الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة شركة رويال مونديال

تحت إشراف الدكتور:

محمد الدينوري سالمي

من إعداد الطالبتين:

نبيلة مخزومي

فائزة درويش

لجنة المناقشة

د. حمزة بالي	أستاذ محاضر ب بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
د. محمد الدينوري سالمي	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
د. زكريا دمدوم	أستاذ محاضر ب بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	ممتحنا
أ. بشير بن موسى	أستاذ مساعد أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2016/2015

بسم الله الرحمن الرحيم

الملخص:

يتمحور موضوع هذه الدراسة حول الأصول غير الملموسة ومعالجتها حسب النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة،حيث يهدف البحث إلى التعرف على هذا النظام الذي يعتبر التثبيتات أحد ركائزه الأساسية فبعد عرض الدراسة النظرية للنظام المحاسبي المالي واستعراض أهم مكوناته تم عرض كل المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بالتثبيتات المعنوية التي تعتبر أحد أهم بنود القوائم المالية والتي لها أهمية بالغة في المحاسبة، حيث تم التعرف على حركة حساباتها في كل الحالات التي تخص عمليات التقييم، الإهتلاك، خسارة القيمة، التنازل، الإطفاء وكذا المعالجة المحاسبية لكل صنف من أصنافها، كل هذا في ظل النظام المحاسبي المالي.

وبعد تقديم كل المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع جاءت الدراسة العملية كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية (مؤسسة رويال موندیال للصناعات البلاستيكية بالوادي) حيث أظهرت النتائج عدم توفر البيئة التي تخدم كل متطلبات الدراسة، بالرغم من ذلك تبين لنا مدى التزام المؤسسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي في جانب الأصول غير الملموسة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، الأصول غير الملموسة أو التثبيتات المعنوية.

ABSTRACT:

The topic of this study focuses on the intangible assets and their treatmentsaccording to the financial accounting system compatible with international accounting standards.The research aims to identify this system that considers the fixations as one of the basic pillars of it, after the presentation of the theoretical study of the financial accounting system and review of its most important components,It has been accessed all the concepts and terminology associated with moral fixations which is considered one of the most important items of the financial statements, which is extremely important in accounting,it has been identified on the movement of their accounts in all cases involving assessments, depreciation, loss of value, waiver, amortization, as well as the accounting treatment for each class, all of this in light of the financial accounting system.

After providing all the theoretical concepts on the subject, practical study was an attempt to overthrow the theoretical side on the economic institution (Royal Mondial Foundation for Plastic Industries EL-Oued).The results showed the absence of the environment that serves all the requirements of the study, although it shows us the extent of the institution's commitment to implement the financial accounting system on the side of intangible assets.

Key words: Financial accounting system, international accounting standards, intangible assets or moral fixations.

الفهـارس

فهرس المحتويات:

الفهرس	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
الملخص	
فهرس المحتويات	**I-II**
فهرس الجداول	**III**
فهرس الأشكال	**IV**
قائمة الاختصارات والرموز	**V**
مقدمة	أ - د
الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة المالية	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: المدخل النظري للمحاسبة	**3**
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة	**3**
المطلب الثاني: الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة	**6**
المطلب الثالث: فروض المحاسبة المالية	**9**
المطلب الرابع: مبادئ المحاسبة المالية	**12**
المطلب الخامس: تطور المحاسبة دوليا ومحليا	**15**
المبحث الثاني: المدخل النظري للنظام المحاسبي المالي scf	**19**
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	**19**
المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	**22**
المطلب الثالث: مبادئ ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي	**25**
المطلب الرابع: مميزات النظام المحاسبي المالي في الجزائر ومكوناته	**26**
المطلب الخامس: الميزانية (قائمة المركز المالي) وفق النظام المحاسبي المالي	**39**
خلاصة	**32**
الفصل الثاني: دراسة الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	**34**
المبحث الأول: الإطار النظري للأصول والموجودات غير الملموسة	**35**
المطلب الأول: مفهوم الأصول غير الملموسة	**35**
المطلب الثاني: قياس وإثبات الأصول غير الملموسة عند الاقتناء	**39**
المطلب الثالث: عملية تقييم الأصول غير الملموسة وكيفية الإفصاح عنها	**41**
المطلب الرابع: إهتلاك الأصول غير الملموسة	**45**
المطلب الخامس: الخسارة في قيمة الأصول غير الملموسة وحالة التنازل عليها	**48**
المبحث الثاني: المحاسبة عن الأصول غير الملموسة	**51**
المطلب الأول: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (حـ/203)	**51**
المطلب الثاني: برمجيات المعلوماتية وما شابهها (حـ /204)	**55**
المطلب الثالث: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات (حـ/205)	**58**
المطلب الرابع: فارق الشراء (الاقتناء) أو شهرة المحل (حـ/ 207)	**61**

المطلب الخامس: التثبيتات المعنوية الأخرى (حـ/208)	**64**
خلاصة	**67**
الفصل الثالث: دراسة حالة شركة رويال موندیال	
تمهيد	**69**
المبحث الأول: التعريف بشركة رويال موندیال	**70**
المطلب الأول: ماهية الشركة ونشأتها	**70**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة	**73**
المطلب الثالث: القوائم المالية للشركة محل الدراسة	**76**
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية لشركة رويال موندیال	**80**
المطلب الأول: مرحلة دخول التثبيتات المعنوية	**80**
المطلب الثاني: مرحلة استخدام التثبيتات المعنوية	**82**
المطلب الثالث: مرحلة الاستغناء عن التثبيتات المعنوية	**85**
خلاصة	**87**
خاتمة	**88**
قائمة المراجع	**92**

فهرس الجداول:

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	تطور الاهتمام بالعناصر غير الملموسة في العقود الثلاثة الأخيرة	37
02	طريقة الحصول على الأصول غير الملموسة	42
03	الأنشطة التي يمكن اعتبارها أنشطة بحث وتطوير والأنشطة التي لا يمكن اعتبارها	52
04	الميزانية (جانب الأصول) في 2014/12/31	76
05	الميزانية (جانب الخصوم) في 2014/12/31	77
06	جدول النتائج من 2014/01/01 إلى 2014/12/31	78- 79

فهرس الأشكال:

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	هيكل نظرية المحاسبة	5
02	المنظومة المتكاملة لتطبيق النظام المحاسبي المالي	25
03	مكونات النظام المحاسبي المالي	28
04	مبدأ التسجيل المحاسبي للإهتلاك	47
05	شعار الشركة محل دراسة	72
06	الهيكل التنظيمي للشركة	73

قائمة الاختصارات والرموز:

الاختصار	الدلالـــة
AAA	American Accounting Association
AIA	American Institute Accounting
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Accounting Principles Board
CAPA	Confederation of Pacific and Asian Accountants
CNC	Le Conseil National de la Comptabilité
EUC	EU conference
FASB	Financial Accounting Standards Board (US)
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier
UNC	United Nations Committee

مـقدمـــــــة

تمهيد

لقد شهد النصف الثاني من القرن العشرين تغيرات عميقة في أثارها سريعة في تحولاتها ألا وهي العولمة التي فرضت انفتاح الدول على بعضها البعض كدخول شركات متعددة الجنسيات لمختلف الدول وزيادة نشاطاتها الدولية واتساع رقعة أعمالها بالإضافة إلى ظهور تكتلات اقتصادية عملاقة وتزايد الاهتمام بالاستثمار الأجنبي خاصة في الدول النامية، على هذا الأساس وفي ظل العولمة الجارفة التي لم تستثني أي مجال من المجالات المحيطة بالإنسان والمؤسسات أدت إلى عولمة المحاسبة التي تتطلع إلى نظم المحاسبة الدولية وتطوراتها، الأمر الذي زاد من أهمية دور التقارير المالية والمعلومات الواردة فيها، التي بدورها طرحت مشكل قابلية المقارنة وسهولة قراءة وفهم القوائم المالية من طرف مختلف الفاعلين في حوكمة المؤسسات من مساهمين ومصرفيين ودائنين وموظفين وبشكل خاص المستثمرين، حيث أصبح من المستحيل على المتعاملين الاقتصاديين التنافس والمقارنة في السوق العالمية مع وجود الفروقات في التشريعات المحاسبية والمالية المحلية.

لذا كان لزاما على الهيئات والجمعيات المحاسبية المطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية وتبني معايير محاسبية دولية تعمل على تسهيل عملية انتشار المعلومات المحاسبية وتسهيل قراءتها دون التأثر بالاختلافات السياسية والثقافية بين دول العالم، وإثر هذا التطور في المجال المحاسبي كانت الجزائر تعتمد المخطط المحاسبي الوطني المعمول به من سنة 1976 والذي لا يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، لذا أصبح من الضروري توفير معلومات محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة وقادرة على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين، ومن أجل هذه المبادرة تبنت الجزائر نظام محاسبي مالي جديد منذ سنة 2010 مستمد من المعايير المحاسبية الدولية وأصبح إجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري.

قامت معايير المحاسبة الدولية بالتغيير في حسابات المجموعات وعلى رأسها التثبيتات التي استحوذت على حصة كبيرة من التغييرات الحاصلة، فتعتبر التثبيتات أكثر المجموعات التي مسها التغيير إذا أدخلت عليها عدة مفاهيم – مقارنة مع المخطط الوطني المحاسبي – شكلا؛ كالاختلافات في التسمية فقد كانت تسمى "بالاستثمار" سابقا وأصبحت تسمى "بالتثبيتات" ومضمونا؛ أدت إلى توسيع مفهوم المعالجة المحاسبية والارتقاء بها إلى مستوى آخر قصد تجنب الأخطاء قدر الإمكان، فقد عالجت التثبيتات عمليات وأخطاء مالية لم تعطى لها أهمية ولم تعالج أساسا في المخطط المحاسبي الوطني، ولهذا تحتل التثبيتات مكانة كبيرة لا يمكن إنكارها في ميزانية المؤسسة وتصنف في المجموعة الثانية من حساب المجموعات، وعلى رأسها التثبيتات المعنوية بالحساب 20 التي زاد الاهتمام بها مؤخرا نظرا لما عرفته من تطور. وتجسد هذا الاهتمام بإصدار معيار محاسبي دولي خاص بها وهو المعيار رقم 38.

الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما سبق يتبادر لنا طرح الإشكال التالي:

هل توجد إمكانية لدى المؤسسات الاقتصادية تطبيق معطيات النظام المحاسبي المالي في جانب الأصول غير الملموسة وهل يؤدي هذا التطبيق إلى إعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة؟

التساؤلات الفرعية:

ولتسهيل الإجابة على هذا التساؤل نقوم بتقسيمه إلى أسئلة أو إشكاليات فرعية:

1. ما هي التطورات التي مرت بها المحاسبة في الجزائر للوصول إلى النظام المحاسبي المالي؟

2. إلى أي مدى استطاعت الأصول غير الملموسة فرض نفسها في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

3. كيف يتم تجسيد معيار الأصول غير الملموسة في النظام المحاسبي المالي في الجزائر؟

4. كيف يتم تقييم الأصول غير الملموسة والاعتراف بها لإضفاء الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة على الإشكاليات الفرعية السابقة نطرح الفرضيات التالية:

1. التطورات التي مرت بها المحاسبة في الجزائر أدت بها إلى التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية.

2. استطاعت الأصول غير الملموسة إلى حد كبير أخذ حيز في النظام المحاسبي المالي من خلال تبويب عناصرها في القوائم المالية.

3. معيار الأصول غير الملموسة يجسد في SCF في الحساب رقم 20 ويطبق في جميع المؤسسات الاقتصادية.

4. يمكن تقيم الأصول غير الملموسة بحسب طبيعتها في المؤسسة الاقتصادية، كما يمكن الاعتراف بها في التوقيت المناسب لتجسيد صورة واقعية عن القوائم المالية.

مبررات اختيار الموضوع:

تبرز مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

1. مبررات موضوعية: نظرا لأهمية التثبيتات ومكانتها في ميزانية المؤسسة، علاوة على الإضافات التي قدمها النظام المحاسبي المالي في مجال المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية، ومع وجود نقص في الدراسات حول التثبيتات المعنوية بصفة خاصة.

2. مبررات شخصية: الرغبة في دراسة الموضوع بحكم أنه يندرج ضمن مجال التخصص.

أهداف الدراسة وأهميتها:

سنحاول من خلال دراستنا هذه التعرف على النظام المحاسبي المالي بصفة عامة والتثبيتات المعنوية بصفة أدق وذلك لأهمية الموضوع لأن للتثبيتات المعنوية مكانتها في ميزانية المؤسسة وبالتالي في القوائم المالية والتي بدورها تعكس صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة بهدف سهولة قراءتها من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية.

الدراسات السابقة:

قليلة جدا المواضيع التي تطرقت للمعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي فمعظم الدراسات السابقة للموضوع لم تركز على التثبيتات المعنوية بصفة خاصة بل تطرقت للتثبيتات بصفة عامة أو موضوع الأصول بصفة أشمل هذا بالنسبة للكتب، أما المذكرات فهناك العديد منها تطرق للأصول غير الملموسة لكن في أحد جوانبها كالإهتلاك مثلا أو التقييم وليس كدراسة تفصيلية متكاملة، ومن أبرز هذه الدراسات:

- **دراسة بلعالم مسلم:** المعالجة المحاسبية للأصول الجارية وغير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، البحث عبارة عن مذكرة ماستر بجامعة قاصدي مرباح بورقلة لسنة 2015/2014، حيث تمحورت أهم نتائجها على وجود اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في مجال الأصول لعدم توفر بيئة محاسبية ملائمة في الجزائر تساعد على التطابق بصفة تامة.

إلا أن في هذه الدراسة تم التركيز على الفرق بين المعالجة المحاسبية للأصول بصفة عامة الجارية منها وغير الجارية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمعالجة التي نصت المعايير المحاسبية الدولية، أما دراستنا فهي تركز على المعالجة المحاسبية لجزء من الأصول غير الجارية ألا وهي الأصول غير الملموسة لكن بصفة أدق من خلال متابعة معالجتها في كل مرحلة قد تمر بها في ظل النظام المحاسبي المالي.

- **دراسة أوقاسي حكيمة وسعدي سميرة:** تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، البحث عبارة عن مذكرة ماستر بجامعة العقيد أوكلي محند أولحاج البويرة لسنة 2015/2014، حيث تمحورت أهم نتائجها في أن النظام المحاسبي المالي فعال في تسجيل وتقييم التثبيتات نظرا للتعديلات التي جاء بها.

إلا أن في هذه الدراسة تم التركيز فيها على كيفية تقييم التثبيتات المادية والمعنوية والمالية وكيفية تسجيل عمليات الإهتلاك والخسارة والتنازل الخاصة بها، دون التطرق لتصنيفات كل نوع منها وللاختلافات الموجودة في عملية تسجيلها وتقييمها. أما دراستنا فهي تركز على تقييم وتسجيل كل نوع من أنواع التثبيتات المعنوية بشكل ومفصل ودقيق.

- **دراسة رواص صالح:** حول الاعتراف والقياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي بجامعة قاصدي مرباح بورقلة لسنة 2014/2013، حيث تمحورت أهم نتائجها على أن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي، والجزائر لا تتوفر فيها بيئة تخدم متطلبات القيمة العادلة مما يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية كنموذج للقياس.

إلا أن في هذه الدراسة تم التركيز على القياس المحاسبي والاعتراف بالأصول الثابتة، أما بالنسبة لدراستنا فتعدت ذلك وصولا إلى معالجة المحاسبية الأصول الثابتة غير الملموسة من خلال عمليات القياس والإثبات، التقييم، الإهتلاك، التنازل والخسارة.

المنهج والأدوات المستخدمة:

بما أن دراستنا في مجال العلوم المحاسبية نختار المنهج الاستقرائي مقسما بين منهجين وصفي وتحليلي؛ المنهج الوصفي في دراسة المحاسبة والنظام المحاسبي المالي، ومنهج دراسة الحالة في دراسة الجانب التطبيقي حيث نقوم بتطبيق المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة على المؤسسة.

أما الأدوات المستخدمة فهي نص المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي، الميزانيات المحاسبية.

صعوبات البحث:

من خلال القيام بهذه الدراسة واجهنا بعض الصعوبات وهي:

1. صعوبة إجراء دراسة الحالة الميدانية فيما يخص الحصول على المعلومات المطلوبة.

2. ندرة الدراسات الشاملة والمتكاملة في هذا الموضوع.

3. وجود صعوبة في تصنيف بعض الأنواع من الأصول غير الملموسة حسب تقسيم النظام المحاسبي المالي.

محتوى البحث:

للإجابة على التساؤلات المرتبطة بالإشكالية تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول: تحت عنوان عموميات حول المحاسبة المالية؛ مقسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتعرض للمدخل النظري للمحاسبة المالية، والمبحث الثاني يتعرض للمدخل النظري للنظام المحاسبي المالي من خلال طبيعة ونشأة وتطور وأهداف كل منهما.

الفصل الثاني: تحت عنوان دراسة الأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي خصص المبحث الأول منه؛ للإطار النظري للأصول والموجودات غير الملموسة، أما المبحث الثاني؛ خصص للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة.

الفصل الثالث: خصص هذا الفصل للدراسة التطبيقية في مؤسسة رويال مونديال لإظهار كيفية معالجة التثبيتات المعنوية محاسبيا حسب النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع. حيث قسم إلى مبحثين؛ المبحث الأول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، والمبحث الثاني المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية بالمؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول:

عموميات حول المحاسبة الماليـــة

تمهيد:

من المعروف أن مهنة المحاسبة تؤثر وتتأثر بالمحيط الذي تعمل فيه بشكل كبير إذ أنها تعتبر العمود الفقري لأية منشأة تعمل بها حيث يرتكز دورها الأساسي في تجسيد واقع الأمور وتسجيلها بشكل رقمي ضمن نظام معلوماتي، ومخرجات هذا النظام تستخدم بشكل أساسي من قبل أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات المختلفة وفقا لوجهة نظر كل منهم. ولا يمكن لهذه المخرجات أن تكون ذات فائدة كافية إن لم تكن قابلة للمقارنة وهذه المقارنة تعتمد على أسس ومعايير للقياس قد تختلف من دولة إلى أخرى ومن قطاع إلى أخر ومن شركة إلى أخرى ويؤدي هذا الاختلاف إلى وجود مشاكل قد تكون خطيرة في بعض الأحيان، ولتفادي الوقوع في هذه المشاكل عقدت عدة مؤتمرات محاسبية دولية أسفرت عنها تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع معايير محاسبية دولية كفيلة بإقامة توافق محاسبي دولي يتماشى مع النظام المحاسبي لكل دولة والجزائر مثلها مثل بقية دول العالم تريد تكييف محاسبتها باعتماد معايير المحاسبة الدولية، والانضمام بالركب العالمي والخروج من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية، لذا قامت باستبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: المدخل النظري للمحاسبة

إن المحاسبة كونها أحد العلوم الاجتماعية المتطورة لم تبق واقفة أمام التغيرات والتطورات الاقتصادية المتلاحقة في عالمنا الحالي. بل ظهر بها فرع جديد يتجاوز الحدود الإقليمية ليتصف بالدولية، ويعرف هذا الفرع المحاسبي بالمحاسبة الدولية أو المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة

الإطار المفاهيمي للمحاسبة هو عبارة عن أساسيات وأهداف مترابطة تؤدي إلى إيجاد قواعد متماسكة تحدد مفهوم وطبيعة ووظيفة المحاسبة المالية.

أولا: نشأة المحاسبة

إن المحاسبة لم تصل إلى ما وصلت إليه من تطور وأهمية فجأة أو عشوائيا وإنما هي نتائج لتطورات تدريجية متلاحقة، كما أن هذه التطورات لم تأت من مصدر أو مكان واحد في زمن محدد بل هي مساهمات متفاوتة من دول وشعوب مختلفة في فترات متلاحقة، وقد اختلفت تقسيمات مراحل تطور المحاسبة بين الكتاب والباحثين "وإن هذا الاختلاف في تحديد الزمن بدقة لا يقتصر على التفاوت بحدود المائة سنة أو حتى الألف سنة، لكن في تفاوت واختلاف الحضارات الخاصة بكل فترة، لأن كل حضارة تختلف عن الأخرى ببعض الجوانب التنظيمية والإدارية والرقابة المالية وممارسة الأنشطة الاقتصادية واهتماماتها العسكرية والسياسية وغيرها"[1].

ولعل أهم تقسيم لمراحل تطور المحاسبة هو ذلك التصنيف الذي يرى أن حياة المحاسبة مرت بثلاث حقبات تاريخية هامة[2]:

- ✓ **الحقبة الأولى:** تمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر، تاريخ ظهور مؤلف "باسيولي Paccioli"* عن القيد المزدوج.
- ✓ **الحقبة الثانية:** تمتد منذ بداية القرن السادس عشر إلى منتصف القرن الثامن عشر تاريخ قيام الثورة الصناعية في أوروبا.
- ✓ **الحقبة الثالثة:** تمتد من القرن الثامن عشر حتى عصرنا الحاضر، والتي تميزت ببداية الاهتمام بتنظيم شؤون مهنة المحاسبة وخاصة في النصف الأخير من القرن التاسع عشر، ويعتبر معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا

[1] كمال عبد العزيز نقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص:57.

[2] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 25.

*مؤلف لوكا باسيولي هو كتابه "نظرة عامة في الحساب والهندسة والنسب" الذي نشره عام 1494، ويعتبر نظام القيد المزدوج تطور لنظام القيد المفرد وليس تكرارا للقيد.

والذي تأسس عام 1854 أول منظمة مهنية محاسبية وتلاه معهد المحاسبين المعتمدين في إنجلترا وويلز سنة 1880، إضافة إلى الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين.

هذه المنظمات الثلاث ساهمت بشكل كبير في تطوير المحاسبة حيث أخذت على عاتقها مسؤولية وضع قواعد مهنية ملزمة لأعضائها.

ثانيا: مفهوم المحاسبة

لقد تعددت تعاريف المحاسبة واختلفت من زمن إلى آخر وذلك حسب الجهة التي تسوغه. ومن بين هاته التعاريف نذكر ما يلي:

تعريف1: تعريف مجلس المبادئ المحاسبية (APB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1970 للمحاسبة ينص على ما يلي: "المحاسبة هي عبارة عن نشاط خدمي، تكون وظيفتها تزويد المعلومات الكمية والتي تكون طبيعتها مالية أساسا وذلك لوحدة اقتصادية معينة، والتي يستوجب أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ".

تعريف2: تعريف الدكتور أحمد نور فقد اعتمد النص الحرفي للتعريف الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي أشار إلى أن المحاسبة " هي عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات"[1].

تعريف3: " المحاسبة هي إصلاح مالي أطلق على حقل المعرفة موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية واقتصادية، من خلال الحسابات التي تمت على شكل تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات طابع مالي"[2].

تعريف4: يمكن تعريف علم المحاسبة بأنه" مجموعة المبادئ والأسس والمعايير التي تحكم القواعد المستخدمة للتسجيل ومتابعة وتحليل معاملات المنشأة بهدف تحديد نتيجة هذه المعاملات وما يترتب عليها من التزامات أو حقوق للمنشأة بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة والأطراف الخارجية المرتبطة بها"[3].

من خلال التعاريف السابقة الذكر نلاحظ أنه يمكن تعريف المحاسبة بأنها عبارة عن:

[1] كمال عبد العزيز نقيب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 117-122.

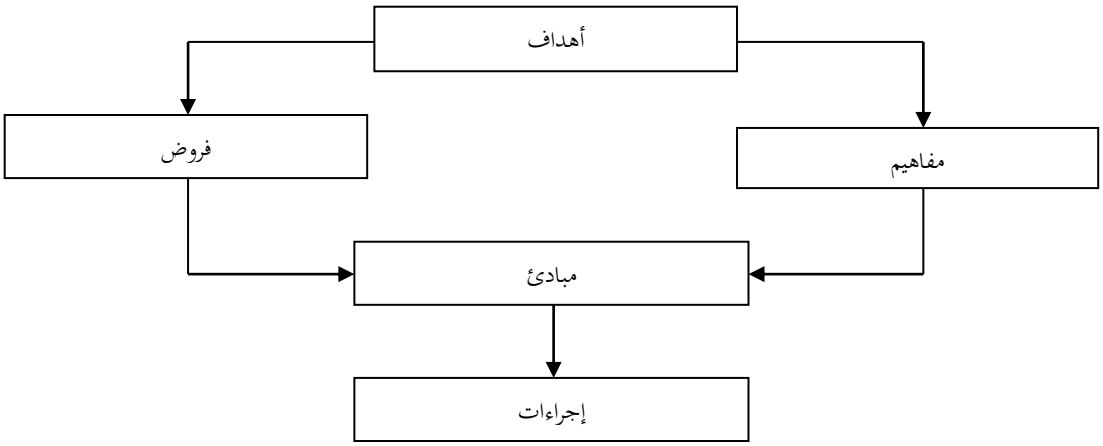
[2] بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 11.

