الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي التبسي – تبسة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: مالية المؤسسة

الرقم التسلسلي:...../2019

الموضـوع:

أثر إعادة تقييم التثبيتات على التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة الفوسفاط–FERPHOS– تبسة

فرع – SOMIPHOS–

من إعداد الطالبين
- عمارة تايب
- نتاري محمد علي

تحت إشراف الأستاذ
- أ. قتال عبد العزيز

لجنة المناقشة:

اللجنة	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
رئيسا	د. جابو سليم	أستاذ محاضر	جامعة العربي التبسي- تبسة-
مقررا	أ. قتال عبد العزيز	أستاذ محاضر	جامعة العربي التبسي- تبسة-
مناقشا	أ. عنان اسماعيل	أستاذ محاضر	جامعة العربي التبسي- تبسة-

السنة الجامعية: 2019/2018

(..رَبَّنَآ ءَاتِنَا مِن لَّدُنكَ رَحْمَةً وَهَيِّئْ لَنَا مِنْ أَمْرِنَا رَشَدًا۝١٠)

الكهف 10

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى :

الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما

إلى كل الأسرة الكريمة

إلى كل الأصدقاء والزملاء .

إلى الأسرة الجامعية ككل.

نايب عمارة

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى :

الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما

إلى كل أفراد الأسرة الكريمة

إلى كل الأصدقاء والزملاء .

إلى الأسرة الجامعية ككل.

نثاري محمد علي

شكر وتقدير

فالشكر أولا لله عز و جل على أن هدانا لسلوك طريق البحث و العلم.

كما نخص بالشكر أستاذنا الكريم و الفاضل المشرف قتال عبد العزيز على ما قدمه من نصائح وتوجيهات لإتمام هذا العمل ، كما نشكر السادة الأساتذة و كل الزملاء و كل من قدم لنا فائدة أو أعاننا بمرجع، كما نشكر كل عمال مؤسسة فرفوس فرع سوميفوس تبسة على المعلومات التي قدموها لنا، نسأل الله أن يجزيهم عنا خيرا و أن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

نايب عمارة *********** نثاري علي**

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية إعادة تقييم التثبيتات في المؤسسة الاقتصادية وكيف تتم المعالجة لهذه العملية وكذا تاثيرها على التوازن المالي لها وعلى ضوء هذا تمت دراسة مؤسسة فرفوس لولاية تبسة.

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

كلمات مفتاحية: التثبيتات، تقييم، تكلفة تاريخية، قيمة عادلة، إعادة تقييم، إهتلاك، خسارة القيمة، توازن مالي.

Summary:

This study aims at finding out how to re-evaluate the installations in the economic institution and how to deal with this process as well as its impact on the financial balance.

Where it was determined that the revaluation of the adjustments is to adjust the carrying amount to approximate the fair value or the current value. Consequently, the value of the asset becomes greater or less than its original value and if market values of certain assets are not available, Fair value or cost of reprocessing. With respect to assets subject to depreciation and revalued, depreciation should be adjusted to the changes made or canceled by closing the balance and then adjusting the net asset value. As for the increase and decrease in the value of the asset, The so-called surplus or lack of value. Hence the importance of applying the new financial laws by the Algerian economic institution in the context of the financial accounting standards Accepted, accepted and unacceptable financial regulation, classification, valuation and presentation of financial statements and reports in a true and true manner that reflects the financial position of the institution at the present time.

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

فهرس المحتويات

فهـــــرس المحتويـــــــات	الصفحة
إهداء.....	
شكر وعرفان.....	
الملخص.....	
فهرس المحتويات.....	I
قائمة الأشكال والجداول.....	III
مقدمة عامة.....	أ
الفصل الأول: مدخل مفاهيمي لإعادة التقييم التثبيتات في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد الفصل.....	04
المبحث الأول: عموميات حول التثبيتات.....	05
المطلب الأول: شكل الميزانية العامة.....	05
المطلب الثاني: مفهوم الأصول.....	06
المطلب الثالث: مكونات الأصول غير الجارية.....	08
المبحث الثاني: نظرة محاسبية التقييم والقيمة.....	10
المطلب الأول: تعريف التقييم.....	10
المطلب الثاني: طرق تقييم التثبيتات.....	11
المطلب الثالث: مفهوم كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.....	13
المبحث الثالث: ماهية إعادة تقييم التثبيتات.....	18
المطلب الأول: تعريف إعادة التقييم والأهداف الناجمة عنه.....	18
المطلب الثاني: عمليات وشروط إعادة التقييم.....	19
المطلب الثالث: مجال تطبيق إعادة التقييم وأهميته بالنسبة للمؤسسة.....	20
خلاصة الفصل.....	21
الفصل الثاني :المعالجة العملياتية لإعادة تقييم تثبيتات المؤسسة	
تمهيد الفصل.....	23
المبحث الأول: التجارب الدولية والعناصر المتعلقة بإعادة تقييم التثبيتات.....	24
المطلب الأول: اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة إعادة التقييم.....	24
المطلب الثاني: الإهتلاكات.....	25

المطلب الثالث: مفهوم خسارة القيمة لأصول المؤسسة.....	29
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية.....	31
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية.....	31
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية.....	33
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية.....	36
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لعمليتي التقييم وإعادة التقييم للتثبيتات.....	37
المطلب الأول: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات المعنوية.....	37
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية.....	40
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات المالية.....	42
خلاصة الفصل.....	45
الفصل الثالث: دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للفوسفاط فرفوس (FERPHOS) وأحد فروعها المؤسسة الوطنية (SOMIPHOS) – تبسة–	
تمهيد الفصل.....	47
المبحث الأول: بطاقة فنية حول المؤسسة الوطنية فرفوس (FERPHOS).....	48
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المركب المنجمي للحديد والفوسفات فرفوس.....	48
المطلب الثاني: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات الجزائرية SOMIPHOS	49
المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي وتحليل المهام.....	51
المبحث الثاني: التقييم وإعادة التقييم لتثبيتات المؤسسة.....	54
المطلب الأول: تقييم التثبيتات.....	54
المطلب الثاني: إعادة التقييم للتثبيتات.....	58
خلاصة الفصل.....	61
الخاتمة.....	63
قائمة المصادر والمراجع.....	66
قائمة الملاحق.....	

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مبدأ التسجيل المحاسبي للإهتلاك	30
02	مبدأ التسجيل المحاسبي للخسارة	31
03	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفاط سوميفوس– تبسة –	53

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	شكل الميزانية	07
02	معاملات الإهتلاك المتناقص	28
03	بطاقة الإهتلاك	29

مقدمة عامة

مقدمة

إن الحديث عن تقييم التثبيتات وإعادة تقييمها ليس بالأمر الجديد علينا فقد أخذت الأصول ككل حيزا من أبحاث المتخصصين في مجال الإدارة المالية والمحاسبة حيث تعتبر المعلومات المحاسبية من أهم المعلومات المساعدة في عملية اتخاذ القرارات المناسبة في شتى الميادين وقد عرفت المحاسبة اهتماما متزايدا وهذا راجع إلى حاجات المجتمع وتطوراته الاقتصادية والسياسية ومع بداية القرن الماضي وكبر حجم المؤسسات وظهور ما يعرف بالمؤسسات العابر للقارات ومتعددة الجنسيات وكذا المنظمات الاقتصادية الدولية أصبحت أهم وسيلة تربط بين مختلف متعاملي المؤسسات وقد كان اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول أسباب مباشرة في الدعوة لإنشاء محاسبة دولية موحدة بين مختلف دول العالم وذلك لتسهيل عملية انتشار المعلومات المحاسبية وتسهيل قراراتها دون التأثر بالاختلافات السياسية والثقافية بين دول العالم. بدأ هذا التقارب بإنشاء لجنة للمعايير الدولية للمحاسبة سنة 1973 التي كانت تهدف إلى توحيد الأنظمة المحاسبية ومعالجة الفوارق والتقليص منها وعلى ضوئها تم تحدد طرق التقييم بصفة شاملة وموحدة، حيث يعد التقييم أبرز إشكال تعاني منه المؤسسات الجزائرية كون أن الطرق التقليدية في تقييم الأصول لا تقدم صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة وتؤدي إلى آثار وانعكاسات سلبية على كل من المنشأة والمستثمر، حيث يساعد إعادة التقييم في إبراز تأثيرات المحيط الخارجي على ثروة المؤسسة من جهة وكذا التغيرات التي تحدث في ثروة المؤسسة من جهة أخرى ومن اجل إعطاء صورة صادقة وأكثر دقة وواقعية للوضعية المالية للمؤسسة.

يعتبر تقييم التثبيتات سواء بالزيادة أو بالنقصان من الموضوعات الجديدة والجدلية في وقتنا الحالي لكن من الواضح إن هنالك اتفاق بين المحاسبين والهيئات المحاسبية المسئولة عن إصدار معايير المحاسبة المالية في الدول المختلفة على ضرورة إعادة تقييم والإفصاح الماليين من اجل التحكم في التأثيرات المتعددة والمتكرر على الوضعية المالية المتوازنة للمؤسسات المختلفة .

1- الإشكالية: انطلاقا مما سبق تتضح لنا الإشكالية المطروحة لموضوعنا والمتمثلة في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير عملية إعادة التقييم للتثبيتات على التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية: من خلال الإشكالية المطروحة تم إبراز الأسئلة الآتية:

- ما المقصود بالتثبيتات في المؤسسة الاقتصادية؟
- وماذا نعني بتقييم التثبيتات؟
- كيف يتم التقييم ، وما هي الطرق المستخدمة في ذلك؟
- ما المغزى من إعادة تقييم التثبيتات؟
- كيف تتم إعادة التقييم وكيف تعالج محاسبيا؟
- وما اثر ذلك على توازن المؤسسة؟

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

- من الضروري للمؤسسة الاقتصادية إعادة تقييم تثبيتاتها.
- المؤسسة تفصح عن الطريقة المتبعة في عملية تقييم التثبيتات بنموذج التكلفة التاريخية. و تنعكس مدى سلامة تطبيق النظام المحاسبي على مدى مصداقية نتائج التقييم.
- لعملية إعادة التقييم للتثبيتات تأثير على توازن المؤسسة لما ينتج عنه من فوائض في القيمة.
- مبدأ التكلفة التاريخية يمثل أحسن بيان لحقيقة المركز المالي للمؤسسة.

3- أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من الجوانب التالية:

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

4- أسباب اختيار الموضوع: يمكن سبب اختيار الموضوع في النقاط التالية:

- ملائمة الموضوع للتخصص بالإضافة إلى حداثته وكثرة الانشغال بكل ما يشوبه من غموض حول تقييم وإعادة تقييم.
- أهمية التثبيتات للمؤسسة تثير التساؤل حول كيفية تقييمها في ضل النظام المحاسبي المالي الجديد.
- بهدف الاستفادة المستقبلية وفهم الموضوع من اجل الانطلاق مهنيا.

5- أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

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

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

7- الدراسات السابقة: تنوعت الدراسات السابقة التي تناولت قضية إعادة تقييم التثبيتات:

- دراسة مجلس معايير المحاسبة المالية 1995 :

فقد اهتمت اللجنة المختصة بدراسة المشاكل المحاسبية المعاصرة التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية بظاهرة الانخفاض الحاد في الأصول طويلة الأجل، وتمت أول مناقشة لهذا الموضوع في أكتوبر 1984، وديسمبر 1985 ، وفبراير 1986 وقد لاحظ أعضاء اللجنة تزايد حجم وتكرار عمليات تخفيض القيم الدفترية البعض عناصر الأصول الغير الجارية ، وكشف استقصاء تبنته اللجنة أن هناك تباينا في الممارسات المحاسبية، ولذلك اقترحت اللجنة إدراج الموضوع في جدول أعمال المجلس، وفي مايو سنة 1989 قامت الجنة تابعة بعمل استقصاء حول ظاهرة الانخفاض الحاد لمجمع المحاسبين الإداريين فلاحظت اللجنة تزايد عمليات تخفيض القيمة الدفترية لبعض عناصر الأصول طويلة الأجل، وأشارت اللجنة إلى أن الحاجة تدعو إلى وضع معيار يحكم المحاسبة عن هذه الظاهرة وفي عام 1990 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية مسودة المعيار رقم 121 الذي عنوانه المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل والأصول المعنوية الممكن تحديدها، وبعد مناقشات عديدة لمسودة المعيار صدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الصورة النهائية للمعيار في مارس 1995 على أن يتم تطبيق لأول مرة عام 1996.

- منشورات مجلس معايير المحاسبة الدولية 2002:

فقد قرر في يونيو 1996 إعداد معيار محاسبي خاص "عنوانه انخفاض قيمة الأصول، قد اشتمل هذا المعيار على جميع المتطلبات اللازمة لتحديد وقياس واعتراف واسترداد خسارة انخفاض القيمة في آن واحد، كما لم يتم توضيح المتطلبات والإرشادات المتعلقة بالانخفاض الحاد بالتفصيل ومنها موضوعنا التثبيتات، حيث قرر المجلس في مارس 1996 بحث ما إذا كان من الممكن أن تزيد فترة الإطفاء للأصول غير الملموسة والشهرة في حالات نادرة معينة عن 20 سنة. وفي أبريل 1997 اعتمد المجلس مسودة انخفاض قيمة الأصول، وقد استلم المجلس أكثر من 90 كتابة يحتوي على ملاحظات أكثر من 20 دولة، وفي أكتوبر 1997 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع مجالس معايير المحاسبة في أستراليا وكندا ونيوزيلندة والولايات المتحدة الأمريكية بنشر ورقة نقاش تحت عنوان" مراجعة دولية لمعايير المحاسبة تحدد اختبار المبلغ القابل للاسترداد للأصول المعمرة ".

