الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة البليدة – 02 –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مشاكل القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وأثرها على جودة المعلومات المالية – دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس) و مؤسسة مطاحن الجلفة –

أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب:

بلمداني محمد

إشراف الأستاذ الدكتور:

دراوسي مسعود

السنة الجامعية: 2021/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة البليدة – 02 –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مشاكل القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وأثرها على جودة المعلومات المالية – دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس) و مؤسسة مطاحن الجلفة –

أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب:

بلمداني محمد

أمام اللجنة المشكلة من

غزازي عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة – 02–	رئيسا
دراوسي مسعود	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة – 02–	مشرفا ومقررا
غاليب عمر	أستاذ محاضر – أ–	جامعة البليدة – 02–	عضوا مناقشا
كداتسة عائشة	أستاذ محاضر – أ–	جامعة البليدة – 02–	عضوا مناقشا
عثماني مصطفى	أستاذ محاضر – أ–	المركز الجامعي تيبازة	عضوا مناقشا
العقريب كمال	أستاذ محاضر – أ–	المركز الجامعي تيبازة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020


بسم الله الرحمن الرحيم

إن الحمد لله نحمده ، و نستعينه ، و نستغفره ، و نعوذ بالله من شرور أنفسنا ، و من سيئات أعمالنا . من يهده الله فلا مضل له ، و من يضلل فلا هادي له ، و أشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له .و أشهد أن محمداً عبدُه و رسولُه.

أما بعد

أبد بالحمد لله والشكر لله على نعمه التي لا تحصى و لا تعد و على توفيقه في اتمام هذه الأطروحة

و الصلاة و السلام على رسول الله

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

كما لا يفوتني تقديم الشكر لعمال مكتبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بجامعة الجلفة و البليدة 02

كما اتقدم بشكري لكافة موظفي جامعة البليدة 02

كما أشكر كل من مدّ لي يد العون و المساعدة في سبيل إخراج هذا العمل على ما هو عليه.

و كل من ساهم في إنجاز هذه الاطروحة من قريب أو بعيد

الحمد الله الذي منى علينا بنعمه التي لا تحصى و منى علينا بنعمة الإسلام و كفى بها من نعمة و شرع لنا صراطه المستقيم و بعث فينا نبيا رحيما و صل اللهم على نبيك و خير خلقك محمد بن عبد الله و سلم تسليما كثيرا أما بعد

تحية خاصة يتخللها كل الاحترام و التقدير إلى:

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

إلى أولادي قرة عيني وبهجة ناظري والبسمة التي ترسم على وجهي "**أدم و إسحاق**"

إلى سندي في دربي الحياة "زوجتي الغالية"

إلى نبع الحنان ورمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء إلى إخوتي

إلى **أساتذتي** الأفاضل

إلى من قيل فيه رب أخ لم تلده أمي أخي و صديقي الذي ساندني في مشواري "**طالب عبد العزيز**"

إلى كل اصحابي ورفقاء دربي

إلى كل الذين عرفتهم من قريب أو من بعيد و من فتح هذه الوريقات و تصفحها من بعدي .

بلمداني محمد

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر القياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية, ولدراسة هذا الأثر يتطلب قياس عناصر القوائم المالية, فاستخدام أسلوب القياس وفقا للتكلفة التاريخية يكون أكثر موثوقية وملائمة أثناء القياس الأولي للأصول والخصوم، ولكن مع مرور الوقت يفقد هذا الأسلوب ملائمته، في حين نجد أن القياس وفقا للقيمة العادلة يكون أكثر ملائمة للقياس اللاحق لعناصر القوائم المالية، إلا أنه يفتقر إلى الموثوقية وتستعمل التكلفة التاريخية عند التقييم الأولي بينما تستعمل القيمة العادلة في عملية إعادة التقييم الثانوي والتي هي بمثابة عملية تعديل القيم الدفترية لكي تقترب من القيمة الحقيقية وهذا من أجل تحقيق خاصية الملائمة التي تعتبر من أهم الخصائص النوعية للمعلومات المالية بغرض تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية .

وخلاصة هذه الدراسة تبين بأن عملية القياس المحاسبي وفقا للقيمة العادلة له أثر إيجابي على جودة المعلومات المالية كونها تظهر القوائم المالية بصورة حقيقة ملائمة للواقع المحاسبي, لذا أرى من الضروري التوجه لمحاسبة القيمة العادلة رغم صعوبة الأمر في البيئة الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي, القوائم المالية, إعادة التقييم, التكلفة التاريخية, القيمة العادلة

قائمة

المحتويات

العـــــنـــــــوان	الصفحة
.كلمة شكر	**01**
الإهداء	02
الملخص	03
فهرس المحتويات	5
قائمة الجداول	10
قائمة الأشكال	14
قائمة الملاحق	16
قائمة المختصرات	19
مقدمـــــــــة	21
الفصل الأول: الاطار المفاهمي للقياس المحاسبي	**26**
تمهيـد	27
المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي	**28**
المطلب الأول: مفهوم واهمية القياس المحاسبي	28
المطلب الثاني: قيود القياس المحاسبي ومعاييره	33
المطلب الثالث: أساليب وأركان القياس المحاسبي	43
المبحث الثاني: طرق القياس المحاسبي	51
المطلب الأول: طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية و المعدلة بمستويات الأسعار	51
المطلب الثاني: طريقة القياس على أساس القيمة الجارية	58
المطلب الثالث: طريقة القياس على أساس القيمة العادلة	**62**
المبحث الثالث: مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم	68
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التضخم	68
المطلب الثاني: المحافظة على رأس المال	81
المطلب الثالث: القوة الشرائية لوحدة النقد	86

خلاصة الفصل	87
الفصل الثاني: جودة المعلومات المالية	**90**
تمهيـد	91
المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية	**92**
المطلب الأول: تعريف وأهمية القوائم المالية	92
المطلب الثاني: أهداف ومستعملي القوائم المالية	100
المطلب الثالث: عناصر القوائم المالية	109
المبحث الثاني: ماهية المعلومات المالية	**122**
المطلب الأول: مفهوم المعلومات	122
المطلب الثاني: خصائص المعلومات	128
المطلب الثالث: أهمية المعلومات	130
المبحث الثالث: مصادر المعلومات ومعايير جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها	**136**
المطلب الأول: مصادر المعلومات	136
المطلب الثاني: معايير جودة التقارير المالية	140
المطلب الثالث: والعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية	145
خلاصة الفصل	151
الفصل الثالث: علاقة القياس المحاسبي بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية	**152**
تمهيـــد	153
المبحث الأول: الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المالية	**154**
المطلب الأول: الخصائص النوعية الاساسية .	154
المطلب الثاني: خصائص الملائمة	157

المطلب الثالث: خصائص الموثوقية	160
المبحث الثاني: الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المالية	**165**
المطلب الأول: القابلية للمقارنة والفهم	165
المطلب الثاني: الثبات في اتباع النسق الواحد	168
المطلب الثالث: الشمول (الإفصاح الكامل)	169
المبحث الثالث: علاقة القياس المحاسبي بجودة المعلومات المالية	**173**
المطلب الأول: متغيرات الدراسة	173
المطلب الثاني: علاقة القياس المحاسبي بجودة الخصائص النوعية للمعلومات المالية	176
المطلب الثالث: اتجاهات ومحددات استخدام الخصائص النوعية في ظل القياس المحاسبي	180
خلاصة الفصل	190
الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس) و مؤسسة مطاحن الجلفة	**191**
تمهيـــد	192
المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة	**193**
المطلب الأول: التعريف المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس) .	193
المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة مطاحن الجلفة	198
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الجلفة	202
المبحث الثاني: دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس)	**207**
المطلب الأول: أثر القياس المحاسبي للأصول الثابتة الغير قابلة للاهتلاك (الأراضي) على جودة القوائم المالية	207
المطلب الثاني: أثر القياس المحاسبي للأصول القابلة للاهتلاك (مباني) على جودة القوائم المالية	228

المطلب الثالث: دراسة أثر القياس المحاسبي لباقي عناصر الميزانية على جودة القوائم المالية	241
المبحث الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الجلفة	**255**
المطلب الأول: القياس المحاسبي للأراضي	255
المطلب الثاني: دراسة أثر القياس المحاسبي للأراضي على جودة القوائم المالية	264
المطلب الثالث: دراسة أثر القياس المحاسبي لباقي عناصر الميزانية على جودة القوائم المالية	279
خلاصة الفصل	289
الخاتمة	291
المراجع	298
الملاحق	322
الملخص الأجنبي	364

قائمة

الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
01	خصائص منتجات مؤسسة مطاحن الجلفة	198
02	جدول خاص بالبطاقة المحينة للسوق العقاري المعد من طرف أملاك الدولة	207
03	جدول العناصر المعاد تقييمها	204
04	الجدول الخاص بالأراضي بعد إعادة تقييمها	204
05	التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم	212
06	الفاتورة الخاصة بعملية تسجيل مصاريف إعادة التقييم الخاصة بالخبير القضائي "عيساوي سليمان"	212
07	الفاتورة الخاصة بتسديد المورد "عيساوي سليمان"	213
08	يبين ميزانية المؤسسة أصول المؤسسة	213
09	يبين ميزانية خصوم المؤسسة	215
10	يبين ميزانية أصول المؤسسة	216
11	يبين ميزانية خصوم المؤسسة	218
12	أثر إعادة التقييم على ميزانية 2018	219
13	يبين جدول حساب النتائج	220
14	المتعلق بمصاريف إعادة التقييم الخاصة بالخبير القضائي "عيساوي سليمان	222
15	اهتلاك المباني بعد إعادة التقييم	229
16	تسديد المورد	231
17	مدى تأثير الاهتلاك على الميزانية بعد إعادة التقييم	233
18	أثر إعادة التقييم على ميزانية 2018	233
19	أثر إعادة التقييم على ميزانية 2018	233
20	مقدار التأثير على النتيجة	234
21	مدى تأثير الاهتلاك على جدول حساب النتائج بعد إعادة التقييم	235
22	مقدار التأثير على جدول حسابات النتائج	236

23	يوضح التثبيتات المعنوية	239
24	يوضح التثبيتات العينية الأخرى	240
25	يوضح قيمة التثبيتات المالية للمؤسسة	241
26	يوضح قيمة المخزونات	243
27	يوضح قيمة الزبائن	245
28	يوضح قيمة المدينون الاخرون	248
29	جدول يبين عرض ميزانية الاصول بعد إعادة التقييم	249
30	يبين ميزانية الخصوم بعد التقييم	252
31	يبين عملية إعادة التقييم لسنة 2008	255
32	الخاص بالأراضي قبل إعادة التقييم	256
33	الخاص بالأراضي بعد إعادة التقييم	256
34	يبين طريقة الحساب الخاصة بعملية التقييم	257
35	يبين العناصر المعاد تقييمها	257
36	الشكل التفصيلي للأراضي المستخلص من الميزانية العامة لسنة 2019	259
37	المتعلق بإعادة تقييم الأراضي لسنة 2018	261
38	يوضح قيمة الأراضي بالميزانية	261
39	التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم	263
40	الفاتورة الخاصة بعملية تسجيل مصاريف إعادة التقييم الخاصة "بالمكلف بإعادة التقييم"	263
41	الفاتورة الخاصة بتسديد المورد "المكلف بإعادة التقييم"	263
42	يبين ميزانية أصول المؤسسة	264
43	يبين ميزانية خصوم المؤسسة	266
44	يبين ميزانية أصول المؤسسة	267
45	يبين ميزانية خصوم المؤسسة	269

46	أثر إعادة التقييم على ميزانية 2018	271
47	يبين جدول حساب النتائج	272
48	المتعلق بمصاريف إعادة التقييم الخاصة بالمكلف بإعادة التقييم	274
49	يوضح التثبيتات المعنوية لمؤسسة مطاحن الجلفة	277
50	يوضح التثبيتات العينية الأخرى لمؤسسة مطاحن الجلفة	278
51	يوضح قيمة المخزونات لمؤسسة مطاحن الجلفة	279
52	يوضح قيمة الزبائن لمؤسسة مطاحن الجلفة	280
53	يوضح قيمة المدينون الاخرون لمؤسسة مطاحن الجلفة	282
54	جدول يبين ميزانية الأصول بعد إعادة التقييم	284
55	يبين ميزانية الخصوم بعد إعادة التقييم	285

قائمة

الأشكال

رقم الشكل	عنوان الأشكال	الصفحة
01	قيود القياس المحاسبي	37
02	معايير القياس المحاسبي	43
03	اساليب القياس المحاسبي	47
04	أركان القياس	50
05	طرق القياس المحاسبي	67
06	حالات التضخم	71
07	انواع التضخم	76
08	علاقة التضخم بالقياس المحاسبي	80
09	نظام المعلومات المالية	122
10	معايير جودة المعلومات المالية	142
11	الخصائص النوعية للمعلومات المالية	170
12	متغيرات الدراسة	172
13	يوضح الهيكل التنظيمي لشركة الاطلس	195
14	المؤسسة الوطنية لتنمية الصناعات الغذائية وفرعها	197
15	البطاقة التقنية لمؤسسة مطاحن الجلفة	198
16	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الجلفة	201
17	المتعلق برفع رأسمال المؤسسة باستخدام فارق إعادة التقييم	258
18	جدول التغير في الأموال الخاصة	276

قائمة

الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	تقرير الخبير القضائي	320
02	تقرير محافظ الحسابات المعتمد من قبل المؤسسة	328
03	جدول اهتلاك لسنة 2017	333
04	جدول اهتلاك لسنة 2018	337
05	التسجيل المحاسبي لعملية اعادة التقييم	340
06	الفاتورة الخاصة بعملية تسجيل مصاريف اعادة التقييم الخاصة بالخبير القضائي	341
07	الفاتورة الخاصة بتسديد المورد	342
08	ميزانية اصول مؤسسة الاطلس لسنة 2017	343
09	ميزانية خصوم مؤسسة الاطلس لسنة 2017	344
10	ميزانية اصول مؤسسة الاطلس لسنة 2018	345
11	ميزانية خصوم مؤسسة الاطلس اسنة 2018	346
12	جدول حسابات النتائج لسنة 2018	347
13	محضر تقييم الاستاذ	348
14	دراسة وتحليل السوق العقاري	351
15	سعر الاولي للأراضي مطاحن الجلفة	352
16	اراضي مطاحن الجلفة بعد اعادة تقييمها لسنة 2009	353
17	يبين العناصر المعاد تقييمها	354
18	المعالجة المحاسبية للأراضي بعد اعادة تقييمها لسنة 2008	355
19	مستخلص الميزانية العامة لسنة 2014	356
20	ميزانية اصول مطاحن الجلفة 2017	357
21	ميزانية خصوم مطاحن الجلفة 2017	358
22	ميزانية اصول مطاحن الجلفة 2018	359
23	ميزانية خصوم مطاحن الجلفة 2018	360

24	جدول حسابات مطاحن الجلفة 2018	361

قائمة

المختصرات

الاختصار	التفسير
AAA	American Accounting Association.
FASB	Financial Accounting Standards Board.
IAS	International Accounting Standard.
IASB	International Accounting Standards Board.
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards.
SCF	Système Comptable Financier.

