



الرأي التفسيري عدد 01 لسنة 2023 بتاريخ 09 مارس 2023 المتعلق بمعيار حسابات الدولة عدد 02: "الأصول الثابتة المادية"

الفهرس

7.....	توطئة
7.....	I. المفاهيم ومجال التطبيق
7.....	1. تعريف الأصول الثابتة المادية
8.....	2. مجال التطبيق
9.....	3. أصناف الأصول الثابتة المادية
9.....	1.3. الأصول ذات الطابع الخاص
9.....	2.3. الأراضي
9.....	3.3. المباني والبناءات
10.....	4.3. أصول البنية التحتية
10.....	5.3. أسطول المنقولات
10.....	6.3. الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء
10.....	II. قواعد الإقرار
10.....	1. القاعدة العامة
11.....	1.1. مفهوم التحكم
11.....	1.1.1. التعريف
11.....	2.1.1. تقدير مقياس التحكم
13.....	3.1.1. التحكم المشترك
13.....	2.1. تطبيق مقياس التحكم وفق مختلف أوجه التصرف
13.....	1.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع ترخيص في إشغال وقتي لملك الدولة
14.....	2.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع العقود الرامية لتوفير مرفق عمومي
14.....	3.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع عقود كراء
15.....	4.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع عقود الإيجار المالي
15.....	5.2.1. الأصول الثابتة المادية الموضوع على الذمة
16.....	6.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع مساهمة عينية
16.....	7.2.1. الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء
17.....	2. القواعد الخاصة للإقرار
17.....	1.2. التجميع والحد الأدنى للتسجيل المحاسبي ضمن الأصول
18.....	2.2. تجزئة الأصول الثابتة المادية
19.....	3.2. قطع الغيار
19.....	4.2. المواد المقتناة لأسباب تتعلق بالسلامة أو بالبيئة
19.....	3. تاريخ التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة المادية

20	.....	III. قواعد التقييم
20	.....	1. قواعد التقييم الأولى
21	.....	1.1. تكلفة الاقتناء
23	.....	2.1. تكلفة الإنتاج
23	.....	1.2.1. تكلفة إنتاج الأصول الثابتة المادية المنتجة داخلياً
24	.....	2.2.1. تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي في إطار صفقة أشغال
25	.....	3.1. القيمة الصحيحة
26	.....	1.3.1. قيمة السوق
27	.....	2.3.1. تكلفة الاستبدال
28	.....	1.2.3.1. منهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك
29	.....	2.2.3.1. منهجية تكلفة إعادة الحالة
29	.....	3.2.3.1. منهجية وحدات الخدمة
30	.....	3.3.1. مقاييس الاختيار بين مختلف منهجيات تحديد القيمة الصحيحة
32	.....	4.1. القيمة الإجمالية
32	.....	5.1. قواعد خاصة بالتقييم الأولى
32	.....	1.5.1. الأصول الثابتة المادية الموضوعية على ذمة الدولة
32	.....	2.5.1. إعادة اكتساب التحكم في أصل ثابت مادي
32	.....	3.5.1. الأصول الثابتة المادية المتحصل عليها عن طريق الانتزاع
33	.....	4.5.1. الأصول الثابتة المادية المتحصل عليها عن طريق عملية مبادلة
35	.....	6.1. التكاليف اللاحقة
35	.....	1.6.1. شروط تثبيت التكاليف اللاحقة
36	.....	2.6.1. نفقات الامتثال للمعايير ونفقات المطابقة
36	.....	3.6.1. التكاليف اللاحقة في إطار منهجية المكونات
37	.....	2. قواعد التقييم في تاريخ الختم
37	.....	1.2. قواعد الاستهلاك
39	.....	1.1.2. المبلغ القابل للاستهلاك
39	.....	1.1.1.2. تحديد المبلغ القابل للاستهلاك
40	.....	2.1.1.2. القيمة المتبقية
40	.....	2.1.2. مدة الانتفاع
40	.....	1.2.1.2. تحديد مدة الانتفاع
41	.....	2.2.1.2. مراجعة مدة الانتفاع
45	.....	3.1.2. طرق الاستهلاك
46	.....	1.3.1.2. طريقة الاستهلاك المتساوي الأقساط

46	..... 2.3.1.2. طريقة الاستهلاك المتغير
47	..... 3.3.1.2. مراجعة طريقة الاستهلاك
49	..... 2.2. قواعد انخفاض القيمة
49	..... 1.2.2. مفهوم انخفاض القيمة
50	..... 2.2.2. اختبار انخفاض القيمة
50	..... 3.2.2. القيمة القابلة للاسترجاع
53	..... VI. إلغاء الإقرار
53	..... 1. شروط إلغاء الإقرار
54	..... 2. أثر إلغاء الإقرار
54	..... 3. حالات إلغاء الإقرار
54	..... 1.3. حالة التّفويت بمقابل
55	..... 2.3. حالات الإحالة
56	..... 3.3. حالة التخلّص من الأصول
57	..... V. المعلومات المطلوبة
64	..... IV. الأحكام الانتقالية

قائمة الأمثلة التوضيحية

- 22..... مثال توضيحي عدد 1: تحديد تكلفة اقتناء أصل ثابت مادي.....
- 23..... مثال توضيحي عدد 2: تحديد تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي منتج داخلياً.....
- 24..... مثال توضيحي عدد 3: تحديد تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي في طور الإنشاء في إطار صفقة أشغال.....
- 24..... مثال توضيحي عدد 4: احتساب وتحيين تكلفة تفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية.....
- 26..... مثال توضيحي عدد 5: تحديد قيمة السوق لمعدات مقتناة مجاناً.....
- 28..... مثال توضيحي عدد 6: تحديد القيمة الصحيحة وفقاً لمنهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك.....
- 29..... مثال توضيحي عدد 7: تحديد القيمة الصحيحة وفقاً لمنهجية تكلفة إعادة الحالة.....
- 29..... مثال توضيحي عدد 8: تحديد القيمة الصحيحة وفقاً لمنهجية وحدات الخدمة.....
- 32..... مثال توضيحي عدد 9: اقتناء أرض عن طريق الانتزاع.....
- 35..... مثال توضيحي عدد 10: مبادلة أرض بأرض أخرى.....
- 35..... مثال توضيحي عدد 11: مبادلة مبنى مقابل أرض مع دفع فارق مكمل من طرف الدولة.....
- 36..... مثال توضيحي عدد 12: المعالجة المحاسبية لاستبدال مكّون.....
- 39..... مثال توضيحي عدد 13: المعالجة المحاسبية لقطع الاحتياط.....
- 42..... مثال توضيحي عدد 14: مراجعة مدة الانتفاع والمبلغ القابل للاستهلاك والقيمة المتبقية.....
- 46..... مثال توضيحي عدد 15: طريقة الاستهلاك المتغير.....
- 47..... مثال توضيحي عدد 16: تغيير طريقة الاستهلاك.....
- 52..... مثال توضيحي عدد 17: اختبار انخفاض القيمة وتحديد مبلغه.....
- 56..... مثال توضيحي عدد 18: إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادي بأثر على رصيد الفترة المحاسبية.....
- 56..... مثال توضيحي عدد 19: إرجاع أصل ثابت مادي موضوع على ذمة الدولة.....

قائمة المخططات البيانية

- 31.....مخطّط بياني عدد 1: تمثلي تحديد القيمة الصحيحة
- 34.....مخطّط بياني عدد 2: منهجية تقييم أصل ثابت مادي متحصل عليه في إطار عملية مبادلة
- 51.....مخطّط بياني عدد 3: اختبار انخفاض القيمة وتحديد مبلغه

توطئة

يتناول هذا الرأي التفسيري شرح أحكام معيار حسابات الدولة عدد 02 "الأصول الثابتة المادية" الصّادر بقرار من وزير المالية المؤرّخ في 12 سبتمبر 2019. ويوضّح هذا الرّأي التّفسيري جملة المفاهيم والأحكام المنصوص عليها ضمن المعيار والتي تشمل قواعد الإقرار بالأصول الثابتة المادية وقواعد التّقييم وإلغاء الإقرار وكذلك المعلومات المطلوبة ضمن الإيضاحات.

كما يقدّم هذا الرّأي توضيحات حول الأحكام الانتقالية التي تمكّن من إعداد الموازنة الافتتاحية.

يهدف هذا الرّأي الى تحليل أحكام المعيار المذكور ومزيد تفسيرها وذلك بغاية تسهيل فهمها، وتفادي الاختلاف في تفسيرها، وبالتالي ضمان التطبيق الموحّد للمعيار ومواءمة الممارسات المحاسبية بين مختلف الأطراف المعنية.

بالاستناد إلى تفسيرات وأمثلة تطبيقية وأخرى توضيحية تشرح الأحكام الترميطية المنصوص عليها بمعيار حسابات الدولة عدد 02، سيمكّن هذا الرّأي التفسيري من:

- توضيح مكّونات كل صنف من الأصول الثابتة المادية،
- تحليل مختلف جوانب مفهوم التحكّم المعتمد كقياس للإقرار بأصل ثابت مادي ضمن موازنة الدولة وتقديم مؤشّرات تقدير هذا المقياس وذلك حسب مختلف أوجه التصرف في الأصول الثابتة المادية،
- شرح قواعد التقييم الأولي للأصل الثابت المادي من خلال توضيح طرق ومنهجيات تحديد قيمة إدراجه ضمن الموازنة،
- شرح قواعد التقييم اللاحق لأصل ثابت مادي وفقاً لنموذج التكلفة، وذلك من خلال مزيد توضيح قواعد الاستهلاك والقواعد المتعلقة بانخفاضات القيمة،
- توضيح شروط إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادي وبين مختلف حالات إلغاء الإقرار وأثرها على رصيد الفترة المحاسبية أو على الوضعية الصافية،
- توضيح قواعد تقديم المعلومات المطلوبة ضمن الإيضاحات وذلك من خلال اقتراح نماذج لجدول تلخيصية بغاية تعزيز قابلية فهم المعلومة المالية المتعلقة بالأصول الثابتة المادية،
- وشرح الأحكام الانتقالية.

I. المفاهيم ومجال التطبيق

1. تعريف الأصول الثابتة المادية

1. تمثّل الأصول الثابتة المادية عناصر الأصول المادية والملموسة. وتتمثّل في موارد تتحكّم فيها الدولة حالياً بصفة منفردة أو مشتركة نتيجة لأحداث ماضية ولها القدرة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مرتقبة لفائدة الدولة. تنتج المنفعة الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة التي يوفّرها الأصل الثابت المادي عن استخدامه من قبل الدولة لمدة تتجاوز فترة محاسبية، إما لإنتاج أو توفير سلع أو خدمات، أو لغايات إدارية أو لإيجارها للغير.

2. تُمَيِّز الأصول الثابتة المادية عن المخزونات باعتبار المقاييس التالية:

- نية الاحتفاظ: تحتفظ الدولة بالأصل الثابت المادي قصد استخدامه أو إيجاره للغير، في حين تُخصَّص المخزونات ليتم استهلاكها أو بيعها أو توزيعها؛
 - فترة الاحتفاظ: يُخصَّص الأصل الثابت المادي للاستخدام بصفة دائمة في نشاط الدولة، في حين تُخصَّص المخزونات ليتم استهلاكها أو بيعها أو توزيعها خلال مدة الاثني عشر شهرا المالية لتاريخ الختم.
- لتوضيح هذا التمييز، يُذكر مثال اقتناء الوزارة المكلفة بالصحة، بمقتضى صفقة إدارية، لمعدات طبية بنية توزيعها مجاناً لفائدة عدّة مؤسسات عمومية للصحة. في هذه الحالة، لا تمثل هذه المعدات أصولاً ثابتة مادية للدولة، وإنما عناصر مخزونات، باعتبار أنها غير مُخصَّصة للاستخدام بصفة دائمة من قبل مصالح الوزارة. وتضلُّ هذه المعدات مُدرجة ضمن المخزونات إلى غاية تاريخ إصدار وثيقة الاسناد والتمثّلة في قرار توزيع المعدات لفائدة المؤسسة المستفيدة.

2. مجال التطبيق

3. يعالج معيار حسابات الدولة عدد 02 الأصول الثابتة المادية التي يتعيّن إدراجها ضمن القوائم المالية الفردية للدولة. ويشمل النطاق المحاسبي للدولة مصالح الوزارات وكذلك هيكل ومؤسسات الدولة التي لا تتمتع بشخصية قانونية مستقلة.

4. تتسم جملة أصول الدولة التي تستجيب لتعريف الأصول الثابتة المادية بخصائص متنوّعة مختلفة بالنظر إلى طبيعتها وتستوجب بالتالي قواعد محاسبية خاصّة. وعلى هذا الأساس، يُميّز المعيار بين الأصول الثابتة المادية الخاضعة بصفة كلية أو جزئية لأحكامه وتلك الخارجة عن مجال تطبيقه.

5. تتطلّب بعض الأصول الثابتة المادية قواعد خاصّة للإقرار بها و/أو لتقييمها الأولي دون أن تكون لها خصوصيات من حيث قواعد التقييم اللاحق. وبالتالي، يتمّ ضبط قواعد التسجيل الأولي لهذه الأصول ضمن معايير أخرى. وتتمثّل هذه الأصول في:

- الأصول الممسوكة في إطار عقود الإيجار المالي موضوع معيار حسابات الدولة الذي يتناول عقود الكراء،
- والأصول موضوع عقود رامية لتوفير مرفق عمومي موضوع معيار حسابات الدولة الذي يتناول العقود الرامية لتوفير مرفق عمومي.

6. بيّنت دراسة جملة أصول الدولة التي تستجيب لتعريف الأصول الثابتة المادية أنّ البعض منها يتطلّب معالجات محاسبية خاصّة بالنظر إلى الخصوصيات التي تكتسبها، سيما فيما يتعلق بطبيعتها أو بقيمتها التاريخية والثقافية. ولهذا الغرض، تمّ إفراد هذه الأصول بمعايير خاصّة بها ولا تندرج ضمن مجال تطبيق معيار حسابات الدولة عدد 02. وتتمثّل هذه الأصول في:

- الأصول البيولوجية ذات العلاقة بالنشاط الفلاحي، موضوع معيار حسابات الدولة الذي يتناول الفلاحة،
- والأصول التاريخية والمواقع الطبيعية والثقافية ودور العبادة، موضوع معيار حسابات الدولة الذي يتناول الأصول التاريخية والثقافية والمواقع الطبيعية.

3. أصناف الأصول الثابتة المادية

7. باعتبار تنوع الأصول الثابتة المادية المُندرجة ضمن مجال تطبيق معيار حسابات الدولة عدد 02، وبغاية تقديم معلومة قابلة للفهم لفائدة مختلف مستعملي المعلومة المالية، فقد تبيّنت ضرورة ترتيب الأصول الثابتة المادية ضمن أصناف تمثّل كلّ منها مجموعة من الأصول ذات طبيعة مماثلة وتعكس خصوصية نشاط الدولة. ولهذا الغرض، تم تجميع الأصول الثابتة المادية حسب الأصناف التالية:

- الأصول ذات الطابع الخاص،
- الأراضي،
- المباني والبناءات،
- أصول البنية التحتية،
- أسطول المنقولات،
- والأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء.

1.3. الأصول ذات الطابع الخاص

8. يشمل صنف «الأصول ذات الطابع الخاص» الأصول الثابتة المادية الخصوصية والضرورية للاضطلاع بمهام الدفاع والأمن الوطني. ويشمل هذا الصنف الأصول الممسوكة أساسا من قبل الهياكل التابعة للدفاع والأمن الوطني والديوانة على غرار المباني والبناءات غير الادارية وغير السكنية والأراضي المشيدة عليها هذه المباني والبناءات والأراضي العسكرية (ميادين الرماية وميادين التدريب) وأصول البنية التحتية العسكرية كالقواعد الجوية، بالإضافة إلى أسطول المنقولات (تجهيزات وأسطول متحرك ومعدات عسكرية وأمنية).

2.3. الأراضي

9. يضم صنف الأراضي أساسا:

- الأراضي البيضاء: هي الأراضي الخالية من أي بناءات أو أصول بنية تحتية، باستثناء الأراضي الفلاحية والمقاطع؛
- الأراضي الفلاحية: هي الأراضي المخصصة للإنتاج الفلاحي أو التي يمكن استخدامها كداعم لهذا الإنتاج أو مصنفة فلاحية بمقتضى التشريع الجاري به العمل؛
- الأراضي المبنية: هي الأراضي المشيدة عليها مباني أو بناءات أو أصول بنية تحتية وذلك سواء كانت منجزة كلياً أو في طور الإنشاء؛
- المقاطع: هي الأراضي المستغلة لاستخراج المواد المعدنية المصنفة ضمن المقاطع حسب التشريع الجاري به العمل على غرار الرمال والطين والصخور المترصّة.

3.3. المباني والبناءات

10. يشمل صنف المباني والبناءات سيمًا:

- المباني والبناءات المستغلة لأغراض إدارية والتي تشمل المباني ذات الاستخدام الإداري على غرار المباني التي تأوي الوزارات بما في ذلك مصالحها الخارجية والورشات،

- المباني المُستغلّة لأغراض سكنيّة التي تشمل المساكن الإداريّة، سيّما تلك الممنوحة كامتيازات عينيّة لفائدة الموظفين العموميين،
- والمباني والبناءات غير الإداريّة وغير السكنيّة، والتي تشمل المباني غير المُستغلّة لأغراض إداريّة أو سكنيّة على غرار المباني المُسوّغة للغير.

4.3. أصول البنية التحتيّة

11. أصول البنية التحتيّة هي عناصر الأصول التي تمثّل جزءا من نظام أو شبكة، وهي متخصصة نظرا لطبيعتها ولا تسمح باستخدام آخر إلا بعد القيام بتغييرات كبرى. ونذكر أساسا:
- أصول البنية التحتيّة للطرق والمنشآت المرتبطة بها،
 - أصول البنية التحتيّة للمياه مثل السدود،
 - تجهيزات مقاومة الانجراف.

5.3. أسطول المنقولات

12. يشمل صنف "أسطول المنقولات":
- الأسطول المتحرك: الذي يضمّ أساسا وسائل النّقل البرّي والبحري والجويّ وكذلك معدّات الأشغال والمعدّات الفلاحية،
 - والأسطول غير المتحرك: والذي يضمّ أساسا أثاث المكاتب والتّجهيزات الاعلاميّة والآلات والمعدّات.

6.3. الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء

13. يضمّ صنف "الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء" الأصول الثابتة المادية قيد البناء أو الإنتاج بالوسائل الذاتية للدولة أو في إطار صفقة أشغال.
- يشمل هذا الصنف أساسا أصول البنية التحتيّة في طور الإنشاء كالجسور والطّرق والسدود وكذلك المباني قيد البناء.

II. قواعد الإقرار

1. القاعدة العامة

14. تنصّ أحكام معيار حسابات الدّولة عدد 02 على أن تُقيّد، ضمن موازنة الدّولة، جملة الأصول الثابتة المادية التي تتحكّم فيها الدولة بصفة منفردة أو بصفة مشتركة وذلك لمدة تتجاوز الفترة المحاسبية شريطة امكانيّة تقييم هذه الأصول بصفة أمينة.

15. يتمثل التّقييم في تحديد القيمة النقدية الواجب اعتمادها للإقرار بالأصول الثابتة المادية ضمن موازنة الدّولة. ويمكن أن يعتمد هذا التّقييم على تقديرات. وليتّسم التّقييم بالأمانة، يجب أن يكون خالياً من الأخطاء والانحرافات الهامة.

وتوضّح الفقرات من 82 إلى 129 من هذا الرّأي قواعد التّقييم الأولي للأصول الثابتة المادية للدولة.

1.1. مفهوم التحكّم

1.1.1. التعريف

16. يعرف تحكّم الدولة في أصل ثابت مادي على أنّه قدرة الدولة على استغلاله وتحمل المخاطر المتصلة باستغلاله وذلك قصد الاستفادة من منافعها الاقتصادية المستقبلية أو خدمته المرتقبة.

17. يعدّ تقدير وجود تحكّم يمارس من قبل الدولة على المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة التي يوفرها أصل ثابت مادي مسألة أساسية لتطبيق المعيار.

18. لتقدير وجود التحكّم، يتعيّن على الدولة أن تعتمد الواقع الاقتصادي عوضاً عن الملكية القانونية. وفعلاً فإنّ مقياس الملكية القانونية لا يعتبر العامل الوحيد لثبوت التحكّم في الأصل. يفترض التحكّم في أصل ثابت مادي أن تتحكّم الدولة في المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة لهذا الأصل الثابت وأن تتحمل معظم المخاطر المتصلة باستغلاله. وتطرح هذه المقاربة الاقتصادية مفهوم المكاسب المحاسبية الذي يختلف عن مفهوم المكاسب القانونية.

19. تشمل المكاسب المحاسبية للدولة الأصول الثابتة المادية الراجعة لمليتها القانونية للدولة والموضوعة تحت تحكّمها وكذلك الأصول الثابتة المادية التي تتحكّم فيها الدولة والتي تعود لمليتها القانونية إلى ذوات أخرى. في المقابل، لا تشمل المكاسب المحاسبية للدولة الأصول التي تعود لمليتها القانونية لها والتي تتحكّم فيها ذوات أخرى.

20. يهدف اعتماد مقياس التحكّم إلى منح مستخدمي القوائم المالية صورة وفيّة لحجم وقيمة جملة الأصول الثابتة المادية التي تستغلّها الدولة بصفة دائمة وبأيّ شكل كان، وذلك لتمكينها من الاضطلاع بمهامها.

21. كما أنّه، ويهدف التوفيق بين المقاربة المبنية على الواقع الاقتصادي والمقاربة المبنية على الملكية القانونية، ينصّ المعيار على أنّه يتعيّن أن تقدّم الايضاحات الأصول الثابتة المادية التي تعود لمليتها القانونية للدولة والتي تتحكّم فيها ذوات أخرى.

2.1.1. تقدير مقياس التحكّم

22. يتمّ تقدير التحكّم بحسب سيطرة الدولة على شروط استعمال الأصل الثابت المادي الخاضعة لشكل قانوني محدّد. وعليه، فإنّ تقدير مقياس التحكّم يعتمد أساساً على حق الملكية أو حق الاستعمال أو حق الانتفاع. ولهذه الغاية، يتمّ تحديد إقرار وجود التحكّم سيّما على أساس:

- الملكية القانونية للأصل شريطة الاستفادة للدولة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة المرتبطة بالأصل،
- حيازة الأصل بما يخول للدولة استعماله و / أو الانتفاع به، بصرف النظر عن الملكية القانونية،
- المسؤوليات: تتحملّ الدولة جُلّ المخاطر وتستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية والخدمة المرتقبة المتأتية من حيازة الأصل، حتّى وإنّ لم تتمّ إحالة ملكيته للدولة.

23. يتمثل تقدير مقياس التحكّم في تحديد ما إذا كانت للدّولة القدرة على الاستفادة من الخدمة المرتقبة أو المنافع الاقتصادية المرتبطة بحيازة الأصل الثابت المادّي وتجدر الإشارة أنّ عدم ممارسة الدّولة لهذه القدرة بصفة مؤقتة لا ينفي وجود التحكّم، طالما أنّها تحتفظ بالقدرة على ممارسته في أي وقت كان. وهو الحال في صورة عدم الاستغلال المؤقت لأصل ما.