8- محتوى الدراسة:

للشرح الجيد للدراسة و للإجابة عن الأسئلة المطروحة سابقا قسمت المذكرة إلى فصلين نظريين أما الثالث تطبيقي حيث قسم الفصل الأول والذي عنوانه مدخل مفاهيمي لإعادة التقييم التثبيتات في المؤسسة الاقتصادية إلى ثلاث مباحث عموميات حول التثبيتات،عموميات حول التقييم والقيمة،ماهية إعادة تقييم التثبيتات.أما الفصل الثاني المعالجة المحاسبية للتثبيتات فقد قسم إلى ثلاث مباحث أيضا وهم: التجارب الدولية والعناصر المتعلقة بإعادة تقييم التثبيتات، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية، المعالجة المحاسبية لعمليتي التقييم وإعادة التقييم للتثبيتات ،في حين الجانب التطبيقي نتناول فيه عرض عام للمؤسسة فرفوس – تبسة – وكيفية إعادة تقييمها لأصولها الغير الجارية وأخيرا الخاتمة كحوصلة للمذكرة من خلال النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول

مدخل مفاهيمي لإعادة تقييم التثبيتات في المؤسسة الاقتصادية

الفصل الأول: مدخل مفاهيمي لإعادة تقييم التثبيتات في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

إن عالم المحاسبة فضاء غير محدود من التغيرات المالية والاقتصادية وكذا القوانين والإضافات التي تسعى بشتى الطرق للوصول إلى الدقة وتحقيق المنفعة سواء كانت خاصة أو عامة، فالنظام المحاسبي المالي يعتبر أكثر اقترابا من متطلبات المحاسبة الدولية، وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين للمعلومات المالية. حيث تحظى مشكلة تقييم التثبيتات باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء منذ زمن بعيد، فعلى الرغم من أن القيمة العادلة للتثبيت من المحتمل أن تكون ملائمة لمستخدمي القوائم المالية، إلا أن هناك مؤيدين لهذه الفكرة ومعارضين فمنهم من يعتبر أن استخدام التكلفة التاريخية أصح وأحسن، ولكل نظرته الخاصة التي يبني عليها موقفه وللوصول إلى درجة عالية من الدقة في فهم مصطلح إعادة تقييم التثبيتات وعلى أي أساس يستند وانطلاقا من هنا تم تقسيم هذا الفصل إلى العناصر التالية كما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول التثبيتات؛

المبحث الثاني: نظرة محاسبية للتقييم والقيمة؛

المبحث الثالث: ماهية إعادة تقييم التثبيتات .

المبحث الأول: عموميات حول تثبيتات المؤسسة

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

المطلب الأول: شكل الميزانية العامة

1- تعريف الميزانية:

يطلق على هذه القائمة أيضا قائمة المركز المالي، ولا يوجد اختلاف في تعريفها من طرف المحاسبين، حيث عرفت على أنها:

"صورة فوتوغرافية الوضعية المؤسسة في وقت ما، أي أنها تظهر ذمة المؤسسة في جدول مكون من قسمين قسم به عناصر الأصول والأخر به عناصر الخصوم"[1].

كما يقصد بقائمة المركز المالي" ما لدى المؤسسة من ممتلكات أو موجودات في لحظة زمنية معينة، وما على تلك الموجودات من متطلبات في اللحظة نفسها سواء للغير أو الملاك "[2].

وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 على المعلومات التي يجب أن تعرض في الميزانية العامة كحد أدني ما يلي:

- الأملاك والمصانع والمعدات؛
- التثبيتات غير ملموسة؛
- الاستثمارات؛
- المخزونات؛
- الالتزامات .

أما الغرض من إعداد الميزانية:

هو العرض المالي للمؤسسة (أي قيم الأصول، الخصوم، حقوق الملكية) في نقطة زمنية معينة، ويمكن إعتبار الميزانية صورة فوتوغرافية للحالة المالية للمؤسسة، ومثلما تصور الصورة الفوتوغرافية لقطة معينة فإن الميزانية تصور أصول المؤسسة وخصومها وحقوق الملكية الخاصة بها في تاريخ معين، وحتى يمكن فهم الصورة الكاملة يجب على مستخدم القوائم المالية تفهم هيكل الميزانية والعناصر التي تتكون منها والعلاقة التي تربط بين تلك العناصر[3].

---

[1] – Michel Lamarche, **Système, La compta** !, Edition d'Organisation, Paris, France, 1998, p15.

[2] – محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية: مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، دار وائل للنشر والتوزيع، لبنان، 2007، ص317.

[3] – طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص117.

2- شكل الميزانية:

تأخذ الميزانية العامة الشكل التالي:

الجدول رقم (01): شكل الميزانية.

رح	الأصول	المبالغ	رح	الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية			الخصوم الغير الجارية	
	الأصول الجارية			الخصوم الجارية	
	المجموع	******		**المجموع**	*******

المصدر: شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني الجزائري**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، ص10.

نلاحظ من الشكل أعلاه أن الأصول في المؤسسة الجزائرية ترتب حسب درجة سيولتها أي المدة التي تستغرقها لتتحول إلى سيولة، أما الخصوم فترتب تبعا لدرجة استحقاقها أي الزمن الذي تبقى فيه هذه الخصوم تحت تصرف المؤسسة.

المطلب الثاني: مفهوم الأصول

من اجل إعطاء مفهوم وجيز للأصول يجب توضيح تعريف الأصل وشروط الاعتراف به ومكوناته كحد أدنى لتكوين صورة عامة لفهم المقصود من مصطلح الأصول .

الفرع الأول: تعريف الأصل :

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

بالإضافة إلى تعاريف أخرى نوجزها كما يلي:

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

[1] – القانون رقم 7، المؤرخ في 11 / 7 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي.** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة، في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009، ص: 81

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

"هو عنصر له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة بحيث هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي (تحقيق منفعة)"[1].

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

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالأصول

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

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

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

شروط المقدرة الإنتاجية: من أهم أسباب اقتناء الأصول هو مقدرتها الإنتاجية لأنها تشارك بشكل أو بأخر في العملية الإنتاجية، لذلك من الشروط الواجب توفرها في الموارد لكي يعتبر أصلا هو مقدرته الإنتاجية وان يكون قادرا على أن يعود بعائد مادي لمؤسسة نتيجة مشاركته في العملية الإنتاجية[2].

الفرع الثالث: تصنيف الأصول

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

1- الأصول غير الجارية: تسمى بالتثبيتات "وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة وهذه الأصول تشمل كل من الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان وهي الأصول المعنوية (برامج الإعلام الآلي، المحل التجاري.....) و الأصول المالية التي تتم حيازتها الغرض توظيفها على المدى طويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (أي بيعها) خلال 12 شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة"[3].

2- الأصول الجارية: تعرف على أنها تلك الأصول التي تتوقع المؤسسة بان يتم بيعها واستهلاكها خلال دورة

---

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

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

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

الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشتمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال 12 شهرا وكذا على الزبائن والنقديات[1].

المطلب الثالث: مكونات الأصول غير الجارية

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

الفرع الأولى: تعريف التثبيتات المعنوية

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

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

- ✓ " التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد، مادي وغير نقدي مراقب و مستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي ومن أمثلتها المحلات التجارية، البرامج المعلوماتية....الخ"[2].

وكذا التعريف الذي جاء به المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون:

- ✓ "الموجود غير الملموس هو موجود قابل للتحديد أو غير نقدي بدون جوهر مادي يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو للأغراض إدارية"[3].

كما يكمن إعطاء تعريف للتثبيتات المعنوية على أنها:

- ✓ " أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية، مراقبة ومستعملة في إطار أنشطة المؤسسة العادية، كبراءة الاختراع، رخص الاستغلال، أنظمة الإعلام الآلي، مصاريف التطوير، فرق الاقتناء أو شهرة المحل وغيرها"[4].

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

الفرع الثاني: تعريف التثبيتات العينية

يمكن تعريف التثبيتات العينية حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي ضمن المادة 121-1 من المرسوم التنفيذي على أنه:

---

[1] – عبد الرحمان عطية، **مرجع سابق**، ص 11.

[2] – القانون رقم 7 المؤرخ في 11 / 7 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، ، **مرجع سابق**، ص:8.

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

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

✓ "أصل عيني يكون بحوزة الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجاز والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية وأمثلتها: تجهيزات، أراضى مبانى....الخ"[1].

ويعرف حسب المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر على أنه:

✓ "الممتلكات والتجهيزات والمعدات هي الموجودات الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة"[2].

وكما تعرف التثبيتات العينية على أنها:

✓ "الأصول أو الموجودات المادية الملموسة يحوز عليها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية، وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والمنشآت والمعدات"[3].

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

الفرع الثالث: تعريف التثبيتات المالية

يعبر عن التثبيتات المالية أيضا بالمصطلحات التالية: (أصول مالية غير جارية أو القيم الثابتة المالية.....الخ) وتعرف التثبيتات المالية حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي ضمن المادة 122-1 من المرسوم التنفيذي على أنها: "تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها في احد الفئات الأربعة التالية :

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة.
- السندات المثبتة الأخرى.
- القروض والحسابات الدائنة[4].

كما نشير إلى أنها "تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات، وتتمثل في الأسهم والسندات"[5].

---

[1] – القرار رقم7 المؤرخ في 11/ 7، **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ، **مرجع سابق**، ص: 8.

[2] – عيشي بشير، المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (الممتلكات والتجهيزات والمعدات)، **مرجع سابق**، ص:4.

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

[4]– القانون رقم 7 المؤرخ في 11 / 7 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، **مرجع سابق**، ص،11.

[5] – عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **مرجع سابق**، ص:90.

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

حيث يعرف السهم بأنه:

✓ "حق المساهمة في شركة أموال وهو الصك الذي يثبت هذا الحق القابل للتداول وفقا القواعد القانون التجاري، ويمثل حق المساهم في الاشتراك في الجمعيات العمومية، وحق التصويت وحق الانتخاب وحق الأولوية في الاكتتاب عند زيادة رأسمال كما انه يعطي حق الحصول على جزء من أرباح الشركة عند تصفيتها بسبب الانقضاء"[1].

أما السندات فتعرف على أنها:

✓ "عبارة عن وعد مكتوب من المقترض بدفع مبلغ من المال إلى حامله بتاريخ معين من دفع فائدة المستحقة على القيمة الاسمية بتواريخ معينة وبالتالي فهي تمثل أداة دين"[2] .

نميز 03 أنواع للسندات المثبتة لحسابات التثبيتات المالية:

- سندات التوظيف
- السندات المثبتة
- سندات المساهمة

المبحث الثاني: نظرة محاسبية للتقييم والقيمة

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

المطلب الأول: تعريف التقييم

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

1- 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،

[1] – أمينة بن بوثلجة، **محاسبة الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي**، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطبعة، 2011، ص، 70.

[2] – مداني بن بلغيث، **دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي** ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة ورقلة، 2010، ص7.

والقيمة ثمن الشيء بالتقويم، والتقويم يعني تحديد الأهمية النسبية لشيء ما في ضوء معايير محددة"[1].

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"[2].

3- القياس: "هو إعطاء قيمة رقمية (عددية) تشير إلى كمية ما يوجد في الشيء من الخاصية المقاسة وفق مقاييس مدرجة ذات قيمة رقمية متفق عليها"[3].

المطلب الثاني: طرق تقييم التثبيتات

يمكن تقسيم طرق التقييم المتعارف عليها إلى خمس طرق:

1- الطريقة القائمة على أساس الموجودات:

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

- **الموجودات الثابتة الملموسة:** مثل الأراضي، ويجب أن تقيم حسب سعر السوق، مع الأخذ في الاعتبار حقوق التصرف، والتملك أو حقوق الإيجار طويل الأمد، والمباني والمعدات والموجودات الإنتاجية الأخرى وتقيم وفقا لسعر السوق أيضا أو بالقيمة الاستبدالية بعد الاستهلاك.

- **الموجودات غير الملموسة:** هي إما محددة مثل الترخيص وحقوق الإيجار، وبدل استعمال الاسم التجاري، أو حقوق الملكية الفكرية، كالاختراع وحقوق التأليف، وإما غير محددة مثل الشهرة، وتحدد قيمة الموجودات غير الملموسة بعدة طرق، منها رسملة قيمة الزيادة في الإيرادات في المشروع المعروض للتقييم عن الإيرادات في المشاريع المماثلة، ومنها رسملة قيمة الأرباح الزائدة عن الأرباح العادية، أي أن هذه الطريقة تقيم الموجودات غير الملموسة على أساس قيمة الإيرادات غير العادية التي يمكن الحصول عليها.

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

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

- خطة العمل لعدة سنوات قادمة.

---

[1] – 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

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

[3] – بن مولاي زينب، **مرجع سابق**، ص،77.

– توقعات مستقبلية للبيانات المالية للسنوات القادمة مجهزة وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، والتي كانت متبعة سابقا في المؤسسة.

– معلومات أخرى حول أسعار الأسهم ومعدل العائد على الموجودات، أسعار الفوائد دون المخاطر المتعلقة بالنشاط....الخ.

* **طريقة خصم التدفقات النقدية الحرة المستقبلية:** بموجب هذه الطريقة فانه يتم احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وفقا لسعر خصم محدد، مع الأخذ في الاعتبار القيمة المتبقية للمشروع وفي العادة يكون سعر الخصم مقاربا لسعر العائد على الموجودات الذي يتوقعه المستثمر مع اعتبار المخاطر المحتملة .وعند تحديد سعر الخصم تؤخذ العوامل التالية في الحسبان:

– الكلفة المرجحة لرأس المال أي نسبة الملكية إلى المطلوبات.

– نسبة المخاطر معدلة وفقا لطبيعة النشاط.

– نسبة المخاطر العامة للبيئة الاقتصادية التي يعمل فيه المشروع.

– المدة التي سيتم أخذها في الاعتبار.

* **طريقة رسملة الأرباح المتوقعة:** بموجب هذه الطريقة يتم احتساب قيمة المشروع على أساس قيمة الأرباح المرجحة المتوقعة في المستقبل على المدى طويل الأجل.

3- التقييم على أساس القيمة السوقية:

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

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

4- الطريقة القائمة على أساس القيمة الدفترية:

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

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

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

5- الطريقة القائمة على أساس التكلفة الاستبدالية:

تمثل القيمة الحالية لاستبدال الأصول المملوكة للمؤسسة بأخرى لديها نفس الطاقة مع خصم الإهتلاك وأي عيوب في الأصل، وهي تكلفة الاستبدال في حالة التعرض المفاجئ للضياع أو التلف. ويري البعض أن التكلفة الاستبدالية هي التكلفة التي يمكن تحملها من اجل استبدال الأصل بأصل أخر مماثل في قدرته الإنتاجية ولا يلزم أن يكون مطابقا له من حيث المواصفات الفنية ومكوناته[1].