.

مقدمة

لم تكن هنالك مشكلة تؤرق مهنة المحاسبة أكثر من إيجاد الأساس المناسب للقياس المحاسبي واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة , فلقياس أصل من أصول المؤسسة يكون أمام المحاسب بدائل مختلفة يؤدي كل منها إلى نتائج مختلفة واختيار البديل يخضع في الغالب إلى الاجتهادات من قبل الشخص القائم بهذه العملية, حيث كان الغرض من إصدار المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي هو محاولة إعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية لمساعدة المستثمرين بالدرجة الأولى على فهم القوائم المالية لكافة المؤسسات مهما كان مقرها الاجتماعي فأصبح من الضروري التوجه إلى ملائمة المعلومة التي توفرها المحاسبة أكثر من موثوقيتها.

فنجد المؤسسة تهتم بالنظام المحاسبي و المالي ومحتواه من المعلومات, لأن المعلومات المحاسبية و المالية تعتبر أداة اتصال بين المؤسسة ومحيطها, لأن مخرجاته تعتبر وسيلة لإيصال هذه المعلومات لمستخدميها داخل أو خارج المؤسسة, حيث أن هذه المعلومات تساعدهم على معرفة الوضع المالي للمؤسسة من خلال تحليله لاتخاذ القرارات المناسبة.

وتعتبر جودة المعلومات المحاسبية والمالية الأساس الذي من خلاله يتم اتخاذ القرارات الملائمة فإذا كانت المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تتسم بخصائص الجودة فإنها تكون أكثر منفعة لمستخدميها, ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتظليل وأن تعد وفقا لمجموعة من المعايير القانونية والمهنية؛ وفي هذا الإطار سعت الجزائر من خلال القانون 11/07 إلى عدة إصلاحات من بينها التحول من مصطلح محاسبة التكلفة التاريخية إلى محاسبة القيمة العادلة؛ مما خلق مشكل في تفسير وقراءة القوائم المالية خاصة بعد التحليل.

الإشكالية:

من خلال هذه المقدمة يمكن صياغة الإشكالية التالية:

كيف تؤثر طرق القياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

من خلال هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة التالية :

1/- فيما تتمثل طرق القياس؟ وما هي الطريقة الأمثل للقياس؟

2/- هل يساعد القياس المحاسبي الموثوق والملائم على الرفع من جودة المعلومات المحاسبية والمالية؟

3/- ماهي مشاكل القياس المحاسبي التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ؟

الفرضيات:

لمعالجة هذه الإشكالية سنعتمد على الفرضيات التالية:

1/- يعتبر القياس بالقيمة العادلة الأفضل كونه يلبي متطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية؛

2/- يعتبر القياس بالتكلفة التاريخية أكثر موثوقية ولكنها مع مرور الزمن تبعدنا عن القيمة الحقيقية للمعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة؛

3/- تعتبر الموثوقية والملائمة من اكبر المشاكل التي يفتقر اليها القياس المحاسبي مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية و المالية.

مبررات اختيار الموضوع:

من بين أهم المبررات التي كانت أساس الاختيار هي:

1/- باعتبار الموضوع ضمن الاختصاص؛

2/- الرغبة في التعرف على طرق القياس المتبعة والتغيرات التي طرأت عليها؛

3/- باعتبار الموضوع إشكالية لابد من دراستها

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في التعرف على القياس المحاسبي المناسب في إعداد القوائم المالية ضمن متطلبات السوق حيث كل ما كانت القوائم المالية معدة بدقة كلما زادة جودة المعلومات المحاسبية لذلك يجب تحديد بديل القياس المناسب مع مراعاة التغير في الظروف.

أهداف الموضوع:

1/- التعرف على طرق القياس المحاسبي؛

2/- تسليط الضوء على مشاكل القياس المحاسبي القائم على التكلفة التاريخية؛

3/- ربط القياس المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية والمالية

منهج الدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة على الأسئلة المطروحة أعلاه ودراسة الإشكالية وتحليل أبعادها ومحاولة اختبار صحة الفرضيات سيتم استخدام المنهج الاستنباطي الاستدلالي.

حدود الدراسة

1. **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على **المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس)** و هذا نظرا لما تتمتع به من شفافية و إفصاح في قوائمها. و أيضا تم دراسة مؤسسة **و مؤسسة مطاحن الجلفة** 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 و هو تاريخ بداية المعلومات المحاسبية والمالية التي تم الحصول عليها، وسنة 2019 وهو تاريخ آخر المعطيات التي توفرت لنا لإنجاز هذه الدراسة.

الدراسات السابقة:

1/- دراسة محمد نواف عابد: دراسة تحليلية لمشاكل القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية, دراسة تطبيقية, كلية العلوم المالية والمصرفية, القاهرة, شهادة ماجستير, تخصص المحاسبة ,2002

كان من بين أهم ما توصل إليه هو أن أعمال نهاية الدورة أساسية ومهمة في دراسة حالة التثبيتات العينية وإعطائها قيمة حقيقية تعبر عن وضعيتها الحالية.

2/- دراسة حواس صلاح: التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في كلية العلوم الاقتصادية, جامعة الجزائر –دالي براهيم, 2007

أهم ما توصل إليه هو انه لابد من تبني المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية لما تتسم به من المصداقية والقبول العام للبيانات المالية المنشورة في المؤسسات

3/- الأمين محمد عثمان آدم: دور معايير المحاسبة في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة , دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية, رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل, 2015

أهم ما توصل إليه هو أن التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالأصول غير الملموسة من قبل شركات المساهمة سيساعد على تحسين القياس المحاسبي وكذا جودة الإفصاح المحاسبي المناسب لها.

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو ارتباط القياس المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية والمالية.

هيكل الدراسة:

سنقوم بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول حيث سندرس في الفصل الأول مدخل للقياس المحاسبي وسيتم تخصيصه لمعرفة مفهوم القياس المحاسبي وكذا طرق القياس, أما في الفصل الثاني سوف يتم التطرق الى جودة المعلومات المالية وعلاقة طرق القياس المحاسبي بها, وفي الفصل الثالث سنقوم بتخصيصه لدراسة الحالة لكل من مؤسسة الاطلس و مؤسسة مطاحن الجلفة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

تمهيد:

لعل أن أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها هي وظيفة القياس المحاسبي حيث واجهت الكثير من التحديات في تحديد واختيار الأساس المناسب للقياس حيث أصبح القياس يفتقر إلى الملائمة خاصة في الوقت الراهن مع ارتفاع للأسعار مما أدى إلى ضعف ونقص في مصداقية المعلومات المحاسبية، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم، إذ أن المشكل القائم حالياً يكمن في صعوبة اختيار الطريقة المناسبة من بين طرق القياس التي تسمح بإظهار المعلومات بشكل أفضل.

لذلك أردنا الإلمام بموضوع القياس من خلال دراسة كل من:

1) ماهية القياس المحاسبي.
2) طرق القياس المحاسبي.
3) مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم.

المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي.

يعتبر القياس المحاسبي أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة ، حيث أنه يؤثر بشكل كبير في نتائج المؤسسة وبذلك يؤثر على مصداقية المعلومات المالية، إذا لم يتم اختيار الأسلوب الأنجع في عملية القياس.

من خلال ما سبق وللإحاطة بالموضوع قمنا بدراسة كلاً من:

- مفهوم وأهمية القياس المحاسبي.
- قيود القياس المحاسبي ومعاييره.
- أساليب وأركان القياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي.

سنحاول في هذا المطلب الوقوف على التعاريف التي جاء بها الباحثون في مجال القياس بالإضافة إلى أهمية القياس المحاسبي.

أولا: مفهوم القياس المحاسبي

مرت نظرية القياس مثلها مثل أي نظرية أخرى بمراحل تاريخية تطورت عبرها متأثرة بالمستوى العلمي للإنسان وبشكل عام ظهرت نظريتان للقياس المحاسبي هما النظرية الكلاسيكية والنظرية الحديثة.[1]

[1] ريم محسن، منى كامل حمد، **مشكلات القياس المحاسبي في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ifrs13أنموذجا**، المجلة المحاسبية للعلوم المحاسبية والتدقيق، المجلد 24، العدد 49، اكتوبر 2017، نقابة المحاسبين والمدققين، جمهورية العراق، ص166

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campbell)الذي عرفها بالتالي:

يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة [1].

إن أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية هو ما صدر في تقرير جمعية المحاسبيين الأمريكيين(A.A.A) عام 1966 الذي ورد فيه ما يلي[2].

المحاسبة بأنها تحديد وقياس وإبلاغ، كما عرف القياس المحاسبي بأنه يتمثل في قرن الأعداد بأحداث الشركة الماضية والجارية والمستقبلية استنادا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.[3]

كما قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون إذ يرى (Hendrik son) إن المقصود بالقياس المحاسبي تحديد القيم العددية للأشياء أو الأحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية.[4]

ويمكن تعريف القياس في المحاسبة بأنه عملية تطوير أي عنصر معلوماتي يدخل في نطاق التقارير المالية[1].

---

[1]محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال العرض والافصاح والقياس**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2004، ص 114.

[2]ريم محسن، منى كامل حمد، مرجع سابق، ص 166

[3]طلال الججاوي، سالم الزويعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على راي مراقب الحسابات**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 33.

[4]ريم محسن، منى كامل حمد، مرجع سابق، ص 166

كما عرف القياس المحاسبي من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية ضمن إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعتمد عليها بأنه (عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل).[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن القياس المحاسبي هو أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيراً من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض الأساسية للمحاسبة.

والتعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف[3]، كما يشير مصطلح القياس إلى تخصيص أرقام أو إعداد الأشياء أو أحداث طبقاً لقواعد معينة[4].

اعتمادا على ما سبق يمكن القول عن القياس بشكل عام بأنه بمثابة التعبير الحقيقي على الأشياء والممتلكات بالنقود أو الدرجات أو الكميات , كما يمكن القول عن القياس في المحاسبة أنه بمثابة إعطاء قيمة نقدية لشيء ما, و يعتبر القياس المحاسبي على أنه تحديد وقياس قيم عناصر الميزانية

---

[1] محمد السيد الناغي، **الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية بالمنصورة، مصر، 2008، ص 271.

[2] طلال الججاوي، مرجع سابق، ص33

[3] علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الاولى، مكتبة افاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين،2011، ص ص 34 35

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، مصر، الاسكندرية، 2005، ص 475

سواء عن طريق التكلفة (القيمة الأولية "الدفترية") أو عن طريق عملية إعادة التقييم (القيمة الحقيقية " العادلة").

ثانيا: أهمية القياس المحاسبي

تكمن أهمية القياس المحاسبي في الدور الذي يلعبه في إطار العملية المالية لأن عملية القياس المحاسبي تتعلق بقياس موارد واستخدامات الوحدة الاقتصادية وبالتالي يشكل الأداة الرئيسية لاتصال المحاسبة بالبيئة الخارجية وبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج وأنه شيء أساسي في المحاسبة لأن أغلب مواضيع المحاسبة نقوم على القياس المحاسبي وأن وظيفة المحاسبة الأساسية هي القياس، وهذا ما أكده (Most) حول أهمية القياس المحاسبي بالقول أن الشيء الذي لا يمكن قياسه لا يمكن أن نعرف الشيء الكثير عنه وبالتالي لا يمكن إدارته.[1]

وتنبع أهمية القياس المحاسبي بأنه يمثل جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة وتزداد أهمية القياس من خلال اعتماد عملية التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، كما يؤدي القياس في الفكر والمعلومات الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية، ويرى الباحث بأن القياس المحاسبي يعبر عن أحداث المنشأة بصورة عددية مما يساعد في اتخاذ القرارات المالية داخل وخارج المنشأة الاقتصادية.[2]

---

[1] سعيد عبد الحليم، **محاولة تقييم إنجاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ممد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 131.

[2] محمد معتصم إبراهيم حمد وإسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، 2015، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص 139.

عندما يتم تجديد الأمور والأحداث من صفاتها الحقيقية إلى لغة الأرقام فإن هذا الأمر يقود مستخدمي معلومات النظام المحاسبي (الذي هو عبارة عن أداة المحاسبة في ترجمة الأنشطة والعمليات التي تتم في المؤسسة إلى معلومات رقمية)، والذين يختلفون في فهمهم وتفسيرهم للوقائع وشكلها الحالي إلى توحيد رؤيتهم للأعمال التي قامت بها الشركة، وبالتالي يكون حكم المستخدمين على أدائها أكثر وضوحا، وبالتالي تتحقق الاستفادة المرجوة من المحاسبة في مساعدتهم على اتخاذ القرارات المستقبلية، وتصبح المعلومات أكثر ملائمة في الحكم على أداة الشركة وإدارتها وبالتالي قدرة أكبر على إصدار أحكام متطابقة من قبل جميع الأطراف على اختلاف درجة المعرفة والثقافة لكل منهم لمعنى الأهداف والعمليات التي تتم في الشركة.

كما أن ضرورة القياس المحاسبي في مظهره النقدي، يظهر بوضوح عندما تكون هنا رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية، والتي تكون عادة مختلفة حسب طبيعة النشاط، ولكن عندما تكون جميعها معبراً عنها بالصورة العددية، تصبح إمكانية المقارنة أكثر وضوحاً وسهولة، كما أن المقارنة تصبح ممكنة (إلى حد ما) لنفس الشركة ولكن نجد أوقات مختلفة، وذلك أنه على الرغم من اختلاف الأنشطة التي تتم فيها من زمن لأخر، إلا أن إمكانية المقارنة موجودة لكون جميع هذه العمليات على تعدادها يعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، وبالتالي فإن أهمية القياس المحاسبي تنبع من أنها لغة التخاطب المشتركة التي يتم التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات.[1]

[1] حمدي فلة، **تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، ، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016، ص ص 59-60.

المطلب الثاني: قيود القياس المحاسبي ومعاييره.

سنحاول في هذا المطلب معرفة كل من قيود القياس المحاسبي بالإضافة إلى المعايير التي تحكم عملية القياس المحاسبي.

أولا: قيود القياس المحاسبي

أوضحت كثير من كتابات المحاسبين ضرورة الأخذ في الاعتبار ببعض القيود على دقة ومدى الاعتماد عل البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات وتتلخص هذي القيود في:

1) عدم التأكد:

من الافتراضات الأساسية في المحاسبة أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لفترة زمنية تكفي لإنجاز التعهدات الموكلة اليها, أو أن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة وحتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية فإنه يستلزم اللجوء إلى العديد من الافتراضات والتقديرات ومنها: تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية وتقدير العمر الانتاجي للأصول طويلة الأجل القابلة للاهتلاك مع اختيار الأسلوب الملائم لاهتلاكها وهذا يعني أن القياس المحاسبي لصافي الدخل والمركز المالي هو في أحسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل ويعتبر هذا الفرض مبررا لتجاهل القيم الحالية عند التصفية (في هذا مثل هذه الحالات فإن افتراض الاستمرار يصبح غير ملائم ويجب إسقاطه وأن التقرير عن الأصول عادة ما يتم وفقا لتكلفة الجارية عن التصفية) عند عرض الأصول والخصوم في الميزانية الختامية.

لذا ينبغي عدم التأكد في المحاسبة من مصدريين أساسيين:

-أن فرض استمرار المؤسسة جعل من الضروري توزيع العديد من العناصر على الفترات الحالية والمستقبلية ومثال ذلك توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد من الفترات التي تمثل العمر الإنتاجي لها, وهنا يفترض القيام بمجموعة من القواعد والفروض لإيضاح منطق هذا التوزيع.

-أن فرض الاستمرار أدى إلى ضرورة التنبؤ بما سيكون عليه الحال مستقبلا لإتخاذ العديد من القرارات لذا وجب توزيع مجموعة من الأسس والقواعد والفروض التي تتميز بنوع من عدم التأكد, إن استخدام المقاييس المحاسبية لتعبيرات نقدية عن الثروة يتطلب بالضرورة اللجوء إلى تقديرات غير مؤكدة عن المبالغ المتوقعة في المستقبل[1].

2) الموضوعية:

يقصد بالقياس الموضوعي ذلك القياس الذي يكون مستقل عن الشخص القائم بعملية القياس وخالي من حكمه الشخصي ويتوفر عل دليل خارجي يمكن التحقق منه, وتتدعم هذه الموضوعية إذا كان من الممكن التحقق من المقاييس بإجماع خبراء مؤهلين ويكون تباين القياسات المأخوذة عن خاصية معينة صغيرا عندما يقوم أشخاص مختلفون بالقياس[2].

---

[1] بالرقي التيجاني، **القياس المحاسبي ماهيته وقيوده ومدى تاثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 08 العدد 08، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2008، ص 63

[2] عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012، ص 42

3) وحدة النقد كأساس للقياس:

تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس موحد تربط بين جميع العمليات المتعلقة بالمؤسسة تسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنة وتستعمل عادة وحدة النقد الوطني وهي الدينار الجزائري كأساس لقياس مختلف الأحداث المالية وفي حالات عديدة تعتبر وحدة النقد أفضل وحدة للقياس وخاصة في عمليات تجميع البيانات, فعملية إنتاج السلع والخدمات ورأس المال المقدم من قبل الشركاء والمال المقترض من الغير يتم التعبير عنها أي قياسها بوحدة قياس واحدة, أما الأحداث غير القابلة للتحكيم (الكم) النقدي فإنها تستبعد من مجال الاهتمام المحاسبي رغم أهميتها محاسبيا لأنها غير قابلة للقياس النقدي, ويمكن وصف العمليات المحاسبية بأن " لها كمية ورسمية مترابطة هيكليا ومدققة ومراجعة ورقمية ومتعلقة بالماضي " أما المعلومات غير المحاسبية فإنها "وصفية غير رسمية, روائية, غير مدققة أو مراجعة ومتعلقة بالمستقبل".

هذا وقد اعتبره البعض من البديهيات في نظرية المحاسبة واعتبره البعض الأخر من المبادئ ويؤيد ذلك " لما كانت النقود هي وسيلة القياس في المحاسبة , فإن القياس النقدي الذي يعتبر بمثابة الخاصية التي تكسب النتائج المحاسبية طبيعتها المميزة , يناضر القياس الكمي الذي يعتبر احدى الخصائص التي تميز الدراسة في العلوم الطبيعية والاجتماعية". ويجدر التنويه هنا أن النقود بجانب كونها أداة للقياس فهي في حد ذاتها سلعة تخضع للعرض والطلب وبالتالي تتعرض للتغير في سعرها وقوتها الشرائية من وقت لأخر[1].

[1] بالرقي التجاني، مرجع سابق، ص 65

4) الحيطة والحذر(التحفظ):

يقصد بالتحفظ المحاسبي حسب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB (التعقل في المحاسبة المالية عند إعداد القوائم المالية لكون أن النشاطات الاقتصادية محاطة بعنصر عدم التأكد), وما يهدف إليه المجلس من خلال هذا الطرح هو بذل العناية في استخدام هذا المحدد أو القيد أي يجب أن يعترف بالإيراد عند توفر الدليل الموضوعي ولا يوجد ما يبرز الاعتراف بالخسائر قبل أن يتوافر الدليل على حدوثها وأن القوائم المالية تمثل فعلا حقيقة ما حصل في الواقع وليس تنبؤات بحدوث أزمات قد تكون من صنع خيال المحاسبيين فقط.[1]

إن مجلس مبادئ المحاسبة APB أعترف بتأثير الحيطة والحذر وأدراجها على أنها معتقد تخفيفي ضمن معتقدات المحاسبة المالية في بيان 47 فقد أوضح المجلس بأن الموجودات والمطلوبات تقوم عادة ضمن سياق عنصر مهمة عدم التأكد, وعليه فإن المحاسبيين قد استجابوا لهذه الظروف عن طريق التزام موقف متحفظ عند قياس القيم غير المتأكدة منها فيقوموا بالتحفيظ المتقصد للموجودات والايرادات والارباح وفي الجانب الأخر المغالات (الزيادة) المتقصدة للموجودات والمصاريف والخسائر, وقد قاد هذا إلى ممارسة تقليدية في المحاسبة تقضي بتوقع خسائر ولا تقضي بتوقع أرباح.[2]

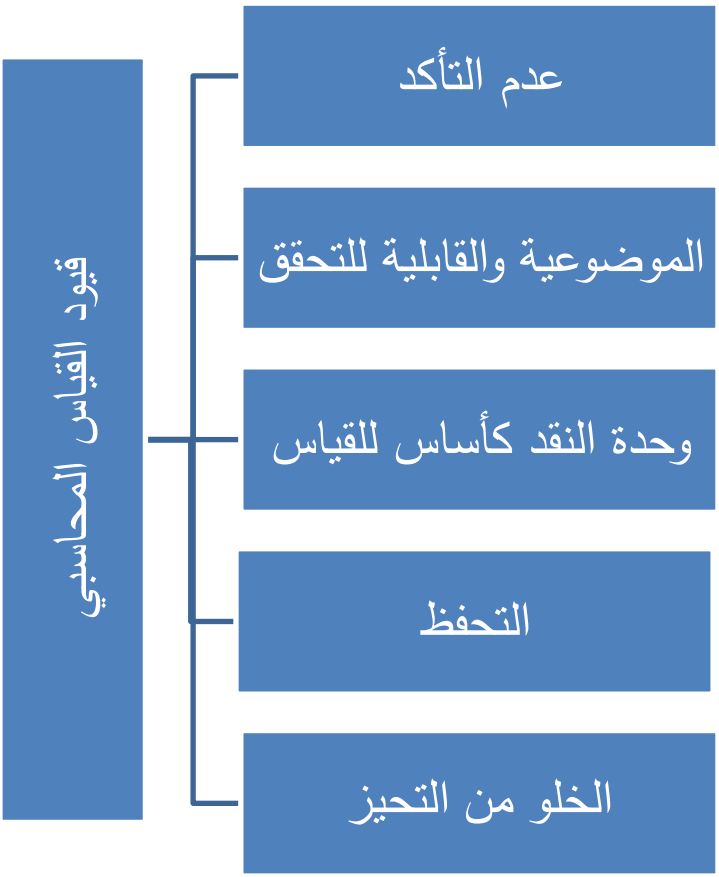
[1] سي محمد لخضر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي**، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2017/2016، ص 107

[2] طلال الججاوي، سالم الزويعي، مرجع سابق، ص 64

5) الخلو من التحيز:

تكون طريقة القياس خالية من التحيز عندما تعرض معلومات تتصف بالحياد وتقدم وصفا دقيقا للخاصية محل القياس ويتحدد التحيز بانحراف الوسط الوسط الحسابي المحسوب من عينة (مجموعة من القياسات) عن القيمة الحقيقية ويكون التحيز كبيرا كلما ابتعدت القيمة المتوسطة للقياسات المأخوذة من العينة عن القيمة الحقيقية.[1]

الشكل رقم (01): قيود القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

[1] عوادي نعمان، مرجع سابق، ص 44

ثانيا: معايير القياس المحاسبي.

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج ولأهداف المرغوب تحقيقها من القياس وهذه المقاييس تتلخص في الأتي:

- الموضوعية.
- الملائمة.
- القابلية للتحقق.
- القابلية للقياس الكمي.

ويضيف البعض معياراً خاصاً هو معيار الفائدة.

وفيما يلي شرح موجز من هذه المعايير:

1) معيار الموضوعية: ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحد للموضوعية وفيما يلي استعراض بعض التعريفات التي تناولت الموضوعية:[1]

- يقصد بالموضوعية أو بالإيجابية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة، وبمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيداً عن التحيز الشخصي، وبالتالي فإن القياس الموضوعي قياس غير شخصي، والهدف من كون

[1] رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار**، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص 43.

المحاسب موضوعياً هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز.[1]

ويلاحظ أن التعريف يركز على ضرورة استبعاد أي اجتهاد شخصي للقائم بعملية القياس ومن ثم الانتقال التام بين المقاييس الناتجة وشخصية القائم بعملية القياس، إلا أن هذا الانفصال يعتبر أمراً صعباً وقد يكون مستحيلاً في كثير من الحالات التي تتطلب من المحاسب ممارسة خبرته في علم المحاسبة والاعتماد على تقديره واجتهاده الشخصي.

- القياس الموضوعي: وهو نتيجة واتفاق وإجماع بين المحاسبين على موضوع معين، وبمعنى أخر تتمثل في مدى الاتفاق بين المقاييس الناتجة من استخدام نفس النظام القياس بواسطة قائمين بالقياس مختلفين.

ومن خلال التعريف يتضح أن الموضوعية تتحقق إذا قام شخصان أو أكثر مؤهلان تأهيلا علميا ومهنيا بعملية القياس بصورة مستقلة عن بعضهما البعض يحصلان على نفس النتائج، فالموضوعية وفقاً لهذا التعريف ترتبط بصورة مستقلة بإمكانية التثبت وعدم الاختلاف بين المحاسبين، وإمكانية التثبت مفهوم يتعلق بمدى قياس القياسات المحاسبة لظاهرة معينة، فكلما قل التباين بين القياسات كلما كان ذلك دليلا على إمكانية التثبت من هذه القياسات.[2]

---

[1] فضل كمال سالم، **مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي من تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، 2008، ص 97.

[2] رولا كاسر لايقة، مرجع سابق، ص ص 43-44.

وفي تقرير لجمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) عن موضوع معايير المحاسبة رأت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة تعني: "أن البيانات المحاسبية تعد موضوعية إذا توافر لها القابلية للتحقيق، عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى تكون خالية من التحيز الشخصي.[1]

ويلاحظ أن هذا التعريف يركز على أدلة الإثبات وليس على ذات القياس وتكمن الخطورة هنا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختيار قد يكون فعلاً قابلاً للتحقق منهم، إلا أن اختيار هذا الدليل وتفضيله على غيره من الأدلة البديلة، والتدقيق للاطمئنان من أي قاعدة القياس التي تم اختيارها قد طبقت بعناية ودون أن يتأثر هذا التطبيق بميول واتجاهات القائم بعملية القياس.

كما أن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة بها يختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها، فقد يقوم المحاسب بالقياس استناداً إلى التكلفة التاريخية انسجاماً مع قوانين الضرائب، ولكن هذا القياس يعتبر مظللاً إذا كانت المعلومات تستخدم لاتخاذ القرارات حيث يجب أن يتم القياس على أساس التكلفة الاستبدالية.[2]

2) معيار الملائمة: يعني معيار الملائمة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس وما طرأ عليه من تغيرات

[1] فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص 97.

[2] سعيدي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 133.

على مدار فترة زمنية معينة[1]، ويفترض أن يكون قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الرئيسيان من القياس المحاسبي.[2]

ويرى البعض أن الملائمة نوعان هما:

أ) الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية، تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج معين.

ب) الملائمة الخاصة، وتعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم.

مما سبق يتضح أن الملائمة العامة تعني مجال عمل المحاسب، وهو توفير المعلومات التي تفيد مختلف المعلومات العامة فترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره.[3]

1) معيار القابلية للتحقق (القابلية للتطبيق العلمي): يعتبر ذا فائدة كبيرة وتتوافر فيه كل شروط الموضوعية، ولكن يصطدم بالواقع العلمي مما يجعل تطبيقه محاطا بصعوبات لا يمكن تذليلها وحتى يكون المقياس قابلا للتطبيق العملي، يجب أن تتوافر فيه العوامل الآتية:

---

[1] هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، 2016، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، ص 116.

[2] زين عبدالمالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير في شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013/2012، ص 55.

[3] رولا كاسر لايقة، مرجع سابق، ص ص 44–45.

أ) توفر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس.

ب) أن يصاحب تطبيق النموذج تحمل المشروع بتكلفة مناسبة.

ج) إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.[1]

2) معيار القابلية للقياس الكمي: إن استخدام هذا الأسلوب يضمن الموضوعية والدقة في القياس وكذلك الوضوح في التفسير، لكن الإشكالية التي تبقى مطروحة هي كيفية تحديد واختيار المقياس الكمي المناسب، وعليه يجب على القائمين على عملية القياس اختيار المقياس المناسب الذي يتسم بالشمول والعمومية والتوحيد لمختلف عناصر الموارد الاقتصادية، وخير مقياس كمي يتميز بتلك المواصفات هي (النقود ونظرا لكونها تؤدي بالإضافة لوظيفة القياس كل من وظائف التقييم والدفع والمبادلة).[2]

وهكذا فإن هذا المعيار يتطلب بأن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية قابلة للقياس الكمي لأنه يضفي عليها قيمة اقتصادية أكثر وضوحا.[3]

وكخلاصة لمعايير القياس المحاسبي تستنتج مجموعة من العناصر الأساسية تتلخص في الآتي:

- الموضوعية هي عدم التحيز، واستبعاد كل الاعتبارات النفعية.
- القابلية للتطبيق، هي توفر الموضوعية وانعدام العراقيل والمحددات التي تحد من التطبيق الميداني للقياس بأقل تكلفة وفي الوقت المناسب.

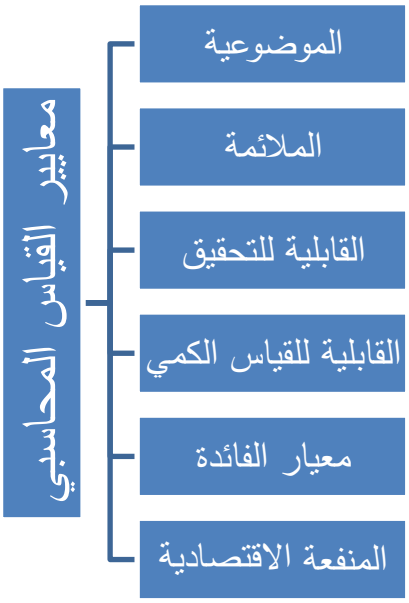
[1] فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص 98.

[2] سي محمد لخضر، مرجع سابق، ص 91.

[3] رولا كاسر لايقة، مرجع سابق، ص 45.

- أن تكون هذه المعلومات المنتجة، قادرة على تلبية حاجيات كل المستخدمين وإلا أصبحت بدون فائدة.[1]

- **الشكل رقم (02): معايير القياس المحاسبي**



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

المطلب الثالث: أساليب وأركان القياس المحاسبي.

سنحاول في هذا المطلب إبراز أهم الأساليب التي جاءت بها المحاسبة في مجال القياس المحاسبي بالإضافة إلى معرفة أركان القياس المحاسبي.

[1] سي محمد لخضر، مرجع سابق، ص ص 90-91.

أولا: أساليب القياس المحاسبي:

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي:

1) أساليب قياس أساسية أو مباشرة.
2) أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة.
3) أساليب قياس تحكيمية.[1]

أ) أساليب القياس الأساسية أو المباشرة: تحدد فيها نتيجة القياس المحاسبي بقيمة الخاصية محل القياس دون الحاجة إلى عملية الاحتساب أو علاقة رياضية بين الخواص محل القياس ويتبع هذا الأسلوب مثلا في قياس تكلفة آلة ما وذلك من خلال ثمنها المثبت في فاتورة الشراء[2] إذا كان الأصل جديد ولكن بعد مرور الوقت وتأكل الاصل وجب على المكلف إعادة تقييمه وإعطاء قيمة حقيقية له لأن قيمته الدفترية الأولية لا تعبر عن قيمته الحقيقية بعد مرور الوقت ،أما إذا تم تثمين أجزاء هذه الآلة كل على حدة تمهيدا لتحديد التكلفة الإجمالية لها، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في الحالة الأخيرة لابد للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تظم فيها أثمان الأجزاء معا للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

---

[1] وليد ناجي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 109.

[2] موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وغنى النظام المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد10، العدد 01، 2018، حسيبة بن بوعلي بالشلف (الجزائر)، ص 59.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية.

كأن يبوب أصلا في فئة الأصول الثابتة، أو مصروفا في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.[1]

ب) أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة: ويستخدم هذا الأسلوب عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي بشكل مباشر حينئذ يلجأ إلى استخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية،[2] ومثال على ذلك قياس أجزاء الآلة واندثارها كما في المثال السابق، وملاحظة ازدياد الاعتماد على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس، بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلات ومخرجات تعتمد على حد كبير على عملية التحليل التي يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب، وهي بمثابة الأساس التي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة.

وفي مجال القياس بصورة عامة، والقياس المحاسبي بصفة خاصة تعد القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، أي أنه لا يمكن لعملية القياس غير المباشرة أن تنفذ دون أن يكون بعملية قياس مباشرة، وعليه فإن عملية القياس باستخدام النسب، تعد

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص ص 109-110.

[2] زين عبد المالك، مرجع سابق، ص 51.

من طرق القياس غير المباشرة، لأنها تعتمد على قياسات مباشرة أولية تمت لمفردات محلاً للقياس، كالنسب المالية.[1]

مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتها فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتها إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشرة، إذ بعد تحديد قيمة كل منها على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتها.[2]

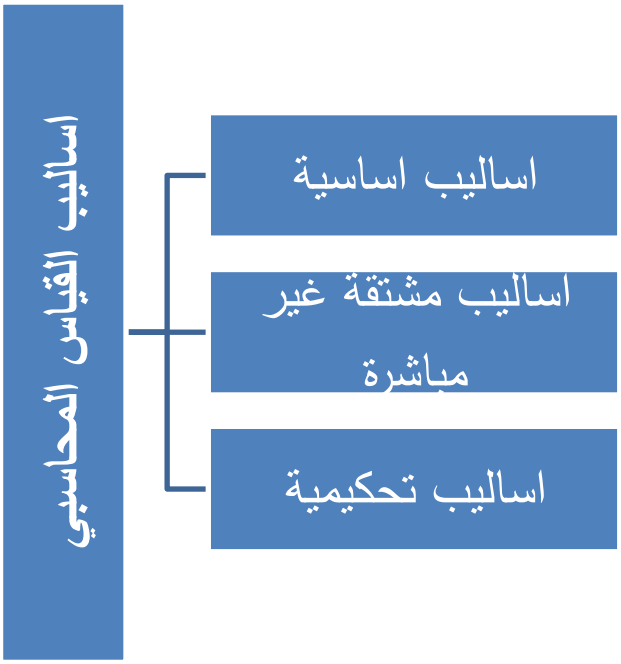
ج) أساليب القياس التحكيمية: تشبه في إجراءاتها الأساليب غير المباشرة ولكن الفرق بينهما ينحصر في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر، بينما أساليب القياس التحكيمية تفتقر إليها مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية.[3]

[1] طلال الحجاوي، سالم الزويعي، مرجع سابق، ص ص 36-37.

[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 110.

[3] موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، مرجع سابق، ص 59.

الشكل رقم (03): اساليب القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

و تستخدم أساليب القياس التحكيمية في الظروف التالية:

- إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس.
- عدم توفر المعايير الموضوعية للحكم على الخلافات التي تظهر حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين عليها.[1]

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلا قد يقاس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى، واختيار أي بديل منها يخضع في

[1] زين عبد المالك، مرجع سابق، ص 51.

الغالب لاجتهادات تحكيمية من قبل المحاسب، إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم الأصل بناءا لتكلفة تاريخية، بينما محاسب أخر يختار تقييم هذا الأصل بناءا لتكلفة الاستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناءا لصافي قيمته الحالية، وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين[1].

ثانيا: أركان القياس المحاسبي

تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان وهي:

1) **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام أيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبر أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلاً.

كما قد تنصب على خاصية أخرى عدا خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران المخزون السلعي.

2) **المقياس المناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس، وبالنسبة للمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد) إما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص111

هذه الحالة هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشرة.[1]

3) **وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:** يهدف القياس المحاسبي إلى الوصول إلى المحتوى الكمي لخاصية معينة، ومن أجل تحقيق هذا الهدف لا يكفي تحديد نوع المقياس المستخدم لهذه الخاصية بل يجب كذلك تحديد نوع وحدة القياس المستخدم فقياس الربح مثلا لا يكون بليغا إذا عبرنا عنه بوحدات نقدية مجهولة كالقول بأنه مساو لمليون دينار جزائري.[2]

4) **الشخص القائم بعملية القياس:** يركز على الشخص القائم بعملية القياس والمتمثل بالمحاسب وماله من دور أساس وكبير في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبي خصوصا في حالة عدم توافر الظروف الموضوعية للقياس، حيث يلعب التقدير دورا هاما في قياس عناصر القوائم المالية أي أن كثيراً من المعلومات المحاسبية تعتمد على إجراءات قياس غير مؤكدة لذا فإن تحقيق الدقة المطلقة في القياس المحاسبي يعد أمراً مستحيلاً.[3]

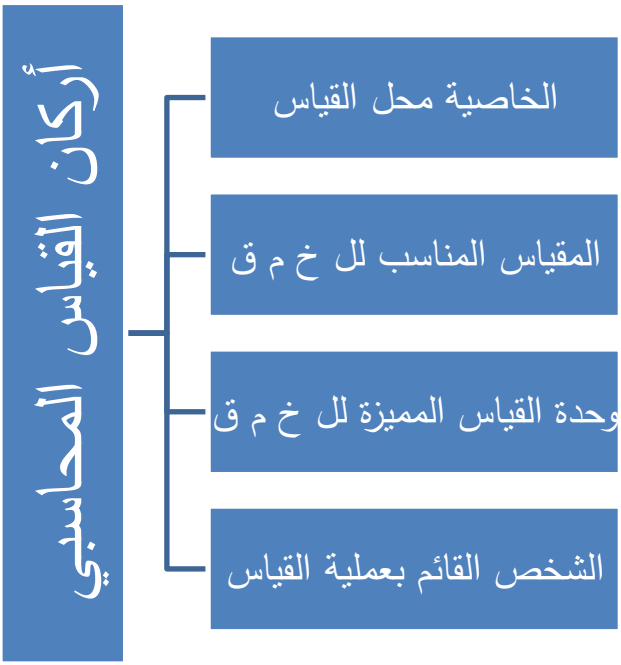
---

[1] محمد مطر، مرجع سابق، ص 116.

[2] عوادي نعمان،_**مرجع سابق**،ص 28.

[3] طلال الحجاوي، سالم الزويعي، مرجع سابق، ص 40.

الشكل رقم (04): أركان القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

المبحث الثاني: طرق القياس المحاسبي.

يعتبر القياس المحاسبي من أكبر المسائل التي تشكل موضوع اختلاف بين المحاسبين، ويكون القياس المحاسبي ملائما إذا أدى إلى إظهار القوائم المالية بقيم حقيقية تساعد مستخدميها على اتخاذ قراراتهم، وكذا إعداد التنبؤات، لذلك فقد وجدت عدة بدائل لقياس الأحداث الاقتصادية باستخدام طرق مختلفة سوف نتناولها في هذا المبحث والمتمثلة فيما يلي:

1) طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية.
2) طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بمستويات الأسعار.
3) طريقة القياس على أساس القيمة الجارية.
4) طريقة القياس على أساس القيمة العادلة.

المطلب الأول: طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية والمعدلة بمستويات الاسعار.

سنحاول في هذا المطلب معرفة كل جوانب الخاصة بعملية القياس على أساس التكلفة التاريخية والمعدلة بمستويات الاسعار.

اولا: طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية

1) مفهوم التكلفة التاريخية

يمثل تقييم أصول وخصوم المنشأة مشكلة حساسة تتعلق بحقيقة أن مفهوم القيمة له جوانب متعددة. حيث تمثل التكلفة "التاريخية" تكلفة الاقتناء أو الإنتاج[1]، أي التكلفة الفعلية الواقعة، وهي تعتبر من أفضل القياسات المحاسبية للأصول أو الخدمات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية، وهذه التكلفة تشمل ثمن شراء الأصل مضافا إليه كل التكاليف الذي تساهم في جعل الأصل صالحا للاستخدام،[2] وتنعكس هذه التكلفة على جانب الخصوم إذا تمت الحيازة بالأجل أو كانت في شكل استثمارات من الملاك وتعتبر التكلفة التاريخية هي سعر تبادل تمت فعلا بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية، ولكن سرعان ما يتغير هذا السعر بمرور الوقت انخفاض أو ارتفاعا متأثرا بحالات الكساد أو التضخم التي قد تسيطر على الأسواق،[3] وينص مبدأ التكلفة التاريخية على قيد كافة الأصول والمنافع التي يحصل عليها المشروع بالتكلفة المسددة والتي يتحملها المشروع فعلا يوم الاقتناء.

أما القيمة السوقية والتي يطلق عليها أيضا تكلفة الفرصة البديلة، وكذلك التكلفة الجارية فإن المحاسبة لا تتقبلها بسبب عدم موضوعيتها في القياس لاحتوائها على عنصر التخمين الذي يكون قابلا للتغير على عكس التكلفة التاريخية التي تكون محددة.[4]

---

[1] François ENGEL، Frédéric KLETZ ، **Cours de comptabilité générale**، ECOL DES MINES DE PARIS، 2005،P55

[2] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عان، الأردن، 2010، ص 29.

[3] وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتضخم والإفصاح المحاسبي)**، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 41.

[4] هادي رضا الصغار، **مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي)**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، جامعة الزيتونة الأردنية، 2006، ص ص 33-34.

كما تعنى المحاسبة بقياس كل من الأصول والخصوم وحقوق الملكية وكذلك التغيرات التي تطرأ على هذه العناصر خلال الفترة المالية.

ويعتمد النموذج المحاسبي المعاصر مبدأ الكلفة (التكلفة التاريخية) كأساس في القياس والتقويم لكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية والكلفة تمثل السعر النقدي أو السعر النقدي المعدل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو حدوث الالتزام.[1]

2) التكلفة التاريخية ومشكلة التضخم:

لقد كان لارتفاع الأسعار المستمر منذ الحرب العالمية الأولى أثر على انخفاض قيمة النقود وبالتالي تعرضت المحاسبة إلى انتقادات كثيرة وخاصة من الاقتصاديين يشدد على إتباع مبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة وأشاروا إلى خطورة ذلك على تحديد الربح وتحديد المركز المالي، كما لاقى هذا المبدأ ما لم يلاقيه غيره من أوجه نقد في الفكر المحاسبي المعاصر، ذلك لأن الالتزام به يؤدي فعلا إلى عدم إمكانية توافر خاصية الملائمة في المعلومات المحاسبية، وفي ظله تصبح مهام المحاسبة المالية مهام تاريخية ومن ثم تنتقص قيمتها التقريرية في الحاضر وتقترب من أن تنعدم قيمتها التبصيرية في المستقبل ورغم الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ غير أن مؤيديه يرون أن هناك مبررات قد تدفعهم للتمسك به.[2]

---

[1] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (القياس والاعتراف والافصاح في التقارير المحاسبية)**، الجزء الثاني، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص 34.

[2] مزلي الغالية، **محاسبة التضخم في إطار المعايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012/2011، ص 82.

عمليا يواجه هذا المبدأ انتقادات، فهناك من يرى أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية يشكل قيدا على ملائمة البيانات المحاسبة لعملية اتخاذ القرارات، ففي حالة التضخم تصبح القيمة التاريخية غير واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم إجمالية المركز المالي الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية، فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية لفترات محاسبية متتالية، كما أن ازدهار الأسواق المالية التي بدورها أعطت مفهوما أخر أدى إلى التحدث عن مفهوم القيمة العادلة،[1] لذلك وجهه إلى مبدأ التكلفة التاريخية كثير من الانتقادات، ويمكن تلخيصها على النحو التالي:

1) يتجاهل هذا المبدأ جميع التغيرات الحاصلة في القوى الشرائية لوحدة النقد وهذا يعني أن بنود الحسابات الواردة في سجلات المشروع مثبتة بقيم مختلفة وغير مكافئة في قوتها الشرائية، رغم ثبات الخاصية العددية لها مما يجعل تجمعيها ومعالجتها سوى عملية مظللة.
2) إن ربط الاعتراف بقيم الموجودات والمطلوبات، بحدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي، يسقط كثيرا من الموجودات غير الملموسة مثل الشهرة المولدة ذاتيا، والتي رغم أنها موجودات المؤسسة إلا أنها تحذف من قائمة المركز المالي، بسبب حدوث عملية تبادل مع الغير، وبالتالي فإن الميزانية العمومية تبتعد عن تمثيلها للمركز المالي السليم، بمقدار أهمية وقيود البنود المحذوفة منها تماشيا مع شرط حدوث عملية التبادل الحقيقية.
3) إن اشتراط حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي بإثبات البيانات المالية سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات المحاسبية، ويترتب على ذلك أن أي من نتائج الدورات المحاسبية، سوف تكون صالحة لتقييم أداء المؤسسة، وما من ذلك من أثر على حقوق الملاك، بحيث

[1] أيت محمد مراد، **ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014/2013، ص 40.

تستفيد مجموعة منهم على حساب مجموعات أخرى نظرا لأن ملاك المشروع في دورة محاسبية معينة، ليسوا هم بالضرورة ملاكه في الفترة اللاحقة وسوف يؤدي ذلك إلى قياس غير عادل للدخل الدوري للمشروع.

4) إن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، سوف يؤدي إلى عدم التجانس في مقابلة الإيرادات الممثلة للقيمة الجارية، مع المصروفات الممثلة للقيم التاريخية مختلفة باختلاف الأوقات والفترات التي استنفذت فيها تلك المصروفات، مما يترتب عليه عدم دقة نتائج المقارنات.[1]

ثانيا: طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بمستويات الأسعار

إن ظاهرة التضخم هي حقيقة اقتصادية قائمة، فالتغير الحاصل في المستوى العام للأسعار وكذا أسعار أصول معينة يؤثر على التمثيل الصادق للقيم النقدية المقابلة لتلك الأصول والتي تظهر في قائمة المركز المالي، ففي ظل وجود تضخم يصبح فرض ثبات الوحدة النقدية غير محقق حيث تزيد القوة الشرائية لوحدة النقد في حال الانكماش والذي يتميز بانخفاض المستوى العام للأسعار وفي حال العكس أي التضخم الذي يتميز بارتفاع في المستوى العام للأسعار فإن القوة الشرائية لوحدة النقد تنخفض، وعليه ومن أجل تقريب وحدة النقد من قيمتها الحقيقية تعتمد طريقة القياس على أساس تكلفة تاريخية معدلة على الأرقام القياسية.

---

[1] حديدي أدم، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2015/2014، ص ص 77-78.

1) مفهوم الرقم القياسي للأسعار

هو مؤشر إحصائي لقياس التغيرات التي تحدث في قيمة سلعة أو خدمة واحدة أو مجموعة من السلع أو الخدمات مجتمعة خلال زمن وفي منطقة جغرافية معينة (بلد ما)، فهو يمكن من تحديد القوة الشرائية للنقود في لحظة ما مقارنة بلحظة أخرى مثل مقارنة القوة الشرائية بين 1 جانفي 2000 و1 جانفي 2001، فبافتراض أن المنشأة تحتفظ بمبلغ مليون (1.000.000) دينار جزائري في بداية السنة وكان معدل التضخم في السنة المعنية هو 10% فإن القوة الشرائية للنقود المحتفظ بها ستخفض في نهاية السنة بقيمة مائة ألف (100.000) دينار جزائري لأن المنشأة ستحتاج إلى مليون ومائة ألف (1.000.000) دينار جزائري لشراء نفس السلع التي كان من الممكن شرائها بمليون (1.000.000) دينار جزائري في بداية السنة.[1]

ولدى استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة تصنف بنود الأصول والمطلوبات وكذلك حقوق المساهمين التي تظهر في الميزانية في مجموعتين رئيسيتين هما:

أ) **مجموعة البنوك النقدية:** وتشمل هذه المجموعة النقدية السائدة والمطلوبات التعاقدية التي للمنشأة على الغير، أو للغير عليها والمحددة للعقود ذات قيمة نقدية ثابتة ولا تتغير القيمة الشرائية لوحدة النقد، ومن الأمثلة على البنود النقدية، جميع الأصول المتداولة(باستثناء المخزون السلعي، والاستثمار في الأوراق المالية قصيرة الأجل)، وكذلك الاستثمارات في السندات والأسهم الممتازة والمطلوبات المتداولة والمطلوبات طويلة الأجل.[2]

[1] عوادي نعمان، مرجع سابق، ص 49.

[2] محمد مطر، مرجع سابق، ص 158.

ب) **مجموعة البنود غير نقدية:** وتضم هذه المجموعة إضافة للمخزون السلعي والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل، الأصول طويلة الأجل وكذلك حقوق الملكية فيما عدا الأسهم الممتازة.

وتجدر الإشارة هنا إلى التعديل في ميزانية العام الجاري ينصب فقط على الأرقام الممثلة بقيم البنود غير النقدية في حين تبقى البنود النقدية على حالها بالقيم التي تظهر بها في الميزانية التاريخية لذلك العام، ذلك على اعتبار أن قيم البنود لا تتطلب أي تعديل نظرا لأنها بالصورة التي تظهر بها في الميزانية التاريخية إنما تعكس تماما قيمها في تاريخ الميزانية ، كما تعكس أيضا التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد لهذا التاريخ.[1]

2) أسس الأرقام القياسية للأسعار

أ) محاسبة المستوى العام للأسعار هي محاسبة التكاليف التاريخية معدلة وفقا لتغيرات المستوى العام للأسعار أي تقدير التقارير المالية التقليدية مقاسة ببياناتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة.

ب) يتم قياس التغيرات في القوة الشرائية العامة أو التغيرات في الأسعار بواسطة الأرقام القياسية، وهي عبارة عن نسبة بين سعرين (السعر الحالي منسوبا إلى سعر سنة الأساس).

ت) توجد علاقة عكسية بين التغيرات في الأسعار والتغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي.

ث) تحسب الأرقام القياسية للأسعار وفقا لعدة طرق وتؤدي إلى نتائج وتؤدي إلى نتائج مختلفة ولكنها متقاربة.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 154.

ج) هناك العديد من الأرقام القياسية، منها الأرقام القياسية الخاصة بسلع معينة أو مجموعة من السلع، والأرقام القياسية العامة، كالأرقام القياسية لأسعار التجزئة (أسعار المستهلك) والأرقام القياسية لأسعار الجملة والأرقام القياسية لإجمالي الناتج القومي.

ح) هناك فروق سعرية بين الأرقام القياسية العامة والأرقام القياسية الخاصة، فالأرقام القياسية العامة متوسطات لمجموعة كبيرة من السلع والخدمات، وأن اختيار الرقم القياسي يؤثر بشكل حاسم على بيانات القوائم المالية المعدلة.[1]

المطلب الثاني: طريقة القياس على أساس القيمة الجارية.

تقوم هذه الطريقة على أساس قياس القيمة الجارية الخاصة بالأصول غير النقدية والمصاريف المتعلقة بها وتأخذ هذه الطريقة في الاعتبار كلا من التغيرات الخاصة والعامة في مستويات الأسعار، وهي تحدث تغيرا في قواعد وإجراءات القياس على أساس القيمة التاريخية كما تستخدم القيم السوقية في القياس المحاسبي بحيث يتم المحافظة على رأس المال من الناحية الاقتصادية وليس النقدية فقط، فالقيم الجارية للأصول ستجعل المركز المالي أكثر دلالة وفائدة لمستخدمها من أجل اتخاذ قراراته، وتقترح هذه الطريقة عدة بدائل لاستبدال القيم التاريخية بالقيمة الجارية وهي:

[1] حيدر محمد علي بني عطا، **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007، ص ص 161-162.

اولا: القيمة الحالية

يقوم هذا البديل على حساب القيمة الاقتصادية للأصل باستعمال التنبؤ بما في الإيرادات التي سيحققها خلال حياته الإنتاجية، ثم حسم تلك الإيرادات النقدية المتوقعة وفقا لمعدل فائدة معين والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية للأصل.

يكون تطبيق هذه الطريقة بسيطا في حال السندات التي تكون التدفقات النقدية المتوقعة منها شبه مؤكدة وكذلك بالنسبة للأصول المؤجرة لفترة محددة، أما بالنسبة لأصول أخرى كوسائل الإنتاج مثلا فيكون التنبؤ بحجم التدفقات النقدية صعبا نوعا ما لذلك تستخدم بدائل أخرى غير القيمة الحالية.

ولتطبيق بديل القيمة الحالية يجب توافر أربعة شروط هي:

1) التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل.
2) حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة من حياة الأصل.
3) التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام في العملية الإنتاجية.
4) اختيار معدل فائدة مناسب.[1]

ثانيا: محاسبة التكلفة الاستبدالية

يمثل سعر الدخول الجاري المبلغ النقدي أو ما يماثله للحصول على نفس الأصل أو أصل مكافئ، أي سعر السوق الحالي اللازم لاستبدال أصل مماثل تماما أو أصل مكافئ بأصل موجود ويختلف المحاسبون في تعديد معنى الأصل المكافئ، ولقد استخدمت ثلاث تفسيرات لسعر الدخول الجاري:

[1] عوادي نعمان، مرجع سابق، ص 52.

1) تكلفة إعادة إنتاج الأصول الموجودة: وهي المبلغ النقدي النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، أي إجراء عملية الاستبدال دون مراعاة التحسينات التكنولوجية، ويركز (إدواردز وبل) على هذا المفهوم لتكلفة الاستبدال، فالتكلفة الجارية هي تكلفة استخدام ثابت معين اختارته المنشأة قبل عدة دورات ومازالت تستثمره.
2) تكلفة استبدال أصول مكافئة بالأصول الموجودة: وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مكافئ أو معادل في سوق الأصول المستعملة وله نفس العمر الإنتاجي للأصل الموجود حالياً، أي دون اعتبار للتغيرات التكنولوجية الطارئة أيضاً.
3) بينما تركز التفسيرات السابقة لمفهوم تكلفة استبدال طاقة إنتاجية جديدة مكافئة بالطاقة الموجودة، إن تكلفة استبدال طاقة إنتاجية جديدة هي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول–شراء أو إنتاجا– على الطاقة الإنتاجية لأصل جديد أو مجموعة من الأصول تعكس التطورات التكنولوجية الحديثة دون اختيار للأصول الموجودة، فتكلفة استبدال الطاقة الإنتاجية ينبغي أن يعبر عنها بأحدث الطرق الإنتاجية المتاحة، إذ أن تقدير تكلفة استبدال أصول مكافئة بأصول مستعملة ومتقدمة التكنولوجيا أو نصف متقدمة هو أمر عقيم ومضيعة للوقت ولا يقدم أساسا متينا لقياس تكلفة العمليات الجارية.[1]

[1] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، جامعة حلب (عمان)، 2003، ص ص 114–115.

ثالثا: صافي القيمة البيعية

بناء على هذا البديل يتم إعادة تقييم مباشرا لأصول بقيمتها البيعية الصافية، والقيمة البيعية الصافية للأصل هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع.[1]

تستخدم كل من محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة تكلفة الاستبدال تقييم الدخول، وهذا يعني أنها تعتمد على تكلفة اقتناء الأصول، سواء وفق التكلفة التاريخية في تاريخ الحصول عليها أو وفق تكلفة الاستبدال في تاريخ إعادة قياس قيمتها، على العكس من ذلك، فإن محاسبة أسعار الخروج، أو كما تسمى غالبا صافي القيمة البيعية، تعتمد على أسعار البيع القابلة للتحقيق.

حيث يمثل سعر الخروج الجاري المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا بيعت الأصول بقيمتها السوقية مطروحا منها المصاريف الإدارية والمالية والبيعية اللازمة لإتمام عملية البيع، ويمثل أيضا المبلغ النقدي الذي ينبغي دفعه حاليا، إذا أعيد تمويل الالتزامات وإنه لمن المقبول عموما أن سعر الخروج يتسم بالخاصيتين التاليتين:

1) المقصود بأسعار البيع بشروط عادية مألوفة وليس البيع تحت ظروف تصفية قصريه.
2) المقصود بأسعار البيع الأسعار السائدة في تاريخ القياس المحاسبي.

أما إذا كان المقصود بأسعار البيع المتوقعة مستقبلا، وليست الأسعار العالية، فيستخدم مصطلح قيمة الخروج المتوقعة، وهكذا فإن سعر الخروج الجاري يشير إلى أسعار البيع الحالية في ظروف التصفية النظامية العادية وليست التصفية القصرية، أما أسعار الخروج المتوقعة فإنها تشير إلى

[1] عوادي نعمان، مرجع سابق، ص 53.

إجراءات البيع المستقبلية طبقا لمدخل أسعار الخروج الجارية يعاد تقويم جميع الأصول والالتزامات وفقا للقيم القابلة للتحقيق معدلة باستبعاد تقدير التكاليف اللازمة لإتمام البيع، لذلك فإن أسعار الدخول الجارية هي أسعار سوق المشتريات، أما أسعار الخروج فهي أسعار سوق المبيعات.[1]

المطلب الثالث: طريقة القياس على أساس القيمة العادلة

ازداد الجدل في الآونة الأخيرة بين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة، كأساس للقياس في المحاسبة وذلك من خلال المقارنة بين أولويات الخصائص الواجب توفيرها في المعلومات وخاصة الموثوقية والملائمة، وقد تراجع أساس التكلفة التاريخية بشكل واضح لحساب القيمة العادلة.[2]

أولا: مفهوم القيمة العادلة

تمثل القيمة العادلة ذلك السعر الذي يمكن أن يباع به الأصل في السوق غير الاحتكارية وبعلم جميع الأطراف المشتركة في العملية.[3]

---

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص ص 141-142.

[2] صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011/2010، ص 159.

[3] رزاق محمد، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة عقود التأجير التمويلي**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014، ص 62.

كما عرفها مجلس المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) كالتالي: "القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يمكن أن يشترى أو يباع به ذلك الأصل في معاملة جارية بين أطراف متراضية، أي ليس في عملية بيع جبرية أو بيع تصفية[1]".

كما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنها: القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن عنده تبادل أصل ما أو سداد التزام بين أطراف راغبة بمعلومات كاملة في سوق تنافسية[2].

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف القيمة العادلة على أنها: "القيمة الحقيقية والتي تتمثل في المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".

من التعريفات السالفة الذكر، نستنتج أن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يتحصل عليه او يدفع جراء القيام بعملية شراء او بيع أصل ما او تسديد الالتزام، ويكون ذلك في معاملة جارية بين اطراف متراضية اي وجود رغبة وقدرة مالية بين المشتري والبائع، اي ليس في عملية بيع جبرية او بيع التصفية.

ومما سبق يمكن تحديد معالم مفهوم القيمة العادلة من خلال عنوانين هما:

1) **الأطراف التي تدخل في الصفقة:** ويجب أن تكون هذه الأطراف منفصلة عن بعضها تماما، أي أن أحد ما لا يتميز بتبعية للآخر (البائع والمشتري)، إذ يسعى كل منهما للتفاوض

[1] صبايحي نوال، مرجع سابق، ص ص 159 160

[2] PHILIPPE TOURON ET HUBERT TONDEUR ،**Comptabilité en IFRS**، Éditions d'Organisation، 2004، p 155

من أجل تحقيق أكبر منفعة ولا تكون السوق قادرة على توفير عرض المشتري بسعر أقل كما لا تكون قادرة على توفير زبون للبائع يدفع أكثر من المبلغ الذي تمت به الصفقة.

2) **الظروف التي تتم فيها الصفقة:** ويجب أن تكون هذه الظروف عادية وتكون المعلومات المحيطة بالصفقة متاحة وشفافة بالنسبة لكلا الطرفين (البائع، والمشتري)، فمثلا عندما تتم الصفقة في حالة التصفية (ظرف غير عادي) يكون البائع مجبرا على البيع وبالتالي سيقبل بالسعر حتى ولو كان أقل من قيمته الحقيقية.

كما أن نقص المعلومات حول مؤشرات ارتفاع أو انخفاض قيمة الأصل المراد بيعه يؤثر على قرار التسعير بعيداً عن القيمة الحقيقية.[1]

ثانيا: أهمية التوجه نحو مبدأ القيمة العادلة:

تعتبر القيمة العادلة أكثر فائدة من التكلفة التاريخية في قياس بعض الأصول والالتزامات، خصوصا تلك المتعلقة بقياس الأدوات المالية، مثل الاستثمار في السندات المالية والأسهم ولعل أهم تحول أو انتقال إلى القيمة العادلة هو بسبب الانتقادات التي تعرضت لها التكلفة التاريخية، نذكر منها ما يلي:

1) أكثر ما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية، هو ضعف أو حتى عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساسه، حيث تعتبر الملائمة أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهذا ما يؤكد عدم ملائمتها في عملية اتخاذ القرارات.

[1] عوادي نعماذ مرجع سابق، ص 54.

2) يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة من أجل اتخاذ قرارات سليمة، وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

3) تقوم التكلفة التاريخية بتجاهل التضخم النقدي وارتفاع الأسعار الذي من شأنه عرض القوائم المالية بشكل مشوه بالمقارنة مع الواقع الاقتصادي، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس.

4) عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مقل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق.

5) عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه من الواقع.[1]

ثلثا: فوائد القيمة العادلة

- يرى المؤيدون أن القيمة العادلة هي "نظام قياس يعكس أسعار المعاملات التي من شأنها أن تؤدي إلى فهم أفضل لملف المخاطر الحالي للشركات[2]

– "القيمة العادلة" تسمح بدمج التدفقات النقدية المستقبلية. لذلك تفضل أهداف المستثمرين.

– تنطوي القيمة العادلة على الاعتراف بالمكاسب غير المحققة وبالتالي غير المحققة. يسمح بالاعتراف ببعض الأدوات المالية التي ليس لها تكلفة أولية.

[1] صبايحي نوال، مرجع سابق، ص 161.

[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 09

– "القيمة العادلة" التي يتم تحديدها بالرجوع إلى السوق ، تظهر كيف أن القيمة "المحايدة" لا تتأثر بالشركة نفسها.

رابعا: مساوئ القيمة العادلة

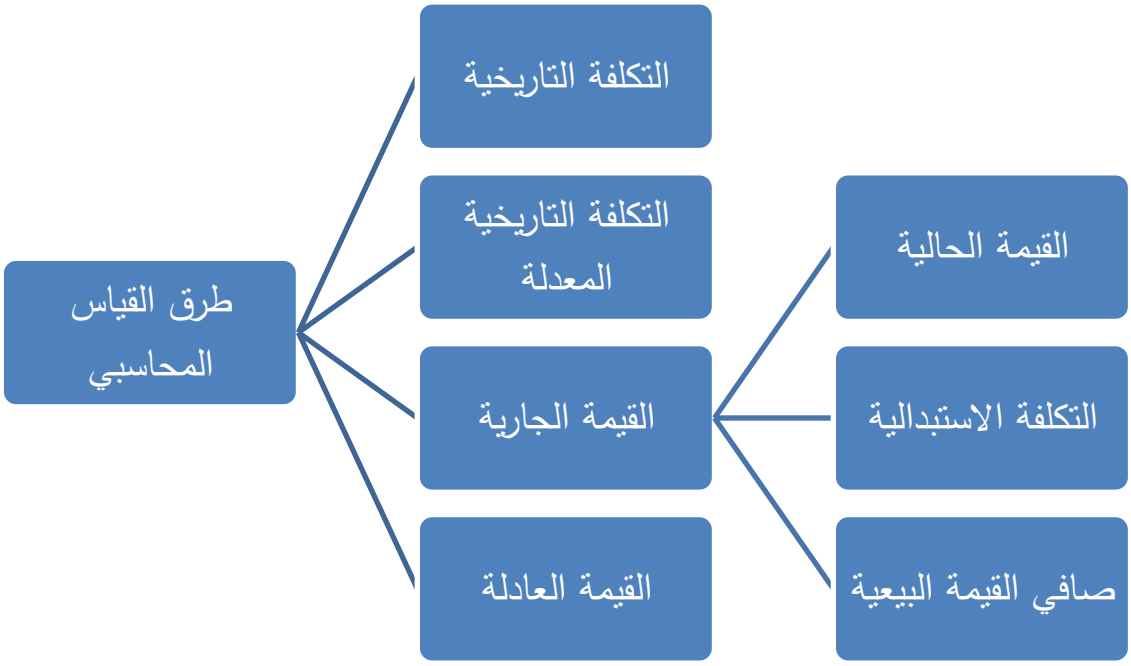
– تفترض القيمة العادلة إعادة تقييم منتظمة لبنود الميزانية العمومية. القيمة العادلة التي يقدمها هذا التقييم لا تعكس دائمًا التغيرات الحقيقية في الأحداث الاقتصادية للشركة ولا تعكس بدقة واقع المعاملات والوضع المالي.

– يجوز للأوراق المالية فقط من الأسواق النشطة (المقتبسة)

يدعون إلى صفات الموضوعية والحياد. يستند تقييم الموجودات المالية غير المدرجة على نماذج داخلية أو تقييمات خارجية. وهي تسلط الضوء على عدم وجود موضوعية وحيادية لهذه التقييمات. كما أنها تركز على تقليل موثوقية ومقارنة استخدام النماذج الداخلية.[1]

[1] Ihaddaden Atmane Belkadi Belkacem **Juste 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 101-102

الشكل رقم (05): طرق القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

المبحث الثالث: مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم.

تعتبر وظيفة القياس المحاسبي الركن الأساسي في عملية التطبيق المحاسبي، لذا مازال يظهر الكثير من المشاكل خاصة في مجال القياس والتي تحتاج إلى عناية كبيرة وبحث ودراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، حيث يعتبر التضخم من أكبر المشاكل التي يُعاني منها القياس بصفة خاصة والمحاسبة بصفة عامة.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق فيه إلى:

- لمحة عامة عن التضخم.
- المحافظة على رأس المال.
- القوة الشرائية لوحدة النقد.

المطلب الأول: لمحة عامة عن التضخم

يعتبر التضخم من أكثر المشاكل التي تعاني منها الدول النامية والمتقدمة على حد سواء في الوقت الراهن، حيث أن ظاهرة التضخم تؤثر في القوة الشرائية لوحدة النقد بالانخفاض ، هذا ما يستدعي الارتفاع المستمر للأسعار.

وسنحاول في هذا المطلب الإلمام بجميع ما يعنى بمفهوم التضخم.

أولا: مفهوم كلمة التضخم

إن كلمة التضخم من المصطلحات الاقتصادية التي نثير التساؤل لما يكتنفها من الغموض والإبهام نتيجة تعدد المفاهيم لوصف ظواهر عديدة ومختلفة ويمكن أن نختار منها الحالات التالية:[1]

1) التضخم في الأسعار:

وذلك عندما ترتفع الأسعار ارتفاعا غير عادي وغير معتاد.

2) التضخم في الدخل:

وذلك عندما ترتفع الدخول النقدية للأفراد ارتفاعا غير معتاد ومنها التضخم في الأجور والأرباح.[2]

3) التضخم في العملة:

ويشمل كل زيادة كبيرة ومستمرة في النقود المتداولة في السوق.

4) التضخم في التكاليف:

ويشمل الارتفاع الحاصل لأثمان عوامل الإنتاج السائد في أسواق السلع والخدمات.[3]

---

[1] مزلي الغالية، مرجع سابق، ص 31.

[2] مدحت فوزي عليان وادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 32.

[3] غازي حسين عنابة، **التضخم المالي**، دار النشر مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص، ص 10-11.

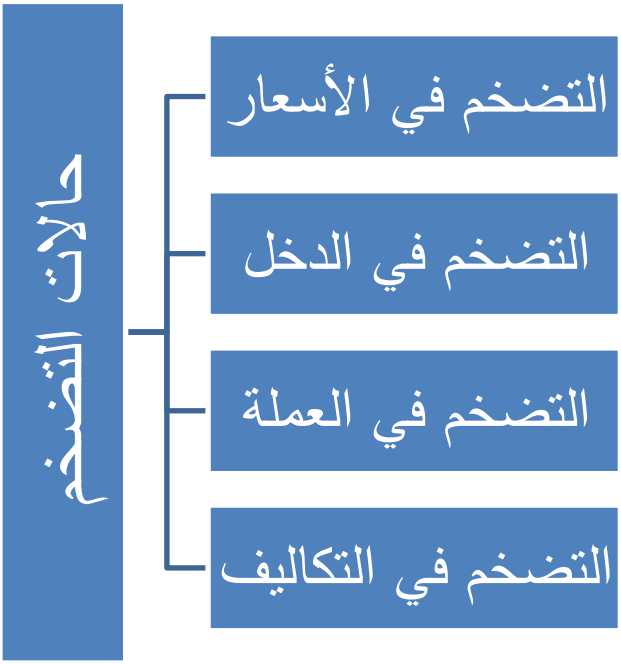
ومن هنا إن كلمة التضخم قد تستعمل لوصف كل الظواهر الشاذة السابقة ولكن هذا لا يعني أن هذه الظواهر المختلفة تربطها حتما بعض الروابط القوية تدفعها جميعا في نفس الاتجاه التضخمي، بحيث إذا أصاب التضخم إحداهما فمن المحتمل أن صيب غيرها في الوقت نفسه، ويؤكد أحد الاقتصاديين هذا المعنى بقوله أنه يمكن أن يتضخم الدخل أو جزء من الدخل دون أن يصيب المجتمع شرور التضخم، إذا كان المجتمع يعاني من البطالة في عوامل الإنتاج، بحيث تمتص زيادة الطلب التي تسبق عادة التضخم هذه العوامل المعطلة، كما أنه من الممكن أن يتضخم جزء من دخول المجتمع على حساب الجزء الآخر دون أن يصيب مستوى الدخل العام أي تضخم، ودون أن يصيب التضخم مستوى الأسعار العام وقد تتضخم الأسعار فجأة نتيجة لحرب أو ضعف المحصول الزراعي دون أن يصحب هذا التضخم في الأسعار تضخم في الدخول النقدية.

وبعبارة أخرى إن الظواهر المختلفة التي يمكن أن يطلق على كل منها التضخم هي ظواهر مستقلة عن بعضها إلى حد ما، وهذا الاستقلال هو الذي يثير الارتباك بشأن تحديد مفهوم التضخم، ومن العبث أن نبحث عن تعريف عام للتضخم على جميع الحالات السابقة واعتبارا أن هذا التعريف أصح التعريفات وأكثرها دقة وأنه من الأفضل أن نميز كل حالة عن حدة ويميز مصطلح التضخم بالظاهرة التي يطبق عليها.

ويقرر بعض الكتاب أنه عندما يستخدم تعبير التضخم دون تمييز الحالة التي يطلق عليها، فإن المقصود بهذا المصطلح يكون تضخم الأسعار.[1]

[1] مزلي الغالية، مرجع سابق، ص ص 31-32.

الشكل رقم (06): حالات التضخم



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

ثانيا: مفهوم التضخم

عُرف التضخم أنه الارتفاع المستمر والملحوظ في أسعار السلع والخدمات والانخفاض المستمر في القيمة الحقيقية لوحدة النقد بشكل متواصل.

كما عُرف بأنه الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار في دولة ما والناجم عن فائض الطلب عن ما هو معروض من السلع والخدمات خلال فترة زمنية معينة.[1]

[1] مصطفى حامد سالم الحكيم،_عبد السلام عوض خير السيد أدم، **الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17، جامعة الزعيم الأزهري (السودان)، 2016، ص 120.

وعرف كينز التضخم الاقتصادي على أنه الزيادة في الطلب الكلي التي تؤدي إلى الزيادة في الأسعار نتيجة وصول عناصر الإنتاج إلى التشغيل الكامل مما يؤدي إلى عدم وجود زيادة في الإنتاج.[1]

ثالثا: أنواع التضخم

يمتاز التضخم بتعدد أنواعه واختلاف المعيار المستخدم للتمييز فيما بينها، إلا أن هذه الأنواع غير منفصلة عن بعضها البعض، حيث تمتاز بالإشتراك في بعض الخصائص التي تجمع فيما بينها، إذ أن جميع أنواعه تشترك في خاصية واحدة وهي عجز النقود عن أداء وظائفها أداءا كاملا.

ويمكن التمييز بين أنواع مختلفة للتضخم بالاعتماد على بعض المعايير كما يلي:

1) **التضخم المفتوح (الظاهر):** ويسمى أيضا التضخم الظاهر أو الطليق، ترتفع من خلاله الأسعار بحرية، لتحقيق التعادل بين العرض والطلب، دون أي تدخل من جانب الدولة، وقد تتدخل عوامل أخرى في رفع مستويات العامة للأسعار إلى جانب احجام السلطات الحكومية عن التدخل.

وتتمثل هذه العوامل في الظروف الاقتصادية السائدة في بعض القطاعات الاقتصادية وكذلك العوامل النفسية للأفراد من بائعين ومشترين التي تدفعهم للتخلص من النقود التي بحوزتهم لفقدانها بعض من قيمتها وانخفاض قوتها الشرائية.[1]

[1] مزارين عبد المجيد، مرجع سابق، ص 60.

2) **التضخم المكبوت:** يحدث عندما تتدخل الدولة وتضع بقوة القوانين والتدابير والإجراءات والقيود التي تمنع الأسعار عن مواصلة ارتفاعها مثل سياسة التسعير الإجباري، ونظام توزيع بعض السلع بالبطاقات والتراخيص الحكومية، وهذا يعني أن الدولة لا تسمح للعوامل الاقتصادية أن تعمل بحرية نتيجة سيطرتها على الأسعار، كما وقد يحدث في مثل هذه الظروف ارتفاع في المداخيل النقدية ولكنها لا تجد المنفذ الكافي لإنقاذها، وبالتالي يبنى التضخم مكبوتا لا يسمح له بالظهور.[2]

3) **التضخم الجامح:** هو تضخم ذو معدلات عالية (يصل إلى 1000 أو مليون أو حتى مليار بالمئة سنوياً)[3]، ويعتبر من أشد أنواع التضخم أثاراً وإضراراً على الاقتصاد وينتج من زيادة الأجور ثم تتبعها زيادة مماثلة في الأسعار مما يؤدي ذلك إلى زيادة في ارتفاع التكاليف وخفض الأرباح مما إلى ارتفاع الأسعار، ثم زيادة جديدة في الأجور...، وهكذا، وهذا ما يطلق عليه بالدورة الخبيثة للتضخم.

---

[1] جبوري محمد، **تأثير أنظمة أسعار الصرف على التضخم والنمو الاقتصادي، دراسة قياسية باستخدام بيانات بانل**، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود، بنوك، ومالية، قسم علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012، ص، ص 159-160.

[2] دبات أمينة، **السياسة النقدية واستهداف التضخم بالجزائر**، رسالة ماجستير، تخصص الاقتصاد القياسي والبنكي والمالي، العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015/2014، ص 70.

[3] علي يوسفات، **هيئة التضخم والنمو الاقتصادي في الجزائر**، دراسة قياسية للفترة من 1977-2009، مجلة الباحث، عدد 11، جامعة أدرار، الجزائر، 2012، ص 68.

ومما يزيد المشكلة تعقيداً قيام الدولة بإصدار نقود جديدة والتوسع في عرضها مع نقص غير طبيعي في عرض السلع، ويحدث هذا النوع عادة في حالات الحروب والأزمات السياسية.[1]

4) **التضخم الزاحف:** نعبر من خلال هذا النوع من التضخم على تلك الزيادات في الأسعار على مدى فترة طويلة من الزمن نسبياً[2]، وهو جزء من الارتفاع في الأسعار الناشئ عن ارتفاع الأجور بنسبة أعلى من زيادة الإنتاج، وهو تضخم تدريجي بطيء ومعتدل مقترنا بالقوى الطبيعية للنمو الاقتصادي، إلا أن استمراره وتجمع أثاره يمكن أن يؤدي إلى حدوث تضخم جامح.[3]

5) **التضخم من جذب الطلب:** وينشأ من خلال التواجد بين الطلب الكلي والعرض الكلي،[4] أي ينجم هذا التضخم من اختلال التوازن بين الطلب على السلع والخدمات في المجتمع عن الكميات المعروضة منها مع تعذر زيادة الكميات المعروضة في الأسواق؛ نظراً لوصول الاقتصاد القومي إلى مرحلة التشغيل الكامل، مما يتسبب في حدوث ارتفاع في المستوى العام للأسعار، أما في حالة عدم وصول الاقتصاد إلى مرحلة تشغيلها، حيث أن عدم بلوغ الاقتصاد مرحلة التشغيل الكامل يعني أن الجهاز الإنتاجي يتمتع بالمرونة والقدرة على الاستجابة للتغيير

---

[1] صلاح سليمان، علي محمد، **أثر التضخم في إعداد القوائم المالية للشركات**، دراسة حالة شركة طحن الغلال عطبرة، أطروحة دكتوراه، تخصص الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، 2016، ص 45.

[2] بن خليف طارق، **دراسة النسبية بين المتغيرات: التضخم، سعر الصرف، وسعر الفائدة في الجزائر 1990-2008**، رسالة ماجستير، تخصص اقصاد كمي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2015/2014، ص 11.

[3] جبوري محمد، مرجع سابق، ص 160.

[4] صافة محمد، شريط عابد، **قياس أثر التضخم على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1980-2012**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مجلة علمية دورية متخصصة محكمة، المجلد 14، العدد 18، السنة 2018، جامعة حسيلة بن بوعلي الشلف، الجزائر، ص 175.

في حجم الطلب، وعليه فإن الزيادة في الطلب يقابلها عادة زيادة في الإنتاج، وبالتالي لا يترتب عليها ارتفاع في المستوى العام للأسعار.[1]

6) **التضخم الناشئ عن زيادة التكاليف:** (تضخم دفع النفقة)، يحدث نتيجة زيادة أثمان الخدمات وعوامل الإنتاج بنسبة أكبر من إنتاجياتهم الحدية،[2] بحيث يترتب عليها زيادة في المستوى العام للأسعار والتي ترجع إلى اختلال التوازن بين العوائد الناتجة عن استخدام تلك العوامل الإنتاجية من نفقات وتكاليف، ويحدث هذا النوع من التضخم نتيجة زيادة في حجم الإنتاجية، ويعد عنصر العمل أكثر عناصر الإنتاج دون أن يرتبط ذلك وجود تغيرات في حجم الإنتاج، حيث أن الزيادة في نفقات الإنتاج تعود غالبا إلى الزيادة في معدلات الأجور.[3]

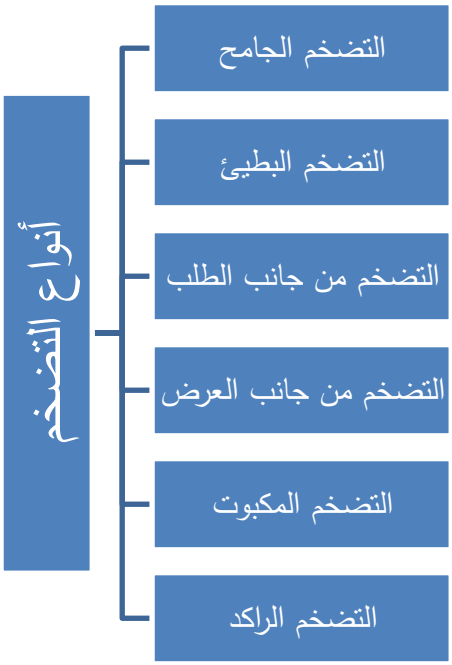
---

[1] أحمد محمد صلاح الجلال، **دور السياسة النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية**، دراسة حالة الجمهورية اليمنية (2003/1990)، رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 24.

