

المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيات العينية

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة : تصدير / استيراد

أ.حافي هدى جامعة بسكرة - الجزائر

أ.الحاج عامر جامعة بسكرة - الجزائر

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مختلف التغيرات المحاسبية في قيمة التثبيات العينية الناتجة عن إعادة تقييم هذه الأخيرة وكيفية معالجتها محاسبيا، وعلى هذا الأساس تم دراسة وحدة تصدير/استيراد التابعة للمؤسسة ذات الأسم المطاحن الكبرى للجنوب.

حيث تم التوصل أن أهم التغيرات المحاسبية الناتجة عن إعادة تقييم التثبيات العينية لوحدة تصدير/استيراد عن طريق الاستعانة بخبير مثن هي الزيادة في القيمة نتيجة لعدة عوامل تحكم الوضع الاقتصادي للوطن، ويسمى هذا التغير في القيمة فائض إعادة التقييم ويترج ضمن الحساب 105 في الأموال الخاصة، ويساهم فائض إعادة التقييم في التمويل الذاتي للمؤسسة من أجل تعويض التثبيات التي تم اهتلاكها بالإضافة إلى إظهار التثبيات العينية بقيمتها الحقيقية عند تاريخ إعداد الميزانية.

الكلمات المفتاحية: التثبيات العينية، التغيرات المحاسبية، إعادة التقييم، فارق إعادة التقييم.

Résumé:

Cette étude vise à identifier les différents changements comptables dans la valeur des immobilisations corporelles résultant de la réévaluation de ces derniers et comment les traiter dans une comptabilité. Sur cette base, on a été étudiée l'unité d'import / export de la Société avec actions les grands moulins du Sud .

Il a été conclu que les changements comptables les plus importants résultant de la réévaluation des immobilisations corporelles d'une unité d'import / export par l'utilisation d'un évaluateur sont l'augmentation de la valeur résultant de plusieurs facteurs régissant la situation économique du pays. La plus-value de réévaluation contribue à l'autofinancement de la Société afin de compenser les immobilisations dépréciées et de présenter des immobilisations corporelles à leur valeur réelle à la date d'établissement du bilan.

Mots clés: les immobilisations corporelles, les changements comptables, la réévaluation, l'écart de réévaluation.

المقدمة:

تشكل التثبيات العينية أهم جزء من إجمالي عناصر التثبيات وكذا أصول المؤسسة، وتحتل مكانة كبيرة في ميزانيتها، وتخضع عملية تقييم التثبيات العينية الى جدل

كبير خاصة بعد تبني الجوائز النظام المحاسبي المالي المستمد من المرجعية الدولية ألا وهي معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS،

تعتبر عملية تقييم التثبيات العينية من اهم العمليات التي يقوم بها المحاسبون داخل المؤسسة لما لها من تأثير كبير على قرارات المؤسسة الحالية والمستقبلية، في حين المشاكل المرتبطة بهذه العملية كانت ولا تنظ في تطور مستمر بسبب نظرة الأطراف الفاعلة في عملية التقييم، كما أن العوامل المؤثرة في هذه العملية تأخذ أشكال متعددة وما يظهر عادلا الآن قد لا يبدو عادلا في فترة أخرى.

وتعتبر عملية إعادة تقييم الأصول والتغيرات المحاسبية الناتجة عنها من زيادة أو نقصان من الموضوعات الجديدة في عصرنا الحالي نتيجة التأثيرات المترتبة عن هذه العملية في القوائم المالية وإعطاء صورة صادقة عنها، وهذا ما دفعنا الى معرفة كيفية تقييم وإعادة تقييم التثبيات العينية بالنسبة لوحدة تصدير /استيراد ونتيجة لهذا ارتأينا دراسة الإشكالية التالية:

كيف تتم عملية إعادة تقييم التثبيات العينية لوحدة تصدير/استيراد؟.

وللإجابة على هذا التساؤل قمنا بتقسيم المقالة إلى أربعة محاور هي:

- 1- الأسس النظرية لتقييم وإعادة تقييم التثبيات العينية.
- 2- إجراءات إعادة تقييم المعدات وتسجيلها محاسبيا للوحدة تصدير/استيراد.
- 3- إجراءات إعادة تقييم الأراضي وتسجيلها محاسبيا لوحدة تصدير /استيراد.
- 4- إجراءات إعادة تقييم التثبيات العينية الجاري إنجازها وتسجيلها محاسبيا لوحدة تصدير/استيراد.

1-الأسس النظرية لتقييم وإعادة تقييم التثبيات العينية:

1-1 مدخل لتقييم وإعادة تقييم التثبيات العينية:

سنعرض في هذا المدخل إلى تعريف التثبيات العينية ، وتعريف كل من عملية التقييم وإعادة التقييم.

1-1-1-تعريف التثبيات العينية:

التثبيات هو عبارة عن أصل تحوزه المؤسسة بغرض التملك، أما التثبيات العينية فيعرفها معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز أن: **الأصول الثابتة** مهما كانت طبيعتها ومهما

كان نوع المؤسسة التي تستخدمها تمتاز بخاصية رئيسية تتمثل في أنه يتم الاحتفاظ بها قصد الحصول على إيراد وليس قصد إعادة بيعها أثناء النشاط العادي للمؤسسة. (كمال عبد العزيز النقيب، 2004، ص215). ركز هذا التعريف على أن غرض المؤسسة من اقتناء الأصول الثابتة هو الاحتفاظ بها.

تعرف وفق النظام المحاسبي المالي أن التثبيت العيني هو أصل مادي يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار، أو الاستعمال في أغراض إدارية والذي يفترض أن تمتد مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية (العدد19، 2009، ص89).

