وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية – الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة

بعنوان:

طرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM غرداية لسنة 2020

من إعداد الطالبتان:
زاوية شهرزاد
مولاي براهيم آمال

تحت إشراف الأستاذ:
خبيطي خضير

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: 2020/09/13

أمام اللجنة المكونة من السادة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
الشرع يوسف	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	رئيسا
خبيطي خضير	أستاذ مساعد أ	جامعة غرداية	مشرفا، مقررا
عجيلة حورية	أستاذ مساعد ب	جامعة غارداية	ممتحنا

السنة الجامعية:2020/2019

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية – الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة

بعنوان:

طرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM غرداية لسنة 2020

من إعداد الطالبتان:
زاوية شهرزاد
مولاي براهيم آمال

تحت إشراف الأستاذ:
خبيطي خضير

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: 2020/09/13

أمام اللجنة المكونة من السادة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
الشرع يوسف	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	رئيسا
خبيطي خضير	أستاذ مساعد أ	جامعة غرداية	مشرفا، مقررا
عجيلة حورية	أستاذ مساعد ب	جامعة غارداية	ممتحنا

السنة الجامعية:2020/2019

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل. ".... و اخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها، إلى من كرست حياتها لبلوغي هذا المقام، إلى ذكرى أمي الحبيبة طيب الله ثراها وأسكنها فسيح جناته

إلى من علمني أن للناجح قيمة ومعنى، إلى من علمني كيف يكون التفاني والإخلاص في العمل وأن لا مستحيلا في سبيل الإبداع والرقي، إلى أبي الغالي أدامه الله سندا لي

إلى ريحانة حياتي، ومن بها أكبر وعليها أعتمد أختي فضيلة

إلى رفيقي دربي في هذه الحياة، وصاحبا النوايا الصادقة، أخوان مهدي، محمد إسلام

إلى القلب الطاهر والنفس البريئة أخي محمد يعقوب

إلى من أشتم فيها رائحة أمي، إلى الروح التي سكنت روحي خالتي

إلى الروح البيضاء ونكهة الحياة السعيدة، صديقتي وأختي عائشة

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير صديقاتي آمال، أمينة، نوال

إلى كل من ساندي وتمنى لي الخير والنجاح أقربائي أحبتي
إلى من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبي ..... إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي.

شهرزاد

إهداء

أهدي ثمرة علمي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها إلى من غمرتني بفيض حنانها وعطائها اللامحدود إلى أعز من أملك في هذه الكون أمي حفظها اله ورعاها

إلى من علمني علما ورعاني إلى من ضحى بقوته وشبابه إلى من أحمل لقبه لكل افتخار، إلى من علمني ان الحياة تجارب إلى أبي الغالي حفظه الله

إلى أختاي، صفاء، كريمة

إلى إخوتي، توفيق سيد احمد، رضوان

إلى كل اهلي وأقربائي و صديقاتي

إلى من ضاقت السطور عن ذكرهم فوسعهم قلبي، إليكم جميعا أهدي هذا الجهد.

آمال

شكر و عرفان

اللهم إنا نسألك أن تلهمنا شكر نعمك وتجعل علمنا مخلصا لوجهك

فالحمد والشكر لجلالك وعظيم سلطانك

"وما توفيقي إلا بالله عليه توكلنا وإليه ننيب"

سورة هود الآية 88

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليك معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له"

رواه الترميذي

واقتداء بهذا الحديث الشريف نوجه شكرنا

إلى الأستاذ المشرف : خبيطي خضير

" الذي غمرنا بكرمه ونصائحه وتوجيهاته، وخاصة دعمه وتفهمه الكبيرين"

إلى كل أساتذتنا الكرام في جامعة غارداية

إلى كل زملائنا و زميلاتنا

في قسم العلوم المالية والمحاسبة

إلى كل عمال وموظفي شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM

خاصة المؤطر بسخواط سليمان، وبن حمدون صالح حسن استقباله ومساعدته لنا

إلى كل من ساعدنا وأعاننا من قريب أو بعيد ولو

بكلمة، نصيحة، دعاء

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير مسبقا لأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة والحكم عليها وإثرائها بآرائهم السديدة.

الملخص باللغة العربية:

يتحلى النظام المحاسبي المالي بأهمية بالغة باعتباره يعالج مختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين كما أنه يشكل خطوة هامة وكبيرة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة أهم عنصر من عناصر الميزانية ألا وهي الأصول الثابتة من خلال إبراز طرق تقييم وإعادة تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال دراسة حالة التي قامت بها الباحثتين في شركة كهرباء وطاقات المتجددة SKTM للسنة المالية 2020، وكذا معرفة المشاكل والصعوبات المتعلقة بالقياس المحاسبي التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منها المؤسسة محل الدراسة، توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني، وأن شركة كهرباء وطاقات متجددة لا تقوم بعملية إعادة التقييم وهذا راجع إلى مجموعة من الصعوبات التي تحد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية:

نظام محاسبي مالي، تثبيتات، طرق تقييم، معايير محاسبية دولية، قيمة عادلة، تكلفة تاريخية.

Abstract :

the financial accounting system is of great importance as it addresses the various needs of professionals and investors, as it constitutes an important and major step in the application of international accounting standards in Algeria.

This study aims to address the most important element of the budget, namely fixed assests, by highlighiting methods of evaluating and re-evaluating fixations under the financial accounting system through the field study carried out by researchers in the Electricity and reneweble energy company SKTM for the fiscal year 2020, as well as knowing the problems and difficulties related to accounting measurement that Algerian economic institutions face one of them the institution under study. The study found: that the financial accounting system is based on giving priority to the economic reality over the legal one, and that the Electricity and reneweble energy company does not undertake the re-evaluation process, and this is due to a set of difficulties that limit the proper application of the financial accounting system.

Keywords:
Financial accounting system, confirmations, valuation methods, international accounting standards, fair value, historical cost.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	I
إهداء	II
شكر وعرفان.....	III
الملخص.....	IV
الفهرس.....	V
قائمة المحتويات.....	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال.....	VIII
قائمة الاختصارات.....	IX
قائمة الملاحق.....	X
مقدمة عامة.....	أ - و
الفصل الأول: الإطار النظري لطرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي...	19
المبحث الأول: طرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي.....	20
المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي وتقييم التثبيتات.....	20
المطلب الثاني: دراسة طرق تقييم التثبيتات.....	41
المبحث الثاني: عرض وتقييم الدراسات السابقة.....	61
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....	61
المطلب الثاني: مناقشة وتحليل الدراسات السابقة.....	66
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول تقييم التثبيتات في SKTM	71
المبحث الأول: تقديم عام حول شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM	72
المطلب الأول: تعريف الشركة.....	72
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي الحالي للشركة.....	73
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات لشركة SKTM	78
المطلب الأول: الحيازة على التثبيتات.....	78
المطلب الثاني: أعمال نهاية السنة.....	84
الخاتمة.....	95
المراجع.....	99
الملاحق.....	103

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	فروع الحساب 20 تثبيتات معنوية	27
2-1	فروع الحساب 21 تثبيتات عينية	31
3-1	فروع الحساب 22 قيم ثابتة في حالة التوكيل	31
4-1	فروع الحساب 23 أصول ثابتة قيد الإنجاز	33
5-1	فروع الحساب 26 مساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات	36
6-1	فروع الحساب 27 تثبيتات مالية	37
7-1	الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية	66
8-1	الدراسات الحالية مع الدراسات الأجنبية	86
1-2	إنجازات المؤسسة حتى 2016	77
2-2	التثبيتات التي سيتم اهتلاكها	84
3-2	اهتلاك برمجيات المعلوماتية	85
4-2	اهتلاك منشآت تقنية	86
5-2	اهتلاك تجهيزات مكتب	87

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	حسابات التثبيتات	26
1-2	الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM.	74

قائمة الاختصارات

المختصر	المختصر باللغة الأصلية	المختصر باللغة العربية
SCF	Financial accounting system	النظام المحاسبي المالي
A.A.A	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountant	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IAS	International Accounting Standard	المعيار المحاسبي الدولي
IVSC	The International Valuation Standard Council	مجلس معايير التقييم الدولية
FASB	International Accounting Standard Bord	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standard	معيار التقارير المالية الدولي
VNC	Valeur Nette Comptable	القيمة المحاسبية الصافية
PVN	Le prix de Vent Net	السعر البيع الصافي
VR	Realizable Vaule	القيمة القابلة للتحصيل

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق باللغة العربية	رقم الصفحة
الملحق رقم 1	الدليل المحاسبي	103
الملحق رقم 2	طلب فتح اعتماد مستندي استيراد	106
الملحق رقم 3	فاتورة شراء	109
الملحق رقم 4	فاتورة الاستيراد المرسلة للبنك	110
الملحق رقم 5	فاتورة الجمركة	111

مقـــــدمة

مقدمة

أ- توطئة:

لكل بلد نظام محاسبي يدخل في كيانه الاقتصادي ويعتبر جزأ لا يتجزأ منه، وباعتبار أن النظام المحاسبي يتغير بتغير الظروف الاقتصادية مما يفرض على الدول إعادة تكييف أنظمتها وفق التغير الحاصل. وبهدف مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي و انفتاحها على العولمة وللنهوض باقتصادها قامت بعدة إصلاحات محاسبية حيث تم إقرار النظام المحاسبي المالي من خلال قانون 11/07 المستمد من المعايير المحاسبية الدولية وتم العمل به ابتداء من سنة 2010، ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني السائد منذ سنة 1975، لتغطية النقائص والثغرات التي كانت به.

حيث جاء النظام المحاسبي المالي بمجموعة من المبادئ والأسس والمفاهيم المحاسبية بهدف إعطاء معلومة مالية شفافة و إبراز صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة. وباعتبار التثبيتات عنصر من العناصر التي لا يمكن الاستغناء عنها في أي مؤسسة مهما كان نوعها أو حجم نشاطها حيث تساعدها على تحقيق غايتها وحرصا لضمان استمراريتها وإثبات وجودها بين منافسيها، هذه التثبيتات لم تكن بمعزل عن الإصلاح الذي شهده المخطط المحاسبي الوطني كونها تعد جزأ لا يتجزأ من مدونة حساباته، وهذا ما يستدعي تعرضها في النظام المحاسبي المالي SCF إلى طرق جديدة من حيث قواعد تقييمها وكذا كيفية معالجتها محاسبيا.

ب- الإشكالية:

وعلى ضوء ما استعرضناه سابقا تتحدد إشكالية الدراسة في:

ما واقع تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في SKTM؟

ت- الأسئلة الفرعية:

- هل تقييم وتسجيل التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي تعكس صورة صادقة عن تثبيتات المؤسسة؟
- هل ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تسجيل وتقييم التثبيتات ساعد المؤسسة على حل المشاكل المحاسبية؟
- ماهي اهم الطرق المستخدمة لتقييم التثبيتات في شركة SKTM؟

ث- فرضيات البحث:

- أتى النظام المحاسبي المالي لتنظيم معلومات مالية لتعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.
- ما جاء به النظام المحاسبي المالي لقواعد تسجيل وتقييم التثبيتات ساعد المؤسسة في حل بعض مشاكلها المحاسبية؛
- تعد التكلفة التاريخية من أهم الطرق المستخدمة لتقييم التثبيتات في SKTM.

ج- مبررات اختيار الموضوع:

تتعدد أسباب ودوافع اختيار وضوع بحثنا والتي تتمثل اهمها في:

- يلقى هذا الموضوع الكثير من الاهتمام من قبل المحاسبين والباحثين في المجال المحاسبي؛
- مساهمة متواضعة في المجال العملي والعلمي؛
- نظرا أن موضوع الدراسة له علاقة بمجال تخصصنا الدراسي محاسبة؛
- دراسة عنصر التثبيتات الذي يعد أهم عنصر في القوائم المالية؛
- مقارنة الدراسة بين النظرية والواقع التطبيقي.

مقدمة

ح- أهداف الدراسة :

تتجلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة فيما يلي:

- محاولة الاجابة عن التساؤلات المطروحة والتأكد من صح الفرضيات؛
- توضيح طرق التقييم وإعادة التقييم في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- معرفة المشاكل المتعلقة بالقياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية والمبررات التي أدت بالتحول من هذه الأخيرة إلى مفهوم القيمة العادلة؛
- معرفة الصعوبات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الممثلة في SKTM في تطبيق نموذج القيمة العادلة.

خ- أهمية الدراسة:

تنبثق أهمية الدراسة في الفهم الجيد لقواعد النظام المحاسبي المالي ومدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق ما جاء به SCF خاصة المعالجة المحاسبية للتثبيتات، إلا أن مدة 10 سنوات من تطبيق SCF لم تكن كافية من أجل إيجاد حلول لعدة إشكاليات تقف عائقا أمام التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

د- حدود الدراسة:

1- الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة في مؤسسة شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM.

2- الحدود الزمانية: امتدت الحدود الزمانية لدراسة الحالة من سنة 2010إلى سنة 2016 .

ذ- منهجية الدراسة

لقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي، فقد تم اتباع المنهج الوصفي في الفصل الأول من الدراسة، حيث تم عرض ماهية النظام المحاسبي المالي وكذا التطرق إلى مفهوم التثبيتات، كيفية تسجيلها وتقييمها، أما الفصل الثاني وهو الجانب التطبيقي الذي أوجب اتباع المنهج التحليلي لتبيان كيفية تسجيل وتقييم التثبيتات على أرض الواقع.

ر- صعوبات البحث:

- قلة المراجع المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي و التثبيتات في المكتبة الجامعية؛
- التأجيل والتأخير في مواعيد الزيارات إلى المؤسسة محل الدراسة بسبب جائحة كورونا؛
- عدم إجراء التربص بالشكل الملائم في المؤسسة وذلك راجع إلى أزمة كورونا؛
- التحفظ في تقديم المعلومات.

ز- هيكل البحث:

من أجل الإحاطة بموضوع الدراسة وتحليل الإشكالية، وكذا الأسئلة المطروحة لها واختبار الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى فصلين.

حيث تناول الفصل الأول الإطار النظري لطرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث قمنا بالتطرق بشكل مختصر للنظام المحاسبي المالي ومن ثم التفصيل في المعالجة المحاسبية لعناصر التثبيتات. أما الفصل الثاني "الدراسة الحالة" حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على شركة الكهرباء والطاقات المتجددة. SKTM بغرداية ومن ثم معرفة الطرق المعتمدة في المؤسسة لكيفية تسجيل وتقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول: الإطار النظري لطرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي

الفصل الأول: الإطار النظري لطرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد

شهدت الجزائر تطورا جذريا في مجال المحاسبة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي الصادر في سنة 2007 الذي ألغى وعوض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة وتكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق، حيث جاء النظام المحاسبي المالي بعدة مفاهيم جديدة لتغطية الثغرات والنقائص التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني منها طرق التقييم وإعادة تقييم حسابات الميزانية لتوحيد القوائم المالية، باعتبار ان هذا النظام المحاسبي جاء استجابة للتوحيد والتوافق المحاسبي.

ومن خلال هذا الفصل سوف نسلط الضوء على الأدبيات النظرية للنظام المحاسبي المالي وما جاء به من طرق لتقييم التثبيتات.

الفصل الأول: الإطار النظري لطرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: طرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي

يعد النظام المحاسبي المالي الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ التي تساعد المؤسسات على التقليل من الاخطار وإعطاء صورة صادقة للقوائم المالية وذلك من خلال تقييم وإعادة تقييم التثبيتات .

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي وتقييم التثبيتات

الفرع الأول: إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

أولا : مفهوم النظام المحاسبي المالي

1 تعريف النظام المحاسبي المالي:

- حسب المادة رقم 3 من القانون11/07 فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقويمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1]
- نظام المحاسبة المالية هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.[2]

2 خصائص النظام المحاسبي المالي:

- ✓ وجود إطار تصوري للمحاسبة الذي يحدد بصفة واضحة الاتفاقيات (الفروض) والمبادئ الأساسية للمحاسبة ويعرف الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والاعباء والمنتجات؛
- ✓ وضع نظام محاسبة مبسطة قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار الصغار والحرفيين؛
- ✓ توسيع النظام المحاسبي المالي لمجال التطبيق مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني؛[3]
- ✓ إدخال مفهوم التحيين والذي يهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم؛

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، قانون المالية رقم 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق 25 نوفمبر 2007، العدد 74، المادة 3، ص3.

[2] عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (ias/ifrs) في الجزائر، **مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا**، جامعة الشلف، الجزائر، العدد6، ص291.

[3] أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، **تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة، 2015/2014، ص 4،5.

- ✓ اعتماد طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم كالقيمة العادلة؛
- ✓ أولوية الميزانية على حساب النتيجة و أهمية الملحقات.[1]

3 أهداف النظام المحاسبي المالي:

- ✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية في المؤسسة؛
- ✓ تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية واكثر شفافية؛
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق المحاسبة المالية المبسطة؛
- ✓ محاولة توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.[2]

ثانيا: تطبيق النظام المحاسبي المالي:

حسب ما جاءت به المادة 6 من قانون07-11/1 "يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة.

1- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:

يحتوي النظام المحاسبي المالي على مفهوم الإطار التصوري الذي يعتبر إضافة بارزة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، حيث عرف حسب المادة 7 من القانون 11/07 "على أنه دليل لإعداد المعايير المحاسبية ، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عنما تكون بعض المعاملات وغيرها من الاحداث الأخرى غير معالجة بمعيار أو تأويل .

---

[1] عقبي حمزة، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، سنة 2017/2016، ص 22،20.

[2] حناشي نوال، نقيش زرقة، **المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توفقها مع المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي تخصص جباية ومحاسبة معمقة، جامعة مسيلة، سنة 2019/2018، ص32.

ويعرف الإطار التصوري:

- ❖ مجال التطبيق؛
- ❖ المبادئ والاتفاقيات المحاسبية: لاسيما: مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الاستقلالية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ محاسبة التعهد، مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني[1]

انطلاقا مما سبق، توجد عدة معايير لقياس قيمة الموجودات، إذ تدرج قيمتها في إحدى المراحل الآتية:

- ✓ الاستلام (التكلفة التاريخية)
- ✓ التجديد (تكلفة الاستبدال)
- ✓ البيع أو إعادة البيع (القيمة السوقية)
- ✓ الإنتاج (تكلفة الإنتاج)

- ❖ تعاريف لعناصر الأصول والخصوم والاموال الخاصة والمنتجات والاعباء؛
- ❖ الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم.

2- تحديد المعايير المحاسبية:

حسب المادة 8 من القانون 11/07 تحدد المعايير المحاسبية:

- ❖ قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات؛
- ❖ محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم، ألا وهو قرار 26 يوليو سنة 2008، يحدد الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، مرسوم تنفيذي رقم08-156 مؤرخ في 20جمادى الأولى 1429هـ الموافق 26 مايو2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، العدد27، ص11.

3- مدونة الحسابات:

تنص المادة 2 من قرار المؤرخ في 25 مارس 2009 تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها.

ويتم سير الحسابات وفق فئتين هي:

- ❖ حسابات الميزانية :

الصنف1: حسابات رؤوس الأموال.

الصنف2: حسابات التثبيتات.

الصنف3: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

الصنف4:حسابات الغير.

الصنف5: الحسابات المالية.

- ❖ حسابات التسيير والمتعلقة بحساب النتيجة:

الصنف6: حسابات الأعباء.

الصنف7:حسابات المنتوجات [1]

الفرع الثاني: التثبيتات في النظام المحاسبي المالي

أولا: تعريف التثبيتات

هي تلك الأصول التي يتم اقتناءها من قبل الوحدة الاقتصادية ليس بغرض إعادة البيع وتحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية، ولكن للمساعدة في العملية الانتاجية لعدة فترات محاسبية.

كما يمكن تعريف الاصول 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 السنة المالية.[2]

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، قرار مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق 25 مارس 2009، ص 44.

[2] مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، العدد الخامس، جامعة الوادي، 2012، ص 124.

الفصل الأول: الإطار النظري لطرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي

1 التثبيت المعنوي:

عرف النظام لمحاسبي المالي التثبيت المعنوي في المادة 121-2 على أنه: "أصل قابل للتحديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في أنشطته العادية. والمقصود منه مثلا الحالات التجارية المكتسبة، والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال، أو الإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري"[1]

كما عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول الثابتة غير المادية "هي عبارة عن أصول مالية تراقبها المؤسسة وتستعملها في أنشطتها العادية."

هي ليست ذات كيان مادي، كحقوق التأليف وحقوق الاحتكار والامتياز وفرق الاقتناء... ويلاحظ أن بعض هذه الأصول تخضع لاهتلاك حيث تتناقص قيمتها تدريجيا كحقوق الاختراع والامتياز التي يحق للوحدة استغلالها لمدة محددة متفق عليها.

