



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم التجارية

قسم: العلوم التجارية

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

المعالجة المحاسبية للتشبيات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام  
المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية

تحت إشراف الأستاذ :

د. لعكيكزة ياسين

إعداد الطالبتين:

- دريسي صونيا
- شحمي هاجر

السنة الجامعية: 2021/2020



# إهداء

والدي:

لا أستطيع أن أقول شكرا فهي لاتقال إلا في نهاية الأحداث وأنا أرى نفسي دائما في البداية، أهمل من خيرك وعطائك الذي لا ينضب وأظل في كل لحظة افضيها معك أهمل وأتعلم الكثير، أدامك الله ورعاك لتكون منارة دائمة في حياتي...

والدتي:

ربما لا تتاح الفرصة دائما لي لأقول شكرا... وربما لا املك الجرأة للتعبير عن الامتنان والعرفان ولكن يكف أن تعرفي أن لك ابنة تنتظر فرصة واحدة لتقدم لكما الروح هدية رخيصة لكل ما قدمتماه. حماك الله وأدامك.

زوجي:

إلى أروع من جسد الحب بكل معانيه زوجي عبد الرحمن. فكان السند والعطاء. فقدم لي الكثير في صور من صير. وأمل.

ومحبة

لن أقول شكرا. بل سأعيش الشكر معك دائما.

إخوتي:

إلى المحبة التي لاتنضب. والخير بلا حدود... إلى من شاركتهم كل حياتي. أنتما جوهرتي الثمينة وكنزي العالي، أحلام ومريم

وفؤاد حماكم الله

أحبابي:

إلى حبيبتي وصديقتي ورفيقتي دربي هاجر وأمال... إلى كل من شجعني عندما غالبتني الأيام.. لكم مني الحب والامتنان.

دريسي صونيا

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر لله عزوجل على النعمة الجليلة انه تبارك وتعالى أمدنا بالصحة والقوة وكان عوننا لنا

نحمده انه وهبنا التوفيق والسداد ومنحنا الرشد والعقل السليم

اهدي ثمرة جهدي إلى:

التي قلبها ينبض بالحب والحنان وإلى من قاسمتني أفراحي وأحزاني والتي كان لها الفضل في نجاحاتي،

هي انتظرت هذه اللحظة أكثر مني

أمي الغالية

الذي رعاني في طفولتي وقدم لي كل ما لديه لكي يصنع مني شخصا طموحا ومثابرا بالانكسارات والصعوبات التي واجهتها

أبي العزيز

الذي كان عوننا وسندا لي في كامل مشوار الدراسي، أتمنى أن يطيل الله في عمره

جدي العزيز

إلى أخي الوحيد الغالي صابر وأخواتي فائزة منال وصال هبة حفظهم الله وسدد خطاهم نحو الخير والنجاح

إلى جميع أفراد عائلتي كل واحد باسمه

إلى من تحلو بالعطاء والإخاء والوفاء آمال، صونيا

إلى الأستاذ المشرف لعكيكرة ياسين والأساتذة الآخرون الذين قدموا لي يد العون

إلى من كانوا معي في طريق النجاح والخير عرفت كيف أجدهم وعلموني ألا أضيعهم.

شحمي هاجر

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعاننا على انجاز هذا البحث، ولا يسعنا إلا أن نسجد لله شكرا وحمدا على توفيقه،

ويذكر لأهل الفضل علينا بعد الله سبحانه كل جميل وحسن صنيع.

يود الباحث أن يعرب عن جزيل شكره وامتنانه إلى كل من أسدى يد العون لهذه الدراسة،

منذ إرساء لبناتها الأولى وحتى إخراجها، لنا نتقدم بجزيل الشكر والعرفان وآيات الامتنان والتقدير إلى المشرف الأستاذ

: لعكيكرة ياسين، على صبره معنا في تقديم النصح والإرشاد والآراء النيرة، وعلى كل ما بناه من محمد،

والذي كان لتوجيهاته وملاحظاته الأثر العميق علينا.

كما نشكر كافة أساتذة شعبة محاسبة وجباية معمقة خاصة وأساتذة إدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير عامة،

وتتوجه مسبقا بجزيل شكرنا وتقديرنا إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بالموافقة على مناقشة المذكرة،

وما سيبدونه من ملاحظات وتوجيهات بناءة ستغني وتثري هذا العمل.

كما تقدم كافة عبارات الشكر والود إلى كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريب أو بعيد لإنجاز هذا العمل.

"والله الموفق وبه نستعين"



## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح وشرح أهم المصطلحات والمفاهيم الضرورية التي تمس موضوع التوافق المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، والنظام المحاسبي المالي واستعراض تفاصيل النصوص، القواعد، المواد فيما يخص أهم عنصر من عناصر الميزانية ألا وهي الموجودات الملموسة وغير الملموسة (الثبتات العينية والمعنوية) ودراسة كيفية تقييمها ومعالجتها محاسبيا بما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

ومن الدراسة الميدانية إجراء مقارنة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية حول المحاسبة عن بند الثبتات الملموسة وغير الملموسة من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح ومحاولة معرفة مدى توافقها وتطابقها وأيهما أكثر تفصيلا؟ وهل النظام المحاسبي المالي يواكب التعديلات الديناميكية التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية.

**الكلمات الافتتاحية:** التوافق المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي، الثبتات الملموسة وغير الملموسة

## Resume

---

Cette étude vise à clarifier et à expliquer les termes les plus importants et les concepts nécessaires qui affectent le sujet de la compatibilité comptable, les normes comptables internationales, le système de comptabilité financière, et un examen des détails des textes, règles et documents concernant l'élément le plus important de le budget, à savoir les immobilisations corporelles et incorporelles (immobilisations. En nature et incorporelles) et étudier comment les évaluer et les traiter en comptabilité, selon le système de comptabilité financière et les normes comptables internationales.

A partir de l'étude de terrain, une comparaison a été faite entre les règles du système de comptabilité financière et les normes comptables internationales sur la comptabilisation de l'élément d'immobilisations corporelles et incorporelles en termes de comptabilisation, d'évaluation et de divulgation, et en essayant de connaître l'étendue de leur compatibilité et conformité, et laquelle est la plus Détaillée ? Le système de comptabilité financière soit-il le rythme des ajustements dynamiques qui atteignent le niveau des normes comptables internationales ?

Mots clés : compatibilité comptable financière, normes comptables internationales, système de comptabilité financière, installations matérielles et immatérielles.

# الفهرس



الصفحة	العنوان
	الإهداءات
	شكر وتقدير
	الملخص
VIII	الموضوعات
X	فهرس الجداول
XI	فهرس الأشكال
XII	فهرس الاختصارات
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتبئبات الملموسة وغير الملموسة وفق المعائير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي</b>	
1	تمهيد
2	المبحث الأول: الإطار النظري للتبئبات الملموسة وغير الملموسة وفق المعائير المحاسبية الدولية.
2	المطلب الأول: الإطار العام للتوافق المحاسبي الدولي والمعائير المحاسبية الدولية.
14	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتبئبات الملموسة وفق المعائير المحاسبية الدولية IAS16.
26	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتبئبات غير الملموسة وفق المعائير المحاسبية الدولية IAS38.
35	المبحث الثاني: الإطار النظري للتبئبات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي.
35	المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي SCF.
41	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتبئبات الملموسة (العينية) وفق النظام المحاسبي المالي.
59	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتبئبات غير الملموسة (المعنوية) وفق النظام المحاسبي المالي.
62	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للتبئبات الملموسة وغير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعائير المحاسبية الدولية.</b>	
65	المبحث الأول: الإطار التطبيقي للتبئبات الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعائير المحاسبية الدولية.
65	المطلب الأول: أهم تعديلات التبئبات على مستوى المعائير المحاسبية الدولية.
66	المطلب الثاني: مقارنة التبئبات الملموسة من حيث الإطار المفاهيمي والعرض في القوائم المالية.
70	المطلب الثالث: مقارنة التبئبات الملموسة من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح.
77	المبحث الثاني: الإطار التطبيقي للتبئبات غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعائير المحاسبية الدولية.
77	المطلب الأول: مقارنة التبئبات غير الملموسة من حيث الإطار المفاهيم والعرض في القوائم المالية.
83	المطلب الثاني: مقارنة التبئبات غير الملموسة من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح.
89	المطلب الثالث: آلية مسايرة النظام المحاسبي المالي للأبعاد الحديثة للمعائير المحاسبية الدولية.
93	خلاصة الفصل
95	الخاتمة
99	المراجع

## فهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
ص68	مقارنة التثبيات الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث الإطار المفاهيمي	الجدول رقم (1-1)
ص70	مقارنة التثبيات الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث العرض في القوائم المالية	الجدول رقم (2-1)
ص75	مقارنة التثبيات الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث الاعتراف، القياس، الإفصاح	الجدول رقم (3-1)
ص79	مقارنة التثبيات غير الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث الإطار المفاهيمي	الجدول رقم (1-2)
ص82	مقارنة التثبيات غير الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث العرض في القوائم المالية	الجدول رقم (2-2)
ص88	مقارنة التثبيات غير الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث الاعتراف، القياس، الإفصاح	الجدول رقم (3-2)

## فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (1-1)	العلاقة بين المفاهيم (التوافق المحاسبي، التوحيد، المعايير....)	ص 02
الشكل (1-2)	المعالجة اللاحقة للتبئبات غير الملموسة	ص 31

فهرس الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation Of Account-ants Committee	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial reporting tandards	معايير التقارير المالية الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
SAC	Standards Advisory council	المجلس الاستشاري للمعايير
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations committe	لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي
SIC	Standards Interpretation commite	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
PCG	Plan Comptable General	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IAS2	Inventorie	المخزون
IAS8	Accounting policies Changes in accounting Estimates and Errors	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبة والأخطاء
IAS16	Property Plan and Equipment	الممتلكات والمصانع والمعدات
IAS17	Leases	عقود الإيجار
IAS20	Accounting for government grants and Disclosures or government assistance	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

فهرس الاختصارات

تكاليف الاقتراض	Borrowing costs	IAS23
انخفاض قيمة الأصول	Impairment of assets	IAS36
الاستثمارات العقارية	Investment property	IAS40
الزراعة	Agriculture	IAS41
الأصول المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة	Non-current Assets Held For Sale and Discontinued operations	IFRS5
اكتشاف وتقييم الموارد المعدنية	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	IFRS 6



# مقدمة

شهد العالم منذ القرن الماضي تطورا اقتصاديا هائلا، أدى إلى ظهور شركات متعددة الجنسيات وامتداد نشاطها في العديد من الدول، وبالتالي زيادة حدة المنافسة بين الدول لجذب العديد من الاستثمارات الأجنبية، مما دعت الحاجة إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، ومعالجة المشاكل الممكنة مواجهتها.

في أوائل السبعينات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة، أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي، وكانت أهم خطوة باتجاه المعايير المحاسبية عالميا قبل سنوات عدة عندما وافقت الولايات المتحدة الأمريكية على الدخول في اتفاقية لجنة المعايير المحاسبية الدولية في عمل مشترك من أجل التقليل من الفروقات الموجودة بين المعايير الدولية والأمريكية تمهيدا للوصول إلى معايير موحدة، كما حاولت الجزائر الإندماج ضمن الاقتصاد العالمي وفتحتها على العولمة، مطبقة مجموعة من الإصلاحات لإعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

حيث جاء هذا الأخير بمفاهيم وقواعد جديدة، مست هذه القواعد أهم عنصر من عناصر الميزانية ألا وهي التثبيتات بنوعها الملموسة وغير الملموسة من ناحية التقييم، شروط الاعتراف، وكذا كيفية معالجتها محاسبيا إلى غاية الإفصاح عنها.



## 1- إشكالية الدراسة:

على ضوء ما استعرض سابقا تتضح معالم الإشكالية من خلال السؤال الرئيسي التالي:  
ما مدى توافق المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وغير الملموسة والقواعد المتعلقة بها في النظام المحاسبي المالي SCF مع ما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الخاصة بذلك؟

تدرج تحت هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تناول النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية معالجة التثبيات الملموسة وغير الملموسة؟
- فيما تتمثل أهم تعديلات المعايير المحاسبية الدولية؟
- ما مدى توافق التثبيات الملموسة وغير الملموسة (الإعتراف، القياس والإفصاح) بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؟

## 2- الفرضيات:

- من اجل الإجابة على الإشكالية، تم صياغة الفرضيات التالية:
- عالج النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية التثبيات الملموسة وغير الملموسة بقياس أولي وقياس لاحق.
  - تم إجراء العديد من التعديلات الخاصة بالتثبيات الملموسة وغير الملموسة في المعايير المحاسبية الدولية.
  - يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير في التثبيات الملموسة وغير الملموسة.

## 3- أهمية الدراسة:

موضوع الدراسة ذو أهمية بالنسبة لشريحتين هامتين في المجتمع: الطلبة و الباحثين الأكاديميين و الفئة الثانية هي فئة المتخصصين و مستعملي القوائم المالية فموضوع هذه المذكرة تناول جانب نظري يعتمد على أسلوب التحليل، لكل من نصوص النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، و محاولة تبيان كيفية المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة و غير الملموسة من الجانبين، و من الجانب التطبيقي اعتمد على الأسلوب المقارن بين النظام المحاسبي و

المعايير المحاسبية الدولية للتبittات من حيث الاعتراف بها، و تقييمها المبدئي و اللاحق إلى غاية الإفصاح عنها و الإطار المفاهيمي لكلا منهما بالإضافة إلى كيفية الإفصاح في القوائم المالية .

#### 4-أهداف الدراسة:

يهدف الموضوع محل الدراسة إلى محاولة الإجابة عن الإشكاليات المطروحة بالإضافة إلى الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات وذلك من خلال ما يلي:

- تسليط الضوء على مفهوم التوافق المحاسبي الدولي
- عرض المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة وغير الملموسة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية و هذا من اجل إبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي بمعايير المحاسبة الدولية
- معرفة مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الديناميكية التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية، الاعتراف، تقييم، الإفصاح للتبittات الملموسة وغير الملموسة
- الوقوف على أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية للتبittات (الملموسة وغير الملموسة)

#### 5-أسباب اختيار الموضوع:

- تتعدد أسباب ودوافع اختيار موضوع بحثنا والتي تتمثل أهمها في:
- نظرا لان موضوع الدراسة له علاقة وثيقة بتخصصنا الدراسي محاسبة وجباية معمقة،
  - الرغبة في تنمية وإثراء معلوماتنا فيما يخص المجال المحاسبي للاستفادة من ذلك في الحياة المهنية،
  - محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا، لقللة الدراسات التي تناولت موضوعنا
  - الأهمية البالغة التي يوليها مجلس معايير المحاسبة الدولية للتبittات، حيث أخذت هذه الأخيرة حصة الأسد من المعايير المحاسبية الدولية،

## 6- منهجية الدراسة:

من اجل الإجابة على إشكالية الدراسة، إثباتا لصحة الفرضيات أو نفيها، وتحقيقا لأهداف البحث فإننا اعتمدنا على المناهج الآتية:

- المنهج الوصفي الذي استخدم الذي استخدم في الجانب النظري في المبحثين الأول والثاني محاولة منا استخراج أهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية والمعالجة المحاسبية لكلا التثبيتات الملموسة وغير الملموسة.

- المنهج المقارن والذي استخدم في الجانب الثاني من الدراسة من اجل استخراج أهم الفوارق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح للتثبيتات.

## 7- حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

- الحدود المكانية: فيما يخص الدراسة التطبيقية فقد تمت في الجزائر في جامعة البشير الإبراهيمي.

- الحدود الزمنية: فيما يخص النظام المحاسبي المالي فقد تم التركيز على النصوص الصادرة في الجريدة الرسمية منذ 2007 حتى 2018، إما بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية فقد اعتمدنا على النصوص الصادرة منذ 1973 إلى غاية 2019 اخر إستحداثات وتعديلات مجلس المعايير المحاسبة الدولية.

## 8- الدراسات السابقة:

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

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

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

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

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

إصدار معايير محاسبية وطنية تتكيف وكمتطلبات معايير محاسبية دولية IAS/IFRS من خلال تطويرها وتحسينها من مرحلة إلى أخرى تماشيا والتحسينات على معايير المحاسبة الدولية سيؤدي إلى سهولة فهمها وتطبيقها،

- دراسة **داشير مليكة** مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليلة2، الجزائر، 2015-2016.

بعنوان: التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيات -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -.

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

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- يعمل التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلافات بين الممارسات المحاسبية بين الدول المختلف،

- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير في معالجة التثبيات،

- دراسة **تخنوني أمال** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة1، باتنة، 2018-2019.

العنوان: الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

وكانت إشكالية بحثها تدور حول كيف نتوقع إن تكون فجوة الاختلاف بين القواعد المحاسبية المطبقة من طرف النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية في ظل التغيرات المستمرة في هذه الأخيرة؟ حيث هدفت هذه الدراسة إلى عرض أوجه الاختلاف والتوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

## 9-هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة لها واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وفصلين نظري وتطبيقي وخاتمة تليها قائمة المراجع والملاحق.

تناول الفصل الأول الإطار النظري للتشبيات الملموسة وغير الملموسة وفق المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي, وتم تقسيم الفصل إلى مبحثين, حيث خصص المبحث الأول لدراسة الإطار النظري للتشبيات الملموسة وغير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية واحتوى على مفاهيم المقدمة للتوافق المحاسبي الدولي ومزاياه ومعوقاته, وعلى الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية والى أهم ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية و المعالجة المحاسبية للتشبيات الملموسة وغير الملموسة إما المبحث الثاني فتناول الإطار النظري للتشبيات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي فتم التطرق إلى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والى أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي و المعالجة المحاسبية للتشبيات الملموسة وغير الملموسة.

إما في الجانب التطبيقي فتناول أهم التعديلات المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية وهل النظام المحاسبي المالي يواكبها و أيضا الفوارق بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي من حيث الإطار المفاهيمي والعرض في القوائم المالية والإفصاح عنها ومن حيث الاعتراف والقياس ومع إعطاء أمثلة عنها , و التطرق أيضا للتشبيات المالية.

## 10-صعوبات الدراسة:

أي بحث علمي يمكن أن تصادفه مجموعة من العوائق والصعوبات التي من شأنها أن تشكل تحديات في وجه الباحث لتختبر مقدار إرادته ومن أهم الصعوبات التي واجهتها أثناء القيام بهذا البحث ما يلي:

- الجانب النظري:
- قلة المراجع والدراسات السابقة التي تعالج موضوع الدراسة بشكل مباشر لان الموضوع حديث الدراسة من طرف الباحثين في المجال المحاسبي،
- اعتماد البحث بشكل أساسي على المعايير المحاسبية الدولية وبالذات المعايير التي تتناول موضوع المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة، وما تتميز به هذه المعايير من تغيير وتعديل مستر في نصوصها وإحكامها مما تتطلب منا تتبع التعديلات باستمرار من اجل رصد أي تعديل يجري على نص المعيار،
- صدور المعايير المحاسبية الدولية باللغة الانجليزية وترجمتها إلى اللغة الفرنسية وبالتالي غياب ترجمة رسمية وموثوقة باللغة العربية،
- الطبيعة المعقدة لبعض المعايير المحاسبية الدولية،
- تشعب موضوع الدراسة وضيق الوقت المتاح لإنجاز الدراسة،
- صعوبة التنسيق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي لهذه الدراسة،
- الجانب التطبيقي:
- صعوبة إيجاد مصادر للبحث عن أهم النقاط التي تطرق لها الجانب التطبيقي،
- تحفظ جميع الشركات التي تم اللجوء إليها في تقديم بعض المعلومات التي نحتاجها في هذه الدراسة؛

A decorative border with intricate floral and scrollwork patterns, framing the central text. The border is composed of repeating motifs at the corners and along the sides.

# الفصل الأول



## تمهيد:

أدت التطورات الحديثة في بيئة الأعمال إلى مشاكل محاسبية معقدة ناتجة أساسا عن اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول، من اجل هذا انصب الاهتمام حول محاولة التوفيق بين النظم المحاسبية المختلفة اعتمادا على مرجع محاسبي يحظى بالقبول الدولي، و معد ليلبي احتياجات التسيير الداخلي و احتياجات المستثمرين في جميع أنحاء العالم و لقد أخذت عملية التوافق الطابع الجدي بعد تأسيس لجنة معايير المحاسبية الدولية، التي أوكلت لها مهمة البحث عن معايير محاسبية ذات طابع دولي بغرض الوصول إلى معلومات محاسبية تعبر بصدق عن واقع أعمال المؤسسات الاقتصادية، و قد لقيت معاييرها قبولا في العديد من دول العالم سواء المتقدمة أو النامية و من هنا برزت حاجة الجزائر على غرار الدول الأخرى، إلى تبني تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بهدف مواكبة مختلف الإصلاحات المحاسبية و المالية و الدولية، و ضمن هذا الإطار جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري لتعزيز مسار انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية و توحيد لغة المحاسبة بما يتماشى مع التحويلات التي أصبحت تفرضها العولمة و اقتصاد السوق .

تعتبر التبتتات هي الأساس و القاعدة التي تركز عليها الوحدة الاقتصادية، لان حياتها و استمراريتها و تطور نشاطها، و حتى تعاضم أرباحها مرهون بمدى حرصها على تجديد و تطوير موارد إنتاجها، حيث أن الشركات العالمية الكبرى (شركات متعددة الجنسيات ) أولت اهتماما كبيرا بهذه التبتتات لكونها تمل أكبر ترسانة منها، و المنتشرة عبر دول العالم، و بدعم الهيئات المحاسبة الدولية تم إصدار عدد كبير من المعايير المحاسبية الدولية لتنظيم، تقييم و تسجيل هذه التبتتات، و متابعة المراحل المختلفة لحيازتها أو إنتاجها إلى أن يتم التنازل عنها و يأتي هذا الفصل من الموضوع ليغطي الجانب النظري من الدراسة و ذلك بشرح و توضيح أهم المصطلحات و المفاهيم الضرورية التي تلمس الموضوع من التوافق المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي و استعراض تفاصيل نصوص أهم المعايير المحاسبية، و النظام المحاسبي المالي التي صدرت فيها فيما يخص شروط الاعتراف بها، ثم تقييمها عند حيازتها أو إنتاجها و حتى المكتسبة عن طريق الإعانة أو التمويل...، كما نستعرض التقييم اللاحق أي في نهاية السنة كالإهلاكات، إعادة التقييم، انخفاض القيمة، و حتى خروج التبتت من حيازة المؤسسة، ثم الإفصاح عنها .

## المبحث الأول: الإطار النظري للتبثبات الملموسة وغير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

شهدت البيئة المحاسبية الدولية تطورا ملحوظا، اتسم بالاتجاه نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي وذلك 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 التبثبات 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 التوافق المحاسبي من حيث المفهوم و المزايا و المعوقات ثم التطرق إلى ماهية المعايير المحاسبية الدولية، و تسليط الضوء على أهم النقاط التي تمس التبثبات الملموسة و الغير ملموسة .