من خلال التعاريف السابقة نستطيع القول أن التثبيت العيني هو عبارة عن مورد يوفر مميزات اقتصادية للمؤسسة نتيجة استعماله في نشاطها الانتاجي والاستغلالي دون نية بيعه خلال فترة زمنية هي العمر الانتاجي للتثبيت.

وتنقسم التثبيتات العينية إلى مجموعتين: (أحمد محمد نور، 2003، ص 747)

- التثبيتات العينية المملوكة والتي تخضع للاهلاك، وتشمل هذه المجموعة على التثبيتات العينية التي يكون لها حياة انتاجية محددة مثال ذلك المباني والتركيبات والأثاث.
- الأراضي، وهي بمثابة التثبيت العيني للملوس الوحيد الذي لا يخضع للاهلاك نظرا لأن حياته غير محدودة بزمن معين.

وتندرج التثبيتات العينية ضمن قائمة المركز المالي في جانب الأصول وبالضبط في خانة الأصول الغير جارية وهي عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة.

2-1-1- تعريف التقييم:

التقييم هو نوع خاص من القياس يتم فيه تمثيل المنافع الذاتية للأرصدة باستخدام نظام عددي تكون فيه وحدة العد أو الحساب هي وحدة النقود، إن القياس في المحاسبة هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة، على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا العنصر أو الحدث، ويجب أن لا نفهم أن المحاسبة تهتم فقط بالعنصر التي له قيم رقمية، بل تهتم كذلك بالبيانات التي لها طبيعة كمية، حيث يتم إظهارها عادة في صورة ملاحظات في نهاية القوائم المالية. إذ نجد أحيانا لهذه البيانات تأثير على عملية اتخاذ القرارات ما يفوق البيانات ذات الطبيعة الكمية. (بالرقي تيجاني، 2008، ص05) وتعتبر عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية هي من حيث الجوهر عملية تقييم، أي

عملية تحديد ووضع للقيمة. والتقييم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين أساسيتين هما:
(رضوان حلوة حنان، 2003، ص-ص 12-14)

- أن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن.
- تأثير تغيرات القيمة في القياس المحاسبي ونعني به اختيار أساس تقويمي معين من بين أسس التقييم المختلفة.

ويعتبر مفهوم التقييم بالنسبة لتقييم تسيّبات المؤسسة هو محاولة الوصول إلى القيمة المالية العادلة لها، غير أن هذه القيمة استرشادية تقديرية.(محمود علي الجبالي، 2010، ص 05).

1-1-3 تعريف إعادة التقييم:

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 أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه.(جبر إبراهيم الداعور، 2008، ص164)
إن إعادة تقييم تسيّبات ما، هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتسيّبات المعنية أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.(عبد الرحمان عطية، 2011، ص218)
تعتبر إعادة التقييم حسب النظام لمحاسبي المالي إجراء حر بخلاف ما كان قائما قبل هذا التاريخ أين كانت إعادة التقييم قانونية حيث تؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف إلى تصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية ، تؤدي عملية إعادة التقييم إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي إلى ارتفاع حصص الاهلاك المستقبلية حيث ينتج عن هذا الاجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة التي تؤدي إلى تخفيض الضرائب المستحقة.(العشيشي جمال، 2010، ص89).

2-1- التقييم الأولي للتسيّبات العينية: (شعيب شنوف، 2008، ص-ص 95-97)

حسب النظام المحاسبي المالي تدرج التسيّبات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى. ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط بالتالي تدرج ضمن هذه التكاليف.

وتسجل التثبيات العينية محاسبيا بقيمة تكلفة الاقتناء والمصاريف الملحقة مثل مصاريف التركيب، الرسوم المدفوعة، ومصاريف أخرى لها علاقة مباشرة، لكن المصاريف الإدارية، المصاريف العامة ومصاريف الانطلاق لا تدخل ضمن القيم الثابتة.

أما التثبيات العينية المنتجة عن طريق المؤسسة نفسها: تضم تكلفة الانتاج، أعباء التجهيزات، اليد العاملة، المصاريف الأخرى التي لها علاقة بالإنتاج.

وفي ما يخص المصاريف والأعباء اللاحقة المتعلقة بالقيم الثابتة تسجل وتضاف إلى القيمة المحاسبية للقيم الثابتة في الحالات التالية فقط:

- إذا كانت هذه المصاريف خاصة بإصلاحات تزيد في العمر الانتاجي للاستثمار المعني أو زيادة في القدرة الانتاجية،

- تغيير بعض أجزاء الاستثمار (وسائل الغيار) تؤدي إلى تحسين نوعية الانتاج أو تحسين الانتاجية.

- إدخال وسائل جديدة من شأنها تخفيض الأعباء الوظيفية للاستثمار.

3-1- التقييم اللاحق للتثبيات العينية: تختار المؤسسة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من تثبياتها المادية ، وستعرض لكلا النموذجين فيما يلي: (العدد 19، 2009، ص10)

1-3-1- طريقة التكلفة:

حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في المادة 5.121 يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية - الاهتلاكات - خسائر القيم.

1-3-2- طريقة إعادة التقييم:

في إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت عيني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. القيمة المحاسبية = القيمة الحقيقية بعد إعادة التقييم - الاهتلاكات - خسائر القيم.