أي هي موجودات غير ملموسة قابلة للتحديد بدون جوهر مادي، يحتفظ به لاستخدامه في انتاج أو تزويد البضائع او الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو لأغراض إدارية.[2]

❖ شروط الاعتراف بالتثبيتات المعنوية:

يعترف بالأصل المعنوي فقط في الحالات التالية:

- ✓ إذا كان من المحتمل ان تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- ✓ إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.[3]

2 التثبيت العيني:

❖ التثبيتات العينية التي نعرفها بالأصول الثابتة الملموسة أو التثبيتات المدية، فهي حسب نص الفقرة 1-321 من مشروع النظام المحاسبي المالي " أصل عيني يحوزه الكيان من أجل إنتاج وتقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والي يفترض أن تستغرق مدة استعماله غلى ما بعد السنة المالية ".[4]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

[2] عبد الرحمان عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص 69.

[3] علي سماي، عبد الوهاب رميدي، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، الجزائر، دار النشر المنار**، 2011، الطبعة الأولى، ص 90.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19،**مرجع سبق ذكره**، ص8.

❖ الفقرة 6 من معيار المحاسبة الدولي رقم 16: "الأصل الثابت المادي العيني هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم خدمات، الإيجار أو للاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله اكثر من سنة مالية."[1]

❖ شروط الاعتراف بالتثبيتات العينية:

- ✓ يدر منافع اقتصادية مستقبلية؛
- ✓ مدة استخدامه لأكثر من سنة؛
- ✓ قابلية الأصل للتجديد وتقيم تكلفته؛
- ✓ مراقب من طرف المؤسسة أو الوحدة.[2]

3 التثبيت المالي:

حسب نص الفقرة 122-1 من مشروع النظام المحاسبي المالي: " تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل اصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها او عند التغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الأربعة التالية:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وانها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو ان تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مقبولة، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل والتي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها؛ أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛

---

[1] عجيلة محمد بن مبروك، **فعالية النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، جامعة غارداية – الجزائر، دار صبحي للطباعة والنشر، 2011، ص 117.

[2] سحنون أسامة، بن ربيع حنيفة، واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي، **مجلة البشائر الاقتصادية**، الجزائر، المجلد5 العدد 1، 2019، ص 705.

- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها والتي لا ينوي او لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى."[1]

الشكل رقم (1-1): حسابات التثبيتات

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مدونة الحسابات النظام المحاسبي المالي.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 11.

ثانيا: التسجيل المحاسبي للتثبيتات

1- التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية: يتفرع الحساب 20 (تثبيتات معنوية) وفقا لمدونة الحسابات إلى حسابات فرعية كما يلي:

الجدول (1-1): فروع الحساب 20 تثبيتات معنوية

حـ/203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (مصاريف تطوير القيم الثابتة)
حـ/204	برمجيات الاعلام الآلي وما شابهها
حـ/205	الامتيازات و الحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات
حـ/207	فارق الاقتناء (شهرة المحل)
حـ/208	تثبيتات معنوية اخرى

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مدونة الحسابات النظام المحاسبي المالي

1-1 حـ/203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (مصاريف البحث والتطوير):

البحث: ويهدف إلى الحصول على المعرفة والإدراك العلمي أو التقني.

التطوير: وهو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى او نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد او أدوات أو منتجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الاستخدام التجاري.[1]

فيما خص مصاريف البحث فهي تعتبر أعباء واجبة التسجيل ضمن حسابات المجموعة 6 حسب طبيعتها، أما مصاريف التطوير فيتم إدراجها ضمن أصول المؤسسة في حـ/203 وذلك بعد إثبات المصاريف واكتمال عملية البحث وذلك وفقا المعالجة المحاسبية التالية:

6xx		حـ/ الأعباء حسب طبيعتها	XX	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		XX
		" تسجيل الاعباء المرتبطة بالتطوير"		

[1] مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 115

2-1 البرامج المعلوماتية وما شابهها:

203		حـ/مصاريف التطوير المثبتة	XX	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XX
		" رسملة الأعباء المرتبطة بالتطوير "		

وهنا ينبغي التمييز بين حالة شراء هذه البرامج جاهزة وبين حالة إنتاجها من قبل المؤسسة.

الحالة الأولى: شراء الأصل جاهزا: [1]

204		حـ/البرامج المعلوماتية وماشابهها	XX	
	4x	حـ/الموردون والحسابات الملحقة		XX

الحالة الثانية: إنتاج الأصل بوسائل المؤسسة[2]

6xx		حـ/الأعباء حسب طبيعتها	XX	
	4xx	حـ/الموردون والحسابات الملحقة		XX
	5xx	حـ/ الحسابات المالية		XX
		" تسجيل الأعباء المرتبطة بإنتاج الأصل"		

204		حـ/البرامج المعلوماتية وما شابهها	XX	
	731	حـ/الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XX
		"رسملة الاعباء المرتبطة بالبرامج المنتجة"		

[1] علي سماي، عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 94،95

[2] عبد الرحمان عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص70.

2-1 التوكيلات والحقوق المماثلة، براءات، العلامات، الرخص:[1]

ويضم كل من الأسماء التجارية وبراءات الاختراع والعلامات التجارية التي يمنحها صاحب الحق إلى المستفيد. ويسجل محاسبيا في حالة الحصول عليه على النحو التالي:

205		حـ/التوكيلات والحقوق المماثلة	XX	
	404	حـ/موردو التثبيتات		XX

3-1 فارق الاقتناء:

يسجل الحساب 207 فوارق الشراء إيجابيا كان او سلبيا، الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج. ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يذكر في الحصيلة ضمن الأصول المالية غير الجارية مهما يكن رصيده. وفارق الشراء هو أصل مالي غير محدد الهوية، وعليه يجب أن يفصل عن القيم الثابتة غير المادية التي هي بالتعريف أصول مالية محددة الهوية.

ملاحظة: يجب أن تخضع الشركة الجديدة لإعادة التقييم، وتأخذ عناصرها بقيمتها الحقيقية.

فارق موجب: عندما تكون كلفة الشراء أكبر من صافي الأصول بالقيمة العادلة للشركة المشتراة وتظهر الشهرة موجبة في قوائم الشركة المشتراة في جانب الأصول.

فارق سالب: تنشأ الشهرة السالبة عندما تكون القيمة السوقية العادلة للأصول المشتراة أعلى من السعر المدفوع فعلا، لتملكها وبذلك يظهر حساب دائن يطلق عليه الشهرة السالبة.

- لا يسجل فارق الاقتناء في السجلات المحاسبية إلا عند الشراء فقط – ويحدث ذلك عند شراء وحدة اقتصادية قائمة فعلا، وبعد تسجيل الأصول بقيمتها السوقية العادلة في السجلات المحاسبية للمالك الجديد، فإن اي مبلغ إضافي يدفع يسجل مدينا في حساب أصل يطلق عليه الشهرة، ويجب بعد ذلك إهلاك هذا الأصل غير الملموس على مدى فترات لأتزيد عن أربعين سنة.

[1] مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 116.

فارق الإقتناء = تكلفة شراء الاستثمار – صافي الأصول بالقيمة العادلة للشركة المشتراة

ويكون القيد كما يلي بعد اندماج أو شراء شركة:

- إذا كانت موجبة:

207		حـ/ فارق الاقتناء(موجب)	XX	
2x		حـ/ أصول ثابتة	XX	
3،4،5		حـ/ أصول متداولة	XX	
	1x	حـ/ رؤوس الأموال		XX
	5x، 4x	حـ/حسابات الخصوم		XX

- **إذا كانت سالبة:** [1]

2x		حـ/ أصول ثابتة	XX	
3،4،5		حـ/ أصول متداولة	XX	
	207	حـ/ فارق الاقتناء(موجب)		XX
	1x	حـ/ رؤوس الأموال		XX
	5x،4x	حـ/ حسابات الخصوم		XX

1-4 أصول ثابتة أخرى غير ملموسة (معنوية):

وهي جميع القيم الثابتة غير الملموسة والتي لم تذكر سابقا وتسجل كالآتي

208		حـ/الاصول الثابتة الاخرى غير الملموسة	XX	
	404	حـ/موردو التثبيتات		XX

[1] علي سماي، عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 96،97.

2-التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية:

تتفرع الأصول الثابتة الحساب 21 حسب مدونة الحسابات إلى العناصر الآتية:

الجدول رقم (1-2): فروع الحساب 21 تثبيتات عينية

ح/211	الأراضي
ح/212	تنظيم وتهيئة الأراضي
ح/213	بناءات
ح/215	تركيبات تقنية، عتاد ومعدات صناعية
ح/218	قيم ثابتة ملموسة اخرى

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مدونة الحسابات النظام المحاسبي المالي

ويتم التسجيل المحاسبي للحساب 21x وفق القيد التالي:[1]

21x		ح/الأراضي	XX	
	404	ح/موردو التثبيتات		XX

3-التسجيل المحاسبي لقيم ثابتة في حالة توكيل (امتياز) ح/ (22):

تستدعي الظروف أحيانا استخدام أصل ثابت غير مملوك للمؤسسة وإنما ممنوح لها في شكل امتياز ويسمى صاحب الحق بمانح التوكيل أو مانح الامتياز، ويتفرع هذ الحساب إلى ما يلي:

الجدول رقم (1-3) فروع الحساب 22 قيم ثابتة في حالة توكيل

ح/221	أراضي تحت التوكيل
ح/222	تنظيم وتهيئة الاراضي تحت التوكيل
ح/223	بناءات تحت التوكيل
ح/225	تركيبات تقنية تحت التوكيل
ح/228	قيم ثابتة ملموسة اخرى تحت التوكيل
ح/229	حق مانح التوكيل (الامتياز)

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مدونة الحسابات النظام المحاسبي المالي.

[1] عاشور كتوش، المحاسبة العامة، **مرجع سبق ذكره**، ص 94.

3-1 في حالة الحصول على هذا الحق مجانا:

2xx		حـ/ قيم ثابتة تحت التوكيل	XX	
	299	حـ/ حق مانح الامتياز (التوكيل)		XX

وفي نهاية كل سنة من مدة التوكيل يسجل تسديد الإتاوات وفق القيد التالي:

651		حـ/ إتاوات مترتبة على الامتيازات	XX	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		XX

ويسجل في آخر كل سنة قسط الاهتلاك كما يلي:[1]

229		حـ/ حق مانح الامتياز (التوكيل)	XX	
	282	حـ/ اهتلاك تثبيتات الامتياز		XX

3-2 في حالة الحصول على هذا الحق عن طريق الشراء: [2]

22x		حـ/التثبيتات في شكل امتياز	XX	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		XX

ويسجل في كل آخر سنة قسط الاهتلاك

682		حـ/ مخصصات الاهتلاك.م.خ. القيم الثابتة في حالة امتياز	XX	
	282	حـ/ اهتلاك تثبيتات الامتياز		XX

[1] مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 121.

[2] **المرجع نفسه**، ص 122.

4- التسجيل المحاسبي لأصول ثابتة قيد الإنجاز (حـ/23):

وهي كل القيم الثابتة غير الجاهزة قيد الإنجاز وتنقسم إلى:

الجدول رقم (1-4): فروع الحساب 23 أصول ثابتة قيد الإنجاز

حـ/ 232	القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز
حـ/ 237	قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز
حـ/ 238	تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيت

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مدونة الحسابات النظام المحاسبي المالي

4-1 القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز:

وهي كل القيم الثابتة الملموسة في طور الإنجاز أي لم تكتمل بعد وتنقسم إلى:

- ❖ قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف المؤسسة نفسها؛
- ❖ قيم ثابتة ملموسة من طرف متعامل خارجي؛

✓ القسم الأول: قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف المؤسسة نفسها.

تسجيل الأعباء حسب طبيعتها

6xx		حـ/ الأعباء(حسب طبيعتها)	XX	
	401	حـ/ موردو المخزونات و الخدمات		XX

إثبات الإيراد في حساب القيم الثابتة قيد الإنجاز[1]

232		حـ/ قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز	XX	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول الملموسة		XX

إثبات الحصول على الاستثمار وتسجيله في حساب المعني

21x		حـ/ التثبيتات العينية	XX	
	232	حـ/ قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز		XX

[1] **المرجع نفسه**، ص 122،123.

✓ القسم الثاني: قيم ثابتة ملموسة منجزة من طرف متعامل خارجي.

إثبات الجزء المنجز وفق القيد المحاسبي التالي:

232		حـ/ قيم ثابتة ملموسة قيد لإنجاز	XX	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		XX

إثبات الحصول على الاستثمار عن طرق تسجيل لقيد المحاسبي التالي:

21		حـ/ التثبيتات العينية	XX	
	232	حـ/ قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز		XX

4 -2 قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز:

تقسم الأصول الثابتة المعنوية الجاري إنجازها غلى قسمين:

✓ القسم الأول: قيم ثابتة غير ملموسة منجزة من طرف المؤسسة نفسها

تسجيل التكاليف حسب طبيعتها

6xx		حـ/ الأعباء(حسب طبيعتها)	XX	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		XX

تأكيد إيراد إنشاء الأصل غير الملموس في الحساب المعني للأصل

237		حـ/ قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز	XX	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول غير الملموسة		XX

إثبات جاهزية الأصل غير الملموس للاستعمال

20		حـ/ التثبيتات المعنوية	XX	
	731	حـ/ قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز		XX

✓ القسم الثاني: قيم ثابتة غير ملموسة منجزة من طرف متعامل خارجي

إثبات الشطر المنجز وفق القيد المحاسبي التالي:[1]

237		حـ/ القيم الثابتة غير الملموسة قيد الانجاز		
	404	حـ/ موردو التثبيتات		

إثبات الحصول على الأصل وفق القيد التالي:

20		حـ/ التثبيتات المعنوية	XX	
	237	حـ/ قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز		XX

3-4 تسبيقات واقساط مدفوعة تحت الطلب الأصول الثابتة:

وهي كل المبالغ المدفوعة سلفا من اجل الحصول على القيم الثابتة، ويتم تسجيلها محاسبيا وفق القيد التالي:

238		حـ/ تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم الثابتة	XX	
	5x	حـ/ الحسابات المالية		XX

وعند الحصول على الأصل الذي دفع عنه التسبيق نسجل القيد التالي:

21		حـ/ التثبيتات العينية	XX	
	238	حـ/ تسبيقات وأقساط مدفوعة		XX
	404	حـ/ موردو التثبيتات		XX

5-التسجيل المحاسبي لمساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات (حـ/26):

يمثل هذا الحساب إسهامات المؤسسة في شركات أخرى، أي لها حقوق لدى شركات اخرى في شكل سندات تساهمية في رأس المال باعتبار انها أموال مستثمرة تدر منافع مستقبلية مالية لأكثر من دورة مالية، وهناك تكمن صفة الثبات فيها ولا تخضع للاهتلاك بينما تخضع للخسائر في القيم لأن الأوضاع والسوق المالية غير ثابتتين لارتباطهما بالعملات الخارجية مثلا[2]

يقدم النظام المحاسبي المالي أربع تصنيفات لحساب المساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات وهي:

[1] **المرجع نفسه**، ص 123،125.

[2] **المرجع نفسه**، ص 125،126.

5-1 سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة: هي السندات التي يعد امتلاكها مفيدا لنشاط الكيان، وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها.

5-2 سندات المثبتة لنشاط المحفظة: هي السندات الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها.

5-3 السندات المثبتة الأخرى: وهي السندات التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.

5-4 القروض والحسابات الدائنة: تشمل القروض التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي او لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير.[1]

ويضم هذا الحساب الفروع التالية حسب مدونة الحسابات:

الجدول رقم (1-5): فروع الحساب 26 مساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات

حـ/261	سندات الفروع المثبتة
حـ/262	سندات المساهمة الأخرى
حـ/265	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)
حـ/266	الحسابات المدينة المرتبطة بمساهمات المجمع
حـ/267	المساهمات المدينة الملحقة بمساهمات خارج المجمع
حـ/ 268	الحسابات المدينة الملحقة بشركات في حالة مساهمة
حـ/269	الدفوعات الباقية للتسديد عن سندات المساهمة غير المسددة

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مدونة الحسابات النظام المحاسبي المالي

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

وتكون عملية التسجيل المحاسبي كالتالي:

❖ في حالة السندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا فيكون القيد المحاسبي كالتالي:

26x		حـ/ المساهمات والديون الدائنة المرتبطة	XX	
	5/4	حـ/ الحسابات المالية		XX
	269	حـ/ عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها		XX

❖ عند تسديد قيمة الجزء غير المستدعى يكون القيد كما يلي:[1]

269		حـ/ عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها	XX	
	53	حـ/ الصندوق		XX
	512	حـ/ البنك الحسابات الجارية		XX

6-التسجيل المحاسبي للتثبيتات مالية أخرى (حـ/27)

ويثبت في هذا الحساب كل الأصول المالية والسندات الأخرى غير سندات المساهمة المفتوح حساباتها في الحساب السابق (حـ/26). فهي بطبيعتها كل السندات المثبتة الاخرى، والمصنفة ضمن المساهمات الموظفة لأجل طويل والسندات ذات التوظيف الطويل الأجل كذلك.[2]

الجدول رقم (1-6): فروع الحساب 27 تثبيتات مالية أخرى.

حـ/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة الخاصة بنشاط الحافظة	وهي السندات التي تنوي المؤسسة أو هي غير قادرة ولا يسعها بيعها في الأجل القصير. وقد يتعلق الامر بسندات تم احتجازها لمدة اكثر مما يرغب فيه.
حـ/272 سندات ممثلة لحق الدين المدين (السندات، أذونات)	مثل حصص الأموال المشتركة الموظفة التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بشكل دائم.

[1] علي سماي، عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 107.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص61.

حـ/273 السندات المثبتة خاصة بنشاط المحفظة	ويتمثل نشاط الحافظة بالنسبة إل أي مؤسسة في استثمار كل أصولها او جزء منها في محفظة سندات قصد الحصول في الأمد الطويل أو القصير على مردودية مرضية. ويمارس هذا النشاط دون التدخل في تسيير المؤسسات المحتجزة سنداتها.
حـ/274 القروض والحسابات الدائنة الخاصة بعقد الإيجار التمويل	وهي القروض التي تعتبر بمثابة أموال مسددة للغير. بموجب احكام تعاقدية تلتزم المؤسسة بمقتضاها أن تنقل أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة. فالحقوق المقابلة للإيجارات المطلوب استلامها في إطار عقد إيجار تمويلي هي بمثابة قروض.
حـ/275 ودائع وكفالات مدفوعة	والتي تشكل حقوقا قابلة للتماثل لقروض.
حـ/276 حسابات دائنة أخرى	وهي الحقوق الأخرى المثبتة والتي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة.
حـ/279 تسديدات مستحقة على السندات المثبتة غير محررة:	وهي ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مثبتة غير مسددة

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009

ولتنوعها واختلاف طبيعتها خصصت مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي عدة حسابات قانونية تبرز فيها الأشكال المختلفة لها:[1]

وتسجل محاسبيا عند الحيازة بالقيمة العادلة+ تكاليف الوساطة+ الرسوم غير القابلة للاسترجاع+ المصاريف البنكية. ويكون القيد المحاسبي كالتالي:[2]

[1] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (scf)**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،2011، الطبعة الثانية، ص 103،104.

[2] علي سماي، عبد الوهاب رميدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 107.

27		حـ/ تثبيتات مالية أخرى	XX	
	4xx	حـ/حساب الديون		XX
	5xx	حـ/الحسابات المالية		XX
		" الحيازة على تثبيتات مالية أخرى"		

❖ **القروض والحسابات الدائنة الخاصة بعقد إيجار التمويل (حـ/274):**

عرفت المادة 135-1 من النظام المحاسبي المالي عقد الإيجار على أنه: "اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال اصل مقابل دفع واحد او دفعات عديدة"

"وإيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية اصل إلى مستأجر مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد او عدم تحويلها"

شروط تصنيف العقد كعقد إيجار تمويلي:

- ✓ ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار ؛
- ✓ عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول باستخدام هذ الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا التاريخ؛
- ✓ مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية؛
- ✓ في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل الحقيقة للأصل المؤجر؛
- ✓ الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون يدخل عليها تعديلات كبيرة.

عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي غلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل، والمدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مثلا) تهتلك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة.[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19،**مرجع سبق ذكره**، ص 19.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بالتمويل:

❖ في يومية المستأجر:

2x		حـ/ تثبيتات	XX	
	167	حـ/ ديون على عقد الإيجار بالتمويل		XX
		" عقد إيجار تمويلي "		

ويتم تسديد دفعات الإيجار التمويلي حسب القيد التالي:

167		حـ/ ديون على عقد الإيجار بالتمويل	XX	
661		حـ/ أعباء فوائد	XX	
	512	حـ/ البنك الحسابات الجارية		XX
		" سداد دفعات الإيجار التمويلي "		

❖ **في يومية المؤجر:**

يمكن التمييز بين الحالات التالية:

➢ الحالة الأولى: المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر:

512		حـ/ البنك الحسابات الجارية	XX	
	274	حـ/ ديون على عقد الإيجار التمويلي		XX
	763	حـ/ عائدات ديون وحسابات دائنة		XX
		" تحصيل دفعات الإيجار التمويلي"		

➢ الحالة الثانية: المؤجر هو الصانع او الموزع للملك المستأجر

274		حـ/ ديون على عقد الإيجار بالتمويل	XX	
	701	حـ/ مبيعات منتجات مصنعة		XX
		" تأجير معدات بالتمويل "		

274		حـ/ تغيرات المخزونات	XX	
	355	حـ/ منتجات مصنعة"		XX
		تسليم المعدات المؤجرة "		

وعند تحصيل دفعات الإيجار التمويلي يسجل المؤجر القيد التالي:[1]

512		حـ/ البنك الحسابات الجارية	XX	
	274	حـ/ ديون على عقد الإيجار التمويلي		XX
	763	حـ/ عائدات ديون وحسابات دائنة		XX
		" تحصيل دفعات الإيجار التمويلي "		

المطلب الثاني: دراسة طرق تقييم التثبيتات.

الفرع الأول: طرق التقييم

أولا: تعريف التقييم

- التقييم هو نوع خاص من القياس يتم فيه تمثيل المنافع الذاتية للأرصدة باستخدام نظام عددي تكون فيه وحدة العد أو الحساب هي وحدة النقود، إن القياس في المحاسبة هو تخصيص قيم رقمية لحدث او عنصر مرتبط بالمؤسسة، على ان يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا العنصر أو الحدث.

وتعتبر عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية هي من حيث الجوهر عملية التقييم أي عملية تحديد و وضع للقيمة. والتقييم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين اساسيتين هما:

- أن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن؛
- تأثير تغيرات القيمة في القياس المحاسبي ونعني به اختيار أساس تقويمي معين من بين أسس التقويم المختلفة.[2]

- تعرف الجمعية المحاسبية الأمريكية (A.A.A) عام 1966م عملية القياس المحاسبي "يتمثل القياس المحاسبي في مقارنة الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية او جارية بموجب قواعد محدودة".[1]

---

[1] فداوي أمينة، **محاضرات في المحاسبة المعمقة(موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس محاسبة)**، جامعة محمد الصديق بن يحي – جيجل، قسم العلوم المالية والمحاسبة، 2017/2016، ص 83-85.

[2] حافي هدى، عامر الحاج، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية، **مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية**، جامعة بسكرة–الجزائر، المجلد11، العدد1، السنة 2017، ص361.

- ويعتبر مفهوم لتقييم بالنسبة لتقييم تثبيتات المؤسسة هو محاولة الوصول إلى القيمة المالية العادلة لها، غير أن هذه القيمة استرشادية تقديرية.

ثانيا: طرق تقييم التثبيتات

❖ لدينا بالنسبة **للتثبيتات** نوعين من التقييم : التقييم الاولي و التقييم اللاحق.

1- التقييم الأولي للتثبيتات:

1-1 بالنسبة للتثبيتات العينية

حسب النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة اليها مباشرة و تندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها و الرسوم المدفوعة و الأعباء المباشرة الأخرى، و لا تدرج فيها المصاريف العامة و المصاريف الإدارية و مصاريف الانطلاق في النشاط بالتالي تدرج ضمن هذه التكاليف.

- تسجل التثبيتات العينية محاسبيا بقيمة الاقتناء و المصاريف الملحقة مثل مصاريف التركيب ، الرسوم المدفوعة و مصاريف اخرى لها علاقة مباشرة ، لكن المصاريف الإدارية، المصاريف العامة و مصاريف الانطلاق لا تدخل ضمن القيم الثابتة؛
- أما التثبيتات العينية المنتجة عن طريق المؤسسة نفسها: تضم تكلفة الانتاج ، أعباء التجهيزات ، اليد العاملة، المصاريف الأخرى التي لها علاقة بالإنتاج؛
- أما فيما يخص المصاريف و الأعباء اللاحقة المتعلقة بالقيم الثابتة تسجل و تضاف الى القيمة المحاسبية للقيم الثابتة في الحالات التالية فقط:

- إذا كانت هذه المصاريف خاصة بإصلاحات تزيد في العمر الإنتاجي للاستثمار المعني أو زيادة القدرة الانتاجية؛
- تغيير بعض أجزاء الاستثمار (وسائل الغيار) تؤدي الى تحسين نوعية الانتاج أو تحسين الانتاجية؛
- إدخال وسائل جديدة من شأنها تخفيض من أعباء الوظيفية للاستثمار. [2]

---

[1] رزاق لبزة حسان وآخرون، **طرق تقييم الأصول الثابتة ومدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة**، مذكرة مقمة لنيل متطلبات شهادة ماستر اكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الوادي، سنة 2019/2018، ص 29.

[2] حافي هدى، عامر الحاج، **مرجع سبق ذكره**، ص 362،363.

2-1 بالنسبة للتثبيتات المعنوية:

➢ **حالة الحصول على التثبيتات المعنوية عن طريق الشراء**

تكلفة الحصول على التثبيت المعنوي (تكلفة الشراء)=سعر الشراء+ التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية

- تكلفة الشراء= سعر شراء صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.
- التكاليف المباشرة= تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل +الاتعاب غير المباشرة+ اختبارات سير الأصول .

حيث تحدث التكلفة إذا كان الدفع لأجل، و تستثنى و لا تدخل في التكلفة التكاليف الاتية:

- تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار؛
- تكاليف تحويل نشاط ما؛
- المصاريف الادارية و المصاريف العامة؛
- -خسائر العمليات عند البداية؛[1]

➢ حالة إنتاج الاصل داخليا:

من الصعب تقدير فيما إذا كان التثبيت المعنوي مولدا داخليا يقابل الشروط من أجل تسجيله محاسبيا فالمؤسسة عليها التمييز بين مرحلة البحث و التطوير لخلق هذا التثبيت، فالمصاريف الناتجة عن التطوير (أو مرحلة تطوير مشروع داخلي) يجب أن تسجل ضمن التجهيزات المعنوية إذا استطاعت المؤسسة اثبات ما يلي:

- نفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
- امتلاك المؤسسة القدرة التقنية و المالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية او استعمالها او بيعها.
- يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

أما مصاريف البحث أو مصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها، ولا يمكن تسجيلها ضمن التثبيتات .

[1] حكيمة أوقاسي، سعدي سميرة، **مرجع سبق ذكره**، ص 36.

ومنه تحدد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة، و تبدأ باحتساب هذه التكلفة انطلاقا من اعترافها بصفة الأصل المعنوي.

و تستثنى من تكلفة الانتاج و لا تدخل فيها المصاريف الادارية، المصاريف العامة، خسائر العمليات الاولية و مصاريف تكوين المستخدمين و التكاليف غير المباشرة.[1]

- حالة الحصول على التثبيت المعنوي عن طريق التبادل:

إذا كان التثبيت المعنوي محل تبادل فانه يقيم و يسجل بالقيمة العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطى و المتحصل عليه، فان التثبيت المعنوي الداخل إلى المؤسسة المحصل عليه يسجل بالقيمة المحاسبية للأصل أو الأصول المتخلي عنه.

- **حالة الحصول على التثبيت المعنوي نتيجة تجميع:**

يقيم الاصل المعنوي الذي تم الحصول عليه في اطار تجميع شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه، إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد قيمة الأصل.

- **الاقتناء بموجب منحة حكومية :**

في بعض الحالات من الممكن امتلاك تثبيت معنوي بدون تكلفة، أو بمقابل رمزي من خلال منحة حكومية ، يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص تثبيت معنوي لمؤسسة مثل حقوق النزول في مطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون أو حصص الاستيراد ، و بموجب المعيار IAS20 الذي يتناول "محاسبة المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدة الحكومية"، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل تثبيت معنوي و المنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا.

2 التقييم اللاحق للتثبيتات :

يقصد بالتقييم اللاحق للتثبيتات، القيمة التي من الممكن أن يأخذها التثبيت بعد التقييم الاولي حيث سمح المعيار (IAS38) و النظام المحاسبي المالي باستخدام نموذجين وهما :

2-1 نموذج التكلفة المهتلكة:

بعد التسجيل الأولي ، فإن التثبيتات يجب أن تسجل بالتكلفة ناقص الاهتلاكات المتراكمة و خسائر القيمة المتراكمة.[2]

---

[1] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون- الجزائر، 2010، ص68،69.

[2] أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، **مرجع سبق ذكره**، ص 37،38.

القيمة المحاسبية الصافية= التكلفة التاريخية – ∑الاهتلاكات – ∑خسائر القيمة المتراكمة

- **الاهتلاك:** هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني او معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه.
- **خسارة القيمة:** حسب النظام المحاسبي المالي فإنه "إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة القيمة"[1]

التكلفة التاريخية:

لقد عرف النظام المحاسبي المالي (SCF) التكلفة التاريخية على أنها: "مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتناءها/إنتاجها، مبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند او مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط.

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عرفها على أنها: " عبارة عن المبالغ المقاسة، أو أسهم كرأس المال الصادر أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها"[2]

هي سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حيازته أو حدوثه، وهي أداة قياس معظم الأصول والالتزامات كما تعرف على أنها القيمة النقدية المدفوعة التي تتحملها المؤسسة على سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه.[3]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص9،83.

[2] كروش خديجة، **إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018/2017، ص 17.

[3] رزاق لبزة حسان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 36.

1. مبررات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية:

- تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل؛
- تستند التكلفة التاريخية على عمليات حدثت فعلا وليست افتراضية؛
- التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لاستنادها على الوثائق الثبوتية؛[1]
- مبدأ الثبات، أي ثبات طرق التقييم والقياس بغض النظر عن التغيرات الحاصلة في الأسعر؛
- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب ان يقتصر على ما تم فعلا.
- تتلاءم مع الفرضية الموضوعية وسياسة الإفصاح التام.

2. عيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

- غياب المصداقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق؛
- تخلق صعوبة في عملية تأمين المقارنة بين المعلومات المحاسبية؛
- انخفاض رأس المال وحقوق الملكية من خلال توزيع الأرباح الوهمية؛
- عدم الاعتراف بالأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن التغيرات في الأسعار السوقية للأصل عند حدوثها وإنما يتم تسجيلها فقط عند تحقيقها بالبيع وفقا لمبدأ التحقق؛
- هدم نموذج التكلفة التاريخية حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة وهي أن قيمة الأصل محددة بالزمن والظروف، وبالتالي إن قيمة أي أصل عبارة عن قيمة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة.[2]

2-2 نموذج إعادة التقييم:

في إطار المعالجة المسموح بها، كل تثبيت معنوي و بعد تسجيله الأولي كأصل حيث يسجل بمبلغه المعاد تقييمه ، أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم ، ناقص منه الاهتلاك المتراكم.

وتحدد القيمة العادلة اعتمادا على السوق الأصل، وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام بحيث لا تختلف القيمة المحاسبية الصافية بشكل كبير عن قيمته العادلة.[3]

---

[1] يوسفي رفيق، عبد العزيز قتال، إعادة تقيم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، **مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية**، العدد الثالث، ص 72.

[2] رزاق لبزة حسان، **مرجع سبق ذكره**، ص 37.

[3] داشير مليكة، **التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2- الجزائر، 2016/2015، ص 121.

القيمة العادلة:

تعددت تعاريف القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها فقد عرفتها لجنة معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي IAS39 بأنها: "القيمة التي بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة، والتي تعمل في ظل ظروف السوق العادية."

أما مجلس معايير التقييم الدولية (IVSC) فعرفتها في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتر وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة".

وقد قدم مجلس المعايير المحاسبة الدولية FASB في معياره رقم 157 مفهوما شاملا للقيمة العادلة حيث عرفها على أنها: "الثمن الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو المدفوع لسداد التزام في صفقة منظمة ما بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس."[1]

كما عرفت القيمة العادلة من قبل المعيار IFRS13 "القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية."

1) قياس القيمة العادلة وفقا لمعيار التقارير المالية الدولي ifrs13:

إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يتم من خلاله عملية بيع أصل أو نقل التزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية. وقياس القيمة العادلة يتطلب من المنشأة تحديد الأمور التالية:

- الأصل أو الالتزام المعني الذي هو موضوع القياس (وبشكل يكون متفق مع وحدة المحاسبة عليه)؛
- بالنسبة للأصول غير المالية، فإن افتراض القيم يجب ان يكون ملائما لعملية القياس (استمرارية الاستخدام مع أعلى درجة وأفضل استخدام)؛
- استخدام السوق الرئيس أو الأفضل للأصل المعني؛

[1] محمد زرقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، **المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية**، العدد4، جوان 2016، ص 5.

- استخدام وسيلة التقييم المناسبة لقياس القيمة العادلة أخذا بعين الاعتبار مدى توفر البيانات الملائمة لتطوير مدخل التقييم المناسب والذي يراعي ما الاعتماد على ما يستخدمه المتعاملين في السوق. [1]

2) مداخيل تقييم القيمة العادلة:

لقد حدد معيار التقارير المالية الدولي ifrs13 ثلاثة مداخيل لقياس القيمة العادلة وهي:

- مدخل السوق Market Approach:

والذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة او المشابهة (المماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم؛

- مدخل الدخل Income Approach:

ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق ؛

- مدخل التكلفة Cost Approach:

والذي هو المبالغ اللازمة للحصول الخدمة التي يقمها الأصل موضوع التقييم (تكلفة الاحلال الحالية).

3) شروط تحديد القيمة العادلة:

- وجود سوق نشط (بورصة الأوراق المالية) إذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطا تحدد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ملائم يعتمد على معاملات السوق الفعلية؛
- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة؛
- توفر قوانين وتشريعات في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنص مجرد فقط؛
- أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة ومن دون ضغوط ولا يكون هناك ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية؛
- أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة ومستقلين وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه.[2]

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 274، 278، 729.

[2] فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 11.

4) مبررات استخدام القيمة العادلة:

يرى المؤيدين للقيمة العادلة والمنادين بها أن لها العديد من الإيجابيات يمكن أن نذكر منها ما يلي:

- تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع، ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية والقيمة السوقية، والتي كثيرا ما تلاحظ عند استعمال التكلفة التاريخية في قياس أصول والتزامات المؤسسة؛
- تساعد القيمة العادلة في الكشف عن إمكانية تعثر المؤسسة وبالتالي اكتشاف خطر الإفلاس نتيجة ضخامة التزاماتها التي تسجل بقيمتها العادلة المعبرة عن حقيقتها، وبالتالي تساعد الأطراف ذات الصلة وخاصة المستثمرين باتخاذ القرار المناسب؛
- تقدم القيمة العادلة معلومات صافية لجميع مستخدمي القوائم المالية عن أصول والتزامات المؤسسة مقارنة مع المعلومات التي تقدمها التكلفة التاريخية، حيث أن القيمة العادلة تعكس الوضع الحالي للسوق؛
- تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع من خلال خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية كونها تعكس آخر تقييم عادل لعناصر القوائم المالية؛
- تساعد المعلومة المبنية على القيمة العادلة على إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.

5) عيوب استخدام القيمة العادلة:

على الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لا تخلو من العيوب التي نوجزها فيما يلي:

- تقدم القيمة العادلة نظرة قصيرة الأجل تتناقض مع أهداف استمرارية النشاط على المدى الطويل؛
- تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة عدم الاستقرار في التقييم المحاسبي، مما لا يمكن من التمييز بين التغيرات الظرفية والتغيرات الجذرية التي تؤثر هيكليا على المؤسسة؛
- يؤدي الاعتماد على القيمة العادلة إلى تكاليف مرتفعة للحول على المعلومات؛
- يصعب التحقق من القيمة العادلة لأي أصل أو التزام في ظل عدم توافر سوق نشط يتم التداول فيه، أي أن هناك إشكال على مستوى الموثوقية؛
- الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس تقييم متباينة؛[1]

[1] يوسفي رفيق، عبد العزيز قتال، **مرجع سبق ذكره**، ص 74،75.

- للقيمة العادلة أهمية كبيرة في تحديد السعر المناسب للتبادل، وبالتالي عند اتخاذ القرار المناسب وعليه يجب أن يتم استخدامها بدقة وحذر والتأكد من المعلومات التي استخدمت لحسابها، لذا فقد تكون سببا لاتخاذ قرارات خاطئة.

الفرع الثاني :إعادة تقييم التثبيتات

أولا : تعريف إعادة التقييم

- يقصد بإعادة تقييم الاصل 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.
- إن إعادة تقييم تثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الاسعار الحالية للتثبيتات المعنية أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية و التي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.[1]

ثانيا: عمليات إعادة التقييم :

1- عمليات إعادة تقييم منظمة

أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات غادة ما يكون معفى حاليا، فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير الواردة في قانون الضرائب المباشرة، و كانت آخر عملية إعادة تقييم منظمة للتثبيتات تمت بموجب المرسوم التنفيذي 07-210 الصادر بتاريخ 2007/07/04 و المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات.

2- عمليات إعادة التقييم حرة:

أي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة ذلك ، و حاليا عمليات إعادة التقييم هي حرة، و فوائضها خاضعة للضريبة.[2]

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، الجزائر، دار الجيطلي، 2011، الطبعة الاولى، ص 210.

[2] أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، **مرجع سبق ذكره**، ص 49.

ثالثا :التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم

يسجل الحساب فارق إعادة التقييم في الطرف الدائن من (ح/105) و قد جاء في النظام المحاسبي المالي ما يلي : يسجل الحساب 105 فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية إن النظام المحاسبي المالي لم يبين الحسابات الفرعية للحساب 105.

حيث يكون التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم كالتالي:

2xx		ح/ التثبيتات	XX	
	28	ح/ اهتلاك التثبيتات		XX
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		XX
		تسجيل عملية فارق إعادة التقييم		

رابعا: أهداف إعادة التقييم :

و تتمثل فيما يلي :

- **هدف إعلامي :**
  - ✓ يسمح لنا بالتعرف على الوضعية الحقيقية للميزانيات.
- **هدف اقتصادي و مالي :**
  - ✓ يصحح من آثار التدني النقدي؛
  - ✓ يسمح بخلق تدفق مالي يتناسق مع قيم التعويض؛
  - ✓ يساهم في صيانة تواجد المؤسسة من الناحية النقدية، حيث بدون إعادة التقييم فإننا نجمع في حساباتنا عناصر نقدية لقدرات نقدية متناقضة.[1]

[1] عبد الرحمان عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص 2019، 220.

الفرع الثاني: إعادة تقييم التثبيتات

أولا: الاهتلاك

1- تعريف الاهتلاك:

حسب المادة 121-7 من النظام المحاسبي المالي يعرف الاهتلاك: " هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني او معنوي، ويتم حسابة كعبء، إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه"[1]

يعتبر الاهتلاك جبائيا بأنه عبء تتحمله لمؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له استثمرتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن، يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة.

2- الشروط العامة لخصم الاهتلاك:

يشترط في جميع انظمة الاهتلاك ما يلي:

- أن تكون قاعدة اهتلاك الاستثمارات المشترة محددة بالقيمة الأصلية او سعر الاقتناء مضاف إليه المصاريف الملحقة أي تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للاستثمارات التي تستعمل في نشاط خاضع للرسم، أما إذا كان الغرض من شراءها هو استخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الاهتلاك تحدد على اساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم.[2]

3- التثبيتات القابلة للاهتلاك:

التثبيتات عموما قابلة للاهتلاك مع بعض الاستثناءات:

- يتم الفصل بين قيمة الأرض عن المباني حيث هذه الأخيرة تخضع للاهتلاك، اما الأراضي لا تهتلك عموما؛
- يستثنى من الأراضي القابلة للاهتلاك أراضي المقالع والمحاجر فإنها تهتلك نظرا للقلع والاستخراج الذي يطرأ عليها؛
- التثبيتات المالية غير خاضعة للاهتلاك عموما.

يتم حساب معدل الاهتلاك كما يلي:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، **مرجع سبق ذكره**، ص 9.

[2] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية ias/ifrs**، المحمدية- الجزائر، منشورات كليك، 2013، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، ص285،286.

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{1}{\text{المدة النفعية}}$$

❖ العمر الإنتاجي للتثبيت: يقصد به عدد السنوات المتوقع ان يكون الأصل فيها صالحا للاستخدام، أي عدد السنوات التي تتوقع الوحدة الاقتصادية بأن تستخدم التثبيت خلالها في العملية التشغيلية[1]

4-طرق الاهتلاك:

يصنف النظام المحاسبي المالي طرق الاهتلاك حسب نص الفقرة121-7: "إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة."[2]

4-1 طريقة الاهتلاك الخطي:

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك V0	قسط الاهتلاك A	الاهتلاك المتراكم Am	القيمة المحاسبية الصافية VNC

المبلغ القابل للاهتلاك = القيمة المحاسبية الأصلية – القيمة المتبقية

قسط الاهتلاك الخطي هو عبء ثابت على المدة النفعية للأصل ويكون جدول الاهتلاك على النحو التالي:

القيمة المحاسبية الأصلية: هي تكلفة الحيازة للأصل، او التكلفة التاريخية.