24. إنّ تحمّل الدّولة للمخاطر والأعباء المتعلقة باستغلال الأصل يُمثل مجرد قرينة لوجود التحكّم في الأصل. إذ أنّ مسؤولية الدّولة في مجابهة المخاطر والأعباء المتعلقة باستغلال الأصل الثابت لا تُعد كافية بحدّ ذاتها للبتّ في وجود التحكّم من عدمه. وبالتالي، عندما تتحمّل الدّولة المخاطر والأعباء المتعلقة باستغلال الأصل دون الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة التي يوفّرها، فإنها لا تعتبر متحكّمة في الأصل.

25. عندما لا تتحمّل الدّولة المسؤولية تجاه المخاطر والأعباء المتعلقة باستغلال الأصل الثابت، فإن ذلك لا ينفي تحكّمها في هذا الأصل شريطة الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة التي يوفّرها. وبالتالي، يمكن للدّولة التحكّم في أصل ما حتّى في صورة عدم تحملها للمخاطر والأعباء المتعلقة باستغلاله.

26. يتطلّب الإقرار بوجود التحكّم إجراء تقدير مهنيّ بناءً على الوقائع وجوهر العلاقات التعاقدية والظروف الخاصة لاستغلال الأصل. وللغرض يُمثل تحليل الحقوق والالتزامات المرتبطة باستخدام الأصل الثابت المادّي، المنصوص عليها بالأحكام القانونية أو الترتيبية أو التعاقدية، المصدر الرئيسي للمؤشرات الواجب فحصها قصد استنتاج وجود التحكّم في الأصل الثابت المادّي من عدمه.

27. بهدف تدعيم مسار الإقرار بوجود التحكّم يتعيّن دراسة المؤشرات التالية:

- هل تستفيد الدّولة من المنافع الاقتصادية المستقبلية والخدمة المرتقبة المرتبطة بالأصل الثابت؟
- هل تستفيد الدّولة من المنافع الاقتصادية المستقبلية والخدمة المرتقبة المرتبطة بالأصل الثابت مع ذوات أخرى؟
- هل تُحيل الأحكام التشريعية أو الصّيع والشروط التعاقدية للدّولة جُلّ المنافع والمخاطر المرتبطة بالملكية؟
- هل بإمكان الدّولة منع استخدام الأصول الثابتة من قبل الغير أو الحدّ من ذلك أو فرض شروط استعمالها؟
- هل تتحمّل الدّولة المسؤولية المتعلقة بأداء الأصل الثابت وصيانته؟
- هل تتحمّل الدّولة مسؤولية تجديد واستبدال الأصل الثابت؟
- هل تتعرّض الدّولة لجميع المخاطر المتعلقة بالتّقدم أو الأضرار البيئية أو الأضرار غير المؤمّنة أو التوقّف عن استغلال الأصل الثابت؟
- هل تتحمّل الدّولة المخاطر التي تطرأ خلال مرحلة الإنشاء؟

28. إنّ المؤشرات المذكورة أعلاه غير حصرية وغير تراكمية وتختلف حسب طبيعة الأصل الثابت. ولا يُشترط توفّر كل هذه المؤشرات للإقرار بوجود تحكّم الدّولة.

29. هذا ويقضي المعيار أن تتمّ كل عملية إحالة للتحكّم بين الدّولة والغير بموجب كتب. وبالتالي، فإنّ كلّ أصل ثابت مادّي مستغلّ من قبل الغير دون وجه حق، يُعتبر خاضعا لتحكّم الدّولة.

3.1.1. التحكّم المشترك

30. في بعض الحالات، يمكن أن تُبيّن دراسة مؤشّرات التحكّم أن للدّولة القدرة على الحصول على الخدمة المرتقبة أو المنافع الاقتصادية للأصل الثابت بصفة مشتركة مع ذوات أخرى. يتجلّى تقاسم التحكّم في الاستعمال المشترك وتقاسم المخاطر المتعلّقة به. حيث أنّه لا يتسنّى لأيّ من الطرفين السّيطرة بصفة أحادية على شروط استعمال الأصل أو اتّخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلّقة بالأصل مثل نفقات الصيانة الكبرى.

31. يترتّب عن هذا النمط من الاستغلال المشترك تحكّمًا مشتركًا في الأصل يجب تجسيده بمقتضى اتفاقيات بين الدّولة والذوات المعنية.

32. علاوة على ذلك، يجب أن تُمارس الدّولة التحكّم المشترك بصفة مباشرة ويجب ألاّ يكون مصحوبًا بإحداث مؤسسة مشروع تتمنّع بشخصيّة قانونيّة مستقلّة تُكفّف بالتحكّم بذاتها في الأصل الثابت المعني.

33. يُقَيّد الأصل الثابت المادّي الذي تتحكّم فيه الدّولة بصفة مشتركة في حساباتها في حدود حصّتها من التحكّم. يُعتبر تحديد حصّة التحكّم مسألة تقدير مهني يجب أن يستند إلى الأحكام التعاقدية التي تنظم التحكّم المشترك في الأصل بين الدولة والذات الأخرى. في حالة عدم وجود أحكام خاصّة، يمكن تحديد حصّة التحكّم بالرجوع إلى نسبة التمويل.

34. عندما يتمّ إبرام اتفاقية تحكّم مشترك بخصوص أصل ثابت مادّي كان سابقًا تحت التحكّم الكليّ للدّولة، فإنّه لا ينبغي مواصلة إدراج الأصل المعني بحسابات الدّولة إلاّ في حدود حصّتها الجديدة من التحكّم. وتُعتبر هذه العملية إحالة جزئية للتحكّم. ويترتّب عن انخفاض نسبة التحكّم إلغاء الإقرار بالأصل الثابت المعني في حدود حصّة التحكّم المُحالة.

2.1. تطبيق مقياس التحكّم وفق مختلف أوجه التصرف

35. يركّز تقدير مقياس التحكّم على تحليل أوجه التصرف في الأصول الثابتة المادية من قبل الدّولة التي يمكن أن تفضي إلى إحالة كلية للتحكّم أو إلى إحالة جزئية أو كذلك إلى الاحتفاظ التامّ به. تهدف الأمثلة التوضيحية التالية إلى تطبيق مؤشّرات التحكّم وفق أهم أوجه التصرف في ملك الدّولة.

1.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع ترخيص في إشغال وقتي لملك الدّولة

36. يعتبر الترخيص في الإشغال الوقتي لملك الدّولة عملية إيجار مقابل دفع أتاوة وبالتالي لا تمثل هذه العملية إحالة للتحكّم.

37. تظلّ الأصول الثابتة المادية موضوع ترخيص في إشغال وقتي ضمن أصول الدّولة، حيث تواصل هذه الأخيرة الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في الأتاوات المستوجبة بهذا العنوان.

2.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع العقود الرامية لتوفير مرفق عمومي

38. يمكن أن تكون الأصول الثابتة المادية المسجلة أوليًا ضمن موازنة الدولة موضوع عقود رامية لتوفير مرفق عمومي والتي تأخذ سيمًا شكل لزمات أو عقود شراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص.

39. يمكن أن تُفسي دراسة مؤشرات التحكّم في الأصول الثابتة المادية موضوع عقود رامية لتوفير مرفق عمومي، إلى الحالات التالية:

- احتفاظ الدولة بالتحكّم في هذه الأصول خلال مدّة العقد، وبالتالي مواصلة إدراجها ضمن موازنة الدولة،
- تحكّم الدولة في هذه الأصول بصفة مشتركة خلال مدّة العقد، وعليه تُسجّل الأصول ضمن موازنة الدولة في حدود حصّتها من التحكّم،
- عدم تحكّم الدولة في هذه الأصول خلال مدّة العقد، لذا يتم إلغاء الإقرار بها وتقدّم في شأنها معلومة ضمن الإيضاحات،
- استرجاع الدولة لهذه الأصول الثابتة المادية عند نهاية العقد، وتُسجّل ضمن موازنتها بتاريخ إعادة اكتساب التحكّم.

40. وسيبيّن المعيار المتعلّق بالعقود الرامية لتوفير مرفق عمومي مؤشرات التحكّم الخاصة بهذه الصيغة من التصرف في الأصول الثابتة المادية.

3.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع عقود كراء

41. تُسجّل الأصول الثابتة المادية موضوع عقد كراء ضمن موازنة الدولة باعتبار أنّ هذه الأخيرة تستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية والتمثّلة في معالم الكراء المُستوجبة بهذا العنوان.

42. في إطار عقد كراء أرض فلاحية، وطبقا للقانون عدد 21 لسنة 1995 المؤرّخ في 12 فيفري 1995 والمتعلّق بالعقارات الدولية الفلاحية كما تمّ تنقيحه وإتمامه سيمًا بالقانون عدد 48 لسنة 1996 المؤرّخ في 10 جوان 1996، يُمكن للدولة أن تمنح ترخيصا في رهن حق الانتفاع المرتبط بالأرض الفلاحية المذكورة. يتواصل إدراج الأرض الفلاحية ضمن أصول الدولة حيث تواصل هذه الأخيرة الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بهذا الأصل.

وفي صورة إخلال المستغلّ للأرض بالتزاماته تجاه المؤسسة المقرضة (المنتفعة بالرهن) أو إسقاط حقه من قبل الدولة، يُحال حق الانتفاع إلى هذه المؤسسة لمدّة تكفي لاستخلاص الأموال المقرضة. ويمكن للمؤسسة المستفيدة من إحالة حق الانتفاع أن تُسوّغ الأصل الثابت في حدود مدّة الإحالة.

تفقد الدولة، خلال فترة إحالة حق الانتفاع، تحكّمها في هذا الأصل الثابت بصفة غير نهائية باعتبار عدم استفادتها بأيّ منفعة اقتصادية. وبناء على ذلك، يتمّ إلغاء الإقرار بالأصل الثابت من الموازنة ويتمّ تقديم معلومة في شأنه ضمن الإيضاحات.

وفي نهاية مدّة الإحالة، تسترجع الدولة تحكّمها في الأرض ويُعاد إدراجها من جديد ضمن الموازنة بقيمتها الصحيحة.

4.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع عقود الإيجار المالي

43. تُسجّل ضمن موازنة الدولة الأصول المُقتناة من قبل الدولة في إطار عقود الإيجار المالي والتي تستجيب لتعريف الأصول الثابتة المادية من ناحية ولقواعد الإقرار بها من ناحية أخرى.

44. لكي يستجيب عقد الإيجار المالي لمقياس التحكّم يجب أن تنجرّ عنه الإحالة لفائدة الدولة لجلّ المنافع والمخاطر المتصلة بملكيّة الأصل موضوع العقد، وذلك بصرف النظر عن إحالة ملكيّته عند نهاية العقد.

45. تتحصّل الدولة، بصفقتها مُستأجرة، على المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة المرتبطة باستغلال الأصل المُسوَّغ خلال الجزء الأكبر من مدّة حياته الاقتصادية وتلتزم مقابل حق الاستغلال بخلص دين تجاه المؤجّر المالي يتمّ تقييمه طبقاً لمعيار حسابات الدولة الذي يتناول عقود الكراء.

5.2.1. الأصول الثابتة المادية الموضوعة على الذمّة

46. يُمثّل الوضع على الذمّة عملية تحيل بموجبها " الذات المُحيلة" التحكّم في أصل ثابت ماديّ مجاناً ولمدّة تفوق الفترة المحاسبية لفائدة ذات أخرى " الذات المستفيدة" مع الاحتفاظ على الملكيّة القانونية لهذا الأصل.

47. يمنح وضع أصل ثابت ماديّ من طرف الدولة على ذمّة ذوات أخرى حقّ الانتفاع بالأصل الثابت للذات المستفيدة. وعليه، يُعتبر الوضع على الذمّة عملية إحالة للتحكّم. وفعلاً فإنّه في أنّه في إطار عملية الوضع على الذمّة، تحافظ الدولة على الملكيّة القانونية للأصل الثابت الماديّ المُحال غير أنّها تفقد التحكّم فيه. وفي المقابل، تتحكّم الذات المستفيدة في الأصل المُحال، باعتبار أنّها تسيطر على شروط استعماله وتستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة الناتجة عن استعماله وتحملّ المخاطر المتعلقة بحياته خلال مدّة الوضع على الذمّة.

48. لا تُسجّل الدولة ضمن موازنتها الأصول الثابتة المادية التي تضعها على ذمّة ذوات أخرى وإنما تُقدّم في شأنها معلومة ضمن الإيضاحات. في نهاية مدّة الوضع على الذمّة، تسترجع الدولة التحكّم في الأصل الثابت الماديّ وبالتالي يُدمج من جديد ضمن موازنتها.

49. يتجسّد وضع أصل ثابت ماديّ من طرف الدولة على ذمّة ذوات أخرى سيّما من خلال عمليّات التخصيص المنصوص عليها بالأمر العليّ المؤرّخ في 18 جوان 1918 والقانون عدد 21 لسنة 1995 المؤرّخ في 13 فيفري 1995 كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالقانون عدد 48 لسنة 1996 المؤرّخ في 10 جوان 1996 المتعلّق بالعقارات الدولية الفلاحية.

50. عملاً بالأمر العليّ المذكور أعلاه، يمكن تخصيص الأصول الثابتة المادية إمّا للوزارات أو للمؤسسات العمومية الخاضعة لمجلة المحاسبة العمومية. كما أنّه، وطبقاً للقانون عدد 21 لسنة 1995 المؤرّخ في 13 فيفري 1995 كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالقانون عدد 48 لسنة 1996 المؤرّخ في 10 جوان 1996 المتعلّق بالعقارات الدولية الفلاحية، فإنّه يمكن تخصيص هذه العقارات لفائدة المؤسسات العمومية التي تتعلّق مشمولاتها

بالتعليم والتكوين والبحث العلمي والإرشاد الفلاحي ولفائدة المنشآت العمومية المكلفة بإحدى هذه المهام وكذلك هياكل التأهيل في الميدان الفلاحي.

51. إن تخصيص أصول ثابتة مادية لفائدة المؤسسات العمومية الخاضعة لمجلة المحاسبة العمومية أو لفائدة ذات أخرى تتمتع بالشخصية القانونية المستقلة يمثل عملية إحالة تحكّم. وعليه، لا يتمّ تسجيل هذه الأصول الثابتة ضمن موازنة الدولة باعتبار أن هذه الأخيرة لا تستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو من الخدمة المرتقبة المتأنتية من استغلال هذا الأصل الثابت. ويتمّ تقديم معلومة في شأنها ضمن الإيضاحات.

52. وفيما يتعلّق بالأصول الثابتة المادية التي يتمّ تخصيصها لمختلف الوزارات فإنّها تبقى خاضعة لتحكّم الدولة ويتمّ تسجيلها ضمن موازنتها، حيث أنّ الوزارات تدرج ضمن النطاق المحاسبي للدولة.

53. وبشكل متناظر، يمكن أن تتمّ عملية الوضع على ذمة لأصل ثابت مادي لفائدة الدولة. في هذه الحالة، تستفيد الدولة، بصفة مجانية ولأكثر من فترة محاسبية، من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو من الخدمة المرتقبة للأصل دون أن تكون مالكة له. ويتعيّن أن يُسجّل الأصل الثابت المادي المعني ضمن موازنة الدولة باعتباره خاضعا لتحكّمها.

54. ينتج عن وضع أصل ثابت مادي على ذمة الدولة، إحالة التحكّم فيه بصفة وقتية وتحمل الدولة لالتزام قائم بارجاعه في نهاية مدة الوضع على الذمة. وبالتالي، يتمّ الإقرار بالأصل الثابت المادي الموضوع على ذمة الدولة ضمن موازنتها مقابل تقييد إيراد مسجّل مسبقا. ويتمّ توزيع هذا الإيراد على مدة الانتفاع بالأصل الثابت المادي والتي توافق، في هذه الحالة، مدة الوضع على الذمة.

6.2.1. الأصول الثابتة المادية موضوع مساهمة عينية

55. يمكن أن تكون الأصول الثابتة المادية موضوع مساهمة عينية إما:
- في رأس المال أو في الأموال المخصّصة للمنشآت والمؤسسات العمومية الخاضعة للقانون عدد 09 لسنة 1989 المؤرخ في 01 فيفري 1989 المتعلّق بالمساهمات والمنشآت العمومية،
- أو في الأموال المخصّصة للمؤسسات العمومية الخاضعة لمجلة المحاسبة العمومية.

56. لا تضلّ الأصول الثابتة المادية موضوع مساهمة عينية في رأس مال أو في الأموال المخصّصة للذوات المذكورة خاضعة لتحكّم الدولة وبالتالي، يتعيّن إلغاء الإقرار بها. وتسجّل الدولة في المقابل حسب نية الاحتفاظ، أصولا ثابتة مالية أو سندات غير ثابتة.

7.2.1. الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء

57. يُقدر مقياس التحكّم بالنسبة للأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء حسب طريقة إنشائها. إذ يمكن للدولة أن تكتسب أصولا ثابتة مادية في طور الإنشاء إما:

(أ) بقيامها بنفسها بجميع الأعمال الموكولة لصاحب المنشأ وذلك في إطار إنتاج داخلي بوسائلها الذاتية. وفي هذه الحالة، يخضع الأصل الثابت المادي في طور الإنشاء إلى التحكم الكلي للدولة التي تتحمل جميع المخاطر المرتبطة به،

(ب) بإسناد الأشغال إلى صاحب صفقة في إطار صفقة أشغال. ويتم في هذه الحالة، تقدير مقياس التحكم وفقا لحقوق والتزامات الدولة المنصوص عليها ضمن بنود العقد. وفي أغلب الأحيان التي تكون فيها الدولة صاحب المنشأ، يخضع الأصل الثابت المادي في طور الإنشاء إلى تحكمها أثناء مرحلة إنجاز الأشغال، أو

(ت) بإسناد الأشغال إلى صاحب منشأ مفوض على غرار مشاريع التشييد المنجزة من طرف الجماعات المحلية في إطار الاعتمادات المحالة من الدولة. وفي هذه الحالة، يعتبر صاحب المنشأ المفوض متصرفاً لحساب الدولة ويخضع الأصل الثابت المادي في طور الإنشاء إلى تحكم الدولة أثناء مرحلة إنجاز الأشغال.

2. القواعد الخاصة للإقرار

58. يقضي معيار حسابات الدولة عدد 02 كقاعدة عامة، بتسجيل كل عنصر، يستجيب لتعريف الأصل الثابت المادي وشروط الإقرار به، كأصل ثابت مادي على حدة. غير أن المعيار يُتيح إمكانية تجميع أو تجزئة أصول ثابتة مادية مع مراعاة الميزات النوعية للمعلومة المالية والاعتبارات المرتبطة بها كما نصّ عليها الإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي.

59. يمكن أن يطرح التطبيق الحرفي للقاعدة العامة بعض الإشكاليات على المستوى العملي. لذلك فإنه يُعدّ من الضروري القيام بعملية تقدير قصد تطبيق قواعد التقييد المحاسبي على بعض الحالات الخاصة والتي تشمل أساساً:

- العناصر ذات القيمة المنخفضة،
- قطع الغيار،
- والأصول المقتناة لأسباب تتعلق بالسلامة أو لأسباب متعلقة بالبيئة.

1.2. التجميع والحد الأدنى للتسجيل المحاسبي ضمن الأصول

60. يمكن للدولة أن تقوم بتجميع أصول ذات قيمة فردية منخفضة. وعندما يُقدّر أنّ القيمة المُجمّعة لهذه الأصول هامة، فإنه يتم تسجيل هذه الأصول كأصل ثابت مادي وحيد بالقيمة المُجمّعة وتطبق المعالجة المحاسبية المنصوص عليها ضمن المعيار على هذه القيمة.

61. يخصّ التجميع أصولاً ذات طبيعة متجانسة وذات مدد انتفاع متقاربة. فعلى سبيل المثال، يتم تجميع الكراسي وأثاث المكاتب الأخرى وكذلك جميع التجهيزات الإلكترونية المكتبية الصغيرة أو كذلك الأجهزة الإعلامية الطرفية.

62. من جهة أخرى، ونظراً للصعوبات على المستوى التطبيقي والتي تتعلق أساساً بثقل وتكلفة عملية جرد العناصر ذات القيمة المنخفضة، فإنه يمكن أن يتضح من الضروري القيام بتحكيم بين الميزات النوعية للمعلومة

المالية مع مراعاة الاعتبارين المتعلقين "بالمقارنة بين المنافع والتكاليف" و "بالأهمية النسبية". وبهدف تحقيق التوازن بين جدوى المعلومة المالية والاعتبار المتعلق "بالمقارنة بين المنافع والتكاليف"، يمكن للدولة أن تعتمد سياسة محاسبية تمكن من ضبط حدود دنيا للتسجيل المحاسبي ضمن الأصول. وتعدّ عملية ضبط قيمة الحد الأدنى مسألة تقدير مهني يتعيّن إجراءه حسب مستوى جدوى المعلومة المالية الذي يتطلبه التصرف في الأصول الثابتة المادية وتقييم الأداء.

63. يترتّب عن اعتماد الحد الأدنى للتسجيل المحاسبي ضمن الأصول تسجيل العناصر التي تقل قيمتها عن الحد الأدنى المذكور ضمن أعباء الفترة المحاسبية التي تمّ خلالها اقتناء هذه العناصر. وبالتالي تُعتبر هذه الأخيرة مستهلكة كلياً خلال الفترة المحاسبية المعنية.

2.2. تجزئة الأصول الثابتة المادية

64. يتقضي معيار حسابات الدولة عدد 02 تقييد الأصول الثابتة المادية حسب منهجية الأصل الوحيد. بيد أنّه يتيح امكانية اعتماد منهجية المكونات عندما يتبيّن أنّ الفوائد التي توفرها المعلومة المالية تبرّر التكاليف الواجب تحمّلها للحصول على المعلومة حول المكونات.

65. وفقاً لمنهجية الأصل الوحيد، يتمّ معالجة وتسجيل جملة العناصر المكونة للأصل كأصل ثابت مادي غير قابل للتجزئة.

66. يترتّب عن اعتماد منهجية المكونات تجزئة الأصل الثابت المادي إلى عناصر منفصلة وذلك عندما يكون لهذه العناصر:

- (أ) مدد انتفاع مختلفة بصفة ملحوظة وتوفّر منافع اقتصادية أو خدمة مرتقبة بنسق مختلف،
- (ب) قيمة فردية هامة مقارنة بقيمة العناصر الأخرى المكونة للأصل الثابت المادي.

67. يمكن أن توافق مكونات أصل ثابت مادي إمّا:

- (أ) عناصر يجب استبدالها على فترات منتظمة وتكون لها مدد انتفاع مختلفة بصفة ملحوظة مقارنة بمدّة الانتفاع بالأصل الثابت الرئيسي،
- (ب) أو تكاليف صيانة تكون موضوع برامج متعدّدة السنوات للصيانات الكبرى.

68. في هذا الإطار يُمكن أن نذكر مثال يتعلّق بطريق وطنيّة معتبرة كأصل ثابت مادي قابل للتجزئة ومتضمّنة سيّما للمكونات التالية:

- طبقة الأساس،
- طبقة القاعدة،
- طبقة السير،
- والأرصّة.

69. يؤدي اعتماد منهجية المكونات إلى تسجيل كلّ مكوّن بشكل منفصل كأصل ثابت مادّي قائم بذاته وذلك سواء عند تقييده الأولي أو عند استبداله. كما أنّه يتعيّن استهلاك كلّ مكوّن بشكل منفصل وفق مخطّط استهلاك خاصّ به.

3.2. قطع الغيار

70. يتم عادة استعمال قطع الغيار ومعدّات الصيانة خلال فترة محاسبية واحدة وبالتالي يتم إدراجها ضمن المخزونات. غير أنّه، يتم تسجيل قطع الغيار الأساسية وقطع الاحتياط التي من المنتظر أن تستعملها الدولة لأكثر من فترة محاسبية، ضمن الأصول الثابتة المادية.

71. تُعتبر قطع الغيار قطعاً أساسية بالنظر إلى أهميّة قيمتها أو استعمالها أو كذلك عندما تكون موضوع برنامج صيانة أو استبدال متعدّد السنوات. وتمثّل قطع الاحتياط قطعاً أساسية يتم اقتناؤها لاستعمالها في حالة حدوث عطل أو في حالة تحطّم عرضي وذلك تفادياً لانقطاع مطول للنشاط.

72. تُسجّل ضمن الأصول الثابتة المادية قطع الغيار الأساسية ومعدّات الصيانة التي تستعمل حصرياً مع أصل ثابت مادّي محدّد وبصفة غير منتظمة. غير أنّه يتم تسجيل قطع الغيار التي يمكن استعمالها بطرق مختلفة، ضمن المخزونات.

4.2. المواد المقتناة لأسباب تتعلق بالسلامة أو بالبيئة

73. تُسجّل المواد المقتناة لأسباب تتعلق بحفظ السلامة أو للمحافظة على البيئة ضمن الأصول الثابتة المادية عندما لا يمكن للدولة الاستغناء عنها لتتمكّن من الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة للأصول ذات الصلة. ورغم أنّ هذه المواد لا تُرَفَع بصفة مباشرة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة المرتبطة بالأصل الثابت المادي إلا أنّها تُعد ضرورية لتتمكّن الدولة من الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة للأصل ذي الصلة.

74. تستجيب معدّات حفظ السلامة التي يفرضها التشريع الجاري به العمل، على غرار أنظمة الإطفاء الآلي للحرائق وأنظمة حماية التيار الكهربائي، إلى الشرط المنصوص عليه بالفقرة السابقة، وعليه تسجّل ضمن الأصول الثابتة المادية.

3. تاريخ التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة المادية

75. يُدرج أصل ثابت مادّي أولياً ضمن الأصول، بتاريخ اكتساب التحكم أو تاريخ استعادته والذي يوافق عادة تاريخ إحالة المنافع والمخاطر المرتبطة بحيازة الأصل. وتُنزّل هذه القاعدة العامّة وفقاً لطبيعة العملية التي تمّ بموجبها اقتناء الأصل الثابت المادي.

76. تُقيّد الأصول الثابتة المادية المقتناة بمقابل، في إطار استشارة أو صفقة عمومية، بتاريخ التسليم.

77. تُقَيّد أولياً الأصول المُقتناة مجاناً في إطار عمليّات دون مقابل مباشر والتي تستجيب لتعريف أصل ثابت مادّي بتاريخ:

- استلام الأصول بالنسبة للأصول موضوع هبات أو تبرّعات أو وصايا،
- قرار المصادرة من قبل السُلطات المختصة بالنسبة للأصول الثابتة المادّية المصادرة،
- صدور الحكم الباتّ بالنسبة لعمليّات الحجز والإرث الشّاعر،
- والاكتشاف بالنسبة إلى اللُقط.

78. تُقَيّد أولياً الأصول المُتحصّل عليها إثر عمليّة انتزاع للمصلحة العامّة، بتاريخ نشر أمر الانتزاع وذلك شريطة تأمين أو دفع غرامة الانتزاع.

79. يُحدّد تاريخ الإقرار بالأصول المُقتناة في إطار عقود الإيجار المالي طبقاً لمقتضيات معيار حسابات الدّولة الذي يتناول عقود الكراء.

80. يختلف تاريخ تقييد الأصول الثابتة المادّية في طور الإنشاء حسب طرق إنشائها:

(أ) عندما يُنتج الأصل الثابت المادّي في طور الإنشاء بالوسائل الذاتية للدّولة، يتمّ تسجيله وفقاً لندسق تقدّم الأشغال،

(ب) وعندما يتمّ تشييد الأصل الثابت المادّي في طور الإنشاء في إطار صفقات أشغال، تسجّل الدّولة أصل ثابت مادّي في طور الإنشاء بتاريخ إمضاء محاضر الاستلام من قبل المتعاقدين (صاحب المنشأ أو صاحب المنشأ المُفوضّ وصاحب الصّفقة) والتي ينتج عنها دفع أقساط على الحساب. وبالتالي، تُعتبر التّسبقات المدفوعة وغير المرتبطة بتقدّم في الأشغال مستحقات لفائدة الدولة ولا تدرج ضمن الأصول الثابتة المادّية في طور الإنشاء.

81. عند اتمام تشييد الأصل الثابت المادّي، يتعيّن إعادة فحص مقياس التحكّم للإقرار بالأصل. ويُمكن أن تُفضي هذه العمليّة إمّا إلى:

- (أ) تحكّم حصري للدّولة في الأصل الثابت المادّي المعني،
- (ب) تحكّم مشترك بين الدّولة وذوات أخرى، وفي هذه الحالة تُسجّل الدّولة الأصل الثابت المادّي في حدود حصّتها من التحكّم،
- (ت) أو إحالة كاملة للتحكّم تُؤدّي إلى إلغاء الإقرار بالأصل.

III. قواعد التّقييم

1. قواعد التّقييم الأولي

82. طبقاً لمعيار حسابات الدّولة عدد 02 تقيّم الأصول الثابتة المادّية التي تتحكّم فيها الدّولة أولياً بـ:

- تكلفة الاقتناء بالنسبة للأصول التي تمّ اقتناؤها بمقابل،
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول المُنتجة داخلياً من طرف مصالح الدّولة أو في إطار صفقة أشغال،
- القيمة الصّحيحة بالنسبة للأصول التي تكون تكلفتها اقتنائها أو تكلفتها إنتاجها غير معروفة، وهو الحال سيّما بالنسبة للأصول الثابتة المتحصّل عليها مجاناً في إطار عمليّات دون مقابل مباشر،
- أو بقيمة إجمالية بالنسبة للأصول الثابتة المادّية المُصنّفة ضمن الأصول ذات الطابع الخاص.

1.1. تكلفة الاقتناء

83. عند إدراجها ضمن موازنة الدولة، تُقيّم الأصول الثابتة المادية المُقتناة بمقابل بتكلفة اقتنائها. وتشمل تكلفة الاقتناء ثمن الشراء بما في ذلك المعاليم والأداءات غير القابلة للاسترجاع على غرار الأداء على القيمة المضافة والمعاليم الديوانية والتكاليف المرتبطة مباشرة بوضع الأصل في الحالة التي تمكّن الدولة من استغلاله بالطريقة المُحدّدة، وكذلك تكاليف تفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية. وتُطرح التّنزيلات والتّخفيضات التجارية إن وُجدت من ثمن الشراء.

84. تشمل التكاليف المُرتبطة مباشرة بعملية اقتناء الأصل الثابت المادي خاصّة:

- أتعاب المهنيين على غرار أتعاب المهندسين وعمولات الوسطاء ومصاريف العقود،
- مصاريف الدّراسات باستثناء مصاريف دراسات الجدوى و/أو مصاريف البحث التي لا تساهم مباشرة في عملية الاقتناء،
- مصاريف التّسليم والنقل ومصاريف التّأمين على النقل،
- مصاريف التّركيز والتّركيب،
- مصاريف اختبارات حسن التّشغيل،
- ومصاريف إعداد الموقع.

85. في صورة إنجاز اختبارات حسن التّشغيل، يتمّ إدماج تكلفة إنجاز هذه الاختبارات في تكلفة اقتناء الأصل الثابت المادي وتُقيّد الإيرادات المُنجزة عنها على غرار الإيرادات المتأتية من بيع العينات المُنتجة خلال مرحلة الاختبار، ضمن إيرادات العمليات بمقابل مباشر وذلك تطبيقاً لمبدأ عدم المُقاصّة.

86. تمثّل تكاليف هدم منشأة قديمة قبل الشروع في تشييد منشأة جديدة، مصاريفاً لإعداد الموقع وتتمّ بالتالي إضافتها إلى القيمة المحاسبية للأرض.

87. تمثّل تكاليف تفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية، تكاليفاً تتحمّلها الدولة عند وجود التزام مُلزم قانوناً (اتفاقية دولية أو قانون أو بنود تعاقديّة...) يفرض على الدولة إعادة الموقع إلى حالته الأصلية عند نهاية الاستغلال. وفي هذه الحالة، يتعيّن على الدولة، في مرحلة أولى، تقدير تكاليف تفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية والمُفترض تحمّلها عند نهاية مدة الاستغلال، وذلك طبقاً لمعيار حسابات الدولة الذي يتناول المدّخرات والخصوم المُحتملة والأصول المُحتملة. وفي مرحلة ثانية، يتعيّن تحيين هذه التكلفة المُقدّرة وإدراجها ضمن تكلفة اقتناء الأصل الثابت المادي عند الإقرار به ضمن الموازنة، مقابل تسجيل مدّخر. وبكلّ تاريخ ختم، يتمّ تعديل قيمة المدّخر بطريقة تعكس أثر مرور الوقت وذلك بتسجيل عبء ماليّ.

88. لا تُعتبر بعض المصاريف من عناصر تكلفة اقتناء أصل ثابت مادي باعتبارها غير ضرورية لوضعه في المكان والحالة المناسبين لاستغلاله بالطريقة المُحدّدة من طرف الدولة. وعليه، تُعتبر هذه المصاريف أعباءً للفترة المحاسبية. وتتمثّل خاصّة في:

- مصاريف تكوين الأعوان،

- المصاريف الإدارية والمصاريف العامّة الأخرى،
- مصاريف استغلال نشاط في موقع جديد،
- مصاريف افتتاح منشأ جديد،
- ومصاريف بعث خدمة جديدة مرتبطة باقتناء أصل ثابت مادّي جديد (بما في ذلك مصاريف الإشهار والترويج).

89. لا تُدرج الأعباء الماليّة المتعلّقة بالقروض المُخصّصة لتمويل عمليّة اقتناء أصل ثابت مادّي ضمن تكلفة الاقتناء وتُمثّل بالتالي أعباءً للفترة المحاسبية التي تمّ خلالها تحمّل الأعباء المذكورة.

90. يتوقّف إدماج المصاريف ضمن تكلفة اقتناء الأصل الثابت المادّي عندما يتواجد هذا الأخير في المكان والحالة الضّروريين ليتمّ استغلاله بالطريقة المُحدّدة من طرف الدولة. وبالتالي، لا تُدرج ضمن تكلفة الاقتناء المصاريف التّالية:

- المصاريف المُتحمّلة لإعادة توظيف الأصل الثابت المادّي،
- والتكاليف المُتحمّلة قبل دخول الأصل حيّز الاستغلال رغم أنّه مؤهّل للاستغلال بالطريقة المُحدّدة أو عند استغلاله بمستوى أقلّ من طاقته الكاملة.

مثال توضيحي عدد 1: تحديد تكلفة اقتناء أصل ثابت مادّي

بمناسبة تطوير نظام معلوماتي، قامت الدولة بطلب عروض قصد اقتناء معدّات ربط الشبكة الإعلامية وكانت نتيجة الفرز كما يلي:

الوحدة: الدينار

المبلغ	عناصر التكلفة (باعتبار جميع الأداءات)
1 000 000	ثمن الشراء
8 000	أتعاب مكتب الدراسات المكلف بتحديد الخاصيات الفنيّة للمعدّات
5 000	مصاريف تكوين الأعوان
700	مصاريف التّسليم
7 000	مصاريف التّركيز

كما تضمّن العقد بنوداً تتعلّق بالإصلاحات الصّغرى والصيانة العادية لمدّة ثلاث سنوات بمبلغ سنوي قدره 10 000 د.

بتاريخ تسليم المعدّات، يتعيّن على الدولة تسجيلها كأصول ثابتة مادّيّة بتكلفة اقتنائها والتي تبلغ 1 015 700 د. وتوافق هذه التكلفة ثمن الشراء تضاف إليه التكاليف المرتبطة مباشرة باقتناء الأصل والمتمثّلة في مصاريف التّسليم (700 د) وأتعاب مكتب الدراسات المكلف بتحديد الخاصيات الفنيّة للمعدّات (8 000 د) ومصاريف التّركيز (7 000 د).

ولا يتمّ إدماج المصاريف المتعلّقة بتكوين الأعوان البالغة 5 000 د ضمن تكلفة اقتناء هذه المعدّات باعتبارها لا تُعدّ ضروريّة لوضع المعدّات في الموقع والحالة المناسبين لاستغلالها بالطريقة المُحدّدة من طرف الدولة. كما أنّه لا تُدرج ضمن تكلفة الاقتناء مصاريف الإصلاحات الصّغرى والصيانة العادية المنصوص عليها بالعقد والبالغة 10 000 د. وتُعتبر هذه المصاريف أعباءً بالنسبة للفترة المحاسبية التي يتمّ خلالها إنجاز الخدمة.

2.1. تكلفة الإنتاج

91. تُدرج الأصول الثابتة المادية المنتجة سواء داخلياً بوسائل الدولة أو في إطار صفقة أشغال ضمن موازنة الدولة، بتكلفة إنتاجها.

92. تُحدّد تكلفة الإنتاج بتطبيق نفس القواعد المعتمدة لتحديد تكلفة الاقتناء المبينة بالفقرات من 84 إلى 90.

1.2.1. تكلفة إنتاج الأصول الثابتة المادية المنتجة داخلياً

93. تتكوّن تكلفة إنتاج الأصل الثابت المادي المنتج داخلياً بوسائل الدولة من تكلفة المشتريات تُضاف إليها التكاليف الأخرى المُتحمّلة خلال عمليات الإنتاج لاستغلال الأصل الثابت المادي بالطريقة المحدّدة من طرف الدولة. وتضمّ بالتالي تكلفة الإنتاج:

- تكلفة اقتناء المواد الأولية المستهلكة،
- أعباء الإنتاج المباشرة،
- حصة أعباء الإنتاج غير المباشرة المحدّدة حسب مفاتيح التوزيع،
- تكاليف تفكيك وإزالة الأصل وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية،
- ومصاريف الدراسات باستثناء مصاريف دراسات الجدوى و/أو مصاريف البحث التي لا تساهم مباشرة في عملية الإنتاج.

مثال توضيحي عدد 2: تحديد تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي منتج داخلياً

خلال السنة "س"، قامت الدولة بإنشاء أصل ثابت مادي بوسائلها الخاصة. ويبرز الجدول التالي تفاصيل التكاليف المتحمّلة بعنوان هذا المشروع خلال الفترة المحاسبية "س":

الوحدة: الدينار

المبلغ	عناصر التكلفة (باعتبار جميع الأداءات)
50 000 000	تكلفة المواد الأولية المستهلكة
400 000	أعباء الأعوان المتدخلين بصفة مباشرة في المشروع
30 000	حصة أعباء اليد العاملة غير المباشرة المُخصّصة للمشروع
20 000	أعباء قارّة غير مباشرة (الأكرية، استهلاكات معدّات الإنتاج) البالغة 500 000 د والمخصّصة للمشروع في حدود 20 000 د
50 000	أتعاب مكتب الدراسات المكفّف بمتابعة المشروع
60 000	مصاريف هدم البناية القديمة

تبلغ تكلفة إنتاج الأصل الثابت المادي في طور الإنشاء بعنوان الفترة المحاسبية "س" 50 000 500 د وهي تتكوّن من تكلفة المواد الأولية المستهلكة (50 000 000 د) وأعباء الأعوان المتدخلين بصفة مباشرة في المشروع (400 000 د) وحصة أعباء اليد العاملة غير المباشرة المُخصّصة للمشروع (30 000 د) وحصة

الأعباء القارّة غير المباشرة (20 000 د) بالإضافة إلى أتعاب مكتب الدّراسات المكلف بمتابعة المشروع (50 000 د).

ولا تُعتبر مصاريف هدم البناية القديمة جزءاً من تكلفة إنتاج الأصل الثابت المادي. غير أنّ هذه المصاريف تُدمج بقيمة الأرض المُشيّد عليها الأصل الثابت المادي الجديد.

2.2.1. تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي في إطار صفقة أشغال

94. تُعادل تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي منتج في إطار صفقة أشغال مجموع الأقساط المحدّدة على أساس محاضر مُعينة الأشغال المنجزة المُمضاة من قبل المتعاقدين (الدولة وصاحب الصفقة).

كما يجب أن تضمّ تكلفة الإنتاج:

- مصاريف الدّراسات باستثناء مصاريف دراسات الجدوى و/أو مصاريف البحث التي لا تساهم مباشرة في عملية إنتاج الأصل الثابت المادي،
- وتكلفة تفكيك وإزالة الأصل وإعادة الموقع إلى حالته الأصليّة كما تمّ بيانه بالفقرة 87 من هذا الرّأي التفسيري.

مثال توضيحي عدد 3: تحديد تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي في طور الإنشاء في إطار صفقة أشغال

تُقدّر التكلفة الجمليّة لأشغال تشييد محوّل طريق في إطار صفقة أشغال تمتدّ على مدى أربع سنوات بـ 25 000 000 د. في بداية السّنة "س"، شرع صاحب الصفقة في الأشغال وتسلّم تسبقة قدرها 2 000 000 د. خلال شهر جوان من السّنة "س"، أمضت الدولة وصاحب الصفقة محضر معاينة للأشغال المنجزة يخوّل الحق في الحصول على قسط بعنوان المشروع. وقد بلغت درجة تقدّم الأشغال المصادق عليها ضمن المحضر 10%. وتمّ دفع هذا القسط خلال الشهر الموالي.

يُمثّل مبلغ التسبقة المدفوعة (2 000 000 د) مستحقاً لفائدة الدولة على كاهل صاحب الصفقة يتمّ خصمه من مبلغ القسط الأوّل.

بتاريخ إمضاء محضر معاينة الأشغال المنجزة، يتعيّن تسجيل أصل ثابت مادي في طور الإنشاء بتكلفة إنتاج قدرها 2 000 500 د (25 000 000 * 0,1) بغاية إبراز درجة تقدّم الأشغال التي تمّ تنفيذها وذلك مقابل تسجيل دين تجاه صاحب الصفقة بنفس المبلغ.

خلال شهر جويلية، ينتفي الدين تجاه صاحب الصفقة بخلّاص القسط بعد طرح التسبقة المدفوعة والاقطاعات طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

مثال توضيحي عدد 4: احتساب وتحيين تكلفة تفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصليّة

بتاريخ غرة جانفي 2020، أنهت الدولة بناء أصل بنية تحتيّة بتكلفة قدرها 20 000 000 د. ويقضي التشريع الجاري به العمل بإلزام الدولة بتفكيك هذا الأصل وإعادة الموقع إلى حالته الأصليّة عند نهاية مدّة الاستغلال المقدّرة بـ 50 سنة.

تُقدّر تكاليف التفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصليّة التي تتوقع الدولة تحمّلها في نهاية السّنة الخمسين بـ 2 000 000 د. وتوافق نسبة التّحيين نسبة الفائدة الخالية من المخاطر والبالغة 7%.

يتم استهلاك أصل البنية التحتية حسب طريقة الاستهلاك متساوي الأقساط ويُفترض ألا يكون لهذا الأصل قيمة متبقية.

تستوجب هذه الحالة إعادة تصنيف الأصل الثابت المادي في طور الإنشاء بقيمة 20 000 000 د إلى أصل بنية تحتية.

يتم تحديد تكلفة إنتاج هذا الأصل بإضافة تكلفة التفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية.

وباعتبار أنه تم تقدير تكلفة التفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية بـ 2 000 000 د بعد مرور خمسين سنة، وأن نسبة التحيين تبلغ 7 %، فإن القيمة المحيئة التي يجب إدماجها في تكلفة الإنتاج تحدّد كما يلي: $2\ 000\ 000 (0,07+1) = 67\ 896$ د.

وبذلك، يُقيم أصل البنية التحتية أولياً بـ 20 896 067 د $(20\ 000\ 000 + 67\ 896)$.

وتمثل القيمة المحيئة لتكلفة التفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية مدخرا بمبلغ 67 896 د طبقا لمعيار حسابات الدولة الذي يتناول المدخرات والخصوم المحتملة والأصول المحتملة. وعند كل تاريخ ختم، يتم تعديل قيمة المدخر بطريقة تعكس أثر مرور الوقت وذلك بتسجيل عبء مالي.

بتاريخ 31 ديسمبر 2020، تتولى الدولة:

- تسجيل مخصّصات الاستهلاكات بمبلغ يوافق تكلفة الإنتاج (20 896 067 د) مقسّما على مدّة الانتفاع وهو ما يعادل 358 401 د؛
- وتسجيل عبء مالي بعنوان بالفترة المحاسبية وقدره 4 752,7 د $(67\ 896 * 7\ %)$ وذلك مقابل تسجيل مدخر إضافي.

بكل تاريخ ختم، تُحتسب الأعباء المالية على النحو التالي:

$$\text{العبء المالي س} = \text{مدخر س-1} * \text{نسبة التحيين}$$

ويبيّن الجدول الموالي تفاصيل المبالغ المحتسبة:

الوحدة: الدينار

السنة	المدخر في بداية الفترة	الأعباء المالية للفترة / المدخر خلال الفترة	المدخر في نهاية الفترة
2020	67 896	4 752,7	72 648,2
2021	72 648,2	5 085,4	77 733,6
2022	77 733,6	5 441,4	83 174,9
...

3.1. القيمة الصحيحة

95. عندما تكون تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنتاج لأصل ثابت مادي غير معروفة، توافق تكلفة إدراجه قيمته الصحيحة بتاريخ التقييم الذي يجب أن يكون أقرب تاريخ ممكن لتاريخ الإدراج وهو الحال سيّما بالنسبة للأصول الثابتة المادية المتحصل عليها مجانا في إطار عملية دون مقابل مباشر على غرار الهبات والحجز والمصادرة والوصايا والإرث الشاغر.

96. تُحدّد القيمة الصّحيحة عن طريق اختبار تقوم به السُّلط المُختصة. تُمثّل تكاليف الاختبار عبئاً للفترة المحاسبية.

1.3.1. قيمة السّوق

97. تُمثّل قيمة السّوق أفضل تقدير للقيمة الصّحيحة، وهي تعني السعر الذي يُمكن الحصول عليه من بيع أصل مُطابق (أصل له منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مُرتقبة متبقية مطابقة) في ظروف مُنافسة عادية بين مُتدخلين مُتوافقين ومُطلعين في سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة. وبالتالي فإنّ قيمة السّوق لا تُمثّل قياساً خاصاً بالدولة وإنما تُمثّل قيمة خروج (قيمة بيع) يتمّ تحديدها في تاريخ التقييم.

98. يُوافق سعر السّوق المُناسب عموماً سعر الشراء لليوم أو مُعدّل هذه الأسعار عند الاقتضاء. عندما لا يتوفّر سعر الشراء لليوم، يُمكن أن يُمثّل سعر أحدث معاملة في سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة، أساساً لتقدير القيمة الصّحيحة شريطة ألا تكون الظروف الاقتصادية قد تغيّرت بصفة هامّة بين تاريخ هذه المعاملة والتاريخ الذي يتمّ فيه تقدير القيمة الصّحيحة.

99. عندما لا يتوفّر للدولة أي مؤشر يُمكنها من تحديد قيمة السوق لأصل مُطابق، تُقدّر القيمة الصّحيحة للأصل بالرجوع إلى قيمة السّوق لأصول أخرى لها خصائص مماثلة (أصول مماثلة لها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مُرتقبة متبقية مماثلة) في ظروف ومواقع مماثلة. يجب أن تتمّ معاينة هذه القيمة في سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة. ولتحديد هذه القيمة، يُمكن أن تعتمد الدولة على أسعار مُعاملات حديثة لأصول مماثلة في نفس قطاع النشاط. ومثال على ذلك، يُمكن تقدير القيمة الصّحيحة لأرض بيضاء راجعة للدولة غير مستغلة لم تُسجّل في شأنها سوى مُعاملات قليلة لمدة طويلة، وذلك بالرجوع إلى قيمة السّوق لأراضي لها خصائص وطبوغرافيا (تضاريس) مماثلة وتتواجد في مواقع مماثلة والتي تتوفّر مؤشرات سوق في شأنها.

100. لا ينبغي تعديل سعر السّوق وفقاً لتكاليف المعاملة المرتبطة بعملية البيع، بحكم أنّه يمثّل قيمة خروج تتمّ معاينتها على السّوق التي يمكن أن يُباع فيها الأصل موضوع التقييم. حيث لا تُمثّل تكاليف المعاملة خاصية للأصل وإنما تكاليفاً خاصة بالمعاملة وتختلف حسب الطريقة التي تبرم بها الدولة المعاملة بخصوص الأصل. وتكاليف معاملة، نذكر سيّما تكاليف الاستكشاف والإشهار وتكاليف التأمين وتكاليف الاختبار لتحديد القيمة الصّحيحة. كما يتعيّن ألا تشمل قيمة السّوق التكاليف المُتحمّلة في مرحلة سابقة لاقتناء الأصل على غرار تكاليف الشحن.

مثال توضيحي عدد 5: تحديد قيمة السّوق لمعدات مقتناة مجاناً

في إطار اتفاقية هبة، تحصّلت الوزارة المكلفة بالتجهيز على معدّات أشغال وتحملت تكاليفاً بقيمة 20 ألف دينار لجلبها من بلدها الأصلي. يتمّ تداول هذا النوع من المعدّات في السوق بسعر يبلغ 1,5 مليون دينار. وتقدّر تكاليف الإشهار المتوقع تحمّلها للإعلان عن بيع هذه المعدّات بـ 150 ديناراً.

في هذه الحالة، توافق القيمة الصّحيحة للمعدّات سعر السّوق والبالغ 1,5 مليون دينار. ولا تُأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإشهار لتعديل سعر السّوق باعتبارها تُمثّل تكاليف المعاملة. كما لا يتمّ أخذ التكاليف المُتحمّلة لجلب

المعدات من بلدها الأصلي (20 ألف ديناراً) بعين الاعتبار لتعديل سعر السوق لأنه وقع تحمّل هذه التكلفة في مرحلة سابقة للاقتناء.

2.3.1. تكلفة الاستبدال

101. يمكن بصفة عامّة الحصول على قيم سوق لأراضي ولمباني غير مختصّة ولمعدات نقل ولعدة أنواع من التجهيزات والمعدّات، نظرًا لأنّه يتمّ تداول أصول مطابقة أو مُماثلة لهذه الأخيرة (أصول لها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مُرتقبة متبقية مطابقة أو مماثلة) في أسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة. ويكون من الصّعب بالنسبة لأصول أخرى، أن يتمّ تداول على السوق لأصول مطابقة أو مماثلة لها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مُرتقبة مُتبقية مطابقة أو مماثلة، إلاّ أنه من الممكن أن يتمّ تداول على السوق لأصول لها منافع اقتصادية مُستقبلية أو خدمة مُرتقبة خام مطابقة أو مُماثلة (أصول جديدة). وفي هذه الحالة، يتبيّن أن منهجية تكلفة الاستبدال مناسبة لتحديد القيمة الصحيحة لهذه الأصول.

102. إنّ تكلفة الاستبدال هي قيمة خاصّة بالدولة وبالتالي فهي تمثّل قيمة ادراج وتوافق القيمة الأصغر من بين تكلفة الاقتناء وتكلفة إعادة الإنتاج (إعادة البناء) لأصول ذات منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مُرتقبة خام مطابقة أو مماثلة، يتمّ تعديلها حسب المنافع الاقتصادية أو الخدمة المُرتقبة التي وقع استهلاكها.

تكلفة استبدال الخدمة المُرتقبة لأصل = القيمة الأدنى بين تكلفة الاقتناء وتكلفة إعادة الإنتاج - المنافع الاقتصادية أو الخدمة المُرتقبة التي تمّ استهلاكها = تكلفة استبدال الخدمة المُرتقبة الخام للأصل - المنافع الاقتصادية أو الخدمة المُرتقبة التي تمّ استهلاكها.

نذكر سيّما، على سبيل المثال، معدّات قديمة لا تزال قيد الاستعمال ولم يعد نموذجا متداولاً في السوق. يمكن أن يمثل سعر معدّات جديدة لها خدمة مُرتقبة خام مماثلة قياساً لتكلفة استبدال الخدمة المُرتقبة الخام للمعدّات موضوع التقييم.

103. تشمل تكلفة الاستبدال كل التكاليف التي قد يكون تحمّلها ضرورياً لاستبدال الخدمة المُرتقبة الخام للأصل، وذلك باعتبارها قيمة إدراج.

104. تشمل تكلفة استبدال الأصل المبلغ الذي من الممكن أن تتحصّل عليه الدولة من التفويت في الأصل عند نهاية مدة الانتفاع به.

105. بالنسبة للعقارات المختصة، على غرار أصول البنية التحتيّة، يمكن أن يتبيّن من الصّعب تحديد تكلفة الاقتناء لأصول لها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مُرتقبة خام مطابقة أو مماثلة وبالتالي يمكن أن تمثّل تكلفة إعادة إنتاج (إعادة بناء) لمثل هذه الأصول مُعدّلةً حسب المنافع الاقتصادية أو الخدمة المُرتقبة التي وقع استهلاكها، أفضل تقدير لتكلفة الاستبدال.

106. تجدر الإشارة إلى أنّه يمكن في بعض الحالات اعتماد السعر المؤشر بناءً على فترة سابقة، لأصل مطابق أو لأصل مماثل (لهما على التّوالي، منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مُرتقبة مُتبقية مطابقة أو مُماثلة) لتحديد

تكلفة استبدال الخدمة المرتقبة الخام للأصل. وحيث يتعلّق السعر المرجعي (السعر المؤشر) بأصل لم يتمّ بعد استهلاك منافعه الاقتصادية المستقبلية أو خدمته المرتقبة (أصل جديد). وبغاية تحديد تكلفة استبدال الأصل، فإنّه يجب تعديل تكلفة استبدال الخدمة المرتقبة الخام التي تمّ تحديدها بحسب المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة التي تم استهلاكها. عند اعتماد طريقة السعر المؤشر، فإنّه من الضروري التحقق من أن تكنولوجيا الإنتاج لم تتغير بشكل ملحوظ وأنّ طاقة الأصل المرجعي تساوي طاقة الأصل موضوع التقييم. يتم تحديد مؤشر الأسعار من قبل السلطات المختصة.

107. تعكس تكلفة الاستبدال عملية استبدال الخدمة المرتقبة في إطار ظروف عادية ولا تعكس التكاليف التي يمكن تحملها في صورة احتياج عاجل ناتج عن حدث غير متوقّع.

108. بغاية تحديد تكلفة الاستبدال، اعتمد معيار حسابات الدولة عدد 02 "الأصول الثابتة المادية" المنهجات التالية: منهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك ومنهجية تكلفة إعادة الحالة ومنهجية وحدات الخدمة.

1.2.3.1. منهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك

109. وفقا لمنهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك، يتم استهلاك تكلفة استبدال الخدمة المرتقبة الخام لأصل ما لإبراز خدمته المرتقبة المتبقية، أي حالة الأصل في تاريخ التقييم.

110. يطرح من تكلفة استبدال الخدمة المرتقبة الخام الاستهلاك المتراكم الموافق للخدمة المرتقبة المستهلكة. وبالتالي، تُوافق التكلفة المحددة على هذا النحو تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك.

تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك = تكلفة استبدال الخدمة المرتقبة الخام - الاستهلاكات المتراكمة

مثال توضيحي عدد 6: تحديد القيمة الصحيحة وفقا لمنهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك

عند إعداد الموازنة الافتتاحية، تمّ إدراج سدّ تتحكّم فيه الدولة. وقد شيّد هذا السدّ منذ 41 سنة. وحيث يمثل السدّ أصلا مختصّا، فإنّه يتمّ تقييمه وفقا لمنهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك. بالنسبة للحواجز ونظرا لعدم وجود سعر سوق لأصول مماثلة يمكن أن توفر خدمة مرتقبة مماثلة، فإنّ تكلفة استبدال الخدمة الخام لهذه الحواجز تُوافق تكلفة إعادة بنائها. في هذا الإطار نفترض أنّ تكلفة إعادة البناء تبلغ 50 مليون ديناراً بتاريخ إعداد الموازنة الافتتاحية.

تبيّن في نفس هذا التاريخ، أنّه لا يمكن تحديد سعر السوق للمعدّات الهيدروميكانيكية ولا سعر السوق لأصل مُماثل. لذلك، يتمّ تحديد تكلفة استبدال الخدمة المرتقبة الخام لهذه المعدّات وفق طريقة السعر المؤشر. وقد بلغ بتاريخ التقييم مؤشر أسعار هذا الصنف من المعدّات 6.5% وفقا للسلطات المختصة. تمّ اقتناء المعدّات الهيدروميكانيكية عند بناء السدّ بمبلغ 3 م د. وبالتالي، يبلغ السعر المؤشر للمعدّات 39,7 م د الموافق لـ $3 \times (1 + 0.065)^{41}$.

تساوي تكلفة استبدال الخدمة الخام للسدّ 89,7 م د والتي توافق تكلفة استبدال الحواجز (50 م د) تضاف إليها تكلفة استبدال المعدّات الهيدروميكانيكية (39,7 م د).

يتمّ استهلاك السدّ حسب نسبة الترسّب. في تاريخ التقييم، بلغت هذه النسبة المحدّسة على المدّة الفاصلة بين تاريخ بناء السدّ وتاريخ تقييمه 40%. وبالتالي، يُوافق الاستهلاك المُتراكم بتاريخ التقييم:

$$35,88 = 0,4 \times 89,7 \text{ م د.}$$

وبالتالي تبلغ تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك للسدّ 53,82 م د والتي تُوافق تكلفة استبدال الخدمه الخام للسدّ (89,7 م د) تُطرح منها الاستهلاكات المتراكمة (35,88 م د).

2.2.3.1. منهجية تكلفة إعادة الحالة

111. وفقا لمنهجية تكلفة إعادة الحالة، يقيّم الأصل بالقيمة الحالية لخدمته المُرتقبة المُتبقية. تُحدّد هذه القيمة، عن طريق طرح تكلفة إعادة الحالة، والتي تُوافق التكاليف اللازمة لإعادة الخدمة المُرتقبة الخام للأصل، من تكلفة استبدال الخدمة المُرتقبة الخام للأصل.

القيمة الحالية للخدمة المُرتقبة المُتبقية = تكلفة استبدال الخدمة المُرتقبة الخام - تكلفة إعادة الحالة

مثال توضيحي عدد 7: تحديد القيمة الصحيحة وفقا لمنهجية تكلفة إعادة الحالة

يتطلب إعداد الموازنة الافتتاحية، إدراج طريق وطنية تضررت طبقة السّير بها بسبب الظروف المُناخية. يقدّر المبلغ الضروري لإرجاع الطريق الوطنية في حالة استعمال (التكاليف الضرورية لإعادة الخدمة المُرتقبة الخام لطبقة السّير) ب 40 م د. تبلغ تكلفة إعادة تشييد طريق جديدة مطابقة 250 م د. وتبعاً لما سبق، تبلغ القيمة الصحيحة المحددة وفقاً لمنهجية تكلفة إعادة الحالة 210 م د والتي تُوافق تكلفة إعادة تشييد طريق جديدة (250 م د) بعد طرح تكلفة إعادة الحالة (40 م د).

3.2.3.1. منهجية وحدات الخدمة

112. وفقا لمنهجية وحدات الخدمة، تُحدّد القيمة الحالية للخدمة المُرتقبة المُتبقية للأصل من خلال طرح الاستهلاكات المتراكمة المُحتسبة على أساس عدد الوحدات المُستهلكة من تكلفة استبدال الخدمة المُرتقبة الخام للأصل وذلك للامتثال لعدد وحدات الخدمة التي لا تزال متوقّعة من استعمال الأصل.

القيمة الحالية للخدمة المُرتقبة المُتبقية = تكلفة استبدال الخدمة المُرتقبة الخام - تراكم الاستهلاكات المُحتسبة وفقاً لعدد الوحدات المُستهلكة

مثال توضيحي عدد 8: تحديد القيمة الصحيحة وفقاً لمنهجية وحدات الخدمة

في تاريخ إعداد الموازنة الافتتاحية، تبلغ تكلفة إعادة إنتاج (إعادة بناء) مُعدّات لم يعد نموذجها متداولاً في السوق، 220 000 د، في حين تُقدّر تكلفة اقتناء أصل مماثل يُوفّر خدمة مُرتقبة خام مماثلة ب 200 000 د. تبلغ الخدمة المُرتقبة الخام لهذه المُعدّات 1 000 وحدة، تمّ استهلاك 600 وحدة منها منذ تاريخ اقتنائها. يتمّ اعتماد القيمة الأقل بين تكلفة إعادة الإنتاج وتكلفة اقتناء أصل مماثل يُوفّر خدمة مُرتقبة خام مماثلة كتكلفة استبدال الخدمة المُرتقبة الخام للمعدّات، أي 200 000 د.

تبلغ القيمة الصّحيحة المحدّدة وفقاً لمنهجية وحدات الخدمة 80 000 د وتوافق تكلفة استبدال الخدمة المرتقبة الخام لأصل مُماثل (200 000 د) بعد طرح الاستهلاكات المتراكمة $(600 \times 200 / 1000 = 120\ 000 \text{ د})$.

3.3.1. مقاييس الاختيار بين مُختلف منهجيات تحديد القيمة الصّحيحة

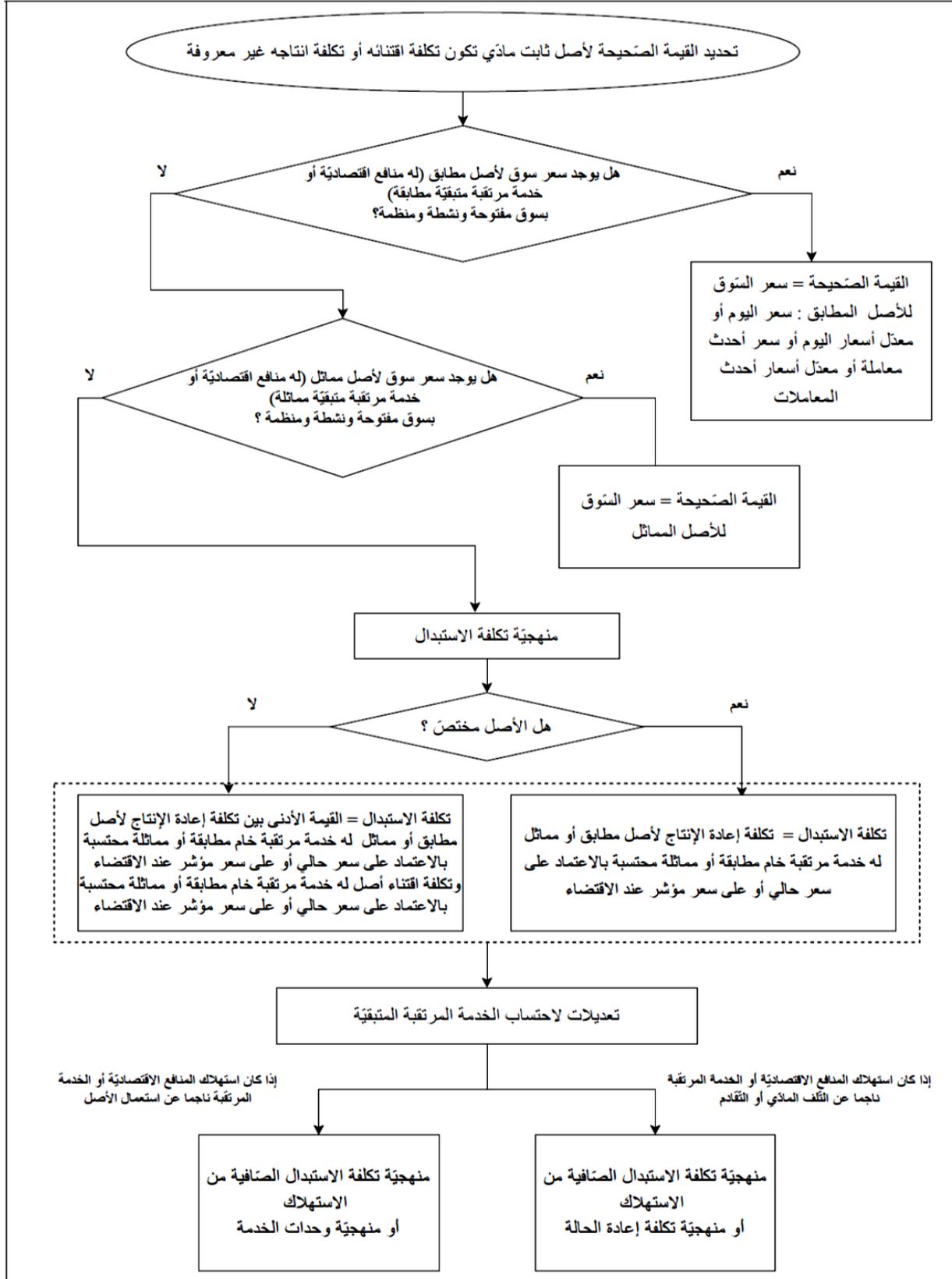
113. يعتبر الاختيار بين مُختلف منهجيات تحديد القيمة الصّحيحة مسألة تقدير مهنيّ مبنيّ على المُعطيات المتوفرة. حيث أنّه يتمّ اختيار المنهجية الأنسب وفقاً سيّما للمؤشرات التالية:

(أ) توفر سعر الأصل موضوع التقييم في سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة (سعر السوق لأصل له منافع اقتصادية مستقبلية مطابقة أو خدمة مُرتقبة مُتبقية مطابقة): في هذه الحالة، يكون سعر السوق أفضل تقدير للقيمة الصحيحة،

(ب) عدم وجود مؤشر يسمح بمعاينة سعر على سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة للأصل موضوع التقييم. إلّا أنّه، من الممكن معاينة سعر أصل مماثل (له منافع اقتصادية مستقبلية مماثلة أو خدمة مُرتقبة مُتبقية مماثلة): في هذه الحالة، يتمّ اعتماد سعر السوق للأصل المُماثل لتقدير القيمة الصّحيحة، أو
(ت) في حالة عدم توفر الأسعار المذكورة أعلاه، تُمثل تكلفة الاستبدال تقديراً مُناسباً للقيمة الصّحيحة، وهذا باعتماد المؤشرات التالية:

- عندما يكون استهلاك الخدمة المُرتقبة ناتجاً عن استعمال الأصل، يمكن عموماً تقدير القيمة الصّحيحة عن طريق منهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك أو منهجية وحدات الخدمة.
- وعندما يكون استهلاك الخدمة المُرتقبة ناتجاً عن التلف المادي أو التقادم التقني، يمكن عموماً تقدير القيمة الصّحيحة عن طريق منهجية إعادة الحالة أو منهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك. يتمّ اعتماد هاتين المنهجيتين عموماً لتقييم أصول البنية التحتية.

114. يبيّن المخطط البياني التّالي المنهجية الواجب اتباعها لتحديد القيمة الصّحيحة:



مخطط بياني عدد 1: تمثلي تحديد القيمة الصحيحة

4.1. القيمة الإجمالية

115. تُقيّم الأصول الثابتة المادية المنتمية إلى صنف الأصول ذات الطابع الخاص بقيمة إجمالية، وذلك امتثالاً لاعتبار السريّة المنصوص عليه ضمن الإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي. لا تُشكّل القيمة الإجمالية قيمة جزافية وإنما تمثل مجموع تكاليف إدراج الأصول الثابتة المادية الرّاجعة لهذا الصنف والتي يُمكن أن تُوافق إمّا تكاليف اقتناء أو تكاليف إنتاج أو قيم صحيحة كما هو مبين أعلاه.

5.1. قواعد خاصة بالتقييم الأولي

116. نصّ معيار حسابات الدولة عدد 02 "الأصول الثابتة المادية" على بعض الحالات الخاصّة للتقييم الأولي للأصول الثابتة المادية الآتي بيانها، وذلك لتقديم المزيد من التوضيح. يتعلق الأمر، سيّما، بحالات وضع أصل ثابت مادي على ذمة الدولة وحالات إعادة اكتساب التحكّم في أصل ثابت مادي من قبل الدولة وحالات الحصول على أصول ثابتة مادية عن طريق الانتزاع أو عن طريق عملية مبادلة.

1.5.1. الأصول الثابتة المادية الموضوعّة على ذمة الدولة

117. تُقيّم الأصول الثابتة المادية الموضوعّة على ذمة الدولة بقيمتها الصحيحة بتاريخ اكتساب التحكّم فيها.

2.5.1. إعادة اكتساب التحكّم في أصل ثابت مادي

118. تتم إعادة اكتساب التحكّم في الأصل الثابت المادي من طرف الدولة سيّما في حالة استرجاع الأصول موضوع عقود رامية لتوفير مرفق عمومي وفي حالة استرجاع الأصول التي وضعتها الدولة على ذمة ذوات أخرى. وتُقيّم هذه الأصول الثابتة المادية بقيمتها الصحيحة بتاريخ إعادة اكتساب التحكّم فيها.

3.5.1. الأصول الثابتة المادية المتحصّل عليها عن طريق الانتزاع

119. تُقيّم الأصول الثابتة المادية المتحصّل عليها عن طريق الانتزاع بقيمة تعويضات الانتزاع. في حالة نزاع حول قيمة التعويضات، يجب مراجعة قيمة الأصل في حدود التغييرات المنصوص عليها ضمن الحكم النهائي.

