أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات المادية والمعنوية

أ. شناي عبد الكريم جامعة بسكرة

أ. د. عقاري مصطفى جامعة باتنة

الملخص

المحاسبة العامة تبقي دائما اللغة المشتركة بين المؤسسة و الاطراف الاخذة، فهي المصدر الوحيد الامن للمعلومة المحاسبية و المالية. ان الجزائر قامت باصلاحات معمقة تقوم على سياسة الانفتاح على المحيط العالمي الامر الذي استوجب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي، تهدف من ناحية الى تشجيع المستثمر الخاص الوطني و الاجنبي على الاستثمار في الجزائر. ومن ناحية اخرى تلبي المتطلبات كل مستخدمي القوائم المالية من حيث انها تقدم لهم معلومات ذات مصداقية و جودة عالية تسمح لهم باتخاذ القرارات الصحيحة و المناسبة.

ان الهدف من هذا المقال هو توضيح مختلف النقاط التي تبين كيفية ادماج المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتثبيتات العينية و المعنوية في النظام المحاسبي المالي.

كلمات مفتاح: معيار محاسبي، التثبيتات ، المعلومة المحاسبية، قوائم مالية.

Résumé'

La comptabilite generale restera toujours le langage commun de l'entreprise avec tous ses partenaires. Elle est la source la plus sure de l'information comptaple et financiere.

L'algerie a entamer a des reformes profondes en faveur d'une politique affirmee d'ouverture de l'economie et d'economie de marche ; la liberalisation du commerce exterieur, l'ouverture du capital social des entreprises publiques aux prives, et l'encouragement a la concurrence. ces reformes ont pour but de promouvoir l'investissement prive national et etranger dans un nouveau paysage economique cense d'offrir un climat de securite et de transparence dans les transactions commerciales.

Le but de cet article est de clarifier les différents points qui montrent comment incorporer les normes comptables internationales dans le système de comptabilité financière.

Mots cles : normes comptables internationales (ias/ifrs), immobilisation, L'information comptaple et financiere, etats financiers.

المقدمة

لكل مهنة اطار قانوني ينظم نشاطها ويضبط مجالها وفق اجراءات و قواعد و قوانين يكون لها من القوة ما يمكن من احترامها و تطبيقها. و الدولة الجزائرية تعمل على تنظيم نشاطها الاقتصادي المتشابك من خلال تقديم جملة من القوانين التي تساهم في تحريك الدورة الاقتصادية، منها النظام المحاسبي و المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

هذا الاصلاح كان ضروري من اجل تسريع الاندماج الاقتصاد الوطني مع المحيط العالمي من اجل جلب الاستثمارات ورؤوس الاموال و اكتساب التكنلوجيا. الامر الدي يتطلب توحيد الاجراءات والقواعد و الاسس المحاسبية المتلائمة مع المعايير المحاسبية الدولية، التي تؤدي الى تحسين نوعية المعلومة المحاسبية و تقدم قوائم مالية بصورة موحدة، صادقة تتماشى و المعايير المحاسبية الدولية، تزويد الاطراف الاخذة بمعلومات موثوقة و ملائمة تساعدهم في اتخاذ القرارات السليمة، و تمكن المؤسسة الاقتصادية من الولوج الى الاسواق العالمية بما فيها المالية.

وعليه فان الاشكالية المطروحة هي كالاتي:

ما هي المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم التثبيتات العينية و المعنوية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية و التي ستمكن من تحسين نوعية المعلومة المحاسبية؟

- **الهدف من البحث:** يهدف هذا البحث الى ابراز مختلف النقاط التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص التثبيتات العينية و المعنوية من تقييم و تسجيل و افصاح و اثر ذلك في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية ، يكون نتيجتها تقديم قوائم مالية ذات مصداقية تعبر فعلا عن الوضع الحقيقي للمؤسسة الاقتصادية الجزائري ، تطمئن الاطراف الاخذة و تمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة.
- **فـــروض البـحث:**
  - الاندماج ضمن الاقتصاد العالمي يستوجب تغيير أهداف النظام المحاسبي و تغيير قواعد الممارسة المحاسبية و تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية.
  - تكييف طرق تقييم التثبيتات المادية و المعنوية التي جاء بها النظام المحاسبي الجزائري وفق معايير المحاسبة الدولية، يسمح بتحسين نوعية المعلومات المحاسبية و ضمان تقديم قوائم مالية قابلة للمقارنة و موثوقة بالنسبة للأطراق الاخذة.
  - تنوع مستخدمي القوائم المالية يتطلب تحسين المعلومة المالية التي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة.
- **دراسات سابقة:**

- ✓ **دراسة عقاري مصطفى:** مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة دكتوراه دولة قدمت في سطيف (كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير سنة 2004) حاول صاحبها اظهار:

– المبررات التي تستوجب تطوير الممارسة المحاسبية، و تفعيل دورها في تنشيط الاقتصاد الوطني.

– التنبؤ باصلاح النظام المحاسبي الجزائري للقضاء على السلبيات و المشاكل المرتبطة بالمفاهيم و التبويب و القياس للعناصر المكونة للقوائم المالية.

- ✓ **دراسة مداني بلغيث:** أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل أعمال التوحيد الدولية ـ بالتطبيق على حالة الجزائر ــ دكتوراه دولة قدمت في الجزائر (كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير سنة 2004) حاول صاحبها اظهار:

– أهمية التوحيد المحاسبي في اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في مختلف الدول و كيفية تفعيله ليتلاءم مع الواقع الاقتصادي الجزائري.

