



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين : بن عميرة توفيق – قادري عبد الفتاح

بعنوان:

المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي

ومدى توافقها مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 16

دراسة حالة شركة كهرباء وطاقات متجددة بولاية غرداية للسنة المالية 2017

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/19 أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د/ بوخاري عبد الحميدأستاذ التعليم العالي، جامعة غرداية.....رئيسا.

أ.د/عجيلة محمد أستاذ التعليم العالي، جامعة غرداية.....مشرفا ومقررا.

د/ شرع مريم أستاذ محاضر " أ " ، جامعة غرداية.....مشرفا مساعد.

د /شرع يوسفأستاذ محاضر " أ" ، جامعة غرداية.....مناقشا.

أ /خبيطي خضيرأستاذ مساعد " أ" ، جامعة غرداية.....مناقشا.

السنة الجامعية 2018 - 2019



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين: بن عميرة توفيق – قادري عبد الفتاح

بعنوان:

المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي

ومدى توافقها مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 16

دراسة حالة شركة كهرباء وطاقات متجددة بولاية غرداية للسنة المالية 2017

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/19 أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د/ بوخاري عبد الحميد أستاذ التعليم العالي ، جامعة غرداية.....رئيسا.

أ.د/عجيلة محمد أستاذ التعليم العالي ، جامعة غرداية.....مشرفا ومقرا.

د/ شرع مريم أستاذ محاضر " أ " ، جامعة غردايةمشرفا مساعد

د /شرع يوسفأستاذ محاضر " أ" ، جامعة غرداية.....مناقشا.

أ /خبيطي خضيرأستاذ مساعد " أ" ، جامعة غرداية.....مناقشا.

السنة الجامعية 2018 – 2019

الإهداء

نحمد الله تعالى ونشكره على توفيقه وامتنانه

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك... ولا تطيب الجنة إلا برويتك

"الله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة... ونصح الأمة.... إلى نبي الرحمة ونور العالمين

"تبينا محمد صلى الله صلى عليه وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا "

إلى من سعى وشقى للأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي إلى طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز....

والدي العزيز

إلى معني الحنان والتفاني.....إلى بسمة الحياة

أمي الحبيبة

إلى من رافقتني الدرب خطوة خطوة ومازلت ترافقني حتى الآن زوجتي

إلى بناتي هاجر ولينة

إلى أختي التي أنارت لي ظلمت حياتي وهيبة رحمة الله عليها

إلى الإخوة والأخوات الذين تحلوا بالإخاء وتميزوا بالعطاء (سعيد، فتيحة، إبراهيم، إيمان، حسين)

إلى من علمني أن العلم نور والجهل ظلام إلى الأستاذ الدكتور بوخاري عبد الحميد

إلى من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى أساتذتنا الكرام.

إلى من سعدت برفقتهم في دروب الحياة أصدقائي، وأخص بالذكر مصطفى، سليمان، يوسف، توفيق السدي

رحمة الله عليه إلى زميلي في الدراسة قادري عبد الفتاح.

إلى كل زملائي الطلبة سنة الثانية ماستر تخصص محاسبة بجامعة غرداية

أهدي هذا البحث

الإهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل
المبتغى إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم إلى مدرسي الأول
في هذه الحياة أبي الغالي على قلبي اطال الله في عمره.

و إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء و الحنان، إلى التي صبرت على كل شئ التي رعنتني حق
الرعاية وكانت سندي في الشدائد، وكانت دعواها لي بالتوفيق تتبعني خطوة خطوة عملي.

إلى من إرتحت كلما تذكرت إبتسامتها في وجهي نبع الحنان أمني أعز ملاك على القلب والعين
جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين.

كما أهدي ثمرة جهدي لأستاذي الكريم الدكتور "محمد عجيلة" الذي وفر لنا من وقته الثمين رغم
مسؤوليته المتعددة إلى الدكتورة "شرع مريم" التي لطالما نصحتنا ووجهتنا لإكمال هذا العمل .
إلى كل من ساهم في هذا العمل بشيء البسيط أو الكثير لتقديم هذا العمل على أكمل وجه .

إليكم جميعا أهدي لكم هذا العمل

" قادري عبد الفتاح "

كلمة الشكر

بسم الله الرحمن الرحيم

إلهي لا يطيب ليل إلا بشكرك. ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.

ولا تطيب الجنة إلا برويتك إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة...

ونصح الأمة إلى النبي الرحمة والنور.....

سيدنا محمد عليه صلاة وسلام

إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة. وإلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع "

أساتذتنا الكرام"

إلى كل من ساهم في إرشادنا ولو بكلمة بسيطة بكل شكر والاحترام والتقدير..

إلى الوالدين الكرام الذين ساهموا بكل كلمة طيبة لإكمال هذا العمل

كما نتوجه ب الشكر الجزيل إلى الاستاذ المشرف " محمد عجيلة" إلى الاستاذة المساعدة " شرع

مريم"

إلى لجنة المناقشة على قبولها مناقشة هذا البحث.

إلى رئيس دائرة المالية والمحاسبة السيد " بن عامر بغداد" وإلى كل موظفي الشركة الذي ساهموا

في إعطائنا المعلومات المتعلقة ببحثنا.

الملخص

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على واقع التسجيل المحاسبي للتثبيات في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار IAS 16 ، ولقد إعتدنا في تحقيق هذا البحث على منهج دراسة الحالة وذلك بتحليل القوائم المالية المعطيات المقدمة من طرف الشركة محل الدراسة لإظهار كيفية التسجيل المحاسبي للتثبيات وتم مقارنته مع ما يجب أن يكون عليه إستناد إلى متطلبات العمل بالمعيار الدولي IAS 16 و النظام المحاسبي تم إظهار الفروق و التي يتمثل الاستنتاجات التي يمكن الخلوص إليها و التي يمكن الخلوص إليها و التي تمثل الإجابة عن إشكالية الدراسة لقد توصلنا بعد تحليل المعطيات المقدمة من الشركة كهراء و طاقات متجددة و التي تمثل نموذج للشركات الوطنية أن الوضعية القائمة في تسجيل التثبيات تستند على التقييم وفق التكلفة التاريخية دون تحيين و إعادة تقدير مما يظفي نوع من الضبابية حول القيمة الحقيقية لهذه التثبيات في نهاية كل سنة البيئة الحالية للمحاسبة في الشركات الوطنية لا ترقى إلى الظروف و البيئة التي من خلالها يمكن التطبيق المعيار الدولي IAS 16 تحكم إن القيمة العادلة غير معمول بها. مفهوم القيمة العادلة في حد ذاته غير متوفر نتيجة لغياب سوق نشط قانوني و موثوق النتيجة و الذي من خلاله يمكن إعادة بناء القيمة الحقيقية للتثبيت و إدراجها في ميزانية المؤسسة .

الكلمات الافتتاحية: تثبيات، النظام المحاسبي المالي، معيار المحاسبي الدولي رقم IAS 16، معالجة محاسبية، تقييم وإعادة تقييم.

Résumé

Le but de cette étude est de mettre la lumière sur la réalité de traitement comptable des immobilisations dans les entreprises économiques selon le système comptable et financière et l'énorme IAS 16 .

Nous avons adopté la méthode d'étude de cas pour réaliser cette étude ou nous avons analysés les données et les états financière afin de clarifier le déroulement du traitement comptable des immobilisations et le compare avec les exigences demandé par l' IAS 16 et le système financier et comptable, cette comparaison ressortis des résultats considérés comme des réponses sur la problématique de cette étude.

Après l'analyse des données fournis par SKTM ou nous considérons cette entreprise comme un d'échantillons des entreprises nationales , nous avons remarqué que l'enregistrement des immobilisation est basé sur le couts historique sans actualisation ou revaluation, chose qu' entouré sa valeurs réel par une ambigüité dans chaque fin d'exercice .

L'environnement actuel dans les entreprises nationales n'attend par l'environement exigé par IAS16 vu que la valeur juste non applicable dans les pratiques actuelles.

Le sens valeurs juste est introuvable réellement parce que sa valorisation demande un marché dynamique et actif légale et confiance a fin de reconstruire la valeur juste de l'immobilisation et introduire la valeur des actifs de l'entreprises.

Les mots clés : immobilisations, système comptable financier, norme internationale comptable N° 16, traitement comptable, évaluation et la réévaluation.

الفهرس

الإهداء

الشكر

الملخص

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة الاختصارات والرموز

أ مقدمة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمعالجة المحاسبية للتثبيات

4 المبحث الأول: مفهوم المعالجة المحاسبية للتثبيات

4 المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

9 المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي

31 المطلب الثالث: قياس الاصول الثابتة وفق المعيار الدولي المحاسبي رقم 16

43 المبحث الثاني: الدراسات السابقة

43 المطلب الأول: الدراسة السابقة الوطنية

44 المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية

45 المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة كهرباء وطاقات متجددة بولاية غرداية

49 المبحث الأول: عرض عام حول شركة الكهرباء وطاقات المتجددة

49.....	المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة وقطاعها الاقتصادي
52.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهامها
56.....	المطلب الثالث: النشاط الخاص بالشركة
62	المبحث الثاني: معالجة وتقييم التثبيات في الشركة
62.....	المطلب الأول: دراسة ميزانيات الشركة
67.....	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات في شركة كهرباء وطاقات متجددة
81	المطلب الثالث: تقييم المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق نظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 16 IAS
85	خاتمة

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الجداول

- الجدول رقم 1-2 : يبين تطور إنتاج الكهرباء بين سنوات 2013-2018.....56
- الجدول رقم 2-2 : يبين تطور قدرات الإنتاج للشركة بين سنوات 2013-2018.....58
- الجدول رقم 2-3 : يبين تطور صافي النتيجة المالية بين 2013-2017.....60
- الجدول رقم 2-4 : الميزانية المقفلة للأصول 2017/12/31.....62
- الجدول رقم 2-5 : الميزانية المقفلة للخصوم 2017/12/31.....63
- الجدول رقم 2-6 : نسبة الأصول المادية من إجمالي مجموع الأصول.....65
- الجدول رقم 2-7 : نسبة الأصول المالية من إجمالي مجموع الأصول.....65
- الجدول رقم 2-8 : نسبة الأصول الجارية من إجمالي مجموع الأصول.....66
- الجدول رقم 2-9 : نسبة الخصوم الجارية من إجمالي مجموع الخصوم.....66
- الجدول رقم 2-10 : توضيح لكيفية حساب سعر شراء السيارة من نوع Renault symbol.....69
- الجدول رقم 2-11 : يوضح عملية التحويل المبالغ من العملة الصعبة إلى الدينار الجزائري.....73
- الجدول رقم 2-12 : يوضح كيفية حساب قسط الإهلاك من سنة 2016 إلى غاية 2019.....78
- الجدول رقم 2-13 : حساب قسط الإهلاك لسيارات إلى غاية 2019.....80
- الجدول رقم 2-14 : يوضح القيمة بعد إعادة التقييم.....81

قائمة الأشكال

- الشكل رقم 2-1: الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية لشركة الكهرباء والطاقت المتجددة.....55
- الشكل رقم 2-2 : يبين تطور إنتاج الكهرباء بين سنوات 2013-2018.....57
- الشكل رقم 2-3 : يبين هيكل الإنتاج للشركة في سنة 2018.....58
- الشكل رقم 2-4 : يبين تطور قدرات الإنتاج بين سنوات 2013-2018.....59
- الشكل رقم 2-5 : يبين هيكل قدرات الإنتاج لسنة 2018.....59

قائمة الملاحق

رقم الملحق	إسم الملحق	صفحة
01-02	الميزانية المقفلة للأصول 2017/ 12/31	65
02-02	الميزانية المقفلة للخصوم 2017/12/ 31	66
03-02	وثيقة (x240) Demande d'autorisation de programme	70
04-02	فاتورة رقم 2013/020 اقتناء أثاث مكتب بتاريخ 2013/11/21	70
05 - 02	مخرجات برنامج حساب (المعالجة المحاسبية لفاتورة رقم 2013/020 بتاريخ 2013/11/21)	71
06 - 02	فاتورة رقم 02 شراء سيارة نقل بضاعة مرسيديس_ بنز بتاريخ 2015/11/17	71
07 - 02	مخرجات برنامج حساب (المعالجة المحاسبية لفاتورة رقم 02 بتاريخ 2015/11/17)	72
08 - 02	فاتورة رقم 2016/21 اقتناء سيارة Renault symbol بتاريخ 2016/05/10	71
09 - 02	مخرجات برنامج حساب (المعالجة المحاسبية لفاتورة شراء السيارات 2016/05/10)	73
10 - 02	مخرجات برنامج حساب (المعالجة المحاسبية لفاتورة شراء السيارات 2016/05/10 - 2015/11/17)	73
11 - 02	فاتورة رقم 20131007 اقتناء معدات إعلام آلي 2013/10/22	73
12 - 02	مخرجات برنامج حساب (المعالجة المحاسبية لفاتورة شراء معدات إعلام آلي 2013/10/22)	74
13 - 02	فاتورة رقم اقتناء معدات كهربائية 2015/02/03	75
14 - 02	ملحق رقم 14: مخرجات برنامج حساب (المعالجة المحاسبية لفاتورة شراء معدات كهرباء رقم 02-01-20140010 بتاريخ 2016/01/06)	77
15-02	مراحل المساهمة في رأس المال للشركة الفرع وكذا المعالجة المحاسبية المتعلقة بها.	79

قائمة الاختصارات والرموز

اللغة العربية	اللغة الاجنبية	الاختصار / الرمز	الرقم
الجزائر للمعلومات و التكنولوجيا	EL Djazair Information Technology	ELIT	01
الجمعية الامريكية للمحاسبة	American Accounting Association	AAA	02
شركة كهرباء و طاقات متجددة	Sharikat Kahraba wa Taket Moutadjadida	SKTM	03
مجلس المعايير المحاسبية الدولية	International acconting standards board	IASB	04
المخطط الوطني المحاسبي	Plans comptabilité national	PCN	05
مركز البحث و التطوير للكهرباء والغاز	Centre de Recherche et de Développement de l'Electricité et du Gaz	CREDEG	06
معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards	IFRS	07
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS	08

المقدمة

أ- توطئة

لقد جاء مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) بفلسفة جديدة للمفاهيم و المبادئ المحاسبية مختلفة تماما عما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط الوطني المحاسبي (PCN) وتعتبر عمليات المعالجة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية من أهم محاور التغيير المحاسبي حسب النظام المحاسبي الجديد في ركيزة النظام و الأداة الرئيسية لمعرفة ما يجري داخل المؤسسة وتحتل التثبيات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسات وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة تغيرات حيث لا يقتصر العمل المحاسبي عند التسجيل الدخول فحسب بل تتطلب المثبات متابعة عدة تقييمات خاصة في الحياة المحاسبية للمثبات التي يمكن تصنيفها الى ثلاث مراحل هامة وهي مرحلة الدخول في حوزة المؤسسة، أعمال الجرد، التنازل. غير أن كل مرحلة من هذه المراحل، تعرف عدة حالات تناولتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية في عدة معايير، حيث تسعى المعايير إلى تحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الانظمة المحاسبية الدولية وإقضاء الحواجز التجارية وبهذا فإنها تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم مع متطلبات المحيط الدولي من الشفافية، المصادقية وقابلية المقارنة ومن بين هذه المعايير المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 16) الخاص بالتملكات والمعدات والمصانع. وعليه نسعى من خلال مذكرتنا هذه إلى معرفة مدى التطابق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من خلال دراسة عنصر من عناصر القوائم المالية إلا وهو التثبيات (المعنوية والعينية والمالية) من جانبيين النظري والتطبيقي. ولمعالجة هذه الدراسة قمنا بطرح الاشكالية التالية:

ب- إشكالية البحث

ما واقع المعالجات المحاسبية للتثبيات في المؤسسات الجزائرية وما مدى توافقها مع المعيار المحاسبي

الدولي IAS 16؟

ت- الأسئلة الفرعية

ومن أجل الإجابة على هذه الاسئلة نطرح بعض الأسئلة الفرعية

- ما مدى توافق قواعد التثبيات بين SCF و IAS 16؟
- ما واقع تطبيق قواعد التثبيات في شركة SKTM؟
- ما أهم الإشكاليات التي تواجه SKTM في اعتماد قواعد SCF في التثبيات؟
- هل هناك أرضية ملائمة لتطبيق المعايير لاسيما المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 16؟

ث- منهج البحث

وفقا لطبيعية الدراسة سوف يتم إتباع المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري اما ما يتعلق بالجانب التطبيقي فسنعتمد على منهج دراسة الحالة لجمع المعلومات.

ج- بنية البحث

لقد قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين:

- الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة
- الفصل الثاني: الإطار التطبيقي لمتغيرات الدراسة
- ح- فرضيات الدراسة**
 - المعالجة المحاسبية للثبنيات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 .
 - لا تعكس المعالجة المحاسبية للثبنيات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية الشفافية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي .
 - توجد أرضية ملائمة لدى المؤسسات تمكن من تطبيق أدوات قياس المعيار المحاسبي رقم (16).
- خ- أهداف البحث:**
 - معرفة واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
 - معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 16 في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
 - البحث عن الحلول الممكنة لتمكين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 16.
- د- أهمية البحث**

تكمّن أهمية البحث في معرفة كيفية المعالجة المحاسبية للثبنيات في المؤسسات الوطنية حسب النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعيار الدولي المحاسبي رقم 16
- ذ- حدود البحث**

الحدود المكانية: أنجز تطبيق هذه الدراسة في شركة كهرباء طاقات متجددة (SKTM)
الحدود الزمنية: تم إجراء هذا البحث خلال الموسم الدراسي 2019/2018
- ر- صعوبات الدراسة**
 - عدم وجود سوق مالي في الجزائر نشط ويتميز بالكفاءة.
 - عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة.
 - ضيق الوقت
 - صعوبة التنسيق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي فيما يتعلق بتطبيق المعالجة المحاسبية للمعيار IAS 16.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية و التطبيقية

للمعالجة المحاسبية للتثبيات

المبحث الأول: مفهوم المعالجة المحاسبية للتثبيات

يطلق مصطلح التثبيات على الأصول التي تحصل عليها المؤسسة الاقتصادية بغية استخدامها وليس بغرض بيعها، نظرا لأهمية هذه التثبيات في المنشآت الاقتصادية فقد خصص لها مجلس معايير المحاسبية الدولية معايير خاصة بها وهذه المعايير قد تتوافق مع المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي ومن هنا لا بد أن نتطرق أولا إلى نبذة تاريخية عن النظام المحاسبي المالي وإلى مفاهيم عامه حوله.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

وستتطرق في بداية هذا المطلب إلى نبذة تاريخية حول النظام المحاسبي المالي ومفاهيم عامة حوله.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي:

"المحاسبية المالية نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية و العدديّة عن طريق تصنيفها، وتقويمها و تسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف (جداول مالية) تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و وضعية خزيتها في نهاية السنة المالية".¹

"إن المحاسبة المالية تعتبر أحد أنظمة المعلومات ومن أهم ما يميز النظام هو تضمينه ثلاث عناصر وهي:

- المدخلات: وتمثل البيانات
- المعالجة: أي معالجة تلك البيانات من خلال نشاط القياس والتسجيل.
- المخرجات: فهي كل المعلومات التي تزود للأطراف الخارجية و التي تساهم في اتخاذ مجموعة من القرارات الاقتصادية، وهذه المعلومات تجسد في القوائم المعدة و المتمثلة بقائمة الدخل وقائمة الحقوق الملكية ومن قائمة المركز المالي إضافة إلى قائمة التدفقات النقدية".²

الفرع الثاني: نبذة تاريخية حول نظام المحاسبي المالي

لقد وضعت الجزائر نظام محاسبيا ماليا بموجب القانون 07-11 المؤرخ في ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق ل 25 نوفمبر و الذي بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008. ولقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي في 01/01/2009 إلا أنه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 21 رجب 1429 هـ الموافق ل 24 جويلية 2008 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.³ في المادة 62 التي تنص على تعديل احكام المادة 41 من قانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي

¹ وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 3.

² اسماعيل يحيى التكريتي، أسس المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الحامد لنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص 32

³ عبد العالي منصر، أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار جسر لنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2015، ص 95

المالي و تحرر كما يلي المادة 41 : يبدأ سريان مفعول النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب ها القانون ابتداءً من أول يناير سنة 2010¹. بهذا أصبح هذا القانون ساري المفعول من 2010/01/01، وبدخوله حيز التنفيذ ألغى النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395هـ الموافق ل 29 أبريل 1975 و المتضمن المخطط الوطني المحاسبي . ويندرج النظام المالي و المحاسبي في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي انتهجته الجزائر، وبديل للمخطط الوطني المحاسبي الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه، ابتداءً من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة مروراً بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، وهو (النظام المالي المحاسبي) يحتوي في تطبيقه على جزء مهم من المعايير المحاسبية الدولية² ias /ifrs .

الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية

اعتمد النظام المحاسبي المالي المبادئ المحاسبية بها على المستوى العام من خلال تبنيه لمبادئ المحاسبة الدولية ولا سيما المبادئ التالية:

- **التكلفة التاريخية:** يقر مبدأ التكلفة التاريخية تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها (الأقتناء) أو إنتاجها
- **مبدأ المقاصة (عدم التعويض):** ينبغي عدم القيام بمقاصة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم الإيرادات والاعباء، إلا إذا كانت هذه المقاصة قانونياً أو جراء اتفاقية.
- **مبدأ مداومة الطرق المحاسبية:** يوجب هذا المبدأ الحفاظ والمداومة على المنهج المحاسبي المعتمد من سنة مالية إلى أخرى.
- **مبدأ استقلالية الذمة المالية:** يعتبر هذا المبدأ أن المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة المالية لملاكها.
- **مبدأ الأهمية النسبية:** يعطي هذا المبدأ الأهمية النسبية في تصنيف المعلومات.
- **مبدأ الدورية (السنوية):** تقوم المحاسبة على أساس دورة متكونة من 12 شهراً يجدر الإشارة إلى أن هناك حالات استثنائية حيث قد تكون الدورة المالية اقل أو أكثر من 12 شهراً مثلاً في بعض القطاعات الزراعية.
- **مبدأ استقلالية الدورات المالية:** حيث تعتبر كل دورة مستقلة عن أخرى في تحمل الأعباء والإيرادات المنتوجات.
- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة:** يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام للدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية.

¹ وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 42، القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 19.

² عبد العالي منصر، أحمد طرطار، مرجع سابق، ص 95

- مبدأ الوحدة النقدية: يفرض هذا المبدأ على المجتمع المؤسسات داخل الإقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية وفي حالة الأحداث التي تقع بالعملة الاجنبية فقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق معالجتها.¹

الفرع الرابع: خصائص النظام المحاسبي المالي:

إن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية والقواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويمكن حصر هذه الخصائص في اربعة نقاط اساسية هي:

- **القابلية للفهم:** تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الاقتصادي والمحاسبي، وتكون لديهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبيا.

- **الملاءمة:** يقصد بملاءمة المعلومات المالية بأنها تؤثر على القرارات التي تتخذ من طرف المسيرين وتساعدهم على تقييم الاحداث الماضية والحالية والمستقبلية، كما أن المعلومات تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية والتقليل من البدائل المتاحة أمامه ولها 3 خواص هي:

- أن تتميز المعلومات بقدرة تنبئية، ذلك لمساعدة متخذ القرار في تحسين احتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الاحداث.
- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات، وذلك عن طريق الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية.

• أن تأتي في الوقت المناسب فأجال الحصول على المعلومات يكون حسب فائدتها.

- **الموثوقية:** تكون المعلومات موثوقة حينما لا تحتوي على خطأ أو تحيز، تتدرج ضمن هذه الخاصية أربعة خصائص اخرى وهي:

- التمثيل الصادق للمعلومة المالية.
- الواقع الاقتصادي يطغى على الواقع القانوني.
- يتم إعداد الوثائق المالية بكل موضوعية وحيادية.
- الحيطة والحذر الهدف من هذه الخاصية هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف.

- **القابلية للمقارنة:** يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة من حيث الزمن و الحجم، وتعني المقارنة من حيث الزمن دراسة القوائم المالية المتتالية لنفس المؤسسة، بينما يقصد

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص ص 13 - 14

بالمقارنة من حيث الحجم، اخذ مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاعات بحجم متقارب ثم مقارنتها.¹

وعلى هذا أساس سنقوم بالتعرف من خلال هذه الدراسة على كيفية المعالجة المحاسبية لتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي.

أولاً: تعريف التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي:

هناك تعريفات عدة للتثبيات:

التعريف الأول: "يمكن تعريف الأصول المتداولة على أنها موجودات يمتلكها المشروع ليس بغرض الإتجار بها وبيعها أثناء دوره المحاسبة للمشروع ولكن بغرض الاحتفاظ بها للمساعدة في العملية الإنتاجية لتحقيق الإيراد".²

التعريف الثاني: "يعبر مصطلح الاستثمار كما جاء به المخطط الوطني للمحاسبة عن الأصول الثابتة التي بحكم طبيعتها وهدفها. تستعملها المؤسسة بصفة دائمة لإنتاج وبيع السلع والخدمات، ولا يتم حيازتها بهدف البيع بل للاستخدام الدائم لذلك سميت بوسائل الاستغلال الدائمة، فهي إذن مجمل الأملاك والقيم الدائمة المعنوية وغير المعنوية، المنقولة وغير المنقولة، التي اشترتها المؤسسة أو انجزتها بوسائلها الخاصة، لا من أجل بيعها أو تحويلها وإنما لاستعمالها كوسائل دائمة للاستغلال سواء مخصصة للإنتاج أو متجهة للعمليات غير المهنية (تجهيزات اجتماعية)".³

التعريف الثالث: "تعرف التثبيات (الأصول الثابتة) حسب النظام المحاسبي المالي على أنها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس، ويفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى ما بعد سنة مالية".⁴

ثانياً: أنواع التثبيات

يمكن تصنيف التثبيات الى ثلاثة أنواع وهي:

1- **التثبيات المعنوية:** تعتبر القيم المعنوية تلك الاستثمارات غير الملموسة والتي تفيد المؤسسة خلال استغلال حقوق أو مزايا معنوية والتي تختلف تماماً عن الاستثمارات الأخرى. ويتم حيازتها إما من خارج المؤسسة أو يتم إنجازها داخليا. وهي عدة أنواع نذكر منها ما يلي: حقوق الاختراع - حقوق التأليف - حقوق الاستخدام - حقوق الإيجار - العلامات التجارية - تحسينات على حقوق الإيجار - تكاليف إعادة التنظيم - شهرة المحل الخ.