[3] محمد محمود عبد المجيد، عاطف العوام، المحاسبة، د ط، 2000، ص:17.

علم تحكمه مبادئ وأسس ومعايير، يقوم بتسجيل وتبويب معلومات اقتصادية بتجسيدها في شكل رقمي ضمن نظام بقصد اتخاذ القرارات. فالمحاسبة تهدف إلى وضع المحيط الذي تعمل فيه أمام صورة صادقة وشفافة للوضعية المالية له.

ولإيضاح مفهوم المحاسبة بشكل أدق يجب معرفة مراحل وضع نظرية المحاسبة والمتمثلة فيما يلي:

الشكل رقم (01): هيكل نظرية المحاسبة



المصدر: وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الجزء1، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص:38.

ثالثا: طبيعة ودور المحاسبة

يثار الجدل بصفة مستمرة حول طبيعة ودور المحاسبة باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية، فيعتقد أن طبيعة ودور المحاسبة يتمثل في خدمة متخذي القرار الاقتصادي على المستوى الجزئي والكلي، وذلك بإمدادهم بالبيانات التي تساعدهم على اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد، وكأي خدمة أو سلعة اقتصادية فإنها تتغير تبعا لعوامل العرض والطلب. فكلما تطورت حاجات المستفيدين عكفت المحاسبة لإمدادهم بالبيانات الاقتصادية المستجدة، وبما أن هذه الحاجات في تطور دائم، فإن طبيعة ودور المحاسبة أيضا متجدد. عليه، ينصب محور هذا الاعتقاد في صعوبة تحديد طبيعة المحاسبة ودورها بشكل قاطع، فهي تختلف باختلاف الزمان والمكان، فمعالم طبيعتها ودورها لم تتضح بعد، لارتباطها مباشرة بتطور المحيط الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع. ولإثبات هذه المقولة يستشهد بالتطور التاريخي للمحاسبة، فلقد بدأت كنظام لخدمة مالك الوحدة الاقتصادية في المحافظة على أمواله، ووصلت إلى نظام معلومات متطور يهدف إلى تقديم معلومات ذات فائدة لمستخدمي القرارات الاقتصادية عامة.

بينما يعتقد البعض الآخر بأن المحاسبة علم قائم بذاته، وليس مجرد خدمة أو سلعة، ويتطور هذا العلم تبعا لتطور معالمه الرئيسة، فالمحاسبة علم قياس الأحداث المالية لوحدة محاسبية محددة وإيصال نتائج القياس للمستفيدين، ولذا فإن طبيعتها ودورها يتبلوران تبعا لتحديد محاور علم القياس والاتصال، فكلما اتضحت معالم القياس والاتصال

تطورت معها طبيعة ودور المحاسبة. ويستشهد أصحاب هذا الاعتقاد بأن المحاسبة خلال الربع الأخير من القرن العشرين استعارت من علم القياس الرياضي وعلم الاتصال لتطوير محاورها، كما أنها استفادت من نظريات علم الاستثمار والاقتصاد لتجديد بعض مفاهيمها الحديثة[1].

المطلب الثاني: الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة

إن المحاسبة المالية تهدف إلى تزويد الجهات المهتمة بأعمال المشاريع بالمعلومات الكمية (القابلة للقياس الكمي) التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد في المشروعات المختلفة.

وتقوم المحاسبة في سبيل تحقيق هذا الهدف بتجميع جميع العمليات والوقائع التي تحدث أثناء الفترة المحاسبية، ومن خلال عمليات القياس والتلخيص والتصنيف يتم تجميع المعلومات التي تنطوي عليها جميع الوقائع والأحداث التي لها دلالة محددة، وحينما يتم عرض تلك المعلومات في صورة تقارير مالية، فإنها تصف الحالة المالية للمنشأة وتحدد بدقة نتيجة عملياتها خلال فترة معينة، ومن ناحية أخرى تعتبر المحاسبة بمثابة نظام للمعلومات نظرا لأنها تقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة أو غيرها من الوحدات إلى جهات متعددة تهتم بأعمال وأنشطة تلك الوحدات.

تعتبر المحاسبة طبقا لهذا المفهوم نظام قياس واتصال نظرا لقيامها بقياس الآثار المترتبة وتجميعها وتوصيلها إلى الجهات المهتمة بأعمال تلك الوحدات، ترتب عن زيادة حجم المشروعات وتعتقد أعمالها وتعدد الجهات المهتمة بها وتنوع اهتماماتها زيادة مسؤولية مهنة المحاسبة في الوقت الحاضر على أي وقت مضى وتقوم المحاسبة المالية بتوفير المعلومات المالية عن أعمال المشروع ككل وعن أجزاء منه، وتكون تلك المعلومات متاحة للاستخدام من الجهات الداخلية والخارجية المهتمة بأعمال المشروع.

وتتأثر المحاسبة شأنها في ذلك شأن غيرها من العلوم الإنسانية بالإطار أو البيئة التي تعمل فيها، وتشتمل البيئة التي تعمل فيها المحاسبة على الأوضاع الاجتماعية الاقتصادية السياسية والقانونية السائدة، وما تنطوي عليه من قيود وآثار تنعكس بالضرورة على المحاسبة.

ويختلف تأثير تلك الأوضاع والعلاقات من فترة لأخرى، ونتيجة لذلك فإن أهداف المحاسبة وبعض إجراءاتها تتعرض للتطور المستمر بما يتماشى مع التطور في الظروف والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية السائدة، وهناك كثير من العوامل الخارجية التي تأثر على المحاسبة ومن أمثلة ذلك ندرة موارد الإنتاج لان أساس المشكلة الاقتصادية هي ندرة عوامل الإنتاج، وبما أن موارد الإنتاج تتصف بالندرة فمن الضروري التركيز على تحقيق الاستغلال الأمثل لتلك

[1] عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية، الطبعة الأولى، 1430هـ/ 2009م، ص:38.

الموارد، أي تحقيق الكفاءة في استغلال تلك الموارد، وبالتالي ضرورة التفرقة بين المنشآت على هذا الأساس، وكان من نتيجة التركيز على هدف الربح باعتباره مؤشر النجاح، ومن ناحية أخرى فإن المحاسبة تقيس تكلفة الموارد والمجهودات المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات كما تهتم المحاسبة بتوضيح الآثار المترتبة عن إنتاج السلع والخدمات.

ومن العوامل الخارجية الأخرى التي أثرت على المحاسبة احترام الممارسة المحاسبية لما يعتبره المجتمع حقوقا للملكية ينبغي صيانتها والتقرير عنها وأخذها في الاعتبار ما يعتبر المجتمع ذو قيمة، ومراعاة اعتبارات الصدق والعدالة السائدة في المجتمع، كما أن المحاسبة تفترض أمانة ونزاهة القائمين على العمل في المشروعات المختلفة، وأن تصرفاتهم ستكون في حدود الأمانة والأخلاق السائدة في المجتمع، وتعتبر تلك العوامل بمثابة عوامل هامة يفرضها الإطار العام الذي تعمل فيه المحاسبة.

إلى جانب تلك العوامل التي يفرضها الإطار العام الذي تعمل فيه المحاسبة فهناك تعدد استخدامات القوائم المالية، وتعدد مستخدميها، ومن نتيجة ذلك التعدد ضرورة إلمام المحاسب بما يتخذه معظم من يستخدمون القوائم المالية من قرارات، وطبيعة احتياجاتهم من المعلومات وأفضل المعلومات التي تحقق أهداف كل مجموعة منها.

كما أن تنظيم الأنشطة الاقتصادية في المجتمع يؤثر على المحاسبة، ذلك لأن المخاطر التي تنطوي عليها المعاملات والأنشطة الاقتصادية تتضاءل نتيجة حماية القانون لحقوق الملكية، ووجود نصوص قانونية تلزم المتعاقدين باحترام العقود وتنفيذها، وبالتالي إمكانية تحديد أثار العمليات المختلفة التي تخضع للتسجيل المحاسبي.

كما أن المحاسبة تتأثر بوحدة القياس السائدة في المجتمع (وحدة النقد) ويترتب على ذلك أن كثير من العوامل التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد لن تظهر في المحاسبة.

وبما أن المحاسبة تتأثر بالبيئة المتواجدة فيها فهي بذلك تلعب دورا كبيرا في توجيه كثير من القرارات والتصرفات السياسية والقانونية والتنظيمية، إن المحاسبة تقوم بتوفير المعلومات الملائمة للمنظمات والأفراد، وتعتبر المحاسبة أحد مصادر المعلومات التي تساعد على إعادة تقييم الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية عن طريق توفير المعلومات المتعلقة بالتكاليف والمنافع التي تترتب على تنفيذ تلك الأهداف، ونتيجة لأن المحاسبة تتأثر بالإطار الذي تعمل فيه وتأثر في هذا الإطار أيضا فيزداد الاهتمام بصياغة مبادئ (أو معايير) مقبولة لها[1].

أما بالنسبة للجهات المعنية بتطبيق المحاسبة تتمثل في جميع المشروعات وبغض النظر عن[2]:

[1] سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص: 15-17.

[2] عبد الستار الكبيسي، الشامل في المبادئ المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2010، ص: 28-29-30-31.

1. النظام الاقتصادي وسواء كان رأسمالي يركز على تحقيق أقصى الأرباح، أو مخطط أو اشتراكي حيث يكون تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل السلطة المركزية لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية وسياسية أو أي نظام آخر.
2. نوع الملكية للمشروع سواء كان ذلك في القطاع الخاص أو في الوحدات الحكومية أو في القطاع المختلط أو غيرها.
3. الجهة المستفيدة والمستخدمة للبيانات المحاسبية سواء كانت الإدارة أو المستثمرين أو غيرهم.

ووفقا للأساس القانوني يمكن تصنيف تلك الجهات إلى:

1. **المشروع الفردي:** وهو مشروع يمتلكه شخص واحد ويتصف بالخصائص التالية:

- ✓ في العديد من دول العالم لا يتدخل القانون في تحديد مقدار رأس المال لهذا المشروع.
- ✓ يدار المشروع بصورة مباشرة من قبل المالك أو العائلة بسبب محدودية الأعمال ومحدودية رأس المال، وتقترن حياة المشروع غالبا بحياة المالك.
- ✓ الأرباح التي يحققها المشروع تعود كلها للمالك وتصبح جزء من الوعاء الضريبي له.

2. **الشركات:**

الشركة هي عبارة عن عقد بين شخصين أو أكثر في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من المال أو عمل ثم اقتسام ما ينشأ من ربح أو خسارة. وعلى إثر ازدهار التجارة في القرن الثاني عشر في المدن الإيطالية المطلة على البحر الأبيض المتوسط فقد تطور الاهتمام بالشركات حيث تبلورت قواعد شركات التضامن، ثم شركات التوصية البسيطة وشركات الأموال.

3. **الوحدات غير الهادفة للربح:**

إن هذه الوحدات اتخذت أشكال قانونية كالجامعات والجمعيات والنوادي والاتحادات والوزارات والمستشفيات الحكومية، وهي تسعى لتقديم خدمات تلبي حاجات فئات معينة في المجتمع لا يمكنهم الحصول عليها بإمكانيتهم الخاصة، ومن هذه الوحدات ما يمول داخليا من قبل الأعضاء وتسمى وحدات ذاتية التمويل والحركة ومنها ما يمول من خارجها وتسمى غير ذاتية التمويل والحركة.

والمبدأ الأساسي هو أن المحاسبة لا تختلف باختلاف المشروعات لأنها تتشابه في تخصيص الموارد الاقتصادية وأن الهدف الأساسي من المحاسبة هو تنظيم العمليات المالية وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة للمحافظة على الموارد المتاحة للمشروع.

المطلب الثالث: فروض المحاسبة المالية

الفروض مسلمات فكرية يعتمد عليها العلم وتمثل قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة. وتعتبر الفروض المحاسبية الأساس للعملية المحاسبية. وتمثل نقطة البداية لبناء هيكل النظرية. وعلى أساس هذه الفروض المحاسبية يتم التوصل إلى المبادئ المحاسبية. وهنالك أربعة فروض محاسبية أساسية تتمثل في:

1. فرض الوحدة المحاسبية:

وتتعلق بدائرة النشاط التي تشكل محور اهتمام القياس والتحليل المحاسبي. وقد تكون هذه الوحدة مؤسسة أعمال أو دائرة حكومية أو وحدة دينية كالمسجد. إن فرض الوحدة المحاسبية يتطلب التمييز بين أنشطة الوحدة وبين أنشطة أصحاب الملكية وأنشطة الوحدات الأخرى.

ولمناقشة فرض الوحدة المحاسبية فإننا نركز على مؤسسات الأعمال، التي يتم تنظيمها بثلاثة أنواع المشروعات الفردية وشركات الأشخاص والشركات المساهمة وتتصف المشروعات الفردية بصغر رأسمالها وإن المسؤولية الإدارية تعود للمالك الذي يحصل على كافة الأرباح ويتحمل الخسائر كما يتحمل المسؤولية كاملة عن كافة الديون. في حين أنه في حالة الشركات المساهمة تنفصل الملكية عن إدارة الوحدة المحاسبية، وتكون رؤوس الأموال كبيرة، يتم توزيع الأرباح على كافة المساهمين ومسؤولية المالكين تجاه ديون الوحدة المحاسبية محددة بمقدار المساهمة في رأس المال[1].

أما فيما يتعلق بعلاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الأخرى فإنها تخص العمليات التي يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية التي تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها. وتكون على نوعين، إما عمليات داخلية تخص الأنشطة الإنتاجية أو عمليات خارجية تشمل عمليات البيع والشراء والتمويل وغيرها، ولذلك يتم بحث طبيعة الوحدة المحاسبية أما على أنها مركز للنشاط للوظائف الاقتصادية أو مركز انتباه ومنطقة حقوق للأطراف المتعددة المهتمة بالوحدة المحاسبية.

2. فرض الاستمرارية:

وفقا لهذا الفرض يعتبر نشاط المنشأة مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك. وهذا الفرض على صلة بفرض الوحدة المحاسبية إذ يكرس مبدأ الفصل بين الشخصية المعنوية للمنشأة وشخصية المالك أو الملاك. ويلعب هذا الفرض أيضا دورا هاما في إعداد القوائم المالية الختامية للمنشأة إذ بموجبه تعتبر المنشأة مستمرة وبناء على ذلك تعد ميزانيتها في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم تظهر قرينة أو شك في عدم صحة أو ملائمة هذا الفرض. إذ في حال ظهور أي شك في صحة هذا الفرض يتوجب حينئذ إعداد ميزانية تصفية بدلا من ميزانية الاستمرارية كما أن

[1] هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص:31.

هذا الفرض هو ما يبرر السياسات المتبعة في استهلاك الأصول الثابتة وفي إطفاء الأصول غير الملموسة. وقد تزايدت أهمية هذا الفرض في عصرنا الحاضر بعد تزايد حوادث إفلاس شركات المساهمة مما حدا بالمجامع المهنية إلى إصدار معايير محاسبية خاصة به تضع على مدقق الحسابات مسؤولية التحقق من صحة الفرض ومدى ملاءمته قبل إبداء الرأي في القوائم المالية. وفي حال ظهور أية مؤشرات تثير مثل هذا الشك يتوجب على مدقق حسابات الشركة إجراء الاختبارات الكفيلة بالتحقق من طبيعة المشكلة التي تثير هذا الشك، فإذا ما توصل إلى قناعة بعدم قدرة المنشأة، وفي مثل هذه الأحوال تخضع المنشأة للتصفية وكما أشرنا سابقا يعتبر هذا الفرض بمثابة حجر الزاوية لإعداد ميزانية الشركة وذلك سواء من حيث تصنيف الأصول والمطلوبات وكذلك في إجراء التسويات الجردية التي تتم في نهاية الفترة المحاسبية[1].

3. فرض الدورية:

يتطلب تحقيق هذا الفرض عدم الانتظار إلى ما لانهاية لمعرفة نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة والوقوف على حقيقة ما للمشروع من حقوق وفاعلية من التزامات متمثلة بأصول وخصوم المشروع التي تتضمنها الميزانية العمومية في تاريخ معين. إن الفترة المالية بطابع التكرار والدورية على علاقة طردية بين طول الفترة وإمكانية الحصول على معلومات دقيقة، لذلك تسعى الوحدات الاقتصادية على توفير أنظمة محاسبية كفء وفعالة تنفذ من قبل كادر محاسبي مؤهل يؤمن توفير المعلومات المحاسبية والتي تتمتع بالدقة والسرعة. يظهر فرض الدورية في إلزام مالكيها بضرورة تقديم قوائم مالية سنوية، والدعوة للسلطات الضريبية إلى تحديد وعاء الضريبة بشكل سنوي[2].

4. فرض وحدة القياس:

ويعرف القياس بأنه التعبير الكمي عن الظواهر موضوع الدراسة، وأنه أيضا عملية إبراز العلاقات القائمة بين خصائص هذه الظواهر المراد إخضاعها للقياس. وباستخدام الأرقام في عملية القياس فإنه يجنبنا التحيز في التعبير ويمكننا من إجراء العمليات الحسابية المختلفة وتطبيق واستخدام تكنولوجيا المعلومات.

وتتطلب عملية القياس اختيار وحدة قياس مناسبة. وفي المحاسبة تستخدم النقود كوحدة عامة لقياس كافة العناصر المكونة للقوائم المالية. فالقياس المحاسبي هو قياس مالي، مما يعني أن المحاسبة تعني فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها بالنقد. وعلى مستخدمي القوائم المحاسبية أن لا يتوقعوا الإفصاح عن كافة المعلومات التي تفيد في تقييم الأداء واتخاذ القرارات مما لا يمكن قياسها ماليا.

كما أن فرض القياس وتوصيل المعلومات المالية على أساس النقد يؤدي إلى مشكلة تتمثل في عدم ثبات قيمة وحدة القياس ذاتها. حيث أن النقود هي أداة للتعبير عن القيمة التبادلية للسلع والخدمات وبالتالي فإنه من المتوقع

[1] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر، الجزء الأول والثاني، الطبعة الخامسة، الأردن، 2010، ص: 40-41.

[2] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص: 55-56.

عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد. وعلى هذا الأساس يظهر لنا مثلا أن وحدة القياس النقدي المستخدمة في قياس الإيرادات ذات القيمة الجارية مختلف عن القوة الشرائية للمصروفات والأصول التي تتصف بالقيمة القديمة، مما يؤدي إلى عدم تجانس الأرقام المحاسبية[1].

وإن فرض الوحدة النقدية يتطلب أن يتم فقط تسجيل تلك العمليات التي يمكن التعبير عنها على أساس النقود، إن هذا الفرض يمكن المحاسبة من قياس الأحداث الاقتصادية، ويرتبط بهذا الفرض فرض آخر أضيف إليه وهو فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد والذي ترتب عليه الأخذ بمبدأ التكلفة.

إن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد لم يسلم من النقد المتزايد وذلك بسبب التدهور الشديد في القوة الشرائية لوحدة النقد. إن مهنة المحاسبة أدركت حجم هذه المشكلة وقامت بتشجيع الشركات بالإفصاح عن آثار التغير في مستويات الأسعار عند إعداد القوائم المالية[2].

[1] هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

[2] مسعد محمود الشرقاوي، المحاسبة المالية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2014، ص: 15.

المطلب الرابع: مبادئ المحاسبة المالية

تعد المبادئ المحاسبية بمثابة تعميمات أو قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حالات معينة أو أنها مجموعة قواعد عريضة تم تبنيها نتيجة للتطبيق المهني للفكر المحاسبي وذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي وتسجيل العمليات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، وتعتبر المبادئ المحاسبية نتاج الفروض المحاسبية وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

1. مبدأ التكلفة التاريخية:

يطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية تحت مسمى التكلفة التاريخية أو الفعلية ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية. وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام. أما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام فيتم تجاهله. كذلك وبموجب هذا المبدأ. يفترض بالمحاسب أن يتجاهل أيضا ما يعرف بالتكاليف الضمنية مثل تكلفة الفرصة البديلة وذلك رغما عن الأهمية الكبيرة التي قد تكون لمثل هذه التكاليف في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية. وبناء لذلك يشكل هذا المبدأ قيدا على ملائمة البيانات المحاسبية لعملية اتخاذ القرارات مما أدى إلى تزايد الضغوط الداعية إلى التقليل من أهمية التكلفة التاريخية لصالح القيمة العادلة وذلك كأساس لإدراج الأصول المالية في الميزانية. وقد أثمرت هذه الضغوط عن إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) وهو بعنوان الأدوات المالية وكذا المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) وهو بعنوان الممتلكات أو الاستثمارات العقارية ومبدأ التكلفة التاريخية على صلة وثيقة بمجموعة من المبادئ والفروض المحاسبية الأساسية مثل: مبدأ الموضوعية وفرض الاستمرارية وكذلك فرض ثبات وحدة النقد. فبخصوص مبدأ الموضوعية فيعتبر مبدأ التكلفة التاريخية داعما له ذلك على اعتبار أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في إثبات الأصول والالتزامات وكذلك في تصنيفها يعزز موضوعية البيانات المحاسبية. أما فرض الاستمرارية الذي يقوم على افتراض استمرارية المنشأة إلى ما لا نهاية فيعزز تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في مسائل القياس عوضا عن أساليب القياس الأخرى كأسلوب القياس باستخدام مدخل التكلفة الجارية. لكن فرض ثبات وحدة النقد جنبا إلى جنب مع مبدأ التكلفة التاريخية وما يترتب على ذلك من تجاهل للتغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بفعل التغير في المستوى العام للأسعار، يجعل القوائم المالية المعدة خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم أو الانكماش الاقتصادي مضللة وبلا مدلول[1].

[1] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية، دار وائل للنشر، الجزء الأول، الطبعة الخامسة، الأردن، 2010، ص: 46-47.

وللتكلفة التاريخية معنى أكيد للدلالة على قيمة عناصر ذمة المؤسسة عند تاريخ حدوثها وتسجيلها، وتفقد هذه الدلالة لمعناها مع بقاء هذه العناصر ملكا للمؤسسة وهذا في ظل التغيرات في المؤشرات الاقتصادية التي تحكم المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة.

ويعد سبب استخدام التكلفة التاريخية وتقييم موارد المؤسسة بها مع وجود تقلبات في قيمة هذه الموارد بسبب تضخم النقود إلى الآتي[1]:

- ✓ التكلفة التاريخية تمثل تكلفة فعلية حقيقية وقت الحصول على الموارد.
- ✓ التكلفة التاريخية ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية، ولهذا يمكن الاعتماد عليها.
- ✓ عند استخدام طرق أخرى لتقييم موارد المؤسسة ينتج عن ذلك ربحا أو خسارة، وهذا لا يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مادامت هذه الموارد في المؤسسة.

2. مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات:

وبمقتضى هذا المبدأ يتم تحديد الربح الناجم عن ممارسة المنظمة لأعمالها في نهاية الفترة المالية من خلال تنزيل جميع التكاليف التي تخص الفترة المالية من إيرادات نفس الفترة، والتكاليف التي تخص الإيرادات هي التكاليف التي تمثل بدرجة واضحة ومعقولة استثمارا في موارد وخدمات قد تم استهلاكها خلال عملية تحقق الإيرادات، فلاهتمام الرئيسي للمحاسبة هو مقابلة الإيرادات والممثلة عادة بثمن مبيعات البضاعة أو الخدمة بالمصروفات والممثلة عادة بتكلفة البضاعة المباعة أو الخدمة المقدمة خلال فترة زمنية معينة، وذلك للوصول إلى قياس الأداء (الربح أو الخسارة).

وقد برزت الحاجة إلى مقابلة المصروفات بالإيرادات من فكرة تقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبية متساوية (فرض الفترة المحاسبية) وضرورة تحديد نتائج الأعمال في كل فترة من هذه الفترات. لذلك أصبح لزاما على المحاسبين أن يضعوا أسسا معينة ومتفق عليها للتوصل إلى نتائج أعمال المنشأة دوريا وبدرجة معقولة من الدقة، لاسيما وأن مقابلة مصروفات المنظمة خلال الفترة بإيراداتها يمكنها من حصر أرباحها أو خسائرها عن تلك الفترة.

وعند تطبيق هذا المبدأ فقد نشأت عدة صعوبات يتمثل جلها بصعوبة توقيت تحقق الإيرادات والمصروفات وتحديد حجم الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية والتعرف على المصروفات التي تولد الإيرادات، وللتغلب على هذه الصعوبات فإنه لابد من القيام بفحص وتحليل المصروفات السنوية لتحديد العلاقة بين هذه المصروفات

[1] مداني بن بالغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص: 39-40-41.

والإيرادات المتحققة خلال الفترة المحاسبية، فإذا وجدت علاقة بين المصروف والإيراد السنوي يتم تحميل هذا المصروف على الإيرادات التي تم تحقيقها خلال نفس الفترة، وإذا اتضح أنه لا توجد علاقة بين المصروف والإيراد، فيتم توزيع المصروف على فترات زمنية بطريقة التخصيص أو ما يطلق عليه " بالمقابلة المنتظمة أو العقلانية " كما هو الحال في محاسبة الاستهلاك للأصول الملموسة والإطفاء بالنسبة للأصول غير الملموسة، وإذا تعذر متابعة ما تقدم فمن المستحسن تحميل المصاريف على إيرادات الفترة المالية التي تم إنفاق المصروف فيها[1].