المطلب الثالث: مفهوم كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

الفرع الأول: مفهوم التكلفة التاريخية

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

أولا: تعريف التكلفة التاريخية

عرف النظام المحاسبي المالي في الملحق الثالث التكلفة التاريخية بأنها: "مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل أخر يقدم للحصول على أصل عند تاريخ اقتنائها/ إنتاجها. مبالغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط"[2].

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

[2] – القانون رقم 7 المؤرخ في7/11، **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ، **مرجع سابق**، ص:83.

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

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

ثانيا: المبررات التي تستند إليها التكلفة التاريخية والانتقادات الموجهة لها.

1- أهم مبررات التي تستند إليها التكلفة التاريخية المحاسبية

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

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن من أهم المبررات التي يعتمد عليها للجوء إلى مبدأ التكلفة التاريخية مايلى :

- سهولة وبساطة تطبيقها.
- الموضوعية: يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثقة حتى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات، وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.
- الموثوقية: لعلى أهم مبرر لمبدأ التكلفة التاريخية هو الموثوقية العالية إذ ما قارناها مع الأسس الأخرى مثل القيمة العادلة...الخ.
- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار فكر المحاسبة المالية مثل الاعتراف بالإيرادات، فرض وحدة القياس، الحيطة والحذر، مبدأ المقابلة) .

---

[1] – عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **مرجع سابق**، ص:26.

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

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

– يرغب معدوا القوائم المالية والمدققين في وضع أهمية أكبر على موثوقية المقاييس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية .

– يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف وللقياس وهذا يدل على موضوعية وموثوقية أكبر[1].

2- الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية:

بالرغم من المبررات التي ترتكز عليها مبدأ التكلفة التاريخية فإنها تواجه انتقادات شديدة وخاصة في ظل تغير مستوي الأسعار والتضخم والتقادم، وفيما يلي أهم هذه الانتقادات[2]:

– لعلى أكثر ما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية هو ضعف أو حتى عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساسها حيث تعتبر الملائمة أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعليها يجب أن تكون في الأهمية الأولى عند القياس.

– يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من أجلاتخاذ قرارات سليمة وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

– التضخم: على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتم تجاهل التضخم النقدي وارتفاع الأسعار، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس.

– عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق .

عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما هي عليه في الواقع.

الفرع الثاني: القيمة العادلة

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

أولا: مفهوم القيمة العادلة كمصطلح

عرف البعض القيمة السوقية العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية[3].

[1] – بوكساني رشيد وآخرون، **مرجع سابق**، ص:5.

[2] – **المرجع نفسه**، ص:6.

[3] – محمد نواف حمدان عابد، **مرجع سابق**، ص:55.

يمكن تعرف القيم العادلة أيضا على أنها: "القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة"[1] .

إذن القيمة العادلة هي" المبلغ الذي يتم من اجله تبادل أصل أو إنهاء خصوم بين أطراف على دراية كافية، وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"[2]

استعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية المصطلح المرادف للقيمة العادلة وهو القيمة السوقية وبالتالي فهي غالبا ما تستخدم هذه المصطلحات، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وأن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من قبل مستخدميها[3].

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

كما نجد المصطلح المرادف للقيمة العادلة قد يكون:

– القيمة السوقية. – القيمة البديلة. – القيمة الحالية.

ثانيا: كيفية التقييم بالقيمة العادلة

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

1- تقدير القيمة العادلة في حالة السوق النشطة

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

– جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة.

– يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت تكون الأسعار متاحة للجمهور.

2- تقدير القيمة العادلة في حالة عدم وجود سوق نشطة

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

---

[1] – بن عبشي بشير، **المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر، مرجع سابق**، ص:5.

[2] – عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة، **مرجع سابق**، ص:127.

[3] – شنوف شعيب، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمات المالية العالمية**، مداخلة في الملتقى الدولي العالمي حول الأزمات المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 21 / 20 اكتوبر 2009، سطيف الجزائر، ص:12.

فهذه الأساليب الفنية تتضمن الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تقديراتهم للقيم والإيرادات المستقبلية والمصروفات المستقبلية وبما في ذلك افتراضات حول معدلات الفائدة والعجز عن السداد وإعادة السداد[1].

وإذا لم يتوفر سعر متاح في السوق للأصل محل التقييم نتيجة لعدم وجود أصل مماثل للأصل محل التقييم وبنفس حالته الراهنة بالسوق في تاريخ التقييم، نتيجة التوقف عن إنتاج مثل هذا النوع من الأصول ملا أو ظهور أنواع جديدة وحديثة ذات كفاءة إنتاجية واقتصادية أفضل فعندها يمكن استخدام التدفقات النقدية في المساعدة في تقدير القيمة العادلة بشرط أن يتم خصم التدفقات النقدية بمعدل خصم يناسب المخاطر المرتبطة بالأصل[2].

ثالثا: انتقادات التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة السوقية العادلة

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

*** الانتقادات الموجهة للقيمة السوقية العادلة:**

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

1- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار (وهي السائدة).

2- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة وفي أغلب الأحيان نهاية السنة المالية فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة.

3- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية، في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤثر على قابلية المقارنة، وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة.

---

[1] – شنوف شعيب ، **نفس المرجع**، ص: 16.

[2] – محمد نواف حمدان عابد، **مرجع سابق**، ص: 58.

4- تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.

5- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية[1].

المبحث الثالث: ماهية إعادة تقييم التثبيتات

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

المطلب الأول: تعريف إعادة التقييم والأهداف الناجمة عنه

الفرع الأول: تعريف إعادة التقييم

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات وان لا تقتصر (عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد، وبعبارة فئة من التثبيتات فإن المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثال ذلك معدات النقل، أو معدات الإنتاج، أو المباني الصناعية..... وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا)[2].

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"[3].

"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"[4].

الفرع الثاني: أهداف إعادة التقييم

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

---

[1] – بوكساني رشيد، **مرجع سابق**، ص:10.

[2] – عبد الرحمان ،**عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، طبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص:218.

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

[4] – عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة، **مرجع سابق**، ص:218.

1- الهدف الإعلامي: أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية، لا بقيمتها التاريخية، ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها) ستكون أق.

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[1].

المطلب الثاني: عمليات وشروط إعادة التقييم

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

الفرع الأول: عمليات إعادة التقييم

إعادة التقييم تنقسم إلى نوعين هي:

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

2- عمليات إعادة تقييم حرة: أي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، إن فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون خاضعا للضريبة وهذا وفق المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على :" يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات"[2].

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

الفرع الثاني: شروط إعادة التقييم

حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في النظام المحاسبي:

1- يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات بعد إدراجه الأول باعتباره أصلا، بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

2- يرخص للكيان إن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.

[1] - عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة، **مرجع سابق**، ص:228.

[2] - **نفس الرجع**، ص:218.

3- في إطار هذه المعالجة، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القسمة اللاحقة.

4- تطبق إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافا كبيرا عن القيمة السوقية عند تاريخ الإقفال، إذا أعيد تقي في التثبيت يجب تطبيق نفس الإجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها ذلك التثبيت.

5- يتم تحديد هذه القيمة فيما يخص الأراضي والمباني من طرف خبراء مؤهلين، وبالنسبة للأصول المختصة جدا والتي لا تقتلك سوقا لها يتم تقي ج قيمتها العادلة بواسطة تكلفة الإحلال أو مرودية الأصل[1].

المطلب الثالث: مجال تطبيق إعادة التقييم وأهميته بالنسبة للمؤسسة

الفرع الأول: مجال تطبيق إعادة التقييم

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

إن إعادة تقييم التجهيزات المادية القابلة للإهتلاك هي الأهم من الناحية الاقتصادية وذلك لتأثيرها على التدفق النقدي وكذلك الأسهل تجسيدا من الناحية التقنية[2].

الفرع الثاني: أهمية إعادة التقييم

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

- اعتبار أقساط إهتلاك اقل من التكلفة الفعلية لحيازات و استخدام الاستثمارات وهذا سيؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة بضرائب على الربح اكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو أنها قامت بإعادة تقييم التثبيتات .
- عدم تمكين المؤسسة من تجميع اهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعرضة 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[3].

---

[1] - جمال لعشيشي، **مرجع سابق**، ص: 89.

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

[3] - عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة، **مرجع سابق**، ص:227.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم محاولة إعطاء لمحة عن التثبيتات وتسليط الضوء على إعادة التقييم بحد ذاته وبهدف إعطاء نظرة متكاملة نوعا ما، عملنا في البدء على إعطاء تعريفات ومفاهيم للتوازن المالي وأصول المؤسسة وتصنيفاتها وكذا التركيز على إعادة تقييمها من خلال التعرف أولا على مفهوم كل من التقييم وإبراز أهم تغيرات بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وصولا في الأخير إلى ماهية إعادة التقييم بالنسبة للأصول ككل .

الفصل الثاني

المعالجة العملياتية لإعادة تقييم تثبيتات المؤسسة

الفصل الثاني: المعالجة العملياتية لإعادة تقييم تثبيتات المؤسسة

تمهيد:

كما سبقت الإشارة فان النظام المحاسبي المالي ينص على أن تشتمل عملية إعادة تقييم الأصول الغير الجارية كل عنصر من عناصر أصولها بحيث لا تقتصر على فئة محددة بذاتها، وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة التقييم لبعض منها، 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 للتثبيتات ، ولتوضيح سير هذه العملية (عملية إعادة التقييم) وما تنطوي عليه من خسائر عادية و غير عادية (اهتلاكات وخسائر القيمة) وكيفية معالجتهاكذلك محاسبيا تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التجارب الدولية والعناصر المتعلقة بإعادة تقييم التثبيتات؛

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية؛

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لعمليتي التقييم واعادة التقييم للتثبيتات .

المبحث الأول: التجارب الدولية والعناصر المتعلقة بإعادة تقييم التثبيتات

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

المطلب الأول: اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة إعادة التقييم

تسمح لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيئات معايير المحاسبة وقوانين الوحدات الاقتصادية في بعض الدول مثل بريطانيا، واستراليا، ونيوزيلندا، وبلجيكيا، واليابان، بإعادة تقييم الأصول سواء بالزيادة أو بالنقص بما يوفره من معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية،يتناول هذا المطلب المعايير المحاسبية التي تحكم إعادة تقييم الأصول الثابتة في كل من استراليا وبريطانيا ومقارنتها مع المعايير الدولية، والمراحل التي مر بها المعيار الدولي (36) " انخفاض قيمة الأصول " كما يلي[1]:

الفرع الأول: التجربة الاسترالية في إعادة تقييم الأصول الثابتة

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

1- يسمح للوحدات الاقتصادية الأسترالية (دون إلزامها) بإعادة تقييم أصولها، ونتيجة لعدم الإلزام نجد أن بعض الوحدات الاقتصادية تعيد التقييم لأغراض خاصة، والبعض يعيد التقييم على أساس دوري ومنتظم كل ثلاث سنوات.

2- إذا تم إعادة تقييم بعض الأصول، والتي تنتمي إلى فئة أو مجموعة معينة من الأصول، فيجب إعادة تقييم الفئة أو المجموعة ككل في نفس الوقت، ويمكن عمل مقاصة بين الزيادة والنقص الناتج عن إعادة تقييم الأصول الفردية المكونة للفئة أو المجموعة وأيضا على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل.

3- إذا كان المبلغ الذي يمكن استرداده من الأصل الثابت أقل من قيمته الدفترية، فيجب تخفيض قيمة هذا الأصل إلى المبلغ القابل للاسترداد منه.

4- يجب معالجة صافي الزيادة أو النقص في قيمة الأصول لكل فئة أو مجموعة والناتج عن إعادة التقييم.

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

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

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

الفرع الثاني: التجربة البريطانية في إعادة تقييم الأصول الثابتة

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

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

1- تعيد الوحدات الاقتصادية الاسترالية تقييم أصولها الثابتة بصورة متكررة، حيث لديها ممارسات دورية منتظمة لإعادة التقييم كل ثلاث سنوات بينما نجد أن إعادة التقييم بواسطة الوحدات الاقتصادية البريطانية لا تتم بصورة دورية أو متكررة.

2- تتيح المعايير البريطانية حرية كبيرة بالنسبة للأصول التي يعاد تقييمها، بينما في ظل المعايير المحاسبية الاسترالية إذا تم إعادة تقييم أحد الأصول الثابتة داخل فئة أو مجموعة معينة فيجب إعادة تقييم الفئة أو المجموعة بأكملها.

المطلب الثاني: الإهتلاكات

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

الفرع الأول: ماهية الإهتلاك

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

أولا: تعريف ودور الإهتلاك

تم إعطاء عدة تعاريف للإهتلاك نذكر منها:

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

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

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

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

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

ثانيا: طرق أو أساليب الإهتلاك

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

1-طريقة الإهتلاك الثابت[6]:

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

قسط الاهتلاك= القيمة الاصلية/عدد سنوات العمر الانتاجي

وتحسب نسبة الإهتلاك السنوي بالعلاقة التالية:

نسبة الاهتلاك=100/عدد سنوات العمر الانتاجي للاستثمار

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

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

[3] – محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص: 201.

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

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

[6] – محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، **مرجع سابق**، ص:228.

2- طريقة الإهتلاك المتناقص[1]:

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

الاهتلاك المتناقص=100/العمر الانتاجي xالمعامل

الجدول رقم (02): معاملات الإهتلاك المتناقص

عمر الاستثمار	المعامل
3-4 سنوات	1.5
5-6 سنوات	**2**
من6 وما فوق	**2.5**

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

بالتالي:

قسط الاهتلاك المتناقص= القيمة الاصلية x المعدل العادي x المعامل

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

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

3- طريقة الإهتلاك المتزايد[2]:

قسط الإهتلاك حسب هذه الطريقة يتزايد كلما اقتربت من نهاية مدة حياة الاستثمارالإهتلاك كما يلي:

قسط الاهتلاك= رقم السنة/مجموع سنوات العمر الانتاجي x المبلغ الاصلي للتثبيت

[1] - محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص:229.

