جامعة يحيى فارس بالمدية
كليةالعلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم:علوم مالية ومحاسبة

مذكرة بعنوان:

دور المتدخلين في عملية تقييم الأصول المادية للمؤسسة الاقتصادية

– دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة – البرواقية–

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:

- حكيمة عماد

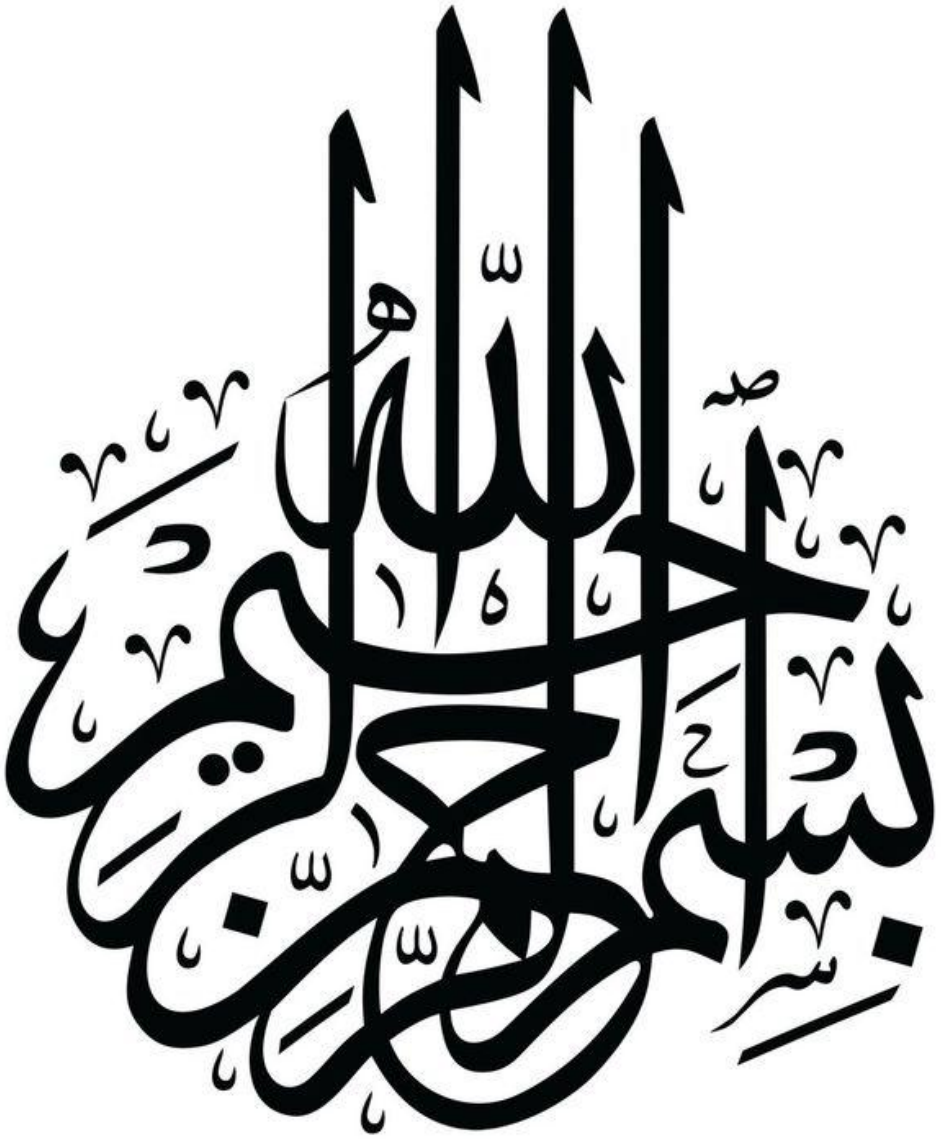
إشراف الأستاذة:

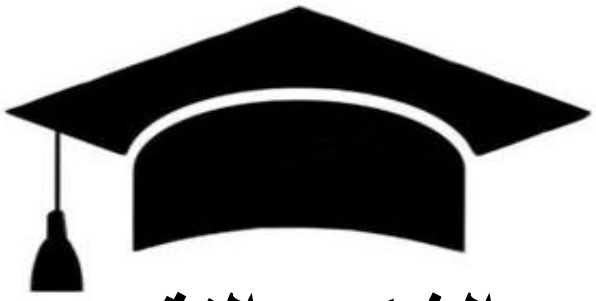
* د/ محمد طلحة

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
ا.د كمال مولوج	جامعة المدية	رئيسا
د.محمد طلحة	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
د.محمد ملواح	جامعة المدية	مناقشا

السنة الجامعية: 2026/2025


بسم الله الرحمن الرحيم



الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة و السلام على اشرف المرسلين.

أتقدم بجزيل الشكر و عظيم الامتنان إلى الأستاذ المشرف على هذه المذكرة،

لما قدمه لي من توجيهات علمية قيمة و نصائح بناءة،وملاحظات دقيقة،

كان لها بالغ الأثر في توجيه هذا البحث وإخراجه في صورته النهائية

فله مني فائق الاحترام و التقدير.

كما اتجه بخالص الشكر والتقدير إلى جميع أساتذتي الأفاضل، الذين ساهموا في تكويني العلمي والأكاديميولم يبخلوا عليا بعلمهم وخبرتهم طوال سنوات الدراسة.

ولا يفوتني أن اشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد في انجاز هذه المذكرة،

سواء بالنصح أو التوجيه والدعم المعنوي،

وفي الختام،

اسأل الله عز وجل أن يوفق الجميع لما فيه الخير و الصلاح.

الإهداء

بكل فخر اهدي تخرجي و فرحتي التي انتظرتها طويلا الى من كانوا مصدر الدعم والعطاء دائما

الى النور الذي اضاء دربي،الى العزيز الذي حملت اسمه فخرا الى معلمي الاول الرجل الذي يسعى طوال حياته لأكون الافضل

ابي الغالي

الى من جعل الجنة تحت اقدامها واحتضنني قلبها قبل يدها و سهلت لي الشدائد بفضل دعائها الى القلب الحنون والشمعة التي كانت في الليالي المظلمات سر قوتي ونجاحي

امي الحبيبة

الى مصدر قوتي الداعمين و الساندين الذين كانوا خلفي دوما بتشجيعاتهم و تعاونهم

اخي الغالي و اخواتي الغاليات

الى رفيق المشوار من كان لي خير عون و سند اشكر الله لوجودك في حياتي و تقاسمك اللحظات الجميلة و الصعبة معي

اسماعيل

وأخيرا من قال أنا لها نالها، وان أبت رغما عنها أتيت بها ما كنت لأفعل لولا توفيقا من الله.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلىإبراز دور المتدخلين في عملية تقييم الأصول المادية الثابتة في المؤسسات الاقتصادية التي تعد عنصرا مهما في الميزانية حيث ركزت في بحثي على الجانب النظري الذي تناولت فيه ماهية الأصول المادية الثابتة وأساليب تقييمها وفق النظام المحاسبي الماليوقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي و دراسة حالة في تعاونية الحبوب والبقول الجافة حيث قمت بتحليل تقرير الخبير المحاسبي باعتباره كمتدخل خارجي واحد الأطراف المساهمة في عملية تقييم الأصول الثابتة كما توصلنا لبعض النتائج أهمهاأن للمتدخلين دور أساسي في نجاح عملية التقييم بالتالي إعطاء الصورة المالية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: الأصول المادية الثابتة،تقييم الأصول،المتدخلين،النظام المحاسبي المالي،المؤسسة الاقتصادية.

Abstract:

This study aims to highlight the role of stakeholders in the valuation process of fixed physical assets within economic institutions, which represent a crucial component of the balance sheet. In this research, I focused on the theoretical framework, addressing the nature of fixed physical assets and their valuation methods according to the Financial Accounting System (SCF). This study relied on the descriptive approach alongside a case study at the Cereals and Dry Legumes Cooperative (CCLS), where I analyzed the report of the certified accountant as an external stakeholder and one of the contributing parties in the asset valuation process. We reached several key findings, most notably that stakeholders play a fundamental role in the success of the valuation process, thereby reflecting the true financial position of the economic institution.

Keywords: Fixed physical assets, asset valuation, stakeholders,financial accounting system, economic institution .

قائمة المحتويات

❖ فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
الشكر والإهداء	I
المستخلص	II
قائمة المحتويات	III
قائمة الأشكال	IV
قائمة الجداول	/
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للأصول الثابتة المادية و آليات تقييمها المحاسبي	
المبحث الأول: ماهية الأصولالثابتة الماديةفي الفكر المحاسبي	5
المطلب الأول: مفهوم الأصول الثابتة الماديةوخصائصها	5
المطلب الثاني: تصنيفات الأصول الثابتة المادية	7
المطلب الثالث: : طرق حيازة الأصول الثابتة المادية	9
المبحث الثاني: أساليب ومناهج تقييم الأصول المادية الثابتة في النظام المحاسبي المالي	15
المطلب الأول: التقييم عند الاعتراف الأوليللأصولالثابتة المادية	16
المطلب الثاني: التقييم الدوري للأصول الثابتة المادية	19
المطلب الثالث: التقييم البعدي للأصول الثابتة المادية	23
خلاصة الفصل	29
الفصل الثاني: المتدخلين في عملية تقييم الأصول الثابتة الماديةودورهم	
المبحث الأول: المتدخلون الداخليون في عملية تقييم الاصول الثابتة المادية	32
المطلب الأول: دور الإدارة في عملية تقييم الأصول الثابتة المادية	32
المطلب الثاني: دور مصلحة المحاسبة في تقييم الأصول الثابتة المادية	36
المطلب الثالث: دور المدقق الداخلي في مراقبة عملية التقييم	38
المبحث الثاني: المتدخلون الخارجيون في عملية تقييم الأصولالثابتة المادية و دورهم	41
المطلب الأول: دور المدقق الخارجي في تقييم الاصول الثابتة المادية	41
المطلب الثاني: المتدخلون الاخرون و دورهم في تقييم الاصول الثابتة المادية	45
المطلب الثالث: دور مصلحة الضرائب في تقييم الاصول الثابتة المادية	49
خلاصة الفصل	54

الفصل الثالث:دراسة حالة بتعاونية الحبوب والبقول الجافة	
المبحث الأول: عرض وتقديم مؤسسة تعاونية الحبوب والبقول الجافة	57
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة تعاونية الحبوب و البقول الجافة	57
المطلب الثاني: البنية التحتية للتعاونية الفلاحية الهيكل التنظيم	61
المطلبالثالث: الإطار التنظيمي للأصول الثابتة المادية بالمؤسسة	63
المبحث الثاني: المعالجة التقنية والمحاسبية لعملية التقييم و أثرها المالي	67
المطلب الأول: الأسس والمعايير التقنية المعتمدة من طرف الخبير المحاسبي	67
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية وتسجيل قيود التسوية الناتجة عن الخطوات السابقة	73
المطلب الثالث: تحليل أثر نتائج التقييم على القوائم المالية للمؤسسة	75
خلاصة الفصل	82
الخاتمة	84
قائمة المصادر و المراجع	/
الملاحق	/

قائمة الأشكال

رقم الشكل	البيان	الصفحة
الشكل (1)	اساليب و طرق عملية تقييم الاصول الثابتة المادية	15
الشكل (2)	الخطوات الاساسية لعملية تقييم الاصول المادية الثابتة	28
الشكل (3)	المتدخلين في عملية تقييم الاصول الثابتة المادية	31
الشكل (4)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	62

قائمة الجداول

رقم الجدول	البيان	الصفحة
الجدول(1)	أهداف التدقيق الخارجي	42
الجدول(2)	شرط الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات	51
الجدول(3)	الأصول الثابتة في تعاونية الحبوب البقول الجافة	63
الجدول(4)	قيمة المباني المسجلة بالميزانية (الواقعة بمقر المؤسسة)	65
الجدول(5)	قيمة المباني المسجلة بالميزانية (الواقعة بالوحدة التابعة)	66
الجدول(6)	القيمة الجديدة للأراضي المثبتة ملكيتها من طرف المؤسسة(المقر)	68
الجدول(7)	القيمة الجديدة للأراضي المثبتة ملكيتها من طرف المؤسسة(وحدة مجبر)	68
الجدول(8)	قيمة الأراضي التي لم تكن مسجلة في ميزانية المؤسسة	69
الجدول(9)	القيمة الجديدة للمباني المهتلكة كليا والمباني المنخفضة القيمة	71
الجدول(10)	القيمة الجديدة للعتاد الفلاحي المسجل بالدينار الرمزي	72
الجدول(11)	استخراج فارق إعادة التقييم بالنسبة للمباني	72
الجدول(12)	مجموع فارق إعادة التقييم لكل من الأراضي المباني	73
الجدول(13)	قائمة الميزانية (جانب الأصول)	76
الجدول(14)	قائمة الميزانية (جانب الخصوم)	77
الجدول(15)	قائمة الميزانية (جدول حسابات النتائج)	78

المقدمة

تعتبر الأصول المادية الأساس الذي تعتمدعليه المؤسسة الاقتصادية، حيث تشكل العنصر الرئيسي في جميع عملياتها الإنتاجية و الخدمية. ومع تحسين النظام المحاسبي المالي، وإتباع معايير محاسبية دولية لم يعد تركيز الفكر المحاسبي محصورًا في امتلاك هذه الأصول فحسب، بل أصبح التحدي يتجلى في كيفية تقييمها بدقة لضمان عرض صورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

ونظراً للمفهوم الواسع للأصول المادية، فقد ركزت هذه الدراسة اهتمامها بالأصول المادية الثابتةوذلك لقيمتها المعتبرة وعلاقتها بنشاط المؤسسة لفترات طويلة مما يجعل عملية تقييمها ومتابعة إهتلاكهاأو تراجع قيمتها (خسائر القيمة) مسألة معقدة و دقيقة.

إن عملية التقييم ليست مسؤولية فرد واحد، بل هي عبارة عن تكامل وتنسيق بين عدة أطراف، حيث تتخذ الإدارة قرارات الاستثمار بينما يقوم المحاسب بالمعالجة والتسجيل، ويساهم المدققون والخبراء الخارجيون كأطراف مشاركة في تعزيز الموثوقية والحياد للقيم المُعلنة بالاعتماد على خبرتهم وكفاءتهم لضمان مصداقية القوائم المالية، وبالتالي إعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة. ومن هنا تبرز الحاجة لفهم طبيعة الأدوار التي يلعبها كل متدخل وكيف يساهم هذا التكامل في رفع جودة المعلومات المحاسبية.

استناداً إلى هذا المنطق، يهدف بحثنا إلى تسليط الضوء على **دور المتدخلين في عملية تقييم الأصول الثابتة المادية**، محاولين توضيح الآليات المستخدمة في التقييم ومدى مساهمة كل طرف في ضمان دقة القوائم المالية، مما يؤثر في النهاية على جودة القرارات المتخذة داخل المؤسسة.

الإشكالية الرئيسية:

- الى أي مدى يساهم المتدخلين في عملية تقييم الأصول الثابتة الماديةفي تحقيق تقييم موضوعي و موثوق بالمؤسسات الاقتصادية؟

الفرضية الرئيسية:

إنكفاءة المتدخلين واعتمادهم على المعايير المحاسبية يساهم في عملية تقييم الأصولالثابتة المادية بفعالية.

الاشكاليات الفرعية:

- ما هي الأساليبالمنتهجة في عملية تقييم الأصول المادية؟
- من هم المتدخلون الرئيسيون في عملية التقييم داخل وخارج المؤسسة، وماهي طبيعة التنسيقبينهم؟
- كيف تتم عملية التقييم في المؤسسة محل الدراسة؟

الفرضيات الفرعية:

- إعادة التقييم هي أفضل نموذج في عملية تقييم الأصول الثابتة.
- عملية التقييم تقوم بها الإدارة دون الحاجة إلى متدخلين خارجين.
- التنسيق بين المتدخلين الخارجيين والداخلين يعطي نتائج التقييم الجيد.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلىالإلمام بالجانب النظري والمحاسبي لعملية تقييم الأصول المادية.
- تحديد المتدخلين الرئيسين الذين تعتمد عليهم المؤسسة في تقييم أصولها المادية بكفاءة.
- محاولة دراسة أساليب وطرق تقييم الأصول.
- توضيح دور التقييم وإعادة التقييم في تحسين جودة القوائم المالية ودعم اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تشمل الجوانب النظرية والتطبيقية من خلال تسليط الضوء على المتدخلين الذين يعدون المتغير الأول في هذه الدراسة عن طريق تحديد دورهم كأداة لتقييم الأصول المادية الثابتة ودعم المؤسسة من اجل وضع اعتبارات وإيضاحات عن حالة هذه الأصول.

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة في توسيع المعارف النظرية المتعلقة بمناهج أساليبتقييم الأصول الثابتة.
- الأهمية المالية الكبيرة للأصول الثابتة مدى تأثيرها على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.
- ارتباط الموضوع بالواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية التي تواجه الحاجة إلى تقييم وإعادة تقييم أصولها المادية الثابتة بصورة دورية.
- دراسة الأثر الحقيقي لعملية إعادة التقييم على المؤشرات المالية للمؤسسة الاقتصادية.

منهج الدراسة:

باعتبار الدراسة تضم جانب نظري وجانب تطبيقي،فكان الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي الأنسب لموضوع البحث وهذا بالإلمامبالأسس النظرية والمفاهيم الأساسية في المنهج الوصفي كذا تحليل البيانات المالية من خلال المؤشرات والأدوات المحاسبية لعملية تقييم الأصول المادية وهذا من خلال المنهج التحليلي.

صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت بحكم العمل و صعوبة التوفيق بين الدراسة والعمل.
- صعوبة ترجمة بعض المراجع الأجنبية.
- قلة المراجع والمصادرالموثوقة التي تربط بين متغيرات الدراسة.
- تعدد طرق ومعايير التقييم ما يزيد من صعوبة التحليل والفهم.
- أساليب التقييم الواردة في المعايير المحاسبية والتي يصعب تطبيقها في الجزائر.

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول الثابتة المادية وآليات تقييمها المحاسبي

المبحث الأول:ماهية الأصول الثابتة المادية في الفكر المحاسبي

تعد الأصول المادية من أهم مكونات المؤسسة حيث تمثل الموارد الملموسة التي تستعملها في عملياتها الإنتاجيةلذلك من الضروري التطرق إلى مفهومها حسب الفكرالمحاسبي الذي يميزها عن الأصول الأخرى ومدى أهميتها باعتبارها الركيزة الأساسية في قياس قيمة المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الأصول الثابتة المادية و خصائصها

سيتناول هذا المطلب الأصول الثابتة المادية ابتداء من تعريفها إلى خصائصها ثمأهميتهافي المؤسسة وطرق الحصول عليها.

أولا: تعريف الأصول الثابتة المادية

التعريف الأول:وفقا للنظام المحاسبي المالي تعرف التثبيتات المادية على أنها أصولعينية تمتلكها المؤسسة وتستخدمها في أنشطتها المختلفة كالإنتاج أو تقديم الخدمات أو التأجير أو لإغراض إدارية و تتجاوز مدة استعمالها سنة مالية واحدة".[1]

التعريف الثاني: حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS16) تعتبر الأصول الثابتة أصولا ماديةملموسة تحتفظ بها المؤسسة بهدف استخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو تأجيرها للغيرأو استعمالها لأغراض إدارية مع توقع أن تحقق العائد لأكثرمن دورة محاسبية واحدة.[2]

التعريف الثالث:التثبيتات العينية التي تعرفبالأصول الثابتة الملموسة أو التثبيتات المادية، هي أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل إنتاج وتقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لإغراض إدارية والتي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعدالسنة المالية.[3]

---

[1] القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

[2]مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB **معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 16)العقارات والآلات والمعدات**، لندن، مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، الصادرة في 25 مارس 2009، ص08.

بالتالي فان الأصول المادية الثابتة هي موارد تتميز بالطبيعة الملموسة التي تميزها عن الأصول المعنوية الأخرى مثل براءة الاختراع وشهرة المحل...الخ، حيث يتم اقتناء الأصول الملموسة بغرض استخدامها وليس من اجل بيعها و تستمرلسنوات عديدة كونها تتمتع بطول عمرها الإنتاجي.

ثانيا: خصائص الأصول الثابتة المادية

يلاحظ من التعريفات السابقة للأصول الثابتة ضرورة توافر ثلاث خصائص رئيسية حتى يمكن معاملته معاملة الأصول الثابتة المادية:[1]

1. أنها أصول طويلة الأجل في طبيعتها وعادة ما تكون قابلة للاهتلاك، بمعنى انه يتم الاستفادة من خدمات هذه الأصول على مدار عدد معين من السنوات يزيد أو يقل بحسب نوع الأصل، وبذلك فهي تختلف عن الأصول المتداولة قصيرة الأجل في طبيعتها، ويلاحظ أن الاستفادة من الأصول الثابتة على مدار عدة فترات (العمر الافتراضي) يتطلب تخصيص أو توزيع تكاليف اقتناء وإعداد هذه الأصول للاستخدام في العمليات الأساسية للمؤسسة على سنوات العمر الإنتاجي المتوقع للأصولوهو ما يعرف محاسبيا باهتلاك الأصول المادية الثابتة.

2. أنها أصول مادية ذات كيان ملموس فالوجود المادي الملموس لهذه الأصول يميزها عن الأصول الأخرى المعمرة غير الملموسة مثل: شهرة المحل و براءات الاختراع وحقوق الاحتكار كما أن الأصول ذات الكيان المادي الملموس تختلف عن المواد الخام المستخدمة في الإنتاج في أنها لا تدخل في تكوين المنتج الذي يتم إعادته للبيع.

3. أنها أصول مقتناة لغرض الاستخدام وليس لغرض البيع وهو ما يميزها عن الاستثمارات طويلة الأجل فالغرض الأساسي من اقتناء هذه الأصول هو استخدامها في العمليات الأساسية للمؤسسةوليس بغرض الاحتفاظ بها لإمكانية الحاجة إليها أو إعادة بيعها في المستقبل، أو بغرض إعادة تشكيلها وتجهيزها للبيع فعلى سبيل المثال تعتبر الأراضي من ضمن الأصول الثابتة الملموسة للمؤسسة إذا كانت مشغولة ومستخدمة في العمليات التشغيلية العادية، أما إذا كانت الأرض مساحة غير مستغلة ومتروكة بغرض الاستفادة من ارتفاع أسعارها وإعادة بيعها فيما بعد تعتبر فيهذه الحالة من ضمن الاستثمارات، وليس الأصول الثابتة وفي حالة شراء الأرض بغرض تمهيدهاواستصلاحها

[1] عبد الناصر إبراهيم نور،إيهاب نظمي إبراهيم،**المحاسبة المتوسطة**،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ص113-114.

ثم تقسيمها و إعادة بيعها ففي هذه الحالة تصنف الأرض على أنها المخزون من البضاعة و ليس أصول ثابتة.

ثالثا : أهمية الأصول الثابتة المادية

تعتبر الأصول الثابتة من عناصر الأصولالهامة بالمقارنة مع غيرها من عناصر الأصول الأخرى من ناحية، و بالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من ناحية أخرى و ذلك للأسباب الآتية:[1]

1. الأصول الثابتة أصول طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع و الخدمات أو لتأجيرها للغير لفترات كثيرة.

2. الوزن النسبي للأصول الثابتة، مقارنة بإجمالي أصول المؤسسة، غالبا ما يكون مهما نسبيا،كما هو الحال في المنشآت الصناعية، مثل منشات صناعة الغزل والنسج والكيماويات والسيارات ...الخ

3. معظم الأصول الثابتة يتم استهلاكها ،وبالتالي فان أعباء إهلاكها تعتبر من المصروفات، التي تؤثر على ربح أو خسارة الفترة من العمليات بدرجة كبيرة،خاصة في المنشات الصناعية والتجارية.

