الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة – 02 –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تفعيل طرق القياس المحاسبي وأثر ذلك على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة مؤسسة أن، سي، أ الرويبة ومؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة –

أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:

طالب عبد العزيز

إشراف الأستاذ الدكتور:

دراوسي مسعود

السنة الجامعية: 2020/2019

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة – 02 –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تفعيل طرق القياس المحاسبي وأثر ذلك على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة مؤسسة أن، سي، أ الرويبة ومؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة –

أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:

طالب عبد العزيز

أمام اللجنة المشكلة من

غردي محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة – 02–	رئيسا
دراوسي مسعود	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة – 02–	مشرفا ومقررا
بوشناف عمار	أستاذ محاضر – أ–	جامعة البليدة – 02–	عضوا مناقشا
حجاج زينب	أستاذ محاضر – أ–	جامعة البليدة – 02–	عضوا مناقشا
عثماني مصطفى	أستاذ محاضر – أ–	المركز الجامعي تيبازة	عضوا مناقشا
قمان عمر	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الجلفة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019


بسم الله الرحمن الرحيم

إن الحمد لله نحمده ، ونستعينه ، ونستغفره ، ونعوذ بالله من شرور أنفسنا ، ومن سيئات أعمالنا .من يهده الله فلا مضل له ، ومن يضلل فلا هادي له ، وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له .وأشهد أن محمدا عبدُه ورسولُه.

أما بعد

فأبد بالحمد لله والشكر لله على نعمه التي لا تحصى ولا تعد وعلى توفيقه في إتمام هذه الأطروحة

والصلاة والسلام على رسول الله

وعملا بقوله صل الله عليه وسلم ‹‹ **من لم يشكر الناس لم يشكر الله** ›› فإني أتوجه بجزيل الشكر وصادق العرفان إلى الأستاذ **الدكتور : دراوسي مسعود** ، الذي أشرف على هذه الأطروحة ، ولم يبخل علي بتوجيهاته السديدة ونصائحه القيمة ،

كما لا يفوتني تقديم الشكر لعمال مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الجلفة والبليدة 02

والشكر موصول إلى موظفي جامعة البليدة 02

و إلى كل من مدّ لي يد العون والمساعدة في سبيل إخراج هذا العمل على ما هو عليه.

وإلى كل من أسهم في إنجاز هذه الأطروحة من قريب أو بعيد.

الحمد الله الذي منَّ علينا بنعمه التي لا تحصى ومنّ علينا بنعمة الإسلام وكفى بها نعمة وشرع لنا صراطه المستقيم وبعث إلينا نبيا رحيما وصل اللهم على نبيك وخير خلقك محمد بن عبد الله وسلم تسليما كثيرا أما بعد

فتحية خاصة يتخللها كل الاحترام والتقدير إلى :

نفسين أحب إلي من نفسي من كان في رضاهما الخير كله وفي قلبيهما الحب كله ومن تحفوني دعواتهما أينما اتجهت ومن أعطوني دون سؤال ومن فارق النوم جوفيهما لرعايتي وحرما نفسيهما لإرضائي إلى من رسما شعار النجاح على قلبي وجعلاه وساما على صدري ومن يعود لهما الفضل بعد ربي إلى ما وصلت إليه اليوم "أمي وأبي " بارك الله في عمرهما

إلى نبع الحنان ورمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء إلى من هي أمي بعد أمي وهي أختي وأخي .أختي الغالية "سعاد " وزوجها عبدالقادر وأولادهما .

من قاسمني الحياة حلوها ومرها أخي "محمد" وأولاده .

قطرة الندى وسرور أختي الغالية " ملاك"

إلى حبيب أبي وأمي الكتكوت "أحمد" و"ساعد " .

إلى كل أقاربي كل باسمه وشخصه .

إلى من قيل فيه رب أخ لم تلده أمي أخي وصديقي الذي ساندني في مشواري "بلمداني محمد" .

إلى كل أصحابي ورفقاء دربي

إلى كل الذين عرفتهم من قريب أو من بعيد ومن فتح هذه الوريقات وتصفحها من بعدي .

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة أثر طرق القياس المحاسبي على ميزانية المؤسسة من أجل تقديم معلومات مفيدة تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة بالنسبة للمؤسسة ومستخدمي القوائم المالية، وتوجد العديد من طرق القياس المحاسبي إلا أنها تندرج في كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وتستعمل التكلفة التاريخية عند التقييم بالتكلفة أما القيمة العادلة فتستعمل في عملية إعادة تقييم أصول المؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية ومنه معرفة أثر القياس المحاسبي على **تمثيل القيمة الصادقة لأصول المؤسسة الاقتصادية.**

وخلصت الدراسة إلى أن للقياس المحاسبي أثر كبير في إعادة الأصول الى قيمتها الحقيقية كما تجدر الإشارة إلى أن أغلب المؤسسات الجزائرية وجدنا أنها تعتمد على التكلفة التاريخية كأساس القياس المحاسبي، أما القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) فلا تعتمد عليها وذلك لعدم وجود سوق نشط.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، القيمة العادلة، التكلفة التاريخية، القوائم المالية، مؤشرات التوازن المالي، النسب المالية.

قائمة

المحتويات

العـــــنـــــــوان	الصفحة
.كلمة شكر	**01**
الإهداء	02
الملخص	03
فهرس المحتويات	5
قائمة الجداول	9
قائمة الأشكال	12
قائمة الملاحق	15
قائمة المختصرات	17
مقدمـــــــــة	19
الفصل الأول: القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي	
تمهيـد	27
المبحث الأول: المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي	**28**
المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	28
المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	31
المطلب الثالث: مميزات وصعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي	45
المبحث الثاني: المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	48
المطلب الأول: مفهوم ومعايير القياس المحاسبي	48
المطلب الثاني: أهمية القياس المحاسبي، المتطلبات والقيود	55
المطلب الثالث: أنواع وأركان القياس المحاسبي	60
المبحث الثالث: طرق القياس المحاسبي	**64**
المطلب الأول: التكلفة التاريخية	64
المطلب الثاني: القيمة العادلة	70
المطلب الثالث: التكلفة التاريخية المعدلة	82
خلاصة الفصل	88
الفصل الثاني: عرض القوائم المالية وتقييم الأصول	

تمهيـد	90
المبحث الأول: عرض القوائم المالية	**91**
المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية	91
المطلب الثاني: خصائص وأهمية القوائم المالية	96
المطلب الثالث: عرض محتوى القوائم المالية	101
المبحث الثاني: ماهية الأصول المتداولة	**113**
المطلب الأول: عموميات حول الأصول	113
المطلب الثاني: عرض الأصول المتداولة	117
المطلب الثالث: عرض المخزونات	125
المبحث الثالث: ماهية الأصول غير متداولة	**135**
المطلب الأول: مفهوم الأصول غير المتداولة (الثابتة) وطرق اهتلاكها	135
المطلب الثاني: عرض وتقييم الأصول غير متداولة (الثابتة) المادية	145
المطلب الثالث: عرض وتقييم الأصول غير متداولة (الثابتة)المعنوية والمالية	155
خلاصة الفصل	168
الفصل الثالث: دراسة أثر تفعيل طرق القياس المحاسبي في مؤسسة "أن.سي.أ" الرويبة ومؤسسة ديون الترقية والتسيير العقاري بالجلفة	
تمهيـــد	170
المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة	**171**
المطلب الأول: التعريف بمؤسسة "أن.سي.أ" رويبة.	171
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة والتزاماتها	178
المطلب الثالث: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري	188
المبحث الثاني: دراسة أثر تفعيل طرق القياس المحاسبي في مؤسسة أن، سي، أي الرويبة	**198**
المطلب الأول: أساس القياس والمبادئ المحاسبية في مؤسسة الرويبة	198

المطلب الثاني: القياس المحاسبي لأصول مؤسسة الرويبة 2018	202
المطلب الثالث: أثر القياس المحاسبي على الوضعية المالية لمؤسسة الرويبة	212
المبحث الثالث: دراسة أثر تفعيل طرق القياس المحاسبي في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة	**227**
المطلب الأول: عرض أصول وخصوم مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري	227
المطلب الثاني: إعادة تقييم الأصول الثابتة لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري	233
المطلب الثالث: أثر القياس المحاسبي على الوضعية المالية لديوان الترقية والتسيير العقاري	257
خلاصة الفصل	268
الخاتمـــــــــة	270
المراجـــــــــع	276
الملاحـــــــــق	305

قائمة

الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
01	المسامين في رأس المال الاجتماعي	175
02	يبين إعادة تقييم الأصول	199
03	يبين تطور الأصول غير الجارية	202
04	الاصول المعنوية	202
05	يبين عملية إعادة تقييم الأراضي	203
06	يبين تغير الأموال الخاصة	206
07	يبين الأصول العينية الأخرى	207
08	يبين الأصول الثابتة المالية	208
09	يبن تدني قيمة المخزونات	208
10	يبن تدني قيمة الزبائن	210
11	يبين ميزانية الأصول	212
12	يبين ميزانية الخصوم	214
13	رأس المال العامل سيولة FRL	217
14	رأس المال العامل الخاص FRP	219
15	رأس المال العامل الإجمالي	220
16	الاحتياجات في رأس المال العامل	221
17	نسب الهيكل المالي	223
18	يبين الأصول الثابتة المعنوية	228
19	يبين الأصول الثابتة العينية	229
20	يبين الأصول المالية	230
21	يبين رؤوس الأموال الخاصة	229
22	يبين الخصوم غير الجارية:	231
23	يبين الخصوم الجارية	232
24	عرض قيمة الأراضي	236

25	عرض قيمة المبنى	240
26	يبين ميزانية المؤسسة أصول حسب الطريقة الأولى	243
27	يبين ميزانية المؤسسة خصوم حسب الطريقة الأولى	245
28	يبين ميزانية المؤسسة أصول حسب الطريقة الثانية	248
29	يبين ميزانية المؤسسة خصوم حسب الطريقة الثانية	250
30	يبين جدول حساب النتائج	253
31	يبين تغير الأموال الخاصة قبل وبعد عملية إعادة التقييم	255
32	يبين ميزانية الأصول	257
33	يبين ميزانية الخصوم	259
34	يبين رأس المال العامل سيولة	261
35	يبين رأس المال العامل الخاص	263
36	يبين رأس المال العامل الإجمالي	264
37	نسب الهيكل المالي	265

قائمة

الأشكال

رقم الشكل	عنوان الأشكال	الصفحة
01	مستخدمو القوائم المالية	37
02	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	44
03	معايير القياس المحاسبي	54
04	قيود القياس المحاسبي	59
05	أنواع القياس	61
06	أركان القياس	63
07	معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر	82
08	طرق القياس المحاسبي	87
09	خصائص القوائم المالية	100
10	عناصر القوائم المالية	112
11	مكونات الأصول	116
12	طرق الاهتلاك	145
13	تقييم الأصول غير الجارية	167
14	الهيكل التنظيمي لمؤسسة أن سي أ–رويبة	179
15	المسؤولية الاجتماعية من مؤسسة أن.سي.أ رويبة	181
16	وحدات التسيير التابعة لديوان الترقية والتسيير العقاري	190
17	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري	195
18	اثر القياس المحاسبي للأراضي على الميزانية	204
19	تطور كتل الأصول	213
20	تطور كتل الخصوم	215
21	رأس المال العامل سيولة	218
22	رأس المال العامل الخاص	220
23	رأس المال العامل الإجمالي	221
24	الاحتياجات في رأس المال العامل	222
25	نسب التمويل	226

26	تقسيم المناطق حسب مفتشية أملاك الدولة	233
27	أثر إعادة تقييم الأراضي على الميزانية	237
28	تطور كتل الأصول	258
29	تطور كتل الخصوم	260
30	يبين رأس المال العامل سيولة	262
31	يبين رأس المال العامل الخاص	263
32	يبين رأس المال العامل الإجمالي	264
33	نسب التمويل	267

قائمة

الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	ميزانية 2017–جانب الأصول– لمؤسسة أن. سي روبية	305
02	ميزانية 2017–جانب الخصوم– لمؤسسة أن. سي روبية	306
03	ميزانية 2018–جانب الأصول– لمؤسسة أن. سي روبية	307
04	ميزانية 2018–جانب الخصوم– لمؤسسة أن. سي روبية	308
05	ميزانية 2019–جانب الخصوم– لمؤسسة أن. سي روبية	309
06	ميزانية 2019–جانب الأصول– لمؤسسة أن. سي روبية	310
07	جدول تغير الأموال الخاصة 2018 لمؤسسة أن. سي روبية	311
08	ميزانية 2017–جانب الأصول– لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة	312
09	ميزانية 2017–جانب الخصوم– لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة	313
10	ميزانية 2018–جانب الأصول– لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة	314
11	ميزانية 2018–جانب الخصوم– لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة	315
12	جدول تغير الأموال الخاصة 2017 لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة	316
13	جدول تغير الأموال الخاصة 2018 لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة	317
14	جدول حساب النتائج 2017 لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة	318

قائمة

المختصرات

الاختصار	التفسير	العربية
AAA	American Accounting Association.	جمعية المحاسبة الأمريكية.
BFR	Besoin en Fonds de Roulement.	احتياجات رأس المال العامل.
FASB	Financial Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة المالية.
FIFO	First In – First Out	ما يدخل أولا يخرج أولا.
FRL	Fonds de Roulement.	رأس المال العامل.
IAS	International Accounting Standard.	معايير المحاسبة الدولية.
IASB	International Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة الدولية.
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية.
IFRS	International Financial Reporting Standards.	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
SCF	Système Comptable Financier.	النظام المحاسبي المالي.

.

مقدمة عامة

يعتبر تطور المحاسبة في الحاضر والمستقبل مبني على ما وصلت إليه في الماضي خصوصا في ظل التطور التكنولوجي الهائل الذي جعل العالم قرية صغيرة مما أدى إلى زيادة المعاملات التجارية بين الدول وبما أن المحاسبة يطلق عليها لغة الأعمال التي يتقنها كل العالم فهي الأساس لفهم هذه المعاملات من طرف مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن طريق مخرجات النظام المحاسبي حيث تعتبر القوائم المالية هي المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة خلال السنة المالية وبذلك تحديد نقاط قوة وضعف المؤسسة

ولجعل هذه القوائم المالية مفيدة لمستخدميها خصوصا في ظل تباين مصالح كل مستخدم ولتلبية رغبة كل منهم في الحصول على معلومة مالية مفيدة تساعده في اتخاذ قراراته، تقوم المؤسسة بإعداد ونشر قوائم مالية تضم كافة المعلومات المرتبطة بوضعيتها المالية والتغير في حقوق ملكيتها وتدفقاتها النقدية ومن أهم هذه القوائم نجد الميزانية التي تحتوي على معلومات تخدم كافة المستخدمين وذلك لأنها تحتوي على أصول وخصوم المؤسسة والتي بدورها تمكننا من دراسة الوضعية المالية للمؤسسة ولكي تكون الميزانية نافعة ومفيدة لمستخدميها يجب أن تمثل القيمة المعطاة لكل من الأصول والخصوم الواقع بصدق أي أن تكون هذه القيمة هي القيمة الصادقة لكل من الأصول والخصوم.

وللقياس المحاسبي دور كبير في تحديد قيمة أصول المؤسسة خصوصا في ظل التحولات والتطورات الكبيرة التي تشهدها أسواق الأصول مما أدى ذلك إلى ظهور أنواع حديثة ومتطورة لمختلف أنواع الأصول مما أثر ذلك على القيمة الحقيقية للأصول التي تمتلكها المؤسسة والهدف من القياس المحاسبي هو الوصول للقيمة الحقيقية لهذه الأصول وبالتالي تقديم معلومات ملائمة وموثوقة إلى مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والميزانية بصفة خاصة وتختلف طرق قياس هذه

الأصول إما عن طريق التكلفة التاريخية والتي تعتبر مبدأ من مبادئ المحاسبة أو عن طريق القيمة العادلة وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة خلقت جدلا واسعا بين الباحثين والمحاسبين في الماضي والحاضر مما أدى الى صدور معايير محاسبية جديدة وتعديل أخرى ومن أجل مواكبة التغيرات الحاصلة على المستوى الدولي في مجال المحاسبة قامت الجزائر بإصلاحات محاسبية تمثلت في اعتماد النظام المحاسبي المالي في سنة 2010 والذي يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.

الإشكالية الرئيسة

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما أثر تفعيل طرق القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة الاقتصادية في الجزائر ؟

الأسئلة الفرعية

1. كيف يمكن تفعيل طرق القياس المحاسبي في الجزائر ؟
2. أي الطرق تسمح بتمثيل صادق لأصول المؤسسة الاقتصادية ؟
3. ما أثر طرق القياس المحاسبي على تمثيل القيمة الصادقة لأصول المؤسسة الاقتصادية؟

الفرضيات

1. يمكن تفعيل طرق القياس المحاسبي في الجزائر عن طريق توعية المؤسسات بأهمية القياس المحاسبي وكذلك فرض القياس المحاسبي على المؤسسات كل خمس سنوات.

2. تعتبر طريقة التكلفة التاريخية الطريقة الانسب للقياس من أجل التمثيل الصادق لأصول المؤسسة في حال استقرار الأسعار وفي حالة عدم استقرار الأسعار فتكون القيمة العادلة هي الأصح للقياس.
3. للقياس المحاسبي أثر كبير على القيمة الحقيقية لأصول المؤسسة الاقتصادية أي التمثيل الصادق لهذه الاصول وذلك عند القيام بعملية القياس كل ثلاث أو خمس سنوات.

أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذا البحث من الأهمية التي تحظى بها القوائم المالية في حد ذاتها وقدرتها على تعزيز الثقة بين المؤسسة وبين الأطراف المتعاملة معها بما تقدمه من معلومات تكون صادقة وغير مضللة وذلك من خلال الإفصاح عنها لتحقيق متطلبات الأطراف المستخدمة لها، كذلك تظهر أهمية هذه الدراسة في أنها حلقة وصل بين الفكر المحاسبي والواقع العملي للممارسة المهنية، وبالتالي ستكون دليل للمهتمين بمجال المحاسبة من متخذي القرار أو الأكاديميين والمهنيين في تقييم واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي خلال هذه السنوات من تطبيقه، وكذا تعريف الماليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية استخدام القواعد والمفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والاطلاع عليها، خصوصا في مجال القياس والتقييم المحاسبي لأصول وخصوم الوحدة الاقتصادية كموضوع له تأثير في مخرجات القوائم المالية التي تعد أحد المصادر المهمة للمعلومات التي يحتاجها العديد من الأطراف الداخلية والخارجية.

دوافع اختيار الموضوع

1. الميول الشخصي في الاستفادة من موضوع البحث مستقبلا

2. يعد موضوع الدراسة واحد من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.

3. فتح المجال أمام الطلبة وحتى المهتمين بالبحث في هذا الموضوع مستقبلا.

أهداف الدراسة

1. التعرف على طرق القياس الأنسب للبيئة الجزائرية.
2. التعرف على مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمؤسسات الجزائرية حول تطبيق طرق القياس.
3. التعرف على مدى تأثر قيمة الأصول في المؤسسة بطرق القياس المحاسبي.
4. التعرف على واقع الممارسة المحاسبية لدى المؤسسات الجزائرية ومدى الاختلاف في هذه الممارسات بين المؤسسات الموجودة في البورصة والغير موجودة في البورصة.
5. التعرف على مدى الجدية التي تعطيها المؤسسات عند تقييم أصولها.

المنهج المستخدم في الدراسة

نظرا لطبيعة الموضوع وبغية الإحاطة بمختلف جوانبه، ومن أجل تحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المطروحة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في معظم أجزاء الدراسة.

حدود الدراسة

1. **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على مؤسسة رائدة في السوق الجزائرية ألا وهي "**أن.سي.أ رويبة**" وهذا نظرا لما تتمتع به من شفافية وإفصاح في قوائمها المالية واعتبارها مدرجة في البورصة الجزائرية، ولها موقع إلكتروني خاص تنشر فيه كافة المعلومات المتعلقة

بها. وأيضا تم دراسة مؤسسة **ديوان الترقية والتسيير العقاري** التي أفصحت عن قوائمها المالية، لإجراء هذه الدراسة من خلال مقابلة مع محاسب المؤسسة.

2. **الحدود الزمانية:** تمثلت الحدود الزمانية في الفترة ما بين سنة 2017 وهو تاريخ بداية المعلومات المحاسبية والمالية التي تم الحصول عليها، وسنة 2019 وهو تاريخ آخر المعطيات التي توفرت لنا لإنجاز هذه الدراسة.

صعوبات الدراسة

من أهم الصعوبات التي تم واجهتنا لإنجاز هذه الدراسة تمثلت في عدم وجود مؤسسات قامت بإعادة تقييم أصولها كما أن المؤسسات التي قامت بإعادة التقييم لم ترد الافصاح عن القوائم المالية بحجة سرية المعلومات، على العكس بالنسبة لمؤسسة **أن.سي.أ رويبة** التي تنشر القوائم المالية في موقعها الخاص، وكذلك في بورصة الجزائر. أما القوائم المالية **لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري الجلفة** تم الحصول عليها من خلال مقابلة مع محاسب المؤسسة.

الدراسات السابقة:

1. **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي –أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة –من إعداد الباحث سعيدي عبد الحليم**– جامعة بسكرة– 2015 تطرق الباحث في دراسته إلى القوائم المالية وكذلك للقياس في ظل النظام المحاسبي وتوصل من خلال دراسته إلى أن البيئة الجزائرية لا تساعد أغلب المؤسسات الجزائرية لتطبيق المعايير المحاسبية لتحسين مستوى القياس والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة بشكل عام وكذا تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

2. **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية –مذكرة ماجيستير في المحاسبة–** من إعداد الباحث محمد نواف حمدان العابد–جامعة القاهرة– تطرق الباحث في دراسته إلى انخفاض قيمة الأصول وطرق القياس المستعمل عند تقييمها كما تطرق لتجارب بعض الدول في تقييم الأصول وتوصل إلى أن عملية إعادة التقييم لا تكون بشكل دوري لكل الأصول وإنما في حالة وجود مؤشرات تدل على تغير قيمتها في السوق.

3. **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية–من إعداد الباحث فارس بن يدير**– جامعة ورقلة– 2015 تطرق في دراسته إلى واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر وكيفية التقييم بالقيمة العادلة وتوصل إلى أن القيمة العادلة هي الطريقة المثالية للقياس المحاسبي.

4. **أثر القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه – من إعداد مريم باي** – هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة ميدانية لشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق. بالاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة في الجانب التطبيقي، قصد تحليل تأثير القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة، فيما لو تم تطبيق أساس القيمة العادلة خلال الخمس سنوات الأخيرة الماضية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تساهم محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة الكشوف المالية.
- تساهم محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة مؤشرات الأداء المالي.

- إن تأثير القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة يتفاوت حسب الكشف المالي الذي يتم الاعتماد عليه في حساب المؤشرات المالية.

هيكل الدراسة:

إن القيام بهذه الدراسة من جانب التحليل والتطبيق، يتطلب المرور بمراحل متعددة يجب التطرق إليها والنزول عندها، ففي **الفصل الأول** تم دراسة **القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي،** من خلال التطرق الى ماهية القياس المحاسبي وكذلك طرق القياس المحاسبي، والتعرف على النظام المحاسبي المالي ، وذلك بإبراز مفهومه وإطاره التصوري وما يحويه.

أما في **الفصل الثاني** تم التطرق فيه إلى **عرض القوائم المالية وتقييم الأصول؛** وذلك من خلال التطرق لماهية القوائم المالية ومكوناتها وكذلك كيفية تقييم الأصول المتداولة وغير المتداولة.

ليتم في **الفصل الثالث** والأخير دراسة واقع القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ومدى أثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة، من خلال دراسة حالة لكل من؛ **مؤسسة أن.سي.أ رويبة** وهي مدرجة في البورصة، ومؤسسة **ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة** وهي غير مدرجة في البورصة.

الفصل الأول:

القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

أدت التغيرات المتتالية في الاقتصاد العالمي إلى ظهور العديد من المصطلحات والتي تمثل في مجلها مشاكل وحلول اقتصادية، والجزائر كغيرها من الدول باشرت في إصلاحات اقتصادية لتتماشى مع المتغيرات العالمية، حيث عمدت الجزائر إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات المحاسبية من أجل إصلاح المنظومة المحاسبية، من خلال تبني النظام المحاسبي المالي ومن خلاله تبنت طرق أخرى للقياس المحاسبي.

حيث تعتبر وظيفة القياس المحاسبي من بين أهم وظائف المحاسبة والتي تعمل المحاسبة إلى تفعيلها حيث يعتبر القياس المحاسبي في الوقت الحاضر والماضي من أكثر المسائل التي تشكل موضوع اختلاف بين المحاسبين والهيئات المحاسبية وذلك من أجل الوصول للقياس المناسب للقوائم المالية. حيث يمثل القياس المحاسبي أحد الفروض الأساسية للمحاسبة، وهو حقل من حقول المحاسبة وذلك للأهمية البالغة في تحديد القيم المتعلقة بالقوائم المالية خصوصا الميزانية (قائمة المركز المالي) لما تمثله من أهمية بالغة في تحديد النتيجة المالية للمؤسسة ولذلك فإن مفهوم عملية القياس المحاسبي يرتكز عل مجموعة من الأركان والمعايير والطرق التي تساعد على نجاح عملية القياس المحاسبي مما يجعل القوائم المالية ذو جودة عالية كي تساعد في اتخاذ قرارات سليمة ومناسبة لمستخدمي القوائم المالية.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي**
- **المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي**
- **المبحث الثالث: طرق القياس المحاسبي**

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

عمدت الجزائر إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات المحاسبية من أجل إصلاح المنظومة المحاسبية، نتج عن هذه الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال المحاسبي إصدار النظام المحاسبي المالي، الذي استمدت مبادئه وقواعده من المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

لكل دولة نظام محاسبي تعمل به والنظام المحاسبي المالي هو النظام المحاسبي الذي تعتمد عليه الجزائر وهو نظام مستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

1.التعريف القانوني: النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا للأحكام القانون ووفقا لمعايير التقارير الدولية المتفق عليها[1].

2.التعريف الاقتصادي: عرفته المادة 03 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 2007/11/25 "بأنه نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتصريف معطيات قاعدية عددية يتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن

[1]. محمد فيصل مايده، جمال خنشور، **قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي(scf) دراسة تحليلية**، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد01، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2017، ص 304.

الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة (الشخص المعنوي أو الطبيعي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

(النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية وتسجيل وتبويب هذه المعلومات وفق مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية وذلك من أجل عرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة)

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف اختيارات المهنيين والمستثمرين ويسهم في تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبة الدولية وبلا شك في تحسين جودتها وسيساعد في تحقيق أهداف عديدة يمكن تلخصيها فيما يلي:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية أكثر شفافية.
- الإسهام في تطوير الممارسة المحاسبية سواء داخل المؤسسات الاقتصادية أو في إطار المحاسبة الخارجية وذلك من خلال تغيير ذهنية الأفراد المسؤولين عن هذا النظام أي المحاسبين[2].
- تقييم عناصر الميزانية وفقاً لمبدأ الصورة الوفية والعادلة[3].

---

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية العدد 74، السنة الرابعة والأربعون بتاريخ15 ذو القعدة1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007، ص 03.

[2]. بكاي أحمد، سعيداني محمد السعيد، **واقع المحاسبة في قطاع البناء والاشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة ميدانية**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد13، العدد 17، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف- الجزائر، 2017، ص ص 71-72.

[3]. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي دروس هادفة وتطبيقات محلولة**، الصفحات الزرقاء، البويرة-الجزائر، 2011، ص 12.

- إعطاء صورة حقيقية وعادلة عن الوضع المالي والأداء والتغير في الوضع المالي، مع مراعاة الالتزامات القانونية التي يجب أن تحترمها هذه المؤسسات، بالنظر إلى تنظيمها وحجمها وطبيعة نشاطها[1].

- التوافق مع المتطلبات الدولية وفتح الأسواق المحلية أمام الاستثمارات الأجنبية[2].

- تعزيز مكانة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.

- محاولة جعل القوائم المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية.

- توافق النظام المحاسبي المالي كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة والتي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية[3].

- تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر وتقريبها من الممارسات الدولية[4].

- تحديد أهداف البيانات المالية لتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاستثمارية والقرارات الائتمانية وغيرها من القرارات المماثلة[5].

---

[1]. Samir merouani, **le projet du nouveau system comptable financier algérien ;anticiper et préparer le passages** ; mémoire de magistère en sciences de gestion, ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE D'ALGER, Alger, 2008, p 94.

[2]. تجاني بالرقي، امين راشدي، **آثر تغيرات لسعر الصرف العملات الاجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 03، العدد01، جامعة طاهري محمد، بشار–الجزائر، 2017، ص 153.

[3]. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحدة (IAS IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد05، العدد 06، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف–الجزائر،2009، ص ص 293– 294.

[4]. عمر الفاروق زرقون، سفيان بن بلقاسم، **آثر تطبيق النظام المحاسبي المالي مع المحتوى الاعلامي للقوائم المالية–دراسة مقارنة للمحتوى الاعلامي بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني المحاسبي في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الاثار 2009–2010**، مجلة الدراسات الملية والمحاسبية، المجلد 05، العدد 05، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي–الجزائر،2014، ص160.

[5]. CHACHOUA ABDELKRIM, **Le Système Comptable et Financier Algérien un état des lieux et perspectives,** Journal finance and business economies review (JFBE), Volume 2,Numéro 1, Centre Universitaire de Mila**,** 2018**,** p 56.

– ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة[1].

– ترتبط بوضع المبادئ والقواعد في نصوص أكثر تفسيرا ووضوحا، والتي من شأنها توجيه التسجيل المحاسبي للمعاملات، وتقييمها وإعداد القوائم المالية وبذلك الحد من أخطار الانحرافات الإدارية وغير الإدارية للقواعد وتشجيع تدقيق وفحص الحسابات[2].

المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

من خلال التطرق إلى الإطار التصوري يمكن إظهار وتوضيح كل من مجال تطبيقه وكذا مستخدمي القوائم المالية ومدى حاجتهم للمعلومة.

حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة[3].

أولا: مجال التطبيق

يهتم الإطار التصوري بالقوائم المالية، بما في ذلك القوائم المالية المجمعة حيث تعد وتقدم القوائم المالية مرة على الأقل في السنة، وذلك من أجل تلبية احتياجات عدد مهم من مستخدميها[1].

وتلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة المالية:

---

[1]. توفيق جوادي وآخرون، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر.

[2] حواس صلاح، **التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 203.

[3]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص 04.

– الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

– التعاونيات[2].

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو خدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على العمليات المتكررة.

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

ويستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية [3].

– كما يمكن لمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[4].

ثانيا: المستخدمين واحتياجاتهم للمعلومة

يتمثل مستخدمو القوائم المالية فيما يلي:

– المسيرون والأجهزة الإدارية والرقابية وكذلك مختلف الهياكل الرقابية الداخلية للمؤسسة.

– أصحاب التمويل (الملاك. المساهمون. البنوك والمقرضون الأخرون).

---

[1]. بلخير بكاري، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص10.

[2]. HAKIMI Samia, **« Le passage du P.C.N. 1975 aux nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS en Algérie : le Système Comptable Financier »**, Mémoire de magister en sciences Economiques Option Management des entreprises, FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DE GESTION, UNIVERSITE Mouloud MAMMERI DE TIZI-OUZOU, 2011, p126

[3]. علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد تمارين وتطبيقات محلولة**، الورقات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2014، ص11.

[4]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص 03.

– الدولة (مصالح الضريبية . الإحصائيات القومية. مؤسسات أخرى).

– المتعاملون الأخرون للمؤسسة. مؤسسات التأمين، الأجراء، الموردون، العملاء.

– الأطراف الأخرى ذات المصلحة والجمهور بصفة عامة[1].

ويتمثل مستخدمو القوائم المالية وحاجتهم من المعلومة فيما يلي:

1. **إدارة المؤسسة:** ممثلة في مختلف المصالح والأقسام المكونة للمؤسسة القائمين على تسييريها والمعنين باتخاذ القرارات التشغيلية داخلها وتعتبر فئة (الإدارة) الأكثر حظا من حيث حصولها على المعلومات المرغوبة[2]، كما أنها تعتبر أحد أكثر الفئات استخداما للقوائم المالية باعتبارها أحد مصادر المعلومات اللازمة للحصول على مؤشرات الكفاءة والفاعلية ولعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإعداد الموازنات الخاصة بالمستقبل[3].

2. **المساهمون:** في ظل انفصال الإدارة عن الملكية[4] أصبح المساهمون من أكثر الجهات اهتماما بالمعلومات المحاسبية من حيث معرفة نتيجة الأعمال وقدرة المؤسسة على توزيع الأرباح بشكل دوري ومستمر[5]، كما يهتم المساهمون بتقييم جودة الإدارة من حيث الربح المحقق، بشكل عام

---

[1]. لطرش فريد، **متطلبات الافصاح والقياس للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بين النظام المحاسبي المالي والاطار المحاسبي الدولي**، مجلة الابحاث الاقتصادية، المجلد 11، العدد15، جامعة البليدة 02، 2016، ص 215.

[2]. مداني بلغيث، **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 79.

[3]. فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مذكرة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة–فلسطين، 2005، ص33.

[4]. مداني بلغيث، **مرجع سابق**، ص 80.

[5]. خالد هاني الحسيني، **مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية**، مذكرة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة–فلسطين، 2008، ص 40.

والأداء والكفاءة والرقابة[1] والمحافظة على سلامة المركز المالي للمؤسسة، وبالتالي إمكانية استمرارها في ظل الظروف البيئية والتقنية والتنافسية والمتطلبات الاجتماعية التي تعمل المؤسسة في ظلها[2].

3. **الدائنون:** ويقصد بالدائنين الشخص الذي اكتتب في سندات التي أصدرتها المؤسسة أو المحتمل شراؤه للسندات المصدرة، وقد يكون الدائن بنكا أو مؤسسة مالية ويهتم هؤلاء الدائنون بدراسة القوائم المالية بغرض تقييم إمكانية المؤسسة في سداد التزاماتها المترتبة عليها اتجاههم سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل إضافة إلى اهتمام الدائنين بالتعرف على المجالات استخدام القرض حيث إن استخدام القرض في برنامج استثماري يعطي الاطمئنان له أكثر من استخدامه في سداد التزامات المترتبة على المؤسسة[3]، وكذلك مدى امكانية المؤسسة لسداد ديونها عند تاريخ استحقاقها[4].

4. **الموردون:** ويهتم الموردون بالحصول على المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات بشأن الاستمرار أو عدم الاستمرار مع المؤسسة، وبالتالي فهم يستخدمون القوائم المالية في دراسة قدرة المؤسسة على الاستمرارية ويركزون على هذه المعلومات بدرجة أكبر عند وجود تعاملات طويلة الأجل بينهم وبين المؤسسة ولكن أغلب الموردين يهتمون بالمؤسسة على المدى القصير أقصر من

---

[1]. AZHAR BIN ABDUL RAHMAN, **DISCLOSURE OF CORPORATE FINANCIAL INFORMATION IN MALAYSIA** Thesis Doctor' Department of Accounting and Finance, University of Newcastle upon Tyne , 1998, p17.

[2]. مداني بلغيث، **مرجع سابق**، ص80.

[3]. حنان عجيلة، **فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-حالة مؤسسة الأنابيب ALFAPIPE وحدة غرداية للفترة (2008-2011)**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، 2013، ص38.

[4]. Hermanson, Edwards, and Maher, **Accounting Principles: A Business Perspective**, Financial Accounting , Seventh Edition, A Textbook Equity Open College Textbook originally by,1998 , p 22.

المقرضين[1]، وذلك بقصد التعرف على حقيقة وضعها المالي ومدى استقراره بناء عليها يتخذ قرارته بشأن الاستمرار في التعامل معها أو إيقاف هذا التعامل[2].

5. **العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعدهم في التنبؤ بوضع المؤسسة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية الإنتاج وبيع سلعها[3]، كما يدرس العميل القوائم المالية بمعرفة ما إذ كان مورده يتمتع بمركز مالي سليم أو لا إذ أن التعامل مع مورد يعاني من عدم استقرار وضعه المالي قد يلحق الضرر بالعملاء، كما أن العميل يحرص على التأكد من شروط فترة الائتمان من قوائم المورد ومقارنتها مع المنافسين بالإضافة إلى الحسومات التي يمنحها المورد للذين يتعامل معه [4].

6. **العاملون:** الموظفون وممثلوهم مهتمون بالمعلومات حول استقرار وربحية المؤسسة التي توظفهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تسمح لهم بتقدير قدرة المؤسسة على ذلك[5]، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسساتهم على توفير المكافآت ومنح التقاعد وفرص التوظيف[6].

---

[1]. فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مذكرة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة–فلسطين، 2005، ص33.

[2]. عجيلية حنان، **مرجع سابق**، ص38.

[3]. عكوش محمد امين، **اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011، ص 25.

[4]. عجيلية حنان، **مرجع سابق**، ص 38.

[5]. ZAGHDAR Ahmed ،HAMZA Tarek، **Effet de l'application du nouveau système comptable financier sur la gouvernance des entreprises Algérienne** ،Revue des Sciences Économiques de Gestion et de Commerce ،Volume 17, Numéro 1، 2013 ، Université d'Alger ،3P 28

[6]. شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا لمعايير الدولية للإبلاغ المالي**، الطبعة الأولى، دار زهران لنشر وتوزيع، عمان–الاردن، 2012–1433، ص 28

7. **المستثمرون المرتقبون:** يهتم المستثمرون المرتقبون بمعرفة مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بنسبية عالية ودورية ومعرفة المركز المالي السليم لتأكد من استمرارية المؤسسة في المدى القريب لاتخاذ قرارهم باستثمار أمولهم بها[1]، كما يركزون على المخاطر الضمنية والعائد المتحقق حاليا والمتوقع تحقيقه مستقبلا ومعلومات عن توزيع الأرباح ومعدلات النمو ومدى قدرة المؤسسة على الاستمرار والمنافسة في السوق وقرارات المجلس الإدارة وغيرها من الامور التي يردون أن توفرها لهم القوائم المالية[2]، كما أن معظم الحقائق والبيانات التي يحتاجها المستثمرون الجدد موجودة ضمن القوائم المالية[3].

8. **الجهات الحكومية:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقرير الضرائب المختلفة على المؤسسة وتحديد مدى قدرتها على تسديد هذه الضرائب ومدى المساهمة العامة لشركات في الاقتصاد الوطني[4].

9. **الجمهور:** تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحلين وقد تساعد المعلومات المالية المنشورة والمعروضة في القوائم المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلق بأنشطتها وفرص ازدهارها[5].

---

[1]. خالد هاني الحسيني، **مرجع سابق**، ص 40

[2]. فايز زهدي الشلتوني، **مرجع سابق**، ص 32

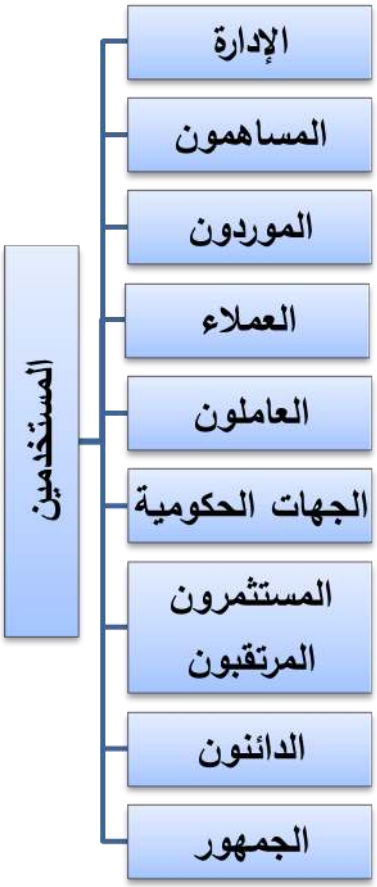
[3]. احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان لنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2015، ص05.

[4] عكوش محمد أمين، **مرجع سابق**، ص 25.

[5]. شعيب شنوف، **مرجع سابق**، ص 28–29.

و تجدر الاشارة الى أنه قد يختلف المستخدمون الفعليون للقوائم المالية واحتياجاتهم من بلد إلى آخر بسبب الاختلافات في البيئة الاقتصادية[1].

الشكل رقم 01 : مستخدمو القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

[1]. LIIS TALPAS, **The Theoretical Bases for the Preparation of Financial Statements for SMEs: the Case of Estonia**, dissertation Doctor of Philosophy in Business Administration, Department of Accounting, Tallinn School of Economics and Business Administration, TALLINN UNIVERSITY OF TECHNOLOGY,2016, P 89.

ثالثا: مبادئ المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

و تتمثل المبادئ المحاسبية في التالي:

1. مبدأ الاهمية النسبية: تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون، وبالتالي يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه المؤسسة، غير أنه يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة[1]، ومن خلال هذا نجد أن المعلومات المالية تنقسم إلى قسمين هامة نسبيا وغير هامة نسبيا وهذا نتيجة لوضعيتها من عتبة الاعتراف، أي المعلومة الهامة نسبيا يجب إدراجها ومعالجتها بشكل دقيق نتيجة لتعديها عتبة الاعتراف، أما المعلومة غير الهامة نسبيا فالعكس.

وإن اختبار درجة الأهمية النسبية للمعلومات تكون من خلال العناصر التالية:

- البيانات الكمية المرتبطة بالقوائم المالية.
- حدود التجميع أو التفصيل للبيانات الكمية الواردة في القوائم المالية.
- البيانات الكمية التي يمكن تقديرها بدقة كافية لإدراجها في القوائم المالية.
- الخصائص التي يجب الإفصاح عنها بعبارات وجمل وصفية.
- العلاقات الخاصة بين الوحدات والأفراد أو الجماعات المعنية، والتي تعبر على حقوق ومصالح أشخاص آخرين أو جماعات أخرى.

---

[1]. سعيداني محمد السعيد، **مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس– الجزائر، 2014 ص22

- الخطة والتوقعات الملائمة للإدارة[1].

- تحديد ما إذا كان يلزم الكشف عن عنصر معين من المعلومات أم لا في التقرير السنوي للمؤسسة بعد النظر في طبيعة المعاملة المعنية[2].

2.مبدأ ثبات الطرق: يقصد به تطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في الدورات السابقة حاليا ومستقبلا، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يتطلب دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات[3].

3.مبدأ الاستقلالية: يحب الفصل بين الدورات المحاسبية بحيث تتحمل كل دورة لها الأعباء الخاصة بها وتنسب إليها إيراداتها[4].

4.مبدأ الحيطة والحذر: يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة في المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها وينبغي أن لا تبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات كما

---

[1]. نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)**، الملتقى الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر.

[2] AZHAR BIN ABDUL RAHMAN، **Op.cit** ،p166

[3]. كحلوش امينة، **اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس–الجزائر، 2015، ص43.

[4]. صديق مسعود، صديقي فؤاد، **محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي الجزائري**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد01، العدد02، جامعة محمد بوضياف، المسيلة–الجزائر، 2016، ص85.

يجب أن لا تقلل من قيمة الخصوم والأعباء ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطيات خفية أو مؤونات مبالغ فيها[1].

5.مبدأ الاستمرارية: وفق هذا المبدأ يفترض أن المؤسسة مستمر في نشاطها في المستقبل المنظور[2].

6.مبدأ التكلفة التاريخية: تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة؛ غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

7.مبدأ مطابقة الميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة .

8.مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني[3] .

9.مبدأ عدم المقاصة: يجب عدم إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم أو بين عناصر الإيرادات والأعباء، غير أنه يمكن إجراء المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو مسموح بها

---

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في20 جمادى الأولى 1429الموافق ل 26 ماي 2008**، الجريدة الرسمية العدد 27، السنة الخامسة والأربعون بتاريخ22 جمادى الأولى 1429الموافق ل 28 ماي 2008، ص 12.

[2]. جودي محمد رمزي، **اصلاح النظام المحاسبي الجزائري لتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 03، العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2009، ص 78.

[3]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في20 جمادى الأولى 1429الموافق ل 26 ماي 2008، مرجع سابق**، ص 12

من قبل معيار محاسبة دولي آخر، أي لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس[1].

10.مبدأ محاسبة التعهد الالتزام: وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسات مسك محاسبة الالتزام، وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي، أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام)، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (و ليس عند استلامأو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل[2].

رابعا: تنظيم المحاسبة

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبلغيها.

- تحدد المؤسسة تحت مسؤوليتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء.

---

[1]. سعيداني محمد السعيد، **مرجع سابق**، ص24.

[2]. عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS /IAS، يوم 13-15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة-الجزائر.

- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.

- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية .

- تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية. يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع أو على أساس صاف.

- تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج "يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والآخر دائن في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

- تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة.

- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.

- تمسك المؤسسات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر جرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة.

- يتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات المؤسسة.

- تسجل في دفتر اليومية حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات المؤسسة.

- وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل الدفاتر المساعدة).

- يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة. تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالمؤسسة.

- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

- يرقم رئيس محكمة مقر المؤسسة ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد.

- تمسك المؤسسات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

- تحدد كيفيات مسك الضبط اليومي للإيرادات والنفقات المؤسسات المذكورة اعلاه عن طريق التنظيم.

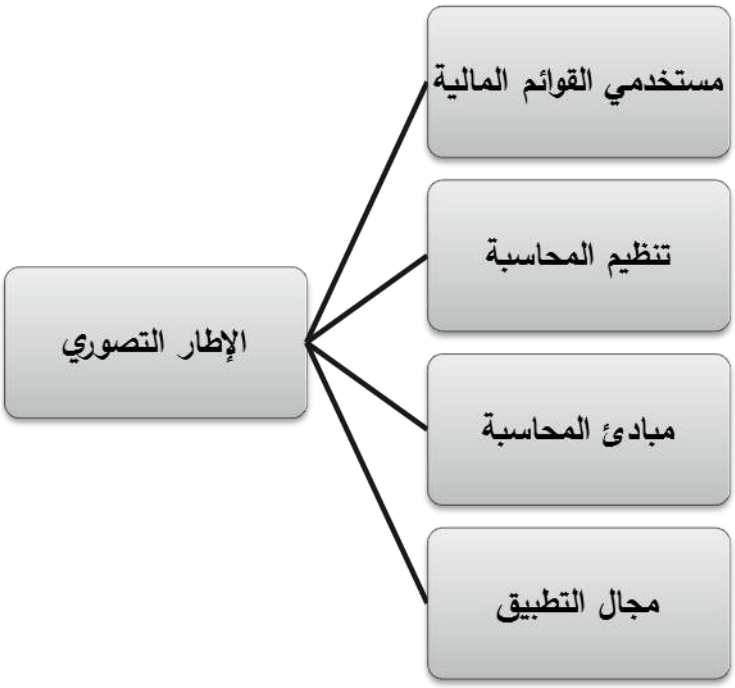
- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

- يجب أن تلبي كل المحاسبة الممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

- تحدد شورط وكيفيات مسك المحاسبة عن الطريق أنظمة الإعلام الآلي عن طريق التنظيم[1] .

الشكل رقم 02: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص ص 04-05.

المطلب الثالث: مميزات وصعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

سنتناول فيه كل من مميزات النظام المحاسبي المالي والصعوبات التي واجهة تطبيقه في الجزائر.

أولا: مميزات النظام المحاسبي المالي

تتمثل أهم هذه المميزات في التالي:

– اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.

– إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.

– التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.

– إمكانية المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.[1]

ثانيا: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن المؤسسات الوطنية بوجه خاص والاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعاً ربما يكون عائقًا أمام تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن الصعوبات التي واجهت هذا النظام على العموم نجد:

---

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 اكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي2010**، ص 02.

– إن النظام القديم تأصل وتجذر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاثة عقود من الزمن وبالتالي كان من الصعب التخلي عنه.

– تدرب الخبراء والمحاسبين على المخطط المحاسبي القديم لسنوات عديدة وأتقنوه وهناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل منذ 1976 فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد.

– إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جداً وغير متنوعة، والعمود الفقري للتمييز لهذه المؤسسات هو المحاسبة العامة.

– النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه بحوكمة الشركات وهذا صعب من تطبيقه في البيئة الجزائرية الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية.

– منح الهيئة النقابية التراخيص للممارسة المهام المحاسبية بدون أي رقابة من السلطات العمومية[1].

– البيئة المؤسساتية والاقتصادية في الجزائر خلقت العديد من التحديات التي أعاقت تطبيق الجيد لهذا النظام والاستفادة من كل الجوانب هذا النظام[2].

– الاعتماد على اجتهادات مهنية قديمة لم تخضع لتكييف مع المعايير المحاسبية الدولية لفحص الحسابات والتي لا تمنح ضمانات كافية للمصداقية والصورة الحقيقية للوضعية المالية.

– غياب المهنة من المساهمة الجادة في عملية الإصلاح نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية.

---

[1]. غنية بن حركو، **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد01، العدد 44، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة– الجزائر، 2015، ص 45.

[2]. بن سعيد امين، حسياني عبد الحميد، **نماذج من مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية**، مجلة المؤسسة،المجلد07، العدد01، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2018، ص 59.

- غياب شبه كلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم[1].

[1]. غنية بن حركو، **مرجع سابق**، ص 45.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

تنبع أهمية القياس المحاسبي بأنه يمثل جوهر المحاسبة ويعتبر القياس من أهم المؤشرات التي تبين مدى صدق وموثوقية القوائم المالية ولقد تعددت مفاهيم القياس حيث قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة مفاهيم متعددة سيتم التطرق إلى أهم هذه المفاهيم المتعلقة بالقياس والقياس المحاسبي وكذلك مختلف الأنواع والأركان المتعلقة بعملية القياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم ومعايير القياس المحاسبي

يستخدم مفهوم القياس في عدة علوم إلا أنه يختلف فيما بينها وذلك لاختلاف الغرض من القياس في حد ذاته ويعتبر القياس بصفة عامة عن عملية مقابلة خاصية ما بخاصية أخرى كما أن للقياس معايير يرتبط بها.

أولا: مفهوم القياس

أعطى المتخصصون في البحث في مجالات القياس المتنوعة مفاهيم متعددة لعملية القياس وهي وإن تعددت إلا أنها تصب في جهة واحدة حيث تبين مدى تطور مفاهيم القياس في المحاسبة.

ينسب أول تعريف بشكل عام إلى (campii) الذي عرفه كالتالي: "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء لتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، لكن (steve) و(helmholtz) أضافا بعدا رياضيا إلى تعريف عملية

القياس حيث عرفه بما يلي يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي[1] أي الإضافة الرياضية الطبيعية أو التجانس[2].

و يعرف القياس كذلك بأنه التعبير الكمي عن الظواهر موضوع الدراسة وإبرز العلاقات القائمة بين خصائص هذه الظواهر المراد إخضاعها للقياس وباستخدام الأرقام في عملية القياس فإنه يجنبنا التحيز في التعبير ويمكننا من إجراء العمليات المحاسبية المختلفة واستخدام تكنولوجيا المعلومات[3] أي عملية تخصيص أرقام للظواهر الاقتصادية المتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل لوحدة تنظيمية معينة[4].

(القياس هو عبارة عن عملية قرن الأعداد بالأشياء أو الظواهر الاقتصادية في الماضي والحاضر من أجل إعطاء قيمة لهذه الأشياء والظواهر)

ثانيا: مفهوم القياس المحاسبي

ينظر إلى حقل المحاسبة عموما على أنه حقل معرفة معنى بالقياس وكذلك توصيل المعلومات ويقصد بالقياس تحديد وتعين أرقام لأشياء وأحداث استنادا إلى قواعد فالخطوط الأولى في المحاسبة هي أن تحدد وتختار هذه الأشياء أو النشاطات أو أحداث بسماتها

---

[1]. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص100.

[2]طلال الججاوي، سالم الزرويعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2014، ص29.

[3]. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والافصاح في التقارير المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2009، ص33.

[4]. احمد محمد ابو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي**، الطبعة العربية الأولى، مكتبة المجمع العربي لنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2010، ص125.

وخصائصها التي يعتقد بأنها ملائمة للمستخدمين قبل أن تجري عملية القياس[1]. ويعتبر القياس المحاسبي ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل والتسجيل لهذه العمليات الاقتصادية حتى يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية[2].

أما أكثر التعاريف تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر عن تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) وورد فيه ما نصه يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية وجارية وبموجب قواعد محددة [3].

كما يعرف القياس المحاسبي وفقا للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) على أنه "تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وبيان الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس[4].

(من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن القياس المحاسبي هو عبارة عن قرن القيم النقدية بأحداث المالية للمؤسسة الماضية والحاضرة والمستقبلية والمتعلقة بقائمة المركز المالي(الميزانية) وبيان الدخل (حساب النتائج) وذلك عن طريق اختيار أساس محدد للقياس المحاسبي)

---

[1]. أحمد رياحي البلقاوي، ترجمة رياض العبد الله، طلال الجحاوي، **نظرية محاسبة**، الجزء الأول، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2009، ص90.

[2]. مهوات لعبيدي، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة–الجزائر، 2015، ص66

[3]. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة، مرجع سابق**، ص100.

[4]. علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، **القياس المحاسبي لتأثيرات البيئية والافصاح عنها بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد02، العدد02، جامعة بغداد، العراق،2009 ص67.

و للقيام بأنشطة القياس يجب توفر المكونات التالية:

1) **الخاصية محل القياس:** ويختص بتحديد الخواص التي يراد قياسها حيث إننا لا نخضع للقياس الأشياء أو الظواهر ذاتها ولا حتى جميع الخواص وخصائصها وإنما عادة ما يكون الاهتمام منحصرا في خاصية معينة من الخواص ذات الصلة بالدراسة فمثلا الأصول يكون القياس في ما تحتويه من منافع متوقعة[1].

2) **تحديد الصفات والخصائص:** إذ خضعت أحد عناصر القوائم المالية لعملية القياس فلابد من تحديد الخاصية أو الصفة التي يتمتع بها ذلك البند والتي يمكن أن تكون موضوع لعملية القياس نظرا لأن هذا البند يمكن أن يتوافر له عدة خصائص أي تحديد الخاصية المناسبة للقياس ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة مثلا[2].

3) **تحديد وحدة القياس:** يتوقف نوع المقاييس المستخدمة في القياس على طبيعة الخاصية موضوع القياس وأن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة والتجميع[3].

4) **تحديد توقيت الاعتراف:** يمكن وصف عملية الاعتراف المحاسبي بأثر الأحداث الاقتصادية بأنها تمثل تسجيل البنود المترتبة عليها أو إدخال هذه الأثار في القوائم المالية للمؤسسة ولا يقتصر

---

[1]. سي محمد لخصر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية نقدية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 01 الحاج لخضر، باتنة–الجزائر، 2017، ص86.

[2]. أمين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، الاسكندرية–مصر، 2005، ص479.

[3]. سي محمد لخضر، **مرجع سابق**، ص87.

الاعتراف بالبند على تسجيل عملية الحصول عليه وحدوثه بل يمتد إلى محاسبة التغيرات التي تطرأ عليه مستقبلا[1].

ثالثا: معايير القياس المحاسبي

يمكن اعتماد أربعة معايير أساسية لقياس الأصول في المحاسبة وهي:

- صلاحية للقرض المستهدف.
- القابلية لتحقيق.
- الالتزام بالموضوعية.
- القابلية للقياس الكمي.

1. **الصلاحية للغرض المستهدف:** يعتبر كل من قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة ويمكن الاعتماد عليها لتفسير الاتجاهات المختلفة للمستفيدين منها. ولابد من وجود تكافؤ يبين كمية المعبرة عن الأهداف المحاسبية ويبين الاحداث أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يمكن الاعتماد عليها وعرضها عرضا صادقا وأمنيا وهذا مما يزيد من درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

2. **القابلية للتحقق:** تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات متماثلة قد استخدمها من قبل أشخاص مختلفين وفي ظل ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة وهدا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية. لها دلالات محددة ولها استقلاليتها وتستند إلى مصدر

[1]. امين السيد احمد لطفي، **مرجع سابق**، ص476.

موثوق فيه كل المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها[1].

ويتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الافراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس[2].

3. **الالتزام بالموضوعية:** ويقصد بهذا الغرض عدم وجود أي تحيز أو تدخل شخصي من قبل المحاسبين في إجراء عملية القياس وذلك بسبب توفر الأدلة المستندة والواضحة والمحددة لكافة العمليات التي يراد قياسها وقيدها في دفاتر المحاسبية وبذلك تتوفر الموضوعية والموثوقية في البيانات والمعلومات المحاسبية بعيدا عن الحكم الشخصي للمحاسبين الذين يقومون بإعدادها.[3]

وتعني الموضوعية أيضا التأكد بأي وسيلة مادية لحدوث الواقعة المادية وقد اعتبرت المستندات المحاسبية دليلا ماديا على ذلك، وعدم الاعتماد على الأحكام الشخصية إلا في الحالات التي يكون فيها سندا علميا أو ما يبررها بالحجج العلمية الملائمة[4]، وكذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة على أسس موضوعية وأدلة خالية من الأحكام والأهواء الشخصية، وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات المالية بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج[5].

---

[1]. حيدر محمد علي بني عطا، **مفاهيم اساسية في قياس الأصول الثابتة**، الطبعة الأولى، دار الحامد لنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2007، ص21.