– نجاح عملية التوحيد يخدم المؤسسة و مختلف الاطراف الاخذة من الاستفادة من القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة.

- **منهجية الدراسة:** تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الإقتصادية، فبالإضافة الى المنهج الوصفي عند تناول الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية، أو عند استعراض النظام المحاسبي و المالي، سيتم تطبيق المنهج التحليلي عند دراسة الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.

اثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على التثبيتات

دراسة عناصر سوف تتم دراستها من خلال من خلال ابراز نقاط التقاطع بين النظام المحاسبي و المالي و معايير المحاسبة الدولية، و التي سيكون لها بدون شك أثر على نوعية المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لأغراض اتخاذ القرارات و الرقابة. و نذكر على الاخص تلك المتعلقة بالتثبيتات المادية و المعنوية.

1. التثبيتات المادية

عند القراءة الجديدة للتقييس المحاسبي، فان التثبيتات تظهر كوعاء للمنافع الاقتصادية التي تنوي المؤسسة استهلاكها لمدة طويلة. و عليه فان التثبيتات المادية تمثل الجزء الأكبر من الأصول الإجمالية للوحدة، مما يجعلها ذات أهمية عند تقديم المؤسسة لوضعيتها المالية. و حسب المادة 1-121 من النظام المحاسبي المالي [1] تعرف التثبيتات العينية على أنها تلك الاصول المحتجزة من قبل الوحدة التي:

– تستعمل في الإنتاج أو اللوازم و الخدمات، أو العناصر المؤجرة للغير، أو المخصصة لأغراض إدارية.

- ينتظر أن تستخدم لأكثر من فترة.

و يشترط في اعتبار العنصر كتثبيت ضمن الاصول أن تكون مدة استخدامه لأكثر من فترة، و ان يكون مراقب من قبل الوحدة، و أن تنتظر من استخدامه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، و أن يتم تقييم تكلفة الاصل بموضوعية [2]. و من امثلة تلك العناصر: السلع، الاراضي، المباني، الآلات، السيارات، أثاث المكتب الخ...

1.1 التقييم الأولي

التثبيتات المادية التي تستوفي الشروط من اجل أن تسجل كأصل بجب أن تقيم في البداية بتكلفتها التاريخية و التي تشمل على ثمن الشراء بعد اقتطاع التخفيضات التجارية و الخصم، مضافا إليها حقوق الجمارك و الرسوم غير المسترجعة، و الأعباء المباشرة لإيصال الأصل إلى موقع استغلاله و جعله في موضع الاستخدام، وأيضا التقدير الأولى للتكاليف الواجبة للتفكيك و إرجاع الموقع على حالته، و هذا يتوافق مع المادة5-121 من النظام المحاسبي المالي [3].

اما اذا كانت السلع منتجة من قبل الوحدة فإنها تقيم بتكلفة الانتاج ، بينما التثبيتات المتحصل عليها عن طريق التبادل فتسجل بالقيمة العادلة للعناصر غير المتشابهة، اما العناصر المتشابهة فتسجل بالقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت المعطى للتبادل مقربة مع الدفعات التكميلية.

المقاربة بالمكونات: كل جزء من التثبيتات المادية له تكلفة ذات دلالة بالنسبة إلى التكلفة الكلية للعنصر، أو التي تدر منافع اقتصادية حسب نسق مختلف مثل مكونات الطائرة مثلا يجب أن يسجل و يهتلك بصفة منفصلة. حيث تكون لديه مدة استخدام تختلف عن الأجزاء الأخرى للتثبيت، أو نمط اهتلاك مختلف، و هو ما يتوافق مع المادة 4-121 من النظام المحاسبي المالي[4]. تطبق هذه الطريقة في الحالات التالية:

- **اقتناء كل أو جزء من أصل مثبت:** العناصر ذات مدة الاستخدام و الاهتلاك المختلف تسجل منفردة ضمن الاصول اذا كانت قيمة الوحدة ذات دلالة و يمكن تقييمها بصورة صادقة.
- **التجديد الجزئي للأصل:** في حالة استبدال عنصر يمثل جزء من تجهيز، يسجل منفردا حيث:
  - تكلفة التبديل للمكون تدرج ضمن الاصول
  - القيمة الصافية المحاسبية للمكون المستبدل ضمن الاعباء (مستهلك).

التكاليف اللاحقة المرتبطة بتثبيت مسجل سابقا لا تحسب إلا إذا استوفت للشروط العامة لتسجيل لأصل التثبيت المادي. وكل الأعباء اللاحقة الأخرى تسجل محاسبيا ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها.

كما تؤخذ بعين الاعتبار **النفقات اللاحقة** المرتبطة بالتثبيتات المادية و غير المادية المسجلة ضمن التثبيتات، فتسجل ضمن **أعباء الفترة التي نشأت فيها** إذا كان الغرض منها الإصلاح و الصيانة للحفاظ على الحالة الراهنة للأصل، أو الرفع من كفاءة الأصل، الأمر الذي يستلزم استنفاذ تلك النفقات. و تسجل ضمن **التثبيتات** إذا كان الغرض زيادة القيمة المحاسبية للأصل ، يعني أن المنافع الاقتصادية المتوقعة ستزيد عما كانت عليه في المستوى الأول، و بالتالي رسملتها [5]. و التي توافق (الفقرة 23 من IAS 16).