4. الخطأ في حساب تكلفة اقتنائها و المحاسبة عن إهلاكها و النفقات الخاصة بها، خاصة النفقات الرأسمالية،يكون مؤثرا في القوائم المالية،بل و يمتد تأثيره من فترة محاسبية إلى أخرى ،و يؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت.

5. التصرف في الأصول الثابتة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثير مالي يلزم المحاسبة عنه و بدقة سواء كان التصرف بالبيع أو الاستبدال أو شطب الأصل من السجلات المحاسبية.

المطلب الثاني:تصنيف الأصول الثابتة المادية حسب المخطط المحاسبي المالي الجديد

يعتمد تصنيف الأصول الثابتة المادية على طبيعة الأصل ووضيفته داخل المؤسسة ويمكن عرض هاتة التصنيفات فيما يلي:[2]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي،**القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع،الاسكندرية مصر،ص100-101.

[2] القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،**المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2010، الملحق الخاص بمدونة الحسابات، ص 42.

الأراضي:

هي المساحات العقارية التي تمتلكها المؤسسة سواء كانت مستغلة مخصصة للبناء أو الإنتاجأو التخزين أو قد تكون غير مستغلة و هي أصل غير قابل للاهتلاك لعدم تعرضها للتقادم يحتفظ بقيمته أو يرتفع مع الزمن.

المباني:

وتتمثل في المنشات العقاريةمثل المصانع المكاتب المستودعات، المخازن...الخ، و هي أصل قابل للاهتلاك عمره الإنتاجي طويل سواء استخدم لنشاط إداري أو رئيسي، قيمة الإهتلاك تحسب وفق مدة الاستعمال و تحدد تكلفته بجمع تكاليف البناء من مواد أولية مضافا إليه المصاريف المرتبطة من يد عاملة ودراسات ...الخ.

التركيبات التقنية والمعدات الصناعية :

تشمل الآلات و التجهيزات المرتبطة مباشرة بالنشاط الإنتاجي ويمثل هذا الأصل عنصر أساسي في العملية الإنتاجية ويحتاج إلى صيانة دورية خلال مرحلة استغلاله ويتعرض للاهتلاك السريع نسبيا.

أدوات ومعدات النقل:

تشمل كل وسائل النقل التي يتم استخدامها في المؤسسة لغرض نقل البضائع أو العمال و تخضع للاهتلاك المرتفع لان فترة استعمالها تكون قصيرة من بين هذه الوسائل الشاحنات و السيارات.

الأثاث و التجهيزات المكتبية:

تشملالمكاتب، الكراسي، الحواسيب والطابعات التي تستخدم لإغراض إدارية و يكون عمرها الإنتاجي متوسط أو قصير لذلك فهي قابلة للاهتلاك.

تجهيزات أخرى:

وهي كل التثبيتات المادية التي لا يمكن تصنيفها ضمن الأصناف السابقة من أمثلتها معدات المراقبة الالكترونية،أجهزة كشف الحريق،أنظمة الإنذار. وهي استثمارا غير مباشر كونه لا يساهم في العملية الإنتاجية بل يهدف إلى تقليل المخاطر وهي تخضع كغيرها من الأصول إلى الاهتلاك.

التثبيتات قيد الانجاز:

وهي أصول مادية لم تكتمل بعد مثل مشروع بناء مصنع فهي تكون غير جاهزة للاستعمال و لا تخضع للاهتلاك إلا بعد دخولها حيز الاستعمال حيث يجمع كل التكاليف في هذا الحساب إلى غاية الانتهاء عندها تحول إلى الحساب المناسب مثل حساب المباني الذي سبق ذكره.

المطلب الثالث: طرق الحصول على الأصول الثابتة المادية

تسعى المؤسسات إلى الحصول على هذه الأصول بطرق و أساليب متعددة تختلف حسب طبيعة نشاطها وإمكانياتها المالية و التنظيمية كما أن اختيار طريقة الاقتناء يؤثر بشكلمباشرعلى المعالجة المحاسبية لهذه الأصول بدءا من تقييمها عند دخولها إلى غاية خروجها و عرضها في القوائم المالية

وتتمثل أهمطرق الحصول على الأصولالثابتة الماديةفيما يلي:

أولا:حالة الشراء

تسجل الأصول الثابتة الماديةبتكلفة الاقتناء والتي حددها المعيار IAS16 **و** كذلك النظام المحاسبي الماليفيما يلي:

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع و الصافي من التخفيضاتالتجارية .
- ضرورةإضافة التكاليف المباشرة مثل مصاريف النقل، مصاريف الجمركة، مصاريف التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير وتهيئة الموقع.
- بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة كمصاريف أتعاب الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة ارض أو مبنى.
- تستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:

1. المصاريف الإدارية و الأعباء العامة، رواتب الإدارة، مصاريف المكاتب كونها لا ترتبط مباشرة باقتناء الأصل أو تجهيزه.

2. مصاريف الانطلاق و مصاريف السابقة للاستغلال،تكاليف التأسيس لا تعتبر جزءا من تكلفة الأصل لأنها لاتسهم بشكل مباشر في جعله جاهز للاستخدام.

3. خسائرالتشغيل الأولية وهي الخسائرالتيتظهر عند بداية تشغيل الأصل ولا تدرج ضمن تكلفته لأنها مرتبطة بمرحلة الاستغلال و ليس الاقتناء.

4. تكلفة القرض الممول لاقتناء الأصول المادية الثابتة وهي فوائد القروض المستخدمة لتمويل شراء الأصل ولا تدرج ضمن تكلفته إلا إذا سمح برسملتها وفق شروط معينة حسب النظام المحاسبي المالي SCF .

وعملية اقتناءالأصلتكون إما نقدا أو على الحساب و تكون المعالجة المحاسبية لكل حالة على التوالي:[1]

- **الشراء نقدا**

21X		من ح/تثبيتات مادية	XXX	
	512	إلى ح/ البنك		XXX
	530	ح/ الصندوق		XXX

- **الشراء على الحساب** حيث يتم تسجيل الأصل بقيمته الحقيقية فقط دون إضافة أي فوائدأو تكاليف تأجيل التي تسجل كمصاريف مالية.

21X		من ح/تثبيتات مادية	XXX	
445X		ح/الرسم على القيمة المضافة	XXX	
	404	إلى ح/ موردو التثبيتات		XXX

ثانيا: حالة إنتاج المؤسسة لذاتها:

[1] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، كليك للنشر،الجزائر، الطبعة الأولى 2013 ، ص 267.

حسب النظام المحاسبي المالي يسجل الأصل المادي بتكلفة إنتاجه،أما عن المعالجة المحاسبية في هذه الحالة يكون حسب مدة الانجاز.

●إنتاجالأصل المادي خلال دورة محاسبية واحدة :

في هذه الحالة يسجل حساب التثبيت العيني المعني مدينا بتكلفة الإنتاج و التي تتمثل في إجمالي المصاريف التي تحملتها المؤسسة لإنتاجه من مواد أولية و مصاريف أخرى متعلقة بعملية انجاز هذا الأصل و يقابله في ذلك الحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول المادية و عليه يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

21		من ح/ التثبيتات العينية	XXX	
	732	إلى ح/الإنتاج المثبت للأصول العينية		XXX
		حيازةأصل عن طريق الإنتاج الذاتي		

- **إنتاج التثبيت العيني في أكثر من دورة محاسبية:**

في هذه الحالة في نهاية كل دورة محاسبية نجعل الحساب 23 التثبيتات العينية قيد الانجاز مدينا بمجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية المعنية لانجاز هذا التثبيت العيني و يقابله في ذلك الحسا 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية ، و عند استلام الأصل الثابت نجعل حساب التثبيت العيني المعني مدينا بتكلفة إنجازه و يقابله في ذلك الحساب 23 التثبيتات العينية قيد الانجاز بجعله دائنا بمجموع المبالغ المتراكمة في جانبه الدائن و من ثم يتم ترصيده.

بالتالي يكن التسجيل المحاسبي كما يلي:

23		من ح/التثبيتات العينية قيد الانجاز	XXX	
	73	إلى ح/الإنتاج المثبت للأصول العينية		XXX
		تسجيل أصل عن قيد الانجاز		
21		من ح/ التثبيتات العينية	XXX	
	23	إلى ح/لتثبيتات العينية قيد الانجاز		XXX
		حيازة أصل عن طريق الإنتاج الذاتي		

ثالثا:حالة التبادل:

تعد هذه الحالة من بين الطرق غير النقدية لاقتناء الأصول المادية حيث تقوم المؤسسة بالحصول على أصل ثابت مادي مقابل التخلي عن أصلأخر غير نقدي و قد يكون هذا التبادل مصحوبا بدفع أو استلام مقابل نقدي تكميلي.

ووفقا لإحكام النظام المحاسبي الماليSCF والمعيار المحاسبي الدولي IAS16 يتم الاعتراف بالأصل المادي المتحصل عليه عن طريق التبادل على أساسالقيمة العادلة و ذلك بشرط إمكانية قياسها بدرجة موثوقية.

رابعا :حالة الحصول على أصل مادي كمساهمة عينية:

المساهمة العينية هي من بين أساليب حصول المؤسسات الاقتصادية على الأصول المادية الثابتة وهي تحدث عند تقديم احد المساهمين أصل غير نقدي مثل آلةأوعتاد أو مبنى بدلا من النقود وتظهر عادة هذه المساهمة عند تأسيس المؤسسة أو عند زيادة رأس مالها. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:[1]

21X		من ح/تثبيتات مادية	XXX	
	10	إلى ح/رأس المال		XXX

خامسا: الحصول على أصول مادية ثابتة عن طريق عقودإيجارتمويل:

عند لجوء المؤسسة إلىالإيجار التمويلي للحصول على أصل مادي فان هذا الأصل لا يعتبر مجرد إيجار عادي بل يعامل كممتلكات تابعة للمؤسسة لان هذه الأخيرة تتحمل معظم المخاطر و المنافع المرتبطة بالأصل و يستخدم لفترة طويلة ضمن نشاطها، المعالجة المحاسبية في هذه الحالة كالأتي:

21X		من ح/تثبيتات مادية	XXX	
	167	إلى ح/ديون الإيجار التمويل التمويل الايجاري		XXX

[1]بن حليمة سيف الدين، مناصري يوسف، **إعادة تقييم التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي،SCF** مذكرة ماستر لسنة 2020/2019،غير منشور، ،ص17-18.

و عند تسديد الإيجار على دفعات حسب الاتفاق فان التقييد المحاسبي يكون كمايلي:

167 66		من ح/ديون الإيجار التمويلي ح/مصاريف مالية	XXX	
	5X	إلى ح/ الحسابات المالية		XXX
		تسديد الدفعات المتفق عليها		

سادسا:الحصول على أصول مادية ثابتة عن طريق القروض

يمكنإدراج تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة التثبيت فقط إذا كان الأصل يتطلب مدة طويلة ليصبح جاهزا للاستعمال أو البيع(تفوق 12 شهرا). و كان القرض موجها خصيصا لتمويلهوذلك وفقا لمعيار IAS23. وبالتالي تكون المعالجة المحاسبية كمايلي:[1]

661		من ح/أعباء الفوائد	XXX	
	5x	إلى ح/الحسابات المالية		XXX
		دفع الفوائد		
2x		من ح/التثبيتات	XXX	
	661	إلى ح/أعباء الفوائد		XXX
		تحميل تكلفة القرض إلى تكلفة التثبيت		

سابعا: حالة الحصول على التثبيتات عن طريق الإعانات

عندما تتحصل المؤسسة على إعانةيجب أن تكون بدون مقابل و أن يكون مصدرها من طرف الدولة وان توجه لتمويلأصل مادي محدد و مبين في العقد يفرض على المؤسسة استخدامها في الغرض الذي قدمت من اجله. وتكون المعالجة المحاسبية على عدة مراحل:

[1]حواس صالح، **المحاسبة العامة، دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، طبعة2014 ، ص33 .

- **قيد التعهد بالحصول على إعانة**

441		من ح/الدولة والجماعات المحلية	XXX	
	131	الى ح/إعانات التثبيتات		XXX
		الحصول على تعهد الحصول على إعانة		

- **قيد استلام الإعانة:**

5x		من ح/ الحسابات المالية	XXX	
	441	إلى ح/الدولة و الجماعات المحلية		XXX
		الحصول على الإعانة		

- **قيد استعمال الإعانة**

21		من ح/التثبيت المادي	XXX	
	5x	إلى ح/ الحسابات المالية		XXX
	404	إلى ح/ موردو التثبيتات		XXX
	168	إلى ح/ افتراضات أخرى وديون		XXX
	73	إلى ح/ إنتاج مثبت		XXX
		اقتناء أوانجاز تثبيت مادي		

الإعانات التي ترتبط بالأصول المادية القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كإيرادات تناسبيا مع أقساط الإهتلاك،أما إذا كانت الإعانة موجهة لتمويل أصل غير قابل للاهتلاك فإنها توزع على المدى الذي يكون فيه ذلك الأصل غير قابل للتصرف أي علىمدار 10 سنوات حسب الطريقة الخطيةوتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:[1]

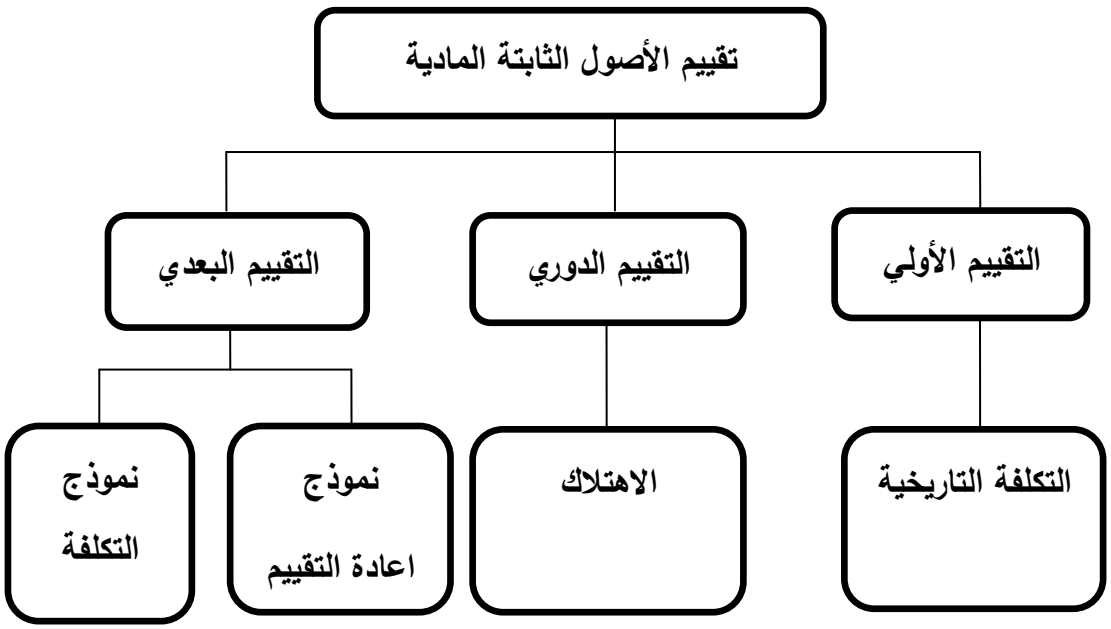
131		من ح/ إعانات التثبيت	XXX	
	754	إلى ح/ أقساط إعانات التثبيت المحولة لنتيجة السنة		XXX
		إدراج قسط الإعانة ضمن الربح الخاضع للضريبة		
		بداية من الدورة ن		

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة** ، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 24.

المبحث الثاني:أساليب ومناهج تقييم الأصولالثابتة الماديةفي النظام المحاسبي المالي

يعتبر تقييم الأصول الثابتة المادية عنصرا أساسيا في مجال المحاسبة حيث يهدف إلى إعطاء صورة دقيقة وصادقة عن الوضع المالي للمؤسسة لمختلف الجهات المعنية عن طريق تحديد القيمة الحقيقية و العادلة لكل ممتلكاتها و هذه الأخيرة تمر على مرحلتين إذ تتمثل المرحلة الأولى في التقييم الأولي الذي يتم عند الاعتراف بالأصل لأول مرة و يكون عادة بالتكلفة التاريخية و يتبعه بعد ذلك التقييم الدوري الذي يحسب سنويا ليليه في الأخير التقييم اللاحق من اجل مراجعة و تعديل هذه القيم في تاريخ إقفال الحسابات نظرا للتقلبات الاقتصادية حيث تعتمد هذه العملية على نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم.

شكلرقم (01): أساليب وطرق عملية تقييم الأصول الثابتة



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الأول: التقييم الأولي للأصول الثابتة المادية

تعتبر عملية التقييم الأولي للأصول المادية الثابتة من الركائز الأساسية في المحاسبة المالية، حيث تهدف إلى إثبات القيمة التاريخية للأصل في الدفاتر المحاسبية عند لحظة الاعتراف به لأول مرة.

أولا: تعريف التكلفة التاريخية

إن التكلفة التاريخية هي الأساس المعتمد في إثبات الأصول الثابتة لأنها تقيس قيمة الأصلفي تاريخ الشراء أو الإنشاء بأفضل ما يمكن فهي التكلفة التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل الثابت وتقاس التكلفة التاريخية بالسعر النقدي أو ما يعادلهالذي يدفع للحصول على الأصل وتجهيزه للاستخدام،و تستخدم التكلفة التاريخية في إثبات حيازة كافة الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة .[1]

وعليه فالتكلفة التاريخية هي مبدأ محاسبي و نموذج تقييم يتم وفقه تقييم الأصول على أساس قيمتها الأصلية عند تاريخ شرائها أو إنتاجها، بناء على المقابل النقدي المدفوع للحصول على الأصل، مع إضافة جميع النفقات الضرورية واللازمة للوصول بالأصل إلى موقعه المحدد وحالته المطلوبة لبدء الإنتاج .[2]

ثانيا:أسباب استخدام التكلفة التاريخية

- تعتبر التكلفة التاريخية للأصل (التكلفة الأصلية لاقتناء الأصل)هي أفضل و اعدل مقياس لقيمة الأصل وقت الحصول عليه.

---

[1] بلمداني محمد، **أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على القوائم المالية والمؤشرات المالية في المؤسساتالاقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه ، 2021، غير منشور،ص 283.

[2] Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2020). *Intermediate Accounting* (IFRS ed.) John Wiley & Sons,P51-54.

- إن التكلفة التاريخية للأصل تكلفة فعلية حقيقية على أساس موضوعي معزز بالمستندات ولا مجال للتقديرالشخصي في تحديد قيمتها، وبالتالي ستكون محل ثقة و يمكن الاعتماد عليها ولا يوجد اختلاف على هذه القيمة وفي حال عدم استخدام التكلفة التاريخية كأساس لتجديد قيمة الأصول الثابتة في الميزانية فان البديل هو استخدام القيمة السوقية للأصل الثابت (أي تقدير القيمة البيعية للأصل في السوق لو قررت الشركة بيعه في الوقت الحاضر) وكما هو واضح فان تقدير القيمة السوقية للأصل الثابت تعتمد إلى حد كبير على الحكم والتقدير الشخصي لان الأصللم يتم بيعه بالفعل، وبالتالي سيختلف هذا من شخص إلى أخر، ولذلك لا يمكن الاعتماد على القيمة السوقية كأساس لتقييم الأصول الثابتة في الميزانية.

إن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن اختلاف القيمة السوقية للأصل عن القيمة الدفترية (التكلفة، مجموع الاهتلاك) لنفس الأصل لن تكون محققة إلا عند بيع هذه الأصول و بالتالي لا يمكن الاعتراف بهذه المكاسب أو هذه الخسائر إلا بعد بيع هذه الأصول بالفعل.[1]

ثالثا:مكونات التكلفة التاريخية

تشمل التكلفة التاريخية للأصل الثابت سعر شراء هذا الأصل بالإضافة إلى تكاليف النقل والرسوم والضرائب والتركيب والتجارب والاختبارات والاستشارات إلى إن يصبح جاهزا للاستخدام في عمليات المؤسسة و يلاحظ هنا ما يلي:[2]

1. انه يتم تخصيص وتوزيع التكلفة التاريخية للأصل الثابت على فترات عمره الإنتاجي المتوقع من خلال الاهتلاك، ويستثنى من ذلك الأراضي التي لا تتأثر قيمته أو صلاحيتها نتيجة للاستخدام أو مرور الزمن،ومع ذلك توجد بعض الأراضي التي يجب أن يحسب لها قسط الاهتلاك السنوي مثل الأراضي الزراعية التي تتناقص إنتاجيتها وخصوبتها، وبالتالي قيمتها بسبب كثرة الاستخدام مع مرور الزمن.

[1] إيهاب نظمي إبراهيم، عبد الناصر إبراهيم نور، **المحاسبة المتوسطة**، دار المسيرة للنشر و التوزيع،طبعة 2011-2014، ص 114.

[2] عبد الوهاب نصر علي ، **مرجع سبق ذكره**، ص114 -115 .

2. إذا تم عمل إضافة أو تحسين أو إحلال في أجزاء الأصل بعد بداية استخدامه تؤدي إلى زيادة جودة إنتاج أو في خدمات الأصل، أو زيادة حجم إنتاج أو خدمات الأصل، أو إطالة العمر الإنتاجي المتوقع للأصل، في هذه الحالة يجب زيادة تكاليف الإضافة أو التحسين أو الإحلال إلى تكلفة الأصل،أما إذا كانت تكاليف الإضافة أو التحسين لا تؤثر على جودة إنتاج أو حجم إنتاج أو عمر الأصل ففي هذه الحالة تعتبر من ضمن مصروفات الفترة أو من ضمن تكلفة المنتجات أو الخدمات المباعة.

3. نفقات تشغيل و استخدام الأصل في عمليات الشركة، مثل الوقود و القوى المحركةو قطع الغيار و الصيانة، تعتبر من ضمن تكلفة الأصل الثابت.

رابعا:الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية

1. مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى مع متطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات و بيانات متجددة متوافقة مع السوق.
2. عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع.
3. عدم صلاحيتها لان تكون أساسا مناسبا للتقييم المحاسبي لعجزها عن تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات،كما أن التسجيل المحاسبي من خلالها بحول دون تحقيقالعديد من الوظائف التي قام عليها علم المحاسبة، وان المستفيدين منالقوائم الماليةالمعتمدة على التكلفة التاريخية سوف يتم تضليلهم.
4. العيبفي التكلفة التاريخية لا تستمر في التعبير عن قيمة الخدمات المتوقعة أو سعر السوق الجاري إذا تغيرت الظروف الاقتصادية فتغيرات السعرتؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية التي تحدد جودة العلاقة بين الأرقام المحاسبية و قيمة المؤسسة.
5. وتزداد حدة الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية في حالات ارتفاع المستوى العام للأسعار على أساس أن التكلفة التاريخية في مثلهذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعدمضي فترة محدودة على تاريخ اقتناءالأصل،ويؤديهذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية.

بالرغممن سهولة تطبيق نموذج التكلفة التاريخية، إلا أن كثرة العيوب والانتقادات الموجهة له أوجدت محاولات دائمة من المفكرين في الأدب المحاسبي فيسعيهم للتغلب على هذهالسلبيات وكان التوجه العام لهذاالفكريقود إلى تطبيق أسس تقييم محاسبية أخرى تعكس القيمة الاقتصادية للمؤسسة.[1]

المطلب الثاني : التقييم الدوري (اهتلاك الأصولالثابتة المادية)

تستوجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها استهلاك جميع الأصول الثابتة فيما عدا الأراضي فإنها لا تستهلك. وعملية الاستهلاك هذه تكون نتيجة التآكل أو التناقص في قيمة الأصل بسبب الاستخدام أو انقضاء الزمن على الأصل مما يترتب على ذلك تكلفة على المشروع ناجمة عن الانخفاض الذي يطرأ على قيمة الأصول الثابتة .

