف إلى هذه التكلفة نفقات التفكيك وتجديد موقع الأصل عند انتهاء المدة وهذا إذا كان التفكيك وتجديد الموقع بشكل إلزامي للمؤسسة.[4]

ثالثا: حالة اقتناء التثبيتات العينية عن طريق التبادل

يمكن اقتناء أي أصل ثابت مادي عن طريق استبدال كلي أو جزئي مع بنود مختلفة من الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو غيرها من الموجودات، هناك حالتين للتقييم الأولي لهذه الأصول:[5]

- إذا كان الأصل الجديد مماثل للتقديم يسجل الأصل الجديد بالقيمة المحاسبية للأصل القديم؛

---

[1]- جمعة هوامة، مرجع سابق، ص47.
[2]- لخضر علاوي، مرجع سابق، ص25.
[3]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص95.
[4]- عاشور كتوش، مرجع سابق، ص100.
[5]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص7.

– إذا كان الأصل الجديد غير مماثل للقديم يقيم الأصل الجديد بالقيمة الحقيقية.

رابعا: تكلفة الممتلكات المادية المستلمة كمساهمات عينية

إذا كانت الممتلكات المادية دخلت إلى المؤسسة كمساهمات عينية فتمثل التكلفة قيمة المساهمات.[1]

خامسا: الأصول الثابتة المادية المكتسبة بدون مقابل

الأصول المادية المكتسبة بدون مقابل كالإعانات تتمثل تكلفتها في القيمة الحقيقية بتاريخ الدخول.

سادسا: الأصول الثابتة المادية موضوع عقد إيجار تمويل

حسب SCF عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة، ويمكن التمييز بين عقد إيجار تمويلي وعقد إيجار بسيط كما يلي:[2]

– عقد إيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.
– عقد إيجار بسيط كل عقد إيجار أخر غير إيجار التمويل ولا تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى المستأجر.

نص SCF على أن عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل، والمدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تهتلك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة.[3]

أ- 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 اقل ثمنا.
ب- عند المؤجر غير الصانع أطو الموزع للممتلكات المستأجرة: حقوق الإيجار التمويلي تسجل في الأصل المالي تحت حساب " قروض وحقوق على إيجار التمويل" وفي المقابل الديون الناتجة عن حيازة الممتلكات المؤجرة، علما أن تكلفة الحيازة تتضمن النفقات الأولية المتعلقة بالتفاوض على العقد ووضع الأصل بموضع التنفيذ.

[1]- نفس المرجع.
[2]- عبد الرزاق يخلف، رابح يخلف، **مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF**، ملتقى دولي حول الايطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، يومي13_15 أكتوبر، 2009، ص40.
[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص19.

ج- عند المؤجر الصانع أو الموزع للممتلكات المستأجرة: الحقوق تسجل بمبلغ مساوي للقيمة العادلة للأصل المؤجر وذلك طبقا للمبادئ التي تعتمدها المؤسسة في عمليات البيع، وعليه فان الخسائر أو الإرباح الناتجة عن البيع يجب أن يكون محددا حسب ما هو معمول به في السوق.

بالإضافة انه تثبت المصاريف الأصلية المباشرة التي يلتزم بها المؤجر من اجل التفاوض على العقد كأعباء تحمل في تاريخ إبرام العقد على النتيجة.

سابعا: العقارات الموظفة

عرف SCF العقارات الموظفة على أنها أي عقار يمكن أن يكون ارض، بناية أو جزء منها هو ملكا عقاريا مملوكا لتقاضي إيجار أو تثمين رأس المال، فهو لذلك غير موجه إلى:[1]

- الاستعمال في الإنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية؛
- البيع في إطار النشاط العادي.

تعتبر العقارات تثبيتات عينية وتدرج في الحسابات وتقيم، أوليا إما بالتكلفة التاريخية وإما على أساس القيمة العادلة. وينص SCF انه إذا تعذر تحديد القيمة العادلة للعقارات الموظفة بموثوقية فان هذا العقار يدرج في حسابات الأصول المادية حسب طريقة التكلفة التاريخية، وتقدم معلومات في الملاحق تبين سبب عدم استعمال القيمة العادلة.[2]

ثامنا: الأصول الثابتة 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 على مستعملي الخدمة العمومية، يسجل صاحب الامتياز ضمن أصوله الثابتة الأصل المادي موضوع الامتياز، لكن يفصله عن صنف الأصول الثابتة المادية الأخرى مع العلم أن SCF لم يحدد التكلفة التي يسجل بها هذا النوع من الأصول.[3]

تاسعا: الأصول الثابتة المادية المكتسبة بالعملة الأجنبية

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الأجنبية عن 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.[4]

3-2-2- التسجيل المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المادية

[1]- محمد لعريبي، **مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل (IAS-IFRS)، جامعة البليدة، يومي 13_15- أكتوبر، 2009، ص22.
[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص10.
[3]- المرجع السابق، ص59.
[4]- أحمد التيجاني بلعروسي، مرجع سابق، ص81.

تسجل الأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

أولا: الأصول المجازة عن طريق الشراء

يكون القيد المحاسبي في هذه الحالة كما يلي:[1]

تاريخ عملية الشراء

21X		ح/ تثبيتات عينية	XXX	
	404	ح/ موردو التثبيتات		XXX
		فاتورة إقتناء تثبيتات عينية		
404		ح/ موردو التثبيتات //	XXX	
	53/512	ح/ البنك أو الصندوق		XXX
		قيد التسديد		

ثانيا: حالة الإنشاء أو التصنيع داخل المؤسسة ذاتها

تمر حالة الإنشاء أو التصنيع الداخلي بعدة مراحل وقد تتجاوز السنة المالية الواحدة، لذلك وتقيدًا بمبدأ استقلالية الدورات فانه في نهاية كل سنة مالية يتم إثبات الجزء المنجز والمتعلق بتلك السنة بغرض فصل أعباء وإيرادات كل دورة عن الأخرى، وبالرغم من أن التثبيتات قيد الانجاز لا تلبي الشرط الأول للاعتراف بالتثبيتات إذ لا يمكن احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من أصول لم يكتمل انجازها بعد، إلا أن النظام المحاسبي المالي صنفها ضمن التثبيتات، ويكون التسجيل المحاسبي للتثبيت المادي قيد الانجاز حتى اكتمال الانجاز من خلال الحالتين التاليتين:[2]

أ- حالة الانجاز داخل المؤسسة: القيد كما يلي:

[1]- عبد الرحمان عطية، **تمارين في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، بدون دار النشر، الجزائر، 2011، ص127.
[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص60.

6XX		ح/الأعباء	XXX	
	53/512	ح/ البنك أو الصندوق		XXX
		إثبات تحمل الأعباء		
		N/12/31		
232		ح/ قيم ثابتة مادية- قيد الانجاز	XXX	
	732	ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		XXX
		إثبات الإيراد المتعلق بالجزء المنجز		
		تاريخ اكتمال الإنتاج		
21X		ح/ تثبيتات عينية	XXX	
	232	ح/ قيم ثابتة مادية قيد الانجاز		XXX
		إنشاء أو تصنيع تثبيتات عينية داخليا		

ب- حالة الانجاز من طرف الغير: يكون القيد على الشكل التالي:

232		ح/ قيم ثابتة ما	XXX	
	404	ح/ موردو التثبيتات		XXX
		وضعية إشغال تثبيت الجزء المنجز		
		تاريخ اكتمال الإنشاء أو الصنع		
21X		ح/ تثبيتات عينية	XXX	
	232	ح/ قيم ثابتة مادية قيد الانجاز		XXX
		إنشاء أو تصنيع تثبيتات عينية داخليا		

ثالثا: حالة الحصول على الأصل الثبت المادي عن طريق التبادل

أ- حالة الاستبدال بأصل مماثل: ويكون التسجيل المحاسبي في هذه الحالة كما يلي:[1]

		تاريخ عملية المبادلة		
681		ح/ حصص الإهتلاك والمخصصات والخسائر في قيمة الأصول غير المتداولة	XXX	
	281X	ح/ إهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين أخر تسجيل للإهتلاك وتاريخ المبادلة		
		//		
		ح/ الأصل الثابت المادي الجديد(بالقيمة العادلة)	XXX	
		ح/ الإهتلاك المتراكم –للأصل الثابت المادي- القديم	XXX	
21X		ح/ تثبيت عيني (قديم) بالقيمة الدفترية		XXX
281X		ح/ النقدية		XXX
		إثبات مبادلة الأصل الثابت المادي بأصل جديد يماثله		
	21X			
	53/512			

أما إذا كانت قيمة المبادلة للأصل المستغنى عنه اقل من قيمته الدفترية، فان الخسارة الناجمة عن ذلك يجب الاعتراف بها ويكون القيد كالتالي:[2]

		تاريخ عملية المبادلة		
681		ح/ حصص الإهتلاك والمخصصات والخسائر في قيمة الأصول غير المتداولة	XXX	
	281X	ح/ إهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين أخر تسجيل للاهتلاك وتاريخ المبادلة		

[1]- المرجع السابق، ص7.
[2]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، مرجع سابق، ص128.

21X		ح/ الأصل الثابت ا ي// جديد)	XXX	
281X		ح/ الإهتلاك المتراكم للأصل الثابت المادي(قديم)	XXX	
652X		ح/ نواقص القيم عن خروج الأصول الثابتة	XXX	
	21X	ح/الأصل الثابت المادي (قديم) بالقيمة الدفترية		XXX
	53/512	ح/ النقدية(البنك أو الصندوق)		XXX
		إثبات مبادلة الأصل الثابت المادي بأصل جديد يماثله وتحمل الخسارة		

ب- حالة الاستبدال بأصل غير مماثل: ويكون التسجيل المحاسبي عن هذه الحالة كما يلي:[1]

– حالة تحقيق مكاسب:

تاريخ عملية المبادلة

681		ح/ حصص مخصصات والخسائر في قيمة الأصول غير المتداولة	XXX	
	281X	ح/ إهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين أخر تسجيل للاهتلاك وتاريخ المبادلة		
		//		
21X		ح/ تثبيت عيني	XXX	
281X		ح/ الإهتلاك المتراكم للأصل التثبيت المادي	XXX	
	21X	ح/ تثبيت عيني (قديم) بالقيمة الدفترية		XXX
	53/512	ح/ النقدية		XXX
	752	ح/ فوائض القيم عن خروج الأصول الثابتة (مكاسب المبادلة)		XXX
		إثبات مبادلة الأصل الثابت المادي بأصل لا يماثله		

[1]- المرجع السابق، ص7.

– حالة تحقيق خسائر:

681		ح/ مخصصات الخسائر في قيمة الأصول غير متداولة بتاريخ عملية التبادل	XXX	
	281X	ح/ إهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين أخر تسجيل للاهتلاك وتاريخ المبادلة		
		//		
21X		ح/الأصل الثابت المادي (جديد)بالقيمة العادلة	XXX	
281X		ح/الإهتلاك المتراكم للأصل المادي (قديد)	XXX	
652		ح/نواقص القيم عن خروج الأصول الثابتة(خسارة المبادلة)	XXX	
	21X	ح/الأصل الثابت المادي (قديم) بالقيمة الدفترية		XXX
	53/512	ح/النقدية		XXX
		إثبات مبادلة الأصل الثابت المادي بأصل جديد يماثله وتحمل الخسارة		

رابعا: تكلفة الممتلكات الثابتة المادية المستلمة كمساهمات عينية

وفي هذه الحالة يكون القيد كما يلي:[1]

21x		ح/ التثبيتات العينية	XXX	
	101	ح/ أموال مملوكة		XXX
		قيد التسديد		

أو:

[1]- ناصر رحال، مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص9.

21x		ح/ التثبيتات العينية	XXX	
	456	ح/ الشركاء العمليات عن راس المال		XXX
		قيد التسديد		

خامسا: الأصول الثابتة المادية المكتسبة بدون مقابل (إعانات التجهيز)

تسجل التثبيتات العينية المحصل عليها في شكل (إعانات التجهيز) على النحو التالي:[1]

441		ح/ الدولة والجماعات العمومية (الإعانات المطلوب استلامها)	XXX	
	131	ح/ إعانات التجهيز		XXX
		مرحلة الاعتراف بالإعانات كإيراد مؤجل		
		//		
21X		ح/ تثبيتات عينية	XXX	
	441	ح/ الدولة والجماعات العمومية (الإعانات المطلوب استلامها)		XXX
		مرحلة استلام الإعانات في شكل قيمة ثابتة		
131			XXX	
	754			XXX
		N/12/31		
		ح/ إعانات التجهيز		
		ح/ أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية		
		مرحلة استهلاك الإعانات		

سادسا: الأصول الثابتة المادية موضوع عقد إيجار تمويل

يكون القيد كما يلي:[2]

[1]- محمد لعريبي، مرجع سابق، ص10.