3. مبدأ الموضوعية:

يجب أن تكون المعلومة المحاسبية موضوعية وخالية من التحيز. وبصفة عامة، يقبل المحاسبون أن يكون أساس تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية هو الموضوعية وإمكانية التحقق (التأكد من صحة العمليات ومقاديرها). ويفضل المحاسبون إدراج البيانات التي يمكن التحقق منها في التقارير المالية وهي التي لا يوجد بشأنها أي اختلاف بين أي من الأشخاص الذين يقومون بإعدادها على أساس تطبيق نفس القواعد. ولقد أدى هذا التفضيل إلى تطبيق مبدأ التكلفة والذي يتطلب استخدام التكلفة التاريخية كأساس للتقرير عن العمليات المالية لأنه أكثر موضوعية من غيره (سعر السوق على سبيل المثال). ويبني هذا الرأي على أن الفرد يمكنه أن يراجع بسهولة المقادير الدقيقة المسجلة والتي تعبر عن المدفوعات لشراء عنصر معين مثلا. بينما يوجد اختلاف كبير حول القيمة الاقتصادية لهذا العنصر. ويؤدي استخدام هذا المبدأ إلى عدم تسجيل العمليات إذا لم تقابل شرط الموضوعية. وبينما قد يترتب على ذلك تخفيض مقدار المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة إلا أنه يزيد من دقة معلومات المحاسبة المالية[2].

4. مبدأ تحقق الإيراد:

إن مبدأ تحقق الإيراد يعني المحافظة على رأس المال للوحدة الاقتصادية واستمراريتها، فلا بد إذن من الحصول على الإيرادات بما يعادل على الأقل الجزء المستنفد من رأس مال الوحدة، وإلا لا يمكن للوحدة الاقتصادية أن تستمر بنشاطها بصورة طبيعية. ويكتسب الإيراد بصورة عامة عند حصول عملية التبادل بين المشروع والغير[3].

5. مبدأ الإفصاح والشمول:

يقصد بالإفصاح الوضوح وعدم الإبهام في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم والتقارير المحاسبية، وقد أصبح هذا المبدأ مهما جدا بعد ظهور شركات الأموال وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية باعتبار أن عرض البيانات وتبويبها وتفصيلها وتوضيحها يساعد تلك الأطراف مهما كانت درجت ثقافتها المحاسبية في اتخاذ القرارات.

---

[1] فيصل محمود الشواورة، مبادئ المحاسبة المالية من الألف إلى الياء، دار إثراء للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص: 27-28.

[2] عبد الحي عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، محمد عبد الحميد طاحون، مبادئ المحاسبة المالية دراسة متكاملة، دار المطبوعات الجامعية، د ط، الاسكندرية، 2008، ص: 37.

[3] عبد الستار الكبيسي، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

وأما الشمول فهو يعني ضرورة احتواء الحسابات والقوائم المالية على كافة المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالفترة المحاسبية أو التي تعكس الواقع الاقتصادي للمنشأة دون إخفاء أي منها، وهذا أمر ضروري حتى تكون الحسابات والقوائم معبرة عن الحقيقة وتعكس بدقة نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي، وهذا يساعد على اتخاذ القرارات المختلفة، علما أن إخفاء بعض المعلومات أو البيانات أو التلاعب والتزوير فيها يعتبر عملا خطيرا يعاقب عليه القانون[1].

المطلب الخامس: تطور المحاسبة دوليا ومحليا

نشأت وتطورت المحاسبة نتيجة للحاجة المستمرة والدائمة لمعلومات محاسبية ملائمة وفعالة، فالفكر المحاسبي يعتبر نتاج عملية تراكمية عبر الزمن تأثر بالأوضاع الاجتماعية والاقتصادية السائدة في كل مرحلة من مراحل تطوره.

أولا: تطور المحاسبة دوليا

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت وتطورت خلالها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين، قبل سنة 1972 وبعد سنة 1972[2].

1. قبل سنة 1972:

خلال الفترة التي سبقت سنة 1972 كان الاهتمام منصبا حول عقد المؤتمرات والمنتديات والملتقيات الدولية، بهدف تقريب وجهات النظر ومحاولة إزالة أو تقليل من الاختلافات في الممارسات العملية للمحاسبة بين الدول، ومن أهم هذه المؤتمرات:

- ✓ مؤتمرات المعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA) وعقد أول مؤتمر سنة 1949.
- ✓ مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديون والماليون (UEC) وأول مؤتمر كان سنة 1951 وضم 12 جمعية محاسبية أوروبية.
- ✓ مؤتمرات الاتحاد الإقليمي لمحاسبي أسيا والمحيط الهادي (CAPA) وأول مؤتمر كان سنة 1972.

2. بعد سنة 1972:

أسفرت المؤتمرات الدولية السابقة الذكر عن مرحلة جديدة من مراحل تطور المحاسبة الدولية انبثق عنها ميلاد منظمتين عالميتين، وهذا من خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة المنعقد في مدينة سيدني الأسترالية هدفهما الرئيسي العمل على تقليص الاختلاف المحاسبي بين الدول وهما:

[1] خليل الدليمي، عبد الرزاق الساكني، نواف فخر، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص: 22.

[2] رفيق يوسفي، النظام المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2010-2011، ص: 22-23.

- ✓ لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والتي انطلقت في عملها سنة 1973.
- ✓ لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFRS) وبدأت في مباشرة أعمالها سنة 1977.

لتتوالى بعدها ميلاد عدة منظمات ولجان دولية منها لجنة الأمم المتحدة عبر الدول (UNC) ولجنة الاستثمارات الدولية للشركات متعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1981، وغيرها.

والجدير بالذكر أن سبب التطور الذي عرفته المحاسبة الدولية يرجع أساسا إلى أزمة الكساد العالمية سنة 1929، وما خلفته من آثار كارثية على الاقتصاد العالمي لتتوالى آنذاك الفضائح وعمليات الغش والتلاعب في القوائم المالية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، مما أدى لانهيار الأسواق المالية الأمريكية واستوجب التفكير في التوحيد المحاسبي، من خلال إصدار معايير محاسبية تلتزم جميع المؤسسات المدرجة في البورصات المالية الأمريكية بإتباعها عن إعداد التقارير المالية.

في سنة 1995 وافقت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل (IOSCO) على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع الأسواق المالية العالمية، كما صدر سنة 2002 قانون عن الاتحاد الأوروبي يلزم بموجبه كل الشركات الأوروبية الكبرى بإعداد قوائمها المالية وفقا للمعايير الدولية ابتداء من سنة 2005.

ثانيا: تطور المحاسبة محليا

عرفت المؤسسة الاقتصادية في الجزائر منذ الاستقلال العديد من التحولات أثرت على النظام المحاسبي، أين مر بمرحلتين منذ الاستقلال، مرحلة تطبيق النظام المحاسبي العام الفرنسي حتى نهاية سنة 1975، ثم مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ابتداء من 1976/01/01، إلا أن التحول الجذري الذي عرفه الاقتصاد الوطني نتيجة للانفتاح الاقتصادي وانتقاله من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق إضافة للتطور الذي عرفته النظم المحاسبية دوليا، جعلت هذا المخطط لا يتماشى مع واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

1. المخطط المحاسبي العام (PCG 1957)[1]:

وجدت المؤسسة الجزائرية بعد الاستقلال نفسها مجبرة على إتباع النظام المحاسبي الفرنسي والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957، والذي يرجع تاريخ إعداده إلى سنة 1947.

[1] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص: 36-37.

*الفرنكوفونية أو المنظمة الدولية للفرنكوفونية وهي منظمة دولية للدول الناطقة باللغة الفرنسية (كلغة رسمية أو لغة مشتركة) والحكومات.

- **الإطار العام للمخطط المحاسبي العام:**

يهدف هذا المخطط للتنسيق بين مختلف المحاسبات، لجعل المحاسبة أداة فعالة لتسيير المؤسسة الاقتصادية، دون إهمال فوائد التنسيق من أجل تزويد الاقتصاد الوطني بالوثائق وكافة المعلومات اللازمة وخاصة للقيام بالإحصائيات الضرورية من أجل دراسة كيفية توزيع الدخل الوطني، ويتكون المخطط المحاسبي العام من 10 أقسام رئيسية وهي:

- الأقسام من (1) إلى (5): حسابات خاصة بالميزانية.
- الأقسام من (6) إلى (7): حسابات التسيير.
- القسم (8): حسابات النتائج.
- القسم (9): خاص بالمحاسبة التحليلية.
- القسم (10): حسابات إحصائية تسجل فيها الالتزامات المتحصل عليها وتظهر خارج الميزانية.

كان المخطط المحاسبي العام الخيار العام الوحيد للمحاسبين الجزائريين في تلك الفترة، لكن الواقع الاقتصادي للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني النهج الاشتراكي وكبر حجمها وتطور مجالات نشاطها وتزايد احتياجاتها إلى معلومات محاسبية أدق من جهة، وتطور الأنظمة المحاسبية دوليا من جهة أخرى أظهر الكثير من النقائص التي واجهها المخطط وأصبح من الضروري البحث على نظام محاسبي جديد يتكيف مع واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

2. المخطط المحاسبي الوطني (PCN):

إن تطبيق الجزائر للمخطط المحاسبي الوطني لم يكن وليد الصدفة، بل كان له ما يبرره خاصة وأن الإطارات الجزائرية التي قامت بهذا العمل في ذلك الوقت غلبت عليها الثقافة المحاسبية الفرنكوفونية*.

ويمكن استعراض بنية حسابات المخطط الوطني المحاسبي من خلال القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 والمتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط، أين قسم الحسابات إلى ثمانية أصناف أو مجموعات وهي:

- المجموعة (1): الأموال الخاصة
- المجموعة (2): الاستثمارات
- المجموعة (3): المخزونات
- المجموعة (4): الحقوق
- المجموعة (5): الديون
- المجموعة (6): الأعباء
- المجموعة (7): الإيرادات
- المجموعة (8): النتائج

وعلى اعتبار أن الأمر يبدأ باستخدام الأموال الخاصة (1) وتحويلها إلى استثمارات (2) مخزونات (3) وحقوق (4)

وإن لم تكفي الأموال الخاصة يتم اللجوء للاقتراض أي الديون (5).

حسابات الميزانية ⟸ المجموعات (2 ، 3 ، 4) / المجموعتين (1 ، 5)

المجموعتين (6 ، 7)⟸ حسابات التسيير

المجموعة (8)⟸ حسابات النتائج

اعتمد على مبدأ الترتيب العشري عند ترقيمه للحسابات الأساسية التابعة لكل مجموعة، مع مراعاته لمبدئي السيولة والاستحقاق عند ترتيب لحسابات الأصول والخصوم[1].

وبموجب القرار المؤرخ في 1999/10/09 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة، وإدماج حسابات المجمعات، نجد أن هذا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته، وإنما أضاف بعض الحسابات مثل حساب 16 الأموال الخاصة الأخرى المتعلقة بالمجمعات، وحساب 109 مساهمات مهتلكة، وحساب 428 توظيفات مالية وغيرها. وبالرغم من بداية الإصلاحات الاقتصادية في بداية التسعينات إلا أن النظام المحاسبي لم يكن يواكب هذا التغيير، وكان لا بد أن تتوج بمرجع محاسبي جديد، يسمح لمؤسساتنا من الاستفادة من رؤوس الأموال الأجنبية، والمهارات والمعارف التطبيقية، وكذا دخولها في شراكة مع المؤسسات الأجنبية. ومن هذا المنطلق فإن أهمية التكييف مع النظام المحاسبي الدولي تبدو أكثر من ضرورة، مما جعل السلطات تقرر إصلاح المخطط الوطني للمحاسبي بما يتماشى واحتياجات المحيط الاقتصادي الجديد في الجزائر، وتحسين المعلومة المالية والتقارب مع المعايير الدولية (IAS/IFRS)[2].

إن المحاسبة تلعب دورا هاما في المؤسسة ويتجلى هذا من خلال نشأتها منذ القدم وكذا تطورها على المستوى الدولي الأمر الذي ترتب عليه التكييف مع المتطلبات الجديدة حيث كان لزاما على الدولة الجزائرية ضرورة إجراء تطوير على نظامها المحاسبي المحلي بما يتماشى مع الظروف الدولية.

[1] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 39 -40-41.

[2] شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009/2008، ص: 15-16.

المبحث الثاني: المدخل النظري للنظام المحاسبي المالي scf

النظام المحاسبي المالي يمثل خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية عكس المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

قدم النظام المحاسبي المالي إطار مفاهيمي يبين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير وتقديم القوائم المالية، وحدد القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات ووضح شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومكوناتها.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

تعريف1: حسب ما جاء في القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، عرف النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 بأنه:

" نظام يقوم بتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "[1].

تعريف2: يمثل النظام المحاسبي المالي مجموعة من العناصر المادية كآلات ومعدات المساعدة، وعناصر معنوية تتمثل في الأشخاص المنفذون للعمليات وإجراءات النظام والمحاسبون، المراجعون الداخليون وغيرهم وتتضافر هذه العناصر لتحقيق الهدف من النظام هو تجهيز الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها على مزاولة نشاطها، والرقابة على استغلال الموارد[2].

تعريف3: يشمل تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الاجراءات التي تنبع في جمع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفقات التي تعقدها الوحدة المحاسبية وطرق تسجيلها ووسائل الرقابة عليها وأساليب عرض نتائجها[3].

من خلال التعاريف السابقة الذكر نلاحظ أنه يمكن تعريف النظام المحاسبي المالي بأنه عبارة عن:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07 المؤرخ في 11/7 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، العدد 74 الصادرة في 2007/11/25، ص: 03.

[2] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزء1، الجزائر، 2010، ص:265.

[3] السعيد قاسمي، فرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي 2010، ص: 4.

نظام يقوم بتسجيل العمليات المالية وتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لسير ومراقبة نشاطها بهدف الوصول إلى صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها.

ثانيا: خصائص النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص منها[1]:

1. وجود إطار فكري للمحاسبة الذي يحدد بصفة واضحة الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة ويعرف الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء والمنتجات.
2. شمل على كل العمليات من حيث قواعد التقييم وكيفية الحساب، بما فيها تلك التي لم يتعرض المخطط المحاسبي الوطني لمعالجتها مثل العمليات بالعملة الأجنبية، القرض الإيجاري.
3. وصف محتوى كل واحدة من القوائم المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسات وتقديمها طبقا لتلك المقترحة من قبل لجنة المعايير الدولية.
4. إلزامية تقديم حسابات مدمجة وحسابات منسقة للمؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار.
5. التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة، خاصة ما يتعلق بمسك الحسابات عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، المنتشرة حاليا دون تنظيم.
6. وضع نظام محاسبة مبسطة قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار والصغار والحرفيين.
7. توسيع بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لمجال التطبيق.

ثالثا: أهداف النظام المحاسبي المالي

يرمي النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. تقريب الممارسة المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية.
2. إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
3. تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية تسهل القواعد المحاسبية.
4. تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق.
5. الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين مستثمرين، الأعضاء المستخدمين، مقرضين دائنين، زبائن، جمهور، الدولة...الخ.

[1] أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في المحاسبة والتدقيق، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج البويرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2015/2014، ص: 4.

6. تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير، يرتكز على أسس مشتركة وكذلك لتكوين المهنيين المختصين الأحرار أو الإجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية[1].

7. إصدار قواعد وأسس تقيد الممارسات المحاسبية للتقليل من أخطار التلاعبات الإدارية أو الأخطاء وتسمح بمراقبة فعالة للحسابات[2].

رابعا: الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

يتوافق النظام المحاسبي المالي بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية، لكن توجد بعض الاختلافات بينهما نذكر منها[3]:

1. ينص النظام المحاسبي المالي على قواعد محددة لبعض الحالات مثل تنظيم ومسك المحاسبة، تصنيف الحسابات وسيرها وتسجيل العمليات فيها، في حين لا تخضع هذه الحالات لأي قواعد في معايير المحاسبة الدولية ولم يتم التطرق إليها.

2. تطرق النظام المحاسبي المالي إلى حالة المؤسسات الصغيرة حيث سمح لها بمسك محاسبة مبسطة مبنية على أساس التدفق النقدي (محاسبة الخزينة)، في حين لم تعالج هذه المسألة في معايير المحاسبة الدولية.

3. إن خدمات منح التقاعد وأساليب تقييمها تخضع لأحكام دقيقة ومفصلة في المعايير الدولية عكس النظام المحاسبي المالي الذي تناولها بشكل عام ومبسط.

4. الجرد الدائم إلزامي في النظام المحاسبي المالي لكنه اختياري حسب معايير المحاسبة الدولية.

5. تطرق النظام المحاسبي المالي إلى الأدوات المالية والعقارات الاستثمارية بشكل سطحي في حين تناولتها المعايير الدولية بكثير من التفصيل والدقة.

---

[1] أوقاسي حكيمة، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 5.

[2] عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص: 44.

[3] نفس المرجع أعلاه، ص:45.

المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

ترتبط المحاسبة في أي دولة بالجانب القانوني بشكل كبير، بما يتوافق واستراتيجيات كل دولة وتوجهاتها الاقتصادية والسياسية، وبالنسبة للجزائر فمن أجل وضع النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ تم إصدار مجموعة من التشريعات يمكن أن نذكر منها حسب تسلسلها الزمني ما يلي:

1. **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي:**

اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم و التعاريف الجديدة، تناولت لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي (La consolidation) كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس، المقاربة المالية، واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية، ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية كما تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل (تفسير). وأحال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي نص عليه التنظيم. كما تضمن هذا القانون كذلك عشر حالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة[1].

2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11:

يتضمن هذا المرسوم 44 مادة، نصت المادة الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11، هذه المواد التي كانت موضوعات إحالات إلى نصوص تنظيمية ما عدا المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت موضوع مرسوم تنفيذي والذي سيأتي تناوله.

كما تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة ب:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07 المؤرخ في 11/7 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، العدد 74 الصادرة في 2007/11/25، ص: 03.

الأصول، الخصوم، قواعد التقييم والمحاسبة، معايير ذات صفة خاصة. ولقد تضمن هذا المرسوم كذلك ستة عشر (16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية[1].

3. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها:

جاء هذا القرار بالتفصيل الشامل لموضوع المحاسبية المالية والنظام المحاسبي المالي، كما يحوي هذا القرار على ثلاث ملاحق الملحق الأول يحدد قواعد التقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ويحدد الملحق الثاني للقرار نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة، أما الملحق الثالث فيحوي معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية. مقسم هذا القرار إلى أربعة أبواب تحتوي على: -الباب الأول: قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج، وإدراجها في الحسابات، -الباب الثاني: عرض الكشوف المالية-الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها-الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة[2].

4. قرار رقم 72 مؤرخ في 26جويلية 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة:

حسب الجريدة الرسمية رقم 19 مارس 2009 يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية: -وذلك خلال سنتين متتاليتين – مسك محاسبة مالية مبسطة[3]:

- ✓ النشاط التجاري: رقم الأعمال 10 ملايين دينار، عدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- ✓ النشاط الإنتاجي والحرفي: رقم الأعمال 06 ملايين دينار، بالنسبة لعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- ✓ نشاط الخدمات ونشاطات أخرى: رقم الأعمال 03 ملايين دينار، بالنسبة لعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في20 جمادى الأول عام 1429 هـ الموافق ل 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 للنظام المحاسبي المالي، العدد 19، 2009/03/25، ص:3.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، من المادة 01، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 2009/03/25، ص: 3-4-5.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار رقم 72 المؤرخ في 26جويلية 2008، من المادة 02، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، العدد19، 2009، ص:91.

5. التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

تتضمن هذه التعليمة، الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ويكون قد تم التأكد من وزارة المالية-المجلس الوطني للمحاسبة(CNC)-على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010 بعد أن تأجل في السابق عن التاريخ المقرر وهو 01 جانفي 2009 كما نص على ذلك القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي[1].

6. المرسوم تنفيذي رقم 09-110 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي:

احتوى المرسوم على الإجراءات التنظيمية التي تطبقها الكيانات وذلك عندما تكون محاسبتها ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وعندما تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وتمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي كما في حالة العادية (عدم إدخال الأنظمة)، سواء من حيث وجوبية الدعامة الثبوتية، والإجراءات الشكلية الأخرى (عدم الشطب والتعديل والحذف، وتعريف الكيان...)، وكذلك إجراءات حفظ البيانات والمعطيات المحاسبية[2].

7. القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات دراسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وبموجب هذا القانون[3]:

- ✓ أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية.
- ✓ مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية.
- ✓ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

أما بالنسبة لأهم ثلاثة تشريعات مكونة للنظام المحاسبي المالي موضحة في الشكل التالي:

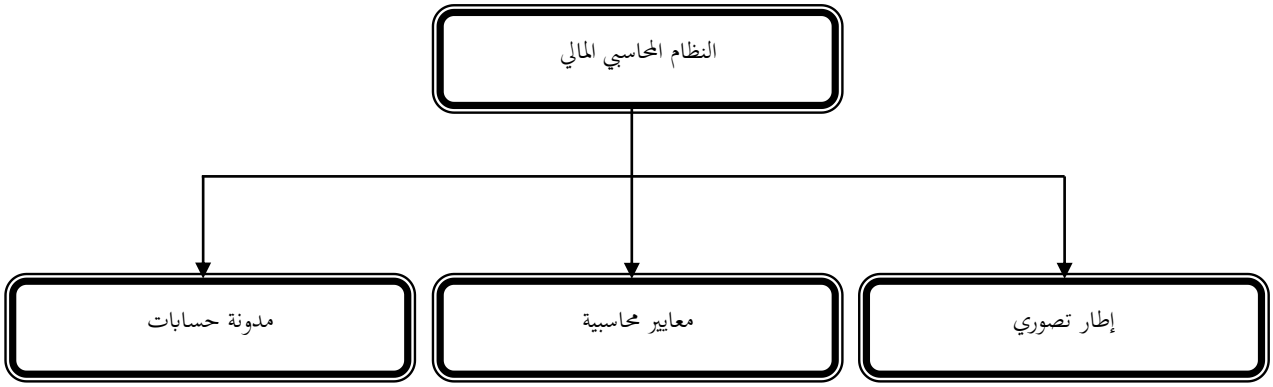
---

[1] Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 portant première application du system comptable financier, CNC, 2010, P: 3.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم تنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430هـ الموافق ل 07 أفريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، العدد 21، 8 أفريل 2009، ص: 4-5-6-7.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق 29 جوان سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، 2010، ص:4.

الشكل رقم (02): المنظومة المتكاملة لتطبيق النظام المحاسبي والمالي



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: مبادئ ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

ينص الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مجموعة من القواعد والمبادئ الواجب احترامها والالتزام بها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية، وهاته الكيانات حددها مجال تطبيق هذا النظام.

أولا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية ومدونة الحسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما[1]:

1. **محاسبة التعهد:** تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع والخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن نشاط المرتبطة به.
2. **الاستمرارية:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار لأن هدفها الأول هو البقاء وليس الربح.
3. **الدلالة:** يجب أن تظهر القوائم المالية كل البيانات الهامة والتي تأثر على قرارات مستخدميها.
4. **قابلية الفهم:** يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.
5. **المصداقية:** لا تظهر القوائم المالية إلا البيانات التي يراها المسير صحيحة.
6. **التكلفة التاريخية:** تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم والتكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بتكلفتها التاريخية.

[1] عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، دط، برج بوعريريج، 2009، ص:7.

7. أسبقية الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني مثل القرض الإيجاري.

ثانيا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام نظام المحاسبة المالية على كل شخص طبيعي أو معنوي على وجه الإلزام بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، أما مستعملو المعلومة المالية فهم الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات بالإضافة إلى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذ كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي. ويستثنى من تطبيق نظام المحاسبة المالية الكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي تنص عليه التنظيمات، وتلتزم هذه الكيانات فقط بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة إذا وقع اختيارها على طريقة أخرى[1].

المطلب الرابع: مميزات النظام المحاسبي المالي في الجزائر ومكوناته

يعتمد الإطار المرجعي للنظام المحاسبي المالي في الجزائر على الإطار المرجعي للمعايير المحاسبية الدولية مما جعل لهذا النظام مميزات تتلاءم إلى كبير مع الاقتصاد الدولي، وقوانين تحدد مكوناته الأساسية.

أولا: مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة وهي[2]:

1. اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيق النظام المحاسبي المالي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالتسيير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكييف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفضلة.

2. إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإداري واللإداري بالمعالجة الجدولية في القواعد وكذلك تسهيل فحص الحسابات.

3. التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.

[1] مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد scf، مطبعة مزوار، الطبعة 1، الوادي (الجزائر)، 2008، ص: 55-56.

