وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماسترفي محاسبة وتدقيق

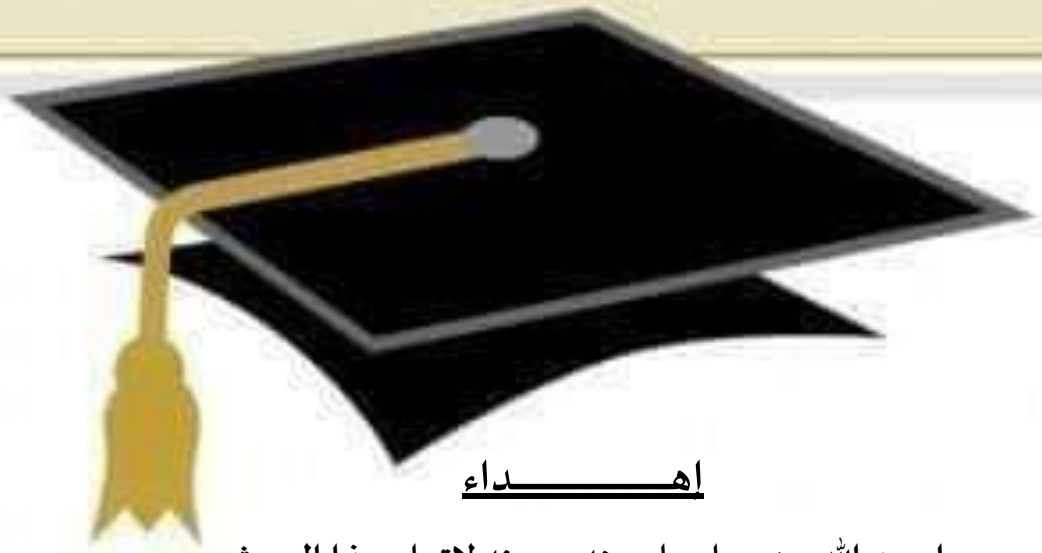
تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي والإفصاح عنها

إعداد الطالبين:
- ✓ مـــباركي ســـارة
- ✓ عـــبدي نـــجوى

إشراف الأستاذة:
د. بن وارث حجيلة

السنة الجامعية 2019 – 2020

بسم الله الرحمن الرحيم



إهـــــــــــداء

احمد الله عزوجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث.

الى الذي وهبني كل ما يملك ، الى من كان يدفعني قدما نحوالامام ، الى الذي امتلك الانسانية بكل قوة، الى الذي سهرعلى تعليمي بتضحيات جسام، أبـي الغالي على قلبي، حفظه الله وأطال في عمره

الى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان، الى التي صبرت على كل شيء، التي رعتني وكانت سندي في الشدائد، وكانت دعواها لي بالتوفيق تتبعني خطوة خطوة في عملي، الى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان امـي اعزملاك على القلب والعين جزاها الله عني خيرالجزاء

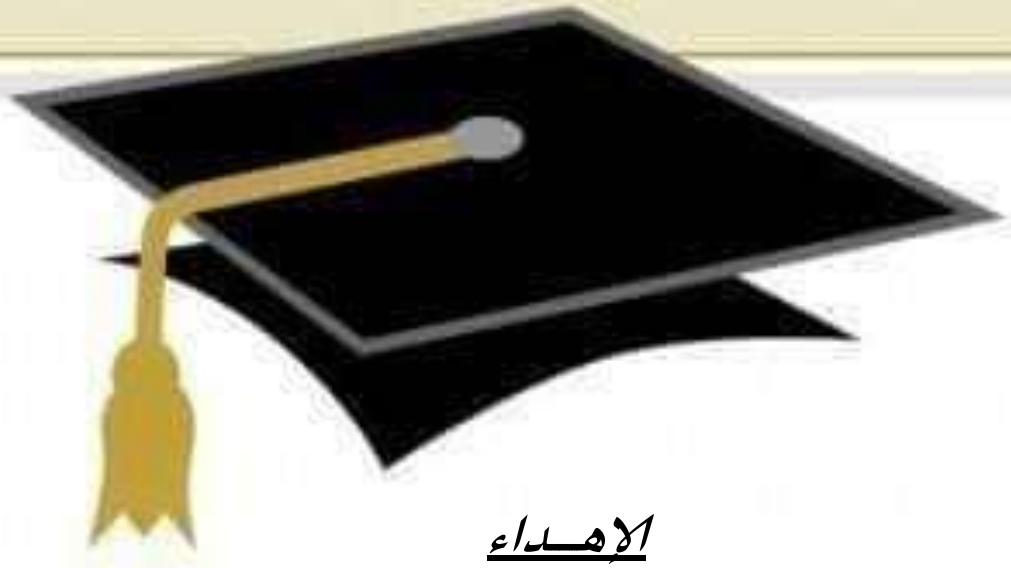
اهدي هذا العمل المتواضع لكي ادخل على قلبهم شيئا من السعادة الى اخوتي و اخواتي الذين تقاسموا معي عبئ الحياة ...الى اولادهم،

الى زميلتي واختي في هذا البحث نـــجوى وإلى كل صديقاتي

وإلى زميليا مخلوف صلاح الدين، ريان بوبكر

الى كل من يؤمن بان بذور التغييرتأتي من ذواتنا وفي انفسنا قبل ان تكون في اشياء اخرى.

مـــباركي ســـارة



الإهـــداء

الحمد لله الذي هداني لهذا وما كنت لأهتدي لولا أن هداني الله.

أشكر الله تعالى الذي سخر لي من عباده من ساعدني على إكمال هذا البحث الذي أهديه.

إلى الذي تقدم عزما إلى من رباني صغيرا وساعدني كثيرا إلى من علمني الكفاح وبنصائحه أوصلني إلى طريق النجاح والدي.

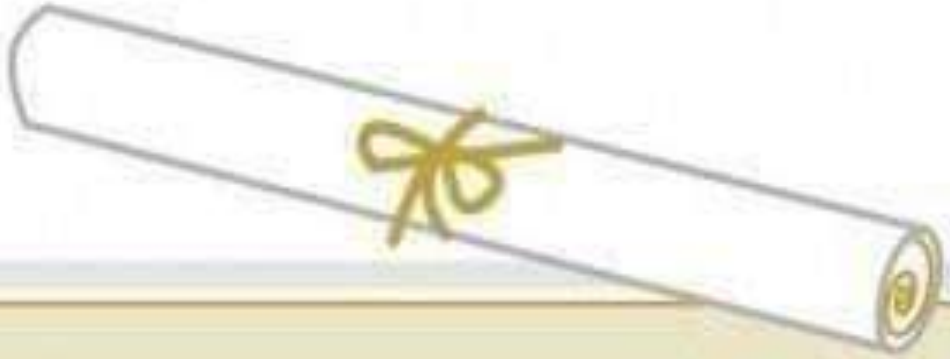
إلى من أفاضتني بعطفها حنانها إلى من يشتهي اللسان نطق اسمها ويلين قلبي لذكرها أصدق و أغلى اسم في الوجود أمي الغالية

إلى قدوتي وسراجي المنير الذين أكن لهم كل المحبة والتقدير إلى إخوتي وأخواتي.

إلى أختي وصديقتي ســـارة

إلى صديقاتي سميحة، أسماء، بشرى، إيمان وشهرة، وخاصة صديقاتي في الدفعة

عـــبـــدي نجوى



شكروعرفان

عملا بقول الرسول صلى عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

نشكر الله تعالى على توفيقه لنا لإنجاز هذا البحث.

في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف ليجمعها في كلمات...

تتبعثر الأحرف وعبثاً أن يحاول تجميعها في سطور

سطوراً كثيرة تمر في الخيال ولا يبقى لنا في نهاية المطاف إلا قليلاً من الذكريات وصور تجمعنا

فواجب علينا شكر ووداع ونحن نخطو خطوتنا الأولى في غمار الحياة

ونخص بالجزيل الشكر والعرفان إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملنا و وإلى من وقف على

المنابر وأعطى من حصيلة فكره لينير دربنا

ولا ننسى الأستاذة الفاضلة الذي ساعدتنا ووجهتنا بنصائحها

الأستاذة " بن وارث "

ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم

معنا في إنجاز هذا العمل، وشكر خاص للأستاذ

" شريط صلاح الدين"

سـارة + نجوى

ملخص الدراسة

اهتمت هذي الدراسة بأهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي الذي عالجه مشكلة التقييم المحاسبي للتثبيتات واثرها على افصاح المحاسبي

من أجل تحقيق جودة المعلومات المالية والشفافية في القوائم المالية، الأمر الذي يمكن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من مواجهة تحديات العولمة، وتحقيق مسار انضمام الجزائر لمنظمة التجارة الدولية التي تفرض عليها إتباع المقاييس الدولية، قامت الجزائر بإعداد نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة، مما يحتم على المهتمين بالمحاسبة مواكبة هذه التغييرات وفهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد وبالتالي يتمحور هذا البحث حول دراسية بند مهم من بنود القوائم المالية التثبيتات" وتم البحث من خلال تبيان المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بها وحركة حساباتها وكذا المعالجة المحاسبية لكل صنف من التثبيتات (المعنوية، المادية ، المالية) ، بالإضافة إلى استخراج فعالية هذا النظام فيما يخص تسجيل وتقييم التثبيتات في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، التقييم ، التثبيتات، المعايير المحاسبية الدولية .

Résumé

Cette étude s'intéresse à l'élément le plus important qui est sorti du système de comptabilité financière, qui traitait du problème de l'évaluation comptable des acomptes provisionnels et de leur effet sur la divulgation comptable.

Afin d'atteindre la qualité de l'information financière et la transparence dans les états financiers, Qui peut institutions économiques Algérienne à répondre aux défis de la mondialisation, Et pour atteindre le chemin de l'adhésion de l'Algérie à l'Organisation mondiale du commerce qui imposent les suivent les normes internationales, L'Algérie a un système de comptabilité financière en conformité avec les normes comptables internationales Ce qui rend impératif pour les personnes intéressées à suivre ces changements comptables et une compréhension particulière des aspects techniques et les dimensions de l'ours. herche est donc centré sur l'étude d'un élément important des postes des ciers "installations" Trouver été en montrant les concepts et les le la terminologie associée et le mouvement, ainsi que le traitement ble pour chaque type d'installations (Moral, financier physique) Mdaman en étudiant le cas, En plus de l'extraction de l'efficacité de ce système en termes d'enregistrement, d'évaluation des installations de l'entreprise.

les mots clé: Système comptable financier, International Accounting Standars, évaluation, Installations.

فهرس المحتويات

إهداء
شكر و تقدير
ملخص الدراسة
فهرس المحتويات
قائمة الجداول
مقدمة عامة ---------- أ

الفصل الأول: دراسة وتقييم التثبيتات وفق نظام SCF

المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي ---------- 07
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ---------- 07
الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي---------- 07
أولا: من الناحية الاقتصادية ---------- 07
ثانيا: من الناحية القانونية---------- 07
الفرع الثاني: خصائص نظام SCF---------- 07
الفرع الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي ---------- 08
الفرع الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي---------- 08
المطلب الثاني: امتيازات وتحديات تطبيق النظام المحاسبي الجديد ---------- 09
الفرع الأول: امتيازات تطبيق النظام المحاسبي المالي---------- 09
الفرع الثاني: تحديات النظام المحاسبي المالي---------- 09
المطلب الثالث: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية---------- 10
المبحث الثاني: عموميات حول التثبيتات حسب SCF---------- 12
المطلب الأول: مفهوم التثبيتات وشروط الاعتراف بها ---------- 12
الفرع الأول: مفهوم التثبيتات ---------- 12
أولا: التثبيتات المعنوية من منظور النظام المحاسبي المالي ---------- 12
ثانيا: التثبيتات العينية (الملموسة)---------- 13
ثالثا: التثبيتات المالية---------- 14
المطلب الثاني: دراسة حسابات التثبيتات---------- 16
الفرع الأول: الحساب– 20– التثبيتات المعنوية ---------- 16
الفرع الثاني: الحساب– 21– التثبيتات المعنوية---------- 17
الفرع الثالث: دراسة الحساب 26 ---------- 18

المطلب الثالث: مقارنة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية --- 20
أولا: التثبيتات المعنوية ---------- 20
ثانيا: شهرة المحل ---------- 22
ثالثا: التثبيتات العينية---------- 23
رابعا: عقارات التوظيف ---------- 26
خامسا: التثبيتات المالية ---------- 28
سادسا: انخفاض قيمة الأصول ---------- 29
المبحث الثالث: عموميات حول التقييم المحاسبي ---------- 31
المطلب الأول: مفهوم التقييم المحاسبي---------- 31
أولا: تعريف التقييم المحاسبي ---------- 31
ثانيا: الفرق بين التقييم، القياس، التقويم والتقدير ---------- 32
المطلب الثاني: الجوانب المختلفة للتقييم ---------- 33
أولا: اعراض التقييم المحاسبي ---------- 33
ثانيا: مضمون التقييم المحاسبي ---------- 34
ثالثا: خطوات التقييم المحاسبي ---------- 35
المطلب الثالث: طرق وأساليب التقييم المحاسبي---------- 36
أولا: التكلفة التاريخية ---------- 36
ثانيا: القيمة العادلة ---------- 37
ثالثا: القواعد العامة للتقييم حسب النظام المحاسبي المالي ---------- 39
خلاصة الفصل ---------- 41

الفصل الثاني: تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي والافصاح عنها

تمهيد ---------- 43
المبحث الأول: التقييم الأولي---------- 44
المطلب الأول: التقييم ومعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية ---------- 44
أولا: حالة حيازة التثبيتات المعنوية---------- 44
ثانيا: التثبيتات المعنوية المولدة داخليا ---------- 45
ثالثا: برمجيات الإعلام الآلي: الحساب 204 ---------- 47
رابعا: حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل---------- 48
خامسا: حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة التجميع---------- 48
المطلب الثاني: التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية---------- 48
أولا: حالة حيازة التثبيتات العينية---------- 48

المطلب الثالث: التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية ---------- 53
أولا: حيازة التثبيتات المالية بشكل عادي ---------- 53
ثانيا: المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة ---------- 54
المبحث الثاني: التقييم اللاحق ---------- 56
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للاهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات ---------- 56
الفرع الأول: مفهوم وطرق الاهتلاك---------- 56
أولا: تعريف الاهتلاك ---------- 56
ثانيا: طرق الاهتلاك ---------- 57
ثالثا: اهتلاك التثبيتات المعنوية والمادية ---------- 59
المطلب الثاني : الخسارة في قيمة التثبيتات وحالة التنازل ---------- 62
أولا : الخسارة في قيمة التثبيتات---------- 62
ثانيا : التنازل عن التثبيتات ---------- 65
المطلب الثالث : حالات خاصة بالتثبيتات ---------- 69
أولا : الحالات الخاصة بالتثبيتات المعنوية---------- 69
ثانيا: الحالات الخاصة بالتثبيتات العينية ---------- 72
ثالثا: الحالات الخاصة بالتثبيتات المالية ---------- 77
المبحث الثالث: الافصاح المحاسبي ---------- 79
المطلب الأول: ماهية الافصاح المحاسبي ---------- 79
أولا: مفهوم الافصاح المحاسبي ---------- 79
ثانيا: أهمية الافصاح المحاسبي ---------- 80
ثالثا: أهداف الإفصاح---------- 80
رابعا: أنواع الافصاح المحاسبي ---------- 81
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الافصاح المحاسبي ---------- 83
الفرع الأول: العوامل المؤثرة على الافصاح المحاسبي ---------- 83
أولا: العوامل التي لها علاقة بالبيئة ---------- 83
ثانيا: العوامل التي لها علاقة بالمعلومات---------- 83
ثالثا: العوامل التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية ---------- 84
رابعا: العوامل الأخرى---------- 84
خامسا: العوامل التي لها علاقة بالجهات المسؤولة عن وضع معايير الافصاح---------- 84
سادسا: العوامل التي لها علاقة بالمنظمات والمؤسسات الحكومية---------- 84
المطلب الثالث: متطلبات الافصاح عن التثبيتات وفق معايير المحاسبة الدولية---------- 85

أولا: متطلبات الافصاح عن التغييرات في السياسات والتقديرات المحاسبية---------- 85
ثانيا: متطلبات الافصاح وفق المعيارIAS16---------- 85
ثالثا: متطلبات الافصاح وفق IFRS7 ---------- 87
خلاصة الفصل ---------- 88
خاتمة ---------- 90
قائمة المصادر والمراجع ---------- 92

قائمة الجداول

رقم	البيان	الصفحة
01	مقارنة التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 38	21
02	مقارنة شهرة المحل وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية 3	22
03	مقارنة التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16	23
04	أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 16 بخصوص الإهتلاك	25
05	مقارنة عقارات التوظيف وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي 40	27
06	مقارنة التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعياران المحاسبيان الدوليان32 و39	28
07	مقارنة انخفاض قيمة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 36	30
08	التسجيل المحاسبي النموذجي لحيازة التثبيتات المعنوية	45
09	التسجيل المحاسبي للتثبيت المعنوي المولد داخليا	46
10	التسجيل المحاسبي لبرمجيات الإعلام الآلي	47
11	التسجيل المحاسبي لحالة شراء التثبيتات العينية	49
12	التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق مساهمات عينية	51
13	التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق القروض	51
14	التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق عقد إيجار تمويلي	52
15	التسجيل المحاسبي لحيازة التثبيتات المالية بشكل عادي في بداية الدورة.	54
16	التسجيل المحاسبي المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة	55
17	التسجيل المحاسبي لانخفاض قيمة التثبيتات	55
18	طرق حساب الاهتلاك	57
19	التسجيل المحاسبي للقيد المحاسبي للاهتلاك	58
20	التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية	63
21	التسجيل المحاسبي للاسترجاع الجزئي أو الكلي لخسارة القيمة	63
22	التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات المالية	64
23	التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق	65
24	التسجيل المحاسبي للتثبيت المهتلك كليا	66
25	التسجيل المحاسبي للتثبيت قيد الاهتلاك	66
26	التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات (سعر البيع الصافي أكبر من القيمة المحاسبية الباقية)	67
27	التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات (سعر البيع الصافي أقل من القيمة المحاسبية الباقية)	67
28	المعلومات الواجب ظهورها في الملحق الخاص بعقد ايجار تمويلي	86

مقدمة

مقدمة:

عرفت البيئـة الاقتصـادية الجزائريـة منـذ الاسـتقلال تغيـرات جذريـة متسـارعة، هـذه التغيـرات جـاءت استجابة لمتطلبات المحيط الاقتصادي المحلي، وكذا لإفرازات المحيط الاقتصادي العلمي الذي أصبح قائما على التكتلات والمصالح المشتركة بين العديد من الدول والشركات، والانفتاح الكبير الذي يشهده العالم.

ونشير هنا إلى أن الجزائر قامت بإصلاح جذري لنظامها المحاسبي بهدف مواكبة متطلبات العولمة المالية المحاسبية توج هذا الإصلاح بتبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي مطلع سنة 2010، والذي يعتبر كبديل للمخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ 1975، الذي أصبح لا يستجيب للبيئة الاقتصادية الجديدة وقصوره في خدمة مختلف مستخدمي المعلومة المحاسبية والمالية، حيث جاء هذا النظام المحاسبي المالي بمفاهيم و مبادئ جديدة لتغطية النقائص والثغرات التي كانت في المخطط الوطني، ومن بينها المعالجة المحاسبية للتثبيتات، لكونها تحظى بأهمية كبيرة في نشاط المؤسسة والتي لا يمكن الاستغناء عنها مهما كان نوعها وحجم نشاطها الذي تمارسه، حيث تساعدها على تحقيق غايتها وهذا لضمان استمراريتها واثبات وجودها بين منافسيها وهذه التثبيتات لم تكن بمعزل عن الإصلاح الذي شهده المخطط المحاسبي الوطني كون أنها جزء لا يتجزأ من مدونة حساباته، وهذا ما يستدعي تعرضها إلى طرق جديدة من حيث قواعد تقييمها بما فيها شروط الاعتراف وكذا كيفية معالجتها محاسبيا والإفصاح عنها.

كما أصبح الإفصاح في الآونة الأخيرة يحظى باهتمام المفكرين لما له من أهمية بالغة، حيث أنه مهنة المحاسبة لم تعد أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية وتبويبها، بل أصبحت تلعب دورا كنظام معلومات محاسبي، من خلال الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها للمؤسسات والأطراف التي لها علاقة بها، ونتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدها العالم أدرك المهتمون بمهنة المحاسبة أهمية وجود معايير محاسبة للتقييم والإفصاح من أجل عرضها في القوائم المالية، مما جعل الجزائر تطبق النظام المحاسبي المالي الذي تم استنباط أغلب تعليماته من معايير المحاسبة الدولية مما يطرح عدة تساؤلات حول موضوع التقييم المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، نظرا لواقع هذه الأخيرة وواقع الاقتصاد الوطني مقارنة بواقع المؤسسات والاقتصاد في الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية.

01- فرضية البحث:

انطلاقا من الأهمية التي يكتسبها التقييم والإفصاح المحاسبي للتثبيتات بالنسبة للمؤسسة ومن خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي نتج عنه تغيرات هامة على مستوى العمل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تساهم مشاكل تقييم التثبيتات في التأثير على الإفصاح في القوائم المالية؟

02- الأسئلة الفرعية:

من أجل توضيح الإشكالية السابقة وتبسيطها سوغ يتم تقسيمها إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية كالآتي:

- هل هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات مع معايير المحاسبة الدولية؟
- فيما تتمثل النماذج الأنسب لعملية التقييم المحاسبي؟
- فيما تتمثل مشاكل التقييم والإفصاح عن التثبيتات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

03- الفرضيات:

وللإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بعرض الفرضيات التالية:

- النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في تقييمه للتثبيتات.
- تعتبر القيمة العادلة والتكلفة التاريخية النموذجين المناسبين لعملية التقييم المحاسبي لأنهما توفران معلومات مالية ملائمة.
- من أبرز مشاكل التقييم التي تعاني منها المؤسسات الجزائرية عدم إجراء اختبارات تدني قيم التثبيتات مما يؤثر على المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية.