القيمة المتبقية للأصل: هي المبلغ الصافي التي تتوقع المؤسسة الحصول عليه في نهاية مدة المنفعة لتثبيت معين، ويسمى كذلك بقيمة الخردة.

ويتم حساب قسط الاهتلاك الثابت كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك الثابت} = \frac{\text{المبلغ القابل للاهتلاك}}{\text{مدة المنفعة}}$$

[1] فداوي أمينة، **مرجع سبق ذكره**، ص 9،10.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص 9

قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهتلاك × معدل الاهتلاك

الاهتلاك لمتراكم Am: يمثل مجموع الاهتلاكات المطبقة السابقة في نهاية كل سنة.

القيمة المحاسبية الصافية VNC: تمثل قيمة التثبيتات الصافية بعد حساب الاهتلاك نهاية كل سنة وتحسب بالفرق بين القيمة المحاسبية الأصلية ومجموع الاهتلاكات المتراكمة.[1]

VNC = V0 – Am

4-2 طريقة الاهتلاك المتناقص:

من خلال هذا الأسلوب يكون قسط الاهتلاك متناقص على مدة المنفعة وتطبق هذه الطريقة على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج مثل المعدات والأدوات الصناعية ومعدات نقل، ويتم حساب قسط الاهتلاك إسنادا غلى معد الاهتلاك المتناقص يحسب كما يلي

معدل الاهتلاك المتناقص = معد الاهتلاك الخطي × المعامل الضريبي

ويحدد المعامل الضريبي من خلال الجدول التالي:

مدة المنفعة	المعامل الضريبي
3 أو 4 سنوات	1.5
5 أو 6 سنوات	2
أكثر من 6 سنوات	2.5

ملاحظات:

- المبلغ القابل للاهتلاك المتناقص في بداية كل سنة هو القيمة المحاسبية الصافية في نهاية كل السنة السابقة ويكون متغيرا في بداية كل سنة؛
- عندما يصبح المعدل المتناقص $\geq \frac{100}{\text{عدد السنوات النتبقية}}$ يتم الانتقال إلى أسلوب الاهتلاك الخطي، ويحسب قسط الاهتلاك السنوي للسنوات المتبقية كما يلي:[2]

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{\text{القيمة المحاسبية الصافية}}{\text{عدد السنوات المتبقية}}$$

[1] حناشي نوال، نقيش زرقة، **مرجع سبق ذكره**، ص47،48.

[2] **المرجع نفسه**، ص 47

4-2 طريقة وحدات الإنتاج:

هناك بعض الأصول يرتبط تناقص واستنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط أو عدد وحدات الإنتاج، فاستهلاك منافع الأصل ليست تابعة للزمن، وإنما تابعة لكيفية الاستخدام، وتتمثل عدد وحدات النشاط أو الإنتاج في عدد الكميات المنتجة، ساعات العمل أو عدد الكيلومترات المقطوعة...إلخ، ومعدل الاهتلاك يحسب بالعلاقة التالية:

معدل الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك/ عدد وحدات الإنتاج

ويحسب قسط الاهتلاك السنوي كما يلي:[1]

قسط الاهتلاك للسنة n = عدد الوحدات للسنةn × معدل الإنتاج

يكون التسجيل المحاسبي للاهتلاك في التثبيتات وفق القيد التالي:[2]

681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة	XX	
	28xx	أصول غير جارية		XX
		حـ/ اهتلاك تثبيتات		

ثانيا: الخسارة في التثبيتات

1- تعريف الخسارة في التثبيتات:

المادة 112-7 من النظام المحاسبي الماي: "عنما تكون القيم القابلة للتحصيل لأي أصل اقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمته القابلة للتحصيل. وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة"[3]

وتبعا لهذه المادة فإن كل مؤسسة مجبرة عند كل إقفال للحسابات بالتفحص إذا ما كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة لأصل من اصول

---

[1] **المرجع نفسه**، ص48.

[2] فداوي أمينة، **مرجع سبق ذكره**، ص 9-12.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص 7.

المؤسسة خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة او انخفضت. وإذا تأكدت من وجود هذا المؤشر فعليها تقدير قيمة الأصل لقابلة للتحصيل.

التعريف الجبائي لخسارة القيمة: "هي تلك التخفيضات من الأرباح للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة ان تكون هذه التخفيضات محددة بدقة وأن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة.

2- شروط خصم الخسارة:

- ✓ يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو التكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم؛
- ✓ يجب أن تنجر هذه الخسائر والتكاليف عن احداث وقعت خلال السنة المالية المعينة؛
- ✓ يجب أن تكون الخسائر والتكاليف محتملة؛
- ✓ يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة. [1]

3- تحديد قيمة الخسارة:

3-1 الخسارة في التثبيتات العينية والمعنوية:

يتم إنجاز اختبار خسارة القيمة كما يلي:

تتم مقارنة القيمة القابلة للتحصيل VR مع القيمة المحاسبية الصافية VNC ونميز بين الحالات التالية:

$VNC \leq VR$ لا توجد خسارة في القيمة

$VNC \geq VR$ توجد خسارة في القيمة

القيمة القابلة للتحصيل VR: هي القيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي PVN، أو **القيمة العادلة JV*** لأصل ما و**قيمته النفعية VU***.

تحسب الخسارة في القيمة كما يلي:

PV = VNC - VR

يتم تحديد VR بالمقارنة بين القيمة العادلة JV وقيمة المنفعة VU ونختار القيمة الأكبر.[1]

---

[1] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 287.

***القيمة العادلة JV:** هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من السوق من أجل تبادل أصول أو إنهاء خصوم (تسديدها).

***القيمة النفعية VU** : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال الأصل أو القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني.

4- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

- تسجل الخسارة بمقدار القيمة (إذا ثبت وجود خسارة) وفق القيد المحاسبي التالي:

681		حـ/ مخصصات إو.م. الخسائر في قيم الأصول غير الجارية	xx	
	29x	حـ/ خسائر في القيمة على الأصول الثابتة		Xx

- **تسوية التدهور في خسارة القيمة:**

عند ملاحظة التدهور وتشكيل الخسائر، يجب مراعاة القيمة الحالية للتثبيت في نهاية السنوات المالية التالية. فيجب مقارنة القيمة الحالية للقيمة المحاسبية الصافية، وذلك للمراجعة والتأكد من أن قيمة التدهور مازال محتفظا بنفس القيمة، وفي الحالات المغايرة نرفع من قيمة التدهور (خسارة القيمة) بتسجيلها في المخصصات بقيمتها الإضافية، او تقليص التدهور بتسجيل استرجاع له (حـ/78 استرجاع عن خسائر القيمة).[2]

ويتم تسجيل التدهور في خسارة القيمة وفق القيدين التالين:

- ✓ حالة الزيادة في خسائر القيمة

681		حـ/ مخصصات إو.م. الخسائر في قيم الأصول غير الجارية		
	29x	حـ/ خسائر في القيمة على الأصول الثابتة		

- ✓ حالة الانخفاض في خسائر القيمة[3]

29x		حـ/ خسائر في القيمة على الأصول الثابتة		
	78x	حـ/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات		

[1] فداوي أمينة، **مرجع سبق ذكره**، ص 13،14.

[2] عاشور كتوش، المحاسبة العامة، **مرجع سبق ذكره**، ص 119،120

[3] مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 136

3-2 الخسارة في التثبيتات المالية:

وفقا لقواعد العامة لتقييم الأصول تخضع التثبيتات المالية إلى اختبار التدني من اجل تثبيت الخسارة في نهاية كل دورة، ويتم تحديد قيمة الخسارة عندما تكون القيمة العادلة للتثبيت المالي أقل من القيمة المحاسبية.

- **التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:**

تسجل الخسارة في القيمة على النحو التالي:

686		حـ/ مخصصات إو.م. وخسائر القيمة للعناصر المالية	XX	
	296	حـ/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		XX

- **تسوية التدهور في خسارة القيمة:**

نميز حالتين وهما:

✓ حالة الزيادة في خسائر القيمة:

686		حـ/ مخصصات إو.م. وخسائر القيمة للعناصر المالية	XX	
	296	حـ/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		XX

✓ حالة الانخفاض في خسائر القيمة:[1]

		حـ/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات	XX	
296	786	حـ/ الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات		XX

[1] عاشور كتوش، **مرجع سبق ذكره**، ص 121.

ثالثا: التنازل عن التثبيتات

1. التنازل عن التثبيتات العينية:

التنازل عن أي تثبيت يؤدي إلى خروجه من المؤسسة، وبالتالي غلق حسابه، وهذا التثبيت الخارج يكون مقيما على أساس القيمة المحاسبية، التي تمثل الفرق بين قيمته الأصلية ومجموع الاهتلاكات المتراكمة إلى غاية تاريخ التنازل (أي تحيين الاهتلاكات للسنة الجارية بتسجيل قسط الفترة الممتدة من 01/01- غلى غاية تاريخ التنازل).

يتممن خلالها إما تحقيق فائض قيمة او ناقص قيمة. وتسجل الحالتين وفق القيدين التاليين:

- **التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيتات العينة:**

✓ **حالة فائض قيمة:**[1]

فائض قيمة = (سعر التنازل+ 281/1 + 219x/1) – القيمة الأصلية

فائض قيمة = سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية

462		حـ/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل	XX	
281x		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية	XX	
291x		حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	XX	
	21x	حـ/ التثبيتات العينية		XX
	752	حـ/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		XX

✓ **حالة نواقص قيمة:** [2]

ناقص قيمة = القيمة المحاسبية الصافية – سعر البيع

[1] مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 134.

[2] **المرجع نفسه**، ص 134

462		حـ/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل	XX	
281x		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية	XX	
291x		حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	XX	
652		حـ/ نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية	XX	
	21x	حـ/ التثبيتات العينية		XX

ملاحظة: للتنازل عن تثبيت متدهور وغير قابل للاهتلاك، فإن المعالجة المحاسبية تبقى نفسها ماعدا الاهتلاكات التي لا وجود لها في هذه الحالة. غير أنه في حال وجود خسائر للقيمة لهذا التثبيت يجب استرجاع التدهور الذي يصبح غير ذات الموضوع.

2. التنازل عن التثبيتات المالية:

إن عملية التنازل عن السندات تشبه تماما عملية التنازل عن التثبيتات بشكل عام مع تغيير فقط حسابات التكلفة في حالة نواقص القيمة، والإيرادات في حالة فوائض القيمة. ويتم التسجيل كما يلي:

✓ **حالة فوائض قيمة:**

512		حـ/ البنك الحسابات الجارية	XX	
	272	حـ/ السندات التي تمثل حق الدين المدين		XX
	767	حـ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		XX

✓ **حالة نواقص قيمة:**[1]

512		حـ/ البنك الحسابات الجارية	XX	
667		حـ/ الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية		XX
	272	حـ/ السندات التي تمثل حق الدين المدين		XX

[1] عاشور كتوش، المحاسبة العامة، **مرجع سبق ذكره**، ص 124

المبحث الثاني: عرض وتقييم الدراسات السابقة

سنعرض في هذا المبحث مجموعة من الدراسات ذات الصلة بموضوع دراستنا، إضافة إلى ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة من أوجه الاختلاف و أوجه التشابه.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: دراسات محلية

1. دراسة داشير مليكة2016:[1]

التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيتات، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يعالج موضوع هذه الدراسة مدى إلمام النظام المحاسبي المالي بما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيتات، وكذا مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في معالجة تثبيتاتها، كما هدفت الدراسة إلى ما يلي:

- ✓ تسليط الضوء على مفهوم التوافق المحاسبي الدولي وأهم معوقات تطبيقه؛
- ✓ معرفة مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات المستمرة التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ الوقوف على أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

حيث جاءت الدراسة الميدانية من خلال توزيع استبيان على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمعرفة مدى التزام المؤسسات بتطبيق القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيتات، وكذا المشاكل التي تقف عائق أمام تطبيق النظام، حيث استخدمت الباحثة البرنامج الاحصائي SPSS في تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات، حيث بينت نتائج الدراسة ما يلي:

- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير في معالجة التثبيتات؛

[1] داشير مليكة، **التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة2، الجزائر، 2016/2015.

- هناك فجوة كبيرة بين إعداد النظام المحاسبي المالي والتطورات اللاحقة في معايير المحاسبة الدولية؛
- تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيتات، فيما يخص كل من الاعتراف، التقييم المبدئي، والإفصاح عن هذه التثبيتات،
- لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيتات، في ما يخص التقييم اللاحق؛
- هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2. دراسة رزاق حسان لبزة وآخرون 2019:[1]

طرق تقييم الأصول الثابتة ومدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة، دراسة حالة المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة الأصول الثابتة وطرق تقييمها ومدى إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة المستحدث بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي بداية من شهر جانفي لسنة 2010، بالإضافة إلى التأكد من صحة الفرضيات التالية:

- من بين استخدامات القيمة العادلة في لنظام المحاسبي المالي scf معالجة التثبيتات؛
- التثبيتات هي تلك الّأصول غير الجارية تكون بحوزة المؤسسة لأكثر من سنة؛
- من بين أهم طق القياس المحاسبي المدرجة في النظام المحاسبي المالي طريقة القيمة العادلة.

ومن خلال دراسة الطلاب التي استخدم فيها المنهج الوصفي التحليلي توصلوا إلى النتائج التالية:

- القيمة العادلة هي مفهوم جديد على مؤسسة سونلغاز ولا يتم اعتمادها نظرا لعدم جاهزية الأسواق المالية؛
- يجب إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة الاقتصادية وفق القيمة العادلة، لأن هذا يعبر عن الوضعية المالية والحقيقية للمؤسسة محل الدراسة؛
- التقييم في مؤسسة سونلغاز يكون على أساس التكلفة التاريخية منذ لحظة دخول التثبيتات للمؤسسة.

[1] رزاق لبزة حسان وآخرون، **طرق تقييم الأصول الثابتة ومدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديميين تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الوادي، 2019/2018.

3. دراسة حناشي نوال ونقيش زرقة 2019:[1]

المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، دراسة حالة لشركة صيانة التجهيزات الصناعية MEI بالمسيلة

تهدف هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية حول المحاسبة عن بند التثبيتات الملموسة من حيث الاعتراف، القياس، والإفصاح ومعرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية، ومنه تم طرح الإشكال التالي:

ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع ما تضمنته المعايير المحاسبية (IAS/IFRS) في المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة؟

وخلصت هذه الدراسة باستعمال المنهج الوصفي التحليلي لدراسة حالة بشركة صيانة التجهيزات الصناعية MEI بالمسيلة توصلت للنتائج التالية:

- عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الديناميكية التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية ، كما ان قواعد المعايير المحاسبية أكثر تفصيلا من قواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات؛
- كما بينت الدراسة الميدانية أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بتطبيق النظام المحاسبي في المعالجة المحاسبية لتثبيتاتها الملموسة فيما يخص الاعتراف والتقييم المبدئي والإفصاح المطلوب، بينما لا تلتزم بتطبيق التقييم اللاحق.

[1] حناشي نوال، نقيش زرقة، **المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص جباية ومحاسبة معمقة، جامعة المسيلة، 2019/2018.

4. دراسة المباركي مروان، العرابي حمزة 2018:[1]

ورقة بحثية بعنوان واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة

تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة اهمية إعادة تقييم التثبيتات وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية وشروط القيم بها وكيفية معالجتها في إطار معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي مع تسليط لضوء على حالة الجزائر من خلال دراسة واقع قيام الشركات الصناعية المسعرة في البورصة بإعادة تقييم تثبيتاتها في فترات التضخم

وللإجابة على إشكالية الدراسة:" ما مدى قيام الشركات الصناعية المسعرة في بورصة الجزائر بإعادة تقييم تثبيتاتها في فترات التضخم؟" تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- إن الاستمرار في استخدام منهج التكلفة التاريخية في تقييم التثبيتات يؤدي إلى عرض قوائم مالية لا تعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة؛
- إن الشركات الصناعية المسعرة في بورصة الجزائر تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها بصفة دورية في ظل معدلات التضخم التي تعرفها البلاد.

وتوصل الباحثين في نتائج هذه الدراسة إلى أن اختيار تطبيق نموذج إعادة تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة في فترات التضخم يسمح بنقل صورة حقيقية عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة، غير أن هذه الشركات تفضل تطبيق نموذج التكلفة على نموذج إعادة التقييم مع أن النظام المحاسبي المالي يسمح لها بإعادة تقييم تثبيتاتها في فترات التضخم في ظل الشروط التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية وأن آخر مرة قامت فيها هذه الشركات بإعادة تقييم تثبيتاتها كانت في إطار عملية إعادة التقييم القانونية لسنة 2007، ويرجع السبب الرئيسي لعدم قيام الشركات بإعادة التقييم لتثبيتاتها لصعوبة تحديد القيمة العادلة لغياب الأسواق النشطة في البيئة الجزائرية.

[1] المباركي مروان، العرابي حمزة، واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة، **مجلة الأبحاث الاقتصادية**، لجامعة البليدة 2– المجلد13، العدد 19، ديسمبر 2018.

الفرع الثاني: دراسات أجنبية

1- **Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolae, 2013**[1]
Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ? economics, review of accounting studies.

هدفت هذه الدراسة إلى ممارسات التقييم للأصول غير الملموسة والتعرف على مدى رغبة الشركات في اختبار مدخل القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية في ظل حرية الاختبار ين الطريقتين في عملية القياس والتقييم، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية (الوسيط، الانحرافات، التكرارات.... إلخ) لاختبار الفرضيات لعينة تحتوي على 1539 شركة في أسواق ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية.

من أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أغلب الشركات تميل إلى استخدام القيمة العادلة في عملية القياس والتقييم وذلك لموثوقية المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بدرجة أعلى من التكلفة التاريخية.

2- **Karl A. Muller - Edward J. Riedl, Thorsten Sellhorn, 2008**[2]
3- **Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versusFair Value, , Bosten, Massachusetts**

هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة أسباب وعواقب اختبار واستخدام شركات الاستثمار العقاري إلى نموذج التكلفة التاريخية أو مدخل القيمة العادلة لتقييم أصولها، ودراسة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الاتحاد الأوروبي.

وقد تم التوصل إلى أن المؤسسات التي تطبق مدخل القيمة العادلة لها أقل تباين في المعلومات وأكثر سيولة من المؤسسات التي تستخدم نموذج التكلفة التاريخية بصفة عامة، كما بينت الدراسة أن الشركات التي استخدمت مدخل القيمة العادلة هي أكثر الشركات التي أبدت مؤشرات على الالتزام بشفافية التقارير المالية.

[1] Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev **Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test?**, economics, review of accounting studies, United British, 2013

[2] Karl A. Muller - Edward J. Riedl, Thorsten Sellhorn, **Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versusFair Value**, Bosten, Massachusetts,2008

المطلب الثاني: مناقشة وتحليل الدراسات السابقة

الفرع الأول: مقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية

جدول رقم (1-7): الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية

	عنوان الدراسة	منهج الدراسة	الحدود الزمانية والمكانية	نتائج الدراسة
موضوع دراستنا	طرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي.	المنهج الوصفي التحليلي.	تمت الدراسة في شركة كهرباء وطاقات متجددة خلال شهر أوت 2020	توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني، وأن شركة كهرباء وطاقات متجددة لا تقوم بعملية إعادة التقييم وهذا راجع إلى مجموعة من الصعوبات التي تحد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.
الدراسة الأولى	التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيتات.	المنهج الوصفي التحليلي.	تمت الدراسة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، استغرقت الدراسة 6 أشهر من أكتوبر 2014 إلى مارس2015.	هناك فجوة كبيرة بين إعداد النظام المحاسبي المالي والتطورات اللاحقة في معايير المحاسبة الدولية حيث تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيتات، فيما يخص كل من الاعتراف، التقييم المبدئي، والإفصاح عن، أما في ما يخص التقييم اللاحق فهي لا تلتزم بتطبيقه.
الدراسة الثانية	طرق تقييم الأصول الثابتة ومدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة	المنهج الوصفي التحليلي.	تمت هذه الدراسة في المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي، خلال السداسي الأول من سنة 2019.	القيمة العادلة هي مفهوم جديد على مؤسسة سونلغاز ولا يتم اعتمادها نظرا لعدم جاهزية الأسواق المالية؛ يجب إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة الاقتصادية وفق القيمة العادلة، لأن هذا يعبر عن الوضعية المالية والحقيقية للمؤسسة محل الدراسة؛ التقييم في مؤسسة سونلغاز يكون على أساس التكلفة التاريخية منذ لحظة دخول التثبيتات للمؤسسة.

