

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي , الطور الثاني

الميدان : العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع : علوم مالية ومحاسبة

التخصص : محاسبة و تدقيق

الموضوع :

المعالجة المحاسبية للتشittات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

الجزائري و المعايير الدولية للمحاسبة

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات وحدة تفرقت للفترة 2016-2018

تحت إشراف :

د/ آسية قمو

من إعداد الطلبة : - بوبكر منصوري

- جمال رواص

تاريخ المناقشة : 2022/06/12

لجنة المناقشة مكونة من السادة :

رئيسا

مشرفا و مقررا

مناقشا

أستاذ محاضر - جامعة ورقلة

أستاذ محاضر - جامعة ورقلة

أستاذ محاضر - جامعة ورقلة

د/ أحمد بضياف

د / آسية قمو

د/ إلياس بدوي

السنة الجامعية : 2021-2022

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي , الطور الثاني

الميدان : العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع : علوم مالية ومحاسبة

التخصص : محاسبة و تدقيق

الموضوع :

المعالجة المحاسبية للتشittات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

الجزائري و المعايير الدولية للمحاسبة

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات وحدة تفرقت للفترة 2016-2018

تحت إشراف :

د/ آسية قمو

من إعداد الطلبة : - بوبكر منصوري

- جمال رواص

تاريخ المناقشة : 2022/06/12

لجنة المناقشة مكونة من السادة :

رئيسا

مشرفا و مقررا

مناقشا

أستاذ محاضر - جامعة ورقلة

أستاذ محاضر - جامعة ورقلة

أستاذ محاضر - جامعة ورقلة

د/ أحمد بضياف

د / آسية قمو

د/ إلياس بدوي

السنة الجامعية : 2021-2022

إهداء

أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" سورة الإسراء

الآية 24.

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما ،

إلى الإخوة والأخوات ، إلى كل الأهل والأقارب ،

إلى جميع الأصدقاء،

إلى كل من عرفته من قريب أو بعيد،

إلى من رفعوا رايات العلم والتعليم

أساتذتي الأفاضل،

إلى كل من سقط سهوا من قلبي ولم يسقط من قلبي.



شكر وتقدير

بعد أن من الله علينا بانجاز هذا العمل ، فإننا نتوجه إلى الله سبحانه وتعالى أولاً وأخراً بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوفقنا إلى ما نحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه ، وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم : "من لا يشكر الناس لا يشكر الله "، فإننا نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذة المشرفة "آسية قمو " ، على إشرافها على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذلته معنا ، وعلى نصائحها القيمة التي مهدت لنا الطريق لإتمام هذه الدراسة، فلها منا فائق التقدير والاحترام ، كما نتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص لأساتذتنا الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في تقديم يد العون لنا.

وندين بالشكر أيضاً إلى كل عمال مؤسسة مطاحن الواحات، الذين ساعدونا من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات المقدمة من طرفهم لانجاز هذا البحث . وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة



المخلص:

تهدف الدراسة إلى المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وغير الملموسة، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بواسطة حالة مؤسسة مطاحن الواحات بتقوت، حيث قسمت الدراسة إلى جانب نظري وجانب تطبيقي الذي تم فيه التحقق من صحة الفرضيات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : توافق العمل بالنظام المحاسبي المالي الخراؤي في المؤسسة، كما ان النظام ادى الى مواكبة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي المالي .

الكلمات المفتاحية : نظام المحاسبي المالي، معايير الدولية للمحاسبة، تثبيبات ملموسة، تثبيبات غير ملموسة

Summary

The study aims at the accounting treatment of tangible and intangible fixations, where the descriptive analytical method was relied on by studying the case of the Oasis Mills Corporation in Touggourt, where the study was divided into a theoretical side and an applied side in which the validity of the hypotheses was verified, and the study reached a set of results, the most important of which are: The work of the Algerian financial accounting system is compatible with the institution, and the system has led to keeping pace with developments in the financial accounting field.

Keywords: financial accounting system, international accounting standards, tangible fixations, intangible fixations.

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
I	إهداء
II	شكر و تقدير
III	ملخص الدراسة
IV	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الاختصارات و الرموز
X	قائمة الملاحق
ب	مقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا لـ SCF و IAS و IFRS	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا لـ SCF
7	المطلب الأول : معالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفقا لـ SCF
7	الفرع الأول : تعريف و خصائص التثبيتات الملموسة
7	أولا : تعريف التثبيتات الملموسة
8	ثانيا : أنواع التثبيتات الملموسة
10	ثالثا : خصائص التثبيتات الملموسة
10	رابعا : أهمية التثبيتات الملموسة
11	الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي
11	أولا : الاعتراف بالتثبيتات الملموسة
11	ثانيا : التقييم المبدئي (الأولي) للتثبيتات الملموسة
17	ثالثا : التقييم اللاحق للتثبيتات الملموسة
20	المطلب الثاني : معالجة المحاسبية للتثبيتات غير الملموسة وفقا لـ SCF
20	الفرع الأول : تعريف و خصائص التثبيتات غير الملموسة
20	أولاً:تعريف التثبيتات غير الملموسة
22	ثانيا : خصائص التثبيتات غير الملموسة
22	ثالثا: أنواع التثبيتات غير الملموسة
24	رابعا: أهمية تقييم التثبيتات غير الملموسة

25	الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية للمبدئية للتبتيات غير الملموسة وفقا ل SCF
25	أولا : أساسيات التبيتيات غير الملموسة
26	ثانيا: التسجيل المحاسبي للتبيتيات غير الملموسة
30	الفرع الثالث: جرد التبيتيات غير ملموسة وفق النظام المحاسبي المالي
30	أولا : الإهتلاكات
32	ثانيا : خسارة قيمة التبيتيات غير ملموسة
34	الفرع الرابع : التنازل عن التبيتيات غير ملموسة
34	أولا: حالة عدم وجود إهتلاكات
35	ثانيا : حالة وجود إهتلاك
37	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للتبيتيات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل IAS و IFRS
37	المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للتبيتيات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية. IAS 16
37	الفرع الأول : مفهوم المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات , التجهيزات والمعدات
38	أولا : تعريف ونشأة المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات
38	ثانيا : هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) - (الممتلكات, التجهيزات والمعدات
42	ثالثا : تعاريف المعيار المحاسبي الدولي 16
43	الفرع الثاني : المعايير المحاسبية المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) الممتلكات والمصانع والمعدات
43	أولا : المعيار المحاسبي الدولي (LAS36) الانخفاض في قيمة الأصول
43	ثانيا : المعيار المحاسبي الدولي (LAS23) تكاليف الاقتراض
43	ثالثا : المعيار المحاسبي الدولي (LAS17) عقود الإيجار
43	رابعا : المعيار المحاسبي الدولي (A5201) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
44	خامسا : معيار الإبلاغ المالي (IFRS 5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة
44	سادسا : المعيار المحاسبي الدولي (1458) السياسات المالية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
44	الفرع الثالث : المعالجة المحاسبية للتبيتيات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية
44	أولا : الاعتراف بالتبيتيات الملموسة
47	ثانيا : قياس التبيتيات الملموسة
55	المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للتبيتيات غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.
55	الفرع الأول : ماهية التبيتيات غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.
55	أولا : مفهوم المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 - الأصول غير الملموسة:
57	ثانيا : مميزات IAS 38 الأصول غير الملموسة
57	الفرع الثاني :المعالجة المحاسبية للتبيتيات غير الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
57	أولا: الاعتراف بالتبيتيات غير الملموسة
59	ثانيا : القياس اللاحق للتبيتيات غير الملموسة

62	المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية للموضوع
63	المطلب الأول : الدراسات السابقة للموضوع (محلية)
66	المطلب الثاني : الدراسات السابقة أجنبية :
68	المطلب الثالث : الفرق بين الدراسات السابقة و لدراسة الحالية
69	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة المجمع اقروديف (AGRODIV) مطاحن الواحات	
تقرت	
71	تمهيد
72	المبحث الأول : بطاقة فنية لمؤسسة مجمع اقروديف (AGRODIV) مطاحن الواحات تقرت
72	المطلب الأول : بطاقة فنية للمؤسسة المطاحن الواحات
72	أولا: نشأة مؤسسة مطاحن الواحات و تطورها
72	ثانيا: موقع و أهداف مؤسسة مطاحن الواحات
74	ثالثا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الواحات
76	المطلب الثاني :مصلحة المالية والمحاسبة في مطاحن الواحات
76	أولا : تعريف مصلحة المالية والمحاسبة
76	ثانيا : الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة
78	ثالثا : علاقة مصلحة المالية والمحاسبة بالمصالح الأخرى
78	المطلب الثالث: منتجات المؤسسة و تصنيف العمال و أطراف المتعامل معهم
78	أولا : منتجات مؤسسة مطاحن الواحات
79	ثانيا : تصنيف عمال في مؤسسة مطاحن الواحات
79	ثالثا: الأطراف المتعاملين مع المؤسسة
80	خلاصة المبحث
81	المبحث الثاني :المعالجة المحاسبية للتشبيات الملموسة وغير الملموسة لمؤسسة اقروديف
81	المطلب الأول : حالة حيازة التشبيات الملموسة
82	المطلب الثاني : تسجيل الإهلاك لدى المؤسسة
82	أولا : حالة معدات المكتب
86	خلاصة الفصل
88	الخاتمة
91	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول :

الصفحة	العنوان	الرقم
31	طرق الإهلاك	1-1
83	جدول الإهلاك لمعدات المكتب	1-2

قائمة الأشكال :

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	انواع الثببتات غير الملموسة	24
2-1	المعالجة اللاحقة للثببتات غير الملموسة	59
1-2	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الواحات	74
2-2	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة	76
3-2	يمثل عدد العمال داخل المؤسسة	79

قائمة الاختصارات والرموز:

المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية	الاختصار باللغة الأجنبية
Système De Comptabilité Financière	النظام المحاسبي المالي	SCF
International Accounting Standards	المعايير المحاسبة الدولية	IAS
International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للتقارير المالية	IFRS
International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبة الدولية	IASB
International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبة الدولية	IASC
Ordre international des comptables	الهيئة الدولية للخبراء المحاسبين	IFAC
American Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي	FASB

قائمة الملاحق :

اسم الملحق	رقم الملحق
BON DERECEPTION	(1)
COPIE PROVISoire	(2)
FACTURE N 2018068	(3)
FICHE D IMPUTATION COMPTABLE	(4)
TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE	(5)
BILAN PASSIF	(6)
COMPTES DE RESULTAT	(7)
ACTIF BILAN	(8)

مقدمة

1- توطئة:

أحدثت العولمة تغيرات دراماتيكية في كل جوانب الحياة وخاصة الجانب الاقتصادي، فحدثت العديد من المتغيرات بالحيط الدولي والتي ساهمت بشكل كبير في انتشار الشركات المتعددة الجنسيات في العالم وزيادة نشاطاتها الدولية، وهذا من منطلق الاستثمارات أو الشركات ذات الأسهم، هذه التطورات الاقتصادية المتسارعة لم تكن موجودة في ظل النظام الاقتصادي الموجه، لكن بروز قطاعات جديدة للتواصل بين الشركات كإلإنترنت جعل إطارات الدولة المكلفة بالحاسبة تتطلع إلى نظم الحاسبة الدولية وتطوراتها والمطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم. وحيث أن المخطط الوطني المحاسبي لم يعد بإمكانه مواكبة التسجيل أو معالجة العمليات المالية، أصبح من الضروري توفير أسس ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع السلطات الجزائرية إلى إصدار 11 المعروف بإسم النظام المحاسبي المالي الذي بدأ به سنة 2010، وهذا النظام يعتبر إعادة هيكلة / قانون 07 للمخطط الوطني المحاسبي واعتماد نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

إن أساس استمرار ونجاح أي مؤسسة هو تحقيقها لأهدافها المسطرة والمخطط لها وذلك بإستغلال مواردها المادية والبشرية والمالية المتاحة لها استغلالاً أمثل، ومن بين هذه الموارد نجد التثبيات الملموسة وغير الملموسة (الأصول أي التثبيات العينية والمعنوية) التي تقوم المؤسسة بشرائها أو إنتاجها ذاتيا لاستعمالها في العملية الإنتاجية وليس بغرض بيعها ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية في المستقبل إلى المؤسسة.

2- إشكالية الدراسة: إن الهدف من تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي ومعايير الحاسبة الدولية من اجل الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الشفافية والدقة حيث يمكن هذا النظام من إعطاء قيمة صادقة للتثبيات الملموسة وغير الملموسة (الأصول أي التثبيات العينية والمعنوية) للمؤسسة.

ومنه يثار السؤال جوهري وأساسي والذي سيقود هذه الدراسة:

✓ ما الفروقات الجوهرية بين المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة و غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

الجزائري و المعايير الدولية للمحاسبة ؟

ويمكن أن تندرج تحت ظل هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف عالج النظام المحاسبي المالي الجزائري التثبيات الملموسة و غير الملموسة ؟
- هل خصت المعايير الدولية للمحاسبة معايير متعلقة بالمعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة و غير الملموسة ؟
- ما هو واقع التسجيل المحاسبي للتثبيات الملموسة و غير الملموسة في مؤسسة مطاحن الواحات تقرت (اقروديف)؟

3- الفرضيات: وبناء على الأسئلة الفرعية السابقة واستنادا للإشكالية المطروحة حاولنا الإجابة عنها بتقديم الفرضيات التالية:

- كإجابة أولية عن الإشكالية الرئيسة للدراسة يعتبر النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير الدولية للمحاسبة وهذا حسب ما تم دراسته في مقاييس المحاسبة المعمقة و مقياس المعايير الدولية للمحاسبة و عليه لا توجد فروقات في المعالجة المحاسبة للتثبيات الملموسة و غير الملموسة .
- نعم يوجد معيارين متعلقين بالتثبيات الملموسة و غير الملموسة وهما المعيار الدولي رقم 16 و كذا رقم 38؛
- تتم المعالجة حسب هذا النظام عن طريق مجموعة من الطرق التي توضح موضع هذا التثبيات و الحسابات المتعلقة به؛
- يعتبر التسجيل المحاسبي للتثبيات داخل مؤسسة الواحات كأبي تسجيل عادي و بطريقة بسيطة.

4- مبررات اختيار الموضوع: تتجلى مبررات اختيارنا لهذا الموضوع في ما يلي:

- دوافع ذاتية تتمثل في :

○ الاهتمام بالمجال المحاسبي.

○ اختيار الموضوع للاستفادة مستقبلا وخاصة في الحياة المهنية.

- دوافع موضوعية تتمثل في :

○ مدى تلاؤمه مع تخصصنا (محاسبة و تدقيق).

○ التطرق إلى هذا الموضوع بغية فتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.

○ لفت الانتباه إلى التطور الحاصل في مجال المحاسبة الدولية.

5- أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تحديد الكيفية المتبعة في النظام المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتشبيات الملموسة وغير الملموسة في المؤسسة، ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تغيد القارئ من خلال إبراز أهمية المحاسبة والمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

6- أهمية الموضوع: تتمثل أهمية هذه الدراسة في توضيح المعالجة المحاسبية للتشبيات الملموسة و غير الملموسة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري وكذا المعايير الدولية للمحاسبة.

8- حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة في:

-الحدود المكانية : تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مؤسسة مطاحن الواحات تقرت (اقروديف) بولاية تقرت .

-الحدود الزمنية : تتمثل هذه الحدود في المدة الزمنية التي يغطيها البحث أو الدراسة حيث تحصلنا من المؤسسة على القوائم المالية والفواتير المتعلقة بالسنوات المالية (2016-2018) .

9- المنهج المتبع في الدراسة: لدراسة موضوع البحث، يتم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري، مع الانتقال إلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي . وذلك بالاعتماد على الأدوات التالية:

- كتب وبحوث علمية مختلفة (مذكرات اطروحات ... الخ).

-ملتقيات علمية والجرائد الرسمية.

10- صعوبات الدراسة: تتمثل صعوبات هذا البحث في :

-التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة عند إجراء الزيارات إلى المؤسسة محل الدراسة.

-التحفظ في تقديم المعلومات.

12- محتوى الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وفصلين وخاتمة،

حيث تضمنت المقدمة عناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات،

أهداف الدراسة، المنهج المتبع ودوافع اختيار الموضوع... الخ، كما احتوى الفصل الأول على المعالجة التشبيات الملموسة و غير

الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية , أما الفصل الثاني فتضمن دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات تقرت

(اقروديف) وكيفية معالجتها التشبيات الملموسة و غير الملموسة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لمعالجة

التشبيات الملموسة و غير الملموسة وفقا

ل SCF و IAS و IFRS

تمهيد :

تماشيا مع التطورات التي شهدتها الجزائر في شتى المجالات؛ كان من الضروري أن تغير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي؛ وقد تجلى هذا التغير بتطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد منذ الفاتح جانفي 2010؛ ولأن 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.

لهذا فُمن الضروري الإجابة على العديد من التساؤلات الأساسية والضرورية والتي أدرجناها ضمن الفصل الأول، والمتعلقة بالمحاسبة، من خلال التطرق إلى مفهومها ، وكذلك التطرق للنظام المحاسبي المالي الجديد، وكذا المعايير المحاسبية الدولية.

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هم :

- المبحث الأول : المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة و غير ملموسة وفقا ل SCF؛
- المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة و غير ملموسة وفقا ل IAS / IFRS؛
- المبحث الثالث : الدراسات السابقة للموضوع.

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وغير الملموسة وفقا ل SCF

سعى للتوحيد المحاسبي الدولي وضع الخبراء المحاسبون معايير دولية كتشريع لنظام محاسبي مالي جديد متضمن للحسابات حيث حدثت عدة تغييرات لهذه الحسابات مقارنة بما كانت عليه في المخططات المحاسبية السابقة ومن ضمن المجموعات التي حدث تغيير في حساباتها المجموعة الثانية للتثبيتات الملموسة وغير الملموسة ، في هذا الفصل سنتطرق إلى المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي، وللإلمام بجوانب هذا الموضوع قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين و هما :

- المطلب الاول : المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفقا ل SCF؛
- المطلب الثاني : معالجة المحاسبية للتثبيتات غير الملموسة وفقا ل SCF.

المطلب الأول : معالجة المحاسبية التثبيتات الملموسة وفقا ل SCF

في هذا المطلب سنتطرق إلى كل من تعريف و خصائص التثبيتات الملموسة المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول : تعريف و خصائص التثبيتات الملموسة

من خلال هذا الفرع سنحاول الإلمام بكل ما يخص التثبيتات الملموسة ومنها :

أولا : تعريف التثبيتات الملموسة : تعتبر التثبيتات العينية موجودا أو أصلا هاما من أصول المؤسسة ، لذا وجب قل إعطاء تعريف لها التطرق إلى تعريف الأصل ، حيث يعرف الأصل على أنه :

« هو عنصر له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة بحيث هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي »¹ كما عرفته لجنة المعايير الدولية « الأصل أنه مورد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة الأحداث السابقة وتوقع المؤسسة أن تحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية².

أما الموجودات الملموسة فتعرف بأنها « عبارة الموارد الملموسة التي يتم اقتنائها بقصد الاستخدام في العمليات المؤسسة وليس بقصد إعادة بيعها وبالتالي ينظر إليها بمثابة أنها مخزون يحقق منافع اقتصادية³ » ، ومن خلال ما سبق يمكن أن نستخلص ما يلي:

- ✓ الموجود أو الأصل هو مورد.
- ✓ يخضع الأصل لسيطرة المؤسسة .

¹ الهادي قريرة ، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع بالوادى- ، مذكرة ماستر ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادى ، 2014/2015 ، ص 27

² نفس المرجع ص 27

³ نفس المرجع ص 27

✓ يكون نتيجة الأحداث الاقتصادية .

✓ يقتني بعرض الحصول على المنفعة الاقتصادية المستقبلية .

أما التثبيتات العينية أو الموجودات الملموسة فلها عدة تعاريف منها ما يلي :

« التثبيت العيني هو موجود ملموس مراقب تحوزه المؤسسة من أجل استعماله في الإنتاج وتقديم الخدمات ، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والتي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها أكثر من سنة مالية¹ » التثبيت العيني هو موجود ملموس مثل التجهيزات والأراضي والمباني ، وتكون فترة استخدامها أكثر من سنة وهو مراقب من قبل المؤسسة ، نظرا لشرائه أو استجارة²

أما المعيار المحاسبي الدولي ISA 16 فقد عرفها على النحو التالي :

« هي موجودات ملموسة محتفظ بها لإستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات أو الإيجار للغير أو الأغراض إدارية ومن المتوقع إستخدامها لأكثر من فترة واحدة»³.

ثانيا : أنواع التثبيتات الملموسة : التثبيتات للموسسة عدة أنواع نُجزئها في ما يلي :

- ح / 211 الأراضي .

- ح / 212 تهيئة الأراضي .

- ح / 213 المباني .

- ح / 215 التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية .

- ح / 218 قيم ثابتة مادية أخرى وقد تضم حسابات أخرى .

- المنشآت العامة وأعمال الترتيب والهيئات .

- معدات النقل .

- أثاث مكتب، ومعدات الإعلام الآلي .

- القابلة للاسترجاع .

¹ المرجع السابق ص 27

² المرجع السابق ص 28

³ محمد ابو نصار , المعايير المحاسبية الدولية و الإبلاغ المالي، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص 251

- ح / 211 الأراضي: وحسب المفهوم المحاسبي تختلف المعالجة المحاسبية للأراضي حسب نوعها وغرض استعمالها فقد نجد :

- أراضي تشتري بقصد البيع خاصة في الوكالات العقارية حيث تعالج بصفتها مخزون .

- أراضي تقتني لوجود مناخم فيها كالحجارة وأخرى تسمى مقالع .

- أراضي وحدة لغرض إقامة مباني صناعية وهنا وجب الفصل بين قيمة الأرض والمبنى، لأن الأرض غير قابلة للاهلاك عكس المبنى

1.

- ح / 212 عمليات وترتيب وتهيئة الأراضي : يسجل في هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل ضمن تكلفة اقتناء الأراضي

كحفر آبار ومياه السقي، حيث يعالجها النظام المحاسبي ككشيتات بحد ذاتها وتدخل ضمن هذا الحساب.²

- ح / 213 البناءات: هي كل العقارات المستحدثة والمقتنيات لغرض تحصيل التدفق النقدي، وتضم الحسابات التالية:³

▪ 21311 مباني صناعية .

▪ 21315 مباني إدارية .

▪ 21318 مباني أخرى .

▪ 2135 تركيبات عامة تهيئات للمباني .

▪ 2138 منشآت قاعدية .

- ح / 215 التركيبات التقنية والمعدات والأدوات الصناعية : تتمثل في المعدات الصناعية والتركيبات التقنية التي يصعب

فصلها عن الأرض أحيانا كشبكات العتاد المختلفة المتعلقة بالإنتاج، وتتفرع إلى الحسابات التالية:⁴

▪ 2154 معدات صناعية .

▪ 2155 أدوات صناعية .

▪ 2157 تهيئات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية

- ح / 218 التثبيتات العينية الأخرى : عند الانقضاء: المنشآت العامة وأعمال الترتيب والتهيئات، معدات النقل، أثاث المكتب

ومعدات مكتب، معدات الإعلام الآلي والأغلفة القابلة للاسترجاع.⁵

¹ لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية" سير الحسابات وتطبيقها"،الصفحات الزرقاء،البويرة ، الجزائر، 2011 ، ص ص (244-245)

²الجريدة الرسمية،العدد 19 ،المرجع السابق ، ص57 :

³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حطيلي، الجزائر ، 2009 ، ص72.73

⁴ المرجع نفسه ، ص73 ،

⁵ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص24 :

- ومن بين الحسابات التي يضمها هي¹ :
- 2182 معدات نقل .
- 2183 معدات مكتب .
- 2184 أثاث مكتب .
- 2186 أغلفة متداولة .

ثالثا : خصائص التثبيتات الملموسة

من خلال التعاريف سابقة الذكر جد أن الموجودات الملموسة تتصف بما يلي :²

- 1 - التثبيتات الملموسة هي مادية أي يمكن رؤيتها ولمسها على عكس التثبيتات غير الملموسة .
- 2 - للتثبيتات الملموسة إستخدامات محددة داخل المؤسسة وهي الاستخدام في الإنتاج ، التوريد أو الإدارة
- 3 - توصف هذه التثبيتات بأنها موجودات غير متداولة ويتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة محاسبية

رابعا : أهمية التثبيتات الملموسة : تتمثل أهمية التثبيتات الملموسة فيما يلي :

تعتبر التثبيتات من أهم عناصر التثبيتات بالمقارنة مع غيرها من التثبيتات الأخرى وبالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من الأنشطة وذلك لكون³ :

1. التثبيتات الملموسة طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع والخدمات لفترات طويلة؛
2. الوزن النسبي للتثبيتات الملموسة مقارنة بإجمالي موجودات المنشأة غالبا ما يكون مهما نسبيا كما هو الحال في المنشأة الصناعية؛
3. معظم التثبيتات المسمومة يتم إهلاكها وبالتالي فإن أعباء إهلاكها تعتبر من المصروفات التي تؤثر على ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة خاصة في المؤسسات الصناعية؛
4. الخطأ في حساب تكلفة اقتناءها ومحاسبة إهلاكها والنفقات الخاصة ما يكون مؤثرا في القوائم المالية ويمتد تأثيره في فترة محاسبة إلى أخرى ويؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت؛
5. التصرف في التثبيتات الملموسة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثيره مالي سيستلزم المحاسبة عنه بدقة سواء كان هذا التصرف بالبيع أو الاستبدال .