## المطلب الأول: الإطار العام للتوافق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية

أولا: التوافق المحاسبي الدولي:

### 1- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي:

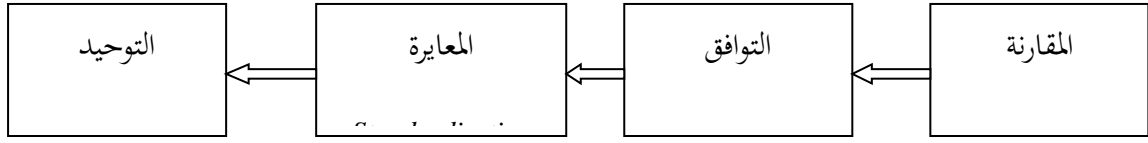
تدل عبارة التوافق المحاسبي الدولي على تقارب التطبيقات المحاسبية بين دول العالم، وتقليل الفروقات فيما بينها حيث يعرف :

يقصد بالتوافق المحاسبي محاولة جمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة، فهي تشمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المتنوعة المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق والاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها<sup>1</sup>

<sup>1</sup> لخضر بن احمد، «الممارسة المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية دراسة تقييمية»، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 5، العدد 2، جامعة زيان الجلفة، 2014، ص 175.

### التمييز بين التوافق المحاسبي وغيره من المصطلحات:

لقد بدأت محاولات التناسق و التوافق المحاسبي الدولي حتى قبل وجود المنظمات المصدرة للمعايير، فقد واجهت الشركات التي تبحث عن رأس المال خارج أسواقها المحلية وكذلك المستثمرون الراغبون في تنوع استثماراتهم، العديد من المشاكل نتيجة الفروق المحاسبية الموجودة بين المناطق و الدول، وتجابوا مع ذلك زادت محاولات التوافق والتناسق المحاسبي الدولي وظهرت مفاهيم جديدة ، مثل المعايير المحاسبية و التوحيد والتي لها علاقة متداخلة ومتبادلة فيما بينها، حيث أكدت أدبيات المحاسبة على أهمية التمييز بين هذه المفاهيم، وتتضح لنا هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:<sup>1</sup>



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية، ص 365

أ-المقارنة: تعتبر الخطوة الأولى في التوافق المحاسبي الدولي، وهي مقارنة الأنظمة المحاسبية لمختلف بلدان العالم ومحاولة معرفة مدى تباينها وتنوعها، سواء على مستوى المفاهيم أو المبادئ أو على المستوى التنظيمي أو على مستوى الممارسات والتطبيقات العملية.

ب-التوافق: أي تقارب التطبيقات المحاسبية بين دول العالم وتقليل الفروقات فيما بينها

ج-المعايرة المحاسبية: إن المعيار هو نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المحاولات في المحاسبة للمعايرة هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطة.

د-التوحيد: اهتمت الكثير من المنظمات والهيئات بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين كالأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي، ونتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة انتهت وانصهرت جميعها في نتيجة واحدة هي تبني المعايير المحاسبية الدولية، وهذا بالرغم مما قيل عن هذه المعايير و برغم التجاذب الذي حدث بشأنها، كون هذه المعايير هي نتاج للثقافة المحاسبية الأنجلوسكسونية نتيجة للهيمنة الأمريكية والدور الحيوي للشركات المتعددة الجنسيات ومكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية في هذا المجال<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> http://dspace.uni-ouargla.dz, العدد04, 2006, kb144.67.

<sup>2</sup>تقادري عبد القادر، " التوافق الخاسبي الدولي كأحد التطبيقات الجديدة للعمولة المحاسبية"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد04, العدد01, ص28-44.

## 2- مزايا التوافق المحاسبي ومعيقاته:

### مزايا التوافق المحاسبي الدولي:

- مما لا شك فيه أن هناك مزايا ومنافع عديدة للتوافق المحاسبي الدولي، وفيما يلي نذكر عددا منها:<sup>1</sup>
- العمل على التنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية
- يسهل التوافق المحاسبي الدولي من القيام بعمليات المراجعة لشركات المحاسبة الدولية وبأقل كلفة، وهو ما ينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة حيث يتوقع أن تكاليف مراجعتها ستخفض،
- التخفيف من تكاليف إعادة ترجمة القوائم المالية وذلك من خلال تقليص الفجوة الموجودة بين مختلف الأنظمة المحاسبية،

- تحسين عملية اتخاذ القرارات للمستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج بلدانهم،
- يمكن أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة، حيث توجد في بعض الدول أنظمة محاسبة ضعيفة وبدائية ما سوف يحفزها على اتخاذ الإجراءات اللازمة للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية،

### عوائق التوافق المحاسبي الدولي:

تتمثل فيما يلي أبرز القيود التي تواجه التوافق المحاسبي:<sup>2</sup>

- تعكس المحاسبة إلى حد كبير حاجات البيئة التي تمارس فيها، كما أن أهدافها مرتبطة ارتباطا وثيقا باحتياجات تلك البيئة التي تتميز بالتباين من دولة لأخرى، وتحدد الأهداف مجموعة المستخدمين المعنيين الذين ينقسمون إلى فئات مختلفة، وهو ما يؤدي إلى ظهور نظم محاسبية مختلفة تعمل كعائق أمام إقامة توافق محاسبي الدولي، يتفاوت دور المنظمات والجمعيات المهنية في الوقاية والإشراف على المهنة بين مختلف الدول، وعموما نجد جهتان الأولى رسمية (حكومية) تتمثل عادة في دواوين المحاسبة و وزارات التجارة و المالية.....، والثانية مهنية كالجمعيات و النقابات المهنية، وتكون عادة الهيمنة على شؤون الرقابة والإشراف على المهنة بما في ذلك وضع المعايير في الدول المتقدمة لجهات مهنية، بينما في الغالب تناط أمور كهذه إلى جهات رسمية في الدول النامية في حالة الدول التي تعتمد على نظم قانونية رسمية لتنظيم مهنة المحاسبة يستلزم تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية تغيير في التشريعات، وهذا ما قد يلاقي إحجام من بعض الحكومات، و في هذه الحالة تضطر الوحدات

<sup>1</sup> بن حركو غنية، النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة-، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 01، العدد 04، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، جوان 2017، ص 111.

<sup>2</sup> بن حركو غنية، النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 112.

الاقتصادية في الدول المعنية إلى إصدار نوعين منفصلين من التقارير المالية، أحدها من أجل تلبية المتطلبات القانونية المحلية ، والأخرى معدة على أساس معايير المحاسبة الدولية، وذلك أمر مستبعد وخاصة في الدول النامية لأن المنافع الناتجة من ذلك العمل المزدوج سيكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة.

إن نجاح التوافق المحاسبي الدولي يتوقف على وجود قانون دولي قوي يدعم عملية التنفيذ، إلا أن ذلك غير متوفر، فحتى لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانوني.

تقف اختلافات البيئة الثقافية بين الدول عائقاً أمام تطوير معايير محاسبية دولية، فاللغة مثلاً تزيد من صعوبة فهم واستيعاب الكلمات والمفاهيم خاصة تلك التي تعبر عن نواح فنية في المحاسبة، ولعل شعور بعض الدول بالقومية أو التعصب القومي يقف حائلاً دون قبول أي أفكار قادمة من الخارج، ولهذا قد يعتبر البعض أن فرض أو إلزام دولة ما بتطبيق بعض الممارسات أو المعايير من جهات خارجية هو بمثابة مساس بسيادتها وليس من السهل الاستجابة له وقبوله.

ثانياً: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية :

1- تعريف وخصائص المعايير المحاسبية الدولية:

1-1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية:

الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية يجعلنا نقف على مفهوم المعيار الذي تعددت وجهات النظر في تعريفه فهناك من يرى أن:

(Standard) بالإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويقصد بكلمة المعيار ف اللغة بأنها نموذج

يوضع، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

ويعرف المعيار حسب منظمة (ISO: international standard organisation) على المعايير الدولية انه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم امثل في سياق معين.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حمزة العربي، " المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية ومتطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012/2013، ص33.

أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات والأحداث إلى المستخدمين، والمعيار بهذا المعنى يعد عنصرا من عناصر القوائم المالية.

و المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصل المناسب.<sup>1</sup>  
ومن بين تعاريف المعايير المحاسبية الدولية نذكر:

المعايير المحاسبية الدولية هي معايير صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية من اجل توحيد المحاسبة على المستوى الدولي بهدف ضمان التجانس في المعلومات المحاسبية والمالية لأجل تسهيل قراءتها وإجراء المقارنات بين الوضعيات المالية لمختلف المؤسسات وكذلك النتائج المحققة<sup>2</sup>

و تعرف على أنها : مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب على المستوى الدولي في إنجاز عمله من قياس واثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع.<sup>3</sup>

### 1-2- خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتميز معايير المحاسبة بمجموعة من الخصائص أهمها:<sup>4</sup>

1-2-1- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي جرت بها هيئة معايير المحاسبة الدولية والتي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة دون إهمال وجهة نظر الهيئات الدولية.

1-2-2- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين (الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية) حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير وهو ما أكسبها نوعية من الجودة.

1-2-3- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها إذ أن أهم ما يميز المعايير ما تسمح به بل ما تمنعه.

1-2-4- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانونية أو التنظيم.

### 2- نشأة وهيئات إصدار المعايير المحاسبية الدولية:

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص33.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص33.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص33.

<sup>4</sup> حناشي نوال، نقيش زرقة، المعالجة المحاسبية للثبتيات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/2019، ص 07.

## 2-1- نشأة المعايير المحاسبية الدولية:

أمام الاختلافات الطبيعية في المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية بين دول العالم والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة وأحيانا متعارضة، فقد أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة والتماثل، من هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبية الدولي، ولقد جاءت المعايير المحاسبة الدولية بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتعريفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، وليبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، حيث انه لغاية تأسيس لجنة المعايير المحاسبة الدولية كان هناك بارزان في وضع المعايير ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) المحاسبة الدولية، وهما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ، وتولت تطبيق المعايير الصادرة عن هاتين الجهتين الدولتان اللتان يتبعهما المجلسان وهما (ASB) البريطاني الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، وكذلك الدول التي ترتبط معهما باتجاهاتها السياسية الاقتصادية مثل دول الكومنولث التي تتبع التاج البريطاني. وبعد زوال الموجة الاستعمارية لهاتين الدولتين كان لا بد من جهة تعمل على وضع معايير محاسبية ليست خاصة بمهنة المحاسبة في أمريكا أو بريطانيا، بل تكون قابلة للتطبيق على مستوى جميع دول العالم، حيث ما يتم وضعه من معايير محاسبة من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكية أو مجلس معايير المحاسبة البريطانية هي معايير تتم وفقا للمعطيات الاقتصادية الموجودة بين البيئتين الأمريكية و البريطانية، والتي تختلف حتما عن بيئة كل دولة من الدول الأخرى من ناحية، ومن ناحية أخرى اختلاف درجة التقدم والتطور ونوعية المعاملات السائدة في الدول الأخرى، فكان لا بد من وجود جهة تعنى بوضع معايير محاسبية بمعزل عن المجلسين المذكورين، فجاء تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية وشكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تهتم بتوحيد المبادئ المحاسبية من قبل الهيئات المهنية في المملكة المتحدة و الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا وألمانيا وفرنسا والمكسيك وهولندا وإيرلندا بالإضافة إلى اليابان، ومنذ عام 1973م ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين في كانون الثاني (يناير) 1999م، وكان هناك 142 عضوا من 103 بلدان يمثلون مليوني محاسب، كما أن هناك كثيرا من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في كثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.

وقد هدفت هذه الهيئة إلى إعداد معايير محاسبية تراعى عند تقديم القوائم المالية، والعمل بشكل عام على تطوير توافق الأنظمة والمعايير المحاسبية على مستوى العالم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبية الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 104-106.



## 2-2-2- هيأت إصدار المعايير المحاسبة الدولية:

### 2-2-2-1- لجنة معايير المحاسبة الدولية: (IASC):

وهي منظمة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها منقبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام (1973) اثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ عام (1983) شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبة المهنية، وابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضوا من 104 بلدان (IFAC) الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين يمثلون مليوني محاسب. (41) معيارا محاسبيا دوليا قبل أن تتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك (IASC) ولقد أصدرت هيئة اللجنة المعايير فقد بقي (34) معيارا، كما أصدرت العديد من التفسيرات والتي بلغت (33) تفسيراً حتى عام (2001).<sup>1</sup>

## 2-2-2-2- منظمات محاسبية أخرى: يوجد منظمات أخرى اهتمت بتقريب الممارسات المحاسبة الدولية على

المستوى العالمي إضافة إلى كل من لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية نجد :

أ- الاتحاد الدولي للمحاسبين : وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام (1977) ويضم في عضويته (155) للمحاسبين عضو ومنظمة في (118) دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب.

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالمية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه، فان الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد:

-معايير دولية لرقابة الجودة،

-قواعد دولية لأخلاقيات المهنة،

-معايير التأهيل الدولية،

-معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام،<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 46.

<sup>2</sup> المرجع نفسه ص 46.

ب- الهيئة الاستشارية SAC: تعتبر الاستشارة و النصح من بين أهم المسؤوليات الموكلة إلى هذه الهيئة، إذ تعمل على المساهمة في اشتراك الهيئات والمنظمات والمهنيين في مجمل أعمالها المرتبطة بتوحيد المحاسبة وتتلخص أعمالها في

-تقديم الاستشارة لمجلس معايير المحاسبة الدولية،

-المساهمة في ترتيب الأولويات المحاسبية،

-ربط جسور الاتصال بين المهنيين بالمحاسبة و مجلس المحاسبة،

-تقديم الاستشارة لكل عناصر الهيكل التنظيمي لهيئة معايير المحاسبة الدولية، بما يخدم الوصول إلى معايير محاسبة ذات جودة عالية وبما يسمح إمكانية التكيف لمختلف السياسات المرسومة.<sup>1</sup>

ج- لجنة التفسيرات للمعايير الدولية (IFRIC): تقوم لجنة التفسيرات بتحليل وتفصيل وتفسير مختلف للتقارير المالية

المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، لجعلها قابلة للتطبيق والتفسير بشكل واحد لدى مختلف الأطراف المهتمة بالمعايير وتشمل هذه التفسيرات مختلف الأسئلة المرتبطة بالتقارير المعايير أو المبادئ التي هي رهن التطبيق.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه اللجنة كانت تسمى إلى غاية (SIC) ومنذ هذا التاريخ أصبحت تسمى مارس(2002)

لجنة التفسيرات للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRIC) والتي تم من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.<sup>2</sup>

3- أهمية المعايير المحاسبية الدولية: تكتسي المعايير الدولية أهمية بالغة من خلال:<sup>3</sup>

3-1- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة،

3-2- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية،

3-3- تحديد الطريقة المناسبة للقياس،

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 46.

<sup>2</sup> حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 46.

<sup>3</sup> محمول نعمان، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية-دراسة تطبيقية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016/2017، ص 31.

3-4- اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب،

ولذلك فان غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى :

أ- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة،

ب- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة،

ج- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين والمعنيين.<sup>1</sup>

ثالثا: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية :

1-مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كنتيجة إما لمعاهدة دولية أو سياسية أو بشكل اختياري مع تشجيع مهني لتطبيقها، فتطبيق دول المجموعة الأوروبية للتوجيهات المحاسبية ذات العلاقة يعتبر مثالا للحالة الأولى إلا وهي المعاهدات الدولية أو السياسية، بينما تقع بقية الجهود الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية ضمن الحالة الثانية.

فعندما يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال عمليات سياسية أو قانونية تشريعية فإنها

قواعد تشريعية نموذجية تحكم هذه العملية، فتقوم الأطراف ذات العلاقة بتحديد القواعد

الأساسية، والقوانين الخاضعة بتطبيقها، فقد يكون المثال المشاهد حاليا هو الحاصل في المجموعة الأوروبية

حيث يتم استخدام معايير محاسبية دولية على نطاق واسع ويدعمها سلطة قانونية.

أما بقية الجهود الخاصة بالمعايير الدولية فهي ذات طبيعة اختيارية، وتعتمد على درجة استعداد المستخدمين

للمعايير المحاسبية، فتحدث ايسط حالة عندما يكون المعيار الدولي تكرارا لمعيار محلي، وفي هذه الحالة لا تعارض،

ويكون قبول وتطبيق المعايير المحلية كقبول وتطبيق المعايير الدولية.

وعندما يختلف المعيار المحلي عن المعيار الدولي، فالأولوية في التطبيق الحالي هي المعايير المحلية، فبالنسبة للمعايير

الدولية الصادرة عن منظمات القطاع الخاص فانه يوجد تسلسل هرمي للأولوية للمعايير المحلية ثم المعايير الدولية،

فعندما تواجه المنشآت متعددة الجنسية ضغوط المنافسة السوقية، أو السوق المالية باتجاه استخدام المعايير الدولية،

فإنها تقوم باستخدام المعايير الدولية وفي نفس الوقت تقبل وتستخدم المعايير المحلية وتفي بمتطلباتها، وهذا القبول

المزدوج ينتج عنه في معظم الحالات تقارير مالية مزدوجة، مرة طبقا للمعايير المحاسبية المحلية، ومرة أخرى طبقا

للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا التوجه المزدوج في التقارير المالية من قبل المنشآت متعددة الجنسيات سوف ينتج

عنه زيادة في القوة الدافعة لاستمرار عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص31.

<sup>2</sup> حناشي نوال، نقيش زرقة، المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص

## 2- أهداف معايير المحاسبة الدولية:

- من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي، ومن بين أهم الأهداف والدوافع لوضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي:
- إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم و البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.
  - العمل على التحسن والتنسيق بين الأنظمة و القواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.
  - إن هذه المعايير توفر للشركات خاصة الدولية منها الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.
  - العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي، و بالتالي فان تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها الوقت والمال.
  - تسهل العمليات الدولية والتسعير، وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد، وتجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة، خصوصا بعد زيادة ونمو الأنشطة الاقتصادية الدولية، وكذلك زيادة اعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية وتدفق الاستثمارات.
  - تسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، أي إعطاء للشركات فرصة أخرى للحصول على الأموال من الخارج سواء كان ذلك في شكل رؤوس أموال أو قروض.
  - كما أن هذه المعايير تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية.<sup>1</sup>

## 3- التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية:

- إن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بالمرونة وقابلية التعديل استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، فهي إذن بعيدة عن الجمود شأنها في ذلك شأن مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى.
- وقد يحدث التغير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية والمعايير الأمريكية تعالج بعض الأمور المستجدة، كما حصل الأمر بالانخفاض في قيمة الأصول ومعالجة الشهرة باستبدال الإطفاء بالانخفاض استنادا إلى أسلوب إعادة التقييم، حيث كان السبق في طرح هذين الموضوعين للمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي، تبعها في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية بطرح هذين

<sup>1</sup> حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 46.

الموضوعين، ويمكن كذلك أن تسير الأمور بصورة عكسية، أي أن يكون السبق في طرح مواضيع محاسبية جديدة أو تعديل المعايير المحاسبية القائمة بمجلس معايير المحاسبية الدولية، ثم يتبعها في ذلك مجالس المعايير المحاسبية الأمريكية و البريطانية، أضف إلى ما تقدم تعدد وتطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية، وكذلك زيادة دور المنظرين في المحاسبة جعل الجهود الحديثة في النظرية المحاسبية هي أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية.

أخيرا تطل مشكلة الارتقاء بمستوى الإفصاح في التقارير المالية وزيادة الموثوقية و الدقة في المعلومات المالية من أهم المحركات لتغيير و تطوير المعايير المحاسبية الدولية، حيث خضعت معايير المحاسبة الدولية إلى العديد من التعديلات و الحذف والإضافة، وذلك لتلبية متطلبات مستخدمي التقارير المالية، وبالتالي تحقيق هدف التقارير المالية ذات القرض العام، واستقر الحال لهذه المعايير على 41 معيارا ( حتى تاريخ إعداد هذه الفقرة)، مع ملاحظة أن بعض هذه المعايير قد تم حذفها أو استبدالها بمعايير أخرى.

بالرغم من التغيير المستمر في المعايير المحاسبية الدولية يعتبر احد معوقات الالتزام بهذه المعايير، ولكن بالرغم من ذلك يعتبر التغيير والتعديل أمرا ذا وجهين، فهو من ناحية أمر مطلوب من اجل التحسين ومواكبة المستجدات، ومن ناحية أخرى فان التعديل والتغيير قد يثير المشاكل ويوجد المصاعب، ولكن لا بد من استمرارية عملية التطوير والتحديث في المعايير للتوصل إلى الحد الأقصى من التقارب بين الدول.

و يأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي: تعديل المعايير، دمج التفسيرات في المعايير، دمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينهما، سحب بعض المعايير، إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة.<sup>1</sup>

#### 4- الانتقادات والعوائق التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

بالرغم من وجود العوامل السابقة الذكر والتي تدعم تطور و انتشار المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن مشاكل التماثل الدولي ومعايرة الممارسات المحاسبية هي عملية معقدة جدا، ومن الطبيعي أن المطلع و المدرك للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والعوامل البيئية المحيطة به يدرك صعوبة أو الصعاب التي ستواجه أي محاولة لوضع توافق دولي للمحاسبة.

و بالحديث عن التوافق المحاسبي الدولي كمرحلة سابقة لوضع معايير محاسبية دولية، نجد أن التوافق المحاسبي الدولي واجه العديد من الانتقادات تتمثل أهمها فيما يلي :

- القومية،
- مجموعات المستخدمين،
- النظم القانونية،

<sup>1</sup> محصول نعمان, دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية, مرجع سبق ذكره, ص 39

- اختلاف نقاط المدى،
- الخلافات بين المنظمات،
- الهيئات المحاسبية المهنية،
- القصور في تعريف أهداف القوائم المالية،
- القوانين المحلية المتعارضة.

وهو ما يدعم العديد من المعوقات التي تقف في سبيل تبني معايير المحاسبة الدولية، والتي يمكن تلخيصها كما يلي:

- عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن المعايير المحاسبية الدولية في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة بصفة عامة وفي أمريكا وبريطانيا بصفة خاصة، لان لهما دورا كبيرا في تطور المحاسبة و وضع معايير، ومبادئه، ولا يمكن إنكار دور هاتين الدولتين في صياغة علم المحاسبة الحديث

- الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى ولا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين، مما يجعل البدائل بنفس المستوى عند التطبيق،
- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات
- عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على المعايير المحاسبية الدولية لاختلاف الإجراءات السائدة

- إن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغير، وذلك بسبب التغيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير.

- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للتطبيقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية، نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للتطبيقين في الدول النامية.
- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع معايير المحاسبية الدولية وتعديلها.

- تعدد التعارف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية مثل تعريف القيمة العادلة، حيث ورد لها أكثر من

تعريف في أكثر من معيار وهي : IAS26 ; IAS32 ; IAS39 ; IAS36

- يرى البعض أن المعايير المحاسبية الدولية قد تشكل أحيانا عبئا ثقيلًا، حيث يفترض بالوحدات الاقتصادية أن تستجيب لكافة الضغوطات المحلية الاجتماعية و السياسية و الاقتصادية، من الصعوبة بمكان الالتزام بمعايير ومتطلبات دولية إضافية أكثر تعقيدًا، وتتطلب تكلفة لتنفيذها.<sup>1</sup>

**المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للتبئبات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS 16.**

**1- مفهوم المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات , التجهيزات والمعدات :**

**1-1- تعريف ونشأة المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات , التجهيزات والمعدات :**

**1-1-1- 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 والتكبيات ، المعدات المكتبية ..... الخ ماهية التبئبات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.<sup>2</sup>

**1-1-2- 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 أبريل 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

<sup>1</sup> محصل نعمان, دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية, مرجع سبق ذكره, ص 39

<sup>2</sup> شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS, مكتبة الشركة الجزائرية بوداود, الجزائر, 2009, ص 92.

1999 أو بعد هذا التاريخ كما أصدرت اللجنة التفسير رقم (14) المتعلق بالتعويض عن انخفاض أو خسارة البنود والتفسير (23) المتعلق بتكاليف الفحص والتصلح الرئيسية.<sup>1</sup>

### 1-2-1- هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات :

#### 1-2-1-1- هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات :

يهدف هذا المعيار الى 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.<sup>2</sup>

#### 1-2-2-1- نطاق المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات :

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 :

أ- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب (IFRS5) ,

ب- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بموجب (IAS41) ,

ج- حقوق التعدين والاحتياطات المعدنية والموارد غير المتجددة المشابهة, والاعتراف والقياس المتعلقة بموجودات الاستكشاف والتقييم للمعادن والبتروال والغاز الطبيعي بموجب (IFRS6) ,

إلا انه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمباني والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات التعدينية أو الأصول البيولوجية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسين القاضي, ملمون حمدان, المحاسبة الدولية ومعاييرها, مرجع سبق ذكره, ص144.

<sup>2</sup> سائد نبيل سليم غياضة, مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات -دراسة تحليلية-, أطروحة ماجستير في المحاسبة والتمويل, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية, غزة, 2008, ص33.

<sup>3</sup> المرجع نفسه, ص33.



### 1-3-3- مفاهيم أساسية لمعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات, التجهيزات والمعدات :

#### 1-3-3-1- القيمة العادلة (fair value) :

هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم في تاريخ القياس.

#### 1-3-3-2- التكلفة (cost)

مبلغ النقد المدفوع أو القيمة العادلة لعوض آخر تم تقديمه لاقتناء أصل في تاريخ اقتنائه أو إنشائه. 1-3-3-1-3-

#### 1-3-3-3- القيمة المتبقية أو الخردة للأصل (Residual value):

هي المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حاليا من التصرف بالأصل, بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للاستبعاد, في الحالة المتوقع ان يكون عليها الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

#### 1-3-3-3- العمر الإنتاجي (useful life):

الفترة التي يتوقع خلالها الاستفادة من منافع الأصل, أو عدد وحدات الإنتاج التي يتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل .

#### 1-3-3-4- الإهلاك (depreciation):

هو التوزيع المنظم للقيمة القابلة للإهلاك للأصل (التكلفة - القيمة المتبقية ) على مدار عمره الإنتاجي المتوقع .

#### 1-3-3-5- القيمة المسجلة (carrying amount):

هي عبارة عن المبلغ الذي يثبت بالأصل مطروحا منه مجمع الإهلاك ومتراكم خسائر قيمة الأصل .

#### 1-3-3-6- القيمة النفعية (la valeur de utilise) :

هي القيمة المحينة لتقدير تدفقات الأموال الداخلة المستقلة, للمؤسسة والمنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة المنفعة

#### 1-3-3-7- القيمة المحاسبية (la valeur comptable):

هي مبلغ إدراج عنصر من عناصر الأصول في حسابات المؤسسة مطروحا منها الإهتلاكات المتراكمة.<sup>1</sup>

**2- المعايير المحاسبية المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS16) التجهيزات والمصانع والمعدات :**

**2-1- المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) الانخفاض في قيمة الأصل :**

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

**2-2- المعيار المحاسبي الدولي (IAS23) تكاليف الاقتراض :**

طبقا للمعالجة القياسية تعتبر تكلفة الاقتراض تكاليف تحمل على قائمة الدخل كأعباء بغض النظر عن الغرض من استخدام القرض.

**2-3 المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) عقود الإيجار :**

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

**2-4- المعيار المحاسبي الدولي (IAS20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية :**

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

-إعانات التجهيز والاستثمار؛

-إعانات الاستغلال والتوازن ؛

**2-5- المعيار المحاسبي الدولي (IAS8) 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 والتقدير ، تصويب الأخطاء.<sup>2</sup>

**3- المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية :**

**3-1- الاعتراف بالتبittات الملموسة :**

حسب المعيار المحاسبي الدولي 16 يعرف بالممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل إذا تحقق الشرطان التاليان :<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014، ص 193.

<sup>2</sup> حناشي نوال، نقيش زرق، المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

1-1- يحتتمل إن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل ,

1-2- يمكن قياس تكلفة الأصل على المنشأة بشكل موثوق به ,

في تحديد ما إذا كان البند يستوفي الشرط الأول للاعتراف فان المنشأة تحتاج إلى قياس درجة التأكد المرتبطة بتوقع المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند لحظة الاعتراف الأولي , إن توافر الدرجة الكافية من التأكد بان المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المنشأة يتطلب التأكد من إن المنشأة سوف تستلم المنافع المرتبطة بالأصل وبأنها تأخذ على عاتقها المخاطر المرتبطة بها .

إما استيفاء الشرط الثاني للاعتراف عادة ما يتم لان عملية التبادل الدالة على شراء الأصل تبين تكلفته وفي حالة تشييد الأصل داخليا فانه يمكن التوصل إلى مقياس يعتمد عليه في قياس التكلفة باستناد إلى المعاملات مع أطراف خارجية لامتلاك المواد والعمالة والمدخلات الأخرى المستخدمة خلال عملية التشييد .

3-2- قياس الثبتيات الملموسة :

3-2-1- القياس الأولي :

حسب المعيار المحاسبي 16 يجب قياس الأصول الملموسة التي تتأهل للاعتراف بها كأصل مبدئيا على أساس تكلفتها .

تشمل تكلفة الأصول الملموسة ثمن شرائها , الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير قابلة للاسترجاع , وأية تكاليف يمكن إن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود , ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة التالي:<sup>2</sup>

- تكلفة إعداد المكان ,

- تكاليف المناولة والتوصيل المبدئية ,

- تكاليف التركيب ,

- الرسوم المهنية مثل المعماريين والمهندسين ,

- التكلفة المقدرة للتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب المعيار المحاسبي

37- المخصصات , المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة .

<sup>1</sup> دونالدكيسو, جييري ويجانج, تعريب احمد, المحاسبة المتوسطة, الجزء الأول, الطبعة الثانية, دار المريخ للنشر, الرياض المملكة السعودية, ص451.

<sup>2</sup> جمعة حميدات, خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT), مرجع سبق ذكره, ص28.

لا يدخل في تكلفة الأصل ما يلي<sup>1</sup>:

- أ- إي خصومات تجارية بالإضافة إلى تنزيلات ,
- ب- لا تمثل التكاليف الإدارية والعمومية جزء من تكلفة الأصل الا إذا كان بالإمكان إن تنسب مباشرة لامتلاك الأصل وتجهيزه للاستخدام ,
- ج- التكاليف المبدئية للتشغيل وما يشابهها من تكاليف ما قبل جزء الإنتاج إلا إذا كانت ضرورية لتجهيز الأصل للعمل , و يعترف كمصروف بخسائر التشغيل المبدئية التي تحدث قبل تحقيق الأداء المخطط للأصل ,
- د- فوائد الديون الناشئة عن تأجيل سداد قيمة الموجودات , حيث تعالج كنفقة جارية في قائمة الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي 23 ,

تقاس تكلفة الأصول الملموسة حسب طريقة التي يتم اقتناؤها بها كالتالي :

- أ- تحدد تكلفة الأصل المصنع داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة باحتساب تكلفة الأصل الذي يتم حيازته , وإذا قامت المنشأة بتصنيع موجودات مشابهة في ظروف العمل العادية فان تكلفة الأصل تكون مشابهة لتكلفة الأصل المنتج للبيع<sup>2</sup>,
- ب- تحدد تكلفة الموجودات التي يتم حيازتها بواسطة المستأجر حسب عقد تأجير تمولي باستخدام المبادئ التي وضعها المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 والخاص بالمحاسبة عن العقود الإيجارية<sup>3</sup>,
- ج- يمكن تخفيض القيمة المسجلة للممتلكات والتجهيزات و المعدات بالمنح الحكومية القابلة للتطبيق حسب المعيار المحاسبي الدولي 20 والخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية<sup>4</sup>,
- د- قد يتم امتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات عن طريق تبادل كلي او جزئي مع بنود مختلفة من الموجودات وتقاس تكلفة تلك البنود بالقيمة العادلة للأصل المضحي به بعد تعديله بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها<sup>5</sup>,

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره، ص146.

<sup>2</sup> لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات محلولة، دار النشر الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، 2012، ص98.

<sup>3</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره، ص152.

<sup>4</sup> راجح طويرات، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة بوزياف بالمسيلة، الجزائر، 2018-2019، ص29.

<sup>5</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص154.

### 3-2-2- القياس اللاحق :

بعد الاعتراف الأولي كأصل يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بتكلفته مطروحا منه الإهلاك المتراكم وأي خسائر متراكمة في انخفاض القيمة ويسمى هذا بنموذج التكلفة . ويمكن للمؤسسة أيضا استخدام نموذج إعادة التقييم لقياس الأصل , تختار هذه الأخيرة احد النموذجين كسياسة لها .

نموذج إعادة التقييم : بعد الاعتراف الأولي كأصل , يجب ان يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بقيمة إعادة التقييم , والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الإهلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة لاحقا , يجب تنفيذ إعادة التقييم بشكل دوري بما يحقق عدم اختلاف القيم المسجلة جوهريا عن تلك التي ستحدد باستخدام القيمة العادلة <sup>1</sup>.

ا- عندما يعاد تقييم إي بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات فان الإهلاك المتراكم حتى تاريخ إعادة التقييم:

- يعاد احتسابه بم يناسب التغير في القيمة المسجلة الإجمالية للأصل حتى تكون القيمة المسجلة للأصل مساوية للقيمة المعاد تقييمها ,

- يستبعد في مقابل إجمالي القيمة المسجلة للأصل وصافي القيمة المقدرة لقيمة الأصل المعاد تقييمها ,

وتشكل قيمة التعديل الناتج من إعادة استبعاد أو احتساب الإهلاك المتراكم جزءا من الارتفاع أو الانخفاض في القيمة المسجلة

ب- عندما يعاد تقييم بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات يجب إعادة تقييم كل مجموعة الممتلكات و الممتلكات التي ينتمي إليها الأصل.

### 3-3- إهلاك التبتببات الملموسة :

توزع قيمة بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات القابلة للإهلاك على العمر النفعية له على أساس منتظم , ويجب إن تعكس طريقة الإهلاك النمط الذي تستنفذ فيه المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل , ويجب الاعتراف بالإهلاك الخاص بكل فترة على انه مصروف , إلا إذا كان مدرجا ضمن القيمة المدرجة لأصل آخر .

ا- تحدد القيمة القابلة للإهلاك بعد طرح القيمة المتبقية للأصل , في الواقع العملي تكون القيمة المتبقية للأصل عادة غير جوهرية وبالتالي لا تؤثر في حساب القيمة القابلة للإهلاك ,

<sup>1</sup> أجمعة حميدات ،خبير المعائير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT) ،مرجع سبق ذكره ،ص185-186

ب- تعتبر الأراضي والمباني موجودات قائمة بذاتها ويتم التعامل معها بشكل منفصل للأغراض المحاسبية حتى لو تم حيازتها معا , الأراضي عادة لها عمر غير محدود ولذلك لا تستهلك , إما المباني فلها عمر محدد و لذا تعتبر من الموجودات القابلة للإهلاك , إن ارتفاع قيمة الأرض المشيد عليها مبنى لا يؤثر على تحديد المدة النفعية للمبنى.<sup>1</sup>

### 3-3-1- طرق إهلاك الثبتيات الملموسة :

يوجد عدة طرق مستخدمة لاحتساب عبء اهلاك الأصول الثابتة، حيث تتطلب معايير المحاسبة الدولية اختيار الطريقة المناسبة لكل فئة من فئات الأصول الثابتة وكما هو مبين لاحقا والثبات في استخدامها . وتشتمل الطرق ما يلي:<sup>2</sup>

### 3-3-1-1- طريقة القسط الثابت:

تعتبر طريقة القسط الثابت من أكثر طرق الهلاك استخداما في الحياة العملية نظرا لسهولةها وبساطتها<sup>3</sup> تؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء ثابتة على مدى العمر الإنتاجي للأصل<sup>4</sup> فيحتسب على النحو التالي:<sup>5</sup>

قسط الإهلاك السنوي=القيمة القابلة للإهلاك ÷ عدد سنوات العمر الإنتاجي ,  
أو قسط الهلاك السنوي = (تكلفة الأصل - القيمة المتبقية) ÷ العمر الإنتاجي ,  
أو قسط الهلاك السنوي=(تكلفة الأصل\_القيمة المتبقية) \* نسبة الهلاك الأصل السنوي ,

### 3-3-1-2- طريقة الهلاك المعجل أو المتسارع :

يكون عبء الهلاك أعلى في السنوات الأولى من مدة منفعة الأصل وأدنى في السنوات اللاحقة<sup>6</sup> وفيما يلي بيان بأهم طرق الهلاك المعجل :

### أ- طريقة القسط المتناقص المضاعف:

بموجب هذه الطريقة فإن الفترة المالية الأولى من استخدام الأصل تحمل بالقسط الأكبر من الهلاك ذلك لأن هذه الفترة هي المستفيد الأكبر من خدمات الأصل ثم يتناقص عبء الهلاك في الفترات التالية بشكل متوالي. وللتوصل إلى قسط الهلاك السنوي فلا بد من إتباع الخطوات التالية:<sup>7</sup>

<sup>1</sup> بولجيب عادل , دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية مذكرة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة قسنطينة 2, 2014/2013, ص50

<sup>2</sup> المرجع نفسه , ص51.

<sup>3</sup> جمعة حميدات, خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT), مرجع سبق ذكره, ص 191.

<sup>4</sup> شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS, مرجع سبق ذكره, ص101.

<sup>5</sup> جمعة حميدات, مرجع سبق ذكره, ص191.

<sup>6</sup> طارق عبد العال حماد , دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2006, ص587.

<sup>7</sup> جمعة حميدات, مرجع سبق ذكره, ص193.

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

احتساب نسبة الإهتلاك السنوي =  $\frac{2}{n}$  حيث ن : العمر الإنتاجي للأصل .

احتساب عبء الإهتلاك = نسبة الإهتلاك  $\times$  القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة.

ومن الجدير ذكره أن قسط إهتلاك السنة الأخيرة تبعاً لهذه الطريقة يتمثل بالقيمة الدفترية للأصل في بداية هذه السنة (السنة الأخيرة) مطروحاً منها قيمة النفاية.

**ب- طريقة مجموع أرقام السنين :**

كما هو الحال في طريقة القسط الثابت المضاعف فإن مصروف الإهتلاك يكون بموجب طريقة مجموع أرقام السنين في السنة الأولى هو الأكبر ثم يبدأ بالتناقص ولكن بمدة أقل من طريقة القسط المتناقص المضاعف. ويتم احتساب عبء إهتلاك بموجب هذه الطريقة كما يلي :

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

ويحسب مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل بإتباع المعادلة التالية:<sup>1</sup>

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

- احتساب معدل أو نسبة الإهتلاك السنوي وتكون هذه النسبة متغيرة على مدى سنوات العمر الإنتاجي .

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

- تحديد القيمة القابلة للإهتلاك : تأخذ هذه الطريقة قيمة النفاية بعين الاعتبار عند تحديد قسط

الإهتلاك وبالتالي فإن القيمة القابلة للإهتلاك تساوي :

القيمة القابلة للإهتلاك = تكلفة الأصل - قيمة النفاية

وتكون هذه القيمة ثابتة على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- ويتم احتساب عبء الإهتلاك باستخدام المعادلة التالية:

**عبء الإهتلاك = القيمة القابلة للإهتلاك  $\times$  نسبة الإهتلاك**

**3-3-1-3- طريقة النشاط :**

تعتمد طريقة النشاط على إنتاجية الأصول وليس الزمن عند احتساب الإهتلاك للأصول الملموسة طويلة الأجل،

حيث يتم احتساب الإهتلاك على أساس الوحدات التي يمكن إنتاجها من الأصل أو على أساس عدد ساعات

التي يعملها الأصل أو على أي أساس آخر من أسس مقاييس المدخلات.

للتوصل إلى عبء قسط الإهتلاك السنوي تبعاً لطريقة النشاط فلا بد من إتباع الخطوات التالية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جمعة حيدات، خبير المعائير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، مرجع سبق ذكره، ص195-196.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص198.

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 إهلاك = عدد الوحدات المنتجة الفعلية × معدل الإهلاك .

3-3-2-مراجعة مدة المنفعة وطريقة الإهلاك المطبقة :

3-3-2-1-مراجعة المدة النفعية :

أ- يجب مراجعة المدة لبند الممتلكات و التجهيزات والمعدات دوريا , وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مصروف الإهلاك للفترة الجارية و الفترات المستقبلية,

ب- قد يتضح خلال المدة النفعية للأصل أن تقديرها قد أصبح غير مناسب , في هذه الحالات تعدل المدة وبالتالي معدل الإهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية ,

ج- يمكن إن يكون لسياسة المنشأة بشأن الإصلاح والصيانة للأصل , إذ قد تؤدي هذه السياسة إلى إطالة المدة النفعية للأصل أو إلى زيادة قيمته المتبقية , ولكن تطبيق هذه السياسة لا ينفي الحاجة إلى احتساب الإهلاك<sup>1</sup>.

3-3-3-مراجعة طرق الإهلاك :

يجب مراجعة طريقة الإهلاك المطبقة على الممتلكات والتجهيزات والمعدات بشكل دوري , وإذا كان هناك تغير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الموجودات فيجب تغيير الطريقة بما يعكس التغير في النمط

<sup>1</sup>الخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، دروس وتطبيقات محلولة، مرجع سبق ذكره، ص 114.



و، حينما يكون هذا التغيير في طريقة الإهلاك ضروريا فيجب المحاسبة عن كتغير في التقدير ويجب تعديل مصروف الإهلاك للفترة الجارية والفترة المستقبلية.<sup>1</sup>

#### 4- خسائر القيمة للثبتيات الملموسة:

إذا لم التغيير توجد مؤشرات على تديني قيمة الأصل، لا يوجد ما يبرر إجراء اختيار التديني، أما إذا تبين للمؤسسة وجود مؤشر أو أكثر لتديني في قيمة أصل معين، فعلى المؤسسة القيام بما يلي:<sup>2</sup>

4-1- احتساب القيمة القابلة للاسترداد للأصل ومقارنتها مع القيمة المسجل بها الأصل دفتريا لتحديد قيمة التديني إن وجدت .

4-2- تحتسب القيمة القابلة للإسترداد على أنها " القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع " أو القيمة قيد الاستعمال " 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 الاستعمال عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة والمتوقعة 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 اعتيادية بين أطراف مشاركة في السوق في ظل ظروف السوق الحالية السائدة، عندها يتم اعتبار القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة قيد الاستعمال .

4-6- إذا لم يوجد سبب للاعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الاستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، عندها يتم اعتبار (القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع) هي القيمة القابلة للاسترداد.

#### 5- إيقاف والتخلص من الثبتيات الملموسة :

يتطلب المعيار المحاسبي (IAS16) ما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حناشي نوال، نقيش زرقة، المعالجة المحاسبية لثبتيات الملموسة وفق المظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية مرجع سبق ذكره ، ص 26.

<sup>2</sup> جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT) ، مرجع سبق ذكره، ص 230-231.

<sup>3</sup> جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT) ، مرجع سبق ذكره، ص 199-200.

- ا- يجب ان يحذف بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات من الميزانية عند التخلص من الأصل أو حينما يسحب من الخدمة بصفة نهائية ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من إزالته ,
- ب- عند مبادلة بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بأصل مشابه , تكون تكلفة الأصل الذي تمت حيازته مساوية للقيمة المسجلة للأصل المتنازل عنه ولا يتعد بأي خسائر تنتج عن ذلك ,
- ج- يحاسب عن عمليات البيع وإعادة التأجير طبقا للمعيار المحاسبي الدولي 17 ( المحاسبة عن العقود الإيجارية ),
- د- عندما يتم إيقاف الممتلكات والتجهيزات والمعدات عن الخدمة الفعالة , ويتم الحفاظ عليها بغرض الإزالة , فيتم إدراجها بالقيمة المسجلة في تاريخ الأصل عن الخدمة الفعالة ,

## 6- الإفصاح :

يجب إن تفصح البيانات المالية حيال كل نوع من الممتلكات والتجهيزات والمعدات :<sup>1</sup>

- ا- أسس القياس التي بموجبها تم تحديد إجمالي القيمة المسجلة , وإذا تم استخدام أكثر من مقياس فيجب الإفصاح عن إجمالي القيمة المسجلة بموجب ذلك المقياس لكل فئة ,
- ب- طريقة الإهلاك المستخدمة ,
- ج- العمر الإنتاجي او معدلات الإهلاك المستخدمة ,
- د- القيم المسجلة الإجمالية ومجمع الإهلاك مجموعا مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة ونهايتها ,
- هـ- تسوية القيمة المسجلة في بداية الفترة ونهايتها لبيان :
- الإضافات ,
- الاستبعاد ,
- الموجودات التي تم حيازتها من خلال عملية الاندماج ,
- الزيادة والنقص الناتج عن إعادة التقييم ,
- خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبي الدولي 36 ,
- الإهلاك,

<sup>1</sup> حناشي نوال ، نقيش زرقة، المعالجة المحاسبية للتبئبات الملموسة وفق المظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعائير المحاسبية الدولية مرجع سبق ذكره ، ص 28.

