وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم:علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:..... /2016

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعـــة: 2017

الميدان: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

الموضوع:

أثر التقييم الدوري للأصول غير الجارية على المركز المالي للمؤسسة

دراسة الحالة: شركة إسمنت تبسة

من إعداد الطالبين: تحت إشراف:

- وليد جعلالي - الدكتور: رفيق يوسفي
- مراد عيادي

جامعة العربي التبسي - تبسة
Université Larbi Tebessi - Tebessa

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الإســـم واللقـــب	الرتبـــة العلميـــة	الصفـــة
1- زمال فيصل	أستاذ مساعد أ	رئيســـا
2- د. رفيق يوسفي	أستاذ محاضر ب	مشرفـــا ومقررا
3- د. عبد العزيز قتال	أستاذ محاضر ب	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

بسم الله الرحمان الرحيم

إهــداء

إلى أمي الحنون وأبي عليه رحمه الله

إلى إبنتي الغالية سيرين

إلى رفيقة دربي وسندي في الحياة

إلى إخوتي الأعزاء وأصدقائي الأوفياء

إلى كل طالب للعلم يبتغي به وجه الله

والدار الآخرة

وليــد

إهــداء

إلى الوالدين الكريمين

إلى الإخوة والأخوات

إلى الأصدقاء والأحباب

إلى كل من سلك طريقا يلتمس فيه علما

مـراد

شكر وتقدير

لله الحمد والشكر على ما وفقنا لإنجاز هذا العمل

فاللهم لك الحمد أولا وآخرا.

بعد إتمام هذا البحث لا يسعنا إلا أن نتوجه بالشكر

للدكتور رفيق يوسفي الذي قبل الإشراف على هذا العمل وعلى النصائح والتوجيهات القيمة.

كما نتقدم بالشكر لكل أساتذة وطلبة قسم علوم المالية والمحاسبة

ولكل من ساهم في إتمام هذا العمل.

الملخص:

تأتي هذه الدراسة بهدف الوقوف على قواعد تقييم الأصول غير الجارية، في ظل تحول مناهج التقييم نحو القيمة العادلة باعتبارها أقرب صورة للواقع وأكثر دقة ، في ظل نظام محاسبي مالي منسجم ومتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وأخذت هذه المعايير مكانها في العديد من الدول ومن بينها الجزائر خاصة مع التحولات التي يشهدها الإقتصاد الوطني باعتماده النظام المحاسبي المالي الذي يسمح بتقييم عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها بطريقة سليمة بناءا على معلومات كاملة موثوقة وصادقة في إطار سوق نشط.

رغم إختلاف طرق التقييم بين المؤسسات الإقتصادية إلا أن إعادة التقييم ينطوي على عنصر التقدير والإجتهاد وهذا عامل مؤثر وهام، وذلك لتقديرات مختلفة مبنية بين الأعلى والأدنى، حيث يساعد إعادة التقييم في إبراز تأثيرات المحيط الخارجي على ثروة المؤسسة ومدى حفاظه على المركز المالي.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي ،القوائم المالية،إعادة التقييم.

Résumé:

L'étude vient afin de se tenir sur les règles d'évaluation des actifs immobilisés non courants , selon des méthodes d'évaluation de transition vers la juste valeur comme une image plus proche de la réalité et plus précis à la lumière d'un système de comptabilité financière cohérente et compatible avec les normes comptables internationales, et ces normes ont eu lieu dans de nombreux pays du monde et parmi eux l 'Algérie avec les changements qui se produisent dans l'économie nationale en adoptant le système de comptabilité financière Ce qui permet d'évaluer des éléments d'actifs financiers et divulgués correctement, en fonction des informations complètes fiables et honnêtes dans le cadre d'un marché actif.

Malgré les différentes méthodes d'évaluation entre les institutions économiques, mais la réévaluation comprend l'estimation et de l'élément de diligence et cela est un facteur influent et important , donc des estimations de différentes construites entre le plus haut et le plus bas, ce qui contribue à la réévaluation en mettant en évidence les effets de l'environnement extérieur sur la richesse de l'institution et l'étendue de la préservation le centre financier**.**

Mots clés: système comptable financier, les états financiers, une réévaluation.

الموضوع **الفهرس العام** **الصفحة**

إهداء

شكر وتقدير

الملخص

الفهرس العام..... **I** إلى **IV**

قائمة الجداول..... **V**

قائمة الأشكال ..... **VI**

قائمة الملاحق..... **VII**

قائمة الإختصارات..... **VIII**

المقدمة العامة.....أ

1- الإشكالية.....ب

2- التساؤلات.....ب

3- دوافع إختيار الموضوع.....ب

4- أهمية الموضوع.....ب

5- أهداف الموضوع.....ب

6- فرضيات البحث.....ج

7- مناهج البحث وأدوات التحليل.....ج

8- خطة البحث.....ج

9- الدراسات السابقة.....ج

10- مشاكل وعوائق البحث.....د

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة.....1

تمهيد.....2

المبحث الأول: مفاهيم حول الأصول غير الجارية.....3

المطلب الأول: مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي...3

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي.....3

ثانيا: مميزات النظام المحاسبي المالي.....4

ثالثا: هيكل النظام المحاسبي المالي.....4

المطلب الثاني: تعريف الأصول غير الجارية وتصنيفها.....6

أولا: تعريف الأصول غير الجارية.....6

ثانيا: تصنيف الأصول غير الجارية.....7

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول غير الجارية.....10

أولا: المعيار رقم **38** الخاص بالتثبيتات المعنوية.....10

ثانيا: المعيار رقم **16** الخاص بالتثبيتات العينية (الممتلكات والمصانع والمعدات)....11

ثالثا: المعيار الدولي رقم **36** إنخفاض قيمة الأصول.....11

المبحث الثاني: التقييم الدوري للأصول غير الجارية.....13

المطلب الأول: تقنيات التقييم.....13

أولا: مفهوم التقييم.....13

ثانيا: تقييم عناصر التثبيتات المعنوية.....14

ثالثا: تقييم عناصر التثبيتات المادية.....16

رابعا: تقييم عناصر التثبيتات المالية.....18

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم.....19

أولا: تعريف إعادة التقييم.....19

ثانيا: المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم (التثبيتات العينية) 19

ثالثا: حالات خاصة لإعادة التقييم.....22

رابعا: التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم التثبيتات المالية.....26

المطاب الثالث: تأثير إعادة تقييم الأصول غير الجارية على القوائم المالية.....27

أولا: أنواع القوائم المالية.....27

ثانيا: تأثير إعادة التقييم على القوائم المالية.....28

خاتمة الفصل الأول.....30

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة إسمنت تبسة.....31

تمهيد.....32

المبحث الأول: تقديم عام لشركة إسمنت تبسة.....33

المطلب الأول: نشأة وموارد مؤسسة إسمنت تبسة.....33

أولا: نشأة مؤسسة إسمنت تبسة.....33

ثانيا: موارد المؤسسة.....37

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة إسمنت تبسه وأهميتها الإقتصادية.....38

أولا: الهيكل التنظيمي.....39

ثانيا: الأهمية الاقتصادية لشركة إسمنت تبسه.....41

المبحث الثاني: إعادة التقييم في مؤسسة إسمنت تبسة.....41

المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة إسمنت تبسة **2014** إلى **2016** **42**

أولا: التثبيتات المعنوية..... **48**

ثانيا: التثبيتات المادية..... **48**

ثالثا: التثبيتات المالية..... **49**

المطلب الثاني: إعادة تقييم التثبيتات في شركة الإسمنت..... **49**

أولا: التثبيتات المعنية بإعادة التقييم..... **49**

ثانيا: المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم في مؤسسة الإسمنت..... **51**

المطلب الثالث: تأثير إعادة التقييم على القوائم المالية **53**

أولا: تأثير إعادة التقييم على الميزانية المالية لسنة **2014**..... **54**

ثانيا: تأثير إعادة التقييم على النتيجة **(2015 – 2016)**..... **54**

خاتمة الفصل الثاني..... **59**

الخاتمة العامة **60**

1- الملخص..... **61**

2- إختبار الفرضيات..... **62**

3- نتائج البحث..... **62**

4- التوصيات..... **63**

5- الآفاق..... **63**

الملاحق..... **64**

قائمة المراجع..... **77**

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
(2 – 1)	تطورات رأس مال الشركة من سنة **1993** الى غاية **2003**	**34**
(2 – 2)	أنواع تجهيزات المصنع	**35**
(2 – 3)	تقسيم الموارد البشرية بشركة إسمنت تبسة	**38**
(2 – 4)	المهام الأساسية لدوائر المديرية العامة لشركة الإسمنت	**39**
(2 – 5)	المهام الأساسية لدوائر مديرية المصنع بالماء الأبيض	**40**
(2 – 6)	الميزانية المالية المقفلة لسنة **2014** (أصول)	**42**
(2 – 7)	الميزانية المالية المقفلة لسنة **2014** (خصوم)	**42**
(2 – 8)	الميزانية المالية المقفلة لسنة **2015** (أصول)	**43**
(2 – 9)	الميزانية المالية المقفلة لسنة **2015** (خصوم)	**44**
(2 – 10)	الميزانية المالية المقفلة لسنة **2016** (أصول)	**45**
(2 – 11)	الميزانية المالية المقفلة لسنة **2016** (خصوم)	**45**
(12 – 2)	حسابات النتائج للسنوات **2014 – 2016**	**46**
(2 – 13)	إهتلاك الآلة من **2012** إلى **2016**	**51**
(2 – 14)	جدول الإهتلاك بعد إعادة التقييم من **2012** إلى **2016**	**52**
(2 – 15)	مقارنة القيمة المحاسبية الصافية قبل وبعد إعادة التقييم	**53**
(2 – 16)	الميزانية المالية المختصرة بعد إعادة التقييم في سنة **2014**	**54**
(2 – 17)	الميزانية المالية المختصرة بعد إعادة التقييم لسنة **2015**	**55**
(2 – 18)	الميزانية المالية المختصرة بعد إعادة التقييم لسنة **2016**	**57**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
(2- 1)	مراحل صناعة الإسمنت في مصنع الماء الأبيض بتبسة	36
(2 -2)	الهيكل التنظيمي لشركة إسمنت تبسة	39

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	رقم الصفحة
01	الميزانية المالية المقفلة – أصول- لسنة 2014	65
02	الميزانية المالية المقفلة – خصوم- لسنة 2014	66
03	الميزانية المالية المقفلة – أصول- لسنة 2015	67
04	الميزانية المالية المقفلة – خصوم- لسنة 2015	68
05	الميزانية المالية المقفلة – أصول- لسنة 2016	69
06	الميزانية المالية المقفلة – خصوم- لسنة 2016	70
07	جدول حسابات النتائج لسنة 2014	71
08	جدول حسابات النتائج لسنة 2016	72
09	وثيقة إقتناء التثبيتات ضعيفة القيمة لسنة 2016	73
10	وثيقة تسيير التثبيتات	75
11	جدول إهتلاك الآلة محل الدراسة لسنة 2016	76

قائمة الإختصارات

SCF	Sistem Comptable Financier
PCN	Plan Comptable Nationale
ERCO	Entreprise Regionale des Ciments Ouest
ERCE	Entreprise Regionale des Ciments Est
ERDE	Entreprise Regionale des Ciments Et d'erives d'Echlef
SCT	Societe des Ciments de Tebessa

المقدمة العامة

المقدمة العامة

نظرا للمصالح المشتركة والتفاعلات الإقتصادية الحاصلة اليوم بين دول العالم فيما بينها، والإنفتاح الكبير الذي يشهده العالم المتنامي للأنشطة الإقتصادية، أظهرت أن المحاسبة تختلف من بيئة إلى أخرى ومن بلد لآخر، مما يؤثر على وظيفتي الإتصال والقياس للمحاسبة، الأمر الذي أدى إلى بروز العديد من المحاولات التي ترمي للحد من أثر إختلاف الأنظمة المحاسبية على الأنشطة المالية العالمية، خاصة في ظل تعدد وتشابك الإرتباطات بين الأسواق المالية الدولية والأنشطة التجارية والمالية لضمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تضمنها،لم تقف المحاسبة جامدة أمام هذه التطورات فظهر فرع جديد من فروع المحاسبة يعرف حاليا بالمحاسبة الدولية هدفه الرئيسي محاولة إيجاد تطبيقات متشابهة ومتفق عليها بما يحقق أكبر درجات الدقة والتوافق والمنفعة لكل مستخدمي المعلومات ولكافة المتعاملين ذلك مايسمح بالحصول على قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول.

والجزائر كغيرها من الدول التي باشرت بجملة من الإصلاحات مست جميع جوانب الحياة الاقتصادية منها الجانب المحاسبي والذي تمثل في النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافق وينسجم مع معايير المحاسبة الدولية في العديد من الجوانب، لاسيما من حيث المبادئ، التسجيل والتقييم، الإطار التصوري للقوائم المالية، وتعتبر قضية إعادة تقييم الأصول غير الجارية من القضايا المهمة التي عني بها النظام المحاسبي المالي خاصة وأن معايير المحاسبة الدولية سمحت بإعادة التقييم وحضيت باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء، حيث نشر مجلس معايير المحاسبة دراسة حول دور التقييم في إعداد القوائم المالية وأوضحت التقارير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينوي التحول تدريجيا من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة وبالتحديد في الأصول غير الجارية في الوحدات الإقتصادية مما أحدث تطورات في العديد من الدول، وتعتبر عملية تقييم الأصول غير الجارية سواء بالزيادة أو بالنقصان من الموضوعات الجديدة في عصرنا الحالي، ذلك أن الإفصاح عنها على أساس قيمتها العادلة تكون أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية، ولا شك أن كل هذا الإهتمام الدولي بإعادة تقييم الأصول غير الجارية له أهمية كبيرة نظرا لما تحدثه من تأثير في القوائم المالية كونها تشمل على عناصر معتبرة ومهمة من القوائم المالية لأغلبية المؤسسات المعنية بالمحاسبة المالية، لذلك أصبح من الضروري التحكم في كيفية محاسبتها وتقييمها حتى لايتم تسجيلها في الأصول بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقة، وتعتبر قضية إعادة تقييم التثبيتات من من القضايا الخلافية في الفكر المحاسبي في وقتنا الحالي لكن من الواضح أن هناك إتفاق بين المحاسبين والهيئات المحاسبية على ضرورة التقييم وإعادة التقييم.

1- الإشكالية

إنطلاقا من الأهمية التي تكتسيها عملية تقييم الأصول غير الجارية بالنسبة للمؤسسة، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي سوف ينجم عنه تغيرات هامة على مستوى العمل المحاسبي في المؤسسة الجزائرية، ومن خلال ما سبق تبرز معالم إشكالية البحث كالتالي:

ما مدى تأثير التقييم الدوري للأصول غير الجارية على المركز المالي للمؤسسة؟.

2- التساؤلات

إلى جانب التساؤل الجوهري للإشكالية العامة، يمكن طرح التساؤلات الجزئية التالية:

أ - ما هو النظام المحاسبي المالي؟

ب- ما هي الأصول غير الجارية؟ وما هو دور الهيئات الدولية في إقرار معايير مناسبة لمعالجتها؟

ج- ما هي التقنيات المستخدمة في إعادة تقييم التثبيتات؟

د- كيف تتم المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي؟

هـ- كيف يؤثر إعادة التقييم في القوائم المالية لشركة إسمنت تبسة؟

3- أهداف إختيار الموضوع

أهم الدوافع التي جعلتنا نختار موضوع البحث والمتمثل في " أثر التقييم الدوري للأصول غير الجارية على المركز المالي للمؤسسة " هي:

أ- إقتراح الموضوع من طرف الأستاذ المشرف واقتناعنا بطرحه والذي يندرج ضمن مجال التخصص(مالية المؤسسة)؛

ب- الرغبة في التعرف على طريقة إعادة التقييم للأصول غير الجارية نظرا لما تكتسيه من أهمية؛

ج- قلة الأبحاث في مجال إعادة التقييم على مستوى الكلية.

4- أهمية الموضوع

تبرز لنا أهمية أثر التقييم الدوري للأصول غير الجارية من خلال أهميتها في هيكل الأصول، وزاد من أهمية الموضوع إهتمام النظام المحاسبي المالي بطريقة إعادة التقييم بوضع قواعد ومعايير لإعادة التقييم من خلال الإطار التصوري.

5- أهداف الموضوع

تتمثل الأهداف الرئيسية من وراء هذه الدراسة في:

أ- محاولة معرفة مفهوم النظام المحاسبي المالي وإطاره التصوري؛

ب- محاولة معرفة أهم المعايير الدولية الخاصة بالأصول غير الجارية؛

ج- محاولة معرفة تقنيات التقييم المستخدمة في تقييم مختلف أنواع التثبيتات؛

د- تبيان كيف يؤثر التقييم الدوري في الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة.

6- فرضيات البحث

يمكن تلخيص فرضيات البحث كما يلي:

أ- ضرورة وجود النظام المحاسبي المالي وتوافقه مع معايير المحاسبة الدولية في مجال إعادة التقييم هو أساس العمل المحاسبي المنظم والسليم؛

ب- التقييم الدوري للأصول غير الجارية من شأنه أن يعطي صورة حقيقة عن القوائم المالية وأقرب إلى الواقع؛

ج- يؤثر إعادة التقييم عل المركز المالي للمؤسسة سواء إيجابا أو سلبا.

7- منهج البحث وأدوات التحليل

لقد تم الإعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي عند التعرض لمفاهيم عامة خاصة عند التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي والأصول غير الجارية وإعادة تقييمها، واستعمال المنهج التحليلي عند تحليل بعض القوانين المتعلقة بالبحث، واعتماد أسلوب دراسة الحالة من خلال تناول حالة شركة إسمنت تبسة.

8- خطة البحث

لقد تم تقسيم البحث بناء على الأهداف والفرضيات الموضوعة سابقا وفي حدود الإشكالية على النحو التالي:

أ- الفصل الأول: والذي تضمن مبحثين سيعتنيان أساسا بمفاهيم حول الأصول غير الجارية والتقييم الدوري للأصول غير الجارية؛

ب- الفصل الثاني: يحتوي على مبحثين تناولا تقديم عام لشركة إسمنت تبسة، إعادة التقييم في شركة إسمنت تبسة.

9- الدراسات السابقة

لقد تم الإعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه وتعتبر ذات صلة بموضوع الدراسة وتخدم الأهداف التي أجريت مناجلها هي:

دراسة شناي عبد الكريم: "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة ".البحث عبارة عن مذكرة ماجستير بجامعة العقيد الحاج لخضر باتنة خلال السنة الجامعية 2009/2008 تدور إشكاليتها حول: هل القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري المعمول به منذ سنة1975والذي يعتمد على المعلومات التاريخية مازالت أوتجاوزها الزمن وأصبح من اللازم تكييفها وفق المعايير الدولية وخلصت الدراسة إلى أأن المعلومات التاريخية تجاوزها الزمن وأصبحت لاتساير الواقع الحالي.

دراسة عمر جعفري: Evaluation des actif non Courants en normes IERS entre contehistorique et juste valeur. Le cas de l'Algérie.

وهي عبارة على أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، صادرة عن كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان، خلال السنة الجامعية 2013 -2014 تطرق خلالها الباحث إلى تطبيق القيمة العادلة كمرجعية محاسبية دولية وفق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، وأثر ذلك على قواعد التقييم خصوصا تقييم الأصول المعنوية من خلال إستبيان موجه إلى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمدراء الماليين في المؤسسات الجزائرية.وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أنه بالرغم من الأهمية البالغة لتطبيق القيمة العادلة كقاعدة للتقييم والتسجيل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، إلا أن تطبيقها يواجه عدة عراقيل في المؤسسات الجزائرية أهمها عدم وجود سوق منظم ونشط يضمن مصداقية وموضوعية تحديدها.

10- مشاكل وعوائق البحث

أهم المشاكل التي واجهت إنجاز هذا العمل هي:

أ- قلة المراجع بل شبه تكاد تكون منعدمة في مجال إعادة التقييم؛

ب- عدم توفر معلومات كافية حول الموضوع في مكان التربص.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

تمهيد

يشهد العالم تغيرات وتطورات سريعة في البيئة الإقتصادية والمحاسبية بتزايد حجم الأعمال وتباينها واتجاه العالم نحو العولمة والإنفتاح الإقتصادي بين الدول، أدى كل ذلك إلى التأثير على مهنة المحاسبة والتأثير في بعض مبادئها التي تقوم عليها ومن ذلك مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول غير الجارية، الذي يتجاهل التغيرات في الأسعار التي تحدث من فترة إلى أخرى والتي تؤثر في قيمة المؤسسة ووضعيتها المالية. ومن هنا بدأ التوجه إلى الإهتمام بتبني طرق محاسبية جديدة للتقييم وهي التقييم وفق القيمة العادلة أو الحقيقية، والتي تكون أكثر دقة وأقرب إلى الواقع الفعلي، مما أدى بالجهات المختصة إلى إصدار معايير محاسبية دولية شكلت في مضمونها محاسبة القيمة العادلة، وأخذت هذه المعايير مكانها في العديد من دول العالم ومن بينها الجزائر خاصة مع التحولات التي يشهدها الإقتصاد الوطني باعتمادها النظام المحاسبي الجديد الذي يسمح بتقييم ومحاسبة وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها بطريقة متوافقة مع المرجعية المحاسبية الدولية، وذلك من أجل التقليل من الأخطار وإعطاء صورة صادقة للقوائم المالية من خلال التقييم وإعادة التقييم للأصول غير الجارية، باعتبارها عنصر مهم من عناصر القوائم المالية لأغلبية المؤسسات الإقتصادية، حيث أصبح من الضروري التحكم في كيفية محاسبتها وتقييمها وتسجيلها بقيمتها الحقيقية.

