



جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة



العنوان

تقييم وإعادة تقييم التثبيتات في ضل المعايير

المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

دراسة حالة " شركة الزغيبات للإنتاج الجبس بالوادي "

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

تحت إشراف:

د. صالح حميداتو

إعداد الطلبة

✓ محمد الصادق زيدان

✓ يسرى سويد

✓ سلمى زيتون

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
مرزوقي مرزوقي	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
صالح حميداتو	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
يحي لخضر	أستاذ مساعد - أ-	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019



الشكر

اللهم نسألك أن تلهمنا شكر نعمك وتجعل علمنا مخلصا لوجهك
فالحمد والشكر لجلالك وعظيم سلطانك
قال رسول الله صل الله عليه وسلم (من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن
أسدى إليكم معروفا فكافتوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له)
وإقتداءً بهذا الحديث الشريف نوجه شكرنا إلى الأستاذ المشرف الذي غمرنا
بكرمه ونصائحه وتوجيهاته، وخاصة دعمه وتفهمه
إلى أساتذتنا الكرام في جامعة الوادي
إلى كل زملائنا وزميلاتنا في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
إلى من ساعدنا وأعاننا من قريب أو بعيد ولو بكلمة، نصيحة أو دعاء كما
نتقدم بجزيل الشكر والتقدير مسبقاً لأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول
مناقشة هذه المذكرة والحكم عليها وإثرائها بأرائهم السديدة.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد
فإلى من نزلت في حقهم الآيتين الكريمتين في قوله تعالى

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما* واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما﴾

﴿كما مر بياني صغيرا﴾ ﴿الإسراء 32 - 33﴾

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أغلى ما أملك في الوجود أبي وأمي العزيزين حفظهما الله لي ...

اللذان سهرا وتعبا على تعليمي في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد

إلى رفيقة دربي زوجتي العزيزة

وإلى أفراد أسرتي، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

إلى كل من تربطني بهم صلة رحم

وإلى كافة الأصدقاء والأحباب والزملاء كل بإسمه ...

إلى أساتذتي الكرام وأسة المعهد

إلى من تقاسموا معي هذا الجهد

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المترشحين

المقبلين على التخرج.

زيدان

الإهداء

الحمد لله الذي أكرمني بفضله و أنار لي طريقي و دري لا يسعدني في هذا الموقف إلا أن أتقدم

بإهداء ثمرة هذا العمل إلى من قال فيهما المولى عز وجل

.... "و بالوالدين إحسانا"....

إلى الصدر الحنون التي كانت دوما نفتح ذراعها لمواساتي

إلى القلب الرحيم التي حملت و صبرت لأجل نجاحي

...أمي الحنونة أطال الله في عمرها....

...إلى روح والدي الطاهرة رحمه الله تعالى...

....إلى سندي في الحياة ومصدر سعادتي وعزمي في النجاح زوجي الغالي....

....إلى من ارى في اعينهما البراءة والطفولة ابتنائي ناسكة براءة الرحمان و مريم

...إلى من تقاسمت معها الحياة بجلوها ومرها اختي الوحيدة حكيمة

...إلى كل أفراد العائلة ...

.... إلى كل من درسوني ولم ييخلوا علينا كلما قصدناهم...

...وإلى كل زملائي و زميلاتي في الدراسة ...

... إلى كل من سكن قلبي ونسته هفوة قلبي ...

يسرى

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما المولى عز وجل (واخفض لهما جناح الذل والرحمة وقل ربي
ارحمهما كما ربياني صغيرا)

إلى من تاهت الكلمات و الحروف في وصفها و يعجز القلم عن كتابة أي شيء عنها، إلى من غمرتني
بحبها و حنانها، إلى من كان دعائها نورا في حياتي إليكي أمي ، أمي ، أمي ...

إلى الذي أتشرف بحمل اسمه ، إلى الذي أقتدي بخطوات رسمه عينا سهرت ويدا تعبت ، زرعت و لك
حق الحصاد

أبي العزيز و الحنون

إلى من عشت براءة طفولتي معهم فلم أتصور الدنيا بعيدة عنهم

إخوتي و أخواتي

إلى الكتاكت احمد ياسين ، غيث حفظهما الله

إلى أساتذتي الكرام ، إلى كل الأصدقاء و الزملاء الذين أحببتهم و عاشرتهم طيلة أيام الدراسة

إلى كل من علمني حرفا

إلى كل من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبي ... إليكم جميعا أهدي هذا الجهد المتواضع

سلمة

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى إبراز مشاكل تقييم وإعادة تقييم التثبيتات كون التثبيتات من العناصر المهمة التي لا يمكن الاستغناء عنها في أي مؤسسة مهما كان نوع أو حجم نشاطها الذي تمارسه حيث تساعدها على القيام بمهامها وتحقيق غاياتها، وذلك حرصا لضمان استمراريتها وإثبات وجودها بين منافسيها.

حيث قمنا بعرض كيفية التقييم والمعالجة المحاسبية لعناصر التثبيتات، كذلك تطرقنا إلى عملية إعادة التقييم وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية مع توضيح كل من طريقة التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم.

أما الدراسة الميدانية والتي جاءت بعد تقديم المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع وحاولنا إسقاط الجانب النظري على مؤسسة الزغبيات مدعين ذلك بدراسة حالة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي ، المعايير المحاسبية الدولية ، التقييم ، إعادة التقييم ، معلومة محاسبية ، التكلفة التاريخية ، القيمة العادلة ، التسجيل المحاسبي .

Summary:

The first have talked about the problem of Re-evaluation of installations

Moreover, installations it's a fundamental part that any association can't ignore it. Installations could easily help the institutions by continuity between its competitors.

Secondly, we did how computational treatment work. In addition to its effect an quality of computational treatment.

Finally, the applied side wos on the field of study.

As a result we tried to drop the theoritical side on the " Zaghabiatt's" institution supported by " study case " .

Key words: The financial system accounting, International standards accounting, Evaluation, Re-evaluation, infos accounting, Historical Cost, Accounting registration, Fair value.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الاهداء
	كلمة شكر
	الملخص
V	فهرس المحتويات
V	فهرس الاشكال
VIII	قائمة الرموز والاختصارات
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: دراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي SCF	
5	تمهيد
6	المبحث الأول: مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية
6	المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية
8	المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية
14	المبحث الثاني: تثبيتات على شكل امتياز والجاري انجازها
14	المطلب الأول: تثبيتات في شكل امتياز
16	المطلب الثاني: التثبيتات الجاري انجازها
18	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية والمادية والمالية (إهلاك-خسائر القيمة-تنازل)
18	المطلب الأول: إهلاك وخسارة القيمة للتثبيتات المعنوية والمادية والمالية
21	المطلب الثاني: التنازل عن التثبيتات المعنوية والمادية والمالية
24	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في ظل IAS / SCF	
26	تمهيد
27	المبحث الأول: أهمية إعادة التقييم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
27	المطلب الأول: مدخل حول إعادة تقييم التثبيتات
30	المطلب الثاني: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية
34	المطلب الثالث: أهمية إعادة تقييم التثبيتات وأثرها على جودة المعلومات
35	المبحث الثاني: إعادة تقييم التثبيتات المادية حسب SCF

35	المطلب الأول: إعادة تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة
36	المطلب الثاني: إعادة تقييم التثبيتات بالتكلفة التاريخية
38	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات
38	المطلب الأول: فرق إعادة التقييم (حالة الفرق موجب _ حالة الفرق سالب)
40	المطلب الثاني: محاسبة إعادة التقييم للتثبيتات الغير قابلة للإهلاك
41	المطلب الثالث: محاسبة فرق إعادة التقييم للتثبيتات القابلة للإهلاك
46	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة لشركة الزغيبات لإنتاج الجبس	
48	تمهيد
49	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
49	المطلب الأول: تعريف بالشركة وموقعها.
53	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة ودراسة المناصب.
56	المطلب الثالث: أهداف ومحيط الشركة وواقع المحاسبة بها.
59	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لتقييم التثبيتات وإعادة تقييمها بالشركة
59	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأراضي والمباني بالشركة
62	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمنشآت التقنية والتثبيتات العينية الأخرى بالشركة
67	خلاصة الفصل
68	خاتمة
71	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
44	تحديد القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها	01
55	جدول يمثل توزيع الإطارات بالشركة	02

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
51	رسم توضيحي لموقع شركة الزغبيات	01
53	الهيكمل التنظيمي لشركة الزغبيات	02

قائمة الرموز والاختصارات

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأصلية	الاختصار
المعايير المحاسبية الدولية	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS	IAS
معايير التقارير المالية الدولية	INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS	IFRS
النظام المحاسبي المالي	FINANCIAL ACCOUNTING SYSTEM	SCF
القيمة المحاسبية	VALEUR NETTE COMPTABLE	VNS

المقدمة

مقدمة عامة

في ظل التحولات التي شهدتها العالم في إطار المحيط الاقتصادي والاجتماعي ارتأت الجزائر أن تكيف نظامها المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية بما يواكب هذه التغيرات الحاصلة في الساحة الاقتصادية وقررت إصلاح البيئة المحاسبية لتستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق من جهة، ومن جهة أخرى توفيق البيئة المحاسبية الوطنية مع البيئة الدولية بإعداد النظام المحاسبي المالي، الذي يحتوي على نصوص المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية بغرض تطبيقه على المؤسسات الاقتصادية.

و قد جاء النظام المحاسبي المالي بهدف إبراز صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة و على ضوءها تم تحديد طرق التقييم بصفة شاملة و موحدة ، حيث يعد التقييم أبرز إشكال تعاني منه المؤسسات الجزائرية كون الطرق التقليدية في تقييم التثبيات لا تقدم صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة ، حيث تعتبر التثبيات العمود الفقري في المؤسسة لأنها من العوامل الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة للقيام بنشاطها لذا خصص لها النظام المحاسبي المالي المجموعة الثانية نظرا لأهميتها فهي تعد أكثر مجموعة مسها التغيير ، في حين أن تقييم التثبيات سواء بالزيادة أو النقصان من الموضوعات الجديدة في عصرنا الحالي لكن من الواضح أن هناك اتفاق بين المحاسبين و الهيئات المحاسبية عن إصدار المعايير المحاسبية المالية في دول مختلفة على ضرورة التقييم و إعادة التقييم .

ومن هذا المنطلق نطرح الإشكالية التالية:

كيف يتم تقييم وإعادة تقييم التثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي حسب المعايير المحاسبية الدولية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن التطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية :

— ماذا نقصد بالتثبيات وكيف يتم تقييمها ؟

— هل إعادة التقييم تعتبر أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي ؟

— هل فروق إعادة التقييم مثلها مثل تدني القيم ؟

الفرضيات :

— التثبيات هي أصول ملموسة في صورة المؤسسة ينتظر منها تحقيق منافع اقتصادية حيث يتم تقييمها حسب نشاط المؤسسة.

— فروق إعادة التقييم مثلها مثل تدني القيم ، فهي قابلة للتعديل بالزيادة أو النقصان .

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة التي قمنا بها في الحدود الزمنية والحدود المكانية .

الحدود المكانية : تم إنجاز الجانب التطبيقي في مؤسسة الجبس بالزغبيات – حاسي خليفة .

الحدود الزمنية : تم تطبيق هذه الدراسة خلال السداسي الثاني من سنة 2020.

أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في النقاط التالية :

- توضيح طرق تقييم وإعادة تقييم التثبيتات في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب النظام المحاسبي المالي.
- وفق SCF – أهمية التثبيتات للمؤسسة تثير التساؤلات حول كيفية تقييمها وإعادة تقييمها وتسجيلها حسب المعايير المحاسبية الدولية .

أهداف الدراسة :

- إزالة الغموض حول ما هو متعلق بالتثبيتات وكيفية تقييمها وإعادة تقييمها .
- معرفة طبيعة عملية التقييم وإعادة التقييم .

المنهج المتبع في الدراسة :

- نظرا للإشكالية المطروحة ، وذلك قصد الوصول إلى الأهداف المرجوة تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض شامل لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي حسب المعايير المحاسبية الدولية وكيفية تسجيلها محاسبيا .

هيكل الدراسة :

- لغرض الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى دراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي حسب المعايير المحاسبية الدولية، كما تم في الفصل الثاني إبراز واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في ظل IAS/SCF، كما تضمن المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم، أما في الفصل الثالث تطرقنا إلى الجزء التطبيقي تقديم لمحة حول المؤسسة محاولين تطبيق ما تعرضنا له في الجانب النظري.

صعوبات الدراسة :

تتمثل صعوبات البحث فيما يلي :

- قلة المراجع التي تعالج موضوع تقييم وإعادة تقييم التثبيتات خاصة الكتب كون الموضوع حديث الدراسة.
- وباء كورونا مما تسبب بعرقلة سير المذكرة وذلك لعدم إلتقائنا.
- صعوبة الدراسة الميدانية بسبب وباء كورونا.

الفصل الأول:

دراسة التثبيتات وفق النظام

المحاسبي المالي

تمهيد:

تعتبر التثبيتات هي الأساس والقاعدة التي تركز عليها الوحدة الاقتصادية حيث تحتل التثبيتات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة لأن حياتها واستمرارية وتطور نشاطها، وحتى تعظم أرباحها مرهون بمدى حرصها على تحديد وتطوير موارد إنتاجها، وبالذعم من الهيئات المحاسبية الدولية تم إصدار عدد كبير من المعايير المحاسبية لتنظيم وتقييم وتسجيل هذه التثبيتات ومتابعة المراحل المختلفة لحياتها أو إنتاجها إلى أن يتم التنازل عنها.

حيث تعتبر مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الاقتصادية ، في حين عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للتثبيتات سواء في طرق التقييم في كيفية التسجيل وطرق إهلاكاتها وحتى في تعريفها وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وأهمها المعيار المحاسبي الدولي IAS16.

ومنه تعتبر عملية تقييم التثبيتات من أهم العمليات التي يقوم بها المحاسبون داخل المؤسسة لما لها من تأثير كبير على قرارات المؤسسة الحالية والمستقبلية، في حين المشاكل المرتبطة بهذه العملية كانت ولا تظل في تطور مستمر بسبب نظرة الأطراف الفاعلة في عملية التقييم .

لذلك سنحاول في هذا الفصل إعطاء نظرة على كل ما يتعلق بالتثبيتات ويمكن تلخيص ذلك من خلال

المباحث التالية :

- المبحث الأول : مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية.
- المبحث الثاني : التثبيتات في شكل امتياز والجاري إنجازها .
- المبحث الثالث : إجراءات التسوية للتثبيتات المادية والمعنوية والمالية (اهتلاك - خسارة قيمة - تنازل).

المبحث الأول: مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية

لقد تناول المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى التثبيتات المعنوية بحيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية وتقييمها كما تعرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 إلى التثبيتات المادية والذي يهدف أيضا إلى تحديد المعالجة المحاسبية لها.

المطلب الأول : مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية

قبل التطرق إلى مفهوم التثبيتات يجب أولا التعريف بالأصول .

1- تعريف الأصول:

هي تلك الموارد التي تخضع لرقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية والتي ينتظر أن تحقق من مزايا ومنافع اقتصادية مستقبلية المتضمنة في الموجودات ومن المحتمل أن تساهم في الأصول بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على شكل تدفقات نقدية أو أرباح المؤسسة .

2- تعريف التثبيتات :

هي أصول معنوية أو مادية تبقى في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن سنة . كما تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي مصدر أو احتياطي للمزايا أو المنافع الاقتصادية التي تتوقع المؤسسة تحقيقها على المدى الطويل.¹

1-2- التثبيتات المعنوية :

حسب المعيار المحاسبي IAS38 التثبيت المعنوي هو أصل غير نقدي (monetaire non actif) والتي ليس لها وجود مادي ملموس، مراقبة ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي مثل: شهرة المحل، حقوق التأليف، براءة الاختراع، العلامات التجارية... إلخ ومن شروط الاعتراف بها:

- إذا كانت من المحتمل أن تأتي تدفقات اقتصادية مستقبلية.
- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل سابق .
- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناءً على توقعات مدروسة.

وتشمل التثبيتات المعنوية الحسابات التالية :

- 20 التثبيتات المعنوية.
- 203 مصاريف التنمية القابلة للتطوير.
- 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها .

¹بوزقرة مليكة، اشكالية تقييم التثبيتات والافصاح عنها وفقا للمحاسبة المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محمد اولحاج البويرة، سنة 2015، ص23

- 205 الامتيازات والحقوق المماثلة رخص علامات.

- 207 فارق الاقتناء.

- 208 تثبيات معنوية أخرى.¹

2-2- التثبيتات المادية:

لقد خصص المعيار المحاسبي IAS16 من المعايير المحاسبية الدولية الأصول العينية، حيث يهدف هذا المعيار إلى التوضيح كما يهدف إلى المعالجة لها.

ويقصد بالتثبيتات العينية هي الموجودات الملموسة خلاف ما شهدنا اثناء التطرق إلى التثبيتات المعنوية وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والمؤسسة .

- إما يقصد بها تأجير للغير أو لأغراض إدارية.

- وإما يتوقع ويفترض فيها أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة .

ولقد عرفت الجريدة الرسمية العدد 19 مارس 2009 على أن التثبيت العيني أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد سنة.²

- التثبيتات العينية هي أصول ملموسة تحوزه المؤسسة بغرض الإنتاج، أو تقديم خدمات لتحقيق

انشطتها الادارية او بغرض الايجار يستعمل أكثر من دورة وهذا ما يميزه عن باقي العناصر المادية التي

تستهلك خلال دورة واحدة .

وتشمل التثبيتات العينية الحسابات التالية:

- 21 التثبيتات المادية (العينية).

- 211 الأراضي.

- 212 عمليات تهيئة وترتيب الأراضي.

- 213 المباني.

- 215 منشآت تقنية معدات وأدوات صناعية .

¹ عجمي علي، المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016-2017، ص 03 إلى 04.

² المرجع نفسه، ص 04.

- 218 تثبيات عينية أخرى.¹

2-3- التثبيتات المالية:

تعرف التثبيتات المالية هي أيضا من التثبيتات التي لها أهمية بالغة لدى المؤسسات كونها تستخدم في جلب فوائض القيم، عن طريق توظيفها وكذلك تحصيل فوائد من ورائها، ومنه فالنظام المحاسبي المالي خصص لها مفاهيم وقواعد تنظم إدراجها وتقييمها حيث عرفها على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات والتي تشمل أربعة أنواع:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة.

- السندات المثبتة لنشاط المحفظة.

- السندات المثبتة الأخرى.

- القروض والحسابات الدائنة.

وتشمل الحسابات التالية:

- 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات.

- 261 سندات الفروع.

- 262 سندات مساهمة أخرى.

- 265 سندات مساهمة مقومة بواسطة المعادلة.

- 269 دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة.²

المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية

• التقييم: هو نوع خاص من القياس يتم فيه تمثيل المنافع الذاتية للأرصدة باستخدام نظام عدد تكون فيه وحدة العد أو الحساب هي وحدة النقود.

ويعتبر مفهوم التقييم بالنسبة لتقييم التثبيتات المؤسسة هو محاولة الوصول إلى القيمة المالية العادلة لها، غير أن

هذه استرشادية تقديرية.³

¹ بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودورها في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010-2011، ص 113.

² بغدادي بن عطية عبد العزيز، مدى تطبيق المؤسسات لمطالبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم التثبيتات، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، سنة 2015-2016 ص 81.

³ حاني هدى، الحاج عامر، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية، مجلة الابحاث الاقتصادية والادارية، جامعة بسكرة -الجزائر-، العدد الثاني والعشرون، ديسمبر 2017، ص 362.

أولاً: تقييم التثبيتات المعنوية¹

1-1 التقييم الأولي: يقيم الأصل الثابت غير مادي بداية بتكلفته وتختلف حسب الحالات التالية:

1-1 حالة الحصول على التثبيتات المعنوية عن طريق الشراء:

- تكلفة الحصول على التثبيت المعنوي (تكلفة الشراء) = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعمليّة

- تكلفة الشراء: سعر شراء صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع

- التكاليف المباشرة: تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل + الإلتعاب غير المباشر +

اختيارات سير الأصول.

• تحدث الكلفة *cout a actualiser si painem differe* إذا كان الدفع لأجل وتستثنى ولا تدخل

في التكلفة التكاليف التالية:

- تكاليف الانطلاق بما في ذلك الأشهر

- تكاليف تحويل نشاط ما

- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة

- خسائر العمليات عند البداية

1-2- حالة إنتاج الأصل داخليا:

• من الصعب تقدير فيما إذا كان التثبيت معنوي مولد داخليا يقبل الشروط من أجل تسجيله محاسبيا

فالمؤسسة عليها التمييز بين مرحلة البحث والتطوير لخلق هذا التثبيت فالمصاريف الناتجة عن التطوير (مرحلة تطوير

مشروع داخلي) يجب ان تسجل ضمن التجهيزات المعنوية وإذا فقط تستطيع المؤسسة الإثبات:

- نفقات ذات الصلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة

- تنوي المؤسسات وتمتلك القدرة التقنية والمالية للإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها

أو بيعها.

- اما المصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل اعباء تسجل عند حدوثها ولا يمكن

تسجيلها ضمن التثبيتات.

¹. أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محمد أولحاج - البويرة - 2015-2016 ص 37، 36، 37.

ومنه تحدد التكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه مباشرة وتبدأ باحتساب هذه التكلفة انطلاقاً بصفة الأصل المعنوي، وتستثنى من تكلفة الإنتاج وتدخل فيها المصاريف الإدارية والمصاريف العامة (إلا إذا كانت مباشرة من الأصل المعني) خسائر العمليات الأولية، تكوين المستخدمين والتكاليف غير المباشرة.

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

يسجل الصل المعنوي محل تبادل على أساس قيمته العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة لمصدقية الأصليين المعطى والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل للمؤسسة) يسجل الأصل الداخل والحاصل عليه بقيمة المحاسبية للأصل المتخلي عنه.

4-1- حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة تجميع:

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

5-1- حالة الحصول على أصل معنوي من خلال منحة الحكومية:

في بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير مادي بدون تكلفة أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومة، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصل غير مادي لمؤسسة ما مثال: حقوق النزول في المطار، التراخيص لتشغيل محطات تلفزيون أو راديو... الخ. وبموجب المعيار المحاسبي الدولي 20 الذي يتناول محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل الأصل غير المادي ولمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئياً وإذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بالأصل مبدئياً بمقدار القيمة العادلة، فإن المؤسسة تعترف بالأصل مبدئياً بمقدار القيمة العادلة فإن المؤسسة تعترف بمقدار رمزي، بموجب المعادلة الأخرى التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي (20) بالإضافة إلى إنفاق يؤدي مباشرة لإعداد الأصل للإستعماله المقصود.¹

2- التقييم اللاحق:

الفقرة 13-121 من النظام المحاسبي المالي تنص على أن المدة النفعية لأي تثبيت معنوي لا تتجاوز 20 عاماً، وعليه فإنه في حالة الإهلاك على مدة طويلة أو حالة عدم الإهلاك يجب تقديم المعلومات الخاصة في الملحق بناء على المعيار IAS38 بين فيما يخص التثبيتات المعنوية التي يكون مدة نفعيتها غير محددة لا يطبق عليها الإهلاك

¹ اوقاسي حكيم، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفقاً للنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

لكنها تخضع لتجربة الإختبار من أجل تحديد خسارة القيمة، أما التي تكون مدتها محددة، لا بد أن تطبق الإهتلاكات على العمر الإنتاجي.

فكل من النظام المحاسبي المالي وكذا المعيار IA36 يقدم طريقتان محاسبتان:

2-1- نموذج التكلفة:

بعد التسجيل الاولي التثبيت المعنوي يجب ان يسجل بتكلفة منخفضة منها تراكم الاهتلاكات وخسائر القيمة ويجب افتراض ان القيمة المتبعة للأصل المعنوي هي الصفر إذا هناك طرف ثالث شراء الاصل في نهاية عمره الانتاجي او هناك سوق نشاط لمثل هذا الاصل.¹

2-2- نموذج القيمة المعاد تقييمها:

في إطار معالجة المسموح، بما كل تثبيت معنوي وبعد تسجيلها الاولي كأصل، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي القيمة العادلة عند تاريخ اعادة التقييم، ناقص الاستهلاك المتراكمة السابقة.

- القيمة العادلة: هي القيمة السوقية للأصل وتحدد هذه القيمة من طرف الخبراء المختصين ومؤهلين

في هذا المجال، اما الاصل الذي لا يمكن تحديد له قيمة سوقية فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية.²

ثانيا: تقييم التثبيتات المادية (العينية):

1- التقييم الأولي:

حسب النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وتندرج فيها مجموع التكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى.

وتسجل التثبيتات العينية محاسبيا بقيمة التكلفة الاقتناء والمصاريف الملحقه مثل مصاريف التركيب الرسوم المدفوعة ومصاريف اخرى لها علاقة مباشرة، لكن المصاريف الادارية ومصاريف الانطلاق لا تدخل ضمن القيم الثابتة .

اما التثبيتات العينية المنتجة عن طريق المؤسسة نفسها تضم تكلفة الانتاج، اعباء التجهيزات، اليد العاملة، المصاريف الاخرى التي لها علاقة بالإنتاج.

وفيما يخص المصاريف والاعباء اللاحقة المتعلقة بالتثبيت الثابتة تسجل وتضاف الى القيمة المحاسبية للتثبيت الثابتة

التالية:

¹ شناي عبد الكريم، عقاري مصطفى، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات المادية والمعنوية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 9، المجلد الثاني، ص 79-80.

² أفاسي حكيم، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفقا للنظام المحاسبي والمالي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

- إذا كانت المصاريف الخاصة بالإصلاحات تزيد في العمر الانتاجي للاستثمار المعني او زيادة في القدرة الانتاجية.

- تغير بعض اجزاء الاستثمار (وسائل الغيار) تؤدي الى تحسين نوعية الانتاج .

- ادخال وسائل جديدة من شأنها تخفيض الاعباء الوظيفية للاستثمار .

2- التقييم اللاحق:

تختار المؤسسة اما نموذج التكلفة او نموذج اعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من سياساتها المادية.

- **طريقة التكلفة**: حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في مادة 121-5 يتم ادراج أي تثبيت عيني في

الحسابات عقب ادراجه الاول باعتباره اصلا بتكلفة منقوصا منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة.

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{التكلفة التاريخية} - \text{الاهتلاكات} - \text{خسائر القيمة}$$

- **طريقة اعادة التقييم**: في إطار هذه المعالجة الاخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت عيني بعد

ادراجه الاولي باعتباره اصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمة الحقيقية في تاريخ اعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{القيمة الحقيقية بعد اعادة تقييم} - \text{الاهتلاكات} - \text{خسائر القيمة}^1$$

ثالثا: تقييم التثبيتات المالية:²

1- تقييم الاولي :

هذه التثبيتات يجب ان تكون مقيمة بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية التي تمثل تكلفة شراء هذه التثبيتات المالية مضاف اليها كامل المصاريف اقتنائها سواء من طرف البنوك او الشركات البورصة للمقابل المقدم او المستلم لاقتناء التثبيت عند الحيازة على سندات المساهمة .

2- التقييم في نهاية الدورة المحاسبية :

تقيم المساهمات في الفروع المؤسسات المشتركة او الوحدات المجتمعة عند اقفال السنة المالية بالتكلفة المهلكة اما بالنسبة للمؤسسات الاجنبية فإنها تخضع الى التغيير في العملة والتي تشكل ارباحها خسائر في الصرف يجب تسجيلها حسب الحالة في الاعباء المالية او النواتج المالية للسنة المالية.

¹ حاني هدى، الحاج عامر المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية، مرجع سبق ذكره، 361-362

² بغدادي بن عطية عبد العزيز، مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم التثبيتات، مرجع سبق ذكره، ص 82-83.

3- التقييم عند التنازل على التثبيتات المالية:

تقييم المساهمات في الفروع (المؤسسات المشتركة) عند اقفال السنة المالية بالتكلفة المهلكة ،اما بالنسبة للمؤسسات الاجنبية فإنها تخضع الى التغير في العملة والتي تشكل ارباحا وخسائر في الصرف يجب تسجيلها حسب الحالة في الاعباء المالية او النواتج المالية للسنة المالية .

المبحث الثاني: تثبيبات على شكل امتياز والجاري إنجازها

هناك بعض التثبيتات المادية والمعنوية تتحصل عليها المؤسسة في شكل امتياز ، كما توجد ايضا تثبيبات مادية ومعنوية لم تكتمل بعد أي جاري إنجازها كما جاءت في النظام المحاسبي المالي التي سوف نقوم بدراسته في مطلبين التاليين :

المطلب الاول: تثبيبات في شكل امتياز ح/22

يفتح حساب 22 ويدرج فيه كل التثبيتات المعنوية او المادية الموضوعة موضع الإمتياز من قبل مانح الإمتياز أو من طرف صاحب الإمتياز الممنوح له، كما يتسم عند الاقتضاء هذا الحساب إلى حسابات ثانوية تتلاءم وطبيعة كل نوع من التثبيتات في شكل إمتياز.

ويعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يستند بموجبه شخص عمومي(مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي او شخص معنوي (صاحب الإمتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم، مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية، كما تطبق قواعد المحاسبة في هذا المجال على العقود التي تمت بصل إلى الامتياز والعمليات المتعلقة بهذا الخير تدرج في حسابات صاحب الإمتياز(الممنوح لها).غير انها تتكون على العموم مفصولة عن بقية عملياته تبعا لبنود الاتفاقية والاحتياجات والتسيير والإعلام.

والحساب 22 تثبيبات في شكل إمتياز: أن يكون نتيجة تسيير داخلي، موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الإمتياز(CONCEDANT) موضع الامتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الإمتياز(CONOSSIONAIRE) موضع الامتياز.

ومن باب المعالجة المحاسبية فإن ما قابل قيمة الأصول الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز في جانب المدين يسجل في جانب الدائن منت حساب فرعي للحساب 229“حقوق مانح الامتياز“ ويظهر في جانب الخصوم من الميزانية (خصوم غير جارية)هذا الحساب يكون مادينا في نهاية السنة المالية لدى صاحب الامتياز(الممنوح له) بقيمة أقساط الإهلاك بوضع الحساب 282 “اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع الامتياز“. دائما تماشيا مع الإهلاكات الطبقة، وعند انتهاء الامتياز يكون للحساب 229“حقوق مانح الإمتياز“،رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع الإمتياز ويتم ترصيدها عند إرجاع الملك إلى مانح الإمتياز في المقابل حسابات التثبيت والإهلاك المعني.

ويكون التسجيل المحاسبي عند الاستلام كما يلي:¹

XXX	XXX	تاريخ الاستلام التثبيت حسب الطبيعة حقوق مانع الامتياز عند الاستلام	229	22
-----	-----	---	-----	----

XXX	XXX	نهاية السنة حقوق مانع الامتياز اهتلاك التثبيتات الموضوعه موضع الامتياز قيد الإهتلاك	282	229
-----	-----	--	-----	-----

XXX XXX	XXX	تاريخ الارجاع اهتلاك التثبيتات الموضوعه موضع الامتياز حقوق مانع الامتياز التثبيت حسب الطبيعة عند الارجاع	229 22	282
------------	-----	--	-----------	-----

أما الاتاوى فيجب الاعتراف بها كتكاليف بالقيمة المتفق عليها ويكون التسجيل المحاسبي كالاتي:

XXX	XXX	تاريخ الاستلام الاتاوى المترتبة على الامتيازات الصندوق عند الاستلام	530	651
-----	-----	--	-----	-----

¹ أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 62-63.

المطلب الثاني: التثبيتات الجاري إنجازها ح/23

يعبر هذا الحساب عن تلك التثبيتات المادية والمعنوية التي لازالت لم تكتمل بعد في إنجازها، الهدف منها في النهاية ان تصبح تثبيتات فهي اذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي، ومن جهة نظر المعايير المحاسبية الدولية لا تعتبر تثبيت كونها لا تستوفي شروط الحصول على منافع اقتصادية.¹

- الحسابات الفرعية للحساب ح/23: الحسابات التي تضمنها SCF هي:

– 232 تثبيات عينية قيد الانجاز

– 237 تثبيات معنوية قيد الانجاز

– 238 تسيقات واقساط مدفوعة على الطلبات

- القاعدة المحاسبية:

تسجل بحسابات تثبيات قيد الانجاز (الجاري إنجازها) تكلفة التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة سواء كانت عملية الانجاز من قبل المؤسسة او من قبل الغير (مؤسسة اخرى).