مثال توضيحي عدد 9 : اقتناء أرض عن طريق الانتزاع

في إطار أشغال تشييد طريق سريعة، تمّ انتزاع أرض. تمّ نشر أمر الانتزاع بتاريخ 27 سبتمبر من السنة "س" وبلغت قيمة التعويضات المؤمّنة 84 000 د. خلال شهر أكتوبر من السنة "س"، قدّم المعني بالأمر شكوى لدى القضاء. صدر خلال السنة الموالية حكم تمّ بمقتضاه تعديل قيمة التعويضات لتبلغ 120 000 د ولم يقم أي طرف باستئناف الحكم.

في تاريخ إصدار أمر الانتزاع، يتم تسجيل الأرض المنتزعة ضمن الأصول الثابتة المادية بقيمة 84 000 د مُقابل تسجيل نفس المبلغ بالخصوم بعنوان الودائع والأمانات.

في تاريخ 31 ديسمبر من سنة الانتزاع، يتعيّن تسجيل مدّخر للمخاطر والأعباء بهدف إبراز أفضل تقدير ممكن لتغطية احتمال دفع تعويض إضافي للانتزاع.

خلال السنة المُوالية، يتعين الترفيع في قيمة الأرض وفي قيمة الخصم بمقدار 000 36 د (000 120 - 000 84) والذي يُوافق مبلغ التعويض الإضافي للانتزاع الوارد الحكم. يجب إلغاء الإقرار بمدخر المخاطر والأعباء.

4.5.1. الأصول الثابتة المادية المُتحصل عليها عن طريق عملية مبادلة

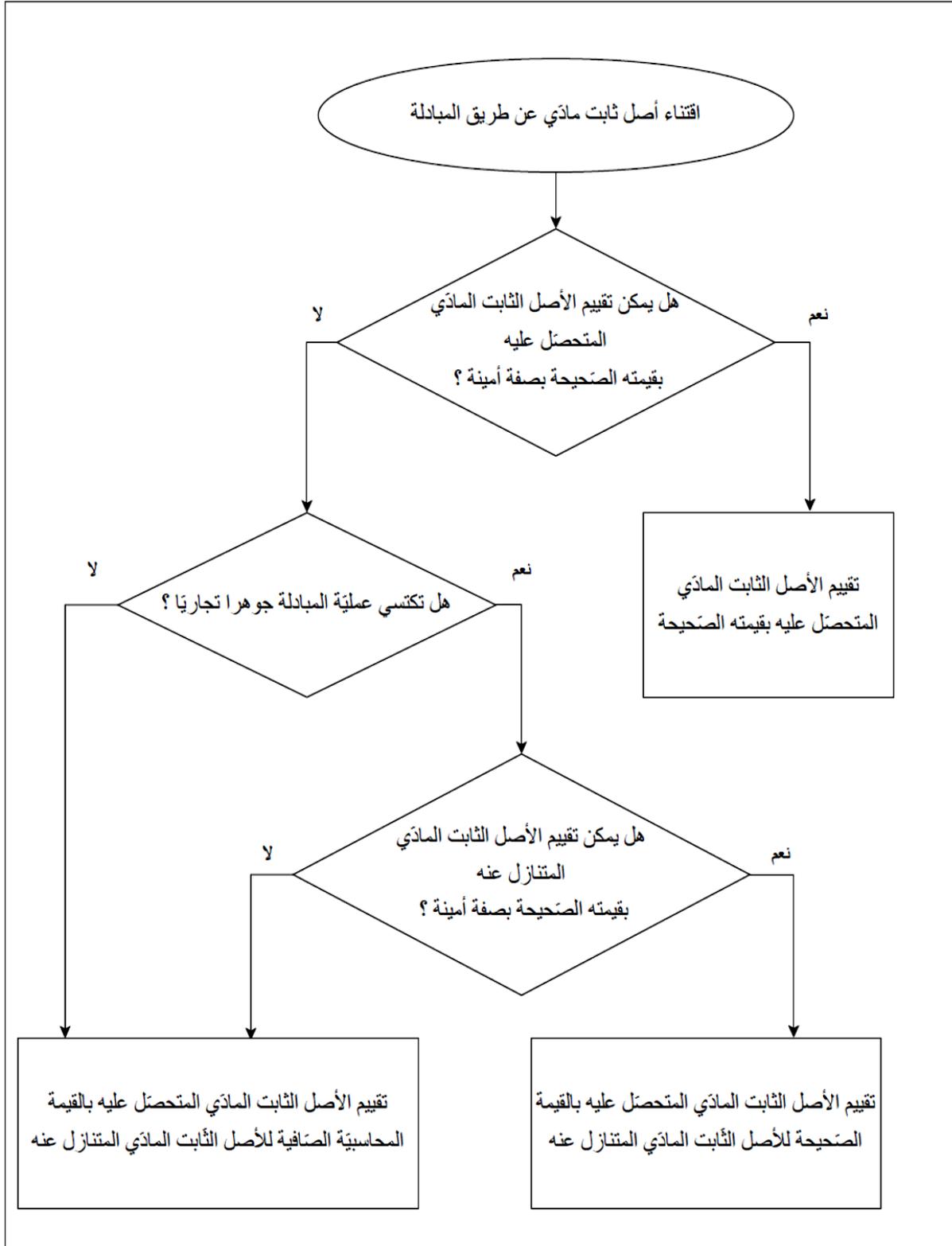
120. يمكن اقتناء أصل ثابت مادي عن طريق المبادلة مُقابل أصل أو عدة أصول غير نقدية أو مُقابل مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. تقيم الأصول الثابتة المادية المُتحصل عليها بقيمتها الصحيحة عندما يتسنى تحديد هذه الأخيرة بصفة أمينة.

121. عندما لا يمكن تحديد القيمة الصحيحة للأصل المُتحصل عليه بصفة أمينة، فإنه يتعين التمييز بين عمليات المبادلة ذات جوهر تجاري وبين عمليات المبادلة دون جوهر تجاري.

122. تحدد الدولة إذا ما كانت عملية المبادلة تكتسي جوهرًا تجاريًا أخذًا بعين الاعتبار لمدى توقع حصول تغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة نتيجة لهذه العملية. وبالتالي، في صورة اختلاف تركيبة (المخاطر والروزنامة والمبلغ) التدفقات النقدية أو الخدمة المرتقبة للأصل المُتحصل عليه بصفة ملحوظة عن تركيبة التدفقات النقدية أو الخدمة المرتقبة للأصل المتنازل عنه، فإن عملية المبادلة تُصنّف كعملية مبادلة تكتسي جوهرًا تجاريًا. ولذا عندما لا يمكن تحديد القيمة الصحيحة للأصل المُتحصل عليه بصفة أمينة، يتمّ التقييم الأولي لهذا الأخير حسب طبيعة العملية، كما يلي:

- (أ) إذا كانت عملية المبادلة لا تكتسي جوهرًا تجاريًا، فإنه يتمّ تقييم الأصل المُتحصل عليه بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه،
- (ب) إذا كانت عملية المبادلة تكتسي جوهرًا تجاريًا ويمكن تحديد القيمة الصحيحة للأصل المتنازل عنه بصفة أمينة، فإنه يتمّ تقييم الأصل المُتحصل عليه بالقيمة الصحيحة للأصل المتنازل عنه،
- (ت) وإذا كانت عملية المبادلة تكتسي جوهرًا تجاريًا ولا يمكن تحديد القيمة الصحيحة للأصل المتنازل عنه بصفة أمينة، فإنه يتمّ تقييم الأصل المُتحصل عليه بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه.

123. يلخّص المخطط البياني الموالي المنهجية الواجب اتباعها لتقييم أصل ثابت مادي متحصّل عليه في إطار عملية مبادلة.



مخطط بياني عدد 2: منهجية تقييم أصل ثابت مادي متحصل عليه في إطار عملية مبادلة

مثال توضيحي عدد 10: مبادلة أرض بأرض أخرى

استبدلت الدولة قطعة أرض تبلغ قيمتها المحاسبية 50 000 د مقابل أرض أخرى قريبة. ويُمكن موقع الأرض المتحصل عليها الدولة من بناء جسر.

الفرضية عدد 1: يمكن تقييم القيمة الصحيحة للأرض المتحصل عليها بصفة أمينة.

في هذه الحالة، تُسجّل الأرض المتحصل عليها بموازنة الدولة بقيمتها الصحيحة. يتم إلغاء الإقرار بالأرض المتنازل عنها بقيمتها المحاسبية ويتم تسجيل الفارق ضمن رصيد الفترة المحاسبية.

الفرضية عدد 2: لا يمكن تقييم القيمة الصحيحة للأرض المتحصل عليها بصفة أمينة.

تجدر الإشارة أنّ الخدمة المرتقبة للأرض المتحصل عليها (إمكانية بناء جسر) تختلف عن الخدمة المرتقبة للأرض المتنازل عنها، لذا فإنّ عملية المبادلة تكتسي جوهرًا تجاريًا.

الحالة الأولى: يمكن تقييم القيمة الصحيحة للأرض المتنازل عنها بصفة أمينة والبالغة في هذا المثال 100 000 د ويتمّ بالتالي تقييم الأرض المتحصل عليها أوليًا بهذه القيمة. يتمّ إلغاء الإقرار بالأرض المتنازل عنها بقيمتها المحاسبية ويتم تسجيل الفارق ضمن رصيد الفترة المحاسبية.

الحالة الثانية: لا يمكن تقييم القيمة الصحيحة للأرض المتنازل عنها بصفة أمينة. تسجّل الأرض المتحصل عليها بموازنة الدولة بالقيمة المحاسبية للأرض المتنازل عنها والبالغة 50 000 د ويتمّ إلغاء الإقرار بالأرض المتنازل عنها بنفس المبلغ.

مثال توضيحي عدد 11: مبادلة مبنى مقابل أرض مع دفع فارق مكمل من طرف الدولة

تملك الدولة مبنى غير مستغل تمّ اقتناؤه بمبلغ 1 200 000 د وسجّلت في شأنه استهلاكات متراكمة بقيمة 300 000 د. وتبلغ قيمة الأرض المشيد عليها المبنى 500 000 د. قامت الدولة بمبادلة هذا المبنى بأرض تبلغ قيمتها 1 100 000 د ودفعت فارقا مكملا بـ 150 000 د.

باعتبار أن القيمة الصحيحة للأصل المتحصل عليه تبلغ 1 100 000 د، تكون المعالجة المحاسبية كالاتي:

تسجل الدولة الأرض المتحصل عليها بقيمتها الصحيحة المقدرة بـ 1 100 000 د وتلغي الإقرار بالمبنى والأرض بقيمة اقتنائهما والمقدّرتين على التوالي بـ 700 000 د و500 000 د. ويتمّ إلغاء الاستهلاكات المتراكمة بـ 300 000 د.

يمثل الفارق المكمل (150 000 د) انخفاضاً في سيولة الدولة ويقيد الإيراد المتأتّي من عملية المبادلة ضمن إيرادات العمليات بمقابل مباشر بقيمة 50 000 د (1 100 000 - 500 000 - 900 000).

6.1. التكاليف اللاحقة

1.6.1. شروط تثبيت التكاليف اللاحقة

124. يجب أن تضاف التكاليف اللاحقة المتعلقة بأصل ثابت مادّي مدرج ضمن الموازنة، إلى قيمته المحاسبية الصافية عندما يكون من المحتمل أن تستفيد الدولة بمنافع اقتصادية مستقبلية إضافية أو خدمة مرتقبة إضافية مقارنة بأحدث تقدير لمستوى أداء الأصل المعني.

125. ويتمثل هذا الفارق الإضافي سيّما في:

- التمديد في مدة الانتفاع،

- أو الزيادة في طاقة الإنتاج،
- أو التخفيض في تكلفة الإنتاج أو التحسين الجوهرى في جودة الخدمات المقدّمة.

126. عندما لا تتوفر الشّروط المشار إليها أعلاه، تعتبر التكاليف اللاحقة أعباء للفترة المحاسبية. وعليه، فإنّ الإصلاحات الطفيفة والصيانة الاعتيادية وعمليات الترميم والصيانة والاستبدال بالمثل وإعادة الحالة دون إدخال تحسينات، تسجّل ضمن أعباء الفترة المحاسبية التي تم خلالها إنجاز هذه الأعمال.

2.6.1. نفقات الامتثال للمعايير ونفقات المطابقة

127. تعتبر نفقات الامتثال للمعايير ونفقات المطابقة تكاليف ليست لها بالضرورة علاقة مباشرة بالأصل الثابت المادي المعني ولكن الانتفاع بالأصل مرتهن بها ولا يمكن استعماله دونها. تعتبر هذه النفقات حتمية لتتمكن الدولة من الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة المتأتية من استعمال الأصل الثابت المادي. وبالتالي، تُنوّت هذه النفقات عند الاستجابة لإحدى الشروط الثلاث التالية:

- تمّ تحمّلها لأسباب تتعلق بالسلامة أو بالبيئة،
- تمّ فرضها بمقتضى أحكام قانونية،
- يحول عدم إنجازها دون الحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة أو قد يؤدي إلى توقف النشاط أو توقف استغلال الأصل من قبل الدولة.

3.6.1. التكاليف اللاحقة في إطار منهجية المكونات

128. في حالة اعتماد منهجية المكونات، وعندما تستجيب العناصر المستبدلة أو الإصلاحات الكبرى لشروط تثبيت النفقات اللاحقة، فإنها تُعالج كمكونات منفردة. وإذا ما تعلّقت النفقات اللاحقة باستبدال مكون مسجّل على هذا الأساس، فإنه يتمّ إلغاء الإقرار به.

129. ينعكس اختيار تطبيق منهجية الأصل الوحيد أو منهجية المكونات على المعالجة المحاسبية للتكاليف اللاحقة. فعلى سبيل المثال، وإذا تمّ تسجيل شبكة طرقات كأصل وحيد، فإنّ النفقات المتعلقة بتجديد طبقة السير والتي من شأنها الترفيع في طاقة هذه الشبكة، تُعتبر تحسينات يتعيّن معالجتها كتكاليف لاحقة ترفع في القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت المادي. في حين أنّه في صورة تسجيل شبكة الطرقات حسب منهجية المكونات وكانت طبقة السير للطريق مسجلة كمكون منفصل، فإنه يتمّ الإقرار بالنفقات المتعلقة بتجديدها كمكون جديد ويتمّ إلغاء الإقرار بطبقة السير المستبدلة.

مثال توضيحي عدد 12: المعالجة المحاسبية لاستبدال مكون

شيدت الدولة طريقاً وطنياً بقيمة 2 مليون دينار وذات مدة انتفاع مقدّرة بـ 20 سنة. يتعيّن تجديد طبقة السير المُقيّمة أولياً بـ 500 000 د كلّ خمس سنوات. في نهاية الخمس سنوات الأولى، تطلّب تجديد طبقة السير 650 000 د. باعتبار أنّ مدة الانتفاع بطبقات هيكل الطريق مختلفة بشكل ملحوظ عن مدة الانتفاع بطبقة السير للطريق، فإنه من الأفضل اعتماد منهجية المكونات وتسجيل طبقة السير كمكون على حدى.

وتكون المعالجة المحاسبية للطريق حسب منهجية المكونات كما يلي:
تسجل طبقات هيكل الطريق أولياً بقيمة 1,5 مليون دينار (2 م د – 0,5 م د) وتستهلك على مدة 20 سنة في حين تسجل طبقة السير بقيمة 500 000 د وتستهلك على 5 سنوات.
عند نهاية فترة الخمس سنوات الأولى، يعتبر تجديد طبقة السير كمكون منفرد وبالتالي يتم إلغاء الإقرار بطبقة السير القديمة المستهلكة كلياً ويسجل المكون الجديد بقيمة 650 000 د.

2. قواعد التقييم في تاريخ الختم

130. ينصّ المعيار على تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة المادية التي تندرج ضمن مجال تطبيقه. يتمّ حسب هذا النموذج تقييم الأصل الثابت المادي في تاريخ الختم بقيمته المحاسبية الصافية والتي توافق قيمة إدراجه يطرح منها الاستهلاكات المتراكمة وانخفاضات القيمة المتراكمة وتضاف إليها عند الاقتضاء التكاليف اللاحقة المثبتة.

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{قيمة الإدراج} + \text{التكاليف اللاحقة المثبتة} - \text{تراكم الاستهلاكات} - \text{تراكم انخفاضات القيمة}$$

131. تطبيقاً لهذا النموذج، يتمّ تقييم الأصول الراجعة إلى صنف "الأصول ذات الطابع الخاص" بقيمتها المحاسبية الصافية طبقاً لمقتضيات الفقرة السابقة وتقدّم بقيمة إجمالية دون إدراج معطيات تفصيلية في شأنها ضمن الإيضاحات وذلك اعتباراً لطابعها السري. توافق بالتالي القيمة الإجمالية مجموع مختلف القيم المحاسبية الصافية للأصول المنتمية لصنف "الأصول ذات الطابع الخاص".

1.2. قواعد الاستهلاك

132. يعرف المعيار الاستهلاك كالتقسيم الآلي للمبلغ القابل للاستهلاك لأصل ثابت مادي على مدة الانتفاع به. يمثل مخصص الاستهلاك السنوي توزيعاً محاسبياً لتكلفة الأصل الثابت على مختلف الفترات المحاسبية التي تستفيد الدولة خلالها بالمنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة المرتبطة باستغلال الأصل. ويعكس الاستهلاك بالتالي الانخفاض النهائي لقيمة الأصل الثابت المادي الناتج خاصة عن الاستعمال وعامل الزمن و/ أو التقادم التقني.

133. يتمّ الشروع في استهلاك الأصل حالما يكون جاهزاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وفي الحالة الضروريين لاستغلاله كما هو محدد من طرف الدولة. وعليه، يجب استهلاك الأصل الثابت الجاهز للاستغلال بصرف النظر عن الشروع في الاستغلال الفعلي. ووفقاً لنفس التمشي، يتواصل استهلاك الأصل الثابت حتى في صورة الانقطاع عن استغلاله وهو الحال سيّما بالنسبة للأصول الثابتة الموضوعة خارج الخدمة.

134. يجب تطبيق الاستهلاك بصرف النظر عن سياسة الإصلاح والصيانة. وعليه، لا تعفى الدولة من استهلاك أصل ثابت تتمّ صيانته بشكل جيد باعتباره يفقد في جميع الحالات من قيمته بسبب الاستعمال و/ أو التقادم التقني.

135. لا يكون الأصل الثابت المادي قابلاً للاستهلاك إلا إذا كانت له مدة انتفاع قابلة للتحديد. وبالتالي، تتم المعالجة المحاسبية للبناءات والأراضي بصفة مختلفة بتاريخ الختم. وعليه، يتم استهلاك البناءات حيث أنّ لها مدة انتفاع قابلة للتحديد في حين أنّ الأراضي غالباً ما تكون لها مدة انتفاع غير محدودة وبالتالي فهي غير قابلة للاستهلاك.

136. وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أنّ الأراضي الموضوع على ذمة الدولة تُعتبر ذات مدة انتفاع محدودة وبالتالي فإنه يتم استهلاكها على مدة الوضع على الذمة.

137. وكذلك، فإنّ بعض الأراضي يمكن أن تكون لها مدة انتفاع محدودة وبالتالي يتم استهلاكها لتعكس الانخفاض في قيمتها نتيجة الاستغلال. ويعكس هذا الاستهلاك نسق استغلال المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة للأصل، وهو الحال بالنسبة للمقاطع التي يتم استهلاكها وفقاً لنسق استخراج مواردها.

138. بصفة عامّة، تمثل مخصّصات الاستهلاكات السنوية عبءاً بالنسبة للفترة المحاسبية التي انتفعت خلالها الدولة بالمنافع الاقتصادية أو بالخدمة المرتقبة المرتبطة بالأصل القابل للاستهلاك.

139. في بعض الحالات، تستعمل الدولة أصولاً ثابتة مادية لإنشاء أصل آخر. يتم إدراج استهلاكات هذه الأصول الثابتة ضمن تكلفة إنتاج الأصل المعني ولا يتم تسجيل أي مخصّص استهلاك ضمن الأعباء. نذكر على سبيل المثال، إدراج مخصّصات استهلاك الأصول الثابتة المادية المستعملة في أنشطة تطوير برمجية إعلامية ضمن تكلفة إنتاج هذه الأخيرة.

140. في حالة اعتماد الدولة منهجية المكونات، فإنه تتم معالجة كل مكون كأصل ثابت منفصل ويستهلك بصفة منفردة على مدة الانتفاع الخاصّة به.

141. في صورة تجميع أصول ثابتة ذات قيمة فردية منخفضة، فإنه يتعيّن على الدولة استهلاكها كأصل ثابت وحيد وذلك بتطبيق الاستهلاك على القيمة المجمّعة.

142. يتمّ الشروع في استهلاك قطع الغيار الأساسية، موضوع عملية استبدال على فترات منتظمة، فور تركيبها باعتبار أنّ الدولة تتمتع بالمنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة المرتبطة بها انطلاقاً من تاريخ هذا التركيب. وفي هذه الحالة، يتمّ تطبيق نفس قواعد استهلاك الأصل ذي الصلة على قطع الغيار الأساسية.

143. يتمّ استهلاك قطع الغيار ومعدّات الصيانة الخصوصية انطلاقاً من تاريخ اقتنائها على مدّة لا تتجاوز مدة الانتفاع بالأصل الثابت ذي الصلة باعتبار أنّ جاهزيتها الحينية تمكّن من الحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة المرتبطة بها.

144. تمثل قطع الاحتياط قطع غيار أساسية يكون استبدالها غير مبرمج. ويتمّ اقتناؤها لاستعمالها في صورة حدوث عطب لأصل ثابت مادي ما وذلك لتفادي فترات انقطاع طويلة لدورة الاستغلال أو للمرفق العمومي.

ويتمّ استهلاك قطع الاحتياط منذ اقتنائها على مدة الانتفاع بالأصل المعني باعتبار أنّ جاهزيّتها الحينيّة تمكّن من الحصول على المنافع الاقتصاديّة أو الخدمة المرتبطة بها خلال فترة استعمال الأصل ذي الصلة. عند تركيب قطع الاحتياط وفي صورة اعتماد منهجية المكونات، يجب مراجعة مدّة الانتفاع بهذه القطع والمقدّرة أولياً بمدّة الانتفاع بالأصل المعني لتوافق مدّة الانتفاع الخاصّة بهذه القطع دون تجاوز مدّة الانتفاع المتبقّيّة للأصل ذي الصلة. تعالج مراجعة مدّة الانتفاع كتغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار حسابات الدولة الذي يعالج الطرق المحاسبيّة والتقديرات والأخطاء.

