الجمهـــورية الجزائـــرية الديمقـــراطية الشعبيـــة
وزارة التعليـــم العـــالي والبحـــث العلمـــي
جـــامعة محـــمد خيضـــر – بسكرة –
كـــلية العلـــوم الاقتصـــادية و التجـــارية و علـــوم التسييـــر
قســـم: العلوم التجاريـــة

الموضـــوع

إعادة تقييم أصول المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة شركة ذ.م.م إيكودات بوزغاية ولاية بسكرة

مذكـرة مقـدمـة كجـزء مـن مـتطلـبات نيـل شهـــادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخـــصص: فحص محاسبي

إعـداد الطـــالـــبة:

- هدوف فتيحة

الأستاذ الـمشرف:

- الحاج عامر

رقـــم التسجيـــل:	...../2014
تـــاريخ الإيـــداع	.....

بِسْمِ للَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"اللَّهُ لاَ إِلَهَ إِلاَّ هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لاَ تَأْخُذُهُ سِنَةٌ وَلاَ نَوْمٌ لَّهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الأَرْضِ مَن ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِندَهُ إِلاَّ بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ وَلاَ يُحِيطُونَ بِشَيْءٍ مِّنْ عِلْمِهِ إِلاَّ بِمَا شَاء وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَاوَاتِ وَالأَرْضَ وَلاَ يَؤُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ"

"سورة البقرة الآية: 254- 255"

الإهداء

الحمد لله الذي قدرنا على إتمام هذا العمل فيا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك و لعظيم سلطانك.

اهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين

إلى إخوتي وأخواتي

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى كل زميلات في الدراسة

هدوف فتيحة

شكر و تقدير

أشكر الله الذي وهبني نعمة العلم ووفقني على إنجاز هذه المذكرة.
أوجه شكري وتقديري الخالصين إلى الأستاذ المشرف
الأستاذ الحاج عامر الذي قبل الإشراف على مذكرتي هذه
وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة، وعلى جميل صبره.
وأتقدم بالشكر إلى كل من شجعني ولو بكلمة.
وكل من مد لي يد العون، سواء من قريب أو من بعيد.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية إعادة تقييم أصول المؤسسة وكيف تتم المعالجة المحاسبية لهذه العملية وعلى ضوء هذا تمت دراسة مؤسسة ايكودات بوزغاية لولاية بسكرة.

حيث تم التوصل إلى أن إعادة تقييم الأصول هو تعديل قيمتها الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على ذلك أن تصبح قيمة الأصل اكبر أو اقل من قيمته الأصلية و في حالة عدم توفر القيم السوقية لبعض الأصول المستخدمة يتم تقييمها على أساس التكلفة الجارية أو القيمة العادلة أو تكلفة إعادة الإنتاج وفيما يتعلق بالأصول الخاضعة للإهتلاك والمعاد تقييمها فيتوجب تعديل الإهتلاك بما يتناسب مع التغيرات الحاصلة أو إلغاءه عن طريق أقفال رصيده ومن ثم تعديل القيمة الصافية للأصل أما بالنسبة للزيادة والنقصان في قيمة الأصل فعلى المؤسسة تسجيل هذا التغير تحت ما يسمى فائض أو نقص في القيمة ومن هنا تبرز أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في إطار مبادئ المحاسبة المالية المتفق عليها والمقبولة الخاصة بتنظيم المعلومات المالية وتصنيفها وتقييمها وعرضها للقوائم والتقارير مالية بصورة صادقة وحقيقية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في الوقت الراهن.

كلمات مفتاحية: أصول، تقييم، تكلفة تاريخية، قيمة عادلة، إعادة تقييم، إهتلاك، خسارة القيمة، فارق إعادة التقييم.

Summary:

This study aims to know to re-evaluate the economic asset of the foundation and how it is the accoounting treatment of this process. So for that, the foundation of "Ecodat Bouzghaia" biskra has been studied.

This study reached that re-evaluation of asset is a modification to its book value so it approaches the fair or the current value. As a consequence, The asset value after its re-evaluation becones more or less than its original value and in cas of unavailabilitu of market values of some used asset, It will be evaluated on the basis of current cost or fair valur or re-production cost concerning the asset under depreciation which were re-evaluated. So they must modify depreciation in a way that suit the change, Or cancel it by closing its account.Then modify the net value (worth) of the asset.

But concerning the increase or decrease of the asset value, The foundation must register this change under what it's called: The surplus or the lack of value.

So here, It stands out the importance of the financial accounting system application by the "Algerian Economic Foundation"; In the scope of the agreed and generally accepted financial accounting principles of organizing, categorizing and evaluating, alos showing the financial lists and reports in an honest and truthfyl image that reflects the financial situation of the foundation currently.

Key words: Assets – Evaluation – Historical cost – fair value – re-evaluation – depreciation – loss of value – re-evaluation difference.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الآية القرآنية	**II**
الإهداء	**III**
الشكر	**IV**
ملخص	**V**
فهرس المحتويات	**VII**
فهرس الجداول والأشكال والملاحق	**IX**
مقدمة	**أ – د**
الفصل الأول: مدخل لإعادة تقييم أصول المؤسسة	**2- 22**
تمهيد	**2**
المبحث الأول: عموميات حول أصول المؤسسة	**3**
المطلب الأول: مفهوم الأصول	**3**
المطلب الثاني: مكونات الأصول غير الجارية	**4**
المطلب الثالث: مكونات الأصول الجارية	**7**
المبحث الثاني: نظرة محاسبية للتقييم والقيمة	**10**
المطلب الأول: مصطلحات متعلقة بالتقييم	**10**
المطلب الثاني: طرق تقييم أصول المؤسسة	**11**
المطلب الثالث: مفهوم كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة	**13**
المبحث الثالث: ماهية إعادة التقييم أصول المؤسسة	**18**
المطلب الأول: تعريف إعادة التقييم والأهداف الناجمة عنه	**18**
المطلب الثاني: عمليات وشروط إعادة التقييم	**19**
المطلب الثالث: مجال تطبيق إعادة التقييم وأهميته بالنسبة للمؤسسة	**20**
خلاصة	**22**
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم أصول المؤسسة	**24-60**
تمهيد	**24**
المبحث الأول: مدخل عام لإعادة تقييم الأصول	**25**
المطلب الأول: اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة إعادة التقييم	**25**
المطلب الثاني: عموميات حول الإهتلاكات	**27**
المطلب الثالث: مفهوم خسارة القيمة	**31**

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول غير الجارية	**33**
المطلب الأول : جرد وإعادة تقييم التثبيتات المعنوية	**33**
المطلب الثاني : جرد وإعادة تقييم التثبيتات العينية	**37**
المطلب الثالث : جرد وإعادة تقييم التثبيتات المالية	**41**
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول الجارية	**43**
المطلب الأول: تسوية حسابات المخزون	**43**
المطلب الثاني: تسوية حسابات الغير	**51**
المطلب الثالث: تسوية الحسابات المالية	**55**
خلاصة	**60**
الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لمؤسسة ايكودات بوزغاية	**78-62**
تمهيد	**62**
المبحث الأول: تقديم مؤسسة ايكودات بوزغاية	**63**
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وبيان نشاطها	**63**
المطلب الثاني: عرض نشاط وأصول المؤسسة	**64**
المبحث الثاني: بيان اهتلاكات المؤسسة	**67**
المطلب الأول: حساب اهتلاكات المؤسسة	**67**
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لإهتلاكات المؤسسة	**72**
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم المؤسسة	**72**
المطلب الأول:إعادة تقييم أصول المؤسسة وفقا الطريقة الأولى	**73**
المطلب الثاني: إعادة تقييم أصول المؤسسة وفقا لطريقة الثانية	**76**
خلاصة	**78**
الخاتمة العامة	**81-79**
قائمة المراجع	**86- 82**
الملاحق	**87**

قائمة الجداول:

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	معاملات الإهتلاك المتناقص	28
02	بطاقة الإهتلاك	29
03	بطاقة حركة المخزون	49
04	المعالجة المحاسبية للأصول المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 39	59
05	تقديمات الشركاء	63
06	أصول الميزانية بتاريخ 2013/01/01	65
07	ميزان المراجعة 2013/01/01	66
08	جدول إهتلاك المؤسسة لسنة 2013	68
09	حساب معامل إعادة التقييم وفقا لطريقة الأولى	73
10	إعادة تقييم الأصول	74
11	حساب فارق إعادة التقييم وفقا لطريقة الثانية	76

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	مبدأ التسجيل المحاسبي للإهتلاك	30
02	مبدأ التسجيل المحاسبي للخسارة	32

قائمة الملاحق:

رقم الملاحق	العنوان	الصفحة
01	السجل التجاري	88
02	تقرير الخبير المتضمن تقييم أصول مؤسسة ايكودات بوزغاية	89
03	ميزان المراجعة لمؤسسة ايكودات بوزغاية	90

مقدمة

إن الحديث عن محاسبة الأصول ليس بالأمر الجديد علينا فقد أخذت الأصول حيزا من أبحاث المتخصصين في مجال الإدارة المالية والمحاسبة حيث تعتبر المعلومات المحاسبية من أهم المعلومات المساعدة في عملية اتخاذ القرارات المناسبة في شتى الميادين وقد عرفت المحاسبة اهتماما متزايدا وهذا راجع إلى حاجات المجتمع وتطوراته الاقتصادية والسياسية ومع بداية القرن الماضي وكبر حجم المؤسسات وظهور ما يعرف بالمؤسسات العابر للقارات ومتعددة الجنسيات وكذا المنضمات الاقتصادية الدولية أصبحت أهم وسيلة تربط بين مختلف متعاملي المؤسسات وقد كان لاختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول أسباب مباشرة في الدعوة لإنشاء محاسبة دولية موحدة بين مختلف دول العالم وذلك لتسهيل عملية إنتشار المعلومات المحاسبية وتسهيل قراراتها دون التأثر بالاختلافات السياسية والثقافية بين دول العالم.

بدأ هذا التقارب بإنشاء لجنة للمعايير الدولية للمحاسبة سنة 1973 التي كانت تهدف إلى توحيد الأنظمة المحاسبية ومعالجة الفوارق والتقليص منها وعلى ضوئها تم تحدد طرق التقييم بصفة شاملة وموحدة، حيث يعد التقييم أبرز إشكال تعاني منه المؤسسات الجزائرية كون أن الطرق التقليدية في تقييم الأصول لا تقدم صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة وتؤدي إلى آثار وانعكاسات سلبية على كل من المنشأة والمستثمر، حيث يساعد إعادة التقييم في إبراز تأثيرات المحيط الخارجي على ثروة المؤسسة من جهة وكذا التغيرات التي تحدث في ثروة المؤسسة من جهة أخرى ومن اجل إعطاء صورة صادقة وأكثر دقة وواقعية للوضعية المالية للمؤسسة.

يعتبر تقييم الأصول سواء بالزيادة أو بالنقصان من الموضوعات الجديدة والجدلية في عصرنا الحالي لكن من الواضح إن هنالك اتفاق بين المحاسبين والهيئات المحاسبية المسئولة عن إصدار معايير المحاسبة المالية في الدول المختلفة على ضرورة إعادة تقييم والإفصاح.

✓ **<u>الإشكالية:</u>**

انطلاقا منما سبق تتضح لنا الإشكالية المطروحة لموضوعنا والمتمثلة في السؤال الرئيسي التالي:

كيف تتم عملية إعادة تقييم أصول المؤسسة الاقتصادية؟

ومن خلال الإشكالية المطروحة تم إبراز الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما لمقصود بأصول المؤسسة؟
- ماذا نعني بتقييم الأصول؟
- كيف يتم تقييم المؤسسة، وما هي الطرق المستخدمة في ذلك؟
- ما المعنى من إعادة تقييم الأصول؟
- كيف تتم إعادة التقييم وكيف تعالج محاسبيا؟

✓ **الفرضيات:**

للإجابة على التساؤلات السابقة حاولنا بناء مجموعة من الفرضيات الأساسية التي اعتمدنا عليه في دراستنا كما يلي:

- ❖ يعتبر من الضروري للمؤسسة إعادة تقييم أصولها الجارية.
- ❖ المؤسسة تفصح عن الطريقة المتبعة في عملية تقييم أصولها بنموذج التكلفة التاريخية.
- ❖ تنعكس مدى سلامة تطبيق النظام المحاسبي على مدى مصداقية نتائج التقييم.
- ❖ لإعادة تقييم الأصول تأثير على المؤسسة لما ينتج عنه من فوائض في القيمة.
- ❖ مبدأ التكلفة التاريخية يمثل أحسن بيان لحقيقة المركز المالي للمؤسسة.

تنبع أهمية الدراسة من الجوانب التالية:

- ❖ التعرف على الدوافع وراء عملية إعادة التقييم والتكاليف المترتبة على ذلك.
- ❖ التعرف على مدى ممارسة إعادة تقييم الأصول في الوحدات الاقتصادية.
- ❖ التعرف على طبيعة المشاكل التي تواجه عملية التقييم وكيفية التغلب عليها.
- ❖ معرفة درجة الاستفادة من البيانات والمعلومات المحاسبية المترتبة على إعادة تقييم الأصول كونه احد المواضيع المحاسبية الجديرة بالاهتمام.

✓ **أسباب اختيار الموضوع:** يمكن سبب اختيار الموضوع في النقاط التالية:

- ❖ ملائمة الموضوع للتخصص بالإضافة إلى حدثته وكثرة الانشغال بكل ما يشوب ه من غموض حول تقييم وإعادة تقييم.
- ❖ أهمية الأصول للمؤسسة تثير التساؤل حول كيفية تقييمها في ضل النظام المحاسبي المالي.
- ❖ بهدف الاستفادة المستقبلية وفهم موضوع من اجل الانطلاق مهنيا.

✓ **أهداف الدراسة:** تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- ❖ دارسة مشكلة إعادة تقييم الأصول.
- ❖ إزالة الغموض حول التساؤلات المطروحة .
- ❖ معرف طبيعة عملية إعادة التقييم.

✓ **منهجية الدراسة:** استخدمنا المنهج الوصفي فيما يتعلق بالمفاهيم العامة والمتعلقة بأصول المؤسسة أما المنهج التحليلي فقد اعتمد في الفصلين الثاني والثالث لدراسة والتسجيل المحاسبي للإعادة التقييم نظريا وتطبيقيا.

✓ **الدراسات السابقة:**

تنوعت الدراسات السابقة التي تناولت قضية إعادة تقييم الأصول:

❖ **دراسة مجلس معايير المحاسبة المالية 1995 :**

فقد اهتمت اللجنة المختصة بدراسة المشاكل المحاسبية المعاصرة التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية بظاهرة الانخفاض الحاد في الأصول طويلة الأجل، وتمت أول مناقشة لهذا الموضوع في أكتوبر1984، وديسمبر 1985 ، وفبراير1986 وقد لاحظ أعضاء اللجنة تزايد حجم وتكرار عمليات تخفيض القيم الدفترية لبعض عناصر الأصول طويلة الأجل، وكشف استقصاء تبنته اللجنة أن هناك تبايناً في الممارسات المحاسبية، ولذلك اقترحت اللجنة إدراج الموضوع في جدول أعمال المجلس، وفي مايو سنة 1989 قامت لجنة تابعة بعمل استقصاء حول ظاهرة الانخفاض الحاد لمجمع المحاسبين الإداريين فلاحظت اللجنة تزايد عمليات تخفيض القيمة الدفترية لبعض عناصر الأصول طويلة الأجل، وأشارت اللجنة إلى أن الحاجة تدعو إلى وضع معيار يحكم المحاسبة عن هذه الظاهرة وفي عام 1990 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية مسودة المعيار رقم 121 الذي عنوانه المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل والأصول المعنوية الممكن تحديدها، وبعد مناقشات عديدة لمسودة المعيار صدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الصورة النهائية للمعيار في مارس 1995 على أن يتم تطبيق لأول مرة عام1996.

❖ **منشورات مجلس معايير المحاسبة الدولية** 2002:

فقد قرر في يونيو 1996 إعداد معيار محاسبي خاص "عنوانه انخفاض قيمة الأصول، قد اشتمل هذا المعيار على جميع المتطلبات اللازمة لتحديد وقياس واعتراف واسترداد خسارة انخفاض القيمة في آن واحد، كما لم يتم توضيح المتطلبات والإرشادات المتعلقة بالانخفاض الحاد بالتفصيل، حيث قرر المجلس في مارس 1996 بحث ما إذا كان من الممكن أن تزيد فترة الإطفاء للأصول غير الملموسة والشهرة في حالات نادرة معينة عن 20 سنة.

وفي أبريل 1997 اعتمد المجلس مسودة انخفاض قيمة الأصول، وقد استلم المجلس أكثر من 90 كتاباً يحتوي على ملاحظات أكثر من 20 دولة، وفي أكتوبر 1997 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع مجالس معايير المحاسبة في أستراليا وكندا ونيوزيلندة والولايات المتحدة الأمريكية بنشر ورقة نقاش تحت عنوان" مراجعة دولية لمعايير المحاسبة تحدد اختبار المبلغ القابل للاسترداد للأصول المعمرة ".

❖ **دراسة أبو المكارم (بدون تاريخ):**

افترضت الدراسة أن" السياسات المحاسبية المتعارف عليها في مجال الاهتلاك يمكن أن تستوعب الانخفاض الحاد في القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل "ومن ثم لا يستلزم إصدار معيار محاسبي جديد واقترحت ما يلي:

تعديل المفهوم التقليدي للاستهلاك ليتسق مع اتجاهات الفكر المحاسبي المعاصر باعتباره تقييما للأصل وليس توزيعا للتكلفة، ولا يعتبر ذلك خروجا على مبدأ التكلفة التاريخي، لكن مع الأخذ في الاعتبار عب ء الاستهلاك الذي تحدده الإدارة وفقاً للسياسة التي تختارها، على أنه مقابلة النقص في خدمات الأصل سواء أكان هذا النقص تدريجياً أو مفاجئاً وسواء كان فنياً أو اقتصادي، وفي حالة الانخفاض الحاد في القيمة الدفترية لأصل معين فعلى الإدارة اتخاذ القرار المناسب بالاستمرار في استخدام الأصل أو التخلص منه بناء على المعلومات والأساليب الفنية والإدارية المتاحة لديها، وهذا القرار لا يختلف عن القرارات غير الروتينية التي تتخذها الإدارة مثل قرار الاستثمار وتشغيل خط إنتاج أو قطاع معين أو التخلص منه، كما أن هذه القرارات لا تخرج عن نطاق معايير المحاسبة المالية، وإذا قررت الإدارة التخلص من الأصل، فعندئذ سوف تظهر خسائر محققة نتيجة عمليات تبادل فعلية، أما إذ ا قررت الإدارة الاحتفاظ بالأصل والاستمرار في استخدامه، فهذا يعني ضمنا أن الانخفاض في القيمة الدفترية لم يصل إلى حد درجة الصفر، أو قيمة الخردة، بل يعني أن الأصل مازال ينطوي على خدمات يمكن استغلالها اقتصاديا وفقا لتحليل قرارات الإدارة.

❖ **<u>محتوى الدراسة:</u>**

للشرح الجيد للدراسة و للإجابة عن الأسئلة المطروحة سابقا قسمت المذكرة إلى فصلين نظريين أما الثالث تطبيقي.

حيث قسم الفصل الأول والذي بعنوان مدخل لاعدة تقييم الاصول إلى ثلاث مباحث (عموميات حول أصول المؤسسة، نظرة محاسبية للتقييم والقيمة، وماهية إعادة التقييم أصول المؤسسة).

أما الفصل الثاني المعالجة المحاسبية للإعادة تقييم الأصول فقد قسم إلى ثلاث مباحث أيضا (مدخل عام لإعادة تقييم الأصول، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول غير الجارية، والمعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول الجارية)، في حين الجانب التطبيقي نتناول فيه عرض عام للمؤسسة ايكودات بوزغاية وكيفية إعادة تقييمها لأصولها وأخيرا الخاتمة كحوصلة للمذكرة من خلال النتائج المتوصل إليها.

تمهيد:

يعتبر عالم المحاسبة فضاء غير محدود من التغيرات والإضافات التي تسعى بشتى الطرق للوصول إلى الدقة وتحقيق المنفعة سواء كانت خاصة أو عامة، فالنظام المحاسبي المالي يعتبر أكثر اقترابا من متطلبات المحاسبة الدولية، وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين للمعلومات المالية.

حيث تحظى مشكلة تقييم الأصول باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء منذ زمن بعيد، فعلى الرغم من أن القيمة العادلة للأصول من المحتمل أن تكون ملائمة لمستخدمي القوائم المالية، إلا أن هناك مؤيدين لهذه الفكرة ومعارضين فمنهم من يعتبر أن استخدام التكلفة التاريخية أصح وأحسن، وللكل نظرته الخاصة التي يبني عليها موقفه وللوصول إلى درجة عالية من الدقة في فهم مصطلح إعادة تقييم الأصول وعلى أي أساس يستند وانطلاقا من هنا تم تقسيم هذا الفصل إلى العناصر التالية كما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول أصول المؤسسة.

المبحث الثاني: نظرة محاسبية للتقييم والقيمة.

المبحث الثالث: ماهية إعادة تقييم أصول المؤسسة.

المبحث الأول: عموميات حول أصول المؤسسة

تتمثل أصول المؤسسة في مجموعة الموجودات والممتلكات المادية والمعنوية التي تمتلكها، وهذه الأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة لأموالها التي تحصلت عليها من مصادر مختلفة.

المطلب الأول: مفهوم الأصول

من اجل إعطاء مفهوم وجيز للأصول يجب توض يح تعريف الأصل وشروط الاعتراف به ومكون اته كحد أدنى لتكوين صورة عامة لفهم المقصود من مصطلح أصول المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف الأصل

يمكن تعريف الأصل انطلاقا من التعريف الذي ورد في النظام المحاسبي المالي في الملحق الثالث: " الأصل هو مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت ونرتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية "[1]

بالإضافة إلى تعاريف أخرى نوجزها كما يلي:

"الأصول هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية يتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية إلى المؤسسة "[2].

"هو عنصر له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة بحيث هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي(تحقيق منفعة)".[3]

ومن هنا يمكن القول بان الأصول تعرف أيضا بالموجودات، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...) وهي الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة الحالية والمستقبلية.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالأصول

هناك شروط يجب توفرها في الموارد والموجودات لكي تتمكن المؤسسة من اعتبارها أصل من أصولها نذكر منها:[4]

شرط الملكية: من أهم هذه الشروط أن يكون الأصل مملوكا للمؤسسة بشكل قانوني، أي أن للمؤسسة الحق في حرية التصرف في هذا الأصل وبالتالي لها الأحقية في الاستفادة من المنافع الاقتصادية لهذا الأصل.

---

1 القانون رقم7، المؤرخ في 11/7، **المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـــ 25 مارس 2009، ص:81.

2 مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2006، ص: 38.

3 لعربي محمد مركز، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول للنظام المحاسبي المالي المنعقد في 2010، جامعة خميس مليانة، الجزائر، ص:5.

4 عبد الوهاب الرميدي وعلي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي مبادئ عامة (امثلة محلولة)**، الطبعة الاولى، دار هومه، الجزائر،2011، ص:34.

شرط الخدمة المستقبلية: لابد أن يكون للمورد منفعة اقتصادية مستقبلية متوقعة لكي يتم اعتبارها أصلا، فإذا كان يقدم منفعة تمتد لأكثر من فترة مالية فيمكن تصنيفه ضمن الأصول.

شروط المقدرة الإنتاجية: من أهم أسباب اقتناء الأصول هو مقدرتها الإنتاجية لأنها تشارك بشكل أو بأخر في العملية الإنتاجية، لذلك من الشروط الواجب توفرها في الموارد لكي يعتبر أصلا هو مقدرته الإنتاجية وان يكون قادرا على أن يعود بعائد مادي لمؤسسة نتيجة مشاركته في العملية الإنتاجية.