-صافي فروق العملة نتيجة ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية ,

يجب إن تفصح البيانات المالية أيضا عن :

ا- وجود أية قيود على الملكية القانونية وقيمتها ,

ب- السياسات المحاسبية لتكاليف الترميم المقدرة لبنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات ,

ج- النفقات الرأسمالية على الممتلكات والتجهيزات والمعدات خلال فترة الإنشاء ,

د- قيمة التعهدات لامتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات؛

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتبتيات غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

أولا : ماهية التبتيات غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

**1- مفهوم المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة:**

**1-1- 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 الدولي 38.<sup>1</sup>

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

**1-2- هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة:**

**1-2-1- 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 كيفية قياس القيمة الدفترية المسجلة للأصول الغير ملموسة و وتوضيح كيفية

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص133.

معالجة الإطفاءات و خسائر القيمة إن وجدت ، كما يحدد الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص تلك الأصول  
1.

### 1-2-2- نطق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة:

يجب أن تطبق جميع المنشآت هذا المعيار في محاسبة الموجودات غير الملموسة باستثناء:<sup>2</sup>

- الموجودات غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر ؛
- الموجودات 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 ؛
- الموجودات غير الملموسة التي تتكون في منشآت التامين ؛

ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على أنشطة الإعلان و لتدريب و بدء 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.<sup>3</sup>

### 1-3-1- مفاهيم أساسية لمعيار المحاسبي الدولي (IAS38) الأصول غير الملموسة:<sup>4</sup>

1-3-1- 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.

1-3-2- البحث : هو استقصاء أصيل و مخطط له للحصول على معرفة و فهم علمي أو فني جديدين

1-3-3- 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

1-3-4- الإطفاء : هو التحميل المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك لموجود غير ملموس على مدار عمره الإنتاجي

<sup>1</sup> بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص331.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص332.

<sup>3</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص140.

<sup>4</sup> عبدالرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره ص70.

1-3-5- القيمة العادلة للأصل: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة و راغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية و سوق نشط

1-3-6- المبلغ الدفترى: هو المبلغ الذي تثبت به المنشأة الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح مجمع الإطفاء و مجمع خسائر الهبوط في قيمته

1-3-7- المبلغ القابل للإهلاك: هو تكلفة الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية

1-3-8- خسارة القيمة: هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفترى لأصل عن المبلغ الممكن استرداده منه

1-3-9- 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 و لا يجب إطفائها

## 2- مميزات IAS 38 الأصول غير الملموسة :

تتميز الأصول الغير ملموسة بأربعة مميزات هي: محددة ، ليس لها وجود مادي ،مسيطر عليها ،تولد منافع اقتصادية<sup>1</sup>

### 2-1- 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 تأجير و نقله 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 .

### 2-2- 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

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الاولى، الدر الجامعية، الاسكندرية، ص506.

## 2-3- المنفعة الاقتصادية المستقبلية:

تمثل 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

ثانيا: المعالجة المحاسبية للثبتيات غير الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية:

### 1- الاعتراف بالثبتيات غير الملموسة :

قبل التطرق إلى الاعتراف الأولي للأصول المعنوية ,يجب أولا تحديد أسس الاعتراف بهذه الأصول:<sup>1</sup>

#### 1.1. أسس الاعتراف بأصل غير ملموس :

يتطلب الاعتراف ببند على انه أصل غير ملموس إن يقوم المشروع ببيان إن البند يلي تعريف الأصل غير الملموس سالف الذكر ومقاييس الاعتراف التالية:<sup>2</sup>

- 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)

#### 2.1. الاعتراف الأولي للثبتيات غير الملموسة :

نص المعيار الدولي 38 في فقرته 24 على انه يجب إن يقاس الأصل غير الملموس بالتكلفة مع الأخذ الاعتبار مايلي:<sup>3</sup>

### 1-2-1- 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 :

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 08.

<sup>2</sup> نصر الدين رحال وآخرون، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، الملتقى الاول حول النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر 17-18 جانفي 2010، ص 8.

<sup>3</sup> شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة، مرجع سبق ذكره، ص 202.

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

### 1-2-2- الامتلاك عن طريق اندماج العمل :

في بعض الحالات يتم الحصول على أصول غير ملموسة قابلة للتحديد كجزء من تركيبة صفقة شراء مجمعة , ووفقاً 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 .

### 1-2-3- الامتلاك عن طريق المبادلة :

عند تبادل أصل غير تقدي بأخر فإن الأصل غير الملموس الذي يتم الحصول عليه يقيم بقيمته العادلة , وإذا كان من المتعذر قياس القيمة العادلة مثلاً عندما لا يمكن القياس بشكل يعتمد عليه حينئذ يجب الاعتراف به بالقيمة الدفترية المحملة للأصل غير الملموس المبادل به.

### 1-2-4- 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 فإن المنشأة تصنف توليد الأصل إلى :

أ- 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 لتنتائج البحث أو لمعرفة أخرى وتقومها والاختيار النهائي لها صياغة وتصميم وتقييم واختيار بدائل للمواد والأدوات او المنتجات أو النظم والعمليات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسين القاضي , مأمون حميدان , المحاسبة الدولية ومعاييرها , مرجع سبق ذكره , ص 166.

ب- مرحلة التطوير : يتم الاعتراف بالنفقات المدفوعة خلال مرحلة التطوير أصل غير ملموس كأصل شريطة قدرة المنشأة على إظهار أو تحقيق<sup>1</sup>:

-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 او الاستخدام ؛

-قدرة المنشأة على قياس وبشكل يعتمد عليه التكلفة المدفوعة على الأصل غير الملموس في مرحلة التطوير ؛

### 1.2.5- 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 تعزي لأعداد الأصل لاستعماله المستهدف

### 2- القياس اللاحق للتبتيات 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 بانخفاض قيمة الأصول وكذا المعيار الدولي رقم 16 الخاص بالأصول الثابتة

فحسب المعايير سابقة الذكر يتم تقييم الأصول غير الملموسة حسب النموذجين التاليين<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> المرجع نفسه ص.166.

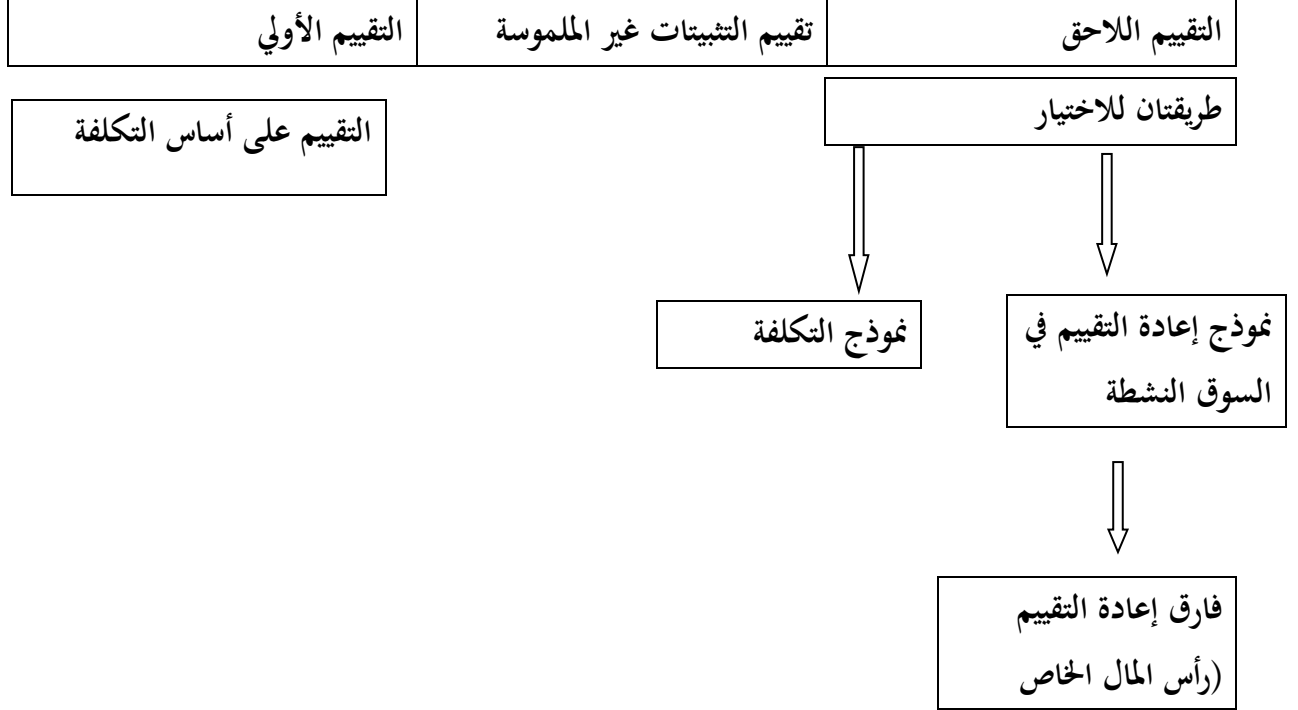


- نموذج التكلفة (التاريخية)

- نموذج إعادة التقييم .

وسيتم توضيح ذلك في الشكل الموالي :

الشكل 1: المعالجة اللاحقة للتبئبات غير الملموسة



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 .

## 2-1- نموذج التكلفة cost model (المعالجة القياسية)

تكون القيمة الدفترية المعدلة لأصل غير ملموس عبارة عن تكلفته ناقصا منها مجمع استهلاك الأصل وخسائر 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 الاساسية .<sup>1</sup>

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

في حالة استخدام نموذج إعادة التقييم واختارت المؤسسة ذلك فانه يتم ترحيل الأصل المعنوي بقيمته العادلة ناقص الإطفاء المتراكم وخسائر 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 وتتم إعادة تقييمها بانتظام كافي لضمان عدم اختلاف المبلغ المرسل 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 تقيد 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.<sup>2</sup>

## 3. استعادة أصل غير ملموس من الخدمة :

<sup>1</sup> هوام جمعة , المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS , مرجع سبق ذكره , ص 69.

<sup>2</sup> يسمينة جلالي , المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية , مذكرة ماجستير في العلوم التجارية , جامعة فرحات عباس , سطيف , الجزائر , 2010, ص 80.

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 المعنية عند تحقق احد الشرطين<sup>1</sup> :  
ا. عند التخلص منها

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

#### 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 عن:<sup>2</sup>

- 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 وخسائر 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 إثناء الفترة والناجئة عن عمليات إعادة التقييم ؛

- خسائر الانخفاض في القيمة ؛

- عمليات عكس خسائر الانخفاض في القيمة ؛

- الاستهلاك المعترف به إثناء الفترة ؛

- فروق الصرف الصافية عند إعادة الترجمة؛

<sup>1</sup> شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة، مرجع سبق ذكره، ص200

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص201.

- تغييرات أخرى أثناء الفترة ؛

- بالنسبة للأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير محددة المدة المبلغ المرهل للأصل والأسباب المؤدية لأجراء مثل هذا التقييم؛

- وصف المبلغ المرهل وفترة الاستهلاك المتبقية لأي أصول معنوية مهمة للقوائم المالية للكيان ؛

## المبحث الثاني :الإطار النظري للتبittات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

في منتصف السبعينات من القرن الماضي ، في إطار تغيير القوانين و التشريعات الموروثة عن الحقبة الاستعمارية من جهة ،و من اجل إيجاد مرجعية محاسبية تماشى مع النهج الاقتصادي الاشتراكي آنذاك،تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي و هو الأمر 35-75 ،و الذي جاء منذ سنة (1976) ،و لكن بعد مرور أكثر من 30 سنة من العمل به و نظرا لاتجاه الاقتصاد من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق و مواصلة الإصلاحات التي عملت بها الجزائر ،تم استبدال هذا القانون بتشريع جديد متضمن في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ،المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ،و منذ ذلك الحين تواتت التشريعات و القوانين بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي ،الذي بدا العمل به ابتداء من 01 جانفي 2010 ،و لقد أولى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة بعنصر التبittات باعتباره عنصر من عناصر الأصول ،و للإمام أكثر سنحاول من خلال موضوع دراستنا التطرق إلى التبittات الملموسة و الغير ملموسة و اهم النقاط التي تطرق اليها النظام المحاسبي المالي.

### المطلب الأول :الإطار العام للنظام المحاسبي المالي .

أولا :الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي .

#### 1-تعريف وخصائص النظام المحاسبي المالي :

يتضمن النظام المحاسبي المالي شقين احدهما قانوني و الأخر اقتصادي يمكن توضيح كل منهما عل النحو الأتي :

من الناحية القانونية: هو المجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية و المحاسبية

للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، ووفقا لمعايير المحاسبة و التقارير المالية المتفق عليها.<sup>1</sup>

من الناحية الاقتصادية: المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و

تصنيفها و تقديمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة الصادقة عن الوضعية المالية و ممتلكاتها الكيان و

نجا عته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عاشور كنوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، العدد 06، جامعة حسبية بن بوعليل شلف، الجزائر، 2009، ص 291.

نشير أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجلوساكسوني ، و مدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي ، و يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص هي :<sup>2</sup>

1-2-1- يتركز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي ، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ؛

1-2-2- الإعلام بصفة أكثر وضوح و شفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات و تقييمها و إعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعب و تسهيل مراجعة الحسابات ؛

1-2-3- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات ؛

## 2- أسباب تبني النظام المحاسبي :

أصبح المخطط المحاسبي الوطني في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المهنيين و المستثمرين ، و ذلك لأسباب مختلفة يمكن التطرق إليها من جانبيين : الأسباب الداخلية و الأسباب الخارجية.<sup>3</sup>

### الأسباب الخارجية :

1-2-1- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي . و مشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ،

2-1-2- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص و ذلك بعدما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه ،

2-1-3- عند البحث على موارد مالية جديدة أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية ،

2-1-4- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية ،

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الموافق ل25 نوفمبر 2007، القانون رقم 07-11، 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص 3.

<sup>2</sup> علي سماي ، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية ،مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 9، العدد02، جامعة غرداية ، الجزائر ، ص 387.

<sup>3</sup> جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار النشر الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، 2011، ص 10-11.

2-1-5- يشترط عند طلب الاستفادة من أي خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بمعايير المحاسبية الدولية ،

2-1-6- يستلزم الانفتاح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة و موثقة وموحدة معدة وفق معايير محاسبية دولية ذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية لعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات متعددة الجنسيات،

## 2-2- الأسباب الداخلية :

2-2-1- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع التوجه الحالي للبلاد

2-2-2- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي و التجاري، من دور الفاعل الاقتصادي إلى دور المنظم

2-2-3- يستجيب المخطط المحاسبي لوطني لدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، و تم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة ؛

2-2-4- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية

2-2-5- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ "الحيطه و الحذر" بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ "الصورة الوفية"

## 3- أهمية النظام المحاسبي المالي :

تمكن أهمية النظام المحاسبي المالي في ما يلي :<sup>1</sup>

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة .
- يوضح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و تقييم و كذا إعداد القوائم المالية ، مما يقلص من حالات التلاعب
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار و تحسين اتصالاتها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محددة بوضوح

<sup>1</sup> مراد ناصر، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر ، 18 جانفي 2016، ص8.

- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب
  - يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة
  - انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية
  - تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة
  - يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه ،أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية
  - يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة
  - يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع
  - تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة ،. تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة و تغير الموال الخاصة ، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة
- ثانيا . تطبيق النظام المحاسبي المالي .

### 1-أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي :

يستجيب النظام المحاسبي المالي لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين ، و يساهم تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية بلا شك في تحسين جودتها و سيساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي <sup>1</sup>:

إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني

تقريب مؤسساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية و أكثر شفافية

تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ " الصورة الوافية و الفعالة " .

<sup>1</sup> جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

## 2- هيكل، مكونات و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :

### 2-1- هيكل و مكونات النظام المحاسبي المالي :

تطرق الفصل الثاني من القانون رقم 07-11 و المعنون بالإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية إلى هيكل و مضمون النظام المحاسبي المالي .من خلال المواد من 06 إلى 8 ، و التي وردت كما يلي :<sup>1</sup>

**المادة 6 :** يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ، و معايير محاسبة ، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة و لا سيما :

- محاسبة التعهد الدلالة التكلفة التاريخية ؛

- استمرارية الاستغلال المصدقية أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ؛

- قابلية الفهم قابلية المقارنة ؛

**المادة 07 :** يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، و تأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل

و يعرف الإطار التصوري بما يلي :

-مجال التطبيق،

- مبادئ والاتفاقيات المحاسبية،

الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء،

ويحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية طرق التنظيم،

**المادة 8:** تحدد المعايير المحاسبية:

قواعد تقييم وحساب الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات

محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 74 الموافق ل25 نوفمبر 2007، مرجع سبق ذكره، المادة 06، ص4.



تحدد المعايير المحاسبة عن طريق التنظيم

**المادة 9:** تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها و مضمونها و قواعد سيرها عن طريق التنظيم

## 2-2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي و معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، و يستثنى من هذا المجال الأشخاص المعنويين لقواعد المحاسبة العمومية، و منه يلتزم يلتزم بمسك المحاسبة كل من:<sup>1</sup>

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري

-التعاونيات

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي

-يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين ان تمسك محاسبة مالية مبسطة

## 3- متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية :

من اجل الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد يجب على الدولة و المؤسسات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات و الإصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات و الاقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام، منها ما يأتي:<sup>2</sup>

3-1- ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبني هذا النظام و التعرف على مختلف معالمه

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الموافق ل25 نوفمبر 2007، مرجع سبق ذكره، المادة 2 و 4، ص3.

<sup>2</sup> سفيان نقماري، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، يومي 13-14 جانفي 2013، ص6.

- 3-2- التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات و المنتقيات
- 3-3- تحديد مختلف التشريعات و الإجراءات التي تتعلق بهذا القانون و إصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة لا سيما مصلحة الجباية ؛
- 3-4- ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية و تأهيل مختلف الأنظمة التسييرية المرتبطة بهذا النظام؛
- 3-5- تكوين و رسكلة الإطارات و المختصين و الأكاديميين و تأهيلهم لهذا النظام المحاسبي المالي ؛
- 3-6- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة المالية ؛

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي :

أولا : ماهية التبittات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

-- تعريف و خصائص التبittات الملموسة (التبittات العينية) وفق النظام المحاسبي المالي :

قبل التطرق إلى تعريف التبittات الملموسة (التبittات العينية ) ينبغي أولا الإشارة إلى تعريف التبittات بصفة عامة : و يعبر هذا المصطلح كما جاء بها النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير جارية العينية و المعنوية و المالية و التي تكون بحوزة المؤسسة و لأكثر من سنة .

حسب النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت العيني على انه "أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج، و تقديم الخدمات، و الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية " .<sup>1</sup>

فالتبittات العينية هي إذن أصول مادية (مثل التجهيزات و الأراضي و المباني .. الخ) تكون فترة استخدامها أكثر من سنة، و هي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها أو استئجارها (في حالة عقد إيجار تمويلي).<sup>2</sup>

مما سبق يتضح لنا أن الأصول الثابتة الملموسة تتميز بعدة خصائص هي :<sup>3</sup>

- ذات كيان مادي ملموس

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل25 مارس 2009، قرار مؤرخ في يوليو 2008، يحدد القواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، البند 121، ص8.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريج، الجزائر، 2009، ص72.

<sup>3</sup> العياشي عجلان، مطبوعة خاصة بمقياس معايير التقارير المالية الدولية IFRS و المعايير المحاسبة الدولية IAS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص84.

- يتم اقتناؤها بغرض استخدامها في التشغيل و ليس بغرض إعادة بيعها
- تتميز بطول عمرها الإنتاجي لأنها أصول مقلتناة أو تم شرائها ذاتيا لغير أغراض البيع أو التحويل و إنما تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات ،أو لتأجيرها للغير أو لأغراض الإدارية ،و من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة محاسبية

## 2- عرض حسابات التبتتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي :

حسب مخطط النظام المحاسبي المالي تدرج التبتتات العينية في حساب (21) من حسابات التبتتات ،حيث يتفرع هذا الحساب بدوره إلى الحسابات الفرعية التالية :<sup>1</sup>

- 2-1- الحساب 211 الأراضي
  - 2-2- الحساب 212 عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي
  - 2-3- الحساب 213 البناءات
  - 2-4- الحساب 215 المنشآت التقنية ،المعدات و الأدوات الصناعية
  - 2-5- الحساب 218 التبتتات العينية الأخرى وتضم معدات نقل، تجهيزات و أثاث مكتب ،أجهزة الإعلام الآلي ،مواد التعبئة و التغليف القابلة للاسترجاع و تهيئات و تركيبات
- و حسب النظام المحاسبي المالي فان اعتبار العنصر كمثبتات مادية يؤدي لاستعمال الحسابات التالية :<sup>2</sup>
- الحساب 22 التبتتات في شكل امتياز ؛
  - الحساب 232 التبتتات العينية الجاري انجازها
  - الحساب 238 التسبيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبات بالتبتتات
  - الحساب 281 اهتلاك التبتتات العينية
  - الحساب 291 خسائر القيمة عن التبتتات العينية

ثانيا: المعالجة المحاسبية للتبتتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي .

### 1- الاعتراف بالتبتتات الملموسة :

يدرج التثبيت العيني الحسابات كأصل :<sup>3</sup>

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

<sup>1</sup> لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، 2014، ص 38.

<sup>2</sup> حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر منشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2015، ص 207-208.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل 25 مارس 2009، مرجع سابق ذكره، البند 1.121، ص 8.

## 2-التقييم المبدئي (الأولي) للثبتيات الملموسة :

يقصد بالتقييم المبدئي (الأولي) للثبتيات الملموسة ، كافة ما تتحمله المؤسسة من نفقات للحصول على التثبيت الملموس و تهيئته للاستخدام ، ويعتمد تحديد تكلفة التثبتيات الملموسة حسب طريقة حيازتها من طرف المؤسسة.<sup>1</sup>

### 2-1-1-حيازة التثبتيات الملموسة عن طريق المساهمة العينية ،الشراء ،الانجاز ،التبادل :

#### 2-1-1-2-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 التثبتيات الملموسة فإنه يقيم بقيمته العادلة ، و الغالب تكون القيمة السوقية لتلك الأصول ، تسجل على النحو التالي:<sup>2</sup>

#### 2-1-2-2-عن طريق الشراء:

تسجل التثبتيات العينية بتكلفة شرائها و التي تضم حسب النظام المحاسبي المالي العناصر التالية:<sup>3</sup>

- 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
  - ج-المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة
  - د-تجارب التشغيل
  - هـ-بعض الأعباء المتوقعة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء الأراضي أو الأراضي و تستثنى من التكلفة العناصر التالية :
  - مصاريف إدارية و أعباء عامة
  - 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 يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبتيات-دراسة حالة-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدة، الجزائر، 2015-2016، ص142.