[2] كتوش عاشور، المحاسبة العامة، أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (scf)، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2010، ص: 140.

4. إمكانية المؤسسات (الكيانات) الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة وهذه التغيرات ناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي يجب ابتداءا من تطبيق النظام المحاسبي المالي أن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهاته المعاملات الأكثر منها عن طبيعتها القانونية.

بالإضافة إلى هذه الاستحداثات نجد المميزات التالية[1]:

1. يشكل الإطار المرجعي الوطني المتجانس بل والمتطابق مع الإطار المرجعي الدولي IFRSبكل معاييره الدولية ومقاييسه العالمية، وكذا المجال الذي يتجسد فيه كافة الآليات والميكانيزمات المتعلقة بهذا النظام.

2. يتعلق بالكيانات الصغيرة ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

3. يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يجعلها المخطط المحاسبي الوطني.

4. يقدم شفافية وثقة أكثر للحسابات وللمعلومات المالية التي يسوقها، الأمر الذي من شأنه التقوية من مصداقية المؤسسة.

5. يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية.

6. يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومة المالية.

7. يشجع بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية.

8. يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين.

9. يحفز بروز سوق مالي مع ضمان سيولة رؤوس أمواله.

10. يحسن رقابة الحسابات التي ستستند من الآن فصاعداً على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح.

11. يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها تستوجب شفافية أحسن للحسابات، هذه الشفافية تعتبر تدبيراً أمنياً مالياً يشار في استرجاع الثقة.

كذلك نجد مميزات أخرى وهي[2]:

1. يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

2. الإجبار على تقديم الحسابات الموجودة والحسابات المشتركة بالنسبة للمؤسسات التابعة لنفس القرار.

3. وصف محتوى كل من القوائم المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة، وتقديمها وفق المعايير الدولية.

---

[1] نفس المرجع أعلاه، ص:141.

[2] كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 143.

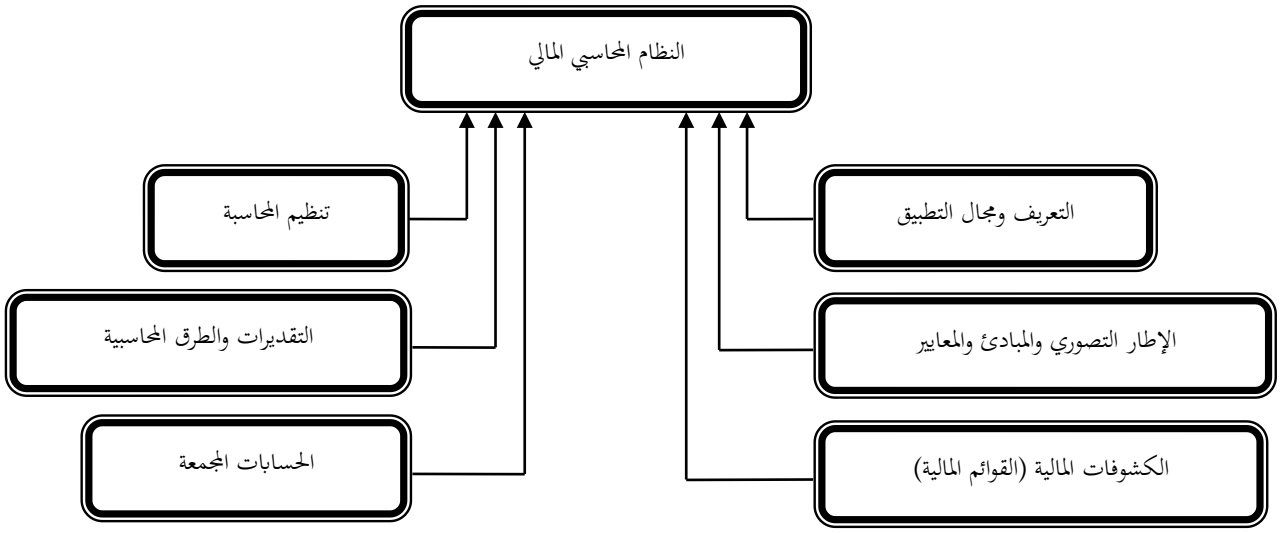
4. توضيح قواعد وحوسبة كل العمليات بما فيها تلك التي لم ينتهي المخطط المحاسبي بشأنها من المعالجة المحاسبية مثل:

- ✓ القرض الإيجاري.
- ✓ الامتيازات.
- ✓ العمليات بالعملة الأجنبية.
- ✓ خسائر قيمة الأصول أو العمليات المنجزة.

ثانيا: مكونات النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي كما ورد في المادة 06 من القانون رقم 11-07 كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح، النظام المالي الجزائري الجديد وإشكالية التطبيق في اقتصاد غير مؤهل، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي، 2011/08/17، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، ص:12.

المطلب الخامس: الميزانية (قائمة المركز المالي) وفق النظام المحاسبي المالي

يجب على المؤسسات الخاضعة لقواعد النظام المحاسبي المالي إعداد القوائم المالية سنويا على الأقل وهي؛ الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة وقائمة الملاحق. وتعتبر الميزانية مصدرا هاما في إعلام مستعملي القوائم المالية بالمعلومات التي تخص المركز المالي للمؤسسة.

أولا: مفهوم الميزانية

الميزانية هي كشف ملخص لأصول الكيان وخصومه وحقوق المساهمين عند تاريخ إغلاق السنة المحاسبية فتقدم موجودات الكيان والتزاماته، وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية، كما يجب أن يبرز عرض الميزانية التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية[1].

وتعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية[2]:

1. كشف المركز المالي للمنشأة عند تاريخ إعداد الميزانية حيث تبين ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات.
2. تقييم مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها.
3. التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، بواسطة نسب التداول والسيولة.
4. التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات على حقوق الملكية.
5. تبيين مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

ويجب أن تفصح الميزانية عن ثروة الشركة عند نقطة زمنية معينة، وتعرف الثروة بأنها القيمة الحالية لكل الموارد مخصوم منها القيمة الحالية لكل الالتزامات، وهناك العديد من الطرق التي تستخدم حاليا لقياس التغيرات في المكونات المختلفة للميزانية، يمكن تلخيص أساليب القياس هذه على أنها أساليب تاريخية، وأخرى موجهة للحاضر، قيم إحلال وأساليب موجهة للمستقبل، قيم متوقعة[3].

[1] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص:92.

[2] سليم بن رحمون، مرجع سبق ذكره، ص: 80-81.

[3] سالمي محمد الدينوري، مرجع سبق ذكره، ص:34.

ثانيا: مكونات الميزانية

عرفت مكونات الميزانية بأنها:

1. **الأصول**: هي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا، حصلت عليها المؤسسة أو تخضع لرقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية[1].

طبقا لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول[2]:

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.
- أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي.

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي تشتمل عناصر الأصول على الآتي[3]:

- ✓ **الأصول غير المادية**: وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، وتدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل المؤسسة وتضم الشهرة والعلامة التجارية وحق الابتكار، رأس المال التجاري (IAS38 مدخل الفقرة 2).
- ✓ **الأصول المادية**: وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، وإما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية. وهي التي ينتظر أن تستعمل لأكثر من فترة محاسبية (الأراضي، المباني، المعدات...)، (المعيار IAS16 مدخل الفقرة 6).
- ✓ **الأصول المالية**: تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة وتشمل:
  - المساهمات.
  - الأصول المالية.
- ✓ **المخزونات**: تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد والتي تستهلك خلال الفترة الموالية، والتي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، والمنتجات نصف المصنعة والتامة الصنع).

[1] سالمي محمد الدينوري، مرجع سبق ذكره، ص:35.

[2] شناي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص:45-46.

[3] نفس المرجع أعلاه، ص:46-47.

- ✓ **المدينون:** الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة وتشمل:
  - أصول الضرائب (تبيين الضرائب المؤجلة).
  - الزبائن والمدينون الآخرون والأصول المماثلة (الأعباء الملاحظة مسبقا).
- ✓ **خزينة الأصول والعناصر المماثلة لها:** تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك والصندوق والودائع تحت الطلب والتوظيفات قصيرة الأجل.

2. الخصوم[1]:

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. طبقا لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم:

- يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- لا يمكن تفادي الالتزام.
- وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي.

وتتمثل الخصوم في:

- ✓ **حقوق الملكية:** تتمثل في حصة الملاك، والتي تتكون من الرأس المال المدفوع والتغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل وإجراء توزيعات الأرباح، وتزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك وصافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.
- ✓ **الالتزامات:** هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

نظرا للتطورات التي عرفتها الجزائر في الآونة الأخيرة وخصوصا على المستوى الاقتصادي، لجأت الجزائر إلى الانتقال من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وتكمن أهميته في التخلص من القيود الضريبية وتغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، مما يسمح بتحقيق صورة صادقة. وهذا ما أدى إلى اعتماد مفاهيم جديدة وتبني قواعد جديدة للتقييم والإدراج المحاسبي.

[1] شناي عبد الكريم: المرجع السابق، ص:47.

خلاصة:

تلعب المحاسبة دورا هاما في المؤسسة ويتجلى هذا من خلال نشأتها منذ القدم وكذا تطورها في العصور الحالية من مبادئ إلى معايير معترف بها دوليا، ولمواكبة هذا التطور على المستوى المحلي تم التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني والنهج الجبائي والقانوني الذي يعتمده، ليحل محله النظام المحاسبي المالي ذو النهج الاقتصادي الذي تنادي به معايير المحاسبة الدولية، وعلى هذا الأساس أصبحت المؤسسات الجزائرية ملزمة بتطبيق نظام محاسبي مالي جديد ابتداء من سنة 2010، يساعد على توضيح طبيعة وأهداف مختلف القوائم المالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية باعتبارها المرآة العاكسة للأداء؛ فنجد الميزانية والتي تدعى بقائمة المركز المالي توضح الوضعية المالية للمؤسسة من خلال خصومها وأصولها بما فيها الأصول المالية والعينية والمعنوية وهاته الأخيرة عرفت اختلافات كبيرة في ظل النظام المحاسبي المالي مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني سواء في طرق التقييم أو كيفيات التسجيل أو طرق الإهتلاك وحتى في تعريفها وهذا ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي 38.

الفصل الثاني:

دراسة الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

إن الحديث عن محاسبة الأصول ليس بالموضوع الجديد، فقد أخذت الأصول حيزا واسعا من أبحاث المتخصصين في مجال الإدارة المالية والمحاسبة، إلا أن مفاهيم الأصول تغيرت بتطور الأنشطة الاقتصادية وأصبحت تشتمل مجموعة أوسع من العناصر بحكم تخصصها ودرجة اعتمادها على عناصر عوامل الإنتاج مما قاد إلى ضرورة تبني أنظمة محاسبية تعنى بالأصول ومختلف أنواعها كقسم بالغ الأهمية في محاسبة المؤسسات الاقتصادية، وعلى رأسها الأصول غير الملموسة التي شجعت العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة على المستوى العالمي على وضع معايير تتناول بالتحديد المواضيع المتعلقة بالأصول غير الملموسة، والجزائر كغيرها من الدول بما في ذلك الدول العربية والدول النامية تبنت نظاما محاسبيا ماليا مبنيا على أساس المعايير المحاسبية الدولية دخل حيز التطبيق ابتداء من سنة 2010 بعدما كان من المفترض دخوله حيز التنفيذ قبل ذلك بسنة واحدة نتيجة ظروف تتعلق بتهيئة كافة الأعوان الاقتصاديين و على رأسهم محترفي مهنة المحاسبة من الناحية العملية لتبني هذا النظام.

المبحث الأول: الإطار النظري للأصول والموجودات غير الملموسة

تحتل التثبيتات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة سواء كانت عينية أو معنوية أو مالية أو موضوعة في شكل امتياز أو جاري انجازها، والتي عرفت اهتماما كبير في الآونة الأخيرة وخاصة المعنوية منها التي تتميز بعدم وجود كيان مادي ملموس، تطرق لها المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية الذي اعتبر كمرجعية للحساب رقم 20 من النظام المحاسبي المالي، والذي يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية وتقييمها.

المطلب الأول: مفهوم الأصول غير الملموسة

تعد الأصول غير الملموسة مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الصناعية، ومن أجل معالجتها يجب الإلمام بكل ما يتعلق بموضوعها بدءا بتعريفها ومعرفة أنواعها وطرق اقتناءها.

أولا: تعريف الأصول غير الملموسة

قبل التطرق لتعريف الأصول غير الملموسة يجب الوقوف عند تعريف كل من الأصول بصفة عامة والتثبيتات أو الأصول الثابتة حيث أن:

الأصول: "هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية يتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية إلى المؤسسة "[1].

الأصول الثابتة: "هي عبارة عن مجموعة الوسائل الاقتصادية التي تمتلكها المنظمة من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها وذلك إما باستخدامها في العملية الإنتاجية أو في مساعدتها على تحقيق ذلك"[2].

كما يمكن تعريف الأصول الثابتة بأنها: " الممتلكات التي يتم الحصول عليها لغرض تسيير أعمال المنظمة لا لغرض بيعها وعادة لها عمر إنتاجي أكثر من سنة"[3].

وبالعودة للأصول غير الملموسة نجد أنها تعددت تعريفاتها ومن بينها ما يلي:

تعريف1: التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد، غير نقدي، غير مادي، مراقب، تستعمله المؤسسة في إطار أنشطتها العادية[4].

---

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، 2006، ص:38.

[2] محمد مطر، محمد عطية، حكمت أحمد الراوي، وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع، د ط، الأردن، عمان، 1996، ص:234.

[3] أدم يوحنا، صالح رزق، المحاسبة المالية، أصول وخصوم وقوائم، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، د ط، الأردن، عمان، 2000، ص:291.

[4] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء للنشر والتوزيع، د ط، الجزائر، 2014، ص:31.

تعريف2: هي حقوق وامتيازات ومنافع تنافسية تنتج من امتلاك أصول طويلة الأجل. ولكنها تفتقر إلى الوجود المادي الملموس[1].

تعريف3: تعرف الأصول غير الملموسة بأنها تلك الأصول غير المادية التي تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير، أو من أجل أغراضها الإدارية، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة. يتضح من هذا التعريف ما يلي[2]:

1. أن الأصول غير الملموسة هي أصول طويلة الأجل، أو أصول ثابتة، تحصل عليها المنشأة لأغراض استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.
2. أن الأصول غير الملموسة هي أصول منتجة لخدمات رغم أن هذه الأصول غير مادية.
3. أنه من الطبيعي أن تستنفد تكلفة هذه الأصول بمرور الزمن أو باستخدامها في إنتاج السلع والخدمات، فيجب حساب إهتلاك لها.
4. أن هذه الأصول غير ملموسة، وبالتالي يمكن أن تكون حقوق امتياز، أو براءات اختراع، أو علامات تجارية، أو حقوق تأليف، أو شهرة.....

تعريف4: تتمثل الأصول غير الملموسة في تلك الموارد التي تقدم منافع مستقبلية للمشروع رغم أنها لا تتمتع بالوجود المادي الملموس مثل بقية الأصول الثابتة. ومن أمثلة هذه الأصول حقوق الطبع والنشر، حق الاختراع، العلامات التجارية، شهرة المحل وغيرها[3].

من خلال التعريفات السابقة يمكن وضع تعريف للأصول غير الملموسة بأنها عبارة عن:

أصول ثابتة طويلة الأجل تفتقد للوجود المادي الملموس، إلا أنها تقدم منافع مستقبلية للمنشأة في شكل منتجات مثل بقية الأصول الثابتة.

من خلال هذا التعريف يتضح أن للأصول غير الملموسة أهمية بالغة ويظهر ذلك جليا من خلال تزايد الاهتمام بها عبر الزمن، والجدول التالي يوضح ذلك.

[1] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية، مكتبة الجامعة الشارقة، إثراء للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة الأولى، 2009، جامعة عمان الأهلية، ص:281.

[2] محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الجزء الأول، الإسكندرية، ص: 637-638.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008، ص: 379.

الجدول رقم (01): يوضح تطور الاهتمام بالعناصر غير الملموسة في العقود الثلاثة الأخيرة.

عناصر الأصول الثابتة	نسبة الأصول غير الملموسة إلى إجمالي الأصول		
	1978	1998	2004
الملموسة	%95	%28	%25-15
غير الملموسة	%5	%72	%75-85
الإجمالي	%100	%100	%100

المصدر: عقاري مصطفى، رحال علي، الخلاف المحاسبي حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص:5.

ثانيا: عرض المعيار المحاسبي الدولي (38) الأصول غير الملموسة

تم اعتماد هذا المعيار من قبل مجلس إدارة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في تموز (يوليو) 1998، أصبح ساري المفعول على الفترات التي تغطيها البيانات المحاسبية الختامية التي تبدأ اعتبارا من أول تموز (يوليو) 1999.

1. **التعريف**: عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصل غير الملموس بأنه أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له وجود مادي، محتفظ به من أجل استخدامه في الإنتاج أو في تقديم البضائع أو الخدمات، أو للتأجير للغير أو من أجل أغراض إدارية. والأصل هو مورد[1]:

- ✓ تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.
- ✓ يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

2. **الهدف**: هدف هذا المعيار بيان المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة.

3. **النطاق**: يجب أن تطبق جميع المنشآت هذا المعيار في محاسبة الموجودات غير الملموسة باستثناء:

- ✓ الأصول غير الملموسة التي تقع ضمن نطاق معيار دولي آخر.
- ✓ الأصول المالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي (32) الأدوات المالية العرض والإفصاح.
- ✓ إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقويم.
- ✓ الإنفاق على تطوير واستخراج المعادن، والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة[2].

4. **الاعتراف**: يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة فقط في الحالتين التاليتين[3]:

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص:166.

[2] معيار المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة (نسخة 2013/1/1)، ص:2.

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص:166.

✓ إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل ستتدفق على المنشأة.

ويجب على المنشأة تقييم احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستبقى على مدى العمر النافع للأصل.

✓ إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق. (ويجب أن يقاس مبدئيا بالتكلفة).

ثالثا: أنواع الأصول غير الملموسة وطرق اقتناءها

1. أنواع الأصول غير الملموسة[1]:

تصنف الأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي إلى:

✓ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

✓ برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

✓ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات.

✓ فارق الشراء.

✓ التثبيتات المعنوية الأخرى.

2. طرق اقتناء الأصول غير الملموسة[2]:

يتم اقتناء الأصول غير الملموسة بإحدى الطرق الآتية:

✓ الشراء المنفصل.

✓ الاقتناء كجزء من اندماج الأعمال.

✓ الاقتناء بموجب منحة حكومية.

✓ الاقتناء بالمبادلة مع أصول أخرى.

✓ البناء الذاتي (التوليد الداخلي).

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الباب الثالث مدونة الحسابات وسيرها، الفصل الأول مدونة الحسابات، القسم 2 الإطار المحاسبي الإجباري، ص:46.

[2] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRS s & IAS s، إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة، ص:273.

المطلب الثاني: قياس وإثبات الأصول غير الملموسة عند الاقتناء

لأغراض القياس المحاسبي يتم تقسيم الأصول غير الملموسة إلى مجموعتين: أصول غير ملموسة مشتراة، وأصول غير ملموسة تم تطويرها داخل المنشأة.

1. الأصول غير الملموسة المشتراة:

عند شراء هذه الأصول من طرف آخر فإنها تسجل بالتكلفة وهي تتكون من تكاليف الاقتناء وجميع النفقات اللازمة لجعل الأصل غير الملموس جاهزا للاستخدام في الغرض الذي تم شراؤه من أجله. ومن أهم هذه التكاليف سعر الشراء، والأتعاب القضائية، وغير ذلك من المصروفات.

وإذا تم اقتناء الأصول غير الملموسة مقابل أصول أخرى (مخزون سلعي مثلا) فإن تكلفة الأصل غير الملموس هي القيمة السوقية العادلة للأصل المقدم أو القيمة السوقية العادلة للأصل غير الملموس أيهما أكثر دلالة في الإثبات. وعند شراء مجموعة من الأصول غير الملموسة معا أو مزيج من الأصول غير الملموسة والأصول الملموسة معا فإنه يجب توزيع التكلفة الكلية على الأصول المشتراة على أساس نسبة القيمة العادلة لكل أصل لإجمالي القيمة العادلة لمجموعة الأصول. ويلاحظ من هذا أن المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة المشتراة تتماثل إلى حد كبير مع المعالجة المحاسبية المتبعة بالنسبة للأصول الملموسة المشتراة[1].

2. الأصول غير الملموسة المطورة داخليا:

بصفة عامة، التكاليف التي تتحملها الشركة لتطوير أصول غير ملموسة داخليا تعالج على أنها مصروفات عند إنفاقها. لذلك فإن المنشآت قد تتحمل تكاليف كبيرة للبحث والتطوير بهدف تطوير أصول غير ملموسة ورغم ذلك تعالج كمصروفات[2].

وبالنسبة للأصول غير الملموسة التي يتم تطويرها داخليا مثل تكاليف البحوث والتطوير فإنها تخضع للحكم الشخصي للمحاسب مع الاسترشاد بالمعايير المحاسبية في هذا الشأن لتحديد الجزء الواجب رسملته من هذه التكاليف والجزء الآخر الواجب تحميله لمصروفات الفترة[3].

وهناك العديد من المبررات لإتباع هذا المدخل. حيث يرى البعض أن التكاليف المنفقة داخليا أصول غير ملموسة ليس لها علاقة بالقيمة الحقيقية لتلك الأصول ومن ثم فمن الملائم معالجتها كمصروفات. كما يرى البعض أنه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة يمكن تحديد رقم دقيق وموثوق به لتكلفة الأصل غير الملموس. أما بالنسبة

[1] أحمد حسين علي حسين، عوض لبيب فتح الله، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة المتوسطة " في الأصول الثابتة والاستثمارات والالتزامات ومشاكل قياس الدخل "، الدار الجامعية، د ط، الإسكندرية، 2003، ص:110-111.

[2] عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2014، ص: 196.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 379.

للأصول غير الملموسة المطورة داخل المنشأة فإنه من الصعب إيجاد علاقة تربط بدقة بين التكاليف وأصول غير ملموسة محددة. ويرى البعض الآخر أنه نتيجة لعنصر الحكم الشخصي المرتبط بالأصول غير الملموسة فإنه يجب إتباع مدخل متحفظ أي يجب اعتبارها مصروفات عند إنفاقها. نتيجة لذلك، فإن التكاليف الداخلية الوحيدة التي يتم رسملتها هي التكاليف المباشرة التي تم إنفاقها خصيصا للحصول على الأصل غير الملموس مثل التكاليف القضائية[1].

أما بالنسبة لعملية قياس وإثبات الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف تكون كما يلي[2]:

1. ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 أنه يمكن قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لكن إذا تم استخدام نموذج إعادة التقييم، تعامل جميع الأصول في نفس الفئة بشكل متشابه إلا إذا لم يوجد سوق نشط لتلك الأصول.

2. تشير "فئات الأصول غير الملموسة" إلى مجموعات من البنود المتشابهة، مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية أو حقوق الامتياز أو الماركات. ويجب أن تعامل الأصول في كل فئة بطريقة متشابهة من أجل تجنب الخلط بين التكاليف والقيم.

3. إذا تم اختيار نموذج التكلفة، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بعد الاعتراف الأولي بسعر التكلفة مطروحا منه الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة.

4. إذ تم اختيار نموذج إعادة التقييم، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة* مطروحا منه الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة. وينبغي تحديد القيم العادلة من سوق نشط وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام كاف لضمان ألا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية العمومية بشكل كبير في قيمته العادلة.

5. إذا تم استخدام نموذج إعادة التقييم، في تاريخ إعادة التقييم، إما أن يتم إلغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة مقابل التكلفة، ومن ثم يتم زيادة المبلغ الصافي إلى المبلغ الذي تم إعادة تقييمه، أو أنه يتم إعادة بيانها بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

كما يجدر بنا الإشارة هنا عند معالجة موضوع قياس وإثبات الأصول غير الملموسة إلى الاختلاف الموجود بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي فيما يخص جانب الأصول بصفة عامة وغير الملموسة منها بصفة خاصة، حيث يكمن هذا الاختلاف في النقاط التالية[3]:

---

[1] عبد الناصر إبراهيم نور، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 197.

[2] المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، شركة جون وايلي للنشر، 2006، ص: 293-294.

[3] زينب حجاج، مريم التواتي، مداخلة بعنوان أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، 2011، ص: 06.

* القيمة العادلة؛ هو السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو تسوية التزام (سعر الخروج) في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق.

