



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم مالية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم التجارية  
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بغنوان

الممارسات المحاسبية لأصول طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي  
وعلى ضوء ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS 16  
دراسة ميدانية لشركة الكهرباء والغاز والطاقات المتجددة - وحدة تقرت  
لسنة 2023 م.

من إعداد الطالبة: بوخلوة سيرين

نوقشت وأجريت علنا بتاريخ 20/06/2023

أمام اللجنة المتكونة من السادة:

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا	أ/ كحيلي عائشة
(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا	أ/ مهاوة أمال
(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا	أ/ بزقاري حياة

السنة الجامعية: 2022/2023

الاهداء



إلى بئرة النور التي عبرت بي نحو الأمل والأمان الجميلة واتسع قلبه ليحتوي حلمي حين ضاقت الدنيا فرود الصعاب من أجلي وعلمي ان نعيش من اجل الحق والعلم لنظل احياء حتى لو فارقت ارواحنا اجسادنا: أبي الحبيب.

وإلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها ولطالما كانت دعواتها عنوان دربي لكي ياسيدة القلب والحياة أهديكي رسالتي لتهديني الرضا والدعاء: أمي الحبيبة

إلى إخوتي الذكور سندي أدامكم الله: إلياس، خالد، عبد الباسط، وزوجاتهم: بهية، ميادة، إلهام.

وإلى ضلعي الثابت أخواتي البنات رزقكم الله سعادة الدارين: سارة، رتيبة، كنزة، مينة (رحمها الله) وأزواجهم: عبد المالك، سمير، عبد السميع، عبد الحكيم.

إلى شموع بيتنا أبناء إخوتي وفقهم الله وسدد خطاهم

وإلى الذي صبر على شهور طوال كنت فيها معتكفة على البحث والدراسة فتحمل مدافعة الأيام في ضرة حياتنا الزوجية ولا أدري كيف أخطو سبيل الشاكرين امام نعمة ربي على حين أكرمني الله به: زوجي الغالي رفيق

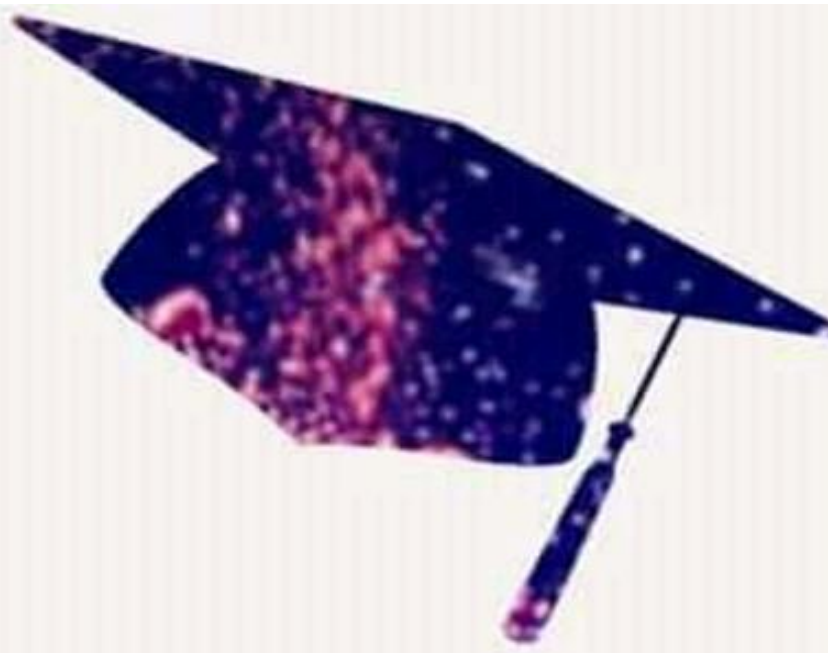
وإلى طفلي وحبیب قلبي الذي أنجبته كبيرا حين حرمته دفتي حضي في أشهره الأولى لانشغالي برسالتي وإني والله لأرى فيك النور والمستقبل في درجات العلم: ابني الغالي إياد

إلى عائلتي الثانية أهل زوجي حفظهم الله

إلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكراتي

سيرين

## شكر وتقدير



أتوجه بالشكر إلى الله على ما منحني من إرادة وعلم لإنجاز هذا العمل فه الشكر أولا وأخيرا.  
إلى أستاذتي المشرفة " أمال مهاوة " فقد كنتي بمثابة المحفز الرئيسي والداعم الأول خلال بحثي فجزاك الله عني  
كل خير شكر لك .

واعترافا بالفضل وتقديرا الجميل لا يسعني وانا انتهي من اعداد هذا البحث إلا ان أتوجه بشكري وامتناني إلى  
الأستاذ الفاضل " باديس بوخلوة "

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من التوجيهات والتصويبات.  
ونشكر كل من بث في نفسي حافزا للصبر والمثابرة من قريب او بعيد بدعاء او بكلمة طيبة راجيين من المولي  
ان يجازهم أفضل جزاء.

" عسى الله ان يوفقنا لما فيه خير لنا "

سيرين



## الملخص بالعربية:

تهدف هذه الدراسة لتوضيح الممارسة المحاسبية لتقييم وتسجيل التثبيات الملموسة في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي وعلي ضوء المعيار الحاسبي ١٦ ias وذلك من خلال الإجابة علي إشكالية الدراسة والمتمثلة في ما مدى تطابق الممارسات المحاسبية لأصول طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي وعلي ماتتص عليه المعايير المحاسبية الدولية ؟ ولقد إعتدنا للإجابة علي هذه الإشكالية علي دراسة ميدانية لمؤسسة الكهرباء والغاز فرع الطاقات المتجددة -وحدة تقرت وفي الأخير أوضحت نتائج الدراسة بأن المفاضلة بين الخيارات المحاسبية في تسجيل التثبيات تستند علي التقييم وفق التكلفة التاريخية دون تحيين وإعادة تقدير . وان القيمة العادلة غير معمول بها نتيجة لغياب سوق نشط وقانوني موثوق.

الكلمات الإفتتاحية : الممارسة المحاسبية ، النظام المحاسبي المالي ، المعيار المحاسبي الدولي ١٦ ias ، التثبيات الملموسة ، التكلفة التاريخية .

### Summary :

This study aims to clarify the accounting practice of evaluating and recording tangible fixations in economic institutions according to the financial accounting system and in the light of the ias ١٦ computer standard, and that was via answering the problem of the extent to which accounting practices of long-term assets correspond under the financial accounting system and as stipulated in international accounting standards ? to answer this problem , we relied on a field study of the electricity and gas corporations , renewable energy branch- touggourt unit. Finally ,the results of the study showed that the comparison between accounting options in recording fixations is based on evaluation according to the historical cost without updating and re- estimating and that the fair value is not applicable due to the absenc of an active and reliable legal market.

Keywords : accounting practice, financial accounting system ,international accounting standard ias ١٦ ,tangible fixations, historical cost.

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
-	الاهداء
	شكر
-	ملخص الدراسة
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الاشكال
-	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
<b>الجانب النظري</b>	
٣	<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة</b>
	<b>تمهيد</b>
٤	المبحث الأول: الإطار النظري للمعالجة المحاسبية لأصول طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي
١٩-٤	المطلب الأول: متطلبات الإعراف والتقييم بالأصول الثابتة على ضوء المعيار المحاسبي الدولي ias ١٦ والنظام المحاسبي المالي
٤	الفرع الأول: الإعراف المحاسبي لأصول الثابتة على ضوء المعيار المحاسبي ias ١٦
٨	الفرع الثاني: القياس والتقييم اللاحق
١١	الفرع الثالث: متطلبات الإعراف والقيم الأخرى
٢٦-١٩	المطلب الثاني: المفاضلة بين الخيارات والسياسات المحاسبية المتاحة لتقييم الأصول الثابتة
١٩	الفرع الأول: الإطار العلمي لنموذج التكلفة التاريخية وانتقاداتها
٢٣	الفرع الثاني: بدائل نموذج التكلفة التاريخية
٣١-٢٦	المطلب الثالث: محددات المفاضلة بين السياسات المحاسبية المتاحة
٢٦	الفرع الأول: عوامل متعلقة بصعوبات وفق القيمة العادلة
٢٧	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية
٢٨	الفرع الثالث: عوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية
٣٣-٣١	<b>المبحث الثاني: الدراسات السابقة</b>

٣١	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
٣٣	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
٣٤	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة
٣٦	خلاصة
٥٨-٣٧	<b>الجانب التطبيقي</b>
٤٠-٣٧	<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>
٣٦	تمهيد
٣٧	<b>المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة</b>
٣٧	المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة
٣٧	المطلب الثاني: اهداف المؤسسة
٣٨	المطلب الثالث: عرض وشرح الهيكل التنظيمي
٣٨	الفرع الأول: عرض الهيكل التنظيمي
٣٩	الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة
٤٠	<b>المبحث الثاني: معالجة وتقييم التثبيات في الشركة</b>
٤٠	المطلب الأول: ميزانيات الشركة
٤١	الفرع الأول: ميزانية الأصول
٤٤	الفرع الثاني: ميزانية الخصوم
٤٦	المطلب الثاني: اهتلاك التثبيات الملموسة في شركة الكهرباء والطاقت المتجددة
٤٦	الفرع الأول: الإهتلاكات
٤٨	الفرع الثاني: التقييم اللاحق لتثبيات
٤٨	الفرع الثالث: الإفصاح
٤٩	المطلب الثالث: الثقافة المحاسبية التي تعكس الممارسات المحاسبية
٤٩	الفرع الأول: صعوبات تطبيق المعايير وفق النظام المحاسبي المالي
٥٠	الفرع الثاني: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي
٥١	خلاصة
٥٤-٥٣	خاتمة
٥٨-٥٧-٥٦	قائمة المراجع والمصادر
٦٦-٦٠	الملاحق

## قائمة الجدول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
١	يبين تطور صافي نتيجة السنة المالية للسنوات ٢٠٢٠-٢٠٢١	٤١
٢	يوضح الميزانية المقللة أصول	٤٢
٣	يوضح نسبة الأصول المادية من المجموع العام للأصول	٤٣
٤	يوضح الأصول الجارية من المجموع العام للأصول	٤٣
٥	يوضح الميزانية المقللة للخصوم	٤٤
٦	يوضح نسبة الخصوم الجارية من المجموع العام للخصوم	٤٥
٧	يوضح التسجيل المحاسبي لاقتناء معدات كهربائية	٤٥
٨	يوضح العمر الإنتاجي حسب المدة	٤٦
٩	يوضح كيفية حساب قسط الإهلاك من سنة ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٢	٤٧

## قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٣٨	الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز الطاقات المتجددة (وحدة تقرت).	٠١



مقدمة

## مقدمة

### ١- توطئة :

عرفت الجزائر تغيرا في الفلسفة المحاسبية الدولية بتبني النظام المحاسبي المالي كمحاولة لمسايرة الاتجاهات المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الذي تتضمن نفس الطرق المحاسبية المقترحة مع المعايير المحاسبية الدولية ، حيث تم إطلاق العديد من القوانين والتعليمات من وزارة المالية الجزائرية لتأطير عملية الانتقال من هذا النظام إلي المجلس الوطني للمحاسبة التي توضح كيفية إعادة التقييم وفق قواعد الإعراف والتقييم والتسجيل والإفصاح وطبيعة الأعمال الواجب القيام بها وتحتل التثبيات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسات وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة تغيرات حيث لا يقتصر العمل المحاسبي عند تسجيل الدخول بل تتطلب المثبتات متابعة عدة تقييمات خاصة في المحاسبة .

وتسعى المعايير المحاسبية إلي تحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية و إقصاء الحواجز التجارية وبهذا فإنها تجبر المؤسسات علي تعديل الكشوفات المالية بما يتلائم مع متطلبات المحيط الدولي من الشفافية ،المصادقية ، ومن بين هذه المعايير المعيار المحاسبي الدولي (IAS١٦) الخاص بالامتلاكات والمعدات والمصانع وعليه نسعى من خلال مذكرتنا هذه إلي معرفة مدى تطابق النظام المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية وهذا من خلال دراسة عنصر من عناصر القوائم المالية التثبيات ( المادية الملموسة ) من جانبين النظري والتطبيقي ولمعالجة هذه الدراسة قمنا بطرح الإشكالية التالية .

### ٢- طرح الإشكالية:

ما هو شكل إطار الممارسة المحاسبية لأصول طويلة الأجل في ظل تعدد الخيارات المحاسبية وما واقع توافقها مع المعيار المحاسبي IAS١٦ ؟

### الأسئلة الفرعية:

- هل يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في المعالجة المحاسبية لتثبيات الملموسة؟
- ما مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في التثبيات المادية الملموسة من حيث: الإعراف، القياس، التقييم، الإفصاح؟
- ماهي العوامل المؤثرة في الخيارات والممارسة المحاسبية ؟

## مقدمة

### ٣-فرضيات الدراسة:

- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبي الدولية في المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة.
- وتلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية لتثبيات .
- هناك عوامل تؤثر في إختيار سياسات محاسبية معينة عن غيرها .

### ٤-أهمية واهداف الدراسة

\*أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية البحث في معرفة مدى توافق النظام المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية.
- معرفة كيفية المعالجة المحاسبية لتثبيات المادية الملموسة.

\*أهداف الدراسة:

- معرفة واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 16ias في المؤسسات الاقتصادية.
- عرض المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

### ٥-مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

- لأن موضوع البحث له علاقة بالتخصص محاسبة وجباية معمقة
- مقارنة الدراسة النظرية بالواقع التطبيقي

### ٦-حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية:
- ارتباط الموضوع بجانب التخصص
- اختصرت الدراسة على الأصول حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية
- الحدود المكانية: شركة كهرباء وطاقات متجددة بولاية تقرت الحدود الزمنية: كانت الدراسة خلال سنة ٢٠٢٣

### ٧-منهج البحث والأدوات المستخدمة:

- من اجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق لأهداف البحث فإننا اعتمدنا على المناهج الأتية:
- المنهج الوصفي: الذي استعملناه في الجانب النظري على دراسة قواعد النظام المحاسبي المالي وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية.

## مقدمة

-المنهج التحليلي: الذي استخدمناه في الجانب التطبيقي من الدراسة من خلال تطبيق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي في الممارسة المحاسبية.

### ٨-مرجعية الدراسة:

الكتب - المذكرات-الرسائل الجامعية - المواقع الإلكترونية - المقالات - المجالات - المحاضرات -دراسات سابقة المقابلات مع الموظفين الذي يرتبط عملهم بموضوع الدراسة وذلك عن طريق المناقشة وطرح أسئلة مختلفة الدراسات السابقة المتمثلة في مذكرات الماجستير

### ٩-صعوبات الدراسة:

-قلة المراجع والصعوبات التي تعالج موضوع البحث  
-صعوبة التنسيق بين الجانب النظري والتطبيقي  
-صعوبة الحصول على كل المعلومات من طرف الشركة

### ١٠-هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة ومختلف الأسئلة الفرعية قسمنا هذا البحث إلى فصلين:  
الفصل الأول: خصص لتقديم الإطار النظري لدراسة حيث قسم الي مبحثين، المبحث الأول: المعالجة المحاسبية لأصول طويلة الأجل اما المبحث الثاني: فتطرقنا فيه إلى الدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع.  
الفصل الثاني: تناولنا فيه الدراسة الميدانية.

الكتاب

النظري

### تمهيد:

تعتبر التثبيبات الملموسة هي الأساس والقاعدة التي ترتكز عليها الوحدة الاقتصادية 'لأن حياتها واستمرارية تطور نشاطها وحتى تعاظم أرباحها مرهون بمدى حرصها علي تجديد وتطوير موارد إنتاجها ولا شك ان الشركات الكبرى ( متعددة الجنسية) أولت الاهتمام الأكبر بهذا الصنف من الأصول لكونها تمتلك اكبر ترسانة منها والمنتشرة عبر دول العالم وبدعم من الهيئات المحاسبية تم إصدار المعايير الدولية لتنظيم والتقييم والتسجيل هذه التثبيبات ولهذا سنتناول شروط الإعراف والتقييم والقياس والإفصاح التي تخص المعيار المحاسبي الدولي ١٦ والنظام المحاسبي المالي :

## المبحث الأول: الإطار النظري للمعالجة المحاسبية لأصول طويلة الأجل

المطلب الأول: متطلبات الاعتراف والتقييم بالأصول الثابتة على ضوء المعيار المحاسبي الدولي (ias ١٦)

الفرع الأول: الاعتراف المحاسبي لأصول الثابتة على ضوء المعيار الدولي (ias ١٦)

إن الاعتراف بالممتلكات والمنشآت والمعدات يتطلب وجوب توفر مجموعة من القواعد على النحو التالي:

- يجب الإقرار ببنود الممتلكات المنشآت المعدات كأصول عندما يكون محتمل.
- أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة عن الأصول الي المنشأة.
- أن يتم قياس تكلفة القياس بموثوقية.

وهذا الشرطان هما اللذان يجب توفيرهما في البنود التي يتم الاعتراف بها كأصل يتم الاعتراف بجميع تكاليف الممتلكات ' المنشآت والمعدات في القوت الذي يتم فيه تحملها، وتتمثل هذه التكاليف فيما يلي:

- التكاليف التي يتم تحملها عند اقتناء الأصل وهي التكاليف التي تتفق في سبيل الحصول على الأصل حتى يصبح جاهزا للاستخدام ويطلق عليها التكلفة التاريخية ويشمل ذلك تكاليف الشراء وتكاليف النقل وتكاليف تجهيز الموقع مصاريف المناولة الرسوم الجمركية رسوم تسجيل الضرائب واي تكاليف أخرى مثل تكلفة الأرض او الضرائب المدفوعة في الاتاوى بسبب مد الرق او الأرصفة عند الدفع جزء من ثمن الأرض.
- تكاليف بناء بند الممتلكات المنشآت المعدات ويجب إن يؤخذ بعين الاعتبار الفوائد التي تمثل تكاليف التمويل الخارجي عند حاجة له لإتمام بنا الأصل التي يتم التعامل معها وفق لما ورد في المعيار ٢٣ المتعلق بتكاليف الاقتراض وتحديد التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المناسبة والتي تتوافق مع تحديد تكلفة البناء بموثوقية حيث تتضمن الأدبيات المحاسبية أربع نظريات تكاليف تتعلق بالأصول والتي يتم بناؤها داخليا وهي كالتالي:
- **نظرية التكاليف الكلية:** ويتم تحمل الأصل بكافة تكاليف التصنيع سواء كانت متغيرة او ثابتة مباشرة او غير مباشرة وبغض النظر عن الطاقة الإنتاجية المختلفة.
- **نظرية التكاليف المتغيرة:** ويتم تحميل الأصل بالتكاليف المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة او غير مباشرة ويتم استثناء تكاليف التصنيع الثابتة وبصرف النظر ذل على مدى استغلال الطاقة الإنتاجية.
- **نظرية التكاليف المباشرة:** ويتم تحميل الأصل بالتكاليف المباشرة وبصرف النظر عن التكاليف غير مباشرة وكذلك يصرف على مدى استغلال الطاقة الإنتاجية.

