

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير
قسم : العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : علوم تجارية
التخصص : دراسات محاسبية و جباية معمقة

من إعداد الطالب : رصاص صالح
بعنوان :

الاعتراف والقياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حاله مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير - وحدة ورقلة -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2014/06/24.

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ / مرزوقي مرزوق (أستاذ مساعد - بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
الدكتور / مايو عبد الله (أستاذ محاضر - بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا
الأستاذ / محمد حسان بن مالك (أستاذ مساعد - بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2014/2013

الإهداء

لك الحمد يا ربّي كما ينبغي لجلال وجهك ومعظيم سلطانك، والصلاة والسلام على من أتممت به الرسالة وأيدته بالشفاعة محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى الأب الجسور رمز الصبر حفظك الله

إلي والدي العزيزة بارك الله في عمرها وأحسن ختامها

إلى إخوتي وأخواتي

إلى جميع الأقارب و الأصدقاء والأحباء

إلى كل المسلمين والمسلمات.

شكر

لا يسعني وأنا أقدم هذا المجهود، إلا أن أشكر الله عز وجل على

توفيقه؛

وأشكر الذين كانوا وراء هذا العمل وساهموا كل من موقعه في

تقديم ما يستطيع من عون،

وأخص بالذكر الأستاذ المشرفه مايو عبد الله على ما قدمه من

ملاحظات وتوجيهات وكل أساتذتي في مختلف المراحل التعليمية،

وكل عمال مطبعة المحاسبة والمالية للمؤسسة باتيسيد.

الملخص:

عالجت هذه الدراسة موضوع قياس الأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي، الذي له أهمية بالغة في المحاسبة، بحيث يهدف البحث إلى عرض قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي والجديد الذي أتى به النظام ثم قمنا بعرض قياس الأصول الغير جارية وفق نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم .

وبعد تقديم مفاهيم النظرية للمحاسبة المتعلقة بالموضوع جاءت الدراسة العملية كمحاولة لإسقاط النظري على المؤسسة الاقتصادية (مؤسسة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة) حيث أظهرت النتائج عدم توفر البيئة التي تخدم متطلبات الدراسة.

كلمات مفتاحية : أصول غير جارية، نظام محاسبي مالي، تكلفة تاريخية، قيمة عادلة.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
02	الفصل الأول: الإطار النظري
02	المبحث الأول: الاعتراف والقياس وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي
13	المبحث الثاني: الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية
16	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة BATISUD
17	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
23	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها
27	خاتمة
31	قائمة المراجع
33	الفهرس
35	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	لجدول يبين المقابلات التي أجريت في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء	(1-2)
18	يبيّن عدد الأقسام التابعة لمصلحة المحاسبة (لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء)	(2-2)
19	يوضح معدلات إهلاك الأصول في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة	(3-2)
20	نموذج التكلفة التاريخية للأصول الثابتة وإهلاكاتها لسنة (2010، 2011، 2012)	(4-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
35	الميزانية جانب الأصول	01
38	جدول إهلاك الأصول الثابتة	02

المقدمة

توطئة :

لقد تطورت المحاسبة من خلال علاقتها بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية حيث كانت كل دولة تتبع نظاما محددًا في تطوير المحاسبة لديها، وقد تأثرت المحاسبة في تطويرها بالنظام المتبع مما سلّمهم تعزيز الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين دول العالم المختلفة، وقد افرز هذا الوضع صعوبة إنتاج معلومات موثوق بها في الأسواق المالية الدولية أمام المستثمرين وصعب من دخول المؤسسات إلى الأسواق المالية المتطورة بسبب متطلبات التقيّد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له الأسواق، وقد جعلت هذه الاختلافات من المحاسبة في قمة الاهتمام، وبدا السعي للعمل على إرساء نظام محاسبي جديد مبني على إخضاع الممارسة المحاسبية على مستوى الدول لمعايير محاسبية دولية، مهدت لظهور ما اصطلح عليه بالمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وقد باشرت الجزائر في هذا الإطار اصطلاحات اقتصادية ترمي إلى تحقيق الانتقال إلى اقتصاد السوق، وتشكل عناصر الأصول غير الجاري بأنواعها المختلفة وفق نظام المحاسبة المختلفة في القوائم المالية، وذلك تبعًا لنوع المؤسسة والقطاع الاقتصادي الذي تعمل فيه فيكون للأصول غير الجارية ثقلًا مميّزًا في القطاع الصناعي أكبر من القطاع التجاري، مثلًا وتظهر أهمية هذه الأصول من خلال تبويب وترتيب عناصرها في القوائم المالية، حيث غير النظام المحاسبي المالي قواعد العمل بصفة جذرية غيرت المفاهيم وقواعد الاعتراف والقياس في حسابات الأصول غير الجارية والجارية.

ومنه فإن الإشكالية المطروحة هي :

ما الكيفية التي يتم بها الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

ومعالجة الإشكالية والإحاطة بجوانبها نطرح التساؤلات التالية:

- هل تؤثر بدائل الاعتراف والقياس المحاسبي على مصداقية المعلومات المحاسبية؟
- هل توافق النظام المحاسبي المالي في قياس الأصول غير الجارية مع معايير المحاسبة الدولية ؟
- كيف يؤثر قياس الأصول غير الجارية في المؤسسات الاقتصادية (مؤسسة BATI SUD)؟

فرضيات الدراسة :

وللإجابة على التساؤلات قمنا بعرض الفرضيات التالية:

- تؤثر بدائل القياس المحاسبي على الصورة الصادقة للقوائم المالية؛
- توافق النظام المحاسبي المالي في تقييم الأصول غير الجارية مع معايير المحاسبة الدولية، لأنها تهدف لعرض قوائم مالية بخصائص نوعية وأسس قياس واعتراف؛

- يؤثر تطبيق SCF على المؤسسات الاقتصادية من خلال عرض لقوائم مالية تعكس صورتها الصادقة.

دوافع اختيار الموضوع :

- الأهمية البالغة للقياس المحاسبي والتي تتجلى في مصداقية وواقعية القوائم المالية؛
- الدور الفعال للأصول غير الجارية داخل المؤسسة؛
- كون الموضوع جديد والدولة الجزائرية تسعى إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع في كونه يتزامن مع التغيير الحاصل في النظام المحاسبي الجزائري وهذا بتبنيه لفكرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي , الذي جاء ليطور المحاسبة في الجزائر ويقرب التطبيقات المحاسبية من الممارسات المحاسبية العالمية لتسهيل قراءة القوائم من مستخدمي المعلومة المحاسبية, حيث نسلط الضوء على أهم قواعد الاعتراف والقياس للأصول غير الجارية (التثبيتات) نظرا لأهمية هذه الأخيرة في المؤسسة الاقتصادية.

أهداف الدراسة:

- توضيح مقومات القياس المحاسبي (المفهوم، الطرق)، والتطرق إلى مشاكل التي تواجه عملية القياس؛
- تقديم مميزات تطبيق القيمة العادلة وأسباب فقدان الثقة في التكلفة التاريخية؛
- إيضاح كيفية قياس الأصول غير الجارية في مؤسسة (BATI SUD).

حدود الدراسة:

تمت هذه الدراسة في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة.

منهجية الدراسة :

اعتمدنا الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا فيه على دراسة الحالة.