وعليه فإن هذا الفصل سيعتني بالمباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم حول الأصول غير الجارية،
- المبحث الثاني: التقييم الدوري للأصول غير الجارية.

المبحث الأول: مفاهيم حول الأصول غير الجارية

تعتبر الأصول غير الجارية من العناصر المهمة لذا تعطى لها أولوية العرض في الميزانية، حيث توضع على رأس قائمة الأصول، فهي بمثابة الأصول التي تدر إيرادات للمؤسسة خاصة المؤسسات الصناعية منها لذلك فقد عنيت باهتمام كبير من جانب المختصين بالشأن المحاسبي والمالي وبالأخص في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية التي يتم الإسترشاد بها في هذا المجال.

وستناول في هذا المبحث العناصر التالية:

- مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي؛
- تعريف الأصول غير الجارية وتصنيفها؛
- المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول غير الجارية.

المطلب الأول: مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي

لقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد SCF كبديل عن المخطط المحاسبي الوطني PCN في إطار الإصلاحات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر مؤخرا، سعيا منها لتقريب ممارساتها المحاسبية المحلية مع ما هو معمول به دوليا من خلال محاولة التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، واشتمل هذا النظام على إطار تصوري للمحاسبة المالية معايير محاسبية باعتماده لمدونة حسابات كما حدد قواعد سير هذه الحسابات وفرض تنظيم للممارسات المحلية.

أولا:تعريف النظام المحاسبي المالي

– بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 تعرف المحاسبة المالية على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1]

– يعرف على أنه ذلك الأسلوب المنظم أو مجموعة الإجراءات المنظمة التي تتبع في تسجيل وتبويب عمليات المؤسسة المالية من واقع المستندات المؤيدة لها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، بهدف بيان نتيجة المؤسسة من ربح أوخسارة والوقوف على حقيقة مركزها المالي في نهاية فترة مالية معينة.[2]

وحدد النظام المحاسبي المالي الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وهي:[3]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

---

[1]- المادة 03 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
[2]- وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص: 72.
[3]- المادة 04 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

– التعاونيات؛

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أوالخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

– وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص تنظيمي أو قانوني.

ثانيا: مميزات النظام المحاسبي المالي

لعل من أهم المزايا الرئيسية التي يتمتع بها النظام المحاسبي المالي ما يلي:[1]

– وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بوضوح الإتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة والأصول والخصوم ورؤوس الأموال، الأموال الخاصة والأعباء وكذا المنتجات؛

– توضيح قواعد وحوسبة كل العمليات بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني مثل القرض الإيجاري، الإمتيازات والعمليات التي تتم بالإشتراك؛

– وصف لمحتوى كل الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة: الحصيلة، حسابات النتيجة جدول تدفقات الخزينة المالية وتقديمها وفق المعايير الدولية؛

– وجوب تقديم حسابات موحدة وحسابات مشتركة لكل المؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار؛

– تبني القواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولا سيما مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي وهي ظاهرة شائعة بدون تنظيم؛

– تأسيس نظام محاسبة مبسط يرتكز على محاسبة الخزينة خاص بالمؤسسات المصغرة وصغار التجار والحرفيين.

ثالثا: هيكل النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي في الجزائر من:

– الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي؛

– المعايير المحاسبية؛

– مدونة الحسابات.

[1]- محمد كويسي، وآخرون، دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر، ملتقى دولي حول واقع وآفاق النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5- 6 ماي 2013، ص: 8.

1- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يقوم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على ما يلي:[1]

- تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية كالإتفاقيات، المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية؛
- يشكل هذا النظام مرجعا لوضع معايير جديدة؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

ويهدف الإطار التصوري للنظام المحاسبي إلى:

- تطوير المعايير؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية لمستعمليها؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير المحاسبية.

2- المعايير المحاسبية

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

وتحدد هذه المعايير من الجانب الفكري والتصوري ما يلي:[2]

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

3- مدونة الحسابات

جاء النظام المحاسبي المالي بمدونة حسابات جديدة وألزم المؤسسات بإعداد مخطط حسابات يتلاءم مع هيكلها ونشاطها واحتياجاتها من المعلومة التسييرية، والحساب هو أصغر وحدة يعتمد عليها لضبط التصنيف والتسجيل ويمكن تقسيم مدونة الحسابات إلى:[3]

---

[1]- مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الطبعة الأولى، 2014، ص: 54.
[2]- نفس المرجع السابق، ص: 60.
[3]- زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، فرع محاسبة، قسم علوم التسيير، غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة – بومرداس-، 2014-2015، ص: 12.

أ- حسابات الميزانية

وتتضمن الحسابات المتعلقة بالذمة المالية للمؤسسة وهيكلها المالي وتشمل على حسابات الخصوم في الجانب الأول والذي تسجل فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الغير، وحسابات الأصول وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بموجودات المؤسسة وحقوقها لدى الغير وتصنف كالآتي:

- الصنف 1 الأموال الخاصة؛
- الصنف 2 الأصول؛
- الصنف 3 المخزونات؛
- الصنف 4 حسابات الغير؛
- الصنف 5 الحسابات المالية.

ب- حسابات التسيير

هي تلك الحسابات التي تدل على القيمة الحقيقية للعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة والمتعلقة بالنشاط وتحدد على أساسها نتيجة الدورة وتصنف إلى:

- الصنف 6 المصاريف والأعباء؛
- الصنف 7 الإيرادات.

المطلب الثاني: تعريف الأصول غير الجارية وتصنيفها

الأصول غير الجارية هي أصول طويلة الأجل يتم استهلاكها على مدى عمرها الإنتاجي الذي يتجاوز عادة العام الواحد ويمكن تقسيمها إلى أصول ملموسة أو مادية وأخرى غير ملموسة أو معنوية بالإضافة إلى الأصول المالية.

أولا: تعريف الأصول غير الجارية

- عرف النظام المحاسبي المالي الأصول غير الجارية على أنها العناصر الموجهة لخدمة الكيان بصورة دائمة.أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تمثل أصولا جارية.

وتحتوي الأصول غير الجارية على:[1]

- الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية إحتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.

[1]- المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 المتضمن النظام المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

– الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الإثني عشر شهرا إبتداء من تاريخ الإقفال.

– تعرف الأصول غير الجارية على أنها عبارة عن الممتلكات التي تشتريها المؤسسة بهدف مزاولة نشاطها وليس بقصد البيع وفي أغلب الأحيان يقدر لها عمر إنتاجي يزيد عن السنة وتختلف نوعية الأصول غير الجارية في المؤسسة حسب طبيعة عملها، فالمؤسسة الصناعية تحتاج إلى نوع من الأصول غير الجارية قد لا تحتاج إليها المؤسسة التجارية أو الخدمية، كما أن المؤسسة كبيرة الحجم في مجال معين تحتاج إلى عدد أكبر من الأصول غير الجارية مقارنة بمؤسسة صغيرة الحجم في نفس النوع من النشاط.[1]

ثانيا: تصنيف الأصول غير الجارية

حسب مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تسجل الأصول غير الجارية ضمن عناصر الأصول في الميزانية وتسمى التثبيتات وتقسم إلى ثلاثة أنواع:

1– التثبيتات المعنوية (غير المادية)

هي أصول غير نقدية والتي ليس لها وجود مادي ملموس. مثل شهرة المحل، حقوق التأليف، براءة الإختراع العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي، رخص الإستغلال إلى غير ذلك.[2]

ويتم الإعتراف بها إذا توفر ما يلي:[3]

– إذا كان من المحتمل أن تأتي بتدفقات إقتصادية مستقبلية؛

– إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق؛

– تقييم إحتمال المنافع الإقتصادية بناء على توقعات مدروسة.

وتسجل التثبيتات المعنوية في الحساب 20 التثبيتات المعنوية (غير المادية) ويتفرع إلى:

– حساب 203. مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (مصاريف تطوير القيم الثابتة)؛

– حساب 204. برمجيات المعلوماتية وما شابهها؛

– حساب 205.الإمتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات؛

– حساب 207. فارق الشراء؛

---

[1]- مناضل عبد الجبار السالم وعبد الوهاب عبد الرحمان الشامي، المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، الطبعة الثانية، 2012 ص: 294.

[2]-Jean jacques friedrich, comptabilité générale et gestion des entreprise, hachette livre, paris, 5éme edition, 2007, p : 16.

[3]-حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، جامعة الجزائر3، 2012، ص:58.

- حساب 208.التثبيتات الأخرى غير المادية.

2- التثبيتات العينية (المادية)

عرف النظام المحاسبي المالي في المادة 221-1 التثبيتات العينية (أي المادية) كما يلي:[1]

- التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة إستعماله إلى ما بعد السنة المالية.

التثبيتات العينية هي إذن أصول مادية مثل التجهيزات والأراضي والمباني تكون فترة إستخدامها أكثر من سنة وهي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها أو استئجارها (في حالة عقد إيجار تمويلي)، بتاريخ شراء أو إنجاز التثبيتات العينية يتم تسجيلها على أساس تكلفة شرائها أو إنتاجها.

إن تكلفة شراء الأصل تشمل سعر شرائه إضافة إلى جميع المصاريف الضرورية للحصول على الأصل ووضعه موضع الإستخدام، مصاريف النقل، مصاريف التركيب.....إلخ، أما في حالة الإنجاز الذاتي للتثبيتات العينية فإن تكلفتها تشمل كل التكاليف المباشرة من مواد مستهلكة وأجور وغيرها وغير المباشرة المتحملة لإنتاجها غير أن أعباء المرحلة التجريبية للتجهيزات والأعباء العامة والأعباء الإدارية لا تدمج بتكلفة شراء أو إنتاج الأصل.[2]

وتصنف التثبيتات المادية على أساس المبادئ التالية:[3]

-حساب211. أراضي؛

-حساب212. تهييئات وترتيبات الأراضي؛

وهي عبارة عن مصاريف تمت من أجل تهيئة الأراضي (غلق، حركة الأراضي...)

- حساب213. إنشاءات؛

تحتوي أساسا على المباني، تركيباتها، تهيئاتها وترتيبها وأشغال الهياكل

- حساب 215.تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية؛

تتمثل في كل التركيبات، المعدات والآلات، كذلك ترتيباتها وتهيئاتها المرتبطة مباشرة بنشاط المنشأة.

- حساب 218. تجهيزات مادية أخرى، وتتمثل في:

- التركيبات العامة، الترتيبات، التهيئات؛

---

[1]- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009، ص: 72.

[2]- نفس المرجع السابق، ص: 72.

[3]- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص: 42.

- معدات النقل؛
- أثاث المكتب، معدات المكتب ومعدات الإعلام الآلي؛
- الأغلفة المستردة.

أما حسابات المجموعة 23 التثبيتات الجاري إنجازها يتفرع إلى الحسابات التالية:

- حساب 232. التثبيتات المادية الجاري إنجازها؛
- حساب 237. التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها؛
- حساب 238. التسبيقات والحسابات المدفوعة على إيصاءات بالتثبيتات.

3- التثبيتات المالية

وتتكون من بعض الحقوق وبعض السندات المثبتة مثل الإقراضات، سندات المساهمة وتسجل التثبيتات المالية في حساب 26 المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات ويتفرع إلى:[1]

- حساب 261. سندات الفروع المنتسبة؛
- حساب 262. سندات المساهمة الأخرى؛
- حساب 265. سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)؛
- حساب 266. الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع؛
- حساب 267. الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع؛
- حساب 268. الديون الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة؛
- حساب 269. عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة

حساب 27 التثبيتات المالية الأخرى ويتفرع إلى:

- حساب 271. السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة؛
- حساب 272. السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)؛
- حساب 273. السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة؛
- حساب 274. القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار- تمويل؛
- حساب 275. الودائع والكفالات المدفوعة؛

[1]- حواس صلاح، مرجع سابق، ، 2012، ص:59.

بما أن التثبيتات تتعرض لخسائر في القيمة نتيجة للتقييم أو لحوادث معينة وكذلك لتدني في قيمتها نتيجة التقادم والإستخدام في المؤسسة فإنها تسجل في الحسابات التالية:

حساب 28. إهتلاك التثبيتات يتفرع إلى:

- حساب 280. إهتلاك التثبيتات غير المادية؛
- حساب 281. إهتلاك التثبيتات المادية؛

حساب 29. خسائر القيمة عن التثبيتات ويتفرع إلى:

- حساب 290. خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية؛
- حساب 291. خسائر القيمة عن التثبيتات المادية؛
- حساب 293. خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول غير الجارية

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات لخدمة المنتج المتمثل في المعلومات المحاسبية والمالية من ناحية شكلها، قياسها، عرضها ومسار المعالجة الذي يولد هذه المعلومات.

وتكمن أهمية وضع معايير محاسبية في ضمان تجانس وتوحيد المعلومات المحاسبية وإضفاء المصداقية عليها بغية تحكيم عادل بين مصالح فئات مختلفة والتي هي في الأساس غير متجانسة وذلك من خلال:[1]

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- توصيل نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس؛
- إتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

ويمكن تقسيم المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالأصول غير الجارية إلى:

أولا:المعيار رقم 38 الخاص بالتثبيتات المعنوية

يعرض هذا المعيار الموجودات غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر مثل العلامات التجارية، الإسم التجاري، برمجيات المعلومات، الرخص، حق الإمتياز والأصول غير الملموسة تحت التطوير، وتم إعتماد هذا المعيار من

[1]- حميداتو صالح وآخرون، دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية، ملتقى دولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011، ص: 4.

قبل مجلس إدارة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في 1998 وطبق إبتداء من عام 2004 ويصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة ويشمل النقاط التالية:[1]

- تعريف التثبيتات المعنوية وشروط إدراجها في الميزانية؛
- التقييم الأولي والتسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية؛
- التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية إهتلاك أو خسارة قيمة باستعمال نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم؛
- متطلبات الإفصاح.

ثانيا: المعيار رقم 16 الخاص بالتثبيتات العينية (الممتلكات والمصانع والمعدات)

يختص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 بالمعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات وقد بدأ العمل به من عام 2005 وتتمثل الأهداف والجوانب المختلفة المتعلقة بهذا المعيار في ما يلي:[2]

- تعريفات بعض المصطلحات المستخدمة في عرض موضوعات المعيار مثل مكونات الأصول الثابتة القابلة للإستهلاك، وقياس التكلفة الخاضعة للإستهلاك والمعنى المحاسبي للإستهلاك والعمر الإنتاجي للأصل الثابت والعوامل التي تؤثر في تقدير هذا العمر والقيمة الدفترية للأصل والقيمة العادلة له؛

- كيفية تحديد التكلفة الإستثمارية أو الرأسمالية للأصل الثابت سواء تمت حيازته أو تملكه عن طريق الشراء أو التصنيع أو التشييد أو تم الحصول على الأصل الثابت في مقابل أصل آخر عن طريق المبادلة وكيفية معالجة الأرباح والخسائر الناتجة عن عملية المبادلة؛

- وضع المعيار أسسا خاصة بالتكاليف اللاحقة لحيازة الأصول الثابتة وما إذا كانت هذه التكاليف تعالج كتكلفة رأسمالية تضاف على تكلفة الأصل أو تدرج ضمن المصروفات الجارية التشغيلية التي تعالج في قائمة الدخل؛
- وضع المعيار بعض القواعد لعمليات إعادة تقييم الأصول الثابتة؛
- وضع المعيار أيضا أسس المحاسبة عن إستهلاك الأصول الثابتة.

ثالثا: المعيار الدولي رقم 36 إنخفاض قيمة الأصول

لتحديد ما إذا انخفضت قيمة الأصول تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي رقم 36 إنخفاض قيمة الأصول وقد بدأ تطبيق هذا المعيار إبتداء من عام 2004.

---

[1]- سفاحلو رشيد، النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، فرع محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف-، 2010-2011، ص: 53.
[2]- محفوظ التميمي، التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية ، على الموقع الإلكتروني www.uafas.com

الهدف من هذا المعيار هو وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان أن تكون أصولها مسجلة بما لا يزيد عن مبالغهم القابلة للإسترداد ويعرف المعيار المبلغ القابل للإسترداد على أنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة أيهما أعلى كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الإنخفاض في القيمة وطرق قياس الإنخفاض.[1]

ويتم تطبيق هذا القسم عند محاسبة إنخفاض قيمة جميع الأصول باستثناء:[2]

- الأصول الضريبية المؤجلة؛
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين؛
- الأصول المالية؛
- العقارات الإستثمارية المقاسة بالقيمة العادلة؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي المقاسة بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع المقدرة.

ويمكن تلخيص أبرز ما تضمنه المعيار في النقاط التالية:[3]

- يجب على المؤسسة أن تقوم في كل ميزانية بتقييم ما إذا كان هناك أية دلالة على إحتمال إنخفاض قيمة الأصل، وإذا وجدت هذه الدلالة يجب على المؤسسة تقدير مبلغ الأصل القابل للإسترداد من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة؛

- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد للأصل أقل من مبلغه المسجل فإنه يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى مقدار مبلغه القابل للإسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة إنخفاض القيمة ويجب الإعتراف بالخسارة في بيان الدخل في الحال؛

- بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ إستهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المسجل المعدل للأصل ناقصا قيمته المتبقية على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي؛

- يجب على المؤسسة في تاريخ كل ميزانية تقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن خسارة إنخفاض معترف بها لأصل في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو إنها قد انخفضت، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة يجب تقدير المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل؛

- بعد الإعتراف بعكس خسارة الإنخفاض يجب تعديل تكلفة الإستهلاك للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة المسجلة المعدلة للأصل مخصوما منها قيمته المتبقية على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي المتبقي.

---

[1]- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، على الموقع الإلكتروني www.ascajordan.org

[2]- نفس المرجع السابق.

[3]- محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، الطبعة الأولى، 2013، ص: 88.

المبحث الثاني: التقييم الدوري للأصول غير الجارية

عرفت وظيفة التقييم المحاسبي العديد من التطورات سواء على مستوى المفاهيم أو على مستوى الطرق والأساليب إلا أنها مازالت تعرف بعض المشاكل والنقائص فيما يخص الفصل بين مختلف المفاهيم وصعوبة تطبيق بعض الطرق والمداخل في الواقع، ويعد تقييم الأصول غير الجارية من الأمور الصعبة نظرا لتعدد طرق ومداخل التقييم واختلاف النتائج المتحصل عليها من طريقة لأخرى، إلا أن إستخدامها من طرف الإدارة المالية أو قسم المحاسبة في المؤسسة يبقى مرهونا بالتعليمات الصادرة عن السلطات الوصية وذلك من خلال النظام المحاسبي المعتمد الذي يوجه العمل المحاسبي للمؤسسات.

المطلب الأول: تقنيات التقييم

يتم تقييم الأصول غير الجارية والأصول بشكل عام بتكلفتها التاريخية، وهي الطريقة العامة المستعملة في النظام المحاسبي المالي لتقييم العناصر المحاسبية، ومما يعيب على هذه الطريقة تجاهلها للتغير في الأسعار عبر الزمن وبالتالي فإن إعادة تقييم هذه العناصر ضروري للتعرف على قيمتها الحقيقية، حيث تستخدم المؤسسة تقنيات تقييم تكون مناسبة لظروف كل أصل مراد تقييمه، وذلك باستخدام المعطيات الضرورية.

أولا: مفهوم التقييم

تلجأ المؤسسة إلى التقييم من أجل الوصول إلى نتائج أكثر دقة تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية وذلك بتطبيق طرق مناسبة لعملية التقييم.

– يعرف التقييم على أنه إعطاء قيمة للعناصر المراد تقييمها، بحيث تعبر هذه القيمة عن سعر التوازن الذي يقبل على أساسه المشتري بالشراء والبائع بالبيع. والتقييم عملية تقنية تستعمل منهجية ووسائل وأدوات من أجل تحديد مجال تكمن ضمنه القيمة المراد الوصول إليها وعليه فتقييم المؤسسة هو إعطاؤها قيمتين: قيمة دنيا وقيمة قصوى، بحيث يكون المجال بينهما مجال القيم الذي يستعمل كقاعدة للتفاوض بين البائع والمشتري.[1]

– يعرف التقييم المحاسبي على أنه عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الإعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتائج وهذا بالإعتماد على طرق تقييم محددة.[2]

---

[1]- مليكة زغيب، مشاكل تقييم المؤسسة الصناعية مع دراسة حالة مؤسسة الصيانة الصناعية، ملتقى دولي حول إقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة سطيف، 7/3 أكتوبر 2004، ص: 2.

[2]- هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، فرع محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف -، 2012-2013، ص: 27.

ثانيا: تقييم عناصر التثبيتات المعنوية

التثبيتات المعنوية هي أصول غير ملموسة كالعلامات التجارية، الإسم التجاري، حقوق الملكية الصناعية والفكرية والتراخيص وتختلف طبيعتها حسب نشاط كل مؤسسة، وتتميز بقيمتها الكبيرة مما يتطلب من المؤسسة إعطائها عناية خاصة ودقيقة عند تقييم عناصرها.