- نظرية التكاليف المستغلة: ويتم تحميل الأصل بالتكاليف اللازمة لإنتاجه وفقا للطاقة الإنتاجية التي تم استغلالها يستبعد منها ما يتعلق بالتكاليف الصناعية ويتم تحديد تكلفة الأصل الذي يتم بناؤه داخليا وفقا لما ورد في المعيار المتعلق بعقود البناء التكاليف التي يتم تحملها لاحقا بالإضافة عليها او استبدال جزء منها او خدمتها ويمثل ذلك التحسينات والإضافات والإصلاحات ذات التكلفة وعمليات إعادة ترتيب الأصول التي تؤدي الي زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل او زيادة العمر الإنتاجي<sup>١</sup>.

- متطلبات الاهتلاك وفق المعيار ١٦ ias :

يجب توزيع القيمة الخاضعة للإهلاك لبند من الممتلكات والمنشآت والمعدات علي أساس منتظم وعلي مدار حياته الإنتاجية ويجب إن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة نمط استفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للبند كما يجب الاعتراف بعبئ الإهلاك السنوي كمصروف وذلك ما لم يكن هذا العبء قد تم تضمينه للقيمة المدرجة للأصل آخر نظرا لان المنافع الاقتصادية التي يتضمنها بند الموجودات تستنفد من قبل المنشأة علي مدار العمر الإنتاجي لذا يجب تخفيض القيمة المدرجة للبند كي تعكس هذا الاستفادة وذلك عن طريق الاعتراف بالمصروف السنوي الاهتلاك ويجب الاعتراف بالعبء السنوي للاهلاك حتى لو زادت قيمة البند المدرجة .

تستنفد المنشأة المنافع الاقتصادية للبند من الممتلكات والمنشأة والمعدات وذلك بشكل رئيسي عن طريق الاستخدام ومع ذلك توجد عوامل أخرى كالتقدم الفني والتآكل تؤدي إلى تناقص المنافع الاقتصادية للبند حتى في حال عدم استخدامه وبالتالي يجب اخذ جميع العوامل التالية بعين الاعتبار عند تقرير العمر الإنتاجي للبند:

- الاستخدام المتوقع للبند من قبل المنشأة والذي يقدر عادة بالاسترشاد بطاقته المتوقعة او بعدد الوحدات المتوقع انتاجها.

- التآكل أو التآكل المادي المتوقع والذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد دورات استخدام البند ونظام الإصلاحات والصيانة المتبع في المنشأة ومقدار ما يلاقيه البند نفسه في صياغة وعناية عند التوقف عن استخدامه .

-التقادم الفني الناتج عن التغيرات التي تحدث في العملية الإنتاجية او عن التغير الحاصل في الطلب بالسوق على السلعة او الخدمة التي ينتجها البند.

<sup>١</sup> خالد حماد الجعارات، معايير التقارير المالية لسنة ٢٠٠٧ TFRS/IAS، دار اثراء للنشر والتوزيع، الشارقة، ٢٠٠٨، ص٢٥٨، ٢٥٩.



- الحدود القانونية او القيود المماثلة والمتعلقة باستخدام البند مثل تاريخ انتهاء عقود التأجير المتعلقة به<sup>١</sup>

المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية:

١- الإعترااف بالتثبيات الملموسة:

- حسب المعيار المحاسبي الدولي (ias ١٦) الممتلكات والمصانع والمعدات :

قد نص المعيار المحاسبي الدولي (ias ١٦) علي وجوب الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل إذا تحقق الشرطان التاليان:

- احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية.

- إمكانية قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية.

ويتم التأكد من الشرط الأول بالاستناد إلي الدليل المتوفر عند الاعتراف بالأصل وذلك بالتأكد من أن المؤسسة سوف تستسلم العوائد بالأصل وان المخاطر المرتبطة به قد انتقلت إلى المؤسسة.

أما الشرط الثاني فمن المفترض ان يتحقق مباشرة عند عملية التبادل التي تدل على شراء الأصل وتحدد تكلفة الحصول عليه جراء عملية التبادل ويتم التحقق في حالات أخرى مثل حالة قيام المؤسسة ببناء الأصل داخليا عن طريق التحقق من تكلفة بناء الأصل<sup>٢</sup>.

- حسب المعيار المحاسبي الدولي (ias ٢٣) تكاليف الاقتراض:

يتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض التي تقتضي رسملتها والتي تتسبب مباشرة إلى امتلاك او انتاج أصل مؤهل وذلك كجزء من تكلفة ذلك الأصل ويبدأ الاعتراف برسمة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عندما:

- يتم تحمل نفقات الأصل

- يتم تحمل تكاليف الاقتراض

- تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود او بيع قيد التنفيذ<sup>٣</sup>.

<sup>١</sup> محمد خالد المهاني ، معيار المحاسبة الدولية المعيار السادس عشر الممتلكات والمنشأة والمعدات ، ملتقى الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية ، جامعة دمشق ٢٠٠٩م ، ص ٨-٩

<sup>٢</sup> حسين الفاضلي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١، ص ١٤٥.

<sup>٣</sup> رايح طويرات، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبة الدولة، ifrs / IAS كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، ٢٠١٨/٢٠١٩، ص ٢٩.

- حسب المعيار المحاسبي الدولي (ias ٣٦) الانخفاض في قيمة الأصول :

فإنه يتم تحديد تدني قيمة الأصل إذا توفرت مؤشرات تعتبر كدلائل تشير إلى احتمال وجود تدهور في قيمة الأصل هذه تكون داخلية أو خارجية:

• المؤشرات الداخلية:

- تقادم أو التلف الفيزيائي للأصل التدهور الطبيعي.
- تغير نمط استعمال الأصل مما سيؤثر على مردوديته سلبا
- توفر أدلة من تقارير داخلية تشير إلى أن الأداء الاقتصادي لأصل هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع<sup>١</sup>.

• المؤشرات الخارجية: تتمثل المؤشرات الخارجية في:

- خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت او الاستعمال العادي
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المؤسسة خلال الفترة او انها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية او السوقية او الاقتصادية او القانونية التي تعمل فيها المؤسسة او في السوق الذي ينتمي إليه الأصل<sup>٢</sup>.

- حسب معيار الإبلاغ المالي (ifrs٥) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة<sup>٣</sup>:

فإنه يتم تصنيف الأصول غير المتداولة كما يلي:

- تصنيف الأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع إذا تحقق ما يلي:
- ان يكون الأصل جاهز للبيع الفوري بشكله الحالي. (أي لا يتطلب إصلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع).
- ان تكون هناك احتمالية عالية لبيع الأصل (احتمالية حدوث عملية بيع الأصل أكبر من عدم حدوثها).
- يتم التوقف عن اهتلاكه ويتم عرضه كبند مستقل في الميزانية.

يتم الاستمرار في تصنيف الأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع، في حالة لم يتم بيعها خلال ١٢ شهر من تاريخ التصنيف يجب توفر ما يلي:

- ان تكون الأحداث التي أدت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة المؤسسة.
- توفر دلائل كافية بأن المؤسسة مازالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

<sup>١</sup> لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، دروس وتطبيقات محلولة، دار النشر الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، ٢٠١٢، ص ١٤٩.

<sup>٢</sup> أحمد حلمي جامعة، نظرية المحاسبة المالية النموذج البدوي الجديد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠١٠، ص ٢٥٣.

<sup>٣</sup> رايح طويرات، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، TFRS/IAS، أنظر المرجع السابق، ص ٢٩

المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي:

١- الإعراف بالتثبيات الملموسة:

يدرر التثبيات العيني او المعنوي في الحسابات كأصل:

- ١-١- إذا كان من المحتمل ان يؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان
- ١-٢- إذ كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة
- ١-٣- بالإضافة إلى هذه الشروط أضاف المشرع الجزائري في قانون المالية التكميلي لسنة ٢٠٠٩ شرطا ان ينص على انه يجب ان تتجاوز قيمة الأصل ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ دج ليتم اثباته كأصل ثابت<sup>١</sup>.

٢- التقييم المبدئي للتثبيات الملموسة:

يقصد بالتقييم المبدئي للتثبيات الملموسة كافة ما تتحمله المؤسسة من نفقات للحصول على التثبيات الملموس وتهيئته للاستخدام ويعتمد تحديد تكلفة التثبيات الملموسة حسب طريقة حيازتها من طرف المؤسسة<sup>٢</sup>.

الفرع الثاني: القياس والتقييم اللاحق

١- قياس التثبيات الملموسة:

١-١ القياس الأولي للأصول الملموسة:

حسب معيار المحاسبة (ias ١٦) فإنه تقاس تكلفة الأصول حسب طريقة التي يتم اقتناؤها بها على النحو التالي:

١-١-١- عن طريق الإقتناء:

يجب تسجيل التثبيات الملموسة عند تملكها بالتكلفة وتتضمن التكلفة في هذا المجال جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المؤسسة حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام وتتمثل هذه التكاليف فيما يلي:

- سعر الشراء إضافة إلى الرسوم الجمركية ورسوم الاستردادات وضرائب الشراء غير القابلة للاستيراد يطرح منها الخصم والحسومات التجارية.
- التكاليف المتعلقة مباشرة بوضع الأصل في المكان والظرف اللازمين لاستخدامه بالطريقة التي تستهدفها المؤسسة.

<sup>١</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ال عدد ١٩ الموافق ل ٢٥ مارس ٢٠٠٩، قرار مؤرخ في ٢٦ يوليو سنة ٢٠٠٨، يحدد القواعد والتقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرقها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص ٨.

<sup>٢</sup> مليكة داسير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيات، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة، ٢٠١٥/٢٠١٦، ص ١٤٢.

- التقديرات المبدئية لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إذا كان على المؤسسة التزام تتكبدته عند شراء الأصل او نتيجة استخدام الأصل<sup>١</sup>.
- ويستبعد من تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات ما يلي:
- الخصم التجاري بالإضافة إلى اية خصومات أخرى
- فوائد الديون الناشئة عن تأجيل سداد قيمة الموجودات حيث تعالج كنفقة جارية في قائمة الدخل
- التكاليف الإدارية والأعباء الإضافية الأخرى ما لم تكن مرتبطة مباشرة بعملية شراء الأصول او تجهيزها او جعلها جاهزة للاستخدام.
- خسائر التشغيل الأولية التي تحدث قبل ان تصل الأصول الي المستوى المخطط لأدائها لذلك لا يجوز رسمة هذه النفقات بل تعتبر من النفقات الجارية التي تحمل على الدورة المالية التي تكبدتها المؤسسة خلالها<sup>٢</sup>.

#### ١-١-٢- عن طريق انتاج الأصول الملموسة من طرف المؤسسة لذاتها:

تحدد تكلفة الأصل المنتج داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة باحتساب تكلفة الأصل الذي تمت حيازته وإذا قامت المؤسسة بتصنيع أصول مشابهة في ظروف العمل العادية فإن تكلفة الأصل تكون من نفس تكلفة الأصول المنتجة لغرض البيع كما يتضمن المعيار المحاسبي الدولي (٢ IAS) المخزونات<sup>٣</sup>.

#### ١-١-٣- عن طريق عقد ايجار التمويل:

نص المعيار المحاسبي الدولي (١٧ IAS) عقود الإيجار علي انه يعترف المستأجر بعقد ايجار تمويلي في حال استئجار الأصول بعقد الإيجار علي شكل موجودات في الميزانية بما يعادل القيمة العادلة للأملك المستأجرة او اذا كانت اقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار او وفقا لسعر الاقتراض التفاضلي<sup>٤</sup>.

#### ١-١-٤- عن طريق مبادلة الأصول:

يمكن المؤسسة امتلاك أصول ملموسة عن طريق مبادلتها بأصول أخرى تستخدم في نفس النشاط وتقاس تكلفة تلك

<sup>١</sup> جمعية حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EX PERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسب القانوني، عمان الأردن، ٢٠١٤، ص، ١٨٢.

<sup>٢</sup> حسين الفاضلي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، أنظر المرجع السابق ص ١٤٥.

<sup>٣</sup> لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتعليقات محلولة، أنظر المرجع السابق، ص ١٤٩

<sup>٤</sup> حسين الفاضلي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، أنظر المرجع السابق، ص ١٥٢.

العناصر بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه<sup>١</sup>.

#### ١-١-٥- عن طريق منح حكومية المتعلقة بالأصول:

يقصد بالمنح الحكومية وفقا للمعيار (IAS ٢٠) المساعدات الحكومية على شكل نقل موارد للمشرع مقابل التزام سابق او مستقبلي بشروط محددة متعلقة بنشاطات التشغيل لدى المشروع ولا تشمل المنح الحكومية اشكال المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل معقول. وقد نص المعيار على طريقتين لعرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول وهما:

- ان يتم ادراج المنحة كدخل مؤجل يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال الحياة الإنتاجية للأصل.

- ان يتم طرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول الي المبلغ المسجل للأصل في الميزانية حيث يتم الاعتراف من منح كدخل خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للاستهلاك على شكل تخفيض لعبء الاستهلاك<sup>٢</sup>.

#### ٢- القياس اللاحق للتثبيات الملموسة:

بعد الاعتراف الأولي ببند الممتلكات والمباني والمعدات يجب قياس الأصل باستخدام نموذج التكلفة التاريخية أو نموذج إعادة التقييم وعند اختيار المؤسسة أحد النموذجيين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والمباني والمعدات.

٢-٢-١- نموذج التكلفة: يتطلب نموذج التكلفة وبعد الاعتراف الاولي ان يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحا منها الإهلاك المتراكم وخسائر تدني القيمة.

٢-٢-٢- نموذج إعادة التقييم: يتطلب نموذج إعادة التقييم وبعد الاعتراف الاولي ان يتم قياس بنود الممتلكات والمباني والمعدات التي يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية بمبلغ إعادة التقييم أي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الإهلاك المتراكم اللاحق واية خسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

ويجب ان يتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف لضمان عدم اختلاف المبلغ المسجل بصورة مادية عن القيمة العادلة.

تتم إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمباني والمعدات سنويا في حالة وجود اختلاف جوهري او كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل إما إذا لم يكن هذا الاختلاف بين القيمتين جوهريا فيتم إعادة التقييم كل ثلاثة إلى خمس سنوات ويعتبر ذلك كافيا وذلك نظرا لاستقرار أسعار ذلك الأصل.

<sup>١</sup> رايح طوير ات، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، TFRS/IAS، أنظر المرجع السابق، ص ٣٢.

<sup>٢</sup> حسين الفاضلي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، أنظر المرجع السابق، ص ١٥٤.

إذا أعيد تقييم الأصل فإنه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي له الأصل المعاد تقييمه<sup>١</sup>.

الفرع الثالث: متطلبات الاعتراف والقيم الأخرى

طرق اهتلاك التثبيتات الملموسة

يوجد عدة طرق مستخدمة لاحتساب عبء اهتلاك الأصول الثابتة حيث تتطلب معايير المحاسبة الدولية اختيار الطريقة المناسبة لكل فئة من فئات الأصول الثابتة وكما هو مبين لاحقاً والثبات في استخدامها وتشمل الطرق ما يلي:

١- طريقة القسط الثابت<sup>٢</sup>:

تعتبر طريقة القسط الثابت من أكثر الطرق الاهتلاك استخداماً في الحياة العملية نظراً لسهولة استخدامها وبساطتها وتؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء ثابتة على مدى العمر الإنتاجي للأصل ويحتسب كما يلي:

قسط الاهتلاك السنوي = القيمة القابلة للاهتلاك / عدد سنوات العمر الإنتاجي

أو قسط الاهتلاك السنوي = (تكلفة الأصل - القيمة المتبقية) / العمر الإنتاجي

قسط الاهتلاك السنوي = (تكلفة الأصل - القيمة المتبقية) \* نسبة الاهتلاك الأصل السنوي.

٢- طريقة القسط المتناقص:

بموجب هذه الطريقة فإن الفترة المالية الأولى من استخدام الأصل تحمل القسط الأكبر من الاهتلاك ذلك لأن هذه الفترة هي المستفيد الأكبر من خدمات الأصل ثم يتناقص عبء الاهتلاك في الفترات التالية بشكل متوالي وللتوصل إلى قسط الاهتلاك السنوي يجب إتباع الخطوات التالية:

\* تحديد القيمة الدفترية للأصل في بداية كل سنة من سنوات عمر الأصل (القيمة الدفترية = التكلفة - مجمع الاهتلاك)

\* احتساب نسبة الاهتلاك السنوي = العمر الإنتاجي للأصل

\* احتساب عبء الاهتلاك = نسبة الاهتلاك \* القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة

<sup>١</sup> جمعية حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، أنظر المرجع السابق، ص ١٨٥، ١٨٦.

<sup>٢</sup> المرجع نفسه، ص ١٠١، ١٩١، ١٩٣.

ومن الجدير ذكره ان قسط اهتلاك السنة الأخيرة تبعا لهذه الطريقة يتمثل بالقيمة الدفترية للأصل في بداية هذه السنة مطروحا منه قيمة النفاية<sup>١</sup>.