الفرع الثالث: تصنيف الأصول

من التعاريف السابقة يتضح لنا أن المؤسسة تقسم أصولها إلى قسمين هما (أصول غير جارية وأصول جارية) ويمكن إعطاء تعريف لكل صنف كما يلي:

1. **الأصول غير الجارية:** تسمى بالتثبيتات "وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة وهذه الأصول تشمل كل من الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان وهي الأصول المعنوية (برامج الإعلام الآلي، المحل التجاري.....) و الأصول المالية التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى طويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (أي بيعها) خلال 12 شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة".[1]
2. **الأصول الجارية:** تعرف على أنها تلك الأصول "التي تتوقع المؤسسة بان يتم بيعها واستهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشتمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال 12 شهرا وكذا على الزبائن والنقديات"[2].

المطلب الثاني: مكونات الأصول غير الجارية

الأصول غير الجارية حسب النظام المحاسبي المالي عبارة عن أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة حسب حاجات المؤسسة، وتتمثل في مجموعة الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزها بنفسه ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها كوسيلة لاستغلال الدائم.

الفرع الأولى: تعريف التثبيتات المعنوية

وردت العديد من التعاريف للتثبيتات المعنوية واختلفت باختلاف مصدرها وعموما نجدها ترمي إلى نفس المعنى نذكر من بين هذه التعاريف.

التعريف الوارد في النظام المحاسبي المالي في المادة 121-2 من المرسوم التنفيذي:

1عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، دار النشر الجيليطي، الجزائر، 2012، ص:11.

2 **نفس المرجع**، ص:11.

"التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد، مادي وغير نقدي مراقب ومستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي ومن أمثلتها المحلات التجارية، البرامج المعلوماتية....الخ".[1]

وكذا التعريف الذي جاء به المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون:

"الموجود غير الملموس هو موجود قابل للتحديد أو غير نقدي بدون جوهر مادي يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو للأغراض إدارية".[2]

كما يمكن إعطاء تعريف للتثبيتات المعنوية على أنها:

" أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية، مراقبة ومستعملة في إطار أنشطة المؤسسة العادية، كبراءة الاختراع، رخص الاستغلال، أنظمة الإعلام الآلي، مصاريف التطوير، فرق الاقتناء أو شهرة المحل وغيرها".[3]

انطلاقا من هذه التعاريف يمكن القول بان التثبيتات المعنوية يقصد بها تلك التثبيتات غير الملموسة القابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية تراقب وتستعمل في إطار النشاط العادي للمؤسسة.

الفرع الثاني: تعريف التثبيتات العينية

يمكن تعريف التثبيتات العينية حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي ضمن المادة 121-1 من المرسوم التنفيذي على انه: "أصل عيني يكون بحوزة الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجاز والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية وأمثلتها: تجهيزات، أراضي مباني....الخ".[4]

ويعرف حسب المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر على انه: "الممتلكات والتجهيزات والمعدات هي الموجودات الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة".[5]

وكما تعرف التثبيتات العينية على أنها: "الأصول أو الموجودات المادية الملموسة يحوز عليها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية، وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والمنشآت والمعدات".[1]

---

1 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص:8.

2 بن عيشي بشير، **محاضرات في تدقيق ومحافظة حسابات**، لطلبة ثانية ماستر، غير منشورة، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، **المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون**، الموجودات الغير ملموسة، 2014، ص:8.

3 رحال ناصر وعوادي مصطفى، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المال، في ظل آليات تطبيقه المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2005، ص:4.

4 رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص: 8.

5 بن عيشي بشير، المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (الممتلكات والتجهيزات والمعدات)، **مرجع سابق**، ص:4.

وضمن هذا الإطار يتضح أن التثبيتات العينية هي كل أصل عيني، يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن يستغرق استعماله إلى ما بعد السنة المالية.

الفرع الثالث: تعريف التثبيتات المالية

يعبر عن التثبيتات المالية أيضا بالمصطلحات التالية: (أصول مالية غير جارية أو القيم الثابتة المالية.....الخ) وتعرف التثبيتات المالية حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي ضمن المادة 122-1 من المرسوم التنفيذي على أنها:

"تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها في احد الفئات الأربعة التالية"[2]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة.
- السندات المثبتة الأخرى.
- القروض والحسابات الدائنة.

كما نشير إلى أنها "تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات، وتتمثل في الأسهم والسندات".[3]

وعليه فالتثبيتات المالية هو أصل مالي غير جاري، تحوزها المؤسسة بهدف تحقيق تدفقات صافية مستقبلية للخزينة، وهي أصول توظفها المؤسسة لأجال طويلة تتعدى اثني عشر شهرا وتضم كل من الأسهم والسندات.

حيث يعرف السهم بأنه "حق المساهمة في شركة أموال وهو الصك الذي يثبت هذا الحق القابل للتداول وفقا لقواعد القانون التجاري، ويمثل حق المساهم في الاشتراك في الجمعيات العمومية، وحق التصويت وحق الانتخاب وحق الأولوية في الاكتتاب عند زيادة رأسمال كما انه يعطي حق الحصول على جزء من أرباح الشركة عند تصفيتها بسبب الانقضاء".[4]

---

1 عمورة جمال، **الإهتلاكات و تدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي الجديد** ، ملتقى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، البليدة، 2009، ص:9.

2 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص: 11.

3 عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **مرجع سابق**، ص:90.

4 أمينة بن بوثلجة، **محاسبة الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي**، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطبعة، 2011، ص: 70.

أما السندات فتعرف على أنها "عبارة عن وعد مكتوب من المقترض بدفع مبلغ من المال إلى حامله بتاريخ معين من دفع فائدة المستحقة على القيمة الاسمية بتواريخ معينة وبالتالي فهي تمثل أداة دين"[1].

نميز 03 أنواع للسندات المثبتة لحسابات التثبيتات المالية:

سندات التوظيف

السندات المثبتة

- سندات المساهمة

المطلب الثالث: مكونات الأصول الجارية

تعرف الأصول الجارية كذلك بالأصول المتداولة وتتكون من النقديات والأصول الأخرى، المتوقع تحويلها إلى نقدية، خلال دورة النشاط العادية للمؤسسة.

الفرع الأول: عموميات حول المخزونات

تعتبر المخزونات بشكل عام من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة مهما كان نشاطها، وتعبر عن العنصر السلعي في الأصول الجارية، وعليه ما هي المخزونات وكيف يمكن تصنيفها؟

أولا: تعريف المخزونات

هناك عدة تعاريف للمخزون ننطلق من التعاريف الذي أعطاه النظام المحاسبي المالي للمخزونات في المادة 123-1 من المرسوم التنفيذي حيث عرفه بأنه:

" أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري وهي قيد الإنتاج بقصد مماثل أو مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، وتكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له".[2]

وكذا التعريف الذي جاء به المعيار المحاسبي الدولي الثاني والمتمثل في:

يعتبر المخزون أصلا "عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري أو خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع، أو إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات".[3]

بالإضافة إلى إمكانية تعريف المخزون على انه:" جزءا من الأصول المتداولة المشتراة من قبل المؤسسة من أجل البيع وهذا ينطبق على المؤسسات التجارية، أو من اجل التصنيع وهذا بالمؤسسات الصناعية كما يشمل المخزون كل المنتجات الموجهة للاستهلاك الذاتي للمؤسسة".[4]

---

1 مداني بن بلغيث، **دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010، ص:7.

2 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص:12.

3 بن عيشي بشير، المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزونات)، **مرجع سابق**، ص: 4.

4 هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، الجزاء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2000، ص:101.

وهو "كل أصل ملك للمؤسسة وينتظر أن يحقق إيراد في المستقبل القريب (اقل من سنة) عن طريق بيعه لذاته أو بعد تحويله يعتبر كمخزون"[1]

وصولا إلى إعطاء تعريف موجز للمخزونات بأنها تلك السلع التي تشتريها المؤسسة للغرض إعادة البيع، والممتلكات الأخرى التي تحتفظ بها المؤسسة لغرض بيعها أو استخدامها، كما يكمن أن يضم المخزون (بضائع تامة وتحت التصنيع، المواد واللوازم....)

ثانيا: تصنيف المخزونات

يتضمن مخزون المؤسسة عموما على ما يلي:[2]

- المواد الأولية واللوازم: عناصر موجهة لكي تدخل في تركيبة المنتجات المصنعة.
- تموينات أخرى: مواد مستهلكة ولوازم مستهلكة وأغلفة
- منتجات وسطية: وهي عبارة عن منتجات وصلت مرحلة الانتهاء، لكنها موجهة للدخول في مرحلة جديدة من دورة الإنتاج.
- منتجات تامة: عبارة عن منتجات بلغت مرحلة الانجاز النهائي في دورة الإنتاج.
- السلع: عناصر مشتراة لكي تباع على حالتها.
- قيد الانجاز لإنتاج السلع: منتجات أو اشغال قيد الانجاز.
- قيد الانجاز للخدمات: دراسات أو أداء خدمات قيد الانجاز.

ثالثا: دور وأهمية المخزون[3]

إن دور وأهمية المخزون يكمن في المحافظة على السير الحسن للمؤسسة والتي نلخصها فيما يلي:

ضمان استمرار نشاط المؤسسة، حيث يسمح بتدفق المواد الأولية الضرورية لعملية التحويل إلى قسم الإنتاج، في حالة المؤسسة الإنتاجية، كما يسمح بإشباع طلبات الزبائن بالنسبة للمؤسسة التجارية.

يساهم المخزون في مواجهة النقص الذي يحدث في التموين، ويعمل على تجنب كل الاختلالات، ففي التأخر عن التموين، أو عدم توفر المواد في السوق تلجأ المؤسسة إلى إخراج المخزون لإتمام نشاطها.

تستطيع المؤسسة الاحتفاظ بالاحتياطي من المواد والبضائع، لغرض المضاربة باستفادتها من الظروف الجيدة للشراء والبيع فقد تستغل الظروف الاقتصادية كان تقوم بشراء المواد بأثمان منخفضة تعيد بيعها بأثمان معتدلة أو مرتفعة حسب سعر السوق في الأوقات السيئة.

---

[1] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، جزء أول، دار هوام لطبع، الجزائر، 2010، ص:127.

[2] هوام جمعة، **مرجع سابق**، ص:105.

[3] منتدى طلبة الجزائر: http://etudiantdz.net/vb/t11794.html ، 2014/02/04، الساعة: 14:53.

كما تعمل المؤسسة على تشكيل المخزونات للحفاظ على سعر بعض السلع والمنتجات في المستوى الثابت، إذا ارتفع سعر المادة فان جهاز التخزين يقوم بطرحها في السوق لتجنب هذا الارتفاع، والعكس عند إنخفاض السعر، تقوم المؤسسة بشرائها لإعادة بيعها في السوق بأسعار مرتفعة.

وقد تلعب المؤسسة دورا منظما في استهلاك المواد، ذات الإنتاج غير المنتظم أو الموسمي، وتلجأ المؤسسات إلى تشكيل المخزونات لاستفادتها من التخفيضات التي تحدث في سعر الوحدة عند شرائها بكميات هائلة.

الفرع الثاني: دراسة حسابات الغير والحسابات المالية

تعبر كل من حسابات الغير والحسابات المالية عن الصنف الرابع والخامس على الترتيب في النظام المحاسبي المالي وعليه سوف نتناول كل صنف على حدا حيث:

أولا: حسابات الغير

إن الصنف الرابع من النظام المحاسبي المالي أو ما يعرف بحسابات الغير ويتضمن هذا الصنف حسابات المؤسسة لدى الغير وحسابات الغير لدى المؤسسة أي الديون بالإضافة إلى ما تقوم به المؤسسة من عمليات شراء تصنع، وبيع أو تقديم الخدمات بالإضافة إلى توظيف الأموال.

لذلك يمكن تعريف حسابات الغير وفقا لما نصت عليه المادة 131-7 من المرسوم التنفيذي:

"تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل، في حسابات أطراف أخرى، و لا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله".[1]

كما تشتمل "حسابات الغير على الديون التي تكتسبها المؤسسة من تعاملاتها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء، أوراق قبض...) والالتزامات أو الديون مستحقة الدفع إلى الغير(موردون، أوراق الدفع، وضرائب...)".[2]

عادة ما يتعامل أي كيان مع أشخاص قد يكونوا من داخل المؤسسة كالشركاء أو العمال وقد يكونون خارجا عنها كالهيئات العمومية والخاصة والأطراف الأكثر تعاملا مع الكيان كالموردين والزبائن.[3]

وعليه يمكن القول بان حسابات الغير تضم كل من حسابات الموردين وحسابات الزبائن والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين، حسابات الهيئات الاجتماعية والحسابات الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الخاصة بالمجموعات والشركاء والأعباء والإيرادات المسجلة مقدما.

---

[1] القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص:15.

2 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، الطبعة الثانية، **مرجع سابق**، ص:103.

3 لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة** ، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، 2009، ص: 79.

ثانيا:الحسابات المالية:

إن الصنف الخامس من النظام المحاسبي المالي أو ما يعرف بالحسابات المالية يتعلق بكل الحسابات المالية التي تخص المؤسسة، وهو يجمع بين حسابات النقديات وقسم الديون المالية أو ما يماثلها من النظام القديم، ويضم هذا الصنف حسابات القيم المنقولة للتوظيف والبنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها والأدوات المالية المشتقة، الصندوق ووكالات التسبيقات والإعتمادات والتحويلات الداخلية وخسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية إذن يمكن تقسيم الحسابات المالية إلى:

الاستثمارات المالية المتداولة: قد تقوم الشركة باستثمار الأرصدة النقدية الزائدة عن احتياجاتها الحالية في أوراق مالية متداولة في السوق.[1]

النقدية بالصندوق والبنوك: "فهي تمثل أموال حاضرة، يتم قبولها، فورا كوسيلة من وسائل السداد، وتشمل النقدية (العملات المعدنية، الشيكات، الودائع تحت الطلب في البنوك) كما تشمل أيضا بنودا شبه نقدية مثل الأوراق المالية عالية السيولة ومخفضة المخاطر للغاية، ويتم تسجيلها بقيمتها الفعلية مثل اذونات الخزينة".[2]

المبحث الثاني: نظرة محاسبية للتقييم والقيمة

حظيت مشكلة تحديد الطريقة الملائمة لتقييم الأصول باهتمام كبير من قبل الباحثين في كثير من دول العالم المتقدمة وأيضا في محيطنا العربي، ولذا قبل التطرق إلى طرق تقييم عناصر الأصول يجب الإفصاح عن مفهوم كل من التقييم والقيمة وذلك للوصول لفهم طرق التقييم.

المطلب الأول: مصطلحات متعلقة بالتقييم

عند البحث عن تعريف ملائم للتقييم، أول ما نتصادف به هو الخلط بين مصطلحات ثلاث (التقويم، التقييم، القياس) لذلك إرتئينا إلى ضرورة استعراض هذه المصطلحات وعليه:

التقويم: "يقال قومت البضاعة بكذا دينار، أي قدرت قيمتها، وقوم الأمر أي اعتدل أو إستوى، وقوم الشيء أي رعاه وحفظه، وقوم الشيء أيضا جعله يستقيم ويعتدل، وقوم العوج أزاله، وقومه أي وفاه حقه، والقوام هو العدل، والقيمة ثمن الشيء بالتقويم، والتقويم يعني تحديد الأهمية النسبية لشيء ما في ضوء معايير محددة ".[3]

---

[1] عبد الوهاب رميدي وعلي سماي، **مرجع سابق**، ص:38.

[2] **نفس المرجع**، ص: 38.

[3] بن مولاي زينب، **تقييم الأصول المادية الملموسة في المؤسسة في ضل تطبيق معايير المحاسبية الدولية** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009، ص: 77.

التقييم: "التقييم عبارة عن جهد مبذول من أجل قياس النتائج لسهم أو لتحديد قيمة سلع، أما تقييم مؤسسة فهو عبارة عن قيمة أصولها الاقتصادية أي القيمة السوقية للوسائل (المعدات) الصناعية والتجارية.

وعموما فإن المراد من عملية التقييم هو الوصول إلى تحديد السعر أو بكل بساطة تقدير منطقة التفاوض بين المشتري والبائع".[1]

القياس: "هو إعطاء قيمة رقمية (عددية) تشير إلى كمية ما يوجد في الشيء من الخاصية المقاسة وفق مقاييس مدرجة ذات قيمة رقمية متفق عليها.[2]

المطلب الثاني: طرق تقييم أصول المؤسسة

يمكن تقسيم طرق تقييم الأصول المتعارف عليها إلى خمس طرق:[3]

1. **الطريقة القائمة على أساس الموجودات:**

يتم تقييم الموجودات تبعا للأسعار المقدرة للبيع بين بائع ومشتر دون ضغط أو إكراه، وتأخذ هذه الطريقة في الاعتبار أولا الموجودات المتداولة وثانيا الموجودات الثابتة، ونجد:

- **الموجودات الثابتة الملموسة:** مثل الأراضي، ويجب أن تقيم حسب سعر السوق، مع الأخذ في الاعتبار حقوق التصرف، والتملك أو حقوق الإيجار طويل الأمد، والمباني والمعدات والموجودات الإنتاجية الأخرى وتقيم وفقا لسعر السوق أيضا أو بالقيمة الاستبدالية بعد الاستهلاك.
- **الموجودات غير الملموسة:** هي إما محددة مثل الترخيص وحقوق الإيجار، وبدل استعمال الاسم التجاري، أو حقوق الملكية الفكرية، كالاختراع وحقوق التأليف، وإما غير محددة مثل الشهرة، وتحدد قيمة الموجودات غير الملموسة بعدة طرق، منها رسملة قيمة الزيادة في الإيرادات في المشروع المعروض للتقييم عن الإيرادات في المشاريع المماثلة، ومنها رسملة قيمة الأرباح الزائدة عن الأرباح العادية، أي أن هذه الطريقة تقيم الموجودات غير الملموسة على أساس قيمة الإيرادات غير العادية التي يمكن الحصول عليها.

2. **الطريقة القائمة على الأرباح (القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية):**

هو التقييم الذي يعتمد على نتائج المشروع وتوقعات أرباحه في المستقبل ولذلك فإن هذا التقييم مرتبط بالماضي وبالحاضر وبالمستقبل ويتطلب إنجاز معلومات معينة مثل:

---

[1] زحنيت نوال و زواوي سعاد، **تقييم أصول المؤسسة وفق معايير المحاسبة الدولية (حالة التثبيتات)**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2010، ص:3.

[2] بن مولاي زينب، **مرجع سابق**، ص:77.

3 محمود علي الجبالي، **تقييم الأصول الثابتة لأغراض الخصخصة(حالة مؤسسة سكة حديد العقبة)**، مجلة الباحث، عدد 10، الأردن، 2012، ص:6.

- خطة العمل لعدة سنوات قادمة.
- توقعات مستقبلية للبيانات المالية للسنوات القادمة مجهزة وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، والتي كانت متبعة سابقا في المؤسسة.
- معلومات أخرى حول أسعار الأسهم ومعدل العائد على الموجودات، أسعار الفوائد دون المخاطر المتعلقة بالنشاط....الخ، وتتبع الطريقتان أدناه في هذا التقييم:

- **طريقة خصم التدفقات النقدية الحرة المستقبلية:** بموجب هذه الطريقة فانه يتم احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وفقا لسعر خصم محدد، مع الأخذ في الاعتبار القيمة المتبقية للمشروع وفي العادة يكون سعر الخصم مقاربا لسعر العائد على الموجودات الذي يتوقعه المستثمر مع اعتبار المخاطر المحتملة .وعند تحديد سعر الخصم تؤخذ العوامل التالية في الحسبان:
  - الكلفة المرجحة لرأس المال أي نسبة الملكية إلى المطلوبات.
  - نسبة المخاطر معدلة وفقا لطبيعة النشاط.
  - نسبة المخاطر العامة للبيئة الاقتصادية التي يعمل فيه المشروع.
  - المدة التي سيتم أخذها في الاعتبار.
- **طريقة رسملة الأرباح المتوقعة:** بموجب هذه الطريقة يتم احتساب قيمة المشروع على أساس قيمة الأرباح المرجحة المتوقعة في المستقبل على المدى طويل الأجل.

3. **التقييم على أساس القيمة السوقية:**

يتم تقدير القيمة على أساس الأسعار المتوقعة للأسهم في سوق مالي كفء ونشط عن طريق اعتبار مضاعف القيمة السوقية للأسهم بالنسبة إلى الأرباح أو بالنسبة إلى القيمة الدفترية أو بالقيمة المقارنة مع القيمة السوقية فيها لمشاريع متشابهة من حيث النشاط والحجم. وفي تقييم المؤسسات يتم تحليل الأساسيات لنشاط المؤسسة كما يتم اعتماد مبادئ محددة لتقدير الموجودات غير الملموسة من حيث المعرفة، والتقنية الفنية، والعلامة التجارية، والمكانية في الأسواق التجارية وغير ذلك.

مما تقدم يتضح أن التقييم يعتمد على معلومات تاريخية، وقيم دفترية حالية، وتوقعات اقتصادية مستقبلية وفرضيات مختلفة، ومن ثم فإنه ينطوي على عنصر التقدير والاجتهاد، وهذا عامل مؤثر وهام، ولذلك كان من الضروري أن تتضمن نتائج التقييم، تقديرات مختلفة مبنية على فرضيات متنوعة، تأخذ الحساسيات اللازمة في الاعتبار أي انه لا يمكن إعطاء قيمة واحدة للمشروع بل تعطي عدة قيم تتراوح بين التقدير الأدنى والتقدير الأعلى للمشروع.

4. **الطريقة القائمة على أساس القيمة الدفترية:**

يتم حسب هذه الطريقة تقييم أصول المؤسسة أو المؤسسة على أساس التكلفة التاريخية، وتحديد قيمة أصولها من واقع دفاترها وسجلاتها، مع افتراض أن جميع عمليات المؤسسة أثبتت في الدفاتر والسجلات، طبقا للأسس المحاسبية الصحيحة، والبعض يذهب إلى القيمة الدفترية المعدلة، وذلك حسب العمليات التالية:

- جرد كل ما تملكه المؤسسة أو المؤسسة من موجودات ومالها من حقوق على الغير.
- جرد الالتزامات المترتبة على المؤسسة للغير.
- فحص فني محايد لدفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة.

هذا وباستبعاد مجموع الالتزامات من مجموع قيمة الموجودات يتم الوصول إلى صافي قيمة الأصول، أي رأس مال المؤسسة، وإذا كانت تأخذ شكل شركة مساهمة، يمكن أن يقسم رأس مالها على عدد الأسهم للوصول إلى قيمة السهم العادي، ونظرا لاختلاط مفاهيم هذه القيم، فمن الضروري توفر الشفافية الكافية لكل الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية، من أجل التوصل إلى قيمة البيع النهائي.

5. الطريقة القائمة على أساس التكلفة الاستبدالية:

تمثل القيمة الحالية لاستبدال الأصول المملوكة للمؤسسة بأخرى لديها نفس الطاقة مع خصم الإهتلاك وأي عيوب في الأصل، وهي تكلفة الاستبدال في حالة التعرض المفاجئ للضياع أو التلف.

ويري البعض أن التكلفة الاستبدالية هي التكلفة التي يمكن تحملها من اجل استبدال الأصل بأصل أخر مماثل في قدرته الإنتاجية ولا يلزم أن يكون مطابقا له من حيث المواصفات الفنية ومكوناته.

المطلب الثالث: مفهوم كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

الفرع الأول: مفهوم التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية من أهم المبادئ في الاعتراف وقياس الأصول والالتزامات، فمن المهم النظر إلى ماهية هذا المبدأ وأهم مبرراته وفوائده وكذلك النظر إلى أهم الانتقادات الموجهة إليها وما هي أهم بدائلها، وقد عرفت التكلفة التاريخية بعدة تعريفات كلها تصب في معنى واحد.

أولا: تعريف التكلفة التاريخية

عرف النظام المحاسبي المالي في الملحق الثالث التكلفة التاريخية بأنها: "مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل أخر يقدم للحصول على أصل عند تاريخ اقتنائها/إنتاجها. مبالغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط"[1]

1القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص: 83.