¹ عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص73 :

² طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر ، 2007 ، ص351 :

³ محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر الله، المحاسبة المالية ، معدل نظم المعلومات، مكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2008 ، ص 551

الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

في هذا الفرع سنتطرق إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة و اهم النقاط التي يحتويها هذا الفرع هي :

اولا : الاعتراف بالتثبيات الملموسة : يدرج التثبيات العيني الحسابات كأصل¹ :

1. إذا كان من المحتمل أن يؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
2. إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

ثانيا : التقييم المبدئي (الأولي) للتثبيات الملموسة : يقصد بالتقييم المبدئي (الأولي) (للتثبيات الملموسة ، كافة ما تتحمله المؤسسة من نفقات للحصول على التثبيات الملموسة و تهيئته للاستخدام ، ويعتمد تحديد تكلفة التثبيات الملموسة حسب طريقة حيازتها من طرف المؤسسة.²

1- حيازة التثبيات الملموسة عن طريق المساهمة العينية ، الشراء ، الانجاز ، التبادل :

1-1- عن طريق المساهمة العينية : عند تأسيس المؤسسة أو في حالة زيادة رأس مالها بمختلف الطرق ، و إذا تقدم مالك المشروع أو المساهمين الجدد برأس مال على شكل أصل عيني و ليس نقدي ، و إذا كان هذا الأصل العيني من عناصر التثبيات الملموسة فانه يقيم بقيمه العادلة ، و الغالب تكون القيمة السوقية لتلك الأصول ، تسجل على النحو التالي:³

1-2- عن طريق الشراء : تسجل التثبيات العينية بتكلفة شرائها و التي تضم حسب النظام المحاسبي المالي العناصر التالية :⁴

- أ- سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع مطروحا منه التخفيضات التجارية
- ب- تكاليف مباشرة ضرورية لبدء استعمال الأصل ، مثل مصاريف النقل ، أعباء المستخدمين ، الجمارك ، التركيب أتعاب المهندسين؛
- ت- المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة ؛
- ث- تجارب التشغيل؛
- ج- بعض الأعباء المتوقعة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء الأراضي أو الأراضي؛
- ح- تستثنى من التكلفة العناصر التالية :
✓ مصاريف إدارية و أعباء عامة ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل 25 مارس 2009 ، مرجع سابق ذكره، البند 1.121 ، ص 8

² مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيات دراسة حالة ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدة، الجزائر، 2015 - 2016 ، ص 142 .

³ حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسب المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS) ، دار هوم، الجزائر، ص 230 .

⁴ المرجع السابق، ص ص (208 - 209).

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل IAS و IFRS و SCF

✓ مصاريف الانطلاق و المصاريف السابقة لعملية الاستغلال ؛

✓ خسائر التشغيل الأولي؛

✓ تكاليف القرض الممول لاقتناء التثبيت العيني.

في هذه الحالة نميز حالتين للشراء شراء نقدا أو على الحساب و يكون القيد المحاسبي النموذجي لحيازة التثبيت الملموس كما يلي¹:

21x	ح /التثبيتات العينية	تاريخ القيد	XXX
	ح /موردو التثبيتات		XXX
	ح / البنك		XXX

1-3- عن طرق انجازها من قبل المؤسسة : في هذه الحالة يسجل التثبيت العيني حسب النظام المحاسبي المالي بتكلفة إنتاجه ،و التي يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية² :

أ- سعر المواد الأولية

ب- التكاليف المباشرة لعملية الإنتاج

ج- التكاليف غير مباشرة لعملية الإنتاج بنوعيتها الثابتة و المتغيرة

لم يعرض النظام المحاسبي المالي مكونات تكلفة الإنتاج بالتفصيل ،لكن حسب المعيار الدولي 16 فان عناصر التكلفة مكونة من الآتي :

- الأعباء المباشرة للإنتاج و التي يتم توزيعها دون وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة

- الأعباء الغير مباشرة للإنتاج و التي تبقى ثابتة بعزل عن حجم الإنتاج ،مثل قسط إهلاك المباني و المركبات و المنشآت التقنية ،و يضاف إليها عند الانقضاء إهلاك تكاليف التفكيك

- الأعباء غير المباشرة المتغيرة للإنتاج والتي تتغير وفقا لحجم الإنتاج مثل اليد العاملة غير مباشرة في هذه الحالة نسجل قيدين³ :

¹ مليكة داشير ، مرجع سبق ذكره، ص144 .

² جمعة هوام، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 ، صص(49-50)

³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ،مرجع سبق ذكره، ص 73

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

القيد الأول : و نسجل فيه المصاريف المتحملة لانحاز التثبيتات بصورة عادية كما يلي :

XXX	XXX	تاريخ القيد ح/ حساب الاعباء ح/ البنك (تسديد المصاريف)	512	6 x x
-----	-----	--	-----	-------

القيد الثاني : و يسجل بعد الانحاز الكلي للأصل ، حيث نجعل حساب الأصل المعني لدينا و حساب إنتاج مثبت للأصول العينية

(ح/ 732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل كما يلي :

XXX	XXX	تاريخ القيد ح/ التثبيتات العينية ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية (اتمام الانتاج)	404	21x
-----	-----	--	-----	-----

في نهاية السنة إذا لم يتم إتمام عملية إنتاج التثبيت بعد ، يتم تسجيل كل المصاريف أي تكلفة الإنتاج الجزئية كالأتي :¹

XXX	XXX	تاريخ القيد ح/ التثبيتات العينية الجاري انحازها ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية (قيد التسوية)	732	232
-----	-----	---	-----	-----

عند إتمام الإنتاج في السنة الموالية يرصد ح 232 / كالأتي :

XXX	XXX	تاريخ القيد ح/ التثبيتات العينية ح/ التثبيتات العينية الجاري انحازها (تكلفة الانتاج السابقة)	232	21x
XXX	XXX	تاريخ القيد ح/ التثبيتات العينية ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية (تكلفة الإنتاج للسنة الحالية)	732	21x

¹ حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص (228 - 229)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

1-4- عن طريق التبادل : في بعض الحالات يمكن للمؤسسة أن تقوم بعملية تبادل تثبيت عيني مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت ، يقيم الأصل العيني الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ما عدا حالة التبادل الحاصل و التي لا تمثل حقيقة تجارية أو انه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء تعلق الأمر بالقيمة العادلة للأصل الحاصلة عليه أو بالنسبة للتثبيت العيني المتنازل عليه في إطار التبادل .

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للتثبيت المتنازل عنها في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكبر واقعية ، و إذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنه يقيم و يظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل¹.

تحدد و تسجل الأرباح الناتجة عن هذه المبادلة كالأتي²:

"أرباح أو القيمة الزائدة للتنازل = القيمة السوقية للأصل الجديد القيمة الباقية للأصل المستغنى عنه - + النقدية المدفوعة"

ا حالة الأولى : إذا دفع النقدية صاحب الأصل المستغنى عنه نقدية مدفوعة (تجميع قيمتها مع) - القيمة المحاسبية الباقية لتحديد نتيجة المبادلة و يتم التسجيل المحاسبي للعملية كالتالي :

		تاريخ القيد		
	XXX	ح / التثبيتات العينية	21x	
	XXX	ح / إهلاك التثبيتات العينية	281x	
	XXX	ح / نواقص القيم عند خروج أصول مثبتة غير مالية	652	
XXX		ح / التثبيتات العينية	21x	
XXX		ح / البنك (مبادلة التثبيتات)	512	

ب - الحالة الثانية : إذا دفع النقدية صاحب الأصل الجديد (نقدية المقبوضة) - تجميع قيمتها من القيمة السوقية للأصل الجديد نتيجة المبادلة.

و يتم التسجيل المحاسبي للعملية كالتالي :

		تاريخ القيد		

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، دار النشر الأوراق الزرقاء ، الجزائر، 2010 ، ص 102.

² حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص ص(240 - 241).

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

	Xxx	ح /التثبيتات العينية	21x
	Xxx	ح/ إهلاك التثبيتات العينية	281 x
	Xxx	ح/ البنك	652
xxx		ح/ التثبيتات العينية	21x
xxx		ح/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبة غير المالية (مبادلة التثبيتات)	752

ج- الحالة الثالثة :عدم دفع أي نقدية و يتم التسجيل المحاسبي للعملية كالتالي :

		تاريخ القيد	
	Xxx	ح /التثبيتات العينية	21x
	Xxx	ح/ إهلاك التثبيتات العينية	281 x
xxx		ح/ التثبيتات العينية	21x
xxx		ح/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبة غير المالية (مبادلة التثبيتات)	752

2- حالات خاصة للحيازة عن التثبيتات الملموسة : و يمكن تكون حسب الحالات الموالية:

2-1- عن طريق إعانات عمومية : إعانات التجهيز هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من اجل اكتساب ممتلكات معينة

أو إنشائها .و تسجل الإعانات المقدمة في شكل تثبيات عينية مقدمة مجانا بقيمتها العادلة في تاريخ على النحو التالي :

أ- التسجيل الأولي للإعانة:تسجل الإعانة محاسبيا كما يلي ¹:

		تاريخ القيد	
	Xxx	ح /التثبيتات العينية	21x
xxx		ح /إعانة التجهيز (استلام إعانة في شكل تثبيت)	131

ب- التسجيل اللاحق للإعانة : إعانات التجهيز الموجودة في الأموال الخاصة يجب ترحيلها بالتدريج إلى نتيجة المؤسسة .فالإعانة

التي كانت عن تخصيصها ،تعتبر تمويل دون التأثير على النتيجة ،تتحول بالتدريج إلى نواتج تأتي لزيادة نتيجة الدورات اللاحقة .و

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي: ²

		تاريخ القيد	
--	--	-------------	--

¹ حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص 222

² جمعة هوام ، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 116

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

XXX	XXX	ح /إعانات التجهيز المسجلة في النتيجة	1319
XXX		ح /أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية (قسط الإعانة المنسوبة إلى نتيجة الفترة)	754

2-2- عن طريق عقود الإيجار التمويل: عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة ،عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة و إيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر و المنافع ذات صلة بملكية أصل إلى المستأجر ،مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة اقل ثمنا.¹

يسجل عقد الإيجار التمويلي كما يلي²:

XXX	XXX	تاريخ القيد ح /التثبيتات العينية	21x
XXX		ح /الديون المترتبة على عقد الإيجار (الحصول على إيجار التمويل)	167

و عندما يتم تسديد الدفعات حسب الاتفاق ،يسجل القيد كما يلي :

XXX	XXX XXX	تاريخ القيد ح /الديون المترتبة على عقد الإيجار ح /أعباء الفوائد ح /البنك (دفع أقساط إيجار التمويل)	167 661
XXX			512

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق 25 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره، البند 1.121 ، ص 19
² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق 25 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره، البند 1.121 ، ص ص (249 - 248)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

3-2- عن طريق امتياز: يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي او معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة و طويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.¹

لقد فصل النظام المحاسبي المالي التثبيتات في شكل امتياز و خصص لها الحساب (22) ، و لم يحدد النظام المحاسبي طريقة تقييم هذا النوع من التثبيتات ، و تكون المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الأصول وفق القيود التالية:²

2-4- عن طريق العقارات الموظفة : لقد عرف النظام المحاسبي المالي العقارات الموظفة على أنها "ارض أو بناية أو جزء من بناية مملوكة من طرف المؤسسة لتقاضي إيجار أو تامين رأس المال "، فهي لذلك غير موجهة إلى :

- الاستعمال إنتاج أو تقديم السلع أو خدمات أو أغراض إدارية

- البيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة

تقيم العقارات الموظفة كما يلي :

أما بالتكلفة يطرح منها مجموع الإهلاكات و مجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية

و إما على أساس قيمتها الحقيقية.³

ثالثا : التقييم اللاحق للتثبيتات الملموسة : بعد الاعتراف و التقييم المبدئي للتثبيت العيني يسمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقتين لإعادة التقييم و هما⁴:

1- نموذج التكلفة : بموجب هذا الأسلوب يتم التسجيل عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها مجموع الإهلاك المتراكم و مجموع خسارة (تدني) قيمة التثبيت ، و يتم تحديد القيمة المحاسبية للأصل كما يلي :

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية - الإهلاك - خسارة القيمة

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل 25 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره،ص59

² لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره،ص 53 - 54

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل 25 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره، البند 17.16.121 . ص 10

⁴ محمد فيصل مايدة، جمال خنشور، قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي SCF (، مجلة البحوث والدراسات، العدد 23 ، جامعة الوادي الجزائر،

2017،ص. 312 - 311

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا لـ SCF و IAS و IFRS

2- نموذج إعادة التقييم : أما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم و خسائر القيمة و يتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية بشكل كبير عن قيمته العادلة و يتم تحديد القيمة المحاسبية للأصل كما يلي :

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم - الاهتلاكات المستقبلية - خسائر القيم المستقبلية

إن عملية إعادة التقييم تقوم على استبدال القيمة المحاسبية الصافية (بعد الإهلاكات و خسائر القيمة) بقيمتها العادلة ، و يحسب فارق إعادة التقييم بالفارق بين القيمة العادلة و القيمة المحاسبية الصافية كما هو واضح في العلاقة التالية¹ :

فارق إعادة التقييم = القيمة العادلة - القيمة المحاسبية الصافية

يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم التثبيت كما يلي²:

2-1- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه ، فإن الزيادة تقيم مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"

القيد المحاسبي:

	XXX	تاريخ القيد		2 x x
XXX		ح /التثبيتات العينية	105	
XXX		ح /فارق إعادة التقييم	2 8x	
		إهلاك التثبيتات العينية		

2-2- حالات خاصة لإعادة التقييم : تدرج إعادة التقييم الايجابية في الحسابات كمنتجات (نواتج) (و في حدود خسارة القيمة المسجلة في حسابات المؤسسة لنفس الأصل) و إذا كان تعويض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل ، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات .

القيد المحاسبي: خسائر القيمة

	XXX	تاريخ القيد		681
XXX		ح/مخصصات الاهتلاك و خسائر القيمة للأصول الغير جارية	29x	
		ح/خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		

¹ مروان مباركي، حمزة العربي، واقع تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة على مستوى الشركات الصناعة المسعرة في البورصة ، مجلة الأبحاث الاقتصادية ، العدد 19 ، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018 ، ص266-267

² لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 110 - 111

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

الاسترجاع في حدود الخسارة المدرجة في نتيجة المؤسسة

XXX	XXX	تاريخ القيد ح / خسائر القيمة عن التثبيتات ح / استرجاع الاستغلال	781	29x
-----	-----	---	-----	-----

و الفارق يسجل في رؤوس الأموال¹

XXX	XXX	تاريخ القيد ح / التثبيتات العينية ح / فارق إعادة التقييم	105	2x
-----	-----	--	-----	----

كل استرجاع لخسارة في قيمة الأصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.

إذا أسفرت عملية إعادة التقييم عن وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فان هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، و يقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية صافية) كعبء من الأعباء القيد المحاسبي²:

(فارق التقييم ايجابي سبق وان أدرج في الحسابات)

XXX	XXX	تاريخ القيد ح / التثبيتات العينية ح / فارق إعادة التقييم	105	2x
-----	-----	--	-----	----

(فارق التقييم سلبي)

XXX	XXX	تاريخ القيد ح / فارق إعادة التقييم ح / التثبيتات العينية	2xx	105
-----	-----	--	-----	-----

¹ مروان مباركي، حمزة العربي، واقع تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة، مقال، جامعة البليدة، 2018، ص ص (117 - 115)

² لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، مرجع سبق ذكره ص 123.

و الفارق يسجل في حسابات الأعباء:

	XXX	تاريخ القيد ح /مخصصات الاهتلاك و خسائر القيم للأصول غير الجارية	681
XXX		ح /خسائر القيمة عن التثبيتات	29x

تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية ، و تنتج إذن عن انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة.

المطلب الثاني : معالجة المحاسبية للتثبيتات غير الملموسة وفقا ل SCF

شهدت بيئة الأعمال الحديثة الكثير من التحولات، وأهمها ظهور العناصر غير الملموسة، وتزايد أهميتها والاعتماد عليها، فبدل العناصر الملموسة التقليدية والتي تتمثل في الأراضي والمباني والمعدات، بدأت الكفة تتجه نحو عناصر أخرى غير ملموسة، تعتمد بشكل كبير على الأفكار والمهارات والخبرات.

الفرع الأول : تعريف و خصائص التثبيتات غير الملموسة

من خلال هذا الفرع سنتطرق الى ما يلي

أولاً: تعريف التثبيتات غير الملموسة: خلال النصف الثاني من القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين بدأت العناصر الملموسة كالأرض و العمل ورأس المال النقدي والمباني والمعدات والتجهيزات تفقد دورها في خلق القيمة وفي تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسات لصالح عناصر أخرى مرتبطة بشكل كبير بمهارات وخبرات ومعارف المستخدمين.¹ والتي يعبر عنها بالعناصر غير الملموسة ويمكن تعريف هذه الأخيرة كما يلي:

النظام المحاسبي المالي فعرف الموجود الغير الملموس كما يلي: " هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا: المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري

¹ العيونس رياض، أثر المعالجات المحاسبية السائدة للعناصر غير الملموسة على تقديم الأداء المالي للمؤسسات ذات الكثافة المعرفية في ظل اقتصاد المعرفة_ دراسة حالة شركة . Microsoft للبرمجيات كشركة نموذجية، مذكرة ماستر، جامعة سطيف 1، الجزائر، ص 3

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل IAS و IFRS و SCF

و تعبر العناصر غير الملموسة عن الفرق بين القيمة السوقية لمؤسسة وقيمتها المحاسبية، ورغم أهمية هذه النظرة إلا أن ذلك الفرق لا يتأثر فقط بالعناصر غير الملموسة، وإنما هناك عدة عوامل أخرى تتحكم فيه¹ بينما يرى (دونالد كيسو) أن العناصر غير الملموسة تشمل خمسة أجزاء ويعرف كل جزء كما يلي:²

عناصر غير ملموسة مرتبطة بالتسويق : هي العناصر التي تستخدمها المؤسسة في تسويق المنتج و الترويج له و تشمل كل العلامات التجارية، الاسم التجاري، أسماء نطاقات الانترنت ...

عناصر غير ملموسة مرتبطة بالزبائن : هي العناصر الناتجة عن التفاعل مع الأطراف الخارجية و تشمل العلاقات التعاقدية وغير التعاقدية مع الزبائن، قاعدة بيانات الزبائن ...

عناصر غير ملموسة مرتبطة بالجانب الفني : تشمل حقوق الملكية للأعمال الأدبية والأعمال الفنية و الموسيقية، إضافة إلى حقوق النشر والتأليف.

العناصر الغير ملموسة المرتبطة بالعقود: الحقوق الناشئة من الترتيبات التعاقدية كالامتيازات والتراخيص وحقوق البث الإذاعي و التلفزيوني ...

العناصر غير ملموسة المرتبطة بالتكنولوجيا : هي العناصر التي تتعلق بالابتكار والتكنولوجيا المتقدمة و تشمل كل من البراءات التكنولوجية، الأسرار التجارية المحمية من طرف مكاتب البراءات ...

ملاحظة: ويجب التنويه أن العناصر غير الملموسة ليست هي الأصول غير الملموسة حيث يوجد اختلاف في هذين المصطلحين في المحاسبة.

حيث يمكن التمييز بين العناصر الغير الملموسة المدرجة كأصول لأنها تستوفي معايير الاعتراف ويمكن قياسها بموثوقية والعناصر غير الملموسة التي لا تحقق شرط الاعتراف كأصول فتدرج كمصاريف جارية لأنها لا تلي مفهوم الأصل ، إضافة للعناصر الغير ملموسة التي لا يمكن إدراجها في القوائم المالية، لعدم استيفائها لمعايير الاعتراف أو عدم إمكانية قياسها بموثوقية كالمهارات، الأفكار، السمعة ... الخ.

حيث عرف المعيار (38) الأصل الغير ملموس بأنه أصل غير نقدي قابل للتجديد ليس له وجود مادي، محتفظ به من أجل استخدامه في الإنتاج أو تقديم البضائع والخدمات أو تأجيله للغير من أجل أغراض إدارته و شرط الاعتراف به كأصل أن تسيطر عليه

¹ كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة و أثرها على قيمة المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة
2016 ، ص 21 - سطيف 1، الجزائر، 2015

² سائد محمد كشكو، مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة ، الجامعة
الإسلامية غزة ، فلسطين، 2016 ، ص 21

المنشأة نتيجة أحداث سابقة ويتوقع أن تتحقق منه منافع مستقبلية أي أن العناصر غير الملموسة التي لا تتحقق هذين الشرطين إما يتم اعتبارها مصروفا ضمن قائمة الدخل أو لا يتم الاعتراف بها نهائيا¹.

ثانيا : خصائص التثبيتات غير الملموسة : من التعاريف السابقة تميز التثبيتات غير الملموسة بالخصائص التالية:²

1. قابلية التثبيتات أو الأصل للتحديد: ومعنى ذلك قابليته للتمييز عن غيره من الأصول المعنوية مثل الشهرة ويكون الأصل المعنوي قابلا للتحديد عندما يكون قابلا للفصل أي عزله عن المؤسسة وبيعه أو التنازل عنه أو تأجيله، أو عندما ينشأ عن حقوق قانونية أو تعاقدية مثل العلامات التجارية...

2. السيطرة على الموجود أو الأصل: ويقصد بها قدرة المؤسسة في الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل ومنع الأطراف الأخرى من الاستفادة من تلك المنافع وهذه القدرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية تنشأ عادة من الحقوق القانونية التي يمكن عرضها في المحكمة.

3. المنافع الاقتصادية المستقبلية: تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصول المعنوية في الإيرادات من بيع المنتجات أو الخدمات أو المنافع الأخرى الناتجة عن استخدام الأصل من طرف المؤسسة.

وأهم خاصية للتثبيت الغير الملموس هي افتقاده للجوهر المادي والدرجة العالية من عدم التأكد التي تحيط بمنافعها المستقبلية، حيث أن المنافع الاقتصادية في معظم الحالات تتراوح ما بين الصفر وإلى مقادير كبيرة جدا، ويرجع السبب في ارتفاع درجة عدم التأكد هذه إلى:

- أن الموجود الغير الملموس أو الأصل المعنوي يستمد قيمته من المزايا التنافسية التي يمكن أن يحققها لوحدته اقتصادية معينة أي أن قيمة الأصل تظهر في تلك الوحدة فقط.

- صعوبة تحديد العمر الافتراضي للأصل المعنوي وذلك لانعدام الجوهر المادي.