1. **فارق الحيازة:** رغم أنه أصل معنوي، إلا أنه لا يصنف ضمن الأصول الثابتة المعنوية حسب المعايير المحاسبية الدولية، وقد صرح النظام المحاسبي المالي بذلك إلا أنه أدرجه ضمن التثبيتات المعنوية.
2. **الإهتلاكات:** حسب المعايير المحاسبية الدولية، الأصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها هي قابلة للإهتلاك، أما النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية الغير قابلة للإهتلاك واكتفى بتحديد أقصى مدة 20 سنة.
3. **تكلفة الأصول الثابتة المعنوية:** حسب المعايير المحاسبية الدولية تدخل ضمن فوائد القروض المتعلقة بها مباشرة، غير أن النظام المحاسبي المالي اتبع المعايير المحاسبية الدولية في تحديد تكلفة التثبيتات المعنوية والمادية إلا أنه لم يذكر معالجة فوائد القروض المتعلقة بها.

المطلب الثالث: عملية تقييم الأصول غير الملموسة وكيفية الإفصاح عنها

نظرا للأهمية البالغة للأصول غير الملموسة يجب على المنشأة القيام بعملية تقييم لهاته الأصول التي يتم الحصول عليها عن طريق الاقتناء أو المنتجة داخليا، أما بالنسبة للإفصاح فيتطلب أن يكون لكل فئة وبشكل مستقل.

أولا: التقييم

1. عند شراء الأصول غير الملموسة:

يتم تسجيل الأصول غير الملموسة المشتراة من طرف ثان بالتكلفة التاريخية* لها. وهذه التكلفة تتضمن كافة التكاليف الخاصة بالشراء والنفقات الضرورية لجعل الأصل غير الملموس جاهزا لاستخدامه مثل سعر الشراء، الأتعاب القانونية والمصروفات الأخرى المرتبطة بالحصول عليه[1].

ولكن يجب التنويه إلى أنه إذا تم اقتناء الأصول غير الملموسة مقابل أصل معين كالمخزون أو أي أصل من الأصول الأخرى فستكون تكلفة الأصل غير الملموس مقاسه على أساس القيمة السوقية العادلة للمقابل المقدم أو القيمة السوقية العادلة للأصول غير الملموسة التي حصلت عليها الشركة المعنية أيهما أكثر دلالة في الإثبات. ولكن قد تقوم الشركات بشراء مزيج من الأصول الملموسة وغير الملموسة معا فهنا يجب توزيع تكلفة الشراء على أساس القيمة السوقية العادلة أو على أساس قيم المبيعات النسبية لتحديد تكلفة كل من الأصول الملموسة وغير الملموسة[2].

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الإسكندرية، 2007، ص:483.

[2] خليل دليمي، ظاهر شاهر القشي، أسامة عبد المنعم السيد علي، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص: 339-340.

* التكلفة التاريخية؛ هي القيمة المالية الأصلية للعنصر الاقتصادي حيث تعتمد على افتراض ثبات وحدة القياس.

2. الأصول المنتجة داخليا:

بالنسبة للأصول المطورة ذاتيا بواسطة المشروع فإن التكاليف المدفوعة في سبيل إعدادها يتم اعتبارها مصروفات للفترة. لذلك فإن الشركة عندما تتكلف مبالغ كبيرة في البحوث والتطوير للوصول إلى منتج غير ملموس، فإن كل هذه المبالغ يتم اعتبارها مصروفات للفترة. والسبب في هذه المعالجة يرجع إلى عدة آراء، فالبعض يرى أنه ليس هناك علاقة سببية بين التكلفة المدفوعة والقيمة الحقيقية للأصول غير الملموسة. والبعض الآخر يرى أن التكاليف التي تدفع داخليا لتطوير الأصول غير الملموسة قد ينتج عنها عدة أصول غير ملموسة وبالتالي لا يمكن ربط التكاليف المدفوعة بأصول غير ملموسة معينة. وبالتالي، فإن التكاليف الداخلية التي يتم رسملتها هي التكاليف المباشرة للحصول على الأصول غير الملموسة مثل التكاليف القانونية.

وسوف نصنف الأصول غير الملموسة إلى أصول غير ملموسة يمكن تحديدها وأخرى من نوع شهرة المحل والتي لا يمكن تحديدها. والأصول غير الملموسة التي يمكن تحديدها، نعني أن التكاليف المدفوعة يمكن تحديدها وربطها بهذه الأصول. وبالعكس فإن الأصول غير الملموسة التي لا يمكن تحديدها والمشابهة لشهرة المحل، رغم أنها تخلق منافع أو حقوق، فإنها لا يمكن تحديدها وليس لها حياة محددة. والمعالجة المحاسبية لهذين النوعين من الأصول غير الملموسة تظهر في الشكل التالي[1]:

الجدول رقم (02): يوضح طريقة الحصول على الأصول غير الملموسة.

نوع الأصل غير الملموس	طريقة الحصول على الأصل	
	الشراء	التطوير داخليا
أصول غير ملموسة يمكن تحديدها	رسملة *	مصروف ماعدا جزء منها
أصول غير ملموسة لا يمكن تحديدها مثل شهرة المحل	رسملة	مصروف

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الإسكندرية، 2007 ص:484.

التسجيل المحاسبي لعملية التقييم[2]:

يسجل ضمن هذا الحساب كل الأرباح والخسائر التي لم تدرج في حساب النتيجة والمتمثلة في الفروقات التقييم من القيمة المحاسبية للأصول والقيم العادلة ويكون في أول سنة لإعادة التقييم من القيمة المحاسبية للأصول والقيمة العادلة ويسجل الفرق وفق حالتين:

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 483-484.

[2] لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزء1، بسكرة، 2009، ص: 46.

*الرسملة؛ هي تسجيل التكاليف الرئيسية كرأس المال حتى لو لم يحدث شراء أصول فعلية.

الحالة1: حالة القيمة السوقية اكبر من القيمة المحاسبية و ذلك يجعل الحساب المثبت المعنوي في الجانب المدين وحساب فوق التقييم في الجانب الدائن.

...../...../.....

20		حـ/ تثبيتات معنوية	XXX	
	104	حـ/ فرق التقييم		XXX
		إثبات فرق التقييم		

الحالة2: حالة القيمة السوقية اقل من القيمة المحاسبية وذلك بجعل حساب التثبيت المعنوي في الجانب الدائن حساب فرق التقييم في الجانب المدين.

...../...../.....

104		حـ/ فرق التقييم	XXX	
	20	حـ/ تثبيت غير ملموس		XXX
		إثبات فرق التقييم		

ثانيا: إعادة التقييم[1]

يتم التسجيل في هذا الحساب كل فروقات التقييم الناتجة عن أكثر من تقييم وفق الشروط القانونية للأصول التي أعيد تقييمها أكثر من مرة وذلك بجعل حساب الأصل المعني في الجانب المدين وحساب الإهتلاك و فرق إعادة التقييم في الجانب الدائن.

...../...../.....

20		حـ/ تثبيت غير ملموس	XXX	
	208	حـ/ اهتلاك أصول معنوية		XXX
	105	حـ/ فرق إعادة التقييم		XXX
		إعادة التقييم		

ثالثا: الإفصاح عن الأصول غير الملموسة [2]

1. يتطلب المعيار المحاسبي رقم (38) الإفصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع التمييز بين الأصول المولدة داخليا والأصول غير الملموسة الأخرى:

- ✓ تحديد ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فإن كانت محدودة يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- ✓ طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد.
- ✓ المبلغ المسجل الإجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة.
- ✓ بنود بيان الدخل التي يدخل ضمنها الإطفاء.

[1] لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص:16.

[2] جمعة حميدات، حسام خداش، مناهج محاسب عربي قانوني معتمد، الورقة الثانية محاسبة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص: 284-285.

2. إذا قيدت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الإفصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول:

- ✓ تاريخ إعادة التقييم.
- ✓ المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه.
- ✓ المبلغ المسجل الذي سيتم الاعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة.
- ✓ مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.
- ✓ الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

كما يشجع المعيار المنشآت على الإفصاح عن أي أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لا تزال قيد الاستخدام، وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة وغير معترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط الاعتراف.

المطلب الرابع: إهتلاك الأصول غير الملموسة

قبل التطرق لإهتلاك الأصول غير الملموسة لابد من الإشارة إلى تعريف الإهتلاك أولا وكذا الطرق المتبعة في ذلك.

أولا:تعريف الإهتلاك: يعرف الإهتلاك على أنه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، ففي النظام المحاسبي المالي وفي المادة 121-07 فقد عرف الإهتلاك كالتالي: " الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".[1]

ثانيا: طرق حساب الإهتلاك: هناك مجموعتين من طرق الإهتلاك التي تمثل الطرق الأكثر شيوعا في الاستخدام لاحتساب إهتلاك الأصول الثابتة وهي[2]:

1. المجموعة الأولى: طرق الاستهلاك التي تعتمد على الزمن كمعيار لتوزيع تكاليف الأصل الثابت

1.1. طريقة القسط الثابت: يتم احتساب مصروف الإهتلاك وفقا لهذه الطريقة بطرح قيمة الخردة* من تكلفة الأصل ثم قسمة الناتج على عدد سنوات العمر الإنتاجي** للأصل.

مصروف الإهتلاك = (تكلفة الأصل –قيم الخردة) / سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

2.1. طريقة القسط المتناقص – ضعف معدل القسط الثابت: تؤدي طرق القسط المتناقص لتحميل السنوات الأولى من عمر الأصل بأقساط استهلاك أكبر من السنوات اللاحقة وبمعنى آخر فإن السنوات الأولى من عمر الأصل تتحمل بمصروف استهلاك أكبر من السنوات اللاحقة وذلك لما يحتاجه الأصل من صيانة ففي السنوات الأولى لا يحتاج الأصل لمصاريف صيانة إلا بمبالغ بسيطة بينما في السنوات الأخيرة من عمر الأصل تزداد عمليات الصيانة وبنفس الوقت تقل خدمات الأصل.

3.1. طريقة القسط المتناقص – مجموع أرقام سنوات خدمة الأصل: وفقا لهذه الطريقة تتحمل السنوات الأولى من عمر الأصل بنصيب أكبر من مصروف الإهتلاك مما يتحمل في السنوات الأخيرة وتسمى هذه الطريقة بطريقة مجموع أرقام السنوات حيث تعتمد هذه الطريقة في احتسابها لمعامل الإهتلاك السنوي على مجموع أرقام السنوات. وعليه فإن مجموع أرقام السنوات = (ن(ن+1)) /2. حيث ن = عدد السنوات.

---

[1] عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص:126.

[2] سليمان مصطفى الدلاهمه، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، د ط، الأردن، 2008، ص ص: 300-306.

* الخردة هي القيمة البيعية المتوقعة للأصل الثابت عند بيعه في نهاية العمر الإنتاجي.

** العمر الإنتاجي هي الفترة الزمنية المتوقع أن يستفيد خلالها المشروع من خدمات الأصل الثابت.

2. المجموعة الثانية: طرق الإهتلاك التي تعتمد على الإنتاجية كمعيار لتوزيع تكاليف الأصل الثابت

1.2. طريقة وحدات النشاط أو معدل الاستخدام: تستخدم طريقة معدل الاستخدام أو وحدات النشاط لحساب إهتلاك الأصول الثابتة عندما لا يتم استخدامها حسب نمط منتظم خلال عمرها الإنتاجي. ولحساب الإهتلاك يجب احتساب معامل الإهتلاك.

معامل الإهتلاك = تكلفة الأصل/ وحدات الإنتاج.

الإهتلاك السنوي = معامل الإهتلاك × وحدات النشاط.

2.2. معدل النفاد: تستخدم طريقة معدل النفاد لحساب قسط الإهتلاك لمجموعة الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة مثل المحاجر والمناجم والعلامة التجارية ومصاريف التأسيس وحق الاختراع وشهرة المحل وتكاليف الحملات الإعلانية.

ثالثا: يمكن توضيح إهتلاك الأصول غير الملموسة من خلال النقاط التالية:

1. مدة الإهتلاك: يجب تخصيص المبلغ القابل للإهتلاك لأصل غير مادي على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره الإنتاجي، وهناك افتراض قابل للتنفيذ أن العمر الإنتاجي لأصل غير مادي لن يزيد عن عشرين سنة من تاريخ توفر الأصل للاستعمال والإهتلاك يجب أن يبدأ عندما يصبح الأصل متوفر الاستعمال عندما يتم إهتلاك المنافع المستقبلية المتضمنة في أصل غير مادي على مدى الوقت يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل لإظهار ذلك المعاد تقييمه للأصل مخصوما منه القيمة المتبقية كمصروف على مدى العمر الإنتاجي للأصل، ويتم الاعتراف بالإهتلاك سواء كانت هناك زيادة أو لم تكن هناك زيادة[1].

2. طريقة الإهتلاك: يجب أن تظهر طريقة الإهتلاك المستخدمة نمط إهتلاك للمنافع الاقتصادية للمؤسسة، وإذا لم يكن من الممكن تحديد هذا النمط بشكل موثوق فإنه يجب استخدام طريقة القسط الثابت ويجب الاعتراف بمبلغ الإهتلاك لكل فترة على أنه أعباء، إلا في حالة دمجه في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المؤسسة نفسها.

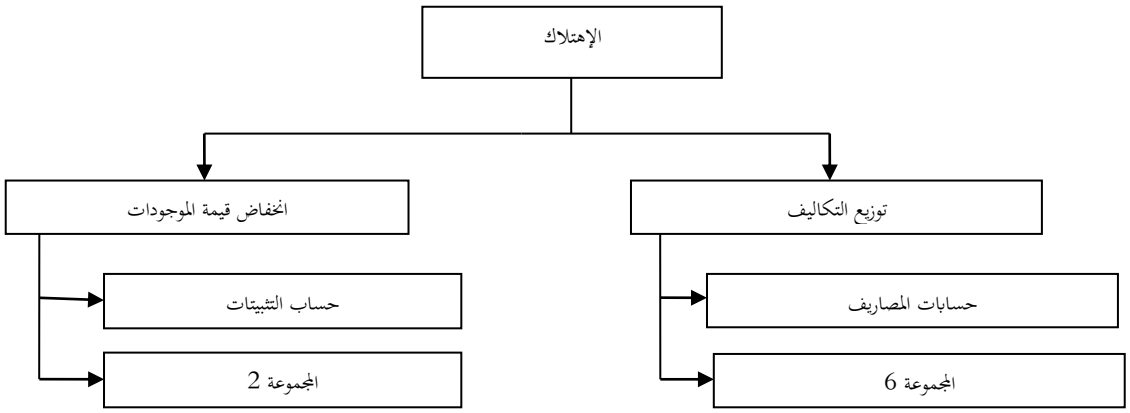
3. القيمة الباقية: القيمة الباقية للأصول غير الملموسة يجب أن تساوي الصفر، باستثناء:

- ✓ أن الغير تعهد بإعادة شراءها في نهاية مدة الاستخدام.
- ✓ وجود سوق نشطة وأن القيمة الباقية يمكن تحديدها بالرجوع إلى هذا السوق وأنه من المحتمل أن مثل هذا السوق سيوجد في نهاية مدة استخدام الأصل.

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، د ط، 2009، ص: 145-147.

4. مراجعة طريقة ومدة الإهتلاك: يجب مراجعة مدة وطريقة الإهتلاك على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كان العمر المتوقع للأصل يختلف إلى حد كبير مع التقديرات السابقة فإنه يجب تغيير مدة الإهتلاك تبعا لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير طريقة الإهتلاك لإظهار التغير في النمط ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبيا على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن " الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية " وذلك بتعديل أعباء الإهتلاك للفترات الحالية والمستقبلية[1].

الشكل رقم (04): مبدأ التسجيل المحاسبي للإهتلاك



La Source: Georges langlois et micheline Friedrich, comptabilité financière et comptabilité générale, enseignement supérieur, Foucher, 2007, p:203.

[1] أوقاسي حكيمة، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 55-56.

المطلب الخامس: الخسارة في قيمة الأصول غير الملموسة وحالة التنازل عليها

أولا: الخسارة في قيمة الأصول غير الملموسة

يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة أن تخضع موجوداتها بما فيها التثبيتات المعنوية والمادية إلى فحص تدني القيمة وذلك حسب المعيار الدولي IAS16* وهذا لضمان تسجيل الأصول بأقل قيمتها القابلة للتحصيل.

في الملحق الثالث والخاص بشرح المصطلحات المحاسبية عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة " بأنها فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواجبة (أي الممكنة) التحصيل". وهذا هو نص التعريف الوارد في المادة 112-7 من (ن.م.م). أما المادة 112-9 من (ن.م.م) فتنص على مراجعة خسارة القيمة المدرجة (أي المسجلة) بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطوير القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني، إن عملية تكوين خسائر القيمة وكذا عمليات مراجعتها وتعديلها تكون في نهاية السنة[1].

يحدث في بعض الأحيان أن تتدهور قيمة أحد التثبيتات (القابلة للإهتلاك أو غير القابلة) على إثر حادث أو ظرف غير مرتقب أصلا (حين تنظيم مخطط الإهتلاك للتثبت القابل للإهتلاك)، بالتالي تصبح قيمته الحالية أقل من قيمته المحاسبية الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية.

وهذا الفارق السلبي لقيمة التثبيت غير المرتقب أو غير المحتسب ضمن مخطط الإهتلاك، يعترف به على أساس أنه تدهور.

ولقد اعتمد النظام المحاسبي المالي الحساب 29 "خسائر القيمة عن التثبيتات" عند ثبوت خسارة في القيمة بوضعه دائنا، ووضع حساب مخصصات عناصر الاستغلال أو العناصر المالية أو الاستثنائية المعنية لحساب 68 "مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة" وفي هذه الحالة نخص بالذكر الأصول غير الجارية من خلال الحساب 681 مدينا[2].

عند ملاحظة الانخفاض في أي أصل، لا يلاحظ تقليص قيمته المحاسبية الصافية فحسب، بل يجب تغيير مخطط الإهتلاك (إذا كان تثبيتا قابل للإهتلاك) للسنوات التالية[3].

وتعديل مخطط الإهتلاك بعد إثبات خسارة القيمة بالنسبة للمدة المتبقية يكون بحساب أقساط إهتلاك جديدة للمدة المتبقية انطلاقا من المبلغ القابل للإهتلاك بعد خسارة القيمة المسجلة[4].

---

[1] عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، 2011، برج بوعريريج، ص: 23.

[2] لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص:75.

[3] كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص:126.

*IAS 16 الممتلكات والمصانع والمعدات.

[4] أمينة بن بوثلجة، التسيير المالي والمحاسبي أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، الأوراق الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، فيفري 2016، ص:34.

ولابد من الإشارة إلى أن انخفاض قيمة الأصول يكون ثابت عندما تكون قيمته الحالية أقل بكثير من القيمة الدفترية الصافية، وعلى هذا الأساس فان مبلغ الانخفاض يحسب كما يلي: [1]

مبلغ الانخفاض = القيمة المحاسبية الصافية –القيمة الحالية

أما بالنسبة للمؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة فهي[2]:

1. أدلة داخلية:

- ✓ التدهور أو الإتلاف المادي المتوقع في المخطط الابتدائي قد ظهر.
- ✓ تغيرات هامة في طريقة الاستخدام الحالية أو المستقبلية لها أثر سلبي على استخدام الأصل (إعادة الهيكلة، التخلي عن الأنشطة.....)
- ✓ الأداءات أقل من التقديرات، الأداء المنتظر للأصل هو أقل من المقدر.

2. أدلة خارجية:

- ✓ حدث هناك انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر.
- ✓ تغيرات هامة لها أثر سلبي على المؤسسة، حدثت خلال الدورة أو ستحدث خلال المستقبل القريب في المحيط التقني، الاقتصادي، أو القانوني.
- ✓ معدل الفائدة للسوق زاد خلال الدورة ومن المحتمل أن هذه الزيادة تخفض من القيم البيعية بشكل هام.

إذا تحققت أحد هذه الأدلة، يجب على المؤسسة أن تشرع في اختبار الخسارة في القيمة.

بعد إثبات خسارة قيمة لتثبيت ما، يجب تسوية حساب خسارة القيمة ويكون ذلك إما عن طريق[3]:

1. زيادة خسارة القيمة: يتم ذلك بنفس قيد إثبات خسارة القيمة لأول مرة.

		.../.../...		
681	29	ح/مخصصات للإهتلاك والمؤونات والخسائر القيمة والأصول غير الجارية ح/خسارة القيمة عن التثبيتات تسجيل ارتفاع في خسارة القيمة	XXX	XXX

2. إلغاء خسارة القيمة: يتم إنقاص خسارة القيمة أو إلغاءها كليا، وذلك بجعل حساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات مدينا بالمبلغ الملغى، وحساب 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات دائنا بنفس المبلغ.

[1] Georges langlois et micheline Friedrich, comptabilité financière et comptabilité générale, enseignement supérieur, Foucher, 2007,, p:206.

[2] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2011، ص:59.

[3] أمينة بن بوثلجة، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

…/…/…

29		ح/ خسارة القيمة عن التثبيتات	XXX	
	78	ح/ الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		XXX
		تسجيل استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات		

ملاحظة: استرجاع خسارة القيمة لا يمكن أن يتجاوز قيمة الخسارة السابق تسجيلها.

ثانيا: حالة التنازل عن الأصول غير الملموسة

تنتج عن عملية تنازل الأصول غير الملموسة إما حالة خسارة أو حالة ربح لهاته المنشأة.

1. التنازل في حالة الخسارة[1]:

سعر التنازل < القيمة المحاسبية الصافية. والتسجيل المحاسبي يكون كالأتي:

…/…/…

28X		ح/إهتلاك متراكم	XXX	
29X		ح/ خسائر في القيمة التثبيتات	XXX	
512		ح/ البنك	XXX	
652		ح/ نواقص القيمة عن أصول مثبتة غير مالية	XXX	
	20	ح/ التثبيت المعني		XXX
		التنازل في حالة الخسارة		

2. التنازل في حالة الربح[2]:

سعر التنازل > القيمة المحاسبية الصافية. والتسجيل المحاسبي يكون كالأتي:

…/…/…

28X		ح/إهتلاك متراكم	XXX	
29X		ح/ خسائر في القيمة التثبيتات	XXX	
512		ح/ البنك	XXX	
	20X	ح/ التثبيت المعني		XXX
	752	ح/ فوائد القيمة الناتجة عن خروج أصول ثابتة		XXX
		التنازل في حالة الربح		

تمثل الأصول غير الملموسة أحد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المنشآت، حيث تعتبر هذه الأصول المصدر الرئيس والهام لتوليد الإيرادات بها، لذا فإن للقياس المحاسبي والتقييم والإفصاح عن الأصول غير الملموسة أهمية بالغة تتجلى في مصداقية وواقعية القوائم المالية.

[1] لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص:71.

[2] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة للنشر، د ط، الجزائر، 2010، ص:338.

المبحث الثاني: المحاسبة عن الأصول غير الملموسة

إن من أهم البنود في القوائم المالية بند الأصول الثابتة الذي يصنف الأصول حسب النظام المحاسبي المالي إلى؛ أصول ملموسة وأصول غير ملموسة، ويصنف الأصول غير الملموسة إلى أربع أنواع رئيسية مع إضافة نوع خامس يتضمن كل الأصول غير الملموسة الأخرى التي لم تتطرق لها الأنواع الرئيسية، هذا النظام الذي أتى بإصلاحات في المعالجة المحاسبية وكذا أسس الاعتراف والإفصاح والقياس والتنازل لهاته الأصول غير الملموسة.

المطلب الأول: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (حـ /203)

مصاريف التنمية القابلة للتثبيت هي عبارة عن التكاليف التي يتم إنفاقها للحصول على منتجات جديدة أو عمليات لتحسين المنتجات الحالية، ولاكتشاف معرفة جديدة يمكن أن تكون ذات قيمة في المستقبل.

تسجل نفقات التنمية (تكاليف التطوير) أو النفقات الناجمة عن طور التنمية (التكاليف المنفقة أثناء مرحلة التطوير) لأي مشروع داخلي تقوم به المنشأة كأصل معنوي (غير ملموس) شرط:

1. أن تكون هذه النفقات مرتبطة بعمليات مستقبلية لديها فرص جادة وحظوظ كبيرة لتحقيق مردودية.
2. أن تكون لدى المؤسسة النية والقدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية هذه واستعمالها أو بيعها.
3. أن يكون بالإمكان تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

أما تكاليف البحث، أي النفقات التي يتم تحملها أثناء مرحلة البحث لمشروع داخلي فيتم تسجيلها كمصروفات بمجرد إنفاقها ولا يمكن رسملتها ضمن الأصل غير الملموس[1].

لا تمثل تكاليف البحث والتطوير في حد ذاتها أصولا غير ملموسة، ولكن لأن لأنشطة البحث والتطوير ينتج عنها عادة تنمية شيء معين يكتسب حق اختراع أو حق طبع ونشر مثل منتج جديد، أو عملية، أو فكرة، أو معادلة، أو تركيب، أو عمل أدبي.

وللتمييز بين تكاليف البحث والتطوير وغيرها من التكاليف المماثلة، قام *FASB بإصدار التعريفات التالية[2]:

[1] جلالي ياسمينة، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية – مدخل مقارن، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010/2009، ص: 159.

[2] دونالد كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، تعريب أحمد حامد حجاج، تقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص ص: 569-570.