تعتبر التكلفة التاريخية الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزونات....الخ، أي تسجل بتكلفتها عند تاريخ الحيازة عليها، وطبقا لهذا فان العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف بها المحاسبون والتي تخضع للقيد المحاسبي.[1]

1. وكذلك عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التكلفة التاريخية: بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم انجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها نستنتج من خلال التعريفين السابقين وبالاعتماد على المستندات والوثائق المتوفرة عن العمليات مثل الفاتورة أن التكلفة التاريخية لها موثوقية عالية أكثر من أي أساس أخر للقياس. [2]

ثانيا: المبررات التي تستند إليها التكلفة التاريخية والانتقادات الموجهة لها

1. أهم مبررات التي تستند إليها التكلفة التاريخية المحاسبية

تتميز التكلفة التاريخية بالموضوعية والقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي، كما يوفر هذا النموذج الوقت والجهد والتكلفة عند مقارنة القوائم المالية لوحدة اقتصادية مع القوائم المالية السابقة لنفس الوحدة الاقتصادية أو مقارنتها مع قوائم مالية لوحدات اقتصادية أخرى لها نفس النشاط الاقتصادي[3].

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن من أهم المبررات التي يعتمد عليها للجوء إلى مبدأ التكلفة التاريخية ما يلي:[4]

- سهولة وبساطة تطبيقها.
- الموضوعية: يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثقة حتى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات، وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب

1 عبد الوهاب رميدي وعلي سماي، **مرجع سابق**، ص:26.

2بوكساني رشيد آخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**، مداخلة في الملتقى الدولي الأولى حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ضل المحاسبة الدولية، أيام 18/17 جانفي 2010، الجزائر، ص:7.

3 محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية**، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول علي شهادة ماجستير العلوم في تخصص المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية كلية العلوم المالية والمصرفية القاهرة، مصر، 2006، ص: 70.

4 بوكساني رشيد وآخرون، **مرجع سابق**، ص:5.

أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

- الموثوقية: لعلى أهم مبرر لمبدأ التكلفة التاريخية هو الموثوقية العالية إذ ما قارناها مع الأسس الأخرى مثل القيمة العادلة...الخ.
- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار فكر المحاسبة المالية مثل (الاعتراف بالإيرادات، فرض وحدة القياس، الحيطة والحذر، مبدأ المقابلة)
- يرغب معدوا القوائم المالية والمدققين في وضع أهمية أكبر على موثوقية المقاييس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية
- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف وللقياس وهذا يدل على موضوعية وموثوقية أكبر.

2. الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية:[1]

بالرغم من المبررات التي ترتكز عليها مبدأ التكلفة التاريخية فإنها تواجه انتقادات شديدة وخاصة في ظل تغير مستوي الأسعار والتضخم والتقادم، وفيما يلي أهم هذه الانتقادات:

- لعلى أكثر ما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية هو ضعف أو حتى عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساسها حيث تعتبر الملائمة أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعليها يجب أن تكون في الأهمية الأولى عند القياس.
- يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.
- التضخم: على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتم تجاهل التضخم النقدي وارتفاع الأسعار، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس.

1 بوكساني رشيد وآخرون، **مرجع سابق**، ص:6.

- عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق.
- عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما هي عليه في الواقع.

الفرع الثاني: محاسبة القيمة العادلة

تطرح حاليا أسئلة جوهرية تتعلق بنظام محاسبة تقييم الأصول على أساس أسعار السوق المفترضة أو ما يسمى بالقيمة العادلة.

أولا: مفهوم القيمة العادلة كمصطلح

عرف البعض القيمة السوقية العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية.[1]

يمكن تعرف القيم العادلة أيضا على أنها: "القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة".[2]

إذن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يتم من اجله تبادل أصل أو إنهاء خصوم بين أطراف على دراية كافية، وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.[3]

استعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية المصطلح المرادف للقيمة العادلة وهو القيمة السوقية وبالتالي فهي غالبا ما تستخدم هذه للمصطلحات، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وأن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من قبل مستخدميها.[4]

وعليه يمكن القول بان القيمة العادلة هي السعر الذي يتم استلامه لقاء بيع أصول أو يتم دفعه لقاء سداد التزامات بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل على أسس تجارية وليست خاضعة للإجبار بيعاً أو شراءاً.

كما نجد المصطلح المرادف للقيمة العادلة قد يكون:

- القيمة السوقية.
- القيمة البديلة.

---

1 محمد نواف حمدان عابد، **مرجع سابق**، ص:55.

2 بن عبشي بشير، **المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر**، **مرجع سابق**، ص:5.

3 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، **مرجع سابق**، ص:127.

4 شنوف شعيب، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمات المالية العالمية**، مدخلة في الملتقى الدولي العالمي حول الأزمات المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 21/20 اكتوبر2009، سطيف الجزائر، ص:12.

- القيمة الحالية.

ثانيا: كيفية التقييم بالقيمة العادلة

رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية أن يتم استخدام القيمة العادلة لتقدير قيمة الأصول عند الانخفاض، وينقسم موضوع تقدير القيمة العادلة إلى قسمين:

1. تقدير القيمة العادلة في حالة السوق النشطة

حيث يتم قياس القيمة العادلة للأصل بناء على الأسعار المأخوذة من السوق النشطة وتحسب القيمة العادلة بناتج ضرب عدد الوحدات في سعرها السوقي. وتعرف السوق النشطة بأنها السوق التي يتوفر فيها ما يلي:

- جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة.
- يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت.
- تكون الأسعار متاحة للجمهور.[1]

2. تقدير القيمة العادلة في حالة عدم وجود سوق نشطة

إذا لم يتوفر للأصل قيمة سوقية لعدم وجود السوق النشطة فيتم الاستعانة بالقيمة السوقية لأصول أخرى مماثلة لتحديد هذه القيمة، كما يدخل في تقدير القيمة العادلة بعض الأساليب الفنية.

فهذه الأساليب الفنية تتضمن الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تقديراتهم للقيم والإيرادات المستقبلية والمصروفات المستقبلية وبما في ذلك افتراضات حول معدلات الفائدة والعجز عن السداد وإعادة السداد.[2]

وإذا لم يتوفر سعر متاح في السوق للأصل محل التقييم نتيجة لعدم وجود أصل مماثل للأصل محل التقييم وبنفس حالته الراهنة بالسوق في تاريخ التقييم، نتيجة التوقف عن إنتاج مثل هذا النوع من الأصول مثلا أو ظهور أنواع جديدة وحديثة ذات كفاءة إنتاجية واقتصادية أفضل فعندها يمكن استخدام التدفقات النقدية في المساعدة في تقدير القيمة العادلة بشرط أن يتم خصم التدفقات النقدية بمعدل خصم يناسب المخاطر المرتبطة بالأصل.[3]

ثالثا: مبررات وانتقادات التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة السوقية العادلة[4]

1. مبررات التحول إلى القيمة السوقية العادلة

---

1 طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة(المحاسبة عن القيمة العادلة)**، الطبعة الأولى، دار النهضة المصرية، مصر، 2003، ص:15.

2 **نفس المرجع**، ص: 16.

3 محمد نواف حمدان عابد، **مرجع سابق**، ص: 58.

4 بوكساني رشيد، **مرجع سابق**، ص:10.

- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة ومتماشية مع حالة الاقتصاد.
- يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما توفره القيمة السوقية العادلة
- تعتبر أداة قياس كفؤة خصوصا إذا تعلق الأمر بأسعار الأسهم والسندات المالية (الأدوات المالية بشكل عام)
- تعمل على توفير قياس أكثر ملائمة ودلالة للتدفقات النقدية المستقبلية.
- تعمل على توفير مناخ أكثر واقعية للأرباح في ظل المخاطر المختلفة.

2. الانتقادات الموجهة للقيمة السوقية العادلة:

وعلى الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق أساس القيمة العادلة إلا أنها لم تسلم من الانتقادات التي نوجزها في ما يلي:

1. يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار(وهي السائدة).
2. اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة وفي أغلب الأحيان نهاية السنة المالية فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة.
3. عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية، في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤثر على قابلية المقارنة، وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة.
4. تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.
5. يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية.

المبحث الثالث: ماهية إعادة تقييم أصول المؤسسة

حتى تكون المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تتسم بالشفافية والجدية لابد من أن تحلل بحرص كل عملياتها المحاسبية، وخاصة تلك المتعلقة بعناصر الأصول، والتي تكون بيانتها بعيدة نوعا ما عن الحقيقة.

المطلب الأول: تعريف إعادة التقييم والأهداف الناجمة عنه

الفرع الأول: تعريف إعادة التقييم

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات وان لا تقتصر (عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد، وبعبارة فئة من التثبيتات فإن المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثال ذلك معدات النقل، أو معدات الإنتاج، أو المباني الصناعية..... وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا).[1]

تعتبر إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي: "إجراء حر بخلاف ما كان قائما قبل هذا التاريخ أين كانت إعادة التقييم قانونية حيث تؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف تصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية، تؤدي عملية إعادة التقييم إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي إلى ارتفاع حصص الإهتلاكات المستقبلية حيث ينتج عن هذا الإجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة الذي يؤدي إلى تخفيض الضرائب المستحقة".[2]

"إن إعادة تقييم تثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب".[3]

الفرع الثاني: أهداف إعادة التقييم

يمكن ذكر وتلخيص الهدف من وراء قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها في النقاط التالية:[4]

1. **الهدف الإعلامي**: أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية، لا بقيمتها التاريخية، ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية (التي تمت إعادة تقييمها) ستكون أدق.
2. **الهدف المالي**: أي جعل الإهتلاكات مصدرا حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم إهتلاكها بصفة كاملة.
3. **الهدف الاقتصادي**: ونعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

المطلب الثاني: عمليات وشروط إعادة التقييم

يمكن أن نذكر العمليات والشروط المتعلقة بإعادة التقييم الأصول في النقاط التالية:

الفرع الأول: عمليات إعادة التقييم

1 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، طبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص:218.

2 جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، 2010، الجزائر، ص:89.

3 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة**، **مرجع سابق**، ص:218.

4 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة**، **مرجع سابق**، ص:228.

إعادة التقييم تنقسم إلى نوعين هي:

1. **عمليات إعادة تقييم منظمة:** أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفي من الضريبة، حاليا فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير واردة في قانون الضرائب المباشرة، وكانت أخر عملية "إعادة تقييم منظمة للتثبيتات " تمت بموجب المرسوم التنفيذي 2010/07 الصادر في 2007/07/04 والمحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات العينية القابلة للإهتلاك وكذا التثبيتات غير القابلة للإهتلاك، لقد حدد أخر اجل لإجراء عملية إعادة التقييم هذه بنهاية السنة2007، نفس المرسوم نص على إدماج فارق إعادة التقييم برأسمال المؤسسة.
2. **عمليات إعادة تقييم حرة:** أي تقوم بها المؤسسة متى 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 اجل أقصاه خمسة سنوات "[1]

- لاحظ إن نص المادة يتكلم عن النتيجة الجبائية وليس على النتيجة المحاسبية .[2]

الفرع الثاني: شروط إعادة التقييم[3]

حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في النظام المحاسبي:

1. يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات بعد إدراجه الأول باعتباره أصلا، بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.
2. يرخص للكيان إن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.
3. في إطار هذه المعالجة، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القسمة اللاحقة.
4. تطبق إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافا كبيرا عن القيمة السوقية عند تاريخ الإقفال، إذا أعيد تقي يم التثبيت يجب تطبيق نفس الإجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها ذلك التثبيت.

---

1 **نفس الرجع**، ص:218.

2 **نفس الرجع**، ص:218.

3 جمال لعشيشي، **مرجع سابق**، ص: 89.

5. يتم تحديد هذه القيمة فيما يخص الأراضي والمباني من طرف خبراء مؤهلين، وبالنسبة للأصول المختصة جدا والتي لا تمتلك سوقا لها يتم تقييم قيمتها العادلة بواسطة تكلفة الإحلال أو مرودية الأصل.

المطلب الثالث: مجال تطبيق إعادة التقييم وأهميته بالنسبة للمؤسسة

الفرع الأول: مجال تطبيق إعادة التقييم[1]

نظرا لأهمية وتعقد المشكلة المطروحة عند إعادة التقييم الحر والمتكامل للميزانيات أدى ذلك في المرحلة الأولى إلى إعادة تقييم التجهيزات المادية القابلة للإهتلاك، المستهلكة كليا أو في طريق الإهتلاك والتي مازلت بحوزة المؤسسة لمدة 3 سنوات على الأقل.

إن إعادة تقييم التجهيزات المادية القابلة للإهتلاك هي الأهم من الناحية الاقتصادية وذلك لتأثيرها على التدفق النقدي وكذلك الأسهل تجسيدا من الناحية التقنية.

الفرع الثاني: أهمية إعادة التقييم

إن عدم القيام بإعادة تقييم الأصول بعد ارتفاع أسعارها تنتج عنه أثار سلبية على المؤسسة مثل:

- اعتبار أقساط إهتلاك اقل من التكلفة الفعلية لحيازات و استخدام الاستثمارات وهذا سيؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة بضرائب على الربح اكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو أنها قامت بإعادة تقييم التثبيتات .
- عدم تمكين المؤسسة من تجميع اهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة للتثبيتات التي تم إهتلاكها بصفة كلية.
- التأثير سلبا على الدور الإعلامي للمحاسبة ذلك أن الميزانية غير معاد تقيمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحقيقية بتاريخ إعداد هذه الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الأصول بتاريخ شرائها والتي قد لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.[2]

1 هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، الجزء الثاني، ديوان المطبعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2008، ص:97.

2 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة**، **مرجع سابق**، ص:227.

خلاصة:

لقد حاولنا في هذا الفصل إن نعطي لمحة عن أصول المؤسسة وتسليط الضوء على إعادة التقييم بحد ذاتها وبهدف إعطاء نظرة متكاملة نوعا ما، عملنا في البدء على إعطاء تعريفات ومفاهيم لأصول المؤسسة وتصنيفاتها وكذا التركيز على إعادة تقييمها من خلال التعرف أولا على مفهوم كل من التقييم وإبراز أهم تغيرات بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وصولا في الأخير إلى ماهية إعادة التقييم بالنسبة لأصول المؤسسة.

تمهيد:

كما سبقت الإشارة فان النظام المحاسبي المالي ينص على أن تشتمل عملية إعادة تقييم أصول المؤسسة كل عنصر من عناصر أصولها بحيث لا تقتصر على فئة محددة بذاتها، وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة التقييم لبعض من أصولها، فان على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة أي سنوية بحيث تنطوي هذه العملية على معالجات محاسبية للأصول المراد تقييمها، على هذا الأساس تعتبر المعالجة المحاسبية في المؤسسات الأداة الرئيسية لمعرفة ما يجري داخلها لإعطاء صورة توضيحية للقيمة الحقيقة لأصول المؤسسة، ولتوضيح سير هذه العملية (عملية إعادة التقييم) وما تنطوي عليه من خسائر عادية وغير عادية (اهتلاكات وخسائر القيمة) وكيفية معالجتها محاسبيا تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل عام لإعادة تقييم الأصول.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول غير الجارية.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول الجارية.

المبحث الأول: مدخل عام لإعادة تقييم الأصول

قبل البدأ في المعالجة المحاسبية ارتأينا في هذا المبحث إلى محاولة إعطاء لمحة عام ة عن بعض اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة إعادة التقييم في بعض من دول العالم، وكذا شرح كل من الإهتلاكات وخسائر القيمة وذلك لتسهيل فهم التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم وبناءا على هذا تم:

المطلب الأول: اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة إعادة التقييم

تسمح لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيئات معايير المحاسبة وقوانين الوحدات الاقتصادية في بعض الدول مثل بريطانيا، واستراليا، ونيوزيلندا، وبلجيكيا، واليابان، بإعادة تقييم الأصول سواء بالزيادة أو بالنقص بما يوفره من معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

يتناول هذا المطلب المعايير المحاسبية التي تحكم إعادة تقييم الأصول الثابتة في كل من استراليا وبريطانيا ومقارنتها مع المعايير الدولية، والمراحل التي مر بها المعيار الدولي (36) " انخفاض قيمة الأصول " كما يلي:[1]

الفرع الأول: التجربة الاسترالية في إعادة تقييم الأصول الثابتة

ينظم قانون الوحدات الاقتصادية الصادر في استراليا عام 1981 منهج المحاسبة الأسترالية في إعادة التقييم وبالإضافة إلى ذلك، فان معايير المحاسبة باستراليا والتي أصبحت لها الصفة القانونية مؤخراً قد أوجدت بيئة محددة لإعادة تقييم الأصول المعيارين رقم 10 لسنة 1981، ورقم 1010 لسنة 1987 والذي تم تعديله عام 1991 ويمكن تلخيص أسس المحاسبة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة في استراليا في النقاط التالية:

1. يسمح للوحدات الاقتصادية الأسترالية (دون إلزامها) بإعادة تقييم أصولها، ونتيجة لعدم الإلزام نجد أن بعض الوحدات الاقتصادية تعيد التقييم لأغراض خاصة، والبعض يعيد التقييم على أساس دوري ومنتظم كل ثلاث سنوات.
2. إذا تم إعادة تقييم بعض الأصول، والتي تنتمي إلى فئة أو مجموعة معينة من الأصول، فيجب إعادة تقييم الفئة أو المجموعة ككل في نفس الوقت، ويمكن عمل مقاصة بين الزيادة والنقص الناتج عن إعادة تقييم الأصول الفردية المكونة للفئة أو المجموعة وأيضا على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل.
3. إذا كان المبلغ الذي يمكن استرداده من الأصل الثابت أقل من قيمته الدفترية، فيجب تخفيض قيمة هذا الأصل إلى المبلغ القابل للاسترداد منه.
4. يجب معالجة صافي الزيادة أو النقص في قيمة الأصول لكل فئة أو مجموعة والناتج عن إعادة التقييم.

1 محمد نواف حمدان عابد، **مرجع سابق**، ص:51.

5. إذا تم إعادة تقييم فئة أو مجموعة من الأصول الثابتة، فيجب احتساب مصروف الإهتلاك على أساس القيمة بعد إعادة التقييم، ومن الجدير بالملاحظة، أن إعادة التقييم لا تؤثر على الأعباء الضريبية حيث يحتسب مصروف الإهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل للأغراض الضريبية.

تحسب الأرباح والخسائر الناتجة عن التخلص من أصل سبق إعادة تقييمه على أساس الفرق بين قيمته الدفترية (المرحلة) وثمن بيعه ويتم إقفالها في حساب الأرباح والخسائر، مع عدم معالجة احتياطي إعادة التقييم المحقق نتيجة التخلص من الأصل في حساب الأرباح والخسائر.

الفرع الثاني: التجربة البريطانية في إعادة تقييم الأصول الثابتة

ينظم قانون الوحدات الاقتصادية البريطاني الصادر عام 1985 القواعد المحاسبية لإعادة تقييم الأصول الثابتة، كما يشجع المعيار البريطاني رقم 12 إعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة على أساس أن إعادة التقييم توفر معلومات نافعة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية، وتسمح معايير المحاسبة البريطانية بإعادة التقييم بالزيادة للأصول الثابتة الملموسة والأصول غير الملموسة ما عدا الشهرة، بينما تطلب إعادة التقييم بالنقص للجميع.

الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة، وتبين الممارسة العلمية أن هناك عددا قليلا من الوحدات الاقتصادية التي تعيد تقييم الأصول غير الملموسة، بينما تعتبر إعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة (خاصة الأراضي، والمباني، والآلات، والمعدات) من الأمور الشائعة في بريطانيا، وفي ظل المعايير المحاسبية البريطانية لإعادة التقييم فانه إذا كانت هناك زيادة في قيمة الأصل نتيجة إعادة التقييم يتم جعل حساب احتياطي إعادة التقييم دائنا بهذه الزيادة وللإدارة الحرية في التحويل بين احتياطي إعادة التقييم وغيره من الاحتياطيات الظاهرة. ضمن حقوق الملكية وتتشابه باقي قواعد المحاسبة البريطانية والأسترالية لإعادة التقييم باستثناء بعض الاختلافات، ويمكن إيجاز هذه الاختلافات فيما يلي:

1. تعيد الوحدات الاقتصادية الاسترالية تقييم أصولها الثابتة بصورة متكررة، حيث لديها ممارسات دورية منتظمة لإعادة التقييم كل ثلاث سنوات بينما نجد أن إعادة التقييم بواسطة الوحدات الاقتصادية البريطانية لا تتم بصورة دورية أو متكررة
2. تتيح المعايير البريطانية حرية كبيرة بالنسبة للأصول التي يعاد تقييمها، بينما في ظل المعايير المحاسبية الاسترالية إذا تم إعادة تقييم أحد الأصول الثابتة داخل فئة أو مجموعة معينة فيجب إعادة تقييم الفئة أو المجموعة بأكملها.

المطلب الثاني: عموميات حول الإهتلاكات

يفرض النظام المحاسبي المالي القيام بجرد الأصول وخصوم المؤسسة في نهاية كل سنة، فإذا فقدت هذه الأصول قيمتها بسبب التقادم يعتبر هذا إهتلاك فما هو الإهتلاك؟ ما هي طرق حسابه؟ وكيف يسجل محاسبيا؟ وهذا ما سيتم دراسته في هذا المطلب.

الفرع الأول: ماهية الإهتلاك

يعتبر الإهتلاك من أهم مصادر تمويل التثبيتات فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على تثبيتات جديدة تعوض تلك التي تم إهتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للإهتلاك وسنتعرض إلى ماهية الإهتلاك من خلال النقاط التالية:

أولا: تعريف ودور الإهتلاك

الإهتلاك هو "التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات التي تتدهور قيمتها من الزمن بهدف إظهارها بالميزانية بقيمتها الصافية".[1]

يعرف الإهتلاك أيضا على انه" انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم".[2]

"يلعب الإهتلاك في المؤسسة دورا اقتصاديا ودورا ماليا، يتمثل هذا الدور الاقتصادي في استهلاك متتالي للاستثمار، ويمثل الدور المالي عملية في إعادة تكوين الأموال المستثمرة في شراء الاستثمارات، بهدف إعادة تجديدها في نهاية حياتها الإنتاجية، حيث يتم حجز مبالغ سنوية لذالك تبقى تحت تصرف المؤسسة، كتمويل ذاتي إلى يوم صرفها".[3]

كما انه يوجد دور قانوني للإهتلاك حيث يتمثل دور الإهتلاك من الناحية القانونية في إعادة التوازن إلى الميزانية حيث تصبح ميزانية سليمة وتعبر عن مركز مالي سليم للمؤسسة.[4]

- "تستثنى بعض التثبيتات من الإهتلاك مثل المحل التجاري وفارق الاقتناء والتي يمكن أن تخصص لها خسارة أو انخفاض القيمة غير قابلة للاسترجاع".[5]

ثانيا: طرق أو أساليب الإهتلاك

هناك أربعة طرق أتى بها النظام المحاسبي المالي وهي:(طريقة الإهتلاك الثابت و طريقة الإهتلاك المتناقص، طريقة الإهتلاك المتزايد وبالإضافة إلى طريقة وحدات الإنتاج).

---

1 محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2003، ص:225.

2 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة**، **مرجع سابق**، ص:13.

3 محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص: 201.

4 غريبي سناء و سلاطنية الزهرة، **أعمال نهاية الدورة وإجراءات التسوية وعمليات الإقفال في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة التخرج لنيل شهادة اللسانس في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية، معهد علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2008، ص:21.

5 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، **مرجع سابق**، ص:138.