[2]. محمد عبد العظيم حسن واخرون، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، كلية التجارة، 2018، ص15

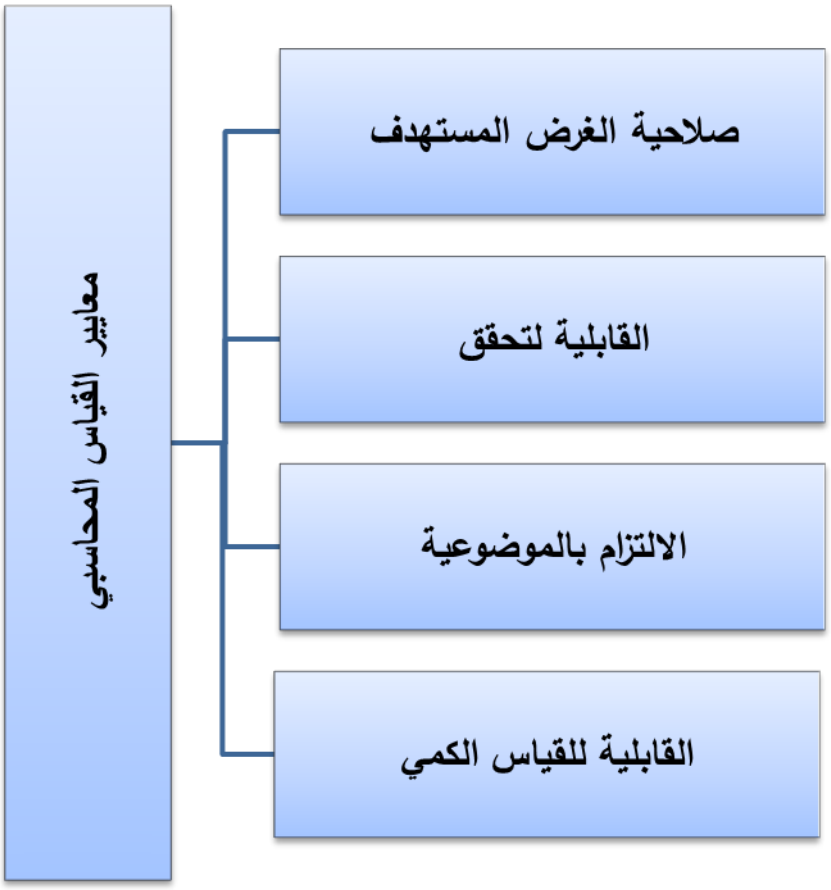
[3]. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية. الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2006، ص33.

[4]. وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، جزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2007، ص ص62–61.

[5]. عبد الوهاب الرميدي، علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي–مبادئ عامة/أمثلة محلولة–**، الطبعة الأولى، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2011، ص28.

4. **القابلية للقياس الكمي:** التعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة بأرقام تعكس القيمة التعاقدية للأصول المؤسسة وهذا ناتج عن عدم إمكانية استخدام مقاييس أخرى لقياس التغيرات المحاسبية نظرا لعدم تماثلها وهذا مما يساعد في توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية، في الوقت المناسب وبصورة مناسبة تتفق مع الحاجة إليها إلى أقل المستخدمين لهذه البيانات والمعلومات المحاسبية ناتج لمعايير القياس[1].

الشكل رقم 03: معايير القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

[1]. حيدر محمد علي بني عطا، **مرجع سابق**، ص20.

المطلب الثاني: أهمية القياس المحاسبي، المتطلبات والقيود

من بين أهداف المحاسبة والقوائم المالية هو تقديم معلومات مالية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، ومن بين الوسائل والأدوات لتحقيق هذه الأهداف نجد القياس المحاسبي والذي له أهمية كبيرة في تحقيق ذلك الهدف إلا أنه يوجد بعض القيود التي تمنع ذلك ولا يمكن للقائم بعملية القياس التخلص منها.

أولا: أهمية القياس المحاسبي

تنبع أهمية القياس المحاسبي بأنه يمثل جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة وتزداد أهمية القياس من خلال اعتماد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس. كما يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دور متعاظم في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة المؤسسة كما أن القياس المحاسبي يعبر عن أحداث المؤسسة بصورة عددية مما يساعد في اتخاذ القرارات المالية داخل وخارج المؤسسة الاقتصادية[1].

ثانيا: متطلبات القياس المحاسبي

وهي تتمثل فيما يلي:

– يجب الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي غير أن تطبيق هذا الأمر في المجال المحاسبي قد يكون مستحيلا بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها.

---

[1]. محمد معتصم إبراهيم حمد اسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد16، العدد 01، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص 139.

– يجب توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل إثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس وصحة الإنتاج.

– يجب أن يكون نظام القياس قابل للتكرار أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلا علميا ومهنيا بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهم يصلون إلى نفس النتائج.

– يجب أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة . وترتيبا على ما سبق فإن درجة الاعتماد على المقياس دون آخر يجب أن تتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز.

ثالثا: أغراض القياس المحاسبي:

- المدينون وأوراق القبض لأغراض تقدير الديون المشكوك فيها.
- المخزون السلعي لأغراض تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ومن ثم تقدير نسبة الربح العادي.
- الأصول الثابتة لأغراض تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة وتقدير توزيع القيمة على الفترات المختلفة.
- الموارد الطبيعية حيث يقدر الاحتياطي من المورد الطبيعي لغرض تقدير معدل النفاذ.
- الأصول غير الملموسة حيث تقدر الفترة التي تستفيد المؤسسة من وجودها.
- العقود في أعمال المقاولات حيث يتم تقدير درجة الاكتمال بالنسبة للأعمال تحت التشغيل.

- التكاليف غير مباشرة حيث تقدير نصيب وحدة المنتج النهائي منها.

- التكاليف النمطية أو المعيارية حيث يقدر مستوى الكفاية ومستوى الأسعار بتحديد هذه التكلفة مقدما[1].

رابعا: قيود القياس المحاسبي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقديم معلومات مالية لمستخدمي القوائم المالية تكون خالية من الأخطاء والتحيز وعدم التأكد أي التخلص من تلك القيود المحاسبية التي تعيق ذلك.

1. **عدم التأكد:** ترتبط الأحداث الاقتصادية في المؤسسة بالدورة التي حصلت فيها هذه الأحداث وقد يستلزم الأمر تخصيص توزيع إيرادات ونفقات عدة دورات على أساس توقعات مستقبلية قابلة للتحقق أحيانا وفي أحيانا أخرى لا تحقق كما أن التعبير النقدي لثروة في الفترة الملحقة يعتمد على التقديرات، وبالتالي فإن أي قياس مستقبلي للثروة سيكون مبدئيا فقط ويجب تعديله عندما تتوفر مؤشرات جديدة يمكن الوثوق بها بدرجة أكبر وعليه يمكن القول أن مصدر عدم التأكد في القياس المحاسبي هو التنبؤ بالأحداث الاقتصادية اللاحقة[2].

2. **تحيز القياس المحاسبي:** تعتبر ظاهرة التحيز المحاسبي من أكبر القيود التي يعاني منها القياس ليس فقط في المحاسبة والعلوم الاجتماعية على العموم وإنما يمتد للعلوم الحقيقية الأخرى ورغم الإجماع على أن الخاصية محل القياس في الحدث الاقتصادي هي القيمة المالية إلا أن مفهوم هذه القيمة ليس مفهوما محددا لدى المحاسبين مما يجعلهم غير مقتنعين تماما في قياس هذه

---

[1]. علي عبد الله شاهين، **نظرية المحاسبية، إطار فكري تحليلي**، الطبعة الأولى، مكتبة افاق لطباعة والنشر والتوزيع، غزة–فلسطين، 1432، 2011، ص ص37–38

[2]. عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق للأصول المنشاة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة–الجزائر، 2012، ص29.

القيمة ويعود سبب هذا التحيز إلى عدة عوامل أهمها تدخل الشخص وذاتيته في عملية القياس، بالإضافة إلى النظام المحاسبي في حد ذاته وقواعد القياس المستعملة[1].

3. **قابلية التحقق:** القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي يتوافر له دليل إثبات يمكن تحقق منه ويبدو من ذلك أن الخطوة تكمن في دليل الإثبات الذي يقع عليه الاختيار فقد يكون فعلا قابلا للتحقق منه إلا أن اختيار هذا الدليل وتفضيله على غيره من الأدلة البديلة قد يكون في حد ذاته عملا غير موضوعي[2].

4. **عدم ثبات قيمة الوحدة النقدية:** تعتبر محدودية وحدة النقد كوسيلة لتوصيل المعلومة المالية من أهم القيود على القياس المحاسبي وتتجلى هذه المحدودية في تغير قيمة النقود من زمن إلى أخر صعودا أو نزولا فالقرارات الاقتصادية المالية تتخذ على أساس المقارنات الصحيحة للمعلومات المالية بين الفترة والأخرى ولا يمكن ترشيد هذه القرارات في ظل عدم استقرار قيمة الوحدة النقدية وعليه وجب تعديل القياسات المحاسبية التاريخية من أجل التمكين من مقارنتها مع القياسات الجارية وكذا جعلها ملائمة وموثقا بها للأغراض اتخاذ القرارات والتنبؤ[3].

5. **التحفظ:** إن مبدأ التحفظ يمثل القاعدة الأكثر أهمية في المحاسبة اليوم، وإن أهمية هذا المبدأ تأتي من الميل إلى التحفظ أكثر مما هو مطلوب إذ أن مجلس المعايير المحاسبية المالية لا يميل إلى تطبيق التحفظ بشكل متطرف وخصوصا إذ كان التخفيض متعمدا لصافي الموجودات والدخل ولكن الذي يحصل أن استخدم هذا النوع من التحفظ أصبح جزءا من المبادئ المقبولة قبولا عاما وبذلك تظهر أثاره على نتائج النشاط والمركز المالي للمؤسسة فتكون غير معبرة بصدق

---

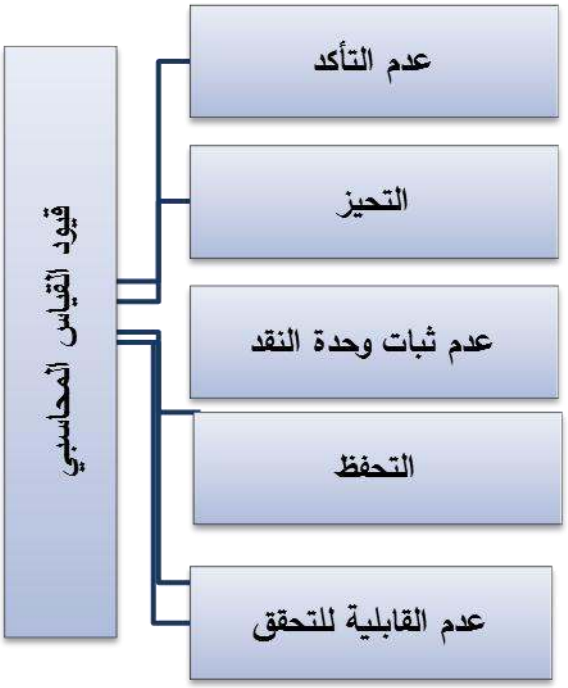
[1]. سي محمد لخصر، **مرجع سابق**، ص96.

[2]. طلال الجحاوي، سالم الزرويعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، **مرجع سابق**، ص ص58-59.

[3]. عوادي نعمان، **مرجع سابق**، ص32.

وعدالة وينعكس سلبا على قرارات المستخدم للقوائم المالية سواء بتخطيط أو في اتخاذ قرارات استثمارية أو تمويلية[1]. وذلك لأن مبدأ التحفظ يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية[2].

الشكل رقم 04: قيود القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

[1]. طلال الججاوي، سالم الزرويعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساها على رأي مراقب الحسابات**، **مرجع سابق**، ص67.

[2]. بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير المجلد08، العدد 08، جامعة فرحات عباس، سطيف–الجزائر، 2008، ص66.

المطلب الثالث: أنواع وأركان القياس المحاسبي

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بالميزانية والتي تكون ضمن القوائم المالية وتحدد مفاهيم القياس المحاسبي وأركان معينة ترتكز عليها عملية القياس المحاسبي كما تحدد الأنواع التي تتسم بها عملية القياس المحاسبي.

أولا: أنواع القياس المحاسبي

تتمثل في الآتي:

1. **نظام القياس الترتيبي:** يستخدم هذا النظام الرموز للتدليل على الأسماء والتميز بين العناصر، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذ توافرت بيانات عن القيم الأكبر والأقل وهكذا في مجال المحاسبة يمكن استخدام النظام لدى تبويب عناصر الميزانية (الأصول) مثلا حسب درجة سيولة كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى[1].

2. **نظام القياس الاسمي:** يستخدم في هذا النظام الأرقام للتدليل على الأسماء للتمييز بين العناصر كما في حالة ترقيم الحسابات حيث تعطي مثلا مفردات الأصول رقم (2) ومفردات الخصوم رقم (4) ومفردات الإيرادات رقم (7) ومفردات المصروفات رقم (6) ويظهر ذلك واضحا في دليل الحسابات.

هذا النظام لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات وليس له نقطة أصل حسابية وبالتالي لا يمكن إجراء عمليات حسابية على ناتج هذا النظام سوى عدد الحالات التي تنتمي إليها كل مجموعة أي تحديد الفئات التي يوجد بها أكبر عدد من العناصر[2].

---

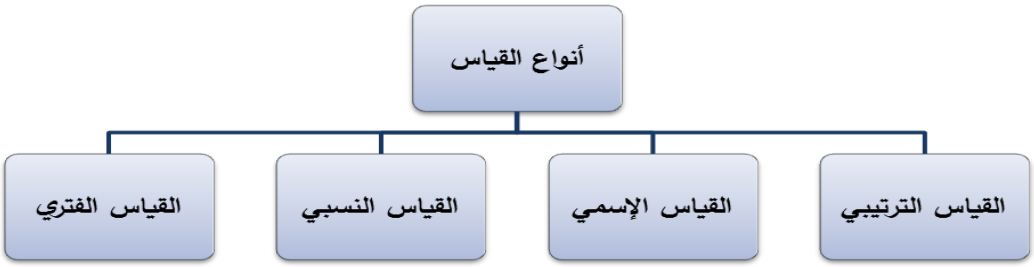
[1]. سليمة طبايبية، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، مركز البحث والتطوير، عمان–الأردن، 2016، ص63.

[2]. علي عبد الله شاهين، **مرجع سابق**، ص ص35–36.

3. **نظام القياس النسبي:** يستخدم هذا النظام للتدليل على النسب بين عناصر القيم المختلفة وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام هذا النظام من خلال القياس العيني أو المالي للعناصر، ويتم هذا القياس فعليا أو تنبؤيا مثل تحديد قيمة المخزون السلعي في تاريخ الميزانية يعتبر قياس فعليا أما تحديد دخل الفترة المحاسبية فيمكن استخدامه كأساس لتنبؤ بمقدار التوزيعات المتوقعة خلال الفترة المالية[1].

4. **نظام القياس الفتري:** ويستخدم هذا النظام للتدليل على الفروق بين العناصر المختلفة بدء من نقطة الصفر وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام القياس الفتري للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغير[2].

الشكل رقم 05: أنواع القياس



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

[1]. سليمة طبايبية، **مرجع سابق**، ص64.

[2]. علي عبد الله شاهين، **مرجع سابق**، ص36.

ثانيا: أركان عملية القياس المحاسبي

و للقياس عدة أركان يمكن إيجازها فيما يلي:

1. الخاصية محل القياس: إن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو أرباحها مثلا، وقد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران مخزونه السلعي[1].

2. المقياس المناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي هي خاصية محل القياس فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، وأما إذا كانت الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية مثلا فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا[2].

3. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس كالدينار أو الدولار[3].

4. **الشخص القائم بعملية القياس:** يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر

---

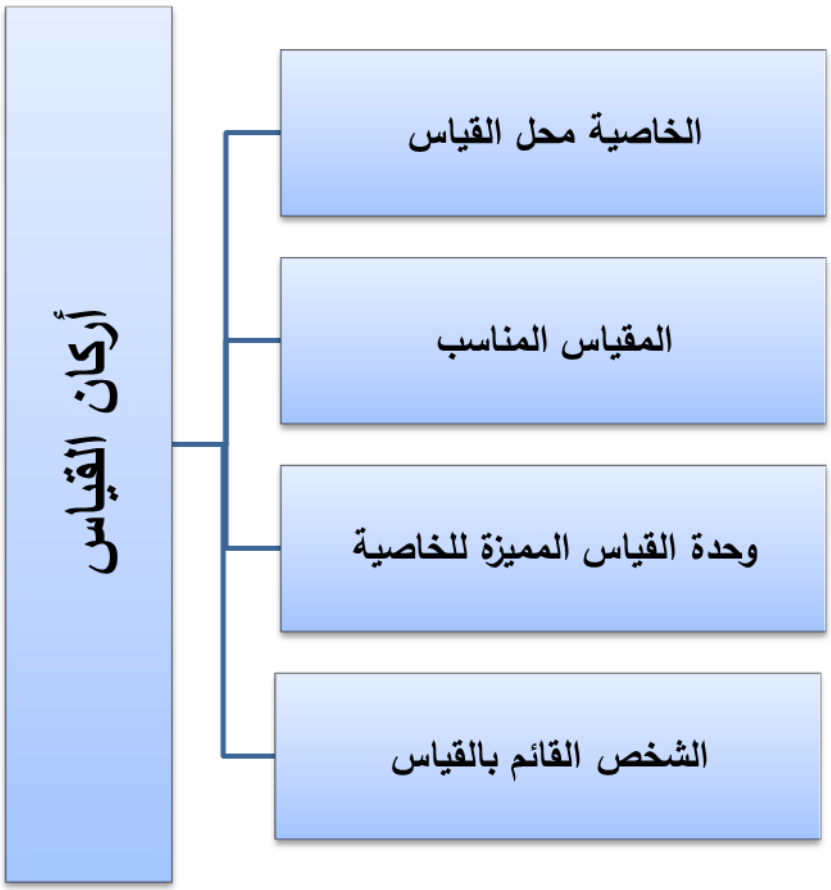
[1]. الزين عبد المالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع صيدال– وحدة الحراش–**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس–الجزائر، 2015، ص49.

[2]. سعيدي سياف حنان، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيانSCHB– قسنطينة–**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة02، الجزائر، 2014، ص 63.

[3]. الزين عبد المالك، **مرجع سابق**، ص49.

المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية كالمحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا[1].

الشكل رقم 06: أركان القياس



المصدر: من إعداد الطالب بناء عل ما سبق.

[1]. سعيدي سياف حنان، **مرجع سابق**، ص ص63-64.

المبحث الثالث: طرق القياس المحاسبي

يعتبر السعي والاتجاه نحو البحث من أجل إعادة النظر في النموذج التقليدي في قياس الأداء وتقييم الأصول والخصوم القائم على مبدأ التكلفة التاريخية والبحث عن طرق أخرى للقياس تتناسب مع الوضع الحالي هو بمثابة ثورة حقيقية في الذهنيات والممارسات المحاسبية التي عملت هيئات وضع المعايير الدولية المحاسبية على إدراجه في أشكال العرض والإفصاح المحاسبي منها القيمة العادلة والتكلفة التاريخية المعدلة أو ما يصطلح عليه بطريقة المستوى العام للأسعار.

المطلب الأول: التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية من بين طرق القياس وكذلك هي مبدأ من مبادئ المحاسبة وترتكز التكلفة التاريخية على مبدأ ثبات النقدي أي أن قيمة النقود (العملة) ثابتة على مر الزمن.

أولا: مفهوم التكلفة التاريخية

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية المتعارف عليها سواء من معدي القوائم المالية أو مستخدميها وتعتبر التكلفة التاريخية هي سعر السوق الفعلي في تاريخ الحيازة لأنها نجمت عن عملية تبادل تمت فعلا بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية[1]، كما أنها تمثل التكلفة المدفوعة وتمثل التكلفة المتحققة والعبء الفعلي الذي تحملته المؤسسة[2]، كما أن الحسابات التاريخية هي الحسابات التي تم الإعتراف بها محاسبيا نتيجة أحداث فعلية تأكدت فعلا في تاريخ

---

[1]. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المتوسطة القياس والتقييم والافصاح**، الدار الجامعية الجديدة لنشر، الاسكندرية– مصر، 2000، ص41.

[2]. بهادي رضا صفار، **مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان–الاردن،2006، ص34.

القوائم المالية[1] والتكلفة التاريخية تعتبر أساسا للقياس في المحاسبة المالية. وتعني الكلفة التاريخية هي التكلفة الفعلية للحصول على الأصل وقت تمام الواقعة[2].

والقوائم المالية تعد وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن أهمها مبدأ التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول تظهر في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها ولا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها[3]، وتفترض محاسبة التكلفة التاريخية إما أن وحدة النقد ثابتة أو التغيرات في قيمة وحدة النقد ليست بذات أهمية[4].

إلا أنها تعتبر أقل ملائمة الاتخاذ القرارات لأن المعلومات التي تظهر في القوائم المالية لا تعكس المضمون سواء لنتيجة العمليات أو لعناصر المركز المالي[5].

(التكلفة التاريخية هي القيمة التي تم الاعتراف بها نتيجة احداث فعلية اي سعر السوق الفعلي في تاريخ الحيازة والقيمة المدفوعة فعلا للحصول على أصل من الأصول)

---

[1]. نجوى عبد الصمد، زكية مقري، **واقع القياس المحاسبي البيئي في المؤسسات الإسمنت العمومية**، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، المجلد03، العدد04، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر،2016، ص61.

[2]. اسماعيل يحي التكريتي واخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار حامد لنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010، ص29.

[3]. هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد02، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، 2016، ص116.

[4]. أحمد رياحي البلقاوي، **نظرية محاسبة**، الجزء الثاني، ترجمة رياض العبد الله، طلال الججاوي، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2009، ص335.

[5]. وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة–القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، دار المعرفة الجامعية، 1999، ص44–45.

ثانيا: مزايا استخدام التكلفة التاريخية

من بين المزايا التي تتوفر عليها التكلفة التاريخية كما يلي:

- يعتبر أفضل نظام لأغراض المحاسبة الضريبية وذلك لأنه يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات.

- يوفر نظام التكلفة التاريخية قياسا مقبولا للمركز المالي قصير الأجل للمؤسسة[1].

- تعكس وقوع حدث اقتصادي حقيقي فهي قائمة على أساس الإثبات المادي للواقعة الاقتصادية في التسجيل المحاسبي فالمصدر الرئيس للتكلفة التاريخية هو مقدار النقدية التي تمت بها العملية التبادلية.

- تماشيها والمبادئ المحاسبية تمثل التكلفة التاريخية القياس الأكثر موضوعية والأكثر مصداقية من الطرق البديلة لها وتسمح أيضا بتفادي تعارض المصالح فالتكلفة التاريخية تطبق للمدخل العلمي في مجال المحاسبة والذي يرى بأن المعلومات المحاسبة لا تمثل حقائق إلا إذا تم قياسها وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عموما[2].

ثالثا: عيوب استخدام التكلفة التاريخية

ومن بين عيوب التكلفة التاريخية كما يلي:

- التزامها التام بمبدأ تحقق الإيرادات من أجل الاعتراف بها.

---

[1]. رافت حسين مطر، **المحاسبة الدولية**، جامعة غزة، فلسطين، ص183.

[2]. خلف الله بن يوسف، **أهمية الافصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد3، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص52.

- عدم دقتها في قياس نتائج الأعمال بسبب مقابلة الإيرادات الجارية بالنفقات التاريخية[1].

- إن مبدأ التكلفة التاريخية يقوم على فريضة ثبات الأسعار هذه الفريضة التي لم يعد قبولها ممكنا وغير منطقيا في البيئة الاقتصادية الحديثة التي أصبحت تضم العديد من المتغيرات ذات التأثير على الأسعار كالتضخم وأسعار الصرف والانخفاض في قيمة وحدة النقد بفعل الزمن.

- إن الاستمرار على مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل الأحداث الاقتصادية يعني الاستمرار في عرض عناصر القوائم المالية بقيم ذات تواريخ مختلفة نظرا للتباعد الزمني في تواريخ المعاملات وبالتالي جمع بين قيم وتكاليف وإيرادات انفقت أو حصلت في تواريخ مختلفة مما يحرف في شفافية ومصداقية القوائم المالية ووضعية مركزها المالي والربح السنوي المحقق.

- إن مبدأ التكلفة التاريخية لا يهتم بالانخفاض الحاصل للأصول والموارد الاقتصادية للمؤسسة الذي لا يتم إثباته محاسبيا بتخفيضه من الربح المحقق بزيادة المخصصات أو إثبات التدني وبالتالي يتآكل رأسمال الاقتصادي للمؤسسة نتيجة عدم تعويض تلك الخسارة من جهة ومن جهة أخرى تظهر أرباح صورية أي وهمية للمؤسسة يتم بها تضليل على أصحاب الملكية في شكل توزيعات أرباح التي تعبر عن توزيع جزء من رأسمال المؤسسة وتضليل المستثمرين بالاعتراف بتلك الأرباح غير الحقيقية، بالإضافة إلى تحمل المؤسسة خسائر ضريبية نتيجة الاعتراف بتلك الأرباح[2].

- مقابلة الإيرادات التي تمثل قيم جارية مع مصروفات قيم تاريخية، وبالتالي فإن المقابلة بين الإيرادات والمصروفات تعتبر غير سليمة، الاختلاف أسس القياس لكل منهما.

---

[1]. سي محمد لخصر، **مرجع سابق**، ص116-117.

[2]. خلف الله بن يوسف، **مرجع سابق**، ص53.

- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم ظهور بعض الأصول الثابتة غير الملموسة في القوائم المالية نظرا لعدم حدوث تبادل مثل الشهرة.

- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة ارتفاع الأسعار بشكل كبير يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة جدا عن القيم الجارية وبالتالي تعتبر المعلومات المحاسبية غير ملائمة الاتخاذ القرارات[1].

رابعا: مبررات استخدام التكلفة التاريخية

لعل من أهم المبررات التي تستند عليها التكلفة التاريخية كأساس لتقييم تتمثل فيما يلي:

- يعتبر الهدف الأساسي والرئيسي للمحاسبة هو تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس دليل إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

- لعل أهم مبرر لتكلفة التاريخية هو الموثوقية العالية إذ ما قارناها مع الأسس الأخرى مثل القيمة العادلة.

- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار فكر المحاسبة المالية مثل الاعتراف بالإيرادات، فرض وحدة القياس، الحيطة والحذر، مبدأ المقابلة.

- يرغب معدو القوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكبر على موثوقية المقاييس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

---

[1]. محمد سفير، جمال مدات، **القيمة العادلة بين حتمية التطبيق واشكالية التحديد**، مجلة معارف، المجلد 07، العدد13، جامعة البويرة، الجزائر، 2012، ص162.

- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقيه للاعتراف والقياس وهذا يدلي عليها موضوعية وموثوقية أكبر[1].

- مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقًا لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر.

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية.

- مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.

- من ضمن القيود التي تفرضها المحاسبة المالية هي" مبدأ الحيطة والحذر"، حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

- فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش.

- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقًا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي[2].

---

[1]. بوكساني رشيد، أوكيل نعيمة، العربي حمزة، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب وتطبيقات وآفاق، يومي 17و18 جانفي 2010، القطب الجامعي بالوادي، الجزائر.

[2]. أحمد خضر محمد عابدين، فارس جميل الصوفي، **مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم**، الملتقى الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر.

المطلب الثاني: القيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة من بين طرق القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وهي تعبر عن القيمة الحقيقية للأصول في السوق وهي تعطي صورة أقرب لواقع قيم الأصول في السوق.

أولا: مفهوم القيمة العادلة

إذ يعد مفهوم القيمة العادلة أحد المفاهيم التي تضمنتها مدرسة القيمة الجارية في القياس المحاسبي، والتي ظهرت من أجل مواجهة القصور في التكلفة التاريخية والتي لم تستطيع أن تعبر عن المركز المالي في الوحدات الاقتصادية بشكل يكون ملائم، فقد ذكر أن التغيرات التي تحصل في عالم الأعمال والتي تضم توسعات كبيرة في الاستثمارات، قد انعكس على الوظيفة التي تقوم بها المحاسبة في الفترات السابقة، والتي أصبح من الواجب عليها تعريف المستثمرين وحملة الأسهم بالمركز الحالي الحقيقي للمؤسسة الاقتصادية، من أجل معرفة ما حل بأموالهم التي استثمروها بالوحدة الاقتصادية والمتمثلة بقيمة الأصول، وهذه الدراسة لا تقوم المحاسبة التقليدية بتقديمها لهم، وإنما يتم ذلك من خلال القيمة السوقية الحالية للأصول، وهذه القيم هي التي سوف تعرفهم بالظروف الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية، إلا أن المطالبة هذه لم تحظ بالاهتمام في حينه.[1]ونجد أن الفكر المعاصر تغلب عليه خلفية الرغبة في التخلص من عيوب التكلفة التاريخية وعكس القيمة الحقيقية بما يعرف بالقيمة العادلة والتي تعني السعر الذي يمكن الحصول عليه من

[1]. خضير مجيد علاوي، **القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة– بالتطبيق على مؤسسة بغداد لإنتاج المواد الانشائية – مساهمة مختلطة**، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجلد 22، العدد06، جامعة بابل، العراق،2014، ص1647.

بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس.[1]

وتعرف القيمة العادلة للأصل على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل، بعيدا عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعتبر القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية. ويتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة، وفي حالات عدم توفر هذه الأسعار فيتم تحديد القيمة العادلة للبند بشكل تقديري.[2]

والقيمة العادلة حسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي fasb القيمة العادلة كالتالي: القيمة العادلة للأصل أو الالتزام هي لمبلغ الذي يمكن أن يشتري أو يباع به ذلك الأصل في معاملة جارية بين أطراف متراضية أي ليس في عملية بيع جبرية أو بيع بتصفية.[3]

والقيمة العادلة حسب معايير التقييم الدولية هي المبلغ التقديري الذي يجب الحصول عليه من عملية التبادل في تاريخ التقييم بين ما يتم تقديمه من قبل المشتري والبائع ويتفقان عليه. ويجب أن يكون عمليًا بدون إكراه وبموافقة من الطرفين، وقد عرفت على الإطلاق بالقيمة التي

---

[1]. خالد جفال، **هيكلة تفاعل الافصاح والقياس المحاسبيين–دراسة تحليلية لبدايات تاثر الفكر المحاسبي بالفكر الاقتصادي**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد01 العدد01، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014، ص 272.

[2]. رضا ابراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد46، العدد 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص2

[3]. زغدار احمد، مخلوفي نعيمة، **أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الافصاح الدولي وتبني مبدا القيمة العادلة على جودة المعلومة**، مجلة المؤسسة، المجلد 04، العدد01، جامعة الجزائر03، 2014، ص113.

تظهر في سوق الأسهم والتي يتم تحديدها من خلال المعاملات التي تحدث في البورصة. وتختلف هذه القيمة باختلاف التغيرات في العرض والطلب ومقدار الأرباح والمركز المالي للمؤسسة[1].

حيث يتم تصنيف مقاييس القيمة العادلة وفقًا للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS13 "قياس القيمة العادلة" باستخدام تسلسل هرمي من ثلاثة مستويات. الأول يشير إلى الأسعار المعروضة في الأسواق النشطة (ذات العلامة التجارية في السوق). وتعتمد أسعار المستوى الثاني على مكونات المدخلات التي يمكن ملاحظتها لأصول أخرى مماثلة. ويستند المستوى الثالث إلى مدخلات لا يمكن ملاحظتها في الأسواق، ولقد أثارت المستويات الثانية والثالثة للقيم العادلة الكثير من الجدل بسبب سوء استخدامهم المحتمل من قبل المديرين، فإن معارضي المحاسبة بالقيمة العادلة يجادلون بأن المديرين يمكنهم استخدام التقدير. وعلى الرغم من هذه الحجة، فإن التقديرات القائمة على القيمة العادلة أقل تعسفا وأكثر دقة نسبيا في تصوير الصورة الاقتصادية للأصول مقارنة بقياسات التكلفة التاريخية[2].

وتعتبر القيمة العادلة أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية، وأن التغيرات في القيمة العادلة تمثل ربحا أو خسارة، وللقيمة العادلة أثر على الاقتصاد الوطني حيث تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة، ذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية، في حين التكلفة التاريخية لا تعكس سوى الأوضاع الاقتصادية عند

---

[1]. Osama Omar Jaara, Khalid Abdul Rahman Elkotayni, **The Impact of Intangible Assets Internally Developed on the Market Value of Companies**, Journal of Accounting and Financial Research Vol. 5, No. 2; Published by Sciedu Press, 2016, p 157-158.

[2]. Dieter Wirtz, **An analysis of the usefulness to investors of managers' fair value estimates of firm assets Evidence from IAS 36 "Impairment of Assets" and IAS 40 "Investment Property"**, ter verkrijging van de graad van doctor, Universiteit van Amsterdam, 2013, p p 02-03.

الاقتناء ولا تعكس التغيرات في القيمة العادلة إلا عند تحقيقها[1] ولذلك فإن الهدف من محاسبة القيمة العادلة هو زيادة ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية على حساب التكلفة التاريخية[2].

ثانيا: مزايا القيمة العادلة

من المزايا التي تحققها القيمة العادلة ما يلي:

- تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع وحالة الأسواق المالية فيما يرتبط بقيم الأصول المسعرة بها مقارنة مع التكلفة التاريخية، ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة والقيمة السوقية، والتي كثيرا ما تلاحظ عند استعمال التكلفة التاريخية في قياس أصول والتزامات المؤسسة.

- تساعد القيمة العادلة في الكشف عن إمكانية تعثر المؤسسة وبالتالي إبراز مخاطر الإفلاس الممكن التعرض لها نتيجة ضخامة التزاماتها المالية التي تسجل بقيمتها العادلة المعبرة عن حقيقتها، ومن ثم تساعد الأطراف ذوو الصلة وخاصة المستثمرين من اتخاذ القرار المناسب وحساب المخاطر الخاص بالمؤسسة حسابا دقيقا يعكس حجم معدل المردودية المطالب به نظير الاستثمار فيها في حالة ما إذا قرر المستثمر شراء أسهمها.

– تقدم القيمة العادلة معلومات هامة للأطراف ذوو الصلة عن أصول وخصوم المؤسسة بالمقارنة مع التكلفة التاريخية، حيث أنها تعكس الوضع الحالي للسوق، أو أنها على الأقل الأقرب لتمثيلها[1].

---

[1]. عوادي مصطفى، **قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري–دراسة قانونية وتحليلية–**، مجلة الاجتهاد لدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 01، العدد02، المركز الجامعي لتامنغست، الجزائر،2012، ص 446.

[2]. Karen Y. Green**, Can Fair Value Accounting Create a Cognitive Bias? The Effects of Recognized Level 3 Fair Value on Manager Selling Decisions,** dissertation Doctoral in Business, Theses and Dissertations Graduate School, Virginia Commonwealth University, 2015, p 08.

- القيمة العادلة تعالج جانب من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية، وذلك لأنها تراعي القدرة الشرائية لوحدة النقد

- القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

- استخدام القيمة العادلة في التقرير عن جميع العمليات والأحداث الماضية والحاضرة باتباع مدخل تقييمي واحد يحسن من خاصيتي القابلية للمقارنة والثبات في إتباع النسق.

- تمكين المؤسسة من قياس أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة.

- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة[2].

- يرى المؤيدون أن القيمة العادلة هي "نظام قياس يعكس أسعار المعاملات التي من شأنها أن تؤدي إلى فهم أفضل لملف المخاطر الحالي للمؤسسات[3].

ثالثا: عيوب القيمة العادلة

من بين عيوب القيمة العادلة نجد:

- القيمة العادلة تثير العديد من المشاكل العلمية والعملية في المجتمع المالي، فهي تتطلب توفير بيئة ملائمة بحيث يصعب تحديد نماذج التقدير ودقتها في ظل عدم وجود سوق نشط[1].

---

[1]. محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي، **أثر القياس المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لشركات الناشطة في الجنوب الشرقي–دراسة تطبيقية–**، مجلة الباحث، المجلد 15، العدد 15، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، 2015، ص ص174–175.

[2]. عياد السعدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد09، العدد01، جامعة البليدة02، الجزائر، 2018، ص251.

[3]. Karen Y. Green, **Op.cit**, p 09.

- اعتماد القيمة العادلة في القياس لم يقدم برنامجا متكاملا للاعتراف والقياس والإفصاح المالي.

- إن مفهوم القيمة العادلة يتعارض مع مبادئ وأسس محاسبية كالحيطة والحذر والتكلفة التاريخية وبالتالي هناك رفض للتغيير.

- عدم وجود أسعار في السوق لبعض الموجودات أو السعر في السوق لا يعكس السعر العادل[2].

- إهمال مبدأ الحيطة والحذر في معالجة الأرباح غير المحققة والتعامل معها بنفس الطريقة مع الخسائر غير المحققة.

- تذبذب القيم في السوق يمكن أن يعطي انطباع حول تذبذب في المعلومة المالية.

- قد يؤدي التذبذب في النتائج بسبب تطبيق القيمة العادلة والتقلبات في السوق إلى إيجاد غموض في نظرة المستثمرين لأداء المؤسسة[3].

- التحيز الذي قد تتصف به مقاييس القيمة العادلة بسبب كثرة الاعتماد علي التقديرات الشخصية من جانب الإدارة، وعدم توفر أدلة موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات.

- عدم توفر مقاييس موضوعية للعديد من الأصول والاستثمارات المالية نتيجة عدم توفر سوق نشطة لتلك العناصر، وتعقد العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بها.

---

[1]. تجاني بالرقي، هدى بصير، **الفروقات العالمية البينية في القياس والتقرير عن اندماج الأعمال في الأنشطة المحاسبية الأساسية**، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، المجلد 03، العدد05، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة– الجزائر، 2016، ص 164.

[2]. عباد السعدي، **مرجع سابق**، ص 251.

[3]. هني محمد فؤاد، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف–الجزائر، 2013، ص38.

- استغلال مقاييس القيمة العادلة من جانب مجالس الإدارة بالعديد من المؤسسات للتلاعب في الأرباح وتحقيق مصالح ذاتية، والتأثير علي أسعار أسهم تلك المؤسسات المقيدة في سوق الأوراق المالية.

- زيادة التكاليف والجهود اللازمة للوصول إلى المقاييس الحقيقية للقيمة العادلة لعناصر القوائم المالية التي يتم تقييمها وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة.

- تحتاج إجراءات إعداد القوائم المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة إلي فترة أطول، مما يترتب عليه تأخر إعدادها بعد انتهاء السنة المالية الخاصة بها.

- التعارض الشديد بين بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما مثل الموضوعية والحيطة والحذر والتكلفة التاريخية والمعايير المطبقة في محاسبة القيمة العادلة[1].

- يصعب التحقق من القيمة العادلة لأي أصل أو التزام في ظل عدم توافر سوق نشط يتداول فيه، بمعنى أنها مهتزة على مستوى خاصية الموثوقية.

- عدم وجود طريقة مثالية للوصول للقيمة العادلة، فعادة تعكس التداولات على سعر معين في السوق المالي النشط التنافسي مستوى توافق التقديرات بين البائعين والمشتريين للسهم حول مقدار التدفقات النقدية المستقبلية له، والتي تعتبر أحد الطرق لقياس القيمة العادلة، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة متوافقة مع القيمة السوقية، ولكن في حالة الأسواق المالية غير النشطة فلابد من إدخال النماذج الرياضية لحساب القيمة العادلة والتي تخضع لطريقة تصميمها وإلى الحكم الشخصي والسلطة التقديرية لمعديها، مما يحد من قدرة النموذج على القياس الدقيق للقيمة العادلة.

---

[1]. سامي محمد أحمد غنيمي، "**محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية المعاصرة –دراسة نظرية اختبارية–**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 02، العدد 01، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر،2012، ص 19.

- تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة التذبذب في الميزانية وجدول حساب النتائج للمؤسسات، خاصة بالنسبة للأوراق المالية الموضوعة لغرض المضاربة، وذلك عن طريق معالجة الفروقات بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة لهذه الأوراق المالية في جانب الأموال الخاصة.[1].

رابعا: واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر

يعتبر النظام المحاسبي المالي هو نظام مستوحى إلى حد كبير من معايير المحاسبة الدولية، ومن بين العناصر الجديدة المقدمة نجد مفهوم القيمة العادلة وإمكانية التقييم وفقا لهذا النموذج. وعرفها النظام المحاسبي المالي كالتالي: "القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يتم تبادل الأصول بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية بحتة "[2].

وعرفت أيضا على أنها: القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما أو انقضاء خصم ما بين أطراف على إطلاع جيد راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية[3].

ومن بين البنود المقاسة بالقيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي نجد:

- الإيرادات من مبيعات السلع أو الخدمات.
- العقارات الاستثمارية.

---

[1]. محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي، **مرجع سابق**، ص 175.

[2]. Ihaddaden Atmane Belkadi BelkacemJuste, **valeur Entre les normes comptables Internationales et le Nouveau Système Comptable Financier Algérien,** Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale,Volume 8, Numéro 15, 2013, Ecole Supérieure de Commerce, P P 102-103

[3]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **النظام رقم 08/09المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية،** الصادر ضمن الجريدة الرسمية، العدد14، السنة السابعة والاربعون، الصادرة بتاريخ 11ربيع الأول1431، الموافق ل25 فبراير 2010، ص20.

- الأصول البيولوجية.
- المنتجات الزراعية.
- الأصول الثابتة الملموسة.
- موجودات مالية متاحة للبيع.
- القيمة القابلة للاسترداد في الحالة التي تكون فيها القيمة العادلة أعلى من قيمة المنفعة.
- الإيجارات التمويلية عندما تكون القيمة العادلة أقل من القيمة المستخدمة.[1]

وقد واجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية عدة عوائق وصعوبات منها:

1. **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:** إن تحديد هده القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية[2] .بالإضافة إلى عدم توفر أسواق تتوفر فيها شروط تحديد القيمة الحقيقة لبعض العناصر[3]كما أن بعض المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية مقتنعون بالتكلفة التاريخية[4].

---

[1]. Ihaddaden Atmane Belkadi BelkacemJuste, **Op.cit,** P 102-103

[2]. فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، 2015، ص 37.

[3]. باهية زعيم، عبد الغني دادن، **واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي دراسة تحليلية مقارنة لمجموعة من الدول النامية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 07، العدد 07، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي– الجزائر، 2016، ص92.

[4]. حوشين كمال، **نقائص معايير المحاسبة الدولية وجهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها مع القواعد الجبائية في الدول اشارة إلى حالة الجزائر**، الملتقى الدولي الثالث، اليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

2. تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي: يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رايهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير المقررة لديها[1]. وتمسك التشريع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية وعدم رغبته في تعديل القوانين بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة[2].

3. غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: إن تطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا وهو مالا يتحقق في حالة بورصة الجزائر الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر[3].

ومن أهم اسباب ركود السوق المالي الجزائري ما يلي : عزوف المؤسسات عن طرح اسهمها في بورصة الجزائر بسبب عدم توفر شروط الإدراج في الكثير منها سواء لشكلها القانوني أو لنتائجها السيئة وكذا الخوف من الشفافية لدى الكثير من المؤسسات لاعتبارات جبائية وغيرها، حيث تجبر المؤسسات المقيدة في البورصة على الإفصاح عن نتائجها دون أن ننسى عدم

ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، يومي 17-18 نوفمبر 2013، جامعة الوادي ،الجزائر.

[1]. يوسفي رفيق، عبد العزيز قتال، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الافاق الدراسات الاقتصادية، المجلد03، العدد01، جامعة العربي تبسي، تبسة- الجزائر ،2017، ص81.

[2]. باهية زعيم، عبد الغني دادن، **مرجع سابق**، ص91.

[3]. صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS) وأثره على جودة المعلومة المالية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2011، ص 165.

توفر الإرادة السياسية بخصوص ذلك بالنسبة للمؤسسات العمومية كما ساهم تعثر مسار الخوصصة في الجزائر بحيث اقتصر على المؤسسات المحلية والصغيرة مما حال دون مساهمة البورصة في ذلك.[1]

4. **غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني:** إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة إلا أن الواقع العلمي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا[2]. وكذلك غياب نظام معلومات فعال للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية ويضمن الشفافية للأطراف المتعاملة في السوق المالي من أجل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية[3].

5. **غياب العنصر البشري المؤهل لتطبيق القيمة العادلة:** خاصة وأن بيئة المحاسبية لا تزال غير جاهزة لتبني أسس ومبادئ القياس بالقيمة العادلة فهذه العوامل تعيق عملية التطبيق السليم للقيمة العادلة من طرف المؤسسات الجزائرية[4].

6. **ارتفاع التكلفة مقابل المنفعة:** مما يؤدي إلى تحمل مصاريف إضافية تؤدي إلى رفع التكلفة عن المنفعة المرجوة منها[5].

---

[1]. باهية زعيم، عبد الغني دادن، **مرجع سابق**، ص92.

[2]. محمد زرقون، فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية،المجلد03، العدد04، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر،2016، ص 07.

[3]. باهية زعيم، عبد الغني دادن، **مرجع سابق**، ص92.

[4]. عياد السعدي، **مرجع سابق**، ص260.

[5]. باسل فهد عبد الحميد قشلان، **أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الازمة المالية العالمية**، مذكرة ماجيستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص32.

7. **الذاتية في التحديد والاعتراف بالقيمة العادلة:** فالاعتراف وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي كما نجد تعارض مع مبدأ الثبات في المحاسبة أو عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية عند استخدام القيمة العادلة وذلك بسبب أنها معقدة وذات طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة المؤسسة[1].

8. **غياب الوعي المحاسبي في المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة:** لقد لوحظ على المؤسسات الجزائرية وجود ضعف استعداد الكثير منها لتطبيق القيمة العادلة والمستمدة من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية[2].

ومن أهم الصعوبات والعراقيل التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في الجزائر هو السياسة الضريبية حيث يكون الهدف من حساب النتائج المحاسبية وإعداد القوائم المالية هو حساب الربح الخاضع لضريبة على عكس الغرض من القيمة العادلة التي تعمل على عرض قوائم مالية ذات موضوعية وشفافية من أجل إعطاء صورة صادقة عن أصول المؤسسة وقيمتها الحقيقية في السوق خدمة للمستثمر والملاك خاصة ومستخدمي القوائم المالية على وجه العموم إضافة إلى مشاكل أخرى تتمثل في عدم وجود المصداقية والموضوعية وذلك بسبب التقدير الشخصي وعدم وجود أسواق نشطة في الجزائر يمكن من خلالها تحديد القيمة العادلة الحقيقية للأصول.

---

[1]. عياد السعدي، **مرجع سابق**، ص260.

[2]. تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)التحدي يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة-الجزائر.

الشكل رقم 07: معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

المطلب الثالث: طريقة مستوى العام للأسعار(التكلفة التاريخية المعدلة)

التكلفة التاريخية المعدلة هي التكلفة التاريخية ولكن معدلة حسب معدل التضخم السائد في الوضع الاقتصادي الحالي أي أنها تراعي التغير في قيمة النقد من زمن إلى آخر وهذا ما يميزها عن التكلفة التاريخية التقليدية

أولا: مفهوم التكلفة التاريخية المعدلة

لمواجهة ارتفاع أسعار الأصول ومن أجل تمكين المؤسسات من تحديد ممتلكاتها، وبسبب عيوب التكلفة التاريخية المتعددة تم اللجوء إلى طريقة جديدة آنذاك وهي طريقة المستوى العام للأسعار والتي يقصد بها الزيادة أو النقص في أسعار كل أو غالبية السلع والخدمات التي يتم

تبادلها في المجتمع ككل حيث أن تغيير المستوى العام للأسعار يمثل مقياسا للتضخم وبالتالي يمكن اعتماد هذا المقياس لإزالة أثر التضخم[1].

و تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للتقييم وترتكز على إعادة تقييم وحدة النقد على أساس القوة الشرائية لهذه الأخيرة ويمكن أن ترتفع أو تنخفض تبعا لحالة الاقتصاد إذ تعتمد هذه الطريقة على إعادة تقييم بنود القوائم المالية على أساس التغيير في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد أي توحيد وحدة النقد المستخدمة في التقييم مما يسمح بتحقيق تجانس بنود القوائم المالية ويمكن تميز بين نوعيين من التعديل:

– **التعديل الدوري:** يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في نهاية كل دورة.

– **التعديل غير الدوري:** يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في تواريخ غير منتظمة عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية ويتم التعديل وفق العلاقة التالية:

$$\text{القيمة المعدلة} = \text{التكلفة التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي بتاريخ اعداد القوائم}}{\text{الرقم القياسي بتاريخ النشأة}}$$

ثانيا: مميزات التكلفة التاريخية المعدلة

ومن بين مميزات التكلفة التاريخية المعدلة كما يلي:

- موضوعية بنود وعناصر القوائم المالية المعدة وفق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة وقابليتها للتحقق والمراجعة.

---

[1]. سي محمد لخصر، **التكلفة التاريخية بين الاستمرارية والتغيير**، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد01، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص 333.

- إمكانية إجراء المقارنة بين عناصر القوائم المالية نظرا لتجنب أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة أخطاء التكلفة التاريخية الناتجة عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد.

- سهولة التطبيق بعد الحصول على الأرقام القياسية وموضوعية القياس لاعتماده على القيمة الحالية للنقود[1].

- تظهر القوائم المالية المعدة تبعا للتكلفة التاريخية المعدلة التغيرات الحاصلة على القدرة الشرائية للنقود وبالتالي لم تعد هناك حاجة للإفصاح على أثر التضخم على القيم التي تظهر في القوائم المالية.

- القوائم المعدة تبعا للمستوى العام للأسعار تسهل المقارنة للاستخدامها وحدة قياس مشتركة في القياس لأن جميع القيم يتم تعديلها بمؤشر سعر واحد[2].

- تعتبر علاجا شاملا لمشكلة التضخم وذلك في تسعير المخزون السلعي وسياسة الاستهلاك المعجل في احتساب قسط الاستهلاك السنوي.

- تجتنب الأخطاء الجسيمة في طريقة التكلفة التاريخية وهو الخطأ ناتج عن تجاهل التغيير في القوة الشرائية للنقود.

- تتمتع بقدر كبير من الموضوعية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على المعلومات التي توفرها هذه الطريقة.

- تنسجم هذه الطريقة مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي[1].

---

[1]. إسماعيل سبتي، **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة ـ دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول ـ**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة–الجزائر، 2016، ص79

[2]. حديدي آدم، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الابلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية–دراسة ميدانية–**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2015، ص ص80–81.

ثالثا: عيوب التكلفة التاريخية المعدلة

من بين عيوبها الآتي:

- الاعتماد على القيم التاريخية التي لها أوجه قصور متعددة في التقييم والمذكورة آنفا في انتقادات أسلوب التكلفة التاريخية.

- عدم ارتباط القيمة الناتجة عن تقييم الأصول أو المؤسسة بالمنافع أو العوائد والتدفقات النقدية المستقبلية

المتوقعة.

- إمكانية حدوث أخطاء نتيجة استخدام الأرقام القياسية المتعددة والتي من الصعب تحديدها.

- لم تحل القوائم المالية المعدلة محل القوائم المالية التاريخية الأصلية فهي ترشيديه فقط.

- ينظر هذا الأسلوب للمجموعة على أنها مجموعة من الأصول المنفصلة عن بعضها البعض وليست وحدة[2].

- بالرغم من الاعتقاد السائد بأن صافي الربح المحدد طبقا لمحاسبة التكلفة التاريخية المعدلة يميل للمحافظة بالمقارنة بصافي الربح المحدد طبقا للتكلفة التاريخية، إلا أن هذا الاعتقاد ليس صحيحا في جميع الحالات[3].

- كيفية معالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد الناجمة عن حيازة البنود النقدية.

- يؤدي التضخم إلى خسائر بالنسبة للأصول النقدية ومكاسب بالنسبة للخصوم النقدية.

- يؤدي الانكماش إلى مكاسب بالنسبة للأصول النقدية وخسائر بالنسبة للخصوم النقدية.

---

[1]. سي محمد لخصر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق**، ص134.

[2]. إسماعيل السبتي، **مرجع سابق**، ص78.

[3]. مزلي الغالية، **محاسبة التضخم في إطار المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة–الجزائر، 2012، ص41.

- مدى صلاحية توزيعات الأرباح المتحققة عن عملية التعديل.

- التكلفة التاريخية المعدلة لا تراعى التغييرات الخاصة في مستوى الأسعار وبالتالي لا تخلو من أخطاء التوقيت[1].

- إن القوائم المعدة تبعا لمحاسبة المستوى العام للأسعار تتجاهل عدد من الأمور التي تؤثر على الأسعار مثل التقدم التكنولوجي والمنافسة والبيئة الاقتصادية لبعض المؤسسات[2].

- فائدتها محدودة لأنها لا تعالج أخطاء التوقيت الناجمة عن المستوى الخاص والنسبي للأسعار.

- إثارتها لمشاكل تطبيقية كثيرة مما يؤدي إلى زيادة تكاليف تطبيقها عن المنافع المتوقعة.

- استخدام رقم القياسي واحد لتعديل القوائم المالية التاريخية يؤدي إلى خلط وعدم دقة في البيانات وتشويش لقراء القوائم المالية [3].

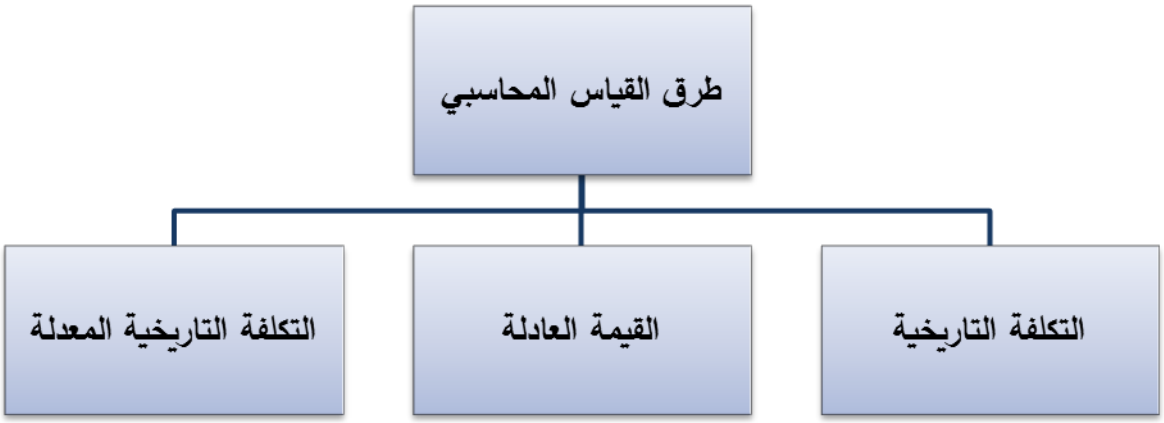
---

[1]. بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المالي المحاسبي**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف- الجزائر، 2011، ص79.

[2]. حديدي آدم، **مرجع سابق**، ص82.

[3]. سي محمد لخضر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي-دراسة تحليلية نقدية**، **مرجع سابق**، ص 135.

الشكل رقم 08: طرق القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

خلاصـة

مما سبق يمكن القول أن الهدف من القياس المحاسبي هو قياس عناصر القوائم المالية بدقة وحيادية ودون تعقيد لهذه القوائم ويكون ذلك باختيار الطريقة أو البديل المناسب للقياس والذي بدوره هو من يتحكم في جودة القوائم المالية ولتحقيق هدف القياس المحاسبي يجب أن تتوفر له أركان ومعايير ليكون هذا القياس جيد ويعطي معلومات مفيدة تخدم مستخدمي القوائم المالية إلا أنه يوجد قيود وعراقيل تحد من جودة القياس المحاسبي وتصعب على القائم بعملية القياس في تحديد النموذج الأمثل للقياس.

من خلال تطرقنا لطرق القياس استنتجنا أن لكل طريقة أو بديل للقياس له مميزات وعيوب إلا أنها تتفاوت في هذه العيوب والمميزات ولكل مرحلة من المراحل الاقتصادية تصلح طريقة معينة يجب الاعتماد عليها لقياس بنود القوائم المالية وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية ذات جودة عالية وتمثل الواقع الحقيقي لهذه القوائم وكذا القيمة الحقيقية للأصول والتي تلعب دورا محوريا في مصداقية القوائم المالية.

الفصل الثاني:

عرض القوائم المالية و تقييم الأصول

تمهيد:

لكل نظام محاسبي مدخلات ومخرجات يتكون منها حيث تعتبر القوائم المالية هي مخرجات النظام المحاسبي ولها أهمية كبيرة في تحديد قيمة المؤسسة وذلك لأنها تحتوي على قائمة الميزانية التي بدورها تحتوي على الأصول فالقيمة الحقيقية للمؤسسة ترتبط ارتباطا كبيرا بالقيمة الحقيقية لصافي الأصول ولذلك وجب تقييم الأصول وذلك من أجل الوصول إلى القيمة الحقيقية لها.