<sup>2</sup> حنيفة الربيع ، الواضح في المحاسب المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص230.

<sup>3</sup> حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية(IAS/IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص208-209.

	XXX	ح/ الثبittات العينية	21x
XXX			
XXX		ح/ موردو الثبittات	404
		البنك	512
		فاتورة شراء الثبitt	

### 2-1-3- عن طرق انجازها من قبل المؤسسة :

في هذه الحالة يسجل الثبitt العيني حسب النظام المحاسبي المالي بتكلفة إنتاجه ،و التي يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية :<sup>2</sup>

أ- سعر المواد الأولية

ب- التكاليف المباشرة لعملية الإنتاج

ج- التكاليف غير مباشرة لعملية الإنتاج بنوعها 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 الثابتة 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 و التي تتغير وفقا لحجم الإنتاج مثل اليد العاملة غير مباشرة

في هذه الحالة نسجل قيدين :<sup>3</sup>

القيد الأول : و نسجل فيه المصاريف المتحملة لانجاز الثبittات بصورة عادية كما يلي :

	XXX	ح/ حسابات الأعباء	6x
--	-----	-------------------	----

<sup>1</sup> مليكة داشير ، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة الثبittات-دراسة حالة-، مرجع سبق ذكره، ص 144.

<sup>2</sup> جمعة هوم، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 49-50.

<sup>3</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ،مرجع سبق ذكره، ص 73.

Xxx		512 ح / البنك تسديد المصاريف	
-----	--	---------------------------------	--

القيد الثاني : و يسجل بعد الانجاز الكلي للأصل ، حيث نجعل حساب الأصل المعني مدينا و حساب إنتاج مثبت للأصول العينية (ح/732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل كما يلي :

		21x ح / التثبتات العينية	
		732 ح / الإنتاج المثبت للأصول العينية اتمام الإنتاج	

في نهاية السنة إذا لم يتم إتمام عملية إنتاج التثبيت بعد ، يتم تسجيل كل المصاريف أي تكلفة الإنتاج الجزئية كالآتي :<sup>1</sup>

	xxx	232 ح / التثبتات العينية الجاري انجازها	
Xxx		732 ح / الإنتاج المثبت للأصول العينية قيد التسوية	

و عند إتمام الإنتاج في السنة الموالية يرصد ح/232 كالآتي :

	xxx	21x ح / التثبتات العينية	
--	-----	--------------------------	--

<sup>1</sup> حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعائير الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص228-229.

XXX		ح/ الثبتيات العينية الجاري انجازها	232	
		تكلفة الانتاج السابقة		

	XXX	ح/ الثبتيات العينية	21x	
XXX		ح/الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		تكلفة الإنتاج للسنة الحالية		

#### 2-1-4- 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 بمصدقية 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 فانه يقيم و يظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل<sup>1</sup>.

تحدد و تسجل الأرباح الناتجة عن هذه المبادلة كالأتي<sup>2</sup>:

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

أ- 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 :

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، دار النشر الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010، ص102.

<sup>2</sup> حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص240-241.

	XXX	ح/ الثبتيات العينية	21x
	XXX	ح/ إهلاك الثبتيات العينية	281x
	XXX	ح/ نواقص القيم عند خروج أصول مثبتة غير مالية	652
XXX		ح/ الثبتيات العينية	21x
XXX		ح/ البنك	512
مبادلة الثبتيات			

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 :

	XXX	ح/ الثبتيات العينية	21x
	XXX	ح/ إهلاك الثبتيات العينية	281x
	XXX	ح/ البنك	512
XXX		ح/ الثبتيات العينية	21x
XXX		ح/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبة غير المالية	752
مبادلة الثبتيات			

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

	XXX	ح/ الثبتيات العينية	21x
	XXX	ح/ اهلاك الثبتيات العينية	281x
XXX		ح/ الثبتيات العينية	21x
XXX		ح/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبة غير المالية	752
مبادلة الثبتيات			



## 2-2-2- حالات خاصة للحيازة عن الثبتيات الملموسة :

### 2-2-2-1- 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 ثبتيات عينية مقدمة مجاناً بقيمتها العادلة في تاريخ على النحو التالي :

#### أ-التسجيل الأولي للإعانة:تسجل الإعانة محاسبياً كما يلي<sup>1</sup>:

XXX	XXX	ح/ الثبتيات العينية	21x
XXX		ح/ إعانة التجهيز	131
استلام إعانة في شكل تثبيت			

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:<sup>2</sup>

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

## 2-2-2-2- عن طريق عقود الإيجار -التمويل :

<sup>1</sup> حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص222.

<sup>2</sup> جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص116.

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<sup>1</sup>.

يسجل عقد الإيجار التمويلي كما يلي<sup>2</sup>:

	xxx	ح / الثبتيات العينية	21x
Xxx		ح / الديون المترتبة على عقد الإيجار	167
		الحصول على إيجار التمويل	

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

	xxx	ح / الديون المترتبة على عقد الإيجار	167
	xxx	ح / أعباء الفوائد	661
Xxx		ح / البنك	512
		دفع أقساط إيجار التمويل	

## 2-2-3- عن طريق امتياز :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، البند 1.121، ص 19.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 248-249.

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.<sup>1</sup>

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

	XXX	ح/ قيم ثابتة في شكل امتياز	22x
XXX		ح/ حق مانح الامتياز	229
		الحصول على القيم الثابتة في شكل امتياز	

بتاريخ نهاية عقد الامتياز نسجل القيد التالي :

	XXX	ح/ إتاوات مترتبة على الامتيازات	651
XXX		ح/ البنك	512
		تسجيل دفع الإتاوات	

## 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 ايجا راو تثمان رأس المال"،فهي لذلك غير موجهة إلى :

- الاستعمال إنتاج أو تقديم السلع أو خدمات أو أغراض إدارية
- البيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره،ص59.

<sup>2</sup> لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي،مرجع سبق ذكره،ص53-54.

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.<sup>1</sup>

### 3- التقييم اللاحق للتثبيتات الملموسة :

بعد الاعتراف و التقييم المبدئي للتثبيت العيني يسمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقتين لإعادة التقييم و هما :<sup>2</sup>

#### 3-1- 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 :

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{التكلفة التاريخية} - \text{الاهتلاك} - \text{خسارة القيمة}$$

#### 3-2- نموذج إعادة التقييم :

أما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الإهلاك 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 :

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم} - \text{الاهتلاكات المستقبلية} - \text{خسائر القيم المستقبلية}$$

إن عملية إعادة التقييم تقوم على استبدال القيمة المحاسبية الصافية (بعد الإهلاكات و خسائر القيمة) بقيمتها العادلة ، و يحسب فارق إعادة التقييم بالفرق بين القيمة العادلة و القيمة المحاسبية الصافية كما هو واضح في العلاقة التالية :<sup>3</sup>

$$\text{فارق إعادة التقييم} = \text{القيمة العادلة} - \text{القيمة المحاسبية الصافية}$$

يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم التثبيت بما يلي :<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، البند 17.16.121. ص 10.

<sup>2</sup> محمد فيصل مايدة، جمال خنشور، قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة البحوث والدراسات، العدد 23، جامعة الوادي الجزائر، 2017، ص 311-312.

<sup>3</sup> مروان مباركي، حمزة العربي، واقع تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي " دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسجلة في البورصة"، مجلة الأبحاث الاقتصادية ، العدد 19، جامعة البلدة2، الجزائر، 2018، ص 266-267.

3-2-1- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه ،فان الزيادة تقيم مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"  
**ال قيد المحاسبي :**

	XXX	ح/ الثبتيات العينية	2x
XXX		ح/ فارق إعادة التقييم	105
		إهلاك الثبتيات العينية	28x

### 3-2-2- حالات خاصة لإعادة التقييم :<sup>2</sup>

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 .

**ال قيد المحاسبي :**

خسائر القيمة

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

الاسترجاع في حدود الخسارة المدرجة في نتيجة المؤسسة

	XXX	ح/ خسائر القيمة عن الثبتيات	29x
--	-----	-----------------------------	-----

<sup>1</sup> لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص110-111.

<sup>2</sup> علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص115-117.

Xxx		ح / استرجاع الاستغلال	781	
-----	--	-----------------------	-----	--

و الفارق يسجل في رؤوس الأموال :<sup>1</sup>

	xxx	ح / الثبتيات العينية		2x
Xxx		ح / فارق إعادة التقييم	105	

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) فإن 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 المحاسبي :<sup>2</sup>

(فارق التقييم ايجابي سبق وان أدرج في الحسابات )

	xxx	ح / الثبتيات العينية		2x
Xxx		ح / فارق إعادة التقييم	105	

(فارق التقييم سلبي)

<sup>1</sup> مروان مباركي، حمزة العربي، واقع تقييم الثبتيات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي " دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة"، 115-117.

<sup>2</sup> لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، عذكرة ص 123.

	XXX	ح/ فارق إعادة التقييم	105
XXX		ح/ التبتبئات العينية	2x

و الفارق يسجل في حسابات الأعباء :

	XXX	ح/ مخصصات الاهتلاك و خسائر القيم الأصول غير الجارية	681
Xxx		ح/ خسائر القيمة عن التبتبئات	29x

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

#### 4- اهتلاك التبتبئات العينية :

في نهاية السنة المالية و عند غلق الحسابات يتم رصد انخفاض في قيمة الأصل نتيجة لاستعماله و ذلك وفقا للشروط التالية:<sup>1</sup>

بالنسبة للأصول ذات الاستخدام المحدد زمنيا و لأسباب مادية ، تقنية أو قانونية ، فان المؤسسة تعد مخطط إهلاك الذي يسمح بحساب القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول

بالنسبة للأصول المادية و التي لها قيمة حالية اقل ، سواء من القيمة المحاسبية الصافية أو قيمتها الإجمالية ، يجب إثبات الخسارة في قيمة الأصل

<sup>1</sup> جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفق للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعائير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص 53.

#### 4-1- تعريف الإهتلاك :

يعرف الإهتلاك حسي النظام المحاسبي المالي بأنه :استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ،و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة الكيان لنفسه.<sup>1</sup>

#### 4-2- طرق الإهتلاك :

أن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية ،الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج و تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

#### 4-2-1- طريقة الاهتلاك الثابت أو الاهتلاك الخطي :

يتم احتساب الاهتلاك وفقا لهذه الطريقة على أساس زمني ،فهي تحمل السنة المالية مبالغ متساوية من تكلفة الأصل على مدار عمره الإنتاجي ،و من مميزات هذه الطريقة سهولة الاستخدام و ملاءمتها لاحتساب الاهتلاك عندما يتعرض الأصل للتقادم خلال فترة حياته الإنتاجية ،و يحسب بالعلاقة التالية :<sup>2</sup>

قسط الاهتلاك السنوي =المبلغ القابل للاهتلاك /العمر الإنتاجي للأصل

#### 4-2-2- طريقة الاهتلاك المتناقص :

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة (القيمة القابلة للاهتلاك )،و القيمة القابلة للاهتلاك للسنة الأولى هي تكلفة الاقتناء أو الإنتاج ،إما في السنوات الموالية فهي تمثل القيمة الباقية من خلال طرح اهتلاك السنة المالية الماضية من القيمة القابلة للاهتلاك الخاص بها ،و هكذا مع كل سنوات العمر الإنتاجي للأصل و تفاديا من ان يكون مبلغ القسط الأخير أكبر من الأقساط السابقة نقوم بقسمة القيمة المسجلة الباقية على عدد السنوات الباقية من العمر الإنتاجي للأصل ،و ذلك حتى يصبح القسط السنوي المتناقص اقل من القسط الثابت للسنوات المتبقية.

و تحدد النسبة المئوية الثابتة من خلال ضرب معدل الاهتلاك الثابت للأصل في المعامل الضريبي و يرتبط المعامل الضريبي بالعمر الإنتاجي للأصل ،كما هو موضح في الجدول التالي :

السنوات	المعدل الضريبي	المعدل السنوي الثابت	المعامل(النسبة المئوية )
---------	----------------	----------------------	--------------------------

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، البند 121.16.17. ص9.

<sup>2</sup> محمد فيصل مايدة، جمال خنشور، قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، مرجع سبق ذكره، ص310-311.



3 أو 4 سنوات	1.5	T	t×T 1.5
5 أو 6 سنوات	2	T	t×T 2
أكثر من 6 سنوات	2.5	T	t×T 2.5

#### 4-2-3- طريقة الاهتلاك عن طريق عدد وحدات الإنتاج :

هناك بعض الأصول يرتبط تناقص و استفاد منافعها بعدد وحدات النشاط او عدد وحدات الإنتاج

فاستهلاك منافع الأصل ليست تابعة للزمن ، و إنما تابعة لكيفية الاستخدام ، و تتمثل عدد وحدات النشاط أو الإنتاج في عدد الكميات المنتجة ، ساعات العمل أو عدد الكيلومترات المقطوعة ... الخ ، و معدل الاهتلاك وفق هذه الطريقة يحسب بالعلاقة التالية :

معدل الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك / عدد وحدات الإنتاج

و يحسب قسط الاهتلاك السنوي كما يلي :

قسط الاهتلاك للسنة = عدد وحدات السنة × معدل الاهتلاك

#### 4-2-4- طريقة الاهتلاك المتزايد :

يتم حساب قسط الاهتلاك في المؤسسة التي تستخدم هذه الطريقة بجمع سنوات العمر الإنتاجي المقدرة للأصل و استخراج قيمة الأصل المعدة للاهتلاك و التي تمثل تكلفة الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية ، ثم نقوم بحساب قسط الاهتلاك السنوي وفق العلاقة التالية :

$n/N$  قسط الاهتلاك السنوي : أساس الاهتلاك

- تمثل مجموع عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل N

- تمثل عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة n

#### 4-3- التسجيل المحاسبي للاهتلاك :

حسب النظام المحاسبي للاهتلاك :

حسب النظام المحاسبي المالي، يستعمل الحساب 681، لتسجيل كل تدني أو فقدان في قيمة المثبتات يجعله مدين سنويا بقسط الاهتلاك و بالتالي يحمل لتتائج الدورة المالية قسط الاهتلاك الموافق لاستعمال الأصل خلال الدورة، مقابل جعل ح/281 اهتلاك المثبتات المادية دائنا: <sup>1</sup>

	XXX	ح/ مخصصات الاهتلاك و خسائر القيمة للأصول الغير جارية	681
XXX		ح/ اهتلاك الثبتيات المادية	281x
		مخصصة الاهتلاك	

#### 5- الخسارة في قيمة الثبتيات :

يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة مالية إن تخضع أصولها إلى فحص للقيمة، و هذا لضمان عدم تسجيل الأصول أقل من قيمتها القابلة للتحويل، و ذلك بإجراء العمليات التالية :

#### 5-1- الأدلة على خسارة القيمة :

عند قفل الحسابات، يجب على المؤسسة تقدير فيما إذا كان هناك هناك دليل يبين إنالأصل قد فقد قيمته، ومن بين هذه الأدلة انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر، التدهور أو الاختلاف غير المتوقع في المخطط الابتدائي، التغير في البيئة التكنولوجية.

#### 5-2- اختبار خسارة القيمة :

وتتمثل هذه العملية في مقارنة بين القيمة المحاسبة الصافية بعد طرح الاهتلاكات مع القيمة الحالية (القيمة القابلة للاسترداد) فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية تقوم المؤسسة بإثبات خسارة القيمة و يسجل مقدار خسارة القيمة، كعبء من أعباء الدورة المحاسبية، مقابل إثبات انخفاض قيمة الأصل كالتالي: <sup>2</sup>

	XXX	ح/ مخصصات الاهتلاك وخسائر القيم الأصول الغير جارية	681
--	-----	--	-----

<sup>1</sup> حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS-IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص270.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص286-288.

XXX		ح/ خسارة القيمة عن الثبتيات	291x	
		تسجيل خسارة قيمة الثبتيات		

5-2-2- كما يجب في نهاية كل سنة مالية مراجعة خسارة القيمة المسجلة مسبقا، فخسارة القيمة ليست نهائية، بحيث يمكن زيادتها (رفعها)، تخفيضها أو إلغاؤها، وهذا في حالة كون القيمة القابلة للاسترداد (التحصيل) أكبر من القيمة المحاسبية وهذا الاسترجاع مبلغ الخسارة المسجل سابقا حتى لا تفوق قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية ويتم تسجيل: الاسترجاع الجزئي أو الكلي لخسارة القيمة كالتالي:

	XXX	ح/ خسارة القيمة عن الثبتيات	291x	
XXX		ح/ استرجاع خسارة قيم الأصول غير الجارية للاستغلال	781	
		ح/ استرجاع خسارة قيمة الثبتيات		

6- تقييم الثبتيات الملموسة عند خروجها من المؤسسة:

فد تستغني (تتنازل) المؤسسة عن الثبتيات بسبب من الأسباب، كعدم كفتيتها الإنتاجية أو لتقادمها أو بسبب تغيير طرق الإنتاج والنشاط، ويتم الاستغناء عن الثبتيات إما بالشطب أو البيع أو الاستبدال.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص 230.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتبئبات غير الملموسة وفق للنظام المحاسبي المالي.

أولاً: ماهية التبئبات غير الملموسة وفق النظام المالي المحاسبي.

1- مفهوم التبئبات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي:

1-1- تعريف التبئبات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي:

عرفت التبئبات المعنية حسب SCF: "أنها أصول غير نقدية وليس لها وجود مادي، وتكون مراقبة من قبل المؤسسة في إطار نشاطها العادي (وحتى لن لم تكن ملكا للمؤسسة) مثل شهرة المحل، العلامات التجارية، برامج الإعلامالي ....."

ثانياً: المعالجة المحاسبية للتبئبات فير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي.

1- الاعتراف بالتبئبات غير الملموسة:

يجب الاعتراف بالموجود غير الملموس فقط في الحالات التالية:<sup>1</sup>

- إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعود للأصل ستتدفق للمنشأة؛

- أن يكون بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به؛

- إذا كان الأصل غير ملموس مرتبط أو متضامن ضمن الأصل مادي غير متداول يجب تحديد أي الأصلين الأكثر أهمية فإذا كان الأصل غير متداول الأكثر أهمية مثلاً وجود برامج كمبيوتر ضمن الآلات أي لا يمكن تشغيلها إلا بهذه البرامج فيتم الاعتراف بالأصل كاملاً كمتلكات مثلاً في بند المعدات والآلات ويطبق عليه المعيار الدولي 16؛

- إذا تم شراء الأصل الغير ملموس لاحقاً و ربطه بالأصل المتداول من اجل تشغيله، فيتم الاعتراف بالأصل الغير ملموس بشكل منفصل وفق المعيار الدولي 38 ؛

2- قياس التبئبات غير الملموسة:

تقاس الأصول الغير ملموسة بالتكلفة، وتشمل التكلفة ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 133.

<sup>2</sup> هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، مرجع سبق ذكره، ص 68-69.

- سعر الشراء بما في ذلك رسوم الاستيراد والضرائب الغير مسترجعة، مطروحا منها التخفيضات الممنوحة.
- التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بتهيئة الأصل للاستخدام .
- التكاليف الإضافية الناجمة عن الشراء الأصل بمدفوعات آجلة.
- مصاريف الدعاية والإعلان.
- الخسائر التشغيلية الأولية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بمواصفات محدودة في بداية عمل الأصل.
- تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو بأساليب جديدة، مثل تكاليف التدريب، و هناك تكاليف أخرى لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل الغير ملموس.
- جني الأصل داخليا: يقيم الأصل المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة الإنتاج و تبدأ المؤسسة بحساب التكلفة ابتداء من اعترافها بصفة الأصل المعني كأصل ثابت معنوي ،و تستثنى من تكلفة الإنتاج<sup>1</sup>:
- المصاريف الإدارية و العامة (إلا إذا كانت مباشرة للأصل المعني ) ، خسائر العمليات الأولية ،مصاريف المستخدمين و التكاليف الغير مباشرة ؛
- تعتبر شهرة المحل المولدة داخليا من أشهر الأمثلة عن الأصول الغير ملموسة المولدة داخليا التي يمنع المعيار الاعتراف بها كأصل غير ملموس و ذلك لعدم القدرة على قياس تكلفتها بشكل موثوق من جهة و عدم إمكانية تحديد المنافع الاقتصادية المستقبلية الخاصة بها من جهة أخرى ؛

## تكاليف البحث و التطوير:<sup>2</sup>

يتم معالجة التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن بيان الدخل و هذا لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود للأصل غير ملموس نظرا لعدم الوصول لمرحلة تطوير الأصل غير الملموس ومن أمثلة عن أنشطة البحث :

الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة

يتم الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص69-70.

<sup>2</sup> D.E.KIESAL ,**Intermediate Accounting**, 14<sup>th</sup> edition, John wiley& Sons, New York, p681

- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل الغير ملموس بحيث يصبح متوفر للاستخدام أو البيع
  - نية المنشأة لاستكمال الأصل و استخدامه أو بيعه
  - كيف سيولد الأصل منافع اقتصادية مستقبلية محتملة
  - توفر الموارد المالية و الفنية المناسبة و غيرها من الموارد لإكمال التطوير و الاستخدام أو بيع الأصل الغير الملموس
  - القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل الغير ملموس خلال تطويره
- إذا كان من غير الممكن التمييز بين مصاريف البحث والتطوير يتم تحميل النفقات على أنها مرحلة بحث فقط
- يصبح الأصل الغير ملموس في الملكية من خلال : الشراء، الإنتاج، الاندماج، عن طريق التبادل، من خلال منحة حكومية.

---

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ، السعودية ، ص391.

## خلاصة الفصل :

جاء هذا الفصل من الموضوع لعرض أهم المصطلحات و المفاهيم الضرورية التي تمس موضوع الدراسة من التوافق المحاسبي الدولي و المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي و عرض المعالجة المحاسبية الخاصة بالتبتيات الملموسة و غير الملموسة و هذا من جانب النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية ،بدءا بالاعتراف و القياس المبدئي و اللاحق إلى غاية الإفصاح عنها بغية معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية التي تتناول موضوع التبتيات و كذا مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الديناميكية التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص المعالجة المحاسبية للتبتيات الملموسة و غير الملموسة.



# الفصل الثاني



## تمهيد :

يتماشى النظام المحاسبي المالي وفق ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية أو ما يسمى حاليا بمعايير التقارير المالية الدولية . إلا انه يوجد بعض الاختلافات فيما يخص عنصر التبيئبات موضوع دراستنا .