1. **طريقة الإهتلاك الثابت:**[1]

يوزع تدهور قيمة الاستثمار حسب هذه الطريقة على سنوات عمرها الإنتاجي بالتساوي إي أن قسط الإهتلاك كل دورة ثابت ويحسب كما يلي:

قسط الإهتلاك = القيمة الأصلية /عدد سنوات العمر الإنتاجي

وتحسب نسبة الإهتلاك السنوي بالعلاقة التالية:

نسبة الإهتلاك = 100/عدد سنوات العمر الإنتاجي للاستثمار

2. **طريقة الإهتلاك المتناقص:** [2]

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية سنوية ثابتة على قيمة متناقصة تطبق النسبة على القيمة الأصلية للاستثمار بالنسبة للسنة الأولى، ثم على القيمة الباقية بطرح إهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا. وتحدد النسبة السنوية في حالة الإهتلاك المتناقص كما يلي :

الإهتلاك ا لمتناقص: 100/ العمر الإنتاجي ثم نضرب في المعامل

الجدول رقم(1-2): معاملات الإهتلاك المتناقص

عمر الاستثمار	المعامل
3-4 سنوات	1.5
5-6 سنوات	2
من 6 وما فوق	2.5

المصدر: عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي الجديد** ، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، أيام 15/13 أكتوبر 2009، ص:60.

بالتالي:

قسط الإهتلاك المتناقص = القيمة الأصلية x المعدل العادي x المعامل

لكن عند تطبيق هذه الطريقة فان القيمة المحاسبية الصافية عند انتهاء عمره الإنتاجي لن تؤول إلى الصفر ولذلك في السنوات الأخيرة تقوم المؤسسة بما يلي: تحسب القسط ثم تقسم القيمة المحاسبية الصافية على عدد السنوات الباقية ثم نقارن بينهما.

فإذا كان قسط الإهتلاك المتناقص اقل أو تساوي من حاصل قسمة القيمة المحاسبية الصافية على سنوات الباقية نتحول إلى الإهتلاك الثابت (الخطي)

1 محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، **مرجع سابق**، ص:228.

2 **نفس المرجع**، ص:229.

3. طريقة الإهتلاك المتزايد: [1]

قسط الإهتلاك حسب هذه الطريقة يتزايد كلما اقتربت من نهاية مدة حياة الاستثمار ، حيث يحسب قسط الإهتلاك كما

قسط الإهتلاك = رقم السنة/ مجموع سنوات العمر الإنتاجي x المبلغ الأصلي لتثبيت

4. طريقة وحدات الإنتاج:

"تناسب هذه الطريقة المشروعات التي يرتبط إهتلاك الأصول الثابتة فيها بعدد الوحدات المنتجة والتي تكون قابلة للقياس عادة وذلك كما هو الحال في شركات الطيران حيث يرتبط إهتلاك الطائرة كأصل ثابت بعدد ساعات الطيران وكذا في مشروعات النقل البري حيث يرتبط إهتلاك الشاحنة بعدد الكيلومترات المقطوعة وهكذا".[2]

يحسب قسط الإهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج كما يلي :[3]

قسط الإهتلاك السنوي= تكلفة شراء أو انجاز الأصل x حجم الإنتاج الفعلي السنوي/ حجم الإنتاج المقدر

ثالثا: جدول الإهتلاك

يقدم هذا الجدول كجدول مؤقت من قبل المؤسسة ويتضمن على كل البيانات الضرورية مثل: رمز التثبيت، القيمة الأصلية، تاريخ الحصول على الأصل، ورقم الفاتورة، مدة الاستعمال، نسبة الإهتلاك السنوية ونوع الإهتلاك المطبق.

الجدول رقم (2-2): بطاقة الإهتلاك

السنوات	التكلفة الأصلية للاستثمار	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
N				
N+1				
N+2				
N+n				

المصدر: حواس صلاح، **المحاسبة العامة**، غرناطة لنشر والتوزيع، الجزائر، ص: 154.

"تسمي هذه البطاقة ببطاقة الإهتلاك لأنها ترصد حركة انخفاض قيمة كل تثبيت على حدا وعليه يتوجب فتح بطاقة لكل تثبيت يتواجد في المؤسسة.

ويعكس صافي القيمة المحاسبية لتكلفة التي آلت إليها أو التي يبقى التثبيت متصل بعد إثبات أقساط الإهتلاك المسجلة عليه في تاريخ ما، وهكذا يبدأ هذا الصافي في التناقص حتى يؤول إلى الصفر، وهكذا تكون القيمة

[1] محمد بوتين، **المحاسبة المعمقة للمؤسسة، مرجع سابق**، ص:229.

[2] أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية (نظم معلومات لخدمة متخذي القرارات)**، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2007، ص:427.

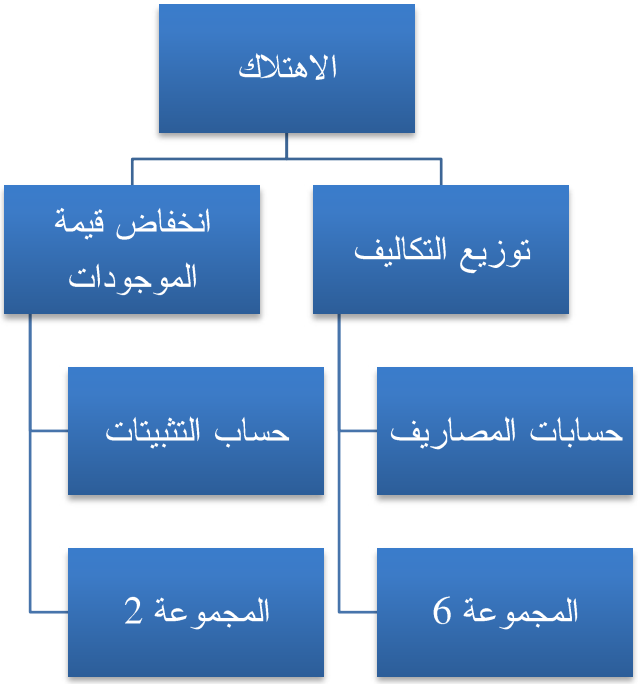
[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة، مرجع سابق**، ص132.

المجسدة لمجموع أقساط الإهتلاك المسجلة قد غطت القيمة الأصلية مما يعني توزيع القيمة الأصلية على مجموع سنوات العمر الإستعمالي، من جهة والانتهاء الدفتري (المحاسبي) لتثبيت المعني من جهة ثانية"[1]

الفرع الثاني: مبادئ التسجيل المحاسبي للإهتلاك

يمكن القول أن الإهتلاك و كما اشرنا إليه فانه يعبر عن خسائر في القيمة وعلى هذا الأساس فأنه يظهر وفقا لنوعين من الحسابات:[2]

الشكل رقم (1-2): مبدأ التسجيل المحاسبي للإهتلاك



المصدر: Georges langlois et micheline Friedrich, comptabilité financière "comptabilité générale, enseignement supérieur, Foucher, 2007, p:203

وبنا على الشكل أعلاه فإننا نستنتج بان الإهتلاك يظهر وفقا لنوعين من الحسابات (حساب التثبيت المعني بالإهتلاك وحساب المصاريف)

وفيما يتعلق بمخصصات إهتلاك قيمة الأصول فأنه عادة ما يرتبط مع العملية الحالية للمؤسسة وهذا هو السبب الرئيسي لاستخدام هذا الحساب: [3]

- 681 المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة للأصول الجارية.
- 6811 المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر للأصول الجارية غير ملموسة.

بينما حساب 28 "إهتلاك التثبيتات" فانه ينقسم تماما كما تنقسم حسابات الأصول الأخرى ويشير العدد 8 الذي في المركز الثاني أن هذا الحساب هو حساب الإهتلاك.

1 غريبي سناء، **مرجع سابق**، ص:25.

2 Georges Langlois et micheline Friedrich, **comptabilité financière "comptabilité générale**, enseignement supérieur Foucher, 2007, p:203.1

3 **op-cit** ,p: 203-204.

المطلب الثالث: مفهوم خسارة القيمة لأصول المؤسسة

على العكس من الإهتلاك الذي يمثل التدهور في قيمة بعض عناصر التثبيتات (المعنوية والعينية) لأسباب غير قابلة للانتفاء في المستقبل نتيجة الاستعمال أو التقادم، فإن مخصصات الخسارة في القيمة تتعلق بكل عناصر الأصول (التثبيتات، المخزونات، الحقوق وسندات المساهمة والتوظيف) وعلى هذا الاعتبار يمكن شرح خسارة القيمة كما يلي:

الفرع الأول: تعريف الانخفاض في قيمة الأصول

يمكن تعريف الانخفاض طبقا للمادة 112-7 من النظام المحاسبي المالي التي نصت على أنه "عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل اقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهتلاك، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، حينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة لتحصيل، خسارة في القيمة".[1]

وأيضا نجد أن المعيار الدولي 36 وضع مؤشرات التي قد تشير إلى انخفاض قيمة الأصل وهي كالتالي:

- **داخلية:** وهي على سبيل المثال تقادم الأصل وتدهوره الطبيعي، تغيير معتبر في طريقة استعمال الأصل مما يؤثر سلبا عليه (أصل غير مستعمل، أصل مدة منفعته أصبحت محددة ولم تكن محددة من قبل ، أصبح الأداء الاقتصادي للأصل أقل من تقديراته).
- **خارجية:** هبوط قيمة الأصل في السوق، تغيير معتبر خص المحيط التقني الاقتصادي، القانوني أو السوق، تطور معدل الفائدة نحو الارتفاع.[2]

- عند ملاحظة الانخفاض في أي أصل، لا يلاحظ تقليص قيمته المحاسبية الصافية فحسب، بل يجب تغيير مخطط إهتلاك (إذا كان تثبيتا قابل للإهتلاك) للسنوات التالية.[3]

الفرع الثاني: مبادئ التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة

لا بد من الإشارة إلى أن انخفاض قيمة الأصول يكون ثابت عندما تكون قيمته الحالية أقل بكثير من القيمة الدفترية الصافية، وعلى هذا الأساس فان مبلغ الانخفاض يحسب كما يلي: [4]

مبلغ الانخفاض = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة الحقيقة

حيث يتم التعرف على الانخفاض في القيمة على النحو التالي:[5]

---

1 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص:7.

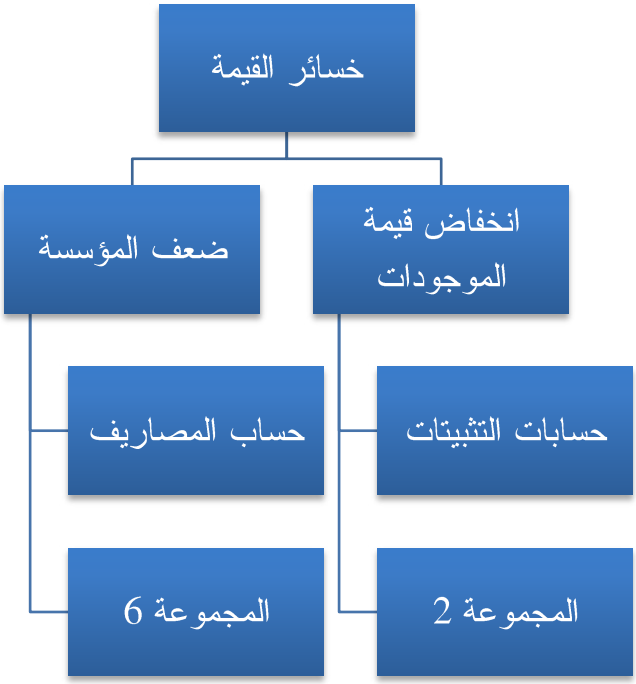
2 محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص:126.

3 عاشور كتوش، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام الحاسبي المالي)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص:126.

4 **op-cit** ,p:206.

5 **op-cit** ,p:207.

الشكل رقم (2-2):مبدأ التسجيل المحاسبي للخسارة



المصدر: Georges Langlois, **op-cit** ,p:206.

وبناءا على الشكل أعلاه فإننا نستنتج بان خسارة القيمة تظهر وفقا لنوعين من الحسابات (حساب التثبيت المعني بالخسارة وحساب المصاريف)

الفرع الثالث: العلاقة بين خسائر القيمة والإهتلاك [1]

بعد حساب خسائر القيمة لتثبيت معين في نهاية الدورة، يتوجب على المؤسسة إعادة حساب قسط الإهتلاك السنوي، وهذا بإعادة حساب القيمة المحاسبية الجديدة للتثبيت وعلى أساسها يتم حساب قسط الإهتلاك الجديد، الذي يمكن حسابه وفق للعلاقة التالية:

قسط الإهتلاك الجديد = القيمة المحاسبية الصافية الجديدة / المدة المتبقية

وعلى هذا الأساس يمكن مصادفة حالتين:

- في حالة تسجيل خسارة قيمة لسنة معينة يكون قسط الإهتلاك الجديد أقل من قسط الإهتلاك السابق (الأولي)
- في حالة استرجاع خسارة القيمة يكون قسط الإهتلاك للسنة أكبر من قسط الإهتلاك للسنة التي سبقتها.

1 عبد العليم بشيري، **أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية**، مقدمة النيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، التخصص مالية ومحاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011، ص:64.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول غير الجارية

سنتطرق في هذا المبحث إلى المعالجة المحاسبية لكل من الإهتلاك وخسارة القيمة للأصول غير جارية التي تضم كل من التثبيتات المعنوية والعينية وكذا المالية وهذا ل لوصول في الأخير إلى المعالجة المحاسبية لتقييم وإعادة تقييم الأصول غير الجارية.

المطلب الأول: جرد وإعادة تقييم التثبيتات المعنوية

يفرض النظام المحاسبي المالي القيام بجرد التثبيتات المعنوية كغيرها من أصول المؤسسة في نهاية كل سنة وبناءا على هذا:

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للإهتلاك التثبيتات المعنوية.

يتم سنويا(عادة في أخر السنة المالية) إثبات القسط السنوي للإهتلاك بجعل حساب الإهتلاك (28) دائنا بمبلغ الإهتلاك المحتسب وفق الطرق المستعملة، وبجعل الحساب 681 "مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية" مدينا وعلى هذا الأساس فان إهتلاك التثبيتات المعنوية والذي يمثل حساب 280 "إهتلاك التثبيتات غير المادية" يقيد على النحو التالي:

681		**ح/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية**	**Xxx**	
	280	**ح/إهتلاك التثبيتات غير المادية**		**Xxx**

ويضم هذا الحساب 280 كل ما يلي:[1]

ح/ 2803 إهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت.

ح/2804 إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شبهها

ح/ 2805 إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات، الرخص والعلامات

ح/2807 إهتلاك فارق الشراء

ح/2808 إهتلاك التثبيتات غير المادية الأخرى

"عندما يهتلك الاستثمار بالكامل يتم إخراجه من موجودات المؤسسة، فيجعل مجموع حساب الإهتلاك غير مادية 280 مدينا ويجعل حساب الاستثمار المهتلك دائنا بتكلفة شرائه".[2]

280		**ح/ إهتلاك التثبيتات غير المادية**	**xxx**	
	20	**ح/ تثبيتات غير مادية (معنوية)**		**Xxx**

1 Le **système compactable financier**"SCF", les éditions pages bleues internationales, comptes d'immobilisations, 2010, Alger.

2 عبد الوهاب رميدي وعلي سماي، **مرجع سابق**، ص:236.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

يتم اعتماد حساب 29 "خسارة القيمة عن التثبيتات" عند ثبوت خسارة في القيمة بحسم حسابات التخصص المتعلقة (بالاستغلال) أو الحسابات المالية أو الاستثنائية، المهنية حساب 68 وعلى هذا الأساس فان التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات المعنوية في نهاية السنة، يكون بجعل حساب 681 مدينا وحساب 290 دائنا وفق القيد التالي: [1]

681		**ح/ مخصصات الإهتلاك و التموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية**	**Xxx**	
	290	**ح/خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية (المعنوية)**		**Xxx**

يوجد ضمن قائمة هذا الحساب "290" الحسابات الفرعية التالية:[2]

2903: خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت.

2904: خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

2905: خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات.

2907: خسائر القيمة عن فارق الشراء.

2908: خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية الأخرى.

- عند ملاحظة تدهور أي تثبيت، لا يلاحظ تقليص قيمته المحاسبية الصافية فحسب، بل يجب تغيير مخطط إهتلاكه (إذا كان تثبيتا قابل للإهتلاك) للسنوات التالية.[3]

الفرع الثالث: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات المعنوية

بالنسبة للأصول المعنوية وحسب المعيار 38 تسجل عند إعادة تقييمها بالقيمة العادلة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة العادلة اللاحقة، وتحدد القيمة العادلة بالإستناد إلى سوق نشط وفي حالة عدم وجود سوق نشط يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحا منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيم، ويتم الإعتراف بالزيادة في قيمة الأصول ضمن حقوق الملكية تحت حساب فائض إعادة التقييم.[4]

أولا: تقييم التثبيتات المعنوية

تقيم الأصول المعنوية بتكلفتها، وتوجد أربعة حالات لكل حالة طريقتها في تحديد التكلفة، وهي:[5]

- **الحالة الأولى:** الحصول على الأصل منفردا حيث يقيم بتكلفة الشراء:

---

1 عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة**، **مرجع سابق**، ص:133.

2 Le système compactable financier, **op-cit,** comptes d'immobilisations.

3عاشور كتوش، **مرجع سابق**، ص:126.

4 بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي(التكلفة التاريخية – القيمة العادلة)**، دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسب، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية و المالية، تخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة، ورقلة، الجزائر ، 2012، ص:39.

5 محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 136.

تكلفة الشراء = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية

- **الحالة الثانية:** يكون الأصل المعنوي منتج داخليا حيث يقيم بتكلفة الإنتاج على النحو التالي:

تكلفة الإنتاج = التكاليف المباشرة

- **الحالة الثالثة:** إذا كان الأصل المعنوي محل تبادل فانه يقيم بالقيمة العادلة وفي حالة عدم تمكن من تحديد القيمة العادلة بمصداقية يسجل الأصل بالقيمة المتحصل عليها.
- **الحالة الرابعة:** الحصول على أصل نتيجة تجميع الشركات حيث يقيم هذا الأصل بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه

يسجل ضمن هذا الحساب " 104" كل الأرباح والخسائر التي لم تدرج في حساب النتيجة والمتمثلة في فروقات التقييم من القيمة المحاسبية للأصول والقيمة العادلة ويكون في أول سنة لإعادة التقييم من القيمة المحاسبية للأصول والقيمة العادلة ويكون في أول سنة لإعادة التقييم. ويسجل الفرق وفق حالتين:

الحالة الأولى: حالة القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية وذالك بجعل حساب التثبيت المعنوي المعني في الجانب المدين وحساب فلوق التقييم في الجانب الدائن.[1]

20		**ح/ تثبيتات غير مادية (معنوية)**	**Xxx**	
	104	**ح/فلوق التقييم**		**Xxx**

الحالة الثانية: حالة القيمة السوقية أقل من القيمة المحاسبية وذلك بجعل حساب التثبيتات المعنوية في الجانب الدائن و حساب فلوق التقييم في الجانب المدين.[2]

104		**ح/فلوق التقييم**	**xxx**	
	20	**ح/ تثبيتات غير مادية (معنوية)**		**Xxx**

ثانيا: إعادة تقييم التثبيتات المعنوية

تقييم الأصول المعنوية بعد تقييمها الأول بطريقتين (طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم) حيث:

- **طريقة التكلفة:** تحسب القيمة المحاسبية للأصل المعنوي كما يلي: [3]

القيمة المحاسبية = تكلفة – مجموع الإهتلاكات – مجموع خسائر القيمة

- **طريقة إعادة التقييم:** تحسب القيمة المحاسبية للأصل المعنوي كما يلي: [4]

القيمة المحاسبية = تكلفة إعادة التقييم حسب القيمة العادلة، وتحدد القيمة العادلة اعتمادا على سوق الأصل.

1 لبوز نوح، **مرجع سابق**، ص:15.

2**نفس المرجع**، ص:15.

3 محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص:138.

4محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص:138.

يسجل فارق إعادة التقييم مباشرة في صنف حسابات رؤوس الأموال على مستوى حساب 105 (فارق إعادة التقييم) حيث يسجل ضمن هذا الحساب كل فروقات التقييم الناتجة عن أكثر من تقييم وفق الشروط القانونية للأصول التي أعيد تقييمها أكثر من مرة.[1]

يتم تسجيل هذا الفرق وفقا لثلاثة حالات نذكرها كما يلي:

- **الحالة الأولى:** حالة فلوق إعادة التقييم إيجابي أي (القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية) وذلك عندما يكون فارق إعادة التقييم ايجابي، نجعل حساب105 "فارق إعادة التقييم" دائن وفي المقابل حسابات التثبيتات المعنوية مدينة.[2]

20		ح/ تثبيتات غير مادية (معنوية)	Xxx	
	105	ح/فارق إعادة التقييم		Xxx

- **x** = القيمة السوقية – القيمة المحاسبية

- **الحالة الثانية:** إذا تبين أن فارق إعادة التقييم أبرز وجود خسارة في القيمة (سلبية)، فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم الذي سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال الخاصة بالأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية المتبقية الصافية) كعبء من الأعباء.ويسجل القيد المحاسبي التالي:[3]

681		ح/مخصصات الإهتلاكات والمؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	Xxx	
	290	ح/ خسائر في قيمة التجهيزات المعنوية		Xxx

- **الحالة الثالثة:** فارق إعادة تقييم سالب وسابقه موجب تكون المعالجة في هذه الحالة بتسجيل عكس القيد الايجابي أي جعل الحساب 105 "فارق إعادة التقييم" مدينا وحسابات التثبيتات المعنية دائنة والفارق يعتبر خسارة قيمة.[4]

105		ح/فارق إعادة التقييم	Xxx	
	20	ح/ التثبيتات غير المادية (المعنوية)		Xxx

681		ح/ مخصصات الإهتلاكات و التموينات وخسائر القيمة للأصول غير جارية	Xxx	
	290	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية (المعنوية)		Xxx

1 Ali TZDAIT, **Maitrise du systems comptable financier**, imprimé sur les presses de ENAG Algérie, Octobre, 2009, P146.

2**op-cit**, P:146.

3 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة**، مرجع سابق، ص:224.

4 Ali TZDAIT, **op-cit**, P:147.

- عند وجود مؤشرات أو دلائل تدل على أن خسارة الانخفاض التي تم الاعتراف بها سابقاً لم تعد توجد فعندها يجب على إدارة المؤسسة إعادة تقييم القيمة العادلة للأصل منذ آخر تاريخ لعملية الاعتراف بالخسائر والعمل على زيادة المبلغ المرحل للأصل منخفض القيمة حتى تساوي القيمة الإستردادية لها ويتم استرداد خسارة انخفاض الأصل التي تم إعادة تقييمها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم وبعد الاعتراف باسترداد خسارة الانخفاض يجب تعديل تكلفة الإهتلاك للأصل في الفترة المستقبلية لتخصيص القيمة المرحلة والمعدلة للأصل أو مخصوماً منها قيمتها المتبقية إن وجدت على أساس منتظم على مدة حياة الأصل النافعة والمتبقية. [1]

290		ح/خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية (المعنوية)	Xxx	
	781	ح/إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و التموينات –الأصول الغير جارية		Xxx

681		ح/ مخصصات الإهتلاكات و التموينات و خسائر القيمة و الأصول غير الجارية	Xxx	
	290	ح/خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية (المعنوية)		Xxx

المطلب الثاني: جرد وإعادة تقييم التثبيتات العينية

يفرض النظام المحاسبي المالي القيام بجرد التثبيتات العينية أيضا باعتبارها أصل من أصول المؤسسة، وإعادة لتقييم الأصول العينية تسمح بإعطاء صورة صادقة لها كما هو الح ال في الأصول المعنوية وبناءا على هذا تتم عملية جرد وإعادة التقييم وفقا لما يلي:

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للإهتلاك التثبيتات العينية

إن جرد التثبيتات العينية يتم كما رأينا لدى دراسة الجرد الخاص بالتثبيتات المعنوية وعليه فإن التسجيل المحاسبي للإهتلاك يكون بجعل حساب 681 مدينا وحساب 281 دائنا كما يلي:[2]

681		ح/ مخصصات الإهتلاك والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير جارية	Xxx	
	281	ح/إهتلاك التثبيتات المادية (العينية)		Xxx

يوجد ضمن هذا الحساب "281" الحسابات الفرعية التالية:[3]

- 2812 إهتلاك أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية.
- 2813 إهتلاك البناءات.
- 2815 إهتلاك المنشاة التقنية.

