جـــامعة غردايـــــــة

كلية العلوم الاقتصـادية والتجـارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة، تخصص: المحاسبة

من إعداد الطالبين:

- **بهون عبدالرحمان**
- **الشيخ دحمان بكير**

بعنوان:

واقع المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة الصندوق الوطني للتقاعد CNR غرداية

قيمت وأجيزت من طرف اللجنة المكونة من السادة :

أ.د.لسلوس مبارك أستاذ التعليم العالي . جامعة غرداية رئيسا

د.بن مولاي زينب أستاذة. جامعة غرداية مشرفا

د.بن نوي مصطفى أستاذ محاضرة أ. جامعة غرداية ممتحنا

د.بن طجين محمد عبدالرحمان أستاذ محاضرة أ. جامعة غرداية ممتحنا

السنة الجامعية:2021/ 2022

جـــامعة غردايـــــــة

كلية العلوم الاقتصـادية والتجـارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة، تخصص: المحاسبة

من إعداد الطالبين:

- **بهون عبدالرحمان**
- **الشيخ دحمان بكير**

بعنوان:

واقع المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة الصندوق الوطني للتقاعد CNR غرداية

قيمت وأجيزت من طرف اللجنة المكونة من السادة :

أ.د.لسلوس مبارك أستاذ التعليم العالي . جامعة غرداية رئيسا

د.بن مولاي زينب أستاذة. جامعة غرداية مشرفا

د.بن نوي مصطفى أستاذ محاضرة أ. جامعة غرداية ممتحنا

د.بن طجين محمد عبدالرحمان أستاذ محاضرة أ. جامعة غرداية ممتحنا

السنة الجامعية:2021/ 2022

الإهداء

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل المتواضع

إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات... أمي الغالية

إلى ينبوع العطاء الذي زرع في نفسي الطموح والمثابرة... والدي العزيز

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية... إخواني وأخواتي حفظهم الله

إلى جميع أساتذتي المخلصين

إلى كل الزملاء في الدراسة والعمل

إلى كل الأصدقاء والأحباب

إلى كل من لم تسعهم مذكرتي وسعتهم ذاكرتي

إليكم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد وعلى إله وصحبه أجمعين.

بمناسبة إتمامنا لهذا العمل المتواضع لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والثناء إلى:

* الله تبارك وتعالى الذي يسر لنا إتمام هذا البحث فالفضل والشكر والحمد كله لله أوله وآخر.
* الأستاذة المشرفة بن مولاي زينب التي أنارت دربنا بتوجيهاتها ونصائحها في سبيل إعداد هذه المذكرة، دمتم في خدمة العلم.. أناركم الله بنوره في الدنيا والآخرة.
* الطاقم المسير لصندوق الوطني للتقاعد غرداية الذين تجاوبوا معنا وقدموا لنا جميع الشروحات والمعلومات الضرورية اللازمة، وخاصة السيد الشيخ صالح الياس
* إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد لإخراج هذا العمل إلى حيز الوجود ولو بكلمة طيبة.

الملخص باللغة العربية:

تعالج هذه الدراسة موضوع إشكالية القياس المحاسبيي للتثبيتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية و ذلك وفق نموذجين وهما القيمة العادلة و التكلفة التاريخية كما تطرقنا إلى مفاهيم الأصول الغير ملموسة و فق ماجاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى تسليط الضوء على كل من مزايا و عيوب كلا النموذجين حيث شرعت البيئة المحاسبية الجزائرية في تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي ينص على تبني بعض من القواعد القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة إلا أن تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يتطلب توفير عدة عوامل ملائمة لتطبيقها .ومن خلال الدراسة الميدانية التي إعتمدت على الاطلاع على كيفية قياس وتسجيل بعض هذه الأصول الغير الملموسة لدى الصندوق الوطني للتقاعد نستنتج أن القياس وفق القيمة العادلة يتطلب توفير عدة عوامل منها سوق نشط و إنفتاح علمي للخبراء و المحاسبين و إلتزام المهنيين بنموذج التكلفة التاريخية لكونها واضحة و سهلة التطبيق، كما توصلنا إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر فيها مقومات تطبيق نموذج القيمة العادلة.

الكلمات المفتاحية : قياس المحاسبي، تكلفة التاريخية، قيمة العادلة، تثبيتات المعنوية، بيئة المحاسبية الجزائرية

Résumé en Français:

Cette étude traite le problème de la mesure comptable des immbilisations morales dans l'environnement comptable algérien selon deux modèles à savoir la juste valeur et le cout historique ,nous avons également abordé les concepts incorporels selon les normes comptables algérien internationales ,nous avons également mis en lumière les avantages et les inconvénients des deux modèles au moment ou l'environnement comptable algérien a commencé à s'appliquer le nouveau système de comptabilité financière ,qui prévoit l'adoption de certaines règles de comptabilité selon la juste valeur dans l'environnement selon la juste valeur .Cependant ,l'application de la mis en place de plusieurs facteurs appropriés .

A travers l'étude sur terrain, qui s'est appuyée sur la façon de mesurer et d'enregistrer certains de ces actifs incorporels auprès de la Caisse nationale des retraites,nous concluons que la mesure selon la juste valeur nécessite de nombreux facteurs tels que la disponibilité d'un marché actif ,l'ouverture scientifique des experts et des comptables et l'adhésion des professionnels au modèle de couts historique car il est clair et facile à appliquer ,nous avons aussi constaté que l'environnement comptable algérien ne possède pas les éléments de juste valeur.

Mots clés :La mesure comptable ,le cout historique ,la juste valeur ,les immbilisations morles ;l'environnement comptable algérien.

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
كلمة شكر وتقدير	II
الملخص	III
فهرس المحتويات	V
قائمة الاشكال	VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الاختصارات والرموز	IX
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية	06
المبحث الأول: الاطار النظري للأصول المعنوية	08
المطلب الأول: ماهية الأصول الغير الملموسة (المعنوية)	08
المطلب الثاني: القياس المحاسبي للأصول المعنوية	15
المطلب الثالث: نظرة المعايير المحاسبية الدولية للأصول المعنوية	26
المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيثات المعنوية وفق SCF	41
المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية المولودة داخليا	41
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للاهتلاك وتدهور القيمة وكيفية التنازل عن التثبيثات	47
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية والتطبيقية	54
المبحث الاول: التعريف بالصندوق الوطني للتقاعد CNR	56
المطلب الاول: تطور ونشأة نظام الضمان الاجتماعي والتقاعد	56
المطلب الثاني: تقديم الصندوق الوطني للتقاعد	60
المطلب الثالث: معاش التقاعد	71

فهرس المحتويات

المبحث الثاني: الإجراءات الميدانية للدراسة	79
المطلب الاول: تعريفها واصدراتها	79
المطلب الثاني التسجيل الاولي للتثبيتات المعنوية للصندوق	83
المطلب الثالث التسجيل اللاحق للتثبيتات المعنوية للصندوق	90
خاتمـــة	105
قائمة المراجع	110
فهرس الموضوعات	114

قائمة الأشكال والجداول والاختصارات

قائمة الأشكال:

الشكل	العنوان	الصفحة
01	قانون تكلفة الحصول على التثبيت المعنوي	21
02	قانون سعر الشراء التثبيت	21
03	قانون التكاليف المباشرة للتثبيت	22
04	قانون التقييم اللاحق للأصول المعنوية	23
05	قانون قيمة الشهرة (فارق الاقتناء)	25
06	قانون نموذج إعادة التقييم	25
07	المعالجة اللاحقة للتثبيتات المعنوية	30
08	الهيكل التنظيمي للصندوق الوطني للتقاعد	68

قائمة الأشكال والجداول والاختصارات

قائمة الجداول:

الجدول	العنوان	الصفحة
01	يوضح مؤشرات انخفاظ القيمة	37
02	يوضح اختبار التآكل وخسارة التآكل	38
03	اشتراكات المحصلة من الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الاجراء	70
04	الاهتلاك الخطي للتثبيت معنوي	92
05	الاهتلاك الخطي بتكلفة الأصل التاريخية	95
06	الاهتلاك الخطي بعد إعادة عملية التقييم	96

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
CNR	Caisse Nationale Des Retraites	الصندوق الوطني للتقاعد
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة
SCF	Système Comptable et Financier	النظام المحاسبي المالي
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
CNAS	Caisse Nationale des Assurances Sociales	الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الاجراء
CASNOS	Caisse Nationale de Sociale de Non Salaries	الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الاجراء
CNAC	Caisse Nationale d'Assurance Chomage	الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة

مقدمـــــــة

المقدمة:

مـر التطـور الاقتصـادي بمجموعـة مـن المراحـل ليسـاهم فـي التطـور النظـام الـداخلي و الخـارجي للمؤسسـات الاقتصـادية وهـذا أثـر علـى النظـام المحاسـبي بشـكل كبيـر ليـؤثر علـى اسـتخدام القـوائم المالية التي تعد الركيزة الأساسية من أجل معرفة أداء المؤسسة وتقييم الوضع المالي لها.

تعـد القـوائم الماليـة مـن مخرجـات النظـام المحاسـبي لأي مؤسسـة، وهـي الوسـيلة الفاعلـة فـي تحقيـق وظيفـة الاتصـال فـي الوسـط الاقتصـادي، فعـن طريقهـا يمكـن اشـباع حاجـات مسـتخدميها لاسـيما المسـتثمرين مـنهم بالمعلومـات المفيـدة عـن أداء المؤسسـة خـلال الفتـرة التـي تغطيهـا هـذه القـوائم بمـا يسـاهم فـي تعزيـز ثقـتهم لغـرض تقـدير اسـتثماراتهم واسـتنباط توقعـاتهم المسـتقبلية واتخـاذ قـراراتهم الاسـتثمارية المناسـبة، وحتـى تكـون هـذه القـوائم الماليـة مفهومـة وواضـحة لكـل الأطـراف المسـتخدمة لهـا داخـل وخـارج الدولـة التـي تعمـل فيهـا المؤسسـات لابـد مـن تحقيـق الانسـجام فـي اعـدادها بـين مختلـف دول العالم،لاسـيما اذا كـان مـن الضـروري اجـراء مقاربـات هادفـة للمعلومـات الماليـة التـي تنبثـق عـن مختلـف الـدول التـي تسـتخدم معـايير محاسـبية تختلـف عـن بعضـها البعض،لـذلك ظهـرت الحاجـة الملحـة الـى تعمـيم مجموعـة مشـتركة مـن القواعـد والمبـادئ المتعـارف عليهـا دوليـا،أي تقـارب عـالمي مـالي بلغـة محاسـبية موحـدة القـراءة والفهـم لـدى الكـل الأطـراف المطلعـة، ولـذا تعتبـر معـايير الابـلاغ المـالي الدوليـة مرجعيـة لعديـد الـدول لتكييـف نظامهـا المحاسـبي وفقها.

وعلـى غـرار بـاقي دول العـالم، تبنـت الجزائـر مرجعيـة محاسـبية جديـدة تمثلـت فـي النظـام المحاسـبي المـالي والمسـتلهم مـن المعـايير المحاسـبية الدوليـة (IAS-IFRS) وذلـك بموجـب قـانون 11-07 المـؤرخ فـي 25 نـوفمبر 2007، حيـث جـاء هـذا الأخيـر بمفـاهيم و مبـادئ جديـدة لتغطيـة النقـائص التـي كانـت فـي المخطـط المحاسـبي الـوطني مـن حيـث المعالجـة المحاسـبية للتثبيتـات خصوصـا المعنويـة منهـا لمـا تكتسـيه مـن أهميـة بالغـة فـي وقتنـا الحـالي بالنسـبة للمؤسسـات الاقتصـادية حيـث أن قيمتهـا تتحـدد غالبـا بعناصـرها المعنويـة التـي تسـاعدها علـى تحقيـق ميـزة تنافسـية يصـعب مجاراتهـا مـن طـرف المؤسسـات المنافسـة. فأصـبحت تـولي اهتمامـا اكبـر للاسـتثمار فـي هـذا الجانـب مـن الأصـول .لكـن مـن الناحيـة المحاسـبية فـان معالجـة الأصـول المعنويـة تعتبـر مـن ابـرز المشـاكل المحاسـبية التـي يشـهدها الواقـع المحاسـبي المـالي حيـث يكـون مـن الصـعب تقـدير قـيم التـدفقات النقديـة المتوقعـة الناتجـة عنهـا و كـذا وقـت حـدوثها ممـا يصـعب أمـر قياسـها و الاعتـراف بهـا محاسـبيا كبنـد من بنود الأصول الغير الملموسة في الميزانية.

الإشكالية الرئيسية:

ما هي مختلف طرق تقييم للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

الأسئلة الفرعية:

ولهذه الاشكالية نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

-هـل اعتمـاد نمـوذج التكلفـة التاريخيـة بشـكل كبيـر يعـود لتـوفير خاصـية الموضـوعية و الملائمـة في المعلومات المقدمة؟

-هل التكلفة التاريخية تعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية؟

-هل التقييم بنموذج القيمة العادلة هو الأنسب لتقييم الأصول المعنوية؟

-هل مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية تتوافق مع تطبيق القيمة العادلة؟

-ما هو واقع التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

الفرضيات:

مـن خـلال إشـكالية الرئيسـية و مـن خـلال الأسـئلة الفرعيـة للموضـوع يمكـن أن نضـع الفرضـيات التالية:

- تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موضوعية و ملائمة لقياس الأصول المعنوية.
- التكلفـة التاريخيـة تجهـل التغيـرات الحاصـلة فـي الأسـعار ممـا يجعلهـا لا تعبـر عـن القيمـة الفعلية للأصول المعنوية.
- يعتبر التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار.
- الطبيعـة الغيـر الماديـة للأصـول المعنويـة يجعلهـا صـعبة القيـاس والتقيـيم وهـذا لغيـاب لسـوق نشط لأصول مماثلة.
- يـتم التقييـد المحاسـبي للأصـول المعنويـة وفـق النظـام المحاسـبي المـالي علـى أسـاس أصـول ثابتة.

أهداف الدراسة:

إيضـاح عمليـات المعالجـة للأصـول المعنويـة وفـق النظـام المحاسـبي المـالي وكـذلك شـروط الاعتـراف بالأصول الثابتة و الافصاح عنها.

معرفـة مـدى التطـابق بـين المعـايير المحاسـبية الدوليـة و النظـام المحاسـبي المـالي، و توضـيح الاختلافات بينها.

محاولة معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية.

أهمية الدراسة:

- تكمـن أهميـة هـذه الدراسـة إلـى معرفـة كـل مـن طبيعـة تقيـيم واقـع الأصـول المعنويـة (غيـر الملموسـة) وكـذلك معرفـة كـل مـن قواعـد القيـاس المحاسـبي لهـذه الأصـول و المعالجـة المحاسـبية لهـا فـي البيئـة المحاسبية الجزائرية.

أسباب اختيار الموضوع:

أسباب شخصية:

- لارتباط هذا الموضوع بالتخصص المحاسبة.
- بغية التعرف على أدق التفاصيل و التوسع العلمي في قياس التثبيتات.
- الرغبة الذاتية في اختيار هذا الموضوع.

أسباب موضوعية:

- صـعوبة التعامـل مـع التثبيتـات المعنويـة و صـعوبة قياسـها سـواء مـن الناحيـة العلميـة أو العملية.
- قلة الدراسات حول هذا الموضوع.

منهج الدراسة:

تماشـيا مـع طبيعـة الموضـوع والإشـكالية المطروحـة تـم اعتمـاد أسـلوب المـنهج الوصـفي لدراسـة الجانـب النظـري وذلـك لعـرض مـا هـو متـوفر مـن معلومـات المعالجـة المحاسـبية للتثبيتـات وفـق

النظـام المحاسـبي فـي ظـل المعـايير الدوليـة، بالإضـافة إلـى اعتمـاد مـنهج التحليلـي ودراسـة حالـة لـتمكن فهـم مختلـف جوانـب الموضـوع ولتجسـيده علـى بيانـات مؤسسـة الصـندوق الـوطني للتقاعـد (CNR)

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

* **الحـدود الزمنيـة:** تتمثـل الحـدود الزمنيـة فـي دراسـة بنـد مـن بنـود الأصـول الغيـر الملموسـة البرمجيـات لسـنة (2021) امـا الجانـب النظـري ركزنـا علـى فتـرة تطبيـق النظـام المحاسـبي الجديد
* **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على مستوى مؤسسة الصندوق الوطني للتقاعد.

محتوى الدراسة:

مـن أجـل الوصـول إلـى النتـائج و الأهـداف التـي طرحتهـا الإشـكالية تـم تقسـيم هـذه الدراسـة إلـى فصـلين بعد المقدمة العامة.

الفصـل النظـري يتضـمن الجانـب العلمـي و المعرفـي و النظـري للدراسـة و الفصـل الثـاني يتضـمن الجانب العملي و التطبيقي للبحث كما يلي:

الفصـل الأول: خصـص هـذا الفصـل إلـى مفهـوم الأصـول غيـر الملموسـة (المعنويـة) و كـذا معرفـة أسـس القيـاس المحاسـبي ونظـرة المعـايير المحاسـبية الدوليـة لهـذه الأصـول إضـافة إلـى المعالجـة المحاسبية لها في البيئة الجزائرية.

المبحـث الأول يضـم الإطـار النظـري تحـت عنـوان الاطـار النظـري للأصـول المعنويـة **أمـا المبحـث الثـاني** يضـم المعالجـة المحاسـبية للأصـول المعنويـة تحـت عنـوان التسـجيل المحاسـبي للتثبيتـات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

الفصـل الثـاني: خصـص هـذا الفصـل الـى الدراسـة التطبيقيـة والميدانيـة لمؤسسـة الصـندوق الـوطني للتقاعد بغرداية.

المبحـث الأول: يضـم مـن خلالـه نشـأة وتطـور نظـام الضـمان الاجتمـاعي وتقـديم الصـندوق الـوطني للتقاعد

المبحـث الثـاني: قمنـا فيـه علـى الإجـراءات الميدانيـة مـن خـلال تعريـف لـبعض البـرامج، وأيضـا دراسـة امثلة لبعض التثبيثات المعنوية

صعوبات الدراسة:

لقد مرة فترت البحث إعداد المذكرة بجملة من الصعوبات والعراقيل والانشغالات، حيث تمثلت فيما يلي:

- نقص الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.
- صعوبة ترجمة بعض المصطلحات التقنية من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية.
- قلة التثبيتات المعنوية لدى المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية

المبحث الأول: الاطار النظري للأصول المعنوية

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد الفصل الأول:

ترتكز المؤسسة الاقتصادية على حجم إنتاجها من أجل تحقيق ربح و فعالية أكثر و من أجل هذا تقوم بتنويع وتعزيز موجوداتها والزيادة من فعالياتها لأنها تعتبر مورد مالي يساهم في زيادة انتاجها ويساعد على ديمومتها في السوق، حيث تقوم المؤسسة بتسجيل هذه الموجودات في الميزانية عند الاقتناء، كما تختلف طرق الحصول عليها من شراء،انجاز لحاجاتها الخاصة، مبادلة، اندماج، منحة حكومية.....الخ.

تقوم المؤسسة بعدة اجراءات من أجل تقييم هذه التثبيتات وتسجيلها ضمن القوائم المالية بصورة واضحة ومعبرة من أجل ضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية.

ولذلك سوف نتطرق في هذا الفصل الى القاء نظرة حول الموجودات المعنوية (الأصول الغير الملموسة) وكيفية تقييمها وقياسها مع نماذج للمعالجة المحاسبية لها حسب البيئة المحاسبية الجزائرية.

المبحث الأول: الاطار النظري للأصول المعنوية:

سوف نتطرق في هذا المبحث عن ماهية الأصول المعنوية وتعريفاتها.

المطلب الأول: ماهية الأصول غير الملموسة (المعنوية):

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق كل من مفهوم أصول المعنوية و نظرة المعايير المحاسبية لها.

الفرع الأول: تعريف حسب النظام المحاسبي المالي:

نوضح من خلال هذا الفرع مجموعة المفاهيم و التعريفات للأصول غير الملموسة و تصنيفها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF)

لقد تعددت المفاهيم حول الأصول غير الملموسة ونذكر منها:

- حسب البند 111-1 من النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات المعنوية في الأصول[1]:
  - عندما يكون من المحتمل أن تعود منه أو اليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان.
  - للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.
  - ان المعاملات التي تخص الأصول يجب أن تقيد في المحاسبة. ولا يمكن تبرير عدم ادراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومة سردية أو عددية من طبيعة أخرى مثل الاشارة في ملحق.
- حسب البند 121-2 من النظام المحاسبي المالي يعرف ان التثبيت المعنوي على انه: اصل قابل للتحديد، غير نقدي، وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في اطار أنشطته العادية.

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، **قواعد التقييم الأصول والخصوم والأعباء وادراجها في الحسابات** العدد 19، 25 مارس 2009، ص 6

والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والاعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.[1]

- حسب البند 121-3 من النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات المعنوية في الأصول: طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يدرج التثبيت المعنوي في الحسابات كأصل:
- اذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به الى الكيان.
- اذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الأصل المعنوي (غير الملموس) هو أصل ليس له وجود أي غير مادي وغير نقدي ولكنه يمتاز و يتمتع بالقيمة النقدية له ومن أجل اعتراف به كأصل يجب أن تراقبه المؤسسة وتستعمله في اطار أنشطتها العادية أن يقوم بتزويد الوحدة الاقتصادية (المؤسسة) بمنافع اقتصادية مستقبلية، ويجب تحديد الأصل و التعرف إليه ;وتحديد قيمته وهذا شرط من أجل إدراجه في حسابات المؤسسة ضمن فئة الأصول المعنوية

[1] نفس المرجع السابق، ص 08

[2] نفس المرجع السابق، ص 08

الفرع الثاني: مدونة حسابات التثبيتات المعنوية حسب (SCF):

يمكن توضيح سيرة الحسابات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

حساب رقم 20		
الحساب	التسمية	التعريف
ح/203	**مصاريف التنمية القابلة للتثبيت**	التنمية (التطوير): تصميم نموذج وتطبيق نتائج البحث والمعارف الأخرى عليه قبل بداية استعمال هذا النموذج او استغلاله في الإنتاج، ومنه تحديد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجية مباشرة وتبدأ باحتساب هاته التكلفة انطلاقا من معرفتها بصفة الأصل المعنوي. مصاريف التنمية: لنفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة – تنوي المؤسسة وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية او استعمالها او بيعها – يمكن تقويم هذه النفقات بصورة صادقة[1]
ح/204	**برمجيات المعلوماتية وما شابهها**	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء او انتاج البرمجيات ومواقع الانترنت
ح/205	**الامتيازات والحقوق المماثلة البراءات والرخص والعلامات**	هذ الحساب عبارة عن مصاريف تمت من اجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة الى المخترع، الى المؤلف او الى المستفيد من حق استغلال البراءة، شهادة، موديل حق الملكية الأدبية او الفنية او الى حامل التنازل تحت بعض شروط (SCF)
ح/207	**فارق الاقتناء**	هو فارق الشراء الموجب او السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في اطار الاندماج او الشراء او التوحيد، يعتبر فارق الشراء اصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب ان يميز عن التثبيثات المعنوية التي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز
ح/208	**التثبيثات المعنوية الاخرى**	يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر

[1] مريم سبقاق، **إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير ملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية**،مذكرة ماستر،جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2017،ص.16 15

الفرع الثالث: الحماية القانونية للتثبيتات المعنوية:

تعتبر التثبيتات المعنوية ولطبيعتها الغير المادية سهلة الاختراق والسرقة والتقليد لذا استوجب على المشرع تشريع قوانين لحماية هذه التثبيتات كحقوق الملكية الأدبية والصناعية...الخ.

1- مفهوم الملكية الفكرية: حقوق استئثاريه تُمنح للمبدع على إنتاجه الفكري مثل: حق المخترع على الاختراع، حق المؤسسة على عالمتها التجارية، حق الشاعر على القصيدة، حق الكاتب على الكتاب الذي قام بتأليفه، فالملكية الفكرية من ناحية قانونية هي مجموعة حقوق ترد على أشياء غير مادية (كتاب، قصيدة، اختراع، عالمة تجارية) وتكون محددة بموجب نصوص خاصة[1].

2- خصائص الملكية الفكرية:

- الملكية الفكرية ملكية تجارية فهي عنصر معنوي في المحل التجاري.
- الملكية الفكرية حق من حقوق الانسان، وهو ما نصت عليه المادة 27-2 من الاعلان العالمي لحقوق الانسان " كلٌ شخص حقٌ في حماية المصالح المعنوية والمادية المترتبة على أيٍ إنتاج علمي أو أدبي أو فني من صنعه "[2].
- الملكية الفكرية مفهوم متطور، حيث يتم إضافة عناصر جديدة بصفة مستمرة والاعتراف بها كملكية فكرية وذلك حسب التطور العلمي والتكنولوجي.
- الملكية الفكرية تتكون من عناصر غير متجانسة.