1- مصاريف البحث والتطوير

هي أصول معنوية يتم تقييمها من خلال المنافع الإقتصادية المستقبلية المنتظرة والتي من الممكن أن تؤدي إلى الحصول على براءة إختراع، حقوق النشر، عمليات جديدة أو منتجات جديدة، وتمثل مصاريف البحث والتطوير مشكلة محاسبية، فمن إحدى الجهات من الصعوبة بمكان تحديد تكلفة مشروعات محددة، بالإضافة إلى وجود صعوبات في تحديد مدى وتوقيت المنافع المستقبلية، لذلك يتم تقييمها باعتبارها مصروفات عند حدوثها بغض النظر عن نجاح تكاليف البحث والتطوير هذه أم عدم نجاحها.[1]

2- براءة الإختراع

هي شهادة تسلم للمكتشف بغرض ضمان وحماية حق إستغلال هذا الإختراع وتحصل عليه المؤسسة عن طريق التصنيع لذاتها أو عن طريق الشراء وتضمن هذه البراءة لصاحبها حق إستغلال الإختراع لمدة محددة وشروط معينة ويتم تقييمها كالآتي:[2]

- في حالة حصول المؤسسة على البراءة لذاتها فإنها تقيم عن طريق المصاريف التي تكبدتها لإنشائها (تكاليف الأبحاث، الإيداع، التجديد، الرسوم القانونية،....إلخ) هذه الطريقة في التقييم لا تعطي تقدير عادل للقيمة المالية للبراءة لكنها تعلمنا بتكاليف تطويرها (لا تأخذ في الحسبان الأرباح المستقبلية) أو عن طريق القيمة الحالية الصافية وهذا من خلال إستحداث التدفقات النقدية المستقبلية، وتتحدد قيمة البراءة (**V**) من خلال العلاقة التالية:

$$\mathbf{V} = \sum_{i=1}^{n} \frac{\mathbf{V}i}{(1+r)^i}$$

$\mathbf{V}$ التدفقات النقدية المتوقعة

i مدة إستخدام البراءة

r معدل الخصم

---

[1]- ويجانت وآخرون، ميادئ المحاسبة، ترجمة: مصطفي محمد جمعة أبوعمارة ونزار بن صالح الشويمان، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2015، ص: 694.

[2]- رفيق يوسفي، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراء في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة يحي فارس –المدية- ، 2015-2016، ص: 112.

–تقيم البراءة التي تم الحصول عليها عن طريق الشراء إما من خلال المبلغ المدفوع للحصول عليها وفق العلاقة الآتية:

قيمة البراءة = المبلغ المدفوع – الإهتلاك الإستثنائي

أو عن طريق قيمتها العادلة باستخدام طريقة المقارنة من خلال تحديد قيمة براءة مماثلة أو عن طريق قيمتها السوقية.

3- المهارات (الإمتيازات)

لا يحظى هذا النوع بنفس الحماية القانونية التي تلقاها براءة الإختراع رغم أهميتها البالغة، وتقيم بنفس طريقة تقييم البراءة، والإمتياز يمكن أن يكون ملكا للمؤسسة تنازلت عليه للغير وقد تحصل عليه عن طريق الشراء. ففي حالة بيع المهارة مقابل قسط سنوي تتحدد قيمتها إنطلاقا من العلاقة التالية:[1]

$$\mathbf{V} = \boldsymbol{x}\frac{\mathbf{1}-(\mathbf{1}+\boldsymbol{i})^{-\boldsymbol{n}}}{\boldsymbol{i}}$$

$\boldsymbol{x}$ القسط السنوي

$\boldsymbol{i}$ معدل الخصم

$\boldsymbol{n}$ عدد السنوات

أما في حالة شراء المؤسسة للمهارة فتقيم من خلال العلاقة:

قيمة المهارة = المبلغ المدفوع – الإهتلاك الإستثنائي

فالقيم المعنوية مثل الأراضي لا تهتلك بصفة دورية بل تهتلك إستثنائيا، فمثلا البراءة تكون عديمة الجدوي في حالة التطور التكنولوجي.

4- العلامة التجارية

وتسمى أيضا الإسم التجاري وهي عبارة عن كلمة، جملة، نغمة، أو رمز والذي يبين مؤسسة معينة أو منتجا معينا، وتعتبر هذه الأسماء محفزا على شراء المنتجات وزيادة المبيعات، وعند شراء العلامة التجارية فإن تكلفتها تمثـــــــل

[1]- نفس المرجع السابق، ص: 112.

سعر الشراء فقط وأي نفقة تتحملها المؤسسة في سبيل تطوير العلامة تعتبر نفقات إيرادية، ولا يتم إستنفاد العلامة التجارية أو الإسم التجاري والسبب في ذلك أنهما لا يملكان عمرا إنتاجيا محددا.[1]

5- شهرة المحل

إن موضوع تقييم الشهرة يعاج بموجب وجهتي نظر مختلفتين إلى حد ما وهما:[2]

من وجهة نظر الأولى: يرى أصحابها أن الشهرة التجارية هي عبارة عن مجموعة موارد غير ملموسة يصعب التعرف على كل مفردة منها بصورة منفصلة على الأخرى، مما يصعب معها تقييم قيمتها بشكل منفصل عن المجموعة. وهذه الموارد ناجمة عن ارتفاع كفاءة الوحدة الإقتصادية في الإدارة، وبحوث التسويق والترويج وغيرها وسميت هذه النظرية بطريقة التقييم الشامل.ووفق هذه الطريقة فإن تقدير قيمة الشهرة يكون بالصيغة التالية:

الشهرة التجارية = تكلفة شراء الوحدة – القيمة العادلة لصافي الأصول

من وجهة النظر الثانية: تقوم على فكرة أن أي زيادة في الأرباح المستقبلية على مستوى الأرباح العادية المتأتية عن ممارسة المؤسسة نشاطها العادي تعتبر حصيلة الشهرة التجارية وتسمى بطريقة الدخل غير العادي.

ثالثا: تقييم عناصر التثبيتات المادية

تسجل التثبيتات المادية بعد التسجيل الأولي عند الإقتناء بتكلفتها التاريخية أما عند تقييمها فتقيم بالقيمة العادلة أو بالقيمة الإستعمالية أو بالقيمة الإستبدالية.

1- الأراضي

يمكن تقييم الأراضي بعدة طرق مختلفة لكن يمكن حصرها في طريقتين، وتوجد هناك أراضي مبنية وأخرى غير مبنية أو شاغرة.

أ- طريقة التقييم المباشرة

تقيم الأراضي الموجهة للإستغلال عن طريق مقارنتها بأرض لها نفس المميزات من حيث النوعية، المساحة الموقع ....إلخ، أما الأراضي خارج الإستغلال فتقيم بسعر السوق.

قيمة أرض غير مبنية = سعر المتر مربع x المساحة

---

[1]- ويجانت وآخرون، مرجع سابق، 2015، ص: 692.

[2]- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، الجزء الثاني، 2007، ص ص: 271-272.

قيمة أرض مبنية = قيمة أرض غير مبنية – التخفيض المطبق

ب– التقييم بواسطة التكلفة العقارية

تستعمل هذه الطريقة لتقييم الأراضي المبنية، حيث يتم الإعتماد على التكلفة العقارية للمبنى المراد تقييمه وتشمل التكلفة كل من سعر الأرض، أتعاب الأخصائي بمسح الأرض، النفقات المرتبطة بالتهيئة، وكل الرسوم المتعلقة بالمشروع، ويتم حساب قيمة الأرض إنطلاقا من نسبة التكاليف العقارية من سعر تكلفة المتر المربع المبني، ويمكن معرفة المتر المربع الواحد عن طريق بنايات أنجزت حديثا في مناطق مجاورة.[1]

قيمة أرض مبنية = قيمة التكلفة العقارية للمتر مربع x مساحة الأرض

2– المباني

يمكن حساب قيمة المباني وفق طريقتين:

أ– طريقة المقارنة

تضمن هذه الطريقة مقارنة المبنى بغيره من البنايات المماثلة أوالمشابهة التى تم بيعها مؤخراً مع ملاحظة بعض التعديلات للتعبير عن بعض الفروقات، وتحسب قيمة المباني بتقدير كلفة بناء المتر المربع الواحد من ذات المواصفات مضروباً بعدد من الأمتار التي تمثل مساحة المبنى ثم يطرح من الإستهلاك المخمن لعدد من السنوات الممتدة من تشييد المبنى وإلى غاية تاريخ التقييم (مثلا5% إستهلاك سنوىx10 سنوات =50% من قيمة المبنى الجديدة).[2]

أو تحسب بالطريقة التالية:

قيمة المبنى = القيمة الجديدة (1– معامل القدم (المدة الباقية/ المدة الكلية))

ب– طريقة الحيازة

تعبر عن القيمة الحالية للتكاليف المستقبلية المتوقعة في إطار النشاط العادي للمؤسسة.[3]فالمؤسسة تقوم بعدة أشغال واستثمارات للحصول على مبنى وحسب هذه الطريقة يتم إستحداث التكاليف المتعلقة بكل سنة الحصول على القيمة الجديدة للمبنى مع القيام بالتصحيحات اللازمة بالأخذ في الحسبان معامل التقادم ومعامل الإمتلاك.

---

[1]-ChoinelAlain, introduction à l'ingénierie financiére, édition la revue banque, paris, 1991, P : 63.

[2]- أحمد بن صالح الوكيل، دراسه عن كيفية تحليل العقار وتحديد قيمته السوقية، على الموقع الإلكتروني www.alwakeel.com

[3]- عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2014، ص: 190.

3- المعدات والتثبيتات الأخرى

الطرق المستعملة في هذا النوع من التثبيتات لا تختلف عن الطرق السابقة المطبقة على المباني وتتمثل في:[1]

أ- قيمةالإستعمال

تتمثل في تقييم الأصول إنطلاقا من القيمة الجديدة المصححة بواسطة تطبيق معاملات تأخذ في الحسبان قيمة الحياة المتبقية للآلة التي يتم تقديرها من خلال معدل الإستخدام ومدى أهمية صيانتها وتحسب بالعلاقة التالية:

قيمة الإستعمال= القيمة المحاسبية الصافية × القيمة الجديدة / القيمة المحاسبية الإجمالية

ب- التقييم عن طريق المقارنة

تتيح هذه الطريقة للخبير اللجوء لسوق الأدوات المستعملة للبحث وإيجاد أدوات من نفس نوع الآلة المراد تقييمها من حيث العلامة وطبيعتها، وهي طريقة موضوعية رغم صعوبتها. لذا على الخبير القيام بدراسة وافية ودقيقة لتحديد قيمة هذه الآلات بالبحث عن السوق المناسب.

ج- الطريقة غير المباشرة

حيث تقيم الآلات إنطلاقا من تكلفة الحيازة مع الأخذ بالحسبان عمرها الحقيقي وتطور مؤشر السعر.

قيمة الآلة = تكلفة الحيازة (1+ مؤشر السعر) × المدة المتبقية / المدة الإجمالية

كما يمكن إستعمال طريقة إعادة التقييم بواسطة تحيين تكاليف التثبيتات المنجزة في عدة سنوات باستخدام معدل إعادة التقييم ومعدل القدم.

رابعا- تقييم عناصرالتثبيتات المالية

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بتقييم سندات المساهمة المستثمرة لدى الغير فإذا كانت هذه السندات مسعرة في البورصة فتقيم على أساس متوسط السعر لعدد معين من الأشهر، أما إذا كانت غير مسعرة فالمؤسسة تكون أمام حالتين:[2]

---

[1]- هواري سويسي، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الإقتصادية بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص: 82.

[2]- محمد الصبان وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 82.

أ- إذا كانت المؤسسة مساهمة بنسبة كبيرة في رأس مال مؤسسة أخرى فإن هذه الأخيرة تعتبر من فروع المؤسسة المساهمة وبالتالي فإن التقييم يتم بنفس المبادئ المستعملة في المؤسسة الأم وبعد ذلك يتم دمجها.

ب- وإذا كانت المؤسسة مساهمة بنسبة صغيرة في رأس مال مؤسسة أخرى فإن عملية التقييم تتم وفق أسس منها إستخدام سعر التكلفة وسعر السوق أيهما أقل كأساس للتقييم.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم

تتمثل المعالجة المحاسبة لإعادة التقييم في معالجة فروق إعادة التقييم بالنسبة لمختلف أنواع التثبيتات وذلك باستخدام طرق معينة تختارها المؤسسة وتلتزم بتطبيق إحداها في كل المعالجات المحاسبية تماشيا مع مبدأ ثبات الطرق.

أولا- تعريف إعادة التقييم

إن إعادة تقييم تثبيت هي تحديد قيمته الحالية إعتمادا 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، وينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات، وفي حالة إختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة التقييم لبعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الإستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة دورية أي سنويا.[1]

بعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للإهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها وتصحح مجوع الإهتلاكات بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.[2]

ثانيا- المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم (التثبيتات العينية)

فارق إعادة التقييم يسجل في الطرف الدائن من حساب 105 / فارق إعادة التقييم، وقد جاء في النظام المحاسبي المالي أن فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم تسجل في حساب 105 علما أنه لم يتم تحديد الحسابات الفرعية لهذا الحساب.[3]

---

[1]- عبدالرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار الجيطالي للنشر والتوزيع، برج بوعريريج، الطبعة الأولى، 2011، ص: 218.
[2]- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص: 11.
[3]- عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، 2011، ص: 219.

والمعاجة المحاسبية لإعادة التقييم تكون كما يلي:[1]

1- طريقة إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت

فارق إعادة التقييم هو الفرق بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتثبيت من جهة ومجموع الإهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى ويتم تصحيح العمليات المحاسبية السابقة المتمثلة في التكلفة الأصلية والإهتلاكات وتسجلها على النحو التالي:

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة / القيمة المحاسبية الصافية

القيمة الإجمالية للتثبيت بعد إعادة التقييم = تكلفة الإقتناء × معامل إعادة التقييم

2X		حـ/التثبيتات	XXXX	
	28X	حـ/ إهتلاك التثبيتات		XXXX
	105	حـ/فارق إعادة التقييم		XXXX
		تصحيح الإهتلاك وتسجيل الفارق		

مثال: في 2013/01/01 إشترت مؤسسة صناعية معدات بـ 300000 تهتلك على 5 سنوات بأقساط ثابتة قدرت قيمتها السوقية بـ 270000 في تاريخ 2014/12/31.

المطلوب: تسجيل القيود الخاصة بإعادة التقييم في تاريخ 2014/12/31.

الحل:

قسط الإهتلاك السنوي = 300000 / 5 = 60000

الإهتلاك المتراكم (2013 + 2014) = 60000 + 60000 = 120000

القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ 2014/12/31 = 300000 – 120000 = 180000

معامل إعادة التقييم = 270000 / 180000 = 1.5

قيمه المعدات بعد إعادة التقييم = 300000 × 1.5 = 450000 أي زيادة بـ 150000

[1]- نفس المرجع السابق، ص ص: 219-220.

إعادة تقييم الإهتلاك المتراكم = 120000 × 1.5 = 180000 أي زيادة بـ 60000

وفي القيد التالي سنسجل فقط الزيادة في قيمة كل من المعدات و الإهتلاك المتراكم

2014/12/31

2154		حـ/معدات صناعية	150000	
	28154	حـ/ إهتلاك معدات صناعية (120 000 – 180 000)		60000
	105	حـ/ فارق إعادة التقييم		90000
		تصحيح الإهتلاك وتسجيل الفارق		

2- طريقة إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية

حسب هذه الطريقة ترصد الإهتلاكات المجمعة للتثبيت ويسجل فارق إعادة التقييم الذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية كما يلي:

28X		حـ/إهتلاك التثبيتات	XXXX	
	2X	حـ/التثبيتات		XXXX
		إلغاء الإهتلاك		
2X		حـ/التثبيتات	XXXX	
	105	حـ/فارق إعادة التقييم		XXXX
		تسجيل فارق إعادة التقييم		

مثال: نفس معطيات المثال السابق.

2014/12/31

28154		حـ/إهتلاك معدات صناعية	120 000	
	2154	حـ/معدات صناعية		120 000
		إلغاء الإهتلاك		
2154		حـ/معدات صناعية	90 000	
	105	حـ/فارق إعادة التقييم		90 000
		تسجيل فارق إعادة التقييم		

ثالثا– حالات خاصة لإعادة التقييم

يمكن أن تظهر بعض الحالات الخاصة عند إعادة التقييم يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

1– تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتوجات في حدود خسارة القيمة المسجلة في حسابات المؤسسة لنفس الأصل إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق أن تم إدراجه في الحسابات كعبء، وتعالج محاسبيا على النحو التالي:

*** سبق وأن سجل التثبيت خسائر في القيمة**

681		حـ/مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	XXX	
	29	أصول غير جارية حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات		XXX
		فارق تقييم سلبي سجل كعبء		

*** الإسترجاع في حدود الخسارة المدرجة في نتيجة المؤسسة**

29		حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات	XXX	
	781	حـ/إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة أصول غير جارية		XXX
		تسجيل الفارق الايجابي كنواتج في حدود الخسارة		

*** الفارق يسجل في رؤوس أموال**

2X		حـ/التثبيتات	XXX	
	105	حـ/فارق إعادة التقييم		XXX
		تسجيل الفارق		

مع ملاحظة أن الإسترجاع مشروط بشرطين أساسيين:

– يجب أن لاتتجاوز قيمة الإسترجاع قيمة المؤونة؛

[1]- علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحة الزرقاء، الجزائر، 2014، ص ص: 115-116.

- يجب أن لاتتجاوز القيمة المحاسبية الصافية بعد الإسترجاع القيمة المحاسبية الصافية العادية.

2- إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة أي إعادة تقييم سلبية فإن هذه الخسارة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه ويسجل الرصيد المحتمل السلبي كعبء من الأعباء، وتعالج محاسبيا كالآتي:[1]

*** فارق تقييم إيجابي سبق وأن أدرج في الحسابات**

2X		حـ/التثبيتات	XXX	
	105	حـ/فارق إعادة التقييم		XXX
		تسجيل الفارق الايجابي		

*** فارق تقييم سلبي**

105		حـ/فارق إعادة التقييم	XXX	
	2X	حـ/التثبيتات		XXX
		تسجيل الفارق السلبي		

*** الفارق يسجل في حسابات الأعباء.**

681		حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	XXX	
	29	حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات		XXX
		تسجيل الفارق السلبي كعبء		

ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالي:[2]

مثال: بتاريخ 2010/09/24 إشترت مؤسسة الإسمنت آلة صناعية بمبلغ 000 720 دج تهتلك خطيا في مدة 05 سنوات بشيك بنكي وفق الفاتورة التالية:

- ثمن الآلة 000 400 دج.

[1]- نفس المرجع السابق، ص ص: 116-117.
[2]- رفيق يوسفي، مطبوعة المحاسبة المعمقة محاضرات مدعمة بأمثلة، موجهة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة، 2017/2016، ص ص: 96-97.

- خصم مالي 2%.

- الرسم على القيمة المضافة 17%.

بتاريخ 2011/12/31 أثبت إختبار القيمة أن القيمة السوقية لهذه الآلة 270 000 دج.

بتاريخ 2013/12/31 قدرت القيمة السوقية للآلة بمبلغ 147 000 دج.

المطلوب: 1- إعداد مخطط الإهتلاك السنوي؛

2- تسجيل العمليات المحاسبية الضرورية في يومية المؤسسة للسنوات 2010، 2011، 2013، 2014.

الحل:

1- مخطط الإهتلاك السنوي

التاريخ	القيمة الأصلية	الإهتلاك	مجموع الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	إعادة التقييم		القيمة الأصلية	الإهتلاك	مجموع الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
					الخسارة	الفائض				
2010	400 000	20 000	20 000	380 000	-	-	400 000	20 000	20 000	380 000
2011	400 000	80 000	100 000	300 000	30 000	-	400 000	80 000	100 000	270 000
2012	400 000	80 000	180 000	220 000	-	-	370 000	72 000	172 000	198 000
2013	400 000	80 000	260 000	140 000	-	21 000	370 000	72 000	244 000	147 000
2014	400 000	80 000	340 000	60 000	-	-	391 000	84 000	328 000	63 000
2015	400 000	60 000	400 000	0			391 000	63 000	391 000	0

2- التسجيل المحاسبي في يومية مؤسسة الإسمنت لسنة2010، 2011، 2013 و2014.