### ٣- طريقة مجموع أرقام السنين<sup>٢</sup>:

كما هو الحال في طريقة القسط الثابت المضاعف فإن مصروف الاهتلاك يكون بموجب أرقام السنين في السنة الأولى هو الأكبر ثم يبدأ بالتناقص ولكن اقل بحدّة اقل من طريقة القسط المتناقص

ويتم حساب عبء الاهتلاك بموجب هذه الطريقة كما يلي:

- احتساب مجموع ارقام سنوات استخدام الأصل: يتم جمع ارقام السنوات (١+٢+٣... الخ) ويحسب مجموع ارقام سنوات استخدام الأصل بإتباع المعادلة:

$$\text{مجموع ارقام السنين} = \text{العمر الإنتاجي} \frac{(\text{العمر الإنتاجي} + 1)}{2}$$

- احتساب معدل او نسبة الاهتلاك السنوي وتكون هذه النسبة متغيرة على مدى سنوات العمر الإنتاجي.

معدل الاهتلاك السنوي = عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية الأصل السنة / مجموع ارقام السنين

- تحديد القيمة القابلة للاهتلاك: تأخذ هذه الطريقة قيمة النفاية بعين الاعتبار عند تحديد قسط الاهتلاك

وبالتالي فإن القيمة القابلة للاهتلاك تساوي:

$$\text{القيمة القابلة للاهتلاك} = \text{تكلفة الأصل} - \text{قيمة النفاية}$$

وتكون هذه القيمة ثابتة على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- ويتم احتساب عبء الاهتلاك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{عبء الاهتلاك} = \text{القيمة القابلة للاهتلاك} * \text{نسبة الاهتلاك}$$

### ٤- طريقة النشاط<sup>٣</sup>:

تعتمد طريقة النشاط على إنتاجية الأصول وليس الزمن عند احتساب الإهلاك للأصول الملموسة طويلة الاجل حيث يتم احتساب الاهتلاك علي أساس الوحدات التي يمكن إنتاجها من الأصل أو على أساس عدد ساعات التي يعملها الأصل او على أساس اخر من أسس مقاييس المدخلات.

<sup>١</sup> جمعية حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EX PERT)، أنظر المرجع السابق، ص ١٩٣.

<sup>٢</sup> المرجع نفسه، ص ١٩٥، ١٩٦.

<sup>٣</sup> المرجع نفسه، ص ١٩٨.

وللتوصل الي عبء قسط الاهتلاك السنوي تبعا لطريقة النشاط فلا بد من اتباع الخطوات التالية:

- تقدير وحدات النشاط للأصل خلال سنوات العمر الإنتاجي.

- تحديد القيمة القابلة للإهلاك.

- تأخذ هذه الطريقة النفاية بعين الاعتبار عند تحديد قسط الاهتلاك وبالتالي فإن القيمة القابلة للاهلاك تساوي:

القيمة القابلة للإهلاك = تكلفة الأصل - قيمة النفاية

- احتساب معدل او نسبة الإهلاك لكل وحدة كما يلي :

معدل الإهلاك لكل وحدة = القيمة القابلة للإهلاك / عدد الوحدات المنتجة

ويكون هذا المعدل ثابت علي مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل .

- احتساب قسط الإهلاك السنوي ( عبء الإهلاك ) : يمكن حساب عبء الإهلاك باستخدام المعادلة التالية :

عبء الاهتلاك = عدد الوحدات المنتجة الفعلية \* معدل الاهتلاك

٢-١- إعادة تقدير مدة المنفعة وطريقة الاهتلاك المطبقة:

يجب مراجعة العمر الإنتاجي وطريقة الاهتلاك المطبقة على الأصل دوريا (مرة واحدة عند اقفال حسابات المؤسسة على الأقل) فإذا كان:

- العمر الإنتاجي ونمط الاهتلاك المطبقين لا يعكسان الاستغلال الفعلي للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل اوجب المعيار (IAS ١٦) تعديلها عن طريق تطبيق عمر انتاجي جديد او تخفيضه على المدة المتبقية كما اوجب تغيير نمطا لتحديد الاهتلاك المتبع (مثلا من الخطي الي المتناقص).

- الاختلاف الكبير عن التقديرات السابقة للتدفقات الاقتصادية المستقبلية يوجب تعديل أعباء الاهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

- يجب معاملة هذه التغيرات على انها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار الثامن (IAS ٣٨) السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء<sup>١</sup>.

- خسائر القيمة عن التثبيتات الملموسة<sup>٢</sup>:

<sup>١</sup> لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتعليقات محلولة، أنظر المرجع السابق، ص ١١٤.

<sup>٢</sup> جمعية حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EX PERT)، أنظر المرجع السابق، ص ٢٣٠، ٢٣١.



إذا لم توجد مؤشرات علي تدني قيمة الأصل لا يوجد ما يبرر إجراء اختبار التدني اما إذا تبين للمؤسسة وجود مؤشر او أكثر لتدني في قيمة أصل معين فعلي المؤسسة القيام بما يلي:

- احتساب القيمة القابلة للاسترداد للأصل ومقارنتها مع القيمة المسجل بها الأصل دفتريا لتحديد قيمة التدني ان وجدت.

- تحتسب القيمة القابلة للاسترداد على أنها القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع او القيمة قيد الاستعمال

- تمثل القيمة العادلة للأصل سعر بيع الأصل في سوق نشط مطروحا منه النفقات المتوقع تحملها في سبيل إتمام عملية البيع مثل العمولات والسمسرة ورسوم نقل ملكية الأصل

- تحتسب قيمة الأصل قيد الاستعمال عن طريق إيجاد القيمة الحالية بالقيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

- إذا لم يكن هناك قدرة على تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بسبب عدم وجود أساس موثوق لتقدير القيمة العادلة علي أساس عمليات بيع اعتيادية بين أطراف مشاركة في السوق في ظل ظروف السوق الحالية السائدة عندما يتم اعتبار القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة قيد الاستعمال

- إذا لم يوجد سبب للاعتقاد بان قيمة الأصل قيد الاستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع عندما يتم اعتبار هي القيمة القابلة للاسترداد.

- طرق وقواعد التقييم والقياس المحاسبي<sup>١</sup>:

يقصد بالتقييم والقياس المحاسبي للممتلكات والتجهيزات والمعدات والقواعد والمقاييس اللازمة لتقييم تكلفة الأصل:

١- التقييم الأولي: يتم التقييم الأولي للممتلكات والتجهيزات والمعدات بأحد الطرق:

-تكلفة الإقتناء

-تكلفة الإنتاج

-القيمة العادلة

- القيمة الحالية

٣١٣ أمال مهاوة، اساسيات المحاسبة القطاعية علي ضوء المعايير المحاسبية الدولية للتقارير المالية ( ifrs -ias ) جامعة قاصدي مرباح ورقلة للطباعة والنشر والتوزيع سامي سنة ٢٠٢١م.

### أولاً: تكلفة الإقتناء:

تعرف تكلفة الإقتناء بأنها ثمن الشراء منقوص منه جميع الرسوم المسترجعة والتخفيضات التجارية المحصلة مضاف إليه جميع المصاريف المباشرة الضرورية لاقتناء الأصل حتى يصبح في وضعية قابلة للاستخدام ومن أمثلة المصاريف المباشرة لاقتناء الأصل ما يلي:

- تكلفة تهيئة الموقع.
- أعباء الأولوية للنقل واللف والشحن
- أعباء او تكاليف التركيب والتجميع
- الرسوم الجمركية والرسوم الأخرى الغير المسترجعة
- تكاليف هدم وتجديد الموقع إذا كان ذلك ملزم للمؤسسة
- الفوائد المستحقة اثناء البناء والتصنيع حتى يصبح جاهز للاستخدام
- أتعاب المهنيين (الموثق. المهندس المعماري)
- التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون.

### أمثلة حول المصاريف التي لا تدخل في تكلفة الإقتناء:

- المصاريف الإدارية والتكاليف غير المباشرة بشكل عام
- الفوائد المستحقة والمدفوعة أثناء استخدام وتشغيل الأصل
- تكاليف الإنتاج
- تكاليف الدعاية والترويج لأصل ما
- نفقات تشغيل واستخدام الأصل.

### ثانياً: تكلفة الإنتاج:

يتم تحديد تكلفة الإنتاج بنفس الطريقة المتبعة لتحديد تكلفة الإقتناء لكن إذا كانت المؤسسة تقوم بتصنيع الأصل في ظروف مشابهة لنشاطها الطبيعي فتحدد تكلفة الإنتاج بنفس الطريقة التي تحدد بها تكلفة الإنتاج الموجه للبيع وذلك بعد استبعاد أي أرباح داخلية.

**ثالثا: القيمة العادلة** يتم تطبيق هذه الطريقة في حالة الحصول على أصل بدون مقابل أو عندما يتم امتلاك فير متداول من خلال مبادلتها بأصل آخر مشابه أو غير مشابه وفي حالة المبادلة وعندما تكون إمكانية عدم تقييم القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق ويتم قياس الأصل المسالم بالقيمة المسجلة للأصل المتنازل عنه.

**رابعا: القيمة الحالية:** عندما يأجل السداد لبند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات إلى ما بعد المدة العادية للاتئمان فإن تكلفته تساوي الثمن النقدي المعادل لتاريخ اقتنائه ويتم الإعتراف بالفرق بين هذه القيمة وإجمالي المدفوعات كقوائد خلال فترة الاتئمان إلا إذا تم رسملتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها وفق المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون والخاص بتكاليف الاقتراض.

## ٢- التقييم اللاحق للتقييم الأولي:

بعد الإعتراف الأولي للأصل فإنه يجب الإعتراف به حسب ما نص عليه المعيار وفق أحد النموذجيين:

○ نموذج التكلفة التاريخية.

○ نموذج إعادة التقييم.

### نموذج التكلفة التاريخية:

يعتمد هذا النموذج على تقييم الأصل بتكلفة اقتنائه الأولية مخصوم منه مجموع الإهتلاكات وخسائر انخفاض القيمة، يتم الاعتراف بقيمة الانخفاض وفق هذه الطريقة في قائمة حسابات النتائج.

١- وتعرف التكلفة التاريخية : بانها تمثل النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم علي اثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمنفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة وعادة ما تكون موثوقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق من بياناتها ان القاعدة الأساسية في التطبيق العلمي هي اثبات التكلفة الاصلية لكافة عناصر الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية لوحدة لنقد<sup>١</sup>.

١- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو المعايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر ٢٠٠٧/٢٠٠٨ ص ١٠٧.  
 ٢ بوكساني رشيد، مداخلة بعنوان التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل أوجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، المركز الجامعي الوادي، ٢٠١٠، ص ٦.

٢- وعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

بانها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية للنقد المنفق او الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير او أسهم راس المال المصدر او الخدمات التي تم إنجازها او الالتزامات التي قدمت سلع او خدمات التي تم استلامها او سوف يتم استلامها.

### نموذج إعادة التقييم:

يطبق هذا النموذج عند إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية فبموجب هذه الطريقة يتم تقييم الأصل بالقيمة العادلة له بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منه مجموع الإهلاكات وخسائر انخفاض القيمة خلال الفترة التالية لإعادة التقييم إذا أدت إعادة التقييم إلي زيادة في قيمة الأصل فيتم إدراج الزيادة ضمن حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم، اما في حالة انخفاض في القيمة المسجلة للأصل فيجب الاعتراف بالانخفاض كمصروف في حين يتم الاعتراف بالزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كريح في قائمة حسابات النتيجة في حدود ما يقابل الانخفاض الناتج من إعادة تقييم نفس الأصل والذي سبق اعتباره مصروفاً.

يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المدرجة ضمن قائمة حقوق الملكية مباشرة إلى الأرباح المحجوزة إذا تم تحقق فائض بسبب إيقاف أو إزالة الأصل عند بيعه كما قد يتحقق جزءا من الفائض أثناء استخدام الأصل بواسطة الشركة وفي هذه الحالة تكون قيمة الفائض المحقق عبارة عن الفرق بين الاهلاك على أساس القيمة المدرجة المعاد تقييمها للأصل والهلاك على أساس تكلفة الأصل الأصلية ولا تتم عملية تحويل فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحجوزة من خلال قائمة حسابات النتائج.

عند اختيار الشركة أو المؤسسة نموذج إعادة التقييم كسياسة لها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تعميم هذه السياسة على جميع الممتلكات والتجهيزات والمعدات المصنفة ضمن نفس النوع من الأصول المشابهة
- يتم معالجة تأثيرات إعادة تقييم الممتلكات والتجهيزات والمعدات على الضرائب طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ IAS والخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل.
- في مراحل لاحقة لإعادة التقييم الأولية تتم إعادة تقييم سنويا في حالة وجود اختلاف جوهري بين القيمة العادلة الجديدة وصافي القيمة العادلة المسجلة وإذا لم يظهر هذا الاختلاف لاستقرار الأسعار تتم إعادة التقييم كل ثلاث إلى خمس سنوات.

### إلغاء الاعتراف بالأصل:

يتطلب المعيار (IAS ١٦) ما يلي:

- يجب إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة لأي من الممتلكات والمباني والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي من أحد المستأجرين. أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به.
- يمثل الربح أو الخسارة الناجمة عن التصرف أو بيع الأصل بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء كانت نقدية أو عينة بالقيمة العادلة ولا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات وإنما كريح.<sup>١</sup>
- الإفصاح عن الأصل: حسب المعيار الدولي (ias ١٦) يجب ان تفصح القوائم المالية لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات عن:

- أسس القياس المستخدمة في تحديد إجمالي المبلغ الدفترى.
- طرق الاهتلاك المستخدمة.
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.
- إجمالي المبلغ الدفترى ومجمع الاهتلاك في بداية ونهاية الفترة.
- وجود قيود على الملكية ومبالغ تلك القيود والعقارات والآلات والمعدات المرهومة على انها ضمان للالتزامات.
- مبلغ النفقات المثبتة ضمن المبلغ الدفترى لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات اثناء تشييده
- مبلغ التعهدات التعاقدية مقابل اقتناء العقارات والآلات والمعدات
- مبالغ نقصان القيمة في قيمة الآلات والعقارات والمعدات التي أدرجت ضمن الربح والخسارة.<sup>٢</sup>

### العمر الإنتاجي للأصل<sup>٣</sup>:

العمر الإنتاجي هو إما الفترة الزمنية التي تتوقع خلالها الشركة أن تستخدم الأصل أو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع الحصول عليها من الأصل على الشركة الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل.

- الاستخدام المتوقع للأصل
- القدم والتلف المادي المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية
- التقادم التقني أو التجاري الناجم عن التغييرات أو التحسينات في الإنتاج، أو تغيير نسبة الطلب ....
- الحدود القانونية وما شابهها فيما يتعلق باستخدام الأصل كتاريخ انتهاء عقود الإيجار مثلاً.

### المطلب الثاني: المفاضلة بين الخيارات والسياسات المحاسبية المتاحة لتقييم الأصول الثابتة

<sup>١</sup> جمعية حميدات، قيس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EX PERT)، أنظر المرجع السابق، ص ١٩٩.

<sup>٢</sup> المرجع نفسه، ص ١٤، ١٣.

<sup>٣</sup> أمال مهاوة، أساسيات المحاسبة القطاعية على ضوء المعايير الدولية للتقارير المالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سامي للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠٢١، ص ٢٥.

الفرع الأول: الإطار العلمي لنموذج التكلفة التاريخية وانتقاداتها

مبدأ التكلفة التاريخية:

يعدا هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية فهو الأساس الأكثر انتشاراً في تقييم الأصول والخصوم لذلك يسميه البعض بمنهج التكلفة التاريخية لأنها تمثل أساساً لتقييم جميع عناصر القوائم المالية كما تشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية أو ما يعادلها التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي الفع المعادل في تاريخ اقتناء الأصل كما يسري هذا المبدأ على العمليات الرأسمالية والعمليات التشغيلية الإرادية.

كما يطبق على الالتزامات فيتم قياسها وفق البيانات التاريخية المتوقعة للمؤسسة الاقتصادية في تاريخ نشوء الالتزام<sup>١</sup>.

مبررات استخدام التكلفة التاريخية:

إن استمرارية القبول بهذا المبدأ رغم الانتقادات الموجهة إليه تبررها عدة مبررات وفي مايلي سنذكر أهم مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

- تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام.
- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلاً وليست عمليات افتراضية أو تقديرية
- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية مثل فرض استمرارية النشاط وفرض ثبات وحدة النقد ومبادئ موضوعية والثبات في اتباع النسق والاعتراف أو تحقق الإيراد<sup>٢</sup>.

<sup>١</sup> رضوان حلوى، حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن عمان، ٢٠٠٥، ص ٢٠٢.

<sup>٢</sup> محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن عمان، ٢٠٠٨، ص ١٦٤.

### مميزات التكلفة التاريخية<sup>١</sup>:

اهم مبررات التي يستند اليها أساس التكلفة التاريخية المحاسبية:

- الموضوعية: يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب ان تكون هذه البيانات مبنية علي أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.
- الموثوقية: لعلي اهم مبرر لمبدأ التكلفة التاريخية هو الموثوقية العالية إذا ما قارناها مع الأسس الأخرى مثل القيمة العادلة.
- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار فكر المحاسبة المالية مثل الاعتراف بالإيرادات فرض وحدة القياس. الحيطة والحذر. مبدأ المقابلة.
- يرغب معدو القوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكبر علي موثوقية المقاييس من اجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.
- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف وقياس وهذا يدل عليها موضوعية وموثوقية أكبر.