ترتبط القيمة الحقيقية للأصول بنموذج التقييم المناسب الذي يقوم به المحاسب في المؤسسة سواء كان هذا التقييم أولي أو لاحق لأن كليهما يؤثر على قيمة الأصول وبالتالي التأثير على عناصر القوائم المالية ولقد بين النظام المحاسبي المالي نموذجين لتقييم الأصول إما عن طريق التكلفة أو إعادة التقييم والذي سنتطرق له في هذا الفصل في تقييم كل من الأصول المتداولة وغير المتداولة.

و سيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- ✓ **المبحث الأول: عرض القوائم المالية.**
- ✓ **المبحث الثاني: ماهية الأصول المتداولة.**
- ✓ **المبحث الثالث: ماهية الأصول غير متداولة.**

المبحث الأول: عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي أين كان هذا النظام كما أن جودة القوائم المالية تلعب دورا هاما في التأثير على قرارات مستخدميها خصوصا في اتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض وتتمثل هذه القوائم في خمسة قوائم كل قائمة تكمل الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية هي المرآة العاكسة لصورة المؤسسة سواء داخليا أو خارجيا وذلك لاحتوائها على معلومات تخدم مصالح مستخدميها وخصوصا الملاك وذلك للاطمئنان على استثماراتهم.

أولا: مفهوم القوائم المالية

التعريف 01: القوائم المالية المقدمة إلى حد ما هي حقائق، خالية من التحيز وأي أخطاء جوهرية، وتعكس جوهر المعاملات التجارية في المؤسسة[1]؛ وهي تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها بحيث تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ الاقفال حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تعبر عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي أيضا وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك من خلالها التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية وذلك لتلبية احتياجات كل المستخدمين المحتملين لهذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية [2]و هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية

---

[1]. László Szívós، **Audit and fraud risk assessment methods and their implications on audit planning decisions** ، thesis Doctor of Philosophy ،at Budapest University of Technology and Economics, 2016 ،P 31.

[2]. مرازقة صالح، وداي رقية، **مساهمة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية، دراسة تحليلية لآراء عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات بولاية قسنطينة**، مجلة ميلاف

للأطراف الخارجية وهي تعكس وضعية المؤسسة المالية ونتائجها المحققة ومصادر استخدامات للأموال، كما توفر معلومات لتقدير التدفقات النقدية وهي محددة من قبل مجلس المعايير المحاسبية وكذلك النظام المحاسبي المالي في خمسة عناصر أساسية هي قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل(جدول حساب النتائج)، قائمة التدفقات النقدية(جدول سيولة الخزينة)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية(جدول التغير في الأموال الخاصة)، الإيضاحات والجداول الاضافية(الملحق)[1].

كما تطرق المعيار IAS 01 عرض القوائم المالية، ومجلس المعايير المحاسبية IASB دليل عن كيفية إعداد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية حسب هذا المعيار على الإدارة حتى ولو قام بإعدادها المحاسب بالاستعانة بالمدقق الخارجي فإن ذلك لا يعفي الإدارة من مسؤولياتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى ذلك حيث أكد على أن تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصداره خلال مهلة اقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية[2].

التعريف 02: تعتبر القوائم المالية هي مخرجات نظام المحاسبة المالية والتي تقدم صورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة في التاريخ إعدادها في نهاية السنة المالية، ونتيجة نشاطها عن تلك السنة المالية وهي توفر المعلومات المحاسبية لكافة الجهات المعنية، وتشمل القوائم المالية على ما

للبحوث والدراسات، المجلد 02، العدد01، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف، ميلة-الجزائر، 2016، ص 166.

[1]. بلعوز بن علي، كتوش عاشور، **المحاسبة العامة والمعايير الدولية والمعلومة المالية (ifrs-ias)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد nscf في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وافاق، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

[2]. اوسرير منور، مجبر محمد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية حالة جدول حساب النتائج**، النظام المحاسبي المالي الجديد nscfفي ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وافاق، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر .

يلي: قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل(جدول حساب النتائج)، قائمة التدفقات النقدية(جدول سيولة الخزينة)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية(جدول التغير في الأموال الخاصة)، الإيضاحات والجداول الاضافية(الملحق) ،ولكي تكون المعلومات المحاسبة المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك القوائم يجب أن تتصف بخصائص معينة أي وجود مقاييس ومعايير تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدمها لتحقيق الأهداف المرغوبة[1].

"من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن القوائم المالية هي عباره عن مخرجات النظام المحاسبي في نهاية كل سنة مالية وذلك من أجل إعطاء صورة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة وتختلف تسميتها حيث تسمى القوائم حسب المعايير المحاسبية ويطلق عليها اسم الجدول حسب النظام المحاسبي المالي وهي خمسة تتمثل في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل(جدول حساب النتائج)، قائمة التدفقات النقدية(جدول سيولة الخزينة)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية(جدول التغير في الأموال الخاصة)، الإيضاحات والجداول الاضافية(الملحق) "

ثانيا: أهداف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي المالي والأداة التي يتم من خلالها تقديم المعلومات إلى المستخدمين وبالطبع فإن القوائم المالية كأداة لتقديم المعلومات يجب أن تحقق الهدف الأساسي منها وهو توفير معلومات يستفيد منها المستثمرين بصفة خاصة وغيرهم من المستخدمين في اتخاذ قرارتهم.

وتتمثل في ما يلي:

---

[1]. عبد الشكور عبد الرحمان موسى الفرا، **اهمية القوائم المالية في التنبؤ بالتعثر المالي لشركات المساهمة الصناعية السعودية لصناعة الاسمنت،** مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد04، العدد 01، جامعة العربي بن المهيدي، أم البواقي–الجزائر،2017، ص 751.

- توفير المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات الاستثمارية مع ضرورة أن تكون هذه المعلومات مفهومة من قبل المستخدمين الذين يملكون القدر الكافي من الدراية والفهم للأنشطة الاقتصادية[1].

- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتي من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة كما ينبغي أن توضح تلك القوائم التزامات المؤسسة المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتي قد يترتب عليها تدفقات نقدية من المحتمل خروجها من المؤسسة.

- إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمؤسسة واستخراج نتائج عمليات المؤسسة خلال فترة مالية معينة مع تحديد أصول المؤسسة سواء طويلة أو قصيرة[2].

- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات وتمثل الموارد مصادر التدفقات النقدية المستقبلية الخارجية وبذلك فإن هذه المعلومات سوف تفيد مستخدمي القوائم المالية في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة وكذلك تقدير إمكانياتها المالية واحتمالات مواجهة الفشل المالي[3].

- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة بحيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية مع تحديد توقيت تلك التدفقات المتوقعة ودرجة عدم التأكد المحيطة بها[4].

---

[1]. رجاء عبد الرزاق باعكضة، **أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الأولية على أسعار الاسهم**، مذكرة ماجيستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة–المملكة العربية السعودية، 1433، ص 26.

[2].عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط– الجزائر، 2006، ص 103.

[3]. عجيلية حنان، **مرجع سابق**، ص45.

[4]. طلحة احمد، **أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط– الجزائر، 2012، ص 74.

- خدمة المستخدمين الخارجيين أي المستخدمين الخارجيين الذين تتوفر لهم إمكانيات محدودة أو مصادر محدودة للحصول على المعلومات ويعتمدون على القوائم المالية بشكل رئيسي كمصدر للمعلومات لتقييم أداء المؤسسة وكذلك قدرة المؤسسة على الاستعمال الكفء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة أي الاستخدام والاستغلال الأمثل لمواردها[1].

- ترجمة الواقع الاقتصادي لمؤسسة.

- تلبية احتياجات المستخدمين بشكل مرضي[2].

- تقديم معلومات ملائمة تساعد المستخدمين الخارجيين الرئيسيين على تقييم قدرة المؤسسة في المستقبل على توليد تدفق نقدي إيجابي كافي بمعنى أخر تدفق نقدي من الممكن للمؤسسة توزيعه للوفاء بالتزاماتها المالية بما في ذلك توزيع الأرباح دون تقليص حجم أعمالها[3].

- توفر معلومات مفيدة للمستخدمين لإعداد وتقييم القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد النادرة[4].

(ومما سبق ذكره يمكن القول بأن الغاية والهدف من إعداد القوائم المالية هو تقديم المعلومات المالية التي تبين وتعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة وكذلك إمكانية التعرف على التدفقات النقدية للمؤسسة وحركة تلك التدفقات. كما يمكن من خلال القوائم المالية الحكم على عمل الإدارة من طرف المساهمين فهي بالغة الأهمية للمساهمين (الملاك للمؤسسة) للحكم على مستوى الإدارة في تسيير أموالهم وحسن استثمارها.)

---

[1]. رجاء عبد الرزاق باعكضة، **مرجع سابق**، ص 26.

[2]Réda SEFSAF، **Contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptabl** ،soutenance thèse DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION، FACULTE DE DROIT, D'ECONOMIE ET DE GESTION ÉCOLE DOCTORALE D'ANGERS، UNIVERSITE D'ANGERS، 2012، p 72.

[3]. عادل عاشور، **مرجع سابق**، ص103.

[4]. Kevin Russell ADAMS, **Corporate Social Responsibility Stakeholder determination and reporting** , Thesis DOCTOR , School of Accounting، College of Business , RMIT University,2011 , p 05.

المطلب الثاني: خصائص وأهمية القوائم المالية

تكمن أهمية القوائم المالية في أنها تقدم معلومات عن وضعية المؤسسة وترتبط جودة وأهمية هذه المعلومات بخصائص معينة حتى تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

أولا: خصائص المعلومات الواردة في القوائم المالية

تعتبر الخصائص النوعية كنوع من المعلومات التي يحتمل أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين وغيرهم من الدائنين لاتخاذ قرارات بشأن المؤسسة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية،[1] وتجدر الإشارة الى أنه يتم قياس جودة القوائم المالية من خلال الملاءمة والموثوقية وكذلك القابلية للفهم والمقارنة، وهي تقاس بمدى فائدة القوائم المالية للمستخدمين [2].

وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1. **الملاءمة:** لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وبدون معرفة الماضي فإن أساس التنبؤ، سوف

---

[1]. Andreas Schmidt , **Fair Value Accounting and the Financial Market Crisis. To What Extent is Fair Valuation Responsible for the Financial Crisis** , Doctoral Thesis, DEPARTMENT OF ECONOMICS, MANAGEMENT, AND TECHNOLOGY, Major FIRM ECONOMICS LISBON AUTONOMOUS UNIVERSITY, Lisbon 2014 , P 67

[2]. Emmanuel Inalegwu Ogbenjuwa , **Implementation of International Financial Reporting Standards by listed companies in Nigeria** , Thesis Doctor ,College of Management and Technology ,Walden University , 2016, p32.

يفتقد أحد عناصره الهامة، كما أنه بدون الاهتمام بالمستقبل فإن معرفة الماضي سوف تكون عقيمة أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية[1].

والشيء المميز لهذه الخاصية هو أن تكون المعلومات المرتبطة وثيقة الصلة بالقرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية، والمعلومات المالية الملائمة تكون قادرة على إيجاد فرق في القرارات المتخذة وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على تشكيل تنبؤات من النتائج الماضية[2]. إن تحديد ما هو ملائم وما هو غير ملائم لا يعتبر أمرا سهلا لأن الملاءمة تتوقف على مستخدمي القوائم المالية وعلى احتياجاتهم المختلفة والمتعارضة أحيانا[3]، ولذلك فإن أهمية المعلومات ترتبط بطبيعتها وأهميتها النسبية[4].

2. **الموثوقية (المصداقية):** لكي تكون المعلومات المفيدة وموثوق فإنه يجب أن تكون موثوق بها أي يمكن الاعتماد عليها[5]، وتكون المعلومات المحتواة في القوائم المالية موثوق فيها إذ كانت خالية من الأخطاء التي تتعلق بالمعلومات التي إذ حذفت أو قدمت بشكل غير صحيح يمكن أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها[6]، وكذلك التحيز في المعلومات المالية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية كمعلومات تعبر بصدق عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه

---

[1]. نوي الحاج، **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف–الجزائر، 2008، ص 51.

[2]. يزيد تقرارات، **استخدام ادوات التحليل المالي في تشخيص الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل الاصلاح المحاسبي**، مجلة بحوث، المجلد 11، العدد02 جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2017، ص122.

[3]. نوي الحاج، **مرجع سابق**، ص 51.

[4] HAKIMI Samia, **Op.cit** , p 131

[5]. حدبي عبد القادر، **تسيير خزينة المؤسسة على ضوء النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف–الجزائر، 2011، ص66.

[6]. نوي الحاج، **مرجع سابق**، ص 56.

بشكل معقول ومنطقي في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء أو الأغراض الإدارية أو استثمارية[1]، أي أنها تعبر بصدق عما تمثله وهذه الصورة الصادقة هي تلك المعلومات المالية التي تم إعدادها وفق معايير منتظرة ومؤكدة من قبل سوق المعلومات المالية مشابهة في ذلك الحالة المثلى لنظام يجمع بين المنتج والسوق وهيئات الرقابة ،وتكون المعلومات صادقة إذ كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها المستخدمون [2]و كذلك إذ تم تحضيرها حسب أبعادها الثلاثة (التمثيل المخلص، والحياد وقابلية التحقق)[3].

3. **قابلية للمقارنة** عرف النظام المحاسبي المالي قابلية المقارنة على أنها نوعية المعلومات التي يتم إعدادها وعرضها في ظل احترام استمرارية الطرق وتسمح لمستعمليها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين المؤسسات[4]،

4. **الثبات:** عندما تطبق المؤسسة نفس المعالجات المحاسبية على نفس الأحداث من فترة لأخرى، فإنما تعتبر ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية ولا يعني ذلك أن المؤسسات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية لأخرى، وذلك في حالة كانت الطرق الجديدة أفضل ولها مبرر[5].

---

[1]. يزيد تقرارات، **مرجع سابق**، ص 122.

[2]. حدبي عبد القادر، **مرجع سابق**، ص ص66-67.

[3] CHACHOUA ABDELKRIM ، **Op.cit، p 56**.

[4]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الوافق 26 يوليو سنة 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها** الصادر ضمن الجريدة الرسمية، العدد19، السنة السادس والاربعون، الصادر في تاريخ 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل25 مارس 2009، ص 82.

[5]. احمد أمين علي وأخرون، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، جامعة القاهرة، مصر، 2018، ص ص 15-16.

5. **القابلية للفهم (الوضوح):** وهذا يعني أنه يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية قابلة للفهم من طرف مستخدميها الذين يفترض أن يكون ذوي علم ومعرفة كافية بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبة أيضا ولديهم الرغبة في دراستها[1].

عرفها النظام المحاسبي المالي (SCF) هي نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهما من طرف أي مستعمل لها وله معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية[2].

إن قابلية المعلومات للفهم لا تعتمد على الخصائص المتعلقة بذات المعلومات بل تعتمد أيضا على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المحاسبة مثل مستوى التعليم والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم هذا ما يفسر لنا كون قابلية المعلومات للفهم كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستعمليها لذلك يقع على عاتق معدي القوائم المالية مهمة المواءمة بين الرغبات والصفات المتعدد والمتباينة لمستخدمي القوائم المالية[3].

هذا ما يجعل القابلية للفهم من بين أصعب الخصائص من ناحية التطبيق حيث لها مشاكل عديدة منها عدم تقارب مستوى الفهم بين مستخدمي القوائم المالية.

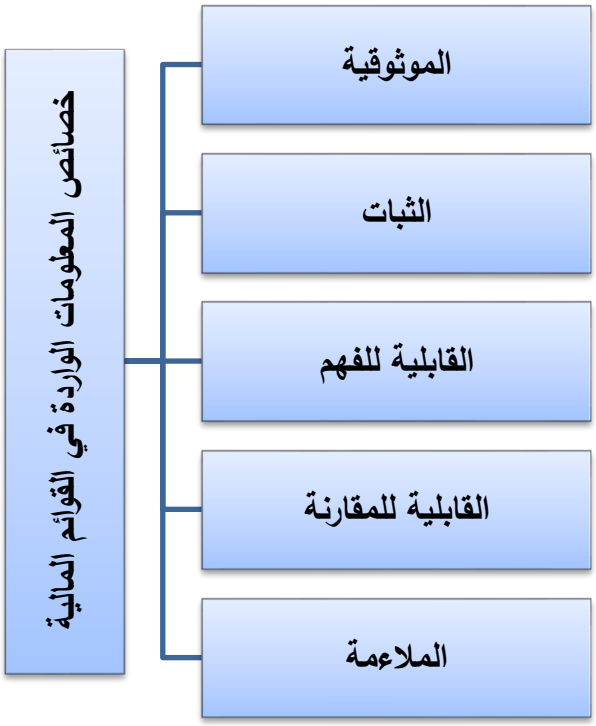
---

[1]. بودبة خالد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية والمالية، للمؤسسات الاقتصادية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007، ص 98.

[2]الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو سنة 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سابق**، ص 87.

[3]. زريقات بوبكر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس–الجزائر، 2015، ص 102.

الشكل رقم 09: خصائص القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

ثانيا: أهمية القوائم المالية

يمكن إبراز أهمية القوائم المالية في ثلاث عناصر رئيسية:

1. **أداة اتصال:** فمهمة ودور القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنها فهي بذلك:

- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك....الخ.
- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحللين والباحثين.

2. **وسيلة في تقييم الأداء:** حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:

- المركز المالي للمؤسسة.

– مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة.

– كيفية استخدام موارد المؤسسة.

3. **وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة:** في هذا الإطار تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث:

- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل.

- تستعمل من الأطراف الآخرين الذين تربطهم علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل: الموردين، العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها[1].

المطلب الثالث: عرض محتوى القوائم المالية

يتكون محتوى القوائم المالية من خمسة جداول حسب النظام المحاسبي المالي أو خمسة قوائم حسب IAS ويجب أن تتوفر هذه القوائم في مجملها حتى يمكن الاستفادة منها ومن المعلومات التي تقديمها وذلك لأن كل قائمة تكمل الأخرى.

وتتكون مما يلي:

أولا: الميزانية

يقصد بالميزانية العمومية هي وثيقة تعرض الوضع المالي للمؤسسة لفترة معينة. من خلال قراءتها، يمكنك معرفة مقدار الحقوق الذي تمتلكه المؤسسة، وما عليها من ديون، وما هي الاستثمارات التي قامت بها (في المعدات، والآلات، وما إلى ذلك)[2]. وتعد الميزانية مصدر هام

---

[1]. حنان عجيلة، **مرجع سابق**، ص37.

[2]. Rémy Bucheler، **INTRODUCTION ÀLA COMPTABILITÉBILAN, COMPTE DE RÉSULTAT, JOURNAL**، Conception et réalisation: Editions Loisirs et Pédagogie2013 ،p06.

للمعلومات لأصحاب المصلحة، كما يمكن تعريف الميزانية على أنها بيان لقيمة الأصول والخصوم وحقوق الملكية للمؤسسة ما مما يوضح وضعيتها المالية عن فترة زمنية معينة[1]، ،فهي بالتالي عبارة عن مرآة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة[2]، وتسمح بمقارنة الأصول بالخصوم[3].

(ومما سيق نلاحظ أن الميزانية هي عبارة عن جدول يضع في جانبيه كل من الأصول والخصوم وهي عبارة عن مرآة تعكس وتلخص الوضعية المالية للمؤسسة في فترة معينة. كما أنها تعتبر من المصادر الهامة لمستخدمي القوائم المالية.)

وتكمن أهمية الميزانية في أنها تبين مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار والوفاء بالتزاماتها[4] كما أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أموال المؤسسة والتزاماتها وحق الملاك في صافي أصول المؤسسة وكذا تقييم رأس المال في المؤسسة وتقدير درجة السيولة المالية في المؤسسة وذلك من خلال التحليل المالي للميزانية[5].

---

[1]. آمال مهاوة، **إمكانية تحسين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي لتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة– الجزائر، ص 62.

[2]. حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية(ias، ifrs)، كاطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، ص 129.

[3]. محمد مطر، **التأصيل النظري لمهنة المحاسبة، في مجالات العرص والافصاح والقياس**، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2004، ص221.

[4]. **المرجع نفسه**، ص221.

[5]. لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2012، ص 37.

ثانيا: جدول حساب النتائج

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو السحب ويبين النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة[1].

1. مكونات جدول حساب النتائج

وتتمثل فيما يلي:

أ. **الإيرادات:** تعبر عن مداخيل المشاريع التي تقوم بها المؤسسة مثل المنتجات أو إيرادات تقديم الخدمات[2]، كما أنها تتمثل في منتوجات السنة المالية وهي عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل تدفقات إلى الداخل[3] أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم كما تمثل استعادة خسارة في القيمة[4]، وتجدر الإشارة إلى أن الإيرادات تتمثل في الصنف السابع من مدونة الحسابات لنظام المحاسبي المالي.

---

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو سنة 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سابق**، ص 24.

[2]. بن مالك عمار، **المنهج الحديث لتحليل المالي في تقييم الاداء،** مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة–الجزائر، 2011، ص 22.

[3]. محمد الحافظ عيشوش، **التحليل المالي طبقا للمعايير المحاسبة الدولية ودوره في تحديد الوضعية المالية والتنبؤات المستقبلية للمنشآت الاقتصادية،** مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011، ص 90.

[4]. لزعر محمد سامي، **مرجع سابق**، ص 45.

ب. **الأعباء:** وهي انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل الاستهلاك أو التدفقات الخارجة أو النقص في قيمة الأصول أو زيادة في قيمة الالتزامات[1]، والتي تتمثل في التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند القيام بعملية الاستغلال[2]، وتجدر الإشارة إلى أن الأعباء تتمثل في الصنف السادس لمدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي.

ت. **النتيجة:** وتتمثل في الفرق بين الإيرادات الناتجة عن مختلف نشاطات وعمليات المؤسسة والمصاريف والأعباء التي اتخذتها هذه العمليات أي عبارة عن الربح أو الخسارة الناتج عن كل عملية من عمليات المؤسسة[3]، والنتيجة هي عبارة عن الفرق بين الصنف السابع والصنف السادس لمدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي.

2. أهمية جدول حساب النتائج

تكمن أهميته في كونه يظهر التغيرات الناتجة عن نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة[4]، كما يمكننا من التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة

---

[1] Saidi Yahia, Berrehouma Abdelhamid, **Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier et Comptable Algérien 2009**, JOURNAL OF FINANCIAL AND ACCOUNTING STUDIES ,Volume 1, Numéro 1, 2010 , Centre University of El- Oued-Algeria, p 121.

[2]. بن مالك عمار، **مرجع سابق**، ص 23.

[3]. خير الدين قريشي، **دور المعلومات المحاسبية المفصح عنها وفق النظام المحاسبي المالي(scf) في التنبؤ بخطر الافلاس**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة– الجزائر، 2012، ص 70.

[4]. بن مالك عمار، **مرجع سابق**، ص 21.

والتمييز بين الربح المتأتي من النشاط العادي للمؤسسة والربح من النشاط غير العادي للمؤسسة والتفريق بينهما[1]،

(من خلال ما سبق نلاحظ أن جدول حساب النتائج يعتبر كمرآة عاكسة لنشاط المؤسسة لأنه يبين لنا كل من إيرادات المؤسسة وكذا مصاريفها والفرق بينهما والذي يتمثل في الربح أو الخسارة والذي بدوره يبين لنا مدى فعالية الإدارة في استخدام المواد الاقتصادية بالشكل الأمثل الذي يؤدي إلى الربح أو العكس والنتيجة تتمثل في الفرق بين حسابات الصنف السابع والسادس لمدونة الحسابات.)

ثالثا: جدول سيولة الخزينة

يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة[2].ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي في تاريخ معين وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون جدول الميزانية وحساب النتائج يتم إعدادهما على أساس الاستحقاق[3]، كما أنها توفر معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحليل نقدية المؤسسة[4].

---

[1]. عزة الازهر، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبية والمراجعة الدولية، دراسة نظام محاسبي المالي الجزائري SCF**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة–الجزائر، 2009، ص 126.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المرسوم التنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في20 جمادى الأولى 1429الموافق ل 26 ماي 2008**، **مرجع سابق**، ص14.

[3]. الزين عبد المالك، **مرجع سابق**، ص 35.

[4]. لزعر محمد سامي، **مرجع سابق**، ص 54.

1.أهمية جدول سيولة الخزينة:

تظهر أهمية جدول سيولة الخزينة في أهمية المعلومة الاضافية والمتمثلة في تغيرات الخزينة التي جنتها المؤسسة وتلك التي تستعمل خلال الدورة والتي تعجز كل من الميزانية وجدول حساب النتائج عن تقديمها[1].

كما أنها توضح مصادر النقدية والكيفية استخدامها ولذلك فإن العاملين والدائنين وحملة الأسهم والعملاء يجب عليهم أن يهتموا بهذه القائمة بصفة خاصة ودون الاعتماد على غيرها من القوائم المالية[2]، ذلك لأن قائمتي الميزانية وحساب النتائج تعرض تلك التدفقات بصورة مختصرة جدا وهما قائمتان يعدان على أساس الاستحقاق[3]، على عكس جدول سيولة الخزينة والذي يعد على الأساس النقدي، كما يوفر معلومات مفيدة بشأن الهيكل المالي للمؤسسة والقدرة في التأثير على المقادير وأوقات التدفقات النقدية حتى يمكن التكيف مع الظروف والفرص فجدول سيولة الخزينة يفصح عن معلومات هامة عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية[4].

2. مصادر جدول سيولة الخزينة: وتتمثل في ثلاث مصادر هي كالتالي:

أ. **الأنشطة التشغيلية:** يقصد بالنشاط التشغيلي هو تلك الأنشطة الرئيسة المنتجة للإيراد والأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة استثمار أو تمويل، والتدفقات النقدية التي تنشأ من الأنشطة التشغيلية تتمثل بصفة أساسية في الأنشطة الإنتاجية المولدة للدخل والتي تنتج بصفة عامة من

---

[1]. الزين عبد المالك، **مرجع سابق**، ص 36.

[2]. محمد الحافظ عيشوش، **مرجع سابق**، ص97.

[3]. لزعر محمد سامي، **مرجع سابق**، ص 54.

[4]. محمد الحافظ عيشوش، **مرجع سابق**، ص97.

المعاملات والأحداث المحددة لنتيجة السنة من ربح أو خسارة مثل المقبوضات النقدية من المبيعات[1].

ب. **الأنشطة الاستثمارية:** وهي التدفقات الناتجة من النشاطات المتمثلة في امتلاك أصول طويلة الأجل أو التخلص منها وغيرها من الاستثمارات مثل تقديم القروض للغير وتحصيلها واقتناء الاستثمارات والتنازل عنها[2].

ت. **الأنشطة التمويلية:** تحدد هذه من خلال التغيرات التي تحصل في حقوق المالكين والدائنين، حيث يتضمن هذا الكشف كل من الإيراد من بيع الأسهم مقسوم الأرباح على حملة الأسهم والإيراد من بيع أدوات الدين (سندات) طويلة الأجل، إطفاء المديونية وإعادة شراء الأسهم العادية[3].

رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية[4]، ويتضمن كذلك الأثر التراكمي لتغير في السياسيات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها وفقا لمعيار المحاسبي الدولي**IAS08** كما يمكن إظهار كذلك:

---

[1]. سالم محمد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة–الجزائر، 2009، ص ص79–80.

[2]. خير الدين قريشي، **مرجع سابق**، ص 71.

[3]. بن مالك عمار، **مرجع سابق**، ص 27.

[4]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429اوافق 26 يوليو سنة 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص 26.

– العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية.

– رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات خلال الفترة.

– مقارنة بين القيم الدفترية في بداية ونهاية الفترة لكل فئة من فئات رأس المال، علاوة الأسهم الاحتياطات مع بيان كل تغير بشكل منفصل[1].

ومنه فإن عرض جدول التغيرات في الأموال الخاصة يمكن المستعملين من معرفة الأسباب التي أدت إلى التغير في الأموال الخاصة، حيث تعتبر الأموال الخاصة المتبقي من الأصول بعد طرح الديون، وعليه فالتغير في الأموال الخاصة يكون ناتجا عن مجموع الأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة سواء عادية كالإنتاج والبيع أو عمليات أخرى تتعلق برأس المال كزيادة رأس المال أو توزيع الارباح[2]، المعلومات الواجب إدراجها في قائمة الأموال الخاصة تتمثل في:

– النتيجة الصافية للدورة.

– عناصر الإيرادات والمصاريف المعترف بها في عناصر رؤوس الأموال الخاصة.

– المبالغ المتراكمة الناتجة عن تميز الأساليب المحاسبية وتصحيح الاخطاء الجوهرية.

– الرصيد المتراكم للأرباح غير موزعة في بداية ونهاية الدورة.

– التغيرات الحاصلة في عناصر رؤوس الأموال الخاصة خلال الدورة مع إظهار أرصدة أول المدة وأخر المدة[3].

---

[1]. صبايحي نوال، **مرجع سابق**، 85.

[2]. حسياني عبد الحميد، **مرجع سابق**، ص131.

[3]. عجيلية حنان، **مرجع سابق**، ص48.

1. أهمية التغير في لأموال الخاصة

يكمن أهمية هذه الجدول في أنه يمكننا من التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها وكذلك التعرف على التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال الفترة، إضافة إلى إمكانية التعرف على المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع[1]، كما توضح حقوق المساهمين التراكمية وتفصيلات ذلك من رأس المال بمعنى أنه كلما زادت القيمة التراكمية للأرباح المحتجزة كلما كان ذلك أفضل للمساهمين لأنه يعني أن حقوقهم تزيد بمعنى استثماراتهم تزيد[2].

(مما سبق يمكن القول بأن جدول التغير في الأموال الخاصة لم يكن مستقل بذاتها خلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلا أنه عندما تم تطبيق النظام المحاسبي المالي أقرها قائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى خصوصا قائمة الملاحق وذلك كونها كانت تظهر في الملاحق في المخطط الوطني المحاسبي القديم.)

[1]. زين عبد المالك، **مرجع سابق**، ص 38.

[2]. بدار عاشور، ذبيح هشام، **آليات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 02، العدد03، جامعة المسيلة، الجزائر،2017، ص25.

خامسا: الملاحق

هي عبارة عن وثيقة تلخيص تعد جزءا من الكشوف المالية وهي توفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل ويتمم المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات كلما اقتضت الحاجة[1].

(نستنتج مما سبق أن الملاحق وجدت من أجل التسهيل على مستعملي القوائم المالية لفهم أكثر للقوائم المالية.)

وتشتمل قائمة الملاحق على معلومات تتضمن النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.

– مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للقوائم المالية مثل الميزانية وحساب النتائج وكذلك جدول السيولة الخزينة وجدول التغير في الأموال.

– المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعلومات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه المؤسسات أو مسيريها.

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية[2].

---

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429االموافق 26 يوليو سنة 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سابق**، ص 38.

[2]. **المرجع نفسه**، ص38.

1. أهمية قائمة الملاحق:

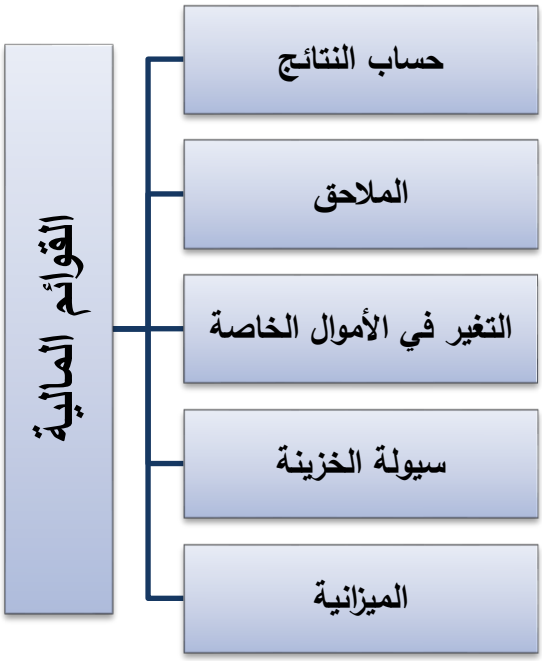
وتكمن أهمية هذه القائمة في أنها تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية، وهي تتمثل في ما يلي:

- نظام الملحقات للميزانية (جدول الاستثمارات، الذمم، الأموال الخاصة، جدول الديون).
- نظام الملحقات لجدول حسابات النتائج (جدول الاستهلاك البضائع والمواد واللوازم وجدول تفصيل مصاريف التسيير، جدول المبيعات وأداء الخدمات، جدول الإيرادات الأخرى).
- نظام مختلط لملحقات الميزانية وجدول حسابات النتائج (جدول الاهتلاكات والمؤونات وجدول نتائج الاستثمار المتنازل عنه جدول الالتزامات وكذلك جدول المعلومات المتنوعة)[1].

(ومما سبق تبرز لنا أهمية الملاحق فإنها تعطي شرحا أكثر لمستخدمي القوائم المالية خاصة فيما يخص قائمتي الميزانية وحساب النتائج حيث أنها تمد المستخدمين بجداول حول هذه القوائم أكثر شرحا وتفصيلا للمعلومات الواردة في القوائم المالية، مما يساعد المستخدمين لها على فهم واستيعاب تلك المعلومات الواردة فيها وهذا يعني أنها مكملة للقوائم الأخر.)

[1]. توفيق جوادي وآخرون، **مرجع سابق**، ص 11.

الشكل رقم 10: عناصر القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

المبحث الثاني: ماهية الأصول المتداولة

تعتبر الأصول بصفة عامة هي المحرك الأساسي لنشاط أي مؤسسة مهما كان نوعها وتنقسم هذه الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية وبمسمى آخر أصول متداولة، والتي تمتاز عن الأصول غير متداولة بقصر مدة بقائها في المؤسسة وكذلك سرعة دورانها وتحولها إلى سيولة.

المطلب الأول: عموميات حول الأصول

تعتبر الأصول من مكونات الميزانية والتي يتوقع منها منافع اقتصادية سواء في الأجل القريب أو في الأجل الطويل وهي تنقسم إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة.

أولا: مفهوم الأصول

تعرف الأصول على أنها موجودات تتدفق منها منافع في المستقبل وتتمثل المنافع الاقتصادية المتجسدة في الأصل في إمكانيتها في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المؤسسة. ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمؤسسة. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما يعادلها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي عملية تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.[1]

(نستخلص من هذا أن المنافع الاقتصادية تتمثل في زيادة في النقدية في المستقبل، أي إيرادات أو تخفيض تكاليف ففي كلتا الحالتين هما يمثلان منافع اقتصادية.)

---

[1]. أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية، النموذج الدولي**، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010، 1431، ص 49.

لذلك تستخدم المؤسسة أصولها عادة لإنتاج سلعا أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء ولأن السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات، فإن العملاء مستعدون للدفع للحصول عليها وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمؤسسة، ويقدم النقد بذاته خدمة للمؤسسة وذلك لسيطرته على الموارد الأخرى.[1]و تنقسم الأصول إلى مجموعتين وتتمثل في الأصول المتداولة وهي كل شيء تمتلكه المؤسسة ويتغير كل يوم تقريبا. وهو يحتوي على جميع الأموال التي تحتفظ بها المؤسسة (نقدا، في حسابات مصرفية)، والفواتير المرسلة إلى العملاء ليتم دفعها (المدينين) ومخزونات البضائع (الموجودات القابلة للاستخدام مرة واحدة فقط). وكذلك الأصول الثابتة تشمل كل شيء تمتلكه المؤسسة وهي موجودة لفترة طويلة. هي البنية التحتية اللازمة للإنتاج، مثل أجهزة الكمبيوتر أو الآلات (التي يمكن إعادة استخدامها عدة مرات).[2] هذا وتتصف كافة الأصول بخاصية مشتركة تتمثل في تزويد المؤسسة بخدمات[3].

1. **مفهوم الأصول حسب النظام الحاسبي المالي:** حسب النظام المحاسبي المالي هي عبارة عن مجموع الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية الموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية[4] كما تعتبر الأصول على أنها مورد تراقبه مؤسسة معينة بسبب أحداث وقعت

---

[1]. **المرجع نفسه**، ص 49.

[2]. Rémy Bucheler، **Op.cit** ،p06.

[3]. مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، مكتبة الشارقة، أثراء للنشر والتوزيع،، الأردن، 2009، ص 26.

[4]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في20 جمادى الأولى 1429الموافق ل 26 ماي 2008**، **مرجع سابق**، ص 13.

وترتقب منها جني منافع اقتصادية مستقبلية وهذه المنافع تتمثل في القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة المؤسسة[1]

ثانيا: شروط الاعتراف بالأصول

1. احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية: حيث يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منه بالنسبة المؤسسة محتملة الحدوث مثل ديون الزبائن تجاه المؤسسة عندما يكون هناك احتمال عدم تمكن المؤسسة من تحصيل جزء من هذه الديون فلا بد من تشكيل مخصص الديون المشكوك فيها من حساب الأرباح والخسائر في السنة ذات العلاقة أما الأصل الذي لن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية، فإنه يصبح خسارة تحمل على الدورة المالية،[2] (أي ان ديون العملاء المعدومة تسجل في الصنف السادس(الاعباء) في حساب ديون معدومة.)

2.خاصية المنافع المضحى بها: أي ان القدرة على السيطرة على المنافع يجب أن تكون قد نتجت عن أحداث تمت في الماضي هذه الأحداث يمكن أن تكون عبارة عن عملية اقتناء نقدي، عملية تبادل مع أصل أخر، تحمل التزام، الحصول على أصل دون مقابل (إعانة). وتسمح كل هذه العمليات بإثبات وجود منافع اقتصادية متوقعة للمؤسسة، ويفترض أن قيمة الأصل عند نقطة حدوث هذه العمليات مساوية للمنافع الاقتصادية المتوقعة منه في المستقبل[3].

---

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الوافق 26 يوليو سنة 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق**، ص ص 81-82.

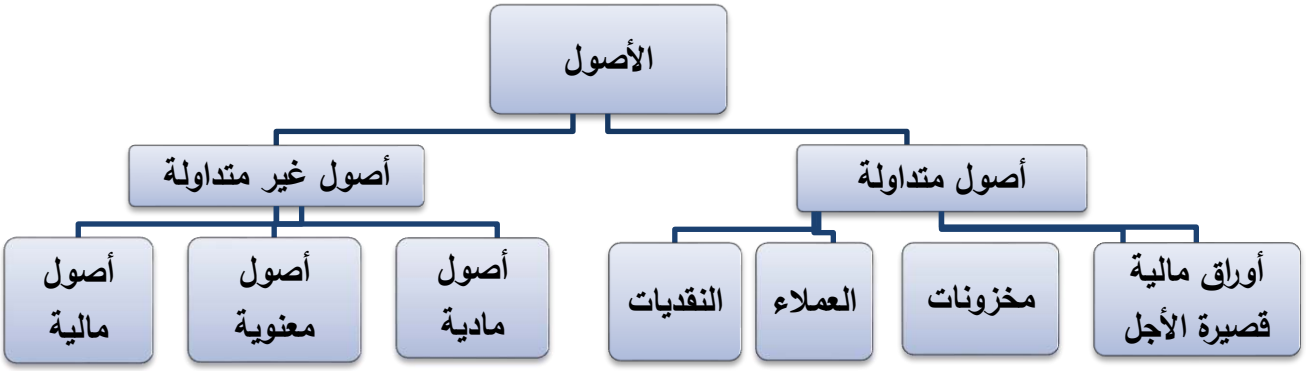
[2]. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2012/2011، ص 184.

[3]. بلال كيموش، **مرجع سابق**، ص 53.

3. أن يكون للبند تكلف أو قيمة يمكن قياسها بقدر من الموثوقية: حيث يجب أن يتم تقدير التكلفة أو القيمة مع توافر خاصية الموثوقية وذلك بخلوها من الأخطاء المادية أو التحيز مع مراعاة الحيطة والحذر في إعداد التقديرات في حالات عدم التأكد[1].

(مما سبق يمكن أن نستخلص أن الأصول هي عبارة عن منافع تم التضحية بها في الماضي من أجل الحصول على منافع في المستقبل ويجب أن تتوفر في الأصل ثلاثة شروط تتمثل في حصول منافع مستقبلية منه، وكذلك قدرة المؤسسة في التحكم في هذه المنافع، والتي بدورها تتمثل في منافع مضحى بها في الماضي للحصول عليها في الحاضر والمستقبل وتتمثل في الأصول المتداولة وهي أوراق المالية قصيرة الأجل، مخزونات، العملاء، النقديات، والأصول غير المتداولة وتتمثل في الأصول الثابتة المعنوية والمادية والمالية.)

الشكل رقم 11: مكونات الأصول



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

[1]. **المرجع نفسه**، ص 185.

المطلب الثاني: عرض الأصول المتداولة

تعتبر الأصول المتداولة في كل المؤسسات الاقتصادية مهما كان نوعها وهي أساس كل نشاط في المؤسسة لأن كل منها يهدف إلى تحقيق الربح، وهذا الربح يتحقق من خلال عمليات شراء أو إنتاج وبيع البضاعة والشراء يتم بواسطة النقدية والبيع سيكون لزبائن المؤسسة، وكل هذا يتمثل في الأصول المتداولة في المؤسسة.

أولا: مفهوم الأصول المتداولة

وهي عبارة عن النقدية والموارد الأخرى التي إلى حد معقول من المتوقع أن تتحول إلى نقدية أو تباع أو تستهلك في المؤسسة، خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية العمومية[1]، أو خلال الدورة التشغيلية، فعلى سبيل المثال المدينون يعتبر أصلا متداولا لأنه سيتحول إلى نقدية من خلال قبض المبالغ المستحقة عليهم خلال سنة مالية واحدة والمدفوعات المقدمة للمهمات، تعتبر أصلا متداولا لأنه من المتوقع أن تستقدم وتستهلك في المؤسسة خلال سنة مالية واحدة.

وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال اثني عشر شهرا، وكذا على العملاء والنقديات[2]، كما يستثني المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المعدل في 2007، كل من المخزون

---

[1]. **Weygand, kieso, Kemmel**، ترجمة مصطفى محمد جمعة أو عمارة وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2015، ص 257.

[2]. بولعراس صلاح الدين، **التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها تحقيق المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2016، ص 125.

والذمم المدينة التجارية حيث ينص على أنه حتى ولم يتوقع تحويل هذه الأصول إلى نقدية خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية فإنه ينبغي أن تصنف إلى أصول متداولة[1].

ثانيا: مكونات الأصول المتداولة

سنتطرق إلى جميع مكونات الأصول المتداولة في المجمل ما عدا المخزون والذي سنتطرق له في المطلب الثالث.

1. **المدينون:** ويعتبر حساب المدينون أحد الحسابات الهامة الواردة بدفتر الاعتماد ويمثل أرصدة العملاء المدينة، ونظرا لأن هذا الحساب يجب أن يظهر بقائمة المركز المالي (الميزانية) ضمن مجموعة الأصول فإنه يجب التأكد من أن قيمته تمثل ديونا حقيقية من قبل أشخاص قادرين على الوفاء بالتزاماتهم[2]، وتشمل أوراق القبض والمبالغ الواجبة التحصيل من المؤسسات التابعة والمبالغ الواجبة التحصيل من قبل المسؤولين الإداريين والموظفين، نتيجة مستحقات عليهم وكذلك المبالغ المستحقة على العملاء والناشئة عن المعاملات تم إنجازها في سياق أعمال المؤسسة العادية[3]. والمدينون ينشؤون من عملية بسيطة وهي البيع للأجل والديون المترتبة على البيع لأجل تقيم على النحو التالي:

---

[1]. عزة الأزهر، **مرجع سابق**، ص 116.

[2]. منصور حامد محمود وآخرون، **أساسيات المحاسبة المالية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2018، ص275.

[3]. عزة الأزهر، **مرجع سابق**، ص 117.

أ. الديون الجيدة: وهذه الديون متعلقة بعملاء معروف عنهم أنهم يسددون ما عليهم بانتظام وفي المواعيد المتفق عليها، ولم يسبق أن تأخروا أو امتنعوا عن دفع أي ديون محسوبة عليهم ومركزهم المالي سليم لذلك تكون المؤسسة مطمئنة لسدادهم الديون المترتبة عليهم[1].

ب.الديون المشكوك في تحصيلها: وهي ديون لعملاء لا ينتظمون في سداد ما عليهم وأن ما يسددونه لا يتناسب مع مقدار مشترياتهم من المؤسسة، أو أنهم كثيرا ما يقومون برفض دفع الكمبيالات المسحوبة عليهم مما يعني بالشك في قدرتهم على الوفاء بديونهم أو بجزء منها، أي أنها ديون يحتمل تحصيلها كلها أو جزء منها ويستدل على ذلك من وجود القرائن مثل عدم قيام العميل بالسداد في الميعاد وطلبه تأجيل سداد الديون المستحقة عليه في مواعيدها ورفع دعوى عليه لعدم سداده الديون التي عليه[2]، وتتمثل في حالات عدم التأكد التي تواجه معدي القوائم المالية تحصيل الديون المشكوك فيها[3]، وذلك لأنها تمثل نقصا في حساب المدينين قد يحدث أو لا يحدث وهذا النقص المحتمل لا يطرح من بند المدينين في نهاية العام ولكن يكون به مخصص ديون مشكوك في تحصيلها وتكوين هذا المخصص يخصص مع سياسة الحيطة والحذر، يتم تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إما عن طريق فحص كل دين على حدة وتحديد قيمة الديون المشكوك في تحصيلها أو بنسبة مئوية تقريبية من مجموع أرصدة المدينين بعد استبعاد كافة الديون المعدومة[4].

---

[1]. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2005، ص 157.

[2]. منصور حامد محمود وآخرون، **مرجع سابق**، ص 277.

[3]. بديسي فيهمة، بولجذيب عادل، **تأثير التحفظ على جودة المعلومة المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مجمع الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS–IFRS–IPSAS) في تفصيل أداء المؤسسات الحكومية على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24–25 نوفمبر 2014، ورقلة–الجزائر، ص 245.

[4]. منصور حامد محمود وآخرون، **مرجع سابق**، ص 277.

ج.الديون المعدومة: عندما تتعامل المؤسسة بالأجل يصبح من الطبيعي حدوث بعض الخسائر نتيجة عدم التمكن من تحصيل بعض الديون وتسمى هذه الديون بالديون المعدومة والتي يتم التأكد من عدم تحصيلها وكذلك معرفة المدين الذي أعدم دينه وبالتالي تؤدي إلى تقليل رصيد حسابات المدينين[1]، وكذلك نتيجة إشهار إفلاس المدين أو لمغادرته البلاد وعدم معرفة عنوانه أو لموته وعدم كفاية المؤسسة لتسديد كل أو بعض ديونه أو لمضي المدة القانونية على الدين[2].

2. **أوراق القيض:** وتعني الأوراق التجارية التي استلمتها المؤسسة من عملائها تسديدا لديونهم[3]، وهي تقدم كضمان للدين شبه وسيلة دفع وتتمثل في السند[4]، ويعرفها البعض بأنها صكوك مثبتة لأمر أو تعهد بدفع مبلغ معين لحاملها أو الإذن صاحبها، وذلك بمجرد الاطلاع عليها متى حان ميعاد استحقاقها وقد تكون الكمبيالة محرر لمستفيد معين أو الإذن صاحبها، وتكون الكمبيالة موقعة من جانب كل من الساحب والمسحوب عليه ويكون محدد بها تاريخ تحريرها وتاريخ استحقاقها، أما السند الإذن هو سند كتابي يتعهد فيه محرره بأن يدفع الأمر شخص آخر مبلغا من النقود عند الطلب أو في ميعاد معين ويكون موقع من جانب المتعهد بالسداد فقط، محددا به تاريخ التحرير، والاستحقاق.[5]

---

[1]. جمعة خليدة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، دار النهضة العربية، اصدارات الجوهرة، بيروت–لبنان، 1996، ص 271.

[2]. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص 158.

[3]. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج–الجزائر، 2009، ص 105.

[4]. لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة**، الجزء الأول، طبع مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبة، بسكرة–الجزائر، 2009، ص 105.

[5]. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **المحاسبة المالية، القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول والالتزامات**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية–مصر، 2014، ص 74.

كما يمكن تعريفها بأنها تمثل أوراق القبض تعهدا مكتوبا وموقعا عليه من قبل العميل المشتري بدفع مبلغ معين في تاريخ مستقبلي لسداد قيمة خدمات أو أصول تم نقل ملكيتها إلى العميل ومعنى ذلك أن أوراق القيض تعبر عن ديون أو مستحقات معينة لصالح المؤسسة مؤيدة بمستند رسمي يتم بموجبه تحصيل مبالغ معينة في تاريخ محدد في المستقبل ويلاحظ أن هذه الورقة تعتبر وسيلة تفاوضية للسداد، ويحق للدائن قانونا التصرف في هذه الورقة من خلال البيع بالخصم أو التظهير إلى أطراف أخرى[1].

يجب أن يتم جرد أوراق القبض في نهاية السنة المالية كبقية الأصول المتداولة وذلك عن طريق حصر هذه الأوراق والتي يمتلكها، أي الموجودة ضمن محفظة الأوراق الفعلية لكي تكون الميزانية مرآة تعكس الوضع المالي للمؤسسة لهذا وجب إظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية وليس القيمة الظاهرة بالدفاتر أو القيمة الاسمية، أي يجب أن تظهر بالسعر الذي تحققه فيما لو خصمت في تاريخ الميزانية لمعرفة قيمتها الحقيقية في تاريخ إعداد الميزانية وذلك لمبدأ الاستحقاق ويتم إيجاد القيمة الحالية للورقة التجارية كتالي:[2]

القيمة الحالية = القيمة الاسمية للورقة – مصاريف الخصم

مبلغ الخصم = القيمة الاسمية × معدل الخصم × مدة الخصم

3. **الأوراق المالية قصيرة الأجل:** يستخدم مصطلح الأوراق المالية القابلة للتداول أو قصيرة الأجل ليشير إلى السندات التي تصدرها الحكومة والسندات والأسهم التي تصدرها شركات المساهمة ويعتبر الاستثمار في هذه الأوراق من الأصول السائلة وذلك لسرعة تحولها إلى نقدية مثلها في ذلك

---

[1]. محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2018، ص 253.

[2]. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص 131.

مثل النقدية تقريبا لأنه يمكن بيعها في سوق الأوراق المالية في أي وقت، ولذلك غالبا ما يطلق على الاستثمار في الأوراق المالية القابلة للتداول بأنها المصدر الثاني للنقدية[1].

كما عرفها النظام المحاسبي المالي كتالي: "القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي تكتسبها المؤسسة قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي يكتسبها المؤسسة مع نسبة الحفاظ عليها باستمرار".

و بالنسبة لسندات التوظيف القابلة لتفاوض فورا والمقيمة حسب قيمة السوق عند تاريخ وقف الحسابات، فإن الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات الظاهر في المحاسبة يسجل في حالة الزيادة كفوائض قيمة وفي حالة كان فارق التقييم عن أصول المالية بنقص قيمة فإنه يسجل في نواقص القيمة أي انخفاض في قيمتها.

وعند إقفال السنة المالية تقيد الفوائد المنتظرة التي لم يحن أجل استحقاقها على القيم المنقولة للتوظيف في الجانب المدين للحساب 518 الفوائد المنتظرة ويتم ترصيد هذا الحساب عند حلول أجل الاستحقاق[2].

4. النقدية: تشكل النقدية واحدا من أهم الأصول (موجودات) المؤسسة باعتبارها تشكل النقدية السائلة والمتاحة مباشرة لسداد التزامات الفورية ويمكن القول أن النقدية في المؤسسة تتكون من عنصرين أساسيين هما:[3]

---

[1]. وصفي هبد الفتاح، أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية، المدخل النظري، قياس وتقييم الأصول قصيرة الأجل**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية–مصر، 2000، ص 293.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429االوافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سابق**، ص 71.

[3]. محمد شريف توفيق، **مقدمة في المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، مكتبة المدينة، الزقازيق–مصر، 2002، ص 30.

أ. **نقدية بالصندوق (الخزينة):** تعتبر النقدية بالخزينة (الصندوق) من أهم بنود الأصول المتداولة نظرا لسهولة تعرضها لسرقة والضياع، بالمقارنة بالأصول الأخرى، لذلك تهتم المؤسسة عادة بإتقان إجراءات معينة للتأكد من صحة العمليات المتعلقة بالخزينة (الصندوق) حتى تكتشف أي خطأ أو غش فيها ومن أبرز هذه الإجراءات جرد النقدية ومطابقتها بالرصيد الدفتري لحساب الخزينة أو الصندوق وقد تجري هذه المطابقة يوميا أو كل أسبوع أو كل شهر، إلا أنه لا بد من إجرائها في نهاية الدورة المالية للمؤسسة[1]، وإن عملية الجرد الدوري تتم بواسطة لجنة مشكلة لهذا الغرض، حيث يتم حصر النقدية الموجودة فعلا في الصندوق سواء كانت قطع نقدية أم شيكات مودعة في الصندوق ولم يتم إرسالها إلى البنك لتحصيل وبعدها يتم حصر الرصيد الفعلي، ومقارنته مع الرصيد الدفتري لحساب الصندوق[2].

ب.**نقدية بالبنك(الحساب الجاري البنكي):** لا تستطيع المؤسسات التجارية والصناعية أن تقتصر تعاملها في التفعيل والتسديد على النقدية السائلة في العملات الورقية والمعدنية، وذلك لكبر حجم المعاملات المالية، كما أن التعامل النقدي السائل يحد لحد معينة من سرعة إنجاز تلك المعاملات، ولذلك تتجه معظم المؤسسات على التعامل باستخدام الشيكات التي تتم من خلال استخدام الحسابات الجارية البنكية كوسيلة هامة لإنجاز المعاملات المالية ويشير مفهوم الحساب الجاري للبنك بدفاتر المؤسسة إلى حساب نقدية يعبر عن نقدية التي تمتلكها المؤسسة والمودعة بحساب البنك، بحيث يمكن للمؤسسة أن تسحب مبالغ من هذا الحساب باستخدام شيكات تصدرها المؤسسة للغير ولكنه مسحوبة على هذا الحساب وفي نفس الوقت يمكن للمؤسسة أن تضيف مبالغ لهذا الحساب الجاري من خلال الإيداعات بالحساب سواء نقدا أو بإيداع الشيكات التي يرسلها الغير

---

[1]. منصور حامد محمود، **مرجع سابق**، ص 296-297.

[2]. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص 137.

للمؤسسة[1]، وهذا التعامل بالشيكات يستوجب إجراء المطابقات الدورية بين دفاتر المؤسسة، وكشف الحساب الوارد من البنك والبنوك التي تفتح للمؤسسة حساباتها فيها وتستلم المؤسسة دوريا وعادة شهريا من البنك كشف بحركة حسابه لديه، وعلى المؤسسة إعداد مطابقة العمليات الواردة بهذا الكشف مع العمليات المثبتة لديها في دفتر الأستاذ ويتم ذلك بموجب مذكرة تسوية، وذلك لتأكد من عدم وجود فروقات واختلافات، وعند وجودها لابد من معرفة أسبابها ومعالجتها إن تطلب الأمر[2].

5. **الأدوات المالية المشتقة:** تطابق الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الخيارات والعقود ذات أجل التزامي أو الموحدة والاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر بأداة مالية ابتدائية تجارية وعند اقتناء أدوات مالية متفرعة يتم تسجيل كلفة الاغتناء في الجانب المدين للحساب الأدوات المالية المشتقة.

وبالنسبة للأدوات المالية المتفرعة القابلة للتداول فورا والمقيمة حسب قيمة السوق عند تاريخ إقفال الحسابات فإن الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات الممنوحة الواردة في المحاسبة يتم تسجيله في الجانب المدين للحساب أدوات مالية في مقابل حساب منتوجات مالية فارق التقييم عن الأصول المالية، والذي يمثل فوائض للقيمة في حالة زيادة القيمة أما في حالة انخفاض القيمة، فإنه

---

[1]. محمد شريف توفيق، **مرجع سابق**، ص 33.

[2]. عبد الستار الكبسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010، ص ص 323–387.

يسجل في الجانب الدائن لحساب أدوات مالية مشتقة في مقابل الحساب المدين لحساب الأعباء المالية فارق التقييم من أصول مالية نواقص قيمة، إذ تعلق الأمر بنقص قيمة[1].

المطلب الثالث: عرض المخزونات

تعتبر المخزونات من الأصول الجارية والتي يمكن تحويلها إلى سيولة في أقصر أجل وذلك لسرعة دوران المخزونات أي في أقل من سنة، كما أن تقييم المخزونات يلعب دورا هاما في تحديد القيمة الحقيقية للأصول.

أولا: مفهوم المخزونات

يمكن تعريف المخزونات على أنها كل ما تم شراؤه من طرف المؤسسة بهدف بيعه كما هو ويسمى البضائع أو صنع من طرفها لنفس الهدف وهو البيع ويسمى المنتجات أو تم شراؤه من أجل أن يستهلك في النشاط أو يستعمل أي الحول في العملية الإنتاجية ويسمى بالمواد واللوازم[2]، كما يمكن القول أنه عبارة عن أصل قابل للبيع في الحالة العادية للمؤسسة أو عبارة عن بضاعة سوف تستخدم أو تستهلك في إنتاج سلع من أجل البيع ويعرف كذلك بأنه الأصل المحتفظ به بغرض

---

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص 72.

[2]. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 103.

البيع ضمن النشاط العادي للمؤسسة أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلا للبيع أو المحتفظ به بشكل مواد خام وتوريدات سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج[1].