لرسملة التكاليف يجب توافر احد الشروط التالية: اما حدوث زيادة في العمر الإنتاجي للأصل. أو حدوث زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل. أو حدوث تحسن واضح في نوعية الوحدات التي ينتجها الأصل [6].

2.1 التقييم اللاحق للتثبيتات العينية

المعيار IAS 16 المتطابق مع المادة 21-121 من النظام المحاسبي المالي [7] يبين طريقتين للتسجيل: طريقة التكلفة و طريقة إعادة التقييم. و الاختيار بينهما يتم حسب نوع التثبيتات، مع الأخذ بعين الاعتبار تجميع الأصول ذات الطبيعة و الاستخدام المتماثل [8].

- **نموذج التكلفة**: تبين هذه الطريقة على انه بعد التسجيل الأولي كأصل، التثبيت المادي يجب أن يعالج محاسبيا بتكلفته مخفضا منه الاهتلاكات و خسائر القيمة.

القيمة المحاسبية = التكلفة – تراكم الاهتلاكات – تركم خسائر القيمة

- **طريقة إعادة التقييم:** تنص هذه الطريقة على أن تسجل التثبيتات المادية بالمبلغ المعاد تقديره، انطلاقا من معرفة قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخفضا منه تراكم الاهتلاكات السابقة و تراكم خسائر القيمة السابقة [9] .

عملية إعادة التقييم تجرى بانتظام حتى لا يكون هناك اختلاف واضح بين القيمة المحاسبية للأصل عن القيمة العادلة، التي يشترط أن تكون صادقة، أي أنها تمثل قيمة السوق أو تكلفة التبديل الصافية من الاهتلاكات.

فإذا كان فرق إعادة التقييم موجب يسجل ضمن الأموال الخاصة [10] إذا زادت القيمة المحاسبية للأصل نتيجة إعادة التقييم، إلا إذا كانت هناك عملية مقاصة لإعادة التقييم السالب المسجل سابقا في النتيجة [11].

3.1 التقييم اللاحق- مخطط الاهتلاك

النظام المحاسبي المالي يحدد بأن كل مركب للتثبيت المادي الذي تكون تكلفته ذات دلالة بالنسبة لمجموع التثبيت، يجب أن يهتلك بصفة منفردة. و من محددات مخطط الاهتلاك: الأساس، المدة و الشكل.

أ) **القيمة القابلة للاهتلاك**: هو تكلفة الأصل أوكل مبلغ أخر بديل، مخفضا منه القيمة الباقية VR للأصل، الذي يوزع بصفة منتظمة على مدة استخدامه.

مخصصات الاهتلاكات لكل فترة يجب أن تسجل محاسبيا ضمن الأعباء بشرط أن ألا تحمل إلى القيمة المحاسبية لأصل أخر.

القيمة الباقية VR: المبلغ المتوقع أن تحصل عليه الوحدة حاليا من خروج الأصل، بعد تخفيض تكاليف الخروج المقدرة، إذا بلغ الأصل عمره الإنتاجي ويوجد على الحالة المقدرة في نهاية مدة المنفعة.

مبلغ اهتلاك الأصل يجب أن يوزع بانتظام على مدة استخدامه.

ب) **مدة الاستخدام**: و هي الفترة التي تنتظر فيها المؤسسة استخدام الأصل، أو عدد الوحدات المنتجة المنتظر الحصول عليها من الأصل.

ج) **طرق الاهتلاك**: النظام المحاسبي و المالي SCF بين بأن الاهتلاك يجب أن يعكس وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل من الوحدة (خطي، متناقص، أو طريقة الوحدات المنتجة).

كما يجب أن تشتمل مخططات الاهتلاك على القيمة الباقية التي يجب أن تحدد بصورة صادقة، أيضا مدة الاستخدام وطريقة الاهتلاك يجب أن تراجع على الأقل في نهاية كل دورة سنوية [12].

4.1 التنازل عن التثبيتات العينية

التثبيت المادي يحذف من الميزانية عند خروج الأصل، أو لم يعد يستعمل بصفة نهائية، و أن المؤسسة لم تعد تنتظر تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من خروجه.

بالنسبة للأرباح و الخسائر الناتجة من استبعاد أو خروج التثبيت المادي يجب أن تحدد بالفرق الحاصل بين نواتج الخروج الصافية المقدرة و القيمة المحاسبية للأصل، و يجب أن تسجل ضمن نواتج أو أعباء النشاطات العادية في حساب النتائج.

5.1 الافصاح: حتى تكون القوائم المالية معبرة بصدق عن وضعية المؤسسة يجب أن تحدد لكل صنف من التثبيتات المادية:

- اتفاقات التقييم المستعملة لتحديد القيم الإجمالية المحاسبية.
- طرق الاهتلاكات المستخدمة.
- مدد الاستخدام أو معدلات الاهتلاك المستعملة.
- القيم الإجمالية المحاسبية و تراكم الاهتلاكات (مجمعة مع تراكم خسائر القيمة) في بداية و نهاية الفترة.
- مقاربة بين القيم المحاسبية في بداية و نهاية الفترة مبرزين التغيرات (المدخولات، المخروجات، الزيادات أو الانقاصات الناتجة عن إعادة التقييم و خسائر القيمة) [13].