ثالثا: أنواع التثبيتات غير الملموسة: تتنوع وتتعدد الموجودات غير الملموسة، وبحكم تقسيمها النظام الإقتصادي والقوانين السائدة وكذا طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة وتنقسم إلى:

1) المستندات والوثائق الفنية: إن بعض الموجودات يتم الحصول عليها بحكم وثائق وعقود ونظم قانونية ومن أمثلة ذلك:

¹ سائد محمد كشكو، مرجع سبق ذكره ، ص 21

² الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع بالوادي- جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي- 2014/2015 ص 41

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

العلامات التجارية: وتعرف على أنها الإشارة التي يتخذها الصانع أو التاجر أو مقدم الخدمة لتمييز منتجاته أو بضائعه أو خدماته عن منتجات أو بضائع وخدمات الآخرين.¹

الاسم التجاري: هو الاسم أو التسمية التي تعرف بها المؤسسة، وطبقا لهذا الأمر لا يمكن استغلال أي علامة خاصة بمنتجات أو خدمات على التراب الوطني دون طلب تسجيلها على مستوى المركز الوطني الجزائري لحقوق الملكية الصناعية.²

2) المصروفات الإيرادية المؤجلة : وتحتوي على المبالغ التي تنفق للحصول على خدمات تستفيد منها المؤسسة لأكثر من سنة مالية والتي تكون عادة كبيرة نسبيا، ولا يمكن تحميلها للسنة الأولى لبدء النشاط وهي: مصروفات التأسيس، ومصروفات الأبحاث وتجارب الإنتاج وهذه المصروفات الإيرادية ليست تثبتات معنوية حسب النظام المحاسبي المالي.³

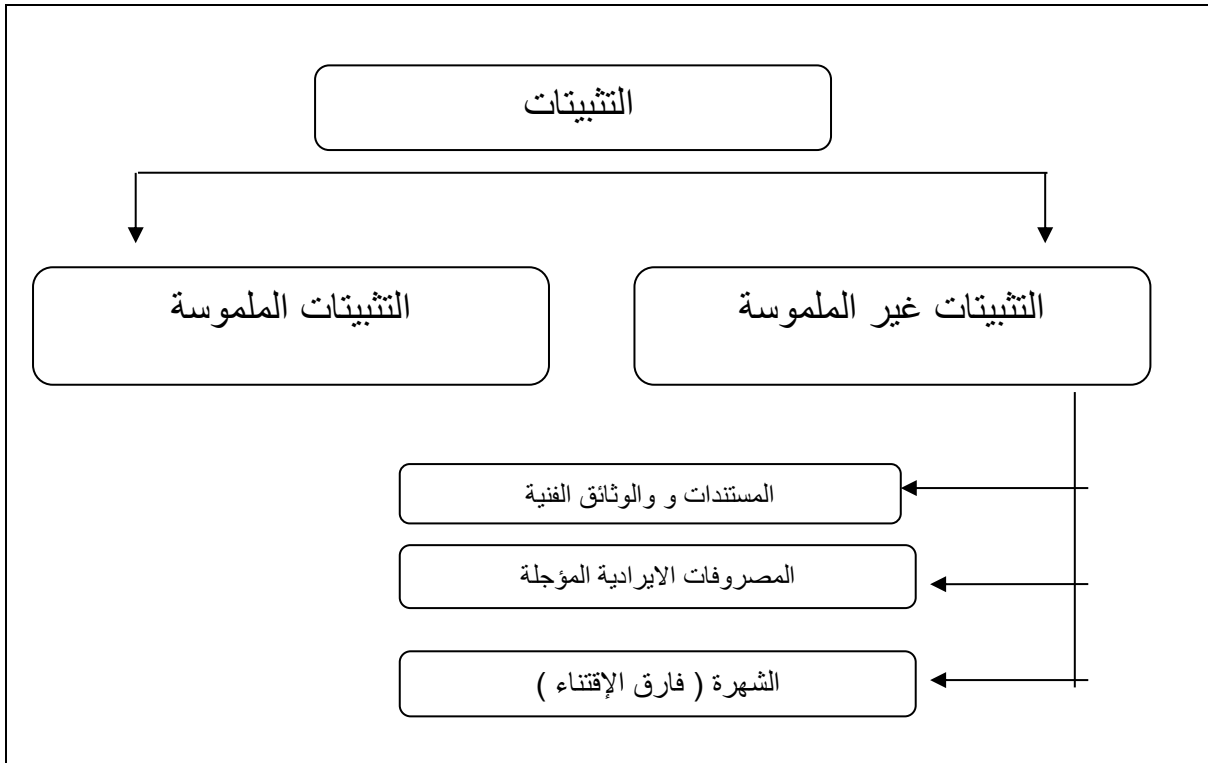
3) الشهرة (فارق الاقتناء) : هي سمعة المؤسسة نتيجة لقدرتها على تحقيق معدل عائد أكبر من المعتاد ويزيد عن معدل الأرباح العادية التي يمكن لمؤسسة أخرى أن تحصل عليها في نفس الظروف، وتتحقق هذه السمعة لعدة عوامل: الموقع، جودة المنتج والإمكانات المتاحة. ونلخص الأنواع فيما يلي:

¹ -صلاح زين الدين، العلامات التجارية وطنيا ودوليا، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص: 4

² - صلاح زين الدين، المرجع السابق، ص: 4

³ صلاح زين الدين، المرجع السابق، ص: 4

الشكل رقم (1-1) : أنواع التثبيتات غير الملموسة



المصدر: بلال كيموش، " التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، 2010/2011 ص 60

رابعاً: أهمية تقييم التثبيتات غير الملموسة: إن تنامي الاقتصاديات الكبرى وتوسعها أدى إلى زيادة الاهتمام بقياس رأس المال

أصبح موضوع نقاش في السنوات الأخيرة وتحلى أهمية تقييم التثبيتات غير الملموسة فيما يلي:

* أنها حقيقة تعكس القيمة الجارية للشركة.

* تقدم عملية القياس لهذه الأصول نظرة عن أهم الروافد التي تضمن استمرار الأداء الجيد.

* إن الطلب على تحسين إدارة الموارد غير الملموسة في تزايد مستمر رغبة في تحقيق وتحسين الأهداف الاجتماعية والبيئية المختلفة.

* نظراً لتنامي أهمية التثبيتات غير الملموسة فإن الإفصاح والتقرير عنها بشكل سليم يساهم في تحقيق الهدف المشترك للملاك وهو زيادة صافي حقوق الملكية.

* الزيادة في موثوقية المعلومات المحاسبية لمختلف الفئات المستعملة للتقارير المالية.¹

¹صلاح زين الدين ، المرجع السابق ، ص 4

الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية المبدئية للتثبيتات غير الملموسة وفقا ل SCF

سيتم التطرق في هذا الفرع إلى مفهوم التثبيتات المعنوية، وكذا التسجيل المحاسبي لها.

أولا : أساسيات التثبيتات غير الملموسة

قبل المرور إلى تعريف الموجودات غير الملموسة ينبغي الإشارة إلى تعريف الموجودات بصفة عامة.

1 - تعريف التثبيتات

يعبر مصطلح التثبيتات عن مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أجزؤها بنفسها ليس بغرض البيع، و إنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة أي لأكثر من سنة.¹

2 - تعريف التثبيتات غير الملموسة

التثبيتات المعنوية هي عبارة عن أصل قابل للتحديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب و مستخدم من قبل المنشأة في إطار الأنشطة العادية، فهي تتمثل في أموال التجارة المشتراة ، النماذج، برمجيات الإعلام الآلي أو شهادات أخرى للاستغلال، الامتيازات ، مصاريف تطوير منتج معدني موجه لاستغلال تجاري .²

3 - مكونات التثبيتات غير الملموسة

و تتكون من:³

ح / 203 مصاريف التطوير القابلة للتجهيز.

ح / 204 خاص ببعض المصاريف المتعمقة بشراء أو إنتاج البرمجيات و مواقع الانترنت.

ح / 205 تنازلات و حقوق مشابه، براءات ، شهادات، نماذج: وهي عبارة عن مصاريف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة، شهادة، موديل، حق ملكية أدبية أو فنية أو إلى حامل تنازل تحت بعض الشروط.

¹ - عفاف طالب و فايزة بوعنيقة ، المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة ماستر جامعة جيجل ، 2016/2017

، ص 5

² - هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبة الدولية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2010 ، ص

67

³ - هوام جمعة ، نفس المرجع ، ص 67

ح / 207 فرق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء الإدماج أو التوحيد، يعتبر فرق شراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يتميز عن التجهيزات المعنوية والتي حسب تعريفها، تعتبر أصول قابلة للتمييز.

ح / 208 تجهيزات معنوية أخرى.

4- مبادئ إدراج التثبيتات غير الملموسة في الحسابات

يشترط في إدراج التثبيتات غير توفر العناصر التالية :¹

- أن تكون تكلفة التثبيتات غير الملموسة قابلة للتحديد بصورة صادقة؛
- ارتباطه بتحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية؛
- مورده تحت رقابة المؤسسة : بإمكان المؤسسة مراقبة و منع الغير من الاستفادة منه.

ثانيا: التسجيل المحاسبي للتثبيتات غير الملموسة :

يقيم الموجودات غير الملموسة بداية بتكلفته وتختلف حسب الحالات التالية :²

1 - حالة الحصول على التثبيتات غير الملموسة عن طريق الشراء :³

تتضمن تكلفة الموجودات غير الملموسة سعر الشراء ، بما فيها رسوم الاستيراد و الرسوم غير المستردة بعد التخفيضات التجارية ، كذلك كل المصاريف المباشرة لإعداد هذا الأصل من أجل الاستخدام ، تتضمن المصاريف التي تعرى مباشرة مثلا : تكلفة العمال الذين ساهموا في تشكيل التجهيزات ، الأتعاب المدفوعة إلى المهنيين ، تكلفة الاختبارات الضرورية لسير العمل الصحيح . ويكون التسجيل المحاسبي للموجودات غير الملموسة المشتراة كما يلي :

يجعل الحساب 204 برمجيات المعلومات وما شابهها في الجانب الدائن ، مقابل حسابات الغير أو حساب النقديات و حساب 731 في الجانب المدين ، والقيود يكون كالتالي :

	Xxxx	تاريخ القيد ح / برمجيات المعلومات وما شابهها	204
xxxx		ح / موردو التثبيتات	404
xxxx		ح / البنك	512
xxxx		ح / الصندوق	53
		(فاتورة شراء برامج إعلام ألي)	

¹ - هوام جمعة , نفس المرجع , ص 31

² عفاف طالب و فائزة بوعنينة ، المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية ، مذكرّة ماستر، جامعة جيجل ، 2017/2016 ، ص 7

³ عفاف طالب و فائزة بوعنينة ، نفس المصدر ، ص 7

2- حسب تكلفة إنتاج الأصل داخل المؤسسة (الأصل المولد داخليا) ¹

حدد النظام المحاسبي المالي تكلفة إنتاج الموجودات غير الملموسة داخل المؤسسة على أساس مرحلتين :

أ . مرحلة البحث (**phase de recherché**) : تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة من طور البحث عن مشروع داخلي ، أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها لأن هاته الأعباء لا توفر دليلا قاطعا على وجود مزايا اقتصادية تجنيها المؤسسة من خلال هذه المرحلة .

ب . مرحلة التطوير (**phase de développement**) : تشكل نفقات التنمية (التطوير) أو النفقات الناتجة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط :

- ✓ إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة ؛
- ✓ إذا كانت المؤسسة تنوي وتملك القدرة التقنية و المالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها ؛
- ✓ إذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة .

ومنه التسجيل المحاسبي يكون على مرحلتين :

المرحلة الأولى : تسجل التكاليف بحسب طبيعتها (في المجموعة السادسة) حيث يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيانات في كشوفها المالية السنوية السابقة (أو تقاريرها المالية السابقة) وهذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق ، ويكون القيد كما يلي :

	Xxxx	تاريخ القيد		6xx
xxxx		ح/ المصاريف المعينة	401	
xxxx		ح/ موردا الخدمات	512	
xxxx		ح/ البنك	53	
		ح/ الصندوق		

¹ عفاف طالب و فايزة بوعنينة ، نفس المصدر ، ص7

المرحلة الثانية : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية و يكون القيد كالتالي :

		تاريخ القيد		
	Xxxx	ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		203
xxxx		ح/ الانتاج المثبت للأصول المعنوية	731	

3 - حالة الحصول على التثبيت المعنوي نتيجة إدماج المؤسسات (فارق الإدماج)

تحدد قيمة التثبيت المعنوي المتحصل عليه في حالة إدماج المؤسسات على أساس القيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه ، يجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة من تحديد القيمة العادلة للأصل بمصادقية.¹ ويكون التسجيل في هذا الحساب فرق الاقتناء في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة أخرى كما يلي²:

		تاريخ القيد		
	xxxx	ح/ فرق الاقتناء (الشراء)		207
xxxx		ح/ فارق إعادة التقييم	105	

4 - حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل

يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة ، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصادقية للأصلين المعطى والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخلة من المؤسسة) يسجل الأصل الداخلة الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.³

5 _ حالة الحصول على أصل معنوي من خلال منحة حكومية

¹ . لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية تسيير الحسابات وتطبيقها،الصفحات الزرقاء،الجزائر، 2011 ، ص 35
² . شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير الدولية IAS/IFRS. الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائر بوداد، الجزائر، 2009 ص 41
³ . شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص141.140.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا لـ IAS و IFRS و SCF

بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير مادي بدون تكلفة أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية ، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصل غير مادي لمؤسسة ما مثل : حقوق النزول في المطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون ، تراخيص أو حصص استيراد ، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل غير المادي والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا ، وإذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار القيمة العادلة ، فإن المؤسسة تعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي .¹

ونسجل هدة الأصول بجعل الحساب 205 مدينا مع أحد الحسابات : البنك ، موردو التثبيتات دائنا وفق القيد التالي :²

		تاريخ القيد		
	XXXX	من/ح الديون	4xx	
	XXXX	ح/ الحسابات المالية	5xx	
XXXX		إلى ح/ الامتيازات ، رخص ،علامات تجارية	205	

• أما حساب التثبيتات المعنوية الأخرى (ح/208) :

يسجل فيه باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة ويسجل القيد كما يلي:³

		تاريخ القيد		
	XXXX	ح/ التثبيتات المعنوية الأخرى	208	
XXXX		ح/ حسابات الديون	4xx	
XXXX		ح/ الحسابات المالية	5xx	

¹ عيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير الدولية IAS/IFRS. الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداد، الجزائر، 2009 ، ص 146

² عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جيطمي لمنشر والتوزيع، الطبعة 1، الج 1، 2011 ، ص 70.

³ شعيب شنوف ، نفس المرجع ،ص41

الفرع الثالث: جرد التثبيتات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

سيتم التطرق هي هذا المطلب إلى الإهلاكات وحسائر القيمة للتثبيتات المعنوية .

اولا : الإهلاكات

1. تعريف الإهلاك : إن الإهلاك هو انخفاض قيمة التثبيتات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم ، أما النظام المحاسبي المالي و في المادة 7_121 فقد عرف الإهلاك كالتالي الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان نفسه .¹

2. أهمية الإهلاك : يعتبر الإهلاك من أهم مصادر تمويل التثبيتات ، فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على تثبيتات جديدة تعوض التثبيتات التي تم إهلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام² .

3. أساليب الإهلاك التي نص عليها النظام المحاسبي المالي : وهي الإهلاك الخطي ، طريقة الأقسام المتناقصة ، طريقة وحدات الإنتاج وطريقة الأقسام المتزايدة³ . ويمكن توضيح هذه الطرق من خلال الجدول التالي :

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 12

² عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 12

³ عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 12

الجدول رقم (1-1) طرق الإهلاك

طريقة الحساب	التعريف	الطريقة															
<p>يحسب قسط الإهلاك وفق العلاقة التالية :</p> <p>— القيمة القابلة للإهلاك × المعدل × المدة</p> <p>— المعدل = (العمر الإنتاجي / 1) أو (العمر الإنتاجي / 100)</p>	<p>ويعرف أيضا بأسلوب الأقسام المتساوية و بأسلوب الإهلاك الخطي، وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية متساوية.</p>	القسط الثابت															
<p>— قسط الإهلاك = القيمة القابلة للإهلاك × معدل الإهلاك و يحسب المعدل كما يلي :</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>العمر</th> <th>المعاملات</th> <th>المعدل</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>من 1 الى 2 سنة</td> <td>1</td> <td>1/العمر × 1</td> </tr> <tr> <td>من 3 الى 4 سنة</td> <td>1.5</td> <td>1/العمر × 1.5</td> </tr> <tr> <td>من 5 الى 6 سنة</td> <td>2</td> <td>1/العمر × 2</td> </tr> <tr> <td>أكبر من 6 سنوات</td> <td>2.5</td> <td>1/العمر × 2.5</td> </tr> </tbody> </table>	العمر	المعاملات	المعدل	من 1 الى 2 سنة	1	1/العمر × 1	من 3 الى 4 سنة	1.5	1/العمر × 1.5	من 5 الى 6 سنة	2	1/العمر × 2	أكبر من 6 سنوات	2.5	1/العمر × 2.5	<p>يتم تحميل سنوات عمر التثبيت بإهلاك يتناقص تدريجيا كلما ازد عمر الأصل، حيث تتحمل السنوات الأولى الجزء الأكبر من الإهلاك، فهذه الطريقة تفترض أن كفاءة المثبتات تتناقص بمرور الزمن إذا تكثرت الإصلاحات والتوقعات، وعليه يتناقص مقدار مصاريف الإهلاك السنوي فترة بعد فترة حتى تصبح القيمة الباقية معدومة .</p>	الاهلاك المتناقص
العمر	المعاملات	المعدل															
من 1 الى 2 سنة	1	1/العمر × 1															
من 3 الى 4 سنة	1.5	1/العمر × 1.5															
من 5 الى 6 سنة	2	1/العمر × 2															
أكبر من 6 سنوات	2.5	1/العمر × 2.5															
<p>— قسط الإهلاك المتزايد = القيمة الأصلية × معدل الإهلاك</p> <p>— معدل الإهلاك = رقم السنة / مجموع أرقام السنين</p> <p>مجموع أرقام السنين = $(n(n+1)/2)$</p> <p>أو تحسب بجمع أرقام سنوات الأصل $(n.....3+2+1)$</p>	<p>يتم تحميل سنوات عمر التثبيت بإهلاك يتزايد تدريجيا كلما زاد عمر الأصل حيث تتحمل السنوات الأولى الجزء الأصغر من الإهلاك، فيه يتزايد بالنسبة لمدة الاستعمال و وفقا لهذه الطريقة يتزايد قسط الإهلاك من سنة إلى أخرى . ويتم اللجوء لهذه الطريقة إذا كان الأصل متطورا ويحتاج إلى بعض السنوات لمتحكم فيه.</p>	الاهلاك المتزايد															
<p>— قسط الإهلاك = عدد وحدات الإنتاج في الدورة المالية * معدل الإهلاك</p> <p>— معدل الإهلاك = القيمة القابلة للإهلاك / عدد وحدات الإنتاج الإجمالية خلال العمر الإنتاجي</p>	<p>بعض التثبيتات يرتبط تناقص واستنفاد منافعها بعدد وحدات النشاط، أو وحدات الإنتاج فاستهلاك منافع الأصل ليس تابع لمزمن أو العمر الإنتاجي كما هو تابع لكيفية استخدام الأصل</p>	طريقة عدد الوحدات المنتجة															

المصدر : عفاف طالب و فايزة بوعنيقة ، المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية ، جامعة جيجل ، 2016/2017 ،

التسجيل المحاسبي للإهلاك

يجعل الحساب $28 \times$ دائما بقيمة الإهلاك السنوي و يقابله في الجانب المدين إهلاك التثبيت المعني $2 \times XX$ ، لكن القيم الثابتة المعنوية تمتلك لمدة لا تتجاوز 20 سنة باستثناء حالات خاصة¹ ، ويكون القيد كما يلي :

XXXX	XXXX	تاريخ القيد ح/ مخصصات الإهلاك و المؤونات ح / إهلاك التثبيت المعني	280x	68x
------	------	---	------	-----

ثانيا : خسارة قيمه التثبيتات غير الملموسة

1. تعريف خسارة القيمة : دائما في إطار أعمال نهاية السنة المتعلقة بالتثبيتات ، يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة أن تخضع موجداتها بما فيها التثبيتات إلى فحص 1998 و المراجع في 2004 ، هذا لضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة للتحصيل².

ومؤشرات فقدان القيم يمكن أن تكون داخلية أو خارجية :

- ✓ خارجية مثل : انخفاض أسعار السوق ، تغير البيئة التكنولوجية ، ارتفاع معدلات الفوائد ...
- ✓ داخلية مثل : التقدم ، تغير في نشاط المؤسسة ، انخفاض مستوى الأداء المنتظر من الأصل ، التدهور المادي للأصل³.

2. تحديد خسارة القيمة : تحدد خسارة القيمة بالعلاقة التالية :

$$\text{خسارة القيمة} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} - \text{القيمة القابلة للتحصيل}$$

بحيث : القيمة القابلة للتحصيل = القيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي لأصل ما وقيمه النفعية .

- ✓ القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات تأخذ بعد الإهلاك الخاص بالدور .
- ✓ يتم التأكد من وجود خسارة القيمة من خلال الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للتحصيل بحيث :
- ✓ إذا كان الفرق موجبا : توجد خسارة يجب إثباتها ؛
- ✓ إذا كان الفرق ساليا أو يساوي الصفر لا توجد خسارة .

¹ شعب شنوف ، المصدر ذكر سابقا ص47

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS ، منشورات كميك، الجزء الأول، الجزائر، 2010 ، ص368.367

³ نفس المرجع

3. تأثير خسارة القيمة على مخطط الإهلاك

في حالة ثبوت خسارة القيمة يتطلب الأمر تعديل مخطط الإهلاك بالنسبة للسنوات المتبقية ، وذلك بحساب أقساط إهلاك جديدة انطلاقا من القيمة المحاسبية الصافية بعد خسارة القيمة المسجلة¹.

4. التسجيل المحاسبي لخسارة قيمة التثبيتات :

عند ثبوت خسارة القيمة نسجل القيد التالي²:

	XXXX	تاريخ القيد ح/ مخصصات الإهلاك و التموينات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	681
XXXX		ح/ خسائر القيمة من التثبيتات المعنوية	290

5. إعادة تسوية خسارة القيمة بعد تسجيل خسارة القيمة يتم إعادة تسويتها في نهاية كل سنة إما بالزيادة أو بالتخفيض أو الإلغاء³

أ. زيادة مبلغ خسارة القيمة : يتم ذلك بنفس قيد إثبات خسارة القيمة لأول مرة ، يجعل الحساب 681 مدينا و الحساب 290 دائنا .

ب . انخفاض خسارة القيمة : يتم ذلك وفق القيد التالي :

	XXXX	تاريخ القيد ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	290
XXXX		ح/ استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة و التموينات	781

ج . إلغاء خسارة القيمة : يتم إلغاء خسارة القيمة إذا أصبحت غير مبررة بنفس قيد التخفيض (الإنقاص)

¹ المرجع السابق، ص 19

² المرجع السابق ص 19

³ المرجع السابق، ص 20.21

الفرع الرابع : التنازل عن التثبيتات غير الملموسة

إن التثبيتات المعنوية تشتريها المؤسسة أو تقوم بإنتاجها بوسائلها الخاصة من أجل استخدامها بشكل دائم في مختلف نشاطاتها لكن هذا لا يمنع من أن منازل المؤسسة عن بعض تثبيتاتها المعنوية سواء المهلكة أو لم تهلك بعد¹، وتميز عدة حالات للتنازل :

أولاً: حالة عدم وجود إهتلاكات

في هذه الحالة يجب معرفة :

- ✓ قيمة التنازل .
- ✓ القيمة الباقية للتثبيتات المتنازل عنها .

❖ التسجيل المحاسبي

أثناء التنازل عن التثبيتات المعنوية فإنه يدخل في الدفاتر المحاسبية مباشرة الفارق بين سعر التنازل و القيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه بحيث² :

نسجل في الجانب المدين الحساب 652 نواقص القيم عن خروج التثبيتات المعنوية إذا كان الفرق سالباً ونسجل القيد على مرحلتين :

مرحلة التنازل أو البيع : ويكون القيد كما يلي :

		تاريخ القيد	
	XXXX	ح/ حقوق التنازل عن التثبيتات	462
	XXXX	ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	652
XXXX		ح/ التثبيت المعني	20x

¹ لعربي محمد ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة ، الممتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لمنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقو في ظل المعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS

كمية العموم الاقتصادية وعموم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يوم 15-13 أكتوبر 2009، 12

² المرجع السابق ص 14-17

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

مرحلة تحصيل حقوق التنازل : ويكون القيد كالتالي :

XXXX	XXXX	تاريخ القيد ح / الحسابات المالية	462	5xx
XXXX		ح / حقوق التنازل عن التثبيتات		

إذا كان الفرق إيجابيا تسجل الحساب 752 نواتج القيم عن خروج التثبيتات المعنوية في الجانب الدائن ، ويتم التسجيل على مرحلتين :

مرحلة التنازل أو البيع : ويكون القيد كما يلي :

XXXX	XXXX	تاريخ القيد ح / حقوق التنازل عن التثبيتات	462	
XXXX		ح / نواتج القيم عن أصول مثبتة غير مالية	752	
XXXX		ح / التثبيت المعني	20x	

مرحلة تحصيل حقوق التنازل : ويكون القيد كالتالي :

XXXX	XXXX	تاريخ القيد ح / مخصصات الإهلاكات و المؤونات	681	
XXXX		ح / إهلاك التثبيت المعنوي	280	

ثانيا : حالة وجود إهلاك

في هذه الحالة يجب معرفة ما يلي¹ :

- القيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه ؛
- التسجيل المحاسبي للتثبيت المتنازل عنه ؛
- القيمة الباقية للتثبيتات المتنازل عنها .