### الانتقادات الموجهة التكلفة التاريخية<sup>٢</sup>:

ان الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي الي قياس غير سليم للدخل الدوري وذلك لسببين:

- عدم التجانس في مقابلة الإيرادات بالمصروفات فالإيرادات تمثل حين الاعتراف بها وتحققها فيما جري خلال الفترة ولكن المصروفات تمثل بالمقابل قيما تاريخية تمت في أوقات سابقة والمنطق المحاسبي السليم يتطلب قياس الإيرادات والمصاريف وفق أساس واحد وهو أساس القيمة الجارية لذلك فإن الدخل الناتج وفق التكلفة التاريخية هو خليط من أرباح عمليات التشغيل ومن مكاسب حيازة او مضاربة نتيجة التغير في الأسعار كفرق بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية.

<sup>١</sup> بوكساني رشيد، مداخلة بعنوان مبدأ التكلفة التاريخية بين الانقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة الوقتية، أنظر المرجع السابق، ص٧.

<sup>٢</sup> اسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، مذكرة ماجستير، جامعة بوضياف  
ميلة، ٢٠١٣، ٢٠١٤، ص ٦٠، ٦١.

- تأجيل الاعتراف بتغيرات قيم الأصول والخصوم الناتجة في الدورة الحالية الي حين حدوث تبادل حقيقي مع طرف خارجي في الدورة او الدورات التالية وهذا ما سيؤدي الي تداخل نتائج الدورات فيجعل نتيجة كل دورة متأثرة بنتيجة دورات سابقة فتصبح نتائج الدورات غير صالحة للمقارنة واجراء التنبؤات
  - ومن الواضح إن كل ذلك يتعارض مع فرض الدورية الذي يتطلب فصل نتائج الدورات المحاسبية.
  - ان الاعتماد على مبدا منهج التكلفة التاريخية يتطلب حدوث تبادل حقيقية مع طرف خارجي قبل الاعتراف بأي تغيير في عناصر قائمة المركز الخارجي وبالتالي فإن هذا الشرط التبادلي يؤدي الي تجاهل واسقاط الكثير من الأصول غير الملموسة من قائمة المركز المالي مثل شهرة المحل المنتجة داخليا الامر الذي يجعل قائمة المركز المالي لا تمثل الواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية.
  - كما ان تجاهل مبدا التكلفة التاريخية لتغيرات القوة الشرائية لوحد النقد يجعل من عناصر قائمة المركز المالي غير قابلة للتجميع والتلخيص فهي عناصر ذات قوة شرائية مختلفة غير قابلة للمقارنة مع بعضها البعض.
  - تخلوا السجلات مع اثبات الكثير من الموارد التي يترتب عليها تدفق اقتصاد مستقبلية للمؤسسة مثل عناصر الموارد البشرية والراس مال الفكري وقواعد المعلومات بسبب صعوبة قياس مثل هذه الموارد.
  - إن حساب الاهتلاك وفق التكلفة التاريخية في فترات التضخم لا يحقق الهدف من احتسابه إذ ان مجموع الأقساط لا تكفي للحصول على أصل جديد مما يؤدي الي النقص التدريجي في راس مال المستثمر.
- عيوب مبدا التكلفة التاريخية:**

نذكر من اهم عيوب مبدا التكلفة التاريخية ما يلي:

- ١- ان قائمة المركز المالي التي يتم اعدادها طبقا للمبدأ التكلفة التاريخية أصبحت لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية الثابتة التي يتم شرائها منذ عدة سنوات تظهر في قائمة المركز المالي بأسعار شراؤها التي قد تختلف اختلاف كبير على الأسعار الحالية في تاريخ اعداد قائمة المركز المالي.
- ٢- ان قائمة حسابات النتائج لا تعبر عن نتيجة الاعمال خلال نفس السنة المالية أي التي يتم تسعيرها بلا اعتماد علي أسعارها الحالية بين هناك بعض عناصر تكاليف مسعرة بأسعار سنوات سابقة مثل اهتلاك الأصول الثابتة وأيضا جزء من تكلفة المواد المستخدمة في العمليات الإنتاجية والتي تم شراؤها في سنة او سنوات سابقة ويتم تسعيرها بأسعار السنوات السابقة وفي ظل التضخم فإن أسعار السنوات السابقة نقل عن أسعار السنة الحالية التي يتم فيها اعداد قائمة حسابات النتائج<sup>١</sup>.

<sup>١</sup> Consulté le <http://www.w.w.jps.dir.com>



وهذا يؤدي الي نقص التكاليف الدفترية عن التكاليف الحقيقية مما يؤدي الي زيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية وهذا ما يلي<sup>1</sup>:

تحميل المؤسسة بضرائب تزيد عن الضرائب الحقيقية

- زيادة الأرباح الموزعة على المساهمين مما يؤدي الي تعرض الشركة للخطر مستقبلا نتيجة نقص الأصول
- زيادة ضغط العمال على إدارة الشركة لزيادة اجورها.
- فقدان الثقة في القوائم المالية المعدة طبقا للمبدأ التكلفة التاريخية وعدم قدرة الجهات المختلفة الاعتماد على هذه القوائم المالية عند اتخاذ القرارات بمعنى اخر ان التقارير الخارجية متمثلة في القوائم المالية التقليدية تبدو مظلمة حيث التكاليف لم تعد تعكس القيمة العادلة والواقعية فالتكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة تبادل.
- بما ان هذا المبدأ يعبر إلا على الماضي في عملية القياس دون ان يأخذ في الحسبان التقلبات السعرية التي قد تؤثر على المؤسسة لدي ينبغي اعتماد حلول لسد هذه الثغرة وذلك من خلال:
- الإهلاكات: تعبر عن مقدار النقص الناتج عن استعمال الاستثمارات
- المؤونات: لمواجهة التدهور المحتمل لبعض عناصر الذمة المالية للمؤسسة
- إعادة التقييم: يعبر عن تحديث قيم الاستثمارات مع الأخذ بعين الاعتبار عامل تضخم لان فترة الاستثمارات امتلاكها في المؤسسة تكون طويلة مما يجعلها عرضة لأثر التضخم.

### الفرع الثاني: بدائل نموذج التكلفة التاريخية:

ان من اهم البدائل المقترحة في القياس المحاسبي نموذج القيمة العادلة.

وتعد هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية من اهم المؤسسات المالية الي تبني القيمة العادلة في القياس المحاسبي وأدى هذا الاتجاه الي الكثير من الأصوات المؤيدة والمعارضة باعتبارها تغييرا محوريا في الفكر المحاسبي وكانت المحاسبة المالية والقياس المحاسبي تحت المجهر في الفترة الأخيرة التي انهارت فيها كبر شركات العالم مثل (انرون موبل وليمان برذر) وغيرها حيث أصبح البحث عن بدائل للتكلفة التاريخية في القياس المحاسبي الأولوية الأولى التي تشغل المؤسسات المهنية والمهتمين بالمحاسبة.

### تعريف القيمة العادلة:

يعرف البعض القيمة العادلة بانها القيمة السوقية العادلة والتي تمثل المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية او الإفلاس او ظروف احتمالية كما يعرفها بعضهم الاخر بانها السعر الذي يتم من خلاله تحويل أصل ما من بائع

<sup>1</sup> حسين القاضي، محمود حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٧، ص ٣٧٤.

راغب في البيع ومشتري راغب في الشراء وكلاهما لديه القدرة على الوصول الي جميع الحقائق ذات الصلة ويعمل بحرية واستقلال<sup>١</sup>

تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية للاتحاد الدولي للمحاسبين: مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها على غرار المعيار الدولي ٣٩ الذي يعرف القيمة العادلة التي يتم بموجبها تبادل أصل او تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية<sup>٢</sup>.

وطبقا للمعيار ifrs ١٣ السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل او دفعه لتحويل الإلتزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس<sup>٣</sup>

تعريف المعايير المحاسبية الأمريكية: حيث عرفت القيمة العادلة بانها المبلغ الذي سيكون مستلم من بيع أحد الأصول او المدفوعة لسداد الإلتزام في صفقة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس<sup>٤</sup>.

تعريف كما يعرفها البعض الاخر على انها: المبلغ الذي يمكن مبادلة به أصل او تسوية الإلتزام صادر بين طرفين وعلى استعداد تام ولديهم معلومات كافية على الصفقة<sup>٥</sup>.

تعريف لجنة معايير التقييم الدولية: في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبتاع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث تتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وبدون وجود اكراه على إتمام الصفقة<sup>٦</sup>.

جاء به النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة والذي أطلق عليه مصطلح القيمة الحقيقية فقد عرفها ب: هو المبلغ الذي يمكن ان يتم من اجله تبادل الأصل او خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية<sup>٧</sup>.

<sup>١</sup> المدخل الحديث في المحاسبة، محاسبة القيمة العادلة الدار الجامعية الإسكندرية ٢٠٠٣ ص ١١

<sup>٢</sup> Lione ESCAFRE.Réda SEFAF L'impact comptable de la crise Financière sur la volatilité des titres bancaires : cas de France.L'Italie,et l'Allema HAL, Id :hal.0481105.centre de recherche. LARGO, Faculté d Droit,d'Economie et de Gestion 05May2010.p05.

<sup>٣</sup> IFRS AT AGLANCER IFRS ١٣Fair Value Measurement LBDO ٢٠١٤ P١

<sup>٤</sup> Ias plus ٥/٣/٢٠١٥ a ١٥,١٥ hyyp.w.w.w .iasplus.com/en/stzndzrds/ifrs/ifrs ١٣

<sup>٥</sup> Association d'économie finzcière ٢١/٠٣/٢٠١٥à ١١,٤٥ <http://www.aef.asso.fr/parution.jspprm=١٨٦٩٤>

<sup>٦</sup> عوام جمعة وحديدي ادم، مداخلة بعنوان أثر وامكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصاريف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، إسطنبول، تركيا أيام ١١/٠٩ سبتمبر ٢٠١٣، ص ٩.

<sup>٧</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد ١٢/١٩ ربيع الأول عام ١٤٣٠ هـ الموافق ٢٥ مارس سنة ٢٠٠٩، ص ٨٧.

أهم المبررات التي تستند إليها أساسا القيمة العادلة<sup>١</sup>:

ان مستخدمي البيانات المالية يحتاجون الي معلومات ملائمة وموثوقية وقابلة للمقارنة لتقييم المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لا اتخاذ القرارات الاقتصادية ونجد ان معلومات القيمة العادلة واسعة لاستخدام ولها المزايا التالية:

ان القيمة العادلة أقرب لتعديل العادل لقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الاعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية للمنشأة.

- إذا تم تقييم الموجودات والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي لأنه تم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.

- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة علي راس المال.

- تساعد المعلومات المبينة على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المشابهة والتي تستخدم القيمة العادلة.

- ان معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

- ان واضعي معايير المحاسبة يدعون الي ان التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة تسمح لكثير من القيم العادلة ان يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق راس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية.

الانتقادات الموجهة لأساس القيمة العادلة<sup>٢</sup>:

وتتمثل اهم الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة:

-من الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة هو الغموض في قياس الأصول والأدوات المالية مما يخلق الكثير من المنافذ في انحرافات الأسعار.

- ان القيمة العادلة هي قيمة افتراضية تحدد على أساس الأسعار السوقية والاسعار السوقية تخضع لكثير من العوامل التي تتحكم فيها كعوامل العرض والطلب وأيضا مدى توفر المعلومات التي يمكن ان تحدد الأسعار على أساسها بشفاافية وبذلك فإن كل ما سيؤثر في السوق في القيمة العادلة.

<sup>١</sup> عامر محمد سلمان، حسين كاظم عوجة، نماذج القياس والافصاح المحاسبي عن القيمة العادلة/ مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، ص ٣٣١.

<sup>٢</sup> المرجع نفسه، ص ١٣٥ و ١٤٠.

- يمكن في بعض الأحيان ان يكون سعر الأصل في السوق لا يعكس القيمة المالية الحقيقية للأصل فالسوق يمكن ان يكون غير كفى أي لا يعكس القيمة الحقيقية.
- التلاعب في الأسعار من طرف المؤسسة في حد ذاتها قد يخلق مخاطر في الحصول على قيمة عادلة في الأسواق التي يصعب فيها تحويل الأصل الي سيولة.
- تعدد طرق القياس بالقيمة العادلة وهذا يؤدي نتائج مختلفة وفق كل طريقة قياس.
- يكتنف تقدير القيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان علي قدر كبير من الحكم الشخصي واتباع أسس متباينة.

### المطلب الثالث: محددات المفاضلة بين السياسات المحاسبية المتاحة

#### الفرع الأول: عوامل متعلقة بصعوبات وفق القيمة العادلة<sup>1</sup>:

- في حالة عدم توفر أسعار سوقية حاضرة قابلة للملاحظة تكون قياسات القيمة العادلة اقل موثوقية وذلك لان المدخلات قد تكون قابلة او غير قابلة للملاحظة وتصبح تعتمد على الذاتية والحكم الشخصي من طرف الإدارة مما يؤثر سلبا على ثقة مستخدمي التقارير المالية في تلك القياسات.
- ان هنالك مخاطر أخلاقية للتوجه نحو القيمة العادلة تتمثل في محاولة تضخيم أصول المؤسسة وذلك بغرض الحصول على تمويل أكبر للمشروعات الاستثمارية التي تنوي المؤسسة الاستثمار فيها.
- ان قياس القيمة العادلة علي أساس بند دون اخر (بمعني ان تختار المؤسسة التقرير عن بعض البنود بالقيمة العادلة بينما تظل باقي البنود مقيمة بالتكلفة التاريخية) يؤثر سلبا على قابلية القوائم المالية للمقارنة والاتساق ويزيد من فرص التلاعب الإداري
- ان القياس المحاسبي بالقيمة العادلة للأصول غير المالية سيظل واحد من اهم المشاكل التي تواجه محاسبة القيمة العادلة في الوقت الحالي علي الأقل وذلك لصعوبة الحصول علي أسعار سوقية قابلة للملاحظة للعديد من الأصول الغير مالية واهما الاستثمارات العقارية دون تحمل تكلفة وفي حالة عدم توفر أسعار سوقية قابلة للملاحظة يتعين علي المؤسسة الاستعانة بالخبراء مكلفة أيضا علي الرغم من ان معيار قياس القيمة العادلة لم يلزم بذلك وقد تظهر المؤسسة للاستعانة بأكثر من خبير تم تفاصيل بينهم وذلك لان التقييم العقاري يمكن ان يتفاوت من خبير لآخر .
- ان التقارير المالية المعدة وفقا لمقاييس القيمة العادلة تعد أكثر تقلبا فيما يتعلق بالأرباح المعلن عنها اذا ما قورنت بالتقارير المالية وفقا للتكلفة التاريخية.

<sup>1</sup> إبراهيم محد الطحان، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة كفر الشيخ، جمهورية مصر، ٢٠١٧، ص

- لم تحدد معايير المحاسبة اسلوب تقييم محدد يكون ملزم لجميع المؤسسات عند قياس القيمة العادلة وانما تركت لها حرية اختيار الأسلوب بشرط ان يكون ملائما للظروف.
- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية حيث لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الثقة فيها فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها او انها موثوق بها ولكنها غير ملائمة فأرقام القيمة العادلة تتمتع بدرجة عالية من الملائمة لأنها تمثل الواقع الفعلي ولكنها تتمتع بدرجة منخفضة في الثقة.

#### الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية:

اهم العوامل المؤثرة في الجزائر هناك عوامل اقتصادية وقانونية وثقافية ومهنية ..... الخ

**العوامل الاقتصادية:** يتخلل هذا العامل بمجموعة من المؤشرات التي تساهم في درجة تطور الاقتصاد يمكن سرد بعضها وفق الاتي<sup>1</sup>:

\* طبيعة النظام الاقتصادي: ان طبيعة النظام الاقتصادي تؤثر على اهداف المؤسسة ووظائفها فالنظام الرأسمالي يقوم على اقتصاد السوق الحر حيث لا يسمح بتدخل القيود والمحددات السياسية او العقائد الاجتماعية في التفاعل الطبيعي للقوى الاقتصادية<sup>2</sup>

\* درجة النمو والاستقرار: يعتبر مستوى ونمو الاقتصاد لدولة ما مؤشرا مؤثر علي تطور اقتصادها وبالتالي

يؤثر على تطبيق وتطوير الممارسات المحاسبية.<sup>3</sup>

\* حجم الأنشطة التجارية الدولية: ان عدد الشركات المتعددة الجنسية في دولة ما له تأثير مباشر على الممارسات المحاسبية<sup>4</sup>

\* التضخم: يعتبر من العوامل التي لها تأثير على البيئة المحاسبية وان مبدا التكلفة التاريخية يعتبر أحد المبادئ

<sup>1</sup> طاطا ايمان، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، ٢٠١٧، ص ٤٣

<sup>2</sup> شعيب حمزة واخرون، التنظيم المحاسبي في المدارس الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البنية الوطنية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة الجزائر، ٢٠١١، ص.

<sup>3</sup> مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة ام البواقي الجزائر، ٢٠١٤، ص ٣٢

<sup>4</sup> ايت محمد مراد، ضرورة تكييف محاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال فترة ٢٠١٠ و٢٠١٣، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر ٣، ٢٠١٤، ص ٦٦ غير منشورة.

الرئيسة التي تعتمد عليها المحاسبة في جميع الدول<sup>١</sup>

\*تطور سوق الأوراق المالية: تأثر سوق الأوراق المالية وسوق الأسهم بدرجة الاولي بالمعلومات التي يوفرها المحيط<sup>٢</sup>

- **العوامل القانونية:** كما ان القواعد القانونية في أي بلد تحدد العلاقة بين الافراد والمؤسسات وتفاعلاتها وكذلك

تضع الأنشطة والتشريعات التي تضم المهن المختلفة على غرار مهنة المحاسبة وممارساتها ومتطلباتها<sup>٣</sup>

- **العوامل الثقافية:** تعتبر الثقافة من العوامل التي تؤثر على المنظومة المحاسبية في بلد ما متميزة مثل بقية السمات الثقافية الأخرى<sup>٤</sup>.

- **العوامل المهنية:** تأثر الممارسات المحاسبية على مهنة المحاسبة في التأثير على عملية التتميط المحاسبي في الدولة<sup>٥</sup>

كما ان الدول التي بها منظمات مهنية ضعيفة لا تستطيع تنظيم مهنة المحاسبة ولا التقارير المالية وبالتالي فإن تكفل الدولة بتنظيم الممارسات المحاسبية يعتبر من الخيارات الممكن ان ترفع من كفاية مهنة المحاسبة<sup>٦</sup>.

