الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم :علوم التسيير

الموضوع

التقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)

دراسة حالة مؤسسة إيكودات"بوزغاية" – بسكرة –

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالب:
➢ يزيد لعور

الأستاذ المشرف:
➢ نبيل قطاف

رقم التسجيل:	. MASTER-..GE/GO-AUDIT/2016
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي:2015-2016

إهـــــــــــــــــــــداء

قال تعالى: "وقضى ربك ألاّ تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا".

الحمد لله الذي رزقنا في العلم مالم نكن نعلم ووفقنا في هذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد...

أهدي ثمرة عملي هذا إلى روح أبي الغالي " رحمه الله و أسكنه فسيح جنانه"

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقها و لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلها الى أمي الغالية أدامها الله لنا و حفظها و رعاها

إلى جدتي وإلى عمتي العزيزة شفاها الله و أطال في عمرها.

إلى إخوتي و أخواتي

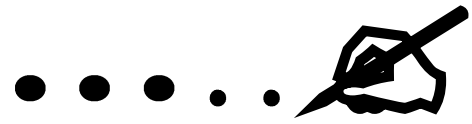
إلى جميع الأصدقاء و الأقارب

إلى كل من علمني حرفا، إلى كل أساتذتي

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر "فحص محاسبي"

و إلى كل من ذكرهم قلبي و لم يذكرهم قلمي سقط من قلمي

قائمة المحتويات



قائمة الجداول:

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	جدول الإهتلاك	39
02	المعدلات المطبقة في الجزائر	40
03	ميزانية (المثال)	48
04	الحالات الممكنة لمعالجة فروق إعادة التقييم محاسبيا	52
05	القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها	56
06	تقديمات الشركاء	62
07	أصول الميزانية	64
08	ميزان المراجعة	66
09	حساب قسط الإهتلاك	70
10	حساب معامل إعادة التقييم	71
11	حساب فارق إعادة التقييم	73

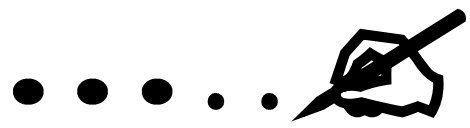
قائمة الأشكال:

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	قسط الإهتلاك الثابت	43
02	قسط الإهتلاك المتناقص	45
03	قسط الإهتلاك المتزايد	46

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 عامة



تعتبر المعلومات المحاسبية من أهم المعلومات المساعدة في عملية إتخاذ القرارات المناسبة في شتى الميادين،وقد عرفت المحاسبة إهتماما متزايدا و هذا راجع إلى حاجات المجتمع و تطوراته الإقتصادية و السياسية.

ومع بداية القرن العشرين وكبرحجم المؤسسات،وظهورمايعرف بالمؤسسات العابرة للقارات،والمتعددة الجنسيات،وكذا المنظمات الإقتصادية الدولية مثل المنظمة الدولية للتجارة،وصندوق النقد الدولي،أصبحت المحاسبة أهم وسيلة تربط بين مختلف متعاملي المؤسسة، وقد كان لإختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول و هذا هو السبب المباشر لإنشاء محاسبة دولية موحدة في مختلف دول العالم، وهذا لتسهيل عمليات الإنتشار ومقارنة القوائم المالية وقراءتها دون التأثر بإختلافات السياسية والثقافية بين هذه الدول.

وعلى هذا بدأ التوجه نحو التقارب المحاسبي وانشاء محاسبة دولية موحدة، وكانت أهم المحاولات بإنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 م،والتي كانت تهدف إلى توحيد الأنظمة المحاسبية في مختلف دول العالم،وذلك بإصدار مجموعة من المعايير والتي قدر عددها إلى حد الآن بـــــ 41 معيار.

و بالنسبة للدولة الجزائرية فمنذ إستقلالها واصلت الإعتماد على المخطط المحاسبي الفرنسي (PCG)،وفي 1973/05/05 تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذى أوكلت له مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد يتلائم مع الوضعية الإقتصادية السائدة في ذلك الوقت على إعتبار أن الجزائر كانت تنتهج النظام الإشتراكي، و كانت النتيجة في سنة 1975م، حين تم صياغة المخطط المحاسبي الوطني (PCN)و الذى أصبح ساري المفعول إبتداءا من 01/ 1976/01 م، وهذا بموجب القرار 35 – 75 المؤرخ في 1975/04/29 م .

وفي أواخر الثمانينات وبداية التسعينيات تخلت الجزائر عن النظام الإشتراكي وإنتهجت سياسة إقتصاد السوق،مما إستوجب إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني (PCN)،حيث بدأت تظهر فيه مجموعة من العيوب و النقائص،هنا بدأ البحث عن النظام الذى يتلائم مع الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر من جهة، وكذا مع العولمة الإقتصادية من جهة، فلم يكن هناك حل إلاالتوجه نحو المحاسبة الدولية، وإعتماد المعايير المحاسبية الدولية .

وقد كانت أهم الإصلاحات المحاسبية بإصدار مشروع النظام المحاسبي المالي(SCF) سنة2006م،الذي يتضمن مجموعة جديدة من قواعد سير الحسابات،وكذا مجموعة جديدة من طرق وأساليب التقييم،وكانت سنة 2007م،أهم محطة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي(SCF)حيث تم المصادقة عليه من طرف المجلس الشعبي الوطنـــي، وبدأت إلزامية تطبيقه سنة 2010م، وقد جاء النظام بهدف إبراز صورة وفية وصادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وعلى ضوئها تم تحدد طرق التقييم بصفة شاملة وموحدة، حيث يعد التقييم أبرز إشكال تعاني منه المؤسسات الجزائرية كون أن الطرق التقليدية في تقييم التثبيتات العينية لا تقدم صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة وتؤدي إلى

آثار وانعكاسات سلبية على كل من المنشأة ومستخدمو القوائم المالية، حيث يساعد إعادة التقييم في إبراز تأثيرات المحيط الخارجي على ثروة المؤسسة من جهة وكذا التغيرات التي تحدث في ثروة المؤسسةمن جهة أخرى ومن اجل إعطاء صورة صادقة وأكثر دقة وواقعية للوضعية المالية للمؤسسة.

تعتبر التثبيتات العمود الفقري في المؤسسة حيث تعتبر من أهم العوامل الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة للقيام بنشاطها لذا خصص لها النظام المحاسبي المالي المجموعة الثانية نضرا لأهميتها فهي تعد أكثر مجموعة مسها التغيير، حيث أن تقييم التثبيتات العينية سواء بالزيادة أو بالنقصان من الموضوعات الجديدة والجدلية في عصرنا الحالي لكن من الواضح أن هناك اتفاق بين المحاسبين والهيئات المحاسبية المسئولة عن إصدار معايير المحاسبة المالية في الدول المختلفة على ضرورة التقييم وإعادة التقييم. و من هذا المنطلق نطرح الإشكالية التالية:

طرح الإشكالية الأساسية :

لقد ركز النظام المحاسبي المالي على إدراج الأصول و الخصوم في الحسابات وفق قواعد خاصة للتقييم،وهذا ما يعطي المعلومة المالية المحاسبية أكثر مصداقية وشفافية لمستخدميها، ومن خلال هذا يمكن طرح الإشكالية التالية : **كيف يتم تقييم و اعادة تقييم التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي؟**

و للإجابة على هذه الإشكالية يمكن التطرق إلى **الأسئلة الفرعية** التالية :

- ماهو النظام المحاسبي المالي؟
- ما هي التثبيتات العينية وكيف يتم تقيمها ؟
- ما هي طرق إهتلاك التثبيتات العينية ؟

الفرضيات:

_ يعرف النظام المحاسبي المالي على أنه مجموعة متسلسلة من العمليات في المؤسسة.

_ تعرف التثبيتات العينية بأنها أصول ملموسة في حوزة المؤسسة ينتظر منها تحقيق منافع إقتصادية، حيث يتم تقييمها على حسب نشاط المؤسسة.

_ هناك عدة طرق لإهتلاك التثبيتات العينية منها طريقة القسط الثابت والمتناقص و طريقة القسط المتزايد.

حدود الدراسة:

تمانجاز الجانب التطبيقي للدراسةفي مؤسسة إيكودات "بوزغاية "_ بسكرة _

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في النقاط التالية :

-توضيح طرق التقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية في ظل النظام المحاسبي المالي .

-أهمية التثبيتات العينية للمؤسسة تثير التساؤل حول كيفية تقييمها و إعادة تقييمها وتسجيلها في ظل النظام المحاسبي المالي.

أهداف البحث :

-ازالة الغموض حول التساؤلات المطروحة.

-معرفة طبيعة عملية التقييم و اعادة التقييم.

المنهج المتبع في الدراسة :

نظرا لطابع البحث وقصد الإحاطة بمختلف جوانبه والإحاطة على الإشكالية المطروحة، وذلك قصد الوصول إلى الأهداف المرجوة تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي، من خلال عرض شامل للتقييم واعادة تقييم التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي وكيفية تسجيلها.

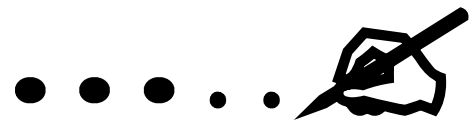
نموذج البحث :

لغرض الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية للبحث تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث تناولنا في الفصل الأول قواعد تقييم التثبيتات العينية في ظل النظام المحاسبي المالي ، كما حاولنا تقديم إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي،كما تم في الفصل الثاني إبراز المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم والإهتلاك، و تضمن الجزء التطبيقي تقديم لمحة عن المؤسسة محاولين تطبيق ما تعرضنا له في الجانب النظري.

الفصـــــــــل الأول :

قواعد تقييم التثبيتات العينيةفي ظل

النظام المحاسبي المالي(scf)



تمهيد

يعتبر النظام المحاسبي المالي أداة تتكيف مع الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر في العشرية الأخيرة، حيث يمثل هذا النظام إعادة صياغة للمخطط الوطني من خلال عملية التحديث وهو في حقيقة الأمر تغيير في الثقافة المحاسبية ومحاولة الوصول إلى الاقتصاد العالمي وذلك بالاعتماد على المعايير الدولية IFRS التي تشكل المرجع الأساسي لها باعتبار أنها مطبقة من طرف مختلف دول العالم، فهو نظام يحدد بوضوح المبادئ والقواعد التي تواجه التسجيل المحاسبي للمعاملات وذلك من أجل التقليل من الأخطار وإعطاء صورة صادقة للقوائم المالية من خلال التقييم و إعادة تقييم التثبيتات.

وسنركز في هذا الفصل على النظام المحاسبي المالي وهذا من خلال ثلاث مباحث :

المبحث الأول: الإطار المفاهيم للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني : التثبيتات العينية

المبحث الثالث: ماهية اعادة التقييم

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

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 إقترابا من متطلبات المحاسبة الدولية، وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستعمليها.

سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه، كذلك مبادئ النظام، ثم مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: تعريف و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، وطبقا لهذا القانون فإن «المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية و يسمح بتخزين معطيات عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعتها ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية »[1]

كما يعرف بأنه «مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد ،التجهيزات ،الألات والأموال، التسجيلات ...الخ) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين في حدود النظام وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق أهدافها » [2]

من خلال ما سبق يمكن إستنتاج تعريف للنظام المحاسبي المالي، يمكن تعريفه على أنه نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية .

الفرع الثاني: بالنسبة لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فإنه يشمل الفئات التالية: [3]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة رقم 03 من القانون رقم 07ـــ11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007**، الجزائر، ص 3.

[2] عزوز علي متناوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي، جانفي 2010، ص2.

[3] **الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في، 25** مرجع سابق، ص 24.

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية, إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

- يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية, كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها الحد المعين, أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي ومدونة الحسابات

أولا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

إن الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي: الوحدة المحاسبية، إستمرارية النشاط، القياس النقدي، إستقلالية الدورات، التكلفة التاريخية، عدم المقاصة، القيد المزدوج، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية، الإفصاح، الموضوعية، تحقيق الإيراد، مقابلة الإيرادات بالنفقات....إلخ.

أما المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هي ثمانية نستعرضها فيمايلي:

1- محاسبة التعهد (الالتزام): Comptabilité d'engagement

وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسات مسك محاسبة الالتزام، وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي، أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام)، وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الإعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل.[1]

2- إستمرارية الاستغلال (النشاط): Continuité d'exploitation

[1] - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حيطلي، برج بوعريريج (الجزائر)، 2009،ص35.

يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى كذلك في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك، وعموما يفترض المحاسبون دائما، بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك. [1]

3- المعلومة واضحة وسهلة الفهم: Intelligibilité

يقصد بالمعلومات القابلة للفهم هي المعلومات الواضحة والسهلة الفهم مباشرة من قبل مستعمليها الذين يملكون حد أدنى من المعارف الأساسية المرتبطة بالتسيير، المالية، المحاسبة والاقتصاد، فالمعلومة المالية تزود مستعمليها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها. [2]

4- الملائمة: Pertinence

الملائمة هي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين ، وعليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان بإمكانها التأثير على القرارات الاقتصادية لمستعمليها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية. [3]

5- المعلومات ذات المصداقية: la fiabilité

يقصد بالمعلومات ذات مصداقية هي تلك المعلومة المالية والمحاسبية التي تم إعدادها وفق معايير وطرق علمية وهي خالية من الأخطاء ومدروسة بشكل جيد وموثوقة. [4]

6- القابلية للمقارنة: Comparabilité

يقصد بهذا المبدأ أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من سنة لأخرى ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى.

---

[1] نفس المرجع، ص35

[2] نفس المرجع، ص35

[3] عمورة جمال، **الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF)**، ملتقى دولي حول اطار مفاهيمي لنظام المحاسبي المالي الجديد وأليات تطبيقه، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2009، ص4

[4] نفس المرجع، ص4

من بين الأهداف المرجوة من القوائم المالية أنها تسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات، فالمقارنة عبر الزمن لنفس المؤسسة تعني استمرارية الطرق، أما المقارنة بين المؤسسات تعني تشابه أو تجانس الطرق. [1]

7- التكلفة التاريخية: (coûts historiques)

تعتبر الكلفة التاريخية الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزونات، وطبقا لهذا المبدأ فإن العمليات المسجلة في السابق يجب أن تبقى بقيمتها التاريخية، فمثلا عند شراء استثمار ما في سنة معينة بمبلغ معين فإن هذه القيمة هي التي تكون الأساس للتسجيل المحاسبي عند تاريخ الشراء وتبقى كذلك مقيدة في الدفاتر. لكن يعاب على هذا المبدأ أنه لا يأخذ بعين الاعتبار الميولات التضخمية، وبالتالي تظهر ذمة المؤسسة مشوهة، أي أن المبالغ لا تمثل الواقع، لذلك ظهرت الحاجة إلى استعمال القيمة الحالية كأساس للتقييم أو مايعرف بإعادة تقدير الممتلكات. [2]

8- تغليب الجوهر على الشكل أو أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

❖ La prééminence de la réalité économique sur la forme juridique

ويقصد به أن جميع التعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة، أو ما يمكن أن تدر هذه التعاملات من منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدلا من شكلها القانوني، وخير دليل على ذلك التأجير التمويلي، والممتلكات في شكل امتياز التي تدرج ضمن ممتلكات المؤسسة بالرغم من عدم توفر شرط الملكية. [3]

ثانيا: مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

1- مبادئ مخطط الحسابات

يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكله و نشاطه و احتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير، و تجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة. وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:

- طبقات حسابات الوضعية.
- طبقات حسابات التسيير.

---

[1] نفس المرجع، ص4

[2] نفس المرجع، ص5

[3] نفس المرجع، ص5

و كل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.[1]

2-الإطار المحاسبي الإجباري

- تشكل خلاصة مخطط حسابات الذي تمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقم اثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أياً كان نشاطها و حجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها. للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها، و تقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر.

المبحث الثاني : التثبيتات العينية

تتمثل التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي في مجموعة الوسائل و القيم الثابتة المادية التي حازها الكيان (أنجزها بنفسه) أو من الغير، ليس بغرض البيع وإنما لاستعماله كوسيلة إستغلال دائمة أي أكثر من دورة واحدة وقد جمعت حسابات التثبيتات في المجموعة الثانية من النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : ماهية التثبيتات العينية ومكوناتها

الفرع الأول: تعتبر التثبيتات العينية أصلا هاما من أصول المؤسسة، لذا وجب قبل اعطاء تعريف لها التطرق الى تعريف الأصل، حيث يعرف الأصل على أنه:

«هو عنصر له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة بحيث هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي» [2]

كما عرفته لجنة المعايير الدولية «الأصل أنه مورد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة الأحداث السابقة وتتوقع المؤسسة أن تحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية .» [3]

أما الأصول الثابتة فتعرف بأنها «عبارة الموارد الملموسة التي يتم اقتناؤها بقصد الاستخدام في العمليات المؤسسة وليس بقصد اعادة بيعها وبالتالي ينظر اليها بمثابة أنها مخزون يحقق منافع اقتصادية .»[4]

ومن خلال ماسبق يمكن أن نستخلص تعريف الأصل كمايلي :

- ✓ الأصل هو مورد .

---

1 القرار المؤرخ في 26 جوان لسنة 2008، المتضمن قواعد التقييم و محتوى الكشوف المالية، ج ر، **العدد 19**،**بتاريخ 25 مارس 2009**.

2 محمد لعريبي، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، الملتقى الدولي الأول حول الاطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقيه في ظل المعايير المحاسبية،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2010، ص 2.

3 حسين قاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعايرها**، دار الثقافة، عمان الأردن، 2008، ص140.

4 مسعد محمود الشرقاوي،**مبادئ المحاسبة المالية**، دار الأثراء،الأردن،ط1، 2009،ص 279.

- ✓ يخضع الأصل لسيطرة المؤسسة .
- ✓ يكون نتيجة الأحداث الاقتصادية .
- ✓ يقتني بغرض الحصول على المنفعة الاقتصادية المستقبلية .

تعريف التثبيتات العينية:

أما التثبيتات العينية فلها عدة تعاريف نذكر منها مايلي :[1]

«التثبيت العيني هو أصل مادي مراقب تحوزه المؤسة من أجل استعماله في الانتاج وتقديم الخدمات، الايجار والاستعمال لأغراض ادارية والتي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها أكثر من سنة مالية »

«التثبيت العيني هو أصل مادي مثل التجهيزات والأراضي والمباني، وتكون فترة استخدامه أكثر من سنة وهو مراقب من قبل المؤسسة، نظرا لشرائه أو استئجاره .»[2]

أما المعيار المحاسبي الدولي ISA 16 فقد عرفها على النحو التالي :

«هي أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات أو الايجار للغير أو لاغراض ادارية ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة. »[3]

الفرع الثاني: مكونات التثبيتات العينية

تتكون التثبيتات العينية من الحسايات التالية :[4]

- ح /211 الأراضي.
- ح/212 تهيئة الأراضي.
- ح /213 المباني.
- ح /215 التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية.
- ح /218 قيم ثابتة مادية أخرى وقد تضم حسابات أخرى.
- المنشآت العامة وأعمال الترتيب والهيئات.
- معدات النقل.

---

[1] القانون رقم 07-11 مرجع سابق، ص 8.

2 عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 72.

3 محمد أبو نجار،جمعة حميدات،**المعايير المحاسبية الدولية والابلاغ المالي**، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص 251.

4 شعيب شنوف، "**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**" ،ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، 2008، ص 15.

- أثاث مكتب، ومعدات الاعلام الآلي.
- القابلة للاسترجاع.
- **ح /211 الأراضي:** وحسب المفهوم المحاسبي تختلف المعالجة المحاسبية للأراضي حسب نوعها وغرض استعمالها فقد نجد :
- أراضي تشتري بقصد البيع خاصة في الوكالات العقارية حيث تعالج بصفتها مخزون .
- أراضي تقتني لوجود مناجم فيها كالحجارة وأخرى تسمى مقالع .
- أراضي وجدت لغرض إقامة مباني صناعية وهنا وجب الفصل بين قيمة الأرض والمبنى، لأن الأرض غير قابلة للاهتلاك عكس المبنى .[1]
- **ح /212 عمليات وترتيب وتهيئة الأراضي :** يسجل في هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل من تكلفة اقتناء الأراضي كحفر آبار ومياه السقي، حيث يعالجها النظام المحاسبي كتثبيتات بحد ذاتها وتدخل ضمن هذا الحساب .

ح /213 البناءات : هي كل العقارات المستحدثة والمثناة لغرض تحصيل التدفق النقدي، وتضم الحسابات التالية:[2]

- 21311 مباني صناعية .
- 21315 مباني ادارية .
- 21318 مباني أخرى .
- 2135 تركيبات عامة وتهيئات للمباني .
- 2138 منشآت قاعدية .
- **حـ /215 التركيبات التقنية والمعدات والادوات الصناعية:** تتمثل في المعدات الصناعية والتركيبات التقنية التي يصعب فصلها عن الارض احيانا كشبكات العتاد المختلفة المتعلقة بالانتاج، وتتفرع الى الحسابات التالية:[3]
- 2154 معدات صناعية .
- 2155 ادوات صناعية .

---

[1] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية وسير الحسابات وتطبيقها (Page bleues)** متيحة للطباعة، 2010، ص، ص، 244،245 .

[2]– عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، طبعة الأولى، الجزائر،2011، ص، ص، 73،72.

[3]نفس المرجع، ص 73.

- 2157 تهيئات وتركيبات للمعدات والادوات الصناعية .
- **حـــ / 218 التثبيتات العينية الاخرى :** عند اقتضاء ،المنشأت العامة واعمال الترتيب والتهيأت ،معدات النقل،أثاث المكتب ومعدات مكتب، معدات الاعلام الآلي والأغلفة القابلة للاسترجاع، ومن بين الحسابات التي يضمها هي: [1]
- 2182 معدات نقل .
- 2183 معدات مكتب .
- 2184 أثاث مكتب .
- 2186 أغلفة متداولة

المطلب الثاني: نظرة محاسبية للتقييم وطرقـــه

حظيت مشكلة تحديد الطريقة الملائمة لتقييم التثبيتات بإهتمام كبير من قبل الباحثين، لذا قبل التطرق إلى طرق تقييم عناصر الأصول يجب التطرق إلى مفهوم كل من التقييم والقيمة وذلك للوصول إلى طرق التقييم.