وعرف النظام المحاسبي المالي المخزونات في الملحق الخاص بتعريفات في الجريدة الرسمية كما يلي: "المخزونات عبارة عن الأصول المحازة لبيعها بحسب السعر العادي للنشاط أو التي هي قيد الإنتاج قصد البيع أو في شكل مواد أولية أو لوازم من المقرر استهلاكها ضمن مسار الإنتاج أو تقديم الخدمات وتشمل المخزونات السلع المقتناة والمختارة لبيعها بما في ذلك على سبيل المثال البضائع التي يشتريها بائع التجزئة ويحوزها لبيعها أو الأراضي أو أي أملاك عقارية تتم حيازتها لغرض بيعها كما تشمل المنتوجات التامة الصنع أو الأشغال قيد الإنجاز كمنتوجات من المؤسسة وتشمل المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الإنتاج وفي حالة تقديم الخدمة فإن المخزونات تدرج كلفة الخدمة التي لم تقم المؤسسة بإدراج لمنتوجات المطابقة لها في دفاتر المحاسبة يجدر الملاحظة إلى أنه:

- يصنف الغلاف ضمن أحد الأصناف بحسب درجة إعداده ومنشئه.
- لا تظهر السلع التي اتخذ بشأنها قرار بالتثبيت في المخزونات بل في التثبيتات[2].

كما عرفها المعيار الثاني من المعايير المحاسبية الدولية بأنه عبارة عن أصل محتفظ به برسم البيع في السياق الطبيعي للأعمال قيد الإنتاج لمثل البيع أو على شكل مواد وإمدادات سيتم استخدامها في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات[1].

---

[1]. روابحي عبد الناصر، طيب أسامة، **مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد10، العدد 17، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص ص 350-351.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو سنة 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق**، ص 90.

ثانيا: مكونات المخزونات

يتكون المخزون من عدة عناصر، وهي كالتالي:

1. **البضاعة:** وهي تلك العناصر الفعلية المكونة للمخزون والتي تشترى لغرض بيعها على حالها أي دون إجراء أي تغيير أو تحويل في شكلها أو مواصفاتها أو استخداماتها بمعنى أن المؤسسة تضفي عليها منفعة زمانية أو مكانية مقابل مردود مادي أو منفعة اجتماعية من وراء ذلك[2].

2. **المواد الأولية:** يقصد بالمواد الأولية تلك المواد التي تخضع لتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السلع النهائية[3]، أي أنها تشترى ليس لغرض البيع بل لأجل استخدامها كمستلزمات للإنتاج سواء في شكل مواد مباشرة أو غير مباشرة أو في أدوات مكملة في عمليات التحويل الإنتاجي أو أداء العمل المنوط بالمؤسسة[4].

3. **التموينات:** وهي المواد والأشياء التي تساهم في المعالجة وفي الصنع أو في الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتوجات المعالجة أو المصنوعة (أغلفة غير مسترجعة)[5].

4. **السلع قيد الإنجاز:** وهي تلك العناصر الفعلية المكونة للمخزون والتي شرع في إنجازها ولم يتم الانتهاء منها بعد أي أنها قيد التنفيذ[6].

---

[1]. جون وايلي، **المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية، كتاب ودليل**، المطابع المركزية، عمان–الأردن، 2006، ص 20.

[2]. أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002، ص 79.

[3]. روابحي عبد الناصر، طيب أسامة، **مرجع سابق**، ص 351.

[4]. أحمد طرطار، **مرجع سابق**، ص 79.

[5]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429االموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص 62.

[6]. أحمد طرطار، **مرجع سابق**، ص 79.

5. **خدمات قيد الإنتاج:** تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم المؤسسة بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.

6. **المنتجات المصنعة:** وهي مجموعة من المواد التي دمجت خلال العملية الإنتاجية لتصبح جاهزة كمنتج نهائي[1].

7. **المخزونات المتأنية من التثبيتات:** وهي العناصر التي تشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية[2]، وهذه المخزونات هي عبارة عن مخزونات جاءت بعد تفكيك التثبيتات فتحولت من أصول طويلة الأجل أي أصول غير جارية إلى أصول جارية وذلك بسبب تحول المدة فأصبحت مدتها قصيرة وقابلة لتداول خلال السنة المالية.

8. **المخزونات لدى غير:** المخزونات التي تراقبها المؤسسة ولكن لا تحوزها ماديا عند إقفال السنة المالية المخزونات المودعة أو المستودعة والمخزونات السائرة في الطريق ولكن ملكيتها هي لصالح المؤسسة.

كما منح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الحرية في الاختيار بين الجرد الدوري والجرد المستمر، وهذا لاختيار يعود إلى قرار التسيير[3].

---

[1]. روابحي عبد الناصر، طيب أسامة، **مرجع سابق**، ص 351.

[2]. أحمد طرطار، **مرجع سابق**، ص 80.

[3]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص 62.

ثالثا: تقييم المخزونات

ينص المعيار المحاسبي IAS 02 على وجوب أن يُقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل[1]، والمقصود بالتكلفة هو أنه ينبغي أن تتضمن تكلفة المخزونات كل التكاليف المتعلقة بالحيازة أو الإنجاز بالإضافة إلى كل المصاريف المتعلقة بالتحويل، وكذا كل المصاريف الأخرى الضرورية الإيصال هذه المخزونات إلى أماكن التخزين، أما القيمة الصافية للإنجاز تمثل سعر البيع المقدر في إطار النشاط العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة المتعلقة بالإتمام وكذا التكاليف الضرورية المقدرة لتحقيق عملية البيع[2]، وتتمثل تكاليف المخزون في:

1. **تكاليف الشراء:** وتتمثل في سعر الشراء إضافة إلى كل من رسوم الاسترداد وتكاليف النقل، وكذلك تكاليف المتداولة المرتبطة مباشرة بشراء السلع، ويتم اقتطاع الخصومات والحسومات التجارية عند الوصول إلى تكلفة شراء المخزون[3].
2. **تكاليف التحويل:** وتتمثل في مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة[4].
3. **التكاليف الأخرى في تقييم المخزون:** تشمل التكاليف الأخرى في تقييم المخزون تلك التكاليف التي يتم تكبدها في إحضار المخزون إلى موقعه وموضعه الحاليين ومن الأمثلة في ذلك تكاليف

---

[1]. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **اطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية، مقدمة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبية الدولية والتفسيرات،** الجزء أ، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان-الاردن، 2014، ص746.

[2]. جمال عمورة، **المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 01، المجلد04، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2013، ص 210-211.

[3]. جون وايلي، **مرجع سابق**، ص 21.

[4]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429اوافق 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سابق**، ص 13.

تصميم المنتجات حسب حاجات العميل المحددة، كما أنه يوجد تكاليف مستثناة من تقييم المخزون ويتم الاعتراف بها كمصاريف خلال الفترة التي يتم تكبدها فيما بعد، ومن أمثلة على هذه التكاليف نجد:

- المبالغ غير العادية للمواد التالفة أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
- تكاليف التخزين ما لم تكن أساسية لعملية الإنتاج.
- التكاليف الإدارية غير مباشرة التي تساهم في إحضار المخزون لموقعه ووضعه الحاليين.
- تكاليف البيع[1].

وكما أشرنا سابقا وعملا بمبدأ الحيطة والحذر فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.

كما تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة المخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة[2]،

(وهذا يعني أن المؤسسة تقوم في نهاية كل سنة مالية بتقييم مخزونات لتأكد من قيمتها وعملا بمبدأ الحيطة والحذر فإن خسارة القيمة تقيد أما الزيادة في القيمة فلا تقيد.)

وفي نهاية الفترة تقيد خسائر قيمة المخزونات في الجانب الدائن لحساب 39 التي انشئت وفق طبيعة العناصر المخزنة[1].

---

[1]. جون وايلي، **مرجع سابق**، ص 21.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص 13.

رابعا: طرق تقييم المخزونات

فيما يخص الطرق المستعملة في تقييم المخزون هما طريقتان، طريقة مدخل أولا خرج أولا أو طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، أما طريقة مدخل أخر خرج أولا فقد تم إلغاء هذه الطريقة كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم 02.

1.طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO: وتقوم هذه الطريقة على فكرة تسعير المواد المتصرفة وفق أقدم المشتريات وبالتالي تسعير المؤسسة الصادرة حسب أقدم سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة الإخراج[2]، وهكذا فإن المتبقي لنهاية الفترة بالمخازن يعتبر من أحدث المشتريات أحدث أسعار الشراء[3]، وحيث أن تقييم المخزون السلعي يتم بأحدث الأسعار مثل سعر السوق السائد فإنه سينعكس على الميزانية لتعبر عن حقيقة المركز المالي في تاريخ إعدادها كما تؤثر على مجمل الربح والصافي الربح في جدول حساب النتائج في نهاية المدة[4].

(من هذا المفهوم نستخلص أن هذه الطريقة تقوم على قاعدة الأول فالأول، أي ما دخل أولا خرج أولا، أي ما تم شراءه أولا يباع ويخرج من المخازن أولا.)

أ. مميزات طريقة الوارد أولا الصادر أولا: ومن أهم مميزات هذه الطريقة كالآتي

- المخزون المتبقي من أحدث الشحنات وهذا يقلل أخطار التلف والتقادم[5].

---

[1]. **المرجع نفسه،** ص 63.

[2]. سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، **العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخازن**، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 06، العدد 10، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي–الجزائر، 2016، ص 348.

[3]. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **أساسيات المحاسبة المالية**، الدار الجامعة، الإسكندرية–مصر، 2009، ص 224.

[4]. سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، **مرجع سابق،** ص 348.

[5]. **المرجع نفسه،** ص 348.

– يتم تقييم مخزون أخر فترة على أساس التكلفة الجارية وذلك لأن البضاعة الواردة أولا، سوف يتم صرفها من المخازن أولا وبالتالي يكون مخزون أخر الفترة من أحدث المشتريات[1].

– إن تدفق التكلفة يتماشى على حد مميز مع التدفق العادي، ولا يخضع لتحكم المديرين أو المستهلكين.

– يفضل استخدمها في حالة ميل الأسعار للانخفاض مما يحقق وفرا ضريبيا لأن بضاعة أخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي انخفاض مجمل الربح[2].

ب. عيوب طريقة الوارد أولا الصادر أولا: ومن أهم عيوب هذه الطريقة كالآتي:

– أنها لا تحقق المقابلة السليمة بين الإيرادات الجارية والتكاليف الجارية، حيث يتم مقابلة الإيرادات الجارية بتكلفة أقدم المشتريات، مما يؤدي إلى وجود تقليل في مجمل الربح وصافي الربح.

– أنها تؤدي إلى الخلط بين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغير في الأسعار والأرباح والخسائر الناتجة عن النشاط الرئيسي[3].

(نستخلص ونلاحظ مما سبق أن طريقة الوارد أولا صادر أولا من أقرب الطرق الإعطاء القيمة الحقيقية للمخزونات في عمليات تقييم المخزونات، فهي تعبر عن القيم الجارية لمخزونات في نهاية المدة، مما يسمح بإعطاء صورة واضحة وصادقة عن وضعية المخزونات في الميزانية.)

---

[1]. وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية، المدخل النظري، وتقييم الأصول قصيرة الأجل، مرجع سابق**، ص 354.

[2]. سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، **مرجع سابق**، ص 348.

[3]. وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية، المدخل النظري، وتقييم الأصول قصيرة الأجل، مرجع سابق**، ص 354.

2. **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:** يتم تقييم المخزن من المقارن الاستخدام من خلال متوسط أسعار الشراء، كما يتم تقييم تكلفة المتبقي في نهاية الفترة بالمقارن أيضا من خلال متوسط أسعار الشراء[1]، ونميز بين:

أ. **التكلفة الوسيطية بعد كل إدخال:** يتم الإخراج فيما بالتكلفة الوسيطية المرجحة بعد كل عملية إدخال، أي أن الإجراءات تختلف في عملية تقييمها وبعد كل إدخال تحسب هذه التكلفة وتقيم بها الإخرجات التي تأتي مباشرة بعدها، وهذه الطريقة تقضي على الفروق الوهمية وهو نوع من تعيين سعر المواد أي أنها تجعل سعر المواد مكيفا مع الأسعار الجديدة الموجودة في السوق، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{الادخال الجديد بالقيمة + المخزون المتبقي بالقيمة}}{\text{الادخال الجديد بالكمية + المخزون المتبقي بالكمية}}$$

ب. **التكلفة الوسيطية المرجحة لمجموع الإدخالات:** بهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الإخراجات يكون بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد إدخال كل مشتريات وإنتاج الفترة، لذا فإن الإخراجات تسجل أثناء إخراجها بالكميات فقط، وفي أخر الفترة عند حجم كل الإدخالات تحسب بها التكلفة الوسطية المرجحة وتقيم بها الاخراجات، وتحسب تكلفة الوحدة بالعلاقة:

$$\frac{\text{مجموع الإدخالات للشهر بالقيمة}}{\text{مجموع الإدخالات للشهر بالكمية}}$$

[1]. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **أساسيات المحاسبة المالية، مرجع سابق،** ص 225.

ج. التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات لمخزون أول المدة: تستعمل هذه الطريقة لحساب تكلفة الوحدات الخارجة من المخازن وتحسب في أخر المدة بعد الأخذ بعين الاعتبار جميع الإدخالات الحقيقية التي تمت في المؤسسة إضافة إلى مخزون أول المدة، بحيث نلاحظ بأن هذه الطريقة هي الأحسن والأفضل من بين الطريقتين السابقتين لأنها تخفض من تأثيرات التغير في الأسعار وتحسب بالعلاقة التالية:[1]

$$\frac{\text{مجموع الإدخالات بالقيمة + مخزون أول مدة بالقيمة}}{\text{مجموع الإدخالات بالكمية + مخزون أول مدة بالكمية}}$$

ومن مميزات طريقة التكلفة الوسطية المرجحة كالآتي:

- باتباع هذه الطريقة سوف تتأثر تكلفة المخزون أخر المدة بجميع أسعار الشراء التي حدثت خلال الدورة.
- تعتبر محايدة باستعمالها سعر واحد لتقييم مخزون أخر المدة وتكلفة المبيعات.[2]

[1]. روابحي عبد الناصر، طيب أسامة، **مرجع سابق**، ص352- 353.

[2]. سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، **مرجع سابق**، ص 349.

المبحث الثالث: ماهية الأصول غير متداولة

تعتبر الأصول الثابتة أو ما تسمى بالأصول غير جارية من بين أصول المؤسسة وهي تتميز بطول مدة وجودها وبقائها في المؤسسة وسنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وأنواع هذه الأصول وكذا طرق اهتلاكها وتقييمها وذلك من أجل إظهار القيمة الحقيقية للأصول في المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الأصول غير المتداولة (الثابتة) وطرق اهتلاكها

تتمثل الأصول الثابتة في الأصول طويلة الأمد والتي يفوق بقائها في المؤسسة السنة المالية أي أنها ثابتة في المؤسسة ولذلك سمية بالأصول الثابتة وهي تتكون من أصول مادية وأخرى معنوية وكذلك أصول مالية.

أولا: مفهوم الأصول غير متداولة (الثابتة):

التثبيتات هي أصول مادية تحوزها المؤسسة[1]، وتقوم المؤسسة بشرائها بهدف استخدامها في العمليات الإنتاجية، وبهدف الاستفادة منها[2] في تقديم الخدمات الإيجار، وللاستعمال في أغراض إدارية[3]، ولا تهدف المؤسسة من شرائها إلى إعادة بيعها وتحويلها إلى نقدية[4]، وإن كان هذا ممكنا ولكن هذا يستغرق عادة فترة تتجاوز السنة أو أكثر ولا يتم اقتناؤها بهدف استهلاكها، وتشمل

---

[1]. بلقاضي بلقاسم، **عناصر من إصلاح النظام المحاسبي الجزائري**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد، المجلد 05، العدد 10، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2011، ص 107.

[2]. عبد الناصر ابراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2004، ص 154.

[3]. بلقاضي بلقاسم، **مرجع سابق**، ص 107.

[4]. عبد الناصر ابراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول **مرجع سابق**، ص 154.

الأصول الثابتة[1] والاستثمارات طويلة الأجل كممتلكات، الأراضي والمباني، وكذلك المعدات وموجودات أخرى، بالإضافة إلى الموجودات ذات الطبيعة غير الملموسة[2].

عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات على أنها هي أصول غير جارية مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات المؤسسة مثل التثبيتات العينية والمعنوية، أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا تنوي المؤسسة إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ قفل السنة المالية.[3]

وعرف المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS01 الأصول غير المتداولة: على أن المؤسسة تصنف جميع الأصول الأخرى ما عدى المتداولة على أنها أصول غير متداولة واستخدام هذا المعيار مصطلح غير متداول، يشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة المالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل وهو لا يمنع استخدام أوصاف بديلة مدام المعنى واضحا.

كما أن الأصول غير متداولة هي كل أصل لا تنوي المؤسسة بيعه أو استهلاكه أثناء الدورة التشغيلية العادية ولا يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي للمتاجرة به ولا يتوقع أن يتحقق الأصل خلال اثنا عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير.[4]

---

[1]. مسعد محمود الشرقاوي، **مرجع سابق**، ص 112.

[2]. ضيف الله محمد، **الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، (IAS. IFRS)**، ملتقى دولي الأولى للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، يومي 04 و05 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة، الجزائر، ص 09.

[3]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الوافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص 81.

[4]. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سابق**، ص 604.

(من التعاريف السابقة نستنتج أن مفهوم الأصول غير متداولة هي عبارة عن أصول تمتلكها المؤسسة لمدة طويلة تفوق السنة ومخصصة للاستعمال بصورة مستمرة في نشاط المؤسسة، وهي تتكون من أصول ملموسة وأخرى المعنوية.)

ثانيا: خصائص الأصول غير متداولة (الثابتة):

– يتم استخدام هذه الأصول في عمليات المشروع وليس لإعادة بيعها أو استثمارها وإذا كانت بعض الأصول مثل الأراضي يتم حيازتها بغرض الاستثمار، فإنها تصنف ضمن الاستثمارات طويلة الأجل، وإذا كانت هذه الأصول تشترى بغرض بيعها مثل شراء الأراضي بواسطة العقارات واستصلاح الأراضي فإنها تصنف كمخزون سلعي[1].

– التضحية بمنافع اقتصادية حالية من أجل الحصول على منافع مستقبلية تفوق السنة المالية، ويمكن الاستفادة منها لعدة سنوات، "أي منافع اقتصادية موزعة على عدة سنوات."

– تعتبر هذه الأصول ذات حياة إنتاجية طويلة الأجل ولذلك فإنه يتم توزيع تكلفتها بإهلاك الأصول الثابتة لمقابلة الإيرادات بالمصروفات لنفس الفترة وذلك لتحديد ما يخص كل فترة من تكلفة الأصول الثابتة[2].

– الحصول على منافع من استخدام الأصل الثابت لا يعني تلاشي هذا الأصل ماديا وإنما يعني انخفاض المنافع المستقبلية المحتملة المتبقية خلال الجزء المتبقي من غير الافتراضي[3].

– إن الموجودات المقصودة لخدمة نشاط المؤسسة بطريقة مستدامة هي أصول غير متداولة[1].

---

[1]. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الجديد، الإسكندرية–مصر، 2009، ص 421.

[2]. المرجع نفسه، ص 421.

[3]. خالد حسين، التجاني حسين، **أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة**، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، السودان، 2014، ص 11.

ثالثا: الاهتلاك:

1. التعريف القانوني للاهتلاك: هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء.[2]

2. التعريف المحاسبي: الاهتلاك مصطلح محاسبي يعني مقدار ما تفقده الأصول الثابتة من تكلفتها خلال العمر الإنتاجي للأصل، وهو في حقيقته تخصيص للتكلفة على الفترات المحاسبية التي تستفاد منه، وهو بطبيعته عبء دفتري[3]، ويكون هذا العبء الدفتري موزع بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.[4]

رابعا: مبادئ اهتلاك الأصول غير متداولة (التثبيتات)

– توزيع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نقصان الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة، لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل المؤسسة وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة[5].

– طريقة الاهتلاك هي انعكاس تطور استهلاك المنافع الاقتصادية. [6]

---

[1] . Yahia Saidi . Abdelhamid Berrehouma ،**Op.cit** ،p 119.

[2]. عوادي مصطفى، **مرجع سابق**، ص 450.

[3]. وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، **مرجع سابق**، ص 144.

[4]. عمورة جمال، **مرجع سابق**، ص 08.

[5]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429االموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها** ،**مرجع سابق**، ص 09.

[6]. عوادي مصطفى، **مرجع سابق**، ص 450.

خامسا: قواعد الاهتلاك

وتتمثل في ثلاثة قواعد، وهي كتالي

1.تاريخ بداية الاهتلاك: حددت المعايير المحاسبية الدولية تاريخ بداية الاهتلاك ببداية استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة باستعمال التثبيت،" وهي عادة تاريخ بداية استغلال التثبيت[1]."

2.قاعدة الاهتلاك: وهي القيمة الخام للتثبيت يضاف له فرق إعادة التقييم الموجب مطروح منه انخفاض القيمة والقيمة المتبقية الصافية[2].

3.مدة المنفعة: وهي إما المدة التي يرتقب فيها المؤسسة استعمال أصول مهتلكة، وإما عدد وحدات الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة التي ترتقب المؤسسة الحصول منها على الأصول المعتبرة.[3]

سادسا: أسباب الاهتلاك

وترجع أسباب إلى:

1. **استخدام الأصل في العمليات المؤسسة:** إن مقدرة الأصل الثابت القابل للاهتلاك على إنتاج إيرادات سوف تتناقص أثناء فترة حياة هذا الأصل وذلك بسبب الاستخدام وهو ما يطلق عليه البلى بالاستعمال[4].

---

[1]. بورنان إبراهيم، **الاهتلاك الاقتصادي للتثبيتات المادية في المؤسسة الجزائرية**، مجلة دراسات، المجلد12، العدد 01، جامعة الأغواط، الجزائر ، 2015، ص 131.

[2]. **المرجع نفسه، ص** 131.

[3]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429االموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق**، ص 84.

[4]. مسعد محمود الشرقاوي، **مرجع سابق**، ص 290.

2. **التقادم والاهتلاك التقني:** إذ كانت الحياة الإنتاجية للآلة بعدد معين من السنوات فليس من الضروري أن تستمر الآلة طول هذه المدة الحياة تعمل داخل الوحدة الإنتاجية المعينة التي بدأت فيها فكثيرا ما تظهر في أدوات إنتاج الآلات الصناعية أنواع جديدة تؤدي إلى عمليات صناعية أكثر وبكفاية أعلى عن سابقاتها مما يعرض الآلات القديمة إلى التقادم السريع[1]، وهذا ما يسمى بالتقادم التكنولوجي[2].

سابعا: طرق الاهتلاك

طبقا للمادة 718 من القانون التجاري الجزائري، يعتبر تسجيل الاهتلاكات بصفة دورية أمرا إجباريا، حتى وإن لم تحقق المؤسسة نتيجة موجبة لكي تكون الميزانية صحيحة ومن هذا المنطلق تقوم المؤسسة بالاحتفاظ بجزء من الأرباح سنويا في صورة أقساط اهتلاكات ناتجة عن توزيع تكلفة الاستثمار على المدة المقررة للانتفاع به، هذه الأقساط يتم تحديدها بواسطة عدة طرق[3]، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي أربعة طرق وسمح بها تتمثل في:

- طريقة القسط الثابت (الخطي).
- طريقة الاهتلاك المتناقص.
- طريقة الاهتلاك المتزايد.
- طريقة وحدات الإنتاج التي تقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل[4].

---

[1]. فريد برارة، **الإهتلاك المطرد للأجهزة الآلية وعلاقته بنسبة استخدام الطاقة الإنتاجية**، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، المجلد 09، العدد 02، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2012 ص 98.

[2]. مسعد محمود الشرقاوي، **مرجع سابق**، ص 291.

[3]. مامش يوسف، **الانعكاسات الجبائية لطرق الإهتلاك على المردودية المالية للمؤسسة، دراسة من منظور جبائي**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02، العدد 01، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2011، ص 254.

[4]. عمورة جمال، **مرجع سابق**، ص ص 08-09.

1. القسط الثابت (الخطي): تعني هذه الطريقة تحمل الفترات المالية من عمر الأصل الثابت بمبلغ ثابت لا يتغير ولا يختلف من سنة إلى أخرى، خلال العمر الافتراضي للأصل ويعني هذا ثبات قيمة قسط الاهتلاك على مدار العمر الإنتاجي للأصل[1]، وتعتبر طريقة القسط الثابت أبسط الطرق المستخدمة في هذا المجال وبمقتضاها يتم توزيع القيمة القابلة للاهتلاك بتساوي على سنوات العمر الإنتاجي للأصل[2]، ويحسب بالعلاقة التالية في ظل فرضية القيمة، فإنه يكون كالتالي[3] :

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{قيمة الأصلية}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

وفي حالة وجود القيمة المتبقية يحسب بالعلاقة التالية[4] :

$$\text{القسط الاهتلاك} = \frac{\text{تكلفة الأصل الثابتة} - \text{القيمة المتبقية المتوقعة}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل الثابت}}$$

2. طريقة القسط المتناقص: وتفترض هذه الطريقة أن كفاءة الأصل الثابت تتناقص بمرور الزمن وعليه يتناقص مقدار مصروف الاهتلاك السنوي فترة بعد أخرى حتى يصبح رصيد الأصل في نهاية السنة الأخيرة من العمر مساويا أو قريب من الصفر[5]، ويرى أنصار هذه الطريقة أن المؤسسة تستفيد من الأصل الثابت بنسبة متناقصة على مدار عمره الإنتاجي، بمعنى أن درجة الاستفادة

---

[1]. منصور حامد محمود وآخرون، **مرجع سابق**، ص 249.

[2]. جبرائيل كحالة، عماد يوسف الشيخ، **مبادئ المحاسبة**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، المكتبة الجامعية الشارقة، أثراء للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010، ص 170.

[3]. عبد الوهاب الرميدي، علي سماي، **مرجع سابق**، ص 232.

[4]. منصور حامد محمود وآخرون، **مرجع سابق**، ص 249.

[5]. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2014، ص 291.

تتناقص من سنة إلى أخرى، ومن هنا يلزم تحديد قسط الاهتلاك، بحيث يتم تحميل كل سنة طبقا لدرجة استفادتهم من الأصل وعليه فإن هذه الطريقة تقتضي بتحميل جدول حساب النتائج خلال عمر الأصل بقسط متناقص من سنة لأخرى[1]، لذلك فمن المنطق تشكيل أقساط اهتلاكات بقيم كبيرة خلال السنوات الأولى، لأن ذلك يعكس وتيرة استهلاك الأصل.[2]

و يحسب بالعلاقة التالية: لحساب قسط الاهتلاك نحسب معدل الاهتلاك أولا، ولحساب معدل الاهتلاك يجب أن نقابل السنوات بالمعامل كتالي، حسب العمر الإنتاجي للأصل

من 03 إلى 04 سنوات	←	.1.5
من 05 إلى 06 سنوات	←	.02
أكثر من 06 سنوات	←	.2.5

يحسب المعدل بالعلاقة التالية:

(1÷ن)×(1.5او02 او03) حسب العمر الإنتاجي للأصل.

يحسب قسط الاهتلاك للسنة 01 بالعلاقة التالية

قسط الاهتلاك للسنة 01= قيمة الأصل× معدل الاهتلاك.

يحسب قسط الاهتلاك للسنة 02 بالعلاقة التالية

قسط الاهتلاك للسنة 02= (قيمة الأصل – قسط الاهتلاك)× معدل الاهتلاك.

[1]. منصور حامد محمود، **مرجع سابق**، ص 250

[2]. مامش يوسف، **مرجع سابق**، ص ص255-256.

ملاحظة: في سنة ما إذا أصبح قسط الاهتلاك تبعا للأسلوب المتناقص أقل من القسط تبعا للأسلوب الخطي فإننا نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي بداية من تلك السنة.[1]

3.طريقة الاهتلاك المتزايد أو المتصاعد: تكمن هذه الطريقة في تطبيق معدل اهتلاك متزايد تدريجيا مع مرور الوقت على القيمة الأصلية للاستثمار إلى أن تنعدم تماما،[2]، وحسب هذه الطريقة يتم حساب قسط الاهتلاك كتالي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{تكلفة الأصل} \times \frac{\text{رقم السنة الأولى}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$$

وفي هذه الطريقة لا يتم مراعاة تاريخ شراء التجهيزات سواء كان هذا في بداية السنة أو خلال السنة أو في نهاية السنة، وبتعبير آخر نقول أننا ولحساب فترة الاهتلاك لا نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب القسط المتزايد[3].

4. طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج: وتقع هذه الطريقة في نطاق الاهتلاك المتغير وتبقي على فرضية التدفق المتغير للمنافع على مدى حياة الأصل الثابت الملموس، وذلك وفقا للمتغير في ساعات تشغيل الأصل، فكلما زادت ساعات التشغيل زاد الاهتلاك، وكلما نقصت ساعات التشغيل نقص الاهتلاك.

و يحسب بالعلاقة التالية[4] :

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{حجم الإنتاج الفعلي السنوي}}{\text{حجم الإنتاج المقدر الكلي}} \times \textbf{تكلفة الأصل القيمة المتبقية}$$

---

[1]. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، برج بوعريريج–الجزائر، 2011، ص 18.

[2]. مامش يوسف، **مرجع سابق**، ص 261.

[3]. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، **مرجع سابق**، ص 20.

[4]. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، **مرجع سابق**، ص 75.

(مما سبق يمكن أن نستخلص أن طرق الاهتلاك:

طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت) تراعي جانب الزمن، إلا أنها تهمل جوانب أخرى كالقدرة على الإنتاج والتقادم والتطور التكنولوجي وما يخلفه على الأصل من تدهور في قيمته.

أما طريقة الاهتلاك المتناقص يعاب عليها أنها تحمل السنوات الأولى للأصل مصروفات أكثر من السنوات اللاحقة للأصل دون وجه حق أو مبرر، هذا التحميل وإن كانت تراعي جانب التقادم والتطور التكنولوجي وأثره على الأصل ولا تراعي العدالة في توزيع الأرباح للسنوات، فحسب هذه الطريقة تتكبد المؤسسة مصروفات كبيرة قد تؤدي إلى انخفاض الأرباح أو حتى حصول الخسائر، مما يؤثر على صورة المؤسسة وجودة القوائم المالية.

أما طريقة الاهتلاك حسب الوحدات الإنتاج يلاحظ عليها أنها لا تأخذ عامل الزمن بعين الاعتبار والاهتمام، وتركز اهتماماتها على جانب وحدات الإنتاج وساعات العمل والمسافات بغض النظر عن عامل الزمن.)

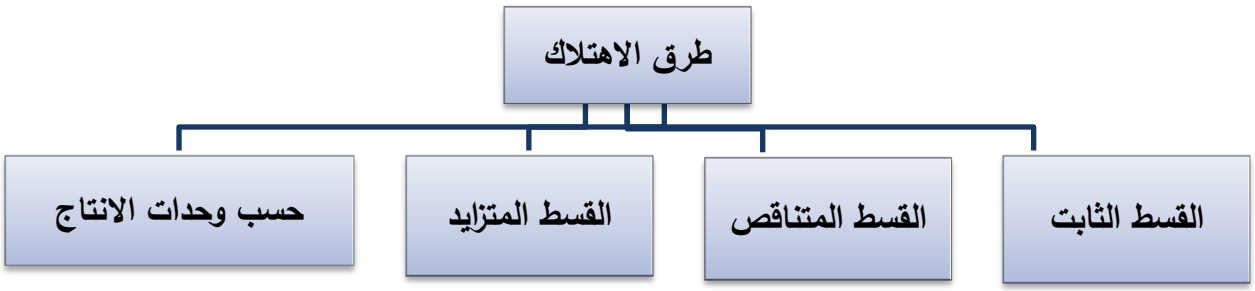
ثامنا: مراجعة طريقة ووتيرة الاهتلاك في نهاية كل سنة

حسب النظام المحاسبي المالي فإن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة، طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.[1]

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص 09.

هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الاهتلاك، مدة المنفعة والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة يجب تعديل مخصصات الاهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.[1]

الشكل رقم 12: طرق الاهتلاك



من إعداد الطالب بناء على ما سبق

المطلب الثاني: عرض وتقييم الأصول غير متداولة (الثابتة) المادية

تعتبر الأصول الثابتة المادية من بين أنواع الأصول غير جارية وتختلف عن بقية الأنواع الأخرى في أنها ملموسة كما أن تقييمها يخضع لنموذجين من التقييم حسب النظام المحاسبي المالي

أولا: مفهوم الأصول غير متداولة (الثابتة) المادية

وعرفها المعيار المحاسبي IAS 16 على أنها هي أصول ملموسة تحتفظ بها المؤسسة من أجل استخدمها في إنتاج وتزويد البضائع والخدمات أو للإيجار أو للأغراض إدارية من المتوقع

[1]. صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2010، ص 85.

استخدمها خلال أكثر من فترة واحدة[1] وعرف النظام المحاسبي المالي الأصول الثابتة العينة في المادة 121 على أن التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال للأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية[2].

يطلق اصطلاح الأصول الثابتة على الأصول المادية غير المتداولة التي يستخدمها المشروع في تأدية أعماله الاعتيادية ومن الاصطلاحات التي ظهرت حديثا في اللغة الإنجليزية اصطلاح عقارات ومعدات واصطلاح أصول تشغيل كما يطلق اصطلاح المعنوية على الأصول غير المتداولة وغير المادية التي تستفيد منها المؤسسة من خلال الامتيازات أو المزايا التي تقدمها هذه الأصول للمؤسسة[3].

كما أن المعايير المحاسبية فيما يتعلق بالأصول طويلة الأجل تتضمن تحديد التكلفة المناسبة لتسجيل الأصول في البداية، والمبلغ الذي يتم عنده قياس الأصول في تواريخ إعداد التقارير اللاحقة، والطريقة المناسبة التي سيتم استخدامها لتخصيص التكلفة على مدار الفترات المستفيدة، إذا كان ذلك مناسبا[4].

---

[1]. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سابق**، ص746.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الوافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سابق**، ص08.

[3]. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **الحاسبة المتوسطة**، طبعة جديدة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر اصدارات الجوهر، بيروت، 1996، ص407.

[4]. Erwin Bakker And others ،**Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards 2017**، Copyright 2017 by John Wiley & Sons، Printed in the U S A، 2017 ، P197.

(ونستخلص مما سبق أن الأصول غير المتداولة المادية والتي يطلق عليها اسم الممتلكات والمعدات في المعايير المحاسبية الدولية فيما النظام المحاسبي المالي يسمي هذه الأصول بالأصول الثابتة العينة وهي الأصول الملموسة التي في حوزة المؤسسة لمدة زمنية تفوق السنة من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات للمؤسسة أي أنه يدخل ويساهم في نشاط المؤسسة لمدة طويلة بمعنى مثبت في المؤسسة ليس لغرض البيع والمتاجر بل الغرض منه التصنيع والإنتاج.)

ثانيا: خصائص الأصول غير متداولة (الثابتة) المادية

– إن هذه الأصول لها كيان مادي ملموس بمعنى أنها يمكن أن ترى أو تحس ونظرا لأن الأصول الثابتة تتمتع بهذه الخاصية تطلق عليها الأصول الملموسة[1].

– أما الخصائص الأخرى فهي نفسها مع الأصول غير المتداولة.

ثالثا: التقييم الأولي للأصول غير متداولة المادية (عند الاقتناء)

حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري فإن القيم الثابتة المادية تقييم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحيازة[2]، أي أن تدرج التثبيتات 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 ضمن هذه التكاليف[3]. كما أنه هناك نوع آخر من الأصول وهو ذلك النوع الذي عند شرائه ونقله إلى المكان المناسب للتشغيل

---

[1]. خالد حسين التجاني حسين، **مرجع سابق**، ص11.

[2]. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة المؤسسة الجزائرية بدواو، الجزائر، 2008، ص98.

[3]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص08.

يحتاج إلى بعض النفقات الضرورية اللازمة لعملية التشغيل وعليه فإن تكلفة الأصل لهذا النوع تكون شاملة سعر الشراء وفقا للفاتورة مضافا إليها كافة المصاريف اللازمة والضرورية حتى يصل إلى مقر العمليات التشغيلية للمؤسسة، ويضاف إليه أيضا مصاريف النفقات الأخرى لإعداد التشغيل إلى أن يصبح جاهزا بشكل فعلي للاستخدام[1].

كما أن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تتضمن تكلفة العتاد، واليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى.

تضاف تكلفة التفكيك أي عند انقضاء مدة الانتفاع به أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذ كان هذا التفكيك أو التجديد الزاما للمؤسسة وكذلك النفقات اللاحقة إذ كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول أي إذ كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية فإنها تدرج في حسابات التثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل[2].

و تجدر الإشارة إلى التقييم الأولي لتبادل الأصول مطلوب من المؤسسة لقياس بند من الممتلكات والآلات والمعدات التي تم اقتناؤها مقابل أصول أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة ما لم تكن معاملة التبادل تفتقر إلى الجوهر تجاري.[3]

(ومما سبق يمكن القول أن التقييم الأولي للأصول المادية يتمثل في تكاليف الشراء وحتى التكاليف الأخرى مثل التفكيك وغيره تضاف إلى تكلفة الأصل.)

---

[1]. وليد ناجي الحيالي، **نظري المحاسبة، مرجع سابق**، ص 255.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429االموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق**، ص08.

[3]. International Financial Reporting Standards (IFRS)**, International Financial Reporting Standards (IFRS), International Financial Reporting Standards (IFRS)**, IAS 16, paragraph 08,2016 p. 927A.

رابعا: مكونات الأصول غير المتداولة المادية

وتتكون الأصول المادية من عدة مكونات هي كتالي

1. الأراضي: هي من الأصول طويلة الأجل المتمثلة في الممتلكات الطبيعية الملموسة والمنظورة بالعين ويكون عمرها الإنتاجي غير محددة بفترة زمنية معينة[1]، ويندرج في حساب الأراضي تكلفة كل من الأراضي التي تقتنى للاستغلال الزراعي وأراضي البناء والأراضي المخصصة والأراضي المقتناة بغرض الاستخدام كأصل ثابت[2] وتشمل تكلفة الأراضي على ثمن شراء بالإضافة إلى كافة النفقات المرتبطة بعملية الشراء والتي تكون لازمة لحيازة تلك الأراضي وجعلها صالحة للاستخدام[3]، وكما تعتبر جزءا من تكلفة الأرض المصاريف التي يتكبدها المالك الجديد من إزالة المباني القديمة الموجودة أصلا على الأرض من قبل شرائها أما الأنقاض الناجمة عن هدم المباني القديمة المقامة على الأرض بعد إزالتها إن وجدت فثمن بيعها إن بيعت يطرح من التكلفة بعد بيعها[4].

وتشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبية حتى ولو تم اقتناؤها معا فالمباني هي أصول قابلة للاهتلاك بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك[5].

---

[1]. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة، مرجع سابق**، ص255.

[2]. محمود محمود السجاعي، **النظام المحاسبي الموحد في ضوء المعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2002، ص313.

[3]. مسعد محمود الشرقاوي، **مرجع سابق**، ص280.

[4]. وليد ناجي الحيالي، **نظري المحاسبة، مرجع سابق**، ص 255.

[5]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص09.

2.المباني: وتشمل المباني مصاريف اقتنائها أو تكلفة البناء وذلك حتى لحظة تجهيزها للاستعمال[1] وهنا تفريق بين حالتين :

أ. شراء المباني جاهزة صالحة للاستعمال أو مباني مستعملة: ففي حالة شراء مباني جاهزة فإن تكلفة الاقتناء تشمل ثمن شراء[2] وكافة النفقات للازمة لشراء المبنى[3] أما في حالة شراء المباني مستعملة فيضاف إلى تكاليف السابقة تكاليف المرتبطة بإعادة تصميم المباني وتكاليف الترميم والإصلاحات.

ب.تشيد مباني جديدة: عندما يتم تشييد مباني جديدة فإن تكاليف المبنى تتكون من سعر العقد وأتعاب المهندس ورسوم استخراج تصاريح البناء ومصروفات الفوائد التي تدفع خلال عملية التشييد[4].

3.المنشآت التقنية المعدات والأدوات: ويدرج في هذا الحساب تكلفة كل من الآلات ومعدات النشاط الإنتاجي الموجودة بمراكز الإنتاج والآلات ومعدات الخدمات والمرافق الموجودة بمراكز الخدمات[5]، كما تشمل مجموعة من العناصر مثل الآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والحاسبات الإلكترونية والتركيبات المكتبة وغيرها من العناصر التي تدخل ضمن تركيبه هذا النوع من الأصول[6]، وتشمل تكلفة اقتناء الآلات والمعدات ثمن شراء (مخصوما منه الخصم التجاري

---

[1]. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **مرجع سابق**، ص409.

[2]. مسعد محمود الشرقاوي، **مرجع سابق**، ص ص 282-283.

[3]. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مرجع سابق**، ص224.

[4] Amneh k. hamad، ali a. al-hadidi، **summaries in Financial Accounting International Financial Reporting Standards (ifrs)**, Part two, Second Edition, Central Printing Press Amman, Jordan, 2014, p49 .

[5]. محمود محمد السجاعي، **مرجع سابق**، ص314.

[6]. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة، مرجع سابق**، ص358.

والنقدي إن وجد) إضافة إلى كافة التكاليف الأخرى المرتبطة بالآلات والمعدات إلى أن تصبح صالحة للاستخدام[1].

4. التثبيتات المادية الأخرى: وتتمثل في وسائل النقل والانتقال والأثاث والمعدات المكتبية وغيرها وتتحدد تكلفة كل هذه الأصول بما تم إنفاقه في سبيل شراء ونقل وإعداد هذه الأصول للاستخدام[2].

5. العقارات الموظفة: تعتبر حالة خاصة من التثبيتات العينة لأنها تثبيتات عينة غير مستغلة من طرف المؤسسة لتحقيق أنشطتها فهي ملكية عقارية مملوكة من طرف المؤسسة بغرض الحصول على إيرادات الإيجار أو تحسين رأس المال وليس بغرض الاستعمال في إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض الإدارية أو البيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة[3].

6. الأصول البيولوجية: ويحمل هذا الحساب بتكلفة الثروة الحيوانية والمائية من المواشي وأغنام ودواجن وطيور التي تكون الغرض من اقتنائها الإكثار أو استقلال منتجاتها أو لخدمة النشاط الإنتاجي وليس لغرض البيع وبذلك تتميز عن مثيلتها التي تشترى أو تنتج بغرض التسمين للبيع[4].

أما الأصول التي يتم حيازتها من خلال المنحة أو الهبة فيعتمد على شروط المنحة مقيد أو المطلقة وبشكل عام يتم تحديدها بالقيمة العادلة مع الافصاح التام عن شروط الهبة[5].

---

[1]. مسعد محمود الشرقاوي، **مرجع سابق**، ص284.

[2]. خالد حسين التجاني حسين، **مرجع سابق**، ص15.

[3]. بلال كيموش، **مرجع سابق**، ص114.

[4]. محمود محمود السجاعي، **مرجع سابق**، 216.

[5]. عبد الرحمان ابراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض- المملكة العربية السعودية، 1430، ص435.

خامسا: التقييم اللاحق للأصول غير المتداولة المادية

نصت الفقرة 29 من المعيار المحاسبي IAS 16 أن على المؤسسة أن تختار بين نموذج التكلفة الواردة في الفقرة 30 أو نموذج إعادة التقييم الوارد في فقرة 31 كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات أي على الأصول المادية[1]، كما أن النظام المحاسبي المالي أعطى للمؤسسة الاختيار بين نموذج التكلفة الواردة في المادة 121 الفقرة 20 أو نموذج إعادة التقييم الوارد في المادة 121 الفقرة 21 وهي معالجة أخرى مرخص بها من طرف النظام المحاسبي المالي لإعادة تقييم الأصول المادية للمؤسسة[2].

أ. **نموذج التكلفة:** يقوم نموذج التكلفة على الاعتراف ببنود الأصول الثابتة على أنها أصل ويتم تسجيله بسعر التكلفة الأصلية ناقصا منها مجموع الاهتلاك ومجموع الخسائر وانخفاض القيمة[3].

ب. **نموذج إعادة التقييم:** وفق نموذج إعادة التقييم وحسب معايير المحاسبية الدولية والنظام للمحاسبي المالي فإنه بعد الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات (الأصول الثابتة المادية) أي الأصول غير المتداولة المادية والذي يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق كأصل يتم تسجيله بالمبلغ المعاد تقيمه لكونه يمثل قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي اهتلاك

---

[1]. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعيار المحاسبي الدولي 16، **مرجع سابق** ص751.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الوافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق**، ص10.

[3]. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ص542.

متراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة[1]. ويجب القيام بعملية إعادة التقييم بصفة منتظمة حتى لا تختلف القيمة المحاسبية عن القيمة التي تم تحديدها باستعمال القيمة العادلة بشكل ملحوظ في نهاية فترة التقرير[2].

كما تجدر الاشارة إلى أن المعيار المحاسبي IAS16 والنظام المحاسبي المالي على أنه إذ تم إعادة تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أي الأصول الثابتة المادية فإنه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقيمه[3]، وتتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة في القيمة السوقية ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير بمعرفة الخبراء مختصين في التقييم والتضمين العقاري[4]. أما القيمة العادلة لتجهيزات الإنتاج فيتم قياسها وفق القيمة السوقية المحددة من طرف الخبراء المختصين[5].

سادسا: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول غير متداولة

إذ ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييم فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان أو ما يسمى بحساب فارق إعادة التقييم إلا أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذ كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات.

---

[1]. طارق أحمد عامر، عبد العزيز الذبيان، **ملخص معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، جامعة الملك عبد العزيز، جدة–المملكة العربية السعودية، ص29.

[2]. هني محمد فؤاد، **مرجع سابق**، ص 49.

[3]. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سابق** ص752

[4]. طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص 542.

[5]. هني محمد فؤاد، **مرجع سابق**، ص 49.

إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء[1].

و للإيضاح أكثر حول التسجيل والمعالجة المحاسبية لإعادة التقييم فإن فرق إعادة التقييم يساوي إلى الفائض في القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية للأصول المادية وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية لأصل وفي المقابل حساب الأموال الخاصة فرق إعادة التقييم لكن إعادة تقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذ كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الاعباء[2].

سابعا: حساب فارق إعادة التقييم والاهتلاك الجديد

وتوجد طريقتين لتحديد فارق إعادة التقييم وكذلك قيمة الاهتلاك الجديد:

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

$$\text{معامل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة العادلة للأصل}}{\text{قيمته المحاسبية الصافية}}$$

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق**، ص11.

[2]. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية (IAS.IFRS)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص79.

فارق إعادة التقييم هو الفرق بين القيمة الإجمالية التاريخية المعاد تقيمها لتثبيت من جهة ومجموع الاهتلاكات المعاد تقيمها من جهة أخرى.

2. **إعادة تقييم القيمة الصافية للتثبيت:** وتتم وفق المراحل التالية:

- ترصيد الاهتلاكات المجمعة لتثبيت المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على القيمة المحاسبية الصافية.

- تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينهما وبين قيمته المحاسبية الصافية وبتالي الحصول على فرق إعادة التقييم[1].

(مما سبق نلاحظ أنه توجد طريقتين لمعالجة الاهتلاكات إما بتعديل مبلغ الاهتلاك بقمة الزيادة في الاهتلاك أو عن الطريقة الثانية وهي إلغاء الاهتلاكات المتراكمة مع حساب الأصل المعني، وحساب اهتلاك جديد انطلاقا من سنة إعادة التقييم.)

المطلب الثالث: عرض وتقييم الأصول غير متداولة (الثابتة) المعنوية والمالية

من بين الأصول غير المتداولة نجد الأصول غير الملموسة والتي تمتاز عن غيرها بأنها المعنوية كما أن عمرها الإنتاجي طويل الأمد ويقارب العشرين سنة حسب النظام المحاسبي المالي وإضافة إلى الأصول المعنوية نجد الأصول المالية طويلة الأجل والتي تتمثل في الأسهم والسندات التي يتم شراؤها ليس لبيعها في الوقت القصير وتقيم بنفس طريقة الأصول المادية تقريبا

أولا: الأصول المعنوية غير متداولة

1. مفهوم الأصول المعنوية (المعنوية)

[1]. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص ص 219-220.

وهي تلك الأصول أو الحقوق التي ليس لها وجود مادي ملموس ولا يمكن رؤيتها إلا أنها تساهم في زيادة قيمة المؤسسة مثل الشهرة براءة الاختراع وحقوق الامتياز[1].

وعرفها المعيار المحاسبي IAS38 كتالي الأصل غير ملموس هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي وله منافع اقتصادية مستقبلية قد تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من أصل غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات أو الخدمات أو فورات التكلفة.أو المنافع الأخرى الناجمة عن استخدام المؤسسة للأصل فعلى سبيل المثال قد يخفض استخدام الملكية الفكرية في عملية الإنتاج تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإيرادات المستقبلية[2].

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف الأصول المعنوية كتالي التثبيت المعنوي هو أصل قابل لتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتبية والعلامات. وبرامج المعلوماتية ورخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.أو هي عبارة أصول غير نقدية قابلة للتعريف ولا معنى مادي لها تحوزها مؤسسة ما من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع والخدمات والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية[3].

---

[1]. ياسين احمد العيسي، **أصول المحاسبة الحديثة،** دار الشروق لنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، غزة–فلسطين، 2003، ص46.

[2]. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سابق**، ص ص1126–1127.

[3]. عدنان مقدم، **محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي،** مجلة البديل الاقتصادي، المجلد03، العدد01، جامعة زيان عاشور، الجلفة–الجزائر، 2016، ص 31.

2. شروط إدراج التثبيت المعنوي:

– قابلا للفصل أي أنه قادر على أن يكون منفصلا أو منقسما عن المؤسسة وأن يباع أو يحول أو يرخص أو يتم استئجاره أو مبادلته سواء بشكل فردي أو مع عقد ذو علاقة أو مع أصل أو التزام مالي محدد بصرف النظر ما إذ كانت المؤسسة عازمة على فصل ذلك أو لا[1].

– ناشئة عن حقوق تقاعدية أو حقوق قانونية أخرى بصرف النظر عما إذ كانت هذه الحقوق قابلة لتحويل أو الفصل عن المؤسسة أو عن حقوق والتزامات أخرى.

3. خصائص الأصول المعنوية:

– صعوبة تحديد العمر الإنتاجي وذلك بسب عدم وجود عمر مادي للأصل وعدم وجود قيمة سوقية لبعض هذه الأصول لاقتصار منفعتها على مؤسسة بعينها دون غيرها[2].

– عدم التأكد من قيمة المنافع المستقبلية المتوقعة منها.

– التغيرات السريعة في قمتها السوقية[3].

– ليس لها وجود مادي ملموس[4].

– صعوبة التنبؤ بالفترة التي يمكن أن يحقق فيها الأصل منافع للمؤسسة.

---

[1]. طارق احمد عامر، عبد العزيز الذبيان، **مرجع سابق**، ص65.

[2]. جبار محفوظ، موسى بن منصور، **اهمية تقييم الأصول المعنوية للمؤسسة الداخلة الى البورصة**، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 06، العدد 13، جامعة الحاج لخضر، باتنة–الجزائر، 2005، ص 105.

[3]. محمد كشكو، **مدى الافصاح عن الأصول الغير ملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، مذكرة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة–فلسطين، 2016، ص21.

[4]. عماني لمياء، كيحلي عائشة سلمة، **خلق القيمة واقتصاد الأصول غير المادية**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 12، العدد01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، 2018، ص326.

– ارتفاع تذبذب المنافع المتوقعة منها إذ ترتبط هذه المنافع بما يمكن أن تحققه هذه الأصول من ميزة تنافسية فهي تواجه منافسة عالية مما يؤدي إلى تغلب هذه المنافع تبعا لتغلب هذه الميزة التي تحققها هذه الأصول[1].

4. التقييم الأولي للأصول المعنوية:

يقيم التثبيت المعنوي في البداية بالتكلفة التي تشمل على ثمن الشراء بما فيه حقوق الجمارك والرسوم غير المسترجعة بعد تخفيض التخفيضات التجارية، وكذا كل التكاليف المباشرة المخصصة لتحضير الأصل من أجل الاستخدام المتوقع مثل تكاليف العمال من أجل وضع الأصل في الخدمة تكاليف التحضير والتركيب اختيارات التجريب وغيرها هذه التكاليف يجب أن تعين إذ كانت ستدفع لاحقا[2].

أ. الامتلاك المنفصل: ويعكسن عادة السعر الذي تدفعه المؤسسة لشراء الأصل غير ملموس بشكل منفصل التوقعات حول احتمال التدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في الأصل إلى المؤسسة وتتكون تكلفة الأصل غير ملموس الذي يتم شراؤه بشكل منفصل من سعر الشراء الخاص به بما في ذلك رسوم الاسترداد وضرائب الشراء غير مستردة بعد اقتطاع الخصومات والحسومات التجارية وأية تكلفة منسوبة مباشرة للإعداد الأصل لاستخدامه المقصود[3].

ب.الامتلاك عن طريق تبادل الأصول: عند التبادل أصل غير نقدي بآخر، فإن الأصل غير الملموس الذي يتم الحصول عليه بالقيمة العادلة وإذ كان من المتعذر قياس القيمة العادلة، مثلا

---

[1]. جبار محفوظ، موسى بن منصور، **مرجع سابق**، ص105.

[2]. شناي عبد الكريم، عقاري مصطفى، **أثر تطبيق النظام المحاسبي الماليفي تقييم التثبيتات المادية والمعنوية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 09، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر، 2016، ص79.

[3]. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سابق**، ص ص1128-1129.

عندما لا يمكن قياس بشكل يعتمد عليه حينئذ يجب الاعتراف به بالقيمة الدفترية المحملة للأصل غير ملموس المبادل به[1].

ج.الامتلاك كجزء من اندماج الأعمال: وفقا للمعيار الدولي للإعداد التقارير المالية 38. اندماج الاعمال إذ تم استملاك الأصل غير ملموس في اندماج الأعمال تكون تكلفة الأصل غير ملموس بقيمته العادلة في تاريخ الاستملاك وستعكس القيمة العادلة للأصل غير ملموس توقعات مشاركي السوق في تاريخ الاستملاك حول احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتضمنة في الأصل إلى المؤسسة[2].

د. الأصول المعنوية المولدة داخليا: إذ تم الاعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا فإنه يجب قياسه بالتكلفة[3].

هـ.الامتلاك من خلال منحة حكومية: في بعض الحلات من الممكن امتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة أو مقابل عوض رمزي من خلال منحة حكومية وبموجب المعيار المحاسبي الدولي 20 محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل غير ملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا أو اختيار المؤسسة الاعتراف

---

[1]. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ص436.

[2]. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سابق**، ص ص 1129-1130.

[3]. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، **مرجع سابق**، ص ص 438-439.

بالأصل مبدئيا بمبلغ رمزي بموجب معاملة أخرى التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي 20 بالإضافة إلى أي اتفاق يؤدي مباشرة للإعداد الأصل لاستعماله المستهدف[1].

5. مكونات الأصول المعنوية

أ. فارق الاقتناء (الشهرة): ويعرف وفقا لمجلس المحاسبة الدولي بأنه أصل يشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول أخرى تم استملاكها في اندماج الاعمال ولم يتم تجديدها بشكل منفرد والاعتراف بها بشكل منفصل القياس المبدئي للشهرة (فارق الاقتناء) بسعر تكلفتها كونها زيادة تكلفة اندماج المؤسسة المشتركة وعمرها الإنتاجي لا يتعدى 20سنة[2].

و عرفه النظام المحاسبي المالي على أنه هو الفرق الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو اندماج ويمكن أن يكون سلبيا أو إيجابيا كما أن خسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب اختبار تناقص القيمة في فارق الاقتناء لا يمكن أن تكون موضع استرجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في الأصول الأخرى.[3]

---

[1]. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سابق**، ص 1131.

[2]. قربة معمر، بودربال سارة، **فرق الاقتناء من منظور معايير المحاسبية الدولية،** الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي الجديد nscf في ظل معايير المحاسبة الدولية، (تجارب تطبيقات وافاق)، يومي 17-18جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

[3]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429االوافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص57.

ب. البحث والتطوير: ويقصد به النشاط الإبداعي الذي يتم على أساس قواعد علمية بهدف زيادة المعرفة العلمية والتقنية واستخدامها في تطبيقات جديدة في النشاط الإنتاجي ويشمل البحث والتطوير مجموعة من الأنشطة التي يصعب فصلها عن بعضهما البعض في كثير من الأحيان[1].

ج.البرمجيات المعلوماتية: تشكل البرمجيات حقوق معنوية محمية قانونا بقانون 12 مارس 1997 وتمنح لأصحاب البرمجيات نفس الحقوق الممنوحة إلى أصحاب الملكية الفنية والأدبية وتقيم حسب تكلفة اقتنائها أو إنتاجها[2].