* FASB مجلس معايير المحاسبة المالية؛ منظمة خاصة غير ربحية تهدف بشكل رئيسي إلى إنشاء وتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموما داخل الولايات المتحدة الأمريكية.

البحث: هو بحث منظم أو فحص انتقادي بهدف اكتشاف معرفة جديدة ينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة، أو عملية أو أسلوب جديد أو في حال إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة.

التطوير: هو ترجمة نتائج البحث أو المعرفة الأخرى إلى خطة أو تصميم لمنتج أو لعملية جديدة أو إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية سواء بغرض البيع أو الاستخدام. وهو يشمل الصياغة النظرية، التصميم، اختبار بدائل المنتج، بناء نماذج وغيرها. وهو لا يتضمن التعديلات المتكررة أو الدورية التي يتم إدخالها على المنتجات أو خطوط الإنتاج أو العمليات الصناعية الحالية وغيرها من العمليات المستمرة، وذلك رغم أن هذه التعديلات قد تمثل تحسينات، كما أنه لا يتضمن بحوث السوق وأنشطة اختبار السوق.

الجدول رقم (03): يميز بين الأنشطة التي يمكن اعتبارها أنشطة بحث وتطوير والأنشطة التي لا يمكن اعتبارها.

الأنشطة التي يمكن اعتبارها أنشطة بحوث وتطوير	الأنشطة التي لا يمكن اعتبارها أنشطة بحوث وتطوير
البحوث المعملية اللازمة لاكتشاف معرفة جديدة	المتابعة الهندسية في المراحل الأولى للإنتاج
البحث المتعلق بتطبيقات نتائج البحوث الجديدة	مراقبة جودة الإنتاج بما في ذلك الاختبارات الروتينية
الاختبارات بهدف البحث عن وتقييم بدائل للمنتجات والعمليات	اكتشاف المشاكل والأعطال في العملية الإنتاجية
التعديل في تصميم المنتج أو العملية	المجهودات الروتينية المستمرة لتحسين جودة المنتجات الحالية
تصميم وتركيب واختبار النموذج المبدئي قبل الإنتاج	تكييف الطاقة القائمة لمتطلبات خاصة أو لحاجة العملاء
تصميم الوسائل والأدوات اللازمة للتكنولوجيا الجديدة	التغييرات الدورية في تصميم المنتجات الحالية
الأنشطة الهندسية المطلوبة لتحسين تصميم المنتج في مرحلة الإنتاج	النشاط المتضمن التصميم والتركيب الهندسي المتعلق بتشييد أو إعادة ترتيب تسهيلات أو معدات

La Source: www.muc.edu

أولا: عملية التسجيل

يسجل الأصل غير الملموس الناتج عن مشروع داخلي، وفق النظام المحاسبي المالي، بقيمة نفقات التنمية التي تحقق الشروط السابقة.

تتم عملية التسجيل في قيدين[1]:

[1] عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

القيد1: تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (المجموعة 6) مدينا وحساب البنك أو الصندوق أو الدائنون دائنا، وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في (ن.ن.م) لاعتبارها تثبيتات معنوية، عندها نسجل القيد الآتي:

		.../.../...		
6xx	512/53	ح/ المصاريف (الأعباء)	XXX	
		ح/ الحسابات المالية		XXX
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		

القيد2: يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية، والحساب 731 (حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا. ويكون القيد كما يلي:

		.../.../...		
203		ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	XXX	
	731	ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XXX
		إثبات مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		

وبذكر (ن ن م) أن الأعباء التي سبق أن سجلت كمصاريف عادية في السنوات المالية السابقة التي لا يمكن دمجها في تكلفة التثبيتات المعنوية في تاريخ لاحق، كما حدد (ن ن م) في المادة 14/121 الشروط الضرورية لاعتبارها مصاريف البحث والتطوير أصولا معنوية، كالتالي:

- ✓ أنه يمكن تقييم هذه المصاريف.
- ✓ أن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أو بيعها.
- ✓ أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

ثانيا: عملية الإهتلاك

ويكون الإهتلاك بجعل ح/681 في جانب المدين وح/ 2803 في الجانب الدائن، ويكون القيد كما يلي[1]:

		.../.../...		
681	2803	ح/مخصصات للإهتلاك والمؤونات والخسائر القيمة والأصول غير الجارية	XXX	
		ح/إهتلاك مصاريف التنمية		XXX
		قسط الإهتلاك السنوي		

[1] لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 71.

ثالثا: في حالة الخسارة في قيمة مصاريف التنمية القابلة للتثبيت[1]

		.../.../...		
681		حـ/مخصصات للإهتلاك والمؤونات والخسائر القيمة والأصول غير الجارية	XXX	
	2903	حـ/خسارة القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت		XXX
		تقدير الخسارة في مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		

رابعا: خروج مصاريف التنمية القابلة للتثبيت[2]

		.../.../...		
2803		حـ/ إهتلاك مصاريف التنمية	XXX	
2903		حـ/خسارة القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت	XXX	
	203	حـ/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		XXX
		خروج مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		

خامسا: الإطفاء من القيمة المحاسبية المتبقية لمصاريف التنمية القابلة للتثبيت[3].

		.../.../...		
657		حـ/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	XXX	
	2803	حـ/ إهتلاك مصاريف التنمية		XXX
		إطفاء في مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		

[1] Manuel de comptabilité générale de la classe 2 – SONATRACH – Janvier 2010, p:12.

[2] Ibid ci- dessus, p:13.

[3] Ibid ci- dessus, p:13.

المطلب الثاني: برمجيات المعلوماتية وما شابهها (حـ /204)

تشكل البرمجيات حقوق معنوية محمية قانونا، ويمنح لأصحاب البرمجيات نفس حقوق الحماية الممنوحة إلى أصحاب الملكية الفنية والأدبية.

تعتمد المعالجة المحاسبية للبرمجيات حسب طبيعتها. لذلك من الواجب التمييز بين[1]:

1. **البرمجيات الغير قابلة للتثبيت من المعدات:** عندما يتم اقتناء معدات الإعلام الآلي، فهو يحتوي على أنظمة الاستغلال والبرمجيات المدمجة. هذه البرمجيات الغير قابلة للتفكيك تسجل في التجهيزات المادية مع المعدات التي ترتبط بها.

وكمثال على ذلك: اقتناء حاسوب _ مصغر مع أنظمة استغلال WINDOWS وبرمجيات معالجة النصوص، Power Point، ...الخ

2. **برمجيات تشكل جزء من مشروع للتطوير:** بعض البرمجيات يمكن شراؤها أو تصنيعها من أجل أن تستعمل في مشروع أشمل للتطوير. فهي تعالج محاسبيا كالمشاريع المرتبطة بها:

- ✓ التكاليف المتعهد بها خلال مرحلة البحث تسجل إجباريا في الأعباء.
- ✓ التكاليف المتعهد بها خلال مرحلة التطوير تسجل في الأعباء أو ضمن التجهيزات إذا توفرت فيها الستة شروط.

وكمثال على ذلك: خلق موقع للأنترنت، خلق نظام معلومات وتسيير مدمج (ERP)...الخ

3. **برمجيات مستقلة:** تنقسم البرمجيات المستقلة إلى صنفين:

- ✓ برمجيات موجهة للاستعمال الداخلي: يقصد بها كل برمجية موجهة إلى شكل آخر للاستعمال غير الاستعمال التجاري. يمكن أن تكون؛ مقتناة، أو منتجة من قبل المنشأة.
- ✓ برمجيات موجهة للاستعمال التجاري: ويقصد بها كل برمجية منتجة من أجل بيعها، تأجيرها أو تسويقها تحت أشكال أخرى. يمكن أن تكون؛ مستخدمة من قبل المنشأة كوسيلة للاستغلال، أو موجهة للبيع.

أولا: عملية التسجيل

بالنسبة لبرامج الإعلام الآلي تسجل وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

1. **برامج الإعلام الآلي المقتناة من الغير:** تسجل بجعل حـ/ 204 برمجيات المعلوماتية وما شبهها مدينا بتكلفة اقتناء التراخيص التي تسمح باستعمال البرامج وجعل حـ/ 40 الموردون والحسابات الملحقة أو الحسابات المالية

[1] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:82-83.

ح/5 دائنة بنفس التكلفة كما يلي[1]:

204	5xx/40x	ح/برمجيات المعلوماتية وما شابهها ح/الموردون والحسابات الملحقة أو ح/ حسابات مالية تسجيل برامج إعلام آلي مقتناة بواسطة ترخيص	XXX	XXX

2. برامج الإعلام الآلي المنتجة داخليا: تسجل وفق مرحلتين. يتم في المرحلة الأولى تسجيل تكاليف إنتاج هذه البرامج كمصروفات حسب طبيعتها ثم تحول هذه التكاليف في المرحلة الثانية إلى أصل غير ملموس بجعل ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينا بتكلفة الإنتاج وجعل ح/731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائما بنفس التكلفة كما يلي[2]:

القيد1:

6x	5xx/404	ح/مصاريف ح/ موردو التثبيتات أو ح/ حسابات مالية تسجيل برامج إعلام آلي منتجة داخليا	XXX	XXX

القيد2:

204	731	ح/برمجيات المعلوماتية وما شابهها ح/الإنتاج المثبت تحويل مصاريف إنتاج برامج الإعلام الآلي إلى أصول غير ملموسة	XXX	XXX

ثانيا: عملية الإهتلاك.

ح/204: برمجيات المعلوماتية وما شابهها ويكون بجعل ح/681 مدين وح/ 2084 دائنا[3]:

681	2804	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية ح/إهتلاك برامج المعلوماتية قسط الإهتلاك السنوي	XXX	XXX

ثالثا: في حالة الخسارة في قيمة برمجيات المعلوماتية وما شابهها[4].

681	2904	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية ح/خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها تقدير الخسارة في انخفاض القيمة	XXX	XXX

[1] جلالي ياسمينة، مرجع سبق ذكره، ص:160.

[2] عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، مرجع سبق ذكره، ص:70.

[3] لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص:71.

[4] Manuel de comptabilité générale, Op.Cit, p : 21.

رابعا: خروج برامج المعلوماتية وما شابهها[1].

		.../.../...		
2804		حـ/ إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها	XXX	
2904		حـ/خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها	XXX	
	204	حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها		XXX
		خروج برمجيات المعلوماتية وما شابهها		

خامسا: التنازل عن برامج المعلوماتية.

1. التنازل في حالة الخسارة[2]:

التنازل عن حـ/ 2804 وحـ/2904 وحـ/462 في الجانب المدين وحـ/204 في الجانب الدائن.

		.../.../...		
2804		حـ/ إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها	XXX	
2904		حـ/خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها	XXX	
462		حـ/ مديونيات ناتجة عن التنازل عن الاستثمار	XXX	
	204	حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها		XXX
		التنازل عن برامج المعلوماتية في حالة الخسارة		

2. التنازل في حالة الربح[3]:

وذلك بجعل حـ/2804 وحـ/ 2904 وحـ/462 في الجانب المدين وحـ/204 وحـ/ 752 في الجانب الدائن.

		.../.../...		
2804		حـ/ إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها	XXX	
2904		حـ/خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها	XXX	
462		حـ/ مديونيات ناتجة عن التنازل عن الاستثمار	XXX	
	204	حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها		XXX
	752	حـ/ فوائد القيمة الناتجة عن خروج اصول ثابتة		XXX
		التنازل عن برامج المعلوماتية في حالة الربح		

[1] Manuel de comptabilité générale, Op.Cit, p:22.

[2] لبوز نوح، مرجع سابق، ص:71.

[3] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص:338.

المطلب الثالث: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات (ح/205)

خص النظام المحاسبي المالي هذه الأنواع من الأصول المعنوية بالحساب الفرعي 205 يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد، مثل استخدام علامات تجارية أو رخصة استغلال أساليب عمل مثلا.

الامتيازات والرخص: هي حق بيع منتجات أو خدمات معينة، استخدام علامات تجارية أو أسماء تجارية، أو القيام بمهام معينة. تمنح هذه الرخص أو الامتيازات بواسطة شركة معينة أو بواسطة الحكومة لإدارة وحدة اقتصادية معينة في منطقة جغرافية محددة. ومن الأمثلة الشائعة على هذه التراخيص حق الإدارة الذي تمنحه مطاعم "ماكدونال" لفتح فرع بهذا الاسم في منطقة معينة. هذا وتتباين تكلفة كل التراخيص بدرجة كبيرة. وإذا كانت تكلفة الامتياز أو التراخيص صغيرة تحمل على حساب المصروفات مباشرة أو تستنفد على مدار فترة قصيرة ولتكن 5 سنوات على سبيل المثال. أما إذا كانت التكلفة كبيرة فيجب استنفادها على ضوء فترة الاستغلال إذا كانت محددة، وإذا لم تكن الفترة محددة، فلا يجب أن تزيد عن 40 سنة[1].

براءات الاختراع: هي حق خاص يمنح من الدولة لتصنيع منتج معين أو استخدامه أو بيعه. إن الغرض من منح هذا الحق الخاص هو تشجيع اختراع آلات جديدة أو طرق إنتاج جديدة. وعندما تحصل وحدة اقتصادية على براءة اختراع معينة عن طريق شرائها من المخترع أو من أي طرف آخر تسجل في الدفاتر بجعل حساب براءة الاختراع مدينا باعتبارها أصلا غير ملموس[2].

يجب استنزاف كلفة براءة الاختراع خلال العمر القانوني 20 سنة أو عمرها الإنتاجي أيهما أقصر. التقادم وعدم الملائمة تكون ضرورية عند تحديد العمر الإنتاجي، هذه العوامل قد تؤدي إلى أن تصبح براءة الاختراع عديمة الفائدة اقتصاديا قبل انتهاء عمرها القانوني[3].

الحقوق المماثلة: ويقصد بها الضمان القانوني من قبل الحكومة أو الدولة المعنية للمؤلفين والباحثين والأساتذة والفنانين والأدباء لمؤلفاتهم وأبحاثهم وجميع إبداعاتهم الأدبية والفنية لحقوقهم في النشر والإنتاج وبيع مؤلفاتهم من حيث إنتاجهم العلمي والفني والأدبي. لذلك فقد عملت جميع بلدان العالم على إصدار تشريعات تنظيمية وقانونية لتنظيم العلاقة بين الناشر والمؤلف حيث دأبت الجهة التي تتبنى عملية نشر المؤلفات والإبداعات على تنظيم العلاقة بينها وبين المؤلف وذلك بموجب عقد يحتوي على الحقوق والواجبات بالنسبة لكلا الطرفين. ففي الولايات

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مبادئ المحاسبة المالية، دار المعرفة الجامعية، د ط، الإسكندرية، 1999، ص:614.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص:613.

[3] هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص: 388.

المتحدة مثلا يلاحظ أنه يتم منح حقوق الطبع والنشر للمبدع لعمله طوال حياته علاوة على خمسين عاما بعد وفاته. ومن الناحية المحاسبية يتم استنفاد تكلفة حقوق التأليف والنشر وذلك عن طريق رسملتها بمعنى توزيعها على عدد السنوات التي استفادت من هذا الحق وذلك وفقا للعقد المبرم بين الناشر والمؤلف وخاصة في حالة إذا كانت التكلفة مرتفعة وبالمقابل إذا كانت التكلفة منخفضة فيجوز محاسبيا إطفاؤها بالكامل في نفس سنة إنفاقها. ويلاحظ أن بعض المحاسبين يرون تخفيض تكاليف حق الطبع والنشر على السنوات التي يتوقع الحصول على منفعة خلالها بشرط ألا تتجاوز 40 سنة[1].

العلامات التجارية المسجلة: كلمة، عبارة أو رمز يميز أو يحدد منشأة أو منتج معين. مثل شركة مايكروسوفت أو منتج ويندوز لهذه الشركة، أو كوكا كولا...وهذه العلامات والأسماء التجارية تدعم وتزيد المبيعات، وتحقق بالتالي أرباحا أعلى من أرباح الشركات الأخرى ومن الواضح أن هذا الأصل غير الملموس ليس له عمر محدد، وتتزايد قيمته بمرور الزمن، لذلك لا يجوز _ محاسبيا _ إطفاءه بعد الاعتراف به وإثباته في السجلات المحاسبية.

إذا اشترت المؤسسة اسما أو علامة تجارية، فتثبت في السجلات بسعر الشراء المدفوع كأصل غير ملموس. أما إذا طورت المنشأة ذاتيا اسما أو علامة تجارية خاصة بها فلا يجوز الاعتراف محاسبيا بهذا الأصل غير الملموس، أي لا يجوز إثباته في سجلات الشركة، نظرا لأن قياس قيمته يخضع لتقييمات ذاتية غير موثوق بها، أما ما ينفق على إنشاء أو المحافظة على الاسم التجاري أو العلامة التجارية فيعتبر مصروفا يجب إقفاله في نهاية الدورة المالية في ملخص الدخل[2].

أولا: عملية التسجيل[3].

ح/205 يعالج محاسبيا كالحسابين السابقين في حالة الشراء ويكون على النحو التالي: بجعل ح/53،51 وح/229 دائنا.

...../...../...

205		ح/التوكيلات والحقوق المماثلة	XXX	
	512	ح/حسابات لدى البنوك		XXX
	53	ح/ الصندوق		XXX
	229	ح/حق مانح الامتياز		XXX
		شراء أصل معنوي		

[1] خليل الدليمي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:358.

[2] رضوان حنان حلوة، نزار فليح البلداوي، مرجع سبق ذكره، ص:284.

[3] لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

ثانيا: الإهتلاك[1].

		.../.../...		
681		حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	XXX	
	2805	حـ/إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		XXX
		قسط الإهتلاك السنوي		

ثالثا: في حالة الخسارة في قيمة الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات[2].

		.../.../...		
681		حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	XXX	
	2905	حـ/خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		XXX
		تقدير الخسارة في انخفاض القيمة		

رابعا: خروج الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات[3].

		.../.../...		
2805		حـ/ إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	XXX	
2905		حـ/خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	XXX	
	205	حـ/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		XXX
		إلغاء الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		

خامسا: التنازل عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات[4].

1. **حالة الخسارة:** سعر التنازل < القيمة المحاسبية الصافية.

		.../.../...		
2805		حـ/ إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	XXX	
2905		حـ/خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	XXX	
652		حـ/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	XXX	
462		حـ/ مديونيات ناتجة عن التنازل عن التثبيتات	XXX	
	205	حـ/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		XXX
		التنازل عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		

[1] Manuel de comptabilité générale, Op.Cit, p:39.

[2] Ibid ci- dessus, p:39.

[3] Ibid ci- dessus, p:40.

[4] Ibid ci- dessus p:41.

2. حالة الربح: سعر التنازل > القيمة المحاسبية الصافية.

…/…/…

2805		حـ/ إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	XXX	
2905		حـ/خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	XXX	
462		حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	XXX	
	205	حـ/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		XXX
	752	حـ/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		XXX
		التنازل عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		

المطلب الرابع: فارق الشراء (الاقتناء) أو شهرة المحل (حـ/ 207)

تعد الشهرة بدون شك أحد أعقد الأصول التي تعرض في القوائم المالية وأكثرها إثارة للجدل. حيث تعد الشهرة أصلا فريدا لأنها على عكس حساب المدينين والمخزون وحقوق الاختراع التي يمكن بيعها أو تحويلها منفردة وتخص منشأة محددة بذاتها[1]. وعادة تكون شهرة المحل أكبر الأصول غير الملموسة الظاهرة في الميزانية العمومية للشركات وتتمثل شهرة المحل في قيمة المميزات التي تتمتع بها شركات الأعمال، تشمل هذه المميزات الإدارة المميزة، الموقع الملائم، علاقات العملاء الجيدة، العاملين ذوي المهارات، منتجات ذات جودة عالية، والعلاقات الجيدة مع نقابات العمال[2].

عرف النظام المحاسبي المالي فارق الاقتناء على أنه كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل. بمعنى أنه يعبر عن الفرق بين سعر الاقتناء والقيمة العادلة لصافي الأصول في تاريخ الإدماج. وخصه بالحساب 207 حيث يسجل ضمن هذا الحساب فارق الاقتناء السلبي (إيراد) أو الايجابي الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية الاقتناء أو انصهار أو إدماج ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا[3].

1. الشهرة هي الفرق بين القيمة الإجمالية للمؤسسة وإجمالي القيمة العادلة لصافي الأصول المستخدمة.

2. صافي الأصول المستقلة هي تلك الأصول والالتزامات التي يمكن التعرف عليها وبيعها بصفة مستقلة ودون الحاجة للتخلص من المؤسسة بأكملها وهي تشمل الأصول غير الملموسة القابلة للتعريف مثل: براءة الاختراع والتراخيص والعلامات التجارية.

---

[1] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سبق ذكره، ص: 555.

[2] هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص:390.

[3] بلعالم مسلم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية وغير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014، ص: 21.

3. لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا ولكن من الممكن الاعتراف بالشهرة الناتجة عند شراء مؤسسة أخرى.

4. الشهرة الموجبة هي الشهرة التي تنشأ في حالة انخفاض القيمة العادلة للأصول الثابتة عن القيمة الإجمالية لشراء المؤسسة ككل.

5. الشهرة السالبة هي الشهرة التي تنشأ في حالة زيادة القيمة العادلة للأصول الثابتة عن القيمة الإجمالية لشراء المؤسسة ككل[1].

6. قد تناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 (IAS38) شروط الاعتراف بشهرة المحل كعدم إدراجها في قائمة المركز المالي إذا كانت مولدة داخليا بل تحمل النفقات المولدة لهذه الشهرة على حساب الأموال الخاصة من خلال نشرها كمصروف في حساب النتائج.

7. كما نص معيار الإفصاح عن البيانات المالية 3(IFRS)* على وجوب تقييد شهرة المحل كأصل يظهر ضمن بنود الميزانية إذا تولدت هذه الشهرة عن اندماج شركتين أو أكثر بشرط إمكانية قياسها مبدئيا بتكلفة الحصول عليها[2].

8. بعد الاعتراف المبدئي، ينبغي على المنشأة المشترية قياس الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال بسعر التكلفة مطروحا منه أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة[3].

أولا: المعالجة المحاسبية لشهرة المحل

القيمة الصافية للأصول = قيم ثابتة معنوية بالقيمة السوقية العادلة + قيم ثابتة ملموسة أخرى بالقيمة السوقية العادلة + المخزونات + بضائع بالقيمة السوقية العادلة+ العملاء – الموردين.

شهرة المحل= سعر اقتناء المؤسسة –القيمة الصافية للأصول

تعتبر شهرة المحل أهم الأصول المعنوية وتتم معالجتها كالتالي[4]:

1. المعالجة المحاسبية لشهرة المحل الموجبة: سعر اقتناء المؤسسة > القيمة الصافية للأصول

[1] www.startimes.com

[2] بوعتروس عبد الحق، سحنون عقبة، مداخلة بعنوان محاسبة الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات تطبيقها في الجزائر، ضمن الملتقى الوطني معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي بسوق أهراس، يومي 26/25 ماي 2010، ص:9-10.

[3] حسين قاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص:220.

[4] عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، مرجع سبق ذكره، ص:71.

*IFRS: المعايير الدولية للتقارير المالية.

		.../.../...		
207	5/4	ح/فرق الاقتناء ح/حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية في حالة الشهرة موجبة	XXX	XXX

الشهرة المشتراة والتي لم يتم استهلاكها يتم الإفصاح عنها كعنصر منفصل ضمن الأصول طويلة الأجل بالميزانية.

2. المعالجة المحاسبية لشهرة المحل السالبة: سعر اقتناء المؤسسة < القيمة الصافية للأصول

		.../.../...		
5/4	207	ح/حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية ح/فرق الاقتناء في حالة الشهرة سالبة	XXX	XXX

الحساب (207) فارق الاقتناء ينقسم إلى: الحساب (2070) فرق الاقتناء والحساب (2071) المحل التجاري.

الحساب 2071: محل تجاري

إن النظام المحاسبي المالي لم يخصص حسابا خاصا بالمحل التجاري رغم أهمية مثل هذه الأصول في المؤسسة الفردية الجزائرية، وقد جاء في المادة 2/121 من (ن م م) من أن المحل التجاري هو تثبيت معنوي. ومنه فالمقصود بالمحل التجاري محاسبيا هي فقط العناصر المعنوية للمحل وبصفة خاصة ما يلي: العملاء، الاسم التجاري، شهرة المحل، حق الإيجار، أما الأصول المادية من بضاعة ومعدات فإنها لا تسجل في الحساب 2071، بل تسجل بالحسابات الخاصة بها.

ثانيا: إهتلاك شهرة المحل[1].

1. يتم إهتلاك الشهرة باستخدام طريقة القسط الثابت.

2. يجب إهتلاك الشهرة على مدار فترة لا تتجاوز 20 عاما وإذا كان سيتم إهتلاك الشهرة على مدار فترة أكثر من 20 سنة يجب الإفصاح عن الأسباب ذلك بشرط تقييمها مرة سنويا على الأقل.