¹ سعاد بوغزالة حمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي (scf) على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2014/2015، ص 8

² عبد الناصر ابراهيم نور، اصول المحاسبة المالية، جزء الثاني، دار المسير لنشر والتوزيع والطباعة، 2015، ص 59.

³ عاشور كتوش، المحاسبة العامة، اصول ومبادئ وفقا للمخطط الحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2009 ص 77.

⁴ فانتن زودة، دور المراجعة الخارجية في حماية التثبيات المؤسسة دراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2014-2015، ص 32.

2- **التبثبات العينية (الملموسة):** الاستثمارات الملموسة هي مجموعة الأصول الثابتة والتي اعتبرت من وسائل الاستغلال الدائمة ما عدا القيم المعنوية المذكورة سابقا، سواء متجهة للإنتاج أو العمليات غير المهنية ولقد بوب المخطط الوطني للمحاسبة الاستثمارات الملموسة إلى فئات طبقا لهدفها ثم لطبيعة كل منها من خلال حسابات رئيسية هي:

ح/22 الاراضي، ح/ 24 تجهيزات الانتاج، ح/25 تجهيزات اجتماعية

التبثبات قيد التنفيذ (الحساب 23) : في نهاية كل سنة مالية يتطلب على كل مؤسسة إجراء عمليات جردية لممتلكاتها بوجه عام وتقييمها بدقة لمعرفة مركزها المالي من خلال تنظيم ميزانيتها الختامية، من بين هذه العمليات يتعين على المؤسسة تحديد القيمة الصافية لمختلف استثماراتها، وتقوم المؤسسة احيانا بإنجاز استثماراتها لحاجياتها الخاصة بوسائلها خلال السنة، غير أن هذا الإنجاز لن يكون جاهزا للاستعمال النهائي، باعتباره أحد الاستثمارات وتسجيله في حسابه الخاص عند إقفال السنة المالية ويكون حينئذ استثمار غير جاهز تمام وله في نفس الوقت قيمة جزئية (أي وصل الى نسبة معينة من الإنجاز) يجب إضافتها ضمن الاستثمارات وهذا في حساب خاص هو الحساب 28 "استثمارات قيد التنفيذ".¹

3- **التبثبات المالية:** حسب النظام المحاسبي الجديد (scf 122-1) فان الاصول المالية المحفوظ بها من قبل المؤسسة ، القيم العقارية للتوظيف وأصول مالية اخرى تدرج في الأصول المتداولة، تسجل في الحاسبة وفقا لمنفعتها التي ادت إلى شرائها أو تغيير في اتجاهها في أحد الانواع الاربعة:

- سندات المساهمة
- سندات التجهيز لنشاط الحافظة
- سندات التجهيز الاخرى²
- القروض والحسابات الدائنة الأخرى د 1 275 و ح ا 276

ثالثا: أهمية التبثبات:

وتتمثل أهمية التبثبات في شكلين اساسيين وهما كما يلي:

1- **أهمية الأصول غير الملموسة والمحاسبة عنها:**

لأصول غير الملموسة أهمية واضحة للشركات التي تمتلكها ويمكن حصر أهمية هذه الأصول كالتالي:

- تمثل الأصول غير الملموسة مصدرا رئيسا وهاما للربحية، فهي تشكل نسبة كبيرة من قيمة الشركة، مما يحتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- تساعد المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في تقييم نتائج القرارات الاستثمارية التي اتخذتها الإدارة.
- تعد الأصول غير الملموسة موردا اقتصاديا مهما للشركة فهي تساهم في تحقيق التدفقات النقدية لما توفره من ميزات تنافسية لها.

¹عاشور كتوش، مرجع سابق، ص_ ص 84 - 97

²هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا لنظام المحاسبة المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 -2011، ص ص 91 - 92

- إن توفير المعلومات عن قيمة الأصول غير الملموسة يعد من العوامل المؤثرة في قرارات المستفيدين.
- تعد الأصول غير الملموسة المصدر الرئيس لخلق القيمة في ظل النظام الاقتصادية الحديثة.
- يساعد الإفصاح عن الأصول غير الملموسة وعرضها في القوائم المالية على مقارنة أداء الشركة نفسها بين فترات متعددة من جهة أخرى.¹
- 2- أهمية الأصول الملموسة (العينية):
وتتمثل أهمية التثبيات العينية فيما يلي:
تعتبر التثبيات من أهم عناصر الموجودات بالمقارنة مع غيرها من الموجودات الأخرى وبالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من الأنشطة وذلك لكون:
- الموجودات الملموسة طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع والخدمات لفترات طويلة.
- الوزن النسبي للموجودات الملموسة مقارنة بإجمالي موجودات المنشأة غالبا ما يكون مهما نسبيا كما هو الحال في المنشأة الصناعية.
- معظم الموجودات الملموسة يتم إهلاكها تعتبر من المصروفات التي تؤثر على ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة خاصة في المنشآت الصناعية.
- الخطأ في حساب تكلفة اقتناءها ومحاسبة استهلاكها والنفقات الخاصة بها يكون مؤثرا في القوائم المالية ويمتد تأثيره من فترة محاسبية إلى أخرى ويؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت.
- التصرف في الموجودات الملموسة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثيره مالي سيستلزم المحاسبة عنه بدقة سواء كان هذا التصرف بالبيع أو الاستبدال.²

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي

تتم عملية الاقتناء للتثبيات بغية استغلالها من قبل المؤسسة في أنشطتها العادية، وبالإعتبار أن الشركة متخصصة في إنتاج الكهرباء بكافة أنواعها فإن التثبيات المادية تشغل حيزا كبيرا من تعاملاتها في مجال الاستثمار ولقد تم تصنيف التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي بتصنيف التثبيات إلى 03 أنواع (معنوية ومادية ومالية) وسنقوم في هذا المطلب بالتعرف على كيفية المعالجة المحاسبية لكل نوع من أنواع التثبيات.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية ح/20:

بداية نلاحظ ان نظام المحاسبي المالي قد استبعد العديد من المصاريف الإعدادية أو التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وهذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية، فالمصاريف الخاصة بعقد الشركة و مصاريف عقود الاستثمارات المصاريف السابقة عن الانطلاق الفعلي للإنتاج ومصاريف التكوين لا

¹ طلال محمد على الجاوي، المحاسبة المالية (المتوسطة) على وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الطبعة الثانية، دار الكتب موزعون ناشرون، العراق كربلاء، 2014، ص350.

² الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع بالوادي-، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014/2015، ص30.

تعتبر أصولاً معنوية في نظر النظام المحاسبي المالي و الذي يقترح اعتبار بعض كمصاريف عادية مثل (مصاريف السابقة عن انطلاق الإنتاج) أو اضافتها إلى تكلفة شراء التثبيات المادية (مثل مصاريف عقود شراء تجهيزات الإنتاج..).

ومن الحسابات الفرعية للحساب 20 نذكر:

1- ح/203 - مصاريف تطوير مثبتة: يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة المصاريف الخاصة بالبحث و التطوير و يقابله في الجانب الدائن حساب 731 إنتاج قيم ثابتة معنوية، كما يتم ترصيد حساب 203 مصاريف البحث و التطوير عندما يتم اهتلاكها وذلك بجعل هذا الحساب دائنا ويقابله في الجانب المدين حساب 28.1

- الفيد الأول: تسجل الاعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (مجموعة 6) مدينا وحساب بنك أو صندوق أو دائنون دائنا. كما يلي:²

التسجيل المحاسبي للأعباء وفق النظام المحاسبي المالي

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	ح/ الأعباء		6
XX		ح / البنك ح / الصندوق مصاريف خاصة بالمشروع	404/530/512	

المصدر: عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص ص 69 - 70.

- الفيد الثاني: يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتمدة اصولاً معنوياً، وحساب 731 (حساب أنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا.

ويذكر النظام المحاسبي المالي ان الأعباء التي سبق ان سجلت كمصاريف عادية في السنوات المالية السابقة ما يمكن دمجها في تكلفة التثبيات المعنوية في تاريخ لاحق، كما حدد النظام المحاسبي المالي في المادة 121-14 الشروط الضرورية باعتبار مصاريف البحث والتطوير أصولاً معنوية، كالتالي:

- أنه يمكن تقييم هذه المصاريف.
- أن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أو بيعها.
- أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

ويكون التسجيل المحاسبي للمصاريف التطوير المثبتة:¹

¹ شعيب شونوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية ias / ifrs، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بداود، الجزائر، 2008، ص 40.

² عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص ص 69 - 70.

التسجيل المحاسبي لمصاريف التطوير المثبتة

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	ح/ مصاريف تطوير المثبت		203
XX		ح / إنتاج مثبت لأصول معنوية تثبيت مصاريف التطوير	731	

المصدر: عبد الكامل بن عمر، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي SCF دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز) ص 18

2- الحساب 204 - برامج الإعلام الآلي:

وهناك حالتان:

الحالة الأولى: شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد حسابات بنك أو موردو التثبيتات(ح/204) دائنا.

الحالة الثانية: حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة: وتسجل العملية في قيدين كالتالي:

● القيد الأول: تسجيل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب، نقديات أو دائنون.. دائنا.

● القيد الثاني: نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل 731 دائنا.²

ويكون تسجيل المحاسبي لحاسب 204 برامج الإعلام الآلي:³

القيد الأول: تسجيل مصاريف الإنتاج

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	Xx	ح/ مصاريف تطوير المثبت		204
XX		ح / موردو _ تثبيبات	404	
	XX	شراء حقوق استخدام البرنامج		601
XX	XX	ح/ مصاريف حسب الطبيعية		631
XX	XX	ح/ أجور مستخدمين		631
	XX	ح/ مواد أولية	31	
		ح/ البنك	512	

¹ عبد الكامل بن عمر، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي SCF دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2014/2013، ص 18.

² عجمي علي، المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي دراسة حالة الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017/2016، ص 5.

³ عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 70

القيود الثاني:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
XX	XX	ح/ مصاريف تطوير المثبت ح / إنتاج مثبت الأصول المعنوية تثبيت مصاريف التطوير	731	204

المصدر: عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 70

3- الحساب /205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات:

يسجل هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لتملكها أو إجبارها لبراءات اختراع ورخص وعلامات طورها أو أنتجها الغير، كحقوق التأليف والعلامات التجارية إلى غير ذلك.

تحدد مدة الانتقاء من هذا النوع من الأصول بمدة التعاقد حيث غالب ما يهتك على نفس المدة كما انه قد يتعرض إلى نقص في القيمة. ويكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:¹

تسجيل المحاسبي لحساب 205

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
XX	XX	ح/ مصاريف تطوير المثبت ح / موردو التثبيات شراء امتياز ورخص	404	205
XX	XX	ح/ موردو التثبيات ح/ البنك قيد التسديد	512	404

المصدر: عبد الكامل بن عمر، مرجع سابق، ص 20

4- الحساب 207: فارق الاقتناء: ح/207 فارق شراء أو اقتناء: أو كما تسمى كذلك شهرة المحل وهو أصل

غير ملموس ينشأ ففي العادة عن قدرة الشركة أو سير الكفاءة المتميزة لإدارتها أو لأية عوامل أخرى.

ويسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية

ضم مؤسسة أخرى ويسجل كما يلي:²

¹ عبد الكامل بن عمر، مرجع سابق، ص 20

² خالدي كلثوم، طمار رشيدة، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للتبثبات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة ENAD وحدة UPE، مذكرة لنيل شهادة ماستر، أكلي محند أوالحاج، البويرة، 2014/2015، ص 72

تسجيل المحاسبي د / 207:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	ح/ فارق الشراء		207
XX		ح / فارق إعادة التقييم	104	

المصدر: خالدي كلثوم، طمار رشيدة، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للتبثبات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة ENAD ووحدة UPE، مذكرة لنيل شهادة ماستر، أكلي محند أوالحاج، البويرة، 2015/2014، ص 72
5- حساب 208: قيم الثابت أخرى (غير ملموسة معنوية).

وهي جميع القيم الثابتة غير الملموسة والتي لم تذكر ضمن الحسابات السابقة ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

● حق الإيجار: فإذا كان هذا الأصل ينشأ أو ينتج داخليا من طرف المؤسسة نفسها فيعامل محاسبيا بنفس الطريقة التي عومل بها الحسابين السابقين: 203/ - مصاريف تطوير مثبتة، 204/ برامج الإعلام الآلي و أما إذا تم شراء هذا الأصل فيكون القيد كالتالي:¹

التسجيل المحاسبي ل د / 208

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	د/ قيم ثابت أخرى		208
XX		د / البنك أو د./ الصندوق	53/ 512	

المصدر: لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، بسكرة، 2009، ص -ص 45 - 46
الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لتبثبات العينية(د/21):

إن تحديد تكلفة الاصل غير المتداول يتم طبقا لمفهوم التكلفة التاريخية historical cost principal والتي تعتبر الأكثر قابلية للاعتماد عليها عندما يتم تقويم الموجودات بالتكلفة بدلا من القيمة السوقية أو العادلة، حيث يعني هذا المفهوم تحميل الأصل غير المتداول (الثابت) بجميع ما تكبدته الشركة في سبيل الحصول على ذلك الاصل حتى يصبح جاهزا للاستخدام الفعلي في المنشأة. وعند شراء الاصل من الخارج يجب على المحاسب أن يحدد كافة النفقات والمصاريف المتعلقة بالحصول على هذا الاصل ويدخل في ذلك الثمن الأصلي طبقا للفاوتورة.

¹لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، بسكرة، 2009، ص -ص 45 - 46

إن التسجيل المحاسبي العادي للحسابات التثبيات العينية المدرج ضمن الحساب 21 المتمثل في ح/211 الاراضي، ح/213 البناءات، ح/215 تركيبات الفنية ح/218 قيم ملموسة اخرى تكون في جانب المدين وحسابات النقدية او الموردون في جانب الدائن. يكون القيد على النحو التالي:¹

تسجيل المحاسبي للتثبيات العينية (21)

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	د/ الاراضي		211
	XX	د/ البناءات		213
	XX	د/ تركيبات الفنية		215
		د/ قيم ملموسة أخرى		218
Xx		د/ البنك أو د/ الصندوق أو د/ موردون	4 /53/ 512	

المصدر: بن خديم الله أحمد، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المالي المحاسبي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2012/2011، ص 45.

1- حساب/22 التثبيات في شكل امتياز: يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح امتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز - المستفيد)، هذا الأخير يلتزم بتنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية، وتكون المعالجة المحاسبية لتثبيات الممنوحة في شكل امتيازات عينية و الموضوعية موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز الممنوح يجعل ح/ 22 تثبيات في شكل امتياز بصفته مدين أما الحساب الدائن فهو ح/229 حقوق مانح الامتياز يظهر هنا الأخير في خصوم الميزانية و التي تسمى بالخصوم الغير جارية.²

ويتم التسجيل المحاسبي للحساب 22/ التثبيات في شكل امتيازات عبر المراحل التالية:

أولاً: في حالة الحصول على الحق الممنوح امتيازها عن طريق شراء.

في حالة الحصول على الحق الامتياز عن طريق الشراء يسجل من الجانب المدين للأصل موضوع الامتياز القيمة المدرجة في العقد مقابل الحسابات المالية (ح/53 أو ح/51) وفي اخر كل دورة مالية يسجل القسط السنوي للإهلاك. ويكون القيد على الشكل التالي:³

¹ بن خديم الله أحمد، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المالي المحاسبي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2012/2011، ص 45

² الهادي قريرة، مرجع سابق، ص32

³ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 248

تسجيل المحاسبي للحساب (22)

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	Xx	د/ التثبيات في شكل امتيازات		22x
xx		د / البنك	512	
Xx		د/ الصندوق	53	
		تسجيل الحصول على تثبيات في شكل الامتياز		

ويكون القيد المحاسبي لقسط السنوي على النحو التالي:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	Xx	د/ مخصصات إهلاك التثبيات الممنوحة في شكل امتياز		682
xx		د / البنك	512	
Xx		د/ الصندوق	53	
		تسجيل أعباء الإهلاك		

في حالة الحصول على امتياز مجاني: ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	Xx	د/ التثبيات في شكل امتيازات		22xx
xx		د / حقوق مانح الامتياز	229	
		تسجيل الحصول على التثبيات في شكل امتياز		

تسجيل تسديد الإتاوات في السنة الأول:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	Xx	د/ إتاوات على الامتيازات		651
xx		د / الصندوق	53	
		تسجيل الحصول على التثبيات في شكل امتياز		

في نهاية المدة الامتياز المجاني يرجع الأصل إلى صاحبه عن طريق القيد التالي:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
XX	Xx	د/ حقوق مانح الامتياز (التوكيل) د / الصندوق تسجيل الحصول على التثبيات في شكل امتياز	53	229

المصدر لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 248

ملاحظة : تدفع في مقابل الحصول على الامتياز مجانا إتاوات استعمال هذ الحق سنويا أو شهريا وتسجل في حساب 651 الإتاوات المترتبة على الامتيازات أما إذا كان حق الامتياز ملك للكيان عن طريق الشراء كما رأينا فيحق له حساب حصة الاهتلاك السنوي لهذا النوع من الأصول الثابتة و اعتبارها عبئ يدخل في حساب النتيجة.¹

2- الحساب 23: التثبيات الجاري انجازها

يهدف هذا الحساب إلى إبراز قيمة التثبيات التي ما تزال غير مكتملة أو في طور الانجاز خلال إقفال الدورة المالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تمنحها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيات ما. يتفرع هذا الحساب إلى:

- ح/232: التثبيات العينية الجاري انجازها.
- ح/237: التثبيات المعنوية الجاري إنجازها.
- ح/238: التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيات.

وتتوزع التثبيات الجاري انجازها إلى:

- التثبيات التي تتجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة.
- التثبيات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة المسندة إلى الغير.
- التسبيقات و المدفوعات على الحساب عن طلبيات التثبيات.²
- قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف المؤسسة نفسها.

ويخضع كل منها للإجراءات التالية كما سنرى فيما يلي:

2-1- بالنسبة للقيم الثابتة الملموسة المنجزة من طرف المؤسسة نفسها:³

أ- تسجل الأعباء المنفقة حسب طبيعتها على النحو التالي:

التسجيل المحاسبي للتثبيات التي تتجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة

¹ بن خدام الله أحمد، مرجع سابق، ص 48

² لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 250- 251

³ ليوز نوح، مرجع سابق، ص 53- 54

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	Xx	د/ الاعباء (حسب الطبيعة)		6
Xx		د / البنك	512	

ب- إثبات الإيراد في حساب القيم الثابتة قيد الانجاز كما يلي:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	Xx	د/ الاعباء (حسب الطبيعة)		232
Xx		د / الإنتاج المثبت	732	

ت- إثبات جاهزية الاستثمار وتسجيله في حسابه المعنى كما يلي:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	Xx	د/ قيم الثابتة ملموسة قيد الإنجاز		21
Xx		د / قيم الثابتة ملموسة قيد الإنجاز	232	

2-2- التشبيات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة المسندة إلى الغير:

إنجاز التشبيات يتم من قبل الغير في نهاية السنة يكون حساب 232 أو 237 مدينا وحساب 404 دائنا بتكلفة الأشغال التي تم إنجازها. وعند استلام التجهيزات بصورة كاملة وجاهزا للاستخدام، ويرصد حساب تشبيات قيد الإنجاز بجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 20 أو 21 مدينا.¹

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	بتكلفة	د/ التشبيات العينية الجاري/ المعنوية الجاري		237 /232
بتكلفة	الاشغال	انجازها		
لاشغال		د / موردين	404	

المصدر: لبوز نوح، مرجع سابق، ص ص 53- 54

2-3- التسبيقات والمدفوعات على الحساب عن طلبيات التشبيات:

يسجل من الجانب المدين لحساب 238 "التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتشبيات" مبالغ التسبيقات التي تدفعها المؤسسة لغرض الحصول على التشبيات مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية.

¹ عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص ص 74- 75

(ح/53 او ح/512)و يرصد عند استلام المؤسسة مقابل حساب التثبيات المعني ويكون التسجيل على

نحو التالي:¹

تسجيل دفع التسبيقات على طلبات بالتثبيات:

تسجيل المحاسبي التسبيقات والمدفوعات واستلام التثبيات

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	ح/ التسبيقات و.ح.م عن طلبات بالتثبيات		238
XX		ح / البنك	512	

التسجيل استلام التثبيات ودفع المبلغ الباقي.

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	ح/ البناءات		213
XX		ح/ التسبيقات و.ح.م عن طلبات بالتثبيات	238	
XX		ح / البنك	512	

المصدر: لخضر علاوي، مرجع سابق، ص - 253 - 254

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لتثبيات المالية: (ح/26، ح/27)

1- الحساب 26: مساهمات وحسابات دائنة ملحقه بمساهمة

يعبر هذا الحساب عن إسهامات المؤسسة في رؤوس اموال الشركات الأخرى، حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي هذا الإسهام كأصول ثابتة لكونه يدر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة لأكثر من دورة مالية واحدة وهنا تكمن صفة الثبات ولا يخضع هذا الحساب إلى اهتلاك على غرار باقي التثبيات ولكن يخضع إلى خسائر في القيمة لارتباطه المباشر بالأسواق المالية وحدثها، والسندات كما عرفها المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري (المادة 715 مكرر 73 إلى 715 مكرر 80) هي دين على الجهة التي أصدرتها و مديونية للمتحصل عليها مقابل جزء ثابت يعتبر كفائدة على الدين وجزء متغير مرتبط بدخل النشاط حسب ما يقتضيه عقد الإصدار وهي قابلة للتداول.

ويندرج ضمن حساب /26 الحساب الفرعية التالية:

● ح/261: سندات فرعية المنتسبة: وهي السندات التي تمتلكها المؤسسة في الفروع التابعة لها أي الفروع التي

تحوز فيها نسبة كبيرة من المساهمة وتكون مرتبطة بسلطة القرار.

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص - 253 - 254

●ح/262: سندات المساهمة الأخرى هي السندات التي تحوزها المؤسسة في شركات ليس لها ارتباط سابق معها.

●ح/265: سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة) هي تلك السندات نتيجة بيع سلعة معينة لشركات مرتبطة مع المؤسسة البائعة بعلاقة شراكة.

●ح/266: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمة الجمع: هي المعاملات التي تتم داخل الشركات من نفس المجموعة حيث تربطها علاقة تساهمية كالمعاملات المتمثلة في شراء سندات من داخل فروع المجموعة.

●ح/267: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمة خارج الجمع: يتمثل هذا الحساب الأصول المالية التي تخص المعاملات بين الشركات لكن خارج المجموعة التي تنتمي إليها.

●ح/268: الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة: يسجل هذا الحساب المعاملات التي تتم في شكل آخر من المساهمة تتلقى هذه الحسابات في الجانب المدين كلفة اقتناء (أو قيمة الإسهام) سندات

المساهمة وكذلك الحسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات في مقابل الحسابات المالية (حسابات الخزينة).¹

إن المعالجة المحاسبية لكل من سندات الفروع وسندات أخرى للمساهمة تسجل كما يلي:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	د/ سندات الفروع		261
	XX	د/ سندات أخرى للمساهمة		262
XX		د/ البنك	512	
XX		د/ الصندوق	530	

عند الشراء: تكون من سندات الفروع سندات أخرى في جانب المدين، وحساب النقديات في الجانب الدائن. في حالة البيع بأكثر من القيمة الإسمية: يكون حساب النقديات في جانب المدين وكل من حسابات سندات الفروع وسندات أخرى وحساب الأرباح الصافية عن العمليات في جانب الدائن.

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	د/ البنك		512
	XX	د/ الصندوق		530
XX		د/ سندات الفروع	261	
XX		د/ سندات أخرى للمساهمة	262	
Xx		د/ الأرباح الصافية عن العمليات	767	

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص255-ص256

في حالة البيع بأقل من القيمة: يكون حساب النقديات وحساب الخسائر الصافية الناتجة عن تنازلات في جانب المدين وحساب سندات الفروع وسندات أخرى في جانب الدائن.

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	د/ البنك		512
	XX	د/ الصندوق		530
	XX	ح/ الخسائر الصافية عن التنازلات مالية		667
XX		د/ سندات الفروع	261	
Xx		د/ سندات أخرى للمساهمة	262	

وهذه هي المعالجة المحاسبية لحساب¹26

المصدر: بن خديم الله أحمد، مرجع سابق، ص 50-ص 51

2- الحساب 27: تبثبات مالية أخرى

تختلف الأصول المالية من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب الشكل القانوني للمؤسسة وطبيعة نشاطها ويعالج هذا الحساب التبثبات المالية الأخرى التي لم يسبق التطرق إليها في الحسابات السابقة يتفرع هذا الحساب إلى:

- ح/271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة.
- ح/ 272: السندات التي تكفل حق الدين الدائن (السندات والقسائم).
- ح/273: السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة.
- ح/274: القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - تمويل.
- ح/275: الودائع والكفالات المدفوعة.
- ح/276: الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة.
- ح/279: ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.²

وتتم المعالجة المحاسبية لحساب 27 من خلال مرحلتين:

2-1- الشراء: وهي السندات من غير سندات المساهمة، المثبتة لنشاط المحفظة المالية التي لا

تنوي المؤسسة بيعها في الأجل القصير، حيث يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الاقتناء مقابل جعل أحد الحسابات المالية أو الغير دائنة.

¹ بن خديم الله أحمد، مرجع سابق، ص 50-ص 51

² لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 259.

تسجبل المحاسبى للسندات من غير سندات المساهمة.