1 محمد نواف حمدان عابد، **مرجع سابق**، ص:25.

2 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، **مرجع سابق**، ص:126.

3 Le système compactable financier, **op-cit**, comptes d'immobilisations.

– 2818 إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى.

- لا يطبق أي إهتلاك على التثبيتات الجاري انجازها والذي يمثل حساب 23، ولكن عند وقوع الخسارة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمت التثبيت القابلة للتحصيل اقل من قيمته المحاسبية.[1]
- يطبق الإهتلاك على التثبيتات الموضوعة موضع امتياز وهي "قسط سنوي بشكل مجموعة من الأقساط السنوية لأعباء موجودات لدى الغير بصفته تحت التوكيل الذي يحمل على تكاليف كل دورة محاسبية بحيث عند نهاية العمر الإنتاجي للقيم الثابتة الموكلة للغير تسييرها يجب أن يعادل رصيد هذا الحساب مبلغ الأصل الموضوع تحت التوكيل المسجل ضمن الأصل المعني.

ويسجل سنويا القيد المحاسبي لقسط إهتلاك التثبيتات الموضوعة وموضع امتياز كالتالي:[2]

229		ح/ حقوق مانح الامتياز	Xxx	
	282	ح/إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز		Xxx

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة عن التثبيتات العينية

نفس الشيء تسجيل الخسائر في القيمة عن التثبيتات العينية كما هو الحال بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية "إذ يتعلق الأمر بمراجعة الخسارة المدرجة (المسجلة) 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".[3]

التسجيل المحاسبي للخسارة (أو زيادة قيمة الخسارة) لتثبيتات العينية تكون وفق القيد المحاسبي التالي:[4]

681		ح/ مخصصات الإهتلاك و التموينات وخسائر القيمة والأصول غير جارية	Xxx	
	291	ح/خسائر القيمة عن التثبيتات المادية (العينية)		Xxx

ويسجل ضمن قائمة هذا الحساب "291" الحسابات الفرعية التالية:[5]

2912: خسائر القيمة عن أعمال التنضيد وتهيئة القطع الأرضية.

2913: خسائر القيمة عن البناءات.

2915: خسائر القيمة عن المنشآت التقنية.

2918: خسائر القيمة عن التثبيتات المادية الأخرى.

1 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص:60.

2 **نفس المرجع**، ص: 60.

3 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص:133.

4 Micheline Friedrich et Georges Langlois et Alain berlaud, **comptabilité approfondie**, DCG 10, édition fourcher, France, 2007, p:151

5 Le système compactable financier, **op-cit**, comptes d'immobilisations.

يجب على المؤسسة القيام في نهاية كل دورة بتحديد قيمة الاسترجاع للأصل لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة.

- **في حالة ارتفاع قيمة التدهور:** إعادة تخصيص مبلغ إضافي ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص.
- **في حالة انخفاض قيمة التدهور أو زوال مبررة:** إلغاء المخصص ويستعمل الحساب 781 ويكون وفقا للقيد التالي:[1]

291		**ح/خسائر القيمة عن التثبيتات المادية (العينية)**	**Xxx**	
	781	**ح/إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و التموينات –الأصول غير الجارية**		**Xxx**

- بالنسبة لتثبيتات الجاري انجازها والتثبيتات الموضوعة موضع امتياز يطبق نفس التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة الخاص بالتثبيتات العينية حيث.

- حساب 292 خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز يسجل في هذا الحساب جميع الخسائر المتوقعة للقيم الثابتة الموجودة عند الغير ويسجل القيد التالي:[2]

682		**ح/ مخصصات ل لإهتلاكات و التموينات و خسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز**	**Xxx**	
	292	**ح/خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز**		**Xxx**

- حساب 293 خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها وكما سبق الذكر لا تخضع للإهتلاك ولكن إذا حدث خسارة في القيمة يجب إثباتها إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل اقل من قيمته المحاسبية، نظر لتغيرات التقدير الحاصلة أثناء انجاز الإشغال[3]

ويسجل القيد المحاسبي التالي:

681		**ح/ مخصصات الإهتلاك و التموينات وخسائر القيمة والأصول غير جارية**	**Xxx**	
	293	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها		**Xxx**

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية

إن التسجيل المحاسبي لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية تتم وفقا لما سيرد حيث سنظهر أولا كيفية تقييم الأصول العينية وكيفية تسجيلها محاسبيا ثم طريقة إعادة تقييم هذه الأصول وكيف تسجل.

أولا: تقييم التثبيتات العينية

---

1 Micheline Friedrich et autre, **op-cit**, p; 153.

2 لبوز نوح، **مرجع سابق**، ص:74.

3 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص:60.

تقييم التثبيتات العينية "في البداية بحسب التكلفة في حالة توفر شروط تسجيلها كأصل بتكلفة شراءها (سعر الشراء الصافي) بالإضافة إلى التكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها لتصبح جاهزة للاستعمال (تكاليف الإيصال، تركيب .....)"[1]

حيث تكون تسجل عملية تقييم التثبيتات العينية كما يلي:

الحالة الأولى: حالة القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية وذلك يجعل الحساب المثبت العيني المعنى في الجانب المدين وحساب فوق التقييم في الجانب الدائن.[2]

21		**ح/ تثبيتات المادية (العينية)**	**xxx**	
	104	**ح/فلوق التقييم**		**Xxx**

الحالة الثانية: حالة القيمة السوقية أقل من القيمة المحاسبية وذلك بجعل حساب التثبيتات العيني ة في الجانب الدائن وحساب فلوق التقييم في الجانب المدين.[3]

104		**ح/فلوق التقييم**	**xxx**	
	21	**ح/ التثبيتات المادية (العينية)**		**Xxx**

ثانيا: إعادة تقييم التثبيتات العينية

تتم عملية تسجيل إعادة تقييم الأصول غير الجارية العينية بنفس المراحل المتبعة في إعادة تقييم التثبيتات المعنوية وعليه فإن تقييد إعادة تقييم التثبيتات العينة يتم وفقا لثلاث مراحل وهي:

– **الحالة الأولى:** فلوق إعادة التقييم يكون إيجابي (القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية)[4]

21		**ح/ التثبيتات المادية (العينية)**	**xxx**	
	105	**ح/فارق إعادة التقييم**		**Xxx**

- **x** = القيمة السوقية – القيمة المحاسبية

– **الحالة الثانية:** فلوق إعادة التقييم يكون سلبيا(القيمة السوقية أقل من القيمة المحاسبية): [5]

681		**ح/ مخصصات الإهتلاكات و التموينات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية**	**Xxx**	
	291	**ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية (العينية)**		**Xxx**

– **الحالة الثالثة:** فارق إعادة تقييم سالب وسابقه موجب:[6]

105		**ح/فارق إعادة التقييم**	**xxx**	
	21	**ح/ التثبيتات المادية (العينية)**		**Xxx**

1 محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص:102.

2 لبوز نوح، **مرجع سابق**، ص:15.

3 **نفس المرجع**، ص:15.

4 Micheline Friedrich et autre, comptabilité approfondie **op-cit,** p; 232.

5 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، ص:146.

6 Ali TZDAIT, **op-cit**, P:147.

681		ح/ مخصصات الإهتلاكات و التموينات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	Xxx	
	291	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية (العينية)		Xxx

المطلب الثالث: جرد وإعادة تقييم التثبيتات المالية

كما سبقت الإشارة فان الأصول المالية تقيم عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك جميع المصاريف والرسوم المتعلقة بالعملية، عدا الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب[1]

الفرع الأول: جرد التثبيتات المالية

إن التثبيتات المالية نوعان، تثبيتات تحتفظ بها المؤسسة إلى تاريخ الاستحقاق وتثبيتات مالية جاهزة وعليه:

- **التثبيتات التي تحتفظ بها المؤسسة:** "هي تثبيتات تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل اقل من قيمتها المحاسبية الصافية، إن خسارة القيمة تسجل في نهاية السنة وذلك بجعل حساب 686 مدين وحساب 296 مثلا، دائنا".[2]

تقيد محاسبيا كما يلي:

686		ح/ مخصصات الإهتلاكات و التموينات وخسائر القيمة- العناصر المالية	Xxx	
	296	ح/خسائر القيمة عن المساهمات و الديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات		xxx

- **تثبيتات مالية جاهزة للبيع:** "وهي أصول اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل والمتوسط الأجل وهذا بالإضافة إلى الفوائد المحصلة خلال فترة حيازة هذه الأصول"[3]

وعليه فان خسارة القيمة تسجل في نهاية السنة وتقيد بنفس التقييد الذي تقيد به خسائر القيمة عن التثبيتات المحتفظ بها على النحو التالي: بجعل حساب 686 مدين وحساب 296 أو حساب 297، دائنا".

686		ح/ مخصصات الإهتلاكات و التموينات وخسائر القيمة- العناصر المالية	Xxx	
	296	ح/خسائر القيمة عن المساهمات و الديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات		Xxx
	أو			
	297	ح/خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		Xxx

1 ضيف الله محمد الهادي، و مسعود دراوسي وآخرون، **محاضرات في مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الواد، الجزائر، منشورة، ص:8.

2 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة، مرجع سابق**، ص: 139.

3 **نفس المرجع**، ص:140.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات المالية

أولا: تقييم التثبيتات المالية

إن فارق التقييم أي الفارق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخدام الحساب 104(فارق التقييم)، إن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات والتي لا تباع إلا بعد عدة سنوات.

لكن بعد بيع السندات أو إذا تبين أن خسارة انخفاض قيمة هذه السندات هي نهائية، عندها يتم تسجيل خسارة القيمة في حساب النتيجة.

في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية الجاهزة للبيع على أساس قيمتها الحقيقة أو (القيمة العادلة) كالتالي:[1]

- بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي (أي بورصة الأوراق المالية): يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية.
- بالنسبة لسندات غير مدرجة في السوق المالي: يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل).
- **الحالة الأولى:** التسجيل المحاسبي للتدني يكون كما يلي:

104		ح/فارق التقييم	Xxx	
	273	ح/ السندات المثبتة لنشاط المحفظة		Xxx

- **الحالة الثانية:** تسجيل الزيادة الخاصة بسندات المحفظة كما يلي:

273		ح/ السندات المثبتة لنشاط المحفظة	Xxx	
	104	ح/فارق التقييم		Xxx

ثانيا:إعادة تقييم التثبيتات المالية

إن إعادة تقييم التثبيتات المالية "تكون مرتبطة بسندات المساهمة والحسابات الدائنة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا، وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، يتم تقييمها عقب إدراجها الأول في الحسابات بقيمتها الحقيقية .

ويستخرج ما يظهر من فوارق إعادة التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقة مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة".[2]

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة، مرجع سابق**، ص:140.

2 ضيف الله محمد الهادي، **مرجع سابق**، ص:9.

يجب على المؤسسة كذلك القيام في نهاية كل دورة بتحديد قيمة الاسترجاع للأصل لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة:

- في حالة ارتفاع قيمة المخصص تسجل المؤسسة نفس قيد الإثبات.

- أما في حالة انخفاض أو إلغاء المخصص، فإنه يجب ترصيد الحساب 29 واسترجاع جزء أو كل المخصص باستعمال حساب 785 يسجل القيد التالي: [1]

296		ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات	Xxx	
297		ح/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة	Xxx	
	785	ح/ الإسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيم ة و التموينات -الأصول الجارية		Xxx

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول الجارية

تعد وظيفة جرد المخزونات من بين الوظائف الأساسية للمؤسسة التي تقوم بمراجعة الكميات من الأصناف المختلفة، كما أن المبدأ الأساسي لمحاسبة المخزونات هو التقييم، حيث تعتمد المؤسسة على عدة طرق لتقييم المخزونات وسنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية الجرد الذي يعتبر أمر ضروري ومهم للمؤسسة بالإضافة لأهم الطرق المستعملة في تقييم المخزونات.

المطلب الأول: تسوية حسابات المخزون

يعتبر الجرد أمر ضروري بالنسبة للمؤسسة وذلك لمعرفة موجوداتها حيث سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف الجرد، أهدافه، وكيفية تقييم المخزونات... الخ.

الفرع الأول: قواعد جرد وتقييم المخزونات

من اجل تحديد وتقييم المخزونات لابد من القيام بالجرد في نهاية الدورة وذلك بإعادة التقييم للوصول إلى المساواة بين الأرصدة المحاسبة والقيم الموجودة فعلا بالمخازن.

أولا: تعريف الجرد وأهدافه

1. **تعريف الجرد** :هناك عدة تعاريف للجرد نذكر منها:

جرد المخزونات هو عبارة "عن مقارنة الموجودات الفعلية بالمخازن من المستلزمات المختلفة بتلك الموجودة في السجلات". [2]

1 مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص:7.

2 عبد الغفار حنفي، **إدارة المشتريات والمخازن**، دار النشر الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص:185.

كما يعرف أيضا بأنه: "مجموعة إجراءات يتم خلالها فحص وقياس وضبط جميع المواد التي في حوزة ومسؤولية المخازن، وتبويبها في جداول الجرد من جهة، ومن جهة جمع كافة المعلومات المتعلقة بهذه المواد من السجلات والمستندات والدفاتر المخزنة، ثم التأكد من مدى مطابقة الأرصدة الفعلية مع الأرصدة الدفترية، والكشف عن أي فرق بينها والبحث عن سببه وتسوية الرصيد على أساس الرقم الفعلي ".[1]

بالإضافة إلى أن الجرد هو" حصر المخزون الفعلي وتدقيق الرصيد الدفتري والتأكد منه كم ن ونوعا ووجودا وضبطه بصورة فعلية على ضوء النتائج الفعلية ".[2]

2. أهداف الجرد:

تهدف عملية الجرد إلى تحقيق ما يلي:[3]

- تحديد الأصناف الموجودة في المخازن.
- التأكد من صلاحية الأصناف المختارة للبيع أو الإنتاج.
- معرفة قيمة البضاعة الموجودة في وقت الجرد في المخازن.
- تحديد الأصناف بسيطة الحركة.
- اكتشاف النقص أو العجز أو الزيادة في الكميات المخزنة.
- اكتشاف نقاط الضعف في النظام المخزني للمؤسسة

ثانيا: طرق الجرد

خصص النظام المحاسبي المالي طريق يتين لتسيير المخزونات وللمؤسسة كامل الحق في اختيار إحدى الطريقين بما يتماشى مع التسيير وهما (طريقة الجرد المتناوب وطريقة الجرد الدائم):

1. **المعالجة المحاسبية لجرد وتقييم المخزون في نظام الجرد المتناوب (الشامل أو الدوري):**

"تعتمد هذه الطريقة على القيام بإجراء جرد فعلي (طبيعي) للمخزون السلعي الموجود في تاريخ معين، عن طريق عد أو وزن وقياس الوحدات الموجودة في ذلك التاريخ باستخدام إحدى طرق التقييم السابقة".[4]

✓ **جرد المخزون في ضل الجرد المتناوب:**

تتوقف طريقة متابعة المخزون حسب هذه الطريقة في كل الأحوال على نتائج الجرد المادي لعناصر المخزون التي تتم على الأقل مرة في نهاية كل سنة، بعدها تقوم المؤسسة بالتسوية المحاسبية لوضعية المخزونات من خلال:

- **خلال الدورة يجب إثبات قيد نقل الملكية باستعمال:** تكون المعالجة المحاسبية على المراحل التالي:[1]

1 محمد العدوان وآخرون، **إدارة الشراء والتخزين**، دار الصفاء لنشر، الأردن، 2006، ص:247.

2 سعود خضر وحمد الكبيسي، **دراسات في التخطيط ورقابة المخزون**، دار الحرية لطباعة، بغداد، 1997، ص:213.

3 غانم فنجان موسى، **الأصول المتداولة في إدارة المخزون**، دار الرسالة للطباع والنشر، بغداد.1980، ص:301.

4 لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص:274.

38		ح/المشتريات المخزنة	xxx	
	401	ح/موردو المخزونات و الخدمات		Xxx
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		Xxx

- نهاية الدورة يجب البدء في إلغاء رصيد بداية المدة:

- بالنسبة لمخزون البضائع والمواد واللوازم تعالج محاسبيا كما يلي:[2]

600		ح/مشتريات البضاعة المباعة	xxx	
601		ح/ المواد الأولية	xxx	
602		ح/ التموينات الأخرى	xxx	
	30	ح/ المخزونات من البضائع		Xxx
	31	ح/ المواد الأولية و التوريدات		xxx
	32	ح/ تموينات أخرى		xxx

×: تمثل مخزون أول مدة

- بالنسبة لمخزون المنتجات: وذلك عن طريق التقييد في الجانب الدائن من الحسابات 33 "سلع قيد الإنتاج" و 34 "خدمات قيد الانجاز" و35 "إنتاج مخزون" بمقابل الجانب المدين من حسابات 72" الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون" المناسبة ويسجل كما يلي:[3]

72		ح/ الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين	Xxx	
	33	ح/ إنتاج السلع الجاري انجازها		XXX
	34	ح/ إنتاج الخدمات الجاري انجازها		XXX
	35	ح/ المخزونات من المنتجات		Xxx

x: تمثل تكلفة إنتاج مخزون أول المدة.

- إثبات استهلاك المشتريات: بترصيد حساب 38 وذلك لجعله دائنا بمبلغ المشتريات التي تمت خلال الدورة وجعل حسابات 60 "المشتريات المستهلكة" مدنية.[4]

600		ح/مشتريات البضاعة المباعة	Xxx	
601		ح/ المواد الأولية		
602		ح/ التموينات الأخرى		Xxx
	380	ح/البضائع المخزنة		Xxx
	381	ح/المواد الأولية و التوريدات المخزنة		Xxx
	382	ح/التموينات الأخرى المخزنة		

×: تمثل المشتريات خلال الدورة.

---

1 مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص: 4.

2 **نفس المرجع**، ص:4.

3 **نفس المرجع**، ص:4.

4 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص62.

- استحداث وإثبات رصيد نهاية المدة:

- بالنسبة لمخزون البضائع والمواد واللوازم: "ويكون ذلك بجعل حسابات 60 "المشتريات المستهلكة" دائنا وحسابات المخزونات «30، 31، 32... " مدنية".[1]

30		ح/ المخزونات من البضائع	xxx	
31		ح/ المواد الأولية و التوريدات	Xxx	
32		ح/ تموينات أخرى	Xxx	
	600	ح/ مشتريات البضائع المبيعة		Xxx
	601	ح/ المواد الأولية		Xxx
	602	ح/التموينات الأخرى		Xxx

- بالنسبة لمخزون المنتجات: يكون ذلك بجعل حسابات المخزونات (33، 34، 35) مدنية وحسابات 72 "الإنتاج المخزن" دائن.

33		ح/ إنتاج السلع الجاري انجازها	Xxx	
34		ح/ إنتاج الخدمات الجاري انجازها	xxx	
35		ح/ المخزونات من المنتجات	xxx	
	72	ح/ الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين		Xxx

X: تكلفة إنتاج آخر المدة.

✓ **تقييم المخزون في ظل نظام الجرد المتناوب:** بعد حصر وتحديد كمية مخزون آخر المدة يتم تقييم هذا المخزون بهدف تحديد تكلفته، من خلال الطريقتين التاليتان:

- طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة:[2]

تتطلب هذه الطريقة إعادة احتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة أو على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في المؤسسة، طريقة المتوسط المرجح بعد كل دخول، في هذه الطريقة يكون:

المتوسط المرجح للوحدة = تكلفة رصيد المخزون لأول مرة + تكلفة الوحدات / عدد وحدات مخزون أول مدة + عدد وحدات المخزون المشتراة

حيث قيمة المبيعات= عدد الوحدات المباعة * متوسط تكلفة الوحدة المخزونة السابقة للبيع

متوسط تكلفة وحدة المخزون= إجمالي التكلفة/عدد الوحدات المتاحة

- طريقة نفاذ المخزون الوارد أولا الصادر أولا:[3]

---

[1] مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص: 4.

2 طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص:23 .

3 يحي قللي، **مبادئ المحاسبة المالية**، اتراك للطباعة وانشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004، ص:214.

تقوم هذه الطريقة على أساس تقييم المخزون السلعي في أخر المدة على أساس أنه ما يتم شراؤه أولا يتم بيعه أو استخدامه في الإنتاج أولا، ومن ثم فإن ما يتبقى من الوحدات المخزنة في نهاية الفترة يمثل احدث المشتريات.

2. **المعالجة المحاسبية لجرد وتقييم المخزون في ظل نظام الجرد المستمر**(الدائم)

✓ **جرد المخزون في ضل نظام الجرد المستمر:**

"متابعة حركة المخزون حسب هذه الطريقة تتم بالموازاة مع عمليات نقل الملكية يوما بيوم، وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة تحديد قيمة رصيد عناصر المخزون في أي لحظة من الزمن"[1]

وتكون المعالجة المحاسبية عندما يسجل الكيان فوارق محتملة بين المخزون المادي وحساب المخزون المدين، في نهاية السنة المالية، بإتباع الخطوات التالية:

- **تسوية الفارق العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي في نهاية السنة:** في حالة تطبيق الجرد المستمر وإذا ما تبين في نهاية السنة أن الجرد المادي كان مغايرا للجرد المحاسبي، فإن تسوية الفارق تتم كالتالي: [2]

- **الحالة الأولى:** في حالة الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي نسجل القيد التالي (الفارق ايجابي):

30		ح/المخزونات من بضاعة	xxx	
31		ح/المواد الأولية و التوريدات	xxx	
32		ح/التموينات الأخرى	xxx	
35		ح/ المخزونات من المنتوجات		
	600	ح/مشتريات بضاعة مباعة		xxx
	601	ح/المواد أولية		xxx
	602	ح/التموينات أخرى		xxx
	72	ح/الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين		xxx

- **الحالة الثانية:** في حالة أن الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي للمخزون فالتسوية تتم بتسجيل عكس القيد السابق (فارق سلبي)

1 مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص: 4.

2 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة، مرجع سابق**، ص: 142.

600		ح/مشتريات بضاعة مباعة	xxx	
601		ح/مواد أولية مستهلكة	xxx	
602		ح/تموينات أخرى مستهلكة	xxx	
72		ح/الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين	Xxx	
	30	ح/المخزونات بضاعة		Xxx
	31	ح/المواد الأولية و التوريدات		Xxx
	32	ح/التموينات الأخرى		Xxx
	35	ح/ المخزونات من المنتوجات		Xxx

-تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي

في حالة اعتبار الفارق في المخزون فرقا غير عاديا(يكون مبلغ الفرق ضخم نوعا ما) فإن التسوية تكون كالتالي:[1]

- **الجرد المادي للمخزون أقل من الجرد المحاسبي:** في هذه الحالة نجعل حساب 657 مدينا بالفارق، وحساب المخزون المعني دائنا(فارق سلبي).

657		ح/ أعباء التسيير الجاري الاستثنائية	Xxx	
	30	ح/ المخزونات من البضائع		XXX
	31	ح/ المواد الأولية و التوريدات		XXX
	32	ح/ التموينات أخرى		XXX
	35	ح/ المخزونات من المنتجات		XXX

- **الجرد المادي للمخزون أكبر من الجرد المحاسبي:** في هذه الحالة نجعل المخزون المعني مدينا وحساب757 دائنا بالفارق، وحساب المخزون المعني مدين (فارق ايجابي).