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

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"[1].

يحسب قسط الإهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج كما يلي[2] :

قسط الاهتلاك = تكلفة شراء او انجاز الاصل x حجم الانتاج الفعلي السنوي/حجم الانتاج المقدر

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

الجدول رقم (03): بطاقة الإهتلاك

السنوات	التكلفة الاصلية للاستثمار	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
N				
N+1				
⋮				
N+n				

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

تسمي هذه البطاقة ببطاقة الإهتلاك لأنها ترصد حركة انخفاض قيمة كل تثبيت على حدا وعليه يتوجب فتح بطاقة لكل تثبيت يتواجد في المؤسسة. ويعكس صافي القيمة المحاسبية التكلفة التي آلت إليها أو التي يبقى التثبيت متصل بعد إثبات أقساط الإهتلاك المسجلة عليه في تاريخ ما، وهكذا يبدأ هذا الصافي في التناقص حتى يؤول إلى الصفر، وهكذا تكون القيمة المجسدة لمجموع أقساط الإهتلاك المسجلة قد غطت القيمة الأصلية مما يعني توزيع

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

[2] - عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، **مرجع سابق**، ص:132.

القيمة الأصلية على مجموع سنوات العمر الإستعمالي، من جهة والانتهاء الدفتري (المحاسبي) لتثبيت المعني من جهة ثانية"[1]

الفرع الثاني: مبادئ التسجيل المحاسبي للإهتلاك

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

الشكل رقم (01): مبدأ التسجيل المحاسبي للإهتلاك

Source: Georges Langlois et micheline Friedrich, comptabilité financière "comptabilité générale, enseigneur Foucher, 2007, p:203.

وبنا على الشكل أعلاه فإننا نستنتج بان الإهتلاك يظهر وفقا لنوعين من الحسابات (حساب التثبيت المعني بالإهتلاك وحساب المصاريف) وفيما يتعلق بمخصصات إهتلاك قيمة الأصول فأنه عادة ما يرتبط مع العملية الحالية للمؤسسة وهذا هو السبب الرئيسي لاستخدام هذا الحساب[3]:

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

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

المطلب الثالث: مفهوم خسارة القيمة لأصول المؤسسة

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

---

[1] – غريبي سناء، **مرجع سابق**، ص:25.

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

[3] – **0p-cit** ,p: 203-204.

الفرع الأول: تعريف الانخفاض في قيمة التثبيتات

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

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

1- داخلية: وهي على سبيل المثال تقادم الأصل وتدهوره الطبيعي، تغيير معتبر في طريقة استعمال الأصل مما يؤثر سلبا عليه (أصل غير مستعمل، أصل مدة منفعته أصبحت محددة ولم تكن محددة من قبل ، أصبح الأداء الاقتصادي للأصل أقل من تقديراته).

2- خارجية: هبوط قيمة الأصل في السوق، تغيير معتبر خص المحيط التقني الاقتصادي، القانوني أو السوق، تطور معدل الفائدة نحو الارتفاع[2].

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

الفرع الثاني: مبادئ التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة

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

مبلغ الانخفاض = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة الحقيقية

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

الشكل رقم (02): مبدأ التسجيل المحاسبي للخسارة

Source: Georges Langlois,**op- cit**,p :206

[1] – القانون رقم 7 المؤرخ في 11 / 7 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص:7.

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

[3] – كتوش، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام الحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص:126.

[4] Georges Langlois et micheline Friedrich, **op-cit** ,p:206.

[5] – **op-cit** ,p:207.

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

الفرع الثالث: العلاقة بين خسائر القيمة والإهتلاك[1]

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

قسط الاهتلاك الجديد = القيمة المحاسبية الصافية الجديدة /المدة المتبقية

وعلى هذا الأساس يمكن مصادفة حالتين:

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

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المعالجة المحاسبية لكل من الإهتلاك وخسارة القيمة للأصول غير جارية التي تضم كل من التثبيتات المعنوية والعينية وكذا المالية .

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية

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

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للإهتلاك التثبيتات المعنوية.

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

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

681		ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن الاصول غير الجارية	***	
	280	ح/اهتلاك التثبيتات غير المادية		***

ويضم هذا الحساب 280 كل ما يلي[1]:

ح/ 2803 إهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت.

ح/2804 إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شبهها

ح/ 2805 إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات، الرخص والعلامات

ح/2807 إهتلاك فارق الشراء

ح/2808 إهتلاك التثبيتات غير المادية الأخرى

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

280		ح/ اهتلاك التثبيتات غير المادية	***	
	20	ح/تثبيتات غير مادية (معنوية)		***

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

يتم اعتماد حساب 29 "خسارة القيمة عن التثبيتات" عند ثبوت خسارة في القيمة بحسم حسابات التخصص المتعلقة بالاستغلال أو الحسابات المالية أو الاستثنائية، المهنية حساب 68 وعلى هذا الأساس فان التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات المعنوية في نهاية السنة، يكون بجعل حساب 681 مدينا وحساب 290 دائنا وفق القيد التالي[3]:

681		ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات والتموينات وخسائر القيمة عن الاصول غير الجارية	***	
	280	ح/خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية (المعنوية)		***

[1] – Le système compactable financier"SCF", **les éditions pages bleues internationales**, comptes d'immobilisations, 2010, Alger , p:

[2] – عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **مرجع سابق**، ص:236.

[3] – عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، **مرجع سابق**، ص:133.

يوجد ضمن قائمة هذا الحساب "290" الحسابات الفرعية التالية[1]:

2903: خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت.

2904 : خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

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

2907: خسائر القيمة عن فارق الشراء.

2908: خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية الأخرى.

/ عند ملاحظة تدهور أي تثبيت، لا يلاحظ تقليص قيمته المحاسبية الصافية فحسب، بل يجب تغيير مخطط إهتلاكه (إذا كان تثبيتا قابل للإهتلاك) للسنوات التالية[2]

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية

يفرض النظام المحاسبي المالي القيام بجرد التثبيتات العينية أيضا باعتبارها أصل من أصول المؤسسة وفقا لما يلي:

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للإهتلاك التثبيتات العينية

إن جرد التثبيتات العين تي يتم كما رأينا لدي دراسة الجرد الخاص بالتثبيتات المعنوية وعليه فإن التسجيل المحاسبي للإهتلاك يكون بجعل حساب 681 مدينا وحساب 281 دائنا كما يلي[3]:

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

يوجد ضمن هذا الحساب "281" الحسابات الفرعية التالية[4] :

- 2812 إهتلاك أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية.
- 2813 إهتلاك البناءات.
- 2815 إهتلاك المنشاة التقنية.
- 2818 إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى.

[1] – Le système compactable financier, **op-cit**, comptes d'immobilisations.

[2] – عاشور كتوش، **مرجع سابق**، ص:126.

[3] – عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، **مرجع سابق**، ص:126.

[4] – Le système compactable financier, **op-cit**, comptes d'immobilisations.

- لا يطبق أي إهتلاك على التثبيتات الجاري انجازها والذي يمثل حساب 23، ولكن عند وقوع الخسارة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمت التثبيت القابلة للتحصيل اقل من قيمته المحاسبية[1].

- يطبق الإهتلاك على التثبيتات الموضوعة موضع امتياز وهي "قسط سنوي بشكل مجموعة من الأقساط السنوية لأعباء موجودات لدى الغير بصفته تحت التوكيل الذي يحمل على تكاليف كل دورة محاسبية بحيث عند نهاية العمر الإنتاجي للقيم الثابتة الموكلة للغير تسييرها يجب أن يعادل رصيد هذا الحساب مبلغ الأصل الموضوع تحت التوكيل المسجل ضمن الأصل المعني"[2].

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

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

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة عن التثبيتات العينية

نفس الشيء تسجيل الخسائر في القيمة عن التثبيتات العينية كما هو الحال بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية "إذ يتعلق الأمر بمراجعة الخسارة المدرجة (المسجلة) بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني، إن عملية مراجعة وتعديل خسارة القيمة تكون في نهاية السنة[3]".

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

681		ح/مخصصات الإهتلاك والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير جارية	***	
	291	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية (العينية)		***

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

- 2912: خسائر القيمة عن أعمال التنضيد وتهيئة القطع الأرضية.

---

[1] – القانون رقم 7 المؤرخ في 11/7 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، **مرجع سابق**، ص: 60.

[2] – **نفس المرجع**، ص: 60.

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

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

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

- 2913: خسائر القيمة عن البناءات.
- 2915: خسائر القيمة عن المنشآت التقنية.
- 2918: خسائر القيمة عن التثبيتات المادية الأخرى.

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

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

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

بالنسبة لتثبيتات الجاري انجازها والتثبيتات الموضوعة موضع امتياز يطبق نفس التسجيل المحاسبي الخسارة القيمة الخاص بالتثبيتات العينية حيث:

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

682		ح/مخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الإمتياز	***	
	292	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز		***

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

[1] – Micheline Friedrich et autre, **op–cit**, p; 153.

[2] – لبوز نوح، **مرجع سابق**، ص:74.

ويسجل القيد المحاسبي التالي[1]:

681		ح/مخصصات الإهتلاك والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير جارية	***	
	293	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها		***

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية

كما سبقت الإشارة فان الأصول المالية تقيم عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك جميع المصاريف والرسوم المتعلقة بالعملية، عدا الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب[2].

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

1- التثبيتات التي تحتفظ بها المؤسسة: "هي تثبيتات تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل اقل من قيمتها المحاسبية الصافية، إن خسارة القيمة تسجل في نهاية السنة وذلك بجعل حساب686 مدين وحساب 296 مثلا، دائنا"[3] .

تقيد محاسبيا كما يلي:

686		ح/مخصصات الإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة – العناصر المالية	***	
	296	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات		***

2- تثبيتات مالية جاهزة للبيع: "وهي أصول اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل والمتوسط الأجل وهذا بالإضافة إلى الفوائد المحصلة خلال فترة حيازة هذه الأصول"[4].

---

[1] – القانون رقم 7 المؤرخ في 11/7 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص:60.

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

[3] – عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة، مرجع سابق**، ص: 139.

[4] – **نفس المرجع**، ص:140.

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

686		ح/مخصصات الإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة – العناصر المالية	***	
	296 أو 297	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات ح/خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		***

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لعمليتي التقييم وإعادة التقييم للتثبيتات

المطلب الأول: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات المعنوية

بالنسبة للأصول المعنوية وحسب المعيار 38 تسجل عند إعادة تقييمها بالقيمة العادلة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة العادلة اللاحقة، وتحدد القيمة العادلة بالإستناد إلى سوق نشط وفي حالة عدم وجود سوق نشط يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحا منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيم، ويتم الإعتراف بالزيادة في قيمة الأصول ضمن حقوق الملكية تحت حساب فائض إعادة التقييم[1].

أولا: تقييم التثبيتات المعنوية

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

- **الحالة الأولى:** الحصول على الأصل منفردا حيث يقيم بتكلفة الشراء[2]:

تكلفة الشراء = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية

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

تكلفة الإنتاج = التكاليف المباشرة

- **الحالة الثالثة:** إذا كان الأصل المعنوي محل تبادل فانه يقيم بالقيمة العادلة وفي حالة عدم تمكن من تحديد القيمة العادلة بمصداقية يسجل الأصل بالقيمة المتحصل عليها.

- **الحالة الرابعة:** الحصول على أصل نتيجة تجميع الشركات حيث يقيم هذا الأصل بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه. يسجل ضمن هذا الحساب " 104" كل الأرباح والخسائر التي لم تدرج في حساب النتيجة والمتمثلة

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

[2] – محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص: 136.

في فروقات التقييم من القيمة المحاسبية للأصول والقيمة العادلة ويكون في أول سنة لإعادة التقييم من القيمة المحاسبية للأصول والقيمة العادلة ويكون في أول سنة لإعادة التقييم. ويسجل الفرق وفق حالتين:

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

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

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

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

ثانيا: إعادة تقييم التثبيتات المعنوية

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

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

القيمة المحاسبية = تكلفة – مجموع الإهتلاكات – مجموع خسائر القيمة

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

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

يسجل فارق إعادة التقييم مباشرة في صنف حسابات رؤوس الأموال على مستوى حساب 105 (فارق إعادة التقييم) حيث يسجل ضمن هذا الحساب كل فروقات التقييم الناتجة عن أكثر من تقييم وفق الشروط القانونية الأصول التي أعيد تقييمها أكثر من مرة[5].

يتم تسجيل هذا الفرق وفقا لثلاثة حالات نذكرها كما يلي:

---

[1] – لبوز نوح، **مرجع سابق**، ص:15.

[2] – لبوز نوح ،**مرجع سابق**، ص:15.

[3] – محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص:138.

[4] – **نفس المرجع**، ص:138.

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

- **الحالة الأولى:** حالة فلوق إعادة التقييم إيجابي أي (القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية) وذلك عندما يكون فارق إعادة التقييم ايجابي، نجعل حساب 105 افارق إعادة التقييم" دائن وفي المقابل حسابات التثبيتات المعنوية مدينة[1].

20		ح/تثبيتات غير مادية (معنوية)	***	
	105	ح/ فرق اعادة التقييم		***

- x = القيمة السوقية – القيمة المحاسبية

إذا تبين أن فارق إعادة التقييم أبرز وجود خسارة في القيمة (سلبية)، فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم الذي سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال الخاصة بالأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية المتبقية الصافية) كعبء من الأعباء .ويسجل القيد المحاسبي التالي[2]:

681		ح/مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير الجارية	***	
	290	ح/ خسائر في قيمة التجهيزات المعنوية		***

- **الحالة الثالثة:** فارق إعادة تقييم سالب وسابقه موجب تكون المعالجة في هذه الحالة بتسجيل عكس القيد الايجابي أي جعل الحساب 105 "فارق إعادة التقييم" مدينا وحسابات التثبيتات المعنية دائنة والفارق يعتبر خسارة قيمة[3].

105		ح/فارق إعادة التقيم	***	
	20	ح/ التثبيتات غير المادية (المعنوية)		***

681		ح/مخصصات الإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	***	
	290	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية (المعنوية)		***

[1]– Ali TZDAIT, **op–cit**, P:146.