أولا: تعريف الإهتلاك

هو ذلك المصروف الذي تتحمله المؤسسة و المتحقق مقابل حصوله على المنافع الناتجة عن استخدام الأصل الثابت خلال السنة المالية .

ويتصف مصروف الاهتلاك باستمراريته في التحقق سنويا خلال فترة انتفاع المؤسسة بالأصل وينتهي حين التخلص منه او استبعاده بسبب عدم إمكانية الاستفادة منه في نشاط المؤسسة.[2]

ثانيا: المعالجة المحاسبية للاهتلاك

إن احتساب مصروف الاهتلاك يجب أن يخضع إلى شرطين رئيسيين في نشاط المشروع تتضمن ما يلي:

1. انه قد تم اقتناء الأصل وإثباته في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة حيث أن الأصل يصبح من ملكية المشروع وقد ترتب عن ذلك التسديد نقدا أو التزاما ماليا على عاتق المؤسسة.

2. انه قد تم استخدام الأصل والحصول على المنافع لنشاط المشروع خلال الفترة المالية وعلى هذا الأساس فان احتساب الاهتلاك يجب أن يكون في نهاية السنة المالية بتاريخ 12/31 من كل سنة.

---

[1] بسمة سويد، دراسة **مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي(التكلفة التاريخية و القيمة العادلة)**، مذكرة ماستر، لسنة2011-2012،غير منشور،37-38.

[2] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية، الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص314-315.

كما انه منالضروري معرفة أن هذا المصروف لا يترتب عليه تسديد نقدا وإنما فقط احتساب حصة الفترة المالية من المصروفات الرأسمالية المتمثلة في توزيع تكلفة الأصل.

وبالتالي إثبات مصروف الإهتلاك يؤدي إلى تحميل الفترة المالية حصتها من المصروف المتحقق من استخدام الأصل مما يؤدي إلى تخفيض قيمة الأصل بمقدار الإهتلاك المتحقق ويكون القيد المحاسبي في نهاية الفترة المالية كما يلي:

681		من ح/مصروف الاهتلاك	xxx	
	28	إلى ح/الاهتلاكات		xxx

ثالثا: طرق حساب اهتلاك الأصول الثابتة المادية

يمكن للمؤسسة أن تطبق أي طريقة لحساب الاهتلاك طالما كانت هذه الطريقة تتسم بالرشد والانتظام في تخصيص تكلفة الأصل الثابت على حياته الإنتاجية، أو عمره الافتراضي المقدر.

ومن بين الطرق الشائعة، طريقة القسط الثابت،القسط المتناقص،طريقة مجموع أرقام السنوات، وطريقة مجموع وحدات الإنتاج ،وفيما يلي يمكن توضيح كل طريقة على حدى:

1. **طريقة القسط الثابت** :تقوم هذه الطريقة على حساب اهتلاكالأصل الثابت،على افتراض تساوي الفترات المحاسبية في الاستفادة من مخزون منافع الأصل الثابت، و لذلك تضمن هذه الطريقة تخصيص مبلغ متساوي من مصروف الاهتلاك لكل فترة من فترات العمر الافتراضي المقدر للأصل الثابت.

$$\text{قسط الاهتلاك الثابت} = \frac{\text{التكلفة الكلية} - \text{التكلفة المتبقية}}{\text{العمر الانتاجي للاصل}}$$

2. **طريقة القسط المتناقص:** يقصد بطريقة القسط المتناقص أو كما يسميه البعض الاهتلاك المعجل أن يتم التعجيل باهتلاك الأصل الثابت و يتحقق ذلك بزيادة قسط اهتلاك الأصل في السنوات الأولى من العمر المقدر للأصل.

و لإيجاد قسط الاهتلاك المتناقص نحسب أولا نسبة الاهتلاك :

$$\text{نسبة الاهتلاك} = \frac{1}{\text{العمر الانتاجي للاصل}} \times 100$$

وبالتالي يمكننا حساب قسط الاهتلاك :

$$\text{قسط الاهتلاك المتناقص} = (\text{التكلفة القابلة للاستهلاك} - \text{الاهتلاك المتراكم}) \times 100$$

و توضح لنا هذه الطريقة أن قسط اهتلاك يتناقص سنويا، ويلاحظ على هذه الطريقة مايلي:

- أنها تفترض تناقص استفادة المؤسسة من الأصل الثابت بمرور الزمن،لذا يجب للأصل ان يتناقص و بالتالي تناقص قسط الإهتلاك وهذا عكس ما تفرضه طريقة القسط الثابت.
- انه يمكن تبرير طريقة القسط المتناقص بما يلي:

أن التطبيق السليم لمبدأ المقابلة يستدعي زيادة عبء إهلاك الأصل الثابت في السنوات الأولى من عمره الافتراضي عن السنوات الأخيرة من هذا العمر،حتى يتناسب مصروف الفترة المحاسبية بطريقة صحيحة مع إيراد الفترة ذاتها.

- أن التطور التقني الصحيح في مجال الأصول الثابتة،كما هو الحال بالنسبة للسيارات والطائراتوالحاسبات الآلية ، يقتضي التعجيل باهتلاك الأصل الثابت، حتى يتسنى للمؤسسة استبداله بأصل مماثل ولكن متطور.
- أن مصاريف صيانة الأصل الثابت وإصلاحاته تتزايد بمرور الزمن ومعنى ذلك أن هذه المصاريف تتزايد في السنوات التي تتناقص فيها كفاءة الأصل الثابت، وبالتالي يجب أن يتناقص عبء الامتلاك السنوي بمرور سنوات العمر المقدر للأصل الثابت.
- أن طريقة القسط المتناقص ستؤدي إلى تحقيق المؤسسة وفورات ضريبية في السنوات الأولى من عمر الأصل بسبب زيادة أقساط اهتلاك الأصول الثابتة فيها، مقارنة بالسنوات الأخيرة من عمر الأصل الافتراضي.
- أن معدل الاهتلاك المتناقص غالبا ما سيكون ضعف معدل القسط الثابت ولكن هذا المعدل سيظل ثابتا .ويتم حساب قسط اهتلاك الأصل الثابت كنسبة من قيمته الدفترية، ولان هذه القيمة الدفترية

تتناقص بسبب زيادة الاهتلاك المتراكم للأصل الثابت من فترة إلى أخرى من عمر الأصل المقدر،فان قسط إهلاك الأصل الثابت سوف يتناقص.[1]

3. **طريقة الإهتلاك المتزايد** هذا النوع من الإهتلاك قليل الاستعمال لأنه نادرا ما يتوافق مع أي وضعية اقتصادية،والتي تعني توزيع تكلفة الأصل القابل للإهتلاك على المدة النفعية بطريقة تصاعدية أيتسجيل القسط في السنة الأولى بقيمة ضعيفة ثم تأخذ الأقساط بارتفاع، ويمكن تبرير تطبيقهذه الطريقة على الأصول غير الجارية لحصول المؤسسات عليها عن طريق الأموالالمقترضة، وبالتالي محاولة تخفيف العبء (أقساط الإهتلاك والفوائد على القروض) علىالنتيجة، كما قد تساعد هذه الطريقة المؤسسات التي تملك استثمارات ضخمة التي قد تتطلبإعادة تجديدها أموال كبيرة، فتقوم المؤسسة في الفترات الأخيرة لعمر الأصل بتخصيص قيمكبيرة ما يساعدها على تخفيف العبءالمالي في عملية تجديدها .وتجدر الإشارة إلى إمكانية حساب قسط الإهتلاك المتزايد بعدة طرق، إلا أن النظامالمحاسبي المالي لم يحدد الطريقة المثلى التي يمكن للمؤسسات الاعتماد عليها في حسابالأقساط، وهو ما يدعو أيضا إلى القول أن هناك نقائص في القواعد الخاصة للتقييم النظامالمحاسبي المالي؛ لكن يمكن تبرير أيضا هذا النقص في وجود علاقة حددتها المادة 174 منقانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة الفقرة 3 وهي على النحو التالي:[2]

$$\text{قسط الاهتلاك المتزايد} = \frac{\text{قيمة الأصل القابلة للاهتلاك} \times \text{مدة النفعية}}{\text{العمر المقرر للأصل}}$$

[1] د.عبد الوهاب نصر علي،**القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**،الدار الجامعية للنشر طبعة 2007 ،ص 126-128.

[2] بلال شيخي، المهدي حجاج، تفسير أثر الإهتلاك على التوازن المالي في ظل تطبيق النظام المحاسبي الماليSCF مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 4، العدد 3، سنة 2018، ص252.

المطلب الثالث: التقييم البعدي للأصول المادية

يعتبر القياس البعدي أو كما يعرف بالقياس اللاحق للأصول بصورة عامة عملية منطقية نظرا للانتقادات الموجهلطريقة التكلفة التاريخية المعتمدة عند القياس الأولي كون هذه الأخيرة تتجاهل التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البياناتالمالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، وتفقد الوحدة النقدية خاصية الثباتوالتماثل، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية ومن هذا المنطلق فقد استند المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 فيالقياس اللاحق للتثبيتات على نموذجين أساسيين تلزم المؤسسة باختيار احدهما كسياسة محاسبية ثابتة تطبقها على الأصول، ويتمثل هذين النموذجين في:[1]

أولا: نموذج التكلفة

تسمى بالطريقة التفضيليةيتطلب هذا النموذج أن يظهر الأصل بعد القياس الأولي بالتكلفة الأصلية مطروحا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر الانخفاض (تدهور القيمة المحتملة).

ثانيا:نموذج إعادة التقييم

وهذا النموذج يكون اختياريايتطلب أن تظهر عناصر التثبيتات العينية بقيمتها المعاد تقييمها، والتي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم، مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة اللاحقة، كما ذهب النظام المحاسبي المالي الجزائري نفس مذهب المعيار الدولي رقم 16 في كون القيمة العادلة (الحقيقية) للأراضي والمباني هي قيمتها في السوق التي يحددها تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون.

1. تشكل عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية استثناءا لمبدأ التكلفة التاريخية إذ تمكن إعادة تقييم هذه التجهيزات المادية الثابتة من تقديم صورة صادقة عن قيمتها في القوائم المالية حيث يتم عرض الأصول ضمن الميزانية بقيمتها الحالية كذلك تحسب الاهتلاكات على أساس القيمة الحالية أي

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB **معيار المحاسبة الدولي رقم 16 IAS،مرجع سبق ذكره**،الفقرة رقم 29.

بالقيمة العادلة وليس التاريخيةأو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل: وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

1.1 تعريف القيمة العادلة

تعرف القيمة العادلة بأنها القيمة الحقيقية والتي تتمثل في المبلغالذييمكن من اجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقةوعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.[1]

2.1 مزايا القياس بالقيمة العادلة

بالرجوع إلى أدبيات المحاسبة المتعمقة بالقيمة العادلة وما صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلسمعايير المحاسبة المالية الأمريكي والعديد من الدراسات التطبيقية، نجد أن الأخذ بالقيمةالعادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي يؤدي إلىتحقيق مجموعة من المزايا منها:[2]

- إن الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للتقييم المحاسبي يعتبر متناسق مع هدف معايير المحاسبة الدولية المتمثل في تسهيل اتخاذ قراراتالمستثمرين الذين دائما ما يبحثون عن المعلومات الحديثة، وبما أن القيمة العادلة عبارة عن توليفة من التوقعات الأخيرة لمختلف الفاعلين الاقتصاديين، فإنها تعتبر أكثر فائدة من التكلفة التاريخية كونها أكثر واقعية منها.
- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادية وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقديةوالتغيرات في حقوق الملكية.
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال وكما يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمةوالربح.
- استخدام القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج، والتدفقات النقدية. وأيضا تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، **الجريدة الرسمية** ، القرار رقم 70 ، المؤرخ في 26 جويلية 2008، العدد 02 الموافق ل 24 مارس 2009، ص17 .

[2] علي بوزيت، هشام شلغام، فارس بن يدير، **عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة إستراتيجية والتنمية، المجلد 7، العدد 12، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017، ص 58-59.

- أن القيمة العادلة للممتلكات والمنشات والمعدات تكون أكثر ملائمة لصناع القرار من تلك المقيمة بالتكلفة التاريخية.
- يسمح القياس بالقيمة العادلة بالرقابة الإدارية للمؤسسة فهي توفر قاعدة بيانات للمسيرين تمكنهم من الحساب والمراقبة التي تزيد من حقوق المساهمين.
- تسمح بالمقارنة بين الأصول القابلة للاستبدال خاصة بالنسبة للأدوات المالية، كما تقلل الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة المتداولة للمؤسسات المدرجة.
- تساعد القيمة العادلة في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، لأنه كل ما كان التطبيق الدقيق للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كل ما أثرذلك في دعم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية وبالتالي التطبيق الفعال لم مبدأ الإفصاحوالشفافية.

3.1 عيوب استخدام أسلوب القيمة العادلة

من ابرز مشاكل وعيوب هذا الأسلوب نجد:[1]

- إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.
- هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها التكلفة التاريخية.
- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعد معقدة وذات طرق وقياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المؤسسة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة.
- قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة.
- قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها.

قد نصت معايير المحاسبة الدولية على أن السعر في السوق النشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها، والىجانب ذلك فقد أخذت المقاييس والإفصاحات التي تستند إلى القيمة العادلة في الانتشار بشكل متزايد في إطار الإبلاغ المالي، وفيالتطبيق العملي المحاسبي.

[1] بونعجة سحنون، **أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي** المالي في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 18، جامعة زيان عاشور ، الجلفة، 2014، ص 126.

2. المعالجة المحاسبية لفرقإعادة التقييم

فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة على القيمة المحاسبية الصافية للأصل وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل وفي المقابل حساب الأموال الخاصة ح/105 فرق إعادة التقييم بينما إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء.

3. أساس إعادة تقييم الأصول المادية الثابتة

هناك حالتان لأساس إعادة تقييم التثبيتات وهما:[1]

1.3 **إعادة تقييم القيمة الإجمالية للأصل الثابت** : في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الاهتلاكات الخاصة به وهذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة (سعر البيع الصافي للأصل) إلى قيمته المحاسبية الصافية أي أن :

$$\text{معامل اعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة العادلة للاصل}}{\text{القيمة المحاسبية الصافية}}$$

- حيث أن القيمة المحاسبية الصافية VNCهي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الإهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المسجلة.
- إن فرق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتثبيت من جهة ومجموع الإهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى.والتسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم يكون كالأتي:

[1] سارة لعمراني، يسرى لعبادة، **دور إعادة تقييم الأصول غير الجارية في زيادة مصداقية القوائم المالية** مذكرة ماستر،2024/2023، جامعة محمد بشير الإبراهيمي برج بوعريرج ، غير منشور،ص 14-16. .

2XX		من ح/تثبيتات (زيادة قيمة الأصل)	XXX	
	28X	إلى ح/اهتلاك التثبيتات (الاهتلاك المعاد تقييمه)		XXX
	105	ح/فارق إعادة التقييم		XXX

وبعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الإهتلاك كما يلي :

$$\text{قسط الاهتلاك بعد اعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة المحاسبية الصافية بعد اعادة التقييم}}{\text{فترة الاستخدام المتبقية}}$$

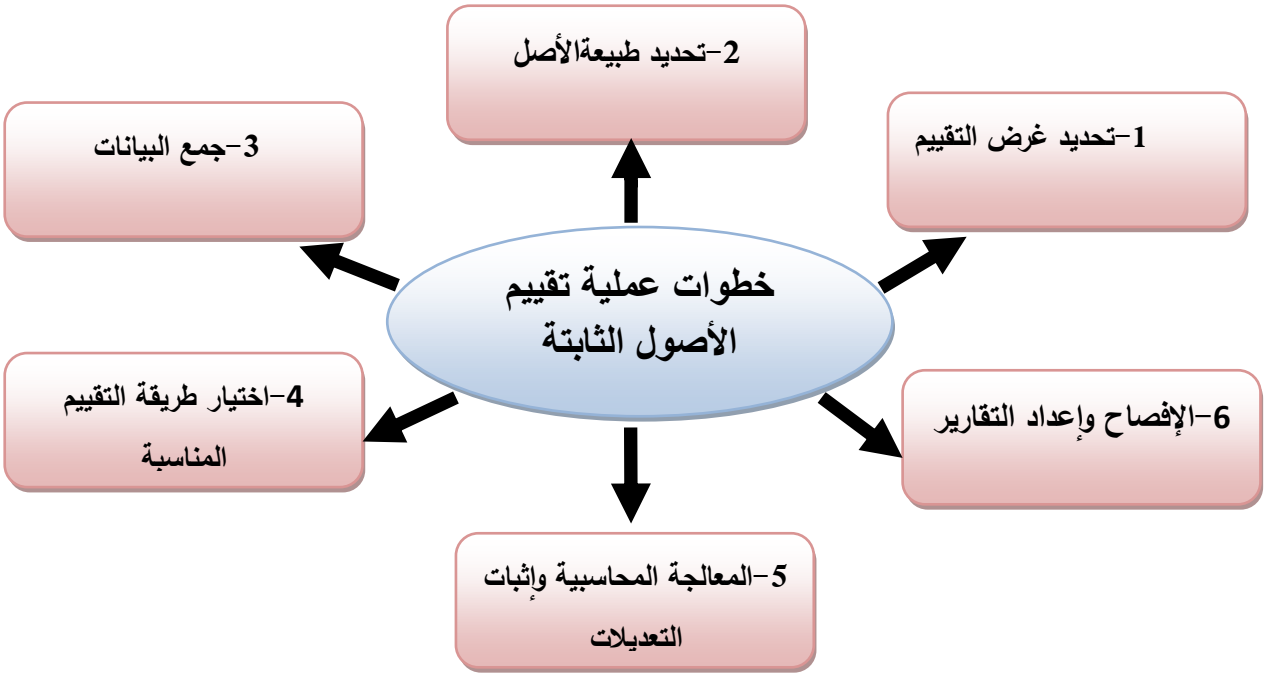
2.3 **إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت** : وتتم وفق المراحل الآتية:

- ترصيد الإهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقيمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية.
- تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينها وبين قيمته المحاسبية الصافية.

وهنا يتم الحصول على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية؛ كما في القيد الآتي:

2XX		من ح/تثبيتات (زيادة قيمة الأصل)	XXX	
	105	إلى ح/فارق إعادة التقييم		XXX

الشكل رقم(02) : الخطوات الأساسية لعملية تقييم الأصول المادية الثابتة



المصدر:من إعداد الطالبة

1. **تحديد غرض التقييم** لضمان دقة القوائم المالية و إظهار ميزانية حقيقية والحصول على فرص الاقتراض ودعم قرارات البيع والشراء.
2. **تحديد طبيعة الأصل** من اجل اختيار أسلوب تقييم الأصل لا بد من تحديد خصائصه الفنية والقانونية و عمره الإنتاجي.
3. **جمع البيانات** وذلك لتوفير الأدلة والمعلومات لتحديد القيمة النهائية للأصل المعاد تقييمه
4. **اختيار طريقة التقييم المناسبة** التي تتوافق مع كل أصل من اجل الوصول إلى قيمة عادلة يتقبلها السوق.
5. **المعالجة المحاسبية وإثبات التعديلات** أي تسجيل القيود التي تعكس القيمة الجديدة للأصولومعالجة الفرق بين القيمتين بتحميل الخسارة على قائمة الدخل بينما يسجل الفائض في احتياطي المؤسسة.
6. **الإفصاح وإعداد التقارير** ويكون ذلك بإصدار تقرير فني عن النتائج المتوصل إليها من عملية التقييممن اجل تطبيق مبدأ الشفافية للمستثمرين والجهات الرقابية.

خلاصة الفصل:

في ختام هذا الفصل وبعد التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالأصول المادية وأساليب تقييمها، تجدر الإشارة إلى أن عملية التقييم لا تتم بصورة عشوائية، بل تمر عبر مراحل منهجية مترابطة، والشكل السابق يوضح التسلسل المنطقي لعملية التقييم، كما يشكل حلقة وصل أساسية لفهم دور مختلف المتدخلين في هذه العملية، وهو ما سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي.

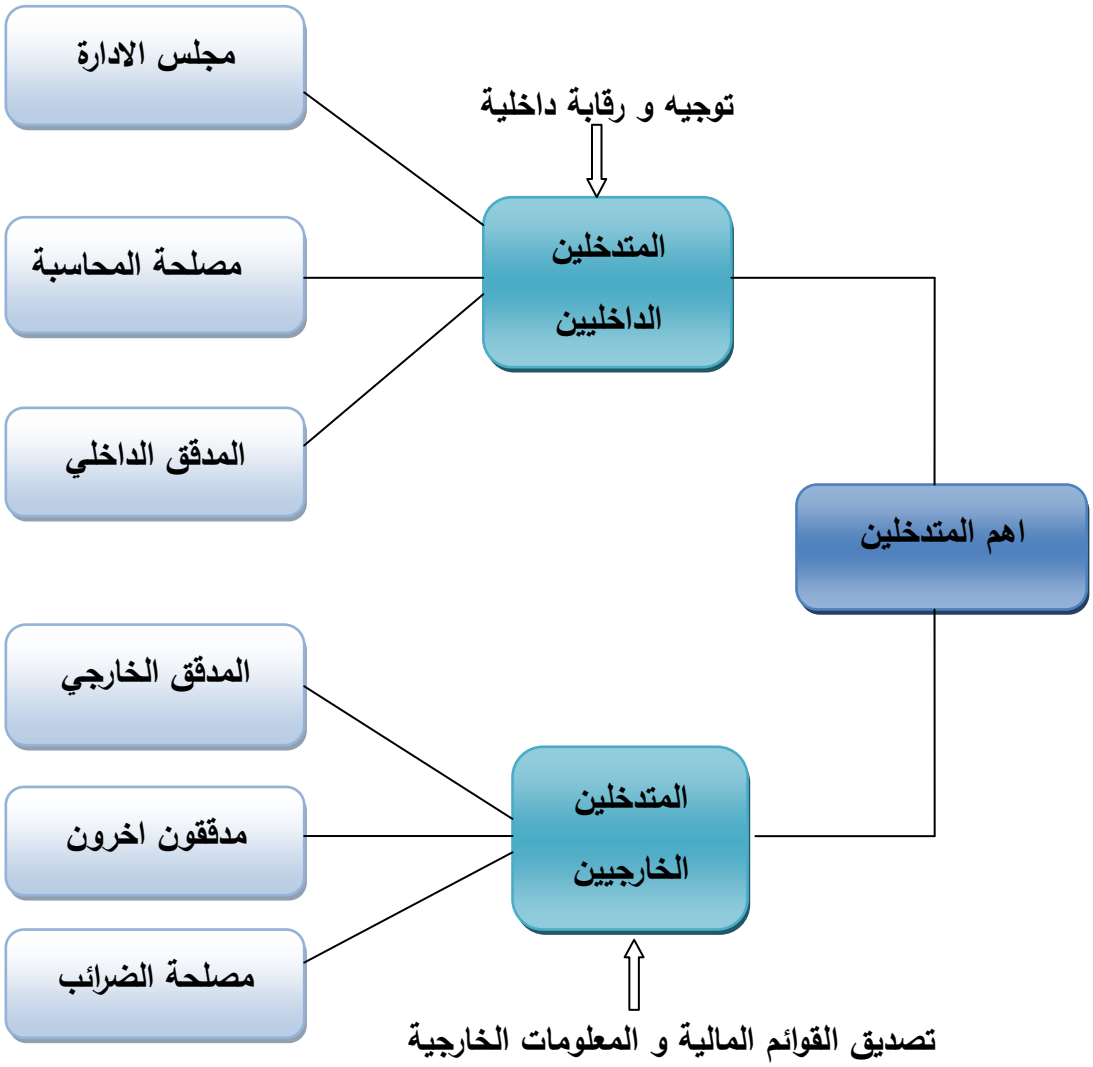
الفصل الثاني: المتدخلين في عملية تقييم الأصول ودورهم

تمهيد:

يتناول هذا الفصل دراسة حول دور المتدخلين في عملية تقييم الأصول المادية الثابتة، حيث تُعتبر هذه العملية عملية تقنية تحتاج إلى مشاركة عدة أطراف ذات كفاءات مختلفة. ويسعى هذا التحليل إلى توضيح المهام المكلفة لكل متدخل، ومدى مساهمته في تحقيق تقييم دقيق وموثوق للأصول، مما يضمن احترام المبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها.