مثال توضيحي عدد 13 : المعالجة المحاسبيّة لقطع الاحتياط

اقتنت الدولة خلال شهر جانفي من الفترة المحاسبيّة "س" قطعة احتياط بتكلفة اقتناء تساوي 5 000 د. تستعمل هذه القطعة لمجابهة أعطاب آلة تقدّر مدة الانتفاع بها بسبع سنوات. خلال الفترة المحاسبيّة "س+2"، تطلّب إصلاح عطب تركيب قطعة احتياط ذات مدّة انتفاع مقدرة بثلاث سنوات منذ هذا التاريخ. في صورة اعتماد منهجيّة المكونات، يسجّل بتاريخ إقناء قطعة الاحتياط، أصل ثابت مادّي بقيمة 5 000 د. يتم استهلاك هذه القطعة حسب أقساط متساوية على مدة 7 سنوات والموافقة لمدة الانتفاع بالآلة. وعليه، يبلغ مخصّص الاستهلاك السنوي بعنوان كلّ من الفترة المحاسبيّة "س" والفترة المحاسبيّة "س+1" 1 428,6 د. خلال الفترة المحاسبيّة "س+2"، يؤدّي تركيب قطعة الاحتياط إلى مراجعة مدة الانتفاع بها المقدّرة أولياً بسبع سنوات لتوافق مدة الانتفاع الجديدة الخاصّة بها والمقدّرة بثلاث سنوات. وبالتالي يتم احتساب مخصّص الاستهلاك الجديد لقطعة الاحتياط على أساس قيمتها المحاسبيّة الصافيّة بتاريخ 31/12/س+1 مقسّمة على 3 سنوات.

ويبرز الجدول التالي تفصيل احتساب الاستهلاكات:

الوحدة: الدينار

الفترة المحاسبيّة	المبلغ القابل للاستهلاك	مخصّص الفترة	القيمة المحاسبيّة الصافيّة
س	5 000,000	714,300	4 285,700
س+1	4 285,700	714,300	3 571,300
س+2	3 571,300	1 190,500	2 380,800
س+3	2 380,800	190,400 1	190,400 1
س+4	1 190,500	190,400 1	-

1.1.2. المبلغ القابل للاستهلاك

1.1.1.2. تحديد المبلغ القابل للاستهلاك

145. يعرف المبلغ القابل للاستهلاك كتكلفة إدراج أصل ثابت مادّي بعد طرح قيمته المتبقّيّة عند الاقتضاء. يجب توزيع هذا المبلغ آلياً على مدة الانتفاع بالأصل.

146. خلال مدة الانتفاع بالأصل الثابت المادي، يمكن الترفيع في تكلفة الإدراج عن طريق تثبيت التكاليف اللاحقة و / أو يمكن التخفيض فيها نتيجة انخفاض قيمتها عند الاقتضاء. وبالتالي يُحتسب المبلغ القابل للاستهلاك كما يلي:

المبلغ القابل للاستهلاك = تكلفة الإدراج + النفقات اللاحقة المثبتة - تراكم الاستهلاكات - تراكم انخفاضات القيمة - القيمة المتبقية

2.1.1.2. القيمة المتبقية

147. تعرّف القيمة المتبقية بالمبلغ الذي تنوي الدولة الحصول عليه مقابل التفويت في الأصل الثابت عند نهاية مدة الانتفاع تُطرح منه تكاليف التفويت المتوقعة.

148. يمثل تحديد القيمة المتبقية لأصل ثابت مادي مسألة تقدير مهني يتم إجراؤه بتاريخ التقييد الأولي ضمن موازنة الدولة.

149. على المستوى التطبيقي، فإنه غالباً ما تكون القيمة المتبقية للأصل ضئيلة وبالتالي لا تُؤخذ بعين الاعتبار عند احتساب المبلغ القابل للاستهلاك. وعندما يتضح أنّ القيمة المتبقية غير ضئيلة، فإنه يتم تقديرها بتاريخ التقييد الأولي للأصل الثابت وتؤخذ بعين الاعتبار عند احتساب المبلغ القابل للاستهلاك.

150. وتجدر الإشارة إلى أنّ عناصر الأصول الراجعة لملك الدولة العام ليست لها قيمة متبقية باعتبارها غير قابلة للتفويت.

151. يجب مراجعة القيمة المتبقية للأصل عندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة. وتؤدي هذه المراجعة إلى تغيير المبلغ القابل للاستهلاك من خلال تعديل القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ المراجعة بطرح القيمة المتبقية الجديدة. يجب توزيع المبلغ الجديد القابل للاستهلاك على مدة الانتفاع المتبقية. وبصفة استثنائية، عندما تتجاوز القيمة المتبقية التي تمت مراجعتها القيمة المحاسبية الصافية، فإنه يتوقف تطبيق الاستهلاك.

المبلغ القابل للاستهلاك = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة المتبقية الجديدة

152. تسجّل الفوارق الناتجة عن هذه المراجعة كتغيير للتقديرات المحاسبية طبقاً لمعيار حسابات الدولة الذي يعالج الطرق المحاسبية والتقديرات والأخطاء.

2.1.2. مدة الانتفاع

1.2.1.2. تحديد مدة الانتفاع

153. توافق مدة الانتفاع:

(أ) إما المدة المقدّرة التي تنوي خلالها الدولة استعمال أصل ثابت قابل للاستهلاك،

(ب) أو عدد وحدات إنتاج (أو ما يعادل ذلك) التي تنوي الدولة الحصول عليها من خلال استغلال أصل ثابت قابل للاستهلاك.

154. يمكن تقدير مدة الانتفاع بالأصول الثابتة المادية لكل أصل ثابت بصفة منفردة أو لمجموعة من الأصول ذات طبيعة واستعمال مماثل. في حالة تجميع الأصول، تُقدّر مدد الانتفاع حسب كل مجموعة من الأصول الثابتة.

155. لتقدير مدة الانتفاع، يجب الأخذ بعين الاعتبار جملة من العوامل نذكر من بينها:

- الاستعمال المتوقع للأصل مقدّر على أساس المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة للأصل الثابت المادي،
- التكلفة المادي المتوقع المرتبط بعوامل عملياتية، كوتيرة استعمال الأصل أو برامج الصيانة المستقبلية،
- التطور التقني المتوقع الذي قد يؤدي إلى التقدم التقني للأصل على غرار إلزامية الامتثال لمعايير تقنية جديدة،
- استعمال الأصل محدد بفترة قانونية أو تعاقدية معينة على غرار الأصول المقتناة في إطار عقود الإيجار المالي والأصول الثابتة الموضوعة على ذمة الدولة.

156. توافق مدة الانتفاع بالأصل الثابت المادي أقصر مدة محددة أخذاً بعين الاعتبار للعوامل المشار إليها بالفقرة السابقة.

2.2.1.2. مراجعة مدة الانتفاع

157. يجب مراجعة مدة الانتفاع عندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة. يجب أن تكون هذه المراجعة معقدة بوقوع أحداث هامة من شأنها أن تؤثر على مدة الانتفاع على غرار:

- تغيير في درجة أو طريقة الاستعمال المتوقعة للأصل الثابت المادي (استعمال مكثف، سوء استعمال، استعمال منخفض...)،
- الوضع خارج الخدمة للأصل الثابت المادي لفترة زمنية طويلة،
- الضرر المادي،
- التطورات التكنولوجية الهامة،
- التغييرات في طلب الخدمات أو المواد المقدمة التي يوقرها الأصل الثابت المادي،
- التغييرات التشريعية أو البيئية التي تؤثر على مدة استعمال الأصل الثابت المادي.

158. يجب أن تأخذ عملية تقدير مدة الانتفاع بعين الاعتبار سياسة الصيانة والتجديد للأصل الثابت المادي. وعليه، يجب أن يتم هذا التقدير على أساس فرضية الصيانة العادية. في حالة عدم احترام برامج الصيانة، فإنه يتعين مراجعة مدة الانتفاع بالأصل المعني.

159. يجب تقييد الفوارق الناتجة عن هذه المراجعة كتغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار حسابات الدولة الذي يعالج الطرق المحاسبية والتقديرات والأخطاء.

مثال توضيحي عدد 14: مراجعة مدة الانتفاع والمبلغ القابل للاستهلاك والقيمة المتبقية

تم اقتناء أصل ثابت مادي بتاريخ 02 جانفي من السنة "س" بتكلفة اقتناء تبلغ 10 000 د. تم تقدير القيمة المتبقية للأصل بـ 1 500 د وتقدر مدة الانتفاع به بـ 10 سنوات.
نظرا لظروف الاستعمال المتوقعة، تقرر استهلاك الأصل الثابت المادي حسب طريقة الاستهلاك متساوي الأقساط.

بتاريخ 02 جانفي من سنة "س"، يُسجل أصل ثابت مادي بقيمة 10 000 د ضمن موازنة الدولة. ويحتسب مخصص الاستهلاك في تاريخ الختم، على أساس المبلغ القابل للاستهلاك البالغ 8 500 د والذي يوافق تكلفة اقتناء الأصل (10 000 د) يطرح منه قيمته المتبقية (1 500 د). يتم استهلاك هذا المبلغ حسب أقساط متساوية على مدة 10 سنوات وبالتالي يبلغ مخصص الاستهلاك السنوي 850 د.
فيما يلي مخطط الاستهلاك الأولي:

الوحدة: الدينار

القيمة المحاسبية الصافية بنهاية الفترة	الاستهلاك المتراكم	الاستهلاك	المبلغ القابل للاستهلاك	مدة الانتفاع المتبقية	القيمة المتبقية	القيمة المحاسبية الصافية ببدائية الفترة	الفترة
9 150	850	850	8 500	10	1 500	-	س
8 300	1 700	850	8 500	9	1 500	9 150	س+1
7 450	2 550	850	8 500	8	1 500	8 300	س+2
6 600	3 400	850	8 500	7	1 500	7 450	س+3
5 750	4 250	850	8 500	6	1 500	6 600	س+4
4 900	5 100	850	8 500	5	1 500	5 750	س+5
4 050	5 950	850	8 500	4	1 500	4 900	س+6
3 200	6 800	850	8 500	3	1 500	4 050	س+7
2 350	7 650	850	8 500	2	1 500	3 200	س+8
1 500	8 500	850	8 500	1	1 500	2 350	س+9

بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+3"، أدت إعادة فحص مدة الانتفاع إلى التقدير بأنه يمكن استغلال الأصل الثابت لمدة 10 سنوات ابتداء من 01 جانفي من سنة "س+3".

يمثل التمديد في مدة الانتفاع تغييرا في التقديرات المحاسبية تتم معالجته بصفة مستقبلية ويؤدي إلى تغيير مخطط استهلاك الأصل.

يجب أن يتم توزيع المبلغ القابل للاستهلاك على مدة الانتفاع الجديدة والمقدرة بـ 10 سنوات عوضا عن مدة الانتفاع القديمة والمقدرة بـ 7 سنوات. تبلغ قيمة المبلغ القابل للاستهلاك 5 950 د بتاريخ 01 جانفي من السنة "س+3" ويتم احتسابه بطرح القيمة المتبقية من القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+2" (7 450 د).

فيما يلي مخطّط الاستهلاك بعد المراجعة:

الوحدة: الدينار

القيمة المحاسبية الصافية نهاية الفترة	الاستهلاك المتراكم	الاستهلاك	المبلغ القابل للاستهلاك	القيمة المحاسبية الصافية بداية الفترة	مدّة الانتفاع المتبقية	القيمة المتبقية	الفترة
9 150	850	850	8 500	10 000	10	1 500	س
8 300	1 700	850	8 500	9 150	9	1 500	س+1
7 450	2 550	850	8 500	8 300	8	1 500	س+2
6 855	3 145	595	5 950	7 450	10	1 500	س+3
6 260	3 740	595	5 950	6 855	9	1 500	س+4
5 665	4 335	595	5 950	6 260	8	1 500	س+5
5 070	4 930	595	5 950	5 665	7	1 500	س+6
4 475	5 525	595	5 950	5 070	6	1 500	س+7
3 880	6 120	595	5 950	4 475	5	1 500	س+8
3 285	6 715	595	5 950	3 880	4	1 500	س+9
2 690	7 310	595	5 950	3 285	3	1 500	س+10
2 095	7 905	595	5 950	2 690	2	1 500	س+11
1 500	8 500	595	5 950	2 095	1	1 500	س+12

بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+5"، ارتفعت أسعار الأصول المماثلة بشكل ملحوظ على السوق. أدت مراجعة القيمة المتبقية الأولية المقدرة بـ 1 500 د إلى إعادة تقييمها بمبلغ 3 500 د. تمثل هذه المراجعة للقيمة المتبقية تغييرا في التقديرات المحاسبية تتم معالجته بصفة مستقبلية وهو ما يؤثر على المبلغ القابل للاستهلاك ويؤدي إلى مراجعة مخطّط استهلاك الأصل الثابت.

يتم احتساب المبلغ الجديد القابل للاستهلاك والبالغ 2 760 د عن طريق طرح القيمة المتبقية الجديدة (3 500 د) من القيمة المحاسبية الصافية (6 260 د) بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+4". يجب استهلاك هذا المبلغ الجديد حسب أقساط متساوية على مدّة 8 سنوات المتبقية.

فيما يلي مخطّط الاستهلاك بعد مراجعة القيمة المتبقية:

الوحدة: الدينار

القيمة المحاسبية الصافية نهاية الفترة	الاستهلاك المتراكم	الاستهلاك	المبلغ القابل للاستهلاك	القيمة المحاسبية الصافية بداية الفترة	مدة الانتفاع المتبقية	القيمة المتبقية	الفترة
9 150	850	850	8 500	10 000	10	1 500	س
8 300	1 700	850	8 500	9 150	9	1 500	س+1
7 450	2 550	850	8 500	8 300	8	1 500	س+2
6 855	3 145	595	5 950	7 450	10	1 500	س+3
6 260	3 740	595	5 950	6 855	9	1 500	س+4
5 915	4 085	345	2 760	6 260	8	3 500	س+5
5 570	4 430	345	2 760	5 915	7	3 500	س+6
5 225	4 775	345	2 760	5 570	6	3 500	س+7
4 880	5 120	345	2 760	5 225	5	3 500	س+8
4 535	5 465	345	2 760	4 880	4	3 500	س+9
4 190	5 810	345	2 760	4 535	3	3 500	س+10
3 845	6 155	345	2 760	4 190	2	3 500	س+11
3 500	6 500	345	2 760	3 845	1	3 500	س+12

بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+7"، واصلت أسعار الأصول المماثلة نسقها التصاعدي. تمت إعادة مراجعة القيمة المتبقية لتبلغ 6 000 د.

باعتبار أن القيمة المتبقية الجديدة المقترحة بـ 6 000 د بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+7" تفوق القيمة المحاسبية الصافية البالغة 5 570 د بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+6"، يتوقف تطبيق استهلاك الأصل الثابت.

بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+8"، انعكس نسق تطور أسعار الأصول المماثلة. تمت إعادة مراجعة القيمة المتبقية من جديد لتبلغ 5 000 د. أصبحت هذه الأخيرة أصغر من القيمة المحاسبية الصافية البالغة 5 570 د بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+7".

يجب تطبيق الاستهلاك من جديد على أساس المبلغ الجديد القابل للاستهلاك للأصل الثابت (5 570 - 5 000 = 570 د) والذي يجب توزيعه على الخمس سنوات المتبقية بقيمة 114 د كل سنة.

فيما يلي المخطّط الجديد للاستهلاك:

الوحدة: الدينار

القيمة المحاسبية الصافية نهاية الفترة	الاستهلاك المتراكم	الاستهلاك	المبلغ القابل للاستهلاك	القيمة المحاسبية الصافية بداية الفترة	مدّة الانتفاع المتبقية	القيمة المتبقية	الفترة
9 150	850	850	8 500	10 000	10	1 500	س
8 300	1 700	850	8 500	9 150	9	1 500	س+1
7 450	2 550	850	8 500	8 300	8	1 500	س+2
6 855	3 145	595	5 950	7 450	10	1 500	س+3
6 260	3 740	595	5 950	6 855	9	1500	س+4
5 915	4 085	345	2 760	6 260	8	3 500	س+5
5 570	4 430	345	5 950	5 915	7	3 500	س+6
5 570	4 430	0	(-430)	5 570	6	6 000	س+7
5 456	4 544	114	5 70	5 570	5	5 000	س+8
5 342	4 658	114	5 70	5 456	4	5 000	س+9
5 228	4 772	114	5 70	5 342	3	5 000	س+10
5 114	4 886	114	5 70	5 228	2	5 000	س+11
5 000	5 000	114	5 70	5 114	1	5 000	س+12

3.1.2 طرق الاستهلاك

160. يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المعتمدة بصورة وفيّة النسق الذي تتوقّعه الدولة لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة المتأتية من استغلال الأصل.

161. يمكن اعتماد طرق استهلاك مختلفة بغاية توزيع المبلغ القابل للاستهلاك لأصل ما بصفة آليّة على مدّة الانتفاع به. تشمل هذه الطرق طريقة الاستهلاك متساوي الأقساط وطريقة الاستهلاك المتغيّر.

162. يرتبط اختيار طريقة الاستهلاك بالنسق المتوقع لاستغلال الأصل الثابت. وعليه وعندما تتوقّع الدولة استغلال الأصل الثابت بنسق قار نسبياً، فإنه يجب عليها اعتماد طريقة تؤدي إلى عبء استهلاك قار. في حين عندما تتوقّع الدولة استغلال المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة بصفة متغيّرة، يتعيّن عليها اختيار الطريقة التي تؤدي إلى عبء استهلاك متغيّر.

1.3.1.2. طريقة الاستهلاك المتساوي الأقساط

163. تتمثل طريقة الاستهلاك متساوي الأقساط في تجزئة المبلغ القابل للاستهلاك لأصل ثابت مادّي على مدّة الانتفاع به بصفة قارة. وهو ما يؤدي إلى تسجيل عبء استهلاك قارّ على مدّة الانتفاع المتوقعة للأصل طالما أنّ مبلغه القابل للاستهلاك ومدّة الانتفاع به لم يتغيّرا نتيجة سيّما انخفاضات القيمة أو نفقات لاحقة مثبتة.

2.3.1.2. طريقة الاستهلاك المتغيّر

164. تتمثل طريقة الاستهلاك المتغيّر في تجزئة المبلغ القابل للاستهلاك لأصل ثابت على مدّة الانتفاع به بصفة متناسبة مع نسق الاستعمال المتوقع للأصل. وفي هذه الحالة، لا تحدّد مدّة الانتفاع حسب السنوات وإنّما حسب وحدات الإنتاج أو وحدات الخدمات التي يوفّرها الأصل على غرار عدد ساعات الطيران القصوى في ظروف استغلال عادية لطائرة أو العدد الأقصى لوحدات إنتاج توفّرها آلة في ظروف استغلال عادية.

مثال توضيحي عدد 15: طريقة الاستهلاك المتغيّر

بتاريخ 02 جانفي من السنة "س"، اقتنت الوزارة المكلفة بالتّجهيز معدّات تعبيد الطرقات بتكلفة اقتناء تبلغ 660 000 د. تقدّر القيمة المتبقّيّة لهذه المعدّات عند نهاية مدّة الانتفاع بها بـ 60 000 د. تنوي الوزارة استعمال هذه المعدّات لمدة عشر سنوات واستهلاكها طبقا لطريقة الاستهلاك المتغيّر نظرا لوتيرة استعمالها غير المنتظمة. تبين جذاذة المصنّع أنه يمكن أن تعمل المعدّات في ظروف استعمال عادية إلى غاية 30 000 ساعة.

طبقا لمخطّط الاستغلال التقديري، ستستهلك عدد الساعات القصوى للمعدّات كما يلي:

السنة	س	1+س	2+س	3+س	4+س	5+س	6+س	7+س	8+س	9+س
عدد الساعات	3 700	3 200	3 500	3 000	2 900	3 300	3 000	3 100	2 500	1 800

عملا بطريقة الاستهلاك المتغيّر، تحدّد مدّة الانتفاع حسب وحدات الإنتاج والبالغة 30 000 ساعة. يبلغ المبلغ القابل للاستهلاك 600 000 د ويوافق تكلفة الاقتناء (660 000 د) طرح منها القيمة المتبقّيّة (60 000 د).

ويحتسب المخصّص السنوي للاستهلاك كما يلي: المبلغ القابل للاستهلاك X (عدد الساعات المستهلكة خلال السنة / العدد الجملي للساعات).

وبالتّالي بالنسبة للفترة المحاسبية "س"، يساوي مخصّص الاستهلاك: $(000\ 30 / 700\ 3) \times 000\ 600 = 000\ 74$ د.

يبرز الجدول الموالي تفاصيل احتساب مخصّصات الاستهلاك على مدّة الانتفاع:

الوحدة: الدينار

القيمة المحاسبية الصافية نهاية الفترة	تراكم الاستهلاكات	الاستهلاك السنوي	القيمة المحاسبية الصافية بداية الفترة	الفترة
586 000	74 000	74 000	660 000	س
522 000	138 000	64 000	586 000	س+1
452 000	208 000	70 000	522 000	س+2
392 000	268 000	60 000	452 000	س+3
334 000	326 000	58 000	392 000	س+4
268 000	392 000	66 000	334 000	س+5
208 000	452 000	60 000	268 000	س+6
146 000	514 000	62 000	208 000	س+7
96 000	564 000	50 000	146 000	س+8
60 000	600 000	36 000	96 000	س+9

3.3.1.2. مراجعة طريقة الاستهلاك

165. يجب تطبيق طريقة الاستهلاك المعتمدة بصفة مماثلة من فترة محاسبية إلى أخرى طبقاً لمبدأ تماثل الطرق إلا إذا ما اتضح أنه هناك طريقة أخرى أنسب. يعتبر هذا التغيير كتغيير في التقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار حسابات الدولة الذي يعالج الطرق المحاسبية والتقديرات والأخطاء.

166. يجب مراجعة طريقة الاستهلاك عندما يتغير نسق استغلال الأصل الثابت بصفة ملحوظة مقارنة بالتوقعات الأولية. وتؤدي هذه المراجعة إلى تعديل مستقبلي لمخطّط استهلاك الأصل الثابت.

مثال توضيحي عدد 16: تغيير طريقة الاستهلاك

اقتنت الدولة بتاريخ 02 جانفي من السنة "س"، معدّات هندسة مدنيّة بقيمة 570 000 د والتي تقدّر قيمتها المتبقية بـ 45 000 د. نظراً للنسق القارّ لاستغلال هذه المعدّات، فإنّه تقرّر استهلاكها حسب أقساط متساوية على مدّة 15 سنة.

