وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم المالية و المحاسبة

بعنوان :

دراسة مقارنة لأثر تطبيق نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم على قيمة التثبيتات المادية و المعنوية

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز فرع "المدية"

إعداد الطالبتين :

- **رباحي أميرة**
- **كشافي نرمين**

تحت إشراف الأستاذ :

- **حناشي مصطفى كمال**

الاسم و اللقب	الدرجة العلمية	الصفة
حناشي مصطفى كمال	أستاذ محاضر ب	مشرفا و مقررا
مامي علي	أستاذ محاضر أ	ممتحنا
زرواطي محمد	أستاذ محاضر ب	ممتحنا

السنة الجامعية 2022/2021م

بسم الله الرحمن الرحيم

وَ اْخْفِضْ لَـهُمَـا

جَـنَـاحَ الـذُّلِّ مِـنَ

اْلـرَّحْـمَـةِ

وَقُـل رَّبِّ اْرْحَـمْـهُـمَـا

كَـمَـا رَبَّـيَـانِـي

صَـغِـيـرًا

صَدَقَ اللّهُ العَظِيم

الإسراء 24

إهداء

الحمد الله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا في إنجازه .

اقدم هذا العمل المتواضع :

إلى من ربتني وأعانتني بالصلوات والدعوات إلى أغلى إنسانة في هذا الوجود إلى التي وهبت حياتها لي وكانت لنا المثل الأعلى إلى التي لو أهديتها حياتي لن تكفي في حقها

أمي ثم أمي الحبيبة حفظها الله لنا.

إلى الذي لا مثيل له كان وسيكون من سيعيش في أعماقي وكان وراء كل خطوة خطوتها في طريق العلم إلى من عمل من أجلي وعلمني معنى الكفاح ومبادئ الحياة ورباني على الصدق والإخلاص وأوصلني إلى ما أنا عليه الآن

أبي العزيز حفظه الله لنا.

إلى بلسم روحي وحياتي، إلى من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتي أختاي " ياسمين ، ندى " .

إلى كل أفراد عائلتي الكبيرة كل باسمه الذين وقفوا معي دعما و سندا حتى أكملت دراستي بالأخص خالتي "نجية " .

إلى أعز الصديقات اللواتي جمعتني بهن الذكريات خاصة حبيبة القلب من كانت سندي بعد عائلتي لمن كانت عوني بعد الله، لصديقتي الغالية "حياة".

إلى كل من حملته ذاكرتي و لم تحمله مذكرتي .

نرمين

إهداء

الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختم سعي إلا بفضله، وما تخطيت هذه الصعوبات إلا بتوفيقه، تخرجت ليس بجدي ولا باجتهادي وإنما بتوفيق ربي .

أهدي هذا الجهد المتواضع :

إلى أول رجل أحبني، أختار لي أسمي وأعطاني اسمه ليبقى معي بكل افتخار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى القلب الكبير إلى أبي، هو الفضلُ هو الخير هو الكُلُّ، دمت عزيزي وعِزي وعزتي وسندي وملجأي بعد الله وهل بعد الأب نعيم يذكر

إلى الغالي : مصطفى رباحي.

إلى الجوهرة الغالية إلى صاحبة النبع الصافي إلى التي أطعمتني وسقتني بيدها إلى من جعلت صدرها مسكنا لي، إلى رمز الوفاء و الأمان ... نبع الحنان والحب إلى من جعلت الجنة تحت قدميها، إلى من كانت دعواتها الصادقة سر نجاحي، إلى العظيمة التي تستحق أعظم الجميل إلى ملكة قلبي وطريقي

إلى الجنة أمي الغالية.

إلى قدوتي وقوتي في الحياة إخوتي : عبد المؤمن، دعاء، زين الدين.

إلى رفيقات دربي وصديقاتي : غنية، مريم، جازيه، رميساء، أحلام، أمينة، ليلى،وجميع أقاربي.

إلى كل من دعمني وساندني في إتمام هذا العمل.

اللهم انفعني بما علمتني وانفع بي،فالحمد لله على حسن التمام والختام.

أميرة

الشكر والعرفان

نتقدم بالشكر العظيم لرب العالمين صاحب الفضل العظيم ، الذي أعاننا
على انجاز هذا العمل ، فله الحمد و له الشكر على فضله و امتنانه .
نشكر كل من تلقينا منه علما صالحا أو عملا مفيدا لمواصلة مشوارنا الدراسي ،
كما نشكر الأستاذ المشرف " حناشي مصطفى كمال " على كل توجيهاته و نصائحه ،
كل الأساتذة الذين
لم يبخلوا علينا بنصائحهم و توجيهاتهم العلمية طيلة مسارنا الدراسي .
كما نتقدم بالشكر لجامعة " الدكتور يحي فارس"–المدية – بطاقمها الأكاديمي و الإداري
على جهودهم المبذولة لخدمة الطلاب .
كما نتقدم بجزيل الشكر و الاحترام إلي كل عمال مؤسسة سونلغاز فرع – المدية –
و إلى كل من ساعدنا من بعيد أو قريب .

نرمين
أميرة

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طرق القياس المحاسبي التي تتمثل في نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم في تقييم التثبيتات المادية و المعنوية، كما يتضح لنا أن التكلفة التاريخية اعتمدت عليها عملية القياس المحاسبي لفترة لا بأس بها من الزمن و كانت تعد بديهة متفق عليها، و قاعدة لا يجرأ أحد على تعديها ، إلى أنه بتعقد المشاكل المحاسبية و انتشار الأسواق المالية وضع نموذج التكلفة محل انتقاد من قبل المهتمين بالمحاسبة ، فانقسم المجتمع المحاسبي إلى مؤيد و معارض لهذا النموذج، و أصبح التكلم على نموذج إعادة التقييم أمرا واقعا لا مناص منه ، باعتباره يبين القيمة الحقيقية التي تمتاز بالملائمة بخلاف التكلفة التاريخية، و اعتمادها على الأسواق النشطة لكن مع مزاياها العديدة إلى أنها هي الأخرى لم تسلم من الانتقاد.

الكلمات المفتاحية :التثبيتات ، القياس المحاسبي ، التكلفة التاريخية ، إعادة التقييم .

Astract :

This study aimed to identify the accounting measurement methods, which are represented in the cost model and the re-evaluation model in evaluating material and intangible fixes. A rule that no one dares to violate, that with the complexity of accounting problems and the spread of financial markets, the cost model has been criticized by those interested in accounting, so the accounting community divided into supporters and opponents of this model, and talking about the re-evaluation model became an inevitable reality, as It shows the real value that is characterized by appropriateness, unlike the historical cost, and its reliance on active markets, but with its many advantages, that it is also not free from criticism .

Keywords: stabilizations, accounting measurement, historical cost, revaluation.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الآية	-
الإهداء	-
الشكر و العرفان	-
الملخص	-
قائمة المحتويات	I - II
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	IV
قائمة الملاحق	V
مقدمة عامة	ب – د
الفصل الأول :الدراسة النظرية للتثبيتات و نموذج التكلفة	1 – 22
تمهيد	2
المبحث الأول : الإطار النظري للتثبيتات	3 – 12
المطلب الأول : مفهوم التثبيتات و تصنيفها	3 – 4
المطلب الثاني :تقييم و قياس التثبيتات المعنوية	4 – 6
المطلب الثالث :تقييم و قياس التثبيتات المادية	7 – 12
المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	13 – 14
المطلب الأول :مفهوم القياس المحاسبي	13
المطلب الثاني :العلاقة بين القيمة و القياس المحاسبي	13
المطلب الثالث : أسس القياس المحاسبي	14
المبحث الثالث : دراسة نموذج التكلفة في تقييم التثبيتات	15 – 21
المطلب الأول : ماهية نموذج التكلفة التاريخية	15
المطلب الثاني :جرد التثبيتات المادية وفق أسلوب التكلفة التاريخية	16 – 19
المطلب الثالث : مزايا و عيوب نموذج التكلفة التاريخية	20 – 21
خلاصة الفصل	22
الفصل الثاني : مفاهيم نظرية حول نموذج إعادة التقييم و مقارنته بنموذج التكلفة	23 - 47
تمهيد	24
المبحث الأول : دراسة نموذج إعادة التقييم	25 – 31
المطلب الأول : مفهوم نموذج إعادة التقييم	25 – 26
المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة	26 – 29
المطلب الثالث : مبررات ظهور نموذج إعادة التقييم	29
المطلب الرابع : شروط و أهداف نموذج إعادة التقييم	30 – 31
المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لنموذج إعادة التقييم و أثره على المعلومات المحاسبية	32 – 40
المطلب الأول : الاعتراف المحاسبي لنموذج إعادة التقييم	32
المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية التي تترتب عن تطبيق نموذج إعادة التقييم	33 – 38
المطلب الثالث :اثر نموذج إعادة التقييم على جودة المعلومات المحاسبية	38 – 40

فهرس المحتويات

المبحث الثالث : مزايا و انتقادات نموذج إعادة التقييم و مقارنته بنموذج التكلفة التاريخية	46 – 42
المطلب الأول : المزايا و الانتقادات الموجهة لنموذج إعادة التقييم	42 – 41
المطلب الثاني : معوقات تطبيق نموذج إعادة التقييم في البيئة الجزائرية	43
المطلب الثالث : مقارنة بين نموذج إعادة التقييم و نموذج التكلفة التاريخية	45 – 44
خلاصة الفصل	46
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز	59 – 48
تمهيد	49
المبحث الأول :تقديم عام لمؤسسة سونلغاز	60 – 50
المطلب الأول : نشأة و تطور شركة سونلغاز	53 – 50
المطلب الثاني :ماهية الشركة لتوزيع الكهرباء و الغاز	54 – 53
المطلب الثالث :التعريف بمديرية سونلغاز	60 – 54
المبحث الثاني :التقييم المحاسبي للتثبيتات	66 – 61
المطلب الأول : تقديم عناصر الميزانية لسنة 2021	62 – 61
المطلب الثاني : تقييم التثبيتات بنموذج التكلفة التاريخية	65 – 63
المطلب الثالث : تقييم التثبيتات بنموذج إعادة التقييم	66 – 65
المبحث الثالث : دراسة النموذج المقترح للمؤسسة	67
المطلب الأول : المقارنة بين نموذج التكلفة التاريخية و إعادة التقييم	67
المطلب الثاني : النموذج المقترح للمؤسسة	67
خلاصة الفصل	68
الخاتمة العامة	71 – 70
المصادر و المراجع	75 – 73
الملاحق	80 – 76

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	علاقة نموذج إعادة التقييم بأهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية	40
02	مقارنة نموذج إعادة التقييم بنموذج التكلفة التاريخية	45
03	ميزانية الأصول لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية سنة 2021	61
04	ميزانية الخصوم لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية سنة 2021	62
05	تقييم أراضي المؤسسة وفق التكلفة التاريخية	63
06	تقييم المباني وفق نموذج التكلفة التاريخية	63
07	تقييم تهيئات و ترميمات الاراضي وفق نموذج التكلفة التاريخية	64
08	تقييم برمجيات معلوماتية و ماشابهها وفق نموذج التكلفة التاريخية	65
09	المقارنة بين نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم	67

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الحالات الخاصة لإعادة التقييم	38
02	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية	56
03	الهيكل التنظيمي لقسم تقنيات الغاز	58
04	الهيكل التنظيمي لقسم تقنيات الكهرباء	58

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	ميزانية الأصول لمؤسسة سونلغاز سنة 2021	77
02	ميزانية الخصوم لمؤسسة سونلغاز سنة 2021	78
03	اهتلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	79
04	فارق إعادة تقييم التثبيتات لمؤسسة سونلغاز	80


مقدمة عامة

1. مدخل

يعتبر النظام المحاسبي المالي العمود الفقري المستمد من معايير المحاسبة الدولية، معتمدا على مجموعة من المفاهيم و المبادئ التي تستخدم كإطار يتم الرجوع إليه،و ذلك بإعداد قوائم مالية تقدم في شكل تقارير مالية متعددة (المركز المالي، حسابات النتائج، التدفقات النقدية ... الخ) تتميز بالمصداقية و الصحة و التعبير الدقيق عن الوضعية المالية للمؤسسة سعيا لتحسين الأداء المالي و ذلك للمحافظة على استمرارها و نموها و الابتعاد عن خطر الإفلاس.

حيث واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، و اختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية، و إشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم، حيث الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يمكن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل، حيث نموذج التكلفة نموذج إعادة التقييم من طرق القياس المحاسبي التي لكل واحد منها مؤيدها و معارضها خصوصا أن كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية، و بالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طريقة القياس المستخدمة.

ونظرا لكبر حجم الأصول الثابتة في الشركات بمكوناتها المختلفة فإن لها الأهمية الكبيرة بالنسبة لهذه الشركات إلا أن يلاحظ أن هناك بعض المشكلات في قياس هذه الأصول و تقييمها بدقة و الإفصاح عنها، وكذلك غياب الأسس الواضحة التي تلتزم بها الشركات في القياس و التقييم و الإفصاح عن الأصول الثابتة، وان الجدل القائم فيما يتعلق بطريقة القياس المحاسبي التي تظهر المعلومات بشكل أكثر واقعية و موضوعية.

2. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن طرح و صياغة الإشكالية الرئيسية للبحث و التي تتمثل فيما يلي :

فيما يتمثل الفرق قي أثر تطبيق نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم على قيمة التثبيتات المادية و المعنوية ؟

3. الأسئلة الفرعية: كما تفصح هذه الإشكالية عن تساؤلات فرعية أخرى، تتجلى فيما يلي :

- فيما تتمثل أسس و طرق القياس المحاسبي ؟
- ما مفهوم نموذج التكلفة و إعادة التقييم في النظام المحاسبي المالي ؟
- كيف يمكن أن يؤثر تطبيق نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على قيمة التثبيتات المادية و المعنوية على مستوى المؤسسة ؟

4. الفرضيات :لغرض الإجابة على الأسئلة الفرعية يمكن وضع الفرضيات التالية :

- تتمثل أسس القياس المحاسبي في : نموذج التكلفة الجارية ، نموذج القيمة المحينة (القيمة النفعية).

- نموذج التكلفة التاريخية تعتبر أساس القياس و التسجيل في الدفاتر المحاسبية، و ذلك لأنها سهلة الفهم و موضوعية لكونها تقوم على وقائع حدثت بالفعل، و يعتبر نموذج إعادة التقييم تقنية مستخدمة في المحاسبة و المالية تساعد على تحديد القيمة السوقية الحقيقية و العادلة للأصل الثابت.
- تقوم المؤسسة بانتهاج النموذجين لتقييم تثبيتاتها المادية و المعنوية ، و بذلك فان هناك اختلافات جوهرية بين النتائج المالية المنشورة باستخدام نموذج اعادة التقييم و تلك المحسوبة حسب نموذج التكلفة.

5. مبررات اختيار الموضوع : تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية :

- ارتباطه الوثيق بتخصص المحاسبة.
- دراسة بند مهم من بنود القوائم المالية (التثبيتات).
- قلة الدراسات و الأبحاث في هذا الموضوع.
- الرغبة الشخصية في الاطلاع و التعمق في هذا الموضوع.

6. أهمية الدراسة :

جاءت أهمية هذا البحث لإلقاء الضوء على كيفية قيام المؤسسات بالتقييم و القياس المحاسبي للتثبيتات، و مدى أثر تطبيق نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم على قيمة التثبيتات المادية و المعنوية.

7. أهداف الدراسة : يهدف هذا البحث لإبراز الفرق بين أثر تطبيق نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم على التثبيتات المادية و المعنوية و ذلك من خلال :

- الوقوف على مفهوم التثبيتات و القياس المحاسبي.
- التعرف على نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم.
- الإطار التطبيقي للطريقتين و المقارنة بينهما.

8. المنهج وأدوات الدراسة :

تحتاج كل دراسة علمية إلى مجموعة من المناهج تمكننا من دراسة الموضوع و التحقق من صحة الفرضيات المقدمة ، و بما أن هدف الدراسة يتمثل في التعرف عل الأثر التي يخلفه تطبيق نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم على التثبيتات المادية و المعنوية فان المنهج الوصفي التحليلي يعتبر المنهج المناسب لموضوع و طبيعة الدراسة و ذلك من خلال استعراض و تحليل الدراسات النظرية المتعلقة بالتثبيتات و أسس القياس المحاسبي من خلال الاستعانة بدراسة حالة أي الاعتماد على المنهج الاستقرائي و هو الأنسب لإسقاط الدراسة النظرية على ارض الواقع ، إما عن الأدوات المعرفية فسوف نعتمد على الكتب و المذكرات و المجلات و الوثائق الرسمية و المواقع الالكترونية و الوثائق التي تزودنا بها المؤسسة محل الدراسة .

9. **حدود الدراسة :** تتمثل حدود الدراسة في :

- **الحدود المكانية :**تم إجراء دراسة حالة على مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز (سونلغاز) بولاية المدية.
- **الحدود الزمانية :**تتمثل هذه الحدود في المدة الزمنية التي يغطيها البحث، أما الدراسة التطبيقية فأعدت خلال شهر ابريل / ماي من سنة 2022 و نعتقد أن هذه الفترة كافية من اجل الحصول على معطيات كافية.

10. **الدراسات السابقة :**

- **الدراسة التي قام بها رشيد بوكساني و آخرون بعنوان مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأيد في ظل المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة .**

هدف الباحث إلى التعرف بأساس القياس بالتكلفة التاريخية و إلى أهم الانتقادات الموجهة إليها و معرفة دوافع التوجه نحو إعادة التقييم و أهم الصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي.

توصل الباحث إلى أن إعادة التقييم بالقيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية و اقل منها موثوقية و أن المفاضلة بين البديلين يكون لصالح إعادة التقييم.

- **الدراسة التي قامت بها هيبة طبيش بعنوان دور القيمة العادلة في تحقيق مصداقية قائمة المركز المالي (الميزانية) للمؤسسة .**

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على القياس المحاسبي و أهم بدائله و تقييمها، بيان اثر تطبيق نموذج إعادة التقييم على مصداقية و ملائمة المعلومات لمستخدميها و معرفة بديل القياس المحاسبي الملائم للواقع الاقتصادي الجزائري .

و توصلت الباحثة إلى أن استخدام نموذج إعادة التقييم يؤدي إلى سلامة الإفصاح المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية، كما أن عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة واجبة التطبيق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية و هذا أي بتوفير أسواق نشطة، و إن إعادة التقييم مفهوم جديد في البيئة الجزائرية مما أدى إلى صعوبة فهمها و تطبيقها .

- **كتاب الأستاذ عبد الرحمان عطية بعنوان المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي .**

حيث تناول الأستاذ في هذا الكتاب في الفصل الخامس إعادة تقييم الاستثمارات، حيث هدفت هذه الدراسة للتعريف بأهم طرق القياس المحاسبي و التي تتمثل في التكلفة التاريخية و إعادة التقييم و ذلك بمعرفة مفهوم النموذجين و كيفية تقييم التثبيتات بواسطتهما .

11. **صعوبات البحث :**أثناء إنجاز البحث واجهتنا عوائق أهمها :

- قلة البحوث و الدراسات المتخصصة في هذا الموضوع .

12. هيكل الدراسة :

من أجل الإجابة على إشكالية البحث و اختبار مختلف الفرضيات لا بد من الإلمام و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، لذلك تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول هي وفق الآتي :

الفصل الأول : سيتم فيه التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالتثبيتات و القياس المحاسبي،و ذلك بالتطرق في المبحث الأول إلى الإطار النظري لتثبيتات و في المبحث الثاني إلى الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي و المبحث الثالث تطرقنا إلى نموذج التكلفة.

الفصل الثاني : سيتم من خلاله التطرق إلى مفاهيم نظرية حول نموذج إعادة التقييم و مقارنته مع نموذج التكلفة من خلال ثلاث مباحث،سنتطرق في المبحث الأول دراسة نموذج إعادة التقييم و المبحث الثاني إلى المعالجة المحاسبية لنموذج التقييم و المبحث الثالث إلى مزايا و عيوب إعادة التقييم و مقارنته بنموذج التكلفة

الفصل الثالث : يتم من خلاله إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز (سونلغاز) - فرع المدية– من خلال تقييم تثبيتات المادية و المعنوية حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في المبحث الأول الذي تطرقنا فيه إلى نبذة عن مؤسسة سونلغاز – فرع المدية – و المبحث الثاني إلى التقييم المحاسبي للتثبيتات المادية و المعنوية و المبحث الثالث إلى دراسة مقارنة و نموذج المقترح للمؤسسة.

الفصل الأول:
الدراسة النظرية للتثبيتات ونموذج التكلفة

تمهيد :

سعيا للتوحيد المحاسبي الدولي وضع الخبراء المحاسبون معايير دولية كتشريع لنظام محاسبي جديد متضمن للحسابات حيث حدثت عدة تغيرات لهذه الحسابات مقارنة بما كانت عليه في المخططات المحاسبية السابقة و من ضمن المجموعات التي حدثت تغير في حساباتها المجموعة صنف الثاني (التثبيتات المادية و المعنوية) و التي كانت سابقا الاستثمارات ، و لأن التثبيتات تحتل مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة فقام هذا النظام بشرح طرق التقييم وإعادة التقييم و القياس المحاسبي.

وسوف يدرج في هذا الفصل مفهوم التثبيتات و تصنيفها من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، وهي :

المبحث الأول : الإطار النظري للتثبيتات.

المبحث الثاني :الإطار ألمفاهيمي للقياس المحاسبي.

المبحث الثالث :دراسة نموذج التكلفة في تقييم التثبيتات (التكلفة التاريخية).

المبحث الأول: الإطار النظري للتثبيتات

سعيا للتوحيد المحاسبي الدولي وضع الخبراء المحاسبون معايير دولية كتشريع لنظام محاسبي جديد متضمن للحسابات حيث حدثت عدة تغييرات لهذه الحسابات مقارنة بما كانت عليه في المخططات المحاسبية السابقة و من ضمن المجموعات التي حدثت تغيير في حساباتها المجموعة الثانية (التثبيتات العينية و المعنوية) والتي كانت سابقا الاستثمارات،في هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم التثبيتات و تصنيفها و تقييمها.

المطلب الأول : مفهوم التثبيتات و تصنيفها

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التثبيتات و كيف تصنف و شروط الاعتراف بها .

الفرع الأول : مفهوم التثبيتات

هي تلك الأصول التي يتم اقتنائها من قبل الوحدة الاقتصادية ليس بغرض البيع و تحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية، و لكن للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدة فترات محاسبية.

وحسب نظام المحاسبي المالي SCF تتمثل القيم الثابتة في مجموع الوسائل و القيم الثابتة المادية والمعنوية و المالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة.[1]

الفرع الثاني : تصنيف التثبيتات

تصنف التثبيتات إلى التثبيتات المعنوية، التثبيتات المادية، التثبيتات المالية كالتالي :

أولا : تعريف التثبيتات المعنوية

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي. مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية.

والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، و العلامات، و برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، و الإعفاءات، و مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.[2]

شروط الاعتراف بها :

يتم الاعتراف بأصل على أنه تثبيت معنوي إذا توفرت فيه المعايير التالية [3]:

- عنصر قابل للتشخيص : معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه، انتقاله و تحويله، إيجاره و تبديله، كما أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق و التزامات.
- مورد تحت رقابة : تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية و يمكن لها استفادة الغير منها.
- وجود مزايا اقتصادية مستقبلية متطورة.
- يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيه.

---

[1]-عبد الوهاب رميدي، علي سماي،المحاسبة المالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، الطبعة 01،دار هومة،الجزائر،2011،ص89.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد28،19ربيع الأول عام1430ه، 25مارس سنة2009م،ص8.

[3]- محمد بوتين،المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية،متيجة للطباعة،الجزائر،2010،ص133.

ثانيا : تعريف التثبيتات العينية

التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، و تقديم الخدمات، و الإيجار، و الاستعمال لأغراض إدارية ، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية.[1]

شروط الاعتراف بها :

يدرج التثبيت كأصل إذا كان [2]:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى كيان.
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.
- أن يكون قابل للتعيين و مراقب من طرف المؤسسة.
- أي أن المؤسسة هي المستفيد إرادته و تحمل التكاليف و الأعباء و تكاليف الناتجة عن استعماله.

ثالثا : تعريف التثبيتات المالية

تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة و الأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها و للدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير أو عند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الأربعة الآتية :

- سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها.
- السندات المثبتة الأخرى 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.[3]

شروط الاعتراف بها :

قيم الاعتراف بالأصول أو المتطلبات التالية في الميزانية عندما تصبح المؤسسة طرفا في اشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية و يتم إثبات عملية شراء و بيع أصول المالية باستخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس لاعتراف و إثبات في دفاتر.[4]

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،نفس المرجع السابق،ص8.

[2]- بن ربيع حنيفة،سحنون أسامة،واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي،الجزائر،مجلة البشائر الاقتصادية،العدد25،1-05-2019،ص264.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،نفس المرجع السابق،ص11.

[4]- محمد أبوناصر،جمعة حميدات،معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي،الجوانب النظرية و العلمية،دار وائل لنشر،عمان،الأردن،2008،ص652.

المطلب الثاني : تقييم و قياس التثبيتات المعنوية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تقييم الأولي و تقييم اللاحق لتثبيتات المعنوية.

الفرع الأول : التقييم الأولي لتثبيتات المعنوية

يقيم الأصل الثابت الغير المادي بداية بتكلفته و تختلف حسب الحالات التالية :

1. حالة الحصول على التثبيتات المعنوية عن طريق الشراء [1]:

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.
- تكاليف المباشرة =تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل +الأتعاب غير المباشرة + اختبارات سير الأصول .

تحدث التكلفة إذا كان الدفع لأجل .

وتستثنى ولا تدخل في التكلفة التكاليف التالية :

- تكاليف الانطلاق بما في ذل الإشهار.
- تكاليف تحويل نشاط ما.
- المصاريف الإدارية و المصاريف العامة.
- خسائر العمليات عند البداية.

2- حالة إنتاج الأصل 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 وإذا فقط تستطيع المؤسسة إثبات [2]:

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

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

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

وتستثنى من تكلفة الإنتاج ولا تدخل فيها المصاريف الإدارية، و المصاريف العامة (إلا إذا كانت مباشرة من الأصل المعني) خسائر العمليات الأولية، مصاريف تكوين المستخدمين و التكاليف غير المباشرة.

---

[1]- محمد بوتين،مرجع سبق ذكره، ص136.

[2]- هوام جمعة،المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية AIS/IFRS،2009-2010،ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية،بن عكنون الجزائر،2010،ص68-69.

3- حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل [1]:

يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة ،أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطي و الحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة و الأصل الداخل إلى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.

4- حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة تجميع :

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

5- حالة الحصول على أصل معنوي من خلال منحة حكومية [2]:

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

الفرع الثاني : التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية

حسب النظام المحاسبي المالي ، يقترح معالجتين ممكنتين عند التقييم اللاحق على التسجيل الأولي [3]

1. نموذج التكلفة

بعد التسجيل الأولي، فإن التثبيتات المعنوية يجب أن تسجل بالتكلفة ناقص الإستهلاك المتراكمة و خسائر القيمة المتراكمة .

2. نموذج القيمة المعاد تقييمها

في إطار المعالجة المسموح بها، كل تثبيت معنوي، و بعد تسجيله الأولي كأصل، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم ناقص الاستهلاك المتراكمة السابقة.

القيمة العادلة :

هي القيمة السوقية للأصل و تحدد هذه القيمة من طرف خبراء مختصين و مؤهلين في هذا المجال أما الأصل الذي لا يمكن تحديد له قيمة سوقية فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية.

---

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ،ص137-138.

[2]- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو،2009،ص140-141.

[3]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص69-70.

إعادة التقييم يجب أن تتم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات بشكل فعال عن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الغلق أو الإقفال، حيث أن إعادة تقييم الأصول المعنوية تتم إذا كان هناك سوق خاص بالقيم المعنوية أو هناك تقييم لنفس العناصر المتجانسة.

المطلب الثالث : تقييم و قياس التثبيتات المادية

تخضع التثبيتات المادية إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة إلى غاية خروجها.

الفرع الأول : التقييم الأولي لتثبيتات المادية[1]

و نجده في الحالات التالية :

1. حالة الاقتناء :

و تقيم قيمة أي بند عند الاعتراف به كأصل ثابت بالتكلفة التاريخية، و عادة تكون مكونات التكلفة كالتالي :

- سعر الشراء بما في ذلك الرسوم الغير قابلة للاسترجاع.
- أي تكاليف أخرى متكبدة لوضع الأصل في وضع التشغيل.
- التكاليف المقدرة لتفكيك و إزالة موقع الأصل.

تكلفة الأصل المصنعة داخليا : و تقييم قيمة الأصول بتكلفة الصنع، أي بنفس طريقة تقييم الأصول المنتجة بغرض البيع، مع استبعاد الأرباح الداخلية و الخسائر غير العادية، مع وجوب إدماج جميع التكاليف المباشرة ضمن تكلفة الأصل.

2. حالة المبادلة :

يكمن اقتناء أصل مادي عن طريق المبادلة الكلية أو الجزئية، و تقاس تلفة هذا الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم و الذي يعادل القيمة العادلة للأصل بعد التسوية بالمبالغ النقدية.

3. حالة الاقتناء عن طريق عقود الإيجار :

- عقد الإيجار التشغيلي : يتم الاعتراف به على أساس القسط الثابت طيلة مدة العقد.
- عقد الإيجار التمويلي : يعترف فيها المستأجر كأصول و التزامات في الميزانية بمبلغ مساوي للقيمة العادلة للممتلكات المؤجرة، أما إذا كانت أقل فبالقيمة الحالية لدفوعات الإيجار.

الفرع الثاني : التقييم اللاحق لتثبيتات المادية

يسمح النظام المحاسبي المالي بإدراج أي تثبيت مادي في الحسابات عقب إدراجه الأول وفق طريقتين هما التكلفة التاريخية و طريقة إعادة التقييم.

1. طريقة التكلفة التاريخية :

حسب هذه الطريقة يسجل الأصل المادي بعد التسجيل الأولي بتلفته منقوص منها اهتلاكاته المتراكمة و خسارة قيمته المتراكمة.[2]

- **تسجيل إهتلاك التثبيتات المادية**

يكون تسجيل قسط الاهتلاك حسب القيد التالي [3]:

---

[1]- طارق حماد عبد العال،دليل المحاسب إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية،الجزء الثاني،الدار الجامعية الإسكندرية،مصر 2006.

[2]- بلخير بكاري،دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2016،ص78

[3]- عبد الرحمان عطية،المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي،جيطلي للنشر و التوزيع،الطبعة1،الجزائر،2011،ص133

681		ح/المخصصات للإهتلاكات و خسائر القيمة	***	
	281	ح/ اهتلاك التثبيتات المادية		***

- **تسجيل خسارة القيمة على التثبيتات المادية**

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها الواجبة التحصيل، كما نص النظام على مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني. إن عملية مراجعة وتعديل خسارة القيمة تكون في نهاية السنة.[1]

وتجب الملاحظة إلى أن تسجيل الخسارة في قيمة الأصل القابل للاهتلاك تؤدي إلى تغيير(انخفاض) قسط الاهتلاك خلال السنوات الموالية لتسجيل خسارة القيمة هذه.

و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي :

681		ح/المخصصات للاهتلاكات و المؤسسة و خسائر القيمة	***	
	29	ح/خسائر القيمة عن التثبيتات		***

في حالة زيادة خسارة القيمة :

681		ح/المخصصات للاهتلاك والمؤونات و خ ق	***	
	29	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		***

في حالة إلغاء خسارة القيمة:

29		ح/خسائر القيمة عن التثبيتات	***	
	78	ح/الإسترجاعات عن خسائر القيمة		***

2. طريقة إعادة التقييم :

بعد التسجيل الأولي لتثبيت المادي يجب أن تسجله بمبلغه المعاد تقييمه بحسب قيمته العادلة تاريخ إعادة التقييم، تكلفته منقوص منها اهتلاكاته اللاحقة و خسارة قيمته اللاحقة.[2]

تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية، حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

[1]- عبد الرحمان عطية، نفس المرجع السابق، ص133

[2]- علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء،الجزائر،2014، ص110

القيمة الحقيقية للأراضي و المباني هي في العادة قيمتها في السوق، و تحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون و مؤهلون.

تمثل القيمة الحقيقية سعر السوق الحالي للسلع المتماثلة إذا توفر شرط تواجد السوق، و عند غياب مؤشرات تدل على القيمة السوقية فإنها تقوم بتكلفتها التعويضية الصافية من الاهتلاك، وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

- **المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم على أساس القيمة العادلة**

1. إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان فارق إعادة التقييم، سنرى مختلف حالات المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم في [1]:
2. إذا تمت إعادة تقييم تثبيت مادي عن طريق تطبيق مؤثر محدد بالنسبة إلى تكلفة التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى قيمته في السوق فإن مجموع الاهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل ،بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه .

ويكون القيد المحاسبي :

21		من ح/تثبيتات مادية	***	
	105	إلى ح /فارق إعادة التقييم		***
	281	ح/اهتلاك التثبيتات المادية		***
		تسجيل إعادة تقييم التثبيتات		

3. باعتماد التكلفة المحاسبية الصافية للتثبيت المعاد تقييمه عن طريق إلغاء مجموع الإهتلاكات المجمعة ،فائض القيمة يسجل مباشرة بالجانب الدائن من رؤوس الأموال (فارق التقييم).

القيد المحاسبي :

281		من ح / اهتلاك التثبيتات	***	
	21	إلى ح/ التثبيتات المادية		***

21		من ح /التثبيتات المادي	***	
	105	الى ح / فارق اعادة التقييم		***

[1]- علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص110

ملاحظة هامة :

أثر إعادة التقييم على محاسبة أقساط الإهتلاك :

يتم طرح أقساط الاهتلاك المحسوبة على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة من نتيجة المؤسسة بالشكل العادي والمألوف باعتبار تسجيلها من أعباء الدورة .

وقد حدد النظام المحاسبي المالي كيفية معاملة التغيير في التقدير لارتباطه بتغير مدة المنفعة "حسب المادة 8 من الفصل الأول " :

- في حال أن المدة المحاسبية الباقية أكبر من مدة منفعة الأصل المعاد تقيمه ، فإن القيمة المحاسبية الصافية للاصل والمعاد تقيمها يجب ان تستهلك على مدة توافق مدة المنفعة الباقية للتجهيزات المادية المهتلكة المعنية .
- في حال أن المدة المحاسبية الباقية اقل من مدة منفعة الاصل المعاد تقييمه فإن القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها يجب ان تستهلك استثنائيا على مدة توافق المنفعة المرتبطة بالقيمة المحاسبية الجديدة للأصل المعاد تقييمه .

الفرع الثالث : القياس عند الإهتلاك و خسائر القيمة

نتناول في هذا المطلب قياس الإهتلاك أولا ثم قياس خسائر القيمة

أولا : قياس الاهتلاك

- **مفهوم الاهتلاك** : يعرف الاهتلاك على أنه إستهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، و يتم توزيع المبلغ المقابل للإهتلاك بصورة طردية على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.[1]

  تتمثل القيمة المتبقية في المبلغ المقدر الحصول عليه بخروج الأصل من حسابات المؤسسة مطروحا منها تكاليف الخروج. أما المدة النفعية هي المدة المقرر الاستفادة منها في استعمال الأصل.[2]

- **طرق الاهتلاك** : الاهتلاكات المطبقة على الأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي هي [3] :
  - طريقة الاهتلاك الثابت
  - طريقة الاهتلاك المتناقص
  - طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج
  - طريقة الاهتلاك المتزايد

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

---

[1] - عمورة جمال، الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة البليدة، ص6.

[2]- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدوليIAS/IFRS ، الصفحات الزرقاء، 2012،ص92.

[3] - شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود،الجزائر،ص82

و تكون الطريقة الثابتة هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من هذا التطور بصورة صادقة. كما يجب أن تدرس دوريا، طريقة الاهتلاك، المدة النفعية، و القيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على الأصول الملموسة، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية و التوقعات من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات و التقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.[1]

ثانيا: قياس خسائر القيمة

- **مفهوم خسارة القيمة** : عرف النظام المحاسبي المالي الخسارة في القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها الواجبة التحصيل. كما نص النظام على مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة لتحصيل للأصل المعني، و تكون هذه المراجعة و التعديل في خسارة القيمة في نهاية السنة المالية.[2]
- **مؤشرات تدني القيمة** :

توجد مؤشرات ذات عوامل داخلية و أخرى خارجية

المؤشرات الداخلية :

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل.
- تغير نمط استعمال الأصل مما يؤشر سلبا.
- تغير الأداء الاقتصادي للأصل.

المؤشرات الخارجية :

- انخفاض القيمة السوقية للأصل.
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة و القانوني و الاقتصادي.
- تطور نسب الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤثر سلبا على القيمة القابلة للاسترجاع.

- **مراحل إثبات خسارة قيمة الأصل الثابت [3]:**

عند تقدير المؤسسة و فحصها لأصولها في تاريخ إقفال الحسابات و كان هناك مؤشر (داخلي أو خارجي) يدل على أن أصل فقد قيمته، فإن المؤسسة تقوم بتقييم القيمة القابلة للتحصيل و ذلك :

- تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و قيمته النفعية.
- إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة القيمة.

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

---

[1] - النظام المحاسبي المالي، دار بلقيس لنشر، ص53.

[2] - عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص133.

[3] - لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره،ص 41

تتمثل تكاليف الخروج في مصاريف العقود، و مصاريف رفع البضاعة و إعداد الموقع باستثناء الأعباء المالية و أعباء الضريبة على النتيجة.

القيمة النفعية = القيمة المحينة للتدفقات الداخلة المستقبلية للأصل – التدفقات الخارجة.

- **استرجاع خسارة القيمة [1]:**

- تقدر المؤسسة عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات للأصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت، عند توفر هذا المؤشر فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.
- يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية ضمن المنتجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، و حينها يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.

[1] - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره،ص53.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد أهم وظائف المحاسبة، إذ يساهم في توفير المعلومات ذات جودة عن أداء المؤسسة و مركزها المالي و التغيرات التي تحصل فيها حيث أن القياس المحاسبي هو المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية و المالية التي تظهر في القوائم المالية، التي بدورها تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات الصائبة و المناسبة.

المطلب الأول :مفهوم القياس المحاسبي

هناك عدة تعاريف للقياس المحاسبي نذكر منها :

تعريف1: عرف القياس على انه عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية و ذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب.[1]

تعريف2 :عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA)في تقريرها لعام 1979على أنه :"تحديد أرقام الماضي و الحاضر و المستقبل للمنشأة أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل و ذلك على أساس الملاحظة و تبعا للقواعد المحددة".[2]

تعريف3: عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)بأنه "عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم الاعتراف به و الإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن قائمة المركز المالي و قائمة الدخل و هذا بالاعتماد على طرق قياس محددة".[3]

وعليه مما سبق نستنتج أن القياس المحاسبي يتمثل في تحديد القيم النقدية للأحداث الاقتصادية القابلة للقياس الكمي و المتصلة بالمؤسسة وفق مبادئ محاسبية و قوانين محددة مسبقا.

المطلب الثاني :العلاقة بين القيمة والقياس المحاسبي

بداية يجب الفصل بين مفهوم التقييم و التقويم، فالتقييم هو تقدير وإعطاء قيمة و التقويم هو التعديل بعد إعطاء القيمة، و يقال لغة "قوم الشيء" أي عدله و صحح الاعوجاج فيه، أما "قيم الشيء" أي أعطاه وزنا أو عددا و حدد الاعوجاج فيه وفقا لوحدات معينة مثل الدينار الجزائري و يعَرف التقييم على انه عملية يتم من خلالها مَعرفة نقاط القوة و النقاط الضعف ثم يتم تقدير القيمة عن طريق إصدار أحكام عليها باستخدام طرق و أدوات مختلفة، أما التقويم فيكون بعد عملية التقييم من أجل تحليل نتائج التقييم و تصحيح انحرافاته.

تظهر علاقة القيمة الأصل مع القياس المحاسبي في كون أن الأولى ترتبط بالتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة الناتجة عنها و التي تمثل المنافع المرجوة من القياس، و هنا يتجلى المفهوم المحاسبي للقيمة من خلال الربط بين التدفقات النقدية المستقبلية التي ينتجها الأصل ،حيث أن كل

---

[1]- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2007، ص100ص101.

[2]- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل النشر، الطبعة الثانية،2008، ص130

[3]- زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس،2015، ص49.

طريقة قياس لا تُعبر عن الإيرادات المستقبلية لن تكون مُفيدة في التعبير عن القيمة سواء كانت قيمة الأصول أو قيمة شركات المجموعة.[1]

المطلب الثالث : أسس القياس المحاسبي

تعتمد عملية القياس المحاسبي على مجموعة أسس منتهجة يمكن تلخيصها على النحو التالي [2]:

1. نموذج التكلفة التاريخية :

تعتبر أساس القياس و التسجيل في الدفاتر المحاسبية ،و ذلك لأنها سهلة الفهم و موضوعية لكونها تقوم على وقائع حدثت بالفعل، و لأنها تكون مؤيدة بالمستندات و بالتالي لا تكون عرضة للاختلافات في التقدير ،و يسهل التحقق منها لأنها حدثت فعلا و تقاس بما دفع في مقابلها مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها، إلا أنه نتيجة تغير وحدة النقود من فترة لأخرى فقد وجهت عدة انتقادات إلى نموذج التكلفة التاريخية لأنه يتجاهل الحقائق الاقتصادية الأمر الذي أدى إلى تعديل التكلفة التاريخية لكي تعكس حقيقة القوائم المالية.

2. نموذج القيمة العادلة (الحقيقية) :

يمكن تعريفها على أنها المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة، فالنظام المحاسبي المالي تبنى مبدأ القيمة العادلة ضمن مبادئ التقييم المحاسبي و الذي اصطلح عليه بالقيمة الحقيقية و قد أعطى لها تعريفا لا يختلف عن المعنى الوارد في المعايير الدولية للمحاسبة مما يعطي معلومات مالية ملائمة و في التوقيت المناسب، إلا أنه يواجه صعوبات تطبيقه في البيئة المحيطة.

3. نموذج التكلفة الجارية

لقد ذهب بعض المفكرين و المحاسبين إلى استخدام نموذج التكلفة الجارية كأساس تقييم القوائم المالية ،بحيث تهدف هذه الطريقة للمحافظة على رأس المال الفعلي أو رأس المال الاقتصادي للمؤسسة، أي قدرة المؤسسة على استبدال نفس الكمية من الأصول التي تستخدمها، أو المحافظة على الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول، وقد أعطيت عدة تعاريف لتكلفة الجارية و التي تمثل سعر السوق الحالي اللازم لاستبدال أصل مماثل تماما أو مكافئ بأصل موجود.

4. نموذج القيمة المحينة(قيمة نفعية) :

هي القيمة المحينة لتقدير تدفقات سيولة الأموال (التدفقات النقدية)المستقبلية من استعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به، أو المتوقع تحمله عند الوفاء بالالتزام،حيث يعاب على هذا النموذج بأنه يعتمد على التنبؤات المستقبلية التي قد يشوبها عدم التأكد في معظم الأحيان بالإضافة إلى صعوبة تحديد قيمة التدفقات النقدية لكل أصل على حدا و ذلك في حالة الأصول التي لا تنتج إلا وهي متجمعة.

---

[1]- اسماعيل سبتي، اثر تطبيق القيمة العادلة و الإفصاح المحاسبي في المجموعة-دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، مذكرة غير منشورة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك مالية و محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة لمسيلة،2015-2016، ص54-55.

[2]- هاجر بوزوينة، واقع القياس و الإفصاح المحاسبي في الجزائر و أثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات، العدد2، المجلد8،2019، ص12ص13.

المبحث الثالث :دراسة نموذج التكلفة في تقييم التثبيتات (التكلفة التاريخية)

إن المحاسبة التقليدية و التي مازلت تطبق في العديد من دول العالم، كانت ترتكز على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP)والتي من بينها التكلفة التاريخية و التي اعتبرت لعقود طويلة نموذجا يتميز بدرجة عالية من الموضوعية و الموثوقية في عملية القياس و التقييم إلا أن هذه الخصائص لم تشفع لها في الحفاظ على المكانة التي كانت تحوزها سابقا لسبب أنها غير مطبقة لمواجهة الأخطار عند استخدام أدوات مالية أكثر تعقيد في ظل أسواق مالية غير مستقرة، لذلك عكس الجهات المهتمة بالمحاسبة إلى البحث عن نماذج أخرى أكثر ملائمة.