[2] – عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة، مرجع سابق**، ص:224.

[3] – Ali TZDAIT, **op–cit**, P:147.

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

290		ح/خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية (المعنوية)	***	
	781	ح/ إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والتموينات – الأصول الغير جارية –		***

681		ح/مخصصات الإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	***	
	290	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية (المعنوية)		***

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية

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

أولا: تقييم التثبيتات العينية

تقييم التثبيتات العينية "في البداية بحسب التكلفة في حالة توفر شروط تسجيلها كأصل بتكلفة شراءها (سعر الشراء الصافي) بالإضافة إلى التكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها لتصبح جاهزة للاستعمال (تكاليف الإيصال، تركيب...)[2].

حيث تكون تسجل عملية تقييم التثبيتات العينية كما يلي:–

– **الحالة الأولى:** حالة القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية وذلك يجعل الحساب المثبت العيني المعنى في الجانب المدين وحساب فوق التقييم في الجانب الدائن[3].

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

[2] – محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص:102.

[3] – لبوز نوح، **مرجع سابق**، ص:15.

21	ح/تثبيتات المادية (العينية)		***	
	104	ح/ فرق التقييم		***

- **الحالة الثانية:** حالة القيمة السوقية أقل من القيمة المحاسبية وذلك بجعل حساب التثبيتات العينية في الجانب الدائن وحساب فوق التقييم في الجانب المدين[1].

104	ح/ فرق التقييم		***	
	21	ح/ تثبيتات المادية (العينية)		***

ثانيا: إعادة تقييم التثبيتات العينية

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

- **الحالة الأولى:** فارق إعادة التقييم يكون إيجابي (القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية)[2].

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

X = القيمة السوقية – القيمة المحاسبية

- **الحالة الثانية:** فلوق إعادة التقييم يكون سلبيا(القيمة السوقية أقل من القيمة المحاسبية)[3]:

681	ح/مخصصات الإهتلاك والتموينات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		***	
	291	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية (العينية)		***

[1] – لبوز نوح، **مرجع سابق** ، ص:15.

[2] – Micheline Friedrich et autre, **comptabilité approfondie** ,**op-cit**, p; 232.

[3] – عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، **مرجع سابق**، ص:146.

- **الحالة الثالثة:** فارق إعادة تقييم سالب وسابقه موجب[1]:

105		ح/فارق إعادة التقييم	***	
	21	ح/ تثبيتات المادية (العينية)		***

681		ح/مخصصات الإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة للأصول الغير الجارية	***	
	291	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية (العينية)		***

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات المالية

أولا: تقييم التثبيتات المالية

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

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

في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية الجاهزة للبيع على أساس قيمتها الحقيقة أو (القيمة العادلة) كالتالي[2] :

- بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي (أي بورصة الأوراق المالية): يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية.

- بالنسبة لسندات غير مدرجة في السوق المالي: يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل).

- **الحالة الأولى:** التسجيل المحاسبي للتدني يكون كما يلي:

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

[1] – Ali TZDAIT, **op–cit**, P:147.

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

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

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

ثانيا: إعادة تقييم التثبيتات المالية

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

ويستخرج ما يظهر من فوارق إعادة التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقة مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة [1].

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

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

- أما في حالة انخفاض أو إلغاء المخصص، فإنه يجب ترصيد الحساب 29 واسترجاع جزء أو كل المخصص باستعمال حساب 785 يسجل القيد التالي [2]:

296		ح/خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة	***	
297		بالمساهمات		
		ح/خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		
	785	ح/ إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيم والتموينات		***
		- الأصول الجارية		

ملاحظة:

أما اثر عملية إعادة التقييم على التوازن المالي للمؤسسة يكمن عموما في ضرورة تمويل الموجودات الثابتة بالأموال الدائمة وهذا راجع إلى سببين هما:

[1] - ضيف الله محمد الهادي، **مرجع سابق**، ص:9.

[2] - مداني بن بلغيث،**مرجع سابق**، ص:7.

1- **مبالغ وأقساط الاستهلاك:** والتي ينجم عن احتسابها تخفيض أرباح الدورات المالية، أي أن مبالغ تلك الأقساط تبقى في حوزة المؤسسة لتتراكم من دورة إلى أخرى، حيث يتم استعمالها في تحديد عناصر الموجودات الثابتة، أو في تسديد مبالغ القروض التي استخدمت في تمويل تلك الموجودات.

2- **مردودية الموجودات الثابتة:** الناتجة عن مساهمة هذه الموجودات جزئيا في الأرباح التي حققتها المؤسسة وهذا سواء كانت المردودية ناتجة عن مساهمة مباشرة في العملية الإنتاجية أو كانت عن طريق العوائد المتحصل عليها عن طريق الاستثمارات التي قامت بها المؤسسة في صورة سندات المساهمة، سندات التوظيف، اقتراضات... وعلى العكس من ذلك ينبغي على المؤسسة ضمان والحفاظ على المردودية المالية للأموال المستعملة .

خلاصة الفصل:

مما سبق تبين أن الأصول غير الجارية وما تضمه من التثبيتات العينية والمعنوية تدرج بالتكلفة المنسوبة إليها، ثم تقيم لاحقا بالتكلفة منقوص منها الإهتلاك ومجموع خسائر القيمة أو بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. كما نجد أن التثبيتات المالية تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقا فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير وكما سبق القول فان المعالجة المحاسبية تعتبر أداة رئيسية المعرفة ما يجري داخل المؤسسة الاقتصادية وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا.

الفصل الثالث

دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للفوسفاط (FERPHOS) وأحد فروعها المؤسسة الوطنية (SOMIOHOS)

الفصل الثالث: دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للفوسفاط فرفوس(FERPHOS) وأحد فروعها المؤسسة الوطنية سوميفوس (SOMIPHOS).

تمهيد

من خلال دراستنا للجانب النظري والمتمثل في مختلف العمليات المتعلقة بالتقييم وبإعادة التقييم، سنحاول إسقاط ما تم دراسته سابقا ميدانيا وبالتالي اخترنا المؤسسة الوطنية فرفوس (FERPHOS) وأحد فروعها المؤسسة الوطنية (SOMIPHOS) تبسة لفهم الأعمال التي تقوم ، وللوقف على القيمة الحقيقية لتثبيتاتها لابد من حساب الإهتلاكات وخسارة القيمة وإعادة تقييمها، وبالتالي سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين وهما:

المبحث الأول: تقديم الوطنية فرفوس (FERPHOS) وأحد فروعها المؤسسة الوطنية (SOMIPHOS) تبسة ؛

المبحث الثاني: التقييم وإعادة التقييم لتثبيتات المؤسسة .

المبحث الأول: بطاقة فنية حول المؤسسة الوطنية فرفوس (FERPHOS)

تزخر الجزائر بالعديد من الخبرات الطبيعية والمعدنية، الأمر الذي بعث قطاع المناجم نحو عجلة التطور الاقتصادي والازدهار وذلك من خلال إنشاء المؤسسات الاقتصادية في المجال المنجمي ، ومن هذه المؤسسات نجد المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات فرفوس وفروعها التي من اهمها فرع المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS –تبسة –، وهذه ما سيتم التعرف عليه أكثر من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المركب المنجمي للحديد والفوسفات فرفوس

يعتبر المركب المنجمي للحديد والفوسفات الأم إحدى أهم المؤسسات الوطنية المتخصصة في المجال المنجمي و المساهمة في ترقية الاقتصاد الوطني وذلك من خلال النشاطات الجدية التي تقوم بها من استيراد وتصدير وتوزيع المنتجات المنجمية من حديد وفوسفات.

1- نشأة المركب المنجمي للحديد والفوسفات فرفوس تبسة –

أنشأت المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات فرفوس بعد هيكلة الشركة الوطنية للأبحاث والاستغلال المنجمية صوناريم Sonaraime، بموجب إعادة الهيكلة للمرسوم رقم 441/83 الصادر بتاريخ: 1983/07/16 ، وطبقا لهذا المرسوم تم تحويل الذمة المالية وحقوق وواجبات صوناريم إلى فرفوس، وهذه الأخيرة تحولت إلى مؤسسة عمومية اقتصادية. وفي 22 ماي 1990 أصبحت شركة ذات أسهم (SPA) ذات رأس مال أولي قدره ب000 000 50ج، وتعدى فيما بعد 000 000 300دج ثم ليصل إلى 000 000 2441 دج.

وكان هدفها المسطر في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية في البحث، التنمية الإنتاجية، استيراد وتصدير وتوزيع المنتجات المنجمية من حديد و فوسفات ومؤخرا البوزلان وهو حديث الظهور، بالإضافة إلى العمليات التجارية الصناعية، المالية وتنمية التقنيات الجديدة في إبطال نشاطها الاقتصادي، والجدير بالذكر أن المؤسسة تتمتع بشخصية معتوية وباستقلالية محدودة من خلال التدابير والقولين سارية المفعول، وفي نطاق اقتصادي قامت المؤسسة بعقد أول اتفاق مع مجموعة INM الهندية حيث اصبحت شريكا بالاغلبية في منجمي ونزة وبوخضرة بنسبة 70% وعلى هذا الأساس تأسست شركة Arselon Metal، وأما نصيب شركة فرفوس فهو 30%.[1]

[1]- اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

2- فروع المركب المنجمي حسب المنتجات:

- **فرع الحديد:** أنشأت هذه المؤسسة من خلال إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات FERFOS بتاريخ 23 و2005/01/25 حيث تحولت إلى شركة ذات اسهم مساهمة ش- م) مقرها الاجتماعي بولاية تبسة (ص.ب) رقم 122 الحي العمرانى منطقة -2- تبسة 12000 ذات رأس مال قدره :
100.000.000 دج قسم إلي 100.000 سهم بقيمة 1000 للسهم الواحد مرقمة من (1 الى 100.000)

- **فرع الفوسفات:** المتمثل في سوميفوس SOMIPHOS الذي يبلغ مستوى انتاجها 832132 طن خلال سنة 2005، وهي تشتغل داليا الحوض الفوسفاتي بجبل العنق والذي يتربع في منجمي جميجمة وكاف السوف، وهما من الهياكل التابعة لهذا الفرع بالإضافة إلى مركز الأبحاث التطبيقية Ceared و المنشاة الميدالية IPA

- فرع البوزلان: يتمثل في شركة بورولا وهو صخر بركاني و مواد بناء SPMA وقد بلغ انتاجه 93.850 طن عام 2005م. ويقع هذا المنحم ببني صاف بولاية عين تموشنت.

- فرع فيرباط : فرع التسيير العقاري فيرباط FERBATE، وهي مخصصة لأشغال البناء وكل ما يتعلق بالأمور العقارية، وتقوم حاليا بمشاريع بقيمة 400.000.000 دج.

- فرع النقل البري للمعادن : SOTRAMING هي شركة انشات حديثا للقيام بنقل المواد المنجمية والفوسفات من بئر العائر إلى عنابة، وكذلك نقل البوزولان من بني صاف إلى مراكز البيع.[1]

المطلب الثاني : تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات الجزائرية SOMIPHOS تبسة -

تعد مؤسسة المناجم و الفوسفات أحد أهم فروع مجمع فرفوس، وذلك لما لها من إمكانيات ترتقي بها ، ولما لها من أنشطة متعددة ومتنوعة تساهم من خلالها في تطوير وترقية المؤسسة الأم فرفوس، بلغ مستوى إنتاجها 872132 طن خلال سنة 2005، وهي تستغل حاليا الحمض الفوسفاتي بجبل العنق والذي يتربع على منجمي جميجمة وكاف السوف، وهما من الهياكل التابعة لهذا الفرع بالإضافة إلى مركز الأبحاث التطبيقية Cearang و المنشاة الميدانية IPA.

1- إمكانيات المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS .

وتتوفر الشركة على مجموعة من الإمكانيات تؤهلها وترتقي بها إلى أعلى المراتب وهي[2] :

[1]- اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.
[2]- اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

1 – 1 – الإمكانيات البشرية: يقدر العدد الإجمالي لعمال الشركة مع الفروع 150 عاملا، منهم 106دائمون و44 متعاقدون، كما أن العدد الإجمالي للعمال مقسمون إلى 36 إطارات سامية و46 مساعد وهم موزعين على القطاعات كما يلي:

– قطاع الإنتاج : 36 عاملا .

– القطاع التقني : 46 عاملا .

– القطاع الإداري : 48 عاملا.

1 – 2– الإمكانيات المالية: تتمثل أساسا في مادة الفوسفات الخام، وتعتمد على مناجمها مثل ؛ جميجمة وكاف السوف .

2– أنشطة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات الجزائرية SOMIPHOS تبسة : إن للشركة نشاطات متعددة تتمثل في[1] :

2 – 1– الأنشطة الإنتاجية تتمثل في:

- **استخراج الفوسفات :** حيث يتوفر مركب جبل العنق على احتياطي هام و يتم استغلاله حسب طلب العملاء .
- **معالجة الفوسفات:** تم خلالها العمليات التالية :
  - عملية التكسير.
  - عملية الطحن والغربلة (التحضير).
  - عملية المعالجة المائية وتتمثل في الخطوات التالية الترويق: حيث تختص هذه العملية باردة الشوائب حسب أحجام معينة و الفقيرة من P205 .
- **التحميص :** تتم في ثلاث أفران من اجل تفكيك وإزالة المادة العضوية الموجودة في الفوسفات المورق.
- **الغسل :** تتم في خلالها إزالة الأكسدة الناتجة عن عملية التحميص وكذلك المواد الجبرية .
- **التجفيف :** ثم في فرنين، لإزالة نسبة الرطوبة وإرجاعها ما بين 0.2% –11% .
- **عملية المعالجة الجافة :** تتكون من الخطوات التالية :
  - * التجفيف إزالة نسبة الرطوبة من 1% – 9%.
  - * الغربلة.

[1]- اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

* الطحن.

* الانتقاء الهوائي إزالة الغبار والحصيات الدقيقة من مادة P205.