أولا: عند البحث عن تعريف ملائم للتقييم، أول ما نتصادف به هو الخلط بين مصطلحات ثلاث (التقويم، التقييم، القياس) لذلك قمنا بتقديم توضيحات و إزالة الغموض عنها:

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 ". [2]

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". [3]

---

[1]- لخضر علاوي، مرجع سابق ،ص 247.

2 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.

3 هدوف فتيحة، **إعادة تقييم أصول المؤسسة الإقتصادية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة المستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2014، ص:11.

القياس: "هو إعطاء قيمة رقمية (عددية) تشير إلى كمية ما يوجد في الشيء من الخاصية المقاسة وفق مقاييس مدرجة ذات قيمة رقمية متفق عليها. [1]

ثانيا: طرق تقييم أصول المؤسسة

يمكن تقسيم طرق تقييم الأصول المتعارف عليها إلى خمس طرق:

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: [2]

- **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: [3]

- خطة العمل لعدة سنوات قادمة.
- توقعات مستقبلية للبيانات المالية للسنوات القادمة مجهزة وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، والتي كانت متبعة سابقا في المؤسسة.

---

1 بن مولاي زينب، مرجع سابق، ص، 77.

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

3 نفس المرجع، ص 6.

- 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:[1]
  - 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.[2]

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

1 نفس المرجع، ص 7.

2 نفس المرجع ص 8.

أي انه لا يمكن إعطاء قيمة واحدة للمشروع بل تعطي عدة قيم تتراوح بين التقدير الأدنى والتقدير الأعلى للمشروع.[1]

4. الطريقة القائمة على أساس القيمة الدفترية:

تتم 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.[2]

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.[3]

المبحث الثالث : ماهية إعادة التقييم

في المادة 121-5 نص النظام المحاسبي المالي علي إدراج التثبيتات علي أساس تكلفة شرائها أو إنتاجها بتاريخ الشراء أو إنتاج أي أن تقيم الأصول و إدراجها الأولي يتم بتكلفتها التاريخية. و حيث أن هذه القيمة للتثبيتات

1 نفس المرجع، ص 8.

2 نفس المرجع، ص 8.

3 نفس المرجع، ص 9

ستصبح غير واقعية إذا لم تتم مراجعتها وفق تغيرات أسعار التثبيتات في السوق، فقد سمح النظام المحاسبي المالي بإعادة تقييم التثبيتات وفقا للمادة 121.

المطلب الأول : مفهوم و أهداف 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.

أولا: مفهوم إعادة التقييم

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".[1]

"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".[2]

ثانيا: أهداف إعادة التقييم

يمكن ذكر وتلخيص الهدف من وراء قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها في النقاط التالية:[3]

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 : شروط وأهمية إعادة التقييم

حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي فإن إعادة التقييم تتم وفق شروط.[1]

---

1 جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، 2010، الجزائر، ص89.

2 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر الجيليطي، الجزائر، 2011، ص 218، الجزائر، 2011، ص218.

3 نفس المرجع، ص228.

أولا: شروط إعادة التقييم

- ✓ يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات بعد إدراجه الأول باعتباره أصلا، بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.
- ✓ يرخص للكيان إن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.
- ✓ 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.
- ✓ تطبق إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافا كبيرا عن القيمة السوقية عند تاريخ الإقفال، إذا أعيد تقييم التثبيت يجب تطبيق نفس الإجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها ذلك التثبيت.

ثانيا: أهمية إعادة التقييم

إن عدم القيام بإعادة تقييم الأصول بعد ارتفاع أسعارها تنتج عنه أثار سلبية على المؤسسة مثل:[2]

- 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.

1 جمال لعشيشي، مرجع سابق، ص 89.

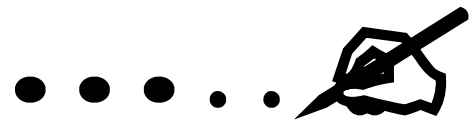
2 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة، مرجع سابق**، ص227.

خلاصة

لقد حاولنا في هذا الفصل إن نعطي لمحة عن قواعد تقييم التثبيتات العينية في ظل النظام المحاسبي المالي وتسليط الضوء على إعادة التقييم بحد ذاتها وبهدف إعطاء نظرة متكاملة نوعا ما، عملنا في البدء على إعطاء تقديم إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بما فيه مبادئ و مجال تطبيق هذا النظام وتقديم تعريف التثبيتات بشكل عام والتثبيتات العينية ومكوناتها بشكل خاص وكذلك حاولنا إعطاء بعض المفاهيم حول التقييم وإعادة التقييم مع التطرق إلى بعض شروط عملية إعادة التقييم.

الفصـــــــل الثاني :

المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم



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 (إهتلاكات وخسائر القيمة) وكيفية معالجتها محاسبيا تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية

المبحث الثاني: ماهية الإهتلاكات

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم

المبحث الأول : المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية

إهتم النظام المحاسبي المالي بالمجموعة الثانية أو ما يعرف بالتثبيتات التي تحتل مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة لذى من الواجب أن نتعرف على المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية.

المطلب الأول : تكلفة الإسهام و الشراء

لقد ميز النظام المحاسبي المالي بين ثلاثة أنواع من الأصول العينية وهي:[1]

الأصول العينية (التثبيتات العينية):

تسجل حسابات التثبيتات العينية في جانب المدين عند دخولها تحت الرقابة سواء كانت :

- بقيمة الاسهام.
- بتكلفة الشراء.
- بتكلفة الانتاج.

إما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة:

الحالة الأولى: فإذا كانت التثبيتات دخلت عن طريق الإسهام فان الحساب الدائن إما يكون **حـــ/101** راس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال ، أو حساب الشركاء– عمليات حول راس المال – **حـــ/ 456** تكون القيود كما يلي حسب هاته الحالة الاولى :

21		من حـــ/التثبيتات العينية	x x x	
	101	إلى حـــ/أموال مملوكة		x x x
		"حيازة بواسطة إسهام خاص"		

أو

[1] رحال ناصر، عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي. دراسة حالات ، ملتقى بعنوان **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي. دراسة حالات، الوادي**، ص 9

21		من حـــ / التثبيتات العينية	x x x	
	456	إلى حـــ / الشركاء العمليات علي رأس المال		x x x
		"حيازة بواسطة إسهام الشركاء"		

الحالة الثانية: إذا كانت التثبيتات العينية دخلت بتكلفة الشراء عن طريق الشراء فإن الحساب الدائن يكون **حـــ/40** الموردون أو الحسابات الملحقة معنية ويكون القيد كما يلي:

21		من حـــ / التثبيتات العينية	x x x	
	404	إلى حـــ / موردو التثبيتات		x x x
		"حيازة عن طريق الشراء"		

مثال عن الإقتناء عن طريق الشراء

شراء تثبيتات عينية [1]

في N/03/08 : تم شراء قطعة أرض بـــ: 82000دج، و قدرت حقوق التسجيل بـــ: 22000دج، و أتعاب الموثق بـــ: 10000دج، أما الرسم على القيمة المضافة فقد قدر بـــ: 17% (الرسم على القيمة المضافة يفرض على الخدمة المقدمة من قبل الموثق و ليست الأرض) .

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		--------/ تاريخ نقل الملكية /---------		
211		أراضي	82000	
622		أتعاب الموثق	10000	
645		ض . و رسوم أخرى.	22000	
44556		الرسم على القيمة المضافة	1700	
	512	البنك		115700
		"نقل ملكية الأراضي عن طريق الشراء ."		

[1] لعربي محمد مركز، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول للنظام المحاسبي المالي المنعقد في 2010، جامعة خميس مليانة ،الجزائر ص6

المطلب الثاني : تكلفة الإنتاج

إذا كانت التثبيتات أو الأصول عينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإن التسجيل المحاسبي يكون على مرحلتين كما يلي:[1]

232		من حـــ/ التثبيتات المادية الجاري إنجازها	x x x	
	732	إلى حـــ/ الإنتاج المثبت للأصول المادية		x x x
		"الأصل قيد الإنجاز"		

أما المرحلة الثانية عند اتمام التثبيت المعني يكون التسجيل كما يلي:

21		من حـــ/ التثبيتات المادية	x x x	
	73	إلى حـــ/ الإنتاج المثبت للأصول المادية		x x x
		"جاهزية الأصل"		

للإشارة فإنه يمكن التفصيل **حـــ/ 21** التثبيتات العينية إلى الحسابات التالية خاصة إذا كانت ذات مبالغ هامة ومعتبرة:

- **حـــ/ 211** الأراضي.
- **حـــ/ 212** عمليات وترتيب وتهيئة الاراضي.
- **حـــ/ 213** البناءات.
- **حـــ/ 215** المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية.
- **حـــ/ 218** التثبيتات العينية الأخرى.

المطلب الثالث : خسارة القيمة (في حالة التنازل عن الأصل)

[1] رحال ناصر، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 10

تسجيل خسارة القيمة عن التثبيتات العينية كما هو الحال بالنسبة للتثبيتات المعنوية، وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني.

خسائر القيمة عن التثبيتات العينية:

أولا: تعريف هناك عدة تعاريف لخسارة القيمة نذكر منها " بأنها فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواجبة (أي الممكنة) التحصيل وهذه العملية تكون في نهاية السنة ".[1]

"تقوم المؤسسة عند حلول تاريخ إقفال الحسابات بتقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر سواء داخلي أو خارجي، بدل على الأصل قد فقد قيمته، إذا ثبت وجود أي مؤشر، فعلى المؤسسة القيام بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل."[2]

– تتعرض التثبيتات العينية خلال مدة استعمالها إلى تدهور مفاجئ في قيمتها فيؤدي إلى انخفاض ملحوظ في قيمتها السوقية عن قيمتها الدفترية و يمكن أن يكون هذا التدهور من الأسباب التالية: [3]

1. تعرض الأصل لحادث مثل حريق أو ما شابه ذلك.

2. حدوث تقادم فني نتيجة لظهور أصول أحدث و أكثر قدرة و أقل تكلفة.

3. انخفاض الطلب على المنتجات التي ينتجها الأصل.

4. تحول في نشاط الشركة أو الظروف المحيطة مما يقلل من الحاجة إلى الأصل.

5. تحول كبير في طريقة استخدام الأصل.

وفيما يلي نوضح المعالجة المحاسبية لخسائر القيمة:

نفرض لأن المؤسسة قامت بشراء معدات في **N/1/1** بمبلغ (××) دج فترة استخدامها **10**سنوات و تهتلك وفق طريقة القسط الثابت و كان التسديد بشيك في **N/1/1** تقوم المؤسسة بتسجيل ما يلي:

215	512	من حـــ/ معدات و أدوات إلى حـــ/ البنك "شراء معدات"	x x x	x x x

[1]– عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص133

[2] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص41

[3] عمورة جمال، مرجع سابق، ص9

في N/12/31تقوم المؤسسة بتسجيل التالي: N/12/31

		N/12/ 31		
681		من حـــ/ مخصصات الاهتلاك	x x x	
	2815	إلى حـــ/ إهتلاك المعدات		x x x
		" إهتلاك الدورة N "		

نفترض انه في نهاية **N+1** أصبحت القيمة القيمة السوقية لهذه المعدات أقل من القيمة المحاسبية الصافية وعليه لابد من تسجيل خسارة القيمة كالتالي:

N/ 12/ 31

681		من حـــ/ مخصصات الإهتلاك والتموينات و خسائر القيمة	x x x	
	2915	إلى حـــ/ خسائر القيمة عن المعدات		x x x
		" إثبات انخفاض قيمة المعدات "		

في هذه الحالة تسجل خسارة القيمة عن المعدات بالفرق بين القيمة المحاسبية الصافية و القيمة السوقية.

