جامعـــة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم تجارية

بعنوان:

أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على إعداد القوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي - دراسة حالة مؤسسة POVAL -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:

سماي حنان
بورياح يمينة

تحت إشراف:

أ.د/ مزيود إبراهيم

أعضاء لجنة المناقشة:

رميدي عبد الوهاب	**رئيسا**
مزيود إبراهيم	**مشرفا ومقررا**
باصور رضوان	**عضوا ممتحنا**

السنة الجامعية 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَمَا أُوتِيتُم مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا ﴿٨٥﴾ ﴾

صـــدق الله العظيم

سورة الإسراء الآية (85)

كلمة شكر

الشكر لله الذي خلق الكون فنظّمه وخلق الإنسان فكرّمه، فالق الحب والنوى

منزل التوراة والإنجيل والفرقان

نتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف د/ إبراهيم مزيود الّذي أفادنا بتوجيهاته القيمة

ونصائحه لإنجاز هذا العمل

ونتوجه بالشكر إلى كافة أساتذة جامعة المدية وخاصة

أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، كما لا يفوتنا

أن نشكر عمال مؤسسة بوفال.

إهداء

قبل كل شيء أحمد الله حمدا كثيرا طيبا مباركا والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى

إلى من لم ولن نوفيهم حقهم ولو حيينا الدهر كله،

إلى النبع الطيب كطيبة الأرض والدتي حفظها الله وأطال في عمرها

إلى من بذل الغالي والنفيس لأجل أن أتم مشواري التعليمي إلى والدي حفظه الله ورعاه

إلى من كبرت وترعرعت معهم إخوتي خاصة إلى بهجة البيت أخي الصغير يوسف حفظه الله

إلى كافة الأحباب والأقارب

إلى زملاء الدراسة في جامعة المدية خاصة دفعة ماستر 2016 تخصص محاسبة

إلى كل من دأب ولا يزال في سبيل تحصيل العلم

حنان

إهداء

الحمد لله حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة

والسلام على النبي المصطفى أما بعد

أهدي هذا العمل أولا وأخيرا إلى التي لا تسعها كل عبارات الشكر والثناء

والتقدير، التي تدعو لي سرا وجهرا ليلا ونهارا والدتي الكريمة

حفظها الله وأطال الله في عمرها

إلى الذي أكرمني بحمل اسمه وأجمل العطاء بحبه والدي الكريم

أسأل الله أن يحفظه ويرفع مقامه

إلى من جمعتني معهم ظلمات رحم واحد وضمني معهم جدران بيت واحد إخوتي

الكرام وأختي العزيزة "مباركة"

إلى كل زملائي خاصة رفيقات الدرب صديقاتي صابرين، فاطمة، فتيحة، مريم، سارة،

زينب

إلى صديقة الدرب التي تقاسمت معي هذا العمل "حنان"

وإلى كل طالب علم وباحث عن المعرفة وأخص بالذكر

طلبة العلوم التجارية تخصص محاسبة

دفعة 2016.

يمينة

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على إعداد القوائم المالية، والتي تتمحور حول عنصر مهم من عناصر القوائم المالية هو الأصول الثابتة والتي تمثل جزء مهما وكبيرا من قيمة المؤسسة، وتم من خلال هذا عرض المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالقوائم المالية والأصول الثابتة وكذا كيفية تقييمها وإعادة تقييمها والمعالجة المحاسبية لكل عنصر من التثبيتات المادية والمعنوية والمالية.

لتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بإسقاط الجانب النظري على المؤسسة الإقتصادية POVAL وخلصت الدراسة إلى أن بيئة العمل الإقتصادية لازالت غير مهيأة تماما لتطبيق عملية إعادة التقييم بالإضافة إلى أن عملية إعادة التقييم تواجه عدة صعوبات في التطبيق بسبب بعض التشريعات القانونية خاصة الضريبية منها، وهذا ما يبين أن لعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة تأثير كبير على مدى مصداقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، الأصول الثابتة، التقييم، إعادة التقييم.

Résumé **:**

Cette étude a pour but d'apparaitre l'effet de la réévaluation de l'immobilisation pour la réalisation les états financiers, basées sur un élément essentiel parmi les celle de l'immobilisation cette dernière représente une partie très essentielle de la valeur de l'entreprise. A cet effet on a présenté les notions et termes les états financiers et l'immobilisation la manière de l'évaluation et la réévaluation de chacune et le traitement de comptabilité de chaque catégorie des mobiles matériels, immatériels ou financiers.

Pour réaliser notre but à travers cette étude, on a projeté le coté théorique à l'entreprise économique POVAL ou on a conçu que l'environnement économique n'était pas totalement préparé pour l'application de la réévaluation ainsi qu'elle trouve des obstacles pour l'appliquer à cause des législatives surtout fiscales. Cela confirme la réévaluation des immobilisations a un énorme effet pour la crédibilité des informations financières présentées dans les états financiers.

Les mots clés : les états financiers ; L'immobilisation ; L'évaluation ; La réévaluation.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

آية

شكر

إهداء

مستخلص

فهرس المحتويات I

فهرس الجداول IV

فهرس الأشكال V

مقدمة عامة ..... أ

الفصل الأول: الأسس العلمية لإعداد القوائم المالية

تمهيد 02

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والإطار النظري للقوائم المالية 03

المطلب الأول: النظام المالي المحاسبي 03

المطلب الثاني: مفهوم القوائم المالية 05

المطلب الثالث: الفروض الأساسية للقوائم المالية والمبادئ المحاسبية 10

المبحث الثاني: إطار إعداد القوائم المالية 15

المطلب الأول: مستخدمو القوائم المالية والإعتبارات والقيود الواجب مراعاتها 15

المطلب الثاني: حدود القوائم المالية والعلاقة فيما بينها وفترة إصدارها 18

المطلب الثالث: تحليل القوائم المالية 22

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية 26

المطلب الأول: قائمة المركز المالي 26

المطلب الثاني: قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية 31

المطلب الثالث: قائمة التغير في الأموال الخاصة والملاحق 42

خاتمة 47

الفصل الثاني: تقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة

تمهيد 49

المبحث الأول: عرض عام لعملية التقييم 50

المطلب الأول: مصطلحات التقييم والمقارنة بينها 50

المطلب الثاني: القواعد العامة للتقييم ومراحل تقييم الأصول الثابتة 53

المطلب الثالث: طرق ومشاكل تقييم الأصول الثابتة 57

المبحث الثاني: تقييم الأصول الثابتة وفق SCF 60

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للأصول الثابتة 60

المطلب الثاني: دراسة حسابات الأصول الثابتة ومعالجتها المحاسبية 62

المطلب الثالث: تناقص قيمة الأصول الثابتة..... 73

المبحث الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة 81

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لإعادة التقييم 81

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم 83

المطلب الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق المعايير المحاسبية الدولية 87

خاتمة 93

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة POVAL

تمهيد 95

المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة POVAL 96

المطلب الأول: لمحة تاريخية لمؤسسة POVAL 96

المطلب الثاني: بطاقة تعريفية لمؤسسة POVAL 97

المطلب الثالث: وحدة الصمامات (وحدة البحث) 101

المبحث الثاني: دراسة تثبيتات المؤسسة وفق SCF 105

المطلب الأول: التغيرات الأساسية التي أحدثها النظام على الحسابات 105

المطلب الثاني: عرض تثبيتات وحدة الصمامات 107

المبحث الثالث: تقييم وإعادة تقييم تثبيتات المؤسسة 110

المطلب الأول: تقييم تثبيتات المؤسسة 110

المطلب الثاني: إعادة تقييم تثبيتات المؤسسة 114

خاتمة..... 119

خاتمة عامة 121

قائمة المراجع 125

قائمة الملاحق 129

قائمة الجداول:

الفصول	الرقم	البيان	الصفحة
الفصل الأول	(1 :1)	جانب الأصول	30
	(2 :1)	جانب الخصوم	31
	(3 :1)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	34
	(4 :1)	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	35
	(5 :1)	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	40
	(6 :1)	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	41
	(7 :1)	جدول التغير في الأموال الخاصة	44
	(8 :1)	نموذج لجداول يمكن إدراجها في الملاحق	46
الفصل الثالث	(1 :3)	جدول الإستثمارات لوحدة الصمامات	108

قائمة الأشكال:

الفصول	الرقم	البيان	الصفحة
الفصل الأول	(1 :1)	شكل يبين الخصائص النوعية للقوائم المالية	8
	(2 :1)	شكل يبين العلاقة بين القوائم المالية	20
	(3 :1)	شكل يبين العلاقة بين القوائم المالية الأساسية	21
الفصل الثاني	(1 :2)	عملية التقييم في المحاسبة	52
	(2 :2)	مراحل تقييم الأصول الثابتة	57
الفصل الثالث	(1 :3)	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة POVAL	98
	(2 :3)	الهيكل التنظيمي لوحدة الصمامات	102

مقدمة عامة

تمهيد

يشهد العالم اليوم عصر المعلوماتية وأنظمتها وتقنياتها والبحث عن أفضل استخدامات لها بأقل تكلفة لإنتاجها، لأن البيانات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة وإعداد تقارير وقوائم مالية موثوق بها، وهي بذلك تؤثر إيجابا في نشاط الوحدات الإقتصادية بشكل عام، لذلك فإن كم ونوع المعلومات التي تمتلكها الوحدة الإقتصادية عما يدور خارجها وما هو بداخلها تعد واحدة من أبرز مصادر قوتها الداخلية، لذا فإن المعلومات أصبحت سلاحا تنافسيا استراتيجيا تستخدمه هذه الوحدة الإقتصادية لتحقيق أهدافها.

ولهذا أصبح من الضروري دراسة المحاسبة الدولية التي تعتبر نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، كما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقاتها في جميع الدول، وهذا هو الهدف النهائي للنظام المحاسبي الدولي والمتمثل في تقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي.

وفي هذا الصدد تبنت الجزائر نظام مالي محاسبي جديد، والذي يعتبر كمرجعية محاسبية تتوافق مع المعايير والمتطلبات الدولية في تقييم كل العمليات الظاهرة في القوائم المالية والتي تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة، وفي ظل الارتفاع المستمر للأسعار في السنوات الأخيرة أصبحت البيانات الواردة بالقوائم المالية مضللة ولا تعكس الواقع، ومن أجل أن تبرز القوائم المالية وضعيتها الحقيقية تم وضع عدة إصلاحات وتعتبر مؤسسة POVAL أبرز مثال على ذلك من خلال انتهاجها للنظام المالي المحاسبي الذي أعطى فرصة للمؤسسات من أجل إعادة التقييم والتي تعرف على أنها عملية إعادة التسعير والتقييم لأصول المشروع الثابتة بما يحقق لصاحب المشروع أهداف خاصة قد يكون منها تدعيم وتقوية المركز المالي والحفاظ عليه أو الحفاظ على حقوق الشركاء به، والتي يهدف من خلالها النظام المالي المحاسبي إلى التقليل من فائض أو ناقص قيمة كل سنة مالية مقارنة بالقيمة السوقية.

ومن خلال هذا الطرح البسيط يمكننا صياغة إشكالية البحث: **ما هي آلية تقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المالي المحاسبي وأثر ذلك على القوائم المالية؟**

ولتوضيح هذه الإشكالية يمكن الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

- هل إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المالي المحاسبي تختلف عن المخطط المحاسبي الوطني؟

- بماذا ترتبط صحة عملية إعادة التقييم الأصل؟

- على ماذا يعتمد تكرار إعادة تقييم الأصول الثابتة؟

فرضيات البحث:

يعتمد البحث الفرضيات الآتية لحل مشكلات البحث:

- إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المالي المحاسبي مازال بنفس طريقة ومنهجية المخطط الوطني المحاسبي.

- ترتبط صحة عملية إعادة تقييم الأصل بسلامة اختيار وتطبيق أساليب التقييم.

- يعتمد تكرار إعادة التقييم على مدى التغير في القيمة العادلة بشكل جوهري على القيمة المسجلة.

حدود الدراسة:

الحدود الزمانية: امتدت هذه الدراسة خلال الموسم الدراسي 2016/2015.

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في المؤسسة الاقتصادية poval لولاية المدية.

الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات الخاصة بهذا الموضوع نذكر منها:

دراسة للباحثة بن مولاي زينب وهي عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة بعنوان تقييم الأصول المادية الملموسة في المؤسسة في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة صيدال -جامعة المدية، 2009/2008.

حيث حاولت الباحثة تناول هذا الموضوع من خلال استعراض أهم الجوانب الخاصة بالأصول المادية الملموسة وتقييمها في المؤسسة، ثم قامت بدراسة بعض معايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقوائم المالية مع تدعيم هذا الجانب بدراسة ميدانية من خلال تطبيق بعض طرق التقييم حسب معايير المحاسبة الدولية المدروسة، ومن نتائج هذه الدراسة أن قيمة الأصول المادية الملموسة تتغير بالفعل بتغير طرق التقييم.

بالإضافة إلى الدراسة السابقة هناك دراسة أخرى للطالب قادري عبد القادر تتناول القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية – دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي-وهي عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية 2010/2009.

حاول الباحث من خلال هذه المذكرة معالجة جانبين، كيفية قياس عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية ووفق النظام المحاسبي المالية، حيث قام بدراسة مقارنة بينهما، ومن نتائج هذه الدراسة أن التطبيق الجيد لمتطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يفرض إشراك أطراف أخرى في العملية المحاسبية إلى جانب المحاسبين مثل الإحصائيين والخبراء.

أسباب اختيار الموضوع:

- ملائمة الموضوع للتخصص، بالإضافة إلى حداثته وقلة الدراسات حوله رغم أهميته.

- الدور الفعال للأصول الثابتة داخل المؤسسة وكيفية إعادة تقييمها في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد.

- الأهمية البالغة لإعادة تقييم الأصول الثابتة والتي تتجلى في مصداقية وواقعية القوائم المالية.

أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا الموضوع في إظهار كيفية تقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة لما لها من أهمية داخل المؤسسة، والتي تكون مستندة إلى معايير المحاسبة الدولية وذلك من أجل إعداد تقارير وقوائم مالية أكثر موضوعية وموثوقية من قبل مستخدميها.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى إبراز ما يلي:

- إزالة الغموض واللبس حول المفاهيم والمصطلحات المستعملة في هذا المجال.

- معرفة كيفية تقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المالي المحاسبي.

- معرفة مدى قدرة مؤسسة POVAL على تطبيق النظام المالي المحاسبي في تقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة.

منهجية الدراسة:

بما أن دراستنا في مجال العلوم المحاسبية اخترنا المنهج الوصفي التحليلي بالإعتماد على نصوص معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد التي تم البحث عنها في المراجع المتاحة من كتب ومجلات ودراسات سابقة، ومن أجل فهم أكثر تم تدعيم هذا العمل بالقيام بدراسة حالة المؤسسة الإقتصادية "POVAL".

هيكل البحث:

من أجل دراسة هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول منسجمة ومتكاملة والتي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا وهي كالتالي:

يتناول الفصل الأول الأسس العلمية لإعداد القوائم المالية حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى النظام المحاسبي المالي والإطار النظري للقوائم المالية، أما في المبحث الثاني عرضنا إطار إعداد القوائم المالية، ثم في المبحث الثالث قمنا بعرض كل نوع من القوائم المالية بشكل مفصل.

تم التطرق في الفصل الثاني إلى تقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى عرض عام لعملية التقييم، وفي المبحث الثاني تم عرض الأصول الثابتة وفق SCF، وفي المبحث الثالث عرضنا عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة.

وفي الفصل الثالث والأخير قمنا بدراسة حالة مؤسسة اقتصادية من خلال التعريف بهذه المؤسسة وطبيعة نشاطها وهيكلها، ثم نتخصص في دراسة فرع منها والمتمثل في وحدة الصمامات كما نقوم بعرض أهم حسابات الأصول الثابتة التي تمتلكها وكيف تقوم بتقييمها ومعالجتها محاسبيا.

الفصل الأول: الأسس العلمية لإعداد القوائم المالية

تمهيد:

إن تعاظم دور المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في القوائم المالية تعد من أهم المخرجات الإستراتيجية للمؤسسة والتي تتخذ على أساسها العديد من القرارات المهمة لمستخدميها، ولكي تؤدي هذه المعلومات الدور الاقتصادي المنوط بها يجب أن تكون ذات مصداقية وهذا لن يتم إلا بتوفر نظام محاسبي مالي متوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي فإن فهم هذه القوائم ومعرفة القواعد التي تحكم إعدادها أصبح أمرا ضروريا كما يتطلب فهمها إجراء بعض الدراسات والتحاليل للقوائم المالية بغرض تلبية احتياجات مستخدميها من خلال المقارنة والتقييم، وهنا تبرز أهمية إعداد القوائم المالية في المؤسسة وذلك من خلال توصيل معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى النقاط التالية:

- النظام المحاسبي المالي والإطار النظري للقوائم المالية.
- إطار إعداد القوائم المالية.
- القوائم المالية وتبويبها.

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والإطار النظري للقوائم المالية

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا مرجعيا للبيانات والمعلومات المالية يتم من خلاله إنشاء كشوف مالية على أساس مبادئ محاسبية معترف بها تتوافق مع متطلبات هذا النظام، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى: النظام المحاسبي المالي ومفهوم القوائم المالية وفروضها الأساسية بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية التي تحكمها.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في الإقتصاد الجزائري مما يجعله يتوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية، ويتضمن هذا المطلب كل من مفهوم النظام المحاسبي المالي ونطاق وأهداف تطبيقه.

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

قد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وحسب المادة رقم (3) من القانون 07-11 فإن: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيليها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

ثانيا: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

حدد القانون 07-11 الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

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

[1] قانون رقم 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 74، 2007، ص3.

وحسب المادة رقم (2) يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

وحسب المادة رقم (5) يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.[1]

ثالثا: أهداف النظام المحاسبي المالي

من أهداف النظام المحاسبي المالي ما يلي:[2]

- ترقية النظام المحاسبي المالي ليتوافق والأنظمة المحاسبية المالية.

- الإستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام.

- الإستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة.

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الإقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية.

- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل إختلاف الطرق المحاسبية.

- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.

- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات المحاسبية.

- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.

- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية.

- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات).

---

[1] قانون 07- 11 المؤرخ 25نوفمبر 2007، المرجع السابق، ص 3.

[2] كتوش عاشور، (متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر) مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 6، الجزائر،2009، ص ص 292، 293.

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.

- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.

- المساعدة على نمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.

- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.

- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.

- نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.

- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الإقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية.

- توفر ترقية للتعليم المحاسبي والتسيير ترتكز على قواعد مشتركة.

- يسمح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.

- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.

- يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.[1]

المطلب الثاني: مفهوم القوائم المالية

بعد إجراء العمليات المحاسبية نحتاج إلى طريقة لعرض هذه النتائج ويتم ذلك من خلال القوائم المالية، لذا يجب معرفة أهم المفاهيم المتعلقة بها والخصائص النوعية بالإضافة إلى أنواعها وأهدافها.

[1] كتوش عاشور، المرجع السابق، ص ص 293، 294.

أولا: تعريف القوائم المالية

تعريف1: لقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة للقوائم المالية بأنها تلك التي يتم إعدادها، لكي تظهر المركز المالي ونتيجة العمليات لمنشأة معينة وتتكون عادة من الميزانية وقوائم الدخل وتحليل الربح والتغير في حقوق الملكية.[1]

تعريف 2: تعبر القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع التجاري أو الصناعي أو الخدمي وتظهر قيمة المركز المالي في نهاية الفترة المالية.[2]

ثانيا: الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية هي التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للطرف الثالث من مستخدمي تلك القوائم وإن الخصائص الأربعة هي:[3]

* القابلية للفهم * الملائمة * الموثوقية * القابلية للمقارنة

1- القابلية للفهم: إن الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل الطرف الثالث من مستخدمي تلك القوائم لهذا الغرض، فإن المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الإقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

2- الملائمة: يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات صناع القرارات وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين لمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية وتتأثر المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن تؤثر على القرارات الإقتصادية التي يستخدمها الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

[1] محمد المبروك أبو زيد، التحليل المالي شركات وأسواق مالية، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 2008، ص56.
[2] أحمد مخادمه، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الشروق، الأردن،2002، ص266.
[3] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 88.

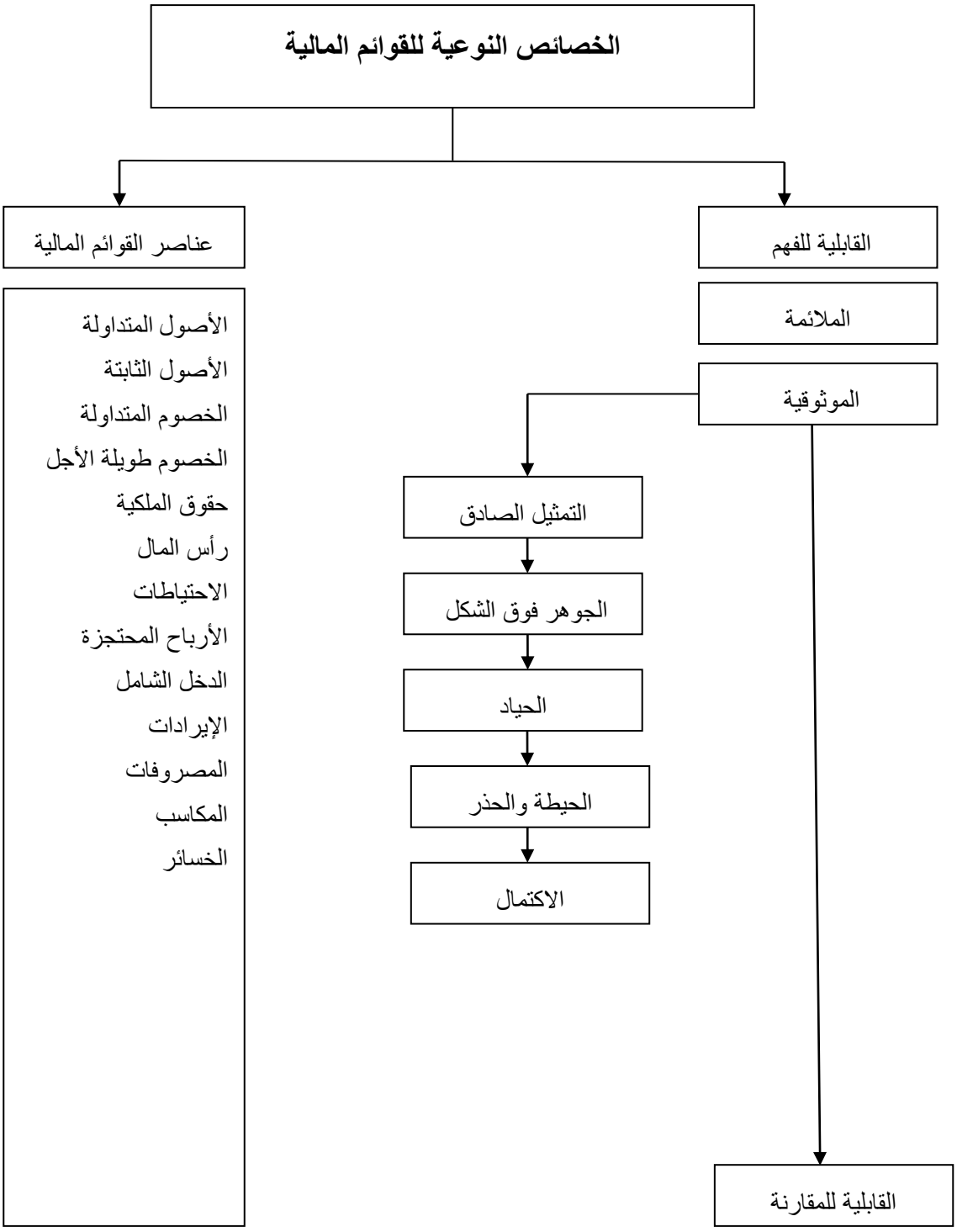
3- الموثوقية: حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتملك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

- **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها لأن غالبية المعلومات المالية عرضة إلى بعض المخاطر كونها لا ترقى إلى التمثيل الصادق الذي يفهم أنها تصوره.
- **الجوهر فوق الشكل القانوني:** لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليست لمجرد شكلها القانوني وإن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابق مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني.
- **الحياد:** حتى تكون موثوقة فإن المعلومات التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.
- **الحيطة والحذر:** يجب أن يجابه مجهزي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها.
- **الاكتمال:** حتى تكون هذه المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوق بها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة أي حذف المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة.

4- القابلية للمقارنة: يجب أن يتمكن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية من القدرة على مقارنة البيانات المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء كما يجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت الأخرى من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية والأداء والتغيرات في المركز المالي وعليه فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة.[1]

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، المرجع السابق، ص -ص 88 -92.

شكل رقم (1:1): شكل يبين الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: طارق عبد العال، التقارير المالية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 92.

ثالثا: أنواع القوائم المالية

وفق النظام المحاسبي المالي توجد خمس قوائم مالية وهي كالآتي:[1]

- الميزانية.

- حساب النتائج.

- جدول سيولة الخزينة.

- جدول تغير الأموال الخاصة.

- ملحق يبين القواعد والطرق المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

رابعا: أهداف القوائم المالية

الهدف الأساسي للقوائم المالية بمعناها السابق توصيل معلومات لأصحاب المصلحة في المنشأة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات في حقوق الملاك يجب أن تكون مفيدة لهم في اتخاذ القرارات الإقتصادية.

وينبثق من هذا الهدف العام أهداف محددة للقوائم المالية يمكن إيجازها فيما يلي:[2]

- أن القوائم المالية تفصح عن نتائج الوكالة الإدارية باعتبار الأداء المالي كما توضحه هذه القوائم المالية خاص بإدارة المنشأة كوكيل عن أصحاب المصلحة في المنشأة وبخاصة المساهمون.

- أن القوائم المالية توصل معلومات تستحث الملاك على الثقة في الإدارة نفسها باعتبار أن القوائم المالية مسؤولية إدارة المنشأة.

- أن القوائم المالية لشركات الأموال سيتم مراجعتها وإبداء الرأي الفني من جانب مراجع الحسابات المستقل وبالتالي تستخدم كوسائل الإتصال التأثيري في سلوك متخذي القرارات مثل المستثمرين الحاليين والمرتقبين.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 22.
[2] محمد محمود البابلي، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص43.

- أن القوائم المالية توصل معلومات تساعد مستخدميها على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها وكذلك توقيت ودرجة التأكد من هذه القدرة.

- أن القوائم المالية توصل معلومات مفيدة لمتخذي قرارات إقراض المنشأة خاصة المعلومات المتعلقة بهيكل تمويل المنشأة.

المطلب الثالث: الفروض الأساسية للقوائم المالية والمبادئ المحاسبية

تشمل الفروض الأساسية والمبادئ المحاسبية الإطار الذي يمكن من خلاله فهم الأسس المعتمدة في إعداد وعرض هذه القوائم.

أولا: الفروض الأساسية

فيما يلي الإفتراضات الأساسية المعترف بها:[1]

1- الاستمرارية: بمعنى أن المنشأة مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور، كما يفترض أنه ليس في النية تصفية أعمالها أو تخفيض حجم هذه الأعمال تخفيضا ملموسا، وجود هذا الفرض عند إعداد القوائم المالية حتم إدراج أصول المنشاة طبقا للتكلفة التاريخية الأمر الذي لا يتبع في حالة ما إذا ظهرت أمور جوهرية تستدعي تصفية الشركة مما يستدعي إظهار أصول المنشأة بالقيمة التي يمكن بيعها بها وليس بقيمتها الظاهرة بالدفاتر والسجلات.

2- الثبات: بمعنى أن السياسات المحاسبية المتبعة ثابتة من فترة مالية لأخرى والسياسات المحاسبية تشمل المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد القوائم المالية وعرضها. وإذا حدث تغيير في أي من السياسات التي تتبعها المنشاة وكان له تأثير هام في الفترة الجارية فيتعين الإفصاح عن ذلك التغيير وقيمته، كما يجب الإفصاح عن تلك التغيرات في السياسات التي لا يكون لها تأثير هام على الفترة الجارية وإنما يحتمل أن تنعكس آثاره على فترة مالية متصلة.

3- الإستحقاق: بمعنى الإعتراف بالإيرادات والمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن تحصيلها أو سدادها، وبالتالي فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الإقتصادية.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة الدولية والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، بدون طبعة، دار المعارف، الإسكندرية، 2003، ص 14.

ثانيا: المبادئ المحاسبية

هناك مجموعة من المبادئ المحاسبية يجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الإقتصادية عند إعداد القوائم المالية لضمان ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها وتشمل:

2- المبادئ المتعلقة بالملاحظة:

وتشمل هذه المبادئ ما يلي:[1]

أ- مبدأ القيد المزدوج: جاء في المادة 16 من القانون 07-11 الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج، أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الإقتصادية، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

ب- مبدأ الوحدة المحاسبية: نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أن كل كيان يجب أن يعتبر كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، فالمحاسبة المالية تقوم على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ونواتجه وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج الشركاء أو المساهمين في رأس المال، إذ كل كيان مهما كانت طبيعته ونوعية نشاطه عند تأسيسه وبداية ممارسة نشاطه يكتسب شخصية معنوية ومادية ومستقلة عن شخصية مالكيه.

جـ- مبدأ الإستمرارية: أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ استمرارية النشاط، حيث نصت على أن الكشوف المالية تعد على أساس استمرارية الإستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، فإذا لم يتم إعداد الكشوف على هذا الأساس يجب أن تكون الشكوك في استمرارية الإستغلال مبينة ومبررة، مع ضرورة تحديد الأساس المستند إليه في ضبط وإعداد الكشوف المالية في الملاحق.

د- مبدأ الفترة المحاسبية: نصت المواد 12، 13، 14 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تكرس في مجملها العمل بمبدأ الفترة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات وهي:

[1] رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2011/2010، ص 56.

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب لها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

- يربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية.

- يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة.

2- المبادئ المتعلقة بالقياس:

وتشمل ما يلي:[1]

أ- مبدأ ثبات وحد النقود: ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما يشكل وحدة قياس للمعلومات التي تحملها الكشوف المالية، فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا غير أنه يمكن ذكر المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتقويم النقدي والتي يمكن أن يكون لها أثر مالي في ملحق الكشوف المالية.

ب- مبدأ التكلفة التاريخية: نصت المادة 16 من نفس المرسوم على إدراج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمته الحقيقية.

جـ- مبدأ الحيطة والحذر: أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة والحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه تثقيل بالديون لممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

[1] رفيق يوسفي، المرجع السابق، ص ص 57، 58.

د- مبدأ عدم المقاصة: جاء في المادة 15 من القانون 07-11 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من النواتج وعنصر من الأعباء، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صافي، أي أن الأحداث والمعاملات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار.

3- المبادئ المتعلقة بالإتصال:

تشمل المبادئ المتعلقة بالإتصال على ما يلي:[1]

أ- مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة: كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة أو مبدأ الأهمية النسبية، فبمقتضى هذا المبدأ تبرز الكشوف المالية كل معلومة مالية مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان، فيجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية، معرفة المسيرين للأهمية النسبية للمعلومات عند تسجيلهم للأحداث والمعاملات التي يقوم بها الكيان، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن أن لا تطبق المعايير أو المبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية، فيمكن مثلا جمع المبالغ المتماثلة من حيث الطبيعة والوظيفة الناجمة عن نشاط الكيان والتي تكون قليلة أو غير معتبرة.

ب- مبدأ الصدق (الصورة الصادقة): جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156 أنه يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية ونجاعة الكيان، ففي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

جـ- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، ونصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156 على ضرورة الإلتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال فترات متعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض الكشوف.

[1] رفيق يوسفي، المرجع السابق، ص – ص 58 -61.

د- مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني: كرست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ بقولها تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها وواقعها المالي والإقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني ولم يكن هذا المبدأ معمولا به في الجزائر فيما قبل، حيث كانت الممارسات المحاسبية تضبط استنادا للإجراءات القانونية والنصوص التشريعية التي لا يمكن الخروج منها، فعلى سبيل المثال كان التسجيل المحاسبي لعناصر ذمة الكيان يتم على أساس ملكية هذه العناصر الأمر الذي يتعارض مع الواقع في الحالة التي يحصل فيها الكيان على عناصر ذمته "الإستثمارات" عن طريق القرض الإيجاري، فتظهر فقط أقساط الكراء في جدول حسابات النتائج بينما تظهر المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الإستثمار في الملحق، وتبني هذا المبدأ يعالج هذا الإشكال بتسجيل الإستثمارات التي تم حيازتها بواسطة القرض الإيجاري ضمن عناصر الأصول في ميزانية الكيان، وتسجيل الديون المقابلة لها ضمن عناصر الخصوم.

المبحث الثاني: إطار إعداد القوائم المالية

تستطيع الإدارة معرفة الأوضاع المالية لأي مؤسسة والنتائج التي تحققت خلال فترة مالية عن طريق إعداد قوائم مالية بشكل يتوافق مع القواعد والسياسات المالية المتبعة من أجل مساعدة مستخدمي البيانات المالية للوصول إلى تحليل مفسر لهذه القوائم، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث: مستخدمي القوائم المالية والقيود والإعتبارات الواجب مراعاتها ثم حدودها والعلاقة فيما بينها بالإضافة إلى تحليل القوائم المالية.

المطلب الأول: مستخدموا القوائم المالية والإعتبارات والقيود الواجب مراعاتها

عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة أن تراعي توفير معلومات مناسبة بما يتوافق ومتطلبات مستخدميها مع الأخذ في الحسبان الإعتبارات والقيود التي تحكمها.

أولا: مستخدموا القوائم المالية

هناك مجموعات مختلفة تهتم بقراءة القوائم المالية، حيث أن لكل مجموعة مصالحها الخاصة وقد تركز على بيانات معينة تعنيها أكثر من غيرها في هذه القوائم المالية ومن أهم هذه المجموعات ما يلي:[1]

1- المستثمرون والدائنون والبنوك: إن المستثمرون سواء كانوا من حملة الأسهم أو من حملة السندات يهتمون بدراسة هيكل رأس مال المشروع الكلي الذي يشمل بالإضافة إلى رأس المال الأسهم والفائض والأرباح المحتجزة، الإلتزامات طويلة الأجل، فمركز المستثمرين سوف يكون أحسن عادة كلما كانت نسبة رأس المال المقترض إلى رأس المال المملوك نسبة أقل فانخفاض هذه النسبة بالنسبة لهم معناه أنه لا يوجد ضغط شديد على المنشأة عند سداد التزاماتهم طويلة الأجل واهتمام حملة السندات بمقدرة المنشأة عند سدادها على الوفاء، سداد قرض السندات خلال فترة القرض يجعلهم يولون اهتماما خاصا لمقدرة المنشأة الربحية، أما بالنسبة للبنوك والدائنون وبصفة عامة الذين يمولون المنشأة بقروض قصيرة الأجل لأعمال المنشأة.