1-4- إجراءات عملية إعادة تقييم التثبيات العينية للوحدة تصدير / استيراد :

1-4-1- القواعد المنظمة لعملية إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي:

- لقد جاء النظام المحاسبي المالي بقواعد تنظيمية تنقيد بها المؤسسة التي اختارت طريقة إعادة التقييم لتقييم تثبياتها ندرجها فيما يلي: (العدد 19، 2009، ص-ص 10-11)
- تتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الاقفال.
 - القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق. وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون.
 - القيمة الحقيقية لمنشآت الانتاج هي أيضا قيمتها في السوق وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (مؤسسة متخصصة) فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهلاك.
 - بعد اعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.
 - إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم".
 - تدرج إعادة التقييم الايجابية في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات.
 - إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه. ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء.
 - تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كأعادة تقييم سلبية، وتنتج إذن عن انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة. ويسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد ثبت تسجيله كأعادة تقييم سلبية.
 - المادة 185: يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (5) سنوات.
 - المادة 186: يقيد فائض مخصصات الاهلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

2-4-1- إجراءات إعادة تقييم الأراضي والمباني:

تعتمد إجراءات إعادة تقييم الأراضي والمباني على ما يلي:

- تعرف القيمة السوقية لقطعة الأرض والمباني بأنها السعر الذي يمكن أن يتداول به الملك إذا تم وضعه في السوق، هذا المفهوم يتضمن إذن سعر العرض والطلب. أخذاً بعين الاعتبار العوامل المادية والقانونية والاقتصادية لهذا الملك.

- بالنسبة للعوامل المادية المحيطة بالتثبيت ، نلاحظ الموقع، طريقة البناء، إمكانيات الوصول اليه، المساحة، الخصائص، امكانية البناء عليه، جودته، البيئة المباشرة المحيطة به.

- فيما يتعلق بالبيئة الاقتصادية، تشمل العوامل المرتبطة بدرجات النمو أو التطور الاقتصادي لمكان وموقع الملك، وندرة الأراضي في سوق العقارات.

- أما العوامل القانونية فتتمثل في تحديد كل من المساحة المستغلة، مكان وحالة الأرض، وضعية السوق.

- تقييم قطعة الأرض والمباني تتحقق بالمتري المربع (م²).

- القيمة السوقية للملك، التي يجب تحديدها بالرجوع لسوق العقارات الحالي، في هذه الحالة يتم مقارنة المعاملات المحلية الأخيرة على العقارات المماثلة.

- تقييم التثبيتات العينية يعتمد على متوسط الأسعار للمتر المربع للأراضي والمباني ويعاد تشكيله من الإحالة المرجعية للمعلومات المجمع من مختلف المصادر من بينها خدمات التصريح بالضريبة، الموثق، أملاك الدولة (الخدمات العقارية).

- إذا تعلق الأمر ببنائيات قديمة، يطبق على قيمة العقارات الجماعية أو الفردية تخفيض يساوي 2% عن السنة ابتداء من السنة السادسة.

3-4-1- إجراءات إعادة تقييم المعدات والأدوات الصناعية:

تتمثل إجراءات إعادة تقييم المعدات والأدوات الصناعية في ما يلي:

- قيمة المعدات والأدوات الصناعية تتحدد بالرجوع إلى السوق الحالي.

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

- تعتمد عملية التقييم الحالي للمعدات والتجهيزات الصناعية على قيم حيازة هذه الأصول (التكلفة التاريخية) المحصل عليها من جداول الاستثمارات، والمؤكدة بفواتير الشراء .
- تعتبر الرسوم الجمركية، وتكاليف النهج بالإضافة إلى تكاليف تركيب معدات الانتاج متضمنة في القيمة الجديدة بعد إعادة التقييم .
- إذن تقييم المعدات والتجهيزات الصناعية تعرف بأنها العملية التي تتألف من حساب القيمة الحالية بسعر السوق، أخذًا بعين الاعتبار جميع الخصائص التقنية التي تعطيها هذه القيمة، وتتمثل هذه الخصائص في: مدة الحياة، العمر الانتاجي، معدل الاستعمال، الحالة الميكانيكية، القدرة الانتاجية ، المميزات التكنولوجية، قيم الحيازة.
- شبكة التقييم تعطي معدلات الاهتراء (التقادم) التالية حسب الحالة المادية للمعدات والآلات الصناعية:

الجدول رقم 01: معدلات الاهتراء حسب الحالة المادية للمعدات والآلات الصناعية

معدل الاهتراء (%)	الحالة المادية للمعدات
20-00	جديدة في حالة جيدة جدا
40-20	حالة جيدة
60-40	حالة متوسطة
80-60	حالة سيئة (قديمة)
اقتراح الاصلاح	قديمة جدا

La source: Menni farid, **RAPPORT d'EXPERTISE**. évaluation et estimation du COMPLEXE CEREALIER de la SPA les grands moulins du sud, « GMS » 19.17.E.V.00.433/02, p 07.

2- إجراءات إعادة تقييم المعدات وتسجيلها محاسبيا للوحدة تصدير/استيراد:

1-2- إعادة تقييم المعدات:

بعد النظر وتحليل جميع الخصائص المتعلقة بموقع الوحدة تصدير /استيراد، بالإضافة إلى أهميته، وبالطبع أهمية التثبيات، تم التقدير بأن قيمة المعدات ترتفع ب (30%)، وقيمة الأروقة بأعمدة تتضاعف، بالنسبة للقيمة المحاسبية الصافية عند 2016/12/31 وسنعرض

القيم الجديدة لهذه المعدات في الجدول الموالي: الجدول رقم: 02 القيمة العادلة للمعدات

المعدل%	إعادة التقييم/ دج	البيان	القيمة المحاسبية في /20AME
100 +	465168240.00 دج	إعادة تقييم الأروقة بأعمدة	232584120.00 دج
30 +	8463080.60 دج	إعادة تقييم المولد الكهربائي	6150062.00 دج
30 +	3375880.30 دج	إعادة تقييم المحول الكهربائي	2596831.00 دج

La source: Menni farid, **RAPPORT d'EXPERTISE**. évaluation et estimation du COMPLEXE CEREALIER de la SPA les grands moulins du sud, « GMS » 19.17.E.V.00.433/02, p 08.