3- عناصر الملكية الفكرية: تنقسم الملكية الفكرية الى قسمين رئيسين:

[1] حسين بن الشيخ، محاضرة بعنوان: الملكية الفكرية، ماي 2020

[2] حسين بن الشيخ، محاضرة بعنوان: الملكية الفكرية، ماي 2020

3-1 القسم الأول: حقوق المؤلف والحقوق المجاورة أو ما يعرف بالحقوق الأدبية والفنية propriété La littéraire et artistique

حقوق المؤلف هو مصطلح قانوني يصف الحقوق الممنوحة للمبدعين على مًصنفاتهم الأدبية والفنية والعلمية مثل: الكتب، الأغاني، الموسيقى، برامج الحاسوب، الأعمال المسرحية، المحاضرات، الأشعار، الروايات، لوحات الفنون التشكيلة وغيرها، حقوق المؤلف منظمة في الجزائر بموجب الامر 03-05 المؤرخ في 19 يوليو 2003 المتعلق بحقوق المؤلف والحقوق المجاورة.

3-2 القسم الثاني: حقوق الملكية الصناعية .La propriété industrielle

يشمل مصطلح حقوق الملكية الصناعية مجموعة من العناصر:

أ - **براءة الاختراع:** وثيقة تُمنح لحماية الاختراع متى توفرت فيه شروط معينة وذلك لمدة محدودة 20 سنة) بعدها يسقط الاختراع في الملك العام ويصبح ملك للمجموعة الوطنية بحيث يمكن انتاجه تجاريا بحرية، تقوم فلسلفة براءة الاختراع على فكرة العقد الاجتماعي بين المخترع والمجتمع، بحيث يفصح المخترع عن اختراعه للمجتمع ومقابل ذلك يمحنه المجتمع حق احتكار انتاج اختراعه تجاريا وتحقيق الأرباح لمدة محددة، براءة الاختراع منظمة في الجزائر بموجب الأمر 03-07 المؤرخ في 19 يوليو 2003 والمتعلق ببراءة الاختراع[1].

ب- الأسرار التجارية: وهي عبارة عن معلومات تستمد قيمتها التجارية من طبيعتها السرية، أي أن القيمة الاقتصادية لهذه المعلومات مصدرها الأساسي هو جهل المنافسين بها، وقد تم النص الأول مرة على الأسرار التجارية على الصعيد الدولي بموجب اتفاقية الجوانب التجارية المتصلة بحقوق الملكية الفكرية TRIPSسنة 1994 والتي تعتبر إحدى اتفاقيات منظمة التجارة العالمية حيث عرفت الأسرار التجارية تحت مسمى المعلومات السرية كونها " تلك المعلومات التي تستمد قيمتها التجارية من سريتها، ويتخذ حائزها إجراءات معقولة لحمايتها"، تُستخدم الاسرار التجارية بشكل ملحوظ من طرف الكثير من الشركات الكبرى المتعددة

[1] نفس المرجع السابق ص

الجنسيات مثل: كوكاكولا للمشروبات الغازية، ماكدونالدز للوجبات السريعة..الخ بحيث تعتمد طريقة تصنيع هذه المنتوجات على طريقة سرية يجهلها المنافسين وتضمن قيمة مالية وتنافسية للمؤسسات الحائزة لها، تُحمى الاسرار التجارية في التشريع الجزائري بموجب القواعد العامة المتعلقة بالسر المهني وسر المؤسسة في القانون الجنائي (301-302 قانون عقوبات) و المنافسة غير المشروعة كحماية مدنية تجارية، وتعتبر الحماية بموجب نظام الاسرار التجارية مناقضة للحماية بموجب براءة الاختراع التي تعتبر حماية علنية قائمة على ضرورة كشف الاختراع للمجتمع لتمتع بالحماية، في حين ترتكز الحماية بموجب الاسرار التجارية على السرية.

ج – الرسم أو النموذج الصناعي: هو المظهر الزخرفي او الجمالي لسلعة ما بحيث لا يؤدي أي دور وظيفي بل ترتكز مهمته على الشكل الخارجي للسلع مثل: شكل زجاجة الكوكاكولا، الشكل الخارجي للسيارات، الشكل الخارجي للهواتف الذكية..الخ، الرسوم والنماذج منظمة على مستوى التشريع الجزائري بموجب الأمر 66-86 المؤرخ في 28 ابريل لسنة 1966[1] .

د- العلامة التجارية: تتمثل العلامة التجارية في إشارة ممثلة خطيا تسمح للتاجر او الصانع بتمييز منتجاته او خدماته عن منتجات او خدمات منافسيه. والعلامة التجارية منظمة في التشريع الجزائري بموجب الأمر 03 06 –المؤرخ في 19 يوليو 2003 والمتعلق بالعلامات[2] .

[1] نفس المرجع السابق ص

[2] نفس المرجع السابق ص

خ – تسميات المنشأ: تسمية المنشأ حسب المادة الأولى من الأمر 76-65 هي " الاسم الجغرافي لبلد أو منطقة او جزء منطقة، او ناحية او مكان مسمى من شأنه أن يعين منتجا ناشئا فيه وتكون جودة هذا المنتج او مميزاته منسوبة حصرا او أساسا لبيئة جغرافية تشتمل على العوامل الطبيعية و البشرية، " تأسيسا على ذلك فتسمية المنشأ هي م سمى للمنتج الذي ترتبط جودته بالعوامل الطبيعية لمنطقة معينة حصرا مثل: دقلة نور، كروم تلمسان، تبغ هافانا، جبنه روكفور، فكل هذه المنتجات جودتها العالية مرتبطة أساسا بالعوامل الطبيعية لمكان إنتاجها، وتسمية المنشأ هي ملكية جماعية بحيث يمكن أن يستخدم تسمية المنشأ كل منتجْ او مزارعْ ينتج منتجات في الاقليم المشمول بالتسمية متى كانت تستجيب لشروط منح التسمية، وبطبيعة الحال تقوم المسؤولية القانونية لكل شخص يستخدم تسمية منشأ على منتجاته التي لا علاقة لها بالمنشأ المحمي، ويجب عدم الخلط بين تسميات المنشأ وتسميات المصدر، فتسميات المصدر هي تسمية للمكان الذي تأتي منه المنتجات والذي ليس بالضرورة مكان المنشأ، فتسمية المصدر تشير فقط الى أن المنتج مصدره مكان معين دون اي ضمان للجودة فيه، تسمية المنشأ منظمة في الجزائر بموجب الامر 76-65 المؤرخ في 16 يوليو 1976المتعلق بتسميات المنشأ.

هـ – الاسم التجاري: الاسم التجاري هو الاسم التي تُعرف به المؤسسة من طرف الغير ويحمى بموجب دعوى المنافسة غير المشروعة، ويعد عنصر من عناصر الملكية الصناعية.

ع – التصاميم الشكلية للدوائر المتكاملة: محمية بموجب الأمر رقم 03-08 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424الموافق 19 يوليو عام 2003 يتعلق بحماية التصاميم الشكلية للدوائر المتكاملة.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي للأصول المعنوية:

ينص هذا المطلب على مجموع مفاهيم القياس المحاسبي و نماذج القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة) والتقييد المحاسبي للتثبيتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفرع الأول: مفاهيم حول القياس المحاسبي:

لقد تعددت مفاهيم القياس المحاسبي من باحث لآخر ولكن إن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا انها تتفق في المضمون ولقد تم تعريف القياس المحاسبي كالتالي:

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه عبارة عن تخصيص ارقام للأشياء او الاحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف الى الحصول على المعلومات دقيقة للتمييز بين بديل واخر في حالة اتخاذ القرار.[1]

يتمثل القياس بشكل عام في قرن الاعداد بأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها اما بطريقة مباشرة او غير مباشرة.[2]

ولكن (STEVEN) اضاف بعد رياضيا إلى تعريف عملية القياس حيث عرفها بما يلي: يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص او العلاقات بموجب نموذج رياضي.[3]

[1] رتشارد شروید و آخرون، نظرية المحاسبة، (ترجمة خالد على أحمد كاجيجي)،دار المريخ،رياض 2006،ص 185

[2] صالحي محمد شرف الدين، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية ماستر آكاديمي محاسبة وجباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013،ص 3

[3] بالضياف بشير،القياس المحاسبي للتثبيتات وفق مقاربة القيمة العادلة، مدكرة ماستر أكاديمي دراسات محاسبية و جبائية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة 3ص، 2017

ولكن أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهو الصادر في التقارير جمعية المحاسبية الأمريكية (A.A.A) و ورد فيه ما يلي: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية و ذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة.[1]

وبناءا على التعاريف السابقة تم التوصل إلى التعريف العلمي لعملية القياس المحاسبي" وهي عملية مقابلة يتم من خلالها ربط الأحداث الاقتصادية بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر و هو نظام الأعداد الحقيقية و ذلك باستخدام ادوات القياس المختلفة منها الكمية أو الزمنية أو النقدية وبموجب قواعد اقتران وهي قواعد الاحتساب"

مما سبق يمكن الخروج بمفهوم مبسط للقياس المحاسبي وهو عبارة عن ترجمة الأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي

1- أنواع وأدوات القياس: تعددت أنواع القياس المحاسبي بتعدد الأدوات القياس المستخدمة حيث تستخدم المحاسبة أدوات مختلفة منها:

وحدات القياس الطبيعية كالمتر، طن، كلغ، بالإضافة الى وحدات القياس الزمني كالساعة، اليوم، الشهر ومن تم يستخدم النقد كوحدة قياس يتم استخدام نسب و مؤشرات و معاملات و بذلك فإن القياس المحاسبي يتفرع إلى عدة أنواع:[2]

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة،الجامعة العربية المفتوحة، الدنمارك،2007 ص1

[2] فريال سليماني إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، ماستر أكاديمي محاسبة وجباية معمقة،جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014، ص 4

- **القياس الكمي:** وهو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية كالمتر والطن والكلغ للتعبير عن بعض الأحداث يستخدم هذا القياس بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تقاس الكمية المواد المشتراة بالكيلوغرام وعدد الوحدات المنتجة ومحاسبة الموارد البشرية بعدد الأفراد المتدربين في منشأة ما.[1]

- **القياس الزمني:** يتم استخدام وحدات القياس الزمني مثل: اليوم، الشهر، الساعة كأداة للقياس المحاسبي وتستخدم بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تحتسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام أيضا يستخدم القياس الزمني في المحاسبة التحليلية التي تقوم باستخراج النسب المالية مثل نسب معدل الفترة الائتمان ومعدل فترة التخزين والتي تقاس أيضا بالأيام.

- **القياس النقدي:** حيث يتم قياس الاحداث الاقتصادية بالنقد حيث يعتبر النقد الوسيلة الأساسية المستخدمة في قياس قيمة الممتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى.

- **المؤشرات والنسب المالية:** ويتم استخدام المؤشرات و النسب و المعاملات كأداة لقياس الأحداث الاقتصادية وتستخدم بالأخص في المحاسبة التحليلية كأن تستخرج نسب معدل الدوران الأصول و معدل دوران الرأس المال العامل أو نسب التداول. ....إلى أخره من النسب.

2 – معايير القياس المحاسبي: وتلخص المعايير القياس المحاسبي في:

- **الموضوعية:** وتعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي وذلك بإقناع مستخدمي القوائم المالية من انها خالية من تعبير شخصي او التحييز وتعني الموضوعية بمفهومها العام الابتعاد عن التحييز و الأحكام الشخصية و التقديرات الجزافية وهي نقيض الذاتي.

[1] ناصر طه عليوي، هيثم هاشم الحقائق، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و دورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لا تخاد القرارات،، The Magazine of Economic & Administratio ، السنة الخامسة والثلاثون، العدد92، 2012

- **الملائمة:** يعني معيار الملائمة أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة و صحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس و ما طرأ عليه من تغيرات على مدار فترة الزمنية معينة.

- **القابلية للتحقيق:** يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس لأنه قد يكون المقياس غير قابل للتطبيق العلمي رغم أنه ذا فائدة و تتوفر فيه شروط الموضوعية و ان تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تدليلها وان تطبيقه يتطلب تكلفة تفوق المنفعة او العائد المتوقع منه وفي هذه الحالة لابد من البحث عن مقياس بديل يحقق توازن بين التكلفة و المنفعة المتوقعة منه.

- **قابلية للقياس الكمي:** ويقصد بالقياس الكمي تعيين اعداد للأشياء المرغوب في قياسها حيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق معرفة المسبقة للعلاقات بين الاعداد.[1]

3 – أساليب القياس المحاسبي: تتمثل أساليب القياس في:

- **أساليب قياس أساسية او مباشرة:** وهي عبارة عن الثمن او التكلفة المثبتة على الفاتورة.

- **أساليب قياس مشتقة او غير مباشرة:** وهي عبارة عن عملية احتساب تضم فيها اثمان الأجزاء معا للوصول الى التكلفة الاجمالية.

- **أساليب قياس تحكمية:** وهذا الأسلوب يشبه في إجراءاته أسلوب القياس المشتق إلا أنه يفتقر إلى القواعد الموضوعية مما يجعله عرضه لآثار التحييز عن التقديرات الشخصية.[2]

الفرع الثاني: نموذج التكلفة التاريخية:

[1] رولا كاسر لايقة، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصاريف ودورها في ترشيد القرارات الإستثمارية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة شرين سوريا2008، ص 43

[2] وليد ناجي الحيالي مرجع سابق ص.110-111

يتضمن هذا الفرع مجموعة المفاهيم ومزايا الانتقادات المتعلقة بالتكلفة التاريخية.

1- **مفهوم التكلفة التاريخية:** التكلفة التاريخية هي كل ما تتكبده الوحدة الاقتصادية في سبيل الحصول على الأصل

- كما تمثل سعر الشراء مضاف إليه كافة المصروفات المدفوعة حتى يصبح الأصل جاهز للاستعمال أو الاستخدام
- أو هي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل وهو سعر الشراء مضاف إليه كافة التكاليف المباشرة والغير مباشرة

- حسب البند 112-1 من النظام المحاسبي المالي ان طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات،كقاعدة عامة،على اتفاقية التكاليف التاريخية.[1]
- وحسب البند 112-2 من النظام المحاسبي المالي فان التكلفة التاريخية للأصول المعنوية بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات فهي:
  - بالنسبة للأصول المعنوية المقتناة هي عبارة عن سعر الشراء.
  - بالنسبة للأصول المعنوية الموهوبة مجانا عن قيمتها الحقيقية في تاريخ دخولها.
  - بالنسبة للأصول المعنوية المكتسبة عن طريق التبادل فان الأصول الغير مماثلة بقيمتها الحقيقية عند الاستلام وأما المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للتبادل.
  - بالنسبة للأصول المعنوية التي تنتجها المؤسسة لنفسها بقيمة تكاليف الانتاج.

2- أسباب التركيز على التكلفة التاريخية:

[1] مرجع سبق ذكره، ص6، ص7

- ملائمة التكلفة التاريخية مع موضوعية القياس
- الشفافية والإفصاح للتكلفة التاريخية
- وجود وثيقة تثبت قيمة التاريخية للأصول في القوائم المالية
- عدم الحاجة إلى انتداب خبير لتقييم الأصول أي الاستغناء عن مصاريف أو التكاليف الاستغلالية.[1]

3- انتقادات التكلفة التاريخية:

- تجاهل مبدأ التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للوحدة النقدية، فتصبح البينات المالية مثبته بوحدة نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية متعاقبة مما يؤثر على مصداقية البينات المالية
- المعلومات المقدمة تفتقد لخصيتي الملائمة و قابلية المقارنة.
- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يتم تجاهل أو انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة.[2]

4- التقييم الاولي للتثبيت المعنوي

يسجل الأصل المعنوي كأصل ملموس على أساس تكلفته ويتضمن تكلفة الاقتناء مضاف إليه مجموعة التكاليف الأخرى لجعل الأصل غير ملموس جاهز للاستخد

يشير النظام المحاسبي المالي في البند 3-112 الى العناصر التي تدخل في تقييم تكلفة الاصل المقتنى لصالح المنشأة حيث نصه كالتالي:[3]

[1] كويرة صابرينة، دراسة العلاقات ببين ملائمة و الموثوقية باستخدام مدخلي التكلفة التاريخية و القيمة العادلة، مدكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 51ص، 2012

[2] حاج براهيم بوحفص، امكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS16 الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر محاسبة وجباية جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2014،ص 1

[3] مرجع سبق ذكره، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص7

- "تساوي تكلفة شراء أصل سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام .تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماري والمهندسين مصاريف مقدمة بشكل مباشر .

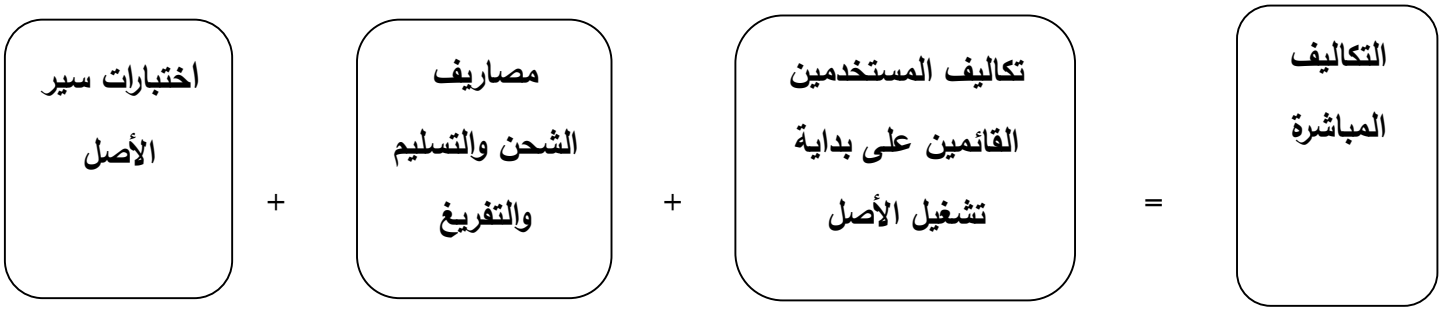
تستثنى من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ إيقاف الجمع لتكاليف الدخول) واستخدامه بقدرته العادية

تكلفة الحصول على التثبت المعنوي (تكلفة الشراء)	=	سعر الشراء	+	التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية

(الشكل رقم01) يوضح تكلفة الشراء

سعر الشراء	=	سعر شراء صافي	−	التخفيضات التجارية	+	الضرائب والرسوم الغير قابلة للاسترجاع

(الشكل رقم02) يوضح سعر الشراء



(االشكل رقم03) يوضح التكاليف المباشرة

- تحين التكلفة إذا كان الدفع الآجل

وتستثنى ولا تدخل في التكلفة التكاليف الآتية:

- تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار.
- تكاليف تحويل نشاط ما.
- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة.".

5- التقييم اللاحق للتثبيت المعنوي (الاهتلاكات وتدني القيم)

بعد الاعتراف والتقييم المبدئي للتثبيتات المعنوية سمح المعيار **(IAS 38)** والنظام المحاسبي المالي باستخدام نموذج التكلفة او نموذج إعادة التقييم، بعد التسجيل الأولى فإن التثبيت المعنوي يجب ان يسجل بالتكلفة منقوص منها مجموعة الاهتلاكات ومجموعة الخسائر القيمة وهذا لتحديد القيمة المحاسبية في نهاية السنة.[1]

[1] مريم سبقاق، مرجع سابق ذكره ص 14

(الشكل رقم 04) يوضح التقييم اللاحق للأصول المعنوية

الفرع الثالث: نموذج القيمة العادلة:

يتضمن هذا الفرع مجموعة المفاهيم ومزايا والانتقادات المتعلقة القيمة العادلة.

1- مفهوم القيمة العادلة: يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 39) القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل او تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ضل ظروف السوق العادلة.[1]

المبلغ الذي يمكن بيع أصل ما أو تحقيقه أو شرائه أو تحمله لتسوية التزاما ما بين طرفين يرغبان في ذلك ولديهما معلومات وافية عن الشيء محل تبادل ويمكن أن تسمى القيمة السوقية أو سعر السوق[2].

وتنشأ القيمة العادلة من خلال مستويات:

المستوى الأول: القيمة العادلة هي التي يتم الحصول عليها مباشرة من السعر المدرج في السوق.

المستوى الثاني: القيمة العادلة هي تلك التي لم يتم الحصول عليها مباشرة الأسعار المدرجة ولكن يمكن استخلاصها من بيانات سوقية واضحة.

2- مزايا القيمة العادلة:

يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية اكبر على الملائمة (اكثر موثوقية) من اجل اتخاذ قرار سليم وهذا ما توفره القيمة العادلة.

- مرتبطة بالمحافظة على الرأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة.
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.

[1] جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات المعنوية، ماستر محاسبة وجباية معمقة جامعة قاصدي مرbاح ورقلة 2013،ص 8.

[2] باضياف بشير، المرجع سابق، ص 11

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وهي اقرب للتعبير العادل للقوائم المالية.
- اذا تم تقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي حيث يتم اخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.
- تعالج جانبا من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعات القدرة الشرائية للوحدة الاقتصادية.[1]

3- اهم العيوب للقيمة العادلة:

- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا يؤدي الى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها.
- تعتبر موثوقية قيمة البيانات المبينة على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي الى زيادة مخاطر الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- تفقد القيمة العادلة مصداقيتها في حالة بيع المؤسسة لموجوداتها في حالة اضطرارية.
- قد تستغل الإدارة المنتج لصالحها للتلاعب في نتائج الاعمال وتغطية الثغرات وفقا لرغبتها.[2]

4- تقيم بالقيمة العادلة

1. فإذا اقتناء أصل معنوي مقابل مخزون أو أصول أخرى، فإن تكلفته هو القيمة السوقية العادلة للمقابل المقدم أو القيمة السوقية العادلة للأصل غير الملموس الذي حصلت عليه المؤسسة.
2. عند شراء عدد من الأصول غير الملموسة أو مزيج من الأصول الملموسة وغير الملموسة معا فإن يجب توزيع التكلفة على أساس القيمة السوقية (العادلة).
3. في إطار الاندماج تقوم المؤسسة المشرية (الدامجة) بشراء صافي الأصول المؤسسة المشتراة (المندمجة) وتعترف في سجلاتها بالأصول والخصوم المشتراة بالقيمة العادلة لها.[3]
4. الشهرة (GOOD WILL): اي زيادة في تكلفة اقتناء او التمليك عن قيمة الأصل او عن الشيء المتملك في القيمة العادلة في تاريخ التبادل تعامل كشهرة (فارق التقييم) ويتم الاعتراف به كأصل بتاريخ الاقتناء.[4]

[1] باضياف بشير مرجع سابق ذكره، ص 1

[2] بالضياف بشير مرجع سابق، ص 12

[3] مريم سبقاق، مرجع سابق، ص 13

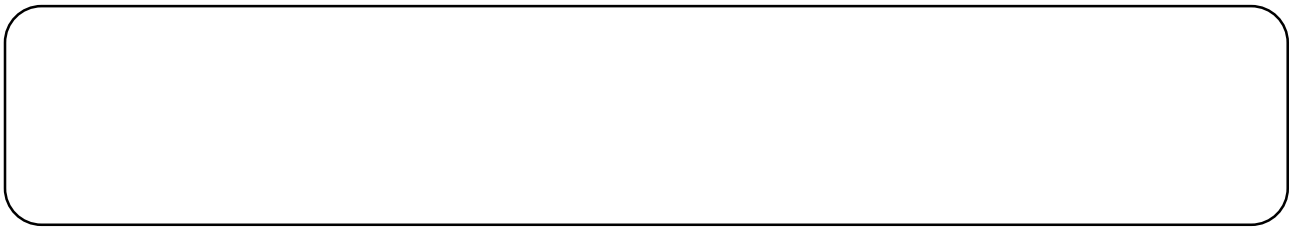
[4] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن،2008،ص 168

تقاس الشهرة مبدئيا بتكلفتها كونها الزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء ويتم احتسابها وفق المعيار (IFRS3) كالتالي:

(الشكل رقم05) يوضح قيمة الشهرة (GOODWILL)

- نموذج إعادة التقييم

يسجل في الحسابات كل تثبيت معني بعد ادراجه الاولي باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوص من مجموعة الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة الملحقة.



(الشكل رقم 06) من اعداد الطالبين: يوضح نموذج إعادة التقييم

- يشير النظام المحاسبي المالي الى المعاملة البديلة والمسموح بها في اعادة تقييم الأصول الملموسة وذلك بالقيمة العادلة وذلك باستعمال نموذج اعادة التقييم بدل نموذج التكلفة (التكلفة التاريخية)، حيث تشير المادة **5.112** " يقدر الكيان عند تاريخ اقفال الحسابات الى تقدير وتفحص ما اذا كان هناك أي مؤشر يدل على

التسمية	التعريف
ثمن البيع الصافي	هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند ابرام اية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج
القيمة النفعية	هي القيمة المحينة لتقديرات السيولة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل، والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به

أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته. واذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر،فان الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل "[1]

- كما تشير المادة **6.112** تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية.