2- الإدارة: إن القوائم المالية بالإضافة إلى التقارير المالية والإحصاءات الداخلية عن التشغيل تمد الإدارة بالأساس الذي تعتمد عليه للحكم على قوة وضعف المركز المالي والإنتاجي للمنشأة، فالقوائم المالية وتقارير التشغيل لها أهمية كبيرة لهؤلاء القائمين بتوجيه أعمال المشروع ورسم سياسة طبقا

[1] عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، 1986، ص-ص 73-75.

لأهداف محددة مقدمة والرقابة على أعماله ويمكن للإدارة أن تستخدم القوائم المالية للعديد من الأغراض.

3- الموظفين والعمال: في الغالب فإن الموظفين والعمال لا يعلمون الكثير عن أحوال شركتهم المالية إذ يتركز اهتمامهم عادة على مقدار اطمئنانهم على وظائفهم، فمادامت الوظيفة مضمونة ومادام أن الأجر يصرف بانتظام فإن الموظف أو العامل بمفرده لا يهتم كثيرا بقراءة هذه القوائم وبالطبع فإن الرغبة في الاطمئنان على الوظيفة قد تمتد لتجعل الموظف أو العامل يهتم بجمع معلومات عن المستقبل في المنشأة التي يعمل فيها، وأي حقائق يمكن أن تعلنها الإدارة عن هذا المستقبل سوف تكون محل ترحيب من العمال والموظفين، وبالتالي فإن الموظف يهتم بالإطمئنان على استمراره في الوظيفة وعلى حصوله لأجر عادل من هذه الوظيفة.

4- الجهات الحكومية: من أمثلة الجهات الحكومية التي قد تهتم بالحصول على معلومات مالية عن المشروع "مصلحة الضرائب، إدارة التعبئة العامة والإحصاء، وزارة الإقتصاد، التجارة الخارجية، وزارة العمل، مصلحة التأمين". إن المسؤولية الملقاة على كل جهة من هذه الجهات وطبيعة المعلومات التي ترغب في الحصول عليها عن أحوال المشروع المالية والإنتاجية قد تختلف من وقت للآخر بحسب ظروف الوقت الذي تعمل فيه هذه الهيئات.[1]

ثانيا: الإعتبارات الواجب مراعاتها في القوائم المالية

هناك مجموعة من الإعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية من أهمها ما يلي:[2]

- الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية تنسجم مع ما تفرضه معايير المحاسبة الدولية وتطبق كل معيار ينطبق عليها.

- الإفصاح عن أية مخالفة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وعرض الأثر المالي لذلك.

- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بما ينسجم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

- يجب عرض كل بند مادي بشكل منفصل في القوائم المالية وتجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة.

[1] عمر السيد حسنين، المرجع السابق، ص ص 76، 77.
[2] حسين القاضي، مرجع سابق، ص 275.

- تحديد كل مكونات القوائم المالية بشكل واضح وعرض المعلومات التالية بشكل واضح وصحيح:

- إسم المنشأة صاحبة القوائم.
- توضيح عائد القوائم المالية للمنشأة الفردية أو المجموعة من المنشأة.
- تاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها.
- العملة المستخدمة في القائمة.

ثالثا: القيود المتعلقة بالقوائم المالية

تعتبر القيود المتعلقة بالقوائم المالية أو المحددات من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار لإعداد هذه القوائم فيما يلي عرض مختصر لهذه القيود:[1]

1- التوقيت المناسب: يرتبط هذا القيد بخاصيتي الملائمة والموثوقية حيث يفترض بالمعلومات أن تصل متخذي القرارات في الوقت الذي تؤثر فيه مثل هذه المعلومات على القرارات المتخذة ذات العلاقة بها دونما تأخير، وبذات الوقت فلا يجب أن تفقد موثوقيتها، أي لا يؤثر الإستغلال بالحصول على المعلومات المالية على تمثيلها الصادق وحياديتها ودقتها.

2- الموازنة بين التكلفة والعائد: حيث يتعلق هذا القيد بوجوب زيادة المنافع المتوقعة للمعلومات على التكاليف المتوقعة للحصول عليها، أي يجب أن تكون المعلومات مجدية إقتصاديا ومادام أن الحديث عن عقلانية ومنطقية بعيدا عن المغالاة لكل من المنافع والتكاليف المتوقعة.

3- الموازنة بين الصفات النوعية: يجب أن ينظر إلى الصفات النوعية للمعلومات المالية نظرة شمولية أي لا يتم تفصيل صفة على أخرى حيث يمكن أن يؤدي هذا التفصيل إلى تأثير سلبي على المعلومات التي يجب عرضها.

4- العرض العادل: يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار العمليات المالية.

[1] خالد الجعارات، معايير التقارير المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر، الشارقة، 2008، ص12.

المطلب الثاني: حدود القوائم المالية والعلاقة فيما بينها وفترة إصدارها

تعد الحدود التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية وعرضها أساس العلاقة التي تربط فيما بينها ولهذا لابد من معرفتها بالإضافة إلى معرفتها بالإضافة إلى معرفة فترة إصدارها.

أولا: حدود القوائم المالية

بما أن القوائم المالية تستخدم لاتخاذ القرارات فعلى المستفيدين أن يعرفوا النقص والحدود اللازمة لهذه القوائم المالية، تعكس مسيرة الماضي أما القرارات فهي للمستقبل ومن أهم هذه الحدود ما يلي:[1]

- إستخدام التقديرات: حيث أن تراكم الأخطاء أو التحيز في التقدير قد يسبب تشويهها أو تحريفا هاما في القوائم المالية مثل: أخطاء تخصيص الديون المشكوك فيها.

- إستخدام طرق محاسبية بديلة: فالاختلافات في تطبيق الطرق المحاسبية مثل: طرق تقويم المخزون وطرق الإستهلاك المتعددة والتي تعتبر جميعها مقبولة قبولا عاما ولكنها قد تسبب اختلافات كبيرة في تحديد الدخل وتقسيم الأصول.

- إستخدام إجراءات مختلفة لتقييم الأصول في المنشأة الواحدة: حيث تظهر النقدية وحسابات المدينين وأوراق القبض وفق القيمة الجارية تقريبا، بينما تظهر الأصول الثابتة بثمن التكلفة التاريخية المحققة من قبل عدة دورات محاسبية.

- غياب بعض الأصول والخصوم بشكل كامل: فبعض الأصول قد لا تظهر في الميزانية مثل: قيمة اكتشاف آبار البترول والغاز والمناجم وقيمة شهرة المحل المنتجة ذاتيا أما الخصوم التي لا تظهر في الميزانية فهي مثلا: غرامات العقود التي قد تصبح واجبة التنفيذ والخصوم المحتملة مثل: الضمانات البنكية ويعود السبب الرئيسي لغياب الأصول والخصوم السابقة هو صعوبة التقدير واختلافه من محاسب لآخر بحيث يصبح التقدير ذاتيا والمحاسبون لا يبينون في حساباتهم إلا الأرقام المحددة موضوعيا.

- تغيرات الأسعار: ومن آثار تغيرات الأسعار على القوائم المالية ما يلي:

- التكلفة التاريخية أصغر من التكلفة الإستبدالية والجارية.
- عدم ثبات الوحدة النقدية وهو فرض أساسي في منهج التكلفة التاريخية.

[1] يوسف محمد جربوع، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، مصر، 2002، ص 93.

- وجود أرباح وخسائر حيازة لا يتم التقرير عنها.
- لا تظهر مكاسب وخسائر القوة الشرائية للأصول والخصوم النقدية.

- قياس الربح غير صحيح لعدم موضوعية القياس في مقابلة المصروفات مع الإيرادات.

- غياب المعلومات النوعية أو بالحقائق غير القابلة للقياس الكمي مثل: قيمة الهيكل التنظيمي للمنشأة، قدرة الإدارة على تحقيق الأرباح وغياب الأحداث غير المالية عن القوائم المالية والتي تؤثر تأثيرا كبيرا على شكل القرار وحجمه.[1]

ثانيا: العلاقة بين القوائم المالية

تبين دراسة القوائم المالية الأساسية الأربع العناصر التي تتكون منها كل قائمة ومن خلال هذه الدراسة يتضح أن هناك بعض المعلومات تتدفق من قائمة إلى أخرى وذلك على النحو التالي:[2]

1- صافي الدخل الذي يمثل النتيجة النهائية في قائمة الدخل سوف يظهر كأحد بنود قائمة حقوق الملكية.

2- رصيد رأس المال آخر المدة الذي يمثل النتيجة النهائية لقائمة حقوق الملكية سوف يظهر كأحد بنود الميزانية.

3- رصيد النقدية آخر المدة يمثل النتيجة النهائية لقائمة التدفقات سوف يظهر ضمن أصول الميزانية.

4- الإيضاحات: تتوفر الإيضاحات (الهوامش) معلومات إضافية عن الوضع المالي للمنشأة وذلك لأنه لا يمكن أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة، ويوجد ثلاث أنواع أساسية من الإيضاحات:

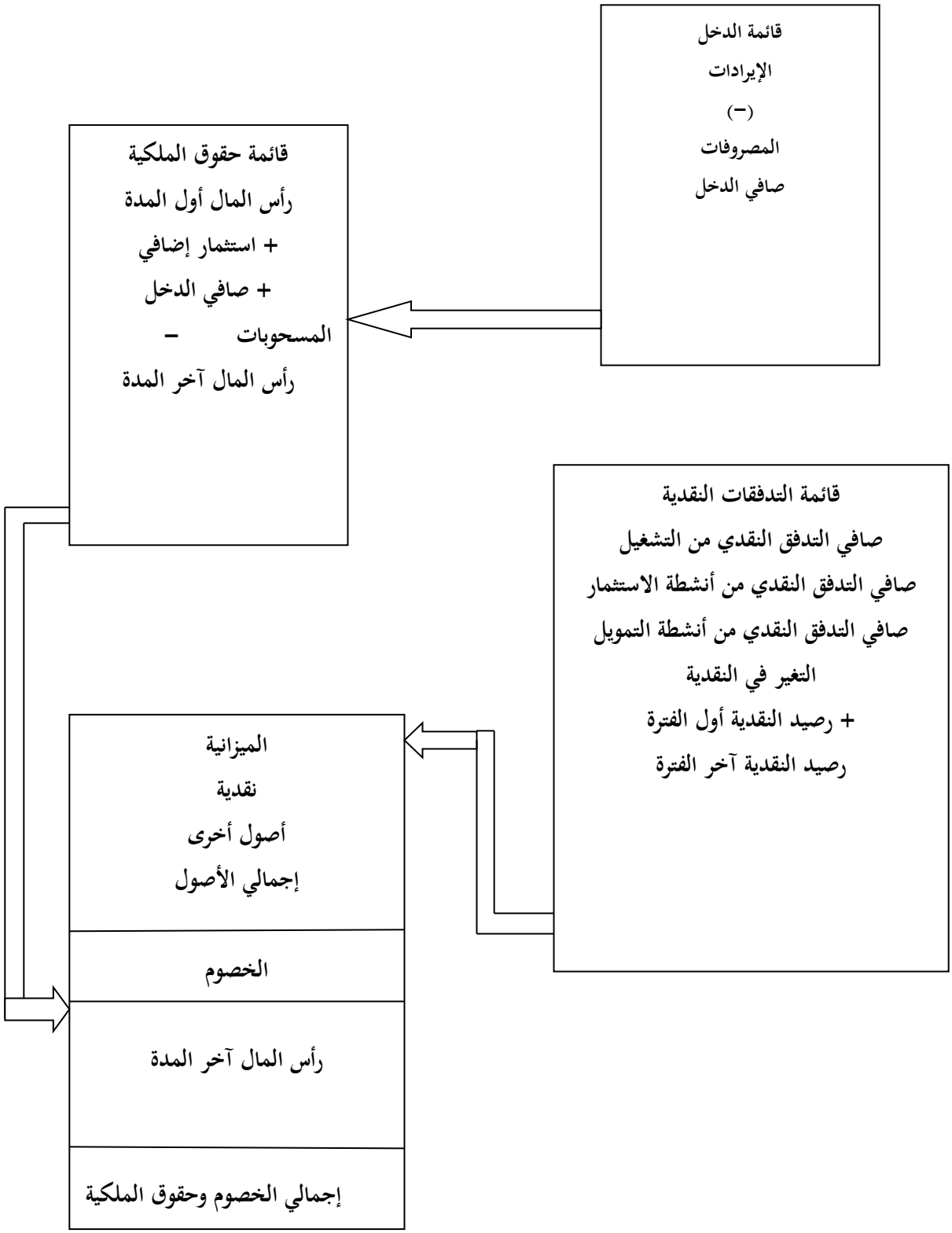
أ- يقدم النوع الأول من الإيضاحات السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القائم المالية للمنشأة مثل: الإعتراف بالإيراد وتقييم المخزون.

ب- يقدم النوع الثاني أي معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير آخر بنود القوائم المالية، فهنالك بعض البنود التي قد يحتاج تفهمها إلى وصف مطول نسبيا لإنتاج إبرازه في صلب القوائم المالية نفسها.

جـ- يقدم النوع الثالث إفصاحات مالية إضافية عن البنود التي لم يتم التقرير عنها في القوائم المالية.

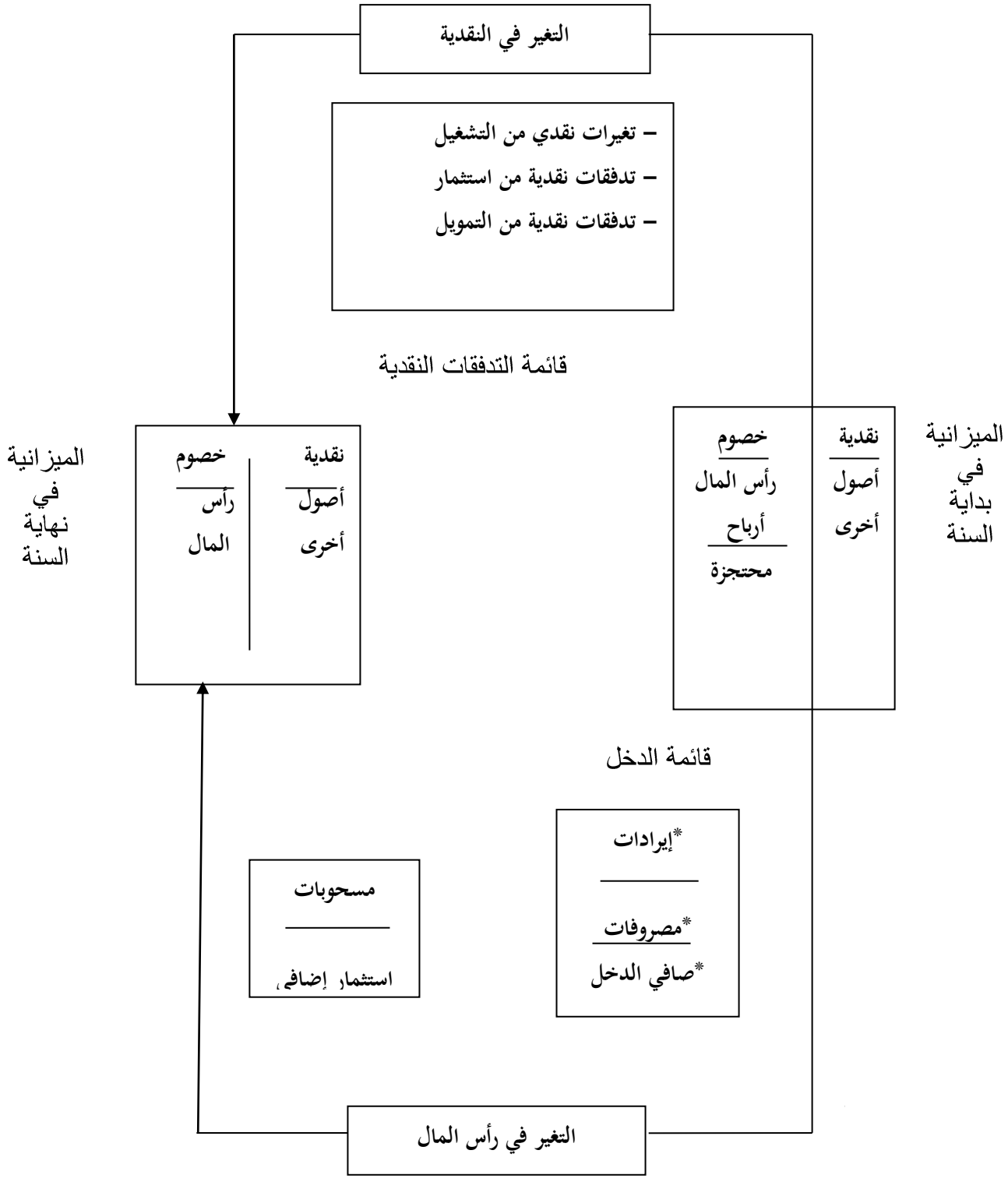
[1] يوسف محمود جربوع، المرجع السابق، ص 93.
[2] طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة الدولية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص 33، 34.

شكل رقم (1: 2): شكل يبين العلاقة بين القوائم المالية



المصدر: طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة الدولية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 35.

شكل رقم (1: 3): شكل يبين العلاقة بين القوائم المالية الأساسية



المصدر: طارق عبد العال، مبادئ المحاسبة الدولية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص37.

ثالثا: فترة إصدار القوائم المالية

1- يجب إصدار القوائم المالية مرة في السنة على الأقل أو خلال الفترات الدورية محددة بقانون أو بقرارات من الجهة الإدارية مختصة ويتعين على المنشأة التي تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عن ما يلي بالإضافة إلى الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية:

* السبب الذي من أجله تغطى القوائم المالية فترة أطول أو أقل من سنة.

* حقيقة أن مبالغ المقارنة في قوائم الدخل والتغيرات بحقوق الملكية والتدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها غير قابلة للمقارنة.

2- قد يطلب من المنشأة تغيير تاريخ الميزانية أو قد تقرر المنشأة في بعض الظروف الإنشائية ذلك مثل أيلولة ملكية تلك المنشاة إلى منشاة أخرى لها تاريخ مختلف للميزانية الخاصة بها في هذه الحالة يجب أن يكون مستخدمي القوائم المالية على دراية بأن المبالغ الموضحة والتي تمثل الفترة الحالية وكذلك أرقام المقارنة تعد غير متماثلة (لا تخضع للمقارنة) وأنه قد تم الإفصاح عن السبب وراء تغيير تاريخ الميزانية.

3- في الحالات العادية تعد القوائم المالية عن سنة مالية إلا أنه يجوز إطالة السنة المالية الأولى للمنشأة إلى ما يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التي تم فيها التأسيس وفي حالة بداية السنة المالية أو نهايتها يجب أن تقوم المنشأة بإصدار قوائم مالية عن المدة من تاريخ إنتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى تاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل. [1]

المطلب الثالث: تحليل القوائم المالية

حتى تستطيع المنشأة معرفة أداءها المالي لا بد من التطرق إلى تحليل القوائم المالية ومعرفة مؤشراتها لمساعدتها على اكتشاف نقاط القوة والضعف.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص333.

أولا: تعريف تحليل القوائم المالية

تعددت تعار يفه وسنتطرق إلى أبرزها:

تعريف 1: يعتبر تحليل القوائم المالية عملية تفسير للقوائم المنشورة وفهمها بهدف تقييم وتشخيص أداء المنشأة في ضوء الفهم الكامل لأسس القياس والإعتراف المحاسبي.[1]

ثانيا: أساليب التحليل المالي

نذكر من هذه الأساليب في النقاط التالية:[2]

1- التحليل المقارن للقوائم المالية: إن أكثر أنواع التحليل المقارن شيوعا " التحليل الرأسي العمودي" والتحليل الأفقي وفيما يلي توضيح لهما:

أ- التحليل الرأسي: يتم التحليل الرأسي بنسبة كل بند من بنود القائمة المالية إلى إجمالي الأصول في قائمة المركز المالي وأن يتم نسبة كل بند من بنود الخصوم إلى إجمالي الخصوم وقد يتم إجراء التحليل الرأسي بصورة مجزأة كأن يتم نسبة كل بند من بنود الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول المتداولة وكل بند من بنود الأصول الثابتة إلى إجمالي الأصول الثابتة وهكذا، ويفيد هذا التحليل في معرفة الأهمية النسبية لكل بند من هذه البنود.

ب- التحليل الأفقي(الاتجاهات): يتم التحليل الأفقي بأخذ أكثر من قائمة مالية سواء كانت قائمة مركز مالي أم قائمة دخل أم توزيع الأرباح ثم يتم مقارنة كل بند من البنود من فترة محاسبية لأخرى بهدف استخراج التغيرات وهذه التغيرات يمكن أخذها بالأرقام المطلقة أو بالنسب المئوية حيث يمكن مقارنة هذه النسب من سنة إلى أخرى لمعرفة اتجاهات التغيرات وتعزيز الإيجابيات منها ومعالجة السلبيات، وإذا تم أخذ أكثر من قائمتين فإنه يفضل في هذه الحالة أخذ القائمة الأقدم زمنيا كرقم أساس ومقارنة بقية القوائم بها حتى يمكن أخذ صورة صادقة أو واضحة عن التغيرات من سنة لأخرى.

ويفيد هذا التحليل في دراسة نمو أو تقهقر بعض البنود ليسهل معالجة أسباب تقهقرها وتعزيز أسباب نمو الأخرى.

[1] مؤيد راضي، غسان فلاح، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 71.
[2] عبد الناصر إبراهيم وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الثالثة، الجزء الثاني، دار المسيرة، الأردن، 2005، ص-ص 313 – 318.

2-التحليل بالنسب المالية: يمكن إيجاز هذه النسب ما يلي:[1]

أ- نسب السيولة: تهتم الشركة بالسيولة بهدف أداء إلتزاماتها قصيرة الأجل عند حلول مواعيد إستحقاقها لأن التوقف عن أداء هذه الإلتزامات يعني عسر الشركة ماليا ويؤدي إلى الإضرار بمصلحة المساهمين وتستخدم نسب السيولة لقياس مقدرة المشروع على الوفاء بإلتزاماته في مواعيد إستحقاقها وأهم نسب السيولة هي: نسب التداول، نسبة السيولة السريعة، صافي رأس المال العامل، القدرة على خدمة الديون.

ب- نسب النشاط: تقيس مدى قدرة المؤسسة على توليد مبيعات من خلال أصوله وتسمى أحيانا هذه النسب بمعدلات الدوران وتقاس بعدد المرات، وتعتبر معدلات الدوران قياسا لسرعة تحرك الأصول وتحولها إلى مبيعات ثم نقدية كما تعتبر معيارا للحكم على كفاءة سياسة البيع في المشروع وإدارته وأهم نسب النشاط هي: معدل دوران المخزون السلعي، معدل دوران الذمم المدينة وأوراق القبض، فترة السداد، فترة التحصيل، معدل دوران الأصول، معدل دوران الذمم الدائنة وأوراق الدفع.

جـ- نسبة الربحية: يهتم أصحاب المشروع بالتعرف على المشروع بالتعرف على العائد المتوقع على أموالهم المستثمرة في المشروع لذلك يجب على المحلل قياس العائد وعدم الإكتفاء بذلك إذ يجب عليه أيضا مقارنة هذا العائد بمعدل العائد الذي يتوقعه المستثمر، والربحية هدف أساسي لغالبية المشاريع، مما يستوجب على المدير المالي الإجتهاد في إستثمار الأموال بما يحقق أكبر عائد وبأقل المخاطر ويمكن قياس الربحية من خلال مجموعة من النسب: القوى الإيرادية، معدل العائد على الإستثمار، العائد على حقوق الأسهم العادية، هامش الربح، معدل التوزيع النقدي للأرباح.

د- نسب الرفع المالي: الرفع المالي هو عبارة عن بيان مدى أو نسبة استخدام التمويل بالأموال المقترضة لجزء من الأصول، ويترتب على هذا النوع من التمويل أعباء مالية كالفوائد لا بد من سدادها في مواعيد استحقاقها قبل دفع أي أرباح موزعة للملاك، والعجز عن دفع هذه الأعباء يلحق الضرر بالسمعة الإئتمانية للمشروع لذلك تحرص إدارة المشروع وملاكه دائما على معرفة درجة التمويل بالديون والمخاطر المترتبة على ذلك.

ولعل أكثر نسب الرفع المالي شيوعا: نسبة الرافعة المالية ونسبة الديون إلى حقوق الملكية.

هـ- نسب الإستثمار والسوق المالي: وهي النسب التي تقيس خصائص الأسهم العادية ويهتم عادة بهذه النسب المدير المالي إذ أنه يبحث عن تنمية ثروة أصحاب المشروع لاسيما منهم حملة الأسهم العادية

[1] عبد الناصر إبراهيم وآخرون، المرجع السابق، ص – ص 319 – 324.

وذلك من خلال زيادة القيمة السوقية للأسهم قدر الإمكان ومن أهم النسب ما يلي: القيمة الدفترية للسهم العادي، نصيب السهم العادي من الأرباح المحققة، نصيب السهم العادي من الأرباح الموزعة، ريع السهم، نسبة سعر السهم السوقي إلى ربحه، العائد لفترة الاقتناء.

ثالثا: محددات التحليل المالي للقوائم المالية

يقدم تحليل القوائم المالية معلومات كثيرة عن الظروف المالية والتشغيلية للشركة ومع ذلك فإن هذا التحليل عليه بعض القيود والمحددات التي يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار:[1]

1- استخراج البيانات المقارنة: كثير من الشركات الكبيرة تقوم بتشغيل عدة أقسام في صناعات متعددة وفي هذه الحالة فإنه من الصعب إستخدام متوسطات الصناعة لأغراض المقارنة وهذا يجعل من تحليل القوائم المالية أداة مفيدة للشركات الصغيرة فقط دون الشركات الكبيرة وبالإضافة لذلك فإن تحقيق معدلات قريبة من المتوسط ليس بالضرورة يعني موقف مالي أو تشغيلي جيد ولذلك فإنه من المفضل المقارنة مع الشركات القائدة في الصناعة كهدف للأداء العالي.

2- بيانات مقارنة مضللة: يؤدي التضخم إلى عدم ملائمة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية وخاصة أرقام مثل المخزون والإهتلاك وبالتالي الربح المحقق ولذلك فإن مقارنة المعدلات للشركة خلال السنوات المختلفة وللشركات المختلفة يجب أن يتم مع الحذر.

3- تفسير النتائج: من الصعب تعميم القول إن معدل معين جيد أو سيء فمثلا معدل سيولة سريعة عالي قد يظهر مركز سيولة قوي أو قد يظهر نقدية سائلة كبيرة والذي يعتبر سيئا لأن النقدية أصل غير منتج، وكذلك فإن معدل دوران الأصول العالي قد يظهر أن الشركة تستخدم أصولها بكفاية أو قد ينطوي على أصول كافية لعملياتها، كذلك فإن بعض الشركات يكون لها بعض المعدلات التي تبدو جيدة ومعدلات أخرى تبدو سيئة مما يجعل من الصعب الحكم على أن الشركة ذات مركز قوي أم ضعيف.

4- الإختلاف في المعالجة المحاسبية: هناك طرق محاسبية متعددة والتي تستخدمها الشركات وتؤدي إلى التأثير سلبيا على تحليل القوائم المالية فهناك مثلا طرق تقويم المخزون السلعي:

* طريقة الوارد أولا الصادر أولا * الوارد أخيرا وارد أول * متوسط التكلفة.

[1] كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص228، 229.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية

تعد الشركات أربعة قوائم رئيسية من خلال المعلومات المالية المقدمة لتلك الفترة بحيث تسعى جميع الإدارات إلى تبيان مصادر الأموال وأوجه استخدامها وجوانب الضعف والقوة بالإضافة إلى إبراز أهم أسس وقواعد عرض هذه القوائم ومبادئ كل منها على حدى وهذا ما تم تجسيده في هذا المبحث المتمثل في: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في الأموال الخاصة والملاحق.

المطلب الأول: قائمة المركز المالي

إن هدف المنشأة هو معرفة مركزها المالي وذلك من خلال إعداد مجموعة من القوائم وأهمها قائمة المركز المالي.

أولا: قائمة المركز المالي

تعريف 1: الميزانية وفق النظام المالي المحاسبي تصف عناصر الأصول وعناصر الخصوم.[1]

تعريف 2: تعرف على أنها ليست حسابا بل أنها كشف أو تقرير يعكس الوضع المالي للوحدة الإقتصادية في لحظة زمنية معينة غالبا ما تكون نهاية السنة المالية ليصور موقف المركز المالي ولبيان أرصدتها من حقوق الشركة متمثلا في إستخدامات الأموال في مختلف بنود الأصول وما عليها من خصوم متمثلة بالإلتزامات الداخلية المعبر عنها بحقوق الملكية.[2]

2- خصائص قائمة المركز المالي

من أهم خصائصها الآتي ذكره:[3]

أ- تأخذ الميزانية شكل بيان أو كشف على جرد أرصدة كل الحسابات التي مازالت مفتوحة بالدفاتر بعد إعداد الحسابات الختامية.

ب- إن الكشف يحتوي على ما يملكه المشروع والالتزامات القائمة عليه في تاريخ معين وأرصدة هذه الحسابات قد تزيد أو تنقص بعد وقبل هذا التاريخ.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 23.

[2] كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2001، ص 522.

[3] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 59.

ج- إن محتويات هذا الكشف أو البيان معروضة بطريقة منهجية معينة حيث يتم تصنيف البيانات بالكشف إلى مجموعات متجانسة تسهل عملية قراءة القائمة المالية.

د- عادة ما يطلق على مجوعة ممتلكات المشروع اسم الأصول وعلى مجموعة الإلتزامات اسم الخصوم.[1]

3- أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم قائمة المركز المالي:

أ- يتم تقويم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها لإستخدامها في الإنتاج (وليس بقصد بيعها) على أساس التكلفة التاريخية.

ب- يتم تقويم الأصول المتداولة على أساس القيمة التي ينتظر تحقيقها من البيع، ومن أجل هذا يتم تقويم البضاعة على أساس سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.

ج- يتم تقويم الذمم مع الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر الذي يقضي بأخذ الأرباح المحققة في الإعتبار دون الأرباح الغير محققة، وأخذ الخسائر المحتملة في الإعتبار، ومن أجل أن يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها.[2]

4- عناصر الميزانية وتبويبها:

لكي تحقق الميزانية وظيفتها الرئيسية في إعطاء صورة صادقة للمركز المالي للمنشأة يجب أن ترتب عناصرها ترتيبا يساعد على تحقيق هذا الغرض، ولهذا يراعي في ترتيب كل من الأصول والخصوم بالميزانية تبويبها في مجموعات مناسبة.[3]

أ- تبويب الأصول:

* **الأصول الثابتة:** وهي الأصول التي تحصل عليها المنشأة بقصد الإحتفاظ بها في العمل والإنتاج وليس بقصد بيعها.

* **الأصول المتداولة:** وهي الأصول التي تحصل عليها المنشأة بقصد بيعها أو استبدالها وليس بقصد الإحتفاظ بها، ومثال ذلك بضاعة آخر المدة والذمم والنقدية بالصندوق والبنك.

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص59.

[2] خيرت ضيف، في أصول المحاسبة، بدون طبعة، دار النهضة العربية، بيروت،1981، ص509.

[3] خيرت ضيف، نفس المرجع، ص ص 509، 510.

ويمكن تقسيم الأصول المتداولة إلى قسمين رئيسيين:

- أصول متداولة غير حاضرة وهي الأصول التي يحتاج تحويلها إلى نقود بعض الوقت، ومثال ذلك البضاعة والذمم وأوراق القبض.
- أصل متداولة حاضرة: وهي الأصول التي تمثل النقدية أو الأموال المودعة بالحساب الجاري بالبنك.

* **الأصول الوهمية أو الأرصدة المدينة الأخرى:** وهي الأرصدة المدينة التي تتمثل في المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة، ويفضل البعض أن يطلق عليها اسم "أرصدة مدينة أخرى ".

ب- تبويب الخصوم:

وتقسم الخصوم من حيث مدى سهولة الوفاء بها إلى القسمين الرئيسيين التاليين:

* **الخصوم الثابتة:** وهي الخصوم التي يكون لها صفة الاستمرار أو الدوام فترة طويلة من الزمن كما هو الحال بالنسبة لرأس المال والقروض طويلة الأجل والسندات.

* **خصوم متداولة:** وهي الخصوم التي تكون لها طبيعة مؤقتة كالدائنين وأوراق الدفع.[1]

5- أسس تبويب قائمة المركز المالي:

جرت العادة على تبويب قائمة المركز المالي وفق ثلاث أسس وهي:[2]

أ- حسب صعوبة تحويلها إلى سيولة إلى سيولة نقدية: حيث يتم البدء في جانب الأصول بالأصول الثابتة غير الملموسة كالشهرة وبراءة الاختراع ثم الأصول الثابتة الملموسة كالأراضي فالمباني فالآلات ثم الأصول المتداولة كالبضاعة فالمدينين فالأوراق التجارية فالمالية وأخيرا فالأرصدة المدينة الأخرى أما في جانب الخصوم فتظهر حقوق الملكية في البداية يليها خصوم طويلة الأجل ثم الإلتزامات قصيرة الأجل ثم الأرصدة الدائنة الأخرى.

ب- حسب سهولة تحويلها إلى سيولة نقدية: يتم البدء في جانب الأصول بالأصول المتداولة كالنقدية في الصندوق ثم البنك وهكذا، يليها الأصول الثابتة الملموسة فالأصول الثابتة غير الملموسة وأخيرا

[1] خيرت ضيف، المرجع السابق، ص 511.

[2] وليد صيام زكريا وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، دار المسيرة، الأردن، 1996، ص ص 263، 264.

الأرصدة المدينة الأخرى، أما في جانب الخصوم وحقوق الملكية فيتم البدء بالخصوم قصيرة الأجل ثم الخصوم طويلة الأجل ثم حقوق الملكية وأخيرا تظهر الأرصدة الدائنة الأخرى.

جـ- على شكل تقرير: يميل الإتجاه الحديث في المحاسبة إلى عرض قائمة المركز المالي في صورة تقرير وهناك اجتهادات في هذا المجال حيث يرى بعضهم: البدء بالأصول المتداولة فالأصول الثابتة ثم المطلوبات المتداولة فالمطلوبات طويلة الأجل وأخيرا حقوق الملكية، في حين يرى بعضهم الآخر أن تظهر الأصول المتداولة أو لا مطروح منها الخصوم المتداولة بذلك نتوصل إلى رأس المال العامل، يضاف إلى ذلك الأصول الثابتة (الملموسة وغير الملموسة) حيث يمثل المجموع رصيد الأموال المستثمرة في المشروع ويقابلها بالتالي القيمة الدفترية للمشروع المتمثلة في مصادر رأس المال الداخلية والخارجية.

وينبغي ترتيب جانب الخصوم حسب سهولة الوفاء بالالتزامات ولذلك يتم البدء بالخصوم المتداولة ثم الخصوم الثابتة يليها الأرصدة الدائنة الأخرى وأخيرا تظهر حقوق الملكية.

جدول (1:1): جانب الأصول

السنة المالية المقفلة في .../.../...

الأصل	ملاحظة	إجماليN	إهتلاك رصيدN	صافيN	صافي1-N
أصول غير جارية فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراض مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري امتيازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن الدائنون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس2009، ص28.