		2010/09/24		
2154		ح/ مخصصات إ.و.خ.ق الأصول غير الجارية	400 000	
4456		ح/ إهتلاك معدات صناعية	66 640	
	512	ح/ البنك		458 640
	768	ح/ نواتج مالية أخرى		8 000
		شراء معدات صناعية		
		2010/12/31		
681		ح/ مخصصات إ.و.م الأصول غير الجارية	20 000	
	28154	ح/ إهتلاك معدات صناعية		20 000
		قسط الإهتلاك السنوي		

681	28154	2011/12/31 ح/ مخصصات إ.و.م الأصول غير الجارية ح/ إهتلاك معدات صناعية قسط الإهتلاك السنوي	80 000	80 000
681	29154	ح/ مخصصات إ.و.م الأصول غير الجارية ح/ خسائر القيمة عن معدات صناعية تشكيل مؤونة	30 000	30 000
681	28154	2012/12/31 ح/ مخصصات إ.و.م الأصول غير الجارية ح/ إهتلاك معدات صناعية قسط الإهتلاك السنوي	72 000	72 000
681	28154	2013/12/31 ح/ مخصصات إ.و.م الأصول غير الجارية ح/ إهتلاك معدات صناعية قسط الإهتلاك السنوي	72 000	72 000
29154	781	ح/ خسائر القيمة عن معدات صناعية ح/ إسترجاع خسائر القيمة أصول غير جارية إسترجاع خسارة القيمة (140 000 - 147 000) - 21 000	14 000	14 000
2154	105	ح/ معدات صناعية ح/ فارق إعادة التقييم تسجيل الفارق 21 000 – 14 000	7 000	7 000

681 105		2014/12/31 ح/ مخصصات إ.و.م الأصول غير الجارية ح/ فارق إعادة التقييم ح/ إهتلاك معدات صناعية تسجيل قسط الإهتلاك وإطفاء الفارق 4 000 = 1.75 / 7 000	80 000 4 000	84 000
	28154			

بالنسبة للتثبيتات المعنوية يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس تكلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالإستناد إلى سوق نشطة.[1]

رابعا– التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم التثبيتات المالية

نميز هنا بين نوعين من التثبيتات المالية:[2]

أ–تثبيتات تحتفظ بها المؤسسة إلى تاريخ الإستحقاق، هذه الأخيرة تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية ويتم تسجيل الخسارة كالآتي:

686		ح/مخصصات إهتلاك المؤونات وخسائر القيمة العناصر المالية ح/خسائر القيمة عن المساهمات إثبات خسارة القيمة	XXX	XXX
	296			

وفي حالة إسترجاع خسارة القيمة السابقة تسجل كما يلي:

296		ح/خسائر القيمة عن المساهمات ح/ إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة للأصول غ ج إسترجاع خسارة القيمة	XXX	XXX
	781			

[1]- علاوي لخضر، مرجع السابق، 2014، ص: 120.
[2]- عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، 2009، ص ص: 139-141.

ب– تثبيتات مالية جاهزة للبيع، وتقيم هذه التثبيتات المالية الجاهزة للبيع في نهاية السنة المالية على أساس قيمتها العادلة، ويسجل فارق التقييم على شكل زيادة أو إنخفاض في الأموال الخاصة حتى لا تتأثر نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها السندات والتي سوف لا تباع إلا بعد عدة سنوات.ويتم تسجيل الخسارة كالتالي:

104		حـ/فارق التقييم	XXX	
	27X	حـ/تثبيتات مالية أخرى		XXX
		إثبات خسارة القيمة		

ويتم تسجيل الزيادة أو الفائض كما يلي:

27X		حـ/تثبيتات مالية أخرى	XXX	
	104	حـ/فارق التقييم		XXX
		تسجيل فائض القيمة		

المطلب الثالث: تأثير إعادة تقييم الأصول غير الجارية على القوائم المالية

تتأثر القوائم المالية نتيجة إعادة التقييم خاصة الميزانية وجدول حسابات النتائج حيث أن الأصول غير الجارية يتم إدراجها في الميزانية على أساس قيمتها الجديدة بعد إعادة تقييمها، مما يؤدي إلى تغير في هيكلة الأصول.

أولا: أنواع القوائم المالية

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة المالية إلى مختلف المستعملين سواء كانوا من داخل أو من خارج المؤسسة وقد ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون بإعداد القوائم المالية سنويا على الأقل وتتمثل هذه الكشوف فيما يلي:[1]

1- الميزانية

تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم مع الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية في كل من الجانبين.

[1]- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الصفحة الزرقاء، الجزائر، دون سنة نشر، ص ص: 16-17.

2- جدول حسابات النتائج

يلخص مختلف الأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الإعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

3- جدول تدفقات الخزينة

يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلها وكذا معلومات حول إستعمال هذه السيولة.

4- جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية.

5- ملحق الكشوف المالية

يتضمن معلومات وتوضيحات تساعد في فهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، حيث أنها وضعت بطريقة منظمة تستعمل إحالات للمعلومة الواردة في الميزانية وحسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.

ثانيا: تأثير إعادة التقييم على القوائم المالية

يتأثر جدول حسابات النتائج والميزانية بإعادة تقييم الأصول غير الجارية وذلك في حالة الإنخفاض أو الزيادة كما يلي:[1]

1- تأثير إعادة التقييم على حساب النتيجة

إن الإعتراف بخسارة الإنخفاض في القيمة للأصول غير الجارية وإدراجها، ليس له تأثير على نقدية المؤسسة لأنها لا تعتبر تدفقات نقدية حقيقية، ولكن ينتج عن هذه الخسارة زيادة في أعباء الإستغلال خلال الدورة التي حدثت فيها الخسارة، وبالتالي إنخفاض في نتيجة الدورة المالية، كما أن إدراج إسترجاع خسارة الإنخفاض ينتج عنه إرتفاع في إيرادات الأستغلال وبالتالي إرتفاع نتيجة الدورة، وكل ذلك يكون له تأثير على الأداء المالي للمؤسسة، وكذلك في حالة إعادة التقييم فإذا كانت القيمة العادلة أكبر من القيمة المحاسبية الصافية عند تاريخ التقييم فإن أقساط الإهتلاك الجديدة تؤثر في النتيجة بالإنخفاض.

---

[1]- بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010، ص: 132-133.

2- تأثير إعادة التقييم على الميزانية

عند حدوث خسارة في القيمة للتثبيتات فإن ذلك يتطلب تعديل للقيمة المحاسبية للأصل، حيث يتم تخفيضها للقيمة القابلة للإسترداد، أما مبلغ الخسارة فيتم إدراجه ضمن مجمع الإهتلاكات وخسائر القيمة وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية الصافية للأصل هي تكلفته التاريخية أو قيمته بعد إعادة تقييمه مطروحا منها الإهتلاك المجمع وخسارة القيمة وبالتالي فإن تأثير هذا الإنخفاض على الميزانية يمكن حصره في المبلغ الذي سوف يظهر به الأصل المعني في الميزانية. ويتم الإعتراف بالزيادة في قيمة التثبيتات نتيجة إعادة التقييم ضمن قائمة المركز المالي كإحتياطي إعادة تقييم مطروحا منه قيمة الإهتلاك المتراكم.

3- التأثير على مخطط الأهتلاك

يجب تعديل مخطط الإهتلاك في حالة إنخفاض القيمة وذلك باحتساب أقساط الإهتلاك المتبقية للأصل على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة، وهذه الحالة قد ينتج عنها أقساط إهتلاك أقل من الحد الأدنى المسموح به جبائيا، إضافة إلى ذلك يجب تعديل مخطط الإهتلاك عند إسترجاع خسارة الإنخفاض أو جزء منها. وكذلك في حالة فارق إعادة التقييم يحسب قسط الإهتلاك السنوي بقسمة القيمة المعاد تقييمها للتثبيت على فترة إستخدامه المتبقية. حيث يتم إستهلاك الفارق على المدة المتبقية.

خاتمة الفصل الأول

لقد تم من خلال هذا الفصل إعطاء بعض المفاهيم حول الأصول غير الجارية وكيفية إعادة تقييمها بتطبيق تقنيات مختلفة في إعادة التقييم وكيفية معالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي، حيث تم في البداية التعريف بالنظام المحاسبي المالي وإطاره التصوري المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وكذا تعريف الأصول غير الجارية وتصنيفها والتطرق إلى المعايير الدولية المرتبطة بها، كما تم التطرق إلى طريقة إعادة التقييم للأصول غير الجارية، حيث أن التقييم الدوري يعبر عن إعادة التقييم دوريا أو سنويا كما نص النظام المحاسبي المالي، وتبين من خلال المعالجة المحاسبية للإعادة التقييم تأثير هذا الأخير على القوائم المالية من خلال إدراج فارق إعادة التقييم في الميزانية بعد تصحيح القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات بالإعتماد على القيمة السوقية، وكذا تأثر جدول حسابات النتائج بأقساط الإهتلاك الجديدة، ومن هنا تكمن أهمية إعادة تقييم الأصول غير الجارية في تحديد النتيجة الحقيقية للمؤسسة لإعطاء صورة صادقة عن القوائم المالية من أجل إتخاذ القرارات المناسبة لتحسين آداء المؤسسة.

الفصل الثاني:

دراسة حالة شركة إسمنت تبسة

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة إسمنت تبسة

تمهيد

إعتمادا على ما تم دراسته في الجانب النظري لموضوع التقييم وإعادة التقييم للأصول غير الجارية وكيفية معالجتها محاسبيا، سوف نقوم بإعادة تقييم أصل من أصول المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في شركة إسمنت تبسة وبالتحديد سوف نختار تثبيت عيني من تجهيزات الإنتاج ونقف على قيمته الحقيقية في السوق، ونقوم بإعادة تقييمه للحصول على قيمته الإجمالية بعد التقييم وكذلك حساب أقساط الإهتلاك الجديدة ونقوم بإدراج الحسابات الضرورية بعد إعادة التقييم في قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج ونلاحظ مدى تأثيرها على النتيجة الإجمالية علما أن المؤسسة لا تطبق طريقة إعادة التقييم وسوف يتبين ذلك من خلال الميزانيات المالية للمؤسسة والتي لا تحتوي على فارق إعادة التقييم، فالمؤسسة حاليا تحضر للدخول للسوق المالي من خلال بورصة الجزائر والخبير المحاسبي المكلف بالعملية يقوم حاليا بإعادة تقييم جميع أصول المؤسسة إلا أن العملية لم تتم حتى الآن.

وعليه فإن هذا الفصل سوف يعتني بالمباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم عام لشركة إسمنت تبسة؛
- المبحث الثاني: إعادة التقييم وتأثيره على النتيجة في شركة إسمنت تبسة.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة إسمنت تبسة

تعد مؤسسة إسمنت تبسة إحدى المؤسسات الجزائرية الناشطة في مجال إنتاج الإسمنت وتعتبر من المؤسسات الناجحة في آداء نشاطها لذلك سيتم من خلال هذا المبحث التعريف بمؤسسة الإسمنت من خلال مطلبين:

- المطلب الأول: نشأة وموارد شركة إسمنت تبسة؛

- المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وأهدافها الإقتصادية.

المطلب الأول :نشأة و موارد مؤسسة إسمنت تبسة

تعد مادة الإسمنت مادة حيوية في قطاع البناء لذلك تعد السيطرة على إنتاج هذه المادة قفزة نوعية للقطاع الإقتصادي عموما والبنائي خاصة، وفيما يلي عرض لأهم المراحل التي مرت بها المؤسسة ومختلف مواردها.

أولا:نشأة مؤسسة إسمنت تبسة

1- تقديم المحيط العام لنشأة المؤسسة

تم إنجاز المشروع ضمن المخطط الرباعي الرابع (1976-1980) للتنمية والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1985 تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء EDIMCO، لكنه في سنة 1988 إنتقل ملف هذا المشروع إلى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق بقسنطينة ERCE وذلك بسبب قربها من ولاية تبسة التي سيتم فيها إنشاء الشركة والتي تتولى الإشراف الإداري على الوحدة الإنتاجية الوحيدة (مصنع الماء الأبيض) ومنذ تاريخ تحويل الملف قامت مؤسسة الإسمنت للشرق ERCE بإنشاء الشركة وهي مؤسسة عمومية إقتصادية، صناعية وتجارية ذات مساهمة وقد مرت عملية الإنشاء بالمراحل التالية:

- تسوية وتهيئة الأرضية حيث انطلقت الأشغال ما بين سنة 1986 و1987وتم إنشاء الفرن سنة 1985؛

- أما فيما يخص إنجاز المصنع فقد تكفلت به الشركة الدانماركية F *L *S والتي اهتمت بإنجاز المخطط الكهربائي وكذا العمليات التي تقوم بها الشركة الجزائرية.

أ- رأس مال المؤسسة

لقد تأسست شركة الإسمنت STC بتاريخ 29 / 11/ 1993 برأس مال قدره 800.000.000 دج ولقد مر بعدة تغيرات مهمة حول تطور رأس مال الشركة و الجدول التالي يبين أهم هذه المراحل:

الجدول رقم (2-1): يظهر تطورات رأس مال الشركة من سنة 1993 الى غاية 2003.

السنة	الشركات المساهمة	النسبة	قيمة رأس المال
1993	مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق ERCE	%60	800.000.000
	مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب ERCO	%20	
	مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشلف ERDE	%20	
1997	مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق ERCE	%100	1.200.000.000
2003	مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق ERCE	%100	2.700.000.000

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على المعطيات المقدمة من قبل المؤسسة.

ب- إنطلاقة المشروع

بعد الإنتهاء من إنجاز المشروع خلال مدة 04 سنوات كانت الإنطلاقة كما يلي:[1]

- 1994/04/11 تاريخ إشعال الفرن؛
- 1994/10/14 تاريخ الحصول على أول "كلنكر " منتج نصف مصنع؛
- 1995/01/01 تاريخ الحصول على أول مادة للإسمنت؛
- 1995/03/12 تاريخ أول توزيع لمادة الإسمنت.

[1]- معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

ج- تجهيزات المصنع

من أجل العملية الإنتاجية جهز المصنع بما يلي:

الجدول رقم (2 - 2): أنواع تجهيزات المصنع

نوع التجهيز	مراكز التكسير (التنقيب)	مخلط ساحق	الفرن	مخلط الكلنكر
الطاقة المتاحة	الكسارة الأولى: 500 طن/سا الكسارة الثانية: 350 طن /سا الكسارة الثالثة: 100 طن/سا	50 طن/سا	1600 طن/سا	160 طن/سا

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على المعطيات المقدمة من قبل المؤسسة

د- أهداف المؤسسة

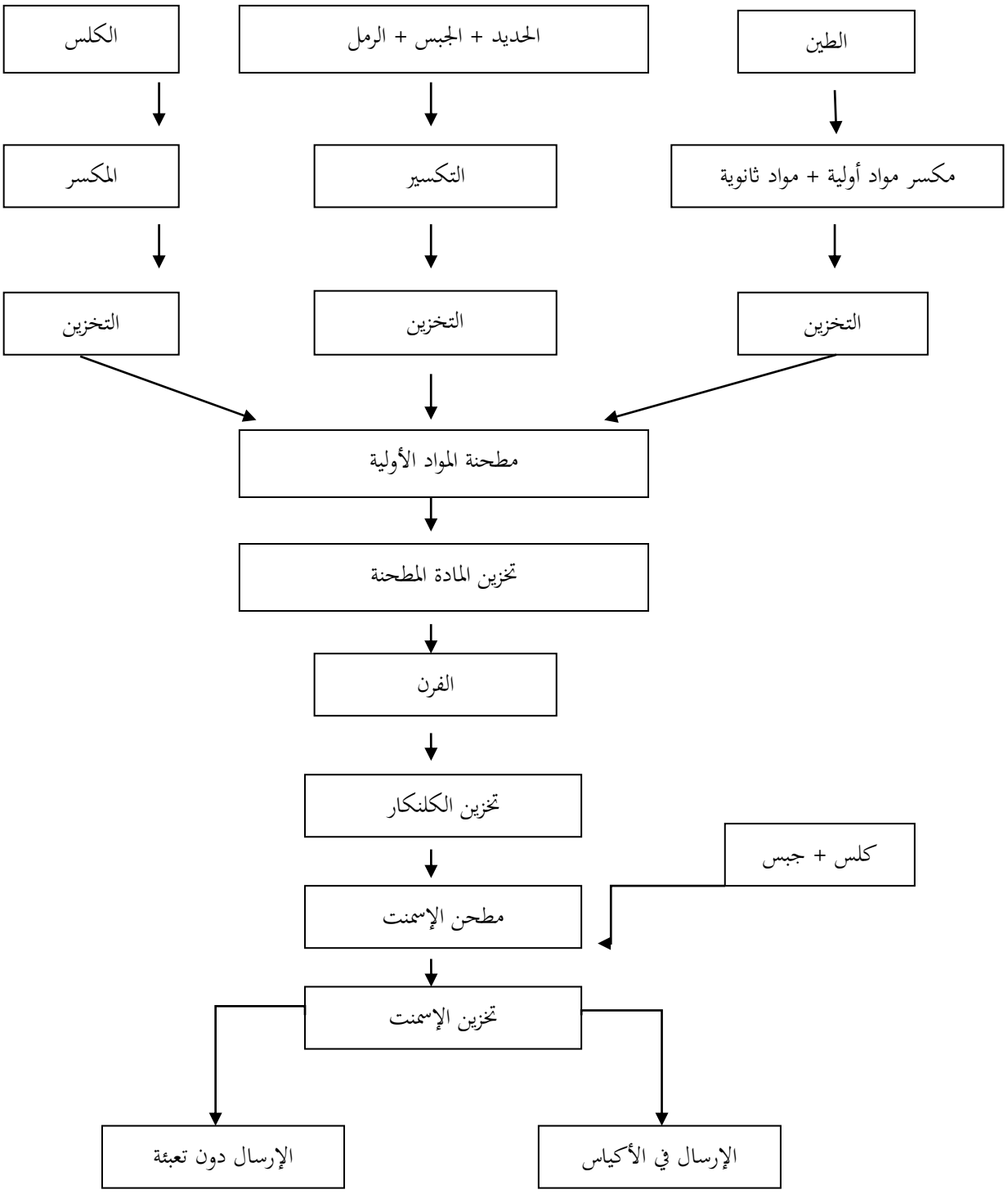
تتمثل أهداف الشركة كما جاء في الوثائق القانونية لها : " إن شركة إسمنت تبسة تهدف إلى إنتاج، نقل تسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بمادة الإسمنت ومواد البناء في الوطن وخارجه وسائر العمليات المالية والعقارية وغير العقارية، الخاصة والمرتبطة إرتباطا مباشرا وغير مباشر بمادة الإسمنت ".

2- تقدم المنتج

تنتمي مادة الإسمنت إلى عائلة هايدروليك ليانت "HYDRAULIQUELIANT" التي تتميز بأنها ذات تفاعل مع الماء، تعطينا مركب صلب سواء في الهواء أو تحت الماء، وتتكون صناعة الإسمنت عموما من أكسيد الكالسيوم، أكسيد الألمنيوم، أكسيد الحديد. فهذه العناصر لا توجد ضمن مادة أولية واحدة بالنسب المطلوبة لذلك يتم تصميم مزيج معين من عدة مواد أولية، حيث يحقق هذا المزيج النسب المطلوبة لهذه العناصر. و أكثر المواد الغنية بها هي: الحجر الكلسي CALCAIRE، الطين ARGILE، الحديد الخام MINERAL DE FER والرمل SABLE. وعلى هذا الأساس تقوم المؤسسة بصناعة نوع وحيد من الإسمنت CPG45 بطاقة إنتاجية تصميمية تقدر بـ 500 طن سنويا وتتسم العملية الإنتاجية على مستوى الصناعات التحليلية باعتبار أن الأمر يتعلق بعمليات التحويل الإنتاجي الناتجة أساسا من تفاعلات كيميائية فيما بين المواد الممزوجة التي تتشكل منها مادة الإسمنت نفسها

ولهذا أنشئت مؤسسة الإسمنت بولاية تبسة حيث يتم العمل بدوام ثلاثي لضمان سير العملية الإنتاجية دون توقف وتمر هذه الأخيرة بالمراحل الآتية كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2- 1): مراحل صناعة الإسمنت في مصنع الماء الأبيض بتبسة



المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على المعطيات المقدمة من قبل المؤسسة.

ثانيا: موارد المؤسسة

تتطلب صناعة الإسمنت كغيرها مجموعة من الموارد المادية والبشرية حتى الوصول إلى ما هي عليه وفي ما يلي أهم هذه الموارد:

الموارد المادية للمؤسسة: تنقسم إلى نوعين من الموارد:[2]

1- الموارد المستخرجة

تبعد عن المصنع بحوالي 12 كلم (رمل، كلس، طين) وتتضمن إستمرار نشاط المصنع لمدة 100 سنة وتمتلك المؤسسة ثلاث مقالع مجاورة للمصنع وهي:

أ- مقلع الحجر الكلسي

مساحتة تقدر بـ 230 هكتار، يقع شرق المصنع على بعد 0,5 كلم باحتياطي قيمته 90.000.000 طن من مادة الحجر الكلسي، بإمكانه تموين المصنع لمدة 142 سنة بطاقة تموين قدرها 631.055 طن سنويا.

ب- مقلع الطين

يبعد عن المصنع بحوالي 10 كلم شمالا، على مساحة 70 هكتار ويحتوي على 33.200.000 طن كإحتياطي، أي بإمكانه تموين المصنع لمدة 153 سنة بطاقة تموين قدرها 216951 طن سنويا.

ج- مقلع الرمل (الكوارتزي)

يقع شمال شرق المصنع على بعد 06 كلم بمساحة تقدر بـ 21 هكتار ويحتوي على إحتياطي يقدر بـ9.000.000 طن (النوع الكوارتزي)، أي بإمكانه تموين المصنع لمدة 560 سنة بطاقة تموين تقدر بـ 16070 طن سنويا.

2- الموارد المشتراة

تتمثل في الحديد الخام و الجبس

[2]- معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

أ- الحديد الخام

تقوم الشركة بالتموين بمادة الحديد الخام عن طريق شرائها من مؤسسة "FERPHOS" من أحد وحداتها (من منجم بوخضرة)، الذي يبعد عن المصنع بحوالي 06 كلم.

ب- الجبس

تقوم الشركة بشراء مادة الجبس من مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق"ERCE" وذلك عن طريق أحد وحداتها الكائنة بعين مليلة (وحدة الشباطة) والتي تبعد عن المصنع بحوالي 220 كلم.