ولتوضيح ذلك سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين يتناول المبحث الأول المتدخلين الداخليين بينما يعالج المبحث الثاني المتدخلين الخارجيين في عملية التقييم.

الشكل رقم(03): المتدخلين في عملية تقييم الأصول الثابتة في المؤسسات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الطالبة

المبحث الأول: دور المتدخلون الداخليون في عملية تقييم الأصول

تعتبرمساهمة الجهات الداخلية عاملا أساسيًا في نجاح عملية التقييم، نظرًا لاعتمادها على المعلومات والبيانات التي توفرها مختلف مصالح المؤسسة. كما يبرز دورهم من خلال مشاركتهم في مراحل التحضير و التحليل، اعتمادًا على خبرتهم ومعرفتهم الدقيقة بواقعها. وعليه، يهدف هذا المبحث إلى إبراز أهم المتدخلين الداخليين وطبيعة أدوارهم.

المطلبالأول: دور مجلس الإدارة

تعتبر إدارة المؤسسة الفاعل الرئيسي والجهة المسؤولة عن عملية تقييم الأصول الثابتة فهي المنظم لهذه العملية والمستفيد في الوقت ذاته، إذ أنها تضمن سلامة هذه العملية وتوافقها مع القوانين والتنظيمات المعمول بها مثل القوانين المحاسبية و المعايير الدولية.

أولا: دوافع الإدارة في اتخاذ قرار إعادة تقييم أصولها الثابتة

لقد رخص القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 للمؤسسات القيام بإعادة تقييم أصولها الثابتة وفق شروط وقواعد محددة والغرض الأساسي من ذلك هو عرض صورة صادقة عن ممتلكات المؤسسة لمستخدمي القوائم المالية بحيث يكون بمقدورهم اتخاذ قرارات تخصيص الموارد المالية بشكل أفضل غير أن دوافع المدراء وراء تبني سياسة محاسبية تقوم على إعادة تقييم الأصول الثابتة تتعدد إذ يمكن تلخيص هذه الدوافع فيما يلي:[1]

تحسين الصورة المالية للمؤسسة في نظر الدائنين:إذ تعتبر أهم الدوافع لإعادة تقييم الأصول الثابتة فهي بطلك تثبت الصحة المالية أمام الخارجيين وخاصة المقرضين فالعديد من الدراسات تعتبر إن خطر الإحلال بالاتفاقيات المالية وصعوبة التدفق النقدي وتحسين فرص الحصول على التمويل الخارجي حوافزمهمة وراء قرار إعادة تقييم الأصول. فان الإدارة عند اتخاذها قرار إعادةالتقييم يكون

[1] عتيق توفيق ،بوزيان عثمان، **دوافع قرار إعادة تقييم الأصول الثابتة ضمن المؤسسات الجزائرية**، مجلة المالية والأسواق ،المجلد 08 العدد 01 مكرر،سنة 2021،ص 208-211.

هدفها تجنب الدعاوي القضائية مع الدائنين و الحصول على فرص إضافية على الاقتراض في أوقات انخفاض التدفقات النقدية التشغيلية .

1. **إعطاء صورة صادقة عن المؤسسة:**فقرار الإدارة بتقييم الأصول الثابتة المادية يعتبر خطوة إستراتيجية تهدف أساساً إلى تعزيز مبدأ الصورة الدقيقة للمؤسسة؛ فعبر الانتقال من القياس القائم على أساس التكلفة التاريخية والتي غالباً ما تفقد هذه الأخيرة دلالتها بسبب التغيرات الاقتصادية والتضخم إلى التقييم العادل، تسعى الإدارة إلى تقليص الاختلاف بين القيم الدفترية والقيم الحقيقية في السوق.وهذا القرار يعتبر أكثر من مجرد خطوة محاسبية تقنية، فهو يلزم المؤسسة بالشفافية تجاه الشركاء، ويضمن إبراز الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة .بموجب هذا الاتجاه، تلتزم الإدارة القيام بإجراء مراجعة دورية للعمر الإنتاجي للأصول واختبارات انخفاض القيمة، مما يؤدي إلى إحياء الميزانية حتى تعكس الواقع الاقتصادي والتقني، مما يعزز موثوقية القوائم المالية ويقدم قاعدة بيانات دقيقة لاتخاذ القرارات الملائمة.
2. **حجم المؤسسة و كثافة و تعقيد أصولها:** كلما تنوعت الأصول الثابتة للمؤسسة من حيث حجمها وكثافتها جعلها أكثر تعقيدا فهذين العنصرين يشكلان عاملا ودافعا أساسياً للإدارة من اجل اعتماد سياسة إعادة تقييم دقيقة ومتكاملة،فمثلا المؤسسات الصناعية الكبيرة تواجه حاجة ملحة للتقييم المستمر لضمان الرقابة على هذه الأصول؛ إذ أن تنوع الوحدات الإنتاجية واختلاف خصائصها التقنية يجعل مبدأ التكلفة التاريخية لا يعبر عن رؤية واضحة حول الأهمية النسبية لكل أصل، وبالتالي فان تعقيد الأصول وترابط دوراتها الإنتاجية يدفع الإدارة إلى استخدام التقييم كوسيلة لتحديد القيمة الاقتصادية الفعلية نتيجة التطور التكنولوجي، مما يضمن توزيع الأعباء بطريقة عادلة فالهدف من عملية التقييم هنا هو حماية الأصول من تآكل فوائده الاقتصادية وضمان الصورة المالية الصادقة أمام المالكين والمستثمرين.

3. **انتهازية المدراء:** يمكن أن يدفع السلوك الانتهازي للمديرين إلى استخدام السلطة التقديرية لصالحهم عند إعادة تقييم الأصول إذ أن عمليات إعادة تقييم الأصول مرتبطة ايجابيا مع عمليات إدارة الأرباح بالإضافة إلى ذلك فان المؤسسات التي قامت بعمليات إعادة التقييم داخليا لديها مداخيل تقديرية أعلى من تلك التي استخدمت مقيمين خارجيين وهذا ما يشير إلى أن إدارات تلك المؤسسات تقوم بإدارة الأرباح.

4. **التكاليف السياسية:** قد تلجا الإدارات إلى إعادة تقييم الأصول الثابتة للتخفيف من خطر التكاليف الإضافية والتي يمكن ان تتحملها المؤسسات الكبيرة الخاضعة للرقابة الحكومية مما يضعها في مواجهة ضغوط سياسية تتمثل في فرض ضرائب استثنائية أو قوانين تنظيمية صارمة فالزيادة الناتجة عن عملية التقييم يؤدي إلى زيادة في عبء الإهتلاكات السنوية وهذا ما يساهم في تقليل الأرباح المصرح بها دفترياً دون التأثير على التدفقات، وبالتالي فان التحكم المالي يؤدي إلى تقليص العبء الضريبي عليها ويظهرها كمؤسسة تستثمر ثروتها في أصولها المادية بدلاً من تراكم الأرباح مما يقلل من حدّة التكاليف السياسية والحفاظ على استقرار المؤسسة في محيطها الخارجي.

ثانيا: دور الإدارة في عملية تقييم الأصول الثابتة

ويتمثل دور الإدارة في مجموعة من المهام التي تضمن تحويل عملية تقييم الأصول الثابتة من مجرد إجراء تقني إلى أداة أساسية في اتخاذ القرار بما يخدم أصحاب المصلحة. ويمكن توضيح هذه الأدوار فيما يلي:[1]

1. التوقع المسبق و اتخاذ القرارات المناسبة: تقوم المؤسسة قبل أي إجراء محاسبي بالتأكد من فائدة عملية التقييم و تحديد الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من هذه العملية من اجلتحسين صورة الميزانية و بالتالي إعداد قوائم مالية صادقة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة فقرار الإدارة هنا يحدد المعيار المعتمد لتحديد قيمة الأصل سواء كان بالتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو القيمة الاستعمالية أو قيمة التخلص من الأصل.

2. تنظيم الإجراءات وتجهيز المعلومات:حيث تشرف الإدارة على توفير المعلومات و البيانات المناسبة لكل من الخبير و المحاسب وذلك من خلال تسوية سجلات الأصول الثابت حيث يكون هذا الإجراء الإداري من اجل التأكد من الوجود المادي الفعلي لكل أصل مقيد بالدفاتر كما تلتزم

[1]Intermediate accounting, **IFRS** Edition, john wiley&sons, 2nd edition, 2014, P512-520.

الإدارة بتقديم الملفات القانونية والتقنية لإثبات ملكيتها لهذه الأصول من دفاتر عقارية وعقود ملكية وتقارير صيانة دورية وكل هذا من اجل دعم عمل الخبراء بالمعطيات الكافية بحكم السلطة التي تمتلكها في إثبات الحقوق القانونية لهذه الأصول.

3. تعيين الخبراء المختصين : حيث تلجا البادرة إلى هؤلاء الخبراء في الحالات الصعبة وبالأخص عند تقييم الأصول العقارية و تضع الشروط الواجب توفرها في الخبراء وذلك بإعداد دفتر شروط محدد بدقة يحدد المؤهلات المطلوبة في الخبير وضرورة تمتعه بالاستقلالية التامة لتحقيق الموضوعية وتفادي تحيز النتائج وهنا تختار الإدارة الخبير الذي يتمتع بالكفاءة المهنية والقدرة على الالتزام بالمعايير الدولية للتقييم ففي حالة ما إذا اختارت اقلهم خبرة و كفاءة فإنها حتما ستكون محل تساءل من طرف الجهات الرقابية كون انعدام الكفاءة سيؤدي لا محال إلى تقدير مضلل للأصول.

4. الدور التنظيمي والدعم المهني:يتجلى هذا الدور في سعي الإدارة إلى تكوين لجان داخلية مكونة من مهندسين وتقنيين من اجل تقديم الدعم للخبير أثناء زيارته الميدانية ويكمن دور الإدارة هنا في توضيح قيمة الأصل لدى المؤسسة من خلال الإشارة إلى مدى مساهمته في العملية الإنتاجية وهذا ما قد يؤثر على عملية التقييم مما يضمن مصداقية التقرير النهائي في التعبير عن الواقع الفعلي للاستغلال وليس مجرد تقديرات.

5. الدور الرقابي والمصادقة على النتائج النهائية: حيث ينقسم هذا الدور إلى مرحلتين:

المرحلة الأولى تقوم الإدارة بمراجعة الصيغة الأولية لتقرير التقييم عن طريق مراقبة مدى شمولية ومطابقة التقرير للواقع الفعلي.

المرحلة الثانية وفيها تتم المصادقة الرسمية من طرف مجلس الإدارة أو المديرية العامة حيث يتم تحويل التقرير من الإطار التقني إلى الإطار القانوني قابل للاعتماد و المصادقة عليه.

6. الإسهام في حماية حقوق الأطراف ذات العلاقة: حيث تقرر الإدارة الطريقة التي تعرض بها نتائج عملية التقييم على أصحاب المصالح المتمثلين في البنوك، المستثمرين والدولة من خلال تطبيق مبدأ الشفافية وتوضيح الطرق المستخدمة في التقييم وهكذا تلعب الإدارة دورا أخلاقيا وقانونيا في الإفصاح عن نتائج التقييم مما يعزز الثقة مع الأطراف الخارجية مما يساعدها على الحصول

على تسهيلات تمويلية بضمان تلك الأصول أو جذب استثمارات جديدة بناءا على ميزانية تعكس ذمتها المالية.

المطلب الثاني: دور مصلحة المحاسبة

إن دور مصلحة المحاسبة لا يقتصر على مجرد تسجيل الأصول الثابتة عند اقتنائها لكن هي جملة من المهام التي تضمن دقة وملائمة المعلومات المحاسبية المتعلقة بهذه الأصول، فمصلحة المحاسبة تسعى لإثبات سلامة البيانات المالية والالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية المتعلقة بالتقييم، سواء كان ذلك وفق نموذج التكلفة التاريخية أو نموذج إعادة التقييم و يتمثل دورها في:[1]

أولا : المساهمة في تحديد القيمة الحقيقية للأصل المادي الثابت

أي قيمته التاريخية والتي على أساسها يتم إدخالالأصل في الدورة المحاسبية للمؤسسة وهذه العملية تتطلب من مصلحة المحاسبة التحليل الدقيق لكافة العمليات المتعلقة باقتناء الأصل وذلك ابتداء من تحديد سعر الشراء الصافي والذي نتحصل عليه من طرح كل التخفيضات التجارية والحسومات لاستخراج المبلغ الذي تم دفعه من طرف المؤسسة مقابل حيازتها للأصل مع إضافة جميع الرسوم والضرائب التي لا يمكن استرجاعها من مصلحة الضرائب مثل رسوم الجمركة إلاإن مصلحة المحاسبة قد تواجه صعوبات عند التقييم الأوليللأصل حيث تقوم بإضافة كل النفقات التي تجعل الأصل الثابت جاهزا للاستخدام من بينها نفقات الشحن والنقل والتركيب لتشمل كذلك أتعاب الخبراء التقنيين الذين يتابعون عملية تشغيل الأصل لذلك تعتبر مرحلة التقييم الأولي من أهم المراحل فأي خطا في قيمة الأصل سيؤدي إلى أخطاء في حساب الاهتلاك السنوي، وبالتالي القيمة المحاسبية الصافية للأصل.

ثانيا: احتساب قيم الاهتلاك والتقادم في الأصول الثابتة

يكلف المحاسب بإدارة عملية تقييم الأصول بعد تسجيلها لأول مرة، حسب النظام المالي المحاسبي،ويكون مسؤولا عن متابعة الأصل بدقة، حيث يقوم باحتساب الاهتلاك السنوي ومعاملات

[1] المادة 121-1 من الملحق بالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

التقادم للمؤسسة نتيجة الانخفاض التدريجي في قيمة الأصل نتيجة الاستخدام مع مرور الزمن، ويتم اختيار طريقة الاهتلاك المناسبة وفقا لطبيعة الأصل وكذا عمره الإنتاجي ثم تقوم بخصم قيمة الاهتلاك من القيمة الأصلية للحصول في الأخير على القيمة الصافية المحاسبية، وتسهم أيضا بإظهار القيمة الحقيقية المتبقية للأصل داخل المؤسسة.

وتتدخل مصلحة المحاسبة على رقابة و متابعة إعادة تقييم أصولها بشكل مستمر بسبب تغيرات السوق، وبالتالي تحدد القيمة الجديدة من طرف خبراء ومثمنين مختصين. وبعد حساب فروقات إعادة التقييم يتم تسجيلها محاسبيا ضمن احتياطي إعادة التقييم في حساب 105، باعتبارها أرباح وهمية وليس عادية، من اجل إعطاء القيمة الحقيقية للمؤسسة في السوق. التزاما بالقوانين المالية والضريبية.

ثالثا: تقديم صورة واقعية عن الوضعية المالية للمؤسسة

تسعى المؤسسة إلى تقديم صورة واضحة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال التقييم الشامل للأصول المادية، فتقييم المؤسسة لأصولها وفقا لطرق ومعايير المحاسبة يضفي الشفافية والمصداقية للمعلومة المالية للمؤسسة،يسمحللأطراف الخارجية كالمستثمرين،البنوك،والإدارة على تقييم قدرة المؤسسة المالية والإنتاجية، أماإذا تم تضخيم قيمة الأصولأو التقليل منها،فان ذلك قد يتسبب في اختلال القوائم المالية وإعطاء صورة مضللة عن وضعية المؤسسة.

رابعا: المساهمة في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة

توفر المحاسبة معلومات دقيقة حول قيمة الأصول نسبة اهتلاكها، ومدى فعاليتها في النشاط الإنتاجي، وهو ما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مهمة كبيع واستبدال الأصول غير المستغلة، توسيع الطاقة الإنتاجية لا سيما اقتناء الأصول الاستثمارية، وبالتالي فان مصلحة المحاسبة تعمل على تحسين استغلال مواردها المادية، والمساهمة في اتخاذ قرارات فعالة.

خامسا: ضمان احترام المعايير و القوانين المحاسبة

تلتزم المحاسبة بتطبيق القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بتقييم الأصول المادية، سواء من حيث طرق التقييم أو الاهتلاك أو عرض الأصول في القوائم المالية ويهدف ذلك إلى توحيد أساليب التقييم بين المؤسسات الاقتصادية وتعزيز الثقة لدى الأطراف الخارجية (المصلحة الجبائية، المستثمرين).

سادسا: المساهمة في تحقيق النتيجة الصافية للمؤسسة

يؤثر تقييم الأصول الثابتة بشكل مباشر على نتيجة المؤسسة، انطلاقا من مصاريف الاهتلاك إذ أن قيمة الأصل الثابت تمثل الأساس الطي من خلاله تحسب الأقساط السنوية للاهتلاك فارتفاعها ضمن أعباء الاستغلال تؤثر على نتيجة المؤسسة، وبالتالي يبرز دور مصلحة المحاسبة في عدم المبالغة من اجل تضخيم نتيجة المؤسسة التزاما بمبدأ الشفافية.[1]

المطلب الثالث:دور المدقق الداخلي في مراقبة عملية التقييم

أولا: تعريف التدقيق الداخلي

يعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخليعلى انه: "وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المؤسسة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأةبهدف مساعدة موظفي المؤسسة للقيام بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها".[2]

إذ يُعد التدقيق الداخلي ركيزة جوهرية في الهيكل الإداري للمنظمات بمختلف أنواعها، سواء كانت حكومية، خاصة، أو مختلطة؛ حيث يتولى المدققون الداخليونباعتبارهم موظفين داخل المؤسسةمسؤولية دعم الإدارة العليا في تحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوى. وتتجلى أهمية هذا الدور في تقييم فاعلية النظم المحاسبية والرقابية، مما يفرض على المدققين تبني مدخل قائم على المخاطر لترتيب أولوياتهم. ويمتد هذا النهج ليشمل كافة مراحل العملية التدقيقية، وصولاً إلى رفع التقارير للجان التدقيق. وفي ظل السعي نحوتعزيز جودة الأداء، برز مفهوم 'التقييم الذاتي للرقابة كأحد الأساليب الحديثة والمعاصرة التيتعيد صياغة مفاهيم الرقابة والمخاطر، وتلعب دوراً محورياً في تدعيم جهود التدقيق الداخلي.

ثانيا: الهدف من التدقيق في الأصول الثابتة المادية :

تتمثل هذه الأهداف في النقاط التالية:[3]

---

[1] عباس مهدي الشيرازي،**نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990،ص 135 – 138.

[2] شملال نجاة، **تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية**، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، 2021،غير منشور،ص 166.

[3] عبد الرزاق محمد عثمان،**أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص254.

التحقق من دقة وسلامة العمليات والأحداث التي تمت على الأصول الثابتة من شراء او استخدام أو استغناء مع تعزيز هذه العمليات بالمستندات والوثائق الكافية وتقييم نظام الرقابة الداخلية لهذه الأصول.

1. الإفصاح المهني الأمين عن الأصول الثابتة ويتطلب ذلك قياسا سليما لها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تبويب وعرض هذه الأصول بشكل واضح في القوائم المالية.
2. التحقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المدرجة بالقوائم المالية وعدم وجود حقوق للغير.
3. التحقق من التقييم السليم للأصول الثابتة وحساب الاهتلاكات المخصصة لها.
4. قد تقوم الإدارة المسؤولة عن الوحدة الاقتصادية بالتلاعب في نتيجة النشاط والمركز المالي مما يؤدي إلى عدم مصداقية القوائم المالية ومن بين الأمثلة عن هذا التلاعب:
5. تكوين مخصصات للتأثير على نتيجة النشاط، وذلك بتقليل قيمتها من اجل تحقيق أرباح أو رفع في قيمتها من اجل تخفيض الأرباح، والهدف من هذا التلاعب هو:

- جذب الاستثمارات وذلك بإظهار الشركة بمظهر الرابحة والقوية مالياً لجذب مستثمرين جدد أو لرفع قيمة أسهمها في السوق.
- التهرب الضريبي قد تلجأ بعض الشركات (خاصة الصغيرة أو العائلية) إلى تضخيم المصاريف أو إخفاء الإيرادات لتقليل الوعاء الضريبي، وبالتالي دفع ضرائب أقل للجهة الحكومية.
- التلاعب في أصول الشركة و تغيير حقيقة المركز المالي بهدف تضليل الجهات المقرضة من خلال تضخيم الأصول وتقليص الالتزامات لتحسين النسب الهيكلية للمنشأة، مما يمنحها قدرة أكبر على نيل تسهيلات ائتمانية بشروط تفضيلية.
- تجنب مخالفة شروط القروض لان بعض البنوك تفرض على الشركة الحفاظ على مستوى معين من الأرباح أو السيولة؛ والتلاعب يهدف لمنع البنك من استحقاق القرض فورا.

ثالثا: إجراءات تدقيق وفحص الأصول الثابتة

لأجل تحقيق أهداف التدقيق للأصول الثابتة يمكن استخدام الإجراءات الرئيسية التالية:[1]

1) [1]بلهواش لبنى، **دور التدقيق الداخلي في حماية أصول المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2021، غير منشور،ص63.

1. التأكد من مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة ويتطلب دلك فحصا وتقييما للضوابط والتعليمات والإجراءات الداخلية بأخذ عينة من هذه الأصول وتتبع حركة المعاملات التي تمت عليها على مدار السنة من خلال النظام المعمول به بالمؤسسة لتحديد توقيت الفحص الواجب إجراءه.
2. التأكد من كافة الأصول الثابتة قد تم وصفها و تبويبها بشكل ملائم كما تم الإفصاح عن مبالغها بشكل كاف إضافة إلى الإفصاح عن مبلغ أي حجز أو رهن متعلق بها وذلك بالتحقق من ذلك من عرض هذه الأصول بتكلفتها الأصلية مطروحا منها الاهتلاك أو بتكلفتها الأصلية مع إظهار مخصص الاهتلاك في جانب الخصوم في الميزانية مع التحقق من عدم وجود حقوق للغير على هذه الموجودات و ذلك بالرجوع إلى عقود القروض التي عقدتها المؤسسة و الاستفسار من الإدارة عن أي التزامات للغير بضمان هذه الأصول وبإمكان إظهار أي حقوق للغير كملاحظات على القوائم المالية ذاتها أو تقرير المدقق.

3. التأكد من أن كافة الأصول الثابتة المادية المستبعدة (المتنازل عنها) قد تم معالجتها محاسبيا.
4. التأكد من أن الأصول المادية الثابتة تمثل كافة أصول المؤسسة و أنها موجودة فعلا و تم تقييمها.
5. بالشكل الصحيح وتسجيلها بالشكل المناسب وذلك من خلال الجرد الفعلي للأصول الثابتةبفرزكافة الأصول التي تم حصرها وتحقق وجودها ميدانياً أثناء الجرد، وتوزيعها في مجموعات متجانسة ومتطابقة مع حسابات النظام المحاسبي الجديد ومقارنة نتيجة الجرد مع البيانات الموضحة في الدفاتر المحاسبية ويساعد هذا الإجراء في اكتشاف أي إضافات أو استبعادات لم تسجل بالدفاتر.