[2]- عبد الرزاق خليل، نعيمة عبدي، **مداخلة بعنوان قرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية تجارب , تطبيقات وأفاق، يومي 17_18 جانفي 2010، بليدة، ص11 ،12.

21X		ح/ قيم ثابتة مادية	XXX	
	167	ح/ ديون على عقد إيجار تمويلي		XXX
		N/12/31		
167		ح/ ديون على عقد إيجار تمويلي	XXX	
661		ح/ أعباء الفوائد	XXX	
	512	ح/البنك		XXX
		دفع قسط الإيجار السنوي مع الفائدة (استهلاك الدين بقيمة القسط المدفوع)		
681		ح/ المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	XXX	
	281	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية		XXX
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي		

سابعا: الأصول الثابتة المادية في شكل امتياز

لقد فصل النظام المحاسبي المالي التثبيتات في شكل امتياز عن بقية التثبيتات وخصص لها حساب 22، ولم يحدد النظام المحاسبي المالي طريقة تقييم هذا النوع من التثبيتات، وتكون المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الأصول وفق القيود التالية:[1]

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص60.

22X		ح/قيم ثابتة في شكل امتياز	XXX	
	229	ح/ حق مانح الامتياز		XXX
		الحصول على قيم ثابتة في شكل امتياز		
651		ح/ الأتاوى المترتبة N/12/31 يازات	XXX	
229		ح/ حق مانح الامتياز	XXX	
	282	ح/إهتلاك القيم الثابتة الموضوعة موضع امتياز		XXX
	53/512	ح/ البنك أو الصندوق		XXX
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي مع تسديد الأتاوى المترتبة على امتياز		
		بتاريخ نهاية مدة عقد الامتياز		
229		ح/ حق مانح الامتياز	XXX	
	22X	ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		XXX
		إرجاع القيم الثابتة موضوع الامتياز لمانحيها مع خصم الإهتلاكات		

3-3- التقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المادية

يتمثل التقييم البعدي في أعمال نهاية السنة أي القيم التي تأخدها الأصول الثابتة المادية في نهاية الدورة المالية، أي التغيرات التي تطرأ على الأصول المادية وكذا المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

يقترح النظام المحاسبي المالي طريقتين للتقييم البعدي أو اللاحق للأصول الثابتة، إما عن طريقة التكلفة التاريخية مخفض منها الإهتلاكات وفقدان القيمة، أو الطريقة المرخص بها وهي أعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للأصول الثابتة المادية.

3-3-1- الطريقة القياسية (نموذج التكلفة)

في هذه الطريقة يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة على أنها مصروف في قائمة الدخل للفترة الجارية، من خلال المعالجة المرجعية في النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات العينية في الحسابات عقب الإدراج الأولي بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم، وإذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت اقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الإهتلاكات، فان هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.[1]

أولا: إثبات خسارة القيمة

ويكون التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة كما يلي:

681		ح/ مخصصات الإ N/12/31 مؤونات عن القيم الثابتة غير الجارية	XXX	
	291	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		XXX
		إثبات خسارة في القيمة لتثبيت عيني		

حيث أن:

القيمة الدفترية للأصل = تكلفة الشراء – (مجمع الإهتلاكات + تراكم خسائر القيم).

والنظام المحاسبي المالي جمع عبء الإهتلاك وعبء خسارة القيمة في حساب واحد(حساب 681) "مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية".

ثانيا: استرجاع خسارة القيمة

بالنسبة للمعالجة القياسية (طريقة التكلفة المستهلكة) لا يمكن استرجاع قيمة الأصل إلا في حدود القيمة الدفترية الصافية للأصل في السنوات السابقة، بمعنى انه يمكن استرجاع قيمة الأصل في حدود التكلفة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم. يتم اختبار خسارة القيمة نهاية كل سنة مالية، وفي حالة وجود مؤشر على ارتفاع في قيمة تثبيت عيني معين يتم استرجاع الخسارة في القيمة وفق القيد التالي:[2]

N/12/31

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص9.
[2]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، مرجع سابق، ص135.

291X		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	XXX	
	781	ح/إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول غير الجارية		XXX
		استرجاع جزئي أو كلي لخسارة في القيمة تم إثباتها سابقا		

وفي حالة تجاوزت قيمة الأصل بعد الاسترجاع القيمة الدفترية الصافية له – بعد خصم الإهتلاكات المتراكمة – للفترة السابقة يتم الاعتراف بالفرق ضمن قائمة الدخل، وبعد الاعتراف باسترجاع الخسارة في القيمة يجب تعديل تكلفة الإهتلاك للسنوات اللاحقة وذلك بغرض توزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل مخصوما منها قيمة الخردة بانتظام على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

3-3-2- المعالجة البديلة المسموح بها (نموذج إعادة التقييم)

بموجب المعالجة البديلة المرخص بها فان يحق للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة لفئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس المبلغ المعاد تقييمه.[1]

ففي النظام المحاسبي المالي فان المعالجة البديلة المرخص بها تستوجب:[2]

- أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية عند تاريخ الإقفال؛
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فان الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان فارق إعادة التقييم؛

أي نقص في القيمة ناتج عن عملية إعادة التقييم يخصم على سبيل الأولوية من فائض تقييم سبق الاعتراف به لنفس الأصل، وثم يسجل الفرق إن وجد ضمن حسابات الأعباء وفي هذه الحالة نميز بين:

أولا: عندما تزيد القيمة المحاسبية للأصل نتيجة لإعادة التقييم

فإن الفائض في القيمة يجب إضافته إلى حقوق الملكية حيث أن:

القيمة الدفترية للأصل عند إعادة التقييم = القيمة العادلة في تاريخ التقييم - (مجمع الإهتلاك + تراكم خسائر القيم اللاحقة).

[1]- المرجع السابق، ص10.
[2]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص218، 219.

21X	105	ح/ قيم ثابتة مادية -مقيمة بالقيمة العادلة- ح/ فارق إعادة التقييم إثبات الفائض في القيمة الناتج عن إعادة تقييم قيم ثابتة مادية بالقيمة العادلة	XXX	XXX

ويكون التسجيل المحاسبي لهذه العملية وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:[1]

ثانيا: عندما تنخفض القيمة المحاسبية للا N/12/31 خسارة قيمة)

- حالة سبق تسجيل فائض قيمة لهذا الأصل: إذا برزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة، فان تلك الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة وتسجل في الدفاتر وفق القيد التالي:[2]

105	291X	ح/ فارق إعادة التقييم ح/ خسائر الـ N/12/31 ـل ثابتة مادية امتصاص خسارة تدني القيمة من الفائض السابق التكوين للأصل"X"	XXX	XXX

- حالة عدم تسجيل فائض قيمة سابق لهذا الأصل أو تجاوز الانخفاض الفائض المسجل: في هذه الحالة يعترف بخسارة القيمة كمصروف ضمن قائمة الدخل للفترة الجارية إذ أنه من غير المنطقي أن يظهر فائض إعادة التقييم مدينا برصيد صافي.

ويكون التسجيل المحاسبي في هذه الحالة على النحو التالي:[3]

N/12/31

681	291X	ح/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم –تثبيتات- ح/ خسائر القيم عن أصول ثابتة مادية إثبات الخسارة في القيمة	XXX	XXX

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص11.
[2]- المرجع السابق، ص11.
[3]- المرجع السابق، ص61.

- حالة تحقق فائض ايجابي سبقه الاعتراف بخسارة في القيمة: يتم في هذه الحالة استرجاع خسائر القيم التي سبق الاعتراف بها وتسجل ضمن النواتج، ثم يعترف بالفرق إن وجد ضمن رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان فارق التقييم ويسجل القيد كما يلي:[1]

291X		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية N/12/31	XXX	
	781	ح/إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة للأصول الثابتة		XXX
		استرجاع الخسارة في القيمة في الحدود التي سبق الاعتراف بها		

3-3-3- خروج الأصل الثابت المادي والإفصاح

عند انتهاء المنافع الاقتصادية للأصل المادي أو التنازل عنه يجب أن تحدد الأرباح والخسائر الناتجة بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية (سعر البيع ناقص نفقات التنازل) والقيمة المحاسبية الصافية للأصل ونتيجة هذا الفرق هي احد الاحتمالات التالية:[2]

- إن تكون القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه مساوية للقيمة البيعية، وهذه حالة اللاربح واللاخسارة؛
- إن تكون القيمة الدفترية للأصل المباع اكبر من القيمة البيعية، وهذا في حالة تنازل عن الأصل الثابت بخسارة؛
- إن تكون القيمة الدفترية للأصل المباع اقل من القيمة البيعية، وهذا في حالة تنازل عن الأصل الثابت بربح.

أولا: حالة التنازل وتحقيق مكاسب

يكون التسجيل المحاسبي لعملية التنازل كما يلي:[3]

681		ح/ مخصصات الإ تاريخ عملية البيع نات وخسائر القيم الأصول غير متداولة-	XXX	
	281X	ح/ إهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين أخر تسجيل للاهتلاك وتاريخ البيع		
		//		

[1]- المرجع السابق، ص60.
[2] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، مرجع سابق، ص135.
[3]- هوامة جمعة، مرجع سابق، ص 63.

681		ح/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة –الأصول غير المتداولة-	XXX	
	281X	ح/ إهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين أخر تسجيل للاهتلاك وتاريخ البيع		
281X			XXX	
462			XXX	

281X		ح/ الإهتلاك المتراكم للأصل "X"	XXX	
462		ح/ الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة	XXX	
	21X	ح/ التثبيت العيني"X"		XXX
	752	ح/ فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		XXX
		إثبات بيع الأصل الثابت المادي بما يزيد عن قيمته الدفترية		
		//		
512/53		ح/ البنك أو الصندوق	XXX	
	462	ح/ الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة		XXX
		إثبات عملية التسديد		

– إذا كانت قد اعترفت بفائض تقييم في تاريخ سابق ضمن رؤوس الأموال يتعلق بالأصل محل البيع يكون القيد المحاسبي كما يلي:

تاريخ عملية البيع

	21X	ح/الإهتلاك المترـــم ـــــس "X"		XXX
	752	ح/ الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة		XXX
		ح/ التثبيت العيني "X"		
		ح/فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		
		إثبات بيع الأصل الثابت المادي بما يزيد عن قيمته الدفترية	XXX	
512/53	462	//		XXX
		ح/ البنك أو الصندوق		
		ح/ الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة		
		إثبات عملية التسديد		

ثانيا: حالة التنازل وتكبد خسائر

يكون التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:[1]

تاريخ عملية البيع

[1]- كتوش عاشور، مرجع سابق، ص131.

281X		ح/ إهتلاك التثبيتات العينية	XXX	
	21X	ح/ تثبيتات عينية محل التخريد		XXX
		إثبات عملية التخريد وإقفال الحسابات		
681		ح/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة –الأصول غير المتداولة-	XXX	
	281X	ح/ إهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		إثبات عبء الإهتلاك عن الفترة بين أخر تسجيل للاهتلاك وتاريخ البيع		
281X		ح/ الإهتلاك المتراكم لـ "X"	XXX	
462		ح/ الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة	XXX	
652		ح/ نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	XXX	
	211	ح/ التثبيت العيني "X"		XXX
		إثبات بيع الأصل الثابت المادي بأقل من قيمته الدفترية		
512/53		ح/ البنك أو الصندوق	XXX	
	462	ح/ الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة		XXX
		إثبات عملية التسديد		

ثالثا: حالة تخريد الأصل

- إذا تم تخريد الأصل الثابت المادي في نهاية عمره الإنتاجي: إن الخسارة تكون مساوية للقيمة الدفترية هذا في حالة كان ليس للأصل قيمة (خردة) وتعالج العملية محاسبيا وفق القيد التالي:[1]
- في حالة كان للأصل قيمة تاريخ نهاية العمر الانتاجي قيمة بيعية فتتم المحاسبة عن العملية وفق القيد التالي:

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص9.

- ✓ في حالة تخريد الأصل قبل انتهاء عمره الإنتاجي: إذا كانت للأصل قيمة بيعية في تاريخ التخريد فان القيمة الدفترية يتم تحميلها إلى حساب مخزون الخردة، ويكون التسجيل المحاسبي في هذه الحالة:[1]

281X 658		ح/ إهتلاك التثبيتات العينية ح/ أعباء أخرى للسير الجاري	XXX XXX	
	21X	ح/ تثبيتات عينية محل التخريد إثبات عملية التخريد وإقفال الحسابات		XXX
281 36		ح/ إهتلاك التثبيتات العينية المحزونات المتأتية من التثبيت	XXX XXX	
	21X	ح/ تثبيتات عينية محل التخريد إثبات عملية التخريد قبل العمر الإنتاجي والاعتراف بمخزون الخردة		XXX

تاريخ التخريد

ينص SCF على أن المؤسسة يجب أن تفصح عن كل المعلومات التي تتعلق بالأصول الثابتة المادية في:[2]

أ- الميزانية: يجب الإفصاح والتفريق بين الأصول الثابتة المادية، والأصول المادية قيد الانجاز، الأصول المادية على شكل امتياز؛

ب- قائمة تدفقات الخزينة: يجب الإفصاح عن مسحوبات حيازة أصول مادية، تحصيلات عمليات التنازل؛

ج- قائمة تغير الأموال الخاصة: يجب أن يتضمن مبالغ إعادة التقييم؛

د- قائمة الدخل: تحتوي على الإهتلاكات، خسائر القيمة، فوائض ونواقص القيمة، المتعلقة بالأصول الثابتة المادية.