وعند ظهور مؤشرات تدل على إسترجاع خسارة القيمة أي أنه تصبح القيمة القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية الصافية نقوم باسترجاع خسارة القيمة المكونة في نهاية **N+1** بمبلغ الخسارة المكونة فقط ويكون القيد في **12/31/ N+2**

2915		من حـــ/ خسارة القيمة عن المعدات	x x x	
	781	إلى حـــ/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية		x x x
		" إسترجاع خسائر القيمة "		

ثانيا: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية عند التنازل :

مثلما تم التطرق إليه في التثبيتات المعنوية يمكن للتثبيت العيني الخروج من المؤسسة إما عن طريق بيعه أو التبرع به أو عن طريق إبداله بأصل آخر أو عندما لا يتوقع تحقيق أي منفعة مستقبلية من جراء استعماله.

و بصفة عامة تسجل عملية خروج أو التنازل عن التثبيتات العينية عبر المراحل التالية:[1]

1. حساب قسط الاهتلاك الخاص بسنة الخروج و هذا إذا كان الأصل قابل للاهتلاك و لم يهتلك كليا.

2. حساب القيمة الدفترية للأصل.

3. تحديد إذا كانت هناك مكاسب أم خسائر.

4. استبعاد جميع الحسابات الخاصة بالأصل من الدفاتر بإقفالها.

وتكون القيود المحاسبية كما يلي:

✓ **قيد إثبات قسط الاهتلاك لسنة الاستبعاد:**

يكون في تاريخ التنازل

681		من حـــ/ مخصصات إهتلاك التثبيتات العينية	x x x	
	281	إلى حـــ/ إهتلاك التثبيتات العينية		x x x
		" إثبات قسط الاهتلاك "		

✓ **ترصيد الأصل المستبعد (المتنازل عنه)**: وذلك بترصيد القيمة الإجمالية للأصل بجعلها دائنة مقابل ترصيد مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر القيمة بجعلهم مدينين.

حساب نتيجة الاستبعاد و ذلك بطرح القيمة المحاسبية الصافية للأصل من صافي نواتج الاستبعاد فإذا كانت نتيجة الاستبعاد ربحا فهي تسجل كنواتج للدورة و وتجعل دائنة في **حـــ/ 752** فوائض القيمة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية.

أما إذا كانت نتيجة الاستبعاد خسارة، فهي تسجل كمصاريف للدورة وتجعل مدينة في **حـــ/ 652** نواقص القيمة عن الخروج الأصول الثابتة غير المالية.

وفي الخطوة الأخيرة نقوم باستلام المبلغ المدفوع مقابل استبعاد الأصل ويجعل مدينا بأحد حسابات النقدية إذا كان المبلغ مستلم فورا أو **حـــ/ 462** الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات في حالة تأجيل استلام المبلغ.

و يكون التقييد المحاسبي إذا كانت نتيجة الاستبعاد ربحا كما يلي:

[1]– عبد الحي مرعي وآخرون، "**مبادئ المحاسبة المالية**"، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الاسكندرية، 2008، ص566.

281		من حـــ/ إهتلاك التثبيتات العينية(مجمع الاهتلاك)	x x x	
291		من حـــ/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية(مجمع الخسائر)	x x x	
512		من حـــ/ البنك	x x x	
462		من حـــ/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات(سعر البيع)	x x x	
	21	إلى حـــ/ التثبيتات العينية(القيمة الإجمالية)		x x x
	752	إلى حـــ/ فوائض القيمة عن الخروج الأصول الثابتة غير المالية.		x x x
		" استبعاد التثبيتات العينية "		

أما إذا كان التنازل عن الأصل خسارة فيكون القيد في تاريخ التنازل كمايلي:

281		من حـــ/ إهتلاك التثبيتات العينية(مجمع الاهتلاك)	x x x	
291		من حـــ/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية (مجمع الخسائر) من حـــ/ البنك أو	x x x	
512				
462		من حـــ/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات(سعر البيع)	x x x	
652		من حـــ/فوائض القيمة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية.	x x x	
	21	إلى حـــ/ التثبيتات العينية(القيمة الإجمالية)		x x x
		"استبعاد التثبيتات العينية "		

المحبث الثاني : ماهية الإهتلاكات

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

المطلب الأول : مفهوم و أهداف و أهمية الإهتلاك

عندما تقوم المؤسسة بتقييم تثبيتاتها كالمباني، الآلات، السيارات في نهاية السنة الأولى لشرائها، تجد أن قيمتها أصبحت أقل مما كانت عليه في أول سنة، و يكون ذلك عادة نتيجة للاستعمال،و باستمرار هذا النقص تدريجيا سنة تلوى الأخرى، تصبح هذه الاستثمارات غير صالحة للاستعمال،مما يجعل المؤسسة تضطر إلى تجديد تثبيتاتها.

أولا: مفهوم الاهتلاكات

1- مفهوم الاهتلاك يعرف الاهتلاك بأنه النقص التدريجي في المنافع و الخدمات المتوقع الحصول عليها من الأصل على مدار عمره الإنتاجي بسبب استخدامه في الإنتاج أو مضي المدة أو و ظهور اختراعات حديثة أفضل منه. [1]

2- الاهتلاك هو عبارة عن النقص في الخدمة المتوقعة من الاستثمار و الذي لا يمكن التغلب عليه عن طريق الإصلاحات. [2]

3- الاهتلاك احد مكونات عناصر التكاليف مقابل النقص التدريجي في قيم الأصول، استخدامه في العملية الإنتاجية أو القدم الناشئ عن التقدم التكنولوجي و ظهور المخترعات. [3]

كما يعرف بأنه هو التغيير المحاسبي للخسارة التي تلحق بقيمة الاستثمارات التي تنفذ بمرور الزمن و تسمح بإعادة تكوين الأصول المستثمرة.

من خلال ما سبق نلخص مفهوم الاهتلاك بأنه نقص في قيمة الاستثمار نتيجة عوامل منها الاستعمال، مرور الزمن، التطور التكنولوجي.

جداول الاهتلاك

إن لكل استثمار (بطاقة تعريف) مرفقة بجدول اهتلاك الاستثمار.

تتضمن هذه البطاقة كل البيانات الضرورية مثل اسم ماركة، رمز الاستثمار، القيمة الأصلية، تاريخ الحصول عليه،المردود و رقم الفاتورة، مدة الاستعمال، نسبة الاهتلاك السنوية ونوع الامتلاك.

بطاقة الاستثمار.

الجدول رقم (01): جدول الاهتلاك يتضمن البيانات التالية:

السنوات	التكلفة الأصلية للاستثمار	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، "**مبادئ المحاسبة المالية التسويات الجردية و الإفصاح المحاسبي**"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2010، ص218.

[2] حواس صلاح، "**المحاسبة العامة** "، غرناطة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008ص151

[3] إبراهيم الأعمش، "**أسس المحاسبة العامة مطابق PCN1975**"،بدون دار نشر، الجزائر2002، ص237.

N				
N+1				
N+2				
.				
.				
.				
N+n				

المصدر: حواس صلاح، المحاسبة العامة، غرناطة للنشر و التوزيع، الجزائر، ص**154**.

يسمي البعض هذه البطاقة إصطلاحا ببطاقة الامتلاك لأنها ترصد حركية إنخفاض قيم كل إستثمار على حدى و عليه فيتوجب فتح بطاقة لكل إستثمار قد يتواجد في المؤسسة.

و يعكس صافي القيمة المحاسبية التكلفة التي آل إليها و التي يبقى الاستثمار متصلا بها بعد إثبات أقساط الإهتلاك المسجلة عليه في تاريخ ما، و هكذا يبدأ هذا الصافي في التناقص حتى يؤول إلى الصفر، و لما يؤول هذا الصافي إلى الصفر تكون القيمة المجسدة لمجموع أقساط الامتلاك المسجلة قد غطت القيمة الأصلية مما يعني توزيع القيمة الأصلية على مجموع سنوات العمر استعمال من جهة، و الانتهاء الدفتري (المحاسبي) الاستثمار المعني من جهة ثانية.

ثانيا: أهداف الإهتلاك

تتمثل أهداف حساب الاهتلاكات فيمايلي:[1]

إن حساب الاهتلاك هو عبارة عن مصاريف غير فعلية، و عدم احتسابه يؤدي إلى:

القانوني: تضخيم النتيجة و إعطاء صورة غير صحيحة لميزانية المؤسسة أين تظهر الأصول مقدرة بقيمة أكبر من قيمتها. بحيث تتوزع قيمة الاهتلاكات على عدة سنوات و لا تتحملها سنة واحدة فقط.

الاقتصادي: إن الاهتلاكات تعتبر في حد ذاتها احتياطات وذلك لكونها تقتطع من النتيجة أو من رأس المال في حالة خسارة، ثم تجمع لإقتناء إستثمارات جديدة في المستقبل.

بعض المعدلات المطبقة في الجزائر : الجدول رقم (2)

1 منصور بن عوف عبد الكريم،" **المحاسبة العامة أعمال نهاية المدة للتنظيم المحاسبي**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 12.

	النوع	المعدل %
1	أثاث	10
2	سيارات	20الى 25
3	بنايات للسكن	2الى3
4	بنايات تجارية	4الى5
5	بنايات صناعية	5
6	مواد التعبئة المتداولة	15
7	تجهيزات مكتب	15
8	آلات	15الى30
9	محركات	20
10	أدوات صغيرة	10
11	رافعات	10

المصدر: منصور بن عوف عبد الكريم،" المحاسبة العامة أعمال نهاية المدة للتنظيم المحاسبي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 12.

ثالثا: أهمية حساب الإهتلاك

وتتمثل فيما يلي:[1]

- النقص في قيم الاستثمارات له تأثير في الميزانية بحيث تظهر الأصول الثابتة (الاستثمارات) بقيمتها الحقيقية.
- ضمن التكاليف الإجمالية للاستغلال نجد تكاليف ناجمة عن تدني و نقص قيم الأصل الثابت.
- الاهتلاك عنصر من عناصر تكوين التكاليف لابد من أخذه في الحساب قبل تحديد النتيجة.
- مصاريف الصيانة الدورية للتثبيت لا تمنع حساب الاهتلاك السنوي لأن الاهتلاك هو نقص فعلي و الصيانة لا تعيد الطاقة الأصلية للاستثمار.

1 حواس صلاح،مرجع سابق، ص151.

– يعتبر الاهتلاك من أهم مصادر تمويل التثبيتات،فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم اهتلاكها بصورة كلية و لم تعد صالحة للاستخدام.[1]

المطلب الثاني: عناصر و طرق الإهتلاكات

أتى النظام المحاسبي المالي بعدة طرق للإهتلاك و قبل التطرق لذلك يجب معرفة العناصر التالية:

أولا: عناصر الإهتلاك

قبل تحديد الاهتلاك يجب معرفة العناصر التالية :[2]

1- تكلفة شراء الأصل: وتشمل ثمن الشراء +مختلف المصاريف التي عليه حتى بداية تشغيله (نقل ،تركيب ،العقد ،مصاريف الخبير ...الخ).