المطلب الثالث: نظرة المعايير المحاسبية الدولية للأصول المعنوية:

تعالج التثبيتات المعنوية ضمن معايير المحاسبة الدولية في معايير:

IAS 38

IAS 36

الفرع الأول: المعالجة الأولية للأصول المعنوية والنفقات اللاحقة لها:

1- اسس الاعتراف بأصل غير ملموس

يحدد المعيار IAS 38 -معاييرا أساسية للاعتراف بأصل غير الملموس و هي:

أ- **أن يكون قابل للتحديد:** أي أن يكون له ذاتية منفصلة ووجود مستقل ملحوظ وتكلفة يمكن نسبتها اليه، وتظهر استقلالية الأصل غير الملموس اذا استطاعت المنشأة التصرف فيه ببيعه أو تأجيره أو استبداله دون التصرف في

[1] مرجع سبق ذكره، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص7

غيره من الأصول،أو اذا كان ناتجا عن حقوق تعاقدية أو قانونية كحقوق الملكية وبراءات الاختراع والامتيازات وغيرها.[1]

ب-**أن يكون خاضعا لرقابة المنشأة وسيطرتها:** أي أن تمتلك المؤسسة سلطة للحصول على منافع الأصل غير الملموس في أي وقت وسلطة لمنع الأخرين من الوصول الى هذه المنافع.وتتمثل هذه السلطة عادة في الحقوق التعاقدية أو القانونية التي تحصل عليها المؤسسة لحماية الأصل غير الملموس.[2]

ت-**أن يكون قادرا على توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة:** أي أن تتأكد المنشأة بأن الأصل غير الملموس سيدر منافع اقتصادية مستقبلية وأن هذه المنافع سوف تعود للمنشأة صاحبة الأصل.[3]

ث-**أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية:** أي أن تستطيع المنشأة تقدير تكلفة الأصل غير الملموس بدرجة معقولة من الثقة.وتتمثل تكلفة الأصل الغير الملموس الذي يتم الحصول عليه بشكل منفصل في سعر الشراء زائد أي تكلفة يتم تحملها مباشرة لإعداد الأصل للاستعمال. أما الأصل الغير الملموس القابل للتمييز والذي تحصل عليه المنشأة من عملية الاندماج فان تكلفته تتمثل في القيمة العادلة لهذا الأصل في تاريخ الحصول عليه، أي سعر الأصل معروف في سوق نشطة. واذا لم يكن للأصل الغير ملموس سوق نشطة فتحدد تكلفته على اساس المبلغ الذي كانت المنشأة ستدفعه مقابل هذا الأصل في حالة الحصول عليه منفردا،وذلك في تاريخ الاندماج.[4]

أما اذا لم تتمكن المنشأة من تحديد تكلفة الأصل الغير ملموس الذي حصلت عليه من عملية الاندماج فإنها لا تعترف به كأصل مستقل بل تدخله بدلا من ذلك ضمن قيمة الشهرة (فارق الاقتناء).[5]

أما الأصل الغير الملموس المكون داخليا بعد أنشطة بحث وتطوير كبراءات الاختراع وبرامج الاعلام الالي، فانه يكون بالإمكان تحديد التكاليف المقابلة لهذه الأنشطة وبالتالي يمكن الاعتراف بها كأصول.

بينما لا يسمح المعيار IAS-38 بالاعتراف بالأصول الغير الملموسة المكونة داخليا على سبيل العلامات التجارية والشعارات الرمزية والبيانات الادارية (Les Notices) وقوائم العملاء والشهرة.

2- الاعتراف المبدئي للأصول المعنوية

---

[1] الفقرة 12، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] الفقرة 13، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[3] الفقرة 17، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[4] الفقرة 21، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[5] الفقرة 40، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

نص المعيار الدولي IAS 38 في فقرته 24 على أنه يجب أن يقاس الأصل الغير الملموس بالتكلفة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي:[1]

2-1 الاقتناء المنفصل: في معظم الحالات التي يتم فيها الحصول على أصل غير ملموس بشكل منفصل، مثل التراخيص وبراءات الاختراع وغيرها، يجب الاعتراف بتكلفته، والتي تتكون من:

سعر الشراء، بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب شراء غير قابلة للاسترجاع، محذوفا منها الخصومات والتخفيضات التجارية،وأي تكاليف تعود بشكل مباشر الى اعداد الأصل للاستخدام المقصود له، مثل تكاليف امتيازات العمال والتي تنشأ بشكل مباشر عن تجهيز الأصل ليكون صالح للاستعمال والأتعاب المهنية وكذا تكاليف تكاليف اختبار صلاحية الأصل.

2-2 الامتلاك عن طريق اندماج أعمال: وفي بعض الحالات يتم الحصول على أصول غير ملموسة قابلة للتحديد كجزء من تركيبة صفقة شراء مجمعة، ووفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية رقم 03 يجب تقدير تكلفة الأصل الغير الملموس الذي تم الحصول عليه كجزء من اندماج منشئات الأعمال بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليه.

2-3 الامتلاك عن طريق المبادلة: عند تبادل أصل غير نقدي باخر فان الأصل الغير الملموس الذي يتم الحصول عليه يقيم بقيمته العادلة، واذا كان من المتعذر قياس القيمة العادلة مثلا عندما لا يمكن القياس بشكل يعتمد عليه، حينئذ يجب الاعتراف به بالقيمة الدفترية المحملة للأصل الغير الملموس المبادل به.[2]

2-4 الأصول المعنوية المولدة داخليا: لا يجوز أن تثبت الشهرة المولدة داخليا على أنها أصل وإنما يعترف بأي تكاليف ساهمت في تحقيق شهرة داخلية في بيان الدخل حال حدوثها لأن النفقات المدفوعة للشهرة غير قابلة للتحديد ولا يجوز رسملتها وكذلك الأمر بالنسبة لكل النفقات المتعلقة بها مثل الماركات والعلامات التجارية المولدة داخليا.

ونتيجة لصعوبة تقويم ما اذا كان الأصل الغير الملموس المتولد داخليا يؤهل للأثبات فان المنشأة تصنف توليد الأصل الى:

- **مرحلة البحث:** لا يجوز أن يثبت الأصل الغير الملموس الناشئ عن مرحلة البحث لمشروع داخلي ويجب أن يثبت الانفاق على البحث عند تحمله على أنه مصروف، حيث أنه ليس من الممكن اثبات وجود أصل سوف

[1] الفقرة 24، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] طارق عبد العالي، دليل استخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر،الجزء الثاني، 2009

يولد منفعة اقتصادية مستقبلية. ومن أمثلة ذلك: البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو لمعرفة أخرى،وتقويمها والاختيار النهائي لها،صياغة وتصميم وتقييم واختيار بدائل محتملة لمواد أو أدوات أو منتجات أو نظم أو عمليات جديدة أو محسنة، البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو النظم أو العمليات.

❖ **مرحلة التطوير**: يتم الاعتراف بالنفقات المدفوعة خلال مرحلة تطوير أصل غير ملموس كأصل شريطة قدرة المنشأة على اظهار أو تحقيق:

-الجدوى والقدرة التقنية على اكمال الأصل الغير الملموس ليصبح جاهزا للبيع أو الاستخدام.

-قدرة المنشأة على بيع أو استخدام الأصل.

-كيف سينتج هذا الأصل منافع اقتصادية مستقبلية،ويتضمن ذلك قدرة المنشأة على اظهار وجود سوق للأصل الجديد أو فوائده اذا كان سيتم استخدامه داخليا.

-وجود القدرة التقنية والمالية لدى المنشأة لإكمال الأصل وتجهيزه للبيع أو الاستخدام.

-قدرة المنشأة على قياس وبشكل موثوق، التكلفة المدفوعة على الأصل الغير الملموس في مرحلة التطوير.

2-5 الامتلاك عن طريق منحة حكومية: في بعض الحالات قد تمتلك المنشأة أصلا غير ملموس من خلال منحة حكومية دون أن تتحمل عليه تكلفة أو بدفع مقابل رمزي. ويحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصول غير ملموسة لمنشأة معينة مثل حقوق النزول في مطار أو تراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون أو تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول الى موارد أخرى يكون استعمالها خاضعا لقيود معينة.

و بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 20: محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدة الحكومية:

يمكن أن تختار المنشأة الاعتراف بالأصل الغير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا.

كما بإمكانها ان تعترف به مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي مضافا اليه أي تكلفة ترتبط مباشرة بإعداد الأصل للاستعمال المقصود منه (وذلك بموجب المعاملة البديلة الأخرى التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي IAS 20).

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصول المعنوية:

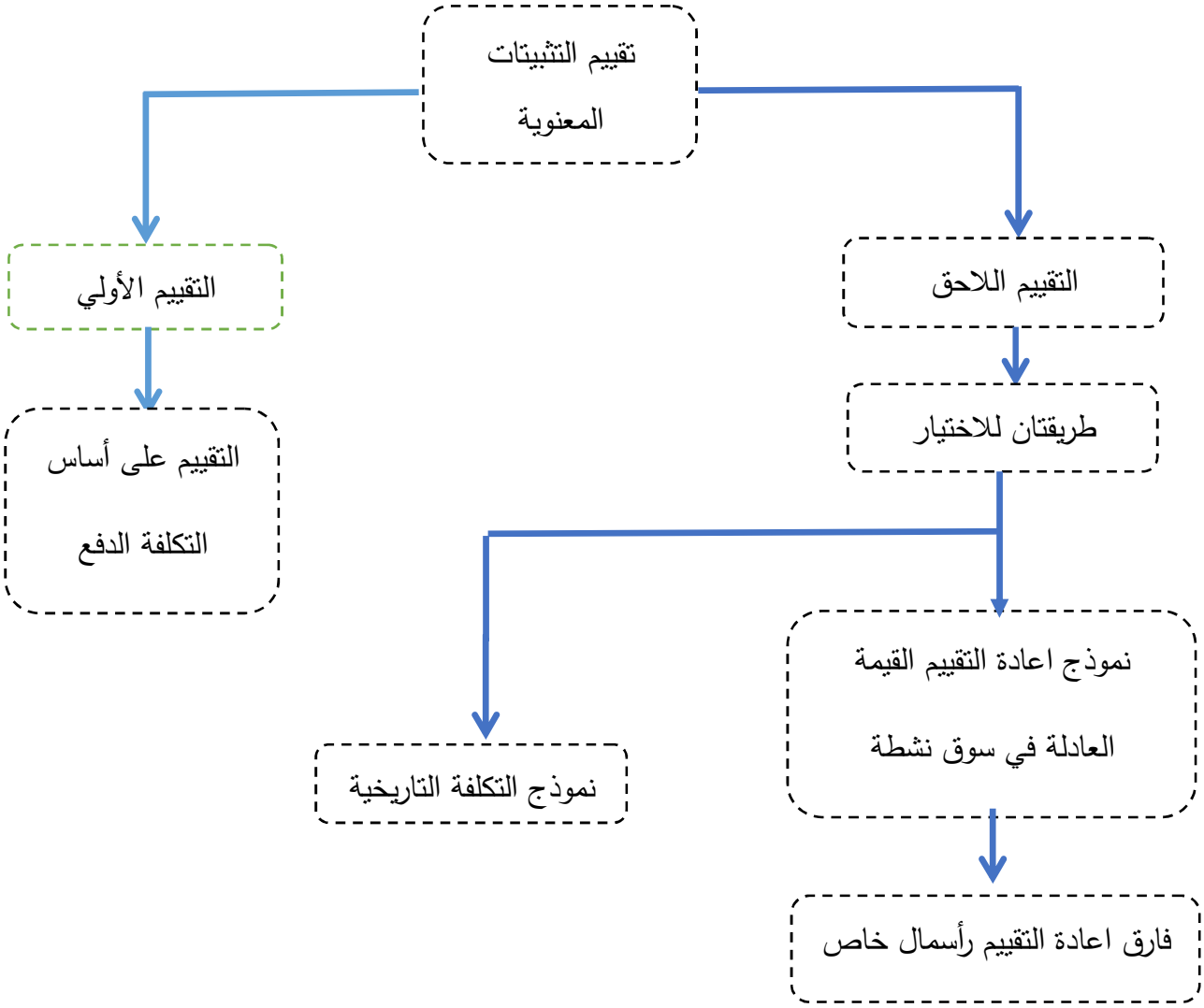
بعد أن يلبي الأصل الغير الملموس أسس الاعتراف، يتم الاعتراف به مبدئيا وذلك بمراعاة حالات الامتلاك المختلفة سابقة الذكر.تقوم المنشأة بعدها في تاريخ نهاية السنة المالية بتقييم كل اصولها بما فيها المعنوية منها وقد نص المعيار المحاسبي الدولي **IAS 38** على كيفية القيام بذلك،وهو نفسه ما جاء به المعيار الدولي **IAS 36** الخاص بانخفاض قيمة الأصول وكذا المعيار الدولي **IAS 16** الخاص بالأصول الثابتة.

فحسب المعايير سابقة الذكر يتم تقييم الأصول المعنوية حسب النموذجين التاليين:

❖ نموذج التكلفة التاريخية

❖ نموذج اعادة التقييم

وسيتم توضيح ذلك في الشكل الموالي:



(الشكل رقم07): المعالجة اللاحقة للتثبيتات المعنوية

Source: Odile Barbe-Danbon, Laurent Didelot, Comptabilité Approfondie, Nathan, Paris, FRANCE, 2011, P 116.

للمؤسسة الحق أن تختار اما استخدام نموذج التكلفة في تقييم أصولها أو نموذج اعادة التقييم، ويعتبر النموذج الذي تختاره المؤسسة هو سياستها المحاسبية لمعالجة الأصول الغير الملموسة، ويجب أن تطبق نفس السياسة على جميع أنواع الأصول الغير الملموسة.

1- نموذج التكلفة Cost Model

– تكون القيمة الدفترية المعدلة لأصل غير ملموس عبارة عن تكلفته ناقصا منها الاهتلاك المتراكم للأصل وخسائر الانخفاض في القيمة ان وجدت.[1]

– تتمثل تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى بطريقة منفردة في: سعر شرائه متضمنا الحقوق الجمركية والرسوم والضرائب غير القابلة للاسترجاع، وذلك بعد خصم الحسومات والخصومات التجارية. إضافة إلى كل تكلفة تتعلق مباشرة بإعداد الأصل للاستخدام.[2]

– .تتمثل تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى إثر عملية الاندماج في قيمته العادلة المحددة في سوق نشط في تاريخ الاقتناء.

ويعرف المعيار IAS 38–السوق النشط بأنه السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية:[3]

- ✓ البنود المعروضة للتداول في السوق تكون متجانسة.
- ✓ يمكن أن نجد في هذا السوق، وفي أي وقت، بائعين ومشترين راغبين.
- ✓ الأسعار تكون في متناول الجمهور.

2– نموذج اعادة التقييم Revoluation Model

بعد الاعتراف الأولي، يمكن للمؤسسة أن تسجل الأصل غير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه ناقص الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة.

ويتمثل المبلغ المعاد تقييمه في القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم والمحددة بالرجوع إلى سوق نشط[4] .

وفقا للمعيار IAS38،إ ذا قررت المؤسسة إعادة تقييم أصل غير ملموس يجب عليها إجراء عمليات إعادة التقييم بانتظام كاف حتى لا تختلف القيمة المحاسبية لأصل عن قيمته العادلة بشكل جوهري في تاريخ الاقفال.[1]

[1] الفقرة 74، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص962.

[3] الفقرة 02، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[4] الفقرة 75، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

إذا تم تسجيل أصل غير ملموس ما باستعمال نموذج إعادة التقييم (أي بالقيمة العادلة)، فإن كل الأصول الأخرى التي هي من فئته يجب أن تسجل أيضا باستعمال نفس النموذج، إلا إذا لم يوجد أي سوق نشط لهذه الأصول[2] .

وإذا لم تتمكن المنشأة من إعادة تقييم أصل غير ملموس ما موجود ضمن مجموعة من الأصول المعاد تقييمها، بسبب عدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يسجل هذا الأخير وفق نموذج التكلفة.[3]

إذا أصبحت القيمة العادلة لأصل غير ملموس مسجل وفق نموذج إعادة التقييم غير قابلة للتحديد بالرجوع إلى سوق نشط، فإن القيمة المحاسبية لهذا الأصل يجب أن تتمثل في القيمة العادلة له إثر آخر عملية إعادة تقييم تمت بالرجوع إلى سوق نشط، مخصوما منها الاهتلاك المتراكم ومجمع خسائر انخفاض القيمة السابقة.[4]

من النادر أن يوجد سوق نشط بالمواصفات السابقة بالنسبة لأصل غير ملموس. ولكن هذا ليس مستحيلا، فعلى سبيل المثال قد يوجد في بعض الاختصاصات سوق نشط لرخص تاكسيات أو رخص صيد أو حصص إنتاج قابلة للتحويل بحرية، على أنه لا يمكن أن نجد سوقا نشطا للماركات التجارية أو البيانات الادارية وعناوين النشر أو حقوق نشر الأفلام والقطع الموسيقية أو البراءات لأن كل من هذه الأصول هو أصل فريد من نوعه. كما أنه بالرغم من أن الأصول غير الملموسة تباع وتشترى، فإن التفاوض بشأنها يكون في شكل عقد بين البائع والمشتري وعمليات البيع والشراء هذه تكون غير متكررة نسبيا.[5]

لهذه الأسباب، قد لا يمكن تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس بالرجوع إلى السعر المدفوع مقابل أصل آخر. إضافة إلى ذلك فإن الأسعار عادة لا تكون متوفرة للجمهور. لذلك فإن إعادة تقييم الأصول غير الملموسة جاءت كمعالجة بديلة وليست كمعالجة أساسية.

3- النفقات اللاحقة للاعتراف بالأصل غير الملموس

---

[1] الفقرة 75، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] الفقرة 72، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[3] الفقرة 81، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[4] الفقرة 82، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[5] الفقرة 78، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

يمكن أن تنفق المنشأة بعض التكاليف على الأصل غير الملموس بعد الاعتراف به ضمن الأصول، ويعامل المعيار IAS 38 هذه التكاليف اللاحقة كما يلي:

أ- ترسل وتضاف إلى تكلفة الأصل غير الملموس :إذا كان من المحتمل أن تزيد هذه التكاليف من مقدار المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل؛ و إذا كان من الممكن قياس هذه التكاليف اللاحقة بموثوقية وإلحاقها للأصل .

أ- تستنفد كمصروفات فور حدوثها إذا لم يتوفر الشرطان السابقان .انطلاقا من هذه الشروط، فإن التكاليف القانونية والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة في قضية ناجحة للدفاع عن براءة اختراع، تسجل وفق المعيار IAS 38-كمصروفات ولا تتم رسملتها لأنه ليس من شأنها تمكين الأصل (براءة الاختراع) من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تتجاوز الأداء التقديري الأصلي له، بقدر ما يكون الهدف منها هو ترسيخ الحقوق القانونية لمالك البراءة.

يمكن القول بأن التكاليف اللاحقة على أصل غير ملموس تعالج وفق المعيار IAS38 كما يلي:

- التكاليف اللاحقة المنفقة للحفاظ على المنافع الاقتصادية لأصل تعامل كمصاريف ضمن جدول الدخل.
- التكاليف اللاحقة المنفقة لتوليد منافع اقتصادية إضافية من الأصل تعامل كأصل ضمن الميزانية.

4- الفترة الاستعمالية للأصل غير الملموس (العمر النافع/الافتراضي)

يعرف المعيار IAS 38-الفترة الاستعمالية لأصل غير الملموس) (La durée d' utilité أو ما يسمى "العمر النافع/العمر الافتراضي" كما يلي" :العمر النافع هو إما:[1]

- الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام المنشأة لأصل، أو
- عدد وحدات الانتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

وتتحدد الفترة الاستعمالية لأصل غير الملموس بناء على مجموعة من العوامل هي:

أ- عوامل اقتصادية وتكنولوجية: مثل[2]

- الاستعمال المنتظر من الأصل.

[1] الفقرة 08، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] الفقرة 90، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

- فترة المنفعة الاقتصادية المتوقعة من قبل مسيري المؤسسة. دورة حياة المنتوج المرتبط بالأصل.
- التقديرات العامة لمدة حياة الأصول المشابهة للأصل المعني والمستخدمة بطريقة مشابهة له.
- أثر التقادم التكنولوجي.
- درجة المنافسة وردود الأفعال المتوقعة من الشركات الأخرى أو من المنافسين المحتملين.
- مدى استقرار قطاع النشاط الذي يستعمل فيه الأصل وتغير الطلب على منتجاته وخدماته.
- مستوى نفقات الصيانة الضروري لتحصيل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل ومدى قدرة المؤسسة وعزمها على بلوغ هذا المستوى...إلخ

تحدد هذه العوامل ما يسمى "بالعمر الاقتصادي لأصل غير الملموس"، وهو العمر الذي تحصل المؤسسة من خلاله على المنافع الاقتصادية للأصل.

ب – عوامل قانونية وتعاقدية: تتمثل في فترة استخدام الأصل غير الملموس المنصوص عليها في الحقوق القانونية أو التعاقدية مثل حق براءة الاختراع، حق الامتياز، حق الترخيص...إلخ .

تحدد هذه العوامل ما يسمى "بالعمر القانوني لأصل غير الملموس"، وهو العمر الذي تسيطر فيه المؤسسة على المنافع الاقتصادية لأصل .وتتمثل الفترة الاستعمالية أو العمر الافتراضي الذي يهتلك على أساسه الأصل غير الملموس في العمر الاقتصادي أو العمر القانوني أيهما أقصر، بافتراض أنه كلما زادت الفترة الاستعمالية لأصل كلما كانت التقديرات بشأن المنافع أقل موثوقية[1].

إذا تم تحويل الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية لمدة محدودة قابلة للتجديد (كأن تتنازل مؤسسة عن براءة اختراع لمؤسسة أخرى لمدة قابلة للتجديد)، فإن فترة اهتلاك براءة الاختراع (العمر الافتراضي) يجب أن تقتصر على العمر القانوني المتبقي للبراءة ولا يجب أن تتضمن فترة او فترات التجديد الا إذا وجدت أدلة مقنعة تثبت حدوث التجديد دون أن تتكبد المنشأة عليه تكاليف ضخمة.[2]

.يجب على المنشأة، وفق المعيارIAS38–، أنّ تقدر ما إذا كان العمر النافع **(الفترة الاستعمالية)** لأصل غير الملموس منتهيا **(محدودا)** أو غير محدد **(وليس غير محدود)**. فالأصول غير الملموسة ذات العمر المحدود تخضع للاهتلاك، بينما الأصول غير الملموسة التي لها عمر غير محدد لا يتم اهتلاكها بل تخضع لاختبار التآكل.

[1] الفقرة 95، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] الفقرة 94، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

أ – **الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدود (المنتهية):**[1] إذا كان للأصل غير الملموس عمر نافع محدود فإنه يخضع للاهتلاك.

وفق المعيار **IAS 38** ،.يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط (الوتيرة) الذي تتوقع، المنشأة أن تستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل .فإذا لم يكن بإمكان المنشأة تحديد هذا النمط بموثوقية فإنه يجب عليها تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت).

ويقر المعيار **IAS 38** إلى جانب طريقة الاهتلاك الثابت، بطريقة الرصيد المتناقص ووحدات،الإنتاج كطرق بديلة لاستنفاد الأصل غير الملموس.

يبدأ تطبيق الاهتلاك عندما يصبح الأصل جاهزا للاستخدام، ويتوقف عند أول تاريخ يصنف فيه الأصل على أنه مقتنى بغرض البيع (أو يدمج مع مجموعة من الأصول الموجهة للبيع والمصنفة ضمن الأصول المقتناة بغرض البيع).

ويحدد المعيار IAS 38التعاريف التالية:[2]

القيمة القابلة للاهتلاك: هي تكلفة الأصل،أو مبلغ اخر بديل عن التكلفة مسجل في البيانات المالية مخصوما منه القيمة المتبقية (التخريدية).

القيمة المتبقية (قيمة الخردة): هي صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من الأصل في نهاية عمره النافع بعد خصم التكاليف المتوقعة للتخلص منه.

إن القيمة المتبقية لأصل غير ملموس له عمر افتراضي محدود يجب أن تساوي الصفر ماعدا[3]:

1) –إذا التزم طرف آخر بإعادة شراء الأصل في نهاية عمره الاقتصادي.
2) –إذا توفر سوق نشط لهذا الأصل مع:
   - إمكانية تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلى هذا السوق.
   - احتمال وجود هذا السوق النشط في نهاية العمر الاقتصادي للأصل.

وفقا لمعيار **IAS 38** يجب مراجعة فترة وطريقة اهتلاك الأصل الغير الملموس (اعادة النظر فيها) في تاريخ كل اقفال على الأقل، وكل تغيير أو تعديل يطرأ على مدة أو طريقة الاهتلاك، يجب تسجيله كتغيير في

[1] الفقرة 97، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] الفقرة 08، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[3] الفقرة 100، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

التقديرات المحاسبية حسب المعيار الدولي **IAS 08** " السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ".[1]

ب – الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدّد (غير المعروف):

وفق المعيار **IAS 38** يجب أن تعتبر المنشأة أن أصلا غير ملموس له فترة استعماليه غير محددة إذا قامت بتحليل كل العناصر الضرورية، وتبين لها أنه لا يوجد حدّ متوقع للفترة التي ينتظر أن يحقق الأصل خلالها منافع اقتصادية مستقبلية.