2-2 التسجيل المحاسبي:

لمعالجة إعادة تقييم التثبيتات العينية محاسبيا نعتد أساسا على إيجاد معامل إعادة التقييم وهذا الأخير نتحصل عليه بقسمة قيمة إعادة تقييم التثبيت على قيمته المحاسبية الصافية، نعدل به القيمة الاجمالية للأصل واهتلاكاته المتراكمة وذلك باتباع الخطوات التالية:

- عرض القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات إلى حين تاريخ إعادة تقييم التثبيت أي إلى تاريخ 2017/07/02

- عرض القيمة الحالية للتثبيت أي قيمته بعد عملية إعادة التقييم في 2017/07/02
- إيجاد معامل إعادة التقييم، بقسمة قيمة التثبيت بعد إعادة تقييمه على قيمته المحاسبية الصافية.

- المعالجة المحاسبية لكل من فارق القيمة الاجمالية للتثبيت (التكلفة التاريخية) و فارق مجمع الاهتلاك.

- حساب فارق إعادة التقييم ومعالجته محاسبيا.
- إيجاد قسط الاهتلاك السنوي للتثبيت بعد إعادة تقييمه.
- حساب القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات في 2017/12/31.

1- عرض القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات إلى حين تاريخ إعادة تقييم التثبيت أي إلى تاريخ 2017/07/02

هذه المرحلة تتطلب الأخذ بعين الاعتبار قسط الاهتلاك للسته (06) أشهر الأولى من سنة 2017 وإضافتها إلى مجمع الاهتلاك في 2016/12/31 وإيجاد القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت في 2017/06/30 من أجل مقارنتها مع قيمة التثبيت بعد إعادة تقييمه في نفس التاريخ

الجدول رقم 03: القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في تاريخ 2017/07/02:

رقم الحساب	البيان	القيمة الأصلية				القيمة الاجمالية	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاكات السابقة		قسط 6 أشهر	مجمع الاهتلاكات	تاريخ في 2017/06/30
		(1)	(2)	(3)	(4)			(5)	(6)			
21824300	أرصفة بأحده	422 880 218,75	42 288 021,88	232 584 120,29	253 728 131,23	21144010,94	2(2)/(4) = (4)	(4)+(3) = (5)	253 728 131,23	21144010,94	232 584 120,29	169 152 087,52
21824550	موند كبريتالي	11 836 475,57	1 183 647,56	5 326 414,02	5 918 237,80	591823,78			5 918 237,80	591823,78	5 326 414,02	5 918 237,77
21824550	محول كبريتالي	12 984 302,93	2 596 860,59	10 387 442,36	11 685 872,66	1298430,295			11 685 872,66	1298430,295	10 387 442,36	1 298 430,28
	المجموع	447 700 997,25	46 068 530,03	248 297 976,67	271 332 241,69	23 034 265,02			271 332 241,69	23 034 265,02	248 297 976,67	176 368 755,57

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2- مقارنة القيمة المحاسبية الصافية بالقيمة العادلة للتثبيت وإيجاد معامل إعادة التقييم:

في الجدول التالي نقوم بعرض قيم التثبيت العينية لوحدة تصدير/استيراد بعد عملية إعادة التقييم ومقارنتها بالقيم المحاسبية الصافية لإيجاد معامل إعادة التقييم هذه التثبيتات:

الجدول رقم 04: معامل إعادة التقييم المعدات

رقم الحساب	البيان	القيمة الأصلية			معامل إعادة التقييم
		القيمة الإجمالية	الامتلاك المجمع	القيمة العادلة في 2017/06/30	
		(1)	(2)	(3) - (1) = (2)	(4) = (3) / (4)
21824300	أرصفة بأعصدة	422 880 218,75	253 728 131,23	169 152 087,52	2,75000000
21824550	مولد كهربائي	11 836 475,57	5 918 237,80	5 918 237,77	1,43000010
21824550	محور كهربائي	12 984 302,93	11 685 872,66	1 298 430,27	2,59997042
	المجموع	447 700 997,25	271 332 241,69	176 368 755,56	6,78

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

3- إيجاد القيم الاجمالية المعدلة ومجمع الاهتلاكات المعدل وفوارق القيم للتثبيتات المعاد تقييمها:

نقوم بداية بتعديل القيم الاجمالية بمعامل إعادة التقييم وكذلك الحال بالنسبة لمجمع الاهتلاكات ومن ثم نقوم ب إيجاد فارق إعادة التقييم كما هو مبين في الشكل التالي:

الجدول رقم 05: فارق إعادة تقييم المعدات

رقم الحساب	البيان	معامل إعادة التقييم	القيمة الاجمالية			مجمع الأهلاك		
			القيمة الاجمالية	القيمة الاجمالية بعد إعادة التقييم	فارق القيمة الاجمالية	مجمع الأهلاك	مجمع الأهلاك بعد إعادة التقييم	فارق مجمع الأهلاك
21824300	أرصفة بأعصدة	2,75000000	422 880 218,75	1 162 920 601,56	740 040 382,81	253 728 131,23	697 752 360,88	444 024 229,65
21824550	مولد كهربائي	1,43000010	11 836 475,57	16 926 161,25	5 089 685,68	5 918 237,80	8 463 080,65	2 544 842,85
21824550	محور كهربائي	2,59997042	12 984 302,93	33 758 803,54	20 774 500,61	11 685 872,66	30 382 923,25	18 697 050,59
	المجموع	6,77997052	447 700 997,25	1 213 605 566,35	765 904 569,10	271 332 241,69	736 598 364,78	465 266 123,09

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

4- التسجيل المحاسبي:

في 2017/07/02: تاريخ إعادة تقييم تثبيات المؤسسة: يجعل حساب التثبيتات مدينا بقيمة الزيادة ويقابله في ذلك حساب الاهتلاكات بمبلغ الزيادة وحساب فارق إعادة التقييم دائنين كما يلي:

المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة : تصدير / استيراد

444024229.65 296016453.16	740040382.81	2017/07/02 ح/ أروقة بأعده ح/ إهلاكات أروقة بأعده ح/ فارق إعادة التقييم	28182430 105	21824300
2544842.85 2544842.83	5089685.68	2017/07/02 ح/ حرك كهربائي ح/ إهلاكات مواد كهربائي ح/ فارق إعادة التقييم	28182455 105	21824550
18697050.59 2077450.02	20774500.61	2017/07/02 ح/ حرك كهربائي ح/ إهلاكات محول كهربائي ح/ فارق إعادة التقييم	28182455 105	21824550

5- التسجيل المحاسبي لقسط اهتلاك التثبيتات من 2017/07/02-2017/12/31:

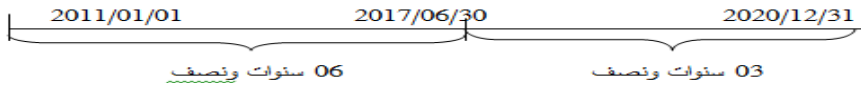
يتم حساب قسط الاهتلاك بقسمة القيمة العادلة بعد إعادة التقييم في 2017/07/02 للتثبيت المعني على باقي العمر الانتاجي له.

أ- أروقة بأعده: تاريخ الحيازة 2011/01/01

العمر الانتاجي للأصل = القيمة الاجمالية / القسط السنوي

$$42288021.88 / 422880218.75 =$$

$$= 10 \text{ سنوات}$$



بما أن العمر المتبقي هو ثلاث سنوات ونصف وحسب المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (5) سنوات. إذا فارق إعادة التقييم للتثبيتات المعاد تقييمها التي تكون قيمتها المحاسبية قبل إعادة التقييم صفر او عمرها الانتاجي المتبقي أقل من 05 سنوات تهلك على عمر إنتاجي جديد وهو 5 سنوات.

قسط الاهتلاك = القيمة العادلة في 2017/07/02 / باقي العمر الانتاجي للأصل

$$= 05 / 465168240.00 =$$

$$= 93033648.00 \text{ قسط الاهتلاك السنوي}$$

قسط الاهتلاك من 2017/07/02 إلى 2017/12/31 هو قسط اهتلاك التثبيت لستة أشهر وهي :

$$46516824.00 = 12/6 \times 93033648.00$$

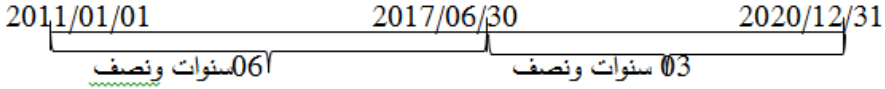
46516824.00	46516824.00	2017/12/31 ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم عن أروقة بأعده ح/ إهلاك أروقة بأعده	28182430	68524300
-------------	-------------	--	----------	----------

ب- مولد كهربائي: تاريخ الحيازة 2011/01/01

العمر الانتاجي للأصل = القيمة الاجمالية / القسط السنوي

$$1183647.56/11836475.57 =$$

$$= 10 \text{ سنوات}$$



بما أن العمر الانتاجي المتبقي هو ثلاث سنوات ونصف وحسب المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العمر الإنتاجي الجديد هو 5 سنوات.

قسط الاهتلاك = القيمة العادلة في 2017/07/02 / باقي العمر الانتاجي للأصل

$$= 05/8463080.60 =$$

$$= 1692616.12 \text{ قسط الاهتلاك السنوي}$$

قسط الاهتلاك من 2017/07/02 إلى 2017/12/31 هو قسط اهتلاك التثبيت لستة أشهر وهي :

$$= 12/6 \times 1692616.12$$

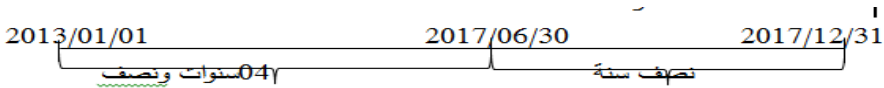
		2017/12/31		
846308.06	846308.06	ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم عن مولد الكهرباء ح/اهتلاك مولد الكهرباء	28182455	68524550

ج- محول كهربائي: تاريخ الحيازة 2013/01/01

العمر الانتاجي للأصل = القيمة الاجمالية / القسط السنوي

$$2596860.59/12984302.93 =$$

$$= 05 \text{ سنوات}$$



بما أن العمر الانتاجي المتبقي هو نصف سنة وحسب المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العمر الإنتاجي الجديد هو 5 سنوات.