¹ . عفاف طالب و فائزة بوعنينة ، المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل ، 2016/2017

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

➤ التسجيل المحاسبي :

➤ إذا كان الفرق ساليا : يتم التسجيل المحاسبي على مرحلتين : أي أن (الإهلاك المتراكم + قيمة التنازل) أقل من تكلفة حيازة التثبيتات أي ح / 652 - تكلفة حيازة التثبيتات - (الإهلاك المتراكم + قيمة التنازل) أقل من 0

نسجل مرحلة التنازل أو البيع : ويكون القيد كما يلي : و نسجل قيد تحصيل حقوق التنازل : يكون القيد كالتالي:

XXXX	تاريخ القيد	ح / حقوق التنازل عن التثبيتات	681
XXXX	ح / نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	ح / حقوق التنازل عن التثبيتات	652
XXXX	إهلاك التثبيت المعني	ح / التثبيت المعني	28x
XXXX		ح / التثبيت المعني	20x

في حالة التنازل عن التثبيتات أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (إسقاطه أو إهماله) ، فإن حسابات الإهلاك تحول إلى ح / 20 المعنى ، ويتم التسجيل المحاسبي على مرحلتين :

مرحلة تسجيل مخصص الإهلاكات والمؤونات : ويكون القيد كما يلي :

XXXX	تاريخ القيد	ح / الحسابات المالية	5xx
XXXX	ح / حقوق التنازل عن التثبيتات	ح / حقوق التنازل عن التثبيتات	462

و نسجل قيد تحصيل حقوق التنازل : يكون القيد كالتالي:

XXXX	تاريخ القيد	ح / الحسابات المالية	5xx
XXXX	ح / حقوق التنازل عن التثبيتات	ح / حقوق التنازل عن التثبيتات	462

➤ كان الفارق إيجابيا: يتم التسجيل عمى مرحلتين:

أي أن (الإهلاك المتراكم + قيمة التنازل) أكبر من تكلفة حيازة التثبيتات

أي ح / 752 = تكمة حيازة التثبيتات - (الإهلاك المتراكم + قيمة التنازل) أكبر من 0

نسجل مرحلة التنازل أو البيع : ويكون القيد كما يلي:

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل IAS و IFRS و SCF

		تاريخ القيد		
	XXXX	ح / حقوق التنازل عن التثبيتات		462
	XXXX	ح / إهلاك التثبيت المعني		28xx
XXXX		ح / التثبيت المعني	2xx	
XXXX		ح / نواتج القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	752	

ونسجل قيد حقوق التنازل: كالتالي:

		تاريخ القيد		
	XXXX	ح / الحسابات المالية		5xx
XXXX		ح / حقوق التنازل عن التثبيتات	462	

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل IAS و IFRS

شهدت البيئة المحاسبية الدولية تطورا ملحوظا، اتسم بالاتجاه نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي و ذلك م خلال تطبيق المعايير الحاسبة الدولية، التي تعد بمثابة التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل أنواع العمليات و الأحداث و المعلومات التي ينبغي نشرها في القوائم المالية و الملاحق المرفقة بها، و هذا من اجل تمكين مستخدمي التقارير المالية من اتخاذ القرارات الاستثمارية على النحو الذي يحقق أكبر عائد من خلال ما تحتويه من معلومات جيدة، و تمثل التثبيتات الملموسة حيزا كبيرا في أصول أي مؤسسة، فهي تساهم بشكل جوهري في مساعدة المؤسسة في القيام بأنشطتها الرئيسية في تسيير أعمالها، سواء في عمليات الإنتاج أو توريد البضائع و الخدمات، أو تأجير للغير أو لأغراض إدارية، و قد عولجت من طرف المعيار المحاسبي 16 (الممتلكات و المصانع و المعدات، و عليه سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية و كذا المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية. IAS 16

اما بخصوص هذا المطلب فسوف نتطرق الى كل من :

الفرع الاول : مفهوم المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات , التجهيزات والمعدات

سنحاول في هذا الفرع التطرق الى :

أولا : تعريف ونشأة المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل IAS و IFRS و SCF

أ- تعريف المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات: تمثل الممتلكات, التجهيزات والمعدات الأصول المادية التي تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع او الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية, ويتوقع إن تستخدم لفترة تتجاوز السنة, ومن أمثلة عنها:

الاستثمارات, الأراضي, المباني, الآلات, السفن, الطائرات والسيارات, الأثاث والتركيبات, المعدات المكتبية... الخ ماهية التثبيتات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية¹.

ب- نشأة المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات: تم اعتماد معيار المحاسبي الدولي السادس عشر - الممتلكات, التجهيزات والمعدات - في مارس. 1982 في أول ديسمبر 1993 تم تعديل معيار المحاسبة الدولي السادس عشر كجزء من مشروع خاص بإمكانية مقارنة البيانات المالية وتحسينها وأصبح يسمى معيار المحاسبة الدولي السادس عشر " الممتلكات, التجهيزات والمعدات " معيار المحاسبة الدولي (16 المعدل في عام 1993) في أف ريل 1998 تم تعديل عدة فقرات من معيار المحاسبة الدولي (16 المعدل في) 1993 لتكون منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي " 22 دمج منشآت الأعمال " ومعيار المحاسبة " 36 انخفاض قيمة الموجودات " ومعيار المحاسبة الدولي " 37 المخصصات, المطلوبات المحتملة " و يصبح هذا المعيار 16 المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول يوليو 1999 أو بعد هذا التاريخ كما أصدرت اللجنة التفسير رقم (14) المتعلق بالتعويض عن انخفاض أو خسارة البنود والتفسير (23) المتعلق بتكاليف الفحص والتصليح الرئيسية².

ثانيا : هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات

أ- هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات, التجهيزات والمعدات وتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن الممتلكات للتجهيزات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته المسجلة ونفقا الامتلاك المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد , يشترط هذا المعيار الاعتراف ببند الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما يستوفي تعريف ومعايير الاعتراف بالأصل طبقا لإطار إعداد وعرض البيانات المالية .

ب- نطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) - (الممتلكات, التجهيزات والمعدات:

¹ دريسي صونيا و شحمي هاجر, المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية , جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج - , 2021/2020 , ص 14.15
² المرجع السابق ص 15.14

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التقييمات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات، التجهيزات والمعدات ما عدا تلك الحالات التي يشترط او يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

ليطبق هذا المعيار على:

✓ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب IFRS5

✓ الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بموجب IAS41

✓ حقوق التعدين والاحتياطات المعدنية والموارد غير المتجددة المشابهة، والاعتراف والقياس المتعلقة بموجودات

الاستكشاف والتقييم للمعادن والبتروك والغاز الطبيعي بموجب IFRS6

إلا انه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمباني والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات التعدينية أو الأصول البيولوجية.¹

ج - الهدف من المعيار

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (العقارات، الآلات والمعدات، والأثاث... الخ) ويشمل ذلك :

- توقيت الاعتراف بالأصول وتسجيلها في الدفاتر.
- تحديد القيم الدفترية المعدلة للأصل باستخدام نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
- أعباء الاهتلاك وخسائر انخفاض قيمة الأصل التي يعترف بها فيما يتعلق بتلك القيم.
- متطلبات الإفصاح²

د- نطاق المعيار يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول الثابتة إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة، إلا أن المعيار استثنى بعض الحالات التي لا يطبق عليها المعيار وهي:

¹ المصدر السابق ص ص (14-15)

² سائد سليم نبيل غياضة , مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولية 16 الخاص بالممتلكات و المصانع و المعدات , الجامعة الاسلامية غزة , 2008 ص 33

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التقييمات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل IAS و IFRS و SCF

1- الأصول عبر المتداولة المصنفة على أن الهدف منها إعادة البيع وذلك لأنها تعالج وفقا للمعيار التقارير المالية رقم (5) والخاص بالأصول غير المتداولة المعدة للبيع و عمليات

2 - الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، وذلك لأنها تعالج وفقا للمعيار المحاسبة الدولي رقم (41) والخاص بالزراعة

3- حقوق التعدين واحتياطي التعدين مثل الزيت والغاز الطبيعي

4- الموارد غير المتجددة المماثلة

مع الأخذ بعين الاعتبار الحالات السابقة إلا أن هذا المعيار يطبق على الأصول الثابتة المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول المذكورة في البنود (4-2) السابق ذكرها.

والجدير بالذكر أن بعض معايير المحاسبة الدولية قد تقضي بالاعتراف بالأصول الثابتة على أساس منهج مختلف عن ذلك الوارد في هذا المعيار، فعلى سبيل المثال: نص معبر المحاسبة الدولي رقم (17) و الخاص بعقود الإيجار من المنشأة بأن تعترف بالأصول الثابتة المؤجرة على أساس نقل المخاطر والمكافآت، إلا أنه في هذه الحالة يتم تحديد جوانب أخرى من المعاملة المحاسبية لهذه الأصول بما في ذلك الأهلاك وفقا لهذا المعيار، وكذلك في المنشأة تطبق المعيار رقم (16) على أصولها التي نشأت وتطورت لاستخدامها مستقبلا كأصول استثمارية، إلا أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) و الخاص بالاستثمار العقاري نص على له عندما ينتهي الإنشاء أو التطوير في المنشأة تطبق المعيار رقم (40)، وكذلك يطبق هذا المعيار على الاستثمار العقاري الموجودة والتي تم إعادة تطويرها ليستمر استخدامها مستقبلا كاستثمارات عقارية، وفي كل من المعيار رقم (16) والمعيار رقم (41) تستخدم المنشأة نموذج التكلفة العقارية

هـ- المصطلحات ذات العلاقة بالمعيار

هناك مجموعة من المصطلحات ورد ذكرها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) ومن الضروري الإشارة إليها وهي كالتالي :¹

1 - المبلغ المرحل:

هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في قيمته.

2- التكلفة :

هي مبلغ النفوسية أو ما يعادل النقدية المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه أو إنشائه

3- القيمة القابلة للاهلاك:

¹ سائد سليم نبيل غياضة , المصدر السابق , ص34.35

هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصا قيمة الخردة .

4- الاهتلاك:

هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاهتلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية

5- القيمة الخاصة بمنشأة معينة :

هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوؤها من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدتها صد تسوية الالتزام

6- القيمة العادلة:

هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أسلم تبادل تجاري بحت.

7- خسارة انخفاض القيمة :

هي مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد .

8- الممتلكات والمصانع والمعدات:

هي أصول ملموسة :

☒ تحتفظ بها المنشأة من أجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات، أو الإيجار للعبور أو لأغراض إدارية

☒ من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة

9- الحياة الإنتاجية:

هي ما القدرة الزمنية المتوقع استخدام الأصل خلالها من قبل المنشأة، أو هي عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات العمالة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل

10- المبلغ القابل للاسترداد:

صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه أيهما أعلى¹

11- القيمة المتبقية للأصل:

¹ سائد سليم نبيل غياضة , المصدر السابق , ص34.35

هي المبلغ المقر الذي تحصل عليه المنشأة حاليا من التصرف بالأصل بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

ثالثا : تعاريف المعيار المحاسبي الدولي 16

استخدمت المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة:¹

1- الممتلكات والتجهيزات والمعدات : هي الوسائل المادية الثابتة والمنقولة التي:

- تحتفظ بها المؤسسة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية .
- يتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.

2- الاهلاك : هو تدني القيمة المحاسبية لقيمة الأصل القابل للاهلاك خلال عمره الإنتاجي.

3- أساس الاهلاك: هي تكلفة الأصل أو قيمة أخرى بديلة للتكلفة في البيانات المالية مطروحا منها قيمة الخردة.

4- العمر الإنتاجي : هو إما

- الفترة الزمنية التي خلالها تتوقع المؤسسة أن تستخدم الأصل
- عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع حصول المؤسسة عليها من الأصل.

5- التكلفة : هي قيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر يعطى للحصول على الأصل في وقت حيازته أو إنجازه.

6- قيمة الخردة : هي صافي القيمة التي تتوقع المؤسسة أن تحصل عليها من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح التكاليف المتوقعة للإزالة.

7- القيمة العادلة : هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة.

8- خسارة انخفاض القيمة : هي القيمة التي تزيد بها القيمة المسجلة للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد.

9- القيمة المسجلة : هي القيمة التي يظهر فيها الأصل في الميزانية بعد طرح أي إهلاك متراكم منه، وأية خسائر في انخفاض قيمته.

¹ سائد سليم نبيل غياضة , المصدر السابق , ص34.35

الفرع الثاني : المعايير المحاسبية المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) الممتلكات والمصانع والمعدات

سنتطرق في هذا الفرع الى كل المعايير المرتبطة و المندجة ضمن المعيار الدولي رقم 16

أولا : المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) الانخفاض في قيمة الأصول:

هدف هذا المعيار بيان الإجراءات التي تطبقها المؤسسة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الأصل مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفاضت قيمته، ويتطلب المعيار أن تقوم المؤسسة بالاعتراف بخسارة الانخفاض، كما يحدد كذلك إفصاحات معينة للموجودات التي انخفاضت قيمتها.¹

ثانيا : المعيار المحاسبي الدولي (IAS23) تكاليف الاقتراض :

طبقا للمعالجة القياسية تعتبر تكلفة الاقتراض تكاليف تحمل على قائمة الدخل كأعباء بصرف النظر عن الغرض من استخدام القرض، ويتم الإفصاح عن هذه السياسة ضمن الإفصاحات المتممة وطبقا للمعالجة البديلة المسموح بها فإن تكلفة الاقتراض يتم رسمتها على قيمة الأصول التي من أجلها تم الحصول على هذه القروض.

ثالثا : المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) عقود الإيجار:

يبين هذا المعيار للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي، وهو عقد ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل إيجار يستحق على المستأجر.

رابعا : المعيار المحاسبي الدولي (IAS201) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإعانات العمومية والمتمثلة في المنح المالية المتعلقة بما يلي:

1- إعانات التجهيز و الإستثمار المرتبطة باقتناء التثبيات، عمليات إنشاء التثبيات، تجديد الأصول تأجيل النزاع عن الأصول؛

2- إعانات الاستغلال والتوازن، والمتمثلة في الإعلانات المرتبطة بالنشاط العملي للمؤسسة كما يهدف إلى الإفصاح وتغطية المعلومات اللازمة والمطلوبة عن هذه الإعانات وحول المساعدات العمومية الأخرى

خامسا : معيار الإبلاغ المالي (IFRS 5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة

¹ حناشي نوال و نقيش رزقة ، المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2018/2019 ، ص ص (17-18)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبية الأصول المحتفظ بها برسم (بغرض البيع ومحاسبة عرض العمليات المتوقعة والإفصاح عنها). ولا تنطبق أحكام القياس الواردة في هذا المعيار على الأصول الضريبية المؤجلة والأصول الناشئة عن منافع الموظفين، والأصول المالية التي تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي (39) والأصول غير المتداولة التي يتم محاسبتها وفقا لنموذج القيمة العادلة في المعيار المحاسبي الدولي (40) والحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما هي محددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (4) .

سادسا : المعيار المحاسبي الدولي (1458) السياسات المالية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يهدف هذا المعيار إلى وصف معايير تغيير واختيار السياسات المحاسبية إلى جانب المعالجة المحاسبية الملائمة عن هذا التغيير كما يصف الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء.

والهدف من المعيار أيضا، تعزيز مدى ملائمة و موثوقية البيانات المالية للمؤسسة وقابلية مقارنتها على فترات مختلفة ومع البيانات لمؤسسات أخرى،¹

الفرع الثالث : المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية

سنوضح المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق ما جاءت به المعايير الدولية المتعلقة بهذا الجانب

أولا : الاعتراف بالتثبيتات الملموسة:

أ- حسب المعيار المحاسبي الدولي (LAS 16) الممتلكات والمصانع والمعدات:

قد نص المعيار المحاسبي الدولي (1516) على وجوب الاعتراف بين الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل إذا تحقق الشرطان التاليان:²

❖ احتمال تنفق مذاق اقتصادية مستقبلية

❖ إمكانية قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية؛

ويتم التأكد من الشرط الأول بالاستناد إلى الدليل المتوفر عند الاعتراف بالأصل، وذلك بالتأكد من أن المؤسسة سوف تستلم العوائد بالأصل وأن المخاطر المرتبطة به قد انتقلت إلى المؤسسة.

¹ حناشي نوال و نقيش رزقة ، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2019/2018 ، ص ص (17-18)

² حناشي نوال و نقيش رزقة ، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2019/2018 ، ص ص (18-28)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التقييمات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل IAS و IFRS و SCF

أما الشرط الثاني، فمن المفترض أن يتحقق مباشرة عند عملية التبادل التي تدل على شراء الأصل وتحدد تكلفة الحصول عليه جراء عملية التبادل، ويتم التحقق في حالات أخرى، مثل حالة قيام المؤسسة ببناء (إنشاء) الأصل داخليا، عن طريق التحقق من تكلفة بناء الأصل.

ب - حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS23) تكاليف الإقتراض :

يتم الاعتراف بتكاليف الإقتراض التي تقتضي رسميتها والتي تنسب مباشرة إلى امتلاك أو إنتاج أصل مؤهل، وذلك كجزء من تكلفة ذلك الأصل، ويبدأ الاعتراف برسمة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عندما¹

○ يتم تحمل نفقات الأصل؛

○ يتم تحمل تكاليف الإقتراض؛

○ تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود، أو البيع قيد التنفيذ.

ج - حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات والمصانع والمعدات:

فإنه يجب إهلاك الأصول الملموسة بشكل منتظم، ويوزع مبلغ الإهلاك على العمر الإنتاجي للأصل حيث يتم الاعتراف بمبلغ الإهلاك إما كمصرف أو جزء من تكلفة أصل آخر (إهلاك آلات التصنيع).

د - حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) الانخفاض في قيمة الأصول:

فإنه يتم تحديد تدني قيمة الأصل إذا توفرت مؤشرات تعتبر كدلائل تشير إلى احتمال وجود تدهور في

قيمة الأصول، هذه مؤشرات قد تكون داخلية أو خارجية:

⊗ المؤشرات الداخلية: تتمثل المؤشرات الداخلية في :

- تقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، التدهور الطبيعي؛
- تغير نمط استعمال الأصل مما سيؤثر على مردوديته المستقبلية سلبا؛
- توفر أدلة من تقارير داخلية تشير إلى أن الأداء الاقتصادي لأصل هو أسوأ مما هو متوقع.

¹ حناشي نوال و نقيش رزيقة , المرجع السابق ص ص (18-28)

✘ المؤشرات الخارجية : تتمثل المؤشرات الخارجية في :

- خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي؛
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المؤسسة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المؤسسة أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل؛
- إزدت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال الفترة ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حسابات قيمة الأصل الإستعمالية وتخفيض مبلغ الأصل القابل للاسترداد بشكل هام نسبيا؛
- المبلغ المسجل لصافي أصول المؤسسة المقدمة للتقارير أعلى من رأسماله السوقي.

هـ- حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة:

فإنه يتم تصنيف الأصول غير المتداولة كما يلي¹ :

✘ تصنيف الأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع إذا تحقق ما يلي:

- أن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري بشكله الحالي (أي لا يتطلب إصلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع)؛
- أن تكون هناك احتمالية عالية لبيع الأصل (احتمالية حدوث عملية بيع الأصل أكبر من عدم حدوثها)؛
- يتم التوقف عن اهتلاكه، ويتم عرضه كبنء مستقل في الميزانية.

✘ يتم الاستمرار في تصنيف الأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع في حالة لم يتم بيعها

خلال 68 شهرا من تاريخ التصنيف، شريطة توفر ما يلي:

- أن تكون الأحداث التي أدت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة المؤسسة.
- توفر دلائل كافية بأن المؤسسة ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

ثانيا : قياس التثبيتات الملموسة:

أ- القياس الأولي للأصول الملموسة:

¹ حناشي نوال و نقيش رزيقة , المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية , مذكرة ماستر , جامعة محمد بوضياف - المسيلة , 2019/2018 , ص ص (28-18)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

حسب معيار المحاسبة (IAS16) فإنه تقاس تكلفة الأصول الملموسة حسب طريقة التي يتم اقتناؤها بها، على النحو التالي¹ :

1- عن طريق الإقتناء:

يجب تسجيل التثبيات الملموسة عند تملكها بالتكلفة، وتتضمن التكلفة في هذا المجال جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المؤسسة حتى يصبح الأصل جاهز للإستخدام وتمثل هذه التكاليف في ما يلي²:

- سعر الشراء ، إضافة إلى الرسوم الجمركية ورسوم الإستردادات وضرائب الشراء غير القابلة للإستيراد يطرح منها الخصم و الحسومات التجارية؛

- التكاليف المتعلقة مباشرة بوضع الأصل في المكان والظرف اللازمين لإستخدامه بالطريقة التي تستهدفها المؤسسة؛

- التقديرات المبدئية لتفكيك أو إزالة الأصل واستعادة الموقع إذا كان على المؤسسة إلزام تتكبده عند شراء الأصل أو نتيجة استخدام الأصل.

ويستبعد من تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات مايلي:

- الخصم التجاري بالإضافة إلى أية خصومات أخرى ؛

- فوائد الديون الناشئة عن تأجيل سداد قيمة الموجودات، حيث تعالج كنفقة جارية في قائمة الدخل

(إذا تم رسمتها وفقا للمعيار 23) ،

- التكاليف الإدارية والأعباء الإضافية الأخرى ما لم تكن مرتبطة مباشرة بعملية شراء الأصول أو تجهيزها أو جعلها جاهزة للإستخدام؛

- خسائر التشغيل الأولية التي تحدث قبل أن تصل الأصول إلى المستوى المخطط لأدائها.

لذلك لا يجوز رسملة هذه النفقات بل تعتبر من النفقات الجارية التي تحمل على الدورة المالية التي تكبدتها المؤسسة خلالها.

2- عن طريق إنتاج الأصول الملموسة من طرف المؤسسة لذاتها:

¹ المرجع السابق ص ص (18-28)

² المرجع السابق ص ص (18-28)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

تحدد تكلفة الأصل المنتج داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة باحتساب تكلفة الأصل الذي تمت حيازته، و إذا قامت المؤسسة بتصنيع أصول مشابهة في ظروف العمل العادية فإن تكلفة الأصل تكون من نفس تكلفة الأصول المنتجة لغرض البيع كما يتضمن المعيار المحاسبي الدولي-IAS2- المخزونات؛¹

3- عن طريق عقد إيجار التمويل :

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS17 "عقود الإيجار" على أن يعترف المستأجر بعقد إيجار تمويلي في حال استئجار الأصول، بعقد الإيجار على شكل موجودات في الميزانية بما يعادل (عند بدء العقد) القيمة العادلة للأموال المستأجرة، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار(وفقا لسعر الفائدة المحدد في العقد)أو وفقا لسعر الاقتراض التفاضلي .²

4- عن طريق مبادلة الأصول: يمكن المؤسسة امتلاك أصول ملموسة عن طريق مبادلتها بأصول أخرى تستخدم في نفس النشاط وتقاس تكلفة تلك العناصر بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه .

5- عن طريق منح حكومية المتعلقة بالأصول:

يقصد بالمنح الحكومية وفقا للمعيار (IAS20) المساعدات الحكومية على شكل نقل موارد للمشروع مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة متعلقة بنشاطات التشغيل لدى المشروع، ولا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل معقول.

وقد نص المعيار على طريقتين لعرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول وهما:

☒ أن يتم إدراج المنحة كدخل مؤجل يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال الحياة الإنتاجية للأصل؛

☒ أن يتم طرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل في الميزانية

حيث يتم الاعتراف بالمنحة كدخل خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للاستهلاك على شكل تخفيض لعبء الاستهلاك .

ب - القياس اللاحق للتثبيتات الملموسة:

¹ حناشي نوال و نقيش رزيقة ، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2019/2018 ، ص من 18-28

² المرجع السابق ص (18-28)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

بعد الاعتراف الأولي ببند الممتلكات والمباني والمعدات، يجب قياس الأصل باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم . وعند اختيار المؤسسة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والمباني والمعدات.

1- نموذج التكلفة : يتطلب نموذج التكلفة وبعد الاعتراف الأولي، أن يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحا منها الإهلاك المتراكم وحسائر تدني (انخفاض) القيمة.

2- نموذج إعادة التقييم : يتطلب نموذج إعادة التقييم وبعد الاعتراف الأولي، أن يتم قياس بنود الممتلكات والمباني والمعدات التي يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية بمبلغ إعادة التقييم أي بالقيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الإهلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

- ويجب أن يتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف لضمان عدم إختلاف المبلغ المسجل (القيمة الدفترية الصافية) بصورة مادية عن القيمة العادلة.

- تتم إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمباني والمعدات سنويا في حالة وجود إختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل . أما إذا لم يكن هذا الإختلاف بين القيمتين جوهريا . فيتم إعادة التقييم كل ثلاث إلى خمس سنوات ويعتبر ذلك كافيا، وذلك نظرا لإستقرار أسعار ذلك الأصل.

- إذا أعيد تقييم الأصل فإنه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي له الأصل المعاد تقييمه.

ج- إهلاك التثبيتات الملموسة :

1- متطلبات معالجة إهلاك التثبيتات الملموسة:

- يجب إهلاك الممتلكات بشكل منتظم بحيث يوزع الإهلاك على العمر الإنتاجي للأصل؛
- في حالة إختلاف العمر الإنتاجي لبعض أجزاء الأصل يتم تحديد مبلغ الإهلاك لتلك الاجزاء بشكل مستقل عن الاجزاء الأخرى (طريقة الإهلاك بالاجزاء)؛
- يجب مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل بشكل دوري ؛
- يجب مراجعة طريقة الإهلاك المستخدمة بشكل سنوي ؛
- تبدأ عملية إهلاك الأصل عندما يصبح الأصل جاهز للاستعمال؛

○ يتم فصل قيمة الأراضي عن المباني و تملك المباني فقط¹ .

2- طرق إهلاك التثبيتات الملموسة :

يوجد عدة طرق مستخدمة لاحتساب عبء إهلاك الأصول الثابتة، حيث تتطلب معايير المحاسبة الدولية اختيار الطريقة المناسبة لكل فئة من فئات الأصول الثابتة وكما هو مبين لاحقا والثبات في استخدامها . وتشتمل هذه الطرق ما يلي:

2-1- طريقة القسط الثابت:

تعتبر طريقة القسط الثابت من أكثر طرق الإهلاك استخداما في الحياة العملية نظرا لسهولةها وبساطتها . تؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء ثابتة على مدى العمر الإنتاجي للأصل . فيحتسب على النحو التالي² :

قسط الإهلاك السنوي = القيمة القابلة للإهلاك ÷ عدد سنوات العمر الإنتاجي؛

أو قسط الإهلاك السنوي = (تكلفة الأصل - القيمة المتبقية) ÷ العمر الإنتاجي؛

أو قسط الإهلاك السنوي = (تكلفة الأصل - القيمة المتبقية نسبة) الإهلاك الأصل السنوي ؛

2-2- طريقة الاهلاك المتزايد أو المتسارع :

يكون عبء الإهلاك أعلى في السنوات الأولى من مدة منفعة الأصل وأدنى في السنوات اللاحقة . وفيما يلي بيان بأهم طرق الإهلاك المعجل³ :

أ - طريقة القسط المتناقص المضاعف:

بموجب هذه الطريقة فإن الفترة المالية الأولى من استخدام الأصل ت ح مل بالقسط الأكبر من الإهلاك ذلك لأن هذه الفترة هي الاستفادة الأكبر من خدمات الأصل ثم يتناقص عبء الإهلاك في الفترات التالية بشكل متوالي . وللتوصل إلى قسط الإهلاك السنوي فلا بد من إتباع الخطوات التالية :

تحديد القيمة الدفترية للأصل في بداية كل سنة من سنوات عمر الأصل (القيمة الدفترية = التكلفة - مجمع الإهلاك .)