فيما يلي المخطّط الأولي للاستهلاك طبقا لطريقة الاقساط المتساوية بتاريخ 31 ديسمبر من سنة "س":

الوحدة: الدينار

القيمة المحاسبية الصافية نهاية الفترة	تراكم الاستهلاكات	الاستهلاك السنوي	المبلغ القابل للاستهلاك	القيمة المحاسبية الصافية بداية الفترة	الفترة
535 000	35 000	35 000	525 000	570 000	س
500 000	70 000	35 000	525 000	535 000	س+1
465 000	105 000	35 000	525 000	500 000	س+2
430 000	140 000	35 000	525 000	465 000	س+3
395 000	175 000	35 000	525 000	430 000	س+4
360 000	210 000	35 000	525 000	395 000	س+5
325 000	245 000	35 000	525 000	360 000	س+6
290 000	280 000	35 000	525 000	325 000	س+7
255 000	315 000	35 000	525 000	290 000	س+8
220 000	350 000	35 000	525 000	255 000	س+9
185 000	385 000	35 000	525 000	220 000	س+10
150 000	420 000	35 000	525 000	185 000	س+11
115 000	455 000	35 000	525 000	150 000	س+12
80 000	490 000	35 000	525 000	115 000	س+13
45 000	525 000	35 000	525 000	800 00	س+14

بتاريخ 02 جانفي من السنة "س+5"، تمّت إعادة تخصيص المعدّات حصرياً لمشروع جديد. وقد جعلت عملية إعادة التخصيص نسق استغلال المعدّات متغيّراً. وباعتبار أنّ طريقة الاستهلاك متساوي الأقساط لم تعد تعكس نسق استهلاك الخدمة المرتقبة لهذه المعدّات وعليه تفرّر اعتماد طريقة الاستهلاك المتغيّر انطلاقاً من السنة "س+5".

في هذا التاريخ، لا يزال من الممكن استعمال المعدّات لمدة 32 000 ساعة موزّعة كالتالي:

الفترة	س+5	س+6	س+7	س+8	س+9	س+10	س+11	س+12	س+13	س+14
عدد الساعات	2100	2200	3200	3500	3400	3900	3800	3200	3600	3100

بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+5"، تبلغ القيمة المحاسبية الصافية قبل الجرد 395 000 د. يطرح من هذه الأخيرة القيمة المتبقية 45 000 د لتوافق المبلغ الجديد القابل للاستهلاك للمعدّات (350 000 د) والذي سيتمّ استهلاكه بطريقة متغيّرة كالتالي:

يساوي المخصّص السنوي للاستهلاك المبلغ القابل للاستهلاك X (عدد الساعات المستهلكة خلال الفترة / العدد الجملي للساعات).

وعلى سبيل المثال تُحتسب مخصّصات الاستهلاك بعنوان الفترة "س+5" كما يلي: $(350\ 000 \times 2) / 100 = 700\ 000$ د.

تحتسب مخصّصات الاستهلاك بعنوان الفترات المالية بنفس الطريقة. ويحصل الجدول التالي هذه المخصّصات:

الوحدة: الدينار

الفترة	القيمة المحاسبية الصافية بداية الفترة	المبلغ القابل للاستهلاك	الاستهلاك السنوي	تراكم الاستهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية نهاية الفترة
س+5	395 000	350 000	22 969	22 969	372 031
س+6	372 031	350 000	24 063	47 031	347 969
س+7	347 969	350 000	35 000	82 031	312 969
س+8	312 969	350 000	38 281	120 313	274 688
س+9	274 688	350 000	37 188	157 500	237 500
س+10	237 500	350 000	42 656	200 156	194 844
س+11	194 844	350 000	41 563	241 719	153 281
س+12	153 281	350 000	35 000	276 719	118 281
س+13	118 281	350 000	39 375	316 094	78 906
س+14	78 906	350 000	33 906	350 000	45 000

2.2. قواعد انخفاض القيمة

1.2.2. مفهوم انخفاض القيمة

167. يمثل انخفاض قيمة أصل ثابت ماديّ خسارة في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة تؤدي إلى التخفيض في القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت نتيجة لتدهور حالته أو تراجع خدمته المرتقبة الناتج عن حدوث ظروف أو وقائع استثنائية.

168. يعكس انخفاض القيمة التدهور الاستثنائي وغير المتوقع لحالة الأصل الثابت الماديّ، ويُضاف إلى الاستهلاكات التي تعكس خسارة القيمة في ظروف استغلال عادية (الاستعمال والتقدم التقني...).

169. في حالة وقوع أحداث أو ظروف استثنائية، يجب تقييم الأصل الثابت الماديّ بقيمته القابلة للاسترجاع عندما تصبح هذه القيمة أقل من القيمة المحاسبية الصافية بشكل ملحوظ. ولتخفيض القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت إلى قيمته القابلة للاسترجاع، يتعيّن على الدولة أن تسجّل انخفاض قيمة ضمن أعباء الفترة المحاسبية المتعلقة بها. ويحتسب الاستهلاك على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة ومدّة الانتفاع المتبقية.

170. وتجدر الإشارة إلى أنّه لا يجب القيام بأيّ مقاصّة بين مبلغ انخفاض القيمة ومبلغ التعويضات المحتمل قبضها من قبل الغير بعنوان التغطية ضد المخاطر المتعلقة بالأصول الثابتة التي انخفضت قيمتها. تقيد التعويضات المعنية ضمن رصيد الفترة المحاسبية التي تصبح فيها هذه التعويضات مستحقة.

2.2.2. اختبار انخفاض القيمة

171. يتعيّن على الدّولة بتاريخ ختم كلّ فترة محاسبيّة، تقدير إذا ما كان هناك أي مؤشّر يدلّ على أن الأصل الثّابت قد تعرّض إلى خسارة في قيمته، والقيام باختبار انخفاض قيمة وذلك من خلال مقارنة القيمة المحاسبيّة الصّافية بالقيمة القابلة للاسترجاع وأخذ قرار على ضوء هذا الاختبار لتسجيل انخفاض قيمة عند الاقتضاء.

172. يمكن أن تمثّل الأحداث أو الوقائع التّالية مؤشرات قد تؤدي إلى تسجيل انخفاض قيمة:

- كوارث طبيعيّة،
- خسائر ماديّة،
- تقادم تقني فجيء إثر تطوّر تكنولوجي هام،
- وضع الأصل الثابت المادي خارج الخدمة،
- تغيير تشريعي أو بيئي له أثر على النحو الذي سيستعمل به الأصل الثابت،
- أو قرار إيقاف تشييد أصل ثابت مادي.

173. بتاريخ كلّ ختم، يمكن أن تكشف عمليّة إعادة فحص المؤشرات أنّ خسارة في قيمة أصل ثابت مسجّلة خلال الفترات المحاسبيّة السابقة لم تعد قائمة أو تراجعت. إذا وجد هذا المؤشّر، يتعيّن إعادة تقدير القيمة القابلة للاسترجاع. عندما تفوق القيمة القابلة للاسترجاع التي تمّت مراجعتها القيمة المحاسبيّة الصّافية بشكل ملحوظ، يجب تسجيل استرداد على انخفاض القيمة كإيراد ضمن رصيد الفترة المحاسبيّة. يحتسب الاستهلاك على أساس القيمة المحاسبيّة الصّافية الجديدة ومدة الانتفاع المتبقّيّة.

3.2.2. القيمة القابلة للاسترجاع

174. تمثّل القيمة القابلة للاسترجاع لأصل ثابت ما المبلغ الذي يمكن أن تتحصّل عليه الدّولة من استعماله المستقبلي أو التّفويت فيه. وبالتالي تتمثّل القيمة القابلة للاسترجاع لأصل ثابت مادي في القيمة الأكبر بين قيمته الصّحيحة بعد طرح تكاليف البيع وقيمة الانتفاع به.

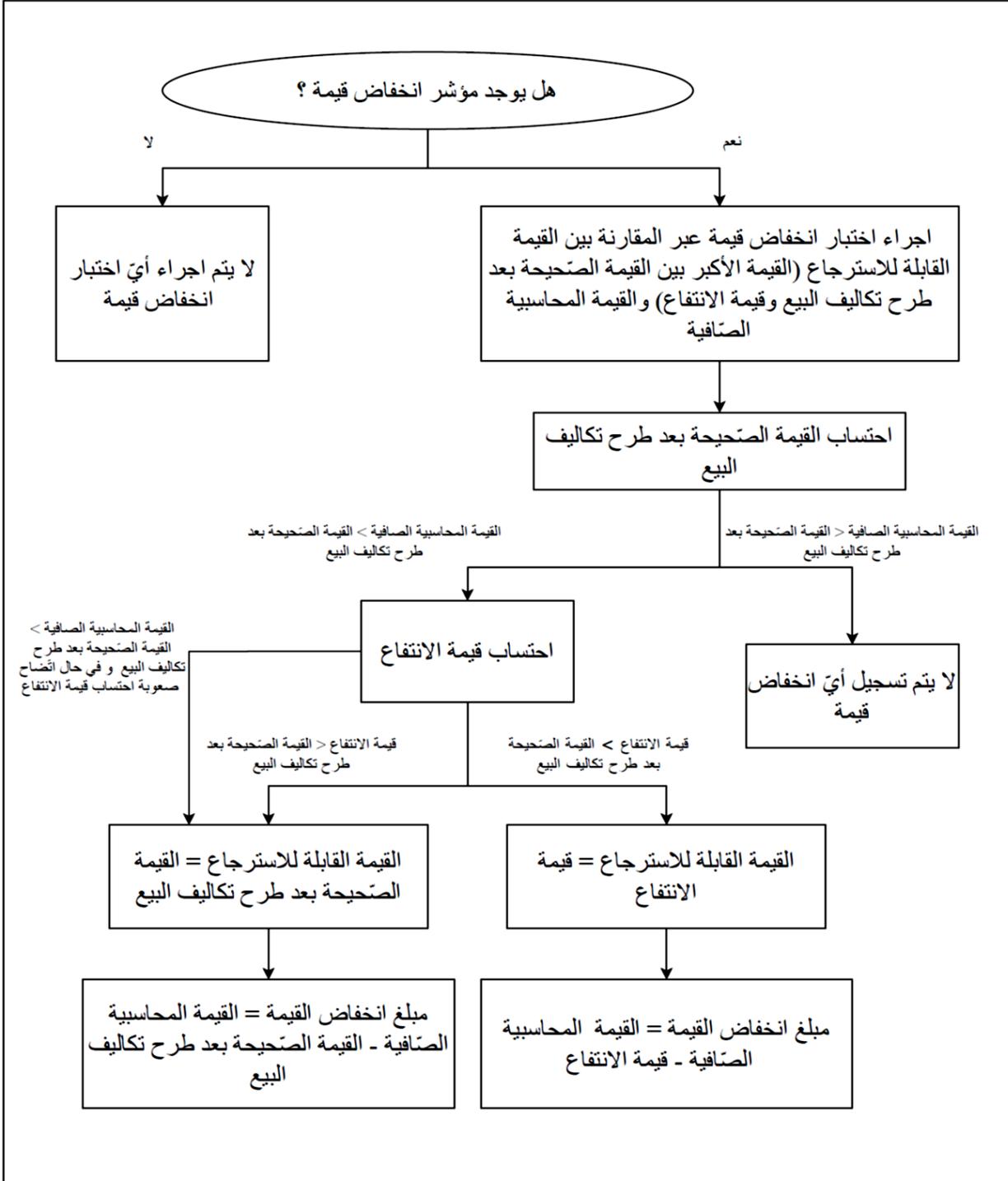
175. تحدّد القيمة الصّحيحة حسب مقتضيات الفقرات من 95 إلى 114 من هذا الرّأي التفسيري.

176. تتمثّل قيمة الانتفاع في القيمة الحاليّة للخدمة المرتقبة المتبقّيّة للأصل أو قدرته على تحقيق منافع اقتصاديّة وذلك إذا ما واصلت الدّولة استعماله، تضاف إليها القيمة الحاليّة لسعر التّفويت فيه صافية من تكاليف البيع عند نهاية مدة الانتفاع به. تُحدّد قيمة الانتفاع بتعيين التّدفقات النقديّة أو الخدمة المرتقبة المقدّر تحصيلها من الاستعمال المتواصل للأصل الثابت وتُضاف إليها القيمة المُحيّنة لسعر التّفويت فيه صافي من تكاليف البيع عند انتهاء مدة الانتفاع به.

177. لا يكون دائماً من الضروري وفي الآن نفسه تحديد القيمة الصّحيحة للأصل بعد طرح تكاليف البيع وتحديد قيمة الانتفاع به. إذا ما كانت إحدى هاتين القيمتين أكبر من القيمة المحاسبيّة الصّافية للأصل الثابت، فإنّ هذا الأخير لم يتعرّض لانخفاض في قيمته، وبالتالي ليس ضروريًا تقدير القيمة الأخرى. ولأسباب عمليّة، فإنّه من الأجدى البدء بتحديد القيمة الصّحيحة بعد طرح تكاليف البيع وذلك للقيام باختبار انخفاض القيمة.

178. إذا ما تبين أنه من الصعب تحديد قيمة الانتفاع فإنه يمكن اعتماد القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع كقيمة قابلة للاسترجاع للأصل الثابت المادي.

179. يبين المخطط البياني الموالي مختلف المراحل الواجب اتباعها للقيام باختبار انخفاض القيمة وتحديد مبلغه:



مخطط بياني عدد 3: اختبار انخفاض القيمة وتحديد مبلغه

مثال توضيحي عدد 17: اختبار انخفاض القيمة وتحديد مبلغه

في غرة جانفي من السنة (س)، تم اقتناء معدّات بقيمة 35 000 د مستهلكة حسب أقساط متساوية على مدّة خمس سنوات وليس لها قيمة متبقّية.

يبرز الجدول التّالي مخطّط الاستهلاكات الأوّلي للمعدّات:

القيمة المحاسبية الصّافية نهاية الفترة	تراكم الاستهلاكات	الاستهلاك السنوي	القيمة المحاسبية الصّافية بداية الفترة	الفترة
28 000	7 000	7 000	35 000	س
21 000	14 000	7 000	28 000	س+1
14 000	21 000	7 000	21 000	س+2
7 000	28 000	7 000	14 000	س+3
0	35 000	7 000	7 000	س+4

خلال السّنة "س+1"، أضرّت فيضانات بصفة ملحوظة بالقدرة الانتاجية للمعدّات. في تاريخ الختم، تمّ تقدير أنّ هذه الفيضانات تُعتبر مؤشرا لانخفاض القيمة. ونتيجة لذلك يتوجّب القيام باختبار انخفاض قيمة وذلك بمقارنة القيمة المحاسبية الصّافية للمعدّات بقيمتها القابلة للاسترجاع.

الفرضية عدد 1

بتاريخ 31 ديسمبر من السّنة "س+1"، نفترض أن القيمة الصّحيحة بعد طرح تكاليف البيع تبلغ 13 000 د. وباعتبار أن القيمة الصّحيحة بعد طرح تكاليف البيع المقدّرة بـ 13 000 د أصغر من القيمة المحاسبية الصّافية البالغة 21 000 د بتاريخ 31 ديسمبر من السّنة "س+1"، في هذه الحالة، يتوجّب احتساب قيمة الانتفاع.

لنفترض أنّ نتيجة احتساب قيمة الانتفاع تساوي 15 000 د. تفوق قيمة الانتفاع المحتسبة القيمة الصّحيحة بعد طرح تكاليف البيع ولذلك يتم اعتمادها على أنّها القيمة القابلة للاسترجاع. وبالتالي، يجب تسجيل انخفاض قيمة قدره 6 000 د والذي يوافق الفارق بين القيمة المحاسبية الصّافية والقيمة القابلة للاسترجاع. يُودّي تسجيل انخفاض القيمة إلى تخفيض القيمة المحاسبية الصّافية البالغة 21 000 د إلى حدود القيمة القابلة للاسترجاع والمقدّرة بـ 15 000 د. وتمثّل هذه الأخيرة المبلغ الجديد القابل للاستهلاك والذي يجب توزيعه بصفة متساوية على امتداد مدّة الانتفاع المتبقّية (3 سنوات)، أي مخصّص استهلاك سنوي مُقدّر بـ 5000 د.

الفرضية عدد 2

بتاريخ 31 ديسمبر من السّنة "س+1"، نفترض أن القيمة الصّحيحة بعد طرح تكاليف البيع تبلغ 18 000 د. في إطار هذه الفرضية، نلاحظ أيضًا أنّ القيمة الصّحيحة بعد طرح تكاليف البيع والبالغة 18 000 د أقل من القيمة المحاسبية الصّافية بتاريخ 31 ديسمبر من السّنة "س+1" والبالغة 21 000 د. ويتعيّن في هذه الحالة احتساب قيمة الانتفاع.

لنفترض أنّ نتيجة احتساب قيمة الانتفاع تساوي 16 000 د.

يتمّ اعتماد القيمة الصّحيحة بعد طرح تكاليف البيع على أنّها القيمة القابلة للاسترجاع باعتبارها تفوق قيمة الانتفاع.

وبالتالي، يجب تسجيل انخفاض قيمة قدره 3 000 د والذي يوافق الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للاسترجاع.

يؤدي تسجيل انخفاض القيمة إلى تخفيض القيمة المحاسبية الصافية (21 000 د) إلى حدود القيمة القابلة للاسترجاع (18 000 د). وتمثل هذه الأخيرة المبلغ الجديد القابل للاستهلاك والذي يجب توزيعه بصفة متساوية على امتداد مدة الانتفاع المتبقية (3 سنوات)، أي مخصّص استهلاك سنوي مقدّر بـ 6 000 د.

الفرضية عدد 3

بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+1"، نفترض أن القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع تقدّر بـ 2 000 د. باعتبار أن القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع تفوق القيمة المحاسبية الصافية (21 000 د)، فإنه لا يتم تسجيل أي انخفاض في القيمة ولا يُعد من الضروري تقدير قيمة الانتفاع و يبقى مخطّط الاستهلاك الأولي قائما.

الفرضية عدد 4

بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+1"، نفترض أن القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع تقدّر بـ 20 000 د.

باعتبار أن القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع أقل من القيمة المحاسبية الصافية (21 000 د)، فإنه يتعيّن احتساب قيمة الانتفاع.

نفترض أنّ نتيجة احتساب قيمة الانتفاع تقدّر بـ 22 000 د وبما أنّها تفوق القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع فإنه يتم اعتمادها كقيمة قابلة للاسترجاع.

وباعتبار أنّ القيمة القابلة للاسترجاع تفوق القيمة المحاسبية الصافية، فإنه لا يتم تسجيل أي انخفاض في القيمة و يبقى مخطّط الاستهلاك الأولي قائما.

الفرضية عدد 5

بتاريخ 31 ديسمبر من السنة "س+1"، نفترض أن القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع تقدّر بـ 20 000 د.

باعتبار أن القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع (20 000 د) أقل من القيمة المحاسبية الصافية (21 000 د)، فإنه يتعيّن احتساب قيمة الانتفاع. إلا أنه تبيّن من الصّعب احتسابها.

وفي هذه الحالة، تُعتمد القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع كقيمة قابلة للاسترجاع.

وبالتالي، يجب تسجيل انخفاض قيمة وقدره 8 000 د والموافق للفرق بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للاسترجاع.

يتم توزيع المبلغ القابل للاستهلاك البالغ 13 000 د على مدة الانتفاع المتبقية المقدّرة بـ 3 سنوات.

VI. إلغاء الإقرار

1. شروط إلغاء الإقرار

180. يتمثل إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادّي في حذفه من الموازنة وذلك عندما لم يعد يستجيب لأحد مقاييس الإقرار. وبالتالي، يجب إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادّي:

(أ) عندما تفقد الدولة التحكّم في الأصل،

(ب) أو إذا لم يعد من المتوقع الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة من استخدامه أو خروجه.

181. يمكن أن يحدث إلغاء الإقرار على إثر فقدان التحكّم في الأصل الثابت المادي خلال الفترة المحاسبية، وذلك في حالة التّفويت بمقابل (بيع أو مبادلة) أو في حالة إحالة التحكّم. كما يمكن أن يحدث إلغاء الإقرار عندما لم تعد تتوقع الدولة الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة المرتبطة بالأصل الثابت المادي. تتمثل عموماً هذه الحالة في التخلّص من الأصل الثابت أو خسارته تبعاً لحادث سرقة أو حريق.

2. أثر إلغاء الإقرار

182. يمكن أن يحدث إلغاء الإقرار تأثيراً إما على رصيد الفترة المحاسبية أو على الوضعية الصافية للدولة، وذلك حسب طبيعة العملية التي أدت إلى خروج الأصل الثابت. عندما يكون فقدان التحكّم نهائياً، يؤثر إلغاء الإقرار بالأصل الثابت على رصيد الفترة المحاسبية وهو الحال بالنسبة لعمليات البيع أو المبادلة أو التخلّص من الأصل أو عمليات الإحالة بصفة نهائية بمقابل أو دون مقابل. في حين أنه عندما يكون فقدان التحكّم غير نهائي على غرار عمليات الإحالة غير نهائية، يسجل إلغاء الإقرار بالأصل الثابت ضمن الوضعية الصافية من خلال التخفيض في رصيد الإدماج باعتبار أنه يمكن للدولة استعادة الأصل.

183. تجدر الإشارة إلى أنّ إلغاء الإقرار على إثر عملية إرجاع أصل ثابت مادي كان موضوعاً على ذمة الدولة لا يؤثر على رصيد الفترة المحاسبية ولا على الوضعية الصافية.

184. يتم إلغاء الإقرار في حال اعتماد منهجية المكونات عند تعويض مكون أصل ثابت مادي. كما هو الحال بالنسبة لتجديد طبقة السّير لطريق مُسجّلة حسب منهجية المكونات. ولا يؤثر إلغاء الإقرار على رصيد الفترة المحاسبية إلا عندما يتعلق الأمر باستبدال عنصر غير مستهلك كلياً.

3. حالات إلغاء الإقرار

1.3. حالة التّفويت بمقابل

185. يتم إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادي على إثر التّفويت فيه (بيع أو مبادلة) بتاريخ إحالة التحكّم والتي تتجسد من خلال إحالة أهم المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية للمشتري. يُحدّد تاريخ إحالة أهم المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية للمشتري بالاعتماد على ظروف عملية التّفويت. وللغرض، يجب على الدولة التأكد من أنّ كل الأعمال المهمة المحمولة على عاتقها والتّاجمة عن التّفويت في الأصل قد نُفّذت، ومن أنّها لم تعد تمارس حق تصرّف أو تحكّم فعلي على الأصل المعني. وبصفة عامة، تتزامن إحالة المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية مع إحالة الملكية للمشتري أو حيازة الأصل.

186. توافق قيمة خروج أصل ثابت مادّي تكلفته التّاريخيّة (قيمة الإدراج بعد إضافة التّفقات اللاحقة المثبّطة عند الاقتضاء). يجب إلغاء الاستهلاكات المتراكمة وانخفاضات القيمة المتراكمة. يُسجّل الفارق بين سعر التّفويت الصّافي من المصاريف عند الاقتضاء والقيمة المحاسبية الصّافية للأصل الثابت المادّي ضمن رصيد الفترة المحاسبية كعبء تسيير أو كإيراد لأملك الدولة حسب الحالة.

187. بالنسبة لعملية المبادلة، يجب إلغاء الإقرار بالأصل الثابت المادّي المتنازل عنه. ويتعيّن إدراج الفارق بين القيمة المحاسبية الصّافية للأصل الثابت المادّي المتنازل عنه وقيمة إدراج الأصل المتحصّل عليه والمحدّدة حسب القواعد الواردة بالفقرات من 120 إلى 123 من هذا الرّأي التفسيري والمعدّلة حسب الفوارق المكملّة المقبوضة أو المدفوعة ضمن رصيد الفترة المحاسبية كعبء تسيير أو كإيراد لأملك الدولة.