د. براءة الاختراع: وهو أحد أنواع الأصول غير الملموسة التي يتم إنشاؤها داخليا حيث يتم الاعتراف ببراءة الاختراع كأصل غير ملموس، لديها حماية قانونية، من أجل احتكار تصنيع سلعة معينة، ولها عمر إنتاجي محدود من أجل إطفاء البراءة بواسطة حساب محدد المدة [3]و لقد عرف المشرع الجزائري براءة الاختراع في الامر 03-07 المؤرخ في 19 جويلية2003 المتعلق ببراءات الاختراع في المادة الثانية البراءة أو براءة الاختراع هي وثيقة تسلم لحماية الاختراع وحيث يشترط في المادة الثالثة أن يكون الاختراع جديدا وكذلك أن يكون هذا الاختراع قابلا للاستغلال الصناعي[4] ويقيم بتكلفة شراءه والحصول عليه وكافة التكاليف المرتبطة بضمان الانتفاع به.

هـ.العلامات والأسماء التجارية: هي عبارة عن رمز يميز أو يحدد المؤسسة أو المنتج معين[5] عن المنتجات الأخرى المماثلة وقد يتم تسجيل العلامات والأسماء التجارية لمحافظة على حق عدم

---

[1]. عقاري مصطفى، **الخلاف المحاسبي حول المحاسبة لتكاليف البحث والتطوير**، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد08، العدد17، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، الجزائر، 2007، ص237.

[2]. هوام جمعة، **مرجع سابق**، ص ص82-83.

[3]. Osama Omar Jaara، Khalid Abdul Rahman Elkotayni، **Op.cit** ،p 157 .

[4]. مقدم عدنان، **مرجع سابق**، ص33.

[5] . Amneh k. hamad، ali a. al-hadidi ،**Op.cit** ،p 98.

استعمالها بواسطة الشركات المنافسة. وقد تشتري العلامات والأسماء التجارية وبالتالي يصبح ثمن شرائها وأي تكاليف أخرى مرتبطة بتسجليها وأتعاب المحامين[1].

و نلاحظ من خلال النظام المحاسبي المالي أنه حدد المدة النفعية للأصول المعنوية ألا تجتاز المدة المحددة لأي أصل معنوي 20 سنة وفي حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية[2].

6. التقييم اللاحق للأصول المعنوية

كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار 38 الخاص بالأصول المعنوية نص على طرقتين لتقييم اللاحق للأصول المعنوية وهما.

أ. نموذج التكلفة: بعد التسجيل الأولي للتثبيت المعنوي يجب أن يسجل بتكلفة مخفضا منها تراكم الاهتلاكات وخسائر القيمة[3].

ب. نموذج إعادة التقييم: وفقا لهذا الأسلوب فإنه يتم قياس الأصل غير ملموس وإثباته في الدفاتر بعد الاعتراف به وفقا لمبلغ إعادة التقييم والذي يتمثل في القيمة العادلة في تاريخ التقييم مطروحا منها مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة. على أن تحدد القيمة العادلة عند إعادة التقييم بالرجوع إلى سوق نشط وأن تتم عملية إعادة التقييم بشكل منتظم[4].

---

[1]. كمال الدين الدهراوي، **مرجع سابق**، ص ص488-489-490.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الوافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص09.

[3]. شناي عبد الكريم، عقاري مصطفى، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات المادية والمعنوية**، **مرجع سابق**، ص 80.

[4]. محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثاني، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية-مصر، 2014، ص82.

✓ **السوق النشط:** هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية العناصر التي يتم المتاجرة بها متجانسة، من الممكن أن يوجد في أي وقت مشترون قادرون وراغبون، والأسعار متاحة للجمهور:[1]

وعندما تتم معالجة إعادة تقييم الأصل غير ملموس فإن معالجة الاهتلاك المجمع في تاريخ إعادة التقييم يكون كالتالي:

- يتم إعادة عرض مجمع الاهتلاك بالتناسب مع التغيرات في إجمالي القيمة الدفترية للأصل.
- إلغاء مجمع الاهتلاك مقابل إجمالي القيمة الدفترية للأصل وصافي المبلغ المعاد عرضها إلى المبلغ الذي تم إعادة تقييم الأصل به.
- في حالة الزيادة القيمة الدفترية للأصل غير ملموس نتيجة إعادة تقيميه يتم إضافة هذه الزيادة إلى الأموال الخاصة مباشرة تحت بند فائض إعادة التقييم، إلا أنه يجب الاعتراف بالزيادة في الأرباح والخسائر في حدود مبلغ النقص الناتج عن إعادة التقييم لنفس الأصل الذي تم الاعتراف به في الأرباح والخسائر[2].

ثانيا: الأصول المالية غير المتداولة

1. مفهوم الأصول المالية غير المتداولة:

وعرفها المعيار المحاسبي الدولي 32 في الفقرة 11 كتالي الأصل المالي هو أي أصل يكون نقدا أو أداة حقوق ملكية مؤسسة أخرى أو حقا تعاقديا في استلام نقدا أو أصل مالي آخر من

---

[1]. الزين يونس وآخرون، **تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي الجديد nscf في ظل معايير المحاسبة الدولية، (تجارب تطبيقات وافاق)، يومي 17-18جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

[2]. محمد عبد الحميد محمد عطية، **مرجع سابق**، ص ص82-83.

مؤسسة أخرى أو في مبادلة الأصول مالية أو التزامات مالية مع مؤسسة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية للمؤسسة[1].

عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها عبارة عن أصول تكون في شكل حقوق تحصل في مدة أكثر من سنة أو سندات قيم مماثلة للمؤسسة النية في الاحتفاظ بها للأكثر من دورة[2].

(مما سبق نلاحظ أن مفهوم النظام المحاسبي المالي هو مفهوم بسيط وواضح على عكس مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وغير واضح والمعقد.)

2. التقييم الأولي للأصول المالية غير متداولة:

تسجيل الأصول المالية عند دخولها محاسبيا بتكلفة شرائها والتي هي القيمة العادلة (الحقيقية) للمقابل المدفوع بما في ذلك مصاريف السمسرة والرسوم غير مستردة ومصاريف البنك لكن لا تتضمن أرباح الأسهم والفوائد التي ستستلمها المؤسسة غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء بمعنى:

- بتكلفتها عند الشراء إذ تم شراؤها بمقابل.
- بقيمتها البيعية إذ تم شراؤها بدون مقابل.
- بقيمتها البيعية إذ تم شراؤها بواسطة مبادلة أو تم الحصول عليها كحصة مقدمة[3].

3. **مكونات الأصول المالية غير المتداولة:** وتتكون من

أ. مساهمات وحسابات ذاتية ملحقة بالمساهمات: وتوجد من الاستثمارات المالية من بينها حصص ومساهمة المؤسسة في رأس مال شركات أخرى والتي تقوم المؤسسة بامتلاكها لمدة طويلة ليس للمؤسسة النية في بيعها في المدى القريب ويتوقع أن يعود بالفائدة على نشاطها لاسيما وأنها

---

[1]. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثاني، **مرجع سابق**، ص411.

[2]. بودبة خالد، **مرجع سابق**، ص 123.

[3]. هوام جمعة، **مرجع سابق**، ص92.

تمكنها من ممارسة تأثير الرقابة على المؤسسة المصدرة لهذه الأسهم ويقصد بالرقابة درجة مشاركة وتأثير المؤسسة في السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة المصدرة للسهم بهدف الحصول على منافع من النشاطات[1].

ب. سندات التجهيز لنشاط الحافظة: وهي موجهة لتحقيق مردودية معقولة للمؤسسة في المدى الطويل على أقل لكن دون التدخل في الذمم التي أصدرت هذه السندات أي عدم التدخل في تسير هذه المؤسسات وهذه السندات موجهة للاحتفاظ بها[2].

ج.السندات المثبتة الأخرى: التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو تنوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك.

د. القروض والحسابات الدائنة: التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي أو لا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير وتتمثل في الحسابات الدائنة لدى الزبائن وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا والقروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى[3].

4. التقييم اللاحق للأصول المالية غير متداولة:

تقيم الأصول المالية غير المتداولة بنموذج مختلط مع قياسات بالتكلفة المطفأة والقيمة العادلة[4]:

---

[1]. بودبة خالد، **مرجع سابق**، ص 123-124.

[2]. هوام جمعة، **مرجع سابق**، ص91-92.

[3]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص 11.

[4]. Andreas Schmidt، **Op.cit** ،P 72.

أ. **التوظيفات المالية التي في حيازتها حتى حلول استحقاقها:** وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي تصدرها المؤسسة ولم تتم حيازتها للأغراض معاملة تجارية تقييم بالتكلفة المهتلكة، وتختضع كذلك عند إقفال السنة المالية الاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة.

ب. **السندات المثبتة والحقوق الملحقة غير موجهة للبيع في الأجل القريب**[1]: تسجل في الكشوف المالية الفردية المشاركات في الفروع والمؤسسات المشتركة والمؤسسات المشاركة التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد وهو التنازل عنها في مستقبل قريب تسجل في حسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة وتخضع لإختبار تناقص القيمة في نهاية السنة[2].

التكلفة المهتلكة: وهي التكلفة التاريخية مطروحا منها الاسترجاعات من الأصل مضافا أو مخفضا الاهتلاكات المجمعة، من أي فرق بين القيمة الأصلية والقيمة في تاريخ الاستحقاق ومخفضا منه أيضا خسائر القيمة أو غير قابلة للتحصيل[3].

ج. **التثبيتات المالية الجاهزة للبيع:** وهي أصول مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل أو المتوسط وهذا إضافة إلى العوائد أو القسائم المحصلة خلال حيازة هذه الأصول وفي نهاية السنة تقييم هذه التثبيتات المالية الجاهزة للبيع على أساس القيمة الحقيقية (القيمة العادلة) كالتالي:

---

[1]. بولعراس صلاح الدين، **مرجع سابق**، ص 292.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الوافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها**، **مرجع سابق**، ص 11.

[3]. شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة–الجزائر، 2009، ص 81.

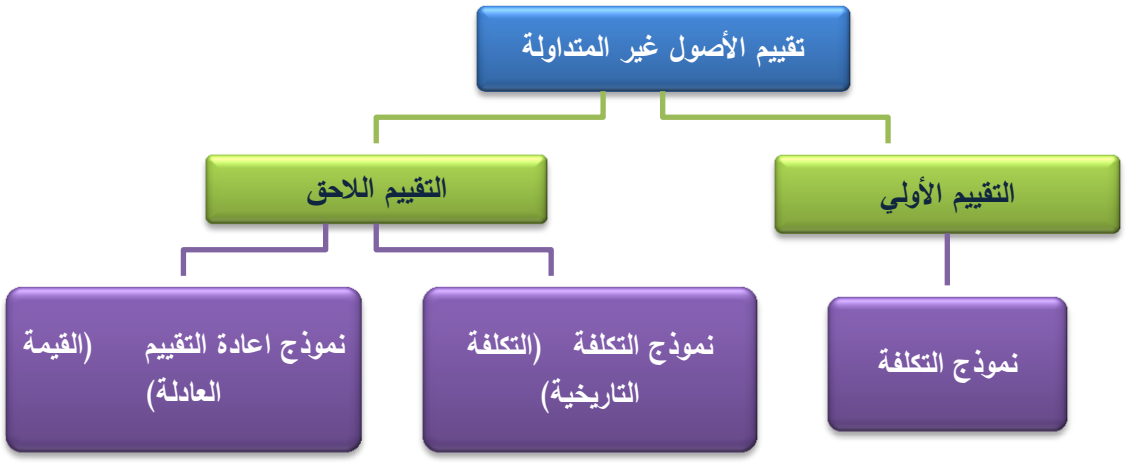
– بالنسبة لسندات المدرجة في السوق المالي (البورصة) يتم تقيمها على أساس سعرها المتوسط خلال شهر الاخيرة من السنة المالية.

– بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي يتم تقيمه بقيمتها التفاوضية المحتملة أي سعر البيع المحتمل[1].

5. المعالجة المحاسبية لفرق اعادة التقييم للأصول المالية غير المتداولة

يدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة والمبالغ التي تثبيت على هذا النحو في شكل رؤوس اموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية في حالة بيع هذا الأصل أو التأكد عن طريق مؤشر موضعي عن تناقص في قيمة الأصل[2].

الشكل رقم 13: تقييم الأصول غير المتداولة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

[1]. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق**، ص139.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق 26 يوليو 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق**، ص 12.

خلاصة

مما سبق يمكن القول إن النظام المحاسبي المالي قام بعدت تحديثات في عناصر القوائم المالية حيث رفع عدد القوائم المالية من ثلاثة قوائم إلى خمسة قوائم ولكل منها لها أهمية على خصائص المعلومات وتتأثر هذه القوائم بقيمة الأصول وطرق المتبعة في التقييم.

و نجد أن النظام المحاسبي المالي قد أعطى للمؤسسات الحرية في اختيار النموذج المناسب لتقييم أصولها والمفاضلة بين نموذج التكلفة والذي يرتكز على التكلفة التاريخية لتقييم الأصول أو نموذج إعادة التقييم والذي يعتبر القيمة العادلة هي الأساس للتقييم أما فيما يخص الأصول المتداولة فنجد أن تقيمها يرتكز فقط على التكلفة التاريخية وذلك عملا بمبدأ الحيطة والحذر والذي يؤثر على عملية تقييم الأصول المتداولة على عكس الأصول غير متداولة.

كما أن عملية تقييم الأصول مهما كان نوع هذه الأصول ثابتة أو متداولة فهي تؤثر على عناصر القوائم المالية خصوصا قائمة الميزانية وحساب النتائج وكذلك قائمة رؤوس الأموال الخاصة أما فيم يخص المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم فقد بين النظام المحاسبي المالي طريقتين إما عن طريق إلغاء الكلي للاهتلاك أو تعديل للاهتلاك السابق.

الفصل الثالث:

دراسة أثر تفعيل طرق القياس المحاسبي في مؤسسة "أن،سي،أ" الرويبة ومؤسسة ديون الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري لكل من القياس المحاسبي في الفصل الأول وكذلك كيفية قياس الأصول في الفصل الثاني سنتطرق في الفصل الثالث للجانب التطبيقي للقياس المحاسبي للأصول (إعادة التقييم) والمعالجة المحاسبية له حيث سنقوم بدراسة حالة كل من مؤسسة أن.سي.أ الرويبة المدرجة في البورصة وكذلك مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية الجلفة والتي سنقوم بإعادة تقييم بعض أصولها المادية بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مفتشية أملاك الدولة وتوضيح أثر القياس المحاسبي للأصول على القوائم المالية وكذلك دراسة أثر القياس المحاسبي على نتائج التحليل المالي من خلال القراءة المالية لبعض المؤشرات والنسب المالية للمؤسستين محل الدراسة

و للتفصيل أكثر في هذا الفصل تم تقسيمه كما يلي:

- **المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة.**
- **المبحث الثاني: دراسة أثر تفعيل طرق القياس المحاسبي في مؤسسة أن، سي، أ الرويبة.**
- **المبحث الثالث: دراسة أثر تفعيل طرق القياس المحاسبي في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة.**

المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة

تم اختيار مؤسسة **أن.سي.أ الرويبة** للدراسة لأنها مدرجة في البورصة ، كما أنها قامت بإعادة تقييم بعض أصولها الثابتة مقارنة بباقي المؤسسات. أما مؤسسة **ديوان الترقية والتسيير بالجلفة** هي مؤسسة غير مدرجة في البورصة ، كما أنها تفصح عن معلومات تفصيلية عن نشاطها مقارنة بباقي المؤسسات التي تم التوجه إليها.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة "أن.سي.أ" رويبة

تعد مؤسسة **"أن.سي.أ" رويبة** من المؤسسات الجزائرية الرائجة محليا منذ الاستقلال إلى يومنا هذا.

أولا: نشأة وتطور مؤسسة "أن.سي.أ" رويبة

في ربيع عام **1966**، قرر أب وابنه تأسيس وحدة مصبرات. تحمل أحلام جيل جديد، وهكذا انبثق ما يسمى بـ: المعمل الجزائري الجديد للمصبرات أو **"أن.سي.أ" رويبة** (**NCA**: La **N**ouvelle **C**onserverie **A**lgérienne)، لتفرض بعدها خبرتها في تحويل وحفظ الفاكهة.

و في الثمانينات وبالضبط سنة 1984 وفي إطار خطة نمو وانتشار وتنويع النشاط، أطلقت المؤسسة نشاط إنتاج مشروبات الفواكه، وهذا تحت علامة "الرويبة" في إشارة للمدينة التي يقع فيها مقر المؤسسة، ولكن أيضا كاعتراف وتقدير للمجتمع المحلي الذي تنحدر منه العلامة وفي سنة 1989 علامة "رويبة" تدخل التاريخ من خلال التجديد المتواصل لمنتجاتها، حيث ولأول مرة في الجزائر تم تسويق عصير فاكهة معقم ومعبأ في علب من الورق المقوى: وهذا ما يعرف بالحفظ

عبر البسترة الوميضة (فلاش)، والمستمد من البسترة التي ابتكرها لويس باستور، والتي تحافظ بشكل أفضل على طعم الفواكه وفيتامين "س" التي تحتويه.

وفي سنوات الآلفينات المؤسسة تكسب الرهان، إذ شهدت نموا استثنائيا عام بعد عام، فاستطاعت عرض تشكيلة كبيرة ومتنوعة من المنتجات. وفي سنة 2005 تم توسيع النشاط للسوق الدولية وفتح رأس المال لصندوق استثمارات لمرافقة ودعم نمو المؤسسة. ليتجاوز بسبب كل هذا إنتاج المؤسسة 120 مليون علبة سنة 2009.

تم إطلاق فئة جديدة وهي (PET بولي إيثيلين تيرفثالات) سنة 2010 بقدرات كبيرة لضمان النجاح، وهو ما سمح في الأخير من تحطيم رقم قياسي جديد، من خلال إنتاج 200 مليون قارورة سنة 2012.

أما في سنة 2013 "أن.سي.أ" رويبة تدخل البورصة. وأكثر من العلامة التجارية، اقترحت المؤسسة بهذا القرار، بجميع أصولها وأيضا ثمار نموها المستقبلية، على الجزائريين الراغبين في المشاركة في هذه المغامرة. وكانت سنة 2013 أيضا مناسبة لإطلاق تشكيلة جديدة تحت اسم PETالمعقمة "بالحبيبات".

وفي سنة 2014 فتحت آفاق نمو أكبر بتوقعات إنتاج أكثر من 260 مليون قارورة / علب منتجة. وبعد السداسي أول من عام 2015 عرف تسجيل نتائج جد مرضية، السداسي الثاني يلوح في الأفق على أن يكون أكثر صعوبة، وهذا ما يشجع المؤسسة لتكثيف جهود الابتكار والتنافسية للمحافظة على مرتبة الريادة في الجزائر في مجال مشروبات الفواكه، لتتمكن المؤسسة من بلوغ موقع الريادة في المغرب العربي الذي تسير صوبه بخطى ثابتة.

إن قصة المؤسسة هي قصة مؤسسة ذات قيمة عائلية عالية، عرفت كيف تنقل طموحاتها من جيل إلى آخر بتطوير خبراتها وتجاربها في قطاع الصناعة الغذائية. **هذه هي "أن.سي.أ" رويبة 50 عاما.**[1]

ثانيا: رأس المال الاجتماعي للمؤسسة وهيكلها التنظيمي

1. رأس المال الاجتماعي للمؤسسة

مؤسسة ذات الأسهم أن سي أ–رويبة هي مؤسسة خاصة خاضعة للقانون الجزائري ذات رأسمال قدره 849.195.000 دينار جزائري، ويتمثل نشاطها الرئيسي في إنتاج وتوزيع المشروبات وعصائر الفاكهة. وقد تأسست في عام 1966 في شكل مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL) تحت اسم "**المؤسسة الجديدة للمصبرات الجزائرية**". وكانت المؤسسة متخصصة في إنتاج معجون الطماطم، والهريسة والمُربّيَات تحت العلامة التجارية "الرويبة".

ليتم في سنة 2003 تحويل شكلها القانوني إلى مؤسسة مساهمة (SPA)، وحددت مدة حياتها بـ 50 سنة. وفي سنة 2006 ارتفع رأس مال المؤسسة من 109.472.000 إلى 152.044.000 دينار جزائري مخصص لمؤسسة مساهِمة أجنبية، وهي مؤسسة رأس المال الاستثماري غير المقيمة "افريسينفست المحدودة". ومددت هذه المدة إلى 99 سنة خلال السنة نفسها.

---

[1]. نقلا من الموقع مؤسسة الرويبة الإلكتروني المتاح:
http://www.rouiba.com.dz/مؤسسة-رويبة/لمحة-تاريخية/?lang=ar, 26/12/2019, 17:38.

وفي سنة 2008 تم تغيير الاسم السابق للمؤسسة من "**المؤسسة الجديدة للمصبرات الجـزائرية**" إلى "**أن سي أ رويبة ش.ذ.أ**". ليتم رفع رأس مالها من 792.195.000 دينار جزائري إلى 849.195.000 دينار جزائري.

أما في سنة 2011 صدر قرار مجلس الإدارة في 27 مايو 2011 بإدراج المؤسسة في البورصة وصادقت عليه الجمعية العمومية للمساهمين في 31 يناير 2012. لتشرع مؤسسة أن سي أ- الرويبة في أبريل 2013 ببيع أسهمها من خلال العرض العلني للبيع. وانصب مبلغ العرض على 25 ٪ من رأس المال، أي ما يعادل 849.195.200 دينار جزائري موزعة على 8.491.950 سهم.

ليتم في يونيو 2013: وبعد استيفائه شروط القبول المنصوص عليها في القواعد التنظيمية للبورصة، تم إدراج سند رأس المال للمؤسسة ذات الأسهم أن سي أ-رويبة في جدول التسعيرة الرسمية بتاريخ 03 يونيو 2013. وقُدر مبلغ الإدراج بـ **400 دج**. حيث تم العرض العلني للبيع وحدد من خلال هذا ما يلي:

- **اسم المؤسسة:** أن سي أ-رويبة ش.ذ.أ.
- **رأس المال الاجتماعي:** 849.195.000 دينار جزائري موزعة على 8491950 سهم بقيمة اسمية قدرها 100 دينار جزائري.
- **الكمية المعروضة:** 2122988 سهم تمثل 25٪ من رأس المال.
- **سعر الإصدار:** 400 دينار جزائري.
- **فترة العرض:** من 7 أبريل إلى 9 مايو 2013.

- **الوسيط في عمليات البورصة المرافق:** بي إن بي باريبا الجزائر.
- **نقابة التوظيف المكلفة بجمع أوامر الشراء:** البنك الوطني الجزائري، البنك الخارجي الجزائري، بنك الفلاحة والتنمية الريفية، بنك التنمية المحلية، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، القرض الشعبي الجزائري، بي إن بي باريبا الجزائر، سوسيتيه جنرال الجزائر[1].
- المقر الاجتماعي: الطريق الوطني رقم 5، المنطقة الصناعية الرويبة، الجزائر 16300.
- رأس المال الاجتماعي: يملكه 19 مساهما.
- المسيرون الرئيسيون: سليم عثماني هو **رئيس مجلس الادارة**، محمد صحبي عثماني هو **المدير العام**[2].

والجدول التالي يوضح المساهمين في مؤسسة أن سي أ–رويبة ش.ذ.أ ومساهماتهم وعدد أسهمهم:

الجدول رقم 01: المساهمين في رأس المال الاجتماعي

المساهمون	عدد الأسهم	%	المساهمون	عدد الأسهم	%
صلاح عثماني	10	0,0%	زازية عثماني	55 660	0,7%
صلاح عثماني (المنتفع) وسليم عثماني (المالك)	263 990	3,1%	فوزية عثماني	55 660	0,7%
سليم عثماني	2 660 330	31,3 %	يمينة عثماني	50 000	0,6%

[1]. نقلا من الموقع مؤسسة الرويبة الإلكتروني المتاح:
http://www.sgbv.dz/ar/?page=details_societe&id_soc=29, 26/12/2019, 19:45.

[2]. نقلا من الموقع مؤسسة الرويبة الإلكتروني المتاح:
http://www.rouiba.com.dz/لمحة-تاريخية/البورصة/?lang=ar, 26/12/2019, 21:23.

محمد الهادي عثماني	654 830	7,7%	لامي محمد سكارة	5 660	0,1%
ثريا عثماني	399 450	4,7%	محمد مهدي عثماني	2 030	0,0%
محمد عثماني	360 160	4,2%	عدنان عثماني	10	0,0%
محمد سعيد أيمن عثماني	300 000	3,5%	الدرة عثماني	10	0,0%
سعيد عثماني	154 810	1,8%	صندوق أفريك انفست الـ.تي.دي	3 131 640	36,9%
سعيد عثماني (المنتفع) عدنان عثماني (المالك)	100 000	1,2%	مغرب انفست اس.بي.أ	10	0,0%
سعيد عثماني (المنتفع) ودورة عثماني (المالكة)	100 000	1,2%	مجموع الأسهم	8 491 950	100%
محمد صحبي عثماني	72 030	0,8%	مقدار رأس مال المؤسسة	849 195 000	
محمد مختار عثماني	70 000	0,8%			
خديجة عثماني	55 660	0,7%			

Source: http://www.rouiba.com.dz/البورصة/لمحة-تاريخية/?lang=ar, 26/12/2019,21:23.

حيث شهد سهم "رويبة" انخفاضات متتالية خلال عام 2014، ليصل إلى 375 دينار في نهاية الثلاثي الأول من سنة 2015. وهذا لا يعكس الواقع الاقتصادي والمالي للمؤسسة، التي لا تزال تتحسن منذ دخولها البورصة في عام 2013، حيث حققت:

أ. النتائج الصافية

- نمو بـ 34٪ في عام 2013 مقارنة بـ 2012.
- نمو بـ 36٪ في عام 2014 مقارنة بـ 2013.

ب. تطور رقم الاعمال

- نمو بـ 6٪ في عام 2013 مقارنة بـ 2012.
- نمو بـ 17٪ في عام 2014 مقارنة بـ 2013.

ج. استثمار يتعدى 2.7 مليار دينار خلال السنتين الماضيتين.

د. توزيع الأرباح أي ما يفوق 143 مليون دينار خلال السنتين الماضيتين، وتحقيق ربحية السهم من 20 إلى 37 دينار / للسهم من 2012 إلى 2014. [1]

2. البنية التحتية للمؤسسة

يمثل التجديد المستمر لمعدات المؤسسة وبنيتها التحتية مفتاحا جوهريا لتطويرها، كما يعكس أيضا الرؤية التي تحملها حول نشاطها على المدى المتوسط والطويل، ويمثل أيضا الرغبة في العمل ومنح كل الإمكانيات لبلوغ أهدافها الاستراتيجية، من بينها أن تكون المؤسسة رائدة مغاربيا في إنتاج وتوزيع العصائر. ولبلوغ هذا الهدف، تقوم المؤسسة بالتوفيق بين تنظيم العمل وتطوير المهن، دون غض النظر عن التفكير في تحديث أدوات الإنتاج الصناعي، وتنظيم مختلف المساحات والمعدّات.

و قامت المؤسسة منذ عام 2006 بإنشاء مواقع جديدة، وإعادة تنظيم ورشات العمل. كما تميزت سنتي 2012 –2013 باستثمارات في إعادة ترتيب مساحات الإنتاج وإنشاء خطوط جديدة

[1]. نقلا من الموقع مؤسسة الرويبة الإلكتروني المتاح:
http://www.rouiba.com.dz/البورصة/سهم-رويبة/?lang=ar, 26/12/2019, 21:36.

في ظل السهر على نوعية مستمرة تضمن بفضل دراسة جدوى HACCP (تحليل المخاطر من خلال طريقة النقاط الحرجة)، ولضمان أيضا الجودة الصحية وأمن المنتجات[1]

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة والتزاماتها

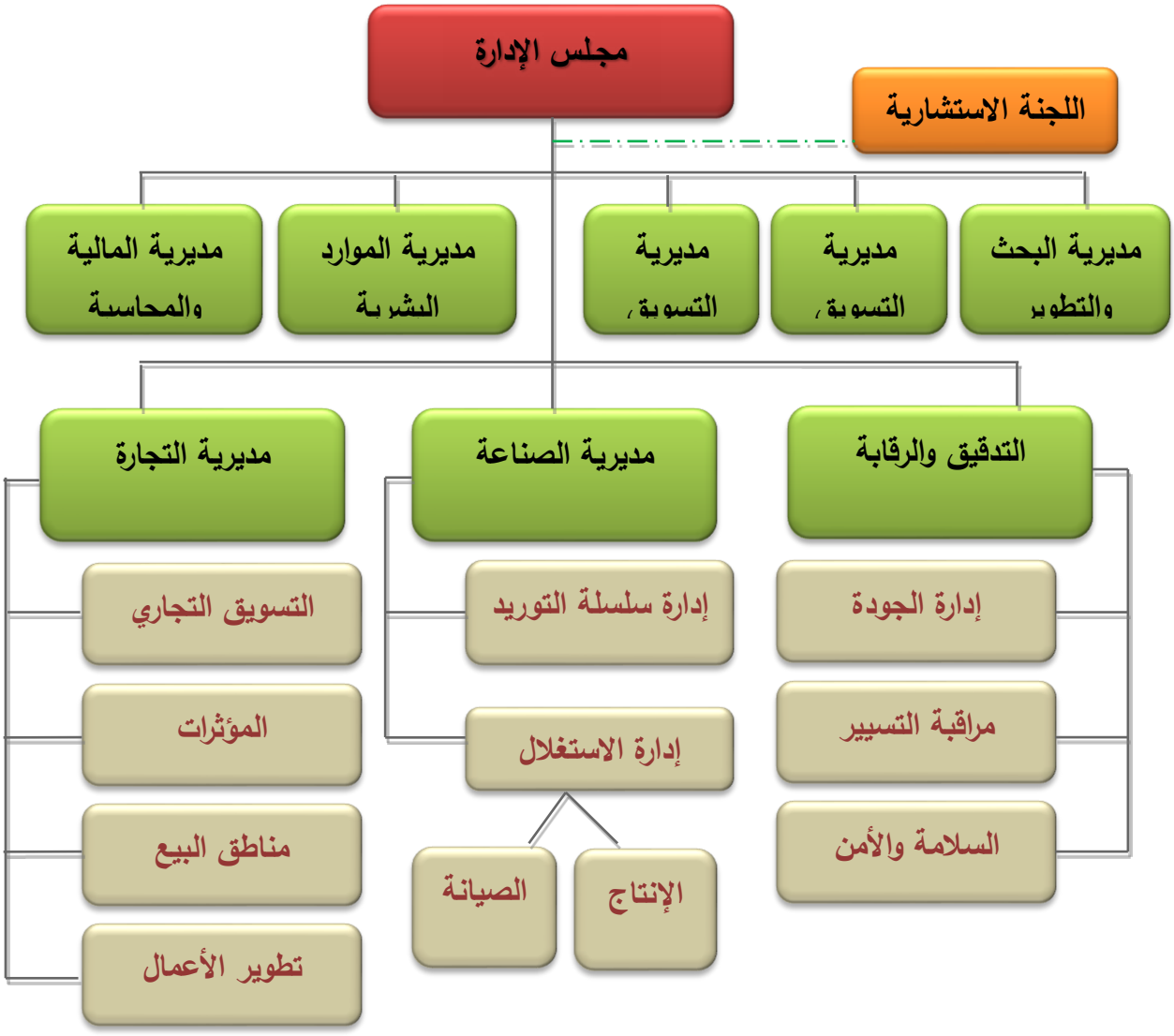
يتركز الهيكل التنظيمي لمؤسسة أن سي أ–رويبة على ثمانية مديريات رئيسية وكل مديرية تحوي مجموعة من المصالح تتوزع عليها مهام المؤسسة وأنشطتها

أولا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة أن سي أ الرويبة من خلال الشكل التالي

[1]. نقلا من الموقع مؤسسة الرويبة الإلكتروني المتاح:
http://www.rouiba.com.dz?/مؤسسة-رويبة/البنية-التحتية-لشركتنا/?lang=ar, 26/12/2019, 21:36.

الشكل رقم 14: الهيكل التنظيمي لمؤسسة أن سي أ-رويبة



Source: Notice d'Information NCA-Rouiba spa, p 84.

ثانيا: الجودة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة

- **الجودة:** الحصول على شهادة ايزو 22000 نظام إدارة سلامة المواد الغذائية.

حيث تعتبر سلامة المنتجات الغذائية هي إحدى أولويات المؤسسة، والتي تشكل واحدة من الركائز الأساسية لسياسة الجودة الخاصة بالمؤسسة، والتي تعرف كما يلي:

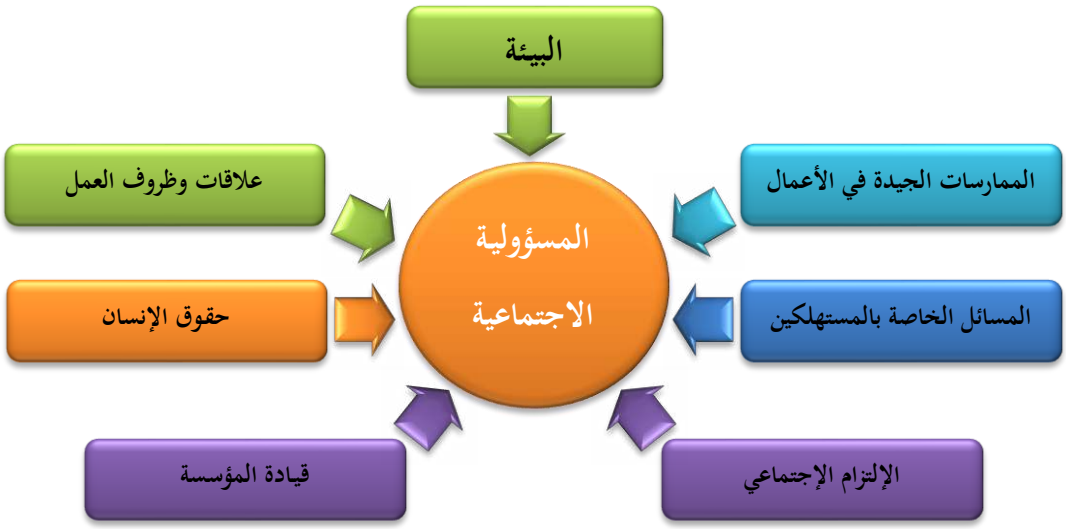
تقديم منتجات وخدمات للزبون والمستهلك تحترم الشروط القانونية والتنظيمية والمعايير سارية المفعول من أجل ضمان الأمن الغذائي للمنتوج يحمي المستهلك من جميع المخاطر الميكروبيولوجية والكيميائية أو الجسدية.

و بهدف تقديم منتجات صحية وآمنة للمستهلك، قامت المؤسسة بوضع بروتوكولات تضمن نظافة المنتوج، من أجل التحكم في المخاطر المحتملة. ومنذ عام 2011 أطلقت المؤسسة "أن.سي.أ" رويبة مشروع لوضع نظام جديد لإدارة المواد الغذائية. والذي أعطى نتائج جيدة بفضل المشاركة القوية لمختلف هياكل المؤسسة. وفي جانفي 2013، جاءت شهادة "ايزو 22000" (منظمة المعايير الدولية ISO) لتتوج الجهود التي بذلت طيلة عامين لتأكيد التزامات المؤسسة تجاه الزبون والمستهلك الذين لديهما الآن ضمان إضافي لجودة المنتجات.

ثالثا: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة (RSE)

تعتبر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة من ضمن القيم التي تتمسك بها العائلة والتي نُقلت إلى "أن.سي.أ" رويبة، كما تعد هذه المسؤولية جزء من حياتها اليومية، وأدى هذا لجعل مؤسسة "أن.سي.أ" رويبة على رأس قائمة المؤسسات التي أدمجت المعيار "ايزو " 26000 في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا. والشكل التالي يوضح المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة:

الشكل رقم 15: المسؤولية الاجتماعية من مؤسسة أن.سي.أ رويبة



Source: http://www.rouiba.com.dz?/التزاماتنا/مؤسسة-رويبة/lang=ar,

26/12/2019, 21:45.

و بالتزام مؤسسة "أن.سي.أ" رويبة بالجودة والنوعية، بالإضافة إلى شهادات المطابقة المختلفة التي اكتسبتها، تم اختيارها لتمثيل الجزائر كمؤسسة رائدة في إطار مشروع (RS-MENAبرفقة "ايزو" والمعهد الجزائري للمعايير (IANOR) لترقية المعيار الجديد "ايزو 26000 " المتعلق بالمسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة. هذا المشروع هو مشروع عالمي لترقية هذا المعيار الجديد (نشر في 2010)، يتم تمويله من قبل الوكالة السويدية SIDA (الوكالة السويدية للتنمية الدولية)، ويخص ثماني بلدان نموذجية هي: **الجزائر، تونس، مصر، الأردن، لبنان، سوريا، العراق والمغرب**. كما يقدم هذا المعيار قواعد توجيهية لأية منظمة تسعى إلى تحمل المسؤولية لأية نتائج ناجمة عن قراراتها وأنشطتها.

رابعا: البيئة بالنسبة للمؤسسة

تساهم المؤسسة في الحفاظ على البيئة من خلال مسعى يهدف إلى الاقتصاد في الموارد الطبيعية، وذلك باستخدام التكنولوجيات النظيفة، واللجوء إلى عمليات إعادة الرسكلة.

و يعد الماء المكون الرئيسي في منتجات المؤسسة، وتستخدمه أيضا في مصانعها لتشغيل المعدات الصناعية، فضلا عن تزويد نظام مكافحة الحرائق. وعليه فإن مسؤولية المؤسسة تجاه هذا المورد تعد أساسية.

ولهذا تمتلك المؤسسة بئرين يضمنان إمداد المصنع بالمياه. أما إمدادات المياه عن طريق الشبكة العمومية فهي تغطي احتياجات مياه الشرب للمؤسسة.

وقد تم وضع نظام متابعة شهري ومنتظم لكميات المياه المستهلكة منذ عام 2002. وبالإضافة إلى ذلك، ومن أجل تلبية احتياجات المعدات الصناعية والمتطلبات التي يفرضها النموذج المهني للمؤسسة، حيث لجأت عام 2012 إلى استعمال عملية التناضح العكسي لمعالجة المياه. حيت حققت هذه العملية انخفاض مستمر في استهلاك المؤسسة للمياه قُدر استهلاك المياه الخام من البئرين في سنة 2012 بـ 871 451 متر مكعب لإنتاج 86.3 مليون لتر من المنتجات النهائية، أي ما يعادل 5.2 لتر من الماء/لتر عصير. وهذه هي النسبة العادية عند استخدام تقنية التناضح العكسي التي تتميز بطاقة إنتاجية قصوى تقدر بنسبة 75٪.

و خلال سنة 2013، قُدر استهلاك المياه من البئرين بـ 670 432 متر مكعب لإنتاج 88.3 مليون لتر من المنتجات النهائية، أي ما يعادل 4.9 لتر من الماء / لتر من العصير.

أما في سنة 2014، قُدر استهلاك المياه من كلا البئرين بـ 367 423 متر مكعب لإنتاج 104 مليون لتر من المنتجات النهائية، أي ما يعادل 4.7 لتر ماء / لتر من العصير. إن تحسين هذه النسبة يدل على الاستعمال الأمثل لعملية التناضح العكسي والتخفيض المستمر في كميات الاستهلاك للمياه.

أما في ما يخص **معالجة مياه النفايات** يتم جمع النفايات الصناعية السائلة في خزان بسعة 200 متر مكعب، وقد دخل هذا الخزان حيز الخدمة منذ النصف الثاني من عام 2012. وهذا ما يسمح بالتقليل من الملوثات، قبل إفراغها عبر شبكة مياه الصرف الصحي العمومية باتجاه محطة تصفية المياه بالرغاية. وقد أظهر رصد نوعية مياه الصرف الصحي من قبل مخابر خارجية أن مستوى مقاييس التلوث أقل من العتبة التي يسمح بها التنظيم الساري المفعول.

حيث تتكون نفايات المؤسسة القابلة للرسكلة من الورق المقوى والبلاستيك والزجاجات و PET، والأسطوانات المعدنية والدلاء البلاستيكية. ويتم جمعها وفرزها لتوضع بعدها تحت تصرف المسترجعين المعتمدين. وتمكنت المؤسسة من تخفيض كمية النفايات بنسبة 29٪. تحقق هذا الانجاز بفضل جهود جميع الموظفين للحد من الكميات المستعلمة في التغليف والتعبئة، من أجل تحسين السيطرة على نسبة النفايات التي يتم إعادة رسكلتها.[1]

[1]. نقلا من الموقع مؤسسة الرويبة الإلكتروني المتاح:
http://www.rouiba.com.dz?/مؤسسة-رويبة/التزاماتنا/lang=ar, 26/12/2019, 21:45.

خامسا: الموارد البشرية

مؤسسة "أن.سي.أ" رويبة فاعل أساسي في مجال إنتاج المشروبات وعصائر الفواكه، وهي أيضا مؤسسة ذات بعد انساني تجمع موظفيها حول مشاريع طموحة ذات قيمة مضافة عالية. وتتمثل أهداف المؤسسة في:

- نشر ثقافة التميز: إن نجاح مؤسسة "رويبة" وخبرتها يرتكزان بالأساس على موظفيها. ولهذا، فإن المؤسسة تجتهد دون كلل في مكافأتهم على مجهوداتهم من خلال سياسة أجور عادلة، ومنحهم إمكانية التنقل في الداخل والخارج، ووضع خطة تنمية ذاتية ومهنية فردية. وتأكيد دور المؤسسة كمؤسسة متضامنة، وكذا تطوير المهارات المهنية لموظفي المؤسسة وتوفير ظروف عمل مواتية للتطوير المهني. [1]

سادسا: تطلعات، مهام قيم مؤسسة رويبة

الأهداف التي سطرتها المؤسسة تتمثل في منح المتعة للمستهلكين عبر منتوج ذو نوعية، والمساهمة في الوقت نفسه في خلق الثروة المستدامة، مؤسسة "أن.سي.أ" رويبة التي تأسست سنة 1966، هي أقدم علامة لصنع العصير ومشروبات الفواكه في الجزائر، ووضعت دائما المستهلك في قلب نشاطها ما سمح لها بكسب رهان الثقة والنوعية.

يشكل العامل البشري اليوم القلب النابض للمؤسسة وبلوغ رقم أعمال 7 ملايير دينار خير دليل على ذلك، وبهذا أصبحت العلامة الرائدة في المغرب العربي، وتصبوا المؤسسة لأن تصبح

[1]. نقلا من الموقع مؤسسة الرويبة الإلكتروني المتاح:
http://www.rouiba.com.dz/?lang=ar#details-0-1/سيرة-مهنية/سياسة-الموارد-البشرية, 26/12/2019, 21:47.

العلامة الأولى إفريقيا. وقامت المؤسسة أيضا بإدماج معايير "ايزو 26000 "، ايزو 14001 "، "ايزو 22000 " و"ايزو 9001"

وتم أيضا توثيق التزامات في ما يخص التنمية المستدامة لآفاق 2030، في إطار تشجيع التنمية البشرية وبلوغ الحياد الايكولوجي، وكذلك ترقية الاستهلاك المسؤول والمستدام.

1. **تطلعات المؤسسة:** تطمح المؤسسة لأن تكون من بين أحسن عشرة شركات في إفريقيا والبحر الأبيض المتوسط الناشطة في قطاع الصناعة الغذائية، وكذا الالتزام بترقية التنمية المستدامة، من خلال:

- المساهمة الفعالة في التنمية المحلية – الجوارية.
- المراهنة على التكنولوجيات النظيفة.
- تكوين وازدهار موارد المؤسسة البشرية.
- المساهمة في تحسين مناخ الأعمال.
- الامتثال لأحسن المعايير.

2. **مهمة المؤسسة:** إرضاء المستهلك بمنتجات ذات جودة عالية، ما يساهم في خلق ثروات مستدامة، من خلال:

–جودة –امتثال –أمن. –متعة – ابتهاج.– خلق ثروة مستدامة.

3. **قيم المؤسسة:** تتمثل قيم المؤسسة في

–امتياز. – التزام. – صدق. – احترام. – تضامن. – إنتماء.

4. **سياسة مؤسسة "أن.سي.أ" رويبة:** تتمثل سياسة المؤسسة في:

- صون وتطوير علاقة دائمة مع جميع الأطراف بضمان اتصال تفاعلي.
- تقديم للزبون والمستهلك منتجات وخدمات تلبي احتياجاته، وتحترم القواعد القانونية والتنظيمية، والتزامات معايير الجودة المنصوص عليها.
- تطبيق تسيير صارم وشفاف من أجل ضمان توافر الموارد وجني عائدات من الاستثمارات.
- الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية من خلال تشجيع التكنولوجيات النظيفة وتكنولوجيات الرسكلة، والوقاية من مخاطر التلوث.
- ضمان كل شروط السلامة والصحة للعمال في أماكن العمل، والحيلولة دون وقوع حوادث العمل والحوادث العرضية وفقا لمعايير النظافة والسلامة.
- تشجيع إقامة إدارة المؤسسة من خلال تطوير المسؤوليات الفردية، وتحفيز الابتكار والتطوير المنهجي.
- تعزيز الحوار الاجتماعي ومكافحة كل أشكال التمييز والتهميش[1].

سابعا: التزامات مؤسسة أن. سي.أ رويبة

1. **التنمية المستدامة:** طموح المؤسسة من أجل التنمية المستدامة حتى عام 2030، أن تصبح المؤسسة معترف بها وطنيا ودوليا، بحلول عام 2030، حيث تتطلع المؤسسة إلى:

- تطوير نموذج مرجعي لتطوير الثروة البشرية.
- توفير الظروف الملائمة للعمل في جو من الرفاهية.

[1]. نقلا من الموقع مؤسسة الرويبة الإلكتروني المتاح:
http://www.rouiba.com.dz, 26/12/2019, 21:57.
.

- تعزيز حوار اجتماعي متجدد ومستمر.
- تطوير والحفاظ على أفضل نظام للرواتب يكون محفز وقائم على أساس المهارات والأداء.

2. **تحقيق المحايدة البيئية:** بحلول عام 2030، تتطلع المؤسسة إلى:

- تحقيق المحايدة في انبعاث الغازات المسببة للاحتباس الحراري: سنخفض كل إفرازاتنا من غازات الاحتباس الحراري من كل هياكل المؤسسة.
- القضاء على جميع الإفرازات التي تؤثر على طبقة الأوزون من كل الهياكل.
- الاقتصاد في استهلاك المياه: يجب ألا يتجاوز استهلاك المؤسسة معدل تجديد الموارد.
- إنتاجنا سيتم من طاقة آتية من مصادر متجددة بنسبة 100٪.
- سيتم إعادة رسكلة 80٪ من النفايات.
- 00٪ من المواد الخام الرئيسة في المؤسسة ستحمل العلامات الإيكولوجية.

3. **تقديم منتوج صحي وترقية الاستهلاك المسؤول والمستدام:** بحلول عام 2030:

- منتجات المؤسسة ستكون ذات نوعية صحية عالية: انعدام الحوادث المتعلقة بالأمن الغذائي الناجم عن المنتجات.
- 100٪ من مستهلكي منتجات المؤسسة سوف يشاركون في حوار مباشر مع المؤسسة.
- 60٪ من مواد التعبئة والتغليف لمنتجات المؤسسة سوف تكون قابلة لإعادة الرسكلة.

4. **أن تصبح المؤسسة مواطنة رائدة في مجال الممارسات الحسنة لـRSO:** بحلول عام 2030، ستعمل على:

- تشجيع تطوير الممارسات الحسنة والأخلاق المهنية واحترام المعايير في عالم الأعمال.

- المشاركة بطريقة فعالة في تحسين مناخ الأعمال في الجزائر.
- منح آفاق للشباب من خلال دعم المشاريع المبدعة والصديقة للبيئة.
- دعم تطوير الكفاءات الوطنية والبحث العلمي ونشر المعرفة.
- دعم الفئات الاجتماعية الهشة والمجتمعات المحلية في مبادراتها الاقتصادية والثقافية والاجتماعية[1].

المطلب الثالث: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري

تم إنشاء ديوان الترقية والتسيير العقاري لكل ولايات الوطن بموجب المرسوم رقم 143/76 المؤرخ في 29 شوال 1396هـ الموافق ل 23 أكتوبر 1976 بالجريدة الرسمية إلى غاية سنة 1991، حيث تم تغيير الطبيعة القانونية لتحمل الصفة التجارية وهذا وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 147/91 المؤرخ في 27 شوال 1411هـ الموافق ل 12 ماي 1991، ثم تغيرت الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري وتحديد كيفية تنظيمها وعملها، لتصبح ذات صفة تجارية تشرف عليها وزارة السكن والعمران والمدينة، وتتمتع الدواوين بالشخصية المعنوية والاستغلال المالي. وديوان الترقية والتسيير العقاري غير ملزم بتقسيم إقليمي ، يمكنه ممارسة أنشطته في جميع أنحاء الأراضي الوطنية

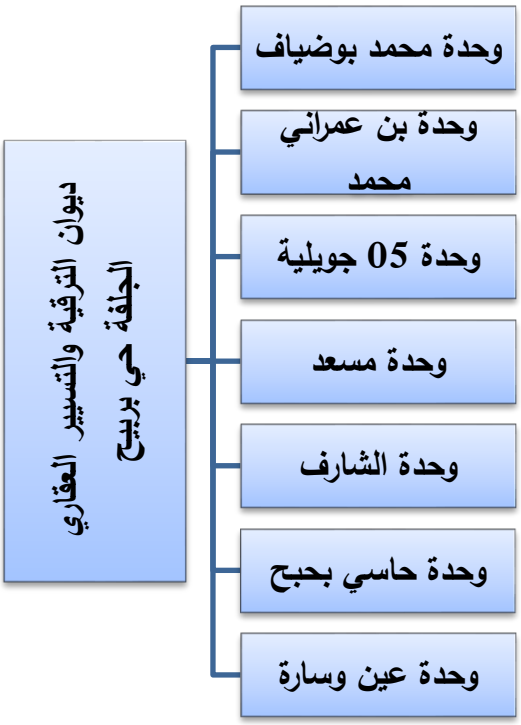
[1]. نقلا من الموقع مؤسسة الرويبة الإلكتروني المتاح:
http://www.rouiba.com.dz/?lang=ar/مؤسسة-رويبة/التزاماتنا, 26/12/2019, 21:57.
.

أولا: لمحة تاريخية عن المؤسسة

يقع مقر ديوان الترقية والتسيير العقاري الجلفة بحي بربيح يبعد حوالي 01 كلم عن مقر الولاية، يحده جنوبا مكتب الهيئة الوطنية للمراقبة التقنية للبناء (CTC)، ومن الناحية الشمالية سكنات خاصة ومن الجهة الغربية متوسطة أبي القاسم حاشي وثانوية مسعودي عطية، أما الجهة الشرقية فيحده مديرية التجهيزات العمومية (DEP)، وتتربع المديرية العامة لديوان الترقية والتسيير العقاري على مساحة إجمالية قدرها 1605 م^2، ونظرا لتوسع نشاطاته ومهامه فالديوان يشتمل على عدة وحدات تسيير موزعة كما يلي :

- وحدة محمد بوضياف، وسط المدينة (الجلفة)
- وحدة بن عمراني محمد، حي بحرارة (الجلفة)
- وحدة 05 جويلية، حي 05 جولية (الجلفة)
- وحدة مسعد،
- وحدة الشارف،
- وحدة حاسي بحبح،
- وحدة عين وسارة،

الشكل رقم 16: وحدات التسيير التابعة لديوان الترقية والتسيير العقاري



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

يحتوي ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة على قدرات كبيرة من الموارد البشرية، حيث يبلغ مجموع موظف به 397 موظف موزعين على وحداته كافة وفروعه بالولاية من بينهم 67 امرأة.

و يتوزع العمال حسب الفئات المهنية كالتالي :

- الإطارات 25
- أعوان التحكم 119
- أعوان التنفيذ 253

ثانيا: مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري

وفقا للمواد 4-5-6 المرسوم التنفيذي رقم 147/91 المؤرخ 1991/05/12 ، يضطلع OPGI بالمهام التالية:

في اطار تجسيد السياسة الاجتماعية للدولة, تتولى دواوين الترقية والتسيير العقاري ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن لاسيما بالنسبة للفئات الاجتماعية الاكثر حرمانا. وتكلف فضلا عن ذلك، على سبيل التبعية بما يلي :

_ ترقية البناءات,

_ الإنابة عن أي متعامل في الاشراف على المشاريع المسندة اليه,

_ الترقية العقارية,

_ عمليات تأدية الخدمات قصد ضمان ترميم الأملاك العقارية وإعادة الاعتبار اليها وصيانتها,

_ كل عملية تتوخى تحقيق مهامها.

تخول دواوين الترقية والتسيير العقاري, فضلا عن ذلك تسيير الأملاك العقارية المسندة لها. تحدد اتفاقية نموذجية شروط وكيفيات التكفل بهذه المهمة وتوضح بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالسكن.

تكلف دواوين الترقية والتسيير العقاري في ميدان التسيير العقاري بما يلي :

_ تأجير المساكن والمحلات ذات الاستعمال المهني والتجاري والحرفي أو التنازل عنها

_ تحصيل مبالغ الإيجار والاعباء المرتبطة بالإيجار وكذا ريوع التنازل عن الأملاك العقارية التي تسيرها

_ المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها باستمرار في حالة صالحة للسكن,

_ إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسيرها, وضبطه ومراقبة وضعية النظام القانوني لشاغلي الشقق والمحلات الكائنة بهذه العمارات,

_ تنظيم جميع العمليات التي تستهدف الاستعمال الأمثل للمجمعات العقارية التي تسيرها وتنسيق ذلك,

_ ضمان تسيير جميع الأملاك التي ألحقت بها أو سوف تلحق بها, حسب شروط خاصة, في إطار وحدوية قواعد تسيير الممتلكات العقارية,

_ كل العمليات الأخرى التي تندرج في إطار التسيير العقاري.

ثالثا: الهيكل الاداري لديوان الترقية والتسيير العقاري

وفقا المواد من 7 الى 16من المرسوم التنفيذي رقم 147/91 المؤرخ 1991/05/12 ، فان الهيكل الاداري يتمثل في

يدير دواوين الترقية والتسيير العقاري مجلس إدارة ويشرف عليه مدير عام.

1. **مجلس الإدارة**

أ. **يتشكل مجلس الإدارة من :**

- أربعة (4) خبراء يقترحهم الوزير المكلف بالسكن,
- خبيرين (2) يقترحهما الوزير المكلف بالمالية,
- خبيرين (2) يقترحهما الوزير المكلف بالجماعات المحلية.

يشارك المدير العام في اجتماعات مجلس الإدارة بصفة استشارية ويتولى أيضا أمانة المجلس.

يمكن مجلس الإدارة أن يستعين بكل شخص بحكم كفاءته ومن شأنه أن يفيده في المسائل المدرجة في جدول الأعمال. وينتخب رئيس مجلس الإدارة من طرف نظرائه لمدة مهمته.

يتقاضى أعضاء مجلس الإدارة تعويضات حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

ب. تعيين مجلس الإدارة

يعين أعضاء مجلس الإدارة بمقرر من الوزير المكلف بالسكن لمدة ثلاث (3) سنوات, وفي حالة توقف أي عضو من الاعضاء يعوض بالأشكال نفسها وذلك الى غاية انتهاء المهمة.

ت. مهام مجلس الإدارة

يتداول مجلس الإدارة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ويصادق على ما يلي :

- مشروع نظامه الداخلي,
- برنامج عمل الديوان,
- النظام الداخلي للديوان,
- القروض والمصادقة على المخطط السنوي لتمويل الديوان,
- القواعد العامة لاستعمال الأموال القابلة للتصرف وتوظيف الأموال الاحتياطية,
- قبول الهبات والوصايا,
- اقتناء العقارات وتأجيرها والتصرف فيها وتبادل الحقوق المنقولة والعينة,
- الشروط العامة لإبرام الصفقات والعقود والاتفاقات والاتفاقيات والصفقات الأخرى التي يكون الديوان فيها طرفا ملتزما,

- المسائل المرتبطة بالقانون الأساسي وشروط التوظيف ودفع الأجور وتكوين المستخدمين,
- الحصائل وحسابات النتائج واقتراحات تخصيص النتائج,
- و بصفة عامة, كل القضايا التي يعرضها عليه المدير العام والتي من شأنها تحسين تنظيم الديوان وعمله والتشجيع على تحقيق اهدافه.
- يعين مجلس الإدارة محافظا للحسابات ويحدد مرتبه.

ث. اجتماع مجلس الإدارة

- يجتمع مجلس الإدارة باستدعاء من رئيسه كلما اقتضت مصلحة الديوان ذلك, أربع (4) مرات في السنة على الأقل.
- كما يتعين على الرئيس دعوة المجلس لانعقاد بناء على طلب من ثلثي أعضائه على الأقل.
- لا تصح مداولات مجلس الإدارة قانونا إلا بحضور ثلثي أعضائه على الأقل.
- في حالة عدم اكتمال النصاب, يعقد اجتماع آخر بعد أجل ثمانية (8)أيام ويتداول المجلس حينئذ قانونا مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.
- يصوت على القرارات بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تعادل الأصوات,
- يرجح صوت الرئيس. وتدون مداولات مجلس الإدارة في محاضر وتسجل في سجل خاص يوقع عليه رئيس المجلس وترسل محاضر الجلسات خلال أجل مدته خمسة عشر (15) يوما الى الوزير المكلف بالسكن وأعضاء مجلس الإدارة.

- يصادق الوزير المكلف بالسكن بمقرر على الهياكل التنظيمي للديوان بناء على اقتراح مجلس الإدارة.

2. المدير العام

يتولى مديرية الديوان مدير عام ويعتبر هو أعلى سلطة في الهرم الإداري لديوان الترقية والتسيير العقاري.

أ. تعيين المدير العام

يعين المدير العام للديوان بمرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالسكن ولا يمكن تعويضه إلا بالأشكال نفسها.