### الفرع الثالث: عوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية:

ان تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية يواجه العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية يمكن ذكرها فيما يلي:

-عدم توفر سوق مالي: يعتبر غياب السوق المالي الفعال من أصعب التحديات التي تقف عائقا امام تطبيق القياس وفق القيمة العادلة باعتبارها أفضل مصدر للحصول على القيم العادلة والدقيقة وبالرجوع الي السوق المالي الجزائري

<sup>١</sup> مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS على البيئة المحاسبية الجزائرية، أنظر المرجع السابق،

<sup>٢</sup> حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، انظر للمرجع السابق، ص.١٦

<sup>٣</sup> عوينات فريدة، دراسة النظام المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في البيئة المحاسبية، مذكرة الماجستير، الوادي الجزائر، ٢٠١١، ص٧٥.

<sup>٤</sup> حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، انظر للمرجع السابق، ص١٦.

<sup>٥</sup> المرجع نفسه، ص ١٦.

<sup>٦</sup> طاطا ايمان، انظر للمرجع السابق، ص .

أو بورصة الجزائر نجدها تتضمن خمسة مؤسسات متعاملة فيه فقط ومعظم هذه المؤسسات هي مؤسسات عمومية ففي هذه الحالة من الصعب جدا الحديث عن سوق ذات كفاءة او سوق نشطة حيث تكاد تتعدم التعاملات فيه<sup>1</sup>.

- عدم جاهزية البنوك التجارية: رغم التطمينات الصادرة من الحكومة لمختلف الشركات بخصوص إيجابيات تطبيق نظام محاسبي مالي ولاسيما تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية الي ان المتخصصين في المحاسبة والخبراء في المحاسبة المالية وجهوا انتقادات للحكومة والقانون كما أشاروا ان الحكومة تسرعت كثيرا في تطبيق النظام الجديد الذي يدخل حيز التنفيذ سنة ٢٠١٠ بدون تحضير المناخ المناسب لتطبيق هذا النظام المعقد الذي تطلب تطبيقه خمس سنوات كاملة<sup>2</sup>.

- عدم فعالية وديناميكية البنوك التجارية في البورصة: يقر جميع الخبراء الاقتصاديين الجزائريين والأجانب ان البنوك الجزائرية تعاني من انحطاط كبير لا يرقى الي مستوي العالمية كما انها لا تملك بنوك بل صناديق يتم فيها إيداع الأموال وباعتبار ان البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالي فإن ضعفها يؤثر مباشرة على السوق المالي<sup>3</sup>.

- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين: فمازالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستذكار على حساب الابداع، وهذا راجع أساسا لغياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الفلسفية الي المحاسبة على انها تقنية وليست علما قائما بذاته.

- غياب ضوابط اخلاقيات مهنة المحاسبة: من بين شروط الحصول على قيمة المعادلة ان يكون المقيم المهني أو الخبير عادلا ونزيها ويعمل بشفافية ومصداقية. أي من الضروري التحلي بأخلاقيات وسلوكيات المهنة، حيث تعتبر هذه الأخيرة من المبادئ المحاسبة التي نصت عليها المنظمات المحاسبية الدولية في حين نجد ان الممارسة المهنية للمحاسبة في الجزائر قد انتابها مجموعة من الخروقات والمساس بأخلاقياتها.

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: ان تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا مالا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية.

<sup>1</sup> هوارى معراج، ادم حديدي، دور القياس والافصاح في القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في

البيئة للمحاسبة الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، الجزائر، ص ٢٥٩

<sup>2</sup> فارس بن بدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، ورقلة، ٢٠١٥، ص ٢٣٦.

<sup>3</sup> بلعور سليمان، بن طودينة بوحفص، صعوبة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، ٢٠٠٧، ص ٧٣٦.

- تحفظ البنوك التجارية في تقديم المعلومات: تتطلب المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية مستوى عالي من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات، بحيث ان أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار الاستثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، بينما غالبية البنوك التجارية الجزائرية اعتادت على السرية والتحفظ والحساسية في نشر المعلومات.
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني: ان تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة المتداولة الا ان الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.
- تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي: يفترض من الناحية العملية اصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة الا انه لحد الان هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر، وربما يرجع هذا الامر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل الكبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الإهلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.
- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى: فاذا أخذنا كمثال على ذلك تسجيل قروض الايجار التمويلي في التثبيات وادراج مبلغ قسط الاهلاكات المتعلقة بالأصل الذي تم استجاره ضمن أعباء الدورة كما هو معمول به في مضامين النظام المحاسبي، بينما يلاحظ في التشريعات الضريبية المعمول بها حاليا أنها تسمح للمؤسسات بإدراج مبلغ قسط الاهلاكات للأصول التي تعود ملكيتها للمؤسسة فقط.
- عدم مراعاة المعايير المحاسبية الدولية لخصوصيات الدول النامية: تهيمن الدول المتقدمة على مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، حيث تلعبان دورا كبيرا في تحديد سياسات المجلس، من خلال تقارب معايير المجلس والمعايير البريطانية والأمريكية والمستمدة من نموذج التوحيد الانفلوسكسوني وهو ما يظهر التأثير البارز لهذين البلدين على معايير المجلس، ويجعل من هذا الأخير في غالب الأحيان يصدر معايير محاسبية وفق البيئة الاقتصادية لهما، وبالتالي المجلس لا يأخذ بعين الاعتبار خصوصية اقتصاديات الدول النامية ومن بينها الجزائر عند إصداره للمعايير المحاسبية.
- نقص التأهيل والتكوين قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي: حسب الأرقام التي قدمها السيد حمدي رئيس المصف السابق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من مجموع ٦٠٠٠٠٠ مهنى في المحاسبة، ٨٥٠٠٠ فقط كانوا قادرين على اعتماد النظام المحاسبي المالي في الفاتح من جانفي ٢٠١٠ منهم ٧٥٠٠٠ تلقوا تكوينا من المصف والباقي من جهات أخرى، استنادا لدراسة قامت بها لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي، واستمر هذا النقص في التكوين الى حد الان، حيث اتضح ان هناك نقص في التكوين والتأطير بموضوع المعايير المحاسبية بالجزائر بشكل واضح، خاصة فيما يتعلق بالبنوك في ظل ضعف وعدم وجود برنامج



مدروس ومسطر في هذا الاطار باستثناء بعض الجهود والتي تنظم من طرف بعض الهيئات المنظمات المهنية والحكومية وغير الحكومية أيام دراسية، ندوات ، ملتقيات...الخ، وكل هذه المحاولات في الحقيقة تبقى غير كافية وترتبط في الغالب بالمؤسسات الاقتصادية لا البنوك التجارية ، نظرا للزخم الكبير من التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على عدة مستويات في المحاسبة.

- التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني: صعوبة تغيير العادات والأعراف المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني والذي دام التعامل به أكثر من ٣٣ سنة، والتي قد تحتاج الى وقت طويل لذلك، ونظرا للزخم الكبير من التغيرات التي ستحدث على مستوى المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والمعالجات وهو ما يتطلب الى مدة تحضيرية طويلة وتكوين شامل وعلى كل المستويات.

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سيتم في هذا المبحث التطرق إلى الدراسات السابقة:

#### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

##### ١- الدراسة الأولى:

دراسة هشام شلغوم - بوعلام بن زخروفة عنوان الدراسة تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين المهنيين في سنة ٢٠١٥م، مجلة جزائرية للدراسات المحاسبية والمالية.

هدفت هذه الدراسة الي تقييم بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) كأحد بدائل القياس المحاسبي ومتطلبات تكيفها مع واقع البيئة الجزائرية من اجل تحقيق جودة المعلومة الجزائرية حيث اعتمد الباحث علي منهج وصفي تحليلي في الاستبيان وباستخدام برنامج spss ومعالج البيانات excel وقد توصلت الدراسة الي النتائج ان البيئة الجزائرية تتلاءم وتتكيف في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي كما اوصت بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي من اجل تحسين بدائل القياس المحاسبي.

##### ٢- الدراسة الثانية:

دراسة زهير خضير ياسين بعنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة لسنة ٢٠١٠ هدفتم الدراسة الي واقعية وسلامة القياس المحاسبي والتنبؤ بالتغيرات التي تؤثر في قيمة المؤسسة في ظل قصور مفهوم وتطبيق منهج التكلفة التاريخية حيث جاءت هذه الدراسة للوقوف على أهمية تطبيق منهج المحاسبة عن القيمة العادلة في مؤسسات الاعمال وذلك بالاعتماد على اسوب المنهج الاستقرائي مع بيان مدى تطابق ذلك مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي في العراق والمعايير المحاسبية.

وقد توصلت الدراسة الي النتائج ان التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل والقياس المحاسبي لم تعد قادرة على مواكبة التغيرات المالية والاقتصادية مع دفع الفكر المحاسبي الي طرح بديل هو القيمة العادلة كما ان المعايير المحاسبية قد واكبت هذا التغير في العالم.

### ٣- الدراسة الثالثة:

دراسة محمد عبد الحكيم السايح مذكرة ماستر غير منشورة، في العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة بعنوان تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي لسنة ٢٠١٠م.

هدفت هذه الدراسة الي ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات وبيان دور الأصول الثابتة في المؤسسة من جميع النواحي.

وقد توصلت دراسة النتائج ان النظام المحاسبي المالي الجديد الذي تبنته الجزائر اعطي الاستثمارات مفهوما أكثر مصداقية حيث عرفها على انها أصول ثابتة تبقي في المؤسسة أكثر من سنة.

### ٤- الدراسة الرابعة:

دراسة حناشي نوال مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة تحت عنوان المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية حالة بشركة صيانة تجهيزات الصناعة بالمسيلة سنة ٢٠١٨.

هدفت هذه الدراسة الي عرض المعالجة المحاسبية للتثبيات وفقا للنظام المحاسبي والمعايير المحاسبية من اجل ابراز مدى توافق النظام المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية ودراسة ميدانية لمعرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة من حيث الاعتراف والتقييم والافصاح

ولقد توصلت الدراسة الي النتائج ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بما جاء به النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة فيما يخص الاعتراف والتقييم المبدئي والافصاح بينما هذه المؤسسات لا تلتزم بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي في المعالجة المحاسبية لتثبيات الملموسة فيما يخص التقييم اللاحق.

### ٥- الدراسة الخامسة:

دراسة سائد نبيل غياضة بعنوان مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ مذكرة تخرج شهادة ماجستير تخصص المحاسبة ل سنة ٢٠٠٨م.

هدفت الدراسة الي التعرف علي اهم الصعوبات التي تحد من الالتزام بتطبيق معيار ١٦ علي الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة ومعرفة ما إذا كان التزام الشركات الصناعية المساهمة بقواعد معيار المحاسبة ١٦ يرتبط بسنوات الخبرة للقائمين عن العمل المحاسبي في الشركات الصناعية.

وقد توصلت نتائج الدراسة الي يتم تطبيق قواعد معيار المحاسبة رقم ١٦ الخاص بالأصول الثابتة المتعلقة ببيانات الاعتراف بالأصول الثابتة وقياسها وهناك العديد من الصعوبات التي تحد من التزام الشركات الصناعية بتطبيق قواعد معيار ١٦ ويمكن ترتيب الصعوبات تنازليا حسب أهميتها النسبية.

#### ٦ - الدراسة السادسة:

دراسة جمعه ادم بعنوان أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية لسنة ٢٠١٣.

تهدف هذه الدراسة الي بيان مدى إمكانية توجه هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية نحو معايير محاسبة القيمة العادلة بصفة خاصة وإمكانية تطبيقها في المصارف الإسلامية من خلال عملية القياس والافصاح والاعتراف وأثر تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة علي جودة المعلومات المحاسبية للمصارف الإسلامية. وقد توصلت نتائج الدراسة الي ان تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية وفقا للمعايير المحاسبة الدولية يؤدي الي اظهار نتائج كانت اكثر واقعية حول اظهار الأداء المالي للمصارف الإسلامية وعدم وجود معايير محددة كافية لتقدير القيمة العادلة للأدوات المالية غير المتداولة قد يخلق مشاكل للمدققين وخاصة الأدوات المالية داخل المصارف الإسلامية في ظل غياب أسواق مالية إسلامية ويمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة في المصارف الإسلامية اذا توفرت عدة امور وهي توفر الأسواق الجاهزة والأسواق المالية وتوفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة ..... الخ .

#### المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

##### -الدراسة الأولى:

\*does fair value accounting for non- (Christensen& nikolaev .٢٠١٣) financial assets pass the market \*

تهدف هذه الدراسة الي توضيح ظروف محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية، وقد توصلت الدراسة الي ان تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية مثل المباني والمعدات تكون اقل كفاءة لمتخذي القرارات اذا قورنت بالنموذج التكلفة التاريخية ومع معيار الإبلاغ المالي ifrs قدمت ميزة لم تقدمها المعايير التي سبقتها حيث اتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالنسبة للأصول غير المالية مع الالتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة.

##### - الدراسة الثانية:

Hans b.christensen and valeri v. nikolaev (٢٠١٣) does fair value accounting for financial assets pass the market.

هدفت هذه الدراسة الي دراسة ممارسة التقييم للأصول غير الملموسة والتعرف على مدى رغبة الشركات في اختيار مدخل القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية في ظل حرية الاختيار بين الطريقتين في عملية القياس والتقييم

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية (الوسيط - الانحرافات - التكرارات) لاختبار الفرضيات لعينة تحتوي على ١٥٣٩ شركة في أسواق المانيا والولايات المتحدة الأمريكية. وقد توصلت النتائج الي ان اغلب الشركات تميل الي استخدام القيمة العادلة في عملية القياس والتقييم على حساب نموذج التكلفة التاريخية وذلك لموثوقية وملائمة المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بدرجة اعلى من التكلفة التاريخية.

#### - الدراسة الثالثة:

\*Revaluations of fixed assets. (Aboody .et .al .١٩٩٨) and future performance, evidence from the uk

هدفت هذه الدراسة الي معرفة تأثير إعادة تقدير الأصول الثابتة على الأداء المستقبلي للشركات في بريطانيا. وقد توصلت النتائج الي ان إعادة تقييم الأصول الثابتة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في الشركات البريطانية يعد وسيلة لقياس الأداء المستقبلي لهذه الشركات ومنحها ميزة في الانتشار في الأسواق العالمية.

#### - الدراسة الرابعة:

Property , plant and ;(hermann ,et,al, ٢٠٠٢) equipment the next step u,s fair value accounting

تهدف هذه الدراسة الي بيان المحاسبة المالية ومناقشة القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات والتحديات الرئيسية التي تدعم الحفاظ على الوضع الراهن في الولايات المتحدة والمتعلقة باستخدام التكلفة التاريخية او استخدام إعادة تقييم القيمة العادلة

وقد توصلت نتائج الدراسة من خلال المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات بناءا على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الي ان استخدام القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات يفوق التكلفة التاريخية كأساس في التقييم.

#### المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة

##### أوجه التشابه:

- استخدام القيمة العادلة في عملية القياس والتقييم على حساب نموذج التكلفة التاريخية.
- توضيح ظروف محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية.
- ويواجه كل من تطبيق القيمة العادلة والتكلفة التاريخية العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية.

### أوجه الاختلاف:

- ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بما جاء به النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للنتيئات الملموسة فيما يخص الاعتراف والتقييم المبني للإفصاح بينما هذه المؤسسات لا تلتزم بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للنتيئات الملموسة فيما يخص التقييم اللاحق.

## خلاصة الفصل

تم التعرض في هذا الفصل عرض المعالجة المحاسبية للنتيقات الملموسة من جانب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وبدأ بالاعتراف والتقييم والقياس الأولي واللاحق إلى غاية الإفصاح عنها. وحيث ان قواعد المعايير المحاسبية الدولية أكثر تفصيلا من قواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للنتيقات الملموسة حيث ان معايير المحاسبة الدولية اهتمت بالنتيقات وخصصت لها معايير كثيرة من اجل معالجتها بأحسن الطرق.

وكذلك يمكننا القول ان نموذج القيمة العادلة يعد أحد البدائل المهمة لنموذج التكلفة التاريخية، كما ان استخدام القيمة العادلة في البيئة الجزائرية جاء في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلا ان نموذج القيمة العادلة وما تميزه من خاصية الملاءمة يبقى يبيح الظروف الملائمة لاستخدامه ويبقى يبيح عن مكانته في البيئة الجزائرية رغم وجود بعض الصعوبات والتعرف على اهم العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في البيئة الجزائرية.

الحنين

الطيفي

تمهيد:

بعد الدراسة والتطرق إلى الجانب النظري سنحاول التطرق إلى الجانب التطبيقي والذي يتضمن الدراسة الميدانية في الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز فرع الطاقات المتجددة وحدة تقرت -سوف نتعرض في هذا الفصل لأهم النقاط من خلال دراستنا لهذا الموضوع في هذه المؤسسة وعليه تطرقنا إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: معالجة وتقييم التثبيات في الشركة



## المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

### المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة

#### ١- تعريف المؤسسة:

الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (فرع الطاقات المتجددة) -وحدة تقرت- هي مؤسسة ذات طابع صناعي واقتصادي، تعمل على إنتاج الكهرباء باستخدام الطاقة الشمسية (الألواح الشمسية)، وكذلك إنتاج الكهرباء عن طريق الغاز وعن طريق محركات الديزل (المازوت).

تأسست وحدة تقرت في ديسمبر ٢٠٠٧، يعتبر فرع الطاقات المتجددة من الفروع التابعة لمجمع سونلغاز المتواجد بالجزائر العاصمة.