3. يمكن خفض العمر الافتراضي لكن لا يجوز زيادته.

4. لا يجب إعادة تقييم الشهرة المشتراة وزيادة قيمتها.

5. إذا كان هناك انخفاض في قيمة الشهرة المشتراة فيلزم خفض قيمتها في الحال من خلال قائمة الدخل بمقدار الانخفاض.

[1] حكيمة أوقاسي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:68-69.

أما بالنسبة للتسجيل المحاسبي للإهتلاك فيكون كما يلي[1]:

		.../.../...		
681	2807	حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية حـ/إهتلاك فرق الإقتناء قسط الإهتلاك السنوي	XXX	XXX

ثالثا: في حالة الخسارة في القيم عن فرق الاستلام (الإقتناء)[2].

		.../.../...		
681	2907	حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية حـ/خسائر القيمة عن فرق الإقتناء تقدير الخسارة في انخفاض القيمة	XXX	XXX

المطلب الخامس: التثبيتات المعنوية الأخرى (حـ/208)

التثبيتات المعنوية الأخرى هي عبارة عن جميع القيم الثابتة غير الملموسة والتي لم تذكر ضمن الحسابات السابقة أي أنها لم يخصص لها النظام المحاسبي المالي حسابا خاصا بها، وكمثال على ذلك حق الإيجار.

أولا: عملية التسجيل[3].

1. حالة التثبيتات المعنوية الأخرى منتجة داخليا: إذا كان حـ/208 التثبيتات المعنوية الأخرى ينشأ أو ينتج داخليا من طرف المؤسسة نفسها فإنه يعالج بنفس طريقة الحسابين حـ/203 وحـ/204، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

القيد1: تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (المجموعة 6) مدينا وحساب البنك أو الصندوق أو الدائنون دائنا، وتسجل كما يلي:

		.../.../...		
6x	512/53	حـ/مصاريف حـ/ الحسابات المالية تسجيل التثبيتات المعنوية الأخرى المنتجة داخليا	XXX	XXX

القيد2: يجعل الحساب 208 (تثبيتات معنوية أخرى) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية، والحساب 731 (حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا. ويكون القيد كما يلي:

[1] لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص: 40.

[3] لبوز نوح مرجع سبق ذكره، ص: 44.

		.../.../...		
208		ح/ تثبيتات معنوية أخرى	XXX	
	731	ح/الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XXX
		تسجيل التثبيتات المعنوية الأخرى المنتجة داخليا		

2.حالة التثبيتات المعنوية الأخرى مقتناة من الغير: إذا تم شراء هذا الأصل فيكون القيد كالتالي

		.../.../...		
208		ح/القيم الثابتة الأخرى غير ملموسة	XXX	
	51	ح/البنك		XXX
	53	ح/ الصندوق		XXX
	404	ح/موردو التثبيتات		XXX
		شراء أصل معنوي		

ثانيا: الإهتلاك[1]

		.../.../...		
681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	XXX	
	2808	ح/إهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى		XXX
		قسط الإهتلاك السنوي		

ثالثا: في حالة الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية الأخرى[2].

		.../.../...		
681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	XXX	
	2908	ح/خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى		XXX
		تقدير الخسارة في انخفاض القيمة		

رابعا: خروج الأصول غير الملموسة الأخرى[3].

		.../.../...		
2808		ح/ إهتلاك الأصول المعنوية الأخرى	XXX	
2908		ح/خسائر القيمة عن الأصول المعنوية الأخرى	XXX	
	208	ح/ الأصول المعنوية الأخرى		XXX
		خروج الأصول المعنوية الأخرى		

[1] Manuel de comptabilité générale, Op.Cit, p: 48.

[2] Ibid ci- dessus, p:48.

[3] Ibid ci- dessus, p:49.

خامسا: التنازل عن قيمة الأصول المعنوية الأخرى[1].

1. التنازل في حالة الخسارة:

.../.../...

2808		حـ/ إهتلاك الأصول المعنوية الأخرى	XXX	
2908		حـ/خسائر القيمة عن الأصول المعنوية الأخرى	XXX	
462		حـ/ مديونيات ناتجة عن التنازل عن التثبيتات	XXX	
	208	حـ/ الأصول المعنوية الأخرى		XXX
		التنازل عن الأصول المعنوية الأخرى		

2. التنازل في حالة الربح:

.../.../...

2808		حـ/ إهتلاك الأصول المعنوية الأخرى	XXX	
2908		حـ/خسائر القيمة عن الأصول المعنوية الأخرى	XXX	
462		حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	XXX	
	208	حـ/ الأصول المعنوية الأخرى		XXX
	752	حـ/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		XXX
		التنازل عن الأصول المعنوية الأخرى		

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي على التثبيتات المعنوية في المؤسسات الجزائرية تعرض للنقد ذلك لظهور بعض التناقضات وإن كانت بسيطة التي يجب تداركها أو تعديلها بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية. وذلك لبلوغ الهدف المرجو من التوحيد المحاسبي.

[1] Manuel de comptabilité générale, Op.Cit, p:49-50.

خلاصة:

من خلال دراستنا للتثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي تبين لنا أنها أصل من أصول المؤسسة المهمة نظرا للعائد المتأتي عن طريقها، لذا لاحظنا تزايد الاهتمام بهذا النوع من الأصول في الآونة الأخيرة لأن جل المؤسسات تمتلك على الأقل نوع واحد من التثبيتات المعنوية وإن كان نشاطها الرئيسي لا يعتمد على هذا التثبيت كمورد، ومن ثم تترجم هذا الاهتمام إلى إصدار معيار محاسبي دولي خاص بها، أتخذ مرجعا من طرف جميع الدول بما فيها الجزائر. وبغية التعرف أكثر عن التثبيتات المعنوية ارتأينا أن نجري دراسة ميدانية بمؤسسة رويال مونديال، حتى نتمكن من إعطاء صورة واضحة ومتكاملة حول الموضوع محل الدراسة وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة رويال مونديال

تمهيد

بعد دراسة الجانب النظري في الفصول السابقة، والعرض المختصر للنظام المحاسبي المالي وكيفية معالجته للأصول غير الملموسة، ومن أجل إعطاء بعد آخر لهاته الدراسة النظرية ولتحقيق الهدف المرجو منها لابد من إرفاقها بدراسة ميدانية مأخوذة من الواقع لمعرفة إذا كان هناك اختلاف أو تطابق من الناحية التطبيقية في كل ما يتعلق بالتثبيتات المعنوية من معالجتها المحاسبية وطرق تقييمها من تاريخ دخولها للشركة إلى غاية التنازل عنها، لذلك تم اختيارنا لشركة رويال مونديال لإجراء الدراسة الميدانية لموضوع المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة.

المبحث الأول: التعريف بشركة رويال موندیال

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تقديم لمحة عن شركة رويال موندیال (محل الدراسة) من خلال التعريف بها وبطبيعة نشاطها، وإبراز شكلها القانوني، التغيرات التي مرت بها، كل هذا بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية الشركة ونشأتها.

تم اختيار هذه الشركة كدراسة حالة نظرا لخصائص معينة من بينها أن الشركة صناعية، إضافة إلى أن التثبيتات المعنوية تأخذ حيزا معتبرا من ميزانية المؤسسة.

أولا: تعريف الشركة وبطاقتها الفنية:

شركة رويال موندیال هي مؤسسة متعددة الخدمات للصناعات البلاستيكية وذلك بإنتاج الأكياس البلاستكية المنسوجة من الشرائط البلاستكية التي تعدها الشركة وكذا صناعة بعض أنواع الأثاث البلاستيكي بالتحويل كالخزائن البلاستيكية والمطابخ والحمامات وغيرها.

تعد شركة رويال موندیال شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) أسست سنة 1999 برأسمال اجتماعي حسب التصريح الذي صرح به صاحب الشركة والمقر ومن السجل التجاري بـ: 500000.00دج، تنتمي إلى قطاع الصناعات الخفيفة، يقدر عدد عمالها حاليا حوالي 67 عامل، تقع المنطقة الصناعية بكوينين بمدينة الوادي.

- ✓ **اسم مسيرها:** باهي جمال، ورقم سجلها التجاري: 0542291B00.
- ✓ **نوع النشاط:** صناعة أدوات من البلاستيك مرموز له بالرمز 11305.
- ✓ **عنوان موقعها على الانترنت:** http//:www.bahi.com
- ✓ **بريدها الإلكتروني:** rms-bahi@rms- bahi.com

إذن فهي شركة تجارية ذات مسؤولية محدودة SARL.

ثانيا: نشأة وتطور الشركة:

نشأة شركة رويال موندیال في شهر ديسمبر 1999 بالوادي على مساحة تقدر بـ 2000م^2، لها فرع في الوادي وآخر في عنابة ومقرها الرئيسي في الوادي، فمنذ إنشائها عملت على تحقيق أهدافها المسطرة وذلك باستثمار في المجال الذي أعطت له الأولوية ألا وهو صناعة الأكياس، وفي آخر سنة 2000 قامت بتوسيع نشاطها وذلك بإضافة وحدة الأثاث المنزلي PVC(polyvonil.clori LE).

وفي مارس 2001 قامت الشركة بتحديث وإضافة بعض آلات وحدة الأكياس المنسوجة لرفع طاقتها الإنتاجية، كما قامت بإضافة آلات جديدة لوحدة صناعة الأثاث المنزلي PVC.

وفي أواخر نفس السنة ومنتصف سنة 2002 قامت ببعض التوسعات لتصل مساحتها 700م^2 حيث أضافت ورشة تكميلية لصناعة الأثاث وورشة ميكانيكية لمراقبة وصيانة آلت المؤسسة.

كما قامت كذلك بتصميم ونشر موقع انترنيت يهدف إلى التعريف بالشركة ومنتجاتها ويسمح للزبائن بالاتصال بها عن طريق البريد الإلكتروني، وفي سنة 2003 انتقلت إدارة المؤسسة إلى مقرها الجديد المجهز بشبكة اتصال داخلية باستعمال الإعلام الآلي تربط بين مختلف المصالح في الشركة تسهل مرور المعلومات بينها.

ثالثا: أهداف المؤسسة وغاياتها:

قبل التعرف على أهداف الشركة لابد من تجسيد الغايات التي تأسست من أجلها والتي هي كما يلي:

1. غاياتها:

- ✓ تلبية احتياجات السوق المحلي في مجال الأكياس البلاستيكية المنسوجة والمطابخ والحمامات والأثاث المنزلي بمادة PVC.
- ✓ تطوير قدرتها وإمكانيتها باستمرار، توسيع الأسواق الداخلية والخارجية من أجل تعزيز مكانتها في السوق، ومواكبة التطورات الخارجية.

2. أهدافها:

أما الأهداف فهي كما يلي:

- ✓ تحقيق أوسع رقعة تجارية.
- ✓ تعظيم الربحية مع تدنية التكاليف.
- ✓ الحفاظ على إبقاء نشاط الشركة برفع مستوى المردودية.
- ✓ توفير أكبر عدد ممكن من وسائل الإنتاج.
- ✓ تحقيق أكبر حصة سوقية لمنتجاتها.
- ✓ المساهمة في القضاء على البطالة من خلال تشغيل نسبة من اليد العاملة.
- ✓ تكوين وتدريب العمال وتلقيهم خبرات ومهارات جديدة.
- ✓ تحفيز الأفراد بوضع سياسة في مجال الاتصال، تدبير الأداء، والحوار.
- ✓ التعبئة نحو مسار ثقافة الشركة بنشر فكرة توحيد السلوك والالتزام.

- ✓ السعي إلى رفع رقم الأعمال وذلك بالاستغلال الأمثل لكل عوامل الإنتاج.
- ✓ المساهمة في الأعمال الخيرية.
- ✓ العمل على جلب الآلات المتطورة والنماذج الراقية من منتج PVC.
- ✓ استخدام أحسن تقنيات التسيير للحفاظ على استمرارية الشركة.

الشكل رقم(05): يبين شعار الشركة محل دراسة

Royale Mondiale® RMS-BAHI Ltd.

Royale Mondiale

المصدر: الشركة محل الدراسة

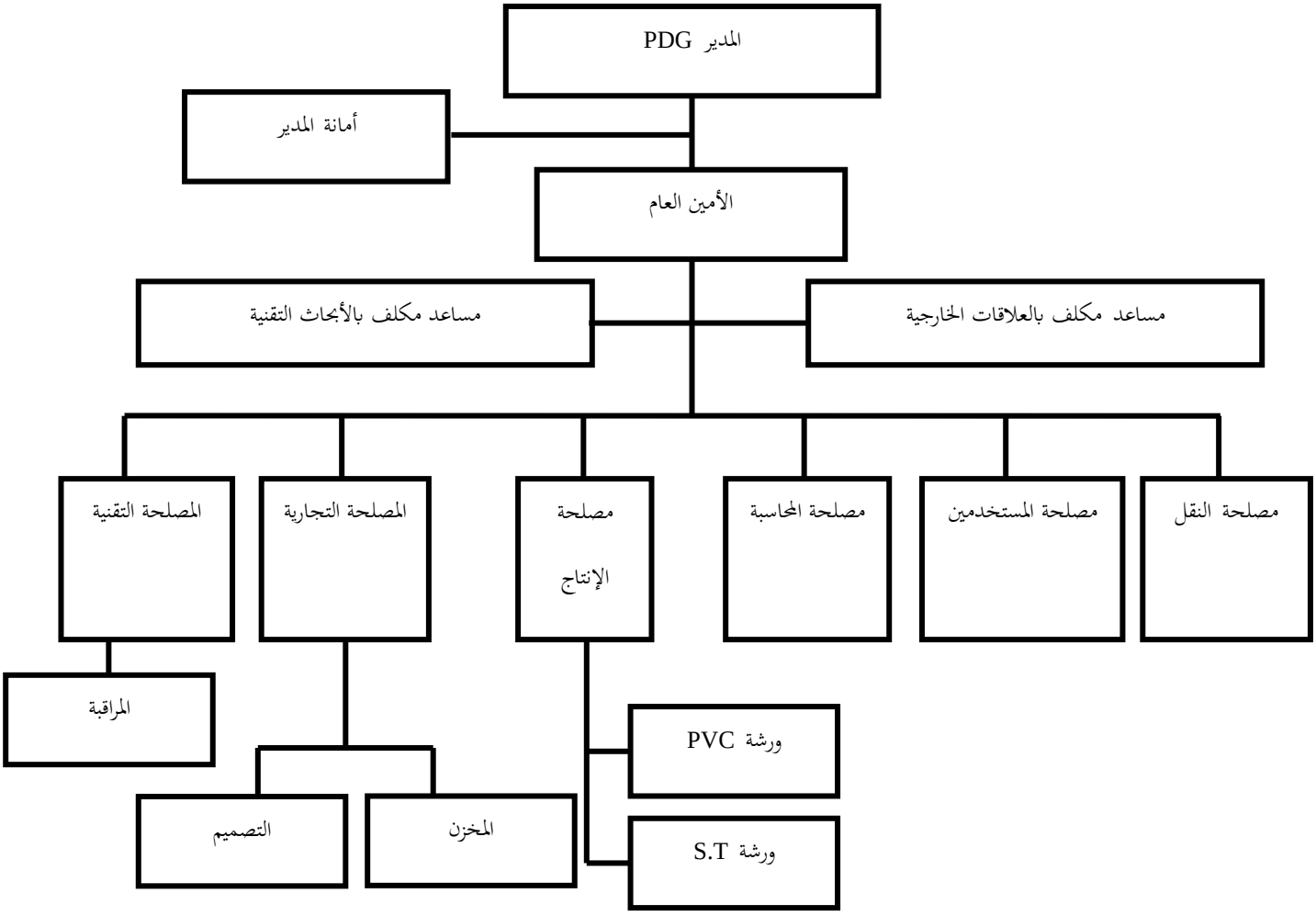
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

تم اعتماد هذا الهيكل التنظيمي سنة 2003 لأن الشركة كانت تعاني من سوء تسيير المعلومات الإدارية لأن الهياكل التنظيمية السابقة غير فعالة.

أولا: شرح الهيكل التنظيمي للشركة

يتكون الهيكل التنظيمي لشركة رويال مونديال من ستة مصالح ذات طابع عملي ومن ورشتين، ورشة خاصة بمنتوج الأثاث المنزلي وورشة خاصة بنسيج الأكياس كما أن للإدارة أمانة عامة ومساعدة مكلفة بالأبحاث وأمين عام مساعد مكلف بالعلاقات الخارجية كما هو موضح في الهيكل الموالي:

الشكل رقم(06): يوضح الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: إدارة الشركة

ثانيا: وظائف مصالح الشركة

1. **المدير العام:** يشرف على جميع التعاملات الداخلية والخارجية كما يشرف على السير الحسن في جميع نشاطات المؤسسة وله الصلاحيات في اتخاذ القرارات والتدخل في أعمال بقية الأفراد في المؤسسة.
2. **أمانة المدير:** تتكلف بـ:

- ✓ استقبال البريد الوارد للمؤسسة.
- ✓ استقبال المكالمات الداخلية والخارجية.
- ✓ مساعدة المدير العام في مهامه.
- ✓ متابعة السير الحسن للنشاط في غياب المدير العام.

3. **مساعد مكلف بالعلاقات الخارجية:** ويقوم بمساعدة المدير بالإشراف على التعاملات الخارجية ومتابعتها.
4. **مساعدة مكلف بالأبحاث التقنية:** يتكلف بإدخال المعلومات في برنامج الإعلام الآلي لتحليلها واستغلالها في الدراسات والتخطيط وكذلك بمتابعة الإنتاج.
5. **الأمين العام:** وهو بمثابة حلقة وصل بين المدير العام ومختلف المصالح داخل المؤسسة.
6. **مصلحة المحاسبة:** تتكلف بـ:

- ✓ إعداد الميزانيات.
- ✓ تطبيق السياسات المالية للمؤسسة.
- ✓ تنظيم وترتيب وحفظ مختلف الوثائق المحاسبية (الفواتير، وصول استسلام...).

7. **مصلحة النقل:** وتتكلف بنقل السلع والمنتجات وتوفير وسائل نقل العمال.
8. **مصلحة المستخدمين:** وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- ✓ استقبال طلبات العمل والرد عليها.
- ✓ متابعة حضور وغياب العمال.
- ✓ الإشراف على منح العطل السنوية للعمال.
- ✓ متابعة التربصات التكوينية للعمال بحيث تكون فترة التربص بالنسبة إلى نشاط الأكياس المنسوجة من 15 إلى 60 يوما أما فيما يخص (PVC) فهي لمدة شهر.
- ✓ استقبال طلبات العمال من حيث التسبيقات والعطل.

9. **مصلحة الإنتاج**: وتظم ورشتين، ورشة الأكياس المنسوجة، وورشة PVC وتتكلف هذه المصلحة بالإشراف على عمليات الإنتاج ومتابعة السير الحسن للعمال.
10. **المصلحة التجارية**: وتقوم بعرض وبيع وتسويق منتجات المؤسسة كما تقوم بالإشراف على عمليات التموين والشراء وتتكفل أيضا بتخزين المنتجات والمواد الأولية واستقبال طلبات زبائن الأثاث المنزلي وتصميمها بحيث تلبي رغباتهم.
11. **المصلحة التقنية**: وتتكفل بـ:

- ✓ القيام بتصليح مناطق الخلل الموجود داخل ورشة الإنتاج وخارجها.
- ✓ الصيانة والمتابعة الدولية لمختلف الآلات الإنتاجية.
- ✓ القيام بتركيب مختلف التجهيزات الكهربائي.

المطلب الثالث: القوائم المالية للشركة محل الدراسة

الجدول رقم (04): الميزانية (جانب الأصول) في 2014/12/31

الأصل	2014			2013
	الإجمالي	إهتلاك الرصيد	الصافي	الصافي
أصول غير جارية				
فارق بين الاقتناء – المنتوج الايجابي أو السلبي				
تثبيتات معنوية	301314		301314	20965
تثبيتات عينية				
أراضي	900000		900000	900000
مباني	1048344	227963	820371	820371
تثبيتات عينية أخرى	59235035	28305732	30929302	31111651
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات يجري انجازها				
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضوع معادلة				
سندات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها				
سندات أخرى مثبتة				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية				
ضرائب مؤجلة على الأصل				
مجموع الأصل غير جاري	61484684	28533695	32950988	32852988
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	83852380		83852380	83852380
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة				
الزبائن	46528718		46528718	38617998
المدينون الآخرون	25873697		25873697	25871097
الضرائب وما شابهها	4799856		4799856	5922694
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات وماشابهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى				
الخزينة	6539594		6539595	5850395
مجموع الأصول الجارية	167594248		167594248	156883778
مجموع العام للأصول	229078932	28533695	200545236	189736766

المصدر: إدارة الشركة

الجدول رقم (05): الميزانية (جانب الخصوم) في 2014/12/31

الخصوم	2014	2013
رأس مال		
رأس مال تم اصداره	50000000	50000000
راس مال غير مستعان به		
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجه (1)	864724	864724
فوارق اعادة تقييم		
فارق المعادلة (1)		
نتيجة صافية/(نتيجة صافية حصة المجمع (1)	1196560	-841912
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد	1975711	2817623
حصة الشركة المدمجة (1)		
حصة ذوي الأقلية (1)		
المجموع(1)	54036996	52840435
الخصوم غير جارية		
قروض وديون مالية	4700000	4700000
ضرائب (مؤجلة ومرصودها)		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	4700000	4700000
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	23283928	23405998
ضرائب	318729	103392
ديون أخرى	118205583	108686940
خزينة سلبية		
مجموع الخصوم الجارية (3)	141808240	132196331
مجموع عام للخصوم	200545236	189736766

المصدر: إدارة الشركة

الجدول رقم (06): جدول النتائج من 2014/01/01 إلى 2014/12/31

البيان		2014		2013	
		مدين	دائن	مدين	دائن
مبيعات البضاعة					
منتجات مباعة	منتجات مصنعة خدمات مقدمة مبيعات الأشغال		21708250		9316354
منتجات ملحقة					
التنزيلات والتخفيضات والحسومات					
رقم الأعمال الصافي			21708250		9316354
الإنتاج المخزن أو المنتقص المخزون الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال					
نواتج الدورة			21708250		9316354
بضاعة مباعة المواد الأولية التموينات الأخرى تغيرات المخزونات		12186499		14102305	11463168
مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة استهلاكات أخرى التخفيضات والتنزيلات والمتحصل عليها عن المشتريات					
خدمات خارجية	التقاول العام الإيجارات الصيانة والتصليحات والرعاية أقساط التأمينات العاملون الخارجون عن المؤسسة أجور الوسطاء والأتعاب إشهار التنقلات والمهمات والاستقبالات	77337 113500 16430 656692		6700 172500 277840	
خدمات أخرى التنزيلات والتخفيضات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية		2725494		2424010	
استهلاك الدورة		15775954		5520187	
استغلال القيمة المضافة			5932296		3796166
أعباء المستخدمون ضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور		4250033 347255		4406568 137677	
الفائض الخام للاستغلال			1335007	748078	

البيان	2014		2013	
	مدين	دائن	مدين	دائن
المنتوجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاك المؤونات خسائر القيمة مخصصات تدني المؤونة		27154		72557
النتيجة العملياتية		1362162	675521	
المنتوجات المالية الأعباء المالية	63102	3435	166391	
النتيجة المالية	59667		166391	
النتيجة العادية		1302495	841912	
العناصر غير عادية (المنتوجات) العناصر غير عادية (الأعباء)				
النتيجة غير العادية				
الضرائب الواجبة على النتائج الضرائب المؤجلة على النتائج	105934			
نتيجة السنة المالية		1196560	841912	

المصدر: إدارة الشركة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية للشركة رويال موندیال

سنحاول في هذا المبحث التعرف عن التثبيتات المعنوية في شركة رويال موندیال والمتمثلة في نوعين فقط وهما؛ برمجيات المعلوماتية وما شابهها بنسبة 64 %، الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات بنسبة 36 % من خلال المعلومات المقدمة من محاسب الشركة، والتعرف على كيفية معالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي في كل من مرحلة الدخول، مرحلة الاستخدام ومرحلة الاستغناء.

المطلب الأول: مرحلة دخول التثبيتات المعنوية

وهي مرحلة حصول الشركة على الأصل غير الملموس، مع العلم أن شركة رويال موندیال تتحصل على جميع تثبيتاتها المعنوية عن طريق الاقتناء إلا في حالات نادرة تتم عن طريق التصميم الداخلي.

أولا: برمجيات المعلوماتية وما شابهها

خلال سنة 2014 قامت شركة رويال موندیال بالعمليات التالية:

1. في 2014/03/20 تم اقتناء برامج إعلام آلي خاصة بالمحاسبة بمبلغ 208 89دج تمت العملية على الحساب، TVA 17% ، وفي 2014/04/20 تم تسديد المبلغ بشيك بنكي رقم 526389 صادر من بنك الفلاحة والتنمية الريفية.

2. في 2014/07/09 تم اقتناء برامج إعلام الآلي خاصة بتسيير المخزون بمبلغ 103632.96دج، TVA 17%، تم تسديد المبلغ نقدا.