- الحالة 1: انجاز التثبيتات من قبل الغير

في نهاية السنة يكون حساب 232 و237 -مدينا- وحساب موردو التثبيتات -دائنا- بتكلفة الاشغال التي تم إنجازها، وعند استلام التثبيتات بصورة كاملة وجاهزة للاستخدام، يرصد حساب تثبيات قيد الانجاز يجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 20X تثبيات معنوية أو تثبيات مادية مدينا .

- الحالة 2: تسجيل التسيقات واقساط التسديد

في نهاية السنة تسجل احدى الحسابات 232 أو 237 مدينا والحساب 73 انتاج المثبت [أو احدى حساباته الفرعية 732 انتاج تثبيات مادية] دائنا بتكلفة الجزء الذي تم إنجازه من التثبيتات.

- تسجيل التسيقات واقساط الإهلاك:

اقترح النظام المحاسبي المالي اسلوبين لتسجيل التسيقات واقساط التسديد وهي كالتالي :

– تسجيل التسيقات والاقساط بالحساب 238 تسيقات مسددة على طلبات بالتثبيتات بوضعه مدينا ووضع أحد حسابات النقديات دائنا.

– تسجيل التسيق 409 تسيقات للموردين (او أحد حساباته الفرعية يجعله مدينا او أحد حسابات النقديات دائنا بقيمة التسيق المسدد وفي نهاية السنة يرصد ح/409 يجعله دائنا مع الحساب 238 (يجعله مدينا)

¹ أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 63.

إذن الأفضل هو تطبيق الأسلوب الأول وتجنب عملية ترصيده 409 الواجب إجراؤها في حالة تطبيق الأسلوب الثاني.

– الإهلاك: لا يطبق أي إهلاك على هذا النوع من التثبيتات، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذ ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل اقل من القيمة المحاسبية نظراً لتغيرات التقييم الحاصلة اثناء انجاز الأشغال على هذا النوع من التثبيت.¹

¹ كتوش عاشور، المحاسبة العامة (اصول ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، سنة 2011، ص 105-106.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية والمادية والمالية (اهتلاك-خسائر القيمة-تنازل)

يقع على عاتق المؤسسة مسؤولية كل عملية جرد إهلاك سنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات يهدف إلى إظهار الصورة الحقيقية لعناصر ذمة المؤسسة، كما يجب إظهار خسارة القيمة وحالة التنازل لعناصر التثبيتات، وهذا ما سيتطرق إليه هذا المبحث من خلال مطلبين كالتالي :

المطلب الأول : إهلاك وخسارة القيمة للتثبيتات المعنوية والمادية والمالية

• **مفهوم الإهلاكات:** هو انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل، أما النظام SCF وفي المادة 7-121 عرف الإهلاك على انه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل معنوي او عيني ويتم حسابه كعبء إذا كان من الكيان نفسه.

فالإهلاك يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ثابت ولا تطبق على التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير وهي من اهم مصادر تمويل الاستثمارات حيث تسمح بالحصول على استثمارات جديدة تعوض التي تم اهلاكها من قبل. وهناك ثلاث طرق لاهتلاك الثبيت (الإهلاك الخطي، المتناقص، المتزايد، وحدات الانتاج).¹

أولاً: اهلاك التثبيتات المادية والمعنوية²

إن اهلاك التثبيتات المعنوية يتم بنفس الطريقة في اهلاك التثبيتات المادية مع الملاحظة ان بعض التثبيتات المعنوية مثل: شهرة المحل وفارق الاقتناء لا تملك وفي انخفاض من قيمتها تخصص لها خسارة عن انخفاض في القيمة غير قابلة للاسترجاع.

ويحسب الإهلاك السنوي وفق النظام SCF كالتالي :

$$\text{القيمة القابلة للإهلاك} = \text{التكلفة الاصلية} - \text{التكلفة المتبقية}$$

ويتم التسجيل المحاسبي وفقاً القيد التالي:

XXX	تاريخ قسط الإهلاك	68xx
XXX	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	28xx
	اهتلاك التثبيتات المعني	
	إثبات قسط الإهلاك	

¹ عاشور كنوش، المحاسبة المعمقة، وفقاً للمخطط المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون - الجزائر - سنة، ص 15.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الاولى، سنة 2011، ص 20-22.

ثانيا: خسائر القيمة عن التثبيتات¹

• **خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية والمادية:** تعرف خسارة القيمة عن التثبيتات العينية والمعنوية على أنها فائض القيمة المحاسبية للموجودات عن قيمتها الواجبة التحصيل وهذه العملية تكون في نهاية السنة. كما عرف النظام الجديد على أن خسارة القيمة بأنه الفائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة التحصيل تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية.

$$\text{تدني القيمة} = \text{القيمة القابلة المحاسبية} - \text{القيمة القابلة للتحصيل}^2$$

- القيمة المحاسبة الصافية: هي الفرق بين تكلفة الاقتناء أو إنتاج الأصل ومجموع الإهلاكات الخاصة به.
 - القيمة القابلة للتحصيل: هي القيمة الأعلى الأكبر ما بين سعر البيع الصافي للأصل ما والقيمة النفعية .
- وتسجل محاسبا بالقيود التالي :

XXXX	XXXX	مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة	68X
XXXX		خسائر القيمة عن التثبيتات	29X
		اثبات تدهور في القيمة	

- أما إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية نقوم باسترجاع القيمة للدورة السابقة وتسجل محاسبيا:

XXXX	XXXX	خسارة القيمة عن التثبيتات	29X
XXXX		استرجاع خسائر عند الأصول غير جارية	781
		استرجاع الخسارة المكونة	

• **خسائر القيمة عن التثبيتات المالية:**³

التثبيتات المالية نوعان:

¹ بغداد عبد الحميد، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016-2017، ص-4037

² أسماء هيمة، إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص علوم التسيير كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014-2015، ص44.

³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيلطي، الجزائر، سنة 2009 ص 139.

1- السندات المالية المحتفظ بها في تاريخ الاستحقاق: هذه التثبيتات تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحويل اقل من قيمتها المحاسبية الصافية .

XXX	XXX	مخصصات الإهلاكات ومؤونات وخسائر القيمة عن التثبيتات المالية	686
XXX		خسائر القيمة عن المساهمات	296
		خسارة قيمة عن التثبيتات المالية	

2- التثبيتات المالية المتاحة للبيع: هي اصول مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل والمتوسط الأجل وهذا اضافة الى الفوائد او القوائم المحصلة خلال فترة حيازة هذه الاصول في نهاية السنة تقييم التثبيتات المالية للبيع على اساس قيمتها الحقيقية كتالي:

– بالنسبة لسندات المدرجة في البورصة: يتم تقييمها على اساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير في السنة المالية.

– بالنسبة لسندات غير مدرجة في البورصة: تم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة أي سعر البيع المحتمل. ويتم تسجيل المحاسبي لخسائر قيمة عن سندات المساهمة وفق القيد التالي :

XXX	XXX	12\31 مخصصات الإهلاكات ومؤونات وخسائر القيمة عن تثبيتات المالية	686
XXX		خسائر القيمة عن المساهمات	296
		انخفاض قيمة الأسهم	

– أما السندات المثبتة لنشاطات المحفظة فيم تسجيلها عند انخفاض قيمتها وفق القيد التالي:

XXX	XXX	12\31 فارق التقييم	104
XXX		السندات الخاصة بنشاطات المحفظة	273
		انخفاض قيمة سندات المحفظة	

– عند ارتفاع سعر الأسهم تسجل عملية استرجاع خسائر القيمة محاسبيا كتالي:

XXX	XXX	12\31 ن+1 خسائر القيمة عن المساهمات استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة استرجاع خسائر القيمة عن المساهمات	296 781	
XXX	XXX	12\31 ن+1 سندات الخاصة بنشاط المحفظة فارق التقييم تسجيل زيادة في سندات المحفظة	237 104	

المطلب الثاني: التنازل عن التثبيت المعنوية والمادية والمالية¹

أولاً: حالة التنازل عن التثبيت المعنوية والمادية

قد تتنازل المؤسسة عن التثبيت بسبب من الاسباب، كعدم كفايتها الإنتاجية لتقادمها، أو بسبب تغيير طرق الانتاج او النشاط أما بالبيع، الشطب، الاستبدال.

– عندما تقرر المؤسسة شطف من الخدمة أي التخلص منه نهائياً وبدون مقابل لأنها لا تنتظر منه أي منافع اقتصادية مستقبلية في هذه الحالة يجب افعال حساب التثبيت المعني وايضا حساب الاهتلاكات ونميز حالتين:

• التثبيت المهلك كلياً: هنا مجموع الإهلاك = تكلفة التثبيت فيكون تسجيل المحاسبي لعملية الشطب

كالآتي:

XXX	XXX XXX	31\12 تثبيتات معنوية تثبيتات مادية خسائر القيمة عن التثبيتات شطب التثبيتات	20X 21X 29X	
-----	------------	--	-------------------	--

• التثبيت قيد الإهلاك: ففي هذه الحالة يتم التخلص من التثبيت غير المهلك كلياً، فهو قيد الإهلاك

أي له قيمة باقية محاسبية موجبة فيقفل حساب التثبيت المشطوب من الخدمة مقابل جعل مجموع الاهتلاك مدين

¹ بغداد عبد الحميد، تسجيل وتقييم التثبيت وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 37 إلى 40.

ونواقص القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية **652** وسعر التنازل في جانب الدائن من حساب **752** فوائض قيمة من التنازل عن التثبيتات المادية ونسجل حالتين:

1- حالة ربح: سعر التنازل < القيمة المحاسبية الصافية

		XX\XX\XX		
	XXX	اهتلاك المتراكم		28X
	XXX	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية		29X
	XXX	البنك		512
XXX		التثبيت المعني	2X	
XXX		فوائض قيمة عن خروج اصول مثبتة غير مالية	752	
		قيد التنازل عن التثبيت		

2- حالة خسارة: أي سعر التنازل > القيمة المحاسبية الصافية

		XX\XX\XX		
	XXX	اهتلاك المتراكم		28X
	XXX	خسائر قيمة عن التثبيتات المالية		29X
	XXX	البنك		512
	XXX	نواقص القيمة عن خروج اصول مثبتة غير مالية		652
XXX		التثبيت المعني	2X	
		قيد التنازل عن التثبيتات		

ثانيا: حالة التنازل عن التثبيتات المالية¹

- ان تسجيل عملية التنازل عن السندات تختلف حسب التصنيف المحاسبي للسندات.
- التنازل عن السندات المصنفة ضمن التجهيزات تسجيل كأبي عملية تنازل عن التجهيزات، و يسجل سعر التنازل عن السندات في جانب الدائن من حساب **7567** نواتج التنازل عن التجهيزات المالية وفي المقابل حساب الخزينة او الحساب **462** ديون التنازل عن التجهيزات القيمة المحاسبية للسندات تسجل في جانب المدين من حساب **6756** القيم المالية للتجهيزات المالية تحديد فائض أو ناقص القيمة للتنازل بواسطة الفرق بين المبلغين

¹ بوزقرة مليكة، اشكالية تقييم التثبيتات والافصاح عنها وفقا للمحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص64.

عند الاقتضاء، يتم استرجاع الخسارة في قيمة السندات المتنازل عنها باستعمال حساب **7866** استرجاع مالي على الخسائر في القيمة.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا في هذا الفصل أن نعطي لمحة عن التثبيتات (العينية، المعنوية، المالية) وتبسيط الضوء على إعادة تقييمها في ظل النظام المحاسبي المالي وذلك بهدف إعطاء نظرة شاملة ومتكاملة نوعا ما، انطلاقا من التعاريف الخاصة بالتثبيتات مروراً بالحسابات الفرعية المتعلقة بالتثبيتات، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للإهلاكات وخسائر القيم للتثبيتات في المؤسسات الإقتصادية، فالمعالجة المحاسبية تعد أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخلها وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا.

الفصل الثاني:

واقع اعادة تقييم التثبيتات

المادية في ظل IAS/SCF

تمهيد:

تشكل التثبيتات أهم جزء من عناصر أصول المؤسسة وتحتل مكانة كبيرة في ميزانيتها وتخضع عملية تقييم التثبيتات وإعادة تقييم التثبيتات إلى جدل كبير خاصة بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي المستمد من المرجعية الدولية ألا وهي معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS.

وتعتبر عملية إعادة تقييم الأصول والتغيرات المحاسبية الناتجة عنها من زيادة أو نقصان من الموضوعات الجديدة في عصرنا الحالي نتيجة التأثيرات المترتبة عن هذه العملية في القوائم المالية وإعطاء صورة صادقة عنها، وهذا ما دفعنا إلى معرفة كيفية تقييم وإعادة تقييم التثبيتات .

وتهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS حتى تتمكن المؤسسات الإقتصادية من تقديم قوائم مالية ذات نوعية مفهومة، موثوق فيها ذات مصداقية، تلي متطلبات مستخدمي القوائم المالية وتسمح لهم باتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

ولتوضيح سير عملية إعادة التقييم وما تنطوي عليه من خسائر عادية وغير عادية (إهلاكات وخسائر القيمة) وكيفية معالجتها محاسبيا تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول : أهمية إعادة التقييم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
- المبحث الثاني : إعادة تقييم التثبيتات المادية حسب SCF
- المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات

المبحث الأول : اهمية اعادة تقييم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

في المادة 121-5 نص النظام المحاسبي على ادراج التثبيتات على اساس تكلفة شرائها او انتاجها بتاريخ الشراء او الانتاج أي ان تقييم الاصول وادراجها الاولي يتم بتكلفتها التاريخية . وحيث ان هذه القيمة للتثبيتات ستصبح غير واقعية إذا لم تتم مراجعتها وفق تغيرات اسعار التثبيتات في السوق، فقد سمح النظام المحاسبي المالي بإعادة تقييم التثبيتات وفق المادة 121.

المطلب الاول: مدخل حول إعادة تقييم التثبيتات¹

ينص النظام المحاسبي المالي على ان عملية اعادة التقييم يجب ان تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات (عملية اعادة التقييم) على تثبيت محدد، وفي حالة اختيار المؤسسة اجراء عملية اعادة تقييم بعض اصولها فان على هذه المؤسسة الاستمرار في اجراء عملية اعادة التقييم بصورة منتظمة.

1- مفهوم اعادة التقييم:

تعتبر اعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي اجراء حر بخلاف ما كان قائما قبل هذا التاريخ أين كانت اعادة التقييم قانونية حيث تؤسس وفقاً لمراسيم تنفيذية تهدف الى تصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية، تؤدي عملية اعادة التقييم الى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي الى ارتفاع حصص الاهتلاكات المستقبلية حيث ينتج عن هذا الاجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة الذي يؤدي الى تخفيض الضرائب المستحقة.

"ان اعادة تقييم تثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية اعتماداً على الاسعار الحالية للتثبيتات المعنية، او على اساس معاملات اعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانوناً مثل وزارة المالية او المديرية العامة لضرائب".

- وفي حالة عدم اعادة التقييم التثبيتات يعد ارتفاع اسعارها ينتج عليها اثار سلبية منها :
- اعتبار اقساط الاهتلاك اقل من التكلفة الفعلية لحيازة واستخدام التثبيتات لان اقساط الاهتلاك تحسب على اساس تكلفتها الحالية وهذا سوف يؤدي الى تضخيم نتيجة الدورة وتحمل المسؤولية بضرائب أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو ان المؤسسة قامت بإعادة تقييم التثبيتات.
- عدم تمكن المؤسسة من تجميع اهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة .

¹ يزيد لعور، التقييم واعداد تقييم التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص18.

– التأثير السلبي على الدور الاعلامي للمحاسبة، وذلك ان الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الاصول بقيمتها الحالية بتاريخ اعداد هذه الميزانية بل تظهر قيمة الاصول بتاريخ شرائها والتي لا تتطابق مع قيمة هذه الاصول بتاريخ اعداد الميزانية.

ان اعادة التقييم تعد ضرورية لازمة للحد من اثار السلبية للتضخم سواء على مصادر التمويل للمؤسسة او على الدور الاعلامي للمحاسبة.