ب. صلاحيات المدير العام

يتولى المدير العام ما يلي :

- يمثل الديوان إزاء الغير ويمكنه أن يوقع على جميع الوثائق التي تلزم الديوان,
- يسهر على تحقيق الأهداف المرسومة للديوان ويضمن تنفيذ قرارات مجلس الإدارة,
- يضمن سير المصالح ويمارس السلطة السلمية على جميع مستخدمي الديوان, ويعين المستخدمين ويعزلهم حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم الجاري به العمل,
- يقوم بالأعمال التحفظية ويمارس الدعاوى القضائية,
- يعد الجداول التقديرية للإيرادات والنفقات, ويقدمها للمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة,
- يعد الحصيلة وحسابات النتائج ويقدمها للمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة,
- يبرم كل صفقة أو عقد أو اتفاقية أو اتفاق في إطار التنظيم المعمول به,

- يعرض في نهاية كل سنة مالية تقريرا سنويا عن النشاط مرفقا بالحصائل وحسابات النتائج ويرسله الى السلطة الوصية بعد المصادقة عليه من مجلس الإدارة,
- يعد النظام الداخلي للديوان ويقدمه للمصادقة عليه من مجلس الإدارة ويسهر على احترامه.

رابعا: الهيكل التنظيمي لدي لديوان الترقية والتسيير العقاري

يضم ديوان الترقية والتسيير العقاري الدوائر التالية :

1. **دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة :** وتضم

مصلحة الوسائل العامة ، مصلحة الموارد البشرية.

2. **دائرة المالية والمحاسبية :** وتضم

مصلحة المحاسبة ، مصلحة المالية ، مصلحة التحصيل ، مصلحة الاستثمار.

3. **دائرة التسيير وصيانة الممتلكات :** وتضم

مصلحة الشراء ، مصلحة البطاقيات ، مصلحة الصيانة ، مصلحة الاستغلال.

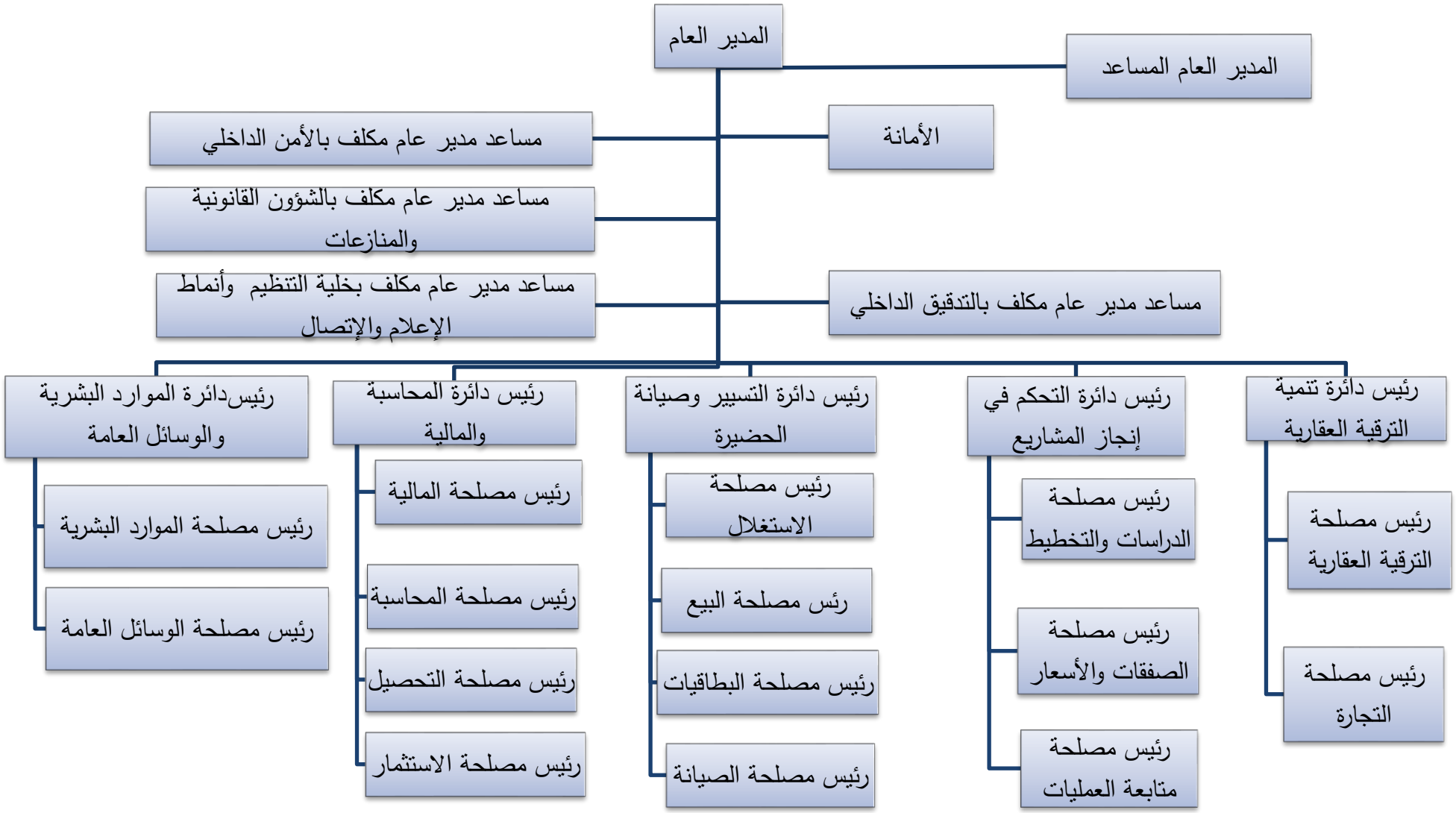
4. **دائرة التحكم في إنجاز المشاريع :** وتضم

مصلحة الدراسة والتخطيط ، مصلحة الصفقات العمومية ، مصلحة إنجاز البرامج.

5. **دائرة الترقية العقارية :** وتضم

مصلحة الترقية العقارية ، مصلحة العقارات ، المصلحة التجارية.

الشكل رقم 17: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري


المدير العام
المدير العام المساعد
الأمانة
مساعد مدير عام مكلف بالأمن الداخلي
مساعد مدير عام مكلف بالشؤون القانونية والمنازعات
مساعد مدير عام مكلف بخلية التنظيم وأنماط الإعلام والإتصال
مساعد مدير عام مكلف بالتدقيق الداخلي
رئيس دائرة تنمية الترقية العقارية
رئيس مصلحة الترقية العقارية
رئيس مصلحة التجارة
رئيس دائرة التحكم في إنجاز المشاريع
رئيس مصلحة الدراسات والتخطيط
رئيس مصلحة الصفقات والأسعار
رئيس مصلحة متابعة العمليات
رئيس دائرة التسيير وصيانة الحضيرة
رئيس مصلحة الاستغلال
رئس مصلحة البيع
رئيس مصلحة البطاقيات
رئيس مصلحة الصيانة
رئيس دائرة المحاسبة والمالية
رئيس مصلحة المالية
رئيس مصلحة المحاسبة
رئيس مصلحة التحصيل
رئيس مصلحة الاستثمار
رئيس دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة
رئيس مصلحة الموارد البشرية
رئيس مصلحة الوسائل العامة

المبحث الثاني: دراسة دراسة أثر تفعيل طرق القياس المحاسبي في مؤسسة أن، سي، أي الرويبة

قامت مؤسسة **أن. سي. أ الرويبة** بإعادة تقييم بعض أصولها وذلك في سنة 2018.

المطلب الأول: أساس القياس والمبادئ المحاسبية في مؤسسة الرويبة

لإعداد البيانات المالية، يستخدم NCA مبدأ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية كأساس للتقييم وأهم مبادئ وأساليب المحاسبة

أولا: أساس القياس والمبادئ المحاسبية

لإعداد البيانات المالية، يستخدم NCA مبدأ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية كأساس للتقييم وأهم مبادئ وأساليب المحاسبة ويكون على النحو التالي:

1. الأصول الثابتة

تشمل الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية العمومية للمؤسسة الممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول المعنوية، ويتم تسجيل الأصول الرأسمالية بتكلفة الاستحواذ مضافا إليها التكاليف المنسوبة مباشرة، وتكاليف الاقتراض المتكبدة عندما يسبق بدء تشغيل الأصول الرأسمالية فترة طويلة من البناء أو التكيف.

البرمجيات التي يتم تطويرها داخليا، عندما تستوفي معايير الأصول الرأسمالية، تتم رسملتها لتكاليف التطوير المباشرة والتي تشمل المصروفات الخارجية وتكاليف الموظفين المنسوبة مباشرة إلى المشروع.

بعد الاعتراف المبدئي، يتم قياس الأصول الثابتة بالتكلفة مطروحا منها الاستهلاك المتراكم وأي خسائر في القيمة.

يتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك للأصل بعد خصم القيمة المتبقية.

يتم إهلاك الأصول الثابتة على أساس القسط الثابت على مدى العمر الإنتاجي المتوقع للأصل للمؤسسة، ويتم إدراج الإهلاك والإطفاء تحت عنوان "استهلاك وإطفاء وإهلاك الأصول المعنوية" في بيان الدخل.

عندما يتكون الأصل الثابت من عدة عناصر يمكن استبدالها على فترات منتظمة، مع استخدامات مختلفة أو بفوائد اقتصادية مختلفة، يتم حساب كل عنصر على حدة ويتم إطفاء كل مكون وفقا للخطة. انخفاض قيمة خاصة بها.

فترات الاهتلاك المستخدمة هي كما يلي:

الجدول رقم 02: يبين فترات الاهتلاك المستخدمة

اسم التثبيت	فترات الاهتلاك المستخدمة
- البرمجيات	05 سنة
- الانشاءات	20 سنة
- معدات النقل	05 سنوات
- أثاث ومعدات مكتبية	10 سنوات
- التركيبات والتجهيزات والمنشآت	15 سنة

- المواد الصناعية	15 سنة
- المعدات والأدوات الصناعية	10 سنوات.

تخضع الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك لاختبار انخفاض القيمة عند تحديد أي علامات تدل على انخفاض القيمة في تاريخ الإغلاق. في حالة وجود مؤشر انخفاض في القيمة، تتم مقارنة القيمة القابلة للاسترداد الجديدة للأصل مع صافي القيمة الدفترية للأصل في حالة حدوث خسارة انخفاض في القيمة، ويتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل، ويتم عكس الانخفاض في حالة انخفاض القيمة، التغير في تقدير القيمة القابلة للاسترداد أو اختفاء مؤشرات الاستهلاك، الاهتلاكات هي: المعترف بها تحت عنوان "الاستهلاك والإطفاء وانخفاض قيمة الأصول والممتلكات والمنشآت والمعدات" في بيان الدخل يتم تسجيل الأرباح والخسائر الناتجة عن التصرف في الأصول التشغيلية في بيان الدخل تحت عنوان "صافي الأرباح على الأصول الأخرى".

2.الأصول الثابتة المالية:

تشمل الأصول المالية الثابتة المشاركات والقروض غير المتداولة والذمم المدينة الشبيهة بالقروض (بما في ذلك الودائع والضمانات المدفوعة).

يتم احتساب الاستثمارات على أساس تكلفة الاستحواذ ، يتم استبعاد تكاليف الاستحواذ ، مثل الرسوم الوسيطة والرسوم والأتعاب والرسوم المصرفية ، ويتم الاعتراف بالإيرادات من الاستثمارات كإيرادات بمجرد الحصول عليها. حتى لو لم يتم صرفها (من اللحظة التي تم فيها تحديد توزيع الأرباح)

3. المخزونات

تتألف المخزونات من مخزون المواد الخام والتعبئة والمنتجات النهائية والأسهم المختلفة:

تكلفة المخزون تشمل جميع التكاليف التي تكبدتها لجلب المخزون إلى المكان والدولة التي هم فيها:

- تكاليف الاقتناء (المشتريات، المواد الاستهلاكية، رسوم الشراء...).
- تكاليف المعالجة (بخلاف التكاليف الإدارية).
- المصروفات العامة والمصروفات المالية والتكاليف الإدارية المنسوبة مباشرة إلى المخزونات.

يتم تحليل التكاليف العامة الثابتة من أجل التأثير على تكلفة الإنتاج فقط التكاليف الثابتة المقابلة لمستوى النشاط العادي.

يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (سعر البيع)، أيهما أقل.

يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في المخزون كمصروف في بيان الدخل عندما تكون تكلفة المخزون أعلى من صافي القيمة القابلة للتحقق.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي لأصول مؤسسة الرويبة 2018

سيتم من خلاله التطرق لإعادة تقييم الأراضي لسنة 2018 وتوضيح أثرها على القوائم المالية

أولا: الأصول غير جارية

الجدول رقم 03: يبين تطور الأصول غير الجارية

المبالغ1000 x

الأصول	2014	2015	2016	2017	2018
الأصول المعنوية	13181	27151	28075	33826	23571
صافي الأصول العينية	4486129	5244712	5686914	5327292	6371342
الأصول المالية	54539	30695	27549	113301	175511
المخزونات	1043003	1164306	981513	1179330	710597
حسابات الدائنين	1386693	1633135	2435117	1908496	2537464
أصول مالية جارية	226129	240206	121221	132516	250744
إجمالي الأصول	7209674	8340205	9280392	8694763	10069231

المصدر: من إعداد الطالب بناء بيانات الملاحق 01 و03

و**http://www.rouiba.com.dz/bourse/activite-et-resultats-financiers/**

1.الأصول المعنوية

الجدول رقم 04: الاصول المعنوية

البيان	2018/12/31	2017/12/31	الفرق بين 2017-2018
الأصول المعنوية	93165682	92865682	300000
اهتلاك الأصول المعنوية	(69594483)	(59039534)	(10554949)
المجموع الاجمالي	23571199	33826148	(10554949)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الملاحق من 01 و03

الجدول التالي يبين حالة الأصول المعنوية ما بين سنتي 2017 و2018 حيث شهدت قيمتها ارتفاع بقيمة 300000 دج عما كانت عليه في سنة2017 وتمثلت تلك الزيادة في شراء أصول معنوية في شكل برمجيات

2. التثبيتات العينية

أ. **القياس المحاسبي للأراضي:**

في عام 2018 أعادت المؤسسة تقييم الأرضي التي أنتجت فائضا في إعادة التقييم والذي تمثل في مبلغ قدره 816 248 1441 دج

الجدول رقم 05: يبين عملية إعادة تقييم الأراضي

السنوات	2017	2018	فارق إعادة التقييم
الأراضي	1183751184	2625000000	1441248816

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الملاحق من 01 و03

نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لها أثر إيجابي على قيمة الأراضي حيث أن قيمة هذه الأراضي قبل عملية إعادة التقييم كانت تساوي 1183751184 دج وبعد إعادة التقييم ارتفعت القيمة لتصل إلى 2625000000 دج بفارق إعادة تقييم وصل إلى مبلغ 1441248816 دج وهذا ما يؤدي إلى زيادة في القيمة الإجمالية للأصول المادية للمؤسسة ما يعكس القيمة الحقيقية للأصول الثابتة في مؤسسة الرويبة للمشروبات وبالتالي ارتفاع قيمة المؤسسة كذلك

المعالجة المحاسبية كالتالي:

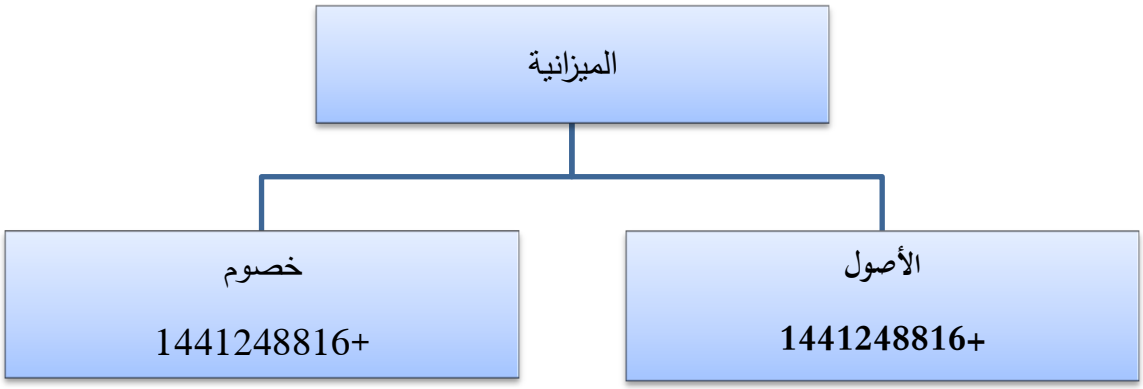
211		2018/12 /31		
	105	الأراضي	1441248816	
		فارق إعادة التقييم		1441248816
		تسجيل فارق إعادة التقييم		

ب. أثر إعادة تقييم الأراضي على القوائم المالية للمؤسسة

- **أثر إعادة تقييم الأراضي على الميزانية**

من خلال عملية المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن فارق إعادة التقييم يسجل في حساب 105 فارق إعادة التقييم يقابلها زيادة في قيمة الأراضي في جانب الأصول أي زيادة في رأس مال المؤسسة تقابلها زيادة في القيمة المحاسبية للأصول المادية بمعنى آخر زيادة في جانب الأصول تقابلها زيادة في جانب الخصوم بنفس المقدار أي بمقدار816 248 441 1 دج مما يعني أن عملية إعادة تقييم الأراضي لا تؤثر على نتيجة المؤسسة لا بزيادة ولا بنقصان ولكن تؤثر على قيمة الميزانية بالزيادة وذلك لأنها ساهمت في ارتفاع القيمة المحاسبية للأصول من جهة وارتفاع رأس المال المؤسسة من جهة أخرى أي لها تأثير إيجابي على ميزانية المؤسسة

الشكل رقم 18: أثر القياس المحاسبي للأراضي على الميزانية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

- **أثر إعادة تقييم الأراضي على جدول حساب النتائج**

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لا تؤثر على جدول حساب النتائج وذلك لأن الأراضي لا تهتلك أي أن حساب 681 لا يظهر وبالتالي لا يؤثر على جدول حساب النتائج لأنه يتأثر فقط بحسابات الصنف السادس وحسابات الصنف السابع وفي الأراضي لا تظهر هذه الحسابات على خلاف باقي التثبيتات التي تهتلك والتي تؤثر على جدول حساب النتائج في السنة التي تلي سنة إعادة التقييم بالفرق بين قسط الاهتلاك بعد عملية إعادة التقييم وقسط الاهتلاك قبل عملية إعادة التقييم.

- **أثر إعادة تقييم الأراضي على جدول سيولة الخزينة**

من خلال دراستنا سابقا لجدول سيولة الخزينة نجد أن هذا الجدول يقوم على مبدأ التحقق النقدي الفعلي ومن ذلك نجد أن عملية إعادة التقييم الأراضي لا تؤثر على هذا الجدول لأنها لا تحقق تدفق نقدي فعلي

- **أثر إعادة تقييم الأراضي على جدول تغير الأموال الخاصة**

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ ان عملية إعادة التقييم تؤثر على جدول تغير الأموال الخاصة وذلك لأن الزيادة في قيمة الأراضي بمقدار 816 248 441 1 دينار جزائري تقابلها زيادة في رأس المال المؤسسة بنفس المقدار ومن ذلك فإن عملية إعادة تقييم الأراضي تؤثر مباشرة في جدول التغيرات الأموال الخاصة بنفس قيمة الزيادة في الأراضي أي بقيمة 816 248 441 1دج كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 06: يبين تغير الأموال الخاصة

البيان	رأس المال الاجتماعي	إصدار قسط	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطيات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2016	**849 195 000**	**137 687 166**			**382 573 931**
إعادة تقييم الأصول الثابتة					
تغيير أساليب المحاسبة					
أرباح مدفوعة					
زيادة رأس المال					
الدخل الصافي للسنة					275035 966 -
الرصيد في 31 ديسمبر 2017	**849 195 000**	**137 687 166**			**382 573 931**
إعادة تقييم الأصول الثابتة					1441248 816
تغيير أساليب المحاسبة					
أرباح مدفوعة					
زيادة رأس المال					
الدخل الصافي للسنة					275035 966 -
الرصيد في 31 ديسمبر 2018	**849 195 000**	**137 687 166**			**1548786 781**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 07.

و من خلال الجدول نلاحظ أن رصيد الأموال الخاصة تغير بالزيادة حيث كانت قيمته في سنة 2017 يصل إلى 931 573 382 دج ليرتفع في سنة 2018 إلى 781 1548786دج حيث نجد أن إعادة تقييم الأراضي ساهمت في ارتفاعه بقيمة فارق إعادة التقييم بقيمة 816 1441248دج.

3.التثبيتات العينية الأخرى

الجدول رقم 07: يبين الأصول العينية الأخرى

البيان	2018/12/31	2017/12/31	الفرق
التثبيتات العينية	10 131 247 277	8 894 355 970	1 236 891 307
التثبيتات الجاري انجازها	29 282 109	12 736 882	16 545 226
الاهتلاكات	(3 789 187 371)	(3 579 799 924)	(209 387 447)
المجموع	6 371 342 015	5 327 292 929	1 044 049 086

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الملاحق من 01 و03

4.تغيير طريقة المحاسبة

في أعقاب القرار الذي تم اتخاذه في آخر اجتماع لمجلس الإدارة في 25 سبتمبر 2018، قرر أعضاء مجلس الإدارة تمديد فترة إطفاء المعدات الصناعية والتخطيط والتركيب الفني، على مدار 15 عاما بدلا من 10 سنوات، والتعبئة والتغليف القابلة للاسترداد من 3 إلى 5 سنوات. أثر هذا التغيير على نتائج السنة المالية 2018 بقيمة049 238 99 دج وهذا التغيير يؤدي إلى انخفاض في قيمة اهتلاكات السنة المالية بالنسبة لكل من المعدات الصناعية والتخطيط

والتركيب الفني أي هو عبارة عن تخفيض في قيمة الصنف السادس وبالتالي التأثير على جدول حساب النتائج مما يؤدي ذلك إلى زيادة قيمة النتيجة بالمبلغ المذكور سابقا.

5.الأصول الثابتة المالية

الجدول 08: يبين الأصول الثابتة المالية

البيان	2017/12/31	2018/12/31	الفرق
القروض وغيرها من الأصول المالية غير الجارية	3 700 000	775 000	2 925 000
أصول الضريبة المؤجلة	171 811 506	112 526 317	59 285 189
المجموع	175 511 506	113 301 317	62 210 189

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الملاحق من 01 و03

ثانيا: قياس الأصول الجارية

1.القياس المحاسبي للمخزونات:

الجدول رقم 09: يبن تدني قيمة المخزونات

القيمة الاجمالية 2018	قيمة تدني المخزونات 2018	القيمة الصافية 2018
823488969	112891183	710597785

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الملاحق من 03 و04

من خلال الجدول السابق يبن لنا أن تدني قيمة المخزونات بقيمة 112891183 تسجل في حسابات الاعباء،

المعالجة المحاسبية لتدني قيمة المخزونات تكون كالتالي:

		2018/12/31		
685		م للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	112891183	
	39	خسائر القيمة عن المخزونات		112891183
		تسجيل تدني قيمة المخزونات		

أ. **أثر تدني قيمة المخزونات على القوائم المالية**

- **أثر تدني قيمة المخزونات على الميزانية**

من خلال المعالجة المحاسبية لتدني قيمة المخزونات نلاحظ أن تدني قيمة المخزونات يؤثر على حسابات الصنف السادس وكذلك على جانب الأصول مما يؤدي ذلك إلى تقليص قيمة الأصول الجارية في ميزانية المؤسسة ومنه يمكن القول أن تدني قيمة المخزونات يؤثر على الميزانية ومنه التأثير على نتيجة السنة المالية للمؤسسة بنقصان حيث أنه عبارة عن زيادة في الأعباء.

- **أثر تدني قيمة المخزونات على جدول حساب النتائج**

من المعلوم أن جدول حساب النتائج يتمثل في الفرق بين الصنف السابع والصنف السادس ومنه يمكن القول أن تدني قيمة المخزونات تؤثر بشكل مباشر في جدول حساب النتائج وذلك لأنها عبارة عن زيادة في جانب الصنف السادس مما يؤثر على النتيجة بشكل سلبي.

- **أثر تدني قيمة المخزونات على جدول سيولة الخزينة**

من خلال ما تطرقنا له سابقا في الجانب النظري لدراستنا وجدنا أن جدول سيولة الخزينة يقوم على مبدأ التحقق النقدي أي دخول نقدي حقيقي أو خروج نقدي حقيقي وبالتالي نجد تدني قيمة المخزونات لا تؤثر على هذه القائمة لأنها لا تحقق تدفق نقدي حقيقي.

- **أثر تدني قيمة المخزونات على جدول تغير الأموال الخاصة**

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية تدني قيمة المخزونات نجد أنها تؤثر على نتيجة السنة المالية بنقصان وبالتالي التأثير على جدول تغير الأموال الخاصة بنقصان.

2. القياس المحاسبي لزبائن

الجدول رقم 10: يبن تدني قيمة الزبائن

البيان	2018/12/31	2017/12/31	الفرق
الزبائن	2 379 331 998	1 774 476 285	604 855 712
الزبائن المشكوك فيهم	182 450 329	182 450 329	0
تدني قيمة الزبائن	(182 450 329)	(182 450 329)	0
المجموع	2 379 331 998	1 774 476 285	604 855 712

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الملاحق من 01 و03.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة الزبائن المشكوك فيهم بقية ثابتة أي أن قيمة تدني دين الزبائن في سنة 2018 هو نفسه في السنة الماضية سنة 2017 وهذا يعني أن المؤونة المشكلة في سنة 2017 تبقى نفسها في السنة 2018.

أ. أثر تدني قيمة الزبائن على القوائم المالية

- **أثر تدني قيمة الزبائن على الميزانية**

من خلال المعالجة المحاسبية لتدني قيمة الزبائن نلاحظ أن تدني قيمة الزبائن يؤثر على حسابات الصنف السادس وكذلك على جانب الأصول مما يؤدي ذلك إلى تقليص قيمة الأصول الجارية في ميزانية المؤسسة ومنه يمكن القول أن تدني قيمة الزبائن يؤثر على الميزانية ومنه التأثير على نتيجة السنة المالية للمؤسسة بنقصان حيث إنه عبارة عن زيادة في الأعباء.

- **أثر تدني قيمة الزبائن على جدول حساب النتائج**

من المعلوم أن جدول حساب النتائج يتمثل في الفرق بين الصنف السابع والصنف السادس ومنه يمكن القول أن تدني قيمة الزبائن يؤثر بشكل مباشر في جدول حساب النتائج وذلك لأنها عبارة عن زيادة في جانب الصنف السادس مما يؤثر على النتيجة بشكل سلبي.

- **أثر تدني قيمة الزبائن على جدول سيولة الخزينة**

من خلال ما تطرقنا له سابقا في الجانب النظري لدراستنا وجدنا أن جدول سيولة الخزينة يقوم على مبدأ التحقق النقدي أي دخول نقدي حقيقي أو خروج نقدي حقيقي وبالتالي نجد تدني قيمة الزبائن لا تؤثر على هذه القائمة لأنها لا تحقق تدفق نقدي حقيقي.

- **أثر تدني قيمة الزبائن على جدول تغير الأموال الخاصة**

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية تدني قيمة الزبائن نجد أنها تؤثر على نتيجة السنة المالية بنقصان وبالتالي التأثير على جدول تغير الأموال الخاصة بنقصان.

المطلب الثالث: أثر القياس المحاسبي على الوضعية المالية لمؤسسة الرويبة

من أجل معرفة مدى توازن مؤسسة "**أن.سي.أ. رويبة**" ماليا ومدى احترامها لقواعد التوازن المالي الأدنى والأعلى، سيتم القيام بإعداد الميزانية المالية المختصرة وحساب مختلف المؤشرات والنسب المالية المتعلقة بها ومن جهة ثانية قياس أثر القياس المحاسبي على الوضعية المالية للمؤسسة

أولا: إعداد الميزانية المالية المختصرة

تعد الميزانية المالية أداة لتحليل الذمة المالية للمؤسسة (ممتلكات المؤسسة، حقوق وديون المؤسسة)، فهي تحدد البنية التحتية للمؤسسة، يمكن بناء الميزانية المالية وفقا للمبادئ الأساسية كما يلي:

1. ميزانية الأصول

الجدول رقم 11: يبين ميزانية الأصول

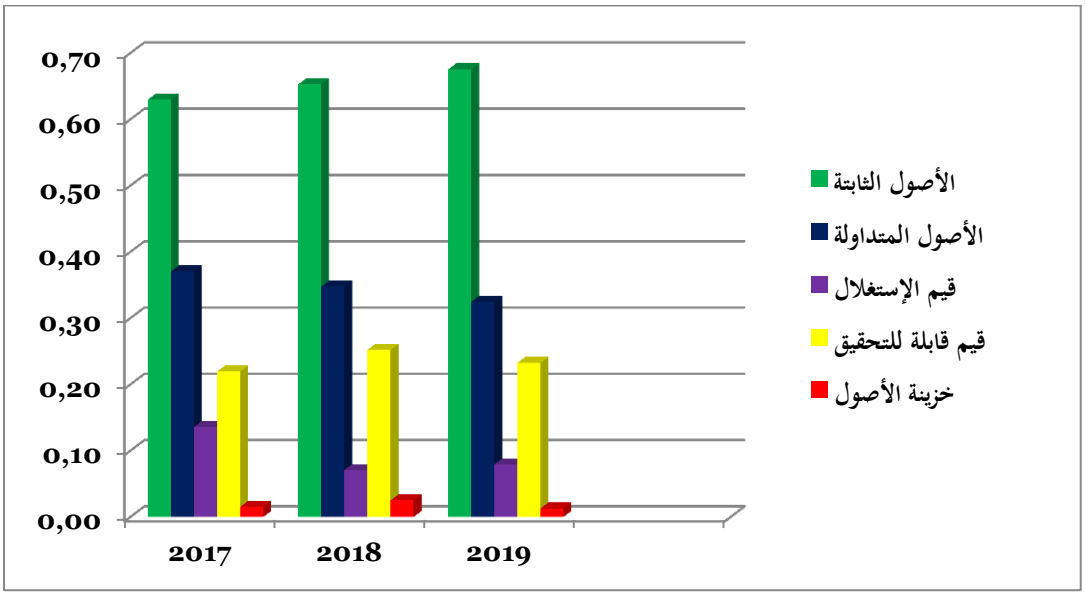
الأصول	2017		2018		2019	
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
الأصول الثابتة	5 474 420 394	63	6 570 424 720	65	6 406 849 402	68

الأصول المتداولة	3 220 343 301	37	3 498 806 494	35	3 078 414 065	32
قيم الاستغلال	1 179 330 172	14	710 597 785	07	751 716 319	08
قيم قابلة للتحقيق	1 908 496 267	21	2 537 464 108	25	2 204 827 837	23
خزينة الأصول	132 516 862	02	250 744 601	02	121 869 909	01
مجموع الأصول	**8 694 763 695**	**100**	**10 069 231 214**	**100**	**9 485 263 467**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الملاحق من 01 إلى 06.

و يمكن إظهار التطور الحاصل في كتل الأصول من خلال التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم 19: تطور كتل الأصول



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 11.

من خلال القراءة المالية الأولية للميزانية المالية والتمثيل البياني أعلاه نلاحظ أن المؤسسة تحوز على تثبيتات بنسبة معتبرة تقدر بنسبة 63% من إجمالي الأصول التي تحوزها، في حين الباقي يتمثل في الأصول المتداولة. والتي تتكون من قيم الاستغلال التي نسبتها 14% ، وقيم قابلة للتحقق التي نسبتها 21% ونلاحظ في سنة 2018 سنة إعادة التقييم ارتفاع طفيف لقيم التثبيتات بحوالي 2% وهذا راجع لعملية إعادة التقييم التي أظهرت فارق إعادة تقييم موجب أثر على ارتفاع نسبة الأصول الثابتة مقارنة بسنة 2017 وبتالي انخفاض قيمة الأصول المتداولة بنفس النسبة

في حين نجد خزينة الأصول تمثل نسب ضئيلة من إجمالي الأصول وهي في انخفاض من سنة لأخرى حيث كانت تقدر بنسبة 02% ثم بنسبة 01% في السنة الأخيرة.

2. ميزانية الخصوم

الجدول رقم 12: يبين ميزانية الخصوم

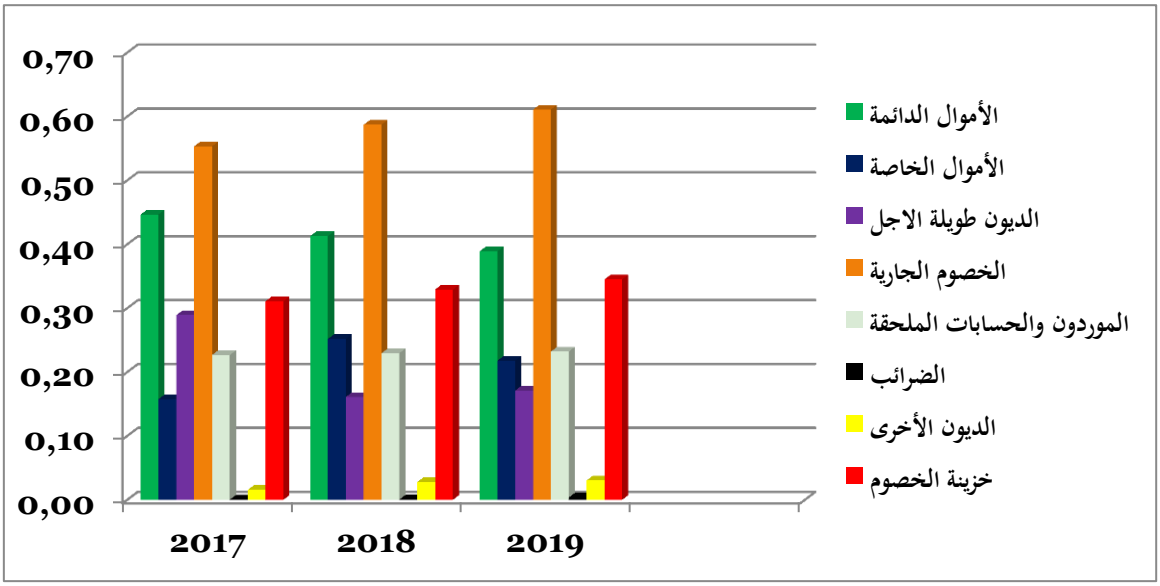
الخصـــــوم	2017		2018		2019	
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
الأموال الدائمة	3 882 983 404	**45**	4 156 726 887	**41**	3 690 519 219	**39**
الأموال الخاصة	1 369 456 097	16	2 535 668 947	25	2 066 910 419	22
الديون طويلة الاجل	2 513 527 307	29	1 621 057 940	16	1 623 608 800	17
الخصوم الجارية	4 811 780 291	**55**	5 912 504 326	**59**	5 794 744 246	**61**
الموردون	1 970 597	23	2 311 196 012	24	2 200 506 718	23

والحسابات الملحقة	393					
الضرائب	3 194 534	00	5 316 881	01	34 467 855	01
الديون الأخرى	135 485 524	02	281 221 204	03	287 852 227	03
خزينة الخصوم	2 702 502 840	31	3 314 770 229	33	3 271 917 446	34
مجموع الخصوم	**8 694 763 695**	**100**	**10 069 231 213**	**100**	**9 485 263 465**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات ملاحق من 01 إلى 06.

و يمكن إظهار التطور الحاصل في كتل الخصوم من خلال التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم 20: تطور كتل الخصوم



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 12.

من خلال القراءة المالية الأولية للميزانية المالية والتمثيل البياني أعلاه نلاحظ أن للمؤسسة أموال دائمة تقدر بنسبة 45% من إجمالي الخصوم، فنجد ضمنها الأموال الخاصة والتي تقدر نسبتها 16% في سنة 2017 ، لترتفع هذه النسبة في سنة 2018 لتصل إلى 25%، وهذا الارتفاع ناتج عن انخفاض في قيمة الديون طويلة الأجل وكذلك نتيجة احتساب فارق إعادة التقييم الموجب الناتج عن عملية إعادة تقييم أراضي المؤسسة في سنة 2018، في حين نجد الخصوم الجارية تمثل نسبة 55% لترتفع في السنة الموالية إلى حوالي 59% نتيجة ارتفاع بعض عناصر الخصوم الجارية، لترتفع بعد هذا لتصل في السنة الأخيرة إلى 61%. حيث إن الموردين والحسابات الملحقة كانت تقدر بنسبة 23% لترتفع في السنتين الموالية إلى 24% ثم تنخفض إلى 19% في السنة الأخيرة، حيث نجد هذه النسب أكبر بكثير من باقي نسب الخصوم الجارية الأخرى (الضرائب، الديون الأخرى)، وتفسير هذا أن المؤسسة تعتمد اعتماد كبير على الشراء بالدين نتيجة عدم توفر السيولة الكافية وعدم تحصيل المستحقات من الزبائن بما يكفي ديون الموردين، في حين نجد الضرائب تمثل حوالي 0.20%.

أما الديون الأخرى في السنة الأولى تقدر 02% وهي في ارتفاع لتصل في السنة 2018 إلى حوالي 03%. أما في ما يخص خزينة الخصوم فتقدر بنسبة 31% وهي في ارتفاع لتصل في السنة 2018 إلى حوالي 33%، وتفسير هذا أن المؤسسة بدأت تعتمد بدرجة كبيرة ومن سنة لأخرى على الديون الأخرى وخزينة الخصوم نتيجة وجود احتياجات لم تغطها سيولة المؤسسة.

من خلال القراءة المالية الأولية للميزانية المالية (الأصول والخصوم) نلاحظ أن القياس المحاسبي للأصول كان له أثر في إعادة الأصول المعاد تقييمها إلى قيمتها الحقيقية وبالتالي الرفع

من قيمة ميزانية المؤسسة ومنه تحسين جودة ومصداقية هذه الميزانية من أجل إعطاء صورة واضحة على الوضعية المالية للمؤسسة والتي يمكن تفسيرها من خلال مجموعة من مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

ثانيا: **مؤشرات التوازن المالي المرتبطة بالميزانية المالية**

تتمثل في ما يلي:

1. **رأس المال العامل سيولة FR_L:** يرتبط مفهوم رأس المال العامل سيولة بمفهوم الذمة المالية للمؤسسة، ويعتمد في حسابه على الميزانية المالية، ويمكن حسابه وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 13: رأس المال العامل سيولة FRL

البيان	2017	2018	2019
الأموال الدائمة	3 882 983 404	4 156 726 887	3 690 519 219
- (الثابتة الأصول)	5 474 420 394	6 570 424 720	6 406 849 402
رأس المال العامل سيولة FRL	**-1 591 436 990**	**-2 413 697 833**	**-2 716 330 183**

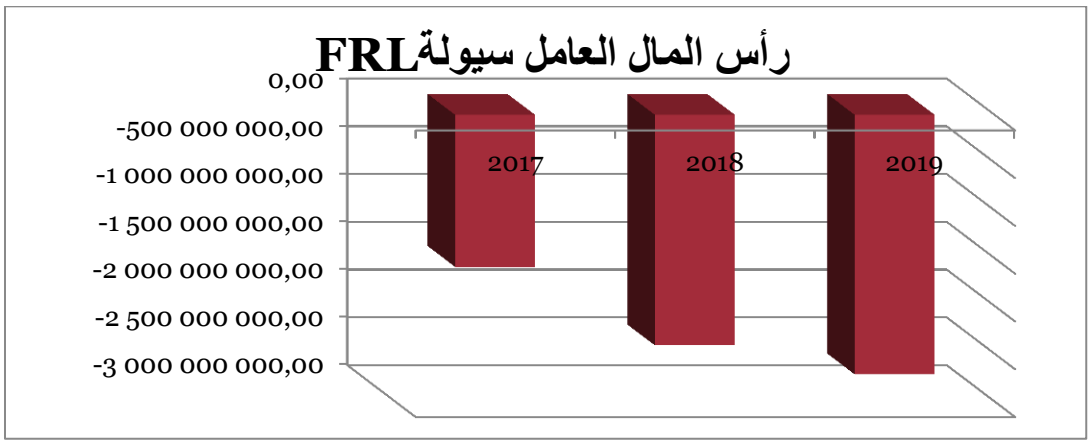
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 11 و12.

نلاحظ من خلال القراءة المالية للجدول أعلاه أن رأس المال العامل سيولة لسنة 2017 **سالب** وهذا يدل على أن المؤسسة لا تحترم قاعدة التوازن المالي الأدنى، وبذلك نقول إن المؤسسة لم تمول جميع أصولها الثابتة بأموالها الدائمة، وقد لجأت إلى الديون قصيرة الأجل لتمويل الأصول الثابتة وهذا لا يتوافق وطبيعة هذا النوع من الأصول.

نلاحظ انخفاض في رأس المال العامل سيولة. وتفسير هذا أن المؤسسة قد **دخلت في مشاريع استثمارية تفوق طاقتها التمويلية**، حيث لجأت في تمويل استثماراتها طويلة الأجل بموارد قصيرة الأجل وهذا ما قد يؤثر سلبا على قراراتها المالية، وتعتبر هذه الحالة سيئة جدا ويجب على الإدارة المالية تدارك هذا الوضع، وهذا إما باتخاذ قرار تمويلي عن طريق اللجوء إلى موارد مالية طويلة الأجل (قروض طويلة الأجل) أو رفع رأسمالها الخاص عن طريق إصدار أسهم جديدة، أو باتخاذ قرار استثماري عن طريق التنازل عن جزء من استثماراتها طويلة الأجل وإن كان فيه مخاطرة. كما أن عملية إعادة التقييم التي قامت بها المؤسسة في سنة 2018 كانت مجرد إعادة الأصول لقيمتها الحقيقية، وليس لها أثر على رأس المال العامل سيولة لأن في هذه الحالة زيادة الأصول يقابلها زيادة في حسابات رأس المال بالمقدار نفسه أي بمقدار فارق إعادة التقييم.

منه نلاحظ من خلال سنوات الدراسة أن المؤسسة لم تحترم قاعدة التوازن المالي الأدنى خلال سنوات الدراسة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 21: رأس المال العامل سيولة FRL



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول 13.

2.رأس المال العامل الخاص:

الجدول رقم 14: رأس المال العامل الخاص FRP

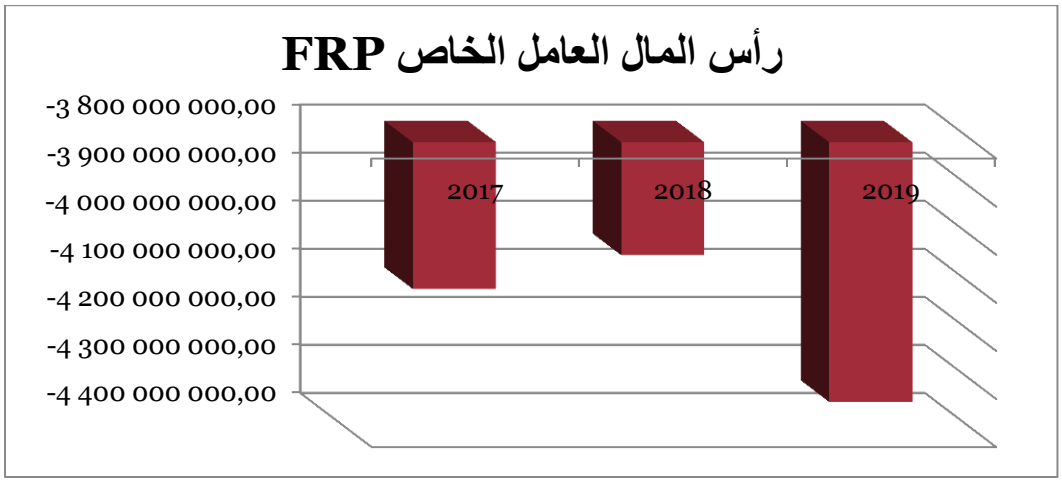
البيان	2017	2018	2019
الأموال الخاصة	1 369 456 097,00	2 535 668 947,00	2 066 910 419,00
- (الثابتة الأصول)	5 474 420 394,00	6 570 424 720,00	6 406 849 402,00
رأس المال العامل الخاص FRP	**-4 104 964 297,00**	**-4 034 755 773,00**	**-4 339 938 983,00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 11 و12.

نلاحظ من خلال القراءة المالية لهذا الجدول أن رأس المال العامل الخاص لسنوات الدراسة **سالب** وهو يدل على أن الأموال الخاصة لم تغطي كامل الأصول الثابتة، وبالتالي فإن جزءا من الأصول الثابتة ممول بالديون ، فعلى المؤسسة في هذه الحالة الحرجة أن ترفع من رأس مالها عن طريق طرح أسهم جديدة لإخراج المؤسسة من خطر الديون التي تم استغلالها بطريقة غير رشيدة. وكما قلنا سابقا فإن عملية إعادة التقييم التي قامت بها المؤسسة في سنة 2018 كانت مجرد إعادة الأصول لقيمتها الحقيقية، وليس لها أثر على رأس المال العامل الخاص لأن في هذه الحالة زيادة الأصول يقابلها زيادة في حسابات رأس المال بالمقدار نفسه أي بمقدار فارق إعادة التقييم.

ويمكن توضيح تطور **رأس المال العامل الخاص** من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 22: رأس المال العامل الخاص



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 14.

3. رأس المال العامل الإجمالي:

الجدول رقم 15: رأس المال العامل الإجمالي

البيان	2017	2018	2019
قيم الاستغلال	1 179 330 172	710 597 785	751 716 319
القيم القابلة للتحقيق	1 908 496 267	2 537 464 108	2 204 827 837
القيم الجاهزة	132 516 862	250 744 601	121 869 909
رأس المال العامل الإجمالي	**3 220 343 301**	**3 498 806 494**	**3 078 414 065**

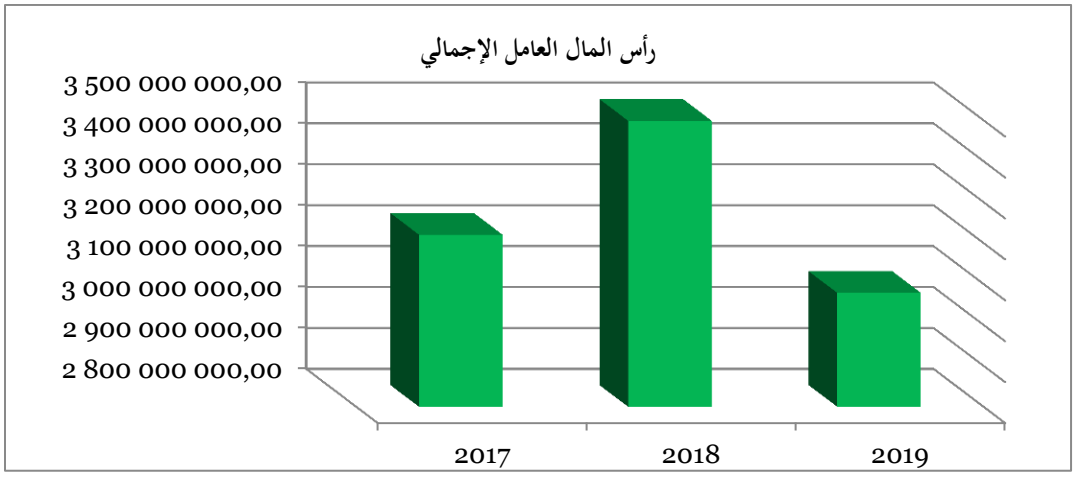
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 11 و12.

من خلال القراءة المالية للجدول أعلاه نلاحظ أن رأس المال العامل الإجمالي **متزايد** في سنة 2018 ثم متناقص في سنة 2019 وهذا راجع إلى **ارتفاع** القيم الجاهزة والقيم القابلة للتحقيق من الأصول المتداولة وانخفاض قيم الاستغلال، وفي ما يخص القياس المحاسبي (إعادة التقييم) التي

قامت بها المؤسسة ليس لها أثر على الأصول المتداولة ومنه ليس لها أثر على رأس المال العامل الإجمالي كما تجدر الإشارة إلى أن تدني قيم كل من المخزونات والزبائن لها أثر على رأس المال العامل الإجمالي

ويمكن توضيح هذا الارتفاع في **رأس المال الإجمالي** من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 23: رأس المال العامل الإجمالي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 15.

4.الاحتياج في رأس المال العامل:

ويمكن حساب **الاحتياج في رأس المال العامل** وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 16: الاحتياجات في رأس المال العامل

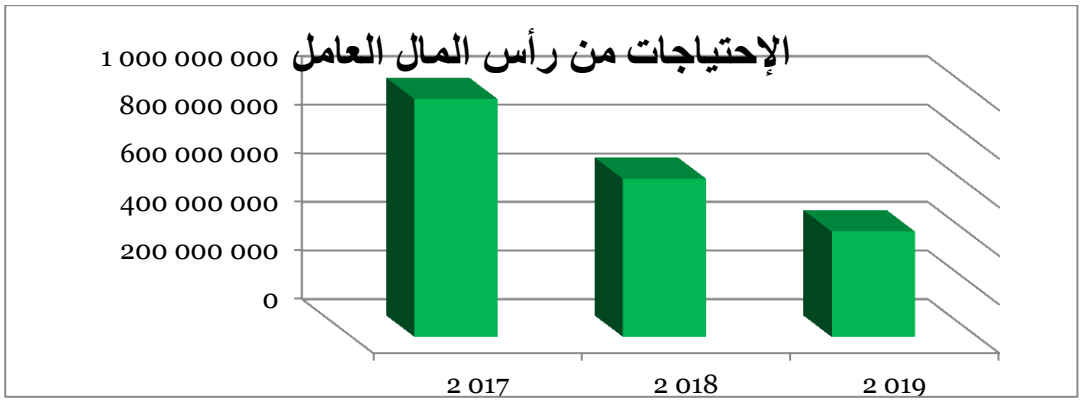
البيان	2017	2018	2019
احتياجات التمويل(قيم استغلال +قيم قابلة لتحقيق)	3 087 826 439	3 248 061 893	2 956 544 156
–موارد التمويل(ديون قصيرة الأجل –سلفات مصرفية)	2 109 277 451	2 597 734 097	2 522 826 800

الاحتياجات من رأس المال العامل	978 548 988	650 327 796	433 717 356

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 11و12.

من خلال القراءة المالية للجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة خلال سنوات الدراسة الثلاث (2017-2018-2019) قد حققت احتياج في رأس المال **موجب** وهذا يدل على أن المؤسسة لم تستطع تغطية احتياجات الدورة بواسطة موارد الدورة العادية، وهي بذلك مضطرة إلى اللجوء لموارد أخرى والمتمثلة في رأس المال العامل سيولة، في حين نلاحظ احتياج في رأس المال العامل **متناقص من سنة الى أخرى** ، ويعني هذا أن المؤسسة قد ولدت سيولة خلال هذه الدورة ناتجة عن ارتفاع الموارد قصيرة الأجل، وتفسير هذا أن المؤسسة تحاول التقليص من احتياجات دورتها المالية، كما أن **الاحتياجات في رأس المال العامل** تتأثر بالقياس المحاسبي للأصول الجارية أما الغير جارية فهي لا تؤثر عليه ويمكن توضيح تطور الاحتياج في رأس المال العامل من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم24: الاحتياجات في رأس المال العامل



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 16.

ثالثا: حساب النسب المالية المرتبطة بالميزانية المالية

يمكن حساب مختلف نسب التمويل وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 17: نسب الهيكل المالي

اسم النسبة	العلاقـــة	2017	2018	2019
نسبة التمويل الدائم	الخصوم غير الجارية/الأصول غير الجارية	0,709	0,633	0,576
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة/الأصول غير الجارية	0,250	0,386	0,323
نسبة التمويل الخارجي (قابلية التسديد)	مجموع الديون/مجموع الأصول	0,842	0,748	0,782
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/مجموع الخصوم	0,158	0,252	0,218
نسبة الرفع المالي	مجموع الديون/الأموال الخاصة	5,349	2,971	3,589

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 11 و12.

1. نسبة التمويل الدائم: تعبر هذه النسبة عن مدى تغطية الأصول الغير جارية بالأموال الدائمة ومن خلال القراءة المالية لهذه النسبة في الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة لم تمول كل أصولها الثابتة بأموالها الدائمة حيث نسبة التمويل الدائم خلال كل سنوات الدراسة أقل من الواحد كما أن نسبة التمويل الدائم تناقصت بعد عملية إعادة التقييم مقارنة بنسبتها قبل إعادة التقييم وذلك راجع لارتفاع القيمة الحقيقية للأصول الثابتة بعد عملية إعادة التقييم مما أثرت على نسبة التمويل الدائم. وتفسير هذا أن المؤسسة مولت جزءا من الأصول الثابتة بالديون قصيرة الأجل وهذا قد يعرض المؤسسة لخطر عدم السداد.

2. نسبة التمويل الخاص: هذه النسبة تقيس نسبة تغطية الأموال الخاصة للمؤسسة للأصول الغير جارية وبالتالي تعطينا فكرة عن حجم القروض طويلة الأجل المطلوبة لتحقيق التوازن في الأموال الدائمة.

نسب التمويل الخاص للمؤسسة في **ارتفاع ثم انخفاض** خلال سنوات الدراسة، حيث نلاحظ أن الأموال الخاصة لا تغطي الأصول الثابتة كليا، والنسبة كانت تفوق 25 % في السنة الأولى لتصل إلى38.6 % في السنة 2018، وهذا الارتفاع راجع لعملية إعادة التقييم الأراضي والتي خلفت فارق إعادة تقييم موجب مما أدى إلى ارتفاع قيمة الأموال الخاصة في سنة 2018 ورغم ذلك فإن على المؤسسة في هذه الحالة وبصفة حتمية أن ترفع من رأس مالها لأنها في حالة خطر حيث نلاحظ غرق الأموال الخاصة في الديون، وفي ما يخص القياس المحاسبي (إعادة التقييم) التي قامت بها المؤسسة ليس لها أثر على نسبة التمويل الخاص لأن الزيادة نفسها كانت في الطرفين (الأموال الخاصة من جهة والأصول الثابتة من جهة أخرى)

3. نسبة التمويل الخارجي (قابلية التسديد): تعبر هذه النسبة عن مقدرة المؤسسة على الوفاء بديونها، ومن خلال القراءة المالية للجدول أعلاه نلاحظ أن هذه النسبة متناقصة في سنة 2018 ثم متزايدة في سنة2019 ، حيث كانت هذه النسبة تمثل 84.2% لتنخفض في سنة 2018 الى 74.8% نتيجة ارتفاع قيمة الأصول الثابتة جراء إعادة تقييم الأراضي في سنة 2018 حيث نلاحظ أن القياس المحاسبي ساهم في زيادة قابلية المؤسسة لتسديد ديونها وبتالي نستنتج أن القياس المحاسبي يخدم نتائج التحليل المالي ويحسن من جودتها، أما في سنة 2019 فالمؤسسة اعتمدت أكثر على الديون وهذا يشكل خطر على المؤسسة، وهي بهذا تقترب من دائرة الخطر (خطر عدم

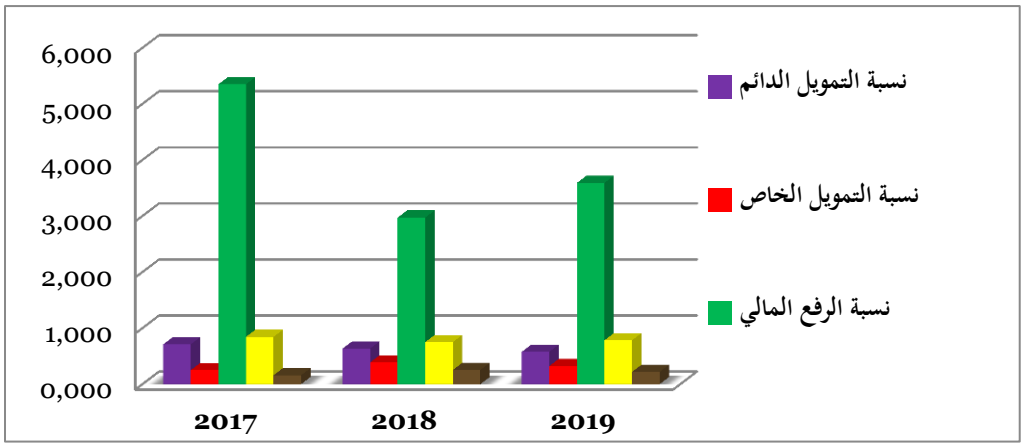
السداد). فإذا ما عجزت المؤسسة عن سداد هذه الديون أو جزء منها فلن تجد المؤسسة من يقرضها حتى تحرك عجلة نشاطها وبالتالي الإفلاس. فإنه من باب الرشادة أن تلجأ المؤسسة إلى رفع رأس المال أو تخفيض حجم الديون.

4. نسبة الاستقلالية المالية: اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة في تمويل أصولها يرفع من استقلاليتها المالية، ومن خلال القراءة المالية لهذه النسبة في الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة لا تتمتع بالاستقلالية المالية حيث أن الأموال الخاصة لا تمثل سوى 15.8% من مجموع الخصوم في السنة 2017 ، لتصل إلى 25.2% في السنة 2018، وهذا راجع الى ارتفاع قيمة الأموال الخاصة جراء عملية إعادة التقييم التي مست الأراضي والتي نتج عنها فارق إعادة التقييم موجب مما أدى إلى ارتفاع قيمة الأموال الخاصة ورغم ذلك فإن المؤسسة تفقد استقلاليتها المالية نتيجة الاعتماد المفرط على الديون.