الدراسة الثالثة	المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية	المنهج الوصفي التحليلي.	تمت الدراسة في شركة صيانة التجهيزات الصناعية (MEI) حوالي 6 أشهر من ديسمبر 2018 إلى ماي 2019.	عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الديناميكية التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية ، كما ان قواعد المعايير المحاسبية أكثر تفصيلا من قواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات؛
الدراسة الرابعة	واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي	المنهج الوصفي التحليلي	تمت الدراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة سنة2013	أن اختيار تطبيق نموذج إعادة تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة في فترات التضخم يسمح بنقل صورة حقيقية عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة، غير أن هذه الشركات تفضل تطبيق نموذج التكلفة على نموذج إعادة التقييم ،ويرجع السبب الرئيسي لعدم قيام الشركات بإعادة التقييم لتثبيتاتها لصعوبة تحديد القيمة العادلة لغياب الأسواق النشطة في البيئة الجزائرية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على معطيات الدراسة المقارنة

الفرع الثاني: مقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية

جدول رقم (1-8): الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية

	عنوان الدراسة	منهج الدراسة	الحدود الزمانية والمكانية	نتائج الدراسة
موضوع دراستنا	طرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي	المنهج الوصفي التحليلي	شركة كهرباء وطاقات متجددة	توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني، وان شركة كهرباء وطاقات متجددة لا تقوم بعملية إعادة التقييم وهذا راجع إلى مجموعة من الصعوبات التي تحد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.
الدراسة الأولى	Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Test Market	المنهج الوصفي التحليلي	United britich,2013	من أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أغلب الشركات تميل إلى استخدام القيمة العادلة في عملية القياس والتقييم وذلك لموثوقية المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بدرجة أعلى من التكلفة التاريخية.
الدراسة الثانية	Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versusFair Value	المنهج الوصفي التحليلي	Boston, Massachusetts. march ,2008.	إن المؤسسات التي تطبق مدخل القيمة العادلة لها أقل تباين في المعلومات وأكثر سيولة من المؤسسات التي تستخدم نموذج التكلفة التاريخية بصفة عامة؛ كما بينت الدراسة أن الشركات التي استخدمت مدخل القيمة العادلة هي أكثر الشركات التي أبدت مؤشرات على الالتزام بشفافية التقارير المالية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على معطيات الدراسة المقارنة

الفصل الأول: الإطار النظري لطرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي

خلاصة:

في نهاية الفصل وبعد تطرقنا لدراسة المعالجة المحاسبية التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي، يمكن القول بأنه جاء بطرق جديدة لتقييم التثبيتات وهي نموذج التكلفة التاريخية وهو الأسبق، ونموذج القيمة العادلة والتي تعتبر من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، وهذا سعيا لتوفير معلومات شفافة وصادقة تساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات مناسبة وسليمة.

وعليه يبقى الإشكال مطروح في اختيار الطريقة المناسبة لتوفير معلومة ذات مصداقية، فالتكلفة التاريخية قد لا تكون عادلة ولكنها فعلية وحقيقية، وأما القيمة العادلة فمعلومتها ملائمة لمستخدمي القوائم المالية، وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثاني من خلال الدراسة التطبيقية والتي تهدف إلى معرفة أي من البدائل القياس والتقييم الأنسب والمعتمدة لدى شركة كهرباء وطاقات متجددة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول تقييم التثبيتات في SKTM

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول تقييم التثبيتات في SKTM

تمهيد :

بعد أن قمنا بالتطرق إلى الجوانب النظرية للدراسة في الفصل الأول وذلك من خلال عرضنا للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وما جاء به من تقييم للتثبيتات وطرق القياس التي تساعد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تقييم وإعادة تقييم تثبيتاتها.

غير أن الدراسة النظرية تبقى بحاجة إلى تدعيم واقعي، لذا سنحاول في هذا الفصل الثاني إسقاط الجانب النظري على الجانب العملي بإعطاء صورة تطبيقية لعناصر الدراسة اعتمادا على البيانات المستمدة من ملاحق مصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة كهرباء وطاقات متجددة.

وينقسم الفصل التطبيقي إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: تقديم عام لشركة كهرباء وطاقات متجددة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات لمؤسسة SKTM.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول تقييم التثبيتات في SKTM

المبحث الأول: تقديم عام حول شركة كهرباء وطافات متجددة SKTM

يتم التطرق في هذا المبحث إلى تعريف بالمؤسسة وأهم المهام إضافة إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة وصولا إلى وظائف المؤسسة والتي هي محل الدراسة.

المطلب الأول: تعريف الشركة

على إثر انعقاد الجمعية العامة لمجمع سونلغاز رقم 2012/09 يوم 04 جويلية 2012 والقرار رقم 2012/59 المنبثق عن مجلس الإدارة المنعقد في 27 ديسمبر 21012 تم إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة والمعروفة اختصارا بـ SKTM هي شركة ذات أسهم SPA لتوليد الطاقة، وتعود أسهمها بالكامل لمجمع سونلغاز Sonelgaz أنشئت في 07 أبريل 2013، برأس مال 1.000.000,00دج ومقرها بسيدي اعباز بلدية بنورة ولاية غرداية،

حاملة لسجل تجاري رقم 0863363ب 13-47/00

تختص الشركة في إنتاج الكهرباء عبر الوقود الاحفوري (غاز، وقود) في مناطق الشبكة المعزولة عبر الوطن وكذا إنتاج الكهرباء عبر الطاقات المتجددة عبر كامل أنحاء الوطن.

يعود إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة إلى إعادة هيكلة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE.Spa) والتابعة لنفس المجمع، لتصبح مختصة في الإنتاج على مستوى الشبكة المترابطة وبالتالي حصلت الشركة من هذه العملية على 26 مركز إنتاج كهرباء عبر الديزل ومركز إنتاج عبر توربين غاز عادى على مستوى 06 ولايات وهي: المنيعة، بشار، تندوف، ادرار، تمنراست، اليزي.

تقوم على تسيير هذه المراكز وحدتين جهويتين وحدة الإنتاج للجنوب الشرقي UPSE ومقرها تقرت ووحدة الإنتاج للجنوب الغربي UPSO ومقرها بشار.

1) أهم مهام مؤسسة شركة كهرباء وطاقات متجددة: تتمثل مهام المؤسسة فيما يلي:

- إنتاج الكهرباء بالوسائط التقليدية باستعمال الوقود الاحفوري في المناطق التابعة للشبكة المعزولة وكذلك إنتاج الكهرباء عبر الوسائط المتجددة عبر الوطن؛
- تطوير المنشآت القاعدية لإنتاج الكهرباء في الشبكة المعزولة في الجنوب مع أعمال الهندسة والصيانة؛
- تسويق الطاقة المنتجة لمؤسسات التوزيع SD؛
- الالتزام بكل العمليات بغض النظر عن طبيعتها سواء كانت: مالية، تجارية، صناعية، مدنية أو عقارية متعلقة بالهدف الاجتماعي للشركة في إطار سياسة الدولة للسكان والعمل على تحفيز وضمان تطور هذه العمليات؛
- إنشاء محطات توليد الكهرباء باستعمال الطاقات البديلة عبر كل أنحاء التراب الوطني.

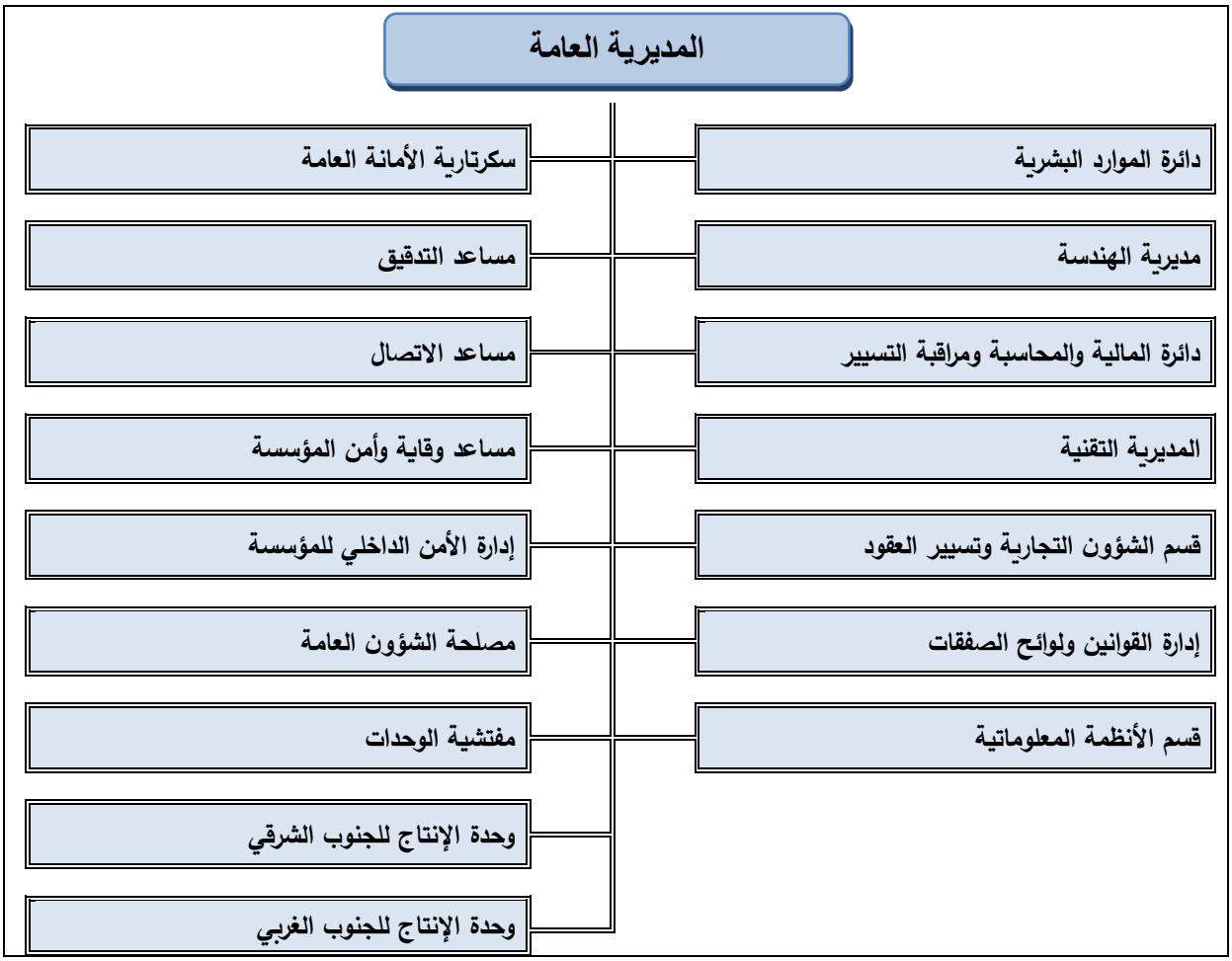
2) **استراتيجية الشركة:**

إن الاستراتيجية المسطرة في برنامج الشركة تهدف للوصول إلى تغطية 30 بالمائة من الإنتاج الوطني الكلي للكهرباء بالطاقات المتجددة في آفاق 2030 وقدرت طاقة الإنتاج ب 30 جيغاواط مع إمكانية تصدير حوالي 10 جيغاواط إلى الخارج.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي الحالي للشركة:

نظرا لحداثة إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة فإن هذه الأخيرة إلى حد اليوم تتبنى هيكل تنظيمي موروث من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE في انتظار المصادقة على مشروع الهيكل التنظيمي الجديد للشركة من طرف إدارة مجمع سونلغاز، وعلى هذا الأساس فإن الهيكل التنظيمي الحالي هو كالآتي:

الشكل رقم (02-01) الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM.



المصدر: شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM

وفيما يخص مهام كل وظيفة سنعرض فيما يلي أهم المسؤوليات:

أولا: المديرية العامة للمؤسسة

- تتكفل المديرية العامة بوضع الخطط و الاستراتيجيات لتطوير المؤسسة والإدارة وتوحيد البيانات المالية والمحاسبية وتسيير الموارد البشرية والمادية للمؤسسة؛
- تقوم بمراجعة استراتيجية تطوير قطاعات الأعمال لتحديد المناهج والسياسات وضمان تنفيذها على وجه الخصوص في المجالات الآتية: - الاستثمار - التقنيات - طريقة وأسلوب التخطيط وتنفيذ الأعمال؛
- تقوم بالفصل في مشاكل طلب مشغل النظام ومعوقات الوحدات؛
- يقوم بوضع تدابير التحسين على المدى المتوسط مع مديري الوحدات وذلك لكل وحدة؛

– عقد لقاءات بانتظام مع مديري الوحدات لوضع مخططات التقدم؛

–وضع وتحليل جداول المراقبة لـ SKTMحول مؤشر السيطرة على القضايا الاستراتيجية الموكلة إليها من طرف مجمع سونلغاز ؛

– تطوير فعالية أنظمة المؤسسة والأنظمة المعلوماتية ولاسيما تلك المتعلقة بطرق سير عمليات الأشغال وتسيير الطلبيات والصفقات والاستثمارات.

ثانيا: مديرية الهندسة

– هي المسؤولة عن إدارة المشاريع (دراسة، مراقبة الأشغال، الاستلام والتشغيل)؛

– المساهمة في وضع السياسات العامة للشركة في مجالات: الاستثمار، التقنيات، طرق تجسيد الأشغال، التخطيط؛

– تنفيذ مشاريع البنية التحتية للطاقة على وجه التحديد ووسائل إنتاج الكهرباء وذلك بأفضل التقنيات، وتكلفة الجودة، مدة الإنشاء؛

– يقوم بالتصميم والدراسات العامة، والدراسات الهندسية والكهربائية والميكانيكية؛

– إنشاء وحدة مخصصة تحديدا للبحث عن المواقع المحتملة والقيام بأعمال تقييم إمكانات إنتاج الطاقة تعزيز وتطوير عقود الشراكة؛

– السهر على التنفيذ الصارم لقواعد إدارة الاستثمار والطلبيات والصفقات والعقود؛

التأكد من توفير المعدات اللازمة لتنفيذ الأعمال وعمليات الشحن والجمركة؛

– إدارة الصفقات وعقود الخدمات والقروض الاستثمارية.

ثالثا: مديرية التقنيات :تتكون المديرية من الأقسام التالية

أ) – قسم الاستغلال:

– الإشراف على عوامل الإنتاج (الطاقات البديلة والتقليدية)؛

– إجراء دراسات الاستغلال؛

– القيام بحلقة وصل بين الوحدات والتوقعات ووظيفة التطوير والتحسين وفرض السياسة العامة للاستغلال والطرق العملية، التي يتم تطبيقها في الوحدات.

ب) _ قسم الصيانة:

– القيام بتنفيذ تعاليم الصيانة؛

– تطوير ومواكبة وصيانة الهياكل الوحدات حسب الخطط السنوية؛

– ضمان احترام التعاليم الصيانة التي وضعتها الشركة.

ج) _ قسم التموين:

- السهر على إعداد المناقصات وتسيير العقود والصفقات؛
- السهر على احترام الإجراءات وقوانين إطلاق المناقصات؛
- التأكد من الصفقات والطلبيات قبل إرسالها للتسجيل؛
- القيام بنقل الصفقات والطلبيات من اجل الإمضاء للجهات المعنية؛
- القيام بإعداد طلب إنشاء وسائل الدفع؛
- القيام بإعداد الميزانية التوقعية.

د) – قسم تسيير الممتلكات:

- القيام بحفظ ومعرفة ومراقبة أعمال تطوير المرافق التي تضم معدات توليد الكهرباء وإدارة عقارات الشركة؛
- وضع وتجديد مخطط العتاد انطلاقا من مخطط التطوير المنجز من طرف الشركة؛
- متابعة مصاريف مخطط الاستثمار؛
- إعداد لوحات المراقبة لخطة المعدات؛
- معرفة تاريخ محطات التوليد من حيث الأداء والصيانة؛
- القيام بتسيير السكنات الوظيفية؛
- القيام بتسيير الممتلكات العقارية؛
- تأسيس عقود الإيجار.

رابعا: دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير

- قيام بمسك الحسابات المديرية العامة والشركة؛
- تعظيم الاستفادة من الخزينة؛
- القيام بالرقابة المالية والمحاسبية والجباية الداخلية؛
- تنفيذ نظم التخطيط والرقابة الإدارية.

خامسا: مصلحة الشؤون العامة

- تسيير حضرة السيارات المؤسسة، والبريد، وإدارة الممتلكات المنقولة؛
- تسيير وقود السيارات؛
- التحقق من مصاريف التنقل الخاصة بسائقي السيارات؛
- استئجار السيارات والقيام بمتابعتها؛
- إنشاء أوامر مهمة للموظفين؛
- القيام بطلب تأشيرة السفر وشراء تذاكر السفر، والقيام بعقود تأمين السفر؛
- القيام بشراء لوازم المكاتب والأثاث والعتاد المعلوماتي؛

– القيام بتوفير الخدمات لمصلحة الشؤون العامة التي تتواجد في مختلف الوحدات الإنتاجية.

سادسا: وحدة إنتاج الطاقة

– القيام بإنتاج الكهرباء بمصادر الطاقة المتجددة في ظل ظروف تلبية المتطلبات وتوفر الأمن وحماية البيئة وفقا لبرنامج محدد؛

– التأكد من توفر عتاد الإنتاج والاستمرارية وجودة الخدمة؛

– مكلفة بضمان وتشغيل وصيانة وسائل الإنتاج؛

– ضمان سلامة العمال؛

– القيام بإدارة وتسيير الموارد البشرية؛

– القيام بتسيير المخزونات؛

– القيام بمسك المحاسبة العامة والتحليلية؛

– القيام بتسيير التكلفة وإعداد تقارير التكاليف؛

– تنظيم نشاط الصيانة وفقا للاستراتيجية المعتمدة؛

– ضمان تطبيق تدابير الأمن الداخلي والصحة والسلامة في المؤسسة؛

– القيام بتوحيد واستعمال الأنظمة المعلوماتية للتسيير (العتاد، حساب، مالية، nova).

5– أرقام مفتاحية عن انجازات المؤسسة: فيما يلي أرقام متعلقة بنشاط المؤسسة إلى غاية 31 ديسمبر 2016

الجدول رقم (2–1): انجازات المؤسسة حتى 2016

التعيين	حتى 2016
عدد الوحدات الإنتاج الكلاسيكية (Nombre de centrales classiques)	26 وحدة
عدد وحدات الإنتاج من الطاقة الشمسية (Nombre de centrales Photovoltaïques)	18وحدة
عدد وحدات الإنتاج من الرياح (Nombre de centrales éoliennes)	01 وحدة
عدد المولدات (Nombre de groupes)	341 مولد
مجموع الطاقة المنتجة (Energies produite)	1049,13جيغاواط
رقم الأعمال (Chiffre d'Affaire)	14.512.635.000دج
اليد العاملة (Effectif)	1374

المصدر: شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول تقييم التثبيتات في SKTM

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات لشركة SKTM

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة والإثبات صحة الفرضيات الموضوعة سوف نقوم في هذا المبحث بمعالجة بعض العمليات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة تقييم وإعادة تقييم التثبيتات مشركة كهرباء وطاقات متجددة.

المطلب الأول: الحيازة على التثبيتات

الفرع الأول: الحصول على التثبيتات بمقابل مادي

في سنة 2010 قامت شركة SKTM بالعمليات التالية:

- 1/13 اقتنت المؤسسة تجهيزات مكتب بقيمة 000 470 ودفعت المصاريف التالية:
نقل:000 100دج، مصاريف تركيب: 000 80دج، سددت بشيك بنكي.
- 2/3 تمت حيازة برمجيات معلوماتية من المؤسسة الرئيسية بتكلفة 000 000 8دج، التسديد بشيك بنكي.
- 7/05 تم شراء أرض بقيمة000 000 70دج بلغت مصاريف التوثيق 000 7دج، سددت بشيك بنكي.