2– معدل الاهتلاك الأصل:وهو نسبة مئوية لتحديد قسط الاهتلاك السنوي ويحسب بقسمة 100على عمر

3- القيمة المحاسبية الصافية وهى الفرق بين القيمة الإسمية للأصل ومخصصات الإهتلاك

مثال: تكلفة شراء تجهيزات مكتب 10000دج مدة صلاحيتها 10سنوات معدل الاهتلاك السنوي 10%

– قسط الاهتلاك السنوي =10000*100/10=1000دج.

- مجموع أقساط الاهتلاك في آخر السنة السادسة 1000*6=6000

- القيمة الصافية في آخر السنة السادسة=10000 - 6000 =4000دج.

ثانيا: طرق الاهتلاكات

هناك عدة طرق لحساب الاهتلاكات نذكر منها :

1- طريقة القسط الثابت أوالخطي:

تعتبر هذه الطريقة من أبسط الطرق وأكثرها استعمالا، وبناء على الطريقة يهتلك الأصل الثابت بأقساط سنوية خلال عمره الإنتاجي إلى أن يهتلك تماما وتصبح الإهتلاكات المتراكمة تساوى الأصل الثابت. [3]

هذه الطريقة سهلة التطبيق و يأخذ بها في الغالب كل من القانون الضريبي والمخطط المحاسبي، إلاأنها تطرح مشكل تحديد العمر الإنتاجي لكل تثبيت حسب(العرف، العادات، تعليمات المنتج، الشروط الفنية للاستغلال ...الخ).

---

1 عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص126 .

2 منصور بن عوف عبد الكريم، مرجع سابق ، ص8.

3 محمد بوتين،"**المحاسبة العامة للمؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص228.

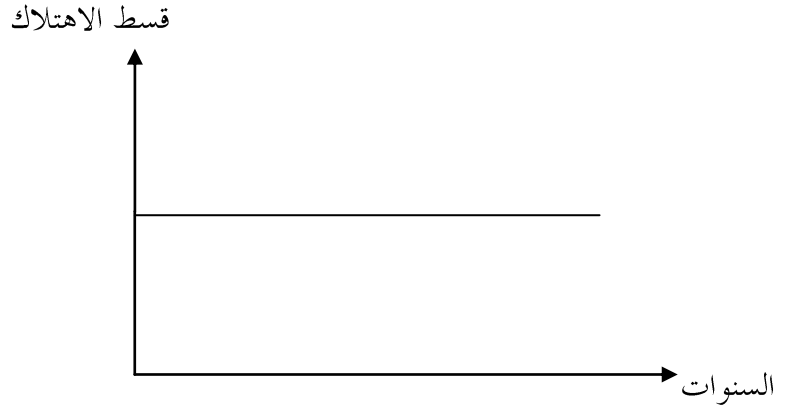
وهناك من ينتقد هذه الطريقة على أساس أن الثابت لا يحتاج إلى مصاريف صيانة وإصلاح في السنة الأولى، بينما تتزايد عند قرب انتهاء مدة الإستخدام، فإذا أضيفت هذه الأخيرة إلى قيمة القسط الثابت السنوي فان الأعباء الحقيقية المحملة للتكلفة والتي تتحملها السنوات المتعاقبة تزيد من سنة لأخرى.[1]

ملاحظة:

الاستثمار المشترى من 01الى 15من الشهر يحسب كاملا ،أما الاستثمار المشترى ابتداء من16من الشهر فانه يهمل الشهر ويحسب قسط الاهتلاك بالنسبة للأشهر الباقية.

ويكون الرسم البياني لتطور الاهتلاك بالنسبة لطريقة القسط الثابت كما يلي.

الشكل رقم (01):طريقة قسط الاهتلاك الثابت



المصدر : هوام جمعة،تقنيات المحاسبية المعمقة،ج1،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2002،ص65.

2- طريقة القسط المتناقص:

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 تحدد النسبة المئوية السنوية أو (معدل الإهتلاك السنوي بطريقة القسط المتناقص)بضرب معدل الإهتلاك الذي يحصل عليه بطريقة القسط الثابت في احد المعاملات الآتية. [2]

1.5 إذا كانت مدة الإهتلاك اقل أو تساوى أربع سنوات.

[1] هوام جمعة، **"تقنيات المحاسبة المعمقة"**، ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2002،ص57.

[2] هوام جمعة ،مرجع سابق ، ص58.

2 إذا كانت مدة الإهتلاك محصورة بين خمس وستة سنوات .

2.5 إذا كانت مدة الإهتلاك اكبر من ستة سنوات .

وهذه المعاملات حددها القانون الضريبي حسب العمر الإنتاجي للاستثمار، ويمكن أن يتغير المعامل من سنة إلى أخرى حسب رغبة المشرع.

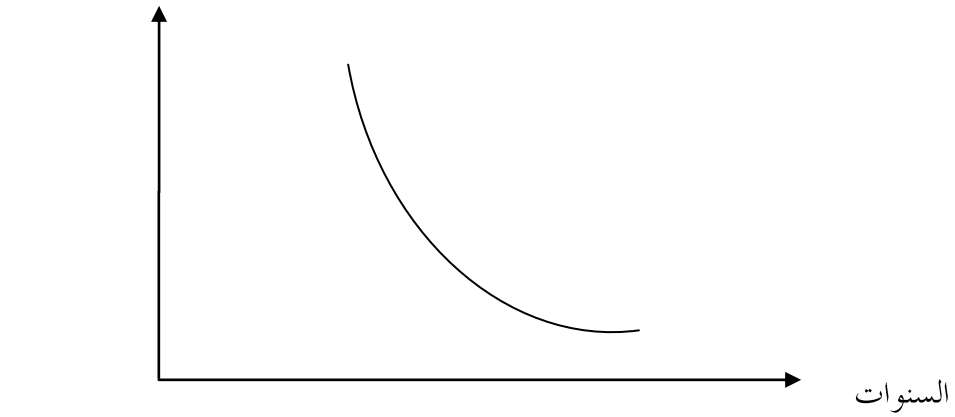
معدل الإهتلاك الثابت = 100/العمر الإنتاجي

معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الثابت*المعامل

ميزة هذه الطريقة أنها أكثر واقعية من طريقة القسط الثابت لان إنتاجية وخدمات الأصل الثابت يكون أكثر في بداية عمره الإنتاجي بالإضافة إلى أن الأصل الثابت لا يحتاج إلى مصاريف صيانة وإصلاح في بداية هذا العمر بينما تتزايد عند قرب انتهاء مدة الاستخدام، الشيء الذي يستدعى أن يهتلك الأصل الثابت بأقساط متناقصة.

ومن عيوب هذه الطريقة أنها غير سهلة الاحتساب بالإضافة إلى أنها لا تمثل الاستخدام السليم للأصل

الشكل رقم (02): طريقة القسط المتناقص



المصدر: هوام جمعة ،تقنيات المحاسبة المعمقة، ج1 ديوان المطبوعات الجامعية ، 2002، ص65.

3_طريقة الاهتلاك المتزايد

تعتبر هذه الطريقة لحساب الاهتلاك قليلة الاستعمال، وبتطبيقها تتحصل على قسط اهتلاك يتزايد كلما اقتربت نهاية مدة حياة التثبيت.

ونحسب قسط الاهتلاك كما يلي:[1]

قسط الاهتلاك =القيمة الأصلية*النسبة

[1] هوام جمعة ،مرجع سابق، ص61.

مجموع سنوات عمر التثبيت =1+2+3+4+...n

(حيثn)مدة عمر التثبيت.

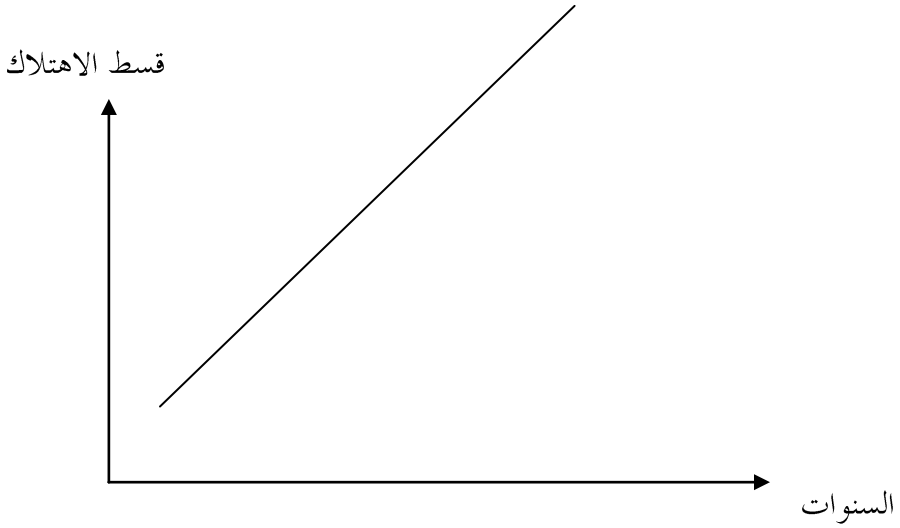
قسط إهتلاك السنةالأولى =القيمة الأصلية*1/مجموع سنوات عمر التثبيت

قسط إهتلاك السنة الثانية=القيمة الأصلية *2/مجموع سنوات عمر التثبيت

قسط اهتلاك السنة الأخيرةn=القيمة الأصلية * n/مجموع سنوات عمر التثبيت

ويكون الرسم البياني لتطور الاهتلاك لطريقة الاهتلاك المتزايد كما يلي:[1]

الشكل رقم (03):طريقة الاهتلاك المتزايد



المصدر:هوام جمعة ،تقنيات المحاسبة المعمقة ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002،ص67.

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]

[1] ابراهيم الاعمش، مرجع سابق، ص 242.

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

يحسب قسط الإهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج كما يلي : [1]

آلة إنتاجية طاقتها 1000000وحدة منتجة، تكلفة الآلة300000دج : مثال

إنتاج 150000وحدة: السنة الأولى

قسط الاهتلاك =300000/1000000*150000=45000 دج

المطلب االثالث: المعالجة المحاسبية للإهتلاكات

خصص النظام المحاسبي المالي ضمن الصنف الثاني لمدونة الحسابات، الحساب 28 "اهتلاك التثبيتات" لاستقبال مبالغ الأقساط السنوية للإهتلاك التثبيتات بشكل عام (تثبيتات معنوية ،تثبيتات عينية، تثبيتات في شكل إمتياز) كما تم فتح حسابات ثانوية .

المعالجة المحاسبية للاهتلاكات:

يتم التسجيل المحاسبي للإهتلاك عادة آخر السنة المالية ولإثبات القسط السنوي للإهتلاك يجعل حساب الإهتلاك (**28) دائنا بمبلغ الإهتلاك المحتسب وفق الطرق المستعملة ويجعل الحساب 681أو 682مخصصات الإهتلاك و المؤونات و خسائر للأصول غير الجارية (للتثبيتات المعنوية و العينية) مدينا. [2]

و يكون رقم أي حساب إهتلاك بإظافة الرقم 28 على رقم حساب التثبيت المعني محذوفا منه رقمه الأول.

مثلا: ح/2183 معدات الإعلام الآلي

ح/28183 إهتلاك معدات الإعلام الآلي

التسجيل في اليومية

681 أو		حـــ/ مخصصات الاهتلاك	xxx	

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

[2] كتوش عاشور،" **المحاسبة العامة اصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (scf)** "، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، االجزائر، ص، ص 123،125.