5. نسبة الرفع المالي: تفيد هذه النسبة في معرفة توليفة أموال المقرضين وملاك المؤسسة أي نسبة استخدام الديون في الهيكل المالي للمؤسسة، من أجل معرفة مدى مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الدائنين، ومن خلال القراءة المالية لهذه النسبة في الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الرفع المالي كبيرة حيث بلغت في 2017 **(5,349)** أما في سنة 2018 انخفضت لتصل إلى **(2,971)** وهذا راجع إلى ارتفاع قيمة الأموال الخاصة جراء عملية إعادة التقييم التي مست الاراضي والتي نتج عنها فارق إعادة التقييم موجب مما أدى إلى ارتفاع قيمة الأموال الخاصة ورغم ذلك فإن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على الديون في تمويل أصولها مما يزيد من مخاطر عدم السداد وعدم الوفاء بالتزاماتها تجاه الدائنين.

و الشكل التالي يوضح تطورات نسب التمويل خلال سنوات الدراسة:

الشكل رقم 25: نسب التمويل



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 17

المبحث الثالث: دراسة أثر تفعيل طرق القياس المحاسبي في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

من خلال ما تطرقنا إليه سابقا حول النظام المحاسبي المالي وجدنا أن النظام المحاسبي المالي تبنى نموذج القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) ولكن أغلب المؤسسات الجزائرية تعتمد في التقييم على مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه يجب التقييم بالقيمة الحقيقية متى توافرت الشروط لذلك

المطلب الأول: عرض أصول وخصوم المؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

من خلال الدراسة التطبيقية لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة وجدنا أنها تعتمد على التقييم بالتكلفة التاريخية لكل أصولها سواء المادية أو المعنوية ، أما القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) فلا تعتمد عليها وإنما أساس القياس المحاسبي في هذه المؤسسة هو التكلفة التاريخية وذلك لعدم وجود سوق نشط يسمح لها بتحديد القيمة الحقيقية لأصولها كما أن النظام المحاسبي المالي يخير المؤسسات بين التقييم بالقيمة الحقيقية أو التكلفة التاريخية ويعتبر هذا من الأسباب الرئيسية التي أدت بالمؤسسات إلى استعمال التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ولذلك اخترنا أن نقوم بإعادة تقييم كل من أراضي ومباني المؤسسة محل الدراسة وذلك بالاعتماد على ميزانية المؤسسة لسنة 2017 ومعلومات مقدمة من طرف دائرة المالية والمحاسبة التابعة للمؤسسة وكذلك أسعار المحصل عليها من طرف مفتشية أملاك الدولة والتي تخص سعر السوق للمتر المربع الواحد بالنسبة للأراضي وكذلك تكلفة إنجاز المكتب الواحد بالنسبة للمباني

أولا: عرض أصول مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

1.الأصول الثابتة المعنوية

يتم عرضها من خلال الجدول التالي

الجدول رقم 18 : يبين الأصول الثابتة المعنوية

السنوات	2017			2018		
	القيمة المحاسبية الاجمالية	الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الاجمالية	الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
الأصول	651207.35	0	651207.35	651207.35	0	651207.35
المجموع	651207.35	0	651207.35	651207.35	0	651207.35

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 08 إلى 11

و يمثل هذا الجدول الأصول المعنوية بالنسبة للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنوات 2017-2018 حيث نلاحظ أن قيمة هذه الأصول لم تتغير خلال هذه السنوات وبقية القيمة ثابتة حيث كانت تساوي إلى 651207.35 دج

2.الأصول الثابتة العينية

يتم عرضها من خلال الجدول التالي

الجدول رقم 19: يبين الأصول الثابتة العينية

السنوات	2017			2018		
	القيمة المحاسبية الاجمالية	الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الاجمالية	الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
الأراضي	75281901.51	0	75281901.51	75281901.51	0	75281901.51
المباني	85192442272.65	5460323282.08	30589209 90.57	85192442272.65	56598528 08.09	28593914 64.56
الأصول الثابتة	19659701.78	14670275 5.90	50256945.88	20207839 0.63	14746677 0.68	54611619.95
الأصول الثابتة	11803351 4.70	0	11803351 4.70	11803351 4.70	0	11803351 4.70
المجموع	**8948458510,41**	**5607026038**	**3341432472,43**	**9041400828,05**	**5807319578,77**	**3234081249,28**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 08 إلى 11

ويمثل هذا الجدول الأصول الثابتة المادية (العينية) بالنسبة للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنوات 2017-2018 حيث نلاحظ أن قيمة هذه الأصول لم تتغير خلال هذه السنوات

3.الأصول المالية

الجدول رقم 20: يبين الأصول المالية

السنوات	2017	2018
السندات الموضوعة موضع المعادلة–المؤسسات المشاركة	0,00	0,00
المساهمات الأخرى والمدينون الملحقة	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	0,00	86691427,24
ضرائب المؤجلة على الأصول	38287912,42	39420113,97
المجموع	**38287912,42**	**126111541,21**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 08 إلى 11

ويمثل هذا الجدول الأصول الثابتة المالية بالنسبة للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنوات 2017–2018 حيث نلاحظ أن هذه الأصول تتمثل في كل من القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية **والتي لم تكن موجودة في سنة 2017** وكذلك ضرائب المؤجلة على الأصول

ثانيا: خصوم مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

1.رؤوس الأموال الخاصة

الجدول رقم 21 : يبين رؤوس الأموال الخاصة

رؤوس الأموال الخاصة:	2017	2018
رأس المال الصادر(أو حساب الاستغلال)	121122885,56	121122885,56
رأس المال غير المطلوب	0,00	0

العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)	0,00	
فارق إعادة التقييم	0,00	0
فارق المعادلة	0,00	0
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	17154530,98	83448295,88
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	-3273786041,78	-3246685454
مجمـــــــوع رؤوس الأموال الخاصة:	**3135508625.24-**	**-3042114272,33**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 08 إلى 11

و يمثل هذا الجدول الأموال الخاصة بالنسبة للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنوات 2017-2018 حيث نلاحظ أنها تتمثل في كل من رأس المال الصادر وكذلك النتيجة الصافية بالإضافة إلى رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد حيث إن فارق إعادة التقييم لم يكن موجود مما يعني أن المؤسسة لم تقم بإعادة تقييم أصولها

2. الخصوم الغير جارية

الجدول رقم 22: يبين الخصوم غير الجارية:

الخصوم غير الجارية:	2017	2018
القروض والديون المالية	2449912270,49	2607363538,89
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)	0,00	0,00
الديون الأخرى غير الجارية	0,00	0,00
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	5298510270,31	5301016696,77
مجموع الخصوم غير الجارية	**7748422540,80**	**7908380235,66**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 08 إلى 11

و يمثل هذا الجدول الخصوم غير الجارية بالنسبة للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنوات 2017-2018 حيث نلاحظ أنها تتمثل في كل من القروض والديون المالية بالإضافة إلى المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا

3.الخصوم الجارية

الجدول رقم 23: يبين الخصوم الجارية

الخصوم الجارية	2017	2018
الخصوم الجارية:		
الموردون والحسابات الملحقة	176767855,98	182458566,96
الضرائب	336114573,31	412839982,26
الديون الأخرى	2570263303,52	2452821780,62
خزينة الخصوم	**0,00**	**0**
مجموع الخصوم الجارية	**3083145732,81**	**3048120329,84**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 08 إلى 11

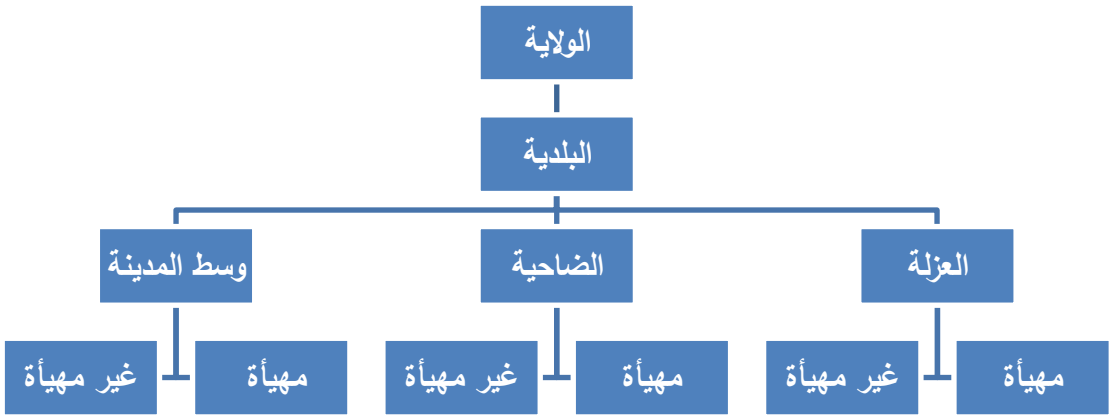
يمثل هذا الجدول الخصوم الجارية بالنسبة للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنوات 2017- 2018 حيث نلاحظ أنها تتمثل في كل من الموردون والحسابات الملحقة وكذلك الضرائب والديون الأخرى

المطلب الثاني: إعادة تقييم الأصول الثابتة لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

حيث سيتم إعادة تقييم كل من أراضي ومباني المؤسسة بالاعتماد على أسعار مقدمة من طرف مفتشية أملاك الدولة

في مقابلة مع مكتب تابع لمفتشية أملاك الدولة بولاية الجلفة والمتخصص في تحديد أسعار السوق بالنسبة لكل من الأراضي والمباني حيث أوضح لنا أن عملية تحديد أسعار الحقيقية للأراضي والمباني تتوقف على عدة عوامل منها هو أنه يقوم بتقسيم الأسعار حسب بلديات الولاية وبعد ذلك تقسم هذه البلديات إلى ثلاثة مناطق هي (وسط المدينة – الضاحية– العزلة) وهذه المناطق إلى فئتين مهيأة أو غير مهيأة والشكل التالي يوضح ذلك

الشكل رقم 26: تقسيم المناطق حسب مفتشية أملاك الدولة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

أولا: إعادة تقييم أراضي مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

لإعادة تقييم الأراضي وإيجاد القيمة الحقيقية لها اعتمدنا في دراستنا على سعر السوق للمتر المربع الواحد وذلك عن طريق جدول أعد من طرف مكتب متخصص في تحديد أسعار السوق بالنسبة للأراضي تابع لمفتشية أملاك الدولة بولاية الجلفة وتصنف هذه الأسعار حسب كل بلدية حيث تختلف هذه الأسعار من بلدية إلى أخرى ومن منطقة إلى أخرى حيث تنقسم مناطق البلدية كما ذكرنا سابقا إلى ثلاثة مناطق كما أن قيمة الأراضي تتأثر بجملة من العوامل نذكر منها ما يلي

- الموقع الجغرافي للأراضي
- التزويد بمختلف الشبكات
- شكل الأرض
- الوضعية الإدارية والقانونية للأراضي

وبالنسبة لأراضي المؤسسة محل الدراسة فهي موجودة في المنطقة الثانية المذكورة سابقا ألا وهي منطقة الضاحية حيث سنعتمد على أسعار المحدد لهذه المنطقة

1.حساب القيمة الجديدة للأراضي

يكون وفق العلاقة التالية

القيمة الحقيقية الجديدة للأراضي = مساحة الأراضي× متوسط سعر السوق المحدد من طرف مفتشية أملاك الدولة للمتر المربع الواحد (منطقة الضاحية)

حسب المعطيات المقدمة من طرف المحاسب الرئيس للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري فإن مساحة الأراضي تقدر ب 40 هكتار وهذا ما يستوجب تحويل هذه المساحة من الهكتار إلى المتر المربع وذلك بسب أن الأسعار المقدمة من طرف مفتشية أملاك الدولة هي سعر السوق للمتر المربع الواحد

حيث 1 هكتار يساوي 10000 متر مربع

و منه

40 هكتار تساوي 400000 متر مربع

حيث نجد أن المؤسسة تمتلك 400000 متر مربع بقيمة إجمالية تصل الى 75281901.51 دج وبعد ذلك نقوم بحساب القيمة الجديدة للأراضي بالاعتماد على متوسط أسعار منطقة الضاحية حيث يكون متوسط سعر المتر المربع الواحد هو 8000 دج

و منه

$400000 \times 8000 = 3200000000$

و منه القيمة الجديدة للأراضي هي 3200000000 دج

2.حساب فارق إعادة التقييم

فارق إعادة التقييم = القيمة الجديدة للأراضي – القيمة الإجمالية القديمة للأراضي

أي $3200000000 - 75281901.51 = 3124718098$

الجدول رقم 24: عرض قيمة الأراضي

السنوات	2017 قبل إعادة التقييم	2017 بعد إعادة التقييم	فارق إعادة التقييم
الأراضي	**75281901.51**	**3200000000**	**3124718098**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

من خلال الجدول يمكن القول أن قيمة الأراضي ارتفعت بأضعاف ما كانت عليه حيث كانت قيمتها تقدر بمبلغ 75281901.51 دج وارتفعت بعد عملية إعادة التقييم لتصل إلى 3200000000 دج بفارق إعادة تقييم وصل إلى 3124718098 دج

3.التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأراضي

		2017/12/31		
211		الأراضي	3124718098	
	105	فارق إعادة التقييم		3124718098
		تسجيل فارق إعادة التقييم		

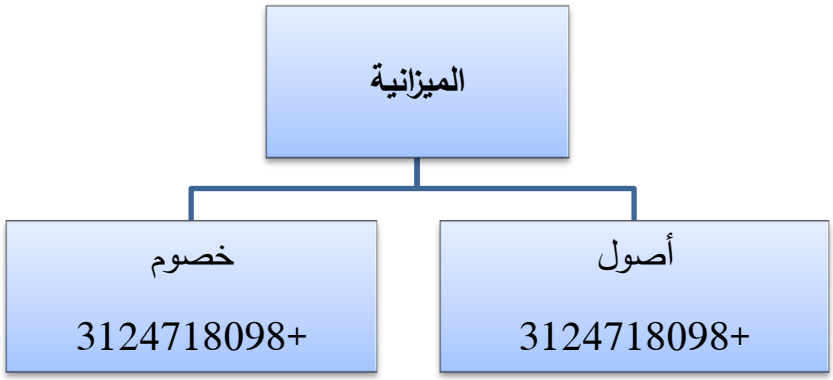
4.اثر إعادة تقييم الأراضي على القوائم المالية للمؤسسة ديوان ترقية والتسيير العقاري

أ. أثر إعادة تقييم الأراضي على الميزانية

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن فارق إعادة التقييم يسجل في حساب 105 فارق إعادة التقييم يقابلها زيادة في قيمة الأراضي في جانب الأصول أي زيادة في الأموال الخاصة للمؤسسة تقابلها زيادة في القيمة المحاسبية للأصول المادية بمعنى أخر زيادة في

جانب الأصول تقابلها زيادة في جانب الخصوم بنفس المقدار أي بمقدار 3124718098 دج مما يعني أن عملية إعادة تقييم الأراضي لا تؤثر على نتيجة المؤسسة لا بزيادة ولا بنقصان ولكن تؤثر على قيمة الميزانية بالزيادة وذلك لأنها ساهمت في ارتفاع القيمة المحاسبية للأصول من جهة وارتفاع الأموال الخاصة لمؤسسة ديوان ترقية والتسيير العقاري من جهة أخرى أي لها تأثير ايجابي على ميزانية المؤسسة ومنه ارتفاع قيمة المؤسسة ككل

الشكل رقم 27: أثر إعادة تقييم الأراضي على الميزانية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

ب. أثر إعادة تقييم الأراضي على جدول حساب النتائج

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لا تؤثر على جدول حساب النتائج وذلك لأن الأراضي لا تهتلك أي أن حساب 681 لا يظهر وبالتالي لا يؤثر على جدول حساب النتائج لأنه يتأثر فقط بحسابات الصنف السادس وحسابات الصنف السابع كما رأينا سابقا من خلال دراستنا للمؤسسة الرويبة

ت. أثر إعادة تقييم الأراضي على جدول سيولة الخزينة

من خلال دراستنا سابقا للمؤسسة الرويبة وجدنا أن هذا الجدول لا يتأثر بإعادة تقييم الأراضي

ث. أثر إعادة تقييم الأراضي على جدول تغير الأموال الخاصة

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن عملية إعادة التقييم تؤثر على جدول التغير الأموال الخاصة وذلك لأن الزيادة في قيمة الأراضي بمقدار 3124718098 دج تقابلها زيادة في الأموال الخاصة للمؤسسة بنفس المقدار ومنه فإن عملية إعادة تقييم الأراضي تؤثر مباشرة في جدول تغير الأموال الخاصة للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بنفس قيمة الزيادة في الأراضي أي بقيمة 3124718098 دج

ثانيا: إعادة تقييم مباني مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

من خلال المعلومات المقدمة من طرف مفتشية أملاك الدولة حيث تم تقسيم الأسعار حسب المناطق كما رأينا سابقا في الأراضي إلا أنه في الأسعار هي حسب تكلفة إنجاز المكتب الواحد والمبنى المراد إعادة تقييمه التابع لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري يوجد في المنطقة الأولى وهي وسط المدينة حيث تتراوح أسعار تكلفة إنجاز المكتب الواحد ما بين 1000000 الى 2000000 دينار جزائري وقد ارتأينا أن نأخذ أدنى قيمة وهي 1000000 دينار جزائري تكلفة إنجاز المكتب الواحد ومن خلال المقابلة مع رئيس قسم المحاسبة في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري أوضح لنا ما يلي

قيمة اقتناء المبنى هي 65000000 دينار جزائري

تاريخ الاقتناء هو في نهاية 1989

العمر الإنتاجي للمبنى هو 40 سنة

عدد المكاتب الموجودة في المبنى هو 60 مكتب

حساب القيمة الصافية القديمة للمبنى

و لحسابها يجب حساب كل من قسط الإهلاك السنوي والاهتلاك المتراكم

أ. **حساب قسط الاهتلاك**

قسط الاهتلاك = قيمة الأصلية÷ العمر الانتاجي

65000000 ÷ 40 = 1625000

ب. **حساب الاهتلاك المتراكم**

الاهتلاك المتراكم = قسط الاهتلاك × عدد السنوات

1625000 × 28 = 45500000

ت. **حساب القيمة الصافية**

القيمة الصافية= القيمة الإجمالية – الاهتلاك المتراكم

65000000 – 45500000= 19500000

1. القيمة الجديدة للمبنى

أ. **حساب القيمة الجديدة للمبنى**

حيث نجد أن

القيمة الجديدة للمباني= عدد المكاتب × تكلفة إنجاز المكتب الواحد

60 × 1000000 = 60000000

ب. حساب فارق إعادة التقييم

فارق إعادة التقييم = القيمة الجديدة للمبنى – القيمة المحاسبية الصافية للمبنى

60000000 – 19500000 = 40500000

ت. حساب قسط الاهتلاك السنوي الجديد

قسط الاهتلاك الجديد = القيمة الجديدة ÷ العمر المتبقي

60000000 ÷ 12 = 5000000

ث. القيمة المحاسبية الصافية الجديدة

القيمة المحاسبية الصافية الجديدة = القيمة الجديدة للمباني – قسط الإهلاك السنوي الجديد

60000000-5000000 = 55000000

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي

الجدول رقم 25: عرض قيمة المبنى

السنوات	قبل إعادة التقييم			بعد إعادة التقييم			فارق إعادة التقييم
	القيمة الاجمالية	قسط الاهتلاك	القيمة الصافية	القيمة الاجمالية الجديدة	الاهتلاك	القيمة الصافية	
المباني	65000000	45500000	19500000	60000000	5000000	55000000	40500000

المجموع	65000000	45500000	19500000	60000000	5000000	55000000	40500000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

من خلال الجدول يتبين لنا أن عملية إعادة تقييم أظهرت أن قيمة المباني ارتفعت على ما كانت عليه سابقا، حيث كانت قيمتها المحاسبية الصافية تقدر بمبلغ 19500000 دج ووصلت بعد عملية إعادة التقييم لتصل إلى 60000000 دج بفارق إعادة تقييم وصل إلى 40500000 دج

2. تعديل القيمة الدفترية الاهتلاك المتراكم للمباني

أ. **الطريقة الأولى**

كما رأينا سابقا توجد طريقتين لتحديد فارق إعادة التقييم وكذلك قيمة الاهتلاك الجديد.

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

$$\text{معامل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة العادلة للأصل}}{\text{قيمته المحاسبية الصافية}}$$

فارق التقييم هو الفرق بين القيمة الإجمالية التاريخية المعاد تقيمها لتثبيت من جهة ومجموع الاهتلاكات المعاد تقيمها من جهة أخرى.

- **حساب معامل إعادة التقييم**

$$\text{معامل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة العادلة للأصل}}{\text{قيمته المحاسبية الصافية}}$$

$$3.076923 = 19500000 \div 60000000$$

- **حساب القيمة الدفترية الجديدة للمبنى**

القيمة الدفترية الجديدة للمبنى = القيمة الدفترية القديمة × معامل إعادة التقييم

$$200000000 = 3.076923 \times 65000000$$

- **حساب الاهتلاك المتراكم الجديدة**

حساب الاهتلاك المتراكم الجديدة = حساب الاهتلاك المتراكم القديم × معامل إعادة التقييم

$$140000000 = 3.076923 \times 45500000$$

- **التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم المبنى**

		2017/12/31		
213		المباني	135000000	
	2813	اهتلاك المباني		94500000
	105	فارق إعادة التقييم		40500000
		تسجيل فارق إعادة التقييم		

681		2018/12/31 مخصصات الاهتلاكات	5000000	
	2813	قسط الاهتلاك تسجيل قسط الاهتلاك		5000000

و حسب هذه الطريقة تظهر الحسابات في الميزانية كتالي

- **ميزانية المؤسسة أصول حسب الطريقة الأولى**

الجدول رقم 26: يبين ميزانية المؤسسة أصول حسب الطريقة الأولى

الأصول	المبلـغ	مخصصات الاهتلاكات م,خ	ق م ص
الأصول المثبتة (غير الجارية):			
فارق الشراء (goodwill)			
التثبيتات المعنوية	**651207,35**	**0,00**	**651207,35**
التثبيتات العينية	**12169237489,48**	**5701526037,90**	**6467711451,58**
الأراضي	3200000000,00	0,00	3200000000,00
مباني	8654244273,00	5554823282,00	3099420991,00
التثبيتات المادية الآخرى	196959701,78	146702755,90	50256945,88
تثبيتات ممنوح امتيازها	0,00	0,00	0,00

تثبيتات جاري انجازها	118033514,70	0,00	118033514,70
التثبيتات المالية	**38287912,42**	**0,00**	**38287912,42**
السندات الموضوعة موضع المعادلة–المؤسسات المشاركة	0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى والمدينون الملحقة	0,00	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	0,00	0,00	0,00
ضرائب المؤجلة على الأصول	38287912,42	0,00	38287912,42
مجموع الأصول غير الجارية	**12208176609,25**	**5701526038**	**6506650571,35**
الأصول الجـارية:			
المخزونات والمخزونات الجاري إنجازها	**3238408,60**	**0,00**	**3238408,60**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**2118989947,37**	**136461282,49**	**1982528664,88**
الزبائن	1611528265,76	124094072,65	1487434193,11
المدينون الآخرون	371520571,82	12367209,84	359153361,98
الضرائب وما شابهها	130686092,59	0,00	130686092,59

حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة	5255017,20	0,00	5255017,20
الموجودات وما شابهها (خزينة الأصول)	**2368860103,18**	**0**	**2368860103,18**
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الاخرى	90073893,80	0,00	90073893,80
الخزينـة	2278786209,38	0,00	2278786209,38
مجموع الأصول الجارية	**4491088459,15**	**136461282,49**	**4354627176,66**
مجموع الأصول	**16699265068,40**	**5837987320,39**	**10861277748,01**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 08

- **ميزانية المؤسسة خصوم حسب الطريقة الأولى**

الجدول رقم 27: يبين ميزانية المؤسسة خصوم حسب الطريقة الأولى

الخصـوم	ق م ص
رؤوس الأموال الخاصة:	
رأس المال الصادر(أو حساب الاستغلال)	121122885,56
رأس المال غير المطلوب	0,00
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)	0,00
فارق إعادة التقييم	3165218098,00
فارق المعادلة	0,00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	17154530,98

رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	-3273786041,78
المجمـــــوع (1)	**29709472,76**
الخصوم غير الجارية:	
القروض والديون المالية	2449912270,49
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)	0,00
الديون الأخرى غير الجارية	0,00
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	5298510270,31
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**7748422540,80**
الخصـوم الجـارية:	
الموردون والحسابات الملحقة	176767855,98
الضرائب	336114573,31
الديون الأخرى	2570263303,52
خزينـة الخصـوم	**0,00**
مجموع الخصوم الجارية (3)	**3083145732,81**
مجموع الخصوم	**10861277746,37**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 09

ب. الطريقة الثانية

- **إعادة تقييم القيمة الصافية للتثبيت:** وتتم وفق المراحل التالية.

- ترصيد الاهتلاكات المجمعة لتثبيت المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على القيمة المحاسبية الصافية.
- تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينهما وبين قيمته المحاسبية الصافية وبتالي الحصول على فرق إعادة التقييم.

ترصيد الاهتلاك المتراكم وتسجيل فارق إعادة التقييم

2813		2017/12/31 الإهلاك المتراكم المباني ترصيد الإهلاك المتراكم	45500000	
	213			45500000
213		2017/12/31 المباني فارق إعادة التقييم تسجيل فارق إعادة التقييم	40500000	
	105			40500000
681		2018/12/31 مخصصات الاهتلاكات	5000000	

	2813	قسط الاهتلاك تسجيل قسط الاهتلاك		5000000

حسب هذه الطريقة تظهر الحسابات في الميزانية كتالي

- **ميزانية المؤسسة أصول حسب الطريقة الثانية**

الجدول رقم 28: يبين ميزانية أصول المؤسسة حسب الطريقة الثانية

الأصول	المبلغ	مخصصات الاهتلاكات م,خ	ق م ص
الأصول المثبتة (غير الجارية):			
فارق الشراء (goodwill)			
التثبيتات المعنوية	**651207,35**	**0,00**	**651207,35**
التثبيتات العينية	**12029237489,48**	**5561526037,90**	**6467711451,58**
الأراضي	3200000000,00	0,00	3200000000,00
مباني	8514244273,00	5414823282,00	3099420991,00
التثبيتات المادية الآخرى	196959701,78	146702755,90	50256945,88
تثبيتات ممنوح امتيازها	0,00	0,00	0,00
تثبيتات جاري انجازها	118033514,70	0,00	118033514,70
التثبيتات المالية	**38287912,42**	**0,00**	**38287912,42**
السندات الموضوعة موضع المعادلة–المؤسسات المشاركة	0,00	0,00	0,00

المساهمات الأخرى والمدينون الملحقة	0,00	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	0,00	0,00	0,00
ضرائب المؤجلة على الأصول	38287912,42	0,00	38287912,42
مجموع الأصول غير الجارية	**12068176609,25**	**5561526038**	**6506650571,35**
الأصول الجـارية:			
المخزونات والمخزونات الجاري إنجازها	**3238408,60**	**0,00**	**3238408,60**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**2118989947,37**	**136461282,49**	**1982528664,88**
الزبائن	1611528265,76	124094072,65	1487434193,11
المدينون الآخرون	371520571,82	12367209,84	359153361,98
الضرائب وما شابهها	130686092,59	0,00	130686092,59
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة	5255017,20	0,00	5255017,20
الموجودات وما شابهها (خـزينة الأصول)	**2368860103,18**	**0**	**2368860103,18**
الأموال الموظفة والأصول	90073893,80	0,00	90073893,80

المالية الجارية الاخرى			
الخزينـة	2278786209,38	0,00	2278786209,38
مجموع الأصول الجارية	**4491088459,15**	**136461282,49**	**4354627176,66**
مجموع الأصول	**16559265068,40**	**5697987320,39**	**10861277748,01**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 08 و09

- **ميزانية المؤسسة خصوم حسب الطريقة الثانية**

الجدول رقم 29: يبين ميزانية المؤسسة خصوم حسب الطريقة الثانية

الخصـوم	ق م ص
رؤوس الأموال الخاصة:	
رأس المال الصادر(أو حساب الاستغلال)	121122885,56
رأس المال غير المطلوب	0,00
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)	0,00
فارق إعادة التقييم	3165218098,00
فارق المعادلة	0,00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	17154530,98
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	-3273786041,78
المجمـــــوع (1)	**29709472,76**
الخصوم غير الجارية:	

القروض والديون المالية	2449912270,49
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)	0,00
الديون الأخرى غير الجارية	0,00
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	5298510270,31
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**7748422540,80**
الخصـوم الجـارية:	
الموردون والحسابات الملحقة	176767855,98
الضرائب	336114573,31
الديون الأخرى	2570263303,52
خزينـة الخصـوم	**0,00**
مجموع الخصوم الجارية (3)	**3083145732,81**
مجموع الخصوم	**10861277746,37**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 09

3.أثر إعادة تقييم المباني على القوائم المالية للمؤسسة ديوان ترقية والتسيير العقاري

أ. اثر عملية إعادة تقييم المباني على الميزانية

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم المباني نلاحظ أن فارق إعادة التقييم يسجل في حساب 105 فارق إعادة التقييم أي عبارة عن زيادة في الأموال الخاصة للمؤسسة في مقابل زيادة

في القيمة المحاسبية للمباني أي زيادة في جانب الأصول تقابلها زيادة في جانب الخصوم بنفس المقدار أي بمقدار 40500000 دينار جزائري مما يعني أن عملية إعادة تقييم المباني تؤثر على ميزانية المؤسسة بالرفع من قيمة طرفي الميزانية الأصول والخصوم أي تأثير إيجابي على الميزانية إلا أن المباني في هذه الحالة تؤثر كذلك على الميزانية من خلال ارتفاع قيمة الاهتلاكات الخاصة بالمباني حيث يؤثر ذلك على نتيجة السنة المالية وفي هذه الحالة نجد أن نتيجة المؤسسة في سنة 2018 قد انخفضت بقيمة 3375000 دج بعد إعادة التقييم مقارنة بنتيجة السنة قبل إعادة التقييم

ب. أثر عملية إعادة تقييم المباني على جدول حساب النتائج

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم المباني والتي تؤثر على جدول حساب النتائج حيث نجد أن المباني تتعرض للاهتلاك وبالتالي تناقص قيمتها من سنة إلى أخرى ومنه ظهور حساب(681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة) وذلك لتأثر جدول حساب النتائج بحسابات الصنف السادس وحسابات الصنف السابع والتثبيتات التي تهتلك مثل المباني تؤثر على حساب النتائج بالفرق بين قسط الاهتلاك بعد عملية إعادة التقييم وقسط الاهتلاك قبل عملية إعادة التقييم وبالتالي التأثير على النتيجة بالنقصان بقيمة 3375000 وذلك لوجود فائض في إعادة التقييم ومما يؤدي إلى ارتفاع قيمة الاهتلاكات، وفي هذه الحالة نجد أن المؤسسة تتفادى دفع ضرائب وهمية لمصلحة الضرائب وبذلك نستنتج أن عملية إعادة التقييم هي في صالح المؤسسة.

ومن خلال جدول حساب النتائج التالي يظهر الأثر كتالي

الجدول رقم 30: يبين جدول حساب النتائج

ر/ح	اسم الحساب	قبل إعادة التقييم	بعد إعادة التقييم
	المبيعات والمنتجات الملحقة	923516148,56	923516148,56
	تغيرات المخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها	0,00	0,00
	الإنتاج المثبت	0,00	0,00
	إعانات الاستغلال	0,00	0,00
	1- إنتاج السنة المالية	**923516148,56**	**923516148,56**
	المشتريات المستهلكة	10014081,99	10014081,99
	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	227846814,1	227846814,1
	الخدمات الأخرى	0,00	0,00
	2- استهلاك السنة المالية	**237860896,09**	**237860896,09**
	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**685655252,47**	**685655252,47**
	أعباء المستخدمين	464301907,37	464301907,37
	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	25265268,15	25265268,15
		0,00	0,00
	4- إجمالي فائض الاستغلال	**196088076,95**	**196088076,95**
	المنتجات العملياتية الأخرى	98610162,05	98610162,05
	الأعباء العملياتية الأخرى	924070,28	924070,28
	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	211485074,39	214860074,00
	اسرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	0,00	0,00
	5- النتيجة العملياتية	**82289094,33**	**78914094,72**
	المنتجات المالية	0,00	0,00
	الأعباء المالية		

	6- النتيجة المالية	**0,00**	**0,00**
	7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	**82289094,33**	**78914094,72**
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0,00	0,00
	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	1132201,55	1132201,55
	مجموع منتجات الأنشطة العادية	**1022126310,61**	**1022126310,61**
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	**938705014,73**	**942080014,34**
	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**83421295,88**	**80046296,27**
	عناصر غير عادية(منتجات)(يجب تبيانها)	0,00	0,00
	عناصر غير عادية(أعباء)(يجب تبيانها)	0,00	0,00
	9- النتيجة عير العادية	**0,00**	**0,00**
	10- صافي نتيجة السنة المالية	**83421295,88**	**80046296,27**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 12

و بمأن المؤسسة محل الدراسة هي مؤسسة صناعية فإن المؤسسة في حالة إعادة تقييم المبنى فقط فإنها تتفادى دفع ضرائب وهمية لمصلحة الضرائب تتمثل في 641250 دج

$$3375000 \times \%19 = 641250$$

وقيمة هذه الضرائب هي حوالي 641250 دينار جزائري عن المبنى فقط فكيف يكون الحال لو قامت بإعادة تقييم كل أصولها الثابتة

ت. أثر إعادة تقييم المباني على جدول سيولة الخزينة

من خلال دراستنا سابقا للمؤسسة الرويبة وجدنا أن هذا الجدول لا يتأثر بعملية إعادة تقييم المباني

ث. أثر إعادة تقييم المباني على جدول التغير في الأموال الخاصة

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم المباني نلاحظ أن عملية إعادة التقييم المباني تؤثر على قائمة جدول التغير الأموال الخاصة بمقدار40500000 دج وذلك لأن الزيادة في قيمة المباني تقابلها زيادة في الأموال الخاصة للمؤسسة بنفس المقدار ومن ذلك فإن عملية إعادة تقييم تؤثر مباشرة في جدول التغير الأموال الخاصة بقيمة 40500000 دج كما أن في حالة إعادة تقييم المباني نجد أن جدول التغير الأموال الخاصة يتأثر بنتيجة الدورة، ومنه فإن انخفاض نتيجة الدورة بسب ارتفاع قيمة الاهتلاكات يؤثر عليه بالنقصان بقيمة 3375000 دج

الجدول رقم 31: يبين تغير الأموال الخاصة قبل وبعد عملية إعادة التقييم

					قبل إعادة التقييم	بعد إعادة التقييم
البيان	رأس المال الاجتماعي	إصدار قسط	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطيات والنتيجة	الاحتياطيات والنتيجة
الرصيد في 31ديسمبر2016	**121122885.56**				**-3273786041.7**	**-3273786041.7**
إعادة تقييم الأصول الثابتة						3165218098,00
تغيير أساليب المحاسبة						
أرباح مدفوعة						

زيادة رأس المال						
الدخل الصافي للسنة					17154530.98	17154530.98
الرصيد في 31 ديسمبر 2017	**121122885.56**				**246685453.77-**	**-91413412,80**
إعادة تقييم الأصول الثابتة						
تغيير أساليب المحاسبة						
أرباح مدفوعة						
زيادة رأس المال						
الدخل الصافي للسنة					83447758.18	**80046296,27**
الرصيد في 31 ديسمبر 2018	**121122885.56**				**-3163237695.59**	**-11367116,56**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق رقم 13 و14

كما ذكرنا سابقا فإن الأثر واضح من خلال الفروقات الموجودة من خلال الجدول قبل وبعد عملية إعادة التقييم

المطلب الثالث: أثر القياس المحاسبي على الوضعية المالية لديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

حيث سيتم من خلاله دراسة أثر القياس المحاسبي على نتائج التحليل المالي من خلال مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية

أولا: عرض الميزانية المالية المختصرة

1.ميزانية الأصول

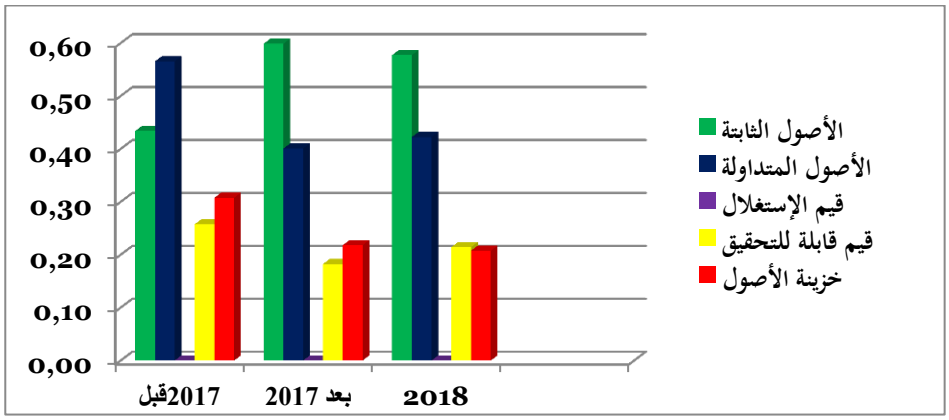
الجدول رقم 32: يبين ميزانية الأصول

الأصول	2017قبل إعادة التقييم		2017بعد إعادة التقييم		2018	
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
الأصول الثابتة	**3341432472.43**	**0.43**	**6506650571.35**	**0.60**	**6395924348.21**	**0.58**
الأصول المتداولة	**4354627176.66**	**0.57**	**4354627176.66**	**0.40**	**4680305043.89**	**0.42**
قيم الاستغلال	3238408.60	0.02	3238408.60	0.01	2776871.52	0.01
قيم قابلة للتحقيق	1982528664.88	0.25	1982528664.88	0.17	2375623033.59	0.20
خزينة الأصول	2368860103.18	0.30	2368860103.18	0.22	2301905138.78	0.21

مجموع الأصول	7696059649.09	1.00	10861277748.01	1.00	11076229392.10	1.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق من 08 إلى 11

الشكل رقم 28: تطور كتل الأصول



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 32.

من خلال القراءة المالية الأولية للميزانية المالية والتمثيل البياني أعلاه نلاحظ أن المؤسسة تحوز على أصول الثابتة بنسبة معتبرة تقدر بنسبة 43% من إجمالي الأصول التي تحوزها في سنة 2017 قبل إعادة التقييم لترتفع بعد عملية إعادة التقييم لتصل إلى 60% ، في حين الباقي يتمثل في الأصول المتداولة. والتي تتكون من قيم الاستغلال التي نسبتها 02% لتنخفض بعد ذلك وتصل في سنة 2017 بعد إعادة التقييم إلى 01% من إجمالي الأصول، وقيم قابلة للتحقق التي نسبتها حوالي 25% لتنخفض بعد إعادة تقييم الأصول الثابتة لتصل إلى 18% من إجمالي الأصول،

في حين نجد خزينة الأصول بمبالغ كبيرة وتمثل نسبة كبيرة من إجمالي الأصول حيث وصلت إلى 30% قبل تقييم لتنخفض نسبتها بعد التقييم حيث وصلت إلى 22% من إجمالي الأصول بعد التقييم ويرجع هذا الانخفاض إلى عملية إعادة التقييم التي أثرت على الأصول الثابتة بالزيادة مما أثر سلبا على نسبة الأصول المتداولة لأن أي زيادة في جانب الأصول الثابتة تؤدي إلى انخفاض نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول

2.ميزانية الخصوم

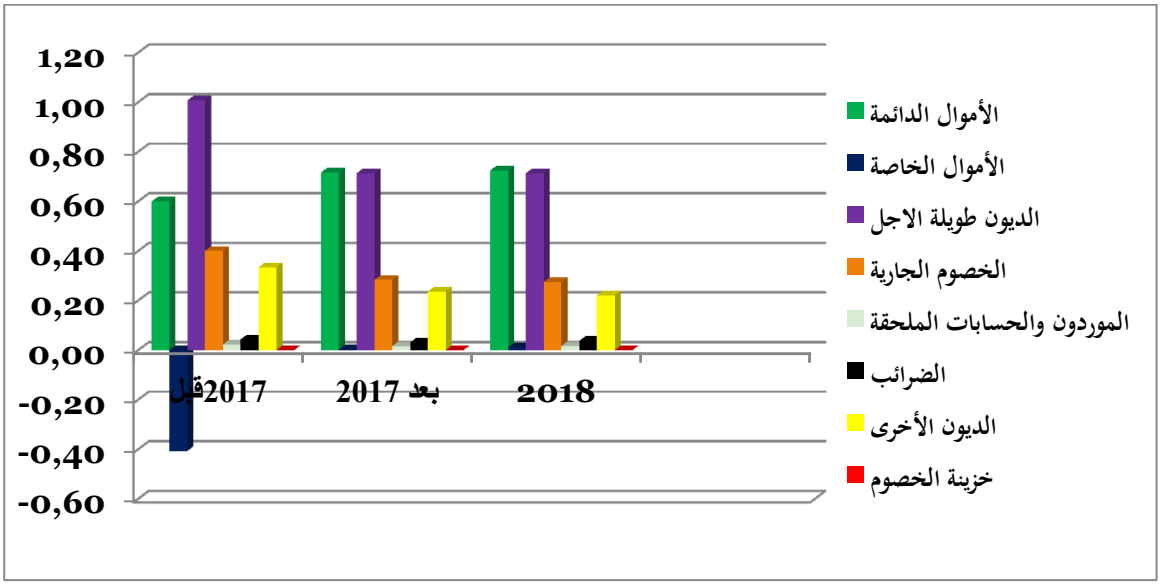
الجدول رقم 33: يبين ميزانية الخصوم

الخصوم	2017قبل التقييم		2017بعد التقييم		2018	
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
الأموال الدائمة	4612913915.56	**0.60**	7778132013.56	**0.72**	8031484061.33	**0.72**
الأموال الخاصة	-3135508625.24	-0.41	29709472.76	0.00	123103825.67	0.01
الديون طويلة الاجل	7748422540.80	1.01	7748422540.80	0.71	7908380235.66	0.71
الخصوم الجارية	3083145732.81	**0.40**	3083145732.81	**0.28**	3048120329.84	**0.28**
الموردون والحسابات الملحقة	176767855.98	0.02	176767855.98	0.01	182458566.96	0.02

الضرائب	336114573.31	0.04	336114573.31	0.03	412839982.26	0.04
الديون الأخرى	2570263303.52	0.33	2570263303.52	0.24	2452821780.62	0.22
خزينة الخصوم	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
مجموع الخصوم	**7696059648.37**	**1.00**	**10861277746.37**	**1.00**	**11079604391.17**	**1.00**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الملاحق من 08 إلى 11

الشكل رقم 29: تطور كتل الخصوم



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 33.

من خلال القراءة المالية الأولية للميزانية المالية والتمثيل البياني أعلاه نلاحظ أن للمؤسسة أموال دائمة بنسبة 60% من إجمالي الخصوم في سنة 2017 قبل التقييم، لترتفع بعد عملية إعادة التقييم لتصل إلى 72% ، فنجد ضمنها الأموال الخاصة والتي نسبتها 41-% لترتفع هذه النسبة

لتصل إلى 0.2% ، وهذا الارتفاع في النسبة ناتج عن ارتفاع في قيمة الأصول الثابتة جراء إعادة تقييمها مما ولد فارق إعادة التقييم إيجابي أدى الى ارتفاع الأموال الخاصة، في حين نجد الخصوم الجارية تمثل حوالي 40% لتنخفض بعد عملية إعادة التقييم لتصل إلى 28% نتيجة ارتفاع الأموال الدائمة. حيث أن الموردون والحسابات الملحقة كانت تقدر بحوالي 02% لتخفض إلى 01% ، في حين نجد الضرائب تمثل حوالي 04% في سنة 2017 قبل إعادة التقييم ، ثم تنخفض بعد إعادة التقييم لتصل إلى 03%.

أما الديون الأخرى قبل إعادة التقييم تقدر بحوالي 33% لتنخفض إلى 24%، أما في ما يخص خزينة الخصوم فهي معدومة. ويرجع هذا الانخفاض إلى عملية إعادة التقييم التي أثرت على الأصول الثابتة بالزيادة مما أدى ذلك إلى ظهور فارق إعادة التقييم في الأموال الدائمة مما أثر سلبا على نسبة الخصوم المتداولة لأن أي زيادة في جانب الأموال الدائمة تؤدي إلى انخفاض نسبة الخصوم المتداولة إلى إجمالي الخصوم

ثانيا: مؤشرات التوازن المالي

1. رأس المال العامل سيولة

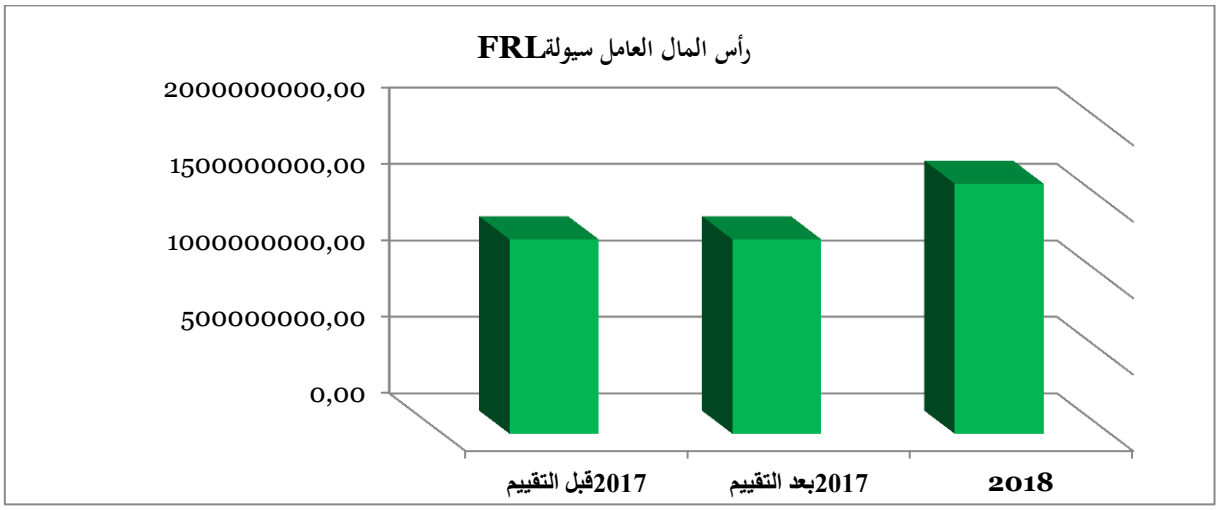
الجدول رقم 34: يبين رأس المال العامل سيولة

البيان	2017قبل إعادة التقييم	2017بعد إعادة التقييم	2018
الأموال الدائمة	4612913915,56	7778132013.56	8031484061,33
- (الثابتة الأصول)	3341432472,43	6506650571,35	6395924348,21
رأس المال العامل سيولة FRL	**1271481443,13**	**1271481442,21**	**1635559713,12**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الجدول رقم 32 و33

نلاحظ من خلال القراءة المالية للجدول أعلاه أن رأس المال العامل سيولة لسنة 2017 قبل عملية إعادة التقييم هو **موجب** وهذا يدل على أن المؤسسة تحترم قاعدة التوازن المالي الأدنى، وبذلك نقول أن المؤسسة قد مولت جميع أصولها الثابتة والبالغة 3341432472,43 دج بأموالها الدائمة والبالغة 4612913915,56دج وبقي مبلغ قدره **1271481443,13** دج والمتمثل في رأس المال العامل، والذي يعتبر **كهامش أمان** يسمح بتغطية احتياجات الدورة، نلاحظ ارتفاع في قيمة كل من الأموال الدائمة والأصول الثابتة بعد عملية إعادة التقييم بنفس المقدار أي بمقدار فارق إعادة التقييم وبذلك عدم التأثير على قيمة رأس المال العامل

الشكل رقم 30: يبين رأس المال العامل سيولة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 34.

2. رأس المال العامل الخاص

الجدول رقم 35: يبين رأس المال العامل الخاص

البيان	قبل التقييم 2017	بعد التقييم 2017	2018
الأموال الخاصة	-3135508625,24	29709472,76	123103825,67
- (الثابتة الأصول)	3341432472,43	6506650571,35	6395924348,21
رأس المال العامل الخاص FRP	**-6476941097,6**	**-6476941098,5**	**-6272820522,54**

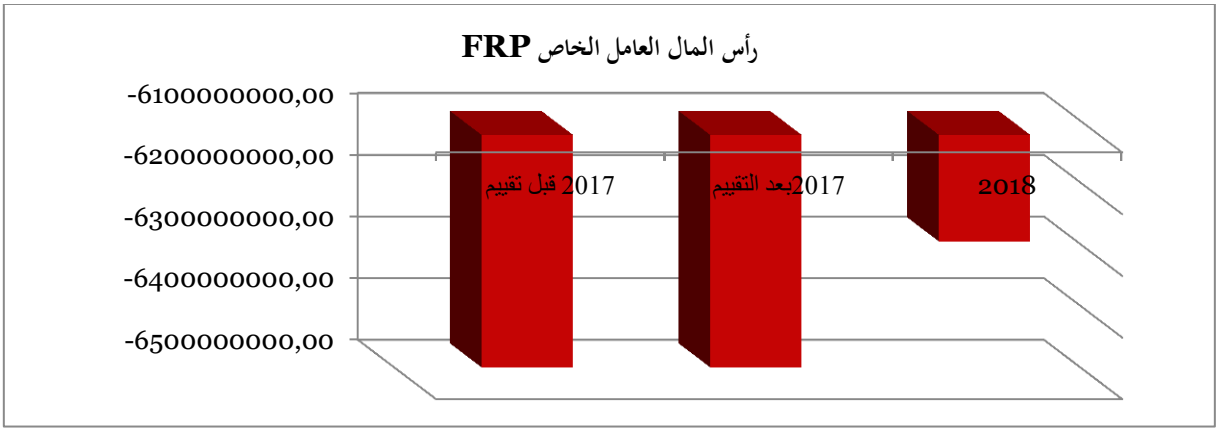
المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الجدول رقم 32 و33

من خلال القراءة المالية للجدول أعلاه نلاحظ أن رأس المال العامل الخاص **سالب** وهو يدل على أن الأموال الخاصة لم تغطي كامل الأصول الثابتة، وبالتالي فإن جزء من الأصول الثابتة ممول بالديون.

ونفس الحالة بعد عملية إعادة التقييم وذلك راجع إلى أن الزيادة أثرت بنفس المبلغ على الجانبين أي جانب الأموال الخاصة وجانب الأصول الثابتة بقيمة فارق إعادة التقييم

يمكن توضيح تطور **رأس المال العامل الخاص** من خلال الشكل التالي:

الشكل **رقم 31: يبين رأس المال العامل الخاص**



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 35.

3. رأس المال العامل الإجمالي

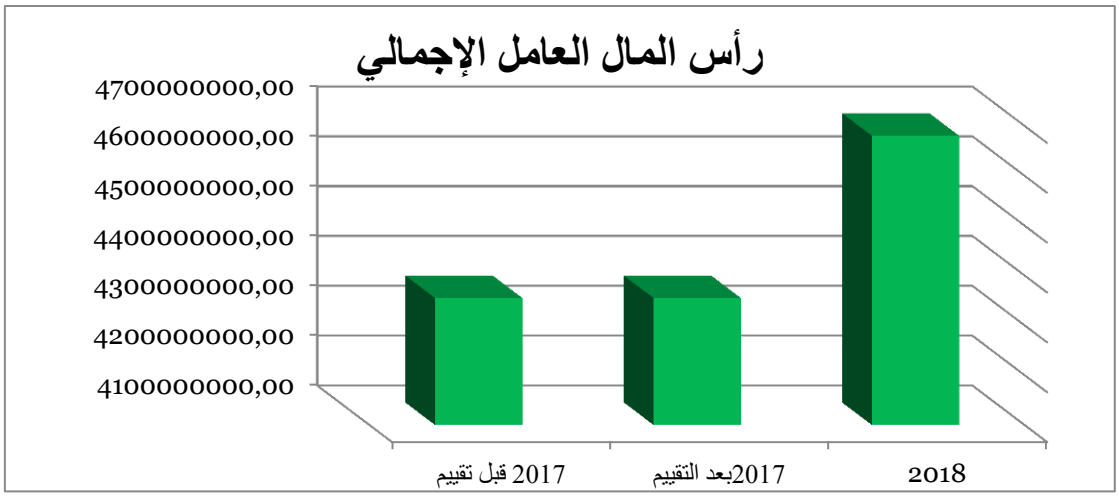
الجدول رقم 36: يبين رأس المال العامل الإجمالي

البيان	قبل التقييم 2017	بعد التقييم 2017	2018
قيم الاستغلال	3238408,60	3238408,60	2776871,52
القيم القابلة للتحقيق	1982528664,88	1982528664,88	2375623033,59
القيم الجاهزة	2368860103,18	2368860103,18	2301905138,78
رأس المال العامل الإجمالي	**4354627176,66**	**4354627176,66**	**4680305043,89**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الجدول رقم 32 و33

من خلال القراءة المالية للجدول أعلاه نلاحظ أن رأس المال العامل الإجمالي **لا يتأثر بعملية إعادة التقييم وذلك لعدم وجود كل من الأصول الثابتة والأموال الخاصة**

الشكل رقم 32: يبين رأس المال العامل الإجمالي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 36.

ثالثا: النسب المالية

الجدول رقم 37: نسب الهيكل المالي

نسب الهيكل المالي				
اسم النسبة	العلاقـــة	قبل إعادة التقييم 2017	بعد إعادة التقييم 2017	2018
نسبة التمويل الدائم	الخصوم غير الجارية/الأصول غير الجارية	1,381	1,195	1,256
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة/الأصول غير الجارية	-0,938	0,005	0,019
نسبة التمويل الخارجي (قابلية التسديد)	مجموع الديون/مجموع الأصول	1,407	0,997	0,989
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/مجموع الخصوم	-0,407	0,003	0,011
نسبة الرفع المالي	مجموع الديون/الأموال الخاصة	-3,454	364,583	89,002

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات الجدول رقم 32 و33

1. **نسب التمويل الدائم:** تعبر هذه النسبة عن مدى تغطية الأصول الغير جارية بالأموال الدائمة ومن خلال القراءة المالية لهذه النسبة في الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة مولت أصولها الثابتة بأموالها الدائمة حيث نسبة التمويل الدائم خلال كل سنوات الدراسة فاقت الواحد كما أن نسبة التمويل الدائم تناقصت بعد عملية إعادة التقييم مقارنة بنسبة قبل إعادة التقييم وذلك راجع لارتفاع القيمة الحقيقية للأصول الثابتة بعد عملية إعادة التقييم مما أثرت على نسبة التمويل الدائم أي أن القياس المحاسبي يفضي جودة على نتائج التحليل المالي.

2. **نسبة التمويل الخاص:** هذه النسبة تقيس نسبة تغطية الأموال الخاصة للمؤسسة للأصول الغير جارية وبالتالي تعطينا فكرة عن حجم القروض طويلة الأجل المطلوبة لتحقيق التوازن في الأموال الدائمة.

و من خلال القراءة المالية لهذه النسبة في الجدول أعلاه نلاحظ أن نسب التمويل الخاص للمؤسسة كانت بنسبة سالبة قبل عملية التقييم بحوالي 0,938- ، وهذا يعني أن المؤسسة لا تغطي أصولها الثابتة بأموالها الخاصة وتلجأ لديون لتغطية أصولها الثابتة أما بعد عملية إعادة التقييم أصبحت موجبة حيث وصلت إلى0,005 ومنه نلاحظ أن عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة أثرت بالإيجاب على نسب التمويل الخاص.

3. **نسبة التمويل الخارجي (قابلية التسديد):** ومن خلال القراءة المالية للجدول أعلاه نلاحظ أن هذه النسبة مرتفعة في سنة 2017 قبل إعادة التقييم حيث تمثل 1.407 وانخفضت بعد عملية إعادة التقييم لتصل إلى 0.997 وذلك نتيجة ارتفاع القيمة الحقيقية للأصول الثابتة، حيث نجد أن القياس المحاسبي يساهم في إعطاء الصورة الحقيقية لنسب التمويل الخارجي أي يبين القدرة الحقيقية لقابلية المؤسسة لتسديد ديونها.

4. **نسب الاستقلالية المالية:** اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة في تمويل أصولها يرفع من استقلاليتها المالية. ومن خلال القراءة المالية لهذه النسبة في الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة لا تتمتع باستقلالية مالية ، حيث أن هذه النسبة كانت سالبة قبل عملية إعادة التقييم بنسبة وصلت إلى 0,407- أما بعد عملية التقييم فنلاحظ أن هذه النسبة ارتفعت لتصل

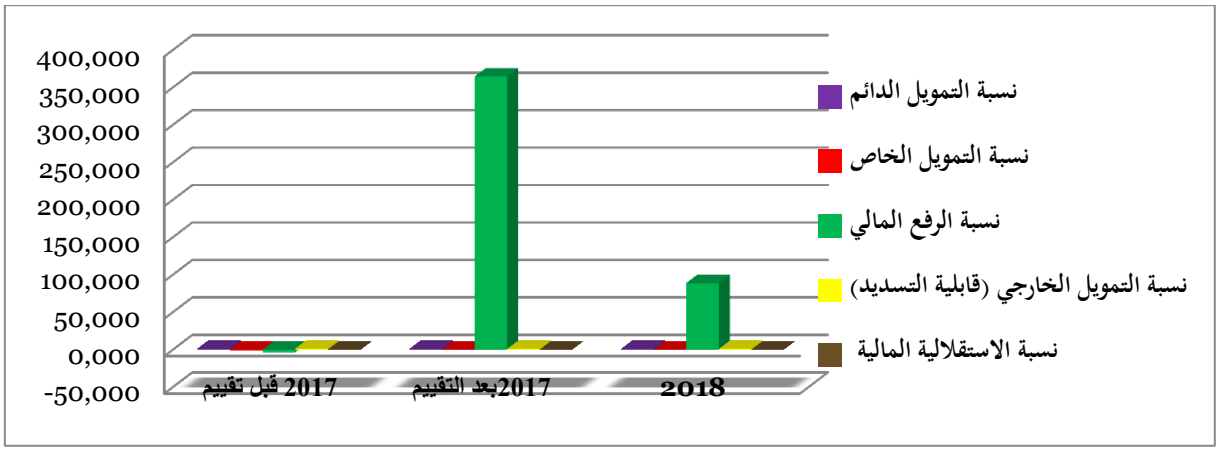
الى0,003 ويمكن القول ان عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة أثرت بالإيجاب على نسب الاستقلالية المالية للمؤسسة.