30		ح/ المخزونات من البضائع	Xxx	
31		ح/ المواد الأولية و التوريدات	XXX	
32		ح/ التموينات أخرى	XXX	
35		ح/ المخزونات من المنتجات	xxx	
	757	ح/المنتجات الاستثنائية من عمليات التسيير		XXX

1 عبد العليم، مرجع سابق، ص: 75.

إما بالنسبة للمنتوجات المصنعة أو قيد التصنيع فان المؤسسة" تسجل الفوارق المحتم لة بين المخزون المادي والمخزون المحاسبي في الجانب المدين لحسابات المخزونات (33، 34، 35)، يقيد مبلغ هذه الحسابات إلى القيمة المثبتة في الجرد المادي.

حيث يسجل بصفة عامة كل من الزيادة والنقصان في الجرد ضمن حساب 72(إنتاج مخزن أو متناقص من المخزون)"[1]

- **الجرد المادي للمخزون أكبر من الجرد المحاسبي (فارق إيجابي):**

33		ح/إنتاج السلع الجاري انجازها	Xxx	
34		ح/إنتاج الخدمات الجاري انجازها	XXX	
35		ح/المخزونات من المنتجات	XXX	
	72	ح/الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين		XXX

- **الجرد المادي للمخزون أقل من الجرد المحاسبي(فارق سلبي):**

72		ح/ الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين	Xxx	
			XXX	
	33	ح/إنتاج السلع الجاري انجازها	XXX	
	34	ح/إنتاج الخدمات الجاري انجازها	XXX	
	35	ح/المخزونات من المنتجات		XXX

✓ **تقييم المخزون في ظل نظام الجرد المستمر:**

يتم جرد وتقييم المخزون وفقا لنظام الجرد المستمر باستخدام نفس الطريقتين السابقتين، الوارد أولا الصادر أولا، أو التكلفة الوسيطية المرجحة، تكون عملية الجرد بنفس الطريقة بالنسبة للجرد الدوري، إلا أن الاختلاف في طريقة وشكل تطبيق الطريقة، حيث يعتمد نظام الجرد المستمر على إعداد بطاقة لكل نوع من المخزون توضح حركته خلال الفترة، بحيث يمكن تحديد كمية وتكلفة المخزون في أي وقت دون الانتظار إلى نهاية الفترة المالية، ويكون شكل البطاقة كالتالي:[2]

الجدول رقم(3-2): بطاقة حركة المخزون

1 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص:63.

2 عبد العليم، **مرجع سابق**، ص: 73.

		إدخالات			إخراجات			مخزونات		
التاريخ	البيان	الكمية	السعر	المبلغ	الكمية	السعر	المبلغ	الكمية	السعر	المبلغ

المصدر: عبد العليم بشيري، **أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية**، مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، التخصص مالية ومحاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011، ص:72.

- هناك طريقة ثالثة في التقييم وهي الوارد أخيرا الصادر أولا، غير أن هذه الطريقة غير مسموح بها في النظام المحاسبي المالي.

– الفرع الثاني: خسائر القيمة عن المخزونات

يسجل فيه قيمة التدني المتوقع في قيم المخزون في حساب 39 "خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها حيث يرصد التدني في قيم المخزون من خلال عمليات الجرد الدائم التي تحاول أن تطابق بين القيم المحاسبية (التكلفة) للمخزون والقيم الفعلية المتوجهة لعملية الجرد وتتمثل في الفروقات الناتجة بين القيمتين في تلف جزء من المخزون أو تغير قيمة وعليه:

أولا: تعريف المؤونة

يمكن تعريف المؤونة بأنها عبارة "عن عب ء تتحمله المؤسسة عند نهاية كل دورة محاسبية حيث تكون تقوم بتكوين مؤونة لمواجهة التدني في احد عناصر الأصول".[1]

وكذا تعرف مؤونة المخزونات بأنها: "تقوم المؤسسة بتكوين مؤونة لمخز وناتها عندما يحدث تدهور في المخزونات أو انخفاض القيمة لدفترية عن القيمة السوقية".[2]

ثانيا: التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة عن المخزونات

يتم تكوين مؤونة بجعل حساب685 مخصصات إهتلاك مؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية مدينا وجعل حساب39 خسائر قيمة المخزون أو أحد فروعه دائنا.[3]

685		**ح/ مخصصات الإهتلاك والتموينات وخسائر القيمة–الأصول الجارية**	**xxx**	
	39	**ح/خسائر القيمة عن المخزون ات والجاري تخزينها**		**Xxx**

ويضم حساب 39 الحسابات الفرعية التالية:[1]

1 عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **مرجع سابق**، ص:241.

2 **نفس المرجع**، ص:241.

3 مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص:6.

390: خسائر القيمة عن مخزونات البضائع.

391: خسائر القيمة عن مخزونات المواد الأولية و التوريدات.

392: خسائر القيمة عن التموينات الأخرى.

393: خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري انجازها.

394: خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري انجازها.

395: خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات.

397: خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.

1. إعادة النظر في المؤونة

في نهاية كل دورة محاسبية ينبغي إعادة النظر في قيمة المؤونة مما يؤدي إلى زيادتها أو انخفاضها وتسجل كما يلي: [2]

- **حالة زيادة:** يسجل نفس القيد الذي سجل عند تكوين المؤونة ولكن بمبلغ الزيادة.

685		ح/ مخصصات الاهتلاك والتموينات وخسائر القيمة –الاصول الجارية	xxx	
	39	ح/إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات _الأصول الجارية		xxx

-**حالة انخفاض:** يجب التخفيض في المؤونة المكونة وذلك بجعل الحساب 39 مدينا والحساب 785 دائنا بالفرق في المبلغ.[3]

39		ح/ خسائر القيمة عن المخزونات أو الجاري تخزينها	xxx	
	785	ح/إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات _الأصول الجارية		Xxx

- **استخدام المؤونة:** بعد بيع البضاعة أو المنتجات التي كونت لأجلها خسارة قيمة، فانه يتم ترصيد هذه المؤونة، وهذا بجعل حساب 39 مدينا.[4]

39		ح/ خسائر القيمة عن المخزونات أو الجاري تخزينها	Xxx	
	785	ح/إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و التموينات_ الأصول		Xxx

1 Le système compactable financier, **op-cit**, comptes de stocks et en- cours.

2 شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، جزء أول، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008، ص:50.

3 مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص: 6.

4عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، مرجع سابق، ص144.

		الجارية		

المطلب الثاني: تسوية حسابات الغير

عند القيام بعملية الجرد تقوم المؤسسة بجرد مختلف حساباتها، بالإضافة إلى جرد التثبيتات وجرد المخزون، نجد هناك مجموعة من التسويات الأخرى المتعلقة بالأصول الأخرى للمؤسسة، والتي تتطلب تسوية في نهاية الدورة المالية.

الفرع الأول: خسائر القيمة عن حسابات الغير

عند إثبات خسارة القيمة عن حسابات الغير يتم تقييدها في الجانب الدائن للحسابات 49 للمؤسسة حسب طبيعة الحسابات الدائنة المعنية وفي المقابل يتم القيد في الجانب المدين لحسابات التكاليف (مخصصات خسارة القيمة).[1]

685		**المخصصات للإهتلاك والتموينات وخسائر القيمة-الأصول الجارية**	**Xxx**	
	49	**ح /خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى**		**Xxx**

كما يمكن تقسيم الحساب 49 إلى حسابات الفرعية التالية:[2]

- 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن.
- 495 خسائر القيمة عن حسابات المجمع.
- 496 خسائر القيمة عن حسابات المدينين المختلفة.
- 498 خسائر القيمة عن حسابات أخرى للأطراف الأخرى.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبي لخسارة القيمة لحسابات الغير

يضبط حساب خسارة القيمة المتعلقة بكل حساب للغير في نهاية كل سنة مالية (تعديل المؤونة) عن طريق:[3]

- القيد في الجانب المدين لحسابات المخصصات المطابقة عندما يرتفع مبلغ خسارة القيمة.
- القيد في الجانب الدائن للحساب 78 (الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات) عندما ينخفض مبلغ خسارة القيمة أو يلغى عندما تصبح خسارة القيمة كلية أو جزئية أي لا مبرر لوجودها.

وعند حلول تاريخ تسديد الدين الذي كان موضوع خسارة في القيمة، فان خسارة القيمة المثبتةسابقا ترصد عن طريق القيد في الجانب الدائن من الحساب 78، وعندما يتبن بان الدين غير قابل للاسترداد، تقيد خسارة

1القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص: 70.

[2] Le système compactable financier, **op-cit**, comptes de tiers.

[3] القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق، ص:71.**

القيمة في مبلغ ال دين ويقيد الفارق المحتمل في الحساب 654 (خسارة عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل).

وعلى هذا الأساس تكون المعالجة المحاسبية لتعديل المؤونة تكون وفقا للخطوات التالية: [1]

الحالة الأولى: المؤونة المكونة سابقا لا تغطي نسبة الديون المشكوك في تحصيلها فيتم تعديل المؤونة بالزيادة، وتكون بنفس قيد تكوين المؤونة.

685		**ح/ المخصصات للإهتلاك و التموينات وخسائر القيمة-الأصول الجارية**	**Xxx**	
	49	**ح /خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى**		**Xxx**

الحالة الثانية: المؤونة المكونة أكبر من الدين المشكوك في تحصيله فيتم تعديل المؤونة بالنقصان ، وتكون بالقيد التالي:

49		**ح /خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى**	**Xxx**	
	78	**ح/ الإسترجاعات عن خسائر القيمة و التموينات**		**Xxx**

الحالة الثالثة: أما بالنسبة للديون التي لا أمل في تحصيلها فهي تعتبر حقوق غير قابلة للتحصيل مما يؤدي إلى إثبات خسارة بالشكل التالي:

654		ح/ خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل	**Xxx**	
	49	**ح /خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى**		**Xxx**

الفرع الثالث: جرد حسابات العملاء

للفهم الجيد لما سبق من شرح نظري للمعالجة المحاسبية لخسارة القيمة المتعلقة بحسابات الغير وباعتبار أن التسوية المحاسبية لخسارة القيمة تنطبق على جميع فئات الصنف الرابع (حسابات الغير) عموما، قمنا بمحاولة تخصيص الدراسة على حسابات العملاء لأنها أكثر تداول بالنسبة للمؤسسة وعلى هذا الأساس:

"تتمثل هذه العملية في مر اجعة الوثائق التي تثبت الديون التي هي في ذمة العملاء لصالح المؤسسة وتصحيح أي خطا في مبالغ هذه الديون، وكذا تصنيفها تبعا لطول تحصيلها، إن فحص ومتابعة حسابات العملاء يتم بشكل مستمر وخلال كامل الفترة المحاسبية، وهذا بدراسة دقيقة لملفات مختلف العملاء، قصد معرفة صعوبات التحصيل أو مخاطر التسديد".[2]

- **العملاء المشكوك في تحصيل دينهم:** هم العملاء الذين يتوقع أن لا يسددوا جزءا أو كل الدين المستحق عليهم وعليه يجب أن تكون هنا معالجة محاسبية لهذا الصنف.

بالإضافة إلى ذلك يمكن أن نصادف حالة يكون فيها رصيد حساب العملاء دائن، مما يتطلب تسوية في نهاية السنة

[1] **نفس المرجع**، ص: 71.

2 كتوش عاشور، **مرجع سابق**، ص:222.

- **الخسارة في قيمة العملاء:** بعد دراسة مختلف العملاء تقوم المؤسسة بتحديد أنواع العملاء من عملاء عاديون، وعملاء مشكوك في تحصيل دينهم، وعليه تقوم المؤسسة بالقيام بالمعالجة المحاسبية للعملاء المشكوك في تحصيل دينهم وهذا عبر المراحل التالي:[1]

تسجل خسارة القيمة لحساب العملاء بجعل حساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن دائنا، وجعل حساب 685 المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية مدينا.

- **إثبات الدين المشكوك في عدم تحصيله:** تقوم المؤسسة في نهاية السنة بإعادة تصنيف العملاء المشكوك في تحصيل دينهم وهذا بوضعهم في حساب خاص وهو ح/ 416 عملاء مشكوك في تحصيل دينهم كالتالي:

416		**ح/الزبائن المشكوك فيهم**	**Xxx**	
	411	**ح/ الزبائن**		**Xxx**

وهذا بمقدار الدين المشكوك في عدم تحصيله

– **إثبات الخسارة في القيمة:** بعد معالجة وضعية العملاء ومعرفة وضعيتهم المالية، ومدى قدرتهم على التسديد، يتم تشكيل الخسارة في القيمة لمختلف العملاء المشكوك في دينهم، وتكون قيمة الدين عادة نسبة مئوية من الدين الإجمالي والذي يكون خارج الرسم، وبعد تحديد قيمة الخسارة في الدين يتم تسجيل القيد التالي:[2]

685		**ح/المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة–الأصول الجارية**	**Xxx**	
	491	**ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**		**Xxx**

– **تعديل الخسارة في الدورة القادمة:** في الدورة التالية يمكن أن نصادف حالتين:

– **الحالة الأولى:** تزداد وضعية العميل تعقدا، وعليه تقوم المؤسسة بالزيادة في خسارة القيمة وهذا بالرفع من نسبة الدين المشكوك فيه، وهنا يتم تسجيل نفس القيد السابق، ولكن المبلغ يكون بالفرق بين الخسارة الواجب تشكيلها والخسارة المشكلة سابقا كما يلي:[3]

685		**ح/المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة–الأصول الجارية**	**Xxx**	
	491	**ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**		**Xxx**

– **الحالة الثانية:** في حالة ما إذا تحسنت وضعية العميل، مما يستدعي التخفيض من الخسارة المشكلة سابقا أو إلغاءها نهائيا، وعليه يسجل المحاسب القيد التالي:[4]

1 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، **مرجع سابق**، ص:148.

2 مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص:7.

3 **نفس المرجع**، ص: 7.

4 **نفس المرجع**، ص:7.

491		ح/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	Xxx	
	785	ح/إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات-الأصول الجارية		Xxx

الديون غير قابلة للتحصيل: إذا تعقدت وضعية العميل أكثر، وتم التأكد من أن العميل غير قادر على تسديد دينه، يتوجب على المحاسب إعدام دينه و تحويله إلى دين غير قابل للتحصيل كالتالي:

654		ح/خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل	Xxx	
4457		ح/ الرسوم على رقم الأعمال		
	411	ح/الزبائن		Xxx
	أو			
	416	ح/ الزبائن المشكوك فيهم		Xxx

تم ترصيد الرسم على القيمة المضافة باعتبار أن العميل غير قادر على تسديدها، وقد سجلت من قبل ضمن دينه لما تسلم الفاتورة، وكذلك لابد من استرجاع خسارة القيمة الخاصة بهذا العميل.

المطلب الثالث: تسوية الحسابات المالية

عكس التثبيتات المالية والتي اشترتها المؤسسة بنية الاحتفاظ بها لمدة طويلة ورغبة في اكتساب نفوذ في المؤسسة المصدرة لهذه السندات أو بغية تحقيق فوائد وأرباح رأسمالية على مدى طويل الأجل، وبناءا علي هذا سنحاول في هذا المطلب القيام بمختلف التسويات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة لتسوية حساباتها المالية حيث تتمثل هذه التسويات في ما يلي:

الفرع الأول: خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية[1]

إن طبيعة الحساب 59 وتسييره يشبهان طبيعة وتسيير الحساب 49 فهما حسابان لتصحيح القيمة يسمحان بإعادة القيمة المحاسبة لأحد الأصول إلى قيمته القابلة للتحصيل، وبالفعل وكغيرها من الأصول الأخرى فإن الأصول الجارية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمتها الصحيحة عند إقفال المدة، تفقد قيمتها إذا كانت قيمتها المحاسبية أعلى من قيمتها القابلة للتحصيل.

إن الأصول الجارية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمتها الصحيحة والتي تخضع إلى اختبار لخفض القيمة قصد التأكد من الخسارة المحتملة في القيمة هي:

- الحسابات الدائنة لدى البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المثيلة.

1 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص: 73.

– وكالات التسبيقات الإعتمادات.

الفرع الثاني: جرد قيم التوظيف المنقولة وتسويتها (سندات التوظيف):[1]

ويقصد بها الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير ، وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي يكتسبها الكيان مع الحفاظ عليها باستمرار.

1. بالنسبة لسندات التوظيف القابلة للتفاوض فورا:

تسجل حسب قيمة السوق عند تاريخ وقف الحسابات، فان الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات الظاهرة في المحاسبة.[2]

– القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية:[3]

50		ح/ قيم التوظيف المنقولة	xxx	
	765	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية–فوائض القيمة		Xxx

– القيمة السوقية أقل من القيمة المحاسبية:[4]

665		**ح/فارق التقييم عن أصول مالية– نواقص القيمة**	**xxx**	
	50	**ح/قيم التوظيف المنقولة**		**Xxx**

2. الفوائد المنتظرة: [5]

يسجل في نهاية الدورة المالية من الجانب المدين للحساب 518، الفوائد المنتظرة "مبلغ الفوائد المنتظرة التي لم يحن أجل استحقاقها على قيم التوظيف المنقولة في مقابل الجانب الدائن من الحساب 762" عائدات الأصول المالية، ويرصد هذا الحساب بحلول أجل الاستحقاق، حيث تصبح الفوائد مستحقة.

518		**ح/الفوائد المنتظرة**	**xxx**	
	762	**ح/ عائدات الأصول المالية**		**Xxx**

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة باقي الأصول المالية

يقسم هذا الحساب إلى الفروع التالية: [6]

– حساب 591 خسائر القيمة عن القيم المودعة لدى البنوك والمؤسسات المالية.

– حساب 594 خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والإعتمادات.

---

1 **نفس الرجع**، ص: 71.

2 القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، **مرجع سابق**، ص71.

3 **نفس المرجع**، ص: 71.

4 **نفس المرجع**، ص:71.

5 لخضر علاوي، **مرجع سابق**، ص342.

6عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة**، **مرجع سابق**، ص:72.

أن الحساب 59 لا يستخدم تسجيل انخفاض القيم المنقولة للتوظيف لأن خسائر القيمة الخاصة بهذه الأصول الجارية تسجل بالحساب 665 فارق التقييم عن أصول مالية، نواقص قيمة.

1. **تكوين المؤونة:** في نهاية السنة وتسجيل خسائر القيمة عن القيم المودعة لدى البنوك والمؤسسات المالية، فإننا نجعل 686 حساب إهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة، العناصر المالية مدينا، والحساب 591أو 594 دائنا تبعا لكون خسائر القيمة تخص عناصر الحساب 51 أو عناصر 58.[1]

686		**ح/مخصصات الإهتلاكات و التموينات وخسائر القيمة-العناصر المالية**	**xxx**	
	591	**ح/ خسائر القيمة عن القيم المودعة لدى البنوك والمؤسسات المالية**		**Xxx**
	أو	**ح/ خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات و الإعتمادات**		
	594			

2. **تعديل المؤونة:** في نهاية كل دورة محاسبية تتم مراجعة الخسائر المتوقعة والخاصة بعناصر الحساب 51 و58 ويتم تعديل قيمة المؤونة كالتالي:[2]

3. **زيادة قيمة المؤونة:** وتكون بقيد مماثل لقيد تكوينها، أي جعل حساب 686 مدينا وجعل حساب 591 أو 594 دائنا بمبلغ الزيادة.

686		**ح/مخصصات الإهتلاكات و التموينات وخسائر القيمة-العناصر المالية**	**xxx**	
	591	**ح/ خسائر القيم ة ع ن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات**		**Xxx**
	أو	**المالية**		
	594			
		ح/خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات و الإعتمادات		

4. **تخفيض قيمة المؤونة:** وتكون بجعل أحد الحسابين 591 أو 594 مدينا والحساب 7861 استرجاع مالي عن خسائر القيمة والمؤونات دائنا.

591		**ح/خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك و المؤسسات المالية**	**Xxx**	
أو				
594		**ح/خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات و الإعتمادات**	**xxx**	
	7861	**ح/ الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم والتموينات**		**Xxx**

5. **استخدام المؤونة:** حيث نجعل أحد الحسابين 591 و594 مدينا، وأحد عناصر الحسابين 51 أو 58 دائنا بقيمة الخسارة الفعلية (أي القيمة التي لا يمكن تحصيلها).[3]

591		**ح/خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك و المؤسسات المالية**	**Xxx**	

1 نفس المرجع، ص: 72.

2نفس المرجع، ص:72.

3 نفس المرجع، ص:73.

أو 594		ح/خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات و الإعتمادات	xxx	
	51	ح/البنك المؤسسات المالية و ما شابهها		xxx
	58	ح/التسديدات الداخلية		Xxx

الفرع الثالث: جرد وتسوية حسابات البنك والصندوق

أولا: جرد وتسوية حسابات الصندوق

"حيث يتم جرد النقديات بالصندوق وإعداد محضر يظهر قيمتها، كما تتم تسوية أي فروق بين المبالغ الموجودة فعلا بالصندوق والرصيد المحاسب لحساب الصندوق"[1].

1. **معالجة الفروقات المحاسبية**[2]

- إذا كان الرصيد المحاسبي للصندوق اكبر من الرصيد الفعلي، فان قيد التسوية يكون بجعل الحساب 657 "أعباء التسيير الجارية الاستثنائية" مدينا وحساب 53 "صندوق دائنا.

657		ح/ أعباء التسيير الجارية الاستثنائية	xxx	
	53	ح/ الصندوق		Xxx

- أما إذا كان الرصيد الفعلي للصندوق اكبر من الرصيد المحاسبي، فان قيد التسوية يتم بجعل حساب الصندوق مدينا وحساب 757 "منتجات استثنائية عن عملية التسيير" دائنا.

53		ح/ الصندوق	xxx	
	757	ح/ منتجات استثنائية عن عملية التسيير		Xxx

ثانيا: جرد وتسوية حساب البنك

من المعروف أن كل مبلغ تجعله المؤسسة في الجانب حساب512 في الكشف لحساب المرسل من طرف البنك في الجانب الدائن وعند المقارنة في نهاية الفترة بين المبالغ قد يظهر اختلاف بين الرصيدين رصيد 512 البنك ورصيد كشف الحساب ويرجع هذا إلى أسس عديدة أهمها:

- العمليات المتنوعة التي سجلت بشكل خاطئ من طرف البنك.
- تحويلات وتسديدات زبائن عن طريق البنك لتكون المؤسسة على علم بها إلا بعد الحصول على الكشف.
- عدم تسجيل بعض العمليات نظرا لأن البنك لم يرسل إشعار مدين أو دائن، لذلك (مثل عمولة البنك، الفوائد لصالح المؤسسة...).
- شيكات حررتها المؤسسة ولم يتقدم أصحابها لقبضها.شيكات مرسلة من الزبائن ولم ترسلها للتحصيل.

[1] نفس المرجع، ص: 71.
[2] نفس المرجع، ص: 71.

1. معالجة الفروقات المحاسبية

بالنسبة للمبالغ التي دخلت في حساب المؤسسة لدى البنك ولم يكن على علم بها كإيرادات السندات أو تسديد الزبائن فهي تعالج حساب512 مدينا وحساب الإيرادات والتسديد للمعنى دائنا.

