

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت -

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير



كلية: العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

شعبة: المالية والمحاسبة

قسم: علوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

مناد الشيماء

قبسي عوالي

تحت عنوان:

**التثبيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير
المحاسبية الدولية - دراسة مقارنة -**

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ.د. عبد الرحيم ليلي (أستاذ التعليم العالي - جامعة ابن خلدون تيارت) رئيسا

د. لعروس لخضر (محاضر ب- جامعة ابن خلدون تيارت) مشرفا ومقررا

أ.بومدين فتيحة (أستاذ مساعد أ- جامعة ابن خلدون تيارت) مناقشا

السنة الجامعة: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

قال الله تعالى: "وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

إلى من بلغ الأمانة وأدى الرسالة ونصح الأمة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

أهدي ثمرة جهدي هذا

إلى من اجتهدت وحرصت على تربيتي ونجاحي "أمي الغالية" حفظها الله.

إلى من أحمل لقبه بكل افتخار إلى من أكن له كل الحب والوقار "والذي حبيبي" رحمه الله.

إلى أختي الغالية وسندي في الحياة "فاطمة" حفظها الله.

إلى زميلتي في هذا العمل "قبسي عوالي".

إلى كل من مد لي يد العون في إنجاز هذا العمل "جاء الله فتيحة" "جاء الله مريم".

إلى كل طالب و طالبة علم.

الشيء

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين الشكر لله عز وجل على النعمة الجليلة أنه تبارك وتعالى أمدنا بالصحة والعافية والقوة وكان عوناً لنا نعمه أنه وهبنا التوفيق والسداد ومنحنا الرشد والعقل السليم.

أهدي ثمرة جهدي إلى:

قدوتي في الحياة الذي وهبني القوة والاعتزاز بالنفس وحصد الأشواق عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى أعظم أعز رجل في الكون.

"أبي العزيز العربي"

التي قلبها ينبض بالحب والحنان تحت أقدامها جنتي ريحانة حياتي وبهجتها التي غمرتني بعطفها وإلى من قاسمتني أفراحي و أحزاني وكان لها الفضل في نجاحاتي.

"أمي الغالية شريفة"

سندي وعوني في هذه الحياة إلى رفيق دربي الذي كان لي الداعم الأكبر وهون علي تعبي وشقائي .

"أخي الوحيد محمد"

حبيبتي وصديقتي وأختي وجوهرتي الثمينة وكنزى الغالي "منال" وزوجها "رأفت" والكتكوتة الصغيرة "أسينات".

وفي الختام أهدي أسمى المحبة إلى كل أحبتي الذين مدوا لي يد العون في إنجاز هذا العمل المتواضع .

إلى كل من هم في القلب ولم يذكرهم قلبي ولم تتساهم مخيلتي.

عوالي

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله حمدا طيبا مباركا فيه حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك وصل اللهم على سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام.

نتوجه بالشكر الجزيل والخاص إلى الأستاذ المشرف "العروس لخض" على المجهودات التي بذلها لإنجاز هذا العمل.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر والامتنان إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وخاصة الأستاذ "بعلاش عصام" إلى كل من ساعدنا كم قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة، ولا ننسى عمال المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير مسبقا للجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة مذكرتنا والحكم عليها وإثرائها بأرائهم السديدة.

الشيء

عوالي

شكر وتقدير

إهداء

ملخص الدراسة

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

مقدمة

أ

الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للثبتيات المعنوية

- 7 المبحث الأول: مفهوم الثبتيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
- 7 المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وخصائصه
- 8 المطلب الثاني: تعريف الثبتيات المعنوية وشروط الاعتراف بها وفق النظام المحاسبي المالي وأنواعها وأهميتها
- 16 المبحث الثاني: الثبتيات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية
- 16 المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها
- 19 المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للثبتيات المعنوية حسب المعايير المحاسبية الدولية
- 25 المبحث الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الثبتيات المعنوية
- 25 المطلب الأول: المقارنة بين المعالجة للإطار المفاهيمي والعرض في القوائم المالية والافصاح عنها
- 33 المطلب الثاني: مقارنة بين كفيات المعالجة المحاسبية حسب Scf والمعيار المتعلق به

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية

- 37 المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية - تيارت -
- 37 المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة
- 39 المطلب الثاني: مهام المؤسسة وأهم إنجازاتها
- 40 المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
- 41 المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للثبتيات المعنوية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية
- 41 المطلب الأول: التسجيل المحاسبي لعملية شراء الثبتيات المعنوية
- 42 المطلب الثاني: اهتلاك الثبتيات المعنوية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية
- 45 خاتمة
- 48 قائمة المصادر والمراجع
- 51 الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	بطاقة فنية للمؤسسة	01
25	أوجه التوافق والتشابه بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	02
28	المقارنة بين IAS/38 و SCF في الإعتراف والقياس	03
31	المقارنة بين SCF و IAS/IFRS من حيث العرض في القوائم المالية والإفصاح في الملاحق	04

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	علاقة المفاهيم التنسيق، المعايير، التوحيد، المقارنة	01
40	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	02

الرمز	اللغة العربية	اللغة الأجنبية
Scf	النظام المحاسبي المالي	
38 IAS	الأصول غير الملموسة	Intangible Assets
IASC	لجنة المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting standards comite
IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting standards Board
IFRS	المعايير الدولية للتقارير المالية	International Financial reporting standards
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards
ERGR	المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية	Entreprise régionale de génie rural

مقدمة

يشهد العالم اليوم عصر المعلوماتية وأنظمتها وتقنياتها والبحث عن إستخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها، حيث أن المعلومات السليمة تؤدي بالضرورة إلى قرارات سليمة وبالتالي إعداد تقارير وقوائم مالية موثوق بها، مما يؤثر إيجابا على نشاط المؤسسة الاقتصادية.

يتم الاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجديد الذي عملت به الجزائر سنة 2010 بهدف تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية مع ما تنص عليه المرجعية الدولية للمحاسبة المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية من جهة وكذا تلبية احتياجات المستثمرين من جهة أخرى، ولا يقتصر العمل المحاسبي عند تسجيل الدخول فقط بل تتطلب متابعة عدة تقييمات والمتمثلة في ثلاث مراحل وهي مرحلة الدخول في حوزة المؤسسة، أعمال الجرد، التنازل وهاته المراحل تناولتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية في معاييرها، حيث تسعى إلى تحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية من أجل إقصاء الحواجز التجارية.

كما تهدف المعايير المحاسبية الدولية كذلك إلى إنتاج معلومات محاسبية صادقة وموثوقة وواضحة والتي تلبية رغبات المهتمين بالمعلومة المحاسبية الدولية مما أدى بالدول إلى تبنيها ومن بينها الجزائر.

1- طرح الإشكالية:

من خلال ما ذكرناه سابقا يتم طرح السؤال الجوهرى الآتي :ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في دراسة التثبيات المعنوية؟

من خلال الإشكالية الرئيسية تبرز مجموعة من التساؤلات التي يمكن أن تساهم في توسع بحثنا:

- ما هو المقصود بالتثبيات المعنوية من منظور النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؟
- هل هناك تطابق وتوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في دراسة التثبيات المعنوية؟

2- الفرضيات:

- تم إنجاز النظام بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية.
- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير في التثبيات غير الملموسة.

- يتم التسجيل المحاسبي للثبتيات المعنوية في المؤسسة محل الدراسة وفق القواعد التي جاع بها النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية.

3- أهداف الدراسة:

- يهدف الموضوع محل الدراسة إلى محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة وكذا التساؤلات المطروحة للتأكد من صحة الفرضيات من خلال ما يلي:
- تسليط الضوء على مفهوم الثبتيات المعنوية.
- إعطاء فكرة عن النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.
- توضيح كيف تتم المعالجة المحاسبية للثبتيات المعنوية في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.
- الوقوف على أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية للثبتيات غير الملموسة.

4- أسباب اختيار الموضوع:

- تتعدد أسباب ودوافع اختيار موضوع بحثنا وأهمها ما يلي:
- نظرا لأن موضوع الدراسة له علاقة وثيقة بتخصصنا الدراسي محاسبة وجباية معمقة.
- التطرق إلى هذا الموضوع بغية فتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.
- أهمية الثبتيات المعنوية بالنسبة للمؤسسات ومدى تأثير عملية القياس على القوائم المالية.

5- أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية البحث في قيمة الموضوع الذي قمنا بدراسته من الناحية النظرية والتطبيقية، وكذا إبراز أهمية الثبتيات المعنوية باعتبارها من أهم الأصول التي تحوزها المؤسسة وعلاقتها بالمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال المعالجة السليمة لها.

6- المنهج المستخدم:

- لدراسة موضوع البحث تم اتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري عند تقديم كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية واعتمادنا المنهج التحليلي عند انتقالنا إلى الجانب التطبيقي.

7- صعوبة الدراسة:

تتمثل صعوبة هذا البحث في:

الجانب النظري:

- صعوبة التنسيق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للموضوع.

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع في المكتبة الجامعية.

الجانب التطبيقي:

- التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة عند إجراء الزيارات للمؤسسة محل الدراسة.
- عدم وجود مؤسسات تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- التحفظ في تقديم المعلومات.

8- هيكل الدراسة:

للإجابة عن إشكالية الدراسة وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة سابقا تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة

وفصلين وخاتمة:

الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للتثبيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للتثبيات المعنوية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية **e.r.g.r sersou** الدراسات السابقة:

إن من بين الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة نجد:

✓ دريسي صونيا، شحمي هاجر، المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، جامعة برج بوعرييج، 2020، 2021.