التسجيل المحاسبي :

تكلفة شراء التجهيزات= ثمن شراء التجهيزات + مصاريف النقل+ مصاريف التركيب

تكلفة شراء التجهيزات= 000 470+ 000 100+ 000 80

تكلفة شراء التجهيزات= 000 650دج

2183		2010/01/13 حـ/ تجهيزات مكتب وتجهيزات إعلام آلي	650 000	
	404	حـ/ موردوا التثبيتات		650 000
		" اقتناء تجهيزات مكتب "		
404		2010/01/16 حـ/ موروا التثبيتات	650 000	
	512	حـ/ البنوك– الحسابات الجارية		650 000
		" تسديد المورد بشيك بنكي "		

204		2010/02/03 حـ/برمجيات المعلوماتية وما شابهها	8 000 000	
	404	حـ/ موردوا التثبيتات " الحيازة على برنامج إعلام آلي "		8 000 000
404		2010/02/06 حـ/ موردوا التثبيتات	8 000 000	
	512	حـ/ البنوك– الحسابات الجارية " تسديد المورد بشيك بنكي "		8 000 000

تكلفة شراء الأرض= ثمن شراء الأرض + مصاريف التوثيق

تكلفة شراء الأرض= 000 000 70 + 000 7

تكلفة شراء الأرض= 000 007 70دج

211		2010/07/05 حـ/ الأراضي	70 007 000	
	404	حـ/ موردوا التثبيتات " الحيازة على أراضي"		70 007 000
404		2010/07/08 حـ/ موردوا التثبيتات	70 007 000	
	512	حـ/ البنوك– الحسابات الجارية " تسديد المورد بشيك بنكي"		70 007 000

الفرع الثاني: تثبيتات قيد الإنجاز

- في 2013/10/23 تم إمضاء عقد ما بين شركة SKTM مع مورد أجنبي يتمثل في منشأة تقنية بقيمة 540 000 أورو يتم دفعها بواسطة الاعتماد المستندي، كما قامت بتسديد مصاريف متعلقة بحيازة المنشأة كالآتي:

مصاريف وأتعاب وكيل العبور: 500 000دج، مصاريف جمركية: 18 954 000،مصاريف تثبيت: 875 000دج.
(مبالغ المصاريف خارج الرسم، علما أن الرسم على القيمة المضافة 17%)

- بتاريخ 2013/12/10 تم وصول الوثائق من بنك المورد إلى بتنك الزبون، حيث كان سعر الصرف يقدر بـ 1 أورو= 188دج.
- 2013/12/25 تم خروج التثبيت من الميناء، حيث كان سعر الصرف الخاص بالجمارك يقدر بـ 1 أورو= 117دج

المصاريف الجمركية: 30% من مبلغ وعاء الحقوق الجمركية.

وقد تمت المعالجة المحاسبية في يومية الشركة كما يلي:

- **المرحلة الاولى: مرحلة وصول الوثائق للبنك وتسديد المورد**

يتم تسديد المورد عن طريق البنك بواسطة الاعتمادات (القرض المستندي) والذي يتم حسابه كما يلي:
مبلغ القرض المستندي= سعر شراء المنشأة بالعملة الصعبة × سعر صرف البنك ليوم وصول الوثائق
مبلغ القرض المستندي=540 000 × 118
= 63 720 000 دج

		2013/12/10		
54212		حـ/ الاعتمادات (القرض المستندي)	63 720 000	
	512	حـ/البنك– الحسابات الجارية		63 720 000
		"الوصول الوثائق للبنك وتسديد المورد"		

- **المرحلة الثانية: مرحلة وصول واستلام المنشأة**

		2013/12/25		
232		حـ/ التثبيتات العينية قيد الإنجاز	63 720 000	
	54212	حـ/ الاعتمادات (القرض المستندي)		63 720 000
		" وصول واستلام المنشأة"		

- **المرحلة الثالثة: تسجيل المصاريف**

تسجل كل مصاريف المتعلقة بالحيازة في حـ/232 التثبيتات العينية قيد الإنجاز وتدخل في تكلفة حيازة التثبيت، وتسجل وفق القيد التالي:

مبلغ وعاء حقوق الجمركة للمنشأة D10= سعر شراء المنشأة بالعملة الصعبة × سعر صرف الجمارك يوم الجمركة.

مبلغ وعاء حقوق الجمركة للمنشأة D10 = 540 000 × 117

مبلغ وعاء حقوق الجمركة للمنشأة D10 = 63 180 000 دج

المصاريف الجمركية= 30% من مبلغ وعاء الحقوق الجمركية.

المصاريف الجمركية= 63 180 000 × 30%

المصاريف الجمركية= 18 954 000دج

		2013/12/25		
232		حـ/التثبيتات العينية قيد الانجاز	18 954 000	
445		حـ/الرسوم على رقم الأعمال	3 222 180	
	512	حـ/البنك– الحسابات الجارية		22 176 180
		"تسديد الحقوق الجمركية بشيك بنكي"		
		2013/12/25		
232		حـ/التثبيتات العينية قيد الانجاز	500 000	
445		حـ/ الرسم على رقم الأعمال	85 000	
	512	حـ/ البنك– الحسابات الجارية		585 000
		"تسديد مصاريف النقل واتعاب وكيل العبور بشيك "		
		2013/12/25		
232		حـ/ التثبيتات العينية قيد الانجاز	875 000	
445		حـ/ الرسم على رقم الاعمال	148 500	
	512	حـ/ البنك– الحسابات الجارية		1 023 500
		"تسديد مصاريف التثبيت بشيك بنكي"		

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول تقييم التثبيتات في SKTM

- **المرحلة الرابعة: التقييد النهائي لحيازة التثبيت**

عند يتم تجهيز التثبيت للتشغيل يتم تحويل المبالغ إلى الحساب الأصلي من حـ/ 23 إلى حـ/ 21 حيث تكلفة شراء المنشأة الإجمالي يساوي إلى:

تكلفة شراء المنشأة = ثمن شراء المنشأة + جميع المصاريف المتعلقة بالحيازة

= 63 720 000 +18 954 000 +500 000 +875 000

تكلفة شراء المنشأة= 84 049 000 دج

		2013/12/25		
215		حـ/المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	84 049 000	
	232	حـ/ التثبيتات العينية قيد الإنجاز		63 720 000
	232	حـ/ التثبيتات العينية قيد الإنجاز		18 954 000
	232	حـ/ التثبيتات العينية قيد الإنجاز		500 000
	232	حـ/ التثبيتات العينية قيد الإنجاز		875 000
		" إثبات الحصول على المنشأة "		

- في 2011/07/15 اتفقت شركة SKTM مع مقاول على إنجاز مبنى إداري بمبلغ 8 295 000دج، وسددت للمقاول تسبيق بقيمة 829 500دج بشيك بنكي.

-في 2012/12/31 قدم المقاول الحالة الأولى لتقدم الأشغال بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3 492 400دج، سدد المبلغ الصافي بشيك بنكي والمقدر بـ 2 662 900دج.

- في 2013/12/26 قدم المقاول الحالة الثانية والأخيرة لتقدم الاشغال بمبلغ إجمالي 4 802 600دج، سددت بشيك بنكي.

علما أن مبلغ التسبيق يسترد في الفاتورة الأولى لتقدم الأشغال.

استلمت المبنى بتاريخ 2014/1/10.

- التسبيق يسترد في تسديد أول دفعة.

التسجيل المحاسبي :

- **المرحلة الأولى: دفع تسبيق للمقاول**

47		2010/07/15 حـ/الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية	829 500	
	512	حـ/ البنوك– الحسابات الجارية		829 500
		" نقل الملكية إلى حساب معلق"		

ملاحظة:

تسجل عملية تسديد التسبيق في شركة كهرباء وطاقات متجددة بوضع الحساب 47 مدينا و حساب 512 دائنا، غير أن هذه التسجيل يعتبر خاطئا حسب النظام المحاسبي المالي، فعملية تسديد التسبيق الصحيحة تكون بوضع حساب 238 مدينا وحساب طريقة التسديد دائنا. أما حساب 47 يسجل في حالات استثنائية وهي الإيرادات والأعباء في انتظار التعيين.

- **المرحلة الثانية: تسديد الحالة الأولى من تقدم الأشغال**

232		2012/12/31 حـ/التثبيتات العينية قيد الإنجاز	3 492 400	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		2 662 900
	238	حـ/التثبيتات والدفوعات عن طلبات التثبيت		829 500
		" تسجيل الحالة الأولى من تقدم الأشغال"		
404		2013/01/03 حـ/موردو التثبيتات	2 662 900	
	512	حـ/البنوك– الحسابات الجارية		2 662 900
		" تسديد المقاول بشيك"		

- **الحالة الثالثة: تسديد الحالة الاخيرة من تقدم الأشغال**

232		2013/12/26 حـ/ التثبيتات العينية قيد الإنجاز	4 802 600	
	404	حـ/ موردوا التثبيتات		4 802 600
		"تسجيل الحالة الثانية والأخيرة من تقدم الأشغال"		

404		2013/12/29		
		حـ/ موردوا التثبيتات	4 802 600	
	512	حـ/ البنوك– الحسابات الجارية		4 802 600
		" تسديد المقاول بشيك"		

- **المرحلة الرابعة: استلام المبنى**

212		2014/1/10		
		حـ/البناءات	8 295 000	
	232	حـ/ التثبيتات العينية قيد الإنجاز		8 295 000
		" إثبات الحصول على المبنى"		

المطلب الثاني: أعمال نهاية السنة

الفرع الأول: الاهتلاك

بالرجوع للعمليات السابقة التي قامت بها شركة SKTM نجد:

جدول رقم (2–2): التثبيتات التي سيتم اهتلاكها

رقم الحساب	البيان	المبلغ	مدة الاهتلاك
204	برمجيات	8 000 000	5سنوات
215	المعلوماتية	84 049 000	20 سنة
218	منشآت تقنية	650 000	5سنوات

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على المعلومات المقدمة من المؤسسة

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول تقييم التثبيتات في SKTM

- **جدول الاهتلاك للبرمجيات المعلوماتية:**

حساب قسط الاهتلاك السنوي للبرمجيات المعلوماتية: 8000000÷ 5= 1600000دج

قسط الاهتلاك لسنة 2010= 1600000×(11÷12)= 1466666د

جدول رقم(2-3):اهتلاك برمجيات معلوماتية

السنوات	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	8 000 000	1 466 666	1 466 666	7 866 666
2011	8 000 000	1 600 000	3 066 666	6 266 666
2012	8 000 000	1 600 000	4 666 666	4 666 666
2013	8 000 000	1 600 000	6 266 666	3 066 666
2014	8 000 000	1 600 000	7 866 666	1 466 666
2015	8 000 000	133 334	8 000 000	0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على المعلومات المقدمة من المؤسسة

- **جدول الاهتلاك منشآت تقنية:**

حساب قسط اهتلاك السنوي منشآت تقنية = 84 049 000 ÷ 20= 4 202 450ج

جدول رقم(2-4):اهتلاك منشآت تقنية

السنوات	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2013	84 049 000	4 202 450	4 202 450	79 846 550
2014	84 049 000	4 202 450	8 404 900	75 644 100
2015	84 049 000	4 202 450	12 607 350	71 441 650
2016	84 049 000	4 202 450	16 809 800	67 239 200
2017	84 049 000	4 202 450	21 012 250	63 036 750
2018	84 049 000	4 202 450	25 214 700	58 834 300
2019	84 049 000	4 202 450	29 417 150	54 613 850
2020	84 049 000	4 202 450	33 619 600	50 429 400
2021	84 049 000	4 202 450	37 822 050	46 226 950
2022	84 049 000	4 202 450	42 024 500	42 024 500
2023	84 049 000	4 202 450	46 226 950	37 822 050
2024	84 049 000	4 202 450	50 429 400	33 619 600
2025	84 049 000	4 202 450	54 613 850	29 417 150
2026	84 049 000	4 202 450	58 834 300	25 214 700
2027	84 049 000	4 202 450	63 036 750	21 012 250
2028	84 049 000	4 202 450	67 239 200	16 809 800
2029	84 049 000	4 202 450	71 441 650	12 607 350
2030	84 049 000	4 202 450	75 644 100	8 404 900
2031	84 049 000	4 202 450	79 846 550	4 202 450
2032	84 049 000	4 202 450	84 049 000	0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على المعلومات المقدمة من المؤسسة

- **جدول الاهتلاك تجهيزات مكتب:**

حساب قسط اهتلاك تجهيزات مكتب: 650 000÷ 5= 130 000دج

جدول رقم (2-5): اهتلاك تجهيزات مكتب

السنوات	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	650 000	130 000	130 000	520 000
2011	650 000	130 000	260 000	390 000
2012	650 000	130 000	390 000	260 000
2013	650 000	130 000	520 000	130 000
2014	650 000	130 000	650 000	0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على المعلومات المقدمة من المؤسسة

- **التسجيل المحاسبي لقيود الاهتلاك:**

1. تسجيل قسط اهتلاك لبرمجيات المعلوماتية:

68104		2010/12/31 حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ.ق أصول غير جارية	1 466 666	
	2804	حـ/اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها " إثبات قسط اهتلاك برمجيات المعلوماتية"		1 466 666
68104		2015/01/31 حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ.ق أصول غير جارية	133 344	
	2804	حـ/اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها " إثبات قسط اهتلاك برمجيات المعلوماتية"		133 344

2. تسجيل قسط اهتلاك منشآت تقنية

6815		2013/12/31 حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ.ق أصول غير جارية	4 202 450	
	2815	حـ/ اهتلاك منشآت تقنية "إثبات قسط الاهتلاك منشآت تقنية "		4 202 450
681		2019/12/31 حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ.ق أصول غير جارية	4 202 450	
	2815	حـ/ اهتلاك منشآت تقنية "إثبات قسط اهتلاك منشآت تقنية"		4 202 450

3. تسجيل قسط اهتلاك تجهيزات مكتب

68183		2010/12/31 حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ.ق أصول غير جارية	130 000	
	28183	حـ/اهتلاك تجهيزات مكتب "إثبات قسط الاهتلاك تجهيزات مكتب "		130 000
68183		2014/12/31 حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ.ق أصول غير جارية	130 000	
	28183	حـ/ اهتلاك تجهيزات مكتب "إثبات قسط اهتلاك تجهيزات مكتب"		130 000

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول تقييم التثبيتات في SKTM

الفرع الثاني: عمليات إعادة التقييم

من خلال المقابلة التي أجريت مع المكلف بالدراسات لشركة كهرباء و طاقات متجددة تبين أن المؤسسة تقييم تثبيتاتها عن طريقة التكلفة بعد التقييم الأولي، رغم أن لها دليل محاسبي معد حديثا وفق النظام المحاسبي المالي يوضح ويفسر عملية إعادة التقييم إلا أنها لم تطبق هذه الأخيرة وذلك لوجود بعض الصعوبات التي تعترض تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية.

❖ **طريقة التكلفة:**

1- في 2012/06/25 اشترت الشركة معدات صناعية بقيمة 000 200دج بشيك بنكي، ومدة اهتلاك هذه المعدات 10 سنوات.

الاهتلاك السنوي= 000 200÷ 10= 000 20

في 2015/12/31 قامت الشركة بتقييم المعدات الصناعية (طريقة التكلفة) فكان العملية المحاسبية كالآتي:

قيمة المعدات في 2015/12/31 = تكلفة الحيازة – مجموع الاهتلاكات – خسارة القيمة

قيمة المعدات في 2015/12/31 = 000 200 – (000 10+000 20+ 000 20+ 000 20)- 0

قيمة المعدات في 2015/12/31 = 000 130دج

2- بالرجوع إلى العمليات السابقة التي قامت بها الشركة نجد:

شراء تجهيزات مكتب بتاريخ 2010/01/03 بقيمة 000 650دج، معدل اهتلاك 20%، قسط الاهتلاك السنوي 000 130دج.

رقم الحساب	اسم الحساب	تاريخ الشراء	القيمة الاسمية	إجمالي الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
2183	تجهيزات مكتب	2010/01/03	650 000	650 000	0

بما أن قيمة تجهيزات مكتب في 2014/12/31 تؤول إلى الصفر، وعليه فالشركة تسجل قيد خروج التجهيزات من حسابات الشركة بعد اهتلاكها كليا.

❖ **طريقة إعادة التقييم**

ولتوضيح هذه العملية نفترض أن المؤسسة تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها ومثال على ذلك:

1- في 2012/06/25 اشترت المؤسسة معدات صناعية بقيمة 000 200دج بشيك بنكي، ومدة اهتلاك هذه المعدات 10 سنوات.

في 2015/01/01 قدرت قيمة المعدات الصناعية بـ 000 323دج من طرف خبير، لذا قررت المؤسسة إعادة تقييمها.

كيف لمؤسسة SKTM معالجة هذه العملية؟

قسط الاهتلاك السنوي =000 200÷10= 000 20دج

القيمة المحاسبية الصافية في 2015 /01/01 = 000 200- 000 50= 150000دج

إعادة التقييم = القيمة العادلة تاريخ إعادة التقييم- صافي القيمة الدفترية العادلة في تاريخ إعادة التقييم

= 323 000 -150 000

إعادة التقييم = 173 000دج

معامل التقييم = إعادة التقييم/ القيمة الدفترية العادلة في تاريخ إعادة التقييم

معامل التقييم= 173 000÷ 150 000

معامل التقييم= 1.02

إعادة التقييم الإجمالية للأصل:

قيمة المعدات بعد إعادة تقييمها= 200 000× 1.02= 204 000 أي زيادة بـ 4 000دج عن قيمتها الاصلية

أما إعادة تقييم الاهتلاك المجمع هي= 50 000× 1.02= 51 000 أي زيادة بـ 1 000دج

وفي القيد الآتي يسجل فقط النقصان في قيمة كل من المعدات و الاهتلاك المجمع

		2015/01/01		
215		حـ/ المنشآت التقنية، المعدات والأدوات	4 000	
	2815	حـ/ اهتلاك المنشآت التقنية		1 000
	105	حـ/ فارق إعادة التقييم		3 000
		" إعادة تقييم معدات صناعية "		

القيمة المحاسبية الصافية في 2015/01/01 = 000 204− (000 10+ 000 20+ 000 20+ 000 20)= 134 000دج

قسط الاهتلاك في 2015/12/31 = (000 204−000 51)÷7.5 سنوات

قسط الاهتلاك في 2015/12/31 = 20 400دج

في نهاية سنة 2015 يسجل القيد الآتي:

		2015/12/31		
6815		حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ.ق أصول غير جارية	20 400	
	2815	حـ/ اهتلاك منشآت تقنية		20 400
		"قسط اهتلا معدات صناعية "		

2- تجهيزات مكتب:

بالرجوع إلى العمليات السابقة التي قامت بها الشركة نجد:

شراء تجهيزات مكتب بتاريخ 2010/01/03 بقيمة 000 650دج، معدل اهتلاك 20%، قسط اهتلاك التجهيزات 000 130دج

جدول الاهتلاك

رقم الحساب	اسم الحساب	تاريخ الشراء	القيمة الاسمية	إجمالي الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
2183	تجهيزات مكتب	2010/01/03	650 000	650 000	0

بما أن التجهيزات محل التقييم وتؤول قيمتها المحاسبية الصافية في 2014/12/31 إلى الصفر، لذا فإن القيمة الحقيقية بعد المعاين من طرف الخبير هي 800 000دج، بعمر إنتاجي جديد لمدة 04 سنوات وعليه تتم عملية التسجيل المحاسبي كالآتي:

800 000 – 650 000 = 130 000دج

2183		2016/06/06		
	105	حـ/ تجهيزات مكتب	130 000	
		حـ/ فارق إعادة التقييم		130 000
		"إعادة تقييم تجهيزات مكتب"		

قسط الاهتلاك السنوي= 800 000 ÷ 4= 200 000دج

قسط الاهتلاك لسنة 2016 (من 2016/06/06 إلى 2016/12/31)=200 000×(6÷12)= 100 000دج

تسجيل قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم

68183		2016/12/31		
		حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ.ق أصول غير جارية	100 000	
	28183	حـ/ اهتلاك تجهيزات مكتب		100 000
		" تسجيل قسط الاهتلاك بعد إعادة التقييم "		

الخلاصة:

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها في شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM ، بمحاولتنا تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF من خلال المعالجة المحاسبية للتثبيتات وإعادة تقييمها ، لاحظنا مدى تأثير عملية إعادة التقييم في إعطاء الصورة والقيمة الحقيقية لتثبيت معين، غير أن المؤسسة لم تقم بتطبيق عملية إعادة التقييم على غرار أن لديها دليل محاسبي معد وفق النظام المحاسبي المالي وخاصة عملية إعادة التقييم لأنها تواجه بعض الصعوبات في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيقه كعدم وجود مكاتب خبرة متخصصة في عمليات التقييم للتثبيتات.

الخـــــاتـــــمـــة

خاتمة

الخاتمة:

انطلاقا من الإشكالية المطروحة والمتعلقة بواقع تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي قسمت دراستنا إلى فصلين، حيث قمنا في الفصل الأول بإعطاء نظرة على النظام المحاسبي المالي و التثبيتات (المعنوية، العينية، المالية) وتسليط الضوء على إعادة تقييمها في ظل النظام المحاسبي المالي. كما ختمنا الفصل الأول بدراسات سابقة وما خلصت إليه من خلال إظهار الأثر الإيجابي لها، أما الفصل الثاني تم التطرق من خلاله إلى دراسة ميدانية في شركة كهرباء وطاقات متجددة حيث حاولنا التطرق غلى أهم العاصر التي تقوم المؤسسة بمعالجتها من عمليات الشراء والتسجيل المحاسبي، عمليات التقييم وإعادة التقييم.