حيث قام المحاسب بتسجيل عمليات الاقتناء السابقة في يومية الشركة كما يلي:

		2014/03/20		
204		ح/ برامج إعلام آلي	89208	
44562		ح/ TVA مسترجعة على التثبيتات	15165.36	
	404	ح/ موردو التثبيتات		104373.36
		اقتناء برمجيات معلوماتية		
		2014/04/20		
404		ح/ موردو التثبيتات	104373.36	
	512	ح/ الحسابات الجارية لدى البنوك		104373.36
		تسديد المورد بشيك رقم 526389		
		2014/07/09		
204		ح/ برامج إعلام آلي	103632.96	
44562		ح/ TVA مسترجعة على التثبيتات	17617.6	
	53	ح/ الصندوق		121250.56
		تسجيل برامج إعلام آلي مقتناة بواسطة ترخيص		

ثانيا: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

خلال سنة 2014 قامت شركة رويال موندیال بالعمليات التالية:

1. في 2014/02/24 تم تصميم منتج جديد خاص بالأسقف المزيفة من مادة PVC سمي رويال ممتاز وتم تسجيله كحقوق ملكية صناعية وتجارية وماركة مسجلة في السجل التجاري الوطني وقيمته 70280دج، وتم تسديد المصاريف بشيك بنكي رقم 526322 الصادر من بنك الفلاحة والتنمية الريفية.

2. في 2004/10/04 تم تسجيل إحدى فروعها (فرع عنابة) رويال أشغال كملكية صناعية تجارية (اسم تجاري) في السجل التجاري الوطني وقيمته 38193.04دج. وتم تسديد المصاريف بشيك بنكي رقم 526401 الصادر من بنك التنمية المحلية.

حيث قام المحاسب بتسجيل العمليات السابقة في يومية الشركة كما يلي:

2014/02/24

621		حـ/ العاملون الخارجيون عن المؤسسة	70280	
	512	حـ/ حسابات مالية لدى البنوك		70280
		تسجيل منتج جديد		
		2014/02/24		
205		حـ/ الامتيازات والحقوق المماثلة	70280	
	731	حـ/ الانتاج المثبت		70280
		تحويل مصاريف التصميم إلى أصول غير ملموسة		
		2014/10 /04		
631		حـ/ أجور المستخدمين	38193.04	
	512	حـ/ حسابات مالية لدى البنوك		38193.04
		تسجيل اسم تجاري		
		2014/10 /04		
205		حـ/ الامتيازات والحقوق المماثلة	38193.04	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت		38193.04
		تحويل مصاريف التصميم إلى أصول غير ملموسة		

لاحظنا في هذه المرحلة المعالجة المحاسبية لدخول تثبيتات معنوية للشركة كما لاحظنا الفرق بين حالة اقتناءها وحالة التصميم الداخلي لها.

المطلب الثاني: مرحلة استخدام التثبيتات المعنوية (الإهتلاك – الخسارة)

تبدأ هذه المرحلة من تاريخ الاستخدام الفعلي للأصل الثابت غير الملموس إلى تاريخ الاستغناء عنه، وتتضمن هذه المرحلة كل من عملية الإهتلاك، إعادة التقييم والخسارة.

أولا: برمجيات المعلوماتية وما شابهها

1. عمليات الإهتلاك: قام محاسب الشركة بتسجيل عمليات الإهتلاك الخاصة ببرمجيات المعلوماتية وما شابهها، علما أن الشركة تتبع أسلوب القسط الثابت. حيث العمر الإنتاجي للأصل هو 5 سنوات.

ومنه قسط الإهتلاك السنوي:

208 89دج ÷ 5 سنوات = 17841.6دج

17841.6 × (9 ÷ 12) = 13381.2دج

103632.96دج ÷ 5 سنوات = 20726.592دج

20726.592 ÷ 2 = 10363.3 دج

ويتم تسجيل إهتلاك التثبيتات المعنوية لسنة 2014 كما يلي:

		2014/12 /31		
681	2804	ح/مخصصات للإهتلاك والمؤونات والخسائر القيمة والأصول غير الجارية ح/إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها قسط الإهتلاك السنوي	13381.2	13381.2
		2014/12 /31		
681	2804	ح/مخصصات للإهتلاك والمؤونات والخسائر القيمة والأصول غير الجارية ح/إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها قسط الإهتلاك السنوي	10363.3	10363.3

2. عمليات الخسارة: قام محاسب الشركة بعمليات إعادة التقييم لكل التثبيتات المعنوية ومن ثم مقارنة قيمتها القابلة للاسترداد وقيمتها المحاسبية الصافية فلاحظ ما يلي:

في 2013/01/03 اقتنت الشركة برامج للإعلام الآلي بقيمة 18000دج بشيك بنكي، فترة استخدامها 5 سنوات، وفي نهاية سنة 2014 تبين للشركة أن القيمة القابلة للتحصيل لهاته البرامج هي 8000دج وهي أقل من القيمة المحاسبية الصافية للبرامج والتي تساوي 10800دج في نهاية نفس السنة.

إذن هناك خسارة في قيمة برمج الإعلام الآلي تحسب بالفرق بين قيمة المنفعة و القيمة المحاسبية الصافية وتكون كما يلي: 10800 - 8000 = 2800دج.

ويتم تسجيلها محاسبيا كما يلي:

2014/12 /31

681	2904	ح/مخصصات للإهتلاك والمؤونات والخسائر القيمة والأصول غير الجارية ح/خسارة القيمة عن برامج المعلوماتية وما شابهها تقدير الخسارة في برامج المعلوماتية وما شابهها	2800	2800

قسط الإهتلاك السنوي هو 18000÷ 5 سنوات = 3600دج سنويا

2800دج تمثل خسارة انخفاض قيمة برامج الإعلام الآلي، وبداية من سنة 2015 يكون قسط الإهتلاك السنوي يساوي القيمة المحاسبية الصافية (18000- 10000 =8000) ومدة الاستخدام المتبقية هي 3 سنوات إذن:

قسط الإهتلاك السنوي = 8000÷ 3 = 2666.67دج.

ومنه قسط الإهتلاك السنوي أصبح 2666.67دج عوضا عن 3600دج.

وفي نهاية 2015 كانت القيمة القابلة للتحصيل 6500دج.

3. استرجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية سنة 2015:

إذا حدث أن ارتفعت القيمة القابلة للتحصيل لتثبيت معنوي ما بعد تسجيل خسارة في القيمة، فإنه يتم استرجاع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها لهذا التثبيت. في هذه الحالة القيمة المحاسبية الصافية في نهاية 2015 تكون كما يلي:

18000- (3600+3600+2800+2666.67) = 5333.33دج

وهاته القيمة أقل من القيمة القابلة للتحصيل والتي تساوي 6500دج، لذا يجب استرجاع خسارة القيمة 2800دج المسجلة في نهاية سنة 2014.

على الرغم من أن شركة رويال موندیال لا تأخذ بعين الاعتبار هذا الاسترجاع في خسارة القيمة، لكن على افتراض أنها تولي اهتمام للاسترجاع يمكن توضيح المعالجة المحاسبية له على النحو التالي:

2015/12/31

2904	7811	ح/خسارة القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها ح/استرجاع خسائر قيمة أصول غير جارية استرجاع الخسارة القيمة	2800	2800

ثانيا: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

1. عمليات الإهتلاك: قام محاسب الشركة بتسجيل عمليات الإهتلاك الخاصة بالامتيازات والحقوق المماثلة، علما أن المؤسسة تتبع أسلوب القسط الثابت. حيث أن العمر الإنتاجي للأصل هو 20 سنة.

ومنه قسط الإهتلاك السنوي:

70280 دج ÷ 20 سنة = 3514 دج

3514 دج × (10 ÷ 12) = 2928.33 دج

38193.04 دج ÷ 20 سنة = 1909.652 دج

1909.652 دج × (3 ÷ 12) = 447.5 دج

2014/12/31

681	2805	ح/مخصصات للإهتلاك والمؤونات و الخسائر القيمة والأصول غير الجارية ح/إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص قسط الإهتلاك السنوي	2928.33	2928.33
681	2805	ح/مخصصات للإهتلاك والمؤونات و الخسائر القيمة والأصول غير الجارية ح/إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص قسط الإهتلاك السنوي	447.5	447.5

2014/12/31

2. عمليات الخسارة: لم تسجل الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص أي تدني في قيمها حيث أن قيمها المحاسبية الصافية وقيم منفعتها متطابقة ولم تسجل أي اختلاف وبالتالي لا تتطلب أي تسجيل محاسبي عدا الإهتلاك.

المطلب الثالث: مرحلة الاستغناء عن التثبيتات المعنوية

تبدأ هذه المرحلة مع نهاية خدمات التثبيت المعنوي لأنه أصبح لا يعمل بكفاءة مع زيادة مصاريف الصيانة والمحافظة عليه، ويتم الاستغناء عن التثبيت المعنوي عن طريق شطبه، التنازل عنه أو استبداله بأصل أخر.

1. قامت شركة رويال مونديال في 2014/07/01 بالتنازل عن برامج معلوماتية وما شابهها متمثلة في برامج إعلام آلي خاصة ب بقيمة 12000دج بشيك بنكي، حيث تم شرائها في 2011/01/05 ب 29950دج وتهتلك على أساس فترة استخدام 10 سنوات.

وتمت عملية المعالجة المحاسبية كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية لبرامج الإعلام الآلي بتاريخ التنازل عليها تساوي (سعر الشراء – الإهتلاك المجمع):

قسط الإهتلاك السنوي: 29950 ÷ 10 = 2995دج

الإهتلاك المجمع (من 2011/01/05 إلى 2014/07/01): 2995 × 3.5 سنة = 10482.5دج

ومنه القيمة المحاسبية الصافية في 2014/07/01: 29950 - 10482.5= 19467.5دج

نلاحظ أن هناك خسارة ناتجة عن عملية التنازل قيمتها تساوي (سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية) أي:

12000 - 19467.5 = (7467.5)

ويتم التسجيل المحاسبي لعملية التنازل في حالة الخسارة كما يلي:

2014/07/01

681	2804	حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية حـ/إهتلاك برامج المعلوماتية ومماشابهها قسط الإهتلاك لفترة 6 أشهر من سنة 2014	1497.5	1497.5

2014/07/01

512 2804 652	 204	حـ/ حسابات لدى البنوك حـ/ إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها حـ/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها التنازل عن برامج المعلوماتية	12000 10482.5 7467.5	29950

في هذه الحالة حققت المؤسسة خسارة نتيجة للتنازل على برمجيات معلوماتية حيث قمنا بتوضيح الخطوات الواجب إتباعها والمعالجة المحاسبية لها رغم ذلك تبقي حالة تحقيق الربح الناتج عن التنازل غير واضحة ذلك لأن الشركة محل الدراسة لم تتعرض لهذه الحالة.

2. بافتراض أن شركة رويال موندیال في 2014/07/01 قامت بالتنازل عن برامج معلوماتية وما شابهها متمثلة في برامج إعلام آلي خاصة ب 24000دج بشيك بنكي، حيث تم شرائها في 2011/01/05 ب 29950دج وتهتلك على أساس فترة استخدام 10 سنوات.

القيمة المحاسبية الصافية في 2014/07/01: 29950 - 10482.5= 19467.5دج

سعر التنازل: 24000دج

نلاحظ أن هناك ربح ناتج عن عملية التنازل قيمته تساوي (سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية) أي:

24000 - 19467.5 = 4532.5دج

ويتم التسجيل المحاسبي لعملية التنازل في حالة الربح كما يلي:

		2014/07/01		
681	2804	حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية حـ/إهتلاك برامج المعلوماتية ومماشابهها قسط الإهتلاك لفترة 6 أشهر من سنة 2014	1497.5	1497.5
		2014/07/01		
512 2804	 204 752	حـ/ حسابات لدى البنوك حـ/ إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها حـ/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية التنازل عن برامج المعلوماتية	24000 10482.5	 29950 4532.5

في هذه الحالة حققت الشركة ربح نتيجة للتنازل على برمجيات معلوماتية حيث قمنا بتوضيح الخطوات الواجب إتباعها والمعالجة المحاسبية لها، إلى هنا كنا قد أخذنا فكرة ولو بسيطة على المعالجة المحاسبية لبرمجيات المعلوماتية وما شابهها وكذا الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات التجارية في المؤسسات الاقتصادية.

خلاصة:

لقد تم التطرق إلى دراسة حالة ميدانية لشركة رويال مونديال، حيث تم تتبع إجراءات معالجة الأصول غير الملموسة في نشاطهم وحسب النتائج المتوصل إليها اتضح أن الشركة ليس لديها كل الحالات التي عالجها النظام المحاسبي المالي فيما يخص الأصول غير الملموسة حتى يتم إسقاط كل الجانب النظري للموضوع على الجانب الميداني، كما أن الشركة تمتلك نسبة قليلة من الأصول غير الملموسة فهي تمثل تقريبا نسبة 15% من مجموع الأصول لذا فالدراسة لم تستوفي كل جوانب الأصول غير الملموسة، وبالرغم من كل هذا إلا أننا لاحظنا وجود تطابق بين الجانب النظري والتطبيقي في كل ما يتعلق بالأصول غير الملموسة في معالجتها المحاسبية وطرق تقييمها من تاريخ دخولها للشركة إلى غاية التنازل عنها، أي أن الشركة محل الدراسة تطبق كل ما نص عليه النظام المحاسبي المالي في هذا الجانب.

خـــاتمـــــة

لقد كان التطور الملحوظ الذي شهده علم المحاسبة في السنوات الأخيرة بمثابة نقلة نوعية في غاية الدقة تسعى لسد الثغرات المالية ومعالجة النقائص والحد من الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية المحلية. لذا اتجهت الجزائر كبقية دول العالم إلى مواكبة ذلك التطور من خلال تبني نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) المقبولة على الصعيد العالمي.

يمثل النظام المحاسبي المالي قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني، حيث يتطلب تطبيقه مجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي تتضمن الانتقال الجيد والسلس من المخطط إلى النظام، وخصوصا في مجال المعالجة المحاسبية الذي عرف تغير ملحوظ باعتباره ركيزة أساسية للوظيفة المحاسبية والذي تضمن توفر قوائم مالية تتسم بخصائص تخدم مستعمليها. لذا وجب علينا فهم ودراسة هذا النظام خاصة وأنه بني على أسس لا يزال الاقتصاد الجزائري يفتقر إليها، كصعوبة الحصول على المعلومات في مختلف الميادين مثل الإحصاءات الصحيحة التي تبنى عليها عملية التقدير. وباعتبار الميزانية من أبرز القوائم المالية فهي تتطلب دراسة مفصلة لكل جوانبها بما فيها الأصول نظرا لمكانتها الهامة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة.

ونظرا لأهمية الموضوع سلطنا الضوء على دراسة الأصول غير الملموسة لإعطاء نظرة شاملة نوعا ما على التغيرات التي طرأت عليها وكيفية التعامل معها محاسبيا. فتبين أن النظام المحاسبي المالي عالج نقائص عديدة تخص التثبيتات المعنوية في المخطط المحاسبي الوطني، حيث لا يكاد يوجد أوجه تشابه بينهما الأمر الذي أدى إلى تغيير أرقام الحسابات، كما يجد الإشارة هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لا يخلو من نقائص هو الآخر فعلى سبيل المثال اعتبار فارق الحيازة غير قابل للإهتلاك مع وجود حساب رقم 2807 " إهتلاك فارق الحيازة" ضمن قائمة الحسابات، إضافة إلى ذلك أن النظام المحاسبي يهدف إلى توفير معلومات دقيقة مع العلم أنه يعتمد في عملية الإهتلاك على تقدير المنافع الاقتصادية للتثبيت في حين لا يجتمع التقدير مع الدقة. ويرجع السبب في هاته النقائص أن النظام المحاسبي المالي لا يزال في بداياته حيث مرت 05 سنوات فقط على تطبيقه إضافة إلى البيئة الاقتصادية الجزائرية التي في طور التنمية.

اختبار الفرضيات:

لقد وقفنا على نتائج الفرضيات المطروحة وتوصلنا إلى ما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى: إن التطورات التي مر بها النظام المحاسبي في الجزائر منذ الاستقلال هي مرحلتين؛ مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي العام PCG تليها مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN وصولا إلى النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

بالنسبة للفرضية الثانية: تعتبر الميزانية أحد أهم القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وبالتالي فللأصول أهمية بالغة ويتأكد ذلك من خلال دقة تصنيفها، حيث تقسم إلى أصول ملموسة، أصول غير ملموسة، أصول مالية. ولكل نوع أهميته وعلى رأسها الأصول غير الملموسة.

بالنسبة للفرضية الثالثة: يصنف النظام المحاسبي المالي الأصول غير الملموسة ضمن الحساب رقم 20 وتم التقيد به كباقي الحسابات الأخرى منذ بداية سنة 2010 في جميع المؤسسات الاقتصادية.

بالنسبة للفرضية الرابعة: يتم تقييم الأصول غير الملموسة في المؤسسة الاقتصادية حسب طبيعتها، سواء كانت مقتناة من الغير أو منتجة داخليا، ويتم الاعتراف بها إلا في حالتين فقط وهذا حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي 38.

النتائج: تم التوصل من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج منها ما هو نظري ومنها ما هو تطبيقي.

النتائج النظرية:

- إن النظام المحاسبي المالي مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية حيث يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية.
- النظام المحاسبي المالي يعطي صورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- للنظام المحاسبي المالي دور فعال في توجيه المؤسسات الاقتصادية للطرق السليمة في المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات منها التثبيتات.
- ظهور حسابات فرعية جديدة أصبحت تصنف ضمن التثبيتات المعنوية.
- التثبيتات المعنوية حسب النظام المالي المحاسبي تطورت تطورا ملحوظا في السنوات الأخيرة نظرا لأهميتها الكبيرة في الحياة الاقتصادية للمؤسسات.

النتائج التطبيقية:

أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي ونظرا للصعوبات الكبيرة في الحصول على المعلومات التي تخص موضوعنا بسبب عدم اهتمام المؤسسة محل الدراسة بجانب الأصول غير الملموسة، إلا أننا تمكنا من إسقاط ولو جزء من دراستنا النظرية على المؤسسة وتوصلنا إلى أن النظام المحاسبي المالي فعال في تقييم وتسجيل التثبيتات المعنوية ومعالجتها محاسبيا من مرحلة دخولها للمؤسسة إلى مرحلة الاستغناء عنها.

التوصيات:

انطلاقا من النتائج المستخلصة سابقا يمكن تقديم التوصيات التالية:

- من أجل ضمان مصداقية القوائم المالية ومحاسبة أفضل عن الأصول غير الملموسة في المؤسسات الجزائرية بصفة عامة وفي المؤسسات الاقتصادية بصفة خاصة يجب الاهتمام بالجوانب المرتبطة بعرض القوائم المالية وكذا المحاسبة على الأصول غير الملموسة لما لها من أثر على القوائم المالية في حد ذاتها وعلى القرارات المتخذة من قبل المستخدمين لها، وهذا من خلال الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية والتي تمثل اجتهادا يمكن الاعتماد عليه في تطوير النظام المحاسبي المالي.
- العمل على أن تكون هناك ثقافة محاسبية واسعة للإطارات داخل المؤسسات الاقتصادية في مجال التثبيتات المعنوية لما لها من أهمية على عملية التقييم وبالتالي على صحة ومصداقية القوائم المالية.

آفاق الدراسة:

لقد سبق وأن خاض أساتذتنا غمار الدراسة في مجال النظام المحاسبي المالي ولقد قمنا بمحاولة متواضعة بدراسة أحد عناصر الميزانية وهي الأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي وتطبيقها في مؤسسة اقتصادية، وثم تبينا لنا أن كل عنصر من عناصر الميزانية جدير بالدراسة والبحث، ونرى أنه استكمالا لهذا البحث يمكن دراسة كل نوع من أنواع الأصول غير الملموسة على حدا، كدراسة شهرة المحل حسب النظام المحاسبي المالي كونها أهم الأصول غير الملموسة، وكون هاته الأخيرة ذات أهمية كبيرة لما تدفقه من منافع مستقبلية للمؤسسة.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية.

الكتب:

1. أحمد حسين علي حسين، عوض لبيب فتح الله، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة المتوسطة " في الأصول الثابتة والاستثمارات والالتزامات ومشاكل قياس الدخل "، الدار الجامعية، د ط، الإسكندرية، 2003.
2. أدم يوحنا، صالح رزق، المحاسبة المالية، أصول وخصوم وقوائم، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، د ط، الأردن، عمان، 2000.
3. أمينة بن بوثلجة، التسيير المالي والمحاسبي أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، الأوراق الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، فيفري 2016.
4. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة للنشر، د ط، الجزائر، 2010.
5. بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
6. جمعة حميدات، حسام خداش، مناهج محاسب عربي قانوني معتمد، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013.
7. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
8. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS s & IAS s 2007، إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة.
9. خليل الدليمي، عبد الرزاق الساكني، نواف فخر، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
10. خليل دليمي، ظاهر شاهر القشي، أسامة عبد المنعم السيد علي، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
11. دونالد كيسو، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، تعريب أحمد حامد حجاج، تقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
12. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية، مكتبة الجامعة الشارقة، إثراء للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة الأولى، جامعة عمان الأهلية، 2009.
13. سليمان مصطفى الدلاهمه، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، د ط، الأردن، 2008.
14. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
15. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009.
16. عبد الحي عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، محمد عبد الحميد طاحون، مبادئ المحاسبة المالية دراسة متكاملة، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008.
17. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية، الطبعة الأولى، 1430هـ/ 2009م.
18. عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009.
19. عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، 2011، برج بوعريريج.
20. عبد الستار الكبيسي، الشامل في المبادئ المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2010.
21. عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2014.
22. فيصل محمود الشواورة، مبادئ المحاسبة المالية من الألف إلى الياء، دار إثراء للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
23. كتوش عاشور، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2010.
24. كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الإسكندرية، 2007.
25. كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008.

26. كمال عبد العزيز نقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

27. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزء1، بسكرة، 2009.

28. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

29. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الجزء الأول، الإسكندرية.

30. محمد محمود عبد المجيد، عاطف العوام، المحاسبة، د ط، 2000.

31. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر، الجزء الأول والثاني، الطبعة الخامسة، الأردن، 2010.

32. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية، دار وائل للنشر، الجزء الأول، الطبعة الخامسة، الأردن، 2010.

33. محمد مطر، محمد عطية، حكمت أحمد الراوي، وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع، د ط، الأردن، عمان، 1996.

34. مسعد محمود الشرقاوي، المحاسبة المالية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2014.

35. مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد scf، مطبعة مزوار، الطبعة 1، الوادي (الجزائر)، 2008.

36. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، 2006.

37. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، 2009.

38. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2011.

39. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مبادئ المحاسبة المالية، دار المعرفة الجامعية، د ط، الإسكندرية، 1999.

40. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

الرسائل والأطروحات الجامعية:

أطروحات الدكتوراه:

41. مداني بن بالغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.

رسائل الماجستير:

42. جلالي ياسمينة، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية – مدخل مقارن، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010/2009.

43. رفيق يوسفي، النظام المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2010-2011.

44. سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

45. شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009/2008.

46. صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.

47. عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011/2010.

مذكرات الماستر:

48. أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في المحاسبة والتدقيق، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج البويرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2015/2014.

49. بلعالم مسلم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية وغير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014.

التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

50. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009.

51. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21 المؤرخ في 08 أفريل 2009.

52. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخ في 29 جوان 2010.

53. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

54. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، شركة جون وايلي للنشر، 2006.

55. معيار المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة (نسخة 2013/1/1).

المؤتمرات والملتقيات والندوات:

56. بوعتروس عبد الحق، سحنون عقبة، مداخلة بعنوان محاسبة الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات تطبيقها في الجزائر، ضمن الملتقى الوطني معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي بسوق أهراس، يومي 26/25 ماي 2010.

57. رحال ناصر، عوادي مصطفي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (مع دراسة حالات)، مداخلة ضمن ملتقي دولي حول لإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، بالبليدة، الجزائر، 2009.

58. زينب حجاج، مريم التواتي، مداخلة بعنوان أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، ديسمبر 2011.

59. سعيد قاسمي، فرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

60. عقاري مصطفى، رحال علي، الخلاف المحاسبي حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير، جامعة الحاج لخضر باتنة.

61. مختار مسامح، النظام المالي الجزائري الجديد وإشكالية التطبيق في اقتصاد غير مؤهل، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011/08/17.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Livres:

62. Georges langlois et micheline Friedrich, comptabilité financière et comptabilité générale, enseignemen supérieur, Foucher, 2007.

Rapports, Lois, Décrets et Arrêtés:

63. Manuel de comptabilité générale de la classe 2 – SONATRACH – Janvier 2010.
64. Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 portant première application du system comptable financier, CNC, 2010.

Sites Web:

65. www.muc.edu
66. www.startimes.com