ر - صعوبات البحث:

واجهنا عدة صعوبات تمثلت في:

- قلة المراجع الخاصة بالموضوع القياس المحلي؛
- صعوبة التعامل مع الموظفين لعدم وجود البيئة الملائمة لموضوع الدراسة.

ز - هيكل البحث: لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى فصلين:

الأول: يتعلق بالأدبيات النظرية الخاصة بالموضوع والدراسات السابقة للموضوع؛

الثاني: فيتعلق دراسة حالة على مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة.

الفصل الأول

تمهيد:

عرفت الجزائر إصلاحا لنظامها المحاسبي وفق مرجعية معايير المحاسبة الدولية سعيا منها لتقريب ممارستها مع الممارسات المحاسبية الدولية ودخولها الأسواق العالمية وجلب الاستثمار الأجنبي لأن إصلاح المحاسبة يعني إصلاح المؤسسة فهي تمثل العمود الفقري لها.

فمما جاء به النظام المحاسبي المالي هو قواعد التقييم والقياس الجديدة في الأصول الثابتة نظرا لأهميتها البالغة الناتجة عن صعوبة معالجة آثار الأخطاء وذلك لبقائها أكثر من سنة في المؤسسة، بالإضافة إلى تلك التطورات التكنولوجية والتقدم وآثار أخرى التي تقصر من عمرها الإنتاجي مما يستدعي الاهتمام بتقييمها عبر مراحلها المختلفة ومما سبق سنتناول في هذا الفصل الأدبيات النظرية الخاصة بقواعد التقييم حسب ما جاء بها المعيار المحاسبي الدولي والنظام المحاسبي المالي وهذا من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: التقييم وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

المبحث الأول: الاعتراف والقياس وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي المطلب الأول الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول الغير الجارية

1- الاعتراف المحاسبي

يقصد بالاعتراف المحاسبي لأصول الثابتة الشروط اللازمة من اجل دمج عنصر ما في احد الأجزاء المكونة للأصول الثابتة في الميزانية، وعليه نجد أربعة خصائص جوهرية يجب أن تتوفر في الأصل حتى يمكن دمجها ضمن عناصر الأصول الثابتة للميزانية

***قابل للتحديد** : تكون قيمة الأصل قابلة للتحديد إذا كان الإنفاق عليه قابل للتحديد أو يمكن فصله بشكل مستقل عن المؤسسة من اجل بيعه أو نقله أو ترخيصه أو عندما ينشأ الأصل من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المؤسسة.

***تتحكم فيه المؤسسة تحت سيطرة المؤسسة** : تسيطر المؤسسة على الأصل إذا كانت تحتفظ به، كما أنها ستتحمّل المخاطر المصاحب بالأصل.

*تحقيق منافع اقتصادية : تكون للأصل القدرة على تزويد المؤسسة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل أي ستتحصل على العوائد المرتبطة بالأصل وذلك باستخدامه أو لغرض تقديم سلع أو خدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية.

*استخدامها لأكثر من دورة محاسبية.

2-: قواعد القياس المحاسبي

أولاً: قواعد عامة للتقييم¹: حسب النظام المحاسبي والمالي في الفقرة 112-1- القسم الثاني، تركز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)؛

- قيمة الإنجاز؛

- القيمة المعينة (أو قيمة المنفعة)؛

-تساوي تكلفة شراء أصل، سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام.

أ/ تقييم مبدأ التكلفة التاريخية : يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية، وبموجبه يتم إثبات أصول والتزامات المؤسسة حسب السعر المسجل ضمن ميزانية المؤسسة في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء التزام، كما أنه لا تعكس الواقع ذلك أنه في حالة البيع مثلاً يكون السعر المدفوع أقل أو أعلى من القيمة المسجل بها الاستثمار المعني.

إيجابيات مبدأ التكلفة التاريخية :

- الموضوعية وهي الميزة الأساسية التي تسجل لصالح منهج التكلفة التاريخية، وموثوقية القياس المحاسبي وقابليته للتحقيق، وتزداد هذه المزايا في رأي المدافعين لاعتقادهم أن المحاسبة يجب أن تقرر عما وقع وليس عن تغيرات القيم لأن المحاسبة لم تكن أبدا أداة لقياس القيمة أو التغير فيهما، وإنما هي محاسبة تكاليف فعلية؛

- مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي أن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار؛

- فرض وحدة القياس يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغيير في قيمتها نتيجة التضخم والانكماش؛

1- النظام المحاسبي المالي، مطبعة المؤسسة الوطنية للفنون الطبيعية، وحدة الرغايا، الجزائر، 2009.

- مبدأ القياس الفعلي طبقاً للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي.

* عيوب مبدأ التكلفة التاريخية:

- على الرغم من مزايا استخدام مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنها تعرضت لكثير من الانتقادات يمكن حصرها فيما يلي²:
- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح القوائم المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية؛
 - إن عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية مع المصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف لاختلاف الأوقات التي حدثت فيها، يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وتأثر ذلك على التغير في بنود قائمة حقوق الملكية؛
 - إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية من طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر الميزانية سوف يستبعد كثيراً من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل؛
 - إن استخدام القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، قد تؤدي إلى قرارات واستنتاجات قد تكون خاطئة على مدى قدرة المؤسسة إلى تحقيق الأرباح، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة فيما يخص تقويم الأداء الإداري، وتقويم المؤسسة على المحافظة على رأس المال سليماً من الناحية الاقتصادية.

ب/ تقييم القيمة العادلة:

هناك تغيرات طرأت على البيئة الاقتصادية خلال العقد الماضي، هذه التغيرات نبعت عنها فكرة ما يسمى بالقيمة العادلة، حيث تشمل هذه الفقرات ازدياد التقلب في الأسعار مثل معدلات الفائدة، وأسعار صرف العملات الأجنبية، وإدخال المشتقات وغيرها من الأدوات المالية المعقدة، كل هذه التغيرات في البيئة الاقتصادية خلقت جو مناسباً لظهور مفهوم القيمة العادلة إلى حيز الوجود.

تعريف القيمة العادلة:

- تعرف القيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية بأنها المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به الأصل ما بين المشتري وبائع يتوافر لدى كل منهما الدراية والرغبة في إتمام المبادلة³.
- كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة لإتحاد المحاسبة مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها بأنها المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت.

²- فوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) دراسة حالة SCF، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010، ص 18.

³- غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مكتب نوميديا للنشر، قسنطينة، 2009، ص 83.

- وتعرف القيمة العادلة للأصل على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل، بعيدا عن ظروف التصفية.

إيجابيات القيمة العادلة:

- إن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة أموال المؤسسة؛
- تساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها؛
- التقييم بالقيمة العادلة ينتج عنه معلومات تعكس آثار الظروف الاقتصادية المحيطة عند حدوثها، مما يجعلها قابلة للمقارنة باستمرار من حيث العائد المناسب لمستوى الخطر؛
- التقييم وفق القيمة العادلة يزيد من خصائص جود المعلومات المحاسبية حيث توجد علاقة ارتباط معنوي بين كل هذه الخصائص مثل: الملائمة، القابلية للمقارنة الموثوقة، الثقة، وهو ما يحقق المنفعة من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة⁴.

انتقادات القيمة العادلة:

- على الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق أساس القيمة العادلة إلا أنها لم تسلم من الانتقادات التي نوجزها فيما يلي⁵:
- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار؛
- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية (في أغلب الأحيان نهاية سنة مالية)، فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، لأن القوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير ملائمة؛
- قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة؛
- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادل حقيقية.