المطلب الأول: ماهية نموذج التكلفة(التكلفة التاريخية)

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التكلفة التاريخية و كذا مبرراتها :

الفرع الأول : مفهوم التكلفة التاريخية

هناك عدة تعاريف للتكلفة التاريخية نذكر منها

تعريف1 :تعريف (kieso and others) في كتابهم المحاسبة المتوسطة بأنها :"سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حيازته أو حدوثه،وهي أداة قياس معظم الأصول و الالتزامات ".[1]

تعريف2 : وكذلك عرفها (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) التكلفة التاريخية بأنها: "المبالغ المقاسة أو أسهم كرأس المال المصدر،أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع و خدمات التي تم استلامها أو سوق يتم استلامها".[2]

تعريف3: تعرف على أنها القيمة النقدية المدفوعة (أو ما يعادلها مثلا في حالة الحصول على أصل مبادلة أو هبة)التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه.أي أن المعيار الحاسم في تعريف التكلفة هو نسبتها إلى نقطة زمنية و هي تاريخ الاقتناء و هذا ما يسمى بمعيار الزمن، و يضاف إليه معيار المكان حيث تضاف إلى التكلفة جميع النفقات اللازمة حتى يصل الأصل إلى المكان المخصص له، و هناك معيار ثالث و هو معيار الجاهزية حيث تضاف إلى التكلفة جميع النفقات اللازمة لجعل الأصل صالحا للاستخدام.[3]

الفرع الثاني : مبررات التكلفة التاريخية

و نجد من أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية و التي كانت بمثابة ركائز استندت عليها :

- الموضوعية : يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة لأنه يزود الجهات المعينة بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون ذا فائدة في اتخاذ القرارات، يهدف بالإضافة إلى ذلك إلى المحافظة على

---

[1]- بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة،العرابي حمرة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، يومي17-18جانفي 2010، بالمركز الجامعي الوادي، ص6.

[2]- فضيل كمال سالم، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين،2008، ص93.

[3]- رضوان حلوة حنان،مدخل النظرية المحاسبية-الإطار الفكري و التطبيقات العلمية،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،ط3،2013،ص410.

ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية، يجب أن تكون هذه البيانات على أساس إثبات أو دليل موضوعي و خالية من الحكم الشخصي، و هذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

- الموثوقية :تعد من أهم المبررات و خاصة ما إذا تم مقارنته مع الأسس الأخرى،مثل مبدأ التكلفة التاريخية.
- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة و الحذر،و فرض وحدة القياس.
- يرغب معدو القوائم المالية و المتدققون في وضع أهمية أكثر على موثوقية المقاس من أجل سلامة التدقيق و المسؤولية القانونية.
- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف و القياس و هذا يضيف عليها الموضوعية و موثوقية أكبر.[1]

المطلب الثاني :جرد التثبيتات المادية وفق أسلوب التكلفة التاريخية

التثبيتات العينية هي أصول ذات الطبيعة المادية التي تمتلكها المؤسسة بغرض استعمالها للإنتاج أو لتقديم الخدمات لمدة تتجاوز السنة المالية حيث يمكن حيازة التثبيت العيني إما عن طريق الشراء أو الإنتاج داخليا.

1- حيازة التثبيت عن طريق الشراء :

عند شراء تثبيت عيني يتم تسجيله بتكلفة شرائه والتي تتضمن [2]:

- سعر الشراء خارج الرسم .
- المصاريف الضرورية لبداية استغلال التثبيت.
- الضرائب و الرسوم غير القابلة لاسترجاع و يستثنى من التكلفة المصاريف التالية :
- مصاريف تكوين العمال على استعمال التثبيتات.
- المصاريف الإدارية العامة.

2- حيازة تثبيت عن طريق الإنتاج :

يمكن للمؤسسة أن تتحصل على تثبيت عن طريق الإنتاج داخليا حيث تتضمن تكلفة الإنتاج المواد الأولية المستهلكة تكلفة اليد العاملة،كل المصاريف غير مباشرة التي يمكن ربطها بعمليات الإنتاج، إنتاج توظيفات التجهيز أو تتم المعالجة المحاسبية وفق مرحلتين [3]:

أ- تسجيل المصاريف المتعلقة بإنتاج تثبيت حسب طبيعته في أحد حسابات الصنف 6.

ب- عند الانتهاء من إنتاج تثبيت :

يتم تسجيله بتكلفة إنتاجه مقابل الحسابات 732

ح/ 732 الإنتاج المثبت للأصول المادية .

وهذا من أجل إلغاء أثر مصاريف الإنتاج على نتيجة الدورة .

---

[1]- بوكساني رشيد و آخرون،نفس مرجع السابق،ص7.

[2]- بن ربيع حنيفة،مرجع سبق ذكره،ص208-209.

[3]- هوام جمعة،مرجع سبق ذكره،ص49-50.

المرحلة الأولى : تسجيل مصاريف الإنتاج

6x		ح/الأعباء	***	
	512	ح/ البنك		***

المرحلة الثانية : تسجيل الحيازة

21		ح/التثبيتات العينية	xxxx	
	732	ح/الإنتاج المثبت الأصول المادية		Xxxx

3- حيازة تثبيت عن طريق الإعانة :

في إطار تشجيعها لقطاع معين قد تقدم الدولة إعانة الحيازة تثبيت و قد عرفها SCFبأنها [1]:تحويل لموارد عمومية لتعريف تكاليف تحملها أو سوق يتحملها المستفيد من الإعانة و هذا بعد خضوعه لبعض الشروط المتعلقة بنشاطه و تسمى إعانة التجهيز (920IA).

مراحل تسجيل إعانة التجهيز :

أ- حالة الحصول على إعانة مالية :

512		ح/البنك	***	
	131	ح/إعانة التجهيز		***

ب-حالة الحصول على إعانة عينية :

21		ح/تثبيتات	***	
	131	ح/إعانة التجهيز		***

ج-الحصول على وعد الإعانة :

441		ح/الدولة و الجماعات المحلية	***	
	131	ح/إعانة التجهيز		***

[1]- بن ربيع حنيفة،مرجع سبق ذكره،ص222.

د-عند تحصيل الإعانة :

512		ح/البنك	***	
	441	ح/الدولة و الجماعات المحلية		***

4- معالجة أعباء التفكيك منشأة :

إذا تفكيك المنشأة و إعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة الاستغلال المحددة تمثل التزاما من قبل المؤسسة فإن هذه العملية تضاف إلى تكلفة إنجاز المنشأة حيث الأعباء تسجل في ح/158 (مؤونة أعباء تفكيك المنشأة) و تكون المعالجة المحاسبية كالتالي [1]:

أ- في تاريخ حيازة التثبيت يتم تقدير إزالته عند انتهاء مدة استعماله حيث يتم اضافة القيمة الحالية لهذه الأعباء إلى تكلفة حيازة التثبيت،تحسب القيمة الحالية للأعباء كالتالي :

$VA=F(1+t)-n$

F قيمة الأعباء T معدل التحيين N المدة

و تسجل القيد التالي :

2x		ح/التثبيتات	***	
4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	***	
	404	ح/موردو التثبيتات		***
	158	ح/مؤونة الأعباء تفكيك المنشأة		***

ب- في نهاية كل سنة يتم إعادة حساب القيمة الحالية للأعباء حيث يتم رفع قيمة المؤونة بالفرق مقابل تسجيل أعباء مالية تحمل على نتيجة الدورة و تسجل القيد التالي :

668		ح/أعباء المالية	قيمة الفرق	
	158	ح/مؤونة الأعباء تفكيك منشأة		قيمة الفرق

ت- في نهاية آخر السنة المالية تكون المؤونة المسجلة مساوية لقيمتها المقدرة و يتم ترصيدها عند دفع المصاريف الفعلية للتفكيك حيث يمكن أن تكون أمام ثلاث حالات :

[1]- تريش يحود،محاضرات في المحاسبة العامة،جامعة فرحات عباس،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،سطيف،2018.

الحالة الأولى :المؤونة = المصاريف الفعلية

و يتم ترصيد المؤونة بالقيد التالي :

158		ح/مؤونة أعباء تفكيك المنشأة	***	
4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	***	
	512	ح/البنك		***

الحالة الثانية :المؤونة > المصاريف الفعلية

يتم استعمال المؤونة في تغطية المصاريف الفعلية و الجزء المتبقي من المؤونة يتم استرجاعه عن طريق ح/781 استرجاعات الاستغلال من خسائر القيمة و المؤونات بالقيد التالي :

158		ح/مؤونة أعباء تفكيك المنشأة	***	
4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	***	
	512	ح/البنك		***
	781	ح/استرجاعات الاستغلال من خسائر القيمة		***

الحالة الثالثة :المؤونة < المصاريف الفعلية

يتم تغطية جزء من المصاريف الفعلية عن طريق المؤونة و الجزء المتبقي يحمل نتيجة الدورة المالية بالقيد التالي :

158		ح/مؤونة الأعباء التفكيك المنشأة	***	
6X		ح/الأعباء	***	
4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	***	
	512	ح/البنك		***

5- تسجيل مكونات التثبيت بشكل منفصل :

يتم معالجة مكونات التثبيت بشكل منفصل إذا كانت لديها مدة استعمال مختلفة و توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة حيث تسجل أعباء الصيانة الدورية للتثبيتات في حساب فرعي كما لو كانت عملية صيانة أحد مكونات التثبيت المعني.[1]

[1]- وارث سعيد، محاضرات في المحاسبة المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريرج،2018 .

المطلب الثالث: مزايا و عيوب التكلفة التاريخية

في هذا المطلب سنتطرق إلى مزايا وعيوب التكلفة التاريخية [1]:

الفرع الأول : مزايا التكلفة التاريخية

لقد عرف هذا المبدأ عدة انتقادات إلا أن هناك أسبابا تدعم وجهة نظر المنادين و المؤيدين لعدالته و التي يتلخص أهمها فيما يلي :

- أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.
- تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا،و ليست افتراضية.
- إن العمليات التي وقعت عند امتلاك الأصل أو نشوء الالتزام هي أكثر موثوقية بسبب وجود ما يؤيد تلك الأحداث من سندات إثبات.
- إن مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم مع الإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض و مبادئ محاسبية مقبولة عموما، لاسيما فرض الموضوعية، الذي يتيح إمكانية التحقق من صحة و دقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر.
- تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع فرض الاستمرارية، الذي يفترض أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها و عملياتها التشغيلية إلى أجل غير محدود.
- صحيح أنه يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية بأنه يتجاهل إثبات التغير في ارتفاع أسعار الأصول، إلا أن ذلك يتلاءم مع مبدأ الحيطة و الحذر، الذي يشترط الاستمرار في ثبات البنود المالية بتسجيلات المؤسسة و إظهارها في الميزانية وفقا لتكلفتها التاريخية، بحيث لا يتم إثبات أي زيادة متوقعة (محملة) في الأصول و الإيرادات و الالتزامات.
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات في إتباع النسق،بحيث تبقى الأصول و الخصوم مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك الفترات.
- يوفر معلومات ملائمة تساعد الدائنين على التأكد من المحافظة على أدنى مستوى من الأصول لضمان حقوقهم قبل المشروع.
- نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية لاحتفاظه بسجلات عن جميع المتحصلات النقدية و المدفوعات النقدية (الرقابة النقدية) و كذا سجلات عن المدينون و الدائنون لضمان الوفاء بالمطالبات المالية في تواريخ استحقاقها ....الخ.
- أداة للإدارة لإجراء المقارنات بين الخطط و النتائج الفعلية و تحليل الانحرافات سواء إيجابا أو سلبا مما يساعد على ضمان تحقيق أهداف و خطط المشروع و ضمان كفاءة التشغيل.
- أساس التنبؤ بالمستقبل فتحليل الأحداث الماضية أفضل أساس للتنبؤ.
- يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات مما يعني أنه نظام جيد لاحتساب الضريبة و عدم التهرب الضريبي منها.
- يوفر قياسا مناسبا للمركز المالي قصير الأجل للمشروع مما يفيد الإدارة و الدائنين قصيري الآجل.

[1]- هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة منشورة، تخصص محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة2015، ص14-15.

الفرع الثاني : عيوب التكلفة التاريخية

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، لا يشك في وقتها و صحتها لحظة الاكتساب أو التملك ،و إنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث حدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا عن القيمة الحالية، ومن هنا بدأت انتقادات لا تنته لمبدأ اللفة التاريخية، و تعددت معها الطرق، المبادئ، السياسات، للبدائل و النماذج المستحدثة.

فالظروف الاقتصادية تتسمم بالحركة الديناميكية المتغيرة و المتقلبة بشكل دائم،و تتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير الظروف في حالاتها المختلفة من الكساد و التضخم أو غيرها من الظروف الاقتصادية، و لذلك وجهت إلى مبدأ التكلفة التاريخية كثير من الانتقادات يكمن تلخيصها في ما يلي :

- عدم قدرته على الوفاء باحتياجات مستخدمة البيانات المحاسبية من المعلومات حيث أن هذا النظام لا يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات طويلة الآجل و قياس و تحليل أداء الربح و المركز المالي.
- تجاهل معلومات هامة عن تغيرات القوة الشرائية للوحدة النقدية في مستويات الأسعار.
- تجاهل معلومات هامة عن التغيرات في الأسعار السوقية لأصول المشروع و هذا التجاهل يؤدي إلى مايلي :
  - تقاس الإيرادات المحققة خلال الفترة محل القياس و تكاليف الحصول عليها بوحدات نقدية غير متماثلة من حيث قوتها الشرائية مما يؤدي إلى الوصول إلى رقم لا معنى له يطلق عليه صافي الربح.
  - عدم إمكانية المقارنة للبيانات المحاسبية الخاصة بمشروع ما عن سنوات مختلفة و ذلك بسبب أن وحدة القياس المستخدمة في سنة ما تختلف عن مثيلتها في سنة أخرى سواء بالزيادة أو النقصان.
  - عدم إمكانية المقارنة لنتائج أعمال المشاريع المتماثلة و مراكزها المالية إذا اختلفت تواريخ بدئها لمزاولة النشاط أو تواريخ استبدالها و تجديدها لأصولها.
  - المغالاة في أرباح الفترة محل القياس، فبافتراض ثبات كافة عناصر جدول حسابات النتائج عند الأسعار طبقا للتكلفة التاريخية و الأسعار طبقا للسوق العام أثناء إعداد جدول حسابات النتائج فإن قيمة الإهتلاك سوف تكون مختلفة و بالتالي صافي الربح سيختلف.

خلاصة الفصل :

تعتبر التثبيتات من أهم العناصر المكونة للموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المؤسسة و تستخدمها في نشاطها لمدة تفوق السنة، يتم الحصول عليها بطرق مختلفة، وكأحد أهم شروط تسجيل عنصر ضمن التثبيتات أن ينتج منافع إقتصادية مستقبلية.

تخضع التثبيتات إلى التقييم اللاحق الذي يتيح معالجتين هما الطريقة المتعلقة بالتكلفة التاريخية، و طريقة إعادة التقييم التي توافق القيمة العادلة للتثبيت بالاعتماد على سوق نشط ،هذا التقييم اللاحق قد ينتج عنه فوائض قيمة للتثبيت.

وفقا للتغيرات التي قد تحدث داخل أو خارج المؤسسة قد تظهر مؤشرات تسمح بإجراء اختبار الانخفاض على التثبيت إذا كان الأمر كذلك تسجل خسائر في قيمة التثبيت و يتم استرجاعها في حالة ما تبين أن التقديرات الأولية قد تغيرت.

الفصل الثاني:
مفاهيم نظرية حول نموذج إعادة التقييم ومقارنته بنموذج التكلفة

تمهيد :

رغم إن التكلفة التاريخية تعتبر أهم المبادئ التي تعتمد عليها المحاسبة في عملية القياس لقدرتها على تمثيل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل وهي ليست موضع شك في دقتها و صحتها لحظة الاكتساب أو التملك، إلا أن عيوبها تظهر بعد مرور الزمن ،إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي الذي ينحرف قليلا أو كثيرا عن قيمته الحالية خاصة في تقييم الأصول الثابتة و المالية بقيمها الحقيقية التي تعكس حقيقتها في الوقت الحالي. و نتيجة لذلك ، بدأت الهيئات المحاسبية الدولية بالبحث عن بديل لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية ، و من ثم تم التحول لمبدأ جديد يميل للواقعية في تقييم الأصول و هو مبدأ إعادة التقييم الذي أصبح أساسا و مقياسا هاما للاعتراف و القياس و الإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية ، و يظهر ذلك جليا في بعض معايير المحاسبة الدولية.

و عليه قسم هذا الفصل إلى ثلاث (3) مباحث كالآتي:

المبحث الأول : دراسة نموذج إعادة التقييم.

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لنموذج إعادة التقييم و أثره على جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الثالث : مزايا و عيوب نموذج إعادة التقييم ومقارنته بنموذج التكلفة التاريخية.

المبحث الأول : دراسة نموذج إعادة التقييم

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي ، ثم برز من ينادي باستخدام نموذج إعادة التقييم من خلال كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية و ذلك بإصدار و تعديل العديد من معايير المحاسبة كما يعد هذا نموذج إعادة التقييم من بين بدائل القياس المحاسبي التي تغطي الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية و رغم مزاياه إلا أنه لم يسلم من الانتقاد من المهنيين، حيث تمحورت هذه الانتقادات حول صعوبة تقدير إعادة التقييم لبعض بنود الأصول .

وعليه سنحاول في هذا المبحث التطرق للإطار المفاهيمي لنموذج إعادة التقييم من خلال معرفة مفهومه و أنواعه و شروطه و أهدافه .

المطلب الأول : مفهوم نموذج إعادة التقييم

يتضمن هذا المطلب المفاهيم المختلفة لنموذج إعادة التقييم بالإضافة عملياته .

الفرع الأول : تعريف نموذج إعادة التقييم

هناك عدة تعاريف لنموذج إعادة التقييم نذكر منها :

تعريف 1 :إن إعادة تقييم تثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنوية او على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية التي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل الوزارة المالية آو المديرية العامة للضرائب ،

كما ينص النظام المحاسبي المالي على إن عملية إعادة التقييم يجب ان تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات و أن لا تقتصر عملية إعادة التقييم على تثبيت محدد، و بعبارة فئة من التثبيتات فان المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثل معدات نقل ، معدات الإنتاج أو المباني الصناعية ،و في حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها ، فان على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصفة منتظمة(أي سنويا).[1]

تعريف 2 :يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه، إن المبدأ الأساسي لتقييم الأصول الواردة في القوائم المالية هو استخدام الأسعار الجارية في تاريخ التقييم .[2]

تعريف 3 :تعتبر إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي إجراء حر بخلاف ما كان قائما قبل هذا التاريخ، أين كانت إعادة التقييم قانونية حيث تؤسس لمراسيم تنفيذية تهدف إلى تصحيح القيم التاريخية الموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من اليم السوقية، تؤدي عملية إعادة التقييم إلى الزيادة في

[1]- عطية عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص218 .

[2]- جبر ابراهيم الداعور، محمد نواف عابد، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين ، دراسة حالة . مجلة جامعة الازهر،المجلد10 ،العدد 01 ،2008 ، ص53 .

القيمة الدفترية للأصل وبالتالي إلى ارتفاع حصص الاهتلاك المستقبلية حيث ينتج عن هذا الإجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة التي تؤدي إلى تخفيض الضرائب المستحقة .[1]

الفرع الثاني : عمليات إعادة التقييم

وهي نوعان :[2]

1. عملية إعادة تقييم منظمة (La Réévaluation règlementée) :

آي تتم بناء على نص تنظيمى صادر من سلطة مخولة بذلك ، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفي من الضريبة. حاليا في عمليات إعادة التقييم المنظمة غير واردة في قانون الضرائب المباشرة ، وكانت أخر عملية " إعادة تقييم منظمة للتثبيتات " تمت بموجب المرسوم التنفيذي 210/07الصادر بتاريخ 2007/07/04 والمحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات(أي التثبيتات) العينية القابلة للاهتلاك وكذا التثبيتات غير القابلة للاهتلاك ، لقد حدد آخر أجل لإجراء عملية إعادة التقييم هذه بنهاية سنة 2007 ، نفس المرسوم نص على إدماج فارق إعادة التقييم برأسمال الشركة.

2. عمليات إعادة تقييم حرة (La Réévaluation libre) :

أي نقوم بها المؤسسة منى ارتأت ضرورة لذلك ، إن فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون خاضعا للضريبة وهذا وفق المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على :" يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي ، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات "، لاحظ أن نص المادة يتكلم عن النتيجة الجبائية وليس على النتيجة المحاسبية .

المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم القيمة العادلة و أساليب التقييم بها و كيفية القياس بها .

الفرع الأول : مفهوم القيمة العادلة

لقد تعددت التعاريف التي أعطيت للقيمة العادلة ومن أهمها :

تعريف1 : كما عرفتها لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC)

" هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، و في ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية و له مطلق الحرية و بدون وجود إكراه على إتمام الصفقة" .[3]

تعريف2:عرف معيار المحاسبة الأمريكي رقم (107) القيمة العادلة على أنها قيمة تبادل الأصل في عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في التعامل ، دون أن تكون هذه العملية في حالات التصفية أو البيع الجبري.[1]

---

[1]- لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي ، متيجة للطباعة ،الجزائر ، 2010، ص 89.

[2]- عطية عبد الرحمان ، مرجع سبق ذكره، ص219 .

[3]- طارق عبد العال حماد ، "المدخل الحديث في المحاسبة " "حاسبة القيمة المعدلة " الدار الجامعية، الإسكندرية، ص11.

تعريف3 :في الجزائر فقد عرفها المشرع واصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية" ، على أنها : المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".[2]

و يتضح من التعاريف السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يرتكز على نقطتين أساسيتين هما :

النقطة الأولى : الأطراف الداخلة في الصفقة :

و يفترض توفر ما يلي:

1. أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة : فاحد الجوانب الهامة للطريقة التي تفسر بها القوائم المالية هي أن الصفقات و العمليات عادة ما تتم على أساس متوازن بمعنى أن الصفقة تمت بين طرفين مستقلين ، و كلا منها يسعى للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها .
2. أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة و مطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة ، ولا توجد معلومات هامة لدى طرف دون ألأخر و هو الأمر الذي يطلق عليه عدم تماثل المعلومات .

النقطة الثانية : الظروف التي تتم فيها الصفقة :

حيث يشترط أنتكون هذه الظروف طبيعية (عادية) ، فالصفقات التي تتم مثلا في ظل ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة ، لان البائع يكن مجبرا على البيع و كلما زاد ضغط الوقت للعثور على مشتري كلما زاد التحريف عن القيمة العادلة.[3]

الفرع الثاني : أساليب التقييم بالقيمة العادلة [4]

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تا[5]ريخ القياس و في ظل ظروف السوق الحالية ، و لقد حدد المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة و هي :

- **مدخل السوق Market Approach :**

يقصد بمدخل السوق أن تقوم المؤسسة عند تقييم القيمة العادلة بالاعتماد على المعطيات و المعلومات المتوفرة في السوق أي أن السوق يكون هو الأساس في التقييم ، و يستخدم مدخل السوق الأسعار و غيرها من المعلومات ذات الصلة الناشئة عن أساليب التقييم تشمل مصفوفة

---

[1] - رضا إبراهيم صالح، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02 ، المجلد رقم 46، يوليو 2009 .

[2] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،العدد 19،مرجع سبق ذكره، ص87.

[3] - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 13_ 12.