6.1 اثر تطبيق مبادئ النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية

- ✓ طرق حساب الاهتلاك في النظام المحاسبي و المالي، ترتبط بمشكلة توزيع الاعباء (مخصصات الاهتلاكات)، عند تقييم تكلفة المنتجات، مما يؤثر عند حساب النتيجة، فيما يخص حساب تكاليف المنتجات ستؤثر طبعا على قارارات السعر.
- ✓ ان اختيار طريقة الاهتلاك لها اهمية كبيرة بالنسبة للمسيرين عند اتخاذ القرار فيما يخص تحديد عمر واستبدال التثبيتات.

2. عقارات التوظيف: الفقرة 16-121 من النظام المحاسبي المالي [14] التي تتوافق مع المعيار (IAS40) تبين أن عقارات التوظيف هي السلع العقارية (الاراضي المقتناة من اجل الاستفادة من ارتفاع قيمتها في المدى الطويل أو المباني التي يتم تأجيره ايجارا تشغيليا أو جزء من مبنى أو كلاهما) المحتجزة من قبل المالك أو من المستأجر، في إطار عقد إيجار تمويلي بسيط بغرض تلقي إيجارات أو تثمين قيمة الرأسمال، أو الاثنين، بدلا من استخدامه في الإنتاج أو لوازم السلع أو الخدمات أو استعماله لأغراض إدارية أو بيعه في إطار النشاط العادي.

1.2 التقييم الأولي لعقارات التوظيف: تقيم عقارات التوظيف في البداية مثل التثبيتات العينية أي بتكلفته التي تشمل على: ثمن الشراء مضافا إليها النفقات المباشرة المخصصة، بما فيها تكاليف الصفقة. مع الأخذ بعين الاعتبار عملية **التحيين**: إذا كان التسديد مؤجل إلى ما بعد الشروط العادية للدين [15]. بالنسبة للمصروفات اللاحقة يجب التمييز كون اعتبارها رأسمالية أو إيراديه، فترسمل اذا كانت ستؤدي الى زيادة عمر الا صل أو إنتاجيته أو تحسين منتجاته. اما اذا كان الغرض من تلك النفقات هو الصيانة و ضمان الاستمرارية في هذه الحالة تعتبر المصروفات إيراديه و تحمل لحساب النتائج.

2.2 التقييم اللاحق للتسجيل الاولي: المادة 17-121 من النظام المحاسبي المالي [16] المستوحاة من معايير المحاسب الدولية تترك للمؤسسة الاختيار بين طريقتين محاسبيتين: طريقة التكلفة أو القيمة العادلة، بشرط أن يكون الاختيار هو نفسه لكل العقارات.

(أ) نموذج التكلفة

بعد التسجيل الأولى، الوحدة تقوم تقييم كل عقارات التوظيف باستعمال التحليل المرجعي للمعيار IAS 16، بمعني تكلفة الدخول مخفضا منها تراكم الاستهلاكات و خسائر القيمة المتراكمة[17].

(ب) نموذج القيمة العادلة

- ✓ بعد التسجيل الأولى، المؤسسة التي تختار نموذج القيمة العادلة يجب عليها تقييم كل عقارات التوظيف بالقيمة العادلة.
- ✓ الأرباح و الخسائر الناتجة عن تغييرات القيمة العادلة لعقار التوظيف يجب أن تسجل ضمن النتيجة الصافية للفترة التي نشأت فيها.
- ✓ القيمة العادلة تقيم بالثمن المحتمل الحصول عليه في تاريخ إغلاق الفترة. و عند تعذر تحديدها بصورة موضوعية و مستمرة، يجب تقييم عقارات التوظيف باستعمال التحليل المرجعي للمعيار IAS 16.
- ✓ طريقة القيمة العادلة تتطلب التحيين السنوي للتقييم .

3.2 الافصاح

بالإضافة إلى الطريقة المستعملة سواء كانت حسب نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة، فان الوحدة مطالبة بتوفير المعلومات التالية:

- المعايير التي اعتمدت للتصنيف لما توجد صعوبة في التمييز بين الاصول المادية و عقارات التوظيف.
- الطرائق و الفرضيات الهامة المستعملة في تحديد القيمة العادلة لعقارات التوظيف.
- أسس التقييم، طرق الاهتلاكات و المعدلات المستعملة لعقارات التوظيف المقيمة حسب طريقة التكلفة.
- الالتزامات التعاقدية لشراء، بناء و تهيئة عقارات التوظيف أو التي تخص الصيانة و المحافظة.
- المنتوجات الايجارية.
- الاعباء العملياتية المحملة مباشرة الى عقارات التوظيف التي ولدت مداخيل عقارية.

4.2 أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي لعقارات التوظيف على جودة المعلومة المحاسبية

المؤسسة لها الاختيار بين طريقتي التقييم، نموذج التكلفة أو القيمة العادلة، و لكل طريقة اثرها على الميزانية أو حساب النتائج. و على اعتبار أن اسعار العقارات في ارتفاع مستمر و تغطي الانخفاضات التي تحدث نتيجة الاستخدام، طريقة التكلفة تؤدي الى تقييم الاصول بأقل من قيمتها الحقيقية، و أيضا تستلزم ملاحظة الاهتلاكات و ما يترتب عنها من أثر على النتيجة. و عليه تبقى

طريقة القيمة العادلة الافضل بالنسبة لمردودية المؤسسة بشرط ان يكون هناك سوق نشط لمثل هذه التثبيتات.