[1]- المرجع السابق، ص260.

[2]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، مرجع سابق، ص 153- 155.

بالإضافة إلى القوائم الأساسية الأربعة يوجد معلومات عن الأصول الثابتة المادية يجب إدراجها ضمن الملاحق في:

- جدول خاص بتطور الأصول الثابتة(غير الجاري)؛
- جدول الإهتلاكات؛
- 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 تتضمن بعض الاختلافات في التصنيف والتقييم.

4- الأصول الثابتة المالية في النظام المحاسبي المالي

كانت تدرج الأدوات المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني ضمن الأصول المتداولة، إلا أن النظام المحاسبي المالي اتبع المرجعية المحاسبية الدولية في إعادة تصنيف هذه الأدوات.

4-1- تعريف الأصول الثابتة المالية وتصنيفها

يعرف النظام المحاسبي المالي الجديد الأصل الثابت المالي على أنه حق يتم تحصيله في اجل يتعدى الدورة المالية الواحدة، أو أن هذا الأصل هو عبارة عن سند أو قيمة مماثلة قررت المؤسسة الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة.[1]

تصنف الأصول الثابتة المالية ضمن إحدى الفئات الأربعة التالية:

- سندات المساهمة؛
- السندات الثابتة لنشاط المحفظة؛
- السندات الثابتة الأخرى؛
- القروض والحقوق طويلة الأجل.

تشمل التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي المالي حسابين رئيسيين هما ح/26 "المساهمات والحقوق المتعلقة بالمساهمات" وح/27 "التثبيتات المالية الأخرى" والتي تضم الحسابات الفرعية التالية:[2]

أولا: المساهمات والحقوق المتعلقة بالمساهمات

تعتبر سندات المساهمة التي يقوم الكيان بحيازتها بغرض استعمالها بصفة دائمة (لمدة تفوق الدورة المالية الواحدة) قيما ثابتة تصنف ضمن التثبيتات. وقد خصها النظام المحاسبي المالي بالحساب 26 والذي يتفرع إلى:[1]

---

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص86.

[2]- إبراهيم مزيود، رشيد بوعافية، **مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة – حالة التثبيتات المالية**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة بليدة، يومي 16_17_18، نوفمبر 2009، ص5.

- الحساب261: "سندات الفروع المنتسبة"؛
- الحساب262: "سندات المساهمة الأخرى"؛
- الحساب265: "سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة"؛
- الحساب266: "الحسابات الدائنة الملحقة بالمساهمات المجمع"؛
- الحساب267: "المساهمات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع"؛
- الحساب268: "الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة"؛
- الحساب269: "عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة".

ثانيا: تثبيتات مالية أخرى

وتتمثل في الأصول المالية التي تدرج ضمن الحساب 27 في النظام المحاسبي المالي، ويتفرع هذا الحساب إلى:[2]

- الحساب271: "السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبة التابعة لنشاط الحافظة"؛
- الحساب272: "سندات التي تمثل حق الدين الدائن"؛
- الحساب273: "السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة"؛
- الحساب274: "القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد التمويل بالإيجار"؛
- الحساب275: "الودائع والكفالات المدفوعة"؛
- الحساب276: "الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة"؛
- الحساب 279: "الدفعات الباقية للتسديد عن السندات المثبتة غير المسددة".

4-2- تقييم الأصول الثابتة المالية

نص النظام المحاسبي المالي على أن تقيم الأصول الثابتة المالية أوليا بالتكلفة التي تمثل في القيمة العادلة، كما يجب إعادة تقييم الأصول المالية بقيمتها الحقيقية بعد إدراجها الأولي:

4-2-1- القياس الأولي

يتم قياس تكلفة الأصول الثابتة المالية أوليا وتسجيلها محاسبيا كما يلي:[3]

أولا: تكلفة الأصل الثابت المالي

تدرج الأصول المالية في الحسابات عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها، والتي تتمثل في القيمة العادلة للمقابل المقدم لاقتناء الأصل المالي، مضاف إليها مصاريف الوسطاء، الرسوم غير المستردة ومصاريف البنك، ولكن الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب لا تدخل ضمن التكلفة.

---

[1]- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، مرجع سابق، ص76 ،77.

[2]- المرجع السابق، ص77.

[3] - conseil national de la comptabilité**, projet de système comptabilité financier**, Alger, 2006, p12 .

ثانيا: التسجيل الأولي للأصول الثابتة المالية

أ- سندات المساهمة: القيمة التي تسجل بها في دفاتر المؤسسة هي تكلفة شرائها، أي سعر شراء هذه السندات مضاف إليه كامل مصاريف اقتنائها، وللمؤسسة الخيار في اعتبارها كمصاريف (أي تظهر في حساب مستقل) أو دمجها في تكلفة الشراء وتسجل محاسبيا كما يلي:

تاريخ عملية الشراء

26X		ح/ سندات المساهمة	XXX	
	404او	ح/ موردو التثبيتات		XXX
	512او	ح/ البنك		XXX
	53	ح/ الصندوق		XXX
		اقتناء سندات المساهمة		

ب- تثبيتات مالية أخرى: هي سندات من غير سندات المساهمة، سندات المثبتة لنشاط المحفظة المالية التي لا ينوي الكيان بيعها في الأجل القصير، وتسجل محاسبيا في حالة الاقتناء كما يلي:[1]

27X		ح/ السندات المثبتة الأخرى غير السندات التابعة	XXX	
	404او	ح/ مورد تاريخ عملية الشراء		XXX
	512او	ح/ البنك		
	53	ح/ الصندوق		XXX
		اقتناء تثبيتات مالية		XXX

ج- سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة: تدرج المساهمات في الكيانات حالة الاندماج عن طريق المشاركة، ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة حسب طريقة المعادلة ويمثل هذا الحساب سندات المساهمة التي تظهر في حسابات الكيانات المدمجة حالة المشاركة وتقوم المعادلة.[2]

والكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.

والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات التالية:

[1]- إبراهيم مزيود، رشيد بوعافية، مرجع سابق، ص8.
[2]- لخضر علاوي، مرجع سابق، ص257.

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) ب 20٪ أو أكثر من حقوق التصويت؛
- التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.

26X		ح/ سندات المساهمة	XXX	
	512	ح/ البنك		XXX
	269	ح/ الدفعات الواجبة الدفع عن سندات المساهمة غير المسددة		XXX
265		ح/ سندات مساهمة مقيمة/ بالمعادلة	XXX	
	107	ح/ فارق المعادلة		XXX
		إقتناء سندات مساهمة مسددة جزئيا إدماج الكيان "X" عن طريق المشاركة		
	269	ح/ الدفعات الواجبة الدفع عن سندات المساهمة غير المسددة	XXX	
	512	ح/ البنك تسوية رصيد الحساب 269		XXX

حالة الفرق الموجب: يظهر هذا الحساب بقيمة فائض القيمة الإجمالية للسندات المقومة بالمعادلة عن سعر الشراء، ويسجل في الجانب الدائن للحساب 107 وفق القيد التالي:

حالة الفرق السالب: يظهر هذا الفرق في حالة كان سعر الشراء أعلي من القيمة الإجمالية للسندات المقومة بالمعادلة عن سعر الشراء، ويسجل وفق القيد التالي:

107		ح/ فارق المعادلة	XXX	
	265	ح/ سندات المساهمة مقيمة بالمعادلة		XXX
		إدماج الكيان "X" عن طريق المشاركة		

د- الدفعات الباقية للتسديد عن سندات المساهمة غير المسددة(ح/269): يمثل هذا الحساب في حالة التسديد الجزئي حقوق مصدر سندات المساهمة على مقتنى هذه السندات (المؤسسة) بالقيمة الباقية الواجبة الدفع وتسجل المؤسسة المقتنية لهذه السندات في دفاترها القيد التالي:[1]

[1]- ابراهيم مزيودي، رشيد بو عافية، مرجع سابق، ص7.

ه- القروض والحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي: يمثل هذا الحساب حق المتنازل عن القيم الثابتة في إطار عقد الإيجار التمويلي، ويكون القيد المحاسبي للعملية وكأنه يستبدل أصل الثابت المادي – المتنازل عنه في إطار التعاقد- بأصل ثابت مالي، يمثل حقه لدى المستفيد في إطار التعاقد. ويتم التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي:[1]

274	21X	ح/ القروض والحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي ح/ قيم ثابتة مالية تأجير أصل ثابت في إطار عقد الإيجار التمويلي	XXX	XXX

و- الودائع والكفالات المدفوعة:

– عند دفع مبلغ الضمان: في هذه الحالة يتم إثبات عملية الدفع وفق القيد التالي:

275	53/512	ح/ ودائع وكفالات مدفوعة ح/ البنك أو الصندوق دفع مبلغ كضمان	XXX	XXX

– عند استرجاع مبلغ الضمان: ويتم إثبات ذلك محاسبيا وفق القيد التالي:

53/512	275	ح/ البنك أو الصندوق ح/ ودائع وكفالات مدفوعة دفع مبلغ كضمان	XXX	XXX

ز- الدفعات الباقية للتسديد عن السندات المثبتة غير المسددة (ح/279): هذا الحساب مخصص للجزء غير المسدد للسندات المثبتة، على أن تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء بعد كل عملية تسديد في مقابل الحسابات المالية. وتسجل المؤسسة المقتنية لهذه السندات في دفاترها القيد التالي:

[1]- ناصر رحال، مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص10.

		تاريخ عملية		
27X		ح/ السندات المثبتة	XXX	
	512	ح/ البنك		XXX
	279	ح/ الدفعات الواجبة الدفع عن سندات المتبقية غير المسددة		XXX
		اقتناء سندات مثبتة جزئيا		
279			XXX	
		//		
	512	ح/ الدفعات الواجبة الدفع عن سندات المثبتة غير مسددة		XXX
		ح/ البنك		
		تسوية رصيد الحساب 279		

4-2-2- التقييم اللاحق للأصول الثابتة المالية

يجب أن يعاد تقييم جميع الأصول المالية بقيمتها الحقيقية بعد إدراجها الأولي في الحسابات باستثناء الثلاث فئات الآتية والتي تدرج بالتكلفة المهتلكة:[1]

- القروض والحقوق التي لا يحوزها الكيان لأغراض المعاملات؛
- التوظيفات المالية الأخرى المحدد اجل استحقاقها والتي ينوي الكيان حيازتها إلى حين استحقاقها؛
- كل أصل مالي لا يمكن تحديد قيمته العادلة من خلال السوق بصورة صادقة.

والتكلفة المهتلكة هي المبلغ الذي قيّم به الأصل المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية، وكل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.[2]

يدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم عند التقييم بالقيمة العادلة مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة، والمبالغ التي تثبت في شكل أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية عندما:3

- يكون الأصل المالي محل بيع أو تحصيل أو تحويل؛
- يدل مؤشر موضوعي على انخفاض في قيمة الأصل.

4-3- التنازل عن الأصول الثابتة المالية والإفصاح

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، مرجع سابق، ص61.
[2]- المرجع السابق، ص12.
[3]- نفس المرجع.

تتم عملية التنازل والإفصاح المحاسبي للأصول المالية حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

4-3-1- التنازل عن الأصول الثابتة المالية

إثناء التنازل عن أصول ثابتة مالية فانه يسجل في دفاتر المحاسبة مباشرة الفرق بين سعر التنازل والقيمة الصافية بعد استعادة فوارق التقييم المحتملة الواردة في رؤوس الأموال الخاصة كمايلي:[1]

أولا: حالة تحقيق الربح

462		ح/ الحقوق عن تاريخ عملية البيع	XXX	
	27Xأو	ح/ التثبيتات		XXX
	26X	ح/ تثبيتات مالية		XXX
	767	ح/ الأرباح الصافية عن بيع الأصول المالية		
		بيع أصول مالية مع تحقيق أرباح		

ثانيا: حالة تكبد خسارة

462		ح/ الحقوق عن تاريخ عملية البيع	XXX	
667		ح/ الخسائر الصافية عن بيع الأصول المالية	XXX	
	27Xأو26X	ح/ تثبيتات مالية		XXX
		بيع أصول مالية مع تكبد خسائر		

4-3-2- الإفصاح عن الأصول الثابتة المالية

ينص النظام المحاسبي المالي على أن تذكر في القوائم المالية طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة للأصول المالية المقيمة بالتكلفة المهتلكة.[2]

- في قائمة المركز المالي (الميزانية): تصنف الأصول الثابتة المالية حسب أربعة فئات السابقة الذكر؛
- قائمة تدفقات الخزينة: يفصح فيها عن مسحوبات اقتناء الأصول المالية والتحصيلات الناتجة عن التنازل عنها. وكذلك الفوائد التي تم تحصيلها من خلال هذه التوظيفات المالية؛
- قائمة حركة رؤوس الأموال: يفصح فيها عن فوارق إعادة التقييم الخاصة بالأصول الثابتة المالية؛

[1]- إبراهيم مزيودي، رشيد بوعافية، مرجع سابق، ص13.
[2]- زينب حجاج، مرجع سابق، ص139.

- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج): تحتوي على خسائر أو إيرادات التنازل عن الأصول المالية، كذلك خسائر القيمة المتعلقة بفحص انخفاض قيمة الأصول الثابتة المالية.

خلاصة الفصل

بعد كل الإصلاحات التي تمت على المخطط المحاسبي الوطني جاء النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يبرز ذلك التوافق الكبير الذي لمسناه من خلال دراستنا في هذا الفصل للمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي وما رأيناه في الفصل الأول وذلك وفق مرجعيته المحاسبية.

لكن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية لا يزال حديث العهد، وربما مع المُضَيْ قُدماً في تطبيقه وتعرضه للنقد تظهر بعض النقائص والتناقضات التي يجب تداركها أو تعديلها بما يتماشى ومعايير المحاسبية الدولية. لأنه ومع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق الفعلي مازالت الشكوك تراود كل من له علاقة بالمهنة من باحثين، محاسبين و....، حول الكيفية الصحيحة للتسجيل المحاسبي وفق متطلبات هذا النظام المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية في الشركة الإفريقية للزجاج

تمهيد الفصل

لا تكاد تخلو أي مؤسسة اقتصادية مهما كان نوعها أو نشاطها من التثبيتات، التي تعتبرها المعايير المحاسبية 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 المعايير المحاسبية الدولية، وإلزام المؤسسات الاقتصادية بشروط معينة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وإعداد قوائم مالية وفق هذا النظام ابتدءا من سنة 2010. ولتتمكن المؤسسة من تطبيقه و جب عليها إجراء عملية الانتقال ابتدءا من سنة 2009.

سنتطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى التعريف بالشركة الإفريقية للزجاج وأهميتها وشرح الهيكل التنظيمي الخاص بها، ثم معالجة بعض العمليات المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي لسنوات الدراسة 2011-2012-2013 وأخيرا إعطاء أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

1- تقديم المؤسسة؛
2- طبيعة التثبيتات في المؤسسة وتطورها؛
3- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة؛
4- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.

1- تقديم المؤسسة

إن الشركة الإفريقية للزجاج هي محل دراستنا، لذا وجب التطرق إلى تعريفها وتحديد مهامها من اجل معرفة نوعية نشاطها و دورها الاقتصادي.

1-1- تعريف ونشأة الشركة الإفريقية للزجاج " AFRICAVER "

يعود تأسيس الشركة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER) إلى عام 1982، في إطار العقد المبرم بين الشركة الجزائرية للصناعات الكيماوية (SNIC) و الشركة الفرنسية (TECHIP) و قد مرت منذ نشأتها بعدة مراحل يمكن حصرها في ثلاثة وهي:[1]

المرحلة الأولى من 1982 إلى 1987: تم تسليم المشروع إلى الشركة في 1986 وقد انطلقت الشركة في الإنتاج الفعلي في سنة 1987 بوحدتين و هما:

- وحدة الإنتاج للزجاج المسطح الموجه للبناء؛
- وحدة الزجاج الأمامي للسيارات .

المرحلة الثانية من 1987 إلى 1996: في هذه الفترة تم توسيعها حيث تحولت إلى مركب متعدد الوحدات منها:

- وحدة الزجاج الأمني؛
- وحدة المواد الأولية لمعالجة الرمل وباقي المواد الأولية؛
- وحدة الزجاج السائل.

كما أنها انطلقت في إنتاج سيليكات الصودا حيث كان الطلب عليها مرتفعا نظرا لدخول مستثمرين أجانب في مشاريع شراكة مع المؤسسات الوطنية .

المرحلة الثالثة من 1996 إلى2009: تم تحويل الشركة الحالية والتي أطلق عليها اسم " الشركة الإفريقية للزجاج "و ذلك في سنة 1997 في إطار إعادة هيكلة القطاع الصناعي، وهي شركة إقتصادية عمومية ذات أسهم برأس مال قدره 5000000.00 دينار جزائري، وتعتبر الشركة الإفريقية للزجاج – بجيجل – فرعا تابعا لمجمع اينافا (ENAVA) أي الشركة الوطنية للزجاج و المواد الكاشطة الكائن مقرها بوهران، وهي مجمع تابع للشركة القابضة كيمياء – صيدلة و الذي يتشكل بدوره من:

- الشركة الجزائرية للزجاج (ALVER) بوهران؛
- شركة الزجاج و المرايا (SOMIVER) ببومرداس؛
- الشركة الجديدة للزجاج (NOVER) بالشلف؛
- الشركة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER) بجيجل؛
- شركة صناعة المواد الكاشطة (ABRAS) بسعيدة؛
- شركة زجاج الشرق (SOUEST) بالخروب.

[1] - وثائق رسمية مقدمة من طرف مصلحة المالية و المحاسبة.

أما بالنسبة للموقع فالشركة الإفريقية للزجاج تقع شمال شرق ولاية جيجل بالمنطقة الصناعية أولاد صالح بالطاهير، تبعد حوالي 17 كلم عن ميناء جن جن و2.5 كلم عن مطار فرحات عباس، وهي تتربع على مساحة قدرها 17 هكتار، وتتوفر على حوالي 430 عامل موزعين على مختلف المصالح.

1-2- أهداف الشركة الإفريقية للزجاج

إن الهدف الرئيسي التي تسعى إليه أي شركة هو البقاء والاستمرار، فالشركة الإفريقية للزجاج كغيرها من الشركات تسعى إلى ذلك، من خلال تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:[1]

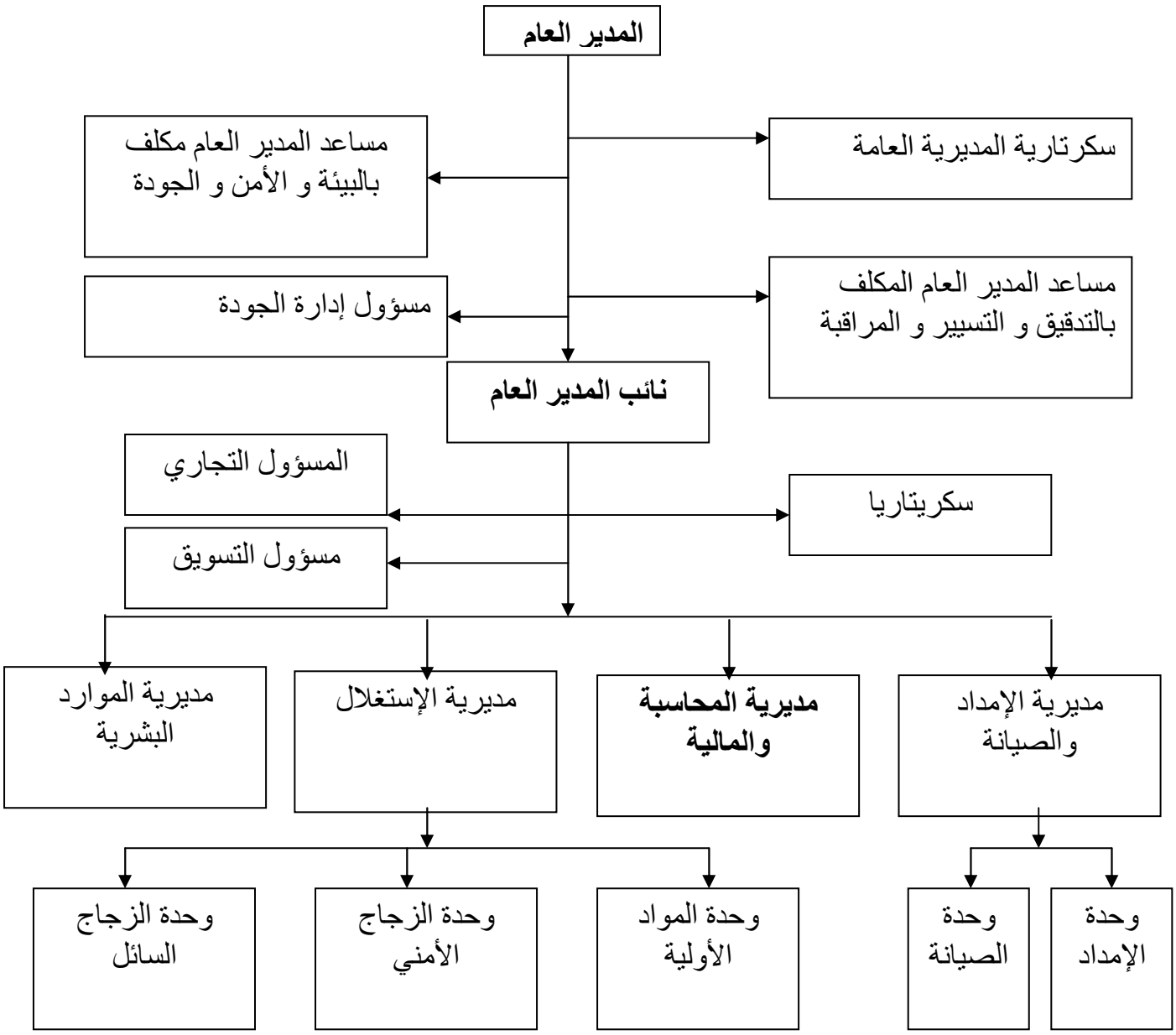
- وضع سياسة تجارية فعالة لاقتحام السوق الوطني والدولي على حد سواء؛
- السيطرة على السوق الوطنية من خلال تدعيم منتوج الزجاج وفتح ورشات في مختلف أنحاء الوطن؛
- العمل على مواكبة التطور التكنولوجي في مجال صناعة الزجاج؛
- تحسين المزيج التسويقي من اجل توسيع شبكة توزيع المنتجات؛
- العمل على التحكم في التكاليف لتحقيق أسعار تنافسية؛
- التصدير والتوجه إلى السوق العالمية؛
- المساهمة في ترقية السوق الوطنية والنهوض بها؛
- تحسين رأس مال الشركة.

[1] - وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية.

1-3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهامها

يوضح الشكل الموالي عرض للهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج.



المصدر: وثائق الشركة، مديرية الموارد البشرية، الشركة الإفريقية للزجاج.

ويمكن شرح الهيكل التنظيمي السابق في النقاط التالية:[1]

1-3-1-المدير العام

هو الذي يشرف على جميع المصالح المشكلة للمؤسسة ويترأسها في المجالس الإدارية، كما يقوم بوضع الأهداف والسياسات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مستقبلا وتتجلى مهامه في:

- إبرام الصفقات مع الموردين المحليين والأجانب؛
- تمثيل الشركة في المحافل والمناسبات الدولية؛
- إصدار القرارات والأوامر الضرورية التي تخدم مصالح الشركة؛
- إمضاء جميع الوثائق الخاصة بالشركة وسياستها؛
- تطبيق إستراتيجية الشركة وسياستها.

أ- السكرتارية: هي المسؤولة عن ضمان خدمات إدارة المديرية.

ب- مساعد المدير العام المكلف بالتدقيق والتسيير والمراقبة: يشارك ويساعد في تحسين تسيير مختلف الأعمال داخل المؤسسة.

ج- مساعد المدير العام المكلف بالبيئة و الأمن و الجودة: يهتم بالدراسات المتعلقة بالمنتوج.

د- مسؤول إدارة الجودة: هو المسؤول عن تطبيق نظام الجودة والنوعية.

1-3-2- نائب المدير العام

هو المسؤول عن تسيير شؤون الشركة بالتنسيق مع المدير العام كإمضاء الوثائق الخاصة بالموظفين، العمل بالتنسيق مع جميع المديريات....

أ- المسؤول التجاري: وهو يعمل تحت الإشراف المباشر بالمديرية العامة بحيث يضع مخططات البيع والتسويق ويضع الإستراتيجية الخاصة بها وذلك بالتنسيق مع باقي المديريات.