قسط الاهتلاك = القيمة العادلة في 2017/07/02 / باقي العمر الانتاجي للأصل

$$= 05/3375880.30 =$$

$$= 675176.06 \text{ قسط الاهتلاك السنوي}$$

قسط الاهتلاك من 2017/07/02 إلى 2017/12/31 هو قسط اهتلاك التثبيت لستة أشهر وهي :

$$= 12/6 \times 675176.06$$

337588.03	2017/12/31 ح/مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيم عن محول الكهرباء	68524550
337588.03	ح/إهلاك محول الكهرباء	28182455

6- حساب القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات في 2017/12/31:

بعد التوصل للقيم الحقيقية بعد إعادة التقييم وحساب قسط الإهلاك من تاريخ إعادة التقييم إلى 2017/12/31 نتحصل على القيم المحاسبية الصافية التي سيتم اعتمادها في الميزانية نهاية السنة المعبر عنها في الجدول التالي كما يلي:

الجدول رقم 06: القيمة المحاسبية الصافية للمعدات

رقم الحساب	البيان	القيمة بعد إعادة التقييم القيمة العادلة بعد إعادة التقييم	قسط الإهلاك في 2017/12/31	في 2017/12/31	القيمة المحاسبية الصافية في 2017/12/31
		(1)	(2)	(3)	(3) - (1) = (2)
21824300	أروقة بأعمدة	465 168 240,00	46 516 824,00	418 651 416,00	
21824550	مولد كهربائي	8 463 080,60	846 308,06	7 616 772,54	
21824550	محول كهربائي	3 375 880,30	337 588,03	3 038 292,27	
	المجموع	477 007 200,90	47 700 720,09	429 306 480,81	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

3- إجراءات إعادة تقييم الأراضي وتسجيلها محاسبيا لوحدة تصدير / استيراد:

1-3- إعادة تقييم الأراضي:

تقع الوحدة تصدير/استيراد" التابعة للشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب، تقع على مستوى ميناء جن جن، في ولاية جبل ومبينة على قاعدة عقارية بمساحة 83973 م². مسيجة بجدار مبني بالحجر بارتفاع 3 متر.

القاعدة العقارية للوحدة "تصدير / استيراد" هي عبارة عن أصول تم منحها وفق عقد إمتياز من طرف الدولة. على مستوى البنوك المالية وخاصة حالة الامتياز الغير قابل للتحويل، يكون صالح لمدة 33 سنة قابلة للتجديد مرتين لفترة مماثلة، إذا يكون الامتياز صالح لفترة 99 سنة تحت خدمة المؤسسة.

3-1-1 تنقيط الأرض:

تتغير قيمة الاراضي حسب مكان تواجدها، حيث هناك مجموعة من العناصر تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد قيمة الأرض منها الجرافي والتزويد بالماء والتزويد بالطاقة الكهربائية والتزويد بغاز المدينة ووجود قنوات التطهير العمومي وطرق الوصول من وإلى الأرض تعطى

لهذه العناصر نقاط استدلالية تعبر عن وجود العنصر من عدمه كما يظهر في الجدول التالي:

الجدول رقم 07 : العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار في تنقيط الأرض وعدد النقاط الاستدلالية المخصصة لها

المؤشر	طبيعة العناصر
2	جزافي
2	التزويد بالماء
2	التزويد بالطاقة الكهربائية
0	التزويد بغاز المدينة
0	وجود شبكة قنوات التطهير العمومي
0	طرق الوصول
1	غياب الخدمات الظاهرة
1	أرضية بلا نقوش
08	المجموع

La source: Menni farid, **RAPPORT d'EXPERTISE**. évaluation et estimation du COMPLEXE CEREALIER de la SPA les grands moulins du sud , « GMS » 19.17.E.V.00.433/02, p 05.

تحدد مجموع المؤشرات المتحصل عليه في الجدول تسجيل الأرض بـ 08=N

3-1-2 تقدير قيمة الأرض:

يتم تطبيق القاعدة التالية:

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

VVT = القيمة السوقية للأرض.

Pr = السعر المرجعي للمتر مربع للأرض المخدومة الواقعة داخل ميناء جن جن ، ولاية

جيجل، يساوي 30 000 دج

St = المساحة الاجمالية للأرض، تساوي 83 973 م².

N = مفهوم الأرض المشغولة، N=08.

$$VVT = 30\ 000.00\ DA \times 83\ 973\ m^2 \times 08/10 = 2\ 015\ 352\ 000.00\ DA$$

*- تقدير قيمة الأرض ترتفع إلى المبلغ إثنان مليار وخمسة عشرة مليون و ثلاثمئة وإثنان وخمسون ألف دينار جزائري.

3-2- التسجيل المحاسبي لقطعة الأرض الموضوعه موضع إمتياز:

التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم هذا النوع من التثبيتات يكون بإضافة فارق إعادة تقييم التثبيت إلى الحساب 22 مدينا والحساب 105 دائنا.

القيمة المحاسبية الصافية لأرض وحدة تصدير /استيراد الموضوعه موضع إمتياز هي
326294238.72 دج

أما قيمتها بعد إعادة التقييم هي 2015352000.00 دج

إذا فارق إعادة التقييم = القيمة العادلة - القيمة المحاسبية الصافية

$$326294238.72 - 2015352000.00 =$$

$$= 1689057761.00 \text{ دج}$$

ويسجل فارق إعادة التقييم كما يلي:

1689057761.00	1689057761.00	2017/07/02 ح/ أرضي في شكل إمتياز ح/ فارق إعادة التقييم	105	221000
---------------	---------------	--	-----	--------

4- إجراءات إعادة تقييم التثبيتات العينية الجاري إنجازها وتسجيلها محاسبيا لوحدته تصدير /استيراد:

4-1- إعادة تقييم التثبيتات الجاري إنجازها: بعد النظر وتحليل جميع الخصائص المتعلقة بالتثبيتات العينية الجاري إنجازها، بالإضافة إلى أهمية هذه التثبيتات، تم التقدير بأن قيمة المنشآت والمعدات الجاري إنجازها ترتفع من (30% إلى 50%)، بالنسبة للقيمة المحاسبية الصافية عند 2016/12/31.