3.التثبيتات المعنوية

الجزء الكبير من ممتلكات المؤسسة هو غير مادي، بل هي أصول غير ملموسة، و في وقتنا الحالي تمثل الجزء الهام من رأسمال بعض المؤسسات.

النظام المحاسبي المالي المتطابق مع المعيار IAS 38 يعرف التثبيت المعنوي بأنه " أصل غير نقدي معرف و بدون جوهر كمي". و عليه لا يدرج العنصر كتثبيت المعنوي إذا استوفى الشروط التالية:

- أمكانية فصله بحيث يكون في استطاعة الوحدة بيعه، تحويله، تأجيره.
- أو ان يكون ناتج عن حقوق تعاقدية أو قانونية.
- استطاعت الوحدة تحقيق شرطان متزامنان: احتمال تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية، و التقييم الصادق لتكلفة الأصل

و النظام المحاسبي المالي [18] في مادته 14-121 أدرج نفقات الدراسات و الأبحاث ضمن الاصول المعنوية في الميزانية، بدلا من ادراجها في قائمة الدخل ضمن الاعباء الجارية في نهاية الدورة. و ميز بين مرحلتين:

مرحلة البحث: بالنسبة لنفقات الأبحـاث المنتظمة التي تهدف إلى اكتشاف و ابتكار معرفة جديدة، و ينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة، أو إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة. فإنها تعتبر كأعباء ولا يمكن أن تكون استثمارات لعدم توفر الشروط الضرورية لتسجيلها كأصل معنوي (الفقرة 45 من المعيار IAS38) [19].

مرحلة التطوير: بالنسبة للمصروفات الخاصة بتطوير المشروع و المتمثلة في ترجمة نتائج الأبحاث إلى خطة و تصميم منتج أو عملية، أو تؤدي إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية سواء بغرض البيع أو الاستخدام، فإنها تسجل ضمن الأصول [20]

بالنسبة للنفقات اللاحقة الخاصة بالتثبيت المعنوي بمجرد اقتنائه أو إتمامه يجب أن تسجل ضمن الأعباء لما تصبح مستحقة حسب ما جاء في المادة 15-121 من النظام المحاسبي المالي [21]، إلا إذا كانت تطابق شروط التسجيل السابقة الذكر، يجب أن يضافوا إلى تكلفة التثبيت المعنوي.

أما المصروفات التي سجلت في الأساس ضمن الأعباء عندما تكون مستحقة و لا يمكن تثبيتها، فلا يمكن استرجاعها ضمن الأصول [22].

1.3 التسجيل والتقييم الأولي

يقيم التثبيت المعنوي في البداية **بالتكلفة** التي تشتمل على ثمن **الشراء** بما في فيه حقوق الجمارك و الرسوم غير المسترجعة، بعد إنقاص التخفيضات التجارية، و كذا كل **التكاليف المباشرة** المخصصة لتحضير الأصل من اجل الاستخدام المتوقع مثل تكاليف العمال من أجل وضع الاصل في الخدمة، تكاليف التحضير و التركيب، اختبارات التجريب، و غيرها. هذه التكاليف يجب أن **تحين** اذا كانت ستدفع لاحقا.

2.3 التقييم اللاحق للتسجيل الأولي

الفقرة 13-121 من النظام المحاسبي المالي [23] تنص على أن المدة النفعية لأي تثبيت معنوي لا تتجاوز 20 عاما، و عليه فانه في حالة الاهتلاك على مدة طويلة أو حالة عدم الاهتلاك يجب تقديم المعلومات الخاصة في الملحق. بينما المعيار IAS 38 بين فيما يخص التثبيتات المعنوية:

- التي تكون مدة نفعيتها غير محددة لا يطبق عليها الاهتلاك، لكنها تخضع لتجربة الاختبار من أجل تحديد خسارة القيمة.
- أما التي تكون مدتها محددة ، لابد أن تطبق الاهتلاكات على العمر الانتاجي.

فكل من النظام المحاسبي المالي و كذا المعيار IAS 38 يقدم طريقتان محاسبيتان:

- ✓ **نموذج التكلفة**: بعد التسجيل الأولي، التثبيت المعنوي يجب أن يسجل بتكلفته مخفضا منها تراكم الاهتلاكات و خسائر القيمة. و يجب افتراض ان القيمة المتبقية للأصل المعنوي هي الصفر اذا كان هناك طرف التزام من طرف ثالث لشراء الاصل في نهاية عمره الانتاجي أو هناك سوق نشط لمثل هذا الاصل.
- ✓ **نموذج إعادة التقييم**: المعيار IAS 38 يسمح بتسجيل التثبيت المعنوي بمبلغ يعاد تقديره إلى القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم، مخفضا منه تراكم الاهتلاكات و تراكم خسائر القيمة.

3.3 فارق الاقتناء:

فيما يخص **شهرة المحل** و من اجل تثبيتها لابد من مقارنة قيمة الأصول الملموسة و غير الملموسة التي يمكن تعيينها مع سعر شراء الوحدة المقتناة، و الفرق يمثل قيمة شهرة المحل.

فعملية تحديد سعر شراء المنشأة و الشهرة الناتجة عنها عملية صعبة، فإذا كان بالإمكان تحديد **القيمة العادلة** للأصول، فانه من الصعب تحديد قيمة العناصر غير الملموسة مثل الإدارة الجيدة و الزبائن و سمعة الوحدة. و من بين الطرق الكثيرة لتقييم شهرة المحل طريقة **الأرباح غير العادية**، المتمثلة في الأرباح التي تحققها الوحدة مقارنة مع الأرباح العادية في المؤسسات الشبيهة، بشرط تحديد معدل العائد العادي و معدل الخصم الذي يستخدم في تحديد القيمة الحالية في الفترة التي سيتم فيها خصم الأرباح غير العادية.