682

	xx 28	حـــ/ اهتلاك التثبيتات	Xxx

تقديم الميزانية يحتوي جانب الأصول من الميزانية على ثلاث خانات للمبالغ تظهر بشكل مميز

- القيمة الأصلية (القابلة للاهتلاك) للتثبيتات.
- مجموع الاهتلاكات و خسائر القيمة.
- القيمة الصافية للتثبيتات(المحتسبة بالفرق).

تنظيم الميزانية الختامية لسنة n+2 للمؤسسة ما.

: مثال

الجدول (3): ميزانية 2+n/12/31

الخصوم	الأصول			
		ق. الصافية	الاهتلاكات	ق.الأصلية
	ح/215 م.ت.م.ص	550000	350000	900000

التثبيتات المهتلكة تماما : ويقصد في هذه الحالة عندما تكون القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات مساوية إلى الصفر، ففي هذه الحالة إذا بقيت التثبيتات في حالة تشغيل (استعمال) فإنها تظهر في الميزانية، أما إذا تم تخريد هذه التثبيتات أو اختفائها أو التنازل عنها فإنه يتم ترصيد حساب التثبيتات و حساب الاهتلاكات في بعضها البعض.

N-12-31

28xx		حـــ/ اهتلاك التثبيتات	xxx

2xx	حـــ/ التثبيتات	xxx

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم

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

المطلب الأول : فرق إعادة التقييم (حالة الفرق موجب، حالة الفرق سالب)

في نهاية السنة يجب أن نقوم بحساب فرق إعادة التقييم كما يلي:[1]

فرق إعادة التقييم = القيمة العادلة – القيمة المحاسبية الصافية

شرح مصطلحات القانون:

–**القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله (أي على أساسه) تبادل أصول أو إنهاء خصوم (أي تسديدها)، بين أطراف على دراية كافية، و موافقة (أي ليست مرغمة على التبادل)، و عاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية .

– **القيمة المحاسبية الصافية:** و هي الفرق بين تكلـــفة اقتناء أو إنتاج الأصل (أو التثبيت) ومجموع الإهتلاكـــات الخاصة به.

1 حالة الفرق الموجب:

عندما تكون القيمة المحاسبية الصافية أقل من القيمة العادلة الفرق موجب تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر. [2]

الفرق الموجب الأول يسجل في الجانب الدائن لحساب 105 فروق إعادة التقييم بحيث لا يؤثر هذا الفرق على نتيجة الدورة. و تسجل كما يلي:

1 بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق scf و المعايير الدولية**، مرجع سابق، ص371.

2 بن ربيع حنيفة ، مرجع سابق، ص371.

2XX		حـــ/التثبيتات	XXX	
	105	حـــ/فارق إعادة التقييم		XXX
		حالة الفرق موجب		

أما إذا كان الفرق الموجب موالي لفرق سالب مسجل سابقا فإن علينا أو لا استرجاع التدني السابق بجعل حـــ/ 781 دائن و ما زاد عن التدني السابق فقط يسجل كفرق إعادة التقييم في الجانب الدائن لحـــ/105.

نرمز لـــ :

خسارة القيمة السابقة بـــ x

فارق القيمة بـــ y

بحيث : $y \geq x$ و يكون التسجيل كما يلي:

2XX		من حـــ التثبيتات	Y-X	
29X		حـــ خسائر القيمة	X	
	781	إسترجاع خسائر القيمة		X
	105	فارق إعادة التقييم		Y-X

2حالة الفرق السالب :

عندما تكون القيمة المحاسبية الباقية أكبر من القيمة العادلة (الفرق سالب)

الفرق السالب الأول يسجل في الجانب المدين لحساب 681 مخصصات الاهتلاك، والمؤونات، وتدني قيم الأصول غير الجارية، فهو يؤثر علي النتيجة الدورة، دائما تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر.[1]

أما الفرق السالب الذي يلي فرق سابق موجب يسجل كرصيد (أو اقتطاع) ح/105 و ما زاد عن رصيد هذا الأخير فقط هو الذي يسجل في ح/681. و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- ✓ الفرق السالب y
- ✓ فارق إعادة التقييم السابق x

[1] بن ربيع حنيفة ، مرجع سابق، ص372.

بحيث : $y \geq x$

105		من حـــ فارق إعادة التقييم	X	
681		حـــ مخصصات الإهتلاك و المؤونات ..	X-Y	
	2XX	حـــ التثبيتات		X
	29X	حـــ خسائر القيمة		X-Y

ملاحظة :

فروق إعادة التقييم مثلها مثل تدني القيم ، فهي قابلة للتعديل بالزيادة أو التخفيض عكس الاهتلاكات التي لا تقبل التراجع عن ما تم تخصيصه سابقا فهي مصاريف نهائية .

المطلب الثاني: محاسبة إعادة التقييم للتثبيتات غير قابلة للإهتلاك

تختلف معالجة فروق إعادة التقييم وتأثيرها على التسجيلات المحاسبية اللاحقة حسب اختلاف نوع التثبيتات من حيث قابليتها للإهتلاك من عدمها، ولهذا سنقوم بتحليل المعالجة المحاسبية في حالة أصل غير قابل للإهتلاك مثل الأراضي، ومن خلال هذا المثال سنتعرف على مختلف الحالات الممكنة لمحاسبة فروق إعادة التقييم باعتبار أن التثبيتات غير قابلة للإهتلاك فإن فرق إعادة التقييم يحسب كالتالي [1]:

فرق إعادة التقييم = القيمة العادلة – القيمة المحاسبة

باعتبار الأصل غير قابل للإهتلاك فالمقصود بالقيمة المحاسبية الصافية :

القيمة المحاسبية = تكلفة الحيازة +/– فروق التقييم السابقة

مثال :

لتكن لمؤسسة ما قطعة أرض تمت حيازتها في بداية 2012 بتكلفة 1000 دج

سندرس مختلف الحالات الممكنة لمعالجة فروق إعادة التقييم محاسبيا ملخصة في الجدول التالي :

إعادة التقييم الأولى	**إذا كانت القيمة العادلة = 600**	إذا **كانت القيمة العادلة = 1400**
31 /2012/12	فرق إعادة التقييم سالب =600 –	فرق إعادة التقييم موجب = 1400-

[1] بن ربيع حنيفة , مرجع سابق , ص 371, ص372.

	1000 = 400- 681 من ح/مخصصات ...وتدني الأصول غير الجارية 400 إلى ح/2911 تدني قيمة 400 بهذا تصبح القيمة الصافية لح/211 = القيمة العادلة .	1000 = 400 211 من ح/الأراضي 400 إلى 105 ح/ فروق إعادة التقييم 400 بهذا تصبح القيمة الصافية لح/211= 1400 القيمة العادلة .
إعادة التقييم الثانية في 2013/12/31	حالة1 : القيمة العادلة = 400 فرق إعادة التقييم سالب = 400 − 600 = 200- 681 من ح/مخصصات ...و تدني قيم الأصول غير جارية 200 إلي 2911 تدني قيمة الأراضي 200 بهذا تصبح القيمة الصافية لح/211 = 400 القيمة العادلة .	حالة1 القيمة العادلة = 1600 فرق إعادة التقييم موجب = 1600 − 1400 = 200 211 من ح/ الأراضي 200 105 إلي ح/ فروق إعادة التقييم 200 بهذا تصبح القيمة الصافية لح/ 211 = 1400 + 200 = 1600 القيمة العادلة .
	حالة2 القيمة العادلة = 700 فرق إعادة التقييم موجب = 700-600= 100 ≥ من التدني السابق 2911 من ح/ تدني قيمة الأراضي 100 781 إلي ح/ استرجاع تدني قيم الأصول غير الجارية 100 بهذا تصبح القيمة الصافية لح/211= 700 القيمة العادلة .	حالة 2 القيمة العادلة = 1200 فرق إعادة التقييم سالب = 1200-1400 = 200-≥ الفرق الموجب السابق 400 105من ح/فروق إعادة التقييم 200 211 الح/ الأراضي 200 بهذا تصبح القيمة الصافية لح/211 = 1400-200= 1200 القيمة العادلة .
	حالة 3 القيمة العادلة = 1100	حالة3 القيمة العادلة = 900

	فرق إعادة التقييم موجب = 1100- 600= 500≤ من التدني السابق 400 2911 من ح/ تدني قيمة الأراضي 400 211 من ح/الأراضي 100 781 إلى ح/ استرجاع تدني قيم الأصول غير الجارية 400 105 إلي ح/فروق إعادة التقييم 100 بهذا تصبح القيمة الصافية ل ح/211 = 1100 =100+400+600 القيمة العادلة .	فرق إعادة التقييم سالب = 1400- 900 = -500 ≤ الفرق السابق 400 105 من ح/فروق إعادة التقييم 400 681 من ح/ مخصصات ... و تدني قيم الأصول غير الجارية 100 إلى ح/2911 تدني قيمة الأراضي 500 بهذا تصبح القيمة الصافية ل ح/211 = 1400- 500 = 900 القيمة العادلة .

المطلب الثالث : محاسبة فرق إعادة التقييم التثبيتات القابلة للإهتلاك

يمكن معالجة فروق إعادة التقييم بالنسبة للمثبتات القابلة للإهتلاك بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين (طبعا إذا تم اختيار إحداهما يحافظ على تطبيقها في كل المعالجات اللاحقة تطبيقا لمبدأ ثبات الطرق أو مبدأ الاتساق) في إدراج (أو عدمه) لمخصصات الاهتلاك السابقة في إعادة التقييم :[1]

الطريقة الأولى: تصحيح مباشرة للقيمة المحاسبية الصافية :

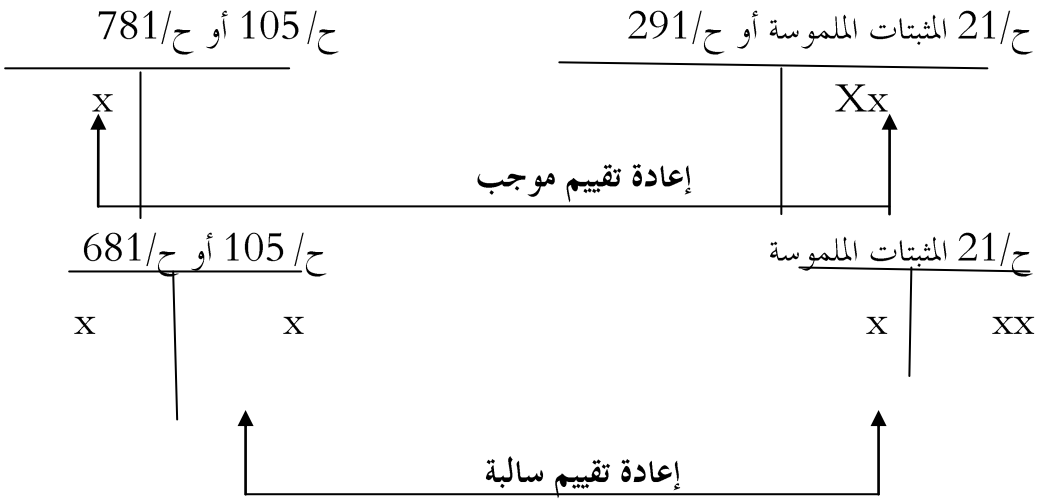
تبنى هذه الطريقة على إعتبار القيمة العادلة كقيمة جديدة للحيازة، وذلك بإتباع المراحل التالية :

نرصد الإهتلاكات المتراكمة بطرحها من القيمة الأصلية (فتعالج فروق إعادة التقييم كمعالجة المثبتات غير القابلة للإهتلاك أعلاه) :

يصبح رصيد ح/281 معدوم، بينما ح/21 يبقى بالقيمة الصافية

1 بن ربيع حنيفة , مرجع سابق , ص373, ص 374.