[4]- عمرو حسن إبراهيم، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية دراسة نظرية اختباريه، رسالة ماجستير مقدمة بكلية التجارة و إدارة الأعمال قسم المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2012، ص48_49 .

التسعير ، عن المعاملات السوقية التي تنطوي عن أصول أو التزامات مطابقة و مشابهة ، وأساليب التقييم تشمل مصفوفة التسعير ، وتمثل هاته الأخيرة الأسعار التي تستخدم أساسا لتقييم سندات الدين دون الاعتماد فقط على القيمة المعلنة للأوراق المالية المحددة و إنما أيضا بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية بالرقم القياسي للأوراق المالية.

- **مدخل النتيجة "الدخل " Incom Approach :**

و يتم وفقا لهذا المدخل بتحويل المبالغ المستقبلية (التدفقات النقدية او الإيرادات و المصروفات) إلى مبلغ واحد عن طريق التحيين ، و تعكس حينها القيمة العادلة توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل و من التقنيات المستعملة في مدخل النتيجة "الدخل " نجد :

أساليب القيمة الحالية مثل نماذج تسعير الخيارات ، ومعادلة بلاك كولز-كيرتون (وهو نموذج في شكل مغلق) ، و النموذج ذو الحدين (وهو نموذج شبكي) ، كما تتضمن أساليب القيمة الحالية أيضا طريقة الإرباح متعددة الفترات التي تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول الغير ملموسة .

- **منهج التكلفة Cost Approach :**

و يقوم هذا المدخل حسب IFRS 13 على المبلغ الذي سيلزم حاليا ليحل القدرة على تقديم الخدمات للأصل (تكلفة الاستبدال الجارية) ، أي انه يقوم على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي لاستبدال القدرة الخدمية للأصل و يسعى بتكاليف الاستبدال الحالية ، و يكون السعر من وجهة نظر المشارك في البيع (البائع) هو السعر الممكن الحصول عليه من الأصل و الذي يتحدد بناءا على التكلفة التي سيتحملها مشارك أخر في السوق (المشتري) للحصول على الأصل او بناء أصل بديل أو بناء أصول مماثلة المنفعة معدلة بمدة التقادم ، ويشمل التقادم كلا من التدهور او التقدم المادي و الفني (التكنولوجي الاقتصادي) .

الفرع الثالث : كيفية قياس القيمة العادلة

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة فان مقاييس القيمة العادلة تزودنا بكثير من الشفافية و ذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية ، بالإضافة إلى ملائمة القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الاقتصادية و المالية المتغيرة و المتقلبة فان الاعتمادية تكون مهمة أيضا قبل الملائمة لان المعلومات الملائمة و التي تتسم بعدم الاعتمادية تصبح بلا فائدة لأي مستخدم . أما عن كيفية قياس القيمة العادلة بين مجلس معايير المحاسبة المالية انه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي :[1]

1. القيمة السوقية للأراضي و المباني التي عادة ما يتم تحديدها من قبل مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة.
2. القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك : عندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة لهذه الأصول لأنها نادرا ما تباع .
3. كما بين معيار المحاسبة الدولي رقم (32) : " الأدوات المالية : الإفصاح و العرض " بعض.

أسس القياس للقيمة العادلة على النحو التالي :

[1]- رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 24_31بتصرف .

- ❖ إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق نشط و ذات سيولة فان سعر السوق المعروض للأداة هو أفضل دليل على القيمة العادلة ، حيث أن سعر السوق المناسب هو :
  - ✓ **سعر العرض الحالي :**الأصل محتفظ به أو التزام سيتم إصداره .
  - ✓ **السعر المعروض (سعر الطلب) :**الأصل سيتم امتلاكه أو التزام محتفظ به.
  - ✓ **سعر اخر عملية :**في حالة عدم توفر معلومات عن الأسعار الحالية ، بشرط عدم حدوث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ أخر عملية و تاريخ تقديم التقرير (تاريخ التقييم).
  - ✓ **أسعار السوق الوسطية :**اذا كان لدى المشروع مراكز الأصول و التزامات متقابلة .
- ❖ إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق غير نشط وغير منظم بشكل جيد أو كان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأداة المالية المراد تقييمها ، أو في حالة عدم وجود سعر سوق معروض ، فيمكن اللجوء إلى وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بمؤثرات كافية ، و أهم هذه الوسائل :
  - ✓ القيمة السوقية الجارية لأداة مالية مشابهة جوهريا للأداة المراد تقييمها.
  - ✓ تحليل خصم التدفقات باستخدام سعر خصم مساو لمعدل الفائدة السائدة في السوق.
  - ✓ استخدام نماذج تسعير الخيارات .
- ❖ إذا كانت الأداة غير متداولة في سوق مالي منتظم ، فانه يفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة ، و إنما تحديد مدى معين يعتقد و بشكل مضمون أن تقع القيمة العادلة ضمنه .
- ❖ عند عدم القدرة على تحديد قيمة موثوقية كافية لأي سبب ، فانه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأداة المالية المراد تقييمها ، بما في ذلك الشروط و الأحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات المالية النقدية المستقبلية و الدرجة التيقن منها ، و ذلك لمساعدتهم على عمل تقديراتهم الخاصة لتحديد القيمة العادلة .

و في جميع الحالات أعلاه يجب أن تؤخذ التكاليف التي سينم تكبدها عند مبادلة الأداة المالية أو تسويتها بعين الاعتبار ، مثل الضرائب و الرسوم و الأتعاب و العمولات المدفوعة للوكلاء و المستشارين و السماسرة ، بالإضافة للرسوم المرفوضة من قبل الوكالات المنظمة أو البورصات (مع مراعاة مادية هذه التكاليف دائما)

1. كذلك قد تضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الموجودات غير ملموسان " تحديدا لأسس الوصول للقيمة العادلة في إظهار هذه الأصول عند الاعتراف المبدئي و على النحو التالي :

- الأسعار المدرجة في السوق النشط هو أفضل مقياس للقيمة العادلة ، و عادة ما يكون هذا سعر العرض الحالي .
- قد يتوفر سعر احدث أساس عملية مماثلة يمكن بناء عليه القيمة العادلة ، بشرط عدم حدوث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية و تاريخ تقيم الأصل .
- القيم الممكن احتسابها من خلال استخدام أساليب القياس التي طورتها مشاريع معينة تشارك بانتظام في شراء الموجودات غير الملموسة و بيعها ، تشمل هذه الأساليب

حيث يكون ذلك مناسبا لتطبيق عناصر متعددة تعكس تأثير مؤشرات معينة مستقبلية المقدرة من الأصل .

أما عند القياس اللاحق للاعتراف المبدئي لهذه الأصول الغير ملموسة فان تحديد القيمة العادلة عند استخدام أسلوب إعادة التقييم لا يتم إلا بموجب السعر السوقي في سوق نشط ، فان لم يعد ممكن تحديد القيمة السوقية في فترات اللاحقة ، فتكون القيمة العادلة هي السعر السوقي المحدد في أخر عملية إعادة التقييم مطروحا منه أي إطفاء متراكم آو خسائر لانخفاض القيمة لاحقة لتاريخ إعادة التقييم المعتمدة .

المطلب الثالث : مبررات ظهور نموذج إعادة التقييم

إن مبررات العدول عن مبدأ التكلفة التاريخية صاحبها مبررات لتطبيق البديل و التوجه إلى تطبيق نموذج إعادة التقييم و لعل من أهم هذه المبررات نجد ما يلي :[1]

- إن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث حيث أنها تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف و الأرباح و أن الأسعار التي دفعت في الماضي تتجاهل التغير و بالتالي فلا يمكن أن تكون أداة توجيه للأداء و بناء التوقعات المستقبلية.
- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشاكل أهمها :
  - ✓ اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة كالعائد على الاستثمار، و تسعير الإنتاج، و التمويل و تحديد تكاليف الإنتاج .
  - ✓ دفع ضرائب على أرباح قد لا تكون محققة .
  - ✓ توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير محققة فعلا .
  - ✓ عجز الوحدة الاقتصادية عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة .
- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار ، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات و الفترات المالية بسبب التغير في قيمتها و النظر إلى تدني قيمتها و قوتها الشرائية ، و بالتالي فان المحاسب يقوم بجمع و طرح قيم و أحداث و عمليات مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة على الرغم من اختلاف قوتها الشرائية مثلما هو الحل في حالة جمع أو طرح الدينار من الدولار دون إجراء عملية التحويل ، الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية ، و عدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيما بينهما .
- إن المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لان تكون أساسا مناسبا للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات و التي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها من هنا أصبح من الضروري البحث عن

[1]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص14

مقاييس، أخرى بخلاف مبدأ التكلفة التاريخية حتى لو اقتضى الأمر إلى التنازل عن الموضوعية بمعناها التقليدي .

المطلب الرابع : شروط و أهداف نموذج إعادة التقييم

في هذا المطلب سنتطرق إلى شروط نموذج إعادة لتقييم و أهدافه .

الفرع الأول : شروط نموذج إعادة التقييم

يتطلب في نموذج إعادة التقييم التثبيتات مراعاة شروط نذكر منها :

- تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال .
- القيمة الحقيقية للأراضي و المباني هي في العادة قيمتها في السوق. وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون.
- القيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق ، و عند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك.
- بعد إعادة التقييم ، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.
- تنص المادة 22.121 على انه اذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق ، فإن مجموع الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل ، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.
- وتدرج الأصول الثابتة في الميزانية بمبلغ إعادة التقييم المتمثل في القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم.[1]
- لا تكون إعادة التقييم مقتصرة على عنصر واحد أو بعض عناصر مجموعة معينة من الأصول، بل يجب عند إعادة تقييم عنصر معين أن يعاد تقييم كافة عناصر المجموعة التي ينتمي إليها هذا العنصر .
- يعاد تقييم الأصول الثابتة عندما يحدث تغير دائم وجوهري في قيمها الأصلية ، ويجب أن تخضع القيم المعاد تقييمها لإعادة تقييم أخرى إذا طرأت عليها تغيرات جوهرية. وتحديث القيم أو تكرار إعادة التقييم يتم من حين الأخر ويتوقف ذلك على مدى التغيرات التي تطرأ على القيم المعاد تقييمها ، فإذا كانت هذه التغيرات جوهرية وكبيرة يجب إخضاعها لإعادة تقييم سنويا أما إذا كانت التغيرات ليست جوهرية تكون إعادة تقييم كل 3 سنوات أو 5 سنوات كافية .
- يجب أن تجرى إعادة تقييم بانتظام كاف لجعل القيمة المدرجة للأصل لا تختلف بصورة مادية عن القيمة العادلة له بتاريخ الميزانية .

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2007/07/04 ، و الذي يحدد شروط اعادة تقييم الاصول الثابتة المادية القابلة و الغير قابلة للاهتلاك ، الجريدة الرسمية ،العدد44 ، (08/ 2007) .

- تنص كذلك المادة23.121 على انه إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم ."

على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل ، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات .

- جاء في المادة 24.121 انه إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، و يقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء .
- المادة 25.121 تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، وتنتج إذن عن انخفاض الاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة .
- المادة 27.121 تنص على انه يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولى على أساس مبلغه المعاد تقديمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية. غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة .[1]
- وينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات، وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة التقييم لبعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة دورية أو سنويا .[2]

الفرع الثاني : أهداف نموذج إعادة التقييم

يمكن تلخيصها كالتالي :

- **الهدف الإعلامي :**أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية ، لا بقيمتها التاريخية ، و منه فان نتائج دراسة و تحليل هذه الميزانية (التي تمت إعادة تقييمها) ستكون أدق.
- **الهدف المالي :**أي جعل الاهتلاكات مصدرا حقيقيا و كافيا لتمويل التجهيزات التي تم اهتلاكها بصفة كاملة.
- **الهدف الاقتصادي :**و نعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قدرة شرائية متقاربة .[3]

[1]- الجريدة الرسمية ،العدد 19، مرجع سبق ذكره ،ص11 .
[2]- عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره، 2011 ، ص218 .
[3]-عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره ، 2011 ، ص228 .

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لنموذج إعادة التقييم و أثره على جودة المعلومات المحاسبية

تقوم المحاسبة بدورها كنظام معلومات بتسجيل الأحداث المالية التي تقوم بها المؤسسة و معالجتها لإنتاج معلومة مفيدة و توصيلها لأصحاب المصلحة لترشيد قراراتهم .

و في هذا المبحث سنقوم بالتطرق لإجراءات الاعتراف المحاسبي لنموذج إعادة التقييم و اثر هذا النموذج على المعلومات المحاسبية .

المطلب الأول : الاعتراف المحاسبي لنموذج إعادة التقييم

سنتناول الإجراءات المحاسبية المتبعة للاعتراف بعملية إعادة التقييم بإيجاز فيما يأتي :

1. **القيمة المدرجة للأصل في تاريخ إعادة التقييم :**

يدرج الأصل الثابت المعاد تقييمه بمبلغ إعادة التقييم المتمثل في القيمة العادلة للأصل في ذلك التاريخ، التي تحدد بالاستناد إما لأسعار السوق أو بواسطة الأرقام القياسية[1]، بعد معالجة الإهتلاكات المتراكمة في تاريخ إعادة التقييم.

2. **الإهتلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم :**

يعالج كما يأتي [2]:

- إما تعديله بالتناسب مع التغير الحاصل في القيمة الأصلية ، وتصبح بذلك القيمة الصافية للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغ إعادة التقييم ، وتتبع هذه الطريقة في حالة استخدام الأرقام القياسية .
- أو بإلغائه عن طريق إقفال رصيده في إجمالي القيمة الدفترية لتعدل القيمة الصافية الأصل للوصول إلى مبلغ إعادة التقييم ، وتتبع هذه الطريقة عند ما يعاد تقييم الأصول على أساس قيمها السوقية .

3. **مكاسب (خسائر) إعادة التقييم** :

تنشأ مكاسب (خسائر) إعادة التقييم نتيجة الزيادة (أوالنقصان) في القيمة الدفترية للأصول بعد إعادة تقييمها. سواء الزيادة (أو النقصان) الناتجة عن تعديل القيمة الأصلية أم قيمة التعديل الناتجة عن معالجة الإهتلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم أو إلغائه، وتمثل مكاسب (خسائر) إعادة التقييم في الفرق بين القيمة الصافية للأصول قبل وبعد إعادة التقييم .

4. **القيمة المدرجة للأصول الثابتة بعد إعادة التقييم :**

تدرج الأصول الثابتة بعد إعادة التقييم بمبلغ إعادة التقييم مطروحا منه الإهتلاكات المتراكمة لاحقا التي تحسب على أساس مبلغ إعادة التقييم.

---

[1]- قانون المالية لسنة1996، المادة 14 المتضمنة للمادتين 185 و 186 المعدلتين من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجريدة الرسمية، العدد82 ،(1995/12) .

[2]- قانون المالية لسنة 2003، المادة71 من القانون (11/02)، الجريدة الرسمية، العدد 86 ،(2002/12).

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية التي تترتب عن تطبيق نموذج إعادة التقييم

في هذا المطلب سنقوم بالتطرق للمعالجة المحاسبية لتطبيق نموذج إعادة التقييم

الفرع الأول : المعالجات المحاسبية التي تترتب عن القيمة العادلة

سنحاول أن نتطرق لأهم المعالجات التي تقترحها معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بتطبيق القيمة إعادة التقييم ، و ذلك من خلال الحديث عن خسائر القيمة ثم إعادة التقييم التي تكتسي طابع الدورية حيث يتم إجرائها بانتظام كافي لكي لا تبتعد القيمة المحاسبية الصافية عن القيمة العادلة .

1. معالجة خسائر القيمة :

خسارة القيمة هي تقدير للنقص الذي يمكن أن تتعرض له أصول و موجودات المؤسسة من جراء أحداث داخلية أو خارجية بما يجعل مبلغها القابل للاسترداد اقل من قيمتها المحاسبية الصافية .

و يمكن تعريف القيمة القابلة للاسترداد لأصل ما بأنها القيمة الأكبر من بين قيمته الاستعمالية من جهة و قيمته العادلة بعد خصم أعباء البيع منها ، أي أنها تمثل المبلغ الأعلى و الأقصى الذي يرجي الحصول عليه من الأصل :[1]

- سواء باستعماله إلى نهاية فترة الاستعمال .
- أو بالتنازل عنه بعد طرح أعباء البيع .

و تمثل القيمة الاستعمالية أو قيمة المنفعة لأصل ما ، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استعماله و من بيعه بعد المدة المتوقعة لاستعماله .

و نلاحظ هنا انه يجب تخفيض قيمة الأصل فقط إذا كانت قيمته القابلة للاسترداد اقل من قيمته المحاسبية الصافية ، لا تحتاج المؤسسة للقيام بذلك إلى حساب القيمة القابلة للاسترداد في نهاية كل دورة، بل يكفي أن تقوم باختبار انخفاض القيمة أن وجدت مؤشرات تدعو إلى الاعتقاد بفقد الأصول لقيمتها . و قد تكون هذه المؤشرات خارجية ، مثل انخفاض قيمة الأصل في السوق أو حدوث تغييرات مهمة في المحيط التكنولوجي أو التجاري و القانوني للمؤسسة أو ارتفاع كبير في معدلات الفائدة أو تجاوز صافي المركز المالي لمؤسسة مسعرة في البورصة لقيمة رسملتها المالية فيها ، كما قد تكون هذه المؤشرات داخلية مثل تعرض الأصول للعطب أو التقادم او حدوث تغيرات معتبرة في مستوى استعمالها الحالي أو المستقبلي أو تراجع مستوى نجاعتها المستقبلية مقارنة بالتقديرات ، و من ثم إذا أدى اختبار الانخفاض إلى حساب قيمة قابلة للاسترداد للأصل اقل من قيمته المحاسبية تسجل خسارة القيمة و تطرح من قيمة الأصل كما تطرح منه الاهتلاكات.

بالنسبة للأصول المعنوية ذات مدة الاستعمال غير الحدود مثل المحل أو الأصول غير الجاهزة بعد للاستعمال مثل الأصول في طور التطور ، يعتبر القيام باختبار الانخفاض في هذه الحالة إجباريا و لا بد أن يتم أليا في نهاية كل سنة سواء وجدت مؤشرات انخفاض أو لا .[2]

من الواضح أن تحديد القيمة القابلة للاسترداد يطرح الكثير من المشاكل التقنية التي تجعل تطبيق مفهوم القيمة العادلة صعبا إلا في البيئات المتطورة المتميزة بوجود أسواق فعالة و ذات شفافية لكن

[1] - نظام حسين، مجلة المدقق الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين، مقال حول معيار المحاسبة الدولي 36 عن تدني القيم، العدد 40 ،1999 ، ص17 .

[2]- نظام حسين ، مرجع سبق ذكره ص18 .

هناك بعض الأصول ليس لها أسواق مما يجعل معرفة القيمة السوقية لهذه الأصول أمرا صعبا ، و لا يمكن التعرض لمشكلة انخفاض القيمة دون الحديث عن صعوبة إضافية تطرحها الأصول التي تشكل جزءا من كل متكامل بحيث أنها لا تولد تدفقات نقدية محددة يمكن تخصيصها لها وحدها، بل تساهم في عملية إنتاج السلع و الخدمات مع غيرها من الأصول بما يمكن من الحصول على التدفقات النقدية من ذلك و المثال الذي يمكن تقديمه لذلك هو المنجم الذي يستعمل سكة حديد فيجعلها غير قادرة على توليد تدفقات نقدية بصفة مستقلة و تصبح قيمة التنازل عنها بذلك مساوية لصفر و قيمتها الاستعمالية غير قابلة للتحديد بصفة مستقلة عن قيمة المنجم ، و الحل المقترح في هذه الحالة هو ربط هذا النوع من الأصول بأقرب مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية مستقلة و هو ما يعني في المثال ربط سكة الحديد بالمنجم لتحديد القيمة الاستعمالية لكليهما .[1]

2. عملية إعادة التقييم :

إن إعادة تقييم التثبيتات التي تم تقييمها لدى حيازتها بتكلفتها الأصلية هي معالجة مرخص بها حسب معايير المحاسبة الدولية . و تتمثل عملية إعادة التقييم في قياس الأصول بالقيمة العادلة محل القيمة المحاسبية الصافية ، و يمكن تحديد القيمة العادلة بالنسبة للأصول التي لها سوق فاعل عن طريق تقييم الخبرة الذي يعطيه خبراء التقييم لهذا الأصل انطلاقا من معرفتهم به و بقيمته السوقية و هو الحال بالنسبة للأراضي و المباني ، إما بالنسبة للأصول الخاصة التي لا تكون موضوع صفقات منتظمة في أسواق فاعلة فان قيمتها تتحدد على أساس تكلفة الإحلال أو على أساس مردودية الأصل انطلاقا من معطيات استعماله الحالي ، و عليه فان القيمة المعاد تقييمها تدل إذن على القيمة العادلة للأصل أي قيمته السوقية أو الاستبدالية .

فعند إعادة تقييم عنصر من الأصول الثابتة مثلا فان كل الأجزاء المشكلة له يعاد تقييمها ، و تشكل القيمة المعاد تقديرها قاعدة جديدة للاهتلاك كما أن تقييم بعض الأصول بالقيمة العادلة قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة هذا التقييم على اعتبار أن القواعد.

الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية لنموذج إعادة التقييم على أساس القيمة العادلة

أما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم و خسائر القيمة و يتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية بشكل كبير عن قيمته العادلة و يتم تحديد القيمة المحاسبية للأصل كما يلي :

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيم المستقبلية

إن عملية إعادة التقييم تقوم على استبدال القيمة المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات و خسائر القيمة بقيمتها العادلة .

[1] - سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الاسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009-2008 ، ص 100.

يسجل فارق إعادة التقييم في حساب 105 في الطرف الدائن في حالة فائض في القيمة ، بينما في حالة انخفاض في القيمة يسجل حساب 105 في الطرف المدين 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 أن النظام المحاسبي المالي لم يبين الحسابات الفرعية للحساب 105 الذي يمكن و على غرار المخطط المحاسبي الوطني توزيعه إلى الحسابات التالية :[1]

ح1050 : فارق إعادة التقييم معفي من الضريبة ، و يقابل الحساب 105 في المخطط المحاسبي الوطني و هذا الحساب لا يستخدم حاليا نظرا لان عمليات إعادة التقييم هي حرة ، و فوائضها خاضعة للضريبة .

ح1051 : فارق إعادة تقييم خاضع للضريبة .

حيث يكون التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم كما يلي [2]:

2**		من ح/ التثبيتات	***	
	105	إلى ح/فارق إعادة التقييم		***

قيد نقصان في فرق إعادة التقييم :

105		من ح/فارق إعادة التقييم	***	
	2**	إلى ح/ التثبيتات		***

- **أساس إعادة تقييم التثبيتات المادية :** هناك حالتين :

1. **إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت :**إعادة تقييم تثبيت في هذه الحالة يتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية و كذا الاهتلاكات الخاصة به .

$$\text{معامل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة العادلة للأصل}}{\text{قيمته المحاسبية الصافية}}$$

[1]- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره ، ص219 .