المبالغ		التارىخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	الببان	الدائن	المدين
	xx	ح/ السندات المثبتة الأخرى		271
xx		ح/ الديون	4x	
xx		ح/ المالية	5x	

2-2- حالة التنازل: تعد الأصول الثابتة المالية من بين الأصول غير قابلة للإهلاك كأصول الثابتة المعنوية والعينية وعند التنازل عن الأصول الثابتة المالية لا بد من المقارنة بين سعر التنازل وسعر الاقتناء فإن كان:

- سعر التنازل < تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في ح/ 767

وإذا كان:

- سعر التنازل > تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في ح/ 667 ويتم التسجيل على النحو التالي:

المبالغ		التارىخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	الببان	الدائن	المدين
	Xx	ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		462
xx		ح/ الأصول الثابتة المالية الأخرى	27x	
Xx		ح/ الأرباح الصافية عن التتبئبات المتنازل عنها	767	

تسجبل المحاسبى للأصول الثابتة الأخرى

المبالغ		التارىخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	الببان	الدائن	المدين
	xx	ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		462
	xx	ح/ الخسائر الصافية عن التنازلات مالية		667
Xx		ح/ الاصول الثابتة الأخرى	27x	

يكون قيد التحصيل على النحو التالي:

المبالغ		التارىخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	الببان	الدائن	المدين
	Xx	ح / البنك		512
xx		ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	462	

المصدر : خالدى كلثوم، طمار رشيدة ، مرجع سابق، ص_ ص 84 - 85 وعلى هذا الأساس تكون المعالجة المحاسبية لحساب (27).¹

الفرع الرابع: المعالجة المحاسبية لحاسبات الإهلاكات والانخفاض في القيمة (ح/29)

¹ خالدى كلثوم، طمار رشيدة، مرجع سابق، ص_ ص 84 - 85

أولاً: الإهلاكات:

تعريف الإهلاك المحاسبي: مبلغ قسط الإهلاك الذي يسجل محاسبيا ضمن الأعباء في حساب النتائج يتم تحديده من خلال توزيع للمبلغ القابل للإهلاك للأصل المعني على مدة منفعته، وتؤخذ بعين الاعتبار في ذلك القيمة المحتملة للأصل في نهاية مدة منفعته وتقديرها بشكل موثوق، حيث إن القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة تحصيله من الأصل في نهاية مدة منفعته بعد طرح التكاليف المنتظرة لخروجه ويتم إعادة فحص مدة المنفعة، طريقة الإهلاك و القيمة المتبقية دوريا وفي حالة تعديل التقديرات و التوقعات السابقة فيجب كذلك تعديل مخصصات الإهلاكات للدروة الجارية و الدورات اللاحقة.¹

ثانياً: مدة اهتلاك

المدة الحقيقية للاستخدام تتوافق عمليا مع مدة الاستخدام الفعلية للأصل، بما فيها الخصائص الخاصة للمؤسسة، هذه المدة هي الأقصر:

- من جهة، لمدة الاستخدام الملازمة للأصل نفسه.
- ومن جهة لمدة للاستخدام المتوقع من قبل المؤسسة، و الذي يغطي كذلك أنواع الاستخدام من قبل المؤسسة وسياسة التنازل أو مستوى نوعية التقنية و التي تنتظر المؤسسة الحفاظ بها على الأصل.²

ثالثاً: أسباب احتساب الإهلاك: إن أسباب احتساب الإهلاك متعددة منها:

- إظهار الأصول الثابتة بقيمة أقرب إلى قيمتها الحقيقية عند إعداد الميزانية وبذلك تعكس الميزانية الوضع المالي الحقيقي. حيث يطرح مجمع الإهلاك من الأصل الثابت.
- احتساب الإهلاك يؤدي إلى تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في إعداد قائمة الدخل، أي تحميل الفترة المالية بجميع مصروفاتها ومقابلتها بجميع إيراداتها.
- ومن المغالطات المرتبطة بالاهتلاك أنه يوفر الاعتمادات اللازمة لإحلال الأصول الثابتة فالاهتلاك يتشابه مع أي مصروف آخر في أنه يخفض صافي الدخل ولكنه يختلف عن المصروفات في أنه لا يتضمن تدفقات نقدية خارجة.

رابعاً: طرق احتساب الإهلاك:

1- طريقة القسط الثابت: تعتبر هذه الطريقة من أبسط الطرق وأكثرها استعمالاً ويمكن استخدامها لتحديد اهتلاك أي نوع من أنواع الأصول الثابتة، حيث تفترض هذه الطريقة أن قيمة الأصل الثابت تستهلك بمرور الزمن دون اعتبار لكيفية استخدام ذلك الأصل وبموجب هذه الطريقة يستخرج قسط الإهلاك كما يلي:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{\text{التكلفة الاصلية - القيمة المتبقية}}{\text{المدة النفعية}}$$

¹ عوادي مصطفى، قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الاجتهاد لدراسات القانونية الاقتصادية العدد 2، المركز الجامعي تمنغاست، الجزائر، جوان 2012، ص 450

² هوام جمعة، مرجع سابق، ص 53 - ص 54

ومن أهم عيوب هذه الطريقة ان الاهتلاك فيها يكون متساوي لكل سنين العمر الإنتاجي للأصل الثابت وبذلك فهي تفترض افتراضين غير واقعيين وهما:

- أن المنفعة الاقتصادية للأصل متماثلة من عام لآخر.
- أن مصروفات الصيانة متماثلة من عام لآخر.¹

2- أسلوب القسط المتناقص: وهذه الطريقة أيضا مثلها مثل طريقة مجموع أرقام السنوات تقوم بتسجيل إهلاك الأصل الثابت عن طريق تحميل السنوات المبكرة من حياة الأصل بمصروف إهلاك أكبر من ذلك الخاص بالسنوات الأخيرة من حياة الأصل وطريقة القسط المتناقص تقوم على أساس استخدام نسبة ثابتة (تعاقد ضعف نسبة القسط الثابت) وضربها في القيمة المنتاقصة للأصل (القيمة الدفترية) للحصول على مصروف الإهلاك السنوي أي يحدد مصروف الإهلاك السنوي بالمعادلة الآتية:

معدل الاهلاك السنوي * القيمة الدفترية أول السنة.

$$\text{حيث معدل الاهلاك السنوي} = \frac{1}{2 \times \text{الحياة الإنتاجية للأصل}}$$

القيمة الدفترية للأصل أول المدة = (تكلفة الأصل - مجمع الاهلاك)

ويلاحظ من المعادلة السابقة أن معدل الاهتلاك السنوي يمثل نسبة ثابتة لا تتغير بينما القيمة الدفترية تتناقص من سنة لأخرى. كما يلاحظ انه لا يتم اخذ قيمة الخردة للأصل الثابت في الاعتبار عند احتساب مصروف الاهلاك.²

رابعاً: أهمية الاهتلاك

يعتبر الإهلاك من أهم المصادر تمويل الاستثمارات أو التثبيات فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تتم امتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام.³

الفرع الخامس: تقييم التثبيات

أولاً: تعريف التقييم: يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية، و يترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه.⁴

ثانياً: التقييم الأولي للتثبيات المعنوية:

1- تقييم التثبيات المعنوية: يقيم الأصل الثابت غير المادي بداية بتكلفته وتختلف حسب الحالات الآتية:

¹ اسماعيل يحيى التكريتي، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص227

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الاسكندرية، 2014، ص367

³ عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص ص 126- 131

⁴ حافي هدى، الحاج عامر، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة: تصدير/استرداد، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 22، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017، ص362

أ- حالة الحصول على التثبيات المعنوية عن طريق الشراء:¹

تكلفة الحصول على التثبيات المعنوية (تكلفة الشراء) = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية.
 تكلفة الشراء = سعر شراء صافي من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.
 التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل (la mise en état de marche) +
 الاتعاب غير المباشرة + اختبارات سير الأصول (testes fonctionnement de l'actif).
 تحدث التكلفة (cout à actualiser si paiement différé) إذا كان الدفع لأجل وتستثنى ولا تدخل في التكلفة
 التكاليف الآتية:

- تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإثهار
- تكاليف تحويل النشاط ما.
- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة.
- خسائر العمليات عند البداية.

ب- الأصل المعنوي المولدة داخليا: من الصعب ان نقوم بتقدير فيما إذا كان تجهيز معنوي مولد داخليا يقابل الشروط من أجل تسجيله محاسبيا هذه المعايير للتسجيل (من الضروري أن المزايا الاقتصادية التي تعزى إلى التجهيز تذهب إلى المنشأة وأن تكلفة هذا التجهيز يمكن تقييمها بشكل موثوق منه، فالمنشأة عليها التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير لخلق هذا التجهيز فالمصاريف الناتجة عن التطوير (أو مرحلة تطوير مشروع داخلي) يجب أن تسجيل ضمن التجهيزات المعنوية إذا وإذا فقط تستطيع المنشأة إثبات (scf121-14):

- هذ المصاريف بها صلة بالعمليات الخصوصية الآتية والتي لها فرص لمردودية إجمالية هامة.
- للمنشأة الرغبة والقدرة التقنية المالية وأخرى لبلوغ العمليات المرتبطة بمصاريف التطوير واستخدامها أو لبيعها.
- هذه المصاريف يمكن تقييمها بشكل موثوق منه.
- اما مصاريف البحث أو المصاريف الناتجة عن المرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها. ولا يمكن تسجيلها ضمن التجهيزات (scf121-15).

ت- حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة تجميع: يقيم الأصل المعنوي الذي تم الحصول عليه في إطار تجميع شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد قيمة العادلة للأصل بمصادقية.²

ث- حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل: يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصادقية للأصلين المعطي و

¹ محمد بوتين، المحاسبية المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، منتجه لطباعة، الجزائر، 2010، ص 136.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 136-137

الحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة و الأصل الداخل إلى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل
الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.¹

ج- حالة الحصول على أصل معنوي من خلال منحة حكومية: بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير مادي بدون تكلفة أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصل غير مادي لمؤسسة ما مثل: حقوق النزول في المطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، تراخيص أو حصص استيراد، بموجب معيار المحاسبة الدولي العشرون (20) الذي يتناول محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدة الحكومية، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل غير المادي و المنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئياً، إذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بالأصل مبدئياً بمقدار القيمة العادلة فإن المؤسسة تعترف بالأصل مبدئياً بمقدار مبلغ رمزي، بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي العشرون بالإضافة إلى أي إنفاق لإعداد الأصل لاستعماله المقصود²

2- التقييم اللاحق للتثبيات المعنوية

حسب النظام المحاسبي المالي، يقترح معالجتين ممكنتين عن التقييم اللاحق على التسجيل الأول
أ- نموذج التكلفة: بعد التسجيل الأول، فإن التثبيات المعنوية يجب أن تسجل بالتكلفة ناقص الاهتلاك المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة السابقة (21-121scf).

ب- نموذج القيمة المعاد تقييمها: في إطار المعالجة المسموح بها، كل تجهيز معني، وبعد تسجيله الأولي كأصل يسجل بمبلغه المعاد تقييمه أي قيمته المعادلة عند تاريخ إعادة التقييم، ناقص الاهتلاكات المتراكمة السابقة وخسائر في القيمة المتراكمة السابقة (12-121scf)، إعادة التقييم يجب أن تتم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتجهيزات بشكل فعال عن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الغلق. إن شروط تطبيق نموذج القيمة المعاد تقييمها بالنسبة لتجهيزات المعنوية، هي تشابه الشروط المذكورة بالنسبة للتجهيزات المادية، إذ إن هذه المعالجة غير مسموح بها إلا إذا كانت القيمة المعادلة للتجهيز المعنوي يمكن تحديدها بالرجوع إلى سوق نشطة (27-121scf).³

ثالثاً: تقييم الأصول العينية:

1- التقييم الأولي للأصول

أ- حالة الشراء: تسجل المثبتات الملموسة بتكلفة اقتناءها التي تحتوي حسب نظام المحاسبي المالي ووفقاً للمعيار ias16 على مايلي:
- سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع (TVA رسم على القيمة المضافة والصابي من التخفيضات التجارية (أي الصافي التجاري في الفاتورة).

¹ هوام جمعة، مرجع سابق، ص ص 68- 69

² أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، مرجع سابق، ص ص 37 - 38

³ هوام جمعة، مرجع سابق، ص ص 69- 70

- التكاليف المباشرة الضرورية لبدأ استعمال الأصل مثل: مصاريف النقل (بما فيها مصاريف المستخدمين المرتبطة بذلك) التسليم المناولة الجمركة، التركيب، أتعاب المهندسين مصاريف تحضير تهيئة الموقع الخ....
 - المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل او إعادة الموقع (المكان) لوضعه الأصلي، عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة (إذا كانت المؤسسة ملزمة بذلك).
 - تجارب التشغيل.
 - بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة، كقعد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة الأرض أو المبنى، وتستنثى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:
 - مصاريف إدارية، والأعباء العامة (كالتكاليف الثابتة لمصلحة الشراء).
 - مصاريف الانطلاق، والمصاريف السابقة للاستغلال (كتكوين العمال).
 - خسائر التشغيل الأول (كعدم بلوغ المطلوبة للإنتاج مثلا).
 - تكلفة القرض الممول لاقتناء المثبتات الملموسة، (باستثناء تبني الخيار المرخص به في نظام محاسبي المالي حسب ما نص عليه المعيار IAS 23 " تكلفة القرض" كما سيدرس لاحق كحالة خاصة).¹
 - تكلفة الإنتاج: هناك صنفان من العناصر تقيمان بتكلفة الإنتاج عند دخولها إلى المؤسسة: المنتجات المصنعة من قبل المؤسسة والموجهة للبيع (المجموعة 3) والتجهيزات المنتجة من قبل المؤسسة لذاتها (المجموعة 2).
 - حسب النظام المحاسبي المالي، فان تكلفة الإنتاج لأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية:
 - التكلفة شراء المواد الأولية.
 - التكاليف المباشرة للإنتاج
 - التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتة والمتغيرة.
 - إن حصة الاعباء غير المباشرة توافق سوء نشاط لا تدمج في تكلفة الإنتاج.
 - تكاليف القروض لا يمكن ان تربط إلى تكلفة الإنتاج
 - التكاليف الإدارية تقصى من تكلفة الإنتاج باستثناء الهياكل (scf)
- وهذه التكاليف يتم الحصول عليها من محاسبة التسيير أو يتم تحديدها بعمليات خارج المحاسبة وهي تتمثل في التكاليف الحقيقية أو المقدره والمحسوبة سابق.
- لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى أي عناصر تكلفة الإنتاج بالتفصيل. ولكن حسب المعيار الدولي 16 فان عناصر التكلفة هي:

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ias / ifrs، الجزء الأول، الطبعة الثانية، منشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2015، ص ص 208 - 209

- الأعباء المباشرة للإنتاج: الأعباء المباشرة للإنتاج هي تلك التي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة.
- الأعباء غير المباشرة للإنتاج: وتتمثل في:

- **التكاليف الغير مباشرة الثابتة:** للإنتاج هي التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل حصة اهتلاك المباني والتجهيزات الصناعية يضاف عند الاقتضاء، اهتلاك تكاليف التفكيك وحصة اهتلاك التجهيزات المعنوية مثل مصاريف التطوير والبرمجيات.
- **التكاليف الغير المباشرة المتغيرة:** للإنتاج هي التي تتغير مباشرة أو تقريبا بشكل مباشر وفقا لحجم الإنتاج، مثل المواد الاولية غير المباشرة و اليد العاملة غير المباشرة يتم توزيع التكاليف المتغيرة للإنتاج لكل وحدة منتجة على أساس الاستخدام الفعلي لإنشاءات الإنتاج.¹

ب- حالة الحصول على المثبتات عن طريق القروض:

عند ذكر العناصر الواجب إدراجها في تكلفة الاقتناء في السابق استثنينا تكاليف القروض و اعتبرناها مصاريف مالية، إلا أن نظام المحاسبي المالي يرخص في البند 26-3 لقانون النظام المحاسبي المالي، باستعمال طريقة ثانية لمعالجة المحاسبية للقروض وهذا تطبيقا للمعيار المحاسبي IAS 23 " تكاليف القروض " المطبق للمرة الأولى في 1986، و المعدل في 1993 و المؤكد عند المراجعة 2003 حيث يرخص بإدراج تكاليف القروض في قيمة اقتناء إنتاج أو إنجاز الأصل وذلك باحترام الشروط التالية:

- إذا تطلب الأصل مدة طويلة (حسب النظام المحاسبي المالي أكثر من 12 شهر) للتحضير قبل أن يستعمل أو يباع.
- في حالة اقتراض الأموال خصيصا للحصول على هذا الأصل فإننا يجب أن نضيف لتكلفة هذا الأخير: تكلفة القرض الحقيقية المستحقة خلال الدورة (صافي من الإيراد المحصل في حالة توظيف مؤقت للقروض المحصلة).
- في حالة القروض العامة (ليست مخصصة لأصل بعينه)، والتي استعملت في الحصول على الأصل، نحدد مبلغ التكلفة الواجب إدراجها ضمن تكلفة الأصل، بحساب الوسط الحسابي المرجح لمعدلات الفائدة المطبقة * القرض المستعمل للحصول على الأصل (جزء من القرض)، وفي الحالة فإن مبلغ تكلفة القروض المحمل لتكلفة الأصل خلال الدورة لا يجب بأي حال أن يتعدى مجموع تكاليف القروض التي تحملتها الدورة بنفسها.

ت- حالة الحصول على المثبتات عن طريق الإعانات:

يجب التمييز بين نوعين من الإعانات إعانات الاستغلال المقدمة لتغطية الارتفاع في المصاريف أو عدم كفاية الإيرادات وتسجل عند الحصول عليها مباشرة في دائن د/74 إعانات الاستغلال ومدين ح/البنك.

¹ هوام جمعة، مرجع سابق، ص ص 49-50

اما النوع الثاني فيخص الإعانات على الاستثمار وهو المقصود حسب المعيار ias20 الإعانات العمومية تعالج الإعانات بطريقتين:

- إما أن تعتبر الإعانات كإيراد للمؤسسة وهذه الطريقة التي اعتمدها نظام المحاسبي المالي.
 - وإما تطرح من تكلفة الأصل، وهذا ما يخفض تكاليف الاهتلاك لاحقاً.
- وبالتالي الطريقتين لهما نفس الأثر على النتيجة وذلك برفع الإيرادات في الأولى وتخفيض الأعباء في الثانية.¹

2- التقييم اللاحق للتثبيات المادية:

تقيم الأصول الثابتة المادية في البداية بحسب التكلفة وقد تم التعرض إلى ذلك، كما تقييم فيما بعد بطريقتين هما التكلفة وإعادة التقييم.

طريقة التكلفة: تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{التكلفة التاريخية} - \text{الإهلاكات} - \text{خسائر القيمة}$$

طريقة إعادة التقييم: تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم} - \text{الإهلاكات المستقبلية} - \text{خسائر القيم المستقبلية}$$

تعرف القيمة العادلة للأصل حسب المعايير الدولية على انها المبلغ الذي ان يتبادل بين الأطراف حسنة الاطلاع متفاهمة وتعمل في إطار شروط المنافسة العادية وهي سعر السوق المالي للسلع المتشابهة إذا كان هناك سوق، و إذا لم يكن هناك سوق و الطبيعة الخاصة لبعض أنواع الأصول، فالاتفاق أن يعد تقييم هذه الأصول بالتكلفة التعويضية الصافية من الاهتلاكات، تشترط في تطبيق إعادة التقييم إمكانية قياس القيمة العادلة بمصادقية كما يشترط تطبيق الطريقة من دورة إلى أخرى وتطبق بصفة منتظمة على جميع الأصول الثابتة المادية التي تنتمي إلى نفس المجموعة، و يجب تطبيقها كلما تطلب الأمر ذلك، أي كلما كانت القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه تختلف بشكل معتبر عن القيمة المحاسبية للأصل.²

رابعاً: تقييم الاصول المالية

1- التقييم الاولي للأصول المالية : كلا المجموعتين (27/26) تسجل عند حيازتها بالقيمة العادلة وتضاف لها مصاريف الوساطة و البنوك و الرسوم غير القابلة للاسترجاع، نجعل د/26x أو د/27 مدينا بالتكلفة مقابل

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص ص 218 - 220

² خالد كلثوم، طمار رشيدة، مرجع سابق، ص ص 75 - 76

جعل ح/ 512 بالقيمة المدفوعة دائنا، و ح/ 269 أو ح/279 بالقيمة الباقية للتسديد الذي يرصد عند تحرير القيم أي التسديد.¹

تسجيل المحاسبي لتقييم الأولي للأصول المالية

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	ح/ المساهمات		26x
XX		ح/ البنك	512	
XX		ح/ خسائر القيمة عن المساهمات	269	

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf المعايير الدولية ias / ifrs، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2013، ص 106.

2- التقييم الاحق للأصول المالية:

أ- تقييم المساهمات المالية (26): التقييم بتاريخ الحيازة: بتاريخ الحيازة تقيم سندات المساهمة بسعر شرائها مضافا إليه كل المصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء والرسوم غير المسترجعة وغيرها.

التقييم في نهاية الدورة:

- إن كل زيادة في قيمة سندات المساهمة عن تكلفة تحصيلها لا تسجل.
- إن كل انخفاض في قيمة سندات المساهمة يجب أن تظهر في صورة خسائر عن انخفاض القيمة، وتسجل في نهاية السنة بجعل الحساب 686 (ح/ مخصصات اهتلاك وخسائر القيمة العناصر المالية) مدينا وجعل الحساب 296 ح/ خسائر القيمة عن المساهمات و الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات) دائنا بقيمة انخفاض المساهمات و السلفية المقدمة المرتبطة بها.
- التنازل عن المساهمات : إن عملية التنازل قد تتم بريح ويسجل بالحساب 767 عندها²

ويكون القيد كالتالي:

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf المعايير الدولية ias / ifrs، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2013، ص 106

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيلطي، الجزائر، 2011، ص 153-154.

التسجيل المحاسبي لتقييم اللاحق لسندات

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	ح/ البنك		512
	XX	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات (في حالة وجودها)		296
XX		ح/ / المساهمات	26x	
Xx		ح/ / أرباح صافية عم عمليات التنازل	767	

بيع سندات مساهمة: أما في حالة بيع المساهمات بخسارة وتسجل بالحساب 667 فيكون القيد كالتالي:

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XX	ح/ البنك		512
	XX	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات (في حالة وجودها)		296
	XX	ح/ خسائر صافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		667
Xx		ح/ المساهمات	26x	

المصدر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيلبي، الجزائر، ص ص 153 - 154

ب- تقييم سندات مثبتة: عند نهاية السنة، التسجيل والتقييم المحاسبي يختلف بين المجموعتين:

- تسجيل نهاية السنة الخاص بالأدوات المتاحة للبيع: بعد تسجيلها الأولي، في نهاية السنة يجب ان تقيم بقيمتها العادلة وهي:

- بالنسبة للسندات المدرجة بالسعر المتوسطة للشهر الاخيرة للدورة
- بالنسبة للسندات غير المدرجة في البورصة تقيم بسعر البيع المحتمل الذي يحدد بطرق متعارف عليها.

- وتسجل التغيرات الحاصلة في القيمة العادلة في الاموال الخاصة ضمن ح/104 "فارق التقييم أي تحمل التغيرات للأموال الخاصة وليس لنتيجة الدورة.

الاستثناء الوحيد يتعلق بالمساهمات والحقوق المرتبطة بها في الفروع والمؤسسات المشتركة Entités associés و المؤسسة الزميلة co_ entreprises و التي لم تتم حيازتها من أجل التنازل عنها في المستقبل القريب فإنه يتم تقييمها بالتكلفة المهلكة حيازتها من أجل التنازل عنها في المستقبل القريب، فإنه يتم تقييمها بالتكلفة المهلكة.

التكلفة المهتلفة: هي عبارة عن قيمة الأصل عند تسجيله الأولي - التسديدات (من أصل المبلغ) = الاهتلاك المتراكم لكل فرق بين المبلغ الأولي، والمبلغ عند تاريخ الاستحقاق - كل انخفاض في نقص القيمة أو امكانية عدم التحصيل.

وفي نهاية السنة نقوم بالتسجيل التالي¹

التسجيل المحاسبي لتقييم الاحق للمساهمات

في حالة ارتفاع القيمة العادلة

المبالغ		البيان	الدائن	المدين
	xx	ح/ المساهمات		27x/26x
Xx		ح/ فارق التقييم	104	

في حالة انخفاض القيمة

المبالغ		التاريخ : N.../...../.....	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	xx	ح/فارق التقييم		104
Xx		ح / المساهمات	27x/26x	

المصدر بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 108

المطلب الثالث: قياس الاصول الثابتة وفق المعيار الدولي المحاسبي رقم 16

ومن بين المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) الذي يقوم بمعالجة الممتلكات والمعدات التي تمتلكها المؤسسة ويقوم هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول والاعتراف بها حيث يعرف الأصول واهلاكها والقيمة القابلة للاهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة، كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واهلاكه واستبعاده. تعريف المعايير المحاسبية الدولية:

المعايير المحاسبية بمثابة مقاييس او نماذج أداء يستتير بها المحاسب في التطبيق العملي عند إعداد وتحضير الكشوفات المالية وهي بذلك تختلف عن الإجراءات (الممارسات) المحاسبية، فالمعايير تأخذ صفة الإرشاد والتوجيه في حين تتطرق الاجراءات لصيغة التطبيقية لهذه المعايير على حالات معينة.

الفرع الأول: عرض المعيار الدولي رقم 16

أولاً: تعريف المعيار المحاسبي

تعرف معايير المحاسبة بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 108

الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الكيان كما أن المعايير ليست لمجرد الاسترشاد فحسب، و إنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين لذلك يجب أن تأتي ترجمة أمينة للمبادئ المحاسبية وبعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العملية المتاحة في المكان والزمان.¹

ثانياً: نطاق المعيار:

يتناول المعيار المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات والتجهيزات وغيرها من الأصول الثابتة شاملاً ما هو مستحوذ عليه من أصول مستأجرة بمقتضى عقد إيجار تمويلي (IAS 17) والأملاك المنشأة أو مطورة للمستقبل في استعمالها لملكية استثمار (IAS40).

ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- الأصول غير المتداولة المصنفة على انها محازة بغرض البيع (لأنها تعالج وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولية ((IFRS05))
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي "IAS 40"
- حقوق التعدين واحتياطي التعدين مثل الزيت والغاز الطبيعي.
- الموارد غير المتجددة المماثلة.²

ثالثاً: نشأة وتطور المعيار المحاسبي رقم 16.