✓ نصحح القيمة الصافية الموجودة في ح/281 بإضافة أو طرح فرق التقييم لتصبح مساوية للقيمة العادلة بالقيد التالي:



نقد الطريقة الأولى:

هذه الطريقة غير معتمدة في الجزائر لأنها في حالة زيادة القيمة السوقية للتثبيت تلغي القيمة الأصلية و تستبدلها بالقيمة الحالية (القيمة السوقية)و جعل الإهتلاكات السنوات السابقة مساوية للصفر. وهذا لا يتماشي مع النظام المحاسبي المالي .

مثال :[1]

معدات إنتاج تحيزت بداية 2011 بتكلفة 200000 دج ، مجمع إهتلاكها في 2013/12/31 هو 60000 دج ، قيمتها في السوق هي :

الحالة الأولي 190000 دج

الحالة الثانية 110000 دج

القيمة المحاسبية الصافية = 200000 – 60000 = 140000 دج

فروق إعادة التقييم هي :

الحالة الأولي 190000- 140000 = 50000 دج فرق موجب

الحالة الثانية : 110000 – 140000 = -30000 دج فرق سالب

التسجيلات المحاسبية الخاصة بفرق إعادة التقييم تكون كالتالي :

1 بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص، ص، 374، 375.

681		من حـــ مخصصات الإهتلاك	20000	
	2815	إلى حـــ إهتلاك التجهيزات		20000
		"تسجيل مخصصة الإهتلاك السنوي"		
2815		من حـــ إهتلاك التجهيزات	60000	
	215	إلى حـــ إهتلاك التجهيزات		60000
		"إقفال حساب الإهتلاكات "		
215		من حـــ التجهيزات	50000	
	105	إلى حـــ فارق إعادة التقييم		50000
		"إعادة تقييم المعدات"		
681		من حـــ مخصصات الإهتلاك و تدني القيم	30000	
	2915	إلى حـــ تدني قيمة التجهيزات		30000

في نهاية السنوات الموالية تحسب مخصصات الإهتلاك على أساس القيمة العادلة التي تعتبر كأنها تكلفة الحيازة الجديدة التي تقسم على المدة الباقية من العمر الإنتاجي للتجهيز، و تسجل بالطريقة العادية، و إذا وجدت قيمة خردة وجب طرحها للحصول على القيمة القابلة للإهتلاك .

الطريقة الثانية : تصحيح التكلفة الأصلية و الاهتلاكات

باعتبار : القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة الأصلية – مجمع الاهتلاكات

فإن إعادة تقييم

هو نفسه إعادة تقييم

مطروحا منه إعادة تقييم

لذلك تتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة عبر المراحل التالية :

-تصحيح القيم يكون بتحديد معامل إعادة التقييم الذي يحول القيمة المحاسبية الصافية إلى القيمة العادلة [1]

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة /القيمة المحاسبية الصافية

مثال : إذا عدنا للمثال السابق

معامل إعادة التقييم = 190000 / 140000 = 1.3571 =135.71%

1 تطبيق المعامل على التكلفة الأصلية

التكلفة الأصلية المعاد تقييمها = التكلفة الأصلية * معامل إعادة التقييم

مثال: حسب المثال السابق التكلفة الأصلية = 200000 دج

التكلفة الأصلية المعاد تقييمها = 200000 * 135.71% = 271420 دج

2 تطبيق المعامل على مجمع الاهتلاك

مجمع الاهتلاك المعاد تقييمه = 60000 * 135.71% = 81426 دج

3 تحديد القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها (ق م ص م ت)

(ق م ص م ت) = التكلفة الأصلية المعاد تقييمها – مجمع الاهتلاك المعاد تقييمها [2]

= 81426 – 271420 = 189994 دج

القيمة المحاسبية إنتقلة من 140000 دج إلى 189994 دج أي فرق إعادة التقييم يقدر ب 49994 دج

يمكن تلخيص ما توصلنا إليه في الجدول التالي:

العناصر	قبل إعادة التقييم 1	بعد إعادة التقييم 2	الفروق (2-1)
التكلفة الأصلية	200000	271420	71420
مجمع الإهتلاك	60000	81420	21426
القيمة المحاسبية الصافية	140000	189994	49994

مخصصات الإهتلاك للسنة المقبلة = القيمة العادلة / المدة الباقية

1 بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 376.

2 نفس المرجع، ص 377.

مخصصات الإهتلاك للسنة المقبلة = 7/189994 = 27142 دج

تم تحديد المدة كما يلي : مدة الحيازة على غاية إعادة التقييم 3 سنوات (2011، 2012، 2013)

مجمع الإهتلاكات كان 60000 دج، إذا المخصصة السنوية = 60000 / 3 = 20000

مدة الاهتلاك = 200000 / 20000 = 10 سنوات

✓ في حالة تغير القيمة العادلة بالانخفاض أو الارتفاع في السنوات المقبلة نلتزم نفس المبادئ المذكورة في مثال الأرض المدروس سابقا مع أخدا الاهتلاك بعين الاعتبار نقوم بالتسجيل المحاسبي التالي:[1]

681		من حـــ/مخصصات الاهتلاك	20000	
	2815	إلي حـــ/ إهتلاك التجهيزات		20000
		"تسجيل مخصصة الاهتلاك السنوية"		
215		من حـــ/ التجهيزات .(271420-200000)	71420	
	2815	إلي حـــ/اهتلاك التجهيزات (81426-60000)		21426
	105	إلى حـــ/ فروق إعادة التقييم		44994
		"إعادة تقييم التجهيزات "		
		2014/12/31		
		من حـــ/مخصصات الاهتلاك ..و تدني قيم	27142	

1 نفس المرجع، ص374.

681	2915	إلى حـــ/تدني قيمة التجهيزات "تسجيل مخصصات إهتلاك التجهيزات"		27142

خلاصة

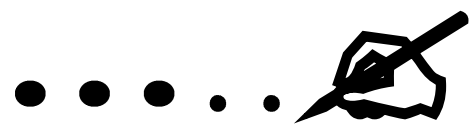
وكتلخيص لما سبق يمكن القول أن التثبيتات العينية تدرج بالتكلفة المنسوبة إليها، ثم تقيم لاحقا بالتكلفة منقوص منها الإهتلاك ومجموع خسائر القيمة أو بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

بالإضافة إلى ذلك فقد تمت المعالجة المحاسبية للتثبيتات عند دخولها(حيازتها عن طريق الإسهام و الإقتناء والإنتاج) و خروجها (التنازل عنها) مع معالجة الإهتلاكات وخسائر القيمة وكذا المعالجة المحاسبية للتقييم باستعمال حساب 104 وحساب 105 سواء كان الفرق موجب أو سالب وكما سبق القول فإن المعالجة المحاسبية تعتبر أداة رئيسية لمعرفة ما يجري في المؤسسة.

الفصـــــــل الثالث :

دراسة ميدانيةلمؤسسة إيكودات

"بوزغاية "



تمهيد

بعد تطرقنا في الجانب النظري لدراسة عملية تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية في النظام المحاسبي المالي وكيفية معالجتها محاسبيا، سنحاول في هذا الفصل تطبيق الدراسة النظرية على المؤسسة محل الدراسة، من خلال تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية لشركة إيكودات بوزغاية ببسكرة، وللوقوف على القيمة الحقيقية للتثبيتات العينية للشركة لابد من التعرض للإهتلاكات وخسارة القيمة وإعادة تقييم التثبيتات العينية، وبما أنه لا يوجد خسارة القيمة لتثبيتات الشركة سنتعرض فقط لإهتلاكات التثبيتات العينية وإعادة التقييم، وبالتالي نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كمايلي:

المبحث الأول: تقديم شركة إيكودات بوزغاية وتثبيتاتها.

المبحث الثاني: إهتلاكات والمعالجة المحاسبية لتثبيتات شركة إيكودات بوزغاية.

المبحث الثالث: إعادة تقييم التثبيتات العينية لشركة إيكودات بوزغاية.

المبحث الأول: تقديم شركة "إيكودات بوزغاية"

سنحاول في هذا المبحث القيام بمحاولة تقديم لمحة عن المؤسسة محل الدراسة إيكودات "بوزغاية" من خلال التعريف بالمؤسسة وإبراز شكلها القانوني ومختلف نشاطاتها.

المطلب الأول: تعريف شركة "إيكودات بوزغاية"

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 دج)، 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).

المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن المؤسسة " إيكودات بوزغاية"

ـــ بموجب عقد من طرف الموثق ببسكرة بتاريخ 1998/7/27 تحت رقم: 491 /98، مسجل بمصلحة التسجيل و الطابع ببسكرة في 28 /7 /1998.تحت رقم 09812919

ـــ فقد تم تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة من طرف الشخص الوحيد أو الشريك الوحيد المسماة "إيكودات بوزغاية" التي مقرها بمنطقة التجهيزات رقم 53 ببلدية وولاية بسكرة حيث يتمثل نشاطها في توضيب المنتوجات الفلاحية وتصدير المواد الزراعية الغذائية، حيث تاريخ بداية النشاط 1998/11/04 لمدة 50سنة رأس مالها 100,000,00 دج مقسمة الى عشرة حصص ذات قيمة إسمية عشرة آلاف دينار جزائري يملكها كلها الشريك الوحيد.

ـــ وقد تم تقييد هذه الشركة بالسجل التجاري المحلي لولاية بسكرة بتاريخ 2001/08/14 تحت رقم 98 ب0242097

ـــ بعد وفاة الشريك الوحيد بتاريخ 09/14 /2008 ببسكرة، حسب الفريضة المحررة 2008/09/28 تحت رقم 08/1751 المالك لكافة الأسهم في المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة تقدم ورثة المرحوم الذين طلبوا من الموثق تعديل القانون الأساسي للشركة وذلك بتحويل الطبيعة القانونية للشركة من مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة الى الشركة ذات المسؤولية المحدودة واستجابة لطلبهم فقد شرع الموثق في تحرير ما طلب منه في شكل رسمي كما يلي:

قام بتوزيع رأسمال الشركة البالغ ثلاثة ملايين ومائة ألف دينار جزائري على الورثة الذين أصبحوا شركاء في الشركة فكانت تقديماتهم كما يلي:

الجدول رقم (6): 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 الطالب بالاعتماد على معلومات مقدمة من المؤسسة.