[2]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص78 .

القيمة المحاسبية الصافية :

هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة و خسائر القيمة المسجلة .

إن فرق إعادة التقييم هو الفرق بين القيمة التاريخية المعاد تقييمها للتثبيت من جهة و مجموع الاهتلاكات المعاد تقييمها من جهة ، و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي :

2**		ح/ تثبيتات مادية (زيادة قيمة الأصل)	***	
	28*	ح اهتلاك التثبيتات(زيادة اهتلاك المجمع)		***
	105	ح/فارق إعادة التقييم (إعادة تقييم التثبيت)		***

2. إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت :

و يتم وفق المراحل التالية :

- ترصيد الاهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني المحصول على قيمته المحاسبية الصافية.
- تحديد القيمة العادلة للتثبيت و حساب الفرق بينها و بين قيمته المحاسبية الصافية ، و بهذا يتم الحصول على فرق إعادة التقييم الذي يضاف للقيمة المحاسبية الصافية و يكون القيد على النحو التالي :

2**		تثبيتات مادية (زيادة قيمة الأصل)	***	
	105	فارق إعادة التقييم إعادة تقييم التثبيت		***

➢ **محاسبة أقساط الإهتلاك بعد إعادة التقييم** :

تطرح أقساط الإهتلاك بطريقة عادية كأعباء للدورات المتبقية في الحالة العادية ، أما عن مدة المنفعة للأصل المعاد تقييمه فقد حدد النظام المحاسبي المالي الحالات التالية : [1]

❖ في حالة المدة المتبقية أكبر من مدة منفعة الأصل المعاد تقييمه فإن القيمة المحاسبية الصافية الجديدة يجب أن تستهلك على مدة توافق المدة الباقية للتجهيزات المعنية .

[1] - علاوي لخضر، مرجع سبق ذ كره، ص 115 .

- ❖ وفي حالة أن المدة المتبقية للأصل أقل من مدة منفعة الأصل المعاد تقييمه فإن القيمة المحاسبية الصافية الجديدة تستهلك استثنائيا على مدة توافق مدة المنفعة المرتبطة بالقيمة المحاسبية الجديدة للأصل.

3. خسائر القيمة عن التثبيتات العينية :

يتم إعادة تسوية خسارة القيمة في نهاية كل سنة كما يلي :

تسجيل خسارة القيمة :

681		ح/ مخصصات الاهتلاك و خسائر قيمة الأصول الغير جارية	***	
	291	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		***
		تسجيل خسارة القيمة		

✓ زيادة خسارة القيمة : يتم ذلك بنفس قيد إثبات خسارة القيمة المذكور سابقا و ذلك بجعل ح681/ مدينا بمبلغ الزيادة في خسارة القيمة و جعل ح281/ دائنا بنفس المبلغ

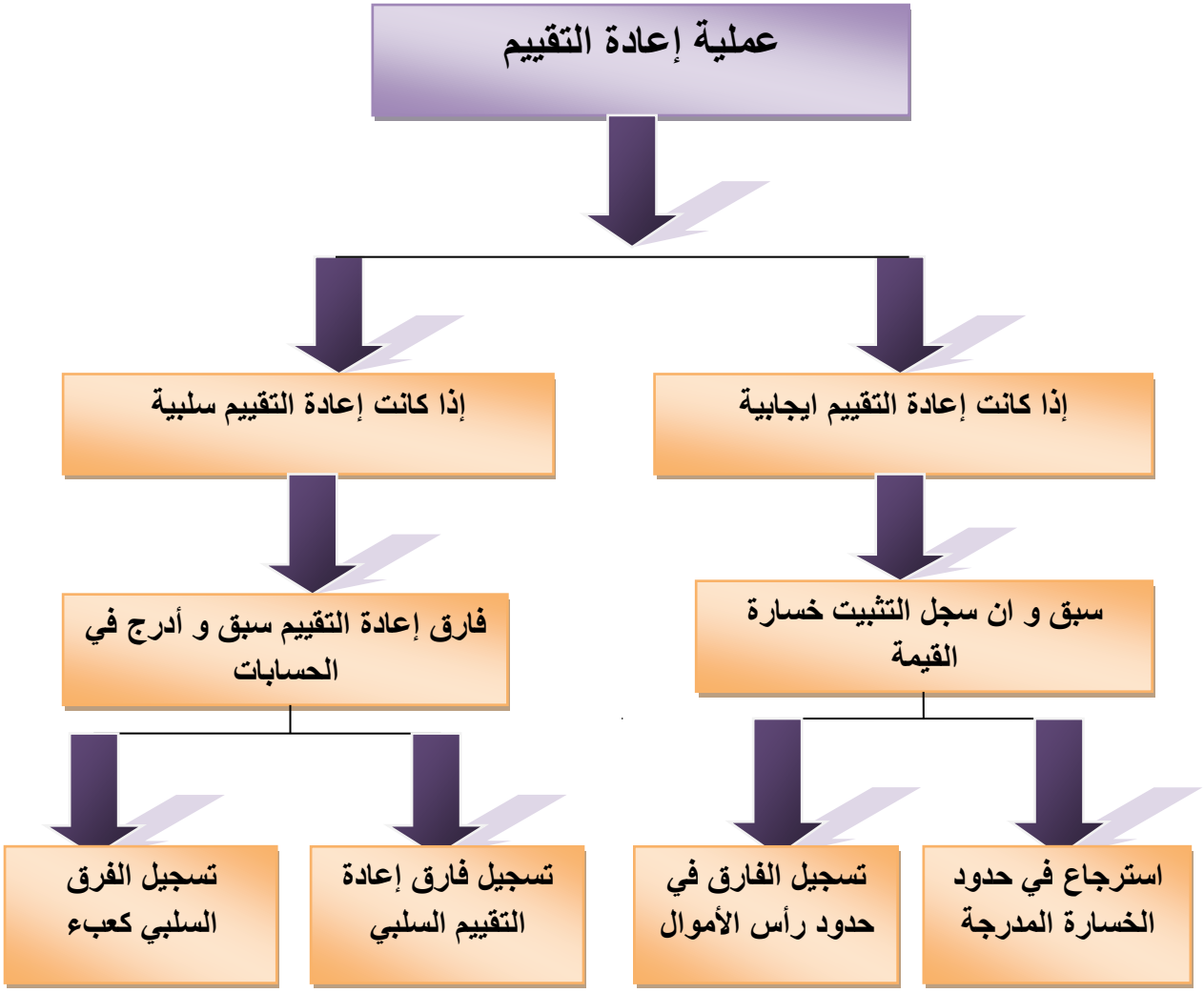
✓ إلغاء خسارة القيمة : في هذه الحالة فان خسارة القيمة أصبحت كلها أو جزء منها دون هدف، و بالتالي يتم إنقاص خسارة القيمة جزئيا أو كليا و ذلك بجعل حساب 291 مدينا بالمبلغ الملغى و حساب 781 دائنا بنفس المبلغ ، و ذلك كما يلي :

291		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	***	
	781	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول الغير جارية		***
		تسجيل استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات		

- **حالات خاصة لإعادة التقييم :**

يمكن أن تظهر بعض الحالات الخاصة عند إعادة التقييم يمكن تلخيصها فيما يلي :

الشكل رقم01 : الحالات الخاصة لإعادة التقييم



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث : اثر نموذج إعادة التقييم على جودة المعلومات المحاسبية

في هذا المطلب سنقوم بالتطرق ل خصائص إعادة التقييم و الثار السلبية لهذا النموذج .

الفرع الأول : خصائص نموذج إعادة التقييم

إن المعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية حتى تصبح مفيدة لمستخدمي القوائم المالية نذكر منها :[1]

الجدول رقم 01 : علاقة نموذج إعادة التقييم بأهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

الخصائص	نموذج إعادة التقييم
الملائمة	• يقصد بها ملائمة المعلومات للتوقيت المناسب او التنبؤ بالمستقبل أو التقييم الارتدادي وإمكانية التحقق من التوقعات . • عدم ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية ، و يعد هذا الأساس غير صالح و لذلك يتم التوجه إلى القيمة العادلة حيث يتم الاستعانة بطرق تتضمن تعديلا يعكس أثار التضخم و تأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار .
الموثوقية	• يقصد بها نوعية المعلومات المحاسبية و التي يجب أن تتوفر فيها ثلاث سمات هي : القابلية للتحقق ، الصدق ، الحياد . • بمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات المحاسبية التي توفرها القيمة العادلة يلاحظ انها تتحقق بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية. • على الجانب الأخر يمكن القول أن هناك الكثير من عناصر الأصول و الالتزامات ليس لها سوق نشطة الأمر الذي يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية مما يزيد عدم دقة التقارير المالية و جودتها و تفقد معها الموثوقية بأركانها الثلاثة لاعتمادها على التقدير الشخصي .
الثبات	• يقصد بها تطبيق المؤسسة نفس المعالجات المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى و لا يمنع من تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدم من فترة لأخرى إذا ثبت أفضلها و ملائمتها بشرط الإفصاح عن طبيعة و مبررات هذا التغيير و أثره على القوائم المالية . • بالتطبيق على محاسبة القيمة العادلة يلاحظ تعدد نماذج أو مداخل تقدير القيمة العادلة للأصول و الالتزامات فمن تكلفة الإحلال إلى صافي القيمة الحالية و صافي التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك يجعل طرق القياس متنوعة كما أن تطبيق النموذج المختلط لا يؤدي إلى تحقيق خاصية الثبات .

المصدر :سيد عبد الفتاح صالح حسين ، تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة و ممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة التقارير المالية، " مجلة الفكر المحاسبي "، جامعة عين شمس ، مصر، العدد الثاني ، ديسمبر 2009 ، ص 517.

[1]- سيد عبد الفتاح صالح حسين ، "تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة و ممارسات المحاسبة الابتكارية و أثرها على جودة التقارير المالية" مجلة " الفكر المحاسبي " ، جامعة عين شمس ، مصر ،العدد الثاني ، ديسمبر 2009 ، ص 517.

الجبائية تعتمد في ذلك أساسا على التكلفة التاريخية في الاهتلاك أو عند المحاسبة عن الفوائض الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة .

الفرع الثاني : الآثار السلبية لنموذج إعادة التقييم

إن عدم القيام بإعادة تقييم التثبيتات بعد ارتفاع أسعارها تنتج عنه أثار سلبية على المؤسسة مثل [1]:

- ❖ اعتبار أقساط الاهتلاك أقل من التكلفة الفعلية لحيازة واستخدام الاستثمارات (لأن أقساط الاهتلاك ستحسب على أساس التكلفة التاريخية للاستثمارات وليس على أساس تكلفتها الحالية) وهذا سيؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة بضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو أنها قامت بإعادة تقييم الاستثمارات.
- ❖ عدم تمكين المؤسسة من تجميع اهتلاكات كافية لتمويل الاستثمارات المعوضةللتثبيتات التي تم اهتلاكها بصفة كلية .
- ❖ التأثير سلبا على الدور الإعلامي للمحاسبة وذلك أن الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحقيقية بتاريخ إعداد هذه الميزانية ، بل تظهر بتكلفتها التاريخية والتي قد لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية .

من خلال ما سبق يتبين لنا أن إعادة تقييم التثبيتات هي ضرورية للحد من الآثار السلبية للتضخم سواء على مصادر التمويل للمؤسسة أو على الدور الإعلامي للمحاسبة .

- ✓ تساعد في تحسين عملية التحليل المالي ، و ذلك بإعطاء نسب تبين لنما الواقع الفعلي لأداء منظمة الأعمال .[2]
- ✓ تدعيم الشفافية في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات الإفصاح و العرض للمعلومة المالية .
- ✓ تعكس القيمة العادلة واقع المنشاة الاقتصادي و هي اقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي و نتيجة الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في حقوق الملكية .

[1]- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره ،ص 227 .

[2]- كريم عيسى سيروان، احمد برهان موسى، اثر تغير مبدا القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية، مجلة جامعة جيهان اربيل العلمية، العدد02، الجزء الاول، ايلول2018، ص292-293 .

المبحث الثالث : مزايا و انتقادات نموذج إعادة التقييم و مقارنته بنموذج التكلفة التاريخية

أدى ظهور مبدأ إعادة التقييم إلى فتح نقاش في الوسط المحاسبي و المالي حول مزايا و عيوب القياس به ، رغم ظهوره في البداية لمعالجة نقائص التكلفة التاريخية التي تفتقد لخواص الملائمة و القابلية للمقارنة و إمكانية الاعتماد عليها ، إلا أن نموذج إعادة التقييم مثله مثل بقية المقاييس المحاسبية اتسم ببعض من العيوب ،

في هذا المبحث سنقوم بالتطرق لمزايا و انتقادات نموذج إعادة التقييم و معوقات ظهوره في البيئة الجزائرية كما سنقوم بالمقارنة بين نموذجي القياس المحاسبي (نموذج إعادة التقييم و نموذج التكلفة التاريخية).

المطلب الأول : المزايا و الانتقادات الموجهة لنموذج إعادة التقييم

سنتطرق في هذا المطلب لمزايا القياس بنموذج إعادة التقييم و الانتقادات الموجهة له .

الفرع الأول : مزايا القياس بنموذج إعادة التقييم

جاء استخدام نموذج إعادة التقييم كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية و بهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات ، و هي :[1]

- إذا تم تقييم الأصول و الالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي ، حيث يتم اخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار .
- يتفق مفهوم القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال كما تساعد المعلومة المبينة في القيمة العادلة على إجراء المقارنات الزمانية و المكانية للمجموعة التي تنشط في نفس القطاع .[2]
- يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة و الربح الاقتصادي للمنشاة .
- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد .
- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات و إجراء التحليلات المالية و أساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال و التدفقات النقدية .
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة .
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي و نظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشاة .

[1] - جمسل حسن النجار،اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية و ملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات و المديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد9 العدد03، 2013 .

[2]- اسماعيل سبتي ، اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس و الإفصاح المحاسبي في المجموعة ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص بنوك، مالية و محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2015-2016 ، ص112 .

الفرع الثاني : الانتقادات الموجهة لنموذج إعادة التقييم

على الرغم من المزايا السابق ذكرها لاستخدام القيمة العادلة، إلا أن اعتماد القيمة العادلة في القياس لم يقدم برنامجا متكاملا للاعتراف و القياس و الإفصاح المالي، و من ثم لازالت القيمة العادلة تواجه انتقادات عديدة على أساس عدم ملائمتها، و من أهم هذه الانتقادات ما يلي :[1]

- إن تحديد القيمة العادلة و الاعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي و إتباع أسس قياس متباينة .
- هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية و يعتمد على قياسها التكلفة التاريخية .
- ان تطبيق نموذج إعادة التقييم فيما يتعلق بالاستثمارات تعد معقدة و ذات طرق و قياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشاة في الاحتفاظ بالاستثمارات و منها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة.
- قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة و الدقة المطلوبة.
- قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع الموجودة منها .
- إهمال مبدأ الحيطة و الحذر في معالجة الأرباح غير المحققة و التعامل معها بنفس الطريقة مع الخسائر غير المحققة .
- تذبذب القيم في السوق يمكن أن تعطي انطباع حول تذبذب في المعلومة المالية .
- قد تلجا المؤسسة عند استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول التي ليس لها سوق نشط إلى نماذج تقييم داخلية يكون للمسيرين تأثير في وضع فرضياتها، هذا الأمر قد يكون له تأثير سلبي على موضوعية وحياد التقييم و بالتالي على الموثوقية و قابلية المقارنة .
- صعوبة الطرق المستخدمة لتحديد القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية المعقدة مما يجعل فهم المعلومة المالية صعبا في بعض الأحيان على المستخدمين .
- قد يؤدي التذبذب في النتائج بسبب تطبيق القيمة العادلة و التقلبات في السوق إلى إيجاد غموض في نظرة المستثمرين لأداء المؤسسة .
- تطبيق نموذج القيمة العادلة يترتب عنه وضع نموذج قياس طويل الأمد، وقد تلجا المؤسسة إلى جهات مختصة في التقييم مما يترتب عنه تكاليف تعتبر مرتفعة، كما يتطلب القياس بالقيمة العادلة تطوير نظام المعلومات في المؤسسة ليستجيب لمتطلبات التقييم الجديدة .
- عند استخدام التقييم بالقيمة العادلة قد تضطر المؤسسة إلى الإفصاح عن معلومات حول النماذج و الأنظمة الداخلية المستخدمة في التقييم، هذه المعلومات قد تكون مفيدة بالنسبة لمنافسين .
- التقييم بالقيمة العادلة يستند إلى وجود السوق و هذا الأخير، يمكن الاعتماد عليه في المدى القصير و لا يستجيب لحاجات المؤسسات في التسيير على المدى البعيد .
- التقييم بالقيمة العادلة ووضع الفرضيات تحت مسؤولية المسيرين يترتب عنه تكاليف متابعة و رقابة .

[1]- جعارة، أسامة عمر، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة - الملائمة والموثوقية و مشكلات، التطبيق،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، 2012، جامعة بغداد، العراق، ص189-207 .

- نموذج القيمة العادلة لم يتوصل إلى حل من اجل تقييم الأصول غير الملموسة المولدة داخليا مثل رأس المال البشري و علاقته مع الزبائن .

المطلب الثاني : معوقات تطبيق نموذج إعادة التقييم في البيئة الجزائرية

بالرغم من أن مبدأ التكلفة التاريخية يعتبر من أهم المبادئ المحاسبية الأساسية ، و التي م الاعتماد عليها لفترة طويلة ، مع وجود مجموعة من المبررات التي دعمت هذا المبدأ ، إلا أن هذه المكانة لتمنحها الأهمية الكافية للاستمرار في استعمالها ، مما أدى بالتوجه إلى منهج جديد إلا و هو نموذج إعادة التقييم في القياس المحاسبي ، فمن أهم الصعوبات التي تعيق تطبيق منهج أسلوب إعادة التقييم ما يلي [1]:

- عدم الإلمام بتقنيات و الأقليات لتطبيق القيمة العادلة خاصة في ظل غياب سوق نشط .
- الافتقار للرؤية المستقبلية بعيدة المدى .
- قلة الخبرة في مجال المحاسبة و نقص الوعي .
- غياب الإطار القانوني ، التشريعي و الأخلاقي .
- عدم توفر بيئة مناسبة لتطبيق القيمة العادلة .

إلى حد ألان لا يزال نموذج إعادة التقييم مجرد بديل قابل للنجاح ، كما انه معرض للفشل و من ذلك معظم الملاحظات تشير إلى أن تطبيقه يحتاج إلى وقت و ذلك لعدة أسباب أهمها :
إضافة إلى حداثة المفهوم و تعقيده نوعا ما يحتاج لفترة زمنية لفهم آليات تطبيقه .

- نقص الوعي و ضعف التسيير .
- تماسك بمنهج التكلفة التاريخية .
- عدم توفر الخبرة اللازمة و الكفاءة الفعالة .

[1]- هيبة طبيش، دور القيمة العادلة في تحقيق مصداقية قائمة المركز المالي للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2015-2014.

المطلب الثالث : مقارنة بين نموذج إعادة التقييم و نموذج التكلفة التاريخية

يلعب القياس المحاسبي و إتباع احد أساليبه دورا هاما لتقييم عناصر الميزانية لما له من فائدة سواء للمؤسسة لتقييم أدائها الفعلي و ما تم تحقيقه ، و يوضح الجدول التالي المقارنة بين نموذج إعادة التقييم و نموذج التكلفة التاريخية :

الجدول رقم 02 : مقارنة نموذج إعادة التقييم بنموذج التكلفة التاريخية

المفهوم	نموذج إعادة التقييم	نموذج التكلفة التاريخية
الملائمة	❖ القياس وفق نموذج إعادة التقييم أكثر ملائمة للمستثمرين و المفترضين لأنه يعكس سعر السوق الحالي للأصل أو الالتزام . ❖ يوفر تغذية عكسية (راجعة). ❖ التوقيت المناسب.	❖ القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية لا تقدم معلومات للمستثمرين . ❖ المعلومات غير محدثة.
الموثوقية	❖ تقديرات القيمة العادلة في الأسواق الغير نشطة لا يمكن الاعتماد عليها (قد لا تكون جديرة بالثقة) .	❖ مبنية على الأحداث الفعلية، و المبالغ المسجلة موثوقة و قابلة للتحقق و خالية من التحيز الإداري .
القابلية للمقارنة	❖ رغم إن إعادة التقييم بالقيمة العادلة يمكنه القياس بشكل موثوق و يعزز القابلية للمقارنة و مع ذلك فهي تحتاج إلى تحسين إمكانية المقارنة بين قياسات وفق نموذج إعادة التقييم .	❖ يمكن للقياسات وفق التكلفة التاريخية أن يعيق قابلية المقارنة من خلال عدم القدرة على تحديد أوجه الشبه بين العناصر المتشابهة و أوجه الاختلاف بين العناصر المختلفة.
التناسق (الثبات)	❖ إن استخدام نموذج إعادة التقييم يطبق و باستمرار مقارنة تقييم وحيدة على طول الزمن .	❖ التكلفة التاريخية هي مزيج من أساليب التقييم، فهي تبلغ من الصفقات السابقة وفق مبالغ تاريخية، و يتم الإبلاغ عن الصفقات الجارية وفق القيمة العادلة .

الاعتراف بالعوائد (تحقق الإيرادات)	❖ الأرباح يمكن قياسها باستمرار وفقا لتغيرات القيمة الاقتصادية للحقوق و الالتزامات .	❖ الأرباح يتم قياسها في نقاط منفصلة عندما تكون معايير الاعتراف بالإيرادات متاحة، و ذلك باستخدام مبدأ الربط لقياس النفقات.
الإبلاغ المالي	❖ الميزانية العمومية هي الوسيلة الوحيدة لنقل معلومات للمساهمين . ❖ قائمة الدخل لا تبلغ عن القيمة لكنها تقيس التغيرات الدورية في القيمة و بالتالي تبلغ عن الخطر.	❖ قائمة الدخل هي المسؤولة عن نقل المعلومات للمساهمين و ليس الميزانية العمومية .
إدارة الأرباح	❖ الأرباح غير مفيدة فيما يخص الأرباح المستقبلية أو القيمة، ، و الأرباح تمثل التغيرات في القيمة و لهذا فهي لا يمكنها التنبؤ بتغيرات القيمة المستقبلية، و لا تبلغ عن القيمة .	❖ محاسبة التكلفة التاريخية تخلق فرص لتحقيق الأرباح .

المصدر : فاطمة الزهراء بومعراف، مفيدة يحياوي، القياس بالقيمة العادلة و أثره على اتخاذ القرار الاستثمار في الأسهم العادية ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، مجلد11 ، العدد1(2018) ، ص157 .