تم اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 للأصول الثابتة في مارس 1982 ثم في ديسمبر 1993 تم تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 كجزء من مشروع خاص بإمكانية مقارنة البيانات المالية وتحسينها، وفي جويلية 1997 عندما تم اعتماد المعيار المحاسبي الدولي الأول (عرض البيانات المالية) تم تعديل الفقرة 66 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ثم في أبريل 1998 تم تعديل عدة فقرات من المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (المعدل في 1993) لتكون منسجمة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 (دمج منشآت الأعمال) والمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 (انخفاض قيمة الموجودات) والمعيار المحاسبي الدولي رقم 37 (المخصصات، المطلوبات المحتملة) ويصبح هذا المعيار نافذ المفعولة للبيانات المالية التي تبدأ في 01 جويلية 1999 أو ما بعد هذا التاريخ، وفي سنة 2004 تم تعديل الفقرات المختلفة في المعيار المحاسبي رقم 16 المعدل في عام 1998 بحيث أصبح هذا المعيار ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2005 أو ما بعد هذا التاريخ.³

¹ بدرة بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (ias / ifrs) على العرض والإفصاح القوائم المالية للمصاريف الإسلامية دراسة تطبيقية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2012/2013 ص 3

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، الطبعة الثانية طبعة مزيدة ومنفتحة، الدار الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2006، صص 653 - 654

³ سرير الحرثسي محمد ياسين، قياس الأصول الثابتة في المؤسسة الاقتصادية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الجيلالي بونعامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة والعلوم السياسية، خميس ملاينة، 2016/2017 ص 8

رابعاً: تعريف المصطلحات:

القيمة الدفترية المعدلة: هو القيمة الأصل الذي يتم إثباته في الميزانية وبعد تخفيضه بقيمة مجمع الاهلاك المتراكمة وأي خسائر انخفاض في الأصول (معيار 36).

القيمة العادلة: هي القيمة التي يمكن من خلالها تبادل أصل بين أطراف مستقلة ومطلعة المعلومات المتصلة بالصفة وراغبة في عقدها وفقاً لآليات السوق Arm's-Length.

القيمة القابلة للاسترداد: سعر البيع الصافي لأصل ما في قيمته الاستعمالية _ ايهما أكبر.

القيمة المتبقية: المبلغ الصافي التقديري المتوقع الحصول عليه والتصرف النهائي في الأصل بعد انتهاء عمره المفيد بعد خصم التكاليف التقديرية للتصرف (بافتراض أن الأصل كان فعلاً في نهاية عمره الإنتاجي بالحالة المتوقعة في نهاية هذا العمر).

الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل ما على مدار عمرها المفيد.

العمر الإنتاجي: هو الفترة الزمنية التي سيتم عبرها توظيف أصل ما في طاقة إنتاجية حسبما هي مقاسة إما بالوقت الذي يتوقع استخدامه فيه أو عدد الوحدات الإنتاجية المتوقع الحصول عليها من الأصل بواسطة المنشأة.

الأصول الثابتة: هي أصول مستخدمة بصورة إنتاجية ولها جوهر أو مضمون مادي ومعمرة نسبياً وتوفر منفعة مستقبلية تكون قابلة للقياس بسهولة، ويطلق عليها أيضاً الملك والمصنع والمعدات¹

خامساً: أهمية المعيار الدولي رقم 16:

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (العقارات، الآلات والمعدات، والأثاث ... الخ) ويشمل ذلك:²

- توقيت الاعتراف بالأصول وتسجيلها في الدفاتر.
- تحديد القيم الدفترية المعدلة للأصل باستخدام نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
- أعباء الاهلاك وخسائر انخفاض قيمة الأصل التي يعترف بها فيما يتعلق بتلك القيم.
- متطلبات الإفصاح.

الفرع الثاني: قياس الأصول الثابتة وفق المعيار الدولي رقم 16

أولاً: تعريف القياس المحاسبي:

حسب تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA سنة 1966 القياس المحاسبي هو قرن الاعداد بأحداث المؤسسة الماضية الجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية جارية بموجب قواعد محددة.³

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 645- 658

² سائد نبيل سليم غياضة، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالمتلكات والمصانع والمعدات (دراسة تحليلية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 1429/2008، ص 33

³ موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، مداخلة بعنوان القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية العدد 19، جانفي 2018، ص 58

ثانيا: متطلبات الاهتلاك وفق النظام المحاسبي رقم 16:

يبدأ اهتلاك الأصل عندما يكون متوفرا للاستخدام مع الأخذ بالحسبان اقتطاع القيمة المتبقية للأصل عند تحديد المبلغ القابل للاهتلاك ، ويتوقف اهتلاك الأصل في التاريخ الذي يصنف فيه الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5) أو التاريخ الذي يلغى فيه الاعتراف بالأصل (أيهما يأتي أولا)، كما أنه يستهلك كل جزء من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منفصل إذا كان لهذه الأجزاء أعمار إنتاجية تختلف عن الأصل الثابت المادي أو لهذه الأجزاء نمط اهتلاك مختلف عن الأصل الثابت، على أن تقوم المنشأة بمراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وفي حالة كانت التوقعات مختلفة عن التقديرات السابقة تطبق محاسبة التغيير كتغير في التقدير المحاسبي الدولي رقم 8، أما فيما يتعلق بطريقة الاهتلاك فلم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم 16 أي طريقة محددة للاهتلاك واكتفى بأن تعكس الطريقة المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه اهتلاك المنافع المستقبلية للأصل من قبل المنشأة، على أن تراجع طريقة الاهتلاك المطبقة على الأصل في نهاية كل سنة مالية على الأقل، كما ينص المعيار الدولي رقم 16 أنه إذا حدث تغيير مهم في نمط الاهتلاك المتوقع للمنافع المستقبلية للأصل يجب تغيير طريقة الاهتلاك بحيث تعكس النمط الجديد¹.

ثالثا: كيفية الاعتراف بالممتلكات والمنشآت والمعدات

ويشير المجلس معايير المحاسبة الدولية في معيار المحاسبة الدولي (16) إلى أنه يجب أن يعترف ببند الممتلكات والمنشآت والمعدات كأصل عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المشروع، ويمكن قياس تكلفة الأصل على المشروع بموثوقية. ويقوم المشروع بموجب مبدأ الاعتراف هذا بتقييم كافة تكاليف الممتلكات والمنشآت والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تكبدها، وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتكبدة بشكل أولى لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقا لإضافة على أي من تلك البنود أو استبدال جزءا منها أو الأدوات الصغيرة، مع مراعاة الآتي:

1- بالنسبة للتكلفة الأولية: يمكن الحصول على الممتلكات والمنشآت والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة وهذا لتملك تلك الممتلكات والمصانع والمعدات وإن كان لا يزيد مباشرة في المنافع الاقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات يمكن ان يكون ضروريا للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى، وهنا يعتبر الحصول على الممتلكات والمنشآت والمعدات مؤهلا للاعتراف به كأصل كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لولم يتم تملكها ولكن يعترف بهذه الأصول إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ المرسل للأصل والأصول المرتبطة بها عن المبلغ القابل للاسترداد من ذلك الأصل والأصول المرتبطة على سبيل المثال قد يطلب من مصنع مواد كيميائية

¹حسن يوسف الموسوي، رانيا الزرير، مدى التزام المحاسبين في سورية ولبنان بمعايير المحاسبة الدولية عند الاعتراف بالموجودات الثابتة المادية وقياسها (دراسة استطلاعية لآراء عينة الدراسة)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الثاني، 2014، ص 285

تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمطلبات البيئية لإنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، وهنا فإن تحسينات المصانع ذات العلاقة يعترف كأصل إلى الحد القابل للاسترداد لأنه بدونها يكون المشروع غير قابل على إنتاج وبيع المواد الكيميائية غير أن القيمة المسجلة الناتجة لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة تتم مراجعتها فيما يخص انخفاض القيمة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (36) انخفاض قيمة الأصول¹

2- التكلفة اللاحقة: وهي التكلفة التي تتحملها المنشأة بعد شراء الأصول أو إنتاجها أو استبدال جزء منها أو تخديمها، كما أن التكاليف الترخيم اليومي هي تكاليف العمالة والبند القابلة للاهتلاك، ويمكن أن تشمل تكلفة الأجزاء الصغيرة، وغالبا ما يوصف الغرض من هذه النفقات بأنه يتعلق بعمليات إصلاح بند الممتلكات والمصانع والمعدات وصيانتها، ويمكن إضافة النفقات اللاحقة إلى بند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا كان من المحتمل أن ينتج عن ذلك منافع اقتصادية مثل زيادة العمر الإنتاجي للأصل أو زيادة الإنتاج. إذا جرى القياس عند الاعتراف الأولي ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كموجودات على أساس تكلفتها التي تتكون من:

- سعر الشراء بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والخصم.
- التكاليف المباشرة المتكبدة لكي يصبح الأصل في حالة التشغيل جاهزا للاستخدام في الغرض المحدد له.

- التقدير الأولي لتكاليف التفكيك وإزالة بند استرداد الموقع الموجودة فيه.²

رابعاً: القياس المحاسبي لأصول: ويشتمل على مرحلتين:

1- القياس عند الاعتراف: يجب قياس بند الممتلكات والمنشآت والمعدات المؤهل للاعتراف به كأصل مبدئياً على أساس مراعاة ما يلي:

- عناصر التكلفة: وتتألف تكلفة عنصر الممتلكات والمصانع والمعدات من سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد والضرائب وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والخصم النقدي وأية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزا للاستخدام المقصود كما قررت الإدارة، والتقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع الموجود فيه، الذي يتكبد المشروع التزامه.
- أما عندما يتم شراء البند أو نتيجة لاستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج المخزون خلال تلك الفترة، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي (2) على تكاليف الالتزامات لتفكيك وإزالة واسترداد الموقع الذي يوجد فيه البند التي يتم تكبدها خلال فترة محددة نتيجة استخدام البند لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة ويتم الاعتراف بالالتزامات التكاليف التي يتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة

¹ احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية معايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1436/ 2015، ص ص 226 - 227

² حسن يوسف الموسوي، رانيا الزرير، مرجع سابق، ص 283

الدولي (2) أو معيار المحاسبة الدولي (16) ويتم قياسها وفقا لمعيار المحاسبي الدولي (37)، ومن التكاليف المباشرة للأصل ما يلي:

- تكلفة منافع الموظفين الناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو امتلاك بند من الممتلكات، والمصانع والمعدات.
- تكلفة إعداد الموقع.
- تكاليف الاستلام والمناولة الأولية.
- تكاليف التحميل والتركيب.
- تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح، بعد اقتطاع صافي العوائد من بيع أية بنود يتم إنتاجها أثناء تهيئة الأصل لذلك المكان والوضع (مثل العينات التي تم إنتاجها عند اختبار المعدات)
- التكاليف المهنية.

- أما التكاليف التي لا تعتبر تكاليف لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات تشمل:

- تكاليف افتتاح مرافق جديدة.
- تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة بما ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية.
- تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين.
- تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.¹

2- القياس اللاحق للاعتراف المبدئي: يجيز المعيار IAS16 استخدام نموذجين محاسبين في التعامل مع كيفية قياس تكلفة الأصل بعد الاقتناء، وهذان النموذجان هما:

نموذج التكلفة cost model: يتم تسجيل الأصل بالتكلفة ناقص الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة ويطلق على القيمة الناتجة عن ذلك بالقيمة الدفترية للأصل. أي تتحقق المعادلات التالية:

التكلفة التاريخية للأصل = ثمن الشراء + التكاليف اللازمة لتأهيل الأصل للاستخدام.

القيمة الدفترية للأصل = التكلفة التاريخية - مجمع الاهتلاك

مجمع الاهتلاك = مصاريف الاهتلاك المتراكمة + خسائر الانخفاض المتراكمة

نموذج إعادة التقييم Revaluation model: يتم تسجيل الأصل بالقيمة المعاد تقديرها وهي القيمة العادلة

بتاريخ إعادة التقدير ناقص الاهتلاك اللاحق حيث يزود هذا بقيمة عادلة يمكن قياسها بموثوقية.

أي تتحقق المعادلة التالية:

التكلفة التاريخية للأصل = ثمن شراء + التكاليف اللازمة لتأهيل الأصل للاستخدام

التكلفة التاريخية الجديدة للأصل = القيمة العادلة للأصل بتاريخ إعادة التقدير

¹ احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 228 - 229

القيمة الدفترية للأصل = التكلفة التاريخية - مجمع الاهتلاك

مجمع الاهتلاك: مصاريف الاهتلاك المتراكمة + خسائر الانخفاض المتراكمة

القيمة العادلة للأصل: هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادل حقيقية وتتحدد بالقيمة البيعية للأصل ناقص تكاليف التخلص منه أو بيعه.

ويخضع نموذج إعادة التقدير لمجموعة من القواعد على النحو التالي:

- أن تتم عمليات إعادة التقدير بانتظام، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اختلاف القيمة الدفترية للأصل كثيراً عن قيمته العادلة في تاريخ إعداد الميزانية.
- أن تتم إعادة التقدير للفترة الكاملة للأصول عندما يتم إعادة التقدير لأصل معين ينتمي إلى هذه الفئة.
- أن يتم إهلاك الأصول التي تمت إعادة تقديرها بذات الطريقة المستخدمة بموجب نموذج التكلفة.
- إذا ترتب على عملية إعادة التقدير زيادة في القيمة فيجب جعل حقوق الملكية دائنة بها تحت مسمى فائض إعادة التقدير إلا إذا كانت الزيادة تمثل عكسا لنقص إعادة تقدير سابق لذات الأصل تم الاعتراف بها كمصروف، ففي هذه الحالة يجب الاعتراف بالزيادة كدخل في قائمة الدخل.
- ويجب الاعتراف بالنقص في عملية إعادة التقدير كمصروف إلى المدى الذي تزيد عن أي قيمة جعلت بها حقوق الملكية دائنة في الماضي من خلال فائض إعادة التقدير الذي يتعلق بذات الأصل.
- وعند التخلص من الأصل الذي تم إعادة تقديره فإن أي فائض يتم تحويله مباشرة إلى الأرباح المحتجزة أو يمكن أن يتم إبقائه في حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقدير، ويجب أن لا يتم إجراء تحويل لهذا الفائض إلى الأرباح المحتجزة من خلال قائمة الدخل (وهذا يعني إعادة الفائض من خلال الريح أو الخسارة)¹

ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية ويمكن عرضها كما يلي:

- **التكلفة التاريخية:** وهي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه، وتعد التكلفة التاريخية الأساس الأكثر استخداماً لدى المنشآت عند إعداد القوائم المالية.
- **التكلفة الجارية:** وهي المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأصل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر. القيمة القابلة للتحقيق: وهي المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الأصل.
- **القيمة الحالية:** هي القيمة الحالية (المخصومة بسعر الفائدة) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل.²

¹ خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IAS IFRS، الطبعة الأولى، إثراء لنشر والتوزيع، عمان، الاردن 2008، ص ص 362 - 364

² سائد نبيل سليم غياضة، مرجع سابق، ص ص 39 - 40

خامسا: متطلبات الاهتلاك وفق المعيار المحاسبي رقم 16

يجب توزيع القيمة الخاضعة للاهتلاك لبند من الممتلكات والمنشآت والمعدات على أساس منتظم وعلى مدار حياته الإنتاجية. ويجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة نمط استفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للبند. كما يجب الاعتراف بعبء الاهتلاك السنوي كمصروف وذلك ما لم يكن هذا العبء قد تم تضمينه للقيمة المدرجة لأصل آخر، نظرا لأن المنافع الاقتصادية التي يتضمنها بند الموجودات تستنفذ من قبل المنشأة على مدار العمر الإنتاجي لذا يجب تخفيض القيمة المدرجة للبند كي تعكس هذا الاستفادة وذلك عن طريق الاعتراف بالمصروف السنوي للاهتلاك ويجب الاعتراف بالعبء السنوي للاهتلاك حتى لو زادت قيمة البند المدرجة.

تستنفذ المنشأة المنافع الاقتصادية للبند من الممتلكات والمنشآت 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 أخذ جميع العوامل التالية بعين الاعتبار عند تقرير العمر الإنتاجي للبند:

- الاستخدام المتوقع للبند من قبل المنشأة والذي يقدر عادة بالاسترشاد بطاقته المتوقعة، أو بعدد الوحدات المتوقع إنتاجها.
- التلف 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 من صيانة وعناية عند التوقف عن استخدامه.
- التقادم الفني الناتج عن التغيرات أو التحسينات التي تحدث في العملية الإنتاجية، أو عن التغير الحاصل في الطلب بالسوق على السلعة أو الخدمة التي ينتجها البند.
- الحدود القانونية أو القيود المماثلة والمتعلقة باستخدام البند مثل تاريخ انتهاء عقود التأجير المتعلقة به.¹

سادسا: التوقف عن الاعتراف بالأصل (إنهاء خدماته والتخلص منه)

يجب التوقف عن الاعتراف بالأصل في الميزانية عن التخلص منه أو عند سحبه من الخدمات ولا يوجد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة عند التخلص منه، ويمثل المكسب أو الخسارة من التخلص منه الفارق بين العوائد والقيمة الدفترية ويجب الاعتراف به في قائمة الدخل.²

إلغاء الاعتراف بتاريخ إلغاء الاعتراف: الكيان مطالب بإلغاء الاعتراف بالمبلغ المرحل لأحد بنود الأراضي والمنشآت والمعدات الذي يتخلص منه تاريخ الوفاء بمعايير بيع البضاعة الواردة في معيار IAS 18 ولم تلزم النسخة السابقة لـ IAS 16 الكيان باستخدام تلك المعايير لتحديد التاريخ الذي ألغى فيه الاعتراف بالمبلغ المرحل لبند الأراضي ومنشآت ومعدات المتصرف فيه. والكيان مطالب بإلغاء الاعتراف بالمبلغ المرحل لجزء من بند الأراضي ومنشآت ومعدات إذا كان قد تم إحلال ذلك الجزء وقام الكيان بتضمين تكلفة الإحلال في المبلغ المرحل للبند، ولم

¹ محمد خالد المهديني، معيار المحاسبة الدولية المعيار السادس عشر الممتلكات والمنشآت والمعدات، ملتقى الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية، جامعة دمشق، سورية، تموز 2009، ص ص 8 - 9

² خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 367

تمد النسخة السابقة لـ 16 IAS مبدأ إلغاء الاعتراف إلى مثل هذه الأجزاء بل حظر مبدأ الاعتراف بالنفقات اللاحقة منها فعلياً إدراج تكلفة الإحلال في المبلغ المرسل للبند.¹

الفرع الثالث: مميزات وعيوب أدوات المعيار الدولي رقم 16

أولاً: التكلفة التاريخية:

1- تعريف التكلفة التاريخية:

إن التكلفة التاريخية تمثل النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة، وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق من بياناتها. إن القاعدة الأساسية في التطبيق العملي هي إثبات التكلفة الأصلية لكافة عناصر الموارد الاقتصادية و استخداماتها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية لوحدة النقد²، وعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التكلفة التاريخية: بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها.³

2- مميزات التكلفة التاريخية:

أهم مبررات التي يستند إليها 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 أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.
- الموثوقية: لعل أهم مبرر لمبدأ التكلفة التاريخية هو الموثوقية العالية إذ 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 على موثوقية المقاييس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 661

² حواس صلاح، التوجه الجديد نحو المعايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة الدكتوراه جامعة الجزائر 2007/2008 ص 107

³ بوكساني رشيد، مداخلة بعنوان مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة الملتقى الدولي الأول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 17-18/01/2010، ص 6

- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف وقياس وهذا يدلي عليها موضوعية وموثوقية أكبر¹.

3- الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية: وتتمثل أهم الانتقادات في:

- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم للدخل الدوري وذلك لسببين:
 - عدم التجانس في مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فالإيرادات تمثل حين الاعتراف بها وتحققها فيما جرى خلال الفترة، ولكن المصروفات تمثل بالمقابل قيمة 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 أو مضاربة نتيجة التغير في الأسعار كفرق بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية.
 - تأجيل الاعتراف بتغيرات قيم الأصول والخصوم الناتجة في الدورة الحالية إلى حين حدوث تبادل حقيقي مع طرف خارجي في الدورة أو الدورات التالية، وهذا ما سيؤدي إلى تداخل نتائج الدورات، فيجعل نتيجة كل دورة متأثرة بنتيجة دورات سابقة، فتصبح نتائج الدورات غير صالحة للمقارنة وإجراء التنبؤات، ومن الواضح أن كل ذلك يتعارض مع فرض الدورية الذي يتطلب فصل نتائج الدورات المحاسبية.
 - إن الاعتماد على منهج التكلفة التاريخية يتطلب حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي قبل الاعتراف بأي تغيير في عناصر قائمة المركز المالي، وبالتالي فإن هذا الشرط التبادلي يؤدي إلى تجاهل وإسقاط الكثير من الأصول غير الملموسة من قائمة المركز المالي مثل شهرة المحل المنتجة داخليا، الأمر الذي يجعل قائمة المركز المالي لا تمثل الواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية.
 - كما أن تجاهل مبدأ التكلفة التاريخية لتغيرات القوة الشرائية لوحدة 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 من إثبات الكثير من الموارد التي يترتب عليها تدفق منافع اقتصاد مستقبلية للمؤسسة، مثل عناصر الموارد البشرية والرأس 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 أن مجموع الأقساط لا تكفي للحصول على أصل جديد، مما يؤدي إلى النقص التدريجي في الرأس مال المستثمر.²

¹ بوكساني رشيد، مداخلة بعنوان مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة الملتقى الدولي الأول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 7

² آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم (دراسة حالة مؤسسة بوليبان لإنتاج أكياس التغليف (برج بروعريريج)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2014/2013، ص-ص 60-61

ثانيا: القيمة العادلة

1- تعريف القيمة العادلة:

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضا هو الآخر قام بتعريف القيمة العادلة ((بأنها المبلغ الذي يتم الاتفاق عليه لاستبدال موجودات (بيع) أو تسوية (دفع) مطلوبات بين طرفين على إطلاع ورغبة وليسوا ذوي مصلحة))¹ عرفت القيمة العادلة بالمبلغ الذي يمكن مقابلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة ورغبة في عملية تتم بحسن نية أثناء ممارسة العمل المعتاد بين أطراف ذات مصالح مستقلة ينسجم هذا التعريف مع تعريف القيمة العادلة الواردة في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى ومعيار الإبلاغ المالي الدولي (13).²

2- أهم مبررات التي يستند إليها أساس القيمة العادلة:

إن مستخدمي البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة لتقييم المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها، وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية. ونجد أن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام ولها المزايا التالية:

- إن القيمة العادلة أقرب لتعبير العادل لقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال 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 على رأس المال.
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المشابهة والتي تستخدم القيمة العادلة.
- إن معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.
- إن واضعي معايير المحاسبة يدعون إلى أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية.

¹ عامر محمد سلمان - حسين كاظم عوجه، نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة - بتطبيق على شركة الألبسة الجاهزة المساهمة المختلطة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 69، جامعة بغداد، كلية الإدارية والاقتصادية، ص 337.

² عامر محمد سلمان الجنابي، صهباء عبد القادر احمد، تأثير تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية على وفق مدخل القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 53، جامعة بغداد، 2018، ص331.

3- الانتقادات الموجهة لأساس القيمة العادلة:

وتتمثل أهم الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة:

- من الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة هو الغموض في قياس الأصول والأدوات المالية مما يخلق الكثير من المنافذ في انحرافات الأسعار.¹
- إن القيمة العادلة هي قيمة افتراضية تحدد على أساس الأسعار السوقية، والأسعار السوقية تخضع لكثير من العوامل التي تتحكم فيها كعوامل العرض والطلب، وأيضا مدى توفر المعلومات التي يمكن أن تحدد الأسعار على أساسها بشفافية، وبذلك فإن كل ما سيؤثر في السوق في القيمة العادلة.
- يمكن في بعض الأحيان أن يكون سعر الأصل في السوق لا يعكس القيمة المالية الحقيقية للأصل، فالسوق يمكن أن يكون غير كفي 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 إلى سيولة.
- تعدد طرق القياس بالقيمة العادلة، وهذا يؤدي إلى نتائج مختلفة وفق كل طريقة قياس.
- يكتنف تقدير القيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس متباينة.²

¹ هيثم إدريس محمد المبيضين، على محمد نجيل المعموري، احمد محمد المبيضين، دور الاعتماد المزدوج لتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية، مجلة الدراسات محاسبية ومالية، المجلد 6، الاصدار 14، جامعة الاسراء الخاصة، جامعة بغداد، 2011، ص 8

² حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الكوابل - بسكرة، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2016/2017، ص ص 13 - 14

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سنتناول في هذا المبحث مجموعة من الدراسة السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية حيث أن المطلب الأول مجموعة الدراسة الوطنية أما المطلب الثاني فسيتم إدراج الدراسة الأجنبية خارج الوطن أما في المطلب الثالث سنقوم بالمقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسة السابقة الوطنية

وسوف يتم في هذا المبحث التعرف على مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية.

الدراسة الأولى: **أوقاسي حكيمة وسعدي سميرة** بعنوان تسجيل وتقييم الثبتيات وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري) (البويرة)، 2015/2014، الدراسة عبارة عن مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في تخصص محاسبة وتدقيق من جامعة العقيد أكلى محند أو الحاج البويرة حيث كانت إشكالية الدراسة متمثلة فيما مدى مساهمة تسجيل وتقييم الثبتيات وفق النظام المحاسبي المالي (SCf) في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة؟ وتم إتباع المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة والتي هدفت إلى إبراز مدى قدرة الإدارة المالية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) في تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسجيل وتقييم الثبتيات، إكتشاف الكيفية التي يتم بها التسجيل والتقييم المحاسبي للثبتيات في ظل SCf وقد خلصت نتائج الدراسة:

- تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطه والحدز.
- يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي فعال في تسجيل وتقييم الثبتيات لما جاء به من تعديلات سواء على مستوى المفاهيم و التقييم أو المحاسبة.
- إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه ومبادئه تختلف عن سابقه، ومبادئه تركز على الجانب المالي والاقتصادي بدل من الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى.