إن الأصل غير الملموس الذي تكون مدة حياته غير معروفة لا يجب أن يهتلك[2]، في حين يجب أن يخضع لاختبار التآكل اختبار(انخفاض القيمة) سنويا على الأقل، وكذلك كلما ظهر مؤشر يدل على إمكانية حدوث انخفاض في قيمة الأصل[3] .

ويحدد المعيار **IAS 36 انخفاض قيمة الأصول** " قائمة– على سبيل المثال لا الحصر عن المؤشرات التي قد تدل على انخفاض قيمة الأصل والتي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة من مصادر داخلية أو خارجية كما يلي:

مصادر داخلية	مصادر خارجية
توفر أدلة على تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه.	انخفاض القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي.
حدوث تغييرات داخلية ذات أثر عكسي على المنشأة مثل وجود خطط لإيقاف أو اعادة هيكلة العملية التي ينتمي اليها الأصل أو التخلص من الأصل قبل التاريخ المتوقع.	حدوث تغييرات ذات أثر عكسي على المنشأة في المحيط (التكنولوجي، الاقتصادي، القانوني) أو في السوق.
وجود أدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أصبح أو سيصبح أسوأ من الأداء	ارتفاع أسعار الفائدة ومعدلات المردودية مما قد يؤدي إلى زيادة سعر الخصم وبالتالي انخفاض القيمة الاستردادية

[1] الفقرة 104، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] الفقرة 107، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[3] الفقرة 108، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

المتوقع له.	للأصل.
	القيمة الصافية لأصول المؤسسة أكبر من قيمتها السوقية.

الجدول رقم 01 يوضح مؤشرات انخفاظ القيمة

المصدر :الفقرة رقم (09) من المعيار المحاسبي الدولي رقم" (36) انخفاض قيمة الأصول"

ويجرى اختبار التغطية طبقا للمعيار انخفاض قيمة الأصول **IAS 36** بمقارنة القيمة المحاسبية للأصل غير الملموس مع قيمته الاستردادية (**القيمة القابلة للتغطية**) حيث أن:

القيمة المحاسبية (la valeur comptable):هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح مجمع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

القيمة الاستردادية /القيمة القابلة للتغطية: (la valeur recouvrable)هي صافي سعر البيع أو القيمة النفعية للأصل أيهما أكبر.[1]

صافي سعر البيع: هو مبلغ التنازل عن الأصل، أي السعر المتحصل عليه في السوق أثناء معاملة عادية بين طرفين مخصوما منها التكاليف المرتبطة مباشرة بالتخلص من الأصل.[2]

القيمة الاستعمالية (La valeur d'utilité): هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل الى غاية خروجه من الميزانية أو انتهاء استعماله.[3]

ويلخص الجدول الموالي كيفية إجراء اختبار التآكل والاعتراف بخسارة التآكل:

القيمة المحاسبية	صافي سعر البيع	القيمة الاستعمالية = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية
	القيمة القابلة للاسترداد= القيمة الأكبر بين (صافي سعر البيع والقيمة الاستعمالية)	
كانت القيمة محاسبية **أصغر من** القيمة القابلة	لا يوجد تآكل/ لا يوجد خسارة انخفاض قيمة	

[1] الفقرة 15، المعيار المحاسبي الدولي IAS 36

[2] الفقرة 21، المعيار المحاسبي الدولي IAS 36

[3] الفقرة 26، المعيار المحاسبي الدولي IAS 36

للاسترداد	
ا كانت القيمة محاسبية **أكبر من** القيمة القابلة للاسترداد	يوجد تآكل/ توجد خسارة انخفاض قيمة
*خسارة انخفاض قيمة مسجلة كمصروف ضمن جدول الأرباح والخسائر *خسارة انخفاض قيمة مسجلة كفرق إعادة تقييم ضمن الميزانية.	

(الجدول رقم 02) يوضح اختبار التآكل وخسارة التآكل

Source: Pascal Barneto: L'évaluation des actifs incorporels dans le référentiel IFRS. CEREBEM; Centre de Recherche de Bordeaux Ecole de Management, mai, 2005, p. 17.

- إن وجود أي مؤشر يدل على انخفاض قيمة أصل ما يمكن أن يدل أيضا على إمكانيةّ تغير مدته الاستعمالية أو طريقة اهتلاكه أو قيمته المتبقية.

- تعتبر اختبارات التآكل بمثابة عملية جرد للأصول، فهي تتم آليا في نهاية كل دورة. وتشبه خسائر التآكل المفاجئة "المؤونات". ولكن يجب تمييز هذه الخسائر التي لها طبيعة غير منتظمة، غير عادية وغير متكررة، عن الاهتلاك الذي يمثل تآكلا عاديا للأصول. وبالتالي فإن خسائر التآكل لها تأثير أكبر من الاهتلاك على نتيجة الاستغلال بعد تسجيل خسارة التآكل، إذا حدث ارتفاع في القيمة القابلة للاسترداد للأصل عن قيمته المحاسبية فلا يجب استرجاع خسارة التآكل المسجلة سابقا.

- إن الأصل الغير الملموس الذي له عمر غير محدد ولا يخضع للاهتلاك، يجب أن يخضع لمراجعة سنوية للتأكد من استمرار الأحداث والظروف التي تجعل عمره الافتراضي غير محدد. فإذا زالت هذه الظروف والأحداث، وأصبح العمر غير المحدد "محدودا"، يتم تسجيل هذا التغيير كتغير في التقديرات المحاسبية وفق المعيار **IAS 08** " **السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء**[1] ."

- وفق المعيار **IAS36** ،فإن تغير العمر النافع لأصل غير ملموس من "غير محدد" إلى "محدود" قد يدل على إمكانية حدوث انخفاض في قيمة الأصل وبالتالي يجب أن يخضع الى اختبار التأكل.[2]

5- الأصل غير الملموس الممتلك من منحة حكومية[3]

[1] الفقرة 109، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] الفقرة 110، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[3] الفقرة 44، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

في بعض الحالات قد تمتلك المنشأة أصل غير ملموس من خلال منحة حكومية دون أن تتحمل عليه تكلفة أو بدفع مقابل رمزي. ويحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصول غير ملموسة لمنشاة معينة مثل حقوق النزول في مطار أو تراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون أو تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى موارد أخرى يكون استعمالها خاضعا لقيود معينة .وبموجب معيار المحاسبة الدولي 20- "IASمحاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدة الحكومية" يمكن أن تختار المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا .كما بإمكانها أن تعترف به مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي مضافا إليه أي تكلفة ترتبط مباشرة بإعداد الأصل للاستعمال المقصود منه (وذلك بموجب المعاملة البديلة الأخرى التي يسمح بها معيار المحاسبة. **IAS 20**)

6- استبعاد الأصل غير الملموس من الخدمة والتخلص منه

يجب استبعاد الأصل غير الملموس (شطبه من الميزانية) وفق المعيار IAS 38-في الحالات التالية:[1]

أ- عند خروجه

ب- عندما لا يتوقع تحقيق أي منفعة اقتصادية مستقبلية من جراء استعماله أو التنازل عنه.

يجب تحديد المكاسب أو الخسائر الناجمة عن استبعاد الأصل غير الملموس من الخدمة أو التخلص منه على أنها الفرق بين صافي إيرادات التخلص والقيمة المحاسبية للأصل. ويجب الاعتراف بهذا الفرق كإيراد أو مصروف في جدول الدخل. كما لا يجب تسجيل الأرباح الناتجة ضمن نتائج النشاطات العادية.[2]

إن خروج الأصل يمكن أن يتم بعدة طرق، كأن يتم بيعه أو وهبه للغير أو انتهاء مدة العقد الذي يحكمه...إلخ.

كما أن اهتلاك الأصل غير الملموس الذي له مدة حياة محدودة لا يتوقف عندما يتوقف استعمال هذا الأخير، إلا إذا كان الأصل مهتلك تماما أو تم تصنيفه كأصل مقتنى بغرض البيع (أو دمجه مع مجموعة من الأصول الموجهة للبيع والمصنفة ضمن الأصول المقتناة بغرض البيع).[3]

7- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة:

ينص المعيار IAS 38على الافصاح بشأن كل فئة من الأصول غير الملموسة كما يلي:[1]

[1] الفقرة 112، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[2] الفقرة 113، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

[3] الفقرة 171، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

أ- اذا ما كانت الفترة الاستعمالية منتهية أو غير محددة. وإذا كانت منتهية، الافصاح عن الفترة الاستعمالية المطبقة أو معدل الاهتلاك المستعمل.

ب-طرق الاهتلاك المستعملة بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار المحدودة.

ت-القيمة المحاسبية الاجمالية وكلّ مجمع الاهتلاك (إضافة إلى مجمع خسائر انخفاض القيمة) في تاريخ افتتاح وإقفال الدورة.

د- حسابات جدول الدخل التي تتضمن مخصصات اهتلاك الأصول غير الملموسة.

هـ- مقارنة القيم المحاسبية في بداية و نهاية الفترة مع إظهار ما يلي:

- الاضافات في الأصول غير الملموسة مع تمييز الأصول الناجمة من التطوير الداخلي عن الأصول المقتناة بطريقة منفردة وعن تلك الناتجة من عمليات الاندماج.
- الأصول المصنفة بأنها مقتناة بغرض البيع (أو المدمجة مع مجموعة من الأصول الموجهة للبيع والمصنفة كأصول مقتناة بغرض البيع).
- الزيادات والانخفاضات في قيمة الأصول غير الملموسة والناتجة عن عمليات إعادة التقييم.
- خسائر انخفاض القيمة المسجلة ضمن نتيجة الفترة إن وجدت.
- الاهتلاك المسجل خلال الفترة.
- التغيرات الأخرى في القيمة المحاسبية خلال الدورة.

اضافة إلى هذه المعلومات، يشجع المعيار **IAS 38**-المنشآت على نشر المعلومات التالية – دون أن يفرض عليه ذلك:

- بيان أي أصل غير ملموس تم إطفاؤه كاملا ولا يزال قيد الاستعمال.
- بيان موجز بالأصول غير الملموسة الهامة التي تسيطر عليها المنشأة ولكنها لا تعترف بها كأصول لأنها لا تحقق مقاييس الاعتراف الواردة في هذا المعيار أو لأنه تم حيازتها أو تكوينها قبل أن يصبح هذا المعيار ساري المفعول.

[1] الفقرة 118، المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية المولدة داخليا أو التي تم اقتنائها

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية المنتجة داخليا

يشير النظام المحاسبي المالي على شروط تثبيت أصل معنوي متأتي من مصاريف البحث والتطوير حسب البندين 121.14 و 121.15 كما يلي:

– **121.14** تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط:[1]

– إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة

إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها

– إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة

– **121.15** .تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها[2].

1-1 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (ح/203):[3]

وتسجل في قيدين:

القيد الأول: تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل احد حسابا المصاريف(المجموعة السادسة) مدينا وحساب البنك والصندوق أو الدائنون دائنا، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

---

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، **قواعد خاصة للتقييم والادراج في الحسابات** العدد 19، 25 مارس 2009، ص 9

[2] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، **قواعد خاصة للتقييم والادراج في الحسابات** العدد 19، 25 مارس 2009، ص 10

[3] بلخير بكاري، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، ص53

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
6xx	من ح/حسابات المصاريف	XXX	
			XXX
4xx 5xx	إلى ح/حسابات الديون أو إلى ح/الحسابات المالية		XXX XXX
	(تسجيل الأعباء حسب طبيعتها)		

وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في النظام المحاسبي الدولي لاعتبارها تثبيتات معنوية، عندها يسجل القيد الثاني

القيد الثاني: تحويل المصاريف إلى قيم معنوية: حيث يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية، والحساب 731 (إنتاج مثبت للأصول المعنوية) دائنا كما يلي:

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
203	من ح/مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	XXX	
731	إلى ح/إنتاج مثبت للتثبيتات المعنوية		XXX
	(تسجيل تحويل المصاريف إلى قيم معنوية)		XXX

2-1 برمجيات المعلومات وما شابههما (ح/204): [1]

حالة إنتاج البرامج من المؤسسة وتسجل العملية في قيدين كالتالي:

[1] بلخير بكاري، **مرجع سبق ذكره**، ص54

القيد الأول: تسجل مصاريف إنتاج في الحسابات المناسبة من **(المجموعة 6)** وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو مورد والتثبيتات دائنا.

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
6xx	من ح/حسابات المصاريف	XXX	
			XXX
4xx 5xx	إلى ح/حسابات الديون أو إلى ح/الحسابات المالية (تسجيل الأعباء حسب طبيعتها)		XXX XXX

القيد الثاني: نجعل ح/204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل حسابات الإنتاج المثبت للأصول غير المادية (ح/731 دائنا.

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
204	من ح/برمجيات المعلومات وما شاهبه	XXX	
			XXX
731	إلى ح/إنتاج مثبت للتثبيتات المعنوية (تسجيل تحويل المصاريف إلى قيم معنوية)		XXX

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية التي تم اقتنائها:

2-1برمجيات معلومات وما شابهها (ح/204:[1]) يسجل ضمن هذا الحساب مختلف الرخص المتعلقة بالبرمجيات التي تقتنيها المؤسسة من عند الغير

[1] بلخير بكاري، **مرجع سبق ذكره**، ص54

شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة: في هذه الحالة نجعل ح/204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل احد حسابات البنك أو مورد التثبيتات ح/204 دائنا.

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
204	من ح/برمجيات المعلومات وما شاهبه	XXX	
			XXX
4XXX 5XXX	إلى ح/حسابات الديون إلى ح/الحسابات المالية		XXX
	(تسجيل شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة)		

2.2الامتيازات، رخص، علامات تجارية (ح/205):

لتسجيل هذه الأصول نجعل ح/205 مدينا وأحد حسابات البنك او موردو التثبيتات:

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
205	من ح/ الامتيازات، الرخص، علاماتي تجارية	XXX	
			XXX
4XXX 5XXX	إلى ح/حسابات الديون إلى ح/الحسابات المالية		XXX
	(تسجيل شراء حقوق استخدام الامتيازات،الرخص،العلامات التجارية)		

2-3 فارق الشراء أو الاقتناء(ح/207):[1]

[1] بلخير بكاري، **مرجع سبق ذكره**، ص55

كما تسمى كذلك شهرة المحل وهو أصل غير ملموس ينشأ في العادة عن قدرة الشركة أو سير الكفاءة المتميزة لإداراتها،ويسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في اخرى أو عملية ضم مؤسسة اخرى، حيث يمثل لنا فائض القيمة عن القيمة المحاسبية الصافية لمؤسسة ما، أي الفرق بين السعر المدفوع والقيمة الدفترية للمؤسسة، هذا الفائض يدرج محاسبيا ضمن حساب 207 فارق الشراء (**الاقتناء**) باللغة الانجليزية (**GOODWILL**) ويسجل كما يلي:

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
207	من ح/فارق الشراء	XXX	
104	إلى حج/فارق إعادة التقييم (تسجيل حساب فارق الاقتناء)		XXX

على سبيل المثال لتكن لدينا ميزانية احدى المؤسسات كمايلي:

الأصول	**المبالغ**	**الخصوم**	**المبالغ**
التثبيتات	1 000 000	**رؤوس الأموال الخاصة**	1 200 000
المخزونات	500 000	**الديون**	600 000
الخزينة ومايعادلها	300 000		
المجموع	1 800 000	**المجموع**	1 800 000

اذن قيمة المؤسسة =مج الأصول – الديون

أي تساوي الى 1 200 000دج

فرضا أن السعر المدفوع لأجل اقتناء هذه المؤسسة هو:1 500 000

ومنه الفارق 300 000 دج يمثل لنا فارق الاقتناء (الشراء) وعليه تصبح ميزانية المؤسسة بالشكل التالي:

الأصول	**المبالغ**	**الخصوم**	**المبالغ**
التثبيتات	1 000 000	**رؤوس الأموال الخاصة**	1 500 000

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
208	من ح/التثبيتات المعنوية الأخرى	XXX	
4XXX 5XXX	إلى ح/حسابات الديون إلى ح/الحسابات المالية		XXX

التثبيتات (فارق الاقتناء)	300 000		
المخزونات	500 000	**الديون**	600 000
الخزينة وما يعادلها	300 000		
المجموع	2 100 000	**المجموع**	2 100 000

2-4 التثبيتات غير المادية الأخرى(ح/208):[1]

يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة ويسجل كما يلي:

[1] بلخير بكاري، **مرجع سبق ذكره**، ص 56

	(تسجيل باقي القيم المعنوية)		

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للاهتلاك وتدهور القيمة وكيفية التنازل عن التثبيتات المعنوية (المعالجة اللاحقة)

ان تحديد قابلية أو عدم قابلية الأصل المعنوي للاهتلاك هو محدودية المدة النفعية للأصل حيث ان التثبيتات المعنوية التي لها **مدة نفعية محددة** يتم اهتلاكها، أما التي **ليس لديها مدة نفعية محددة** في لا تمتلك بل تخضع لاختبار إمكانية حدوث خسائر، أي انخفاض في قيمة الأصول.[1]

ولقد عرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاك في المادة 121-7[2]": هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة لأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه." ويعتبر الاهتلاك وسيلة لتحميل تكلفة الأصل المعنوي في كل فترة حتى تكون تكلفته في نهاية عمره الإنتاجي قد حملت تماما على قائمة الدخل وفي نهاية حياة الأصل المعنوي، فانه يفترض عادة ان القيمة المتبقية (الخردة) تكون صغيرة ما لن تكن مستوفاة معايير اخرى.

الفرع الأول: اهتلاك التثبيتات المعنوية:

ان اهتلاك التثبيتات المعنوية تتم بنفس أسلوب اهتلاك الخاص بالتثبيتات العينية، مع ملاحظة ان بعض الأصول مثل شهرة المحل (فرق الاقتناء) لا تهتلك وفي حالة انخفاض قيمتها تخصص لها خسارة عند انخفاض القيمة غير قابلة للاسترجاع، ان النظام المحاسبي المالي يوصي باهتلاك التثبيتات المعنوية من خلال فترة لا تتجاوز عشرون سنة، ان تسجيل قسط الاهتلاك يكون في نهاية السنة بجعل الحساب (ح 68) مدينا والحساب(280ح) اهتلاك تثبيتات معنوية دائنا.[3]

[1] فريال سليماني **مرجع سبق ذكره**، ص 12.

[2] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، **مرجع سبق ذكره** العدد 19، 25 مارس 2009، ص 7

[3] مقدم عدنان المرجع سابق، ص22

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
68X	من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	XXX	
28X	إلى ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية (تسجيل اهتلاك الدورة)		XXX

الفرع الثاني: خسارة قيمة التثبيتات المعنوية:[1]

يعتمد التقدير المحاسبي على مبدأ الحيطة والحذر، لتجنب تحويل عدم التأكد الحالي لفترات مستقبلية، وعدم التأثير سلبا على ثروة المؤسسة ونتائجها، وينتج عن تطبيق هذا المبدأ تخفيض قيم الأصول والإيرادات وزيادة قيم الخصوم والمصاريف، نتيجة لتعجيل الاعتراف بالخسائر قبل تحققها، وتأجيل الاعتراف بالمكاسب حتى تتحقق فعلا، وتعتبر طريقة تدني القيمة من الممارسات المحاسبية التي تتوافق مع مبدأ الحيطة والحذر، وتستخدم لوضعه حيز التطبيق، كما تستند هذه الطريقة إلى عدة مبررات اخرى، رغم وجود العديد من المبررات والمشاكل الناجمة عن تطبيقها، إضافة إلى تأثيرات الجوهرية على شكل ومحتوى القوائم المالية

1- تدني قيمة الأصول المعنوية: وجب على كل منشاة تحوز على تجهيز معنوي مقارنة القيمة القابلة للاستيراد وقيمته المحاسبية الصافية بعد الاستهلاكات في نهاية كل دورة وفي كل مرة إذا كان هناك دليل على ان التجهيز المعنوي قد فقد قيمته (خسارة في القيمة)، يجب ان ترجع القيمة المحاسبية الصافية إلى قيمة الاسترداد .إن تسجيل الخسارة يكون في نهاية السنة يجعل الحساب (ح/29) خسارة في قيمة التثبيتات المعنوية الى (ح/68) مخصصات الامتلاك وخسائر القيمة أصول غير ملموسة مدينا

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
68X	من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	XXX	
			XXX

[1] د.شريط صالح الدين و.حفاصة أمينة، **مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، عدد 01/ 2018، جامعة المسيلة، ص 194-195

29X	إلى ح/خسائر القيمة عن التثبيتات (تسجيل خسارة وتدني قيمة الأصول)		

2- إعادة تقييم خسائر في القيمة: تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بإعادة تقييم القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة للسنوات المالية السابقة وان وجد أي مؤشر يدل على ان الخسارة في القيمة المدرجة أصبحت غير موجودة أو انخفضت تقوم المؤسسة بإعادة تقدير القيمة القابلة للتحصيل الجديدة، حيث تسجل كمنتوجات في حسابات النتائج عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل اكبر من القيمة المحاسبية الصافية التي لم تدرج فيها أي خسارة قيمة خلال السنوات المالية السابقة، ويتم إعادة تسوية ح/29 في نهاية كل سنة كما يلي:

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
68X	من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	XXX	
29X	إلى ح/خسائر القيمة عن التثبيتات (زيادة الخسارة في القيمة)		XXX

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
29X	من ح/خسارة القيمة عن التثبيتات	XXX	
78X	إلى ح/استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة (استرجاع خسائر القيمة)		XXX

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
68X	من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	XXX	
28X	إلى ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية		XXX

الفرع الثالث: التنازل عن التثبيتات المعنوية:[1]

يمكن للتثبيت المعنوي أن يخرج من المؤسسة بطرق عديدة أهمها:

- عمد القيام ببيعه أو عن طريق التبرع أو عن طريق الاستبدال بأصل آخر
- عندما لا يتوقع تحقيق أي منفعة اقتصادية مستقبلية من جراء استعماله أو التنازل عنه

يجب إتباع الخطوات التالية بعملية استبعاد أو خروج التثبيتات المعنوية:

1- إثبات قسط اهتلاك لسنة التنازل :

حيث ان مبلغ الاهتلاك يحسب للفترة من بداية سنة التنازل إلى غاية تاريخ التنازل، ويكون القيد المحاسبي لقسط كما يلي:

[1] د.شريط صالح الدين و.حفاصة أمينة، مرجع تم ذكره ص48

	(إثبات قسط امتلاك الدورة N")		

2- ترصيد التثبيت المعنوي المتنازل عنه :

وذلك من خلال القيام بترصيد القيمة الإجمالية للأصل المستبعد بجعلها دائنة مقابل ترصيد مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر القيمة بجعلها مدينين واثبات نتيجة التنازل إذا كانت ربح أو خسارة، وعليه تتم المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول وقيمة الإخراج أو البيع .

القيمة المحاسبية= تكلفة الأصول المعنوية-(مجموع الاهتلاكات المتراكمة + خسائر القيمة المكونة).

- .يتم حساب فوائض القيمة للأصول المعنوية = سعر التنازل(البيع)- القيمة المحاسبية الصافية.

-إذا كان الفرق ربحيا نسجل في ح/752 فوائض القيمة عن الأصول غير المادية.

-أما إذا كان الفرق خسارة نسجل في ح/652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة.

3- التسجيل المحاسبي (ربح):

رقم الحساب		التعيين	مدين	دائن
512		من ح/البنك أو	XXX	
462		ح/ الحسابات الدائنة عن بيع تثبيتات	XXX	
280		ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية	XXX	
290		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	XXX	
	20X			
		إلى ح/ التثبيتات المعنوية		XXX
	752			
		الى ح/ فوائض القيمة عن خروج أصول غير مالية		XXX
		(التنازل عن التثبيتات المعنوية)		

4- التسجيل المحاسبي (خسارة):

رقم الحساب		التعيين	مدين	دائن
512		من ح/البنك أو	XXX	
462		ح/ الحسابات الدائنة عن بيع تثبيتات	XXX	
280		ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية	XXX	
290		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	XXX	
652		ح/ نواقص القيمة عن خروج أصول غير مالية		
	20X	إلى ح/ التثبيتات المعنوية		XXX
		(التنازل عن التثبيتات المعنوية)		

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية والتطبيقية

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة الصندوق الوطني للتقاعد CNR

المبحث الثاني: الإجراءات الميدانية للدراسة

تمهيد:

تكملة لهذا الموضوع بعد جانبه النظري سنتطرق في هذا الفصل إلى إسقاط المفاهيم النظرية المتطرق إليها في هذه الدراسة على واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وكنموذج وقع اختيارنا على على مؤسسة الصندوق الوطني للتقاعد، وذلك بهدف التحقق من أهم الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى واقع المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي، وكذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

وعليه سنحاول في هذا الفصل إلى التطرق للدراسة الميدانية من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة الصندوق الوطني للتقاعد

المبحث الثاني: الإجراءات الميدانية للدراسة

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة الصندوق الوطني للتقاعد

في هذا المبحث سنقوم بتقديم بتعريفات عن مؤسسة الدراسة والمتمثلة في التعرف على قطاع الضمان الاجتماعي والصندوق الوطني للتقاعد.