يتمحور موضوع الدراسة المقارنة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية حول المحاسبة عن بند التثبيات الملموسة وغير الملموسة.

✓ رباعي فاروق، مخازني خالد، مذكرة ماستر، المعالجة المحاسبية للأصول الغير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة ابن خلدون تيارت.

تنص هذه الدراسة عن كيفية المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية بالإعتماد على النظام

المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (IAS 16، 36، 38).

أهم ما يميز الدراسة عن الدراسات الأخرى:

تميزت دراستنا عن الدراسات السابقة بتطرقنا إلى دراسة التثبيات المعنوية بصفة خاصة وفق النظام

المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

كما تطرقنا في الجانب التطبيقي إلى معالجة التثبيات المعنوية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية

سرسو تيارت ومدى تطبيقها للنظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول

الإطار النظري والمفاهيمي للتشبيات المعنوية

تمهيد:

إن مختلف الدول تغيرت وتطورت في علاقاتها ومعاملاتها مع محيطها الخارجي عقب التطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم المعاصر واعتبار العولمة من أهم العوامل التي أثرت على اقتصاديات ما خلفته الدول ومن بينها الجزائر التي اعتمدت النظام المحاسبي المالي سنة 2010 بهدف تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية بغرض الوصول إلى معلومات محاسبية تعبر بصدق عن واقع أعمال هذه المؤسسات الاقتصادية.

تعتبر الثبتيات هي الأساس والقاعدة التي تركز عليها الوحدة الاقتصادية وخاصة المعنوية نتيجة لتطور نشاطها واستمرارية حياتها حتى تتعاضد أرباحها.

أولت الشركات اهتماما كبيرا بالثبتيات المعنوية وخاصة المتعددة الجنسيات وذلك من خلال دعم الهيئات المحاسبية التي أصدرت عدد كبير من المعايير المحاسبية المالية لتقييمها، تنظيمها وتسجيلها.

ويأتي هذا الفصل من الموضوع ليغطي الجانب النظري من الدراسة وذلك بتقسيمه إلى ثلاث مباحث

وهي:

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للثبتيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: الثبتيات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الثبتيات المعنوية

المبحث الأول: مفهوم التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

سيتم من خلال هذا المبحث إلى التعريف بالنظام المحاسبي المالي وكذا التطرق إلى المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وخصائصه

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوري للمحاسبة المالية، و يسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة حيث تلتزم بإعدادها كل الكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي.

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي

عرفته المادة 03 من القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 47، على " أنه نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية، يتم تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".¹

ثانياً: خصائص النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص منها:

- وجود إطار فكري حيث يتم من خلاله معرفة المبادئ الأساسية للمحاسبة ويعرف الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء والمنتجات.
- شمل كل العمليات من حيث قواعد التقييم وكذا كيفية الحساب بما في ذلك التي لم يتطرق إليها المخطط المحاسبي الوطني مثل: القرض الإيجاري والعمليات بالعملة الأجنبية.
- وضع نظام محاسبة مبسط قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار والحرفيين.
- إلزامية تقديم حسابات مدمجة وحسابات منسقة للمؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار.²

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 47، الموافق ل 25 نوفمبر 2007، ص 03

² أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج شهادة الماستر 2، محاسبة وتدقيق، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج البويرة، 2014-2015، ص 05.

المطلب الثاني: تعريف الثبتيات المعنوية وشروط الاعتراف بها وفق النظام المحاسبي المالي وأنواعها وأهميتها

تعتبر الثبتيات المعنوية العصب الحيوي لنشاط المؤسسة وكذا استمرارية نشاطها وتطورها، حيث تعد من أهم الموارد للمؤسسة.

أولاً: مفهوم الثبتيات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي

حسب المادة 121-02 من النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت المعنوي على أنه " أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية والمقصود منه مثلاً: المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجهة للاستغلال التجاري.¹

كما يعرف أيضاً: أنه أصل بدون وجود مادي (غير ملموسة) قابلة للتحديد النقدي وموجهة للاستعمال في أنشطة الكيان العادية وتحت مراقبة المؤسسة.²

ثانياً: شروط الإعتراف بالثبتيات المعنوية حسب ما جاء به Scf

من شروط الاعتراف بالثبتيات المعنوية ما يلي:

- إذا كان من المحتمل أن تدفع منافع اقتصادية مستقبلية.
 - إذا كان بالإمكان القياس بشكل موثوق وصادق.
 - تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعومة.
- يجب قياس قيمة الأصل مبدئياً بمقدار تكلفته.³

ثالثاً: أنواع الثبتيات المعنوية

مصاريف البحث والتطوير ح/203:

لقد تم تحديد تكلفة إنتاج الثبتيات غير الملموسة داخل المؤسسة من قبل النظام المحاسبي المالي على أساس مرحلتين هما:

¹ إيناس فار، محاسبة الثبتيات المعنوية والعينية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وجباية معقمة، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2021/2020، ص30

² مرجع نفسه، ص 31.

³ مرجع نفسه، ص 31.

مرحلة البحث:

وهي نفقات البحث أو النفقات المتأتية من طور البحث عن مشروع ، والأعباء التي تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها لأن المؤسسة لا تحصل على مزايا خلال هاته المرحلة، ومن بين التكاليف التي تدخل ضمن البحث هي:

- أنشطة يكون الهدف منها اكتساب معرفة جديدة.
- صياغة وتصميم وتقييم الاختيار النهائي لاستخدام مواد أو منتجات أو عمليات أو خدمات جديدة أو محسنة فيما يتعلق بالمواقع الإلكترونية: دراسة جدوى ،تحديد أهداف الموقع ووظائفه، إستخدام الوسائل من أجل تحقيق الوظائف المطلوبة، تحديد الأجهزة والتطبيقات المناسبة وإختيار موردي السلع والخدمات والموارد الداخلية لتصميم الموقع واعمال التطوير¹.

مرحلة التطوير:

تشكل هاته المرحلة نفقات التنمية (التطوير) لأي مشروع داخلي في الحالات التالية فقط:

- إذا كانت النفقات متعلقة بعمليات مستقبلية تنطوي على تحقيق مردودية شاملة للمؤسسة.
- إذا كانت المؤسسة تمتلك القدرة التقنية والمالية لإستكمال العمليات المرتبطة بنفقات التنمية سواء من أجل إستعمالها أو بيعها.

برمجيات المعلوماتية وما شابهها /ح/ 204:

وهي عبارة عن أنظمة إعلامية تقوم المؤسسة سواءا بشرائها أو إنتاجها داخل المؤسسة².

الإمتميازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات /ح/ 205:

ويشمل هذا النوع من الأصول غير الملموسة على:

حقوق الطبع:

تمنح بموجب القوانين الحكومية حيث تعطي المالك حق شامل في إنتاج وبيع الأعمال الفنية وكذا نشرها وتمتد لفترة عمر مؤلفها زائد 70 سنة.

¹ لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها، الطبعة لا توجد، البويرة، الجزائر، 2011، ص32.

² زيبيدي مرتضى وليد، رزاق سالم أحمد، شايب إبراهيم، إعادة تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2018-2019، ص08.

العلامات والأسماء التجارية:

وتكون في شكل كلمة ،مصطلح ،صوت أو رمز يميز منتج أو شركة معينة وعادة ما تؤدي الأسماع التجارية إلى زيادة المبيعات حيث يحصل المستخدم على حقوق قانونية للعلامة التجارية ويتم الحصول على حماية لفترة 20 سنة قابلة للتجديد .¹

فارق الشراء ح /207:

تعتبر من أهم عناصر الأصول غير الملموسة ،كما أنها تتسم بالتعقيد في عملية تقييمها حيث لا يمكن شراؤها كغيرها من الأصول بينما يمكن تقييمها في حالات الاندماج أو بيع الشركات حيث أنه الفرق بين مبلغ شراء الشركة وأصولها الصافية منقوص منها الإلتزامات لشهرة المحل أي سعر شراء المؤسسة.

الثبتيات المعنوية الاخرى ح/208:

تتمثل في جميع القيم الثابتة والتي لم يتم ذكرها ضمن الحسابات السابقة ونكر منها على سبيل المثال حق الإيجار، ملفات العملاء.²

رابعا: أهمية الثبتيات المعنوية

إن للثبتيات المعنوية أهمية بالغة في الشركات التي تمتلكها والمتمثلة فيما يلي:

- تعتبر الثبتيات المعنوية موردا اقتصاديا بالغ الأهمية للشركة حيث تساهم في تحقيق التدفقات النقدية وذلك من خلال ميزات التنافسية.
- تمكن المحاسبة عن الثبتيات المعنوية من تقييم نتائج القرارات الاستثمارية التي يتم اتخاذها من قبل الإدارة
- تعد الثبتيات المعنوية مصدرا هاما للربح، فهي تشكل نسبة كبيرة من قيمة الشركة مما يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

الزيادة في موثوقية المعلومات المحاسبية لمختلف الفئات المستعملة للتقارير المالية.³

¹ لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها، مرجع سابق، ص33.

² زيدي مرتضى وليد، رزاق سالم أحمد، شايب إبراهيم، مرجع سابق، ص08.

³ بن علي منصور، بن عمران عبد القادر، المعالجة المحاسبية للثبتيات العينية والمعنوية، مذكرة ماستر أكاديمي، تدقيق ومراقبة التسيير، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2021/2022، ص 06.

خامسا: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

المعالجة المحاسبية لمصاريف التطوير المثبتة وفق النظام المحاسبي المالي حساب 203:

يجعل حساب 203 مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنويا وحساب 731 (حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائما ويكون التسجيل المحاسبي لمصاريف التطوير المثبتة كما يلي¹:

203	مصاريف التطوير المثبت	XX
731	إنتاج مثبت لأصول معنوية	XX
	تثبيت مصاريف التطوير	

المعالجة المحاسبية لبرامج الإعلام الآلي حسب النظام المحاسبي حساب 204²:

وهناك حالتان:

الحالة الأولى: شراء حقوق إستخدام البرامج لفترة محددة في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد حسابات البنك أو المورد دائما.

204	برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	XX
512	بنوك الحسابات الجارية	XX
404	موردو التثبيتات	XX

الحالة الثانية: حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة وتسجل العملية في قيدين كالاتي:

القيد الأول: تسجيل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة في المجموعة 6 مع جعل الحساب المناسب سواء كان نقديات أو دائنون.

¹ شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية "دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا الرياض سطيف"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلد 03، العدد 01، 2018، ص 190.

² شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مرجع سابق، ص 191.

6xx	حسابات الأعباء	xx
404	موردو التثبيتات	xx
512	بنوك الحسابات الجارية	xx

القيد الثاني: يجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا ويكون التسجيل المحاسبي كآتي¹

204	برمجيات الإعلام الآلي و ما شابهها	xx
731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	xx

• المعالجة المحاسبية للامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص وفق النظام المحاسبي المالي حساب 205:

يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لتملكها أو إجبارها لبراءات الاختراع ورخص وعلامات طورها وأنتجها الغير².

ويكون التسجيل المحاسبي كآتي:

205	الإمتيازات والحقوق المماثلة	xx
404	موردو التثبيتات	xx

¹ شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مرجع سابق، ص 191.

² المرجع نفسه، ص 191.

• المعالجة المحاسبية لفارق الشراء حساب 207¹

يمكن للمؤسسة أن تحصل تثبيات غير ملموسة وذلك من خلال اندماج أو تجميع الحسابات وذلك من خلال جعل أحد فروع الحسابات 20 التثبيات المعنوية مدينا، وحساب 10 دائنا وبنفس المبلغ في الجهتين. ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

	xx	التثبيات المعنوية		20
xx		راس المال	101	

• فارق الاندماج الأولي:

فارق الاقتناء = فارق الاندماج الأولي - فارق التقييم

• فارق التقييم:

هو الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة الحقيقية وهو مخصص لا يسجل محاسبيا.

المعالجة اللاحقة للأصول المعنوية

تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بالتقييم اللاحق لأصولها ويتم ذلك من خلال طريقتين هما:

• طريقة التكلفة: وهي الطريقة المرجعية.

• طريقة إعادة التقييم:

هي الطريقة البديلة المسموح بها.

• طريقة التكلفة:

التسجيل الأولي ووفقا لطريقة التكلفة فإن القيمة الدفترية للأصل المعنوي في نهاية كل دورة يجب أن تسجل بالتكلفة مطروح منها الاهتلاكات وخسائر القيمة.

¹ المرجع نفسه، ص 192 193.

التسجيل المحاسبي لاهتلاك الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

تعريف الإهلاك:

يعرف الإهلاك بأنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل سواء كان عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبي حيث يوصي النظام المحاسبي المالي في مادته 121-13 بعدم تجاوز فترة 20 سنة لاهتلاك الثبتيات المعنوية وفي حالة حدوث العكس أي مدة أطول فهذا يتم تزويد المعلومات الخصوصية في ملحق القوائم المالية.

ويكون التسجيل المحاسبي كالاتي¹:

	xx	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	681
xx		إهلاك الثبتيات المعنوية	280

التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن الثبتيات المعنوية:

• تعريف خسارة القيمة:

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية فإن هذه القيمة يجب إرجاعها إلى القيمة القابلة للتحصيل.

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحصيل

• القيمة المحاسبية الصافية:

• هي القيمة المدرجة في الدفاتر المحاسبية المتعلقة بالميزانية بعد خصم مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة المتعلقة بالأصل نفسه.

• القيمة القابلة للتحصيل:

هي سعر البيع الصافي للأصول.

¹ المرجع نفسه، ص 193.

المعالجة المحاسبية للثبتيات المعنوية عند التنازل:

- إذا كان فارق التنازل موجبا نسجل الحساب 752 نواتج القيمة عن خروج الثبتيات المعنوية في الجانب الدائن مع جعل الحسابات المالية مدينا. ويسجل القيد التالي¹:

	Xx	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	752
xx		بنوك الحسابات الجارية	512

- إذا كان فارق التنازل سالبا نسجل الحساب 652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة مدينا مع جعل الحسابات المالية دائنا.

	Xx	نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية	652
xx		بنوك الحسابات الجارية	512

¹ شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص196.

المبحث الثاني: الثبتيات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية

إن الثبتيات مجموعة من الوسائل الاقتصادية التي تمتلكها منشآت الأعمال بهدف الانتفاع بها مستقبلاً بالثبتيات المعنوي الذي يتم ادراجه وفق المعايير المحاسبية الدولية والتي تعتبر كمقياس لقياس السلوك الاقتصادي، فهي قياسات تطبقها التي جاءت نتيجة الحاجة الملحة لها، وهذا نتيجة التطور الاقتصادي الذي يشهده العالم مما أدى إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية مقبولة لدى الجميع ذات جودة عالية وقابلة للفهم والتطبيق. ومن خلال هذا المبحث سنحاول دراسة هذه الثبتيات وفق المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

التعريف الأول:

هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات¹.

التعريف الثاني:

هي عبارة عن مجموعة من القواعد والنظم التي تحكم وتنظم عمل المحاسبة والمحاسبين وذلك بتقديمها للقواعد العلمية يلتزم بها المحاسبون في أداء عملهم المهني².

مفهوم المعيار المحاسبي:

يعرف على حسب (ISO) على أنه وثيقة أعدت بإجماع مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين³.

¹ حسين القاضي، ومأمون حمدات، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد 2011-2012م، ص 123.

² معتز كاظم المالكي، (مقال)، دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية (بحث عينة من المصارف العراقية الخاصة)، المجلة الدولية للعلوم الانسانية والاجتماعية، العراق.

³ محمد بوسماحة، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة طاهري محمد بشار كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، ص 19.

الهيئات المصدرة للمعايير المحاسبية الدولية:

أدى نمو التجارة الدولية إلى ظهور مشكلة الاختلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية فعملت الدول إلى توحيدها وتنسيقها بوضع قوانين وقواعد موحدة بدأت الهيئات في إصدار معايير محاسبية لتلبية احتياجات المجتمع الدولي.

وتعود فكرة إيجاد توافق في المعايير المحاسبية الدولية بالمنشآت الدولية وشركات متعددة الجنسيات قد نشأت رسمياً في المؤتمر الدولي للمحاسبة الذي عقد سنة 1904م بأمريكا برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين رغم أن فكرة معايير المحاسبة الدولية قد نشأت قبل ذلك بكثير فتلك الفكرة أمر طبيعي وليدة الحاجة.

وكان تنظيم المؤتمرات بسبب الضغوطات المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ونقابات وجمعيات حكومية ومنظمات دولية أدى إلى تشكيل عدة منظمات من أجل وضع معايير وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها ومن أهمها: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)، ومن هنا أصبحت البداية الحقيقية لصناعة المعايير المحاسبية الدولي¹.

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية في شهر جوان عام 1973م نتيجة لاتفاق المنظمات المهنية المحاسبية في 10 دول. ولها اهتمام بما يصدر من تقارير مالية وتهدف هذه اللجنة إلى:

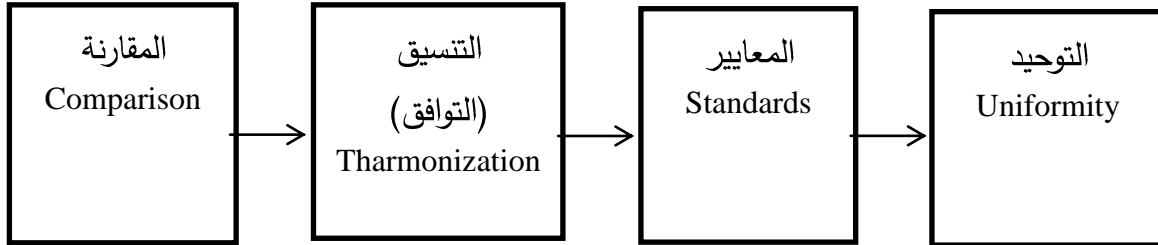
1. اعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يجب اتباعها عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي.

2. العمل بشكل عام على تحسين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات الخاصة بإعداد القوائم المالية. ويعتبر إصدار المعايير المحاسبية الدولية من أهم إنجازات هذه اللجنة، فإصدار هذه المعايير يعتبر خطوة هامة حققتها اللجنة في سبيل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي والذي يعتبر جزء هام في عملية تحسين النظم والمعايير والإجراءات الخاصة بإعداد القوائم المالية².

¹ مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، سنة 2013-2014م، ص 26-27.

² رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية، ماجستير محاسبة، الجامعة الإسلامية - غزة -، ص 35 - 36.

وفي سنة 2000م تم إعادة هيكلة لجنة المعايير (IASB) وتغيير تسميتها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والذي اعتبر ابتداءً من أبريل 2001م المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا عن لجنة المعايير وتبني هذا المجلس جميع المعايير الصادرة عن اللجنة الذي قام بتغيير مصطلح المعايير المحاسبة الدولية (IAS) إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ¹.



الشكل (01-01): علاقة المفاهيم: التنسيق، المعايير، التوحيد.

ثالثا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية:

تهدف المعايير إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية من أجل التوحيد المحاسبي دوليا²:

1. معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على اقتصاديات الدول المختلفة.
2. توفير المعلومات المحاسبية الموحدة للشركات المؤسسات المالية الدولية.
3. التوصل لأسس وقواعد ومعايير محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية.
4. قابلية مقارنة القوائم المالية المعدة في بلدان مختلفة وتؤدي تلك إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهيل لمستخدمي البيانات المالية من أي بلد فهمها وإدراكها.

رابعا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

لم يكن ليتم تطبيق معايير تقارير مالية دولية موحدة لو لم يكن لهذا التطبيق مزايا وفوائد يمكن حصرها فيما يلي³:

• التناسق والتناغم:

قيام المنشآت بتطبيق ذات المعايير والأسس وتوحيدها التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي اظهار القوائم المالية بصورة مماثلة وموحدة.

¹ - مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 28.

² - معتز كاظم المالكي، (مقال)، دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية، المجلة الدولية للعلوم الانسانية والاجتماعية، محافظة البصرة، العراق، ص 152.

³ - محصول نعمان، دور المعايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، ص 31 - 33.

• قابلية المقارنة:

ونظرا لتوحيد الأسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية التي أعدت للمقارنة من قبل اصحاب العلاقة وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة.

• مواكبة متطلبات العولمة:

فالعالم الذي نعيش فيه أصبح صغيرا لتطور وسائل وازدياد عمليات التبادل واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، وكل هذا كان لابد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعتنى بشؤون المحاسبة، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها الرهيبة.

• اتخاذ أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:

مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

• قابلية الفهم وإمكانية وجود تطور موحد ومشارك للقوائم المالية:

إن القوائم المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها ويتطلب مزيدا من التوضيح والافصاح عن الأسس التي أعدت القوائم المالية وبالتالي عرض القوائم وعدم صلاحيتها وهذا يتنافى مع الهدف الرئيسي من المحاسبة والقوائم المالية.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للثبتيات المعنوية حسب المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر الثبتيات المعنوية التي ليس لها وجود مادي من أهم الحسابات التي تنشأ عليها المؤسسة والتي يتم دراستها من طرف المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح لنا بكيفية معالجة الثبتيات والتصرف بها.

أولا: مفهوم الثبتيات المعنوية:

التعريف الأول:

حسب المعيار الدولي رقم (38) الموجودات غير الملموسة هي مجهودات قابلة للتحديد بقيمة نقدية، ويمكن الاستفادة منها في إنتاج أو تقديم السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للأخرين أو لأغراض ادارية¹.

¹ محسن بابقي عبد العزيز، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم التكنولوجية، صنعاء، ط الأولى، 1434هـ/2013م، ص89.

التعريف الثاني:

- حسب المعيار الدولي رقم (38) الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي، ويجب أن يتوفر شرطين في الأصل غير الملموس¹:
1. تسيطر عليه المنشأة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الداخلي.
 2. يتوقع أن تحصل المنشأة نتيجة اقتناء أو استخدام الأصل على منافع اقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية.
 3. يتوقع أن تحصل المنشأة نتيجة اقتناء أو استخدام الأصل على منافع اقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية.

ثانياً: الاعتراف والقياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية:

يتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عندما يلبي معايير الاعتراف التالية:

- أ- من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المنشأة
- ب- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

1.2 الاعتراف المبدئي:

يتم امتلاك الأموال غير الملموسة بالعديد من الطرق، فيتم ذلك من خلال الشراء المنفصل، أو الاقتناء كجزء من اندماج الأعمال أو من خلال منحة حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة كالشهرة مثلاً أو من خلال عمليات مبادلة الأصول ببعضها البعض².

2.2 القياس اللاحق بعد الاعتراف:

يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين³:

أ- نموذج التكلفة: **Model Cost**:

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند اعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها الإطفاء المتراكم ومجمع خسائر انخفاض القيمة.

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، قسم المحاسبة، كلية الأعمال الجامعة الأردنية، كلية العلوم المالية، جامعة البتراء، ص 543.

² - د. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، طبعة 2019م، ينشر عن طريق المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ص 277.

³ - محمد أبو نصار جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 553.

ب- نموذج إعادة التقييم:

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة.

ثالثا: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة:

1- الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا¹:

1-1- الشهرة Good Will:

تعتبر الشهرة المولدة داخليا من أشهر الأصول غير الملموسة المولدة داخليا، والتي يمنع المعيار الاعتراف بها كأصل غير ملموس، إلا أن هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها ذاتيا من قبل المنشأة حيث يتم الاعتراف إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية.

وكقاعدة عامة يمنع المعيار الدولي (38) الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخليا لأنها ليست موردا قابل للتحديد. ومن متطلباته:

أ- يجب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا كأصل غير ملموس ولا تنشأ عن حقوق تعاقدية أو قانونية.

ب - يجب عدم الاعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخليا والبيانات الإدارية المولدة داخليا وعناوين النشر المولدة داخليا، وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها المولدة داخليا على أنها أصول غير ملموسة.

1-2- تكاليف البحث والتطوير Research and Developments:

1-2-1- التكاليف خلال مرحلة البحث:

تعتبر التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث ضمن بيان الدخل، لعدم قدرة المنشأة على اظهار وجود الأصل غير الملموس ولم يتم تطوير غير الملموس ومن أنشطة البحث: عملية تطبيق لنتائج البحث، البحث عن بدائل العمليات والمواد والانظمة.

1-2-2- التكاليف خلال مرحلة التطوير:

يتم الاعتراف بالأصل عبر الملموس المولد داخليا عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن أصول أخرى مثل الاعتراف بتطوير تقنية انتاج جديدة وبشكل عام يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس.

¹ - محمد أبو نصار جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 280 - 285.

- ومن بين النفقات الضرورية لتطوير والتصنيع والتهيئة ما يلي:
- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة والمستنفذة لتوليد الأصل غير الملموس.
 - الرواتب والأجور المتعلقة بتوليد الأصل غير الملموس.
 - رسوم تسجيل الحقوق القانونية مثل تسجيل براءة.
 - مصاريف اطفاء براءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل غير الملموس.

المبلغ XXX	من ح/ براءة
المبلغ XXX	إلى ح/ النقدية

أو

XXX	من ح/ براءة اختراع
XXX	إلى ح/ النقدية
XXX	ح/ مخزون مواد أولية كيميائية
XXX	ح/ أجهزة ومعدات

1-3- برامج الحاسوب Computer Softwares:

يتم معالجة برامج الحاسوب المولدة داخليا وفقا لما تم توضيحه سابقا بالنسبة للأصول غير الملموسة في مرحلة التطوير بحث إذا ثبتت الجدوى الفنية لبرامج الحاسوب وكان بإمكان قياس تكلفتها بموثوقية فيتم هنا رسملة هذه البرامج كأصل غير ملموس.

2- العمر الإنتاجي واطفاء الأصل غير الملموس:

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء إلى فئتين¹:

- أ- الأصول غير الملموسة يتوجب اطفائها نظر لوجود عمر إنتاجي محدد أو فترة محددة لاستفادة منها واستخدامها. مثل: الحصول على ترخيص علامة تجارية.
- ب- الأصول غير ملموسة التي يتوجب عدم اطفائها نظرا لعدم وجود عمر إنتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها مثال: الحصول على ترخيص استغلال علامة تجارية.

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 551 - 553.

3- الأصول التي يتوجب اطفائها:

يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس حسب طبيعته، وفي حالة اختلاف العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس عن عمره القانوني فيتم اعتماد العمر الأقل لغايات احتساب القسط الاطفاء السنوي.

يجب توزيع المبلغ القابل للاهلاك للأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد ويكون المبلغ القابل للإطفاء هو تكلفة الأصل مطروحا منه قيمته المتبقية ويتم وفق الاطفاء عندما يتم الغاء الاعتراف به.

يتطلب المعيار اعادة تعتبر العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل غير ملموس سنويا ويتم معاملة هذه التغييرات محاسبيا كتغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبي (8) ويتم معالجة مبلغ الاطفاء السنوي بالاعتراف به كمصروف حيث يجعل مدينا، أما الطرف الثاني الدائن بالقيود يكون إما الأصل غير ملموس أو مجمع الاطفاء الأصل غير الملموس.

قيود الشراء:

من ح/ حقوق الاختراع إلى ح/ النقدية شراء حقوق الاختراع	XXX	XXX
---	-----	-----

قيود إطفاء: في نهاية السنة:

من ح/ مصروف اطفاء حقوق الاختراع ح/ حقوق الاختراع / أو مجمع إطفاء حقوق الاختراع إطفاء حقوق الاختراع	XXX	XXX
--	-----	-----

4- تدني (انخفاض) قيمة الأصول غير الملموسة:

4-1- اختبار تدني الشهرة:

تظهر الشهرة محاسبيا عند شراء منشأة ما لها في أصول منشأة أخرى، أي عند حدوث اندماج، وقد تظهر الشهرة عند اعداد القوائم المالية في حالة السيطرة. وإن اختبار التدني للشهرة لا يتم إلا من خلال اختبار تدني لصافي الأصول سواء في السيطرة أو الاندماج.

ويتم اجراء الاختبار التدني للشهرة من خلال اجراء اختبار تدني للشركة المشتراة وهي ما تسمى وحدة توليد النقد.

من ح/ خسارة التدني إلى ح/ الشهرة خسارة انخفاض الشهرة	XXX	XXX
--	-----	-----

4-2- اختبار تدني الأصول غير الملموسة الأخرى:

يتم الاعتراف بخسارة تدني الأصول غير الملموسة عند وجود مؤشرات تدني فإن اختبار التدني يجب أن يتم سنويا وفق المعادلة التالية حسب معيار الدولي (36) تدني الموجودات.
خسارة التدني: القيمة القابلة للاستيراد للأصل غير ملموس - القيمة المسجلة للأصل.

ح/ خسائر تدني الأصل غير الملموس إلى ح/ مجمع تدني أصل غير ملموس	XXX	XXX
---	-----	-----

رابعا: الإفصاحات:

- يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، وتتميز بين الأصول غير ملموسة والمولدة داخليا والأصول غير الملموسة الأخرى¹:
- بيان إذا كان العمر الإنتاجي محدد أو غير محدد، فإذا كان محدد يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
 - أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير ملموسة مع أعمار نافعة محددة.
 - إجمالي المبلغ المرحل والإطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر الانخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة.
 - مطابقة المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة.

¹ - جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص 294 - 295.

المبحث الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة التبثبات المعنوية

إن النظام المحاسبي المالي جاء إثر المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه هناك بعض اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية سواء من حيث النظام المحاسبي المالي الاطار المفاهيمي والعرض في القوائم المالية وحتى من ناحية الافصاح عنها. سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على مختلف الفوارق والاختلافات بينهم.

المطلب الأول: المقارنة بين المعالجة للاطار المفاهيمي والعرض في القوائم المالية والافصاح عنها

أولاً: أوجه التوافق والتباعد بين النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

1.1. أوجه التوافق والتشابه:

إن النظام المحاسبي المالي قد استمد معظم قوائمه من المعايير المحاسبية الدولية وقد تمثلت في الجدول (01-01) التالي:

البيان	IAS/IFRS	SCF
القوائم المالية	قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية	الميزانية، جدول النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة
تعريف عناصر القوائم المالية	وتتمثل عناصر القوائم المالية وفق الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية كالآتي: - الأجل - الالتزام - حقوق الملكية - الدخل - المصروفات	وتتمثل عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي كالآتي: - الأصول: المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08. - الخصوم: المادة 202 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08. - رأس المال: المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08. - المنتجات: المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08. - الأعباء: المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.

من خلال ما سبق ذكره يتضح أن النظام المحاسبي المالي يتوافق ويتشابه مع المعايير الدولية، حيث أن النظام المحاسبي المالي تبنى نفس القوائم المالية الواردة بالمعايير المحاسبية الدولية ومشابهة لحد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية.¹

2.1. أوجه الاختلاف والتباعد:

وتتمثل في النقاط التالية:

- النظام المحاسبي المالي يلزم المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري بينما المعايير تطبق على المؤسسات المدرجة في البورصة.
- اختلاف المبادئ المحاسبية التي تبنها النظام المحاسبي المالي مع المعايير وهذا راجع الى اختلاف بعض المصطلحات وأيضاً غياب التفصيل.
- اختلاف النظام المحاسبي عن المعايير في استعماله لمصطلح المراقبة في تعريف الأصول بد استعمال مفهوم الملكية في المعايير وهذا الاختلاف في المصطلحات مستمدة من المخطط الفرنسي.
- مفهوم رأس المال تم التطرق اليه في مشروع رأس المال إلا أنها غير موجودة وهي موجودة في المعايير المحاسبية الدولية ضمن اطارها التصوري.

ثانياً: المقارنة من حيث الإطار المفاهيمي

1.2. الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية:

تم وضع الإطار المفاهيمي (الإطار التصوري) من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية 1989 سابقاً حيث صادق عليه وتبناه مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB في 2001 ويتناول هذا الإطار هذه البيانات.

- الخصائص النوعية التي يجب أن تتميز بها المعلومات في القوائم المالية.
- التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تتبنى منها القوائم المالية.

خصص هذا الإطار لوضع المصطلحات، القواعد، القوائم المالية أهدافها ومستعملها تحضيرها وإظهارها حسب معايير المحاسبة الدولية.

1 الخديم إلهام، بارودي أحلام، معيقات وتحديث وتكثيف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، محاسبة وجباية معمقة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2021-2022، جامعة ابن خلدون تيارت، ص 79-80.

2.2. الإطار المفاهيمي النظام المحاسبي المالي:

يشكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل و يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية ما يلي:

- مجال التطبيق.
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
- يعرف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية المفاهيم التي تشكل أساس اعداد عرض الكشوف المالية كالإتفاقيات والمبادئ المحاسبية.

3.2. الإطار المفاهيمي للثبتيات المعنوي:

حسب النظام المحاسبي المالي وكذا المعايير المحاسبية الدولية (معيار المحاسبي الدولي "38") يعرف على أنه أصل قابل للتحديد وغير نقدي وغير مادي مستعمل من طرف مؤسسة في إطار نشاطها العادي.¹

ثالثاً: المقارنة المعايير الدولية مع النظام المحاسبي المالي من حيث المعالجة المحاسبية الأصول غير الملموسة:

1.3: من حيث الإعراف و القياس:

سنحاول مقارنة متطلبات المعيار المحاسبي "38" من اعتراف وقياس للثبتيات المعنوية مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي في الجدول التالي:²

1 إيناس فارم، مرجع سابق، ص65.

2 شريط ملاح الدين وحفاضة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا الرياض-سطينف، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة محمد بوضياف مسيلة، المجلد: 03 العدد:01(2018)، ص201-203.

الجدول (01-02): مقارنة بين IAS/38 و SCF في الإعراف والقياس.

أوجه المقارنة	النظام المحاسبي المالي SCF	المعيار المحاسبي الدولي "IAS38"
شروط الإعراف بالأصل المعنوي	- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة به. - إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.	- أن يكون قابل للتحديد. - أن يكون خاضعا للسيطرة و رقابة المنشأة. - أن يكون قادر على توليد منافع إقتصادية مستقبلية. - أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية.
شروط الاعتراف بالنفقات اللاحقة للأصل المعنوي	- تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل . - إذا كانت ترفع القيمة المحاسبية لتلك الأصول أي اذا كان من المحتمل أن تؤول منافع إقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة الى الكيان فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيات تضاف الى قيمة الأصل.	- أن يكون من المحتمل أن تكمن هذه التكاليف الأصل من أن يولد بصفة خاصة منافع إقتصادية مستقبلا منسوبة له وتتجاوز لمعيار أدائه الأصلي المقدر . - يمكن قياس هذه التكاليف بموثوقية وانها تنسب للأصل.
القياس المبدئي	- يقاس الأصل المعنوي في حالة الاقتناء مبدئيا بالتكلفة والتي تعادل سعر الشراء بما فيه الحقوق الجمركية والرسوم غير المستردة بعد تخفيض الحسومات وكل التكاليف المباشرة من أجل وضع الأمل في حالة الاستعمال المخصص له.	- يقاس الأصل غير الملموس مبدئيا في حالة الاقتناء بشكل منفصل بالتكلفة والتي تتكون من: سعر الشراء أو بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب شراء غير قابلة للاسترجاع مضافا اليه تكاليف الاقتراض وأي تكاليف تعود بشكل مباشر الى اعداد الأصل ليكون صالحا للاستعمال وحذف الخصومات والتخفيضات التجارية.
المحاسبة عن تكاليف البحث	- تسجل كمصاريف بمجرد إنفاقها ولا يمكن دمجها ضمن التثبيات المعنوية.	- تسجل كأعباء خلال الدورة التي يتم إنفاقها خلالها.

<p>- ترسل كأصل معنوي اذا توفرت فيها شروط معينة و تهتك على أساس عمرها الافتراضي</p>	<p>- تسجل ضمن التبيئات المعنوية إذا توفرت فيها شروط محددة وتمتلك على أساس عمرها الافتراضي على ألا يتجاوز 20 سنة.</p>	<p>المحاسبة عن التكاليف التطوير</p>
<p>- ترسل بتكلفة الاقتناء و تمتلك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل.</p>	<p>- ترسل بتكلفة اقتنائها و تهتك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني شرط عدم تجاوز 20 سنة.</p>	<p>براءة الاختراع المقتنة</p>
<p>- ترسل بالتكلفة المنفقة خلال مرحلة التطوير و التي تحقق الشروط الرسملة و تهتك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل.</p>	<p>- لم يتطرق إليها.</p>	<p>براءة الاختراع المطورة داخليا</p>
<p>- تسجل النفقات المرتبطة بها كمصروفات و لا تعترف بها كأصل غير ملموس</p>	<p>- لم يتطرق إليها.</p>	<p>العلامات التجارية المولدة داخليا.</p>
<p>- البرامج المنشأة داخل المؤسسة بغرض بيعها: ترسل التكاليف المنفقة أثناء مرحلة التطوير و التي تتوفر فيها شروط الرسملة. - البرامج المنتجة داخليا بهدف الاستخدام: تسجل كمصاريف فور انفاقها. - البرامج المشتراة بغرض بيعها: تعامل كمخزونات - البرامج المشتراة لتأجيرها أو الحصول على ترخيص: ترسل كأصل غير ملموس تهتك البرامج المرسملة على مدى عمرها الافتراضي.</p>	<p>- ترسل بتكلفة اقتناء في حالة الحصول عليها من الغير. - ترسل بتكلفة الانتاج في حالة انتاجها داخل المؤسسة. - تهتك على مدى عمرها الافتراضي شريطة الا يتجاوز 20 سنة.</p>	<p>المحاسبة عن برامج الاعلام الألي</p>
<p>- وفقا ل ifrs3 فإنه لا يجوز اهتلاك</p>	<p>- تخضع لاختبار التدني في كل تاريخ</p>	<p>الشهرة المقتناة</p>

<p>الشهرة التجارية بصورة منتظمة بل وجب اخضاعها لمراجعة سنوية للانخفاض في القيمة (تدني في القيمة)، وعند عملية جرد يخضع هذا الفارق لاختبار التدني و يتم تخفيضه متى وجدت مؤشرات تدل على ذلك و لايمكن أن يكون موضع استرجاعات لاحقة، خلافا لخسائر القيمة التي يتم اثباتها على الأصول الأخرى.</p>	<p>ميزانية.</p>	<p>(فارق الاقتناء) Good will</p>
<p>- لايجوز أن تثبت على أنها أصل ليست مورد قابل للتحديد (لاستوفي شروط الاعتراف).</p>	<p>- لايعترف بها كأصل معنوي.</p>	<p>الشهرة المولدة داخليا.</p>

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية وموارد و النظام المحاسبي المالي.

2.3. المقارنة من حيث العرض في قوائم المالية والافصاح عنها في الملاحق:

الجدول التالي يلخص لنا قواعد النظام المحاسبي المالي وكذا المعايير الدولية في كيفية عرض الأصول المعنوية في القوائم المالية و كيفية الافصاح عنها في الملاحق و يمكن الإشارة الى الفروقات الجوهرية في الجدول الموالي:¹

الجدول(01-03): المقارنة بين SCF و IAS/IFRS من حيث العرض في القوائم المالية والأوضاع في الملاحق.

أوجه المقارنة	حسب IAS/IFRS	حسب SCF
العرض في قائمة المركز المالي (الميزانية)	يسجل الأصل غير الملموس كتب من بنود الأصول غير الجارية، مخصص لا يظهر في حساب منفصل في قائمة المركز المالي و يسجل ضمن الأصول غير الملموسة.	يسجل التثبيت المعنوي ضمن الأصول غير الجارية، أما فارق الاقتناء فهو رصيد غير مخصص ويتم عرضه في بند منفصل من بنود الأصول المعنوية.
العرض في قائمة الدخل (جدول النتائج)	حسب المعيار الدولي "36" وجب الاعتراف لخسائر الانخفاض في القيمة على الشهرة فور حدوثها في قائمة الدخل في شكل مخصصات اهتلاكات و خسائر القيمة (د/680)	ظهرت التثبيتات المعنوية في مدونة الحسابات في بند من بنود الاهتلاكات في حساب استهلاك التجهيزات المعنوية (ح/280)
الافصاح في الملاحق (الايضاحات)	تم الطرق في المعيار "38" الى مجموعة من النقاط وجب الافصاح عنها.	تم فقط التطرق الى مفهوم الأصل المعنوي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية وقواعد النظام المحاسبي المالي

¹ دريسي صونيا وشحمي هاجر، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم التجارية، محاسبة و جباية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والاقتصادية و علوم التسيير و علوم التجارية، 2020-2021، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريبيج، ص 82.

أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية في الأصول المعنوية:

ويكمن تلخيص هذه الفروقات في النقاط التالية¹:

- نص المعيار المحاسبي الدولي "38" IAS على حالات اقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل أو الاقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل أو الاقتناء كجزء من ادماج الأعمال أو من خلال منحة حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها ببعض، كما فصل المعيار في كيفية قياس كل حالة من الحالات الاقتناء، بينما لم يذكر النظام المحاسبي المالي هذه الحالات و لاطريقة قياسها.

- بين المعيار الدولي "38" متطلبات الاعتراف بشهرة المحل المولودة داخلي، وكيفية تقييم فصل في تكاليف البحث و تطوير، بينما لم يعالج النظام المحاسبي المالي بعض الأصول المعنوية كشهرة المحل المولودة داخليا، كالعلامات التجارية وبراءة الاختراع المولدة داخليا ولم يطرق لها ولم يفصل في التكاليف البحث و التطوير.

- قسم المعيار الدولي "38" الأصول غير الملموسة من حيث قابليتها للاطغاء الى فئتين هما، أصول غير ملموسة لها عمر محدد و أصول غير ملموسة ليس لها عمر محدد، بينما نص النظام المحاسبي المالي على أن التبثبات المعنوية تهتك على أساس مدة نفعيتها لا تتجاوز 20 سنة الا اذا كانت هناك حالات استثنائية بتبرر في الملحق.

- أشار المعيار المحاسبي الدولي "IAS38" الى تحديد الأصول المعنوية القابلة للإهلاك يقتصر فقط على تلك التي يمكن تحديد مدة استعمالها، في حين أن نظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول غير قابلة للإهلاك.

¹ أمال قايدي، اصلاح نظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية للتقرير المالي و البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل الشهادة الماستر، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريبيج، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة و جباية معمقة، 2020-2021، ص40.

- أعطى المعيار المحاسبي الدولي "IAS38" حق الاختيار بين طريقتين في القياس اللاحق الأصول غير ملموسة (ط. التكلفة أو ط. اعادة التقييم) بينما فرض النظام المحاسبي المالي أن تقاس التئببات المعنوية في تاريخ اعادة التقييم بقيمتها الحقيقية منوعا منها الاطفاءات و مجمع خسائر القيمة.

المطلب الثاني: مقارنة بين كئفيات المعالجة المحاسبية حسب Scf والمعيار المتعلق به

• يشتمل المعيار 38 المتعلق بالأصول المعنوية (العلامة التجارية، الإسم التجاري، حقوق التأليف، حقوق الإمتياز، قوائم العملاء، برمجيات المعلوماتية، براءة الإختراع، الشهرة)، حيث نجد المعيار استثنى أصولا أخرى مثل الموجودات المالية بينما النظام المحاسبي المالي تناول نفس مجال المعيار المتعلق بالأصول المعنوية الغير ملموسة لكنه لم يتطرق إلى الإستثناءات التي أشار إليها المعيار.

• ورد في المعيار المحاسبي الدولي شروط مفصلة للإعتراف بأي نفقة تطوير إلا أن النظام المحاسبي المالي أورد شروط تختلف عن شروط المعيار المحاسبي الدولي.

• أشار المعيار 38 إلى أن تحديد الأصول المعنوية القابلة للإهتلاك يقتصر فقط على الأصول التي يمكن تحديد مدة استعمالها، بينما النظام المحاسبي المالي لم يذكر مدة الأصول المعنوية بل اقتصر بتحديد 20 سنة كأقصى مدة وفي حالة تجاوز مدة النفعية لابد من تقديم المؤسسة معلومة خاصة بالملحق المرافق للقوائم المالية.

فارق الحياة رغم أنه أصل معنوي إلا أنه لم يصنف ضمن الأصول الثابتة المعنوية وفق 38، بينما النظام المحاسبي المالي أدرجه في قائمة الحسابات ضمن الأصول الثابتة المعنوية¹.

¹ دريسي صونيا، شحمي هاجر، المعالجة المحاسبية للتئببات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص78-79.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل من الموضوع الى دراسة الثببتات المعنوية وكيفية المعالجة المحاسبية لها وذلك لعرض أهم مصطلحات والمفاهيم الضرورية التي تمس الموضوع، من النظام المحاسبي المالي وكذا المعايير المحاسبية الدولية، بدءا بالاعتراف والقياس اللاحق وصولا إلى الافصاح عنها في الملاحق ومحاولة معرفة مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الديناميكية في المعايير المحاسبية وما اذا كان هناك توافق وتطابق بينهما في معالجة الثببتات المعنوية.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية

تمهيد:

بعد دراسة الجانب النظري من الموضوع والمتمثل في دراسة التثبيات المعنوية وفق كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، يمكن القول أن الدراسة النظرية لا تحقق الهدف المرجو ما لم يكن هناك دراسة تطبيقية مرفقة لها مأخوذة من الواقع لذلك ستقتصر الدراسة التطبيقية على المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية سرسو تيارت نبرز من خلالها مدى تطبيقها لقواعد وأسس النظام المحاسبي المالي في معالجتها للتثبيات المعنوية.

سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية -تيارت-

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية .

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية - تيارت -

يهدف هذا المبحث إلى إعطاء صورة ونظرة عامة حول المؤسسة ونشأتها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة

أولاً: نبذة تاريخية على المؤسسة

المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية تم إنشاؤها في 20 ديسمبر 2010 بلائحة رقم 02 خلال الجمعية العامة الإستثنائية المتضمنة تغيير تسمية الشركة الفلاحية الغابية للتهيئة وارسنيس وتبني التسمية الجديدة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية سرسو وهي تحت وصاية مجمع الهندسة الريفية.

حيث تعتبر المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية أداة مساهمة في إنجاز برامج التنمية الريفية وتثبيت سكانها والتدخل في الحالات الإستعجالية مثل الكوارث الطبيعية.

ثانياً: التعريف بالمؤسسة

المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية سرسو تعتبر مؤسسة عامة إقتصادية ذات أسهم، حيث أن المساهمين فيها 100% مجمع الهندسة الريفية، أنشأت في الفاتح من ديسمبر من سنة 1998 وطبيعة العمل فيها التهيئة والأشغال الغابية.

ثالثاً: الموقع الجغرافي

تقع المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية بالمنطقة الصناعية زعرورة تيارت كما لها فروع في عدة ولايات من الوطن وهي:

- تيارت: المديرية العامة إلى جانب المديرية الفرعية.
- سعيدة: ممثلة في فرعها الجهوي سعيدة.
- الأغواط: ممثلة في فرعها الجهوي بأفلو.
- البيض: متمثلة في فرعها الجهوي بالبيض.
- النعامة: متمثلة في فرعها الجهوي بالنعامة.

رابعاً: بطاقة فنية للمؤسسة:

32184000.000	رأس المال الإجتماعي
زعرورة تيارت	المقر
046254046	الهاتف
046254067	الفاكس
1998/12/1	تاريخ التأسيس
ذات أسهم	الهيئة القانونية
272 عامل	عدد عمالها
التهيئة الغابية	نشاطها الرئيسي

-من وثائق المؤسسة-

2-3 أشغال إستصلاح الأراضي : تتمثل في

- تعيين الأشغال.
- إنشاء المحميات.
- تصحيح المجاري المائية.
- التحسين العقاري.

2-4 أشغال الموارد المائية:

- إنجاز الآبار والآبار العميقة.
- إنجاز البرك المائية.
- إنجاز الساقية.

2-5 توفير وتركيب المعدات بواسطة الطاقة الشمسية:

- إقتناء مجموعات الطاقة الشمسية.
- توفير معدات الطاقة الشمسية للآبار.

المطلب الثاني: مهام المؤسسة وأهم إنجازاتها

إن لكل مؤسسة اقتصادية لديها أعمال تتركز عليها وفي هذا المطلب سنتصرف على أهم الانجازات والمهام التي تقوم بها مؤسسة الجهوية للهندسة الريفية بتيارت سرسو.

أولاً: مهام المؤسسة

تقوم بالمهام التالية:

انجاز أشغال البنى التحتية: البنية التحتية هي مجموعة من العناصر البنوية المترابطة اللازمة لتشغيل المجتمع أو الأعمال فعلى المؤسسة انجازها وتشغيلها مثال: المسالك وفتحها.

ترميم الأملاك الغابية: يقصد بها أراضي غابية تعود ملكيتها الى الدولة فتقوم المؤسسة بترميم هذه الأملاك الغابية و ذلك بترخيص من الدولة.

معالجة الأحواض المتدفقة: وهي منخفضات على سطح الأرض تقوم المؤسسة بمعالجتها.

مكافحة التصحرة: وهي معالجة الأرض المعرضة للتدهور في المناطق القاحلة وشبه قاحلة والجافة وشبه الرطبة مما يؤدي الى فقدان الحياة النباتية و التنوع الحيوي بها.

انتاج الشتلات: هي نباتات صغيرة في طورها البوغي، خرجت من طورها الجنيني في البذرة فتقوم المؤسسة بإنتاجها وذلك خلال زراعتها.

استصلاح أراضي عن طريق الامتياز: تقوم باستصلاح الأراضي وذلك من خلال امتياز يمنح لها من طرف الدولة من أجل الاستصلاح لمدة أقصاها 40 سنة قابلة للتحديد بطلب من صاحب الامتياز.

دراسة وتهيئة المساحات الخضراء: نقوم بدراسة المساحات الخضراء وتتهيئتها ومعرفة اذا كانت صالحة للزرع والغرس.

ثانياً: أهم إنجازات المؤسسة

من مختلف الانجازات الأساسية للمؤسسة في إطار البرنامج الوطني للتسمية الريفية ما يلي:

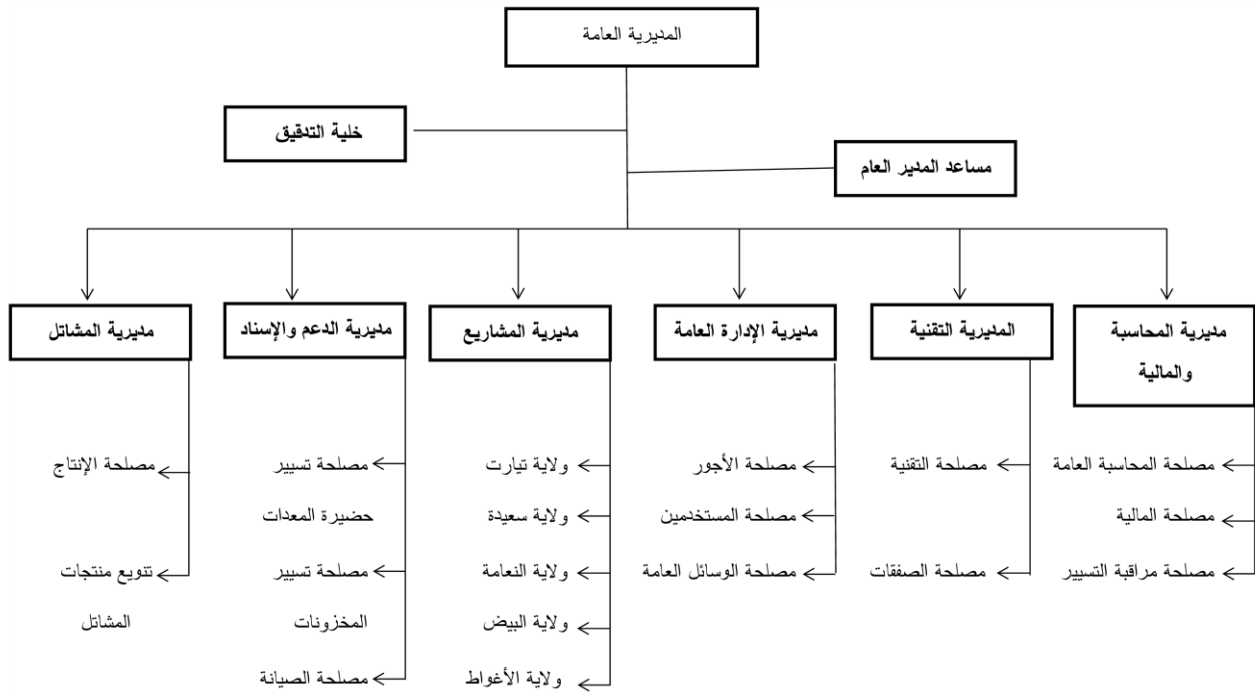
أشغال البنى التحتية: ومن بينها نذكر ما يلي:

- تهيئة المسالك.
- فتح المسالك
- التهيئة و الطرقات
- أشغال مخطط النار

أشغال الغرسة: وهي:

- الغرسة الغابية.
- الغرسة الرعوية.
- غرسة الأشجار المثمرة.
- غرسة الشجيرات ذات السيقان الطويلة.
- تثبيت الكثبان الرملية و الوديان.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



الشكل 02: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيات المعنوية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية
يهدف هذا المبحث إلى طرق التقييم المحاسبي للتثبيات المعنوية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية تيارت وذلك بالإعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي لعملية شراء التثبيات المعنوية

قامت المؤسسة في 2022/09/30 بشراء برمجيات المعلوماتية بمبلغ 190000.00 دج بمعدل الرسم على القيمة المضافة 19%.

التسجيل المحاسبي:

	190 000.00	برمجيات الإعلام الآلي	204
	36 100.00	الرسم على القيمة المضافة	445
226 100.00		موردو التثبيات	404
		شراء برمجيات الاعلام الآلي	

موضح في الملحق رقم (01)

	226 100.00	موردو التثبيات	404
226 100.00		بنوك الحسابات الجارية	512

ووضح في الملحق (02 و 03)

المطلب الثاني: اهتلاك التثبيات المعنوية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية

تكون مرحلة الإهتلاك في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية من تاريخ الإستخدام الفعلي للتثبيات.

قامت المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية في 2022/12/31 بالتسجيل المحاسبي لعملية إهتلاك البرمجيات المعلوماتية.

التسجيل المحاسبي:

680	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	15833.33	
280	إهتلاك برمجيات المعلوماتية		15833.33
	تسجيل قسط الإهتلاك		

موضح في الملحق رقم (04)

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا التطبيقية لهذا الفصل من الموضوع تطرقنا إلى كيفية المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية، عملية الشراء الإهلاك والإفصاح المحاسبي عنها وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.

كما تبين لنا من دراستنا التطبيقية أن المؤسسة لا تعتمد في معالجتها للتثبيات المعنوية على المعايير المحاسبية الدولية.

خاتمة

تناول هذا البحث دراسة التثبيبات المعنوية وفق كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، ونظرا لأهمية التثبيبات المعنوية في استمرار نشاط المؤسسة خصصت لها مكانة كبيرة في ميزانيات المؤسسة حيث أن حياة المؤسسة مرهون بمدى حرصها على تطوير وتجديد إنتاجها، والهدف الرئيسي من هذا البحث هو التعرف بالتثبيبات المعنوية والتسجيل المحاسبي لها مما يعكس صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

اختبار الفرضية الأولى:

تم إنجاز النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية هذه الفرضية محققة، فمن خلال الدراسة إتضح أن النظام المحاسبي أعتمد في إنجازها على المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما ومن هنا نستنتج أنه يصعب تطبيق هذا النظام دون اللجوء وكذا الفهم للمعايير المحاسبية الدولية.

اختبار الفرضية الثانية:

يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير في معالجة التثبيبات الغير ملموسة إلا أن قواعد المعايير المحاسبية الدولية أكثر تفصيلا من قواعد النظام المحاسبي المالي. إختبار الفرضية الثالثة:

يتم التسجيل المحاسبي للتثبيبات المعنوية في المؤسسة محل الدراسة وفق القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ومن خلال الدراسة التطبيقية تم قبول الفرضية الثالثة وذلك لأن المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية سرسو بولاية تيارت تسجل وتقيم تثبيباتها المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي أما فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية فإن المؤسسة لا تقوم بتطبيقها. نتائج الدراسة:

من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث يمكن استخلاص النتائج التالية:

- عالج النظام المحاسبي المالي بعض النقائص التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني.
- قواعد المعايير المحاسبية الدولية أكثر تفصيلا من قواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيبات غير الملموسة.
- تسمح المعايير المحاسبية بإعداد القوائم المالية.
- تفصح المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية عن تثبيتها المعنوي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

• لا تعتمد المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية تيارت على المعايير المحاسبية الدولية في دراسة تثبياتها المعنوية.