الدراسة الثانية: **رواص صالح** بعنوان الاعتراف والقياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير_ وحدة ورقلة 2014/2013 الدراسة عبارة عن مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص الدراسات المحاسبية وجبائيه معمقة من جامعة قاصدي مرباح ورقلة حيث عالجه الدراسة الإشكالية متمثلة فيما مدى مساهمة تسجيل وتقييم الثبتيات وفق النظام المحاسبي المالي (SCf) في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة؟ وتم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي تم إعتداد على دراسة الحالة وهدفت الدراسة إلى 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 (BATISUD). وفي الأخير خلصت إلى الدراسة إلى النتائج التالية:

- إن الأصول الغير جارية لها أهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس، المتمثل في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة إلى توسع نشاطها.
- أن للقياس لمحاسبي دور فعال حيث ينعكس ذلك على المخرجات المحاسبية.
- اتضح من خلال الدراسة وجود توافق بين المعيار المحاسبي وما نص عليه النظام المحاسبي المالي في قياس الأصول.

- تعتبر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكل منها لها إيجابيات ونقائصها.

الدراسة الثالثة: **بن خدام الله أحمد** بعنوان المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المالي المحاسبي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة AMC)، 2011/2012 و الدراسة عبارة مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي جامعة محمد خضير بسكرة وكانت إشكالية الدراسة تتمثل في كيف تتم المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي إلى أي مدى تتوافق هذه المعالجة مع المعايير المحاسبية الدولية؟ تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي تم اعتماد على دراسة الحالة. وقد هدفت الدراسة إلى فهم قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، محاولة التعرف على المعايير المحاسبية الدولية، فهم طرق معالجة وتقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- النظام المحاسبي المالي يعطي صورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- يسمح من إجراء مقارنة لنتائج المؤسسات مع بعضها إذا كانت متشابهة في النشاط داخل الوطن أو خارجه.
- إن توافق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يهدف إلى مواكبة التطور على مستوى الاقتصادي والمالي العالمي.

المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية

الدراسة الأولى: **سائد نبيل سليم غياضة** بعنوان مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالامتلاكات والمصانع المعدات (دراسة تحليلية) 2008 والدراسة عبارة عن مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير تخصص المحاسبة وتمويل الجامعة الإسلامية غزة. وكانت إشكالية الدراسة ما مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالامتلاكات والمصانع والمعدات؟ وتهدف الدراسة إلى التعرف على أهم الصعوبات التي تحد من الإلتزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) على الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة. تحديد ما إذا كان التزام الشركات الصناعية المساهمة بقواعد معيار المحاسبة الدولي رقم (16) يرتبط بالمؤهل العلمي للقائمين على العمل المحاسبي في الشركات الصناعية المساهمة في قطاع، معرفة ما إذا كان التزام الشركات الصناعية المساهمة بقواعد معيار المحاسبة الدولي رقم (16) يرتبط بسنوات الخبرة للقائمين على العمل المحاسبي في الشركات الصناعية المساهمة في قطاع وقد كانت نتائج الدراسة كما يلي:

- يتم تطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالأصول الثابتة المتعلقة ببيانات الاعتراف بالأصول الثابتة وقياسها.
 - لا تلتزم الشركات الصناعية المساهمة بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي فيما يتعلق بالنفقات اللاحقة لتكلفة الأصل الثابت.
 - هناك العديد من الصعوبات التي تحد من إلتزام الشركات الصناعية المساهمة بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ويمكن ترتيب هذه الصعوبات تنازليا حسب أهميتها النسبية.
- الدراسة الثانية: صفوان قصي عبد الحليم وأسماء عبد الكاظم وعبد علي بعنوان إعادة تقييم الممتلكات و المصانع و المعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية (دراسة حالة) 2013 هذه الدراسة عبار عن مقال في مجلة المثلى للعلوم الإدارية و الاقتصادية العدد السادس كانت أهم نتائج المتحصل عليها من هذا المقال متمثلة في:
- إن إعادة التقييم بالقيمة العادلة يعمل على جعل المعلومات القوائم المالية أقرب يجعلها قابلة للمقارنة مع القوائم المالية لوحدات اقتصادية أخرى.
 - إن إستخدمت نفس مدخل التقييم وإعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة تؤدي إلى إظهار الوحدة الإقتصادية بقيمتها السوقية كما تعمل على زيادة رأس المال الوحدة.
 - إن إستخدمت قياس القيمة العادلة في إعادة تقييم تؤدي إلى تغيير جوهري في نتائج القياس لأنها تعتمد على التقديرات الشخصية.

الدراسة الثالثة: Aboody, et.al(1998): بعنوان: Revaluations of fixed assets and future firm performance : Evidence form the U.K

هدفت هذه الدراسة إلى أهمية طرق وأساليب إعادة تقدير الأصول التي من شأنها تحدد مصير الشركات البريطانية في المستقبل، إن أرصدة الأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية بعد إعادة تقييمها والخاضعة للمعايير المحاسبة الدولية في الشركات البريطانية تعد الطريقة المثلى لقياس الأداء المستقبلي لها وكذا إعطائها مكانة تنافسية وانتشار واسع في السوق العالمية.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

نلاحظ بأن هذه الدراسات معظمها تناولت موضوع التثبيات من جانب المعالجة المحاسبية للتثبيات حسب النظام المحاسبي المالي من خلال مراحلها من الحياة و الإهلاك، التقييم و إعادة التقييم إلى غاية التنازل عن التثبيات بداية من الدراسة أوقاسي حكيمة و سعدي سميرة التي تمحورت إشكالياتها حول ما مدى أهمية التسجيل المحاسبي و التقييم لإعطاء صورة صادقة شفافة عن ذمم المالية للمؤسسة فهي تتوافق مع بحثنا من جانب الطرح فيما يخص التسجيل المحاسبي أما بالنسبة لدراسة الحالة التي تناولتها كانت في ديوان الترقية التسيير العقاري وهذا الأخير تابع للقطاع العمومي أما دراستنا فكانت في شركة كهرباء و طاقات متجددة تابعة للقطاع الإقتصادي.

أما بالنسبة للدراسة رواصل صالح فقد كانت تتوافق مع بحثنا من ناحية دراسة الثببتات تم إتباع نفس المنهج في دراسة الموضوع وجمع المعلومات تختلف الدراسة عن بحثنا من ناحية أن هذه دراسة اهتمت بالإعتراف والقياس وكذا دراسة الحالة التي كانت في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير وحدة ورقلة كانت الدراسة في سنة 2015/2014 أما دراستنا كانت في 2019/2018.

أما بالنسبة لدراسة بن خدام الله أحمد فكانت إشكاليته تتمحور حول كيف تتم المعالجة المحاسبية للثببتات وفق النظام المحاسبي المالي إلى أي مدى تتوافق هذه المعالجة مع المعايير المحاسبية الدولية و التي نجدها تتوافق إلى حد كبير مع إشكالية بحثنا من حيث دراسة المعالجة المحاسبية للثببتات و النظام المحاسبي المالي ومدى التوافق مع المعايير إلا أن الإختلاف الجوهرى يكمن في دراستنا لمعيار واحد وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 من بين المعايير الدولية كذا الإختلاف في دراسة الحالة حيث كانت دراسته على مستوى المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة AMC 2012/2011 وكانت دراستنا في شركة في كهرباء وطاقات متجددة.

أما بالنسبة سائد نبيل سليم غياضة حيث كانت دراسته تقارب مع موضوعنا من ناحية دراسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ويتمثل الإختلاف حيث كانت دراستنا تدرس كل من الثببتات والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 من جانب المعالجة المحاسبية وكانت دراسته تعتمد الدراسة التحليلية بواسطة الإستبيان خصت الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بينما دراستنا إعتمدت على دراسة حالة في شركة كهرباء وطاقات متجددة.

فيما يخص دراسة صفوان قصي عبد الحليم وأسماء عبد الكاظم عبد علي فهي تتقارب مع موضوعنا من ناحية دراسة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (16) من جانب إعادة التقييم ولكن الإختلاف بالنسبة لدراستنا فقد تضمنت إضافة إلى ذلك المعالجة المحاسبية للثببتات وفق النظام المحاسبي المالي كانت دراستنا في شركة كهرباء وطاقات متجددة أما دراسة الحالة كانت في الشركة العامة للصناعات الصوفية بغداد

بالنسبة لدراسة Aboody تتوافق هذه الدراسة مع موضوعنا من ناحية دراسة الثببتات ويكمن الإختلاف في أن محل الدراسة كان على الشركات البريطانية بلد الدراسة بريطانيا وكانت دراستنا في شركة كهرباء وطاقات متجددة وبلد الدراسة الجزائر وكانت الحدود الزمنية لدراسته في 1998 ودرستنا في 2019/2018.

خلاصة الفصل الأول:

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي حيث تعتبر التثبيات من أهم العناصر المكونة للميزانية التي مسها التغيير في طرق التقييم و المعالجة المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، ونظرا لأهميتها فقد عمل المعيار المحاسبي الخاص بالتثبيات على إيجاد الحلول لمشاكلها فوجدت القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية، وكما قد تم أيضا اقتراح عدة طرق لحساب الاهتلاك وكذا معالجة الانخفاض في قيم هذه الاصول ولقد توافقت المعالجة المحاسبية لتثبيات بين النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم **IAS 16** وهذا ما سيتم التأكد منه في الجانب التطبيقي .

الفصل الثاني

دراسة حالة شركة كهرباء

وطاقات متجددة بولاية غرداية

تمهيد

يطلق مصطلح التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها، وبعدها قمنا بالجانب النظري بدراسة المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى وتوافقها مع المعيار IAS 16 في الفصل الأول من حيث المفهوم، الطرق، الأهمية التقييم والأنواع وآليات العمل، المزايا والعيوب، ويهدف إثراء الجانب النظري قمنا بإختيار دراسة ميدانية أين يتجسد فيها مجمل ما تطرقنا اليه في الفصل الأول تمثلت في كيفية المعالجة المحاسبية للتثبيات في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM التابعة لمجمع سونلغاز والكائن مقرها ببلدية بنورة ولاية غرداية حيث تم إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي، ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين هما:

المبحث الأول: تناولنا عرض عام عن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة.

المبحث الثاني: تناولنا فيه معالجة وتقييم التثبيات في الشركة محل الدراسة.

المبحث الأول: عرض عام حول شركة الكهرباء وطاقات المتجددة

ولقد تناولنا في هذا المبحث تعريف للمؤسسة محل الدراسة المتمثلة في شركة الكهرباء وطاقات متجددة ولقد تم عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما قمنا بدراسة لجدول الطاقات الإنتاجية و تغيرات نتيجة السنة المالية في الفترة ما بين (2013-2017).

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة وقطاعها الاقتصادي

الفرع الأول: المؤسسة وقطاعها الاقتصادي

شركة كهرباء وطاقات متجددة (SKTM)¹ ، هي شركة لإنتاج الكهرباء بالوسائل التقليدية (غاز ووقود) على مستوى الجنوب وطاقات المتجددة على المستوى الوطني ، وهي شركة ذات أسهم برأس مال قدره 38 700 000 000,00 دج مملوكة لمجمع سونلغاز يقع مقرها في مدينة غرداية أسست في 07 أبريل 2013 بعد تنازل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء عن المناطق الجنوبية لفائدة : SKTM، و جاءت استجابة لمطلبين اساسيين و هما :

❖ استجابة للوعي البيئي في مجال المحافظة على بيئة سليمة و الكف عن استنزاف موارد الطاقة التقليدية كالنفط الغاز الطبيعي وغيرهم، واستبدالهم بالطاقة النظيفة في جميع اشكالها سواء كانت مباشرة (الضوئية و الحرارية)² أو غير مباشرة (الرياح و الكتلة الحيوية)³.

❖ إدارة محطات الطاقة الكهربائية عن بعد في جنوب البلاد، كما تسعى إلى تحسين نوعية واستمرارية إمدادات الكهرباء للمناطق المعزولة في اقصى الجنوب.

للتذكير هناك نوعان من شبكات التوصيل للكهرباء في الجزائر وهما:

الشبكة المترابطة Le reseau interconnecté⁴ وهي تخص عادة المناطق الشمالية وشمال الصحراء من البلاد أين تكون كل تمديدات الشبكة مترابطة مع بعضها وبالتالي يمكن استعمال انتاج الكهرباء في الغرب لتوريد نقص حاصل في الشرق عبر موزع كهرباء مقر رئيسي في الجزائر العاصمة يعرف بـ Operateur systeme وهو المسؤول عن احداث التوازن بين الطلب والعرض على الكهرباء ،يدخل في انتاج الكهرباء في هذه الشبكة عدة منتجين اهمهم الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء، شركة إنتاج كهرباء سكيكدة ، شركة إنتاج كهرباء البرواقية... الخ

¹ S :Sharikat, K :Kahraba, T :Taket ,M :Moutadjadida

² نوعي الطاقة الشمسية الأساسيين هما: الفولطائية الضوئية وهي إنتاج الكهرباء من الضوء والطاقة الحرارية الشمسية وهي استخدام الطاقة الحرارية من الشمس.

³ لكتلة الحيوية و هي صناعة الطاقة من المواد الحيوية الحية او التي كانت حية إلى وقت قريب، والتي يمكن استخدامها كوقود، أو في الإنتاج الصناعي.

⁴ وهي تخص عادة المناطق الشمالية وشمال الصحراء من البلاد أين تكون كل تمديدات الشبكة مترابطة مع بعضها وبالتالي يمكن إستعمال انتاج الكهرباء في الغرب لتوريد نقص حاصل في الشرق عبر موزع كهرباء مقر رئيسي في الجزائر العاصمة يعرف بـ Operateur systeme وهو المسؤول عن احداث التوازن بين الطلب والعرض على الكهرباء ،يدخل في انتاج الكهرباء في هذه الشبكة عدة منتجين اهمهم الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء، شركة إنتاج كهرباء سكيكدة، شركة إنتاج كهرباء البرواقية... الخ.

اما الشبكة الثانية فهي الشبكة المعزولة ¹le reseau isolé وهي موجودة في الجنوب، وهذه الشبكة هي مجموعة من الشبكات المعزولة نظرا لبعدها في الجنوب الجزائري اين يتطلب ان يكون انتاج وتوزيع الكهرباء خاص بمنطقة معينة دون أخرى وبالتالي استقلالية منطقة على أخرى في التزود بالكهرباء.

عادة ماتستعمل تورينات الغاز ذات الإنتاج الكبير في المناطق الجنوبية ذات الكثافة السكانية الكبيرة مثل المنية بينما نستعمل مولدات الديزل في المناطق الأقل كثافة مثل برج باجي مختار، تين زاواتين، تالمين... الخ

الفرع الثاني: مهام الشركة

تتمحور أساسا في:

- استغلال الشبكة المعزولة للطاقة الكهربائية (إنتاج الكهرباء عبر الوسائط التقليدية) والطاقات المتجددة.
 - تطوير المنشآت القاعدية الكهربائية للشركة، اقتناء الشبكات المعزولة واستغلالها في الجنوب، الهندسة وأعمال الصيانة وتسيير محطات إنتاج الكهرباء الواقعة تحت مسؤوليتها.
 - بيع الطاقات المنتجة لشركات التوزيع
 - يمكنها كذلك اعتماد كل العمليات والوسائل مهما كانت طبيعتها والتي تتعلق بهدفها الاجتماعي.
- ورثت مؤسسة SKTM منذ إنشائها سنة 2013 25 محطة إنتاج عبر تورينات الغاز موزعة عبر 06 ولايات عبر الجنوب، تسيير هذه المحطات موكل الى وحدتين هما:

- وحدة الإنتاج بالجنوب الغربي والواقعة ببشار ووحدة الإنتاج بالجنوب الشرقي الواقعة في تقرت.
- شهدت قدرات الإنتاج التقليدية تطورا كبيرا في سنوات انشاء الشركة الى 2018 حيث تم تقوية وتدعيم القدرة الموجودة سنة 2013 ب 35 ميغاواط وبمولدات الديزل سنة 2015 تدعمت ب 99 ميغاواط منها 55 ميغاواط عبر تورينات الغاز المتحركة و 44 ميغاواط مولدات ديزل، أما في سنة 2016 فتدعمت ب 53 ميغاواط منها 17 ميغاواط عبر مولدات الديزل و 36 عبر تورينات الغاز وفي سنة 2017 تم تدعيم القدرة ب 11 ميغاواط عبر مولدات الديزل و 343 ميغاواط بالطاقات المتجددة.

يعتبر هذا المشروع ميلاد المرحلة الأولى من استغلال البرنامج الوطني للطاقات المتجددة ويمثل أول إقلاع لهذا البرنامج ليس فقط لشركة SKTM بل لكل المتدخلين في اجراءات تسيير شبكة نقل الكهرباء وشركات التوزيع وتنظيم التوزيع والإنتاج والسلطات المحلية حول تحديات الإنتاج عبر الطاقات المتجددة، لأجل إنشاء هذا المشروع تم إطلاق مناقصة دولية محدودة ضمت 30 أحسن مصنع محطات في العالم لإنشاء 23 محطة طاقات متجددة.

¹الشبكة المعزولة Le réseau isolé وهي موجودة في الجنوب ، وهذه الشبكة هي مجموعة من الشبكات المعزولة نظرا لبعدها في الجنوب الجزائري اين يتطلب ان يكون انتاج وتوزيع الكهرباء خاص بمنطقة معينة دون أخرى وبالتالي استقلالية منطقة على أخرى في التزود بالكهرباء ، انتاج الكهرباء في الشبكة المعزولة هو من اختصاص شركة كهرباء طاقات متجددة شركة كهرباء طاقات متجددة، بالإضافة الى ذلك تعتبر شركة كهرباء وطاقات متجددة الشركة الوحيدة على المستوى الوطني المسؤولة والمتخصصة في انتاج الكهرباء بالوسائط المتجددة ويمس انتاجها كامل التراب الوطني.

هذه المشاريع بينت الهوة بين ما هو عليه العالم وما نحن عليه ولهذا فقد كانت هذه المشاريع بداية تعاني من قلة بعض المعرفة بالتكنولوجيا وبفضل التكوين المستمر فيها وعقود التكوين التي تضمنها بعض العقود التجارية. يشار الى ذلك أن الدخول في الإنتاج سنتين بعد ابرام العقود يمثل في حد ذاته نجاح وكان ذلك بمساهمة بعض مخابر البحث مثل CREDEG والجامعات الجزائرية التي تربطها مع المؤسسة اتفاقيات شراكة تتيح لطلبة هذه الجامعات والأساتذة الوقوف على الجوانب العملية لمعارفهم النظرية التي حصلوها من مختلف الدرجات في الجامعة.

وبهدف تطوير الطاقات المتجددة والتقليل من الاعتماد على الطاقات التقليدية فقد قامت الشركة بإطلاق مناقصة وطنية لإنشاء 50 ميغاواط مهجنة مع محطات ديزل موجودة وذلك عن طريق التهجين الطاقوي أين أتيح للشركات الخواص والعمومية الجزائرية إبراز قدراتها إنشاء مثل هذه المحطات بعيدا عن التنافس الدولي وسيستمر هذا البرنامج للوصول الى 150 ميغاواط مهجنة مع المحطات الموجودة عبر كافة الجنوب الجزائري. في نهاية 2018 بلغت أرقام الشركة ما يلي:

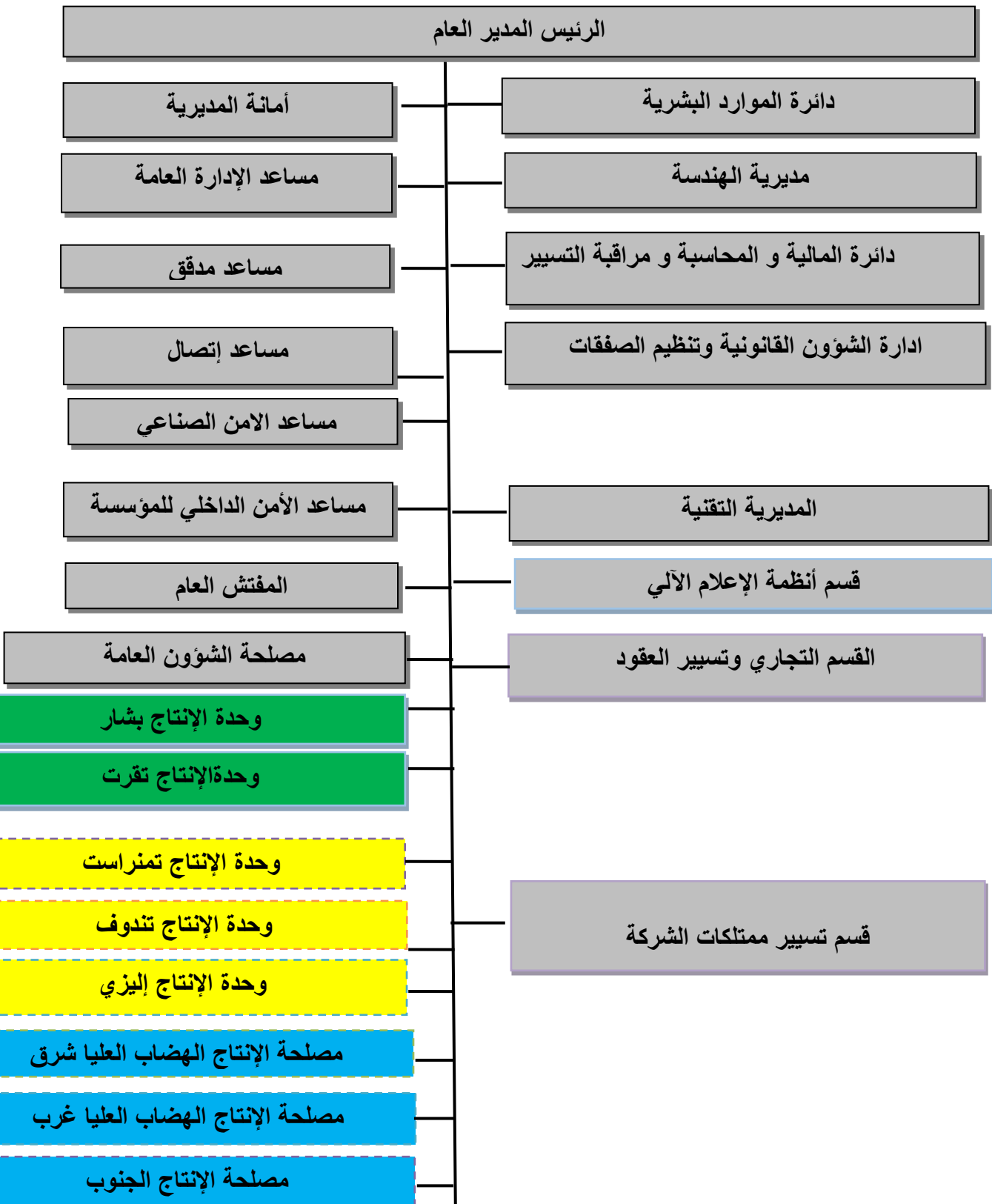
- عدد المحطات الطاقة التقليدية 31 محطة
- عدد محطات الطاقة الشمسية 21 محطة
- عدد محطات طاقة الرياح محطة واحدة
- القدرة الموفرة = 1128.60 ميغاواط
- الإنتاج المسجل: 1663.09 جيجاواط
- رقم الأعمال 24.156 مليار دينار جزائري.
- عدد عمال الشركة 1671 موظف.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهامها

سنقوم في هذا المطلب بعرض الهيكل التنظيمي للشركة لمعرفة العلاقة بين أفرادها وتحديد مسؤوليات كل قسم من أقسامها والسلطة المفوضة لكل فرد من الأفراد داخل الشركة.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يوضح الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة



الفرع الثاني: مهام المؤسسة

تتمثل مهام كل قسم كمايلي

مهام ومسؤوليات المديرية العامة للهياكل: من مهام ومسؤوليات المديرية العامة للهياكل نذكر مايلي:

1- إدارة دائرة الموارد البشرية

- ضمان الإداري للموظفين مقر إدارة SKTM.

- ضمان التنظيم الإداري من كبار المديرين التنفيذيين وكبار المديرين؛

- تحليل تكاليف الموظفين: الرواتب، والعمل الإضافي، وتحليل حركات الموظفين.

- تطوير واستغلال الرواتب؛

- ملف مراقبة وتحديد الموظفين؛

- تأكد من الإجراءات المتعلقة بإدارة الوظيفة للموظفين؛

- ضمان الحفاظ على السجلات الإدارية؛

- التأكد من العلاقة مع الوكالات الخارجية؛

- توفير العلاج للأعمال المتعلقة بالطب العمال؛

- تشغيل أمانة لجنة التأديب؛

- التأكد من سجلات حفظ التنظيمية؛

- إعداد عناصر تتعلق بالترقيات /الترقيات والمكافآت؛

2- دائرة إدارة التنمية: تتمثل سياسات وإجراءات هذه الدائرة فيمايلي:

- تعيين تطوير سياسة الموارد البشرية والمهارات الإدارية (خطة العمل والأولويات) ؛

- تحديد وإقترح وتطوير ممارسات الموارد البشرية والأدوات المرتبطة بها (وذلك بالتنسيق مع المجموعة) ؛

- توفير القيادة وتنسيق أنشطة " تنمية الموارد البشرية " في SKTM بما يتفق مع أهداف الخطة الاستراتيجية

SKTM والتطلعات الفردية للموظفين؛

- تنسيق جميع سياسات التوظيف، والتنقل والتدريب والتقييم في اتباع نهج شامل لتنمية المهارات وإدارة

الأداء؛

- تشجيع تبادل أفضل الممارسات بين موظفي الموارد البشرية على عنصر تنمية الموارد البشرية.

3- دائرة التسويق وإدارة العقود:

- المشاركة في تحديد قواعد والإجراءات وطريقة إعداد الموازنات السنوية وفصلية؛

- إبرام عقود إدارة SKTM مع وحدات الإنتاج؛

- تطوير الهياكل المعنية، أدوات التوجيه لدعم المبيعات (إعلانات، إشارات)؛

- وضع موازنات للمبيعات؛

- ضمان الرقابة الإدارية والدراسات التحليلية بجميع أنواعها على الربحية الاقتصادية من الأنشطة SKTM؛

- المشاركة في تحديد وتوقعات الميزانية؛

- المشاركة في تحديد والحفاظ على إجراءات إدارة الاستثمار.