3- الموار البشرية

كان الرقم المستهدف من الدراسة الأولية للمشروع بالنسبة للمستخدمين 348 مستخدما، موزعين بين الجانب التقني والإداري كالآتي:

الجدول رقم (2 - 3): تقسيم الموارد البشرية بشركة إسمنت تبسة

عمال تقنيون		عمال إداريون وآخرون	
الوظيفة	العدد	الوظيفة	العدد
المحاجر	35 عامل	الادارة	59 عامل
التنقيب	19 عامل	التكوين و النظافة و الأمن	48 عامل
التشغيل	87 عامل		
الصيانة	95 عامل و26 آخرين		
مراقبة النوعية	14 عامل		
المجموع	276 عامل	المجموع	107 عاملا

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على المعطيات المقدمة من قبل المؤسسة

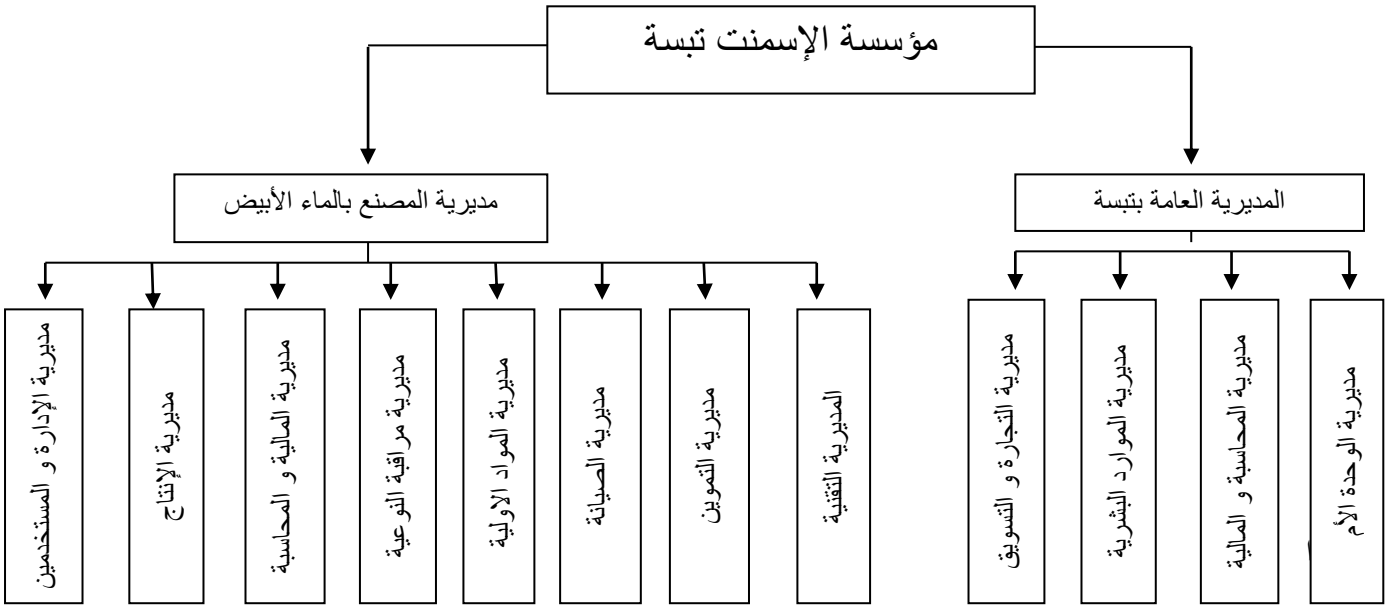
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة إسمنت تبسه وأهميتها الإقتصادية

تحتوي شركة إسمنت تبسة على هيكل تنظيمي يشمل مديريتين تتفرع منهما مديريات وأقسام مختلفة تقوم بمهام رئيسية كل في مجال تخصصه من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وبقائها ضمن المنافسين.

أولا: الهيكل التنظيمي

يحتوي الهيكل التنظيمي للشركة على مستويات مختلفة، حيث تنقسم بداخلها القرارات، وهذا ما يكفل نشاط المؤسسة ويتم عرض أهم النشاطات التي تخص الدوائر والمصالح، وينقسم الهيكل التنظيمي إلى جزئين الأول متعلق بالمديرية العامة بتبسة، والثانية مديرية المصنع بالماء الأبيض وهو ما يبينه المخطط الأتي:

الشكل رقم (2 - 2): الهيكل التنظيمي لشركة إسمنت تبسة



المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على المعطيات المقدمة من قبل المؤسسة

و سيتم عرض أهم النشاطات والمهام الأساسية التي تخص الدوائر والمصالح بحسب ذكرها في الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت تبسه كما يلي:

الجدول رقم (2 - 4): المهام الأساسية لدوائر المديرية العامة

المديرية	المهام
مديرية الوحدة الأم	تنقلات المشرفين التجاريين، العمال الموجهين للتكوين
مديرية المحاسبة والمالية	تهتم بمراقبة الأعمال المحاسبية والتخطيط
مديرية الموارد البشرية	السهر ومراقبة الأعمال الخاصة بالعمال
مديرية التجارة والتموين	الإشراف على عمليات الشراء ذات الحجم الكبير، وكذا توزيع عقود بيع الإسمنت

الجدول رقم (2- 5):المهام الأساسية لدوائر مديرية المصنع بالماء الأبيض

المديرية	المهام
الإدارة التقنية	تهتم بعمليتي التموين والصيانة وتقوم بالإشراف على جميع الأعمال الخاصة بذلك
دائرة التموين	تقوم بعمليات الشراء من النوع الصغير كشراء المواد واللوازم والتجهيزات الإنتاجية الصغيرة.
دائرة الإنتاج	و تقوم أساسا بتحويل المواد المكسرة إلى إسمنت وإرساله إلى قسم التوزيع.
دائرة الصيانة	تقوم بصيانة العتاد الثابت (التجهيزات) والموزعة على المناطق التالية: منطقة الورشات، منطقة التكسير، منطقة ضمن التعليق، وأخيرا منطقة طحن الكلنكر.
دائرة المواد الأولية	تقوم بالإشراف على عملية التفجير وتموين قسم الإنتاج بمواد أولية مكسرة بالإضافة إلى ذلك صيانة العتاد المتنقل.
مصلحة مراقبة النوعية	ويتمثل دورها في إعداد بطاقة تركيبية لمادة الإسمنت خلال كل دورة ومعاينة المواد الأولية المستخرجة والمشتراة.
دائرة المالية والمحاسبة	تقوم بمسايرة النشاط المالي والمحاسبي للمؤسسة وتضم كل من مصلحة الميزانية والمالية مصلحة المحاسبة العامة، مصلحة المحاسبة التحليلية.
دائرة الإدارة والمستخدمين	تعمل على إعداد كشوفات خاصة بأجور العمال وتهتم بنظافة المراكز الإدارية وإطعام العمال.

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على المعطيات المقدمة من قبل المؤسسة

ثانيا: الأهمية الاقتصادية لشركة إسمنت تبسه

تعتبر شركة إسمنت تبسة من بين الشركات الوطنية الهامة نظرا للأهمية الاقتصادية التي تتميز بها، ويتضح ذلك من خلال الأهداف التي أنشئت من أجلها. فإنشاء شركة الإسمنت جاء لتحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- تلبية إحتياجات السوق الوطنية من الإسمنت بمختلف أنواعه؛
- إمكانية توزيع المنتجات الوطنية من الإسمنت في السوق العالمية؛
- القضاء على البطالة بتشغيل أكبر عدد من العمال؛
- إدخال التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في صناعة الإسمنت وكذا الحفاظ على البيئة والتي تعهدت بها ضمن حصولها على معيار **إيزو 14001**؛
- تدعيم هيكل الإقتصاد الوطني؛
- تخفيف نسبة إستيراد الإسمنت من السوق الخارجية والقضاء على التبعية؛
- المساهمة في جلب العملة الصعبة؛
- تحسين صورة المنتجات الوطنية في السوق العالمية.

المبحث الثاني: إعادة التقييم وتأثيره على النتيجة في شركة إسمنت تبسة

من أجل تطبيق طريقة إعادة التقييم في مؤسسة الإسمنت لا بد من عرض القوائم المالية للمؤسسة وتحديد البنود المعنية بإعادة التقييم، ومن ثمة تطبيق هذه الطريقة على بعض تجهيزات الإنتاج لمعرفة مدى تأثيرها على القوائم المالية وذلك نظرا لصعوبة تطبيقها على جميع التثبيتات كما نص النظام المحاسبي المالي كون المؤسسة لا تطبق هذه الطريقة وبالتالي فإن إختبار إعادة التقييم على هذه التثبيتات هو محاولة لمعرفة أهمية هذه الطريقة في تحديد قيمة المؤسسة الحقيقية من خلال تسجيل أصولها غير الجارية بقيمة تمكن المؤسسة من الإفصاح عن عناصر القوائم المالية بصورة حقيقية وقريبة من الواقع.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة إسمنت تبسة للسنوات من 2014 إلى 2016

سيتم في هذا المطلب عرض كل من الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج للسنوات2014، 2015 و2016 وقد تم الحصول عليها من دائرة المحاسبة والمالية بمديرية المصنع بالماء الأبيض.

الجدول رقم (2 - 6) : الميزانية المالية المقفلة لسنة 2014 (أصول) (الوحدة ألف دج)

الأصول	م	2014			المبلغ الصافي 2013
		المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي	
الأصول غير الجارية		**-**	**-**	**-**	**-**
فارق الإقتناء (ou goodwill)		**-**	**-**	**-**	**-**
التثبيتات المعنوية		42 621	34 876	7 745	8 234
التثبيتات المادية		9 625 169	8 069 429	1 555 740	1 363 440
أراضي		**56 243**	-	**56 243**	56 243
تهييئات وترتيبات الأراضي		**24 197**	**18 846**	**5 351**	5 378
مباني		**1 814 392**	**1 318 788**	**495 605**	581 133
تثبيتات مادية أخرى		**7 730 337**	**6 731 795**	**998 542**	720 686
تثبيتات جاري إنجازها		**99 563**	-	**99 563**	51 064
التثبيتات المالية		**545 556**	-	**545 556**	509 509
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		**545 556**	-	**545 556**	509 509
ضرائب مؤجلة على الأصول		**92 762**		**92 762**	57 092
مجموع الأصول غير الجارية		**10 405 671**	**8 104 305**	**2 301 366**	**1 989 340**
مجموع الأصول الجارية		**3 079 753**	**6 576**	**3 073 177**	**3 480 016**
المجموع العام للأصول		**13 485 423**	**8 110 881**	**5 374 543**	**5 469 356**

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الميزانية المالية – أصول – لسنة 2014 (أنظر الملحق رقم 01)

الجدول رقم (2 - 7): الميزانية المالية المقفلة لسنة 2014 (خصوم) (الوحدة ألف دج)

الخصوم	ملاحظة	2014	2013
رؤوس الأموال الخاصة			

رأس مال تم إصداره		2 700 000	2 700 000
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات/ إحتياطات مدمجة (1)		1 738 313	1 136 944
فارق إعادة التقييم		-	-
نتيجة صافية/ نتيجة صافية للمجمع (1)		0,00	0,00
رؤوس أموال خاصة أخرى– ترحيل من جديد		-12 561	-25 496
نتيجة السنة		118 916	298 701
مجموع رؤوس الأموال الخاصة 1		**4 544 668**	**4 110 150**
الخصوم غير الجارية			
التنازل بين الوحدات		96 726	585 292
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		5 098	
مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا		324 006	289 509
مجموع الخصوم غير الجارية 2		**425 830**	**874 800**
مجموع الخصوم الجارية 3		**404 045**	**484 406**
المجموع العام للخصوم		**5 374 543**	**5 469 356**

(1) تستخدم إلا لعرض القوائم المالية الموحدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الميزانية المالية – خصوم – لسنة 2014 (أنظر الملحق رقم 02)

الجدول رقم (2 - 8): الميزانية المالية المقفلة لسنة 2015 (أصول) (الوحدة ألف دج)

الأصول	م	2015			المبلغ الصافي 2014
		المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي	
الأصول غير الجارية		**-**	**-**	**-**	**-**
فارق الإقتناء (ou goodwill)		**-**	**-**	**-**	**-**
التثبيتات المعنوية		43 398	37 757	5 641	7 745
التثبيتات المادية		10 041 895	8 413 341	1 628 554	1 555 740
أراضي		**56 243**	-	**56 243**	56 243
تهييئات وترتيبات الأراضي		**24 197**	**24 197**	**00**	5 351
مباني		**1 819 098**	**1 406 238**	**412 861**	495 605

تثبيتات مادية أخرى		8 142 357	6 982 907	1 159 450	998 542
تثبيتات جاري إنجازها		**83 075**	-	**83 075**	99 563
التثبيتات المالية		**9 389**	-	**9 389**	545 556
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		**9 389**	-	**9 389**	545 556
ضرائب مؤجلة على الأصول		**153 974**		**153 974**	92 762
مجموع الأصول غير الجارية		**10 331 731**	**8 451 098**	**1 880 633**	**2 301 366**
مجموع الأصول الجارية		**4 661 214**	**41 625**	**4 619 589**	**3 073 177**
المجموع العام للأصول		**14 992 945**	**8 492 723**	**6 500 222**	**5 374 543**

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الميزانية المالية – أصول – لسنة 2015 (أنظر الملحق رقم 03)

الجدول رقم (2 - 9): الميزانية المالية المقفلة لسنة 2015 (خصوم) (الوحدة ألف دج)

الخصوم	ملاحظة	2015	2014
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		2 700 000	2 700 000
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات/ إحتياطات مدمجة (1)		1 964 232	1 738 313
فارق إعادة التقييم		-	-
نتيجة صافية/ نتيجة صافية للمجمع (1)		0,00	0,00
رؤوس أموال خاصة أخرى– ترحيل من جديد		-61 604	-12 561
نتيجة السنة		273 122	118 916
مجموع رؤوس الأموال الخاصة 1		**4 875 750**	**4 544 668**
الخصوم غير الجارية			
التنازل بين الوحدات		-186 976	96 726
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			5 098
مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا		562 350	324 006
مجموع الخصوم غير الجارية		**375 374**	**425 830**
مجموع الخصوم الجارية 3		**1 249 098**	**404 045**
المجموع العام للخصوم		**6 500 222**	**5 374 543**

(1) تستخدم إلا لعرض القوائم المالية الموحدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الميزانية المالية – خصوم – لسنة 2015 (أنظر الملحق رقم 04)

الجدول رقم (2 - 10): الميزانية المالية المقفلة لسنة 2016 (أصول) (الوحدة ألف دج)

الأصول	م	2016			المبلغ الصافي 2015
		المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي	
الأصول غير الجارية		**-**	**-**	**-**	**-**
فارق الإقتناء (ou goodwill)		**-**	**-**	**-**	**-**
التثبيتات المعنوية		43 398	39 090	4 308	5 641
التثبيتات المادية		10 405 109	8 781 887	1 623 222	1 628 554
أراضي		**56 243**	-	**56 243**	56 243
تهييئات وترتيبات الأراضي		**24 197**	**24 197**	**00**	00
مباني		**1 819 098**	**1 486 506**	**332 593**	412 861
تثبيتات مادية أخرى		**8 505 571**	**7 271 184**	**1 234 387**	1 159 450
تثبيتات جاري إنجازها		**198 478**	-	**198 478**	83 075
التثبيتات المالية		**2 009 389**	-	**2 009 389**	9 389
سندات أخرى مثبتة		**1 000 000**		**1 000 000**	
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		**1 009 389**	-	**1 009 389**	9 389
ضرائب مؤجلة على الأصول		**99 218**		**99 218**	153 974
مجموع الأصول غير الجارية		**12 755 592**	**8 820 977**	**3 934 615**	**1 880 633**
مجموع الأصول الجارية		**3 009 020**	**71 309**	**2 937 712**	**4 619 589**
المجموع العام للأصول		**15 764 612**	**8 892 286**	**6 872 327**	**6 500 222**

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الميزانية المالية – أصول – لسنة 2016 (أنظر الملحق رقم 05)

الجدول رقم (2 - 11): الميزانية المالية المقفلة لسنة 2016 (خصوم) (الوحدة ألف دج)

الخصوم	ملاحظة	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		2 700 000	2 700 000
رأس مال غير مستعان به			

علاوات واحتياطات/ إحتياطات مدمجة (1)		2 202 700	1 964 232
فارق إعادة التقييم		-	-
نتيجة صافية/ نتيجة صافية للمجمع (1)		0,00	0,00
رؤوس أموال خاصة أخرى- ترحيل من جديد		-160 252	-61 604
نتيجة السنة		503 167	273 122
مجموع رؤوس الأموال الخاصة 1		**5 245 616**	**4 875 750**
الخصوم غير الجارية			
التنازل بين الوحدات		-42 711	-186 976
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		11 717	
مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا		513 744	562 350
مجموع الخصوم غير الجارية 2		**482 749**	**375 374**
مجموع الخصوم الجارية 3		**1 143 962**	**1 249 098**
المجموع العام للخصوم		**6 872 327**	**6 500 222**

(1) تستخدم إلا لعرض القوائم المالية الموحدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الميزانية المالية – خصوم – لسنة 2016 (أنظر الملحق رقم 06)

الجدول رقم (2 - 12): حسابات النتائج للسنوات 2014 - 2016 (الوحدة ألف دج)

الحسابات	ملاحظة	2013	2014	2015	2016
رقم الاعمال		**1 140 092**	**1 412 037**	**3 001 054**	**2 351 951**
تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع		1 052 135	514 162	634 524	895 320
الإنتاج المثبت					
إعانات الإستغلال				2 250	
1- إنتاج السنة المالية		**2 192 227**	**1 926 200**	**3 637 828**	**3 211 271**
المشتريات المستهلكة		638 902	615 968	922 504	851 920
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		457 820	488 675	539 813	484 514
2- إستهلاك السنة المالية		**1 096 722**	**1 104 643**	**1 462 317**	**1 336 433**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1- 2)		**1095 506**	**821 557**	**2 175 512**	**1 874 837**
مصاريف المستخدمين		499 900	397 966	668 256	601 754

الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		40 959	40 738	70 056	45 433
4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال		**554 646**	**382 853**	**1 437 199**	**1 227 650**
المنتجات العملياتية الأخرى		9 716	26 559	13 024	104 937
المصاريف العملياتية الأخرى		19 115	16 133	38 942	27 940
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات		271 906	353 829	892 650	663 487
إسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		15 623	28 894	54 306	141 871
5- النتيجة العملياتية		**288 965**	**68 344**	**572 937**	**783 032**
المنتوجات المالية		3 040	37 606	13 604	64 586
المصاريف المالية		661	681	4 882	960
6- النتيجة المالية		**2 379**	**36 926**	**8 722**	**63 626**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**291 344**	**105 270**	**581 659**	**846 658**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			16 927	374 847	277 097
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		-7 357	-30 572	-66 310	66 393
مجموع منتجات الأنشطة العادية		**2 220 607**	**2 019 259**	**3 718 762**	**3 522 665**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**1 921 905**	**1 900 344**	**3 445 640**	**3 019 498**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**298 701**	**118 916**	**273 122**	**503 167**
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		**298 701**	**118 916**	**273 122**	**503 167**

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على جدول حسابات النتائج للمؤسسة (2014-2016) (أنظر الملحقين رقم 07 و08)

تمثل القيمة المحاسبية الصافية للأصول غير الجارية 36% إلى إجمالي الأصول في سنة 2013 وفي سنة 2014 بلغت نسبتها 42% بزيادة تقدر بـ 6% بينما في سنة 2015 عرفت إنخفاضا بقيمة 12% حيث بلغت قيمتها 30% إلى أن تصل في نهاية سنة 2016 إلى نسبة 57% كأكبر نسبة مسجلة مقارنة بالسنوات السابقة وبزيادة تقدر بـ17% بالنسبة لسنة 2015.

هذه النسب للأصول غير الجارية تعتبر صغيرة كون مؤسسة الإسمنت مؤسسة صناعية ومن المفترض أن تكون نسبتها أعلى مقارنة بالأصول الجارية، وعموما سنتطرق إلى التغيرات الحاصلة من خلال التعليق على بنود هذه الأصول عبر السنوات من 2013 إلى 2016.

أولا: التثبيتات المعنوية

هي عبارة عن برمجيات الإعلام الآلي تمثل 0,4 % من الأصول غير الجارية لسنة 2013 لتعرف تطورا حتى تصل إلى نسبة 0.11% في 2016.

ثانيا: التثبيتات المادية

تقدر القيمة المحاسبية الصافية بـ 259.37 440 363 1 دج حيث تمثل نسبتها 68 % من إجمالي الأصول غير الجارية في سنة 2013 لتنخفض قيمتها في سنة 2016 إلى 41% ويفسر هذا الإنخفاض بالزيادة الملاحظة في الأصول المالية لا غير حيث أن البنود التي تشملها التثبيتات المادية تقريبا لم تتغير تغيرا ملحوظا ويتبين ذلك كما يلي:

1- الأراضي

بقيت قيمتها ثابتة على مدار الأربعة سنوات بقيمة محاسبية صافية تقدر بـ 56 242 878.36 دج لأن الأراضي من التثبيتات غير المهتلكة كما أنها لم تتعرض لنقص في القيمة وتقدر نسبتها 4 % من التثبيتات المادية لسنة 2013 لتنخفض إلى 3% في 2016 وذلك لأن القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية إرتفعت نتيجة إقتناء تثبيتات جديدة.

2- تهييئات وترتيبات الأراضي

قيمتها الإجمالية ثابتة تقدر بـ 24 196 534.12 دج على مدى الأربعة سنوات وقدرت قيمتها الصافية بـ 00 دج في نهاية 2016 نظرا لنهاية عمرها الإنتاجي عن طريق الإهتلاك.