⁴ - مصطفى راشد العبادي، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي والمراجعة بالقوائم المالية (دراسة تحليلية مقارنة)، جامعة الملك سعود، ص 36.

⁵ - بوكساني رشيد وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقادات والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، المنتدى الدولي الأول حول SCF في ظل م م د، مج الوادي، 2010، ص 10.

المطلب الثاني: الأصول غير الجارية

1- تصنيف الأصول غير الجارية وفق **SCF**: الأصول هي من الموارد التي تسييرها المؤسسة، تكونت بفعل أحداث ماضية، والموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة، أصولاً غير جارية وتصنف إلى ثلاث أصناف:

أ- التثبيتات المعنوية:

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية والمقصود منه مثلاً: المحلات التجارية المكتسبة والعلامات أو البرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري⁶.

ب- التثبيتات العينية:

هي أصول عينية تجوزها المؤسسة من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات أو الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية. يتم الاعتراف بأصل بتوفر الشروط التالية⁷:

- احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية؛
- إمكانية مراقبة (قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع الاقتصادية)؛
- إمكانية تعريفه من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة بواسطة التشريعات؛
- إمكانية حساب تكلفة عند تقييمه بكل موثوقية عالية؛

ج- التثبيتات المالية:

تعرف التثبيتات المالية على أنها القيم المنقولة التي تجوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات⁸.

وتتألف هذه الأصول من أربع (04) فئات:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيداً لنشاط المؤسسة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على الأسهم؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها؛

⁶ - قرار وزاري الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، المتضمن للنصوص القانونية والتنظيمية المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 19، ص 8.

⁷ - لعربي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، الملتقى. د. حول الإطار المفاهيمي ن.م.م. ج وآليات تطبيقاته في ظل م.م.د. (IAS/IFRS)، 11-13، 2010، ص 2.

⁸ - مزود إبراهيم، بوعافية رشيد، (حالة التثبيتات المالية)، 10/11/13، ص 4.

- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا ينوي بيعها في الأجل القصير.
- يوجد أيضا القياس اللاحق فقد حدد المعيار المحاسبي رقم 16 نموذجين للقياس اللاحق للاعتراف المبدئي لأصل وهما⁹:
* نموذج التكلفة؛
* نموذج إعادة التقييم.

1) نموذج التكلفة: هي القيمة الدفترية للأصول مطروحا منها مجموع الاهتلاك اللاحق وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة، وتقوم المؤسسة بقياسها بعلاقة التالية:
التكلفة التاريخية للأصل: ثمن الشراء + التكاليف اللازمة لتأهيل الأصل للاستخدام.
القيمة الدفترية للأصل: التكلفة التاريخية - مجموع الاهتلاك.
مجموع الاهتلاك: مصاريف إهلاك متراكمة - خسائر انخفاض القيمة المتراكمة
2) نموذج إعادة التقييم:

هي القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجموع الاهتلاك اللاحق وأية خسائر مجمعة لاحقة ناتجة عن هبوط في القيمة، على أن يتم إعادة التقييم لفترات منتظمة وكافية للتأكيد على عدم وجود اختلاف جوهري بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة عن القيمة السوقية والتي تقدر عادة بمعرفة الخبراء المتخصصين في التقييم والتشمين، وفي حال عدم وجود دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة، يتم التقييم على أساس العائد أو التكلفة الاستبدالية بعد خصم مجموع الاهتلاك.
تتمثل شروط إعادة التقييم فيما يلي¹⁰:

- عادة يكون التقييم على أساس الاستعمال الحالي الأصل، لكن في حال توقع تغير فإن شروط الاستعمال الجديدة هي التي توجد بعين الاعتبار؛
 - لا يمكن تقييم أصل على إنفراد بحيث إذا تمت إعادة تقييم آلة معينة يجب إعادة تقييم كل صنف الأصول المادية التي تنتمي إليهم تلك الآلة؛
 - من الضروري إعادة تقييم كل سنة، ويجب أن تكون بانتظام كاف من أجل عدم تباعد القيمة المحاسبية الصافية للأصل في وقت معين من القيمة المتحصل عليها من إعادة التقييم؛
 - الأصول المادية غير الخاضعة لتغيرات هامة في قيمتها يتم إعادة تقييمها من ثلاث إلى خمس سنوات.
- * حالات إعادة التقييم:**

من خلال إعادة تقييم المؤسسة لأصولها يمكن أن نصادف الحالات التالية:

⁹ - طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر 2007، ص 367.

¹⁰ - زيب حجاج، المعتلجة المحاسبية للإستثمارات في ظل م.م.د، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2009، ص 94.

1) إذا أدت إعادة التقييم إلى زيادة في القيمة الدفترية للأصل فيجب إدراج زيادة مباشرة ضمن الأموال الخاصة تحت عنصر "فائض إعادة التقييم".

2) يسجل فارق إعادة التقييم في حساب الأموال الخاصة تحت حساب خاص "فارق إعادة التقييم".
إذا كان الأصل قابل للاهلاك يمكن:

- إما إعادة التقييم في نفس الوقت، التكلفة التاريخية والاهتلاكات المجمعة؛
- وإما لا يعاد تقييم إلا القيمة المحاسبية الصافية؛
- عند حدوث نقص في قيمة الأصل الملموس المعاد تقييمه مرة أخرى، فإنه يجب الاعتراف بهذا النقص وتحميله مباشرة على فائض إعادة تقييم المتعلق به، وذلك بحيث لا تتجاوز مبلغ قيمة فائض إعادة التقدير الخاص به؛
- عند تحقق فائض إعادة التقييم يمكن أن يتم تحويله مباشرة من حساب الأموال الخاصة إلى الأرباح وذلك عند استعادة الأصل الملموس من الخدمة أو بيعه ويمكن أن يتحقق فائض خلال استخدام المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون الجزء الثاني المحقق من الفائض مماثلاً للفرق بين قيمة الإهلاك محسوبا على أساس إعادة التقييم وقيمة الإهلاك محسوب على أساس التكلفة التاريخية.

* الإهلاك وخسائر القيمة:

تتميز الأصول الثابتة عن غيرها من عناصر الميزانية بأن لها عمر إنتاجي محدد، وتكون أكبر من السنة المالية، مما يؤدي إلى هلاك الأصل أثناء خدمته خلال عمره الإنتاجي، كما تنخفض قيمة هذه الأصول إما بسبب الاستعمال أو التطور التكنولوجي.

أولاً: الإهلاك:

إن الأصول الثابتة الملموسة باستثناء الأراضي التي تخضع للإهلاك عبر حياتها الإنتاجية وذلك حسب طرق مختلفة ومعدلات مختلفة.

* مفهوم الإهلاك: حسب النظام المحاسبي المالي "الاهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة الكيان لنفسه.

- الإهلاك هو توزيع لتكلفة الأصل على عمره الإنتاجي، ليحمل على الفترات المختصة وفق أساس الاستحقاق خصما على إيرادات نفس الفترة¹¹.

* أسباب الإهلاك¹²:

- الإهلاك المادي الذي يحدث للأصل نتيجة استخدامه في الإنتاج وتتوقف قيمة الإهلاك المادي على حسب درجة الاستخدام؛

- مضي المدة، ويعتبر عامل الزمن هو المتغير الأساسي؛

¹¹ - وليد ناجي الخيالي، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص71.