4- دائرة الشؤون القانونية

- تحكم وضمان الامتثال بالقواعد القانونية للمحاسبة والإدارة المالية والضريبية لـ SKTM ؛
- إجراء الاختبارات اللازمة على الوحدات اللامركزية لضمان حماية والحفاظ عليها؛
- التحقق من التطبيق السليم في مجال التمويل والمحاسبة والضرائب والأحكام القانونية واللوائح الداخلية والخارجية؛
- توفير أنظمة مخصصة أو مهام خاصة بتكليف من شركة SKTM ؛
- إدارة العلاقات مع المراجعين؛
- تسهيل وتنسيق أنشطة التفتيش في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة.

5- دائرة الهندسة

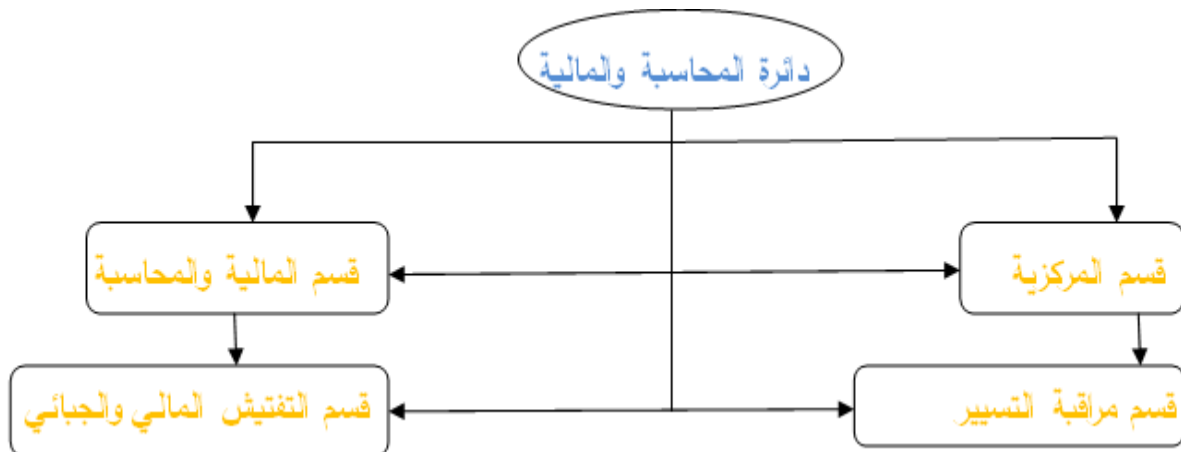
- قسم الهندسة هو المسؤول عن إدارة المشاريع (التصميم والسلوك والإستقبال والتكليف) ؛
- تنفيذ مشاريع البنية التحتية من وسائل إنتاج الطاقة؛
- إيجاد أفضل تقنية والجودة للمشروع؛
- تطوير المشاريع في مجال تمويل؛
- ضمان جودة التصميم والأداء الاقتصادي؛
- ضمان التطبيق الصارم للقواعد إدارة الاستثمار والأوامر المسيرة والعقود؛
- اقتراح أهم المشاريع الاستثمارية فيما يخص اختيار الموقع، التكنولوجيا، الوسائل؛
- ضمان استمرارية تبادل الكفاءة وتنظيم ونظام المعلومات، ولا سيما فيما يتعلق بسير العمل وإدارة النظام وإدارة السوق والاستثمار بين شركات أخرى.

6- دائرة أنظمة المعلوماتية

- تطوير المهارات الهندسية؛
- دراسة آفاق تطوير التكنولوجيا في قطاع الطاقات المتجددة؛
- هندسة التصميم وتفصيل محطات توليد الطاقة الكهربائية الضوئية؛
- استعمال نظام معلوماتي حديث ومتطور وسهل الاستعمال؛
- تدريب المستخدمين على أنظمة الإعلام الآلي؛
- ضمان جودة تصميم الدراسات العامة والدراسات الهندسية والكهربائية والميكانيكية والعمليات المتعلقة بالخلايا الكهروضوئية، وطاقات الرياح؛
- تمويل المشاريع الإلكترونية؛
- إتباع التقنيات الجيدة والتشجيع على العمل بها؛
- تحديث أنظمة المعلوماتية (نظام hissab، نظام malia) .

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية

الشكل رقم 2-1: الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية لشركة الكهرباء وطاقات المتجددة



المصدر: وثائق مقدمة من طرف الشركة

تتمثل المهام والمسؤوليات لقسم المالية والمحاسبة فيما يلي:

- ضمان وإدارة المكاتب المحاسبية تعمل SKTM ؛
- إنتاج وتحليل البيانات والتوفيق بين جميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج؛
- معالجة ومراقبة الحسابات المحاسبية والجبائية؛
- تحليل الاختلافات بين التوقعات والإنجازات؛
- ضمان اللوائح مركزية؛
- إدارة التدفقات المالية؛
- مراقبة تنفيذ الشروط المصرفية؛
- ضمان توفير الأموال لوحدة اللامركزية من خلال خطابات الائتمان أو التحويل؛
- ضمان المطابقة اليومية للبنك والحركات البريدية؛
- إدارة العلاقات مع البنوك؛
- رصد ومراقبة المشاريع الاستثمارية الممولة؛
- إدارة العقود الإقتراض والأجال السداد؛
- مراقبة وضمن سداد القروض من البنوك الوطنية أو الأجنبية؛
- تنفيذ وثيقة التأمين المحددة من في العقد؛
- ضمان تسوية أقساط التأمين؛

المطلب الثالث: النشاط الخاص بالشركة

الفرع الأول: عرض لنشاط الشركة

تعتبر شركة كهرباء وطاقات متجددة من بين الشركات على مستوى الوطني المسؤولة والمتخصصة في إنتاج الكهرباء بالوسائل الكلاسيكية والمتجددة ويمس إنتاجها كامل التراب الوطني والجدول التالي يبين تطور إنتاج الكهرباء بالديزل، الغاز، الطاقة المتجددة من سنة 2013 إلى 2018.

تطور إنتاج الكهرباء لشركة كهرباء وطاقات متجددة

الجدول رقم 1-2 : يبين تطور إنتاج الكهرباء بين سنوات 2013-2018

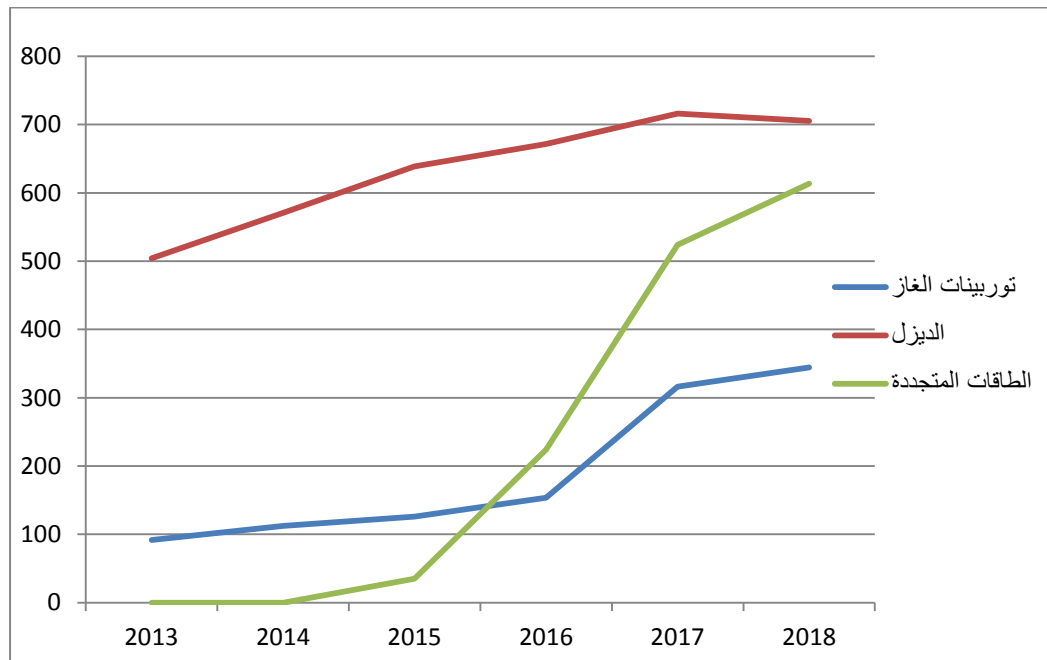
الوحدة بالجيجاواط ساعي

نسبة التطور بالنسبة للتقديرات 2018	نسبة التطور 2017 - 2018	تقديرات 2018	السنوات						نوع الطاقة
			2018	2017	2016	2015	2014	2013	
202,75%	-1,47%	347,89	705,33	715,85	671,47	638,73	570,95	504,32	الطاقة بالديزل
48,64%	8,90%	708,32	344,54	316,38	153,64	126,09	112,13	91,76	الطاقة بالغاز
114,51%	17,08%	535,53	613,22	523,74	224,01	34,81	-	-	الطاقات المتجددة
104,48%	6,88%	1591,7	1663,1	1556	1049,1	799,63	683,08	596,08	مجموع لإنتاج

المصدر: دائرة الإستغلال شركة كهرباء و طاقات متجددة

الفرع الثاني: تحليل لنشاط الشركة

الشكل رقم 2-2 : يبين تطور إنتاج الكهرباء بين سنوات 2013-2018

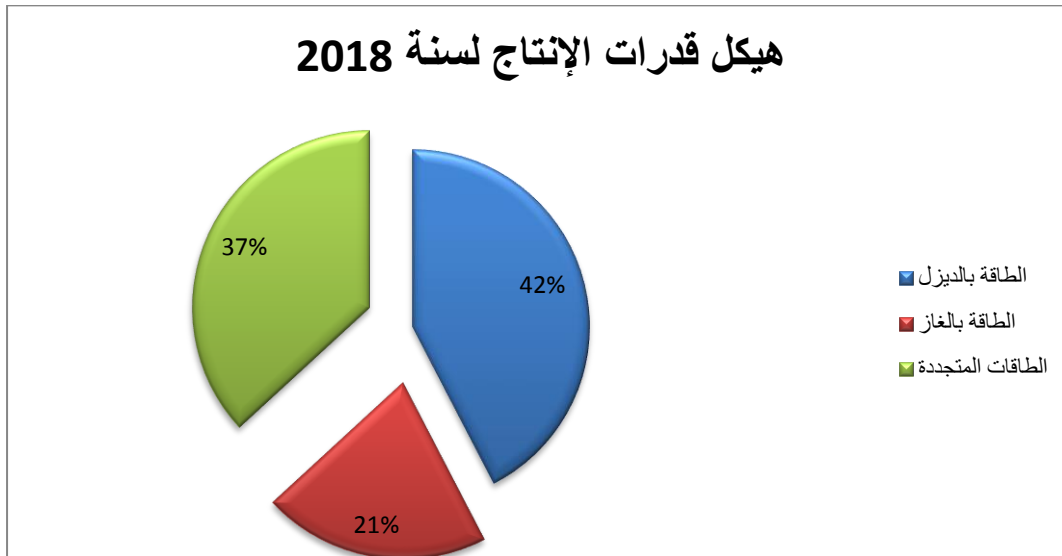


المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق الشركة

من خلال الوثائق المقدمة من طرف الشركة نلاحظ أن هناك تنوع مصادر الإنتاج بحيث نلاحظ أن إنتاج الكهرباء عبر الوقود مازال يحتل الريادة الا أننا نلاحظ في السنة الأخيرة 2018 فإن إنتاج الطاقة عبر اللوحات الشمسية وصل إلى مرحلة التقدم وهذا يدل على أهمية الطاقات المتجددة في هيكل إنتاج الكهرباء في الشركة وبدل كذلك على التوجه نحو هذا المصدر بينما نلاحظ توقف في تطور الإنتاج عبر الوقود والوسائط في الإنتاج عبر الغاز والنسب التالية تبين ذلك:

- نسبة تطور الإنتاج بالديزل من سنتين 2017 و 2018 ، 45 ، -1 % (إنخفاض)
- نسبة تطور الإنتاج بالغاز من سنتين 2017 و 2018 ، 9 ، 8 % (ارتفاع)
- نسبة تطور الإنتاج بالطاقات المتجددة من سنتين 2017 و 2018 ، 17,08 % (ارتفاع)

الشكل رقم 2-3 : يبين هيكل الإنتاج للشركة في سنة 2018



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق الشركة

من خلال معطيات الجدول (1-2) و الشكل (2-3) نلاحظ أن تنوع إنتاج الكهرباء وقد سجل نسب مختلفة فنجد أن إنتاج الكهرباء و الطاقات المتجددة قد حقق نسبة 36,87 % وهو الإضافة الجديدة للإنتاج منذ سنة 2015 بينما الإنتاج وفق الوقود قد حقق نسبة 42,41% وقد كان أكثر من ذلك في السنوات السابقة وهذا يدل على أن الشركة في بدائلها المستقبلية قد تلجأ إلى الطاقات المتجددة و الغاز أكثر من الوقود اما الغاز فيمثل 21% وهو خيار لا تستطيع الشركة العدول عنه لأن إنتاجه كبير و لأن بلدنا تعتبر بلاد غازية و من مصلحة الشركة الاعتماد عليه في المرحلة الحالية.

تطور قدرات الإنتاج بين السنوات من 2013 - 2018

الجدول رقم 2-2 : يبين تطور قدرات الإنتاج للشركة بين سنوات 2013-2018 بالميغاواط

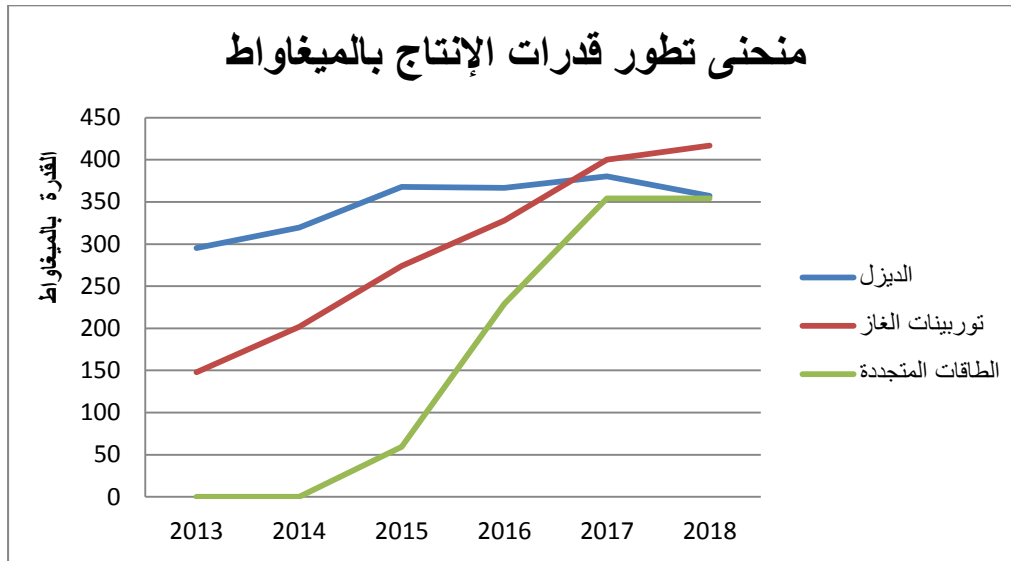
نوع الطاقة	السنوات							
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	تقديرات 2018	نسبة التطور 2017 - نسبة القدرات الفعلية إلى التقديرات
الطاقة بالديزل	295,11	319,53	367,99	366,63	380,43	357,3	402,53	-6,08%
الطاقة بالغاز	148	202	274	328	400	417	523	4,25%
الطاقات المتجددة	-	-	59,3	229,3	354,3	354,3	354,3	0,00%
مجموع الإنتاج	443,11	521,53	701,29	923,93	1 134,73	1 128,60	1 273,83	-0,54%

المصدر: دائرة الاستغلال شركة كهرباء و طاقات متجددة

انطلاقاً من معطيات الجدول رقم (2-2) نلاحظ أن قدرات الإنتاج المتوفرة التي تمثل قدرات المعدات الموضوعية لتغطية الطلب على الكهرباء قد بلغت 357.3 بسنة 2018 بينما كانت في سنة 2017 تقدر ب 380.43 وذلك نسبة تطور تقدر بانخفاض قدره 6% وهذا راجع إلى أن بعض مولدات الوقود لم تدخل في الخدمة

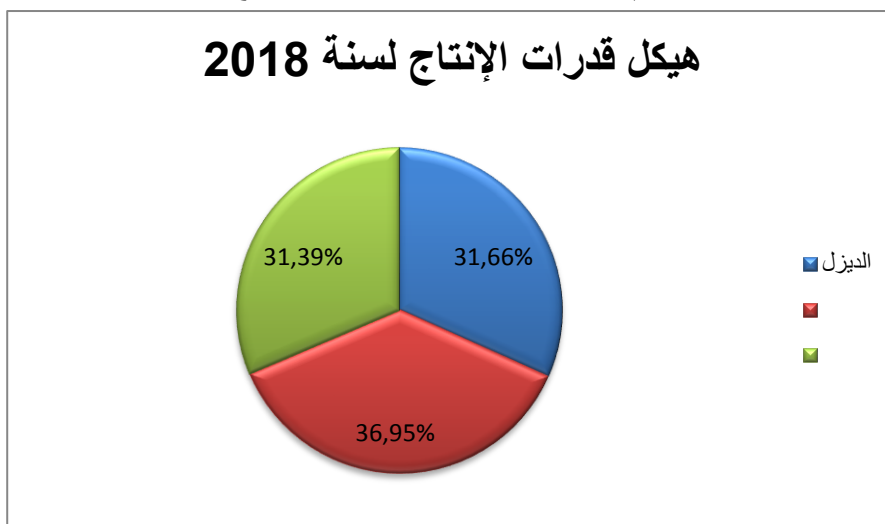
كما كان مبرمجا لها وكذلك بعض أعمال الصيانة التي لم تتم بالإضافة إلى استبعاد بعض المولدات عن الخدمة نظرا لتقدمها ناهيك عن التوجه الجديد لشركة بالاعتماد على الطاقات المتجددة وتوريبينات الغاز ، فكلما تم توصيل محطة أنابيب الغاز أدى ذلك إلى توقيف المولدات بالوقود و استبدالها بتوريبينات الغاز اما بالنسبة لإنتاج بالغاز فنلاحظ أنه بلغ في سنة 2018: 417 ،بينما كان في سنة 2017 400 في زيادة تقدر ب4% بينما كان مبرمجا 523 وذلك بعدم دخول بعض التوريبينات حيز الخدمة بعد الصيانة ، أما الطاقات المتجددة فقد بلغت في سنة 2018: 354.3 ميغاواط وذلك لدخول جميع محطات الطاقة المتجددة حيز الخدمة.

الشكل رقم 2-4 : يبين تطور قدرات الإنتاج بين سنوات 2013-2018



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق الشركة

الشكل رقم 2-5 : يبين هيكل قدرات الإنتاج لسنة 2018



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق الشركة

من خلال الشكل رقم (2-5) نلاحظ أن الاستثمار في معدات توليد الكهرباء عبر الوقود قد شهد ثبات وذلك لثبات التطور قدرات الانتاج عبر الوقود لكن بالنسبة للطاقات المتجددة وتوريبينات الغاز فهناك تطور ملحوظ وهذا يؤكد أن الشركة لها نية في التوجه نحو الطاقات المتجددة وتوريبينات الغاز في الاماكن الممكنة والموصولة

بالغاز بينما يترك الوقود في المناطق التي لا يمكن توصيلها بالغاز والتي لم تصل إليها بعد ادراج الطاقات المتجددة.

الفرع الثالث: تحليل لنتيجة الشركة

الجدول رقم 2-3 : يبين تطور صافي النتيجة المالية بين 2013-2017 الوحدة:دج

2017	2016	2015	2014	2013	البيان
21 523 754 414,73	14 512 634 626,40	10 278 976 768,51	8 998 911 337,92	4 317 000 601,49	رقم الأعمال
					تغيرات مخزون المنتجات التامة وقيد التصنيع
0,00		0,00	0,00		الإنتاج المثبت
					إعانات الإستغلال
21 523 754 414,73	14 512 634 626,40	10 278 976 768,51	8 998 911 337,92	4 317 000 601,49	إنتاج السنة المالية
- 5 445 524 480,48	- 3 948 296 590,84	- 3 233 851 814,47	- 3 131 614 886,06	- 1 738 113 787,49	المشتريات المستهلكة
- 3 835 324 895,50	- 3 103 773 124,72	- 2 952 861 201,34	- 2 827 139 836,73	- 2 195 263 456,33	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
- 9 280 849 375,98	- 7 052 069 715,56	- 6 186 713 015,81	- 5 958 754 722,79	- 3 933 377 243,82	إستهلاك السنة المالية
12 242 905 038,75	7 460 564 910,84	4 092 263 752,70	3 040 156 615,13	383 623 357,67	القيمة المضافة للإستغلال
- 2 312 171 455,71	- 1 951 205 157,38	- 1 691 605 350,70	- 1 731 219 366,05	- 179 737 201,68	مصاريف المستخدمين
- 4 883 137,53	- 4 056 258,00	- 75 278 353,41	- 39 803 480,29	- 74 009 690,48	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
9 925 850 445,51	5 505 303 495,46	2 325 380 048,59	1 269 133 768,79	129 876 465,51	الهامش الإجمالي للإستغلال
292 297 499,45	353 949 137,06	328 052 558,38	115 252 497,63	1 194 370,25	منتجات العمليات الأخرى
- 112 194 826,91	- 56 177 774,68	- 5 063 678,99	- 48 654 820,63	- 2 085 640,97	الأعباء العملياتية الأخرى
- 9 426 726 471,61	- 5 356 665 755,07	- 2 838 786 361,84	- 1 483 460 072,87	- 822 200 923,57	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
0,00	0,00	212 924 672,61	7 563 021,20	9 387 358,63	إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
679 226 646,44	446 409 102,77	22 507 238,75	- 140 165 605,88	- 683 828 370,15	النتيجة العملياتية
4 102 447,68	0,00	1 909 338,56	27 974 941,90	0,00	منتجات مالية

0,00	- 4 643 938,89	- 4 622 510,66	0,00	0,00	الأعباء المالية
4 102 447,68	- 4 643 938,89	- 2 713 172,10	27 974 941,90	0,00	النتيجة المالية
683 329 094,12	441 765 163,88	19 794 066,65	- 112 190 663,98	- 683 828 370,15	النتيجة العادية قبل الضريبة
- 173 343 879,86	- 12 941 441,35				الضرائب الواجبة على النتائج العادية
27 123 719,00	48 527 431,94	47 309 298,90	151 991 046,80	4 389 175,48	الضرائب المؤجلة على الضرائب العادية
					ضرائب أخرى على النتيجة
21 847 278 080,86	14 915 111 195,40	10 869 172 636,96	9 301 692 845,45	4 331 971 505,85	مجموع نواتج الأنشطة العادية
- 21 310 169 147,60	- 14 437 760 040,93	- 10 802 069 271,41	- 9 261 892 462,63	- 5 011 410 700,52	مجموع أعباء الأنشطة العادية
537 108 933,26	477 351 154,47	67 103 365,55	39 800 382,82	- 679 439 194,67	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0,00		0,00	0,00		المنتجات غير عادية
					نواتج داخلية
0,00		0,00	0,00		الأعباء غير العادية
0,00		0,00	0,00		النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية
537 108 933,26	477 351 154,47	67 103 365,55	39 800 382,82	- 679 439 194,67	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: دائرة المحاسبة والمالية ومراقبة التسيير لشركة كهرباء وطاقات متجددة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-3) تطور النتيجة بين السنة 2013 إلى غاية 2017 حيث كانت النتيجة سالبة بين سنتين (2013 إلى 2014) وقد شهدت النتيجة ارتفاعا مع استقرار خلال السنة (2014 - 2015) وهذا بسبب تنويع في انتاج توفير راس مال هام وتركيز الشركة مجهوداتها على منطقة الجنوب، ونلاحظ ارتفاع جيد في النتيجة المالية خلال السنتين (2015 - 2017) وذلك بسبب تركيز الدولة الجزائرية على الانتقال من الوسائل المكلفة الى الوسائل الطبيعية والصديقة للبيئة.

المبحث الثاني: معالجة وتقييم التثبيات في الشركة

سنقوم في هذا المبحث بعرض كيفية المعالجة المحاسبية لتثبيات حسب نظام المحاسبي المالي وإجراءات العملية التي تتم داخل المؤسسة ، وسندرس في هذا المبحث المعالجة المحاسبية الحالية للتثبيات الظاهرة في ميزانية الشركة لسنة 2017 ومدى مطابقتها للمعالجة المحاسبية للتثبيات حسب النظام المحاسبي و المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 .