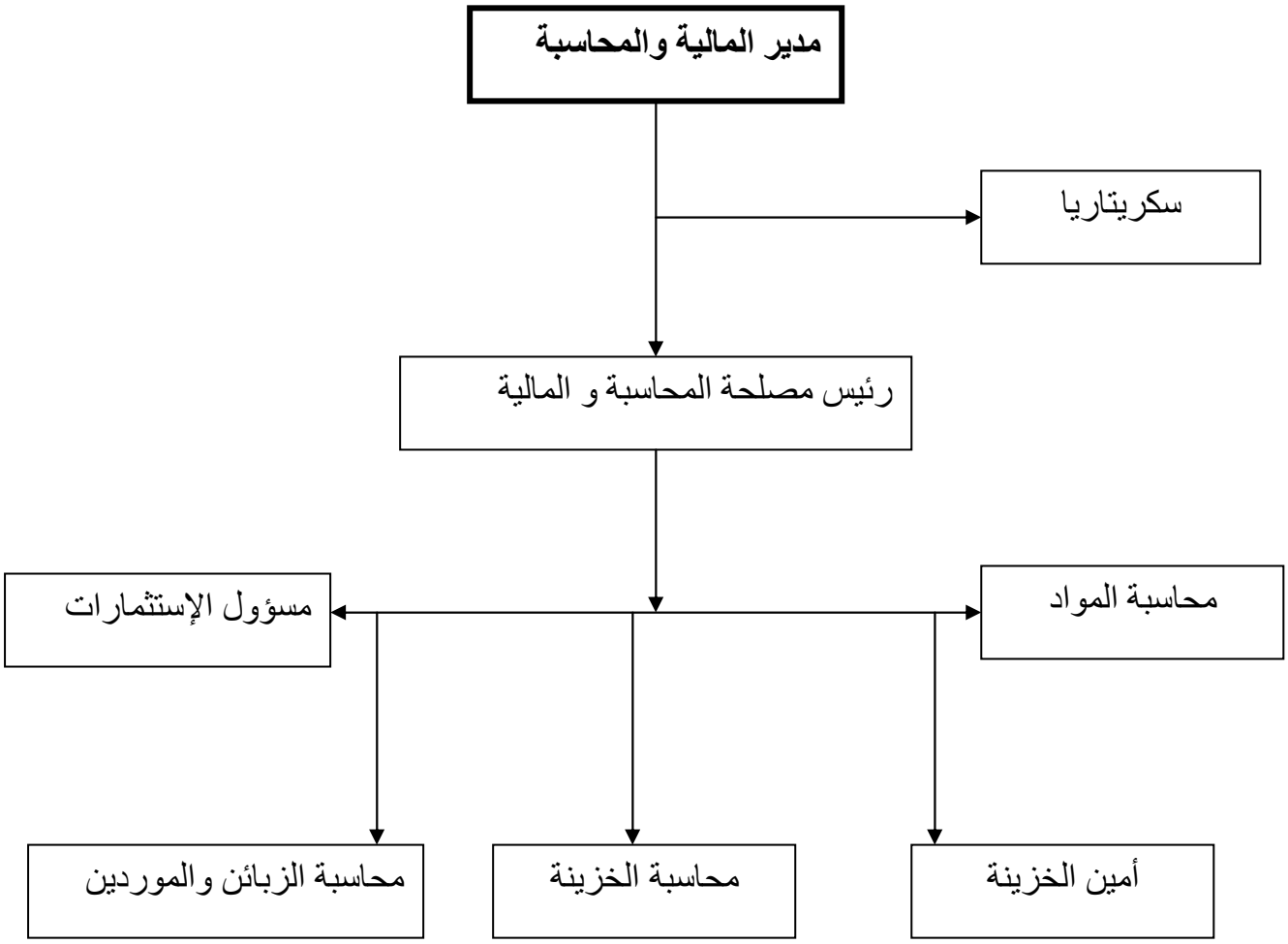
ب- مسؤول التسويق: يقوم بإعداد المخططات التسويقية ورفع التقارير إلى المديرية العامة.

ج- مديرية الإمداد و الصيانة: مشكلة من الأقسام التالية:

- قسم الإسناد و المشتريات: يقوم بشراء الماد الأولية و قطع الغيار الصناعية من السوق المحلية أو الدولية وضمان الخدمات المرتبطة بها كالتامين والجمركة والنقل.
- قسم الصيانة: ينقسم إلى فرعين هما فرع الصيانة الميكانيكية وفرع الصيانة الكهربائية.

[1] - مقابلة مع مسؤول التثبيتات، يوم 2014/04/28 .

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: وثائق الشركة، مديرية المالية والمحاسبة، الشركة الإفريقية للزجاج.

٥- مديرية المالية و المحاسبة: تتولى تسجيل العمليات الصادرة يوميا إضافة إلى تحضير الميزانية الافتتاحية والختامية للمؤسسة إضافة إلى القيام بمجموعة من المهام منها، الإشراف على تطبيق السياسة المالية للشركة وكدا توفير مختلف اللوازم المالية والإدارية وتسيير مختلف مدا خيل الشركة وتكاليف الإنتاج.

يشرف عليها رئيس مصلحة المحاسبة والمالية والذي يتولى تسيير وتوزيع المهام بين رؤساء الوحدات التابعة له ومراقبة السجلات والكتابات المحاسبة قبل الأعمال المحاسبية كإعداد الميزانية.
ويعمل تحت إشراف كل من:

- محاسبة المواد: ومن مهامها:

✓ التسجيل المحاسبي لحركة المخزونات مع العلم انه يوجد في الشركة 11 مخزن.
✓ تسجيل القيد الخاص بدخول أو خروج البضاعة والمنتجات.
✓ إعداد تكلفة شراء الماد الأولية سواء كانت محلية أو أجنبية.

– أمين الخزينة: ومن مهامه:
✓ إعداد الوثائق المحاسبية الخاصة بالتدفقات النقدية مثل الحصول على الإيرادات وتسديد النفقات؛
✓ السهر على تطبيق القانون الداخلي للشركة؛
✓ مسك كل الدفاتر المتعلقة بالمدخلات و المخرجات.
– محاسبة الخزينة**:** ومن مهامه:
✓ التسجيل المحاسبي لمختلف التدفقات النقدية (الصندوق، البنك)؛
✓ إعداد المقاربة البنكية في نهاية الشهر؛
✓ القيام بعمليات الجرد السنوي.
– محاسبة الزبائن و الموردين: ومن مهامه:
✓ التسجيل اليومي لعمليات البيع (الفواتير) في سجل خاص برقم الأعمال؛
✓ تسجيل عمليات الشراء والبيع في اليومية (القيد الأول)؛
✓ إعداد وثيقة الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمبيعات والمشتيات.
– مسؤول الاستثمارات: ومن مهامه:
✓ التسجيل المحاسبي للاستثمارات؛
✓ إعداد الاهتلاكات في نهاية الدورة؛
✓ التسجيل في السجلات القانونية المدموغة من رئيس المحكمة لكل العمليات التي يقوم بها، والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة.

د- مديرية الاستغلال: وهي مديرية تنقسم إلى ثلاث وحدات رئيسية كما يلي:
– وحدة الزجاج السائل؛
– وحدة الزجاج الأمني؛
– وحدة معالجة و إنتاج المواد الأولية.

و- مديرية الموارد البشرية: تهتم بتطبيق سياسة الشركة بخصوص شؤون الموظفين والعمال وتتمثل مهامها في:
– الإشراف على تطبيق سياسة الشركة الخاصة بالموارد البشرية والمتمثلة في التوظيف، التكوين، الأجور، وتسيير المستخدمين؛
– متابعة و تسيير كل ما له صلة بالجانب البشري والمهني للشركة؛
– إعداد مخططات التكوين ومتابعتها.

2- طبيعة التثبيتات في المؤسسة وتطورها

سوف يتم التطرق في هذا العنصر إلى تصنيف الأصول الثابتة وتطورها.

2-1- تصنيف الأصول الثابتة في المؤسسة

بعد الإطلاع على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة والتي تم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي، نلاحظ أن المؤسسة تقوم بتصنيف أصولها الثابتة إلى أربعة حسابات رئيسية، والتي بدورها تنقسم إلى حسابات فرعية كما يلي:[1]

ح/20: "الأصول الثابتة المعنوية" والذي ينقسم إلى الحسابات الفرعية التالية:

- ح/204X: برمجيات المعلوماتية وما شابهها؛
- ح/205X: الإمتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات.

ح/21: "التثبيتات المادية" والذي يضم الحسابات الفرعية التالية:

- ح/ 211X: القطع الأرضية؛
- ح/ 213X: البناءات؛
- ح/ 215X: المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية؛
- ح/ 218X: التثبيتات المادية الأخرى.

ح/ 23: "التثبيتات الجاري إنجازها".

ح/ 27: "التثبيتات المالية الأخرى" والمتمثلة في الحساب الفرعي التالي:[2]

- ح/ 275X: الودائع والكفالات المدفوعة.

2-2- تطور الأصول الثابتة في المؤسسة

باعتبار أن المؤسسة تعمل في قطاع صناعي فهي تعتمد على التثبيتات وخاصة المادية بشكل كبير، حيث يمكن أن نعرض أهم التطورات في التثبيتات داخل المؤسسة من سنة 2011 إلى غاية 2013، حيث أن المعطيات مأخوذة من جدول تطور التثبيتات.[3]

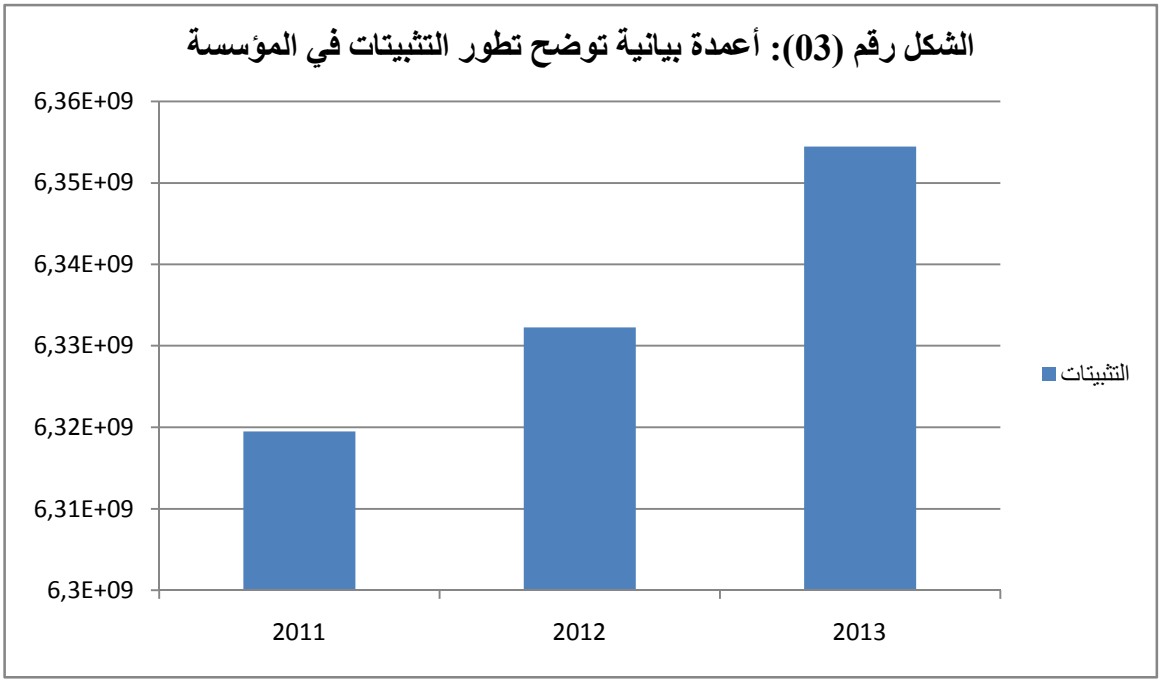
[1] - أنظر الملحق رقم 01.
[2] - أنظر الملحق رقم 02.
[3] - أنظر الملحق رقم 03.

جدول رقم (05): تطور التثبيتات داخل المؤسسة خلال السنوات التالية 2011- 2012- 2013.

السنوات	2011	2012	2013
التثبيتات	6319495194,50دج	6332241481,88دج	6354455399,77دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول تطور الأصول الثابتة.