¹² - عبد السميع الدوسقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار وائل للنشر الأردن، 2002، ص164.

- التقادم، وهو النقص في الأصل والذي يحدث بسبب ظهور اختراعات جديدة.

* العوامل المؤثرة في تحديد الإهلاك:

يتحدد قسط الإهلاك السنوي للأصول الثابتة بالعوامل التالية:

- **تقدير الحياة الإنتاجية للأصل:** الحياة الإنتاجية للأصل هي عبارة عن الخدمات التي سيقدمها أو المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل، والمعبر عنها بوحدات زمنية كعدد السنوات أو الساعات المستخدمة للأصل، أو عدد الكيلومترات التي تؤثر على الحياة الإنتاجية، والتي تؤدي إلى تناقص حياتها كالعوامل الاقتصادية والوظيفية¹³.
- **تقدير أساس احتساب الإهلاك:** إن أساس قياس الإهلاك للأصل الثابت يتم بواسطة احتساب تكلفته التي تحمل على الإيرادات خلال حياته الإنتاجية، ويجري ذلك بتحديد الفرق بين تكلفة الحصول على الأصل وقيمه عندما يصبح خردة، وفي نهاية حياته الإنتاجية أو عند الاستغناء عنه، وعليه فإن:

$$\text{الإهلاك} = \text{تكلفة الأصل} - \text{الخردة}$$

- **اختيار طريقة الإهلاك:** بعد الانتهاء من تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وتقدير احتساب الإهلاك، يبقى تحديد الجزء من التكلفة التي يتم التضحية بها، أو استنفادها سنويا في سبيل الحصول على الإيرادات خلال الفترة المحاسبية، كما تتوقف طريقة توزيع قيمة الإهلاك على طبيعة الأصل أولا وعلى مدى توافق الطريقة المتبعة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بإضافة إلى ذلك فقد نص المعيار المحاسبي رقم 16 على أن طريقة الإهلاك المستخدمة يجب أن تعكس نمط الذي يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بأصل، فإذا تغير نمط المتوقع من المنفعة عند الاستقرار على الطريقة المستخدمة يجب اختيار طريقة مختلفة وأكثر ملائمة¹⁴.

* طرق الإهلاك: الاهتلاكات المطبقة في SCF هي:

- (1) **طريقة الإهلاك الثابت:** عملية إهلاك الأصل الثابت تقضي توزيع تكلفة الأصل الثابت على سنوات عمر الأصل الإنتاجي، كما تعتبر هذه الطريقة من أسهل طرق الإهلاك.

$$\text{قسط الإهلاك} = \frac{\text{تكلفة الأصل الثابت} - \text{قيمة الخردة}}{\text{عدد السنوات العمر الإنتاجي للأصل}}$$

- وتعطي هذه الطريقة نفس القسط لكل سنة من سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

(2) طريقة الإهلاك المتناقص:

¹³ - حيدر محمد علي بني عطا الله، قياس الأصول الثابتة، الطبعة الأولى، دار حماد، الأردن، 2007، ص64.

¹⁴ - طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، الجزء الخامس، جامعة عين الشمس، مصر، 2002، ص241.

يتم احتساب قسط الإهلاك بصورة متناقصة من سنة إلى أخرى، بحيث تستعمل السنة الأولى قسط أكبر من السنة التي تليها وهكذا حتى نهاية حياة الأصل المستهلك¹⁵، وبفضل من الكثير من الشركات القيام بطريقة القسط المتناقص نظرا لسرعتها في استهلاك الأصل في السنوات الأولى من حياته والذي يقدم بها أكبر إنتاجية، بحيث أن هذه هي تطبيق لمعدل ثابت على رصيد دفترتي متناقص؛ كلما انخفضت القيمة الدفترية كلما انخفض قسط الإهلاك.

3) طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج: تعتمد هذه الطريقة عند احتساب القسط على وحدات الإنتاج، بحيث يقدر عمر الأصل على أساس الوحدات التي ينتجها، وبحسب معدل الإهلاك وفق العلاقة:

$$\text{معدل الإهلاك} = \frac{\text{التكلفة - الخردة}}{\text{عدد وحدات الإنتاج}}$$

وفي نهاية كل سنة، يحدد قسط الإهلاك الواجب تسجيله، يضرب المعدل في عدد وحدات الإنتاج المحققة خلال العام.

لقد أضاف SCF على المعيار المحاسبي الدولي طريقة الإهلاك المتزايد، والتي تؤدي إلى عبء متزايد على مدة الأصل النفعية.

وتكون الطريقة الثابتة هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من هذا التطور بصورة صادقة، كما يجب أن تدرس دوريا، طريقة الإهلاك، المدة النفعية، والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على الأصول الملموسة، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية والتوقعات من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذه التغيرات في الوتيرة¹⁶.

* خسارة القيمة:

تعرض الأصول الثابتة الملموسة كغيرها من الأصول إلى نقص القيمة والتي يتم قياسها كما يلي:
أ/ مفهوم خسارة القيمة: عرّف SCF الخسارة في القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها الواجبة التحصيل، كما نص SCF على مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني، وتكون هذه المراجعة والتعديل في خسارة القيمة في نهاية السنة المالية.

ب/ مؤشرات تدني القيمة: يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الأحداث التي يمكن أن تشير إلى حدوث فقدان في قيمة الأصل الملموس المهلك وغير قابل للاهلاك¹⁷، وتوجد مؤشرات داخلية وخارجية

• المؤشرات الداخلية:

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل.

¹⁵ - KHEMICI KHIHA. Finance d'entreprise approche stratégique, édition, Alger, 2009, p25.

¹⁶ - النظام المحاسبي المالي، دار بلقيس، الجزائر، ص53.

¹⁷ - زينب حجاج، مرجع سبق ذكره، ص99.

- تغير نمط استعمال الأصل مما يؤثر سلبا على عائداته.

● المؤشرات الداخلية:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل؛
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة والقانوني والاقتصادي؛
- تطور نسب الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحسين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول، مما يؤثر سلبا على القيمة القابلة للاسترجاع.

مراحل إثبات خسارة قيمة الأصل الثابت¹⁸:

- عند تقدير المؤسسة وفحصها لأصولها في تاريخ إقفال الحسابات، وكان هناك مؤشر (داخلي أو خارجي) يدل على أن الأصل فقد من قيمته، فإن المؤسسة تقوم بتقييم القيمة القابلة للتحصيل وذلك:
- تقييم القيمة القابلة للتحصيل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي وقيمتها النفعية؛
 - إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الإهلاك، فإن هذه القيمة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

القيمة النفعية = القيمة المعينة للنفقات الداخلية المستقبلية للأصل - النفقات الخارجية

(ثمن البيع الصافي = القيمة العادلة للأصل - مصاريف البيع (تكاليف الخروج)

تتمثل تكاليف الخروج في مصاريف العقود، ومصاريف رفع البضاعة وإعداد الموقع باستثناء الأعباء المالية وأعباء الضريبة على النتيجة.

* استرجاع خسارة القيمة¹⁹:

- تقدر المؤسسة عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات للأصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت عند توفر هذا المؤشر فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

- يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية ضمن المنتجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينها يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز ق.م.ص التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.