من خلال هذه الدراسة لاحظنا دور النظام المحاسبي المالي الذي جاء بطرق وقواعد تقييم التثبيتات أكثر دقة لإعطاء صورة صادقة لأصحاب اتخاذ القرار وكذلك إعطاء قيمة مرجعية تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

وبعد المعالجة والتحليل لمختلف جوانب الموضوع وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي طرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي محل الدراسة، من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة يتم اختبار الفرضيات والتوصل إلى مجموعة من النتائج.

أولا: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

1. **اختبار الفرضية الأولى:**

حيث يتم تأكيد على صحة الفرضية والمتمثلة في أن النظام المحاسبي المالي جاء لتنظيم معلومات مالية لتعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها حيث تم التطرق إليها في المطلب الاول من المبحث الثاني.

2. **اختبار الفرضية الثانية:**

ما جاء به النظام المحاسبي المالي لقواعد تسجيل وتقييم التثبيتات ساعدت المؤسسة في حل مشاكلها، تم التأكد من صحة هذه الفرضية حيث الإصلاحات التي أجريت على النظام المحاسبي المالي SCF ساعدت المؤسسات لإيجاد حلول لمشاكلها المحاسبية.

3. **اختبار الفرضية الثالثة:**

خاتمة

تم تأكيد صحة الفرضية الثالثة في الدراسة التطبيقية والتي تعد التكلفة التاريخية من اهم الطرق المستخدمة لتقييم التثبيتات في SKTM.

ثانيا: النتائج العامة للدراسة:

من خلال هذه الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ شمولية التثبيتات في النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط الوطني المحاسبي الذي كان يسميها بالاستثمارات؛
- ✓ أن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه ومبادئه حيث يرتكز هذا الأخير على تغليب الجوهر الاقتصادي على القانوني؛
- ✓ التقييم في شركة كهرباء وطاقات متجددة يكون على أساس التكلفة التاريخية وهذا لا يعطي الصورة الحقيقية والصادقة عن الوضعية المالية للشركة؛
- ✓ تقوم شركة كهرباء وطاقات متجددة بتسجيل عملية التسبيق في الحساب 47، وهذا يعتبر خطأ حسب النظام المحاسبي المالي، فالتسبيق يسجل في حساب 238 (التثبيتات والدفوعات عن طلبات التثبيت)، أما حساب 47 يسجل في حالات استثنائية وهي الإيرادات والأعباء في انتظار التعيين؛
- ✓ بينت الدراسة الميدانية أن الشركة لا تقوم بعملية إعادة التقييم وهذا راجع إلى مجموعة من الصعوبات التي تحد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي منها:
  - عدم وجود سوق نشط تعتمد وانفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالية؛
  - عدم وجود مكاتب خبرة متخصصة في عمليات التقييم للتثبيتات؛
  - افتقار البيئة الجزائرية إلى الإدراك الكبير لمفهوم القيمة العادلة.

ثالثا: الاقتراحات

خاتمة

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن صياغة الاقتراحات التالية:

- ✓ تكييف البيئة الاقتصادية الجزائرية مع ما نص عليه النظام المحاسبي المالي من أجل الحصول على قوائم مالية ذات خصائص نوعية لمساعدة المستخدمين في اتخاذ القرار المناسب والملائم؛
- ✓ ضرورة قيام الشركة محل الدراسة بوضع هيكل لمساعدة الباحث في فهم طبيعة عمل هذه الشركة؛
- ✓ من المفترض تطبيق شركة محل الدراسة لعملية إعادة التقييم لتثبيتاتها للحصول على قيم حقيقية ومناسبة؛
- ✓ ضرورة تحقيق متطلبات المؤسسات الاقتصادية عن طريق التعاون مع الجامعات والمعاهد من اجل المقاربة ما بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي في البحث العلمي؛
- ✓ ضرورة التكوين والتدريب لأصحاب المجتمع المحاسبي للرفع من مستوى الإدراك والوعي لمفهوم القيمة العادلة؛
- ✓ ضرورة قيام المؤسسات بإجراء التربصات لمحاسبيها عن تقنيات المحاسبة وفق SCF.

رابعا: آفاق الدراسة

بختام هذا البحث يمكن ان نلفت النظر إلى بعض النقاط التي يمكن المواصلة فيها من عدة جوانب من خلال اعتباره أساسا لإعداد بحوث مستقبلية والتوسع فيها:

- ✓ تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ ما مدى ملائمة تطبيق نموذج إعادة التقييم في المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ ما مصير فارق إعادة تقييم التثبيتات في شكل امتياز في المؤسسات الجزائرية.

قـــائـمـــة الـــمـراجـــــع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF و المعايير الدولية IAS/IFRS**، المحمدية، الجزائر، منشورات كليك، 2013، الطبعة الأولى، الجزء الثاني.
- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF)، الجزائر**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية.
- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، برج بوعريريج، الجزائر، دار النشر جيطلي،2009.
- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، الجزائر، دار جيطلي، 2011، الطبعة الأولى.
- علي سماي، عبد الوهاب رميدي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، الجزائر، دار النشر المنار، 2011.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، مطبعة عمال المطابع، عمان، الأردن، 2008.
- محمد عجيلة بن مبروك، **فعالية النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، جامعة غارداية، الجزائر، دار الصبحي للطباعة والنشر، 2011.
- مسعود صديقي، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري**، عين مليلة ، الجزائر، دار الهدى،2014.
- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2010.

البحوث الجامعية:

- حكيمة أوقاسي، سميرة سعدي، **تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة، 2015/2014.
- حمزة عقبي، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2017/2016.

قائمة المراجع

- خديجة كروش، **إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018/2017.
- فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
- نوال حناشي، زرقة نقيش، **المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص جباية ومحاسبة معمقة، جامعة مسيلة، 2019/2018.

المقالات العلمية:

- أسامة سحنون، حنيفة بن ربيع، واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي، **مجلة البشائر الاقتصادية**، الجزائر، مجلد 5، العدد1، 2019.
- رفيق يوسفي، عبد العزيز قتال، إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، **مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية**، العدد الثالث، مارس 2017
- عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (ias/ifrs) في الجزائر، **مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا**، جامعة الشلف، الجزائر، العدد6.
- محمد زرقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، **المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية**، العدد4، جوان 2016.
- مروان مباركي، العرابي حمزة، واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، **مجلة الأبحاث الاقتصادية**، جامعة البليدة2، الجزائر، المجلد13، العدد19، ديسمبر2013.
- مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، العدد الخامس، جامعة الوادي، 2012.
- هدى حافي، عامر الحاج، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية، **مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية**، جامعة بسكرة، الجزائر، المجلد 11، العدد1، 2017.

قائمة المراجع

الجرائد الرسمية:

- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبة،** العدد 19، قرار مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق 25. مارس 2009.
- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،** العدد19، قرار مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق 25 مارس 2009.
- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،** قانون المالية رقم 11/07 يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق 25 نوفمبر 2007.

المحاضرات:

- أمينة فداوي، **محاضرات في المحاسبة المعمقة،** موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة، قسم العلوم والملية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2017/2016.

المراجع باللغة الأجنبية:

المقالات العلمية:

- Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev, Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test **?, Economics, review of accounting studies**, United British, 2013.
- A. Muller, Edward J. Riedl, Thorsten Sellhorn, Thorsten Sellhorn Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versusFair Value, Boston, Massachusetts.2008.

قـــائـمـــة الـــمـــلاحـــق

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1: الدليل المحاسبي

2. Principes de comptabilisation

Dans le cas où la société opte pour le mode de réévaluation et en obtient l'approbation auprès des organes de gestion du Groupe, les principes de comptabilisation suivants sont à observer :

- La réévaluation est applicable pour une catégorie de biens immobilisés qui est à définir au préalable par la société ;
- La réévaluation est une opération de fin d'exercice (opération de clôture) ;
- Après sa première comptabilisation, la valeur de chaque actif immobilisé, appartenant à la catégorie à réévaluer préalablement définie, est ramenée à son montant réévalué, c'est-à-dire à sa juste valeur, à la date de réévaluation ;
- Le montant de la réévaluation d'un actif est obtenu grâce à la comparaison entre la valeur comptable, figurant au niveau des états financiers à la date de réévaluation, et sa juste valeur à cette date ;
- La société peut décider de la fréquence des réévaluations à opérer sur les immobilisations concernées, conformément aux dispositions légales et sous réserve de l'approbation des organes de gestion du Groupe ;
- Il appartient à chaque société de prendre attache avec des professionnels qualifiés, afin de procéder à une estimation de la juste valeur des terrains et des constructions pour que celle-ci puisse refléter la réalité du marché, la valeur à attribuer à ces actifs est celle qui est jugée la plus pertinente ;
- En l'absence de l'existence d'une évaluation sur la base des prix du marché, une installation d'un bien peut être évaluée à son coût de remplacement net d'amortissement. La juste valeur des installations de production est également leur valeur de marché ;
- L'écart de réévaluation positif est comptabilisé en capitaux propres ;
- Les réévaluations négatives ultérieures sont comptabilisées en puisant en premier lieu du solde porté en capitaux propre jusqu'à l'extinction de l'écart de réévaluation, et la différence négative restante est à constater sur le compte de charge approprié.

3. Règles d'évaluation

L'opération de réévaluation d'une ou plusieurs immobilisations donne lieu à une comptabilisation de la nouvelle valeur d'origine ainsi que le nouveau montant des amortissements, ces valeurs sont définies suite à la définition d'indices et coefficient de réévaluation ; les étapes à suivre en matière de réévaluation sont décrites ci-après :

1- Définir la nouvelle valeur de l'immobilisation à inscrire en comptabilité, c'est-à-dire sa juste valeur (ou valeur de marché) à la date de réévaluation, grâce à l'estimation d'un professionnel habilité pour ce type d'opération ;

قائمة الملاحق

2- Calculer la différence entre cette valeur et la valeur nette comptable (VNC) à la date de réévaluation, valeur issue de la différence entre la valeur d'origine et le cumul d'amortissement :

Ecart de réévaluation	=	Juste valeur à la date de réévaluation	-	Valeur nette comptable normale à la date de réévaluation

3- La différence obtenue constitue un « écart de réévaluation » positif ou négatif, il est rapporté à la VNC normale à la date de réévaluation (valeur sans prise en compte de la réévaluation) afin d'en déterminer un indice de perte ou gain de valeur (taux de perte ou de gain de valeur) :

$$Indice\ de\ réévaluation = \frac{\text{Ecart de réévaluation}}{\text{VNC d'origine}}$$

4- La détermination de l'écart de réévaluation, ainsi que de l'indice de perte ou de gain de valeur, permet de déterminer les écarts de valeur à constater pour la valeur d'origine ainsi que du cumul d'amortissement ;

4. Schématisation des écritures comptables

4.1. Première réévaluation

- ***Cas 1 : Augmentation de valeur***

Débit	*Crédit*	*Libelle de compte*	*Opération*
203xx		Frais de développement	
212xx		Agencement et aménagement de terrains	
213xx		Constructions	Constatation de l'écart de réévaluation
215xx		Installations techniques	
	28xx	Amortissements d'immobilisations	
	10500	Ecart de réévaluation	

- ***Cas 2 : Perte de valeur***

Débit	*Crédit*	*Libelle de compte*	*Opération*
681		Provision pour perte de valeur- actif non courant	Constatation de la perte de valeur
28xx		Amortissement d'immobilisation	
	203xx	Frais de développement	
	212xx	Agencement et aménagement de terrains	
	213xx	Constructions	
	215xx	Installations techniques	

قائمة الملاحق

4.2. Réévaluation avec un écart de réévaluation antérieur ou perte de valeur antérieure

- ***Cas 1 : Augmentation de valeur avec un écart de réévaluation antérieur***

Débit	*Crédit*	*Libelle de compte*	*Opération*
203xx		Frais de développement	Augmentation de l'écart de réévaluation
212xx		Agencement et aménagement de terrains	
213xx		Constructions	
215xx		Installations techniques	
	28xx	Amortissement des immobilisations	
	105	Ecart de réévaluation	

- ***Cas 2 : Augmentation de valeur avec une dépréciation antérieure***

Débit	*Crédit*	*Libelle de compte*	*Opération*
203xx		Frais de développement	Augmentation de valeur avec une dépréciation antérieure
212xx		Agencement et aménagement de terrains	
213xx		Constructions	
215xx		Installations techniques	
	28xx	Amortissement des immobilisations	
	781	Reprise sur perte de valeur- actif non courant	
	105	Ecart de réévaluation	

- ***Cas 3 : Perte de valeur avec écart de réévaluation antérieur***

Débit	*Crédit*	*Libelle de compte*	*Opération*
105		Ecart de réévaluation	Perte de valeur avec écart de réévaluation antérieur
681		Provision pour perte de valeur- actif non courant	
28xx		Amortissement des immobilisations	
	203x	Frais de développement	
	212x	Agencement et aménagement de terrains	
	213x	Constructions	
	215x	Installations techniques	

- ***Cas 4 : Perte de valeur avec une dépréciation antérieure***

Débit	*Crédit*	*Libelle de compte*	*Opération*
681		Provision pour perte de valeur- actif non courant	Perte de valeur avec une dépréciation antérieure
28xx		Amortissement des immobilisations	
	203x	Frais de développement	
	212x	Agencement et aménagement de terrains	
	213x	Constructions	
	215x	Installations techniques	

الملحق رقم 2: طلب فتح اعتماد مستندي استيراد

DEMANDE D'OUVERTURE DE CREDIT DOCUMENTAIRE IMPORT

AGENCE : **/ INDICE :** **DATE :**

Nous vous demandons de procéder à l'ouverture, auprès de votre correspndant, d'un crédit documentaire par SWIFT en faveur du bénéficiaire, conformément aux instructions mentionnées ci-dessous est coché (X), si applicable :

DONNEUR D'ORDRE
Nom ou Raison Sociale et Adresse Comptable :
Numéro de Compte :

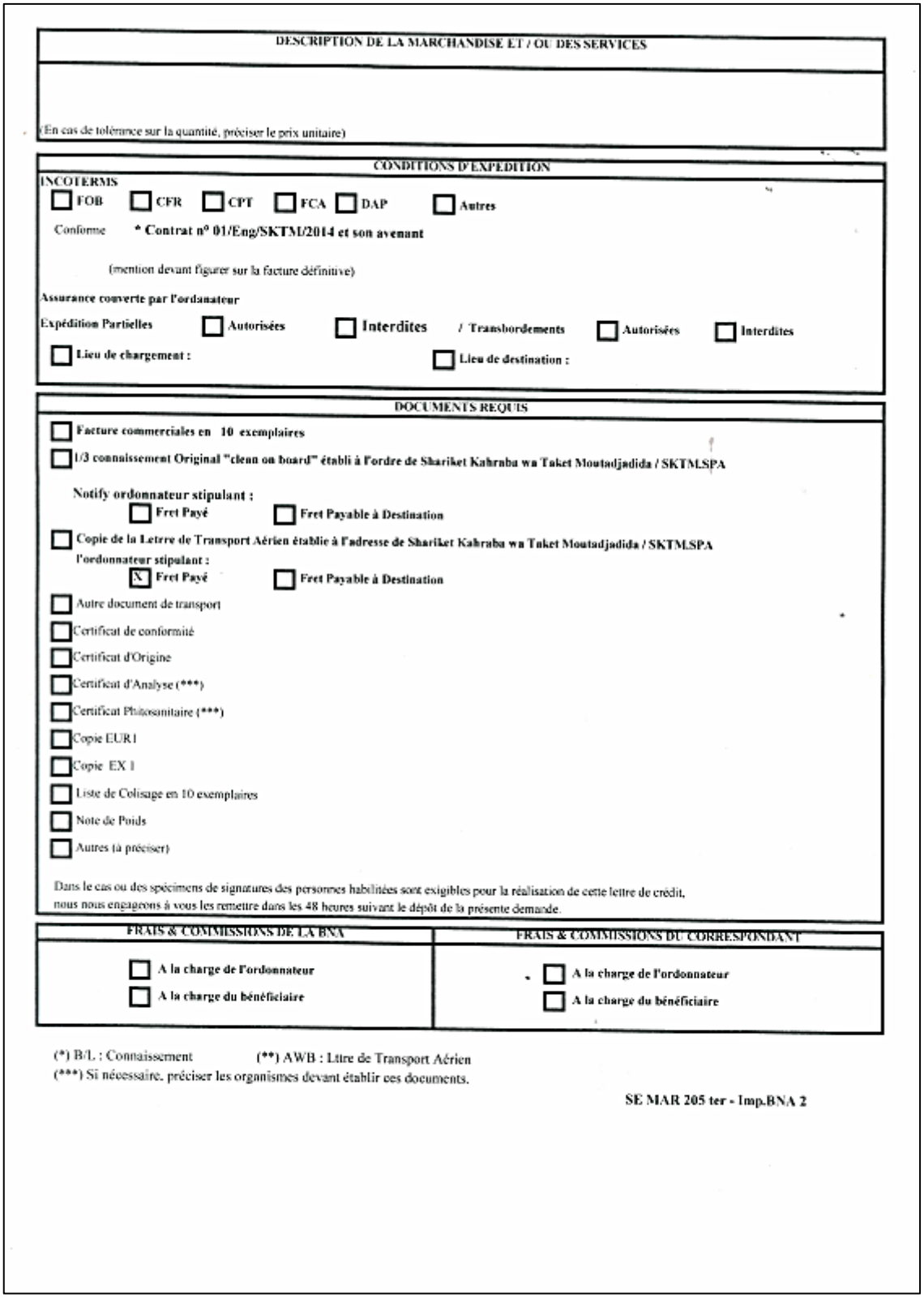
BENEFICIAIRE
Nom ou Raison Sociale et Adresse Comptable :
Banque du Bénéficiaire:

CARACTERISTIQUES DU CREDIT DOCUMENTAIRE	
Nature du crédit	
☐ Irrévicable ☐ Irrévocable & Confirmé	Date de validité :
☐ Transferable ☐ Non Transferable	Date limite d'expedition :
Montant du credit documentaire	**Montant du contrat ou de la facture proforma**
Devise : (en chiffre) (en lettre) ☐ Maximum ☐ Tolerence (+/-)	Devise : (en chiffre) (en lettre)

MODE DE PAIEMENT
☐ Paiement à vue
☐ Paiement différé à jour de la date de ☐ B/L (*) ☐ AWB (**) ☐ Autres (à préciser)
☐ Paiement mixte : %à vue/ % à jours de la date de ☐ B/L ☐ AWB ☐ Autres
☐ Acceptation ☐ Négociation

SE MAR 205 ter – Imp.BNA 1

قائمة الملاحق



DESCRIPTION DE LA MARCHANDISE ET / OU DES SERVICES

(En cas de tolérance sur la quantité, préciser le prix unitaire)

CONDITIONS D'EXPEDITION

INCOTERMS

☐ FOB ☐ CFR ☐ CPT ☐ FCA ☐ DAP ☐ Autres

Conforme *** Contrat n° 01/Eng/SKTM/2014 et son avenant**

(mention devant figurer sur la facture définitive)

Assurance couverte par l'ordonateur

Expédition Partielles ☐ **Autorisées** ☐ **Interdites** / **Transbordements** ☐ **Autorisées** ☐ **Interdites**

☐ **Lieu de chargement :** ☐ **Lieu de destination :**

DOCUMENTS REQUIS

☐ **Facture commerciales en 10 exemplaires**

☐ **1/3 connaissement Original "clean on board" établi à l'ordre de Shariket Kahraba wa Taket Moutadjadida / SKTM.SPA**

Notify ordonnateur stipulant :

☐ **Fret Payé** ☐ **Fret Payable à Destination**

☐ **Copie de la Letrre de Transport Aérien établie à l'adresse de Shariket Kahraba wa Taket Moutadjadida / SKTM.SPA**

l'ordonnateur stipulant :

☒ **Fret Payé** ☐ **Fret Payable à Destination**

☐ Autre document de transport

☐ Certificat de conformité

☐ Certificat d'Origine

☐ Certificat d'Analyse (***)

☐ Certificat Phitosanitaire (***)

☐ Copie EUR1

☐ Copie EX 1

☐ Liste de Colisage en 10 exemplaires

☐ Note de Poids

☐ Autres (à préciser)

Dans le cas ou des spécimens de signatures des personnes habilitées sont exigibles pour la réalisation de cette lettre de crédit, nous nous engageons à vous les remettre dans les 48 heures suivant le dépôt de la présente demande.

FRAIS & COMMISSIONS DE LA BNA	FRAIS & COMMISSIONS DU CORRESPONDANT
☐ **A la charge de l'ordonnateur**	☐ **A la charge de l'ordonnateur**
☐ **A la charge du bénéficiaire**	☐ **A la charge du bénéficiaire**

(*) B/L : Connaissement (**) AWB : Litre de Transport Aérien

(***) Si nécessaire, préciser les organismes devant établir ces documents.