الشكل رقم (03): أعمدة بيانية توضح تطور التثبيتات في المؤسسة



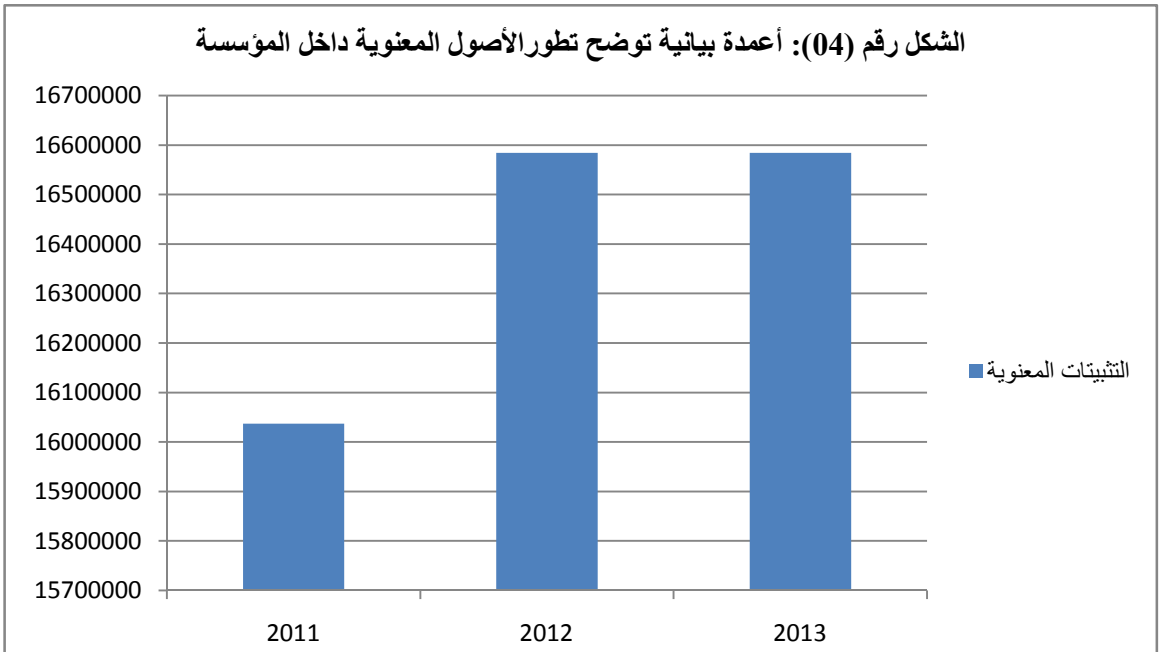
من الملاحظ حسب الشكل أعلاه أن التثبيتات في الشركة الإفريقية للزجاج تعرف تطور ملحوظ من سنة إلى أخرى، حيث في سنة 2011 كانت التثبيتات تقدر ب 6319495194,50 دج، أما في سنة 2012 فقدرت ب 6332241481,88 دج، وفي سنة 2013 بلغت التثبيتات 6354455399,77 دج.

الجدول رقم (06): تطور الأصول المعنوية داخل المؤسسة.

السنوات	2011	2012	2013
التثبيتات المعنوية	16037194,12دج	16584507,79دج	16584507,79دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول تطور الأصول الثابتة.

الشكل رقم (04): أعمدة بيانية توضح تطورالأصول المعنوية داخل المؤسسة



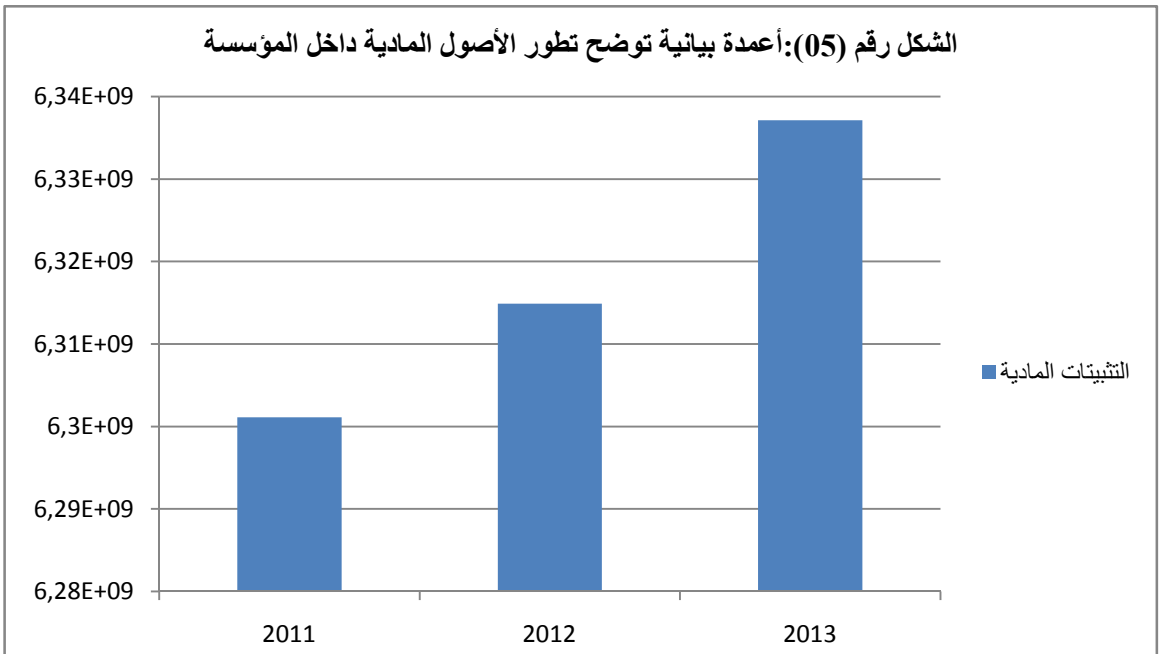
بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية تزايدت من سنة 2011 إلى سنة 2012 هذا ما يدل على أن المؤسسة قامت باقتناء أصول معنوية والمتمثلة في برامج الإعلام اللآلي أما في سنة 2013 فبقيت ثابتة.

الجدول رقم (07): تطور الأصول المادية داخل المؤسسة.

السنوات	2011	2012	2013
الأصول المادية	6301117740,87دج	6314908556,21دج	6337122474,10دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول تطور الأصول الثابتة.

الشكل رقم (05):أعمدة بيانية توضح تطور الأصول المادية داخل المؤسسة



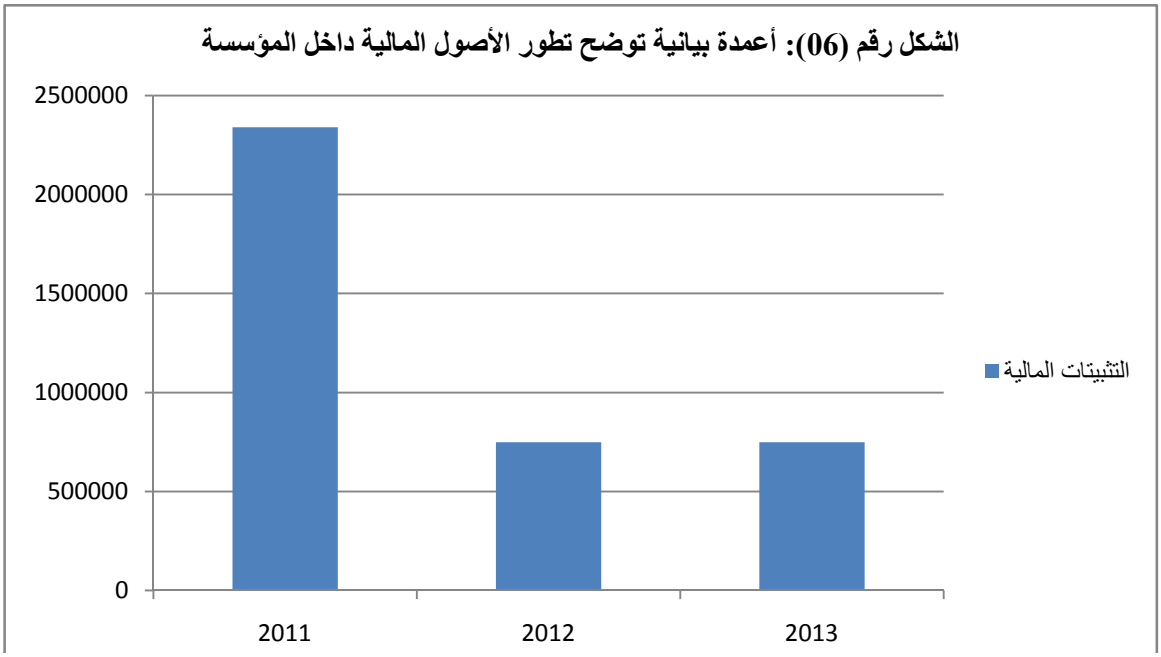
فيما يخص الأصول الثابتة المادية فهي في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى وذلك بسبب اقتناء المؤسسة لأصول عينية وهذا يدل على أن المؤسسة في نشاط مستمر.

الجدول رقم (08): تطور الأصول المالية داخل المؤسسة.

السنوات	2011	2012	2013
الأصول المالية	2340259,51 دج	748417,88 دج	748417,88 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول تطور الأصول الثابتة.

الشكل رقم (06): أعمدة بيانية توضح تطور الأصول المالية داخل المؤسسة



أما الأصول المالية فإنها انخفضت من سنة 2011 إلى سنة 2012 بينما بقيت ثابتة في سنة 2013.

3- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة

تتم المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي.

3-1- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة

أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي من طرف الشركة الإفريقية للزجاج كان سنة 2010 وهذا وفقا للجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخة بتاريخ 2009/03/25، والتي تتضمن إجراءات وكيفيات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. وطبقا لمذكرة المنهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي التي نصت في طريقة التطبيق على النقاط التالية:[1]

- تنفيذ برنامج تكوين ملائم؛
- إعداد مخطط داخلي للحسابات؛
- تعريف نماذج الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي؛
- إعداد جدول مطابقة (مخطط المحاسبي الوطني/ النظام المحاسبي المالي)؛
- تنفيذ إعادة المعالجات التي أقرها النظام المحاسبي المالي؛
- إعداد سجل لإعادة المعالجات؛
- إعداد الميزانية الافتتاحية للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 بعد إعادة المعالجات والتعديلات؛

[1] - مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، يوم 2014/05/15 .

- نقل أرصدة الميزانية الختامية لسنة 2009 المعدة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، إلى الحسابات المقابلة لها وفقا للنظام المحاسبي المالي.

3-2- تقييم الأصول الثابتة في المؤسسة

سنقوم بالتطرق إلى بعض التسجيلات المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة التي قامت بها المؤسسة خلال السنوات 2011، 2012، 2013. حيث نلاحظ من خلال القوائم المالية أن أغلب العمليات التي قامت بها المؤسسة تخص الأصول الثابتة المادية والمعنوية.

3-2-1- التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية

أولا: اقتناء برنامج الإعلام اللآلي

تتمثل برامج الإعلام اللآلي التي تحصلت عليها المؤسسة في برنامج لتحليل المواد الكيميائية وبرنامج خاص بالنظام المحاسبي المالي.

أ- برنامج تحليل المواد الكيميائية:

في 2012/01/18 قامت الشركة الإفريقية للزجاج باقتناء برنامج لتحليل المواد الكيميائية بمبلغ 15170,70 دج خارج الرسم على الحساب.[1]

وتم التسجيل المحاسبي لهذه العملية كما يلي:

- ثمن الشراء HT = 15170,70 دج.
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) = 15170,70 × 0,17 = 1062,39 دج.
- المبلغ الإجمالي = 15170,70 + 1062,39 = 2580,09 دج.

2012/04/08

204		ح/ برمجيات الإعلام اللآلي وما شابهها	15170,70	
445		ح/ الدولة، الرسوم على رقم الأعمال	1062,39	
	404	ح/ موردو التثبيتات		2580,09
		فاتورة الشراء رقم (12002)		
		//		
404		ح/ موردو التثبيتات	2580,09	
	512	ح/ البنك		2580,09
		قيد التسديد		

[1] - انظر الملحق رقم 04.

ب- برنامج خاص بالنظام المحاسبي المالي:

حازت المؤسسة في 2011/11/08 على برنامج خاص بالنظام المحاسبي المالي بمبلغ 390000دج خارج الرسم، وتمت العملية بشيك بنكي. (معدل الرسم على القيمة المضافة 17٪).[1]

التسجيل المحاسبي:

- ثمن الشراء HT = 390000 دج.
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) = 0.17×390000 = 66300 دج.
- المبلغ الإجمالي = 66300+390000 = 456300 دج.

204		ح/ برمجيات الإعـ ها 2011/11/08	390000	
445		ح/ الدولة، الرسوم على رقم الأعمال	66300	
	404	ح/ موردو التثبيتات		456300
		فاتورة شراء رقم(125/2011)		
		//		
404		ح/ موردو التثبيتات	456300	
	512	ح/ البنك		456000
		قيد التسديد		

3-2-2- التسجيل المحاسبي للتثبيتات المادية

تختلف طرق التسجيلات المحاسبية للأصول الثابتة باختلاف طرق الحصول عليها.

أولا: الحصول على التثبيتات المادية عن طريق الشراء

في سنة 2013/04/10 قامت الشركة الإفريقية للزجاج باقتناء مولد كهربائي بمبلغ 12000000 دج خارج الرسم على الحساب، قدر عمره الإنتاجي ب 5 سنوات.(معدل الرسم على القيمة المضافة 17٪).[2]

وعليه تم التسجيل المحاسبي كما يلي:

- ثمن الشراء خارج الرسم = 12000000 دج.
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) = 0.17×12000000 = 2040000 دج.
- المبلغ الإجمالي = 2040000+12000000 = 14040000 دج.

[1] - انظر الملحق رقم 05.
[2] - انظر الملحق رقم 06.