1-1-4: إعادة تقييم المنشآت الجاري إنجازها لوحدته تصدير/استيراد

الجدول رقم 08: قيم المنشآت الجاري إنجازها

البيان	القيمة المحاسبية في 2016/12/31	إعادة التقييم/دج	المعدل %
إعادة تقييم الطيقة المنفلى	306228425.00 دج	459342607.50 دج	50%+
إعادة تقييم البنية التحتية للصومعة الأساسية	617336511.00 دج	802537464.30 دج	30%+
إعادة تقييم سور الجدار	103475667.00 دج	134518367.10 دج	30%+
إعادة تقييم حدار الطريق	10696718.00 دج	16045077.00 دج	50%+
المجموع	1037737301.00 دج	1412443515.90 دج	36.10%+

La source: Menni farid, **RAPPORT d'EXPERTISE**. évaluation et estimation du COMPLEXE CEREALIER de la SPA les grands moulins du sud , « GMS » 19.17.E.V.00.433/02, p 08.

قيمة المنشآت ترتفع إلى المبلغ واحد مليار وأربعمئة واثنا عشرة مليون و أربعمئة وثلاثة وأربعون ألف وخمسمئة وخمسة عشرة دينار وتسعون سنتيم.

2-1-4 إعادة تقييم المعدات والتجهيزات الجاري إنجازها لوحة تصدير/استيراد :

الجدول رقم 09: قيم المنشآت الجاري إنجازها

البيان	القيمة المحاسبية 2016/12/31	إعادة التقييم / دج	المعدل %
إعادة تقييم الجسر الموزان	دج 5051836.00	دج 7577754.00	%50+
إعادة تقييم معدات الصوامع	دج 267017730.00	دج 400526595.00	%50+
إعادة تقييم مكونات الصوامع	دج 1061916034.00	دج 1592874051.00	%50+
إعادة تقييم المحطات الفرعية الكهربائية	دج 29542952.00	دج 44314428.00	%50+
إعادة تقييم المعدات الكهربائية	دج 191554733.00	دج 287332099.50	%50+
إعادة تقييم شبكة مكافحة الحرائق	دج 15527170.00	دج 20185321.00	%30+
المجموع	دج 1570610455.00	دج 2352810249	

La source: Menni farid , **RAPPORT d'EXPERTISE**. évaluation et estimation du COMPLEXE CEREALIER de la SPA les grands moulins du sud , « GMS » 19.17.E.V.00.433/02, p 08.

قيمة المعدات والتجهيزات الجاري إنجازها ترتفع إلى المبلغ: اثنان مليار وثلاثمئة واثان وخمسون مليون وثمانمئة وعشرة آلاف ومئتان وتسعة وأربعون دينار.

2-4- التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم التثبيات العينية الجاري إنجازها لوحة تصدير/

استيراد:

بعد الرجوع إلى ميزان المراجعة للوحدة تصدير واستيراد وجدنا أن جميع المنشآت والبعض من المعدات المعاد تقييمها لهذه الوحدة تحت الحساب 2321000 أي أنها تثبيات جاري إنجازها، ومن المفروض أن هذا النوع من التثبيات لا يعاد تقييمه لأنه يسجل بقيمة تكلفة الإنتاج، وعند الاستفسار وجدنا أن هذه التثبيات توقفت أشغال إنجازها منذ فترة وعند قيام المؤسسة بإعادة تقييم تثبياتها العينية قامت بإعادة تقييمها من أجل الوصول إلى قيمتها الحقيقية في الوقت الحاضر .

نعلم أن هذا النوع من التثبيات لا يسجل فيه أقساط اهتلاك إلى حين إتمام إنجازها، إذا التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم التثبيات العينية الجاري إنجازها يسجل بزيادة قيمة فارق إعادة التقييم بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة بعد إعادة التقييم إلى الحساب 2321000 في الجانب المدين والحساب 105 فارق إعادة التقييم في الجانب الدائن كما يلي:

1-2-4- التسجيل المحاسبي للمنشآت الجاري إنجازها:

أ- حساب فارق إعادة التقييم:

الجدول رقم 10: فارق إعادة تقييم المنشآت الجاري إنجازها

رقم الحساب	البيان	القيمة بعد إعادة التقييم	
		القيمة المحاسبية الصافية	القيمة بعد إعادة التقييم
		(1)	(2)
		فارق إعادة التقييم (1)/ (2) = (3)	
2321000	الطبقة السفلى	306 228 405,00	459 342 607,50
2321000	البنية التحتية للصومعة	617 336 511,00	802 537 464,30
2321000	سور الجدار	103 475 667,00	134 518 367,10
2321000	جدار الطريق	10 696 718,00	16 045 077,00
2321000	المجموع	1 037 737 301,00	1 412 443 515,90
			3746 214,90

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ب- التسجيل المحاسبي:

رقم الحساب	البيان	2017/07/02 ح/الطبقة السفلى	153114202.50
2321000	105	ح/ فارق إعادة التقييم	153114202.50
2321000	105	2017/07/02 ح/ البنية التحتية للصومعة	185200953.30
2321000	105	2017/07/02 ح/ سور الجدار	31042700.10
2321000	105	2017/07/02 ح/ جدار الطريق	5348359.00