SE MAR 205 ter - Imp.BNA 2

قائمة الملاحق

CONDITIONS SUPPLEMENTAIRES

Suite des documents requis:

Conditions De Paiement :

- **Paiement sous réserve ou contre garantie non autorisé.**
- **Documents énumérés au champ 46A doivent impérativement nous parvenir par votre canal, ce crédit n'étant pas librement négociable**

- **L'entrée en vigueur de ce crédit est-elle subordonnée à la mise en place d'une garantie ?** ☐ **Oui** ☐ **Non**

LANGUE D'EMISSION DU CREDET DOCUMENTAIRE

☐ Nous vous demandons d'émettre la présente lettre de crédit en langue française.

☐ En cas de besoin, nous vous autorisons à traduire la présente lettre de crédit en langue anglaise, sous notre entière responsabilité et les frais de la traduction seront à notre charge.

☐ Nous vous demandons d'émettre la présente lettre de crédit en langue anglaise.

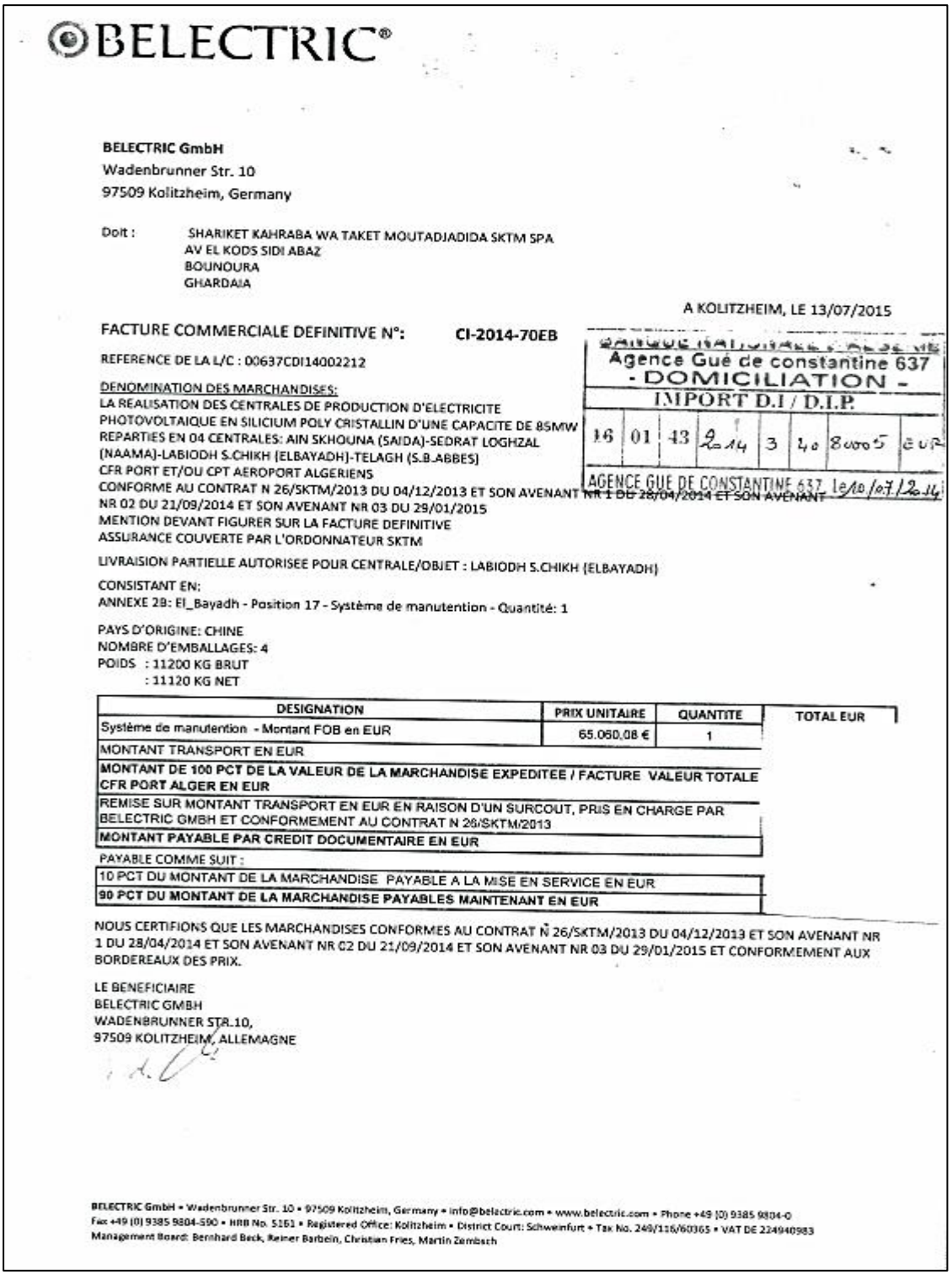
- **Ce crédit documentaire est soumis aux Règles et Usances Uniformes de la Chambre de Commerce Internationale relatives aux crédits documentaires brochure 600 version 2007.**
- **De convention expresse, les documents sont affectés par nous à la BNA à titre de gage ou de nantissement jusqu'à la bonne fin des avances qui résulteront de votre paiement, ou de votre acceptation, ainsi qu'au remboursement de toutes sommes dont nous serions débiteurs envers vous pour quelque cause que ce soit.**
- **Nous nous engageons à supporter tous les frais qui risquent d'être générés dans le cas de non utilisation de la lettre de crédit.**
- **Nous dégageons la Banque Nationale d'Algérie de tout risque de change éventuel.**

Case réservée à l'agence	**Cachet et signature de l'Ordonnateur**
Domiciliation : **NIF :** **Tarif douanier :** **PREG (provision retenue en garantie) :** %	

SE MAR 205 ter - Imp.BNA 3

قائمة الملاحق

الملحق رقم 3: فاتورة شراء



BELECTRIC®

BELECTRIC GmbH
Wadenbrunner Str. 10
97509 Kolitzheim, Germany

Doit : SHARIKET KAHRABA WA TAKET MOUTADJADIDA SKTM SPA
AV EL KODS SIDI ABAZ
BOUNOURA
GHARDAIA

A KOLITZHEIM, LE 13/07/2015

FACTURE COMMERCIALE DEFINITIVE N°: **CI-2014-70EB**

REFERENCE DE LA L/C : 00637CDI14002212

Agence Gué de constantine 637
- DOMICILIATION -
IMPORT D.I / D.I.P.
16 | 01 | 43 | 2014 | 3 | 40 | 80005 | EUR
AGENCE GUE DE CONSTANTINE 637 le 10/07/2014

DENOMINATION DES MARCHANDISES:
LA REALISATION DES CENTRALES DE PRODUCTION D'ELECTRICITE
PHOTOVOLTAIQUE EN SILICIUM POLY CRISTALLIN D'UNE CAPACITE DE 85MW
REPARTIES EN 04 CENTRALES: AIN SKHOUNA (SAIDA)-SEDRAT LOGHZAL
(NAAMA)-LABIODH S.CHIKH (ELBAYADH)-TELAGH (S.B.ABBES)
CFR PORT ET/OU CPT AEROPORT ALGERIENS
CONFORME AU CONTRAT N 26/SKTM/2013 DU 04/12/2013 ET SON AVENANT NR 1 DU 28/04/2014 ET SON AVENANT NR 02 DU 21/09/2014 ET SON AVENANT NR 03 DU 29/01/2015
MENTION DEVANT FIGURER SUR LA FACTURE DEFINITIVE
ASSURANCE COUVERTE PAR L'ORDONNATEUR SKTM

LIVRAISION PARTIELLE AUTORISEE POUR CENTRALE/OBJET : LABIODH S.CHIKH (ELBAYADH)

CONSISTANT EN:
ANNEXE 2B: El_Bayadh - Position 17 - Système de manutention - Quantité: 1

PAYS D'ORIGINE: CHINE
NOMBRE D'EMBALLAGES: 4
POIDS : 11200 KG BRUT
: 11120 KG NET

DESIGNATION	PRIX UNITAIRE	QUANTITE	TOTAL EUR
Système de manutention - Montant FOB en EUR	65.060,08 €	1	
MONTANT TRANSPORT EN EUR			
MONTANT DE 100 PCT DE LA VALEUR DE LA MARCHANDISE EXPEDITEE / FACTURE VALEUR TOTALE CFR PORT ALGER EN EUR			
REMISE SUR MONTANT TRANSPORT EN EUR EN RAISON D'UN SURCOUT, PRIS EN CHARGE PAR BELECTRIC GMBH ET CONFORMEMENT AU CONTRAT N 26/SKTM/2013			
MONTANT PAYABLE PAR CREDIT DOCUMENTAIRE EN EUR			
PAYABLE COMME SUIT :			
10 PCT DU MONTANT DE LA MARCHANDISE PAYABLE A LA MISE EN SERVICE EN EUR			
90 PCT DU MONTANT DE LA MARCHANDISE PAYABLES MAINTENANT EN EUR			

NOUS CERTIFIONS QUE LES MARCHANDISES CONFORMES AU CONTRAT N 26/SKTM/2013 DU 04/12/2013 ET SON AVENANT NR 1 DU 28/04/2014 ET SON AVENANT NR 02 DU 21/09/2014 ET SON AVENANT NR 03 DU 29/01/2015 ET CONFORMEMENT AUX BORDEREAUX DES PRIX.

LE BENEFICIAIRE
BELECTRIC GMBH
WADENBRUNNER STR.10,
97509 KOLITZHEIM, ALLEMAGNE

BELECTRIC GmbH • Wadenbrunner Str. 10 • 97509 Kolitzheim, Germany • info@belectric.com • www.belectric.com • Phone +49 (0) 9385 9804-0
Fax +49 (0) 9385 9804-590 • HRB No. 5161 • Registered Office: Kolitzheim • District Court: Schweinfurt • Tax No. 249/116/60365 • VAT DE 224940983
Management Board: Bernhard Beck, Reiner Barbein, Christian Fries, Martin Zembsch

قائمة الملاحق

الملحق رقم 4: فاتورة الاستيراد من المرسلة للبنك

BANQUE NATIONALE D'ALGERIE DATE :

DEMANDE D'OUVERTURE D'UN DOSSIER DE DOMICILIATION A L'IMPORT

AGENCE : INDICE :
ADRESSE :

Nom ou raison sociale :

Adresse complète :

Numéro d'identification fiscale (NIF) :

Numéro du registre de commerce :

Numéro de compte :

Conformément à la réglementation des changes en vigueur, nous vous prions d'ouvrir un dossier de domiciliation relatif à l'importation désignée ci-après :

Contrat commercial/facture(1) :

Montant en devise :
Montant de l'avenant :
Contre valeur en dinars au cours provisoire de : Soit :

Nom ou raison sociale du fournisseur :

Adresse complète du fournisseur :

Nature des produits (biens/services) :

Tarif douanier ou nature de service :

Provenance : Origine de produits :

Mode de règlement :

Les charges des risques (2) :

Lieu de dédouanement :

-Il est bien entendu que nous dégageons de toute responsabilité quant à la position douanière de ces marchandises (3) vis-à-vis de la réglementation des changes en vigueur :

Nous certifions sur l'honneur que :

- Cette opération n'est et ne sera domiciliée auprès d'aucune autre banque
- Nous ne possédons dans les pays étrangers aucun moyen de paiement nous permettant d'effectuer sur place le règlement de cette importation, et somme d'accord pour que cette opération se dénoue sur le plan financier suivant les normes en vigueur et dégageons la banque nationale d'Algérie des risque de change éventuels pouvant en découler.

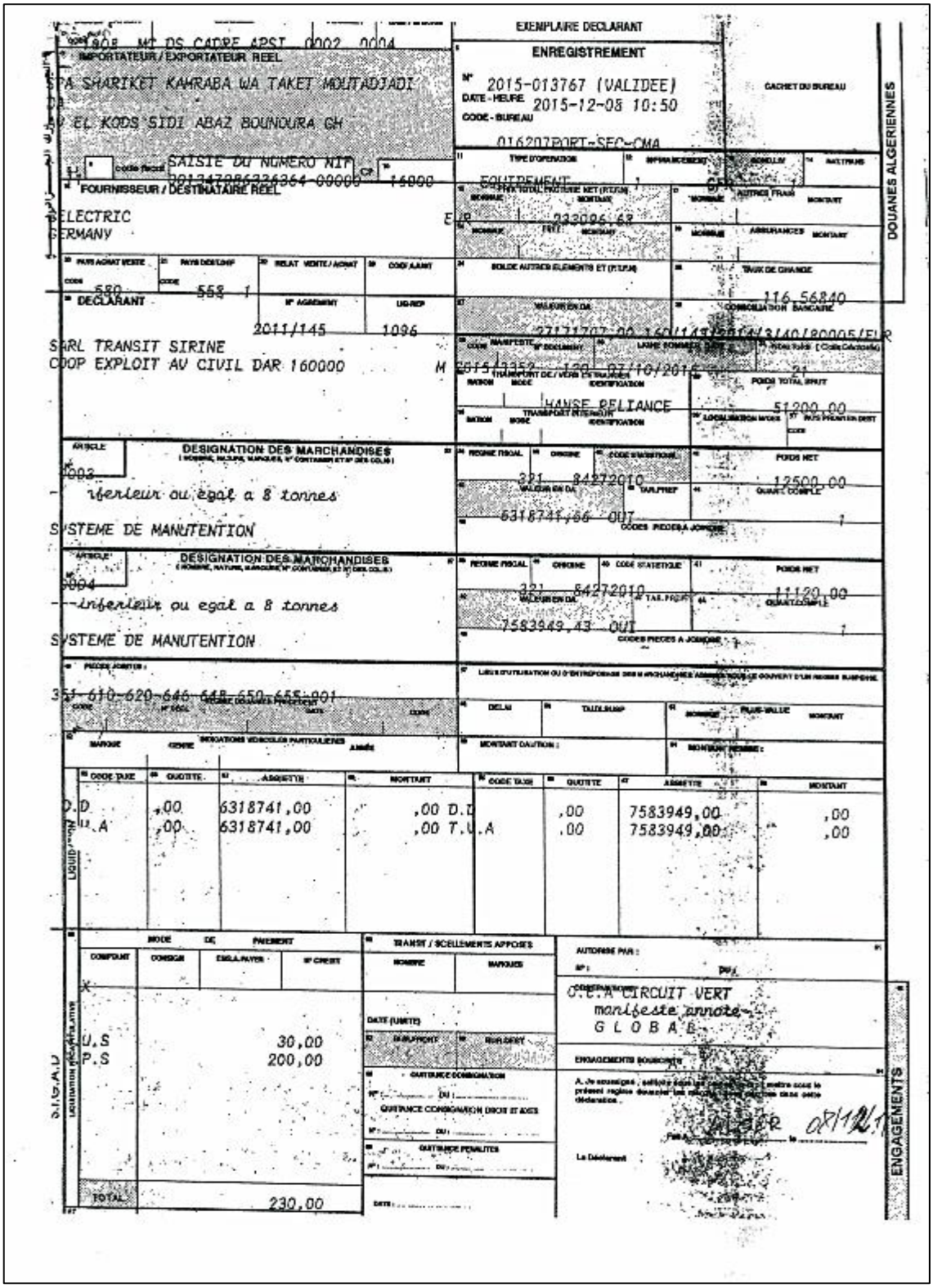
Nous nous engageons par la présente à :

- Effectuer toutes les procédures et formalités liée à cette opération auprès de votre agence ;
- Vous remettre dans les meilleurs délais, les documents douaniers y afférents après dédouanement.

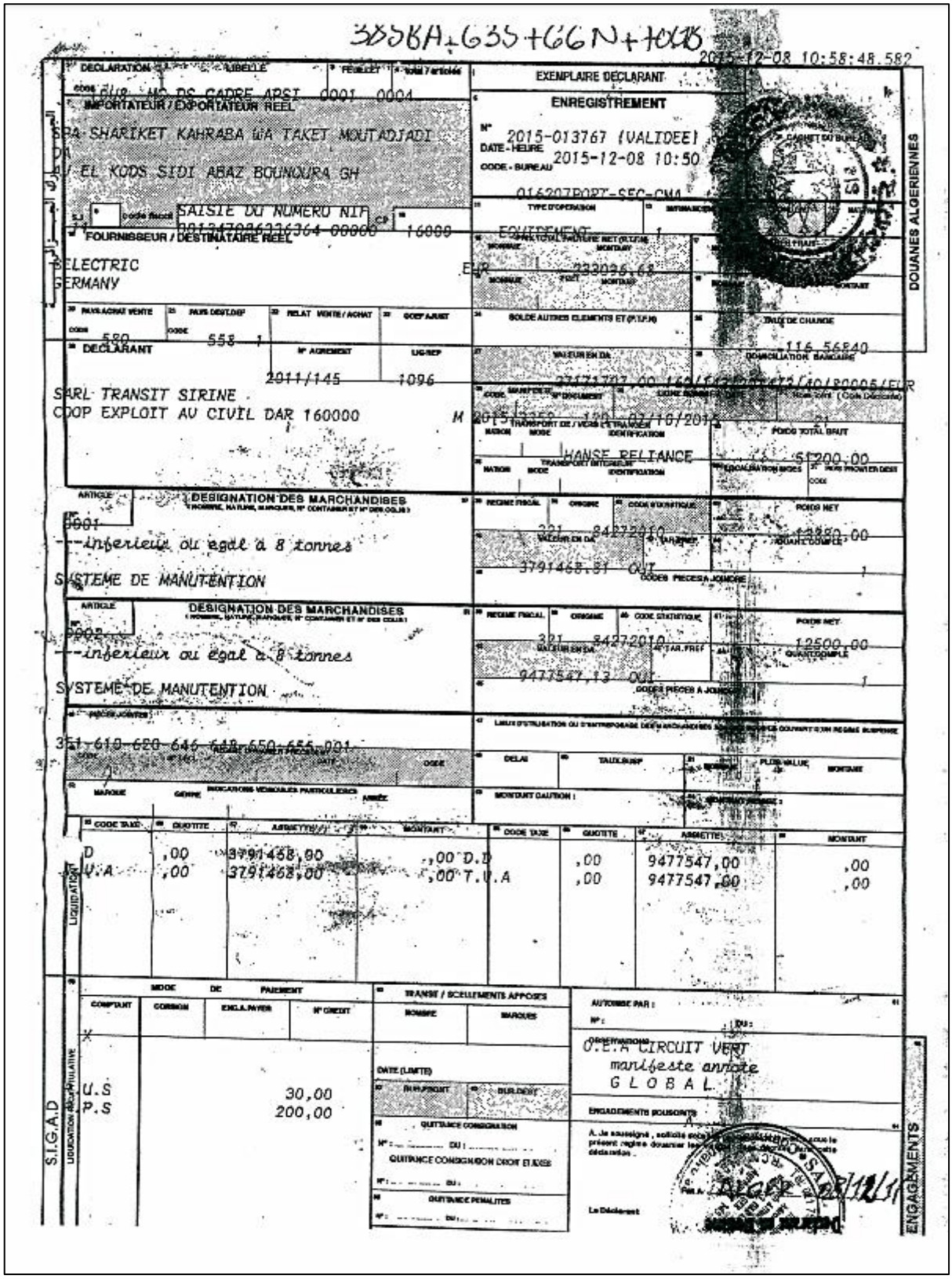
SIGNATURE AUTORISEE
CACHET

قائمة الملاحق

الملحق رقم 5: فاتورة الجمركة



قائمة الملاحق



فهرس الموضوعات

العنوان	الصفحة
إهداء	I
إهداء	II
شكر وعرفان	III
الملخص	IV
الفهرس	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الاختصارات	IX
قائمة الملاحق	X
مقدمة عامة	أ - و
الفصل الأول: الإطار النظري لطرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي	19
المبحث الأول: طرق تقييم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي	20
المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي وتقييم التثبيتات	20
الفرع الأول: إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	20
الفرع الثاني: التثبيتات في النظام المحاسبي المالي	23
المطلب الثاني: دراسة طرق تقييم التثبيتات	41
الفرع الأول: طرق التقييم	41
الفرع الثاني: إعادة تقييم التثبيتات	50
المبحث الثاني: عرض وتقييم الدراسات السابقة	61
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	61
الفرع الأول: دراسات محلية	61
الفرع الثاني: دراسات أجنبية	65
المطلب الثاني: مناقشة وتحليل الدراسات السابقة	66
الفرع الأول: مقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية	66
الفرع الثاني: مقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية	68
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول تقييم التثبيتات في SKTM	71
المبحث الأول: تقديم عام حول شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM	72

فهرس الموضوعات

المطلب الأول: تعريف الشركة..... 72
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي الحالي للشركة..... 73
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات لشركة SKTM 78
المطلب الأول: الحيازة على التثبيتات..... 78
الفرع الأول: الحصول على التثبيتات بمقابل مادي..... 78
الفرع الثاني: تثبيتات قيد الإنجاز..... 80
المطلب الثاني: أعمال نهاية السنة..... 84
الفرع الأول: الاهتلاك..... 84
الفرع الثاني: عمليات إعادة التقييم 89
الخاتمة..... 95
المراجع..... 199
الملاحق..... 103