3- مباني

تتمثل في المباني الإدارية والصناعية وهي مستغلة جميعا من طرف المؤسسة، فهي تعتبر إستثمارات عقارية كونها غير موجهة للبيع في المستقبل على المدى الطويل، وتقدر قيمتها الصافية 581 132 807.69دج بنسبة 42% من التثبيتات المادية لسنة 2013 لتنخفض إلى 332 592 697.60 دج في سنة 2016 وذلك نتيجة الإهتلاك المتراكم فهي تحتوي على قيمة إجمالية ثابتة تقريبا على مدى السنوات الأربعة كما توضح ذلك الميزانيات المالية.

4- التثبيتات المادية الأخرى

حسب المعلومات المحصل عليها من مؤسسة الإسمنت فإن التثبيتات المادية الأخرى تشمل أيضا تجهيزات الإنتاج فقوائم الميزانية لا توجد بها حساب 215 الخاص بتجهيزات الإنتاج رغم توفر هذه التثبيتات في المؤسسة وبقيمة معتبرة إذا فهي مدرجة ضمنها حسب برنامج الإعلام الآلي المعتمد في المؤسسة، وتقدر القيمة الصافية لهذه التثبيتات في 2013 بـ720 686 298.87دج بنسبة52% لترتفع إلى 76 % بقيمة 1 234 386 698.60دج في 2016 نتيجة دخول تثبيتات جديدة للمؤسسة.

5- تثبيتات جاري إنجازها

بلغت قيمتها 51 064 348.44 دج في 2013 بنسبة 04 % لترتفع حتى تصل إلى 198 477 713.80 بنسبة 12% من التثبيتات المادية، إلا أنها في 2015 إنخفضت مقارنة بسنة 2014 وذلك لأن نسبة من هذه التثبيتات تحولت إلى تثبيتات منجزة بنسبة 100% وبالتالي تسجل في حساباتها المعنية ويرصد حساب تثبيتات جارية بتلك القيمة مما يؤدي إلى انخفاضه في الميزانية.

ثالثا:التثبيتات المالية

هي عبارة عن أموال وظفتها المؤسسة في البنك لتعزيز هيكلها المالي وتقدر بـ 334 509 509 دج في 2013 بنسبة 25% ، في سنة 2016 بلغت قيمتها 2 009 389 334.99 دج لتصل النسبة الأجمالية إلى الأصول غير الجارية 51% مما يعبر عن أهميتها في تنويع مصادر تمويلها.

المطلب الثاني: إعادة تقييم التثبيتات في شركة الإسمنت

من أجل إعادة تقييم التثبيتات لا بد من التطرق إلى طريقة الإهتلاك المطبقة في الشركة فهي تعتمد على طريقة الإهتلاك الثابت أو الخطي في حساب أقساط الإهتلاك بمعدلات مختلفة حسب نوع التثبيت كما نص عليه النظام المحاسبي المالي، حيث سيتم إختبار إعادة التقييم على ألة إنتاجية تعتمد عليها المؤسسة بشكل كبير في العملية الإنتاجية فهي تدر منافع إقتصادية معتبرة.

أولا: التثبيتات المعنية بإعادة التقييم

ينص النظام المحاسبي المالي أنه على المؤسسة التي تطبق طريقة إعادة التقييم إذا قامت بإعادة تقييم تثبيت معين لا بد من أن تطبق ذلك على جميع التثبيتات من نفس الصنف ، وهذه العملية تتطلب من المؤسسة القيام بعملية الجرد

لجميع التثبيتات الموجودة سواء عن طريق الجرد الدفتري في الوثائق المحاسبية أو الجرد الفعلي للموجودات على أرض الواقع وملاحظة ما إذا كانت هناك فروقات للقيام بتصحيحها وبالتالي تتوفر للمؤسسة قائمة كاملة عن أنواع التثبيتات الموجودة ثم تقوم بإعادة التقييم بمختلف تقنيات التقييم التي تطرقنا إليها في الجانب النظري.

وعليه فإن هناك تثبيتات يتم إستبعادها من عملية التقييم مثل التثبيتات المسجلة على شكل أعباء، حيث نص النظام المحاسبي المالي أنه يمكن للمؤسسة أن تدرج التثبيتات التي تحصلت عليها ويبلغ قيمتها الوحدوية أقل من 30 000 دج كأعباء لديها، وفي مؤسسة الإسمنت تقوم بتسجيل هذه التثبيتات في حساب مصاريف إستثنائية كمقتنيات ضعيفة القيمة (أنظر الملحق رقم 09).

وكذلك التثبيتات التي أهتلكت تماما وأصبحت قيمتها الصافية تساوي الصفر ولا تستفيد منها المؤسسة فهي تمثل خردة لا تصلح للتنازل ولا تدر منافع إقتصادية حيث تتحمل المؤسسة أعباء التخلص منها.

التثبيتات المتنازل عنها أو الممكن أن تتنازل عنها فلا تدخل في التقييم ومؤسسة الإسمنت حسب المعلومات المتحصل عنها لا تحتوي تثبيتات متنازل عنها.

أما التثبيتات الأخرى فتدخل في عملية إعادة التقييم مثل الأراضي والمباني وتجهيزات الإنتاج والتثبيتات المادية الأخرى فهناك العديد من التثبيتات الموجودة في مؤسسة الإسمنت لها قيمة محاسبية صافية تساوي الصفر ولكنها ما زالت تدر منافع إقتصادية وتساهم في عملية الإنتاج بصورة فعالة (أنظر الملحق رقم 10)، وبالتالي فإن إعادة تقييمها ضروري من أجل إعطائها قيمة جديدة تهتلك على عمر إنتاجي جديد، ذلك أن أقساط الإهتلاك بعد إعادة التقييم تقابل الإيرادات التي تحققها هذه التثبيتات تحقيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات للأعباء وهذا يمكن المؤسسة من معرفة النتيجة الحقيقية التي تأتي عن طريق هذه التثبيتات حيث قبل إعادة التقييم يتم تسجيل إلا الإيرادات فقط مما يؤدي بالمؤسسة إلى الإفصاح عن نتائج غير حقيقية لا تأحذ في الحسبان الأعباء المرتبطة بالتثبيتات.كما تتوفر المؤسسة على تثبيتات ما زالت مسجلة في المؤسسة ولها قيم محاسبية صافية مسجلة واهتلاكات متراكمة ويتضح ذلك من خلال القوائم المالية، وهي بدورها تحتاج إلى إعادة التقييم من أجل معرفة قيمتها الحقيقية نظرا للتغير في الأسعار وتغير القدرة الشرائية نتيجة التضخم، وهذا النوع من التثبيتات ما سوف نتطرق إليه في المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم.

أما فيما يخص الخصوم فإنها لا تحتوي على فارق إعادة التقييم لجميع السنوات وهذا دليل على أن مؤسسة الإسمنت تبسة لا تطبق طريقة إعادة التقييم وإنما تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم أصولها.

ثانيا: المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم في مؤسسة الإسمنت

بعد الإطلاع على بعض المعلومات المتعلقة بالتثبيتات في المؤسسة في مصلحة المحاسبة تم إختيار تثبيت مادي تحصلت عليه المؤسسة لتقوية عمل الفرن وينتمي إلى صنف تجهيزات الإنتاج، وذلك لإختبار إعادة التقييم بتطبيق طريقة إعادة التقييم في تاريخ 2014/12/31 ،وللإشارة فإن جميع التثبيتات في المؤسسة لم تتعرض لنقص أوإنخفاض في القيمة.

وتتمثل المعلومات المتعلقة بالآلة محل الدراسة والتي تصنف في حساب تجهيزات الإنتاج تحت رقم 215210 كما يلي:

- تاريخ الإقتناء: 2012/03/04
- التكلفة الأصلية = 68 261 221,42 دج
- العمر الإنتاجي = 10 سنوات

الجدول رقم (2 - 13): إهتلاك الآلة من 2012 إلى 2016

السنة	تكلفة أول المدة	الإهتلاك السابق	إهتلاك السنة	الإهتلاك المتراكم	نقص القيمة	القيمة الصافية
2012	68 261 221,42	0,00	5 688 435,10	5 688 435,10	0,00	62 272 786,32
2013	62 272 786,32	5 688 435,10	6 826 122,14	12 514 557,24	0,00	55 746 664,18
2014	55 746 664,18	12 514 557,24	6 826 122,14	19 340 679,38	0,00	48 920 542,04
2015	48 920 542,04	19 340 679.38	6 826 122,14	26 166 801,52	0,00	42 094 419,90
2016	42 094 419,90	26 166 801,52	6 826 122,14	32 992 923,66	0,00	35 268 297,76

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثيقة تسيير التثبيتات بالمؤسسة (أنظر الملحق رقم 11)

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة المحاسبية الصافية في نهاية سنة 2014 = 48 920 542,04 دج ولقد تم تحديد القيمة السوقية الإفتراضية للآلة بالتنسيق مع مصلحة المحاسبة في المصنع بقيمة 61 200 000,00دج في تاريخ 2014/12/31.

1- حساب معامل إعادة التقييم

معامل إعادة التقييم = القيمة السوقية / القيمة المحاسبية الصافية

معامل إعادة التقييم = 61 200 000,00 / 48 920 542,04 = 1,25

قيمة الآلة بعد إعادة التقييم = القيمة الأصلية × معامل إعادة التقييم

قيمة الآلة بعد إعادة التقييم = 68 261 221,42 × 1,25 = 85 326 526,78 دج

الإهتلاك المتراكم بعد إعادة التقييم = الإهتلاك المتراكم لسنة 2014 × معامل إعادة التقييم

الإهتلاك المتراكم بعد إعادة التقييم = 19 340 679,38 × 1,25 = 24 175 849,23 دج

2- عرض جدول الإهتلاك بعد إعادة التقييم

تطرح أقساط الإهتلاك المحسوبة بطريقة عادية كأعباء للدورات المتبقية بعد إعادة التقييم، أما عن مدة المنفعة للأصل المعاد تقييمه فقد حدد النظام المحاسبي المالي حسب المادة 8 من الفصل الأول الحالات التالية:

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

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

وعليه فبما أن المدة المتبقية بعد 2014/12/31 أكبر من مدة منفعة التجهيزات فإن أقساط الإهتلاك الجديدة توزع بطريقة عادية على السنوات المتبقية للأصل.

الجدول رقم (2 - 14): جدول الإهتلاك بعد إعادة التقييم من 2012 إلى 2016

السنة	القيمة المعاد تقييمها	الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2012	85 326 526,78	7 110 543,89	7 110 543,89	78 215 982,89
2013	85 326 526,78	8 532 652,67	15 643 196,56	69 683 330,22
2014	85 326 526,78	8 532 652,67	**24 175 849.23**	61 150 677,55
2015	85 326 526,78	**8 532 652,67**	32 708 501,90	52 618 024,88
2016	85 326 526,78	**8 532 652,67**	41 241 154,57	44 085 372,21

3- التسجيل المحاسبي في يومية شركة الإسمنت

681520	281520	2014/12/31 ح/ مخصصات الإهتلاك ..... ح/ إهتلاك التجهيزات قسط الإهتلاك السنوي	6 826 122,14	6 826 122,14
215120	281520 105	ح/ تجهيزات الإنتاج ح/ إهتلاك التجهيزات ح/ فارق إعادة التقييم تصحيح الإهتلاك وتسجيل الفارق	17 065 305,36	4 835 169,85 12 230 135,51

وفي ما يلي عرض للفروقات التي حدثت في القيمة المحاسبية الصافية قبل وبعد إعادة التقييم

الجدول رقم (2 - 15): مقارنة القيمة المحاسبية الصافية قبل وبعد إعادة التقييم

السنة	القيمة الصافية قبل إعادة التقييم	القيمة الصافية بعد إعادة التقييم	الفرق	الفرق بين السنوات
2012	62 272 786,32	78 215 982,89	15 943 196,57	-
2013	55 746 664,18	69 683 330,22	13 936 666,04	2 006 530,53
2014	48 920 542,04	61 150 677,55	**12 230 135,51**	1 706 530,53
2015	42 094 419,90	52 618 024,88	10 523 604,98	**1 706 530,53**
2016	35 268 297,76	44 085 372,21	8 817 074,45	**1 706 530,53**

نلاحظ من خلال الجدول أنه في نهاية **2014** فارق إعادة التقييم = **12 230 135,51** دج

المطلب الثالث: تأثير إعادة التقييم على القوائم المالية

إن القيم الجديدة المتحصل عليها بعد إعادة التقييم لها تأثير على الميزانية حيث أن القيود المحاسبية المسجلة وتصحيح الفارق يظهر في الميزانية المالية لسنة **2014**، أما أقساط الإهتلاك الجديدة فتسجل في القوائم المالية للسنوات اللاحقة والمتمثلة في سنتي **2015** و**2016.** ولقد تم في هذه الدراسة إعتماد ميزانيات مختصرة تعتمد على قيمة التثبيتات المادية الأخرى في القوائم المالية للمؤسسة وما يقابلها من رؤوس الأموال لتحقيق التوازن.

أولا: تأثير إعادة التقييم على الميزانية المالية لسنة 2014

يسجل فارق إعادة التقييم في الميزانية المالية في نهاية سنة2014، حيث تسجل قيمة الفارق في الخصوم في حساب فارق إعادة التقييم وفي جهة الأصول تزيد قيمة التثبيتات المادية الأخرى بقيمة الفارق على النحو التالي:

الجدول رقم (2 - 16): الميزانية المالية المختصرة بعد إعادة التقييم في سنة 2014

الأصول	القيمة الصافية	الخصوم	القيمة الصافية
تثبيتات مادية أخرى	998 542 009,67	رؤوس الأموال	998 542 009,67
إضافة الفرق	12 230 135,51	فارق إعادة التقييم	12 230 135,51
المجموع	**1 010 772 145,18**	**المجموع**	**1 010 772 145,18**

وعليه فإنه بإضافة فارق إعادة التقييم إلى جهة الخصوم مضافا إلى مبلغ رؤوس الأموال وبزيادة القيمة الصافية للتثبيتات بقيمة الفارق يحدث التوازن في الميزانية بتساوي المجموع العام للأصول والخصوم .

ثانيا: تأثير إعادة التقييم على النتيجة (2015 – 2016)

كما بينا سابقا فإن أقساط الإهتلاك الجديدة تسجل في السنوات اللاحقة بعد إعادة التقييم والمتمثلة في سنتي 2015 و2016.

1- تأثير قسط الإهتلاك في سنة 2015

أ- بالنسبة لجدول حسابات النتائج لسنة 2015

تقوم المؤسسة بعد إعادة التقييم بتسجيل قسط الإهتلاك الجديد في يومية المؤسسة بتاريخ **2015/12/31** حيث يظهر في جدول حسابات النتائج في حساب مخصصات الإهتلاكات والمؤونات كعبء خاص بالدورة المالية لهذه السنة كما يلي: **قسط الإهتلاك لسنة 2015**

681520	281520	2015/12/31 ح/ مخصصات الإهتلاك ..... ح/ إهتلاك التجهيزات قسط الإهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم	8 532 652,67	8 532 652,67

بعد تسجيل قسط الإهتلاك فإن نتيجة الدورة المالية تنخفض بمقدار القسط الجديد وذلك بعد طرح مجموع منتجات الأنشطة العادية من مجموع أعباء الأنشطة العادية.

ونظرا لأن نتيجة الدورة لسنة **2015** مقفلة، فإن مؤسسة الإسمنت في نهاية هذه السنة قامت بتسجيل قسط الإهتلاك القديم لأنها لا تطبق طريقة إعادة التقييم، وعلى هذا الأساس فإن التأثير الحقيقي للقسط الجديد على النتيجة يتمثل في الفرق بين قسط الإهتلاك بعد إعادة التقييم وقسط الإهتلاك قبل إعادة التقييم كما يلي:

قسط الإهتلاك بعد إعادة التقييم(**2015**)	قسط الإهتلاك قبل إعادة التقييم (**2015**)	الفرق
8 532 652,67	6 826 122,14	**1 706 530,53**

إن قسط الإهتلاك الجديد أكبر من قسط الإهتلاك قبل إعادة التقييم وذلك يزيد في مخصصات الإهتلاكات والمؤونات بمقدار الفرق المحسوب مما يؤدي إلى إنخفاض النتيجة بنفس القيمة وهذا راجع إلى أن عملية إعادة التقييم بالزيادة تزيد في قيمة أقساط الإهتلاك مما يؤدي إلى إرتفاع الأعباء مقابل النواتج الأمر الذي يخفض في النتيجة.

ومنه نستنتج أن عملية إعادة التقييم بالزيادة أدت إلى خسارة في النتيجة في سنة **2015** بقيمة **1 706 530,53 دج.**

ب– بالنسبة للميزانية المالية لسنة 2015

إن مبلغ الخسارة الذي ظهر في جدول حسابات النتائج يظهر في جهة الخصوم بإشارة سالبة ويتضح ذلك كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية الأخرى بعد طرح قسط إهتلاك سنة **2015**

= 1 010 772 145,18 - 8 532 652,67 = 1 002 239 492,51

الجدول رقم (2 - 17): الميزانية المالية المختصرة بعد إعادة التقييم لسنة 2015

الأصول	**القيمة الصافية**	**الخصوم**	**المبلغ**
التثبيتات المادية الأخرى	1 010 772 145,18	رؤوس الأموال	998 542 009,67
قسط الإهتلاك	(8 532 652,67)	فارق إعادة التقييم	12 230 135,51
		النتيجة الصافية	8 532 652,67-
المجموع	**1 002 239 492,51**	**المجموع**	**1 002 239 492,51**

لقد تم طرح قسط الإهتلاك الجديد بعد إعادة التقييم في جهة الأصول حيث انخفضت القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات بمقدار قيمة القسط الجديد وفي جهة الخصوم تم تسجيل نفس القيمة كخسارة متأتية من جدول حسابات النتائج وبالتالي حدث توازن في الميزانية.

وبما أن الميزانية المالية مقفلة في نهاية سنة **2015** وفي هذه السنة تم طرح أقساط الإهتلاك القديمة قبل إعادة التقييم فإن قيمة الإنخفاض الحقيقة في النتيجة تظهر بالفرق بين القسط بعد إعادة التقييم والقسط قبل إعادة التقييم كما تم تبيين ذلك في جدول حسابات النتائج كالتالي:

قسط الإهتلاك بعد إعادة التقييم **2015**	قسط الإهتلاك قبل إعادة التقييم **2015**	الفرق
8 532 652,67	6 826 122,14	**1 706 530,53**

وعليه نستنتج أن في سنة 2015 حدثت خسارة بقيمة **1 706 530,53** أثرت في النتيجة بالإنخفاض نتيجة إعادة التقييم.

2- تأثير قسط الإهتلاك في سنة 2016

أ- بالنسبة لجدول حسابات النتائج لسنة 2016

بنفس الطريقة التي تمت في سنة 2015 تقوم المؤسسة بتسجيل قسط الأهتلاك الجديد في نهاية 2016 كعبء للدورة المالية.

قسط الإهتلاك لسنة 2016

681520	281520	2016/12/31 ح/ مخصصات الإهتلاك ..... ح/ إهتلاك التجهيزات قسط الإهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم	8 532 652,67	8 532 652,67

كما هو موضح في التسجيل المحاسبي فإن قسط الإهتلاك يظهر في حسابات النتائج كعبء وبما أن قسط الإهتلاك الجديد سنوي وهو نفس القسط المسجل في 2015 فإنه سوف يحدث تأثير في النتيجة بمقدار القسط المسجل، وحسب القوائم المالية لمؤسسة الإسمنت فإن جدول حسابات النتائج مقفل في نهاية السنة المالية بعد تسجيل

قسط الإهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم وهو نفس القسط المسجل في 2015 ، وعليه فإنه في سنة 2016 تظهر خسارة بنفس الفارق الذي تم حسابه في 2015 كما يلي:

قسط الإهتلاك بعد إعادة التقييم 2016	قسط الإهتلاك قبل إعادة التقييم 2016	الفرق
8 532 652,67	6 826 122,14	**1 706 530,53**

نستنتج أنه في سنة 2016 تم تسجيل خسارة يقيمة **1 706 530,53** في نتيجة المؤسسة بعد إرتفاع قسط الإهتلاك وهي نفس القيمة في 2015 وذلك راجع لأن المؤسسة تتبع طريقة القسط الثابت في الإهتلاك وبالتالي حصلنا على نفس النتائج المحصل عليها في سنة 2015.

ب- بالنسبة للميزانية المالية لسنة 2016

بنفس الطريقة السابقة فإن الأرصدة الخاصة بالتثبيتات تظهر في الميزانية المالية لجميع السنوات ففي 2016 نطرح قسط الإهتلاك من القيمة المحاسبية الصافية في نهاية 2015.

1 002 239 492,51 - 8 532 652,67 = 993 706 839,84

الجدول رقم (2 - 18): الميزانية المالية المختصرة بعد إعادة التقييم لسنة 2016

الأصول	القيمة الصافية	الخصوم	المبلغ
التثبيتات المادية الأخرى	1 002 239 492,51	رؤوس الأموال	998 542 009,67
		فارق إعادة التقييم	12 230 135,51
قسط الإهتلاك السنوي	(8 532 652,67)	الترحيل من جديد	8 532 652,67-
		النتيجة الصافية	8 532 652,67-
المجموع	**993 706 839,84**	**المجموع**	**993 706 839,84**

نفس المعالجة في سنة 2015 تم طرح قسط الإهتلاك السنوي من القيمة المحاسبية الصافية في جهة الأصول والذي يقابله في جهة الخصوم نتيجة سالبة بنفس القيمة، إلا أنه في ميزانية 2016 تم ترحيل نتيجة سنة 2015 في حساب 11 (الترحيل من جديد) والذي تسجل فيه خسائر وأرباح السنوات السابقة وبذلك حدث التوازن في الميزانية المالية، وهذا تماشيا مع مبدأ إستقلالية الدورات فكل سنة مالية تظهر فيها إلا الأرباح والخسائر المتعلقة بتلك الدورة فقط وتجنب المؤسسة تسجيل النتائج بطريقة تراكمية.