512		ح/ البنك	xxx	
	411	ح/الزبائن		Xxx
	75	ح/ المنتوجات العملياتية الأخرى		

أما بالنسبة للمصاريف أو الأعباء التي تحملها المؤسسة من طرف بنكها ولم تكن على علم بها فهي تعالج بجعل حساب 512 البنك دائنا وحساب المصروف المعني مدينا كاقتطاع البنك لعمولة مثلا:[1]

66		ح/ الأعباء المالية	xxx	
	512	ح/البنك		Xxx

يمكن القول وبموجب المعيار المحاسبي الدولي 39"يجب الاعتراف بكافة الموجودات المالية والمطلوبات المالية في الميزانية العمومية بما في ذلك كافة المشتقات، ويجب مبدئيا قياسها بمقدار التكلفة التي هي القيمة العادلة للغرض المعطى أو المستلم لإهتلاك الأصل المالي أو المطلوب."[2]

الجدول رقم (4_2): المعالجة المحاسبية للأصول المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 39

الأصول المالية	التقييم	المكاسب أو الخسائر غير المحققة	آثار الدخل الأخرى
المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق	بالتكلفة المطفأة	لا يعترف به	تتحقق أرباح أو خسائر عند البيع
للمتاجرة	القيمة العادلة	يعترف به في صافي الدخل .	تتحقق أرباح أو خسائر عند البيع
المعدة للبيع	القيمة العادلة	إما في قائمة الدخل أو في حقوق المساهمين.	تتحقق أرباح أو خسائر عند البيع.
القروض المدينة	التكلفة المطفأة	لا يعترف به	تتحقق أرباح أو خسائر عند البيع
الالتزامات المالية	القيمة العادلة	يعترف به في صافي الدخل	تتحقق أرباح أو خسائر عند البيع

المصدر: محمد محمود بشايرة، **تطبيق المفاهيم المحاسبية للقيمة العادلة في البنوك الأردنية طبقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية**، دراسة تطبيقية، منشورة، قسم العلوم الإدارية والمالية المحاسبة، جامعة البلقاء التطبيقية، كلية الحصن الجامعية، الأردن، ص:11.

1 شرفاوي عمر و رزوق عبد المالك، **التسيير المحاسبي و المالي**، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر،2010، ص: 32.

2 بن عيشي بشير، **مرجع سابق**، المعيار المحاسبي الدولي التاسع و الثلاثون، الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)، ص: 7.

خلاصة:

في الأخير يمكن القول وكتلخيص لما سبق أن الأصول غير الجارية وما تضمه من التثبيتات العينية والمعنوية تدرج بالتكلفة المنسوبة إليها، ثم تقيم لاحقا بالتكلفة منقوص منها الإهتلاك ومجموع خسائر القيمة أو بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. كما نجد أن التثبيتات المالية تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقا فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير.

ويكمن القول بالنسبة للأصول الجارية كالمخزونات فتدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج، ثم تقيم لاحقا بتكلفتها أو بقيمة الانجاز الصافية (القيمة القابلة للتحصيل) أيهما اقل، مع استعمال FIFO أو التكلفة الوسيطية المرجحة، بالإضافة إلى ذلك فقد تمت المعالجة المحاسبية لكل ما ورد سابقا من معالجة الإهتلاكات وخسائر القيمة وكذا المعالجة المحاسبية للتقييم باستعمال حساب 104 حيث يسجل الفارق في التقييم اللاحق مباشرة في حساب رؤوس الأموال حساب 105 وكما سبق القول فان المعالجة المحاسبية تعتبر أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخل المؤسسة الاقتصادية وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها دخليا وخارجيا.

تمهيد

من خلال دراستنا للجانب النظري والمتمثل في مختلف العمليات المتعلقة بإعادة التقييم، سنحاول إسقاط ما تم دراسته سابقا ميدانيا وبالتالي اخترنا مؤسسة ايكودات بوزغاية لفهم الأعمال التي تقوم بها وللوقف على القيمة الحقيقية لأصولها لابد من حساب الإهتلاكات وخسارة القيمة وإعادة تقييم أصولها. وبما انه لا يوجد خسارة قيمة في المؤسسة سنركز فقط على الإهتلاكات وإعادة تقييم وبتالي سنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية وهي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ايكودات بوزغاية.

المبحث الثاني: اهتلاكات الدورة الخاصة بالمؤسسة.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم أصول المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ايكودات بوزغاية

سنحاول في هذا المبحث القيام بمحاولة تقديم لمحة في مؤسسة ايكودات بوزغاية (محل الدراسة) من خلال التعريف بها وإبراز شكلها القانوني، التغيرات التي مرت بها وكذا بيان أوجه نشاطها وهذا بالاعتماد على الواثق المقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وبيان نشاطها

تعتبر شركة ايكودات بوزغاية شركة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية محدودة، يقع مقرها الجغرافي بمنطقة التجهيزات رقم 53 ببلدية و ولاية بسكرة، مدتها 50 سنة يقدر رأس مالها (100.000.00 د ج)، مقسمة إلى عشرة حصص، ذات قيمة إسمية عشرة ألاف دينار جزائري يمتلكها شريك واحد.

مختصة خصوصا وكنشاط رئيسي في التجارة بالجملة والتجزئة في مواد مختلفة وقد تم توسيع نشاطها ليشمل فروع ثانوية أخرى وذلك بتقديم 310 حصة عينية في أصول المؤسسة ليصل رأسمالها إلى (3.100.000.00دج).

وقد تم تعديل القانون الأساسي للمؤسسة من قبل ورثته بعد وفاة صاحبها، وذلك بتحويل الطبيعة القانونية للمؤسسة من مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة إلى مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة.

تمثلت تقديمات الشركاء الجدد في الحصص المبينة أدناه:

الجدول رقم (1-3): تقديمات الشركاء

الشركاء	عدد الحصص	المبلغ الاجمالي (دج)	نسبة المساهمة
الشريك 01	388	388.000.00	%12.51
الشريك 02	678	678.000.00	%21.87
الشريك 03	678	678.000.00	%21.87
الشريك 04	678	678.000.00	%21.87
الشريك 05	339	339.000.00	%10.94
الشريك 06	399	339.000.00	%10.94
المجموع	3.100	3.100.000.00	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على السجل التجاري المقدم من المؤسسة الملحق رقم(1)

المطلب الثاني: عرض نشاط وأصول المؤسسة

يمكن البدا في عرض نشاط المؤسسة ثم التعرض إلى ما تمتلكه من أصول مع ذكر انه لا يوجد هيكل تنظيمي معتمد من طرف المؤسسة، يتمثل موضوع الشركة بصفة عامة في كافة العمليات التجارية، المالية، الصناعية المنقولة والعقارية المرتبطة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع المؤسسة أو بموضوع أخر مماثل ويمكن ذكر موضع الشركة بصفة خاصة في النقاط التالية:

1. الموضوع الرئيسي:

يتمثل في التجارة بالجملة والتجزئة في التمور ، الخضر الجافة والفواكه وتكييفها بعملية بيعها واستيرادها وتصديرها بالجملة والتجزئة.

- مؤسسة توضيب المنتجات الفلاحية.
- تصدير المواد الزراعية الغذائية.

2. الموضوع الثانوي:

يتمثل في التجارة بالجملة والتجزئة في المشروبات الغير الكحولية، الخضر والفواكه المخللة والمقشرة، الحليب ومشتقاته، البيض والتمور والفواكه المثخنة، المواد الخاصة بالمخبزة، الخضر الجافة والمنتجات المطحنة ومنتجات التعليب الغذائي، الزيوت الحيوانية والنباتية، المواد الدسمة الأخرى والشكولاطة والمرطبات، إضافة إلى النشاط الثانوي السابق الذكر تضاف إليه النشاطات التالية:

التجارة بالجملة والتجزئة في استيراد وتصدير أجهزة الإعلام الآلي، أجهزة المكاتب، الأجهزة الكهربائية والالكترونية والكهرومنزلية، أجهزة الري والفلاحة، الخردوات مواد الترصيص الصحي، استيراد وتصدير المواد الصناعية والكيماوية والبلاستيكية استيراد تصدير مواد التعليب.

- التجارة بالجملة والتجزئة لمواد البناء، الخزف الصحي والزجاج المسطح.
- التجارة بالجملة والتجزئة لمواد المستكة.
- التجارة بالجملة والتجزئة للخشب والفلين.
- التجارة بالجملة والتجزئة للدهون والبرنيق.

ولعرض نشاط المؤسسة يمكن الاعتماد بصفة عامة على ميزانية الأصول وبصفة خاصة على ميزان المراجعة وعليه سوف نتطرق لكل واحد على حدا.

1. عرض أصول ميزانية ايكودات

تتمثل أصول شركة ايكودات بوزغاية من الممتلكات المادية والمعنوية التي تظهر كيفية استخدام الشركة لأموالها التي تحصلت عليها إما من الشركاء أو من الغير حيث تشمل ما يلي:

الجدول رقم (2-3): أصول الميزانية بتاريخ 2013/01/01

البيان	الأصول		
	الإجمالي	الإهتلاكات	الصافي
الأصول المثبتة (غير الجارية)			
فارق بين الاقتناء (good will)			
تثبيتات المعنوية			
تثبيتات العينية			
أراضي	92 000 000	-	92 000 000
مباني	128 400 000	42 602 759	85 797 240
تثبيتات عينية أخري	9 543 417 701	68 265 501	27 168 676
تثبيتات ممنوح إمتيازها			
تثبيتات جاري إنجازها	1 237 364	-	1 237 364
تثبيتات مالية			
سندات موضوعة موضع معادلة - المؤسسات المشاركة			
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها			
سندات أخرى مثبتة			
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	2 024 583	-	2 024 583
ضرائب مؤجلة على الأصل			
مجموع الأصل غير الجاري	**319 096 125**	**110 868 260**	**208 227 864**
الأصول الجارية			
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	20 554 751	-	20 554 751
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة			
الزبائن	1 005 077	-	1 005 077
المدينون الآخرون	1 642 751	-	1 642 751
الضرائب و ما شابهها	19.350.238		19 350 238
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة			
الموجودات و ما شابهها			
توظيفات و أصول مالية جارية			
أموال الخزينة	96 065 999		96 065 999
مجموع الأصول الجارية	138 618 818		138 618 818
المجموع العام للأصول	**457.714.943**	**110 868 260**	**346 846 682**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة.

2. ميزان المراجعة:

ومن اجل الحصول على تفصيل أكثر لحسابات الأصول التي تمتلكها المؤسسة يمكن عرض ميزان المراجعة الذي يعتبر وثيقة تجمع جميع الحسابات المفتوحة حيث يعرض جميع حسابات الأصول بالترتيب ويكون بالشكل التالي:

الجدول رقم (3-3): ميزان المراجعة 2013/01/01

رقم الحساب	البيان	إعادة افتتاح الأرصدة	
		بداية	نهاية
211000	أراضي	18 253 708	0,00
213000	المباني	57 600 000	0,00
213010	عمارات	0,00	0,00
213020	غرفة التبريد	0,00	0,00
213030	نفقين	0,00	0,00
213040	الادارة	0,00	0,00
213050	مكان الاستقبال	0,00	0,00
213060	مكان التبديل	0,00	0,00
213070	المخازن	0,00	0,00
213080	شقتين	0,00	0,00
213090	قطاع التغليف	0,00	0,00
215000	المنشآت التقنية والمعدات والادوات	66 845 349	0,00
215011	معدات غرفة التبريد	0,00	0,00
215100	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	0,00	0,00
218000	التثبيتات العينية الأخرى	5 895 666	0,00
218100	تجهيزات المكتب	2 646 135	0,00
218300	تصميم البرامج	2 992 189	0,00
218600	معدات التغليف	7 157 516	0,00
21	**التثبيتات المادية**	**160 880 074**	**0,00**
232000	التثبيتات الجاري انجازها	1 237 364	0,00
23*****	التثبيتات الجاري انجازها	1 237 364	0,00
274000	القروض والحسابات المدنية المترتبة على عقد الإيجار والتمويل	1 576 000	0,00
275000	الودائع و الكافلات المدفوعة	448 583	0,00
27	**التثبيتات المالية الأخرى**	**2 024 583**	**0,00**
281300	اهتلاك المباني	0,00	0,00
281500	اهتلاك المنشات التقنية	0,00	0,00
281530	إهتلاك منشآت ذات طابع خاص	0,00	4 493 038 791
281800	إهتلاك التثبيتات العينية الاخرى	0,00	463 656 635
281810		0,00	204 654 498
281830		0,00	178 158 519
281860	إهتلاك أغلفة متداولة	0,00	684 718 287
28	**إهتلاك التثبيتات**	**0,00**	**78 707 804**
2******	**حسابات التثبيتات**	**85 434 218**	**0,00**
310000	المواد الأولية واللوازم	8 558 787	0,00
311000	مخزون المواد	8 787 976	0,00
312000	مخزون اللوازم	18 109	0,00
31*****	المواد الأولية والتثبيتات	17 364 873	0,00
355000	منتجات تامة الصنع	7 615 696	0,00

35*****	المخزونات من المنتجات	7 615 696	0,00
381000	المواد الأولية واللوازم المخزنة	0,00	0,00
38*****	**المشتريات المخزنة**	0,00	0,00
3***	**حسابات المخزونات والنتوجات قيد التنفيذ**	**24 980 570**	**0.00**
411100	العملاء مبيعات سلع وخدمات مقدمة	0,00	0,00
411200	العملاء بالخارج	0,00	0,00
4113000	العملاء اوراق قبض	1 078 565	0.00
411500	عملاء ايطاليين	0,00	1 692 888
41***	**الزبائن والحسابات المرتبطة بهم**	**0,00**	**614 323**
4****	**حسابات الغير**	**9 113 580**	**0.00**
512100	شيكات التحصيل بالدينار	0,00	4 821 009
512200	شيكات التحصيل بالعملات الاجنبية52/44	0,00	0,00
512300	شيكات التحصيل بالعملات الاجنبية26/43	1 219	0,00
512500	البنك الوطني الجزائري	21 201	0,00
512600	البنك الوطني الجزائري	2 641	0,00
512800	بنك الفلاحة والتنمية الريفية	24 022	0,00
512900	البنك العام الجزائرية	0,00	0,00
512920	البنك العام الجزائرية	0.00	1 330
512930	البنك العام الجزائرية	25 668	0.00
519100	**المساهمات البنكية الجارية (تسبيقات بنكية)**	0,00	111 706 351
519200	القرض الشعبي الجزائري	0,00	6 063 306
519300	البنك العام الجزائري	0,00	26 460 106
51***	**البنوك والمؤسسات المالية المماثلة**	**0,00**	**136 850 737**
531000	الصندوق	89 780 239	0,00
53*****	**صندوق الأموال**	**89 780 239**	**0,00**
5****	**الحسابات المالية**	**0.00**	**47 070 498**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة.

المبحث الثاني: دراسة إهتلاك الدورة الخاص بمؤسسة ايكودات بوزغاية

سنحاول في هذا المبحث معرفة الإهتلاكات الخاصة بالمؤسسة وذلك من خلال حساب إهتلاك دورة 2013 والعمل على التسجيل المحاسبي للإهتلاك.

المطلب الأولى: حساب إهتلاكات المؤسسة

تعتمد شركة ايكودات بوزغاية في حساب قسط إهتلاك تثبيتاتها، على طريقة قسط الإهتلاك الثابت والذي يحسب كما يلي:

قسط الإهتلاك = القيمة الأصلية x معدل الإهتلاك x مدة

حيث تتكون المؤسسة من أقساط إهتلاك مختلفة كما هي موضحة في الجدول أدناه علما بأنها تطبق معدل متغير يتراوح ما بين 5%، 10% و20%.

الجدول رقم (4-3):جدول إهتلاكات دورة 2013

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لإهتلاك

وبناء على ما سبق فان التسجيل المحاسبي لإقساط إهتلاك المؤسسة ايكودات بوزغاية لسنة في 2013/01/01 يكون كما يلي:

681300	281300	2013/01/01 ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن المباني ح/ إهتلاك المباني	354 514	354 514
681500	281500	2013/01/01 ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر والمعدات والأدوات الصناعية ح/ إهتلاك المنشآت التقنية والمعدات و الأدوات الصناعية	4 544 854	4 544 854
681800	281800	2013/01/01 ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن معدات النقل ح/ إهتلاك معدات النقل	139 900	139 900
681810	281810	2013/01/01 ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن إهتلاك تجهيزات مكتب ح/ إهتلاك تجهيزات مكتب	43 168	43 168
681860	281860	2013/01/01 ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن معدات التعبئة والتغليف ح/ إهتلاك معدات التعبئة والتغليف	532 000	532 000
681830	281830	2013/01/01 ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن تجهيز المرافق الأخرى ح/ إهتلاك تجهيز المرافق الأخرى	109 612	109 612

المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم أصول المؤسسة

قامت مؤسسة ايكودات بوزغاية بإعادة تقييم تثبيتاتها العينية في 2013/12/31 ويتضح ذلك من خلال وٴعر لاسرى"تلن تقرير الخبرة (الملحق رقم 2) ولمعالجة عملية إعادة التقييم التثبيتات محاسبيا سنقوم بما يلي:

- عرض القيمة الجديدة لتثبيتات ومقارنتها مع القيمة القديمة وحساب معامل إعادة التقييم.
- حساب فارق إعادة التقييم ومعالجته محاسبيا بالاعتماد على الطريقة الأولى(التي اعتمدتها المؤسسة).
- حساب فارق إعادة التقييم ومعالجته محاسبيا بالطريقة الثانية.

المطلب الأول: إعادة تقييم الأصول وفقا لطريقة الأول

وتكزن بعرض القيمة الجديدة للتثبيتات ومقارنتها مع القيمة القديمة وحساب معامل إعادة التقييم كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (5- 3): حساب معامل إعادة التقييم وفقا لطريقة الأولى

رقم الحساب	البيان	القيمة الإجمالية (1)	مبلغ إعادة التقييم (2)	معامل إعادة التقييم (3)=(2)/ (1)
211	أراضي	18 253 708	92 000 000	5.040071668
211	**المجموع**	**18 253 708**	**92 000 000**	**5.040071668**
213010	عمارات	12 650 467	28 200 000	2.229166667
213020	غرفة التبريد	3 588 785	8 000 000	2.229166665
213030	نفقي النضوج	17 943 925	400 000 000	2.229166667
213040	الإدارة	6 280 373	14 000 000	2.229166667
213050	منطقة الاستقبال	6 459 813	14 400 000	2.229166409
213060	مكان تبديل الملابس للعمال	287 102	640 000	2.229166696
213070	المخازن	2 691 588	6 000 000	2.229166663
213080	شقتين	6 728 971	15 000 000	2.229166668
213090	قطاع التغليف	968 971	2 160 000	2.229166673
213	**المجموع**	**46 923 364**	**128 400 000**	**2.736376673**
215010	محول كهربائي(160kva)	669 893	3 000 000	4.478326334
215011	معدات غرفة التبريد	2 322 296	10 400 000	4.478326352
215	**امجموع**	**2 992 189**	**13 400 000**	**4.478326348**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزان المراجعة العام وتقرير الخبير.

حسب هذه الطريقة يعاد تقييم التثبيتات العينية وذلك من خلال إعادة تقييم القيمة الأصلية والإهتلاكات المتراكمة والقيمة المحاسبية الصافية ثم استخراج فارق إعادة التقييم وذلك بالمقارنة بين القيمة الأصلية والمعاد تقييمه وذلك من خلال الجدول التالي:

تتم المعالجة المحاسبية بجعل حسابات التثبيتات المعتمد مدينة بمبلغ فارق إعادة التقييم ويقابلها في ذلك حسابات الإهتلاكات بمبلغ فارق إعادة التقييم للإهتلاكات المتراكمة والفرق بينهما يمثل فارق إعادة التقييم باستعمال الحساب رقم 105 كما يلي:

		2013/01/01		
211		ح/ أراضي	73 746 291	
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		73 746 291
		2013/01/01		
213010		ح/ عمارات	15 549 532	
	281300	ح/إهتلاك التثبيتات المادية(عمارات)		4 984 904
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		10 564 628
		2013/01/01		
213020		ح/ غرفة تبريد	4 411 214	
	281300	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (غرفة تبريد)		1 414 157
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		2 997 057
		2013/01/01		
213030		ح/ نفقي النضوج	22 056 074	
	281300	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (نفقي النضوج)		7 070 785
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		14 985 288
		2013/01/01		
213040		ح/ الإدارة	7 719 626	
	218300	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (الإدارة)		2 474 775
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		5 244 851
		2013/01/01		
213050		ح/منطقة الاستقبال	7 940 186	
	218300	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (منطقة الاستقبال)		2 545 482
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		5 394 704
		2013/01/01		
213060		ح/ مكان تبديل الملابس للعمال	352 897	
	218300			
	105	ح/إهتلاك التثبيتات المادية(مكان تبديل الملابس)		113 132
		ح/ فارق إعادة التقييم		239 764
		2013/01/01		
213070		ح/المخازن	3 308 411	
	218300	ح/إهتلاك التثبيتات المادية (المخازن)		1 060 617
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		2 247 793
		2013/01/01		
213080		ح/شقتين	8 271 028	
	281300	ح/إهتلاك التثبيتات المادية (شقتين)		2 651 544
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		5 619 483

21390		2013/01/01 ح/ قطع التغليف	1 191 028	
	281300	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (قطع غيار)		381 822
	105	ح/ فارق إعادة تقييم		809 205
215010		2013/01/01 ح/ محول كهربائي (160kva)	2 330 106	
	281500	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (محول كهربائي)		1 387 373
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		942 733
215011		2013/01/01 ح/ معدات غرفة التبريد	8 077 703	
	281511	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (معدات غرفة التبريد)		4 809 561
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		3 268 142

تتميز هذه الطريقة بالبساطة و كذلك بظهور كل أقساط الإهتلاكات السنوية إلا أنها لا تظهر في الجداول المحاسبية السنوية بعد سنة 2013 بالقيمة الأصلية للتثبيتات حيث تظهر القيمة المعاد تقييمها فقط.

المطلب الثاني: إعادة تقييم الأصول وفقا لطريقة الثانية

حسب هذه الطريقة يحسب فارق إعادة التقييم من خلال المقارنة بين القيمة المحاسبة الصافية في 2013/12/31 ومبلغ إعادة التقييم في 2013/12/31 و يتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (7-3): حساب فارق إعادة التقييم وفقا لطريقة الثانية

رقم الحساب	البيان	القيمة المحاسبية الصافية (1)	مبلغ إعادة التقييم (2)	فارق إعادة التقييم (3)=(2)- (1)
211	أراضي	18 253 708	92 000 000	73 746 291
211	**المجموع**	**18 253 708**	**92 000 000**	**73 746 291**
213010	عمارات	8 594 852	19 159 580	10 564 628
213020	غرفة التبريد	2 438 284	543 342	2 997 057
213030	نفقي النضوج	12 191 421	27 176 710	14 985 288
213040	الإدارة	4 266 997	9 511 848	5 244 851
213050	منطقة الاستقبال	4 388 911	9 783 615	5 394 704
213060	مكان تبديل الملابس للعمال	195 062	434 827	239 764
213070	المخازن	1 828 713	4 076 506	2 247 793
213080	شقتين	4 571 783	10 191 266	5 619 483
213090	قطاع التغليف	658 336	1 467 542	809 205
213	**المجموع**	**31 880 567**	**87 237 240**	**39 186 530**
215010	محول كهربائي(160kva)	1 210 604	1 213 764	942 733
215011	معدات غرفة التبريد	939 573	4 207 715	3 268 142
215	**المجموع**	**1 210 604**	**5 421 480**	**4 210 876**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (6-3).

وتتم عملية التسجيل المحاسبي كما يلي:

211	105	2013/12/31 ح/ الأراضي ح/ فارق إعادة التقييم	73 746 291	 73 746 291
213	105	2013/12/31 ح/ المباني ح/ فارق إعادة التقييم	39 186 530	 39 186 530
215	105	2013/12/31 ح/ التركيبات التقنية المعدات والأدوات ح/ فارق إعادة التقييم	4 210 876	 4 210 876

حسب هذه الطريقة يتغير قسط الإهتلاك في الدورة 2014 وذلك بقسمة قيمة التثبيتات الجديدة بعد إعادة التقييم على العمر الإنتاجي الباقي، وهذا غير ممكن لان إعادة التقييم لم تنصب على مختلف المكونات العينية، حيث إن تواريخ حيازة هذه التثبيتات مختلفة مما يؤدي إلى صعوبات في حساب العمر الإنتاجي الباقي ولذلك تعتمد مؤسسة ايكودات بوزغاية على الطريقة الأولى لبساطتها ولا تطرح مشاكل للمؤسسة.