✓ إحتساب نسبة الإهلاك السنوي = $\frac{2}{n}$ حيث : ن : العمر الإنتاجي للأصل .

✓ إحتساب عبء الإهلاك = نسبة الإهلاك × القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة .

¹ المرجع السابق ص ص (18-28)

² المرجع السابق ص ص (18-28)

³ المرجع السابق ص ص (18-28)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التقييمات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

ومن الجدير ذكره أن قسط إهلاك السنة الأخيرة تبعا لهذه الطريقة يتمثل بالقيمة الدفترية للأصل في بداية هذه السنة (السنة الأخيرة) مطروحا منها قيمة النفاية.

ب - طريقة مجموع أرقام السنين:

كما هو الحال في طريقة القسط الثابت المضاعف فإن مصروف الإهلاك يكون بموجب طريقة مجموع أرقام السنين في السنة الأولى هو الأكبر ثم يبدأ بالتناقص ولكن بحدّة أقل من طريقة القسط المتناقص المضاعف.

ويتم احتساب عبء الإهلاك بموجب هذه الطريقة كما يلي :

- احتساب مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل : يتم جمع أرقام السنوات (1+2+3... إلخ).

و يحسب مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل بإتباع المعادلة التالية:

$$\text{مجموع أرقام السنين} = \frac{2}{(1+n)} \text{ حيث : (ن) تمثل سنوات العمر الإنتاجي للأصل .}$$

- احتساب معدل أو نسبة الإهلاك السنوي، وتكون هذه النسبة متغيرة على مدى سنوات العمر

الإنتاجي .

معدل الإهلاك السنوي = عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة / مجموع أرقام السنين

- تحديد القيمة القابلة للإهلاك : تأخذ هذه الطريقة قيمة النفاية بعين الإعتبار عند تحديد قسط الإهلاك وبالتالي فإن

القيمة القابلة للإهلاك تساوي:

$$\text{القيمة القابلة للإهلاك} = \text{تكلفة الأصل} - \text{قيمة النفاية.}$$

وتكون هذه القيمة ثابتة على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- ويتم احتساب عبء الإهلاك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{عبء الإهلاك} = \text{القيمة القابلة للإهلاك} \times \text{نسبة الإهلاك}$$

2-3- طريقة النشاط :

تعتمد طريقة النشاط على إنتاجية الأصول وليس الزمن عند احتساب الإهلاك للأصول الملموسة طويلة الأجل، حيث يتم احتساب الإهلاك على أساس الوحدات التي يمكن إنتاجها من الأصل أو على أساس عدد ساعات التي يعملها الأصل أو على

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التقييمات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

أي أساس آخر من أسس مقاييس المدخلات. وللتوصل إلى عبء قسط الإهلاك السنوي تبعا لطريقة النشاط فلا بد من اتباع الخطوات التالية:¹

أ - تقدير وحدات النشاط للأصل خلال سنوات العمر الإنتاجي.

ب - تحديد القيمة القابلة للإهلاك.

ج - تأخذ هذه الطريقة النفاية بعين الاعتبار عند تحديد قسط الإهلاك وبالتالي فإن القيمة القابلة للإهلاك تساوي:

القيمة القابلة للإهلاك = تكلفة الأصل - قيمة النفاية.

✓ احتساب معدل أو نسبة الإهلاك لكل وحدة (وحدة نشاط) كما يلي :

معدل الإهلاك لكل وحدة = القيمة القابلة للإهلاك ÷ عدد الوحدات المنتجة

ويكون هذا المعدل ثابت على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

✓ احتساب قسط الإهلاك السنوي (عبء الإهلاك) : يمكن احتساب عبء الإهلاك باستخدام المعادلة التالية:

عبء الإهلاك = عدد الوحدات المنتجة الفعلية × معدل الإهلاك.

3- إعادة تقدير مدة المنفعة وطريقة الإهلاك المطبقة :

يجب مراجعة العمر الإنتاجي وطريقة الإهلاك المطبقة على الأصل دوريا (مرة واحدة عند إقفال حسابات المؤسسة على الأقل (فيذا كان :²

3-1- العمر الإنتاجي (مدة المنفعة) ونمط الإهلاك المطبقين لا يعكسان الاستغلال الفعلي للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وأوجب المعيار (IAS16) تعديلها عن طريق تطبيق عمر إنتاجي جديد أو تخفيضه على المدة المتبقية، كما أوجب تغيير نمط الإهلاك المتبع (مثلا من الإهلاك الخطي إلى الإهلاك المتناقص).

3-2- الاختلاف الكبير عن التقديرات السابقة للتدفقات الاقتصادية المستقبلية يوجب تعديل أعباء الإهلاك للفترة الجارية والتقديرات المستقبلية.

3-3- يجب معاملة هذه التغيرات على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار الدولي (IAS8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

¹ المرجع السابق ص ص (18-28)

² المرجع السابق ص ص (18-28)

4 - خسائر القيمة للشبثيات الملموسة:

إذا لم توجد مؤشرات على تدني قيمة الأصل، لا يوجد ما يبرر إجراء اختبار التدني، أما إذا تبين للمؤسسة وجود مؤشر أو أكثر لتدني في قيمة أصل معين ، فعلى المؤسسة القيام بما يلي :

4-1- إحتساب القيمة القابلة للإسترداد للأصل ومقارنتها مع القيمة المسجل بها الأصل دفتريا لتحديد قيمة التدني إن وجدت.

4-2- تحتسب القيمة القابلة للإسترداد على أنها " القيمة العادلة للأصل مطروحا منها" تكاليف البيع " أو " القيمة قيد الإستعمال " أيهما أعلى.

4-3- تمثل القيمة العادلة للأصل، سعر بيع الأصل في سوق نشط مطروحا منها النفقات المتوقع تحملها في سبيل إتمام عملية البيع مثل العمولات والسمسرة ورسوم نقل ملكية الأصل.

4-4- تحتسب قيمة الأصل قيد الإستعمال عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة من الأصل خلال عمره الإنتاجي مضافا إليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

4-5- إذا لم يكن هناك قدرة على تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بسبب عدم وجود أساس موثوق لتقدير القيمة العادلة على أساس عمليات بيع إعتيادية بين أطراف مشاركة في السوق في ظل ظروف السوق الحالية السائدة، عندها يتم إعتبار القيمة القابلة للإسترداد هي القيمة قيد الاستعمال.

4-6- إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الإستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، عندها يتم إعتبار(القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع)هي القيمة القابلة للإسترداد.

5 - إلغاء الاعتراف بالشبثيات الملموسة: يتطلب المعيار (IAS16) ما يلي ¹:

5-1- يجب إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية)لأي من الممتلكات والمباني والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي من أحد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به.

5-2- يمثل الربح أو الخسارة الناجمة عن التصرف أو بيع الأصل بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء كانت نقدية أو عينية بالقيمة العادلة و(القيمة الدفترية للأصل)، ولا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات و إنما كربح .

6- الإفصاح عن الشبثيات الملموسة: حسب المعيار الدولي (IAS16) يجب أن تفصح القوائم المالية، لكل فئة من فئات العقارات والآلات و المعدات , عن :

¹ المرجع السابق ص ص (18-28)

- ✓ أسس القياس المستخدمة في تحديد إجمالي المبلغ الدفترى.
 - ✓ طرق الاهتلاك المستخدمة؛
 - ✓ الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛
 - ✓ إجمالي المبلغ الدفترى وجمع الاهتلاك (يشمل خسائر تدني القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛
 - ✓ وجود قيود على الملكية ومبالغ تلك القيود و العقارات والآلات والمعدات المرهونة على أنها ضمان للالتزامات؛
 - ✓ مبلغ النفقات المثبتة ضمن المبلغ الدفترى لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات أثناء تشييده؛
 - ✓ مبلغ التعهدات التعاقدية مقابل اقتناء العقارات والآلات والمعدات؛
 - ✓ مبالغ نقصان القيمة في قيمة الآلات و العقارات والمعدات التي أدرجت ضمن الربح والخسارة؛
 - ✓ طبيعة وأثر التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له أثر في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات اللاحقة؛
 - ✓ بنود الآلات والعقارات والمعدات التي أعيد تقييمها؛
 - ✓ فائض إعادة التقييم وتوضيح التغيير للفترة وأي القيود على توزيع الرصيد على حملة الأسهم.¹
- المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للتثبيتات غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الأول : ماهية التثبيتات غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

أولا : مفهوم المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 - الأصول غير الملموسة

1- تعريف المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 - الأصول غير الملموسة: عرف المعيار 38 من مجلس معايير المحاسبية الدولية الأصل الغير ملموس على انه: " أصل غير مالي يمكن تعريفه و ليس له جوهر مادي." و يأتي هذا التعريف كإضافة للتعريف القياسي للأصل و الذي يتطلب حدثا وقع في الماضي و أدى إلى ظهور مورد يتحكم فيه الكيان و يتوقع أن تتدفق منه الامتيازات الاقتصادية المستقبلية و بالتالي فان المتطلبات الإضافية للأصل الغير ملموس بموجب مجلس معايير المحاسبية الدولي² 38 .

¹ المرجع السابق ص ص (18-28)

² دريسي صونيا و شحمي هاجر، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج - ، 2021/2020 ، ص 26-32

هو إمكانية تعريفه و يكون الأصل الغير ملموس منفصلا عن الكيان ا وان ينشا من حق تعاقدى أو قانوني.

2- هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 - الأصول غير الملموسة:

أ- هدف المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 - الأصول غير الملموسة:

يهدف معيار المحاسبة الدولية رقم 38 إلى وصف معايير الاعتراف و القياس للأصول الغير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى ، و يمكن هذا المعيار مستخدمى القوائم المالية من معرفة طبيعة وحجم استثمارات المنشأة في الأصول الغير ملموسة. كما يبين المعيار المعيار كيفية قياس القيمة الدفترية المسجلة للأصول الغير ملموسة و وتوضيح كيفية معالجة الإطفاءات و خسائر القيمة إن وجدت ، كما يحدد الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص تلك الأصول.

ب- نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 - الأصول غير الملموسة¹:

يجب أن تطبق جميع المنشآت هذا المعيار في محاسبة التثبيتات غير الملموسة باستثناء :

✓ التثبيتات غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر ؛

✓ التثبيتات المالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي 32 ؛

✓ حقوق المعادن و الإنفاق على استكشاف أو تطوير و استخراج المعادن و النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المتشابهة ؛

✓ التثبيتات غير الملموسة التي تتكون في منشآت التأمين ؛

ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على أنشطة الإعلان و لتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير ، و توجه أنشطة البحث و التطوير نحو تطوير المعرفة ، و ذلك بالرغم من انه قد ينجم عن هذه الأنشطة موجود له جوهر مادي فان العنصر المادي للموجود يعتبر ثانويا لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

ج- مفاهيم أساسية لمعيار المحاسبي الدولي (IAS38 - (الأصول غير الملموسة) 4 :

✓ الأصل الغير ملموس: هو أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس ، و تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ، مثل: الشراء أو التطوير الذاتي.

¹ دريسي صونيا و شحمي هاجر، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية ، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج - ، 2020/2021 ، ص ص (26-32)

- ✓ **البحث:** هو استقصاء أصيل و مخطط له للحصول على معرفة و فهم علمي أو فني جديدين
 - ✓ **التطوير:** تطبيق نتائج البحوث أو المعرفة على خطة عمل أو تصميم منتج من اجل إنتاج منتجات أو مواد أو نظم و خدمات بتحسينات جوهرية سواء كان بغرض الاستخدام أم بغرض البيع
 - ✓ **الإطفاء:** هو التحميل المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك لموجود غير ملموس على مدار عمره الإنتاجي
 - ✓ **القيمة العادلة للأصل:** هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة و راغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية و سوق نشط
 - ✓ **المبلغ الدفترى:** هو المبلغ الذي تثبت به المنشأة الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح مجمع الإطفاء و مجمع خسائر الهبوط في قيمته
 - ✓ **المبلغ القابل للإهلاك:** هو تكلفة الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية
 - ✓ **خسارة القيمة:** هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفترى لأصل عن المبلغ الممكن استرداده منه
 - ✓ **العمر الإنتاجي:** هو الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام المنشأة للأصل قد تكون هناك أصول غير ملموسة لا يمكن تحديد عمرها النافع مثلا: شهرة المحل ، يمكن فحص انخفاض قيمتها ولا يجب إطفائها
- ثانيا : **مميزات IAS 38 الأصول غير الملموسة:** تتميز الأصول الغير ملموسة بأربعة مميزات هي: محددة ، ليس لها وجود مادي ، مسيطر عليها ، تولد منافع اقتصادية
- أ- **قابلية التحديد والتمييز :** يكون الأصل المعنوي قابلا للتحديد
- إذا كان الإنفاق عليه قابلا للتحديد بشكل مستقل وإذا كان يمكن فصله عن الكيان و بيعه تحويله تأجيله ونقله وترخيصه إما على حدة (فرديا) أو بالاشتراك مع عقد أو أصل أو التزام ذي علاقة
- أو عندما ينشأ الأصل من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن الكيان أو حقوق أو التزامات أخرى.
- ب- **السيطرة :** تسيطر المنشأة على أصل ما إذا كان لديها سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من المورد وتقييد إمكانية وصول الآخرين إلى تلك المنافع وفي العادة تتبع هذه السيطرة إما من حقوق محمية بموجب القانون أو من أي طريقة أخرى مثل المحافظة على سرية الاستخدام

ج- المنفعة الاقتصادية المستقبلية : تتمثل المنفعة الاقتصادية المستقبلية في الإيراد الذي يتم الحصول عليه من بيع المنتجات والخدمات ولكنها يمكن أن تكون على شكل وفورات تكاليفي على شكل تخفيض تكاليف الإنتاج أو المصاريف التشغيلية

الفرع الثاني :المعالجة المحاسبية للتثبيات غير الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

اولا: الاعتراف بالتثبيات غير الملموسة : قبل التطرق إلى الاعتراف الأولى للأصول المعنوية, يجب أولا تحديد أسس الاعتراف بهذه الأصول¹:

1- أسس الاعتراف بأصل غير ملموس: يتطلب الاعتراف ببند على انه أصل غير ملموس إن يقوم المشروع ببيان إن البند يلبي تعريف الأصل غير الملموس سالف الذكر ومقاييس الاعتراف التالية :

- إذا كان من المحتمل إن المنافع الاقتصادية المستقبلية الخاصة بالأصل ستندفق للمشروع (معيار الاحتمالية .)
- وإذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به (معيار موثوق القياس)

2- الاعتراف الأولي للتثبيات غير الملموسة : نص المعيار الدولي 38 في فقرته 24 على انه يجب إن يقاس الأصل غير الملموس بالتكلفة مع الأخذ الاعتبار ما يلي²:

أ - الاقتناء المنفصل : في معظم الحالات التي يتم فيها الحصول على أصل غير ملموس بشكل منفصل , مثل التراخيص وبراءات الاختراع وغيرها , يجب الاعتراف بتكلفته والتي تتكون من :

سعر الشراء , بما في ذلك إي رسوم اس ترداد وضرائب شراء غير قابلة للاسترجاع , محذوف منها الخصومات والتخفيضات التجارية, وأي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى إعدادا لأصل للاستخدام المقصود له , مثل تكاليف امتيازات العمل والتي تنشأ بشكل مباشر عن تجهيز الأصل ليكون صالح للاستعمال والأتعاب المهنية وكذا تكاليف اختبار صلاحية الأصل.

ب- الامتلاك عن طريق اندماج العمل : في بعض الحالات يتم الحصول على أصول غير ملموسة قابلة للتحديد كجزء من تركيبة صفقة شراء مجمعة , ووفقا للمعيار الدولي للإعدادات التقارير المالية الدولية رقم 3 اندماج الأعمال فيجب تقدير تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه كجزء من اندماج منشآت الأعمال بالقيمة العادلة لها في تاريخ الحصول عليه.

ج- الامتلاك عن طريق المبادلة : عند تبادل أصل غير تقدي بأخر فان الأصل غير الملموس الذي يتم الحصول عليه يقيم بقيمته العادلة , وإذا كان من المتعذر قياس القيمة العادلة مثلا عندما لا يمكن القياس بشكل يعتمد عليه حينئذ يجب الاعتراف به بالقيمة الدفترية المحملة للأصل غير الملموس المبادل به.

¹ دريسي صونيا و شحمي هاجر, المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية , جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج,مذكرة ماستر , - , 2021/2020 , صص(32-26)
² المرجع السابق صص(32-26)

د- الأصول غير الملموسة المولدة داخليا : لا يجوز إن تثبت الشهرة المولدة داخليا على أنها أصل وإنما يعترف بأي تكاليف ساهمت في تحقيق شهرة داخلية في بيان الدخل حال حدوثها , لان النفقات المدفوعة للشهرة غير قابلة للتحديد ولا يجوز رسملتها . وكذلك الأمر بالنسبة لكل النفقات المتعلقة مثل الماركات والعلامات التجارية المولدة داخليا. ونتيجة لصعوبة تقويم ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخليا يؤهل للإثبات فان المنشأة تصنف توليد الأصل إلى:

- **مرحلة البحث** : لا يجوز ان يثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن مرحلة البحث لمشروع داخلي ويجب إن يثبت الإنفاق على البحث عند تحمله على انه مصروف , حيث انه ليس من الممكن إثبات وجود أصل سوف يولد منفعة اقتصادية مستقبلية .ومن أمثلة ذلك البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو لمعرفة أخرى وتقويمها والاختيار النهائي لها صياغة وتصميم وتقييم واختيار بدائل للمواد والأدوات أو المنتجات أو النظم أو العمليات.

- **مرحلة التطوير** : يتم الاعتراف بالنفقات المدفوعة خلال مرحلة التطوير أصل غير ملموس كأصل شريطة قدرة المنشأة على إظهار أو تحقيق :

- الجدوى والقدرة التقنية على إكمال لأصل غير الملموس ليصبح جاهزا للبيع أو الاستخدام ؛
- نية المنشأة في إكمال الأصل و استخدامه أو بيعه؛
- قدرة المنشأة على استخدام الأصل أو بيعه ؛
- وجود القدرة التقنية والمالية لدى المنشأة لإكمال الأصل وتجهيزه للبيع أو الاستخدام ؛
- قدرة المنشأة على قياس وبشكل يعتمد عليه التكلفة المدفوعة على الأصل غير الملموس في مرحلة التطوير ؛

ه- **الامتلاك عن طريق منحة الحكومة** : بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 20 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية فقد يختار المشروع الاعتراف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا وإذا اختار المشروع الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار القيمة العادلة فان المشروع يعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي 20 بالإضافة إلى أي نفقات تعزى لأعداد الأصل لاستعماله المستهدف¹.

ثانيا : **القياس اللاحق للتثبيتات غير الملموسة** : بعد أن يلبي الأصل غير الملموس أسس الاعتراف يتم الاعتراف به مبدئيا وذلك بمراعاة حالات الاهتلاك المختلفة سابق الذكر . تقوم المنشأة بعدها في تاريخ نهاية السنة المالية بتقييم كل أصولها بما فيه المعنوية منها , وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 على كيفية القيام بذلك , وهو نفسه ماجاء به المعيار الدولي 36 الخاص

¹ المرجع السابق ص(32-26)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

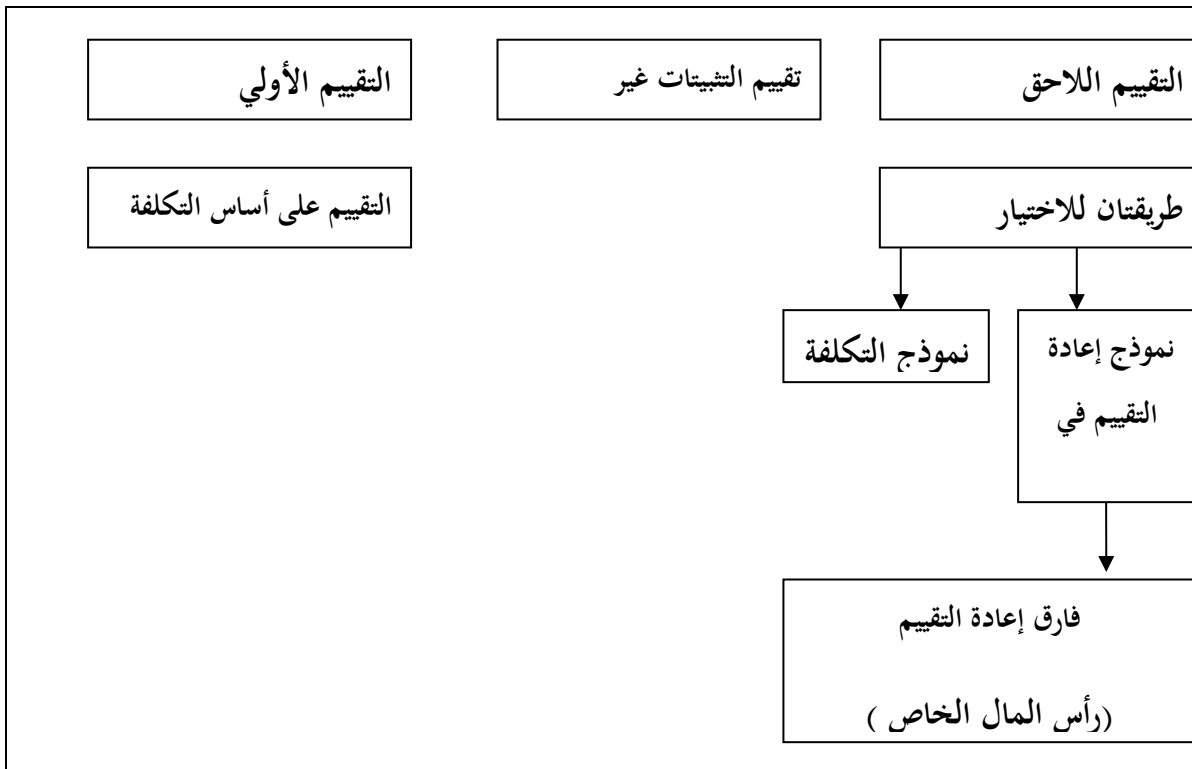
بانخفاض قيمة الأصول وكذا المعيار الدولي رقم 16 الخاص بالأصول الثابتة فحسب المعايير السابقة الذكر يتم تقييم الأصول غير الملموسة حسب النموذجين التاليين :

- نموذج التكلفة (التاريخية)

- نموذج إعادة التقييم .

وسيتم توضيح ذلك في الشكل الموالي:

الشكل (1-2) : المعالجة اللاحقة للتثبيتات غير الملموسة



المصدر : من اعداد الطلبة استنادا على مذكرة دريسي صونيا و شحمي هاجر, المصدر مذكور سابقا

للمؤسسة الحق أن تختار إما استخدام نموذج التكلفة في تقييم أصولها أو نموذج إعادة التقييم ويعتبر النموذج الذي

تختاره المؤسسة هو سياستها المحاسبية لمعالجة الأصول غير الملموسة ويجب أن تطبق نفس السياسة على جميع أنواع

الأصول غير الملموسة.

1 - نموذج التكلفة **cost model** (المعالجة القياسية)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التقييمات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

تكون القيمة الدفترية المعدلة لأصل غير ملموس عبارة عن تكلفته ناقصا منها مجمع استهلاك الأصل وحسائر الانخفاض في القيمة إن وجدت إما الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها بغرض البيع فانه يتم إظهارها بالقيمة الأقل من قيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع والقيمة الدفترية المعدلة ويعتبر نموذج التكلفة التاريخية هو معالجة القياسية أو الأساسية¹.

2- نموذج إعادة التقييم revolution model (المعالجة البديلة المسموح بها)

في حالة استخدام نموذج إعادة التقييم واختارت المؤسسة ذلك فانه يتم ترحيل الأصل المعنوي بقيمته العادلة ناقص الإطفاء المتراكم وحسائر الانخفاض في القيمة اللاحقة

حيث نص المعيار الدولي رقم 16 على انه في حالة تم استخدام نموذج إعادة التقييم فتعامل جميع الأصول المدرجة ضمن فئة واحدة بشكل متماثل إلا إذا لم يوجد سوق نشطة لتلك الأصول.

وتشير فئات الأصول المعنوية إلى مجموعات من الفئات المتماثلة مثل براءات الاختراع والأصول في كل فئة يجب إن تتعامل بشكل متساوي لتفادي وجود مزج من التكاليف

يتم تحديد القيمة العادلة من واقع سوق نشطة ويتم إعادة تقييمها بانتظام كافي لضمان عدم اختلاف المبلغ المرحل في تاريخ الميزانية العمومية عن قيمته العادلة بشكل جوهري.

يتم تصنيف زيادة إعادة التقييم كجزء من حقوق الملكية كما تعكس خسارة انخفاض القيمة المعترف بها سابقا وفي هذه الحالة تقييد في الجانب الدائن من قائمة الدخل , وإذا حدثت في سنوات التالية انخفاضات إعادة التقييم بالنسبة لنفس الأصل يجوز خصم هذه الانخفاضات من احتياطي إعادة التقييم العائدة لذلك الأصل في حال وجوده وإلا خصم الانخفاض من الربح.