04- أسباب اختيار الموضوع:

تتعدد أسباب ودوافع اختيار موضوع بحثنا والتي تتمثل أهمها في:

- ✓ نظرا لميولنا الشخصي للبحث في مثل هذه المواضيع.
- ✓ الرغبة في التنمية وإثراء معلوماتنا فيما يخص المجال المحلي للاستفادة من ذلك في الحياة المهنية
- ✓ الأهمية البالغة التقييم المحاسبي و التي تتجلى في مصداقية واقعية القوائم المالية
- ✓ الدور الفعال الذي تلعبه التثبيتات داخل المؤسسة استمرارية نشاطها .

05- أهمية الدراسة:

موضوع الدراسة ذو أهمية بالنسبة لشريحتين هامتين في المجمع: الطلبة والباحثين الأكاديميين و الفئة الثانية في فئة المتخصصين من جهة، ومن جهة أخرى أهمية التقييم في المحلية فهو يتحكم في المخرجات المحاسبية من حيث العمليات التي تتم بدقة وكفاءة وهذا يعطي، قوائم مالية اقرب للواقع مما يؤثر على الإفصاح، كما سلط الموضوع الضوء على نقطة ضعيفة تعاني منها المحلية ألا وهي الاعتماد على التكلفة التاريخية وعدم أخذها للتغيرات التي تطرأ على المستوى العالم للأسعار مما يؤدي إلى مشاكل في التقييم.

06- أهداف الدراسة:

- ✓ توضيح مقومات التقييم المحاسبي (المفهوم و الطرق) التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي من أجل تقييم عناصر التثبيتات.
- ✓ معرفة مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الديناميكية التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للتثبيتات.
- ✓ توضيح أهمية الإفصاح المحاسبي في كونه أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة وما مدى تأثره بمبدأ التكلفة التاريخية.
- ✓ إبراز كيفية تقييم التثبيتات والمعالجة المحاسبية له وفقا للنظام المحاسبي المالي ومتطلبات الإفصاح.

07- منهج الدراسة :

من أجل الوصول الى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، واختبار الفرضيات التي لم تبنيها و أتم معالجة الموضوع بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بهدف الوقوف على مختلف الطرق المعتمدة في تقديم عناصر التثبيتات وفقا لنظام المحاسبي المالي ومتطلبات الافصاح عنها.

08- الدراسات السابقة:

لقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه، وأهم الدراسات حسب اعتقادنا والتي تمكنا من الحصول عليها والتي تعتبر ذات صلة بموضوع الدراسة هي:

الدراسة الأولى:

دراسة **عزوز مخلوفي** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، 2015- 2016

بعنوان: النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبة الدولية – حالة الأصول المادية– .

وكانت إشكالية بحثه تدور حول هل يمكن صياغة معايير محاسبية وطنية للأصول المادية بناء على ما تضمنه الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بالاعتماد على المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ؟

و أكدت الدراسة على أهمية التوافق المحاسبي الدولي، حيث تتوفر مبرراته من خلال متطلبات الاتفاقيات التجارية الدولية ومتطلبات منظمة التجارة العالمية، يليها تطور الأسواق المالية العالمية والمحلية (الوطنية)، ثم زيادة الأنشطة العالمية للشركات متعددة الجنسيات، وتنامي دور القطاع الخاص.

وأن إصدار معايير محاسبية وطنية تتكيف ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من خلال تطويرها وتحيينها من مرحلة لأخرى تماشيا والتحسينات والتعديلات على معايير المحاسبة الدولية سيؤدي إلى سهولة فهمها وتطبيقها؛

الدراسة الثانية:

دراسة داشير مليكة مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015– 2016.

بعنوان :التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – .

هدفت هذه الدراسة إلى عرض معالجة التثبيتات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية وهذا من أجل إبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبة الدولية.

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

– يعمل التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلافات بين الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة.

– يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير في معالجة التثبيتات

الدراسة الثالثة:

دراسة محمد مباركي أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 2016– 2017

بعنوان :أهم الفوارق المتعلقة بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية (IFRS- IAS) وأثرها على نوعية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة بمؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة بالأغواط.

كانت إشكالية بحثه تدور حول هل هناك توافق في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية؟ وما أثر هذه الاختلافات على جودة القوائم المالية الصادرة عن مؤسسة سوناطراك الجزائرية – مديرية الصيانة للعتاد البترولي بالأغواط؟

ولقد توصل الباحث إلى أهم نتيجة والمتمثلة في النظام المحاسبي المالي لا يتطابق بصورة كاملة مع المعايير المحاسبة الدولية.

09- هيكل البحث:

قصد الإلمام بدراسة الموضوع، وتحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها وأخذ الفرضيات بعين الاعتبار، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين بعد المقدمة ، بالإضافة الى خاتمة تناولت استنتاجات وتوصيات الدراسة وذلك حسب ما يلى :

الفصل الأول: في هذا الفصل تم تقديم النظام المحاسبي المالي من الإطار التصوري والتنظيمي ومختلف مبادئ وفرضيات التي يقوم عليها بالإضافة الى مكانة المعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي، وسرد اهم المفاهيم الأساسية للتقييم كما تم التعرف على مفهوم التثبيتات وشروط الاعتراف بها ضمن الأصل وإجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص عناصر التثبيتات.

الفصل الثاني: تضمن هذا الفصل التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات من تاريخ دخولها إلى ذمة المؤسسة والاعتراف بها ضمن أصولها إلى تاريخ خروجها من ذمة المؤسسة كما عالج هذا الفصل جانب الإفصاح المحاسبي ومقوماته ومتطلبات الإفصاح عن التثبيتات وفق المعايير المحلية الدولية صعوبات البحث :

10 – صعوبات البحث:

- ✓ الظروف الحالية للبلاد بسبب انتشار الفيروس كوفيد 19 صعب علينا القيام بدراسة تطبيقية للموضوع.
- ✓ قلة المراجع المتخصصة و المتعلقة بالموضوع، خاصة رسائل الدكتوراه و الماجيستير.

الفصل الأول

المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي:

بصدور القانون 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والقاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني ودخول النظام المحاسبي حيز التطبيق في الفاتح من جانفي لسنة 2009 أجل بعدها إلى غاية الفاتح جانفي 2010، تكون الجزائر حققت قفزة نوعية باعتباره تغييرا حقيقيا في الثقافة المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي:

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي:

أولا: من الناحية الاقتصادية:

عرفته المادة 3 من القانون رقم 11- 07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 " المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية و تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"[1].

ثانيا: من الناحية القانونية:

هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المنجزة على تطبيقه وفقا لمعايير المحاسبة والتقارير المالي الدولية المتفق عليها[2]

الفرع الثاني: خصائص نظام SCF:

يختص النظام المحاسبي المالي عن الممارسة السابقة في جملة من النقاط الأساسية منها:[3]

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الحقيقة القانونية.
- طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة.
- مفاهيم جديدة لأعباء الايرادات تغيير طرق الاهتلاكات والمؤونات.
- إضفاء الصبغ المالية عن المحاسبة فهو نظام للمعلومة المالية يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي.

---

[1]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي الجديد، ط 1، الجزائر، جسور للنشر والتوزيع، سنة 2015، ص 97.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد: 74، المادة 03.

[3]- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفقا scf معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS، دار هومة، الطبعة 1، الجزء 1، 2010، ص 23.

– إدراج الاستثمارات المالية ضمن التثبيتات، بينما كانت في السابق ضمن الحقوق.

– التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

– توفير معلومات يمكن قياسها عدديا بحيث تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي.

الفرع الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن الأهمية من سعي الجزائر إلى التوحيد المحاسبي والتوفق مع معايير التقارير المالية الدولية IAS/ IFRS من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF الذي يستمد مبادئه من الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في النقاط الآتية[1]:

– يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والتكلفة في عملية الاصلاح المحاسبي بالاعتماد على معايير محاسبة معترف بها دوليا.

– النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة.

– النظام المحاسبي المالي الجديد يأتي لسد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري.

– يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية.

– يساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، بما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الاقتصاد الوطني على حساب احتكار البنوك في تمويل الاقتصاد.

الفرع الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي:

من أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد تحقيق ما يأتي[2]:

– ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية.

[1]– تخنوني أمال، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبة الدولية IAS/ IFRS أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1، 2018 – 2019، ص 187 .

[2]– أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 118.

– تعظيم الاستفادة من مزايا النظام المحاسبي المالي خاصة في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة.

– جذب المستثمر الاجنبي للجزائر من خلال تجنبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.

– الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد.

– تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية باعتبار أن النظام المحاسبي المالي الجديد متطابق مع معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS ، كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها كل شفافية، وإمكانية مقارنة نفسها مع الكيانات الأجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة.

– تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية.

المطلب الثاني: امتيازات وتحديات تطبيق النظام المحاسبي الجديد

الفرع الأول: امتيازات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يسوق هذا النظام المالي الجديد مجموعة من الامتيازات يمكن سردها في ما يأتي[1]:

– يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي.

– يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها، الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة.

– يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية.

– يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية.

– يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين.

– يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال.

– يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال انتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.

– يسهل رقابة الحسابات التي تستند من الآن وصاعدا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح.

– الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية.

[1]– أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 120.

الفرع الثاني: تحديات النظام المحاسبي المالي:

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص والاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام هذا المولود الجديد – النظام المحاسبي– ومن التحديات التي ستواجه تطبيق هذا النظام نجد على العموم[1]:

– إن النظام القديم تأصل وتجدر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن وبالتالي من الصعب التخلي عنه.

– العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه.

– لم يتم اعتماد هذا النظام في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل في تطبيق هذا النظام.

– النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه بحوكمة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكات متراكمة.

– عدم تحصل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد.

– غياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للتحول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة والتشهير.

المطلب الثالث: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية:

من أجل الانتقال إلى النظام المحاسبي يجب على الدولة والمؤسسات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والاصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام والتي تتمثل[2]:

– ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبني هذا النظام والتعرف على مختلف معالمه.

---

[1]– أيت محمد مراد، بحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائري " تحديات وأهداف"، http://talaba dz1.blogspot.com ، الثلاثاء 10 مارس 2020، 16.30.

[2]– قرين الحاج، أثر النظام المحاسبي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، 2012، ص 274.

– التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات والملتقيات.

– تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الجباية.

– ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسيرية المرتبطة بهذا النظام.

– تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد.

– تخصيص الظروف المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام.

– الاعتماد على تطوير نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقائها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها بالطرق التي تتلاءم مع هذا النظام.

– يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات.

– الانطلاق في عملية التكوين والتأطير للطلبة المتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية، وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات.

المبحث الثاني: عموميات حول التثبيتات حسب SCF

تعتبر التثبيتات أحد أهم الممتلكات الموجودة بالمؤسسة والتي تعبر عن الأصول غير جارية والمعنوية والعينية المالية، حيث، حيث سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم كل من التثبيتات وأنواعها وشروط إدراجها في الحسابات وشرح حسابات المجموعة ثانية خاصة بالتثبيتات بالإضافة إلى ذلك إجراء مقارنة التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات وشروط الاعتراف بها:

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية وشورط الاعتراف بها.

الفرع الأول: مفهوم التثبيتات:

هي تلك الأصول التي يتم اقتنائها من قبل الوحدة الاقتصادية ليس يعرض إعادة البيع وتحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية، ولكن للمساعدة في العملية الانتاجية لعدة فترات محاسبية.

وحسب نظام المحاسبي المالي SCF تتمثل القيم الثابتة في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو انجزتها بنفسها ليس بغرض البيع وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة[1].

أولا: التثبيتات المعنوية من منظور النظام المحاسبي المالي

1- تعريف التثبيتات المعنوية[2]

التجهيزات المعنوية هي عبارة عن أصل قابل للتجديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستخدم من قبل المنشأة في إطار الأنشطة العادية، فهي تتمثل في أموال التجارة المشترات، النماذج، برمجيات الإعلام الآلي أو شهادات أخرى للاستغلال، الامتيازات، مصاريف تطوير منجم معدني موجه لاستغلال تجاري.

2- خصائص التثبيتات المعنوية[3]

تتميز التثبيتات المعنوية غير ملموسة بخاصيتين رئيسيتين هما:

أ- ليس لهما كيان مادي ملموس.

ب-عدم التأكد من قيمة المنافع المستقبلية المتوقع الحصول عليها من هذه التثبيتات.

بالإضافة إلى الخاصيتين الرئيسيتين تهدف هذه التثبيتات بعض الخواص التي يتفاوت وجودها بين أصل وأخر أهمها:

---

[1]-عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، ط 1، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 89.

[2]- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 67.

[3]- داشير مليكة، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات، رسالة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015 – 2016، ص 109.

- صعوبة تحديد عمرها الانتاجي.
- التقلبات الحادة المحتملة في قيمتها.

الكثير من التثبيتات ليس لها قيمة سوقية، لاقتصار المنافع المحتملة منها على مؤسسة معينة، مثل شهرة المحل، إذ لا يمكن بيعها بمعزل عن المؤسسة المرتبطة بها.

3- شروط الاعتراف بالتثبيتات المعنوية:

يتم الاعتراف بأصل على أنه تثبيت معنوي إذا توفرت في المعايير التالية[1]:

- ✓ **عنصر قابل للتشخيص:** معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه، انتقاله وتحويله، ايجاره وتبديله، كما أن يكون محل عقود نشأ عنها حقوق والتزامات.
- ✓ **مورد تحت رقابة:** تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية ويمكن لها استفادة الغير منها.
- ✓ **وجود مزايا اقتصادية** مستقبلية **متطورة.**
- ✓ **يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيه.**

ثانيا: التثبيتات العينية (الملموسة)

1- تعريف التثبيتات العينية[2]:

التثبيتات المادية والتي نعرفها بالأصول الثابتة الملموسة أو التثبيتات العينية، فهي حسب نص الفقرة 1- 321 من مشروع النظام المحاسبي المالي : كل أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الانتاج، وتقديم الخدمات، والايجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.

2- خصائص التثبيتات المادية:

تتميز التثبيتات المادية عين غيرها من الأصول بأنها[3]:

- يتم اقتناؤها بغرض الاستخدام في النشاط وليس بغرض البيع، حيث لا تسجل ضمن الأصول الثابتة سوى الأصول التي تستخدم في النشاط المعتاد للمؤسسة.
- أيضا ذات طبيعة طويلة الأجل وتخضع عادة للإهتلاك، فالأصول الثابتة تدر خدمات على مدى عدد من السنوات، ويتم توزيع الاستثمارات في هذه الأصول على فترات مستقبلية عن طريق أعباء الاهتلاك الدورية.
- أنا لها وجود مادي ملموس، وهي بذلك تختلف عن التثبيتات الغير ملموسة مثل شهرة المحل.

---

[1]- محمد بويتن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 133.

[2]- بن ربيع حنيفة، سحنون أسامة، واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي، الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 1، 25- 05- 2019، ص 705.

[3]- مباركي مروان، العرابي حمزة، واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، الجزائر، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 19، ديسمبر 2019، ص 253.

ويتم تقييم التثبيتات أول مرة بتكلفة الشراء أو تكلفة الانتاج مضافا إليها المصاريف الأخرى حتى يصبح التثبيت جاهز للاستخدام وتسمى هذه التكلفة بالتكلفة التاريخية.

3- شروط الاعتراف بالتثبيتات العينية حسب SCF

يدرج التثبيت كأصل إذا كان[1]:

- ✓ إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.
- ✓ إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.
- ✓ أن يكون قابل للتعيين ومراقب من طرف المؤسسة.
- ✓ أي أن المؤسسة هي المستفيد من إراداته وتحمل التكاليف والأعباء والتكاليف الناتجة عن استعماله.

ثالثا: التثبيتات المالية

يرى النظام المحاسبي المالي أن الأسهم والسندات تمثل تثبيتات أكثر ما تمثل حقوق مثلما كانت في المخطط المحاسبي الوطني، حيث أدرجها في الصنف الثاني "تثبيتات مالية" غير أنه لو يعالج المجال المتعلق بها إلا بصفة ملخصة، ومن بين المعايير التي عالجتها IAS39،IAS32 ، حيث عالجتها بشكل واسع جدا وهذا راجع بسبب اهتمام المعايير بالديون المالية، يمكن توضيع مفهوم التثبيتات المالية على النحو التالي:

1- تعريف التثبيتات المالية:

تعرف التثبيتات المالية على أنها الأسهم والسندات والديون التي تكون للمؤسسة القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 و 27، حسب نية وهدف الإدارة من اقتنائها[2].

***الأسهم:** هي الوثيقة التي تمثل حصة المساهم في رأسمال الشركة أو أنع حصة في رأس مال شركة الأموال، وهو سند قابل للتداول تصدره الشركة المساهمة لتمثيل لجزء من رأس مالها[3]

***السندات:** هو بمثابة عقد اتفاق بين المؤسسة (المقترض) والمستثمر (المقرض)، وهو صك قابل للتداول تصدره الشركة أو الدولة، يمثل قرضا طويل الأجل يعقد عادة عن طريق الاكتتاب العام، هناك أربع أنواع من السندات.

[1]- بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 264.

[2]- الفضيل محمد الصديق، المعالجة المحاسبية للنشاطات المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009- 2010، ص 101.

[3] - www.Arabic forewtrding.com le12/08/2020.11.03

أ-سندات المساهمة:

هي سندات التي تمتلكها المنشأة ولا تنوي بيعها لأنها ضرورية لنشاطها، وخاصة لأنها تسمح بممارسة نفوذ معتبر على الشركة التي أصدرتها أو تكون تراقبها[1].

ب- السندات المثبتة لنشاط المحفظة:

هي الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بأخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها[2].

ج-السندات المثبتة الأخرى:

سندات تجهيز أخرى قد تكون ممثلة لحصص في رأس المال، أو توظيف طويل الأجل، حيث يجب أن تكون للمؤسسة الامكانية وكذلك الرغبة في الاحتفاظ بها حتى حلول أجلها[3].

د- سندات التوظيف:

وهي أسهم أو سندات تحوزها المؤسسة عادة بهدف تحقيق فوائد وأرباح في الآجال القريبة وليس للاحتفاظ بها (وهي تتعلق عموما بالقيم المنقولة للتوظيف)، وتسجل هذه السندات في (د/50 قيم منقولة للتوظيف)[4].

2- شروط الاعتراف بالتثبيت المالي:

قيم الاعتراف بالأصول أو المطلوبات المالية في الميزانية عندما تصبح المؤسسة طرفا في اشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية ويتم اثبات عملية شراء وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف والاثبات في الدفاتر[5].

المطلب الثاني: دراسة حسابات التثبيتات

تشمل المجموعة الثانية على حسابات التثبيتات المعنوية والمادية والمالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة (حتى ولو لم تكن مالكة لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بواسطة ايجار التمويل)، عذا إضافة إلى حسابات الاهتلاك والخسائر عن قيمة التثبيتات.

---

[1]- هوام جمعة، مرجع سابق، ص 91.

[2]- الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430هـ، الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 11

[3]- داشير مليكة، مرجع سابق، ص 174.

[4]- مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2014، ص 129.

[5]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 652.

الفرع الأول: الحساب– 20– التثبيتات المعنوية:

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل الكيان في اطار نشاطه العادي.

1–دراسة الحساب 20[1]:

بداية نلاحظ نظام المحاسبي المالي قد استبعد العديد من المصاريف الإعدادية أو التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وهذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية، فالمصاريف الخاصة بعقد الشركة ومصاريف عقود الاستثمارات والمصاريف السابقة عن الانطلاق الفعلي للإنتاج ومصاريف التكوين لا تعتبر أصولا معنوية في نظر (ن. م. م) والذي اقترح اعتبار بعضها كمصاريف عادية (مثل المصاريف السابقة عن انطلاق الانتاج) أو إضافتها إلى تكلفة شراء التثبيتات المادية (مثل مصاريف عقود شراء تجهيزات الانتاج)،

من الحسابات الفرعية للحساب 20 نذكر:

203– مصاريف تطوير مثبتة: وتسجل في قيدين[2]:

القيد 01: تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (مجموعة 6) مدينا وحسابات بنك أو صندوق أو دائنون آخرون دائنا، وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في (ن. م. م) لاعتبارها تثبيتات معنوية عندها نسجل القيد الثاني التالي.

القيد 02 : يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية، والحساب 731 (حساب انتاج مثبت الأصول معنوية) دائنا.

204– حساب برامج وأنظمة الإعلام الآلي و الحسابات المماثلة:

يجعل حساب 204 مدينا بقيمة تكلفة أو اقتناء، برامج الإعلام الآلي ويقابله في الجانب الدائن حاب الغير أو الحسابات المالية، أو حساب 731 إنتاج قيم ثابتة معنوية في حالة إنتاج هذه البرامج من طرف المؤسسة –3–

أما العمليات الأخرى الخاصة بالقيم المعنوية غير المسجلة في الحسابات السابقة تسجل مباشرة في الأصول الثابتة المعنوية (205أو 208) في الجانب المدين وتقابلها في الجانب الدائن حسابات الغير أو الحسابات المالية.

[1]– عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010، ص 69.

[2]– شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص 40.

205- حسابات فارق الاقتناء:

أرى أن يقسم هذ الحساب كالتالي[1]:

- **الحساب 2070: فارق الاقتناء**
- **الحساب 2071: محل تجاري**

بداية نشير إلى أن (ن. م. م) لم يخصص حسابا خاصا بالمحل التجاري رغم أهمية مثل هذه الأصول في المؤسسة الفردية الجزائرية، وكذلك ما جاء في المادتان 121 – 2 من (ن. م. م) من أن المحل التجاري هو تثبيت معنوي محاسبيا فإن المقصود بالمحل التجاري le fonds commercial هي فقط العناصر المعنوية للمحل وبصفة خاصة ما يلي: العملاء، الاسم التجاري، شهرة المحل، حق الايجار.