* التخلص من الأصول الثابتة القابلة للإهلاك:

¹⁸ - لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، page bleues internationales، 2011، ص41.

¹⁹ - لخضر علاوي، نفس المرجع السابق، ص53.

عند التنازل عن الأصول المالية القابلة للإهلاك يجب معرفة ما يلي:

- القيمة الصافية للأصول الثابتة الملموسة المتنازل عنها في تاريخ الاستغناء،
- التسجيل المحاسبي للأصل المتنازل عنه؛
- القيمة المتبقية للأصل المتنازل عنه.

مع العلم أن القيمة الصافية للأصل الثابت تتمثل في الفرق بين تكلفة الأصل ومجموع الإهلاك المتراكم لغاية تاريخ التخلص، وإذا تم التخلص خلال السنة، فيحسب مصروف الإهلاك ومقابلة مجموع الإهلاك عن ذلك الجزء المتبقي من السنة.

- إذا كان الفارق موجبا: قيمة التنازل أكبر من القيمة الدفترية.
- إذا كان فارق التنازل معدوما: وفي هذه الحالة تكون القيمة الدفترية مساوية لقيمة التنازل.

* التنازل عن الأصول المادية غير القابلة للإهلاك:

تلجأ المؤسسة إلى بيع بعض من الأصول القديمة وتنجم عن عملية البيع نقص في أحد الأصول وزيادة أصول متداولة وتنجم عن عملية البيع هذه تحقيق مكاسب أو خسائر، وفي هذه الحالة يجب معرفة ما يلي:

- قيمة التنازل؛
 - القيمة المتبقية للأصل والمتنازل عنه.
- ويتم قياس التنازل عن الأصل المادي غير قابل للإهلاك عن طريق البيع كالتالي:
- إذا كان فارق التنازل سالبا: في هذه الحالة تكون تكلفة الأصل أكبر من قيمة التنازل؛
 - إذا كان فارق التنازل موجبا: في هذه الحالة تكون تكلفة الأصل أقل من قيمة التنازل.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

1- دراسة بكارى بلخير، أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)، دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010. الإشكالية: إلى أي مدى يمكن أن يؤثر اختيار تقييم مالي دون آخر في إبرام إتفاقية شراكة بالنسبة للوحدات التابعة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر؟

أهداف الدراسة:

- تقديم مقترحات للممارسين المهنيين بشأن التقييم مؤسسات قطاع المحروقات لأغراض الشراكة.
- تبين مدى أهمية إيجاد قيمة المؤسسة وفق العديد من المقاربات وعدم الإكتفاء بمقاربة واحدة لعملية التقييم، فهذا يعطي للمؤسسة أكبر قدر على التفاوض.
- محاولة إنشاء برنامج مصغر للتقييم المالي للمؤسسات وفق مقارنة النفقات.

2- دراسة شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة

الدولية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009.

* الإشكالية المدروسة: هل القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري المعمول به منذ سنة 1975 والذي يعتمد على المعلومات التاريخية، مازالت صالحة أم تجاوزها الزمن وأصبح من اللازم تكييفها وفق المعايير الدولية؟

3- تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أوجه التقارب والاختلاف بين PCN و SCF واستنتاج الرهانات والآثار المحتملة جراء اعتماد هذه الإصلاحات المحاسبية، وتوضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث تطرق في دراسته إلى عملية التقييم والتسجيل وفق المعايير المحاسبية الدولية.

4- دراسة محمد عبد الحكيم السايح، تقييم الأصول الثابتة وفق SCF دراسة حالة مخبر الأشغال

العمومية، وحدة ورقلة، جامعة ورقلة، 2010.

* الإشكالية المدروسة : ما هي قواعد التقييم ومعالجة حسابات الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي؟

- تهدف الدراسة إلى محاولة إبراز كيفية تقييم ومعالجة الحسابات المتعلقة بالأصول الثابتة.

المطلب الثاني: نتائج المستنبطة من الدراسات

- نشر معلومة أكثر صدق، كاملة، قانونية، موضوعية، وشفافة تسمح بتشجيع المستثمرين على جلب الأموال والتكنولوجيا التي تفتقدها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتضمن لهم المتابعة الجيدة لأموالهم؛
- تناول أهم عنصر في النظام المحاسبي ألا وهو التقييم مبرز في مختلف القواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم؛

- لا يمكن أن تتم عملية التقييم باختلاف طرقها وتعددتها ما لم تتوفر مجموعة من الوثائق والمعلومات عن المؤسسة المراد تقييمها، والتي تلعب دورا مهما في تزويد الخبير بكل صغيرة وكبيرة عن ماضيها والذي يمكن أن يستقى من القوائم المالية والمحاسبية وعن إمكانياتها الموجودة حاليا والمستقبلية التي يمكن أن نحصل عليها من خلال عملية التشخيص وبناء التوقعات؛
- كل طريقة تقييم ترتبط بمنطق تحليل محدد، وهي طرق ضرورية أثناء عملية التقييم لكن لا يمكن استعمالها كلها في آن واحد لأنها تتطلب الكثير من المعلومات التي لا تكون متاحة أحيانا أو تحتاج وقتا وجهدا كبيرين للتحليل كما يجب مراعاة القصد المرجو منها؛
- تلتزم طرق التقييم المعتمدة على التوقعات فيما يتعلق بالعوائد والتدفقات الخبير المقيم الاعتماد على تشخيص وضعية المؤسسة لمعرفة مواطن القوة والضعف من جهة، والطاقات الكامنة التي تتمتع بها جهة أخرى، لأن هذه الأخيرة من شأنها التأثير على العوائد والتدفقات المستقبلية للمؤسسة ومن ثم تؤثر على قيمة المؤسسة.

الفصل الثاني

تمهيد:

بعدها تم استعراض الأدبيات النظرية الخاصة بالموضوع بشيء من التفصيل، حيث تم التعرف على القياس وتصنيف الأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي، والتذكير ببعض الدراسات السابقة حول القياس، قمنا بإسقاط ذلك على الجانب التطبيقي بدراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة، حيث قمنا بقياس الأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي والطريقة المستعملة في القياس حيث يتم هذا من خلال مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة المتواصل إليها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول: منهجية الدراسة

تشتمل منهجية الدراسة تحديد مصادر وأساليب جمع البيانات التي تم استخدامها خلال مرحلة إنجاز الدراسة ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

أ) مصادر جمع البيانات: لقد تم الاعتماد خلال الدراسة على مصدرين رئيسيين لجمع المعلومات بغرض تحقيق أهداف الدراسة هما:

أولاً: مصادر ثانوية: وتتمثل هذه في الكتب والمقتنيات والنشرات العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى القوانين والمراسيم ورسائل الماجستير والدكتوراه، كما تم الاعتماد وبشكل رئيسي على نشرات والسجلات الخاصة بالمؤسسة وذلك بغرض جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع.

ثانياً: المصادر الأولية: وتمثلت في إجراء مقابلات مع رئيس مصلحة المحاسبة الذين يرتبط عمله بموضوع الدراسة حيث تم إجراء العديد من المقابلات الشخصية أثناء فترة الدراسة الميدانية سواء مع مصالح المحاسبة أو المصالح المرتبطة بها

الجدول رقم (2-1): يبين المقابلات التي أجريت في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء .

البيان	عدد الأيام	عدد الساعات
مقابلة مع رئيس المصلحة المحاسبة	06	12

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المقابلات.