المطلب الثالث: عرض نشاط وأصول المؤسسة

في بداية الأمر نقوم بعرض نشاط المؤسسة ثم التعرض إلى ما تمتلكه من أصول مع ذكر أنه 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 والكهرومترلية، 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 "بوزغاية"

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 (07): 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 الطالب بالإعتماد على معلومات 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 (08): 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	1 576 000	0,00

	والتمويل		
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 الطالب بالاعتماد على معلومات مقدمة من المؤسسة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لتثبيتات المؤسسة وإهتلاكها

نتعرض للإهتلاك من خلال التثبيتات العينية للشركة كما يلي:

1ـــ حساب قسط الإهتلاك

2ـــ التسجيل المحاسبي للإهتلاك

المطلب الأول: حساب إهتلاكات المؤسسة

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

مدة xمعدل الإهتلاك x **قسط الإهتلاك** = القيمة الأصلية

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

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للإهتلاك

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

		2013/01/01		
681300		**ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن المباني**	**354 514**	
	281300	**ح/ إهتلاك المباني**		**354 514**
		2013/01/01		
681500		**ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر والمعدات والأدوات الصناعية**	**4 544 854**	
	281500	**ح/ إهتلاك المنشآت التقنية والمعدات و الأدوات الصناعية**		**4 544 854**
		2013/01/01		
681800		**ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن معدات النقل**	**139 900**	
	281800	**ح/ إهتلاكمعدات النقل**		**139 900**
		2013/01/01		
681810		**ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن إهتلاك تجهيزات مكتب**	**43 168**	
	281810	**ح/ إهتلاك تجهيزات مكتب**		**43 168**
		2013/01/01		

681860		**ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن معدات التعبئة والتغليف**	**532 000**	
	281860	**ح/ إهتلاك معدات التعبئة والتغليف**		**532 000**
		2013/01/01		
681830		**ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن تجهيز المرافق الأخرى**	**109 612**	
	281830	**ح/إهتلاك تجهيز المرافق الأخرى**		**109 612**

المبحث الثالث: إعادة تقييم التثبيتات العينية

قامت شركة إكودات بوزغاية في 2013/12/31 بإعادة تقييم تثبيتاتها العينية حسب تقريرالمعالجة إعادة التقييم محاسبيا يجب

أولا: حساب معامل إعادة التقييم .

ثانيا: حساب فارق إعادة التقييم .

ثالثا: المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم .

المطلب الأول: حساب معامل إعادة التقييم

سنقوم بعرض القيمة الجديدة للتثبيتات ومقارنتها مع القيمة القديمة وحساب معامل إعادة التقييم كما هو موضح في

الجدول رقم (10): حساب معامل إعادة التقييم

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	**المجموع**	**2 992 189**	**13 400 000**	**4.478326348**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزان المراجعة العام.

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:

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم

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**		**1 414 157**
	105	**تبريد)**		**2 997 057**
		ح/ فارق إعادة التقييم		

		2013/01/01		
213030		ح/ نفقي النضوج	22 056 074	
	281300	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (نفقي		7 070 785
	105	النضوج)		14 985 288
		ح/ فارق إعادة التقييم		
		2013/01/01		
213040		ح/ الإدارة	7 719 626	
	218300	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية		2 474 775
	105	(الإدارة)		5 244 851
		ح/ فارق إعادة التقييم		
		2013/01/01		
213050		ح/منطقة الاستقبال	7 940 186	
	218300	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (منطقة		2 545 482
	105	الاستقبال)		5 394 704
		ح/ فارق إعادة التقييم		
		2013/01/01		
213060		ح/ مكان تبديل الملابس للعمال	352 897	
	218300	ح/إهتلاك التثبيتات المادية(مكان تبديل الملابس)		113 132
	105	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
		2013/01/01		

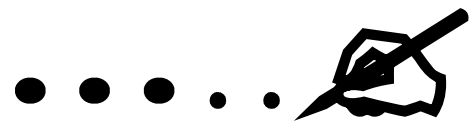
21390		ح/ قطع التغليف	1 191 028	
	281300	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (قطع غيار)		381 822
	105	ح/ فارق إعادة تقييم		809 205
		2013/01/01		
215010		ح/ محول كهربائي (160kva)	2 330 106	
	281500	ح/ إهتلاك التثبيتات المادية (محول		1 387 373
	105	كهربائي)		942 733
		ح/ فارق إعادة التقييم		
		2013/01/01		
215011		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.

خلاصة

لقد تعرضنا في دراستنا الميدانية إلى مجوعة من العمليات والتسويات التي تعرضت لها المؤسسة و نظرا لطبيعة هذه المؤسسة ونشاطها فإن العمليات التي تقوم بها تنحصر في مجملها في تقييم وإعادة تقييم التثبيتات بصفة عامة لكن حاولنا التركيز على التقييم وإعادة التقييم التثبيتات العينية بما أنه موضوع دراستنا وهذا مع التطرق إلى الإ هتلاكات والمعالجة المحاسبية لها، إلا أن المؤسسة لم تتعرض إلى حالة من حالات خسارة القيمة و لهذا نجد أن التسويات التي تعرضنا إليها في الجانب النظري لم تكن مطابقة نوعا ما على العمل الميداني وهذا راجع إلى لطبيعة ونشاط المؤسسة.

خاتمة عامة



خـــــاتمة

يكمن الهدف من التقييم أساسا إلى إعطاء قيمة مرجعية للمؤسسة ليتم 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 النظام المحاسبي المالي قد نظم إجراءات وقواعد تقييم التثبيتات العينية، مع التركيز على تحديد طرق الإهتلاك وكيفية تسجيل خسارة القيمة.

وفي إيطار هذا التطور تركزت دراستنا على إعادة تقييم التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي والذي تم وفقه التعرف على المفاهيم الخاصة بالتثبيتات العينية وإهتلاكاتها وخسائر القيمة وتقييمها وإعادة تقييمها والذي يهدف أساسا إلى إعطاء قيمة مرجعية للمؤسسة(اي بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي) ويتم الإرتكاز على طرق إعادة تقييم التثبيتات العينية أو في توضيح ما تعرضت له تثبيتات الشركة من إهتلاكات وخسائر القيمة ليتم إظهار تثبيتات الشركة بصورتها الحقيقية في نهاية السنة.

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى استنتاجات من خلال الإجابة على الفرضيات سابقة الذكر:

- ✓ يعرف النظام المحاسبي المالي أنه نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية .
- ✓ التثبيت العيني هو أصل مادي مراقب تحوزه المؤسة من أجل استعماله في الانتاج وتقديم الخدمات، الايجار والاستعمال لأغراض ادارية والتي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها أكثر من سنة مالية
- ✓ من أهم الطرق المتبعة لإعادة تقييم التثبيتات العينية هي التقييم بالتكلفة المهتلكة وعلى أساس القيمة العادلة كما تم تطبيق المعدل الخطي في إهتلاك تثبيتات الشركة.

ومن خلال هذا نستخلص أن الأمر الذي يتطلب عملية إعادة التقييم هو إستبدال القيمة المحاسبية للأصل بالقيمة العادلة والتي تمثل عادة قيمتها في السوق وما يترتب عنها هو فارق إعادة التقييم الذي يمثل الفرق بين القيمة المعاد تقييمها والقيمة المحاسبية بالتكلفة التاريخية.

النتائج:

نستنتج أن الهدف من إعادة التقييم هو :

- ✓ إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية .
- ✓ جعل الإهتلاكات مصدرا حقيقيا وكافيا لتمويل التثبيتات التي تم إهتلاكها بصفة كاملة.
- ✓ تقييم مخلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة (أي تقييم ملائم لمردودية المؤسسة).

وتبرز أهمية إعادة التقييم في أنها لا تقتصر على تثبيت محدد وعندما تخص صنف أونوع محدد من التثبيتات(اي تخص التثبيتات الغير الجارية لأن بقائها الطويل في حوزت المؤسسة بعد تقييم حيازتها بالتكلفة التاريخية يمكن ان يعطي معلومات بعيدة عن الحقيقة الإقتصادية بسبب ما تعرفه هذه العناصر من تأثيرو تطورات تكنلوجية.

الإقتراحات:

- ✓ تشجيع المؤسسات والباحثين والمدرسين على الإهتمام بالتثبيتات العينية وتابعتها لما فيها مـــن تغيرات وتطورات التي من خلالها تعكس صورة المؤسسة.
- ✓ كما نقترح على المؤسسات الجزائرية تشجيع الطلاب على الإهتمام بالجانب النظري للمحاسبة وتطبيقه في الواقع وذلك بفتح المجال للطلبة و إتاحة فرص التربص أو التمهين.
- ✓ عدم الإكتفاء بالجانب النظري والإلتحاق بمؤسسات التقدم العلمي والفني ومراكز التدريب.
- ✓ ضرورة قيام مؤسسة (محل الدراسة) بوضع هيكل تنظيمي لمساعدة الباحث في فهم طبيعة عمل هذه المؤسسة.

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: الكتب

1- أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية (نظم معلومات لخدمة متخذي القرارات)**، الدار الجامعية، مصر، 2007

2- إبراهيم الأعمش، "**أسس المحاسبة العامة مطابق PCN1975**"،بدون دار نشر، الجزائر.

3- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق scf و المعايير الدولية**، اصدار منشورات كليك، المحمدية، الجزائر،2013

4- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد** ، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، 2010، الجزائر

5- حسين قاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعايرها**، دار الثقافة، عمان الأردن، 2008.

6- حواس صلاح، "**المحاسبة العامة** "، غرناطة للنشر و التوزيع، الجزائر.

7- شعيب شنوف، "**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**"،الجزء الأول،2008

8- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** دار النشر جطيل،الجزائر،2011.

9- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الجزائر، 2011

10- عبد الحي مرعي وآخرون، "**مبادئ المحاسبة المالية**"، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الاسكندرية، 2008

11- عبد الناصر محمد سيد درويش، "**مبادئ المحاسبة المالية التسويات الجردية و الإفصاح المحاسبي**"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2010.

12- كتوش عاشور،" **المحاسبة العامة اصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (scf)** "، ديوان المطبوعات الجامعية،2011، االجزائر.

13- لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية وسير الحسابات وتطبيقها** (**Page blcues**) متيحة للطباعة .2010

14- مسعد محمود الشرقاوي،**مبادئ المحاسبة المالية**، دار الأثراء،الأردن، 2009.

15- محمد أبو نجار،جمعة حميدات،**المعايير المحاسبية الدولية والابلاغ المالي** ،دار وائل،عمان،الأردن،.2008

16- منصور بن عوف عبد الكريم،" المحاسبة العامة أعمال نهاية المدة للتنظيم المحاسبي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 12.

17- محمد بوتين،**"المحاسبة العامة للمؤسسة"**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، .2003

18- هوام جمعة، **"تقنيات المحاسبة المعمقة"**، ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2002.

ثانيا: المذكرات

1- 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

2- هدوف فتيحة، **إعادة تقييم أصول المؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2014

ثالثا: الملتقيات

1- رحال ناصر، عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي. دراسة حالات ، ملتقى بعنوان **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي. دراسة حالات، الوادي**

2- عمورة جمال، **الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF)**، ملتقى دولي حول اطار مفاهيمي لنظام المحاسبي المالي الجديد وأليات تطبيقه، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2009

3- عزوز علي متناوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي، جانفي 2010.

4- لعربي محمد ، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة**، الملتقى الدولي الأول حول الاطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقيه في ظل المعايير المحاسبية،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2010

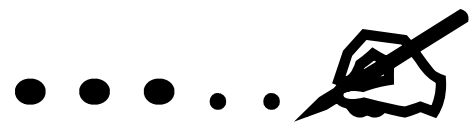
رابعا: المجلات

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

خامسا: قوانين ومراسيم

1- مرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق لـــ 26 ماي 2008 المتضمن: تطبيق أحكام القانون 07-11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 27، المادتين: 20،21.

الملاحق



الجدول رقم: (11):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

الجدول رقم: (11):جدول إعادة تقييم الأصول

	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 الطالب بالاعتماد على ميزان المراجعة بعد الجرد.

الجدول رقم(09):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 (ttptsc 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	-
تهيئةالألواح		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 الطالب بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة.