

مشروع معيار حسابات المؤسسات العموميّة الخاضعة لمجلة المحاسبة العموميّة " الأصول الثابتة الماديّة "

صيغة معروضة على استطلاع الرّأي

مشروع معيار حسابات المؤسسات العمومية الخاضعة لمجلة المحاسبة العمومية الأصول الثابتة المادية

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى ضبط قواعد الإقرار بالأصول الثابتة المادية طبقاً لمبادئ المحاسبة الاستحقاقية وقواعد تقييمها. كما يتناول هذا المعيار قواعد التقييد المحاسبي لمخصصات الاستهلاكات وانخفاضات القيمة وإلغاء الإقرار وكذلك المعلومات المطلوبة ضمن الإيضاحات.

مجال التطبيق

2. يطبق هذا المعيار عند التقييد المحاسبي للأصول الثابتة المادية للمؤسسة العمومية مجمعة حسب الأصناف التالية:

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

3. تدخل ضمن مجال تطبيق هذا المعيار:

(أ) الأصول المقتناة في إطار عقود الأيجار المالي والتي تستجيب إلى مفهوم الأصول الثابتة المادية، إلا أن قواعد تقييمها تخضع لمقتضيات معيار حسابات المؤسسات العمومية الذي يتناول الأصول المقتناة في إطار عقود الأيجار المالي،

(ب) الأصول موضوع عقود رامية لتوفير مرفق عمومي والتي تستجيب إلى مفهوم الأصول الثابتة المادية وتتحمك فيها المؤسسة العمومية وذلك بعد التقييد والتقييم الأوليين وفقاً لمعيار حسابات المؤسسات العمومية الذي يتناول العقود الرامية لتوفير مرفق عمومي.

4. لا يطبق هذا المعيار على الأصول البيولوجية موضوع معيار حسابات المؤسسات العمومية الذي يتناول الأصول البيولوجية.

المفاهيم

5. للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدلالات التالية:
الأصول الثابتة المادية هي عناصر الأصول المادية والملموسة:

- (أ) التي تحوزها المؤسسة العمومية، إمّا لاستعمالها في إنتاج أو توفير سلع أو خدمات، أو لإيجارها للغير، أو لغايات إدارية،
(ب) والتي يُعتمز استعمالها لمدة تتجاوز الفترة المحاسبية.

الأصول ذات الطابع الخاص يتضمن هذا الصنف سيمّا المباني والبناءات المستغلة لأغراض غير سكنية وغير إدارية وكذلك أسطول المنقولات الضرورية للاضطلاع بمهام الدفاع والأمن الوطنيين على غرار القواعد الجوية (بما في ذلك الأراضي المشيدة عليها) ومعسكرات التدريب وحقول الرماية والمعدات العسكرية.

الاستهلاك هو التقسيم الألي للمبلغ القابل للاستهلاك لأصل ثابت مادي على مدة الانتفاع به. يعكس الاستهلاك انخفاض قيمة الأصل الثابت الناتج خاصة عن الاستعمال وعامل الزمن وتغير التقنيات.

مدة الانتفاع هي:

- (أ) إما المدة المقدرة التي تنوي خلالها المؤسسة العمومية استعمال أصل ثابت مادي،
(ب) وإمّا المدة المقدرة والموافقة لعدد وحدات الإنتاج (أو ما يعادل ذلك) التي تنوي المؤسسة العمومية الحصول عليها من خلال استخدام الأصل.

المبلغ القابل للاستهلاك هو التكلفة التاريخية لأصل ثابت مادي أو أيّ مبلغ آخر عوّضه في القوائم المالية بعد طرح القيمة المتبقية عند الاقتضاء.

القيمة المتبقية هي المبلغ الذي تنوي المؤسسة العمومية الحصول عليه مقابل التفويت في أصل ثابت عند نهاية مدة الانتفاع بعد طرح تكاليف التفويت المتوقعة.

القيمة المحاسبية الصافية هي المبلغ الذي يقيد به أصل ثابت مادي بعد طرح الاستهلاكات وانخفاضات القيمة وبعد إضافة النفقات المثبتة إن وجدت.

انخفاض القيمة هو خسارة في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة لأصل ما ناتجة عن حدوث ظروف أو وقائع استثنائية والذي يضاف إلى التقيد المحاسبي للاستهلاكات.

المباني التاريخية العملياتية هي مباني تاريخية موضوعة على ذمة المؤسسة العمومية من قبل الدولة. وتوفر هذه المباني خدمة مرتقبة منفصلة عن قيمتها التاريخية ويكون لها استعمال إداري أو سكني.

القيمة العملياتية الحالية هي المبلغ الذي يمكن أن تدفعه المؤسسة العمومية في تاريخ التقييم للحصول على الخدمة المرتقبة المتبقية لأصل مماثل.

تتخذ المصطلحات المعرفة بالإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي وبمعايير حسابات المؤسسات العمومية الأخرى نفس المعنى الذي وردت به في هذا المعيار.