نلاحظ من خلال هذا الجدول كل المقابلات التي أجريت في المؤسسة من اجل الوصول إلى هدف الدراسة المتمثل في الإعراف والقياس للأصول الغير جارية.

ب/ عينة الدراسة.

تتكون عينة الدراسة من مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء لتطبيق الدراسة عليها وذلك لأسباب أهمها:

-إمتلاكهما العديد من الأقسام المساعدة للمحاسبة ؛

-توفر البيانات والمعلومات والوثائق اللازمة في مجال التخصص .

جدول رقم (2-2): يبين عدد الأقسام التابعة لمصلحة المحاسبة (لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء)

الرقم	القسم
1	قسم التقنية
2	قسم المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مصلحة المحاسبة.

نلاحظ من الجدول أعلاه الأقسام التي تم الإعتماد عليها في الدراسة.

ج/: أداة الدراسة.

لقد تم إتباع أسلوب المقابلة في الدراسة التطبيقية في المؤسسة وذلك للحصول على معلومات الخاصة بالإعتراف والقياس

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة

تقديم المؤسسة.

تأسست مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة سنة 1976/03/03 باشرت نشاطها الصناعي والتجاري الفعلي، بموجب القرار الوزاري رقم 788 العادي بتاريخ 1979/03/05 كمؤسسة محلية تعمل في قطاع البناء والأشغال التكميلية، مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية بورقلة، خلال سنة 1996/05/2 تم إعادة هيكلتها لتصبح مؤسسة اقتصادية عمومية مستقلة برأسمال يقدر بـ 12.000.000,00 دج حيث كانت أسهمها مملوكة للشركة الجهوية القابضة للجنوب الشرقي ببسكرة، ونظرا لتطور المؤسسة تم رفع رأسمالها مرتين متتاليتين وذلك بتاريخ 1997/06/28 بمقتضى الجمعية العامة ليصل إلى 47.000.000,00 دج كما تم رفعه بتاريخ 2000/06/06 بمقتضى الجمعية العامة ليصل إلى 50.000.000,00 دج بعد توزيع نتائج رهن التخفيض المتراكمة ثم وصل إلى 136.000.000,00 دج ولديها وحدات كل من تقرت، وحاسي مسعود، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وإنجازاتها ما يلي:

- أشغال نجارة الألمنيوم والخشب؛
- الدهن وتركيب الزجاج؛
- الأثاث المدرسي؛

- تجهيزات الغرف الباردة والمحولات الكهربائية 630 KVA؛
- صنع المخيمات المتنقلة؛
- لوازم التأثيث

إعادة قياس الأصول الغير الجارية وفق نموذج التكلفة:

بإضافة النفقات اللاحقة للأصول، يوجد أيضا التقييم اللاحق فقد رخص بأن تدرج المؤسسة في حسابات الأصول الغير الجارية ، القيمة المعاد قياسها بنموذج التكلفة والذي يمثل في القيمة الدفترية للأصل منقوصا منه مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

* تم الاعتماد على 03 سنوات للدراسة (2010، 2011، 2012).

لعدم وجود سوق نشطة يمكن أن تتوفر على أصول مماثلة لها نفس الخصائص كي يتم القياس على أساسها وعلى هذا تبقى التكلفة التاريخية هي الأساس حيث:

القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ الإجمالي للأصل - الإهلاك.

قياس الإهلاك:

باعتبار الأصول الغير الجارية من الأصول التي تتميز بعمر إنتاجي طويل مما قد يؤدي إلى فقدان قيمتها واهتلاكها، حيث نص النظام المحاسبي المالي على اختيار الطريقة المناسبة في الإهلاك، في حالة عدم التمكن من اختيار الطريقة الأنجع تكون الطريقة الثابتة هي المعتمدة، حيث تعتمد مؤسسة الاعمال التكميلية للبناء بورقلة على القسط الثابت، والجدول التالي يوضح المعدلات المستخدمة في حساب الإهلاك.

الجدول رقم (2-1): يوضح معدلات إهلاك الأصول في مؤسسة الاعمال التكميلية للبناء بورقلة .

الأصل	معدل الإهلاك
مباني	05%
معدات وأدوات	15%
تثبيات أخرى	15% - 20%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة

مثال: في سنة 2012 كانت قيمة تجهيزات مخبره بالتكلفة التاريخية كالاتي:

القيمة الدفترية=24.223.349.36 دج

الإهلاك المتراكم = 20.541.187.42 دج

مخصص الإهلاك السنوي = 1.750.087.78 دج

القيمة المحاسبية الصافية = 3.682.161.94 دج

أي القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الدفترية(التاريخية) - الإهلاك المتراكم ومنه:

$$20541187.42 - 24223349.36 = 3682161.94$$

وبنفس الطريقة نقوم بإعداد الجدول التالي خلال السنوات المتوالية (2010، 2011، 2012):

الجدول رقم(2-2): نموذج التكلفة التاريخية للأصول الثابتة وإهلاكاتها لسنة(2010، 2011،

2012)

رقم الحساب	البيان	السنة	القيمة الدفترية(التاريخية)	الإهلاك المتراكم	مخصص الإهلاك السنوي	القيمة المحاسبية الصافية
211	أرضي	2010	33.566.774	-	-	33.566.774
		2011	33.566.774			
		2012	33.566.774			
213	مباني	2010	48.188.442.45	38059262.77	1717705.08	10129159.68
		2011	48.188.442.45	39776967.85	1717705.08	8411474.6
		2012	62.32.456.45	41697057.43	1920089.22	20623399.02
2151	SOWDAGE	2010	18918758.46	13266189.54	2949166.36	32184948
		2011	18918758.46	16215355.91	2949166.36	2703402.55
		2012	18918758.46	18918758.46	2703402.52	00
2152	تجهيزات المخبر	2010	22230547.11	21467992.80	1437530.18	762554.31
		2011	23314797.11	18791099.64	1750087.78	4523697.47
		2012	24223349.36	20541187.42	1750087.78	3682161.94

21666.72	2000	153366.07	175032.79	2010	تجهيزات الطبوغرافيا	2154
33061.26	1666.56	141971.53	175032.79	2011		
73533.36	2535.64	141507.17	218040.53	2012		
2187852.66	411001	2513511.01	4701363.67	2010	معدات مكتب	2181
2887633.1	440480.85	1916608.27	4804241.37	2011		
742494.38	267306.2	2183993.83	2926488.21	2012		
533.333	11716.66	290627.31	291160.64	2010	معدات وأدوات صناعية	2155
100568.49	9512.82	134483.31	235051.80	2011		
16916.69	7000	141483.31	158400	2012		
98511.98	76121.36	3873845.35	3972357.33	2010		2156
3574701	50894.58	3574701.68	3672201.68	2011		
166667.4	51125.4	365826.82	3792494.22	2012		
511559.93	293804.80	10271936.93	10783496.86	2010	D'essais	2153
49399.24	222650.44	10445188.13	10494587.37	2011		
477486.42	230575.22	10675763.35	111532119.77	2012		
140535.07	18861.38	609441.6	749976.67	2010	تجهيزات المكتب	2182
31999.66	23931.62	741908.63	773908.29	2011		
12108.27	22364.66	764272.93	776381.2	2012		
1974355.06	498880.20	1231002.03	3205357.09	2010	تجهيزات الإعلام الآلي	2183
533673.12	458396.77	1938652.14	2472235.26	2011		
1131071.38	459991.43	2398643.57	3529714.95	2012		
56919.14	12512.19	780176.76	837095.9	2010	تجهيزات وتركيبات الاتصالات	2184
36923.08	36923.08	660084.75	697007.83	2011		
-	-	181299.95	181299.95	2012		

1618139.7	3212485.93	45799900.67	47418040.37	2010	معدات النقل	2180
3162759.73	5272755.86	54072656.53	57235416.26	2011		
3677912.53	6342950.38	60435606.91	64113519.44	2012		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة.

من الجدول أعلاه يتضح أن المؤسسة تعتمد في قياس الأصول الثابتة على التكلفة التاريخية، حيث تقوم بطرح مجموع الإهلاك من القيمة الدفترية عند حيازة الأصل، وهي الطريقة المعتمدة في العديد من المؤسسات الجزائرية، باعتبارها العمود الفقري للقياس المحاسبي لتمييزها بالموضوعية مما أكسبها ثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية، ولكن بتغيرات الأسعار وظهور التضخم يكون الاعتماد على التكلفة التاريخية مظل للقيمة الحقيقية للأصل مما يستدعي تعديل التكلفة التاريخية والاعتماد على طريقة أخرى للقياس، مع العلم أنه توجد أصول قيمتها المحاسبية معدومة إلا أنها مازالت تستخدمها في نشاطها، ونجد هناك تغير في قسط الإهلاك والاهلاك المتراكم، وهذا التغير ناتج عن قيام المؤسسة بنقل بعض الحسابات ودمجها مع حسابات أخرى، وذلك نتيجة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

ملاحظة: لا يوجد هناك نقص في قيمة الأصول لأنه لا توجد مؤشرات تدل على ذلك في المؤسسة.

شهرة المحل: تقييم شهرة المحل على أساس المؤسسات المنافسة، ونظرا لعدم وجود مؤسسات مماثلة في النشاط فإن المؤسسة مخبر الأشغال العمومية للجنوب الكبير السيطرة على العمل في الميدان، لما لها من قدرة على تقديم الخدمات وتقديم النتائج في الوقت المناسب.

التقييم وفق القيمة العادلة يمنح لميزانية المؤسسة نوع من المصدقية في قيمها، كي تتجنب القيم المظلمة، وذلك في حالة وجود التضخم، وهذا يحدث نتيجة الارتفاع المستمر للأسعار، كما يساهم هذا في الإفصاح عن أصول ثابتة في الميزانية بقيم محاسبية قريبة من القيمة الحقيقية.

معوقات استخدام المؤسسة للقيمة العادلة:

من الملاحظ أن الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي هو التقييم وفق القيمة العادلة لكن هناك

أسباب وقفت في وجه المؤسسات حالت دون تطبيقه ومنها:

- الجزائر لم توفر المناخ الملائم والجيد قبل تبني هذا النظام الجديد؛
- عدم وجود سوق نشط يتوفر على معلومات حديثة للمشتري والبائع؛
- قلة المكاتب والجهات المتخصصة في عملية التقييم؛

- نقص الخبرة في المجال.

التخلص من الاصول:

يتم التخلص من الأصول في مؤسسة الاعمال التكميلية للبناء بورقلة وفق طريقة المزاد العلني وتكون خطوات البيع فيها كالتالي:

- يتم تحديد مبلغ الأصول المراد بيعها كمبلغ قاعدي لبداية البيع عند خبير، وتعتبر هذه العملية بمثابة إعادة قياس للأصل؛

- يتم الإعلان عن عملية البيع في الجرائد ووضع المصققات في أرجاء المدينة؛

- بناء على طلب المدير العام للمؤسسة يتم تحديد يوم البيع؛

- عند حضور الأشخاص المعنية، يتم فتح المزاد بوجود محافظ البيع بالمزايدة؛

- بعد تحديد صاحب المبلغ الأعلى، يمنح له الأصل ويقوم المحافظ بتوثيقه، مع العلم أن حقوق التسجيل تكون على عاتق المشتري.

المبحث الثاني: النتائج والناقشة

المطلب الأول: النتائج

- الأصول الغير الجارية لها أهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس، والمتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة إلى توسع نشاطها؛

- للقياس المحاسبي دور فعال في المحاسبة حيث ينعكس ذلك على المخرجات المحاسبية؛

- من خلال الدراسة اتضح لنا وجود توافق بين المعيار المحاسبي وما نص عليه النظام المحاسبي المالي في قياس الأصول؛

- تعتبر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما لها إيجابياتها ونقائصها، مما يؤدي إلى الوقوع في مشاكل محاسبية تؤثر على عملية القياس، فالجزائر لا تتوفر فيها بيئة تخدم متطلبات القيمة العادلة مما يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية؛

- بالرغم من تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي إلا أنه في واقع المؤسسات الاقتصادية لم نلمس ذلك لغياب بيئة محاسبية تسمح به؛

- المؤسسة لا تقيس أصولها بالقيمة العادلة.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

- يقوم نشاط المؤسسة على الأصول الغير الجارية لما لها من أهمية بالغة داخل المؤسسة، لأنها تدر على المؤسسة تدفقات نقدية مستمرة تضمن لها إستمرارية نشاطها، لذلك وجب الإهتمام بها بحيث خصص لها معيار فيه الاعتراف الأولي للأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة قياسها واستهلاكها كما تم استبعاده؛
- جاء النظام المحاسبي معتمدا على معايير المحاسبة الدولية بطرق قياس من شأنها تحقيق أهداف للقوائم المالية، ينعكس ذلك على المصدقية والموثوقية؛
- يوجد توافق بين المعيار المحاسبي وما نص عليه النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس الأصل؛
- لا تتوفر الجزائر على بيئة تخدم متطلبات القيمة العادلة مما أدى إلى إعتداد التكلفة التاريخية؛
- تستخدم المؤسسة (LTPSUD) نموذج التكلفة في القياس وعدم استخدام القيمة العادلة لعدم توفر سوق نشط لها نفس العناصر متجانسة وتوفر عارضين وطالبن لهم نفس الرغبة والدراية.

خلاصة الفصل:

لقد تناولنا في هذا الفصل الدراسة التطبيقية لقياس الأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء، وحدة ورقلة، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى المنهجية والأدوات المستعملة في الدراسة، والمبحث الثاني عرض النتائج والمناقشة، حيث خلصت الدراسة إلى أن القياس وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة بالقيمة العادلة غير مستعمل لأن الجزائر لم تهئ البيئة التي تلائم متطلبات النظام، نظرا لعدم وجود سوق نشط يتوفر على مواد متجانسة وأطراف تبادل لها دراية وراغبة في التبادل، بعيدا على ظروف التصفية، ويتحقق هذا من الوعي لدى الأفراد واكتساب الخبرات لدى الاجانب، وذلك اعتمدنا على قياسها بنموذج التكلفة التاريخية المعتمد لدى المؤسسة.

الخطمة

1- خاتمة:

من خلال ما تقدم ذكره، في هذا الموضوع فكما تطرقنا في الفصل الأول بتوضيح بعض المفاهيم النظرية التي لا بد منها في الموضوع، أعطينا الإعراف و القياس وفق النظام المحاسبي المالي، والمعيار المحاسبي الدولي، وفي مطلب لاحق فقد تم التذكير بأصناف الأصول الغير جارية، وفق ما هو متعارف عليه في المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، وفي مطلب آخر تم تقديم بعض الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات موضوع الدراسة، وقد كان هناك اختلاف بين الدراسة الحالية، والدراسات السابقة، يتم ذكرها لاحقاً، أما في الجانب الثاني، كانت الدراسة التطبيقية حول إعادة قياس الأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة، وخلصت الدراسة إلى غياب التقييم بالقيمة العادلة، وذلك لعدة أسباب منها عدم توفر البيئة التي تلائم متطلبات النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة حول ما الكيفية التي يتم بها الإعراف والقياس للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي.

2- نتائج اختبار الفرضيات:

بناءً على النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة من الجانبين: النظري والتطبيقي يمكن اختبار الفرضيات الثلاثة التالية:

- فيما يخص الفرض الأول المتمثل في تأثير بدائل القياس المحاسبي على الصورة الصادقة للقوائم المالية؛
 - ، فقد تم تأكيد هذه الفرضية بحيث أظهرت الدراسة بأن التقييم بالقيمة العادلة المقررة من طرف النظام المحاسبي المالي، والتي باستخدامها في عملية القياس تهدف إلى عرض قوائم مالية على درجة من المصدقية والموثوقية والملائمة .
- أما فيما يتعلق بالفرضية الثانية والتي تمحورت حول توافق النظام المحاسبي المالي في تقييم الاصول غير الجارية مع معايير المحاسبة الدولية، لأنها تهدف لعرض قوائم مالية بخصائص نوعية وأسس قياس واعتراف؛
 - ، فقد تم التحقق من هذه الفرضية بدرجة كبيرة حيث يوجد توافق كبير وذلك من خلال طرق القياس، طريقة القيمة العادلة والقيمة المحينة دون استبعاد التكلفة التاريخية، بحيث يتم التقييم عند الاعتراف الأولي بالتكلفة التاريخية وبمرور الوقت تصبح هذه التكلفة غير واقعية، لذلك يتم إعادة تقييمها وفقاً للقيمة العادلة.
- أما الفرض الثالث والمتعلق ببيؤثر تطبيق SCF على المؤسسات الاقتصادية من خلال عرض لقوائم مالية تعكس صورتها الصادقة.

- فلها وجهتان الأولى من خلال ما نص عليه النظام أي ما يجب أن يكون، أما الوجهة الثانية تنفي الفرضية من خلال ما هو موجود في واقع المؤسسات الاقتصادية.

3- عرض النتائج:

- الأصول الغير جارية لها أهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس، والمتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة إلى توسع نشاطها.
- للقياس المحاسبي دور فعال في المحاسبة حيث ينعكس ذلك على المخرجات المحاسبية.
- من خلال الدراسة اتضح لنا وجود توافق بين المعيار المحاسبي وما نص عليه النظام المحاسبي المالي في قياس الأصول.
- تعتبر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما لها إيجابيات ونقائصها، مما يؤدي إلى الوقوع في مشاكل محاسبية تؤثر على عملية القياس، فالجزائر لا تتوفر فيها بيئة تخدم متطلبات القيمة العادلة مما يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية.
- بالرغم من تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي إلا أنه في واقع المؤسسات الاقتصادية لم نلمس ذلك لغياب بيئة محاسبية تسمح به.
- المؤسسة لا تقيم أصولها بالقيمة العادلة.

3- التوصيات:

- بناء على أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة نطرح بعض الاقتراحات والتوصيات:
- تكييف البيئة الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات النظام المالي المحاسبي، كي نحصل على قوائم مالية تتوفر على خصائص نوعية تضمن قراءة سليمة ومعلومات موثوقة، وصادقة، لأن هذا من شأنه يساعد على اتخاذ القرار المناسب.
 - الاحتكاك بالأجانب ذوي الخبرة وخاصة في مجال الاقتصاد، والوقوف عند العثرات التي من شأنها تعرقل المسار في المجال المحدد، والاستفادة من الخبرة الأجنبية، ومن ذلك النهوض بالقطاع إلى الأمام.
 - توسيع ثقافة الأفراد والمؤسسات بالسوق النشطة والتعريف بها، وتنظيم بعض الملتقيات، والأيام الدراسية، تتعلق بها وإيجابياتها.

4-آفاق الدراسة:

إن موضوع القياس والإعتراف لماله من أهمية بالغة في الوسط الاقتصادي، حيث أنه الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، وما هو واضح في الجزائر عدم توفر البيئة الملائمة لتطبيق بعض الجديد فيه، والتي منها القياس بالقيمة العادلة، والمشكل الذي يبقى مطروح، ما هي العوائق التي تقف في طريق السوق النشطة، هل واضحة، أم مبهمه، وخلق الحلول في أقرب الآجال لمواكبة التطور والنظر إلى المستقبل.

المراجع والمصادر

قائمة المصادر والمراجع :

المراجع باللغة العربية :

- 1- النظام المحاسبي المالي، مطبعة المؤسسة الوطنية للفنون الطبيعية، وحدة الرغايا، الجزائر، 2009.
- 2- قوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق م م د (IAS/IFRS) دراسة حالة SCF، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2010.
- 3- غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مكتب نو ميديا لنشر، قسنطينة، 2009.
- 4- مصطفى راشد العبادي، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي والمراجعة بالقوائم المالية (دراسة تحليلية مقارنة)، جامعة الملك سعود.
- 5- بوكساني رشيد وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقادات والتأييد في ظل توجه م م د نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى الدولي الأول حول SCF في ظل م م د، مرج الوادي، 2010.
- 6- وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- 7- عبد السميع الدوسقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار وائل للنشر الأردن، 2002.
- 8- النظام المحاسبي المالي، دار بلقيس، الجزائر.
- 9- حيدر محمد علي بني عطا الله، قياس الأصول الثابتة، الطبعة الأولى، دار حماد، الأردن، 2007.
- 10- طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، الجزء الخامس، جامعة عين الشمس، مصر 2002.
- 11- ينب حجاج، المعتلجة المحاسبية للإستثمارات في ظل م.م.د، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2009.
- 12- طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر 2007.
- 13- قرار وزاري الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، المتضمن للنصوص القانونية والتنظيمية المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 19.
- 14- لعربي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، الملتقى.د حول الإطار لمفاهيمي ن.م.م.ج وآليات تطبيقاته في ظل م.م.د (IAS/IFRS)، 11-13، 2010.

-15 مزبود ابراهيم، بوعافية رشيد، (حالة التثبيتات المالية)، 10/11/13.

المراجع باللغة الفرنسية :

1- Finance d'entreprise approche stratégique, KHIHA. KHEMICI
édition, Alger, 2009

الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
02	الفصل الأول:
02	تمهيد
02	المبحث الأول: : الاعتراف والقياس وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي
02	المطلب الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول الغير الجارية
06	المطلب الثاني: الأصول غير الجارية
13	المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع
13	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
13	المطلب الثاني: نتائج المستنبطة من الدراسات
16	الفصل الثاني:دراسة حالة مؤسسة BATISUD
17	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
17	المطلب الأول: منهجية الدراسة
18	المطلب الثاني: تقديم المؤسسة
23	المبحث الثاني: النتائج والناقشة
23	المطلب الأول: النتائج
24	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
27	الخاتمة
31	المراجع

33	الفهرس
35	الملاحق

قائمة الملاحق