أحيانا تحدث الحالة العكسية التي تكون فيها القيمة العادلة (قيمة السوق) للأصول المقتناة أكبر من سعر شرائها، في هذه الحالة تكون شهرة المحل سالبة، و يكون من الأفضل للشركة أن تبيع الأصول منفردة عن بيعها مجتمعة

المادة 13-132 من النظام المحاسبي المالي [24] تنص على أنه يتم تحديد فارق الاقتناء (الادماج) الاول المثبت لدى دخول كيان ما في الادماج بالفرق بين:

- تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الاصل التابع للشركة المالكة لهذه الاسهم
- الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الاموال الخاصة لهذا الكيان التي تعود الى الشركة المالكة، بما فيها حصة النتيجة المكتتب عند دخول الكيان في محيط الادماج.

اما المادة 14-132 من النظام المحاسبي المالي تشرح مكونات فارق الاقتناء على أنه: " يتركب فارق الاقتناء الاول الايجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة عند تحضير الحسابات المدمجة:

- فارق التقييم الموافق للفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الاصل، والقيمة الحقيقة لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.
- فارق الاقتناء (GOODWILL) الذي هو عبارة عن فائض فارق الادماج الذي لا يمكن الحاقه بعناصر الاصل القابلة للتحديد، و الذي هو مسجل في منصب خاص في الاصول.

اما المادة 15–132 من النظام المحاسبي المالي تنص على أنه في اطار عملية الادماج:

- تنسب فوارق التحميل الى عناصر الاصول المعنية القابلة للتحديد الى غاية ارجاع هذه الاصول الى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء.
- يسجل فارق الاقتناء ضمن الاصول غير الجارية للميزانية في صنف محدد اذا كان موجبا، في الحالة العكسية يسجل ضمن خصوم الميزانية و يمثل نواتج مقيدة سلفا حساب 487.

ملاحظة:

المادة 16-132 من النظام المحاسبي المالي [25] التي تنص على أن يتم في نهاية كل فترة جردية مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الايجابي مع القيمة الاقتصادية للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق.

4.3 الافصاح

بالنسبة لكل عنصر من التثبيتات المعنوية، القوائم المالية تظهر المعلومات التالية:

- مدد الاستخدام آو معدلات الاهتلاك المستعملة و كذا نوع الاهتلاك المطبق.
- القيمة الإجمالية المحاسبية و تراكم الاهتلاكات (مع تراكم خسائر القيمة) في بداية و نهاية الفترة.
- مناصب حساب النتائج التي أدمجت فيها مخصصات الاهتلاكات.
- مقاربة بين القيم المحاسبية (للفترة و n و n–1) في بداية و نهاية الفترة، مع إظهار: موضع خارج الخدمة والخروج، الزيادات و الانقاصات الناتجة عن إعادة التقييم، خسائر القيمة و الاهتلاكات المسجلة[26].

5.3 اثر تطبيق معيار الموجودات المعنوية على جودة المعلومة المحاسبية

ادراج موضوع التثبيتات المعنوية في النظام المحاسبي المالي كونه يمثل مكون أساسي لقيمة المؤسسة، و خاصة في نشاط الخدمات، لكنه لا يظهر الا قليلا في ميزانية المؤسسة، مما يعني أن القواعد المحاسبية الحالية لا توافق المؤسسات الحديثة. هذا المعيار بسط بصورة كبيرة الطرائق المحاسبية في هذا المجال، و تفادى تأثير نفقات الابحاث و التنمية من خلال اقتطاع الاصول و الاموال الخاصة، وفي حساب النتائج استبدال مخصصات الاهتلاك لنفقات الابحاث و التنمية التكاليف المسجلة خلال الفترة، وبالتالي التعبير بصورة صادقة عن نتيجة الدورة للفترة، و من ثم تلبية رغبات مستخدمو القوائم المالية.

4. تدهور الأصول: الاهتلاكات و الانخفاضات

مفهوم انخفاض الأصول يتميز عن مفهوم الاهتلاك. المعيار (IAS 36) (انخفاض الأصول) حسب منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و كذلك النظام المحاسبي المالي يفرقان بين الاهتلاك و خسارة القيمة. وعليه فان الهدف هو توضيح الطرائق الواجب على الوحدة تطبيقها من اجل التأكد من أصولها سجلت محاسبيا بقيمة لا تزيد عن قيمتها القابلة للتحصيل. و تحديد كيفية الاعتراف بخسائر القيمة في قيمة الاصول و كيفية قياسها واسترجاعها.

1.4 الاهتلاكات

حسب مجلس معـــايير المحاسبة الدولية IASB فـان تكلفة التثبيت تمثل أســـاس الاهتـــلاك. بينما المـــادة 8-121 من النظام المحاسبي المالي[27] تنص على أنه:(يجب أن تدرس دوريا طريقة الاهتلاك، المدة النفعية، القيمة المتبقية في نهاية المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية). ففي حالة حدوث أي تعديل مهم للوتيرة المنتظرة للمنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الاصول، يجب أن تعدل التوقعات و التقديرات التي تعكس هذا التغيير في الوتيرة. و اذا كان هذا التغيير ضروري فانه يدرج في الحسابات كما لوكان تغيير تقدير محاسبي، و يعدل المبلغ المخصص للاهتلاكات للفترة و للفترات المستقبلية.