المطلب الأول: تطور ونشأة نظام الضمان الاجتماعي والتقاعد

لمحة تاريخية عن الضمان الاجتماعي والصندوق الوطني للتقاعد:

لقد عرف نظام الضمان الاجتماعي في الجزائر عدة مراحل منذ نشأتها والى حد اليوم تتوافق كل مرحلة مع طبيعة المناخ السياسي والاقتصادي والاجتماعي السائد.

الفرع الأول: نشأة نظام الضمان الاجتماعي الجزائري:

لقد مر نظام الضمان الاجتماعي الجزائري بثلاث مراحل أساسية منذ نشأته الى حد الساعة هي:

- مرحلة الأولى النشأة على يبد المستعمر من سنة 1945 الى 1962
- مرحلة الثانية من سنة 1962 الى 1983
- مرحلة الثالثة من سنة 1983 الى يومنا هذا

المرحلة الأولى(1962-1965):انبثق قانون الضمان الاجتماعي الجزائري من نظيره الفرنسي وفقا للقرار رقم 49/45 المؤرخ في 10جوان 1949 والذي دخل حيز التطبيق في 10 أفريل 1950. وقد احتوى في البداية لنظامين،أولهما نظام الأجراء والثاني القطاع الفلاحي وقد كان خاصا بالفرنسيين وبعض العمال الجزائريين، وقد استمر كذلك حتى الاستقلال.

المرحلة الثانية(1962-1983):بعد الاستقلال عملت السلطات على اثراء نظام الضنان الاجتماعي وأدت الى توسيع حجم الاستفادة منه واثراء مزايا وخدمات القطاع، ولكن رغم ذلك بقيت النقائص موجودة وخصوصا عدم العدالة في توزيع الاشتراكات.

المرحلة الثالثة(1983 الى يومنا هذا): جاءت في هذه المرحلة تشريعات وأطر جديدة لاعطاء نظام فعالية في الاقتصاد الوطني وذلك من خلال اصدار مراسيم وتشريعات تنظم القطاع، وقد كان ذلك سنة 1983، وضم اصدار القوانين التالية:[1]

- القانون رقم 11-83 المؤرخ في 1983/07/02 والمتعلق بالتأمينات الاجتماعية.
- القانون رقم 12-83 المؤرخ في 1983/07/02 والمتعلق بالتقاعد.
- القانون رقم 13-83 المؤرخ في 1983/07/02 والمتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية.
- القانون رقم 14-83 المؤرخ في 1983/07/02 والمتعلق بالتزامات الخاضعين في مجال الضمان الاجتماعي.
- القانون رقم 15-89 المؤرخ في 1983/07/02 والمتعلق بالمنازعات في مجال الضمان الاجتماعي

حيث منحت هذه القوانين نفس التكليف والوجبات لجميع الأجراء وغير الأجراء الممارسين للنشاطات الاجتماعية في مختلف القطاعات. وقد تم فيما بعد اثراء للقوانين 11-83،12-83،13-83 بالتعديلات التالية:

- الأمر رقم 96/17 المؤرخ في 06 جويلية 1996 المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية.
- الأمر رقم 96/18 المؤرخ في 06 جويلية 1996 المتعلق بالتقاعد
- القانون رقم 99/03 المؤرخ في 22 مارس 1999 المتعلق بالتقاعد

كما تميزت هذه الفترة (المرحلة) ب:

[1] عياش درار، حجيلة قميري، رشيد بوكساني، الاتجاهات المستقبلية لصندوق التقاعد في الجزائر، مجلة علوم الاعمال، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس جوان 2020

- توحيد أنظمة تقوم على مبادئ التضامن والتوزيع،

- الانتساب الاجباري لكل العمال الأجراء وغير الأجراء،والمشبهين بالأجراء وكذا فئات الأشخاص المسماة بالفئات الخاصة من المؤمن لهم اجتماعيا.

- توحيد القواعد المتعلقة بحقوق وواجبات المستفيدين

- توحيد التمويل.

الفرع الثاني: أنواع صناديق الضمان الاجتماعي:

وجاء في المرسوم التنفيذي رقم 07-92 المؤرخ في 04 جانفي 1992 والمعدل للقانون 85-233 الذي يحدد هيكلة نظام الضمان الاجتماعي وذلك بتحديد الصناديق وهي كمايلي:

الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء CNAS

Caisse Nationale des Assurance Sociales des Travailleurs Salaries

- الصندوق الوطني للتقاعد CNR

La Caisse nationale des retraites

- الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء CASNOS

La caisse Nationale de Sécurité Sociale de Non Salaries

- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC

La caisse nationale d'Assurance Chômage[1]

[1] سماعيل منال، اثر التغيرات التشريعية على التوازنات المالية لصندوق التقاعد الوطني، مذكرة تخرد لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي كلية العلوم الاقتصادية ام البواقي، 2021

- الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية في قطاعات البناء والأشغال العمومية والري

La Caisse National des Congés Payés et du Chômage intempéries des Secteurs du Bâtiment des Travaux Publics et de l'Hydraulique

الفرع الثالث الاطار العام لنظام التقاعد في الجزائر:

ان نظام التقاعد في الجزائر يعكس حقيقة المنظومة للحماية الاجتماعية التي يستفيد منها العامل الأجير و غير الأجير في كل الدول على اختلاف أنظمتها وايديولوجياتها وبما أنه من أهم الحقوق الاجتماعية ولمعرفة هذا النظام من حيث مفهومه، مهامه، ومميزاته، الامتيازات التي يوفرها وكيفية حساب معاشه، لهذا يقتضى بنا أن نتعرض اليها كالتالي:

أ. تعريف نظام التقاعد ومهامه ومميزاته:

النظام الوطني للتقاعد جزء لا يتجزأ من التأمين الاجتماعي، دخل حيز التنفيذ بداية من الفاتح جانفي 1984 ويعتبر كنظام تأميني تساهمي، يميزه التضامن بين العمال الناشطين والمتقاعدين، وبالتالي يشتغل على أساس التوزيع، وقد تم انشائه بمقتضى رقم 85-223 سنة 1985.

ب. مهام الصندوق الوطني للتقاعد:

وقد حدد هذا القانون رقم 92/07 المؤرخ في 1992/01/04 مهاما متعددة يقوم بها من بين هذه المهام:

- تسيير منح المستفيدين من التعاقدات الدولية.
- ضمان التحصيلات والمراقبة والمتابعة القضائية للاشتراكات الموجهة لتمويل منح التقاعد المباشر.
- اعلام وتوجيه المستفيدين.

ج. مميزات نظام التقاعد:

يتميز نظام التقاعد بـ:

- يغطي هذا النظام كل العمال المعنيين بالتدابير الواردة في هذا القانون، أي جميعهم مهما كان نوع النشاط الذي يمارسونه.
- مستوى الخدمات يمكن أن يبلغ حتى نسبة 80% من الأجرة
- توحيد السن القانوني للتقاعد عند 60 سنة. لكن يتضمن بعض الاستثناءات بالنسبة لبعض الفئات الاجتماعية، مثل النساء العاملات، المجاهدين.
- تحديد حد أدنى لأجرة التقاعد على أساس الأجر القاعدي الوطني المضمون، حاليا حدد بنسبة 75% من الأجر القاعدي الوطني المضمون.
- تحديد مدة سنوات العمل القصوى ب 32 سنة.
- حساب راتب التقاعد على أساس معدل السنوات الخمسة الأخيرة أو معدل أحسن الرواتب لخمس سنوات في مدة العمل.
- يمكن أن يصل مبلغ المعاشات المحمول نسبة 90% من معاشات الزوج.
- المراجعة السنوية لرواتب ومنح التقاعد.

المطلب الثاني: تقديم الصندوق الوطني للتقاعد:

الفرع الأول: تعريف ونشأة الصندوق الوطني للتقاعد غرداية

1- تعريفه:

هو هيئة عمومية اقتصادية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية القانونية والاستقلال المالي، انشئ هذا الصندوق بموجب المرسوم رقم 85-07 المؤرخ في 20 أوت 1985، والذي تم تعويضه بالمرسوم رقم 92-07 المؤرخ في 04 جانفي 1992، المتعلق بكيفية تسيير صناديق الضمان الاجتماعي والتنظيم الاداري والمالي للتأمين الاجتماعي، وكانت الغاية الأساسية من اشائه هي تسيير مختلف أنظمة التقاعد التي كانت متواجدة قبل القانون وتوحيدها في نظام تقاعد موحد يعطي نفس الامتيازات لجميع العمال بغض النظر عن ميدان نشاطهم.

وأنشأت وكالات على مستوى 38 ولاية مركزها الرئيسي 34 نهج حسان بن نعمان – بئر مراد رايس– الجزائر العاصمة وذلك لضمان خدمات أفضل للمتقاعدين كمراعاة لظروف التنقل لكل متقاعد من البلاد من المدينة التي يقطن بها إلى الجزائر العاصمة للحصول على استفسارات، وذلك بعد أن فشلت التعاملات البريدية والهاتفية في تلبية الطلبات ورغبات المتقاعدين على المستوى الوطن، فقد أسست السلطات عدة مؤسسات موزعة على التراب الوطني ومنها وكالة غرداية الكائنة بحي 15 فيلا بلدية غرداية.

2-نشأة الوكالة:

الصندوق الوطني للتقاعد وكالة غرداية فهو عبارة عن منشأة حديثة، أنشئت في 17ديسمبر 1986 حيث بدأت تقوم بعملها بتصفية الملفات حتى شهر ماي 1987 حينها باشرت مصلحة الحوالات تقوم بعملها المتمثل في ايصال المنح الى المتقاعدين (المؤمنين) كل هذا تحت اشراف عمال وعددهم 4 موظفين يضمنون السير الحسن ل2780 ملف. مع العلم أن الوكالة مصنفة في المرتبة الثانية وتحتوي على ثلاثة هياكل ادارية بالإضافة الى مركز حسابات جهوي ومركز جهوي للأرشيف.

كانت الوكالة مشتركة في مبنى واحد مع الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية CNAS الى غاية 2003، حيث انتقلت الى مقرها الجديد بحي ختالة 15VILLA، كما أنها تتربع على مساحة اجمالية قدرها 3591 متر مربع، منها 2648 متر مربع مبنية ومشيدة على 5 طوابق

الطابق الأرضي: يوجد به مصلحة الوسائل العامة والمخازن.

الطابق الأول: يضم نيابة مديرية المنح والشبابيك (المصلحة التقنية) والمختصة بالاستقبالات اليومية للمتقاعدين، واستلام وتسليم الوثائق والملفات الجدد...، كما يوجد بنفس الطابق خلية الإصغاء والمخصصة للاستقبال شكاوي المتقاعدين ودراستها والرد عليها.

الطابق الثاني: يضم كل من مديرية الوكالة، أمانة المديرية، مصلحة المنازعات وهي مصلحة تابعة مباشرة لمدير المؤسسة، كما يوجد بنفس الطابق نيابة مديرية الإدارة، في حين أن المركز الجهوي للأرشيف والتابع إداريا للصندوق يتواجد في الجهة المقابلة له.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لوكالة الصندوق الوطني للتقاعد غرداية

هو عبارة عن مخطط يفصل ويبين المهام بدقة ويهدف إلى:

- ✓ تحديد مسئولي وأعوان أي مصلحة بالصندوق.
- ✓ تخصيص المهام وتنسيقها وفصل المهام.

أولا: المديرية

1/ مـــــدير الوكالـــــة: وهـــو المســـير الرئيســـي للمؤسســـة والموجـــه الأول للأهـــداف المســـطرة، ويعتبـــر الممثـــل القـــانوني لهـــا ولـــه الحـــق فـــي الإشـــراف علـــى تســـيير كـــل نشـــاطات الوكالـــة، وذلـــك اســـتنادا إلـــى قـــوانين صـــادرة مـــن الصـــندوق المركـــزي، كمـــا أنـــه المطلـــع والمصـــادق علـــى كـــل القـــرا رات والوثـــائق فختمـــه علـــى هـــذه الأخيـــرة جـــد ضـــرورية ويعطيهـــا الصـــيغة القانونية، من بين مهامه ما يلي:

- ✓ المسؤول الأول والوحيد على عقد إبرام الندوات والاجتماعات داخل الوكالة.
- ✓ الممثل القانوني أمام الصندوق المركزي بالجزائر العاصمة.
- ✓ المسؤول عن التنظيم الداخلي للوكالة.
- ✓ المنســـق والمشـــرف الرئيســـي علـــى الوكالـــة وذلـــك لتفـــادي الفوضـــى والأعمـــال غيـــر القانونية كما أنه مطلع على كل كبيرة وصغيرة تتعلق بنشاط المؤسسة.

2/أمانـــة المديريـــة: يعتبـــر مكتـــب الأمانـــة تكملـــة لمكتـــب المـــدير كمـــا يعتبـــر همـــزة وصـــل بـــين المدير وباقي المصالح الأخرى ومن بين مهامه ما يمي:

- ✓ تبليـــغ جميـــع الاتصـــالات والمراســـلات الآتيـــة ســـواء مـــن المحـــيط او مـــن داخـــل الوكالـــة إلـــى المـــدير وكـــذا كـــل مصـــالح الصـــندوق علـــى اخـــتلاف أنواعهـــا ســـواء كانـــت كتابيـــة أو هاتفية.
- ✓ تسجيل الرسائل الواردة إلى الوكالة.
- ✓ استقبال الفاكس وتدوين كل ما يتعلق بهذه الاتصالات في حالة غياب المدير.
- ✓ تنظـــيم المناشـــير والجرائـــد الرســـمية الـــواردة إلـــى الوكالـــة وتوزيعهـــا علـــى المصـــالح المعنية.

3/خليـــة الإصـــغاء: وهـــي تابعـــة أيضـــا مباشـــرة لمـــدير المؤسســـة وتهـــتم بدراســـة جميـــع الشكاوى بدراستها والنظر فيها، أو طرحها مباشرة على مدير المؤسسة عند الضرورة

4/خلية الإعلام الآلي: تتلخص مهامها في الحفظ الآلي للمعلومات المتعلقة بالدفعة الأولى أو المراجعة الدورية للملفات وتحيينها واعداد الرواتب الشهرية للمتقاعدين، وهي تابعة أيضا مباشرة لمدير المؤسسة.

5/مصلحة المنازعات: تعتبر مصلحة المنازعات من بين المصالح الموجودة بالمؤسسة والتابعة مباشرة لمدير المؤسسة وتلعب دورا هاما وأساسيا يكمن في فض المنازعات بين الصندوق والمتقاعدين أو بين الصندوق والإدارات الأخرى فهي تعتبر بمثابة محامي الدفاع عن المؤسسة، والممثل القانوني للصندوق أمام القضاء ويعتبر بمثابة المستشار القانوني للمؤسسة بالإضافة إلى المتابعة والفصل في الطعون المقدمة من طرف المؤمنين الاجتماعيين[1].

ثانيا: نيابة مديرية الإدارة والوسائل

تتكفل هذه المديرية بتنظيم وتسيير المصالح والسهر على تعمير المستخدمين، وترقيتهم، العقوبات المسلطة عليهم ورواتبه كما تسهر على إنشاء الصفقات ومتابعة المشاريع المتعلقة بالوكالة والصفقات المبرمة يترأسها نائب المدير، تحتوي هذه المديرية على عدة مصالح هي:

1/مصلحة الإدارة العامة: وتتكفل هذه المصلحة بمتابعة ملفات المستخدمين (غيابات، ترقيات، عقوبات وتوظيف) كما تختص في إنشاء ومتابعة الصفقات والعقود اذا فهي تهتم بـ:

- ✓ تنفيذ القرارات الخاصة بالشغل وذلك بعد التأكد من مطابقتها للقانون.
- ✓ دارسة المشاكل الخاصة بالعمال وشكاويهم.
- ✓ كذلك الإشراف على عمليات الحضور والغياب وحساب الإجازات بمختلف أنواعها.

2/مصلحة الأجور: تختص هذه المصلحة في تحضير أجور المستخدمين بعد حصولها على المعلومات اللازمة من مصلحة الإدارة والمتعلقة بالترقيات والاقتطاعات.

[1] مقابلة مع السيد الشيخ صالح الياس رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، يوم 2022/06/20 بمكتبه في المؤسسة

3/ مصـــلحة الوســـائل العامـــة: تخـتص هـذه المصـلحة فـي متابعـة عمـال الحراسـة والأمـن وعمـال النظافـة كمـا تعـد مكلفـة بالشـؤون الاجتماعيـة للعمـال ونظافـة المحـيط إضـافة لتسـيير مخـازن التمـوين وكـذا عمليـات الشـراء، وتتـوفر فيـه كافـة احتياجـات الوكالـة مـن أثاث ومعدات ولوازم مكتبية، فهي تقوم بتسيير المخزون[1].

ثالثا: نيابة مديرية الأداءات والمنح

تعتبـر أهـم مديريـة بالصـندوق لأنهـا مرتبطـة أساسـا بـالغرض الـذي تقـوم عليـه المؤسسـة وهـو أداءات المتقاعـدين إذ تقـوم باسـتلام ملفـات المتقاعـدين ودراسـتها وتصـنيفها وترتيبيـا وتنقسم بدورها إلى عدة مصالح وهي:

1/مصـــلحة الاســـتقبال: يقـوم عمـال الاسـتقبال باسـتلام الملفـات الكاملـة للمتقاعـدين ثـم دراسـتها للتأكـد مـن ان كـل الأوراق المطلوبـة موجـودة بـالملف، وكـذلك توجيـه وارشـاد وتقديم المعلومات اللازمة لكل المؤمنين من المواطنين.

2/مصـــلحة التصـــفية: مهمـة أعـوان التصـفية تـأتي فـي الدرجـة الثانيـة بعـد الاسـتقبال وتكمن مهمتهم في:

- ✓ مراقبـة الملـف والتأكـد مـن صـحة المعلومـات الموجـودة بـه ومـدى مطابقتـه للقـانون المعمول به.
- ✓ كـذلك يـتم حسـاب الفصـول التـي عمـل فيهـا صـاحب الملـف وبالتـالي حسـاب حقـه والأجر الذي سيتقاضاه، ويتم تسجيله تحت رقم مبدئي.

3/مصـــلحة التـــدقيق والمراجعـــة: أمـا دور المـدققين يتمثـل فـي مراقبـة وتصـحيح الملفـات تجنبـا لأي سـهو أو خطـأ لـيس فـي صـالح المـؤمنين كمـا هـو الشـأن بالنسـبة للصـندوق، ويحدد فيها المعاش الشهري للتقاعد.

4/مصـــلحة الأرشـــيف والمســـارات المهنيـــة: يعتبـر فـرع الأرشـيف مرجـع يجمـع الفـروع الأخرى داخل مصلحة المنح، وتتمثل المهام الأساسية للأرشيف فيما يلي:

- ✓ ترتيب ملفات التقاعد وحفظها في أحسن الظروف وذلك بإتباع الطريقة العددية.

[1] نفس المصدر السابق

- ✓ فرز البريد الوارد المرتبط بملفات التقاعد وترتيبه، أي وضع كل مراسلة داخل ملفها الخاص او إخراج بعض الملفات للمراجعة حسب نوع المراسلة وتوجيه كل ملف إلى الفرع المعني بالأمر مباشرة.

- ✓ فرز الوثائق المتعلقة بالزيادات في منح التقاعد وادخالها داخل الملفات الخاصة بها وتنقسم هذه الملفات إلى:

1- الملفات المصفاة نهائيا.

2- الملفات المرفوضة.

3- الملفات المتعلقة بالنظام الفلاحي.

كما تضم هذه المصلحة خلية متابعة المسارات المهنية إذ يقوم العون المختص في حجز المعلومات الواردة سنويا من صندوق الضمان الاجتماعي والمتعلقة بالتصريحات المرتبطة بأرباب العمل كما يقوم هذا العون بتحرير جدول المسار المهني عند الطلب سواء من مصلحة التصفية بالصندوق أو الطلبات الواردة من صناديق الولايات الأخرى.

رابعا: نيابة مديرية المالية والمحاسبة

تعتبر مديرية المالية والمحاسبة العامة من أهم مديريات الوكالة وذلك نظرا لدورها البالغ الأهمية فهي تهتم بصرف المعاشات وجميع الشؤون والتعاملات المالية المتعلقة بالوكالة من الميزانية السنوية وضبط الحسابات، وكذا الموازنة المالية وتقييد العمليات المحاسبية وتقديم عرضها للوصاية وتضم هذه المديرية التي يرأسها نائب المدير عدة مصالح هي:

1/ مصلحة صرف المعاش: تضم هذه المصلحة فصيلتين إحداها مكلفة بدراسة مدى صحة المعلومات الواردة من مصلحة المنح والتأكد من صحة التصفية المقدمة على شكل فاتورة متعلقة بالمعاشات الجديدة وأخرى مختصة بالمراجعات التي تمت على الملفات القديمة إذ تقوم بعملية حساب المستحقات أو الاداءات الفائضة وتحويل المعلومات آليا، ويتم العمل على إعداد رزنامات مختلفة في مكاتب متعددة نذكر منيا:

– **مكتب الأجر الأولي:** ويقوم فيه الموظفون بحساب الأجر الأولي ابتداء من تاريخ إحالتهم على التقاعد إلى غاية بداية تقاضيه لأجر التقاعد ويكون إما شهر أو أكثر ويسمى بالأجر الأولي، وبعد ذلك يصبح له أجر ثابت شهريا.

– **مكتب المراجعة:** يهتم بمراجعة الملفات عند حدوث أي زيادة، فهي عادة ما تكون لصالح المجاهدين وذوي الحقوق، ويتم حوصلتها هي الأخرى في جدول يسمى جدول المراجعة[1].

2/ مصلحة الإحصائيات: وتقوم هذه المصلحة بتحويل المعلومات إلى أرقام إذ تختص بحساب عدد المتقاعدين شهريا والمبلغ الشهري وكذلك حساب الدفعات التي تمت لفائدة المتقاعدين والمحسوبة على عاتق هيئات أخرى وذلك ما يتعلق بالمنح العائلية والإعانات الإضافية، الفوارق المتعلقة بالأجر الأدنى، وكل ما يتعمق بالمجاهدين، أبناء الشهداء وذوي الحقوق وأفراد الجيش الوطني الشعبي (جنود وصف الضباط...) كما تقوم بمتابعة عمليات التعويض والتحصيل.