وبعد طرح قسط الإهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم بسبب إقفال الميزانية المالية على تلك الأقساط يظهر الفرق الذي يمثل الإنخفاض الحقيقي بعد تسجيل الأقساط الجديدة.

قسط الإهتلاك بعد إعادة التقييم 2016	قسط الإهتلاك قبل إعادة التقييم 2016	الفرق
8 532 652,67	6 826 122,14	**1 706 530,53**

نفس الفارق في جدول حسابات النتائج.

إذن نلاحظ أن النتيجة الصافية المحصل عليها بعد إعادة التقييم في سنة 2015 و2016 قد انخفضت وبنفس القيمة وذلك راجع لوجود فارق إعادة تقييم موجب تم إستهلاكه على عدد السنوات المتبقية وهذا أدى إلى إرتفاع أقساط الإهتلاك وبالتالي إرتفاع أعباء الأنشطة العادية مقابل النواتج، ومن هنا يتضح لنا أهمية إعادة التقييم في تحديد النتيجة الحقيقية عند إرتفاع أسعار التثبيتات.

وعليه إن عدم إعتماد المؤسسة على طريقة إعادة التقييم سوف ينتج عنه أثار سلبية نذكر منها ما يلي:

- تضخيم نتيجة الدورة عند حساب أقساط الإهتلاك باعتماد التكلفة التاريخية في ظل إرتفاع الأسعار الحالية وهذا يحمل المؤسسة تسديد ضرائب مرتفعة؛

- إنخفاض القدرة على التمويل الذاتي لتمويل الإستثمارات لأن الإهتلاكات المتراكمة قبل إعادة التقييم تكون غير كافية في المستقبل نتيجة إرتفاع الأسعار باعتبار أن الإهتلاكات جزء من التمويل الذاتي للمؤسسة؛

- عدم تسجيل الأصول غير الجارية بقيمتها الحقيقية يؤثر على دور الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في المؤسسة وهذا يؤثر سلبا على مستخدمي القوائم المالية.

خاتمة الفصل الثاني

تم خلال هذا الفصل دراسة حالة لشركة إسمنت تبسة للوقوف على الطريقة المعتمدة في إعادة تقييم الأصول غير الجارية، وتبين من خلال عرض القوائم المالية أن المؤسسة لا تطبق طريقة إعادة التقييم وإنما تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية، كما أن المؤسسة لم تتعرض إلى حالة من حالات إنخفاض القيمة، لذلك وجدنا صعوبة في تطبيق التسويات التي تم التطرق لها في الجانب النظري، ومن أجل إعطاء صورة حقيقة عن تأثير طريقة إعادة التقييم على المركز المالي للمؤسسة تم من خلال المعالجة المحاسبية إختبار إعادة التقييم على تثبيت ينتمي إلى صنف تجهيزات الإنتاج، وتبين من خلال الدراسة تأثير إعادة تقييم هذا التثبيت على النتيجة الصافية للمؤسسة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

من خلال دراسة هذا البحث الذي يحمل عنوان أثر التقييم الدوري للأصول غير الجارية على المركز المالي للمؤسسة، والذي تمحورت إشكاليته حول مدى تأثير التقييم الدوري أو إعادة تقييم الأصول غير الجارية على المركز المالي للمؤسسة، ولمعالجة هذه الإشكالية تم التعرض إلى فصلين لمحاولة الإلمام بجميع حيثيات البحث، وكأي بحث فإنه يستلزم خاتمة إنطلاقا من ملخص لمحتوى هذين الفصلين فنتائج إختبار الفرضيات ثم النتائج العامة، وصولا إلى التوصيات والإقتراحات، وأخيرا إلى آفاق البحث.

1- الملخص

لقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني في إطار الإصلاحات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر في الفترة الأخيرة وذلك بوضع معايير محاسبية وطنية شكلت في مضمونها إطارا تصوريا للمحاسبة المحلية، مسترشدة في ذلك بالمعايير المحاسبية الدولية خاصة في مجال تقييم الأصول.

تعتبر الأصول غير الجارية من العناصر المعتبرة التي تتشكل منها القوائم المالية في كثير من المؤسسات، حيث تمثل أصول طويلة الأجل بالنسبة للمؤسسة فهي بمثابة المصدر المدر للأرباح، ولأهميتها وضعت لها معايير محاسبية خاصة بها فهناك معيار خاص بالتثبيتات المعنوية، معيار خاص بالتثبيتات العينية بالإضافة إلى معايير تستعمل عند معالجة التثبيتات المالية.

التكلفة التاريخية هي مبدأ من مبادئ المحاسبة ويعتمد عليها معظم المؤسسات كأساس للتقييم إلا أن التطورات التي يشهدها العالم والإنفتاح الإقتصادي جعل المهتمين بالفكر المحاسبي يتخلون على هذه الطريقة، لتحل محلها بدائل في التقييم منها طريقة إعادة التقييم أو ما يعرف بالقيمة العادلة، التي تهدف إلى إعطاء صورة صادقة وحقيقية للقوائم المالية، وإعادة التقييم بالنسبة للأصول غير الجارية تعتمد على تقنيات معينة في التقييم تناسب كل نوع من أنواع التثبيتات.

تبين بوضوح إعتماد النظام المحاسبي في الجزائر لطريقة إعادة التقييم فحسب المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم خصصت حسابات خاصة بذلك إلا أن هذه الطريقة ليست إجبارية وإنما إختيارية بالنسبة للمؤسسات ففي حالة إعتمادها يصبح تطبيقها دوريا إجباري تماشيا مع مبدأ ثبات الطرق، كما تبين أن لعملية إعادة التقييم تأثير في القوائم المالية. وبالنسبة لمؤسسة الإسمنت تبين عدم تطبيقها لطريقة إعادة التقييم لأسباب تسييرية خاصة بالمؤسسة.

2- إختبار الفرضيات

أ- تدور الفرضية الأولى حول ضرورة وجود النظام المحاسبي المالي وتوافقه مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعادة التقييم حتى يكون العمل المحاسبي منظم وسليم وهذا ما تأكد، حيث أن النظام المحاسبي المالي يحتل مكانا رئيسيا من خلال إطاره التصوري المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

ب- تتمركز الفرضية الثانية حول أن التقييم الدوري للأصول غير الجارية من شأنه أن يعطي صورة حقيقية عن القوائم المالية وأقرب إلى الواقع ومن خلال البحث تم التوصل إلى أن إعادة التقييم في المؤسسة تعطي للتثبيتات قيم محاسبية صافية جديدة سواء في حالة الإنخفاض أو الزيادة وهذا التغير في القيم يعبر عن عدالة القوائم المالية بعد إعادة التقييم بتسجيل حسابات التثبيتات بقيم سوقية تتماشى مع التغيرات في الأسعار والقدرة الشرائية للنقود عبر السنوات.

ج- تدور الفرضية الثالثة حول أن إعادة التقييم يؤثر سلبا أو إيجابا على المركز المالي للمؤسسة وهذا ما تم تأكيده من خلال إختبار إعادة التقييم الذي تم في مؤسسة الإسمنت ففي حالة زيادة القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم للتثبيتات تنخفض النتيجة الصافية وبالرغم من أن القوائم لا تحتوي على إنخفاض في القيمة فحسب الدراسة فإن حالة الإنخفاض تؤثر هي كذلك في الأرباح بالزيادة والنقصان سواء عند تشكيل المؤونة أو عند الأسترجاع كما تم توضيحه في الجانب النظري.

3- نتائج البحث

من خلال إستعراض مختلف عناصر الفصول المشكلة لموضوع البحث تم إستخلاص النتائج الآتية:

أ- يعتبر النظام المحاسبي المالي الموجه الأساسي لعمل المؤسسات الإقتصادية ويلعب دورا أساسيا في تحقيق إستقرارها لما جاء به من معايير متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية.

ب- إن الأصول غير الجارية من أهم مكونات عناصر الميزانية والأصول بصفة خاصة، لاشتمالها على قيم معتبرة ولما تدره من منافع إقتصادية تساهم بنسبة كبيرة في أرباح المؤسسة.

ج- تعتبر طريقة إعادة التقييم للأصول غير الجارية من أهم الطرق التي يوصي بها المهتمون بالفكر المحاسبي خاصة النظام المحاسبي المالي، فهي تهدف إلى الإفصاح عن عناصر القوائم المالية بقيمها الحقيقية الجارية التي تواكب التطورات والتغيرات في الأسعار، وتجنب التآكل السريع للأصول غير الجارية عبر الزمن نتيجة إعتماد التكلفة التاريخية فالقيمة العادلة تسمح باستغلال أطول للأصول.

د- إن إعادة تقييم الأصول غير الجارية لها تأثير مباشر في القوائم المالية للمؤسسة فعند تسجيل التثبيتات بقيمتها الجديدة تزيد قيمة الأصول والخصوم بمقدار فارق إعادة التقييم في تاريخ التقييم في حالة الزيادة وعند توزيع هذا الفارق على السنوات المتبقية من عمر الأصل فإن النتيجة تتأثر بالإنخفاض نتيجة إرتفاع أقساط الإهتلاك وتتأثر النتيجة بالإنخفاض نتيجة إنخفاض قيمة الأصل في حالة نقص القيمة كما أنها تزيد عند الإسترجاع.

4- التوصيات

من خلال التعرض لمختلف جوانب البحث تبين أهمية إعادة التقييم للأصول غير الجارية وتأثيرها على المركز المالي، ومن أجل تطبيق أمثل لهذه الطريقة يمكن طرح بعض الإقتراحات المتواضعة منها:

أ- تحديث المعلومات حول إعادة تقييم الأصول غير الجارية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية؛

ب- ضرورة إنشاء سوق نشط وفعال يشجع المؤسسات على تطبيق طريقة إعادة التقييم؛

ج- التنسيق بين البحوث العلمية والخبرة العملية في مجال إعادة التقييم.

5- آفاق البحث

نظرا للنقائص التي لا يخلو منها البحث بسبب عدم تناوله بالتفصيل يمكن إقتراح إشكاليات أخرى قي هذا المجال نذكر منها:

أ- دراسة مختلف بدائل التقييم المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي والمشاكل المتعلقة بتطبيقها في ظل البيئة الجزائرية؛

ب- مدى تقيد المؤسسات الجزائرية بتطبيق طريقة إعادة التقييم؛

ج- أهمية دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم.

الملاحق

Bilan Actif

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 099812058209320

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIF NON COURANT					
Ecarts d'acquisitions (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		42 620 596,64	34 875 650,70	**7 744 945,94**	8 233 800,30
Immobilisations corporelles		9 625 169 346,71	8 069 429 299,36	**1 555 740 047,35**	1 363 440 259,37
Terrains		56 242 878,36		56 242 878,36	56 242 878,36
Agencement et installation terrain		24 196 534,12	18 845 910,72	5 350 623,40	5 378 274,45
Batiments		1 814 392 961,63	1 318 788 425,71	495 604 535,92	581 132 807,69
Autres Immobilisation corporelles		7 730 336 972,60	6 731 794 962,93	998 542 009,67	720 686 298,87
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		99 562 891,32		**99 562 891,32**	51 064 348,44
Immobilisations Financieres		545 556 001,66		**545 556 001,66**	509 509 334,99
Titres mis en equivalence					
Autres participations et creances rattachées					
Autres titres immobilisés				545 556 001,66	509 509 334,99
Prets et autres actifs financiers non courants		545 556 001,66		92 761 885,28	57 091 856,09
Impots differés actif		92 761 885,28			
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 405 670 721,61	8 104 304 950,06	**2 301 365 771,55**	1 989 339 599,19
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 439 507 604,00	6 575 758,30	1 432 931 845,70	1 275 752 688,98
Creances et emplois assimilés					
Clients		49 170 980,29		49 170 980,29	18 891 644,20
Autres débiteurs		20 568 348,61		20 568 348,61	29 601 391,42
Impots et assimilés		11 120 083,23		11 120 083,23	90 674 430,72
Autres creances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimileés					
Placement et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		1 559 385 638,20		1 559 385 638,20	2 065 095 837,41
TOTAL ACTIF COURANT		3 079 752 654,33	6 575 758,30	**3 073 176 896,03**	3 480 015 992,73
TOTAL GENERAL ACTIF		13 485 423 375,94	8 110 880 708,36	**5 374 542 667,58**	5 469 355 591,92

Bilan Passif

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal : 099812058209320

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		2 700 000 000,00	2 700 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et reserves/{reserves consolidées{1]]		1 738 313 438,87	1 136 944 308,05
Ecart de réevaluation			
Ecart d'équivalence {1]			
Resultat net / {resultat net part du groupe{1]]		0,00	0,00
Autres capitaux propres-report a nouveau		-12 561 384,45	-25 496 198,98
Resultat de l'exercice		118 915 536,45	298 701 424,92
Part des societés consolidante{1]			
Part des minoritaires{1]			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**4 544 667 590,88**	**4 110 149 533,99**
PASSIFS NON COURANT			
Laison inter unités		96 725 565,13	585 291 655,31
Emprunts et dettes financieres			
Impots {differés et provisionnés]		5 098 333,33	
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance		324 006 264,04	289 508 593,17
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**425 830 162,50**	**874 800 248,48**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		194 026 473,64	176 266 422,33
Impots		35 955 274,66	31 876 400,54
Autres dettes		173 825 148,48	276 262 986,58
Tresorerie passif		238 017,43	
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**404 044 914,21**	**484 405 809,45**
TOTAL GENERAL PASSIF		**5 374 542 667,59**	**5 469 355 591,92**
{1} a utiliser uniquememt pour la presentation des etats financiers consolidés			

Bilan Actif

Arrêté à : Décembre < Etat Définitif >
Identifient Fiscal : 099812058209320

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIF NON COURANT					
Ecarts d'acquisitions (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		43 398 129,51	37 757 185,02	**5 640 944,49**	7 744 945,94
Immobilisations corporelles		10 041 895 017,11	8 413 340 989,66	**1 628 554 027,45**	1 555 740 047,35
Terrains		56 242 878,36		56 242 878,36	56 242 878,36
Agencement et installation terrain		24 196 534,12	24 196 534,12	0,00	5 350 623,40
Batiments		1 819 098 495,30	1 406 237 530,47	412 860 964,83	495 604 535,92
Autres Immobilisation corporelles		8 142 357 109,33	6 982 906 925,07	1 159 450 184,26	998 542 009,67
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		83 075 159,45		**83 075 159,45**	99 562 891,32
Immobilisations Financieres		9 389 334,99		**9 389 334,99**	545 556 001,66
Titres mis en equivalence					
Autres participations et creances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants		9 389 334,99		9 389 334,99	545 556 001,66
Impots différés actif		153 973 738,41		153 973 738,41	92 761 885,28
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 331 731 379,47	8 451 098 174,68	**1 880 633 204,79**	2 301 365 771,55
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 461 132 506,64	41 625 140,05	1 419 507 366,59	1 432 931 845,70
Creances et emplois assimilés					
Clients		60 374 806,76		60 374 806,76	49 170 980,29
Autres débiteurs		32 768 264,88		32 768 264,88	20 568 348,61
Impots et assimilés		25 615 252,76		25 615 252,76	11 120 083,23
Autres creances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimileés					
Placement et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		3 081 322 881,09		3 081 322 881,09	1 559 385 638,20
TOTAL ACTIF COURANT		4 661 213 712,13	41 625 140,05	**4 619 588 572,08**	3 073 176 896,03
TOTAL GENERAL ACTIF		14 992 945 091,60	8 492 723 314,73	**6 500 221 776,87**	5 374 542 667,58

Bilan Passif

Arrêté à : Décembre < Etat Définitif >

Identifient Fiscal : 099812058209320

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		2 700 000 000,00	2 700 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et reserves/{reserves consolidées{1]]		1 964 231 652,35	1 738 313 438,87
Ecart de réevaluation			
Ecart d'équivalence {1]			
Resultat net / {resultat net part du groupe{1]]		0,00	0,00
Autres capitaux propres-report a nouveau		-61 604 018,56	-12 561 384,45
Resultat de l'exercice		273 122 098,45	118 915 536,45
Part des societés consolidante{1]			
Part des minoritaires{1]			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**4 875 749 732,24**	**4 544 667 590,88**
PASSIFS NON COURANT			
Laison inter unités		-186 976 379,67	96 725 565,13
Emprunts et dettes financieres			
Impots {differés et provisionnés]			5 098 333,33
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance		562 350 478,63	324 006 264,04
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**375 374 098,96**	**425 830 162,50**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		228 346 270,72	194 026 473,64
Impots		56 706 776,55	35 955 274,66
Autres dettes		964 044 898,40	173 825 148,48
Tresorerie passif			238 017,43
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1 249 097 945,67**	**404 044 914,21**
TOTAL GENERAL PASSIF		**6 500 221 776,87**	**5 374 542 667,59**
(1) a utiliser uniquememt pour la presentation des etats financiers consolidés			

Bilan Actif

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 099812058209320

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIF NON COURANT					
Ecarts d'acquisitions (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		43 398 129,51	39 089 990,93	**4 308 138,58**	5 640 944,49
Immobilisations corporelles		10 405 109 010,46	8 781 886 735,90	**1 623 222 274,56**	1 628 554 027,45
Terrains		56 242 878,36		56 242 878,36	56 242 878,36
Agencement et installation terrain		24 196 534,12	24 196 534,12	0,00	0,00
Batiments		1 819 098 495,30	1 486 505 797,70	332 592 697,60	412 860 964,83
Autres Immobilisation corporelles		8 505 571 102,68	7 271 184 404,08	1 234 386 698,60	1 159 450 184,26
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		198 477 713,80		**198 477 713,80**	83 075 159,45
Immobilisations Financieres		2 009 389 334,99		**2 009 389 334,99**	9 389 334,99
Titres mis en equivalence					
Autres participations et creances rattachées					
Autres titres immobilisés		1 000 000 000,00		1 000 000 000,00	
Prets et autres actifs financiers non courants		1 009 389 334,99		1 009 389 334,99	9 389 334,99
Impots differés actif		99 217 861,72		99 217 861,72	153 973 738,41
TOTAL ACTIF NON COURANT		12 755 592 050,48	8 820 976 726,83	**3 934 615 323,65**	1 880 633 204,79
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 673 783 188,60	71 308 811,59	1 602 474 377,01	1 419 507 366,59
Creances et emplois assimilés					
Clients		76 191 541,55		76 191 541,55	60 374 806,76
Autres débiteurs		124 301 089,35		124 301 089,35	32 768 264,88
Impots et assimilés		77 693 241,25		77 693 241,25	25 615 252,76
Autres creances et emplois assimilés		61 666 666,66		61 666 666,66	
Disponibilités et assimileés					
Placement et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		995 384 621,92		995 384 621,92	3 081 322 881,09
TOTAL ACTIF COURANT		3 009 020 349,33	71 308 811,59	**2 937 711 537,74**	4 619 588 572,08
TOTAL GENERAL ACTIF		15 764 612 399,81	8 892 285 538,42	**6 872 326 861,39**	6 500 221 776,87

Bilan Passif

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal : 099812058209320

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		2 700 000 000,00	2 700 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et reserves/{reserves consolidées{1]]		2 202 700 488,19	1 964 231 652,35
Ecart de réevaluation			
Ecart d'équivalence {1]			
Resultat net / {resultat net part du groupe{1]]		0,00	0,00
Autres capitaux propres-report a nouveau		-160 251 876,15	-61 604 018,56
Resultat de l'exercice		503 167 338,69	273 122 098,45
Part des societés consolidante{1]			
Part des minoritaires{1]			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**5 245 615 950,74**	**4 875 749 732,24**
PASSIFS NON COURANT			
Laison inter unités		-42 711 048,13	-186 976 379,67
Emprunts et dettes financieres			
Impots {differés et provisionnés]		11 716 666,33	
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance		513 743 615,67	562 350 478,63
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**482 749 233,87**	**375 374 098,96**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		463 710 656,40	228 346 270,72
Impots		235 288 573,10	56 706 776,55
Autres dettes		444 962 447,28	964 044 898,40
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1 143 961 676,78**	**1 249 097 945,67**
TOTAL GENERAL PASSIF		**6 872 326 861,39**	**6 500 221 776,87**
{1} a utiliser uniquememt pour la presentation des etats financiers consolidés			

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal : 099812058209320

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		**1 412 037 293,47**	**1 140 091 907,03**
Variation stocks produits finis et en cours		514 162 419,01	1 052 135 407,92
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 926 199 712,48**	**2 192 227 314,95**
Achats consommés		615 967 889,30	638 902 010,02
Services extérieurs et autres consommations		488 674 709,87	457 819 723,88
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**1 104 642 599,17**	**1 096 721 733,90**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**821 557 113,31**	**1 095 505 581,05**
Charges de personnel		397 966 017,04	499 900 116,43
Impôts, taxes et versements assimilés		40 737 922,78	40 959 237,07
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**382 853 173,49**	**554 646 227,55**
Autres produits opérationnels		26 558 691,07	9 715 993,39
Autres charges opérationnelles		16 132 509,42	19 114 880,14
Dotations aux amortissements et provisions		353 829 244,29	271 905 504,06
Reprise sur pertes de valeur et provisions		28 894 372,89	15 623 305,92
V RESULTAT OPERATIONNEL		**68 344 483,74**	**288 965 142,66**
Produits financiers		37 606 480,54	3 040 027,88
Charges financieres		680 552,95	660 984,95
VI RESULTAT FINANCIER		**36 925 927,59**	**2 379 042,93**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**105 270 411,33**	**291 344 185,59**
Impots exigibles sur resultats ordinaires		16 926 570,74	
Impots differés {variation]sur resultats ordinaires		-30 571 695,86	-7 357 239,33
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2 019 259 256,98**	**2 220 606 642,14**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 900 343 720,53**	**1 921 905 217,22**
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**118 915 536,45**	**298 701 424,92**
Elements extraordinaires{produits] a preciser			
Elements extraordinaires{charges] a preciser			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**118 915 536,45**	**298 701 424,92**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires{1]			
Part du groupe {1]			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal : 099812058209320