الفرع الثاني: الحساب- 21- التثبيتات المعنوية:

التثبيتات العينية في أصول مادية (مثل التجهيزات والأراضي والمباني..... الخ) تكون فترة استخدامها أكثر من سنة وهي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها واستئجارها في حالة عقد ايجار تمويلي).

إن (ن. م. م) لم يذكر بصورة مفصلة الحسابات الفرعية للحساب 21 إذ اقتصر على اعطاء حساب لكل مجموعة من التثبيتات مثل ذلك **213 د/ المباني** (ولم يخصص حسابا لكل صنف من المباني)، أو **215 د/ تركيبات تقنية**، معدات وأدوات صناعية (وهذا الحساب شامل وفير مفصل) وعليه فإننا سنركز في دراستنا على الحسابات الفرعية المعطاة بالمخطط المحاسبي الفرنسي[2].

من الحسابات الفرعية للحساب 21 نذكر منه:

211- أراضي: وهي جميع الأراضي التي تملكها المؤسسة بغرض الاستخدام وليس بغرض البيع، ويدخل ضمن هذا البند كذلك المناجم والمقالع.

وتقييم تكلفة الأراضي بجمع كل النفقات التي صرفت من أجل الحصول على الأراضي وتجهيزها للاستخدام.

212- تنظيم وتهيئة الأراضي: ويدخل ضمن هذا الحساب النفقات التي تصرفها المؤسسة على الأراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها.

213- بناءات: وهي كل المباني المشتراة أو المنجزة من طرف المؤسسة أو من طرف الغير.

215- تركيبات تقنية، معدات و أدوات صناعية

[1]- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[2]- مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، علاء يوقفة، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي الجزائري، دار الهدى، 2014، ص ص 118- 119.

الحسابات الفرعية الموالية أخذت عن المخطط المحاسبي الفرنسي:

2154- معدات صناعية /2155- أدوات صناعية

2157- تهيئات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية

217- تثبيتات أخرى عينية (الحسابات الفرعية أخذت عن المخطط المحاسبي الفرنسي)

2172- معدات نقل، 21-83- معدات مكتب

2184- أثاث، 2186- أغلفة متداولة[1].

الفرع الثالث: دراسة الحساب 26

المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات بداية نلاحظ أن الأصول المالية تصنف إلى:

أ-أصول مالية مثبتة: وهي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27 .

ب- أصول مالية جارية: وهي الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بنية التنازل عنها عليها في المدى القصير الأجل أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل، هذه الأصول تسجل بالحساب 50 (د/ قيم منقولة للتوظيف.

وفي ما يلي تعريف سريع لأهم الحسابات الفرعية المستخدمة في العمليات الخاصة بالتثبيتات المالية:

*** الحساب - 26-**

- **حساب 261 سندات مساهمة:** وهي سندات تمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة.

- **حساب 262 سندات مساهمة أخرى:** وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المالكة لها[2].

- **حساب 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة:** يسجل فيه قيمة السندات المحولة التي تتحصل عليها المؤسسة من عند الغير كوسيلة دفع لديونه تجاه المؤسسة (اصدار أسهم مقابل الديون).

- **حساب 266: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع:** يسجل فيه كل الحسابات الدائنة الناتجة عن العمليات التي تمت داخل المجمع، شراء سندات تساهمية من عند فروع تابعة لنفس المجمع[3].

---

[1]- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 73.

[2]- عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[3]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص 105.

-**حساب 267:** الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع.

- **حساب 268:** الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حال المساهمة.

- **حساب 269:** عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عند سندات المساهمة غير مسددة[1].

*** الحساب – 27 –**

تشمل حسابات القيم الثابتة المالية الأخرى فيما يلي: يكزن هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى:

- **حساب 272 سندات التي تمثل حق الدين الدائن:**

(السندات والقسائم) وتتمثل في حصص الأموال المشتركة الموظفة التي ينوي الكيان الاحتفاظ بها بشكل دائم[2].

- **حساب 273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة:**

ونشاط المحفظة يتمثل بالقيمة إلى كيان ما في استثمار كل أصوله جزء منها في محفظة سندات لكي تستمد منها في أمد يطول أو يقصر مردودية مرضية، ويمارس هذا النشاط دوما تدخل في سير الكيانات المختارة سنداتها.

- **حساب 274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد ايجار تمويلي:**

وتتمثل هذه القروض في أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية يلتزم الكيان بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة[3].

*** حساب 28 اهتلاك القيم الثابتة:**

يستعمل هذا الحساب لمعالجة الاهتلاكات محاسبيا وذلك مع حسابات 20x و 21x، بحيث يجعل حساب 28xx دائنا بقيمة الاهتلاك السنوي ويقابله في الجانب المدين مخصصات الاهتلاكات، لكن القيم الثابتة المعنوية تهتلك لمدة لا تتجاوز 20 سنة باستثناء حالات خاصة ينبغي أن ترد في الملاحق وجداول الايضاحات[4].

*** حساب 29:**

---

[1]- حسب مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي.

[2]- تريشن نجود، بوغازي زينب، المعالجة المحاسبية للأصول طويلة الأجل عند دخولها لأول مرة في المؤسسة، مجلة المعارف، جامعة البويرة، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 80

[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، ص 61.

[4]- شعيب شنوق، مرجع سابق، ص 47.

خسائر القيمة عن التثبيتات يسجل فيه قيم النقص في القيم الثابتة نتيجة لمجموعة من الاسباب، كالتطور العلمي والابتكارات الجديدة ذات التكنولوجيا المتطورة مما تؤدي في نقص قيمتها[1].

المطلب الثالث: مقارنة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية:

لقد تم إعداد النظام المحاسبي المالي وفق ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية أو ما يسمى حاليا معايير التقارير المالية، إلا أنه يوجد بعض الاختلافات فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيتات، حيث سيتم من خلال هذا المطلب مقارنة مضمون النظام المحاسبي المالي ومضمون المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص عناصر التثبيتات، أسس الاعتراف بها، تصنيفها، وطرق تقييمها، والعرض.

أولا: التثبيتات المعنوية:

تعالج التثبيتات المعنوية من خلال المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثين والذي يحدد أسس الاعتراف بها كأصل والتسجيل والتقييم المحاسبي الخاص بها كما تناولها النظام المحاسبي المالي والجدول التالي يبين أوجه الاختلاف والتشابه بينهما.

الجدول رقم (01): مقارنة التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 38

البيان	IAS38	SCF
التعاريف وأسس الاعتراف بها كأصل	– لم يرد فيه أن الأصول غير الملموسة هي أصول ثابتة – تضمن المعيار نفس الشرطيين التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ، حيث اضاف المعيار : • أي اصل لا يستوفي الشرطين تعتبر تكاليفه مصروف ايرادي يقفل في بيان الدخل •لا يمكن الاعتراف بمهارات العمال او بولاء العمال كأصل غير ملموس	– ورد فيه أن الأصول المعنوية أصول ثابتة. – لم يشر النظام المحاسبي المالي الى هذه الجزئية
الاعتراف بالأصول غير	– الشهرة المولدة داخليا يمنع المعيار الاعتراف بها كأصل غير ملموس	– وفقا لنظام المحاسبي المالي نفقات التنمية أو نفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تشكل أصلا غير

[1]– عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 113.

ملموسة المولدة داخليا	– الأصول غير ملموسة الأخرى المولدة داخليا – وفقا للمعيار من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخليا يستوفي شروط الاعتراف كما جاء بيها المعيار	ملموس في الحالات الآتية
الاهتلاك	– يخضع التثبيت المعنوي الذي فترة منفعته منتهية للاهتلاك أما التثبيت المعنوي الذي فترة حياته غير محددة فلا يخضع للاهتلاك.	– كل التثبيتات المعنوية تهتلك
تجاوز مدة المنفعة	– لم يتطرق لها المعيار.	– في حالة تجاوز المدة المنفعية للتثبيت المعنوي وهي 20 سنة تقديم معلومات خاصة بالملحق المرافق للكشوف المالية من طرف المؤسسة
تدني القيمة	– لتحديد ما اذا كانت قيمة الاصل غير ملموس قد هبطت ، تطبق المنشأة معيار المحاسبي الدولي 36	– وفقا لنظام المحاسبي المالي تكون هناك خسارة قيمة عندما تكون القيمة القابلة لتحصيل لأي أصل اقل من قيمته المحاسبية الصافية
الافصاح	– يتطلب المعيار الافصاح لكل فئة من الأصول غير ملموسة، مع التمييز بين الأصول المولدة داخليا والأصول غير ملموسة الأخرى .	- نص النظام على الإفصاح فيما يتعلق بالأصول غير ملموسة، لم يشر الى التمييز بين الاصول المولدة داخليا والأصول غير ملموسة الأخرى .

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على:

– الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الجزائر، 2009، االفقرات 3. 112، 3. 121، 14. 121، 7. 121، 15. 121، ص 7– 11، ص 61.

- www.ifrs.org/pages/default.aspx IAS 38.

من خلال المقارنة السابقة نلاحظ أن هناك بعض الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص التثبيتات المعنوية حيث لم يتطرق إلى بعض النقاط الموجودة في المعيار كعدم ذكره للأصول المعنوية الثابتة غير قابلة للإهتلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة وهي 20 سنة، ومنه فارق الحيازة لا يمكن تحديد مدة منفعته وهو بذلك غير قابل للإهتلاك. نفس المعالجة المحاسبية بالنسبة للنظام المالي إلا أنه تضمن في قائمة الحسابات الحساب 2807 اهتلاك فارق الحيازة وهذا تناقض.

ثانيا: شهرة المحل:

عالجها معيار المحاسبي الدولي 03، ما تطرق إليها النظام المحاسبي المالي في جزء بسيط جدا، والجدول التالي يبين الفرق بينهما.

الجدول رقم (02): مقارنة شهرة المحل وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية 3

البيان	IFRS3	SCF
التسجيل المحاسبي	– يتم الاعتراف به كأصل غير ملموس	– أدرج له حساب خاص ويسجل فيه سواء كان إيجابيا أو سلبيا، يظهر في الميزانية ضمن الأصول المالية الثابتة.
الشهرة السالبة	– تعالج في حسابات النتائج	– تسجل في الميزانية

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على:

– الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 57.

- www.ifrs.org/pages/default.aspx IFRS3.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن شهرة المحل تختلف في SCF عما هي عليه في المعايير تعالج بطريقة مختلفة فتسجل حسب النظام المحاسبي المالي في الميزانية سواء كانت موجبة أو سالبة، أما معايير المحاسبة الدولية رقم 03 فيدرجها في الميزانية إذا كانت موجبة وفي جدول حسابات النتائج إذا كانت سالبة.

ثالثا: التثبيتات العينية

لقد تم التطرق لها من خلال المعيار الدولي 16 والذي سيتم مقارنته مع النظام المحاسبي المالي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مقارنة التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16

البيان	IAS16	SCF
هدف ونطاق	– يشمل نطاق المعيار مجالا محددا والمتعلق بالأصول المادية المستخدمة في انتاج البضائع أو توريدها او تلك المستخدمة من طرف الإدارة أو لغرض تأجيرها ، وقد استثنى أصولا أخرى مثل الأصول البيولوجيا المستخدمة في قطاع الزراعة (المعيار 41) بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS5	– تطرق النظام المحاسبي المالي لنفس النطاق عند تناوله الأصول المادية الثابتة ، وقد استثنى هذا الأخير بعض الأصول المذكورة آنفا ، بينما اشارة النظام في حالات خاصة مثل الأصول البيولوجية وتناول عنصر التقييم المتعلق بها فقط
	يتم الاعتراف بأي بند للأصول الثابتة كأصل فقط عندما: –يكون من المحتمل ان تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية – أن يتم قياس تكلفة الأصل بموثوقية	نص النظام المحاسبي المالي على نفس الشرطين
	نفس الدلالة	
المصطلحات	– القيمة العادلة – العمر الإنتاجي – القيمة الدفترية – الممتلكات المصانع والمعدات	– القيمة الحقيقية – مدة الحياة الاقتصادية – القيمة المحاسبية – التثبيتات العينية
التقييم الأولي	**حالة الاقتناء والانتاج الداخلي**	
	– تضمن المعيار نفس شروط الاعتراف التي نص عليها النظام، المتعلقة بالأصول المقتنات عن طريق الشراء او الانتاج	– لم يشر النظام المحاسبي المالي الى هذه الحالة الخاصة .

	– أشار المعيار المحاسبي الدولي 16 الى ضرورة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 02 على تكاليف الالتزامات لتفكيك وإزالة واسترداد الموقع – الذي وجد فيه الأصل – والذي تم تكبدها فيه خلال فترة محددة نتيجة استخدام الأصل لإنتاج مخزونات خلال تلك الفترة .	
	حالة المبادلة	
	– تضمن المعيار حالة امتلاك أصول غير متداولة عن طريق التبادل وذلك عن طريق أصول مشابهة او غير مشابهة فإن تكلفة الأصل تسجل بالقيمة العادلة باستثناء الحالتين التاليتين : •اذا كانت عملية المبادلة تفتقر في جوهرها الى الأسس التجارية العادية للمبادلة ؛ •اذا كان غير ممكن تحديد القيمة العادلة لأي من الأصل المتنازل عنه والأصل المستلم بشكل موثوق	– اشارة النظام المحاسبي المالي الى هذه الحالة ونص على تسجيل الاصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية لأصول المستلمة، وتسجيل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للتبادل فقط، لم يشترط الحالتين المذكورتين آنفا .
التقييم اللاحق	– نص المعيار المحاسبي الدولي 16 بأن تختار المنشأة بين نموذجين، نموذج التكلفة، نموذج إعادة التقييم	– تطرق النظام المحاسبي المالي في بنوده عند تناول هذه الجزئية على المفاضلة بين النموذجين عند الاعتراف اللاحق بالتثبيتات المادية

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على:

– الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرات 1. 121، 3. 121، 6. 112، 10. 112، ص ص 7– 8.

- www.ifrs.org/pages/default.aspx IAS16

2– الاعتراف بنفقات اللاحقة بالتثبيتات:

نص النظام المحاسبي المالي "على ضرورة الاعتراف بالنفقات اللاحقة اذا ادت إلى الرفع من المنافع الاقتصادية المستقبلية الأصل"[1]، وتضمن المعيار نفس الشرط واضاف الى ذلك شرطا آخر يتمثل في "عدم تجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية "[2] وهو مالم ينص عليه النظام المحاسبي المالي .

3 – الإهتلاك:

جدول رقم (4): الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 16 بخصوص الإهتلاك

البيان	معيار محاسبي الدولي 16	النظام المحاسبي المالي
طرق الإهتلاك	– تضمن المعيار ثلاث طرق للاهتلاك وهي: الإهتلاك الخطي ، الإهتلاك المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج	نص النظام المحاسبي المالي على اربع طرق وتتمثل في الإهتلاك الخطي، المتناقص، المتزايد و طريقة وحدات الإنتاج
مراجعة طريقة الإهتلاك	– نص المعيار على ضرورة المراجعة الدورية لطريقة الاهتلاك وفي حالة وجود تغير في نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل يجب تغيير طريقة الاهتلاك للفترة الحالية والمستقبلية	– أشار النظام المحاسبي المالي الى هذه الجزئية ولكن بتحفظ وفقا للمتطلبات الجبائية.
تقدير العمر الإنتاجي	– حدد المعيار مجموعة من العوامل عن تقدير العمر الإنتاجي للأصل تشمل كل من العمر الفني التصنيعي، العمر الاقتصادي، العمر التكنولوجي	– تطرق النظام الى هذه الجزئية ولكن لم يشر الى عوامل تقدير العمر الإنتاجي

[1]– الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 28 جويلية، 2008،

[2]– طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2009، ص 295.

تكـــــاليف التفكيك	– أشار الى الحالة التي تشمل فيها تكلفة الأرض على تكاليف التفكيك وتهيئة الموقع حيث يتم اهتلاك ذلك الجزء من التكاليف	– نص النظام بوجه عام عن عدم اهتلاك الأراضـــي دون الإشـــارة الـــى هـــذه الحالـــة الخاصة

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على:

– الجريدة الرسمية ، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، مرجع سبق ذكره، الفقرة 8.121 ، ص 9 .

– www.ifrs.org/pages/default.aspx IAS16.

4 – إلغاء الاعتراف بالتثبيتات[1]:

تضمن النظام المحاسبي المالي نفس الشروط التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي 16 " بيننا أضاف المعيار حالة الممتلكات التجهيزات والمعدات التي استبعدت ويحتفظ بها لحين التصرف بها يجب ان تقيد بالقيمة الدفترية في تاريخ الاستبعاد من الاستخدام ، ويتم اختبار وجود اي خسائر في قيمتها عند نهاية كل سنة مالية حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 36 تدني قيمة الأصول " لم يتطرق النظام المحاسبي الى هذه الحالة

5– الإفصاح

تناول المعيار المحاسبي الدولي 16 موضوع الإفصاح عن المعلومات المكملة لمحتوى القوائم المالية بتفصيل اكثر وأشمل، حيث نص هذا الأخير على كل المعلومات التي من شأنها ان تؤثر على قرار مستخدم القوائم المالية وتزيد من شفافية هذه الأخيرة ؛ بينما النظام المحاسبي المالي لم يقدم تفاصيل مهمة متعلقة بالإفصاح حيث ترك المجال للمؤسسة الاقتصادية في الإفصاح عن اية معلومات التي من شأنها زيادة الفهم لمحتوى القوائم المالية .

من خلال ما سبق نستنتج أن النظام المحاسبي المالي تبنى المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 جزئيا حيث تم تبني أهم ما جاء في المعيار فيما يخص إعادة التقييم، الاهتلاك، العمر الإنتاجي وغيره، إلا أنه توجد نقطة اختلاف، التثبيتات قيد الإنجاز المعايير المحاسبية الدولية لا تعترف بها ضمن الأصول الثابتة

[1]– طارق عبد العال حماد، دمرجع سبق ذكره ، ص ص 302– 303.

لأنها لا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية) إلا أن النظام المحاسبي المالي يعترف بها ويصنفها ضمن التثبيتات.

رابعا: عقارات التوظيف

تناول المعيار المحاسبي الدولي 40 الاستثمارات العقارية والذي تضمن معالجة العقارات المملوكة من طرف المؤسسة، هذه الأخيرة تطرق لها النظام المحاسبي المالي من خلال عقارات التوظيف والجدول التالي يبين أوجه الاختلاف والتشابه:

الجدول رقم (05): مقارنة عقارات التوظيف وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي 40

البيان	IAS40	SCF
هدف ونطاق	– يهدف نطاق هذا المعيار الى وصف معايير المحاسبة المتعلقة بالعقارات الاستثمارية من الاعتراف الى القياس وصولا الى متطلبات الإفصاح ، وقد شمل هذا المعيار جميع العقارات ماعدا – عالج المعيار بعض الحالات الخاصة للعقارات التي يخضع جزء منها للمعيار المحاسبي الدولي 16 والجزء الآخر يخضع للمعيار المحاسبي الدولي 40	– حصر النظام لمحاسبي المالي العقارات الموظفة في العقارات المملوكة لتقاضي الإيجار و / أو لتثمين رأس المال – لم يتناول النظام المحاسبي المالي هذه الحالة الخاصة.
المصطلحات	– ترق المعيار الى اهم المصطلحات ومن بينها العقارات الاستثمارية ، العقار المشغول من مالكه	لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لمثل هذه المصطلحات
التقييم الأولي	– اشارة المعيار المحاسبي الدولي الى استخدام اما طريقة التكلفة او طريقة القيمة الحقيقية ونص على ضرورة ان يتم تطبيق الطريقة المختارة على جميع العقارات	– هذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي

	الاستثمارية وكذلك تبرير عدم تطبيق القيمة العادلة اشترط المعيار عند اختيار طريقة القيمة العادلة تحديد القيمة العادلة للأجزاء العقار بشكل منفصل وان تكون للمؤسسة القدرة على الاستمرار في استعمال هذا النموذج في التقييم وفي حالة عدم القدرة على الاستمرار يتم استخدام نموذج التكلفة	– لم يشترط النظام المحاسبي المالي الاستمرارية عند اختيار نموذج القيمة الحقيقية.
عمليات التحويل	– تناول المعيار محددات التحويل من وإلى العقارات الاستثمارية تتمثل هذه المحددات في محددات التقييم عند التحويل، تاريخ التحويل، اثر التحويل على باقي المعايير.	– لم يشر النظام المحاسبي المالي الى هذه الحالة
التنازل عن عقارات التوظيف	– يتم تحديد الربح أو الخسارة عند بيع عقارات التوظيف بين الناتج الصافي لعملية التنازل والقيمة المحاسبية ويتم تسجيل النتيجة في حسابات النتائج.	– لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على:

– – الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، فقرات 16.121، 17.121 و 17.121، ص 10.

- www.ifrs.org/pages/default.aspx IAS40.

مما سبق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى المعيار الدولي 40 بصفة جزئية، حيث تعرض فقط لتعريفها، تسجيلها والتقييم المحاسبي الخاص بها فحسب النظام المحاسبي المالي تصنف إلى تثبيتات مادية كأنها أصل مادي عادي إلا أن هذا التصنيف يختلف حسب المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر أنه

رغم طبيعته هذه الأصول هي عينية، إلا أنها تصنفها ضمن التثبيتات المالية لأن الهدف من استخدامها هو مالي.

خامسا: التثبيتات المالية:

لقد تناولها المعياران المحاسبيان الدوليان 32 الأدوات المالية العرض 39 لأدوات المالية الاعتراف والتقييم والذي حل محلهما المعياران الدوليان للإفصاح المالي 7 و9، وتطرق لها النظام المحاسبي المالي وسنحاول المقارنة بينهما من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (06): مقارنة التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعياران المحاسبيان الدوليان 32 و 39

البيان	IAS 32/39	SCF
التعريف	– تضمن المعياران عدة مفاهيم منها الأدوات المالية، الديون والحقوق، الأصول والخصوم المالية	لم يعط النظام المحاسبي المالي تعريفا محددا للأصول المالية
التصنيف	– صنف المعيار الأصول المالية الى اربع فئات وهي : – أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر – أصول مالية معدة للبيع – استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق – القروض والذمم المدينة	– يقدم النظام المحاسبي المالي تصنيف يختلف عن التصنيف المقدم من طرف المعايير المحاسبة الدولية، ويصنفها في اربعة فئات كما يلي: – سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة – السندات المثبتة لنشاط المحفظة – السندات المثبتة الاخرى – القروض والحسابات الدائنة
الافصاح	– نص المعيار على ضرورة الافصاح عن المعلومات التي تعزز فهم الادوات المالية بالنسبة لمركز المنشأة المالي وأدائها وتدفقاتها النقدية والمساعدة في تقييم مبالغ وتوقيت وتاكيد التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الادوات	– خصص النظام المحاسبي المالي فصل للحديث عن محتوى ملحق القوائم المالية حيث يشمل الملحق على مكملات الاعلام المتعلقة بتثبيتات المالية

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على:

- – الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرات 1.122، 9.122، ص 11–12 .

- www.ifrs.org/pages/default.aspx IAS32/IAS39.

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى التثبيتات المالية بشكل مفصل حيث أنه أهمل العديد من الجوانب وذلك لمحدودية التعامل في البورصة الجزائرية حيث أن العديد من المؤسسات الجزائرية ترفض الانضمام إليها إلا أن معايير المحاسبة الدولية عالجت الأصول المالية بشكل واسع جدا، أكثر من ثلاث معايير دولية وهذا راجع إلى بسبب اهتمام المعايير بالأسواق المالية.

سادسا: انخفاض قيمة الأصول

تعرض لها المعيار المحاسبي الدولي 36 والذي تضمن كيفية تحديدها وتسجيلها كما تضمن النظام المحاسبي المالي انخفاض قيمة الأصول والجدول الموالي سيبين أوجه الاختلاف والتشابه بينهما:

الجدول رقم (07): مقارنة انخفاض قيمة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 36

البيان	IAS 36	SCF
هدف ونطاق	– يهدف المعيار الى عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، وإن حصل ذلك يتم الاعتراف بخسارة تدني قيمة الأصل، ويشمل الممتلكات المعدات والمصانع والأصول غير ملموسة.	– لم يولي النظام المحاسبي المالي هذه الجزئية اهمية كبيرة
المصطلحات	– تناول المعيار مجموعة من المصطلحات الضرورية لفهم ما تضمنه ، مثل القيمة الاستعمالية ، مؤشرات انخفاض قيمة الأصل	– لم يشر النظام المحاسبي المالي الى أي من هذه المصطلحات والتي تتعلق مباشرة بانخفاض قيمة الأصل
تحديد الأصل الذي انخفضت قيمته	– نص المعيار على ضرورة تحديد الأصل الذي انخفضت قيمته بالرجوع الى بعض المؤشرات الخارجية مثل: انخفاض القيمة السوقية للأصل ذي العلاقة ، التغيرات	– لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى مثل هذه المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها لتحديد أسباب انخفاض قيمة الأصل

	السلبية في التكنولوجيا والأسواق والاقتصاد والقوانين؛ ومؤشرات داخلية مثل : التقادم التكنولوجي، الانهيار المادي للأصل.	
الإفصاح	– تضمن المعيار متطلبات افصاح أشمل وتتعلق بالإفصاح حسب فئة الأصول والإفصاح القطاعي لخسائر الانخفاض المعكوسة المعترف بها في قائمة الأرباح والخسائر، بالإضافة الى افصاحات اخرى	– اكتفى النظام المحاسبي المالي على ذكر بعض المعلومات دون تفصيل كافي

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على:

– – الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 7– 8

36- www.ifrs.org/pages/default.aspx IAS32/IAS

نلاحظ من الجدول السابق أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي الدولي 36 حيث أم تطرق لمختلف النقاط الموجودة في المعيار ماعدا مؤشرات تدني التي لم يذكرها.

المبحث الثالث: عموميات حول التقييم المحاسبي

يعتبر التقييم المحاسبي أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة وذلك لأهميته في تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية وعرض هذه المعلومات ذات شفافية، سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم التقييم ومختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم، أهم الطرق المستخدمة في التقييم بالإضافة إلى القواعد المحاسبية للتقييم حسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم التقييم المحاسبي

هناك تعاريف متعددة لعملية التقييم المحاسبي الذي يتمثل بشكل عام في الربط بين الأعداد والأشياء للتعبير عن خواصها بناء على قواعد يتم اكتشافها بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، حيث يتم من خلال عملية التقييم ربط خاصية التعدد النقدي يحدث اقتصاديا في إطار مشروع.

أولا: تعريف التقييم المحاسبي

للتقييم عدة مفاهيم ودلالات تختلف حسب طبيعة المجال الذي نحن بصدده، كما توجد العديد من المصطلحات التي يتفق محتواها أو يقارب معه، لذا يجب توضيح الفرق بينه وبين المفاهيم التي تتفق أو

تتقارب معه حتى يمكن تحديد المفهوم الذي يلائم موضوع التقييم المحاسبي حتى يمكن تحديد التعريف المناسب، نذكر أهم هذه التعاريف منها ما يلي:

1- تعريف كامل:

الذي اعتبر أن التقييم يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءا على قواعد يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة[1].

2- تعريف الجمعية الأمريكية:

من بين أهم مفاهيم التقييم التي وردت في الفكر المحاسبي، المفهوم الذي قدمته الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) عام 1966 م، والذي ترى فيه أن التقييم المحاسبي يتمثل في قرن الأعداد بأعداد المؤسسة الجارية والمستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة[2].

ويتفق هذا المفهوم مع المفهوم السابق، ويضيف شيئا مهمتا وهو الاحداث والعمليات الاقتصادية للمؤسسة هي المعنية بالتقييم المحاسبي، أي أنه يعتبر أن التقييم هو التعبير عن الأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة باستخدام الأرقام بناء على قواعد محددة ومتفق عليها.

من المفاهيم السابقة يمكن أن نستنتج النقاط التالية:

- يهتم التقييم المحاسبي بالأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة.
- تعتمد المحاسبة بشكل كبير على التقييم الكمي.
- ضرورة وجود قواعد محددة مسبقا تحكم عملية التقييم المحاسبي.

ثانيا: الفرق بين التقييم، القياس، التقويم والتقدير

إذا كنا بصدد التقييم المحاسبي فهناك ثلاث مصطلحات يمكن أن نجدها بدل مصلح التقييم، سواء كمفردات لمفهوم التقييم أو كبدائل له وهي: **القياس، التقويم، التقدير**.

فيما بخص التقييم والتقويم فإنه غالبا ما يتم استخدامهما كمترادفين، فهناك من الكتاب من يستخدم مصطلح التقويم والأصح هو مصطلح التقييم فهو الملائم عن الحديث عن قيمة المؤسسة، قيمة الأصول، أو قيمة الخصوم، أما التقويم فيلائم حالات أخرى، كما أن التقويم يعني التعديل ويحتاج لمعيار أو أساس ثابت يتم الاستناد إليه.

[1]- وليد ناجي الجبالي: نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007، ص 100.

[2]- كمال عبد العزيز نقيب: مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 325.

أما فيما يخص القياس والتقييم فيستخدمان للتعبير عن نفس المفهوم، فالقياس هو عملية المطابقة بين خصائص مجال وخصائص مجال آخر (كمي ونوعي)، أما التقييم فهو قياس الخواص المالية (الجانب الكمي فقط للقياس)، وبهذا يعتبر القياس مفهوما أوسع من التقييم، إذا يمكن أن يكون للفياس العديد من الخواص[1]، هذه الأخيرة يمكن أن تكون كمية ونوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط، الذي سوف يتم استخدام مصطلح التقييم لأنه أدق من مصطلح القياس الذي يشمل العديد من الخواص.

وفيما يخص التقدير فإنه يختلف عن التقييم والقياس، كون المفهومين الأخيرين يعتمدان على إطار محدد فهو عبارة عن توقعات، ويتم من طرف خبراء بإمكانهم تقديم تقديرات لقيم الأصول أو الخصوم، ويتم اللجوء للتقدير في حال عدم إمكانية تقييم الأصل من خلال قواعد التقييم المتفق علها، كتقدير قيمة العقار من طرف الخبير عند تعذر الحصول على القيمة العادلة له، كما تتضمن المحاسبة العديد من التوقعات كتقدير العمر الإنتاجي للأصل أو القيمة المتبقية[2].

المطلب الثاني: الجوانب المختلفة للتقييم:

يعتبر التقييم من الجوانب الأساسية للمحاسبة وذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي، وينطوي التقييم المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية، وعرض هذه القوائم المالية بمعلومات ذات مصداقية، حيث سنحاول التطرق في هذا المطلب بعض الجوانب المهمة والأساسية في التقييم المحاسبي من بينها ما يلي:

أولا: اعراض التقييم المحاسبي:

تعتبر عملية التقييم المحاسبي من الوظائف الأساسية في المحاسبة وتتمثل أهم أغراضها في:

1- تحديد قيمة الثروة:

تشمل الثروة جميع الحقوق والموجودات التي تراقبها المؤسسة في لحظة زمنية معينة مطروحا منها جميع الالتزامات عليها، وبمعنى آخر فإن الثروة تعبر عن صافي قيمة أصول المؤسسة في تاريخ معين، هذه الثروة لا تظل ساكنة نظرا لنشاط المؤسسة المستمر، ويعتبر تقييم الثروة من أهم الأهداف المحاسبية والتي

[1]- أمين السيد أحمد لطفي: نظرية المحاسبة، القياس الإفصاح والتقدير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الجزء الثاني، دار الجامعة. مصر، 2007، ص 27.

[2]- كمال عبد العزيز نقيب، مرجع سبق ذكره، ص 326.

تعبر عنها بالميزانية[1]، وحتى يتسنى تقييم ثروة المؤسسة ومتابعة تطورها لا بدى من القيام بالتقييم المحاسبي باستمرار.

2- تقييم أداء المؤسسة:

هناك من يركز على تقييم الثروة وهناك من يركز على تقييم الدخل، وفي الحقيقة هناك ارتباط بين المفهومين، فالدخل يتمثل في زيادة الموارد الاقتصادية المتدفقة للمؤسسة عن الموارد الخارجية منها، مما يعني الزيادة في ثروتها وبهذا يحدد الدخل قيمة التغيرات في الثروة الناتجة عن عمليات المؤسسة[2]، ويمكن أن يتحدد الدخل وفق مدخل العمليات من خلال المقابلة، بين الايرادات والمصاريف، أو وفق مدخل الأصول من خلال التغيير في صافي الأصول بين البداية والنهاية، لذا لا بدى من تقييم الأصول.

3- تقييم الموارد التي تحقق الدخل وتأمين الاستغلال الأمثل لها:

لضمان استمرارية تدفق الدخل يجب الاهتمام بالموارد الاقتصادية وصيانتها، لأنها المصدر الأساسي للدخل، لتجنب انخفاض في تدفقه، كما يتضمن التقييم المحاسبي للموارد الاقتصادية في فترات منتظمة وباستمرار، ويجب أن تراعي عملية التقييم المحاسبي العامل الزمني.

4- عرض المركز المالي على المستخدمين:

من بين وظائف المحاسبة توصيل المعلومات المحاسبية لأغراض تقييم أداء المستخدمين ومركز مالي، اتخاذ القرارات والرقابة على الإدارة لذا لا بدى من التقييم السليم لبنود القوائم المالية، لتوفير المعلومات الملائمة للمستخدمين عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغييرات فيها[3].

ثانيا: مضمون التقييم المحاسبي:

تعتبر القيمة الاقتصادية الخاصية الأساسية المعنية بالتقييم المحاسبي، ومن أجل تحديد القيمة الاقتصادية لا بدى من تحديد جانبين أساسيين، جانب الكميات، وجانب الأسعار، لذا يتضمن التقييم المحاسبي ما يلي:

1- تحديد الكميات:

يقصد بتحديد الكميات عمليات تحويل الكم المتصل، الذي يمثل امتدادات مكانية وزمانية للأشياء موضوع التقييم إلى إشارات أو رموز مكانية وزمانية، مصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل، أي التعبير عن الشيء محل التقييم كما انطلقا من الخاصية التي تم اختيارها لتمثيله كالوزن أو الطول..... إلخ.

---

[1]- عبد الحي ورعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، مصر، 2008، ص 82.

[2]- المرجع نفسه، ص 83

[3]- كمال عبد العزيز نقيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 329 – 330.

2- تحديد الأسعار:

يتضمن تحديد الأسعار التعبير عن الوحدة المستخدمة في تقييم الكميات بوحدة النقد، مع ملاحظة أنه يمكن أن يكون لنفس الكميات من السلع أو الخدمات قيمتين مختلفتين وذلك راجع إلى المستويين[1].

2-1- مستوى وحدة التقييم:

تعتبر النقود الوحدة الملائمة للتقييم المحاسبي، نظرا لخصائصها كوسيط في عملية التبادل، مقياس للقيمة ومستودع لها، حيث كانت تحقق أحد أهم شروط التقييم، وهو ثبات وحدة النقد مما أدى توفر خاصية التجانس، لكن مع مرور الوقت فقدت دلالتها ومصداقيتها في القوائم المالية نتيجة لتغيرات الأسعار، نتج عن ذلك خطأ جوهري في استخدامها لعدم توفر خاصية التجانس، حيث يتم تجميع بنود مقيمة بوحدات ذات قوة شرائية مختلفة، لذلك يمكن أن نميز بين وحدة النقد الاسمية التي تفرض ثبات القوة الشرائية للنقود.

2-2- مستوى خواص القيمة (أساس التقييم)

يمكن التمييز بين الأساس التاريخي والأساس الجاري (القيمة العادلة) ويتم اختيار الخاصية التي موضوعا لعملية التقييم بمراعاة أثارها على جودة المعلومات المحاسبية.

ثالثا: خطوات التقييم المحاسبي

تتضمن عملية التقييم المحاسبي عدة خطوات نوجزها فيما يلي[2]:

1- تحديد موضوع التقييم:

أي تحديد بنود القوائم المالية كالأصول، الخصوم، ايرادات أو مصاريف، فالاعتراف بالعناصر يتطلب ذكر قيمته، ثم بعد ذلك متابعة التغيرات التي تطرأ عليها حتى الاستغناء عنه وخروجه من القوائم المالية.

2- تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية:

تمثل عملية الاعتراف المحاسبي بأثر الأحداث الاقتصادية بمثابة تسجيل للبنود المترتبة عنها وبالتالي إدراجها ضمن بنود القوائم المالية كأصول، خصوم، ايرادات أو مصاريف، فالاعتراف بالعناصر يتطلب ذكر قيمته، ثم بعد ذلك متابعة التغيرات التي تطرأ عليها حتى الاستغناء وخروجه من القوائم المالية.

3- تحديد وحدة التقييم المستخدمة:

يستخدم وحدة النقد في المحاسبة كوسيلة تعبر عن خصائص الشيء الخاضع للتقييم، وهناك أيضا يجب المفاضلة بين وحدة النقد الاسمية القانونية ووحدة النقد الحقيقية.

---

[1]- رضوان حنان حلوى، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان 2003، ص ص 53- 53

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 26- 27.

وبالتالي فإن عملية التقييم تقوم على أربع أركان أساسية وهي: **الخاصية محل التقييم القياس المناسب لهذه الخاصية، نوع وحدة التقييم المميزة لهذه الخاصية،** إضافة إلى **ضرورة وجود شخص يقوم بعملية التقييم.**

المطلب الثالث: طرق وأساليب التقييم المحاسبي

تشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي أهمية بالغة في أي نظام محاسبي لتأثير الكبير على المعلومات المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية ومن بين أهم الطرق المستخدمة في التقييم المحاسبي التكلفة الخارجية والقيمة العادلة لذا سنحاول التطرق إلى مفهومها ومختلف الأسباب، الاعتماد عليها وسلبيات كل منها بالإضافة إلى قواعد التقييم حسب النظام المحاسبي المالي.

أولا: التكلفة التاريخية

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية والذي تتبناه معظم الوحدات الاقتصادية بصورة شائعة في إعداد القوائم المالية، كما يعتبر مصدر موثوقية وموضوعية في العمليات المحاسبية، غير أنه لا يخلو من بعض العيوب فقد تم توجيه مجموعة من الانتقادات لهذا المبدأ.

1- مفهوم التكلفة التاريخية:

هي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي في تاريخ اقتناء الأصل، ويسجل الأصل بالقيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ اقتناءها، وتسجل الالتزامات بقيمة المتحصلات المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الظروف مثل (ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما يعادلها المتوقع سدادها للوفاء بالالتزامات في دورة النشاط العادية.

2- أسباب التركيز على ممارسة التكلفة التاريخية

- أنها تتلاءم مع فرضية الموضوع ومبدأ تحقق الإيرادات وسياسة الإفصاح التام.
- وجود وثيقة تثبت القيمة التاريخية المسجلة بالقوائم المالية.
- عدم الحاجة إلى انتداب خبير لتقييم الأصول، مما يعني الاستغناء عن جزء من التكاليف الاستغلالية.

3- الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية:

- التقلبات الكبيرة في القوة الشرائية لوحدة النقد في حالة التضخم، بحيث تصبح القيم التاريخية غبر واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية، وفضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية لفترات محاسبية متتالية.

– إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط الكثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، وذلك لاشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغيير في عناصر المركز المالي[1].

– إن عدم التجانس في مقابلة الإيرادات تمثل القيمة الجارية مع مصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، وهذا يؤدي إلى عدم الدقة في تقييم نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات وتأثير ذلك على تغيير في بنود قائمة حقوق الملكية.

ثانيا: القيمة العادلة

في ماي 2011، أصدر مجلس معايير المحاسبية الدولية معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر (IFRS13) بعنوان قياس القيمة العادلة، حيث قدم هذا المعيار تعريفا جديدا للقيمة العادلة، كما يعتبر هذا المعيار كإطار تصوري للتقييم بالقيمة العادلة، الذي دخل حيز التنفيذ في .2013

1- مفهوم القيمة العادلة:

يعرف معيار إعداد التقارير المالية IFRS13 على أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل، أو الحصول عليه عند تحويل خصم أو التزام في صفقة عادية بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس[2].

أما التعريف السابق حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS39) القيمة العادلة " بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادلة"، وتنشأ القيمة العادلة من خلال إحدى المستويات الثلاثة:

– **المستوى الأول:** القيمة العادلة هي تلك التي يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة في الأسواق النشطة[3].

– **المستوى الثاني:** القيمة العادلة هي نلك القيم التي لم يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة ولكن يمكن استخلاصها من بيانات سوقية واضحة.

[1]– جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق أدوات القياس على التثبيتات العينية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية، تخصص العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، 2013، ص23.

[2] - IFRS13, article, N°09.

[3]– رضوان حنان حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

– **المستوى الثالث:** القيمة العادلة هي تلك التي لا يمكن الحصول عليها أو المستمدة من بيانات سوق يمكن ملاحظتها، ولكن يتم تحديدها باستخدام نماذج تقييم داخلية[1]، وتنشأ معظم القضايا العملية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة في المستوى الثالث وأحيانا المستوى الثاني.

2- أوجه القيمة العادلة:

– **القيمة النفعية (الحالية):** هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

– **التكلفة الإستبدالية:** ويقصد بها سعر السوق الحالي اللازم لاستبدال أصل مماثل تماما أو مكافئ بأصل موجود.

– **القيمة القابلة للتحقيق:** وهي المبالغ النقدية أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الأصل.

3- عيوب وصعوبات القيمة العادلة:

بالرغم من المزايا التي يقدمها التقييم بالقيمة العادلة فهي لا تخلو الانتقادات والصعوبات نذر منها ما يلي:

– إهمال مبدأ الحيطة والحذر في معالجة الأرباح غير المحققة والتعامل معها بنفس الطريقة مع الخسائر غير محققة.

– تذبذب القيم في السوق يمكن أن يعطي انطباعا حول تذبذب في المعلومات المالية.

– قد تلجأ المؤسسة عند استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول التي ليست لها سوق نشط إلى نماذج تقييم داخلية يمكن للمسيرين تأثير في وضعية فرضياتها، هذا الأمر قد يكون له تأثير سلبي على موضوعية وحياد التقييم وبالتالي على الموثوقية وقابلية للمقارنة.

– صعوبة الطرق المستخدمة لتحديد القيمة العادلة والتقلبات في السوق إلى ايجاد غموض في نظرة المستثمرين لأداء المؤسسة.

[1]– جميلة بن هجيرة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

– تطبيق نموذج التقييم بالقيمة العادلة يترتب عنه وضع نماذج قياس طويلة الأمد، وقد تلجأ المؤسسة إلى جهات مختصة في التقييم مما يترتب عنه تكاليف تعتبر مرتفعة، كما يتطلب التقييم بالقيمة العادلة تطوير نظام المعلومات في المؤسسة ليستجيب لمتطلبات التقييم الجديدة.

– عند استخدام التقييم بالقيمة العادلة قد تضطر المؤسسة إلى الإفصاح عن معلومات حول النماذج والأنظمة الداخلية المستخدمة في التقييم، هذه المعلومات قد تكون مفيدة بالنسبة للمنافسين[1].

ثالثا: القواعد العامة للتقييم حسب النظام المحاسبي المالي

تقييم العناصر المسجلة في الحسابات بصفة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات وحسب الشروط معينة وبالنسبة لبعض العناصر، يمكن أن نستعمل طرق التقييم التالية[2]:

1- التكلفة التاريخية:

تسجيل عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء، الايرادات، محاسبيا وتعض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، أي على أساس تكلفة حيازتها دون اعتبار أثار تغير أو تطور القوة الشرائية لوحدة النقد، حيث تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية وغير ذلك من العناصر المماثلة مما يلي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل.
- قيمة الاسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية.
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

2- القيمة العادلة:

تعرف القيمة الحقيقة بأنها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين كل منهم لديه الرغبة في التبادل على بينة من الحقائق ويتعاملان بإدارة حرة ويطلق عليها كذلك باسم القيمة العادلة[3].

---

[1] - Sana Taboubi, **l'infourmation financière à la juste valeur risques et enjeux de la révolution**, mémoire de master professionnel en gestion et audit des risques, école supérieur des sciences économique de tunis, tunis, 2007, P 82 consulter sur internet sur le lien: http://www.memoireonline.com 17/3/2015

[2]- الجريدة الرسمية، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجزائر، 2009، مرجع سبق ذكره، ص 06.

[3]- هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، الجزائر، 2007، ص 03.

3- قيمة الإنجاز:

هي القيمة التي يمكن الحصول عليها في الوقت الحالي من خلال بيع أصل معين أثناء خروج إداري[1].

4- القيمة المحينة:

تتمثل في التقدير الحالي للتدفقات المستقبلية ضمن مسار عادي للنشاط، أو ما يسمى بالقيمة الحالية[2]

وتجدر الإشارة إلى أنه في نهاية كل دورة محاسبية تفحص المؤسسة ما إذا كان هناك مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذ ثبت وجود هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها قيمة بين ثمن البيع الصافي والذي يمثل المبالغ الممكن الحصول عليها من بيع أصل ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منها تكاليف الخروج.

وفي حالة ارتفاع القيمة المحاسبية لأصل معين عند إعداد التقدير فإن هذا الارتفاع يعالج مباشرة مع الأموال الخاصة ويسجل في فرق إعادة التقييم ويعتبر إيراد أو يتم تخفيضه من نفس الأصل الذي تم تقييمه في السابق ونتج عنه فرق سالب أو نقص في القيمة الذي يعتبر عبء.

أما في حالة انخفاض القيمة المحاسبة الصافية لأصل معين عند إعادة تقدير هذا الانخفاض يعالج مباشرة مع الأموال الخاصة ويسجل في فرق إعادة التقييم ويعتبر كعبء وتتم المقاصة من نفس الأصل الذي تم تقييمه في السابق ونتج عنه فرق موجب أو زيادة في القيمة الذي يعتبر إيراد[3].

[1]- الجريدة الرسمية، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 91.

[2]- كنوش عاشور، النظام المحاسبي المالي الجزائري، إطار عام أثاره وانعكاسات تطبيقه، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي للنظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS/IFRS والمعيار الدولي للمراجعةISA، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، يومي 13- 14 ديسمبر 2011، ص 10.

[3]- شنوف شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 893.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل الى الدراسة النظرية للنظام المحاسبي المالي وتقييم التثبيتات التثبيتات حيث تم تقديم النظام المحاسبي المالي وأهم المستجدات التي جاء ما من الإطار المفاهيمي وعرض وتقديم القوائم المالية وبالأخص القواعد العامة للتقييم المحاسبي حيث تبين أنه عالج العديد من النقائص التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الدولي، كما اتضح أن عملية التقييم هي جوهر المحاسبة برغم من وجود تباين في طرق التقييم المحاسبي المعتمد عليها مما يؤدي إلى وجود اختلافات في النتائج المتوصل لها، وبعد دراسة حسابات المجموعة الثانية ومقارنة مضمون النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية الدولية فيما يخص عناصر التثبيتات تم التوصل إلى وجود بعض الاختلافات بينهما، لأن النظام المحاسبي المالي لا يخلو من النقائص هو الأخر والسبب يرجع إلى أن النظام لا يزال طور الإنجاز، بالإضافة إلى البيئة الاقتصادية التي هي في طور التنمية، لأن نجاح مسار اعتماد المرجعية الدولية يتوقف على جملة من الإصلاحات تتم بالموازاة مع المنظومة العالية، بالإضافة إلى تحديث النظام المحاسبي المالي علما دعت الضرورة لذلك، لجعله يساير التطورات الاقتصادية والتكنولوجية على المستوى الوطني والدولي.

بعد دراسة النظام المحاسبي المالي اتضح انه وليد التغيرات الناتجة عن الاصلاحات التي شهدتها الجزائر في المجال الاقتصادي والمالي والذي يهدف إلى تحديد الطرق السليمة لتقييم العمليات والممارسة المحاسبية، حيث اتضح أن عملية التقييم.

الفصل الثاني

تمهيد:

تختلف طرق الحصول على التثبيتات في المؤسسة من شراء، انتاج، انجاز، وحتى الايجار كما تختلف طرق تمويلها من السندات، نقدا، إلى الاقتناء على الحساب، القروض والاعانات وحتى التمويل الايجاري، لا تتوقف عند العمل المحاسبي فقط بل وإن التثبيتات تتطلب متابعة عدة تقييمات خاصة في حياة المحاسبة للتثبيتات التي يمكن تصنيفها إلى ثلاث مراحل هامة:

- الدخول في حوزة المؤسسة.
- أعمال الجرد.
- التنازل.
- الإفصاح عنها.

لذلك سوف نحاول من خلال هذا الفصل إلقاء نظرة على كل مرحلة من هذه المراحل مع تبيان أهم المعالجات المحاسبية الخاصة وطرق الافصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: التقييم الأولي

استخدم النظام المحاسبي المالي مصطلح للإشارة إلى الاستثمارات التي تحوزها المؤسسة وقد تطرق إلى ثلاث أنواع من التثبيتات، التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية و التثبيتات المالية، وتعد أهم الممتلكات الموجودة بالمؤسسة والتي يعبر عن ذمتها المالية، والقيم الواجب إعطاؤها لعناصر التثبيتات تختلف من تثبيت إلى آخر وعبر مراحل تواجدها داخل المؤسسة، لذا ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق للتقييم الأولي لعناصر التثبيتات والمعالجة المحاسبية لها حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى مختلف الحالات الخاصة لتقييمها الأولي.

المطلب الأول: التقييم ومعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية

التثبيتات المعنوية هي عبارة عن أصول غير نقدية وغير مادية، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، ويتم تقييم التثبيتات المعنوية عند توفر شروطها أي شروط إدراج التثبيت المعنوي ضمن الأصول التي ذكرناها سابقا ويتم تقييمها وفق الحالات التالية:

أولا: حالة حيازة التثبيتات المعنوية

تقييم التثبيتات المعنوية عند حيازتها وفقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول حيث تتضمن تكلفة التجهيزات المعنوية سعر الشراء بما فيها رسوم الاستيراد والرسوم غير المستردة، بعد تخفيض الحسومات والتخفيضات التجارية، كذلك كل المصاريف المباشرة المحصلة لإعداد هذا الأصل من أجل الاستخدام[1].

وبالتالي تستثنى، ولا تدخل في التثبيت المعنوي التكاليف التالية[2]:

- ✓ تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار.
- ✓ تكاليف تحويل نشاط ما.
- ✓ المصاريف الادارية والمصاريف العامة غير المباشرة.
- ✓ خسائر العمليات عند البداية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في بداية عمل الأصل.

وينص التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي:

[1]– هوام جمعة، مرجع سابق، ص 67.

[2]– داشير مليكة، مرجع سابق، ص 113.

الجدول رقم (08): التسجيل المحاسبي لحيازة التثبيتات المعنوية

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
20X		ح/ التثبيت المعنوي		
	51 أو 53	ح/ نقديات		
	404	ح/ مورد و التثبيتات		
		حيازة تثبيتات معنوية الفاتورة رقم...		

ثانيا: التثبيتات المعنوية المولدة داخليا:

إن موضوع التثبيتات المعنوية المكونة داخليا يرتبط بقوة المؤسسة ومستقبل وجودها لأنه ينطوي وبشكل كبير على عملية الابتكار التي تقوم المؤسسة بإنتاجها لحاجتها الخاصة، فإنها تقيم على أساس تكلفة الإنتاج، أما فيما يخص مصاريف البحث والتطوير فيجب الفصل فيما بينها من خلال ما ذكرناه سابقا من شروط لاعتبار هذه المصاريف.

1- مصاريف البحث والتطوير:

ويتم التفرقة بينها وتسجيلها وفقا لما يلي:

1-1- مرحلة البحث:

يعرف النظام المحاسبي المالي البحث على أنه: عملية التحري الأصلية أو البرمجة التي يتم القيام بها من أجل الفهم والإدراك والحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني[1].

ويعتبر كل ما أنفق في مرحلة البحث مهما كان مبلغه أعباء وينبغي تسجيلها مع الأعباء لأنه ليس هناك دليل قاطع على وجود مزايا اقتصادية ستجنيها المؤسسة[2].

وفيما يلي أمثلة عن أنشطة البحث:[3]

- أنشطة تهدف إلى اكتشاف معارف جديدة.
- البحث، التقييم وانتقاء نهائي للتطبيقات المحتملة لنتائج البحث أو معارف أخرى.
- البحث عن حلول بديلة للمواد، الإجراءات، الأنظمة أو الخدمات.

[1]- الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق ل 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[2]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 156.

[3]- هوام جمعة، مرجع سب ذكره، ص 41.

– تشكيل، تصميم، تقييم، واختيار نهائي لإمكانات أخرى ممكنة لاستعمال المعدات، الإجراءات، المنتجات، الأنظمة أو الأقسام.

1-2- مرحلة التطوير:

وفيما يتعلق بمفهوم التطوير هو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى أو نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد وأدوات أو منتجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الاستخدام التجاري[1].

وكل ما يصرف في هذه المرحلة، مهما كان مبلغه يعتبر تثبيت معنوي وينبغي أن يسجل، إذا استطاعت المؤسسة تقديم البرهان من خلال الشروط، من بين الشروط نذكر[2]:

- توفر الجانب التقني الضروري لإنهاء إنتاج التثبيت المعنوي واستعماله أو بيعه.
- توفر الإرادة للانتهاء من إنتاج التثبيت المعنوي.
- توفر القدرة على استعمال أو بيع التثبيت المعنوي.

وفيما يلي أمثلة عن أنشطة التطوير[3]:

- تصميم، إنشاء واختبار قبل الإنتاج أو قبل الاستعمال للنماذج.
- تصميم أدوات، بينة، نموذج ومصفوفة تؤدي إلى تكنولوجية جديدة.
- تصميم، إنشاء واستغلال لمصنع قائد ليس ذا حجم يسمح بإنتاج تجاري ضمن ظروف اقتصادية.

وعليه يمكن ادراج القيد المحاسبي النموذجي للتثبيت المعنوي المولد داخليا كما يلي[4]

الجدول رقم (09): التسجيل المحاسبي للتثبيت المعنوي المولد داخليا

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
203 أو 204		مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (مصاريف تطوير) البرمجيات المعلوماتية وما شابهها	xxx xxx	
	731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		xxx
		البيان: انجاز المؤسسة تثبيت معنوي لحاجاتها الخاصة.		

[1]- مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 115.

[2]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 156.

[3]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[4]- المرجع نفسه، ص 69.

ثالثا: برمجيات الإعلام الآلي: الحساب 204.

وهناك حالتان:

الحالة الأولى:

شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة، في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد الحسابات بنك أو مورد والتثبيتات (ج 404) دائنا.

الحالة الثانية:

الحالة التي يتم فيها إنتاج البرامج من قبل المؤسسة: وتسجل العملية في قيدين كالتالي:

القيد 01:

تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو دائنون ..... دائنا.

القيد 02:

نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا[1].

الجدول رقم (10): التسجيل المحاسبي لبرمجيات الإعلام الآلي

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
601		ح/ مواد أولية مستهلكة	xxx	
631		ح/ أجور للمستخدمين	xxx	
	31	ح/ مواد أولية ولوازم		xx
	53	ح/ البنك		
204		ح/ برامج إعلام آلي	xxx	
	731	731 ح/ إنتاج مثبت لأصول معنوي		xxx
		إنتاج برامج		

[1]– عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 70.

رابعا: حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل[1]

يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطى والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل إلى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.

خامسا: حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة التجميع[2]:

يقيم الأصل المعنوي الذي تم الحصول عليه في لإطار تجميع شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه، إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد قيمة الأصل.

المطلب الثاني: التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية

إن التثبيتات تظهر كوعاء للمنافع الاقتصادية التي تنوي المؤسسة استهلاكها لمدة طويلة، وعليه فإن التثبيتات المادية تمثل الجزء الأكبر من الأصول الإجمالية للوحدة، مما يجعلها ذات أهمية عند تقديم المؤسسة لوضعيتها المالية.

حيث أن التثبيتات المادية تستوفي الشروط من أجل أن تسجل كأصل يجب أن تقييم في البداية بتكلفتها التاريخية مع مراعاة بعض الخصائص ويتم تقييمها وفق الحالات التالية:

أولا: حالة حيازة التثبيتات العينية

سيتم التطرق في هذه النقطة إلى طرق اقتناء التثبيتات المختلفة

1- حالة الشراء

تسجل التثبيتات المادية بتكلفة اقتنائها التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي IAS16 على الآتي[3]:

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع، والصافي من التخفيضات التجارية.
- تكاليف مباشرة ضرورية لبدء استعمال الأصل.
- مصاريف متوقعة لتفكيك الأصل.
- تجارب التشغيل.
- بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق.

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 137.

[2]- المرجع نفسه، ص 137.

[3]- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/AIS، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص 267.

وتستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:

- مصاريف إدارية وأعباء عامة.
- مصاريف الانطلاق ومصاريف سابقة للاستغلال.
- خسائر التشغيل الأولي.
- تكلفة القرض الممول لاقتناء التثبيتات المادية.

الجدول رقم (11): التسجيل المحاسبي لحالة شراء التثبيتات العينية

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
21			xxx	
	512			xxx
	53			xxx
	404			xxx
		حيازة التثبيتات العينية، فاتورة رقم		

2- حالة الإنتاج:

في هذه الحالة التثبيت المادي بتكلفة إنتاجه حسب النظام المحاسبي المالي، فإن تكلفة الإنتاج للأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية[1]:

- سعر شراء المواد الأولية.
- التكاليف المباشرة للإنتاج.
- التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتة والمتغيرة.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى عناصر تكلفة الإنتاج بالتفاصيل لكن المعيار الدولي 16، فإن عناصر التكلفة هي:

***الأعباء المباشرة للإنتاج:**الأعباء المباشرة للإنتاج هي تلك التي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة.

[1]- هوام جمعة، مرجع سابق، ص ص 49- 52

***الأعباء غير المباشرة للإنتاج:**

- ✓ **التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج:** هي التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل حصة استهلاك المباني والتجهيزات الصناعية، يضاف عند الاقتضاء استهلاك تكاليف التفكيك وحصة استهلاك التجهيزات المعنوية مثل: مصاريف التطوير والبرمجيات.
- ✓ **التكاليف غير المباشرة المتغيرة للإنتاج:** هي التي تتغير مباشرة أو تقريبا بشكل مباشر، وفقا لحجم الإنتاج، مثل المواد الأولية غير المباشرة واليد العاملة غير المباشرة، ويتم توزيع التكاليف المتغيرة للإنتاج لكل وحدة منتجة على أساس الاستخدام الفعلي لإنشاءات الإنتاج.

كما أن تكاليف الاقتراض (أعباء، فوائد) اهتلاك علاوات التسديد ومصاريف الإصدار لتمويل شراء أو إنتاج تجهيز مادي، معنوي يمكن أن تدرج في تكلفة الأصل إذ تحققت جملة من الشروط:

- يتطلب إنجاز الأصل مدة طويلة (حسب scf) 12 شهرا قبل استعماله وبيعه.
- يخص فترة إنتاج هذا الأصل، حتى الشراء أو الاستلام النهائي.

3- حالة تبادل:

نص المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر على قياس تكلفة الأصول التي تحصل عليها المؤسسة عن طريق عملية التبادل سواء كان تبادل كلي أو جزئي، وهناك حالتين للتبادل[1].

أ- مبادلة أصل مع أصل أخر غير مشابه له:

في هذه الحالة تقاس تكلفة الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم وهي تعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادلها.

ب- مبادلة أصل مع أصل آخر مشابه له:

في هذه الحالة يتم مبادلة أصل مع أصل آخر مشابه من نفس الطبيعة كأن يقدم الأصل نفس الخدمة أو يستخدم في نفس خط الإنتاج ويسجل الأصل الجديد كذلك بقيمته العادلة.

وفي كلتا الحالتين إذ تعذر الحصول على القيمة العادلة بطريقة موثوقة وملائمة فإن تكلفة الأصل تقيم بصافي القيمة الدفترية (VNC) للأصل المتنازل عنه والتي تساوي التكلفة الأصلية – مجموع الاهتلاكات- خسائر الانخفاض في القيمة.

[1]- عزوز مخلوفي النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة عامر ثلجي، الأغواط، 2015 – 2016، ص 66.

4- حالة الحصول على تثبيتات عن طريق مساهمات عينية[1]:

عند تأسيس المؤسسة أو في حالة زيادة رأس مالها بمختلف الطرق، إذا تقدم مالك المشروع أو المساهمين الجدد برأس مال على شكل أصل عيني وليس نقدي، وإذا كان هذا الأصل العيني من عناصر التثبيتات المادية فإنه يقيم بالقيمة العادلة، والغالب أن تكون القيمة السوقية لتلك الأصول، وتسجل على النحو الآتي:

الجدول رقم (12): التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق مساهمات عينية

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
2015		تثبيتات مادية	xxx	
	10	رأس المال الصادر		xxx
		الحصول على مساهمات عينية		

5- حالة الحصول على التثبيتات عن طريق القروض

يمكن أن تربط بتكلفة التثبيت إن اختارت المؤسسة ذلك حسب المعيار IAS23 وتسجل محاسبيا كما يلي:

الجدول رقم (13): التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق القروض.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
661		أعباء الفوائد	xxx	
	5X	الحسابات المالية		xxx
		//		
21x		تثبيتات مادية	xxx	
	661	أعباء الفوائد		
		تحصيل تكاليف القرض بتكلفة التثبيت		

[1]- عمامرة ياسمينة، تصور نموذج التقييم الدوري للتثبيتات المادية للمحافظة على قيمة المؤسسة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، العدد 6، تبسة، 2020، ص 20.

6- حالة الحصول على التثبيتات عن طريق عقد إيجار تمويلي:

في حالة الحيازة عن تثبيت عقد إيجار تمويلي يظهر الأصل الذي يستأجر في أصول المستأجر بأقل مبلغ بين القيمة الحقيقية للملك المؤجر والقيمة الحالية للمدفوعات الأقل المنصوص عليها في العقد وتحدد القيمة الحالية بالمعدل الضمني للعقد، ويقوم المستأجر بتسديد قسط الديون المترتبة على عقد ايجار تمويلي والفائدة المترتبة على ذلك ويسجل كما يلي[1]:

الجدول رقم (14): التسجيل المحاسبي لحالة الحصول على التثبيتات عن طريق عقد إيجار تمويلي.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
2x		تثبيتات مادية	xxx	
	167	الديون المترتبة على عقد ايجار تمويلي		xxx
		الحصول على التثبيتات عن طريق عقد الإيجار التمويلي		
		//		
167		الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	xxx	
668		المصاريف المالية	xxx	
	5x	الحسابات المالية		xxx
		تسديد الدفوعات المتفق عليها		

[1]- عبد الوهاب رميدي، على سامي، مرجع سابق، ص 228.

المطلب الثالث: التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية

يختلف تقييم التثبيتات المالية عن التثبيتات المعنوية والعينية، فبتاريخ حيازتها أو دخولها إلى ذمة المؤسسة فإنها تقييم على أساس القواعد العامة للتقييم فبالضرورة فإن الأصول المالية التي تمت حيازتها بشكل عادي تقييم على أساس القيمة العادلة وبالنسبة التي تم إخطارها عند تأسيس الشركة فإنها تقييم على أساس قيمة الحصة الواحدة.

أولا: حيازة التثبيتات المالية بشكل عادي:

حيث عند تاريخ الدخول إلى الميزانية فإن التثبيتات المالية تسجل محاسبيا بتكلفة شرائها، والتي هي القيمة العادلة لمقابل الدفع، بما فيها مصاريف السمسرة، الرسوم غير مسترجعة، ومصاريف المالية، لكن لا تتضمن المنشأة أرباح الأسهم والفوائد التي تسلمها المنشأة غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء[1].

أما السندات المثبتة والحقوق المماثلة التي تتم حيازتها ضمن الفرض الوحيد هو التنازل عنها في المستقبل القريب، تسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.

حسب المادة 122-4 من scf تعرف التكلفة المهتلكة على أنها " المبلغ الذي قوم به الأصل المالي (أو خصوم مالية) عند إدراجها الأولي في الحسابات منقوص منه تسديدات الديون الرئيسية مضاف إليه أو محذوف منه الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل"[2].

في حين أن المساهمات التي تمن حيازتها ضمن غرض واحد هو التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاطات المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي على أساس القيمة العادلة بحيث إذا كانت:

- مسعرة في البورصة فإنها تقييم على أساس السعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية.
- غير مسعرة في البورصة فإنها تقييم على أساس القيمة التقديرية الممكن التفاوض عليها[3].

تسجيل محاسبي في بداية الدورة:

[1]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 92.

[2]- الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[3] -Pascal Barneto et Pierre, Insbunents financier er IFRS, édition, Paris, 2007, p 17

الجدول رقم (15): التسجيل المحاسبي لحيازة التثبيتات المالية بشكل عادي في بداية الدورة.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
26		مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات	xxx	
أو				
27		سندات مثبتة تابعة لنشاط الحافظة	xxx	
	512	البنك		xxx
	269	عمليات دفع الباقية الواجب القيام بها عن حيازة السندات		
		//		
269		الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات	xxx	
	512	البنك		xxx

ثانيا: المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة[1]

إن التسجيل المحاسبي للتثبيت المالي عند نهاية الدورة أي المتاحة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية أو القيمة العادلة كالآتي:

– بالنسبة للسندات المدرجة في سوق المالي يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية.

– بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي يتم تقييمها بقسمتها التفاوضية المحتملة.

إن فارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهاية السنة) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض وهذا باستخدام الحساب 104 (فارق التقييم)، والتسجيل المحاسبي يكون كالتالي.

[1]–عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 139– 140.

الجدول رقم (16): التسجيل المحاسبي المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
26		مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات	xxx	
	104	فاق التقييم		
		إثبات الزيادة في قيمة السندات	xxx	
		//		
104		فاق التقييم	xxx	
	26	سندات المساهمة		xxx
		إثبات انخفاض في قيمة السندات		

– الاستثناء الوحيد يتعلق بالمساهمات والحقوق المرتبطة بها في الفروع والمؤسسات المشتركة والمؤسسة الزميلة والتي لم تتم حيازتها من أجل التنازل عنها في المستقبل القريب، فإنه يتم تقييمها بالتكلفة المهتلكة.

التكلفة المهتلكة:

هي عبارة عن قيمة الأصل عند تسجيله الأولي – التسديدات (من أصل المبلغ) + الاهتلاك المتراكم– كل فرق بين المبلغ الأولي والمبلغ عند تاريخ الاستحقاق – كل انخفاض في نقص القيمة أو إمكانية عدم التحصيل.

المعدل الفعلي: هو الذي يعطي قيمة حالية للتدفقات الناتجة للأداة المالية معدومة

المعدل الفعلي = المدفوعات – التحصيلات

– إن ارتفاع قيمة هذه التثبيتات لا يسجل محاسبيا.

– أما انخفاض قيمتها فهو يمثل خسائر القيمة ويسجل في نهاية السنة كالآتي[1]:

الجدول رقم (17): التسجيل المحاسبي لانخفاض قيمة التثبيتات

رقم الحساب		**البيان**	**المبالغ**	
مدين	**دائن**		**مدين**	**دائن**
686		تاريخ الحيازة، مخصصات خسائر عن القيمة– عناصر مالية	xxx	
	297	خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		xxx
		إثبات قيمة انخفاض السندات		

[1]– بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص ص 109– 110

المبحث الثاني: التقييم اللاحق:

تقييم التثبيتات في البداية بحسب التكلفة التاريخية وقد تم التعرض إلى ذلك سابقا، كما تقييم فيما بعد بطريقة التكلفة التي سنتطرق إليها في هذا المبحث، ففي نهاية كل دورة محاسبية على المؤسسة حساب أقساط اهتلاك تثبيتاتها وأن تبحث إن كان يوجد مؤشر نقص القيمة فإن وجد وجب إعداد اختبار تدهور القيمة للتثبيتات وذلك من أجل تحديد القيمة الواجب إدراجها في الميزانية

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للاهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات:

يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية تقييم وتسجيل محاسبي كان هناك إثبات اهتلاك سنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات بهدف اظهر صورة صادقة لعناصر ذمة المؤسسة، حيث ينتج عن الاهتلاك نقص في قيمة التثبيتات نتيجة استعمال، وجب عليها التأكد إذا كان هناك مؤشر يوحي أن هناك خسارة.

الفرع الأول: مفهوم وطرق الاهتلاك

أولا: تعريف الاهتلاك

يعرف الاهتلاك على أنه استهلاك منافع اقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك على مدة دوام المنفعة للأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة النفعية[1].

[1]– مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات، حسب النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2012، ص 125.

ثانيا: طرق حساب الاهتلاك

الجدول رقم (18): طرق حساب الاهتلاك

الطريقة	التعريف	طريقة حسابها
الاهتلاك الخطي	ينصح النظام المحاسبي المالي بالاعتماد عليه في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك المؤسسة لمنافع اقتصادية بصورة صادقة، أي هو توزيع التكاليف على العمر الإنتاجي بصفة متساوية كما هو ممثل بياناي في الشكل التالي:	إن قسط الاهتلاك الخطي يحسب بالعلاقة التالية: **القيمة القابلة للاهتلاك x المعدلx المدة** حيث: العمر الانتاجي/100 مدة الاستعمال=h اذا تعلق الأمر بالسنوات =2n إذا تعلق الأمر بالأشهر
الاهتلاك المتناقص	تقوم هذه الطريقة على استهلاك المنافع الاقتصادية بصفة متناقصة إلى أن يصبح قسط الاهتلاك المتناقص أقل من قسط الاهتلاك الثابت. فبعد تحديد قسط الاهتلاك السنة الأولى تصبح القيمة هي قاعدة الاهتلاك بنسبة للسنوات المتبقية.	يحسب معدل الاهتلاك المتناقص حسب العلاقة التالية: **معدل الاهتلاك المتناقص= معدل اهتلاك الثابتx المعامل الضريبي** المعامل الضريبي هو: - 1.5 إذا كانت مدة الحياة بين3 و4 سنوات - 2 إذا كانت مدة الحياة بين5 و6 سنوات -2.5 إذا كانت مدة الحياة أكبر من 6سنوات

الاهتلاك المتصاعد	تستعمل طريقة الاهتلاك المتصاعد عندما تتوقع مصاريف أخرى تكون مرتفعة في السنوات الأخيرة لا يوجد أي شرط ما عدا الإدلاء كابيا عن طريق ضبط رسالة التصريحات السنوية بموجبها تختار المؤسسة تطبيق هذه الطريقة.	يتم الحصول على قسط الاهتلاك للاستثمار في كسر يكون بسطه عدد السنوات المقابلة للاستعمال(مدة الاستعمال السابقة) ومقامه n(n+1)/2. N يمثل عدد سنوات الاهتلاك. القسط السنوي= القيمة القابلة للاهتلاك X رقم السنة. حيث مجموع أرقام السنة تتم حسب العمر الانتاجي. مثال: 5 سنوات عمر التثبيت حيث مجموع أرقام السنوات=1+2+3+4+5 أو N(N+1) / 2= 15

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: صلاح ربيعة محاضرات في مقياس المحاسبة العامة،

القيد المحاسبي للاهتلاك

يتم تسجيل أقساط الاهتلاك في 31/ N12

الجدول رقم (19): التسجيل المحاسبي للقيد المحاسبي للاهتلاك

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		مخصصات الاهتلاك	xxx	
	27xx	اهتلاك التثبيتات		xxx
		إثبات قسط الاهتلاك		

ثانيا: اهتلاك التثبيتات المعنوية والمادية

1- اهتلاك التثبيت المعنوي:

يمكن توضيح اهتلاك التثبيت المعنوي من خلال مجموعة من النقاط:

1-1- مدة الاهتلاك[1]:

في هذه الحالة يجب علينا أن نخصص المبلغ القابل للاهتلاك لأصل غير ماد على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره النافع حيث أن العمر الإنتاجي لأصل المعنوي لن يزيد عن 20 سنة من تاريخ بداية الأصل في الاستعمال حيث الاهتلاك هنا يبدأ عندما يصبح الأصل المعنوي قابل للاستعمال، هنا يتم استهلاك المنافع الاقتصادية المستعملة في الأصل المعنوي على مدى الوقت حيث يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه للأصل مخصوما منه القيمة المتبقية كمصروف على مدى العمر النافع للأصل، هنا يتم الاعتراف بالاهتلاك سواء كانت هناك زيادة أو لم تكن زيادة على سبيل المثال في القيمة العادلة للأصل أو المبلغ القابل للاسترداد، ويجب أخذ عدة عوامل في الاعتبار عند تحديد العمر النافع للأصل غير الملموس بما في ذلك ما يلي:

- استعمال المؤسسة للأصل، وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بفعالية من قبل فريق إدارة أخرى.
- بطلان استعمال الفني أو التقني أو الأنواع الأخرى منه.
- الإجراءات المتوقعة من المنافسين المحتملين.
- فترة السيطرة على الأصل والحدود القانونية أو المشابهة لاستعمال الأصل.

1-2- طرق الاهتلاك[2]:

إن النظام المحاسبي المالي scf بين أن الاهتلاك جب أن يعكس وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل من الوحدة (خطي، متناقص، أو طريقة الوحدات المنتجة) حيث يجب الاعتراف بمبلغ الاهتلاك لكل فترة على أنه أعباء إلا في حالة دمجه في القيمة المحاسبية لأصل المنتج.

1-3- القيمة الباقية[3]:

القيمة الباقية للتثبيتات المعنوية يجب أن تساوي الصفر باستثناء :

- أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الاستخدام.

---

[1]- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعاير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، مكتبة شركة الجزائر، بودواو، 2009، ص ص 145 -146

[2]- أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001، ص 134.

[3]- لخضر لعلاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS ، الأوراق الزرقاء، جانفي 2012، ص 147.

- وجود سوق نشط وأن القيمة الباقية يمكن تحديدها بالرجوع إلى هذا السوق وأنه من المحتمل أن مثل هذا السوق سيوجد في نهاية مدة استخدام الأصل.

❖ السوق النشطة: هو السوق الذي تجتمع فيه الشروط التالية:

- تشابه المنتجات المعروضة.
- تواجد مشترين وبائعين في أي وقت.
- الأسعار معروضة أمام الجميع.

1-4- إعادة مراجعة مدة وطريقة الاستهلاك[1]:

في هذه الحالة يتم مراجعة كل من طريقة الاستهلاك ومدة الاستهلاك في نهاية كل دورة:

- فإذا كانت مدة المنفعة المنتظرة للأصل تختلف عن التقديرات السابقة، هنا يجب علينا تعديلها.
- فإذا كان الوزن المنتظر للمزايا الاقتصادية للأصل عرف تغييرات، هنا طريقة الاستهلاك يجب تعديلها لتعكس الوزن الجديد.

2- اهتلاك التثبيت المادي:

إن التثبيت المادي من بين أصول المؤسسة التي يتم اهتلاكها ما عدا الأراضي المنتجة، حيث هذه الأخيرة تهتلك بنفس الطريقة، طريقة اهتلاك التثبيتات المعنوية.

حيث أن الاهتلاك المادي يتم احتسابه كعبء إلا إذا كان مدمج في القيمة المحاسبية لأصل نتجه كيان نفسه (scf7121).

ويعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الاهتلاك على أنه " التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاهتلاك للتثبيت على مدة منفعته".

2-1- اهتلاك التثبيتات المادية القابلة للتفكيك[2]:

هناك بعض التثبيتات المادية عناصرها تختلف فترات استخدامها ومنه فإن معدلات امتلاكها سوف تختلف، لذا فإن كل عنصر يعالج (يهتلك) على حدى ويكون له جدول امتلاك خاص به.

مدة الإهتلاك: هي

- للهيكل، مدة الاستخدام للتثبيت في مجمله.

بالنسبة للمكونات من الصنف الأول، الفترة التي تفصل استبدالها المتتالي.

[1]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 70.

[2]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص ص 56- 59.

– أما المكونات من الصنف الثاني، الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين.

استبدال المكونات:

تكاليف استبدال المكون لتثبيت مادي يجب أن تسجل كعملية شراء مكون منفصل، القيمة المحاسبية الصافية للمكون المستبدل تساوي الصفر في الغالب، وإلا يجب أن تسجل كعملية تنازل أو رمي كفضلات

تعديل مخطط (جدول) الإهتلاك

أي تعديل في الاستخدام المقدر يؤدي إلى مراجعة مستقبلية في مخطط الإهتلاك للمؤسسية، إذا حدث مثل هذا التغيير ، من الضروري تسجيله كتغيير في التقدير المحاسبي ويتم تعديل حصص الاهتلاكات للدورة والدورات المستقبلية . ويتم تعديل عنصرين من مخطط الإهتلاك، وهما:

- ❖ تعديل المدة، فتغير المدة هو تعديل بسيط
- ❖ و تعديل الأساس للاهتلاك، يتم زيادة الأساس للاهتلاك عندما :

– تؤدي الاستثمارات الجديدة إلى تحسين أداءات التثبيتات.

– عند وجود شك في خسارة في القيمة المسجلة مسبقا. يتم تخفيض الأساس للاهتلاك عندما تثبت خسارة في القيمة .

2-2- اهتلاك أعباء تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع[1] :

تكاليف تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع إلى تكاليف المباني مثلا) ليتم اهتلاكها (أي تكلفة المشروع + تكلفة تفكيكه) خلال فترة حياة المشروع.

3- إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية[2]:

تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل (أي التثبيت المعني بعملية الصيانة، وأن هذه العملية الصيانة) تعتبر أحد مكونات التثبيت، إذن وفي نهاية السنة يتم تسجيل قسط إهتلاك التثبيت وكذلك قسط إهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدى.

[1]- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص32.

[2]- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 30.

المطلب الثاني: الخسارة في قيمة التثبيتات وحالة التنازل:

أولا : الخسارة في قيمة التثبيتات:

يجب على كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية ان تخضع اصولها الى فحص للقيمة وهذا لضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة لتحصيل .

1 – تعريف الخسارة في القيمة[1] :

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة التحصيل ، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة لتحصيل عندما تكون الأولى اقل من الثانية :

تدني القيمة = القيمة الباقية المحاسبية – القيمة القابلة للتحصيل

- **القيمة القابلة لتحصيل:** هي القيمة المسترجعة للأصل والتي تمثل اعلى قيمة بين القيمة الصافية لتنازل عن هذا وقيمته النفعية .
- **القيمة النفعية:** هي القيمة المحينة لتقديرات تدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة ، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.
- **القيمة المحينة :** هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل .

2 – المؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة[2]:

توجد مؤشرات داخلية وأخرى خارجية

- **المؤشرات الداخلية:** نذكر منها
  - التقادم او التلف الفيزيائي للأصل
  - حدوث تغيرات هامة لها تأثيرات سلبية على المؤسسة خلال الدورة او المتوقعة في المستقبل القريب ، فيما يخص مستوى او طريقة استخدام الأصل حاليا او كنا كان متوقعا .

[1] – بن ربيع حنيفة ، مرجع سبق ذكره، ص 366.

[2] – هوام جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص 52.

الجدول رقم (20): التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
68		مخصصات الاهتلاك وخسائر قيمة الأصول غير متداولة	xxx	
	290	خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		xxx
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات المادية		xxx
		اثبات خسارة القيمة للتثبيتات		

يسجل مقدار خسارة القيمة ، كعبء من أعباء الدورة المحاسبية ، مقابل اثبات انخفاض قيمة الأصل، كما يجب في نهاية كل سنة مالية مراجعة خسارة القيمة المسجلة مسبقا، فخسارة القيمة ليست نهائية بحيث يمكن رفعها ، تخفيضها أو إلغائها ، وهذا في حالة كون القيمة القابلة للاسترداد أكبر من القيمة المحاسبية وهذا الاسترجاع أو الإلغاء يجب أن لا تتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ الغير المسجل سابق حتى لا تفوق قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية.

ويتم تسجيل الاسترجاع الجزئي، أو الكلي لخسارة القيمة كتالي:

الجدول رقم (21): التسجيل المحاسبي للاسترجاع الجزئي أو الكلي لخسارة القيمة[2]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
29xx		خسائر القيمة عن التثبيتات	xxx	
	781	استرجاع خسائر قيم الأصول غير لجارية للاستغلال		xxx
		استرجاع خسارة قيمة للتثبيتات		

[1]– بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 286

[2]– المرجع نفسه، ص 288.

4- خسارة القيمة عن التثبيتات المالية:

التثبيتات المالية نوعان[1].

4- 1 التثبيتات المالية المتاحة للبيع:

هي أصول مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل والمتوسط الأجل وهذا إضافة إلى الفوائد أو القسائم المحصلة خلال فترة حيازة الأصول ، في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية المتاحة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية (العادلة)كتالي:

- **بالنسبة لسندات المدرجة في البورصة:**

يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية.

- **بالنسبة للسندات غير المدرجة في البورصة:** يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (اي سعر البيع) .

إن فرق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها) يسجل في شكل زيادة او انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخدام الحساب 104 (فارق التقييم)، إن هدف هذا الحساب هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات والتي سوف لا تباع الا بعد عدة سنوات، لكن بعد بيع السندات او اذا تبين انخفاض قيمة هذه السندات في النهائية، عندها يتم حساب خسارة القيمة في حساب النتيجة.

ويتم التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة كالتالي:

الجدول رقم (22): التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات المالية

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
26		مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات (سندات المساهمة)	xxx	
	104	فارق التقييم		xxx
		اثبات الزيادة في قيمة السندات		

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
104		فارق التقييم	xxx	
	26	مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات (سندات المساهمة)		xxx
		اثبات انخفاض في قيمة السندات		

[1]- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 139-140

4-2- التثبيتات المالية المحتفظ بها الى تاريخ الاستحقاق :

هذه التثبيتات تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة لتحصيل أقل من قيمتها الحسابية الصافية، إن خسارة القيمة تسجل في نهاية السنة يجعل الحساب686 (حساب مخصصات اهتلاك وخسائر القيمة عن العناصر المالية) مدينا والحساب 296 (حساب خسائر القيمة عن المساهمات) مثلا دائنا.

ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي :

الجدول رقم (23): التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
686		مخصصات خسائر عن القيمة – عناصر مالية	xxx	
	297	خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		xxx
		اثبات انخفاض في قيمة السندات		

ثانيا : التنازل عن التثبيتات

1 – التنازل عن التثبيتات المعنوية

قد تتنازل المؤسسة عن التثبيتات بسبب من الأسباب، كعدم كفايتها الإنتاجية أو لتقادمها او بسبب تغيير طرق الإنتاج او النشاط، ويتم الاستغناء عن التثبيتات إما بالشطب أو البيع أو الاستبدال.

1-1- شطب الأصل من الخدمة:

عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب المثبت من الخدمة، أي التخلص منه نهائيا وبدون مقابل، لأنها لا تنتظر من استعماله، أو بيعه أي منافع اقتصادية مستقبلية ففي هذه الحالة، يجب إقفال حساب التثبيت المعني، وأيضا حساب مجمع اهتلاكاته وهنا نميز حالتين[1] :

1-1-1-التثبيت المهتلك كليا:

إذا كان التثبيت مهتلك كليا، فهذا الشطب لا يؤدي إلى أية نتيجة، لأن مجموع الاهتلاكات يساوي تكلفة التثبيت، فيكون تسجيل الشطب كتالي :

[1]- بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص ص 231-233

الجدول رقم (24): التسجيل المحاسبي للتثبيت المهتلك كليا

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
29xx		خسائر القيمة عن التثبيتات	xxx	
	20x	التثبيتات المعنوية		xxx
	21x	التثبيتات العينية		xxx
		شطب المثبت		

1-1-2- التثبيت قيد الاهتلاك:

في هذه الحالة يتم التخلص من التثبيت غير مهتلك كليا، فهو قيد الاهتلاك أي له قيمة باقية محاسبية موجبة، فيقفل حساب التثبيت المشطوب من الخدمة مقابل جعل مجموع اهتلاكاته مدين، واعتبار القيمة الباقية كخسارة التنازل تسجل في حساب 652 ناقص قيمة المثبتات غير مالية المتنازل عنها:

الجدول رقم (25): التسجيل المحاسبي للتثبيت قيد الاهتلاك

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
28x		اهتلاك التثبيتات	xxx	
652		نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	xxx	
	20x	التثبيتات المعنوية		xxx
	21x	التثبيتات العينية		xxx
		شطب المثبت من الخدمة		

خسارة التنازل = تكلفة الأصل – (مجموع الاهتلاكات + تدني القيمة)

1-2- بيع التثبيتات:

إن عملية التنازل عن التثبيتات عن طريق بيعها يترتب عنها أرباحا أو خسائر ولمعالجة هذه العملية يتوجب معرفة العناصر التالية[1]:

- ✓ التكلفة الأساسية للتثبيتات (تكلفة الاقتناء أو الإنتاج).
- ✓ نقوم أولا بتخصيص الاهتلاك الموافق لفترة استغلال الأصل قبل البيع.
- ✓ نحسب مجموع الاهتلاكات لغاية تاريخ البيع بما فيها المخصصة المكملة.

[1]- بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 236

- ✓ **القيمة الباقية المحاسبية = تكلفة التثبيت – مجمع (الاهتلاك + تدني القيمة).**
- ✓ **نتيجة التنازل = سعر البيع الصافي – القيمة الباقية المحاسبية**

ويكون التسجيل المحاسبي للتنازل حسب احدى الحالتين :

1-2-1- الحالة الأولى: سعر البيع الصافي أكبر من القيمة المحاسبية الباقية

الجدول رقم (25): التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات (حالة سعر البيع الصافي أكبر من القيمة المحاسبية الباقية)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512 أو		البنك	xxx	
462		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	xxx	
28x		التثبيتات	xxx	
652		اهتلاك التثبيتات	xxx	
	20x	التثبيتات المعنوية		xxx
	21x	التثبيتات العينية		xxx
		التنازل عن التثبيتات		

1-2-2- الحالة الثانية: سعر البيع الصافي اقل من القيمة المحاسبية الباقية.

الجدول رقم (26): التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات (حالة سعر البيع الصافي أقل من القيمة المحاسبية الباقية)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512 أو		البنك	xxx	
462		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	xxx	
28x		التثبيتات	xxx	
652		اهتلاك التثبيتات	xxx	
		//		
	20x	التثبيتات المعنوية		xxx
	21x	التثبيتات العينية		xxx
	752	فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية		
		التنازل عن التثبيتات		

1-3-حالة الاستبدال:

تم التطرق لها في التقييم الأولي :

2- التنازل عن التثبيتات المالية:

إن تسجيل عملية التنازل عن السندات يختلف حسب التصنيف المحاسبي لسندات :

- التنازل عن السندات المصنفة ضمن التجهيزات تسجل كأي عملية تنازل عن التجهيزات، ويسجل سعر التنازل عن السندات في الجانب الدائن من حساب 7567 " نواتج التنازل عن عناصر التجهيزات المالية " وفي المقابل حساب الخزينة أو حساب 462 " ديون التنازل عن التجهيزات " القيمة المحاسبية لسندات تسجل في الجانب المدين من حساب 6756 " القيم المحاسبية لتجهيزات المالية " تحديد فائض او ناقص القيمة للتنازل بواسطة الفرق بين المبلغين عند الاقتضاء، يتم استرجاع الخسارة في قيمة السندات المتنازل عنها باستعمال حساب 7866 " استرجاع مالي على الخسائر في القيمة[1] "
- حسب المادة 122-7 من النظام المحاسبي المالي فإنه " تدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كمنتجات أو أعباء عملياتية " ، أما اذا تم التنازل الجزئي لمجموعة سندات من التوظيف المالي، فالتقييم يتم عن طريق تطبيق التكلفة الوسطية المرجحة وهذا حسب المادة 212-8 من النظام المحاسبي المالي[2] .

ملاحظة:

يجب التمييز بين القيمة المحاسبية للتثبيت المتنازل عنه، والقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت التي تحسب بعد طرح الخسارة ان وجدت. وفي حالة تلفها أو اختفائها، يتوقف ظهورها في حسابات التثبيتات، وتحول الاهتلاكات الخاصة بها إلى حسابات التثبيتات المختصة. بحيث يتعادل القيد بتسجيل الفرق في قيمة التثبيتات ومجموع الاهتلاكات، وسعر التنازل وكذا أحد الحسابين 752 " فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية " أو 652 " نواقص القيمة عن التثبيتات غير مالية " حسب الظروف[3] .

[1]- هوام جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[2]- الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[3]- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 130.

المطلب الثالث: حالات خاصة بالتثبيتات

أولا : الحالات الخاصة بالتثبيتات المعنوية

هناك بعض الأصول غير مادية لها نوع من الخصوصية في طريقة معالجتها، تنفرد عن بقية الأصول المعنوية والتي لم يتم التطرق إليها سابقا، تحظى في هذا الجانب من الدراسة بشيء من التحليل.

من خلال هذه الجزئية سنتناول البرمجيات.

1- البرمجيات[1]:

تشكل البرمجيات حقوق معنوية محمية قانونيا، ويمنح لأصحاب البرمجيات نفس حقوق الحماية الممنوحة إلى اصحاب الملكية الفنية والأدبية.

1-1- المعالجة المحاسبية:

تعتمد المعالجة المحاسبية للبرمجيات حسب طبيعتها، لذلك من الواجب التمييز بين:

- البرمجيات غير قابلة لتفكيك من المعدات.
- البرمجيات التي تشكل جزء من مشروع التطوير.
- البرمجيات المستقلة أو القابلة لتفكيك.

1-1-1- البرمجيات غير قابلة لتفكيك من المعدات:

عندما يتم اقتناء معدات الإعلام الآلي، فهو يحتوي على أنظمة الاستغلال والبرمجيات المدمجة، هذه البرمجيات غير القابلة لتفكيك تسجل في التثبيتات المادية مع المعدات التي ترتبط بها مثال اقتناء حاسوب مصغر مع أنظمة استغلال windows وبرمجيات معالجة النصوص PowerPoint .. إلخ.

1-1-2- برمجيات تشكل جزء من مشروع التطوير:

بعض المؤشرات يمكن شراءها أو تصنيعها من أجل أن تستعمل في مشروع أشمل للتطوير، فهي تعالج محاسبيا كالمشاريع المرتبطة بها.

التكاليف المتعهد بها خلال مرحلة التطوير تسجل في الأعباء أو ضمن التثبيتات (الطريقة المرجعية) إذ توفرت فيها الشروط المذكورة سابقا في تقييم التثبيتات، مثال ذلك خلق موقع للأنترنت، خلق نظام معلومات وتسيير مدمج...إلخ .

[1]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 84-87

1-1-3- برمجيات مستقلة:

تنقسم البرمجيات المستقلة على صنفين:

- **برمجيات موجهة للاستغلال الداخلي:** يقصد بها كل برمجية موجهة إلى شكل آخر للاستعمال غير الاستعمال التجاري، يمكن أن تكون:

** مقتناه.

** أو موجهة من قبل المؤسسة.

- **برمجيات موجهة إلى الاستعمال التجاري:** ويقصد بها كل برمجية منتجة من أجل بيعها، تأجيرها أو تسويقها تحت أشكال أخرى، يمكن أن تكون:

** مستخدمة من قبل المؤسسة كوسيلة للاستغلال.

** موجهة إلى البيع.

سيتم التعرض إلى هذه البرمجيات على النحو التالي:

أ- البرمجيات المستقلة ذات الاستعمال الداخلي المقتنات:

-المعالجة المحاسبية عند تاريخ الدخول:

- ❖ برمجية مستقلة ذات الاستعمال الداخلي مقتنات بشكل تثبيت معنوي يسجل في الجانب المدين من 205 " امتيازات وحقوق مشابهة " بتكلفة الاقتناء.
- ❖ الاستهلاك.
- ❖ البرمجيات المقتنات تستهلك ابتداء من تاريخ شرائها وليس من تاريخ وضعها للخدمة.

ب- البرمجيات المستقلة ذات الاستخدام الداخلي المنتجة:

- المعالجة المحاسبية عند تاريخ الدخول:

- ❖ برمجية مستقلة ذات استخدام داخلي منتجة ضمن التثبيت، إذا توفر فيها شرطان:
- ❖ برمجية مستقلة ذات استخدام داخلي منتجة تسجل ضمن التثبيت، إذا توفر فيها شرطان:
- ❖ للمشروع فرص هامة للنجاح التقني.
- ❖ إظهار رغبة المؤسسة في إنتاج البرمجية، تدل مدة الاستعمال الدنيا المقدرة بما فيها تطوير منتظر للمعارف التقنية فيما يخص تصميم وإنتاج البرمجية وتحديد الأثر المنتظر على حساب الناتجة.

❖ على عكس تكاليف التطوي، فإن المعالجة المحاسبية للبرمجيات المنتجة هي وحدية، والتنشيط يكون فيها اجباري وليس اختياري إذا اجتمعت شروط التنشيط.

- الخسارة في القيمة

❖ مادام لم يتم إنجاز البرمجية، فإن المصاريف المتعهد بها تظهر في الجانب المدين من حساب 227 " تثبيتات معنوية قيد الإنجاز

❖ وفي حالة التدني في قيمة المشروع، يجب تخصيص خسارة في القيمة، حساب 2937 " خسارة في قيمة التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز" .

- الاهتلاك

❖ البرمجيات التي تم انتاجها تستهلك ابتداء من تاريخ إنجازها، على المدة المحتملة لاستخدامها جبائيا، تكاليف إنتاج البرمجيات يمكن تخفيضها من نتيجة الدورة، حتى في حالة لم يتم الانتهاء منها.

ت- برمجيات مستقلة ذات استخدام تجاري مستعملة كوسيلة للاستغلال:

تعتبر البرمجية أداة إنتاج إذا كانت الخدمات التي تقدمها إلى الزبائن بفواتير .

- البرمجية المنتجة:

البرمجية المنتجة تسجل كأصل إذا توفر فيها شرطان:

❖ فرص نجاح تقنية ومردودية تجارية

❖ إظهار رغبة المؤسسة في إنتاج البرمجية المعنية واستعمالها بشكل دائم لاحتياجات زبائنها وتحديد الموارد البشرية والتقنية التي ستوضع لتحقيقها.

- استهلاك البرمجية المقتنات أو المنتجة:

❖ مدة الاهتلاك المحاسبي لبرمجية ذات استعمال تجاري يجب أن تحدد بشكل وفقا لقدرتها للاستجابة إلى احتياجات الزبائن وليس لاحتياجاتها الخاصة.

ث- برمجيات مستقلة ذات استخدام تجاري موجهة للبيع:

يجب التمييز بين ثلاث حالات:

❖ **برمجية مشتراه من أجل إعادة بيعها:** تكمن في نشاط تفاوضي تسجل البرمجية في حساب 600 " مشتريات سلع " وعند الاقتضاء في المخزون عن غلق الدورة .

- **برمجية منتجة خصيصا لطلبية الزبون:** تسجل مصاريف التصميم في الأعباء خلال الدورة وإذا لم يتم تحرير فاتورة النواتج عند غلق الدورة، فإن الأشغال قيد الإنجاز تسجل في الجانب المدين من حساب 345 خدمات مقدمة قيد الإنجاز يجعل الحساب 72345 " تغيرات خدمات مقدمة قيد الإنجاز" دائنا .
- برمجية نمطية منتجة انطلاقا من برمجية الأم، تشكل البرمجية الأم تجهيز معنوي ، فتكلفة الإنتاج للبرمجيات انطلاقا من البرمجية الأم لمصاريف إعادة إنتاج البرمجية الأم يجب أن تسجل في الأعباء، فالبرمجيات المعاد إنتاجها وغير المباعة عند غلق الدورة تسجل في مخزون المنتجات التامة .

ثانيا: الحالات الخاصة بالتثبيتات العينية

سنتطرق إلى الحالات التي تناولها النظام المحاسبي المالي في فقراته.

1-عقد إيجار التمويل.

بما ان هذا الجزء خاص بالتثبيتات العينية سيتم التركيز عن المستأجر فقط .

1-1-عقد الإيجار.

يتضمن عقد الإيجار نوعان من العقود عقود ايجار تمويل أو عقود إيجار تشغيل ويمكن الوقوف على المفاهيم المتعلقة بهما كتالي[1]:

1-1-1- مفهوم عقد إيجار:

هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة .

1-1-2- عقد إيجار تمويل:

هو عقد إيجار يترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطرة والمنافع ذات صلة بملكية أصل مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

1-1-3-عقد إيجار بسيط:

[1]- الجريدة الرسمية، الفقرة 135. 1، مرجع سبق ذكره، ص 19.

كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل، وتصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية بدلا من شكل العقد أو صيغته، والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي الى تصنيف عقد إيجار كعقد تمويل تتمثل في[1] :

- ملكية الأصل محولة الى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية.
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها أي تعديلات كبيرة.

1-2-الإدراج في الحسابات.

يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني[2]. ويتم الإدراج في الحسابات عند المستأجر على النحو التالي :

يدرج الملك المؤجر(الأصل المستأجر) في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بقيمته المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا[3]. ويتم تحديد القيمة المحينة بالمعدل الضمني للعقد وإن لم يوجد فبمعدل فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر[4] .

1-3-عمليات البيع وإعادة الاستئجار .

يدرج في الحسابات عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة، وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار[5] .

1-4- التسجيل المحاسبي وسير الحسابات في إطار عقد الإيجار التمويلي.

سنحاول توضيح المعالجة المحاسبية وسير الحسابات بالنسبة للمستأجر فيما يلي:

---

[1]- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 174.

[2]- الجريدة الرسمية، الفقرة 135. 2، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[3]- نفس المرجع السابق، الفقرة 135. 2، ص 19.

[4]- نفس المرجع، ص 58.

[5]- علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 129.

1-4-1- في بداية عقد الإيجار:

بمجرد دخول الأصل محل عقد الإيجار التمويلي تحت مراقبة المستأجر يسجل في الجانب المدين لحساب 21 التثبيتات المادية حسب نوع الصنف الذي ينتمي إليه. ويقابله في الجانب الدائن حساب 167 ديون عقد إيجار التمويل.

وعند تسديد الأتاوى المنصوص عليها في العقد يسجل مبلغ الأتاوى في الجانب الدائن لحساب الخزينة . ويقابله في الجانب المدين الحساب 167 الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل بالجزء المسدد من المبلغ الرئيسي من جهة، والحساب 661 المصاريف المالية بالنسبة إلى جزء الفوائد من جهة أخرى.

ومن ناحية أخرى فإن الأصل في إطار عقد الإيجار التمويلي يعالج مثل بقية التثبيتات في المؤسسة مثل الإهلاك وإثبات خسارة القيمة[1].

1-4-2- في نهاية مدة عقد الإيجار:

يمكن التمييز بين حالتين في هذا الإطار من خلال العنصرين المواليين[2] :

- إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالأصل (رفع خيار الشراء) وكان عليه أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار. ويأتي تسديد هذا الاستحقاق لترصيد هذا الحساب الخاص بالديون (حساب 167 ديون عقد إيجار التمويل).
- أنا إذا لم يقرر المستأجر رفع خيار الشراء فإن الأصل يعود إلى المؤجر ويتم اخراجه من أصول المستأجر وهذا الخروج عديم القيمة أي لا يترتب عليه فائض أو ناقص قيمة للمستأجر لأن مدة اهتلاك الأصل هي نفسها مدة عقد الإيجار التمويلي، وفي هذه الحالة يتم تصفية حساب الديون(167 الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل) باعتماد الجانب الدائن للحساب (78 استرجاع خسائر القيم والتموينات).

وبشكل عام يمكن الإشارة إلى أنه فيما يتعلق بالتثبيتات التي تعود ملكيتها قانونا إلى المؤسسة ولكنها تناسب مع ذلك تعريف الأصل المثبتة مثل الأصول في إطار عقد الإيجار التمويلي يجب أن تكون موضوع

[1]- الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 58

[2]- نفس المرجع السابق، ص 58.

تسجيل منفصل في الأقسام الفرعية لحساب 21 عندما يكون الإعلام المقدم على هذا النحو ذا اهمية ومناسبا في آن واحد[1] .

1-5- محتوى ملاحق الكشوف المالية بخصوص عقد إيجار التمويلي:

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة إرفاق معلومات إضافية مكملة لفهم محتوى الكشوف المالية وذكر ضمن عنصر" مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال" أنه يتوجب ذكر كل ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري وبوجه التحديد ما يلي[2] :

- طبيعة الممتلكات.
- المعالجة المحاسبية.
- الاستحقاق والمبالغ.

2- التثبيتات المادية في شكل امتياز.

سنتطرق إلى أهم عنصرين نص عليهما النظام المحاسبي المالي يتعلقا بهذا النوع من التثبيتات المادية وهما مفهوم التثبيتات المادية في إطار امتياز الخدمة العمومية وكيفية إدراجها محاسبيا.

2-1 مفهوم امتياز الخدمة:

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد بموجبه يمنح شخص عمومي إلى شخص طبيعي أو معنوي تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق تقاضي أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية[3] .

2-2 حسابات التثبيتات المادية في شكل امتياز.

يمكن تصنيف أهم الحسابات الرئيسية للتثبيتات المادية في شكل امتياز في الحسابات التالية[4] :

- 22 الأصول الثابتة المادية في شكل امتياز.
- 221 الأراضي الممنوح امتيازها.
- 222 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها.

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 58.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 59.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 59.

[4]- نفس المرجع السابق، ص 46.

- 223 البناءات الممنوح امتيازها
- 225 المصانع (التركيبات) الممنوح امتيازها.
- 228 التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها.

2-3 التقييم والإدراج في الحسابات:

بالنسبة للتثبيتات المادية الموضوعة موضوع الامتياز بالنسبة لمانح الامتياز أو بالنسبة لصاحب الامتياز (الممنوح له) تدرج في الحساب 22، وتقسم عند الضرورة حسب التفصيل المدرج في الصنف21، وفي حال كان الحساب 22 موضوع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الامتياز موضوع امتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الامتياز موضوع امتياز، وذلك لأسباب يقتضيها التسيير الداخلي للمؤسسة.

ومقابل قيمة الأصول المالية الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن حساب فرعي للحساب 229 " حقوق مانح الامتياز " ويظهر في خصوم الميزانية ضمن بند " خصوم غير جارية " ويصبح الحساب 229 مدينا ويقابله في الجانب الدائن الحساب 282 " اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضوع الامتياز " وهذا كلما تمت الاهتلاكات المطبقة على هذه التثبيتات، وعن انتهاء الامتياز يكون للحساب 229 رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضوع امتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع التثبيت إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت الاهتلاكات المعنية.

3 – الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة[1]:

سنقف في هذه الجزئية عند مفهوم العقار الموظف وكذا معايير تقييمه وإدراجه في الحسابات.

3-1 تعريف العقار الموظف:

يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا(أرض بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار أو تثمين رأس المال وبالتالي فهو غير موجه إلى :

- الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو للأغراض إدارية.
- البيع في إطار النشاط العادي.

[1]- نفس المرجع السابق، ص 60.

3-2 التقييم والإدراج في الحسابات:

بعد إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا يمكن تقييمها حسب إحدى الطرق التالية:

- طريقة التكلفة بعد طرح منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية.
- على أساس القيمة الحقيقية.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم تطبيق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها. وفي حال ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذا مصداقية لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة اختارت طريقة القيمة الحقيقية، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقارات، والأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية.

يتم الإدراج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، ويجب أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية[1].

ثالثا: الحالات الخاصة بالتثبيتات المالية:

- القروض والحقوق المرتبطة على عقد إيجار تمويل حساب 274[2].
- التثبيتات في هذا الشكل تعبر عن تلك الأصول التي يتم تأجيرها إلى مؤسسة أخرى(المستأجر) وفقا لعقود متفق عليها مع المؤجر، وهي في هذه الحالة عبارة عن تثبيتات لدى المستأجر يتم اهتلاكها كباقي التثبيتات الاي في حوزته وتعتبر قيم مالية ثابتة أي حقوق طويلة الأجل لدى المؤجر.
- وعليه فإن مبلغ الأصول الموضوعة موضع إيجار – تمويل بالنسبة للمؤجر، تظهر في الأصول ضمن أحد حسابات الحقوق كتثبيتات مالية بالنسبة إلى الجزء الذي تفوق مدته عاما واحدا، في الحساب 274 المذكور أعلاه، وليس في حساب تثبيتات مادية حتى ولو احتفظ المؤجر بملكية الأصل الثابت على الصعيد القانوني.

[1]- نفس المرجع السابق، الفقرات 121 .16 و 121 .17 و 121 .18

[2]- كنوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص ص 114- 117.

- ويكون مبلغ الحقوق مساويا لمبلغ الاستثمار المبين في عقد الإيجار، هذا المبلغ يقابل عمليا القيمة الحقيقية للأصل الممنوح كإيجار تمويل.
- وفي حالة عقد إيجار تمويل يرتضيه مؤجر أموال غير صانع وغير موزع، فإن هذا المبلغ تضاف إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتفاوض وإنشاء العقد.

ويثبت العائد المالي (جزء الإيجار المكافئ لاستثمار المؤجر) كإيرادات كلما قام المؤجر بدفع الأتاوى، وتكون محل إدراج في الحسابات لدى المؤجر:

- في الجانب الدائن لحساب الإيرادات المالية (حساب 763 عائدات الحقوق)
- في الجانب الدائن لحساب القرض المعني بالنسبة إلى الجزء من تسديد رأس مال الرئيسي(حساب 274 قروض وحقوق مترتبة على عقد إيجار تمويل)عن طريق وضع حساب المتاحات(البنك، الصندوق) مدينا.
- يتم معالجة عملية البيع محاسبيا بالقواعد العادية للمؤسسة بالنسبة إلى عملية بيع المخزونات ، فتسجل في الجانب الدائن لحساب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع (حساب 70 المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة) وفي الجانب المدين لحساب 274 " قروض وحقوق مترتبة عن عقد إيجار تمويل"، غير أنه إذا كانت معدلات الفائدة لعقد الإيجار أقل بشكل محسوس عن معدلات السوق، فإن العائد عن عمليات البيع سيكون مقصورا على العائد الذي يمكن الحصول عليه لو تمت الفوترة على أساس سعر الفائدة التجارية .
- وفي هذه الحالة فإن مبلغ الحقوق المترتبة على عقد الإيجار التمويلي يدرج في الحسابات بمبلغ القيم المحينة (القيمة الحالية) بمعدلات الفائدة التجارية للدفعات الدنيا المنصوص عليها في العقد مضافا إليها عند الاقتضاء القيمة الباقية للأصل في نهاية العقد.

**** عند انتهاء العقد:**

إذا احتفظ المستأجر بالأصل ودفع مبلغ الاستحقاق الأخير الموافق لرفع خيار الشراء ، فإن هذا الدفع يجب أن يقابل لدى المؤجر رصيد حساب الحقوق المترتبة المعنية ، ويأتي بالتالي لترصيد هذا الحساب.

إذا أعادة المستأجر الأصل إلى المؤجر، فإن هذا الأخير سيسجل الأصل المستعاد ضمن أصوله في حساب المخزون أو حساب التثبيت، وبمبلغ خيار الشراء غير المرفوع ، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد حساب الحقوق الذي يبقى مستحقا من المستأجر (وعلى هذا الأساس يتم غلق هذا الحساب).

المبحث الثالث: الافصاح المحاسبي

الافصاح كلمة شاع استعمالها في جميع مجالات الحياة، وبالأخص العملية منها بما فيها مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث أخذ الافصاح ومتطلباته القانونية والإدارية والشكلية تطغى على العديد من مناحي الحياة العملية بما فيها العامة منها.

المطلب الأول: ماهية الافصاح المحاسبي

هناك العديد من وجهات النظر التي تخص مفهوم وحدود الافصاح عن المعلومات المحاسبية التي يجب توفرها في القوائم المالية، وذلك نتيجة لاختلاف مصادر الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، فمثلا يختلف مفهوم الافصاح عندي معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى المثقفين وتكمن أهمية الافصاح المحاسبي عن المعلومات في القوائم المالية في توقير المعلومات وذلك من خلال الخصائص التي تمتز بها.

أولا: مفهوم الافصاح المحاسبي

تعددت مفاهيم الافصاح المحاسبي بتعدد النتائج والتي تقوم على مقاربات الهدف الافصاح المحاسبي، ومن بين أهم التعاريف نذكر ما يلي:

التعريف الأول:

الافصاح المحاسبي هو عبارة عن عملية إظهار وتقويم المعلومات الضرورية الخاصة بالوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية[1].

التعريف الثاني:

الافصاح المحاسبي هو عملية اظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها، من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة[2].

التعريف الثالث: عرفه كلا من **Monitor** و **Thompson**، يعد **Moonitr**: من أوائل الباحثين الذين تعرضوا للإفصاح إذ عرفه بالقول " يجب على التقارير المالية أن تظهر جميع المعلومات الضرورية والمناسبة لإعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات غير مضللة، وأيضا صورة واضحة عن أوضاع الوحدة"

[1]– صديقي مسعود، صديقي فؤاد، محددات الافصاح المحاسبي الجزائري وفقا للنظام المحاسبي المالي (scf)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص 76.

[2]– قسيمة عائشة، عبيرات مقدم، الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 31، جزء 2، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص 372.

كما عرفه **Thompson**: باعتباره " عرض معلومات عن نشاط الشركة عبر القوائم المالية، وبشكل شفاف ومفصح عما هو ضروري لجعل تلك القوائم غير مضللة"[1].

ثانيا: أهمية الافصاح المحاسبي:

يعمل الافصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة حيث يحقق الافصاح المزايا التالية:

1- يلعب دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية حيث يؤدي الافصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار واقبال المدخرين على تقديم أموالهم لمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع.

2- يعمل الافصاح على المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المنشأة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها.

3- يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها.

4- يساعد الإدارة في ظهار مساهمة المنشأة في تقديم خدمات للجميع ومسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل[2]

5- يوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال (البورصة) ومعاملاتهم أمر جوهري.

ثالثا: أهداف الإفصاح

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم المعلومات إلى المستخدمين من أجل:

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.

- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم المقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل **مبلغ الضرائب المؤجل** غير المعترف به، ووصف للضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون.

---

[1]- فارس بن يدير وآخرون، واقع الالتزام بمتطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 2، 2016، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 225.

[2]- فلاح حمود شرار المطيري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الاقراض، رسالة ماجيستر في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ديسمبر 2010، ص 15.

– توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.

– تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.

– تقديم المعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.

– مساعدة المستثمرين بتقييم العائد على استثماراتهم.

رابعا: أنواع الافصاح المحاسبي

بعد التعرف على مفهوم الافصاح المحاسبي وتحديد أهميته وأهدافه بالنسبة لكل من المساهمين والمستخدمين الآخرين سنحاول التعرف على أنواعه في الآتي:

1- الافصاح الكامل:

يتطلب الافصاح الكامل التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى لا يتم إخفاء أي معلومة جوهرية ذات أثر على المستخدم أو على قراراته، فالإفصاح لا يقتصر على الحقائق المتعلقة بنهاية الفترة المحاسبية فقط بل يمتد إلى بعض الاحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

إن الإفصاح الكامل وفق النموذج المحاسبي المعاصر ينطلق من أربعة فروض رئيسية هي[1]:

*– فرض مقابلة احتياجات المستخدمين الخارجين من المعلومات المحاسبية وذلك بتقديم مجموعة من القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام.

*– فرض أن المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين الخارجين هي معلومات تعني الدخل والثروة في المؤسسة.

*– فرض القوائم المالية هي: قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

*– فرض أن إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام تعتبر من أنسب وسائل الافصاح من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد.

[1]– قسوم حنان، أثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، أطروحة دكتوراه محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2015– 2016، ص 63

2- الافصاح العادل:

يهتم الافصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، فالقوائم والتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مظللة للمستثمر العادي، وبشكل أوضح يجب عدم حذف أو كتمان آية معلومة جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.

3- الافصاح التفصيلي:

يعتمد الافصاح التفصيلي على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل أقل، أي أن مؤيدي الافصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراية واستيعاب من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة، ومع ذلك فإن استخدام القوائم المالية الملخصة والمختصرة مازال محل خلاف، وهو إجراء غير مقبول عموما[1].

4- الافصاح الثقافي (الاعلامي)

هو اتجاه معاصر في الافصاح نتيجة ازدياد اتخاذ القرارات مثل الافصاح عن التنبؤات المالية، الافصاح عن الاتفاق الرأسمالي والمخطط ومصادر التمويل، ويساهم هذا النوع في الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية من شأنها أن تحقق مكاسب لفئة معينة دون أخرى[2].

5- الافصاح الوقائي:

هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تظليل، بحيث تسمح بحماية الأطراف ذوي القدرات المحدودة على فهم الإدارة للمعلومات المالية[3].

6-الافصاح المحاسبي المقنن:

يقصد به أن يكون هناك هيئة أو منظمة معينة تصدر المعايير والأسس التي تحكم اعداد القوائم والتقارير المالية، وكذلك تحدد نوع وكمية البيانات التي تحتويها هذه القوائم والتقارير، إن استخدام هذا النوع

---

[1]- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 475.

[2]- محمد سفير، الافصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، كلية علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2009، ص 33.

[3]- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسيات الافصاح في الجزائري، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05 -06 ماي 2013.

من الافصاح يظهر إن تقنين الافصاح المحاسبي ضروري لتحقيق التوزيع الأمثل للموارد وتحقيق العدالة في توزيع العائد لوسائل الانتاج المختلفة بين الأطراف المختلفة.

7- الافصاح المحاسبي غير مقنن (الاختياري)

إن المديرين بالوحدات الاقتصادية الناجعة يكون لهم الرغبة والحافز الناتج من المصلحة الذاتية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تمييزهم عن الوحدات الأخرى، من خلال الافصاح وتقديم معلومات موضوعية وصحيحة عن الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها.

وفذلك يرون أن السوف التنافسي للسلع والخدمات هو الكفيل لتحقيق هذا الافصاح الاختياري من خلال تقييم المقدار المهم من المعلومات المحاسبية من دون اختيار أو تقنين[1].

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الافصاح المحاسبي

يمكن القول أن الافصاح عن المعلومات في القوائم المالية ليست عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من الأساليب للإفصاح تحظى بالقبول العام لكن هناك مجموعة من العوامل تؤثر بدرجة كبيرة على نوع وحجم الافصاح المحاسبي.

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على الافصاح المحاسبي

تعتبر القوانين والتشريعات ومعايير التدقيق عوامل مؤثرة على الافصاح المحاسبي، و يمكن تقديم العوامل المؤثرة على الافصاح بالقوائم المالية على النحو التالي:

أولا: العوامل التي لها علاقة بالبيئة:

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اجتماعية واقتصادية وسياسية وعوامل ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى المزيد من المعلومات الاضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على الوحدة الاقتصادية بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية وتحديد المسؤوليات الاجتماعية لكل منها.

ثانيا: العوامل التي لها علاقة بالمعلومات:

تتأثر درجة الافصاح بالمعلومات، وخاصة من ناحية مدى توافر الملائمة والثقة في هذه المعلومات، علاوة على القابلية للتحقيق والمقارنة، ومقارنة التكلفة بالعائد (اقتصادية المعلومات) وتحدد تكلفة المعلومات مستوى الافصاح الموفر في القوائم المالية، أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفوق تكلفة الحصول عليها.

[1]- مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياني، فاعلية الافصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 1، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص 89.

ثالثا: العوامل التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية

أ- حدد المساهمين:

تبين وجود علاقة طردية بين عدد المساهمين ودرجة الافصاح، على أساس أن زيادة عدد المساهمين يؤدي إلى زيادة درجة الافصاح.

ب- تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية:

ولهذا العامل أثر مباشر في زيادة الافصاح، بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق.

ج- المدقق الخارجي:

حيث يقوم المدقق بتقويم درجة الافصاح عند تدقيقه لحسابات الشركة، للوقوف على مدى التزامها بالأسس والقواعد والمبادئ والسياسات المحاسبية والمعايير والقواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة.

رابعا: العوامل الأخرى:

ومن أهمها صافي الربح، ورغبة الإدارة في الافصاح عن المعلومات، وأجهزة الأشراف والرقابة على أعمال الشركات المساهمة.

خامسا: العوامل التي لها علاقة بالجهات المسؤولة عن وضع معايير الافصاح

وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الافصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول خاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الافصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية و الحكومية.

سادسا: العوامل التي لها علاقة بالمنظمات والمؤسسات الحكومية

بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحاسبية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عملية الافصاح، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS)، حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال اصدارها لمجموعة من المعايير[1].

[1]- زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص ص 52-53.

المطلب الثالث: متطلبات الافصاح عن التثبيتات وفق معايير المحاسبة الدولية

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة نحو اعتبارات الافصاح، وذلك بغرض زيادة جودة المعلومات، حيث لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الافصاح المحاسبي وكيفية عرض التثبيتات في الميزانية، والسياسات المحاسبية، وقد تم وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المحاسبية الدولية تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والافصاح عن المعلومات بالقوائم المالية والتقارير المالية بلغة مفهومة لمستخدمي القوائم المالية دون لبس أو تظليل، حيث يتم التعرض لأهم الافصاحات الخاصة بالتثبيتات.

أولا: متطلبات الافصاح عن التغييرات في السياسات والتقديرات المحاسبية:

يقصد بالتغيرات في السياسات المحاسبية، الانتقال من مبدأ محاسبي مقبول عموما إلى مبدأ محاسبي بديل هو الآخر، فالانتقال من طريقة الثابت في اهتلاك الأصول إلى طريقة الاهتلاك المتناقص، مما يستوجب الافصاح عن تأثير هذه التغييرات على الأرقام الخاصة بالفترة المحاسبية الجارية والواردة بالقوائم المالية، ويتم الافصاح عن التسوية في جدول حسابات النتائج للفترة الحالية.

ويعتبر هذا النوع من الافصاح مهم جدا خاصة للشركات المساهمة التي تتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، حيث أن هناك من يرى أن التغيرات الناتجة عن التغيير في الطرق المحاسبة لا تؤثر بدرجة مهمة على السوق للسهم إذ تم الافصاح عنها ومن ناحية أخرى تؤدب الافتراضات السوق الكفء الاستنتاج الذي يقرر أن الافصاح في حد ذاته سوف يكون كافيا إذا تمكن المستثمرون المحنكون أو المحللون الماليون من التفسير الصحيح للقوائم المالية[1].

ثانيا: متطلبات الافصاح وفق المعيارIAS16

نص المعيار المحاسبي الخاص بالممتلكات والمصانع ومعدات على مجموعة من البيانات التي يجب الافصاح عنها تتمثل فيما يلي[2]:

1- يجب الافصاح عن البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات كما يلي:

- أسس التقييم المستخدمة في احتساب اجمالي لمبالغ المرحلة.
- طرق الاهتلاك المستخدمة.

[1]- زرقط فايزة، لباز الامين، إدارة المخاطر ف البنوك التجارية الجزائرية في ظل متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي، IFRS 7، الأدوات المالية للافصاحات، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلد 13، العدد 1،جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2020، ص 701.

[2]- محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2008، ص ص 270-273.

– الاعمار الانتاجية ومعدلات الاهتلاك المستخدمة.

– الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة، اعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها IAS39

2– عند إجراء عملية اعادة التقييم يجب الافصاح عما يلي:

– تاريخ إجراء عملية اعادة التقييم.

– بيان إذا تم اجراء عملية اعادة التقييم عن طريق شخص مستقل.

– الأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول.

– المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به لو لم يتم اعادة تقييم التثبيتات وذلك لكل صنف من الأصول التي تم اعادة تقييمها.

– فائض القيمة الناتج عن اعادة التقييم والبنود الخاصة بكيفية توزيعه.

3– الافصاح المحاسبي عن عقود الايجار التمويلي:

يجب أن تظهر في الملاحق مجموعة من المعلومات لدى الطرفين المؤجر والمستأجر فيما يلي:

جدول رقم (28): المعلومات الواجب ظهورها في الملحق الخاص بعقد ايجار تمويلي

لدى المستأجر	لدى المؤجر
– القيمة الصافية المحاسبية. – التوافق بين مجموع المدفوعات الدنيا والقيمة الحالية للأصل. – المبالغ الدنيا المستحقة في نهاية الدورة وقيمتها الحالية (المبالغ لأقل من سنة، لأكثر من سنة وأقل من 5 سنوات، المبالغ لأكثر من 5 سنوات). – الايجارات المشروطة الداخلة في اعباء الدورة. – شرح أهم شروط العقد.	– توافق بين اجمالي استثمار العقد والقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا. – الاستثمار والقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا المستحقة القبض (الأقل من سنة، لأكثر من سنة وأقل من 5 سنوات، المبالغ لأكثر من 5 سنوات). – الايرادات المالية المستحقة. – القيم الباقية غير مضمونة. – شرح أهم بنود العقد.

المرجع: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 125.

ثالثا: متطلبات الافصاح وفق IFRS7

يتطلب معيار الابلاغ المالي ما يلي[1]:

1- يجب على المؤسسة تجميع الأدوات المالية في فئات مماثلة (الأصول المالية، الالتزامات المالية، وحقوق الملكية والافصاح عن مستوى الفئة من المعلومات التالية:

- الافصاح عن طبيعة ومقادير التدفقات النقدية وظروف عدم التأكد المحيطة بها والمتعلقة بالأدوات المالية.
- أسس الاعتراف والتقييم وسياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية، بما في ذلك تحديد القيم العادلة لهذه الأدوات.

2- الافصاحات المتعلقة بأهمية الأدوات المالية

يجب على المؤسسة الافصاح عن معلومات، تمكن مستخدمي قوائمها المالية في تقييم الأهمية للأدوات المالية وذلك كما يلي:

- الافصاح عن القيمة الدفترية للأصول المالية والالتزامات المالية لكل فئة.
- الأصول المالية والالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال حساب الأرباح والخسائر موضحة بشكل منفصل المقتناة لأغراض المتاجرة والمحددة كذلك عند الاعتراف المبدئي بها.
- الافصاح عن اعادة تصنيف الأدوات المالية وذلك في حال قيام المؤسسة بإعادة تصنيف أصل مالي من القيمة العادلة إلى التكلفة المهتلكة أو العكس.
- التثبيتات المالية المقتناة لحين استحقاقها.
- الأصول المتاحة للبيع.
- افصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السوق والتغييرات في القيمة العادلة.
- افصاحات عن البنود التي لم يتم الاعتراف بها وتشمل تحويلات الأصول المالية والتي يحوزها الاعتراف بها محاسبيا.
- الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة.

[1] – IFRS7, article n° 5

خلاصة الفصل:

لقد تعرضنا في هذا الفصل إلى مجموعة من النقاط وهي تقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي بمختلف أنواعها المهمة اتضح لنا أن النظام المحاسبي المالي اهتم بالتثبيتات من لحظة دخولها للمؤسسة من الحيازة أو الإنتاج أو عن مختلف طرق حيازتها، كما تمت معالجة التثبيتات من تقييم الأولي إلى التقييم اللاحق الذي تناول كل من الاهتلاك والخسارة والتنازل حيث تقييم التثبيتات في النظام المحاسبي المالي اعتمد على القيمة العادلة من أجل إعطاء صورة صادقة عن قيمة التثبيتات في المؤسسة مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قراراتهم وكذلك يسهل على المؤسسة معرفة وضعيتها المالية وكذلك تمت معالجة الافصاح عن التثبيتات من أجل اعطاء صورة صادقة في المؤسسة الاقتصادية.

خاتـــمـــة

خاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع إشكالية تقييم التثبيتات والإفصاح عنها وفقا للنظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة مشاكل التقييم التثبيتات في التأثير على الإفصاح، حيث تم استعراض أسس التقييم والمعالجة المحاسبية للتثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي، مع إجراء مقارنة مضمون النظام المحاسبي المالي مع مرجعية الدولية فيما يخص عناصر التثبيتات، ظهر أنه تم إعداد هذا النظام على أسس المعايير، إلا أن هذا لم يمنع من وجود بعض نقاط الاختلاف بينهما، بالإضافة أنه اتضح أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية اهتم بالتثبيتات وخصص لها معايير كثيرة من أجل تقييمها بأحسن الطرق، ولتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة. هذا يستلزم أنه صحح الكثير من الأخطاء والنقائص التي اعترت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني، إلا أن هذا لم يمنع وجود نقائص في المعايير كاعتماد عملية التقدير في تحديد بعض تكاليف التثبيتات مع العلم أن التقدير لا يؤدي في الكثير من الأحيان إلى الدقة بالإضافة إلى الاعتماد على سوق فعال في حين يصعب توفر شروطه في العديد من الدول وهذا مما تعاني منه المؤسسات الجزائرية من مشاكل في تقييم التثبيتات والإفصاح عنها نتيجة عدم تطبيق النظام المحاسبي بشكل كافي وهذا يرجع إلى واقع الاقتصاد الجزائري بالإضافة إلى التطورات الاقتصادية التي يعيشها العالم واجهت مهنة المحاسبة مشاكل جد عويصة.

حيث أصبح الهدف الرئيسي للمحاسبة البحث عن طريقة تقييم يمكن الوثوق في المعلومات التي تنتجها خصوصا وأن مبدأ التكلفة التاريخية أصبح قاصرا في تقييم التثبيتات أما الاعتماد على القيمة العادلة في التقييم فإنها غائبة كليا في المؤسسات الجزائرية، وذلك راجع لعدم توفر البيئة الاقتصادية لتطبيق طريقة القيمة العادلة إضافة إلى التضارب الذي مزال موجودا من ناحية عدم توافق النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، فإذا تمت عملية التقييم بالدقة اللازمة ووفقا لأسس وقواعد محاسبية صحيحة أمكن ذلك من إنتاج معلومات مالية موثوق بها، وتقديم قوائم مالية ذات مصداقية تعبر عن واقع، وتلبي حاجيات المستخدمين، لأن أهمية الإفصاح تتوقف على مدى فعالية هذه القوائم .

المصادر
و
المراجع

قائمة المراجع

- المراجع باللغة العربية:

1- الكتب

1- احمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001.

2- احمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي الجديد، ط 1، الجزائر، جسور للنشر والتوزيع، سنة 2015، ص 97.

3- أمين السيد أحمد لطفي: نظرية المحاسبة، القياس الإفصاح والتقدير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الجزء الثاني، دار الجامعة مصر، 2007.

4- أيت محمد مراد،..... : النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائري " تحديات وأهداف"،

5- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/AIS، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010.

6- بن ربيع حنيفة، سحنون أسامة، واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي، الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 1، 25- 05- 2019.

7- تريشن بجود، بوغازي زينب، المعالجة المحاسبية للأصول طويلة الأجل عند دخولها لأول مرة في المؤسسة.

8- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

9- رضوان حنان حلوى، بدائل القباس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عماذ 2003.

10- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008.

11-عبد الحي ورعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، مصر، 2008.

12-عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010.

13- عبد الوهاب رصيدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد.

14- كمال عبد العزيز نقيب: مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

15- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

16- محمد بويتن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

17- مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائريـ دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، .2014

18- مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة: المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي الجزائري، دار الهدى، 2014،

19- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

20- وليد ناجي الجبالي: نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007.

21- عبد الوهاب رصيدي، علي مهاي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، ط 1، دار هومة، الجزائر، 2011..

22- لخضر لعلاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS ، الأوراق الزرقاء، جانفي 2012.

23- محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2008.

2- مذكرات التخرج

1- اشير مليكة، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات، رسالة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015 – 2016.

2- جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق أدوات القياس على التثبيتات العينية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية، تخصص العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، 2013.

3- خنوفي أمال، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبة الدولية IAS/ IFRS أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1، 2018 – 2019.

4- زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.

5- عزوز مخلوفي النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة عامر ثلجي، الأغواط، 2015 – 2016.

6- فلاح حمود شرار المطيري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الاقراض، رسالة ماجيستر في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ديسمبر 2010.

7- قسوم حنان، أثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، أطروحة دكتوراه محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2015- 2016.

8- قسيمة عائشة، عبيرات مقدم، الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 31، جزء 2، جامعة زيان عاشور، الجلفة.

9- محمد سفير، الافصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، كلية علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2009.

10- مسعود صديقي ، فؤاد صديقي ، محددات الافصاح المحاسبي الجزائري وفقا للنظام المحاسبي المالي (scf)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.

10-الفضيل محمد الصديق، المعالجة المحاسبية للنشاطات المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009- 2010.

3- المحاضرات والمقالات

1- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسيات الافصاح في الجزائري، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05 -06 ماي 2013.

2- عمامرة ياسمينة، تصور نموذج التقييم الدوري للتثبيتات المادية للمحافظة على قيمة المؤسسة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، العدد 6، تبسة، 2020.

3- فارس بن يدير وآخرون، واقع الالتزام بمتطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 2، 2016، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

4- قراين الحاج، أثر النظام المحاسبي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، 2012.

5- كنوش عاشور، النظام المحاسبي المالي الجزائري، إطار عام أثاره وانعكاسات تطبيقه، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي للنظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS/IFRS والمعيار الدولي للمراجعةISA، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، يومي 13- 14 ديسمبر 2011.

6- مباركي مروان، العرابي حمزة، واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، الجزائر، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 19، ديسمبر 2019.

7- مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات، حسب النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2012.

8- مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياني، فاعلية الافصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 1، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.

9- هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، الجزائر، 2007.

10- زرقط فايزة، لباز الامين، إدارة المخاطر ف البنوك التجارية الجزائرية في ظل متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي، IFRS 7، الأدوات المالية للافصاحات، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلد 13، العدد 1،جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2020.

11- عمامرة ياسمينة، تصور نموذج التقييم الدوري للتثبيتات المادية للمحافظة على قيمة المؤسسة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، العدد 6، تبسة، 2020.

4- المراسيم والقوانين:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد: 74، المادة 03.

2- الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر في 23 ربيع الأول عام 1430هـ، الموافق لـ 25 مارس 2009.

3- الجريدة الرسمية، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجزائر، 2009، مرجع سبق ذكره.

4- الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها.

- المراجع باللغة الأجنبية:

1- IFRS07, article, N°05
- IFRS13, article, N°09.2
- Sana Taboubi**, l'infourmation financière à la juste valeur risques et enjeux** 3 **de la révolution**, mémoire de master professionnel en gestion et audit des risques, école supérieur des sciences économique de tunis, tunis, 2007, P 82 consulter sur internet sur le lien: http://www.memoireonline.com 17/3/2015
4- www.Arabic forewtrding.com le12/08/2020.11.03