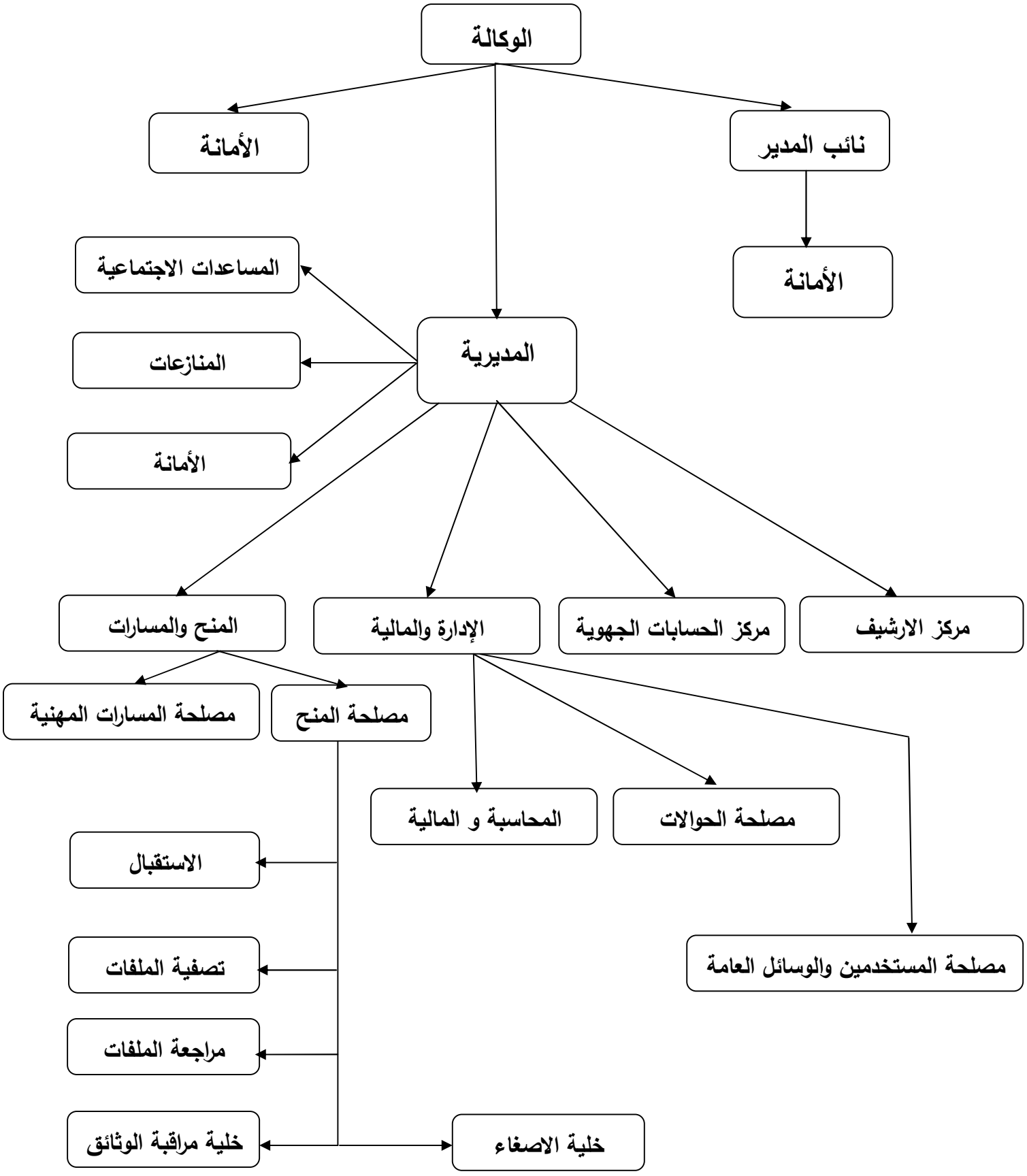
3/ مصلحة المحاسبة: وتقوم هذه المصلحة بتقييد جميع العمليات المحاسبية وتقديم الميزانية الختامية، وتضم هذه المصلحة:

- ✓ **خلية المالية:** التي تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية ومتابعة حسابات المؤسسة وضمان تغطية النفقات الشهرية.
- ✓ **خلية متابعة الحوالات المعادة:** التي تقوم أساسا بإحصاء وتدقيق الحوالات المعادة مع دراسة أسباب العودة واتخاذ إجراء مناسب سواء تعلق الأمر بإعادة الحوالة أو إلغائها وذلك حسب الحالة.
- ✓ **خلية متابعة الدفعات الفائضة:** إذ غالبا ما تقوم الوكالة بدفع منح غير مستحقة ناجمة عن عدم تحيين الملفات في الآجال المناسبة، سواء تعلق الأمر بوفيات أو زواج أو نشاط أجور غير معلن عنها في أوانها.
- ✓ **مكتب المنح العائلية:** يختص الصندوق الوطني للتقاعد بالمنح العائلية وفقا المنشور الوزاري المشترك المؤرخ في 20 مارس 1988، المتعلق بالمنح العائلية

[1] مقابلة مع السيد الشيخ صالح الياس رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، يوم 2022/06/20 بمكتبه في المؤسسة

الخاصة بأعوان الإدارة العمومية المحالين على التقاعد، وهذا يعني أن الصندوق الوطني للتقاعد ملزم بدفع المنح العائلية للمتقاعدين التابعين للقطاع العمومي كقطاع الصحة والجماعات المحلية الذي ينص عليه المنشور الوزاري والذي يحدد المستفيدين من المنحة، ويتم حجز هذه المعلومات في رزنامة خاصة، بالإضافة إلى إصدار حوالات خاصة بالمنح العائلية وفقا لعدد الأطفال[1].

[1] نفس المصدر السابق



(الشكل رقم 08): الهيكل التنظيمي للصندوق الوطني للتقاعد وكالة غرداية

الفرع الثالث: أهداف الصندوق:

إن أهداف الصندوق مقررة وفقا لممادة رقم 9 من قانون 92 / 07 المؤرخ في 04 جانفي 1992 المتعمق بالتقاعد، حيث تهدف المؤسسة إلى تحقيق الخدمة العمومية لجميع العمال والموظفين ولذوي الحقوق، حيث أن النشاط الذي تقوم به لا يرتكز على تحقيق الربح أو تفادي الخسارة، لأنه لا يقوم بعمليات تجارية معرضة للخسارة أو الربح، وانما يقوم بتقديم خدمة للعمال المتقاعدين من خلال تسيير أموالهم المودعة لدى مصالح الضمان الاجتماعي[1].

كما تهدف المؤسسة إلى:

- ✓ تسيير منح التقاعد والمعاشات، وكذا المعاشات المنقولة.
- ✓ تأمين التحصيل والمراقبة ومنازعات تحصيل الاشتراكات الموجبة لتمويل خدمات التقاعد.
- ✓ ضمان تكوين المستفيدين والمستخدمين.
- ✓ تسيير رأس مال المساعدات طبقا لممادة رقم 52 من القانون رقم 83 / 12 المؤرخ في 02 جويلية 1983 المتعلق بالتقاعد

الفرع الرابع: مصادر تمويل صندوق التقاعد الوطني

يتم تمويل الصندوق الوطني للتقاعد وكالة غردايه من الاشتراكات التي يقدمها الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء CNASوغالبا هذه الاشتراكات لا تكفي لتغطية نفقات صندوق التقاعد لذلك تتلقى دعم من ميزانية الدولة والتي تعتبر مصدر التمويل الثاني

أ-اشتراكات المحصلة من الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء يعد صندوق الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء الذي يقوم بتحصيل الاشتراكات التي يدفعها العمال أو أصحاب العمل من المصادر الأساسية التي يعتمد عليها صندوق التقاعد في دفع معاشات ومنح التقاعد ومختلف نفقاته.

[1] من اعداد الطالب بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

وهي عبارة عن نسبة من اقتطاعات أجور العمال موجهة الى صندوق التقاعد و يحددها المرسوم التنفيذي رقم 15-236 المؤرخ في 19 ذي القعدة عام 1436 الموافق ل 3 سبتمبر سنة 2015 المعدل للمرسوم التنفيذي رقم 94-187 المؤرخ في 26 محرم عام 1415 الموافق 06 يوليو سنة 1994 الذي يحدد توزيع نسبة الاشتراك في الضمان الاجتماعي كما يلي[1]:

الفروع	الحصة التي يتكفل بها المستخدم	الحصة التي يتكفل بها الأجير	الحصة التي يتكفل بها صندوق الخدمات الاجتماعية	المجموع
التأمينات الاجتماعية	11.50%	1.50%	-	13%
حوادث العمل والأمراض المهنية	1.25%	-	-	1.25%
التقاعد	11%	6.75%	0.50%	18.25%
التأمين عن البطالة	1%	0.50%	-	1.50%
التقاعد المسبق	0.25%	0.25	-	0.50%
المجموع	25%	9%	0.50%	34%

(الجدول رقم 03) يبين اشتراكات المحصلة من الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية،15 سبتمبر 2015،العدد 49، ص09

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية،15 سبتمبر 2015،العدد 49، ص09

ب. تدخل ميزانية الدولة: تتدخل ميزانية الدولة من خلال النفقات الموجهة لخدمة التضامن الوطني بالنسبة للمتقاعدين الذين يتقاضون منح تقاعد منخفضة، ففي سنة 2006 ومن خلال أمر مرسوم رئاسي تم اشاء الصندوق الوطني لأموال التقاعد، والذي يمول أساسا من توجيه 2% من الجباية البترولية ويمثل هذا اصلاحا عميقا موجه للمساهمة في تأمين التقاعد للأجيال القادمة المستقبلية

المطلب الثالث: معاش التقاعد

إن معاش التقاعد هو حق مالي وشخصي يستفيد منه الموظف مدى الحياة، ويقصد بمعاش التقاعد هو المبلغ الذي يصرف شهريا للمتقاعد أو المستحقين للمعاش من تاريخ انتهاء الخدمة أو تاريخ الوفاة، ويستحق الموظف معاشا في حال انتهاء الخدمة لأي سبب من أسباب انتهاء الخدمة مع توافر قدر معين من مدة الخدمة المحسوبة في التقاعد، ويعرف أيضا علة أنه أن تجعل الدولة للموظف مرتبا شهريا بعد بلوغه سنا معينا، أو بعد مكوثه في الوظيفة مدة معينة، أو بعد عجزه عن العمل مقابل اقتطاع جزء من ارتبه الشهري، ويستمر هذا المرتب مدى حياة الموظف، وينتقل بعد موته إلى المستحقين من عائلته حسب النظام، ويشمل معاش التقاعد المعاش المباشر الذي يمنح للموظف على أساس نشاطه المهني ويضاف له المعاش المنقول والذي يتضمن معاش الزوج على قيد الحياة ومعاش اليتامى والأصول.[1]

الفرع الأول: معاش المباشر Pension direct

يقصد بالمعاش المباشر مبلغا من المال يتقاضاه الموظف أو المستخدم إصر انتهاء خدمته، بصورة نظامية أو بعد إصابته بعجز ويؤول إلى المستحقين عنه وإلى أبويه بعد وفاته، وذلك مقابل المبالغ التي تقطع من أجرته ومساهمات الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسة التابعة لها.

[1] من اعداد الطالب من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

–وهناك عدة أنواع من المعاشات منها معاش التقاعد، معاش العجز، معاش المستحقين، معاش الأبوين، معاش ذوي الحقوق...

ويدفع المعاش أو الراتب التقاعدي بلا مقابل (دون تأدية أي عمل حين تسلمه) إلى من إنتهى دوره في الخدمة أو كان عاجز عن أدائها، أما الحقوق التقاعدية فهي منبثقة عن حقوق العمل ومحددة به فمن ليست له حقوق عمل ليست له حقوق تقاعد.

أ- كيفية حساب مبلغ المعاش (مبلغ التقاعد)

بحصر عناصر تصفية المعاش تتكون القاعدة التي يحسب على أساسها مبلغ المعاش التقاعد ولشرحها وتبسيطها نتبع الخطوات التالية :

- **أولا:** يقوم الصندوق بحساب عدد السنوات المعتمدة للمعني حسب مساره المهني

- **ثانيا:** بضرب عدد السنوات المحصل عليها في نسبة الاعتماد وهي 2.5 للحصول على نسبة معينة.

- **ثالثا:** يحسب مبلغ الأجر الرجعي على النحو السابق ذكره.

- **رابعا:** تضرب النسبة المحصل عليها في مبلغ الأجر الرجعي، والحاصل هو مبلغ المعاش التقاعدي للمعني الذي تضاف له علاوة على الزوج المكفول[1].

ب- شروط الاستفادة من معاش التقاعد:

اشترط القانون رقم 12/83 المتعلق بالتقاعد، شرطين أساسيين للاستفادة منه و المحدد في المادة 06 من القانون 12/83 المتعلق بالتقاعد، وهما شرط الخدمة الفعلية التي قضاها العامل في العمل مع وجوب دفع الأقساط اللازمة من الاشتراكات الشهرية وبصورة منظمة طوال مدة العمل، وشرط السن وهو بلوغ العامل السن القانوني المحدد بـ:60 سنة للرجال و 55سنة للنساء، أما بالنسبة لعمال الغير الأجراء فيحدد بـ: 65 سنة للرجال و 60 سنة للنساء العاملات مع استفادتهن من 03 سنوات تقليص إذا كان لها 03 أولاد، وعليه فإن توفر الشرطين المذكورين أعلاه يخول له قانون الحق في المعاش المباشر، وبالإضافة إلى ذلك أعطى القانون العاجزين الحق في الحصول على معاش مباشر وذلك عن طريق التحول الى معاش التقاعد، يعتبر

[1] من اعداد الطالب من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

القانون العامل العاجز هو كل شخص مصاب بعيب أو عجز جسدي أو عقلي عدم قدرته على العمل على الأقل ومتى ثبت الحق في التأمين على العجز وتحديد قيمة التعويض وصنف العجز ومبلغ معاش العجز فإنه يمكن أن يتحول هذا الأخير إلى معاش التقاعد إذا بلغ العامل المتمتع بمنحة العجز السن القانوني للتقاعد، فإنه يتحول من منحة عجز إلى منحة تقاعد بشرط أن لا يقل معاش التقاعد عن التعويض على العجز لأن القانون يعترف للشخص الذي انقطع عن العمل بسبب العجز والذي بلغ السن القانوني للتقاعد 60 سنة بالنسبة للذكور و 55 سنة بالنسبة للإناث، أن يستفيد من معاش التقاعد بحيث تحسب السنوات التي كان يتقاضى فيها معاش عن العجز كسنوات معتمدة في حساب المدة القانونية التي تخول له الحق وفي هذه الحالة نميز بين الأمرين إذا كانت المدة الإجمالية المعتمدة في حساب معاش التقاعد مبلغ يفوق معاش العجز فإنه في هذه الحالة يستفيد من معاش التقاعد كمعاش أفضل بالنسبة له، أما في حالة أما إذا كانت الفترة المعتمدة تقل عن المعاش العجز فإن الدول تتكفل بالعبء المالي، وبالتالي فإنه إذا لم تتوفر للمستفيد من معاش العجز شروط التقاعد حتى ولو بلغ السن القانوني فلا يمكنه أن يستفيد منه، وا نما يبقى يستمر في استفادته من معاش العجز وفي جميع الأحوال فلا يمكنه أن يجمع بين المعاشين، وفي الأخير فإنه ما تم ذكره أعلاه تحول هذا المعاش العجز إلى معاش تقاعد ويندرج في أشكال معاش التقاعد.

ت- نطاق معاش المباشر:

بما أن معاش التقاعد هو مبلغ مالي يستحقه الموظف أو العامل شهريا بعد انتهاء خدمته، وهنا تقوم الدولة بتحديد راتبا شهريا يتقاضاه بمقتضى القوانين والأنظمة وعقود العمل إذا توافرت الشروط المحددة له، ولهذا في نطاق معاش التقاعد الحد الأدنى الذي لا يمكن لمبلغ معاش التقاعد أن يقل عنه، والمبلغ الأقصى لمعاش التقاعد.

أولا: الحد الأدنى لمعاش التقاعد بغض النظر عن الوضعية الإدارية للموظف أثناء إحالته على التقاعد أو مدة خدماته، ويهدف المشرع الجزائري من خلال إقرار مبدأ المبلغ المضمون في المعاش إلى حماية القوة الشرائية للفئات الدنيا من المتقاعدين لتمكينهم من دخل يسمح لهم بتغطية تكاليف المعيشة، وتأمين دخل المتقاعدين عن طريق منحهم مبلغا مضمونا مهما كانت درجتهم الإدارية ومدة خدماتهم، وهو ما يعتبر أداة للتخفيف من معاناة المتقاعد المادية والنفسية وبالتالي التخفيف من ظاهرة الانحراف أثناء ممارسة النشاط التي غالبا ما يفرزها الخوف من المستقبل المجهول، ويحسب المبلغ المضمون للمعاش على أساس الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون، ولا يمكن أن يكون أقل من نسبة 75 %منه في الحالة العامة، أما

بخصوص المجاهدين المتقاعدين فإن المبلغ المضمون لا يمكنه أن يكون أقل من مرتين ونصف الأجر الوطني الأدنى المضمون.

ثانيا: المبلغ الأقصى للمعاش حدد المشرع الجزائري النسبة القصوى لمعاش التقاعد بنسبة 80 % من الأجر المرجعي المصفى على أساس معاش التقاعد، ولا يمكن أن يتعدى المبلغ الخام للمعاش 15 مرة الأجر الأدنى المضمونSNMG ، ولكي يتمكن الصندوق الوطني للتقاعد إيجاد نوع من التوازن المالي والمحافظ على المنظومة الوطنية التقاعدية تكفلت الدولة بدفع نفقات الدعم الوطني (الفروق التكميلية) إلى الذين يقل معاشهم عن المبلغ المضمون، وتجدر الإشارة إلى أهمية هذا الإجراء الذي يؤكد انشغال الدولة الكبير بمصير فئة اجتماعية حساسة وهي فئة المتقاعدين. [1]

الفرع الثاني: المعاش المنقول (أو ذوي الحقوق)

ويمنح هذا المعاش لذوي حقوق المؤمن له المتوفى كل إمتيازات التي استفاد منها، وهي عبارة عن حقوق اكتسبها المتقاعد المتوفي وفقا لشروط حددها القانون 12/83 المؤرخ في: 1983/ 02/07 المتعلق بالتقاعد، فالمعاش المنقول عبارة عن مبلغ من المال يدفع لذوي حقوق المتقاعد المتوفي وهم ورثة المتقاعد المستحقين للمعاش المنقول بعد وفاة مورثهم ونفس الشيء بالنسبة لمنحة المنقول طبقا لأحكام القانون رقم 11/83 المتعلق بالتأمينات الاجتماعية ويهدف التشريع من خلال معاش ذوي الحقوق إلى حماية الأسرة من الأخطار الاقتصادية الناتجة عن وفاة معيلها.

أ. المستفيدون من معاش المنقول:

تختلف الدول في ترتيب الأولوية لمنح معاش ذوي الحقوق بعد وفاة صاحبه الأصلي فمنها من تعطي الأفضلية للزوجة وأخرى لأولاده، ومنها من تشرك مع هؤلاء الوالدان والأقارب الآخرون، ومنها من لا ترتب لهم حقوقا إلا بعد عدم وجود الزوج والأولاد، إلا أن المشرع الجزائري أورد ذوي الحقوق المخولين قانونا الاستفادة من معاش التقاعد وفقا لشروط حددها القانون رقم 83/12المتعلق بالتقاعد، وقبل ذلك فإنه يجب إثبات هذه الصفة عن طريق الزواج أن يكون مسجلا أمام الضابط العمومي، موثق، ضابط الحالة المدنية، ممثليات القنصلية، وفي هذه الحالة فالزواج العرفي أو المنعقد أمام الجماعة لا يعترف به إذا لم يكن مثبتا بحكم قضائي وشهادة عائلية التي تثبت الأولاد، أولاد القصر بالإضافة إلى شهادات ميلاد.

أما بالنسبة للمستفيدين من المعاش المنقول فهم كالتالي:

[1] من اعداد الطالب من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

1- الزوج

2- الأولاد المكفولين

3- الأصول المكفولين

وبمقتضى المادة 67 من قانون 11/83 المتعلق بالتأمينات الإجتماعية لذوي الحقوق هم:

(المادة 67): يقصد بذوي الحقوق

1. زوج المؤمن له: غير أنه لا يستحق الاستفادة من الأداءات العينية، إذا كان يمارس نشاطا مهنيا مأجورا، واذا كان الزوج نفسه أجيرا، يمكنه أن يستفيد من الأداءات بصفته ذا حق عندما لا يستوفي الشروط المنشئة للحقوق بحكم نشاطه الخاص.

2. الأولاد المكفولون: هم الأولاد البالغون أقل من 18 سنة حسب مفهوم التنظيم المتعلق بالضمان الاجتماعي.

يعتبر أيضا أولاد مكفولين:

- الأولاد البالغون أقل من 25 سنة و الذين أبرم بشأنهم عقد تمهين يمنحهم أجرا يقل من نصف الأجر الوطني الأدنى المضمون.
- الأولاد البالغون أقل من 21 سنة و الذين يواصلون دراستهم
- الأولاد المكفولون والحواشي من الدرجة الثالثة المكفولون من الإناث بدون دخل، مهما كان سنهم
- الأولاد مهما كان سنهم، الذين يتعذر عليهم ممارسة أي نشاط مأجور بسبب عاهة أو مرض مزمن، ويحتفظ بصفة ذوي الحقوق الأولاد المستوفون شروط لسن المطلوبة التي تحتم عليهم التوقف عن التمهين أو الدراسة بحكم حالتهم الصحية.

3. **يعتبر مكفولين أصول المؤمن له أو أصول زوجه:** عندما لا تتجاوز مواردهم الشخصية المبلغ الأدنى لمعاش التقاعد.

ب. كيفية الاستفادة من المعاش المنقول،حسابه وتقسيمه على ذوي الحقوق:

هناك حالتين للاستفادة:

- وفاة المؤمن له وهو متحصل على معاش: على ذوي الحقوق أن يقدموا طلبهم للوكالة الولائية للصندوق الوطني للتقاعد وتكوين الملف الضروري للحصول على المعاش.

- وفاة المؤمن له أثناء العمل قبل الحصول على المعاش: ينبغي على ذوي الحقوق أن يتوجهوا للوكالة الولائية للصندوق الوطني للتقاعد وتكوين الملف الضروري للحصول على المعاش المنقول.

تقسيم المعاش على ذوي الحقوق:

يقسم مبلغ المعاش المنقول على ذوي الحقوق حسب النسب التي يحددها التشريع (المادة 34 من القانون 12/83 المؤرخ في 02 جويلية 1983 المتعلق بالتقاعد) حسب الحالات التالية:

- الزوج فقط في غياب ذوي الحقوق الاخرين 75% من مبلغ معاش المؤمن له المتوفي.

- الزوج زائد ذو حق اخر 50% للزوج و 30% لذوي الحق الاخر.

- الزوج زائد ذوي حقوق اخرين 50% للزوج و% 40 لذوي الحقوق الاخرين تقسم بينهم بالتساوي، مثلا أن يتوفى متقاعد تاركا زوجة وابنتين وأصلا مكفولا هي أمه قيمة المعاش المباشر تقدر بـ: 8000 دج شهريا فيكون للأرملة في هذه الحالة 50 %من المعاش المباشر أي 4000 دج شهريا ويتقاسم الأبناء مع جدتهما 40 %من المعاش المباشر أي

1066.66 دج لكل واحد من الثلاثة.[1]

- لا يوجد زوج ويوجد ذوي حقوق اخرين% 90 تقسم بين ذوي الحقوق في حدود 45 %اذا كان ذو الحق طفل و 30% اذا كان ذو الحق أصل، طفلين 45 % لكل واحد.

مثال: وهكذا إذا كان المعاش المتقاعد المباشر يساوي 10000,00 دج شهريا وتوفي المتقاعد تاركا إبنين وأم فسيقسمون 9000 دج بحصص متساوية فيكون لكل منهم 3000 دج.

ت. قاعدة الجمع بين المعاش المنقول ومعاش آخر:

[1] نفس المصدر السابق

يمكن الجمع المعاش المنقول للزوج الباقي على قيد الحياة مع معاشة المباشر برسم نشاطه الخاص:

لا يمكن جمع المعاش المنقول مع معاش الخدمة الممنوحة لذوي الحق ضحايا الارهاب.

لا يمكن جمع المعاش المنقول مع ريع حادث العمل. وفي حالة حادث عمل متبوع بالوفاة يمنح الامتياز أكثر نفعا.

يمكن جمع بين عدة معاشات للأصول في حدود ضعف المبلغ الأدنى لمعاش التقاعد.

يمكن لذوي الحقوق من الأولاد الاستفادة من معاش منقول برسم نشاط الوالدين.

وخلاصة القول فإنه يمكن للشخص أن يجمع بين معاش المباشر للتقاعد ومعاش منقول عن الزوج المتوفي لكونهما من أصلين مختلفين بحيث يمكن أن يستحق معاش المباشر لكونه ناتج عن نشاط المهني الشخصي بينما معاش المنقول فيعود إليه بصفته الزوج الباقي على قيد الحياة.

ج. الأحكام المشتركة بين المعاش المباشر والمعاش المنقول:

قمنا بتقسيمها الى عناصر فصلناها كما يلي:

تاريخ الانتفاع: يحدد تاريخ الانتفاع كالاتي:

- **المعاش المباشر:** يحدد تاريخ بداية التمتع بالمعاش من اليوم الأول من الشهر الذي يبلغ فيه المعني بالأمر سن التقاعد وذلك عند استفائه الشروط المنشأة للحق وفي هذه الحالة لا يمنح المعاش بأي حال من الأحوال الا عند الانهاء الفعلي للعمل.
- **المعاش المنقول:** يحدد تاريخ بداية التمتع بالمعاش بالنسبة لذوي الحقوق في اليوم الموالي لتاريخ الوفاة.

وفي كل الحالات تتقادم مخلفات مزيا التقاعد بخمس سنوات اذا لم يطالب بها.

- **طريقة الدفع:** تمنح معاشات ومنح التقاعد شهريا وفي تاريخ محدد
- **تقويم المعاشات:** ترفع مبالغ معاشات التقاعد ومنحه ابتداءا من أول ماي من كل سنة بقرار من الوزير المكلف بالضمان الاجتماعي بناءا على اقتراح من مجلس ادارة هيئة التقاعد.

العلاواة التكميلية الشهرية لمعاشات التقاعد والعجز: اعتبارا من 01-07-2006 خصصت هذه العلاوة لفائدة أصحاب معاشات التقاعد ومعاشات العجز التي يقل مبلغ معاشها الصافي عن 000 10دج وهذا طبقا لأحكام المادة 29 من الأمر 04-06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

تقويم المعاشات: ترفع مبالغ معاشات التقاعد ومنحه ابتداءا من أول ماي من كل سنة بقرار من الوزير المكلف بالضمان الاجتماعي بناءا على اقتراح من مجلس ادارة صندوق التقاعد.

العلاوة التكميلية الشهرية لمعاشات لفائدة أصحاب منح التقاعد: يستفيد من أحكامها أصحاب منح التقاعد التي يقل مبلغها عن 7000.00دج طبقا لنص للمادة 29 من الأمر04-06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

- تتراوح العلاوة الممنوحة بين نسبة 10% الى 50% من مبلغ المنحة وهذا وفق للجدول المحدد بالمرسوم التنفيذي رقم 418-06 المؤرخ في 2006/11/22.