جدول(2:1): جانب الخصوم

السنة المالية المقفلة في .../.../...

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس أموال خاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة(1) فارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة الصافية / (نتيجة الصافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع(1)			
الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع لخصوم غير الجارية(2)			
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
المجموع العام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس2009، ص 29.

المطلب الثاني: قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية

تظهر أهمية قائمة الدخل والتدفق النقدي في معرفة مدى نجاح إدارة المنشأة وفشلها في القدرة على تحقيق موارد تزيد أو تنقص من ربحية المشروع.

أولا: قائمة الدخل

تعريف 1: تبين قائمة الدخل نتيجة أعمال أداء المنشأة أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية فهي تفسر بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين (ميزانية أول المدة وآخر المدة) وينبغي تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم استحقاق للأرباح.[1]

تعريف 2: قائمة الدخل وفق النظام المالي المحاسبي هو جدول حساب النتائج ويعرف بأنه بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية. [2]

2- أهداف قائمة الدخل:

تهدف قائمة الدخل إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من المعرفة الكافية للوحدة الإقتصادية، وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد والمصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.

كما توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الإستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج ومكوناتها والأحداث والعمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة وتبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع والخدمات المطلوبة والتي تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحكومة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والإقتصادية.

3- عناصر قائمة الدخل:

تتكون هذه القائمة من العناصر التالية: [3]

أ- الدخل: يتضمن تعريف الدخل كلا من الإيرادات والمكاسب، ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الإمتياز والأتاوى والإيجار.

[1] نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص34.
[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 24.
[3] يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2002، ص 113.

ب- المصروفات: يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، وتشمل على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور، الإستهلاكات وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة ونضوب الأصول مثل النقد وما يعادل النقد والمخزون، والممتلكات، والمنشآت والمعدات.

4- أشكال عرض قائمة الدخل:

يوجد شكلان لعرض نتيجة أعمال الدورة:[1]

أ- عرض قائمة الدخل وفق الشكل التقليدي: يتم ذلك بمسك حساب الأستاذ وفق حرف (T) يعرض المصروفات في الجانب المدين والإيرادات في الجانب الدائن، ينطلق هذا الأسلوب التقليدي لتحديد دخل الدورة من تخصيص حسابات أستاذ ختامية مستقلة لوظائف المشروع المختلفة، ففي المنشآت يخصص حساب المتاجرة لتقديم نتيجة المشتريات والمبيعات أو نتيجة التسويق بشكل عام، ويعطي هذا الحساب الختامي مجمل الربح أو مجمل الخسارة الذي يمثل نتيجة مرحلية ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر أما حساب الأرباح والخسائر فهو مخصص لتقديم الوظيفة الإدارية والمالية أي لتقييم الإدارة العليا للمشروع فنتيجة كامل أعمالها وتخطيطها وتنسيقها لوظائف المختلفة تلخص في رقم صافي الربح أو الخسارة.

ب- عرض قائمة الدخل في شكل تقرير مالي: تختلف الطرق العلمية في إعداد قائمة الدخل في شكل تقرير مالي شركة لأخرى فالبعض يتبع طريقة إعداد قائمة الدخل المختصرة (ذات المرحلة الواحدة) بينا يرى البعض الأخر إعداد قائمة الدخل التفصيلية (ذات المراحل المتعددة) وقد نجد في بعض الأحيان أن بنود الإيرادات والمصروفات على درجة من الكثرة بحيث يصعب إظهار كل البنود وعندئذ تعد قائمة الدخل المختصرة مع جداول تفصيلية بحيث تشتمل القائمة على مجاميع بعض البنود مع ذكرها تفصيليا في جداول خاصة ولكن مهما كانت الطريقة المتبعة.

[1] محمود أحمد إبراهيم، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 1998، ص ص14، 15.

جدول (3:1): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى **2-استهلاك السنة المالية** **3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)** أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة **4-الفائض الإجمالي من الاستغلال** المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5-النتيجة العملياتية			
المنتجات المالية			
الأعباء المالية			
6-النتيجة المالية			
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة(تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية-المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)			
9-النتيجة غير العادية			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			

11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
ومنه حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع(1)			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص30.

جدول(4:1): حساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات **هامش الربح الإجمالي** منتجات أخرى عملياتية تكاليف تجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية **النتيجة العملياتية** تقييم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية(التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتوجات غير العادية **النتيجة الصافية للسنة المالية** حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص30.

ثانيا: قائمة التدفقات النقدية

1- تعريف قائمة التدفقات النقدية:

قائمة التدفقات النقدية وفق النظام المالي المحاسبي هو جدول سيولة الخزينة وهو عبارة عن جدول يقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشأها (مصدرها).[1]

تتمثل هذه المتحصلات والمدفوعات النقدية فيما يلي:[2]

- **المتحصلات النقدية:**

* النقدية المحصلة من العملاء.

* توزيعات الأسهم والفوائد المحصلة.

* أية إيرادات أخرى نتيجة التشغيل إن وجدت.

- **المدفوعات النقدية:**

* النقدية المدفوعة للعاملين وللموردين (للمخزون المياه والكهرباء...).

* الفوائد المدفوعة.

* ضرائب الدخل المدفوعة.

* أية مدفوعات أخرى نتيجة التشغيل إن وجدت.

2- غرض إستخدام قائمة التدفقات النقدية:

الغرض من قائمة التدفقات النقدية هو إلقاء الضوء على الأنشطة الرئيسية التي أنتجت نقدية أو التي إستخدمت النقدية خلال الفترة، وبيان الآثار الناتجة على رصيد النقدية الكلي، وتعتبر هذه القائمة أداة تحليلية قوية تستخدمها الإدارة والمستثمرون والمقرضون على النحو التالي:

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 26.
[2] ري إتش جاريسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، بدون طبعة، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 890.

- تحديد كمية النقدية الناتجة عن التشغيل خلال الفترة وتسوية هذه القيمة مع صافي الدخل.

- تقييم قدرة المنظمة على مواجهة إلتزاماتها عند إستحقاقها وتقييم قدرتها على دفع توزيعات الأسهم.

- تحديد قيمة الإستثمار في مصنع جديد أو معدات جديدة وغيرها من الأصول الغير متداولة خلال الفترة.

- تحديد نوعية ومدى تمويل المطلوب للتوسع في الأصول الطويلة الأجل أو لدعم التشغيل.

- تقييم قدرات المنظمة على توليد تدفقات نقدية موجبة في الفترات المقبلة.

وحتى يمكن أن تكون قائمة التدفق النقدي أداة مفيدة للإدارة يجب على المنظمات أن تستخدم تعريف عام للنقدية وأن تنظم هذه القائمة وفقا لطريقة ثابتة، والقسم التالي يقوم على دراسة الموضوعات المتعلقة بتنظيم قائمة التدفق النقدي.[1]

3- خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية:

أ- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: يمكن التوصل إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بطريقتين:[2]

* **الطريقة المباشرة:** في هذه الطريقة تفصح قائمة التدفقات النقدية بشكل مباشر عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية ولهذا تظهر البنود التالية ضمن القائمة:

- النقدية المحصلة من العملاء (عن المبيعات) وهي:

المبيعات + رصيد العملاء أول المدة - رصيد العملاء آخر المدة.

- النقدية المسددة للموردين وهي:

تكلفة البضاعة المباعة + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة

- النقدية المسددة للمصروفات مثل (الأجور وغيرها) وهي:

[1] ري إتش جاريسون ونورين إريك، مرجع سابق، ص 890.

[2] أحمد محمود العداسي، التحليل المالي للقوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2011، ص ص- 53 -56.

مصروفات الفترة بما فيها الإهتلاك + مصروفات مستحقة أول المدة – مصروفات مقدمة آخر المدة – مصروفات أول المدة – مصروفات مستحقة آخر المدة – الإستهلاكات.

- النقدية المسددة للفوائد والضرائب.

* **الطريقة الغير مباشرة:** في هذه الطريقة فإن البداية تكون بصافي الربح المستخرج على أساس الإستحقاق بحيث يتم تعديله للتوصل إلى الدخل على أساس نقدي أو صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وتشمل عملية التعديل التي تتم بهذه الطريقة إضافة أو خصم بنود المصروفات أو الإيرادات التي لا تعبر عن تدفق نقدي مثل استهلاك أو التي لا تتعلق بالأنشطة التشغيلية مثل أرباح بيع أو خسائر بيع الأصول الثابتة أو استثمارات مالية طويلة الأجل لأن التدفق الناتج يعتبر من النشاط الإستثماري.

ب- التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية: وهي تلك التدفقات الناتجة من النشاط الإستثماري وتشمل:

- شراء الأوراق المالية الخاصة بالشركات الأخرى:

التدفق النقدي = رصيد الإستثمارات المالية آخر المدة – رصيد الإستثمارات المالية آخر المدة

ويمثل الفرق التدفق النقدي الخارج

* الإقراض للغير يمثل التدفق النقدي الخارج من النشاط الإستثماري أما تحصيل أقساط الإقراض للغير فتمثل تدفق نقدي داخل من نشاط استثماري.

- الإقراض للغير يمثل تدفق نقدي خارج من النشاط الإستثماري أما تحصيل أقساط الإقراض للغير فتمثل تدفق نقدي داخل من نشاط المؤسسة.
- شراء وبيع الأصول الثابتة:

*شراء الأصول الثابتة وهو الفرق بين رصيد الأصول الثابتة آخر المدة ورصيد الأصول الثابتة أول المدة بعد استبعاد تكلفة الأصول المباعة ويمثل الفرق ثمن شراء الأصول الثابتة ويعتبر نقد خارج.

* بيع الأصول الثابتة والتدفق النقدي الناتج عن بيع الأصول الثابتة يتمثل فقط في ثمن بيع الأصول المباعة الذي يعتبر تدفق نقدي داخل.[1]

[1] أحمد محمد العداسي، المرجع السابق، ص ص 56، 57.

جـ* التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:

- إصدار أسهم رأس المال (زيادة رأس المال) أثناء الفترة ويمثل تدفق نقدي داخل.
- إصدار سندات أثناء الفترة ويمثل تدفق نقدي داخل.
- إصدار أوراق دفع طويلة الأجل ويمثل تدفق نقدي داخل.
- سداد توزيعات أرباح للملاك ويمثل تدفق نقدي خارج.

جدول(5:1): سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

البيان	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تأثيرات تغيرات سعر اصرف على السيولات أو شبه السيولات تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص35.

جدول(6:1): سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

البيان	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من اجل: -الإهتلاكات والأرصدة -تغير الضرائب المؤجلة -تغير المخزونات -تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى -تغير الموردين والديون الأخرى -نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط(أ) **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار**			
مسحوبات عن اقتناء التثبيتات تحصيلات التنازل عن التثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج(1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعملية الاستثمار(ب) **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل**			
الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي(المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعملية التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة(أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 36.

المطلب الثالث: قائمة التغير في الأموال الخاصة والملاحق

يتم إعداد قائمة التغير في الأموال الخاصة لمعرفة التغيرات الحاصلة في المنشأة بالإضافة إلى قائمة مهمة وهي الملاحق التي تقدم معلومات متممة لهذه القوائم.

أولا: قائمة التغير في الأموال الخاصة

1- تعريف قائمة التغير في الأموال الخاصة:

قائمة التغير في الأموال الخاصة: وفق النظام المالي المحاسبي يشكل جدول التغير في الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.[1]

المعلومات التي يجب عرضها في قائمة التغير في الأموال الخاصة:

تقدم هذه القائمة المعلومات عن النقط التالية:[2]

- التغيرات التي طرأت على النواحي المالية للمشروع والتي عجزت الميزانية العمومية عن إظهارها.
- جوانب الضعف والقوة في المشروع لاسيما تلك المتعلقة برأس المال العامل إذ أن ذلك هام من وجهة نظر المقرضين والدائنين.
- مستوى الربحية باعتبارها مصدرا للأموال.
- وسيلة مساعدة هامة في اتخاذ القرارات المالية والتنبؤ بالصعوبات التي قد يواجها المشروع من الناحية المالية.

يمكن حصر مصادر الأموال في قائمة التغير في الأموال الخاصة على النحو التالي:

أ- صافي الربح بعد الفوائد والضرائب المضاف إليها الإستهلاك.

ب- الزيادة في رأس المال.

ت- الزيادة في عناصر المطلوبات (الإلتزامات).

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 26.
[2] وليد زكريا صيام وآخرون، مرجع سابق، ص270.

ث- النقص في عناصر الموجودات (الأصول).

يمكن حصر استخدامات الأموال في قائمة التغير في الأموال الخاصة على النحو التالي:

أ- صافي الخسارة مضاف إليها أقساط الإستهلاك.

ب- الأرباح الموزعة على المساهمين.

ت- النقص في رأس المال.

ث- النقص في عناصر المطلوبات (الالتزامات).

ج- الزيادة في عناصر الموجودات(الأصول).

3-خطوات إعداد قائمة التغير في الأموال الخاصة:

قبل البدء بإعداد قائمة التغير في المركز المالي فإنه يجب توفير الأدوات اللازمة لذلك والمتمثلة في قائمتي المركز المالي لنفس الشركة ولسنتين مختلفتين بغض النظر إن كانتا متتاليتين أو غير متتاليتين أو إن كانتا معدتين عن فترتين متساويتين أو غير متساويتين فالهدف من قائمة التغير في المركز المالي هو توضيح تفاصيل التغيرات وحركات الأموال التي طرأت على بنود القائمة خلال الفترة الزمنية الفاصلة بين القائمتين. إضافة إلى وجوب توفير قائمة نتائج الأعمال (قائمة الدخل) لنفس الشركة وعن الفترة التي تمثلها قائمة المركز المالي الأحدث، إلى جانب توفير قائمة توزيع الأرباح والتي تلحق عادة بقائمة الدخل، ويمكن في حالة غياب قائمتي الدخل وتوزيع الأرباح إعداد قائمة التغير في المركز المالي بالإعتماد على التغيرات الظاهرة في قائمتي المركز المالي غير أنه يفضل توفير كافة الأدوات حتى يأخذ التحليل بعدا أكثر عمقا، ويمكن حصر هذه الخطوات في النقاط التالية:[1]

أ- إعداد جدول يتضمن أربعة خطوات، الأولى للبيان والثانية لمبالغ قائمة المركز المالي الأقدم والثالثة لمبلغ قائمة المركز المالي الأحدث والرابعة لإظهار التغيرات.

ب- إظهار التغيرات هي عبارة عن (الرقم الأقدم -الرقم الأحدث) فإن كان الجواب موجبا يعني الزيادة وإن كان سالبا يعني نقصا يوضع بين قوسين للدلالة على ذلك.

[1] وليد صيام زكريا وآخرون، مرجع سابق، ص ص270، 272.

جـ- إعداد جدول يتضمن جانبين أحدهما يتم حصر مصادر الأموال فيه وتوضع بشكل مرتب وفق مجموعات مع مراعاة وجوب تساوي المصادر مع الاستخدامات.

د- تحليل ومناقشة القائمة المتضمنة مصادر الأموال واستخداماتها.

جدول (7:1): تغير الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص37.

ثانيا: الملاحق

1- تعريف الملاحق:

الملاحق (الإيضاحات المتممة): هي المعلومات الأخرى التي تحتويها القوائم المالية من إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى متعددة فعلى سبيل المثال لا حصر ممكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وقائمة الدخل.

ويمكن كذلك أن تحتوي على الإيضاحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المنشأة وأية موارد والإلتزامات غير المعترف بها بالميزانية العمومية ويمكن أن توفر على شكل معلومات إضافية كذلك معلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المنشأة نتيجة تغير الأسعار حيث تشكل هذه الإيضاحات جزء لا يتجزأ من التقرير المالي ويتضمن:

- البيانات المحاسبية الهامة المتبعة في إعداد البيانات المالية.
- كيفية قياس الأصول.
- شروط اتفاقية الدين (إن وجدت).
- معلومات الإيجارات والعقود.
- التمويل الذي ليس ضمن الميزانية.
- التعهدات والالتزامات الطارئة.[1]

كما يحتوي ملحق الكشوف المالية على كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، والكفيلة بالتأثير على كل القرارات التي يتخذها مستعملي الكشوف عن ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيته المالية ونتيجة نشاطه.

- معلومات عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد الكشوف كلما كانت هامة.

- المعلومات المكملة لفهم أفضل للكشوف المالية.[2]

[1] أحمد محمد العداسي، مرجع سابق، ص 59.
[2] رفيق يوسفي، مرجع سابق، ص 98.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشتركة والمؤسسات المشتركة والفروع والشركة الأم.

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة أوضح وأشمل.

جدول (8:1): نموذج لجداول يمكن إدراجها في الملاحق

تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 41.

خاتمة:

إن كل القوائم المالية وبغض النظر عن درجة العناية المبذولة في إعدادها هي أساسا مستندات تاريخية بالضرورة، حيث تخبرنا بما حدث خلال سنة معينة أو سلسلة من السنوات ولكن المعلومات التي تهم مستخدم هذه القوائم أكثر هي معرفة ما سيحدث في المستقبل، إلا أن هذه المعلومات لا تكون مفيدة لمدى واسع من المستخدمين حتى تكون ذات نوعية عالية، وحسب معايير المحاسبة الدولية تكون المعلومات ذات نوعية عالية إذا ما اتصفت بالملائمة، القابلية للفهم، الموثوقية والقابلية للمقارنة، ومن هذا المنطلق لإعداد وعرض قوائم مالية أكثر جودة لابد من مراعاة الخصائص السابقة من أجل توفير معلومات مالية تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة.

الفصل الثاني: تقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة

تمهيد:

تظهر الأصول الثابتة المقتناة أو المنتجة منذ فترة طويلة بقيمة محاسبية تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية جراء مرور زمن طويل، وعلاوة على ما قد حصل خلال هذه السنوات الأخيرة من تطور وتقدم تكنولوجي وتغير في البيئة الإقتصادية وارتفاع في الأسعار وصولا إلى التضخم، فإن هذا يلعب دورا كبيرا في تضليل القيمة الحقيقية ونتيجة لذلك فإنه يحصل فرق كبير بين التكلفة التاريخية للأصول الثابتة وقيمتها الحالية بحيث يصبح من غير المعقول تثبيت قيمتها الأولى في الميزانية، وفضلا عن أن مبلغ الأصول الثابتة يمثل قيما تاريخية واحدة لكنه لا يمثل قيما حقيقية فعلى الرغم من تماثلها من ناحية طبيعتها المادية لكنها تختلف من ناحية أوقات دخولها في ملكية الشركة .

وعليه تعتبر عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة سواء بالزيادة أو النقصان من الموضوعات الجديدة والجدلية في الوقت الحالي رغم عدم إتفاق آراء المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- عرض عام لعملية التقييم.
- تقييم الأصول الثابتة وفق SCF.
- إعادة تقييم الأصول الثابتة.

المبحث الأول: عرض عام لعملية التقييم

يعد التقييم من الأمور الصعبة في المجال المحاسبي نظرا لتعدد طرق ومداخل التقييم واختلاف النتائج المتحصل عليها من طريقة إلى أخرى، وتتم عملية التقييم عبر عدة مراحل وذلك من أجل تحقيق الهدف الرئيسي للمحاسبة وهو تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وسنحاول في هذا المبحث إبراز أهم مفاهيم التقييم والمقارنة بينها وكذلك القواعد العامة للتقييم ومراحل تقييم الأصول الثابتة بالإضافة إلى طرق ومشاكل التي تواجه عملية التقييم.

المطلب الأول: مصطلحات التقييم والمقارنة بينها

للتقييم عدة مفاهيم ودلالات تختلف حسب طبيعة المجال موضوع البحث كما توجد العديد من المصطلحات التي يتفق محتواها أو يتقارب مع مصطلح التقييم، لذا يجب توضيح طبيعة التقييم والفرق بينه وبين المفاهيم التي تتفق أو تتقارب معه، حتى يتم تحديد المفهوم الذي يلائم موضوع الدراسة.

أولا: مصطلحات التقييم:

نذكر من أبرز المفاهيم ما يلي:

التقييم: يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية.[1]

القياس: إن التعريف العام للقياس يعني مقابلة أو مطابقة أحد الجوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام والرموز وذلك طبقا لقواعد معينة.[2]

القيمة: يقصد بالقيمة "القيمة الاقتصادية" وهذه القيمة عبارة عن مبلغ معبر عنه بالوحدات النقدية يدفع مقابل أصل أو الحق في الحصول على عوائد مستقبلية من وراء استخدام ذلك الأصل.[3]

[1] سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012، ص 93.

[2] تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم التمويل والمحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص 20.

[3] طارق حماد عبد العال، التقييم تقدير قيمة بنك لأغراض الإندماج أو الخصخصة، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص5.

تمهيد:

تظهر الأصول الثابتة المقتناة أو المنتجة منذ فترة طويلة بقيمة محاسبية تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية جراء مرور زمن طويل، وعلاوة على ما قد حصل خلال هذه السنوات الأخيرة من تطور وتقدم تكنولوجي وتغير في البيئة الإقتصادية وارتفاع في الأسعار وصولا إلى التضخم، فإن هذا يلعب دورا كبيرا في تضليل القيمة الحقيقية ونتيجة لذلك فإنه يحصل فرق كبير بين التكلفة التاريخية للأصول الثابتة وقيمتها الحالية بحيث يصبح من غير المعقول تثبيت قيمتها الأولى في الميزانية، وفضلا عن أن مبلغ الأصول الثابتة يمثل قيما تاريخية واحدة لكنه لا يمثل قيما حقيقية فعلى الرغم من تماثلها من ناحية طبيعتها المادية لكنها تختلف من ناحية أوقات دخولها في ملكية الشركة .

وعليه تعتبر عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة سواء بالزيادة أو النقصان من الموضوعات الجديدة والجدلية في الوقت الحالي رغم عدم إتفاق آراء المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- عرض عام لعملية التقييم.
- تقييم الأصول الثابتة وفق SCF.
- إعادة تقييم الأصول الثابتة.

المبحث الأول: عرض عام لعملية التقييم

يعد التقييم من الأمور الصعبة في المجال المحاسبي نظرا لتعدد طرق ومداخل التقييم واختلاف النتائج المتحصل عليها من طريقة إلى أخرى، وتتم عملية التقييم عبر عدة مراحل وذلك من أجل تحقيق الهدف الرئيسي للمحاسبة وهو تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وسنحاول في هذا المبحث إبراز أهم مفاهيم التقييم والمقارنة بينها وكذلك القواعد العامة للتقييم ومراحل تقييم الأصول الثابتة بالإضافة إلى طرق ومشاكل التي تواجه عملية التقييم.

المطلب الأول: مصطلحات التقييم والمقارنة بينها

للتقييم عدة مفاهيم ودلالات تختلف حسب طبيعة المجال موضوع البحث كما توجد العديد من المصطلحات التي يتفق محتواها أو يتقارب مع مصطلح التقييم، لذا يجب توضيح طبيعة التقييم والفرق بينه وبين المفاهيم التي تتفق أو تتقارب معه، حتى يتم تحديد المفهوم الذي يلائم موضوع الدراسة.

أولا: مصطلحات التقييم:

نذكر من أبرز المفاهيم ما يلي:

التقييم: يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية.[1]

القياس: إن التعريف العام للقياس يعني مقابلة أو مطابقة أحد الجوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام والرموز وذلك طبقا لقواعد معينة.[2]

القيمة: يقصد بالقيمة "القيمة الاقتصادية" وهذه القيمة عبارة عن مبلغ معبر عنه بالوحدات النقدية يدفع مقابل أصل أو الحق في الحصول على عوائد مستقبلية من وراء استخدام ذلك الأصل.[3]

[1] سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012، ص 93.

[2] تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم التمويل والمحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص 20.

[3] طارق حماد عبد العال، التقييم تقدير قيمة بنك لأغراض الإندماج أو الخصخصة، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص5.

التقويم: يعرف بأنه العملية التشخيصية، الوقائية والعلاجية التي تستهدف الكشف عن مواطن القوة والضعف، وبمعنى أشمل يقصد تحديد ما بلغناه من نجاح في تحقيق الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها.[1]

ثانيا: المقارنة بين (التقييم، القياس، التقويم والتقدير)

1- التقييم والتقويم:

فبالنسبة للتقييم والتقويم فإنه غالبا ما يتم استخدامها كمرادفين فهناك من الكتاب من يستخدم مصطلح التقييم وهناك من يستخدم مصطلح التقويم، والأصح هو مصطلح التقييم فهو المناسب عند الحديث عن قيمة المؤسسة، قيمة الأصول أو قيمة الخصوم أما التقويم فهو يناسب حالات أخرى كما أن التقويم يعني التعديل ويحتاج لمعيار أو أساس ثابت يتم الإستناد إليه.

2- التقييم والقياس:

أما فيما يخص التقييم والقياس فيستخدمان للتعبير عن نفس المفهوم فالقياس هو عملية المطابقة بين خصائص مجال وخصائص مجال آخر (جانب كمي ونوعي)، أما التقييم فهو قياس الخواص الذهنية (الجانب الكمي فقط للقياس)، ولهذا يعتبر القياس مفهوما أوسع من التقييم إذ يمكن أن يكون للقياس العديد من الخواص هذه الأخيرة يمكن أن تكون كمية أو نوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط.

3- التقييم والتقدير:

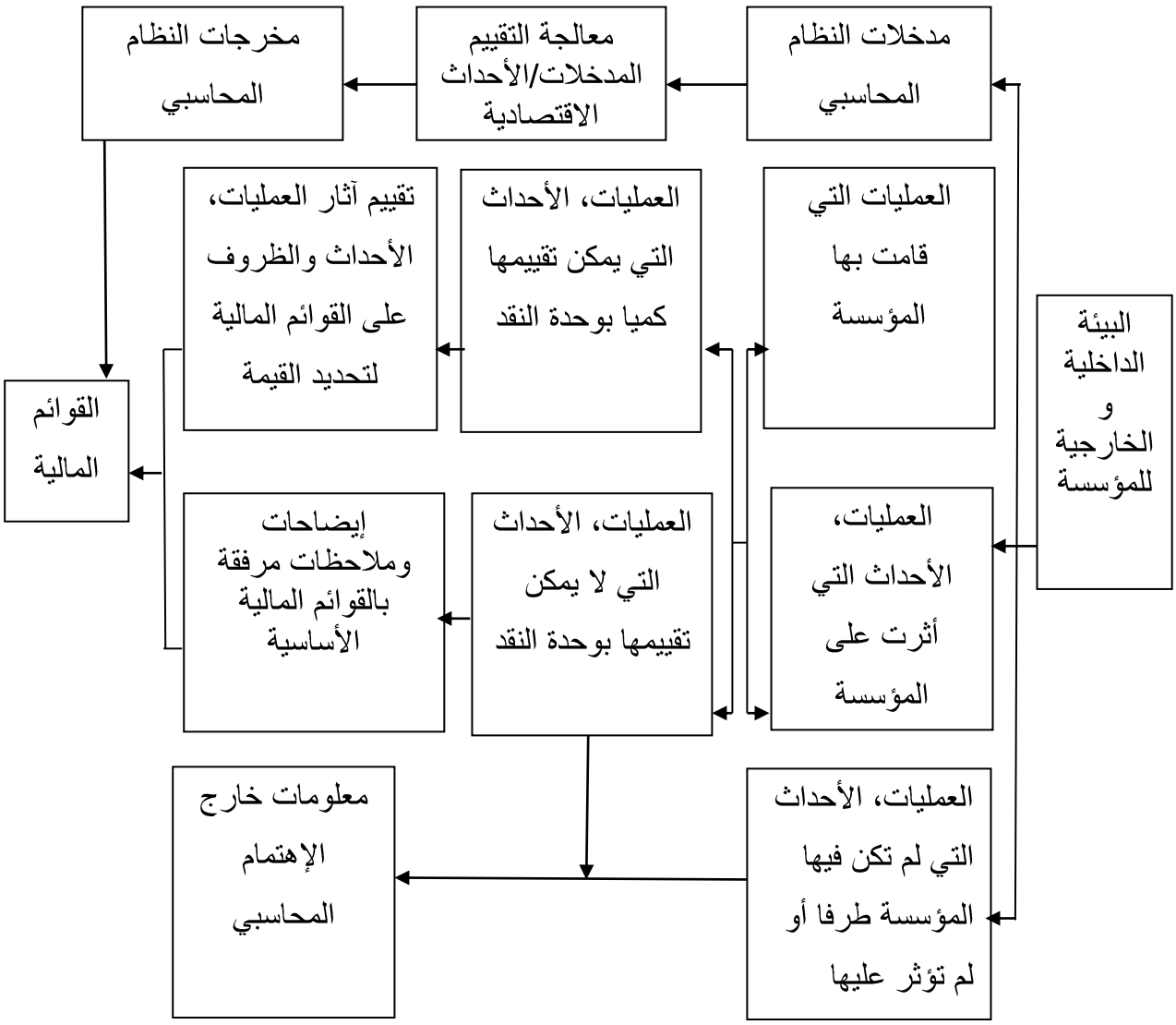
فيما يخص التقدير فإنه يختلف عن التقييم والقياس، كون المفهومين الأخيرين يعتمدان على إطار محدد متفق عليه أما التقدير فيتم بصفة جزافية دون الاعتماد على إطار محدد فهو عبارة عن توقعات، ويتم من طرف خبراء بإمكانهم تقديم تقديرات لقيم الأصول والخصوم، ويتم اللجوء للتقدير في حال عدم إمكانية تقييم الأصل من قواعد التقييم المتفق عليها، كتقدير قيمة العقار من طرف خبير عند تعذر الحصول على القيمة العادلة لها كما تتضمن المحاسبة العديد من التوقعات كتقدير العمر الإنتاجي للأصل وقيمتها المتبقية.[2]

[1] بن مولاي زينب، تقييم الأصول المادية الملموسة في المؤسسة في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008، ص 26.

[2] الجيلاني بلواضح وفاتح بلواضح، التقييم المحاسبي مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، الجزائر، جامعة المسيلة، يومي 5/4 ديسمبر، 2012، ص6.

وعليه نستنتج أن التقييم هو المصطلح الأصح والمناسب وبصفة عامة يمكن تعريفه كالآتي: التقييم عبارة عن تحديد منهجي وموضوعي لقيمة الأشياء بطريقة موثوقة وصادقة من خلال تحديد أهميتها وفق معايير مناسبة.

شكل (1:2): عملية التقييم في المحاسبة



المصدر: الجيلاني بلواضح وفاتح بلواضح، التقييم المحاسبي مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، الجزائر، جامعة المسيلة، يومي 5/4 ديسمبر، 2012، ص5.

المطلب الثاني: القواعد العامة للتقييم ومراحل تقييم الأصول الثابتة

توجد قواعد ومبادئ محددة مسبقا يتم الاعتماد عليها عند القيام بعملية تقييم الأصول الثابتة وذلك بإتباع مراحل معينة.

أولا: القواعد العامة للتقييم

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى:[1]

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة).

- قيمة الإنجاز.

- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية، بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العنصر المماثلة حسب الآتي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل.

- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية.

- القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.

- تسجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة الحقيقية إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبية الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة.

- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

تكلفة شراء أصل يساوي سعر الشراء مطروحا منه قيمة التنزيلات والتخفيضات التجارية مع إضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية غير القابلة للإسترجاع، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الإستخدام، إذ تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ

[1] سليم بن رحمون، مرجع سابق، ص ص 93، 94.

الأصلية، ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماريين والمهندسين مصاريف مباشرة، تستثنى من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة.

تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة.

في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج، وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بإنخفاض الأصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات.

يقوم الكيان كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين والمسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو قد انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجودا فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

تسجل خسارة القيمة المثبتة على أصل معين خلال السنوات السابقة، ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينئذ يلجأ إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما تناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد تم تحديدها إذا لم يتم تسجيل أي خسارة قيمة لهذا الأصل خلال السنوات السابقة.[1]

ثانيا: مراحل تقييم الأصول الثابتة

تواجه عملية تقييم أصول المؤسسات العامة صعوبات عديدة تتمثل في أن التقييم لأصول مؤسسة قد يكون مبالغا، ولذلك قد لا يوجد من يقبل على شرائها، فقد يكون التقييم أقل من القيمة الحقيقية لأصول

[1] سليم بن رحمون، المرجع السابق، ص ص 94، 95.

المؤسسة الأمر الذي يؤدي إلى تحديد الثروة العامة، لذلك يجب على من يقوم بعملية التقييم لأي مؤسسة عامة أن يضع برنامجاً لعملية التقييم وأن يكون تقييمه واقعيا وحقيقياً وأن يشمل الخطوات الآتية: [1]

1- مرحلة التخطيط: *تشمل هذه المرحلة الخطوات التالية:*

أ- جمع البيانات عن المؤسسة العامة من خلال التقارير السنوية للمؤسسة والمنشورات المالية والإقتصادية، ونشاط المؤسسة العامة داخل السوق واستراتيجياتها ومستقبلها.

ب- تحديد الخصائص العامة للمؤسسة العامة وتاريخ آخر تقييم، معرفة الوضع القانوني لها ونوع الملكية " هل هي ملكية عامة أو مشتركة؟"، وتحديد حجم الإلتزامات المترتبة على المؤسسة وإجمالي حقوقها، وتحديد الظروف الإقتصادية التي تكتنف المؤسسة "هل هناك حالة إنكماش أو تضخم نقدي في نفس البلد أو في البلد المحيطة؟" وما هو أثر التقييم على العاملين والإدارة والشركاء والشركة.

ج- تحديد الغرض من التقييم: يختلف التقييم باختلاف الهدف فالتقييم مثلا من أجل الإندماج يختلف عنه من أجل التصفية، كما يختلف التقييم من أجل التأجير أو البيع أو القطاع الخاص وكل ذلك يرتبط بأسلوب تقييم ومعيار القيمة والظروف المحيطة بالاستثمار.

2- مرحلة التنفيذ: وهي تجسيد مرحلة التقييم الفعلي، وتشمل الخطوات التالية:

أ- فحص مستندات المؤسسة العامة وبياناتها الإقتصادية والصناعية، وبيانات المقارنة بين المؤسسات وذلك من خلال تحليل المعدلات وعمل تصور الأداء المستقبلي وتعديل الأداء التاريخي ليتناسب مع الواقع.

ب- تحديد طرق التقييم التي سيتم استخدامها.

جـ- دراسة العوامل المؤثرة في تحديد القيمة، وتشمل الفروق المحاسبية وأسعار تحويل العملة والإعتبارات السياسية والإقتصادية ومعدلات التضخم والخصم واللوائح القانونية الخاصة بالتقييم والصناعة والسياسات النقدية للدولة.

[1] محمود علي الجيالي، (تقييم الأصول الثابتة لأغراض الخصخصة) مجلة الباحث، العدد 10، جامعة العلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2012، ص 255.

د- خطوة التوفيق بين الطرق، وتحديد قيمة الأصول وذلك لأن عملية تقييم الأصول مليئة بالتناقضات وأن الطرق المختلفة تؤدي إلى نتائج مختلفة، ولذلك يجب التوفيق بين الطرق لاستخراج رقم عادل يتفق عليه، يجسد القيمة العادلة من أجل استعماله في التقييم.