6. التأكد من أن أقساط الإهتلاك تم احتسابها بالشكل الصحيح وتسجيلها بالشكل المناسبوهذا يتطلب تدقيقا حول معدلات اهتلاك الأصل والطريقة المستخدمة في تطبيق هذه المعدلات (قسط ثابت أو قسط متناقص) والتأكد من الدقة الحسابية للاهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار فترة استخدام الأصل على مدار السنة، وبالتالي العوامل التي يجب للمدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند التدقيق في الإهتلاك هو إمكانية الاستفادة من العمر الإنتاجي المتبقي من حياة الأصل لأنه قد تظهر بعض العوامل التي قد تخفض من عمر هذا الأخير.
7. الأصول الثابتة المهتلكة كليا والتي لا تزال تستخدم في الإنتاج يجب أن تقدر لها قيمة رمزية لأجل أحكام الرقابة عليها فعليا.

المبحث الثاني: دور المتدخلون الخارجيون في عملية تقييم الأصول

بما أن القوائم المالية للمؤسسة تعتمد بشكل أساسي على قيم ومبالغ تعبر عن ممتلكاتها، فإن عملية التقييم تصبح هي الأساس الذي تدور حوله مصداقية هذه البيانات. وهنا لا يقتصر دور المتدخلين الخارجيين على المراقبة الشكلية فقط، بل يمتد إلى فحص الأسس والمعايير التي بُني عليها تقدير قيم عناصر الأصول، لضمان عدم تضخيمها أو تقليلها بشكل يضلل مستخدمي المعلومات المالية.

في هذا المبحث، سنحاول تسليط الضوء على هؤلاء المتدخلين من زاوية قدرتهم على مراجعة وتقدير القيم المالية، وتوضيح الصلاحيات التي تسمح لهم بالتأكد من أن تقييمات المؤسسة تعكس واقعها الاقتصادي الفعلي. سنركز على الجانب الوظيفي والمهني لهؤلاء الفاعلين، لنمهد الطريق لاحقاً لفهم كيف يتم تطبيق هذه الأدوار الرقابية والتقييمية على الأصول المادية بشكل مفصل.

المطلبالأول: دور المدقق الخارجي و الخبير المحاسبي

أولا: تعريف المدقق الخارجي

التعريف الأول:هوفحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء، بهدفالتحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة، تعكس احتياجاتمستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمعاونتها في الحكم علىمدى جودة ونوعية هذه المعلومات، وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.[1]

التعريف الثاني: عرفت الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين المعتمدين التدقيق الخارجي على انه "فحص من مهني مؤهل ومستقل لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما".[2]

وفي هذا الإطار يولي أهمية خاصة لعملية تقييم الأصول المادية،باعتبارها عنصرا جوهريا يؤثر على الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة.

[1] عبد الفتاح الصحن ، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، ،2004 ص17.

[2] نقاز نور الهدى، طرشي محمد، **التدقيق الخارجي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة معارف، المجلد 11، العدد 21، جامعة آكلي محند أولحاج ، البويرة، 2016،ص 197.

ثانيا:أهداف التدقيق الخارجي

الجدول رقم (01):يوضح أهداف التدقيق الخارجي

الهدف	التفسير
الوجود والتحقق	التأكد من وجود الأصول المختلفة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداءالرأي عنها وان العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة قد تمت فعلا أثناءفترة التدقيق.
الشمول أو الكمال	التحقق من أن القوائم المالية والسجلات المحاسبية قد شملت كل الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة.
الفحص والتقييم	التحقق من صحة طرق التقييم المستعملة وانه تم تخصيص التكاليف وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف،كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط.وان هذه الطرق غير منافية للقوانين و المبادئ المتعارف عليها.
الملكية والمديونية	التحقق من الملكية وان الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للمؤسسة وانه لا توجد عليها أي التزامات للغير.
العرض والإفصاح	فحص القوائم المالية وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاءرأي موضوعي في تقريره حول الأنظمة والإجراءات،ومدى سلامة تبويب و تصنيف الحسابات المختلفة ،والإفصاح عن المعلومات اللازمة بطريقة عادلة وصادقة وشفافة وعرضها لجميع الأطراف المعنية.
التسجيل المحاسبي	نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها وتسجيلها بطريقة صحيحة تحترم الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها باعتماد طرق ثابتة من دورة إلىأخرى،ومستوفية للشروط الشكلية والقانونية.
إبداء الرأي	تقديم مدقق الحسابات تقرير محايد و نزيه يبدي فيه رأيه بكل جدية حول المعلومات والإجراءات ،نظام الرقابة، والنظام المحاسبي في المؤسسة محل التدقيق.

المصدر: تم الاعتماد على بن يوسف خلف الله،زبير عياش، معاش قويدر، **دراسة حول دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، ص127.

رابعا: حقوق المدقق الخارجي(محافظ الحسابات)

لمحافظ الحسابات حقوق مختلفة تتمثل فيما يلي :

1. الحق في طلب البيانات والإيضاحات : لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بياناتوإيضاحات أو تفسيرات من المؤسسة وأعوانها التي يراها ضرورية لأداءمهمته والمدرجة في قوائمها المالية ويكون ذلك في شكل طلب تفسير حول ضعف أنظمة الرقابة الداخلية او تفسير بعض الإجراءات المطبقة من طرف الإدارة.[1]
2. حق الاطلاع : لمحافظ الحسابات الحق في الاطلاع على سجلات ووثائق ودفاتر المؤسسة أوالشركة و ذلك بالإعلام المسبق من اجل تجهيز مختلف البيانات و السجلات و المكان المناسب التي يحتاجهم مدقق الحسابات ليتمكن من أداء عمله.[2]
3. الحق في الأتعاب: لا يحق لمحافظ الحسابات تلقي أي أجرة أو امتياز مهما كان شكله باستثناءالأتعاب المنفقة في إطار مهمته. نصت عليها المادة 37 من القانون 10- 01 بأن الجمعيةالعامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات هي التي تحدد لنا أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.
4. حق الاستعانة بالمساعدين: وفي بعض الحالات التي تتسم بدرجة عالية من التعقيد ، قد يعتمد محافظ الحسابات على خبرة مختصين في مجالات محددة، مثل الخبير المحاسبي أو الخبير العقاري أو الخبير التقني أو حتى الخبير البيئي وذلك من اجل تعزيز أدلة الإثبات التي يستند إليها في تكوين رأيه المهني وعليه، فان دوره لا يقتصر على مهام الفحص والرقابة فحسب ، بل يمتد ليشمل دعم موثوقية عملية التقييم وتعزيز شفافية المعلومات المالية الموجهة لمختلف مستخدمي القوائم المالية.

خامسا: واجبات محافظ الحسابات

من أهم الواجبات التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات على أكمل وجه هي:

---

[1] بوربة محمد الحاج، تونسي نجاة، **مدقق الحسابات والمشرع الجزائري**، مجلة دفاتر السياسات والاتحاد الأوروبي، العدد 6، معهد علم الاجتماع و الديمغرافيا، جامعة وهران، جوان 2014 ،ص159.

[2] المادة 31 من القانون رقم 10-01،المؤرخ في 29 جوان 2010،**المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.**

1. الالتزام بالسر المهني وتحمل المسؤولية الجزائية عن أحداث ضرر في مخالفة أحكام القانون
2. الالتزام بأخلاق المهنة تجاه عاملين ومساعدين في حدود العقد.
3. الالتزام بإعداد تقارير حسب طبيعة وعملية التدقيق والمراجعة.
4. الالتزام بالنصوص والتشريعات القانونية في المطالبة بحقوقه.

الالتزام بمعايير المهنة لأنه هو المسؤول عن كشف الأخطاء المهنية

سادسا: تعريف الخبير المحاسبي

لقد عرف المشرع الجزائري في القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد "على انه يعتبر خبيرا محاسبيا كل شخص طبيعي يمارس بصفة منتظمة ومستقلة،باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهام تنظيم ومراجعة وتقييم وتصحيح الأنظمة المحاسبية مع إثبات مطابقتها للإحكام والقواعد المعمول بها إلى جانب تقديم مختلف الاستشارات والخدمات فيالمجالين المحاسبي والمالي "[1]

ويستند المركز القانوني للخبير المحاسبيإلى كونه مقيدا ضمن الجدول الوطني للخبراء المحاسبين وهوما يخوله ممارسة المهنة بصفة رسمية،و يؤدي الخبير المحاسبي مهامه في إطار منظومة من الضوابط الأخلاقية والمعايير المهنية التي تؤكد على مبادئ الاستقلالية والنزاهةوالموضوعية،مما يعزز موثوقية الأعمال المنجزة وضمان ثقة مختلف الأطراف المتعاملة معه.

سابعا:تقييم عمل الخبير المحاسبي

يقوم محافظ الحسابات بمراقبة جودة النتائج التي توصل إليها الخبير باعتبار أن عمل هذا الأخير يعتبر دليل إثبات ملائم يؤيد المعلومات المالية حيث يتأكد محافظ الحسابات من النقاط التالية:

- الفروض والأساليب المستخدمة و مدى تماشيها مع الفترة السابقة.
- مصادر البيانات المستخدمة المقدمة من طرف المؤسسة محل التقييم ومدى مطابقتها للدقة والموثوقية.
- نتائج عمل الخبير و مدى انعكاسها على القوائم المالية.

[1] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبالمعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.

حيث يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات التالية:

- الاستفسار عن اقتناع الخبير بكفاية البيانات و ملائمتها و إمكانية الاعتماد عليها.
- القيام بإجراءات مراجعة للتأكد من سلامة البيانات المقدمة للخبير من طرف المؤسسة.

مسؤولية مدى و سلامة الفروض و الأساليب المستخدمة تقع على عاتق الخبير ومع ذلك يجب أن يكون لدى محافظ الحسابات تفهما لهذه الفروض و الأساليب لتحديد سلامتها.

وبالتالي الإجراءات السابقة تعطي محافظ الحسابات تأكيدا على انه قد حصل على دليل ملائم لتعزيز المعلومات المالية.

المطلب الثاني:المتدخلون الآخرون ودورهم في تقييم الأصول الثابتة المادية

أولا: الخبير العقاري

1. **تعريف الخبير العقاري:**يعرف الخبير العقاريفيالتشريع الجزائري على "انه شخص طبيعي معتمد و مدرج ضمن قائمة الخبراء القضائيين لدى الجهات القضائية يتمتع بتأهيل علمي وخبرة فنية فيالمجال العقاري، ويسند إليه من طرف القاضي أو الجهة المختصة القيام بمهمة خبرة تقنيةذات طابع محايد ، تتعلق بتقييم العقارات أو دراسة حالتهاو خصائصها المادية و القانونية .[1]

2.**مفهوم التقييم العقاري:**هو تحديد القيمة القانونية والنفعية،لأصل عقاري،مع الأخذ بعين الاعتبار جميع خصائص العقار محل التقييم،وربطها بالعوامل الاقتصادية الأساسية للسوق، والالتزامات المتعلقة بالملكية العقارية بكلالتحسينات المثبتة بشكلدائم. والملحقات التابعة لها.[1]

[1] القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008، **المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادرة بتاريخ 23 أفريل2008.

[1] بشير عباس محمود العلاق، **التسويق العقاري، المنظمة العربية للتنمية الإدارية**، سلسلة بحوث ودراسات، القاهرة، مصر،طبعة 2010،ص321.

التعريف الفقهي للتقييم العقارييُعرف التقييم العقاري بأنه تقرير فني مكتوب، يصدر عن جهة مهنية مستقلة ومؤهلة علمياً، يتضمن تقديراً استنتاجياً للقيمة المالية لأصل عقاري في زمن محدد. ويستند هذا التقدير إلى تحليل منهجي للمواصفات المادية والهندسية للعقار، مدعماً بقرائن استدلالية مستمدة من حركة السوق النشطة لضمان موضوعية القياس[1]

التعريف القانوني للتقييم العقاري يختص المهندس الخبير العقاري بتقدير القيمة المادية للأملاك، حيث يمتلك الصلاحية القانونية والتقنية لتحديد القيمة التجارية للعقارات في حالات البيع والشراء، أو تقدير القيمة الإيجارية لها، مستنداً في ذلك إلى معايير دقيقة تضمن تقييماً عادلاً يتماشى مع واقع السوق العقارية والمتغيرات الاقتصادية.[2]

3. دور الخبير العقاري

يستند الخبير العقاري في تدخله لتقييم الأصول المادية إلى معايير مهنية دولية صادرة عن مجلس معايير التقييم الدولية IVSC و التي تحدد أهم مناهج التقييم المعتمدة و المتمثلة فيما يلي:

- **منهج المقارنة** و ذلك بمقارنة العقار محل التقييم بعقارات أخرى مشابهة تم بيعها مؤخرا في نفس المنطقة أو في مناطق قريبة، أي قيمة العقار تقدر انطلاقا من أسعار سوق العقارات المشابهة مع الأخذ بعين الاعتبار الموقع، المساحة، الحالة الفيزيائية ، طبيعة الاستعمال مما يعكس القيمة السوقية الحقيقية.
- **منهج التكلفة**حيث يقوم هذا المنهج على تقدير تكلفة إنشاء أو استبدال العقار مع خصم الاستهلاك أو التقادم ، و يستخدم هذا المنهج عند عدم توفر بيانات كافية في سوق العقارات فهو يركز على الجانب التقني أكثر من السوق.
- **منهج الرسملة** حيث يعتمد على الدخل الذي يمكن أن يحققه العقار في المستقبل أي أن قيمة العقار تحدد بناءا على قدرة هذا العقار على تحقيق الأرباح فهذا المنهج يأخذ بعين الاعتبار العوائد المستقبلية للعقار.

[1] محمد الصيرفي،**التسويق العقاري الالكتروني**،دار الفجر للنشر والتوزيع،القاهرة،الطبعة الأولى 2016،ص309.

[2] الأمر رقم 95-08 المؤرخ في أول رمضان عام 1415 الموافق لـ أول فبراير سنة 1995، **المتعلق بمهنة الخبيرالعقاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 16 أفريل 1995.

يتجلى دور الخبير العقاري في مصداقية القيم المحاسبية المدرجة ضمن القوائم المالية إذ تعتمد مصلحة المحاسبة على نتائجه في تسجيل أصولها بينما يستند محافظ الحسابات على تقريره.

وبالتالي الاستعانة بالخبير العقاري تمثل وسيلة لضمان موضوعية وموثوقية عملية تقييم الأصول العقارية داخل المؤسسة الاقتصادية.

ثانيا:الخبير التقني

1. **تعريف الخبير التقني:** يعرف الخبير التقني على انه كل شخص مؤهل علميا وعمليا لتقييم مختلف أنواع الأصول الصناعية التي تمتلكها المؤسسات و تحديد حالتها الفنية وتقدير قيمتها وفق المعايير والأساليب المتعارف عليها لضمان تقييم عادل ودقيق للآلات والمعدات.[1]

2. **أسباب التقييم التقني لأصول المؤسسات الاقتصادية:**

يتم اللجوء إلى التقييم التقني نظرا للأسباب التالية:[2]

- إظهار العائد التشغيلي في الميزانية وذلك بتقدير القيمة الحقيقية للأصول الصناعية المهتلكة دفتريا لكنها لازالت تعمل بكفاءة عالية.
- تحديد القيمة الاستبدالية إذ أن شركات التامين تعتمد على تقييم تقني من اجل تقدير مبلغ التعويض عند وقوع الحوادث.
- تقدير العمر التقني المتبقي حيث تلجا المؤسسة لنتائج التقييم التقني من اجل اتخاذ قرار الاستمرار في صيانة الآلة القديمة أو استبدالها بأخرى جديدة.
- التأكد من إن القيمة المسجلة محاسبيا لا تتجاوز القيمة الممكن استردادها للأصل إذ يؤدي أي عطل مفاجئ أو ظهور تكنولوجيا حديثة إلى تدني إنتاجية الآلات و المعدات .

[1] ياسر منصور نصر،**التقييم العقاري و التقني للاصول**، دار حامد للنشر و التوزيع،عمان، 2012،ص34.

[2] أحمد قايد نور الدين، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي الماليSCF**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 115.

3. العوامل المؤثرة في التقييم التقني للأصول:

هناك مجموعة من العوامل المتداخلة والتي تؤثر على قيمة الآلات و المعدات حيث يقوم الخبير التقني بالتدقيق في دراستها من اجل الوصول إلى قيمتها العادلة،وتتمثل هذه العوامل في:[1]

عوامل مادية: تتعلق هذه العوامل بالحالة الملموسة للآلات أو المعدات و المتمثلة في:

- العمر الافتراضي حيث كلما كان العمر المتبقي للآلة أطول كانت قيمتها أعلى.
- القدرة الإنتاجية أي أن قيمة الآلة مرتبط بسعة الإنتاج فكلما زاد هذا الأخير ارتفعت قيمة الآلة.
- ساعات التشغيل حيث تعتبر ساعات التشغيل الفعلية أدق من العمر الإنتاجي.
- الحالة الفنية إذ ترتفع قيمة الأصل ويطال عمره الإنتاجي كلما خضع لصيانة دورية و منتظمة.

عوامل تقنية: تتأثر قيمة الآلات والمعدات من خلال مقارنتها بالبدائل المتوفرة في السوق فمثلا:

- التكنولوجيا المستخدمة كلما كانت الآلة الحديثة اقل استهلاكا للطاقة أدى ذلك إلى فقدان الآلة القديمة جزءا من قيمتها.
- القدرة الإنتاجية أي قياس مدى كفاءة الآلة في عملية الإنتاج في ظل ظروف تشغيل مثالية.

عوامل اقتصادية: وهذه العوامل مرتبطة بالبيئة المحيطة بالأصل و يمكن إيجازها فيما يلي:

- حجم الطلب إذ كلما زاد الطلب على الأصل محل التقييم زاد سعره.
- تغير الأسعار إن ارتفاع أسعار الآلات والمعدات الجديدة في السوق يؤدي إلى زيادة قيمة الآلات والمعدات القديمة.
- إصدار قوانين تمنع استخدام الآلات المؤثرة على البيئة مما يخفض من قيمتها.

خطوات عملية التقييم التقني:

تمر عملية تقييم الآلات الصناعية والمعدات بمجموعة من المراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

- التحضيروالتخطيط وفي هذه المرحلة يتم جمع كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالآلة مثل نوعها، تاريخ الشراء، حالة الصيانة، السعة الإنتاجية. التشخيص والفحص الميداني تتمثل في قيام الخبير بفحص الآلة و معاينتها بشكل مباشر لتقييم حالتها الفنية و تحديد أي أضرار أو عيوب.

[1] محمد عبد العزيز عجمية، **اقتصاديات الأصول الرأسمالية والتقييم الفني والمالي للآلات**، دار النهضة العربية،الإسكندرية 2015،ص142.

- جمع و تحليل البيانات من اجل تحديد عمر الآلة المتبقي وتقدير تكلفة الإصلاحات وتحديد قيمتها السوقية.
- تطبيق أساليب وطرق التقييم حيث يتم اختيار إحدى طرق التقييم سواء طريقة التكلفة أو طريقة السوق.
- إعداد التقرير النهائي ويكون مفصل وموضح لجميع التفاصيل المتعلقة بعملية التقييم بما في ذلك القيمة التقديرية.

المطلب الثالث:دور مصلحة الضرائب في تقييم الاصول الثابتة المادية

لقد تبنى النظام الجبائي وسمح بطريقة إعادة تقييم الأصول الثابتة قبل صدور النظام المحاسبي المالي، وذلك حسب المادة 41 من قانون المالية السنوي لسنة 2005 إذ نص على أنه " يمكن إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية و التابعة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري في إطار الشروط المحددة عن طريق التنظيم"[1]

تحديد الوعاء الضريبي هو الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، أي الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته. ويتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، و تحسم الضريبة من الزيادات المالية وتضاف عند الاقتطاعات التي تقوم بها المؤسسات خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من بين جمل الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاستهلاكيات المالية والأرصدة المثبتة.

وبالتالي تحسب الضريبة أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي وليس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية المحاسبية ويحدد ذلك الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات و الأعباء والمسجلة

---

[1] المادة 41 من القانون رقم 04-21 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1425 الموافق لـ 29 ديسمبر سنة 2004، المتضمن **قانون المالية لسنة 2005**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 85، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2004، ص 14.

حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الضريبي فهو عبارة على ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات، ويتضح ذلك من خلال العلاقة التالية: [1]

الربح الضريبي = الإيرادات – الأعباء + الاستردادات – التخفيضات

أولا:الإيرادات هناك نوعين من الإيرادات،عادية واستثنائية

الإيرادات العادية تتمثل الإيرادات العادية في المبيعات من السلع والأشغالالمنجزة أو الخدمات المقدمة، وتتعلق بسنة النشاط التي حصلت فيها عملية التسليم من طرف المؤسسة لزبائنها، ويجب كذلك إدخال المنتجات قيد الانجاز في الإيرادات على أساس تكلفة إنتاجها،من اجل توحيدها مع الأعباء المتعلقة بهذه المنتجات.

أماالإيراداتالاستثنائيةأو ما يسمى بالتخفيضات فقد اعفي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعض الإيرادات والمداخيل المدرجة في النتيجة المحاسبية من الضريبة على أرباح الشركات والتي تتمثل في إيرادات مسجلة محاسبيا غير خاضعة للضريبة يمكن تلخيصها فيما يلي :

- **إيراد فائض القيمة الناتج عن التنازل على الأصول الثابتة المسجل محاسبيا غير خاضع للضريبة**

باعتبار أن التنازل عن الأصول الثابتة المادية قد يكون بسعر اكبر من قيمتها المحاسبية الصافية ينتج عنه فائض قيمة و هو ما يشكل الربح المحاسبي ويمكن حسابه حسب العلاقة التالية:[2]

فائض القيمة للتنازل عن الأصول الثابتة =ثمن التنازل– القيمة المحاسبية الصافية

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيمة الناتجة عن عملية التنازل الكلي أو الجزئي عن الأصول الثابتة التي تم استخدامها في إطار ممارسة النشاط المهني.

[1] المادة 78 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، النشرة التوضيحية لمدونة الضرائب، تحيين جانفي 2025.

[2] المادة 172–173 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، النشرة التوضيحية لمدونة الضرائب، تحيين جانفي 2025.

الجدول رقم(02) : شروط الإعفاء من الضريبة على ارباح الشركات

فائضالقيمة قصير الأجل	– يعفى من الضريبة بنسبة 35% فائض القيمة الناتجة عن الأصول الثابتة التي تم الاحتفاظ بها لمدة 3 سنوات او اقل قبل التنازل عنها بمعنى 30% من فائض القيمة قصير الأجل تعتبر إيرادات مسجلة محاسبيا غير خاضعة للضريبة.
فائض القيمة طويل الأجل	– يعفى من الضريبة بنسبة 70% فائض القيمة الناتجة عن الأصول الثابتة التي تم الاحتفاظ بها لمدة أكثر من 3 سنوات قبل التنازل.
فائض القيمة المعاد استثماره	يعفى كليا من الضريبة فائض القيمة الناتج عن تنازل الأصول الثابتة المعاد استثمارها. –استثمار مبلغ فائض القيمة المحقق في شراء تثبيتات جديدة متعلقة بنشاط المؤسسة في أجال **3** سنوات من تاريخ اختتامالسنة المالية التي تحقق فيها فائض القيمة. –يجب أن تكون قيمة التثبيت الجديد اكبر من قيمة التثبيت القديم مضاف إليه فائض القيمة المعاد استثماره. –فائض القيمة المعاد استثماره في شراء التثبيت الجديد لا يدخل في حساب قسط الاهتلاك السنوي للتثبيت الجديد ولا يدخل في حساب فوائض القيمة المحققة لاحقا. **قسط اهتلاك التثبيت الجديد= تكلفة شراء التثبيت الجديد – فائض القيمة المعاد استثماره.** –تقديم طلب خطي من طرف المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب مرفق مع التصريح السنوي لنتائج السنة المالية التي تحقق فيها فائض القيمة يتعهد بإعادة استثمار فائض القيمة في مدة لا تزيد عن 3 سنوات من تحقيقه.