يطلق على منتوج الفوسفات اسم BORN PHOSPHATES LINE (BPL) ويتكون من أربعة أنواع :

- فوسفات BPL 63 % 65 % : يعد أهم مبيعات المؤسسة ، و يستخدم في الزراعة والصناعة
- فوسفات BPL 66 % 68 % : مخصص للأسمدة القابلة للانحلال في التربة.
- فوسفات BPL 69 % 72 % : يستخدم في صناعة الأسمدة والمنتجات الكميائية.
- فوسفات BPL 73 % 75 % : يستخدم في صناعة الأسمدة و المنتجات الكميائية.

2- 2- الأنشطة التطويرية : وهذا من خلال مركز الأبحاث التطبيقية والتطويرية، وهذه الأنشطة تهدف إلى البحث عن مراكز ومناجم جديدة قابلة للاستغلال، وكذلك المساعدة على تحقيق الأهداف البيئية للشركة، كذلك تطوير طرق العمل داخل المؤسسة والسعي إلى كسب عملاء جدد من خلال التعريف بها .

2-3- الأنشطة الخدماتية : تتمثل هذه الأنشطة بتقديم مختلف الخدمات للمتعاملين معها سواء من ناحية المعلومات أو من ناحية المنتجات وطرق التعامل.

المطلب الثالث : عرض الهيكل التنظيمي وتحليل المهام

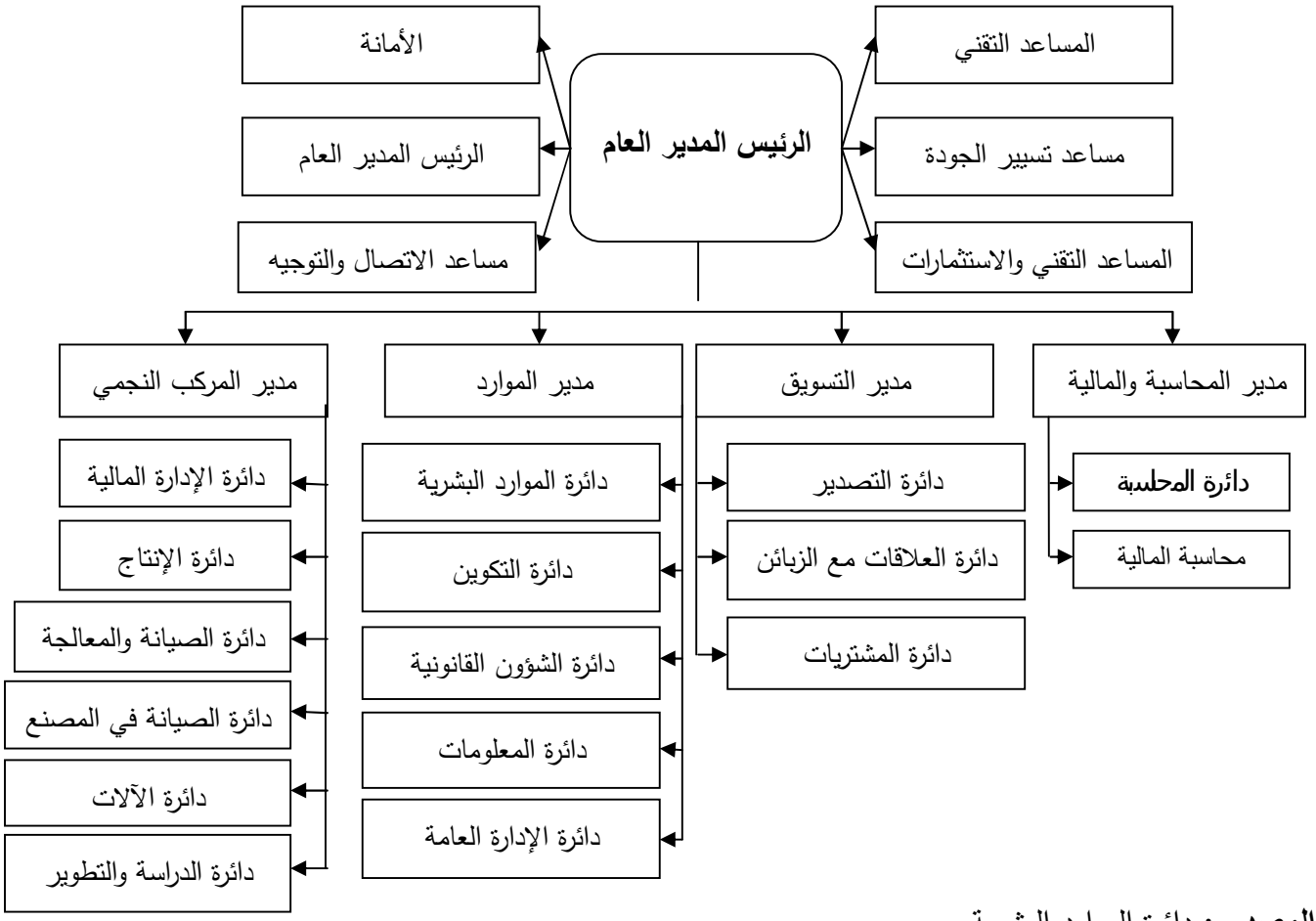
سيتم في هذا المطلب عرض لهيكل التنظيمي للمؤسسة الفوسفات الجزائرية SOMIP10S تبسة ومن ثم تحليل المهام.

1- عرض لهيكل التنظيمي للمؤسسة الفوسفات الجزائرية SOMIPHOS تبسة –

الشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة:[1]

[1]- دائرة الموارد البشرية.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفاط سوميفوس– تبسة –



المصدر : دائرة الموارد البشرية

2– تحليل المهام للهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات سوميفوس– تبسة –

– الرئيس المدير العام.

– التطوير والتنمية.

– ترقية وتسويق منتجات المؤسسة وخدماتها بدافع الإنجاز والحصول على مداخيل معقولة لأصحاب الأسهم هذا مع ضمان الأموال المستمرة في الشركة.

– يقوم بطرح الموافقة لمجلس الإدارة التقييم السنوي للنتائج المحصل عليها، والأفاق السنوية المزمع انجازها في المستقبل كما يقدم عرض حال لحالة المالية ومدى انجاز البرامج الخاصة بالمقارنة مع النتائج المحصل عليها و الأهداف المسطرة فيما يتعلق برقي، الأعمال، الأرباح و الاستمارات.

– يختار مساعديه كما يخول لكل واحد منهم أداء مهامه

– يقوم باستطلاعات إدارية على مستوى المؤسسة لضمان توفر المواد اللازمة.

– مديرية الإدارة والمالية.

– يضع في متناول طبقا للإجراءات الداخلية والمتطلبات القانونية والمالية اللازمة لإنجاز مخططات الجودة وبرامج تسيير البيئة .

– قيادة و القيام بالاستطلاع الإداري على مستوى المديرية العامة.

– يسهر على تطوير الكفاءات لموظفي المديرية العامة.

– انجاز التقارير في هذه المجالات وتقديم النتائج في الاستطلاعات الإدارية.

– السهر على إدارة مقر المديرية العامة وتوفير حاجيات الموارد البشرية.

– دائرة الموارد البشرية.

– تحليل أو توصيف الوظائف ووضع أهداف التوصيف .

– الاستقطاب الفعال، اختبار الفرد الملائم للوظيفة و وضع برامج سليمة للتدريب.

– ضبط أسس سليمة للنقل و الترقية ورسم سياسة عادلة للأجور والتعويضات.

– القيام بتنظيم الاحتياجات والتقارير داخل الشركة بخصوص التوظيف و التكون، وتوزيع العمال وتقييمهم والاحتياجات لكل سنة .

– القيام بتجهيز الشركة بجميع اللوازم المكتبية و الإعلامية الضرورية لنشاط الشركة.

– دائرة المحاسبة والمالية.

– مراقبة ميزانية الوحدات، والمصادقة عليها.

– انجاز الميزانية المحاسبية العامة لكامل الوحدات ومرقبة تكاليف الشركة حسب الميزانية التقديرية للشركة

– تحصيل الإيرادات وتخفيض تكلفة المنتوج.

– ملف بالتدقيق والمراقبة :

– إعداد برامج الوقاية الداخلية للمؤسسة SOMIPHOS ووحداتها .

– للتخطيط ومتابعة الرقابة الداخلية .

– متابعة إنجازات توصيات المراقبين الميدانيين.

– السهر على تطبيق تقولين السارية وتطبيق الإجراءات الموضوعية، كذلك تطبيق التعليمات الصادرة عن المديرية العامة – مديرية التجارة.

– بعد اتفاقيات قصيرة وطويلة المدى مع العملاء لتمويلهم بمادة الفوسفات.

– متابعة نوعية المنتوج ودراسة طلبات الزبائن و إيجاد حلول لها، كما يتابع هذا القسم إحصائيات البيع وتحصيل المستحقات التي توجد لدى العملاء.

– تسويق الإنتاج و تقييم عملياته.

المبحث الثاني : التقييم وإعادة التقييم لتثبيتات المؤسسة

سوف نحاول دراسة التثبيتات على مرحلتين مرحلة التقييم ثم إعادة التقييم، وسيتم توضيح كل مرحلة من هذه المراحل على أرض الواقع من خلال دراسة تطبيقية للتثبيتات المادية.

المطلب الأول : تقييم التثبيتات

أولا: التسجيل المحاسبي للتثبيت:

وهي مرحلة حصول المؤسسة على الأصل الثابت، وقد توفرت لدينا المعلومات من مديرية المالية والمحاسبة :

– **مثال : أنظر إلى (الملحق رقم 04)**

بتاريخ 2012/11/04: قامت المؤسسة بشراء معدات نقل بشيك تتمثل في شاحنة نقل قدرت ب 15683342.50دج ؛ تهتلك على 10سنوات.

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر المؤسسة؟

الحل:

2182		ح/معدات نقل (شاحنة)	15683342.5	
	512	ح/ البنك		15683342.5
		شراء معدات نقل		

ثانيا: تسجيل الاهتلاك السنوي

تتبع المؤسسة طريقة الإهتلاك الخطي لإثبات التثبيتات، و يتم حساب أقساط الاهتلاك في نهاية كل شهر و يتم تجميعها في نهاية كل سنة لإثبات أقساط الاهتلاك و يعالج الإهلاك محاسبيا بإثبات القسط الشهري في ح/681

مخصصات الإهتلاكات للأصول غير الجارية مدينا، وجعل / *28 انهاية كل شهر يجعل اهتلاك التثبيت المعني داننا، و في نهاية كل سنة يتم اثبات القسط السنوي للاهتلاك.

681		ح/مخصصات الاهتلاكات الاصول غير الجارية	*********	
	28	ح/ اهتلاك التثبيت		*********

مثال:من المثال السابق (الملحق رقم 04)

حساب أقساط الاهتلاك:

15683342.50/10=1568334.25دج

جدول الاهتلاك السنوي:

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	مجموع الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
2012	15683342.50	1568334.25	1568334.25	14115008.25
2013	15683342.50	1568334.25	3136668.50	12546674.00
2014	15683342.50	1568334.25	4705002.75	10978339.75
2015	15683342.50	1568334.25	6273337.00	9410005.50
2016	15683342.50	1568334.25	7841671.25	7841671.25
2017	15683342.50	1568334.25	9410005.50	6273337.00
2018	15683342.50	1568334.25	10978339.75	4705002.75
2019	15683342.50	1568334.25	12546674.00	3136668.50
2020	15683342.50	1568334.25	14115008.25	1568334.25
2021	15683342.50	1568334.25	15683342.50	0.00

- **التسجيل المحاسبي:انظر إلى (الملحق رقم 05)**

681		ح/مخصصات الاهتلاكات الاصول غير الجارية	1568334.25	
	281	ح/ اهتلاك التثبيتات العينية "إثبات قسط الاهتلاك"		1568334.25

ثالثا:معالجة فروق الجرد:

بعد الانتهاء من عمليات الجرد المادي و الموافقة عليه من طرف مجلس الإدارة يتم تقديم العمل على شكل جدول مقارنة بضم التثبيتات التي تم جردها و التثبيتات المسجلة محاسبيا و تحديد الفروق الموجبة و السالبة و هي اهم عملية في الجرد حيث يقوم المحاسب بالتسوية كالاتي:

- بالنسبة للفروق السالبة نستعمل ح/65 تكاليف استثنائية أخرى؛
- بالنسبة للفروق الموجبة نستعمل ح/75 نواتج استثنائية أخرى.

و تسجل الفوارق في قيود محاسبية اعتمادا على ما هو موجود حقيقيا فهو تعديل لما هو موجود محاسبيا لما هو حقيقي و الغاء أي فارق كان موجبا او سالبا.

مثال(1): أنظر إلى (الملحق رقم 07)

– في سنة 2016 نتج عن عملية الجرد للتثبيتات المؤسسة فارق سلبي تمثل في ثلاث هواتف نقال بمبلغ193450.00دج، و مجموع الإهتلاكات في 2016/12/31 كان45907.65 دج.

– فان التسجيل المحاسبي كالآتي:

28		ح/اهتلاك التثبيت	45907.65	
65		ح/ الأعباء العملياتية الأخرى	147542.35	
	21	ح/ التثبيتات العينية		193450.00

مثال (02): في سنة 2016 نتج عن عملية الجرد للتثبيتات المؤسسة فارق ايجابي تمثل في جهاز مكيف هوائي قيمته الصافية في 2016/12/31 قدرت بمبلغ 20000.00 دج.

.فكان التسجيل المحاسبي كالآتي:

218		ح/ التثبيتات العينية الاخرى	20000.00	
	75	ح/ المنتوجات العملياتية الأخرى		20000.00

رابعا:تقييم الاستثمارات المتنازل عنها

تثبيتات اهتلكت تماما ولا تعود بمنافع اقتصادية يتم التنازل عنها في 2016.

مثال:

قامت المؤسسة بالتنازل عن مجموعة من الاستثمارات عن طريق البيع في المزاد العلني من طرف محافظ البيع بالمزاد العلني تبلغ قيمة المجموعة الأولى ب 46753336.43 دج مهتلكة تماما بسعر بيع 700.00 دج و المجموعة الثانية ب 46753336.43 دج، ومجموع الإهتلاكات ب 40944736.43 دج بسعر البيع ب 1400.00دج .