اما المادة 7-121 من النظام المحاسبي المالي تنص على أن تطبق المبادئ التالية [28]:

- يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة منتظمة على مدة استخدام الاصل، مع الاخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الاصل في أعقاب استخدامه من قبل الوحدة، بشرط تحديدها بصورة صادقة.
- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة الحصول عليه من أصل في نهاية مدة الاستخدام بعد طرح تكاليف الخروج المحتملة.
- طريقة اهتلاك اصل هي انعكاس تطور استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل.

2.4 نموذج خسارة القيمة

المعيار(IAS 36) ينص على أن كل الوحدة مطالبة بإجراء اختبار خسارة القيمة في نهاية كل فترة إذا كان هناك مؤشر بدل على أن أصل ما نقصت قيمته نتيجة انخفاض في المردود (أداء ضعيف، منافسة شديدة)، هذا المفهوم يختلف عن الاستهلاك الذي يعني استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية. و إذا تحقق ذلك المؤشر فعلى المؤسسة تقدير القيمة القابلة لاسترجاع للأصل.

و هذا ما يتطـابق مع ما جاء في النظـام المحـاسبي المالي [29] فيما يخص خسـارة القيمة، حيث أن المـادة 1-112 التي تنص " ترتكز طريقة تقييم العناصر المسجلة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكلفة التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم و بالنسبة لبعض العناصر الى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد الى: القيمة الحقيقية، قيمة الانجاز و القيمة المحينة (قيمة المنفعة)

اما المادة 6-112 من النظام المحاسبي المالي [30] تنص" تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية.

في نهاية كل دورة المؤسسة مطالبة بالتحقق فيما اذا كان هناك مؤشر يؤكد وجود خسارة قيمة لأصل ما (بما فيها التثبيتات). في حالة حدوثها يجب مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للسلعة بقيمتها القابلة للتحصيل والتي تمثل القيمة الأكبر بين ثمن البيع (قيمة السوق) وقيمة الاستخدام (القيمة المقدرة للتدفقات النقدية المنتظرة للاستعمال المستمر للأصل حتى خروجه من الميزانية). يجب تكوين مخصص يدعى **خسارة القيمة** إذا كانت القيمة المحاسبية اكبر من قيمة الاستخدام [31].

اولا: اختبار الانخفاض

من اجل تحديد قيمة استخدام الأصل المعيار (IAS 36) يلزم الوحدة بإجراء[32]:

- تقدير تدفقات الخزينة المستقبلية المحينة
- تدفقات داخلة و خارجة متعلقة بالأصل في **وضعه الحالي**

- تدفقات خارج أنشطة التمويل و قبل الضرائب
- استخدام الميزانيات التقديرية على فترة 5 سنوات كحد أقصى بالتقريب، ثم نستنتج تحديد **معدل التحيين قبل الضرائب.**

ثانيا: التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة

أ) **نموذج التكلفة:** في حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة لابد من اجراء اختبار الانخفاض: فاذا كانت القيمة الحالية للتثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية المعيار IAS 36 يلزم بتسجيل خسارة القيمة كعبء في حساب النتائج بالنسبة للأصول المسجلة بالتكلفة و ذلك بتخفيض القيمة المحاسبية المادة 121-24[33].

ب) **نموذج إعادة التقدير:** خسارة القيمة تعالج **كإعادة تقدير سالب** للأصول المسجلة بالمبلغ المعاد تقييمه[34] المادة 121-24.

ملاحظة:

- يترتب عن ملاحظة خسارة القيمة: **تغيير تلقائي لمخطط الاهتلاك.**
- بعد تسجيل خسارة القيمة، يجب أن يعدل مخصص اهتلاكات الأصل بالنسبة للفترات المستقبلية، من اجل أن تكون **القيمة المحاسبية المدققة** للأصل مخفضا منها القيمة الباقية إن وجدت، موزعة بطريقة منظمة **على مدة المنفعة المتبقية**

ج) **استرجاع خسارة القيمة:** اذا تحسنت قيمة الاصول التي حدث فيها الانخفاض، تقوم الوحدة بإجراء استرجاع خسارة القيمة، حيث يتم اتباع نفس الطريقة التي تم بها تحديد الانخفاض عند اعداد الميزانية، فإذا لوحظ انخفاض في قيمة خسائر القيمة يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد بشرط أن لا يصل إلى القيمة المحاسبية للأصل اكبر من لو لم تكن هناك خسارة قيمة. و يتم الاعتراف بخسائر القيمة المسترجعة كدخل ضمن جدول حسابات النتائج، الا اذا كانت تتعلق بإعادة تقييم اصول معينة حيث يتم زيادة الفائض بها المادة121-23[35] .

3.4 الافصاح

بالنسبة لكل صنف من الأصول، يجب أن تبين القوائم المالية مبلغ خسائر القيمة و كذا الاسترجاعات المسجلة في حساب النتائج خلال الفترة و البنود التي تأثرت بالانخفاض في قائمة الدخل[36].