188. عند التّفويت في أصل ثابت مادّي بسعر مدعّم (أقل من قيمته على السّوق بصفة ملحوظة)، يُعتبر ناقص القيمة النّاتج عن التّفويت عبء تدخل باعتبار أنّ هذه العمليّة تندرج في إطار الدّور التّعديلي للدولة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي وذلك تطبيقاً لمبدأ أفضلية الجوهر عن الشكل. وهو الحال سيّما عند التّفويت في أراض بالدينار الرّمزي لفائدة مستثمرين في إطار التّشجيع على الاستثمار.

2.3. حالات الإحالة

189. يمكن أن تكون عمليّات إحالة التّحكّم في أصل ثابت مادّي بمقابل أو دون مقابل، بصفة نهائية أو غير نهائية.

190. يمكن أن تكون عمليّات إحالة التّحكّم في أصل ثابت مادّي بصفة كليّة أو جزئية. في حالة الإحالة الجزئية للتّحكّم، يؤدي انخفاض نسبة التّحكّم إلى إلغاء الإقرار بحصة التّحكّم التي تمّت إحالتها. وهو الحال مثلاً بالنسبة لأصل ثابت مادّي كان سابقاً تحت التّحكّم الكليّ للدولة وتمّ في شأنه إبرام اتّفاقية تحكّم مشترك مع ذوات أخرى.

191. يوافق تاريخ إلغاء الإقرار بالأصول الثابتة المادّية المحالة تاريخ إحالة التّحكّم فيها والذي يوافق بصفة عامّة تاريخ إصدار وثيقة الإسناد (اتّفاقية، قرار تخصيص...).

192. في إطار إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادّي موضوع إحالة نهائية بمقابل، يُسجّل الفارق بين القيمة المحاسبية الصّافية للأصل الثابت المحال وقيمة المقابل المتحصّل عليه ضمن رصيد الفترة المحاسبية. كما هو الحال بالنسبة للمساهمة العينية في الأموال المخصّصة لمؤسسة عموميّة ذات صبغة غير إدارية والتي تمثّل ترفيعاً في حقوق الدولة في هذه المؤسسة.

تستوجب هذه الإحالة إلغاء الإقرار بالأصل الثابت المادّي المحال وتسجيل أصل ثابت مالي حسب مقتضيات معيار حسابات الدولة عدد 03 "الأصول الثابتة الماليّة". كما يتعيّن تسجيل زائد القيمة أو ناقص القيمة المحقّق والذي يوافق الفارق بين قيمة إدراج الأصل الثابت المالي والقيمة المحاسبية الصّافية للأصل المحال ضمن رصيد الفترة المحاسبية.

مثال توضيحي عدد 18: إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادي بأثر على رصيد الفترة المحاسبية

ساهمت الدولة في الترفيع في رأس مال منشأة عمومية (شركة خفية الاسم)، وذلك عن طريق مساهمة عينية على شكل مبنى.

نصّ محضر الجلسة العامة الخارقة للعادة الذي أقرّ الترفيع في رأس المال بأنّ القيمة الصحيحة للمبنى المذكور تبلغ 680 000 د.

تمّ اقتناء المبنى موضوع المساهمة العينية بمبلغ قدره 520 000 د وبلغ الاستهلاك المتراكم 20 000 د وبذلك تُقدّر قيمته المحاسبية الصافية بـ 500 000 د.

يمثّل هذا الترفيع في رأس المال عن طريق مساهمة عينية إحالة نهائية وبمقابل وتُعالج محاسبياً كما يلي:

- خروج المبنى بتكلفة اقتنائه البالغة 520 000 د؛
- إلغاء الاستهلاكات المتراكمة البالغة 20 000 د؛
- الإقرار بأصل ثابت مالي بقيمة المساهمة العينية التي تساوي القيمة الصحيحة للمبنى (680 000 د)؛
- ويمثّل الفارق بين القيمة الصحيحة للمبنى وقيمه المحاسبية الصافية الموافق لـ 180 000 د (680 000 - 500 000) زائد قيمة يُسجّل ضمن رصيد الفترة المحاسبية كإيراد لأملك الدولة.

مثال توضيحي عدد 19: إرجاع أصل ثابت مادي موضوع على ذمة الدولة

خلال الفترة المحاسبية "س"، انتفعت الدولة ببنائية في إطار عملية وضع على الذمة وذلك لمدة خمس سنوات. تبلغ القيمة الصحيحة للمبنى 250 000 د.

تدرج هذه البنائية أولاً ضمن موازنة الدولة بقيمتها الصحيحة البالغة 250 000 د مقابل إيراد مسجّل مسبقاً. يُستهلك الأصل الثابت المادي بنسق قار على مدة انتفاع تساوي خمس سنوات والتي توافق مدة وضعه على ذمة الدولة. علاوة على ذلك، يوزّع الإيراد المسجّل مسبقاً بصفة متساوية على امتداد السنوات الخمس أي بحصة سنوية تُقدّر بـ 50 000 د وذلك مقابل تسجيل إيراد. بنهاية مدة الانتفاع، يكون حساب الإيراد المسجّل مسبقاً مُسوّاً. يؤديّ إلغاء الإقرار بالبنائية على إثر إرجاعها لمالكها إلى خروج الأصل الثابت المادي بقيمة إدراجه البالغة 250 000 د مقابل إلغاء الاستهلاكات المتراكمة.

3.3. حالة التخلّص من الأصول

193. يُمثّل التخلّص من الأصول قراراً بالتخلّي النهائي عنها باعتبار أنّها لم تعد صالحة للاستعمال ولم تعد توفر منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مرتقبة، وذلك سيّما بسبب تدهور حالتها.

194. يوافق تاريخ إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادي تمّ التخلّص منه أو تمت خسارته نتيجة لحادث سرقة أو حريق، تاريخ اتخاذ قرار التخلّص منه من قبل المصالح المعنية أو تاريخ المحضر في حالة الضياع.

195. خلافاً لقرار التخلّص من الأصول، لا يمثّل قرار وضع الأصول خارج الخدمة حالة إلغاء إقرار. إذ أنّ قرار وضع الأصول خارج الخدمة يهمّ بصفة عامة عناصر الأصول الرّاجعة إلى أسطول المنقولات والتي بالرغم من عدم استعمالها فإنّ الدولة لا تزال تنتظر الاستفادة من منافعها الاقتصادية المستقبلية أو خدماتها

المرتقبة. وتتمثل سيمًا في الأصول الثابتة المادية غير المستعملة والمحتفظ بها بهدف التوقيت فيها لاحقًا أو إعادة توظيفها.

196. يؤدي إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادي تم التخلص منه وغير مستهلك بالكامل إلى تقييد عبء في حدود قيمته المحاسبية الصافية وهو ما يؤثر على رصيد الفترة المحاسبية.

V. المعلومات المطلوبة

197. تهدف الإيضاحات إلى تدعيم قابلية فهم المعلومة المالية المتعلقة بالأصول الثابتة المادية المُفصح عنها من قبل الدولة. لهذا الغرض تعتبر المعلومات المدرجة على مستوى الإيضاحات المتعلقة بالأصول الثابتة المادية للدولة ذات جدوى هامة قادرة على تلبية حاجيات جميع المستعملين سيمًا من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المعتمدة من قبل الدولة بالإضافة إلى حالة مختلف أصناف الأصول.

198. يجب أن تُبين الإيضاحات الطرق المحاسبية المعتمدة لتقييم تكلفة إدراج الأصول الثابتة المادية سيمًا طرق تحديد القيمة الصحيحة وتقدير تكلفة التفكيك وإعادة الموقع إلى الحالة التي كان عليها بالإضافة إلى الطرق المعتمدة للتقييم اللاحق على غرار طرق ونسب الاستهلاك المُطبقة وأسس التقديرات المتعلقة خاصة بتحديد مدة الانتفاع وكذلك المعلومات المتعلقة بالتغيرات في التقديرات.

199. كما تُقدّم الإيضاحات معلومات حول الأصول الثابتة المادية التي تعود ملكيتها القانونية للدولة والتي تتحكّم فيها ذوات أخرى وذلك من خلال إبراز تراكم الأصول الموضوع على ذمة ذوات أخرى حسب كل صنف وتفسير التغير من فترة محاسبية إلى أخرى وتقديم أهم المعلومات النوعية المتعلقة بهذه العمليات.

200. تلخّص نماذج الجداول التالية والمقدّمة على سبيل الذكر جميع المعلومات المطلوبة حسب مقتضيات معيار حسابات الدولة عدد 02 "الأصول الثابتة المادية".

201. يوضح الجدولان عدد 01 وعدد 02 التغير في القيم المحاسبية الصافية لمختلف أصناف الأصول الثابتة المادية بين فترتين محاسبتين وذلك من خلال بيان تكاليف الإدراج المتراكمة والمبلغ المتراكم للنققات المثبتة والمبلغ المتراكم للاستهلاكات والمبلغ المتراكم لانخفاضات القيمة والمبلغ المتراكم لإلغاءات الإقرار.

جدول عدد 01: جدول تلخيصي للقيم المحاسبية الصافية للأصول الثابتة المادية

المجموع		أسطول المنقولات		أصول البنية التحتية		المباني والبناءات		الأراضي	
الفترة السابقة	الفترة الجارية	الفترة السابقة	الفترة الجارية	الفترة السابقة	الفترة الجارية	الفترة السابقة	الفترة الجارية	الفترة السابقة	الفترة الجارية
تكاليف الإدراج المتراكمة									
النققات المثبتة المتراكمة									
المبلغ المتراكم للاستهلاكات									
المبلغ المتراكم لانخفاضات القيمة									
إلغاء الإقرار المتراكم									
القيم المحاسبية الصافية									

جدول عدد 02: جدول تلخيصي للقيم المحاسبية الصافية للأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء

المجموع		أصول أخرى في طور الإنشاء		أصول البنية التحتية		المباني والبناءات	
الفترة السابقة	الفترة الجارية	الفترة السابقة	الفترة الجارية	الفترة السابقة	الفترة الجارية	الفترة السابقة	الفترة الجارية
تكاليف الإنتاج المتراكمة							
المبلغ المتراكم لانخفاض القيمة							
إلغاء الإقرار المتراكم							
القيم المحاسبية الصافية							

202. يُبيّن الجدول عدد 03 تغيّر القيم المحاسبية الصافية لمختلف أصناف الأصول الثابتة المادية بين فترتين محاسبتين وذلك من خلال توضيح القيم المحاسبية الصافية في بداية الفترة المحاسبية والافتتات الجديدة والنفقات الأآقة المثبتة ومخصّصات الاستهلاكات وانخفاضات القيمة المسجلة وإلغاءات الإقرار بعنوان الفترة المحاسبية.

جدول عدد 03: جدول تلخيصي للقيم المحاسبية الصافية للأصول الثابتة المادية بين فترتين محاسبتين

المجموع	أسطول المنقولات	أسطول البنية التحتية	المباني والبنائات	الأراضي
				القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة السابقة
				قيم الإدراج
				النفقات المثبتة
				الاستهلاكات
				انخفاضات القيمة
				إلغاءات الإقرار
				القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة الجارية

203. يتعيّن أن تقدم الإيضاحات كذلك تحليلا لأهمّ التغيّرات صلب كلّ صنف من الأصول الثابتة المادية وذلك من خلال إبراز أهمّ التغيّرات التي طرأت على تقسيماته الفرعية.

204. تُقدّم نماذج الجداول الموالية من 04 إلى 09 تغيّرات كلّ صنف مفصّل حسب أهمّ التقسيمات الفرعية.

جدول عدد 04: أنموذج جدول تلخيصي للقيمة المحاسبية الصافية للأراضي

المجموع	الأراضي الأخرى	المقاطع	الأراضي الفلاحية	الأراضي المبنية	الأراضي البيضاء
					القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة السابقة
					قيم الإدراج
					النفقات المثبتة
					الاستهلاكات *
					انخفاضات القيمة
					إلغاءات الإقرار
					القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة الجارية
					* على غرار المقاطع

جدول عدد 05: جدول تلخيصي للقيمة المحاسبية الصافية للمباني والبناءات

المجموع	المباني والبناءات غير الإدارية وغير السكنية	المباني المستغلة لأغراض سكنية	المباني والبناءات المستغلة لأغراض إدارية
			القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة السابقة
			قيم الإدراج
			النفقات المثبتة
			الاستهلاكات
			انخفاضات القيمة
			إلغاءات الإقرار
			القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة الجارية

جدول عدد 06: جدول تلخيصي للقيم المحاسبية الصافية لأصول البنية التحتية

المجموع	أصول البنية التي تحتية الأخرى	تجهيزات مقاومة الانجراف	أصول البنية التي تحتية للمياه	أصول البنية التحتية للطرق والمنشآت المرتبطة بها
				القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة السابقة
				قيم الإدراج
				النفقات المثبتة
				الاستهلاكات
				انخفاضات القيمة
				إلغاءات الإقرار
				القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة الجارية

جدول عدد 07: جدول تلخيصي للقيم المحاسبية الصافية لأسطول المنقولات

المجموع	أسطول المنقولات المتحرك	أسطول المنقولات غير المتحرك
		القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة السابقة
		قيم الإدراج
		النفقات المثبتة
		الاستهلاكات
		انخفاضات القيمة
		إلغاءات الإقرار
		القيم المحاسبية الصافية بتاريخ 31 ديسمبر من الفترة الجارية

جدول عدد 11: الهبات والتبرعات العينية الخاضعة لشروط أو ضوابط خلال الفترة المحاسبية الجارية

الأصل الثابت المادي	المبلغ	بيان الشروط والضوابط المتعلقة به
الأصل الثابت 01		
الأصل الثابت 02		
الأصل الثابت 03		
.....		

206. يجب تقديم معلومات ضمن الإيضاحات حول عقود اقتناء الأصول الثابتة المادية في طور الإنجاز. استنادا لاعتبار الأهمية النسبية، فإنه من الأنسب تقديم معطيات حول العقود في طور الإنجاز ذات المبالغ الهامة وذلك بالإفصاح سيّما عن صنف الأصل الثابت المعني والتكلفة والتاريخ المتوقع للتسليم ودرجة تقدّم الأشغال.

207. يجب تقديم معلومات ضمن الإيضاحات حول الأصول الثابتة المادية المستهلكة كليًا والتي لاتزال قيد الاستعمال وذلك بتحديد صنف الأصل الثابت المعني وتقسيمه الفرعي بالإضافة إلى القيمة المتبقية عند الاقتضاء. كذلك يجب الإفصاح عن معطيات حول الأصول الثابتة المادية الموضوعة خارج الخدمة.

208. توضّح نماذج الجداول من 12 إلى 15 عمليّات إحالة الأصول الثابتة المادية من طرف الدولة خلال الفترة المحاسبية سواء كانت عملية الإحالة بمقابل أو دون مقابل، بصفة نهائية أو بصفة غير نهائية.

جدول عدد 12: الأصول الثابتة المادية المحالة دون مقابل وبصفة غير نهائية إلى ذوات أخرى خلال الفترة المحاسبية

الأصناف	الأصل الثابت المادي المحال	القيمة المحاسبية الصافية	المنتفع	مدّة الإحالة	إطار وأسباب الإحالة
الأراضي	أرض 01				
	أرض 02				
	أرض 03				
.....					
المباني والبناءات	مبنى 01				
	بناية 01				
	بناية 02				
.....					
الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء	أصل ثابت مادي في طور الإنشاء 01				
	أصل ثابت مادي في طور الإنشاء 02				
				
أصول البنية التحتية	أصل بنية تحتية 01				
	أصل بنية تحتية 02				
				
أسطول المنقولات	عنصر 01				
	عنصر 02				

جدول عدد 13: الأصول الثابتة المادية المحالة دون مقابل وبصفة نهائية إلى ذوات أخرى خلال الفترة المحاسبية

الأصناف	الأصل الثابت المادي المحال	القيمة المحاسبية الصافية	المنتفع	إطار وأسباب الإحالة
الأراضي	أرض 01			
	أرض 02			
	أرض 03			
	...			
المباني والبناءات	مبنى 01			
	بناية 01			
	بناية 02			
	...			
الأصول في طور الإنشاء	أصل ثابت مادي في طور الإنشاء 01			
	أصل ثابت مادي في طور الإنشاء 02			
	...			
أصول البنية التحتية	أصل بنية تحتية 01			
	أصل بنية تحتية 02			
	...			
أسطول المنقولات	عنصر 01			
	عنصر 02...			

جدول عدد 14: الأصول الثابتة المادية المحالة بمقابل وبصفة غير نهائية إلى ذوات أخرى خلال الفترة المحاسبية

الأصناف	الأصل الثابت المادي المحال	القيمة المحاسبية الصافية للأصل المحال	القيمة المقابل المتحصل عليه	المنتفع	إطار وأسباب الإحالة	مدة الإحالة
الأراضي	أرض 01					
	أرض 02					
	أرض 03					
	...					
المباني والبناءات	مبنى 01					
	بناية 01					
	بناية 02					
					
الأصول في طور الإنشاء	أصل ثابت مادي في طور الإنشاء 01					
	أصل ثابت مادي في طور الإنشاء 02					
	...					
أصول البنية التحتية	أصل بنية تحتية 01					
	أصل بنية تحتية 02					
	...					
أسطول المنقولات	عنصر 01					
	عنصر 02....					

جدول عدد 15: الأصول الثابتة المادية المحالة بمقابل وبصفة نهائية إلى ذوات أخرى خلال الفترة المحاسبية

الأصناف	الأصل الثابت المادي المحال	القيمة المحاسبية الصافية للأصل المحال	قيمة المقابل المتحصّل عليه	المنتفع	إطار وأسباب الإحالة
الأراضي	أرض 01				
	أرض 02				
	أرض 03				
	...				
المباني والبناءات	مبنى 01				
	بناية 01				
	بناية 02				
				
الأصول في طور الإنشاء	أصل ثابت مادي في طور الإنشاء 01				
	أصل ثابت مادي في طور الإنشاء 02				
	...				
أصول البنية التحتية	أصل بنية تحتية 01				
	أصل بنية تحتية 02				
	...				
أسطول المنقولات	عنصر 01				
	عنصر 02				

IV. الأحكام الانتقالية

209. تتوفر لدى الدولة مجموعة كبيرة من الأصول الثابتة المادية خاضعة إلى أنظمة قانونية متنوّعة وأوجه تصرّف مختلفة يتعيّن إدراجها ضمن الموازنة الافتتاحية. ونظرا لنشعب وثقل أوّل عملية جرد محاسبي، يعتبر أجل خمس سنوات أجلا معقولا للإقرار الشامل بالأصول الثابتة المادية للدولة. غير أنّه وبغاية تقديم صورة وافية للوضعية الصافية للدولة، فإنّه من الأجدر إدراج أغلب الأصول الثابتة المادية عند إعداد الموازنة الافتتاحية. وتخصّص مدّة الخمس السنوات أساسا لإدراج الأصول الثابتة المادية ذات وضعيات قانونية معقّدة والتي يتطلّب تقدير التحكّم فيها القيام بأبحاث معمّقة.

210. تُدرج الأصول الثابتة المادية للدولة ضمن الموازنة الافتتاحية، بتاريخ تطبيق معايير حسابات الدولة، وفقا لـ:

- تكلفة الاقتناء بعد طرح تراكم الاستهلاكات، بالنسبة لأسطول المنقولات،
- القيمة الصحيحة بالنسبة للأراضي والمباني والبناءات وكذلك أصول البنية التحتية،
- والقيمة الإجمالية بالنسبة للأصول ذات الطابع الخاص.

211. تدرج الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء المنجزة في إطار صفقة أشغال بتكلفة انتاجها والتي توافق مجموع الأقساط المحدّدة على أساس محاضر معاينة الأشغال. بالنسبة للأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء المنتجة داخليًا من طرف مصالح الدولة فإنّها تدرج بتكلفة انتاجها المحتسبة وفقا لدرجة تقدّم الأشغال وذلك طبقا للفقرة 93 من هذا الرأى التفسيري.

- 212.** تتمثل القيمة الإجمالية للأصول ذات الطابع الخاص، عند إعداد الموازنة الافتتاحية، في مجموع:
- تكاليف الاقتناء بعد طرح تراكم الاستهلاكات، بالنسبة لأسطول المنقولات الراجعة إلى صنف الأصول ذات الطابع الخاص،
 - القيم الصحيحة بالنسبة للأراضي والمباني والبناءات وأصول البنية التحتية الراجعة إلى صنف الأصول ذات الطابع الخاص،
 - وتكاليف إنتاج الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء الراجعة إلى صنف الأصول ذات الطابع الخاص والمحددة وفقا للفقرة السابقة.

213. عند استحالة تحديد تكلفة اقتناء أسطول المنقولات طبقا للفقرة 210، فإنّ تقييمه باعتماد القيمة الصحيحة يعتبر مناسباً. وبناءً على ذلك، يتم إدراج هذه الأصول الثابتة المادية وفقا لقيمتها الصحيحة بعد طرح تراكم الاستهلاكات المحتسبة بعنوان الفترة الفاصلة بين تاريخ التقييم وتاريخ إعداد الموازنة الافتتاحية.

214. بهدف تحديد الاستهلاكات المترجمة لأسطول المنقولات الواجب إدراجه بالموازنة الافتتاحية، يتم اعتبار القيمة المتبقية لهذا الأسطول ضئيلة.

215. عند استحالة تحديد تكلفة إنتاج الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء والمنتجة داخلياً من طرف مصالح الدولة، طبقا للفقرة 211، يتم إدراج هذه الأصول الثابتة المادية بقيمتها الصحيحة عند تاريخ التقييم.

216. بغاية إدراج أغلب الأصول الثابتة المادية ضمن الموازنة الافتتاحية، يمكن أن تمتد أعمال الجرد على عدة أعوام قبل تاريخ إعداد الموازنة الافتتاحية. عندما يُعتبر أثر مرور الزمن الفاصل بين تاريخ تقييم الأصول الثابتة المادية بقيمتها الصحيحة وتاريخ إعداد الموازنة الافتتاحية ذا أهمية، فإنّه من الضروري تحيين القيم الصحيحة التي تمّ تحديدها أولياً.

217. يتطلّب إدراج المباني والبناءات وكذلك أصول البنية التحتية بقيمتها الصحيحة ضمن الموازنة الافتتاحية تقدير مدة الانتفاع المتبقية الخاصة بها بتاريخ التقييم.

218. بغاية إدراج الأصول الثابتة المادية ضمن الموازنة الافتتاحية، يمكن تطبيق الأحكام المتعلقة بالتجميع والحد الأدنى للتسجيل المحاسبي ضمن الأصول المنصوص عليها بالفقرات من 60 إلى 63 من هذا الرّأي التفسيري.

219. عند إعداد الموازنة الافتتاحية وخلال الفترة الانتقالية المحددة بخمس سنوات، يجب إدراج الأصول الثابتة المادية بالوضع الصافية ضمن رصيد الإدماج. عندما يكون الأصل الثابت المادي موضوع الإدراج مقترنا بخصوم، على غرار الهبات الخاضعة لشروط أو عمليات الوضع على الذمة لفائدة الدولة لمدة محددة، يجب إدراج هذه الخصوم ضمن الوضع الصافية.