2013/04/10

215		ح/ المعدات والادوات (مولد كهربائي)	12000000	
445		ح/ الدولة، الرسم على رقم الأعمال	2040000	
	404	ح/ موردو التثبيتات		14040000
		فاتورة رقم (2013/68)		
		2013/09/20		
404		ح/ موردو التثبيتات	14040000	
	512	ح/ البنك		14040000
		قيد التسديد		

ثانيا: الحصول على التثبيتات عن طريق الإنشاء أو التصنيع داخل المؤسسة

في سنة 2012 قامت المؤسسة بإنتاج قوالب لصناعة زجاج السيارات، بتكلفة الإنتاج تقدر ب 1448 دج.[1] (اليد العاملة من خارج المؤسسة).

تم التسجيل المحاسبي كما يلي:

- تكلفة المواد الأولية المستهلكة = 1320 دج.
- تكلفة اليد العاملة = 128 دج.
- التكلفة الإجمالية = 1320+128 = 1448 دج.

2012/09

601		ح/ المواد الأولية	1320	
	512	ح/ البنك		1320
		قيد التسديد		

[1] - أنظر الملحق رقم 07.

621		//	128	
	512	ح/ العاملون الخارجون عن المؤسسة		128
		ح/ البنك		
		قيد التسديد		
215		//	1448	
	732	ح/ المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية		1448
		ح/ الإنتاج المثبت للأصول المادية		
		إثبات إنتاج الأصل		

ثالثا: الحصول على التثبيتات عن طريق الإيجار التمويلي

في 2011 قامت الشركة بشراء آلتين (رافعتين) عن طريق الإيجار التمويلي (leasing) بمبلغ 5059136,32 دج، حيث إتفقت الشركة مع مؤسسة التمويل لدفع المبلغ على 12 قسط لمدة 03 سنوات.[1]

تم التسجيل المحاسبي لسنة 2011 كما يلي:

– معدل الإهتلاك الثابت = 100÷ العمر الإنتاجي.

إذن: معدل الإهتلاك = 100÷5 = 20٪.

– قسط الإهتلاك = (تكلفة الأصل – القيمة المتبقية)÷ العمر الإنتاجي.

ومنه: (5059136,32- 0)÷ 5 = 1011827,264دج.

2011/03/27

215		ح/ المنشآت التقنية، المعدات والأدوات	5059136,32	
	167	ح/ الديون المرتبطة على عقد الإيجار		5059136,3
		استئجار تثبيتات عينية في إطار عقد إيجار التمويل		

2011/03/30

[1] - أنظر الملحق رقم 08.

		2011/12/31		
167		ح/ ديون مرتبطة على عقود الإيجار	371344,28	
661		ح/ أعباء الفوائد	115255,73	
	512	ح/ البنك		486600,01
		دفع قسط الإيجار لثلاثي الأول مع فائدة		
		2011/06/30		
167		ح/ ديون مرتبطة على عقود الإيجار	379804,14	
661		ح/ أعباء الفوائد	106795,87	
	512	ح/ البنك		486600,01
		دفع قسط الإيجار لثلاثي الثاني مع فائدة		
		2011/09/30		
167		ح/ ديون مرتبطة على عقود الإيجار	388456,72	
661		ح/ أعباء الفوائد	98143,29	
	512	ح/ البنك		486600,01
		دفع قسط الإيجار لثلاثي الثالث مع فائدة		
		2011/12/30		
167		ح/ ديون مرتبطة على عقود الإيجار	397306,43	
661		ح/ أعباء الفوائد	89293,85	
	512	ح/ البنك		486600,01
		دفع قسط الإيجار لثلاثي الرابع مع فائدة		
681		ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسارة القيمة والأصول غير الجارية	1011827,26	
	2815	ح/ إهتلاك المنشأت التقنية، المعدات والأدوات		1011827,26
		إثبات قسط الاهتلاك السنوي		

وتتم نفس المعالجة المحاسبية في السنوات محل الدراسة 2012-2013 بالنسبة لدفع قسط الإيجار في كل ثلاثي أما أعباء الفوائد فتختلف من سنة لأخرى، مع إثبات قسط الإهتلاك في نهاية كل سنة.

3-2-3- الإهتلاك

في 2012/10/31 قامت الشركة بشراء شاحنة من نوع رونو بمبلغ 2290598,29 دج بشيك بنكي، قدر العمر الإنتاجي ب 5 سنوات، حيث اتبعت المؤسسة طريقة الإهتلاك الثابت.[1]
تم معالجة العملية كما يلي:

[1] - أنظر الملحق رقم 10.

– معدل الإهتلاك = 100÷ العمر الإنتاجي.

ومنه: معدل الإهتلاك = 100÷5 = 20٪.

– قسط الإهتلاك = (تكلفة الأصل – القيمة المتبقية) ÷ العمر الإنتاجي.

إذن: قسط الإهتلاك السنوي= (2290598,29 - 0) ÷ 5 = 458119,658 دج.

– قسط الإهتلاك (2012) = (458119,658 × 2) ÷ 12= 76353,27 دج.

– قسط الإهتلاك (2017) =(458119,658 × 10) ÷ 12 = 381766,38 دج.

جدول رقم (09): جدول الإهتلاك الشاحنة

السنوات	اساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	مجموع الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2012/12/31	2290598,29	76353,27	76353,27	2214245,02
2013/12/31	2290598,29	458119,658	534472,928	1756125,362
2014/12/31	2290598,29	458119,658	992592,586	1298005,704
2015/12/31	2290598,29	458119,658	1450712,244	839886,046
2016/12/31	2290598,29	458119,658	1908831,902	381766,38
2017/12/31	2290598,29	381766,38	2290598,282	0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق من مصلحة المحاسبة والمالية للشركة الإفرقية للزجاج.

التسجيل المحاسبي:

		2012/12/31		
681		ح/ مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسارة قيمة والأصول غير الجارية	76353,27	
	2818	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى		76353,27
		اثبات قسط الإهتلاك في نهاية سنة 2012		
		2013/12/31		
681		ح/ مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسارة قيمة والأصول غير الجارية	458119,658	
	2818	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى		458119,658
		اثبات قسط الإهتلاك في نهاية سنة 2013		

3-2-4- الإستبعاد والتنازل عن الأصول الثابتة

بتاريخ 2011/03/15 تنازلت المؤسسة عن آلة جر (تحميل أو تشحين) بمبلغ 61000 دج، علما أن المؤسسة قامت باقتناء هذه الآلة يوم 1985/04/14 بمبلغ 7547645,04 دج، العمر الإنتاجي هو 5 سنوات.[1]

تم التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي:

[1] - أنظر الملحق رقم 11.

		2011/03/15		
281		ح/ إهتلاك التثبيتات المادية	7547642,04	
462		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات	61000	
	218	ح/ التثبيتات المادية الأخرى		61000
	752	ح/ فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية		7547642,04
		إثبات بيع الأصل الثابت المادي		
		//		
512		ح/ البنك	61000	
	462	ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات		61000
		إثبات عملية التسديد		

3-3- الإفصاح

ينص النظام المحاسبي المالي عل الإفصاح عن أربعة قوائم أساسية:

أولا: قائمة المركز المالي (الميزانية)

هي عبارة عن قائمة مالية سنوية تبين لنا مختلف العناصر المكونة للمؤسسة، ويتم الإفصاح فيها عن المبالغ الصافية للأصول الثابتة. وفق الشركة الإفريقية للزجاج تم الإفصاح عن الأصول الثابتة خلال السنوات 2011، 2012، 2013 كما يلي:[1]

[1] - أنظر الملحق رقم 12.

جدول رقم(10): حصيلة الاصول غير الجارية.

الأصول	المبلغ الصافي(2011)	المبلغ الصافي(2012)	المبلغ الصافي(2013)
الأصول الثابتة (غير الجارية)			
التثبيتات غير المادية	15208326,85	15584150,74	15412660,96
التثبيتات المادية	1985863309,97	1949439907,36	1726130929,77
التثبيتات الجاري إنجازها	126499160,67	127299169,07	134625295,01
التثبيتات المالية	2340269,51	748417,88	748417,88
مجموع الأصول غير الجارية	**2129911057,0**	**2093071645,05**	**1876917303,6**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على ميزانية (2011-2012-2013).

ثانيا: قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج)

يتم الإفصاح في هذه القائمة المالية على:[1]

أ- النفقات المتعلقة بالأصول الثابتة والمتمثلة:

- الأعباء المالية؛
- مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة؛
- الأعباء العملياتية الأخرى.

[1] - أنظر الملحق رقم 13.

جدول رقم(11): النفقات المتعلقة بالأصول الثابتة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول حسابات النتائج.

البيان	2011	2012	2013
_ الأعباء المالية	-6143591,80	-4617828,29	-798071,04
_ مخصصات الإهتلاك و المؤونات وخسارة القيمة	-179209017,55	-164584412,79	-15655083,60
_ الأعباء العملياتية الأخرى	-7178257,16	-9514280,31	-10428642,71

ب- الإيرادات المتعلقة بالأصول الثابتة والمتمثلة فيما يلي:

- المنتجات العملياتية الأخرى.

جدول رقم(12):الايرادات المتعلقة بالأصول الثابتة.

البيان	2011	2012	2013
منتجات العملياتية الأخرى	14488939,46	11725436,76	1996196,62

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول حسابات النتائج.

ومنه النتيجة الخاصة بالعمليات المتعلقة بالأصول الثابتة هي عبارة عن خسارة في كل السنوات محل الدراسة.

جدول رقم(13): جدول النتيجة الخاصة بالعمليات المتعلقة بالأصول الثابتة.

البيان	2011	2012	2013
النتيجة العادية قبل الضرائب	-65321292,70	-178096104,87	-229989985,80

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول حسابات النتائج.

ثالثا: قائمة سيولة الخزينة (جدول السيولة)

يجب الإفصاح في هذه القائمة عن معلومات من بينها:[1]

أ- تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار: وهي الفرق بين مسحوبات عن اقتناء الأصول الثابتة وتحصيلات التنازل عن الأصول الثابتة.

[1] - أنظر الملحق رقم 14.

جدول رقم(14): تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار.

البيان	2011	2012	2013
- مسحوبات عن اقتناء الأصول الثابتة	-92529713,14	-35463211,53	-35030176,74
- تحصيلات عن عمليات بيع الأصول الثابتة	3476673,03	0	0
المجموع	-89053040,11	-35463211,53	-35030176,74

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول تدفقات أموال الخزينة

رابعا: قائمة تغير الأموال الخاصة (حركة رؤوس الأموال)

المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة التي يتم الإفصاح عنها في هذه القائمة هي فارق إعادة تقييم الأصول الثابتة الناتج عن تغيير الطريقة المحاسبية.[1]

جدول رقم(15): المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة التي يتم الإفصاح عنها.

البيان	2011	2012	2013
تغيير الطريقة المحاسبية	425412931,47	5553881684,06	2152314088,45

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على قائمة تغير الأموال الخاصة.

خامسا: الملاحق " الإيضاحات"

بالإضافة إلى القوائم المالية الرئيسية السابقة توجد ملحقات يوضح فيها العمليات بالتفصيل، قدّم SCF نماذج لها كجدول تطور الأصول الثابتة، وجدول خاص بالاهتلاكات.[2]

4 - مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية

إن المرجعية التي اتبعها النظام المحاسبي المالي هي المعايير الحاسبية الدولية أو ما يسمى حاليا معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS إلا أنه يوجد بعض الاختلافات يمكن ذكرها فيما يلي:[3]

4-1- 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

[1] - أنظر الملحق رقم 15.
[2] - أنظر الملحق رقم 03 و الملحق رقم 16.
[3] - زينب حجاج، مرجع سابق، ص148- 150.

المتعلقة بالمعايير والتغيرات المحدثة عليها. إلا أن SCF يضع قواعد خاصة في مجالات التنظيم و متابعة المحاسبة بالإضافة إلى قائمة الحسابات و قواعد سيرها التي لم تتطرق إليها IFRS.

المعايير المحاسبية الدولية اهتمت بالمحاسبة في المؤسسات الكبرى و خاصة المدرجة في الأسواق المالية ولم تعطي أولوية كبيرة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، إلا أن SCF سمح للمؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها و مستخدميها مبلغ و عدد معين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.[1]

المعايير المحاسبية الدولية حددت الأساس الذي يتم به تصنيف الأصول حسب الطبيعة أو السيولة ولكنها لم تحدد الترتيب، إلا أن SCF لم يذكر الأساس الذي تم به التصنيف إلا أنه عرض كيفية ترتيب الأصول.

4-2- الأصول الثابتة المعنوية

أولا: فارق الإقتناء (الشهرة)

حسب IFRS يتم الإعتراف بفارق الإقتناء كأصل معنوي، كما صرح SCF بذلك حيث أدرجه في قائمة الحسابات ضمن الأصول الثابتة المعنوية.