2- مصادر ومجال التطبيق:

في إطار قانون المالية 2007 وفي المادة 56 منه ، فإن التجهيزات المادية القابلة للإستهلاك والغير قابلة للإستهلاك والموجودة في الميزانية للسنة المنتهية 2006 للمؤسسات والمنظمات المسيرة بواسطة القانون التجاري يمكنها إعادة تقييم تجهيزاتها .

– المرسوم التنفيذي 07-210 المؤرخ بتاريخ 04 جويلية 2007 والذي يحدد شروط وأنماط إعادة تقييم التجهيزات المادية.

– إعادة التقييم تتعلق بتجهيزات المادية المهلكة وغير المهلكة التي تظهر في ميزانية 2006.

– المؤسسات والمنظمات المسيرة بواسطة القانون التجاري والتي هي ليست في حالة تصفية يمكنها بناء على قرار من هيئاتها الإجتماعية القيام بإعادة تقييم تجهيزاتها المادية فيما بعد إلى غاية 2007/12/31 معفاة من الضريبة.

– خلافا على ذلك فإنه يجب أن تثبت بأن العملية الجديدة تتم على أساس قيمة محدودة من قبل خبير يعين من طرف المؤسسة أو المنظمة المعنية وليس على أساس معاملات محددة من قبل الإدارة الجبائية.

3- اهداف اعادة التقييم:¹

يمكن تلخيصها كالآتي:

• **الهدف الاعلامي:** أي اظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية، ومنه فان نتائج الدراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت اعادة تقييمها سيتم بشكل ادق.

• **الهدف المالي:** أي جعل الاهتلاكات مصدر حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم اهتلاكها بصفة كاملة.

• **هدف الاقتصادي:** وتعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

¹ زوقاغ صبرينة، جوهري مريم، تقييم وتسجيل التثبيتات العينية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017-2018، ص 63.

4- أنواع اعادة التقييم

تنقسم الى نوعين هما:¹

أ- عمليات اعادة التقييم قانونية(منظمة):

ان عملية اعادة التقييم القانونية تتم بناءً على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، فالجزائر مثلاً شهدت 4 عمليات اعادة تقييم قانونية منذ الاستقلال الى وقتنا الحالي، 3 منها كانت في التسعينات من القرن الماضي في كل من سنوات 1990-1993-1996 وهذا راجع الى معدلات التضخم المرتفعة التي شهدتها تلك الفترة، وقد تمت هذه العمليات على اساس معاملات اعادة التقييم التي حددتها وزارة المالية وذلك على كل من التثبيتات القابلة للإهلاك والغير قابلة للإهلاك، اما عملية التقييم الرابعة فقد كانت في سنة 2007 وقد كانت كخطوة مبدئية في ظل التحول من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، وقد تميزت هذه العملية بالتحول الى استخدام الاسعار الجارية في التقييم بدلاً من معاملات التقييم التي اعتمدها العمليات السابقة.

ب- عمليات اعادة التقييم حرة(اختيارية):

أي تقوم المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، ويطلق عليها اسم حرة لأنها تترك الخيار بالقيام بإعادة تقييم التثبيتات للمؤسسة، وتتم هذه العملية وفق الشروط القانونية التي يفرضها النظام المحاسبي المالي، ويعتبر فرق اعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما تخضع لضريبة.

5- شروط إعادة التقييم:²

- يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات بعد ادراجه الاول باعتباره اصلاً، بتكلفته منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.
- يرخص للكيان ان يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة الى فئة او فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقاً على اساس مبلغها المعاد تقييمه .
- في اطار هذه المعالجة يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد ادراجه الاول باعتباره اصلاً، بمبلغه المعاد تقييمه او بقيمته الحقيقية بتاريخ اعادة تقييمه منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة .

¹ مباركي مروان، العرابي حمزة، واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة الابحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 19، ديسمبر 2018، ص260-261.

² يزيد لعور تقييم اعادة تقييم التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص19.

– تطبق اعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافا كبيرا عن القيمة السوقية عند تاريخ الاقفال، إذا اعيد تقييم التثبيت يجب تطبيق نفس الاجراء لكافة الفئة التي ينتمي اليها بعد التثبيت.

6- آثار عدم إعادة تقييم التثبيتات :¹

ان عدم القيام بإعادة تقييم التثبيتات يعد ارتفاع أسعارها ينتج آثار سلبية مثل:

– اعتبار اقساط الإهلاك أقل من التكلفة الفعلية لحيازة واستخدام التثبيتات لأن الاقساط الإهلاك يحتمسب على أساس التكلفة التاريخية وليست على أساس تكلفتها الحالية وهذا سوف يؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحمل المؤسسة بضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو أنها قامت المؤسسة بإعادة تقييم التثبيتات.

– عدم تمكن المؤسسة من تجميع الإهلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة للتثبيتات التي يتم اهلاكها بصفة كلية.

– التأثير السلبي على الدور الإعلامي للمحاسبة، ذلك أن الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحالية بتاريخ إعداد هذه الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الأصول بتاريخ شرائها والتي لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.

– إعادة تقييم التثبيتات هي لازمة وضرورية للحد من آثار السلبية للتضخم سواء على مصادر التمويل للمؤسسة أو على الدور الإعلامي للمحاسبة.

المطلب الثاني: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية²

1- مفهوم المعلومة المحاسبية وأسباب الاهتمام بها:

تعد المعلومة المنتج النهائي لمادة الحاضر أي البيانات التي تم تشغيلها وفق تسيير مراحل نظم المعلومات سواء اداري او محاسبي أي ان المعلومات هي تكييف مقصود للبيانات، اما المعلومات المحاسبية شكل خاص فتعرف بانها كل المعلومات الكمية والغير الكمية التي تخص الاحداث الاقتصادية والتي تتم معالجتها والتقدير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي الخطط التشغيل والتقارير المستخدمة.

¹ زوقاع صبرينة، جوهرى مريم، مرجع سبق ذكره، ص 64.

² أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة معلومات المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد المال والاعمال، المجلد 4، العدد 1، جوان 2019، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، ص 246-248.

تحتل المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية اهمية كبيرة للأسباب التالية:

- إن للمعلومات المحاسبية تعد الدعامة الاساسية التي تبني عليها القرارات المالية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية.
- المعلومات المحاسبية تتصف بدرجة في الدقة أكثر من غيرها من المعلومات الاخرى.
- المعلومات المحاسبية تتمتع بمستوى من المنطق قد لا يتوفر فرض غيرها من المعلومات وتستمد هذا المنطق من النظرية المحاسبية التي تحكم انتاج المعلومات.
- المعلومات المحاسبية هي الاساس الذي يعتمد عليه ملايين المستثمرين في سوق المال لتحديد قراراتهم الاستثمارية.
- تلعب المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق المال دور رئيسي في تحديد قرارات المقرضين والممولين لمشاريعها الجديدة.

• انواع المعلومات المحاسبية:

وتنقسم الى ما يلي

- أ- **معلومات تاريخية:** وهي معلومات تختص بتوفير سجل الاحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي مارستها الوحدة الاقتصادية.
- ب- **معلومات عن التخطيط والرقابة:** وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الادارة الى مجالات وفرص تحسين الاداء وتحديد مجالات اوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها.
- ج- **معلومات حل المشكلات:** وهي تتعلق بتقسيم بدائل القرارات والاختيار بينهما وتعد ضرورية للأمور غير روتينية، فذلك هي تتسم بعدم الدورية.

2- مفهوم جودة المعلومة المحاسبية:

باعتبار المعلومة المحاسبية امر بالغ الاهمية، فتوفر المعلومات المحاسبية عالية الجودة بشأن انشطة المؤسسة يعمل على تحقيق أفضل النتائج في ظل الظروف المحيطة بها، جودة معلومة المحاسبية تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وان تخلو من التحريف والتضليل، وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية مما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

2-1- خصائص جودة معلومة محاسبية: وهي خاصيتين

• **الملائمة:** يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والاعراض التي تعد من اجلها، وتمكين ايضا انها تلك المعلومات التي توافق او تطابق احتياجات متخذ القرار وعليه يمكن تحقيق خاصية الملائمة من خلال:

– **التوقيت الزمني المناسب:** أي انه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الازمنة للاتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها لكي لا تفقد قيمتها او قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار، فلا قيمة للمعلومات الدقيقة إذا لم تصل في الوقت المناسب.

– **القيمة التنبؤية:** بمعنى ان تكون للمعلومات المستخدمة قدرة تنبؤية بالمستقبل أي ان تكون صالحة عند استخدامها في تصميم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية قصيرة الاجل.

– **القيمة الرقابية:** أي ان تكون للمعلومات المحاسبية امكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الاخطاء التي يمكن ان تنتج عن سوء الاستخدام او عدم الكفاية.

• **الثقة:** تعد الموثوقية الخاصة الاساسية الثانية بعد خاصية الملائمة وتعرف هذه الخاصية بأنها خاصية المعلومات في التأكيد بان المعلومات خالية من الاخطاء والتميز بدرجة معقولة، كما انها تتعلق بأمانة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها وعليه يمكن تحقيق خاصية الثقة من خلال:

– **صدق التعميم:** أي ان تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الاحداث الخاصة بها بصورة سليمة.

الحياد لعدم التميز: أي عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وتميئتها بصورة مقصودة يمكن ان تساهم في خدمة مستخدم معين دون اخر.

– **قابلية التحقق:** أي القدرة على الوصول الى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص واذا ما تم استخدام نفس الظروف والاساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية.

أ- الخصائص الثانوية:

• **الثبات:** وهي تعني الثبات على استخدام نفس الظروف والاساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة للأخرى، واذا ما دعت الحاجة الى تغيير فيجب التنبؤية على ذلك لكي يتم اخذ ذلك بنظر الاعتبار من قبل المستخدم.

• **قابلية المقارنة:** أي الاتساق، ان هذه الخاصية متداخلة مع الخاصية السابقة، وهي تعني الانتظام في تطبيق الاساليب القواعد المحاسبية من فترة الى اخرى لكي تمكن مستخدمي القوائم المالية من مقارنة النتائج اعمال مؤسسة على مر الزمن.

2-2- أهداف جودة المعلومة المحاسبية: تهدف جودة المعلومة المحاسبية الى تحقيق مجموعة من الاهداف في المؤسسات الاقتصادية.

- اتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للوحدات الاقتصادية.
- توفير معلومة تفيد الادارة في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات الى جهات داخل الوحدة الاقتصادية والى أطراف خارجية.
- توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الاستثمارية التي يمكن ان تستفيد منها المستثمرون والدائنون.
- تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية المالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة ومدى قدرتها السداد والمساعدة في عملية اتخاذ قرارات سليمة.
- توفير جودة المعلومات المحاسبية بيانات مالية كافية من حيث النوعية والكمية وتكون ذات اهمية حيث تستفيد منها الوحدات الاقتصادية.

- اشتمال نظم المعلومات المحاسبية على مقومات الرقابة بأنواعها منها الرقابة التنظيمية ورقابة المعايير.
- توفير جودة المعلومات بيانات ومعلومات تستفيد منها جهات خارجية تتميز بالدقة والتوقيت المناسب.
- تساعد جودة المعلومات المحاسبية على تقييم اساليب الرقابة.

2-3- معايير جودة المعلومة المحاسبية: توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها

بصفة عامة كالتالي:¹

- **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من دول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة .
- **معايير رقابية:** ان المعايير الرقابية تلعب دورا مهما في تنظيم قواعد الحوكمة على اطار ان المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مبادئ الالتزام بالسياسات والاجراءات التي من شأنها تسجيل عملية تخصيص الموارد للوصول الى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الايجابي للرقابة.

¹ حورية بوقندورة، جودة المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - ام البواقي-2016-2017، ص15.

• **معايير مهنية:** تهتم بالهياكل والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء عملية المحاسبة، مما برز معه مفهوم بساطة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالبراعة الأمانة.

• **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة معلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين واصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الإستثمار.

المطلب الثالث: أهمية إعادة تقييم التثبيتات وأثرها على جودة المعلومات

إن المعلومات المحاسبية يجب ان تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية حتى تصبح مفيدة لمستخدمي القوائم المالية حيث ستركز على خاصيتين اساسيتين هما:¹

• **الملائمة:** تشير الملائمة الى المعلومات التي تكون ذات صلة باحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات، وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة، ويرتبط على شكل وثيق على مفهوم المادية، ويصف الإطار المادي على انه عتبة أو نقطة توقف للمعلومات التي يؤدي اقفالها أو عرضها بصورة خاطئة الى التأثير على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على اساس البيانات المالية.

• **الموثوقية:** تعني الموثوقية او بما يسمى امكانية الاعتماد على المعلومات بان تتصف المعلومات بالموضوعية والحياد وصدق التمثيل اول التعبير عن الاحداث والظواهر التي يفترض ان المعلومات المحاسبية تعبر عنها. ان الغرض من قيام اعادة التقييم هو نقل صورة حقيقية وموثوقة عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة وعرض أفضل للقوائم المالية مما يجعلها أكثر ملائمة وموثوقية لتقييم اداة المؤسسة وترشيد قرارات المستثمرين.

¹ مباركي مروان، العراي حمزة، واقع اعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 262.

المبحث الثاني: إعادة تقييم التثبيتات المادية حسب scf

المطلب الاول :إعادة تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة¹

يعتبر إعادة التقييم بالقيمة العادلة (القيمة الحقيقية) من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي حيث ميز بين نوعين في المادة 121-21 القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق وتحدد قيمتها استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون ، أما بالنسبة للقيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق وعند غياب المؤشرات تدل على قيمتها في السوق يتم تعويضها بالتكلفة الصافية من الإهلاك.²

ينص التعريف للقيمة العادلة الوارد في العديد من المعايير على أنها القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف لدى كل منهم الرغبة في التبادل وعلى بنية من الحقائق ويتعاملون بإرادة حرة وهذا هو التعريف المعتمد من قبل النظام المحاسبي المالي .

ونظرا لتعرض هذا التعريف للعديد من الانتقادات خلال الأزمة المالية 2008 وإزاء تعدد المعايير التي تناولت القيمة العادلة وتنافسها أحيانا قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية في سنة 2011 بإصدار معيار خاص بالقيمة العادلة ifrs13 الذي دخل حيز التطبيق في جانفي 2013، وقد كان هدفه إصدار قالب موحد لمحاسبة القيمة العادلة حيث يخفض التعقيد في احتسابها ويحقق الاتساق في معالجة الأصول والخصوم التي يتم قياسها بالقيمة العادلة والإفصاح عنها.

ويعرف المعيار 13 على أنها السعر الذي يتم تسليمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في المعاملة وفي ظروف منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

1- مداخل حساب القيمة العادلة: قدم معيار القيمة العادلة 13، ثلاث أساليب مختلفة لقياس القيمة العادلة

• **مدخل السوق:** هو أسلوب تقييم الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معلومات السوق المطابقة او المشابهة للأصول والالتزامات موضوع التقييم.

• **مدخل التكلفة :** هو أسلوب تقييم الذي يعكس القيمة المطلوبة حاليا لاستبدال سعة الخدمة للأصل

ويشار إليها بتكلفة الاستبدال الحالية .

¹ مباركي مروان، العراي حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 263-265.

² سحنون أسامة، بن ربيعة حنيفة، واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي أو الخضوع للنظام الجبائي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الأول، تاريخ القبول 2019/05/25، ص 708.

• **مدخل الدخل** : يقوم هذا الأسلوب على خصم التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع الحصول عليها من أصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق .

المطلب الثاني :إعادة تقييم التثبيتات بالتكلفة التاريخية

IAS16 حسب المادة 121 من النظام المحاسبي المالي و التي تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الممتلكات والمعدات فتعد الاعتراف الأولي للتثبيت يجب قياس الأصل المادي في نهاية الفترة باستخدام أحد النموذجين كالتالي:¹

1- نموذج إعادة التقييم :

يهدف نموذج إعادة التقييم إلى تمثيل الأصول الثابتة من خلال تحديث قيمتها في الميزانية بموجب هذه الطريقة يتم إعادة تقييم التثبيتات بقيمتها العادلة مطروحا منها الإهلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر انخفاض القيمة المتراكمة .

– إن أساس تطبيق نموذج إعادة التقييم حسب كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 16 هو استخدام القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات وذلك لعرض قيمتها الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم .

2- نموذج التكلفة :

يتطلب هذا النموذج أن يتم تسجيل الأصول بعد الاعتراف المبدئي بالتكلفة مطروحا منه الإهلاك المتراكم وخسائر تدني القيمة .

3- الإثبات :²

– عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند عندما تتدفق إلى المنشأة.
– عندما يمكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها .
– تثبت بنود مثل قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة وفقا لهذا المعيار عندما تستوفي تعريف العقارات والآلات والمعدات وبخلاف ذلك تصنف على أنها مخزون .

4- التكاليف الأولية :

قد تقتني بنود تتعلق بالسلامة والبيئة ورغم اقتنائها يزيد بشكل مباشر المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول إلا أنه يكون ضروريا للمنشأة اقتنائها وعليه تعتبر أصل وفقا لهذا المعيار، فمثلا يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب

¹ بن صغير سعد الدين، أثر تطبيق المعيار رقم 16 على المردودية المالية لمؤسسة اقتصادية، تخصص فحص محاسبي، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة-، 2014-2015، ص55-56.

² عمر يوسف عمر الحضري، ملخص معايير المحاسبة الدولية 2020، أكتوبر 2019، ص 23-24.

معالجات لمناولة المواد الكيميائية للالتزام بمتطلبات بيئة الانتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة عليه تثبت مثل هذه التركيبات والتحسينات عل أنها أصل ويراجع المبلغ الدفترى له وكذلك الهبوط في قيمته.

5- التكاليف اللاحقة :

- أ- الصيانة العادية تعتبر مصروفات إرادية ولا ترسمل .
- ب- المصروفات الرأسمالية ترسمل وتضاف للأصل أو مجمع إهلاك.
- ج- الصيانة الشاملة الدورية اللازمة لتشغيل واستمرار الأصل ترسمل.

6- القياس:

يقاس البند من بنود العقارات والمعدات والآلات بتكلفته التي تشمل سعر الشراء والشحن والتأمين والنقل والاستيراد والضرائب غير المستردة ناقصا الخصومات والتخفيضات.

– كذلك تكاليف الفك والنقل وإعادة الموقع الذي يوحد به على ما كان عليه بمعنى إذا أحتاج الأصل لتكسير أو هدم جزء حتى يصل إلى موقعه .

– كذلك تكاليف إعداد الموقع والمناولة والتركيب وتجميع ومنافع الموظفين الذين عملوا مباشرة وتكاليف التجريب والأتعاب المهنية.

– هناك تكاليف لا تدخل ضمن تكلفة الأصل مثل :

– خسائر التشغيل الأولي (خسارة الإنتاج الأولية عند بداية النشاط) .

– تكاليف تغيير الموقع أو إعادة تنظيم عمليات المنشأة .

– العمليات العرضية فمثلا إذا كان موقع لتشييد بناء وقبل التشييد تم استغلاله كموقف للسيارات واكتسب

منه فإن هذا الدخل العرضي والمصروفات المتعلقة به تثبت في قائمة الدخل.

7- قياس التكلفة :

تكلفة البنود والعقارات والآلات والمعدات هي معادل السعر النقدي في تاريخ الإثبات وإذا تم تأجيل الدفع

مما يتجاوز مدد الائتمان العادية فتثبت الفرق بين معادل السعر وإجمالي المدفوعات على أنه فائدة على مدى فترة

الائتمان ما لم ترسمل مثل هذه الفائدة وفقا للمعيار المحاسبي المالي 23.

– في حالة مبادلة أصل آخر أو أكثر يتم القياس بالقيمة العادلة والفرق يعتبر أرباح أو خسائر رأسمالية وإن

لم يكن من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المستلم أو المتنازل عنه يتم قياس الأصل وفقا للقيمة

الدفترية للأصل المتنازل عليه.

8- العدد والأدوات :

إذا كانت العدد والأدوات ذات قيمة نسبية تعتبر أصل أما إذا كانت قيمتها قليلة تعتبر مصروف إيرادي وهذا يعتمد على سياسة الشركة عند وضع مبلغ كحد أدنى للرسملة .

9- الاقتناء كمنحة حكومية :

يتم الإثبات للأصل المتحصل عليه بمنحة حكومية بقيمتها العادلة ويسجل المبلغ كإيراد منح مؤجل من ح/الأصل XXX

إلى ح/إيرادات منح مؤجل XXX

- ويستنفذ حساب إيرادات منح مؤجلة على مدى العمر الإنتاجي للأصل كتخفيض لمصروف الإهلاك.¹

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات

قبل البدء في المعالجة المحاسبية نعطي لمحة عامة حول بعض اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة إعادة التقييم، وكذا شرح كل من الإهلاكات وخسائر القيمة وذلك لتسهيل فهم التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم .

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

يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم تثبيت في ما يلي:

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية للأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن زيادة تقيد مباشرة في رؤوس الأموال

الخاصة تحت عنوان *فارق إعادة التقييم

	XXX	التثبيتات العينية	2x
XXX		فارق إعادة التقييم	105
XXX		إهلاك التثبيتات العينية	28x

- في نهاية السنة يجب أن نقوم بحساب فرق إعادة التقييم كما يلي:

فرق إعادة التقييم = القيمة العادلة - القيمة المحاسبية الصافية

القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصول أو إنهاء الخصوم (تسديدها) بين

أطراف على دراية كافية وموافقة (ليس مرغمة على التبادل)، وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.

القيمة المحاسبية الصافية: وهي الفرق بين تكلفة الاقتناء أو إنتاج الأصل ومجموع الإهلاكات الخاصة به.

¹ جناشي نوال، نقيش زرققة، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018-2019، ص 44-45.

1- حالة الفرق موجب:

عندما تكون القيمة المحاسبية اقل من القيمة العادلة الفرق موجب تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر

- الفرق الموجب الأول هو يسجل في الجانب الدائن 105 فروق إعادة التقييم بحيث لا يؤثر هذا الفرق

على نتيجة الدورة وتسجل كما يلي :

	Xxx	التثبيتات		2xx
Xxx		فارق إعادة التقييم	105	
		حالة الفرق موجب		

- أما إذا كان الفرق موجب موالي لفرق سالب مسجل سابقاً فإن علينا أولاً استرجاع التدني السابق

ح/781 دائن وزاد عن التدني السابق فقط يسجل كفرق إعادة التقييم في الجانب الدائن ح/105.

- نرمل ل:

خسارة القيمة السابقة ب X

فارق القيمة ب Y

حيث $Y \geq X$ ويكون التسجيل كما يلي:

	y-x	من ح\التثبيتات		2Xx
x	x	ح\خسارة القيمة	781	29X
		إسترجاع خسارة القيمة		
y-x		فارق إعادة التقييم	105	

2- حالة الفرق سالب: عندما تكون القيمة المحاسبية الباقية أكبر من القيمة العادلة (فرق سالب) الفرق

السالب الأول يسجل في الجانب المدين حساب 681 مخصصات الإهلاك والمؤونات وتدني قيم الأصول غير جارية، فهو يؤثر نتيجة الدورة دائماً تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر.

أما الفرق السالب الذي يلي الفرق السابق الموجب يسجل كرصيد أو اقتطاع حساب 105 وما زاد عن

رصيد هذا الأخير فقط هو الذي يسجل في حساب 681 ويكون التسجيل كالتالي :

- الفرق السالب y

- فارق إعادة التقييم السابق X

بحيث $y \geq x$

	Xxx	فارق إعادة التقييم		105
	Xxx	مخصصات الإهلاك والمؤونات....		681
xxx		التثبيتات	2Xx	
xxx		خسارة القيمة	29X	

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

المطلب الثاني: محاسبة إعادة التقييم للتثبيتات غير قابلة للإهلاك¹

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

$$\text{فرق إعادة التقييم} = \text{القيمة العادلة} - \text{القيمة المحاسبية الصافية}$$

باعتبار الأصل غير قابل للإهلاك فالمقصود بالقيمة المحاسبية الصافية VNC

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{تكلفة الحيازة} + / - \text{فروق التقييم السابقة}$$

مثال: لتكن مؤسسة قطعة أرض تمت حيازتها في بداية 2012 بتكلفة 1000 دج .

إعادة التقييم الأولي 2012/12/31	إذا كانت القيمة العادلة 600 فارق إعادة التقييم سالب $1000 - 600 =$ 400 - 681 من ح / مخصصات .. وتدني أصول غير جارية 400 إلى ح / 2911 تدني القيمة 400 لهذا تصبح القيمة الصافية ل ح / $211 = 600$ القيمة العادلة ح 1: القيمة العادلة = 400	إذا كانت القيمة العادلة 1400 فارق إعادة التقييم موجب $1000 - 1400 =$ 400 211 من ح / الأراضي 400 إلى ح / 105 فرق إعادة التقييم 400 لهذا تصبح القيمة الصافية لحساب $211 = 1400$ القيمة العادلة ح 1: القيمة العادلة = 1600
إعادة التقييم الثانية 2012/12/31	فارق إعادة التقييم سالب $600 - 400 =$ -200	فارق إعادة التقييم موجب $1400 - 1600 =$ 200

¹ بن ربيعة حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، اصدار المنشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2013، ص 371، 374.

<p>211 من ح/ الأراضي 200 105 إلى ح/ فروق إعادة التقييم 200 لهذا تصبح القيمة العادلة لحساب 211 = 1600 = 200+1400 القيمة العادلة ح2: القيمة العادلة 1200</p>	<p>681 من ح/ مخصصات ..وتدني قيم الاصول غير جارية 200 إلى ح/ 2911 تدني قيمة الأراضي 200 لهذا تصبح القيمة الصافية ل ح/ 211= 400 القيمة العادلة ح2: القيمة العادلة 700</p>	
<p>فرق إعادة التقييم سالب 1400-1200= 200- الفرق الموجب السابق 400 105 من ح/ فروق إعادة التقييم 200 إلى ح/ الأراضي 211 200 لهذا تصبح القيمة الصافية ل 211=1400- 200=1200 القيمة العادلة ح3: القيمة العادلة 900</p>	<p>فرق إعادة تقييم موجب 700-1600= 100 ≥ من التدني سابق 2911 من ح/ تدني قيمة الاراضي 100 لهذا تصبح القيمة الصافية ل ح 211=700 القيمة العادلة ح3: القيمة العادلة 1100</p>	<p>إعادة التقييم الثالثة 2012/12/31</p>

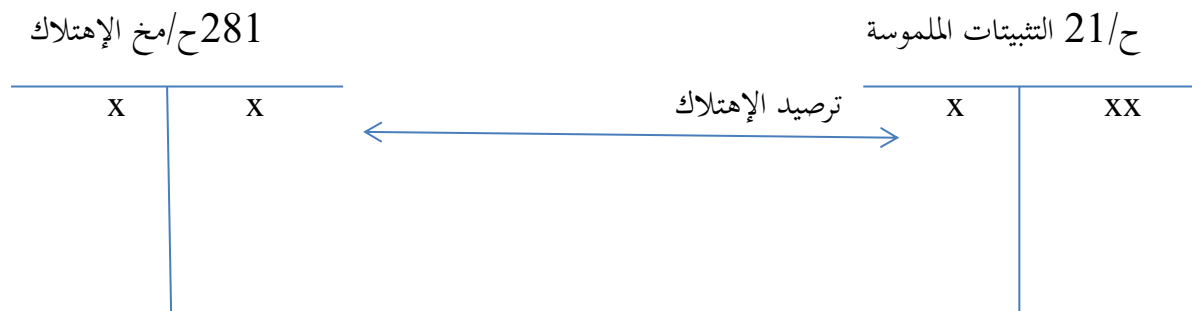
المطلب الثالث: محاسبة فرق إعادة التقييم التثبيتات القابلة للإهلاك¹

يمكن معالجة فروق إعادة تقييم بالنسبة للتثبيتات القابلة للإهلاك باتباع إحدى الطريقتين التاليتين طبعاً إذا تم اختيار إحدهما يحافظ على تطبيقها في كل المعالجات اللاحقة تطبيقاً لمبدأ الحيطة ثبات الطرق أو مبدأ الاتساق في إدراج أو عدمه لمخصصات الإهلاكات السابقة في إعادة التقييم.

1- الطريقة الاولى: تصحيح مباشرة للقيمة المحاسبة الصافية

تبنى هذه الطريقة على اعتبار القيمة العادلة كقيمة جديدة للحيازة وذلك باتباع المراحل التالية :

- نرصد الإهلاكات المتراكمة بطرحها من القيمة الاصلية فتعالج فروق اعادة التقييم كمعالجة التثبيتات غير القابلة للإهلاك اعلاه:

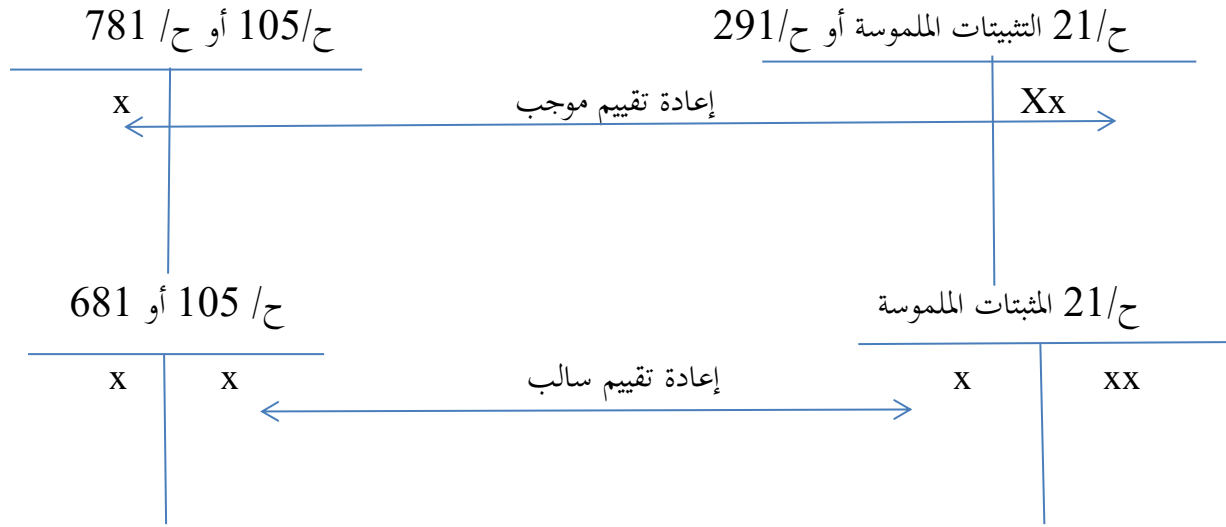


يصبح رصيد ح 281 معدوم بينما ح / 21 يبقى بالقيمة الصافية

¹ يزيد لعور، التقييم واعادة تقييم التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 43-48.

نصح القيمة الصافية الموجودة في ح / 281 بإضافة او طرح فرق التقييم لتصبح مساوية للقيمة العادلة

بالقيد التالي :



نقد الطريقة الأولى:

هذه الطريقة غير معتمدة في الجزائر لأنها في حالة زيادة القيمة السوقية للتثبيت ، تلغى القيمة الأصلية ونستبدلها بالقيمة الحالية (القيمة السوقية) وجعل إهلاكات السنوات السابقة مساوية للصفر وهذا لا يتماشى مع النظام المحاسبي المالي .

مثال: معدات إنتاج تحيزت بداية 2011 بتكلفة 200000 دج، مجمع إهلاكها في 2013/12/31

هو 60000، قيمتها في السوق هي:

الحالة الأولى: 190000 الحالة الثانية: 110000

القيمة المحاسبية الصافية: 140000 = 60000 - 200000 دج

فروق إعادة التقييم هي :

الحالة الأولى : 190000 - 140000 = 50000 دج فرق موجب

الحالة الثانية : 110000 - 140000 = -30000 فرق سالب

التسجيل المحاسبي كالتالي:

20000	20000	مخصصات الإهلاك إهلاك التجهيزات تسجيل مخصصة الإهلاك السنوي	2815	681
60000	60000	من ح/ اهلاك التجهيزات الى ح/ اهلاك التجهيزات اقفال حساب الاهتلاكات	215	2815
50000	50000	من ح/ التجهيزات الى ح / فارق اعادة التقييم اعادة تقييم المعدات	105	215
30000	30000	من ح/ مخصصات الإهلاك وتدني القيم الى ح/ تدني قيمة التجهيزات	2915	681

في نهاية السنوات المالية نحسب مخصصات الإهلاك على أساس القيمة العادلة التي تعتبر كأنها تكلفة الحياة الجديدة التي تقسم على المدة الباقية من العمر الإنتاجي للتجهيز، وتسجل بالطريقة العادية وإذا وجدت قيمة خردة وجب طرحها للحصول على القيمة القابلة للإهلاك.