المطلب الأول: دراسة ميزانيات الشركة

يتم إعداد الميزانية الختامية لشركة كهرباء وطاقات متجددة وفق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2017/12/31 والتي تظهر الحالة المالية للشركة والعناصر المرتبطة بها مباشرة والتي يتم فيها توضيح مختلف الممتلكات والموجودات الخاصة بالشركة

الجدول رقم 2- 4: الميزانية المقفلة للأصول 2017/12/31

الوحدة: دج

اصول	اجمالي 2017	اهلاك 2017	صافي 2017	صافي 2016
الأصول الغير الجارية فارق الشراء(GOOD WILL)				
التثبيات العينية	7 025 907,18	7 025 907,18	0,00	0,00
الأراضي	66 263 311,20		66 263 311,20	63 114 111,12
عمليات ترتيب وتهئية الأراضي	1 210 189 217,42	373 350 142,27	836 839 075,15	803 257 766,72
بنايات	9 926 695 927,19	2 246 302 087,13	7 680 393 840,06	5 638 868 660,89
المشآت التقنية، المعدات والادوات الصناعية	97 584 290 946,53	32 041 038 693,26	65 543 252 253,27	58 730 643 913,88
التثبيات العينية الأخرى	78 138 385 617,44	790 944 028,36	77 347 441 589,08	46 007 787 729,04
التثبيات الجاري إنجازها	31 785 611 403,98	187 785,00	31 785 423 618,98	55 276 672 874,25
السندات الموضوعه موضع المعادلة المؤسسات المشاركة				
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الأخرى	185 988 610,00		185 988 610,00	2 573 610,00
السندات الأخرى المثبتة				
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	139 050,00		139 050,00	17 303 743,00
الضرائب المؤجلة أصول	204 228 624,12		204 228 624,12	182 917 435,92
مجموع الأصول الغير جارية	219 108 818 615,06	35 458 848 643,2	183 649 969 971,86	166 723 139 844,82

840 632 743,48	5 648 395 169,39	115 618 517,25	5 764 013 686,64	الأصول الجارية
153 244 612,15	125 329 992,45		125 329 992,45	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
2 303 429 012,73	1 183 218 222,74	50 718 458,16	1 233 936 680,9	الزبائن
441 046 133,25	418 280 787,1		418 280 787,1	المدينون الآخرون
0.00	0.00		0.00	الضرائب
				الأصول الأخرى الجارية
3 188 938 358,5	3 082 304 376,1		3 082 304 376,1	توظيفات وأصول مالية جارية
6 927 290 860,11	10 457 528 547,78	166 336 975,41	10 623 865 523,19	أموال الخزينة
173 650 430 704,93	194 107 498 520.64	35 625 185 618,61	229 732 684 138,25	مجموع الأصول جارية
				المجموع العام للأصول

المصدر: وثائق الشركة أنظر الملحق رقم (01)

الجدول رقم 2- 5: الميزانية المقفلة للخصوم 2017/12/31 الوحدة: دج

2016	2017	الخصوم
		الخصوم
		رؤس الأموال الخاصة
38 700 000 000,00	38 700 000 000,00	رأس المال الصادر (او حساب المستغل)
922 714 012,00	922 714 012,00	تعزير حقوق المساهمين
		رأس المال الغير مطلوب
		العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
		فارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
477 351 154,47	520 650 647,11	النتيجة الصافية
-1 196 709 850,12	-719 358 695,65	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد

		حساب ارتباط
38 903 355 316,35	39 424 005 963,46	مجموع الأموال الخاصة
		الخصوم الغير جارية
		القروض والديون المالية
		الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)
75 000,00	825 000,00	الديون الأخرى الغير جارية
2 103 916 897,12	3 784 366 254,00	المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سابقا
2 103 991 897,12	3 785 191 254,00	مجموع الخصوم الغير جارية
		الخصوم الجارية
11 420 865 042,69	9 086 530 097,00	الموردون والحسابات الملحقة
6 108,10	99 739,79	الضرائب
121 066 203 424,90	141 671 865 524,58	الديون الأخرى
156 008 915,77	139 805 940,81	خزينة الخصوم
132 643 083 491,46	150 898 301 302,18	مجموع الخصوم الجارية
173 650 430 704,93	194 1074 985 20.64	المجموع العام للخصوم

المصدر: وثائق الشركة (أنظر الملحق رقم (02))

الفرع الأول: الأصول

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

أولاً: الأصول غير الجارية:

وهي كل من التثبيات المعنوية والمادية والمالية وتمثل الأصول غير الجارية نسبة 94.61% من المجموع

العام للميزانية، وقد تم حساب هذه النسبة

حسب القاعدة التالية:

نسبة الأصول غير الجارية = (صافي الأصول غير الجارية / مجموع الأصول العام) * 100

نسبة الأصول غير الجارية = (183649969971,86 / 194 107 498 520,64) * 100 = 94.61%

وتتضمن نسبة التثبيات المعنوية والمادية والمالية من هذه النسبة كما يلي:

- نلاحظ من خلال الميزانية بأن الشركة لا تمتلك اي نوع من التثبيات المعنوية.
- تتمثل أصول المادية للشركة في الأراضي، تنظيم الأراضي، البناءات والتثبيات التقنية والمادية والمعدات الصناعية، وتثبيات أخرى، والتثبيات الجارية إنجازها، وهذا بغرض الحصول على منافع وتدفقات نقدية مستقبلية وتحقيق أهداف الشركة وتقدر نسبتها بـ 47.177 % من الإجمالي العام للأصول كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 2- 6: نسبة الأصول المادية من إجمالي مجموع الأصول
الوحدة: دج

البيان	المبلغ	نسبة
الأراضي	66 263 311,20	0,03
عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي	836 839 075,15	0,43
بناءات	7 680 393 840,06	3,96
المشآت التقنية، المعدات والادوات الصناعية	65 543 252 253,27	33,77
التثبيات العينية الأخرى	77 347 441 589,08	39,85
التثبيات الجارية إنجازها	31 785 423 618,98	16,38
اجمالي التثبيات المادية	183 259 613 687,74	94.41

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق الشركة

التثبيات المالية وتشمل التثبيات كل من المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الأخرى، القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية، الضرائب المؤجلة أصول والتي قد تم إستخدامها بغرض تمويل الشركة من أجل تحقيق أهدافها المستقبلية وتتمثل نسبة التثبيات المالية من الإجمالي العام للأصول مقدر بـ 20% كما هي موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 2- 7: نسبة الأصول المالية من إجمالي مجموع الأصول
الوحدة: دج

البيان	المبلغ	نسبة
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة	185 988 610,00	0.10
القروض والأصول المالية الأخرى غير	139 050,00	0.00007
الضرائب المؤجلة أصول	204 228 624,12	0.11
إجمالي التثبيات المالية	390 356 284,12	0.20

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق الشركة

ثانيا: الأصول الجارية:

وهي الأصول المستعملة في إنتاج وصنع مخرجات النشاط التشغيلي للشركة وتقدر نسبتها بـ 5.35 % كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 2- 8: نسبة الأصول الجارية من إجمالي مجموع الأصول
الوحدة: دج

النسبة	المبلغ	البيان
2.90	5 648 395 169,39	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
0.06	125 329 992,45	الزبائن
0.60	1 183 218 222,74	المدينون الآخرون
0.21	418 280 787,10	الضرائب
1.58	3 082 304 376,10	أموال الخزينة
5.35	10 457 528 547,78	اجمالي الاصول الجارية

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق الشركة

الفرع الثاني: الخصوم

تتكون خصوم الشركة من مجموعتين أساسيتين هي رؤوس الأموال الخاصة والخصوم غير الجارية والجارية.

1- الأموال الخاصة: وتتمثل في:

- رأس المال الصادر أو حساب المستغل: 38 700 000 000,00 دج
- تعزيز حقوق المساهمين: 922 714 012,00 دج
- النتيجة الصافية: 520 650 647,11 دج
- رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد: 719 358 695,65 - دج

2- الخصوم الغير جارية وجارية

وتتمثل الخصوم الغير الجارية للشركة في المؤونات المقدمة التي تقدر قيمتها: بـ 785 191 254 ,00 دج أما الخصوم الجارية فتشتمل على الديون القصيرة والطويلة الأجل التي تلتزم الشركة بردها لأصحابها في مدة لا تتجاوز السنة وتقدر قيمة الخصوم الجارية بـ 150 898 301 302,18 دج وتقدر نسبتها بالنسبة للمجموع الخصوم بـ 77,73 %.

الجدول رقم 2- 9: نسبة الخصوم الجارية من إجمالي مجموع الخصوم
الوحدة: دج

النسبة	المبلغ	البيان
4,68	9 086 530 097,00	الموردون والحسابات الملحقه
5.13	99 739,79	الضرائب
72.98	141 671 865 524,58	الديون الأخرى
0.72	139 805 940,81	خزينة الخصوم
77,73	150 898 301 302,18	المجموع لخصوم الجارية

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق الشركة

ملاحظة 1: من خلال الميزانية الختامية للشركة نلاحظ بأن المؤسسة تعتمد كثير على جانب التثبيتات وذلك لأن نسبة الأصول الغير الجارية تقدر بـ 94.61%.

ملاحظة 2: كما أن الوضع المالي للشركة مستقر وذلك لأن النتيجة عرفت إرتفاع ما بين العام 2016 و 2017 يقدر بـ 43 299 492,64 دج.

ملاحظة 3: نلاحظ من الميزانية بأن نسبة الخصوم الغير الجارية تقدر بـ 77.73% وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد على الديون الطويلة في نشاطها العام.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات في شركة كهرباء وطاقات متجددة

قبل عملية الشراء من طرف الشركة لأي تثبيت تمر أولا بمراحل إختيار المتعامل الإقتصادي الذي يقدم أفضل عرض و أفضل سعر وذلك عن طريق المرور بلجان الخاصة بالصفقات وبعد إمضاء العقد بين الطرفين يتم إعداد وثيقة (x240) أنظر الملحق رقم (3) وهي ما يسمى الغلاف المالي (autorisation programme)، وهو المبلغ المخصص لهذا العقد و الذي لا يسمح تجاوزه إلا بتعديل، كما إن تقييم التثبيتات في شركة كهرباء و طاقات متجددة يكون بالتكلفة التاريخية، وذلك حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي و هذا ما يسمى بالقياس وفقا للتكلفة التاريخية.

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للتثبيتات في شركة كهرباء وطاقات متجددة

أولا: التثبيتات المعنوية

ونلاحظ من خلال الميزانية الختامية بان شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة لا تملك أي من التثبيتات المعنوية ، حيث تحصل الشركة على خدمات برمجيات الإعلام الآلي من وحدة ELIT¹ التابعة لمجمع (سونلغاز) المتواجدة في الجزائر العاصمة وتتم عملية المعالجة المحاسبية و التقييم للتثبيتات المعنوية على النحو الذي قد تم التطرق إليه في الفصل السابق.

ثانيا: التثبيتات المادية

يسجل الأصل في دفاتر المحاسبة على أساس تكلفة الحيابة حيث تحسب كما يلي:

تكلفة الحيابة: ثمن الشراء (HT) + تكاليف الأخرى المباشرة لهذا العنصر .

ثمن الشراء (HT): يقصد به الثمن الصافي المحدد في عقد البيع بعد استبعاد التخفيضات التجارية المتمثلة في (Remises) والتخفيضات المالية (خصم مقابل التعجيل بالدفع). وكذلك الرسوم غير المسترجعة. ويسجل القيد على النحو التالي:

قامت الشركة باقتناء أثاث مكتب في 2013/11/21 بمبلغ 256 900,00 دج (خارج الرسم) كما كانت نسبة القيمة المضافة تقدر بـ 17% ويمر التسجيل المحاسبي ب ثلاث مراحل وهي كالتالي: أنظر الملحق رقم (04):

¹ EL Djazair Information Technology

التسجيل المحاسبي لاقتناء أثاث مكتب

المبالغ		التاريخ : 2013/11/21	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	1 256 900,00	ح/ التثبيات العينية الجاري إنجازها		23201
	213 673,00	ح/ TVA قابل للاسترجاع		44501
1 470 573,00		ح/ موردوا التثبيات والخدمات الاعتراف بـ أثاث مكتب فاتورة رقم 2013/020	40400001	

التسجيل المحاسبي لعملية تسديد قيمة أثاث مكتب

المبالغ		التاريخ : 2014/05/07	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
1 470 573,00	1 470 573,00	ح/ موردوا التثبيات والخدمات ح/ البنك أمر بالدفع رقم 2014/063	51202	40400001

التسجيل المحاسبي لترصيد عملية اقتناء أثاث المكتب

المبالغ		التاريخ : 2014./12/31	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
1 256 900,00	1 256 900,00	ح/ التثبيات المادية الاخرى ح/ التثبيات العينية الجاري إنجازها	23201	218224

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق الشركة أنظر الملحق رقم (05)

قامت الشركة بإقتناء معدات نقل المتمثلة في:

شراء 14 سيارة لنقل البضائع من نوع مرسيدس - بنز بتاريخ 2015/11/17 حيث يقدر سعر الوحدوي بـ

4 100 000,00 دج ويقدر نسبة الضمان بـ 5%. أنظر الملحق رقم (06)

2016/05/10 بشراء 30 سيارة من نوع Renault symbol حيث يقدر المبلغ للسيارة الواحدة خارج الرسم بـ:

1 307 000,00 دج وقد وزعت كمايلي : أنظر الملحق رقم (08)

وحدة بشار 14 سيارة وقدرت تكاليف النقل بـ 140 000,00 دج

المديرة العامة غرداية 03 سيارة وقدرت تكاليف النقل بـ 30 000,00 دج

وحدة تقرت 13 سيارة وقدرت تكاليف النقل بـ 130 000,00 دج

وقد تم حساب التكلفة حيازة السيارة ويتم التسجيل المحاسبي على نحو التالي:

الجدول رقم 2- 10: توضيح لكيفية حساب إقتناء سيارة من نوع Renault symbol الوحدة: دج

المبلغ الاجمالي ب: دج	السعر الوحدي	الكمية	البيان		
39 210 000,00	1 307 000,00:	30	Renault	سيارة من نوع symbol	01
140 000,00	10 000,00	14	بشار	مصاريف النقل	02
30 000,00	10 000,00	03	غرداية		
130 000,00	10 000,00	13	تقرت		
39 510 000 ,00			المبلغ خارج الرسم		04
(معفي)	/	/	الرسم على القيمة المضافة		05
39 510 000 ,00			المبلغ داخل الرسم		06

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق الشركة

التسجيل المحاسبي لاقتناء شراء سيار لنقل البضاعة

المبالغ		التاريخ : 2015./12/21		الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين	
	57 400 000,00	ح/ القيم الثابتة الملموسة 14 * 4 100 000 ,00		23201	
2 870 000,00		ح/ الضمان	40410021		
54 530 000 ,00		ح/ مورودوا التثبيات والخدمات فاتورة رقم 02 بتاريخ 2015/11/17	40400021		

التسجيل المحاسبي لتسديد اقتناء سيار البضائع

المبالغ		التاريخ : 2016./05/24		الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين	
	54 530 000,00	ح/ مورودوا التثبيات والخدمات ح/ البنك الأمر بالدفع رقم 16/223	512	40400021	
54 530 000,00					

المصدر: من وثائق الشركة أنظر الملحق رقم (07)

التسجيل المحاسبي للاعتراف باقتناء سيارات Renault Symbol

المبالغ		التاريخ : 2016./07/18	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
39 510 000 ,00	39 510 000 ,00	ح/ القيم الثابتة الملموسة + (30* 1 307000,00) (140 000,00+30 000,00+130 000,00) ح/ موردوا التثبيات والخدمات فاتورة رقم 2016/05/10 2016/21	40400021	23201

التسجيل المحاسبي لتسديد قيمة سيارات Renault symbol

المبالغ		التاريخ : 2016./10/20	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
39 510 000 ,00	39 510 000 ,00	ح/ البنك ح/ موردوا التثبيات والخدمات الأمر بالدفع رقم 16/513	40400021	512

المصدر: من وثائق الشركة أنظر الملحق رقم (09)

التسجيل المحاسبي لعملية ترصيد كل من عملية سيارة بضائع وسيارات

المبالغ		التاريخ : 2017./01/30	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
57 400 000,00	96 910 000,00	ح/ التثبيات المادية الاخرى ح/ القيم الثابتة الملموسة	2321	21840
39 510 000 ,00		ح/ القيم الثابتة الملموسة	2321	

المصدر: مخرجات برنامج حساب أنظر الملحق رقم (10)

قامت الشركة بتاريخ 2013/10/22 باقتناء معدات اعلام الي بمبلغ اجمالي يقدر بـ 4 922 350,00 وتقدر

القيمة المضافة بـ 17 % قامت المؤسسة بالتسجيل المحاسبي التالي: أنظر الملحق رقم (11)

التسجيل المحاسبي اقتناء معدات الاعلام الالي

المبالغ		التاريخ : 2013./12/04	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
5 759 149,50	4 922 350 ,00 836 799 ,50	ح/ القيم الثابتة الملموسة Tva قابل للاسترجاع ح/ موردوا التثبيات والخدمات فاتورة رقم 20131007 بتاريخ 2013/10/22	404001	23201 445015

التسجيل المحاسبي لعملية التسديد لاقتناء معدات الاعلام الالي

المبالغ		التاريخ : 2013./12/11	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	5 759 149,50	ح/ موردوا التثبيات والخدمات		404001
5 759 149,50		ح/ البنك	5120200	

التسجيل المحاسبي لعملية الترسيد عملية اقتناء معدات الاعلام الالي

المبالغ		التاريخ : 2016./05/31	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	5 759 149,50	ح/ التثبيات الملموسة الاخرى الغير الجارية		218224
5 759 149,50		ح/ القيم الثابت الملموس القيد الانجاز	23201	

المصدر: مخرجات برنامج حساب أنظر الملحق رقم (12)

مثال الرابع في حالة شراء الشركة التثبيات بالعملة الصعبة باستعمال وسيلة الدفع الاعتماد المستندي حيث يعرف على أنه " هو أمر يصدر من البائع (المصدر) إلى البنك الذي يتعامل معه لتحصيل مبلغ معين من المشتري (المستورد) مقابل تسليمه مستندات شحن البضائع المبيعة ويتم السداد إما نقداً أو مقابل توقيع المشتري على كمبيالة. فالتحصيل المستندي عملية يقوم فيها المصدر بعد إرسال البضائع إلى المستورد بتقديم المستندات المنققة عليها مع المستورد مرفقة بكمبيالة إلى بنكه تهيئ لتسلم إلى المستورد مقابل الدفع أو قبول الكمبيالة ومن خلال هذه التقنية فإن المصدر يضمن عدم حصول المستورد على المستندات التي تسمح له بملكية البضائع إلا إذا قام بدفع المبالغ المحددة أو قبول الكمبيالة وإلا فإن البنك يقوم بالتحفظ على المستندات المرسله وبالتالي لا يمكن حيازة البضائع.

مراحل عملية التحصيل المستندي:

تمر تقنية التحصيل المستندي بمراحل وهي:

- المرحلة الأولى: إبرام العقد التجاري وإرسال البضاعة.
- المرحلة الثانية: تقديم المصدر المستندات المتفق عليها لبنكه.
- المرحلة الثالثة: إرسال المستندات من بنك المصدر إلى بنك المستورد
- المرحلة الرابعة: تقديم المستندات إلى المستورد مقابل إما الدفع نقداً (حالياً) أو يقبل أن تسحب عليه كمبيالة
- المرحلة الخامسة: تحول المبالغ من بنك المستورد إلى بنك المصدر.
- المرحلة السادسة: يقوم بنك المصدر بتحويل قيمة الصفقة بحساب المستورد الخاص¹

¹ مصطفى الرسوي ، استخدامات الإعتدال المستندي في تسوية المعاملات المالية الدولية للشركات الاقتصادية دراسة حالة شركة كهرباء وطاقات المتجددة - غرداية- مذكرة ماستر، جامعة غرداية ، 2017/2016، ص ص 19 - 21

قامت الشركة بتاريخ 2014/12/15 بإقتناء معدات كهربائية تدخل في إنشاء محطة الطاقة الشمسية مقسمة على فاتورتين حيث كانت قيمتها 60, 2 105 344 دولار وكان سعر الصرف يقدر بـ 92,9087000 دج، وكانت مصاريف البنك المتعامل مع شركة تقدر بـ 343 338,17 وكانت الرسوم تقدر بـ 25.109,64 دج أنظر الملحق رقم (13)

وتمت عملية التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

1- التحويل من العملة الصعبة إلى الدينار الجزائري:

$$2\ 105\ 344,60 \text{ دولار} * 92,9087000 \text{ دج} = 195.604.829,84 \text{ دج}$$

التسجيل المحاسبي: يتم التقسيم طبيعة التثبيات وذلك بالرجوع إلى قاموس التثبيات الخاص بالشركة ويذكر فيه كذلك العمر الانتاجي، ثم تأتي مرحلة التسجيل المحاسبي. يتم تحديد المبلغ بالدينار بضرب سعر الصرف في ذلك اليوم في مبلغ العملة الصعبة.

الجدول رقم 2- 11: يوضح عملية التحويل المبالغ من العملة الصعبة إلى الدينار الجزائري بتاريخ 2015/02/03

رقم الفاتورة	رقم المخصص لتثبيتات حسب قاموس الشركة	المبلغ بدولار	سعر الصرف بالدينار الجزائري	المبلغ بالدينار الجزائري
USD20140010- (الملحق 1-13)	20	\$195 000,00	92,9087	18 117 196,50
	21	\$549 265,00	92,9087	51 031 497,11
	43	\$412 633,71	92,9087	38 337 261,57
	إسترجاع التسبيق	\$144 612,34	80,8365	11 689 955,42
	اقتطاع 10%	\$115 689,87	92,9087	10 748 595,42
USD20140010- (الملحق 2-13)	20	\$215 000,00	92,9087	19 975 370,50
	21	\$763 382,00	92,9087	70 924 829,22
	43	\$412 633,71	92,9087	38 337 261,57
	إسترجاع التسبيق	\$43 165,98	80,8365	3 489 386,74
	اقتطاع 10%	\$139 101,57	92,9087	12 923 746,04
الفرق بين سعر الصرف = 80,8365 - 92,9087				12,0722
ارباح الصرف				2 266 897,43

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق شركة

ملاحظة: 1أورو = 92,9087 دج (حالة التسديد)، 1أورو = 80,8365 دج (حالة إسترجاع التسبيق).

التسجيل المحاسبي لعملية التسديد

المبالغ		التاريخ : 2015./04/05	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	195 604 829,84	ح/ الحسابات الانتقالية او الإنتظارية		47408
	25 109,64	ح/ tva		44501
	343338,17	ح/ المصاريف		62730
195 604 829,84		ح/ البنك	51202	
368 447,81		ح/ البنك	51202	
		تم إشعار بدفع رقم 39-90 بتاريخ 2015/02/03		

التسجيل المحاسبي لدخول الاصول الثابتة

المبالغ		التاريخ : 2016./06/06	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	51 031 497,11	ح/ التثبيات الملموسة قيد الانجاز		23201
	19 975 370,50	ح/ التثبيات الملموسة قيد الانجاز		23201
	18 117 196 ,50	ح/ التثبيات الملموسة قيد الانجاز		23201
	70 924 829,22	ح/ التثبيات الملموسة قيد الانجاز		23201
	38 337 261,57	ح/ التثبيات الملموسة قيد الانجاز		23201
	38 337 261,57	ح/ التثبيات الملموسة قيد الانجاز		23201
3 489 386,74		ح/ التسبيقات و المدفوعات	40943	
11 689 955 ,42		ح/ التسبيقات و المدفوعات	40943	
195 604 829 ,84		ح/ الحسابات الانتقالية	474	
12 923 746,04		ح/ موردوا التثبيات	40410	
2 266 903,01		ح/ ارباح الصرف	76600	
10 748 595,42		ح/ موردوا التثبيات	40410	

المصدر: أنظر الملحق رقم (14) بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الثالث: التثبيات المالية

كما لاحظنا من خلال الميزانية الختامية فإن الشركة تحتوي على نوع واحد من التثبيات المالية وهو المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الأخرى المندرجة ضمن الحاسب (ح/26) حيث تقوم الجمعية العامة بعقد

اجتماع يضم فيه مختلف المساهمين في الشركة والذي ينجم عنه مقرر يحدد نسبة المساهمة لكل شركة مساهمة والمبلغ المقابل لهذه النسبة.

المعالجة المحاسبية: تتم المعالجة المحاسبية على نحو التالي:

1. مراحل المساهمة في رأس المال: إصدار الأسهم للاكتتاب من طرف مجمع سونلغاز لشركات إنتاج

الكهرباء من أجل المساهمة في رأس المال للفرع:

تكون في أول بتقديم طلبات الاحتياج في رأس المال من طرف الشركة المساهم في رأس مالها للشركات المساهمة تبعاً للمقرر الذي يؤكد ذلك إضافة إلى وثائق الثبوتية للاستثمار (محضر اجتماع لجنة الخاصة بالاستثمارات، محضر قرار اجتماع الجمعية العامة والجمعية العامة للشركة الفرع، مخطط الدفع لعقد قرار الاستثمار.

تقسيم حصة كل شركة مساهمة تحسب عن طريق الرجوع إلى نسبة مساهمتها في رأس المال الفرع

مرفقة مع طلب المساهمة في لرأس المال.

2. المعالجة المحاسبية لرأس المال المطلوب من طرف الشركة المساهمة في رأس المال الشركة الفرع:

الشركة المساهمة تقوم بإعداد الأمر بالتحويل لبنكها لتحويل المبلغ (الإعانة) لصالح الشركة الفرع

ثم القيام بالمعالجة المحاسبية بعد استلام الأمر بالتحويل من البنك وتكون القيود المحاسبية كالتالي:

لدى الشركة المساهمة:

ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

- قيام الشركة المساهمة الأمر بالدفع ووصل الاستلام إلى بنك الشركة الفرع المساهم في رأس مالها.

بحيث يوضع الحساب د/6562 إعانات (الإعانات المتفق عليها) في الجانب المدين وحساب 512 (البنك) في الدائن بمبلغ المساهمة المتفق عليها.

قيام الشركة المساهمة بإعطاء وثيقة الأمر بالدفع ووصل الإستلام إلى بنك الشركة الفرع المساهم في رأس مالها.

3. المعالجة المحاسبية للأمر بالدفع عند الشركة الفرع المساهم في رأس مالها: الشركة الفرع المساهم في رأس

مالها تستقبل نسخة من وثيقة الأمر بالدفع وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

لدى الشركة الفرع

عند استلام الأمر بالتحويل يتم التسجيل في الشركة الفرع على النحو التالي:

يوضع الحساب 511 / قيم التحصيل في جانب المدين والحساب 455 في الجانب الدائن بالمبلغ المحول

عند تحصيل لرأس المال المطلوب (وصول إشعار البنك): تكون المعالجة المحاسبية لدى الشركة الفرع كما يلي:

يتم تسجيل المحاسبي على النحو التالي: حيث يوضع د/ 512 البنك في الجانب المدين و د/ 511 قيم

التحصيل في الجانب الدائن بالمبلغ المحصل عليه

المعالجة المحاسبية للإعانة الخاصة بالشركات المساهمة عند الشركة الفرع المساهم فيها:

ويتم تسجيل حساب 455/ الشركاء_ الحسابات الجارية (الشركات المساهمة) في الجانب المدين والحساب 1312111/ إعانات أخرى للإستثمار (إعانات المجمع المتعلقة بشركة المساهمة) في الجانب الدائن بمبلغ الإعانة المصدر: أنظر الملحق رقم 15

نسبة المساهمة لشركة SKTM في إحدى الشركات الفرع التابعة لمجمع سونلغاز قدرت بـ 2 000 000,00 دج بنسبة 10% من أسهم هذه الأخيرة، وكان دفع هذا المبلغ على دفعتين بنسبة 50% لكل دفعة على التوالي عن طريق البنك

التسجيل المحاسبي لمساهمة الشركة SKTM في الشركة الفرع التابعة لمجمع سونلغاز

المبالغ		التاريخ : //	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
2 000 000,00	2 000 000,00	د/ سندات المساهمة الأخرى د/ عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة	2690	262127

التسجيل المحاسبي لدفع المساهمة

المبالغ		التاريخ : //	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	1 000 000,00	د/ عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير		2690
	1 000 000,00	د/ عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير		2690
2 000 000,00		د/ البنك	512	

4. توزيع النتيجة بالنسبة لشركة المساهمة:

حالة الخسارة:

في حالة الخسارة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي

التسجيل المحاسبي في حالة الخسارة

المبالغ		التاريخ : //	الحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	xxxxx	د/ الخسائر الصافية د/ موردوا المخزونات و الخدمات		656200
xxxxx			401	

في حالة الربح يكون التسجيل المحاسبي كما يلي

المبالغ		التاريخ : //	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	XXXXXX	المنتجات خارج دورة الاستغلال		455
X		ح/ المشاركة المطلوبة	132111	
Xxxx				

ملاحظة 1: يتم تسجيل المبالغ وذلك في حالة الخسارة أو الربح الموزع بنسبة مساهمة الشركة في الفرع التابع لمجمع سونلغاز.