ثانيا: نفقات البحث والتطوير

نص IFRS على الاعتراف بنفقات البحث ضمن أعباء الدورة المحاسبية التي أثبتت فيها، أما نفقات التطوير يعترف بها كأصول ثابتة معنوية إذا استوفت شروط معينة. أما SCF فاتبع نفس منهج المعايير و صرح بالاعتراف بنفقات التطوير (التنمية) وفق شروط لكنه لم يذكرها.

ثالثا: الإهتلاك

حسب المعايير المحاسبية الدولية، الأصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها هي قابلة للإهتلاك. في حين أن SCF لم يذكر الأصول المعنوية غير القابلة للإهتلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة و هي 20 سنة. ومنه حسب IFRS فارق الحيازة لا يتم إطفائها على عدد معين من السنين بل تخضع لإختبار تدني سنويا. نفس المعالجة بالنسبة لـ SCF إلا أنه ضمن قائمة الحسابات يظهر الحساب 2807 " اهتلاك فارق الحيازة " وهذا فيه تناقض.

رابعا: تكلفة الأصول الثابتة المعنوية

حسب IFRS تدخل ضمن تكلفة الأصول المعنوية فوائد القروض المتعلقة بها مباشرة.[2] رغم أن SCF اتبع المعايير الدولية في تحديد تكلفة الأصول الثابتة المعنوية و حتى المادية إلا أنه لم يذكر كيفية معالجة فوائد القروض المتعلقة بهذه الأصول.

[2] - حسب IAS20 " تكلفة الإقراض "

4-3- الأصول الثابتة المادية

أولا: التصنيف

تصنف العقارات الموظفة حسب SCF ضمن الأصول الثابتة المادية كأنها أصل مادي عادي إلا أن هذا التصنيف يختلف حسب المعايير المحاسبية الدولية، التي تعتبر انه رغم طبيعة هذه الأصول هي مادية إلا أنها تصنف ضمن الأصول الثابتة المالية لأن الهدف من استخدامها هو مالي.

ثانيا: تقييم الأصول الثابتة المادية

لم يعالج SCF تكلفة القروض المتعلقة بحيازة و إنجاز الأصل عكس IFRS.
كما حدد IFRS قيمة الأصول الثابتة المحازة عن طريق إعانة تسجل بالقيمة العادلة للأصل مخفض منها قيمة الإعانة. أما SCF حدد تكلفة الأصول الثابتة بدون مقابل تكون بالقيمة العادلة، ثم يتم تحويل هذه الإعانة إلى النتيجة. بالاضافة أن SCF 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.

ثالثا: الإهتلاك

طرق الاهتلاك المعترف بها في المعايير الدولية هي الاهتلاك الثابت، المتناقص، وحدات الإنتاج ووحدات النشاط، إلا أن SCF يضيف نوع آخر و هو الاهتلاك المتصاعد و لم يذكر طريقة الاهتلاك على أساس وحدات النشاط.

رابعا: الإصلاحات طويلة الأجل على الأصول الثابتة

ينص SCF على تشكيل مؤونة لها، إلا أن معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها.

خامسا: الأصول الثابتة قيد الإنجاز

معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها ضمن الأصول الثابتة لأنها لا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية) إلا أن SCF يعترف و يصنفها ضمن الصنف 2 في حساب خاص عن الأصول الثابتة المادية الأخرى.

4-4- الأصول الثابتة المالية

لم يعالجSCF 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.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل التطبيقي - من خلال الشركة الإفريقية للزجاج- دراسة مختلف العمليات المتعلقة بالتثبيتات حسب ما يمليه النظام المحاسبي المالي الذي اعتمدته المؤسسة عام 2010.

تمثلت معالجة التثبيتات بدءا في كيفية تصنيفها في أصول الميزانية، متابعتها وطريقة معالجة التنازل عنها إلى غاية كيفية الإفصاح عن مختلف المعلومات المالية الناتجة عن هذه العمليات بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

اتضح من خلال هذه الدراسة الميدانية لمعالجة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي على مستوى الشركة الإفريقية للزجاج، أن عملية حيازة التثبيتات تخضع إلى مجموعة من التسجيلات المحاسبية غير أن المؤسسة تتحصل على التثبيتات غالبا عن طريق الشراء(بشيك، ايجار تمويلي) أو الإنشاء بوسائلها الخاصة، كما تحصلت المؤسسة على بعض التجهيزات عن طريق هبة من طرف الشركة الفرعية " ALVER "، كما أن إهتلاك التثبيتات تتم وفق طرق متعددة إلاّ أن الشركة الإفريقية للزجاج تقوم بتطبيق نظام الإهتلاك الخطي، أما عملية التنازل عن التثبيتات تتم وفق مجموعة من القيود المحاسبية.

الخاتمـــــة

تم دراسة موضوع المعالجة المحاسبية للتثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية عن طريق الإجابة عن الإشكالية التي تدور حول كيفية المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق المعايير المحاسبية الدولية، وإمكانية إيجاد الحلول من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية التي تتجسد في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

إن التطرق إلى كيفية المعالجة المحاسبية للتثبيتات حسب المرجعية المحاسبية الدولية – التي تطلق عليها تسمية الأصول الثابتة- سمحت لنا بمعرفة أن الهيئات الدولية لإعداد المعايير قامت بمعالجة مختلف القضايا المتعلقة بالتثبيتات، من خلال إعداد الأسس الصحيحة للاعتراف، القياس والإفصاح.

بعدما اتضح صعوبة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، أصبح من الضروري التعجيل بتغييره وجعله متوافقا مع مقاييس المحاسبة الدولية للوصول إلى تحقيق نفس أهدافها. وبالتالي 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 النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث المعالجة المحاسبية للتثبيتات.

1- اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها والنتائج التي تم التوصل إليها يمكن اختبار الفرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى: التي تنص على أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، فقد تم التحقق من هذه الفرضية حيث يوجد توافق كبير وذلك من خلال طرق التقييم باستعمال طريقة القيمة العادلة دون استبعاد التكلفة التاريخية، حيث يتم التقييم الاولي بالتكلفة التاريخية وبمرور الوقت تصبح هذه التكلفة غير واقعية لذلك يتم اعادة تقييمها وفقا للقيمة العادلة؛

الفرضية الثانية: التي تمحورت حول التزام الشركة الإفريقية للزجاج في معالجتها للتثبيتات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، من خلال الدراسة الميدانية بالشركة الإفريقية للزجاج توصلنا إلى عدم صحة الفرضية حيث أن الشركة تلتزم في معالجتها للتثبيتات بمتطلبات الإعتراف والتصنيف حسب النظام المحاسبي المالي، ولكن فيما يخص إعادة التقييم فنجد الشركة الافريقية للزجاج لا تطبق القيمة العادلة.

2- نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج سواء في الجانب النظري أو التطبيقي

- الهدف من المعايير المحاسبية الدولية تقليل الاختلافات بين الدول من اجل تسهيل قراءة القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، وهذا ما ادى الى تبني الجزائر لهذه المعايير من خلال النظام المحاسبي المالي؛

- من خلال الدراسة تبين ان النظام المحاسبي المالي لا يتطابق بصورة تامة مع المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، فقد وقفنا على بعض الاختلافات على مستوى الاعتراف وتصنيف هذه البنود؛
- تغيرت المفاهيم التي كان معمولا بها في الجزائر، فما كان يسمى استثمارا حسب المخطط المحاسبي الوطني أصبح تثبيتا لا يعترف به على أساس الشكل القانوني وانما على اساس الجوهر الاقتصادي حسب النظام المحاسبي المالي؛
- تعتبر التكلفة التاريخية والتكلفة العادلة من نماذج التقييم المحاسبي وكل منهما لها ايجابياتها ونقائصها، فالجزائر لا تتوفر فيها بيئة تخدم متطلبات القيمة العادلة وهذا يستوجب عليها تطبيق نموذج التكلفة التاريخية.

3- الاقتراحات:

بناءا على أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة نطرح بعض الإقتراحات:

- عدم تبني المعايير المحاسبية 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 وذلك لتفادي الاختلاف في فهمه وبالتالي في تطبيقه؛
- القيام بتحديث النظام المحاسبي المالي كلما دعت الضرورة لذلك، لجعله يساير التطورات الاقتصادية والتكنولوجية على المستوى الوطني والدولي؛
- تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة من خلال القيام بدورات تدريبية لمهنيين وأكاديميين 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 الدراسة:

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. وبالتالي هناك بنود مهمة للدراسة والتعمق 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

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

❖ **الكتب:**

1- أحمد التيجاني بلعروسي، **االنظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

2- أحمد أنور، **المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

3- أحمد لطفي أمين السيد، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية**، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2008.

4- إسماعيل إبراهيم جمعة، وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة(2) القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.

5- جمال علي عطية الطرايرة، **التوجه الجديد للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك**، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005.

6- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

7- حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2006.

8- حيدر محمد علي بني عطا، **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة**، دار حامد للنشر التوزيع، الأردن، 2007.

9- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ناحية المؤسسة العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

10- سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، دار مناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

شحاتة احمد بسيوني، نصر علي عبد الوهاب، **المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 2007.

11- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

12- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.

13- طارق عبد العال حماد ، **شرح معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2005.

14- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

15- عابد محمد نواف حمدان، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، 2006.

16- عاشور كتوش ، **المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

17- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، الطبعة الثانية، دار النشر جيطلي، الجزائر،2011.

18- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، بدون دار النشر، الجزائر، 2006.

19- عبد الرحمان عطية، **تمارين في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، بدون دار النشر، الجزائر، 2011.

20- فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة**، الطبعة الثانية، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
21- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
22- كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الرابعة، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
23- كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
24- لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها**، دار الوراق للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
25- محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
26- محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004.
27- محمد سمير الصبان، راشد رجب السيد، **المحاسبة المتوسطة قواعد الإفصاح والقياس المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
28- محمد عباس بدوي وآخرون، **المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
29- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2007.
30- ناصر علي عبد الوهاب، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
31- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

❖ **الأطروحات والمذكرات:**

32- بوعلام صالحي ، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2009 .
33- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد حاج لخضر، باتنة، 2009.
34- خالد بودبة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009.
35- زينب حجاج ، **المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني و المعايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستر، جامعة بليدة، 2009.
36- عبد الكريم شناي ، **تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد حاج لخضر، باتنة، 2008.
علاء بوقفة، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثاره في تفعيل الممارسة المحاسبية**، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2012.
37- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

❖ **الملتقيات:**

38- إبراهيم مزيود، رشيد بوعافية، **مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للاصول الثابتة – حالة التثبيتات المالية**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة بليدة، يومي 16_17_18، نوفمبر 2009.

39- سفيان صلوتشي هشام، **مداخلة بعنوان آفاق تطبيق المعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي 17- 18 جانفي 2010.
40- عبد الرزاق خليل، نعيمة عبدي، **مداخلة بعنوان قرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية تجارب , تطبيقات وأفاق، يومي 17_18 جانفي 2010، بليدة.
41- عبد الرزاق يخلف، رابح يخلف، **مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF** ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، يومي13_15 أكتوبر، 2009.
42- محمد لعريبي، **مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل (IAS-IFRS)، جامعة البليدة، يومي 13_15- أكتوبر، 2009.
43- مراد ايت محمد، سفيان أبحري، **مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (التحديات والأهداف)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة بليدة، يومي 13_15 أكتوبر 2009.
44- معمر قربة، **مداخلة بعنوان فرق الاقتناء (الشهرة) من منظور معايير المحاسبة الدولية**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي 17_18 جانفي 2010.
45- ناصر رحال، مصطفى عوادي، **مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**، ملنقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ، جامعة البليدة, يومي 13_15 أكتوبر، 2009.
46- نور الدين مزياني ، محمد الصالح فروم ، **مداخلة بعنوان المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة الوادي، يومي 17_18 جانفي 2010.

❖ **القوانين والمراسيم:**

47- الجريدة الرسمية العدد 60، الصادرة بتاريخ 1996/09/25.
48- الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 /2007/11.
49- الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2008/05/26.

❖ **الدوريات:**

50- سمير ريشاني، **دورة معايير المحاسبة واعداد التقارير المالية الدولية المتعلقة بالادوات المالية**, سورية، تشرين الثاني، 2009

❖ **مواقع الإنترنت:**

51- مجلس معايير المحاسبية، العراق، **ترجمة معايير المحاسبة الدولية**، الموقع الإلكتروني الآتي: www.bsairaq.net/pdf.

المراجع باللغة الفرنسية:

52- Conseil National De La Comptabilité**, Projet De Système Comptabilité Financier**, Alger, 2006.

53- Hervé Stolowy Et Autres, **Comptabilité Et Analyse Financière**, Edition De Boeck, France, 2006.

54- Jean-Jacques Julian**, Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS**, Edition, Foucher, France, 2007.

55- Lemanh ,Maillet-**Baudrier**, **Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS**, Editions Faucher, France, 2008.

قائمة الملاحق