قواعد الإقرار

القاعدة العامة

6. يفيد أصل ثابت مادي ضمن الأصول عندما:
(أ) تتحكم المؤسسة العمومية في الأصل بصفة منفردة أو مشتركة لمدة تتجاوز الفترة المحاسبية،
(ب) ويمكن تقييم هذا الأصل بصفة آمنة.
7. يتمثل تحكم المؤسسة العمومية في أصل ثابت مادي في قدرتها على استغلاله وتحمل المخاطر المتصلة باستغلاله قصد الاستفادة من منفعه الاقتصادية المستقبلية أو خدمته المرتقبة.
8. يكتسي التحكم شكلا قانونيا محددًا ويرتكز أساسًا على حق الملكية وحق الاستعمال وحق الانتفاع. وعلى هذا الأساس، يبرز التحكم من خلال سيطرة المؤسسة العمومية على شروط استعمال الأصل ويُقدّر خاصّة بالاستناد إلى:
(أ) الملكية القانونية للأصل شريطة استفادة المؤسسة العمومية من منفعه الاقتصادية المستقبلية أو خدمته المرتقبة،
(ب) حيازة الأصل بما يُخوّل للمؤسسة العمومية الحق في استعماله و/أو الانتفاع به، بصرف النظر عن الملكية القانونية،
(ت) المسؤوليات: تتحمل المؤسسة العمومية جل المخاطر وتستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة المتأتية من حيازة الأصل حتى وإن لم تتم إحالة ملكيته إليها.
9. يتم تقديم الأصول الثابتة المادية بالقوائم المالية للفترة المحاسبية التي اكتسبت فيها المؤسسة العمومية التحكم. تتم بكتب كل إحالة تحكم في الأصول.
10. يمكن في بعض الحالات أن تتحكم المؤسسة العمومية في أصل ثابت مادي بصفة مشتركة. ويعني ذلك السيطرة المشتركة على شروط استعماله وتقسام المخاطر الناجمة عنه والمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة وذلك بمقتضى اتفاقيات مبرمة بين المؤسسة العمومية وذوات أخرى.
11. تقيد المؤسسة العمومية الأصل الثابت المادي الذي تتحكم فيه بصفة مشتركة في حساباتها في حدود حصتها من التحكم فيه.
12. توفّر عموماً المباني التاريخية العمليّاتية الموضوعة على ذمة المؤسسة العمومية من قبل الدولة، خدمتين مرتقبتين منفصلتين: خدمة مرتقبة عمليّاتية وخدمة مرتقبة مرتبطة بالقيمة التاريخية الجوهرية للمبنى التاريخي. وتظلّ هذه الأخيرة دائماً تحت تحكّم الدولة التي تحيل للمؤسسة العمومية التحكم في الخدمة المرتقبة العمليّاتية فقط. وبالتالي فإن المؤسسة العمومية لا تقر ضمن موازنتها إلا بالخدمة المرتقبة العمليّاتية للمبنى التاريخي.

13. يمكن أن تضع المؤسسة العمومية أصولاً راجعة لها بالملكية على ذمة ذوات أخرى تسيطر على شروط استعمالها وتستفيد من منافعها الاقتصادية المستقبلية أو من خدماتها المرتقبة وتتحمل معظم المخاطر المتعلقة بها. لا يتم الإقرار بهذه الأصول ضمن موازنة المؤسسة العمومية إلا أنه يتم تقديم المعلومات المتعلقة بها ضمن الإيضاحات.

حالات خاصة

قطع الغيار

14. تسجل قطع الغيار ومعدات الصيانة عادة ضمن المخزونات. غير أن قطع الغيار الأساسية ومخزونات قطع الاحتياط تعتبر أصولاً ثابتة مادية إذا ما كانت المؤسسة العمومية تنوي استخدامها لأكثر من فترة محاسبية. وبالنسبة لقطع الغيار ومعدات الصيانة التي لا يمكن استعمالها إلا مع أصل ثابت مادي بعينه، فإنه يتم تقييدها ضمن الأصول الثابتة المادية.

تجميع وتجزئة عناصر الأصول

15. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب تجميع عناصر ذات قيمة فردية منخفضة، مثل الكتب والتجهيزات الصغيرة وتطبيق المعالجة المحاسبية المنصوص عليها بهذا المعيار على قيمتها الإجمالية.

16. يمكن أن يتكون الأصل الثابت المادي من أجزاء تحقق تدفقات لمنافع اقتصادية مستقبلية مختلفة أو لها مدد انتفاع مختلفة بصفة ملحوظة. تتمثل هذه الأجزاء المختلفة المسمّاة "مكونات" إمّا في عناصر يجب استبدالها بصفة منتظمة وإمّا في مصاريف الصيانة الضخمة ويمكن الإقرار بها بصفة منفصلة.

17. يمكن اقتناء بعض المواد لأسباب تتعلق بحفظ السلامة أو بالبيئة. وبالرغم من أن هذه المواد لا تساهم مباشرة في الترفيه في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة المرتبطة بأصل ثابت مادي معين، إلا أنها يمكن أن تكون ضرورية حتى تتمكن المؤسسة العمومية من الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة للأصل.

18. تقيّد هذه المواد ضمن الأصول عندما تستجيب للشروط المنصوص عليها بالفقرة (6). فعلى سبيل المثال، يمكن أن تفرض قوانين الحماية من الحرائق على المؤسسة العمومية تجديد منظومة الإطفاء الآلي للحرائق. وتقيّد المصاريف المتعلقة بهذه التجديدات ضمن الأصول الثابتة المادية باعتبار أن المؤسسة العمومية تكون في غياب هذه التجديدات غير قادرة على مواصلة نشاطها طبقاً للقوانين.

التقييد الأولي

19. يتمثل التقييد الأولي في إدراج الأصل لأول مرة ضمن موازنة المؤسسة العمومية ويتم ذلك بتاريخ اكتساب التحكم أو بتاريخ إعادة اكتسابه.

20. تقيّد المؤسسة العمومية الأصول الثابتة المادية المكتناة بمقابل بتاريخ اكتساب التحكم الذي يتم بصفة عامّة بتاريخ التسلم.

21. بالنسبة للأصول الموضوعية على ذمة المؤسسة العمومية والأصول المتحصّل عليها مجاناً (سيّما الهبات والتبرعات)، فإن تاريخ التقييد المحاسبي يحدد طبقاً لمعيار حسابات المؤسسات العمومية الذي يعالج الإيرادات.

22. تقيّد الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء في إطار صفقات الأشغال ضمن الأصول بتاريخ إمضاء المتعاقدين لمحاضر معاينة الأشغال المنجزة من قبل صاحب المشروع والتي ينتج عنها دفع أقساط على الحساب. يختلف تقييد الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء الناتجة عن الأشغال التي تكون فيها المؤسسة العمومية صاحبة المنشأ حسب الحالة:

(أ) عندما تتحكم المؤسسة العمومية في الأصل الثابت المادي بصفة منفردة، أثناء مرحلة الإنجاز وعند نهاية فترة الأشغال، يقيّد الأصل الثابت المادي ضمن موازنتها وفقاً للقواعد المذكورة أعلاه.

(ب) عندما تتحكم المؤسسة العمومية في الأصل الثابت المادي أثناء مرحلة الإنجاز ويكون التحكم في هذا الأصل مشتركاً مع ذوات أخرى في نهاية فترة الأشغال، يقيّد الأصل الثابت المادي بموازنة المؤسسة العمومية في حدود حصتها من التحكم.

قواعد التقييم

التقييم الأولي

23. عند إدراجها ضمن موازنة المؤسسة العمومية، تقيم الأصول الثابتة المادية:

- (أ) بتكلفة الاقتناء بالنسبة للأصول التي تم اقتناؤها بمقابل،
- (ب) بتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول المنتجة داخلياً من طرف مصالح المؤسسة العمومية أو في إطار صفقة أشغال،
- (ت) بالقيمة الصحيحة بالنسبة للأصول التي تكون تكلفتها اقتنائها أو تكلفتها إنتاجها غير معروفة، أو
- (ث) بالقيمة العملية الحالية، بالنسبة للمباني التاريخية العملية.

تكلفة الاقتناء

24. تشمل تكلفة اقتناء الأصل الثابت المادي:

- (أ) ثمن شرائها بما في ذلك المعاليم والأداءات غير القابلة للاسترجاع وذلك بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية،
- (ب) وكلّ التكاليف المرتبطة مباشرة بنقل الأصل إلى مكان استغلاله ووضعها في الحالة التي تمكن من استغلاله بالطريقة المحددة من قبل المؤسسة العمومية.

25. أمثلة من تكاليف مرتبطة مباشرة باقتناء أصل ثابت مادي:

- (أ) أتعاب المهنيين،
- (ب) مصاريف الدراسات باستثناء مصاريف دراسات الجدوى و/أو مصاريف البحث التي لا تساهم مباشرة في الاقتناء،
- (ت) مصاريف التسلم والترصيف الأولية،
- (ث) مصاريف التركيز والتركيب،
- (ج) مصاريف اختبارات حسن التشغيل،
- (ح) مصاريف إعداد الموقع.

26. أمثلة من التكاليف التي لا تُؤخذ بعين الاعتبار في تحديد تكلفة اقتناء أصل ثابت مادي:

- (أ) مصاريف تكوين الأعوان،
- (ب) المصاريف الإدارية والمصاريف العامة الأخرى،
- (ت) مصاريف استغلال نشاط في موقع جديد،
- (ث) مصاريف افتتاح منشأ جديد،
- (ج) مصاريف بعث خدمة جديدة مرتبطة باقتناء أصل مادي ثابت جديد (بما في ذلك مصاريف الإشهار والترويج).

27. تضمّ تكلفة الأصل الثابت المادي التكاليف الناتجة عن الالتزام المحمول على كاهل المؤسسة العمومية والمتعلقة بتفكيك وإزالة الأصل الثابت المادي وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية، وذلك إمّا نتيجة اقتنائه أو نتيجة استغلاله لفترة معيّنة وتقييم هذه التكاليف حسب معيار حسابات المؤسسات العمومية الذي يعالج المدّخرات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة.

28. يتوقف إدراج التكاليف ضمن القيمة المحاسبية لأصل ثابت مادي عندما يتواجد هذا الأخير في المكان وعلى الحالة الضروريين ليتم استغلاله بالطريقة المحددة من طرف المؤسسة العمومية. وبالتالي لا تدرج التكاليف المتحمّلة في إطار استعمال الأصل أو تغيير استعماله ضمن قيمته المحاسبية الصافية. وعلى سبيل المثال، فإن التكاليف المتحمّلة قبل دخول الأصل حيز الاستغلال رغم أنه مؤهل للاستغلال بالطريقة المحددة أو عند تشغيله بمستوى أقل من طاقته الكاملة لا تدرج ضمن القيمة المحاسبية للأصل الثابت المادي.

تكلفة الإنتاج

تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي منتج داخليا

29. تحدد تكلفة أصل تنتجه المؤسسة العمومية لنفسها بتطبيق نفس المبادئ المعتمدة بالنسبة لأصل مقتنى. وتتكون هذه التكلفة من تكلفة المشتريات بعد إضافة التكاليف الأخرى المحتملة من طرف المؤسسة العمومية خلال عمليات الإنتاج والرّامية لوضع الأصل على الحالة وفي المكان الذي يتواجد به. وتتكون هذه التكلفة من تكلفة اقتناء المواد المستهلكة ومن أعباء الإنتاج المباشرة ومن حصة الأعباء غير المباشرة ومن التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل وإعادة الموقع الذي يوجد به الأصل الثابت إلى حالته الأصلية، إن اقتضى الأمر، بالإضافة إلى مصاريف الدراسات باستثناء مصاريف دراسات الجدوى و/أو مصاريف البحث التي لا تساهم مباشرة في عملية الإنتاج.

تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي في إطار صفقة أشغال

30. تعادل تكلفة إنتاج أصل ثابت مادي منتج في إطار صفقة أشغال مجموع الأقساط المحددة على أساس محاضر معاينة الأشغال المنجزة الممضاة من قبل المتعاقدين.

31. كما يجب أن تضمّ تكلفة الإنتاج:

- مصاريف الدراسات باستثناء مصاريف دراسات الجدوى و/أو مصاريف البحث التي لا تساهم مباشرة في إنتاج الأصل الثابت المادي،
- وتكلفة تفكيك وإزالة الأصل وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية، عند الاقتضاء.

32. يمكن أن تحدث بعض العمليات الملحقة قبل أو خلال إنشاء أو تطوير أصل ثابت مادي ولكنها غير ضرورية لجلب الأصل إلى المكان ووضعه في الحالة الضرورية لاستغلاله كما هو محدد من طرف المؤسسة العمومية. ويشمل هذا، على سبيل المثال، استخدام موقع بناء كمأوى للسيارات إلى حين الشروع في البناء. ويتم إدراج الأعباء والإيرادات المرتبطة بهذه العمليات ضمن نتيجة الفترة المحاسبية.

القيمة الصحيحة

33. عندما لا يمكن تحديد تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنتاج لأصل ثابت مادي، فإنّ تكلفة إدراجه توافق قيمته الصحيحة بتاريخ التقييم الذي يجب أن يكون أقرب تاريخ ممكن لتاريخ الإدراج وذلك سيّما بالنسبة للأصول الثابتة المتحصل عليها مجانا في إطار عملية دون مقابل مباشر، أو بالنسبة لحالات استعادة التحكم في أصل موضوع عقد رام لتوفير مرفق عمومي بالإضافة إلى الأصول الموضوع على ذمة المؤسسة العمومية.

34. تحدد القيمة الصحيحة للأصول الثابتة المادية عادة عن طريق اختبار قيمتها في السوق ويتم تقديرها من قبل السّلط المختصة. تُمثل تكاليف الاختبار عبئا للفترة المحاسبية التي وقع خلالها تحملها.

مشروع معيار حسابات المؤسسات العمومية " الأصول الثابتة المادية " صيغة معروضة على استطلاع الرأي بتاريخ 30 أبريل 2025

35. يمكن تحديد القيمة الصحيحة للعديد من الأصول بسهولة وذلك بالرجوع للأسعار المتداولة لأصل مطابق بسوق مفتوحة ونشطة ومنظمة. فعلى سبيل المثال يمكن عموماً الحصول على قيم سوق حينية لأراضي وعقارات غير خصوصية ومعدات النقل وعدة أنواع من التجهيزات والمعدات.

36. عندما لا يتوفر أي مؤشر يسمح بتحديد قيمة السوق لأصل مطابق على سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة، فإنه يمكن تحديد القيمة الصحيحة للأصل بالرجوع إلى أصول أخرى ذات خصائص مماثلة وفي ظروف ومواقع مماثلة. وبناء على ذلك فإن القيمة الصحيحة لأرض راجعة للمؤسسة العمومية وغير مستغلة والتي تم تسجيل معاملات قليلة في شأنها خلال فترة طويلة، يمكن تقديرها بالرجوع إلى قيمة السوق لأراضي لها خصائص وطبوغرافيا مماثلة وفي موقع مماثل وتتوفر بشأنها مؤشرات سوق.

37. ويكون من الصعب بالنسبة لأصول أخرى أن يتداول على السوق أصول مطابقة أو مماثلة لها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مرتقبة متبقية مطابقة أو مماثلة. إلا أنه من الممكن أن يتداول على السوق أصول لها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مرتقبة خام مطابقة أو مماثلة (أصول جديدة). وفي هذه الحالة يمكن تقدير القيمة الصحيحة بالاعتماد على منهجية تكلفة الاستبدال.

38. تعكس تكلفة الاستبدال، استبدال الخدمة المرتقبة الخام للأصل، في ظروف معتادة. وتوافق تكلفة الاستبدال القيمة الأصغر من بين تكلفة الاقتناء وتكلفة إعادة الإنتاج (إعادة البناء) لأصول ذات منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مرتقبة خام مطابقة أو مماثلة، بعد تعديلها على أساس المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة التي وقع استهلاكها.

39. في بعض الحالات، يمكن اعتماد السعر المؤشر بناءً على فترة سابقة، لأصل مطابق أو لأصل مماثل (لهما على التوالي، منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مرتقبة متبقية مطابقتين أو مُماتلتين)، لتحديد تكلفة استبدال الخدمة المرتقبة الخام للأصل. لتحديد تكلفة استبدال الأصل، تُعدّل تكلفة استبدال الخدمة المرتقبة الخام التي تم تحديدها وفقاً للمنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة التي تم استهلاكها. عند اعتماد طريقة السعر المؤشر، فإنه من الضروري التحقق من أن تكنولوجيا الإنتاج لم تتغير بشكل ملحوظ وأن طاقة الأصل المرجعي هي نفسها طاقة الأصل موضوع التقييم.

40. بغاية تحديد تكلفة الاستبدال، يمكن للمؤسسة العمومية اعتماد إحدى المنهجيات التالية: منهجية تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاك أو منهجية تكلفة إعادة الحالة أو منهجية وحدات الخدمة.

القيمة العملياتية الحالية

41. القيمة العملياتية الحالية هي قيمة إدراج تتميز بالخصائص التالية:

- (أ) تمثل قيمة خاصة بالمؤسسة العمومية،
- (ب) تتضمن جميع التكاليف الضرورية للحصول على الخدمة المرتقبة العملياتية المتبقية للأصل،
- (ت) تعكس قيمة الأصل من حيث استعماله الحالي وليس من حيث استعماله الأمثل.

42. تحدّد القيمة العمليّية الحاليّة وفقا لمنهجيتين:

(أ) منهجيّة السوق

تعتمد منهجية السوق على سعر الاقتناء في سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة، لأصل يوفّر خدمة مرتقبة عملياتية متبقية مماثلة.

(ب) منهجية تكلفة الاستبدال

تعكس تكلفة الاستبدال المبلغ الضروري لاستبدال الخدمة المرتقبة العمليّية التي يوفرها مبنى تاريخي عمليّاتي. وتوافق تكلفة الاستبدال القيمة الأصغر من بين تكلفة الاقتناء وتكلفة إعادة بناء أصل ذي خدمة مرتقبة عمليّاتية خام مماثلة ومعدّلة وفقا للخدمة المرتقبة العمليّاتية المستهلكة.

قواعد خاصّة للتقييم

43. يمكن اقتناء أصل أو عدة أصول ثابتة مادية عن طريق المبادلة بأصل أو جملة من الأصول غير النقدية أو مقابل جملة من الأصول النقدية وغير النقدية. يقيّم الأصل الثابت المادي المتحصل عليه على أساس قيمته الصحيحة إلا في الحالات التالية:

(أ) عندما لا تكتسي عملية المبادلة جوهرًا تجاريًا، فإنّه يتم تقييم الأصل المتحصل عليه على أساس القيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه،

(ب) عندما تكتسي عملية المبادلة جوهرًا تجاريًا ولا يمكن تحديد القيمة الصحيحة للأصل المتحصل عليه بصفة أمينة، فإنّه يتم تقييم هذا الأخير على أساس القيمة الصحيحة للأصل المتنازل عنه،

(ت) عندما تكتسي عملية المبادلة جوهرًا تجاريًا ولا يمكن تحديد القيمة الصحيحة للأصل المتحصل عليه وللأصل المتنازل عنه بصفة أمينة، فإنّه يتم تقييم الأصل المتحصل عليه على أساس القيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه.

44. تحدد المؤسسة العمومية إذا ما كانت عملية المبادلة تكتسي جوهرًا تجاريًا أخذًا بعين الاعتبار للتغيرات المحتملة للتدفقات النقدية المستقبلية أو للخدمة المرتقبة. تكتسي عملية المبادلة جوهرًا تجاريًا سيّما إذا اختلفت تركيبة (مخاطر وروزنامة ومبلغ) التدفقات النقدية أو الخدمة المرتقبة للأصل المتحصل عليه بصفة ملحوظة عن تركيبة التدفقات النقدية أو الخدمة المرتقبة للأصل المتنازل عنه.

التكاليف اللاحقة

45. تثبت نفقة لاحقة متعلقة بأصل ثابت تم إدراجه أوليًا ضمن الموازنة إذا كان من المحتمل أن توفّر منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة مرتقبة إضافية مقارنة بأحدث تقدير لمستوى أداء الأصل المعني. ويتمثل الفارق في:

(أ) التمديد في مدة الانتفاع،

(ب) الزيادة في طاقة الإنتاج،

(ت) التخفيض في تكلفة الإنتاج أو التحسين الجوهرية في جودة الخدمات المقدمة.

46. يتمّ الإقرار بالنفقات اللاحقة المثبتة ضمن القيمة المحاسبية الصافية للأصول.

47. عندما تعتمد المؤسسة العمومية منهجية المكوّنات، يتمّ تقييد النفقات اللاحقة التي تمثّل مكوّنات كما تمّ التنصيص عليه بالفقرة (16) من هذا المعيار ومعالجتها كمكوّنات منفصلة. وفي حالة تعلّقت النفقات اللاحقة بتعويض مكوّن تمّ تسجيله بهذه الصّفة، يتمّ إلغاء الإقرار بهذا الأخير حسب مقتضيات الفقرة (79) من هذا المعيار.

48. تعتبر نفقات المطابقة للمعايير ونفقات الامتثال، نفقات لاحقة ضرورية للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة وبالتالي يجب تثبيتها. وتعتبر نفقات مطابقة للمعايير ونفقات امتثال، النفقات التي تستوفي شرطا من الشروط الثلاثة التالية:

(أ) تمّ تحمّلها لأسباب تتعلق بالسلامة أو لأسباب بيئية،

(ب) تمّ فرضها بمقتضيات قانونية،

(ت) يحول عدم إنجازها دون الحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة أو قد يؤدي إلى توقف النشاط أو توقف استغلال الأصل من طرف المؤسسة العمومية.

49. تدرج عمليات الإصلاح الطفيفة والصيانة الاعتيادية والتعهد وعمليات الاستبدال بالمثل أو عمليات الترميم دون إدخال تحسينات، ضمن أعباء الفترة المحاسبية التي تمّ خلالها إنجاز هذه العمليات.

التقييم في تاريخ الختم

قواعد التقييم

50. تطبّق المؤسسة العمومية نموذج التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة المادية التي يشملها مجال تطبيق هذا المعيار.

51. بعد تسجيله الأولي ضمن الأصول، يقيّد الأصل الثابت المادي بتكلفة إدراجه المنصوص عليها بالفقرة (23) بعد طرح تراكم الاستهلاكات وانخفاضات القيمة وعند الاقتضاء إضافة النفقات المثبتة.

52. تقيّم الأصول المنتمية إلى صنف "الأصول ذات الطابع الخاص" بتاريخ الختم وفقا لمقتضيات الفقرة (51) من هذا المعيار. غير أنه، ونظرا إلى طابعها السري، فإنّه يتمّ تقديمها ضمن الموازنة بقيمة إجمالية ولا تقدّم معلومات في شأنها ضمن الإيضاحات.

قواعد الاستهلاك

53. يمثل الاستهلاك التوزيع الآلي للمبلغ القابل للاستهلاك لأصل ثابت مادي على مدّة الانتفاع به. يسجّل مخصص الاستهلاكات لكل فترة محاسبية ضمن الأعباء ما لم يتمّ إدراجه في القيمة

مشروع معيار حسابات المؤسسات العمومية " الأصول الثابتة المادية " صيغة معروضة على استطلاع الرأي بتاريخ 30 أبريل 2025

المحاسبية لأصل آخر. إذ يمكن أن يتمّ استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة الراجعة لبعض الأصول لإنشاء أصل آخر. ففي هذه الحالة، يشكّل مخصص الاستهلاكات عنصراً من تكلفة إنتاج هذا الأصل. على سبيل المثال، يمكن إدراج مخصص استهلاكات الأصول الثابتة المادية المستعملة في أنشطة تطوير برمجية إعلامية ضمن تكلفة هذا الأخير.

الاستهلاك حسب المكونات

54. في حال اعتماد المؤسسة العمومية لمنهجية المكونات، فإنه يتم توزيع القيمة المحاسبية لأصل ثابت مادي حسب أجزائه الهامة ويتمّ استهلاك كل جزء بشكل منفصل. فعلى سبيل المثال، يمكن اعتماد استهلاك منفصل لكل من المبنى والمصعد.

55. يطبق نفس التمشي بالنسبة للمكوّن المتعلق بـ "الإصلاحات الكبرى" الذي يمكن أن يتم استهلاكه حسب مدة الانتفاع الخاصة به. فعلى سبيل المثال، إذا تتوّع المؤسسة العمومية القيام بإصلاحات كبرى كل خمس سنوات بهدف الإبقاء على الأصل الثابت في حالة صالحة للاستعمال أو الحفاظ على نفس مستوى المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة فإنه يتمّ استهلاك التكلفة المتحمّلة على خمس سنوات.

طرق الاستهلاك

56. يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المعتمدة النّسق الذي تتوّعه المؤسسة العمومية لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة المتأثّية من استغلال الأصل.

57. يمكن اعتماد طرق استهلاك مختلفة بغاية توزيع المبلغ القابل للاستهلاك لأصل ما بصفة آلية على مدّة الانتفاع به. تشمل هذه الطّرق طريقة الاستهلاك متساوي الأقساط وطريقة الاستهلاك المتغيّر. يؤدي الاستهلاك متساوي الأقساط إلى عبء قار على مدّة الانتفاع بالأصل، ما لم يطرأ على هذا الأخير انخفاض في قيمته أو تغيير لقيمه المتبقية. تؤدي طريقة الاستهلاك المتغيّر إلى عبء متناسب مع الاستعمال المتوّع للأصل. تعتمد المؤسسة العمومية الطّريقة التي تعكس بالشكل الأمثل النّسق المتوّع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة للأصل.

58. يجب إعادة النظر في طريقة الاستهلاك المعتمدة للأصل بصفة دورية وفي صورة حدوث تغيير هام في النّسق المتوّع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة للأصل فإنه يجب تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النّسق الجديد. يجب تسجيل هذا التغيير كتغيير في التّقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار حسابات المؤسسات العمومية الذي يعالج الطّرق المحاسبية، التّقديرات والأخطاء.

المبلغ القابل للاستهلاك ومدّة الانتفاع

59. يجب تقسيم المبلغ القابل للاستهلاك لأصل ما بصفة آلية على مدّة الانتفاع به. كما يجب مراجعة

كل من القيمة المتبقية للأصل ومدة الانتفاع به في صورة اختلاف التوقعات عن التقديرات السابقة. ويجب تقييد الفوارق الناتجة عن هذه المراجعة كتغيير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار حسابات المؤسسات العمومية الذي يعالج الطرق المحاسبية والتقديرات والأخطاء.