من خلال الجدول نلاحظ أن المشرع الضريبي يمنح المؤسسات إعفاءا يقدر ب70% في حالة ما تجاوزت مدة الاحتفاظ بالأصل ثلاث سنوات وذلك من اجل تشجيع المؤسسة على استبدال الآلات

وتجهيزات الإنتاج خاصة مع التطور التكنولوجي السريع الذي يجعلها معرضة للتقادم في مدة زمنية قصير وغير ملبية لشروط السوق ومتطلباتهغير ملبية لشروط السوق ومتطلباته.

وفي حالة التزام المكلف بدفع الضريبة بإعادة استثمار فائض القيمة المحقق في أصول ثابتة قبل انقضاء اجل ثلاث سنوات منذ إقفال السنة الملية مساوي لمبلغ فائض وهذا ما يشجع المؤسسة على الاستثمار في أصول جديدة بأموالها الخاصة دون اللجوء إلى الاستدانة وهو تحريض على احتجاز الأرباح الاستثنائية المحققة.[1]

- **فرق إعادة التقييم:** تستطيع كل الشركات والتنظيمات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري، أن تعيد تقييم أصولها العينية القابلة للاهتلاك ويحسب فائض القيمة الناتج عن فرق إعادة التقييم عبر المراحل المذكورة سابقا.[2]
- يعفى فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة تقييم الأصول من الضريبة على أرباح الشركات، حيث يسجل في الميزانية كاحتياطي في جانب الخصوم، فينجم عليه اقتصاد ضريبي يعطي الإمكانية لامتصاص خسائر السنوات السابقة،أو الرفع في رأس المال الاجتماعي للمؤسسة، بالإضافة إلى إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

- **الإعانات الممنوحة:**تخضع الإعانات التي تحصلت عليها المؤسسة من الدولة أو الجماعات المحلية للضريبة وتعتبر كنواتج استثنائية تدمج ضمن نتيجة الدورة.ومن بين هذه الإعانات إعانة التجهيز التي تعبر عن مساعدات مالية تسمح للمؤسسة بحيازة أصول، وتسجل كنواتج استثنائية تدمج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، حيث تجزا لإقساط حسب مدة اهتلاك الأصل، أما في حالة ما إذا كان الأصل غير قابل للاهتلاك، فان قيمته تدمج في شكل أقساط سنوية متساوية لمدة 5 سنوات.

ثانيا: الأعباء

من بين الأعباء المقبولة للخصم جبائيا هي أعباء الاهتلاك المسجلة محاسبيا عند تحديد النتيجة الجبائية ويجب أن تتوفر على الشروط التالية:[3]

---

[1] المادة 172 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، النشرة التوضيحية لمدونة الضرائب، تحيين جانفي 2025.

[2] المادة 186-186 مكرر من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، النشرة التوضيحية لمدونة الضرائب، تحيين جانفي 2025.

[3] المادة 174 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، النشرة التوضيحية لمدونة الضرائب، تحيين جانفي 2025.

1. أن يطبق الاهتلاك على الأصول الثابتة المدرجة في أصول الميزانية.
2. يجب أن تتجاوز قيمة الأصل الثابت مبلغ 60000 دج.
3. تطبيق طريقة الاهتلاك المالي الخطي إجباريا على الأصول الثابتة القابلة للتدهورأو الانخفاض، ويمكن تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص أو الاهتلاك المتزايد بشرط تقديم طلب كتابي لمصلحة الضرائب التابعة لها أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة.

يحسب الاهتلاك المالي للتثبيتات على أساس سعر الشراء أو تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمةالمضافة.

خلاصة الفصل:

وفقا لما تم التطرق إليه في هذا الفصل تبين أن تقييم الأصول الثابتة في المؤسسات الاقتصادية لا يقتصر على التسجيل المحاسبي وإنما تتم بفضل تكاتف عدة أطراف من داخل المؤسسة وخارجها والتي تلعب دور أساسي في عملية التقييم، إذ تكلف مصلحة المحاسبة بالمتابعة والتسجيل الدفتري وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي ويقوم المدقق الداخلي بالتأكد من المعايير المتبعة ومدى مطابقتها للواقع بينما يظهر دور الخبراء التقنيين والعقاريين في تقديم التقديرات التي يعتمد عليها الخبير المحاسبي في تقريره، وبالتالي فان هذا التكامل يساهم في إعطاء الصورة الحقيقية للمركز المالي الفعلي للأصول الثابتة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة تعاونية الحبوب و البقول الجافة _المدية_

تمهيد:

إن التعاونيات الفلاحية واحدة من أشكال المؤسسات الاقتصادية والتنظيمات التعاونية في القطاع الفلاحي، وقد كانت التعاونية الفلاحية للحبوب والخضر الجافة في البرواقية، نموذجا لخدمة مصالح الفلاحين ومن خلال المجهودات المبذولة، وكذا تحدياتها الاجتماعية والاقتصادية،ولعل واقع الأصول المادية التي هي الأساس الذي تعتمد عليه لممارسة نشاطها وتحقيق أرباحها، باعتبارها مؤسسةعمومية اقتصادية.

وفي الجانب النظري ركزنا على جميع الإجراءات التنظيمية للأصول المادية في التعاونية لأنهاتعتبر أهم الوسائل التي تساهم في توليد منافع اقتصادية مستقبليةمما يحقق أهداف الشركة فكل ما كانت إجراءات تقييم الأصول المادية مطبقة بطريقة علمية ودقيقة من طرف أشخاص مختصين ذوي المهارات والكفاءات المناسبة كلما كانت أهداف التعاونية تحقق بشكل جيد وفي الوقت المناسب.

المبحث الأول: عرض وتقديم المؤسسة محل الدراسة[1]

يهدف هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة، والمتمثلة في تعاونية الحبوب البقول الجافة من خلال التعريف بها، استعراض نبذة عن نشأتها، وطبيعة نشاطها، وهيكلها التنظيمي، بما يوفر تصورا عاما عن المؤسسة ويمهد لفهم الدراسة التطبيقية.

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن نشأة تعاونية الحبوب والخضر الجافة للبرواقية:

أولا: لمحة عن التعاونية:

تأسست التعاونية للحبوب والخضر الجافة للبرواقية سنة 1952من طرف مجموعة من الفلاحين المستعمرين آن ذاك وكان رئيسها المستعمر الفرنسي: فينيو بموجب عقد توثيقي وكان مقرها بحي محطة القطار بالبرواقية هي تتوسط ولاية المدية، وقد ألحقت بالديوان الوطني الجزائري المهني للحبوب مباشرة بعد الاستقلال بموجب المرسوم الصادر في: 1962/07/12.

ثانيا: الموقع الجغرافي:

تقع تعاونية الحبوب والبقول الجافة بالبرواقية جنوب ولاية المدية بـ23 كلم وتتربع على مساحة 05 هكتارات مسيجة يحدها من الشمال محطة القطار ومن الجنوب الطريق الوطني رقم 01 ومن الغرب المحكمة القديمة ومن الشرق المركب الصناعي للمضخات المائية .

ثالثا: الطبيعة القانونية للتعاونية:

- **التعريف بالمؤسسة**

تعاونية الحبوب و البقول الجافةهيمؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي وتجاري، تتكون تعاونية الحبوب والبقول الجافة من مديرية بمقر التعاونية بالبرواقية.

- **فروع المؤسسة و مصالحها**

تحتوي المؤسسة على الفروع والمصالح التالية:

1. مصلحة العتاد الفلاحي

- متابعة عمليات كراء عتاد الفلاحي ومتابعة استهلاك قطع غيار العتاد الفلاحي والوقود وحتى الزيوت.
- إعداد الفواتير لكراء العتاد الفلاحي .
- إعدادوتنصيب برنامج خاص بأمر بمهمة بالإضافة إلى مذكرة معلومات خاصة.

[1] https://cclsberrouaghia.dz 2026-02-12

2. مصلحة الاستغلال:

- متابعة المخزون للديوان المهني للحبوب لجميع أنواع الحبوب و البقول الجافة على مستوي كل من مخازن والمركبات التابعة.
- تسير مخزون الأسمدة بالوحدات التالية : بني سليمان، شلالة العذاورة، عين بوسيف .
- تسيير مخزون ببيع الأكياس.
- متابعة العمليات المتعلقة بالميزان الجسري المتواجد في كل من البرواقية، قصر البخاري، بني سليمان، مجبر في طور الانجاز.

3. مصلحة النوعية

- تحرير Bulletin d'agréage الخاصة بالمنتوج .
- تحرير وثيقة المطابقة الخاصة بالمنتوج .

4. مصلحة البذور:

- تحرير أمر بالدفع والتسليم خاصة ببيع البذور

5. مصلحةالأسمدة

- إعداد وتنصيب برنامج خاص بمتابعة المخزون وتحرير وصولات

6. مصلحةالإعلام الآلي

- القيام بعملية المعالجة عن بعد في حالة حدوث خلل دون التوجه للوحدة أو التوجه في حالة العطب يستدعي التدخل.
- التكفل بصيانة أجهزة إعلام الآلي في حالة عطب سواء كان في البرمجيات أو المعدات.
- متابعة وإنشاء بطاقة الفلاح الخاصة بالتعاونية.
- دراسة وتصميم وتنفيذ نظام معلومات من اجل إنشاء برامج على حسب الاحتياج

7. مخزن الرئيسي لقطع الغيار و الوقود

- متابعة مشتريات قطع الغيار ومتابعة حركة المخزون.
- متابعة حركة الوقود.

8. مصلحة الشؤون الاجتماعية

- التصريح بالعطل المرضية وكذا حوادث العمل ومتابعتها من اجل الحرص على تطبيق الإجراءات الإدارية للعامل ودفع الأداءات (المستحقات المالية) الخاصة به وتكوين ملفات المؤمنين اجتماعيا فيما يخص ملف المنح العائلية .
- التكفل بشؤون العامل لدى مصالح الضمان الاجتماعي حيث يتم التصريح بالعامل لدى توظيفه في الآجال المحددة قانونيا.
- القيام بالتصريح بأجور العمال بصفة شهرية و سنوية وذلك عن طريق التصريح عن بعد الموقع الخاص بمصالح الضمان الاجتماعي
- تسجيل حوادث العمل في السجل القانوني الخاص بالمصلحة وكذا تدوين شهادات العطل المرضية المصرح بيها لدى مصالح الضمان الاجتماعي في سجل موقع من طرف مديرية التعاونية.
- تحضير واستخراج شهادات العمل والأجور الخاصة بالعمال الذين عملوا على مستوى التعاونية سابقا والتي يتم إدراجها في ملفات تقاعدهم.
- إعداد الملف الخاص بالتقاعد للعمال الذين يزاولون عملهم بالتعاونية والذين بلغو سن التعاقد القانوني.
- تسجيل المعلومات الخاصة بالعطل المرضية وحوادث العمل لكل عامل في برنامج معلوماتي الذي يتم فيه متابعةوضعية العطل وتواريخ الاستئناف.

9. مصلحةالأجور

- إعدادأجور المستخدمين بصفة شهرية .

10. المصلحة التجارية

- إعداد ملف كامل خاص بحقوق الفلاح في حالة الشراء .
- توزيع الصكوك البنكية الخاصة بالفلاحين مقابل بيع محصولهم الزراعي للتعاونية
- مراقبة جميع عمليات البيع سواء بذور أسمدة أدوية أو مادية الشعير علف والتأكد من ملفات الفلاحين المقدمة للمصلحة التجارية.
- إرسال تقارير دورية إلى المديرية الوصية والتأكد من إجراء المقاربة بين المصلحة التجارية ومصلحة المحاسبة العامة ومصلحة محاسبة المادة.

•التنسيق مع مسيري المطاحن من اجل حساب الحصص اليومية المخصصة للمطاحن والحرص على فوترتها.

11.مصلحة التغطية

- الاطلاع على قوائم الفلاحين المدنين اتجاه التعاونية.
- الحرص على اقتطاع المبالغ المالية العالقة من وصل الشراء أو من المبالغ المسددة في حالة اقتناء أي سلعة من التعاونية.
- •الاطلاع شهريا على مبلغ الدعم الخاص بالأسمدة ومراقبة عملية استرجاعه من المصالح الفلاحية .

12.مصلحة محاسبة المادة

- متابعة عملية دخول و خروج المخزون من الحبوب و البقول الجافة.

13. مصلحة المحاسبة العامة

- •التسجيل المحاسبي لهذه العمليات من شراء، استهلاك، تخزين ومعالجتها في اليومياتالمحاسبية.
- متابعة سجل الاستثمارات.
- القيام بالمقاربة البنكية لجميع حسابات المالية للمؤسسة.
- إعداد الميزانية الختامية و القوائم المالية.
- استلام جميع الوثائق المتعلقة بمختلف العمليات التي تقوم بها التعاونية.

14. مصلحة الوسائل العامة

- التكفل بعملية شراء جميع المواد المستهلكة من أثاث مكتب ومواد أوليةأخرى مستخدمة في مختلف عمليات الاستغلال داخل المؤسسة.

15. مصلحة الخزينة

- تحرير الصكوك أو وصولات التحويل الخاصة بالفلاحين أو الموردين.

16. مصلحة المستخدمين

- متابعة عقود العمل.
- متابعة العطل الاسترجاعية العطلة السنوية.

المطلب الثاني:البنية التحتية للتعاونية الفلاحية والهيكل التنظيمي

اولا: البنية التحتية للتعاونية:

البنية التحتية للتعاونية موزعة الأطراف عبر كامل تراب الولاية وهي على النحو التالي:

1. محطات البذور

- محطة للبذور متواجدة بمقر التعاونية بالبرواقية.
- محطة للبذور بوحدة بني سليمان.

تقومان بمعالجة البذور ووضعها في أكياس من حجم25 كلغ بذور القمح الصلب و اللين.

2. محطات التوظيب و التغليف

- هناك واحدة بمقر الولاية التعاونية بالبرواقية مخصصة للبقول الجافة.

3. محطات التصفية

توجد محطتين على مستوى التعاونية الأولى MKIC و الثانية AKYOUREK

4. محطات المعالجة

- يوجد ثلاث محطات بمقر التعاونية.
- محطة واحدة في المركز الجواري بوسكن.
- محطة واحدة في وحدة بني سليمان.

محطة واحدة ب مخزنCASSAP.

5. مركبات التخزين الحديدية للتعاونية يوجد 3 مركبات للتخزين

- مركب التخزين المعدني بقصر البخاري.
- مركب التخزين المعدني ببني سليمان.
- مركب التخزين المعدني بمجبر.

قدرة التخزين في هذه المركبات تفوق 200الف قنطار.

6. منشات أخرى للتخزين

وهي متواجدة بالوحدات التالية :وحدة الخامس قصر البوخاري، وحدة عين بوسيف، وحدة الحلايمية، وحدة الشهبونية، وحدة اولاد معرف، وحدة شلالة العذاورة، وحدة عين بوسيف، وحدة ثلاث الدواير، وحدة الزوبيرية، مخزن مخصص لمصلحة الوسائل العامة و مخزن لقطع الغيار.

الشكل رقم(04): الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة :



المصدر :النظام الداخلي للمؤسسة محل الدراسة

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للأصول الثابتة المادية بالمؤسسة

أولا: تصنيف الأصول المادية الثابتة التي تملكها المؤسسة

تملك المؤسسة كم هائل من الأصول المادية الثابتة يمكن حصرها في الحسابات الأساسية لها ذلك لأننا لا يمكن عرض كل أصل على حدا.

الجدول رقم (03): الأصول الثابتة المادية في تعاونية الحبوب والبقول الجافة سنة 2019.

رقم ا لحساب	البيان
213000	مركبات حديدية للتخزين
213001	مخازن و مستودعات
213002	محطات للمعالج و التعبئةو التنضيف
213003	مبني الادارة
213004	البنايات التحتية
213005	الطرق و الشبكات
213006	حضيرة للعتاد الفلاحي
213007	السكن الوضيفي
213008	مجمع وحدة بني سليمان
213013	ميزان جسري
213014	مكتب الاسمدة
213015	مكاتب اخري
215000	معدات التشغيل الثابتة
215001	معدات الوزن

رقم ا لحساب	البيان
213000	مركبات حديدية للتخزين
213001	مخازن و مستودعات
213002	محطات للمعالج و التعبئةو التنضيف
213003	مبني الادارة
213004	البنايات التحتية
213005	الطرق و الشبكات
213006	حضيرة للعتاد الفلاحي
213007	السكن الوضيفي
213008	مجمع وحدة بني سليمان
213013	مبزان جسري
213014	مكتب الاسمدة
213015	مكاتب اخري
215000	معدات التشغيل الثابتة
215001	معدات الوزن
215002	معدات الشحن و الرفع
215003	معدات التعبئة و التغليف
215004	ادوات الورشة
215005	معدات الامن و السلامة
215006	ممعدات الاستغلال و التشغيل
215007	معدات الاستغلال لزراعية
215008	المعدات الزراعية
215009	معدات الفلاحية
215010	معدات تنضيف وسائل النقل

215040	المعدات الكهربائية
218000	معدات نقل الوزن الثقيل
218001	معدات نقل الوزن الخفيف
218010	اثاث مكتب
218011	معدات مكتب
218012	اجهزة الاعلام الالي
218013	اثاث المسكن الوظيفي
218046	كاميرات
218047	اجهزة البصمة

إضافة إلى وجود أراضي بحوزة المؤسسة دون أن تملك أي وثيقة تثبت حقوق الملكية لها، لذلك ووفقا لماجاء في اجتماعمجلس الإدارةالمنعقد بتاريخ 26سبتمبر 2019 الذي صرح فيه مدير المؤسسة بعدالتشاور مع الإدارة الفرعية للمالية والمحاسبة وذلك من اجل معالجة جميع توصيات محافظ الحسابات المعين من طرف التعاونية والواردة في تقريره النهائي للسنة المالية 2017 ضرورة تطهير حسابات الميزانية العامة للمؤسسة فيما يخص بعض أصولها الثابتة وتحديدا ممتلكات الأراضي وبعد موافقة مجلس الإدارة على اقتراحاته تم تعيين خبير محاسبي معتمد لدى الدولة من اجل القيام بالمهمة المكلفبها من اجل إجراء عملية تقييم الأصول المعنية بطريقة قانونية و دقيقة.

ثانيا: تشخيص وضعية الأصول محل الخبرة

بعد أن قامت هذه المؤسسة بتسوية الوضعية القانونية للأراضي،اتضح أن هناك موقعين تم إثبات حقوق ملكية التعاونية عليها حيث قام الخبير المحاسبي بتشخيص وضعية الأصول محل الخبرة واتضح وجود بعض الاختلالات في السجلات المحاسبية مقارنة بالوضعية الفعلية للأصول الثابتة المادية إذ تم الكشف عن أصول غير مسجلة بميزانية المؤسسة تمثلت فيالأراضي التي تم تسوية وضعيتها القانونية وأصول ثابتة بعضها مسجلة بالقيمة الصفرية وأخرى بالدينار الرمزي.

حيث اعتمد هذا الأخير على الخبير العقاري للوصول إلى تقديرات حقيقيةمن اجل تقييم هذه الأراضي التي ثبتت ملكيتها كذلك إعادة تقييم الأصول ذات القيمة الصفرية المتمثلة في بعض المباني كما اعتمد بدوره على خبير التقني من اجل إعادة تقييم العتاد الفلاحي المسجل بالدينار الرمزي.

بلغت مساحة الأراضي المتواجدة بمقر المؤسسة29583 متر مربع.منها11677 متر مربع قد شيدت عليها مباني، كانت هذه المباني مسجلة بميزانية المؤسسة في الحسابات التالية:

الجدول رقم (04): قيمة المباني المسجلة بالميزانية (الواقعة بمقر المؤسسة) لسنة 2019[1]

رقم الحساب	البيان	القيمة الاصلية	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
حساب 213000	اراضي	0,00	0	0
حساب 213001	مخازن و مستودعات	16 473 224,54	15 786 840,24	686 384,30
حساب 213001	**مخازن مستوى اول**	**954 275,00**	**954 275,00**	**0**
حساب 213001	**مخازن اخرى**	**209 325,91**	**209 325,91**	**0**
حساب 213002	**محطات تعبئة**	**40 392 800,23**	**40 392 800,23**	**0**
حساب 213003	**مبنى الادارة**	**1 424 844,34**	**1 424 844,34**	**0**
حساب 213006	**مبنى مصلحة العتاد الفلاحي**	**1 178 887,18**	**353 666,16**	**825 221,02**
حساب 213010	**سكن وظيفي**	**876 387,72**	**876 387,72**	**0**
	المجموع	**61 509 744,92**	**59 998 139,60**	**1 511 605,32**

أماالأراضي التابعةللمؤسسة و الواقعة في منطقة مجبرفبلغت مساحتها 1693 متر مربع منها 1165 متر مربع مبنية. وقد كانت مسجلة محاسبيا كما يلي:

[1] الخبير المحاسبي قاسم جلول، **تقرير رفع تحفظات محافظ الحسابات المتعلق بتطهير ملف الاستثمارات** ،تعاونية الحبوب و البقول الجافة،غيرمنشور،سنة 2020،ص08 .

الجدول رقم(05):قيمة المباني المسجلة بالميزانية (التابعة للمؤسسة) في 2018/12/31.

رقم الحساب	البيان	القيمة الاصلية	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
حساب 213000	اراضي	0	0	0
حساب 213000	صومعات	575 525,71	575 525,71	0
حساب 213001	مخازن	957 613,81	957 613,81	0
المجموع		**1 533 139,52**	**1 533 139,52**	**0**

المبحث الثاني: المعالجة التقنية والمحاسبية لعملية التقييم وأثرها المالي

لقد اعتمدنا في دراستنا التطبيقية على تقرير الخبير المحاسبي الذي قام بعملية تقييم أصول المؤسسة.[1]

المطلب الأول: الأسس و المعايير التقنية المعتمدة من طرف الخبير المحاسبي

حيث استند الخبير المحاسبي على الوثائق والسجلات المتاحة والمتمثلة في سجل الجرد الفعليوميزان المراجعة العام للفترة الممتدة من سنة 2000 إلى سنة 2019 واعتمد في مهمته على التحليل المسبق لجميع حسابات الأصول الثابتة الملموسة.

أولا :الجرد المادي للأصول الثابتة التي بحوزة المؤسسة:

إذ قام الخبير المحاسبي بالاطلاع على سجلات الجرد المادي للأصول الثابتة الملموسة وذلك من اجل التحقق من دقة وشمولية الجرد العام لجميع أصول المؤسسة حيث تم الاستناد على الجرد الفعلي للسنة المالية بتاريخ 31 ديسمبر 2017 .

إن الوجود الفعلي أو عدم وجود أصل ما يتم تبريره من خلال الجرد المادي المتاح فيالمستندات المحاسبية.