#### ٢- تعريف الموقع: تقع المؤسسة في حي عين الصحراء بتقرت الطريق الوطني رقم (٣) يحدها:

شمالا: فندق التجيني

جنوبا: مركز البحث العلمي

شرقا: سكنات البناء الذاتي

غربا: الطريق الوطني رقم ٣

### المطلب الثاني: أهداف المؤسسة محل الدراسة

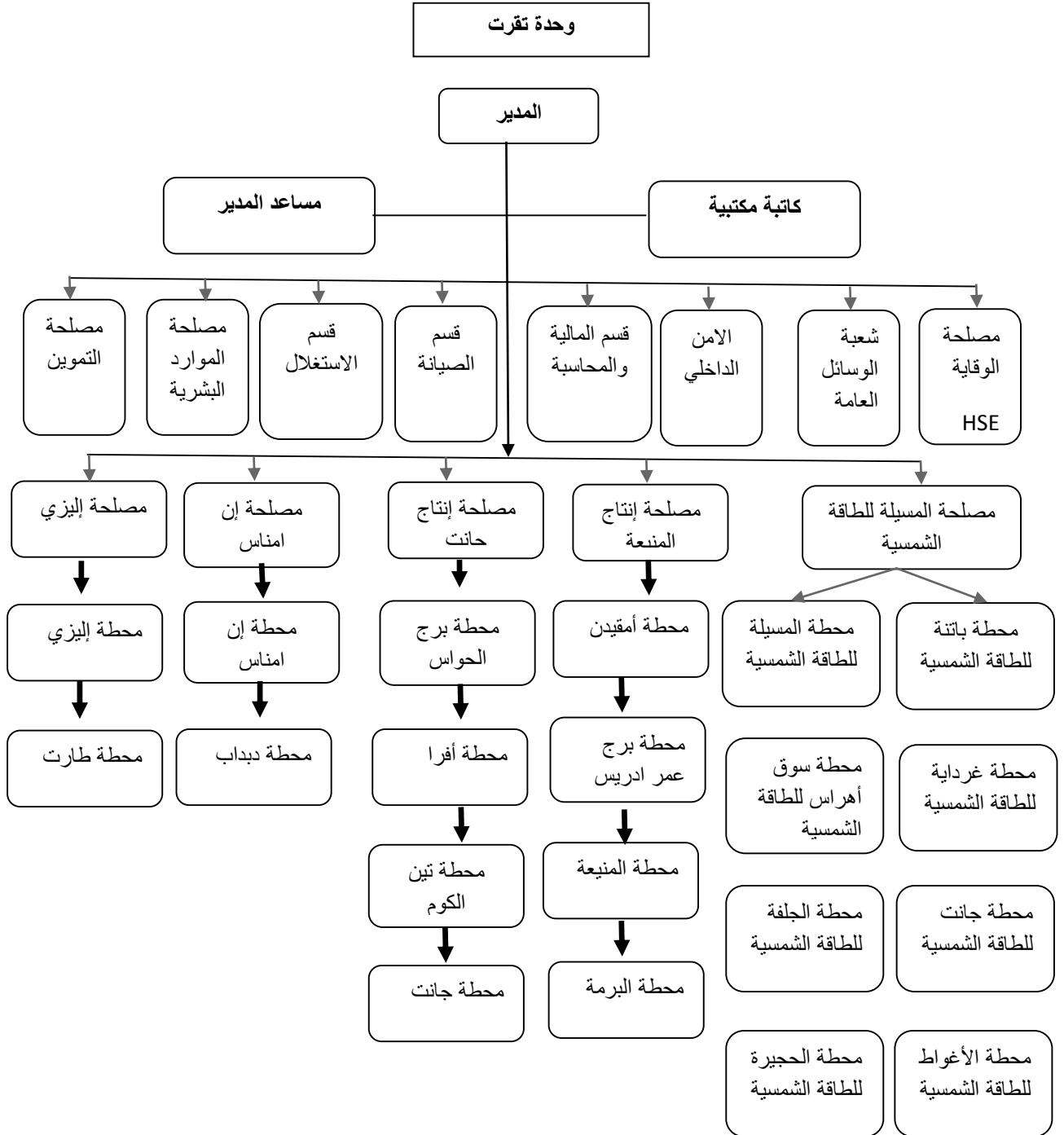
وتتمثل فيما يلي:

- ١- خدمة الاقتصاد الوطني وتنفيذ سياسات الحكومة في مجال الطاقة الكهربائية.
- ٢- توفير الطاقة الكهربائية من مصادرها المختلفة وتزويدها لشبكات التوزيع والمستهلكين الكبار بأعلى درجة من الاستثمارية والاقتصاد.
- ٣- التحسين لأداء الشركة وفقا لمعايير ومقاييس الأداء الدولية والفنية والمالية والإدارية.
- ٤- الاستمرارية في رفع كفاءة العاملين وتطوير كفاءاتهم وقدراتهم.
- ٥- الاستثمار البنية التحتية للشركة وخدماتها وقدراتها محليا وإقليميا.
- ٦- نقل التكنولوجيا الداعمة لتحسين النظام الكهربائي للمحافظة على اعتمادية واستمرارية.
- ٧- المحافظة على متطلبات السلامة العامة.
- ٨- تحقيق عائد مالي كبير للشركة.
- ٩- توسيع نطاق إنتاج الطاقات المتجددة (الطاقة الشمسية).
- ١٠- القضاء على الانقطاعات المتكررة للطاقة الكهربائية.

المطلب الثالث: عرض وشرح الهيكل التنظيمي

الفرع الأول: عرض الهيكل التنظيمي

الشكل ١: الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز الطاقات المتجددة (وحدة تقرت).



المصدر: الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز الطاقات المتجددة وحدة تقرت.

الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة

- ١- المدير: هو المسؤول عن النظام الداخلي للمؤسسة وكذا إعطاء الأوامر والنواهي وأيضا هو المسؤول عن إعطاء القرارات.
- ٢- كاتبة مكتبة: وهي التي تقوم باستقبال المكالمات الهاتفية، إضافة إلى تسجيل كل من البريد الوارد والصادر، استقبال الفاكس، تصنيف وترتيب وتنظيم الوثائق، استقبال الزوار وترتيب المواعيد الخاصة بالمدير.
- ٣- مساعد التسيير: من مهامه التنسيق بين الأقسام والمصالح وكذا تنظيم مواعيد الاجتماعات.
- ٤- شعبة الوسائل العامة: تقوم المصلحة باهتمام بالشؤون العامة والخاصة للمؤسسة وكذا توفير النقل والإيواء للعمال أثناء القيام بمهامهم أو أثناء التكوين وغيرها.
- ٥- قسم المالية والمحاسبة: يكلف هذا القسم بتسوية الفواتير المالية واستغلال رؤوس الأموال أحسن استغلال ، لدى يعتبر هذا القسم من أهم و أبرز الأقسام .
- ٦- مصلحة الموارد البشرية: تقوم هذه المصلحة بتسيير شؤون العمال ومتابعة حركاتهم أثناء مساهم المهني، إعداد أجور العمال، تكوين العمال، التوظيف.
- ٧- مصلحة الوقاية والأمن: توفر الأمن والسلامة للعمال والقيام بتسيير العمال ويستطيع التدخل في حالة حدوث حريق وذلك بتقديم الإسعافات الأولية وإحصاء حوادث العمل وكذا إنجاز مخططات الوقاية.
- ٨- الأمن الداخلي للمؤسسة: المكلف بالسهر علي أمن المؤسسة وعمالها.
- ٩- قسم الصيانة: من مهام هذا القسم متابعة وصيانة المحركات لكل محطات الإنتاج كما يقوم بتدخل حسب التخصص.
- ١٠- مصلحة التموين: تقوم هذه المصلحة بتأمين عملية التموين للمؤسسة بشراء جميع الاحتياجات الخاصة لكل قسم أو مصلحة أو محطة .....إلخ.
- ١١- قسم الاستغلال: يكلف هذا القسم بتوفير المادة الأولية لمحطات الإنتاج ومتابعة الكمية المنتجة والمباعة ومراقبة وضعية المولدات.
- ١٢- مصالح ومحطات الإنتاج: توجد ٥ مصالح للإنتاج وكل مصلحة تتكون من مجموعة من محطات:
  - مصلحة المسيلة لطاقة الشمسية: وهي مصلحة تشرف علي تسيير محطات إنتاج الكهرباء للطاقة الشمسية وعدد المحطات التابعة لها هي ٨ محطات (المخطط).
  - مصلحة الإنتاج جانت: وهي مصلحة تشرف علي تسيير محطات الإنتاج للكهرباء وعدد المحطات التابعة لها هي ٤محطات لاحظ المخطط.
  - مصلحة الإنتاج المنبعة: وهي مصلحة تشرف علي تسيير محطات الإنتاج للكهرباء وعدد المحطات التابعة هي ٤ محطات لاحظ المخطط.

- مصلحة الإنتاج إليزي: وهي مصلحة تشرف علي تسيير محطات الإنتاج للكهرباء وعدد المحطات التابعة لها ٢ لاحظ المخطط
- مصلحة الإنتاج إن أميناس: وهي مصلحة تشرف علي تسيير محطات الإنتاج للكهرباء وعدد المحطات التابعة لها ٢ لاحظ المخطط.

### المبحث الثاني: معالجة وتقييم التثبيات في الشركة

#### المطلب الأول: ميزانيات الشركة

تطور صافي نتيجة السنة المالية للسنوات ٢٠٢٠-٢٠٢١

جدول رقم ٠١: يبين تطور صافي نتيجة السنة المالية للسنوات ٢٠٢٠-٢٠٢١

٢٠٢١	٢٠٢٠	البيان
١١١٤٦٧٠٢٣٣٩,٩٧	١٦٠٠٣٣٨١٢٠٨,٠٩	المبيعات (رقم الأعمال)
-	-	التغيرات في مخزون الانتهاء والعمل الجاري
٠,٠٠	-	الإنتاج المثبت
-	-	إعانات الاستغلال
١١١٤٦٧٠٢٣٣٩,٩٧	١٦٠٠٣٣٨١٢٠٨,٠٩	إنتاج السنة المالية
-٨٦٨٢٣٧٩٧١,٢٥	-١٦٩٨٣٤٨٨٢٤,٨٦	مشتريات مستهلكة
-٢١٥٦٩٣٠٥٥٠,٨٠	-٢٨٦٤٤٦١٣١٨,٦٣	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-٣٠٢٥١٦٨٥٢٢,٠٥	-٤٥٦٢٨١٠١٤٣,٤٩	استهلاك السنة المالية
٨١٢١٥٣٣٨١٧,٩٢	١١٤٤٠٥٧١٠٦٤,٦٠	القيمة المضافة للاستغلال
-١٥٣٣٩٧٨٩٤٣,٣٢	-١٧٧٤٩٣٣٥٨٠,٣٧	مصاريف الموظفين
-٤٦٦٣٢٤٦,٩٥	-٥٠٦١١٤٤,١٣	الضرائب والرسوم والمدفوعات
٦٥٨٢٨٩١٦٢٧,٦٥	٩٦٦٠٥٧٦٣٤٠,١٠	الهامش الإجمالي للاستغلال
٦٧٢٥٢٣٦٣,١٦	١٥٩٨٥٥٧٦,٣٥	منتجات العمليات الأخرى
-٦٧١٥٦٨٥٥,٧٥	-٤١٣٦١٢٢٨,٦٤	الأعباء العملياتية الأخرى
-٤٩٤١٠٨٣٤٣١,٥٧	-٦٥٦٤٦٣٣٤٠٩,٢٥	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
٢٠٠٥٧٤٥٤,٥١	١٩٥١٣٠٤٧,٩٠	خسائر القيمة والمؤونات
١٦٦١٩٦١١٥٨,٠٠	٣٠٩٠٠٨٠٣٢٦,٤٦	النتيجة العملياتية
١٦٦١٩٦١١٥٨,٠٠	٣٠٩٠٠٨٠٣٢٦,٤٦	الدخل العادي قبل الضريبة
-	-	الضرائب العادية عن النتائج الحالية
٠,٠٠	-	الضرائب المؤجلة (النتائج المادية)

الدراسة الميدانية تقييم الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز الطاقات المتجددة-وحدة تقرت-

-	-	ضرائب الدخل الاخر
١١٢٣٤٠١٢١٥٧,٦٤	١٦٠٣٨٨٧٩٨٣٢,٣٤	اجمالي الدخل من الأنشطة العادية
-٩٥٧٢٠٥٠٩٩٩,٦٤	-١٢٩٤٨٧٩٩٥٠٥,٣٤	إجمالي مصروفات للأنشطة العادية
١٦٦١٩٦١١٥٨,٠٠	٣٠٩٠٠٨٠٣٢٦,٤٦	النتيجة الصافية من الأنشطة العادية
٠,٠٠	-	المنتجات غير العادية (الدخل)
-	-	النتائج الداخلية
٠,٠٠	-	الأعباء غير العادية
٠,٠٠	-	النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية
١٦٦١٩٦١١٥٨,٠٠	٣٠٩٠٠٨٠٣٢٦,٤٦	نتيجة الصافية السنة المالية (الدخل العام)

المصدر: قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة - فرع تقرت

التحليل: نلاحظ من خلال جدول حساب النتائج تطور النتيجة من سنتين ٢٠٢٠-٢٠٢١ حيث كانت نتيجة استهلاك السنة بين السنتين سالبة، ونلاحظ انخفاض في النتيجة الصافية لسنة المالية بين السنتين ٢٠٢٠ و ٢٠٢١

الفرع الأول: ميزانية الأصول

جدول رقم ٠٢: يوضح الميزانية المقلدة أصول

الأصول	إجمالي ٢٠٢١	٢٠٢١ اهتلاك	٢٠٢١ صافي	٢٠٢٠ صافي
الأصول الغير جارية				
فارق الإقتناء				
التثبيتات العينية				
الأراضي	١٦٥٤٧٤٨٩٧,٩٩		١٦٥٤٧٤٨٩٧,٧٧	٨٣٢٨١٩٩٧,٧٧
عمليات ترتيبات وتهيئة	١١٣٤٠٦٦٥٧٤,٦٠	٣٦٠٠٥٨٦٨٤,٢٥	٧٧٤٠٠٧٨٩٠,٣٥	٨٤٧٥٢٢٢٣٠,٤٨
المباني	٧٣٢٨٠٦٧١٤٥,١٦	٢٢٢٧٤٦٧٥٩٦,٧٦	٥١٠٠٥٩٩٥٤٨,٤٠	٥٦١٨٤٧١٥٢٢,٤٩
المنشآت التقنية والمعدات	٨٢٨٦٠٨٨٦٧٦٤,٠٨	٣٣٩٢١١٨٧٢٩٨,٦١	٤٨٩٣٩٦٩٩٤٦٥,٤٧	٤٧٧٢٩٣٦٢٧٤٥,٤٨
التثبيتات العينية الأخرى	٥٦٤٣٢٩٣١٧٢٦,٤٠	١٤٤٢٥٧٢٣٩٧٠,٠٦	٤٢٠٠٧٢٠٧٧٥٦,٣٤	٤٣١٢٢٠٢٤٤٩٥,٦٤
التثبيتات الجارية إنجازها	٣٣٩٠٩٠١٢٢٦,٥٤		٣٣٩٠٩٠١٢٢٦,٥٤	٢٧٦٧٦٩١٠١٢,٧٧
حقوق الملكية	-			
الأوراق المالية	-			

				الإستثنائية
			-	الأوراق المالية الثابتة
٠,٠٠	٠,٠٠		٠,٠٠	القروض
١٠٠١٦٨٣٨٤٠٠٤,٦٣	١٠٠٣٧٧٨٩٠٧٨٤,٨٧	٥٠٩٣٤٤٣٧٥٤٩,٦٨	١٥١٣١٢٣٢٨٣٣٤,٥٥	إجمالي الأصول الغير جارية
-	-		-	الأصول الجارية
١١٦٨٩٢٢٩١,٩٣	٥٠١٧٠٤٩٣٩,٥٤		٥٠١٧٠٤٩٣٩,٥٤	المخزونات
-	-		-	الزبائن
٧٣٣١٩٧٢٣٩,٧٣	٥٥١٦١٩٥٥٤,٢٥		٥٥١٦١٩٥٥٤,٢٥	المدينون الاخرون
١٦٥٥٨٢٧١٨,٠٦	٦٧٧٤٠٦١٠,٨٨		٦٧٧٤٠٦١٠,٨٨	الضرائب
٠,٠٠	٠,٠٠		٠,٠٠	الموجودات المتداولة الأخرى
-	-		-	توظيفات واصول مالية جارية
١٣١٦٤٣٤٨٦٩,٢٢	١٨١٨٤٢٨٣٧,٨٩		١٨١٨٤٢٨٣٧,٨٩	خزينة
٣٣٣٢١٠٧١١٨,٩٤	١٣٠٢٩٠٧٩٤٢,٥٦		١٣٠٢٩٠٧٩٤٢,٥٦	إجمالي الأصول الجارية
١٠٣٥٠٠٤٩١١٢٣,٥٧	١٠١٦٨٠٧٩٨٧٢٧,٤٣	٥٠٩٣٤٤٣٧٥٤٩,٦٨	١٥٢٦١٥٢٣٦٢٧٧,١١	المجموع العام للأصول

المصدر: قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة-فرع تقرت

### الأصول:

تنقسم الأصول في ميزانية الشركة إلى قسمين أصول جارية وأصول غير جارية:

أولاً: الأصول غير الجارية:

وتتمثل الأصول غير الجارية في التثبيتات المعنوية والتثبيتات العينية والمالية وتمثل الأصول غير الجارية نسبة ٩٨,٧١% من المجموع العام للأصول غير الجارية وقد تم حساب هاهو النسبة حسب المعادلة التالية:

نسبة (%) الأصول غير الجارية = (صافي الأصول غير الجارية / مجموع صافي العام للأصول)

نسبة الأصول الغير جارية

$$100 * (101680798727,43 / 10377890784,87) =$$

$$= 98,71\%$$

وتتمثل الأصول المادية للشركة الأراضي وعمليات ترتيبات وتهيئة والمباني والمنشآت التقنية والمعدات والتثبيتات العينة الأخرى والتثبيتات الجاري إنجازها وتحقق نسبتها من المجموع العام للأصول كما هو موضح في الجدول: نسبة الأصول المادية من المجموع العام للأصول:

التثبيتات المادية = (القيمة الصافية للتثبيتات المادية / مجموع صافي الأصول الغير جارية) \* ١٠٠

جدول رقم ٠٣: يوضح نسبة الأصول المادية من المجموع العام للأصول

النسبة	المبلغ	البيان
٠,١٦%	١٦٥٤٧٤٨٩٧,٧٧	الأراضي
٦,٦٢%	٧٧٤٠٠٧٨٩٠,٣٥	عمليات وترتيبات وتهيئة
٥,٠١%	٥١٠٠٥٩٩٥٤٨,٤٠	المباني
٤٨,١٣%	٤٨٩٣٩٦٩٩٤٦٥,٤٧	المنشآت التقنية والمعدات
٤,١٣%	٤٢٠٠٧٢٠٧٧٥٦,٣٤	التثبيتات العينية الأخرى التثبيتات الجاري إنجازها
٣,٣٣%	٣٣٩٠٩٠١٢٢٦,٥٤	حقوق الملكية
٦٧,٣٨%	١٠٠٣٧٧٨٩٠,٨	مجموع التثبيتات المادية

المصدر: قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة - فرع تقرت

وتتمثل الأصول المادية ٦٧,٣٨% من الإجمالي العام للأصول وهذا بهدف الحصول على منافع وتدفقات نقدية مستقبلية وتحقيق أهداف الشركة.

ثانيا: الأصول الجارية:

وهي الأصول المستعملة في انتاج وصنع مخرجات العملية التشغيلية للشركة ويمكن توضيح هذه العملية بنسبة الشركة كما يلي:

جدول رقم ٠٤: يوضح الأصول الجارية من المجموع العام للأصول

النسبة	المبلغ	البيان
٠,٥٠%	٥٠١٧٠٤٩٣٩,٢٥	المخزونات
-	-	الزبائن
٠,٥٤%	٥٥١٦١٩٥٥٤,٢٥	المدينون
٠,٠٧%	٦٧٧٤٠٦١٠,٨٨	الضرائب
-	٠,٠٠	توظيفات واصول مالية جارية

خزينة	١٨١٨٤٢٨٣٧,٨٩	١,١٨%
اجمالي الأصول الجارية	١٣٠٢٩٠٧,٩٤	١,٢٩%

المصدر: قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة - فرع تقرت

الفرع الثاني: ميزانية الخصوم

جدول رقم ٥٥: يوضح الميزانية المقللة للخصوم

الخصوم	٢٠٢١	٢٠٢٠
الخصوم		
رؤوس الأموال الخاصة		
الاحتياطات		
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
صافي الربح	٠,٠٠	٠,٠٠
حساب الارتباط	٩٨٢١٣١١٨٠٤٢,٦٤	١٠٠٣١٤٧١٢٣٩٨,٥٩
اجمالي الحقوق	٩٨٢١٣١١٨٠٤٢,٦٤	١٠٠٣١٤٧١٢٣٩٨,٥٩
المطلوبات غير المتداولة	-	-
الاقتراضات	-	-
الضرائب	-	-
المخصصات	٢٣٨٩٠١٨١٨,٥٩	٢٧٠٣٧٥٣٥٨,٤٠
مجموع الخصوم غير الجارية	٢٣٨٩٠١٨١٨,٥٩	٢٧٠٣٧٥٣٥٨,٤٠
الخصوم الجارية	-	-
الموردون	٢٥١٢١٩٣٤٦٠,١٤	١٨٢٦١٤٧٣٧٥,٠٨
الضرائب	٨٨٩٩١٤,٧٦	٠,٠٠
ديون أخرى	٦٦٤٢٢٩٣٢٠,٥٩	٧٢٥٨٨١٩٤٦,٠٠
نقود المسؤولية	٥١٤٦٦١٧٠,٧١	٣٦٣٣٧٤٠٤٥,٥٠
مجموع الخصوم الجارية	٣٢٢٨٧٧٨٨٦٦,٢٠	٢٩١٥٤٠٣٣٦٦,٥٨
اجمالي الخصوم	١٠١٦٨٠٧٩٨٧٢٧,٤٣	١٠٣٥٠٠٤٩١١٢٣٥٧

المصدر: قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة - فرع تقرت

الخصوم: تتكون خصوم الشركة من مجموعتين أساسيتين وهي رؤوس الأموال الخاصة والخصوم الجارية وغير الجارية



جدول رقم ٠٦: يوضح نسبة الخصوم الجارية من المجموع العام للخصوم

النسبة	المبلغ	البيان
٢,٤٨%	٢٥١٢١٩٣٤٦٠,١٤	الموردون
٠,٨٨%	٨٨٩٩١٤,٧٦	الضرائب
٠,٦٥%	٦٦٤٢٢٩٣٢٠,٥٩	ديون أخرى
٤,٠١%	٥١٤٦٦١٧٠,٧١	نقود المسؤولية

المصدر: قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة - فرع تقرت

نلاحظ من خلال الميزانية الختامية للشركة ان المؤسسة تعتمد كثيرا على جانب التثبيات كما ان الوضع المالي للشركة مستقر وذلك لان النتيجة عرفت ارتفاعا ما بين العام ٢٠٢٠ و ٢٠٢١.

-التسجيل المحاسبي للتثبيات في شركة كهرباء وطاقات متجددة

التثبيات المادية: يسجل الأصل في دفاتر المحاسبة علي أساس تكلفة الحيازة حيث تحسب كما يلي:

تكلفة الحيازة: ثمن الشراء ht + تكاليف الأخرى المباشرة له ll العنصر

ثمن الشراء: يقصد به الثمن الصافي المحدد في عقد البيع بعد استبعاد التخفيضات التجارية والتخفيضات المالية وكذلك الرسوم غير المسترجعة.

مثال: قامت شركة باقتناء معدات كهربائية في ٢٧/١١/٢٠٢٢ خارج الرسم كما كانت نسبة القيمة المضافة ١٩% ويمر التسجيل المحاسبي بثلاث مراحل وهي كالتالي:

جدول رقم ٠٧: يوضح التسجيل المحاسبي لاقتناء معدات كهربائية

المبالغ	البيان	الحساب
١٥٧١٦٩٠	ح/ التثبيات العينية الجاري إنجازها	٢٣٢٠١
٢٦٨٧٥٨,٩٩	ح/ قابل للإسترجاع	٤٤٥٠٨٥
١٥٧١٦٩٠,٠٠	ح/ ضمان التسجيل المحاسبي لفاتورة الإعراف بمعدات كهربائية	٤٠٤٠٠

المصدر: قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة - فرع تقرت

نلاحظ في هذه الفاتورة يوجب حالة خاصة لأنها لديها ضمان وفي هذه الحالة يفرض التسديد في المدة وإدات التاريخ المحدد يفرض على غرامة

المبالغ	البيان	الحساب
١١٠٠١٨,٣٠		٧٥٧٠٠
١٥٧٣٢٦١,٦٩	ح الموردون التسجيل المحاسبي لفاتورة الضمان	٤٠٤٠٠

التسجيل المحاسبي لعملية تسديد الة كهربائية

المبالغ	البيان	الحساب
١٥٧٣٢٦١,٦٩	ح الموردون	٤٠٤٠٠
١٥٧٣٢٦١,٦٩	ح البنك التسجيل المحاسبي لفاتورة التسديد	٢١٥

المصدر: قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة - فرع تقرت

المطلب الثاني : اهتلاك التثبيات الملموسة في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة

الفرع الأول: الإهتلاكات

تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بالتسجيل المحاسبي لمخصصات الإهتلاك حيث تمثل عملية التسجيل المحاسبي للإهتلاك التقييم الأولي للتثبيات في المؤسسات حيث يعتبر الإهتلاك من اهم مصادر تمويل التثبيات.

ونلاحظ ان المؤسسة تعتمد على طريقة الإهتلاك الخطي(الثابت) ويتم تحديد عمرها الإنتاجي حسب المدة التي تطبقها مصلحة الضرائب والمبينة في الجدول التالي:

جدول رقم ٠٨ : يوضح العمر الإنتاجي حسب المدة

الأصول التثبيات	مدة الإهتلاك n	مدة الإهتلاك t
البنات	ما بين ٢٥ و٥٠ سنة	من ٢ الي ٤%
المعدات وأدوات صناعية	ما بين ١٠ الي ٥ سنوات	من ١٠ الي ٢٠%
معدات نقل	ما بين ٥ الي ٤ سنوات	من ٢٠ الي ٢٥%
اثاث مكتب	١٠ سنوات	١٠%
معدات اعلام الي	ما بين ١٠ او ٥ سنوات	من ١٠ الي ٢٠%

المصدر: قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة - فرع تقرت

و حساب قسط الإهلاك يكون علي النحو التالي :

$$\text{قسط الإهلاك} = \text{مبلغ الأصل} * \text{معدل الأصل} * \text{معدل الإهلاك} * \text{عمر الإنتاجي} / 12$$

مثال :تم إقتناء معدات كهربائية ٢٠١٨/١/١ مبلغ اقتناهه ١٠٥٢٩٩١,٤٥ العمر الإنتاجي ٥ سنوات

$$\text{قسط إهلاك} 2018 = 1052991,45 * 0,2 * 12 / 12 = 210598,29$$

$$\text{قسط إهلاك} 2019 = 1052991,45 * 0,2 * 12 / 12 = 210598,29$$

$$\text{قسط إهلاك} 2020 = 1052991,45 * 0,2 * 12 / 12 = 210598,29$$

$$\text{قسط إهلاك} 2021 = 1052991,45 * 0,2 * 12 / 12 = 210598,29$$

$$\text{قسط إهلاك} 2022 = 1052991,45 * 0,2 * 12 / 12 = 210598,29$$

جدول ٠٩ : يوضح كيفية حساب قسط الإهلاك من سنة ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٢

السنة	المبلغ الإجمالي	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
٢٠١٨	١٠٥٢٩٩١,٤٥	٢١٠٥٩٨,٢٩	٢١٠٥٩٨,٢٩	٨٤٢٣٩٣,١٦
٢٠١٩	١٠٥٢٩٩١,٤٥	٢١٠٥٩٨,٢٩	٤٢١١٩٦,٥٨	٦٠١٧٩١١,٨٧
٢٠٢٠	١٠٥٢٩٩١,٤٥	٢١٠٥٩٨,٢٩	٦٣١٧٩٤,٨٧	٤٢١١٩٦,٥٨
٢٠٢١	١٠٥٢٩٩١,٤٥	٢١٠٥٩٨,٢٩	٨٤٢٣٩٣,١٦	٢١٠٥٩٨,٢٩
٢٠٢٢	١٠٥٢٩٩١,٤٥	٢١٠٥٩٨,٢٩	١٠٥٢٩٩١,٤٥	٠٠

المصدر : قسم المالية والمحاسبة لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة - فرع تقرت

التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك بتاريخ ٢٠١٨/١/١

٦٨١١٢٥	مخصصات الإهلاك	٢١٠٥٩٨,٢٩
٢٨١٥٢٢٥	اهتلاك المنشآت التقنية	
	والمعدات والالات الصناعية	٢١٠٥٩٨,٢٩
	التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك	

خسارة القيمة لتثبيبات الملموسة ":

في النظام المحاسبي خسائر القيمة تأتي من طرحنا للقيمة السوقية من القيمة المحاسبية الصافية لعناصر التثبيبات ولانعدام الطريقة القانونية الصحيحة التي تمكننا من الحصول على القيم السوقية لمختلف عناصر الميزانية المحاسبية ذلك نظرا لغياب المؤسسات المالية التي تحوز على هذه المعلومات السوقية إضافة الي غياب مكانة الخبرة المؤهلة للقيام بعملية التقييم.

وان الشركة تقوم بتقييد خسائر القيمة لمختلف تثبيباتها الملموسة والتي تمثل فروقات غير مبررة ناتجة بعد كل عملية جرد مادي لمختلف التثبيبات الملموسة، حيث تتم عملية حساب وتقييد خسائر في القيمة لترصيد القيم المحاسبية الصافية للتثبيبات الملموسة موضوع فروقات الجرد وذلك في نهاية كل سنة مالية.

الفرع الثاني: التقييم اللاحق لتثبيبات في الشركة

من خلال دراستي الميدانية وجهة سؤال للمسؤول المحاسبي عن قيام الشركة بإعادة التقييم لتثبيباتها الملموسة وهذا بعد الإعراف والتقييم المبدئي وماهي الطرق المستعملة في عملية التقييم فأجاب بأنه في النظام المحاسبي المالي هناك طريقتين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة:

١- نموذج التكلفة التاريخية: تعتمد على قياس أصولها بتحديد بنموذج التكلفة التاريخية خلال مرحلة استغلالها حيث تقوم بتحديد تكلفة الأصل الثابت. وان في نهاية كل سنة مالية وعند الإقفال المحاسبي يقوم المحاسب تقييد مخصصات الإهتلاك السنوي المتراكم لمجموع التثبيبات وتحديد مجموع خسائر القيمة للتثبيبات الملموسة وهذا بعد القيام بعملية الجرد المادي

ونلاحظ من خلال دراستي الميدانية ان مؤسسة الكهرباء والطاقات المتجددة تعتمد في قياس أصولها بتحديد التكلفة التاريخية للأصول من خلال مرحلة استغلالها وسبب اتباع المؤسسة لهذه الطريقة لأنها بسيطة وسهلة القيمة العادلة: تعتبر هذه الطريقة غير مطبقة في المؤسسات إلا في حالة البيع لأنها تعطي القيمة الحقيقية للأصل وان حسب النظام المحاسبي المالي فإن القيمة المحاسبية الصافية تأتي من طرحنا للقيمة العادلة مطروحا منه الإهتلاك المتراكم وخسائر القيمة ونظرا لصعوبة تحديد القيمة العادلة لتثبيبات الملموسة تاريخ إعادة التقييم بسبب غياب أسواق مالية نشطة.

الفرع الثالث: الإفصاح

الإفصاح هي مرحلة من مراحل المعالجة المحاسبية لتثبيبات حيث تقوم المؤسسة بعملية الإفصاح في مختلف قوائمها المالية بهدف توضيح وسهولة قراءتها من مختلف مستخدمي القوائم المالية (الموردون - الدائنون-العملاء- الضرائب) ولقد قدم لنا بعض الأمثلة التوضيحية في عملية الإفصاح من بعض القوائم المالية كميزانية السنة المقفلة في ٢٠٢١/١٢/٣١ وبعض الملاحق كما يلي:

- القوائم المالية تم اعدادها علي أساس مبدا وقاعدة استمرارية الاستغلال.

- تفصح الشركة عن عمليات الجرد المادي بتاريخ الاقبال ٢٠٢١/١٢/٣١ ومقارنته بالجرد المحاسبي ويشمل هذا الجرد التثبيتات المعنوية والعينية والمادية.

- تفصح الشركة عن التثبيتات الملموسة.

### المطلب الثالث: الثقافة المحاسبية التي تعكس الممارسات المحاسبية

ان اختلاف الثقافة لدى العاملين في الشركة قد يؤدي إلى اختلاف الممارسات المحاسبية على الرغم من وجود القوانين والقواعد المحاسبية وقانون النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وأنظمة وإجراءات دولية لتنظيم وتطبيق وتوحيد هذه الممارسات المحاسبية، إلا أن تأثير ثقافة العاملين لايزال يلعب دورا مهما في الممارسات المحاسبية لأنه كلما كبرت الشركة أصبحت ذات هيكل تنظيمي كبير وذات عاملين وذات مسؤوليات وصلاحيات أكبر.

من خلال دراستي الميدانية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة بولاية - تقرت استنتجت ان قوانين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية هي بضرورة مطبقة بدرجة نسبية لأنه كل مؤسسة لديها محافظ حسابات لأن دور محافظ الحسابات هو مراقبة المؤسسة كيف تطبق كل معاييرها المحاسبية لأنه إذا وجد خلل سوف يعطي تنبيه وملاحظات للمؤسسة. لأن إذا المؤسسة لم تستدرك الخلل في الدورات القادمة ولم تأخذ الملاحظات في الدورات القادمة سوف تكون عقوبات وإجراءات.

ولأن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة هي شركة وطنية يجب ان تحترم النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لأن هذه الشركة لديها سمعة وطنية ودولية. لأنه مثلا لو تعقد صفقة مع شركاء اجنبيين بضرورة انهم يدرسون الوضعية المالية لشركة يجب ان تكون مطابقة للمعايير الدولية وبالتالي بضرورة تطبيق هذه المعايير ونستنتج ان هناك صعوبات في تطبيق هذه المعايير.

الفرع الأول: صعوبات تطبيق المعايير وفق النظام المحاسبي المالي

- تطبيق النظام المحاسبي المالي علي هذه المؤسسات يطرح معايير لا تتطابق أهدافها مع اهداف المؤسسات.
- عدم توافق النظام المحاسبي المالي مع القانون التجاري وكذا النظام الجبائي فإذا اخدنا مثلا عقود الإيجار التمويلي فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل عقود الإيجار كأصل.
- غياب الوعي المحاسبي على ان المحاسبة تقنية وليست علما قائما بذاته.
- طريقة تقييم القيمة العادلة يصعب تطبيقه بسبب عدم وجود سوق مالي نشيط.