التسجيل المحاسبي: أنظر إلى (الملحق رقم 12)

28		ح/ اهتلاك التثبيت	40944736.43	
512		ح/البنك	5808600.00	
	218	ح/التثبيتات العينية الأخرى		41103105.65
	75	ح/ المنتوجات العملياتية الأخرى		5650230.78

التنازل بناقص القيمة:انظر إلى (الملحق رقم 13)

28		ح/ اهتلاك التثبيت	21519605.04	
512		ح/البنك	10000000.00	
652		ح/نواقص القيم عن أصول مثبتة غير مالية	87103.07	
	218	ح/ التثبيتات العينية الأخرى		22606708.11

المطلب الثاني:إعادة التقييم للتثبيتات

في نهاية كل سنة يتم تحديد القيمة العادلة لجميع التثبيتات السنوية نظرا لعدم وجود سوقا فعلي التحديد القيمة العادلة لمجمل تثبيتاتها التي تتميز بالخصوصية و أيضا لصعوبة العملية من ناحية اتخاذ القرار والمؤسسة لم تطبق هذه الطريقة، حيث لجأت إلى عملية إعادة تحديد فترة الانتفاع من هذه التثبيتات خاصة منها المهتلكة تماما و لا تزال تدر منافع اقتصادية و هذا عن طريق زيادة في مدة الاهتلاك.

مثال: انظر إلى (الملحق رقم 08)

– بتاريخ 2011/01/05 ،قامت المؤسسة بشراء مواد صناعية بمبلغ 2500000.00 دج، مدة اهتلاكها 5 سنوات

قسط الاهتلاك = 2500000.00/5=500000.00 دج.

جدول الاهتلاك السنوي:

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	مجموع الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
2011	2500000.00	500000.00	500000.00	2000000.00
2012	2500000.00	500000.00	1000000.00	1500000.00
2013	2500000.00	500000.00	1500000.00	1000000.00
2014	2500000.00	500000.00	2000000.00	500000.00
2015	2500000.00	500000.00	2500000.00	0.00

التسجيل المحاسبي:انظر(الملحق رقم09)

28		ح/ اهتلاك التثبيت	500000.00	
	11	ح/الترحيل من جديد		500000.00

ثم قامت المؤسسة بإعادة حساب قسط الاهتلاك من5 سنوات الى10سنوات وذلك لان تلك المواد الصناعية ما تزال تدر منافع اقتصادية.

– جدول الاهتلاك السنوي: **(الملحق رقم10)**

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	مجموع الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
2011	2500000.00	250000.00	250000.00	2250000.00
2012	2500000.00	250000.00	500000.00	2000000.00
2013	2500000.00	250000.00	750000.00	1750000.00
2014	2500000.00	250000.00	1000000.00	1500000.00
2015	2500000.00	250000.00	1250000.00	1250000.00
2016	2500000.00	250000.00	1500000.00	100000.00
2017	2500000.00	250000.00	1750000.00	750000.00
2018	2500000.00	250000.00	2000000.00	500000.00
2019	2500000.00	250000.00	2250000.00	250000.00
2020	2500000.00	250000.00	2500000.00	0.00

التسجيل المحاسبي:انظر(الملحق رقم 11)

681		ح/ المخصصات لخسائر القيمة والمؤونات	250000.00	
	281	ح/اهتلاك التثبيتات العينية		250000.00

وحسب كلام مدير قسم المالية أ.هوام:[1]

إن الأصول غير الجارية وما تضمه من التثبيتات العينية والمعنوية تدرج بالتكلفة المنسوبة إليها، ثم تقيم لاحقا بالتكلفة منقوص منها الإهتلاك ومجموع خسائر القيمة أو بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. كما نجد أن التثبيتات المالية تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقا فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير، أما سؤالكم عن الأثر على التوازن المالي للمؤسسة فلا يوجد أي أثر وبالأصح فهو لا يظهر بتاتا بالإضافة إلى ذلك فقد تتم المعالجة المحاسبية مستقبليا إذا طبقنا معايير إعادة التقييم بشكل كامل لكل ما ورد سابقا من معالجة الإهتلاكات وخسائر القيمة وكذا المعالجة المحاسبية للتقييم باستعمال حساب 104 حيث يسجل الفارق في التقييم اللاحق مباشرة في حساب رؤوس الأموال حساب 105 وكما سبق القول فان المعالجة المحاسبية تعتبر أداة رئيسية المعرفة ما يجري داخل المؤسسة الاقتصادية وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا وخاصة انتم طلاب الجامعات.

[1] - مدير قسم المالية أ.هوام

خلاصة الفصل

لقد تعرضنا في دراسة الحالة إلى جملة من العمليات والتسويات التي تعرضت لها المؤسسة و نظرا الطبيعة هذه المؤسسة فان العمليات التي تقوم بها ذات طابع سري من ناحية تقديم المعلومات وتنحصر في مجملها في إعادة تقييم ها التثبيتات العينية فقط وما يخصها من اهتلاكات وخسارة القيمة و لهذا نجد أن التسويات التي تعرضنا إليها في الجانب النظري لم تسقط بالقدر الكافي نظرا لطبيعة عمل المؤسسة أجدر الملاحظة لحساب إعادة التقييم في الميزانية المقدمة للسنوات 2015-2016-2017 فهي معدومة لان مما سبق المؤسسة تتبع مبدأ التكلفة التاريخية انظر الملحق رقم 13 والملحق رقم 14.

الخاتمة

الخاتمة العامة

يكمن الهدف من التقييم أساسا إعطاء قيمة مرجعية للمؤسسة يتم الارتكاز عليها بخضوع هذه الأخيرة الى تحويلات 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 الأصول الغير الجارية وكيفية إدراجها في الحسابات حيث أبرز طريقة جرد التثبيتات سواء من الناحية المادية و من الناحية المحاسبية، مع التركيز على تحديد طرق الإهتلاك وكيفية تسجيل خسارة القيمة وكذا العلاقة بين الإهتلاك وخسارة القيمة، وقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق تقييم عناصر الأصول الغير جارية المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على التكلفة التاريخية وفي حين يعتمد تقييم بعض الحسابات على القيمة الحقيقة الأصل وقيمة انجازه أو بالاعتماد على قيمته الحينية.

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

- **نتائج اختبار الفرضيات:**

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

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

- **اقتراحات والتوصيات:**

بناءا على الاستنتاجات السابقة نقدم الاقتراحات التالية:

- التنقيح الجيد للكتب والمراجع، قبل طباعتها وطرحها في الأسواق.

- محاولة مساعدة الباحث من خلال توفير المراجع حول النظام المحاسبي المالي باللغة العربيةلاوالفرنسية.
- فتح المجال للطلبة والمتربصين لإجراء الدراسات الميدانية.
- ضرورة قيام المؤسسة (محل الدراسة) بوضع هيكل تنظيمي لمساعدة الباحث في فهم طبيعة عمل هذه المؤسسة.
- ضرورة قيام المؤسسة بوضع أسماء كل الحسابات في ميزان المراجعة والقوائم المالية الأخرى بكل دقة من اجل مصداقيه معلوماتها.
- إيضاح المبادئ و القواعد التي تساعد في تطبيق النظام المحاسبي لاسيما بعض نصوص المعايير الدولية التي تحتاج إلى الوضوح.
- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول هذا النظام وتشجيع الباحثين الأكاديميين على التأليف في هذا المجال لنشر المعرفة المحاسبية.

آفاق الدراسة:

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

وأخيرا لا يسعنا إلا أن نشكر الله العظيم أن وفقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع، راجينا أن يفيد الباحثين والمهتمين، و تسمح لهم بالتعمق أكثر وإكمال الجوانب التي لم نتطرق إليها.

قائمة المراجع

المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

I- الكتب:

1- أمينة بن بوثلجة، محاسبة الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطبعة، 2011.

2- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، 2010.

3- راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2006.

4- صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية (نظم معلومات لخدمة متخذي القرارات)، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2007.

5- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

6- عبد الرحمان ،عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، طبعة الأولى، الجزائر، 2011.

7- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دار النشر الجيليطي، الجزائر، 2012.

8- عبد الوهاب الرميدي وعلي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي مبادئ عامة (امثلة محلولة)، الطبعة الأولى، دار هومه، الجزائر، 2011.

9- كتوش، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام الحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

10- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2003.

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

12- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، الجزء الثاني، ديوان المطبعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008.

II- الرسائل والمذكرات الجامعية

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

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

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

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

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

III- المجلات

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

IV- الملتقيات

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

2- لعربي محمد مركز، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول للنظام المحاسبي المالي المنعقد في 2010، جامعة خميس مليانة، الجزائر.

3- عمورة جمال، الإهتلاكات و تدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي الجديد ، ملتقى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، البليدة، 2009.

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

5- شنوف شعيب، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمات المالية العالمية، مدخلة في الملتقى الدولي العالمي حول الأزمات المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 21 / 20 اكتوبر 2009، سطيف الجزائر.

V- الجرائد

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة، في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس2009.

VI- القوانين

- القانون رقم 7، المؤرخ في 11 / 7 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة، في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009.

VII- المحاضرات

1- بن عيشي بشير، محاضرات في تدقيق ومحافظة حسابات ، لطلبة ثانية ماستر، غير منشورة، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون، الموجودات الغير ملموسة، 2014.

2- ضيف الله محمد الهادي، و مسعود دراوسي وآخرون، محاضرات في مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الواد، الجزائر، منشورة.

3- مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة ورقلة، 2010.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

I- **Les livres:**

1- Michel Lamarche, Système, La compta !, Edition d'Organisation, Paris, France, 1998.

2- Georges Langlois et micheline Friedrich, comptabilité financière "comptabilité générale, enseignement supérieur Foucher, 2007.

3- Le système compactable financier"SCF", les éditions pages bleues internationales, comptes d'immobilisations, 2010.

4- Micheline Friedrich et Georges Langlois et Alain berlaud, comptabilité approfondie, DCG 10, édition fourcher, France, 2007.

5- Ali TZDAIT, Maitrise du systems comptable financier, imprimé sur les presses de ENAG Algérie, Octobre, 2009.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01)

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2017			2016
		Brut	Amortissement	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					**123 001 482,36**
Immobilisations incorporelles	1	416 230 565,15	415 278 033,47	952 531,68	4 824 978 666,85
Immobilisations corporelles	2	14 768 496 042,00	10 274 951 652,38	4 493 544 389,62	-
Terrains		-	-	-	420 641 969,52
Bâtiments		1 246 832 104,45	869 971 157,73	376 860 946,72	4 404 336 697,33
Autres immobilisations corporelles		13 521 663 937,55	9 404 980 494,65	4 116 683 442,90	-
Immobilisations en concession		-	-	-	**450 143 973,07**
Immobilisations encours	3	761 892 848,47	125 578 772,55	636 314 075,92	29 987 124 608,24
Immobilisations financières	4	32 056 269 567,82	-	32 056 269 567,82	-
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	7 000 000 000,00
Autres titres immobilisés		7 000 000 000,00	-	7 000 000 000,00	22 985 575 999,90
Prêts et autres actifs financiers non courants		24 732 032 816,42	-	24 732 032 816,42	1 548 608,34
Impôts différés actif		324 236 751,40	-	324 236 751,40	35 385 248 730,52
TOTAL ACTIF NON COURANT		48 002 889 023,44	10 815 808 458,41	37 187 080 565,04	
		-	-	-	
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours	5	**1 652 581 597,55**	**201 233 583,92**	**1 451 348 013,63**	**1 633 666 744,83**
Créances et emplois assimilés	6	**3 102 676 441,95**	**27 921 199,34**	**3 074 755 242,61**	**4 218 283 763,69**
Clients		1 025 826 653,86	27 921 199,34	997 905 454,52	2 253 364 373,54
Autres débiteurs		579 510 131,12	-	579 510 131,12	125 875 661,78
Impôts		1 487 077 250,21	-	1 487 077 250,21	1 441 112 263,87
Autres actifs courants		10 262 406,76	-	10 262 406,76	397 931 464,50
Disponibilités et assimilés	7	**1 084 205 318,35**	-	**1 084 205 318,35**	**608 742 509,49**
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-	-
Trésorerie		1 084 205 318,35	-	1 084 205 318,35	608 742 509,49
TOTAL ACTIF COURANT		**5 839 463 357,85**	**229 154 783,26**	**5 610 308 574,59**	**6 460 693 018,01**
		-	-	-	
TOTAL GENERAL ACTIF		**53 842 352 381,29**	**11 044 963 241,66**	**42 797 389 139,63**	

FROM :ALGERIE DZ 00 0 0 FAX NO. : 20 May 2019 14:07 P4

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2017

(02) الملحق رقم سابع

BILAN PASSIF

	Note	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	8	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Ecart d'évaluation			
Primes et réserves	9	31 525 448 141,34	28 123 467 550,54
Ecart de réévaluation		-	
Ecart d'équivalence		-	
Résultat net	10	1 273 426 536,68	3 538 786 057,75
Autres capitaux propres - Report à nouveau	11	2 373 972 997,85	2 396 933 139,05
Liaisons inter unités		-	
Part de la société consolidante		-	
Part des minoritaires		-	
TOTAL CAPITAUX PROPRES		**36 772 847 675,86**	**35 659 186 747,34**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		-	-
Impôts (différés et provisionnés)	12	124 462 018,38	1 993 013,96
Autres dettes non courantes		-	
Provisions et produits constatés d'avance	13	2 060 323 362,28	1 745 794 686,41
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		**2 184 785 380,66**	**1 747 787 700,37**
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés	14	527 622 790,82	322 694 826,29
Impôts	15	793 343 726,58	167 270 601,13
Autres dettes	16	2 518 789 565,70	3 949 001 873,40
Trésorerie passif		-	-
TOTAL PASSIFS COURANTS		**3 839 756 083,10**	**4 438 967 300,82**
		-	
TOTAL GENERAL PASSIF		**42 797 389 139,62**	**41 845 941 748,53**

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

الملحق رقم (03)