2-2-4- التسجيل المحاسبي للمعدات الجاري إنجازها:

أ- حساب فارق إعادة التقييم:

الجدول رقم 11: فارق إعادة تقييم المعدات الجاري إنجازها

رقم الحساب	البيان	القيمة بعد إعادة التقييم	
		القيمة المحاسبية الصافية	القيمة بعد إعادة التقييم
		(1)	(2)
		فارق إعادة التقييم (1)/ (2) = (3)	
2321000	المعدات الكهربائية	191 554 733,00	287 332 099,50
2321000	محطة جسر الميزان	5 051 836,00	7 577 754,00
2321000	المحطات الفرعية الكهربائية	29 542 952,00	44 314 428,00
2321000	خلائق الصوامع	106 916 034,00	1 592 874 051,00
2321000	معدات الصوامع	267 017 730,00	400 526 595,00
2321000	شبكة ضد الحريق	15 527 170,00	20 185 321,00
	المجموع	615 610 455,00	2 352 810 248,50
			1 737 199 793,50

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ب- التسجيل المحاسبي:

95777366.50	95777366.50	2017/07/02 ح/معدات كهربائية ح/فارق إعادة التقييم	105	231 000
2525918.00	2525918.00	2017/07/02 ح/محطة جسر الميزن ح/فارق إعادة التقييم	105	2321 000
14771476.00	14771476.00	2017/07/02 ح/المحطات الفرعية الكهربائية ح/ فارق إعادة التقييم	105	2321 000
1485958017.00	1485958017.00	2017/07/02 ح/خارجا صومع ح/ فارق إعادة التقييم	105	2321 000
133508865.00	133508865.00	2017/07/02 ح/ معدات الصومع ح/ فارق إعادة التقييم	105	2321 000
4658151.00	4658151.00	2017/07/02 ح/ شبكة ضد الحريق ح/ فارق إعادة التقييم	105	2321 000

الخاتمة:

إن القياس و التقييم المحاسبين يعتبران خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة ، و كذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم و هو ما سينعكس إيجابيا على الممارسة في بلادنا، ويعتبر تقييم التثبيات العينية من أهم العمليات تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، وجاء النظام المحاسبي المالي بقواعد تقييم أكثر دقة من أجل تحديد القيمة الحقيقية وإعطاء قيمة مرجعية للمؤسسة تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

يعتمد النظام المحاسبي المالي على تقييم التثبيات العينية أولا بتكلفتها التاريخية ننقص منها الاهتلاكات وانخفاض القيمة، ومن ثم التقييم اللاحق الذي يعتمد بصفة أساسية على التقييم بالقيمة العادلة، تعتبر عملية إعادة تقييم التثبيات العينية من الطرق الحديثة في التقييم المحاسبي نظرا لأهميتها في إبراز الوضعية المالية للمؤسسة بكل شفافية وأكثر قابلية للمقارنة، وينص النظام المحاسبي المالي أن فروق إعادة التقييم تعتبر ضمن الموال الخاصة في الحساب 105 فارق إعادة التقييم .

إن استخدام التثبيات العينية لعدة دورات يؤدي إلى استفاد منافعها الاقتصادية تدريجيا مما يتطلب توزيع تكلفتها على الدورات المستفيدة من خدماتها، ويساهم فائض إعادة التقييم في التمويل الذاتي للمؤسسة مما يجعلها مصدرا حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم اهتلاكها بصفة كاملة.

وعند دراستنا لوحدة تصدير/استيراد لاحظنا أن المؤسسة قامت بإعادة تقييم تثبياتها العينية وكان التغير في قيمة التثبيات العينية عبارة عن فائض في القيمة لمختلف التثبيات المعاد تقييمها من معدات وأراضي ممنوحة في شكل امتياز وتثبيات جاري إنجازها، وتمت المعالجة المحاسبية لكل نوع على حدى، بالنسبة للأراضي الممنوحة في شكل إمتياز والتثبيات الجاري إنجازها تم إيجاد فارق إعادة التقييم مباشرة وتسجيله محاسبيا في الحساب 105 دائن وحساب التثبيت المعني مدين. أما المعدات الأخرى فقمنا بعدة إجراءات ضرورية أهمها تعديل القيم الاجمالية ومجمع الاهتلاك بمعامل إعادة التقييم ومن ثم قمنا بحساب فارق إعادة التقييم والقيمة المحاسبية الصافية في تاريخ إجراء الميزانية في نهاية السنة.

قائمة المراجع

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009.
- 2- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والاحراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2003.
- 3- جمال العشيبي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متبعة للطباعة، الجزائر، 2010.
- 4- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
- 5- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
- 6- عطية عبد الرحمان ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- 7- كمال عبد العزيز النقيب، "المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

8- بالرقمي تيجاني، "القياس في المحاسبة ماهيته قيوده ومدى تأثيره بالتضخم"، العدد 08، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2008.

9- جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، "إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين" دراسة ميدانية، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 1-2008 A.

10- محمود علي الجبالي، تقييم الأصول الثابتة لأغراض الخصخصة - حالة مؤسسة سكة حديد العقبة في الأردن-، مجلة الباحث - العدد 10، جامعة العلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2012.

11- Menni farid, **RAPPORT d'EXPERTISE**. évaluation et estimation du COMPLEXE CEREALIER de la SPA les grands moulins du sud , « GMS » 19.17.E.V.00.433/02. 02/07/2017.