• تعتمد المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية تيارت في دراسة تثبياتها المعنوية على النظام المحاسبي المالي.
الإقتراحات:

بعد الدراسة التي تمت لهذا الموضوع نقتراح مجموعة من التوصيات نلخصها في النقاط التالية:

• الأخذ بعين الاعتبار تلك الإختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ومحاولة إصلاحها.

• إتباع التطورات المحاسبية وكذا التغيير الذي يطرأ على المعايير المحاسبية الدولية.

• تحفيز وحث المؤسسات الوطنية الجزائرية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وذلك لإعطاء صورة أوضح عن المؤسسة.

• الربط بين كل من المجال الدراسي النظري والمجال التطبيقي بين المؤسسة والجامعة.

آفاق الدراسة:

بعد دراسة موضوع البحث تظهر إمكانية المواصلة فيه من عدة جوانب باعتباره أساسا لإعداد بحوث

مستقبلية والتوسع فيها ،ويبقى البحث مفتوحا.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

- حسن القاضي، مأمون حميدات، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011-2012.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، قسم المحاسبة، كلية الأعمال الجامعة الأردنية، كلية العلوم المالية، الجامعة البترا.
- جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، طبعة 2019، ينشر عن طريق المجمع الدولي العربي المحاسبين القانونيين.
- رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية، الجامعة الإسلامية، غزة.
- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها، البويرة، الجزائر.

ثانياً: الأطروحات والرسائل

- مصطفى عوادي، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013-2014.
- محمول نعمان، دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.

ثالثاً المذكرات:

- الخديم إلهام، بارودي أحلام، معيقات تحديث وتكثيف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، شهادة الماستر، محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2021-2022.
- إيناس فار، محاسبة التثبيات المعنوية والعينية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الصديق بن يحي، جيجل، 2021-2022.
- دريسي صونيا، شحمي هاجر، المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، 2020-2021.
- أمال قايدي، إصلاح النظام المحاسبي المالي بين إستجابة المعايير الدولية للتقرير المالي للبيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، 2020-2021.

- أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق، جامعة العقيد آكلي محند اولحاجن برج بوعريريج، 2014-2015.
- بن عل منصور، بن عمران عبد القادر، المعالجة المعنوية للتثبيات العينية والمعنوية، مذكرة ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2021-2022.
- زيبي مرتضى وليد، رزاق سالم أحمد، شايب إبراهيم، إعادة تقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2018-2019.

رابعا المجالات والمقالات:

- معتز كاظم المالكي، دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية (بحث عينة من المصارف العراقية الخاصة)، المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، محافظة البصرة، العراق، العدد 21.
- شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير ملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية دراسة حالة الهضاب العليا الرياض، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية المجلد 03، العدد 01(2018)، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

خامسا: المحاضرات

- محمد بوسماحة، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مطبوعة.

الملاحق

DLG

Développement de Logiciels de Gestion

Les Logiciels de l'Entreprise

Toute l' Informatique Professionnelle : Logiciels - Organisation - Réseaux Locaux - Solutions Complètes

FACTURE No: 221405

Client: 08791

ERGR SERSOU EPE/SPA

Z.I ZAAROURA BP N°38

TIARET

No R.C : 14/00 0422086B98

No I.F.: 099814019011134

Date : 25/09/2022

No BC : 77/22

No BL : 221405

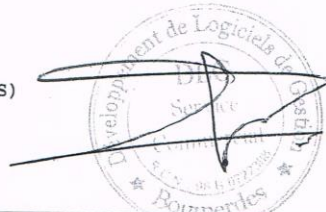
Reglement : CHQ BNA N°6025747 DU 20/09/22

الملحق رقم 01

Reference	Designation	Un	TVA %	Remise %	Nombre	Quantite	Prix HT	Montant HT
DLGCOM_ST_R05	GESTION STOCKS RESEAU-SERVEUR		19.00			1.00	190000.00	190 000.00
	!5 POSTES							
	LISENCE N°JXS-6LGA							
DLGC_K_ST_R05	CLE USB STOCKS RESEAU-SERVEUR		19.00			1.00	0.00	0.00
	!5 POSTES							
SS-DLGCOM	SOUSCRIPTION ANNUELLE POUR		19.00			1.00	0.00	0.00
	!ASSISTANCE TEL.POUR DLGCOM							

Taux	Base TVA	Montant TVA	Total HT
19.00	190000.00	36100.00	190 000.00
			Total TVA
			36 100.00
			Net a payer
			226 100.00

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE:
DEUX CENTS VINGT SIX MILLE(S) CENT DINAR(S) ET ZERO CENTIME(S)



Sarl DLG au capital de 100.000 DA - RC N° 98 B 0722388 - Article d'Imposition : 35010838602 - Id. Fiscal : 0998 3507 2238895

N.I.S : 0998 3507 2238895 Compte bancaire : 021 00031 1130006811 74 SGA Boumerdes

Lotissement Château d'eau N° 2 Alliliguia - Boumerdes ☎ : (024)-79-62-71 / 79-62-67 Fax : (024)-79-62-61

Site Web : <http://www.dlg-net.com> e-mail : dlg35000@gmail.com ou dlg-net@outlook.com

EPE ERGR SERSOU TIARET
ZONNE INDUSTRIELLE ZAAROURA TI

PAGE:1
EDITION DU 21/05/2023 9:42
EXERCICE:01/01/2022 AU 31/12/2022

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

الملحق رقم 02

JOURNAL	ACHAT-Achats divers (matiers premièr, fournitures et autres)
PIECE	00011
FOLIO	9
DATE	30/09/2022
REFERENCE	DLG
LIBELLE	ACH.LOGICIEL PC STOCK BQ04 15/09/22

COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
204000		Logiciels informatiques	190 000,00	
445320		T.V.A. déductible sur autres biens et services	36 100,00	
404240	FIM/PRIVES/SERSOU/14.00003	DLG BOUMERDES		226 100,00
TOTAL GENERAL			226 100,00	226 100,00

AGENT DE SAISIE	CHEF SERVICE COMPTABILITE	DFC

EPE ERGR SERSOU TIARET
ZONNE INDUSTRIELLE ZAAROURA TI

PAGE:1
EDITION DU 21/05/2023 9:40
EXERCICE:01/01/2022 AU 31/12/2022

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

الملحق رقم 03

JOURNAL	BNA.REC-BNA RECETTES
PIECE	00015
FOLIO	9
DATE	30/09/2022
REFERENCE	CH.6025747
LIBELLE	O/DLG BOUMERDES FACT.221405/22

COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
404240	FIMPRIVES/SERSOU/14.00003	DLG BOUMERDES	226 100,00	
512120		Compte Recette BNA (Monnaie nationale)		226 100,00
TOTAL GENERAL			226 100,00	226 100,00

AGENT DE SAISIE	CHEF SERVICE COMPTABILITE	DFC

EPE ERGR SERSOU TIARET
ZONNE INDUSTRIELLE ZAAROURATI

PAGE:1
EDITION DU 21/05/2023 9:45
EXERCICE:01/01/2022 AU 31/12/2022

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

الملحق رقم 04

JOURNAL	O.D-Operations diverses
PIECE	00048
FOLIO	12
DATE	31/12/2022
LIBELLE	Amortissement des logiciels informatique

COMPTE	LIBELLE	Poste	DEBIT	CREDIT
680400	Dotations aux amortissements des logiciels informatiques	180000	15 833,33	
280400	Amortissement des logiciels informatiques			15 833,33
TOTAL GENERAL			15 833,33	15 833,33

AGENT DE SAISIE	CHEF SERVICE COMPTABILITE	DFC

ملخص:

تهدف دراستنا إلى التعريف بأهم عنصر من عناصر الميزانية وهو التثبيتات المعنوية وفق كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك أهميتها في جميع المؤسسات.

حيث تطرقنا إلى دراسة التثبيتات من حيث الاعتراف والمعالجة المحاسبية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي، وكذا التعريف بالتثبيتات المعنوية وشروط الإقرار بها ومعالجتها المحاسبية من منظور المعايير المحاسبية الدولية، ونظرا لأهمية التثبيتات المعنوية عملت هاته المعايير على إيجاد حلول لمشاكلها من حيث التقييم والاهتلاك والفحص.

قد تبين من خلال دراستنا التطبيقية أن المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية تقوم بتسجيل تثبيتاتها المعنوية حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي ولا تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية. الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، لتثبيتات المعنوية، المعايير المحاسبية الدولية.

Summary

Our study aims to introduce the most important element of the budget, which is the moral fixations according to each of the financial accounting system and international accounting standards, and its importance in all institutions.

Where we touched on the study of fixations in terms of recognition and accounting treatment according to the financial accounting system, as well as the definition of moral fixations and the conditions for their recognition and accounting treatment from the perspective of international accounting standards, and given the importance of moral fixations, these standards worked to find solutions to their problems in terms of evaluation, depreciation and examination.

It has been shown through our applied study that the regional institution for rural engineering is recording its moral fixations according to the requirements of the financial accounting system and does not depend on international accounting standards.

Keywords: *financial accounting system, moral fixations, international accounting standards.*