Comptes consolidés au 31/12/2016

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2016			2015
		Brut	Amortissement	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		467 764 692,30	344 763 209,94	123 001 482,36	213 253 669,89
Immobilisations corporelles		14 267 272 894,64	9 442 294 227,79	4 824 978 666,85	3 805 192 140,06
Terrains		-	-	-	-
Bâtiments		1 204 350 287,89	783 708 318,37	420 641 969,52	339 537 670,58
Autres immobilisations corporelles		13 062 922 606,75	8 658 585 909,42	4 404 336 697,33	3 465 654 469,48
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		450 143 973,07	-	450 143 973,07	387 474 308,90
Immobilisations financières		29 987 124 608,24	-	29 987 124 608,24	24 670 521 550,64
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		7 000 000 000,00	-	7 000 000 000,00	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		22 985 575 999,90	-	22 985 575 999,90	24 669 174 261,38
Impôts différés actif		1 548 608,34	-	1 548 608,34	1 347 289,26
TOTAL ACTIF NON COURANT		45 172 306 168,25	9 787 057 437,73	35 385 248 730,52	29 076 441 669,49
		-	-	-	
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		1 855 391 899,86	221 725 155,03	1 633 666 744,83	1 128 641 627,93
Créances et emplois assimilés		-	-	-	2 773 986 078,59
Clients		2 283 772 521,36	30 408 147,82	2 253 364 373,54	1 218 154 588,57
Autres débiteurs		125 875 661,78	-	125 875 661,78	90 719 044,73
Impôts		1 441 112 263,87	-	1 441 112 263,87	1 120 199 311,35
Autres actifs courants		397 931 464,50	-	397 931 464,50	344 913 133,94
Disponibilités et assimilés		-	-	-	2 492 867 367,53
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-	-
Tresorerie		608 742 509,49	-	608 742 509,49	2 492 867 367,53
TOTAL ACTIF COURANT		6 712 826 320,86	252 133 302,85	6 460 693 018,01	6 395 495 074,05
		-	-	-	
TOTAL GENERAL ACTIF		51 885 132 489,11	10 039 190 740,58	41 845 941 748,53	35 471 936 743,54

FROM :ALGERIE DZ 00 0 0 FAX NO. : 20 Nov 2017 14:04 P1

FROM :ALGERIE DZ 00 0 0 FAX NO. : 20 May 2019 14:13 P7

FICHE D'AMORTISSEMENT

NATURE : CAMION ROUTIER
CODE: 425404257266
DATE D'ACQUISITION: 04/01/2012
VALEUR D'ACQUISITION: 15 683 342,50 DA
DUREE D'AMORTISSEMENT: 10 ANS

ANNEE	DOTATION ANNUELLE	CUMUL AMORTISSEMENT	RESTE A AMORTIR
2012	1 568 334,25	1 568 334,25	14 115 008,25
2013	1 568 334,25	3 136 668,50	12 546 674,00
2014	1 568 334,25	4 705 002,75	10 978 339,75
2015	1 568 334,25	6 273 337,00	9 410 005,50
2016	1 568 334,25	7 841 671,25	7 841 671,25
2017	1 568 334,25	9 410 005,50	6 273 337,00
2018	1 568 334,25	10 978 339,75	4 705 002,75
2019	1 568 334,25	12 546 674,00	3 136 668,50
2020	1 568 334,25	14 115 008,25	1 568 334,25
2021	1 568 334,25	15 683 342,50	0,00

الملحق رقم 01

20 May 2019 14:18 P1
00 0 0 FAX NO. :
FROM :ALGERIE DZ

Brouillard

Période du 31/12/16
au 31/12/16
Tenue de compte : DZD

COMPTA SIEGE — **OPERATIONS DIVERSES SIEGE**

Sage 100 Comptabilité pour S erver 15.50 — Date de tirage 28/05/17 12:04:54 — Page : 1

Jour	N° pièce	N° compte	N° tiers	Libellé écriture		Mvts débit	Mvts crédit
311216	2114	6221820		AMORTISSEMENT MAT DE TRANSPORT		1 568 334,25	
311216	2114	18213000		AMORTISSEMENT MAT DE TRANSPORT			1 568 334,25
					Totaux	**1 568 334,25**	**1 568 334,25**

الملحق رقم 05

Société des Mines de Phosphates
SOMIPHOS TEBESSA
DIRECTION GENERALE
DIRECTION DE L'UNITÉ SIÈGE

FICHE D'INVENTAIRE ARRÊTÉE AU 31/12/2016

UREAU N°: 45 OCCUPANT(E): CHENEIKHER ABDENNOUR

CODIFICATION	DESIGNATIONS	Qté	OBSERVATIONS
452061S019	BIBLIOTHEQUE FADJER	1	
452050S172	FAUTEUIL ACCOUDOIRS EN SKAI	1	
452050S173	FAUTEUIL ACCOUDOIRS EN SKAI	1	
452051S062	FAUTEUIL DE BUREAU FADJER	1	
452010S021	TABLE TELEPHONE FORMICA	1	
452010S103	TABLE TELEPHONE FORMICA	1	
452010S104	TABLE DE TRAVAIL MM	1	
452030S045	PORTE MANTEAUX	1	
	RIDEAUX EN TISSUE BLEU	1	
	RIDEAUX EN TISSUE BLEU	1	
	TRINGLE	1	
	TELEPHONE NBX 3 COM	1	INSTALLATION
	BOITE DE RANGEMENT	1	CONSOMMABLE
	IMPRIMANTE HP 1200N	1	
	CADRE QUALITE	3	CONSOMMABLE
	PRISE FILTRE	1	CONSOMMABLE
	PRISE FILTRE	1	
431220S002	APPAREIL TELEPHONE AUDIENCE	1	
452050S120	CHAISES NR 19	1	
454510S062	ONDULEUR APC 500 VA 3 SORTIES	1	ACQUISITION 2012
454110S209	PC DELL INSPIRON 660 ECRAN DELL 18,5" LED WIFI	1	ACQUISITION 2013
471410S210	CLIMATISEUR ENIEM ASTW H09 A4	1	ACQUISITION 2014
452020S135	BUREAU 1,60M AVEC RETOUR ET CAISON MOBILE	1	ACQUISITION 2015
452050S263	CHAISE PDG	1	ACQUISITION 2015
	BOITE DE RANGEMENT	1	
	MACHINE A CALCULER SHARP EL-2607S	1	
431210S151	TELEPHONE PORTABLE SAMSUNG DUOS STAR 2	1	ACQUISITION 2016
454410S169	IMPRIMANTE BROTHER COUL 132	1	ACQUISITION 2016
457010S053	PC PORTABLE DELL INSPIRON 3542 ECRAN 15,6"	1	ACQUISITION 2016

CHEF DE SERVICE DU PATRIMOINE
A. HAOUAM

HAOUAM Ameur
Chef de Service
du Patrimoine et de l'Archivage
Unité Siège - Tébessa

L'OCCUPANT(E)

الملحق رقم 06

FROM :ALGERIE DZ 00 0 0 FAX NO. : 20 May 2019 14:20 P3

Brouillard

Période du 31/12/16
au 31/12/16

COMPTA SIEGE D1 OPERATIONS DIVERSES SIEGE Tenue de compte : DZD

Sage 100 Comptabilité pour SQL Server 15.50 Date de tirage 28/05/17 12:04:54 Page : 1

Jour	N° pièce	N° compte	N° tiers	Libellé écriture		Mvts débit	Mvts crédit
311216	81284	2815516400		ASSAIN INVENT IMMOB TELEPH PORT2015		39 924,32	
311216	81284	2155164000		ASSAIN INVENT IMMOB TELEPH PORT2015			175 500,00
311216	81284	2815518000		ASSAIN INVENT IMMOB TELEPH APPAR PH		5 983,33	
311216	81284	2155180000		ASSAIN INVENT IMMOB TELEPH APPAR PH			17 950,00
311216	81284	6571140000		ASSAIN INVENT IMMOBILSATION 2016		147 542,35	
					Totaux	193 450,00	193 450,00

الملحق رقم 07

20 May 2019 14:16 P13
00 0 0 FAX NO. :
FROM :ALGERIE DZ

COMPTA SIEGE

FICHE D'AMORTISSEMENT

NATURE : MATERIEL INDUSTRIEL
CODE: 425412568496
DATE D'ACQUISITION: 05/01/2011
VALEUR D'ACQUISITION: 2 500 000,00 DA
DUREE D'AMORTISSEMENT: 05 ANS

ANNEE	DOTATION ANNUELLE	CUMUL AMORTISSEMENT	RE
2011	500 000,00	500 000,00	
2012	500 000,00	1 000 000,00	
2013	500 000,00	1 500 000,00	
2014	500 000,00	2 000 000,00	
2015	500 000,00	2 500 000,00	

نعم OB

FROM :ALGERIE DZ 00 0 0 FAX NO. : 20 May 2019 14:21 P4

Brouillard

Période du 31/12/16
au 31/12/16

COMPTA SIEGE D1 OPERATIONS DIVERSES SIEGE

Tenue de compte : DZD

Sage 100 Comptabilité pour SQL Server 15.50 Date de tirage 28/05/17 12:04:54 Page : 1

Jour	N° pièce	N° compte	N° tiers	Libellé écriture		Mvts débit	Mvts crédit
	311216 2155	2818215000		AMORTISSEMENT MAT INDUSTRIEL		1 250 000,00	
	311216 2155	1152182150		AMORTISSEMENT MAT INDUSTRIEL			1 250 000,00
					Totaux	**1 250 000,00**	**1 250 000,00**

الملحق رقم 09

FROM :ALGERIE DZ 00 0 0 FAX NO. : 20 May 2019 14:15 P11

FICHE D'AMORTISSEMENT NOUVELLE

NATURE : MATERIEL INDUSTRIEL
CODE: 425412568496
DATE D'ACQUISITION: 05/01/2011
VALEUR D'ACQUISITION: 2 500 000,00 DA
DUREE D'AMORTISSEMENT: 10 ANS

ANNEE	DOTATION ANNUELLE	CUMUL AMORTISSEMENT	RESTE A AMORTIR
2011	250 000,00	250 000,00	2 250 000,00
2012	250 000,00	500 000,00	2 000 000,00
2013	250 000,00	750 000,00	1 750 000,00
2014	250 000,00	1 000 000,00	1 500 000,00
2015	250 000,00	1 250 000,00	1 250 000,00
2016	250 000,00	1 500 000,00	1 000 000,00
2017	250 000,00	1 750 000,00	750 000,00
2018	250 000,00	2 000 000,00	500 000,00
2019	250 000,00	2 250 000,00	250 000,00
2020	250 000,00	2 500 000,00	0,00

الملحق رقم 10

FROM :ALGERIE DZ 00 0 0 FAX NO. : 20 May 2019 14:15 P10

Brouillard

Période du 31/12/16
au 31/12/16
Tenue de compte : DZD

COMPTA SIEGE D1 OPERATIONS DIVERSES SIEGE

Sage 100 Comptabilité pour SQL Server 15.50 Date de tirage 28/05/17 12:04:54 Page : 1

Jour	N° pièce	N° compte	N° tiers	Libellé écriture		Mvts débit	Mvts crédit
311216	2156	6816221520		AMORTISSEMENT MAT INDUSTRIEL		250 000,00	
311216	2156	2818215000		AMORTISSEMENT MAT INDUSTRIEL			250 000,00
					Totaux	**250 000,00**	**250 000,00**

الملحق رقم 11

Brouillard

Période du 31/10/16
au
Tenue de compte : DZD

COMPTA SIEGE D1 OPERATIONS DIVERSES SIEGE

Sage 100 Comptabilité pour SQL Server 15.50 Date de tirage 28/05/17 12:04:54 Page : 1

Jour	N° pièce	N° compte	N° tiers	Libellé écriture		Mvts débit	Mvts crédit
	311015 564BIS	2818910000		SORTIE /IMMOB REFORMES 1/10/2015		40 944 736,43	
	311015 564BIS	2189100000		SORTIE /IMMOB REFORMES 1/10/2015			41 103 105,65
	311015 564BIS	7521110000		SORTIE /IMMOB REFORMES 1/10/2015			5 650 230,78
	311015 564BIS	5122110000		SORTIE /IMMOB REFORMES 1/10/2015		5 808 600,00	
					Totaux	**46 753 336,43**	**46 753 336,43**

الملحق رقم 12

20 May 2019 14:14 P3
00 0 0 FAX NO. :
FROM :ALGERIE DZ

20 May 2019 14:14 P8
FROM :ALGERIE DZ 00 0 0 FAX NO. :

COMPTA SIEGE D1 OPERATIONS DIVERSES SIEGE au 31/08/16

Tenue de compte : DZD

Sage 100 Comptabilité pour SQL Server 15.50 Date de tirage 28/05/17 12:04:54 Page : 1

Jour	N° pièce	N° compte	N° tiers	Libellé écriture		Mvts débit	Mvts crédit
	310815 566	2818910000		SORTIE /IMMOB REFORMES 1/10/2015		21 519 605,04	
	310815 567	2189100000		SORTIE /IMMOB REFORMES 1/10/2015			22 606 708,11
	310815 568	6521110000		SORTIE /IMMOB REFORMES 1/10/2015		87 103,07	
	310815 569	5122110000		SORTIE /IMMOB REFORMES 1/10/2015		1 000 000,00	
					Totaux	**22 606 708,11**	**22 606 708,11**

الملحق رقم 13

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

الملحق رقم (13) تابع

Comptes consolidés au 31/12/2016

BILAN PASSIF

	Notes	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Ecart d'évaluation			
Primes et réserves		28 123 467 550,54	20 952 827 946,81
Ecart de réévaluation			-
Ecart d'équivalence			-
Résultat net		3 538 786 057,75	6 568 288 822,16
Autres capitaux propres - Report à nouveau		2 396 933 139,05	1 877 331 830,97
Liaisons inter unités			-
Part de la société consolidante			-
Part des minoritaires			-
TOTAL CAPITAUX PROPRES		**35 659 186 747,34**	**30 998 448 599,94**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		-	-
Impôts (différés et provisionnés)		1 993 013,96	10 634 022,15
Autres dettes non courantes			-
Provisions et produits constatés d'avance		1 745 794 686,41	1 376 101 236,48
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		**1 747 787 700,37**	**1 386 735 258,62**
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés		322 694 826,29	475 227 504,01
Impôts		167 270 601,13	255 483 440,09
Autres dettes		3 949 001 873,40	2 356 041 940,87
Trésorerie passif		-	-
TOTAL PASSIFS COURANTS		**4 438 967 300,82**	**3 086 752 884,97**
TOTAL GENERAL PASSIF		**41 845 941 748,53**	**35 471 936 743,54**