3- مرحلة التقرير: وهي المرحلة النهائية حيث يتم إعداد تقرير يتضمن نتائج عملية التقييم، وأهم التحفظات والصعوبات التي واجهت عملية تنفيذ التقييم لذا يجب مراعاة المعايير التالية عند تقييم الأصول:

أ- قيمة التصفية: وتشمل صافي قيمة بيع كل أصل من الأصول بعد تحديد مديونية المؤسسة للغير.

ب- القيمة الاستمرارية للمؤسسة: وتتساوي قيمة الأصول في حالة إستمرار المؤسسة في العمل.

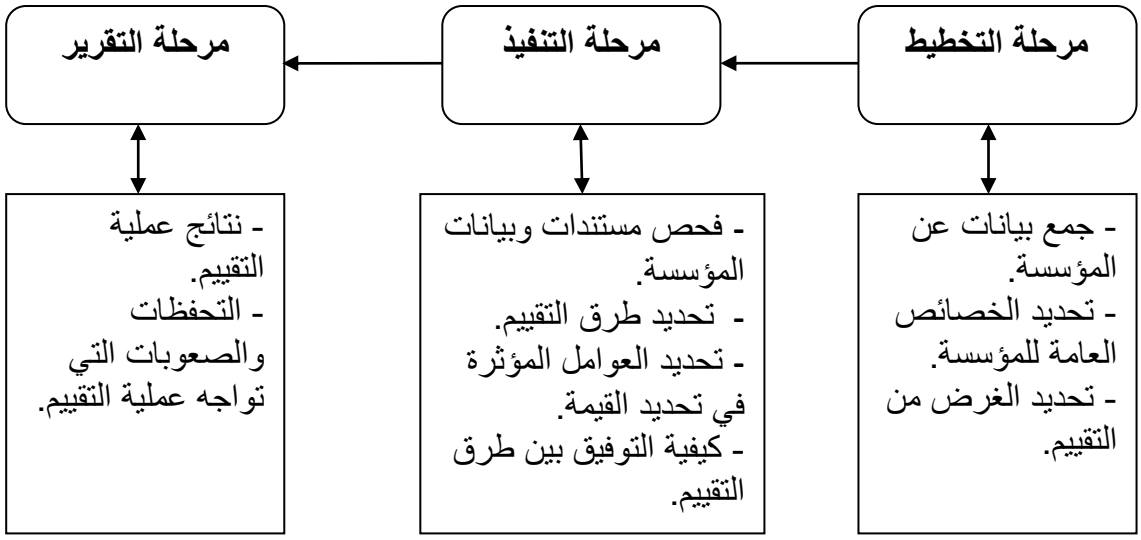
جـ- القيمة السوقية العادلة للأصول: وتعتبر هذه المعايير الأكثر شيوعا للتقييم، وهي تمثل أعلى سعر مثالي في سوق العمل بين أطراف تتمتع بحسن الإطلاع والحيطة وتعمل بحرية في التعامل.

د- القيمة الدفترية لصافي الأصول: أي حقوق الملكية وهذا يعني مجموع حسابات الأصول محذوف منها حسابات الخصوم كما تتضح في بيان الميزانية.

هـ- القيمة العادلة للأصول: وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة.

و- القيمة الدولية للمؤسسة: وهي التي تساوي قيمة المؤسسة المماثلة عالميا.

شكل (2:2): مراحل تقييم الأصول الثابتة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على محمود الجبالي.

المطلب الثالث: طرق ومشاكل تقييم الأصول الثابتة

هناك عدة طرق لتقييم الأصول الثابتة في المؤسسة منذ لحظة دخولها إلى غاية خروجها، حيث تواجه عملية تقييم الأصول الثابتة مشاكل من عدة جوانب.

أولا: طرق تقييم الأصول الثابتة

تتمثل هذه الطرق فيما يلي:[1]

1 - التكلفة التاريخية: تعرف بأنها عملية تقييم جميع العناصر التشغيلية (الاقتصادية) واستخدامها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات التي تظهر في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية (التاريخية) دون الأخذ بالحسبان التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود الأمر الذي يجعل البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية لفترات مالية متعددة غير صالحة للمقارنات الزمنية والمكانية بالنسبة للشركة الواحدة، ويعود السبب في ذلك إلى حالة التضخم الإقتصادي التي تتعرض لها اقتصاديات

[1] سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، 2010، ص 418.

البلدان المختلفة عبر الزمن مما يؤثر تأثيرا واضحا على عناصر القوائم المالية ومن ثم يؤدي تضليل المعلومات المقدمة لمستخدمي هذه القوائم.

2- التكلفة الجارية: يقصد بها تكلفة البديل أو التكلفة السوقية للسلعة أو صافي القيمة البيعية ويتطلب تطبيق مفهوم التكلفة الجارية في الحياة العملية استخدام بدائل التكلفة الجارية التي من أبرزها على سبيل المثال تكلفة الإحلال (الاستبدال) وسعر السوق الحالي وصافي القيمة البيعية القابلة للتحقق، فالتكلفة الإستبدالية للسلعة تستمد من تكلفة الحصول على سلعة جديدة أو قديمة مشابهة من حيث الجودة والطاقة الإنتاجية أو الخدمة.

3- القيمة السوقية العادية: كالاستثمارات في الأوراق المالية الأسهم والسندات التي يتم امتلاكها للمتاجرة بها وبقصد إعادة بيعها، تقاس بقيمتها السوقية العادلة وهي المبلغ المدفوع للحصول على هذه الاستثمارات في الدورة العادية للمؤسسة وهي ليست في حالة تصفية وتستخدم كذلك عند قياس الأصول التي تتوقع بيعها بأسعار أقل من المبالغ المسجلة بها في السجلات المحاسبية.

4- صافي القيمة التحصيلية: بعض الحسابات المدينة مستحقة القبض قصيرة الأجل وبعض أنواع المخزون السلعي يتم قياسها ويتم الإفصاح عنها وفقا لصافي قيمتها التحصيلية (أي القيمة التي يمكن تحصيلها) والتي تمثل مبلغ النقدية غير المخصومة أو ما يعادلها والتي يتوقع فيها أن يتحول الأصل إلى نقدية مطروحا منها التكاليف المباشرة إن وجدت الضرورية لعملية هذا التحويل.

5- القيمة الحالية: يتم الإفصاح عن المبالغ المستحقة القبض طويلة الأجل وقياسها حسب قيمتها الحالية أو المخصومة والتي تمثل القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة.[1]

ثانيا: مشاكل تقييم الأصول الثابتة

تتمثل هذه المشاكل في:[2]

1- مشاكل التغيير في الأنظمة المحاسبية: وهي التغيرات في الطرق المحاسبية الناجمة عن نقل ملكية الوحدات المحاسبية والتغيرات في أنظمتها المحاسبية والمالية، ونوعية المعلومات المالية المتوفرة فالمعلوم أن عدداً كبيرا من المؤسسات الحكومية تتبع الأساس النقدي وهو غير أساس الإستحقاق المقبول في قواعد المحاسبة المتعارف عليها، وهناك إختلافات جوهرية بينهما منها أن الميزانية العامة لا

[1] سعود جايد العامري، المرجع السابق، ص 418.
[2] محمود علي الجبالي، مرجع سابق، ص 253.

تظهر قيمة الموجودات الثابتة والمدينين والدائنين كما أن بيان الأرباح والخسائر لا يظهر الإستهلاك للموجودات الثابتة والإيرادات غير المقبوضة والمصروفات المستحقة وغير المدفوعة والتي تخص السنة المالية.

أما بالنسبة لنوعية المعلومات فإن المؤسسات الحكومية لا تحتفظ بقيود محاسبية كافية حول قيم الموجودات الثابتة واستهلاكاتها ومعدلات الإستهلاك، ومعلومات وافية حول تكلفة الخدمات وغيرها ممّا تقدمه المحاسبة التجارية غير الحكومية لذلك فإن لدى مهنة المحاسبة والتدقيق الكثير مما تقدمه في هذا المضمار.

2- مشاكل تقييم المؤسسات: يمثل التقييم أساسا يهتدى به في الإنطلاق إلى سعر البيع بالإضافة إلى أنه يحدد قيمة رأس المال الفعلي ويساعد في تحديد رأس المال الضروري للمشروع كما تبين عملية التقييم المبالغ المقدرة للموجودات غير الملموسة (الشهرة، العلامة التجارية، الحقوق المعنوية الأخرى) إلى جانب أن البحث عن الإلتزامات غير المسجلة مثل الضرائب وغيرها يدخل في مشاكل التقييم.

3- مشاكل الإفصاح عن المعلومات: وهي المعلومات التي تشرح الوضع الإقتصادي والمالي للمشروع وجدواه الإقتصادية للمستثمرين، مع بيان تاريخ نشاطه بشكل مقارن للسنوات السابقة مع توقعات للمستقبل وتبيان مدى الإنجازات المتوقعة والمنافع المنتظرة، وفي العادة يصدر مدقق الحسابات تقريرا خاصا محددا لذلك من أجل حماية مصالح المستثمرين المنتظرين.

4- مشاكل سعر البيع: تظهر نتيجة عملية إجراء التقييمات المختلفة قيم عديدة للمشروع وهي القيمة على أساس الموجودات والقيمة على أساس المشروع المستمر (أساس الأرباح) والقيمة على أساس السوق وقيمة البيع النهائي.

المبحث الثاني: تقييم الأصول الثابتة وفق SCF

قام النظام المحاسبي المالي بوضع قواعد تقييم وقياس جديدة للأصول الثابتة نظرا لأهميتها البالغة الناتجة عن صعوبة معالجة آثار الأخطاء وذلك لطول مدة حياتها إلى جانب الكثير من التغيرات البيئية التي تحيط بها، ومما سبق سنعالج في هذا المبحث الإطار المفاهيمي للأصول الثابتة ودراسة مختلف حساباتها ومعالجتها وفي الأخير دراسة ما يطرأ عليها من إهتلاك وتنازل وخسارة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للأصول الثابتة

تتمثل الأصول الثابتة في كل من التثبيتات المادية والمعنوية والمالية حيث تخضع لشروط حتى يتم الإعتراف بها كما ترتكز على طريقة محددة للتقييم.

أولا: تعريف الأصول الثابتة

يعبر مصطلح الأصول الثابتة (التثبيتات) كما جاء بها النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة.[1]

ثانيا: أنواع الأصول الثابتة

وتتمثل فيما يلي:[2]

1- الأصول الثابتة غير المادية (المعنوية): عرفت المادة 121-2 التثبيتات المعنوية كالتالي:

"هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات."

2- الأصول الثابتة المادية: عرفت المادة 121-1 التثبيتات المادية كالتالي:

"هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار والإستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية".

[1] كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 93.
[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 8.

3- الأصول الثابتة المالية:

تعرف على أنها الأسهم والسندات والديون التي تكون للكيان القدرة والرغبة على الإحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل في أحد الحسابين 26 أو 27.[1]

تعريف لأهم الحسابات الفرعية المستخدمة في العمليات الخاصة بالتثبيتات المالية:

الحساب	شرح الحساب
حـ/261سندات المساهمة	وهي سندات يمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة.
حـ/262سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها.
حـ/269دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يكون هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى.
حـ/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهي سندات تنوي المؤسسة الإحتفاظ بها بصفة دائمة وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى قصير الأجل ومن هذه السندات الحصص في رأس مال المؤسسات الأخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل.
حـ/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المؤسسة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات).

[1] عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009، ص41

ثالثا: شروط إدراج الأصول الثابتة المعنوية والمادية

حسب المادة 121-3 فإنه طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحساب كأصل:[1]

1- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.

2- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

رابعا: تقييم الأصول الثابتة

1- التقييم الأولي: وتشمل التكلفة ثمن الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب غير قابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة للأصل وتطرح كل الخصومات التجارية.

2- التقييم اللاحق: ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة على إتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالإستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة).
- قيمة الإنجاز.
- القيمة المحينة (أو القيمة النفعية).

وتقيم العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، إما بتكلفة يطرح منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة الكلفة)، أو على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).[2]

المطلب الثاني: دراسة حسابات الأصول الثابتة ومعالجتها المحاسبية

لابد أن تقوم المؤسسة بدراسة حسابات الأصول الثابتة ومعالجتها المحاسبية وذلك نظرا لأهمية وكبر حجم العمليات المتعلقة بها من جهة أخرى.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 8.
[2] جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق القياس المحاسبي على التثبيتات العينية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص 20.

أولا: دراسة حسابات الأصول المعنوية

1- حساب 20 القيم المعنوية وفرق الاقتناء:

يتفرع حساب 20 إلى:[1]

- حساب 203 مصاريف تطوير القيم الثابتة.

- حساب 204 برامج وأنظمة الإعلام الآلي والحسابات المماثلة.

- حساب 205 رخص، ماركات.

- حساب 207 فرق الاقتناء أو شهرة المحل.

2- المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية:

ويتم تقييم هذه التثبيتات عند الإقتناء بشكل عام بوضع الحساب المعني -الفرعي للحساب 20-مدينا بقيمة تكلفة اقتنائه باعتباره أصلا ثابتا، ويقابله في الجانب الدائن حساب الغير أو أحد الحسابات المالية، أو حساب 731 (إنتاج مثبت للقيم المعنوية) في حالة إنجاز هذه التثبيتات من طرف لمؤسسة نفسها.

وما تجدر إليه الإشارة هنا التذكير بما يلي:

- يسجل حساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت في جانبه المدين مجمل مصاريف التنمية والتطوير المقيدة في الأصل، بعد تسجيل المصاريف المطابقة لتلك الأصول في حسابات التكاليف حسب طبيعتها التابعة بنفس الفترة وبالقيود المحاسبية العادية.

- يسجل في حساب 207 فرق الإقتناء أو شهرة المحل إيجابيا كانت أم سلبيا في حالة تجميع المؤسسات وإدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة لأخرى. [2]

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، بدون طبعة، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص43.

[2] كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 3.

أمثلة تطبيقية:

1* تم اقتناء برامج الإعلام الآلي " أوراكل " لاستعماله في المعالجة المحاسبية بقيمة 20000 دج سدد المبلغ بشيك بنكي.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
204		برنامج الإعلام الآلي	20000	
	512	البنك		20000

2* قام مهندس المؤسسة بإنجاز برنامج خاص بنظام الأجور تكلفة الإنجاز قدرت بـ 15000.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
204		برنامج الإعلام الآلي	15000	
	731	إنتاج قيم ثابتة معنوية		15000

ثانيا: دراسة حسابات الأصول الثابتة المادية

1- حساب 21 القيم الثابتة المادية:

يضم هذا الحساب الأراضي، المباني، مركبات تقنية، وقيم ثابتة مادية أخرى:[1]

- حساب 211 الأراضي.

- حساب 212 تهيئات أراضي.

- حساب 213 مباني.

- حساب 215 تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية.

- حساب 218 قيم ثابتة مادية أخرى وتضم معدات نقل، تجهيزات وأثاث مكتب، أجهزة الإعلام الآلي، مواد التعبئة والتغليف القابلة للإسترجاع، وتهيئات وتركيبات.

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 44.

2- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المادية:

هناك حالتين لتسجيل هذه الأصول:[1]

الحالة الأولى: شراء التثبيتات من الغير

في هذه الحالة تكون حسابات التثبيتات المعنية مدينة وأحد الحسابات بنك أو موردو التثبيتات (404) دائنا بتكلفة شراء التثبيتات.

الحالة الثانية: إنجاز التثبيتات العينية من قبل المؤسسة

في هذه الحالة يسجل قيدين:

- القيد الأول: ويسجل فيه المصاريف المحتملة لإنجاز التثبيتات بصورة عادية.

- القيد الثاني: ويسجل بعد الإنجاز الكلي للأصل حيث نجعل حساب الأصل المعني مدينا وحساب إنتاج مثبت لأصول عينية (حـ/732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل.

أمثلة تطبيقية:

1* حصلت مؤسسة على أراضي بقيمة 62300 دج نقدا.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
211		الأراضي	62300	
	53	الصندوق		62300

2* إنجاز مباني من طرف المؤسسة لذاتها تكلفة الإنجاز قدرت بـ 185200 دج.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
213		مباني	185200	
	732	إنتاج قيم ثابتة مادية		185200

[1] عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 38.

3* اقتناء آلات للإنتاج بقيمة 90000 المبلغ مستحق الدفع بعد 8 أشهر بشيك، معدل الإهتلاك 20 بالمائة.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
215		معدات وأدوات	90000	
	404	موردو القيم الثابتة		90000
404		موردو القيم الثابتة	90000	
	512	البنك		90000
681		مخصصات الإهتلاك	18000	
	2815	اهتلاك معدات وأدوات		18000

* **التثبيتات المحصلة بعقد إيجار تمويلي:** محاسبيا نعتبرها ملكا للمؤسسة المستأجرة كما نص على ذلك النظام المحاسبي المالي وتسجل بالحسابات الفرعية للحساب 21 مع باقي التثبيتات.[1]

مثال تطبيقي:

مؤسسة أجرت معدات نقل في عقود الإيجار-تمويل، مدة العقد ثلاث سنوات على أن يتم تسديد مبلغ 12000 دج في كل نهاية سنة إيجار، القيمة الحالية لمبلغ الإيجار 34250 دج، المصاريف المالية الملحقة 750 دج.

[1] عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق، ص 39.

* التسجيل في دفاتر المستأجر:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
218X		معدات نقل	34250	
	167	ديون عقد الإيجار – تمويل		34250
167		ديون عقد الإيجار – تمويل	12000	
	512	البنك		12000
681		مصاريف مالية أخرى	750	
	2815	البنك		750

* **التثبيتات في شكل إمتياز (حساب 22):** يفتح حساب 22 ويدرج فيه كل التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع إمتياز من قبل مانح الإمتياز، أو من طرف صاحب الإمتياز (الممنوح له).

المعالجة المحاسبية للتثبيتات في شكل إمتياز:

من باب المعالجة المحاسبية فإن ما يقابل قيمة الأصول الموضوعة محل إمتياز مجانا من قبل مانح الإمتياز في الجانب المدين، يسجل في الجانب الدائن من حساب فرعي للحساب 229 "حقوق مانح الامتياز" ويظهر في جانب الخصوم من الميزانية (خصوم غير جارية)

ويكون مدينا في نهاية السنة المالية لدى صاحب الإمتياز (الممنوح له) بقيمة أقساط الإهتلاك بوضع الحساب 282 "إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز" دائنا تماشيا مع الإهتلاكات المطبقة.

وعند إنتهاء الإمتياز يكون للحساب 229 "حقوق مانح الإمتياز" رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع إمتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهتلاك المعني.[1]

[1] كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ص 6.

عند الإستلام:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
22X		التثبيت حسب الطبيعة	XXX	
	229	حقوق مانح الإمتياز		XXX

عند الإهتلاك (نهاية السنة) بالقسط المهتلك:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
229		حقوق مانح الإمتياز	XXX	
	282	اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز		XXX

عند الإرجاع:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
282		إهتلاك ق. ثا الموضوعة موضع إمتياز	XXX	
229		حقوق مانح الإمتياز	XXX	
	22X	التثبيت حسب الطبيعة		XXX

أما الأتاوى فيجب الإعتراف بها كتكاليف بالقيمة المتفق عليها.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
651		الآتاوى المترتبة على الإمتيازات	XXX	
	53	الصندوق		XXX

* **التثبيتات الجاري إنجازها:** يعبر بيان هذا الحساب عن تلك التثبيتات العينية أو المعنوية التي لازالت لم تكتمل بعد في إنجازها. والهدف من حـ/23 التثبيتات الجاري إنجازها هو إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في نهاية السنة المالية سواء كانت تثبيتات عينية (حـ/232) أو تثبيتات معنوية (حـ/ 237) وترصد هذه الحسابات عندما يكون التثبيت جاهزا أو قابلا للإستعمال النهائي في المقابل يتمثل في حسابات التثبيتات المعنية (حـ/20 وحـ/ 21).

ويمكن التمييز بين حالتين من التثبيتات الجاري إنجازها في الحياة العملية:

- التثبيتات الناتجة عن أشغال مسددة إلى الغير (مقاول مثلا).

- التثبيتات التي تتولى المؤسسة نفسها الإنجاز بوسائلها الخاصة.

المعالجة المحاسبية للتثبيتات الجاري إنجازها:

تسجل التثبيتات التي تنشأها المؤسسة بوسائلها الخاصة ولم يتم إنجازها في نهاية السنة المالية، في شكل تثبيتات جاري إنجازها في المقابل (أي الجانب الدائن) حـ/ 73 إنتاج مثبت بالنسبة إلى تكلفة إنجاز التثبيتات الجاري إنجازها، وهذا بعد تسجيل كل الأعباء والمصاريف في حسابات التكاليف المناسبة لحسابات الصنف (6).

تسجل التثبيتات المسند إنجازها إلى الغير في شكل تثبيتات جاري إنجازها باعتبارها تثبيتات لم يتم الإنتهاء منها في تاريخ استلام الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها الأطراف التي تتولى الإنجاز، وذلك في مقابل حسابات هذه الأطراف أو حسابات المتاحات (البنك، الصندوق) في حالة التسديد.

ملاحظة: في حالة تسبيقات ومدفوعات على الحساب للغير في إطار إقتناء تثبيتات فإن هذه التسبيقات تقيد في حـ/ 238 " تثبيتات وحسابات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات، وهو حساب فرعي للحساب 23 " التثبيتات الجاري إنجازها ".[1]

[1] كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، المرجع السابق، ص ص 7، 8.

مثال تطبيقي:

1* تم تهيئة أراضي من طرف المؤسسة لذاتها قدر المبلغ بـ 28000 قيمة الإنجاز وصلت إلى 50 بالمائة، كما هناك مباني تنجز من طرف الغير نسبة الإنجاز وصلت إلى 40 بالمائة، قيمة المباني 50000.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
232		استثمارات قيد الإنجاز	14000	
	732	إنتاج قيم ثابتة مادية		14000
232		استثمارات قيد الإنجاز	20000	
	404	موردو الأصول .غ.م		20000

2* قدمت المؤسسة تسبيقا بقيمة 30000 دج من أجل الحصول على آلة إنتاجية وتمت العملية بشيك بنكي.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
238		تسبيقات على ق. الثابتة	30000	
	512	البنك		30000

ثالثا: دراسة حسابات الأصول المالية

1-حساب 26 المساهمات وديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات:

ويضم الحساب، سندات المساهمة وأشكال أخرى للمساهمة، حقوق المساهمات داخل المجموعة، حقوق المساهمات خارج المجموعة، وحقوق أخرى متعلقة بالمساهمات وفق الحسابات التالية:[1]

- حساب 261 سندات الفروع المنتسبة.

[1] رميدي عبد الوهاب، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مطبوعة محاضرات، جامعة المدية، 2013/2012، ص42.

- حساب 262 سندات المساهمة الأخرى.

- حساب 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة.

- حساب 266 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع.

- حساب 267 المساهمات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع.

- حساب 268 الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة.

- حساب 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.

المعالجة المحاسبية للحساب 26:

يتلقى الحساب 26 في جانبه المدين تكلفة إقتناء (أو قيمة الأسهم) سندات المساهمة، ويقابله الجانب الدائن أحد الحسابات التالية:

- حـ/ 404 موردو القيم الثابتة، أو أحد الحسابات المالية (حـ/512 البنك، حـ/ 53 الصندوق).

2-حساب 27 القيم الثابتة المالية الأخرى:

ويضم الحسابات التالية:

- حساب 271 السندات من غير سندات المساهمة: حيث يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الإقتناء مقابل جعل أحد الحسابات المالية أو الغير دائنة.

- حساب 272 سندات التي تمثل حق الدين الدائن: حيث يجعل هذا الحساب مدين بتكلفة الإقتناء مقابل أحد الحسابات المالية أو الغير.

- حساب 274 القروض والديون الدائنة المترتبة بعقد إيجار-التمويل: والمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي تمر بمرحلتين:[1]

المرحلة الأولى" تنفيذ عقد الإيجار التمويلي": حيث يسجل المبلغ المقرض في الجانب المدين في حـ/274 وهذا بجعل حـ/ 512 البنك دائنا.

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص-ص 42-45.

المرحلة الثانية" تخص عملية التسديد": إن عملية تحصيل القرض الإيجار التمويلي تتضمن جزأين:

- استهلاك قرض الإيجار التمويلي.

- الفوائد: أتعاب المقرض لخدمة الإيجار التمويلي.

وفي كل تاريخ تسديد، مبلغ استهلاك القرض يسجل في الجانب الدائن لحساب 274 ومبلغ الفوائد تشكل نواتج مالية، لذلك تسجل في الجانب الدائن لحساب 762 نواتج لقيم ثابتة مالية أخرى.

- حساب 275 الودائع والكفالات المدفوعة.

- حساب 276 خاص بالحسابات الدائنة المثبتة الأخرى: حيث يجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حساب 762 نواتج الأصول المالية دائنا.[1]

أمثلة تطبيقية:

1* حساب 26: اشترت مؤسسة 1300 سهم بقيمة 1000 للسهم الواحد، التسوية كانت عن طريق الصندوق.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
262		سندات مساهمة أخرى	1300000	
	53	الصندوق		1300000

2* حساب 27: قدمت مؤسسة شيك كضمان لإحدى الشركات مقابل استعمال آلاتها، قدره 65000دج.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
275		كفالات مدفوعة	65000	
	512	البنك		65000

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 45.

المطلب الثالث: تناقص قيمة الأصول الثابتة

تحتفظ المؤسسة بالأصول الثابتة لغرض تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، ويؤدي استعمالها خلال مدة حياتها إلى تدهور في قيمتها مما يؤدي إلى تناقص في طاقتها الإنتاجية، وقد تتنازل المؤسسة عنها لأسباب أخرى.

أولا: إهتلاك الأصول الثابتة

1- تعريف الإهتلاك: هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه.

2- طرق حساب الإهتلاك:

من أهم هذه الطرق ما يلي:

أ- الإهتلاك الخطي أو الثابت: يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.

ب- الإهتلاك المتناقص: يؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.

ج- الإهتلاك المتزايد: يؤدي إلى عبء يتنامى على المد النفعية للأصل.

د- طريقة وحدات الإنتاج: يترتب عليها عبء يقوم على الإستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

إن طريقة الإهتلاك المعتمدة حسب النظام المحاسبي المالي هي طريقة الإهتلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك الكيان للمنافع الإقتصادية بصورة صادقة.

يوزع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.[1]

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 9.

ويمكن شرح كل طريقة على النحو التالي:[1]

أ- الإهتلاك الثابت (الخطي): حسب هذه الطريقة قسط الإهتلاك يحسب من تكلفة الأصل حيث يهتلك الأصل بأقساط متساوية خلال كل سنة مع مراعاة القيمة الباقية المحتملة.

حيث: قسط الإهتلاك = $\frac{\text{تكلفة الأصل – القيمة الباقية المحتملة (الخردة)}}{\text{العمر الإنتاجي}}$

ب- الإهتلاك المتناقص: حسب هذه الطريقة قسط الإهتلاك يحسب من القيمة المتبقية الصافية مع العلم أن معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الثابت X المعامل

إذا كان عمر الأصل من 3 إلى 4 سنوات يكون المعامل 1.5.

من 5 إلى 6 سنوات يكون المعامل 2.

أكثر من 6 سنوات يكون المعامل 2.5.

ج- الإهتلاك المتزايد: حسب هذه الطريقة قسط الإهتلاك يحسب من القيمة الأصلية حيث أن:

قسط السنة 1 = القيمة الأصلية X $\frac{\text{رقم السنة الأولى}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$

قسط السنة 2 = القيمة الأصلية X $\frac{\text{رقم السنة الثانية}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$

قسط السنة الأخيرة = القيمة الأصلية X $\frac{\text{رقم السنة الأخيرة}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص ص116، 117.

3- التسجيل المحاسبي للإهتلاك:

ويتم تسجيلها وفق ما يلي:[1]

أ- إهتلاك القيم المعنوية: عند نهاية كل دورة مالية 12/31 / ن تقوم المؤسسة بتسجيل قسط إهتلاك القيم المعنوية حـ/ 681 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة-أصول غير جارية مدينا ويجعل حـ/ 280X إهتلاك القيم المعنوية دائنا، وعند الإنتهاء من الإهتلاك(السنة الأخيرة للإهتلاك) يتم إخراج المصاريف المتعلقة بالتنمية والتطوير من ميزانية المؤسسة فيجعل حـ/ 2802 مدينا ويجعل حـ/ 20X دائنا بالقيمة الإجمالية للإهتلاك.

في نهاية السنة يسجل قسط الإهتلاك كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاك والمؤونات	XXX	
	280X	إهتلاك القيم المعنوية		XXX

وعند الإنتهاء من الإهتلاك " السنة الأخيرة ":

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
2802		إهتلاك القيم المعنوية	XXX	
	20X	القيم المعنوية		XXX

ب- إهتلاك القيم المادية: عند نهاية كل دورة تقوم مؤسسة بتسجيل قسط الإهتلاك الخاص بها فيجعل حـ/ 681 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات مدينا، ويجعل حـ/281X دائنا بقسط الإهتلاك وعندما يهتلك الإستثمار بالكامل يتم إخراجه من موجودات المؤسسة فيجعل حساب مجموع الإهتلاك 28X مدينا ويجعل حساب الإستثمار المهتلك دائنا بتكلفة شرائه.

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص ص 119، 120.

في نهاية السنة يسجل قسط الإهتلاك كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاك والمؤونات	XXX	
	281	إهتلاك القيم المادية		XXX

وعندما يهتلك الإستثمار بالكامل يتم إخراجه من موجودات المؤسسة:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
281		إهتلاك القيم المادية	XXX	
	21X	القيم المادية		XXX

جـ- إهتلاك القيم الثابتة في شكل إمتياز: في نهاية الدورة يجعل حـ/ 681X مدينا بقسط الإهتلاك ويجعل حـ/ 281X دائنا (له نفس المعالجة المحاسبية للقيم الثابتة المادية).

ثانيا: التنازل عن الأصول الثابتة

تقوم المؤسسة بالتنازل عن أصولها الثابتة في حالات استثنائية فقط مثل استبدال آلة قديمة بآلة جديدة نظرا للتطور التكنولوجي.....

1- التسجيل المحاسبي للتنازل عن الأصول الثابتة المالية: عند التنازل عن التثبيتات المالية لا بد من المقارنة بين سعر التنازل وسعر الإقتناء، فإذا كان سعر التنازل أكبر من تكلفة الإقتناء يسجل الفرق في حـ/ 767 – الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية – أما إذا كان سعر التنازل أقل من تكلفة الإقتناء يسجل الفرق في حـ/ 667 الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول مالية.[1]

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 121.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
462/5X		الحسابات المالية أو حسابات الغير	XXX	
667		الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول مالية	XXX	
	27/26X	أصول مالية		XXX
462/5X		الحسابات المالية أو حسابات الغير	XXX	
	27/26X	أصول مالية		XXX
	767	الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية		XXX

2-التنازل عن الأصول الثابتة المادية:

التسجيل المحاسبي:

يمر بمرحلتين:[1]

مرحلة إثبات قسط الإهتلاك لسنة التنازل: وفيه يتم تحديد قيمة الإهتلاك الخاصة بسنة التنازل ويكون القيد كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
681X		مخصصات الإهتلاك	XXX	
	28XX	إهتلاك التثبيتات		XXX

مرحلة إثبات الأصل المتنازل عنه:

أ- إذا كان الفارق سالبا أي أن القيمة المتبقية الصافية أكبر من سعر التنازل، في هذه الحالة تتحمل المؤسسة خسارة وتسجل في حـ/652.

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص121.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
462		حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	XXX	
652		نواقص القيم عن خروج ق.ثا غير مالية	XXX	
28XX		إهتلاك التثبيتات	XXX	
	2XX	الإستثمار المتنازل عنه		XXX
5X		الحسابات المالية	XXX	
	462	حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		XXX

ب- إذا كان الفارق إيجابيا أي أن سعر التنازل أكبر من القيمة المتبقية الصافية في هذه الحالة تحقق المؤسسة إيرادا يسجل في حـ/752.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
462		حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	XXX	
28XX		إهتلاك التثبيتات	XXX	
	2XX	الإستثمار المتنازل عنه		XXX
	752	فائض القيم عن خروج ق. ثا مادية		XXX
5X		الحسابات المالية	XXX	
	462	حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		XXX

ثالثا: خسارة القيمة

1- تعريف خسارة القيمة:

عرفها النظام المحاسبي المالي بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة التحصيل، تدني التثبيتات هي الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية.[1]

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 7.

2- المؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة:

قد تكون داخلية أو خارجية:

أ-مؤشرات داخلية: كتقادم الأصل وتدهوره الطبيعي، تغيير في طريقة استعمال الأصل مما يؤثر سلبا عليه (أصل غير مستعمل أو غير مشغل، أصبح الأداء الإقتصادي للأصل أقل من تقديراته).

ب- مؤشرات خارجية: إنخفاض في القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري ولأكبر من الإنخفاض الناتج عن إختلاف أو تقادم الأصل نتيجة الإستعمال أو مرور الزمن، حدوث تغييرات هامة في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المؤسسة، مما أثر سلبا على قيمة الأصول المستخدمة في مجال الذي حدثت فيه تغيرات - ارتفاع في أسعار الفائدة في السوق أو في معدل العائد على الإستثمار الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الإستعمال للأصل- زيادة القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة عن القيمة السوقية للمنشأة.

3- مختلف القيم الواجب تحديدها في اختبار تدهور قيمة الأصل:

قبل الشروع في اختبار تدهور القيمة لابد للمؤسسة من الوقوف وتحديد القيم التالية:

- القيمة المحاسبية الصافية: القيمة المحاسبية للأصل تساوي القيمة الأصلية (القيمة الخام) ناقص الإهتلاك المطبق والمؤونات المشكلة.

- القيمة القابلة للإسترداد: هي أعلى قيمة بين سعر البيع وقيمة منفعة الأصل.

- سعر البيع الصافي: هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع الأصل ضمن شروط المنافسة العادية ناقص تكاليف بيعها.

- قيمة المنفعة: قيمة منفعة الأصل هي قيمة تدفقات الخزينة المنتظرة من الإستعمال المستمر للأصل والتنازل عليه في نهاية مدة الإستعمال.[1]

[1] مزيود إبراهيم، تقييم ومحاسبة الأصول الثابتة وفقا النظام المحاسبي المالي، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية، جامعة المدية، 2014/2013، ص35.

4- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة (التثبيتات المادية والمعنوية):

يتم التسجيل المحاسبي للتدهور بشكل مشابه لتسجيل الإهتلاكات، غير أن حساب تدهور التثبيتات يحمل الحساب 29 " خسائر القيمة عن التثبيتات" كالآتي:[1]

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
681		مخصصات إهتلاك وخسائر قيمة أ.غ.م	XXX	
	290	خسائر القيمة على التثبيتات المعنوية		XXX
	291	خسائر القيمة على التثبيتات المادية		XXX

5-التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة (التثبيتات المالية):

إن إنخفاض قيمة التثبيتات المالية يمثل خسائر عن القيمة ويسجل كالآتي:

دائن	البيان	مدين	دائن
686	مخصصات الخسائر عن القيمة...عناصر مالية	XXX	
297	خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		XXX

[1] أوقاسي حكيمة وسعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015/2014، ص-ص 59-79.

