



جامعة ابن خلدون - تيارت -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: المحاسبة والجباية المعمقة

المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية وفق  
النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية  
الدولية - دراسة مقارنة -

الأستاذ المشرف:

د. لعروس لخضر

اعداد الطلبة:

- ربيعي فاروق

- مخازني خالد

لجنة المناقشة:

الصفة	الدرجة العلمية	اسم ولقب الأستاذ:
رئيسا	أستاذ محاضر أ	د. عبد الرحيم ليلي
مقررا	أستاذ محاضر أ	د. لعروس لخضر
مناقشا	أستاذ محاضر أ	د. روتال عبد القادر
مناقشا	أستاذ مساعد أ	أ. بومدين فتيحة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# كلمة شكر

الشكر لله الواحد الأحد كثيرا طيبا مباركا والحمد لله الذي  
انعم علينا وأنار طريقنا ووفقتنا لإنجاز وإعداد هذا العمل  
وإتمامه.

كما نقدم جزيل الشكر والإمتنان إلى الأستاذ القدير  
"العروس لخضر"

على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى كل نصيحة  
علمية وتوجيهاته القيمة وتوضيحاته التي تفضل بها علينا  
فكان نعم المشرف.

كما نوجه بالشكر المسبق الى أعضاء اللجنة الموقرة، وأشكر  
كل الأساتذة الذين ساهموا في تكويننا لكم منا كل  
الشكر والامتنان

## إهداء

إن قاطرة بحثنا هذا قد مرت بالعديد من العوائق والصعوبات، وعلى الرغم من هذا فأنا حاولنا أن نتخطى كل هذه العقبات والصعوبات بثبات شديد بفضل الله سبحانه وتعالى، وبفضل الأهل.

إلى أمي وأخواتي وجميع أصدقائي الذين كانوا دائماً بالنسبة لنا بمثابة العُضد والسند حتى نستطيع أن نستكمل البحث.

ولا يمكن أن ننسى أساتذتنا الكرام الذين كان لهم الفضل الكبير والدور الأول في مساندتنا وتوضيح العديد من المعلومات الهامة والقيمة بالنسبة لنا.

فنحن اليوم نقوم بإهداء لكم بحث تخرجنا ونحن نتمنى من الله أن يطيل لنا في أعماركم ويرزقكم دائماً بالخيرات.

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	صفحة الجدول
1-1	الحسابات الفرعية للتشittات المالية	15
1-3	الموارد البشرية	66

## قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	صفحة الشكل
2-3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	67

## قائمة المختصرات

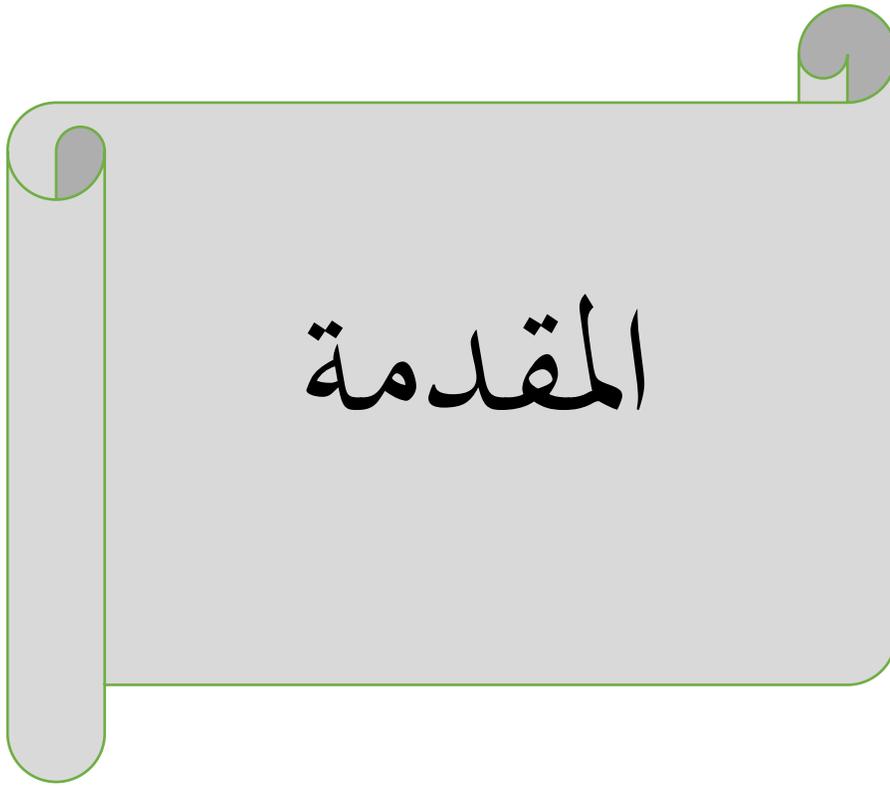
الرمز	اللغة العربية	اللغة الأجنبية
SCF	النظام المحاسبي المالي	<b>Système Comptable Finnancier</b>
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	<b>International Accounting Standards</b>
IASC	لجنة المعايير المحاسبية الدولية	<b>International Standards Accounting Committiee</b>
IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية	<b>International Accounting Standards Boards</b>
IFRS	المعايير الدولية للتقارير المالية	<b>International Federation Reporting Statement</b>
PCN	المخطط المحاسبي الوطني	<b>Plan Comptable National</b>

## الفهرس

الصفحة	الموضوع
I	كلمة الشكر
II	الإهداء
III	قائمة الجداول والأشكال
III	قائمة المختصرات
IV	فهرس المحتويات
أ- هـ	المقدمة
<b>الفصل الأول المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق النظام المحاسبي المالي SCF</b>	
1	تمهيد
2	المبحث الأول النظام المحاسبي المالي SCF
2	المطلب الأول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي
5-3	المطلب الثاني مبادئ وفرضيات النظام المحاسبي المالي
7-6	المطلب الثالث أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي
7	المبحث الثاني دراسة التشبيات وفق النظام المحاسبي المالي
9-8	المطلب الأول التشبيات المعنوية
11-9	المطلب الثاني التشبيات العينية
13-12	المطلب الثالث التشبيات المالية
14	المبحث الثالث المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق النظام المحاسبي المالي
17-14	المطلب الأول المعالجة المحاسبية للتشبيات المعنوية
25-18	المطلب الثاني المعالجة المحاسبية للتشبيات العينية
28-26	المطلب الثالث المعالجة المحاسبية للتشبيات المالية
29	خلاصة الفصل

الفصل الثاني المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق المعايير المحاسبية الدولية	
30	تمهيد
31	المبحث الأول المعايير المحاسبية الدولية
32-31	المطلب الأول تعريف المعايير المحاسبية الدولية وهيئات إصدارها
33-32	المطلب الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية وأسباب تعدادها
34	المطلب الثالث: الهيئات المصدرة للمعايير المحاسبية الدولية
34	المبحث الثاني: دراسة التشبيات غير الجارية وفق المعايير المحاسبية الدولية
40-34	المطلب الأول: دراسة المعايير الخاصة بالتشبيات المعنوية
48-41	المطلب الثاني: دراسة المعايير الخاصة بالتشبيات العينية
51-49	المطلب الثالث: دراسة المعايير الخاصة بالتشبيات المالية
52	المبحث الثالث المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق المعايير المحاسبية الدولية
56-52	المطلب الأول المعيار المحاسبي الدولي 16 الممتلكات والمنشآت والمعدات
59-56	المطلب الثاني المعيار المحاسبي الدولي 36 الانخفاض في قيمة الأصول
61-59	المطلب الثالث المعيار المحاسبي الدولي 38 الموجودات غير الملموسة
62	خلاصة الفصل

الفصل الثالث دراسة مقارنة لمؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت لسنة 2021-2022	
63	تمهيد
64	المبحث الأول نظرة عامة حول المؤسسة
66-64	المطلب الأول لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة
67-66	المطلب الثاني الهيكل التنظيمي للمؤسسة
68	المطلب الثالث منتجات المؤسسة
69	المبحث الثاني التقييم المحاسبي للتثبيات غير الجارية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد
69	المطلب الأول دراسة التثبيات غير الجارية في ميزانية المؤسسة
70	المبحث الثالث المعالجة المحاسبية للتثبيات غير الجارية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد
71-70	المطلب الأول المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية-المادية-المالية
72-71	المطلب الثاني دراسة اهتلاك التثبيات غير الجارية
73	خلاصة الفصل
75-74	خاتمة
79-76	قائمة الملاحق
84-80	قائمة المراجع



يشهد عالمنا تطورات اقتصادية مهمة التي أحدثت تغيرات وجعلت من مختلف الدول تعمل على تغيير وتطوير معاملاتها مع المحيط الدولي، ويعود التأثير المسيطر للعملة على الجانب الاقتصادي حيث ساهمت في انتشار ونمو النشاطات الخاصة بالشركات المتعددة الجنسيات تأثر دول العالم الثالث بالعملة جعلها تصبوا نحو العمل بنظام محاسبي مالي يتلاءم ويتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أهم جانب يعالجه النظام المحاسبي المالي هو الثبيلات والتي تكون في شكل عيني ومعنوي ومالي تهدف الى تحقيق منافع إقتصادية وتتم المعالجة المحاسبية لها بشكل مغاير عن الأخر.

### - اشكالية الدراسة

- ✓ كيف يعالج النظام المحاسبي المالي الثبيلات غير الجارية في ظل المعايير المحاسبية الدولية؟
- ✓ هل تتطابق المعالجة المحاسبية للثبيلات غير الجارية وفق SCF مع المعالجة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية؟

في ظل هذه الاشكالية نتطرق الى طرح الاسئلة الاتية:

- ✓ هل يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة الثبيلات محاسبيا؟
- ✓ هل يوجد ترابط بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة الثبيلات محاسبيا؟
- ✓ هل تلتزم مؤسسة ملبنة سيدي خالد-تيارت- بمعالجة الثبيلات غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية؟

- **فرضيات الدراسة:** نتبنى الفرضيات التالية حتى يتسنى لنا الاجابة عن الاشكالية المطروحة:

- يوجد ترابط في المعالجة المحاسبية المالي الثبيلات غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

✓ يوجد توافق في المعالجة المحاسبية للثبيلات غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

- تلتزم مؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت بتطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجتها للتشبيات غير الجارية

#### - أهمية الدراسة

تتجلى أهمية الموضوع المدروس الى التعرف على النظام المحاسبي المالي وكيفية معالجته للموجودات ومعرفة ترابطه مع المعايير المحاسبية الدولية

#### - أهداف الدراسة

- ✓ فهم آلية عمل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية
- ✓ ابراز العلاقة التوافقية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية
- ✓ -التعرف على مدى تطبيق مؤسسة ملبنة سيدي خالد للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية

#### - أسباب اختيار الموضوع

- اسباب شخصية تعود لتوافقها مع تخصص دراستنا الجامعية (محاسبة وجباية معمقة)
- اسباب موضوعية تعود للرجبة في فهم النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية كونها من المواضيع المطروحة على الصعيد الدولي والمحلي.
- الرغبة في استكشاف كيفية المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية

#### - حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تتمثل في الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة ملبنة سيدي خالد
- الحدود الزمنية: تتمثل في مدة التبرص في مؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت
- الحدود الموضوعية: نظرا لتوسع الموضوع اخترنا التطرق إلي التقييم وإعادة التقييم الجزء المتعلق بالتشبيات خلال الدراسة الميدانية والمقارنة لموضوع البحث

## - منهج وادوات الدراسة

وفقا لطبيعة ومنهج الدراسة اتبعنا المنهج التحليلي لإبراز الجانب المتعلق بالمعالجة المحاسبية للتشبيات غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وإسقاط ذلك على الواقع العملي بتناول دراسة حالة مقارنة مؤسسة ملبنة سيدي خالد - تيارت - حيث قمنا بجمع المعلومات بالاعتماد على الوثائق والمستندات الخاصة بالمؤسسة.

## - هيكل الدراسة

لمعالجة الإشكالية المطروحة سنقسم هذه الدراسة الى ثلاثة فصول، خصص اثنين منها للجانب النظري، بينما تمت معالجة الجانب التطبيقي في الفصل الثالث، وقسم كل فصل الى مباحث ومطالب.

ففي الفصل الأول سنتطرق الى إعطاء نظرة حول النظام المحاسبي المالي وكيفية المعالجة المحاسبية للتشبيات المعنوية-المادية-المالية وفق النظام المحاسبي.

اما في الفصل الثاني سنتطرق الى إعطاء لمحة حول المعايير المحاسبية الدولية ودراسة التشبيات غير الجارية وفق هذه المعايير.

اما في الفصل الثالث سنتطرق الى تقديم نبذة عن مؤسسة ملبنة سيدي خالد ودراسة مقارنة وكيفية معالجتها للتشبيات غير الجارية (المعنوية-المادية-المالية).

## - صعوبات البحث:

- عدم توفر الهيئات المحاسبية التي يمكن الإستعانة بها
- عدم وجود مؤسسات تعتمد في معالجتها للتشبيات وفق المعايير المحاسبية
- ضيق الوقت لإكمال هذه الدراسة البحثية

## - الدراسات السابقة:

- من بين الدراسات والبحوث السابقة والمتعمقة بالموضوع محل الدراسة نجد:
- ✓ مكارم بعداش، أمينة بوعسيمة، المعالجة المحاسبية لمثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل، 2013، 2014

- يتمحور موضوع الدراسة حول الاصول الثابتة ومعالجتها وفق المعايير المحاسبية الدولية التي تجسدت في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتبيان أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من ناحية المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية.
- ✓ شوقي طارق، الدكتور ملياني حكيم، مذكرة تخرج دكتوراه، محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة فرحات عباس سطيف
- تتمحور هذه الدراسة إلى توضيح كيفية المحاسبة عن المشتقات المالية بغرض التغطية وفق ما تناولته معايير المحاسبة الدولية إلى جانب إبراز مكانتها في ظل النظام المالي المحاسبي، فجاءت بالعديد من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS لوضع أحسن الطرق والتقنيات لتبسيط محاسبة التغطية. من خلال أربعة معايير تتناول الموضوع ولكن في إطار أشمل ضمن الأدوات المالية باعتبار المشتقات المالية جزء منها فخصصت المعيار IAS32 لعرضها /المعيار 7 IFRS للإفصاح عنها/ IAS39 للاعتراف وقياسها
- أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
- ✓ قد تميزت دراستنا عن الدراسات السابقة بتطرقنا للمعالجة المحاسبية للتبittات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية المواكبة لآخر إصدار، كما تطرقنا في الجانب التطبيقي إلى موضوع إعادة التقييم في المؤسسة ملبنة سيدي خالد- تيارت- ومدى تطبيقها لمتطلبات الإفصاح والقياس وفق النظام المحاسبي المالي.

## تمهيد:

في ظل التطورات التي شهدتها الجزائر في مختلف المجالات، وجب تغيير المخطط المحاسبي الوطني ليكون ملائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وقد تجلّى هذا التغيير بتطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد منذ الفاتح جانفي 2010، وهذا لأن التثبيات تحتل مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة، فقد قام هذا النظام بشرح مختلف المعالجات المحاسبية الواجب القيام بها منذ دخولها في حوزة المؤسسة، وكذا أعمال الجرد والتنازل عنها، وسوف يدرج هذا الفصل كل ما يتعلق بالتثبيات في النظام المحاسبي المالي، من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تتمثل في المبحث الأول الذي يعرف النظام المحاسبي المالي واما فيما يخص المبحث الثاني فقد تطرقنا الى دراسة التثبيات غير الجارية بما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وفيما يخص المبحث الثالث فقد ادرج فيه المعالجة المحاسبية لهذه التثبيات غير الجارية المتمثلة في التثبيات (العينية-المعنوية-المالية) وفق النظام المحاسبي المالي.

## المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

اهتم النظام المحاسبي المالي التثبيتات من مختلف الجوانب، وقبل التطرق إلى كيفية دراستها ومعالجتها المحاسبية ينبغي، التطرق إلى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي من حيث تعريف ومبادئ وأهداف النظام المحاسبي المالي ومميزاته.

### المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يعرف النظام المحاسبي المالي من الناحية القانونية والاقتصادية كالتالي:

#### ➤ أولاً: الناحية القانونية:

نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المحاسبية المالية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقاً لأحكام القانون ووفقاً للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.<sup>1</sup>

#### ➤ ثانياً: الناحية الاقتصادية:

عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 3 منه وسمى في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة يتم تصنيفها، تقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية و ممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية.<sup>2</sup>

1- كوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، 2 العدد السادس، الجزائر، ص 290.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 114/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص 3

## المطلب الثاني: مبادئ وفرضيات النظام المحاسبي المالي SCF

➤ أولاً المبادئ المحاسبية: تتمثل فيما يلي:

**1- مبدأ الأهمية النسبية:** (المادة 11 من المرسوم 156/08) حددت المادة 11 من المرسوم مبدأ الأهمية

النسبية وربطته المعلومات المالية على حكم المستعملة العناصر القليلة لا تنطبق عليها المعايير المحاسبية

**2- مبدأ الاستقلالية سنوات :** (المادة 12 و 13 من المرسوم التنفيذي 156/08) وفقاً لهذا المبدأ

تكون نتيجة كل سنة ماليه مستقلة عن السنة التي تسبقها والسنة التي تليها ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية قائمه عند اقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.

**3- مبدأ الحيطة والحذر:** ( المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08) اشاره المادة 14 من المرسوم على

أنه يجب على أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والذي يؤدي إلى تقديم معقول للوقائع في ظروف الشك قصدي خطر تحويل شكوك موجودة الى المستقبل من شأنها ان تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو او نتائجه ينبغي ان لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات كما لا يجب أن يقلل من قيمة الخصوم والأعباء بتقدير أقل مما يجب تقدير بأكثر مما يجب .

يجب أن يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة الى تكوين الاحتياجات خفيفة او مؤونات مبالغ فيها.

**4- مبدأ الثبات:** "ديمومة الطرق المحاسبية" (المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08) يقتضي انسجام

المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة بين الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد وطرق المتعلقة بتقييم العناصر عرض المعلومات.