خلاصة:

لقد تعرضنا في دراسة الحالة إلى جملة من العمليات والتسويات التي تعرضت لها المؤسسة و نظرا لطبيعة هذه المؤسسة فان العمليات التي تقوم بها تنحصر في مجملها في إعادة تقييم ها للتثبيتات العينية فقط وما يخصها من اهتلاكات مع غياب خسارة القيمة و لهذا نجد أن التسويات التي تعرضنا إليها في الجانب النظري لم تسقط بالقدر الكافي نظرا لطبيعة عمل المؤسسة.

يكمن الهدف من التقييم أساسا إعطاء قيمة مرجعية للمؤسسة يتم الارتكاز عليها بخضوع هذه الأخيرة لتحويلات هامة تتمثل عادة بتغيير ملكية المؤسسة وفي خطة يتخذها المسيرون من أجل توجيه تسيير المؤسسة نحو الأفضل وعليه نجد النظم النظام المحاسبي المالي قد نظم إجراءات وقواعد تقييم الأصول والأعباء والمنتجات وكيفية إدراجها في الحسابات حيث أبرز طريقة جرد التثبيتات سواء من الناحية المادية و من الناحية المحاسبية، مع التركيز على تحديد طرق الإهتلاك وكيفية تسجيل خسارة القيمة وكذا العلاقة بين الإهتلاك وخسارة القيمة، كما عالج جرد المخزون من الناحيتين المحاسبية والمادية أيضا، حيث أبقى على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الداخل أولا الصادر أولا عند تقييم المخزون فيما ألغى طريقة الداخل أولا الصادر أخيرا، وقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق تقييم عناصر الأصول المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على التكلفة التاريخية وفي حين يعتمد تقييم بعض الحسابات على القيمة الحقيقة للأصل وقيمة انجازه أو بالاعتماد على قيمته الحينية.

وعلى ضوء الإشكال الذي طرح قامت دراستنا والتي أحاطت بموضوع إعادة تقييم أصول المؤسسة والذي يتناول كل من القواعد المحاسبية للإهتلاك وخسائر القيمة التي تسمح بإعطاء دفعة جديدة للمؤسسات لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، والإظهار بوضوح قدرتها التنافسية وبهذا نكون قد وضحنا ولو جانب بسيط من عملية إعادة تقييم.

- **<u>النتائج والاستنتاجات</u>:**

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى الاستنتاجات من خلال الإجابة على الفرضيات السابقة الذكر:

- ✓ يعد التقييم خطوة ضرورية تمر بها معظم المؤسسات الجزائرية نتيجة للتحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر.
- ✓ مبدأ التكلفة التاريخية يطرح مشكلة، وهو أنه يؤدي إلى العجز عن بيان حقيقة المركز.
- ✓ تنعكس مدى سلامة تطبيق النظام المحاسبي على مدى مصداقية نتائج التقييم.
- ✓ يمكن للمؤسسة إعداد تقييم تثبيتاتها المادية والمعنوية كلما دعت الضرورة لذلك.
- ✓ تطبيق مختلف طرق التقييم يؤدي إلى الحصول على نتائج تقريبية ويبقى السوق هو الفاصل في تحديد القيمة الفعلية للمؤسسة كما أن النتائج المتحصل عليها من خلال طرق التقييم غير ثابتة عبر الزمن حيث أن القيم المتحصل عليها تتغير بمرور الوقت.

- **اقتـــــــــراحـــــــات والتوصيات:**

بناءا على الاستنتاجات السابقة نقدم الاقتراحات التالية:

- ✓ التنقيح الجيد للكتب والمراجع، قبل طباعتها وطرحها في الأسواق.
- ✓ محاولة مساعدة الباحث من خلال توفير المراجع حول النظام المحاسبي المالي باللغة العربية والفرنسية.
- ✓ فتح المجال الطلبة والمتربصين لإجراء الدراسات الميدانية.
- ✓ ضرورة قيام مؤسسة (محل الدراسة) بوضع هيكل تنظيمي لمساعدة الباحث في فهم طبيعة عمل هذه المؤسسة.
- ✓ ضرورة قيام المؤسسة بوضع أسماء كل الحسابات في ميزان المراجعة والقوائم المالية الأخرى بكل دقة من اجل مصدقيه معلوماتها.
- ✓ إيضاح المبادئ والقواعد التي تساعد في تطبيق النظام المحاسبي لاسيما بعض نصوص المعايير الدولية التي تحتاج إلى الوضوح.
- ✓ ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول هذا النظام وتشجيع الباحثين الأكاديميين على التأليف في هذا المجال لنشر المعرفة المحاسبية.

- **آفاق الدراسة:**

رغم محاولتنا الإلمام والإحاطة بجميع جوانب الموضوع، إلا أننا لم نستطع الوقوف على كافة النقاط، لذا استكمالا لهذه الدراسة يمكن أن تكون هناك دراسات لاحقة يتم فيها شرح مفصل لكل عنصر من عناصر الأصول على حدا وكذا دراسة موضوع تقييم أصول المؤسسة من حيث المعايير الدولية وهذا لتقديم شرح وافي وكافي حول إجراءات القيام بإعادة التقييم بالإضافة إلى موضوع القيمة العادلة والتكلفة التاريخية.

وأخيرا لا يسعنا إلا أن نسأل الله العظيم التوفيق والسداد في إنجاز هذا البحث، راجينا أن يفيد الباحثين والمهتمين، و تسمح لهم بالتعمق أكثر وإكمال الجوانب التي لم نتطرق إليها.

قائمة المراجع

أولا- المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

1. أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية(نظم معلومات لخدمة متخذي القرارات)**، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2007.
2. امينة بن بوثلجة، **محاسبة الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي**، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطبعة، 2011.
3. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية** ، جزء أول، دار هومة لطبع، الجزائر،2010،
4. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، منشورات صفحات الزرقاء العالمية ، متيجة للطباعة، الجزائر،2010.
5. سعود خضر وحمد الكبيسي، **دراسات في التخطيط ورقابة المخزون**، دار الحرية لطباعة، بغداد، 1997.
6. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، جزء أول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، 2008.
7. طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة(المحاسبة عن القيمة العادلة)**، الطبعة الأولي، دار النهضة المصرية، مصر، 2003.
8. طارق عبد العال حماد، **موسعة معايير المحاسبة**، شرح معايير المحاسبة الدولية و المقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الجزء الخامس، القياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2003.
9. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة (أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات و فق النظام المحاسبي المالي)**، المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
10. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ، الطبعة الثانية، دار النشر الجيليطي، الجزائر، 2012.
11. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، طبعة الأولى، الجزائر،2011 .
12. عبد الغفار حنفي، **إدارة المشتريات والمخازن**، دار النشر الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
13. عبد الوهاب الرميدي وعلي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي مبادئ عامة (امثلة محلولة)**، الطبعة الاولى، دار هومه، الجزائر،2011.

14. غانم فنجان موسى، **الأصول المتداولة في إدارة المخزون** ، دار الرسالة للطباع والنشر، بغداد، 1980.

15. لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة** ، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009.

16. لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.

17. محمد العدوان وأخرون، **إدارة الشراء والتخزين**، دار الصفاء لنشر، الاردن، 2006.

18. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة** ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الرابعة، الجزائر،2003.

19. محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية** ، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

20. مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية** ، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، 2006.

21. هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، الجزاء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.

22. هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، الجزء الثاني، ديوان المطبعات الجامعية، ، الجزائر، 2008.

23. يحي قللي، **مبادئ المحاسبة المالية**، اتراك للطباعة وانشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004.

II. القوانين و التشريعات:

1. القانون رقم 7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19 الصادرة في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـــ 25 ماس 2009.

III. المحاضرات:

1. بن عيشي بشير، **محاضرات التدقيق ومحافظة الحسابات**، كلية العلوم الاقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، 2001-2012(غير منشورة) الجزائر، 2014.
2. ضيف الله محمد الهادي و مسعود دراوسي وآخرون، **محاضرات في مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الواد، الجزائر، منشورة.
3. مداني بن بلغيث، **دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي** ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.

I. الملتقيات و المجلات:

1. بوكساني رشيد و أوكيل نسيمة و اعرابي حمزة ، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة** ، داخلة في الملتقى الدولي الأولى حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ضل المحاسبة الدولي ة، ايام 18/17 جانفي 2010، الجزائر.
2. رحال ناصر وعوادي مصطفى، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المال الجديد في ظل آليات تطبيقه المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، الجزائر.
3. شنوف شعيب، **دور محاسبة القيمة العادلة في الازمات المالية العالمية** ، مدخلة في الملتقى الدولي العالمي حول الأزمات المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، ايام 21/20 اكتوبر 2009، سطيف الجزائر.
4. عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي الجديد** ، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة ، أيام 15/13 أكتوبر 2009.
5. لعربي محمد مركز، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول للنظام المحاسبي المالي المنعقد في 2010، جامعة خميس مليانة ،الجزائر.
6. محمود علي الجبالي، **تقييم الأصول الثابتة لأغراض الخصخصة**، حالة مؤسسة سكة حديد العقبة، مجلة الباحث، عدد 10، الأردن، 2012.

II. الرسائل الجامعية:

1. بسمة سويد، دراسة **مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي(التكلفة التاريخية، القيمة العادلة)**، دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسب، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية و المالية، تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة، ورقلة، 2012.
2. محمد محمود بشايرة، **تطبيق المفاهيم المحاسبية للقيمة العادلة**، البنوك الأردنية طبقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، دراسة تطبيقية، منشورة، قسم العلوم الإدارية والمالية المحاسبة، جامعة البلقاء التطبيقية، كلية الحصن الجامعية، الأردن.
3. بن مولاي زينب، **تقييم الاصول المادية الملموسة في المؤسسة في ضل تطبيق معايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية،2009.

4. زحنيت نوال و زواوي سعاد، **تقييم أصول المؤسسة وفق معايير المحاسبة الدولية (حالة التثبيتات)**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2010.

5. عبد العليم بشيري، **أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية**، مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، التخصص مالية ومحاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011.

6. غريبي سناء وسلاطنية الزهرة، أعمال **نهاية الدورة وإجراءات التسوية وعمليات الاقفال في المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة شركة الوليد للأغلفة والطباعة، مذكرة التخرج لنيل شهادة اللسانس في علوم التسيير،غير منشورة ، تخصص مالية ،معهد علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي،2008/2007.

7. محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، دراسة تطبيقية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول علي شهادة ماجستير العلوم في تخصص المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية كلية العلوم المالية والمصرفية القاهرة، مصر، 2006.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية:

1. Ali TZDAIT, **Maitrise du système comptable financier**, imprimé sur les presses de ENAG –Alger-Algérie, Octobre, 2009.
2. Georges langlois michaline frièdèrich, **comptabilitéfinancière"comptabilité générale**, enseignement supérieur Foucher, 2007.
3. Le système **compactable financier "SCF",** les éditions pages bleues internationales, **comptes d'immobilisations**, 2010, Alger.
4. Micheline Friedrich et Georges Langlois et Alain berlaud, **comptabilité approfondie**, DCG 10, édition fourcher, France, 2007.

ثالثا- مواقع الانترنات:

1. http://etudiantdz.net/vb/t11794.html.consulté 04/05/2014.

الجدول رقم: (6-3): جدول إعادة تقييم الأصول

رقم الحساب	البيان	القيمة الأصلية				القيمة الحقيقية			القيمة بعد التقييم		
		القيمة الإجمالية	الإهتلاك	القيمة الصافية	المعامل	القيمة الإجمالية	الإهتلاك	القيمة الصافية	القيمة الإجمالية	الإهتلاك	القيمة الصافية
211		18253708.69	0.00	18253708.69	5.040	92000000.00	0.00	92000000.00	73746291.31	0.00	73746291.31
	مجموع	18253708.69	0.00	18253708.69		92000000.00	0.00	92000000.00	73746291.31	0.00	73746291.31
213	أراضي										
213010	عمارات	12650467.29	4055515.13	8594952.16		28200000.00	9040419.14	19159580.86	15549532.71	4984904.01	10564628.70
213020	غرفة التبريد	3588785.05	1150500.75	2438284.30		8000000.00	2564657.19	5435342.09	4411214.95	1414157.17	2997057.79
213030	نفقي النضوج	17943925.23	5752503.73	12191421.51		40000000.00	12823289.56	27176710.44	22056074.77	7070785.83	14985288.94
213040	الإدارة	6280373.83	2013376.30	4266997.53		14000000.00	4488151.34	9511848.66	7719626.17	2474775.04	5244851.13
213050	منطقة الاستقبال	6459813.08	2070.901.34	4388911.74		14400000.00	4616384.24	9783615.76	7940186.92	2545482.90	5394704.02
213060	مكان تبديل الملابس للعمال	287102.80	92040.06	195062.74		640000.00	205172.63	434827.37	532897.20	113132.57	239764.62
213070	المخازن	2691588.79	862875.56	1828713.23		6000000.00	1923493.43	4076506.57	3308411.21	1060617.87	2247793.34
213080	شقتين	6728971.96	2157188.90	4571783.07		15000000.00	4808733.58	10191266.42	8271028.04	2651544.69	5619483.35
2013090	قطع التغليف	968971.96	310635.20	658336.76		2160000.00	692457.64	1467542.36	1191028.04	381822.43	809205.60
	المجموع	46923364.49	15042797.24	31880567.24		128400000.00	41162759.47	87237240.53	5767635.51	18490104.94	39186530.57
215010	محول كهربائي(160kva)	669893.12	398862.36	271030.76		3000000.00	1786235.80	1213764.20	2330106.88	1387373.44	942733.44
215011	معدات غرفة التبريد	2322296.14	1382722.83	939573.31		10400000.00	6192284.10	4207715.90	8077703.86	4809561.27	3268142.59
	المجموع	2992189.26	1781585.19	1210604.07	4.478	13400000.00	7978519.90	5421480.10	10407810.74	6196934.71	421087603
	المجموع الكلي	78845897.95	20247122.15	58598775.80	11.75	233800000.00	49141279.37	281421480.1	154954102.05	28894157.22	222822704.3

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزان المراجعة بعد الجرد وتقرير الخبير.

الجدول رقم (4-3): جدول إهتلاكات دورة 2013

	العدد	تاريخ الحيازة	القيمة الاصلية	نسبة الاهتلاك	الاهتلاك			القيمة المحاسبية السابقة
					الاهتلاكات السابقة	القسط السنوي	المجموع	
211 أراضي								
قطعة ارض رقم 53		1993	521787.20					5217872.20
قطعة ارض رقم 19		1997/04/15	109708.69					109708.69
المجموع			**631495.89**					631495.89
إعادة تقييم الأراضي رقم 53		**2006/11/25**	**17622212.80**					177622212.80
213/ مباني								
انجاز البلاط والخرسانة		1991/12/31	1468707.99	%5	146870799	-	146870799	-
منشاءت محلية		1997/1994	183673523	%5	157783524	9183676	148599848	35073675
مبنى خارجي للاستقبال	1	1996/12/12	105625660	%5	84500528	5281283	79219245	26406415
مبنى أنفاق النضوج	1	1997/11/14	40080000	%5	30060000	2004000	28056000	12024000
إنشاء مبنى الإنتاج	1	2002/08/31	46434748	%5	23991282	2321737	21669545	24765203
غرفة التبريد	2	2003/08/04	333215050	%5	156888757	16660753	140228004	192987046
المجموع			**855899780**		**600094890**	**35451449**	**564643441**	**291256339**
إعادة تقييم المباني		2006/11/25	4904100220	%5	1491663817	245205011	1246458806	3657641414
2153/معدات وأدوات الصناعية								
معدات الإنتاج								
معدات التعبئة والتغليف		1991/12/31	922799386	%10	922799386	-	922799386	-
معدات ساحة العمل		97/92	588084510	%10	588084510	-	588084510	-
معدات من الفولاذ		1997/08/14	10393607	%10	10393607	-	10393607	-
سلسلة النقل الحديدة		99/98	86502191	%10	86502191	-	86502191	-
معدات وضع العلامات		1999/06/26	164053120	%10	164053120	-	164053120	-
آلة ربط		1999/08/18	20286541	%10	20286541	-	20286541	-
متخلف معدات القياس		2000/06/22	174154723	%10	174154723	-	174154723	-
ميزان كهربائي		2001/05/11	19299384	%10	19299384	-	192999384	-
ميزان من نواع (kgs15)		2001/11/03	260000	%10	260000	-	260000	-

ميزان بلاستيكي للمبرد		2001/10/10	1062280	%10	1062280	-	1062280	-
آلة بخارية		2002/03/31	148800000	%20	148800000	3720000	145080000	3720000
مبيد الحشرات		2002/06/01	1845460	%10	1845460	-	1845460	-
الة وضع الحبر		2002/07/04	67852519	%10	67852519	3985063	63867456	3985063
مجموعة ثلاجات		2002/10/29	43405128	%10	43405128	3617091	39788037	3617091
شريط بلاستيكي لسلسة عجين التمر(pvc)		2002/12/11	1283550	%10	1283550	-	1283550	-
مصفات الماء منقي من نوع 250ل		2003/01/03	23406758	%10	23406758	3640674	19766084	3640674
مضخة قياس الحموضة		2003/01/03	9401709	%10	9401709	940170	8461539	940170
حزم من بلاستك الأبيض		2004/01/13	2550000	%10	2550000	-	2550000	-
محطة كاملة وضع العلامات		2004/01/04	238000000	%10	214200000	23800000	190400000	47600000
آلة التغليف العلب		2004/01/04	418000000	%10	376200000	41800000	334400000	83600000
ناقل اللوحات يدوي		2004/02/04	5254440	%10	4685209	525444	4159765	1094675
معدات التعبئة والتغليف		2004/07/13	34000000	%10	28900000	3400000	25500000	8500000
شريط آلة الربط		2004/07/13	29800000	%10	25330000	2980000	22350000	7450000
ميزتن أساسي كهربائي		2004/09/01	29250100	%10	24375083	2925010	21450073	7800027
معدات التعبئة والتغليف		2004/10/09	34000000	%10	28050000	3400000	24650000	9350000
محول السرعة من نوع (kwv4)		2005/06/15	12188034	%10	9242597	1218804	8023793	4164241
ناقل للوحات يدوي (TM 22)		2005/08/09	6649407	%10	4931646	664941	4266705	2382702
محرك السرعة ميكانيكي مصغر الحركة		2005/09/28	4603916	%10	3337842	460392	2877450	1726466
مجموعة علب		2006/02/15	97020285	%10	67105701	9702029	57403672	39616613
معدات التبريد لغرفة التبريد		2006/04/26	9477187	%10	63181248	9477187	53704061	41067811
محرك السرعة مصغر الحركة ذو محور قاعدي		2006/06/07	932590	%10	6139551	932590	5206961	4118939
معدات التبريد لغرفة التبريد	2	2007/11/27	8838601.12	%10	353544048	88386012	265158036	618702084
	4	2008/02/27	3840000.00	%10	1536000.00	384000.00	115200000	268800000
مغلافات	4	2008/02/27	2880000.00	%10	1152000.00	288000.00	86400000	201600000
منضد للفرز من inox	20	2008/02/27	560000.00	%10	224000.00	56000.00	16800000	39200000
انبوب الفرز من inox		2008/02/27	5400000.00	%10	2160000.00	540000.00	404640000	378000000
طقم صنع الخبز والمعجنات		2007/09/22	11666000.00	%10	4586400.00	1146600.00	343980000	822620000
محول 160/250 KVA		2008/08/10	716000.00	%10	28640000	71600.00	214800.00	50120000

طابعة (ttp tsc 246)	1	2010/03/09	12000000	%10	3200000	1200000	2000000	1000000
ميزان الكتروني		2011/05/07	4170000	%10	695000	417000	278000	3892000
المجموع			**6684534940**		4493038791	**454485407**	4038553384	2645981556
2180/ معدات النقل								
رافعة شوكية من نوع (3T/CKD)	1	1995/07/10	32500000	%20	32500000		32500000	0
شاحنة جرار فولفو 20	1	1996/10/09	97980600	%20	97980600	0	97980600	0
شاحنة مقطورة	1	1996/10/10	39929000	%20	39929000	0	39929000	0
سارة مرسيدس	1	2003/03/02	135248490	%20	135248490	0	135248490	0
شاحنة من نوهيونداي	1	2003/12/17	94008547	%20	94008545	0	94008545	2
رافعة شوكية	1	2006/06/03	50000000	%20	50000000	0	50000000	0
رافعة شوكية من نوع (T 4.53)	1	2012/06/27	139900000	%20	13990000	0	13990000	125910000
المجموع			589566637		**463656635**	**13990000**	**449666635**	**139900002**
2181/ تجهيزات مكتب								
اثاث مختلف		1991/12/31	17550625	%10	17550625		17550625	-
مروحة	6	1994/04/05	1380000	%10	1380000	0	1380000	-
مكيف هوائي	2	1995/01/10	9752066	%10	9752066	0	9752066	-
طابعة	1	1995/12/06	18104100	%10	18104100	0	18104100	-
هاتف	1	1996/03/19	17256600	%10	17256600	0	17256600	-
مكيف هواء	3	1999/07/10	17717273	%10	17717273	0	17717273	-
هاتف محمول من نوع اريكسون	1	1996/11/23	7100000	%10	7100000	0	7100000	-
طابعة باناسونيك	1	1996/01/04	1404959	%10	1404959	0	1404959	-
أأثاث مختلف		1996/11/11	5846715	%10	5846715	0	5846715	-
هاتف	2	1999/02/28	10300000	%10	10300000	0	10300000	-
أثاث مختلف		1999/08/02	44560108	%10	44560108	0	44560108	-
أثاث مختلف		2001/12/25	623730	%10	623730	0	623730	-
حاسوب	2	2001/12/30	11200000	%10	11200000	0	11200000	-
طابعة	1	2001/12/30	3500000	%10	3500000	0	3500000	-
ماسح ضوئي متعدد الوظائف	1	2001/12/30	4100000	%10	4100000	0	4100000	-
ماسح ضوئي	1	2003/03/26	9819576	%10	9574091	981958	8592133	1227443

طابعة	1	2003/06/25	1478633	%10	1404699	147863	1256836	221797
أثاث مختلف		2003/03/26	1480424	%10	1443410	148042	1295368	185056
أثاث مختلف		2003/06/25	672000	%10	638400	67200	571200	100800
أثاث مختلف		2003/05/25	3230772	%10	2650009	323078	2326931	903841
طابعة	1	2005/08/09	23276928	%10	17263723	2327593	14936130	8340898
حاسوب + ماسح ضوئي	1	2009/11/17	3210000	%10	1284000	321000	963000	2247000
المجموع			**213564509**		**204654508**	**4316834**	**200337674**	**1232683**
2186/معدات التعبئة والتغليف								
لوحات خزائن p3.000		1999/1994	295790300	%20	295790300	-	295790300	-
خزائن 1		2002/10/05	28845000	%20	28845000	-	28845000	-
لوحات خزائن p2.880		2004/11/28	39044160	%20	39044160	-	39044160	-
لوحات خزائنp1.440		2004/12/08	19522080	%20	19522080	-	19522080	-
لوحات خزائن p1.440		2004/12/15	19522080	%20	19522080	-	19522080	-
لوحات خزائن p1.337		2006/05/21	19278000	%20	19578000	-	19522080	-
لوحات خزائنp1.500		2006/12/24	27750000	%20	27750000	-	27750000	-
أكياس بلاستيك p3.8000		2008/07/15	234966667	%20	234966667	53200000	18176666	53200000
المجموع			**715751620**		**684718287**	**53200000**	**631518287**	**84233333**
2183/ تجهيز المرافق الأخرى								
تهيئة المرافق		1992/12/18	24904649	%15	24904649	-	24904649	-
تهيئة الألواح		1997/04/16	20570000	%15	20570000	-	20570000	-
تجديد وتهيئة أنابيب الصلب		2000/10/31	23071863	%15	23071863	-	23071863	-
تجديد وتهيئة أنابيب النضوج		2006/01/08	109612007	%15	109612007	10961201	98650806	10961201
المجموع			**178158519**		**178158519**	**10961201**	**167197318**	**10961201**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف محاسب الشركة.