المبحث الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة

تلجأ المؤسسات إلى عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة نتيجة حدوث تغيرات في البيئة الإقتصادية والقانونية والسوقية بالإضافة إلى عدة عوامل داخلية وهذا كله من أجل إظهار قوائم مالية بشكل صادق، حيث سنقوم بدراسة كل من الإطار المفاهيمي لإعادة التقييم والتسجيل المحاسبي لها وأيضا اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة إعادة تقييم الأصول الثابتة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لإعادة التقييم

سنقوم في هذا المطلب بدراسة كل من تعريف إعادة التقييم وأهميتها بالإضافة إلى أنواع إعادة التقييم وأهدافها.

أولا: تعريف إعادة التقييم

تعريف1: إن إعادة تقييم تثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية إعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر (عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد، وبعبارة فئة من التثبيتات فإن المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثال ذلك معدات النقل، أو معدات الإنتاج، أو المباني الصناعية...

وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الإستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (سنوية).[1]

تعريف2: يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر (أقل) من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمها. [2]

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2011، ص 218.
[2] جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف، (إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين) مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10، العدد A-1 ، غزة، 2008، ص 164.

ثانيا: أهمية إعادة التقييم:

إن مبدأ التكلفة التاريخية والذي يقوم على ثبات وحدة تدهور قيمة النقد مما يجعل عناصر التثبيتات المادية لا تظهر قيمتها الحقيقية مع المرور من دورة لأخرى، لذا فإن عمليات إعادة التقييم تضمن إعطاء صورة صادقة لعناصر التجهيزات المادية وهذا من خلال ظهورها في الميزانية بقيمتها الحالية كما أن استهلاكها يكون على أساس قيمتها الحالية وليس على أساس قيمتها التاريخية.[1]

ثالثا: أنواع إعادة التقييم

هناك نوعان هما:[2]

1- عملية إعادة تقييم منظمة: أي يتم بناءا على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفى من الضريبة، حاليا فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير واردة في قانون الضرائب المباشرة، وكانت آخر عملية " إعادة تقييم منظمة للتثبيتات " تمت بموجب المرسوم التنفيذي 07/ 210 الصادر بتاريخ 2007/07/04 والمحدد لشروط إعادة تقييم الإستثمارات (أي التثبيتات) العينية القابلة للإهتلاك وكذا التثبيتات غير القابلة للإهتلاك، لقد حدد آخر أجل لإجراء عملية التقييم هذه بنهاية سنة 2007، نفس المرسوم نص على إدماج فارق إعادة التقييم برأس مال الشركة.

2- عملية إعادة التقييم الحرة: أي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، إن فارق إعادة التقييم الناتجة عن هذه العمليات عادة ما يكون خاضعا لضريبة وهذا وفق المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على:" يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات". حيث أن نص المادة يتكلم عن النتيجة الجبائية وليس على النتيجة المحاسبية.

[1] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص 81.
[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص ص 218، 219.

رابعا: أهداف عملية إعادة التقييم:

يمكن تلخيصها كالآتي:[1]

1- الهدف الإعلامي: أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية لا بقيمتها التاريخية ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق.

2- الهدف المالي: أي جعل الإهتلاكات مصدرا حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم إهتلاكها بصفة كاملة.

3- الهدف الإقتصادي: ونعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم

بعد عرض شامل لمختلف جوانب عملية إعادة التقييم سوف نقوم بمعالجتها محاسبيا وذكر الآثار السلبية المترتبة عن عدم القيام بإعادة التقييم.

أولا: التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة عن القيمة المحاسبية الصافية للتجهيز، وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل، وفي مقابل حساب الأموال الخاصة (105 فرق إعادة التقييم) لكن إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء.[2]

1- تحديد فرق إعادة التقدير:

يتم تحديده من خلال الطريقتين التاليتين:[3]

أ- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت: في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما، تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الإهتلاكات الخاصة به وهذا بـ:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 219.

[2] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 78.

[3] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص 82.

* بمعامل يحسب بنفس القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية (أي أن معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل / قيمتها المحاسبية الصافية).

* فارق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية ومجموع الإهتلاكات المعاد تقييمها.

يتم التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم وفق القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
2XX		حساب التثبيتات(زيادة قيمة الأصل)	XXX	
	28XX	إهتلاك التثبيتات(زيادة قيمة الأصل المجمع)		XXX
	105	فرق إعادة التقدير		XXX

وبعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الإستخدام المتبقية.

ب - إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية:

والتي تتم من خلال الخطوات التالية:

* ترصيد الإهتلاكات المجمعة مع حساب التثبيت المعني بإعادة التقييم مع حساب الأصل المعني للحصول على القيمة المحاسبية الصافية.

* حساب الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة العادلة المحددة والذي يعبر-أي الفرق-عن فرق إعادة التقدير والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية وفق القيد التالي:[1]

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
2XX		حساب التثبيتات(زيادة قيمة الأصل)	XXX	
	105	فرق إعادة التقدير		XXX

[1] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص 82.

وفي نهاية الدورة يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الإستخدام المتبقية.

ثانيا: فارق تقييم التثبيتات المالية

في نهاية السنة المالية وبالإضافة إلى إجراء إختبار التدهور قيمة التثبيتات المالية يتم تحديد قيمة حقيقية أو الحالية لها والتي يختلف تحديدها حسب نوع التثبيتات المالية كما يلي:

طبيعة السندات	قواعد التقييم
سندات المساهمة 261	قيمة المنفعة
السندات المثبتة للنشاط الحافظة 273	القيمة السوقية
السندات المثبتة الأخرى المسعرة 271 و272	متوسط الأسعار لآخر الشهر
سندات مثبتة أخرى غير المسعرة 271 و272	القيمة المحتملة للتفاوض

إذا كانت القيمة الحالية للسندات في نهاية السنة لا تساوي قيمتها في بداية السنة يتم تسجيل الفرق (الزيادة أو النقصان) في حساب الأموال الخاصة ضمن حـ/ 104 فارق التقييم وهذا بهدف عدم التأثير على النتيجة كما يلي:

حالة قيمتها العادلة أكبر من قيمتها المحاسبية:

يجعل حساب التثبيت المالي المعني مدين مقابل جعل حساب 104 فارق التقييم دائن بقيمة الفرق وفق القيد التالي:[1]

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
26X		مساهمات وحسابات دائنة ملحقة	XXX	
27X		تثبيتات مالية أخرى	XXX	
	104	فارق التقييم		XXX

[1] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص 85.

حالة قيمتها العادلة أقل من قيمتها المحاسبية: يجعل حساب التثبيت المالي المعني دائن مقابل جعل حساب (104) فارق التقييم مدين بقيمة الفرق وفق القيد التالي:[1]

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
104		فارق التقييم	XXX	
	26X	مساهمات وحسابات دائنة ملحقة		XXX
	27X	تثبيتات مالية أخرى		XXX

ثالثا: الآثار السلبية لعدم القيام بعملية إعادة التقييم

إن عدم القيام بإعادة تقييم الإستثمارات بعد ارتفاع أسعارها ينتج عنه آثار سلبية على المؤسسة تتمثل في:[2]

1- إعتبار أقساط الإهتلاك أقل من التكلفة الفعلية لحيازة واستخدام الإستثمارات (لأن أقساط الإهتلاك ستحسب على أساس التكلفة التاريخية للإستثمارات وليس على أساس تكلفتها الحالية) وهذا سيؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة لضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو أنها قامت بإعادة تقييم الإستثمارات (نفترض هنا أن فرق إعادة التقييم هو معفى من الضريبة).

2- عدم تمكين المؤسسة من تجميع الإهتلاكات كافية لتمويل الإستثمارات المعوضة للإستثمارات التي تم إهتلاكها بصفة كلية.

3- التأثير سلبا على الدور الإعلامي للمحاسبة ذلك أن الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحقيقة بتاريخ إعداد هذه الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الأصول بتاريخ شرائها والتي قد لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.

وبالتالي يتضح لنا أن إعادة تقييم الإستثمارات هي ضرورية للحد من الآثار السلبية للتضخم سواء على مصادر التمويل للمؤسسة أو على الدور الإعلامي للمحاسبة.

[1] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص86.
[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص ص 227، 228.

المطلب الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق المعايير المحاسبية الدولية

تطرقت المعايير المحاسبية الدولية إلى عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة وكذا الممارسات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها عند القيام بعملية إعادة التقييم وهذا ما سندرسه في هذا المطلب.

أولا: معالجة الأصول الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية

1- تقييم الأصول المادية الثابتة:

نص المعيار الدولي رقم 16 المعدل عام 1992-الممتلكات والمنشآت والمعدات -على منهجين بديلين لتقييم الأصول المادية الثابتة هما:[1]

المنهج الأول: المعالجة القياسية التاريخية

حيث يسجل الأصل الثابت بتكلفة استحواذه أو إنشائه مخصوما منها مجمع الإهتلاك وأية خسائر متراكمة الناتجة عن الإنخفاض في القيمة الدفترية.

المنهج الثاني: المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة التقييم)

يسمح بتسجيل الأصول الثابتة على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل من تاريخ إعادة التقييم مطروح منها مجمع الإهتلاك اللاحق لهذا التاريخ وأية خسائر متراكمة لاحقة لانخفاض القيمة، وقد سمح المعيار الدولي رقم 16 بإعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة ولكنه تطلب الآتي بالنسبة للأصول المعاد تقييمها:

1- يجب إعادة تقييم الأصول الثابتة باستمرار وبصفة دورية بحيث لا تختلف القيمة الدفترية إختلافا جوهريا عن القيمة العادلة عند تاريخ إعداد القوائم المالية.

2- يجب تقييم جميع بنود الممتلكات والمنشآت في آن واحد وذلك تجنبا لممارسة إعادة التقييم الإنتقائي للأصول إظهارها في البيانات المالية في صورة مزيج من التكاليف والقيم المحددة في تواريخ مختلفة، ومع هذا يمكن تقييم الأصول على دفعات شريطة الإنتهاء من إعادة تقييم الأصول خلال فترة زمنية قصيرة ومع مراعاة المحافظة عند تحديد تلك القيم.

[1] محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بني سويف، القاهرة، 2006، ص ص 30، 31.

3- إذا تم إعادة تقييم أصل ثابت بالزيادة فهذه الزيادة تعالج باعتبارها دائنة في حساب إعادة التقييم (أي إحتياطي إعادة التقييم) أما إذا كانت هذه العملية عكسية لعملية تقييم سابقة بالنقص سبق معالجتها كمصروف في قائمة الدخل، ففي هذه الحالة يتم معالجة هذه الزيادة كإيرادات بقائمة الدخل.

4- عند تحقق فائض إعادة التقييم يتم تحويله مباشرة إلى حساب الأرباح المحتجزة، ويتحقق هذا الفائض عند استبعاد الأصول أو التخلص منها، كما يمكن أن يتحقق جزء من فائض إعادة التقييم خلال فترة استخدام الأصل، وعندها يمثل الجزء المحقق من هذا الفائض الفرق بين قيمة الإهتلاك المحسوبة على أساس إعادة التقييم والتكلفة التاريخية للأصل.[1]

2- تقييم الأصول المعنوية الثابتة:

يقدم المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) مع عدد من المعايير الأخرى للمنشأة الخيار بين معالجتين بديلتين يمكن تلخيصهما فيما يلي:[2]

أ- نموذج التكلفة:

ويتطلب هذا النموذج قياس الأصل بتكلفته ناقصا أي استهلاك متراكم أو أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

ب- نموذج إعادة التقييم:

ويتطلب هذا النموذج قياس الأصل بقيمته وفقا لإعادة التقييم ناقصا أي استهلاك متراكم لاحق أو أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة.

ويجب على المنشأة أن تختار إما تطبيق نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لفئة كاملة من الأصول غير الملموسة المعرفة بأنها " تجميع لأصول من طبيعة واحدة وذات استخدام واحد في عمليات المنشأة "، ومن أمثلة هذه الفئات المنفصلة للأصل غير الملموس ما يلي:

- أسماء الماركات.
- العناوين الرئيسية وعناوين النشر.
- برمجيات الحاسب.

[1] محمد نواف حمدان عابد، المرجع السابق، ص 31.
[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، بدون طبعة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 252، 253.

- الرخص والإمتيازات.
- حقوق الطبع والبراءات وحقوق الملكية الصناعية الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل.
- الوصفات والصيغ والموديلات والتصميمات والبروتوتايب (أول نسخة من الإنتاج الجديد).
- الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

ويتطلب المعيار إعادة تقييم متزامن لكل فئة الأصول غير الملموسة، وذلك لحدوث عملية إعادة تقييم انتقائي للأصول والتقرير عن مبالغ في القوائم المالية ممثلة لخليط من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

ويلاحظ أنه يمكن للمنشأة أن تختار فقط تطبيق نموذج إعادة التقييم إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة للأصل غير الملموس ولمنع المنشأة من التلاعب حول قواعد الإعتراف بالمعيار ونموذج إعادة التقييم فإنه لا يتم السماح بما يلي:

- إعادة تقييم أصول غير ملموسة لم يسبق الإعتراف بها كأصول.

- الإعتراف المبدئي بالأصول غير الملموسة بمبالغ غير التكلفة (أي بمبالغ مختلفة عن التكلفة).[1]

3- تقييم الأصول المالية الثابتة:

وفقا لقواعد المعيار رقم (39) يتم تقسيم الأصول المالية إلى أربعة فئات، ويتحدد القياس اللاحق للأصل المالي حسب الفئة، وهذه الفئات هي: [2]

أ- الأصول المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة.

ب- القروض والذمم المدينة التي تمنحها المنشأة للغير.

جـ- الإستثمارات المالية المحتفظ بها حتى موعد الإستحقاق.

د- الأصول المالية المتاحة للبيع.

والقواعد الخاصة بقياس الأصول المالية مماثلة لما هو موجود في المبادئ المحاسبي المتعارف عليها الأمريكية.

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، المرجع السابق، ص ص 253، 254.
[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، بدون طبعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 294.

ويوضح الجدول المبين أدناه نظرة عامة لهذا التصنيف:[1]

الفئة	أساس القياس	التغيرات في القيمة	اختبار انخفاض القيمة
بغرض المتاجرة	القيمة العادلة	ترحل إلى الدخل	لا يجرى مثل هذا الإختبار.
القروض التي تمنحها المنشاة للغير	التكلفة المستهلكة	ترحل إلى الدخل	يتم إجراء هذا الإختبار.
محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	التكلفة المستهلكة	ترحل إلى الدخل	يتم إجراء هذا الإختبار.
المتاحة للبيع	القيمة العادلة	تختار المنشأة بين ترحيل التغيرات في القيمة إلى قائمة الدخل أو حقوق الملكية.	يتم إجراء اختبار انخفاض القيمة في حالة إظهار التغيرات في القيمة ضمن حقوق الملكية.

ثانيا: الممارسات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها عند إعادة التقييم الأصول الثابتة

1- يجب أن تفصح القوائم المالية عن كل ما يلي لكل مجموعة من الأصول الثابتة:

* أساس القياس المستخدم في تحديد إجمالي القيمة الدفترية وعند استخدام أكثر من أساس يكون من الواجب الإفصاح عن القيمة الدفترية المقيمة وفقا لكل أساس بالنسبة لكل مجموعة.

* طرق الإهتلاك المستخدمة.

* الأعمار الإفتراضية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة.

* إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهتلاك في بداية ونهاية السنة.

* كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلي:

أ- الإضافات، ب- الإستبعادات، ج- الأصول المقتناة نتيجة عملية الإندماج.[2]

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الثالث، المرجع السابق، ص 295.
[2] جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف، مرجع سابق، ص 182.

* الزيادات والتخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم من هذا المعيار IAS16 وكذلك الخسائر المدرجة والناتجة عن إنخفاض القيمة أو الظاهرة في حقوق الملكية وفقا للمعيار الخاص بإنخفاض قيمة الأصول IAS36.

* الخسارة الناشئة من الإنخفاض في القيمة الدفترية للأصل المدرج في قائمة الدخل خلال الفترة.

* مصروفات الإهتلاك السنوي.

* صافي فروقات أسعار الصرف الناجمة عن تحويل البيانات المالية للوحدة الإقتصادية الأجنبية.

* أي حركات أخرى ذات تأثير على الأصول الثابتة.

2- يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي:

* مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود إن وجدت وكذا عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية إلتزامات.

* السياسات المحاسبية المتبعة لمعالجة التكلفة المقدرة لإستعادة الكفاءة لأي أصل من الأصول الثابتة.

* قيمة الإنفاق على الأصل الثابتة خلال فترة تكوين هذه الأصول.

* قيمة الإرتباطات لإقتناء أصول ثابتة مستقبلا.

3- تعتمد عملية إختيار طريقة الإهتلاك وتقدير العمر الإفتراضي للأصول على التقدير الشخصي للإدارة، ولذا فإن الإفصاح عن طريقة الإهتلاك المستخدمة والعمر الإفتراضي المحدد يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات تساعدهم للتعرف على السياسات التي اتبعتها الإدارة وتحقق لهم إمكانية المقارنة مع الوحدات الإقتصادية الأخرى المماثل لها للنشاط الإقتصادي للنشاط الإقتصادي ولنفس الأسباب يكون من الضروري الإفصاح عن الإهتلاك المحمل للفترة ورصيد مجمع الإهتلاك في نهاية الفترة.[1]

4- يجب أن تفصح الوحدات الإقتصادية عن طبيعة وتأثير (التغير في التقدير المحاسبي) الذي يكون له تأثير هام في الفترة الحالية أو الذي ينتظر أن يكون له تأثير هام في فترات لاحقة وذلك طبقا للمعيار IAS8 "صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية" ويمكن أن ينشأ الإفصاح عن تغير في التقدير الشخصي كما يلي:

[1] جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف، مرجع سابق، ص 183.

* القيم المتبقية للأصول الثابتة (قيمة الخردة).

* تكلفة الآلة والترميم (التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت وتسوية الموقع).

* الأعمار الإنتاجية (الأعمار الإفتراضية).

* طريقة الإهتلاك.

5- عند تسجيل الأصل الثابتة بقيمة إعادة التقييم يجب الإفصاح عما يلي:

* الأساس المستخدم في عملية إعادة التقييم.

* تاريخ سريان إعادة التقييم.

* ما إذا كانت عملية التقييم قد تمت من قبل خبير محدد.

* طبيعة أية مؤشرات للقياس استخدمت في تحديد التكلفة الإستبدالية.

* القيمة المفترض إظهارها لكل بند من بنود الأصول الثابتة في البيانات المالية فيما لو تم إدراج الأصول بصافي التكلفة بعد خصم الإهتلاك.

* فائض إعادة التقييم، مع توضيح أي تغير في القيمة خلال الفترة وأي قيود تتعلق بتوزيعات المساهمين.

6- تعتبر المعلومات التالية ذات فائدة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية لذا فمن المفضل قيام الوحدات الإقتصادية بالإفصاح عن مبالغها:

* صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة مؤقتا.

* إجمالي القيمة الدفترية للأصول التي تم إهتلاكها بالكامل ولا زالت تستخدم.

* صافي القيمة الدفترية للأصول المتوقفة عن الإستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها.

* القيمة العادلة للأصول الثابتة التي تختلف إختلافا جوهريا عن القيمة الدفترية لهذه الأصول وذلك في حالة إستخدام المعالجة المحاسبية. [1]

[1] جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف، مرجع سابق، ص 184.

خاتمة:

تتطلب عملية التقييم وجود نظام يحكمها حيث أنها عملية تستند إلى إطار معين يوجهها، فهي من الوظائف الأساسية في المحاسبة وتعد من الأمور الصعبة في المجال المحاسبي نظرا لتعدد طرق ومداخل التقييم، واختلاف النتائج المحصل عليها من طريقة لأخرى وبما أن الأصول الثابتة تمثل جزء مهم وكبير من قيمة المؤسسة لذلك لابد من عدم التقليل من أهميتها وتحديد القيم الحقيقية من خلال الإفصاح عنها في مختلف القوائم المالية، كما تعتبر عملية إعادة التقييم خطوة هامة للوصول إلى معلومات مالية ومحاسبية أكثر جودة وإضفاء المزيد من الموضوعية بما يمكنها أن تعكس حقيقة قوائمها المالية، إذ اعتمد في ذلك على المعايير المحاسبية الدولية التي هي بمثابة المرجع الرئيسي بالنسبة للعديد من النظم المحاسبية في العديد من دول العالم المتقدم والنامي على حد سواء.

التقويم: يعرف بأنه العملية التشخيصية، الوقائية والعلاجية التي تستهدف الكشف عن مواطن القوة والضعف، وبمعنى أشمل يقصد تحديد ما بلغناه من نجاح في تحقيق الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها.[1]

ثانيا: المقارنة بين (التقييم، القياس، التقويم والتقدير)

1- التقييم والتقويم:

فبالنسبة للتقييم والتقويم فإنه غالبا ما يتم استخدامها كمرادفين فهناك من الكتاب من يستخدم مصطلح التقييم وهناك من يستخدم مصطلح التقويم، والأصح هو مصطلح التقييم فهو المناسب عند الحديث عن قيمة المؤسسة، قيمة الأصول أو قيمة الخصوم أما التقويم فهو يناسب حالات أخرى كما أن التقويم يعني التعديل ويحتاج لمعيار أو أساس ثابت يتم الإستناد إليه.

2- التقييم والقياس:

أما فيما يخص التقييم والقياس فيستخدمان للتعبير عن نفس المفهوم فالقياس هو عملية المطابقة بين خصائص مجال وخصائص مجال آخر (جانب كمي ونوعي)، أما التقييم فهو قياس الخواص الذهنية (الجانب الكمي فقط للقياس)، ولهذا يعتبر القياس مفهوما أوسع من التقييم إذ يمكن أن يكون للقياس العديد من الخواص هذه الأخيرة يمكن أن تكون كمية أو نوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط.

3- التقييم والتقدير:

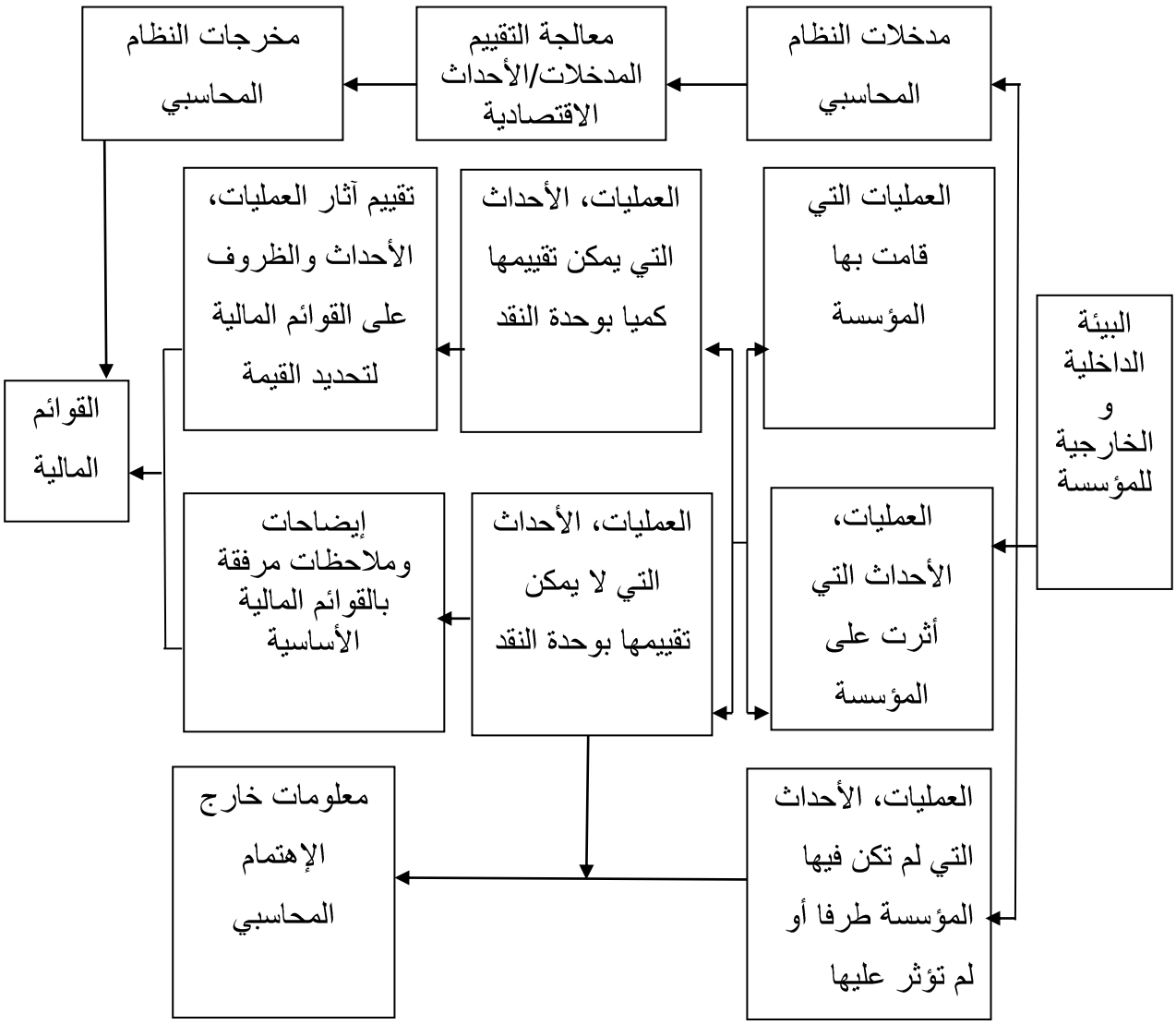
فيما يخص التقدير فإنه يختلف عن التقييم والقياس، كون المفهومين الأخيرين يعتمدان على إطار محدد متفق عليه أما التقدير فيتم بصفة جزافية دون الاعتماد على إطار محدد فهو عبارة عن توقعات، ويتم من طرف خبراء بإمكانهم تقديم تقديرات لقيم الأصول والخصوم، ويتم اللجوء للتقدير في حال عدم إمكانية تقييم الأصل من قواعد التقييم المتفق عليها، كتقدير قيمة العقار من طرف خبير عند تعذر الحصول على القيمة العادلة لها كما تتضمن المحاسبة العديد من التوقعات كتقدير العمر الإنتاجي للأصل وقيمتها المتبقية.[2]

[1] بن مولاي زينب، تقييم الأصول المادية الملموسة في المؤسسة في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008، ص 26.

[2] الجيلاني بلواضح وفاتح بلواضح، التقييم المحاسبي مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، الجزائر، جامعة المسيلة، يومي 5/4 ديسمبر، 2012، ص6.

وعليه نستنتج أن التقييم هو المصطلح الأصح والمناسب وبصفة عامة يمكن تعريفه كالآتي: التقييم عبارة عن تحديد منهجي وموضوعي لقيمة الأشياء بطريقة موثوقة وصادقة من خلال تحديد أهميتها وفق معايير مناسبة.

شكل (1:2): عملية التقييم في المحاسبة



المصدر: الجيلاني بلواضح وفاتح بلواضح، التقييم المحاسبي مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، الجزائر، جامعة المسيلة، يومي 5/4 ديسمبر، 2012، ص5.

المطلب الثاني: القواعد العامة للتقييم ومراحل تقييم الأصول الثابتة

توجد قواعد ومبادئ محددة مسبقا يتم الاعتماد عليها عند القيام بعملية تقييم الأصول الثابتة وذلك بإتباع مراحل معينة.

أولا: القواعد العامة للتقييم

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى:[1]

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة).

- قيمة الإنجاز.

- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية، بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العنصر المماثلة حسب الآتي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل.

- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية.

- القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.

- تسجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة الحقيقية إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبية الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة.

- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

تكلفة شراء أصل يساوي سعر الشراء مطروحا منه قيمة التنزيلات والتخفيضات التجارية مع إضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية غير القابلة للإسترجاع، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الإستخدام، إذ تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ

[1] سليم بن رحمون، مرجع سابق، ص ص 93، 94.

الأصلية، ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماريين والمهندسين مصاريف مباشرة، تستثنى من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة.

تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة.

في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج، وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بإنخفاض الأصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات.

يقوم الكيان كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين والمسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو قد انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجودا فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

تسجل خسارة القيمة المثبتة على أصل معين خلال السنوات السابقة، ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينئذ يلجأ إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما تناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد تم تحديدها إذا لم يتم تسجيل أي خسارة قيمة لهذا الأصل خلال السنوات السابقة.[1]

ثانيا: مراحل تقييم الأصول الثابتة

تواجه عملية تقييم أصول المؤسسات العامة صعوبات عديدة تتمثل في أن التقييم لأصول مؤسسة قد يكون مبالغا، ولذلك قد لا يوجد من يقبل على شرائها، فقد يكون التقييم أقل من القيمة الحقيقية لأصول

[1] سليم بن رحمون، المرجع السابق، ص ص 94، 95.

المؤسسة الأمر الذي يؤدي إلى تحديد الثروة العامة، لذلك يجب على من يقوم بعملية التقييم لأي مؤسسة عامة أن يضع برنامجاً لعملية التقييم وأن يكون تقييمه واقعيا وحقيقياً وأن يشمل الخطوات الآتية: [1]

1- مرحلة التخطيط: *تشمل هذه المرحلة الخطوات التالية:*

أ- جمع البيانات عن المؤسسة العامة من خلال التقارير السنوية للمؤسسة والمنشورات المالية والإقتصادية، ونشاط المؤسسة العامة داخل السوق واستراتيجياتها ومستقبلها.

ب- تحديد الخصائص العامة للمؤسسة العامة وتاريخ آخر تقييم، معرفة الوضع القانوني لها ونوع الملكية " هل هي ملكية عامة أو مشتركة؟"، وتحديد حجم الإلتزامات المترتبة على المؤسسة وإجمالي حقوقها، وتحديد الظروف الإقتصادية التي تكتنف المؤسسة "هل هناك حالة إنكماش أو تضخم نقدي في نفس البلد أو في البلد المحيطة؟" وما هو أثر التقييم على العاملين والإدارة والشركاء والشركة.

ج- تحديد الغرض من التقييم: يختلف التقييم باختلاف الهدف فالتقييم مثلا من أجل الإندماج يختلف عنه من أجل التصفية، كما يختلف التقييم من أجل التأجير أو البيع أو القطاع الخاص وكل ذلك يرتبط بأسلوب تقييم ومعيار القيمة والظروف المحيطة بالاستثمار.

2- مرحلة التنفيذ: وهي تجسيد مرحلة التقييم الفعلي، وتشمل الخطوات التالية:

أ- فحص مستندات المؤسسة العامة وبياناتها الإقتصادية والصناعية، وبيانات المقارنة بين المؤسسات وذلك من خلال تحليل المعدلات وعمل تصور الأداء المستقبلي وتعديل الأداء التاريخي ليتناسب مع الواقع.

ب- تحديد طرق التقييم التي سيتم استخدامها.

جـ- دراسة العوامل المؤثرة في تحديد القيمة، وتشمل الفروق المحاسبية وأسعار تحويل العملة والإعتبارات السياسية والإقتصادية ومعدلات التضخم والخصم واللوائح القانونية الخاصة بالتقييم والصناعة والسياسات النقدية للدولة.

[1] محمود علي الجيالي، (تقييم الأصول الثابتة لأغراض الخصخصة) مجلة الباحث، العدد 10، جامعة العلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2012، ص 255.

د- خطوة التوفيق بين الطرق، وتحديد قيمة الأصول وذلك لأن عملية تقييم الأصول مليئة بالتناقضات وأن الطرق المختلفة تؤدي إلى نتائج مختلفة، ولذلك يجب التوفيق بين الطرق لاستخراج رقم عادل يتفق عليه، يجسد القيمة العادلة من أجل استعماله في التقييم.

3- مرحلة التقرير: وهي المرحلة النهائية حيث يتم إعداد تقرير يتضمن نتائج عملية التقييم، وأهم التحفظات والصعوبات التي واجهت عملية تنفيذ التقييم لذا يجب مراعاة المعايير التالية عند تقييم الأصول:

أ- قيمة التصفية: وتشمل صافي قيمة بيع كل أصل من الأصول بعد تحديد مديونية المؤسسة للغير.

ب- القيمة الاستمرارية للمؤسسة: وتتساوي قيمة الأصول في حالة إستمرار المؤسسة في العمل.

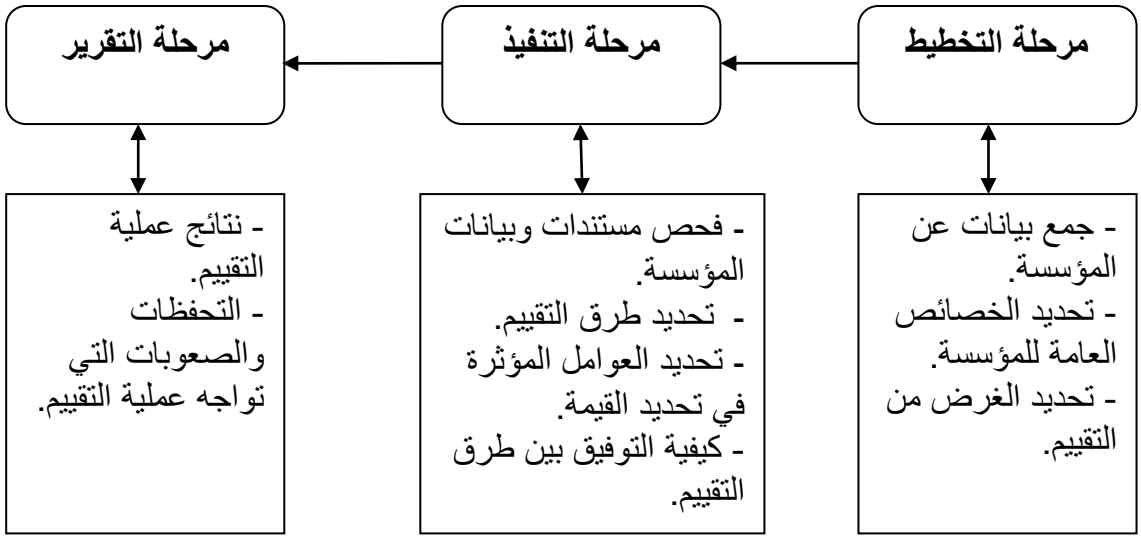
جـ- القيمة السوقية العادلة للأصول: وتعتبر هذه المعايير الأكثر شيوعا للتقييم، وهي تمثل أعلى سعر مثالي في سوق العمل بين أطراف تتمتع بحسن الإطلاع والحيطة وتعمل بحرية في التعامل.

د- القيمة الدفترية لصافي الأصول: أي حقوق الملكية وهذا يعني مجموع حسابات الأصول محذوف منها حسابات الخصوم كما تتضح في بيان الميزانية.