ملاحظة 2: يتكفل مجمع سونلغاز بدفع مبالغ المساهمة عن الشركات التابعة له والخاصة بإنتاج الكهرباء.

الفرع الرابع: المعالجة المحاسبية للإهلاكات حسب شركة كهرباء وطاقات متجددة:

تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بالتسجيل المحاسبي لمخصصات الإهلاك حيث تمثل عملية التسجيل المحاسبي للاهلاك التقييم الأولى للتثبيات في المؤسسات حيث يعتبر الإهلاك من أهم مصادر تمويل التثبيات فهو يمكن الشركة من الحصول على إستثمارات جديدة تعوض تلك التي تم إهلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للإستعمال ويمر التسجيل المحاسبي للإهلاك بالمراحل التالية:

من معطيات الملحق رقم (08)

نقوم بحساب الاهلاك ل 30 سيار من نوع SYMBOL RENAUL، حيث تقوم الشركة بتطبيق الإهلاك الخطي وتقدر نسبة الإهلاك ب 20 % .

حساب قسط الاهلاك يكون على النحو التالي:

$$\text{حساب قسط الإهلاك} = \text{مبلغ الاصل} \times \text{معدل الإهلاك} \times \text{عمر الإنتاجي} / 12$$

$$\text{قسط الإهلاك 2016} = 39\,510\,000,00 \times 0.2 \times 12 / 5 = 3\,292\,500,00$$

$$\text{قسط الإهلاك 2017} = 39\,510\,000,00 \times 0.2 \times 12 / 12 = 7\,902\,000,00$$

$$\text{قسط الإهلاك 2018} = 39\,510\,000,00 \times 0.2 \times 12 / 12 = 7\,902\,000,00$$

$$\text{قسط الإهلاك 2019} = 39\,510\,000,00 \times 0.2 \times 12 / 12 = 7\,902\,000,00$$

$$\text{قسط الإهلاك 2020} = 39\,510\,000,00 \times 0.2 \times 12 / 12 = 7\,902\,000,00$$

$$\text{قسط الإهلاك 2021} = 39\,510\,000,00 \times 0.2 \times 12 / 7 = 4\,609\,500,00$$

الجدول رقم 2 - 12: يوضح كيفية حساب قسط الإهلاك من سنة 2016 إلى غاية 2019

السنة	المبلغ الاجمالي	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2016	39 510 000,00	3 292 500 ,00	3 292 500 ,00	36 217 500,00
2017	39 510 000,00	7 902 000,00	11 194 500,00	28 315 500 ,00
2018	39 510 000,00	7 902 000,00	19 096 500 ,00	20 413 500 ,00
2019	39 510 000,00	7 902 000,00	26 998 500,00	12 511 500,00
2020	39 510 000,00	7 902 000,00	34 900 500,00	4 609 500,00
2021	39 510 000,00	4 609 500 ,00	39 510 000,00	00000

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق شركة

التسجيل المحاسبي: تحويل اصول قيد الانجاز الى اصول ثابتة

المبالغ		التاريخ : 2016./12/31	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
39 510 000,00	39 510 000,00	ح/ معدات نقل ح/ القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز تحويل اصول قيد الانجاز الى اصول ثابتة	23201	218224

التسجيل المحاسبي لمخصصات الإهلاك لسنة 2016

المبالغ		التاريخ : 2016./7/17	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
32 925 00,00	32 925 00,00	ح/ مخصصات الاهتلاك ح/ اهتلاك معدات النقل قسط الاهتلاك ل 5 أشهر في سنة 2021	281840	68140

التسجيل المحاسبي لمخصصات الإهلاك لسنة 2017

المبالغ		التاريخ : 2017./12/31	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	7 902 000,00	ح/ مخصصات الإهلاك		68140
7 902 000,00		ح/ اهتلاك معدات النقل	281840	

ملاحظة: يكون التسجيل المحاسبي للمخصصات الإهلاك لسنوات 2018، 2019، 2020 بنفس المبالغ والقيود لسنة 2017

التسجيل محاسبي في نهاية مدة الإهلاك لسنة 2021

المبالغ		التاريخ : 2021./12/1	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	4 609 500 ,00	ح/ مخصصات الإهلاك		68140
4 609 500 ,00		ح/ اهتلاك معدات النقل قسط الإهلاك ل 7 أشهر في سنة 2021	281840	

إذا أرادت الشركة بيع 15 السيارات في سنة 2019 فإن التسجيل المحاسبي يكون على نحو التالي
حساب قسط إهلاك ل 15 سيارة:

$$\text{المبلغ الاجمالي ل 15 سيارة} = 19\ 755\ 000,00 = 15 \times 30 / 39\ 510\ 000,00$$

$$\text{قسط اهتلاك الخاص ب 15 سيارة} = \text{مجموع اهتلاك السنوات إلى غاية سنة 2019} / 2$$

$$\text{قسط اهتلاك} = 13\ 499\ 250 ,00 = 15 \times 30 / 26998500,00$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 6\ 255\ 750,00 = 13\ 499\ 250,00 - 19\ 755\ 000,00$$

ويكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

في حالة الربح:

$$\text{إذا كان سعر البيع يقدر ب} 10\ 000\ 000,00$$

$$\text{الفرق} = 3\ 744\ 250,00 = 6\ 255\ 750,00 - 10\ 000\ 000,00$$

ويكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

المبالغ		التاريخ : 2019./12/28	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	10 000 000,00	ح/ البنك		512
	13499250 ,00	ح/ اهتلاك التثبيات الغير جارية		281840
19 755 000,00		ح/ معدات النقل	21840	
3 744 250,00		ح/فوائض القيم	752	
		عن خروج اصول مثبتة غير مالية		

المصدر: من إعداد الطالبين

في حالة الخسارة:

إذا كان سعر البيع يقدر بـ 5 000 000,00 دج مع بقاء باقي المعلومات كما هي

الفرق = 5 000 000,00 - 6 255 750,00 = 1 255 750,00 دج

المبالغ		التاريخ : 2019./12/28	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	10 000 000,00	ح/ البنك		512
	13 499 250 ,00	ح/ اهتلاك التثبيات الغير جارية		281840
	1 255 750,00	ح/ نواقص القيم عن خروج اصول مثبتة غير مالية		652
19 755 000,00		ح/ معدات النقل	21840	

المصدر: من إعداد الطالبين

إعادة التقييم للأصول الثابتة

من معطيات المثال السابق:

الجدول رقم 2- 13: حساب قسط الاهتلاك لسيارات إلى غاية 17 ماي 2019

السنة	المبلغ الاجمالي	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2016	39 510 000,00	3 292 500 ,00	3 292 500 ,00	36 217 500,00
2017	39 510 000,00	7 902 000,00	11 194 500,00	28 315 500 ,00
2018	39 510 000,00	7 902 000,00	19 096 500 ,00	20 413 500 ,00
2019	39 510 000,00	3 292 500 ,00	22 389 000,00	12 511 500,00

المصدر: من إعداد الطالبين

بعد معاينة السوق بتاريخ 17 ماي 2019 أتضح لنا أن سعر السيارة الواحدة من نوع Renault Symbol قدر

بـ 1 470 000,00

الجدول رقم 2- 14: يوضح القيمة بعد إعادة التقييم

السنة	المبلغ الاجمالي	قسط الإهلاك	إهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة بعد إعادة التقييم	فرق اعادة التقييم
2019	39 510 000,00	3 292 500,00	22 389 000,00	12 511 500,00	44 100 000,00	31 588 500,00

المصدر: من إعداد الطالبين - إعادة التقييم السيارات في سنة 2019

يلاحظ من الجدول أعلاه أن إجمالي قيمة السيارات منذ بداية عملها في الشركة من سنة 2016 وحتى تاريخ 17 ماي 2019 قد بلغت قيمة الشراء 39 510 000,00 دج، وبعد خصم قيمة الإهلاكات السنوية البالغ قدرها 3 292 500,00 دج وأصبحت القيمة المحاسبية الصافية تقدر بـ 12 511 500,00 دج وعندما تم إعادة التقييم السيارات على حسب القيمة الجارية في السوق تم تقييمها بمبلغ 44 100 000,00 دج وبذلك ظهر أثر إعادة التقييم بزيادة قيمة السيارات من القيمة الدفترية بمبلغ 31 588 500,00 دج ويتم التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم كما يلي:

المبالغ		التاريخ : 2019./7/17	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	31 588500,00	ح/ الأصول الثابتة		21840
31 588500,00		ح/ فارق إعادة التقييم	104	

في حالة ما إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة السوقية وكان فارق إعادة التقييم سالبا فإن التسجيل المحاسبي يكون على النحو التالي:

المبالغ		التاريخ : N./../..	لحساب	
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	xxxxxxx	ح/ فارق إعادة التقييم		104
xxxxxxx		ح/ الأصول الثابتة	29x	

ملاحظة: مع العلم بأن المؤسسة لا تطبق عملية إعادة التقييم

المطلب الثالث: تقييم المعالجة المحاسبية للنتيجات وفق نظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي IAS 16

من خلال دراستنا في هذا الفصل من الجانب التطبيقي للمعالجة المحاسبية للنتيجات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 16، وتعتبر عمليات المعالجة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخلها، وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا و خارجيا، وسنقوم في هذا المطلب بمعرفة بتقييم المعالجة المحاسبية للنتيجات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 16 وإذا ما كان هنا توافق بين النظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي رقم (16)ias.

الفرع الأول: تقييم معالجة التثبيثات وفق النظام المحاسبي المالي

يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام تغييرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي IAS/IFRS. أما فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي حيث يضمن متابعة كيفية متابعة العمليات الجارية، مبادئ تصحيحات آخر السنة المالية، وتحديد النتيجة، وعرض و تقديم الكشوف المالية، وهذا ما قد ذكر في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، إن النظام المحاسبي المالي يختلف تماما عن المخطط الوطني للمحاسبة نسخة 1975 من حيث تعريف الإطار التصوري و القواعد العامة، و الخصوصية لتسجيل و التقييم وكذا من خلال تقديم وتوحيد المعلومة المالية لمستخدميها، فهو يعمل على تجاوز نقائص المخطط السابق ومسايرة البنية الدولية للمحاسبة و الإصلاحات و التحولات الاقتصادية في الجزائر.

إن النظام المحاسبي المالي أعطى أهمية كبيرة للتثبيثات التي تنتمي إلى المجموعة من حيث التقييم بالزيادة أو النقصان كما لاحظنا ذلك في مثالنا السابق المتعلق بمعدات النقل حيث يسمح للشركات حرية اختيار الطريقة التي تقييم بها التثبيثات

الفرع الثاني: تقييم معالجة التثبيثات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (16)

التكلفة التاريخية:

يعد أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد القوائم المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى فبالنسبة لمؤسسة الكهرباء و الطاقات المتجددة تعتمد على قياس أصولها بتحديد التكلفة التاريخية للأصول خلال مرحلة استغلالها حيث تقوم بتحديد تكلفة الأصل الثابت عن طريق جمع الاهتلاك المتراكم وطرحه من تكلفة الأصل المسجلة في تاريخ اقتنائه و في حالة كانت هناك خسارة في القيمة فإنها تطرح أيضا من قيمة الأصل الثابت، إن سبب اتباع المؤسسات لهذه الطريقة لتقييم الأصول الثابتة دون أخرى وذلك لأنها تتميز بالبساطة و السهولة في التعامل، مع أن الاستمرار في تطبيق هذه الطريقة سوف يؤدي إلى تضليل في عرض القوائم المالية لنتائج الاعمال و المركز المالي للمشروع.

القيمة العادلة:

تعتبر القيمة العادلة غير مطبقة في المؤسسات إلا في حالة واحدة وهي حالة البيع باعتبار هذه طريقة تعطي القيمة الحقيقية للأصل، إن القانون الجزائري لا يمنع من استخدام المؤسسات لهذه الطريقة وإنما المؤسسات هي التي ترفض استخدام طريقة القيمة العادلة وذلك بسبب الصعوبات التي تواجهها في تطبيقها، مع اعتراف المؤسسات بان القياس بالتكلفة التاريخية لا يعطي القيمة الحقيقية للأصل على عكس القيمة العادلة التي تظهر القيمة الحقيقية للأصل وتعطي قوائم مالية أكثر شفافية ومصداقية.

الاهتلاكات وفق المعيار المحاسبي رقم 16:

توزيع القيمة القابلة للاهتلاك: أن الشركة كهرباء وطاقات متجددة تطبق طريقة الاهتلاك واحدة وهي طريقة الاهتلاك الثابت (اهتلاك الخطي) على التثبيثات الموجودة في الشركة، بحيث يتم توزيع قيمة القابلة للاهتلاك

بطريقة منتظمة على مدى العمر الانتاجي للأصل، وهي تطبق هذه الطريقة على مدى حياتها ولم تقم بتغيرها من أجل الزيادة في العمر الانتاجي. وهذا يتماشى مع جاء به المعيار.

تحديد القيمة القابلة للاهلاك:

عند حيازة الأصول الثابتة نص المعيار بانه يتم قياسها وفق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كما ذكرنا في الجانب النظري ويتم طرح الاهتلاك المتراكم وانخفاض القيمة لتحديد تكلفة الاصل وهذا يكون في مرحلة الاستغلال للأصل، أما بالنسبة للشركة فإنها لا تقوم بإدخال انخفاض القيمة ضمن القيمة القابلة للاهلاك والتي ينص عليها المعيار الدولي.

ومن خلال تقييمنا للمعالجة المحاسبية للتثبيات ومدى توافقها مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 لاحظنا أن المبادئ التي تتبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 إلا أنه يختلف معه في استعمال القيمة العادلة في تقييم التثبيات وهذا الإختلاف الجوهرى والذي توصلنا إليه.

خلاصة الفصل التطبيقي

من خلال دراستنا للجانب التطبيقي في مؤسسة كهرباء وطاقات المتجددة، تم عرض إجراءات تسجيل وتقييم التثبيتات العينية في عملهم وحسب النتائج المتوصل إليها نستنتج أن الشركة لا تطبق كل الحالات التي عالجها النظام المحاسبي المالي فيما يخص التثبيتات حتى يتم عرضها على أرض الواقع، كما أنها لا تقوم بتطبيق عملية إعادة التقييم. إن القوائم المالية لشركة تعبر عن حقيقة ذممها عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي ولكن لم تصل المصادقية وهذا لا يعني بأن النظام المحاسبي المالي غير جيد ولكن بسبب عدم توفر الإمكانيات لتطبيق كل القواعد التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

خاتمة

خاتمة

من خلال هذه الدراسة، وبعد محاولتنا الإجابة على الإشكالية المطروحة سابقا "ماهي أهمّ الترتيبات والمعالجات المحاسبية للثبتيات وفق النظام المحاسبي المالي وخصوصا المعيار المحاسبي الدولي **IAS 16**؟" لاحظنا أن عمليات المعالجة المحاسبية للثبتيات حسب النظام المحاسبي المالي تتوافق بدرجة عالية مع المعايير المحاسبية الدولية الذي نتج عنها المعيار المحاسبي الدولي **IAS 16** الخاص بالثبتيات العينية.

ولقد شهدت الجزائر كغيرها من الدول إصلاحات إقتصادية تتماشى مع المتغيرات العالمية، ما أدى بها إلى إصدار قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي الذي كان مغايرا تمام لما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط المحاسبي الوطني حيث جاء بمجموعة من المفاهيم الجديدة من بينها القيمة العادلة تدهور قيمة الثبتيات، مفهوم المنافع الاقتصادية.

وفي هذا الصدد حاولنا في بحثنا التطرق إلى أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للثبتيات، وهذا الأخير عالج نقائص عديدة تخص المعالجة المحاسبية للثبتيات وكيفية التقييم الخاص بها غير التي كان معمول بها في المخطط المحاسبي الوطني.

وخلصنا إلى أن للثبتيات أهمية بالغة في الشركة حيث تساهم في العملية الإنتاجية وتتفاوت أهميتها بحسب طبيعة النشاط، إذ لاحظنا من خلال دراستنا الميدانية بأن الثبتيات تبلغ النسبة الأكبر من بين الأصول ولها تأثير كبير على المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة والتي يستوجب معالجتها بصورة شفافة ودقيقة تخدم مستخدمي القوائم المالية.

اختبار الفرضيات ومناقشتها

بعد ما تم التعرض له في هذا البحث من فصلين أحدهما تم التطرق فيه إلى معرفة الجانب النظري لمتغيرات الدراسة والآخر تم تخصيصه إلى الدراسة الميدانية وعليه يمكن تأكيد الفرضيات من عدمها التي تم وضعها في مقدمة بحثنا:

1- بالنسبة للفرضية الأولى والمتمثلة في أن المعالجة المحاسبية للثبتيات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي **IAS 16** فقد تم رفضها من خلال دراستنا للموضوع في جانبه الميداني وذلك بسبب أن المؤسسات الجزائرية لا تقوم بتطبيق أدوات المعيار المحاسبي المالي **IAS 16** ومن بين هذه أدوات القيمة العادلة.

2- بالنسبة للفرضية الثانية التي تتمحور على لا تعكس المعالجة المحاسبية للثبتيات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية الشفافية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي. فقد تم تأكيد هذه الفرضية في الجانب التطبيقي حيث أنه تبين لنا من خلال الدراسة الميدانية بأن الشركة تكفي فقط بالتقييم الأولي للثبتياتها المتمثل في طريقة حساب قسط الإهلاك المعمول به في نهاية كل الدورة.

3- أما فيما يخص الفرضية الثالثة التي تقول يوجد توافق بين المعالجة المحاسبية لتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي والمعالجة المحاسبية للأصول وفق المعيار الدولي رقم 16.

لاحظنا من خلال دراستنا للإطار النظري لمتغيرات الدراسة لاحظنا بأنه يوجد توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 إلا أننا لاحظنا في الجانب التطبيقي بأنه يوجد اختلاف بينهما وذلك بسبب أن هذا الأخير يستعمل القيمة العادلة في تقييم التثبيتات.

4- بالنسبة للفرضية الرابعة توجد أرضية ملائمة لدى المؤسسات تمكن من تطبيق أدوات قياس المعيار المحاسبي رقم (16).

من خلال دراستنا للجانب التطبيقي قد تم رفض هذه الفرضية وذلك بسبب عدم وجود إرادة للمؤسسات من تطبيق الأدوات التي ينص على المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

النتائج والاقتراحات

أولاً: النتائج

1. تعتمد المؤسسات الاقتصادية إلى حد الساعة في تقييم تثبياتها على مبدأ التكلفة التاريخية فقط دون أي تحيين مما يجعل مبدأ القيمة العادلة غير مطبق .
2. عملياً لا يمكن تحديد القيمة الحقيقية للتثبيتات المؤسسات الاقتصادية إذا اعتمدنا فقط القيم المحاسبية التاريخية بالتالي قيمة المؤسسة ككل.
3. عدم وجود سوق نشط من خلاله يمكن تحديد القيمة الحقيقية للتثبيتات يؤدي إلى عدم القدرة على تحديد هذه القيمة حتى ولو طبق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 .

ثانياً: الاقتراحات

1. ضرورة دراسة الواقع للمؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسييرية المرتبطة بهذا النظام.
2. إتباع التغيرات التطورات المحاسبية وفقاً للتغير الذي يطرأ على المعايير المحاسبية الدولية.
3. قيام بدورات ومؤتمرات علمية توضح كيفية تطبيق أدوات المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على أرض الواقع.
4. توجيه وترشيد الممارسات العملية للمحاسبة.

آفاق الدراسة

من خلال دراستنا للموضوع تبين لنا إمكانية دراسة الموضوع من عدة جوانب باعتباره أساس لإعداد بحوث مستقبلية والتوسع فيها بحيث تضم دراسة تبين كيفية محاولة تطبيق النظام المحاسبي المالي بحيث يتماشى مع باقي المعايير المحاسبية التي تتكلم عن التثبيتات وطريقة تطبيقها على أرض الواقع.

المراجع

قائمة المراجع النصوص القانونية

1. وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 07- 11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
2. وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 42، القانون رقم 07- 11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

الكتب:

1. احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية معايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015 - 1436
2. اسماعيل يحيى التكريتي، أسس المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الحامد لنشر و التوزيع، عمان ، الأردن ، 2010.
3. اسماعيل يحيى التكريتي، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010
4. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf المعايير الدولية **ias / ifrs** الجزء الثاني، الطبعة الأولى منشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2013.
5. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية **ias / ifrs**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، منشورات كليك المحمدية، الجزائر، 2015،
6. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 **IAS IFRS** ، الطبعة الأولى، إثراء لنشر و التوزيع، عمان ، الاردن، 2008.
7. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية **ias / ifr**، الجزء الأول، مكتبة الشركات الجزائرية بداود، الجزائر، 2008.
8. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، الطبعة الثانية ، طبعة مزيدة ومنفتحة، الدار الجامعة، الاسكندرية ، مصر ، 2006
9. طلال محمد على الججاوي، المحاسبة المالية (المتوسطة) على وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الطبعة الثانية ، دار الكتب موزعون ناشرون، العراق ، كربلاء، 2014.
10. عاشور كتوش، المحاسبة العامة، اصول ومبادئ وفقا للمخطط الحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2015.
11. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيلطي، الجزائر ، 2011

12. عبد العالي منصر، أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار النشر و التوزيع، المحمدية، الجزائر، 2015.
13. عبد الناصر ابراهيم نور، اصول المحاسبة المالية. جزء الثاني، دار النشر و التوزيع و الطباعة، 2015
14. كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثانية ، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الاسكندرية، 2014.
15. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية لولاية بسكرة، بسكرة، 2009
16. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، طبعة مصححة، باب الزوار، الجزائر، 2010
17. محمد بوتين، المحاسبية المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، منتجية لطباعة، الجزائر 2010.
18. هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقا لنظام المحاسبة المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 - 2011.

الأطروحات والمذكرات

1. آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم (دراسة حالة مؤسسة بوليبان لإنتاج اكياس التغليف (برج بروعيريج)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف ، مسيلة، 2013 - 2014 .
2. بدرة بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (ias / ifrs) على العرض و الإفصاح القوائم المالية للمصاريف الإسلامية دراسة تطبيقية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس ، سطيف1، 2012 - 2013
3. بن خديم الله أحمد، المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المالي المحاسبي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2011-2012.
4. حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الكوابل - بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراء ، جامعة محمد خضير ، بسكرة، 2016 -

5. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو المعايير الإبلاغ المالي الدولية، اطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر 2007-2008 .
6. خالد كلثوم، طمار رشيدة، الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي للتثبيات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنظفات و مواد الصيانة ENAD وحدة UPE، مذكرة لنيل شهادة ماستر، أكلى محند أوالحاج، البويرة، 2014-2015 .
7. سائد نبيل سليم غياضة، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالامتلاكات والمصانع والمعدات (دراسة تحليلية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2008 – 1429
8. سرير الحرتسي محمد ياسين، قياس الاصول الثابتة في المؤسسة الاقتصادية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الجليلي بونعامة، كلية العلوم السياسية، خميس ملاينة، 2016\2017
9. سعاد بوغزالة حمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي (scf) على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2014\2015
10. عبد الكامل بن عمر، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي SCF دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء و الغاز بالوادي (سونلغاز)، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2013\2014 .
11. فاتن زنودة، دور المراجعة الخارجية في حماية التثبيات المؤسسة دراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكييف ومعالجة الخضر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2014\2015
12. مصطفى الرسوي، استخدامات الإعتماد السمتندي في تسوية المعاملات المالية الدولية للشركات الاقتصادية دراسة حالة شركة كهرباء وطاقات المتجددة -غرداية- مذكرة ماستر، جامعة غرداية، 2016/2017.
13. الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع بالوادي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014\2015

1. عامر محمد سلمان - حسين كاظم عوجه، نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة - بتطبيق على شركة الألبسة الجاهزة المساهمة المختلطة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 69، جامعة بغداد، كلية الإدارية والاقتصادية.
2. عامر محمد سلمان الجنابي، صهبا عبد القادر احمد، تأثير تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية على وفق مدخل القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 53، جامعة بغداد، 2018.
3. هيثم إدريس محمد المبيضين، على محمد ثجيل المعموري، احمد محمد المبيضين، دور الاعتماد المزدوج لتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية، مجلة الدراسات محاسبية ومالية، المجلد 6، الاصدار 14، جامعة الاسراء الخاصة، جامعة بغداد، 2011.

الملتقيات

1. بوكساني رشيد، مداخلة بعنوان مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة الملتقى الدولي، الأول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 17-18/01/2010
2. حافي هدى، الحاج عامر، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة: تصدير / استيراد، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 22، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017.
3. عوادي مصطفى، قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الاجتهاد لدراسات القانونية الاقتصادية العدد 2، المركز الجامعي تمنغاست، الجزائر، جوان 2012.
4. محمد خالد المهائني، معيار المحاسبة الدولية المعيار السادس عشر الممتلكات والمنشآت والمعدات، ملتقى الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية، جامعة دمشق، سورية، تموز 2009.
5. حسن يوسف الموسوي، رانيا الزرير، مدى التزام المحاسبين في سورية ولبنان بمعايير المحاسبة الدولية عند الاعتراف بالموجودات الثابتة المادية، وقياسها (دراسة استطلاعية لآراء عينة الدراسة)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الثاني، 2014،
6. موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، مداخلة بعنوان القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي. مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية العدد 19، جانفي 2018.