5. **نسبة الرفع المالي:** تفيد هذه النسبة في معرفة توليفة أموال المقرضين وملاك المؤسسة أي نسبة استخدام الديون في الهيكل المالي للمؤسسة، من أجل معرفة مدى مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الدائنين.

ومن خلال القراءة المالية لهذه النسبة في الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الرفع المالي ظهرت بصورة سالبة قبل عملية إعادة التقييم حيث كانت تساوي إلى3,454- وبعد عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة ارتفعت لتصل إلى364,583 مما يؤثر ذلك قدرة المؤسسة بسداد ديونها اتجاه الدائنين

يمكن توضيح تطورات نسب التمويل في التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم 33: نسب التمويل



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 37.

خلاصة

مما سبق يمكن القول أن القياس المحاسبي (إعادة التقييم) التي قامت بها مؤسسة أن.سي.أ الرويبة كان خلال ثلاث مراحل بداية من سنة 2007 حيث قامت بإعادة تقييم الأراضي وقامت بضم مبلغ فارق إعادة التقييم مباشرة في حساب رأس المال ثم في سنة 2012 قامت المؤسسة بإعادة تقييم كل من الأراضي والمباني إلا أنها لم تعتمد قيم ذلك القياس المحاسبي في ميزانية 2012 ولم تفصح عن الأسباب التي كانت وراء ذلك القرار وأخيرا وفي سنة 2018 قامت بإعادة تقييم الأراضي وكل عمليات إعادة التقييم التي قامت بها المؤسسة اظهرت ارتفاع في قيمة هذه الأصول، أما بنسبة لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة فلمؤسسة تقيم أصولها بالتكلفة التاريخية وهو مدفعنا لمحاولة إعادة تقييم بعض أصولها والمتمثلة في الأراضي والمباني حيث لا حطنا ارتفاع كبير في قيمة كل من الأراضي والمباني جراء عملية إعادة تقييم الأصول مما أثر على قيمة المؤسسة ككل وكذلك توصلنا إلى أن المؤسسة توزع نتائج وهمية وتتحمل ضرائب وهمية مما يؤدي برأس مال المؤسسة لتأكل مستقبلا ولذلك على المؤسسة أن تقوم بإعادة تقييم أصولها ومن خلال القراءة المالية لنسب المالية وجدنا أن القياس المحاسبي له أثر على نسب الهيكلة المالية على عكس مؤشرات التوازن المالي

الخاتمة

هدفت هذه الدراسة من خلال الفصول الثلاثة إلى محاولة عرض الإطار المفاهيمي الخاص بالقياس المحاسبي للأصول في المؤسسة الاقتصادية من خلال الجانب النظري في الفصل الأول والثاني ، وقد تم ذلك من خلال الاطلاع على مختلف الكتب والدراسات المرتبطة به، أما في الجانب التطبيقي فقمنا بدراسة حالة كل من مؤسسة أن. سي.أ رويبة وكذلك مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لتوضيح أثر طرق القياس المحاسبي على تمثيل القيمة الصادقة (الحقيقية) لأصول المؤسسة الاقتصادية .

كما هدفت من جهة أخرى إلى تقييم أداء المؤسسة من الناحية المالية باستخدام المؤشرات والنسب المالية وأثر القياس المحاسبي للأصول على نتائج التحليل المالي للمؤسستين محل الدراسة.

وباعتبار كل هذا يعد القياس المحاسبي من بين المواضيع الهامة التي يجب أن تعنى بأهمية خاصة لأنها تمس مستقبل المؤسسة، وذلك عن طريق الحفاظ على رأس المال من التآكل ومن خلال هذا جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتسليط الضوء على القياس المحاسبي للأصول وذلك بعرض لأهم الأسس النظرية ذات العلاقة بالموضوع ثم التطرق لموضوع القياس المحاسبي من الجانب التطبيقي ، ومحاولة الإجابة على إشكالية الدراسة

.

أولا: نتائـج الدراسـة

1. نتائج اختبار الفرضيات

- **نتيجة اختبار الفرضية الأولى:** حيث تنص هذه الفرضية على ما يلي: " **يمكن تفعيل طرق القياس المحاسبي في الجزائر عن طريق توعية المؤسسات بأهمية القياس المحاسبي وكذلك فرض على المؤسسات القيام بالقياس المحاسبي كل خمس سنوات** " فقد تحققت من خلال الفصول النظرية والفصل التطبيقي، وتم إثبات هذه الفرضية حيث يتم تفعيل طرق القياس المحاسبي والمتمثلة في كل من القيمة العادلة والتكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة وذلك بتطبيق ما نصت عليه المعايير المحاسبية بوجوب القياس المحاسبي كل ثلاث أو خمس سنوات.
- **نتيجة اختبار الفرضية الثانية:** حيث تنص هذه الفرضية على ما يلي: " **تعتبر طريقة التكلفة التاريخية الطريقة الأمثل للقياس من أجل التمثيل الصادق لأصول المؤسسة في حال استقرار الأسعار وفي حالة عدم استقرار الأسعار فتكون القيمة العادلة هي الأصح للقياس** " فقد تحققت من خلال هذه الدراسة، وذلك من خلال إثبات هذه الفرضية حيث في حال ثبات قيمة النقد (العملة) أي ثبات الأسعار تكون التكلفة التاريخية هي الأنسب للقياس المحاسبي للأصول وهذه الحالة مستحيلة الحدوث وفي حال عدم ثبات الأسعار وهو الحاصل فإن القيمة العادلة هي الانسب للقياس المحاسبي.
- **نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:** حيث تنص هذه الفرضية على: " **للقياس المحاسبي أثر كبير على القيمة الحقيقية لأصول المؤسسة الاقتصادية أي التمثيل الصادق لهذه الأصول وذلك عند القيام بعملية القياس كل ثلاث أو خمس سنوات** " فقد تحققت من خلال هذه الدراسة،

حيث تم إثبات هذه الفرضية وذلك لأن القياس المحاسبي للأصول يسمح بإعادة الأصول إلى قيمتها الحقيقية وذلك لأن قيمة الأصول مع مرور الزمن تتأثر بحجم التضخم الموجود وإذا تم القيام بالقياس المحاسبي كل ثلاث أو خمس سنوات كما نصت عليه المعايير المحاسبية يمكن حينئذ أن تكون قيمة الأصول تمثلها تمثيلا صادقا.

2. نتـائج الدراسة

- أغلب المؤسسات الجزائرية تعتمد عل التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي وذلك لأنها تعتبر مبدأ من مبادئ المحاسبة بالإضافة إلى موثوقيتها .

- ينقسم القياس المحاسبي إلى قسمين إما عن طريق التكلفة أو إعادة التقييم ومعظم المؤسسات تعتمد طريقة القياس عن طريق التكلفة خصوصا فيما يخص الأصول الجارية.

- يقدم القياس المحاسبي بالقيمة العادلة معلومات صادقة وشفافة عن قيمة أصول المؤسسة .

- بعض المؤسسات تقوم بالقياس المحاسبي (إعادة التقييم) ولكن لبعض أصولها فقط وتختصر على الأراضي دون غيرها من الأصول.

- يتيح القياس المحاسبي للمؤسسات الاستفادة من وفرات ضريبية في المستقبل.

- يمنع القياس المحاسبي المؤسسة من توزيع وهمي للأرباح وبذلك يمنع توزيع جزء من رأس مال المؤسسة بطريقة غير مباشرة.

- يعد المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية القائم على القياس المحاسبي كل ثلاث أو خمس سنوات يعطي صورة صادقة وشفافة بحيث تعكس بصدق المركز المالي للمؤسسة .

- القياس المحاسبي يسمح بتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

ثانيا: التوصيات

مما سبق يمكن أن نخرج بمجموعة من الاقتراحات التي من شأنها أن تسهم في تفعيل القياس المحاسبي من خلال النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية:

- الاهتمام بالدراسات والنظريات التي تطرقت إلى موضوع القياس المحاسبي.
- ضرورة فرض القيام بالقياس المحاسبي كل ثلاث أو خمس سنوات على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- يجب أن تتمتع المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بقدر معقول من المصداقية والموثوقية وأن تتسم بقدر متوازن من الموضوعية من جهة والملاءمة من جهة أخرى.
- يجب القيام بدراسات معمقة حول طرق وأساليب القياس المحاسبي خاصة وأن النظام المحاسبي المالي يدعو المؤسسات إلى لتقييم أصولها كما أن الكثير من المحاسبين والمديرين الماليين في المؤسسات الاقتصادية لا يزالون يجهلون حيثيات النظام المحاسبي المالي.
- لتحقيق جودة أكبر للقرارات المالية لا بد من توفير المعلومات الدقيقة والضرورية حول بدائل القياس المحاسبي المتاحة لفائدة المؤسسات لتقييم أصولها ، نظرا لما لها من دور في مساعدة مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قرارات سليمة.
- ضرورة السعي من أجل تنشيط البورصة وبالتالي تنشيط الأسواق المالية مما يسهل عملية القياس المحاسبي عن طريق القيمة العادلة.
- ضرورة تشجيع العاملين في المجال المحاسبي بتحسين مستواهم الفني والأكاديمي، ومواكبة التطورات الفنية والمهنية وبالتالي تطوير مهاراتهم، وذلك من خلال الدورات التدريبية وغير ذلك،

وأيضا التركيز على توظيف الأفراد الذين يتمتعون بمؤهلات علمية وعملية متخصصة في مجال المحاسبة بما يتناسب مع حجم ومستوى المهام المطلوبة منهم.

ثالثا: آفاق الدراسة

من خلال دراستنا لموضوع القياس المحاسبي ومن أجل تفعيل طرق القياس المحاسبي بالشكل الصحيح يجب أن تكون مواضيع أخرى للبحث تتعلق بما يلي

- **دور ومسؤوليات الخبراء المحاسبيين في تفعيل طرق القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**
- **دور القائمين على المحاسبة في الجزائر في تنشيط السوق المالي في البورصة**
- **دراسة أهم التجارب الناجحة في الدول العربية وكيف يمكن الاستفادة منها (الأردن نموذجا)**
- **مساهمة القائمين على المحاسبة في المواكبة الفعلية للمعايير المحاسبية الدولية**

قائمة

المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

- **الكتب**

1. أحمد أمين علي وأخرون ، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، جامعة القاهرة، مصر، 2018.
2. أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية، النموذج الدولي**، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010، 1431.
3. أحمد رياحي البلقاوي، ترجمة رياض العبد الله، طلال الججاوي، **نظرية محاسبة**، الجزء الأول، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2009.
4. أحمد رياحي البلقاوي، **نظرية محاسبة**، الجزء الثاني، ترجمة رياض العبد الله، طلال الججاوي، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2009.
5. أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.
6. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان لنشر والتوزيع ، عمان–الاردن، 2015.
7. أحمد محمد ابو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي**، الطبعة العربية الأولى، مكتبة المجمع العربي لنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2010.
8. اسماعيل يحي التكريتي واخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار حامد لنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010.
9. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، الاسكندرية–مصر ، 2005.

10. بلخير بكاري، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.

11. بهادي رضا صفار، **مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع ، عمان–الاردن،2006.

12. جبرائيل كحالة، عماد يوسف الشيخ، **مبادئ المحاسبة**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، المكتبة الجامعية الشارقة، أثراء للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010.

13. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي دروس هادفة وتطبيقات محلولة**، الصفحات الزرقاء، البويرة–الجزائر، 2011.

14. جمعة خليدة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، دار النهضة العربية، اصدارات الجوهرة ، بيروت–لبنان، 1996.

15. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **الحاسبة المتوسطة**، طبعة جديدة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر اصدارات الجوهر، بيروت، 1996.

16. جون وايلي، **المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية ، كتاب ودليل**، المطابع المركزية، عمان–الأردن، 2006.

17. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2012/2011، ص 184.

18. حيدر محمد علي بني عطا، **مفاهيم اساسية في قياس الأصول الثابتة**، الطبعة الأولى، دار الحامد لنشر والتوزيع ، عمان–الأردن، 2007.

19. رافت حسين مطر، **المحاسبة الدولية**، جامعة غزة، فلسطين.

20. سليمة طبايبية، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، مركز البحث والتطوير، عمان–الأردن، 2016.

21. شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا لمعايير الدولية للإبلاغ المالي**، الطبعة الأولى، دار زهران لنشر وتوزيع، عمان–الاردن، 2012–1433.

22. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة المؤسسة الجزائرية بدواو، الجزائر، 2008.

23. طارق أحمد عامر، عبد العزيز الذبيان، **ملخص معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، جامعة الملك عبد العزيز، جدة–المملكة العربية السعودية.

24. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر .

25. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر.

26. طلال الجحاوي، سالم الزرويعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2014.

27. عبد الرحمان ابراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية ، الرياض–المملكة العربية السعودية، 1430.

28. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج–الجزائر، 2009.

29. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، برج بوعريريج–الجزائر، 2011.

30. عبد الستار الكبسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010.

31. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2014.

32. عبد الناصر ابراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2004.

33. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2005.

34. عبد الوهاب الرميدي، علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي– مبادئ عامة/أمثلة محلولة–**، الطبعة الأولى، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2011.

35. علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد تمارين وتطبيقات محلولة**، الورقات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2014.

36. علي عبد الله شاهين، **نظرية المحاسبية، إطار فكري تحليلي**، الطبعة الأولى، مكتبة افاق لطباعة والنشر والتوزيع، غزة–فلسطين، 1432، 2011.

37. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية ، المكتب الجامعي الجديد، الإسكندرية–مصر، 2009.

38. لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة**، الجزء الأول ، طبع مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبة، بسكرة–الجزائر، 2009.

39. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر.

40. محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2018.

41. محمد شريف توفيق، **مقدمة في المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، مكتبة المدينة، الزقازيق– مصر ، 2002.

42. محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثاني، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية–مصر، 2014.

43. محمد عبد العظيم حسن واخرون، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، كلية التجارة، 2018، ص15

44. محمد مطر، **التأصيل النظري لمهنة المحاسبة، في مجالات العرض والإفصاح والقياس**، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2004.

45. محمود محمود السجاعي، **النظام المحاسبي الموحد في ضوء المعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى ، المكتبة العصرية، مصر، 2002.

46. مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، مكتبة الشارقة، أثراء للنشر والتوزيع، ، الأردن، 2009.

47. منصور حامد محمود وآخرون، **أساسيات المحاسبة المالية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2018.

48. مؤسسة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **اطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية، مقدمة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبية الدولية والتفسيرات**، الجزء أ، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان–الاردن ، 2014.

49. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **أساسيات المحاسبة المالية**، الدار الجامعة، الإسكندرية–مصر، 2009.

50. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **المحاسبة المالية، القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول والالتزامات**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية–مصر، 2014.

51. نوي الحاج، **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف–الجزائر، 2008.

52. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والافصاح في التقارير المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2009، ص33.

53. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية. الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2006.

54. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية (IAS.IFRS)**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2010.

55. وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة-القياس والتقييم والافصاح المحاسبي**، دار المعرفة الجامعية، 1999.

56. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المتوسطة القياس والتقييم والافصاح**، الدار الجامعية الجديدة لنشر، الاسكندرية- مصر، 2000.

57. وصفي هبد الفتاح، أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية، المدخل النظري، قياس وتقييم الأصول قصيرة الأجل**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية-مصر، 2000.

58. وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، جزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2007.

59. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

60. ياسين أحمد العيسي، **أصول المحاسبة الحديثة**، دار الشروق لنشر والتوزيع ، الطبعة العربية الأولى، غزة-فلسطين، 2003.

61. Weygand, kieso, Kemmel، ترجمة مصطفى محمد جمعة أو عمارة وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2015.

- **المذكرات والأطروحات الجامعية**

1. إسماعيل سبتي، **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة ـ دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول ـ**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة–الجزائر، 2016 .
2. آمال مهاوة، **امكانية تحسين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي لتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة** ، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر.
3. باسل فهد عبد الحميد قشلان، **أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الازمة المالية العالمية**، مذكرة ماجيستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.
4. بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير المجلد08، العدد 08، جامعة فرحات عباس، سطيف– الجزائر،2008
5. بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المالي المحاسبي**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف– الجزائر، 2011.
6. بن مالك عمار، **المنهج الحديث لتحليل المالي في تقييم الاداء**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة–الجزائر، 2011.

7. بولعراس صلاح الدين، **التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها تحقيق المعلومة المحاسبية**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2016.

8. بودبة خالد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية والمالية، للمؤسسات الاقتصادية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007.

9. حدبي عبد القادر، **تسيير خزينة المؤسسة على ضوء النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف- الجزائر، 2011.

10. حديدي آدم، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الابلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية-دراسة ميدانية-**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2015.

11. حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية(ias، ifrs)، كاطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر.

12. حنان عجيلة، **فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- حالة مؤسسة الأنابيب ALFAPIPE وحدة غرداية للفترة (2008-2011)**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، 2013.

13. حواس صلاح، **التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 203.

14. خالد حسين، التجاني حسين، **أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة**، مذكرة ماجستير ، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، السودان، 2014.

15. خالد هاني الحسيني، **مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية**، مذكرة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة–فلسطين، 2008.

16. خير الدين قريشي، **دور المعلومات المحاسبية المفصح عنها وفق النظام المحاسبي المالي(scf) في التنبؤ بخطر الافلاس**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، .

17. رجاء عبد الرزاق باعكضة، **أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الأولية على أسعار الاسهم**، مذكرة ماجيستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة–المملكة العربية السعودية ، 1433.

18. زريقات بوبكر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية**، مذكرة ماجيستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس– الجزائر، 2015.

19. الزين عبد المالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع صيدال– وحدة الحراش–**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس–الجزائر، 2015.

20. سالم محمد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة–الجزائر، 2009.

21. سعيداني محمد السعيد، **مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس–الجزائر، 2014 .

22. سعيدي سياف حنان، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيانSCHB– قسنطينة–**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة02، الجزائر، 2014.

23. سي محمد لخصر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية نقدية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 01 الحاج لخضر، باتنة–الجزائر، 2017.

24. شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة–الجزائر، 2009.

25. صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2010.

26. صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS) وأثره على جودة المعلومة المالية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2011.

27. طلحة أحمد، **أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط- الجزائر، 2012.

28. عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط- الجزائر، 2006.

29. عزة الازهر، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبية والمراجعة الدولية، دراسة نظام محاسبي المالي الجزائري SCF**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة-الجزائر، 2009.

30. عكوش محمد امين، **اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011.

31. عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق للأصول المنشاة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة–الجزائر، 2012.

32. فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، 2015.

33. فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مذكرة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة–فلسطين، 2005.

34. فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مذكرة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة–فلسطين، 2005.

35. كحلوش امينة، **اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس–الجزائر، 2015.

36. لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2012.

37. محمد الحافظ عيشوش، **التحليل المالي طبقا للمعايير المحاسبة الدولية ودوره في تحديد الوضعية المالية والتنبؤات المستقبلية للمنشآت الاقتصادية** ، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011.

38. محمد كشكو، **مدى الافصاح عن الأصول الغير ملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، مذكرة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية ، غزة– فلسطين، 2016.

39. مداني بلغيث، **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

40. مزلي الغالية، **محاسبة التضخم في إطار المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة–الجزائر، 2012.

41. مهوات لعبيدي، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة– الجزائر، 2015.

42. هني محمد فؤاد، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف–الجزائر، 2013.

- **الجرائد الرسمية:**

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية العدد 74، السنة الرابعة والأربعون بتاريخ15 ذو القعدة1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في20 جمادى الأولى 1429الموافق ل 26 ماي 2008**، الجريدة الرسمية العدد 27، السنة الخامسة والأربعون بتاريخ22 جمادى الأولى 1429الموافق ل 28 ماي 2008.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 23رجب عام 1429اوافق 26 يوليو سنة 2008يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها** الصادر ضمن الجريدة الرسمية، العدد19، السنة السادس والاربعون، الصادر في تاريخ 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل25 مارس 2009.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **النظام رقم 08/09المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية،** الصادر صمن الجريدة الرسمية، العدد14، السنة السابعة والاربعون، الصادرة بتاريخ 11ربيع الأول1431، الموافق ل25 فبراير 2010.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 اكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي2010**.

- **المجلات:**

1. باهية زعيم، عبد الغني دادن، **واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي دراسة تحليلية مقارنة لمجموعة من الدول النامية،** مجلة الدرسات المالية والمحاسبية، المجلد 07، العدد 07، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي- الجزائر، 2016.
2. بدار عاشور، ذبيح هشام، **أليات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية،** مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 02، العدد03، جامعة المسيلة، الجزائر،2017.
3. بكاي أحمد، سعيداني محمد السعيد، **واقع المحاسبة في قطاع البناء والاشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة ميدانية،** مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد13، العدد 17، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف- الجزائر، 2017.
4. بلقاضي بلقاسم، **عناصر من إصلاح النظام المحاسبي الجزائري،** مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد، المجلد 05، العدد 10، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2011.
5. بن سعيد امين، حسياني عبد الحميد، **نماذج من مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية،** مجلة المؤسسة،المجاد07، العدد01، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2018، ص 59.
6. بورنان إبراهيم، **الإهتلاك الاقتصادي للتثبيتات المادية في المؤسسة الجزائرية،** مجلة دراسات ، المجلد12 ، العدد 01، جامعة الأغواط، الجزائر، 2015.

7. تجاني بالرقي، امين راشدي، **آثر تغيرات لسعر الصرف العملات الاجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 03، العدد01، جامعة طاهري محمد، بشار–الجزائر، 2017.

8. تجاني بالرقي، هدى بصير، **الفروقات العالمية البينية في القياس والتقرير عن اندماج الأعمال في الأنشطة المحاسبية الأساسية**، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، المجلد 03، العدد05، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، 2016.

9. جبار محفوظ، موسى بن منصور، **أهمية تقييم الأصول المعنوية للمؤسسة الداخلة الى البورصة**، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 06، العدد 13، جامعة الحاج لخضر ، باتنة–الجزائر، 2005.

10. جمال عمورة، **المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 01، المجلد04، جامعة خميس مليانة، الجزائر ، 2013.

11. جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري لتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 03، العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة–الجزائر، 2009.

12. خالد جفال، **هيكلة تفاعل الافصاح والقياس المحاسبيين–دراسة تحليلية لبدايات تأثر الفكر المحاسبي بالفكر الاقتصادي**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد01 العدد01، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014.

13. خضير مجيد علاوي، **القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة–بالتطبيق على مؤسسة بغداد لإنتاج المواد الانشائية – مساهمة**

مختلطة، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجلد 22، العدد06، جامعة بابل، العراق،2014.

14. خلف الله بن يوسف، **أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد3، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017

15. رضا ابراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد46، العدد 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009.

16. روابحي عبد الناصر، طيب أسامة، **مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد10، العدد 17، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.

17. زغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، **أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدا القيمة العادلة على جودة المعلومة**، مجلة المؤسسة، المجلد 04، العدد01، جامعة الجزائر03، 2014.

18. سامي محمد أحمد غنيمي، "**محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية المعاصرة –دراسة نظرية اختبارية–**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد 02، العدد 01، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر،2012.

19. سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، **العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخازن**، مجلة رؤى اقتصادية ،المجلد 06، العدد 10، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي–الجزائر، 2016.

20. سي محمد لخصر، **التكلفة التاريخية بين الاستمرارية والتغيير**، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد01، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

21. شناي عبد الكريم، عقاري مصطفى، **أثر تطبيق النظام المحاسبي الماليفي تقييم التثبيتات المادية والمعنوية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 09، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر، 2016.

22. صديق مسعود، صديقي فؤاد، **محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي الجزائري**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، المجلد01، العدد02، جامعة محمد بوضياف، المسيلة–الجزائر، 2016.

23. عبد الشكور عبد الرحمان موسى الفرا، **اهمية القوائم المالية في التنبؤ بالتعثر المالي لشركات المساهمة الصناعية السعودية لصناعة الاسمنت**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد04، العدد 01 ، جامعة العربي بن المهيدي، أم البواقي–الجزائر،2017.

24. عدنان مقدم، **محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد03، العدد01، جامعة زيان عاشور، الجلفة–الجزائر، 2016.

25. عقاري مصطفى، **الخلاف المحاسبي حول المحاسبة لتكاليف البحث والتطوير**، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد08، العدد17، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، الجزائر، 2007.

26. علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، **القياس المحاسبي لتأثيرات البيئية والافصاح عنها بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد02، العدد02، جامعة بغداد– العراق،2009.

27. عماني لمياء ، كيحلي عائشة سلمة ، **خلق القيمة واقتصاد الأصول غير المادية**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، المجلد 12، العدد01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر ، 2018.

28. عمر الفاروق زرقون، سفيان بن بلقاسم، **آثر تطبيق النظام المحاسبي المالي مع المحتوى الاعلامي للقوائم المالية–دراسة مقارنة للمحتوى الاعلامي بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني المحاسبي في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الاثار 2009–2010**، مجلة الدراسات الملية والمحاسبية، المجلد 05، العدد 05، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي–الجزائر،2014.

29. عوادي مصطفى، **قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري–دراسة قانونية وتحليلية–**، مجلة الاجتهاد لدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 01، العدد02، المركز الجامعي لتامنغست، الجزائر،2012.

30. عياد السعدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد09، العدد01، جامعة البليدة02، الجزائر، 2018.

31. غنية بن حركو، **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد01، العدد 44، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة– الجزائر، 2015.

32. فريد برارة، **الإهتلاك المطرد للأجهزة الآلية وعلاقته بنسبة استخدام الطاقة الإنتاجية**، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، المجلد 09، العدد 02، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2012 .

33. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحدة (IAS IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد05، العدد 06 ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف– الجزائر،2009.

34. لطرش فريد، **متطلبات الافصاح والقياس للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بين النظام المحاسبي المالي والاطار المحاسبي الدولي**، مجلة الابحاث الاقتصادية، المجلد 11، العدد15 ، جامعة البليدة 02، 2016.

35. مامش يوسف، **الإنعكاسات الجبائية لطرق الإهتلاك على المردودية المالية للمؤسسة، دراسة من منظور جبائي**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02، العدد 01، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2011

36. محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي، **أثر القياس المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لشركات الناشطة في الجنوب الشرقي–دراسة تطبيقية–**، مجلة الباحث، المجلد 15، العدد 15، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، 2015.

37. محمد زرقون، فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية،المجلد03، العدد04، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر،2016.

38. محمد سفير، جمال مدات، **القيمة العادلة بين حتمية التطبيق واشكالية التحديد**، مجلة معارف، المجلد 07، العدد13، جامعة البويرة، الجزائر، 2012.

39. محمد فيصل مايده، جمال خنشور، **قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي(scf) دراسة تحليلية**، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد01، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2017.

40. محمد معتصم إبراهيم حمد اسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد16، العدد 01 ، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان، 2015.

41. مرازقة صالح، وداي رقية، **مساهمة المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية، دراسة تحليلية لآراء عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات بولاية قسنطينة**، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 02، العدد01 ، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ، ميلة–الجزائر، 2016.

42. نجوى عبد الصمد، زكية مقري، **واقع القياس المحاسبي البيئي في المؤسسات الإسمنت العمومية**، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، المجلد03، العدد04، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر،2016.

43. هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد02، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، 2016.

44. يزيد تقرارات، **استخدام ادوات التحليل المالي في تشخيص الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل الاصلاح المحاسبي**، مجلة بحوث، المجلد 11، العدد02 جامعة بن يوسف بن خدة ، الجزائر، 2017.

45. يوسفي رفيق، عبد العزيز قتال، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الافاق الدراسات الاقتصادية، المجلد03، العدد01 ، جامعة العربي تبسي، تبسة– الجزائر،2017.

- **الملتقيات:**

1. أحمد خضر محمد عابدين، فارس جميل الصوفي، **مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم**، الملتقى الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر.
2. اوسرير منور، مجبر محمد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية حالة جدول حساب النتائج**، النظام المحاسبي المالي الجديد nscfفي ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وافاق، يومي 17–18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر .
3. بديسي فيهمة، بولجذيب عادل، **تأثير التحفظ على جودة المعلومة المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مجمع الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS–IFRS–IPSAS) في تفصيل أداء المؤسسات الحكومية على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24–25 نوفمبر 2014، ورقلة–الجزائر، ص 245.

4. بلعوز بن علي، كتوش عاشور، **المحاسبة العامة والمعايير الدولية والمعلومة المالية (ifrs-ias)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد nscf في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وافاق، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

5. بوكساني رشيد، أوكيل نعيمة، العربي حمزة، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب وتطبيقات وآفاق، يومي 17و18 جانفي 2010، القطب الجامعي بالوادي، الجزائر.

6. توفيق جوادي وآخرون، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر.

7. تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)التحدي يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة-الجزائر.

8. حوشين كمال، **نقائص معايير المحاسبة الدولية وجهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها مع القواعد الجبائية في الدول اشارة إلى حالة الجزائر**، الملتقى الدولي الثالث ، اليات النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، يومي 17-18 نوفمبر2013، جامعة الوادي ،الجزائر.

9. الزين يونس وآخرون، **تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي الجديد nscf في ظل معايير المحاسبة الدولية، (تجارب تطبيقات وافاق)، يومي 17-18جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

10. ضيف الله محمد، **الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، (IAS. IFRS)**، ملتقى دولي الأولى للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، يومي 04 و05 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة، الجزائر، ص 09.

11. عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، يوم 13-15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة-الجزائر.

12. قربة معمر، بودربال سارة، **فرق الاقتناء من منظور معايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي الجديد nscf في ظل معايير المحاسبة الدولية، (تجارب تطبيقات وافاق)، يومي 17-18جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

13. نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)**، الملتقى الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر.

ثانيا: المراجع الأجنبية

1. Amneh k. hamad، ali a. al-hadidi، **summaries in Financial Accounting International Financial Reporting Standards (ifrs)**, Part two, Second Edition, Central Printing Press Amman, Jordan, 2014.
2. Andreas Schmidt , **Fair Value Accounting and the Financial Market Crisis. To What Extent is Fair Valuation Responsible for the Financial Crisis** , Doctoral Thesis, DEPARTMENT OF ECONOMICS, MANAGEMENT, AND TECHNOLOGY, Major FIRM ECONOMICS LISBON AUTONOMOUS UNIVERSITY, Lisbon 2014 .
3. AZHAR BIN ABDUL RAHMAN, **DISCLOSURE OF CORPORATE FINANCIAL INFORMATION IN MALAYSIA** Thesis Doctor' Department of Accounting and Finance, University of Newcastle upon Tyne , 1998, p17.
4. CHACHOUA ABDELKRIM, **Le Système Comptable et Financier Algérien un état des lieux et perspectives,** Journal finance and business economies review (JFBE), Volume 2,Numéro 1, Centre Universitaire de Mila**,** 2018.
5. Dieter Wirtz, **An analysis of the usefulness to investors of managers' fair value estimates of firm assets Evidence from IAS 36 "Impairment of Assets" and IAS 40 "Investment Property"**, ter verkrijging van de graad van doctor, Universiteit van Amsterdam, 2013.
6. Emmanuel Inalegwu Ogbenjuwa , **Implementation of International Financial Reporting Standards by listed companies in Nigeria** , Thesis Doctor ,College of Management and Technology ,Walden University , 2016, p32.
7. Erwin Bakker And others ، **Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards 2017**، Copyright 2017 by John Wiley & Sons، Printed in the U S A، 2017.
8. HAKIMI Samia, **« Le passage du P.C.N. 1975 aux nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS en Algérie : le Système Comptable Financier »**, Mémoire de magister en sciences Economiques Option Management des entreprises, FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DE GESTION, UNIVERSITE Mouloud MAMMERI DE TIZI-OUZOU, 2011.
9. Hermanson, Edwards, and Maher, **Accounting Principles: A Business Perspective**, Financial Accounting , Seventh Edition, A Textbook Equity Open College Textbook originally by,1998 .

10. Ihaddaden Atmane Belkadi BelkacemJuste, **valeur Entre les normes comptables Internationales et le Nouveau Système Comptable Financier Algérien,** Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale,Volume 8, Numéro 15, Ecole Supérieure de Commerce, 2013.
11. International Financial Reporting Standards (IFRS**), International Financial Reporting Standards (IFRS), International Financial Reporting Standards (IFRS)**, IAS 16, paragraph 08,2016.
12. Karen Y. Green**, Can Fair Value Accounting Create a Cognitive Bias? The Effects of Recognized Level 3 Fair Value on Manager Selling Decisions,** dissertation Doctoral in Business, Theses and Dissertations Graduate School, Virginia Commonwealth University, 2015.
13. Kevin Russell ADAMS, **Corporate Social Responsibility Stakeholder determination and reporting** , Thesis DOCTOR , School of Accounting، College of Business , RMIT University,2011 .
14. László Szívós، **Audit and fraud risk assessment methods and their implications on audit planning decisions** ، thesis Doctor of Philosophy ،at Budapest University of Technology and Economics, 2016.
15. LIIS TALPAS, **The Theoretical Bases for the Preparation of Financial Statements for SMEs: the Case of Estonia**, dissertation Doctor of Philosophy in Business Administration, Department of Accounting, Tallinn School of Economics and Business Administration, TALLINN UNIVERSITY OF TECHNOLOGY,2016.
16. Osama Omar Jaara, Khalid Abdul Rahman Elkotayni, **The Impact of Intangible Assets Internally Developed on the Market Value of Companies**, Journal of Accounting and Financial Research Vol. 5, No. 2; Published by Sciedu Press, 2016.
17. Réda SEFSAF، **Contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptabl** ،soutenance thèse DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION، FACULTE DE DROIT, D'ECONOMIE ET DE GESTION ÉCOLE DOCTORALE D'ANGERS، UNIVERSITE D'ANGERS، 2012.
18. Rémy Bucheler، **INTRODUCTION ÀLA COMPTABILITÉBILAN, COMPTE DE RÉSULTAT, JOURNAL**، Conception et réalisation: Editions Loisirs et Pédagogie2013 .

19. Saidi Yahia, Berrehouma Abdelhamid, **Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier et Comptable Algérien 2009**, JOURNAL OF FINANCIAL AND ACCOUNTING STUDIES ,Volume 1, Numéro 1, Centre University of El- Oued-Algeria, 2010.

20. Samir merouani, **le projet du nouveau system comptable financier algérien ;anticiper et préparer le passages** ; mémoire de magistère en sciences de gestion, ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE D'ALGER, Alger, 2008.

21. ZAGHDAR Ahmed ،HAMZA Tarek، **Effet de l'application du nouveau système comptable financier sur la gouvernance des entreprises Algérienne** ،Revue des Sciences Économiques de Gestion et de Commerce ، Volume 17, Numéro 1 ، Université d'Alger، 3 2013.

الملاحق

الملحق رقم 01: ميزانية السنة المالية 2017-جانب الأصول- لمؤسسة أن، سي، أ رويبة

BILAN ARRETE AU 31.12.2017

CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

ACTIF	NOTE	2017 BRUT	2017AMO&PROV	2017 NET	2016 NET*
ACTIF NON COURANT					
Immobilisations incorporelles	4.1	92 865 682	59 039 534	33 826 148	28 075 741
Immobilisations corporelles	4.2	8 907 092 853	3 579 799 924	5 327 292 929	5 686 914 402
Terrains		1 183 751 184	0	1 183 751 184	1 183 751 184
Bâtiments		922 838 083	263 177 272	659 660 811	705 651 060
Autres immobilisations corporelles		6 787 766 703	3 316 622 652	3 471 144 052	3 082 701 497
Immobilisations en concession		0	0	0	0
Immobilisations encours		12 736 882	0	12 736 882	714 810 661
Immobilisations financières	4.3	113 301 317	0	113 301 317	27 549 692
Autres participations et créances rattachées		0	0	0	0
Autres titres immobilisés		0	0	0	0
Prêts et autres actifs financiers non courants		775 000	0	775 000	1 907 916
Impôts différés actif		112 526 317	0	112 526 317	25 641 777
TOTAL ACTIF NON COURANT		9 113 259 852	3 638 839 458	5 474 420 394	5 742 539 835
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	4.4	1 298 871 559	119 541 388	1 179 330 172	981 513 129
Créances et emplois assimilés		2 090 946 596	182 450 329	1 908 496 267	2 435 117 695
Clients	4.5	1 956 926 614	182 450 329	1 774 476 285	2 360 103 963
Autres débiteurs	4.6	52 269 968	0	52 269 968	20 196 464
Impôts et assimilés	4.7	68 623 477	0	68 623 477	36 676 419
Autres créances et emplois assimilés	4.8	13 126 537	0	13 126 537	18 140 849
Disponibilités et assimilés		132 516 862	0	132 516 862	121 221 865
Placements et autres actifs financiers courants	4.9	6 371 400	0	6 371 400	7 114 730
Trésorerie	4.10	126 145 462	0	126 145 462	114 107 135
TOTAL ACTIF COURANT		3 522 335 017	301 991 717	3 220 343 300	3 537 852 689
TOTAL GENERAL ACTIF		12 635 594 869	3 940 831 174	8 694 763 694	9 280 392 524

الملحق رقم 02: ميزانية السنة المالية 2017-جانب الخصوم- لمؤسسة أن، سي، أ رويبة

CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

Passif	Note	31.12.2017	31.12.2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		849 195 000	849 195 000
Capital non appelé		0	0
Primes et reserves		1 222 871 347	1 091 622 483
Ecarts de réévaluation		0	0
Résultat net		-702 610 250	130 675 438
Autres capitaux propres		0	573 426
TOTAL DES CAPITAUX PROPRES	5.1	**1 369 456 097**	**2 072 066 347**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières	5.2	2 486 785 886	2 903 896 190
Impôts (différés et provisionnées)	5.3	10 995 189	9 230 686
Autres dettes non courantes		0	0
Provisions et produits constatés d'avance	5.3	15 746 232	9 563 188
TOTAL DES PASSIFS NON COURANTS		**2 513 527 307**	**2 922 690 065**
Fournisseurs et comptes rattachés	5.4	1 970 597 393	1 809 080 211
Impôts	5.5	3 194 534	19 201 886
Autres dettes	5.6	135 485 524	242 902 928
Trésorerie passif	5.7	2 702 502 840	2 214 451 087
TOTAL PASSIFS COURANTS		**4 811 780 290**	**4 285 636 112**
TOTAL GENERAL PASSIF		**8 694 763 695**	**9 280 392 524**

الملحق رقم 03: ميزانية السنة المالية 2018-جانب الأصول- لمؤسسة أن، سي، أ رويبة

BILAN ARRETE AU 31.12.2018

CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

ACTIF	NOTE	2018 BRUT	2018AMO&PROV	2018 NET	2017 NET
ACTIF NON COURANT					
Immobilisations incorporelles	**4.1**	**93 165 682**	**69 594 483**	**23 571 199**	**33 826 148**
Immobilisations corporelles	**4.2**	**10 160 529 386**	**3 789 187 371**	**6 371 342 015**	**5 327 292 929**
Terrains		2 625 000 000	-	2 625 000 000	1 183 751 184
Bâtiments		922 838 083	309 167 507	613 670 576	659 660 811
Autres immobilisations corporelles		6 583 409 194	3 480 019 864	3 103 389 330	3 471 144 052
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		29 282 109	-	29 282 109	12 736 882
Immobilisations financières	**4.3**	**175 511 506**	**-**	**175 511 506**	**113 301 317**
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		3 700 000	-	3 700 000	775 000
Impôts différés actif		171 811 506	-	171 811 506	112 526 317
TOTAL ACTIF NON COURANT		**10 429 206 574**	**3 858 781 854**	**6 570 424 720**	**5 474 420 394**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	**4.4**	**823 488 969**	**112 891 183**	**710 597 785**	**1 179 330 172**
Créances et emplois assimilés		**2 719 914 436**	**182 450 329**	**2 537 464 108**	**1 908 496 267**
Clients	**4.5**	2 561 782 326	182 450 329	2 379 331 998	1 774 476 285
Autres débiteurs	**4.6**	118 627 669	-	118 627 669	52 269 968
Impôts et assimilés	**4.7**	30 720 191	-	30 720 191	68 623 477
Autres créances et emplois assimilés	**4.8**	8 784 250	-	8 784 250	13 126 537
Disponibilités et assimilés		**250 744 601**	**-**	**250 744 601**	**132 516 862**
Placements et autres actifs financiers courants		5 649 308	-	5 649 308	6 371 400
Trésorerie	**4.9**	245 095 293	-	245 095 293	126 145 462
TOTAL ACTIF COURANT		**3 794 148 006**	**295 341 512**	**3 498 806 494**	**3 220 343 300**
TOTAL GENERAL ACTIF		**14 223 354 580**	**4 154 123 366**	**10 069 231 214**	**8 694 763 694**

الملحق رقم 04: ميزانية السنة المالية 2018-جانب الخصوم- لمؤسسة أن. سي، أ رويبة

BILAN ARRETE AU 31.12.2018

CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

PASSIF	NOTE	31.12.2018	31.12.2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		849 195 000	849 195 000
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves		520 261 097	1 222 871 347
Ecarts de réévaluation		1 441 248 816	-
Résultat net		(275 035 966)	(702 610 250)
Autres capitaux propres		-	-
TOTAL DES CAPITAUX PROPRES	**5.1**	**2 535 668 947**	**1 369 456 097**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières	**5.2**	1 585 339 950	2 486 785 886
Impôts (différés et provisionnées)	**5.3**	17 041 707	10 995 189
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance	**5.3**	18 676 283	15 746 232
TOTAL DES PASSIFS NON COURANTS		**1 621 057 940**	**2 513 527 307**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	**5.4**	2 311 196 012	1 970 597 393
Impôts	**5.5**	5 316 881	3 194 534
Autres dettes	**5.6**	281 221 204	135 485 524
Trésorerie passif	**5.7**	3 314 770 229	2 702 502 840
TOTAL PASSIFS COURANTS		**5 912 504 327**	**4 811 780 290**
TOTAL GENERAL PASSIF		**10 069 231 214**	**8 694 763 694**

الملحق رقم 05: ميزانية السنة المالية 2019-جانب الأصول- لمؤسسة أن، سي، أ رويبة

ACTIF	NOTE	30.06.2019 BRUT	AMO&PROV	30.06.2019 NET	30.06.2018 NET
ACTIF NON COURANT					
Immobilisations incorporelles	**4.1**	**93 165 682**	**74 481 842**	**18 683 841**	**28 738 755**
Immobilisations corporelles	**4.2**	**10 166 784 690**	**3 957 630 636**	**6 209 154 054**	**5 066 508 794**
Terrains		2 625 000 000	-	2 625 000 000	1 183 751 184
Bâtiments		922 838 083	331 973 624	590 864 459	636 854 694
Autres immobilisations corporelles		6 530 722 167	3 625 657 012	2 905 065 155	3 221 006 445
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		88 224 441	-	88 224 441	24 896 471
Immobilisations financières	**4.3**	**179 011 506**	**-**	**179 011 506**	**116 226 317**
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		7 200 000	-	7 200 000	3 700 000
Impôts différés actif		171 811 506	-	171 811 506	112 526 317
TOTAL ACTIF NON COURANT		**10 438 961 878**	**4 032 112 477**	**6 406 849 401**	**5 211 473 866**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	**4.4**	**828 806 671**	**77 090 352**	**751 716 319**	**915 459 072**
Créances et emplois assimilés		**2 502 107 480**	**297 279 644**	**2 204 827 837**	**2 077 486 171**
Clients	**4.5**	2 320 924 281	297 279 644	2 023 644 637	1 978 958 556
Autres débiteurs	**4.6**	138 922 828	-	138 922 828	47 542 985
Impôts et assimilés	**4.7**	30 693 426	-	30 693 426	33 721 203
Autres créances et emplois assimilés	**4.8**	11 566 946	-	11 566 946	17 263 428
				-	0
Disponibilités et assimilés		**121 869 909**	**-**	**121 869 909**	**171 263 580**
Placements et autres actifs financiers courants		5 649 308	-	5 649 308	6 265 210
Trésorerie	**4.9**	116 220 601	-	116 220 601	164 998 370
TOTAL ACTIF COURANT		**3 452 784 061**	**374 369 996**	**3 078 414 065**	**3 164 208 822**
TOTAL GENERAL ACTIF		**13 891 745 939**	**4 406 482 473**	**9 485 263 466**	**8 375 682 688**

الملحق رقم 06: ميزانية السنة المالية 2019-جانب الخصوم- لمؤسسة أن، سي، أ رويبة

PASSIF	NOTE	30.06.2019	30.06.2018	31.12.2018
CAPITAUX PROPRES				
Capital émis		849 195 000	849 195 000	849 195 000
Capital non appelé		-	-	-
Primes et réserves		1 961 509 913	520 261 097	1 961 509 913
Ecarts de réévaluation		-	-	-
Résultat net		(468 758 528)	(382 619 116)	(275 035 966)
Autres capitaux propres		(275 035 966)	-	-
TOTAL DES CAPITAUX PROPRES	**5.1**	**2 066 910 419**	**986 836 981**	**2 535 668 947**
PASSIFS NON COURANTS				
Emprunts et dettes financières	**5.2**	1 585 339 950	2 406 476 783	1 585 339 950
Impôts (différés et provisionnées)	**5.3**	17 041 707	10 995 189	17 041 707
Autres dettes non courantes		-	-	-
Provisions et produits constatés d'avance	**5.3**	21 227 143	17 606 781	18 676 283
TOTAL DES PASSIFS NON COURANTS		**1 623 608 800**	**2 435 078 753**	**1 621 057 940**
PASSIFS COURANTS				
Fournisseurs et comptes rattachés	**5.4**	2 200 506 718	1 723 823 222	2 311 196 012
Impôts	**5.5**	34 467 855	1 081 225	5 316 881
Autres dettes	**5.6**	287 852 227	306 220 380	281 221 204
Trésorerie passif	**5.7**	3 271 917 446	2 922 642 127	3 314 770 229
TOTAL PASSIFS COURANTS		**5 794 744 247**	**4 953 766 954**	**5 912 504 327**
TOTAL GENERAL PASSIF		**9 485 263 466**	**8 375 682 688**	**10 069 231 214**

الملحق رقم 07: جدول تغير الأموال الخاصة 2018 لمؤسسة أن، سي، أ رويبة

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Période du 01/01/2018 au 31/12/2018

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2016		849 195 000	137 687 166	-	-	1 085 184 181
Changement de méthodes comptables		-	-	-	-	-
Corrections d'erreurs significatives		-	-	-	-	-
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	-	-
Dividendes payés		-	-	-	-	-
Augmentation de capital		-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice		-	-	-	-	- 702 610 250
Solde au 31 décembre 2017		849 195 000	137 687 166	-	-	382 573 931
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	-	1 441 248 816
Changement de méthodes comptables		-	-	-	-	-
Dividendes payés		-	-	-	-	-
Augmentation de capital		-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice		-	-	-	-	- 275 035 966
Solde au 31 décembre 2018		849 195 000	137 687 166	-	-	1 548 786 781

الملحق رقم 08: ميزانية السنة المالية 2017-جانب الأصول- لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

OPGI DJELFA
CITE BERRBIH
N° D'IDENTIFICATION:099517010173529

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		651 207,35		651 207,35	651 207,35
Immobilisations corporelles					
Terrains		75 281 901,51		75 281 901,51	75 281 901,51
Bâtiments		8 519 244 272,65	5 460 323 282,08	3 058 920 990,57	3 258 450 516,58
Autres immobilisations corporelles		196 959 701,78	146 702 755,90	50 256 945,88	39 537 166,99
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		118 033 514,70		118 033 514,70	118 033 514,70
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					2 740 000,00
Impôts différés actif		38 287 912,42		38 287 912,42	33 165 314,76
TOTAL ACTIF NON COURANT		**8 948 458 510,41**	**5 607 026 037,98**	**3 341 432 472,43**	**3 527 859 621,89**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 238 408,60		3 238 408,60	32 765 163,02
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 611 528 265,76	124 094 072,65	1 487 434 193,11	1 505 525 979,94
Autres débiteurs		371 520 571,82	12 367 209,84	359 153 361,98	365 475 172,03
Impôts et assimilés		130 686 092,59		130 686 092,59	86 554 834,09
Autres créances et emplois assimilés		5 255 017,20		5 255 017,20	6 123 689,74
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		90 073 893,08		90 073 893,08	95 036 946,54
Trésorerie		2 278 786 209,38		2 278 786 209,38	1 615 854 349,67
TOTAL ACTIF COURANT		**4 491 088 458,43**	**136 461 282,49**	**4 354 627 175,94**	**3 707 336 135,03**
TOTAL GENERAL ACTIF		**13 439 546 968,84**	**5 743 487 320,47**	**7 696 059 648,37**	**7 235 195 756,92**

الملحق رقم 09: ميزانية السنة المالية 2017-جانب الخصوم- لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

OPGI DJELFA
CITE BERRBIH
N° D'IDENTIFICATION:099517010173529

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		121 122 885,56	121 122 885,56
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		17 154 530,98	91 178 401,63
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-3 273 786 041,78	-3 364 964 443,41
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**-3 135 508 625,24**	**-3 152 663 156,22**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 449 912 270,49	2 333 185 232,69
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		5 298 510 270,31	5 278 358 914,88
TOTAL II		**7 748 422 540,80**	**7 611 544 147,57**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		176 767 855,98	177 569 863,16
Impôts		336 114 573,31	233 045 771,31
Autres dettes		2 570 263 303,52	2 365 699 131,10
Trésorerie passif			
TOTAL III		**3 083 145 732,81**	**2 776 314 765,57**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**7 696 059 648,37**	**7 235 195 756,92**

الملحق رقم 10: ميزانية السنة المالية 2018-جانب الأصول- لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

OPGI DJELFA
CITE BERRBIH
N° D'IDENTIFICATION:099517010173529

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2018 Montants Bruts	2018 Amortissements Provisions et pertes de valeurs	2018 Net	2017 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		651 207,35		651 207,35	651 207,35
Immobilisations corporelles					
Terrains		75 281 901,51		75 281 901,51	75 281 901,51
Bâtiments		8 519 244 272,65	5 659 852 808,09	2 859 391 464,56	3 058 920 990,57
Autres immobilisations corporelles		202 078 390,63	147 466 770,68	54 611 619,95	50 256 945,88
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		118 033 514,70		118 033 514,70	118 033 514,70
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		86 691 427,24		86 691 427,24	
Impôts différés actif		39 420 113,97		39 420 113,97	38 287 912,42
TOTAL ACTIF NON COURANT		**9 041 400 828,05**	**5 807 319 578,77**	**3 234 081 249,28**	**3 341 432 472,43**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 776 871,52		2 776 871,52	3 238 408,60
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 999 483 212,09	23 211 072,65	1 976 272 139,44	1 487 434 193,11
Autres débiteurs		228 254 670,18	12 367 209,84	215 887 460,34	359 153 361,98
Impôts et assimilés		173 204 075,73		173 204 075,73	130 686 092,59
Autres créances et emplois assimilés		10 259 358,08		10 259 358,08	5 255 017,20
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					90 073 893,08
Trésorerie		2 301 905 138,78		2 301 905 138,78	2 278 786 209,38
TOTAL ACTIF COURANT		**4 715 883 326,38**	**35 578 282,49**	**4 680 305 043,89**	**4 354 627 175,94**
TOTAL GENERAL ACTIF		**13 757 284 154,43**	**5 842 897 861,26**	**7 914 386 293,17**	**7 696 059 648,37**

الملحق رقم 11: ميزانية السنة المالية 2018-جانب الخصوم- لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

OPGI DJELFA
CITE BERRBIH
N° D'IDENTIFICATION:099517010173529

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		121 122 885,56	121 122 885,56
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		83 448 295,88	17 154 530,98
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-3 246 685 453,77	-3 273 786 041,78
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**-3 042 114 272,33**	**-3 135 508 625,24**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 607 363 538,89	2 449 912 270,49
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		5 301 016 696,77	5 298 510 270,31
TOTAL II		**7 908 380 235,66**	**7 748 422 540,80**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		182 458 566,96	176 767 855,98
Impôts		412 839 982,26	336 114 573,31
Autres dettes		2 452 821 780,62	2 570 263 303,52
Trésorerie passif			
TOTAL III		**3 048 120 329,84**	**3 083 145 732,81**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**7 914 386 293,17**	**7 696 059 648,37**

الملحق رقم 12: جدول حسابات النتائج 2018 لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

OPGI DJELFA
CITE BERRBIH
N° D'IDENTIFICATION:099517010173529

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		923 516 148,56	728 997 994,98
Variation stocks produits finis et en cours			-31 150 000,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**923 516 148,56**	**697 847 994,98**
Achats consommés		-10 014 081,99	-9 893 319,28
Services extérieurs et autres consommations		-227 846 814,10	-76 193 424,33
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-237 860 896,09**	**-86 086 743,61**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**685 655 252,47**	**611 761 251,37**
Charges de personnel		-464 301 907,37	-423 481 637,93
Impôts, taxes et versements assimilés		-25 265 268,15	-22 010 094,12
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**196 088 076,95**	**166 269 519,32**
Autres produits opérationnels		98 610 162,05	185 020 525,75
Autres charges opérationnelles		-924 070,28	-2 190 187,96
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-211 458 074,39	-253 638 881,23
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**82 316 094,33**	**95 460 975,88**
Produits financiers			
Charges financières			-83 429 042,56
VI-RESULTAT FINANCIER			**-83 429 042,56**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**82 316 094,33**	**12 031 933,32**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 132 201,55	5 122 597,66
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 022 126 310,61**	**882 868 520,73**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-938 678 014,73**	**-865 713 989,75**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**83 448 295,88**	**17 154 530,98**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**83 448 295,88**	**17 154 530,98**

الملحق رقم 13: جدول تغير الأموال الخاصة 2017 لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

OPGI DJELFA
CITE BERRBIH
N° D'IDENTIFICATION:099517010173529

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Note	Capital social	Prime emission	Ecart Evaluation	Ecart Réévaluation	Reserves/Résultats
Solde au 31 décembre 2015		**121 122 885,56**				**-3 364 964 443,41**
Changement méthode comptable 2016						
Correction d'erreurs significatives 2016						
Réévaluation des immobilisations 2016						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés 2016						
Augmentation de capital 2016						
Résultat net de l'exercice 2016						91 178 401,63
Solde au 31 décembre 2016		**121 122 885,56**				**-3 273 786 041,78**
Changement méthode comptable 2017						
Correction d'erreurs significatives 2017						
Réévaluation des immobilisations 2017						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés 2017						
Augmentation de capital 2017						
Résultat net de l'exercice 2017						17 154 530,98
Solde au 31 décembre 2017		**121 122 885,56**				**-3 256 631 510,80**

الملحق رقم 14: جدول تغير الأموال الخاصة 2018 لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

OPGI DJELFA
CITE BERRBIH
N° D'IDENTIFICATION:099517010173529

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Note	Capital social	Prime emission	Ecart Evaluation	Ecart Réévaluation	Reserves/Résultats
Solde au 31 décembre 2016		**121 122 885,56**				**-3 273 786 041,78**
Changement méthode comptable 2017						
Correction d'erreurs significatives 2017						9 946 057,03
Réévaluation des immobilisations 2017						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés 2017						
Augmentation de capital 2017						
Résultat net de l'exercice 2017						17 154 530,98
Solde au 31 décembre 2017		**121 122 885,56**				**-3 246 685 453,77**
Changement méthode comptable 2018						
Correction d'erreurs significatives 2018						
Réévaluation des immobilisations 2018						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés 2018						
Augmentation de capital 2018						
Résultat net de l'exercice 2018						83 447 758,18
Solde au 31 décembre 2018		**121 122 885,56**				**-3 163 237 695,59**

This study aims to study the effect of accounting measurement methods on the institution's budget in order to provide useful information that helps in making rational decisions for the institution and users of financial statements. There are many methods of accounting measurement, but they are included in both historical cost and fair value, and the historical cost is used when evaluating at cost. As for the fair value, it is used in the process of re-evaluating the assets of the institution and determining its true value, and from it knowing the effect of the accounting measurement on the representation of the honest value of the assets of the economic institution.

The study concluded that the accounting measurement has a significant effect in returning assets to their real value. It is also worth noting that most Algerian institutions have found that they depend on the historical cost as the basis for accounting measurement, while the fair value (real value) does not depend on it due to the absence of an active market.

Key words: accounting measurement, fair value, historical cost, financial statements, financial balance indicators, financial ratios..