- وضع حد أدنى لمنح التقاعد يقدر ب 3500.00 دج وعلاوة استثنائية ب 5% لمعاشات ومنح التقاعد المصفاة حتى 31 ديسمبر 2008 والتي لا يبلغ مبلغها الشهري الصافي الممنوح 11000.00 دج.

- تقويم معاش استثنائي الذي تم اقراره أثناء انعقاد مجلس الوزراء بتاريخ 18 ديسمبر 2011 الذي سمح لكافة المتقاعدين بزيادة تتراوح بين 15% الى 30% وهذا حسب مستوى الدخل.

- امتيازات جبائية قدمتها الدولة للمتقاعدين:

- رفع حد الاعفاء الضريبي على اقتطاعات الضريبة على الدخل للمتقاعدين الذين لا يتجاوز مبلغ معاشهم الشهري 20 000.00 دج هذا الاجراء تم تطبيقه ابتداءا من شهر جويلية 2008.
- رفع حد الإعفاء الضريبي على اقتطاعات الضريبة على الدخل للمتقاعدين الذين لا يتجاوز مبلغ معاشهم الشهري 20.000 دج هذا الإجراء تم تطبيقه إبتداءا من شهر جويلية 2008 و من جهة أخرى تم تقدير نسب التخفيض على اقتطاعات الضريبة على الدخل للمتقاعدين الذين يتراوح دخلهم بين 20.000 و 40.000 دج و هذا إبتداءا من 2010/01/01 هذا التخفيض يقدر ب 80 بالنسبة للمعاشات التي تتراوح مبلغها ما بين 20.000 و 25.000 دج إلى 10 للمعاشات التي يتراوح مبلغها ما بين 35.000 و 40.000 دج.

المبحث الثاني: الاجراءات الميدانية للدراسة

بعد اطلاعنا على التثبيتات المعنوية التي يحويها الصندوق تبين أنه يحتوي على البرمجيات المعلوماتية فقط وعددها خمسة حازها الصندوق لاستغلالها في تنظيم مختلف مهامه الادارية اتجاه مستخدميه او المتقاعدين.

المطلب الأول: تعريف وإصدار لبعض البرامج

الفرع الأول: برنامج Logiciel JO:

هو محرك بحث قوي على كامل الجريدة الرسمية للجزائر (JORA) منذ عام 1962 قابل للاستخدام على الإنترنت، على قرص فلاش أو قرص DVD. يتيح لك البحث بشكل حدسي وفعال عن كل ما يتعلق بنصوص الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. جميع القوانين والمراسيم والأوامر والاتفاقيات والاتفاقيات الدولية... (أكثر من 100,000 نص) مع تطوراتها وتصويبها ونصوص تطبيقها، يمكن الوصول إليها باللغتين العربية والفرنسية بسرعة وبساطة لا مثيل لهما. يتم تحديثها جميعا بشكل دوري ومتوفرة على قرص DVD أو قرص فلاش أو على الويب: 7 أيام في الأسبوع، 24 ساعة في اليوم.

أداة مثالية لجميع مستخدمي اللائحة، للشخص العادي وكذلك للمخضرم القانوني. تعزيز الوصول المباشر إلى المعلومات الأساسية: التطور التفصيلي للنصوص والمدونات، وصيغها الموحدة، ونصوصها التنفيذية، وما إلى ذلك. بنقرات بسيطة على روابط النص التشعبي. الأداة المناسبة أيضا للرصد التنظيمي. محرك بحث متعدد المعايير (حسب الكلمات الرئيسية، الرقم، التاريخ / الفترة، المعيار، الموضوع، القطاع،...) مع مجموعات استثنائية (التضمين / الاستبعاد،...)

بحث البسيط أو المتقدم: السماح، على سبيل المثال، في حالة الكلمات الرئيسية، بإدراج بعض المرادفات المقترحة أو الكلمات المماثلة أو المشتقة؛ تحديد قرب كلمات البحث؛ البحث عن التعبيرات؛ استخدام المشغلين المنطقيين (و / أو / باستثناء)،... وظائف لحفظ / تصدير وطباعة النصوص القانونية مع خيارات متعددة (الطباعة الكاملة، طباعة مجموعة مختارة من المقالات أو جزء من النص فقط).

الفاكس: الوصول المباشر إلى النسخة الأصلية "Pdf" للمصادقة على النص الذي تمت استشارته.

تحديثات دورية عبر الإنترنت أو عن طريق تنزيل أقراص DVD التي يمكن تثبيتها وفقا لإصدار JOPlus. متوفر في الإصدار القابل للتنفيذ (قابل للتثبيت على Windows) وفي إصدار الويب (عبر الإنترنت)

الإصدار القابل للتنفيذ: وظيفي على جهاز كمبيوتر يعمل بنظام Windows بما في ذلك الأجهزة الظاهرية (VMs). وهو في حد ذاته متاح في نسختين فرعيتين: مستخدم واحد وشبكة.

- مستخدم واحد: يمكن لمستخدم واحد البحث فيه مباشرة على قرص فلاش على أي جهاز كمبيوتر دون أي تثبيت أو على القرص الثابت بعد التثبيت.
- الشبكة: يمكن البحث عنها على أجهزة الكمبيوتر العميلة على الشبكة المحلية بعد تثبيت البرنامج على الخادم.

المزايا الرئيسية: الاستقلالية الكاملة لمستخدم JOPlus على قرص الفلاش، إنشاء مساحات مخصصة ومحمية وقابلة للمشاركة (المكتبات الفردية والتعليقات التوضيحية، الاستعلامات التي تم تكوينها مسبقا،...)، تحديث ربع سنوي قابل للتنزيل أو متاح على قرص DVD؛ دعم اختياري للوصول عبر الإنترنت (تحديث أسبوعي)، عرض مخصص من :**ISA SERVEUR 2006**هو اختصار للجملة باللغة الانجليزية INTERNET SECURITY ACCELERATION حيث أن استخدام شبكة الانترنت في الشبكات المحلية سواء لربط الشبكات الفرعية أو وصول الزبائن أو نشر التطبيقات جاء هذا البرنامج كحماية يمنع كل الاخطار المحتملة من شبكة الانترنت التي يمكن ان تصيب هذه الشبكة بالأضرار وهنا جاء البرنامج الذي هو بمثابة خادم الشبكة كما يتمتع هذا البرنامج بالخصائص التالية:

- حماية الشبكة من القرصنة ومن برامج الفيروسات بواسطة الفلاتر التي يحويها البرنامج ISA .
- امكانية إضافة برامج (كبرامج الفيروسات وبرامج حجب المواقع) التي تعمل جنباً الى جنب مع برنامج SERVER ISA
- برنامج ISA SERVER سرعته افضل ب 11 مره من البرنامج Microsoft Proxy 2.0 (وهو برنامج خاص بحماية الشبكة العنكبوتية) و أثبت أفضليته مقارنة مع 31 برنامج أخر من شركات أخرى.
- سهل الاستخدام والادارة فعن طريق ISA تستطيع أن تحدد لكل مستخدم سواء دخول أو برامج أو تشغيل برامج.

- ISA SERVER يقدم لك خدمات اخرى مثل(الدخول – التقارير – الرقابة – تحكم باندويث – قوة تنبيهات لأي أعطال أو أخطاء)
- برنامج ISA يستطيع العمل على انظمة متعددة ولكن أفضل استخدام له هو على windows server 2003و windows 2000 server

الفرع الثاني: برنامج:(DLG) PC COMPTA ET PC PAIE

هما برنامجين مطورين من شركة (DEVELLOPEMENT LOGECIELS DE GESTION) DLG وهي شركة انشئت وبالتحديد في سبتمبر 1991 من قبل الشريكين السيد كوفي والسيد سليماني وهي شركة تختص في تطوير برامج التسيير المختلفة مقرها الاجتماعي ولاية بومرداس.

- **PC COMPTA**

هو برنامج محاسبة عام ومساعد وتحليلي، وهو متعدد المجلدات، ومتعدد التمارين (السنوات المحاسبية)، وحجم البيانات محدود فقط بحجم القرص الثابت. إصدارات الشبكة والمستخدم الواحد بنفس الواجهة.

- الأجهزة المطلوبة جهاز كمبيوتر PENTIUM 4، 256 ميغابايت من ذاكرة الوصول العشوائي، أو أكثر القرص الصلب، ويندوز–98 أو أعلى.
- طابعة متوافقة مع نظام التشغيل WINDOWS.

- **PC PAIE**

هو برنامج كشوف المرتبات، متعدد المجلدات، حجم البيانات محدود فقط بحجم القرص الصلب. يحتوي على ملفات تعريف كشوف المرتبات عديدة. وهي تختلف من قطاع نشاط إلى آخر (انظر داخل نفس فرع النشاط، ومن مؤسسة إلى أخرى). لهذا السبب يجب أن يتوافق برنامج كشوف المرتبات أولا مع الواقع. تم تصميمه وتطويره خصيصا لإدارة الأجور على أفضل وجه.

الفرع الثالث: برنامج Microsoft Windows Server 2008 R2 Standard

هو أحد أنظمة التشغيل من مايكروسوفت ينحدر من عائلة خوادم الويندوز.(Windows Server) تم الانتهاء من تصنيعه في الرابع من فبراير/شباط عام 2008 وتم إصداره بشكل رسمي في 27 فبراير 2008،

أي بعد خمس سنوات تقريبًا من إطلاق خادوم ويندوز 2003 .بنى خادوم ويندوز 2008 على نواة ويندوز إن تي الإصدار السادس، تمامًا مثل ويندوز فيستا.

بنى خادم ويندوز 2008 من نفس الشيفرة المصدرية الخاصة بويندوز فيستا، لذا فإنه يشاركه في الكثير من بنيته الأساسية وطريقة عمله. وبما أن الشيفرة مشتركة، فإنه يأتي بمعظم الصفات الفنية والأمنية والإدارية الجديدة الخاصة بويندوز فيستا، مثل الدعم الأفضل للشبكات والتي تم إعادة برمجتها من جديد (دعم أصيل لبروتوكول الإنترنت الإصدار السادس (IPv6)، ودعم أصيل للشبكات اللاسلكية، وتحسينات خاصة بالسرعة والأمان، والتثبيت الذي يعتمد على صور القرص Image-based installation، وعملية نشر البرامج Deployment والإفاقة من الأخطاءRecovery ، وتشخيص أفضل للمشكلاتDiagnostics ، والمراقبة، وأدوات تسجيل الأحداث والتقارير، ومميزات أمنية جديدة كميزة BitLocker وكميزة عشوائية طبقة مساحة العنوان Address Space Layout Randomization، وجدار حماية أفضلWindows Firewall مع إعدادات أولية أكثر أمنًا، وتقنيات.NET Framework 3.0، تحديدًا تقنية Windows Communication Foundation و Microsoft Message Queuingو Windows Workflow Foundation ، ولب النواة Core Kernel، وتحسينات على نظام الملفات File system والذاكرة. يتم تعريف المعالج والذاكرة على أنهما معدات Plug and Play لتسمح بإضافتهما بدون الحاجة لإعادة التشغيل. وهذا يسمح لموارد النظام بأن يتم تقسيمها Partitioned بصورة ديناميكية باستخدام التقسيم الديناميكى للمعدات Dynamic Hardware Partitioning، بحيث يحتوى كل قسم على ذاكرته ومعالجه ومعدات استضافة الدخل والخرج I/O host bridge devices الخاصة بكل قسم عن الآخر.

ويستخدم في كل حواسيب الصندوق الوطني للتقاعد كنظام تشغيل.

المطلب الثاني: التسجيل الأولي للتثبيتات المعنوية للصندوق

الفرع الأول: المستندات الثبوتية لعملية الحيازة

تمر عملية الشراء (الحيازة) في الصندوق الوطني للتقاعد بالمراحل التالية:

- الحصول على فواتير أولية من الموردين واختيار احسن عرض مالي الاقل عرض بين ثلاثة فواتير le moins – disant وتقوم بهذه العملية مصلحة الموارد البشرية والوسائل.

- بعد اختيار الاقل عرضا تقوم مصلحة الموارد البشرية بإعداد طلب الشراء Bon de commande ممضى ومختوم من المورد المختار.
- اعداد رخصة القيام بعملية الشراءAutorisation de paiement من قبل المدير ومصلحة المالية بعد التأكد من وجود مبلغ العملية في مالية الصندوق وعن عدم تجاوز مبلغ العملية المبلغ المخصص في الميزانية التقديريةBudget notifie المصادق عليها مسبقا من قبل المديرية العامة.
- اعداد حوالة التخليص Mondat de paiement من قبل مصلحة الموارد البشرية والوسائل ممضاة من طرف المدير ورئيس المصالحة السالفة الذكر
- ارسال كل من الفاتورة الأولية، طلب الشراء،رخصة الشراء وحوالة التخليص الى مصلحة المالية والمحاسبة.
- اعداد رئيس مصلحة المالية الامر بالدفع L'ordre de virement باسم المورد ودفعها لدى بنك الصندوق.

الفرع الثاني: مرحلة اقتناء التثبيتات المعنوية

أشرنا سابقا إلى ان الطريقة تقييم التثبيتات الادراج في المحاسبة تكون على أساس تكلفة والتاريخية وهي تكلفة الحيازة من الغير، اما فيما يخص التثبيتات المتحصل عليها مجانا فان طريقة التقييم تكون على أساس القيمة العادلة، وبالنسبة للتثبيتات التي تنتجها المؤسسة بوسائلها الخاصة، فيتم تقييمها على أساس تكلفة الإنتاج.

سعر الشراء = سعر الشراء الصافي – التخفيضات التجارية + الضرائب والرسوم الغير قابلة للاسترجاع

بالنسبة للحالات التي اخترناها للدراسة لا تضم تكلفة التثبيت المصاريف الملحقة.

بالنسبة للحالة الأولى: في تاريخ 2017.04.04 قامت قام الصندوق بشراء برنامج JO لقراءة واستخراج الجرائد الرسمية بقيمة 875.00 43 متضمنة الرسم على القيمة المضافة بشيك بنكي، مع العلم ان الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للصندوق غير قابل للاسترجاع.

1. قيد الشراء

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن

204	من ح/برمجيات المعلومات وما شاهبه	43 875	
404100	إلى ح/مورد CATRAL (تسجيل شراء برنامج jo)		43 875

2. قيد التسديد

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
404100	من ح/مورد CATRAL	43 875	
512470	إلى ح/البنك (تسديد شراء برنامج jo)		43 875

بالنسبة للحالة الثانية: بتاريخ 2006.03.14 قام الصندوق بشراء برنامج ISA Serveur اصدار سنة 2006 وهذا لمواكبة التحديثات الجديدة في مجال حماية برامج الصندوق من هجمات الفيروسية من الشبكة العنكبوتية حيث بعد القيام بإجراءات اختيار المورد وقع الاختيار على المورد COMTEL NET حيث تضمنت الفاتورة النهائية على قيمة البرنامج ب 91.852.00 و مصاريف وضع تحت الخدمة ب 20 000.00 مع العلم ان المبلغين متضمنين الرسم على القيمة المضافة الغير قابلة للاسترجاع.

التسديد كان بشيك بنكي.

ومنه وكما اشرنا اليه سابقا:

تكلفة الحصول على تثبيت معنوي = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية

التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل + مصاريف الشحن والتسليم والتفريغ + اختبارات سير الأصل

1. قيد الشراء

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن

204	من ح/برمجيات المعلومات وما شاهبه	111 852	
404100	إلى ح/موردِ COMTEL NET (تسجيل شراء برنامج ISA)		111 852

2. قيد التسديد

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
404100	من ح/موردِ COMTEL NET	111 852	
512470	إلى ح/البنك (تسديد شراء برنامج ISA)		111852

بالنسبة للحالة الثالثة: نظرا لقلة الحالات الموجودة في الصندوق الوطني للتقاعد للمعالجات المحاسبية المختلفة للتثبيتات المعنوية سنفترض مثال حول مصاريف البحث والتطوير للتطرق الى كيفية معالجة هذه الحالة في الجانب التطبيقي وبالتالي سيكون المثال كمايلي:

مثال افتراضي: نفترض ان مديرية الاعلام الالي في الصندوق الوطني للتقاعد قام بالبحث وتطوير برنامج خاص لاحتياج الصندوق متمثلا في برنامج ارسال اشعارات مختلفة بالنسبة للمتقاعدين وهذا بالتنسيق مع متعاملي الهاتف النقال الموجودين في التراب الوطني مع احتمالية تكييف هذا البرنامج لاستعمالات إدارية أخرى وبيع حقوق استغلاله.

في سنة 2016 قام الصندوق بدفع مصاريف 250 000.00دج كمصاريف متعلقة بالبحث تمثلت في تكوين للمهندس وتنقلات وشراء عتاد اعلام الي متطور و أجور.

في سنة 2017 تمكن الصندوق من اثبات الجدوى والقدرة التقنية للبرنامج، حيث بلغت مصاريف التطوير ب200 000.00 دج ولم يكتمل انجاز البرنامج بعد عند اقفال الميزانية في 2017/12/31

وفي سنة 2018 تمكن المديرية من إتمام البرنامج بنجاح حيث بلغت مصاريف التطوير 600 000.00 دج (تمثلت في مصاريف البحث والتطوير منذ سنة 2017 بمبلغ قدره 450 000.00دج و 150 000.00دج كمصاريف تسجيل البرنامج كحق ملكية لدى INAPI المعهد الوطني الجزائري للملكية الصناعية).

التسجيل المحاسبي

يتم الاعتراف بالنفقات المدفوعة خلال مرحلة تطوير أصل غير ملموس كأصل شريطة قدرة المنشأة على اظهار أو تحقيق:

- الجدوى والقدرة التقنية على اكمال الأصل الغير الملموس ليصبح جاهزا للبيع أو الاستخدام.
- قدرة المنشأة على بيع أو استخدام الأصل.
- كيف سينتج هذا الأصل منافع اقتصادية مستقبلية، ويتضمن ذلك قدرة المنشأة على اظهار وجود سوق للأصل الجديد أو فوائده إذا كان سيتم استخدامه داخليا.
- وجود القدرة التقنية والمالية لدى المنشأة لإكمال الأصل وتجهيزه للبيع أو الاستخدام.
- قدرة المنشأة على قياس وبشكل موثوق، التكلفة المدفوعة على الأصل الغير الملموس في مرحلة التطوير.

1. قيد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها في مرحلة البحث 2016

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
6xxx	من ح/مصاريف حسب طبيعتها	250 000.00	
401XXX	إلى ح/ المورد (تسجيل مصاريف حسب طبيعتها)		250 000.00

2. قيد التسديد المصاريف حسب طبيعتها في مرحلة البحث 2016

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
401XXX	من ح/موردِ	250 000.00	
512470	إلى ح/البنك (تسديد مصاريف حسب طبيعتها)		250 000.00

3. قيد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها في مرحلة التطوير 2017

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
6xxx	من ح/مصاريف حسب طبيعتها	200 000.00	
401XXX	إلى ح/ المورد (تسجيل مصاريف حسب طبيعتها)		200 000.00

4. قيد تسديد المصاريف حسب طبيعتها في مرحلة التطوير 2017

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
401XXX	من ح/موردِ	200 000.00	
512470	إلى ح/البنك (تسديد مصاريف حسب طبيعتها)		200 000.00

5. قيد تثبيت المصاريف حسب طبيعتها في مرحلة التطوير عند اقفال الميزانية الختامية 2017

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
2373	من ح/استثمارات جاريةِ	200 000.00	
731	إلى ح/انتاج مثبت للأصول المعنوية (تثبيت مصاريف حسب مرحلة التطوير)		200 000.00

يمنع أي تثبيت لاي مصرف قبل اثبات جدوى البرنامج في مرحلة البحث بأثر رجعي المتعلقة بسنة 2016 والمقدرة ب 250 000.00 دج.

6. قيد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها في مرحلة التطوير 2018

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
6xxx	من ح/مصاريف حسب طبيعتها	400 000.00	
401XXX	إلى حِ المورد (تسجيل مصاريف حسب طبيعتها)		400 000.00

7. قيد تسديد المصاريف حسب طبيعتها في مرحلة التطوير 2018

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
401XXX	من ح/موردِ	400 000.00	
512470	إلى ح/البنك (تسديد مصاريف حسب طبيعتها)		400 000.00

8- قيد تثبيت المصاريف المتبقية حسب طبيعتها في مرحلة التطوير عند اقفال الميزانية الختامية 2018

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
2373	من ح/استثمارات جاريةِ	400 000.00	
731	إلى ح/انتاج مثبت للأصول المعنوية (تثبيت مصاريف حسب مرحلة التطوير)		400 000.00

9- قيد تحويل الاستثمارات الجارية بعد انتهاء مرحلة التطوير الى أصل معنوي عند اقفال الميزانية الختامية 2018

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
203	من ح/استثمارات جاريةِ	600 000.00	
2373	إلى ح/استثمارات جاريةِ (تثبيت الأصل المعنوي)		600 000.00

10- قيد بيع حقوق استغلال البرنامج لإدارة أخرى

بعد طلب من إدارة أخرى للصندوق لشراء حقوق استغلال البرنامج لملائمته في تسيير منتسبيها

قرر الصندوق بيع الحقوق ب مبلغ 111 000.00 دج فكان التسجيل المحاسبي كمايلي:

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
411xxx	من ح/الزبائن	111 000.00	

720xxx	إلى ح/انتاج مباعِ (بيع حقوق استغلال البرنامج)		111 000.00

المطلب الثالث: التسجيل اللاحق للتثبيتات المعنوية للصندوق(الاهتلاكات)

الفرع الأول: نموذج التكلفة (التكلفة التاريخية)

يعتمد الصندوق على نموذج التكلفة في تسجيل وتقييم اهتلاكات اصوله المعنوية في نهاية كل سنة، أما بالنسبة لطريقة الاهتلاك المعتمدة من طرف الصندوق هي طريقة الاهلاك الخطي نأخذ الحالة الأولى التي ذكرناها سابقا (البرمجيات) ونقوم بحساب مخصصات الاهتلاك وإعداد جدول الاهتلاك مع التسجيل المحاسبي.

للعلم:

- فان البرمجيات عمرها الإنتاجي هو 05 سنوات
- الصندوق يطبق طريقة الاهتلاك الخطي

الحالة الأولى:

تاريخ الحيازة 2017.04.04 برنامج JO لقراءة واستخراج الجرائد الرسمية.

تكلفة الشراء هي 875.00 43 دج.

تمت حيازة التثبيت 04 أفريل بينما تنتهي الدورة المالية للمؤسسة في 31/12 من كل عام، ينجم عن ذلك ان تمتد السنة الأولى من عمر التثبيت على مدار فترتين ماليتين N و N+1 ويترتب عن ذلك اختلاف مبالغ الاهتلاك، هذا ما يطلق عليه تداخل السنوات المالية الذي يستوجب تطبيق قاعدة الطردية الزمنية كمايلي:

- اذا كانت الحيازة من1 إلى 15 من الشهر، يدمج الشهر في حساب مدة الاهتلاك.
- اذا كانت الحيازة من 16 إلى 31 من الشهر يهمل الشهر في حساب مدة الاهتلاك.

1. حساب مخصصات الاهتلاك

قسط الاهتلاك لسنة 2017

من شهر افريل الى شهر ديسمبر 2017: 09 أشهر هي مدة الاهتلاك

معدل الاهتلاك: 100/العمر الإنتاجي =100/5 =20

قسط الاهتلاك= تكلفة الحيازة X معدل الاهتلاك

= 875 43 X %20 X 12/9

=6581.25 دج

قسط الاهتلاك لسنة 2022

من شهر جانفي الى شهر مارس 2022: 03 أشهر هي مدة الاهتلاك

قسط الاهتلاك= تكلفة الحيازة X معدل الاهتلاك

= 875 43 X %20 X 12/3

=2193.75 دج

أقساط الاهتلاك لسنوات 2018 -2019-2020 -2021

قسط الاهتلاك= تكلفة الحيازة X معدل الاهتلاك

= 875 43 X %20

=8775 دج

(جدول رقم04) الاهتلاك الخطي من 2017/12/31 الى 2022/12/31 للصندوق الوطني للتقاعد

السنوات	تكلفة الحيازة	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC

2017	43 875	6581.25	6581.25	37 293.75
2018	43 875	8775	15 356.25	28 518.75
2019	43 875	8775	24 131.25	19 743.75
2020	43 875	8775	32 906.25	10 968.75
2021	43 875	8775	41 681.25	2193.75
2022	43 875	2193.75	43 875	00

2. التسجيل المحاسبي للمخصصات الاهتلاك

تسجيل القيود المحاسبية من سنة 2017 الى سنة 2022

القيد المحاسبي لقسط الاهتلاك 2017

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	6581.25	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتناقص (تسجيل قسط الاهتلاك 2017)		6581.25

القيد المحاسبي لقسط الاهتلاك 2018

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	8775	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتناقص (تسجيل قسط الاهتلاك 2018)		8775

القيد المحاسبي لقسط الاهتلاك 2019

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	8775	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتناقص (تسجيل قسط الاهتلاك 2019)		8775

القيد المحاسبي لقسط الاهتلاك 2020

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	8775	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتناقص (تسجيل قسط الاهتلاك 2020)		8775

القيد المحاسبي لقسط الاهتلاك 2021

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	8775	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتناقص (تسجيل قسط الاهتلاك 2021)		8775

القيد المحاسبي لقسط الاهتلاك 2022

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	2193.75	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتناقص (تسجيل قسط الاهتلاك 2022)		2193.75

الفرع الثاني: نموذج إعادة التقييم (القيمة العادلة)

تقييم التثبيتات المعنوية بعد تقييمها الأولى يكون بطرقتين، طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم، كما تم التعرف عليهما في الفصل النظري وللمؤسسة الخيار في اختيار الطريقة المناسبة .ومن خلال زيارتنا الميدانية للصندوق للتقاعد فانه لا يقوم بتقييم تثبيثاته بطريقة إعادة التقييم، ولتوضيح هذه الطريقة نفترض مثال على ذلك ويكون نفس مثال الحالة الثالثة المذكور سابقا مع اجراء بعد التغييرات فيه.