2- الطريقة الثانية: تصحيح التكلفة الأصلية والإهلاكات:

باعتبار القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة الأصلية - مجمع الإهلاكات

فإن إعادة التقييم تعتبر القيمة المحاسبية الصافية

إعادة التقييم = التكلفة الأصلية

إعادة التقييم مطروحا منها مجمع الإهلاكات

لذلك تتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة عبر المراحل التالية :

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

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة / القيمة المحاسبية الصافية

مثال : إذا عدنا للمثال السابق

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

1- تطبيق المعامل على التكلفة الأصلية :

التكلفة الاصلية المعاد تقييمها=التكلفة الاصلية xمعامل اعادة التقييم

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

2- تطبيق المعامل على مجمع الاهتلاك :

مجمع الاهتلاك المعاد تقييمه = 60000 x 135.71 = 81426 دج

3- تحديد القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها

ق م ص المعاد تقييمها = التكلفة الأصلية المعاد تقييمها - مجمع الإهلاك المعاد تقييمه

ق م ص المعاد تقييمها = 271420 - 81426 = 189994 دج

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

دج يمكن تلخيص ما توصلنا إليه في الجدول التالي:

العناصر	قبل إعادة التقييم 1	بعد إعادة التقييم 2	الفرق (1-2)
التكلفة الأصلية	200 000	271420	71420
مجمع الإهلاك	60000	81420	21426
القيمة المحاسبية الصافية	140000	189994	49994

مخصصات الإهلاك للسنة المقبلة = القيمة العادلة /المدة الباقية

المخصصات الإهلاك للسنة المقبلة 7/189994 = 27142 دج

يتم تحديد المدة كما يلي : مدة الحيابة إلى غاية إعادة تقييم 3 سنوات (2011-2012-2013)

مجمع الإهلاكات كان 60000 دج إذا المخصصة السنوية 3/60000 = 20000 دج

مدة الإهلاك = 20000/200000 = 10 سنوات

في حالة تغير القيمة العادلة بالانخفاض أو الارتفاع في السنوات المقبلة نلتزم نفس المبادئ المذكورة في مثال

الأرض المدروسة سابقا مع أخذ الإهلاك بعين الاعتبار نقوم بالتسجيل المحاسبي

20000	20000	مخصصات الإهلاك	681
		اهتلاك التجهيزات	2815
		تسجيل مخصصة الاهتلاك السنوية	

	71420	من ح /التجهيزات 200000-271420		215
21426		اهتلاك التجهيزات 6000-81426	2815	
49994		فروق اعادة التقييم اعادة تقييم التجهيزات	105	

	27142	من ح / تدني التجهيزات		681
27142		تدني قيمة التجهيزات تسجيل مخصصات اهتلاك التجهيزات	2915	

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة تبين أن إختيار المؤسسة تطبيق نموذج إعادة تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة تسمح بنقل صورة حقيقية عن الوضع الإقتصادي للمؤسسة، وعرض أفضل للقوائم المالية مما يجعلها أكثر ملائمة لتقييم أداء المؤسسة وأكثر موثوقية لترشيد قرارات المستثمرين.

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة الزغبيات

لإنتاج الجبس

تمهيد

بعد التطرق للدراسة النظرية لإعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيمة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، سنحاول في هذا الفصل دراسة حالة شركة الزغبيات لإنتاج الجبس بحاسبي خليفة، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية للفصل الأول والثاني على المؤسسة محل الدراسة، وهذا من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث.

هذه الدراسة متعلقة بكيفية تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، وأيضا كيفية إعادة تقييمها، والإهتلاكات، والتسجيلات المحاسبية المتعلقة بهذا الخصوص، ولإعطاء الصورة الحقيقية لهذه الدراسة وبناء على المعطيات المتحصل عليها تم تقسيم هذا الفصل الى المبحثين التاليين:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
- المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لتقييم التثبيتات وإعادة تقييمها بالشركة

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

سأحاول في هذا المبحث التعرف على شركة الزغيبات وكذلك المرور بمراحل إنشائها وكيفية الإنتاج بها بالإضافة إلى مكائنها في السوق، ولمزيد من التوضيحات تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب وهي:

- المطلب الأول: تعريف بالشركة وموقعها.
- المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة ودراسة المناصب.
- المطلب الثالث: أهداف ومحيط الشركة وواقع المحاسبة بها.

المطلب الأول: تعريف بالشركة وموقعها¹

أولاً: النشأة والتطور

شركة الزغيبات منبثقة عن المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنتاج الجبس (UPP) ومقرها الاجتماعي المنطقة الصناعية بحاسي خليفة - الطريق الوطني رقم: 16 لولاية الوادي.

أنشئت سنة 1973 تحت رقم: 73.213.د.أ.77 من طرف كتابة الدولة للتخطيط وكانت آنذاك تكلفة المشروع: 1.049.000 دج من طرف الشركة الفرنسية فرال بيكس ودخلت حيز الإنتاج في: 03 فيفري 1985.

وطبقاً لـ:

- لائحة المجلس الوطني لمساهمة الدولة الصادرة في: 25 ديسمبر 1997.
- التعليم رقم: 03 المؤرخة في: 02 ماي 1998 للسيد رئيس الحكومة.
- وبناء على قرار المجلس الوطني لمساهمة الدولة بتاريخ: 14/07/1998 والمتعلق بالحل المسبق للمؤسسة العمومية الاقتصادية (وحدة الجبس UPP).
- وبناء على اللائحة المصادق عليها من طرف الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة العمومية الاقتصادية (وحدة الجبس UPP) المنعقد بتاريخ: 02 أوت 1998 المتضمنة الحل المسبق للمؤسسة.

¹ رئيس مجلس الإدارة لشركة الزغيبات

وبناء على ما ذكر تم تأسيس شركة الزغبيات بتاريخ: 29 سبتمبر 1998 شركة ذات أسهم رأس مالها الاجتماعي 5.832.000 دج مقسمة على 5832 سهم مبلغ السهم الواحد 1.000 دج مملوكة كلها من طرف المساهمين وانطلقت الشركة الفتية الزغبيات عملها بتاريخ: 01 ديسمبر 1998.

وفي سنة 2002 بدأت عملية التنازل عن الأسهم وتداولها بين المساهمين لتبقى العملية مفتوحة. وفي سنة 2006 تم إضافة مساهم جديد يملك 171 سهم ليصبح رأس مال الشركة 6.003.000 دج مقسمة على 6003 سهم.

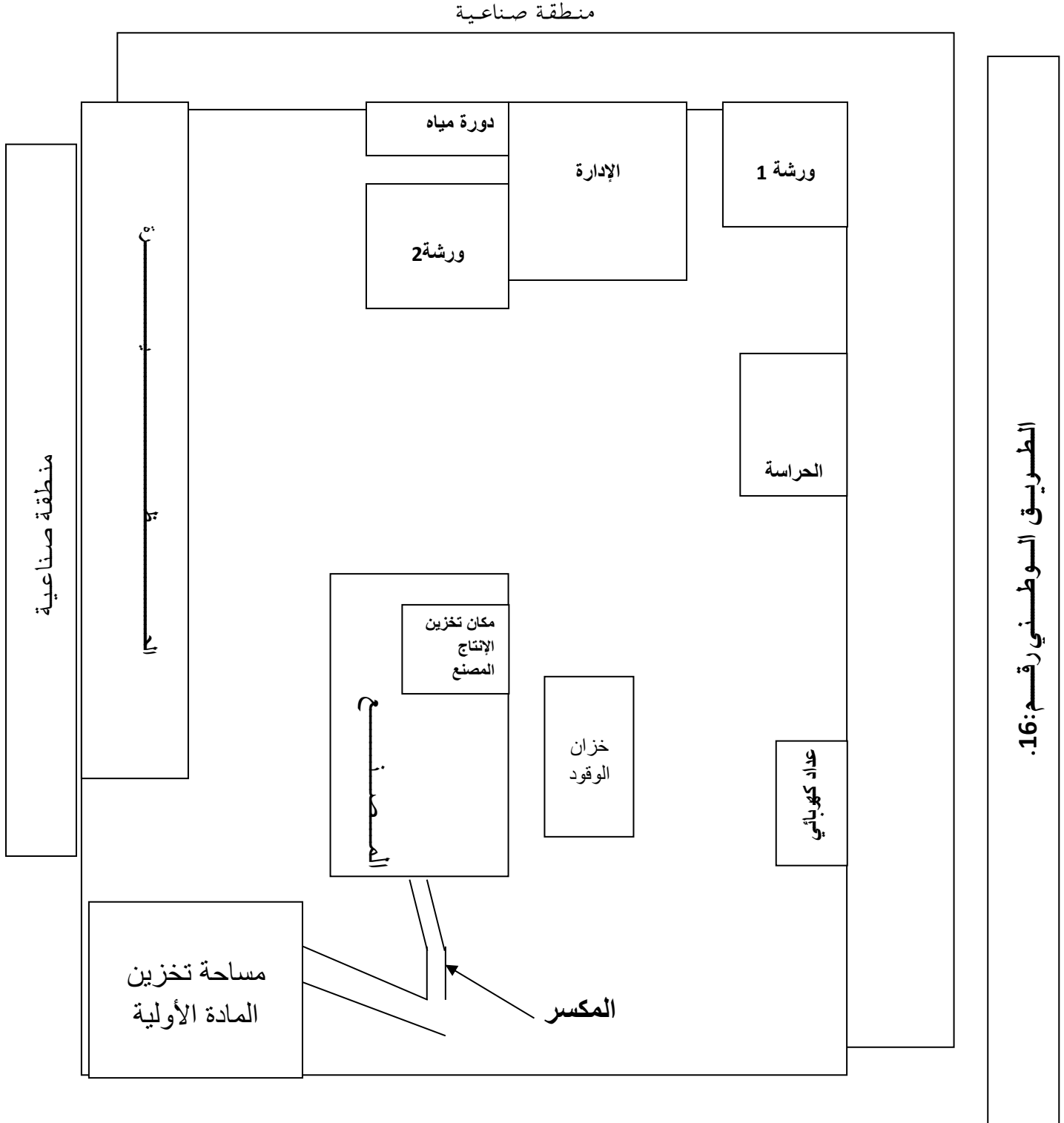
وكحصيلة نهائية يبلغ عدد المساهمين في الوقت الحالي-سنة 2011-42 مساهم برأس مال قدره: 6.003.000 دج.

ثانيا: موقعها ومحتواها:

1- الموقع:

تقع شركة الزغبيات لإنتاج الجبس في المنطقة الصناعية بحاسي خليفة ، على بعد 30 كلم شرق مدينة الوادي، بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16 شمالا، ويجدها من الجهة الشرقية سوق الثلاثاء -الأسبوعي- ،ومن الجهة الغربية والجنوبية منطقة صناعية. تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 24025 م²، منها 13331.8 م² مساحة مغطاة. كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): رسم توضيحي لموقع شركة الزغبيات



سوق الثلاثاء الأسبوعي

المصدر: رئيس مجلس الإدارة لشركة الزغبيات

2- الهياكل والتكبيات:

أ- التركيب الصناعي:

- فرن رقم 01 وفرن رقم 02.
- مطحنة مجهزة لطحن 60 طن يوماً ، بمعدل 21000 طن سنوياً .
- خزانات ضخمة بطاقة تخزين 40000 طن سنوياً.
- نواقل مغزلية من مادة الحديد ونواقل شريطية من مادة المطاط.
- رافعات ومضخة هوائية.
- مولد كهربائي.

ب- الآليات:

حيث تحتوي الشركة على مجموعة وسائل نقل من الشاحنات ، نقل البضائع ، جرافات ورافعات ... الخ

ج- المنشآت:

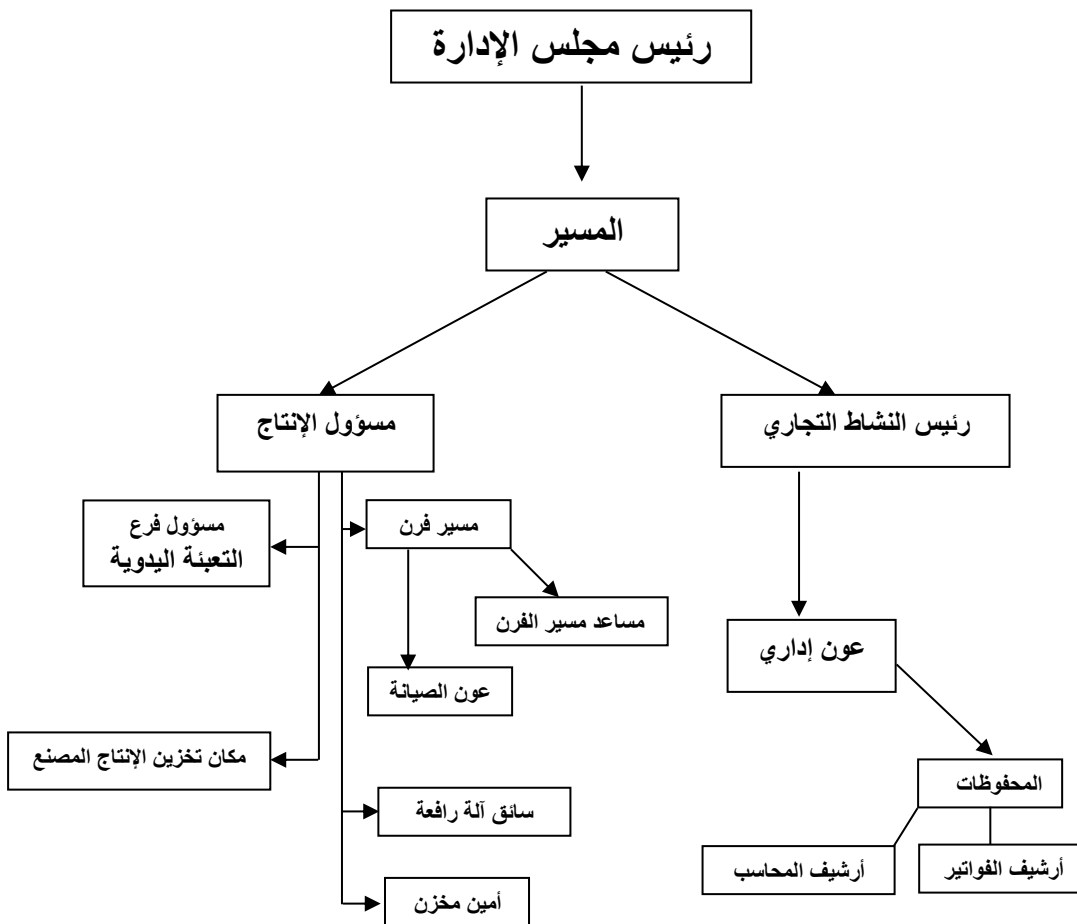
- ✓ الإدارة : تحتوي على 04 مكاتب وقاعة إجتماعات.
- ✓ المصنع : وهو الركيزة الأساسية لشركة بحيث يحتوي على الآلات الصناعية.
- ✓ مكان تخزين المادة الأولية: وهي مساحة مسيجة تتربع على مساحة قدرها 22500 م²
- ✓ الحظيرة : وتحتوي على كل آليات الشركة (شاحنات، جرافات، رافعات... الخ).
- ✓ مخزن لقطع الغيار وأكياس التعبئة: يحتوي على قطع غيار ميكانيكية وكهربائية وأكياس تعبئة ورقية وبلاستيكية فارغة.
- ✓ ورشة 1 للخراطة والتفريز : وهي مزودة بآلة الخراطة والتفريز.
- ✓ ورشة 2 خاصة بالتوشيع الكهربائي : وهي مزودة بكل أنواع الأسلاك الخاصة بتلفيف المحركات الكهربائية بالإضافة إلى عدة أدوات خاصة بهذا المجال.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لشركة ودراسة المناصب¹

أولاً: الهيكل التنظيمي الحالي لشركة:

نظراً للوضع الحالي المادي والاقتصادي الذي تمر به الشركة حاولت هذه الأخيرة بقدر الإمكان تقليص مناصب الهيكل التنظيمي دون المساس في الأداء والمهام والمحافظة على الشكل التنظيمي الهرمي ليصبح على الشكل الموالي:

الشكل رقم(02): الهيكل التنظيمي لشركة الزغبيات.