حيث يهدف هذا الفصل إلى إجراء مقارنة بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية حول المحاسبية عن بند الأصول الملموسة و الغير الملموسة من حيث الاعتراف و القياس و الإفصاح و معرفة مدا توافقهما و تطابقهما و هل توجد اختلافات جوهرية بينهما و أيهما الأكثر تفصيلا

حيث أن الأصول ذات أهمية بالغة في الاقتصاد الحديث فهي تعتبر العامل الرئيسي في خلق الميزة التنافسية للمنشأة، لكن يكون من الصعب تقدير قيم التدفقات النقدية المتوقعة الناتجة عن هاته الأصول و كذا و قتي حدوثها مما يصعب أمر قياسها و الاعتراف بها محاسبيا كبنء من بنوء القائم المالية في الميزانية . أما فيما يخص تصنيف الأصول فقد حددت المعايير المحاسبية الدولية الأساس التي يتم بيه التصنيف حسب الطبيعة أو السيولة، و لكنها لم تحءء الترتيب، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأساس الذي هم به التصنيف، إلا انه عرض كيفية ترتيب الأصول، و بهذا الفصل سنتطرق إلى الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي في بند التبيئبات

المبحث الأول: الإطار التطبيقي للثببتات الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول :أهم تعديلات الثببتات على مستوى المعايير المحاسبية الدولية .

تبنى النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية (2001) ،لكن التغيرات و التعديلات التي طرأت على المعايير

إلى غاية 2018 حتم علينا إجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

تم تعديل المعايير اعتبارا من سنة 2005 ،حيث يأخذ التعديل عدة أشكال :

- إلغاء بعض البدائل المحاسبية

- الأخذ بتسميات أوضح و أدق لبعض التعريفات و تعديل التعريفات

- إلغاء بعض الممارسات المحاسبية<sup>1</sup>

- دمج التفسيرات في المعايير ( عن طريق لجنة التفسيرات في المعايير التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية :التي

تقدم تفسير لتوضيح كيفية تطبيق معايير محاسبية الدولية )

حيث تم دمج تفسيرات :SIC14. SIC23. SIC6 في المعيار IAS 16

IAS 38 في معيار IAS 9 تم دمج تعديلات النباتات المثمرة ضمن نطاق المعيار 16 بدلا من معيار 41

- إلغاء بعض المعايير وإصدار معايير جديد

1- تعديلات الحاصلة في معايير التقارير المالية و تفسيراتها بالنسبة للثببتات الملموسة وغير

الملموسة ،مقارنة مع النظام المحاسبي المالي:

1-1-تعديل 1/جويلية/2014:

تعديل IAS. IAS16، فيما يخص إعادة التقييم ،إعادة بيان الاهتلاك المتراكم بشكل تناسبي ،حيث

<sup>1</sup>أمال تخنوني ، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS. أطروحة دكتوراة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير جامعة باتنة 1، 2018/2019، ص163.

تزيل التعديلات التناقضات المتصورة في محاسبة "الاهتلاك /الإطفاء المتراكم " ،عندما يعاد تقييم بند من بنود العقارات و الآلات و المعدات ا واصل غير ملموس ، و توضح المعايير المعدلة أن القيمة الدفترية الإجمالية يتم تعديلها بطريقة تتفق مع إعادة تقييم القيمة الدفترية مع الأخذ بعين الاعتبار خسائر انخفاض القيمة المتراكمة ، و يتم التخلص من الاهتلاك المتراكم مقابل القيمة الدفترية الإجمالية للأصل

## 1-2- تعديل 1/جويلية /2016 :

IAS 38 ،IAS 16 فيما يخص توضيح الطرق المقبولة للاستهلاك و الإطفاء ،إذ ينص كل من المعيارين أساساًتهلاك و الإطفاء على انه نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية 16تعديل ،8 على مبدأ للأصلو يوضح هذا التعديل إن استخدام الطرق القائمة على أساسالإيرادات لحساب استهلاك الأصل هو أمر غير مناسب لان الإيرادات المحققة من نشاط يشتمل على فرضية إنالإيرادات ليست عموماً الأساس المناسب لقياس استهلاك المنافع الاقتصادية المحددة في الأصل الغير ملموس<sup>1</sup>

المطلب الثاني:مقارنة الثبتيات الملموسة من حيث الإطار المفاهيمي والعرض في القوائم المالية .

أولاً : المقارنة من حيث الإطار المفاهيمي :

### 1- تعريف الثبتيات الملموسة (العينية) :

عرف المعيار المحاسبي الدولي IAS16 الممتلكات والمصانع والمعدات والتي هي أصول ملموسة يحتفظ بها المشروع من اجل استخدامها في الإنتاج أو تزويد البضائع والخدمات ،الإيجار للغير أو لأغراضإدارية ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة . كما عرفها النظام المحاسبي المالي وهو نفس التعريف أنهاأصول عينية يجوزها الكيان من اجل الإنتاج وتقديم الخدمات والاستعمال لإيجار او أغراضإدارية يفترض إن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> امال تخونى , الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS. مرجع سبق ذكره ص123.

<sup>2</sup> محمد مباركى ، أهم الفوارق المتعلقة بالثبتيات المادية بين النظام المحاسبي المالي(SCF)،والمعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)وأثرها على نوعية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط ، الجزائر 2017، ص15.

## 2- الهدف والنطاق :

يشمل نطاق المعيار مجالا مجالا محددًا والمتعلق بالأصول المادية المستخدمة في إنتاج البضائع وتوريدها أو تلك المستخدمة من طرف الإدارة أو غرض تأجيرها , وقد استثنى أصولاً أخرى مثل الأصول البيولوجية المستخدم في قطاع الزراعة المعيار 41 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي ifrs 5 .

تطرق النظام المحاسبي المالي لنفس النطاق عند تناوله الأصول المادية الثابتة والمتمثلة حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS16 في الممتلكات , المصانع والمعدات , وقد استثنى هذا الأخير بعض الأصول المذكورة أنفاً , بينما أشار النظام المحاسبي المالي في حالات خاصة مثل الأصول البيولوجية وتناول عنصر التقييم المتعلق بها فقط , والعقارات الموظفة والتفصيل فيه لاحقاً<sup>1</sup>.

ونلاحظ إن المعايير المحاسبية الدولية عاجلت هذه الأصول ضمن معيار محاسبي دولي مستقل شمل كل ما يتعلق بحاسبة هذه الأخيرة من الاعتراف بالإفصاح وذلك المعيارين المحاسبين IAS41 و IAS40 .

## 3- المصطلحات :

تطرق المعيار IAS16 إليهم المصطلحات المستخدمة ضمن إطاره حيث تناول المصطلحات المستخدمة كتعريفات إجرائية قبل الخوض في مضمون المعيار , بينما تضمن النظام المحاسبي المالي بعض مفاهيم هذه المصطلحات عند التطرق لها أو ضمن ملحقه , هذا بالإضافة إلى وجود بعض الاختلافات في تسمية بعض المصطلحات ذات نفس الدلالة مثل القيمة الحقيقية ضمن النظام المحاسبي المالي تحمل نفس الدلالة للقيمة العادلة ضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS16.

وتوجد بعض المصطلحات المختلفة تماماً أو تحمل دلالات مختلفة ونذكر على سبيل المثال لا الحصر العمر الإنتاجي والمقصود به " الفترة التي من المتوقع إن يستخدم الأصل خلالها أو عدد الوحدات المنتظر الحصول عليها من استخدامه " وقد استخدم النظام المحاسبي المالي مصطلح مدة الحياة الاقتصادية لنفس دلالة مصطلح العمر الإنتاجي . كما نص على القيمة الحقيقية كمرادف للقيمة العادلة ومصطلح القيمة المحاسبية كمرادف لمصطلح المبلغ المرحل أو القيمة الدفترية ضمن المعيار المحاسبي الدولي . وأطلق النظام المحاسبي المالي على الأصول المادية الثابتة " التثبيتات العينية " بينما أطلقت عليها معايير المحاسبة الدولية " الممتلكات , المصانع والمعدات " .

وبصفة عامة عند التطرق لمضمون المعيار المحاسبي الدولي نجد انه استعمل عدة ألفاظ أو مصطلحات تختلف عن تلك التي استخدمها النظام المحاسبي المالي مثل الكيان والمنشأة , وبالتالي هناك ضرورة لتغيير هذه المصطلحات

<sup>1</sup> عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبة الدولية-حالة الأصول المادية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 2015-2016، ص 184.

وتكيفها ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك التي لها نفس الدلالة وهذا خدمة لتحقيق متطلبات التوافق المحاسبي الدولي والتخفيف من معالم التباين والاختلاف<sup>1</sup>.

الجدول رقم(1-1): مقارنة الثببتات الملموسة بين (IAS/IFRS) و(SCF) من حيث الإطار المفاهيمي .

أوجه المقارنة	المعايير المحاسبية الدولية IAS16	النظام المحاسبي المالي SCF
تعريف الثببتات الملموسة	الممتلكات والمصانع والمعدات هي أصول ملموسة : - يحتفظ بها من اجل استخدامها في الإنتاج أو تزويد البضائع . - الإيجار للغير أو لإغراض إدارية . - من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة .	هي أصول عينية يحوزها الكيان من الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لإغراض إدارية , والذي يفترض إن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية .
الهدف والنطاق	يشتمل نطاق المعيار مجالا محددًا والمتعلق بالأصول المادية المستخدمة في إنتاج البضائع أو توريدها . أو تلك المستخدمة من طرف الإدارة أو بغرض تأجيرها وقد استثنى أصولاً أخرى مثل الأصول البيولوجية (المعيار 41)	تطرق النظام المحاسبي المالي إلى نفس النطاق عند تناوله للأصول المادية الثابتة وقد استثنى بعض الأصول المذكورة في المعيار IAS16 بينما أشار النظام المالي في حالات خاصة مثل : الأصول البيولوجية .
	تطرق هدف المعيار IAS16 إليهم	تضمن النظام المحاسبي المالي بعض

<sup>1</sup> عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية-حالة الأصول المادية-، مرجع سبق ذكره، ص184-185.

المصطلحات	المصطلحات المستخدمة ضمن إطاره حيث تناول أهم المصطلحات المستخدمة كتعريفات إجرائية قبل الخوض في المضمون المعيار . القيمة العادلة العمر الإنتاجي	مفاهيم هذه المصطلحات عند التطرق لها أو ضمن ملحقه. القيمة الحقيقية
-----------	---	---

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

ثانيا : المقارنة من حيث العرض في القوائم المالية :

### 1- العرض في قائمة المركز المالي (الميزانية) :

حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS16 تسجل الأصول الملموسة كبند من بنود الأصول غير المتداولة إما المعيار فتسجل ضمن الأصول غير الجارية<sup>1</sup>.

### 2- العرض في قائمة الدخل (حسابات النتائج) :

حسب المعيار الدولي 36 وجب الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الثببتات العينية فور حدوثها في قائمة الدخل في شكل مخصصات اهتلاكات وخسائر قيمة ح/681 وتظهر في النظام المحاسبي المالي مدونة الحسابات في بند من بنود الاهتلاك في اهتلاك الثببتات العينية ح/ 281 .

الجدول الموالي يلخص لنا قواعد النظام المحاسبي المالي وكذا المعايير الدولية في كيفية عرض الثببتات الملموسة في القوائم المالية، ويمكن الإشارة إلى الفروقات الجوهرية في الجدول الموالي :

الجدول رقم (1-2): مقارنة الثببتات الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث العرض في القوائم المالية.

أوجه المقارنة	المعايير المحاسبية الدولية IAS16	النظام المحاسبي المالي SCF
العرض في قائمة المركز المالي (الميزانية)	تسجل الأصول الملموسة كبند من بنود الأصول غير المتداولة	تسجل الثببتات العينية ضمن الأصول غير الجارية

<sup>1</sup> حناشي نوال، نقيش زرقه، المعالجة المحاسبية للثببتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة-، مرجع سبق ذكره، ص55.

العرض في قائمة الدخل (حسابات النتائج)	حسب المعيار الدولي 36 وجب الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الثببتات العينية فور حدوثها في قائمة الدخل في شكل مخصصات اهتلاكات وخسائر قيمة	ظهرت الثببتات العينية في مدونة الحسابات في بند من بنود الاهتلاك
--	--	---

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

المطلب الثالث: مقارنة الثببتات الملموسة من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح.

### 1- الاعتراف بالأصل :

تضمن المعيار المحاسبي شرطين أساسين للاعتراف بالأصل ضمن أصول المؤسسة وهو توقع تدفق منافع اقتصادية للمؤسسة نتيجة استخدامه والقياس الموثوق لتكلفة الأصل. وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذين الشرطين للاعتراف بالأصل.<sup>1</sup>

أشار كل من المعيار المحاسبي IAS16 والنظام المحاسبي المالي إلى محاسبة أجزاء الأصل الواحد بشكل مستقل في حالة كان بالإمكان تقدير المنفعة المستقبلية لها بشكل موثوق .

كما نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة التقييم بصورة صادقة كشرط للاعتراف بالأصل بينما استعمل المعيار المحاسبي المالي الدولي IAS16 مصطلح الموثوقية .

وقد نص كل من المعيار المحاسبي الدولي IAS16 والنظام المحاسبي المالي على ضرورة تجزئة الثببتات المادية في حال كانت لها أعمار الإنتاجية مختلفة إلا إن المعيار نص على ضرورة أن لاتتعدى أعمار هذه الأجزاء العمر الإنتاجي للأصل المتعلق بها , بينما لم يشترط النظام المحاسبي المالي ذلك

كما اشترط المعيار المحاسبي الدولي IAS16 الاعتراف بتكلفة الأصول التي تدر منافع اقتصادية مستقبلية غير مباشرة ضمن تكلفة أصول أخرى بشرط أن لاتتعدى القيمة الدفترية للأصل قيمته القابلة للاسترداد<sup>2</sup> . حيث أشار النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة بينما لم يشترط ما اشترطه المعيار المحاسبي المالي 16 بخصوص الاعتراف بهذا النوع من الأصول .

<sup>1</sup> محمد مباركي، أهم الفوارق المتعلقة بالثببتات المادية بين النظام المحاسبي المالي (SCF)، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وأثرها على نوعية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>2</sup> غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 84.

## 2- القياس الأولي للأصل :

تضمن كل من النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي IAS16 نفس شروط الاعتراف المتعلقة بالأصول المكتتنة عن طريق الشراء أو الإنتاج , بينما أشار المعيار إلى ضرورة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS02 على تكاليف الالتزامات لتفكيك وإزالة واسترداد الموقع.<sup>1</sup> والتي تم تكبدها فيه خلال فترة محددة نتيجة استخدام الأصل لإنتاج مخزونات خلال تلك الفترة .وهنا لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة الخاصة .

وتضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS16 حالة امتلاك أصول غير متداولة عن طريق التبادل وذلك عن طريق أصول مشاهجة أو غير مشاهجة فان تكلفة الأصل تسجل القيمة العادلة باستثناء الحالتين التاليتين:<sup>2</sup>

- إذا كانت عملية المبادلة تفتقر في جوهرها إلى الأسس التجارية العادية للمبادلة ,
  - إذا كان غير ممكن تحديد القيمة العادلة لأي من الأصل المتنازل عنه والأصل المستلم بشكل موثوق ,
- وفي حالة تحقق هاتين الحالتين يتم الاعتراف بقيمة الأصل المستلم بناء على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه .
- أشار النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة ونص على تسجيل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة , وتسجيل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للتبادل فقط , وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي لم يشترط ضرورة الأسس التجارية العادية , وإمكانية تحديد القيمة العادية للأصول المتنازل عنها والمستلمة .
- وأضاف النظام المحاسبي المالي علاوة عن المعيار المحاسبي الدولي IAS16 حالة الأصول المستلمة كإسهام بقيمة المساهمة , الممتلكات المكتسبة مجاناً بالقيمة الحقيقية في تاريخ دخولها ذمة المؤسسة .

## 3- الاعتراف بالنفقات اللاحقة بالثببتات :

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الاعتراف بالنفقات اللاحقة إذا أدت إلى الرفع من المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل , وتضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS16 نفس الشرط وأضاف إلى ذلك شرطاً آخر يتمثل في عدم تجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية , وهو ما لم ينص عليه النظام المحاسبي المالي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عزوز مخلوحي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبة الدولية-حالة الأصول المادية -، مرجع سبق ذكره، ص186.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص187.

<sup>3</sup> غانم شطا، المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص86-87.



#### 4- القياس اللاحق للأصل :

سمح المعيار المحاسبي الدولي IAS16 باستخدام احد النموذجين التاليين للقياس اللاحق للممتلكات, المصانع والمعدات يتمثل هذين النموذجين في :

- نموذج التكلفة ويتم بموجبه تسجيل الأصل بتكلفه مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وأية خسائر في القيمة

- نموذج إعادة التقييم ويتم بموجبه تسجيل الأصل بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الاهتلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم. ويشترط استخدام هذا النموذج إن يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق .

وتمثل القيمة العادلة لبنود الممتلكات, المصانع والمعدات القيمة السوقية لها بتاريخ إعادة التقييم والتي تكون مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتحدد من خلال مقيم محترف , وفي حالة عدم تحديد القيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة للأصول أو بسبب ندرتها يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك .

تطرق النظام المحاسبي المالي في بنوده عند تناوله هذه الجزئية على المفاضلة بين النموذجين السابقين عند الاعتراف اللاحق بالتشبيات المادية .

وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى انه يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية. التي قد تم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة للأصل المعني خلال السنوات المالية السابقة<sup>1</sup> . وبالنسبة إلى هذه الحالة لم يشر المعيار المحاسبي الدولي لهذا الشرط وهذا باعتبار انه قد يحدث ويعد أمرا عاديا .

كما إن المعيار المحاسبي الدولي IAS16 قد أشار إلى الحالة التي يتم فيها التنازل عن أصل معاد تقييمه في الفترات السابقة حيث يتم في هذه الحالة تحويل هذا الفائض مباشرة إلى حساب الأرباح أي انه لا يدرج ضمن قائمة الدخل , بينما النظام المحاسبي المالي لم يشر إلى المعالجة المحاسبية لهذه الجزئية .

نص كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار IAS16 على إن القيمة العادلة (القيمة الحقيقية ) للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق<sup>2</sup>, وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون علما أن النظام

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الفقرة 1.121، الجزائر، 2009، ص 8.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 7.

المحاسبي المالي لم يحدد هل هم من داخل أو خارج المؤسسة بخلاف المعيار الذي نص صراحة إن يكون هؤلاء مستقلين عن المؤسسة .

## 5- الاهتلاك :

يمكن الوقوف على أهم معالم التباين والاختلاف بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS16 بخصوص الاهتلاك :

8-1- طرق الاهتلاك : تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS16 ثلاث طرق للاهتلاك وهي : الاهتلاك الخطي، المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج . بينما نص النظام المحاسبي المالي على أربعة طرق وتمثل في الاهتلاك الخطي، المتناقص، المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج.<sup>1</sup>

8-2- مراجعة طريقة الاهتلاك : نص المعيار المحاسبي الدولي IAS16 على ضرورة المراجعة الدورية لطريقة الاهتلاك وفي حالة اكتشاف وجود تغيير في نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل يجب تغيير طريقة الاهتلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية . إما النظام المحاسبي المالي إلى هذه الجزئية ولكن بتحفظ ، وفقا للمتطلبات الجبائية.<sup>2</sup>

8-3- تقدير العمر الإنتاجي : حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS16 مجموعة من العوامل عن تقدير العمر الإنتاجي لأي من الأصول مثل الاستخدام المتوقع، التآكل، بعض المحددات القانونية، لكن النظام المحاسبي المالي لم يشير إلى هذه المحددات لتقدير مدة الحياة الاقتصادية للأصول.<sup>3</sup>

## 8-4- تكاليف التفكيك :

أشار المعيار المحاسبي الدولي IAS16 إلى الحالة التي تشمل فيها تكلفة الأرض على تكاليف التفكيك وتهيئة الموقع، حيث يتم إهلاك ذلك الجزء من التكاليف . بينما نص النظام المحاسبي المالي بوجه عام على عدم إهلاك الأراضي دون الإشارة إلى هذه الحالة الخاصة .

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS16 على الاستمرار في الاعتراف بمصروف الإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز قيمته المتبقية هي المبلغ المقدر للأصل مطروحا منها تكاليف التخلص، نلاحظ إن هذا التعريف يتجاهل تأثير التضخم حيث ستكون قيمة الخردة المقدره للأصل اقل من قيمته العادلة .

<sup>1</sup> عزوز مخلوني، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبة الدولية-حالة الأصول المادية-، مرجع سبق ذكره، ص190.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص190.

<sup>3</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره، ص100.

ونشير هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى هذه الجزئية<sup>1</sup>.

## 6- إلغاء الاعتراف بالأصل :

بالنسبة لإلغاء الاعتراف بالأصل فقد تضمن النظام المحاسبي المالي نفس الشروط التي نص عليها المعيار الدولي IAS16 وهي على العموم عند بيع الأصل، التبرع به، توقف تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به أو في حالة عقد الإيجار التمويلي. كما تناول كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS16 المعالجة المحاسبية لعملية التنازل عن أصل ما، وما يتجر عنها من تحقيق أرباح أو خسائر.

وقد أضاف المعيار حالة الأصول الثابتة التي استبعدت ويحتفظ بها لحين التصرف بها، يجب إن تقييد بالقيمة الدفترية في تاريخ الاستبعاد من الاستخدام، ويتم اختبار وجود أية خسائر في قيمتها عند نهاية كل سنة مالية حسب متطلبات المعيار، لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة<sup>2</sup>.

## 7- الإفصاح :

تناول المعيار المحاسبي الدولي IAS16 موضوع الإفصاح عن المعلومات المكتملة لمحتوى القوائم المالية بتفصيل أكثر واشمل، حيث نص هذا الأخير على كل المعلومات التي من شأنها أن تؤثر على قرار مستخدم القوائم المالية وتزيد من شفافية هذه الأخيرة، بينما نص النظام المحاسبي المالي من خلال الجداول التي تم التطرق لها سابقا فيما تعلق بالثببتات المادية حيث تمثلت في اقتراح يلخص أهم المعلومات ذات العلاقة بالأصول المادية حيث تمثلت في اقتراح يلخص أهم المعلومات ذات العلاقة بالأصول المادية مثل جدول تطور الثببتات المادية وجدول الاهتلاكات وجدول خسائر القيمة في الثببتات فقط، وترك النظام المحاسبي المالي المجال للمؤسسة الاقتصادية في الإفصاح عن أية معلومات والتي من شأنها وزيادة الفهم لمحتوى القوائم المالية<sup>3</sup>.

الجدول رقم (1-3): مقارنة الثببتات الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث الاعتراف والقياس، الإفصاح في الملاحق.

الاعتراف بالثببتات الملموسة	شروط الإدراج في حساب الأصول يسجل في الأصول إذا وفقط كان :	يُدرج الثببت العيني في الحساب كأصل :

<sup>1</sup> لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات محلولة، مرجع سبق ذكره، ص24.

<sup>2</sup> عبد القادر قادري، قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IASs) -دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي-، مجلة دفاتر بوداكس، العدد6، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2016، ص75.