3- استعادة أصل غير ملموس من الخدمة: بالنسبة لمحاسبة التصرف واستبعاد الأصول من خدمة المؤسسة فان إرشادات المعيار الدولي رقم 38 تعكس فعلا ما ورد في المعيار الدولي رقم 16 حيث يتم إلغاء الاعتراف بالأصول المعنوية عند تحقق احد الشرطين :

ا . عند التخلص منها

ب. أو عندما لا يتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامها او التخلص منها.

¹ مرجع السابق صص(26-32)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التقييمات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

4 - الإفصاح : قد ورد في المعيار المحاسبي الدولي (38) متطلبات وقواعد الإفصاح بالنسبة للأصل غير الملموسة, وهي متطلبات تتطلب قدرا كبيرا من التفاصيل في إيضاحات القوائم المالية لذا سيتم عرضها بشكل مختصر , ولكل فئة من الأصول غير الملموسة سواء المولدة داخليا أو غيرها فانه يكون مطلوب الإفصاح عن¹ :

- ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية محددة أم غير محددة وإذا كانت محددة ما هي الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة ؛
- طرق الاستهلاك المستخدمة ؛
- إجمالي المبلغ الدفترى المرحل ومجمع الاستهلاك وحسائر الانخفاض في قيمة في بداية ونهاية الفترة .
- البنود السطرية في قائمة الدخل المدرج فيها الاستهلاك ؛
- الإضافات مع بيان بشكل منفصل تلك المولدة داخليا وتلك المستحوذ عليها بشكل منفصل وتلك المستحوذ عليها من خلال اندماجات الشركات ؛
- الأصول المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع وفقا ل ifrs5 ؛
- الارتفاعات أو الانخفاضات أثناء الفترة والناجئة عن عمليات إعادة التقييم ؛
- حسائر الانخفاض في القيمة ؛
- عمليات عكس حسائر الانخفاض في القيمة ؛
- الاستهلاك المعترف به أثناء الفترة ؛
- فروق الصرف الصافية عند إعادة الترجمة؛
- تغيرات أخرى أثناء الفترة ؛
- بالنسبة للأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير محددة المدة المبلغ المرحل للأصل والأسباب المؤدية لأجراء مثل هذا التقييم؛
- وصف المبلغ المرحل وفترة الاستهلاك المتبقية لأي أصول معنوية مهمة للقوائم المالية للكيان ؛²

المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية للموضوع

¹ المرجع السابق ص (26-32)

² المرجع السابق ص (26-32)

في الادبيات التطبيقية سنتطرق الى كل من

- الدراسات السابقة للموضوع (محلية)
- الدراسات السابقة الاجنبية

المطلب الأول : الدراسات السابقة للموضوع (محلية)

دراسة : حافي هدى (التغيرات المحاسبية في قيمة التثبيتات العينية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش بسكرة) رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث للعلوم التجارية (تخصص محاسبة) 2018/2017 تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف هي¹ :

فهم النظام المحاسبي المالي و معرفة مدى ترابطه بالمعايير المحاسبية الدولية و خاصة فيما يتعلق بتقييم التثبيتات العينية , وكذا معرفة التباين في معالجة التغيرات المحاسبية في قيمة التثبيتات العينية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية, من بين الأهداف كذلك تبيان مزايا وعيوب كل أسلوب من أساليب تقييم التثبيتات العينية ومعرفة الأسلوب الأمثل لقياس هذه القيمة و معرفة مدى التقارب في معالجة التغير في القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الجزائرية, و اخيرا و ليس اخرا معرفة ممارسات مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في معالجة التغيرات المحاسبية في قيمة التثبيتات العينية .

وخلصت الدراسة إلى ما يلي:

إن تبني معايير المحاسبة الدولية يحسن من جودة التقارير المالية في إعطائها حلول المعالجة ذات مصداقية ومعبرة للواقع.

يحقق التوافق المحاسبي الدولي تسهيل عملية الاتصال بين مختلف المؤسسات وتدنية درجة الغموض في تفسير المعلومات المالية والمساعدة في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

جاء النظام المحاسبي المالي نتيجة الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات كإدراج طرق تقييم محاسبية جديدة بالإضافة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية، كالتكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق والقيمة الحقيقية) العادلة. (

-تعتمد عملية تقييم التثبيتات العينية على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

-تتغير قيمة التثبيتات العينية نتيجة الظروف الاقتصادية و ارتفاع الأسعار .

-استخدام محاسبة القيمة العادلة في تقييم التثبيتات العينية يعزز من مصداقية القياس المحاسبي لإعطائها قيمة قريبة من الواقع

الحالة للتثبيت المراد تقييمه فهي بذلك تمثل التكلفة التاريخية لحظة الاقتناء.

¹ حافي هدى (التغيرات المحاسبية في قيمة التثبيتات العينية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش بسكرة) رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث للعلوم التجارية (تخصص محاسبة) 2018/2017

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

- من خلال استخدام طريقة إعادة التقييم يتم إثبات قيم التثبيات العينية في الدفاتر بقيمتها الحقيقية عند تاريخ الأعداد، مما يوفر صفي الشفافية والمصدقية للقوائم المالية.

- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة عند إعادة تقييم التثبيات العينية في المؤسسات الجزائرية يمتاز بالكثير من الصعوبة لعدم وجود سوق نشط ينظم العملية، وقلة الخبراء المقيمين المؤهلين المكونين بمتطلبات القس بالقيمة العادلة.

- عند دراستها المؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تبين أن المؤسسة قامت بإعادة تقييم تثبياتها العينية وكان التغير في قيمة التثبيات العينية عبارة عن فائض في القيمة لمختلف التثبيات المعاد تقييمها وهذا راجع الوضع الاقتصادي للبلد وانخفاض قيمة وحدة النقد نتيجة التضخم

دراسة: لعور يزيد، التقييم وإعادة تقييم التثبيات العينية وفقا لنظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة إيكودات (بوزغاية - بسكرة-) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص (محاسبي - جامعة محمد خيضر بسكرة) الموسم الجامعي 2015/ 2016¹

هدفت هذه الدراسة إلى ماهية النظام المحاسبي المالي و ماهية التثبيات العينية و كيفية تقييمها وطرق إهلاك التثبيات العينية و كذا معرفة طبيعة عملية التقييم و إعادة التقييم ومن خلال دراسة الطالب التي أستخدم فيها المنهج الوصفي التحليلي توصل إلى ان النظام المحاسبي المالي هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية و تصنيفها و تقديمها تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية تخزينها في نهاية السنة المالية، التثبيات العينية هو أصل مادي مراقب تحوزه المؤسسة من أجل استعماله في إنتاج وتقديم الخدمات واستعمال لأغراض إدارية و التي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها أكثر من سنة مالية، و من أهم الطرق المتبعة لإعادة تقييم التثبيات العينية هي التقييم بالتكلفة المهلكة وعلى أساس القيمة العادلة كما تم تطبيق المعدل الخطي في إهلاك التثبيات الشركة، وقد استخلص أيضا أن الأمر الذي يتطلب عملية إعادة التقييم هو استبدال القيمة المحاسبية للأصل بالقيمة العادلة والتي تمثل عاداتا قيمتها في السوق وما يترتب عنها هو فارق إعادة التقييم الذي يمثل الفرق بين القيمة المعاد تقييمها والقيمة المحاسبية بالتكلفة التاريخية، وقد استنتج إن الهدف من إعادة التقييم هو إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية .وجعل الإهلاكات مصدرا حقيقيا وكافيا لتمويل التثبيات التي تم إهلاكها بصفة كاملة، وتقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

دراسة : زينب حجاج، المعالجة المحاسبية للإستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية،

مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009²

¹ لعور يزيد، التقييم وإعادة تقييم التثبيات العينية وفقا لنظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة إيكودات (بوزغاية - بسكرة-) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص (محاسبي - جامعة محمد خيضر بسكرة) الموسم الجامعي 2015/ 2016

² دراسة بلال كيموش، "التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي" ، جامعة فرحات عباس سطيف ، الجزائر 2011

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

تعالج هذه الدراسة الإشكالية ما أثر تطبيق النظام المحاسبي في معالجة الاستثمارات على القوائم المالية، وما مدى مطابقتها مع معايير المحاسبة الدولية؟ ومن أهداف هذه الدراسة، إبراز الاستثمارات الجديدة التي ظهرت كنتيجة للتطور التكنولوجي والاقتصادي العالمي، ومعرفة كيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وقد استخدمت المنهج المتبع الوصفي التحليلي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي منهج التحليل.

دراسة : دراسة بلال كيموش، "التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي"، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011

حيث عالج الإشكالية، ما هو الدور التقييم الدوري للعناصر المادية وفق النظام المحاسبي المالي في المحافظة على قيمة المؤسسة الجزائرية؟

حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية وعلاقته بالمحافظة على قيمة المؤسسة، مع التركيز على طريقة انخفاض قيمة الأصول، وذلك من خلال تطبيقها على موجودات المؤسسة، وإبراز الآثار الناجمة عن هذه الطريقة على القوائم المالية، وإبراز أهميتها بالنسبة للمؤسسة الجزائرية، وقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فاستعمل منهج دراسة الحالة.

دراسة: الأستاذ لخضر علاوي حول نظام المحاسبة المالية " سير احسابات وتطبيقها. شملت دراسة الأستاذ ثلاث محاور رئيسة وهي¹:

-النظام المحاسبي المالي : المفهوم، والإطار والمبادئ المحاسبية.

-القواعد الخاصة للتقييم والمحاسبة.

-مخطط الحسابات وكيفية سيرها وتطبيقها.

مع ذكر أمثلة تطبيقية تجسد الجانب النظري لهذا الكتاب، وقد فصل في جانب الأصول الصنف الثاني " محل دراستنا" الموجودات بالشرح المفصل لكل عنصر وفروع كل عناصر الحسابات مع ذكر أمثلة تطبيقية لكل حساب وآلية سير الحسابات حتى تكون الرؤيا أوسع والإفادة أكثر.

دراسة : الأستاذ عبد الرحمان عطية المعنون ب المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي : الذي ذكر في كتابه في الفصل الأول(أعمال نهاية السنة)القسم الأول كيفية جرد عناصر الموجودات (التثبيات) بما فيها: الموجودات الملموسة -

¹ الأستاذ لخضر علاوي حول نظام المحاسبة المالية " سير احسابات وتطبيقها:"

التثبيتات العينية - والموجودات غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) و المالية كما وضح ذلك من خلال أمثله تطبيقية يبين فيها كيفية المعالجة المحاسبية لعناصر الموجودات (التثبيتات).

المطلب الثاني : الدراسات السابقة أجنبية :

دراسة : قام كمال حسين ابراهيم (السعودية), (1982)¹: دراسة كان الهدف منها دراسة وتحليل لمنهج التوحيد المحاسبي على نطاق دولي . وأشار من خلالها الى أن الحاجة الى تقارير مالية قابلة للتداول والمقارنة على نطاق دولي ضرورة املتها ظروف الإتحادات الإقتصادية وتكوين الشركات متعددة الجنسية ، ووضحت الدراسة نسبة لإرتباط المحاسبة بالظروف البيئية التي تعمل بها ، فإن هذه الحاجة لاتقابل من خلال معيير محاسبية واحدة اشكال ومحتويات واحدة للقوائم على مستوى دولي أو حتى في نطاق مجموعة من الدول . وتوصلت الدراسة الى أن صعوبات التوحيد المحاسبي على نطق محلي ماهي إلا محذرات لما سيقابل هذا التوحيد من مشاكل على المستوى الدولي . ويتضح للباحث تركيز هذه الدراسة على التوحيد المحاسبي على نطاق الدولي دون الإشارة للتوفيق مع معايير المحاسبة الدولية.

دراسة : (Aboody, et al 1998)، بعنوان: "Revaluations of Fixed Assets and Future Firm Performance: Evidence from the U.K".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير إعادة تقدير الأصول الثابتة على الأداء المستقبلي للشركات في بريطانيا. وقد وجدت الدراسة بأن أرصدة إعادة التقدير للأصول الثابتة تتأثر إيجابا و بشكل ملحوظ بتقرير المعلومات السنوي، و أن إعادة التقدير تعكس تغير قيمة الأصل، وقد خلصت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها بأن إعادة تقييم الأصول الثابتة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في الشركات البريطانية يعد وسيلة لقياس الأداء المستقبلي لهذه الشركات ومنحها ميزة تنافسية في الانتشار في الأسواق العالمية.²

دراسة : (Hermann , et , al, 2002) (Property, plant and Equipment the Next Step) (U.S Fair Value Accounting

هدفت هذه الدراسة وبالاستناد إلى بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (2) إلى مناقشة القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات، والتحديات الرئيسية التي تدعم الحفاظ على الوضع الراهن في الولايات المتحدة والمتعلق باستخدام التكلفة التاريخية، أو استخدام إعادة التقييم القيمة العادلة، وقد بينت هذه الدراسة أن إعادة تقييم القيمة العادلة هي ممارسة مقبولة بموجب القانون الدولي، و العديد من معايير المحاسبة الوطنية.

¹ كمال حسين ابراهيم (السعودية) 1982.

² ساند نبيل سليم غياضة , مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات (دراسة تحليلية) , مذكرة ماجستير , جامعة غزة , 2008 ص 11

وقد توصلت هذه الدراسة من خلال المقارنة بين مفهوم القيمة العادلة ومفهوم التكلفة التاريخية للممتلكات والمصانع والمعدات بناء على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى أن استخدام مفهوم القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات يفوق التكلفة التاريخية كأساس في التقييم بناء على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وأوصت الدراسة بأن تستفيد الولايات المتحدة من التطبيقات المحاسبية المختلفة من خلال إعادة اعتبار مفهوم القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات كما هو معمول به في دول أخرى من العالم.¹

دراسة : قدم محمد احمد محمد العسيلي, (2004)² : دراسة هدفت الى تطوير إطار بيئي لإدارة عناصر استراتيجيات التوفيق المحاسبي الإقليمي والتعرف على نواحي الإتفاق أو الإختلاف في إدارة عناصر استراتيجيات التوافق المحاسبي الإقليمي من خلال التحليل البيئي المقارن لبعض محاولات التوفيق المحاسبي الإقليمي السابقة . وتوصلت الدراسة الى أن قضية تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي تعتبر قضية استراتيجية تتطلب تكوين وبناء استراتيجية متكاملة العناصر يتمثل هدفها الأساسي في تعظيم المنافع التي تنتج من تحقيق التوفيق المحاسبي ومواجهة العوامل التي تعوق أو تحد من فاعليته.

دراسة : (Halbouni, 2005) , بعنوان : "An Empirical Investigation of Perceived Suitability of International Accounting Standards for Jordan".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الانطباع السائد لدى كل من معدي ومدققي ومستخدمي القوائم المالية حول مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية في الأردن.

وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن المبحوثين لديهم انطباع قوي بجدية وقدرة مجلس معايير المحاسبة الدولي على إصدار معايير محاسبية مناسبة يمكن تطبيقها في كل من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن كل من سنوات الخبرة وتنوعها لدى المستجيبين كان لها الأثر الأكبر حول ذلك الانطباع المتكون لديهم بالإضافة إلى ذلك فإن نتائج هذه الدراسة تشير أيضا إلى أن الرغبة في زيادة تدفق الاستثمارات الأجنبية وتعاضم دور مكاتب التدقيق المرتبطة بمكاتب تدقيق عالمية هما من أكثر العوامل المؤثرة في اعتماد معايير المحاسبة الدولية في الأردن، وبالتالي فإنهما من أكثر العوامل تأثرا بالنتائج الايجابية نتيجة لذلك التطبيق، أما فيما يتعلق بالإجراءات التي تم اتخاذها لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في الأردن فتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن الحاجة الملحة إلى ضرورة وجود قوائم مالية ذات مصداقية عالية أدى الى اعتماد معايير المحاسبة الدولية على عجل و دون أي محاولة للاستفادة من التجارب السابقة للدول النامية.³

¹ المصدر السابق ص 11

² محمد احمد محمد العسيلي (السعودية) 2004

³ ساند نبيل سليم غياضة , مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات (دراسة تحليلية) , مذكرة ماجستير , جامعة غزة , 2008 ص 10

دراسة : جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد (2008)¹

إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين دراسة مقدمة من طرف الباحثين في مجلة جامعة الأزهر بغزة سلسلة العلوم الإنسانية استهدفت هذه الدراسة معرفة آراء في المجتمع الفلسطيني (أكاديميين، مهنيين، مدراء ماليين، إدارات الائتمان المصرفي) حول موقفهم من عملية إعادة التقييم و أهم الدوافع وراء ذلك كما استهدفت الدراسة استطلاع آراء العينة حول دور المحاسبين و المراجعين في عملية إعادة التقييم و لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء وزعت على عينة عشوائية من المجموعات الأربعة و تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية و التحليلية.

و قد توصلت هذه الدراسة بناء على الاستقصاء المجرى إلى أن 79 بالمائة من المشاركين مع عملية إعادة تقييم و عدم وجود اختلاف بين آرائهم حول دوافع إعادة تقييم و أهمها إظهار قوائم مالية أكثر عدالة وواقعية للأرباح وكذلك عدم اتفاق آراء المشاركين غير المؤيدين لعملية إعادة تقييم حول أهم دوافع ذلك و إن كان أهمها (إن مبدأ التكلفة التاريخية هو الأفضل في ظل عدم التوافق بين شخصين لتقييم الأصل) و بينت الدراسة كذلك اتفاق آراء المشاركين حول أهمية دور المحاسبين و المراجعين في عملية إعادة التقييم و انتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها أن تحاول الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ممارسة عملية إعادة التقييم و كذلك محاولة إيجاد معيار فلسطيني خاص بعملية إعادة التقييم.

المطلب الثالث : الفرق بين الدراسات السابقة و لدراسة الحالية

تشارك دراستنا مع الدراسات السابقة في ما يلي:

- ✓ التطرق للتثبيات حسب النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ التطرق للتثبيات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16؛
- ✓ التطرق و التفصيل في إعادة التقييم وطرقه و آثاره؛
- ✓ إجراءات إعادة التقييم و التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم؛
- ✓ إعادة حساب الإهلاكات بعد إعادة التقييم.

وما يميز دراستنا على الدراسات السابقة هو مواكبة القانون الصادر في الجريدة الرسمية رقم 18-18 مؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق ل 27 ديسمبر سنة 2018 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2019 لا سيما المادة 4 منه التي تبين المعالجة الضريبية لفارق إعادة التقييم، والتي تنص على مايلي:

- ✓ كونها حديثة المنشأ و كذلك تتماشى مع العصرنة؛
- ✓ مطابقة لكل المعايير المحاسبية الدولية؛

¹ جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد , إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين دراسة مقدمة من طرف الباحثين في مجلة جامعة الأزهر بغزة سلسلة العلوم الإنسانية , (2008)

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة وفقا ل SCF و IAS و IFRS

- ✓ كونها تتماشى مع قانون المالية و قواعد العامة للمحاسبة الدولية؛
- ✓ المادة 186 مكرر : لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهلاك؛
- ✓ يسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع؛
- ✓ تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة، عند الحاجة، عن طريق التنظيم؛
- ✓ المادة 186 مكرر : 1 يحسب فائض او ناقص القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة وغير القابلة للاهلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.

خلاصة الفصل :

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل أن نعطي لمحة عن الموجودات وتسليط الضوء على إعادة تقييمها في ظل النظام المحاسبي المالي وذلك بهدف إعطاء نظرة شاملة ومتكاملة نوعا ما، انطلاقا من التعاريف الخاصة بالموجودات مرورا بالحسابات الفرعية المتعلقة بالموجودات ، كما تطرقنا إلى دراسة الموجودات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ونطاق تطبيقه وكيفية الاعتراف بالموجودات من منظور المعيار كما نختصنا هذا الفصل بدراسات سابقة وأهدافها وما خلصت إليه من إبراز الأثر الايجابي في تطبيق النظام المحاسبي المالي والفروقات الجوهرية التي جاء بها.

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة

المجمع اقروديف (**AGRODIV**)

مطاحن الواحات تقرت

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الواحات

تقرت

تمهيد:

سنتناول في هذا الفصل الجانب التطبيقي حول مؤسسة مطاحن الواحات تقرت والذي سيتم فيه التطرق إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول الجانب النظري للمؤسسة والذي يتضمن بطاقة فنية حول المؤسسة والتي توضح نشأة المؤسسة والمصالح المكونة لها والمبحث الثاني يتناول الجانب التطبيقي للمؤسسة والذي يتم فيه التطرق إلى العمليات المحاسبية التي تنطبقها المؤسسة.

- المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة مجمع أقروديف (AGRODIV) مطاحن الواحات تقرت.
- المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للثبتيات الملموسة وغير الملموسة لمؤسسة أقروديف مطاحن الواحات تقرت.

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الواحات

تقرت

المبحث الأول : بطاقة فنية لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الواحات تقرت

سنتناول في هذا المبحث بطاقة فنية عن مؤسسة مطاحن الواحات و هي مؤسسة لإنتاج الدقيق و العجائن بجميع أنواعها و ذلك بتوضيح نشأة المؤسسة و مدى تطورها و موقعها مع تقدم الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع التفصيل هذا بالنسبة للمطلب الأول أما المطلب الثاني فيتضمن مصلحة المالية و المحاسبة و تبين مهامها و كيفية تطبيقها وأهميتها في المؤسسة و في المطلب الثالث فيتضمن منتجات المؤسسة و تصنيف العمال و المتعاملين

المطلب الأول : بطاقة فنية للمؤسسة المطاحن الواحات

أولاً: نشأة مؤسسة مطاحن الواحات و تطورها: مطاحن الواحات الرياض سطيف هي مؤسسة الأم و لها طابع عمومي و يتمثل نشاطها فمجال الصناعي و تجاري ,صناعة المواد الغذائية بجميع أنواعها .كان تأسيسها تحت وزارة الطاقة و المناجم بموجب مرسوم رقم 376/22 بتاريخ 26 نوفمبر 1982 و أصبحت فرعاً تابعاً إلى المؤسسة الجهوية للصناعات الغذائية للحبوب و مشتقاتها الرياض سطيف وتم إنجازه من طرف مؤسسة سويسرية مع مساهمات جزائرية وقد بدأت نشاطها في 1983/05/27 برأس مال يقدر ب 100.000.000 دج, و قدر رأس مالها ب 261000000 دج وهذا سنة 1998 و في سنة 2011 ارتفع رأس مالها إلى 761320000 دج و هذا تابعاً لارتفاع الحصص العينية و المقدمة في الاستثمارات. بينما رأس مالها الآن 89626000.00 دينار جزائري و يطلق عليها السمباك نظراً لنشاطها الذي تقوم به من إنتاج بمختلف أنواعه و الحبوب كذلك لديها أربع فروع وهي:الرياض سطيف ،الرياض سيدي بلعباس،الرياض تيارت،الرياض وهران.وكما أنها أول مؤسسة جزائرية دخلت البورصة و تعتبر شركة ذات أسهم محدودة. وقد تم تحويل اسمها من السمباك إلى أقريدوف¹.