60. لتقدير مدة الانتفاع، يجب الأخذ بعين الاعتبار جملة من العوامل نذكر من بينها:
- الاستعمال المتوقع للأصل مقدر على أساس المنافع الاقتصادية أو الخدمة المرتقبة للأصل الثابت المادي،
 - التالف 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 الثابتة الموضوعة على ذمة المؤسسة العمومية.

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

62. يُحدّد المبلغ القابل للاستهلاك لأصل ما بعد طرح قيمته المتبقية. على مستوى التطبيق، غالبا ما تكون القيمة المتبقية للأصل ضئيلة وبالتالي لا تُؤخذ بعين الاعتبار عند احتساب المبلغ القابل للاستهلاك. وعندما يتضح أن القيمة المتبقية غير ضئيلة، فإنه يتم تقديرها بتاريخ التقييد الأولي للأصل الثابت وتؤخذ بعين الاعتبار عند احتساب المبلغ القابل للاستهلاك.

63. لا تَمَسّ أشغال الإصلاح والصيانة لأصل ما من ضرورة تطبيق الاستهلاك. وفي صورة عدم صيانة بعض الأصول بالشكل الملائم أو تأجيل صيانتها بما من شأنه أن يزيد من تلفها، فإنه يجب إعادة تقدير مدة الانتفاع بها.

64. يتمّ الشروع في استهلاك الأصل حالما يكون جاهزا للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وفي الحالة الضرورية لاستغلاله كما هو محدد من طرف المؤسسة العمومية. ولا يتوقف استهلاك الأصل في صورة عدم استعماله أو وضعه خارج الاستخدام.

65. تعتبر الأراضي والبنائات أصولا مختلفة تتمّ معالجتها محاسبيًا بصفة منفصلة، حتى وإن تمّ اقتناؤها معا.

66. للبنائات مدة انتفاع محدودة، وبالتالي فهي أصول قابلة للاستهلاك. وللأراضي مدة انتفاع غير محدودة وبالتالي فهي غير قابلة للاستهلاك ما عدا بعض الاستثناءات. وهو الحال سيمًا بالنسبة للأراضي التي تنخفض قيمتها نتيجة الاستغلال أو الأراضي الموضوعة على ذمة المؤسسة العمومية لفترة محدّدة وفي هذه الحالات يتم استهلاكها.

67. لا يؤثر ارتفاع قيمة الأرض المشيد عليها مبنى على احتساب المبلغ القابل للاستهلاك لهذا الأخير.

انخفاضات القيمة

68. انخفاض قيمة الأصل هو خسارة للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة ويؤدي إلى انخفاض القيمة المحاسبية الصافية للأصل، عقب تدهور حالته أو تقلص خدمته المرتقبة بسبب حدوث ظروف أو وقائع استثنائية.

69. في حالة حدوث ظروف أو وقائع استثنائية يجب على المؤسسة العمومية مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت بقيمته القابلة للاسترجاع في تاريخ الختم وعندما تقلّ القيمة القابلة للاسترجاع للأصل الثابت المادي بصفة ملحوظة عن قيمته المحاسبية الصافية، يجب على المؤسسة العمومية تسجيل انخفاض في قيمة الأصل بغاية إرجاع قيمته المحاسبية الصافية لقيمته القابلة للاسترجاع. ويمثل الانخفاض في القيمة عبئا بالنسبة للفترة المحاسبية التي تمّ تسجيله خلالها. يُحتسب الاستهلاك على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة وعلى أساس مدة الانتفاع المتبقية.

70. تمثل القيمة القابلة للاسترجاع لأصل ثابت المبلغ الذي يمكن أن تتحصل عليه المؤسسة العمومية من استعماله المستقبلي أو من التفويت فيه. وبالتالي، تتمثل القيمة القابلة للاسترجاع لأصل ثابت مادي في القيمة الأكبر بين القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع وقيمة الانتفاع به.

71. بالنسبة للمباني التاريخية العملية، توافق القيمة القابلة للاسترجاع القيمة العملية الحالية بتاريخ التقييم. ويتم تحديد القيمة العملية الحالية وفقا لمقتضيات الفقرتين 41 و42 من هذا المعيار.

72. يتم تحديد القيمة الصحيحة وفقا لمقتضيات الفقرات من 33 إلى 40 من هذا المعيار.

73. تتمثل قيمة الانتفاع في القيمة الحالية للخدمة المرتقبة المتبقية للأصل أوفي قدرته على تحقيق منافع اقتصادية وذلك إذا ما واصلت المؤسسة العمومية استعماله، تضاف إليها القيمة الحالية لسعر التفويت فيه صافية من تكاليف البيع عند نهاية مدة الانتفاع. تُحدّد قيمة الانتفاع من خلال تحيين التدفقات النقدية أو الخدمة المرتقبة المقدّر تحصيلها من الاستعمال المتواصل للأصل الثابت وتضاف إليها القيمة المحيئة لسعر التفويت فيه صافية من تكاليف البيع عند انتهاء مدة الانتفاع به.

74. لا يُعد دائما من الضروري تحديد القيمة الصحيحة للأصل بعد طرح تكاليف البيع وتحديد قيمة الانتفاع به في آن واحد. إذا ما كانت إحدى القيمتين أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت، فإنّ هذا الأخير لم يتعرض لانخفاض في قيمته، وبالتالي لا يعدّ ضروريا تقدير القيمة الأخرى. ولأسباب عملية، فإنه من الأجدى البدء بتحديد القيمة الصحيحة بعد طرح تكاليف البيع وذلك للقيام باختبار انخفاض القيمة.

75. إذا ما تبين أنه من الصّعب تحديد قيمة الانتفاع، فإنه يمكن اعتماد القيمة الصّحيحة بعد طرح تكاليف البيع كقيمة قابلة للاسترجاع للأصل الثابت المادي.

إلغاء الإقرار

76. يجب إلغاء الإقرار بأصل ثابت مادي:

- (أ) عندما تفقد المؤسسة العموميّة التّحكّم في الأصل، أو
- (ب) إذا لم يعد من المتوقّع الاستفادّة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو من الخدمة المرتقبة من استخدامه أو خروجه.

77. في صورة التفويت، يتمّ تقييد الفارق بين سعر التفويت صاف من المصاريف، عند الاقتضاء، والقيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت المادي ضمن رصيد الفترة المعنية.

78. عند إحالة التّحكّم في أصل ثابت إلى ذات أخرى بصفة نهائية ودون مقابل، يُسجّل خروج الأصل ضمن أعباء الفترة المحاسبية. إذا كانت إحالة التّحكّم غير نهائية، يسجّل خروج الأصل الثابت المادي ضمن الوضعية الصافية دون أي تأثير على الرصيد.

79. في حالة اعتماد طريقة الإدراج المحاسبي حسب المكونات وعندما تسجّل المؤسسة العموميّة مكونًا جديدًا استبدالًا لمكون قديم، فإنّه يتمّ إلغاء الإقرار بالقيمة المحاسبية الصافية للمكون الذي تمّ استبداله.

80. يتعيّن حذف الأصل الذي تمّ التخلّص منه من بين أصول المؤسسة العموميّة. ويسجّل التخلّص ضمن رصيد الفترة.

المعلومات المطلوبة

81. يجب الإفصاح ضمن الإيضاحات، بالنسبة لكلّ صنف من أصناف الأصول الثابتة المادية التي تمّ إدراجها ضمن القوائم المالية عن:

- (أ) طرق التّقييم المعتمدة لاحتساب تكلفة الإدراج،
- (ب) طرق الاستهلاك المعتمدة،
- (ت) نسب الاستهلاك المعتمدة،
- (ث) الطريقة المحاسبية المعتمدة لتقدير انخفاضات القيمة،
- (ج) والطريقة المحاسبية المعتمدة لتقدير تكلفة تفكيك وإعادة الموقع إلى الحالة التي كان عليها.

82. كما يجب أن تتضمّن الإيضاحات، بالنسبة لكلّ صنف من أصناف الأصول الثابتة المادية، جداول مقارنة بين القيم المحاسبية الصافية في بداية الفترة وفي نهايتها بشكل بيّين:

- (أ) الإدراجات،

- (ب) التّفقات المثبتة،
 (ت) الاستهلاكات والاستردادات على الاستهلاكات،
 (ث) انخفاضات القيمة والاستردادات على انخفاضات القيمة،
 (ج) وإلغاءات الإقرار.

83. يجب الإفصاح كذلك ضمن الإيضاحات، بالنسبة لكلّ صنف من أصناف الأصول الثابتة المادية،
 عن:

- (أ) الأصول الثابتة المادية المكتتاة مجاناً والضوابط المتعلقة بها،
 (ب) ومبلغ التّفقات المدرجة ضمن القيمة المحاسبية للأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء.

84. يجب الإفصاح أيضاً عن المعلومات التالية:

- (أ) الأصول الثابتة المادية المستهلكة كلياً والتي لا تزال قيد الاستعمال،
 (ب) القيمة المحاسبية الصافية للأصول الثابتة المادية الموضوعه خارج الخدمة،
 (ت) والأصول الثابتة المادية المحالة من قبل المؤسسة العمومية.

85. يجب أن تفصح الإيضاحات أيضاً، بالنسبة لكلّ صنف من الأصول الثابتة المادية، عن الأصول
 التي ترجع ملكيتها للمؤسسة العمومية والتي تتحكّم فيها ذوات أخرى.

86. يجب الإفصاح ضمن الإيضاحات بالنسبة للمباني التاريخية العملية عن:

- (أ) معلومات نوعية مناسبة متعلقة بخصائصها،
 (ب) عمليات الوضع على الذمة الجديدة،
 (ت) والتدهورات المادية الملحوظة.

الأحكام الانتقالية

87. عند إعداد الموازنة الافتتاحية، يتم إدراج:

- أسطول المنقولات بتكلفة اقتنائه بعد طرح تراكم الاستهلاكات،
- الأراضي والمباني والبنائات وكذلك أصول البنية التحتية بقيمتها الصحيحة.

88. 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 والبنائات وأصول البنية التحتية الراجعة إلى صنف الأصول ذات الطابع الخاص،
- تكاليف إنتاج الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء الراجعة إلى صنف الأصول ذات الطابع الخاص.

89. تدرج الأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء المنجزة في إطار صفقة أشغال، بتكلفة إنتاجها التي توافق مجموع الأقساط المحددة على أساس محاضر معاينة الأشغال. أمّا بالنسبة للأصول الثابتة المادية في طور الإنشاء المنتجة داخليًا من طرف مصالح المؤسسة العمومية، فإنها تدرج بتكلفة إنتاجها وفقا لدرجة تقدّم الأشغال وذلك طبقا للفقرة 29 أعلاه.

90. عند إعداد الموازنة الافتتاحية، يجب تسجيل فوارق إدراج الأصول الثابتة المادية ضمن الوضعية الصافية.