يبرز الاستئناف عن مبدأ الديمومة بالبحث عن المعلومات او تغيير في التنظيم المادة 15 من المرسوم التنفيذي

156/08: الاشارة الى اسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية<sup>1</sup>.

**5- مبدأ التكلفة التاريخية:** يعني هذا المبدأ أن يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس

التكلفة الفعلية لهذه العملية وقت حدوثها وعلى أساس قيمتها عند معاينتها باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية.

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق احكام القانون، المادة 11، 15،

6- مبدأ المطابقة بين الميزانية الختامية والميزانية الافتتاحية: (المادة 17 من المرسوم التنفيذي 08/156) يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة ويتمشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون يجب القيام بإجراء قفل مواجهه الى تجميد التسلسل الزمني وضمن عدم المساس بتسجيلات.

7- مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني: (المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08/156) تعيد العمليات في العمليات وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي الاقتصادي دون تمسك فقط بمظهرها القانوني<sup>1</sup>

8- مبدأ عدم المقاصة: (المادة 15 من القانون 07/114) لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات<sup>2</sup>.

➤ ثانيا: الفروض المحاسبية وتمثل فيما يلي:

#### 1- فرض الوحدة المحاسبية (المادة 09/156)

- اعتبار الكيان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها وعليه تؤخذ الكشوف المالية في الحسابات معاملات الكيان دون معاملات المالكين او المساهمين؛
- استبعاد العمليات التي لا تخص الوحدة المحاسبية الدفاتر المحاسبية الوحدة المحاسبية مستقلة عن دفاتر الملاك والمساهمين.

طالما أن القيام بالأنشطة الاقتصادية يتم عن طريق الوحدات الاقتصادية والقانونية فإنه يتم قياس وتلخيص النتائج بالنسبة لهذه الوحدات ويوجد ثلاث وحدات حسابية اساسيه هي المنشأة الفردية شركات الأموال شركات الأشخاص وبصرف النظر عن الشكل التنظيمي للمنشأة فإنها تعتبر وحدة محاسبية يتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال أصحابها ويؤدي تطبيق هذا الافتراض عمليات الى الفصل بين عملية تحقيق الربح وعملية توزيعه.

<sup>1</sup> - سعد بوروي الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام محاسبي الجديد المركز الجامعي الواد 2010

<sup>2</sup> - المرسوم التنفيذي من القانون 114/07 المؤرخ في 27 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المتضمن المادة 15

**2-فرض الاستمرارية: (المادة 07 من المرسوم 08 /156)**

- افتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المتطور فهي ليست بحاجة الى تصفية أنشطتها؛
- في حالة وجود مثل تلك النسبة او الحاجة فإنه قد يكون من الواجب إعداد البيانات المالية على أساس مختلف وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن الاساس المستخدم.

وقد ورد فرض الاستمرار في النظام المحاسبي المالي حيث تنص المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08 /156 على إعداد الكشوفات المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعه الكيان لنشاطاته في المستقبل متوقع والتي من الممكن التصفية أو التوقيت عن النشاط في المستقبل القريب<sup>1</sup>.

**3-فرض الوحدة النقدية (المدة 10 من المرسوم 08 /156):** أي تسجيل العمليات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا بعملية قياس واحدة أما المعطيات التي يكون لها تأثير مالي على القوائم المالية غير أنه لا يمكن قياسها كميا فيتم ذكرها في الملحق وقد ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 08 /156 على كل كيان أن يمسك محاسبته بالدينار الجزائري وتحول العمليات المدونة بالعملات الاجنبية إلى العملات الوطنية حسب ما هو محدد في معايير المحاسبية.

**4-فرض الاستحقاق (المادة 09 /156):** فقد تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبق الأساس الاستحقاق و طبقا لهذا الاساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والاحداث الاخرى عند حدوثها وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.<sup>2</sup>

1- احمد محمد نور، شحاتة مبادئ المحاسبة الدار الجامعية، مصر، طبعه، 2008، ص 69

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المرسوم التنفيذي رقم 08 /156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 الجزائر

## المطلب الثالث: أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي

## ➤ أولاً: أهداف النظام المحاسبي المالي:

يرمي مشروع النظام المحاسبي المالي الى تحقيق ستة (6) أهداف رئيسية تتمثل في:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعادلها PCN؛
  - تبني تطوير معايير التقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستها المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على معايير IAS/IFRS المصادق عليها من قبل أغلبية الدول؛
  - تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية كاملة وأكثر شفافية لتسهيل القواعد المحاسبية؛
  - الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين؛
  - تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق القيمة العادلة.
- إضافة إلى هذه الأهداف هناك أهداف أخرى نذكر منها:
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية؛
  - العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
  - جعل القوائم المالية والمحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
  - إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية الأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
  - قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وعن المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.<sup>1</sup>

1- بن زائر مبارك، ملتقى بعنوان معايير المحاسبية الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق عنوان المداخلة النظام المحاسبي والمالي الدولي ضرورة أو خيار بالنسبة للجزائر المركز الجامعي سوق أهراس 25/26 ماي 2010

## ➤ ثانيا: مميزات النظام المحاسبي المالي:

- تتمثل هذه المميزات فيما يلي:

- وجود إطار فكري للمحاسبة والذي يحدد بصفة واضحة الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة يعرف الأصول والخصوم ورؤوس الأموال خاصة والأعباء والمنتجات؛
- وجود قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات بما فيها تلك التي لم يتعرض PCN لمعالجتها المحاسبية مثل القرض الإيجاري، الامتيازات العمليات بالعملة الأجنبية؛
- وصف محتوى كل واحدة من القوائم المالية التي ينبغي أن تقدمها الكيانات، وتقديمها طبقا لتلك المقترحة من قبل لجنة المعايير الدولية؛
- إلزامية تقديم الحسابات مدمجة وحسابات منسقة للكيانات الخاضعة لنفس سلطة القرار؛
- التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبية، خاصة ما يتعلق بمسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- وضع نظام محاسبة مبسط قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار الصغار والحرفيين؛
- توسيع بالمقارنة مع PCN مجال التطبيق الذي يعيد تغطية، من الآن فصاعدا، كل الكيانات المدعوة إلى تقديم حساباتها مهما كان قطاع نشاطها وحجمها.

إن النظام المحاسبي المالي أعطى أهمية كبيرة لتثبيتات وهذا ما سوف نتطرق إليه في المبحث الثالث.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: دراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر التثبيتات عن مجموعة الوسائل الاقتصادية التي اقتتها المنشآت بغرض الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها، ويكون ذلك باستخدامها في العملية الإنتاجية أو باستعمالها في المساعدة على ذلك وهناك 3 أنواع من التثبيتات:

1- أيت محمد مراد، ملتقى بعنوان: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، عنوان المداخلة: النظام

المحاسبي المالي تحديرات وأهداف، جامعة سعد حطب البلدية الجزائر، 13، 15، أكتوبر 2009

- التثبيتات المعنوية
- التثبيتات العينية
- التثبيتات المالية

### المطلب الأول: التثبيتات المعنوية

➤ أولاً: مفهوم التثبيتات المعنوية: عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المعنوية على أنها:

أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطة العادية، والمقصود منه مثلاً المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.<sup>1</sup>

➤ ثانياً: دراسة الحسابات الفرعية للتثبيتات المعنوية:

ح/203 مصاريف التنمية القابلة: هي النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبتت معنوياً في الحالات الآتية:

- ✓ إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتعليق مردودية شاملة؛
- ✓ إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
- ✓ إذا كان يمكن تقييم النفقات بصورة صادقة.

ح/204 برامج الإعلام الآلي وما يشابهها: وهي عبارة عن أنظمة إعلامية تقوم المؤسسة برأيها أو إنتاجها داخلياً أي داخل المؤسسة

ح/205 التوكيلات والحقوق المماثلة، براءات، العلامات الرخص:

هي حقوق تكتسبها أصحابها المبدعون كحقوق الطبع والنشر وبراءات الاختراع أو منتوجها كالأسماء التجارية والعلامات التجارية إلى غير ذلك من الأموال غير الملموسة ولكنها بصدد حق الاستعمال أو الامتياز الذي يمنحه المبدع أو منتجيه إلى شخص آخر لتحقيقه على أرض الواقع سواء بيع هذا الحق

1-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، قرار المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430 25 مارس 2009 ص 8

أو إيجاره لمدة زمنية معينة وكل ذلك شخص آخر لتحقيق على أرض الواقع سواء بيع هذا الحق أو إيجاره المدة زمنية معينة.

ح/ 207 فرق الاقتناء شهرة الخلل: ويعرف كما يلي:

تعتبر أهم عناصر الأصول غير الملموسة أي كقيم ثابتة المعنوية وتتسم كذلك بالتعقيد في عملية تقييمها حيث لا يمكن شراؤها منفردة كغيرها من الأصول سواء الملموسة أو غير الملموسة بينما يمكن تقييمها في حالات نادرة تتمثل:

ما في حالات الاندماج أو بيع الشركات حيث يعتبر الفرق بين مبلغ شراء الشركة برمتها والأصول الصافية للمؤسسة منقوص منها الالتزامات.<sup>1</sup>

- شهرة الخلل: سعر شراء المؤسسة القيمة صافية للأصل

ح/ 208 قيم ثابتة أخرى غير ملموسة (معنوية)

جميع القيم الثابتة الملموسة والتي لم تذكر ضمن الحسابات السابقة ونذكر منها على سبيل المثال حق الإيجار.

المطلب الثاني: التثبيتات العينية:

➤ أولاً: مفهوم التثبيتات العينية: حسب المادة 121.1 التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان

من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة إستعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية.

وطبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأموال، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة؛
- المادة (121-4) تطبيق المبادئ الآتية لتجميع الأموال العينية أو الفصل فيها بينها؛
- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماماً في السنة المالية التي يتم استخدامها، وأغلبية فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات؛
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى؛

1- لوبز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 50، 41

- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منقولة إذا كانت مدة انتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

➤ ثانيا: دراسة الحسابات الفرعية للتشبيات العينية:

ح/21 القيم الثابتة المادية وينقسم هذا الحساب الى:

ح/211 أراضي: هناك عدة أنواع الأراضي حسب المفهوم المحاسبي فهناك أراضي تشتري بقصد البيع خاصة في الوكالات العقارية ويعتبر هذا النوع من الأراضي كمخزونات وهناك أراضي يقصد البناء وهناك أراضي أخرى تقتني لوجود مناجم فيها كالحجارة وأنواع أخرى وتسمى المقالع وهذا النوع من الأراضي خاضع لحساب الإمتلاك السنوي بسبب استنفاد ما فيه من منجم بينما الأراضي المقتناة بهدف البناء غير القابلة للإمتلاك وحتى وإن فرضنا وجود مبنى فإن تقنيات المحاسبة تفرض الفصل بين قيمة الأرض والمبنى لأن الأرض غير خاضعة للإمتلاك وتقييم تكلفة الأرض بجمع كل النفقات التي صرفت في الحصول على الأرض وتجهيزها لاستخدام وعادة ما تكون هذه النفقات على النحو التالي:<sup>1</sup>

1- سعر الشراء

2 - تكاليف العقد

3- تكاليف تهيئة الأرض للهدف المقصود منه

4- تكاليف الرسوم والإرتفقات الظاهرة

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430، 25 مارس 2009 ص 8

## ح/ تنظيم وتهيئة الأراضي:

لقد إعتبر المعيار الدولي للمحاسبة التعلق بهذه النقطة أن هناك بعض النفقات التي تصرفها المؤسسة على الأراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها كحفر آبار مياه للسقي مثلا حيث اعتبرت أصلا في حد ذاتها قابلا للإمتلاك على العمر الزمني المقدر لها وتسمى محاسبات تنظيم وتهيئة الأراضي.<sup>1</sup>

ح/213 بناءات: وهي كل التثبيتات المقتناة أو المنجرة من تلقاء المؤسسة نفسها أو من طرف مقاول من خارج المؤسسة وتتضمن تكلفة المبنى من:

1- سعر تكلفة الشراء إن كان جاهزا.

2- أعباء العمال، مواد البناء والتكاليف الإضافية

3- أتعاب المهندسين وتراخيص البناء وكل التكاليف التي تصرف على المبنى

## ح/215: تركيبات تقنية، عناد، ومعدات صناعية

قد تكون القيم الثابتة كأصول عقارية إما في شكل أراضي أو بناءات وقد يكون أيضا تركيبات تقنية في شكل شبكات ضخمة أو عناد صناعي ومعدات لصيقة بالأرض يصعب إعتبرها منقولاً أحيانا الأجر

## ح/218: قيم ثابتة ملموسة أخرى

في النظام المحاسبي المالي تكرر القيم الثابتة الملموسة العقارية بصفة منفصلة كالأراضي والبناءات وتهيئة الأراضي بالإضافة إلى التركيبات التقنية اللصيقة بالأرض بينما لم يذكر القيم الثابتة الملموسة المنقولة أولا لكثرتها وعدم إمكانية حصرها وثانيا صعوبة تحديد صفتها كقيم ثابتة في بعض الأحيان كالأدوات لا تعتبر قيم ثابتة إذا كانت منفردة بينما إذا كانت مرتبطة ببعضها البعض في صندوق باهض الثمن تعتبر قيم ثابتة أي أصل ثابت قابل للإمتلاك وتذكر من بين القيم الثابتة التي يمكن ضمها لهذا الحساب كحسابات فرعية مستقبلا معدات النقل، تجهيزات المكتب، الأغلفة القابلة للإسترجاع.

1- لبوز نوح مرجع سابق ص 50.47

## المطلب الثالث: التثبيتات المالية

## ➤ أولاً: مفهوم التثبيتات المالية:

تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج حسابات التثبيتات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الأربعة الآتية:<sup>1</sup>

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم فيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح لها بان تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها، المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة؛
- السندات المتبقية لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بأخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أفساط رأس مال أو توظيفها ذات أمد طويل التي يمكن للكيان؛
- الاحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها، أو ينوي الإحتفاظ بها أو تعيين عليه ذلك؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي ولا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير.

1-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، قرار المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس 2009 م يحدد قواعد خاصة للتقييم الادراج في الحسابات القيم الثاني، أصول مالية غير جارية ص 11 / 1 عطية عبد الرحمان في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي جيطلي 2009 برج بوعريبيج، الجزائر ص 77

➤ ثانيا: دراسة الحسابات الفرعية للتثبيات المالية:

إن الجدول التالي يمثل الحسابات الفرعية للتثبيات المالية:

جدول رقم (01): التثبيات المالية

الحساب	شرح الحساب
ح/261 سندات المساهمة	السندات يمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المصدرة.
ح/262 سندات المساهمة أخرى	وهي سندات المساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها
ح/269 دفعات مستحقة مع سندات غير محررة	يكون هذا الحساب دائما بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسة أخرى.
271/السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	هي سندات تتوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل، من هذه السندات الحصص في رأس المال المؤسسة أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل
ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	هي السندات التي يكون الهدف حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات)

<sup>1</sup>-عطية عبد الرحمان في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي الجزائر، 2009، ص 77

## المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للثبيلات وفق SCF

- تتمثل الثبيلات حسب النظام المحاسبي والمالي في مجموعة الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع وإنما لإستعمالها كوسيلة إستغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة

### المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للثبيلات المعنوية

➤ أولاً: ح/203: مصاريف تطوير مثبتة

ويسجل الحساب في حالتين:

**الحالة 1:** تسجيل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد الحسابات المصاريف (مجموعة 6) مدنيا وحساب البنك أو الصندوق دائنا.<sup>1</sup>

#### القيد 1:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
6		ح/الأعباء	XX	
	512	ح/البنك	XX	
	53	ح/الصندوق	XX	

**الحالة 2:** يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية والحساب 731 حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية دائنا

1- عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي الجزائر، 2009، ص 69

القيد 2:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
203		ح/مصاريف التطوير	XX	
	731	ح/إنتاج مثبت		XX

➤ ثانيا: ح/ 204 برامج الإعلام الآلي: هناك حالتين لتسجيل هذا الحساب:

الحالة 1: شراء حقوق إستخدام البرامج لفترة محددة في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد الحسابات بنك أو موردو التثبيتات ح/ 404 دائنا.<sup>1</sup>

القيد 1:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
204		برامج الإعلام الألي	XX	
	512	البنك		XX
	53	الصندوق		XX
	404	موردو التثبيتات		X

1- عطية عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 70

الحالة 2: وتسجل العمليات في قيدين كالتالي حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة

أ - تسجيل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب أعباء المستخدمين مدين ونقدية أو دائنون (دائنا)<sup>1</sup>

القيد 2:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
6XX		أعباء المستخدمين	XXX	
	512	البنك	XXX	
	530	الصندوق	XXX	
		ح/الدائنون	XXX	

ب: نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 76 دائنا

القيد 2/2:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
204		برامج إعلام الألي	XXX	
	731	إنتاج مثبت لأصول المعنوية	XXX	

- عطية عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 70<sup>1</sup>

## ج/205 التوكيلات والحقوق المماثلة براءات، العلامات، الرفض

ويسجل محاسبيا كما يلي:

تسجل الامتيازات والعلامات وبراءات الاختراع وفق النظام المحاسبي المالي مباشرة بجعل حساباتها ح/205  
ح/208 مدينة<sup>1</sup>

بتكلفة اقتنائها وجعل ح/40 الموردون والحسابات الملحقه او الحسابات المالية ح/5xx دائنة بنفس التكلفة.

القيود:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
205		الامتيازات والحقوق المماثلة	XXX	
208		التشبيات المعنوية الأخرى	XXX	
	5XX	النقديات		XXX
	40	الموردون		XXX

## ح/208 التشبيات المعنوية الأخرى غير الملموسة:

تسجل التشبيات المعنوية الأخرى غير ملموسة في الجانب المدین والنقديات في الجانب الدائن

ح/207 فارق الاقتناء: يسجل ضمن الحساب ح/207 فارق الاقتناء إيجابيا كان أو سلبيا النتائج عن  
تجميع المؤسسات في إطار عمليات اقتناء أو اندماج.