خلاصة الفصل :

تعتبر عملية إعادة التقييم أهم عناصر الميزانية و أمرا ضروري من اجل معرفة القيم الحقيقية في نهاية كل سنة مالية و تعتبر كذلك من أهم العمليات التي يجب على المؤسسة القيم بها لتوفير المعلومات اللازمة لمستخدميه و تكون هذه المعلومات معبرة عن الواقع و ذات مصداقية و ملائمة لاتخاذ القرارات، فالقيمة الحقيقة تعطينا قيم فعلية مطابقة للواقع و ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

و لقد أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى استحداث بدائل للقياس المحاسبي إضافة للتكلفة التاريخية و يتعلق الأمر بتطبيق نموذج إعادة التقييم التي توجه تطبيقه معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية في معظم الدول ، هذا الأخير يساهم في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية إلا إن تطبيقه في الجزائر يتطلب تحدي بعض العوائق و الصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية و المالية الجزائرية .

الفصل الثالث:
دراسة حالة
مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز

تمهيد :

بعد التطرق للدراسة النظرية لنماذج القياس المحاسبي و مقارنة أثر تطبيقها على التثبيتات المادية و المعنوية ، حاولنا في هذا الفصل إسقاط الدراسة العلمية لتقييم هذه العناصر وفق نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم على الدراسة الميدانية من خلال المؤسسة الاقتصادية الجزائرية "مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز" بالمدية، و تمت هذه الدراسة على مستوى قسم المحاسبة و المالية للمؤسسة .

وانطلاقا مما تقدم و استكمالا للجانب النظري قمنا بدراسة ميدانية لجوانب الموضوع و الإشكالية الرئيسية حيث تطرقنا إلى :

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز .

المبحث الثاني : التقييم المحاسبي لتثبيتات .

المبحث الثالث : النموذج المقترح للمؤسسة لتقييم التثبيتات

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة سونلغاز المدية

سونلغاز هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية و الغازية بالجزائر، و مهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء و نقلها و توزيعها و كذلك نقل الغاز و توزيعه عبر قنوات، و قانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة و لا سيما في ميدان تسويق الكهرباء و الغاز نحو الخارج. منذ صدور القانون حول الكهرباء و توزيع الغاز عن طريق قنوات, قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد [1].

المطلب الأول : نشأة و تطور شركة سونلغاز

سنتطرق في هذا المطلب للمحة تاريخية عن الشركة و كذلك لمهام المجمع .

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن الشركة

لقد بدأت الإضاءة في الجزائر منذ 1929 و التي جسدت الشبكة الكهربائية بين سنة 1927 و 1929 مجموع قدره 6000 كلم، و هذا الخط بين المتوسط العالي، و المنخفض و لهذا اعتبرت سونلغاز عاملا تاريخيا في مجال تمويل الطاقة الكهربائية و الغازية في الجزائر.

مرت شركة سونلغاز بمراحل عديدة تمثلت فيما يلي :

- سنة 1947 : تم إنشاء كهرباء و غاز الجزائر (EGA) رقم 471002 في 05/06/1947 و هي مكلفة بإنتاج الكهرباء و الغاز.
- EGA : و هي عبارة عن مجمع لأقدم شركات إنتاج و توزيع الكهرباء ذات الطابع الخاص التي سقطت تحت قانون التأميم في سنة 1946 الصادر عن السلطة الفرنسية .
- التطورات التي حصلت بعد سنة1962 EGA :تبنتها السلطات الجزائرية بعد الإستقلال في بضع سنوات فضلا عن جهود تكوينية للموارد البشرية الجزائرية التي تضمن تسيير هذه المؤسسة.
- سنة 1969 : إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز بمرسوم رقم 69/59 الصادر عن الجريدة الرسمية في أول أوت 1969، تحول اسم EGA إلى سونلغاز التي أصبحت شركة وطنية للكهرباء الغاز والوقت كانت الشركة من الحجم الكبير أين تجاوز عدد عمالها 6000 موظف، وقد حدد المرسوم مهمة رئيسية لها تتمثل في الإندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد .
- إن احتكار ونقل و توزيع استراد و تصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة، كما أنها وجدت نفسها قد اسند إليها تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن و هذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيون، محطات توليد الطاقة الكهربائية، زبائن المنزل).
- سنة 1975 : في هذه المرحلة تم الفصل بين النشاطات الميدانية و النشاطات القاعدية و كذا إنشاء وحدات كهرباء و ترتيب .
- سنة 1983 : إعادة هيكلة سونلغاز و التي جاء معها ستة مؤسسات حيث أصبحت شركة سونلغاز في هذه السنة ذات خدمات عمومية و تسيير و تسويق المؤسسة و بذلك تكتسب خمسة فروع الأعمال و هي :

[1]- بالاعتماد على دفاتر المؤسسة .

- كهريف :(KAHRIF) الأشغال الكهربائية .
- كهركيب : (KAHRKIB) تركيب البنية التحتية و الإنشاءات الكهربائية .
- كناغاز: (KANAGAZ) أشغال الهندسة المدنية .

AMSصناعة العدادات و مختلف التجهيزات المستعملة في المراقبة.

- نظام أساسي جديد لسونلغاز سنة 1991 : لقد أصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري EPIC في قرار تنفيذي رقم 91 /975 المؤرخ في 1991/12/14 و قد فرض هذا النظام الطابع الجديد التسيير الاقتصادي و الأخذ بعين الاعتبار كيفية تسويق المنتجات .
- سنة 1995 : أصبحت في سنة 1995 هيئة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري بمرسوم 280/95 ليوم 07 /1995/09 سونلغاز على رأس نجد مجلس التوجيه الرقابيCOS) .
- سنة 1998 :إنشاء فروع خدمات منها (MPV, CAMEG, SAT INFO).
- سنة 2002 : تحولت سونلغاز إلى مؤسسة ذات أسهم , هذا التحول أعطى سونلغاز التوزيع في مبادئ أخرى في قطاع الطاقة , كذلك التدخل في هذا الميدان خارج حدود الجزائر , و باعتبارها مؤسسة ذات أسهم فعليها اكتساب محفظة الأسهم و قيم منقولة أخرى مع إمكانية مشاركتها في مساهمتها في شركات أخرى .
- سنة 2004 :أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع (HOLDING) خلال سنوات 2006/2004 أين أصبحت سونلغاز مجمع مجموعة مؤسسات، تم إعادة هيكلة الفروع المكلفة بالنشاطات الرئيسية بها قسمت إلى :
  - سونلغاز إنتاج كهرباء (SPE)
  - مسير شبكة النقل الكهربائي (SDC)
  - مسير شبكة نقل الغاز (GRTG)
- سنة 2006 : تم هيكلة وظيفة التوزيع و قسمت إلى أربعة فروع و هي[1]:
  - سونلغاز للتوزيع : الجزائر العاصمة SPA)
  - سونلغاز للتوزيع : الجهة الوسطى (SDC)
  - سونلغاز للتوزيع : الجهة الشرقي (SDE)
  - سونلغاز للتوزيع : الجهة الغربية (SDO)
- سنة 2009: الانتهاء من إعادة الهيكلة ليصبح المجمع يضم 39 فرعا ينقسم لخمسة أنواع من الشركات :[2]

- **الشركات المهنية و التجارية (Sociétés Métiers) :**

تعتبر هاته الشركات العمود الفقري للمجمع، تضم 07 شركات وهي شركة إنتاج الكهرباء SPE، شركة نقل الكهرباءGRTE، شركة نقل الغازGRTG، 04 شركات التوزيعSDA-C-E-O ، شركة مسير المنظومة الكهربائية OS.

- **شركات الإنتاج:**

و هي شركات متخصصة في إنتاج الكهرباء، برأس مال مختلط مع شركات دولية و تضم 04 شركات و هي شركة إنتاج الكهرباء ترقةSKT، كودية الدراوش SKD ، برواقية SKB، سكيكدة SKS.

[1] - بالاعتماد على وثائق المؤسسة .

[2] - الموقع الإلكتروني للشركة القابضة SONELGAZ http://www.sonelgaz.dz

- **شركات الأشغال** :

يضم06شركات KAHRIF, KAHRAKIB, ETTARKIB INERGA,CEEG,KANAGHAZ

- **شركات المساعدة :**

هي شركات تقدم خدمات حسب الاختصاص في شتى المجالات مثل خدمات الإعلام الآلي، خدمات السيارات، التجهيزات الصناعية، المحولات الكهربائية....، و تضم 15 شركة.

- **شركات مشاركة مع سونلغاز:**

و هي شركات مختلطة مع شركات أخري ولها حصص في رأس المال و تضم 06 شركات.

- سنة 2011 :تعديل النظام الأساسي سونلغاز شركة قابضة :

تم تنقيح النظام الأساسي سونلغاز الذي اعتمد في عام 2002 ، واعتمد من قبل مجلس الوزراء يوم الاثنين02 مايو 2011 ، وتصبح بالتالي Sonelgaz.Spa في "شركة قابضة" دون إنشاء كيان قانوني جديد ويأخذ اسم Sonelgaz.

بالإضافة إلى ذلك تشكل الشركة القابضة سونلغاز وشركاتها التابعة مجموعة تسمى "Groupe Sonelgaz" في اللوائح المعدلة ،كما تحتفظ Sonelgaz بدور صاحب محفظة الأسهم التي تشكل رأس مال الشركات التابعة لها.

إن مجالس إدارة الشركات التابعة هي المرحلات الرئيسية التي تمكن الشركة القابضة من مراقبة وإدارة الشركات التابعة.

- سنة 2017 : إعادة هيكلة الشركات بتجميع عدة شركات في شركة واحدة و تقسم أنواع الشركات كما يلي :
  - الشركات الخاضعة :

يكون رأسمالها 100% من المجمع، و تضم 13 شركة (06 شركات مهنية و 07 شركات أشغال).

  - الشركات المختلطة :

يكون رأسمالها 51% من المجمع، و تضم 07 شركات (شركات الإنتاج المختلطة +3شركات جديدة).

  - شركات مشاركة مع شركات مجمع سونلغاز:

و هي الشركات المساعدة حسب هيكلة 2009 و تضم 20 شركة .

  - شركات مشاركة مع شركات أخرى :

و هي شركات مشاركة مع سونلغاز حسب هيكلة 2009 و تضم 05 شركات.

و من أهم الشركات الموحدة هي شركات التوزيع في شركة واحدة تحت المسمى : "الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز" و التي ضمت (SDC,SDE,SDO) مع إضافة SDA كفرع .

الفرع الثاني : مهام و أهداف المجمع

سنتطرق إلى أهداف و مهام مجمع سونلغاز و هي كالتالي :

أولا :مهام المجمع

منذ نشأة الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز تركزت أهم مهامها فيما يلي :

- ضمان أنتاج، نقل و توزيع الكهرباء و الغاز لجميع المواطنين بأقل التكاليف في الإطار القانوني.
- تركيب و صيانة و إعادة تجديد مراكز الإنتاج و النقل و التوزيع للطاقة.
- تخطيط و ضع برامج إستراتيجية لضمان توفير الطاقة و تقديم أحسن الخدمات.
- ضمان التمويل اللازم لتحقيق و تنفيذ البرامج المسطرة.
- تحديد السياسة التجارية و التعريف بالإمكانيات المتعلقة بالتطبيق و كذلك بأجهزة الحساب و القياس.
- تطوير الهياكل الكهربائية و الغازية و التماشي متطلبات السوق .
- عصرنه قطاع الطاقة و المساهمة في تحديث آليات العمل.

ثانيا : أهداف المجمع

تتمثل أهداف الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز فيما يلي :

- البحث عن الفعالية في كافة الميادين، وبأقل تكلفة ممكنة للطاقة الموزعة و الحصول على موارد.
- توسيع النشاط و فتح باب المنافسة لجميع القطاعات التابعة للمجمع حسب إستراتيجيات التنموية.
- إستقلالية التسيير و مسايرة قوانين التجارة العالمية
- الوصول لاستقلالية مالية في تمويل الاستثمارات و المساهمة في خلق فرص العمل .
- الرفع من الأداء الاجتماعي للخدمات المقدمة لمختلف أنواع الزبائن .
- ضمان التوازن بين العرض و الطلب على الطاقة و تسويق الكهرباء و الغاز.

المطلب الثاني : ماهية الشركة لتوزيع الكهرباء و الغاز

في هذا الفصل سنتطرق على كل ما يخص شركة توزيع الكهرباء و الغاز

الفرع الأول : تعريف الشركة

أقر المخطط التنظيمي الجديد المعد من طرف السلطات العمومية إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصارا SDC شركة ذات أسهم ، كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق والوسط والغرب من جهة وإلحاق شركة التوزيع للجزائر كفرع من جهة أخرى . حيث أنشئت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز " SDC ش ذ أ " شركة ذات أسهم بتاريخ 2017/04/04 برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري يتواجد مقرها الاجتماعي بـ 20 نهج محمد بوضياف بالبليدة ، تسير عبر 52 مديرية للتوزيع ل 48 ولاية موزعة عبر التراب الوطني .

تطور الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز مجموعة من النشاطات تمس مجال شراء الطاقتين (الكهرباء والغاز) وبيعهما للزبائن النهائيين (توتر عالي، متوسط ومنخفض وضغط عالي، متوسط ومنخفض)، كما تسير الشركة نمو وتطور الشبكات والتركيبات الكهربائية والغازية وتضمن معها تلبية كافة طلبات الربط بالتوتر المتوسط والمنخفض والضغط المتوسط والمنخفض في إطار دفاتر الشروط و النظام ساري المفعول .

اعتمدت شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط ميثاق خطي جديد لتحديد هويتها و موقعها بالنسبة للشركة القابضة و بالنسبة لشركات التوزيع الأخرى.

الفرع الثاني : مهام الشركة

وتتمحور مهام الشركة حول:

- تكييف الشبكات الحالية مع التكنولوجيات الحديثة، من أجل البقاء دوما على استعداد لتلبية حاجيات الزبائن.
- تأمين الهياكل والبنيات الأساسية لمواجهة تزايد الاستهلاك وخاصة استهلاك الطاقة الكهربائية (قدرات الشبكات والمحولات الرئيسية، تأمين الخطوط من العوامل المناخية) من جهة، والتزايد المستمر في الإنتاج والحوادث واسعة النطاق.
- تلبية طلبات الربط بالكهرباء والغاز في أحسن الظروف .
- المساهمة في بناء السياسة الاجتماعية انسجاما مع قيم وأهداف الشركة.
- التماشي مع سياسة الحكومة في إطار برامج الدولة مرافقة وإنجاز مشاريع التنمية وفقا لمهام الشركة.
- توزيع الطاقة الكهربائية و الغازية عبر القنوات و ضمان احتياجات الزبائن مع توفر الشروط المطلوبة من حيث التكلفة، نوعية الخدمة و الأمن.
- ضمان نوعية واستمرارية الخدمة و استغلال و صيانة شبكات توزيع الكهرباء و الغاز.
- تطوير شبكات الكهرباء و الغاز من أجل ربط الزبائن الجدد و كذا ضمان أمن و فعالية الشبكات.

الفرع الثالث : الشركة في أرقام

شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط تضمن و تطور مجموعة من النشاطات التجارية و كذا الاستغلال و صيانة المنشآت الكهربائية و الغازية بغرض تموين زبائنها في أحسن الظروف الممكنة.[1]

- عدد الزبائن (الكهرباء والغاز): تحصي الشركة 8312810 زبون في الكهرباء و 4911959 زبون في الغاز.
- تطور الشبكات الكهربائية و الغازية : تحصي الشركة بتسيير 1333316 كلم للشبكة الكهربائية و 92108 كلم لشبكة الغاز.
- عدد العمال : تسير الشركة بتعداد إجمالي للعمال يفوق 30600 عامل معظمهم من الموارد الشابة والمؤهلة.
- تسير الشركة عبر 52 مديرية للتوزيع ل 48 ولاية موزعة عبر التراب الوطنيمنها "مديرية المدية لتوزيع للكهرباء والغاز" و هي المديرية محل دراستنا .

[1] - الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز، مرجع سابق.

المطلب الثالث : التعريف بمديرية سونلغاز فرع - المدية

سنتطرق في هذا لفصل لكل ما يخص مديرية سونلغاز

الفرع الأول : التعريف بالمديرية[1]

قامت مجموعة سونلغاز في جانفي 2006 بإنشاء فرع خاص بالتوزيع سمي سونلغاز توزيع الوسط (فرع المدية) يحمل صفة شركة ذات أسهم برأسمال 15000000 دج و مقره الاجتماعي بنهج محمد بوضياف بالمدية وهو واحد من الفروع الأربعة للتوزيع التابعة للمجمع، ، تغطي 64 بلدية ب 08 وكالات تجارية ، عدد الزبائن الموصولون بالكهرباء : 156 219زبون، عدد الزبائن الموصولون بالغاز: 899 67 زبون، موزعة على (المدية 1 و 2 ، البرواقية، قصر البخاري، بني سليمان ، عين بوسيف، تابلاط ، الشهبونية). و 6 وكالات تقنية في مجال الكهرباء تغطي شبكة كهربائية ب 67899 كم، و 05 وكالات تقنية في مجال الغاز تغطي شبكة غازية تقدر ب 3296 كم.

كما أن سونلغاز توزيع الوسط بها ستة 6 مديريات مركزية على مستوى المديرية العامة و كل واحدة من هذه المديريات تشرف على وكالات تجارية :

1. المديرية التجارية و التسويق .
2. مديرية تقنيات الغاز .
3. المديرية المالية و المحاسبة .
4. مديرية المنشأت الكبرى.
5. مديرية تقنيات الكهرباء.
6. مديرية الموارد البشرية .

و تشرف على 13 مديرية للتوزيع :

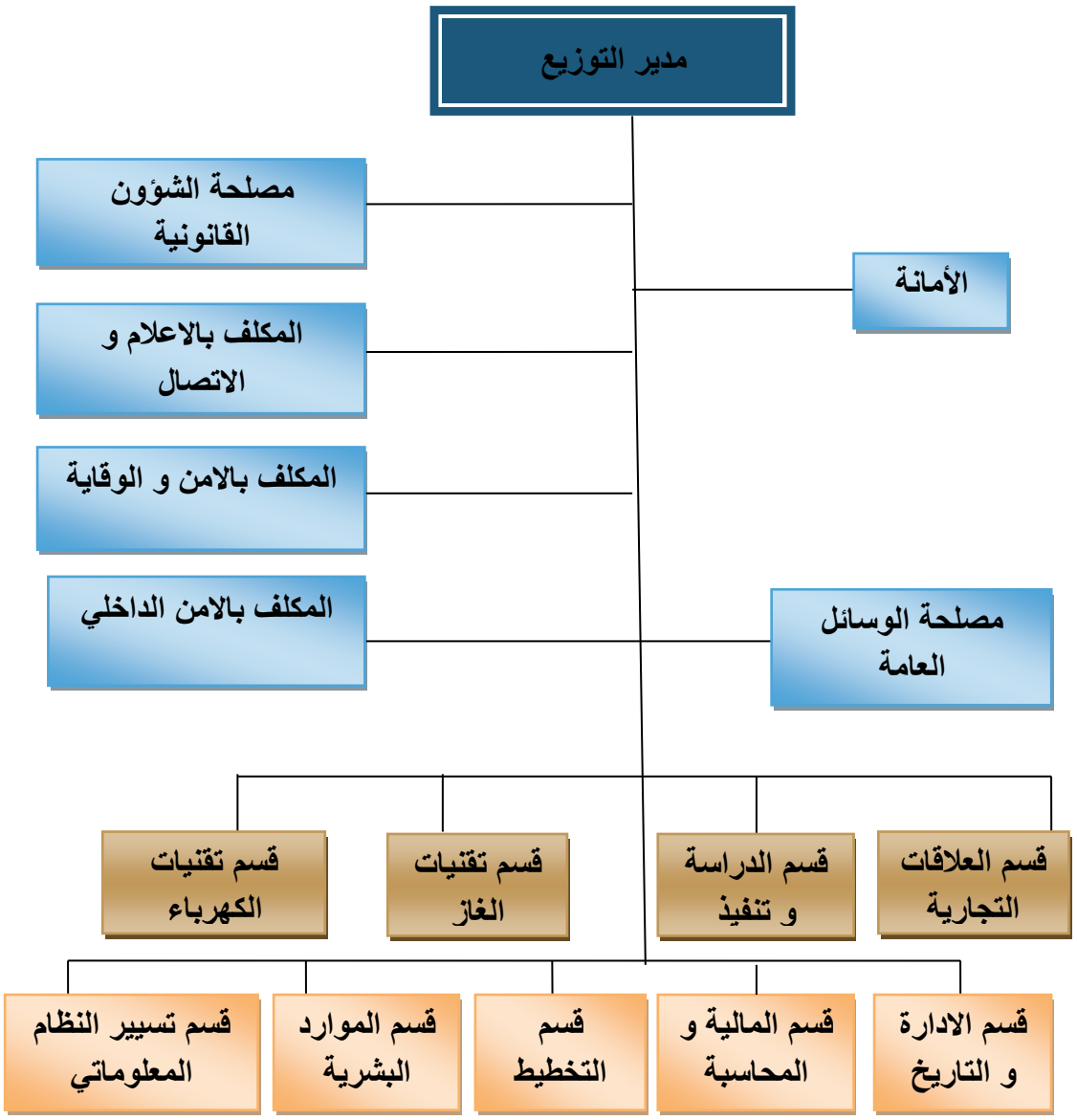
- مديرية التوزيع للمدية .
- مديرية التوزيع لتمنراست .
- مديرية التوزيع للبليدة.
- مديرية التوزيع للأغواط.
- مديرية التوزيع لتيزي وزو.
- مديرية التوزيع لغرداية .
- مديرية التوزيع للبويرة
- مديرية التوزيع للجلفة
- مديرية التوزيع لورقلة 1 و ورقلة 2
- مديرية التوزيع لواد سوف
- مديرية التوزيع بسكرة
- مديرية التوزيع إليزي.