هـ- القيمة العادلة للأصول: وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة.

و- القيمة الدولية للمؤسسة: وهي التي تساوي قيمة المؤسسة المماثلة عالميا.

شكل (2:2): مراحل تقييم الأصول الثابتة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على محمود الجبالي.

المطلب الثالث: طرق ومشاكل تقييم الأصول الثابتة

هناك عدة طرق لتقييم الأصول الثابتة في المؤسسة منذ لحظة دخولها إلى غاية خروجها، حيث تواجه عملية تقييم الأصول الثابتة مشاكل من عدة جوانب.

أولا: طرق تقييم الأصول الثابتة

تتمثل هذه الطرق فيما يلي:[1]

1 - التكلفة التاريخية: تعرف بأنها عملية تقييم جميع العناصر التشغيلية (الاقتصادية) واستخدامها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات التي تظهر في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية (التاريخية) دون الأخذ بالحسبان التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود الأمر الذي يجعل البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية لفترات مالية متعددة غير صالحة للمقارنات الزمنية والمكانية بالنسبة للشركة الواحدة، ويعود السبب في ذلك إلى حالة التضخم الإقتصادي التي تتعرض لها اقتصاديات

[1] سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، 2010، ص 418.

البلدان المختلفة عبر الزمن مما يؤثر تأثيرا واضحا على عناصر القوائم المالية ومن ثم يؤدي تضليل المعلومات المقدمة لمستخدمي هذه القوائم.

2- التكلفة الجارية: يقصد بها تكلفة البديل أو التكلفة السوقية للسلعة أو صافي القيمة البيعية ويتطلب تطبيق مفهوم التكلفة الجارية في الحياة العملية استخدام بدائل التكلفة الجارية التي من أبرزها على سبيل المثال تكلفة الإحلال (الاستبدال) وسعر السوق الحالي وصافي القيمة البيعية القابلة للتحقق، فالتكلفة الإستبدالية للسلعة تستمد من تكلفة الحصول على سلعة جديدة أو قديمة مشابهة من حيث الجودة والطاقة الإنتاجية أو الخدمة.

3- القيمة السوقية العادية: كالاستثمارات في الأوراق المالية الأسهم والسندات التي يتم امتلاكها للمتاجرة بها وبقصد إعادة بيعها، تقاس بقيمتها السوقية العادلة وهي المبلغ المدفوع للحصول على هذه الاستثمارات في الدورة العادية للمؤسسة وهي ليست في حالة تصفية وتستخدم كذلك عند قياس الأصول التي تتوقع بيعها بأسعار أقل من المبالغ المسجلة بها في السجلات المحاسبية.

4- صافي القيمة التحصيلية: بعض الحسابات المدينة مستحقة القبض قصيرة الأجل وبعض أنواع المخزون السلعي يتم قياسها ويتم الإفصاح عنها وفقا لصافي قيمتها التحصيلية (أي القيمة التي يمكن تحصيلها) والتي تمثل مبلغ النقدية غير المخصومة أو ما يعادلها والتي يتوقع فيها أن يتحول الأصل إلى نقدية مطروحا منها التكاليف المباشرة إن وجدت الضرورية لعملية هذا التحويل.

5- القيمة الحالية: يتم الإفصاح عن المبالغ المستحقة القبض طويلة الأجل وقياسها حسب قيمتها الحالية أو المخصومة والتي تمثل القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة.[1]

ثانيا: مشاكل تقييم الأصول الثابتة

تتمثل هذه المشاكل في:[2]

1- مشاكل التغيير في الأنظمة المحاسبية: وهي التغيرات في الطرق المحاسبية الناجمة عن نقل ملكية الوحدات المحاسبية والتغيرات في أنظمتها المحاسبية والمالية، ونوعية المعلومات المالية المتوفرة فالمعلوم أن عدداً كبيرا من المؤسسات الحكومية تتبع الأساس النقدي وهو غير أساس الإستحقاق المقبول في قواعد المحاسبة المتعارف عليها، وهناك إختلافات جوهرية بينهما منها أن الميزانية العامة لا

[1] سعود جايد العامري، المرجع السابق، ص 418.
[2] محمود علي الجبالي، مرجع سابق، ص 253.

تظهر قيمة الموجودات الثابتة والمدينين والدائنين كما أن بيان الأرباح والخسائر لا يظهر الإستهلاك للموجودات الثابتة والإيرادات غير المقبوضة والمصروفات المستحقة وغير المدفوعة والتي تخص السنة المالية.

أما بالنسبة لنوعية المعلومات فإن المؤسسات الحكومية لا تحتفظ بقيود محاسبية كافية حول قيم الموجودات الثابتة واستهلاكاتها ومعدلات الإستهلاك، ومعلومات وافية حول تكلفة الخدمات وغيرها ممّا تقدمه المحاسبة التجارية غير الحكومية لذلك فإن لدى مهنة المحاسبة والتدقيق الكثير مما تقدمه في هذا المضمار.

2- مشاكل تقييم المؤسسات: يمثل التقييم أساسا يهتدى به في الإنطلاق إلى سعر البيع بالإضافة إلى أنه يحدد قيمة رأس المال الفعلي ويساعد في تحديد رأس المال الضروري للمشروع كما تبين عملية التقييم المبالغ المقدرة للموجودات غير الملموسة (الشهرة، العلامة التجارية، الحقوق المعنوية الأخرى) إلى جانب أن البحث عن الإلتزامات غير المسجلة مثل الضرائب وغيرها يدخل في مشاكل التقييم.

3- مشاكل الإفصاح عن المعلومات: وهي المعلومات التي تشرح الوضع الإقتصادي والمالي للمشروع وجدواه الإقتصادية للمستثمرين، مع بيان تاريخ نشاطه بشكل مقارن للسنوات السابقة مع توقعات للمستقبل وتبيان مدى الإنجازات المتوقعة والمنافع المنتظرة، وفي العادة يصدر مدقق الحسابات تقريرا خاصا محددا لذلك من أجل حماية مصالح المستثمرين المنتظرين.

4- مشاكل سعر البيع: تظهر نتيجة عملية إجراء التقييمات المختلفة قيم عديدة للمشروع وهي القيمة على أساس الموجودات والقيمة على أساس المشروع المستمر (أساس الأرباح) والقيمة على أساس السوق وقيمة البيع النهائي.

المبحث الثاني: تقييم الأصول الثابتة وفق SCF

قام النظام المحاسبي المالي بوضع قواعد تقييم وقياس جديدة للأصول الثابتة نظرا لأهميتها البالغة الناتجة عن صعوبة معالجة آثار الأخطاء وذلك لطول مدة حياتها إلى جانب الكثير من التغيرات البيئية التي تحيط بها، ومما سبق سنعالج في هذا المبحث الإطار المفاهيمي للأصول الثابتة ودراسة مختلف حساباتها ومعالجتها وفي الأخير دراسة ما يطرأ عليها من إهتلاك وتنازل وخسارة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للأصول الثابتة

تتمثل الأصول الثابتة في كل من التثبيتات المادية والمعنوية والمالية حيث تخضع لشروط حتى يتم الإعتراف بها كما ترتكز على طريقة محددة للتقييم.

أولا: تعريف الأصول الثابتة

يعبر مصطلح الأصول الثابتة (التثبيتات) كما جاء بها النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة.[1]

ثانيا: أنواع الأصول الثابتة

وتتمثل فيما يلي:[2]

1- الأصول الثابتة غير المادية (المعنوية): عرفت المادة 121-2 التثبيتات المعنوية كالتالي:

"هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات."

2- الأصول الثابتة المادية: عرفت المادة 121-1 التثبيتات المادية كالتالي:

"هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار والإستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية".

[1] كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 93.
[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 8.

3- الأصول الثابتة المالية:

تعرف على أنها الأسهم والسندات والديون التي تكون للكيان القدرة والرغبة على الإحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل في أحد الحسابين 26 أو 27.[1]

تعريف لأهم الحسابات الفرعية المستخدمة في العمليات الخاصة بالتثبيتات المالية:

الحساب	شرح الحساب
حـ/261سندات المساهمة	وهي سندات يمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة.
حـ/262سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها.
حـ/269دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يكون هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى.
حـ/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهي سندات تنوي المؤسسة الإحتفاظ بها بصفة دائمة وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى قصير الأجل ومن هذه السندات الحصص في رأس مال المؤسسات الأخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل.
حـ/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المؤسسة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات).

[1] عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009، ص41

ثالثا: شروط إدراج الأصول الثابتة المعنوية والمادية

حسب المادة 121-3 فإنه طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحساب كأصل:[1]

1- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.

2- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

رابعا: تقييم الأصول الثابتة

1- التقييم الأولي: وتشمل التكلفة ثمن الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب غير قابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة للأصل وتطرح كل الخصومات التجارية.

2- التقييم اللاحق: ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة على إتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالإستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة).
- قيمة الإنجاز.
- القيمة المحينة (أو القيمة النفعية).

وتقيم العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، إما بتكلفة يطرح منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة الكلفة)، أو على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).[2]

المطلب الثاني: دراسة حسابات الأصول الثابتة ومعالجتها المحاسبية

لابد أن تقوم المؤسسة بدراسة حسابات الأصول الثابتة ومعالجتها المحاسبية وذلك نظرا لأهمية وكبر حجم العمليات المتعلقة بها من جهة أخرى.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 8.
[2] جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق القياس المحاسبي على التثبيتات العينية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص 20.

أولا: دراسة حسابات الأصول المعنوية

1- حساب 20 القيم المعنوية وفرق الاقتناء:

يتفرع حساب 20 إلى:[1]

- حساب 203 مصاريف تطوير القيم الثابتة.

- حساب 204 برامج وأنظمة الإعلام الآلي والحسابات المماثلة.

- حساب 205 رخص، ماركات.

- حساب 207 فرق الاقتناء أو شهرة المحل.

2- المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية:

ويتم تقييم هذه التثبيتات عند الإقتناء بشكل عام بوضع الحساب المعني -الفرعي للحساب 20-مدينا بقيمة تكلفة اقتنائه باعتباره أصلا ثابتا، ويقابله في الجانب الدائن حساب الغير أو أحد الحسابات المالية، أو حساب 731 (إنتاج مثبت للقيم المعنوية) في حالة إنجاز هذه التثبيتات من طرف لمؤسسة نفسها.

وما تجدر إليه الإشارة هنا التذكير بما يلي:

- يسجل حساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت في جانبه المدين مجمل مصاريف التنمية والتطوير المقيدة في الأصل، بعد تسجيل المصاريف المطابقة لتلك الأصول في حسابات التكاليف حسب طبيعتها التابعة بنفس الفترة وبالقيود المحاسبية العادية.

- يسجل في حساب 207 فرق الإقتناء أو شهرة المحل إيجابيا كانت أم سلبيا في حالة تجميع المؤسسات وإدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة لأخرى. [2]

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، بدون طبعة، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص43.

[2] كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 3.

أمثلة تطبيقية:

1* تم اقتناء برامج الإعلام الآلي " أوراكل " لاستعماله في المعالجة المحاسبية بقيمة 20000 دج سدد المبلغ بشيك بنكي.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
204		برنامج الإعلام الآلي	20000	
	512	البنك		20000

2* قام مهندس المؤسسة بإنجاز برنامج خاص بنظام الأجور تكلفة الإنجاز قدرت بـ 15000.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
204		برنامج الإعلام الآلي	15000	
	731	إنتاج قيم ثابتة معنوية		15000

ثانيا: دراسة حسابات الأصول الثابتة المادية

1- حساب 21 القيم الثابتة المادية:

يضم هذا الحساب الأراضي، المباني، مركبات تقنية، وقيم ثابتة مادية أخرى:[1]

- حساب 211 الأراضي.

- حساب 212 تهيئات أراضي.

- حساب 213 مباني.

- حساب 215 تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية.

- حساب 218 قيم ثابتة مادية أخرى وتضم معدات نقل، تجهيزات وأثاث مكتب، أجهزة الإعلام الآلي، مواد التعبئة والتغليف القابلة للإسترجاع، وتهيئات وتركيبات.

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 44.

2- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المادية:

هناك حالتين لتسجيل هذه الأصول:[1]

الحالة الأولى: شراء التثبيتات من الغير

في هذه الحالة تكون حسابات التثبيتات المعنية مدينة وأحد الحسابات بنك أو موردو التثبيتات (404) دائنا بتكلفة شراء التثبيتات.

الحالة الثانية: إنجاز التثبيتات العينية من قبل المؤسسة

في هذه الحالة يسجل قيدين:

- القيد الأول: ويسجل فيه المصاريف المحتملة لإنجاز التثبيتات بصورة عادية.

- القيد الثاني: ويسجل بعد الإنجاز الكلي للأصل حيث نجعل حساب الأصل المعني مدينا وحساب إنتاج مثبت لأصول عينية (حـ/732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل.

أمثلة تطبيقية:

1* حصلت مؤسسة على أراضي بقيمة 62300 دج نقدا.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
211		الأراضي	62300	
	53	الصندوق		62300

2* إنجاز مباني من طرف المؤسسة لذاتها تكلفة الإنجاز قدرت بـ 185200 دج.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
213		مباني	185200	
	732	إنتاج قيم ثابتة مادية		185200

[1] عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 38.

3* اقتناء آلات للإنتاج بقيمة 90000 المبلغ مستحق الدفع بعد 8 أشهر بشيك، معدل الإهتلاك 20 بالمائة.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
215		معدات وأدوات	90000	
	404	موردو القيم الثابتة		90000
404		موردو القيم الثابتة	90000	
	512	البنك		90000
681		مخصصات الإهتلاك	18000	
	2815	اهتلاك معدات وأدوات		18000

* **التثبيتات المحصلة بعقد إيجار تمويلي:** محاسبيا نعتبرها ملكا للمؤسسة المستأجرة كما نص على ذلك النظام المحاسبي المالي وتسجل بالحسابات الفرعية للحساب 21 مع باقي التثبيتات.[1]

مثال تطبيقي:

مؤسسة أجرت معدات نقل في عقود الإيجار-تمويل، مدة العقد ثلاث سنوات على أن يتم تسديد مبلغ 12000 دج في كل نهاية سنة إيجار، القيمة الحالية لمبلغ الإيجار 34250 دج، المصاريف المالية الملحقة 750 دج.

[1] عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق، ص 39.

* التسجيل في دفاتر المستأجر:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
218X		معدات نقل	34250	
	167	ديون عقد الإيجار – تمويل		34250
167		ديون عقد الإيجار – تمويل	12000	
	512	البنك		12000
681		مصاريف مالية أخرى	750	
	2815	البنك		750

* **التثبيتات في شكل إمتياز (حساب 22):** يفتح حساب 22 ويدرج فيه كل التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع إمتياز من قبل مانح الإمتياز، أو من طرف صاحب الإمتياز (الممنوح له).

المعالجة المحاسبية للتثبيتات في شكل إمتياز:

من باب المعالجة المحاسبية فإن ما يقابل قيمة الأصول الموضوعة محل إمتياز مجانا من قبل مانح الإمتياز في الجانب المدين، يسجل في الجانب الدائن من حساب فرعي للحساب 229 "حقوق مانح الامتياز" ويظهر في جانب الخصوم من الميزانية (خصوم غير جارية)

ويكون مدينا في نهاية السنة المالية لدى صاحب الإمتياز (الممنوح له) بقيمة أقساط الإهتلاك بوضع الحساب 282 "إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز" دائنا تماشيا مع الإهتلاكات المطبقة.

وعند إنتهاء الإمتياز يكون للحساب 229 "حقوق مانح الإمتياز" رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع إمتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهتلاك المعني.[1]

[1] كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ص 6.

عند الإستلام:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
22X		التثبيت حسب الطبيعة	XXX	
	229	حقوق مانح الإمتياز		XXX

عند الإهتلاك (نهاية السنة) بالقسط المهتلك:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
229		حقوق مانح الإمتياز	XXX	
	282	اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز		XXX

عند الإرجاع:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
282		إهتلاك ق. ثا الموضوعة موضع إمتياز	XXX	
229		حقوق مانح الإمتياز	XXX	
	22X	التثبيت حسب الطبيعة		XXX

أما الأتاوى فيجب الإعتراف بها كتكاليف بالقيمة المتفق عليها.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
651		الآتاوى المترتبة على الإمتيازات	XXX	
	53	الصندوق		XXX

* **التثبيتات الجاري إنجازها:** يعبر بيان هذا الحساب عن تلك التثبيتات العينية أو المعنوية التي لازالت لم تكتمل بعد في إنجازها. والهدف من حـ/23 التثبيتات الجاري إنجازها هو إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في نهاية السنة المالية سواء كانت تثبيتات عينية (حـ/232) أو تثبيتات معنوية (حـ/ 237) وترصد هذه الحسابات عندما يكون التثبيت جاهزا أو قابلا للإستعمال النهائي في المقابل يتمثل في حسابات التثبيتات المعنية (حـ/20 وحـ/ 21).

ويمكن التمييز بين حالتين من التثبيتات الجاري إنجازها في الحياة العملية:

- التثبيتات الناتجة عن أشغال مسددة إلى الغير (مقاول مثلا).

- التثبيتات التي تتولى المؤسسة نفسها الإنجاز بوسائلها الخاصة.

المعالجة المحاسبية للتثبيتات الجاري إنجازها:

تسجل التثبيتات التي تنشأها المؤسسة بوسائلها الخاصة ولم يتم إنجازها في نهاية السنة المالية، في شكل تثبيتات جاري إنجازها في المقابل (أي الجانب الدائن) حـ/ 73 إنتاج مثبت بالنسبة إلى تكلفة إنجاز التثبيتات الجاري إنجازها، وهذا بعد تسجيل كل الأعباء والمصاريف في حسابات التكاليف المناسبة لحسابات الصنف (6).

تسجل التثبيتات المسند إنجازها إلى الغير في شكل تثبيتات جاري إنجازها باعتبارها تثبيتات لم يتم الإنتهاء منها في تاريخ استلام الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها الأطراف التي تتولى الإنجاز، وذلك في مقابل حسابات هذه الأطراف أو حسابات المتاحات (البنك، الصندوق) في حالة التسديد.

ملاحظة: في حالة تسبيقات ومدفوعات على الحساب للغير في إطار إقتناء تثبيتات فإن هذه التسبيقات تقيد في حـ/ 238 " تثبيتات وحسابات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات، وهو حساب فرعي للحساب 23 " التثبيتات الجاري إنجازها ".[1]

[1] كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، المرجع السابق، ص ص 7، 8.

مثال تطبيقي:

1* تم تهيئة أراضي من طرف المؤسسة لذاتها قدر المبلغ بـ 28000 قيمة الإنجاز وصلت إلى 50 بالمائة، كما هناك مباني تنجز من طرف الغير نسبة الإنجاز وصلت إلى 40 بالمائة، قيمة المباني 50000.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
232		استثمارات قيد الإنجاز	14000	
	732	إنتاج قيم ثابتة مادية		14000
232		استثمارات قيد الإنجاز	20000	
	404	موردو الأصول .غ.م		20000

2* قدمت المؤسسة تسبيقا بقيمة 30000 دج من أجل الحصول على آلة إنتاجية وتمت العملية بشيك بنكي.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
238		تسبيقات على ق. الثابتة	30000	
	512	البنك		30000

ثالثا: دراسة حسابات الأصول المالية

1-حساب 26 المساهمات وديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات:

ويضم الحساب، سندات المساهمة وأشكال أخرى للمساهمة، حقوق المساهمات داخل المجموعة، حقوق المساهمات خارج المجموعة، وحقوق أخرى متعلقة بالمساهمات وفق الحسابات التالية:[1]

- حساب 261 سندات الفروع المنتسبة.

[1] رميدي عبد الوهاب، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مطبوعة محاضرات، جامعة المدية، 2013/2012، ص42.

- حساب 262 سندات المساهمة الأخرى.

- حساب 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة.

- حساب 266 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع.

- حساب 267 المساهمات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع.

- حساب 268 الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة.

- حساب 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.

المعالجة المحاسبية للحساب 26:

يتلقى الحساب 26 في جانبه المدين تكلفة إقتناء (أو قيمة الأسهم) سندات المساهمة، ويقابله الجانب الدائن أحد الحسابات التالية:

- حـ/ 404 موردو القيم الثابتة، أو أحد الحسابات المالية (حـ/512 البنك، حـ/ 53 الصندوق).

2-حساب 27 القيم الثابتة المالية الأخرى:

ويضم الحسابات التالية:

- حساب 271 السندات من غير سندات المساهمة: حيث يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الإقتناء مقابل جعل أحد الحسابات المالية أو الغير دائنة.

- حساب 272 سندات التي تمثل حق الدين الدائن: حيث يجعل هذا الحساب مدين بتكلفة الإقتناء مقابل أحد الحسابات المالية أو الغير.

- حساب 274 القروض والديون الدائنة المترتبة بعقد إيجار-التمويل: والمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي تمر بمرحلتين:[1]

المرحلة الأولى" تنفيذ عقد الإيجار التمويلي": حيث يسجل المبلغ المقرض في الجانب المدين في حـ/274 وهذا بجعل حـ/ 512 البنك دائنا.

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص-ص 42-45.

المرحلة الثانية" تخص عملية التسديد": إن عملية تحصيل القرض الإيجار التمويلي تتضمن جزأين:

- استهلاك قرض الإيجار التمويلي.

- الفوائد: أتعاب المقرض لخدمة الإيجار التمويلي.

وفي كل تاريخ تسديد، مبلغ استهلاك القرض يسجل في الجانب الدائن لحساب 274 ومبلغ الفوائد تشكل نواتج مالية، لذلك تسجل في الجانب الدائن لحساب 762 نواتج لقيم ثابتة مالية أخرى.

- حساب 275 الودائع والكفالات المدفوعة.

- حساب 276 خاص بالحسابات الدائنة المثبتة الأخرى: حيث يجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حساب 762 نواتج الأصول المالية دائنا.[1]

أمثلة تطبيقية:

1* حساب 26: اشترت مؤسسة 1300 سهم بقيمة 1000 للسهم الواحد، التسوية كانت عن طريق الصندوق.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
262		سندات مساهمة أخرى	1300000	
	53	الصندوق		1300000

2* حساب 27: قدمت مؤسسة شيك كضمان لإحدى الشركات مقابل استعمال آلاتها، قدره 65000دج.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
275		كفالات مدفوعة	65000	
	512	البنك		65000

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 45.

المطلب الثالث: تناقص قيمة الأصول الثابتة

تحتفظ المؤسسة بالأصول الثابتة لغرض تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، ويؤدي استعمالها خلال مدة حياتها إلى تدهور في قيمتها مما يؤدي إلى تناقص في طاقتها الإنتاجية، وقد تتنازل المؤسسة عنها لأسباب أخرى.

أولا: إهتلاك الأصول الثابتة

1- تعريف الإهتلاك: هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه.

2- طرق حساب الإهتلاك:

من أهم هذه الطرق ما يلي:

أ- الإهتلاك الخطي أو الثابت: يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.

ب- الإهتلاك المتناقص: يؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.

ج- الإهتلاك المتزايد: يؤدي إلى عبء يتنامى على المد النفعية للأصل.

د- طريقة وحدات الإنتاج: يترتب عليها عبء يقوم على الإستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

إن طريقة الإهتلاك المعتمدة حسب النظام المحاسبي المالي هي طريقة الإهتلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك الكيان للمنافع الإقتصادية بصورة صادقة.

يوزع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.[1]

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 9.

ويمكن شرح كل طريقة على النحو التالي:[1]

أ- الإهتلاك الثابت (الخطي): حسب هذه الطريقة قسط الإهتلاك يحسب من تكلفة الأصل حيث يهتلك الأصل بأقساط متساوية خلال كل سنة مع مراعاة القيمة الباقية المحتملة.

حيث: قسط الإهتلاك = $\frac{\text{تكلفة الأصل – القيمة الباقية المحتملة (الخردة)}}{\text{العمر الإنتاجي}}$

ب- الإهتلاك المتناقص: حسب هذه الطريقة قسط الإهتلاك يحسب من القيمة المتبقية الصافية مع العلم أن معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الثابت X المعامل

إذا كان عمر الأصل من 3 إلى 4 سنوات يكون المعامل 1.5.

من 5 إلى 6 سنوات يكون المعامل 2.

أكثر من 6 سنوات يكون المعامل 2.5.

ج- الإهتلاك المتزايد: حسب هذه الطريقة قسط الإهتلاك يحسب من القيمة الأصلية حيث أن:

قسط السنة 1 = القيمة الأصلية X $\frac{\text{رقم السنة الأولى}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$

قسط السنة 2 = القيمة الأصلية X $\frac{\text{رقم السنة الثانية}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$

قسط السنة الأخيرة = القيمة الأصلية X $\frac{\text{رقم السنة الأخيرة}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص ص116، 117.

3- التسجيل المحاسبي للإهتلاك:

ويتم تسجيلها وفق ما يلي:[1]

أ- إهتلاك القيم المعنوية: عند نهاية كل دورة مالية 12/31 / ن تقوم المؤسسة بتسجيل قسط إهتلاك القيم المعنوية حـ/ 681 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة-أصول غير جارية مدينا ويجعل حـ/ 280X إهتلاك القيم المعنوية دائنا، وعند الإنتهاء من الإهتلاك(السنة الأخيرة للإهتلاك) يتم إخراج المصاريف المتعلقة بالتنمية والتطوير من ميزانية المؤسسة فيجعل حـ/ 2802 مدينا ويجعل حـ/ 20X دائنا بالقيمة الإجمالية للإهتلاك.

في نهاية السنة يسجل قسط الإهتلاك كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاك والمؤونات	XXX	
	280X	إهتلاك القيم المعنوية		XXX

وعند الإنتهاء من الإهتلاك " السنة الأخيرة ":

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
2802		إهتلاك القيم المعنوية	XXX	
	20X	القيم المعنوية		XXX

ب- إهتلاك القيم المادية: عند نهاية كل دورة تقوم مؤسسة بتسجيل قسط الإهتلاك الخاص بها فيجعل حـ/ 681 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات مدينا، ويجعل حـ/281X دائنا بقسط الإهتلاك وعندما يهتلك الإستثمار بالكامل يتم إخراجه من موجودات المؤسسة فيجعل حساب مجموع الإهتلاك 28X مدينا ويجعل حساب الإستثمار المهتلك دائنا بتكلفة شرائه.

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص ص 119، 120.

في نهاية السنة يسجل قسط الإهتلاك كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاك والمؤونات	XXX	
	281	إهتلاك القيم المادية		XXX

وعندما يهتلك الإستثمار بالكامل يتم إخراجه من موجودات المؤسسة:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
281		إهتلاك القيم المادية	XXX	
	21X	القيم المادية		XXX

جـ- إهتلاك القيم الثابتة في شكل إمتياز: في نهاية الدورة يجعل حـ/ 681X مدينا بقسط الإهتلاك ويجعل حـ/ 281X دائنا (له نفس المعالجة المحاسبية للقيم الثابتة المادية).

ثانيا: التنازل عن الأصول الثابتة

تقوم المؤسسة بالتنازل عن أصولها الثابتة في حالات استثنائية فقط مثل استبدال آلة قديمة بآلة جديدة نظرا للتطور التكنولوجي.....

1- التسجيل المحاسبي للتنازل عن الأصول الثابتة المالية: عند التنازل عن التثبيتات المالية لا بد من المقارنة بين سعر التنازل وسعر الإقتناء، فإذا كان سعر التنازل أكبر من تكلفة الإقتناء يسجل الفرق في حـ/ 767 – الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية – أما إذا كان سعر التنازل أقل من تكلفة الإقتناء يسجل الفرق في حـ/ 667 الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول مالية.[1]

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 121.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
462/5X		الحسابات المالية أو حسابات الغير	XXX	
667		الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول مالية	XXX	
	27/26X	أصول مالية		XXX
462/5X		الحسابات المالية أو حسابات الغير	XXX	
	27/26X	أصول مالية		XXX
	767	الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية		XXX

2-التنازل عن الأصول الثابتة المادية:

التسجيل المحاسبي:

يمر بمرحلتين:[1]

مرحلة إثبات قسط الإهتلاك لسنة التنازل: وفيه يتم تحديد قيمة الإهتلاك الخاصة بسنة التنازل ويكون القيد كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
681X		مخصصات الإهتلاك	XXX	
	28XX	إهتلاك التثبيتات		XXX

مرحلة إثبات الأصل المتنازل عنه:

أ- إذا كان الفارق سالبا أي أن القيمة المتبقية الصافية أكبر من سعر التنازل، في هذه الحالة تتحمل المؤسسة خسارة وتسجل في حـ/652.

[1] رميدي عبد الوهاب، المرجع السابق، ص121.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
462		حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	XXX	
652		نواقص القيم عن خروج ق.ثا غير مالية	XXX	
28XX		إهتلاك التثبيتات	XXX	
	2XX	الإستثمار المتنازل عنه		XXX
5X		الحسابات المالية	XXX	
	462	حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		XXX

ب- إذا كان الفارق إيجابيا أي أن سعر التنازل أكبر من القيمة المتبقية الصافية في هذه الحالة تحقق المؤسسة إيرادا يسجل في حـ/752.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
462		حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	XXX	
28XX		إهتلاك التثبيتات	XXX	
	2XX	الإستثمار المتنازل عنه		XXX
	752	فائض القيم عن خروج ق. ثا مادية		XXX
5X		الحسابات المالية	XXX	
	462	حقوق التنازل عن الأصول الثابتة		XXX

ثالثا: خسارة القيمة

1- تعريف خسارة القيمة:

عرفها النظام المحاسبي المالي بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة التحصيل، تدني التثبيتات هي الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية.[1]

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 7.

2- المؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة:

قد تكون داخلية أو خارجية:

أ-مؤشرات داخلية: كتقادم الأصل وتدهوره الطبيعي، تغيير في طريقة استعمال الأصل مما يؤثر سلبا عليه (أصل غير مستعمل أو غير مشغل، أصبح الأداء الإقتصادي للأصل أقل من تقديراته).

ب- مؤشرات خارجية: إنخفاض في القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري ولأكبر من الإنخفاض الناتج عن إختلاف أو تقادم الأصل نتيجة الإستعمال أو مرور الزمن، حدوث تغييرات هامة في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المؤسسة، مما أثر سلبا على قيمة الأصول المستخدمة في مجال الذي حدثت فيه تغيرات - ارتفاع في أسعار الفائدة في السوق أو في معدل العائد على الإستثمار الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الإستعمال للأصل- زيادة القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة عن القيمة السوقية للمنشأة.

3- مختلف القيم الواجب تحديدها في اختبار تدهور قيمة الأصل:

قبل الشروع في اختبار تدهور القيمة لابد للمؤسسة من الوقوف وتحديد القيم التالية:

- القيمة المحاسبية الصافية: القيمة المحاسبية للأصل تساوي القيمة الأصلية (القيمة الخام) ناقص الإهتلاك المطبق والمؤونات المشكلة.

- القيمة القابلة للإسترداد: هي أعلى قيمة بين سعر البيع وقيمة منفعة الأصل.

- سعر البيع الصافي: هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع الأصل ضمن شروط المنافسة العادية ناقص تكاليف بيعها.

- قيمة المنفعة: قيمة منفعة الأصل هي قيمة تدفقات الخزينة المنتظرة من الإستعمال المستمر للأصل والتنازل عليه في نهاية مدة الإستعمال.[1]

[1] مزيود إبراهيم، تقييم ومحاسبة الأصول الثابتة وفقا النظام المحاسبي المالي، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية، جامعة المدية، 2014/2013، ص35.

4- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة (التثبيتات المادية والمعنوية):

يتم التسجيل المحاسبي للتدهور بشكل مشابه لتسجيل الإهتلاكات، غير أن حساب تدهور التثبيتات يحمل الحساب 29 " خسائر القيمة عن التثبيتات" كالآتي:[1]

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
681		مخصصات إهتلاك وخسائر قيمة أ.غ.م	XXX	
	290	خسائر القيمة على التثبيتات المعنوية		XXX
	291	خسائر القيمة على التثبيتات المادية		XXX

5-التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة (التثبيتات المالية):

إن إنخفاض قيمة التثبيتات المالية يمثل خسائر عن القيمة ويسجل كالآتي:

دائن	البيان	مدين	دائن
686	مخصصات الخسائر عن القيمة...عناصر مالية	XXX	
297	خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		XXX

[1] أوقاسي حكيمة وسعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015/2014، ص-ص 59-79.

المبحث الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة

تلجأ المؤسسات إلى عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة نتيجة حدوث تغيرات في البيئة الإقتصادية والقانونية والسوقية بالإضافة إلى عدة عوامل داخلية وهذا كله من أجل إظهار قوائم مالية بشكل صادق، حيث سنقوم بدراسة كل من الإطار المفاهيمي لإعادة التقييم والتسجيل المحاسبي لها وأيضا اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة إعادة تقييم الأصول الثابتة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لإعادة التقييم

سنقوم في هذا المطلب بدراسة كل من تعريف إعادة التقييم وأهميتها بالإضافة إلى أنواع إعادة التقييم وأهدافها.

أولا: تعريف إعادة التقييم

تعريف1: إن إعادة تقييم تثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية إعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر (عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد، وبعبارة فئة من التثبيتات فإن المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثال ذلك معدات النقل، أو معدات الإنتاج، أو المباني الصناعية...

وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الإستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (سنوية).[1]

تعريف2: يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر (أقل) من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمها. [2]

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2011، ص 218.
[2] جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف، (إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين) مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10، العدد A-1 ، غزة، 2008، ص 164.

ثانيا: أهمية إعادة التقييم:

إن مبدأ التكلفة التاريخية والذي يقوم على ثبات وحدة تدهور قيمة النقد مما يجعل عناصر التثبيتات المادية لا تظهر قيمتها الحقيقية مع المرور من دورة لأخرى، لذا فإن عمليات إعادة التقييم تضمن إعطاء صورة صادقة لعناصر التجهيزات المادية وهذا من خلال ظهورها في الميزانية بقيمتها الحالية كما أن استهلاكها يكون على أساس قيمتها الحالية وليس على أساس قيمتها التاريخية.[1]

ثالثا: أنواع إعادة التقييم

هناك نوعان هما:[2]

1- عملية إعادة تقييم منظمة: أي يتم بناءا على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفى من الضريبة، حاليا فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير واردة في قانون الضرائب المباشرة، وكانت آخر عملية " إعادة تقييم منظمة للتثبيتات " تمت بموجب المرسوم التنفيذي 07/ 210 الصادر بتاريخ 2007/07/04 والمحدد لشروط إعادة تقييم الإستثمارات (أي التثبيتات) العينية القابلة للإهتلاك وكذا التثبيتات غير القابلة للإهتلاك، لقد حدد آخر أجل لإجراء عملية التقييم هذه بنهاية سنة 2007، نفس المرسوم نص على إدماج فارق إعادة التقييم برأس مال الشركة.

2- عملية إعادة التقييم الحرة: أي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، إن فارق إعادة التقييم الناتجة عن هذه العمليات عادة ما يكون خاضعا لضريبة وهذا وفق المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على:" يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات". حيث أن نص المادة يتكلم عن النتيجة الجبائية وليس على النتيجة المحاسبية.