<sup>3</sup> محمد مباركي، أهم الفوارق المتعلقة بالثببتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وأثرها على نوعية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة-، مرجع سبق ذكره، ص21.

<p>- إذا كان من المحتمل إن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى كيان - إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة</p>	<p>- احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية - إمكانية قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية</p>	
<p>لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة الخاصة</p> <p>إشارة النظام المحاسبي المالي إلى هذه الحالة ونص على تسجيل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية لأصول المستلمة وتسجيل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للتبادل فقط ,لم يشترط الحالتين المذكورتين أنفا</p>	<p>حالة الإنتاج الداخلي - تضمن المعيار نفس شروط الاعتراف التي نص عليها النظام المتعلقة بالأصول المكتتاة عن طريق الشراء أ والإنتاج - أشار المعيار المحاسبي إلى ضرورة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 02 على تكاليف الالتزامات لتفكيك وإزالة واسترداد الموقع</p> <p>حالة المبادلة تضمن المعيار حالة امتلاك أصول غير متداولة عن طريق التبادل وذلك عن طريق أصول مشابهة وغير مشابهة فان تكلفة الأصل تسجل بالقيمة العادلة باستثناء الحالتين : إذا كانت المبادلة تفتقر في جوهرها إلى الأسس التجارية العادية أو إذا كان غير الممكن تحديد القيمة العادلة لأي من الأصل المتنازل عنه</p>	<p>القياس الأولي للتشبيات الملموسة</p>
<p>تطرق النظام المحاسبي المالي في بنوده</p>	<p>نص المعيار المحاسبي الدولي 16 بان</p>	<p>القياس اللاحق للتشبيات الملموسة</p>

<p>عند تناول هذه الجزئية على المفاضلة بين النموذجين عند الاعتراف اللاحق بالتشبيات الملموسة</p>	<p>تختار المنشأة بين نموذجين , نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم</p>	
<p>- تضمن النظام المحاسبي المالي على أربع طرق وتتمثل في الاهتلاك الخطي والمتناقص , المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج - أشار النظام المحاسبي المالي إلى جزئية ضرورة المراجعة الدورية ولكن بتحفظ وفقا للمتطلبات الجبائية - كما تطرق إلى جزئية عوامل تقدير العمر للإنتاجي لكن لم يشير الى هذه العوامل</p>	<p>- تضمن المعيار ثلاث طرق للاهتلاك : الاهتلاك الخطي , الاهتلاك المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج - نص المعيار على ضرورة المراجعة الدورية لطريقة الاهتلاك - حدد المعيار مجموعة من العوامل عن تقدير العمر الإنتاجي للأصل</p>	<p>اهتلاك التشبيات الملموسة</p>
<p>تضمن النظام المحاسبي المالي نفس الشروط باستثناء التشبيات التي استبعدت ويحتفظ بها لحين التصرف بها</p>	<p>نص المعيار المحاسبي 16 شروط بيعالأصل , التبرع به توقف تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به او في حالة عقد ايجار تمويلي . كما تناول لمعالجة المحاسبية لعملية التنازل عن التشبيات وما ينجر عنها تحقيق أرباح او خسائر</p>	<p>الغاء الاعتراف بالتشبيات الملموسة</p>
<p>النظام المحاسبي المالي لم يقدم تفاصيل مهمة متعلقة بالإفصاح</p>	<p>تطرق المعيار المحاسبي الدولي 16 إلى الإفصاح عن أسس القياس وطرق ومعدلات الاهتلاك , إجمالي المبلغ المرحل الاهتلاك التراكمي , خسائر انخفاض القيمة ..</p>	<p>الإفصاح</p>

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

المبحث الثاني : الإطار التطبيقي للتشبيات غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول :مقارنة التشبيات غير الملموسة من حيث الإطار المفاهيمي و العرض في القوائم المالية .

أولا :التعريف و أسس الاعتراف بها كأصل

لم يرد في المعيار المحاسبي الدولي 38 فيه أن الأصول الغير ملموسة هي أصول ثابتة ،بالإضافة أن المعيار نص على نفس الشرطين التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ،حيث أضاف المعيار :<sup>1</sup>

-أي أصل لا يستوفي الشرطين تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل

-لا يمكن الاعتراف بمهارات لعمال أو بولاء العمال كأصل غير ملموس

بينما ورد في النظام المحاسبي المالي أن الأصول المعنوية أصول ثابتة ( لم ترد في المعيار ) ، كذلك لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى هذه الجزئية التي أضافها المعيار

الاهتلاك :

وفقا للمعيار 38 يخضع التثبيت المعنوي الذي فترة منفعته منتهية للاهتلاك، أما التثبيت المعنوي الذي فترة حياته غير محددة فلا يخضع للاهتلاك ،بينما النظام المحاسبي المالي فكل التثبيتات المعنوية تمتلك.<sup>2</sup>

تجاوز مدة المنفعة :

لم يتطرق لها المعيار ،بينما النظام المحاسبي المالي نص في حالة تجاوز المدة النفعية للتثبيت المعنوي و هي 20 سنة تقديم معلومات خاصة بالملحق المرافق للكشوف المالية من طرف المؤسسة

تدني القيمة :

حسب المعيار 38 لتحديد ما إذا كانت قيمة الأصل غير ملموس قد هبطت ،تطبق المنشأة المعيار المحاسبي الدولي 36 ،بينما وفقا لنظام المحاسبي المالي تكون هناك خسارة القيمة عندما تكون القيمة القابلة لتحصيل أي أصل اقل من قيمته المحاسبية الصافية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الفقرة 3.112، ص 61.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 61.

<sup>3</sup> شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدتوافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 1، سطيف، 2018، ص 15.

## ثانيا :النطاق و الهدف

يشتمل نطاق هذا المعيار مجالا محددًا و المتعلق بالأصول المعنوية (الشهرة - براءة الاختراع - العلامة التجارية - الاسم التجاري - حقوق التأليف - حقوق الامتياز - قوائم العملاء - برامج الحاسوب) بحيث نجد أن المعيار استثنى أصولاً أخرى من نطاقه مثل : - الموجودات غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر , الموجودات المالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي 32، الموجودات غير ملموسة التي تتكون في منشآت التأمين

تناول النظام المحاسبي المالي نفس مجال المعيار المتعلق بالأصول المعنوية الغير ملموسة ،لكنه لم يتطرق الى الاستثناءات التي أشار إليها المعيار ،مختلفا في بعض حدوده حيث نجد :

لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي استثناء من نطاق متطلبات قياس التبينات المعنوية

أورد المعيار الدولي شروط مفصلة للاعتراف بأي نفقة تنمية ( تطوير ) ،إلا أن النظام المحاسبي المالي أورد شروط تختلف عن تلك الواردة في المعيار الدولي

أشار المعيار 38 إلى أن تحديد الأصول المعنوية القابلة للاهلاك يقتصر فقط على تلك الأصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها ،في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية القابلة للاهلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة و هي 20 عاما .و أشار إلى انه في حالة تجاوز المدة النفعية للتثبيت المعنوي 20 عام ،وجوب تقديم المؤسسة معلومات خاصة بالملحق المرافق للقوائم المالية ،و هذا لم يرد في المعيار

هناك بعض الأصول ليس لها طابع مادي إلا أنها لا تستجيب لمعايير الاعتراف فيوصي المعيار 38 بتسجيلها كمصاريف عند تحملها بينها النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لها

إن النظام المحاسبي المالي لم يوضح التكاليف التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير ملموس ،و حالات تملك الأصل الغير ملموس من خلال اندماج الأعمال بالإضافة إلى حالات الشراء أصل غير ملموس ،بمبادلتة أو أصل مالي آخر ،أو حالة الأصول الغير ملموسة المولدة داخليا كما ورد في المعيار الدولي 38

فارق الحياة رغم انه أصل معنوي إلا انه لا يصنف ضمن الأصول الثابتة المعنوية وفق المعيار 38 ،بينما أدرجه النظام المحاسبي المالي في قائمة الحسابات ضمن الأصول الثابتة المعنوية .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة، مرجع سبق ذكره، ص20.

### ثالثا: المصطلحات

تطرق المعيار 38 إلى أهم المصطلحات المستخدمة ضمن إطاره حيث تناول: الأصل الغير ملموس، البحث و التطوير، القيمة العادلة للأصل، المبلغ الدفترى، المبلغ القابل للاستهلاك، خسارة القيمة، عمر الإنتاجي..

كما تضمن النظام المحاسبي المالي بعض مفاهيم هذه المصطلحات عند التطرق لها، و ضمن ملحقه

بالإضافة إلى وجود بعض الاختلافات في تسميات بعض المصطلحات ذات نفس الدلالة: صورة الصادقة، الموثوقية كذلك القيمة العادلة و القيمة الحقيقية.<sup>1</sup>

الجدول رقم (1-2): مقارنة الثببتات غير الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث الإطار المفاهيمي.

النظام المحاسبي المالي	المعيار 38	البيان
ورد فيه أن الأصول غير ملموسة أصول ثابتة	لم يرد فيه أن الأصول غير ملموسة هي أصول ثابتة	التعريف
تضمن النظام المحاسبي المالي نفس الشرطين، لكنه لم يشير إلى الإضافة التي ذكرها المعيار	نص المعيار على شرطين لكن أضاف : -أي أصل لا يستوفي الشرطين تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل -لا يمكن الاعتراف بمهارات العمال كأصل غير ملموس	أسس الاعتراف بها كأصل
حسب النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية القابلة للاهلاك، بل اكتفى بتحديد أقصى مدة و هي 20 سنة (المدة النفعية) ،	حسب المعيار الأصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها فقط هي قابلة للاهلاك، أما التثبيت المعنوي الذي فترة حياته غير محددة فلا يخضع للاهلاك	الاهلاك
حددها ب 20 سنة، و في	لم يتطرق لها المعيار	تجاوز مدة المنفعة

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص20.



حالة تجاوز المدة تقديم معلومات خاصة بالملحق المرافق للكشوف المالية من طرف المؤسسة		
وفقا للنظام المحاسبي المالي تكون هناك خسارة قيمة ،عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل اقل من القيمة المحاسبية الصافية	تطبق المنشأة معيار 36 ، لمعرفة ما إذا كانت قيمة الأصل غير ملموس قد انخفضت	تدني القيمة
لم يستثنى النظام المحاسبي المالي اي استثناء من نطاق الثببتات المعنية	استثنى المعيار مجموعة من الموجودات غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر , الموجودات المالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي 32، الموجودات غير ملموسة التي تتكون في منشآت التامين	نطاق
تناول النظام المحاسبي المالي مصطلحات أخرى تختلف عن المعيار :إعادة التقييم ، فارق التقييم ،فارق الاقتناء ،مع وجود اختلافات في تسمية بعض المصطلحات	تناول المعيار أهم المصطلحات المستخدمة ضمن إطاره: البحث و التطوير ،القيمة العادلة للأصل ،المبلغ الدفترى ،المبلغ القابل للاستهلاك ،خسارة القيمة ،عمر الإنتاجي ..	المصطلحات

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

ثانيا : المقارنة من حيث العرض في القوائم المالية.:

1- العرض في قائمة المركز المالي : (الميزانية )

حسب IAS/IFRS:

يسجل الأصل الغير ملموس كبند من بنود الأصول الغير جارية ،أما فارق الاقتناء فهو رصيد مخصص لا يظهر في حساب منفصل في قائمة المركز المالي و يسجل ضمن الأصول الغير ملموسة حسب SCF:

يسجل التثبيت المعنوي ضمن الأصول غير جارية ،أما فارق الاقتناء فهو رصيد غير مخصص و يتم عرضه في بند منفصل من بنود الأصول المعنوية

من حيث عرض الأصول المعنوية في القوائم المالية ،حيث يظهر فارق الاقتناء في بند منفصل من بنود الأصول المعنوية حسب SCF،إلا انه لا يظهر كرصيد مخصص و يسجل ضمن الأصول غير ملموسة حسب المعايير الدولية<sup>1</sup>

## 2- العرض في قائمة الدخل: (جدول النتائج )

حسب IAS/IFRS:

حسب المعيار المحاسبي الدولي 36 وجب الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة على الشهرة فور حدوثها في قائمة الدخل في شكل مخصصات اهتلاك و خسائر قيمة (ح/680 ) حسب SCF:

ظهرت التثبيتات المعنوية في مدونة الحسابات في بند من بنود الاهتلاكات في حساب " استهلاك التجهيزات المعنوية " ( ح /280)

من حيث العرض في قائمة الدخل ،فقد نصت المعايير الدولية على وجوب الاعتراف بتدني القيمة فور حدوثها في شكل مخصصات خسائر القيمة و هذا نفسه ما جاء به النظام المحاسبي المالي ،إلا ان التثبيتات المعنوية ظهرت في مدونة الحسابات في حساب الاهتلاك تجهيزات معنوية ،و هذا فيه نوع من التناقض<sup>2</sup>

## الإفصاح في الملاحق : (الإيضاحات )

حسب IAS/IFRS:

تم التطرق في المعيار 38 الى مجموعة من النقاط وجب الإفصاح عنها (تطرقنا إليها سابقا )

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 63.

<sup>2</sup>رحمي إلهام، رزق الله ليندا، المعالجة المحاسبية للتبئبات وفق النظام المحاسبي المالي ظل معايير المحاسبة الدولية-دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري-، مرجع سبق ذكره، ص 73.

حسب SCF:

تم فقط التطرق إلى مفهوم الأصل المعنوي

من حيث الإفصاح، فقد وضع المعياران الدوليان رقم "38" و "36" عن المعلومات التي يجب على المنشأة الإفصاح عنها في الإيضاحات، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إليها بشكل معمق و اكتفى بإعطاء مفهوم الثببت المعنوي

الجدول رقم (2-2): مقارنة الثببتات غير الملموسة بين (IAS/IFRS) و (SCF) من حيث العرض في القوائم المالية.

حسب SCF	حسب IAS/IFRS	أوجه المقارنة
يسجل الثببت الغير ملموس ضمن الأصول غير جارية، أما فارق الاقتناء فهو رصيد غير مخصص و يتم عرضه في بند منفصل من بنود الأصول المعنوية	يسجل الأصل الغير ملموس ضمن الأصول الغير جارية، أما فارق الاقتناء فلا يظهر في حساب منفصل بل يسجل ضمن الأصول الغير ملموسة	العرض في قائمة المركز المالي (الميزانية)
ظهرت الثببتات المعنوية في مدونة الحسابات في بند من بنود الاهتلاك في حساب /280 اهتلاك التجهيزات المعنوية	حسب المعيار الدولي رقم "36" و يجب الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة على الشهرة فور حدوثها في قائمة الدخل في شكل مخصصات اهتلاك وخسائر قيمة في ح /680	العرض في قائمة الدخل (جدول النتائج)
تم التطرق فقط إلى مفهوم الأصل المعنوي	حسب المعيار 38 تم التطرق إلى مجموعة من النقاط واجبة الإفصاح عنها	الإفصاح في الملاحق (الإيضاحات)

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

المطلب الثاني : مقارنة الثببتات غير الملموسة من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح.

من حيث شروط الاعتراف بالأصل المعنوي:

حسب المعيار المحاسبي الدولي 38: يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:<sup>1</sup>

- أن يكون قابلا للتحديد

- أن يكون خاضعا للسيطرة و رقابة المنشأة

- أن يكون قادرا على توليد منافع اقتصادية مستقبلية

- أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية

حسب النظام المحاسبي المالي: نجد وجوب توفر الشروط التالية:<sup>2</sup>

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به

- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة

من حيث شروط الاعتراف بالنفقات اللاحقة للأصل المعنوي :

حسب المعيار المحاسبي الدولي 38:<sup>3</sup>

- إذا تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل

- إذا كانت ترفع القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق

المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها تدرج في الحسابات في شكل ثببتات تضاف إلى قيمة الأصل

حسب النظام المحاسبي المالي :

-ان يكون من المحتمل أن تمكن هذه التكاليف الأصل من أن يولد بصفة خاصة منافع اقتصادية مستقبلا منسوبة

له و تتجاوز معيار أدائه الأصلي المقدر

- يمكن قياس هذه التكاليف بموثوقية و أنها تنسب للأصل

من حيث القياس المبدئي :

<sup>1</sup> حسين قاضي، مأمون حماد، المحاسبة الدولية ومعاييرها، عمان، طبعة 2008، ص166.

<sup>2</sup> لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع شبق ذكره، ص53.

<sup>3</sup> حيدرة محمد علي بني عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، الأردن، 2007، ص35.

حسب المعيار المحاسبي الدولي 38 : يقاس الأصل الغير ملموس مبدئيا في حالة الاقتناء بشكل منفصل بالتكلفة و التي تتكون من :<sup>1</sup>

سعر الشراء ، بما في ذلك رسوم استيراد و ضرائب شراء غير قابلة للاسترجاع مضافا إليه تكاليف الاقتراض و أي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل ليكون صالحا للاستعمال و حذف الخصومات و التخفيضات التجارية

بينما يقاس حسب النظام المحاسبي المالي : في حالة الاقتناء مبدئيا بالتكلفة و التي تعادل : سعر الشراء ، بما فيه الحقوق الجمركية و الرسوم المستردة بعد تخفيض الحسومات و كل التكاليف المباشرة من اجل وضع الأصل في حالة الاستعمال المخصص له

#### المحاسبة عن تكاليف البحث :

حسب المعيار المحاسبي 38 : تسجل كأعباء خلال الدورة التي يتم إنفاقها خلالها بينما

حسب النظام المحاسبي المالي : تسجل كمصاريف بمجرد إنفاقها و لا يمكن دمجها ضمن التبيئبات المعنوية

#### المحاسبة عن تكاليف التطوير :

حسب المعيار المحاسبي 38 : ترسمل كأصل معنوي إذا توفرت فيها شروط معينة و تملك على أساس عمرها الافتراضي .<sup>2</sup>

أما حسب النظام المحاسبي المالي : تسجل ضمن التبيئبات المعنوية إذا توفرت فيها شروط محددة ، و تملك على أساس عمرها الافتراضي على ألا تتجاوز 20 سنة

#### براءة الاختراع المقتناة :

حسب المعيار المحاسبي 38 : ترسمل بتكلفة الاقتناء و تملك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني ، أيهما اقل

أما حسب النظام المحاسبي المالي : ترسمل بتكلفة الاقتناء و تملك على مدى عمرها الافتراضي او القانوني شرط عدم تجاوز 20 سنة<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد مباركي، أهم الفوارق المتعلقة بالتبيئبات المادية بين النظام المحاسبي المالي (SCF)، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وأثرها على نوعية القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية مرجع سبق ذكره، ص22.

<sup>2</sup> رحمي إلهام، رزق الله ليندا، المعالجة المحاسبية للتبيئبات وفق النظام المحاسبي المالي ظل معايير المحاسبة الدولية-دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري-، مرجع سبق ذكره، ص 60.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص60.0

### براءة الاختراع المطورة داخليا :

حسب المعيار المحاسبي 38 : ترسمل بالتكلفة المنفقة خلال مرحلة التطوير التي تحقق شروط الرسملة و تهتمك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما اقل  
بينما النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لها<sup>1</sup>

### المحاسبة عن برامج الإعلام الآلي :

حسب المعيار المحاسبي 38 : البرامج المنشأة داخل المؤسسة بغرض البيع : ترسمل التكاليف المنفقة أثناء مرحلة التطوير و التي تتوفر فيها شروط الرسملة

البرامج المنتجة داخليا بهدف الاستخدام : تسجل كمصاريف فور إنفاقها

البرامج المشترية لتأجيرها أو الحصول على ترخيص : ترسمل كأصل غير ملموس ، تهتمك البرامج المرسملة على مدى عمرها الافتراضي

أما حسب النظام المحاسبي المالي : ترسمل بتكلفة اقتناء في حالة الحصول عليها من الغير ، و ترسمل بتكلفة الإنتاج في حالة إنتاجها داخل المؤسسة ،

تهتمك على مدى عمرها الافتراضي بشرط ألا تتجاوز 20 سنة .<sup>2</sup>

### العلامات التجارية المولدة داخليا :

حسب المعيار المحاسبي 38 : تسجل النفقات المرتبطة بها كمصروفات و لا تعترف بها كأصل غير ملموس

بينما النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لها<sup>3</sup>

### الشهرة المقتناة (فارق الاقتناء) :

وفقا IFRS3 فإنه لا يجوز اهتلاك الشهرة التجارية بصورة منتظمة بل و جب إخضاعها لمراجعة سنوية للانخفاض في القيمة ( تدني في القيمة ) ، و عند كل عملية جرد يخضع هذا الفارق لاختبار التدني و يتم تخفيضه

<sup>1</sup> شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة، مرجع سبق ذكره، ص30.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص133.

<sup>3</sup> هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره، ص68-69.

متى وجدت مؤشرات تدل على ذلك و لا يمكن أن يكون موضع استرجاع لاحقة، خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها على الأصول الأخرى

بينما النظام المحاسبي المالي : شرط على أنها تخضع لاختبار التدني في كل تاريخ ميزانية<sup>1</sup>

### الشهرة المولدة داخليا :

حسب المعيار المحاسبي 38 : لا يجوز أن تثبت عل أنها أصل لأنها ليست من مورد قابل للتحديد ( لا تستوفي على شروط الاعتراف )

بينما النظام المحاسبي المالي : لا يعترف بها كأصل معنوي و لم يتطرق لتفسير ذلك.<sup>2</sup>

### من حيث القياس اللاحق :

أعطى المعيار IAS38 للمؤسسة حق الاختيار بين طريقتين في القياس اللاحق للأصول غير ملموسة (طريقة التكلفة أو طريقة إعادة التقييم ) ، بينما فرض النظام المحاسبي المالي طريقة إعادة التقييم و لكنه لم يطلق عليها هذا الاسم حيث نص على أن الثبنيات المعنوية تقاس في تاريخ إعادة التقييم بقيمتها الحقيقية منقوصا منها الإطفاءات و مجمع خسائر القيمة .

### انخفاض قيمة الثبنيات :

على ضوء الاطلاع على محتوى المعيار المحاسبي الدولي 36 و مطابقته بما هو وارد في الفقرات ( 7-112 إلى 11-112 ) فيما يتعلق بتدهور قيمة الأصول ، نلاحظ توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي 36 بشكل نسبي خاصة فيما يخص المعالجة المحاسبية لعكس خسارة انخفاض القيمة ، فيما عدا بعض الاختلافات و يكمن في :

تناول المعيار 36 مجموعة من المصطلحات الضرورية لفهم ما تضمنه ، مثل القيمة الإستعمالية ، مؤشرات انخفاض قيمة الأصل ، و بالرجوع لمحتوى النظام المحاسبي المالي نجد انه لم يشير إلى أي من هذه المصطلحات و التي تتعلق مباشرة بانخفاض القيمة .

<sup>1</sup> شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة، مرجع سبق ذكره، ص 203.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 203.