— : يحتوي.

→ : مراقبة وتوجيه.

المصدر : رئيس النشاط التجاري.

¹ رئيس النشاط التجاري

ثانيا: دراسة المناصب الحالية للشركة:

1- رئيس مجلس الإدارة: يشرف على الجمعيات العامة والاجتماعات الداخلية للشركة.

2- المسير: ينوب رئيس مجلس الإدارة في حالة العطل أو المهام الخارجية وهو الممثل الوحيد لشركة أمام الهيئات المتعامل معها (بنك، ضمان اجتماعي، ضرائب، صفقات تجارية... الخ). وله حق الإمضاء على الوثائق الرسمية للشركة. ويشرف على المصالح التالية: مسؤول الإنتاج، رئيس النشاط التجاري.

3- مسؤول الإنتاج: يقوم بإعداد التقارير اليومية والشهرية للإنتاج والحرص على توفير مادة الوقود وتوفير طلبات الزبائن، ويقوم بتعيين المقالع بمساعدة من مصالح المناجم والطاقة، كما يحرص على توفير كل مستلزمات المصنع (طلب بضاعة للأكياس البلاستيكية الفارغة، طلب الوقود... الخ). بالإضافة إلى ذلك ينظم عمال التعبئة ويحرص على توفير الأكياس اللازمة لتكيس الجبس وينظم عملية تخزين الأكياس الجاهزة للبيع) ويقوم بتوجيه كل من:

أ) مسير الفرن: وتنحصر مهامه في الإشراف على عملية الطباخة وتدوينها خطوة بخطوة في الورقة الخاصة بها (ورقة الطباخة) وفق المعايير المتفق عليها مع مسؤول الإنتاج. ويقوم بتوجيه كل من عون الصيانة ومساعد مسير الفرن.

• مساعد مسير الفرن: يشرف على نقل المادة الأولية إلى الفرن وتشحيم الرحى ومراقبة المحركات الكهربائية.

• عون الصيانة: يقوم بتشحيم وتزيت جميع الآلات والآليات.

ب) سائق الآلة الرافعة: نقل المادة الأولية من مكان التخزين إلى المكسر. وفي حالة نفاذ المادة الأولية من مكان التخزين داخل المؤسسة يساعد في تعبئة الشاحنات وذلك بانتقاله إلى المقلع الخاص بالشركة، المعين من طرف المناجم والطاقة.

ج) أمين المخزن: وهو يعمل على توفير قطع الغيار وكل احتياجات المصنع من زيوت وشحم وأدوات كهربائية. بالإضافة إلى ذلك يعتبر المخزني أحد أعضاء اللجان المخصصة للقيام بعملية الجرد في نهاية السنة.

د) مسؤول فرع التعبئة اليدوية: ينظم الأفواج العمال وعملية التعبئة ومراقبة الكمية المعبئة في كل كيس، كما يقوم مسؤول الإنتاج بالإشراف على:

هـ) مكان تخزين الإنتاج المصنع: وهو مقسم إلى قسمين قسم يتم فيه تعبئة الإنتاج التام الصنع وقسم يتم فيه تخزين الفائض من الإنتاج التام الصنع.

4- رئيس النشاط التجاري: يشرف على المعاملات التجارية بين الشركة والزبائن ويقوم بإمضاء على الوثائق الخاصة بالمستخدمين ومخالصة وصولات الاستلام ، ويقوم بتصريحات التأمينات الضمان الاجتماعي للعمال ، والتصريحات الشهرية والسنوية (ضرائب، ضمان اجتماعي، اشتراكات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر... الخ)، ويسدد فواتير المومنين ، ويقوم بمراقبة الأولية للكشوف البنكية لتأكد من الوضعية المالية لشركة وبعد الحصول على النتائج النهائية الخاصة بالديون -المرسلة من طرف المحاسب المعتمد خارج الشركة- يقوم بمحاولة تحصيلها بشكل سلمي وفي حالة عدم الامتثال يحيل الملف إلى محامي الشركة لنظر فيها قضائيا.

ويشرف على كل ما يتعلق بشؤون العمال (عطل، تراخيص غياب، شهادات عمل، تنقيط الحضور... الخ). كما يقوم بإعداد الأجور للعمال، يقوم بإنجاز وصل استلام البضاعة والفواتير بعد المخالصة وإعداد التقرير السنوي للعملاء. ومراقبة المبالغ المالية المدفوعة إلى البنك من طرف العون الإداري.

أ) العون الإداري: وتنحصر مهامه في الخدمات بين الشركة والهيئات المتعامل معها بإضافة إلى مساعدة رئيس النشاط التجاري، وتنظيم أرشيف الفواتير والمحاسبة، وإيداع المبالغ المالية إلى البنك.

لتشغل بهذا الهيكل 34 عاملا موزعين كما يلي:

الجدول رقم(02): جدول يمثل توزيع الإطارات بالشركة

العدد	الإطار
02	الإطارات العليا
02	إطارات
10	أعوان تحكم
19	أعوان تنفيذ
34	المجموع:

المطلب الثالث: أهداف ومحيط الشركة وواقع المحاسبة بها

أولاً: أهداف الشركة

تتمثل أهداف الشركة في:

- توفير مناصب شغل.
- توفير مادة الجبس على مستوى الجنوب الشرقي الجزائري.
- تحسين نوعية مادة الجبس وتطويرها من الإنتاج التقليدي إلى الإنتاج الصناعي.
- فتح مجالات صناعية أخرى وذلك من خلال تزويد مصانع الطباشير والمراكز الصيدلانية لإنتاج الجبس الطبي والأسنان الصناعية بالمادة الأولية الخاصة بذلك.

ثانياً: محيط الشركة

1- السوق:

يتلقى إنتاج الشركة إقبالا كبيرا من طرف المقاولين مثل: مقاولات سعداني والفار، مقاولة حمودة سيدي علي... الخ والمقاولات أمثال: شنة نجلاء، شبرو دليلة، فار علجية... الخ. ومواد البناء مثل: دراجي جمال، علالي محمد الصالح، نوبلي معراج، عشي محمد، قدوري معمر... الخ، والشركات مثل: شركة شيحاني، شركة معلول، شركة العامرية... الخ.

وإضافة إلى ذلك المستهلكين المستعملين لمادة الجبس، فإستحوذ بذلك على السوق المحلية بنسبة 90% تقريبا.

أما على مستوى سوق الجنوب الشرقي فيستحوذ على نسبة 80% تقريبا وذلك من خلال: الشركات كشركة سوتدكو وشركة البايات في ورقلة، شركة صنع المواد والبناء (EFMC) توقرت وغيرها، والمقاولين مثل: مساوي فوزي من حاسي مسعود، غندير عون بشير من توقرت... الخ.

وبالإضافة إلى هذه المناطق فقد تعاملت الشركة مع العديد من الولايات الأخرى كولايات الشرق تمثلت في العديد من المقاولين مثل: بخوش بالقاسم من سوق أهراس، شيلي رمضان من ميلة، فهادة أحمد من سوق أهراس، مؤسسة كالما للبناء من قالما، قعري أحمد من تبسة، وولايات الشمال تمثلت في: شركة دينوروت من الجزائر، مقاولات خنتوش المولدي من بجاية، مقاول بن عمران جمال من الجزائر... الخ، وولايات الوسط تمثلت

في: بن أحمد محمد لمين من برج بوعريريج... الخ ، وكذلك تم التعامل مع شركة أجنبية المتمثلة في شركة سينوهيدرو الصينية.

2- المنافسون:

(أ) داخل الولاية : تتمثل في

✓ المنشآت لصنع الجبس الصناعي: مصنع عاد.

✓ المنشآت لصنع الجبس اليدوي: الفولية ، منشأة الجبس الممتاز.

(ب) خارج الولاية:

- مصنع أولاد جلال.

- مصنع غرداية.

- مصنع بوسعادة.

3- الممونين:

(أ) مموني المادة الأولية : المناجم والطاقة بحيث تقوم بتوفير المناجم

(ب) مموني مادة التكميس : مؤسسة تحويل البلاستيك العبروجي بالدييلة، مؤسسة

تحويل البلاستيك بده عادل بالبياضة ، مؤسسة تحويل بلاستيك سوف بالوادي.

(ج) مموني الوقود : مؤسسة نفضال بالوادي.

(د) ممونين آخريين : كمواد البناء والمواد الكهربائية ، وبعض المكتبات

لتجهيزات المكتبية.

(هـ) التموين بالطاقة الكهربائية : سونلغاز.

4- مقدموا الخدمات:

(أ) اتصالات الجزائر(المصلحة التجارية) : خدمات هاتفية.

(ب) خراطة وتفريز: فرحات أحمد بحاسي خليفة، حدد بشير بحاسي خليفة.

(ج) شركة العزالي: نقل المادة الأولية من المقلع إلى المصنع.

5- العملاء:

- الشركات.
- المقاولين.
- تجار مواد البناء .
- وبعض المستهلكين.

ثالثا: واقع المحاسبة بها:

نظرا المحاسب داخل الشركة أحييت العمليات المحاسبية (الميزانية، تحديد الديون، مراقبة الوثائق المحاسبية والكشوف البنكية... الخ) إلى محاسب معتمد خارجها، وبهذا تصبح العمليات التي تتم داخل الشركة عبارة عن عمليات تسيير وقد أوكلت هذه الأخيرة إلى رئيس النشاط التجاري بالشركة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لتقييم التثبيتات وإعادة تقييمها بالشركة

بغية إعطاء الصورة الحقيقية والفعلية لمركزها المالي، قامت الشركة خلال السنة المالية 2019 (تاريخ تقرير إعادة التقييم 2019/05/23) بإعادة تقييم لبعض أصولها غير الجارية، وذلك من خلال تحيين قيمها وفق القيمة العادلة السائدة في السوق، وتمثلت العناصر المعنية بإعادة التقييم في العناصر التالية والمرفقة بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بها.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأراضي والمباني بالشركة

العناصر المؤثرة في إعادة تقييم المباني هي المساحة (St) والسعر المرجعي للمتر المربع (Pr) بالإضافة إلى نسبة العوامل المؤثرة في إعادة تقييم الأرض (N) حيث يتم حساب القيمة الحقيقية للمباني باستعمال المعادلة التالية :

$$N/10 \times St \times VR = Pr$$

VR: القيمة الحقيقية للمباني

Pr: السعر المرجعي للمتر المربع للمبنى الواقع في كل المنطقة

St: المساحة الإجمالية للمبنى

N: تنقيط المساحة المشغولة

أولاً: الأراضي.

تظهر قيمة الأراضي بتكلفتها التاريخية والمقدرة بـ 1.032.550,00 دج، تمثل الأخيرة قيمة الأراضي منذ نشأة الشركة، في حين نجد أن قيمة الأراضي ارتفعت بشكل معتبر وفقاً لقيمتها العادلة مقارنة بما هو مسجل محاسبياً، وقد قدرت قيمة الأراضي وفقاً للأسعار السائدة في السوق بـ 12.785.200,00 دج، هذا الفارق الموجب في إعادة التقييم والمقدر بـ 11.752.650,00 دج، والتسجيل المحاسبي لهذا الفارق تم على النحو التالي:

11.752.650,00	11.752.650,00	من ح/ الأراضي	211
		إلى ح/ فارق إعادة التقييم	105
		إعادة تقييم الأراضي خلال السنة المالية 2019	

*ملاحظات: 01- بمجرد إثبات فارق إعادة التقييم تصبح القيمة العادلة للأراضي تقدر بـ 12.785.200,00 دج، أي حاصل الجمع بين القيمة الأصلية للأراضي وفارق إعادة التقييم (1.032.550,00 + 11.752.650,00 دج).

02- لا تخضع الأراضي إلى الاهتلاكات، لهذا لم يتم إثبات قسط الاهتلاك للفترة المعنية بالسنة المالية 2019، وقد تم الاعتماد عند تسجيل فارق إعادة التقييم على القيمة المحاسبية الصافية الواردة في ميزانية السنة المالية 2018 وذلك وفق القيد المحاسبي السالف ذكره؛

03- على سبيل الافتراض خلال السنة المالية الموالية 2020، قد طرأت بعض التعديلات على قيمة الأراضي بعد إعادة التقييم، ونميز هنا بين حالتين:

أ- حالة فارق إعادة التقييم موجب: على افتراض أن قيمة الأراضي ارتفعت بقيمة 500.000,00 دج (أي القيمة العادلة أصبحت 13.285.200,00 دج)، وكما تم الإشارة إليه في الجانب النظري فيتم إثبات هذا الفارق محاسبيا من خلال القيد التالي:

500.000,00	500.000,00	من ح/ الأراضي	211
		إلى ح/ فارق إعادة التقييم	105
		إعادة تقييم الأراضي خلال السنة المالية 2020	

ب- حالة فارق إعادة التقييم سالب: على افتراض أن قيمة الأراضي خفضت بقيمة 800.000,00 دج (أي القيمة العادلة أصبحت 11.985.200,00 دج)، أيضا وكما تم الإشارة إليه في الجانب النظري فيتم إثبات هذا الفارق محاسبيا من خلال القيد التالي:

800.000,00	من ح/ فارق إعادة التقييم	105
800.000,00	إلى ح/ الأراضي	211
	إعادة تقييم الأراضي خلال السنة المالية 2020	

04- لم يتم الاستعانة بالحسابات: 29، 681، 781، لكون فارق إعادة التقييم كان بقيمة معتبرة وفاق القيمة الأصلية للأراضي المقدرة بـ 1.032.550,00 دج.

ثانيا: المباني.

شهدت المباني ارتفاع معتبر مقارنة بقيمتها المحاسبية الصافية والمقدرة وفقا للميزانية المقفلة في 2018/12/31 بـ 1.801.305,42 دج، حيث قدرت خلال السنة المالية 2019 بعد إعادة التقييم بـ 15.686.246,23 دج، وتسجيل فارق إعادة تقييم المباني نمر بالمراحل التالية:

01- إثبات قسط اهتلاك المباني للسنة المالية 2019 (إلى غاية 2019/05/23):

سيتم حساب قسط اهتلاك المباني للسنة المالية 2019 إلى غاية 2019/05/23 (تاريخ تحرير تقرير إعادة التقييم)، أي لفترة 05 أشهر، وتقدر القيمة الإجمالية للمباني 13.941.128,73 دج، تحتك على مدة 20 سنة، وعليه فإن قسط الاهتلاك لمدة 05 أشهر يقدر بـ 290.440,18 دج [13.941.128,73 دج ÷ (20 ÷ 12 * 05)]، والتسجيل المحاسبي لقيد إثبات قسط إهلاك المباني يكون كالتالي:

290.440,18	من ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	681
290.440,18	إلى ح/ اهتلاك المباني	2813
	إثبات قسط اهتلاك المباني إلى غاية 2019/05/23	

02-إقفال حساب اهتلاك المباني:

بتاريخ التقييم يتم إقفال حساب اهتلاك المباني من خلال ترصيد الاهتلاك المتراكم إلى غاية 2019/05/23 والمقدر بـ 12.430.263,49 دج، والذي يمثل حاصل جمع الاهتلاك المتراكم إلى غاية 2018/12/31 المقدر بـ 12.139.823,31 دج، مضافا إليه قسط الاهتلاك إلى غاية 2019/05/23 والمقدر بـ 290.440,18 دج، ويتم الإثبات المحاسبي لقيود إقفال حساب اهتلاك المباني كالتالي:

2813	من ح / اهتلاك المباني	12.430.263,49
213	إلى ح / المباني	12.430.263,49
	إقفال حساب اهتلاك المباني إلى غاية 2019/05/23	

03-إثبات فارق إعادة تقييم المباني:

بعد تحديد القيمة المحاسبية الصافية للمباني بتاريخ 2019/05/23، والناجمة عن الفرق بين القيمة الإجمالية للمباني مطروح منها الاهتلاك المتراكم للمباني، وقدرت القيمة المحاسبية الصافية للمباني بـ 1.510.865,24 دج (13.941.128,73 دج - 12.430.263,49 دج)، وكذا قيمة المباني بعد إعادة التقييم المقدر بـ 15.686.246,23 دج، يحسب فارق إعادة التقييم من خلال الفرق بين القيمة العادلة للمباني والقيمة المحاسبية الصافية والتي قدرت بـ 14.175.380,99 دج (15.686.246,23 دج - 1.510.865,24 دج)، والقيود المحاسبي لإثبات فارق إعادة تقييم المباني يكون كالتالي:

213	من ح / مباني	14.175.380,99
105	إلى ح / فارق إعادة التقييم	14.175.380,99
	إعادة تقييم المباني	

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمنشآت التقنية والتشبيات العينية الأخرى بالشركة

تعرف إعادة تقييم المعدات والتجهيزات بأنها العملية التي تتألف من حساب القيمة الحالية بسعر السوق مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الخصائص التقنية التي تعطيها هذه القيمة، وتمثل هذه الخصائص في: مدة الحياة، العمر الإنتاجي، معدل الاستعمال، الحالة الميكانيكية، القدرة الإنتاجية، المميزات التكنولوجية، قيم الحياة.