[1] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص 81.
[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص ص 218، 219.

رابعا: أهداف عملية إعادة التقييم:

يمكن تلخيصها كالآتي:[1]

1- الهدف الإعلامي: أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية لا بقيمتها التاريخية ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق.

2- الهدف المالي: أي جعل الإهتلاكات مصدرا حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم إهتلاكها بصفة كاملة.

3- الهدف الإقتصادي: ونعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم

بعد عرض شامل لمختلف جوانب عملية إعادة التقييم سوف نقوم بمعالجتها محاسبيا وذكر الآثار السلبية المترتبة عن عدم القيام بإعادة التقييم.

أولا: التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة عن القيمة المحاسبية الصافية للتجهيز، وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل، وفي مقابل حساب الأموال الخاصة (105 فرق إعادة التقييم) لكن إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء.[2]

1- تحديد فرق إعادة التقدير:

يتم تحديده من خلال الطريقتين التاليتين:[3]

أ- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت: في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما، تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الإهتلاكات الخاصة به وهذا بـ:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 219.

[2] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 78.

[3] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص 82.

* بمعامل يحسب بنفس القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية (أي أن معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل / قيمتها المحاسبية الصافية).

* فارق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية ومجموع الإهتلاكات المعاد تقييمها.

يتم التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم وفق القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
2XX		حساب التثبيتات(زيادة قيمة الأصل)	XXX	
	28XX	إهتلاك التثبيتات(زيادة قيمة الأصل المجمع)		XXX
	105	فرق إعادة التقدير		XXX

وبعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الإستخدام المتبقية.

ب - إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية:

والتي تتم من خلال الخطوات التالية:

* ترصيد الإهتلاكات المجمعة مع حساب التثبيت المعني بإعادة التقييم مع حساب الأصل المعني للحصول على القيمة المحاسبية الصافية.

* حساب الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة العادلة المحددة والذي يعبر-أي الفرق-عن فرق إعادة التقدير والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية وفق القيد التالي:[1]

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
2XX		حساب التثبيتات(زيادة قيمة الأصل)	XXX	
	105	فرق إعادة التقدير		XXX

[1] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص 82.

وفي نهاية الدورة يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الإستخدام المتبقية.

ثانيا: فارق تقييم التثبيتات المالية

في نهاية السنة المالية وبالإضافة إلى إجراء إختبار التدهور قيمة التثبيتات المالية يتم تحديد قيمة حقيقية أو الحالية لها والتي يختلف تحديدها حسب نوع التثبيتات المالية كما يلي:

طبيعة السندات	قواعد التقييم
سندات المساهمة 261	قيمة المنفعة
السندات المثبتة للنشاط الحافظة 273	القيمة السوقية
السندات المثبتة الأخرى المسعرة 271 و272	متوسط الأسعار لآخر الشهر
سندات مثبتة أخرى غير المسعرة 271 و272	القيمة المحتملة للتفاوض

إذا كانت القيمة الحالية للسندات في نهاية السنة لا تساوي قيمتها في بداية السنة يتم تسجيل الفرق (الزيادة أو النقصان) في حساب الأموال الخاصة ضمن حـ/ 104 فارق التقييم وهذا بهدف عدم التأثير على النتيجة كما يلي:

حالة قيمتها العادلة أكبر من قيمتها المحاسبية:

يجعل حساب التثبيت المالي المعني مدين مقابل جعل حساب 104 فارق التقييم دائن بقيمة الفرق وفق القيد التالي:[1]

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
26X		مساهمات وحسابات دائنة ملحقة	XXX	
27X		تثبيتات مالية أخرى	XXX	
	104	فارق التقييم		XXX

[1] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص 85.

حالة قيمتها العادلة أقل من قيمتها المحاسبية: يجعل حساب التثبيت المالي المعني دائن مقابل جعل حساب (104) فارق التقييم مدين بقيمة الفرق وفق القيد التالي:[1]

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
104		فارق التقييم	XXX	
	26X	مساهمات وحسابات دائنة ملحقة		XXX
	27X	تثبيتات مالية أخرى		XXX

ثالثا: الآثار السلبية لعدم القيام بعملية إعادة التقييم

إن عدم القيام بإعادة تقييم الإستثمارات بعد ارتفاع أسعارها ينتج عنه آثار سلبية على المؤسسة تتمثل في:[2]

1- إعتبار أقساط الإهتلاك أقل من التكلفة الفعلية لحيازة واستخدام الإستثمارات (لأن أقساط الإهتلاك ستحسب على أساس التكلفة التاريخية للإستثمارات وليس على أساس تكلفتها الحالية) وهذا سيؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة لضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو أنها قامت بإعادة تقييم الإستثمارات (نفترض هنا أن فرق إعادة التقييم هو معفى من الضريبة).

2- عدم تمكين المؤسسة من تجميع الإهتلاكات كافية لتمويل الإستثمارات المعوضة للإستثمارات التي تم إهتلاكها بصفة كلية.

3- التأثير سلبا على الدور الإعلامي للمحاسبة ذلك أن الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحقيقة بتاريخ إعداد هذه الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الأصول بتاريخ شرائها والتي قد لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.

وبالتالي يتضح لنا أن إعادة تقييم الإستثمارات هي ضرورية للحد من الآثار السلبية للتضخم سواء على مصادر التمويل للمؤسسة أو على الدور الإعلامي للمحاسبة.

[1] مزيود إبراهيم، مرجع سابق، ص86.
[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص ص 227، 228.

المطلب الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق المعايير المحاسبية الدولية

تطرقت المعايير المحاسبية الدولية إلى عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة وكذا الممارسات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها عند القيام بعملية إعادة التقييم وهذا ما سندرسه في هذا المطلب.

أولا: معالجة الأصول الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية

1- تقييم الأصول المادية الثابتة:

نص المعيار الدولي رقم 16 المعدل عام 1992-الممتلكات والمنشآت والمعدات -على منهجين بديلين لتقييم الأصول المادية الثابتة هما:[1]

المنهج الأول: المعالجة القياسية التاريخية

حيث يسجل الأصل الثابت بتكلفة استحواذه أو إنشائه مخصوما منها مجمع الإهتلاك وأية خسائر متراكمة الناتجة عن الإنخفاض في القيمة الدفترية.

المنهج الثاني: المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة التقييم)

يسمح بتسجيل الأصول الثابتة على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل من تاريخ إعادة التقييم مطروح منها مجمع الإهتلاك اللاحق لهذا التاريخ وأية خسائر متراكمة لاحقة لانخفاض القيمة، وقد سمح المعيار الدولي رقم 16 بإعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة ولكنه تطلب الآتي بالنسبة للأصول المعاد تقييمها:

1- يجب إعادة تقييم الأصول الثابتة باستمرار وبصفة دورية بحيث لا تختلف القيمة الدفترية إختلافا جوهريا عن القيمة العادلة عند تاريخ إعداد القوائم المالية.

2- يجب تقييم جميع بنود الممتلكات والمنشآت في آن واحد وذلك تجنبا لممارسة إعادة التقييم الإنتقائي للأصول إظهارها في البيانات المالية في صورة مزيج من التكاليف والقيم المحددة في تواريخ مختلفة، ومع هذا يمكن تقييم الأصول على دفعات شريطة الإنتهاء من إعادة تقييم الأصول خلال فترة زمنية قصيرة ومع مراعاة المحافظة عند تحديد تلك القيم.

[1] محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بني سويف، القاهرة، 2006، ص ص 30، 31.

3- إذا تم إعادة تقييم أصل ثابت بالزيادة فهذه الزيادة تعالج باعتبارها دائنة في حساب إعادة التقييم (أي إحتياطي إعادة التقييم) أما إذا كانت هذه العملية عكسية لعملية تقييم سابقة بالنقص سبق معالجتها كمصروف في قائمة الدخل، ففي هذه الحالة يتم معالجة هذه الزيادة كإيرادات بقائمة الدخل.

4- عند تحقق فائض إعادة التقييم يتم تحويله مباشرة إلى حساب الأرباح المحتجزة، ويتحقق هذا الفائض عند استبعاد الأصول أو التخلص منها، كما يمكن أن يتحقق جزء من فائض إعادة التقييم خلال فترة استخدام الأصل، وعندها يمثل الجزء المحقق من هذا الفائض الفرق بين قيمة الإهتلاك المحسوبة على أساس إعادة التقييم والتكلفة التاريخية للأصل.[1]

2- تقييم الأصول المعنوية الثابتة:

يقدم المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) مع عدد من المعايير الأخرى للمنشأة الخيار بين معالجتين بديلتين يمكن تلخيصهما فيما يلي:[2]

أ- نموذج التكلفة:

ويتطلب هذا النموذج قياس الأصل بتكلفته ناقصا أي استهلاك متراكم أو أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

ب- نموذج إعادة التقييم:

ويتطلب هذا النموذج قياس الأصل بقيمته وفقا لإعادة التقييم ناقصا أي استهلاك متراكم لاحق أو أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة.

ويجب على المنشأة أن تختار إما تطبيق نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لفئة كاملة من الأصول غير الملموسة المعرفة بأنها " تجميع لأصول من طبيعة واحدة وذات استخدام واحد في عمليات المنشأة "، ومن أمثلة هذه الفئات المنفصلة للأصل غير الملموس ما يلي:

- أسماء الماركات.
- العناوين الرئيسية وعناوين النشر.
- برمجيات الحاسب.

[1] محمد نواف حمدان عابد، المرجع السابق، ص 31.
[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، بدون طبعة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 252، 253.

- الرخص والإمتيازات.
- حقوق الطبع والبراءات وحقوق الملكية الصناعية الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل.
- الوصفات والصيغ والموديلات والتصميمات والبروتوتايب (أول نسخة من الإنتاج الجديد).
- الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

ويتطلب المعيار إعادة تقييم متزامن لكل فئة الأصول غير الملموسة، وذلك لحدوث عملية إعادة تقييم انتقائي للأصول والتقرير عن مبالغ في القوائم المالية ممثلة لخليط من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

ويلاحظ أنه يمكن للمنشأة أن تختار فقط تطبيق نموذج إعادة التقييم إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة للأصل غير الملموس ولمنع المنشأة من التلاعب حول قواعد الإعتراف بالمعيار ونموذج إعادة التقييم فإنه لا يتم السماح بما يلي:

- إعادة تقييم أصول غير ملموسة لم يسبق الإعتراف بها كأصول.

- الإعتراف المبدئي بالأصول غير الملموسة بمبالغ غير التكلفة (أي بمبالغ مختلفة عن التكلفة).[1]

3- تقييم الأصول المالية الثابتة:

وفقا لقواعد المعيار رقم (39) يتم تقسيم الأصول المالية إلى أربعة فئات، ويتحدد القياس اللاحق للأصل المالي حسب الفئة، وهذه الفئات هي: [2]

أ- الأصول المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة.

ب- القروض والذمم المدينة التي تمنحها المنشأة للغير.

جـ- الإستثمارات المالية المحتفظ بها حتى موعد الإستحقاق.

د- الأصول المالية المتاحة للبيع.

والقواعد الخاصة بقياس الأصول المالية مماثلة لما هو موجود في المبادئ المحاسبي المتعارف عليها الأمريكية.

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، المرجع السابق، ص ص 253، 254.
[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، بدون طبعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 294.

ويوضح الجدول المبين أدناه نظرة عامة لهذا التصنيف:[1]

الفئة	أساس القياس	التغيرات في القيمة	اختبار انخفاض القيمة
بغرض المتاجرة	القيمة العادلة	ترحل إلى الدخل	لا يجرى مثل هذا الإختبار.
القروض التي تمنحها المنشاة للغير	التكلفة المستهلكة	ترحل إلى الدخل	يتم إجراء هذا الإختبار.
محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	التكلفة المستهلكة	ترحل إلى الدخل	يتم إجراء هذا الإختبار.
المتاحة للبيع	القيمة العادلة	تختار المنشأة بين ترحيل التغيرات في القيمة إلى قائمة الدخل أو حقوق الملكية.	يتم إجراء اختبار انخفاض القيمة في حالة إظهار التغيرات في القيمة ضمن حقوق الملكية.

ثانيا: الممارسات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها عند إعادة التقييم الأصول الثابتة

1- يجب أن تفصح القوائم المالية عن كل ما يلي لكل مجموعة من الأصول الثابتة:

* أساس القياس المستخدم في تحديد إجمالي القيمة الدفترية وعند استخدام أكثر من أساس يكون من الواجب الإفصاح عن القيمة الدفترية المقيمة وفقا لكل أساس بالنسبة لكل مجموعة.

* طرق الإهتلاك المستخدمة.

* الأعمار الإفتراضية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة.

* إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهتلاك في بداية ونهاية السنة.

* كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلي:

أ- الإضافات، ب- الإستبعادات، ج- الأصول المقتناة نتيجة عملية الإندماج.[2]

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الثالث، المرجع السابق، ص 295.
[2] جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف، مرجع سابق، ص 182.

* الزيادات والتخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم من هذا المعيار IAS16 وكذلك الخسائر المدرجة والناتجة عن إنخفاض القيمة أو الظاهرة في حقوق الملكية وفقا للمعيار الخاص بإنخفاض قيمة الأصول IAS36.

* الخسارة الناشئة من الإنخفاض في القيمة الدفترية للأصل المدرج في قائمة الدخل خلال الفترة.

* مصروفات الإهتلاك السنوي.

* صافي فروقات أسعار الصرف الناجمة عن تحويل البيانات المالية للوحدة الإقتصادية الأجنبية.

* أي حركات أخرى ذات تأثير على الأصول الثابتة.

2- يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي:

* مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود إن وجدت وكذا عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية إلتزامات.

* السياسات المحاسبية المتبعة لمعالجة التكلفة المقدرة لإستعادة الكفاءة لأي أصل من الأصول الثابتة.

* قيمة الإنفاق على الأصل الثابتة خلال فترة تكوين هذه الأصول.

* قيمة الإرتباطات لإقتناء أصول ثابتة مستقبلا.

3- تعتمد عملية إختيار طريقة الإهتلاك وتقدير العمر الإفتراضي للأصول على التقدير الشخصي للإدارة، ولذا فإن الإفصاح عن طريقة الإهتلاك المستخدمة والعمر الإفتراضي المحدد يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات تساعدهم للتعرف على السياسات التي اتبعتها الإدارة وتحقق لهم إمكانية المقارنة مع الوحدات الإقتصادية الأخرى المماثل لها للنشاط الإقتصادي للنشاط الإقتصادي ولنفس الأسباب يكون من الضروري الإفصاح عن الإهتلاك المحمل للفترة ورصيد مجمع الإهتلاك في نهاية الفترة.[1]

4- يجب أن تفصح الوحدات الإقتصادية عن طبيعة وتأثير (التغير في التقدير المحاسبي) الذي يكون له تأثير هام في الفترة الحالية أو الذي ينتظر أن يكون له تأثير هام في فترات لاحقة وذلك طبقا للمعيار IAS8 "صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية" ويمكن أن ينشأ الإفصاح عن تغير في التقدير الشخصي كما يلي:

[1] جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف، مرجع سابق، ص 183.

* القيم المتبقية للأصول الثابتة (قيمة الخردة).

* تكلفة الآلة والترميم (التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت وتسوية الموقع).

* الأعمار الإنتاجية (الأعمار الإفتراضية).

* طريقة الإهتلاك.

5- عند تسجيل الأصل الثابتة بقيمة إعادة التقييم يجب الإفصاح عما يلي:

* الأساس المستخدم في عملية إعادة التقييم.

* تاريخ سريان إعادة التقييم.

* ما إذا كانت عملية التقييم قد تمت من قبل خبير محدد.

* طبيعة أية مؤشرات للقياس استخدمت في تحديد التكلفة الإستبدالية.

* القيمة المفترض إظهارها لكل بند من بنود الأصول الثابتة في البيانات المالية فيما لو تم إدراج الأصول بصافي التكلفة بعد خصم الإهتلاك.

* فائض إعادة التقييم، مع توضيح أي تغير في القيمة خلال الفترة وأي قيود تتعلق بتوزيعات المساهمين.

6- تعتبر المعلومات التالية ذات فائدة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية لذا فمن المفضل قيام الوحدات الإقتصادية بالإفصاح عن مبالغها:

* صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة مؤقتا.

* إجمالي القيمة الدفترية للأصول التي تم إهتلاكها بالكامل ولا زالت تستخدم.

* صافي القيمة الدفترية للأصول المتوقفة عن الإستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها.

* القيمة العادلة للأصول الثابتة التي تختلف إختلافا جوهريا عن القيمة الدفترية لهذه الأصول وذلك في حالة إستخدام المعالجة المحاسبية. [1]

[1] جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف، مرجع سابق، ص 184.

خاتمة:

تتطلب عملية التقييم وجود نظام يحكمها حيث أنها عملية تستند إلى إطار معين يوجهها، فهي من الوظائف الأساسية في المحاسبة وتعد من الأمور الصعبة في المجال المحاسبي نظرا لتعدد طرق ومداخل التقييم، واختلاف النتائج المحصل عليها من طريقة لأخرى وبما أن الأصول الثابتة تمثل جزء مهم وكبير من قيمة المؤسسة لذلك لابد من عدم التقليل من أهميتها وتحديد القيم الحقيقية من خلال الإفصاح عنها في مختلف القوائم المالية، كما تعتبر عملية إعادة التقييم خطوة هامة للوصول إلى معلومات مالية ومحاسبية أكثر جودة وإضفاء المزيد من الموضوعية بما يمكنها أن تعكس حقيقة قوائمها المالية، إذ اعتمد في ذلك على المعايير المحاسبية الدولية التي هي بمثابة المرجع الرئيسي بالنسبة للعديد من النظم المحاسبية في العديد من دول العالم المتقدم والنامي على حد سواء.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة POVAL

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجانب النظري المتمثل في دراسة كل من القوائم المالية وتقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة حاولنا في هذا الفصل إسقاط الدراسة العلمية على الدراسة الميدانية من خلال المؤسسة الاقتصادية POVAL لمدينة البرواقية ولاية المدية.

ونظرا لأن المؤسسات الجزائرية تتبع مبدأ التكلفة التاريخية لإعداد قوائمها المالية، وفي حساب وتقييم استثماراتها، فلقد سارت المؤسسة موضوع الدراسة هي الأخرى نفس منحنى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إلا أن قانون المحاسبة الجزائري المتمثل في النظام المحاسبي المالي أعطى حرية الاختيار ما بين التقييم بالتكلفة التاريخية والتقييم بالتكلفة العادلة، وسوف تعتمد دراستنا على المباحث التالية:

- عرض عام لمؤسسة POVAL.
- عرض تثبيتات المؤسسة وفق النظام المحاسبي الجديد.
- تقييم وإعادة تقييم تثبيتات المؤسسة.

المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة POVAL

لقد مرت الجزائر بمعاناة منذ الإستقلال بهدف وصولها إلى التنمية بمختلف أنواعها، بحيث بعد رحيل المستعمر الفرنسي لم يبقى للإقتصاد الوطني إلا هياكل لا يوجد من له معرفة بتسييرها، ومن بين الهياكل المنشأة في تلك المرحلة المناطق الصناعية التي استفادت منها معظم ولايات الوطن ومن بينها ولاية المدية، التي اعتمدت بلدية البرواقية بإنشاء هذه القاعدة سنة 1969 ومن بين هذه المنشآت مؤسسة POVAL، وللتعرف عليها أكثر سنتطرق في هذا المبحث إلى: لمحة تاريخية عن مؤسسة POVAL وبطاقة تعريفية لمؤسسة POVAL ثم ماهية وحدة الصمامات.

المطلب الأول: لمحة تاريخية لمؤسسة POVAL

تعتبر مؤسسة POVAL مؤسسة عريقة لها امتداد تاريخي، كما تعتبر من المؤسسات الإشتراكية التي كانت لها مشاكل وما تزال إلى حد اليوم، خاصة وأن الجزائر انتهجت العديد من الإصلاحات الاقتصادية التي تأثرت بها، ولكن كباقي المؤسسات الأخرى وذلك كونها تسيير وحدتها بطريقة عقلانية نوعا ما.

أولا: لمحة تاريخية لمؤسسة POVAL

نشأت مؤسسة POVAL بموجب قانون التسيير الإشتراكي للمؤسسات سنة 1975 وكانت تسمى آنذاك المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية SONACOME وفي سنة 1983 صدر المرسوم رقم 83/01 المؤرخ في جانفي 1983 المتضمن إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لإنتاج عتاد الري ENPMH والتي أوكلت لها مهمة إنتاج عتاد الري وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية.

ثم أصبحت في سنة 1997 مؤسسة عمومية إقتصادية شركة ذات أسهم برأس مال إجتماعي يقدر بـ: 1.200.000.000 دينار جزائري تحت إسم مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر (POVAL) وهذا في 05 أوت 1997، وعلى إثرها انقسمت المؤسسة إلى ستة وحدات إنتاجية متخصصة تساهم بطريقة مباشرة في تنمية الاقتصاد الوطني، المتخصصة في مجال الري والمحروقات، وهي اليوم مؤسسة مستقلة ذاتيا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية لكنها لاتزال تابعة للقطاع العام أي هي ملك للدولة.[1]

[1] طبقا للوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الثاني: بطاقة تعريفية لمؤسسة POVAL

في هذا المطلب تم تعريف المؤسسة والتعرف الهيكل التنظيمي لها وتحليله بالإضافة إلى كل من أهدافها ووظائفها.

أولا: تعريف مؤسسة POVAL

POVAL: هي مؤسسة عمومية إقتصادية ذات أسهم رأسمالها يقدر بـ: 328 مليار سنتيم متخصصة في إنتاج عتاد الري، تقع بالمنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية ومقرها المركزي متواجد بالرويبة في الجزائر العاصمة.

تقوم هذه الأخيرة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات حيث تقوم بإنتاج المضخات والصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، ولها ورشات خاصة بصيانة العتاد ووحدات تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات كما يتم تسويق منتجاتها إلى مختلف ولايات الوطن، وتصدر كذلك إلى الخارج لمجموعة من الدول مثل إيطاليا، السنغال...إلخ.

كان عدد عمالها في سنة 1975 عند إنشائها 3600 عاملا موزعين على وحداتها، وبعد الإصلاحات الاقتصادية ودخول الجزائر مرحلة اقتصاد السوق تم التقليص من عدد العمال ليصبح سنة 1997 حوالي 1400 عامل، وذلك لعدة أسباب منها انتهاج الجزائر لسياسة الخوصصة والشروط التي فرضت عليها من طرف صندوق النقد الدولي FMI ومن بينها تسريح العمال.

وأصبحت المؤسسة تضم الآن أربعة وحدات إنتاجية عوض ستة وهي:

- ✓ وحدة الصمامات بالبرواقية.
- ✓ وحدة المسبك بالبرواقية.
- ✓ وحدة الصيانة بالبرواقية.
- ✓ وحدة المضخات بالبرواقية.
- ✓ وحدة المضخات بالرويبة (تم بيعها لأحد الخواص).
- ✓ وحدة المضخات ببراقي (تم بيعها هي الأخرى).

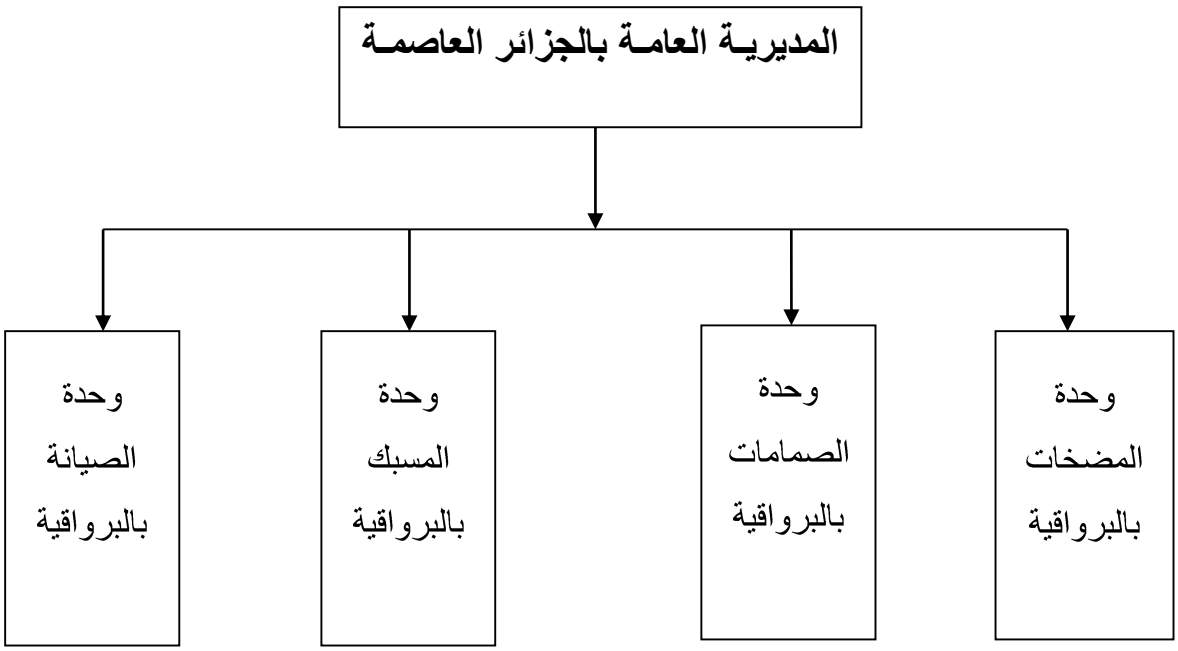
بالإضافة إلى المديرية العامة بالجزائر العاصمة.

ثانيا: الهيكل التنظيمي وتحليله

يمثل التنظيم الهيكلي توزيع الصلاحيات والمسؤوليات والتدفق المعلوماتي بالإضافة إلى الطريقة التي مر بها التدرج في المسؤوليات، ويعتبر التنظيم الهيكلي للمؤسسة من النوع الهرمي الذي تختلف فيه المسؤوليات حسب المناصب وهذا يساعد على تسهيل الاتصال عبر مختلف مستويات الهيكل التنظيمي.

1-شكل الهيكل التنظيمي:

شكل رقم (3:1): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة POVAL



المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2-تحليل الهيكل التنظيمي:

تحتوي POVAL على أربعة وحدات وتقوم كل واحدة بإنتاج وتوزيع ما تنتجه ماعدا وحدة الصيانة التي تعد وحدة خدماتية، وهذه الوحدة مستقلة في الإنتاج والتسيير وذلك حسب نشاط كل وحدة بالإضافة إلى مديرية عامة تتحكم في جميع الوحدات ونلخص المديرية ووحدات المؤسسة كما يلي:

- **المديرية العامة:** تتواجد بالجزائر العاصمة وهي تتحكم في جميع الوحدات وتتخذ القرارات الخاصة بهذه الوحدات سواء كانت لصالحها أو ضدها في حالة سوء التسيير أو المشاكل التي تنجم عنها ومهمتها الرئيسية هي التسيير العام للمؤسسة.
- **وحدات إنتاج المضخات:** تختص في إنتاج المضخات بمختلف أنواعها وأشكالها وأحجامها، وتعتمد في شراء بعض المواد الخام الأولية من وحدة المسبك بالإضافة إلى اعتمادها على السوق الخارجية والمحلية أيضا، وتتحكم في نشاطها المتمثل في الإنتاج والبيع من خلال التسيير الذاتي كما تعتبر هذه الوحدة مستقلة ذاتيا وماليا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية.
- **وحدة إنتاج الصمامات:** وحدة الصمامات بالبرواقية تختص في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها وأحجامها، وتعتمد في شراء المواد الأولية الخام المتمثلة في جميع أجسام الصمامات من وحدة المسبك بالإضافة إلى اعتمادها على السوق الخارجية والمحلية أيضا، وتتحكم في نشاطها المتمثل في الإنتاج والبيع من خلال التسيير الذاتي كما تعتبر هذه الوحدة مستقلة ذاتيا وماليا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية.
- **وحدة الصيانة بالبرواقية:** وتهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات الثابتة والمتحركة المتوفرة لدى المؤسسة.
- **وحدة المسبك بالبرواقية:** تقوم هذه الوحدة بتحويل المواد الخام إلى منتجات نصف مصنعة وأخرى تامة الصنع، تتمثل النصف مصنعة في أجسام الصمامات مثلا التي تعتبر بمثابة المادة الأولية بالنسبة لوحدة الصمامات وتعتمد هذه الوحدة في توزيع منتجاتها على البيع المباشر لوحدات المؤسسة أو السوق الخارجي، كما لديها هيكل إداري خاص بها واستقلالية في التسيير.

ثالثا: أهداف ووظائف المؤسسة

لكل مؤسسة اقتصادية أهداف تسعى إلى تحقيقها من خلال القيام بمجموعة من الوظائف.

1-أهداف المؤسسة:

أنشأت مؤسسة POVAL كباقي المؤسسات الصناعية الأخرى من أجل تحقيق جملة من الأهداف ونذكر منها:

- تلبية متطلبات السوق الوطنية والدولية بمختلف منتجات الصمامات والمضخات التي تستعمل في قطاع الري باعتباره قطاع هام في الاقتصاد الوطني والعالمي.
- المساهمة في قطاع المحروقات وتزويده بالمنتجات (الموارد) مثل الصمامات الخاصة بالمحروقات التي تحتاجها، والتي تساهم في تمويل الصناعات البترولية.

- تغطية السوق الداخلية بمختلف المنتجات التي تلبي متطلبات القطاعات التي تحتاج إليها، ومحاولة التخلص من الاعتماد على الخارج.
- الاندماج مع المؤسسات الوطنية الكبرى والمساهمة في تطوير وتنمية الدولة الجزائرية من الناحية الاقتصادية، والمساهمة في تحقيق مخطط التنمية الذي تنتجه الجزائر.

2-وظائف المؤسسة:

من التعريف السابق لمؤسسة POVAL نستنتج أن مهمتها أو وظيفتها الرئيسية هي العملية الإنتاجية، أي أنها تقوم بعملية تحويل المدخلات من شكل أو نمط إلى آخر والمتمثل في المنتجات النهائية الموجهة للبيع، وتعتمد على طريقتين في الإنتاج هما:

أ-الإنتاج حسب الطلب.

ب-الإنتاج الدائم (المستمر).

حيث أنها تنتهج الطريقة الأولى للمنتجات غير المطلوبة بكثرة، أما الطريقة الثانية تنتهجها للمنتجات المطلوبة بكثرة، ويتم التعرف على الطلب الدائم من خلال الدراسات التي يقوم بها المسير المؤسسة بالإضافة الى خبرتهم المكتسبة في هذه المنتجات.

كما أن من مهام المؤسسة القيام ببعض الدراسات التي تخص أذواق المستهلكين، وذلك عبر مصالحها الخاصة لدراسة السوق ومتطلباتها وبما أن مؤسسة POVAL هي مؤسسة إنتاجية فإنها تقوم بجميع الوظائف الأخرى التي تعتمدها المؤسسة الصناعية، وذلك حتى تستطيع تحقيق وظيفتها الرئيسية وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

* الشراء: ومهمتها تموين المؤسسة بكل متطلبات الإنتاج.

* التخزين: وتعتبر وظيفة مكملة للشراء والإنتاج.

* الإنتاج: وتهتم بتحويل المدخلات إلى قطع تامة الصنع.

* التوزيع: ومهمتها صرف المنتجات إلى الأسواق ودراسة هذه الأخيرة.

المطلب الثالث: وحدة الصمامات (وحدة البحث)

نظرا لتعدد وحدات مؤسسة POVAL وكبر حجمها سنقتصر دراستنا على إحدى وحداتها المتمثلة في وحدة الصمامات بالبرواقية المتخصصة في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، والتي تقوم

بتموين بعض الدول المجاورة بمنتجاتها المتمثلة في الصمامات بشتى أنواعها وأحجامها سواء المستعملة في مجال الري أو المحروقات.

أولا: تعريف وحدة الصمامات

وحدة الصمامات: هي وحدة من وحدات مؤسسة POVAL وظيفتها الأساسية تكمن في إنتاج مختلف أنواع الصمامات مثل صمامات المحروقات، صمامات الري وصمامات أخرى.

تقع هذه الوحدة بالمنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية، وبما أنها مرت بمراحل مختلفة للإصلاحات الاقتصادية فهي تعتمد في تسييرها على التسيير الذاتي، بلغ عدد العمال بها سنة 2002 نحو 206 عامل وعدد العمال بها في تناقص مستمر سنة بعد أخرى وذلك لكبر سنهم وإحالتهم على التقاعد وانتهاج الوحدة سياسة تجميد الوظائف ويبلغ عمالها اليوم حوالي 150 عامل بما فيهم الإدماج المهني وعقود ما قبل التشغيل.

تتكون وحدة الصمامات من أربعة دوائر في تسييرها الإداري، حيث تختص كل دائرة في جزء من التسيير إضافة إلى هذه الدوائر توجد وظيفة تساهم في إنجاح عمل الوحدة وتعتبر مستقلة عن الدوائر الأخرى وهي وظيفة مراقبة التسيير والتي تأتي مباشرة بعد مدير الوحدة.

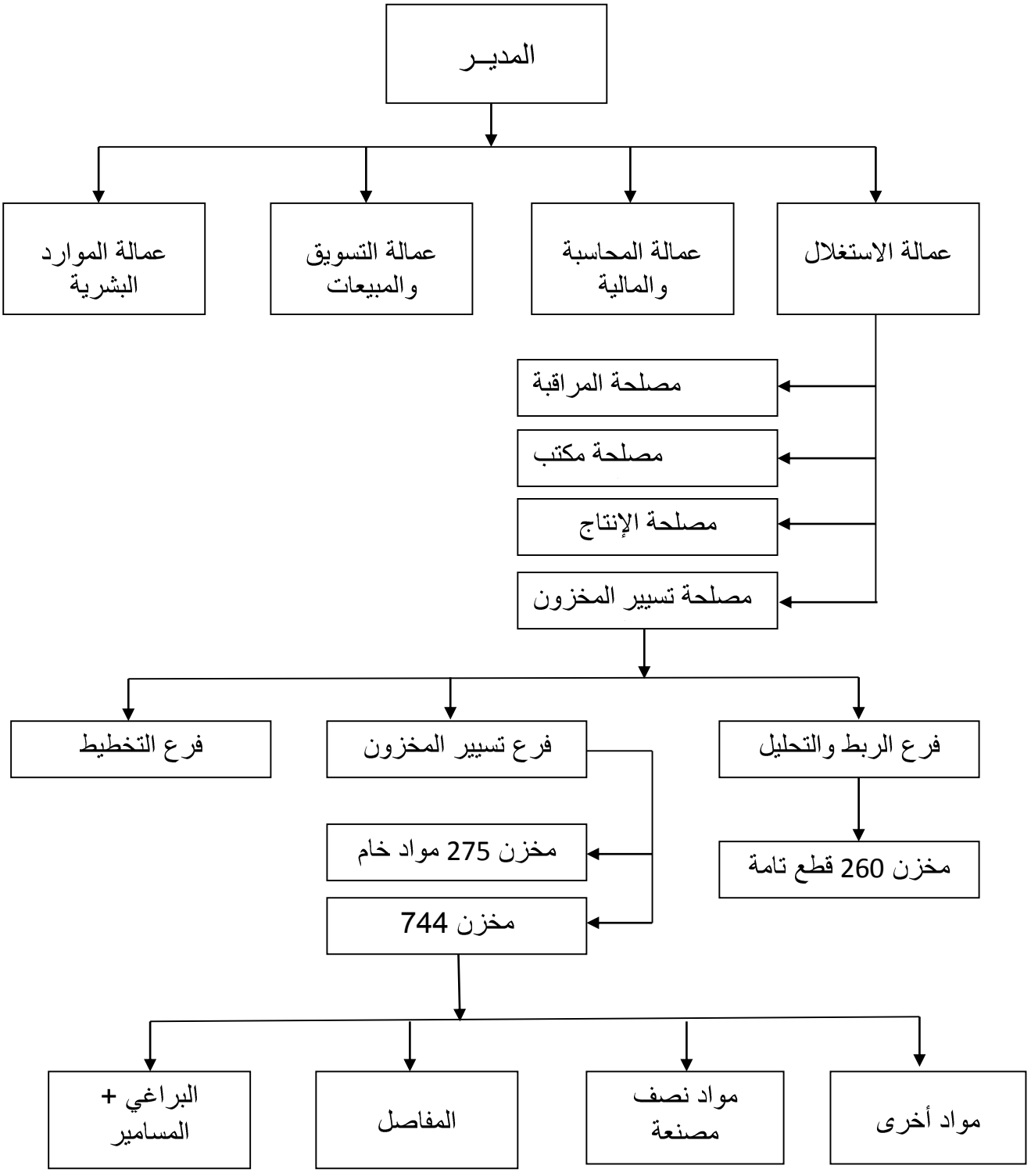
ثانيا: الهيكل التنظيمي لوحدة الصمامات وتحليله

تتكون من أربعة دوائر التي ذكرناها سابقا وتختص كل واحدة منها في مجال معين من التسيير وكل هذه الدوائر تسعى جاهدة لتحقيق أهداف الوحدة وفعالية التسيير ولتوضيح مهمة كل دائرة وهدفها في التسيير الداخلي للوحدة سنقوم بتوضيح الهيكل الإداري لوحدة الصمامات وتحليل دوائرها والتعرف عليها.

1- الهيكل الإداري لوحدة الصمامات:

الشكل أدناه يوضح الهيكل الإداري لهذه الوحدة.

شكل رقم (3: 2): الهيكل التنظيمي لوحدة الصمامات



المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2-تحليل الهيكل الإداري لوحدة الصمامات

يسمح هذا التنظيم بتفويض السلطة من الهيئات العليا التنفيذية، بحيث الشكل الهرمي في التسيير ومن الشكل الموضح نتعرف على كل الدوائر وهي كما يلي:

- **مدير الوحدة:** هو موظف إداري لوحدة الصمامات لديه خبرة مهنية في التسيير وذلك من خلال المناصب التي شغلها في المؤسسة بحيث تقلد منصب رئيس عمالة المحاسبة والمالية بوحدة المسبك لمدة 10 سنوات، عين مديرا لوحدة الصمامات سنة 2010.
- **الأمانة:** يحتل جهاز الأمانة مكانة أساسية في أي مؤسسة، في مؤسسةPOVAL على وجه الخصوص بحيث يتواجد بالبناية المخصصة للإدارة وهي عبارة عن قاعة كبيرة نسبيا تشرف عليه سيدة لها خبرة في الميدان وذات تكوين متخصص (كاتبة رئيسية للمديرية)، وهي تعمل بمؤسسة POVAL منذ 37 سنة.
- **الدائرة التجارية:** تقوم هذه الدائرة بدور الوسيط بين الوحدة والمحيط الخارجي، تنقسم إلى مصلحتين هما البيع والتموين.
- **دائرة الإنتاج:** وهي الدائرة التي تدرس وتحلل مراحل تحويل المواد الأولية من نمط على آخر وتتمثل في تصنيع القطع المطلوبة من طرف الزبائن حسب الطلبية المعدة من دائرة التسويق.
- **دائرة تسيير المستخدمين:** المشرفون على هذه الدائرة يقومون بتسيير مختلف مستخدمين وتحليل ودراسة مشاكلهم، كما تقوم هذه الدائرة بمتابعة أداء العمال وتحديد نقاط القوة والضعف، وإعداد بطاقات الأجر وتسجيل الغيابات.
- **دائرة المحاسبة والمالية:** تقوم هذه الدائرة بتسيير الشؤون المالية للوحدة وتنقسم إلى مصلحتين هما:

أ* مصلحة المحاسبة العامة: وتكمن مهمتها في الإشراف على الأعمال اليومية والسنوية أو الدورية من مدخلات ومخرجات إلخ...

ب* مصلحة المحاسبة التحليلية: والهدف على تحقيقه هذه المصلحة هو التقليص من التكاليف بأكبر قدر ممكن وكشف الإنحرافات وتحديد مسؤوليتها.

ثالثا: أهداف ووظائف الوحدة

تعتبر وحدة الصمامات الوحيدة في إفريقيا لذلك هي تعمل من أجل تحقيق اهداف مسطرة مسبقا، وخاصة الربح والإستمرارية وذلك بالاعتماد على وظائف منها الرئيسية ومنها المساعدة.

1-أهداف وحدة الصمامات:

تتمثل أهداف وحدة الصمامات بالدرجة الأولى فيما يلي:

- السعي لتحقيق الهدف الرئيسي والمتمثل في الربح والإستمرارية، وكذا محاولة التطوير من إنتاجها لإرضاء زبائنها للمتوقع في السوق الداخلية والخارجية.
- المساهمة في تنمية قطاع الري وذلك بتزويده بما يحتاجه من صمامات وكذا تنمية قطاع المحروقات بما يحتاج هو الآخر.

2-وظائف وحدة الصمامات:

تتمثل وظائف الوحدة فيما يلي:

الوظيفة الرئيسية تتمثل في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها وأحجامها.

* وظيفة الشراء.

* وظيفة البيع.

المبحث الثاني: دراسة تثبيتات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي

يتمحور هذا المبحث حول أهم الآثار والتغيرات التي أحدثها النظام على الحسابات وعرض مختصر لمختلف تثبيتات المؤسسة.

المطلب الأول: التغيرات الأساسية التي أحدثها النظام على الحسابات

يمكن تلخيص أهم التطورات التي أحدثها النظام المحاسبي الجديد في الجدول التالي: [1]

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط الوطني للمحاسبة 1975
شهرة المحل GOOD WILL تسجل ضمن الأعباء	شهرة المحل تنشط ضمن القيم المعنوية.
نفقات التطوير تسجل ضمن القيم المعنوية	كل نفقات البحث والتطوير تعتبر كمصاريف إستثمارية، أي ضمن المصاريف الإعدادية.
المصاريف الإعدادية تسجل محاسبيا ضمن الأعباء ومدة إهتلاك الأصل المعنوي يمكن ان ترتفع حتى 20 سنة.	المصاريف الإعدادية تسجل ضمن الإستثمارات ويتم إطفاؤها بعد ذلك، وأقصى مدة لإطفائها هي 5 سنوات.
المبلغ القابل للإهتلاك للأصول المعنوية يتم تحديده بعد طرح القيمة المتبقية بالنسبة للأصول المادية والمعنوية.	المبلغ القابل للإهتلاك لا يأخذ في الحسبان القيمة الباقية للأصل المعنوي والمادي.
مدد وطرق الإهتلاك ترتكز فقط على عوامل إقتصادية، ويعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة.	مدد وطرق الإهتلاك تتأثر باعتبارات جبائية، ولا ينص المخطط الوطني للمحاسبة أي إجراءات بخصوص مراجعة مدة وطريقة الإهتلاك أي غير مضبوطة.
عندما يعاد تقييم أصل مادي فإن كل فئة الأصول التي ينتمي لها الأصل المعني يعاد تقييمها.	يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية لأصولها الثابتة.

[1] كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (SAI/IRFS) في الجزائر، مرجع سابق، ص298.

المصاريف الملحقة بالإستثمارات المادية تهتلك على فترة حياة لا تتجاوز تلك الخاصة بالأصل المرتبط به.	المصاريف الملحقة لثمن الشراء تهتلك بنفس المعدل الذي يهتلك به قيمة الإستثمار.
المخزونات لا يمكن ان تقيم إلا بطريقة الداخل أولا الخارج أولا FIFO أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.	توجد هناك ثلاث طرق لتقييم المخزونات بالإضافة لطريقة FIFO وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة توجد طريقة LIFO.
بالنسبة للإعانات هناك طريقتين لتقديم الإعانات: - التسجيل الاولي للإعانة في النواتج المؤجلة والتي تسجل بعدها في النواتج على أساس نظامي وعقلاني حسب مدة منفعة الأصل. - تناقص القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي فإن المنتوج المرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستعمال مرورا بتخفيض بعبء الإهتلاك	نميز بين نوعين من الإعانات هناك إعانات الإستثمار تسجل في حساب خاص من الأعباء الخاصة (حساب 14) بالمبلغ المحصل وتهتلك بنفس المعدل مع الإستثمار المناسب للجانب الدائن لحساب النتيجة، وهناك إعانات الإستغلال والتي تسجل في النتيجة عندما تحصل عليها المؤسسة.
الأصول المحصل عليها بعقود إيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها وتقيد في الأصول والديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء.	حسب المخطط فإن أي أصل لا يظهر في محاسبة أي تاجر إلا إذا كان هذا التجر يملك هذا الأصل، فبالتالي فعدم تسجيل الأصل محاسبيا معناه عدم تسجيل الإهتلاك، فالمخطط الوطني للمحاسبة لم يأخذ في الحسبان القرض الإيجاري.
بخصوص المؤونات نلاحظ بأن النظام الجديد يقر بان الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ أقفال الدورة وليس الوضعية المالية المستقبلية، وهنا لا يسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا وهو الحال مع مؤونات الصيانة والتصليحات.	يسمح القانون الجزائري بتشكيل كل المؤونات بما فيه مؤونات للتصليحات الكبرى والصيانة.

التطورات التي حدثت في المؤسسة كانت شكليا فقط أي أن التغير كان من حيث الحسابات أما المضمون بقي كما هو.

المطلب الثاني: عرض تثبيتات وحدة الصمامات

تشكل الأصول الثابتة جزء مهما في أغلب المؤسسات والتي عادة ما تمثل أكبر نسبة بالنسبة إلى إجمالي الأصول وتعتبر مؤسسة POVAL مثال على ذلك وفيما يلي عرض مختصر لأهم تثبيتاتها.

أولا: حسابات التثبيتات الخاصة بمؤسسة POVAL

تتجمع تثبيتات هذه المؤسسة في الحسابات التالية:

حـ/20 تثبيتات معنوية وتتفرع إلى:

- حـ/204 البرمجيات.

- حـ/205 العلامات والرخص التجارية.

حـ/21 تثبيتات مادية تتفرع إلى:

- حـ/211 الأراضي.

- حـ/213 مباني صناعية.

- حـ/215 تجهيزات إنتاجية.

- حـ/ 218 تثبيتات مادية أخرى وتشمل هذه الأخيرة ما يلي: (معدات نقل، سيارات سياحية، تجهيزات مكتب، أجهزة الإعلام الآلي والإتصال، وأجهزة التكييف).

حـ/27 تثبيتات مالية تتضمن ما يلي:

- حـ/ 275 الودائع والكفالات المدفوعة.

ثانيا: عرض التثبيتات الخاصة بوحدة الصمامات

جدول رقم (1:3): جدول الإستثمار لوحدة الصمامات في 2013/12/31

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد	2013/1/1 إلى 2013/12/31	الرصيد في 2013/12/31
204010	برمجيات	87153.85	72200.00	159353.85
205000	الرخص والعلامات	1603537.89	0.00	1603537.89
211000	أراضي	275743167.45	0.00	275743167.45
213000	مباني صناعية	584692055.78	0.00	584692055.78
213410	طرق المواصلات	95465247.90	0.00	95465247.90
215000	تجهيزات صناعية	227970721.93	0.00	227970721.93
215150	مضخات	145826.00	0.00	145826.00
218000	معدات نقل	6011737.49	0.00	6011737.49
218010	سيارات سياحية	0.00	9111367.52	9111367.52
218110	تجهيزات مكتب	6226510.31	0.00	6226510.31
218130	أجهزة الإعلام الآلي	3669345.09	0.00	3669345.09
218150	تجهيزات الإتصال	378956.55	0.00	378956.55
218390	تنظيم وتهيئة	91319765.06	0.00	91319765.06
218420	تجهيزات التكييف	31783.87	0.00	31783.87
218540	أثاث	1480370.89	0.00	1480370.89
275000	الودائع والكفالات المدفوعة	1088998.59	0.00	1088998.59
280401	إهتلاك البرمجيات	(86387.84)	(10392.68)	(96780.52)
280500	إهتلاك الرخص	(1603537.89)	0.00	(1603537.89)
281300	إهتلاك المباني	(584685960.39)	(1875.51)	(584687835.90)
281341	إهتلاك طرق	(95465247.90)	0.00	(95465247.90)

281500	إهتلاك تجهيزات صناعية	(189808158.19)	(4852928.99)	(194661087.18)
281515	إهتلاك المضخات	(19443.46)	(9721.73)	(29165.19)
281800	إهتلاك معدات نقل	(4825156.30)	(391077.64)	(5216233.94)
281811	إهتلاك تجهيزات مكتب	(6226510.33)	0.00	(6226510.33)
281813	إهتلاك أجهزة الإعلام الآلي	(3526673.77)	(51170.92)	(3577844.69)
281815	إهتلاك أجهزة الإتصال	(350156.56)	0.00	(350156.56)
281839	إهتلاك تهيئة التجهيزات	(91281118.34)	(29796.72)	(91310915.06)
281856	إهتلاك تجهيزات أثاث	(1480370.89)	0.00	(1480370.89)
الإجمـــــــــــالي		316556456.79	3836603.33	320393060.12

أنظر الملحق رقم (01)

يوضح الجدول أعلاه مختلف تثبيتات الوحدة حيث أن أغلب تثبيتاتها ممثلة في الأصول المادية المشتراة من الغير مثل تجهيزات الإتصال والإعلام الآلي أو المنجزة من طرفها مثل المضخات حيث أن الأصول المادية تمثل أكبر جزء في حين أن الأصول المالية والمعنوية تمثل جزء أقل بالنسبة لإجمالي الأصول.

المبحث الثالث: تقييم وإعادة تقييم تثبيتات المؤسسة

على عكس النظام السابق ترتكز طريقة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد على مبدأ التكلفة التاريخية مما يجعل عناصر التثبيتات لا تظهر بقيمتها الحقيقية، ومن هنا وجب القيام بعملية إعادة التقييم التي ترتكز على القيمة الحالية وهذا لضمان إعطاء صورة صادقة لعناصر الميزانية.

المطلب الأول: تقييم تثبيتات المؤسسة

أولا: التثبيتات المادية

بناءا على المعطيات المقدمة من طرف الوحدة:

تمت الحيازة على معدات نقل بتاريخ 2000/05/23 بمبلغ 1869475.26 دج بما فيها TVA (17%) وقد تم التسديد عن طريق البنك، علما أن عمرها الإنتاجي 10 سنة.

1) التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

يتم تسجيل معدات النقل بسعر الشراء متضمنا أي مصاريف أخرى بالإضافة إلى الرسوم القابلة للإسترجاع، وهذا ما يسمى وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد بالتكلفة التاريخية ويسجل القيد كما يلي:

		2000/05/23		
218		معدات نقل	1869475.26	
4456		TVA قابلة للإسترجاع	317810.79	
	404	موردو الإستثمارات		2187286.05
		- شراء معدات نقل -		

2) التسجيل المحاسبي لعملية التسديد:

تم تسديد الموردين بموجب شيك ويسجل القيد كما يلي:

404		موردو الإستثمارات	2187286.05	
	512	البنك		2187286.05
		- تسديد الموردين -		

3) التسجيل المحاسبي لقسط الإهتلاك لسنة 2000:

المعدل= $\frac{100}{10} = 10\%$

قسط الإهتلاك الثابت= 1869475.26 X 0.1 X (12/7) = 109052.72 دج

		2000/12/31		
681		مخصصات الإهتلاك	109052.72	
	2818	إهتلاك معدات نقل		109052.72
		- تسجيل قسط الإهتلاك 2000 -		

4) تسجيل عملية التنازل:

من المثال السابق:

بتاريخ جانفي 2011/05/20 تم التنازل عنها بمبلغ 878169.50 دج وتم التسديد عن طريق البنك.

قسط الإهتلاك المتراكم لـ 10 سنوات هو: 1869475.26 دج.

وعليه القيمة المحاسبية الصافية تساوي: 1869475.26 -1869475.26 =0.00

نتيجة التنازل= 878169.50 – 0.00 = 878169.50 (فائض)

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		2011/05/20		
2818		إهتلاك معدات نقل	1869475.26	
512		البنك	878169.50	
	752	فائض قيمة		878169.50
	218	معدات نقل		1869475.26
		- التنازل عن معدات النقل -		

5) التسجيل المحاسبي عملية الإستغناء:

تبدأ هذه المرحلة مع نهاية خدمات التثبيت لأنه أصبح لا يعمل بكفاءة مع زيادة مصاريف الصيانة والمحافظة عليها وقد يتم ذلك عن طريق شطبه أو بيعه أو استبداله بأصل أخر.

ومثال على ذلك:

قامت وحدة الصمامات في سنة 2013 بالاستغناء عن عدة معدات إنتاجية من بينها (صهريج)، والذي تم شراؤه بتاريخ 1990/04/21 بمبلغ 166795.20 دج. **أنظر الملحق رقم (03)**

ويكون القيد المحاسبي كالآتي:

		2013		
2815		الإهتلاك المتراكم	166795.52	
	215	معدات إنتاجية		166795.52
		- الإستغناء عن المعدات –		

ثانيا: التثبيتات المعنوية

بناءا على المعطيات المقدمة من طرف الوحدة:

تمت الحيازة على برمجيات بتاريخ 2013/05/05 بمبلغ 72200 دج بما فيها TVA (17%) تم التسديد بموجب شيك بنكي، علما أن العمر الإنتاجي 10 سنوات. **أنظر الملحق رقم (02)**

1) التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

		2013/05/05		
204		برمجيات	72200	
4456		TVA قابلة للإسترجاع	12274	
	404	موردو التثبيتات		84474
		- شراء برمجيات -		

2) التسجيل المحاسبي لعملية التسديد:

404		موردو التثبيتات	84474	
	512	البنك		84474
		- تسديد الموردين -		

3) التسجيل المحاسبي لقسط الإهتلاك لسنة 2013:

قسط الإهتلاك الثابت = 72200 X 0.1 X (12/8) = 4813.33

		2013/12/31		
6804		مخصصات الإهتلاك	4813.33	
	2804	إهتلاك برمجيات		4813.33
		- تسجيل قسط الإهتلاك 2013-		

4) التسجيل المحاسبي لعملية التنازل:

تم التنازل عن البرمجيات السابقة الذكر بتاريخ 2016/12/20 بمبلغ 55000 دج.

الإهتلاك المتراكم: 26473.33

القيمة المحاسبية الصافية = 72200 –26473.33 = 45726.67

نتيجة التنازل = 55000 – 45726.67 = 9273.33

ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

		2016/12/20		
2804		إهتلاك البرمجيات	26473.33	
512		البنك	9273.33	
	752	فائض قيمة		9273.33
	204	برمجيات		72200
		- تسجيل عملية التنازل-		

المطلب الثاني: إعادة تقييم تثبيتات المؤسسة

بما أن عملية إعادة التقييم ليست إجبارية وإنما هي عملية حرة تقوم بها مؤسسة POVAL كلما رأت ضرورة لذلك، وهذا بتكوين لجنة تتكون من مجموعة من الخبراء والمحاسبين والتقنيين بأمر من مجلس الإدارة.

ولتوضيح هذه العملية نفترض أن مؤسسة POVAL تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها.

ومثال على ذلك:

* في 2013/01/01 اشترت المؤسسة معدات نقل (VEHCULE AVEO) بمبلغ 1110000 دج بشيك بنكي، وتهتلك هذه المعدات فترة 10 سنوات. **أنظر الملحق رقم (02)**

* وفي 2015/01/01 قدرت قيمتها بـ 1140000 دج لذا قررت المؤسسة إعادة تقييمها.

كيف لمؤسسة POVAL معالجة هذه العملية؟

قسط الإهتلاك السنوي خلال السنتين 2013 و2015 قبل إعادة التقييم كانت كما يلي:

قسط الإهتلاك لسنة 2013: 1110000 X 10 % = 111000 دج

قسط الإهتلاك لسنة 2015: 1110000 X 10 % = 111000 دج

ومنه تكون القيمة المحاسبية الصافية في 2015/01/01 تساوي: 1110000 – (111000 + 111000) = 888000 دج

ويكون معامل إعادة التقييم يساوي: 1140000 ÷ 888000 = 1.28

إذن 1140000 هي القيمة الحقيقية للمعدات بتاريخ 2015/01/01 (أي سعر بيعها) بعد استخدمها لمدة سنتين.

1) إعادة تقييم القيمة الإجمالية للأصل:

إن قيمة المعدات بعد إعادة تقييمها هي: 1110000 X 1.28 = 1420800 دج أي زيادة بـ 310800 دج عن قيمتها الأصلية.

أما إعادة تقييم الإهتلاك المجمع تكون 222000 X 1.28 = 284160 دج أي بزيادة 62160 دج.

وفي القيد الآتي تسجل فقط الزيادة في قيمة كل من المعدات والإهتلاك المتراكم.

		2015/01/01		
218		معدات نقل	310800	
	2818	إهتلاك معدات نقل		62160
	105	فارق إعادة التقييم		248640
		- إعادة تقييم معدات نقل -		

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في 2015/12/31 تساوي: 1420800 – (111000 + 111000 + 62160) = 1136640 دج.

وقسط الإهتلاك في 2015/12/31 يساوي (1420800+ 284160) ÷ 8 سنوات = 1420800 دج، منها 111000 قسط إهتلاك عادي (أي معدل القسط قبل إعادة التقييم) و31080 هي قسط أو حصة إهتلاك إضافية نتجت عن عملية إعادة التقييم.

إذن في نهاية السنة 2015 يسجل القيد الآتي:

		2015/12/31		
681		مخصصات الإهتلاك وخسائر القيمة	142080	
	2818	إهتلاك معدات نقل		142080
		- قسط إهتلاك المعدات -		

2) إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للأصل:

في حالة الإعتماد على القيمة المحاسبية الصافية يكون القيد المحاسبي كالآتي:

		2015/01/01		
2818		إهتلاك معدات النقل	111000	
	218	معدات نقل		111000
		- ترصيد الإهتلاك لإظهار معدات نقل -		
		بقيمتها المحاسبية الصافية		

إن فارق إعادة التقييم يساوي القيمة العادلة للمعدات ناقص قيمتها المحاسبية الصافية أي:

1140000 – 888000 = 252000 دج.

ثم نسجل القيد الآتي:

		2015/01/01		
218		معدات النقل	252000	
	105	فارق إعادة التقييم		252000
		- فارق تقييم معدات النقل -		

يلاحظ أن قيمة المعدات ستكون 1140000 أي 888000 + 252000، أما قسط الإهتلاك فسيكون 1140000 ÷ 8 سنوات = 142500 دج.

ويسجل كما رأينا سابقا.

بافتراض أن قيمة معدات النقل في 01/01/ 2016 كانت:

الحالة 01: 1100000

الحالة 02: 710400

الحالة 03: 914640

ماهي التسجيلات المحاسبية في 2016/01/01 وفي 2016/12/31 لكل حالة من الحالات الثلاث؟

الحالة 01:

القيمة الحقيقية للمعدات هي 1100000 دج.

في 2016/12/31 يكون الإهتلاك المتراكم هو: (111000 + 111000 + 142080 + 142080) = 506160 دج.

وتكون القيمة المحاسبية الصافية: 1420800 – 506160 = 914640دج ومنه قيمتها المحاسبية الصافية أقل من قيمتها الحقيقية بـ 185360 دج.

		2016/01/01		
218		معدات النقل	185360	
	105	فارق إعادة التقييم		185360
		- زيادة قيمة معدات النقل-		

الحالة 02:

القيمة الحقيقية لمعدات النقل هي 710400 دج.

في 2016/12/31 الإهتلاك المتراكم كما يلي: (111000 + 111000 + 142080 + 142080) = 506160 دج.

ومنه القيمة المحاسبية الصافية هي: 1420800 – 506160 = 914640 دج أي القيمة الحقيقية أقل من القيمة المحاسبية الصافية بـ 204240 دج.

		2016/01/01		
105		فارق إعادة تقييم	204240	
	218	معدات النقل		204240
		- انخفاض قيمة المعدات -		

الحالة 03:

القيمة الحقيقية لمعدات النقل هي 914640 دج.

لدينا الإهتلاك المتراكم في 2016/12/31 هي: (111000 + 111000 + 142080 + 142080) = 506160 دج.

ومنه القيمة المحاسبي الصافية هي: 1420800 – 506160 = 914640 دج أي قيمتها الحقيقية تساوي القيمة المحاسبية الصافية ومنه لا توجد حاجة لإعادة التقييم.

خاتمة:

لقد حاولنا في هذا الفصل من خلال الدراسة التطبيقية عرض بعض الجوانب الخاصة بعملية التقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة في مؤسسة POVAL، حيث لاحظنا بأن المؤسسة لم تقم بعملية إعادة التقييم خلال فترة الدراسة حيث أنها قامت بها خلال سنوات متقطعة ومتباعدة وهذا ما أثر على قوائمها المالية بحيث لم تعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة، وعند إعادة تقييمنا لبعض التثبيتات المهمة لسنتي 2011، 2013 وجدنا أن غالبية أصولها الثابتة قد اهتلكت محاسبيا لكن هذه الأصول لازالت مستغلة من طرف المؤسسة.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

أثبتت المتغيرات الجديدة التي عرفها الإقتصاد العالمي خلال الآونة الأخيرة أن المشكلات الجوهرية للمؤسسة تنتج عن نوعية المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة وعن مدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع الحقيقة، الأمر الذي أدى إلى تزايد أهمية القوائم المالية كمصدر للمعلومات بالنسبة لرجال الأعمال والجهات الأخرى، لذا كان لابد من القيام بإعادة تقييم كل محتويات القوائم المالية الضرورية، منها إعادة تقييم الأصول الثابتة التي تشكل جزءا هاما من قيمة المؤسسة.

ومن خلال دراستنا لموضوع "أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على إعداد القوائم المالية"، التي تعتبر أمرا ضروريا من أجل معرفة القيم الحقيقية في نهاية كل سنة مالية هذه العملية أثبتت نجاعتها عكس التكلفة التاريخية التي لا تعكس الواقع الحالي للمؤسسة، انطلاقا من هذا حاولنا عرض أهم تثبيتات المؤسسة بالإضافة إلى كيفية تقييم وإعادة تقييم بعض تثبيتاتها وفق النظام المالي المحاسبي.

ومحاولة الإجابة على إشكالية البحث المطروحة المتمثلة في: ما هي آلية تقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المالي المحاسبي وأثره على القوائم المالية؟

تم التوصل إلى النتائج الآتية:

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم الوصول إلى تأكيد بعض الفرضيات وتفنيد أخرى والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة وذلك كما يتبين من خلال التالي:

بخصوص الفرضية الأولى والتي تنص على أن إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المالي والمحاسبي مازال بنفس طريقة ومنهجية المخطط المحاسبي الوطني، تم تفنيدها، حيث أن إعادة تقييم وفق النظام المخطط المحاسبي الوطني تتم من خلال إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية، بينما في النظام المالي المحاسبي عند إعادة تقييم أصل مادي فإن كل فئة الأصول التي ينتمي لها الأصل المعني يعاد تقييمها.

أما بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على أن إعادة تقييم الأصول الثابتة ترتبط بسلامة اختيار وتطبيق أساليب التقييم، تم تأكيدها، بحيث نلاحظ أن نتائج التقييم تختلف بشكل كبير باختلاف أساليب

وطرق التقييم نتيجة عدم وجود قواعد محددة ومنظمة لعملية إعادة التقييم رغم وجود أكثر من معيار دولي خاص بالأصول.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة والتي تنص على أن تكرار عملية إعادة التقييم تعتمد على مدى التغير في القيمة العادلة بشكل جوهري على القيمة العادلة، تم تأكيدها، ذلك لأن أغلبية المؤسسات ليست ملزمة بعملية إعادة التقييم ولا تقوم بها إلا إذا كان هناك تغير هام بين القيمة الدفترية والقيمة الحقيقية.

النتائج والتوصيات:

إن ما تم عرضه في البحث في إطار الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، قادنا إلى استخلاص بعض النتائج والتوصيات وهي كالآتي:

النتائج:

- ✓ أدت الظروف الإقتصادية التي تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم إلى ضرورة القيام بعملية إعادة التقييم والتي تعتبر كبديل لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية.
- ✓ المعلومات الناتجة عن عملية إعادة التقييم أكثر ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، حيث أنها تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر كما أنها تسهل من عملية تقييم أداء الماضي والتنبؤات المستقبلية، إلا أنها في نفس الوقت أقل موثوقية من معلومات التكلفة التاريخية.
- ✓ الممارسات الفعلية للمؤسسات الإقتصادية المتعلقة بتقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة لا تتفق في بعض الجوانب مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية حيث كل مؤسسة تطبق ما يناسبها بصرف النظر عن مدى اتفاقه أو اختلافه مع متطلبات المعايير.
- ✓ بيئة العمل الاقتصادية لازالت غير مهيأة تماما لتطبيق عملية إعادة التقييم أوجد عدة معوقات منها عدم توفر أسواق مالية نشطة ملائمة لقياس القيمة الحقيقة للكثير من الأصول.
- ✓ عدم تبني المؤسسة لمفهوم خسارة القيمة الخاص بالأصول الثابتة.
- ✓ إعادة التقييم لم تقم بها مؤسسة POVAL خلال فترة الدراسة.

التوصيات:

- ✓ أن يتم إعادة تقييم الأصول الثابتة كلما كان هناك فارق كبير بين القيمة الدفترية وقيمتها العادلة خاصة في حالة التغير المستمر للأسعار.
- ✓ ضرورة قيام الوحدات الإقتصادية بتسجيل قيمة أصولها الدفترية بما يتلائم مع القيمة المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل.
- ✓ أصبحت عملية إعادة التقييم أساسا ومقياسا هاما للإعتراف وللقياس وللإفصاح عن المعالجة المحاسبية للعمليات المالية أمر ضروريا يتوجب على المؤسسات القيام به.
- ✓ أهم صعوبات تطبيق إعادة تقييم هي مشكلة الموثوقية لذلك ينبغي العمل على توفير قواعد واضحة ومحددة لقياس قيمتها، وتقليل الإعتماد على التقديرات الشخصية من قبل معدي القوائم المالية.
- ✓ العمل على إجراء بعض التعديلات على بعض القوانين ذات الطابع الاقتصادي وخصوصا القوانين الضريبية للتقليل من الصعوبات التي تواجهها جراء تطبيقها لعملية إعادة التقييم.
- ✓ التأهيل والتكوين المستمر لعمال وموظفي المؤسسات (المحاسبين والماليين) عن هذا موضوع لضمان تفاعلهم مع المستجدات العلمية وربط الجانب العلمي بالجانب العملي.
- ✓ على المؤسسة بشكل عام ومؤسسة POVAL بشكل خاص تبني مفهوم إعادة تقييم الأصول الثابتة.

آفاق البحث:

بعد دراسة موضوع البحث المتمثل في "أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على إعداد القوائم المالية"، تظهر إمكانية المواصلة فيه من عدة جوانب من خلال إجراء المزيد من الدراسات عن هذا الموضوع على متغيرات أخرى تتناول الأدوات المالية، الأصول البيولوجية....

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر:

الكتب:

1) أحمد محمود العداسي، التحليل المالي للقوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2011.

2) أحمد مخادمه، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الشروق، الأردن، 2002.

3) خالد الجعارات، معايير التقارير المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر، الشارقة، 2008.

4) خيرت ضيف، في أصول المحاسبة، بدون طبعة، دار النهضة العربية، بيروت، 1981.

5) رميدي عبد الوهاب، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مطبوعة محاضرات، جامعة المدية، 2012/ 2013.

6) ري إتش جاريسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، بدون طبعة، دار المريخ، الرياض، 2006.

7) سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، 2010.

8) شعيب شنوف، محاسب المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS، بدون طبعة، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.

9) طارق حماد عبد العال، التقارير المالية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

10) طارق حماد عبد العال، التقييم تقدير قيمة بنك لأغراض الإندماج أو الخصخصة، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000.

11) طارق حماد عبد العال، مبادئ المحاسبة الدولية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007.

12) طارق حماد عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، بدون طبعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006.

13) طارق حماد عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، بدون طبعة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006.

14) عبد الناصر إبراهيم وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الثالثة، الجزء الثاني، دار المسيرة، الأردن، 2005.

15) عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون طبعة، دار جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009.

16) عطية عبد الرحمان، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2011.

17) عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، 1986.

18) كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

19) كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

20) كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2001.

21) محمد المبروك أبو زيد، التحليل المالي شركات وأسواق مالية، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 2008.

22) محمد محمود البابلي وشحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2014.

23) محمود أحمد إبراهيم، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 1998.

24) محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة الدولية والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، بدون طبعة، دار المعارف، الإسكندرية، 2003.

25) مؤيد راضي وغسان فلاح، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2006.

26) نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2005.

27) هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

28) مزيود إبراهيم، تقييم ومحاسبة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية، جامعة المدية، 2014/2013.

29) وليد صيام زكريا وآخرون، أصول المحاسب المالية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، دار المسيرة، الأردن، 1996.

30) يوسف محمد جربوع، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، مصر، 2002.

31) يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2002.

المذكرات:

مذكرات ماجستير:

1) بن مولاي زينب، تقييم الأصول المادية في المؤسسة في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008.

2) تامر بسام جابر الآغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم التمويل والمحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.

3) رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2011/2010.

4) سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012/ 2013.

5) محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بني سويف، القاهرة، 2006.

مذكرات ماستر:

1) أوقاسي حكيمة وسعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة، 2015/2014.

2) جميلة بن هجيرة، تطبيق القياس المحاسبي على التثبيتات العينية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013/2012.

3) صباح بن ناصر، دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2014/2013.

المجلات:

1) جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف، (إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين) مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10، العدد A-1، غزة، 2008.

2) كتوش عاشور، (متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/ IFRS في الجزائر) مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 6، الجزائر، 2009.

3) محمود علي الجبالي، (تقييم الأصول الثابتة لأغراض الخصخصة) مجلة الباحث، العدد 10، الأردن، 2012.

المداخلات:

1) الجيلاني بلواضح وفاتح بلواضح، التقييم المحاسبي مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، الجزائر، يومي 5/4 ديسمبر2012.

المراسيم التنظيمية والتشريعية:

1) قانون رقم 11/07 المؤرخ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، 2007.

2) الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.