نص المعيار 36 على ضرورة تحديد الأصل الذي انخفضت قيمته بالرجوع إلى بعض المؤشرات الداخلية أو الخارجية ،بينما لم يقدم النظام المحاسبي المالي أي شرح لهذه المؤشرات ولم يحددها والتي يمكن الاعتماد عليها لتحديد أسباب انخفاض قيمة الأصل.

يهدف المعيار 36 إلى عدم تسجيل الأصول عن قيمتها القابلة للاسترداد ،و يوضح معايير معالجة ذلك أن حدث و يشمل المعيار IAS16 و IAS38 ،و بالرجوع للنظام المحاسبي المالي انه لم يولي هذه الجزئية أهمية كبيرة بخلاف المعيار IAS36.<sup>1</sup>

### الإفصاح :

يتطلب المعيار الإفصاح لكل فئة من الأصول الغير ملموسة ،مع التمييز بين الأصول المولدة داخليا و الأصول الغير ملموسة الأخرى بينما النظام المحاسبي المالي نص على الإفصاح فيما يتعلق بالأصول الغير ملموسة ،و لم يشر إلى التمييز بين الأصول المولدة داخليا و الأصول غير ملموسة الأخرى.<sup>2</sup>

الجدول رقم (2-3) :مقارنة التبيئبات غير الملموسة بين (IAS/IFRS) و(SCF) من حيث الاعتراف و القياس و الإفصاح في الملاحق.

النظام المحاسبي المالي	المعيار المحاسبي الدولي 38	البيان
يجب أن تتوفر فيه : إذا كان من المحتمل أن تؤول إلى منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة	يجب أن تتوفر الشروط التالية : أن يكون قال للتحديد أن يكون تحت السيطرة أن يكون قادرا على توليد منافع اقتصادية مستقبلية أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية	شروط الاعتراف بالأصل المعنوي
يقاس الأصل الغير ملموس مبدئيا في حالة الاقتناء بالتكلفة و التي تعادل : سعر الشراء	يقاس الأصل غير ملموس مبدئيا في حالة الاقتناء بالتكلفة و التي تتكون من :سعر الشراء +رسوم	القياس المبدئي

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره،الفقرة 7.121،ص7-11، ص61.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، الفقرة 121.15، ص61.



<p>+الحقوق الجمركية +الرسوم المستردة +تخفيض الحسومات +التكاليف المباشرة من اجل وضع الأصل في حالة الاستعمال المخصص له</p>	<p>الاستيراد +ضرائب الشراء غير قابلة للاسترجاع +تكاليف الاقتراض و إي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل لاستعماله +حذف الحسومات و التخفيضات التجارية</p>	
<p>تسجل كمصاريف بمجرد إنفاقها و لا يتم دمجها ضمن الثببتات المعنوية</p>	<p>تسجل كأعباء خلال الدورة التي تنفق فيها</p>	<p>المحاسبة عن تكاليف البحث</p>
<p>تسجل ضمن الثببتات المعنوية ( ) بعد توفر الشروط ) و تملك على أساس عمرها الافتراضي على إلا تتجاوز 20 سنة</p>	<p>ترسمل كأصل معنوي (بعد توفر الشروط ) و تملك على أساس عمرها الافتراضي</p>	<p>المحاسبة عن تكاليف التطوير</p>
<p>ترسمل بتكلفة اقتنائها ، و تملك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني شرط ألا تتجاوز 20 سنة</p>	<p>ترسمل بتكلفة الاقتناء و تملك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني ،أيهما اقل</p>	<p>براءة الاختراع المقتناة</p>
<p>لم يتطرق إليها النظام المحاسبي المالي</p>	<p>ترسمل بالتكلفة التي تم إنفاقها خلال مرحلة التطوير و التي تحقق شروط الرسملة و تملك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني ،أيهما اقل</p>	<p>براءة الاختراع المطورة داخليا</p>
<p>لم يتطرق إليها النظام المحاسبي المالي</p>	<p>تسجل النفقات المرتبطة بها كمصروفات و لا يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس</p>	<p>العلامات التجارية المولدة داخليا</p>
<p>تخضع لاختبار التدني في كل تاريخ ميزانية ،تسجل حسب النظام المحاسبي في الميزانية</p>	<p>فانه لا يجوز اهتلاك وفقا IFRS3 الشهرة التجارية بصورة منتظمة</p>	<p>الشهرة المقتناة (فارق الاقتناء ) Good will</p>

سواء كانت موجبة أو سالبة	بل وحب إخضاعها لمراجعة سنوية للانخفاض في القيمة (تدني القيمة) و عند كل عملية جرد يخضع هذا الفارق لاختبار التدني ،يدرجه المعيار في الميزانية إذا كانت موجبة و في جدول حسابات النتائج إذا كانت سالبة	
لا يتم الاعتراف بها كأصل معنوي	لا يجوز أن تثبت على أنها أصل معنوي لأنها ليست مورد قابل للتحديد	الشهرة المولدة داخليا
بنص النظام على الإفصاح فيما يتعلق بالأصول الغير ملموسة ،لم يشر إلى التمييز الذي ذكره المعيار	ينص المعيار الإفصاح لكل فئة من الأصول الغير ملموسة ،مع التمييز بين الأصول المولدة داخليا و الأصول الغير ملموسة الأخرى	الإفصاح

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعائير المحاسبية الدولية وقواعد النظام المحاسبي المالي.

### المطلب الثالث : آلية مسابرة النظام المحاسبي المالي للأبعاد الحديثة للمعائير المحاسبية الدولية :

تواجه الجزائر عند تطبيقها لمعائير التقارير المالية عدة صعوبات و عوائق تجعل من هذه العملية هدفا صعب المنال يتطلب تكاثف جهود مختلف الأطراف الفاعلة ،فهذه المعائير تم إعدادها بما يتوافق مع اقتصاد قوي و مهيكّل ،و بالتالي فتطبيقها يتطلب توافر شروط اقتصادية لعل أهمها نشاط السوق المالي ،و هذا ما يمكنها من إدراج شركاتها في الأسواق المالية العالمية و الحصول على استثمارات أجنبية و على الرغم من أن الجزائر عرفت بعض التعديلات و الإصلاحات على مستويات مختلفة ،إلا أن هذه الجهود المبذولة لتطبيق النظام المحاسبي المالي لم تكن في المستوى المطلوب إذ مازال يعاني من بعض الصعوبات في جوانب عدة ،و لضمان التوافق مع معائير التقارير المالية الدولية و مستجداتها .و للحدّث عن هذا العنصر يستلزم التطرق إلى ثلاث عناصر أساسية و هي مقومات SCF التوافق كخطوة أولى لنجاح عملية التبيني ثم متطلبات تطبيق معائير التقارير

المالية الدولية في الجزائر ، و أخيرا متطلبات مسايرة النظام المحاسبي المالي لمستجدات معايير التقارير المالية الدولية

### مقومات التوافق مع معايير التقارير المالية :

إن تحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية أمر يستلزم مجموعة من الخطوات و الآليات لمساعدة الدول في

البدء أو الإسراع بتبني و تنفيذ خطط التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ،هذه الخطوات تتضمن :

- لا بد أن يكون لدى الدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية أو تبني تحول الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية

- تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية و معايير المحاسبة الدولية و دراسة هذه الفروق و استبدال

البدائل و الحلول المختلفة في المعايير الوطنية بمثيلاتها في المعايير الدولية إذا كانت الظروف تسمح بذلك

- تقوم الدولة بإصدار معيارا وطنيا متوافقا مع كل معيار دولي

- يقتصر التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية أو الوطنية المتوافقة على مجموعة محدودة من الشركات

- أن تقترن عملية التحول إلى المعايير الدولية أو التوافق معها بالتدريب الفعال على مستوى المهنة و معدي القوائم

المالية و أن تدرج معايير المحاسبة في القرارات الدراسية الجامعية

و نتيجة للآثار السلبية للاختلاف المحاسبي بين مختلف دول العالم ، و محاولة التوجه نحو التنميط الدولي للتقليل من

فجوة الاختلاف المحاسبي ،تختلف وجهات النظر حول كيفية التحول من المعايير الوطنية إلى المعايير الدولية ، و

يمكن تصنيفها فيما يلي :

إدخال بعض التعديلات التشريعية و التنظيمية للنص على التزام الشركات المسجلة في سوق المال ،أو التي ترغب

في التسجيل في سوق المال بتطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية

تحديد الاختلافات فيما بين المعايير الوطنية الحالية و المعايير الدولية و تعديل هذه الاختلافات للتوافق مع المعايير

الدولية ما لم يتعارض ذلك مع الأوضاع السياسية و الاقتصادية للدولة

إصدار نسخة معدلة من تلك المعايير يشار لها بمعايير المحاسبة الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية

إصدار معيار وطني يحدد للشركات كيفية تطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية عند تطبيقها لأول مرة

إصدار معيار وطني متوافق مع المعيار الدولي مع كل إصدار جديد للمعايير الدولية

و تجدر الإشارة إلى أن الهيئات الوطنية للمحاسبة تعتبر صوت الدولة المحاسبي على المستوى الدولي، و في نفس الوقت هي بوابة عبر المعايير الدولية للدولة و هما وظيفتان أساسيتان لا يمكن التخلي عنهما، و يجب دعمهما إذا كان المطلوب مواكبة التطورات العالمية و التأثير بفاعلية في صنع التوجه المحاسبي على المستوى المحلي

#### - متطلبات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الجزائر:

لتطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية مجسدة في النظام المحاسبي عليها توفير متطلبات لازمة لتحقيق التوافق يمكن إجمالها في الآتي :

- التطبيق المرحلي و التدريجي للنظام،

- إشراك جميع الأطراف المعنية في عملية الإصلاح و المتابعة

- توجيه القيم الثقافية بالكيفية التي تمكن من تكوين ثقافة محاسبية

- رفع مستوى ممارسي المهنة و التعليم المحاسبي

- إعادة هيكلة التنظيم المحاسبي

- الارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية

- تنشيط و تفعيل دور البورصة

- ضرورة تحديث الأطر التشريعية الجبائية

- تذليل وتدارك الصعوبات التقنية في بعض المعايير

- إنشاء أسواق متخصصة في الجزائر

- ضرورة محاربة ظاهرة السوق الموازية

### آلية تحديث ومسايرة النظام المحاسبي المالي لمستجدات معايير التقارير المالية الدولية:

إن تبني تجربة التوافق في الجزائر على الصعيد التقريب نحو معايير التقرر المالية الدولية و عدم تهيئة البيئة المناسبة لذلك . احدث فجوة بينما توصل إليه الإصلاح المحاسبي لتنظيمه الحالي و ما توصلت إليه هيئة التوحيد المحاسبي الدولية في إصداراتها و تعديلاتها الجديدة خاصة فيما يتعلق بالاعتراف و القياس و الإفصاح المحاسبي . و بالتالي فان النظر في إعادة صياغة النظام المحاسبي المالي و كل ما يرتبط في المنظومة المحاسبية بالصيغة التي تمكن من إيجاد آلية عمل و كفاءة عالية لمواكبة التطور الدولي للمحاسبي . أصبح مطلباً أساسياً لتدارك التفاوض و النقائص و ربما الاستعداد لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية مباشرة. و من اجل التحديث و تحقيق التوافق مع الديناميكية المستمرة لا بد من التركيز على ثلاث جوانب رئيسية و هي:

-الإمكانات المتاحة للمهنة و هذا من حيث عدد الأعضاء المؤهلين، الإمكانات المالية، تأثير أصحاب المصالح و علاقتهم بالمنظمات المهنية المشرفة، إضافة إلى مدى تعاونهم

-صلاحيات وضع المعايير و إلزامية تطبيقها، و مراقبة جودة هذا التطبيق

-خطة وضع المعايير و التي تتطلب توفير وقت لدراسة تلك المعايير و إمكانية تعارضها مع المنظومة القانونية للدولة

و في هذا الصدد يمكننا القول أن هناك إمكانية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي و ذلك من خلال إنشاء لجنة متابعة تتكفل بالصعوبات و الانشغالات الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي ، و متابعة الإجراءات و تعديلها و تحيينها حسب المستجدات ، مهمتها مسايرة الأبعاد الحديثة على مستوى التقارير المالية و تنسيق تطبيقها على مستوى النظام المحاسبي المالي ، احد مبادئها المرونة حيث تعمل على إصدار فقرات مكتملة تسهل من عملية تعديل المعيار المحلي أو النظام وفقاً لمتطلبات البيئة المحلية ، و أيضاً كمحاولة للتوافق الاعتماد على تجارب لدول عربية مجاورة سبقت في تطبيق المعايير و حققت شوطاً متقدماً في إصدار معايير محلية و الالتزام بتطبيقها و الاستفادة منها

## خلاصة الفصل :

جاء هذا الفصل من الموضوع من اجل المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من حيث المصطلحات و المفاهيم و العرض في القوائم المالية بالإضافة إلى مقارنة الاعتراف و القياس و الإفصاح، بحيث تبين أن النظام المحاسبي المالي مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية إلا أن هذا توافق لم يمنع وجود نقاط الاختلاف بينهما، كما اتضح أن المجلس معايير المحاسبة الدولية اهتم بالأصول المعنوية -الغير ملموسة- و العينية- الملموسة -، و قد خصص لها بضع معايير لمعالجتها بأحسن الطرق لتعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة المالية، أهمها المعيار الدولي " 38 "الأصول الغير ملموسة و المعيار الدولي " 16 " الممتلكات و الآلات و المعدات . الذي تناول بالتفصيل كل ما يتعلق بالأصول المعنوية و العينية من حيث المفاهيم و كذا من حيث المعالجة المحاسبية ، و توجب التقييد بهما الرجوع إليهما في عمليات التسجيل المحاسبي للحصول على معلومات تتميز بالدقة الشفافية و قابلية المقارنة



# الخاتمة العامة

حاولنا من خلال هذه الدراسة، بطرحنا الإشكالية التالية: ما مدى توافق المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة و الغير ملموسة و القواعد المتعلقة بها في النظام المحاسبي المالي مع ما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بذلك؟ الإمام بجميع جوانب الموضوع من خلال تطرقنا إلى جانبين، في جانبه النظري إلى كل من المفاهيم و المصطلحات الخاصة بالتوافق المحاسبي، بغية معرفة ما هي أهمية التوافق المحاسبي الدولي، و ما مكانة النظام المحاسبي المالي من هذا التوافق، و من ثم عرض المعالجة المحاسبية للتبittات الملموسة و غير ملموسة بين المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي .

بغية معرفة مدى توافق هذه الأخيرة مع معايير المحاسبة الدولية في معالجة التبittات الملموسة و غير الملموسة ، أما في جانبه العملي قد تم دراسة أهم نقاط الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي من حيث الإطار المفاهيمي (تعريف، نطاق، مصطلحات) و أيضا من ناحية اعتراف، قياس إفصاح . بالإضافة إلى مقارنة من حيث العرض في القوائم المالية و الوقوف على أهم معوقات....

#### 1- اختبار صحة الفرضيات:

##### -الفرضية الأولى:

عالج النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية التبittات الملموسة و غير الملموسة بقياس أولي وقياس لاحق.

كما جاء في الفصل الأول من الدراسة أن معالجة التبittات الملموسة و غير الملموسة في النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية تتم بقياسين قياس أولي على أساس تكلفتها وقياس لاحق كل حسب طريقته.

##### -الفرضية الثانية:

- تم إجراء العديد من التعديلات الخاصة بالتبittات الملموسة و غير الملموسة،.

تمثلت أهم التعديلات الخاصة بالتبittات الملموسة و غير الملموسة : إلغاء بعض البدائل المحاسبية،

الأخذ بتسميات أوضح و أدق لبعض التعريفات و تعديل التعريفات

إلغاء بعض الممارسات المحاسبية، دمج التفسيرات في المعايير ( عن طريق لجنة التفسيرات في المعايير التابعة لمجلس

معايير المحاسبة الدولية التي تقدم تفسير لتوضيح كيفية تطبيق معايير محاسبية دولية)، إلغاء بعض المعايير وإصدار



معايير جديد. حيث أن النظام المحاسبي المالي لا يواكب هذه التعديلات التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية.

### - الفرضية الثالثة:

- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير في التثبيتات الملموسة وغير الملموسة.

يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير في التثبيتات الملموسة وغير الملموسة إلا إن قواعد المعايير المحاسبية أكثر تفصيلا من قواعد النظام المحاسبي المالي.

### 2-نتائج الدراسة:

يمكن تلخيص أهم نتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع كما يلي :

- يعمل التوافق المحاسبي الدولي للحد الكبير من الاختلافات بين الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة، وهذا ليتمكن من توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه و تفسيره دوليا و حتى تضمن قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية .

- يتوافق النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة

- قواعد المعايير المحاسبية الدولية أكثر تفصيلا من قواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيتات الملموسة و غير الملموسة

- عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الديناميكية التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص التثبيتات

### 3-التوصيات :

بناء على نتائج المتوصل إليها و استنادا للمراجعة النظرية للدراسة قد تمت التوصية بما يلي :

-تحين النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع التعديلات في المعايير المحاسبية الدولية و الإصدارات الأخيرة

-الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية و محاولة إصلاحها

-توضيح النقاط الغير مفهومة و الغير واضحة في النظام المحاسبي المالي من اجل تطبيق الأمثل

4-آفاق الدراسة :

بعد دراسة موضوع البحث ، تظهر إمكانية المواصلة فيه من عدة جوانب من خلال اعتباره أساسا لإعداد بحوث مستقبلية و التوسع بحيث تشمل قطاعات اقتصادية أخرى و بنود أخرى للقوائم المالية مثل : مخزونات ، الخزينة الخ.....

و اقتراح أن يتم تناول موضوع الفوارق المتعلقة بالثببتات الملموسة و غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية خاصة في الجانب التطبيقي الواقعي منها ، و ذلك لعدم توفر دراسات واقعية عنه في واقع الوحدات الاقتصادية الجزائرية.



# قائمة المراجع

أولا : قائمة المراجع باللغة العربية:

1- الكتب :

1. حسين القاضي, مأمون حمدان, المحاسبية الدولية ومعاييرها, الطبعة الثانية, دار الثقافة للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2011.
2. شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS, مكتبة الشركة الجزائرية بوداود, الجزائر, 2009.
3. جمعة حميدات, خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT), المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين, عمان, الأردن, 2014.
4. دونالدكيسو, جييري ويجانب, تعريب احمد, المحاسبة المتوسطة, الجزء الأول, الطبعة الثانية, دار المريخ للنشر, الرياض المملكة السعودية.
5. لخضر علاوي, معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات محلولة, دار النشر الأوراق الزرقاء الدولية, الجزائر, 2012.
6. طارق عبد العال حماد, دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر 2006.
7. أمين السيد احمد لطفي, إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة, الطبعة الأولى, الدر الجامعية, الاسكندرية.
8. ريتشارد شرويدر وآخرون, نظرية المحاسبة, دار المريخ, السعودية.
9. جمال لعشيشي, محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد, دار النشر للأوراق الزرقاء الدولية, الجزائر, 2011.
10. عبد الرحمان عطية, المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي, دار النشر جيطلي, برج بوعريريج, الجزائر, 2009.
- لخضر علاوي, المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي, دار النشر الأوراق الزرقاء الدولية, الجزائر, 2014.
11. حنيفة بن ربيع, الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية, الجزء الأول, الطبعة الثانية, دار النشر منشورات كليك, المحمدية, الجزائر, 2015.

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

13. غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نومديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

14. حيدرة محمد علي بني عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، الأردن، 2007.

## 2- الأطروحات والرسائل :

15. حمزة العربي، " المعايير المحاسبية الدولية والبيئة البيئية الجزائرية ومتطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة

دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013/2012.

16. حناشي نوال، نقيش زرقة، المعالجة المحاسبية للتشبيات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها

مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2018.

17. محمول نعمان، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية-دراسة

تطبيقية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،

2017/2016.

18. سائد نبيل سليم غياضة، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار

المحاسبة الدولي رقم 16 الخاص بالملتمكات والمصانع والمعدات -دراسة تحليلية-، أطروحة ماجستير في

المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

19. بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية، مذكرة ماجستير، كلية

العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة قسنطينة 2، 2014/2013.

20. يسمينة جلالى، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبة

الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010.

21. مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التشبيات-

دراسة حالة-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر،

201-2015.

22. أمال تخنوني , الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير جامعة باتنة 1, 2019/2018.

23. محمد مباركي، أهم الفوارق المتعلقة بالثبنيات المادية بين النظام المحاسبي المالي (SCF)، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وأثرها على نوعية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط ، الجزائر 2017.

24. عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبة الدولية- حالة الأصول المادية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 2015-2016.

25. رحمي إهام، رزق الله ليندا، المعالجة المحاسبية للثبنيات وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند والحاج، البويرة، 2018-2019.

### 3- المجالات :

26. لخضر بن احمد، "الممارسة المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية دراسة تقييمية , مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 5، العدد 2، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2014.

27. قادري عبد القادر، " التوافق المحاسبي الدولي كأحد التطبيقات الجديدة للعمولة المحاسبية" , مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01.

28. بن حركو غنية، النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة-، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 01، العدد 04، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، جوان 2017.

29. عاشور كنوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، الجزائر، 2009.

30. علي سماي ، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية ،مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 9، العدد 02، جامعة غرداية ، الجزائر.

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

32. 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 الإقتصادية ، العدد 19، جامعة البليدة2، الجزائر، 2018.

33. عبد القادر قادري، قياس إنخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية(IASs)-دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي-، مجلة دفاتر بوداكس، العدد6، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر.

34. شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، ال عدد1، سطيف.

#### 4-المدخلات العلمية:

35. نصر الدين رحال وآخرون، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، الملتقى الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادى، ال جزائر17-18 جانفي 2010.

36. مراد ناصر، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادى، الجزائر، 18 جانفي 2016.

37. نغماري، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، يومي 13-14 جانفي 2013.

#### 5-القوانين واللوائح التنظيمية:

38. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الموافق ل 25 نوفمبر 2007، القانون رقم 07-11، 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

39. الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ 26 يوليو2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها العدد19، الفقرة 1.121، الجزائر،2009.

## 6-المحاضرات:

40. العياشي عجلان، مطبوعة خاصة بمقياس معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** و المعايير المحاسبة الدولية **IAS**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2016-2017

41. جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبة الدولية (**IAS/IFRS**)، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

42. رابح طويالات، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبة الدولية **IAS/IFRS**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018-2019.

## 7-مواقع إلكترونية:

43. <http://dspace.uni-ouargla.dz.2006>.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

D.E.KIESAL ,Intermediate Accounting, 14<sup>th</sup> edition, John wiley& Sons, New York44.



عَنْ رَسُولِ اللَّهِ  
صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ  
أَنَّ الْبِرَّ كَالْبُرِّ  
يُؤْتَى بِمِثْلِ مَا يُؤْتَى