- تطبيق النظام المحاسبي المالي يصعب تطبيقه بسبب ضعف الاقتصاد وتخلف الممارسات المحاسبية
- يعتبر استخدام القيمة العادلة في المؤسسة بدلا من التكلفة التاريخية في التقييم غي نهاية كل سنة مالية امرا صعب وغير مطبق بسبب عدم تحكم المؤسسات في هذا العنصر
- الفرع الثاني: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي
- تعتبر المؤسسة الاقتصادية هي المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي ولنجاحه وإمكانية تطبيقه وتوافقه مع احتياجات المؤسسة يجب عليها:
- إدراج مبادئ النظام المحاسبي المالي في عناصر القوائم المالية.
- إعادة النظر في الوظائف المحاسبية وتحديث البرامج المحاسبية.
- ان المؤسسات الجزائرية مطالبة بإعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية وذلك عن طريق:
- طبيعة المعلومات المحاسبية لواجب ادراجها وافصاحها في القوائم المالية
- اجراء تعديلات ضمن القوائم المالية وتغيير اعداد القوائم المالية
- توفير أنظمة وبرامج تسير متطلبات النظام المحاسبي المالي
- تأهيل المؤسسات الجزائرية بإجراء تطوير السوق المالي.
- تأهيل وتكوين المحاسب بتطبيق النظام المحاسبي المالي بدلا من تأهيله علميا وعمليا.
- الاستعانة بخبراء المهنة لضمان تكوين المكونين من أصحاب المهنة.
- رفع مستوى التعليم المحاسبي وتكييف البرامج التعليمية مع معايير المحاسبة الدولية.
- استدعاء خبراء دوليين لتنشيط ندوات وملتقيات حول متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- تنظيم برامج تكوينية لفائدة المحاسبين ومستخدمي مصلحة المالية والمحاسبة في المؤسسات. وتكثيف الندوات حول المعايير الدولية.
- توفير مراكز الكفاءات وتكوين الخبرات في طرق التقييم مما يسمح بتنفيذ بتطبيق متطلبات المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

## خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريت بشركة الكهرباء والطاقات المتجددة sktm بمحاولتنا تطبيق النظام المحاسبي المالي scf فيما يخص التسجيل والمعالجة المحاسبية لثببتات الملموسة وإعادة تقييمها، غير ان المؤسسة لا تقوم بتطبيق عملية إعادة التقييم لأنها توجد معوقات وصعوبات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحد من تطبيقه بسبب غياب أسواق نشطة.

خاتمة



## خاتمة

من خلال هذه الدراسة الميدانية لاحظنا ان المعالجة المحاسبية للنتيبيات الملموسة حسب النظام المحاسبي توافق رمع المعايير المحاسبية الدولية الذي نتج عنها المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالنتيبيات العينية وكذلك التعرف على اهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي للنتيبيات الملموسة وكيفية التقييم المحاسبي واتضح لنا ان لنتيبيات أهمية كبيرة في الشركة ولها تأثير كبير على المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة. اختبار الفرضيات

بعد ما تم التعرض في هذا البحث إلى فصلين أحدهما تم التطرق فيه إلى معرفة الجانب النظري لمتغيرات الدراسة والأخر إلى الدراسة الميدانية وعليه يمكن التأكد من صحة الفرضيات التي تم وضعها في مقدمة البحث: الفرضية الاولى: المتمثلة في يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية في المعالجة المحاسبية لنتيبيات الملموسة قد تم رفضها في الشركات الاقتصادية وذلك بسبب ان المؤسسات الجزائرية لا تقوم بتطبيق أدوات المعيار المحاسبي ومن بين هذه الأدوات القيمة العادلة.

تلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية لنتيبيات من حيث الإعراف والتقييم المبدئي والتقييم اللاحق والإفصاح بينما لا تلتزم بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية لنتيبيات الملموسة من حيث التقييم اللاحق. الفرضية الثانية : هناك عوامل مؤثرة في الخيارات المحاسبية و تحديد سياسات معينة .

### نتائج الدراسة:

من خلال العرض النظري للدراسة استخلصنا:

: يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية في المعالجة المحاسبية لنتيبيات الملموسة.

من خلال العرض التطبيقي للدراسة استخلصنا:

تلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية لنتيبيات الملموسة فيما يخص الاعتراف والتقييم والافصاح عن هذه التنتيبيات بينما هذه المؤسسات لا تلتزم بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية لنتيبيات الملموسة فيما يخص التقييم اللاحق وهذا راجع الي عدة معوقات:

- غياب أسواق نشطة تأخذ أسعاره كمرجع لعملية التقييم.
- عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي

## خاتمة

- غياب مكاتب مختصة في مجال تقييم التثبيات. -

### التوصيات:

الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

توضيح العناصر الغير واضحة في النظام المحاسبي المالي من اجل التطبيق الأمثل.

تكيف البيئة الاقتصادية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي لتفادي مشاكل اثناء التطبيق ك:

- العمل على تفعيل أسواق مالية نشطة في الجزائر.

- اعتماد مكاتب مختصة في تقييم التثبيات. -

### افاق الدراسة:

بختام هذا البحث يمكن ان نلفت النظر إلى بعض النقاط التي يمكن المواصلة فيها من عدة جوانب من خلال

اعتباره أساسا لإعداد بحوث مستقبلية والتوسع فيها:

تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية.

ما مدى ملائمة تطبيق نموذج إعادة التقييم في المؤسسات الاقتصادية .

المراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### أولا : المراجع باللغة العربية

- (١) ٢٠٠٧/٢٠٠٨.
- (٢) إبراهيم محمد الطحان اثر توجه المعايير المحاسبية نحو القيمة العادلة أطروحة دكتوراه ص ٢٠١٧.
- (٣) احمد حلمي جامعة نظرية المحاسبة المالية النموذج البديوي الجديد دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن ٢٠١٠ .
- (٤) اسيا لعروسي تاثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية مذكرة ماجستير جامعة بوضياف ميلة ٢٠١٣-٢٠١٤.
- (٥) امال مهاوة اساسيات المحاسبة القطاعية علي ضوء المعايير المحاسبية الدولية للتقارير المالية ias\ ifrs جامعة قاصدي مرباح ورقلة للطباعة والنشر والتوزيع سامي سنة ٢٠٢١.
- (٦) ايت محمد مراد ضرورة تكيف محاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي أطروحة دكتوراه ٢٠١٤ غير منشورة.
- (٧) بلعور سليمان بن طودينة بوحفص . صعوبة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية مجلة الواحات للبحوث كلية العلوم الاقتصادية جامعة غرداية ٢٠٠٧.
- (٨) بوكساني رشيد .مداخلة بعنوان التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل أوجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة المركز الجامعي الوادي ٢٠١٠ .
- (٩) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ال عدد١٩ الموافق ل ٢٥ مارس ٢٠٠٩.يحدد القواعد والتقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرقها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .
- (١٠) جمعية حميدات. خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. المجمع الدولي العربي للمحاسب القانوني عمان الأردن ٢٠١٤ .
- (١١) حسين الفاضلي.مامون حمدان. المحاسبة الدولية ومعاييرها دار الثقافة والتوزيع عمان ٢٠١١ .
- (١٢) حمزة العربي المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية .
- (١٣) حواس صلاح.التوجه الجديد نحو المعايير الإبلاغ المالي أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر
- (١٤) خالد حماد الجعارات معايير التقارير المالية لسنة ٢٠٠٧ ias/ ifrs . دار اثراء للنشر والتوزيع . الشارقة ٢٠٠٨...
- (١٥) رايح طويرات مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم المالية والمحاسبة. جامعة محمد بوضياف المسيلة. الجزائر ٢٠١٨/٢٠١٩ .

- (١٦) رضوان حلوى. حنان مدخل النظرية المحاسبية الطبعة الأولى دار النشر والتوزيع الأردن عمان ٢٠٠٥.
- (١٧) شعيب حمزة وآخرون التنظيم المحاسبي في المدارس الفرنسية والأمريكية بين الجهود والتوافق الدولي مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية جامعة الجزائر ٢٠١١.
- (١٨) طاطا إيمان اثر العوامل البيئية علي التطور المحاسبي في الجزائر أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر ٢٠١٧.
- (١٩) عامر محمد سلمان حسين كاظم عوجه. نماذج القياس والإفصاح ٢٠١٧.
- (٢٠) عوام جمعة وحديدي ادم مداخلة بعنوان أثر وتطبيق إمكانية محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية. المؤتمر العالمي التاسع للإقتصاد والتمويل الإسلامي سبتمبر ٢٠١٩.
- (٢١) عوينات فريدة دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات ومتطلبات نجاحه في البيئة المحاسبية مذكرة ماجستير الوادي ٢٠١١.
- (٢٢) فارس بن يدير واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ورقلة ٢٠١٥.
- (٢٣) لخضر علاوي معايير المحاسبة الدولية ias /ifrs دروس وتطبيقات محلولة دار النشر الأوراق الزرقاء الدولية الجزائر ٢٠٠٢ ..
- (٢٤) المحاسبي عن القيمة العادلة مجلة العلوم الاقتصادية جامعة بغداد.
- (٢٥) محمد خالد المهاني .معيار المحاسبة الدولية المعيار ١٦. ملتقى الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية . جامعة دمشق ٢٠٠٩ .
- (٢٦) محمد مطر . موسى السويطي. التأطير النظري للممارسات المهنية المحاسبية الطبعة الثانية دار وائل للنشر والتوزيع الأردن عمان ٢٠٠٨ .
- (٢٧) المدخل الحديث في المحاسبة محاسبة القيمة العادلة دار الجامعية الإسكندرية ٢٠٠٣ ص ١١.
- (٢٨) مصطفى عوادي اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي البيئة المحاسبية الجزائرية أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر ٢٠١٤.
- (٢٩) مليكة داسير التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيات دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة ٢٠١٥-٢٠١٦ .
- (٣٠) هوارى معراج. ادم حديدي. دور القياس والإفصاح المحاسبي في القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الجزائر.

## ثانيا : باللغة الأجنبية

- ١) Association deconomie finznciere ٢١/٣//٢٠١٥ a١١,٤٥ <http://w.w.w.aef.fr>.  
parution.gsp prm .
- ٢) las plus ٥/٣//٢٠١٥ hyyp .w.w.w. ias plus. com/en/ stzndzrds /ifrs /١٣
- ٣) Ifrs at aglancer ifrs ١٣ fair value measurement lbdo ٢٠١٤ .p١.
- ٤) Lione escafre reda sefaf Impact comptable de la crise financiere sur  
volqtlite des titres bancaires .cas de France Italie et lallemaghal id hal  
.٤٨١١٠٥ centre de recherche largo faculte d droit d economie de gestion ٥  
may٢٠١٠ p ٥.

الملاحق

## BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
Terrains		165 474 897,77		165 474 897,77	83 281 997,77
Agencements et aménagements de terrains		1 134 066 574,60	360 058 684,24	774 007 890,36	847 552 220,48
Constructions (Batiments et ouvrages)		7 328 067 145,16	2 227 467 596,76	5 100 599 548,40	5 618 471 522,69
Installations techniques, matériel et outillage		82 860 886 764,08	33 921 187 298,81	48 939 699 465,27	47 729 362 745,28
Autres immobilisations corporelles		56 432 931 726,40	14 425 723 970,00	42 007 207 756,34	43 122 024 495,84
<b>Immobilisations en cours</b>		3 390 901 226,54		3 390 901 226,54	2 767 601 012,77
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00		0,00	0,00
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		151 312 328 334,55	50 934 437 549,68	100 377 890 784,87	100 168 364 004,83
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>		501 704 939,54		501 704 939,54	1 116 862 251,50
Clients					
Autres débiteurs		551 619 554,25		551 619 554,25	733 197 229,73
Impôts		67 740 610,89		67 740 610,89	165 582 718,06
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		181 842 837,85		181 842 837,85	1 316 434 869,22
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		1 302 907 942,56		1 302 907 942,59	3 332 107 118,94
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		152 615 236 277,11	50 934 437 549,68	101 680 798 727,43	103 500 491 123,57



**Fiche d'imputations**

**Informations de la pièce**

Libelle pièce SE CLOTURE DEFINITIVE AP N° T163  
 N° Pièce 000026 Type pièce IMO - Opérations des immobilisations  
 Période Avril Date validation 30/04/2023  
 Référence AP N° T163 Date référence 25/04/2023

**Mouvements de la pièce**

**Comptabilité générale**

COMpte	CODE CATEGORIE	COMpte ANALYTIQUE	N° AP	CODE CHI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
215201						785 845,00	0,00
23201						0,00	1 571 690,00
215201						785 845,00	0,00
<b>TOTAL</b>						<b>1 571 690,00</b>	<b>1 571 690,00</b>

**Investissement**

COMpte	CODE CATEGORIE	COMpte ANALYTIQUE	N° AP	CODE CHI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
23201	82		T163	47	00000	0,00	1 571 690,00

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA
HLHADJAJDJI3			

SOCIETE	SONELGAZ-Energies Renouvelables/Electricité et du GAZ-Energies Renouvelables	EXERCICE	2021
CENTRE	Unité TOUGGOURT	DATE	23/03/2023 12:33:24
<b>COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE</b>		Définitif	

	note	2021	2020
Ventes et produits annexes		11 146 702 339,97	16 003 381 208,09
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		0,00	
Subvention d'exploitation			
<b>I - Production de l'exercice</b>		<b>11 146 702 339,97</b>	<b>16 003 381 208,09</b>
Achats consommés		-868 237 971,25	-1 698 348 824,86
Services extérieurs et autres consommations		-2 156 930 550,80	-2 864 461 318,63
<b>II - Consommation de l'exercice</b>		<b>-3 025 168 522,05</b>	<b>-4 562 810 143,49</b>
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>8 121 533 817,92</b>	<b>11 440 571 064,60</b>
Charges de personnel		-1 533 978 943,32	-1 774 933 580,37
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 663 246,95	-5 061 144,13
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>6 582 891 627,65</b>	<b>9 660 576 340,10</b>
Autres produits opérationnels		67 252 363,16	15 985 576,35
Autres charges opérationnelles		-67 156 855,75	-41 361 228,64
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-4 941 083 431,57	-6 564 633 409,25
Reprise sur pertes de valeur et provisions		20 057 454,51	19 513 047,90
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>1 661 961 158,00</b>	<b>3 090 080 326,46</b>
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>1 661 961 158,00</b>	<b>3 090 080 326,46</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>11 234 012 157,64</b>	<b>16 038 879 832,34</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-9 572 050 999,64</b>	<b>-12 948 799 505,88</b>
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 661 961 158,00</b>	<b>3 090 080 326,46</b>
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	
<b>Résultats internes**</b>			
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	
<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>0,00</b>	
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>1 661 961 158,00</b>	<b>3 090 080 326,46</b>

## PRÉSENTATION DU GROUPE SONELGAZ



### Un parcours historique, des métiers et un savoir-faire

Sonelgaz est l'opérateur historique dans le domaine de la fourniture des énergies électrique et gazière en Algérie. Créé en 1969, Sonelgaz, œuvre depuis un demi-siècle au service du citoyen algérien en lui apportant cette source énergétique essentielle à la vie quotidienne.

À la faveur de la promulgation de la loi sur l'électricité et la distribution du gaz par canalisations, Sonelgaz est passée d'une entreprise verticalement intégrée à une holding pilotant un Groupe industriel multi-sociétés et multi-métiers.

Sonelgaz a toujours joué un rôle majeur dans le développement économique et social du pays. Sa contribution dans la concrétisation de la politique énergétique nationale est à la mesure des importants programmes réalisés, en matière d'électrification rurale et de distribution publique gaz ; ce qui a permis de hisser le taux de couverture en électricité à 98% pour 10 953 538 clients et un taux de pénétration du gaz à 65% pour 6 656 407 clients. Aujourd'hui, le groupe Sonelgaz est composé de 14 sociétés filiales, gérées directement par la holding et de 12 sociétés en

Scanné avec CamScanner

**Fiche d'imputations**

**Informations de la pièce**

Libelle pièce SE FACT SARL SYSTEMS GLOBAL SERVICES N° 026/2022 COMMANDE N° 39/2021  
N° Pièce 0002022 Type pièce ACH - Achats biens et services  
Période Octobre Date validation 16/11/2022  
Référence N° 026/2022 Date référence 27/08/2022  
Fournisseur SARL SYSTEMS GLOBAL SERVICES [ SARL SYSTEMS GLOBAL SERVICES ]

**Mouvements de la pièce**

**Comptabilité générale**

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CHI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
40410						0,00	157 169,00
40400						0,00	1 573 261,69
23201						1 571 690,00	0,00
445085						288 758,99	0,00
75700						0,00	110 018,30
<b>TOTAL</b>						<b>1 840 448,99</b>	<b>1 840 448,99</b>

**Comptabilité analytique**

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CHI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
75700	99	931213002				0,00	110 018,30

**Investissement**

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CHI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
23201	05		T153	47	00000	1 571 690,00	0,00

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA
H.HADJAJDJIS			

SOCIETE: SONEGAS-Energies Renouvelables l'Electricité et du GAZ-Energies  
CENTRE COMPTABLE: Unité TOUGGOURT - 3

EXERCICE: 2022

### Fiche d'imputations

#### Informations de la pièce

Libelle pièce Règlement OV numéro : 2022/00895  
N° Pièce 0001122 Type pièce BOD - Banques décaissements  
Période Novembre Date validation 21/11/2022  
Référence 3OV/2022/00895 Date référence 16/11/2022  
Fournisseur SARL SYSTEMS GLOBAL SERVICES [ SARL SYSTEMS GLOBAL SERVICES ]

#### Mouvements de la pièce

Comptabilité générale							
COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
						1 573 261,69	0,00
40400						0,00	1 573 261,69
5120300255							
					TOTAL	1 573 261,69	1 573 261,69

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA
N.TADJINE3			

Scanné avec CamScanner

SOCIETE SONEGAZ-Energies Renouvelables/Electricité et du GAZ-Energies Renouvelables

EXERCICE 2021

CENTRE Unité TOUGGOURT

DATE 23/03/2023 12.14.17

**BILAN PASSIF**

Définitif

PASSIF	note	2021	2020
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net		0,00	0,00
compte de liaison**		98 213 118 042,64	100 314 712 308,59
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		<b>98 213 118 042,64</b>	<b>100 314 712 308,59</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		238 901 818,59	270 375 358,40
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		<b>238 901 818,59</b>	<b>270 375 358,40</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 912 193 460,14	1 826 147 375,09
Impôts		889 914,70	0,00
Autres dettes		664 229 320,59	725 881 946,00
Trésorerie passif		51 466 170,71	363 374 045,50
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		<b>3 228 778 865,24</b>	<b>2 915 403 366,59</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>101 680 798 727,43</b>	<b>103 500 491 123,57</b>

Scanné avec CamScanner