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		**2 351 951 193,66**	**3 001 054 481,55**
Variation stocks produits finis et en cours		859 319 655,66	634 523 934,85
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			2 250 000,00
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**3 211 270 849,32**	**3 637 828 416,40**
Achats consommés		851 919 798,60	922 503 962,12
Services extérieurs et autres consommations		484 513 633,11	539 812 844,59
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**1 336 433 431,71**	**1 462 316 806,71**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**1 874 837 417,61**	**2 175 511 609,69**
Charges de personnel		601 753 825,62	668 256 467,97
Impôts, taxes et versements assimilés		45 433 444,44	70 056 432,34
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**1 227 650 147,55**	**1 437 198 709,38**
Autres produits opérationnels		104 936 817,99	13 023 790,63
Autres charges opérationnelles		27 939 673,43	38 942 101,52
Dotations aux amortissements et provisions		663 486 535,43	892 649 515,53
Reprise sur pertes de valeur et provisions		141 870 927,52	54 306 120,62
V RESULTAT OPERATIONNEL		**783 031 684,20**	**572 937 003,58**
Produits financiers		64 586 321,26	13 604 136,08
Charges financieres		960 224,39	4 882 042,67
VI RESULTAT FINANCIER		**63 626 096,87**	**8 722 093,41**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**846 657 781,07**	**581 659 096,99**
Impots exigibles sur resultats ordinaires		277 097 485,00	374 847 185,00
Impots différés (variation)sur resultats ordinaires		66 392 957,38	-66 310 186,46
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 522 664 916,09**	**3 718 762 463,73**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 019 497 577,40**	**3 445 640 365,28**
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**503 167 338,69**	**273 122 098,45**
Elements extraordinaires(produits) a preciser			
Elements extraordinaires(charges) a preciser			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**503 167 338,69**	**273 122 098,45**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires(1]			
Part du groupe (1]			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم (9): وثيقة إقتناء التثبيتات ضعيفة القيمة لسنة 2016

ACQUISITION FAIBLE VALEUR EXERCICE 2016

MOIS	Compte	Code GDS	LIBELLE	DATE ACQ	Date effet	Qté	P/U	MTht	LOCALE	UC	TVA 17%	MTTC
JANV	658900	9000901599	POMPE DACCELERATION POUR CHAUVAGE CENTRAL NXL	06/01/2016	19/01/2016	1	18 400,00	18 400,00	18 400,00	-	3 128,00	21 528,00
FEVR	658900	9000100431	TRUELLE	18/02/2016	29/02/2016	5	819,86	4 099,30	4 099,30	-	696,88	4 796,18
FEVR	658900	9000100425	MAILLET NOIR GM	18/02/2016	29/02/2016	5	1 101,83	5 509,15	5 509,15	-	936,56	6 445,71
FEVR	658900	9000100432	NIVEAU MACON L=1M	18/02/2016	29/02/2016	1	2 803,13	2 803,13	2 803,13	-	476,53	3 279,66
FEVR	658900	9000101106	COFFRET DE CLIQUET	17/02/2016	25/02/2016	2	27 157,26	54 314,52	54 314,52	-	9 233,47	63 547,99
FEVR	658900	9000940050	PLAN A CHAINE 1 TONNE	17/02/2016	25/02/2016	3	14 695,85	44 087,55	44 087,55	-	7 494,88	51 582,43
FEVR	658900	9000940052	PLAN A CHAINE 2 TONNE	17/02/2016	25/02/2016	3	20 348,09	61 044,27	61 044,27	-	10 377,53	71 421,80
MARS	658900	9000940084	SCIE A BOIS ELACTRIQUE	14/03/2016	29/03/2016	1	19 211,84	19 211,84	19 211,84	-	3 266,01	22 477,85
MARS	658900	9000920027	RALLONGE ELECTRIQUE	14/03/2016	29/03/2016	2	13 378,72	26 757,44	26 757,44	-	4 548,76	31 306,20
MARS	658900	900090331	(4) MOTEUR A CAGE 4KW2895T/MN	13/03/2016	22/03/2016	4	19 510,00	78 040,00	78 040,00	-	13 266,80	91 306,80
AVRIL	658900	9000100603	CLEE A GRIFFE	16/03/2016	19/04/2016	1	650,00	650,00	650,00	-	110,50	760,50
MAI	658900		FOUR ET POSE RIDEAU (STORE CALIFORNIEN) DIVERS MENSION	09/03/2016	26/04/2016	1	302 000,00	302 000,00	302 000,00	-	51 340,00	353 340,00
MAI	467640	9000947002	CALCULATRICE ORDINAIRE 12 CHIFFRES	07/04/2016	08/05/2016	10	1 050,00	10 500,00	-	10 500,00	1 785,00	12 285,00
MAI	658900	9000101106	COFFRET DE CLIQUET	10/05/2016	16/05/2016	1	18 500,00	18 500,00	18 500,00	-	3 145,00	21 645,00
MAI	658900	9000100249	JEU DE TRAUD M24 (3 PIECES)	10/05/2016	12/05/2016	1	7 000,00	7 000,00	7 000,00	-	1 190,00	8 190,00
MAI	658900	9000100250	JEU DE TRAUD M20 (3 PIECES)	10/05/2016	12/05/2016	1	6 500,00	6 500,00	6 500,00	-	1 105,00	7 605,00
MAI	658900	9000900437	RAYONNAGE	08/05/2016	12/05/2016	10	3 350,00	33 500,00	33 500,00	-	5 695,00	39 195,00
MAI	658900	9000100360	TENAILLE MOYEN MODEL SAM	08/05/2016	12/05/2016	2	1 520,00	3 040,00	3 040,00	-	516,80	3 556,80
MAI	658900	9000100660	ARRACHE CLOU GM	08/05/2016	12/05/2016	2	750,00	1 500,00	1 500,00	-	255,00	1 755,00
MAI	658900	9000100411	MARTEAU MACON (ARRACHE CLOUS)	08/05/2016	12/05/2016	2	680,00	1 360,00	1 360,00	-	231,20	1 591,20
MAI	658900	9000100431	TRUELLE	08/05/2016	12/05/2016	2	270,00	540,00	540,00	-	91,80	631,80
MAI	658900	9000101172	METRE ROULEAU LONGUEUR 5M LONG=5M	08/05/2016	12/05/2016	8	180,00	1 440,00	1 440,00	-	244,80	893 104,00
MAI	658900	9000901563	COMPTEUR D'EAU DN 1"	18/05/2016	25/05/2016	1	18 500,00	18 500,00	18 500,00	-	3 145,00	21 645,00
MAI	68900	9000903309	MOTEUR A CAGE 4KW 2895T/MN	13/03/2016	23/05/2016	4	20 550,00	82 200,00	82 200,00	-	13 974,00	96 174,00
MAI	658900	9000903334	MOTEUR A CAGE 4KW 1455T/MN	13/03/2016	23/05/2016	4	17 770,00	71 080,00	71 080,00	-	12 083,60	83 163,60
MAI	658900	9000931000	BAIN D'HUILE 12 ELEMENTS	22/05/2016	30/05/2016	15	8 500,00	127 500,00	127 500,00	-	21 675,00	149 175,00
MAI	658900		RIDEAU (STORE DUO FRANCAIS) 1,70M*2,10M	19/05/2016	31/05/2016	1	139 944,00	139 944,00	139 944,00	-	23 790,48	163 734,48
MAI	658900	9000940010	MANOMETRE OXYGENE	26/05/2016	30/05/2016	5	6 800,00	34 000,00	34 000,00	-	5 780,00	39 780,00
MAI	658900	9000940011	MANOMETRE ACETYLENE	26/05/2016	30/05/2016	5	6 800,00	34 000,00	34 000,00	-	5 780,00	39 780,00
JUIN	658900	9000930005	CHAISE POUR VISITEURS	19/06/2016	21/06/2016	10	8 700,00	87 000,00	87 000,00	-	14 790,00	101 790,00
JUIN	467640	9000930005	CHAISE POUR VISITEURS	19/06/2016	21/06/2016	6	8 700,00	52 200,00	-	52 200,00	8 874,00	61 074,00
JUIN	658900	9000930032	BUREAU CONFORT EN BOIS	05/06/2016	22/06/2016	1	12 500,00	12 500,00	12 500,00	-	2 125,00	14 625,00
JUIN	658900	9000930005	CHAISE POUR VISITEURS	05/06/2016	22/06/2016	2	7 500,00	15 000,00	15 000,00	-	2 550,00	17 550,00
JUIN	467640	9000120010	CLE A PIPE	15/06/2016	16/06/2016	1	200,00	200,00	-	200,00	34,00	234,00
JUIN	658900	9000100650	TENAILLE GM	15/06/2016	16/06/2016	2	260,00	-520,00	520,00	-	88,40	608,40
JUIN	467640	9000100600	CLE A GRIFFE PM	15/06/2016	16/06/2016	1	450,00	450,00	-	450,00	76,50	526,50
JUIN	467640	9000100604	CLE A GRIFFE GM	15/06/2016	16/06/2016	1	850,00	850,00	-	850,00	144,50	994,50
JUIN	467640	9000100432	NIVEAU MACON	15/06/2016	16/06/2016	1	2 550,00	2 550,00	-	2 550,00	433,50	2 983,50
JUIN	658900	9000930023	ARMOIRE METALLIQUE A RIDEAUX COULISSANT	15/06/2016	22/06/2016	4	29 981,00	119 924,00	119 924,00		20 387,08	140 311,08
JUIN	658900	9000930002	BUREAU INFORMATIQUE AVEC RETOUR ET CAISSON MOBILE	15/06/2016	22/06/2016	2	20 475,00	40 950,00	40 950,00	-	6 961,50	47 911,50
JUIN	467640	9000930002	BUREAU INFORMATIQUE AVEC RETOUR ET CAISSON MOBILE	15/06/2016	22/06/2016	3	20 475,00	61 425,00	-	61 425,00	10 442,25	71 867,25
JUILLET	658900		FOURNITURE ET POSE DEUX FENETRE EN ALUMINIUM UNE AU NIV DE ELMLABOD ET L'AUTRE POUR RESTAURANT (EMR)	04/07/2016	13/07/2016	1	32 500,00	32 500,00	32 500,00	-	5 525,00	38 025,00
JUILLET	658900		CONFECTION DE GRIFFES-CACHETS POUR SERVICE ET CONFECTION DE	15/05/2016	30/05/2016	1	30 200,00	30 200,00	30 200,00	-	5 134,00	35 334,00
JUILLET	467640		CONFECTION DEUX GRIFFES ET UN CACHETS	15/05/2016	30/05/2016	1	4 700,00	4 700,00	-	4 700,00	799,00	5 499,00
JUILLET	658900		ACHATS DIVERS OUTILLAGES	18/07/2016	24/04/2016	1	117 872,97	117 872,97	117 872,97	-	20 038,40	137 911,37
AOUT	658900		FOURNITURE ET POSE D'UNE PORTE EN ALUMINIUM (BLOC	18/07/2016	11/08/2016	1	35 000,00	35 000,00	35 000,00	-	5 950,00	40 950,00
AOUT	658900		FOURNITURE DE BUREAU: CHAISE FAUTEUL ROYALE-ARMOIRE VITRE DEUX PORTES-TABLE BASSE-CHAISE CONFORT POUR CHEF SERVICE	01/08/2016	11/08/2016	1	672 700,00	672 700,00	672 700,00	-	114 359,00	787 059,00
AOUT	658900	9000940010	ACHATS MANOMETRE (OXYGENE) ITALIEN	28/07/2016	24/08/2016	10	7 200,00	72 000,00	72 000,00	-	12 240,00	84 240,00
AOUT	658900	9000940011	ACHATS MANOMETRE (ACETYLENE) ITALIEN	28/07/2016	24/08/2016	10	7 200,00	72 000,00	72 000,00	-	12 240,00	84 240,00
AOUT	658900	9000941001	ACHTATRONCONNEUSE 230 MM	18/07/2016	03/04/1910	1	13 005,00	13 005,00	13 005,00	-	2 210,85	15 215,85
AOUT	658900		ACHATS: CHALUMEAU DECOUPER-CLE A MOLETTE-CLE A FOURCHE -	18/07/2016	30/08/2016	1	22 790,00	22 790,00	22 790,00	-	3 874,30	26 664,30
AOUT	658900		DEPOSE DE L'ANCIEN FAUX PLAFOND ET FOURNITURE ET POSE FAUX PLAFOND	SN DATE	18/08/2016	1	221 180,00	221 180,00	221 180,00	-	37 600,60	258 780,60
SEPT	658900	9000900437	RAYONNAGE	08/06/2016	18/09/2016	10	5 500,00	55 000,00	55 000,00	-	9 350,00	64 350,00

تابع الملحق رقم (09)

OCTOBRE	658900	9000900316	CLIMATISEUR 12000 QBS PLUS	18/09/2016	19/10/2016	36	21 794,88	784 615,68	784 615,68	-	-	133 384,67	918 000,35
NOVEMBRE	658900		FOURNITURE ET POSE; PORTE EN ALUMINIUM BLANC-CHASSIS EN ALUMINIUM	15/11/2016		1	45 500,00	45 500,00	45 500,00	-	-	7 735,00	53 235,00
NOVEMBRE	658900		POMPE BARIL A GRAISSE 8 KG BONEZZI	27/09/2016	21/11/2016	1	18 775,00	18 775,00	18 775,00	-	-	3 191,75	21 966,75
DECEMBRE	658900		CARNET BON LIVRAISON SABLE	15/09/2016	30/10/2016	50	360,00	18 000,00	18 000,00	-	-	3 060,00	21 060,00
DECEMBRE	658900		PIED A COULISSE 300 MM 0,02 MM METRICA	27/09/2016	28/12/2016	2	12 800,00	25 600,00	25 600,00	-	-	4 352,00	29 952,00
DECEMBRE	658900		BUREAU AVEC TIROIRS 1200*600-CHAISE CONFORT POUR CHEF SCE-	29/11/2016	13/12/2016	1	347 800,00	347 800,00	347 800,00	-	-	59 126,00	406 926,00
DECEMBRE	658900		CLIMATISEUR SPLIT SYSTEM 12000 BTU	07/12/2016	08/12/2016	1	23 931,62	23 931,62	23 931,62	-	-	4 068,38	28 000,00
DECEMBRE	658900		EQUIPEMENT EN MEUBLES (TABLE BASSE HETRE-SOMMIER-MATELAS	14/04/2016	27/12/2016	1	77 000,00	77 000,00	77 000,00	-	-	13 090,00	90 090,00
							TOTAL	4 388 282,47	4 255 407,47	132 875,00	740 836,28	6 020 537,95	

FICHE GESTION DES IMMOBILISATIONS

Code Investissement :	2430300028	FRAISEUSE DE CARRIERE "WERTGEN SURFACE MINER"type
Compte Comptable :	215230	Matériels de carrières
Caractéristiques Techniques :		
Marque :		N° Série :
Modèle :		Matricule :
		N° Acte :
Etat :	Présent	
Projet :		
C.Coût :		
Affectation :		-1
Utilisateur :		

2430300028

Acquisition :

Date :	01/12/2005
Fournisseur :	F00060
	WIRTGEN GMBH
N° Commande :	
N° Facture :	217320
N° Livraison :	
Mt Achat :	99 664 610,95 €
Mt T.V.A. :	
Mt Assurance :	
Mt Douane :	
Mt Autres :	
Coût Acquisition :	99 664 610,95 €

Amortissement :

Date Amort. :	01/12/2005
Taux :	20,00
Valeur Origine :	99 664 610,95
Amort. Antérieur :	99 664 610,95
Amort. Reprise :	0,00
Amort. Exercice :	0,00
VNC :	0,00

Sortie :

Type :
Date :
Libellé :
Montant :

Historique Amortissement :

Exercice	Valeur Initiale	Antérieur	Exercice	Cumulé	Gain/Pert	Valeur Finale
2009	99 664 610,95	0,00	81 392 765,61	81 392 765,61	0,00	18 271 845,34
2010	18 271 845,34	81 392 765,61	18 271 845,34	99 664 610,95	0,00	0,00

FICHE GESTION DES IMMOBILISATIONS

Code Investissement :	2152100004	ACQUIS ET MONTAGE VIROLE " COUT DE VIROLE"
Compte Comptable :	215210	Matériel de production
Caractéristiques Techniques :		
Marque :		N° Série :
Modèle :		Matricule :
		N° Acte :
Etat :	Présent	
Projet :		
C.Coût :	61240	SEC.PRINCIPALE CUISSON
Affectation :		
Utilisateur :		

Acquisition :

Date :	02/02/2012
Fournisseur :	F00110
	FEMA IMPIANTI INDUSTRIALI ITALIE
N° Commande :	
N° Facture :	
N° Livraison :	124
Mt Achat :	68 261 221,42 €
Mt T.V.A. :	
Mt Assurance :	
Mt Douane :	
Mt Autres :	
Coût Acquisition :	68 261 221,42 €

Amortissement :

Date Amort. :	04/03/2012
Taux :	10,00
Valeur Origine :	68 261 221,42
Amort. Antérieur :	12 514 557,24
Amort. Reprise :	0,00
Amort. Exercice :	6 826 122,14
VNC :	48 920 542,04

Sortie :

Type :	
Date :	
Libellé :	
Montant :	

Historique Amortissement :

Exercice	Valeur Initiale	Antérieur	Exercice	Cumulé	Gain/Pert	Valeur Finale
2012	68 261 221,42	0,00	5 688 435,10	5 688 435,10	0,00	62 572 786,32
2013	62 572 786,32	5 688 435,10	6 826 122,14	12 514 557,24	0,00	55 746 664,18
2014	55 746 664,18	12 514 557,24	6 826 122,14	19 340 679,38	0,00	48 920 542,04
2015	48 920 542,04	19 340 679,38	6 826 122,14	26 166 801,52	0,00	42 094 419,90
2016	42 094 419,90	26 166 801,52	6 826 122,14	32 992 923,66	0,00	35 268 297,76

ثبت المراجع

ثبت المراجع

أولا: باللغة العربية

I- الكتب

1- وليد ناجي الحيالي ،**أصول المحاسبة المالية**، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، الجزء الأول، 2007.

2- مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، للالطبعة الأولى 2014.

3- مناضل عبد الجبار السالم وعبد الوهاب الشامي، **المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء الطبعة الثانية، 2012.

4- حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي**، جامعة الجزائر 3، 2012.

5- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009.

6- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.

7- محسن بابقي عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، الطبعة الأولى، 2013.

8- ويجانت، وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، ترجمة: مصطفى محمد جمعة أبو عمارة ونزار بن صالح الشويمان، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2015.

9- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة، الجزء الثاني، 2007.

10- عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.

11- محمد الصبان، وآخرون، **دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

12- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار الجيطالي للنشر والتوزيع، برج بوعريريج، الطبعة الأولى، 2011.

13- علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الصفحة الزرقاء، الجزائر، 2014.

14- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الصفحة الزرقاء، الجزائر، دون سنة نشر.

II- المذكرات والأطروحات

15- زين عبد المالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، فرع محاسبة، قسم علوم التسيير، غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة – بومرداس –، 2014-2015.

16- سفاحلو رشيد، **النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية**، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، فرع محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، غير منشورة جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف-، 2010-2011.

17- هني محمد فؤاد، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية**، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، فرع محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف –، 2012-2013.

18- رفيق يوسفي، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراء في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة يحي فارس –المدية- ، 2015-2016.

19- هواري سويسي، **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الإقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2007-2008.

20- بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011.

III- المقالات والدوريات

21- محمد كويسي، وآخرون، **دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر**، ملتقى دولي حول واقع وآفاق النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5-6 ماي 2013.

22- حميداتو صالح وآخرون، **دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية**، ملتقى دولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 29- 30 نوفمبر 2011.

23- مليكة زغيب، **مشاكل تقييم المؤسسة الصناعية مع دراسة حالة مؤسسة الصيانة الصناعية**، ملتقى دولي حول إقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة سطيف، 7/3 أكتوبر 2004.

24- رفيق يوسفي، **مطبوعة المحاسبة المعمقة محاضرات مدعمة بأمثلة**، موجهة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة 2017/2016.

25- محفوظ التميمي، **التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية** ، على الموقع الإلكتروني www.uafas.com.

26- **المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، على الموقع الإلكتروني: www.ascajordan.org.

27- أحمد بن صالح الوكيل، **دراسه عن كيفية تحليل العقار وتحديد قيمته السوقية**، على الموقع الإلكتروني www.alwakeel.com.

IV- الأوامر والتعليمات والقوانين

28- القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

29- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 المتضمن النظام المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

30- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

ثانيا: باللغة الفرنسية

31- Jean jacques friedrich, **comptabilité générale et gestion des entreprise**, hachette livre, paris, 5éme edition, 2007.

32- ChoinelAlain, **introduction à l'ingénierie financiére**, édition la revue banque, paris, 1991.