ثانياً: موقع و أهداف مؤسسة مطاحن الواحات

2-1- موقع مؤسسة مطاحن الواحات

يحدد موقع مؤسسة مطاحن الواحات على أساس هي مركز و ذكر ما يحيط بها من كل اتجاه.فبالنسبة لموضعها في البلاد تتواجد شمال شرق البلاد في المنطقة الصناعية ص.ب.173. الواقعة في الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين مديني بسكرة و ورقلة و عند وضع المؤسسة في الوسط(مركز)بجدها من شمال الديوان الوطني للتمور ،و من الشرق المؤسسة الوطنية للحديد و الصلب وهي جهة الباب الدخول للمؤسسة و من الغرب السكة الحديدية و من الجنوب المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية .وتبلغ مساحتها الإجمالية 2م61833,50 موزعة إلى إدارات و ورشات و غيرها فمساحة بناياتها تقدر ب 2م9356.64 ، عدد العمال و الموظفين داخل المؤسسة (145) عامل²

¹ ابراهيم بن براهيم، قسم المستخدمين، مقابلة شخصية ، 2022/04/05

² المرجع السابق

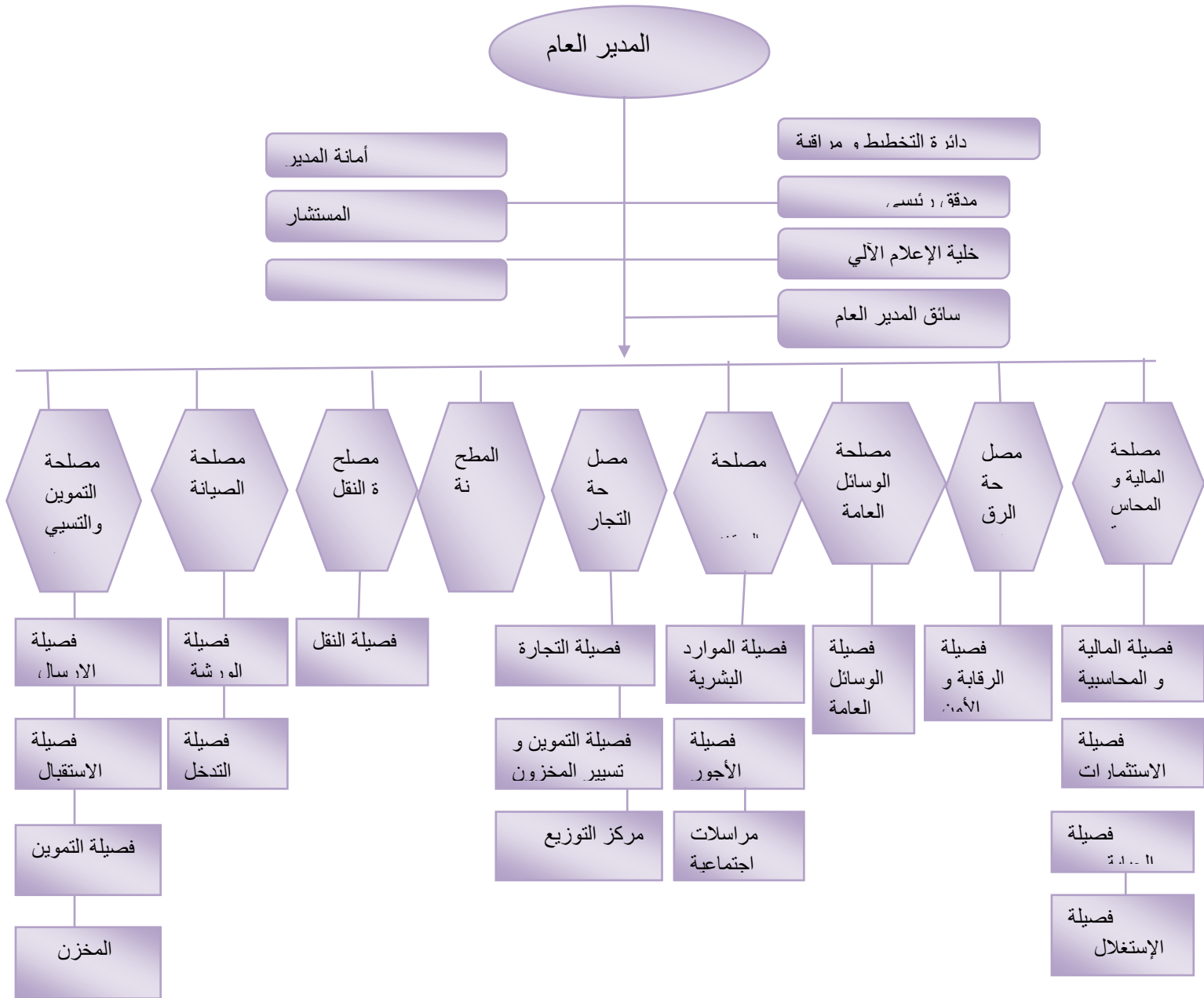
2-2- أهداف مؤسسة مطاحن الواحات

- ✓ أن الأهداف الأساسية للمؤسسة مطاحن الواحات والتي نحن بصدد دراستها تتلخص فيما يلي:
- ✓ تهدف مؤسسة مطاحن الواحات إلى تحويل الحبوب (القمح اللين ، القمح الصلب) إلى مواد غذائية مشتقة السميد و الفرينة والكسكس ؛
- ✓ تهدف المؤسسة إلى توزيع المنتجات لتغطية متطلبات السوق الوطنية بمنهجياتها .
- ✓ العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير نشاطها ومكانتها في السوق.
- ✓ تسعى المؤسسة إلى رفع مردودها من خلال انتهاج استراتيجيات حديثة سواء في الإدارة أو داخل الرشاش
- ✓ البحث والتطوير لتنمية سياستها التنافسية من خلال الانتاج ، التمويل ، التوظيف وتخزين المواد الغذائية

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الوحات

تقرت

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الوحات



الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹

¹ وثائق المؤسسة

تحليل الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة

يشير الهيكل التنظيمي إلى الأعمال والقواعد والأفعال التي تقوم بها المصالح والمديريات من اجل السير الحسن للشركة.

1- مصلحة التجارة والتسويق : تقوم هذه المصلحة بالتكفل بالمبيعات من المواد المنتجة وهذا عن طريق اتصالها المباشر والدائم بنقاط البيع ومراكز التابعة لها

2- مصلحة تموين وتسيير المخزون : تعتبر مصلحة التموين أهم مصلحة في الوحدة حيث تقوم بتموين كل المصالح وفروع المؤسسة حسب الحاجيات ، حيث يشرف عليها رئيس المصلحة ، رؤوسا الفصائل ، العمال

3- مصلحة الصيانة : تتمثل مهمة هذه المصلحة في صيانة عتاد الوحدة بمختلف أنواعها كما يقوم العمال الساهرين على هذا العمل بتوقيف الآلات لكي لا تتجاوز المدة القصوى الخاصة بعملها بأمر من رئيس المصلحة.

4- مصلحة المالية والمحاسبة : تعتبر الوظيفة المالية والمحاسبية من الوظائف الرئيسة والمهمة في المؤسسة حيث أنها تعمل على المحافظة على التوازن والصحة المالية للمؤسسة وذلك بالتسيير الجيد والعقلاني للموارد المالية المتاحة

5- مصلحة المستخدمين : تقوم هذه المصلحة بكل المهام التي تتعلق بالعمال المتواجدين بالوحدة إضافة إلى المستخدمين الشرف عليهم بالإضافة إلى كل الأمور المتعلقة بشؤون العمال الاجتماعية ، من مهامها متابعة القضايا الاجتماعية المتعلقة بالعمال وكذا التواصل مع مختلف المصالح

6- مصلحة الوسائل العامة : تعتبر هذه المصلحة الممون الرئيسي حيث تلي احتياجات المؤسسة من أثاث مكتبية و أدوات الكتابة كما تقوم بمراقبة كل ما هو للمؤسسة بصفة عامة وهذا للقيام بعملية الجرد السنوي لكل عتاد المؤسسة (العتاد الإداري وعتاد النقل) وتتولى تقديم الخدمات لجميع المصالح الأخرى

7- مصلحة الشؤون القانونية : تقوم هذه المصلحة بمتابعة وحل النزاعات الداخلية وكذا مختلف القضايا بين الوحدة والمتعاملين معها

8- مصلحة الإنتاج : تعتبر من أهم مصالح المؤسسة يتركز نشاطها على تسيير مصالح الانتاج بما فيها تحديد الكمية المنتجة المطلوب وتطور جودة الانتاج.

علاقة بالمصالح الأخرى :

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الواحات

تقرت

مصلحة الصيانة : تزويدها بقطع الغيار المختلفة ، مصلحة الانتاج : تزويدها بالقمح والأكياس ، مصلحة المحاسبة : هي أهم مصلحة لها علاقة بها حيث تحضر لها المتعلقة بالمواد المشتراة وتزويدها بالمعلومات المهمة ، مصلحة النقل تزويدها بقطع غيار الشاحنات و السيارات .¹

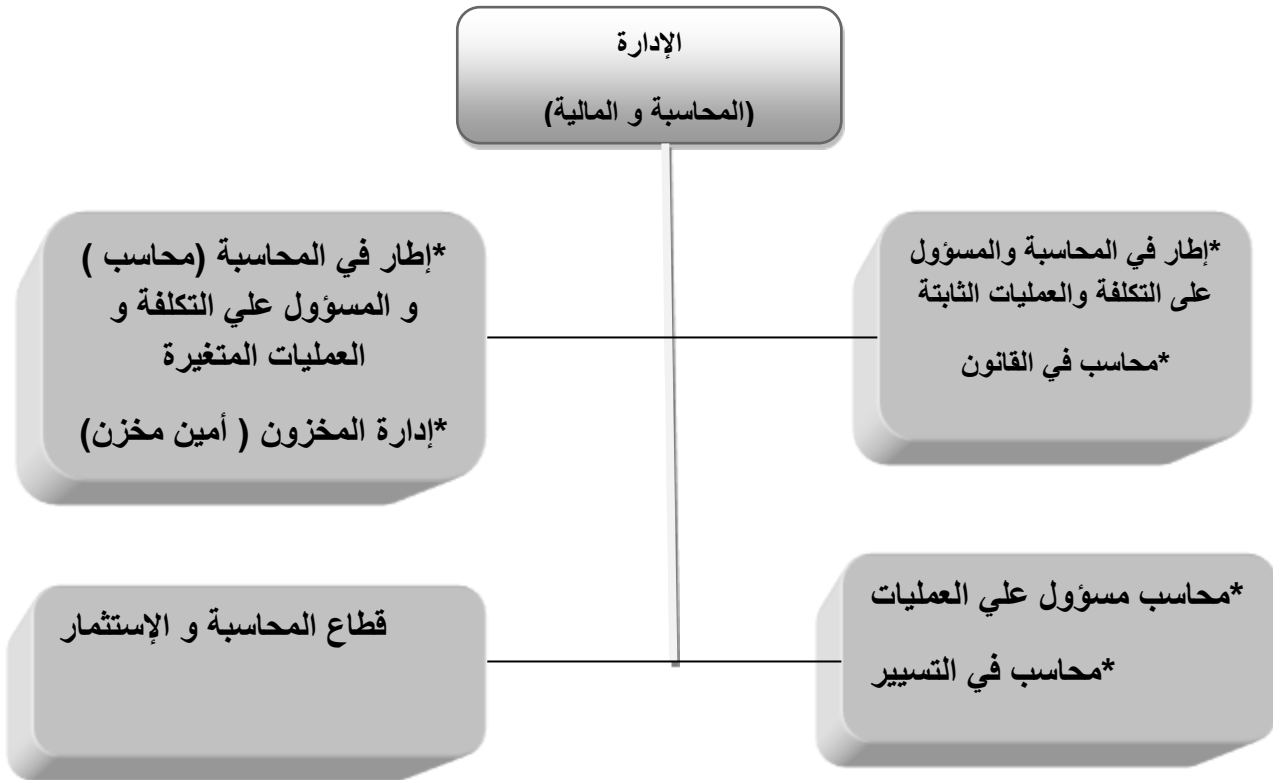
المطلب الثاني :مصلحة المالية والمحاسبة في مطاحن الواحات تقرت

أن مصلحة المالية والمحاسبة من بين الوظائف الأساسية في المؤسسة مطاحن الواحات وذلك ما لها من أهمية بالغة في تحديد الوضعية المالية لها وهذا ما سنحاول تطرق إليه في هذا المبحث .

أولا : تعريف مصلحة المالية والمحاسبة : تعتبر مصلحة المالية والمحاسبة بمثابة العصب الرئيسي لمؤسسة مطاحن الواحات حيث تشرف وتتابع كل ما يتعلق بالمؤسسة من عمليات محاسبة وكذلك تتابع وتنظم هذه العمليات من شراء وبيع ومتابعة حركة الأموال داخل المؤسسة²

ثانيا : الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة

الشكل(2-2): الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة



مصدر : من إعداد الطلبة إعتقادا علي وثائق المؤسسة

¹ وثائق المؤسسة

² - زينب بن ساسية ،محاسبة الأجور دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات رياض سطيف ،جامعة ورقلة، 2019ص07

2- تحليل الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية و المحاسبة

تضم هذه المصلحة خمسة فضاءات هي:

فصيلة الخزينة: تقوم هذه المصلحة بمحاسبة مداخيل ومخرجات المؤسسة أي تسديد كل المصاريف المستحقة عن طريق صكوك أو أوامر بالدفع مع وجود متابعة دقيقة لكل اخراج بالإضافة إلى تسيير وجمع كل المعلومات المحاسبية التي تتم بين هذه المصلحة والبنك مع توضيح كل العلاقات الداخلية الخاصة بالمخرجات

ووفقا لملفات الموردين يتم تسديد مصاريفهم المؤسسة بحيث في نهاية شهر يتم إعداد كشف خاص بالمصاريف التي أنفقتها المؤسسة على مختلف أعمالها ومعاملاتها التجارية منها و الإدارية مع إثبات كل مصروف بسند رسمي محاسبة مداخيل المؤسسة تتمثل في تسجيل ومراقبة كل مداخيل المؤسسة التي تحصلت عليها من عملية البيع من خلال تسجيل كل المبيعات سواء كانت محصلة عن طريق صكوك بريدية أو بنكية أما موجودات خزينة المؤسسة فهي موضوعية لمواجهة النفقات الفورية من جهة واستمرار نشاط الوحدة من جهة .

فصيلة محاسبة الخزون : تتكفل بمتابعة وحركته كما يلي:

جمع المعلومات المتعلقة بتسيير وحركة المخزون وذلك من مصلحة التجارة ومصلحة التموين عن طريق مراقبة وتسجيل محاسبي لوصول الخرج والدخول للمواد الأولية ، المواد المستهلكة ، المواد تامة الصنع إما عن التسجيلات المحاسبية فإنها تتم عن طريق البرنامج المعلوماتي .

فصيلة الاستثمارات : وهي فصيلة خاصة بجرد لاستثمارات الجديدة والقديمة ، تتكفل بمتابعة حسابات الاستثمارات التي تدخل إلى الاستغلال وحساب إهلاكاتها وتسجيلها وهذا طريق البرنامج المعلوماتي.

فصيلة الضريبة: لها علاقة بمصلحة الضرائب حيث تقوم بحساب الضريبة في حالة الشراء والبيع والتصريح بها وهي :

- الرسم على النشاط المهني؛
- الرسم على القيمة المضافة ؛
- الضريبة على أرباح ؛
- الضريبة على الدخل الاجمال.

وكذلك الاقتطاعات من المصدر

فصيلة المحاسبة العامة¹: هي تتابع الموردين والزبائن و الأجور ... وتقدم النتائج السنوية حيث تجمع كل العمليات وتراجعها لتدون في جرائد على شكل عمليات مقيدة بقيمة نقدية فتسجل كل العمليات يوميا خطيا ثم يتم نقلها إلى الحاسوب وتسجيلها في البرنامج السابق الذكر ، أما عن الجريد المستعملة فهي :

¹ نفس المرجع السابق زينب بن ساسية

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الوحات

تقرت

جريدة رقم 1 و12 : الاهتلاكات ، جريدة رقم 2: المخزون ، جريدة رقم 3:المشتريات ، جريدة رقم 4: المبيعات ، جريدة رقم 5: الإيرادات ، جريدة رقم 6 : الصندوق ، جريدة رقم 7: البنك ، جريدة رقم 8: إيرادات البنك ، جريدة رقم 12:العمليات المختلف ، جريدة رقم 13: التنازلات ، جريدة رقم 14 : الأجر

مهام المصلحة:

- متابعة مداخيل المبيعات عبر شبكة التوزيع ،
- متابعة مستحقات المؤسسة (اتجاه مختلف الزبائن شركات وخواص)،
- دراسة الملفات الخاصة بالدفع والشراء،
- مراقبة الحسابات مع البنوك

الوثائق المستعملة

فواتير ، وصل اعتراف بالاستلام ، محاضر البيع ، محاضر الإلتلاف ، وصل الطلب ، وصل الاستلام ، صلب تسديد من المصلحة المعينة ، وصل الاستهلاك من المخزن ، وثيقة إثبات دفع صك
ثالثا : علاقة مصلحة المالية والمحاسبة بالمصالح الأخرى

خلال مدة التبرص التي قضيتها في المؤسسة (مصلحة المالية والمحاسبة) وعند الانتقال بين مختلف الدوائر الأخرى لاحظت أن مصلحة المحاسبة والمالية تعتبر بمثابة العصب الرئيسي لمؤسسة مطاحن الوحات حيث تشرف وتتابع كل ما يتعلق بالمؤسسة من عمليات محاسبية وكذلك تتابع وتنظم هذه العمليات من شراء وبيع ومتابعة حركة الأموال داخل المؤسسة .

المطلب الثالث: منتجات المؤسسة و تصنيف العمال و أطراف المتعامل معهم

أولا : منتجات مؤسسة مطاحن الوحات

نشاط المؤسسة هو نشاط إنتاجي فهي تنتج السميد و الدقيق بأنواعه وهذا الإنتاج المصنع في المؤسسة و كذلك النخالة و يتم توزيع المنتجات على المراكز المتعامل معها. و يتم الإنتاج كالأتي يوميا:

1500 قنطار من القمح الصلب إلى السميد كل يوم.. 1500 قنطار من القمح كل يوم.

و إنتاج يومي يساوي 3000قنطار و التي كانت 2000و هذا يعني أن إنتاج للقمح الصلب إلى سميد ارتفع عن السابق ب 500 قنطار وكذا القمح اللين . و هذا الارتفاع راجع إلى إعادة التجهيز و تحسن الأوضاع في هذه السنوات عكس ما كانت عليه سنة 1998.¹

ما توصلت إليه المؤسسة من إنتاج هو:

-بالنسبة إلى السميد 820 قنطار.-بالنسبة إلى الدقيق اللين يوميا 790 قنطار -بالنسبة للنخالة يوميا 650قنطار.

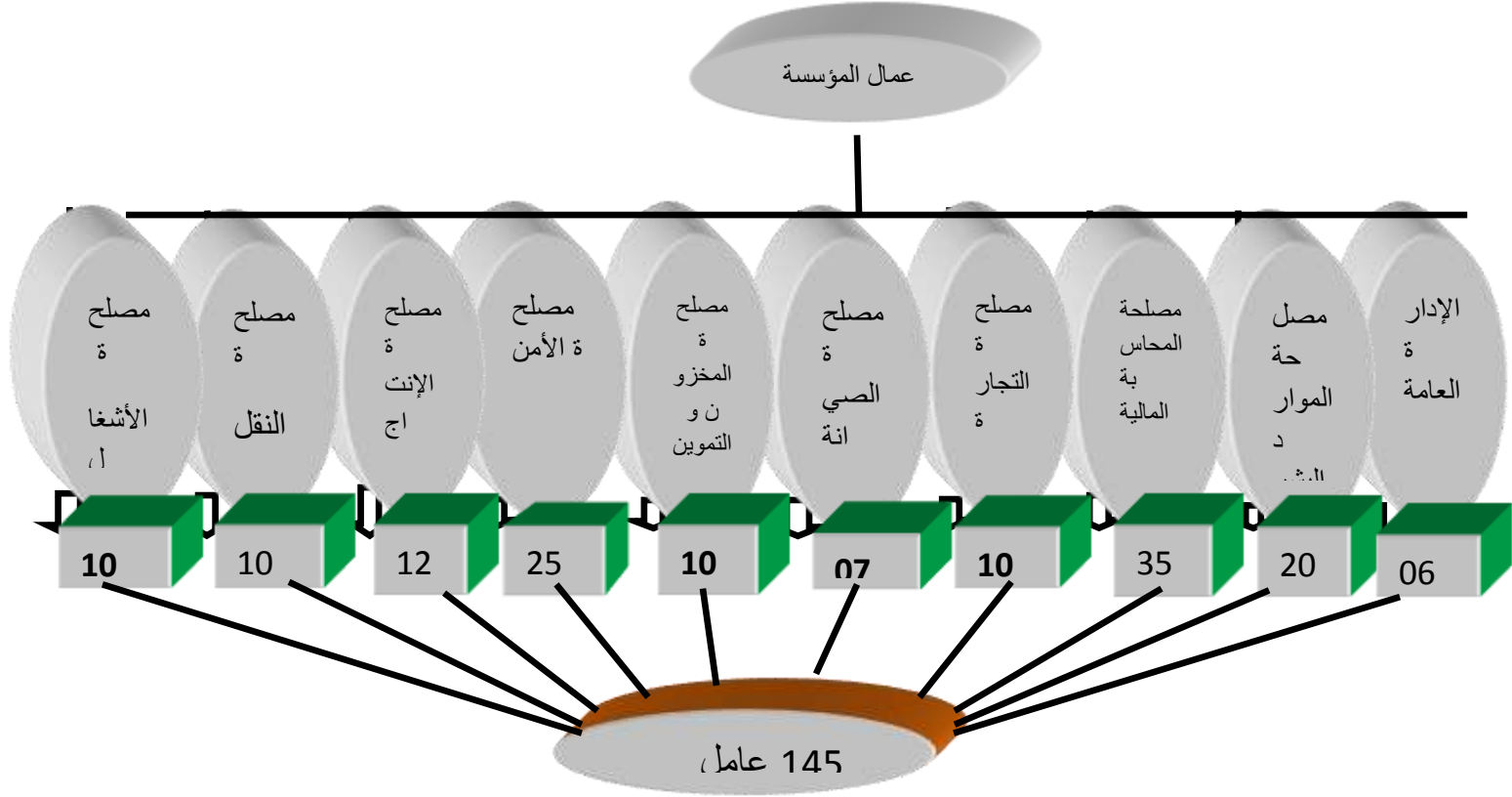
أما بالنسبة لقدرتها على التخزين: - 125000 مواد أولية -30000 مواد منتجة.

¹ نفس المرجع السابق زينب بن ساسية

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الوحات

تقرت

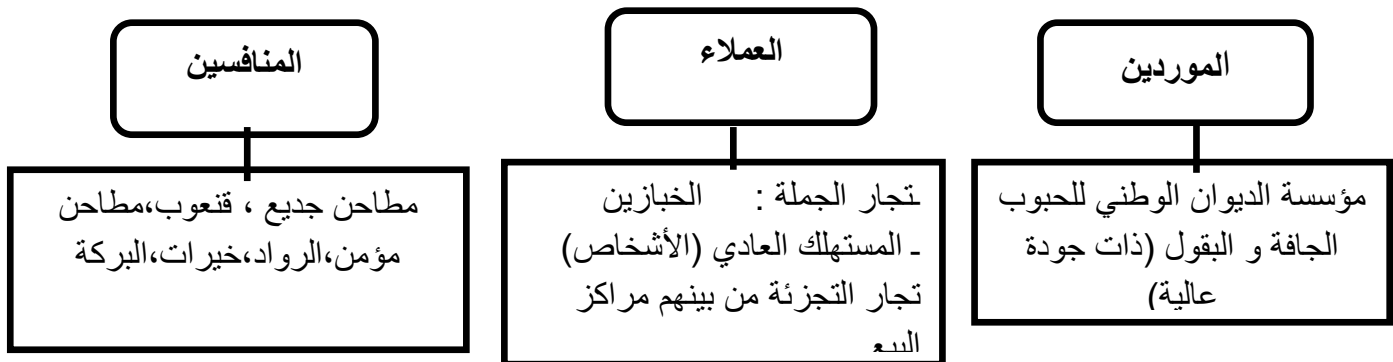
ثانيا : تصنيف عمال في مؤسسة مطاحن الوحات



الشكل رقم (3-2): يمثل عدد العمال داخل المؤسسة

ملاحظة : عدد العمال في تغير حسب حاجة المؤسسة

ثالثا : الأطراف المتعاملين مع المؤسسة



الشكل رقم (4-2): مخطط يمثل أطراف المتعاملين مع المؤسسة¹

¹ نفس المرجع السابق

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الواحات

تقرت

خلاصة المبحث :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل نستخلص أن مؤسسة مطاحن الواحات بتقرت تعتبر وحدة إنتاجية وتجارية ذات مكانة جد هامة في سوق ، لما تملكه من الخبرة في الانتاج مادتي سميد والدقيق حيث سعت إلى توفير منتج ذو جودة عالية وبسعر ملائم لكل فئات المجتمع من خلال التنسيق بين جميع أقسامها (وحداتها) وخاصة مصلحة المالية والمحاسبة لاحتوائها على اغلب المعلومات المالية للمؤسسة.

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الوحات

تقرت

المبحث الثاني :المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة وغير الملموسة لمؤسسة اقروديف

تعتمد مؤسسة اقروديف في تقييد العمليات المحاسبية على أجهزة الإعلام الآلي والبرامج الإلكترونية التي لها الدور الكبير في تسريع المعالجة ودقتها.

المطلب الاول : حالة حيازة التبittات الملموسة

كما سبق وأن درسنا في الجانب النظري الحالات التي يمكن أن يكون عليها الأصل أثناء التسجيل المحاسبي في الدفاتر المحاسبية لدى المؤسسة. فيما يلي سنتعرض إلى الحالات المدروسة، وتطبيقها فعلا على مؤسسة اقروديف بالاعتماد على الوثائق والملاحق المستخرجة من مصلحة المالية والمحاسبة.

أ- حالة الحصول على الموجود أو التبitt : في دفاتر التسجيل اليومي للمؤسسة فتتم هذه العملية عن طريق

ح 23 /التبittات قيد الإنجاز مديناً ,وجعل ح 404 /موردو التبittات دائناً بقيمة العملية.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- حيازة معدات أنظر للملحق

		2018/05/21	
	95000.00	ح /تبittات قيد الانجاز	23202
	18050.00	ح/ الرسوم المسترجعة على التبittات	445015
113050.00		ح /موردو التبittات (حيازة معدات)	4040023

- حيازة معدات تقنية (وسائل الصيانة) أنظر للملحق

		2018/04/17	
	386750.00	ح /حيازة معدات تقنية	23201
386750.00		ح /موردو التبittات (حيازة معدات تقنية)	4040023

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الوحات

تقرت

ب - حالة ترصيد التثبيتات (التثبيت) في دفاتر المؤسسة

في مؤسسة اقروديف تتم عملية الترخيد كما يلي و ذلك بنقل حساب 23 تثبيات قيد الإنجاز إلى جانب الدائن ,وتتم عملية الترخيد كما يلي :

- معدات مكتب أنظر للملحق

95000.00	95000.00	2018/11/21 ح /معدات مكتب ح / تثبيات قيد الانجاز (ترصيد ح/23202 دخول التثبيت قيد الانجاز)	23202	21800
----------	----------	---	-------	-------

- معدات تقنية(وسائل الصيانة) أنظر للملحق

386750.00	386750.00	2018/05/17 ح /معدات تقنية ح /تثبيات قيد الانجاز (ترصيد ح/23201 دخول تثبيات قيد الانجاز)	23201	21530
-----------	-----------	---	-------	-------

المطلب الثاني :تسجيل الإهتلاك لدى المؤسسة

كما سبق وأن اكرنا في الجانب النظري فإن التسجيل المحاسبي للإهتلاك لا يختلف كثيرا عن الميدان العملي .