ثانيا: تقييمالأراضي و المباني:

كان هدف الخبيربهذا الإجراء هو تحديد قيمة الأراضي والعقارات التابعة للتعاونية، وفقًا لأحدث بيانات السوق أو بناءً على التقدير الذي أجراه خبير مقيم مؤهل (اعتمادا على الخبير العقاري)، وتصحيح القيم المحاسبية وفقًا لأحكام القانون 07-11 الصادر في 2007/11/25 بشأن النظام المالي المحاسبي، ولا سيما الفقرات من 121-20 إلى 121-27 من المرسوم الصادر في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة وعرض البيانات المالية بعدالتقييم في الميزانية العامة للمؤسسة.

[1] الخبير المحاسبي قاسم جلول، **تقرير رفع تحفظات محافظ الحسابات المتعلق بتطهير ملف الاستثمارات** ،تعاونية الحبوب و البقول الجافة، غير منشور، سنة 2020 .

1. تقييم الأراضي التي لم تكن مسجلة في ميزانية التعاونية:

- **الأراضي المتواجدة بمقر المؤسسة** :اعتمد في تقيمه لهذه الأراضي على موقعها كونها تحتل مكان استراتيجي في وسط المدينة بمحاذاة الطريق الوطني مما يسهل تنقل الشاحنات إلى المؤسسة وتوفرها على جميع المرافق العمومية كالأمن الحضري و الصحة العمومية و متطلبات الحياة من كهرباء و الغاز و الماء مما يرفع من القيمة الحقيقية للأرض.

الجدول رقم(06): القيمة الجديدة للأراضي المثبتة ملكيتها من طرف المؤسسة المتواجد بالمقر في 2019/12/31[1]

البيان	المساحة بالمتر	سعر السوق	المبالغ
الأراضي الكلية	29583	40 000,00	1 183 320 000,00
الأراضي المبنية	11677	15 000,00	175 155 000,00
المجموع			1 358 475 000,00

- **الأراضي التابعة للمؤسسة والمتواجدة بوحدة مجبر**:لا تتوفر على نفس الشروط المتوفرة في الأراضي المتواجدة بمقر المؤسسة نظرا لتواجدها في منطقة نائية لا تتوفر على الشروط الضرورية المذكورة سابقا.

الجدول (07): القيمة الجديدة للأراضي المثبتة ملكيتها و المتواجدة بوحدة مجبر التابعة للمؤسسة في 2019/12/31.

البيان	المساحة بالمتر	سعر السوق	المبالغ
الأراضي الكلية	1693	8 000,00	13 544 000,00
الأراضي المبنية	1165	15 000,00	17 475 000,00
المجموع			31 019 000,00

[1] الخبير المحاسبي قاسم جلول، **تقرير رفع تحفظات محافظ الحسابات المتعلق بتطهير ملف الاستثمارات** ،تعاونية الحبوب و البقول الجافة، غير منشور، سنة 2020،ص08.

الجدول (08): قيمة الأراضي التي لم تكن مسجلة في ميزانية المؤسسة في 2019/12/31[1]

البيان	القيمة الاولية	القيمة الجديدة	الفارق
اراضي المقر	0,00	1 183 320 000,00	1 183 320 000,00
اراضي وحدة مجبر	0,00	13 544 000,00	13 544 000,00
	0,00	1 196 864 000,00	1 196 864 000,00

فيما يتعلق بقطعة الأراضي المبنية فقد تولى الخبير العقاري مسؤولية تقييم المباني المشيدة عليها وعملية تقييمها كانت وفق طريقة القيمة العادلة (القيمة السوقية) وفقا للأسعار المحددة و المثبتة في جدول تحدده إدارة الأملاك العامة لولاية المدية.

2. تقييم المباني:

بالنسبة للمبانيالمعنية بإعادة التقييم و التي لا تزال تظهر في الميزانية بقيمة محاسبية صافية موجبة فقد قام الخبير بتحديد معامل إعادة التقييم و حساب القيم الحالية للقيم الأصلية والاهتلاك الخاص بكل أصل من الأصول الثابتة المعاد تقييمها.

1.2 تقييم المباني المنخفضة القيمة

و من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (01). يتضح ان هناك نوعين من المبانيلا تزال قيمتها الدفترية الصافية موجبة.

- **المخازن والمستودعات**

قدرت القيمة السوقية للمخازن و المستودعات ب**27 375 000,00دج**

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة(تقدير الخبير) / القيمة الدفترية

حساب معامل إعادة التقييم = 27 375 000,00 / 686 384,30 = **39,88**

[1] الخبير المحاسبي قاسم جلول، **تقرير رفع تحفظات محافظ الحسابات المتعلق بتطهير ملف الاستثمارات** ،تعاونية الحبوب و البقول الجافة، غير منشور، سنة 2020 ،ص09.

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

حساب القيمة الأصلية بعد إعادة التقييم=39,88×224,54 473 16 = **00053,44 657دج**

إعادة تقييم الاهتلاك = الاهتلاك× معامل إعادة التقييم

حساب اعادة تقييم الاهتلاك = 39,88×840,24 786 15=**053,44 925 629دج**

القيمة الصافية بعد إعادة التقييم= القيمة الاصلية المعاد تقييمها - الاهتلاك المعاد تقييمه

حساب القيمة الصافية بعد اعادة التقييم=053,44 000 657-053,44 925 629=**000,00 37 27 دج**

فرق اعادة التقييم = القيمة الدفترية الصافية المعاد تقييمها – القيمة الدفترية الصافية.

حساب فرق اعادة التقييم =000,00 375 27 - 384,30 686= **615,70 688 26 دج**

- **مستودع العتاد الفلاحي:**

بالنسبة لمستودع العتاد الفلاحي ذو القيمة الدفترية الصافية الموجبة المساوية ل 221,02 825 دج كذلك نتبع نفس الخطوات السابقة المطبقة في تقييم المخازن والمستودعات لإيجاد القيمة الصافية بعد إعادة التقييم وفرق إعادة التقييم بعد إن حددت قيمتها السوقية ب000,00 990 27 دج.

2.2 تقييم الأصول (المباني) الثابتة المستهلكة بالكامل التي لا تزال تقدم فوائد اقتصادية لنشاط

المؤسسة والمتمثلة في المباني أصبح لابد من إعادة تقييمها حسب أسعار السوق من طرف الخبيرالمختص وبالتالي فرق إعادة التقييم يساوي القيمة العادلة حسب تقدير الخبير العقاري. ويمكن تلخيص العمليات الحسابية السابقة في الجدول التالي :

الجدول رقم (09): القيمة الجديدة للمباني المهتلكة كليا أو المباني المنخفضة القيمة في 2019/12/31[1]

رقم الحساب	البيان	القيمة الاصلية	معامل التقييم	القيمة الجديدة بعد التقييم	الاهتلاكات بعد التقييم	القيمة الصافية بعد التقييم	فرق اعادة التقييم
حساب 213001	مخازن و مستودعات	16 473 224,54	39,88	657 000 053,44	629 625 053,44	27 375 000,00	26 688 615,70
حساب 213001	مخازن مستوى اول	954 275,00	0	8 325 000,00	0	8 325 000,00	8 325 000,00
حساب 213001	مخازن اخرى	209 325,91	0	22 230 000,00	0	22 230 000,00	22 230 000,00
حساب 213002	مستودعات اغروروت	0	0	22 665 000,00	0	22 665 000,00	22 665 000,00
حساب 213002	محطات تعبئة	40 392 800,23	0	54 750 000,00	0	54 750 000,00	54 750 000,00
حساب 213003	مبنى الادارة	1 424 844,34	0	5 970 000,00	0	5 970 000,00	5 970 000,00
حساب 213004	مبنى مصلحة العتاد الفلاحي	1 178 887,18	33,92	39 985 714,57	11 995 714,57	27 990 000,00	27 164 778,98
حساب 213006	سكن وظيفي	876 387,72	0	5 850 000,00	0	5 850 000,00	5 850 000,00
	المجموع	**61 509 744,92**		**816 775 768,01**	**641 620 768,01**	**175 155 000,00**	**173 643 394,68**
حساب 213000	صومعات	575 525,71	0	3 930 000,00	0	3 930 000,00	3 930 000,00
حساب 213001	مخازن	957 613,81	0	13 545 000,00	0	13 545 000,00	13 545 000,00
	المجموع	**1 533 139,52**		**17 475 000,00**		**17 475 000,00**	**17 475 000,00**
	المجموع الكلي	**63 042 884,44**		**834 250 768,01**	**641 620 768,01**	**192 630 000,00**	**191 118 394,68**

أما عن الأصول الثابتة المستهلكة تماما والتي لا تشكل تغييرا كبيرا في معدل العائد الاقتصادي نظرا لتقادمها وتدهورها وتقدر نسبتها 80% من الأصول الثابتة تتمثل في أثاث مكتب، معدات مكتب،أجهزة حاسوب فنظرا لحالتها القديمة و عدم صلاحية استخدامها فتم اقتراح إنشاء لجنة داخلية للتخلص من هذه الأصول و ذلك بعرضها للبيع العلني إما كمجموعة أو بصورة فردية .

3. تقييم الأصول الثابتة المدرجة في السجلات المحاسبية بالدينار الرمزي

كذلك بالنسبة لهذه الأصول فان النظام المحاسبي المالي الجديد لا يسمح بتقييم بعض الأصول الثابتة بالقيمة السوقية وذلك نظرا لوجود قيود تمنع المؤسسة من التصرف في بعض أصولها المسجلة

[1] الخبير المحاسبي قاسم جلول، **تقرير رفع تحفظات محافظ الحسابات المتعلق بتطهير ملف الاستثمارات** ،تعاونية الحبوب و البقول الجافة، غير منشور، سنة 2020،ص10 .

بالدينار الرمزي ، كذلك لان تكلفة عملية التقييم تفوق المنفعة المنتظرة منها أو لعدم وجود أصول مشابهة للمقارنة وهذا ما يجعل تقدير القيمة العادلة أمرا خال من الدقة والموثوقية المحاسبية .

الا انه تم اعادة تقييم عتاد فلاحي جرار مسجل بالدينار الرمزي نظرا للإضافات التي لا زال يقدمها هذا الجرار وقد تم تقييمها حسب القيمة السوقية بمبلغ 2 400 000,00 دج.

الجدول(10):القيمة الجديدة للعتاد الفلاحي المسجل بالدينار الرمزي في 2019/12/31[1]

البيان	القيمة الاولية	القيمة الجديدة	الفارق
معدات فلاحية	1,00	2 400 000,00	2 399 999,00

4. التعامل مع الأصول الثابتة منخفضة القيمة

حيث تم اقتراح إجراء إداري مكتوب للتعامل مع الأصول منخفضة القيمة التي تقل قيمتها عن 30.000 دج، وفقاً للقوانين و معاييرالنظام المحاسبي المالي، حيث تم اعتبارها مستهلكة بالكامل في السنة التي يتم فيها استخدامها وفقا للفقرة 121-4 من المرسوم الصادر في 26 جويلية 2008 وبالتالي لا يتم تسجيلها كأصول ثابتة، ويتم تتبعها و مراقبتها خارج السجلات المحاسبية. وفي نهاية كل سنة يتم إجراء جرد فعلي للأصول الثابتة منخفضة القيمة وفقا لإجراءات الجرد المعمول بها على مستوى المؤسسة .

ثالثا: تحديد فروقات إعادة التقييم للمباني:

من خلال البيانات السابقة الملخصة في الجدولين السابقين رقم ورقم يمكننا تحديد فائض القيمة الناتجة عن عملية إعادة تقييم المباني المتواجدة بمقر المؤسسة و الوحدة التابعة لها (وحدة مجبر).

[1] الخبير المحاسبي قاسم جلول، **تقرير رفع تحفظات محافظ الحسابات المتعلق بتطهير ملف الاستثمارات** ،تعاونية الحبوب و البقول الجافة، غير منشور، سنة 2020،ص15 .

الجدول (11):استخراج فارق اعادة التقييم بالنسبة للمباني في 2019/12/31.

قبل اعادة التقييم	بعد اعادة التقييم	فرق اعادة التقييم
63 042 884,44	834 250 768,01	771 207 883,57
61 531 279,12	641 620 768,01	580 089 488,89
1 511 605,32	192 630 000,00	191 118 394,68

الجدول(12): مجموع فارق إعادة التقييم لكل من الأراضي و المباني في 2019/12/31

فارق تقييم الاراضي	1 196 864 000,00
فارق اعادة تقييم المباني	191 118 394,68
الفرق الاجمالي	1 387 982 394,68

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية وتسجيلقيود التسوية الناتجة عن الخطوات السابقة

من خلال تقرير الخبير المحاسبي ووفقا لقيود التسوية التي وضحها في تقريره قامت مصلحة المحاسبة بتسجيلها في ميزانية المؤسسة للسنة المالية بتاريخ 2019/12/31 وقد أوصى بإنشاء يومية خاصة تحت اسم Assainissement du fichier d'investissement أيتطهير ملف الاستثمارات.

حيث قام بإدراج قيمة الأراضي الكلية التي ثبت ملكيتها في ميزانية المؤسسة وذلك بجعل حساب الأراضي مدينا وحساب القيمة العادلة للأراضي دائنا.

القيود الخاصة بإدراج الأراضي في ميزانية المؤسسة هي:

211000		من ح/اراضي المقر الرئيسي الرئيسي		1 183 320 000,00	
	115100	الى ح/القيمة العادلة للاراضي			1 183 320 000,00
211000		من ح/اراضي وحدة مجبر		13 544 000,00	
	115100	الى ح/القيمة العادلة للاراضي			13 544 000,00

اما المباني التي تم اعادة تقييمها فقد أجريت عليها قيود التسوية التالية:

213001		من ح/مخازن و مستودعات		640 526 828,90	
	281301	الى ح/اهتلاك المخازن			613 838 213,20
	105000	الى ح/فرق اعادة التقييم			26 688 615,70
213000		من ح/مركب مجبر		3 930 000,00	
213001		ح/مخازن و مستودعات		66 765 000,00	
213002		ح/محطة التعبئة و التغليف		54 750 000,00	
213003		ح/مبنى الادارة		5 970 000,00	
213010		ح/السكن الوظيفي		5 850 000,00	
	105000	الى ح/فرق اعادة التقييم			137 265 000,00
213006		من ح/مستودعات العتاد الفلاحي		38 806 827,39	
	281306	الى ح/اهتلاك المستودعات			11 642 048,41
	105000	الى ح/فرق اعادة التقييم			27 164 778,98

قيود التسوية بالنسبة للجرار المعاد تقييمه بعدما كانت بالدينار الرمزي بتاريخ 2019/12/31

215008		من ح/ جرارات		2 400 000,00	
	215008	الى ح/جرارات			1,00
	105000	الى ح/فرق اعادة التقييم			2 399 999,00

قيود التسوية لإعادة تقييم معدات الميزان ذات القيمة الصفرية

215001		من ح/عتاد الميزان		70 129,00	
	105000	الى ح/فرق اعادة التقييم			70 129,00

قيود التسوية لإعادة تقييم الميزان الجسري ذات القيمة الصفرية

215001		من ح/ميزان جسري		3 000 000,00	
	105002	الى ح/فرق اعادة التقييم			3 000 000,00

المطلب الثالث: تحليل اثر نتائج التقييم على القوائم المؤسسة

إن عملية التقييم التي قررت المؤسسة القيام بها بالاستعانة بمقيمين خارجين مختصين (الخبير المحاسبي والخبير العقاري) قد أحدثت تغير كبير في ميزانية المؤسسة بالمقارنة بين السنتين الماليتين 2018 و 2019.

1. **اثر التقييم على الميزانية:** نلاحظ أن الأصول غير المدرجة في الميزانية العامة لتعاونية الحبوب و البقول الجافة مثل الأراضي فقد تم معالجتها وتسجيلها محاسبيا في ميزانية المؤسسة باعتبارها تصحيحا لأخطاء سنوات سابقة وسجلت في حساب 115 وذلك استنادا على رأي الخبير المحاسبي في تقريره مما جعل قيمة هذه الأصول تنتقل من حالتها المعدومة إلى قيمتها الحالية الحقيقية و بالتالي ساهمت في رفع قيمة المؤسسة و ضمان مركزها المالي أمام الغير.

جدول (13): قائمة الميزانية لسنة 2019 مقارنة لسنة 2018 (جانب الأصول)

البيان	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات/المؤونات	المبلغ الصافي 2019	المبلغ الصافي 2018
أصول غير جارية				
فارق الاقتناء(الشهرة)				
الأصول المعنوية	357 000,00	183 000,00	174 000,00	
الأصول المادية			0,00	
الأراضي	1 196 864 000,00		1 196 864 000,00	
المباني	1 020 558 848,68	762 547 936,50	258 010 912,18	17 283 683,83
أصول مادية أخرى	635 019 453,53	455 707 872,93	179 311 580,60	181 659 215,45
الأصول المالية				
الأوراق المالية				
مساهمات وحسابات دائنة	22 049 000,00	21 049 000,00	1 000 000,00	1 000 000,00
قروض وأصول مالية غ.ج				
ضرائب مؤجلة على الأصول				
مجموع الأصول غير الجارية	**2 874 848 302,21**	**1 239 487 809,43**	1 635 360 492,78	**199 942 899,28**
الزبائن	838 087 121,89	8 231 976,49	829 855 145,40	852 050 440,92
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	72 564 481,29	2 470 799,82	70 093 681,47	57 430 765,14
المدينون الآخرون	1 541 817 676,01	21 336 416,36	1 520 481 259,65	1 347 599 411,16
ضرائب وما شابهها				
ديون أخرى مماثلة				
الموجودات وما شابهها				
الخزينة	544 556 533,11		544 556 533,11	207 903 338,88
مجموع الأصول الجارية	**2 997 025 812,30**	**32 039 192,67**	**2 964 986 619,63**	**2 464 983 956,10**
إجمالي الأصول	**5 871 874 114,51**	**1 271 527 002,10**	**4 600 347 112,41**	**2 664 926 855,38**

جدول (14): قائمة الميزانية لسنة 2019 مقارنة لسنة 2018 (جانب الخصوم)

البيان	2019	2018
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال المصدر	498 777,25	498 777,25
رأس المال الغير مطلوب		
العلاوات و الاحتياطات	550 281,05	550 281,05
فارق إعادة التقييم	193 588 522,68	
النتيجة الصافية	333 959 126,98	247 666 580,17
ترحيل من جديد		
حصة الشركة الأم	653 908 177,49	-792 002 162,18
حصة الأقلية		
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**1 182 506 904,45**	**-543 284 505,71**
الخصوم غير الجارية		
القروض والديون المالية		
الضرائب المؤجلة	60 548 071,70	60 548 071,70
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات ومنتجات معاينة مسبقا	93 557 574,84	98 106 653,51
مجموع الخصوم غير الجارية	**154 105 646,54**	**158 654 725,21**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	2 571 389 516,00	2 325 670 012,26
الضرائب	4 465 146,09	2 553 757,54
ديون أخرى	687 881 918,33	716 877 500,82
الخزينة		4 457 383,26
مجموع الخصوم الجارية	**3 263 736 580,42**	**3 049 558 653,88**
إجمالي الخصوم	**4 600 349 131,41**	**2 664 928 873,38**

جدول (15): قائمة الميزانية لسنة 2019 مقارنة لسنة 2018 (جدول حسابات النتائج)

البيان	2019	2018
المبيعات والمنتجات الملحقة	905 965 140,91	767 439 175,63
التغير من المنتجات التامة و المنتجات قيد الإنجاز		
الإنتاج المخزن		
الإنتاج المثبت	52 650 943,94	
إنتاج السنة المالية	**958 616 084,85**	**767 439 175,63**
المشتريات المستهلكة	-288 097 367,95	-248 814 361,34
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-27 598 799,66	-35 800 423,00
استهلاك السنة المالية	**-315 696 167,61**	**-284 614 784,34**
القيمة المضافة للاستغلال	**642 919 917,24**	**482 824 391,29**
أعباء المستخدمين	-289 408 899,90	-212 322 129,27
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-126 688,00	-765 600,00
إجمالي فائض الاستغلال	**353 384 329,34**	**269 736 662,02**
إيرادات تشغيلية أخرى	316072182,2	41340640,14
أعباء تشغيلية أخرى	-276 341 812,67	-4 815 244,97
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	-64 736 571,85	-58 595 477,02
استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات	5 581 000,00	
النتيجة التشغيلية	**333 959 126,98**	**247 666 580,17**
المنتجات المالية		
الأعباء المالية		
النتيجة المالية		
النتيجة العادية قبل الضرائب		
الضرائب المستحقة على النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية		
إجمالي منتجات الأنشطة العادية	**1 280 269 267,01**	**808779815,8**
إجمالي أعباء الأنشطة العادية	**-946 310 140,03**	**-561 113 235,60**
النتيجة الصافية للسنة المالية	**333 959 126,98**	**247 666 580,17**

2. اثر التقييم على جدول حساب النتائج: نلاحظ أن الأصول التي كانت مسجلة بقيمة صفرية أي الأصول المستهلكة تماما أو بالدينار الرمزي تم إعادة تقييمها و بالتالي استعادت هذه الأصول قيمتها الحقيقية لما لها من منافع اقتصادية على المؤسسة فهذه الخطوة أثرت على الأرباح الصافية للمؤسسة وذلك نظرا للاهتلاكات المخصصة لهذه الأصول بناءا على العمر الإنتاجي الجديد مما يرفع من الأعباء فيؤثر على النتيجة لكن في المقابل الحصول على قيمة حقيقية و صادقة للأصول.

3. تحليل نتائج التقييم باستخدام النسب

- **نسبة اهتلاك الأصول الثابتة المادية**

= الاهتلاكات المتراكمة/القيمة الإجمالية للأصول الثابتة المادية

=614 007 607,82 / 875 635 616,50 = **70%** ⟸ قبل التقييم

=690 216 833,46 / 2 852 442 302,21 = **24%** ⟸ بعد التقييم

من خلال حساب هذه النسبة اتضح لنا ان قبل القيام بعملية التقييم للأصول الثابتة كانت نسبة استهلاكها مرتفعة **70%** هذا ما يعطي صورة مضللة بان أصول المؤسسة تقادمت بسبب وجود مباني مهتلكة تماما وعتاد مسجل بالقيمة الصفرية أو بالدينار الرمزي وأراضي غير مسجلة لكن تدخل الخبير المحاسبي والخبير العقاري من اجل إدراج الأراضي بقيمتها الضخمة مع العلم أنها أصل لا يهتلك كذلك تصحيح قيم المباني والعتاد والمعدات من القيمة الصفريةأو الدينار الرمزي وإعطائها قيمتها العادلة نلاحظ انخفاض النسبة إلى **24%** ذلك نتيجة القيمة المخفية للأصول وبالتالي يظهر دور محافظالحسابات في التدقيق المصادقة على القيم الجديدة لضمان صورة صادقة تعكس الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة.

- **معدل دوران الأصول الثابتة المادية**

= رقم الأعمال / صافي الأصول الثابتة

= 958 616 084,85 / 810 899 044,65 = **118%** ⟸ قبل التقييم

=958 616 084,85 / 1 634 186 492,78 = **58%** ⟸ بعد التقييم

بعد حساب معدل دوران الأصول الثابتة المادية ظهر مرتفعاً بشكل وهمي ومضلل قبل إعادة التقييم **118%** مما رفع من الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة، والسبب في ذلك هو القيمة المنخفضة لصافي الأصول بسبب وجود أصول صفرية و أخرى مهتلكة وأراضٍ غير مسجلة. ولكن بعد تدخّل الخبراء المقيمينوإعادة تقييم الأصول وإدراج الأراضي، ارتفعت القيمة الصافية للأصول في الميزانية، مما أدى إلى تراجع المعدل إلى مستواه الحقيقي والمنطقي البالغ **58%** هذا الانخفاض يثبت التغير الذي أحدثته عملية التقييم في تقديم قراءة محاسبية صادقة.

- **نسبة التمويل الداخلي للأصول الثابتة**

= الأموال الخاصة / إجمالي الأصول الثابتة

= 988 916 362,79 / 875 635 616,50 =**113%** ⟸ قبل التقييم

= 1 182 504 885,47 /2 852 442 302,21= **41%** ⟸ بعد التقييم

نلاحظ أن نسبة التمويل الداخلي للأصول الثابتة قبل إعادة التقييم بلغت 113% مما يدل على وضعية التوازن المثالي دفتريا قبل التقييم ،في حين انخفضت هذه النسبة بعد التقييم إلى 41% نتيجة القيم الحقيقية الجديدة للأصول الثابتة المهتلكة تماما و الأراضي غير المسجلة فبالرغم من أن عملية إعادة التقييم رفعت من قيمة الأموال الخاصة عن طريق إدراج قيمة الأراضي وفائض إعادة التقييم بالنسبة للمباني و المعدات إلا أن الانخفاض في نسبة الاهتلاك من 70% إلى 24% يعكس الارتفاع الكبير في حجم الأصول الثابتة بعد تقييمها بمعدل أسرع من نمو الأموال الخاصة و هذا ما يتطلب من المؤسسة البحث عن مصدر تمويلي جديد لعدم قدرة المؤسسة على تغطية هيكلها الاستثماري لذلك يتوجب عليها مستقبلا تدعيم الاستقلالية المالية برفع رأس المال أو تحويل الأرباح إلى احتياطات لتفادي الاستدانة.

- **نسبة فائض القيمة إلى رأس المال**

= فائض إعادة التقييم / إجمالي الأموال الخاصة

= 193 588 522,68 / 1 182 504 885,45 =**16%**

بعد إدراج نتائج عملية إعادة التقييم في ميزانية المؤسسة، سجل فائض إعادة التقييم أي حساب 105نسبة **16%**من إجمالي الأموال الخاصة للمؤسسة محل الدراسة. وهذا يدل على نجاح عملية التقييم في تدعيم وتحسين الوضعية المالية للمؤسسة ،ويبرز هذا المؤشر الأثر الاستراتيجي المشترك للأطراف المتدخلة؛ حيث حوّل تقرير الخبير المثمن تلك الأصول المهتلكة وغير المسجلة إلى ثروة حقيقية عززت الضمان المالي للمؤسسة، في حين أضافت مصادقة محافظ الحسابات الصبغة القانونية والائتمانية على هذه النسبةمما يرفع من مستوى الملاءة المالية لشركة الحبوب و البقول الجافةمما يعزز ثقة البنوك والمحيط الاقتصادي في قدرتها التمويلية.

خاتمة الفصل

توصّلت الدراسة التطبيقية بتعاونية الحبوب والبقول الجافة إلى أن عملية إعادة التقييم كانت خطوة ضرورية لتطهير الميزانية وتصحيح أخطاء محاسبية تراكمت لسنوات، مثل وجود أراضٍ غير مسجلة، ومبانٍ أُهلكت تماماً أو قُيدت بالقيمة الصفرية و معدات و آلات مسجلة بدينار الرمزي رغم أنها لا تزال تستغل من طرف المؤسسة. وقد أثبتت حالة الدراسة أن هذا التصحيح كان نتيجة للتكامل والتعاون الوثيق بين المتدخلين؛ حيث تولت المصالح الداخلية للمؤسسة مهمة الجرد الفعلي، بينما تدخّل الخبير المحاسبي بكفاءته واستقلاليته استنادا على تقرير الخبير العقاري ليضع لكل حالة قيمتها العادلة وعمرها الإنتاجي الحقيقي بناءً على المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي والنتيجة النهائية لتقرير الخبرة هي الانتقال بالأصول العقارية للمؤسسة من قيم دفترية جامدة إلى قيم اقتصادية حقيقية تعكس الصورة الصادقة لثروة المؤسسة.

الخاتمة

في ختام هذه الدراسة التي تمحورت حول دور المتدخلين في تقييم الأصول المادية الثابتةيمكن القول أن تقييم الأصول لم يعد مجرد إجراء تقني أو محاسبي روتيني، بل هو قرار إداري هام يمتد أثره لسنوات يضمن بقاء المؤسسة الاقتصادية ويعبر عن ثروتها الحقيقية. وقد سمحت لنا الدراسة الميدانية بمؤسسة "الحبوب والبقول الجافة" من خلال شرح وتحليل تقرير الخبرة المحاسبية بالخروج بجملة من النتائج والتوصيات التي تجيب على إشكالية البحث .

أولاً: نتائج البحث

1. الفرضية الأولى صحيحة لأن الاعتماد على التكلفة التاريخية لسنوات طويلة يؤدي إلى عجز الميزانية على عكس الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، غير أن النظام المحاسبي المالي (SCF) سمح بتصحيح الانحرافات في الأصول التي لا تزال تنتج تدفقات مالية عبر عملية القياس اللاحقوفق نموذج إعادة التقييم.
2. الفرضية الثانيةخاطئة حيثأثبتت الدراسة أن تقييم الأصول المادية خاصة الأراضي والمبانيكان بواسطة تكاتف عدة أطراف؛ فنجاح الخبير المحاسبي والخبير العقاري كمتدخلين خارجيين في تقدير "القيمة العادلة" يستند بالدرجة الأولى على كفاءة المصالح الداخلية للمؤسسة من محاسبين ومهندسين في الجرد المادي وإعداد الملفات الأساسية.
3. الفرضية الثالثة صحيحة أظهر التحليل التطبيقي أن تدخل الخبير المحاسبي أدى إلى تحقيق صورة صادقة لممتلكات المؤسسة، حيث ساهم بفضل خبرته الفنية والتقنية في إعادة إدراج العقارات غير المسجلة، وإعادة تقييم المباني المهتلكة وتمديد عمرها الإنتاجي، والاعتراف بانخفاض قيمة بعض الأصول وفقا لمبدأ الحيطة والحذر.

منخلال الدراسة النظرية والتطبيقية تبين أن المتدخلين في عملية تقييم الأصول المادية يقومون بادوار أساسية في تحقيق تقييم موضوعي وموثوق في المؤسسات الاقتصاديةمن خلال مساهمة كل من الإدارة ومصلحة المحاسبة والخبراء المختصين في توفير المعلومات والوثائق الضرورية وفق القوانين والمعايير المحاسبية المعتمدة وتكامل أدوار المتدخلين يعزز مصداقية نتائج التقييم ويظهر القيمة الحقيقية للأصول المادية بشكل اقرب إلى الواقع الاقتصادي داخل المؤسسة.

ثانياً: التوصيات والاقتراحات

بناءً على ما تم رصده في دراسة الحالة، نتقدم بالمقترحات التالية:

- ضرورة المتابعة المستمرة للأصول داخل المؤسسات الاقتصادية لتفادي سقوط أي أصل من الدفاتر المحاسبية مستقبلاً بمعنى تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- الاعتماد الدوري على الخبراء المختصين لتقييم العقارات، نظراً للتغيرات السريعة في الأسعار السوقية للأراضي والمباني.
- الاهتمام بالتكوين المستمر للمحاسبين الداخليين في المؤسسات حول معايير التقييم ومعالجة الأخطاء والتقديرات المحاسبية وفق المعايير المحاسبيةالدولية لضمان سرعة استيعاب تقارير الخبراء وتطبيقها دفترياً.

وختاما، إن هذه المذكرة تؤكد أن الأصول الثابتة المادية هي عماد المؤسسة، وأن حمايتها وتقييمها بدقة هو مسؤولية مشتركة تتطلب جهود متكاملة بين الإدارة، المحاسب الداخلي، والخبير المستقل، للحفاظ على مصداقية القوائم المالية

.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب

1) أحمد قايد نور الدين، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي الماليSCF**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
2) إيهاب نظمي مقابلة، عبد الناصر إبراهيم نور، **المحاسبة المتوسطة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، طبعة 2011.
3) بشير عباس محمود العلاق، **التسويق العقاري**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سلسلة بحوث ودراسات، القاهرة، مصر، 2005
4) بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، كليك للنشر،الجزائر، الطبعة الأولى 2013.
5) حواس صالح، المحاسبة العامة، **دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر،طبعة 2014.
6) عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
7) عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
8) عبد الفتاح الصحن، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية،2004 ص17.
9) إيهاب نظمي إبراهيم، عبد الناصر إبراهيم نور،**المحاسبة المتوسطة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، طبعة 2011– 2010.
10) عبد الوهاب نصر علي،**القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**،الدار الجامعية للنشر طبعة 2007.
11) محمد الصيرفي،**التسويق العقاري الالكتروني**،دار الفجر للنشر والتوزيع،القاهرة،الطبعة الأولى 2016.
12) محمد عبد العزيز عجمية، **اقتصاديات الأصول الرأسمالية والتقييم الفني والمالي للآلات**، دار النهضة العربية، الإسكندرية 2015.
13) هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية**،الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي،دار الثقافة للنشر2014.
14) ياسر منصور نصر،**التقييم العقاري والتقني للأصول**،دار حامد للنشر والتوزيع،عمان 2012.

الرسائل الجامعية

1) بسمة سويد، دراسة **مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي(التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)**، مذكرة ماستر، لسنة2011–2012،غير منشور.

2) بلمداني محمد، **أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على القوائم المالية والمؤشرات المالية في المؤسساتالاقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه ، 2021، غير منشور.
3) بلهواش لبنى، **دور التدقيق الداخلي في حماية أصول المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2020/2021، غير منشور.
4) بن حليمة سيف الدين،مناصري يوسف،**إعادة تقييم التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي،SCF** مذكرة ماستر لسنة2019/2020،غير منشور.
5) سارة لعمراني، يسرى لعبادة، **دور إعادة تقييم الأصول غير الجارية في زيادة مصداقية القوائم المالية** مذكرة ماستر،2024/2023، جامعة محمد بشير الإبراهيمي برج بوعريرج، غير منشور.
6) شملال نجاة، **تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية**، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020/2021،غير منشور.

❖ **<u>المجلات:</u>**

1) بلال شيخي، المهدي حجاج، **تفسير أثر الإهتلاك على التوازن المالي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF** ، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 4، العدد 3، سنة 2018.
2) بن يوسف خلف الله، زبير عياش، معاش قويدر، **دراسة حول دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد 14، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014
3) بوربة محمد الحاج، تونسي نجاة،**مدقق الحسابات والمشرع الجزائري**، مجلة دفاتر السياسات والاتحاد الأوروبي(DafatirPoudex) ، العدد 6، معهد علم الاجتماع والديمغرافيا، جامعة وهران، جوان 2014 .
4) بونعجة سحنون، **أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي** المالي في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 18، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2014.
5) عتيق توفيق،بوزيان عثمان، **دوافع قرار إعادة تقييم الأصول الثابتة ضمن المؤسسات الجزائرية**، مجلة المالية والأسواق،المجلد 08 العدد 01 مكرر.

6) علي بوزيت، هشام شلغام، فارس بن يدير، **عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة إستراتيجية والتنمية، المجلد 7، العدد 12، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017.

7) نقاز نور الهدى، طرشي محمد، **التدقيق الخارجي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة معارف، المجلد 11، العدد 21، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2016.

❖ **القرارات،القوانين و المراسيم:**

1) الأمر رقم 95-08 المؤرخ في أول رمضان عام 1415 الموافق لـ أول فبراير سنة 1995، **المتعلق بمهنة الخبيرالعقاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 16 أفريل 1995.

2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القرار رقم 70، المؤرخ في 26 جويلية 2008 العدد 02 الموافق ل 24 مارس 2009

3) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، وزارة المالية، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

4) القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

5) القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008، **المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادرة بتاريخ 23 أفريل 2008.

6) القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبالمعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.

القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008،**المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2010، الملحق الخاص بمدونة الحسابات.

7) المادة 121-1 من الملحق بالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **المتضمن قواعد التقييموالمحاسبة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

8) المادة 172-173 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، النشرة التوضيحية لمدونة الضرائب، تحيين جانفي 2025.

9) المادة 174 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، النشرة التوضيحية لمدونة الضرائب، تحيين جانفي 2025.
10) المادة 186-186 مكرر من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، النشرة التوضيحية لمدونة الضرائب، جانفي 2025.
11) المادة 41 من القانون رقم 04-21 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1425 الموافق لـ 29 ديسمبر سنة 2004، المتضمن **قانون المالية لسنة 2005**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 85، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2004.
12) المادة 78 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، النشرة التوضيحية لمدونة الضرائب، تحيين جانفي 2025.
13) مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB **معيار المحاسبة الدولي رقم 16 IAS)العقارات والآلات والمعدات**، لندن: مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية.
14) المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في8 مارس سنة 2009، **المحدد لشروط وكيفيات تعيينمحافظي الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

❖ كتب أجنبية:

1) Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2020). *Intermediate Accounting* (IFRS ed.) John Wiley & Sons,P51-54.
2) Intermediate accounting: IFRS Edition, john wiley&sons, 2nd edition, 2014, P512-520.

قائمة الملاحق

Réf : 005/GD/2020

Médéa le ; 10/03/2020

Monsieur le directeur de la CCLS
De BERROUAGHIA

Objet : Rapport final d'assistance pour la levée des réserves du commissaire aux comptes portant assainissement du fichier d'investissement de votre coopérative.

Monsieur le directeur ;

En exécution des termes de la convention de prestation de service ayant pour objet assistance pour la levée des réserves du commissaire aux comptes portant sur l'assainissement du fichier d'investissement de votre coopérative (la coopérative des céréales et des légumes secs de BERROUAGHIA), arrêtés au 31/12/2017 ; Nous avons l'honneur de vous transmettre ci-joint le rapport final de cette mission.

Notre intervention s'est portée sur les principales recommandations du CAC que nous rappelons ci-après :

- *Les terrains et les bâtiments doivent être inventories au 31/12/2017 par site c'est à dire (Recensement et Evaluation du patrimoine foncier et immobilier de la coopérative)*
- *Revoir le plan d'amortissement des immobilisations totalement amorties.*
- *Traitement des immobilisations totalement amorties et qui continuer à être utilisées.*
- *Traitements des immobilisations de faible valeur par la mise en place d'une procédure de traitement en conformité avec les dispositions du SCF.*
- *Discerner les valeurs des terrains pour l'assiette des terrains des bâtisses.*
- *Evaluation des immobilisations figurant sur le fichier comptable en dinars symbolique.*
- *Examen des titres participatifs, pour constituer d'éventuelle perte de valeur.*

Il est à signaler que ce présent rapport contient des propositions de redressements et des suggestions pour pallier aux faiblesses et insuffisances relevées, et vise la conformité de tous les comptes d'immobilisations corporelles avec les existants physiques réels recenser et consignés dans l'inventaire physique des immobilisations de la coopérative arrêtés au 31/12/2018.

Nous tenons à exprimer nos vifs remerciements à la Direction, à l'ensemble du personnel et en particulier au personnel du service finance et comptabilité de votre coopérative pour l'étroite collaboration, et la grande disponibilité dont ils ont fait preuve lors de notre intervention ; tout en espérant avoir répondu positivement à vos préoccupations.

Nous vous prions de bien vouloir, accepter, monsieur le directeur l'expression de nos salutations distinguées

GACEM Djelloul
Commissaire Aux Comptes
Comptable Agréé
Et Salim Bejri Rue El Quds Cité Bouziane - MEDEA
Mob : 06. 61. 62. 64. 00

EDITION DU: **18/05/2026 11:46**
EXERCICE: 2019
PERIODE DU: **01/01/19 AU 31/12/19**

BALANCE GENERALE

COMPTE	LIBELLE	SOLDE AU 31/12/18		MVM DU 01/01/19 AU 31/12/19		SOLDE AU 31/12/19	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
101000	Capital émis	0,00	498 777,25	0,00	0,00	0,00	498 777,25
105000	Ecart réévalution	0,00	0,00	0,00	193 588 522,68	0,00	193 588 522,68
106100	Réserves statutaires	0,00	20 054,38	0,00	0,00	0,00	20 054,38
106101	Réserves contractuelles	0,00	383 817,02	0,00	0,00	0,00	383 817,02
106102	Réserves facultatives	0,00	146 409,65	0,00	0,00	0,00	146 409,65
10******	**Capital, réserves et assimilés**	**0,00**	**1 049 058,30**	**0,00**	**193 588 522,68**	**0,00**	**194 637 580,98**
110000	R,sultat en instance d'affecta	680 639 342,86	0,00	0,00	247 666 580,17	432 972 762,69	0,00
115000	Ajustement résultant de change	57 941 520,46	0,00	0,00	0,00	57 941 520,46	0,00
115001	Amort mat. agricols (anter2013	53 421 298,86	0,00	0,00	0,00	53 421 298,86	0,00
115100	VALORISATION TERRAIN	0,00	0,00	0,00	1 196 864 000,00	0,00	1 196 864 000,00
115200	RIENTIGRATION D'INVEST	0,00	0,00		3 000 000,00	0,00	1 379 759,50
11******	**Report à nouveau**	**792 002 162,18**	**0,00**	**0,00**	**1 447 530 580,17**	**544 335 582,01**	**1 198 243 759,50**
211000	Terrains	0,00	0,00	1 196 864 000,00	0,00	1 196 864 000,00	0,00
211******		0,00	0,00	1 196 864 000,00	0,00	1 196 864 000,00	0,00
213000	Docks-silos	41 468 949,64	0,00	3 930 000,00	0,00	45 398 949,64	0,00
213001	Magasins & hangars	25 661 204,89	0,00	707 291 828,90	0,00	732 953 033,79	0,00
213002	Station de conditionnement	40 644 550,23	0,00	54 750 000,00	0,00	95 394 550,23	0,00
213003	Batiment administratif & comme	1 424 844,34	0,00	5 970 000,00	0,00	7 394 844,34	0,00
213004	Ouvrages d'infrastructure	6 489 664,84	0,00	0,00	0,00	6 489 664,84	0,00
213005	Voiries & reseaux	14 119 649,50	0,00	0,00	0,00	14 119 649,50	0,00
213006	Moto culture	1 178 887,18	0,00	38 806 827,39	0,00	39 985 714,57	0,00
213007	Bloc Administratif (Ag.inst)	6 620 364,32	0,00	0,00	0,00	6 620 364,32	0,00
213008	Logement fonction(Ag.inst)	2 453 214,11	0,00	0,00	0,00	2 453 214,11	0,00
213009	Complexe de b/slimane	10 371 531,68	0,00		0,00	11 341 111,68	0,00
213010	Logement du personnel	876 387,72	0,00	5 850 000,00	0,00	6 726 387,72	0,00
213******		151 309 248,45	0,00	816 598 656,29	0,00	968 877 484,74	0,00
215000	Materiel fixe d'exploitation	4 459 046,13	0,00	0,00	0,00	4 459 046,13	0,00
215001	Materiel de pesage	10 936 684,03	0,00	3 070 128,00	0,00	14 006 812,03	0,00
215002	Materiel de manutention	24 115 742,22	0,00	0,00	0,00	24 115 742,22	0,00
215003	Materiel de conditionnement	6 432 247,29	0,00	0,00	0,00	6 432 247,29	0,00
215004	Outillage d'atelier	600 970,59	0,00	0,00	0,00	600 970,59	0,00
215005	Materiel de securité	315 361,00	0,00	0,00	0,00	315 361,00	0,00
215006	Materiel d'exploitation	3 825 864,29	0,00	0,00	0,00	3 825 864,29	0,00
215007	Materiel d'éxploitation agrico	104 371,19	0,00	0,00	0,00	104 371,19	0,00
215008	Materiels Agricoles	53 243 517,50	0,00	2 400 000,00	0,00	55 643 517,50	0,00
215009	Materiels Agricols MC	443 167 767,06	0,00	0,00	0,00	443 167 767,06	0,00
215040	Matériel électrique	345 759,50	0,00	0,00	0,00	345 759,50	0,00
215******		547 547 330,80	0,00	5 470 128,00	0,00	553 017 458,80	0,00
281300	Amortissement constructions	0,00	41 468 949,64	0,00	0,00	0,00	41 468 949,64
281301	Amort.Mag et hangars	0,00	24 429 009,84	0,00	613 838 213,20	0,00	639 226 512,75
281306	Amort moto culture	0,00	353 666,16	0,00	11 642 048,41	0,00	12 113 603,29
281******		0,00	66 251 625,64	0,00	625 480 261,61	0,00	692 809 065,68

EDITION DU: **17/05/2026 16:14**

EXERCICE: **01/01/19 AU 31/12/19**

PERIODE DU: **01/01/19 AU 31/12/19**

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2018
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		357 000,00	183 000,00	174 000,00	
Immobilisations corporelles					
Terrainsx		1 196 864 000,00		1 196 864 000,00	
Bâtiments		1 020 558 848,68	762 547 936,50	258 010 912,18	17 283 683,83
Autres immobilisations corporelles		635 019 453,53	455 707 872,93	179 311 580,60	181 659 215,45
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		22 049 000,00	21 049 000,00	1 000 000,00	1 000 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**2 874 848 302,21**	**1 239 487 809,43**	**1 635 360 492,78**	**199 942 899,28**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		72 564 481,29	2 470 799,82	70 093 681,47	57 430 765,14
Créances et emplois assimilés					
Clients		838 087 121,89	8 231 976,49	829 855 145,40	852 050 440,92
Autres débiteurs		1 541 817 676,01	21 336 416,36	1 520 481 259,65	1 347 599 411,16
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		544 556 533,11		544 556 533,11	207 903 338,88
TOTAL ACTIF COURANT		**2 997 025 812,30**	**32 039 192,67**	**2 964 986 619,63**	**2 464 983 956,10**
TOTAL GENERAL ACTIF		**5 871 874 114,51**	**1 271 527 002,10**	**4 600 347 112,41**	**2 664 926 855,38**

EDITION DU:17/05/2026 16:15

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

PERIODE DU:01/01/19 AU 31/12/19

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		498 777,25	498 777,25
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		550 281,05	550 281,05
Ecart de réévaluationx		193 588 522,68	
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		333 959 126,98	247 666 580,17
Autres capitaux propres - Report à nouveau		653 908 177,49	-792 002 162,18
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 182 504 885,45**	**-543 286 523,71**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		60 548 071,70	60 548 071,70
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		93 557 574,84	98 106 653,51
TOTAL II		**154 105 646,54**	**158 654 725,21**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 571 389 516,00	2 325 670 012,26
Impôts		4 465 146,09	2 553 757,54
Autres dettes		687 881 918,33	716 877 500,82
Trésorerie passif			4 457 383,26
TOTAL III		**3 263 736 580,42**	**3 049 558 653,88**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**4 600 347 112,41**	**2 664 926 855,38**

EDITION DU:17/05/2026 16:16
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19
PERIODE DU:01/01/19 AU 31/12/19

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		905 965 140,91	767 439 175,63
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		52 650 943,94	
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		958 616 084,85	767 439 175,63
Achats consommés		-288 097 367,95	-248 814 361,34
Services extérieurs et autres consommations		-27 598 799,66	-35 800 423,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-315 696 167,61	-284 614 784,34
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		642 919 917,24	482 824 391,29
Charges de personnel		-289 408 899,90	-212 322 129,27
Impôts, taxes et versements assimilés		-126 688,00	-765 600,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		353 384 329,34	269 736 662,02
Autres produits opérationnels		316 072 182,16	41 340 640,14
Autres charges opérationnelles		-276 341 812,67	-4 815 244,97
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-64 736 571,85	-58 595 477,02
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 581 000,00	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		333 959 126,98	247 666 580,17
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		333 959 126,98	247 666 580,17
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 280 269 267,01	808 779 815,77
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-946 310 140,03	-561 113 235,60
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		333 959 126,98	247 666 580,17
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		333 959 126,98	247 666 580,17