[1] - مقابلة مع السيد فرحات رفيق، مكلف بالإعلام و الاتصال بمديرية التوزيع للمدية.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية

يمثل الشكل الموالي مخططا للهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز فرع المدية.[1]

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

وبالاعتماد على الشكل السابق نجد أن الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز فرع - المدية - ينقسم إلى ما يلي :

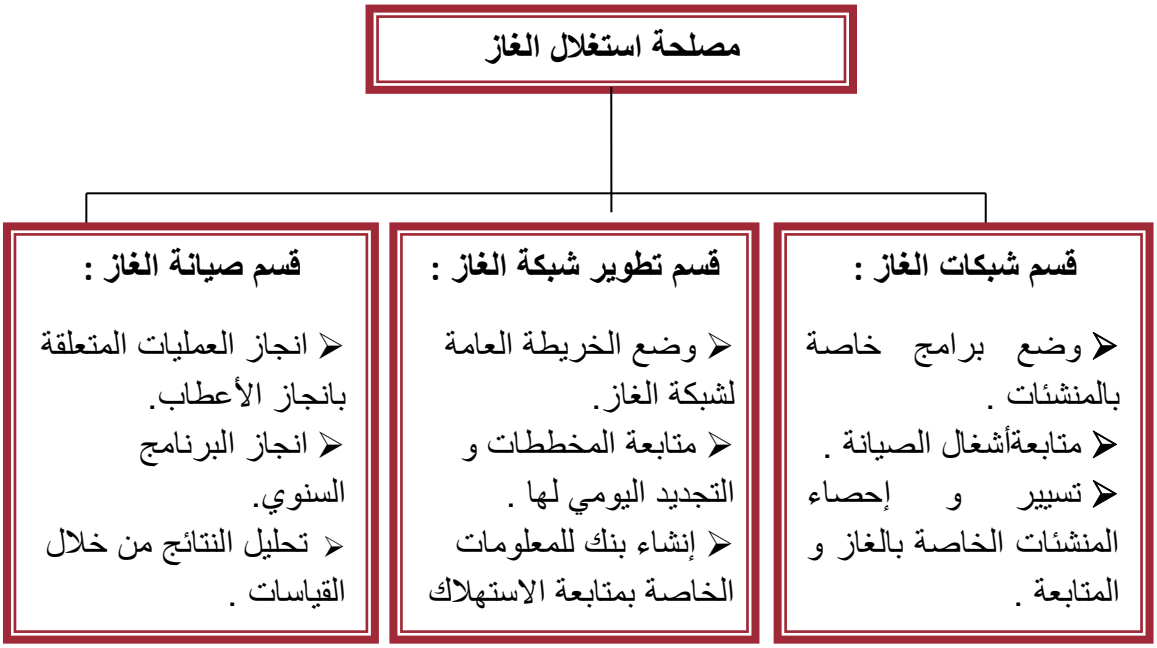
1. **مدير التوزيع :**يقوم بتسيير المديرية و التنسيق بين مختلف المصالح و رؤساء الأقسام و كذا مراقبة ما وصلت إليه الإنجازات .

[1]- مقابلة مع السيد هارون محمد، رئيس مصلحة الشؤون القانونية بمديرية التوزيع للمدية.

2. **الأمانة :** تساعد المدير في أداء مهامه و تنظيم مواعيده و كذا استقبال الزوار.
3. **مصلحة الشؤون القانونية :** يعتبر ممثل المدير أمام القضاء عند رفع دعوى ضدها من طرف جهة معينة ، أو عندما ترفع هي دعوى تطالب فيها بحقوقها و تحصيل ديونها لدى الزبائن . فمهمته هي التكفل بالشؤون العامة القانونية للمديرية من خلال مساعدة جميع المصالح فيما يخص القضايا المتعلقة بالقانون أي ذات الطابع القانوني و تتلخص مهامه في :
   - ❖ تمثيل المديرية أمام الجهات القضائية و الدفاع عن مصالح المؤسسة.
   - ❖ متابعة تنفيذ الأحكام القضائية .
   - ❖ اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحصيل ديون المؤسسة .
   - ❖ متابعة الملفات المتعلقة بالحوادث و الخاصة بالتعويضات .
   - ❖ نشر المعلومات ذات الطابع القانوني على المصالح التي يهمها الأمر.
   - ❖ المساهمة في إنجاز دفتر الشروط الخاص بالصفقات .
4. **المكلف بالإعلام و الإتصال:** يعتبر حلقة وصل بين الهيئة التي يمثلها و مختلف وسائل الإعلام فهو مصدر موثوق يتوجه إليه الأطراف الآخرين .
5. **المكلف بالأمن و الوقاية**: يتمثل دوره في السهر على تطبيق القوانين التي تحمي العمال من الأخطار التي تواجههم أثناء القيام بمهامهم أو ما يسمى بالأمن المهني .
6. **المكلف بالأمن الداخلي :** يعمل على المحافظة على الأمن داخل المديرية و تطبيق القوانين الخاصة بذلك لتفادي أي سرقة أو ضياع للممتلكات و المعدات و اللوازم، و هو المسؤول عن توفير الحماية للموظفين داخل المديرية .
7. **مصلحة وسائل الإتصال:** لديها عدة مهام منها :
   - ❖ توفير المتطلبات اللازمة للعمل بالمديرية بدءا بالسيارات ، الورق ... الخ.
   - ❖ تسيير الأملاك العقارية للمؤسسة .
   - ❖ الإشراف على قسم الأرشيف .
8. **قسم العلاقات التجارية :** توجد على مستوى الولاية 6 مصالح هي : المدية، البرواقية، قصر البخاري بني سليمان، عين بوسيف و تابلاط، تتمثل مهامها في :
   - ❖ إرضاء الزبائن حتى الجدد .
   - ❖ التكفل بشكاوى الزبائن .
   - ❖ إعلام و نصح و مراقبة الزبائن.
   - ❖ السهر على احترام إجراءات ربط الزبائن بالطاقتين الكهربائية و الغازية من يوم ايداع طلب الزبون إلى يوم ربطه .
   - ❖ مدى احترام العقود المبرمة بين المؤسسة و الزبون و جميع الإجراءات المتعلقة بالفاتورة بالنسبة للزبائن العاديين و المؤسسات العمومية و كذا زبائن الضغط و التوتر المتوسطين .
9. **قسم دراسة و تنفيذ الأشغال**: تقوم هذه المصلحة بما يلي :
   - ❖ دراسة المشاريع المقدمة من أجل الربط بالكهرباء و الغاز.
   - ❖ الإشراف على الانجاز و مراقبة مدى سير الأشغال بحيث يمكن توقيفها إذا لم تكن حسب المعايير المطلوبة.
   - ❖ تقديم حلول للبلاغات المقدمة .

10.قسم تقنيات الغاز : لديها عدة مهام حسب كل قسم فيها يمكن تلخيصها كما يلي :

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لقسم تقنيات الغاز



المصدر :من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

11.قسم تقنيات الكهرباء : يقوم قسم تقنيات الكهرباء بعدة مهام موضحة في الشكل الموالي :

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لقسم تقنيات الكهرباء



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

كما توجد المصلحة التقنية على مستوى مصلحتي استغلال الكهرباء والغاز معا ومهمتها :

- تسيير العمال ، الوسائل ، الأدوات الفردية و الجماعية .
- دراسة و انجاز عمليات توصيل الكهرباء و الغاز.
- ضمان المناوبة و صيانة و مسايرة الشبكات.

12. قسم الموارد البشرية : يهتم بما يلي :

- تسيير الملفات الخاصة بالعمال و الرواتب .
- انجاز الاحصائيات المتعلقة بتكوين الموظفين .
- تطبيق سياسات تسيير الموارد البشرية المقررة من الإدارة العامة.

13. قسم المالية والمحاسبة : يهتم بما يلي :

- انجاز كل ما يتعلق بالحسابات المالية للمديرية و تخليص الأموال.
- انجاز الميزانية العامة للمديرية .
- مراقبة و معاينة جميع العمليات الحسابية.

14. قسم تسيير النظام المعلومات :مهامه:

- تسيير النظام المعلوماتي الذي تعمل به مختلف مصالح المديرية و السهر على حفظ المعلومات .
- إدارة الشبكات المحلية و الاتصالات .
- صيانة الحظيرة المعلوماتية و أجهزة الإعلام الآلي .

الفرع الثالث : مهام و قيم مديرية سونلغاز فرع - المدية -

أولا :مهام المديرية

- استغلال و صيانة شبكة توزيع الكهرباء و الغاز.
- تطوير الشبكة و فعاليتها و سلامتها .
- التوازن بين العرض و الطلب.
- النظافة و الأمن و حماية البيئة.
- تسويق الكهرباء والغاز .
- التموين بالطاقة مضمون وآمن .
- أحسن استقبال .
- تكفل تام بالشكاوي المقدمة من طرف الزبائن .
- توفير معلومات مفيدة و دائمة للمواطن .
- تعبئة شاملة لفرق إصلاح الأعطاب 24سا/24سا و 7أيام/ 7 أيام .

ثانيا : قيم المديرية و طموحاتها

- الحفاظ على ارث المؤسسة.
- تجسيد مبدأ الخدمة العمومية.
- إرضاء الزبون هو مركز اهتمام المؤسسة .
- جعل المديرية نموذج يقتدي به من حيث نوعية الخدمات المقدمة .
- الاقتراب أكثر من الزبون و إرضاء حاجياته .

- نوعية الخدمات الجوارية الناجعة والفعالة .[1]

الفرع الرابع : تقديم قسم المالية والمحاسبة DFC :

قسم المالية والمحاسبة يهتم بتسجيل العمليات محاسبيا والقيام بأعمال نهاية السنة بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية والجداول الملحقة حساب الضرائب وتقديم التصريحات وكذا الضمان الاجتماعي، إعداد الموازنات التقديرية، و يتفرع قسم المالية والمحاسبة إلى المصالح التالية :

- **المصلحة المالية:**

المهام الأساسية لهذه المصلحة هي متابعة حركة الأموال سواء كانت بغرض استثماري أو استغلالي, بحيث تخص كل عمليات الدفع، أي التدفقات المالية التي تتعلق بالمؤسسة مع البنوك ومصالح البريد.

- **مصلحة الاستغلال المحاسبي :**

تقوم هاته المصلحة بجمع كل المعلومات و معالجتها محاسبيا مع مراعاة النظام المحاسبي ومبادئه، بإتباع جميع مراحل التسجيل المحاسبي (بما فيها تسجيل عمليات المحاسبة التحليلية) للوصول إلى القوائم المالية و تحديد النتيجة.

- **مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير :**

و تقسم أعمالها إلى قسمين

- **الموازنات التقديرية :** تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة، سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الانحراف ولتقييم أداء المؤسسة .
- **مراقبة التسيير :** مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للمؤسسة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة، وتحديد مراكز المسؤولية وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الانحرافات واكتشاف أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

- **مصلحة الفحص والمراقبة :**

تقوم هذه المصلحة بمراقبة عمليات التسيير لمختلف الأقسام و مدى احترام الإطار القانوني و المبادئ الأساسية لأدوات التسيير لكل قسم .

[1] - وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

المبحث الثاني : التقييم المحاسبي للتثبيتات

بعد التطرق و معرفة المؤسسة قيد الدراسة سنقوم بعد ذلك بإسقاط الدراسة النظرية عليها و ذلك من خلال تقديم عناصر الميزانية و قياس تثبيتات المؤسسة و ذلك وفق نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم .

المطلب الأول : تقديم عناصر الميزانية لسنة 2021

سيتم استعراض ميزانية الأصول لسنة 2021 :

جدول رقم03 : ميزانية الأصول لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية

الأصول	المبلغ الخام	الإهتلاكات	المبلغ الصافي
الأصول الثابتة	**-**	**-**	**-**
التثبيتات المعنوية	**4421910.41**	**2947940.27**	**147397014**
الموجودات و ما شابهها	-	-	-
التثبيتات المادية	**-**	**-**	**-**
أراضي	10034098.58	-	10034098.58
تهييأت وترميمات الأراضي	77634388	51178469	26455918
مباني	608202363	181880624	4263222380
منشأت تقنية و معدات و أدوات	28421620977	15312693267	13108927709
تثبيتات مادية أخرى	2493388862	1190397599	1302991263
تثبيتات يجرى إنجازها	2122715023	-	2122715023
تثبيتات مالية	**-**	**-**	**-**
مساهمات أخرى	-	-	-
قروض و أصول مالية أخرى	-	-	-
مجموع الأصول الثابتة	**34827574603**	**16739097901**	**180884767**
حسابات دائنة	-	-	-
أصول جارية	**-**	**-**	**-**
الزبائن	4523986873.8	267777253.75	425620962
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	648665.84	-	648665.84
المدينون الآخرون	49431062.77	11798323.05	37632735
الضرائب و ما شابهها	170671584.61	-	170671584

حسابات جارية أخرى	-	-	-
الأموال الموظفة	-	-	-
الخزينة	86654728.39	699359.63	85955368.76
مجموع الأصول الجارية	**4831392915**	**280274940**	**4551117975**
المجموع العام للأصول	**39658976518**	**17019372841**	**22639594676**

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على دفاتر شركة سونلغاز فرع - المدية –

جدول رقم 04 : ميزانية الخصوم لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية

الخصوم	المبلغ الصافي
رؤوس الأموال الخاصة	**-**
رأس مال غير مستعان به	-
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة	-
فوارق إعادة التقييم	8902609 17
النتيجة صافية	**-1192284981**
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	-10201486
حصة الشركة المدمجة (1)	15065928675
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**14272621070**
الخصوم غير الجارية	**-**
قروض و ديون مالية	108133755
ديون أخرى غير جارية	-
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	4619798342
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**4727932098**
الخصوم الجارية	**-**
موردون و حسابات ملحقة	962958511 4
ضرائب ديون أخرى	272340552
ديون أخرى	1870405073
خزينة سلبية	-
مجموع الخصوم الجارية (3)	**41507 3639**
مجموع عام للخصوم	**22639594676**

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على دفاتر شركة سونلغاز فرع - المدية –

المطلب الثاني : تقييم التثبيتات وفق نموذج التكلفة (التكلفة التاريخية)

أولا : تقييم التثبيتات المادية للمؤسسة :

سنتطرق إلى أراضي و مباني و نقوم بتقييمها وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية و سيتم عرض ذلك كما يلي :

1- الأراضي :

في سنة 2021 وجدنا أن المؤسسة تمتلك أراضي و سيتم تقييمها وفقا للتكلفة التاريخية مع العلم أنها لا تهتلك كما يبين الجدول الموالي :

الجدول رقم 05 : تقييم أراضي المؤسسة وفق التكلفة التاريخية

البيان	مبلغ الحيازة	اهتلاكات	المبلغ الصافي
الأراضي	10034098.58	-	10034098.58
المجموع	10034098.58	-	10034098.58

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على معلومات من مصلحة المحاسبة و المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة الأراضي لم تتغير لأنها الأراضي أصول غير قابلة للاهتلاك .

2- المباني :

جدول رقم 06 : تقييم المباني وفق نموذج التكلفة التاريخية

البيان	مبلغ الحيازة	الإهتلاكات	المبلغ الصافي
المباني	608202363	181880624.94	426322238.6
المجموع	608202363	181880624.94	426322238.6

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على معلومات من مصلحة المحاسبة و المالية للمؤسسة

من الجدول أعلاه يتضح إن مؤسسة توزيع الغاز و الكهرباء (سونلغاز) قامت بتقييم المباني على حسب نموذج التكلفة التاريخية و ذلك لان التشريع الجزائري ينص على اعتماد التكلفة التاريخية كقاعدة عامة في المعالجة المحاسبية للتثبيتات ، حيث تقوم بطرح مجموع الاهتلاك من القيمة الدفترية عند حيازة الأصل ، و هي الطريقة المعتمدة في العديد من المؤسسات الجزائرية ، باعتبارها العمود الفقري للقياس المحاسبي لتمييزها بالموضوعية مما اكسبها ثقة من قبل مستخدمو القوائم المالية .

ومن خلال الجدول بلغت القيمة الدفترية للمباني 60820363.54 و بلغت الاهتلاكات 181880624.94 و بطرح القيمين و الاعتماد على التكلفة التاريخية نتحصل على المبلغ الصافي المتمثل في 426322238.6 ، و يكون التسجيل المحاسبي لهذه العملية كالتالي :

- **التسجيل المحاسبي لقيد الاهتلاك :**

681		مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة	181880624	
	2811	اهتلاك المباني		181880624
		تسجيل اهتلاك المباني		

- **تسجيل خسائر القيمة :**

لا توجد خسائر القيمة .

3- تهيئات و ترميمات الأراضي :

الجدول رقم 07 : تقييم تهيئات و ترميمات الاراضي وفق نموذج التكلفة التاريخية

البيان	مبلغ الحيازة	الاهتلاكات	المبلغ الصافي
تهيئات و ترميمات الاراضي	77634388	51178469.08	26455918.92
المجموع	77634388	51178469.08	26455918.92

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على معلومات من مصلحة المحاسبة و المالية للمؤسسة

ومن خلال الجدول بلغت القيمة الدفترية لتهيأت و ترميمات الأراضي 77634388 و بلغت الاهتلاكات51178469.08 و بطرح القيمتين و الاعتماد على التكلفة التاريخية نتحصل على المبلغ الصافي المتمثل في 26455918.92، و يكون التسجيل المحاسبي لهذه العملية كالتالي :

- **التسجيل المحاسبي لقيد الاهتلاك :**

681		مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة	51178469	
	2818	اهتلاك تهييات و ترميمات الأراضي		51178469
		تسجيل اهتلاك تهييأت و ترميمات الأراضي		

- لا توجد خسائر القيمة .

ثانيا : تقييم التثبيتات المعنوية للمؤسسة :

سنتطرق في التثبيتات المعنوية إلى برمجيات معلوماتية و ما شابهها ونقوم بتقييمها وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية و سيتم عرض ذلك كما يلي :

جدول رقم 08 : تقييم برمجيات معلوماتية و ماشابهها وفق نموذج التكلفة التاريخية

البيان	مبلغ الحيازة	الاهتلاكات	المبلغ الصافي
برمجيات معلوماتية ما شابهها	4421910.41	2947940.27	147397014
مجموع	4421910.41	2947940.27	147397014

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على معلومات من مصلحة المحاسبة و المالية للمؤسسة

يوضح الجدول التالي تقييم المؤسسة لبرمجيات معلوماتية وما شابهها حسب نموذج التكلفة التاريخية ، و حسب معطيات قسم المحاسبة و المالية للمؤسسة فان هذا التثبيت لا يتوفر له أي خسائر قيمة و منه سنقوم بتسجيل قيد الاهتلاك فقط وهو كالأتي :

681		مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة	2947940	
	204	برمجيات معلوماتية وماشابهها		2947940
		تسجيل اهتلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها		

المطلب الثالث : تقييم التثبيتات وفق نموذج إعادة التقييم

نص النظام المحاسبي المالي على إعادة تقييم الأصول الثابتة في كل نهاية سنة و تسجيل فوائض او نواقص القيم في محاسبة الشركة إلا أن مؤسسة التوزيع و الكهرباء و الغاز سونلغاز بالمدية لا تعتمد على هذا النموذج في تقييم تثبيتاتها و إنما تقوم فقط بالتسجيل المحاسبي للقيم التي تم إعطائها لهم من قبل المؤسسة المركزية التابعين لها ، كم قام قسم المحاسبة و المالية لمؤسسة التوزيع و الكهرباء بالمدية بذكر أسباب عدم استخدامه و من بينها نذكر ما يلي :

- **صعوبة تحديد القيمة الحقيقية :**

إن صعوبة تحديد القيمة الحقيقية من اكبر الأسباب التي تحد من قيام الشركات بإعادة تقييم تثبيتاتها و هذا راجع إلى غياب الأسواق النشطة في البيئة الجزائرية و خصوصا الأسواق الخاصة .

- **غياب دور البورصة :**

إن للبورصة دور بالغ الأهمية بفرضها شروط على الشركات المدرجة فيها و ذلك من خلال إلزامها بنشر التقارير المالية السنوية و التقيد بالمعايير الدولية لإنتاج معلومة مفيدة و ذات مصداقية لحماية المستثمرين و ترشيد قرارتهم .

- لا يمكن للشركة إعادة تقييم أصولها الثابتة كل سنة ، أو قد لا تنخفض تكلفة الأصول الثابتة . في مثل هذه الحالة لا يمكن أن تتحمل المؤسسة الاهتلاك .

- لا يظهر إجمالي الاهتلاك المحمل على إعادة تقييم الأصول الثابتة نمطا منتظما .
- تنفق المؤسسة مبلغا كبيرا على إعادة تقييم الأصول الثابتة لان هذا العمل يحتاج إلى مساعدة من الخبراء التقنيين ، و تؤدي الزيادة في النفقات إلى ربح اقل .

التسجيل المحاسبي:

لمعالجة إعادة تقييم التثبيتات محاسبيا نعتمد أساسا على إيجاد معامل إعادة التقييم و هذا الأخير نتحصل عليه بقسمة قيمة إعادة تقييم التثبيت على قيمته المحاسبية الصافية ، نعدل به القيمة الإجمالية للأصل و اهتلاكاته المتراكمة و ذلك بإتباع الخطوات التالية :

- عرض القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات إلى حين تاريخ إعادة تقييم التثبيت .
- عرض القيمة الحالية للتثبيت إي قيمته بعد عملية إعادة التقييم .
- إيجاد معامل إعادة التقييم ، بقسمة قسمة التثبيت بعد إعادة تقييمه على قيمته المحاسبية الصافية .
- المعالجة الحاسبية لكل من فارق القيمة الإجمالية للتثبيت و فارق مجمع الاهتلاك.
- حساب فارق إعادة التقييم و معالجته محاسبيا .
- إيجاد قسط الاهتلاك السنوي للتثبيت بعد إعادة تقييمه .
- حساب القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات .

بما ان المؤسسة لا تقوم بعملية إعادة التقييم بنفسها فقد تم إعطاؤنا القيم التالية المعطاة من طرف المؤسسة المركزية المتمثلة في فارق إعادة التقييم للمؤسسة للمباني :

211		المباني	609178902	
	1051	فارق إعادة التقييم		609178902
		تسجيل إعادة تقييم المباني		

المبحث الثالث : النموذج المقترح للمؤسسة في تقييم التثبيتات

تهدف مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز (سونلغاز) في تقييم التثبيتات المادية و المعنوية الى نموذج التكلفة التاريخية ، و من خلال ذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى الأسباب التي جعلتها تختار هذا النموذج .

المطلب الأول : أسباب اختيار النموذج

تطرقنا في الجانب النظري إلى طريقتين لتقييم التثبيتات هما طريقة التكلفة التاريخية و طريقة أعادة التقييم و قد وقع اختيارنا على طريقة التكلفة التاريخية لاتخاذها كأساس لتقييم التثبيتات المادية و المعنوية للمؤسسة محل الدراسة و ذلك نظرا إلى الأسباب التالية :

تعتبر الطريقة الوحيدة التي تتلاءم مع معطيات البيئة الاقتصادية الجزائرية، فهذه الطريقة تحتاج فقط إلى الأرقام القياسية التي ينشرها الديوان الوطني للإحصاء ، بعكس الطرق الأخرى التي تكتنفها العديد من الصعوبات في تحديدها ، أبسطها توفر سوق مالي ناشط ، و هذا ما تفتقده البيئة الاقتصادية الجزائرية ، كما أن طريقة التكلفة التاريخية يمكن تطبيقها بدقة خاصة إذا توفر تاريخ الحصول على كل أصل.

سهلة التطبيق مقارنة مع الطرق الأخرى.

تعتبر من الطرق التي أوصت بها معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار.