<sup>1</sup> - عطية عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، 2009 ص 70، 71

## المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتشبيات العينية

تم المعالجة المحاسبية للتشبيات العينية كما يلي:

➤ أولاً: ح/211 الاراضي: يسجل في جانب المدين والنقديات والموردون في جانب الدائن.

التسجيل المحاسبي كالتالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
211		الاراضي	XXX	
	512	البنك	XXX	
	53	الصندوق	XXX	
	40	موردو التشبيات	XXX	

ح/212 عمليات تنظيم وتهيئة الاراضي.

ح/213 بنايات.

ح/215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية.

ح/218 التشبيات العينية الاخرى.

إن التسجيل العادي للحسابات التشبيات العينية ح/212، ح/213، ح/215، ح/218 يكون في الجانب المدين وحسابات النقدية او الموردون في الجانب الدائن.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-ليبوزنوح، مرجع سبق ذكره، ص 47، 51

التسجيل المحاسبي:

دائن	مدين	البيان	دائن	مدين
	XXX	الاراضي		211
	XXX	عملية ترتيب وتهيئة الاراضي		212
	XXX	بناءات		213
	XXX	المنشآت التقنية والمعدات والادوات الصناعية		215
	XXX	الثببتات العينية الاخرى		218
XXX		البنك	512	
XXX		الصندوق	53	
XXX		الموردون	40	

ملاحظة: نسجل قيد الفصل بين قيمة الارض والمبنى المشيد عليه

التسجيل المحاسبي:

دائن	مدين	البيان	دائن	مدين
	XXX	مخصصات الاهتلاكات للاصول غير الجارية		681
XXX		اهتلاك البناءات	2813	
XXX		اهتلاك الثببتات العينية الاخرى	2818	

➤ **ثانياً: ح/ 22 الثببتات في شكل امتياز:** أحياناً قد يكون الأصل المستخدم غير مملوك للشركة المستخدمة وإنما ممنوح لها في شكل امتياز موكل استخدمه من طرف هيئة أخرى كما منع لهذا الحق وتسمى بمنع التوكيل أو مانع الامتياز وقد تكون الأصول أي القيم الثابتة السابق ذكرها كلها ممنوحة في إطار توكيل حسب المتطلبات الاقتصادية الحديثة، ونذكر أنواع الحسابات المستعملة في هذا النوع من المعاملات كما يلي: <sup>1</sup>

✓ ح/221 الاراضي الممنوح امتيازها.

✓ ح/222 عمليات ترتيب وتهيئة الاراضي الممنوح امتيازها.

✓ ح/223 البناءات الممنوح امتيازها.

✓ ح/225 المنشآت (تركيبات) التقنية الممنوح امتيازها.

✓ ح/228 الثببتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها.

✓ ح/229 حقوق مانح الامتياز.

- في حالة الحصول على هذا الحق مجاناً:

نسجل القيد كالتالي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
22		الثببتات في شكل امتياز	XXX	
	229	حقوق مانح الامتياز		XXX

<sup>1</sup> - لبيوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 52

- عند نهاية كل سنة من مدة التوكيل يسجل تسديد الإتاوات ضمن القيد التالي:<sup>1</sup>

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
651	512	الإتاوى المترتبة عن الامتيازات والبراءات البنك	XXX	XXX

- عند نهاية مدة الإمتياز المجاني يرجع الأصل إلى صاحبه عن طريق القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
229	22	حقوق مانح الامتياز التشبيات في شكل امتياز	XXX	XXX

- في حالة الحصول على هذا الحق عن طريق الشراء:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
22	512	التشبيات في شكل امتياز البنك	XXX	XXX
	53	الصندوق		XXX

<sup>1</sup>-لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 5

- نسجل في آخر كل سنة قسط إهلاك كما يلي:<sup>1</sup>

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
682		مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة السلع الموضوعه موضع الامتياز	XXX	
	282	إهلاك التثبيتات الموضوعه موضع الامتياز		XXX

ملاحظة:

تدفع في مقابل الحصول على حق الامتياز مجانا إتاوات استعمال هذا الحق سنويا أو شهريا وتسجل في حساب 651 الإتاوات المترتبة على الامتيازات كما سنرى لاحقا في الفصل 6 لحسابات الأعباء أما إذا كان حق الامتياز ملك للكيان عن طريق الشراء كما رأينا فيحق له حساب حصة الامتلاك السنوي لهذا النوع من الأصول الثابتة وإعتبارها عبئ يدخل في حساب النتيجة.

➤ ثالثا: ح/23 التثبيتات الجارية إنجازها:

قد تكون القيم الثابتة غير جاهزة أي لا يتم استعمالها داخل المؤسسة إلا بعد فترة استكمالها وجاهزيتها للإستعمال وخلال فترة إنجازها لا يمكن حساب امتلاكها بينما يمكن حساب الخسائر التي مست قيمتها والقيم الثابتة قيد الإنجاز قد تكون ملموسة وقد تكون غير ملموسة.

<sup>1</sup>-لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 52،59

✓ ح/232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها.

✓ ح/238 تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم الثابتة.

\*القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز: وهذا النوع أي القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز تنقسم إلى نوعين:

1- قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف المؤسسة نفسها.

2- قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف متعاملين خارجين عن المؤسسة.

يخضع كل منهما للإجراءات التالية كما سنرى فيما يلي:

(أ)- تسجيل الأعباء المنفقة حسب طبيعتها على النحو التالي:

القيم الثابتة الملموسة المنجزة من طرف المؤسسة نفسها.<sup>1</sup>

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
6XX		الأعباء	XXX	
	512	البنك	XXX	
	53	الصندوق	XXX	

(ب) - إثبات الإيرادات في حساب القيم الثابتة قيد الإنجاز:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
232		التثبيتات العينية الجاري إنجازها	XXX	
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية	XXX	

<sup>1</sup>- لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص53،59

ج)- إثبات جاهزية الاستثمار و تسجيله في حسابه المعني :<sup>1</sup>

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
21		التشبيات العينية	XXX	
	232	التشبيات العينية الجاري إنجازها		XXX

- بالنسبة للقيم الثابتة الملموسة المنجزة من طرف متعامل خارجي عن المؤسسة (مقاوم مثلاً)

1- إثبات قيد جزء الأشغال المنجزة عن طريق تسجيل فاتورة الأشغال المنجزة ضمن القيد المحاسبي التالي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
232		التشبيات العينية الجاري إنجازها	XXX	
	404	موردو التشبيات		XXX

2- إثبات جاهزية الأصل للإستعمال بموجب شهادة التسليم وفق التسجيل المحاسبي الآتي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
21		التشبيات العينية	XXX	
	232	التشبيات العينية الجاري إنجازها		XXX

<sup>1</sup>-لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص51،59

(ح) -238 تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم الثابتة: هي تسبيقات التي يقدمها طالبي القيم الثابتة بمناسبة طلبهم للقيم الثابتة إذا كانت هذه القيم الثابتة غير حاضرة ويتطلب تحضيرها ضمان في شكل تسبيق حتى يبقى الطالب مرتبط بطلبه أو في الحالات التي تتطلب تسبيق مبلغ الإنجاز الجزئي للقيم الثابتة حسب العقد المبرم، وتسجل التسبيقات عبر مرحلتين.<sup>1</sup>

\* المرحلة الأولى: دفع التسبيق

	XXX	التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيات	238
XXX		البنك	512
XXX		الصندوق	53

\* المرحلة الثانية: ترصيد الحسابات

(أ) - في حالة إستلام القيم الثابتة ملموسة أو غير ملموسة ونستعمل في أمثلتنا القيم الثابتة الملموسة بحيث تكون المعالجة متشابهة بينهما.

	XXX	التثبيات العينية	21
XXX		التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيات	238

(ب) - في حالة عدم إستلام القيم الثابتة وبقاء المبلغ كمدىونية.

	XXX	التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيات	238
XXX		البنك	512

<sup>1</sup>-لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص51

## المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتشبيات المالية

✓ ح/261: سندات الفروع المنتسبة

✓ ح/262: سندات المساهمة الأخرى

إن المعالجة المحاسبية لكل سندات الفروع وسندات المساهمة الأخرى تسجل كالتالي:

عند الشراء: يسجل حساب سندات الفروع وحساب سندات المساهمة في الجانب المدين، وحساب النقديات في الجانب الدائن.<sup>1</sup>

عند البيع بأكثر من القيمة الاسمية: يكون حساب النقديات في الجانب المدين وكل من حساب سندات الفروع وسندات المساهمة الأخرى في الجانب الدائن.

عند البيع بأقل من القيمة الإسمية: يكون حساب النقديات وحساب الخسائر الصافية الناتجة عن تنازلات في الجانب المدين، وحساب سندات الفروع وسندات المساهمة الأخرى في الجانب الدائن.

## القيد1: خاص بالشراء

دائن	مدين	البيان	دائن	مدين
	XXX	سندات الفروع المنتسبة		261
	XXX	سندات المساهمة الأخرى		262
XXX		البنك	512	

<sup>1</sup>- لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص60،62

القيد2: خاص بحالة البيع بأكثر من القيمة الإسمية<sup>1</sup>

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
512		البنك	XXX	
	261	سندات الفروع المنتسبة	XXX	
	262	سندات المساهمة الأخرى	XXX	
	767	الأرباح الصافية عن عمليات التنازل	XXX	

القيد3: خاص بحالة البيع بأقل من القيمة الإسمية

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
512		البنك	XXX	
667		الخسائر الصافية عن عمليات التنازل	XXX	
	261	سندات الفروع المنتسبة	XXX	
	262	سندات المساهمة الأخرى	XXX	

<sup>1</sup>- لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص62

ح/271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة

ح/273: السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة<sup>1</sup>

- يتم تسجيل كل من حساب 271 وحساب 273 محاسبيا كما يلي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
271		السندات المثبتة الأخرى	XXX	
273		السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة	XXX	
	5....	النقديات		XXX

<sup>1</sup>-لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص62

## خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل تم التطرق الى فهم النظام المحاسبي المالي بحيث تم عرض مفهومه والمبادئ الواجب توفرها لإدراجها كالتبittات والفرضيات والمميزات التي يقوم عليها والتطرق الى الأهداف في هذا النظام الذي ينظم المعلومات والجداول المالية، التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.

وقد عالج النظام المحاسبي المالي التbbittات غير الجارية بمختلف أنواعها المتمثلة في (التbbittات المعنوية- التbbittات المادية- التbbittات المالية) والتي تعد ذات أهمية في جميع المؤسسات والتي توضح كيفية تسجيلها وإدراجها حيث تعد من بين أهم العناصر الموجود في الميزانية التي طرأ عليها التغيير بمجىء النظام المحاسبي المالي وقد درس هذا الأخير الحسابات الفرعية لهذه التbbittات .

**تمهيد:**

إن التثبيتات تلعب دورا هاما داخل المؤسسات الاقتصادية وقد أطلق عليها مصطلح الأصول وذلك لغرض إمتلاكها للاستخدام لصالح المؤسسة، نظرا للتطورات التي طرأت للمحاسبة على الصعيد الدولي فقد تم توحيد المفاهيم المحاسبية وتم تخصيص مجلس للمعايير الدولية بحيث أن كل معيار يشمل كل جانب للتثبيتات من (تعريف، إجراءات إعدادها، أهداف، معالجة... إلخ)، في هذا الفصل سنتطرق إلى المباحث المتمثلة في المبحث الأول الذي يدرس المعايير المحاسبية الدولية من حيث المفهوم وإجراءات إصدارها و أهميتها اما فيما يخص المبحث الثاني المتعلق بدراسة التثبيتات غير الجارية وفق المعايير المحاسبية الدولية ومن هذه الدراسات تم التطرق الى المبحث الثالث الذي يقوم بمعالجة هذه التثبيتات غير الجارية وفق مانصت عليه المعايير المحاسبية الدولية.

## المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر التثبيتات غير الجارية من بين اهم الحسابات التي تنشأ عليها المؤسسة بحيث يتم دراستها من طرف المعايير المحاسبية الدولية لان هذه المعايير تحدد القوائم المالية للوحدة الاقتصادية بحيث تسمح لنا بكيفية المعالجة والتصرف بهذه التثبيتات.

### المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية وإجراءات إصدارها

#### ➤ أولاً: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية

- **تعريف 1:** إن مفهوم المعايير المحاسبة الدولية يعرف على أنه "عبارة عن بيان مكتوب تصدره هيئة محاسبة معينة ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والغرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز لتلك الوحدة، وعادة ما يلقي هذا المعيار قبولاً على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي".<sup>1</sup>

- **تعريف 2:** يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.<sup>2</sup>

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

#### ➤ ثانياً: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية

تتلخص إجراءات إصدار المعيار عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية في:<sup>3</sup>

1-قرار الأجندة " تصدره لجنة التوجيه المعينة من المجلس"؛

2-حدود المسألة " تحدد نطاق المشروع وتعددها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس"؛

<sup>1</sup>- براقى تجاني، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية المحاسبية مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2005، ص4

<sup>2</sup>- الدكتور حسين قاضي، الدكتور مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، جامعة دمشق، ص 121

<sup>3</sup> - فريدريك تشوي، كارل أنفروست، جاري مبيك، تعريب محمد عصام الدين زايد، ترجمة محمد حجاج، المحاسبة الدولية، دار المريخ، السعودية 2004 ص3

3-مسودة قائمة المبادئ " تضعها لجنة التوجيه لتلقي التعليقات والملاحظات "؛

4-قائمة المبادئ النهائية " تعدها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس بأغلبية تلي الأصوات "؛

5-تنشر لتلقي التعليقات والملاحظات دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ؛

6-المعيار المحاسبي النهائي " يعتمد من المجلس بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات " .

### المطلب الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية وأسباب تعدادها

➤ أولاً: حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما

بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد

على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقياً وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين حتى وإن كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة؛

- تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات

المحاسبية المستخدمة؛

- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية والمصلحة العامة من ناحية أخرى؛

- إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة

بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية؛

- إن وجود معايير محاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة وتعتبر كذلك خط دفاع.

<sup>1</sup> - شوقي طارق، الدكتور ملياني حكيم، مذكرة تخرج دكتوراه، محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة فرحات عباس

ومنه من الصعب تحديد سبب وحيد مسئولا عن تعدد المعايير لأن التعددية هي محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية وسياسية واكبت التطور المهني والأكاديمي للمحاسبة، ويمكن الإشارة إلى أهمها:

كان لحدوث الأزمات التي اجتاحت العالم في منتصف القرن الماضي وما ترتب عليها عمليات تصفية اندماج بين الشركات دورا أساسيا في توجيه العمل المحاسبي ورفع الوعي المحاسبي، وقد ترتب عليه إصدار معايير محاسبية جديدة لمواجهة الظروف المستجدة، بالإضافة إلى تأثير معظم دول العالم بموجات التضخم وما ترتب عليها من إعادة النظر في فرض ثبات النقد بأنه غير واقعي ن مما أدى إلى إصدار معايير جديدة تتعامل مع ظاهرة تغيرات الأسعار.

- تأثير جماعات الضغط و المساهمة الكبيرة و ما تلا ذلك من تكتلات تجارية واقتصادية دولية و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ، الأمر الذي ساعد على ظهور المنظمات المهنية و تعاضم دورها بحيث أخذت تفرض نفسها ووجودها على الدولة والمجتمع المالي و لعبت نجاحها في أن تتدخل في عملية وضع معايير المحاسبة وتوجيهها لأغراض معينة و من أمثلة ذلك ما حدث بالنسبة للمعيار رقم 19 لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB تحت عنوان "المحاسبة و التقرير عن شركات البترول و الغاز " و ذلك بإجبار المجلس على تغيير موقفه بشأن إلزام تلك الشركات بطريقة الجهود الناجحة ن وكذا تلك الضغوط التي تمارسها جمعيات حقوق الإنسان وحماية البيئة و غيرها والتي تطلب معلومات عن مدى مساهمة المؤسسة في النواحي الاجتماعية، و من ثم تؤثر على جهات وضع المعايير لمراعاة متطلباتها بإصدار معايير جديدة؛
- اختلاف آراء الجهات واضعة المعايير واختلاف درجة الالتزام القانوني لكل منها يفسح المجال لتعدد المعايير وذلك من بلد لآخر وبالتالي على المستوى الدولي؛
- يشير البعض إلى أن المبادئ المتعارف عليها هي أهم أسباب تعدد المعايير المحاسبية لا سيما أن تسمح بمعالجات عديدة لنفس المشكلة المحاسبية باعتبار أن المعايير المحاسبية تعتبر ترجمة للمبادئ المحاسبية في التطبيق العملي.

### المطلب الثالث: الهيئات المصدرة للمعايير المحاسبية الدولية

إن تحضير معايير IFRS يعتمد على منظمات معايير محاسبة مكونة من عدة هيئات وتم بمراحل ودراسات وأبحاث معقدة وتتطلب استثمارات عامة ولذا وجدت منظمات عالمية وسنتطرق لبعضها.

#### ➤ أولاً لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB):

تعد نشأة لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1978 في سيدني بأستراليا، وفي هذا المؤتمر اقترح لورد نيسان الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية وعليه فقد وجهت الدعوى لهيئات المحاسبة في أستراليا وكندا وألمانيا وفرنسا واليابان والمكسيك لحضور اجتماع في لندن في مارس 1973 وأسفر الاجتماع في النهاية على إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية وفي 29 جوان 1973.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: دراسة التثبيتات غير الجارية وفق المعايير المحاسبية الدولية

التثبيتات مجموعة من الوسائل الاقتصادية التي تقتنيها المؤسسات بهدف الانتفاع منها مستقبلاً وذلك بإدراجها في العملية الإنتاجية وذلك وفق المعايير المحاسبية الدولية.

#### المطلب الأول: دراسة المعايير الخاصة بالتثبيتات المعنوية

#### ➤ أولاً: المعيار 38 التثبيتات المعنوية: يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول

غير الملموسة التي لا يتم معها على وجه التحديد في معيار آخر، ويتطلب هذا المعيار من المؤسسة أن تثبت أصلاً غير ملموس عندما، تستوفي ضوابط محددة، يحدد المعيار أيضاً كيفية قياس المبلغ الدفترى للأصول غير الملموسة، ويتطلب إفصاحات محددة عن الأصول غير الملموسة.<sup>2</sup>

يجب على هذا المعيار أن يطبق عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة التي:

- تقع ضمن نطاق معيار آخر (IAS 11، 12، 17، 19)؛
- الأصول المالية، تم تعريفها في المعيار المحاسبي الدولي؛
- إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقييم (المعيار الدولي للتقرير المالي 6) والإنفاق على تطوير واستخراج المعادن، والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

<sup>1</sup> - طارق عبد العادل، دليل المحاسبة إلى تطبيق دليل معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية 2006 ص 20.21

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين سنة 2015، ص 19

## ➤ ثانيا: التقييم المحاسبي الأولي للأصول الثابتة المعنوية

حسب المعيار (IAS38) يكون التقييم الأولي للأصول الثابتة المعنوية عن طريق التسجيل المحاسبي لتكلفة الأصل حسب الطرق المختلفة لحيازته والتي تتمثل فيما يلي: <sup>1</sup>

- يكون منفصل؛
  - يكون كجزء من اندماج منشآت الأعمال؛
  - يكون بمنحة حكومية؛
  - يكون عن طريق تبادل أصول؛
  - تكون مولدة داخليا.
- الحيازة عن طريق الشراء:

الأصول غير الملموسة المشتراة من طرف آخر تسجل بالتكلفة، وتتضمن هذه التكلفة كل تكاليف التملك والنفقات الأخرى الضرورية لجعل الأصل غير الملموس مجهزا للغرض الذي إمتلك الأصل من أجله وعادة ما تتضمن سعر الشراء والأجور القانونية ومصاريف حديثة أخرى، تكون تكلفة إصدار الأسهم بالقيمة السوقية العادلة إذا تم اقتناء الأصول غير الملموسة <sup>2</sup>

## - الأصول الثابتة المعنوية المولدة داخليا:

يكون الأصل غير الملموس المتولد داخليا مؤهل للإثبات ويصعب تقويمه في بعض الأحيان بسبب مشاكل تتمثل فيما يلي: <sup>3</sup>

- يحدد ما إذا كان، ومتى يكون الأصل قابل للتحديد والذي يولد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة؛
- يحدد تكلفة الأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ولا يمكن تمييز تكلفة التوليد في بعض الحالات؛

<sup>1</sup> - مكارم بعداش، أمينة بوعسيمة، المعالجة المحاسبية للتبنيات في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة

الماستر، كمية العموم التجارية، جامعة جيجل، 2014، 2013، ص2

<sup>2</sup> - فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة، الوراق لمنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص604

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، ص8-9

- أصل غير ملموس داخليا عن تكلفة المحافظة أو تعزيز شهرة المؤسسة المتولدة داخليا أو تكلفة تشغيل العمليات اليومية؛
- تصنف المنشأة توليد الأصل إلى مرحلة البحث والتطوير إذا استوفى الأصل غير الملموس ضوابط الإثبات.

### ➤ ثالثا: مرحلة البحث:

- لا يمكن إثبات الأصل غير الملموس الناشئ عن البحث أو البحث لمشروع داخلي؛
- يجب إثبات الإنفاق على البحث عن مرحلة لمشروع داخلي عند تحمله على أنه مصروف؛
- بناء على عدم إستطاعة المؤسسة عدم التدليل على وجود أصل غير ملموس الذي يولد منافع إقتصادية مستقبلية متوقعة في مرحلة البحث لمشروع داخلي، وبناء على ذلك تثبت هذه النفقة عند تحملها على أنها مصروف.
- نتطرق إلى بعض الأمثلة المتعلقة بأنشطة البحث:<sup>1</sup>
  - تهدف للحصول على معرفة جديدة؛
  - تبحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو لمعرفة أخرى، وتقوم الاختبار النهائي لها؛
  - تبحث عن بدائل لمواد خام، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات؛
  - صياغة وتصميم، وتقييم البدائل المحتملة من مواد أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات أو نظم، أو خدمات جديدة أو محسنة أو الاختبار النهائي لها.

### - مرحلة التطوير:

- يثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن التطوير أو عملية التطوير لمشروع داخلي إذا وفقط إذا استطاعت المؤسسة أن تدلل على ما يلي:
- يجب استكمال الجدوى الفنية للأصل غير الملموس، حتى يكون متاحا للاستخدام أو البيع.
- تستكمل الأصل غير الملموس وتستخدمه أو تبيعه؛
- تكون قادرة على استخدام الأصل غير الملموس أو بيعه؛
- تستطيع المؤسسة تدليل وجود سوق للمخرجات للأصل غير الملموس إذا كان سيستخدم داخليا بكيفية يولد بها منافع إقتصادية محتملة؛

1- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 8-9

- لإستكمال التطوير وإستعمال الأصل غير الملموس أو بيعه توفر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى؛
- قدرتها على قياس النفقة التي ترجع إلى الأصل غير الملموس خلال تطوره.

### - حسب المعيار (IAS 38):

- تصميم، تشييد، واختيار نماذج أولية ونماذج ما قبل الإنتاج أو ما قبل الاستخدام؛
- تصميم أدوات، وموجهات، وقوالب تنطوي على تقنية جديدة؛
- تصميم، وتشييد، وتشغيل مصنع تجريبي لا يكون بحجم مجد بشكل اقتصادي للإنتاج التجاري واختبار بديل مختار من مواد، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة.

### - أصل ثابت معنوي يقتنى ضمن عملية تجميع أعمال (الحيازة في إطار تجميع المؤسسات):

طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) الخاص بالأصول الثابتة المعنوية و (IFRS 3) اندماج منشآت الأعمال فإنه في حالة اقتناء أي أصل غير ملموس ضمن تجميع الأعمال تكون تكلفة هذا الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء، وتحدد القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن به استبدال أصل بين طرفين راغبين في عقد الصفقة وعلى بنية بالمعلومات المتعلقة بها وتتم حسب آلية السوق.<sup>1</sup>

### 1-معالجة الشهرة الموجبة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية:

يظهر فرق شهرة المحل موجب عندما تكون تكلفة الشراء أكبر من القيمة العادلة لصافي الأصول

نص (IFRS 3) على اعتراف المؤسسة المشترية في تاريخ الاندماج بما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ الاعتراف بالشهرة المشترية في عملية اندماج الشركات كأصل معنوي؛
- ✓ يكون القياس المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها، لأنها تمثل زيادة في تكلفة اندماج الشركات عن حصة الشركة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات المعترف بها وفقاً لنفس المعيار؛
- ✓ وجوب مراجعة الشهرة وعدم إخفائها والتأكد على انخفاض القيمة كل سنة على الأقل؛
- ✓ ينسجم مع المعيار (IAS 36)؛

<sup>1</sup>- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص.51

<sup>2</sup>- مكارم بعداش، أمينة بوعسيمة، مرجع سبق ذكره، ص.29،30

- ✓ عند ارتفاع حصة المؤسسة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول المعنوية القابلة للتحديد والالتزامات الطارئة للمؤسسة المشترية المعترف بها وفقاً للمعيار فإنه يجب إجراء ما يلي:
- ✓ إعادة التقييم؛
- ✓ الاعتراف فوراً بالربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

## 2- معالجة الشهرة السالبة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

- ✓ نص المعيار (IFRS3) في رقم 81 على وجوب إلغاء الاعتراف بالشهرة السالبة تظهر شهرة محل سالبة إذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول؛
- ✓ ويتم التأكد مرة أخرى من قياس تكلفة الاندماج والقيمة العادلة للأصول والالتزامات للمؤسسة المستحوذ عليها؛
- ✓ يعتبر كريح ويرحل إلى حسابات النتائج مباشرة، ولا يسمح بمعالجة الشهرة السالبة كتخفيض لقيمة الأصول غير الملموسة ولم يسمح بمعالجتها كالتزامات مؤجلة؛
- ✓ منذ بداية تطبيق هذا المعيار في 31/03/2004 تم الاعتراف بمعالجة الشهرة السالبة قبل بداية السنوات المالية، عند إجراء التسوية المقابلة يلغى الاعتراف بها في بداية الفترة مع إضافتها إلى رصيد الأرباح المحتجزة.<sup>1</sup>

### - الحصول على التثبيتات المعنوية عن طريق التبادل:

- قد يقتنى واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية، وتقاس التكلفة مثل هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم:
- تفتقر معاملة المبادلة إلى الجوهر التجاري، ومن غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛
  - يتم قياس الأصل الذي تم اقتناؤه بهذه الطريقة إذا لم تستطع المنشأة أن تلغي إثبات الأصل المتنازل عليه.
- في حالة عدم قياس تكلفة الأصل الذي تم شرائه بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تقاس بالمبلغ الدفترى للأصل المتنازل عنه.

<sup>1</sup> - مكارم بعداش، أمينة بوعسيمة، مرجع سبق ذكره، ص 29، 30

### - الحصول على التثبيتات المعنوية عن طريق منحة حكومية:

عند تحويل الحكومة في بعض الحالات، قد يقتني أصل غير ملموس بدون مقابل، أو مقابل عوض اسمي، عن طريق منحة حكومية، أو تخصص منشأة أصولاً غير ملموسة مثل حقوق الهبوط بالمطار.... طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي 20 "المحاسبة عن المنح الحكومية، والإفصاح عن المساعدة الحكومية" يمكن أن تختار المنشأة و أن تثبت كلا من الأصل غير الملموس والمنحة بشكل أولي بالقيمة العادلة.<sup>1</sup> عند إختيار المؤسسة عدم إثبات الأصل بشكل أولي بالقيمة العادلة، تثبت المنشأة الأصل بشكل أولي بمبلغ اسمي.

### ➤ رابعاً: التقييم المحاسبي البعدي للأصول الثابتة المعنوية

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

### - نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم:

ينص المعيار المحاسبي الدولي (38) بوجوب إختيار المؤسسة نموذج التكلفة الوارد في الفقرة 74 أو نموذج إعادة التقييم الوارد في الفقرة 75 على أنه سياسة محاسبية لها، عندما تتم المحاسبة عن أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم، فإنه يجب المحاسبة أيضاً عن جميع الأصول الأخرى في فئة باستخدام النموذج نفسه، إلا إذا لم يكن هناك سوق نشطة لتلك الأصول.

### 1- نموذج التكلفة:

يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة بعد الاعتراف المبدئي بها مخصوصاً منها مجموع الإهلاك ومجموع خسائر القيمة، وهو ما يشير إلى القيمة الدفترية لذلك الأصل.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، مرجع سبق ذكره، ص 7، 12.

<sup>2</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 526.

## 2- نموذج إعادة التقييم:

بعد الإثبات الأولي:

- يسجل الأصل غير الملموس بمبلغ إعادة التقييم، وهو قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي مجمع إطفاء لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة؛
  - تقاس القيمة العادلة بالعودة إلى سوق الأنشطة لغرض إعادة التقييمات بموجب هذا المعيار، مع إجراء إعادة تقييمات بشكل منتظم بحيث في نهاية فترة التقرير لا يختلف المبلغ الدفترى للأصل عن قيمته العادلة؛
  - إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم تثبت سابقا على أنها أصول؛
  - الإثبات الأولي للأصول غير الملموسة بمبالغ بخلاف التكلفة.<sup>1</sup>
- التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم يكون كالتالي:

إذا ارتفعت قيمة الأصول المعنوية بعد إعادة التقييم يجب أن يسجل هذا الارتفاع (الزيادة في الجانب الدائن في حساب فائض إعادة التقييم).<sup>2</sup>

## - خروج الأصول الثابتة المعنوية:

تستطيع المؤسسة أن تبيع الأصول المعنوية إذا أصبحت لا تجني أي مزايا اقتصادية مستقبلا

تظهر نتيجة التنازل في حساب النتيجة كالاتي:<sup>3</sup>

الإيرادات = القيمة المحاسبية - الأيراد الصافي لخروج الأصل

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، مرجع سبق ذكره، ص12

<sup>2</sup> - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص253

<sup>3</sup> - محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية دروس وتطبيقات، pages Bleues الجزائر، 2010، ص139

## المطلب الثاني: دراسة المعايير الخاصة بالثبيلات المادية

➤ أولاً: المعيار المحاسبي الدولي 16: يعرف الثبيلات المادية على أنها الأصول الملموسة التي تحتفظ بها المؤسسة لغرض استخدامها في الإنتاج أو توفير سلع أو خدمات وتأجيرها للغير ويمكن إستخدامها لفترة تزيد عن سنة، سنعرض هذه المعايير ومختلف الدراسات المتضمنة لها:

- التقييم الأولي للثبيلات المادية:

يقيم المعيار المحاسبي 16 (الممتلكات والمعدات والمصانع) الثبيلات المادية تقييم أولي بالتكلفة التاريخية، ونجد عدة حالات يمكن للمؤسسة الحصول على هذا النوع من الثبيلات.

## - حالة إقتناء الثبيت:

- ✓ تشمل تكلفة إقتناء الثبيلات ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية، وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود؛
- ✓ تطرح أية خصومات تجارية للوصول إلى ثمن الشراء؛
- ✓ عند تأجيل السداد لعنصر من الثبيلات إلى ما بعد المدة العادية للائتمان فإن تكلفة تساوي الثمن النقدي المعادل؛
- ✓ يتم الاعتراف بالفرق بين هذه القيمة وإجمالي المدفوعات كفوائد خلال فترة الائتمان؛
- ✓ لا تمثل التكاليف الإدارية والعامة جزءاً من تكلفة الثبيلات المادية إلا إذا كان بالإمكان أن تنسب مباشرة لإمتلاك الأصل وتجهيزها للاستخدام؛
- ✓ لا تمثل التكاليف المبدئية للتشغيل وما يشابهها من تكاليف قبل الانتاج جزءاً من تكلفة الأصل إلا إذا كانت ضرورية لتجهيز الأصل للعمل<sup>1</sup>.

1 - شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 95، 96

### - حالة إنتاج التثبيت المادي من طرف المؤسسة لذاتها:

نص المعيار المحاسبي الدولي 23 على وجود تحديد تكلفة الأصول المصنعة داخليا لأغراض الاستخدام في المؤسسة بتكلفة الصنع وهي عادة نفس تكلفة الأصول المنتجة للبيع (المعيار 2) مع استبعاد أية أرباح داخلية للوصول إلى تحديد التكلفة وكذلك استبعاد الهذر غير العادي من المواد والعمالة وأية موارد أخرى مستهلكة في الإنتاج.<sup>1</sup>

### - حالة الحصول على التثبيتات المادية عن طريق التبادل:

يحدث أن تتبادل المؤسسة الأصل الثابت ماديا مقابل أصول نقدية وغير نقدية ويتم تقييم الأصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ما عدا حالة كون التبادل الحاصل لا يمثل حقيقة تجارية أو يستحيل قياس القيمة العادلة بمصدقية سواء كان بالنسبة للقيمة العادلة للأصل المعطى في إطار التبادل.<sup>2</sup>

- القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي نفسها القيمة العادلة للأصل المقدم في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية؛
- إذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبة للأصل المقدم في إطار التبادل.

### - حالة الحصول على التثبيتات المادية عن طريق القروض (IAS23):

قد تلجأ المؤسسة للاقتراض لأجل إتمام إنجاز بعض الأصول التي تتطلب فترة زمنية طويلة وإنفاق رأسمال كبير، ينتج عن هذا الاقتراض مجموعة من التكاليف المرتبطة بالقرض، وقد عرفها المعيار المحاسبي الدولي (IAS38): "هي الفائدة وغيرها من التكاليف التي تتحملها المؤسسة فيما يتعلق باقتراض الأموال".<sup>3</sup>

رخص المعيار المحاسبي الدولي 23 طريقتين لمعالجة تكاليف الاقتراض:

<sup>1</sup> - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 147

<sup>2</sup> - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 102

<sup>3</sup> - طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، دار الجامعة، الجزء الأول الإسكندرية، مصر، 2008، ص 401،

## 1- المعالجة الأساسية:

تعالج تكلفة الاقتراض وفقا لهذا الأسلوب كمصروفات فور تكبدها، بغض النظر عن كيفية استخدام القرض

وذلك وفقا للقواعد التالية:<sup>1</sup>

- ✓ إثبات تكاليف الاقتراض كمصروف للفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكاليف.
- ✓ تعالج التكاليف كمصروفات بغض النظر عن كيفية استخدام القروض.

## 2- المعالجة البديلة:

ترسمل تكاليف الاقتراض تكاليف الاقتراض المرتبطة بتملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفته ويحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهل لرسملته بموجب المعيار، وذلك بتوفر الشرطين التاليين:<sup>2</sup>

✓ يحتمل ترتب منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

✓ يمكن قياس التكلفة بطريقة يعتمد عليها.

➤ ثانيا: حالة المنح الحكومية المتعلقة بالأصول الثابت (IAS20) :

يقصد بالمنح الحكومية حسب المعيار المحاسبي الدولي 20 (المنح الحكومية و الإبلاغ المالي) وشرطها الأولي أن تكون المؤسسة المؤهلة لها يجب أن تكون حاصلة (عن طريق الشراء أو الإنشاء) على أصل أو أصول (طويلة الأجل) ويمكن وجود شروط مساعدة إضافية ملحقه بهذه المنح.<sup>3</sup>

تعالج الإعانات العمومية حسب المعيار (IAS20) بطريقتين:<sup>4</sup>

✓ إدراج المنحة من قيمة الأصل كإيراد مؤجل ويعترف به بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال العمر الإنتاجي للتثبيت؛

✓ تطرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل في الميزانية وهذا ما يخفض تكاليف الاهتلاك لاحقا والمنح سيتم استلامها؛

<sup>1</sup> - وليد عبد القادر، حسام الدين خداهش، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق، مصر، 2013، ص242

<sup>2</sup> - فؤاد عبد المحسن الجبوري، المحاسبة المتوسطة، دار الأيام لمنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص239، 240

<sup>3</sup> - بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، IAS/IFRS الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص281، 282

<sup>4</sup> - فؤاد عبد المحسن الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص129

✓ لا يتم الاعتراف بالقيمة العادلة إلا إذا توافرت قناعة على أن المؤسسة ستستلزم بالشروط المتعلقة بها.

### - التثبيتات المادية الممولة بعقد إيجار تمويلي IFRS16:

بعد آخر إصدار لمجلس المعايير، عدل المعيار الخاص بعقود الإيجار من المعيار المحاسبي الدولي IAS17 إلى المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS16، حدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار، والهدف منه ضمان تقديم المستأجرين و المؤجرين ملائمة تعطي تعبيراً صادقاً عن تلك المعاملات.<sup>1</sup>

✓ عرف المعيار عقد الإيجار على أنه "العقد الذي يخول للمؤسسة حق السيطرة على استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن مقابل عوض"؛

✓ يجب على المؤسسة المحاسبة عن المكون الإيجاري في العقد بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية.

### 1-المستأجر:

- يجب على المستأجر تخصيص العوض في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكون الإيجاري، والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية؛
- يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات حق استخدام الأصل والتزام العقد؛
- يجب على المستأجر قياس حق استخدام الأصل بتطبيق نموذج التكلفة في تاريخ بداية العقد للإيجار؛
- إذا أمكن تحديد المعدل بسهولة وإذا لم يكن بإمكان تحديد ذلك فيجب أن يستخدم المستأجر معدل الاقتراض الإضافي؛
- بعد تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس حق استخدام الأصل بتطبيق نموذج التكلفة ما لم يطبق أي من نماذج القياس المبينة في الفقرات 34، 35 (نموذج القيمة العادلة، نموذج إعادة التقويم)؛

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة البيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16، مرجع سبق ذكره، ص 1

- يجب على المستأجر إما العرض في قائمة المركز المالي لحق استخدام الأصول بشكل منفصل عن الأصول الأخرى، والتزامات عقد الإيجار منفصلة عن التزامات أخرى، أو الإفصاح في الإيضاحات عنها.

## 2- للمؤجر:

- يجب تخصيص العوض في العقد الإيجاري الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، وذلك بتطبيق الفقرات 73، 90 من المعيار الدولي للتقرير المالي 15؛
- يجب عليه تصنيف كل عقد من عقود إيجاراته إما على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي، حيث يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة للملكية الأصل محل العقد؛
- يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه تشغيلي إذا كان لا يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة للملكية الأصل محل العقد.<sup>1</sup>

### ➤ ثالثاً: حالة عقارات التوظيف:

عقار التوظيف هو أرض أو مبني يتم الحصول عليه لتحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة، أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد، وهو بهذا أصل من الأصول الثابتة المادية ولا يدخل في مجال تطبيق المعيار (IAS16)، لإختلافه عن الأصول الثابتة فخصص له المعيار (IAS 40). إن عقار التوظيف يختلف عن:<sup>2</sup>

- ✓ عقار يستغل من طرف مالكة ويستعمل في إنتاج السلع والخدمات أو يستعمل لأغراض إدارية.
- ✓ العقار الموجه للبيع يعد من المخزونات وهو من الأصول موجهة للبيع في إطار النشاطات العادية للمؤسسة؛
- ✓ عقار التوظيف لا يشارك في الإنتاج ولا يستعمل إدارياً ولا يشغل من طرف المالك ولكنه يجني تدفقات خزينة مستقلة عن تلك التي يمكن أن تجنيها مختلف الأصول الثابتة الأخرى الموجودة في المؤسسة؛

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 2

<sup>2</sup> - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 140، 141

✓ عقار التوظيف موجود بكثرة لدى الشركات العقارية، المؤسسات المالية وشركات التأمين، ويمكن أن يوجد في أي مؤسسة من المؤسسات الأخرى.

ويمكن أن تكون هذه العقارات ممثلة في:

- قطعة أرض للرفع من رأس مال المؤسسة (وسمعتها)، لا من أجل بيعها في اقرب وقت ممكن في إطار النشاطات العادية؛
- قطع أرض تم الحصول عليها لتستعمل استعمالاً غير محدد، في المستقبل؛
- مبني ملك للمؤسسة أو حصلت عليه من خلال عقد إيجار تمويلي، أجرته للغير في إطار عقد إيجار بسيط؛
- عقار شاغر قدم للغير في إطار عقد إيجار بسيط.

إن العقارات التالية ليست عقارات توظيف:

- أصل عقار تحصلت عليه المؤسسة من أجل بيعه (بعد ترميمه مثلاً) في المستقبل القريب؛
- أصل عقار قيد الإنجاز (بني حالياً)، مهما كان استعماله بعد إنجازه.

#### - النفقات اللاحقة ذات العلاقة بالأصول:

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على إضافة النفقات اللاحقة لبند التثبيتات المادية إلى القيمة المسجلة للأصل إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية إضافية بالنسبة للمؤسسة، وما عدا ذلك يتم معالجة أية مصروفات أخرى تنفقها المنشأة على تلك الأصول في حل الأموال الخاصة، للفترة التي تتكبدتها فيها.<sup>1</sup>

#### - التقييم اللاحق بعد الاعتراف الأولي للتثبيتات المادية:

يُجيز المعيار (LAS 16) استخدام نموذجين محاسبيين في قياس تكلفة التثبيتات المادية بعد الاقتناء وهما نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.<sup>2</sup>

1- نموذج التكلفة: يقيم التثبيت المادي بتكلفته التاريخية مطروحاً منها الاهتلاك المتراكم عبر السنوات ومختلف خسائر القيمة المسجلة.

1 - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة لمنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص154، 155.

2 - عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودي المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة الماجستير

كلية العموم الاقتصادية والعموم التجارية وعموم التسيير، جامعة الجزائر، 2011، 2010، ص66، 67.

**2- نموذج إعادة التقييم:** يقيم التثبيت المادي بالقيمة المعاد تقديرها أي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم بشرط أن تكون القيمة قابلة للقياس بموثوقية، ويتم تحديد القيمة العادلة بإحدى الطرق التالية: (مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التثبيت ووجود أو عدم وجود سوق نشطة له).

- تقييم الأراضي والمباني في ظل وجود سوق نشطة لها بالقيم السائدة في هاته السوق، أو على أساس تقدير من طرف خبير عقاري؛
- تقييم معدات الإنتاج بالقيمة السوقية، إذا لم تكن هناك سوق نشطة لهذه المعدات نظراً لخاصيتها وندرتهما، يمكن تحديد قيمتها العادلة من خلال قياس قيمة الاستبدال لها، أي قيمة التثبيت الجديد التي تستبدل نظيرها القديم، وعلى أساس هذه القيمة تحسب الاهتلاكات وتستخرج القيمة المحاسبية الصافية النظرية، ثم يعالج الفرق بين القيمتين.

يخضع نموذج إعادة التقييم إلى مجموعة من القواعد:

- ✓ تتم عمليات إعادة التقدير بانتظام؛
  - ✓ تتم إعادة تقدير الفئة الكاملة للتثبيات المادية عندما يتم إعادة تقدير التثبيت معين ينتمي إلى هذه الفئة؛
  - ✓ يتم اهتلاك التثبيات التي تم إعادة تقديرها بنفس الطريقة المستخدمة بموجب نموذج التكلفة.
- الانخفاض في قيمة الأصول:

قد تنخفض قيمة التثبيت المادي إما عن طريق الاهتلاك أو خسارة في القيمة

### 1- الانخفاض في قيمة الأصول المعيار (IAS 36):

يعالج الانخفاض الذي يحدث في قيمة الأصول حيث يؤكد على ضرورة الاعتراف بخسارة هذا الانخفاض ويبين كيفية قياس هذه الخسارة وعكسها ويحدد المؤشرات الداخلية والخارجية التي تدل على حدوث الانخفاض.<sup>1</sup>

1 - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة البيعة، السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار المحاسبي رقم " 36 الانخفاض في قيمة الأصول ص5

- التعريفات الواردة في المعيار:
- القيمة المسجلة بالدفاتر المحاسبية: هي القيمة التي يظهر بها التثبيت في الميزانية بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة وأي خسائر في القيمة.<sup>1</sup>
- القيمة العادلة: هي القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع تثبيت في اتفاق تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحا منها تكاليف بيع هذا التثبيت.
- القيمة النفعية: هي القيمة الحالية المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للتثبيت، مضافا إليها القيمة المتبقية لهذا التثبيت.
- القيمة القابلة للاسترداد: هي القيمة التي تزيد بها القيمة العادلة والقيمة النفعية للتثبيت.
- خسارة انخفاض القيمة: هي القيمة التي تزيد بها القيمة الدفترية للتثبيت عن قيمته القابلة للاسترداد.
- الخطوات المتبعة في المعيار المحاسبي الدولي (LAS 36):

تلخص الإجراءات الواجب أن تطبقها المؤسسة للتأكد من تسجيل تثبياتها بقيمة لا تتجاوز قيمتها القابلة للاسترجاع، كما يلي:<sup>2</sup>

تحدد التثبيتات المشتبهة بانخفاض قيمتها من خلال:

- المؤشرات الداخلية: مثل الضرر المادي الواقع على أصل ما أو تقادمه أو تحوله إلى أصل عاطل أو إذا كان أداء الكيان قد تأثر سلبا خلال الفترة أو إذا كان قد حدث تراجع أو انخفاض كبير في التدفقات النقدية المولدة أو التي سيتم توليده من الأصل.
- المؤشرات الخارجية: مثل تراجع القيمة السوقية، حدوث ارتفاعات في معدلات الفائدة السوقية المبلغ المرسل للأصول الصافية يجري تقييمه بأكثر من القيمة السوقية لأسهم المؤسسة، والتغيرات الاقتصادية والقانونية والتكنولوجية التي كان لها تأثير معاكس على المؤسسة.
- قياس القيمة القابلة للاسترداد للتثبيت القيمة العادلة منقوص منها مصاريف البيع، أو قيمة المنفعة؛
- تسجيل القيمة الجديدة للأصل مع تعديل نتيجة السنة المالية.

<sup>1</sup> - عكوش محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 82

<sup>2</sup> - طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 190، 191

## المطلب الثالث: دراسة المعايير الخاصة بالتشبيات المالية

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي (IAS32) "العرض" والمعيار المحاسبي الدولي (IAS39) "التقييم والقياس" إلى الأدوات المالية بشكل مفصل، وكذلك المعيار المحاسبي للإبلاغ المالي (IFRS7) "الإفصاح" الذي دخل حيز التطبيق الفعلي في 2007، و المعيار المحاسبي للتقارير المالية (IFRS9) "الأدوات المالية" الذي تم إصداره في أوت 2010، وتم تعويضه بالمعيار 39 تدريجياً خلال 3 سنوات من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (International Accounting Standards Board) "IAS B" وتم مؤخراً إصدار المعيار (IFRS13) "قياس القيمة العادلة" في ماي 2011 والذي دخل حيز التنفيذ في الدول الأوروبية في 1 جانفي 2013.

## ➤ أولاً: التقييم الأولي للتشبيات المالية:

يقيم ويحدد سعر التشبيات المالية باتباع مجموعة من الطرق المختلفة بغرض المعالجة المحاسبية، وتكون المعالجة المحاسبية للتشبيات المالية حسب الغرض الذي حيزت من أجله.<sup>1</sup>

تقاس التشبيات المالية عند شرائها بتكلفة الشراء مضافاً إليها النفقات المرتبطة مباشرة باقتناء الأصل أو الالتزام، ويقاس الأصل المالي عند البيع بسعر البيع مطروحاً منه العمولات المدفوعة ومصاريف البيع المباشرة، ويعامل الفرق بين صافي ثمن البيع والتكلفة على أنه أرباح أو خسائر تشبيات ويظهر في حساب مستقل لحسابات التسيير.

## - التقييم اللاحق للتشبيات المالية:

يتم القياس والتقييم اللاحق للأصول المالية حسب فئات تصنيفها، تكون كالتالي:<sup>2</sup>

## 1- فئة تصنيف الأصل المالي:

- ✓ أصول مالية محتفظ بها لأغراض تجارية؛
- ✓ أصول مالية متاحة للبيع، أصول مالية يحتفظ بها حتى موعد الإستحقاق.

<sup>1</sup> -بوسعين تسعديت، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية مدعمة بتمارين، مطبوعة موجية لطلبة الماستر في العموم التجارية والمالية والمحاسبية، كمية العوم الاقتصادية والتجارية وعموم التسيير، جامعة أكمي محمد أولحاج، البويرة، الجزائر، 2016-2015 ص18

<sup>2</sup> -المرجع السابق، ص39

## 2- التقييم اللاحق للأصول:

- ✓ يحمل لنتيجة الدورة الفرق والقيمة العادلة؛
  - ✓ يتم تسجيل الفرق الناتج عن إعادة التقييم في حساب رؤوس الأموال الخاصة ح/101 ويطرح من القيمة العادلة أي محص لقاء نقص في قيمتها؛
  - ✓ يطرح من التكلفة التاريخية أي محص لقاء نقص في قيمتها.
- الانخفاض في قيمة الثببتات المالية:

تقيم المؤسسة بتاريخ كل ميزانية عمومية إذا وجد دليل موضوعي على انخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية وتشير المؤشرات التالية على وجود تدني في قيمة الأصول المالية: <sup>1</sup>

- صعوبة كبيرة لدى الجهة المصدرة للأداة المالية أو الطرف المقابل في التعاقدات المالية؛
- عدم التزام الجهة المصدرة للأداة المالية أو الطرف المقابل في التعاقدات المالية؛
- احتمالية مرتفعة لإفلاس الجهة المصدرة للأداة المالية أو جدولة الديون المتعثرة؛
- توفر معلومات حول انخفاض مهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة؛
- الاعتراف بالخسارة في انخفاض قيمة الأصل المالي في فترة تقديم التقارير المالية السابقة؛ وتطبق متطلبات انخفاض القيمة على فئات الأصول التالية:
- الاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛
- الأصول المالية المعدة للبيع؛
- القروض والذمم.

يجب الاعتراف في بيان الدخل بوجود خسارة في انخفاض قيمة الأصل المالي، باعتبارها خسارة في القيمة ويمكن التعبير عن خسارة القيمة بالمعادلة التالية:

$$\text{خسارة التدني} = \text{القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة} - \text{القيمة الدفترية للأصل المالي}$$

<sup>1</sup> - محمد أمين عبد المولى، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2015-2016 ص50

## - الإفصاح عن التثبيات المالية المعيار الدولي للتقرير المالي "IFRS7":

يجب على جميع المؤسسات تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على الأدوات المالية، كما ينص على مايلي:<sup>1</sup>

- يتطلب هذا المعيار إفصاحات بحسب فئة الأداة المالية، ويجب على المؤسسة تجميع الأدوات المالية في فئات تكون مناسبة لطبيعة المعلومات المفصح عنها والأخذ بعين الاعتبار خصائص تلك الأدوات المالية، وتقدم المؤسسة معلومات كافية تسمح لها بالمطابقة مع البنود المستقلة المعروضة في قائمة المركز المالي؛
- وجوب الإفصاح عن المبالغ الدفترية لكل أصناف الأصول المالية؛
- يجب على المؤسسة الإفصاح عما إذا قد قامت بإعادة تصنيف أي أصول مالية، في فترات التقرير الحالية أو السابقة، ويجب على المؤسسة تقديم توضيح مفصل لكل حدث مثل الإفصاح عن تاريخ إعادة التصنيف، والمبلغ الذي أعيد تصنيفه، للتغيير في نموذج الأعمال ووصف نوعي لأثره على القوائم المالية للمؤسسة؛
- يجب على المؤسسة الإفصاح عن المبلغ الدفترية للأصول المالية التي قامت برهنها على أنها ضمان رهنى لالتزامات أو التزامات محتملة بما في ذلك المبالغ التي تمت إعادة تصنيفها؛
- يجب على المؤسسة لكل صنف من الأصول المالية، الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول بطريقة تسمح بمقارنتها بمبلغها الدفترية؛
- عند الإفصاح عن القيم العادلة، ويجب على المؤسسة جمع الأصول المالية والالتزامات المالية في فئات، مع وجوب المقاصة بينها فقط بقدر ما تتم المقاصة بين قيمها الدفترية في قائمة المركز المالي.

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 7ص1، 11،

## المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق المعايير المحاسبية الدولية

خصصت المعايير المحاسبية الدولية عدة معايير المعالجة المحاسبية للتشبيات وأتاحت عدة طرق للإهلاك وكذلك معالجة انخفاض قيمة هذه الأصول لجعل القوائم المالية أكثر دقة وموضوعية.

### المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي 16 "الممتلكات والمصانع والمعدات"

صدر هذا المعيار عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993 وعضو المعيار المحاسبي 16 المحاسبة عن الممتلكات والمنشآت والمعدات الذي صدر في مارس 1982، وتمت مراجعته بين عام 1998 و2006، وأصدرت لجنة 3 تفسيرات تخص المعيار، وفي ديسمبر 2003 تمت مراجعة المعيار من طرف المجلس ودمجت فيه التفسيرات السابقة، ومنذ ذلك الوقت لم يطرأ أي تعديل على المعيار.

#### ➤ أولاً: أهداف المعيار:

- ✓ توقيت الاعتراف بالأصول وتسجيلها في الدفاتر؛
- ✓ يحدد القيم الدفترية المعدلة للأصل باستخدام نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم؛
- ✓ أعباء الأملاك وخسائر انخفاض قيمة الأصل التي يعترف بها فيما يتعلق بتلك القيم؛
- ✓ متطلبات الإفصاح.<sup>1</sup>

#### ➤ ثانياً: نطاق المعيار:

تناول المعيار المعالجة المحاسبية للممتلكات، المعدات، وغيرها من الأصول الثابتة ما هو مستحوز عليه من أصول مستأجر بمقتضى عقد إيجار تمويلي (IAS17) والأملاك المنشأة أو مطورة للمستقبل في إستعمالها ملكية الإستثمار (IAS40) ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محازة بغرض البيع لمعالجتها لمعيار التقارير المالية الدولية (IFRS5)؛
- (IAS41) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، حقوق واحتياطي التعدين مثل الزيت والغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المماثلة.

<sup>1</sup> - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية مصر ج5 2006 ص653،654

## ➤ ثالثاً: المفاهيم الأساسية:

- القيمة الدفترية المعدلة: يقصد بها قيمة الأصل الذي يتم إثباته في الميزانية وبعد تخفيضه بقيمة مجموع الأملاك المتراكمة وأي خسائر في إنخفاض الأصول (معييار 36).<sup>1</sup>
- التكلفة: يقصد بها مقدار النقود أو ما تم إنشاؤه داخليا أو القيمة العادلة لأي مقابل تقدمه المنشأة للآخرين بغرض الحصول على أصل ما في وقت الإستحواذ أو الإنشاء.
- القيمة العادلة: يقصد بها القيمة التي يمكن من خلالها تبادل أصل بين أطراف مستقلة ومطلعة على المعلومات المتصلة بالصفقة وزراعة في عقدها وفقا لآليات السوق.
- الأصول غير الملموسة: ويقصد بها أصول غير نقدية لا يوجد لها جوهر أو مضمون مادي ويحتفظ بها من أجل إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو التأجير للآخرين أو لأغراض إدارية، ويمكن التعرف عليها ويتحكم بها من طرف المنشأة نتيجة لأحداث ماضية، ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية في المستقبل.
- الأصول النقدية: وهي أصول مبالغها ثابتة من حيث وحدات العملة والأمثلة على ذلك النقدية والحسابات المدنية وأوراق القبض
- الممتلكات والمصنع والمعدات: هي أصول مادية لها عمر مقيّد يزيد على عام واحد يحتفظ بها لتأجيرها للآخرين أو للأغراض إدارية، ويمكن إستمرار إستخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة.
- الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإمتلاك لأصل ما على مدار عمرها المقيّد
- خسارة الإنخفاض: هي مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المعدلة لأصل معين عن قيمة القابلة للإسترداد (قيمة المنفعة المستقبلية المتوقع منه).

<sup>1</sup> - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ج 5 2006 ص 588

## ➤ رابعا: الإعراف بالمتلكات المنشآت والمعدات:

يجب توفر مجموعة من القواعد على النحو التالي:<sup>1</sup>

- وجوب الإعراف بنود المتلكات، المنشآت والمعدات كأصول عندما يكون محتملا؛
- وجوب تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتولدة عن الأصول إلى المنشأة؛
- يتم قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

يتم الإعراف بجميع تكاليف المتلكات، المنشآت والمعدات، وتمثل فيما يلي:

- التكاليف التي يتم تحملها عند إقتناء الأصل، تنفق في سبيل الحصول على الأصل حتى يصبح جاهزا للإستخدام، ويطلق عليها التكلفة التاريخية، ويشمل ذلك تكاليف الشراء تكاليف النقل تكاليف تجهيز الموقع، مصاريف المناولة، الرسوم الجمركية، رسوم التجميل والضرائب وأي تكاليف أخرى مثل تكلفة تحسين الأرض أو الضرائب المدفوعة في الأتاوى بسبب مد الرق أو الأرصفة فتعتبر عند الدفع جزء، من ثمن الأرض؛
- تكاليف بناء بند المتلكات، المنشآت والمعدات يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار الفوائد التي تمثل تكاليف التمويل الخارجي عند الحاجة له لبناء الأصل التي يتم التعامل معها وفقا لما ورد في المعيار 23 المتعلق بتكاليف الإفتراض، وتحدد التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المناسبة التي تتوافق مع تحديد تكلفة البناء بموثوقية، بينما تتضمن الأدبيات المحاسبية أربع نظريات للتكاليف فيما يتعلق بالأصول التي يتم بناؤها داخليا وهي كالتالي:
- **نظرية التكاليف الكلية:** ويتم تحميل الأصل بكافة تكاليف التصنع سواء كانت متغيرة أو ثابتة مباشرة أو غير مباشرة، وبغض النظر عن الطاقة الإنتاجية المختلفة.
- **نظرية التكاليف المتغيرة:** يحمل الأصل بالتكاليف المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وتستثنى تكاليف التصنع الثابتة ويصرف النظر عن مدى إستغلال الطاقة الإنتاجية.
- **نظرية التكاليف المباشرة:** يحمل الأصل بالتكاليف المباشرة ويصرف النظر عن التكاليف غير المباشرة، وكذلك يصرف عن مدى إستغلال الطاقة الإنتاجية

<sup>1</sup> -خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، دار اثراء للنشر والتوزيع الشارقة، 2008، ص359، 258

- **نظرية التكاليف المستغلة:** يحمل الأصل بالتكاليف اللازمة لإنتاجه وفقا للطاقة الإنتاجية التي تم إستغلالها، ويستبعد منها ما يتعلق بالتكاليف الصناعية وتحدد تكلفة الأصل الذي يتم بناؤه داخليا وفقا لما ورد في المعيار المتعلق بعقود البناء التكاليف التي تحمل لاحقا بالإضافة عليها أو إستبدال جزء منها أو خدمتها وتمثل التحسينات والإضافات والإستبدالات والإصلاحات ذات التكلفة وعمليات إعادة ترتيب الأصول التي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل أو زيادة عمر الإنتاجي.

#### ➤ خامسا: الإعتراف المبدئي للأصل الثابت وعناصر التكلفة:

- سعر الشراء شاملا كل الضرائب والرسوم غير المستردة ولكن بالصافي بعد الخصومات التجارية؛
- التكلفة المباشرة لكي يصل الأصل إلى مكانه وحالته اللازمة حتى يكون جاهز للتشغيل بالطريقة التي تريدها الإدارة منه؛
- التقدير المبدئي للتكلفة عن الفك والإزالة وإعادة الموقع إلى مكان عليه إذا كان على المنشأة إلتزام بإعادة الموقع لحالته الأصلية.<sup>1</sup>

#### ➤ سادسا: القياس اللاحق بعد الإعتراف المبدئي:

تختار المنشأة التكلفة أو القيمة العادلة بعد الإعتراف المبدئي والاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة لتقييم بنود الأصول الثابتة.

- ✓ **التكلفة المهلكة:** يستمر الأصل الثابت بالتكلفة ناقصا مجموع الإمتلاك ومجموع الخسائر إنخفاض القيمة (إن وجد) ويقوم بإختبار التدهور.

القيمة الدفترية: تكلفة أصلية - مجموع الإمتلاك مجمع خسائر إنخفاض القيمة

- ✓ **نموذج إعادة التقييم:** يظهر الأصل بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم ناقصا مجموع الإمتلاك ومجموع خسائر إنخفاض القيمة.

<sup>1</sup> - طارق عبد العال، حماد، دليل استخدام معايير المحاسبية، الدار الجامعية، مصر الجزء الأول، 2008، ص 279، 281

➤ سابعا: الإفصاح:

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية المسجلة؛
- طرق الإهلاك؛
- الحياة المفيدة للأصل أو نسب الإهلاك المستخدمة؛
- إجمالي المبلغ الدفترى المسجل ومجمع الإهلاك مع مجمع خسائر إنخفاض قيمة الأصل؛
- الإضافات؛
- الأصول المصنعة على أنها محتفظ بها بغرض البيع (وليس الاستخدام)؛
- الإستحواذات في خلال إندماج منشآت الأعمال؛
- الزيادات والنقص الناشئ عن إعادة التقييم ومن خسائر إعادة التقييم استعادة القيمة؛
- الإهلاك؛
- صافي فروق الصرف المعترف بها وفق المعيار الدولي IAS21؛
- التغييرات الأخرى؛
- وجود ومقدار القيود على سند الملكية؛
- الأصول المرهونة كضمان الإلتزامات؛
- أصول في طور الإنشاء (تحت التنفيذ)؛
- الإرتباطات التعاقدية لشراء أصول ثابتة؛
- تعويضات الأصول التالفة أو المفقودة أو المتوقفة نهائيا.

**المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي (36) الإنخفاض في قيمة الأصول:**

حدد المعيار المحاسبي الدولي (36) المعالجة والإفصاح عن إنخفاض في قيمة الأصول:

➤ أولا: أهداف المعيار:

- بيان الإجراءات التي يجب أن تتبعها المنشآت لضمان تسجيل قيمة أصولها بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للإسترداد<sup>1</sup>؛

<sup>1</sup> - طارق عبد العال، حماد، مرجع سبق ذكره، ص 410، 303

- يصف القيمة القابلة للإسترداد بأنها صافي سعر بيع الأصل أو قيمة إستخدامه ويتضح شرط تطبيق هذا المعيار؛
- الإعتراف بخسارة الإنخفاض في القيمة يعني أن تكون القيمة الدفترية أكبر من القيمة القابلة للإسترداد بالنسبة للأصل.

➤ **ثانيا: نطاق المعيار:**

- أراضي والمباني والمعدات، الممتلكات المستثمرة المقدرة بتكلفة الأصول غير الملموسة، الشهرة.
- الأصول التي تظهر بقيمة إعادة تقدير بموجب المعيارين IAS38.IAS16<sup>1</sup>

➤ **ثالثا: المفاهيم الأساسية:**

- ✓ **المبلغ القابل للإسترداد:** هو صافي سعر البيع للأصل أو قيمة المستخدمة أيهما أكبر.
  - ✓ **القيمة الاستعمالية:** القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والتي تنشأ عن الاستعمال المستمر للأصل والمتصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي.
  - ✓ **خسارة إنخفاض القيمة:** هي مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.
  - ✓ **القيمة الدفترية (المحولة):** هي مبلغ يعترف به الأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إستهلاك مجمع وخسائر الإنخفاض المتراكمة في قيمته.
  - ✓ **القيمة القابلة للتحقيق:** هي قيمة قابلة للتحقيق أصل ما أو وحدة توليد نقدية تكون قيمتها كبيرة نتيجة المقارنة بين القيمة المستمدة من إستخدام الأصل أو باقي قيمتها العادلة، وفي بعض الحالات يكون فيها صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الإستعمالية أكبر من القيمة الدفترية المرحلة فإنه لا توجد خسارة إنخفاض في قيمة الأصل.
  - ✓ **القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع:** هي مبلغ يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو وحدة مولدة للنقدية في صفقة مباشرة تتم وفق آليات السوق.<sup>2</sup>
- **رابعا: مؤشرات الإنخفاض:** هي مجموعة من الدلائل يمكن الإستدلال من خلالها على وجود إنخفاض في قيمة الأصول ذات العلاقة وتتفرع بدورها إلى مؤشرات خارجية ومؤشرات داخلية.

<sup>1</sup> -خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص432

<sup>2</sup> - طارق عبد العال، حماد، مرجع سبق ذكره، ص814،842

## ✓ المؤشرات الخارجية:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل في العلاقة؛
- التغيرات السلبية في التكنولوجيات والأسواق والاقتصاد والقوانين؛
- الزيادة في أسعار الفائدة السوقية؛
- انخفاض القيمة السوقية لأسهم الشركة إلى ما دون القيمة الدفترية.

## ✓ المؤشرات الداخلية:

- التخزين التكنولوجي أو الإنهيار المادي؛
- أن يكون الأصل جزء من عملية إعادة البناء أو هماك نية للتخلص منه؛
- الأداء الإقتصادي السيئ غير المتوقع.<sup>1</sup>

## ➤ خامسا: تحديد القيمة المتعلقة بالإنخفاض:

## ✓ تحديد مبلغ قابل للإسترجاع

تحدد القيمة (مبلغ) القابلة للإسترجاع القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو القيمة في الإستخدام أيهما أعلى:

- عند عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع تكون القيمة القابلة للإسترداد هي القيمة في الإستخدام؛
- الأصول التي يتم التخلص منها هي القيمة القابلة للإسترداد في القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع.

## ✓ تحديد القيمة العادلة ناقصا مصاريف البيع:

- عند وجود إتفاقية شراء أو بيع، يمكن إستخدام السعر في تلك الإتفاقية ناقص تكاليف البيع؛
- يمكن إستخدام السعر في السوق ناشطة ما ناقص تكلفة التصرف؛
- يمكن تأسيس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع على أفضل معلومات متاحة تعكس العائدات الممكن الحصول عليها من التصرف في الأصل في معادلة تتم وفق الآلية السوق؛
- ينص المعيار على أن أفضل دليل هو سعر السوق في إتفاقية بيع ملزمة في معادلة وفقا لآلية السوق معادلة في ضوء تكاليف التصرف.<sup>2</sup>

1 - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص434

2 - طارق عبد العال، حماد، دليل استخدام معايير المحاسبية، الدار الجامعية، مصر الجزء الأول، 2008، ص423، 425

✓ القيمة الإستعمالية: يتبغي إستعمال العناصر التالية عند إحتساب القيمة الاستعمالية:

- تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع الكيان الحصول عليها من الأصل؛
- القيمة الزمنية للنقود الممثلة بواسطة معدل الفائدة السوقي الجاري الخالي من المخاطر عدم التأكد المتأصل في الأصل.

✓ معدل الخصم:

- يجب استخدام معدل ضريبة الدخل المسبق الذي يعكس تقديرات السوق الحالية عن قيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل؛
- يجب أن لا يكون معدل الخصم المخاطر الذي يؤدي إلى تعديل التدفقات النقدية بناءً عليها؛
- يجب أن يساوي معدل الخصم العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم إختيار إستثمار معين يولد تدفقات نقدية معادلة للتدفقات المتوقعة من الأصل.

✓ التدفقات النقدية المستغلة:

- من المهم أن يتم بناء أي تقدير للتدفقات النقدية على إفتراضات منطقية وقابلة للتأييد، وينبغي أن تتركز على أحداث الميزانيات والتنبؤات المالية؛
- يقول المعيار أيضا أن أي تنبؤات مدرجة ضمن الميزانيات ينبغي أن تقضي فترة 5 سنوات كحد أقصى؛
- أي تدفقات مستقبلية ينبغي ألا تشمل تدفقات الداخل أو الخارج من أنشطة تمويلية أو مقبوضات أو مدفوعات ضرائب الدخل.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) الموجودات غير الملموسة**

تم إعتماده من قبل مجلس إدارة لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1998 وأصبح ساري المفعول على الفترات التي تغطيها البيانات الحسابة الختامية لسنة 1999 وقد حل محل:

- المعيار المحاسبي الدولي الرابع محاسبة الإستهلاك الخاص وإطفاء إستهلاك الموجودات غير الملموسة.
- المعيار المحاسبي الدولي التاسع تكاليف البحث والتطوير.

<sup>1</sup> - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 434

- أولاً: نطاق: يمكننا الحصول على الأصل غير الملموس من المصادر التالية:
- ✓ الإهلاك من الخارج: تتمثل تكلفة الأصل غير الملموس من ثمن الشراء وأية مصاريف مباشرة أخرى.
  - ✓ دمج منشآت أعمال: يمكن أن تظهر للشهرة وتعالج كأصل غير ملموس.
  - ✓ الأصول المولدة داخليا: تشمل مصاريف التطوير وتعالج كأصل غير ملموس وتعالج كل مصاريف الأبحاث والشهرة المولدة داخليا كمصروفات.
  - ✓ منحة حكومية: تعالج كأصل غير ملموسه
- ثانياً: المفاهيم الأساسية:
- ✓ الأصول غير الملموسة: هي أصول غير نقدية ليس له جوهر مادي والأصول غير النقدية هي أصول تعتبر نقدية (الأصول النقدية هي بنود تتجدد قيمتها بمقدار ثابت من النقود مثل المدينين وأوراق القبض والنقدية).<sup>1</sup>
  - ✓ إمكانية التحديد: الأصول غير الملموسة يجب أن تلي معايير إمكانية التحديد بواسطة المعيار (IAS38) عندما يكون:
    - منفصلاً أو ناشئاً من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى.
  - ✓ السيطرة: هي قدرة المنشأة في الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتولدة من المورد والقدرة على منع الآخرين من إمتلاك تلك المنافع، وبينما تكون هذه الحقوق قانونية بشكل عادي إلا أن السيطرة قد تكون ثابتة في غياب الإلزام القانوني بعوامل مثل المعرفة بالسوق أو المعرفة الفنية أوسر الصنعة.
  - ✓ المنافع الإقتصادية المستقبلية: هي الإجراءات المستقبلية من بيع المنتجات أو الخدمات وأيضا الوفورات في التكلفة فمثلا إستخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج قد تؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإجراءات المستقبلية.

<sup>1</sup> - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص748،750

➤ **ثالثاً: أسس الإعراف للأصل غير الملموس:**

- يعترف بالأصل غير الملموس على أنه أصل إذا تدفقت المنافع الإقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل إلى المنشأة ويمكن قياس تكلفة الأصل بدرجة موثوقة؛
- جميع المصروفات الأخرى المتعلقة بالأنواع التالية يتم إستنفادها فوراً وتشمل؛
- الماركات المولودة داخلياً، قوائم العملاء وما إلى ذلك، تكاليف بدء التشغيل، تكاليف التدريب الإعلان والترويج، مصاريف إعادة الهيكلة وإعادة التنظيم، تكاليف الفضلات وإنهاء؛
- في حالة إندماج المنشآت، لايفي الإنفاق على أي سند غير ملموس بمعايير التعريف والإعراف بالأصل غير ملموس يجب أن يكون جزءاً من قيمة الشهرة؛
- عند الإعراف المبدئى، فإن الأصل غير ملموس بقياس بالتكلفة سواء تم الإستحواذ عليه من طرف خارجي أو تم توليده داخلياً.<sup>1</sup>

➤ **رابعاً: الإفصاح:** تفصح المنشأة تفصيلاً على كل فئة من الأصول غير الملموسة لتمكن المستخدمين

- من تحديد الآليات والعوامل المؤثرة على قيم الأصول غير ملموسة، ويفصح عنها:
- الإستهلاك لكل الأصول غير الملموسة وتحديد البنود النظرية في قائمة الدخل عند إنخفاض قيمة الأصل.

<sup>1</sup> - طارق عبد العال، حماد، مرجع سبق ذكره، ص 957، 958

## خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل للدراسة والمعالجة المحاسبية للتشبيات غير الجارية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS16;36;38)، الممتلكات والمنشآت والمعدات، الإنخفاض في قيمة الأصول، الموجودات غير الملموسة، وكانت لهذه المعايير مجموعة من الهيئات المصدرة (IASC-IASB-IFRS) وذلك نظرا لمدى أهمية التشبيات فقد عملت المعايير المحاسبية على إيجاد حلول لمشاكل التشبيات، فوجدت القيمة العادلة بديل للتكلفة التاريخية وقد عاجلت هذه المعايير التشبيات غير الجارية من حيث القيمة الدفترية والاهتلاك والخسارة والاعتراف المبدئي للأصل والقياس وقد أتاحت المعايير المحاسبية الدولية عدة طرق للإمتلاك وفحص ومعالجة الإنخفاض في القيمة العادلة.

## تمهيد:

من خلال ما تطرقنا له في الفصول السابقة من دراسة ومعالجة محاسبية للثببتات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، سنقوم الآن بدراسة مقارنة نبرز من خلالها مدى إمتثال وتطبيق مؤسسة لمبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي وكيفية المعالجة والتقييم المحاسبي للثببتات وذلك بدراسة حالة مؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت في هذا الفصل سنتطرق الى المباحث الثلاثة المتمثلة في المبحث الأول الذي يتناول التعريف بمؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت واما فيما يخص المبحث الثاني الذي تناول التقييم المحاسبي للثببتات غير الجارية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد واما المبحث الثالث الذي يتعلق بالمعالجة المحاسبية للثببتات غير الجارية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد.

## المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة

يهدف هذا المبحث الى إعطاء نظرة عامة حول نشأة المؤسسة وتاريخها وهيكلها التنظيمي إضافة الى منتجات المؤسسة ومراحل إنتاجها.

## المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة

المؤسسة الإنتاجية الصناعية المتخصصة في إنتاج الألبان، «**Onalait**» يقع مقرها الرئيسي في العاصمة تم استرجاعها في سنة 1969م، بحيث كانت تعتبر الممول الرئيسي لكافة التراب الوطني، و نظرا لعدة أسباب ولعل من بينها بعد المسافة، سرعة تلف المادة، كثرة الضغط على الوحدة، والتوسع الاقتصادي الذي دفع بالدولة إلى تسطير استراتيجية جديدة مبنية على أسس اقتصادية، تهدف إلى تقسيم الوحدة وفق مرسوم رقم 354/81 المؤرخ في ديسمبر 1981م إلى ثلاث مؤسسات جوهريّة موزعة على النحو التالي:<sup>1</sup>

- **جهة الوسط:** تحت ديوان يسمى «**ORLAC**» وهي تضم كل من المؤسسات المتواجدة في الولايات التالية: ( بير خادم، بودواو، بجاية، عين الدفلة، بني تامو بليدة، ذراع بن خدة ) وهاتين الأخيرتين تم خصصتهما.
- **جهة الشرق:** تحت ديوان يسمى «**ORELAIT**» وهي تضم كل من المؤسسات المتواجدة في الولايات التالية: ( سطيف، قسنطينة، عنابة، باتنة ).
- **جهة الغرب:** تحت ديوان يسمى «**OROLAIT**» وهي تضم كل من المؤسسات المتواجدة في الولايات التالية: ( تيارت، سعيدة، معسكر، بلعباس، تلمسان، مستغانم، بشار التي تعمل مع القطاع العسكري، غليزان تم خصصتها، وهران تضم مؤسستين تم غلق إحداهما).

<sup>1</sup> - الوثائق الداخلية للمؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت

### ➤ أولاً: تقديم مؤسسة الحليب « Laiterie sidi Khaled Tiaret »

ملبنة سيدي خالد تيارت فرع المجمع الوطني لإنتاج الحليب تابعة إلى ديوان يسمى « GROUPE FILIALE GIPLAIT » مختصة في إنتاج الحليب المبستر ومشتقاته.

#### - الموقع الجغرافي:

تقع الوحدة ضمن المخطط المعتمد للاستعمالات الصناعية بحي " المنطقة الصناعية زعرورة"، التي تضم عدة مؤسسات وشركات، مثل شركة إنتاج الورق، شركة القالب، نافطال وسونطراك... وهي تقع جنوب شرق الولاية، تبعد عن المقر ب 6 كلم، تقع على الخط الرابط بين ولاية تيارت وولاية معسكر وسعيدة وهذا الموقع الاستراتيجي الهام، ساعدها على التزود بالماء، الغاز والكهرباء، وعلى كسب حيوية كبيرة فيما يخص تسويق المنتوجات من الناحية المحلية أو الجهوية.

#### - رأس المال:

قدر رأس مال المؤسسة وذلك عند إعطاء الاستقلالية التامة لها سنة 1997 م ب 130.000.000 دج ليتطور ويصل سنة 2018 م إلى 666.660.000.00 دج ومنذ سنة 1997 م أصبح المجمع الوطني لمنتوجات الحليب هو القابض الأساسي للرأس المال الكلي (تابعة للدولة 100%) وأصبح مقسم إلى مجموعة من الأسهم "société par actions" (spa).

### ➤ ثانياً: الموارد البشرية:

تعتبر اليد العاملة الركيزة الأساسية للمؤسسة، إذ أنها تساهم في تطوير عملية الإنتاج والتحكم فيه، وتعمل على إعطاء حيوية اقتصادية محلية وجاهوية للمؤسسة لمواجهة الطلب بجودة ونوعية عالية، وعليه تضم ملبنة سيدي خالد-تيارت-حوالي 150 عامل بمستويات مختلفة، وهي مقسمة في الجدول التالي كما يلي:

✓ الجدول رقم 3-1: الموارد البشرية

المجموع	العرض	التوريدات	توزيع	الزراعة الحيوانية	أعمال الصيانة	إنتاج	تعيين
01	/	01	/	/	/	/	المسيرين
09	02	01	01	01	02	02	المسؤولين التنفيذيين
29	07	03	02	02	03	10	المسيرين الوسطاء
54	07	03	20	02	09	13	العمال
59	11	01	27	02	05	13	عمليات التنفيذ

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت

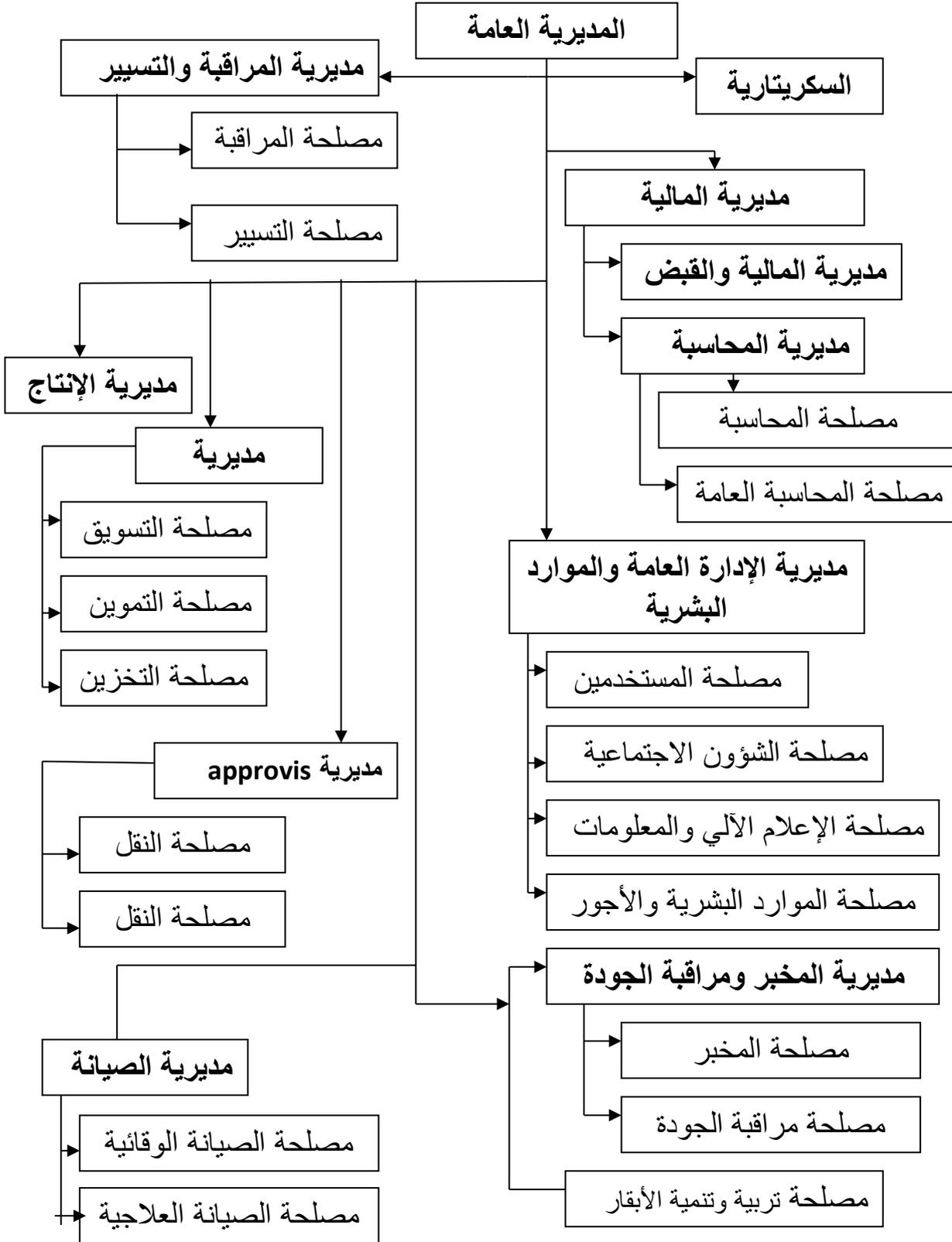
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

➤ الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيدي خالد - تيارت -

إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج عن التنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط وحتى تكون المؤسسة مسيرة بشكل فعال، يجب أن تكون وحداتها أو مصالحها أو مديرياتها منظمة ومرتبطة ومصنفة حسب الوظائف. عملاً بمبدأ فصل وتوزيع المهام والمسؤوليات داخل المؤسسة بشكل يجعل من التعاون والتنسيق أمراً ممكناً وفي متناول الإدارة العامة.

والشكل الموالي يشير إلى الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيدي خالد - تيارت -

✓ الشكل رقم 3-1: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة سيدي خالد تبارت



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

### المطلب الثالث: منتجات المؤسسة

#### ➤ أولاً: تجهيزات الإنتاج:

تتوفر المؤسسة على تكنولوجيا عالية فيما يخص النظافة والتلقيح وطريقة التعليب، حتى يقدم المنتج في أحسن صورة، لضمان سلامة المستهلك، وهذا لا يكون إلا بأجهزة جد متطورة ونذكر منها:

Chauffage(35°, 45°, 60°) ; Recombinaison ; Degaseau ; Homogénéisation ; Pasteurisation

#### ➤ ثانياً: أنواع المنتجات:

ملبنة سيدي خالد تبارت فرع "giplait"، متخصصة في إنتاج مادة الحليب ومشتقاته، والمساحة التي تتربع عليها والآلات التي متوفرة لديها، كل هذا ساعدها وسمح لها بتعدد منتجاتها فنجد:

- حليب مبستر: معبأ في أكياس بحجم 1 ل وهو مزيج بين الماء الساخن ومسحوق الغبرة "البودرة".
- حليب البقر: ويعتبر بالنسبة للمؤسسة مادة أولية لأنها تقوم باقتنائه من المزارعين وهي تخضعه إلى عمليتين:

✓ البسترة: وهي تعقيم الحليب المستورد للقضاء على جميع الجراثيم؛

✓ استخلاص المارجرين منه؛

✓ تعبئه في أكياس بحجم 1 ل.

- الرايب: منتج جديد وهو عبارة عن حليب مقطع.
  - اللبن: يتم إنتاجه بنفس طريقة إنتاج الحليب المبستر، غير انه يتم إخضاعه لآلات أخرى متخصصة في عملية تخثيرهن ثم تعبئته في أكياس من حجم 1 ل.
  - المارجرين(الزبدة): يوجد نوعين من حيث مصدر الصنع
  - ✓ مارجرين تنتج على أساس مواد دسمة حيوانية وهي المستخلصة من الحليب الطبيعي المستورد؛
  - ✓ مارجرين تنتج على أساس مواد دسمة نباتية.
- وهذا المنتج متوفر بأوزان مختلفة بوزن، 500 غ قطع، 15 كغ.

أما المنتجات الأخرى ونقصد بها (ياوورت، جبن طري، قشدة تحلية "cremedessert") فان المؤسسة توقفت عن إنتاجها بتوجيهات من الوصي، وهذا لارتفاع المادة الأولية، غير ان الآلات المتخصصة في صنعها لا تزال موجودة لدى المؤسسة.

**المبحث الثاني: التقييم المحاسبي للتبittات غير الجارية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد-تيارت-**

يهدف هذا المبحث الى طرق التقييم المحاسبي للتبittات غير الجارية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت وذلك بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

**المطلب الأول: دراسة التبittات غير الجارية في ميزانية المؤسسة**

تتمثل الميزانية الختامية لمؤسسة ملبنة سيدي خالد المعدة حسب النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2020/12/31 التي تظهر الوضعية المالية للمؤسسة.

**➤ أولاً: الأصول**

تنقسم أصول المؤسسة إلى أصول جارية وغير جارية (أنظر الى الملحق رقم 04)

- **الأصول غير الجارية:** وتتمثل في التبittات المعنوية والمادية والمالية وتمثل نسبة 59% من المجموع العام للميزانية وقد تم حسابها بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة الأصول غير الجارية} = (\text{صافي الأموال غير الجارية/مج الميزانية}) \times 100$$

$$59\% = (901477950.09 / 1506402414.17) \times 100$$

- **التبittات المعنوية:** وتتمثل في برنامج إعلام ألي التي تم شرائها ب 2450011 دج وبالتالي فهي تمثل نسبة 2% من إجمالي قيمة الأصول غير الجارية، وقد تم حساب هذه النسبة كالتالي:

$$\text{نسبة التبittات المعنوية} = (\text{القيمة الصافية للتبittات المعنوية/صافي الأصول غير الجارية}) \times 100$$

$$2\% = (90147795009/2450011) \times 100$$

- **التبittات المادية:** هي التبittات التي إقتنتها المؤسسة لإستعمالها في نشاطها العادي وتتمثل في الأراضي المباني، التبittات المادية الأخرى وتمثل نسبة 46% من إجمالي الأصول غير الجارية

$$\text{نسبة التبittات المادية} = (\text{القيمة الصافية للتبittات المادية/صافي الأصول غير الجارية}) \times 100$$

$$46\% = (90147795009/34871859615+7088955488) \times 100$$

- **التبittات المالية:** لا تمتلك المؤسسة أي تبittات مالية والتي تتمثل في قروض وأصول مالية أخرى غير جارية.

**المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للتشبيات غير الجارية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد-تيارت-**

يهدف هذا المبحث الى طرق المعالجة المحاسبية للتشبيات غير الجارية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت وذلك بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

**المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتشبيات المعنوية - المادية - المالية**

تعالج المؤسسة التشبيات غير الجارية عند الشراء بالقيد التالي:

.....	ح/التشبيات	2.....
.....	ح/رسم على القيمة المضافة	445
.....	ح/المورد	404

.....	ح/المورد	404
.....	ح/البنك	512
.....	ح/الصندوق	53

أمثلة من المؤسسة عن تسجيل بعض التشبيات:

➤ **أولاً: التشبيات المعنوية:**

مثال: قامت المؤسسة في 09/02/22 بشراء برمجيات معلوماتية بمبلغ 25090000 دج وبمعدل رسم على القيمة المضافة % 19 قامت المؤسسة بتسجيل القيد التالي: أنظر الى الملحق رقم 01

25090000	ح/برمجيات المعلوماتية	204520
4767100	ح/الرسم على القيمة المضافة	445020
29857100	ح/المورد	404000

كان التسديد بشيك بنكي كالتالي:

29857100	29857100	ح/المورد	512100	404000
		ح/البنك		

➤ ثانيا: التثبيتات المادية:

مثال: قامت المؤسسة بشراء معدات وأدوات صناعية بمبلغ 20790000 دج ومعد رسم على القيمة المضافة % 19 قامت المؤسسة بتسجيل القيد التالي: أنظر إلى الملحق رقم 02

	20790000	ح/معدات وأدوات صناعية		215520
	3950100	ح/الرسم على القيمة المضافة		445020
24740100		ح/المورد	404000	
	24740100	ح/المورد		404000
24740100		ح/البنك	512100	

➤ ثالثا: التثبيتات المالية: من خلال ميزانية المؤسسة نلاحظ عدم وجود تثبيتات مالية.

المطلب الثاني: دراسة إهلاك التثبيتات غير الجارية:

تعرف الإهلاكات على أنها عملية توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي وذلك لغرض مقابلة كل مصروف مع إيراد الدورة التي حصلت فيه تحقيقا لمبدأ مقابلة لإيرادات بالمصاريف، وتنتهج مؤسسة ملبنة سيدي خالد قسط الإهلاك الثابت في حساب أقساط إهلاكها.

- المعالجة المحاسبية للإهلاكات في المؤسسة:

أمثلة عن المعالجة المحاسبية للإهلاكات في المؤسسة: أنظر الى الملحق رقم

أ- من المثال الأول المتعلق بإقتناء برمجيات المعلوماتية يتم تسجيل إهلاكها في المؤسسة كالتالي:

755000	755000	ح/مخصصات الإهلاكات الأصول غير الجارية	280400	681000
		ح/إهلاك برمجيات المعلوماتية		

ب- من المثال الثاني المتعلق بإقتناء معدات وأدوات صناعية يتم تسجيل إهلاكاتها في المؤسسة كالتالي:

505000	505000	ح/مخصصات الإهلاكات الأصول غير الجارية	281520	681000
		ح/إهلاك المعدات والأدوات الصناعية		

انظر الى الملحق رقم 03

#### اختبار الفرضيات

- اختبار الفرضية الأولى القائلة: يوجد ترابط بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيتات غير الجارية محاسبيا

من خلال دراستنا الميدانية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت لم نجد ترابط بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

اختبار الفرضية الثانية القائلة: يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيتات غير الجارية محاسبيا

من خلال دراستنا الميدانية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت لم نجد توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

اختبار الفرضية الثالثة القائلة: تلتزم مؤسسة ملبنة سيدي خالد بمعالجة التثبيتات غير الجارية بما نص عليه النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

فيما يخص النظام المحاسبي المالي فان المؤسسة تلتزم بتطبيقه اثناء معالجتها للتثبيتات غير الجارية اما فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية فان المؤسسة لا تلتزم بتطبيق هذه المعايير في معالجتها للتثبيتات غير الجارية.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا في مؤسسة ملبنة سيدي خالد-تيارت-عن كيفية المعالجة المحاسبية للثببتات غير الجارية حسب ما يملي عليه النظام المحاسبي المالي.

تمثلت المعالجة المحاسبية للثببتات بداية من تصنيفها في الميزانية وتقييمها وطرق معالجتها بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

قد تبين لنا أثناء القيام بهذه الدراسة أن مؤسسة ملبنة سيدي خالد تقوم بالتقييم الأولي للثببتات ولا تقوم بإعادة التقييم اللاحق لهذه الثببتات حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي ولا تعتمد في معالجتها للثببتات على المعايير المحاسبية الدولية.

## الخاتمة

في ظل التطورات التي طرأت على المحاسبة جعلتها تصبح علما مستقلا بذاته يقوم على مبادئ وفرضيات التي أدت الى توحيد المعالجة المحاسبية على المستوى الدولي، من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تولد التوافق والانسجام، بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.

وقد تناولنا في دراستنا لهذا الموضوع المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية التي تتمحور حول معالجة التشبيات غير الجارية وفق النظامين المذكورين وقد قمنا بمعالجة الجانب النظري المتعلق بمحاسبة التشبيات مع القيام بدراسة مقارنة على مستوى مؤسسة ملبنة سيدي خالد التي سمحت لنا بمعرفة مدى تطبيقها في معالجتها للتشبيات وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية، وقد خولت لنا هذه الدراسة الخروج بمجموعة من النتائج التي أظهرت وجود إختلافات في النظامين من خلال معالجتهما للتشبيات غير الجارية.

### ❖ اختبار الفرضيات

- إختبار الفرضية الأولى القائلة: يوجد ترابط بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التشبيات غير الجارية محاسبيا

من خلال دراستنا الميدانية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت لم نجد ترابط بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

- اختبار الفرضية الثانية القائلة: يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التشبيات غير الجارية محاسبيا

من خلال دراستنا الميدانية في مؤسسة ملبنة سيدي خالد تيارت لم نجد توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

- اختبار الفرضية الثالثة القائلة: تلتزم مؤسسة ملبنة سيدي خالد بمعالجة التشبيات غير الجارية بما نص عليه النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

فيما يخص النظام المحاسبي المالي فان المؤسسة تلتزم بتطبيقه اثناء معالجتها للتشبيات غير الجارية اما فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية فان المؤسسة لا تلتزم بتطبيق هذه المعايير في معالجتها للتشبيات غير الجارية.

- نتائج الدراسة:
- لا يوجد ترابط في المعالجة المحاسبية للتشبيات غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 يصنف التشبيات كأصل
- لا تلتزم مؤسسة ملبنة سيدي خالد-تيارت- في معالجتها للتشبيات غير الجارية بالمعايير المحاسبية الدولية.
- تلتزم مؤسسة ملبنة سيدي خالد-تيارت- في معالجتها للتشبيات غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي.
- النظام المحاسبي المالي يعطي صورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- يسمح النظام المحاسبي المالي من إجراء مقارنة لنتائج المؤسسات مع بعضها اذا كانت متشابهة في النشاط.
- تسمح المعايير المحاسبية الدولية بإعداد القوائم المالية.
- اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالافصاح عن التشبيات حيث يوجد في كل معيار خاص بها جانب مخصص للإفصاح يتضمن المعلومات المفصوح عنها، حيث لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى الافصاح بل كان ذلك ضمنيا.
- تفصح مؤسسة ملبنة سيدي خالد-تيارت- عن تشبياتها وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.
- التوصيات:
- 1. اتباع التطورات المحاسبية وفقا للتغير الذي يطرأ على المعايير المحاسبية الدولية.
- 2. نشر التغيرات التي تطرأ على النظام المحاسبي المالي في الجريدة الرسمية.
- 3. تعمق المؤسسات الوطنية في تطبيق هذا النظام.
- 4. محاولة وضع معايير وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
- 5. القيام بإعادة تقييم تشبيات المؤسسة دوريا على الاقل في كل 3 سنوات حتى تعكس القوائم المالية القيمة الحقيقية للمؤسسة.
- 6. التكوين المستمر للمحاسبين لضمان الفعالية والكفاءة في الميدان المحاسبي.

الملاحق: الملحق رقم 01: فاتورة اقتناء برمجيات المعلوماتية

GIPLAIT TIARET

PAGE 2

ZAAROURA

EDITION DU 24/04/2022 13 :46

TIARET

EXERCICE : 01/01/22 AU 31/12/22

## FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	INVST - INVESTISSEMENT
PIECE	000015
FOLIO	6
DATE	09/09/22
REFERENCE	FN 37/22

LIBELLE	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELLE	UNITE	DEBIT	CREDIT
ACHAT VARIATEUR P THIMONIER BR 760	204520		LOGICIELS .INF	204500	205090000	
ACHAT VARIATEUR P THIMONIER	445020		T.V.A A RECUPERER SURCINVESTIS		4767100	
EQUIPAL	404000		SARL EQUIPAL			29857100
TOTAL GENERAL					29857100	29857100

## الملحق رقم 02: فاتورة اقتناء تثبيبات معنوية تتمثل في المنشآت التقنية

GIPLAIT TIARET  
ZAAROURA  
TIARET

PAGE:1  
EDITION DU 24/04/2022 13:41  
EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

## FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	INVST-INVESTISSEMENTS
PIECE	000001
FOLIO	3
DATE	09/03/22
REFERENCE	FN 73/22

LIBELLE	COMPTE AUXILIAIRE	LIBELLE	UNITE	DEBIT	CREDIT
ACHAT 2 VARIATEUR P THIMONIER BR 882	215520	Mat,riel d'utilité	215500	207,900.00	
ACHAT 2 VARIATEUR P THIMONIER	445020	T.V.A A RECUPERER SURCINVESTIS		39,501.00	
EQUIPAL	404000N212	SARL EQUIPAL			247,401.00
<b>TOTAL GENERAL</b>				247,401.00	247,401.00

GIPLAIT TIARET  
ZAAROURA  
TIARET

PAGE:1  
EDITION DU 24/04/2022 13:46  
EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

## FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	INVST-INVESTISSEMENTS
PIECE	000005
FOLIO	3
DATE	31/03/22
LIBELLE	Dot. amort. du 01/03/22 au 31/03/22

COMPTE	LIBELLE	UNITE	DEBIT	CREDIT
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	7,550.00	
280400	Amortissement des logiciels in			7,550.00
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	8,596.29	
281220	AMORTIS MATERIEL INFORMATIQUE			8,596.29
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	30,509.06	
281300	Amort. Batiments Industriel	00X00		30,509.06
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	681000	89,104.65	
281300	Amort. Batiments Industriel	00X00		89,104.65
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	16,069.00	
281303	Amort. des logements personnel	00X00		16,069.00
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	45,184.49	
281310	Amort. Ouvrages d'Art	00X00		45,184.49
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	812,123.88	
281500	Amortissement installations te			812,123.88
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	1,241.67	
28152	AMORT-MATERIEL DE MAINTENANCE			1,241.67
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	5,050.00	
281520	AMORTS MAT DE MANUTENTION			5,050.00
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	2,750.00	
28153	AMORTISSEMENT MAT-SECURITE			2,750.00
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	15,579.72	
281530	AMORTIS MATERIEL LABORATOIRE			15,579.72
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	41,229.62	
281531	AMORTISS MATERIEL DE SECURITE			41,229.62
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	2,060,451.06	
281550	Amort. Equipements de Productio	00X00		2,060,451.06
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	46,974.31	
281552	AMRTI MATERIELS DE MANUTENTION			46,974.31
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	313,056.01	
281556	Amort. Outilages Amortissables	00X00		313,056.01
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	581,624.48	
281810	Amort. Materiel Automobile	00X00		581,624.48
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	88,422.14	
281811	Amort. Materiel Transport L,ger	00X00		88,422.14
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	53,119.18	
281820	Amort. Mobilier de Bureau	00X00		53,119.18
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	23,925.37	
281821	Amort. Materiel de Bureau	00X00		23,925.37
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	51,513.68	
281870	Amort. Agencements	00X00		51,513.68
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	76,046.25	
281871	Amort. Installations	00X00		76,046.25
681000	Dotation aux Amorti. Prov. et Pe	00X00	1,487.50	
281882	Amort. Mobiliet et Equipements	00X00		1,487.50
	<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>4,371,608.36</b>	<b>4,371,608.36</b>

## GIPLAIT TIARET

N° D'IDENTIFICATION:

EDITION DU:

EXERCICE:

PERIODE DU:

## BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>			
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou né			
<b>Immobilisations incorporelles</b>		250 900,00	226 399,89
<b>Immobilisations corporelles</b>			
Terrains		473 719 269,00	
Batiments		272 426 912,64	201 537 357,76
Autres immobilisations corporelles		951 534 699,54	602 816 103,39
Immobilisations en concession			
<b>Immobilisations encours</b>			
<b>Immobilisations financières</b>			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées		100 000,00	
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants			
Impôts différés actif		8 026 029,95	
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 706 057 811,13</b>	<b>804 579 861,04</b>
<b>ACTIF COURANT</b>			
<b>Stocks et encours</b>		106 952 037,14	3 062 867,54
<b>Créances et emplois assimilés</b>			
Clients		212 738 088,97	83 557 765,14
Autres débiteurs		89 304 564,97	
Impôts et assimilés		28 579 373,50	
Autres créances et emplois assimilés			
<b>Disponibilités et assimilés</b>			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie		253 971 032,18	
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>691 545 096,76</b>	<b>86 620 632,68</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 397 602 907,89</b>	<b>891 200 493,72</b>

➤ قائمة المراجع

- الكتب:

- 1- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS) (في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، 2 العدد السادس، الجزائر، ص 290.
- 2- احمد محمد نور شحاتة مبادئ المحاسبة الدار الجامعية مصر طبعه 2008 صفحه 69
- 3- لبوزنوح مرجع سابق ص 41,47,50,51,52,53,59,60,62
- 4- عطية عبد الرحمان في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي جيطلي 2009 برج بوعرييج، الجزائر ص 77
- 5- عطية عبد الرحمان في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي: دار النشر جيطلي 2009، ص 69,70,71,77
- 6- الدكتور حسين قاضي، الدكتور مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، جامعة دمشق، ص 121
- 7- فريدريك تشوي، كارل آنفروست، جاري مييك، تعريب محمد عصام الدين زايد، ترجمة محمد حجاج المحاسبة الدولية، دار المريخ، السعودية، 2004، ص3،
- 8- طارق عبد العادل، دليل المحاسبة إلى تطبيق دليل معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية 2006 ص 20،21
- 9- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار المحاسبي الأصول غير الملموسة الدولي رقم 38
- 10- فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة، الوراق لمنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص604
- 11- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، ص 8-9
- 12- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص، 51
- 13- مكارم بعداش، أمينة بوعسيمة، مرجع سبق ذكره، ص 29،30
- 14 - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، مرجع سبق ذكره، ص 7.12
- 15- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 526

- 16- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، مرجع سبق ذكره، ص 12
- 17- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية 253 الجزائر، 2010 ص 139 دروس وتطبيقات
- 18- الجزء الثاني، مرجع IAS/IFRS شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية سبق ذكره، ص 95، 96
- 19- الجزء الأول، مرجع IAS/IFRS - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية سبق ذكره، ص 147
- 20- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 102، 141، 140
- 21- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، دار الجامعة، الجزء الأول الإسكندرية، مصر، 2008 ص 401
- 22- وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق مصر، 2013 ص 242
- 23- فؤاد عبد المحسن الجبوري، المحاسبة المتوسطة دار الأيام لمنشر والتوزيع، الأردن، 2013 ص 239، 240
- 24- الجزء الثاني IAS/IFRS والمعايير الدولية، SCF بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق مرجع سبق ذكره، ص 281، 282
- 25- فؤاد عبد المحسن الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص 129
- 26- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة البيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16، مرجع سبق ذكره، ص 1، 2
- 27- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة لمنشر والتوزيع، عمان الأردن 2008 ص 154، 155
- 28- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة البيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار المحاسبي رقم " 36 الانخفاض في قيمة الأصول ص 5
- 29- عكوش محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 82

30- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره ص190،191

31- مؤسسة المعايير الدولية لتقارير المالية، المعيار الدولي لتقرير المالي رقم،7 مرجع سبق ذكره، ص10،11

32- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، الدار الجامعية الإسكندرية مصر ج 5 2006 ص750.748.588.654.653

33- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IFRS/IAS 2007 33- دار اثناء للنشر والتوزيع الشارقة 2008 ص434.432.359.259.258

34- طارق عبد العال، حماد، دليل استخدام معايير المحاسبية، الدار الجامعية، مصر الجزء الأول 2008 ص410.303.281.279

35- طارق عبد العال، حماد، دليل المحاسب الى تطبيق ص842.814

36- طارق عبد العال، حماد، دليل استخدام معايير المحاسبية، الدار الجامعية، مصر الجزء الأول، 2008 ص425،423

37- طارق عبد العال، حماد، دليل استخدام معايير المحاسبية، ص958.957

#### - الجرائد:

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص 3

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المرسوم التنفيذي رقم 156 /08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 الجزائر

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، قرار المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430 25 مارس 2009 ص 8

4-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، قرار المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس 2009 م يحدد قواعد خاصة للتقييم والادراج في الحسابات القيم الثاني، أصول مالية غير جارية ص 11/

- المدخلات والملتقيات:

1-سعد بوراوي الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام محاسبي الجديد المركز الجامعي الواد 2010

2-بن زائر مبارك ملتقى بعنوان معايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق عنوان المداخلة النظام المحاسبي والمالي الدولي ضرورة أو خيار بالنسبة للجزائر المركز الجامعي سوق أهراس 25 / 26 ماي 2010

3-أيت محمد مراد، ملتقى بعنوان: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، عنوان المداخلة: النظام المحاسبي المالي تحديدات وأهداف، جامعة سعد حطب البلدة الجزائر، 13، 15، أكتوبر 2009

- المذكرات:

1-براقى تجاني، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية المحاسبية مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 2005 ص 4

2-شوقي طارق، الدكتور ملياني حكيم، مذكرة تخرج دكتوراه، محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة فرحات عباس سطيف

3-مكارم بعداش، أمينة بوعسيمة، المعالجة المحاسبية للتشبيات في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة الماستر، كلية العموم التجارية، جامعة جيجل، 2014، 2013ص 2

4-عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية عمى المرد ودي المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، 2011، ص 66، 67،

6- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكمي محمد أولحاج، البويرة، الجزائر، 2016-  
2015 ص 39.18

7- محمد أمين عبد المولى، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية مذكرة  
ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2016-2015 ص  
850

- المحاضرة:

- بوسبعين تسعديت، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية مدعمة بتمارين، مطبوعة موجية لطلبة الماستر  
في العلوم التجارية

## ملخص المذكرة

في نهاية مذكرتنا يمكننا القول اننا تطرقنا الى فهم النظام المحاسبي المالي، بحيث تم عرض مفهومه والمبادئ الواجب توفرها لإدراجها كالتبittات، والفرضيات والمميزات التي يقوم عليها والتطرق الى الأهداف في هذا النظام الذي ينظم المعلومات والجداول المالية، التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.

وقد عالج النظام المحاسبي المالي التثبيتات غير الجارية بمختلف أنواعها المتمثلة في (التثبيتات المعنوية-التثبيتات المادية-التثبيتات المالية) والتي تعد ذات أهمية في جميع المؤسسات، والتي توضح كيفية تسجيلها وادراجها حيث تعد من بين أهم العناصر الموجود في الميزانية، التي طرأ عليها التغيير بمجىء النظام المحاسبي المالي وقد درس هذا الأخير الحسابات الفرعية لهذه التثبيتات أما من جانب المعالجة المحاسبية للتثبيتات غير الجارية وفق المعايير المحاسبية الدولية (38; 36; IAS16) الممتلكات والمنشآت والمعدات، الانخفاض في قيمة الأصول، الموجودات غير الملموسة، وكانت لهذه المعايير مجموعة من الهيئات المصدرة (IASB-IASC) (IFRS وذلك نظرا لمدى أهمية التثبيتات فقد عملت المعايير المحاسبية على إيجاد حلول لمشاكل التثبيتات، فوجدت القيمة العادلة بديل للتكلفة التاريخية وقد عاجلت هذه المعايير التثبيتات غير الجارية، من حيث القيم والاهتلاك والخسارة والاعتراف المبدئي للأصل والقياس، وقد أتاحت المعايير المحاسبية الدولية عدة طرق للإمتلاك وفحص ومعالجة الانخفاض في القيمة العادلة، وقد تبين لنا أثناء القيام بهذه الدراسة أن مؤسسة ملبنة سيدي خالد تقوم بالتقييم الأولي للتثبيتات، ولا تقوم بإعادة التقييم اللاحق لهذه التثبيتات حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي ولا تعتمد في معالجتها للتثبيتات على المعايير المحاسبية الدولية.

At the end of our note, we can say that we touched on the understanding of the financial accounting system, so that its concept and the principles that must be provided for its inclusion were presented, such as the installations, assumptions and features on which it is based, and addressing the objectives in this system that organizes information and financial tables, which reflect the financial position of the institution.

The financial accounting system has dealt with non-current fixings of various types represented in (moral fixes – physical fixations – financial fixes), which are important in all institutions and which shows how to register and include them, as they are among the most important elements in the budget that have undergone change with the advent of the accounting system. The latter has studied the sub-accounts of these fixations, as for the accounting treatment of non-current fixings in accordance with International Accounting Standards (IAS16; 36; 38), property, plant and equipment, impairment in the value of assets, intangible assets, and these standards had a group of issuing bodies) (IASC-IASB-IFRS). Due to the importance of the fixings, the accounting standards worked to find solutions to the problems of the fixings, and found the fair value as an alternative to the historical cost. These standards dealt with the non-current fixings in terms of values, depreciation, loss and the initial recognition of the asset and measurement. Examination and treatment of the decline in the fair value. We found out during the conduct of this study that the Sidi Khay Laban Corporation It does not perform the initial evaluation of the fixations and does not perform the subsequent re-evaluation of these fixations according to the requirements of the financial accounting system and does not depend in its treatment of the fixings on international accounting standards.