مثال:

- تم تثبيت برنامج المطور داخليا في 01 جانفي 2018 ب تكلفة قدرها 600 000.00دج وقدر العمر النافع للأصل ب 5 سنوات، كما ان الصندوق يطبق طريقة الاهتلاك الخطي.

- في سنة 2020 نظرا لظهور برامج منافسة للبرنامج في السوق قام مجلس ادراة الصندوق وبالاستعانة بخبير بإعادة تقييم البرنامج بمبلغ 170 000.00دج.

(جدول رقم05) الاهتلاك الخطي بتكلفة الأصل التاريخية (التثبيت) من 2018/12/31 الى 2022/12/31 للصندوق الوطني للتقاعد

السنوات	تكلفة الحيازة	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2018	600 000	120 000	120 000	480 000
2019	600 000	120 000	240 000	360 000.00
2020	600 000	120 000	360 000	240 000
2021	600 000	120 000	480 000	120 000
2022	600 000	120 000	600 000	00

(جدول رقم 06) الاهتلاك الخطي بعد إعادة عملية التقييم سنة 2020 من 2018/12/31 الى 2022/12/31 للصندوق الوطني للتقاعد

السنوات	تكلفة الحيازة	وعاء الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	تدني قيمة الاصل	تدني القيمة المتراكم	القيمة الاستردادية	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2018	600 000		120 000	120 000				480 000
2019	600 000		120 000	240 000				360 000
2020	600 000		120 000	360 000	70 000		170 000	170 000
2021	600 000	170 000	85 000	445 000		70 000		850 000
2022	600 000	170 000	85 000	530 000		70 000		00

رأينا في الجانب النظري أن:

- **القيمة المحاسبية الصافية (la valeur comptable)**: هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح مجمع الاهتلاكات وخسائر القيمة.
- **القيمة الاستردادية /القيمة القابلة للتغطية: (la valeur recouvrable)**هي صافي سعر البيع أو القيمة النفعية للأصل أيهما أكبر.
- **صافي سعر البيع:** هو مبلغ التنازل عن الأصل، أي السعر المتحصل عليه في السوق أثناء معاملة عادية بين طرفين مخصوما منها التكاليف المرتبطة مباشرة بالتخلص من الأصل.
- **القيمة الاستعمالية (La valeur d'utilité)**: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل الى غاية خروجه من الميزانية أو انتهاء استعماله.

1. حساب القيمة المحاسبية الصافية وتحديد مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة

<u>في سنة 2018</u>

القيمة المحاسبية الصافية = قيمة الأصل في الميزانية – مجموع الاهتلاكات –خسائر القيمة

= 600 000 – 120 000

= 480 000

<u>في سنة 2019</u>

القيمة المحاسبية الصافية = 600 000 – 240 000

= 360 000

<u>في سنة 2020</u>

القيمة الاستردادية =صافي سعر البيع أو القيمة النفعية للأصل أيهما أكبر.

بعد إعادة تقييم الأصل تبين ان قيمته العادلة في السوق هي 170 000 ومنه قيمته الاستردادية هي 170 000 ولتحيين القيمة المحاسبية الصافية الى القيمة العادلة فإننا نسجل خسارة قيمة ب 700 000

وبالتالي فان وعاء الذي يطبق عليه الاهتلاك هو 170 000دج والعمر المتبقي للاهتلاك هو سنتين.

في سنة 2021

قسط الاهتلاك السنوي = 170 000 /2

= 85 000

القيمة المحاسبية الصافية = قيمة الأصل في الميزانية – مجموع الاهتلاكات المتراكمة – مجموع خسائر القيمة

= 600 000 – 445 000 – 70 000

= 850 000

في سنة 2022

قسط الاهتلاك السنوي = 170 000 /2

= 85 000

القيمة المحاسبية الصافية = قيمة الأصل في الميزانية – مجموع الاهتلاكات المتراكمة – مجموع خسائر القيمة

= 600 000 – 530 000 – 70 000

= 00

2. التسجيل المحاسبي لمخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة

أ- التسجيل المحاسبي لمخصصات الاهتلاك لسنوات 2018 -2019-2020

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	120 000	

2818	إلى ح/الاهتلاك المتراكم (تسجيل قسط الاهتلاك 2018)		120 000

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	120 000	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتراكم (تسجيل قسط الاهتلاك 2019)		120 000

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	120 000	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتراكم (تسجيل قسط الاهتلاك 2020)		120 000

ب-التسجيل المحاسبي لمخصصة تدني القيمة لسنة2020

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة تدني القيمة	70 000	

2918	إلى ح/تدني القيمة المتراكم (تسجيل قسط تدني القيمة 2020)		70 000

ت-التسجيل المحاسبي لمخصصة الاهتلاك لسنوات 2021 -2022

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	85 000	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتراكم (تسجيل قسط الاهتلاك 2021)		85 000

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاكِ	85 000	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتراكم (تسجيل قسط الاهتلاك 2022)		85 000

3. التسجيل المحاسبي لاسترجاع خسائر القيمة

ادا افترضنا انه في نهاية سنة 2021 بعد إعادة تقييم البرنامج في السوق اصبحت خسارة القيمة هي 50 000دج بعدما كانت 000 70 دج 31 -12 - 2020 فهنا يكون قد حدث انخفاض في خسارة القيمة اما ما يسمى باسترجاع جزء من خسارة القيمة خلال سنة 2021و يكون هدا الاسترجاع بقيمة:

20 000 = 50 000 – 70 000

ويكون القيد كمايلي:

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
2918	من ح/ مخصصة تدني القيمة	20 000	
781	إلى ح/استرجاع تدني القيمة (استرجاع جزء من خسائر القيمة 2021)		20 000

4. التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم موجبة (فارق تقييم موجب)

نأخذ نفس المثال السابق ونفترض هذه المرة أنه في نهاية سنة 2020 بعد إعادة تقييم البرنامج كانت قيمته العادلة في السوق ب 800 280دج

- تثبيت البرنامج سنة قيمته2018 بمبلغ 000 600دج
- قيمته المحاسبية الصافية نهاية سنة 2020 هي 000 240دج
- قيمته العادلة (الاستردادية) نهاية 2020هي 800 280دج
- مدة الاهتلاك للبرنامج 05 سنوات
- تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي

ان قسط الاهتلاك السنوي للبرنامج حسب جدول الاهتلاك خلال كل السنوات 2018 و2019 و2020 قبل إعادة التقييم هو 000 120دج، لذا تكون القيمة المحاسبية الصافية للبرنامج في نهاية 2020 هي:

الاهتلاك المتراكم للسنوات الثلاثة =X 000 120 3

= 000 360دج

القيمة المحاسبية الصافية VNC 2020/12/31 = 600 000 – 360 000

= 240 000دج

ومنه معامل اعادة التقييم = القيمة الاستردادية/القيمة المحاسبية الصافية

= 240 000/280 800

= 1.17

أ- **إعادة تقييم بطريقة القيمة الإجمالية للأصل(البرنامج)**

ان قيمة البرنامج بعد إعادة تقييمه = X 600 000 1.17

= 702 000

أي زيادة ب 102 000 دج عن قيمته الأصلية

أما إعادة تقييم الاهتلاكX 360 000 = 1.17

= 421 200

أي بزيادة 61 200 دج

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
204	من ح/ البرمجيات	102 000	

2818 105	إلى ح/الاهتلاك المتراكم ح/ فارق إعادة التقييم (تسجيل إعادة التقييم الموجبة 2020)		61 200 40 800

ب-إعادة تقييم بطريقة القيمة الإجمالية للأصل(البرنامج)

أولا قيد ترصيد الاهتلاك قبل إعادة التقييم

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
2818	من ح/ الاهتلاك المتراكم	360 000	
204	إلى ح/البرمجيات ترصيد الاهتلاك المتراكم قبل عملية التقييم		360 000

ثانيا قيد تسجيل فارق إعادة التقييم

ان فارق إعادة التقييم يساوي القيمة العادلة للبرنامج ناقص قيمتها المحاسبية الصافية أي

800 280 - 000 240 = 800 40دج

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
204	من ح/ البرمجيات	800 40	

105	ح/ فارق إعادة التقييم (تسجيل إعادة التقييم الموجبة 2020)		800 40

ت-<u>تسجيل الاهتلاكات بعد عملية إعادة التقييم (البرنامج)</u>

- القيمة المتبقية للاهتلاك هي عامين 02 وهي نفسها القيمة النفعية للأصل
- الأساس الخاضع للاهتلاك هي القيمة العادلة للأصل وهي 800 280دج
- قسط الاهتلاك هي 800/2 280 = 400 140

<u>في سنة 2021</u>

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاك	400 140	
2818	إلى ح/الاهتلاك المتراكم تسجيل مخصصة الاهتلاك 2021/12/31		400 140

<u>في سنة 2022</u>

رقم الحساب	التعيين	مدين	دائن
681	من ح/ مخصصة الاهتلاك	400 140	

		إلى ح/الاهتلاك المتراكم	
140 400		تسجيل مخصصة الاهتلاك 2022/12/31	2818

خلاصة الفصل :من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة المستقبلة كانت لنا فرصة التعرف عليها وعلى هياكلها واهميتها في التنمية الاقتصادية خاصة .كيفية حساب معاشات التقاعد وتحديد ذوي الحقوق ومختلف القوانيين التنظيمية المشرعة لهذا القطاع.

ومن خلال ملاحظتنا فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي وجدنا ان المؤسسة لا تقوم بإجراء اختبار تدهور القيمة لهذه للتثبيتات كذلك لا تقوم بعملية اعادة تقييم لها، وتكتفي فقط بالمعالجة المحاسبية عند الاقتناء، الاهتلاك (تستخدم طريقة الاهتلاك الخطي.)، وبدلك يمكن القول ان تقييم التثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي يعتمد أساسا على التكلفة التاريخية وهدا راجع الى بعض الصعوبات والعوائق المحتملة التي تصحب مسالة تطبيق المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية.

الخـــــاتـــمـــــة

من خلال الإطار النظري و التطبيقي للدراسة و لمعالجتنا لموضوع إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة الجزائرية المحاسبية حول دراسة مدى واقع القياس المحاسبي للأصول المعنوية و فق مبدأ التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و التي كان الهدف منها محاولة الوصول إلى معرفة النموذج الأنسب لقياس الأصول، حيث وضح الإطار النظري كل من مزايا وعيوب كلا نموذجين أما الإطار الميداني اعتمد على كيفية التقييم والمعالجة المحاسبية لهذه التثبيتات ولكن باستعمال نموذج التكلفة التاريخية فقط ولتبيان كيفية التسجيل المحاسبي وفق نموذج التكلفة العادلة افترضنا امثلة موضوعية للتطرق لها، لأن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق هذا النموذج لأنها طريقة بديلة ومسموحة وليست وجوبية من الهيئات المنظمة للمحاسبة في البيئة الجزائرية لأنها تعتمد بالأساس على مبدأ التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي، كما أن القياس وفق القيمة العادلة يعتبر البديل الأنسب و الملائم للبيئة الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين و المهنيين حيث قامت الجزائر ببعض الإصلاحات المحاسبية من أجل مواكبة التطور الاقتصادي حيث تبنت محاسبة القيمة العادلة إلى أن أمكانية تطبيقها في بيئة لا تتميز بسوق نشط يجعلها تفقد مصداقيتها في التقييم المحاسبي.

1 – **نتائج اختبار الفرضيات**: من خلال ما تم عرضه سابقا وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موضوعية وملائمة لقياس الأصول المعنوية :من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتنا توصلنا إلى أن المجتمع المحاسبي المتضمن المهنيين والأكاديميين يرون أن القياس بالتكلفة التاريخية أكثر ملائمة وموضوعية إلا أنها تواجه الانتقادات عديدة، كما أوضحت الدراسة الميدانية أن التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لكونها تعتمد على الدقة والثبات ومن بين الانتقادات أن التكلفة التاريخية تسقط بعض الأصول من القوائم المالية مثل شهرة المحل.

الفرضية الثانية: التكلفة التاريخية تجهل التغيرات الحاصلة في الأسعار مما يجعلها لا تعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية وبالخصوص في الأصول ذات القيم المعتبرة من خلال الدراسة الميدانية حول قياس التكلفة التاريخية توصلنا على أن التكلفة التاريخية تعتبر أكثر موضوعية في الأصول ذات القيم الغير معتبرة (ذات القيم الصغيرة جدا) ولكنها تفتقد موضوعيتها في الأصول ذات القيم المعتبرة وبالخصوص عند التقلبات التي تحصل في أسعار الصرف وبتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة ينفي صفة الموضوعية.

الفرضية الثالثة: يعتبر التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار في الأصول الملموسة ذات القيم المعتبرة وذات الطابع التكنولوجي وهذا للتقدم السريع للتطور التكنولوجي وهذا ما يفقد الكثير من الأصول من قيمتها حيث أن في دراستنا الميدانية تطرقنا الى برمجيات وبتتبع سنوات امتلاكها من المؤسسة تبين ان المؤسسة اقتنت برامج جديدة بديلة وهذا للتطور الكبير فيها ومن فان التقييم بالقيمة العادلة يعطي معلومات مالية صادقة كما تساهم القيمة العادلة في تفعيل قيمة التثبيتات المعنوية من خلال إعطائها قيم ملائمة و واقعية تعكس واقع القياس المحاسبي و هي عكس القياس بالتكلفة التاريخية إلى أن تطبيقها تحتاج إلى عدة عوامل

الفرضية الرابعة: ان طبيعة الأصول المعنوية الغير مادي يجعل منها صعبة القياس والتقييم لان غياب سوق نشط لهذه الأصول يصعب تقييمها ولهذا تكتفي المؤسسات على التكلفة التاريخية لها، **و**من خلال إجراء الدراسة الميدانية على واقع البيئة المحاسبية الجزائرية توصلنا إلى أن البيئة الجزائرية لا تتوفر فيها جميع متطلبات القياس المحاسبي وذلك راجع إلى عدم توفر السوق النشطة وعدم جاهزية وفعالية الأسواق، وكذلك عدم وجود خبراء محاسبين مطلعين على مصطلح القيمة العادلة ونقص الكفاءة العلمية في القياس بالقيمة العادلة.

الفرضية الخامسة: ان الأصول المعنوية تقيم وتظهر في الميزانية في جانب الأصول الثابتة وهذا راجع أساسا الى مدتها في التداول والتي لا تقل عن سنة وعن توليد هذه الأصول منافع مستقبلية للمنشأة ومن خلال الدراسة الميدانية في الصندوق الوطني للتقاعد والذي يملك 06 برمجيات اعلام الي مقيدة في الحساب 20 وبالتحديد في الحساب الفرعي 204.

2- الاستنتاجات:

- القياس بالتكلفة التاريخية تسقط من قيمة الأصول المعنوية.
- صعوبة تقييم التثبيتات المعنوية بالقيمة العادلة وهذا راجع لنقص الخبرة للمحاسبين.
- عملية القياس بالتكلفة التاريخية لا تعبر بصدق عن القيم الفعلية للتثبيتات المعنوية.
- تطبيق القيمة العادلة يتطلب توفر الأسواق فعالة لإعطاء قيم حقيقية للأصول المعنوية.
- تتميز مخرجات القيمة العادلة بخاصية الملائمة من مخرجات بدائل أخرى للقياس المحاسبي.
- عدم دراية ووعي أفراد المجتمع الجزائري لمفهوم القيمة العادلة.
- يؤدي التقييم في ظل القيمة العادلة إلى تحقيق الحيادية والموضوعية في المعلومات المحاسبية.
- ضعف الاسواق في البيئة الجزائرية يجعل من القيمة العادلة غير فعالة مما يتجه المحاسبين إلى تطبيق التكلفة التاريخية.
- تبني البيئة المحاسبية الجزائرية لبعض المعايير المحاسبية من أجل مواكبة التطور الاقتصادي.
- القيم المعتبرة والغير المعتبرة التي تحدد أساسا مدى ملائمة القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.

3- التوصيات:

- تجنب بالتكلفة التاريخية لأنها تسقط من قيمة التثبيتات المعنوية.
- ضرورة السعي وراء إيجاد أسواق نشطة تساعد في القياس وفق القيمة العادلة.
- ضرورة تطبيق النظام المحاسبي الجزائري القيمة العادلة لأنها توفر معلومات مالية ملائمة.
- محاولة إيجاد حلول للصعوبات والمشاكل تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- ضرورة رفع مستوى إدراك ووعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية.

4 -أفاق الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها وهي إشكالية القياس المحاسبي للأصول المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي تضمنت القياس بنموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة وواقع التسجيل المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية،

حيث جاء النظام المحاسبي المالي الجديد لتدارك النقائص والعيوب التي تتميز بها التكلفة التاريخية، فسطر مجموعة من الأحكام والقواعد المحاسبية المستوحاة في معظمها من المعايير المحاسبية الدولية على غرار المعيارين المحاسبيين الدوليين IAS38 و IAS 36 والمتعلقين بالأصول الغير ملموسة. الا أن هذا النظام لم يراعي خصوصية البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر كدولة نامية مما يجعل من الصعب

بمكان تطبيق هذه المعايير الدولية بحذافيرها خاصة في ظل غياب سوق مالي نشيط. وفي الأخير لا يسعنا الا أن نلفت انتباه الأوساط المعنية بهذا المجال الى أهمية تقييم وتسجيل الأصول الغير الملموسة في الاقتصاديات الحديثة وعلى رأسها تكاليف البحث والتطوير، وحجم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في هذا المجال. ومن ثم عليها أن تحدد القواعد المحاسبية المناسبة لحل المشاكل المستجدة في هذا الخصوص والتي تتلائم مع الوضع الاقتصادي والمحاسبي الحالي مع ضرورة الاسترشاد بتجارب وخبرات الدول الأخرى في هذا الشأن.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أ- المراجع بالغة العربية

- **الكتب**

01- رتشارد شرويد و آخرون، نظرية المحاسبة، (ترجمة خالد على أحمد كاجيجي)،دار المريخ،رياض 2006، ص 185

02- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن،2008،ص 168

03- طارق عبد العالي، دليل استخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر،الجزء الثاني، 2009

- البحوث الجامعية

01- مريم سبقاق، إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير ملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية،مذكرة ماستر،جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2017،ص.15-16

02- صالحي محمد شرف الدين، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية ماستر آكاديمي محاسبة وجباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013،ص 3

03- بالضياف بشير،القياس المحاسبي للتثبيتات وفق مقاربة القيمة العادلة، مدكرة ماستر أكاديمي دراسات محاسبية و جبائية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة 3ص، 2017

04- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة،الجامعة العربية المفتوحة، الدنمارك،2007 ص1

05- فريال سليماني إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، ماستر أكاديمي محاسبة وجباية معمقة،جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014، ص 4

06- رولا كاسر لايقة، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصاريف ودورها في ترشيد القرارات الإستثمارية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة شرين سوريا2008، ص43

07- كويرة صابرينة، دراسة العلاقات ببين ملائمة و الموثوقية باستخدام مدخلي التكلفة التاريخية و القيمة العادلة، مدكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 51ص، 2012

08- حاج براهيم بوحفص، امكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS16 الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر محاسبة وجباية جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2014،ص 1

09- جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات المعنوية، ماستر محاسبة وجباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013،ص 8

10- د.شريط صالح الدين و.حفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، عدد 01/ 2018، جامعة المسيلة، ص 194-195

11- سماعيل منال، اثر التغيرات التشريعية على التوازنات المالية لصندوق التقاعد الوطني، مذكرة تخرد لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي كلية العلوم الاقتصادية ام البواقي، 2021

- المقالات العلمية

01- عياش درار، حجيلة قميري، رشيد بوكساني، الاتجاهات المستقبلية لصندوق التقاعد في الجزائر، مجلة علوم الاعمال، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس جوان 2020

02- ناصر طه عليوي، هيثم هاشم الحقائق، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و دورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لا تخاد القرارات،، The Magazine of Economic & Administratio ، السنة الخامسة والثلاثون، العدد92، 2012

- المحاضرات

01- حسين بن الشيخ، محاضرة بعنوان: الملكية الفكرية، ماي 2020

- الجرائد الرسمية

01- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد تقييم الأصول والخصوم والاعباء وادراجها في الحسابات، العدد 15، يوم 25 مارس 2009 ص 6

- المعايير

01- المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول الثابتة الغير ملموسة

فهرس الموضوعات

فهرس الموضوعات

الاهداء ----------I

كلمة شكر وعرفان----------II

الملخص----------III

فهرس المحتويات----------V

قائمة الاشكال----------VII

قائمة الجداول----------VIII

قائمة الاختصارات والرموز----------IX

المقدمة ---------- أ

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية----------06

المبحث الأول: الاطار النظري للأصول المعنوية----------08

المطلب الأول : ماهية الأصول غير الملموسة (المعنوية)----------08

الفرع الأول: تعريف حسب النظام المحاسبي المالي----------08

الفرع الثاني: مدونة حسابات التثبيتات المعنوية حسب (SCF) ----------10

الفرع الثالث: الحماية القانونية للتثبيتات المعنوية: ----------11

المطلب الثاني : القياس المحاسبي للأصول المعنوية---------- 15

الفرع الأول : مفاهيم حول القياس المحاسبي ----------15

الفرع الثاني: نموذج التكلفة التاريخية ----------18

الفرع الثالث: نموذج القيمة العادلة ----------23

المطلب الثالث : نظرة المعايير المحاسبية الدولية للأصول المعنوية ----------26

الفرع الأول: المعالجة الأولية للأصول المعنوية والنفقات اللاحقة لها ----------26

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصول المعنوية----------29

المبحث الثاني : التسجيل المحاسبي للتثبيثات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF -----41

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية المولدة داخليا أو التي تم اقتنائها -----41

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للتثبيثات المعنوية المنتجة داخليا ----------41

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيثات المعنوية التي تم اقتنائها----------44

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للاهتلاك وتدهور القيمة وكيفية التنازل عن التثبيثات المعنوية- 47

الفرع الأول: اهتلاك التثبيثات المعنوية----------48

الفرع الثاني: خسارة قيمة التثبيثات المعنوية----------48

الفرع الثالث: التنازل عن التثبيثات المعنوية----------50

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية والتطبيقية----------54

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة الصندوق الوطني للتقاعد CNR----------56

المطلب الأول: تطور ونشأة نظام الضمان الاجتماعي والتقاعد----------56

الفرع الأول: نشأة نظام الضمان الاجتماعي الجزائري ----------56

الفرع الثاني: أنواع صناديق الضمان الاجتماعي ----------58

الفرع الثالث: الاطار العام لنظام التقاعد في الجزائر ----------59

المطلب الثاني: تقديم الصندوق الوطني للتقاعد ----------60

الفرع الأول: تعريف ونشأة الصندوق الوطني للتقاعد غرداية ----------60

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لوكالة الصندوق الوطني للتقاعد غرداية ----------62

الفرع الثالث: أهداف الصندوق ----------69

الفرع الرابع: مصادر تمويل صندوق التقاعد الوطني ----------69

المطلب الثالث: معاش التقاعد----------71

الفرع الأول: معاش المباشر Pension direct ----------71

الفرع الثاني : المعاش المنقول (أو ذوي الحقوق) ----------74

المبحث الثاني: الاجراءات الميدانية للدراسة ----------79

المطلب الأول: تعريف وإصدار لبعض البرامج ----------79

الفرع الأول: برنامج Logiciel JO ----------79

الفرع الثاني: برنامج PC COMPTA ET PC PAIE (DLG) ----------81

الفرع الثالث: برنامج Microsoft Windows Server 2008 R2 Standard -------82

المطلب الثاني: التسجيل الأولي للتثبيثات المعنوية للصندوق ----------83

الفرع الأول: المستندات الثبوتية لعملية الحيازة ----------83

الفرع الثاني: مرحلة اقتناء التثبيثات المعنوية ----------83

المطلب الثالث: التسجيل اللاحق للتثبيثات المعنوية للصندوق(الاهتلاكات) ----------90

الفرع الأول: نموذج التكلفة (التكلفة التاريخية) ----------90

الفرع الثاني: نموذج إعادة التقييم (القيمة العادلة) ----------95

الخاتمة ----------105

قائمة المراجع ----------110

فهرس الموضوعات ----------114