طريقة الإهتلاك المتبعة في مؤسسة اقروديف هي طريقة الإهتلاك الخطي (الثابت)

أولا : حالة معدات المكتب

لحساب قسط الإهتلاك لمعدات المكتب لدينا المعطيات التالية:

- مدة الإهتلاك : 10 سنوات

- قسط الإهتلاك = مبلغ الحيازة / المدة أو

- قسط الإهتلاك = مبلغ الحيازة × المعدل

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الوحات

تقرت

لدينا تاريخ حيازة معدات المكتب في 2018/05/21 أي يتبقى من السنة 7 أشهر لنهاية سنة 2018.

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = 95000.00 \div 10 = 9500.00$$

$$\text{قسط الإهلاك ل 7 أشهر} = 9500.00 \times 7 \div 12 = 55416.67$$

الجدول (1-2): يمثل جدول الإهلاك لمعدات المكتب (الوحدة بالدينار الجزائري)

التاريخ (سنوات)	قاعدة الإهلاك القسط	السنوي الإهلاك	المتراكم القيمة المحاسبية	الصفافية
2018/05/21	95000.00	5541.67	5541.67	15041.67
2019	95000.00	9500.00	15041.67	79958.33
2020	95000.00	9500.00	24534.67	70460.33
2021	95000.00	9500.00	34039.67	60960.33
2022	95000.00	9500.00	43539.67	51460.33
2023	95000.00	9500.00	53039.67	41960.33
2024	95000.00	9500.00	62539.67	32460.33
2025	95000.00	9500.00	72039.67	22960.33
2026	95000.00	9500.00	81539.67	13460.33
2027	95000.00	9500.00	91039.67	3960.33
2028	95000.00	3960.33	95000.00	00000.00

المصدر: من إعداد الطلبة استناداً على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة.

- التسجيل المحاسبي لقيود الإهلاك لسنة 2018

55416.67	2018/12/31	ح /مخصصات الاهتلاك والمؤونات وحسائر القيمة ح /إهلاك معدات المكتب (قسط الاهتلاك للسنة 2018)	2818	681
----------	------------	--	------	-----

-التسجيل المحاسبي لقيود الإهلاك لسنة 2019

9500.00	2019/12/31	ح /مخصصات الاهتلاك والمؤونات وحسائر القيمة		681
---------	------------	--	--	-----

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الواحات

تقرت

9500.00		ح /إهلاك معدات المكتب (قسط الهلاك للسنة 2019)	2818	
---------	--	--	------	--

-التسجيل المحاسبي لقيد الإهلاك لسنة 2020

	9500.00	2020/12/31 ح /مخصصات الهلاك والمؤونات وحسائر القيمة		681
9500.00		ح /إهلاك معدات المكتب (قسط الهلاك للسنة 2020)	2818	

- التسجيل المحاسبي لقيد الإهلاك لسنة 2021

	9500.00	2021/12/31 ح /مخصصات الهلاك والمؤونات وحسائر القيمة		681
9500.00		ح /إهلاك معدات المكتب (قسط الهلاك للسنة 2021)	2818	

أمثلة :

تمر التثبيتات في مؤسسة مطاحن الواحات بثلاث مراحل:

1-مرحلة الدخول او الاستحواذ : وتمثل في الهلاك والصيانة الدورية؛

2-تقييم التثبيتات؛

3-مرحلة الاستغناء : والتي تمثل في بيع التثبيت .

وسيتم توضيح كل مرحلة من هذه المراحل على الأرض الواقع من خلال الدراسة التطبيقية للتثبيتات

مثال(1) : اقتنت مؤسسة مطاحن الواحات تثبيت في 22 أكتوبر 2017 بقيمة 30.92454 دج مدة الاستعمال المنفعة خمس

(05) سنوات

	92454.30	2017/10/22 ح /تثبيتات		218
92454.30		ح /موورد تثبيتات (حيازة تثبيتات 2017)	404	

ترصيد مووردو تثبيتات ح/404 انظر : الملحق

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الوحات

تقرت

92454.30	92454.30	2017/10/22 ح /موردو التثبيتات ح /البنك (تسديد قيمة التثبيت 2017)	512	404
----------	----------	---	-----	-----

في مدة منفعة الآلة يتم تسجيل قسط الاهتلاك باعتبارها عبء في الجانب المدين في ح/681 المخصصات الاهتلاك خلال مدة منفعتها

XXXXX	XXXX	N ح /مخصصات الاهتلاك و خسائر القيمة ح /التثبيتات (تسديد قسط الاهتلاك)	28x	681
-------	------	--	-----	-----

مثال : من المثال السابق يتم تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2017 مدة المنفعة 5 سنوات المبلغ 92454.30 تأريخ الإقتناء 2017/10/22

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2017

الحل : قسط الإهتلاك = المبلغ القابل للاهتلاك ÷ المدة النفعية

ومنه $18490.86 = 92454.30 \div 5$

ومنه $3081.81 = 12 \div 2 \times 18490.86$

3081.81	3081.81	2017/10/22 ح /مخصصات الاهتلاك و خسائر القيمة ح /التثبيتات (تسديد قسط الاهتلاك)	281	681
---------	---------	---	-----	-----

الفصل الثاني : دراسة الحالة لمؤسسة مجمع اقريدوف (AGRODIV) مطاحن الوحات

تقرت

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل التطبيقي للدراسة حاولنا تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال إعطاء الشكل الجيد للمعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة (العينية والمعنوية) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما قمنا بالتطبيق الفعلي على الأمثلة (الملاحق) المقدمة من طرف مصلحة المالية ومحاسبة بالمؤسسة، رغم أنها لم تكون كافية لدرجة ما، لكنها ورغم ذلك وضحت تحسن الجودة في مجموع المعاملات المالية الذي جاء به النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية. .

الخاتمة

خاتمة :

من خلال هذه الدراسة حاولنا ابراز التغيرات بين المعالجة المحاسبية للتشبيات بشقيها الملموسة و غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية و من خلال الفصل الاول تطرقنا الى الجانب النظري و الذي تناولنا فيه تعاريف و اسس المعايير المحاسبة الدولية و كذا النظام المحاسبي المالي الجزائري فيما يخص التشبيات اما في الفصل الثاني فقد تناولنا فيه الجانب التطبيقي على شكل دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات (اقروديف) تقرت , لمعرفة مدى التزام هذه المؤسسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية .

نتائج اختيار الفرضيات

- يعتبر النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير الدولية للمحاسبة وهذا حسب ما تم دراسته في مقاييس المحاسبة المعمقة و مقياس المعايير الدولية للمحاسبة و عليه لا توجد فروقات في المعالجة المحاسبة للتشبيات الملموسة و غير الملموسة . و من خلال ما تم دراسته في هذه المدكرة فانه يمكنني القول تايد فرضية انه لا يوجد فروقات في المعالجة المحاسبية للتشبيات الملموسة و غير الملموسة.
- من خلال هذه الدراسة نؤيد الفرضية الثانية القائلة (نعم) يوجد معيارين متعلقين بالتشبيات الملموسة و غير الملموسة وهما المعيار الدولي رقم 16 و كذا رقم 38).
- كما انه تم تأيد الفرضية التي تقول (تتم المعالجة حسب هذا النظام عن طريق مجموعة من الطرق التي توضح موضع هذا التشبيات و الحسابات المتعلقة به).
- و في آخر الفرضيات القائلة (يعتبر التسجيل المحاسبي للتشبيات داخل مؤسسة الواحات كأبي تسجيل عادي و بطريقة بسيطة)، فانه يمكنني تايد هاته الفرضية.

-نتائج الدراسة:

- من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث يمكن استخلاص النتائج الآتية:
- ان النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه تركز على الجانب المالي والاقتصادي بدل الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستفيدين بالدرجة الأولى؛
 - تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطه والحذر، وتحصر على رصد انخفاض قيمة التشبيات بهدف جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة؛
 - تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرون بإعطائهم نظرة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
 - ان التوافق بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية ادى الى اكتساب الجزائر نظاما مواكبا للتطورات على المستوى الدولي .

التوصيات:

- من خلال الطرح السابق لموضوع البحث تمكنا من التوصل إلى جملة من التوصيات والتي قد تعتبر كمنهج لدراسة المعالجة المحاسبية للتشبيات وفق النظام المحاسبي المالي وهي:
- تكييف البيئة الاقتصادية والقانونية الجزائرية مع متطلبات النظام المحاسبي الدولي لتفادي أي مشاكل أثناء التطبيق؛
 - الاهتمام بتطوير المعارف والخبرات التي تساهم في تطبيق أكثر لمعايير المحاسبة الدولية؛

خاتمة

- ضرورة تحقيق متطلبات المؤسسات الاقتصادية عن طريق التعاون مع الجامعات والمعاهد من أجل المقارنة ما بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي في البحث العلمي.

آفاق الدراسة:

يبقى موضوع دراسة الأصول الثابتة من أهم المواضيع التي مستها التغيرات في مجال المعالجة المحاسبية، فتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يسمح للمؤسسات بإدراج وتقييم موجوداتها بصورة سليمة مما يحافظ على رأس مال المؤسسة والحفاظة على قيمتها، لمكن الواقع ان هناك العديد من المؤسسات تجد صعوبات كبيرة في تطبيق هذا النظام الجديد، لأنه لا يزال يحتوي على أمور مبهمه، وعلى الدراسات القادمة التركيز على إيجاد حلول لهذه الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تطبيق النظام.

قائمة العراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. ابو نصار محمد ، المعايير المحاسبية الدولية و الإبلاغ المالي، دار وائل، عمان- الأردن، 2008.
2. بدوي محمد عباس، نصر الله عب الوهاب ، المحاسبة المالية، معدل نظم المعلومات، مكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، الجزء الأول، 2008.
3. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسب المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS) ، دار هومه، الجزائر.
4. بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ، دار النشر الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
5. زين الدين صلاح، العلامات التجارية وطنيا ودوليا، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
6. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائر بوداد، الجزائر، 2009.
7. عبد العال حماد طارق، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية الإسكندرية- مصر، 2007.
8. عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جيطمي لمنشر والتوزيع، الطبعة 1، الجزائر، 2011.
9. علاوي لخضر ، نظام المحاسبة المالية تسيير الحسابات وتطبيقها، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
10. كمال حسين ابراهيم، السعودية، 1982.
11. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبة الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010.

ثانيا: الرسائل والاطروحات

1. بن ساسية زينب، محاسبة الأجور، دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات رياض سطيف، جامعة ورقلة، 2019.
2. حافي هدى، التغيرات المحاسبية في قيمة التثبيتات العينية وفقا للمعايير المحاسبة الدولية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش بسكرة) ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث للعلوم التجارية (تخصص محاسبة)، 2018/2017.
3. حناشي نوال، نقيش رزيقة، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2019/2018.
4. داشير مليكة، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات دراسة حالة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة- الجزائر، 2015 - 2016.

قائمة المراجع والمصادر

5. دريسي صونيا، شحمي هاجر، المعالجة المحاسبية للشبكات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج، مذكرة ماستر، 2021/2020.
6. سائد محمد كشكو، مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة- فلسطين، 2016.
7. سائد نبيل، غياضة سليم، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالامتلاكات والمصانع والمعدات (دراسة تحليلية)، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2008.
8. طالب عفاف، بوعنيقة فايزة، المعالجة المحاسبية للشبكات وفقا للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل، 2017/2016.
9. العينوس رياض، أثر المعالجات المحاسبية السائدة للعناصر غير الملموسة على تقديم الأداء المالي للمؤسسات ذات الكثافة المعرفية في ظل اقتصاد المعرفة_ دراسة حالة شركة، Microsoft للبرمجيات كشركة نموذجية، مذكرة ماستر، جامعة- سطيف1، الجزائر.
10. قريرة الهادي ، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد، دراسة حالة مؤسسة سونلغاز، مديريةية التوزيع بالوادي- جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي- 2015/2014.
11. كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة و أثرها على قيمة المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف1- الجزائر، 2015.
12. كيموش بلال، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، جامعة فرحات عباس سطيف- الجزائر 2011.
13. لعربي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS كلية العموم الاقتصادية وعموم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يوم 13-15 أكتوبر 2009.
14. لعور يزيد، التقييم وإعادة تقييم الشبكات العينية وفقا لنظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة إيكودات (بوزغاية - بسكرة) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص (محاسبي - جامعة محمد خيضر بسكرة)، الموسم الجامعي 2015/ 2016.

ثالثا: الملتقيات والمجلات العلمية

1. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، منشورات كميك، الجزء الأول، الجزائر، 2010.

قائمة المراجع والمصادر

2. الداعور جبر إبراهيم ، عابد محمد نواف ، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين، مجلة جامعة الأزهر، بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، (2008).

3. مايدة محمد فيصل، خنشور جمال، قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة البحوث والدراسات، جامعة الوادي- الجزائر، العدد 23، 2017.

4. مباركي مروان، العربي حمزة، واقع تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2- الجزائر، العدد: 19، 2018.

رابعاً: مقابلات شخصية

1. ابراهيم بن ابراهيم، قسم المستخدمين، مقابلة شخصية، 2022/04/05.

الملاحق

E.F.L.A.B. : S.T.I.F./S.R.A
 DATE : 26/07/2018
 CODE : 70 00 00
 SPECIAL :

B O N D E R E C E P T I O N R I B O N : 9

PAGE : 1
 DATE D'EDITION : 26/07/2018 HEURE D'EDITION : 11:02:41

NOM OU RAISON SOCIALE DU FOURNISSEUR : S.A.R.L. P. D. B. BELLA ADRESSE COMPLETE: SOUS-SECTEUR ZONE 910 20/21/05/2018 CODE FISCAL/INSEE : 7937152		BON LIVRAIL COI FACT N° : 018360 DU: 01/05/2018		BON DE L'ACHAT N° : 14419 DU: 01/05/2018		MOTIF DE TRANSFERT: 000 IDENTIFICATION:		DATE DE RECEPTION: 21/05/2018 AGENT: IDENTITA 7960.												
PARTIE RESERVE AU NEGOCIANT		PARTIE RESERVE A LA SECTION PROCS																		
QUANTITE				VALORISATION																
RECEPTION	COMMANDE	L.00	L.00	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	P.0	
				95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000
TOTAL				95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000	0.00000	95000.00000

RECEPTIONS PAR RESERVATI STATO
 RECEPTIONS: 95000.00000
 RECEPTIONS: 95000.00000
 SIGNATURE DU CHEF DE SECTION
 LE: 21/05/2018
 IDENTIFICATION: 7960

RECEPTIONS PAR RESERVATI STATO
 RECEPTIONS: 95000.00000
 RECEPTIONS: 95000.00000
 SIGNATURE DU CHEF DE SECTION
 LE: 21/05/2018
 IDENTIFICATION: 7960

الملاحق

(2) الملحق

AGRODIV LES MOULINS DES OASISTARLEAU DES AMORTISSEMENTS
 ZONE INDUSTRIELLE NP.173 -copie provisoire
 TOUGGOURT

PAGE:1
 EDITION DU 23/05/2022 10:57
 EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

CODE	LIBELLE	Montant (D) Compte	Montant (C) Compte	*Transferts	*Reprises/Retraits	*Dotations	Montant (D) Compte	Montant (C) Compte
		Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total
250-Amortissement des immobilisations incorporelles								
2004000		390 000,00	0,00	0,00	0,00	3 250,00	3 250,00	386 750,00
280		390 000,00	0,00	0,00	0,00	3 250,00	3 250,00	386 750,00
251-Amortissement des immobilisations corporelles								
2010010		827 815,78	0,00	780 877,08	120 037,80	0,00	827 815,78	0,00
2010030		3 232 801,28	0,00	3 048 763,71	0,00	488 778,88	4 045 569,37	8 106 811,88
2010040		7 183 004,73	0,00	0,00	0,00	378 218,74	378 218,74	18 723 981,84
2010050		85 000,00	0,00	0,00	0,00	5 841,67	5 841,67	89 458,33
2010080		336 200,00	0,00	0,00	0,00	20 848,33	20 848,33	315 251,67
2010090		71 000,00	0,00	0,00	0,00	2 858,33	2 858,33	68 041,67
2010110		708 018,34	0,00	0,00	0,00	40 787,84	48 787,84	661 231,70
2010120		373 500,00	0,00	0,00	0,00	29 012,80	29 012,80	344 487,80
2010180		42 500,00	0,00	0,00	0,00	833,33	833,33	11 900,00
281		32 908 841,38	0,00	4 344 871,89	120 037,80	985 074,20	5 459 783,89	17 430 487,37
TOTAL GENERAL (N10)		33 289 841,38	0,00	4 344 871,89	120 037,80	985 324,20	5 462 003,89	17 431 461,37

MPA S.A.R.L. E.F.M.P.A - BLIDA
ETUDE FABRICATION ET MAINTENANCE
MACHINES AGRO-ALIMENTAIRES

RC N° 09/00-03 B 0904484 - NIF : 000309080-448484 - AKT 09071299152
 COMPTE BANCAIRE BNP PARIBAS BLIDA N° 02700706000003000121
 AU CAPITAL SOCIAL DE 3.000.000 DINARS

FACTURE N° 2018068

Date	Client	V/Orde	N/Commande
21/05/2018	360004		0
REG	N° Titre	Banque	Echéance
Ch	1101870		

LES MOULINS OASIS TOUGOURT	
BP:73 ZONE INDUSTRIELLE TOUGOURT	
N° Fiscal	099730130640726
N° Article	30137500160
N° RC	0122701899

Code	Désignation	Quantité	P.U. HT	Montant HT	Rem(%)	Tva	Mt TVA	Montant TTC
2000	— BL N° 2018290 DU 21/05/2018 CONVO. A BANDE EN ACIER LONG.3000MM- LARG.200MM AVEC MOTOREDUCTEUR 0.18KW SDTR/MN SUR PIEDS HAUT.1000 REGLABLE	1	95 000.00	95 000.00		19	18 050.00	113 050.00
RECAP TVA				Total HT:				95 000.00
95 000.00 x 19 % =				T.V.A.				18 050.00
				Total TTC				113 050.00

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de :

CENT TREIZE MILLE CINQUANTE DINARS

ADRESSE : RUE B N°27 BP 7C OULED YAICH BLIDA 9100.
 TEL : 025 43 01 22 - MOBILE :0771 32 71 90 - 0550 61 45 37 -FAX 025 43 01 22

AGRODIV LES MOULINS DES OASIS
 ZONE INDUSTRIELLE BP 173
 TOUGGOURT

PAGE:2
 EDITION DU 21/11/2018 8:37
 EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	7-Journal banque d'exploitation
PIECE	00028
FOLIO	3
DATE	10/05/18
REFERENCE	CH N°1101870
LIBELLE	REGL SARL E.F.M.P.A-BIIDA

COMpte	AUXILIAIRE	UNITE	DEBIT	CREDIT
4041300	00X00	71A	113 050,00	
5122300		71A		113 050,00
TOTAL GENERAL			113 050,00	113 050,00

ETABLI ET SAISI PAR	VERIFIEE PAR

Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)

Arrêté au : 31 Décembre < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 090730139158509

Intitulé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	11		
Encaissements nets des clients et autres		634 358 282,30	643 742 458,3
Sommaires versées aux fournisseurs et au personnel et autres		-748 416 051,38	-618 630 277,0
Intérêts et autres frais financiers payés		-305 002,70	-320 082,5
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Virement de fond			
Boussorption DAT			
Restitutions DAT			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		18 586 608,15	37 000 898,87
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	12		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-5 041 085,02	-206 650 927,86
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Autres encaissements d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultat reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-5 041 085,02	-206 650 927,86
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Décaissements rachat des actions ERIAD SETIF/Spa			
Dividendes et autres distributions affectués			
Encaissements provenant d'emprunts			178 234 202,22
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			178 234 202,22
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		80 545 513,13	-1 416 129,10
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		121 092 454,81	123 408 584,91
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		202 537 967,94	121 992 454,91
Variation de trésorerie de la période		80 545 513,13	-1 416 129,10
Rapprochement avec le résultat comptable		88 249 483,26	6 070 837,87

COUPE AGRODIV
LES MOULINS DES OASIS TOUGGOURT
Exercice 2019

DATE: 31/03/2019
HEURE: 18:18
PAGE: 3

Bilan Passif

Arrêté à : Décembre 13 < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			761 320 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves constituées (1))			66 251 793,42
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part de groupe (1))		15 703 570,13	7 486 767,07
Autres capitaux propres - Report à nouveau			-201 204 205,50
Liaison inter-complexes (Fusion Absorption)		663 774 124,96	
Liaison inter-complexes		21 633 696,91	
TOTAL CAPITAUX PROPRES		801 001 691,00	663 774 124,96
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		246 546 401,00	246 546 401,00
Autres dettes non courantes		1 264 173,00	1 264 173,00
Provisions et provisions constituées d'avance		19 170 262,17	21 411 007,50
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		269 980 836,17	272 262 241,10
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts		47 011 146,95	13 074 676,31
Autres dettes		3 323 802,83	2 495 104,75
Trésorerie passif		462 316 996,91	468 264 577,31
TOTAL PASSIFS COURANTS		513 151 966,69	473 837 358,41
TOTAL GENERAL PASSIF		1 384 134 674,46	1 309 863 725,47

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Décembre 13

< Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Cédés d'affaires			
Ventes marchandises		749 907 264,59	616 541 603,94
Ventes produits finis		129 037 945,94	97 617 168,32
Ventes autres produits		618 915 029,98	612 418 924,29
Autres prestations		366 520,00	100 090,00
Variation stocks produits finis et en cours		1 683 769,67	6 403 411,23
Production immobilisée		1 470 465,26	-11 948 592,04
Subventions d'exploitation :			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 718 000,00	2 042 000,00
Achats consommés		754 183 712,85	636 834 761,80
Services extérieurs et autres consommations		-617 246 230,90	-476 229 610,24
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-648 738 198,76	-621 320 402,53
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		126 447 827,09	86 314 349,27
Charges de personnel		-68 236 812,83	-79 074 637,48
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 270 778,70	-2 938 369,00
IV. EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION		17 939 935,46	3 301 352,79
Autres produits opérationnels		16 793 435,96	26 234 775,49
Autres charges opérationnelles		-2 049 911,00	-1 066 625,92
Dotations aux amortissements		-20 809 148,54	-20 899 089,45
Dotations aux provisions et pélede valeur		-176 733 901,33	-177 604 583,13
Reprise sur pertes de valeur et provisions		181 526 977,42	177 466 424,90
V. RESULTAT OPERATIONNEL		18 666 387,07	7 732 454,68
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		18 666 387,07	7 732 454,68
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-812 068,04
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires			
Participation des travailleurs au bénéfice		-862 417,84	566 360,43
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		951 505 126,23	810 337 652,19
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-936 801 166,10	-802 851 166,12
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		16 703 970,13	7 486 767,07
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		16 703 970,13	7 486 767,07
Fait par le résultat net des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Contraux des minoritaires (1)			
Fait en groupe (1)			
Présentation en état financiers consolidés			

GRUPE AERODIV
LES MOULINS DES OASIS TOUGGOURT
Exercice 2015

DATE: 31/12/2015
HEURE: 16:18
PAGE: 1

Bilan Actif

Année à : Decembre13 < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Net	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS IMMOBILISE (NON COUR					
Ecarts d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		43 058 404,15	42 964 897,84	93 406,31	126 501,25
Immobilisations corporelles		1 739 838 232,57	968 217 064,63	770 779 227,65	758 885 246,30
Terres		29 827 489,83		29 827 489,83	29 827 489,83
Bâtimens		1 603 430 578,01	335 611 830,21	667 819 047,80	678 951 800,90
Installation technique, matériel et outillage		839 189 363,74	513 621 703,85	25 578 158,33	24 650 425,89
Autres immobilisations corporelles		167 138 861,57	110 584 200,48	47 454 631,09	38 388 086,67
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		252 363 902,17		252 363 902,17	230 328 124,83
Immobilisations financières		362 780,00		362 780,00	362 780,00
Titres financiers					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		362 780,00		362 780,00	362 780,00
Immobilisation désignée à la cession					
Impôts différés actifs		6 903 940,31		6 903 940,31	7 848 358,15
Liaison intra-groupe					
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 052 455 319,00	1 011 382 062,36	1 040 573 256,64	1 037 637 010,55
ACTIF COURANT					
Stocks et en-cours		101 458 483,60	1 443 066,00	100 015 398,60	67 149 743,60
Créances et emplois assimilés		209 859 077,18	155 989 304,30	50 859 772,88	103 046 337,75
Clients		130 390 229,22	118 469 844,67	11 928 284,40	55 851 545,14
Autres débiteurs		70 324 812,06	37 515 559,48	32 805 152,60	78 060 067,26
Impôts et assimilés		6 138 035,88		6 138 035,88	-30 875 704,65
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		202 537 958,04	9 881 821,70	192 676 146,34	112 130 633,21
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		202 537 958,04	9 881 821,70	192 676 146,34	112 130 633,21
TOTAL ACTIF COURANT		512 855 508,82	167 294 191,00	343 581 317,82	272 326 714,61
TOTAL GÉNÉRAL ACTIF		2 565 310 827,82	1 178 676 253,36	1 384 154 574,46	1 309 963 725,16