كما توجد عدة عوامل من شأنها التقليل من قيمة المعدات والآلات الصناعية عند مقارنتها مع أصول مماثلة من بينها: التقادم، التقدم التكنولوجي في المجالات ذات العلاقة المباشرة وغير مباشرة بالمعدات ، نمو وتطور البيئة التي تمس ميدان العمل .

وتدخل أيضا في عملية إعادة تقييم المعدات عوامل خارجية خاصة بالوضع الاقتصادي للبلد والقيود المفروضة على جميع هذه العوامل (الداخلية والخارجية) التي تؤثر سلبا على قيمة المعدات وتؤدي بهم إلى انخفاض قيمتها في السوق.

أولا: المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية.

على العكس عند إعادة تقييم الأراضي والمباني والتي أعطت فارق إعادة تقييم موجب، فإن إعادة تقييم قيمة المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية، أعطى فارق إعادة تقييم سالب قدر بـ 7.352.498,13 دج، ويرجع سبب هذا الفارق السالب، إلى قدم معدات الشركة وكثرة أعطابها، الأمر الذي تترتب عنه صيانة دورية، إضافة إلى التطور التكنولوجي الذي مس هذا النوع من التجهيزات، وعلى غرار المباني يمر تسجيل فارق إعادة تقييم المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية بالمراحل التالية:

01-إثبات قسط اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية للسنة المالية 2019 (إلى غاية 2019/05/23):

أيضا سيتم حساب قسط اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية للسنة المالية 2019 لمدة 05 أشهر، أي إلى غاية 2019/05/23 (تاريخ تحرير تقرير إعادة التقييم)، وتقدر القيمة الإجمالية للمنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية بـ 197.308.413,48 دج، تمتلك على مدة 15 سنة، وعليه فإن قسط الاهتلاك لمدة 05 أشهر يقدر بـ 5.480.789,26 دج [197.308.413,48 دج ÷ 15) ÷ 12 * 05]، والتسجيل المحاسبي لقيد إثبات قسط إهلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية يكون كالتالي:

681	من ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	5.480.789,26
2815	إلى ح/ اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	5.480.789,26
	إثبات قسط اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية إلى غاية 2019/05/23	

02- إقفال حساب اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية:

أيضا بتاريخ التقييم يتم إقفال حساب اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية من خلال ترصيد الاهتلاك المتراكم إلى غاية 2019/05/23 والمقدر بـ 137.019.731,58 دج، والذي يمثل حاصل جمع الاهتلاك المتراكم إلى غاية 2018/12/31 المقدر بـ 131.538.942,32 دج، مضافا إليه قسط الاهتلاك إلى غاية 2019/05/23 والمقدر بـ 5.480.789,26 دج، ويتم الإثبات المحاسبي لقيود إقفال حساب اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية كالتالي:

137.019.731,58	2815	من ح/ اهتلاك المباني	
137.019.731,58	215	إلى ح/ المباني	
		إقفال حساب اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية إلى غاية 2019/05/23	

03- إثبات فارق إعادة تقييم المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية:

قدرت القيمة المحاسبية الصافية للمنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية بتاريخ 2019/05/23 بـ 60.288.681,90 دج، والناجمة عن الفرق بين القيمة الإجمالية للمنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية مطروح منها الاهتلاك المتراكم لها (197.308.413,48 دج - 137.019.731,58 دج)، وكذا قيمة المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية بعد إعادة التقييم المقدر بـ 52.936.183,77 دج. نلاحظ أن هناك تدني للقيمة يقدر بـ 7.352.498,13 دج على اعتبار أن القيمة العادلة أقل من القيمة المحاسبية الصافية، وعليه يثبت هذا التدني في القيمة كالتالي:

7.352.498,13	105	من ح/ محصنات الاهتلاكات والمؤونات	
7.352.498,13	2915	إلى ح/ خسائر القيمة عن المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية إثبات قيمة تدني المنشآت التقنية	

ثانيا: التثبيتات العينية الأخرى - معدات النقل.

أعطى إعادة تقييم معدات النقل فارق إعادة تقييم موجب يقدر بـ 6.398.152,84 دج، وعلى الرغم من قدم معدات النقل الخاصة بالشركة، إلا أنها أعطت فارق إعادة تقييم موجب معتبر، والسبب الرئيسي في ذلك

يرجع إلى شبه إهلاك (محاسبيا) كافة معدات النقل، وهو ما انجر عنه فارق معتبر بين القيمة المحاسبية الصافية (والتي اتسمت بضآلتها) والتي قدرت بـ 1.273.859,62 دج من جهة، وكذا القيمة العادلة التي أعطت قيمة مرتفعة مقارنة بالقيمة المحاسبية الصافية وقدرت بـ 7.672.012,46 دج.

01- إثبات قسط اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى - معدات النقل للسنة المالية 2019 (إلى غاية 2019/05/23):

قدرت القيمة الإجمالية لمعدات النقل 17.743.581,19 دج، تحتك على مدة 05 سنوات، ومن خلال الوثائق المحاسبية للشركة فإن قسط الاهتلاك لمدة 05 أشهر قدر بـ 220.246,43 دج، والتسجيل المحاسبي لقيد إثبات قسط إهلاك معدات النقل يكون كالتالي:

220.246,43	من ح / محصنات الاهتلاكات والمؤونات	681
220.246,43	إلى ح / اهتلاك معدات النقل	2813
	إثبات قسط اهتلاك معدات النقل إلى غاية 2019/05/23	

02- إقفال حساب اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى - معدات النقل:

أيضا بتاريخ التقييم يتم إقفال حساب اهتلاك معدات النقل من خلال ترصيد الاهتلاك المتراكم إلى غاية 2019/05/23 والمقدر بـ 16.469.721,57 دج، والذي يمثل حاصل جمع الاهتلاك المتراكم إلى غاية 2018/12/31 المقدر بـ 16.249.475,14 دج، مضافا إليه قسط الاهتلاك إلى غاية 2019/05/23 والمقدر بـ 220.246,43 دج، ويتم الإثبات المحاسبي لقيد إقفال حساب اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية كالتالي:

16.469.721,57	من ح / اهتلاك معدات النقل	28181
16.469.721,57	إلى ح / معدات النقل	2181
	إقفال حساب اهتلاك معدات النقل إلى غاية 2019/05/23	

03- إثبات فارق إعادة تقييم معدات النقل:

بعد تحديد القيمة المحاسبية الصافية لمعدات النقل بتاريخ 2019/05/23، والناجئة عن الفرق بين القيمة الإجمالية لمعدات النقل مطروح منها الاهتلاك المتراكم لها، إذ قدرت القيمة المحاسبية الصافية لمعدات النقل بـ

1.273.859,62 دج (17.743.581,19 دج - 16.469.721,57 دج)، وكذا قيمة معدات النقل بعد إعادة التقييم المقدرة بـ 7.672.012,46 دج، يحسب فارق إعادة التقييم من خلال الفارق بين القيمة العادلة لمعدات النقل والقيمة المحاسبية الصافية والتي قدرت بـ 6.398.152,84 دج (7.672.012,46 دج - 1.273.859,62 دج)، والقيد المحاسبي لإثبات فارق إعادة تقييم معدات النقل يكون كالتالي:

	6.398.152,84	من ح/ التثبيتات العينية الأخرى - معدات النقل		2181
6.398.152,84		إلى ح/ فارق إعادة التقييم إعادة تقييم معدات النقل	105	

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل التطبيقي في شركة الزغبيات ببلدية حاسي خليفة ومن خلال هذا الجانب للدراسة حاولنا تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على عناصر التثبيتات وبالخصوص فيما يتعلق بإعادة تقييمها من طرف الخبير واهتلاكها بأجل جديد بعد انقضاء عمرها الإنتاجي وكيفية حساب كل نوع وتسجيله المحاسبي، حيث لاحظنا مدى تأثير عملية إعادة تقييم تثبيت معين في ظل النظام المحاسبي المالي ومدى إعطائه لصورة صادقة لأصحاب القرار وأصحاب المصلحة، كما لاحظنا أن المؤسسة محل الدراسة لم تتعرض إلى حالة من حالات خسارة القيمة وهذا راجع إلى العوامل السوقية وكذا طبيعة نشاط المؤسسة

الخاتمة

لقد عمدت الجزائر لتطوير نظامها المحاسبي سعيا منها إلى التوافق مع البيئة العالمية واستجابة لمتطلبات العولمة ولتلبية احتياجاتها الاقتصادية ، ولهذا اعتمدت على النظام المحاسبي المالي بهدف جعل القواعد والممارسات المحاسبية لمؤسساتها الاقتصادية بصفة خاصة ولالاقتصاد الوطني بصفة عامة بحيث تتماشى مع المعايير والقواعد الدولية المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبية بما أن التثبيات تعتبر العمود الفقري لأي كيان اقتصادي .

فإن الدراسة شملت كل ما هو مرتبط بالتثبيات وأنواعها ومعرفة التغيرات التي طرأت على المعالجة المحاسبية للتثبيات بحيث أصبحت طريقة معالجتها خاضعة للإطار المبني على معايير المحاسبة الدولية، والذي تم التعرف فيها على المفاهيم الخاصة بالتثبيات وإهلاكاتها وخسائر القيمة وتقييمها وإعادة تقييمها والذي يهدف أساسا إلى إعطاء قيمة مرجعية للمؤسسة بإسقاط الجانب النظري على التطبيقي ويتم الارتكاز على طرق إعادة تقييم التثبيات لإظهار تثبيات الشركة بصورتها الحقيقية في نهاية السنة.

إختبار الفرضيات:

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى الاستنتاجات التالية للإجابة على الفرضيات السابقة الذكر:

– التثبيت هو أصل مادي مراقب تحوزه المؤسسة من أجل استعماله في إنتاج وتقديم الخدمات، الايجار والاستعمال لأغراض إدارية والتي يفرض أن تستغرق أكثر من سنة.

ومن أهم الطرق المتبعة لإعادة تقييم التثبيات هي التقييم بالتكلفة المهتلكة وعلى أساس القيمة العادلة ، ومن خلال هذا نستخلص أن الأمر الذي يتطلب عملية إعادة التقييم هو إستبدال القيمة المحاسبية للأصل بالقيمة العادلة والتي تمثل إعادة قيمتها في السوق وما يترتب عنها فارق إعادة التقييم الذي يمثل الفرق المعاد تقييمه والقيمة المحاسبية بالتكلفة التاريخية .

– يعتبر إعادة التقييم بالقيمة العادلة من أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي .

– فروق إعادة التقييم مثلها مثل تدني القيم، فهي قابلة للتعديل بالزيادة أو النقصان عكس الإهلاكات التي لا تقبل التراجع عما تم تخصيصه سابقا فهي مصاريف نهائية.

النتائج:

نستنتج أن الهدف من إعادة التقييم هو :

– إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية .

– جعل الإهلاكات مصدرا حقيقيا وكافيا لتمويل التثبيات التي إهلاكها بصفة كاملة .

وتبرز أهمية إعادة التقييم في أنها لا تقتصر على تثبيت محدد وعندما تخص صنف أو نوع محدد من التثبيتات أي تخص التثبيتات الغير جارية لأن بقائها الطويل في حوزت المؤسسة بعد تقييم حيازتها بالتكلفة التاريخية .

التوصيات:

- تشجيع المؤسسات والباحثين والمدرسين على الإهتمام بالتثبيتات بأنواعها وتابعتها لما فيها من تغيرات وتطور والتي من خلالها تعكس صورة المؤسسة.
- كما نقتح على المؤسسات الجزائرية تشجيع الطلاب على الإهتمام بالجانب النظري للمحاسبة وتطبيقه في الواقع .
- عدم الإكتفاء بالجانب النظري والإلتحاق بمؤسسات التدريب.
- ضرورة قيام المؤسسة (محل الدراسة) بوضع هيكل تنظيمي لمساعدة الباحث في فهم طبيعة عمل المؤسسة.

أفاق الدراسة:

- بختام هذا البحث يمكن أن نلفت النظر إلى بعض النقاط الجديدة نذكر منها:
- ما مدى ملائمة تطبيق نموذج إعادة التقييم في المؤسسات الجزائرية؟
 - ما مصير فارق إعادة التقييم التثبيتات في شكل امتياز في المؤسسات الجزائرية.
 - ما هو الأثر الجبائي لفارق إعادة تقييم في المؤسسات الجزائرية.
- وأخيرا لا يسعنا إلا أن نسأل الله العظيم التوفيق والسداد في إنجاز هذا العمل، راجينا أن يفيد الباحثين والمهتمين وتسمح لهم بالتعمق أكثر وإكمال الجوانب التي لم نتطرق إليها.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

1. بن ربيعة حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، اصدار المنشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2013.
2. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيلطي، الجزائر، سنة 2009.
3. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الاولى، سنة 2011.

المجلات:

4. أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة معلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد المال والاعمال، المجلد 4، العدد 1، جوان 2019، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر.
5. حافي هدى، الحاج عامر، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيات العينية، مجلة الابحاث الاقتصادية والادارية، جامعة بسكرة -الجزائر-، العدد الثاني والعشرون، ديسمبر 2017.
6. سحنون أسامة، بن ربيعة حنيفة، واقع المحاسبة عن التثبيات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي أو الخضوع للنظام الجبائي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الأول، تاريخ القبول 2019/05/25.
7. شناي عبد الكريم، عقاري مصطفى، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيات المادية والمعنوية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 9، المجلد الثاني.
8. مباركي مروان، العرابي حمزة، واقع إعادة تقييم التثبيات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة الابحاث الاقتصادية لجامعة البلدية 2، العدد 19، ديسمبر 2018.

الرسائل والأطروحات:

9. أسماء هيمة، اعادة تقييم التثبيات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة الماستر، تخصص علوم التسيير كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014-2015.
10. أوقاسي حكيم، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيات وفقا للنظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج - البويرة- 2015-2016.

11. بغداد عبد الحميد، تسجيل وتقييم الثببتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016-2017.
12. بغداد بن عطية عبد العزيز، مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم الثببتات، مذكرة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، سنة 2015-2016.
13. بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودورها في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010-2011.
14. بن صغير سعد الدين، أثر تطبيق المعيار رقم 16 على المردودية المالية لمؤسسة الإقتصادية، تخصص فحص محاسبي، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014-2015.
15. بوزقرة مليكة، اشكالية تقييم الثببتات والافصاح عنها وفقا للمحاسبة المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة، سنة 2015.
16. جناشي نوال، نقيش زرقة، المعالجة المحاسبية للثببتات الملموسة وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018-2019.
17. حورية بوقندورة، جودة المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 2016-2017.
18. زوقاغ صبرينة، جوهرى مريم، تقييم وتسجيل الثببتات العينية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017-2018.
19. عجيمي علي، المعالجة المحاسبية للثببتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016-2017.
20. عمر يوسف عمر الحضري، ملخص معايير المحاسبة الدولية 2020، أكتوبر 2019.
21. يزيد لعور، التقييم واعادة تقييم الثببتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

دراسات ومجلات ومطبوعات مدرسية:

22. عاشور كتوش، المحاسبة العميقة، وفقا للمخطط المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، سنة 2009.

23. كتوش عاشور، المحاسبة العامة (اصول ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، سنة 2011.

مقابلات

24. رئيس النشاط التجاري

25. رئيس مجلس الإدارة لشركة الزغيبات