المطلب الثاني : المقارنة بين نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم

من خلال إعادتنا لتقييم أهم عناصر الميزانية ، هذا يؤدي إلى التغير في القيم و المجاميع لذلك نقوم بالمقارنة بين تقييم الميزانية حسب الطريقة التي اعتمدتها المؤسسة و وفقا للقيمة الجديدة لإعادة التقييم كما يوضح الجدول التالي :

جدول رقم 09 : المقارنة بين نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم

البيان	مبلغ الحيازة	الاهتلاك	مبلغ الصافي	قيمة السوق	فارق إعادة التقييم
المباني	608202363	181880624	426322238	-	609178902
برمجيات	4421910	2947940	147397014	-	-

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على معلومات من مصلحة المحاسبة و المالية للمؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ انه تم تقييم عنصر المباني و برمجيات معلوماتية وفق نموذج التكلفة التي تعتمدها المؤسسة في التقييم، و قد طبق منهج إعادة التقييم على العناصر التي توفر فيها فارق إعادة التقييم (كالمباني)، أما العناصر التي لم يتم إعادة تقييمها (كبرمجيات معلوماتية و ما شابهها)، و هذا راجع لمجموعة من الأسباب من أهمها عدم توفر فارق إعادة التقييم عدم امتلاكنا لمعلومات كافية عنها .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل تم التعرف على المؤسسة موضوع الدراسة و هي مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز المدية ، و ذلك من خلال ذكر مهامها و إبراز الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم و المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء و الغاز ، ثم قمنا بدراسة عرض ميزانية المؤسسة لسنة 2021.

كما تطرقنا إلى الدراسة التطبيقية لنموذج التكلفة التاريخية و إعادة التقييم في قياس التثبيتات، و قد لاحظنا أن المؤسسة لا تقوم بعملية إعادة التقييم ، و مازلت تستخدم مبدأ التكلفة التاريخية و هذا ما اثر على قوائمها المالية بحيث لم تعكس قوائمها المالية حقيقة الوضع المالي للمؤسسة .


خاتمة عامة

خاتمة عامة

1- خلاصة :

في هذه الدراسة تطرقنا إلى أسس القياس المحاسبي و أثرها على قيم التثبيتات المادية و المعنوية حيث حاولنا معرفة مدى تطبيق نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم في المؤسسة الاقتصادية ، وكان الهدف من هذه الدراسة معرفة النموذج الملائم و المناسب لقياس التثبيتات و مدى تأثيره على قيمة التثبيتات في المؤسسة.

و نظرا بأن الجزائر قامت بالعديد من إصلاحات المحاسبية خاصة فيما يخص القياس المحاسبي، حيث كانت التكلفة التاريخية هي النموذج الوحيد للقياس و لكن بعد الإصلاحات أصبح هناك نموذج إعادة التقييم إلى أن تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية يتطلب توفر شروط معينة من أهمها توفر سوق نشط.

سيتم معرفة أهم النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال الجانب النظري و التطبيقي لجانب الدراسة و تفسير هذه النتائج و هذا على ضوء فرضيات البحث، و بناءا على ما تم التوصل إليه من نتائج تقديم جملة من اقتراحات و فتح أفاق مستقبلية لموضوع الدراسة .

2- إختبار الفرضيات :

من خلال الفصول السابقة لدراسة و انطلاقا من الفرضيات سابقة الذكر توصلنا إلى النتائج التالية :

الفرضية الأولى :تتمثل أسس القياس المحاسبي في : نموذج التكلفة الجارية ، نموذج القيمة المحينة (القيمة النفعية).

تم التأكد من صحة الفرضية و الإجابة عن التساؤل المطروح و الذي يبحث عن أسس و بدائل القياس المحاسبي و ذلك بعد العرض النظري للقياس المحاسبي في المبحث الثاني من الفصل الأول.

الفرضية الثانية : نموذج التكلفة التاريخية تعتبر أساس القياس و التسجيل في الدفاتر المحاسبية، و ذلك لأنها سهلة الفهم و موضوعية لكونها تقوم على وقائع حدثت بالفعل . و يعتبر نموذج إعادة التقييم تقنية مستخدمة في المحاسبة و المالية تساعد على تحديد القيمة السوقية الحقيقية و العادلة للأصل الثابت .

تحققت هذه الفرضية من خلال مبررات التكلفة التاريخية التي تتمثل في الموضوعية و سهولة الفهم و أن نموذج إعادة التقييم يقوم بتحديد القيمة الحقيقية و ذلك بعد العرض النظري لنموذج إعادة التقييم في المبحث الأول الفصل الثاني .

الفرضية الثالثة :تقوم المؤسسة بانتهاج النموذجين لتقييم تثبيتاتها المادية و المعنوية ، و بذلك فان هناك اختلافات جوهرية بين النتائج المالية المنشورة باستخدام نموذج إعادة التقييم و تلك المحسوبة حسب نموذج التكلفة .

لم تتحقق هذه الفرضية كون المؤسسة تنتهج نموذج التكلفة التاريخية لتقييم تثبيتاتها المادية و المعنوية .

3- نتائج الدراسة :

- تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا و ليست افتراضية .
- اعتماد جل الفئات المهنية على مبدأ التكلفة التاريخية بدل إعادة تقييم التثبيتات وهذا لموثوقيتها العالية.

- صعوبة تطبيق نموذج إعادة التقييم و هذا راجع إلى حداثة القيمة الحقيقية في البيئة الجزائرية، كذلك نقص وعي و اهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر.
- التقييم في مؤسسة سونلغاز يكون على أساس التكلفة التاريخية منذ لحظة دخول التثبيتات للمؤسسة.

4- توصيات الدراسة :

على ضوء نتائج الدراسة تقترح مجموعة من التوصيات و هي :

- إعطاء أهمية كبيرة للقياس المحاسبي و ذلك للدور الحيوي الذي يقوم به.
- توفير بيئة محاسبية مهيأة من أجل تطبيق نموذج إعادة التقييم لما له من مميزات كثيرة.
- توسيع ثقافة الأفراد و المؤسسات لسوق النشط و تعريف به.
- يجب النهوض ببورصة الجزائر و ذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها و دفع المؤسسات الغير مدرجة على دخول البورصة، و يعتبر هذا أحد التدابير لأجل تطبيق نموذج إعادة التقييم.
- العمل على إقامة دورات علمية تدريبية للإطارات المالية العاملة بالمؤسسات الاقتصادية لتوضيح أهمية القياس المحاسبي.

5- آفاق الدراسة :

من خلال موضوع الدراسة و المتمثل في طرق تقييم التثبيتات المادية و المعنوية و التي تتمثل في نموذج التكلفة التاريخية و نموذج إعادة التقييم و المقارنة بينهما حيث أن التكلفة التاريخية تعتبر ركيزة القياس المحاسبي منذ عصور، و أن إعادة التقييم هو مفهوم حديث جاء بعد إقرار النظام المحاسبي المالي.

إلا أن المؤسسات الجزائرية لا تستخدم إعادة التقييم في قياس التثبيتات بل تستخدم التكلفة التاريخية و هذا لعدم وجود سوق نشط في الجزائر و هو أكبر مشكل.


قائمة المراجع

قائمة المراجع :

- **الكتب :**

1. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية
بودواو،2009.

2. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية-الإطار الفكري و التطبيقات العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة03 ،2013 .

3. طارق عبد العال حماد، "المدخل الحديث في المحاسبة " "حاسبة القيمة المعدلة " الدار الجامعية، الاسكندرية.

4. طارق حماد عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2006.

5. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، الطبعة01، دار هومة، الجزائر،2011.

6. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جيطلي للنشر و التوزيع، الطبعة01، الجزائر،2011.

7. لخضرعلاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2014.

8. لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي ، متيجة للطباعة،الجزائر، 2010.

9. محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، متيجةللطباعة،الجزائر، 2010.

10. محمد أبو ناصر،جمعة حميدات، معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية و العلمية، دار وائل لنشر،عمان، الاردن، 2008 .

11. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل النشر، الطبعة الثانية، 2008

12. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية AIS/IFRS، 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2010.

- **الرسائل الجامعية :**

13. إسماعيل سبتي، اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس و الإفصاح المحاسبي في المجموعة، أطروحة
لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك، مالية و محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2015-2016.

14. بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.

15. تريش يحود، محاضرات في المحاسبة العامة، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، سطيف،2018 .

16. زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقره، بومرداس،2015 .
17. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009-2008.
18. عمرو حسن إبراهيم ، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية دراسة نظرية اختباريه ، رسالة ماجستير مقدمة بكلية التجارة و إدارة الأعمال قسم المحاسبة ، جامعة حلوان ، مصر ، 2012.
19. فضيل كمال سالم، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2008.
20. هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة منشورة، تخصص محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة2015 .
21. هيبة طبيش، دور القيمة العادلة في تحقيق مصداقية قائمة المركز المالي للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيي، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2015-2014.
22. وارث سعيد، محاضرات في المحاسبة المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج،2018 .
23. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

- **المقالات والملتقيات :**

24. بن ربيع حنيفة، سحنون أسامة،واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي، الجزائر،مجلة البشائر الاقتصادية، العدد01، 25-05-2019 .
25. بوكساني رشيد،أوكيل نسيمة، العرابي حمرة،مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة،الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية،يومي17-18جانفي 2010، بالمركز الجامعي الوادي.
26. جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين ، دراسة حالة . مجلة جامعة الأزهر،المجلد10 ،العدد 01 ،2008 .
27. جعارة ، أسامة عمر، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة - الملائمة والموثوقية و مشكلات، التطبيق،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، 2012، جامعة بغداد، العراق.
28. جمسل حسن النجار،اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية و ملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات و المديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد9 العدد03، 2013 .

29. عمورة جمال، الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة البليدة .

30. رضا إبراهيم صالح، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02 ، المجلد رقم 46 ،يوليو 2009 .

31. سيد عبد الفتاح صالح حسين ، "تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة و ممارسات المحاسبة الإبتكارية و أثرها على جودة التقارير المالية" مجلة " الفكر المحاسبي " ، جامعة عين شمس ، مصر ،العدد الثاني، ديسمبر 2009.

32. كريم عيسى سيروان، احمد برهان موسى، اثر تغير مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، العدد02، الجزء الأول، أيلول2018 .

33. نظام حسين، مجلة المدقق الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، مقال حول معيار المحاسبة الدولي 36 عن تدني القيم، العدد 40 ،1999 .

- **القوانين و الأوامر :**

34. المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2007/07/04، و الذي يحدد شروط إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية القابلة و الغير قابلة للاهتلاك، الجريدة الرسمية،العدد44، (2007/08).

35. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد28،19ربيع الأول عام1430ه،25 مارس سنة2009م .

36. قانون المالية لسنة1996، المادة 14 المتضمنة للمادتين 185 و 186 المعدلتين من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد82،(1995/12) .

37. قانون المالية لسنة2003، المادة71 من القانون (11/02)، الجريدة الرسمية، العدد 86،(2002/12).

الملاحق

الملحق رقم 01 : ميزانية الأصول لمؤسسة سونلغاز

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — EXERCICE 2021

CENTRE DD MEDEA — DATE 20/03/2022 15 07 05

BILAN ACTIF — Provisoire

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés	2040	4 421 910,41	2 947 940,27	1 473 970,14	2 947 940,27
Immobilisations corporelles					
Terrains		10 034 098,58		10 034 098,58	10 034 098,58
Agencements et aménagements de terrains	21200	77 634 388,00	51 178 469,08	26 455 918,92	27 959 924,40
Constructions (Batiments et ouvrages		608 202 863,54	181 880 624,94	426 322 238,60	418 309 609,33
Installations techniques, matériel et outillage		28 421 620 977,48	15 312 693 267,68	13 108 927 709,80	12 987 327 539,86
Autres immobilisations corporelles		2 493 388 862,67	1 190 397 599,48	1 302 991 263,19	1 211 716 521,42
Immobilisations en cours		3 212 271 502,64		3 212 271 502,64	1 639 608 986,32
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		34 827 574 603,32	16 739 097 901,45	18 088 476 701,87	16 297 904 620,18
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		648 665,84		648 665,84	73 924 408,56
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 523 986 873,85	267 777 253,75	4 256 209 620,10	4 102 991 188,24
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		49 431 062,77	11 798 327,05	37 632 735,72	18 782 411,28
Impôts		170 671 584,61		170 671 584,61	130 900 226,43
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		86 654 728,39	699 359,63	85 955 368,76	137 186 895,66
TOTAL ACTIF COURANT		4 831 392 915,46	280 274 940,43	4 551 117 975,03	4 463 785 130,17
TOTAL GENERAL ACTIF		39 658 967 518,78	17 019 372 841,88	22 639 594 676,90	20 761 689 750,35

الملحق رقم 02: ميزانية الخصوم لمؤسسة سونلغاز

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz
CENTRE DD MEDEA

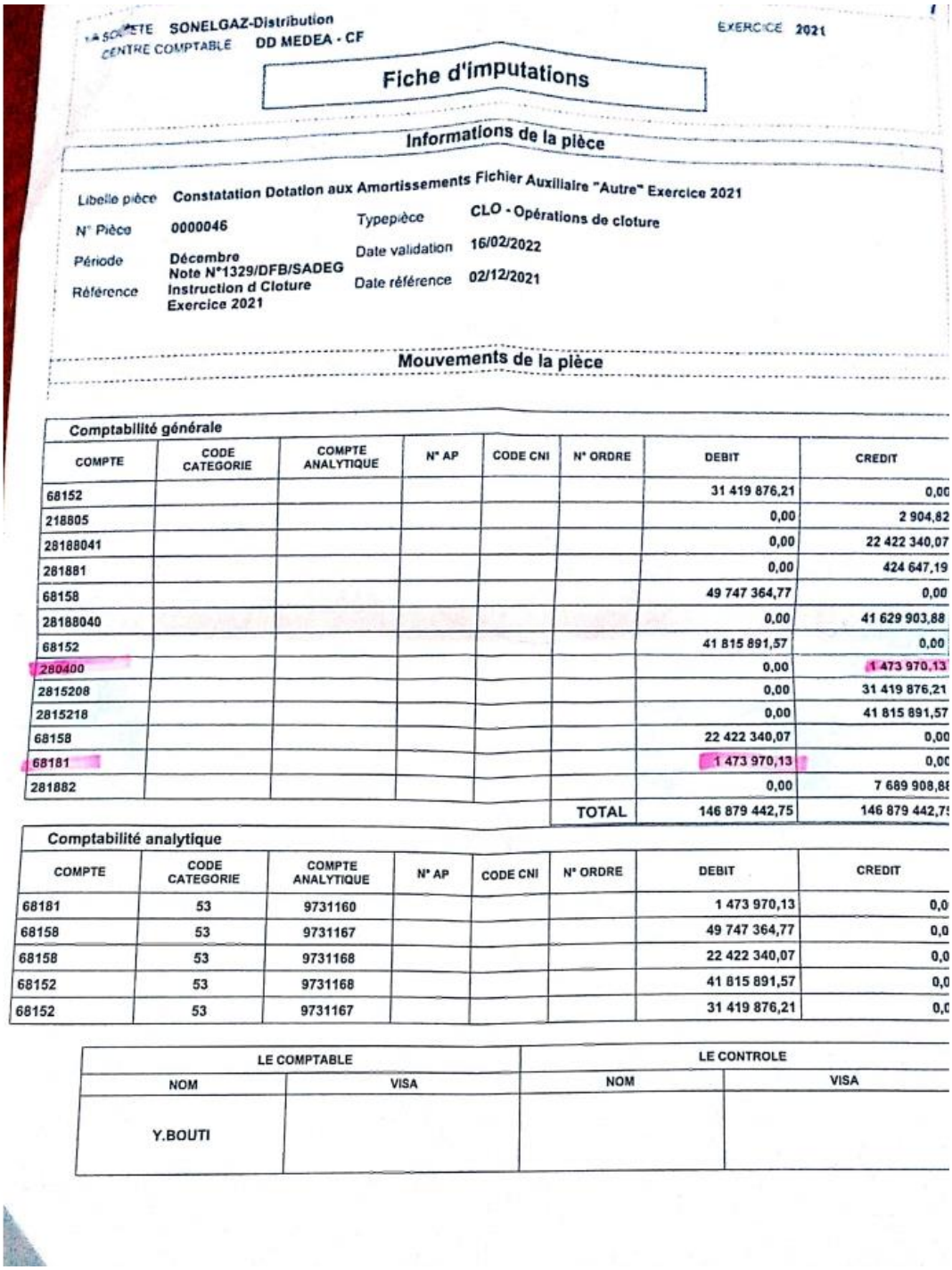
EXERCICE 2021
DATE 20/03/2022 15.11.45

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		609 178 902,10	609 178 902,10
Résultat net		- 1 392 284 961,22	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 10 201 486,06	- 10 201 486,06
compte de liaison**		15 065 929 635,74	13 299 619 139,93
TOTAL CAPITAUX PROPRES		14 272 621 070,56	13 898 596 555,97
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		108 133 755,55	96 466 801,17
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 619 798 342,99	4 148 385 249,36
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 727 932 098,57	4 244 852 050,53
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 496 295 851,89	618 394 542,58
Impôts		272 340 582,28	154 917 659,33
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 870 405 073,60	1 847 928 941,94
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		3 639 041 507,77	2 615 241 143,85
TOTAL GENERAL PASSIF		22 639 594 676,90	20 761 689 750,35

الملحق رقم 03 : اهتلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها



LA SOCIETE SONELGAZ-Distribution
CENTRE COMPTABLE DD MEDEA - CF

EXERCICE 2021

Fiche d'imputations

Informations de la pièce

Libelle pièce : Constatation Dotation aux Amortissements Fichier Auxiliaire "Autre" Exercice 2021
N° Pièce : 0000046
Typepièce : CLO - Opérations de cloture
Période : Décembre
Date validation : 16/02/2022
Référence : Note N°1329/DFB/SADEG Instruction d Cloture Exercice 2021
Date référence : 02/12/2021

Mouvements de la pièce

Comptabilité générale

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
68152						31 419 876,21	0,00
218805						0,00	2 904,82
28188041						0,00	22 422 340,07
281881						0,00	424 647,19
68158						49 747 364,77	0,00
28188040						0,00	41 629 903,88
68152						41 815 891,57	0,00
280400						0,00	1 473 970,13
2815208						0,00	31 419 876,21
2815218						0,00	41 815 891,57
68158						22 422 340,07	0,00
68181						1 473 970,13	0,00
281882						0,00	7 689 908,88
					TOTAL	146 879 442,75	146 879 442,75

Comptabilité analytique

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
68181	53	9731160				1 473 970,13	0,0
68158	53	9731167				49 747 364,77	0,0
68158	53	9731168				22 422 340,07	0,0
68152	53	9731168				41 815 891,57	0,0
68152	53	9731167				31 419 876,21	0,0

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA
Y.BOUTI			

الملحق رقم 04 : فارق إعادة تقييم التثبيتات لمؤسسة سونلغاز

SOCIETE SONELGAZ-Distribution - SONELGAZ-Distribution

CENTRE DD MEDEA

EXERCICE 2021 DATE 22/05/2022 11.26.29

Périodes : « Janvier » au « Mois 13 »

BALANCE DES COMPTES

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
1051	ECART DE REEVALUATION LEGALE		609 178 902,10	0,00	0,00		609 178 902,10
105	ECART DE REEVALUATION		609 178 902,10	0,00	0,00		609 178 902,10
10	CAPITAL , RESERVES ET ASSIMILES		609 178 902,10	0,00	0,00		609 178 902,10
11000	REPORT A NOUVEAU	10 201 486,06		0,00	0,00	10 201 486,06	
1100	REPORT A NOUVEAU	10 201 486,06		0,00	0,00	10 201 486,06	
110	REPORT A NOUVEAU	10 201 486,06		0,00	0,00	10 201 486,06	
11	REPORT A NOUVEAU	10 201 486,06		0,00	0,00	10 201 486,06	
12000	RESULTAT NET DE L'EXERCICE			1 392 284 981,22	1 392 284 981,22	0,00	0,00
1200	RESULTAT NET DE L'EXERCICE			1 392 284 981,22	1 392 284 981,22	0,00	0,00
120	RESULTAT NET DE L'EXERCICE			1 392 284 981,22	1 392 284 981,22	0,00	0,00
12	RESULTAT DE L'EXERCICE			1 392 284 981,22	1 392 284 981,22	0,00	0,00
132160	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC EN SERVICE		3 548 709 197,23	0,00	54 700 798,14		3 603 409 995,37
132161	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT GAZ EN SERVICE		1 135 026 104,06	0,00	106 611 053,11		1 241 637 157,17
13216	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC ET GAZ		4 683 735 301,29	0,00	161 311 851,25		4 845 047 152,54
1321	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT EN SERVICE		4 683 735 301,29	0,00	161 311 851,25		4 845 047 152,54
132760	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC EN SERVICE	1 027 151 552,97		139 111 962,34	0,00	1 166 263 515,31	
132761	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT GAZ EN SERVICE	430 358 179,38		54 689 923,72	0,00	485 048 103,10	
13276	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC ET GAZ	1 457 509 732,35		193 801 886,06	0,00	1 651 311 618,41	
327	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT INSCRITES EN	1 457 509 732,35		193 801 886,06	0,00	1 651 311 618,41	
32860	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC EN COURS		278 293 406,57	169 422 359,03	386 403 668,48		495 274 716,02
32861	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT GAZ EN COURS		184 889 340,95	193 406 236,37	222 076 842,91		213 559 947,49
286	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC ET GAZ		463 182 747,52	362 828 595,40	608 480 511,39		708 834 663,51
28	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT EN COURS		463 182 747,52	362 828 595,40	609 480 511,39		708 834 663,51
?	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT		3 689 408 316,46	556 630 481,46	769 792 362,64		3 902 570 197,64
	PRODUITS ET CHARGES DIFFERES-HORS CYCLE D'EXPLOITATION		3 689 408 316,46	556 630 481,46	769 792 362,64		3 902 570 197,64
00	PROVISIONS PRIME DEPART A LA RETRAITE		379 337 487,10	109 327 039,34	209 507 741,99		479 518 189,75
	PROVISIONS PRIME DEPART A LA RETRAITE		379 337 487,10	109 327 039,34	209 507 741,99		479 518 189,75
0	PROVISIONS INDEMNITE MEDAILLE ET MERITE		37 250 953,58	35 473 234,02	65 698 142,05		67 475 861,61
	PROVISIONS INDEMNITE MEDAILLE ET MERITE		37 250 953,58	35 473 234,02	65 696 142,05		67 475 861,61
	PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES		416 586 440,68	144 800 273,36	275 205 884,03		546 994 051,35
	PROVISIONS POUR LITIGES		42 388 492,22	0,00	127 845 601,75		170 234 094,0
	PROVISIONS POUR LITIGES		42 388 492,22	0,00	127 845 601,75		170 234 094,0

:he 22 mai

Page 1 / 35