4.4 أثر تطبيق معيار الانخفاضات و الاهتلاكات على جودة المعلومة المحاسبية

بالرغم من الصعوبة التي تواجه المؤسسة في تحديد خسارة القيمة للعدد الهائل من الاصول التي توفر عليها، الا أنه ترك للمؤسسة حرية في تحديد الانخفاض عندما تكون القيمة المحاسبية اقل من قيمة السوق، حتى يتم التعبير عن القيمة الاقتصادية للمؤسسة بصورة صادقة و تقدم قوائم مالية تحتوي على معلومات المحاسبية ذات نوعية.

الخاتمة

طبعا الاصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية كان لابد لها من أن تتوج بإصلاح النظام المحاسبي و جعله يتماشى مع المتطلبات الاقتصادية العالمية، والنظام المحاسبي المالي اخذ بعين الاعتبار ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، لذلك كان لابد من التطرق لبعض المعايير التي جاءت بجديد فيما يخص تحسين المعلومة المحاسبية و التي أخذت بعين الاعتبار في النظام المحاسبي المالي و بالاخص تلك المتعلقة بالتثبيتات العينية و المعنوية و التي حتما ستؤثر مردودية المؤسسة. والتي تساعد على اتخاذ القرارات و الرقابة في المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية. الجديد هذا يتمثل عند مقارنة طرق التقييم و التسجيل في المخطط المحاسبي الوطني السابق مع الطرائق الجديدة للتقييم و التسجيل في النظام المحاسبي المالي الحالي، فيما يخص المعالجة المحاسبية للمخزون، اهتلاك و انخفاض قيمة الاصول، الجديد فيما يخص التثبيتات المادية و المعنوية (نفقات الابحاث و التطوير). كل ذلك بطبيعة الحال سيساهم في تحسين المعلومات المحاسبية و بالتالي تقيم قوائم مالية أكثر مصداقية تمكن من اتخاذ القرارات الصحيحة.

النتائج :

حتى يمكن تحقيق الاهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي، و تسهيل عملية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية لا بد من:

- تحسين المعلومة المحاسبية مرهون بتطبيق قواعد التقييم و التسجيل التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية
- حتى نقول أن المعلومة المحاسبية ذات نوعية يجب أن تعبر عن الواقع و بالتالي استخدام التقييم بالقيمة العادلة للتثبيتات.

التوصيات:

1. عدم الاكتفاء بالجانب الشكلي للنظام المحاسبي المالي، و انما الانتقال الى تطبيق جوهر و لب ما جاء فيه من قواعد و اسس ومبادئ و نظريات، حتى تصل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية الى جني ثمار الاصلاح المحاسبي.
2. تحديد استراتيجية خاصة للرفع من مستوى تدريس المحاسبة للانتقال من التحكم في الجوانب التقنية (الفنية)، الى استيعاب الجانب الفلسفي والإطار المفاهيمي للمحاسبة بما يمكن من تحسين المعلومة المحاسبية.

نتمنى أننا من خلال هذا العمل المتواضع قد وفقنا للإجابة عن تساؤلات كثيرة أثارها هذا الموضوع، و تسمح لباحثين آخرين بالتعمق أكثر و إكمال الجوانب التي لم نتطرق إليها، خاصة و أن هذا المجال ينقصه الكثير من المراجع على المستوى الوطني.

قائمة الهوامش والإحالات:

1- الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008 مرجع سابق، ص:8

2- JEAN FRANÇOIS DES ROBERT, FRANÇOIS MECHIN, HERVE PUTEAUX (2004) : NORME IFRS ET PME .EDITION DUNOD, p :37

3- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:8.

4- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:8.

5- ال الجريدة الرسمية، مرجع سابق. ص.8

6- دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة, دار المريخ للنشر ،ص.478.

7- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:10

8- خالد جمال الجعارات. (2008): **معايير التقارير المالية 2007**, اثراء للنشر و التوزيع .ص.362.

9-catherine maillet, anne le manh (2006) : normes comptaples internationales **ias / ifrs, e**dition 2006.p.52

10-bernard raffournier (2005) : les normes comptaples internationales (ifrs/ ias).edition economisa . p 140.
11- obert ropert (2004) : pratique des normes ias/ifrs ; edition dunod paris:. P 52
12- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:9
13-brun stephan,(2006) : normes comptables internationales ias/ifrs, gualino éditeur ,parisp.110
14- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:10
15-Bernard raffournier (2005) : les normes comptaples internationales (ifrs/ ias).edition economisa . p. 424
16- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:10
17-catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p.61
18- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:9
19- دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق. ص. 570.
20-Bernard raffournier (OP; CIT . p. 387.
21- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:10
22-Pascal barneto (2004) : norme ias/ifrs. dunod. p.118
23- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:9.
24- الجريدة الرسمية مرجع سابق، ص:17.
25- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص: 17
26-brun stephan, OP; CIT :. p.117.
27- الجريدة الرسمية، مرجع سابق ، ص:9
29-a. kaddouri- a.mimeche , (2009) , cours de comptabilité' financière , selon les normes , ias/ifrs et le scf 2007 , enag édition, Alger .p :164
30- الجريدة الرسمية، مرجع سابق ، ص:6
31- الجريدة الرسمية، مرجع سابق ، ص:7
32-pascal barneto OP; CIT . p.118
33-a. kaddouri- a.mimeche , , OP; CIT . p 169—170
34- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:11.
35- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:11.
36- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص:11
37- محمد ابو نصار- جمعة حميدات (2008): **معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية**, دار وائل للنشر الاردن .ص.590.