[2] ديات أمينة، مرجع سابق، ص 72.

[3] أحمد محمد صلاح الجلال، مرجع سابق، ص، ص 24-25.

الشكل رقم (07): أنواع التضخم



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

رابعا: أثار التضخم:

تتلخص الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للتضخم فيما يلي:

1) يؤدي التضخم إلى دفع رؤوس الأموال للهجرة إلى الخارج.
2) ظهور المضاربات في السوق السوداء.
3) تخفيض جودة بعض السلع بسبب سهولة تسويق السلع الرديئة في ظل التضخم.
4) ضعف القوة الشرائية للنقود.
5) التشجيع على الاستهلاك والتأثير السلبي على الأوضاع السياسية.

6) كما يؤثر التضخم على مستوى معيشة الأفراد في المجتمع من خلال إعادة توزيع الدخول واحترام التمايز بين الطبقات، ويؤثر على المديونية لأنه يساهم في تفشي عدم اليقين حول المستوى الفعلي للمديونية.[1]

خامسا: القياس والتضخم المحاسبي

1) **عدم قابلية البيانات للتجميع والمقارنة:** إن الوحدة النقدية تتأثر ارتفاعا وانخفاضا نتيجة للتغير في المستوى العام للأسعار فتزداد أو تنقص القوة الشرائية لها تبعا لتغير الأسعار، وإن مقارنة الإيرادات بالمصاريف تكون مجدية إذا قارنا المثل بالمثل، أي أن إجراءات المحاسبة التقليدية في ظل تغيرات الأسعار تجمع أرقاما غير معبراً عنها بنفس النوع من وحدة القياس، ولقد أوضحت مؤسسة المحاسبين القانونيين بأمريكا المشكلة فقالت: "إن الدولار كأسلوب من أساليب القياس المحاسبي مرن وغير مستقر، فإذا نظرنا إلى الدولار على أساس مقدرته على شراء السلع والخدمات، فإنه يعبر عن أشياء مختلفة في التواريخ مختلفة، وعليه يكون من المناسب أن نميز بين الدولار 1940م ودولار 1960م وهكذا، حيث إن كل منهما يمثل كمية مختلفة من القوة الشرائية العامة، أي يمثل كمية مختلفة من السلع والخدمات، وهذه الدولارات في تواريخ مختلفة يمكن مقارنتها بنفس الطريقة التي تقارن بها عملات دول مختلفة في تاريخ واحد وإذا كان التغير جوهري، فالدولار عند نقطتين مختلفتين من الزمن لا يمكن جمعه أو طرحه أو مقارنته بأية طريقة أخرى نتوقع بواسطتها أن نحصل على نتائج ذات دلالة أو معنى".

[1] مصطفى حامد سالم الحكيم،_عبد السلام عوض خير السيد أدم، مرجع سابق، ص 120.

مما سبق فإن عدم مراعاة ظاهرة التغير في القوة الشرائية للوحدة النقدية يترتب عليه أخطاء في القياس المحاسبي، والتي تجعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للتجميع أو المقارنة.[1]

2) **انعكاسات التضخم الاقتصادي على قياس عناصر المركز المالي:** في ظل استخدام طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي وتقييم العناصر المركز المالي يتم قياس الأصول بالأسعار الأصلية في تاريخ حيازتها، وفي ظل الارتفاع المستمر في الأسعار تختلف التكلفة الأصلية للعناصر غير النقدية كالأصول الثابتة والمخزونات عن التكلفة الحاضرة، خاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين وقت الاقتناء ووقت القياس، ويؤدي ذلك إلى تضمين جدول الميزانية لأرقام تكلفة ماضية لهذه العناصر ولا تعبر عن القيمة الاقتصادية الحقيقية لتلك العناصر في فترة تغيرات الأسعار يترتب عليها أرباح أو خسائر في هذه الأصول لا تؤخذ بعين الاعتبار عنه قياس قيمتها، فبالنسبة للعناصر النقدية الظاهرة في جدول الميزانية كالنقدية، أو الموردين والعملاء فإنها تقوم بوحدة النقد السائد في تاريخ إعداد جدول الميزانية ، ويتولد على حيازتها خلال فترة تغير الأسعار تحقيق أرباح أو خسائر ناتجة عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، حيث لا ينعكس تأثيرها على حقوق الملكية في قائمة المركز المالي، وبذلك لا تظهر هذه القائمة المعدة على أساس تاريخي أيا من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن حيازة العناصر النقدية وغير النقدية، وعليه فإن إتباع طريقة التكلفة التاريخية في قياس عناصر المركز المالي يؤدي إلى افتقار هذه العناصر إلى القابلية للمقارنة على مستوى المؤسسة

[1] براقي التيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلد 08، العدد 08، جامعة فرحات عباس سطيف، 2008، ص70 .

الاقتصادية ومستوى القطاع التي تنتمي إليه، إضافة إلى صعوبة تجميع هذه العناصر رياضيا نظرا لاختلاف قيمة وحدة النقد المستخدمة في القياس المحاسبي عند اقتنائها.[1]

3) **عدم توافر البيانات المناسبة لاتخاذ القرار:** إن البيانات المحاسبية ليست هدفا في حد ذاتها إنما هي وسيلة يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإدارة المشروع تعتمد بشكل أساسي على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات المختلفة، كما تعتمد عليها جهات أخرى متعددة في علاقاتها بالمشروع مثل المستثمرين والموردين والبنوك وبعض الجهات الرقابية في الدولة... إلخ، وكلما كانت البيانات المحاسبية دقيقة وحقيقية كلما كان موقف هذه الجهات أفضل في اتخاذ القرارات السليمة، وبدون ذلك عملية اتخاذ القرارات مظللة، زكما سبق توضيحه فإن البيانات المعدة على أساس تاريخي في ظل ارتفاع الأسعار تكون غير حقيقية ومظللة.

إن البيانات المحاسبية تخدم في الأصل وظائف الإدارة، ومن ثم يجب أن يدخل ضمن الإجراءات المحاسبية إثر التغير في المستوى العام للأسعار التي تصبح التقارير اللازمة للمستويات الإدارية ممثلة لانعكاس صحيح للمعلومات بالقيم الجارية، وهنا تكون المحاسبة قد قامت بدورها المطلوب في خدمة الإدارة، وبالتالي خدمة الأطراف الخارجية التي تعتمد على البيانات المحاسبية والتي تتأثر بنجاح الإدارة في اتخاذ القرارات.

إن حاملي الأسهم والمستندات بصفة عامة يحتاجون إلى اتخاذ قرارات استشارية بشأن شراء الأسهم وبيعها، وهذه تحتاج في الغالب إلى بيانات عن الأرباح المتوقعة والمركز المالي والمقدرة على السداد، وهناك أساليب تحليلية لتحقيق ذلك وكلها تعتمد على بيانات تتعلق بالمستقبل، ولا يمكن الاعتماد على البيانات التاريخية فقط في اتخاذ مثل هذه القرارات.

[1] مزارين عبد المجيد، مرجع سابق، ص 60.

يخلص الباحث مما سبق إلى أن البيانات المحاسبية المعدة على أساس تاريخي في ظل ارتفاع الأسعار تكون مظللة، حيث لا تعبر في هذه الحالة عن الحقيقة، وبالتالي فإنها لا تقبل التجميع أو المقارنة ولا يمكن معها إظهار المركز المالي الحقيقي للمشروع سواء من جانب الإدارة أو الأطراف الأخرى، كما أن رقم الربح في ظل هذا الوضع لا يشمل الأرباح الحقيقية فقط التي ترجع إلى مجهودات المسؤولين عن المشروع بل يشمل أيضا:

5) الزيادة بسبب انخفاض القوة الشرائية للنقود.

6) الزيادة الطبيعية في قيمة بعض الأصول.[1]

الشكل رقم (08): علاقة التضخم بالقياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ما سبق.

[1] براقي التيجاني، مرجع سابق، ص ص 71-72.

المطلب الثاني: المحافظة على رأس المال

مما لاشك فيه أن المحافظة على رأس المال من بين أهم المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة التضخم لذلك سنقوم في هذا المطلب التطرق إلى مفهوم المحافظة على رأس المال ودراسة مختلف جوانبه.

اولا: مفهوم المحافظة على رأس المال

فوفقا لهذا المفهوم يفترض بالمنشأة أن تسعى دائما للمحافظة على مواردها الاقتصادية التي كانت بحوزتها في بداية الفترة المالية وذلك إذا ما رغبت بالمحافظة على استمرارية نشاطها التشغيلي وبمستوى يعادل على الأقل طاقتها التشغيلية التي توفرت لها في بداية الفترة.

وبموجب هذا المفهوم تقاس نتيجة أعمال المنشأة (صافي الربح أو صافي الخسارة) بالفرق الذي يحدث بين القيمة الحقيقية لمواردها المالية في بداية الفترة والقيمة الحقيقية لتلك الموارد في نهاية الفترة، مما يتطلب قياس هاتين القيمتين بوحدة ذات قيمة ثابتة، تلغى آثار تحيز القياس الذي ينتج تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة، بناءا عليه فإن إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية وفي ظل افتراض ثبات قيمة وحدة النقد يتنافى مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، لأن الافتراض يلغي الافتراض بشكل قسري حقيقة تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة، حيث تقاس في واقع الأمر قيمة الموارد المالية المتوفرة للمنشأة في بداية الفترة المحاسبية وتلك المتوفرة لها في نهايتها بوحدتي قياس مختلفتي القيمة وبذلك تصبح الأرقام التي تحتويها تلك القوائم بلا مدلول أو معنى

طالما أنها تمثل بعدالة نتيجة أعمال المنشأة، أو مركزها المالي، أو ما يحدث في مركزها المالي من تغيرات.[1]

تعتبر المحافظة على رأس المال من المفاهيم الجوهرية، التي يستند إليها النموذج المحاسبي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية، فحسب إطار إعداد وعرض القوائم المالية، فإن "حقوق الملكية هي حصة الملاك المتبقية في أصول المؤسسة، بعد بلوغ كافة الالتزامات عليها"، وانطلاقا من هذا المفهوم، فإن قدرة المؤسسة على توليد الثروة تتحد من خلال قدرتها على تحقيق زيادة في قيمة رأس المال، هذه الأخيرة تعتبر مرجعا أساسيا أو عتبة دنيا لتوليد الثروة، وكل ما زاد عن ذلك يعتبر ربحا، يعتبر مفهوم المحافظة على رأس المال احد دعائم مبدأ مقابلة الإيرادات بالمحروقات، الذي يفرض التمييز بين التدفقات المالية الداخلة، والتي يدب الاحتفاظ بها لدعم رأس مالها، باعتبارها استردادا للاستثمار المبدئي، والتدفقات المالية الداخلية، والتي تعتبر قيمة مضافة يمكن توزيعها على المساهمين، باعتبارها عائدا على رأس المال، وهو ما يتطلب تحديد الأساس المستخدم لقياس الأصول والالتزامات، حتى يتسنى التمييز بين الربح والمبلغ الضروري للمحافظة على رأس المال.[2]

فيما يلي نناقش باختصار أربعة مفاهيم للمحافظة على رأس المال.

1) **مفهوم المبلغ النقدي:** وفق هذه المفهوم فإن القياس الدوري للربح يجب أن يضمن بقاء القيمة النقدية لحق الملكية دون مساس، ويمثل الربح الدوري في هذه الحالة الزيادة النقدية

[1] وليد الحيالي، مرجع سابق، ص 150.

[2] كيموش بلال، **مفهوم رأس المال ودوره في تحديد قواعد تقييم المحاسبي وأثر ذلك على قياس الربح ولإفصاح عنها**، مجلة جامعة ابن رشد في هولندا، العدد 20، 2016، ص 3. متوفر على الموقع التالي : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2943378 تاريخ الاطلاع 23:35 2018/06/01

في صافي قيمة الأصول أو في حق الملكية، أي الزيادة الناجمة بين أول وأخر المدة بعد مراعاة التغيرات في رأس المال والمسحوبات خلال الدورة.

إن الربح وفق المفهوم النقدي لرأس المال هو مجموع المبالغ المالية النقدية التي يمكن توزيعها في نهاية الدورة مع المحافظة في نفس الوقت على القيمة النقدية لرأس المال كما كانت في أول الدورة، ويسمى هذا الربح بالدخل المحاسبي.

يتطلب مفهوم المحافظة على المبلغ النقدي لرأس المال من فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي وعبر الزمن، أي ثبات قيمة الدينار، ويتحقق ذلك عندما يثبت مستوى الأسعار، ومن الواضح أن هذا الفرض مخالف للواقع، أما نظام التقويم الملائم لمفهوم استرداد المبلغ النقدي لرأس المال فهو التقويم وفق التكلفة التاريخية أو ما يسمى بمحاسبة التكلفة التاريخية، وهي محاسبة مقبولة عموما في الحياة العملية رغم قصورها.[1]

2) **المفهوم المالي لرأس المال:** يمكن التمييز بين مفهومين للمحافظة على رأس المال المالي، يتمثل المفهوم الأول في المحافظة على رأس المال المالي بوحدات النقد الاسمية، والذي يفترض ثبات وحدة النقد، ولا يأخذ التغيرات السعرية العامة معبرا عنها بمستوى التضخم بعين الاعتبار، كما لا يراعي أثر التغيرات العامة في الأسعار على القدرة الشرائية لوحدة النقد، ويعتبر الأكثر ملائمة للاستخدامات المحاسبية في الممارسة، نظرا لتمتعه بدرجة كبيرة من الموضوعية وقابلية التحقق وحسب هذا المفهوم فإن جميع التغيرات في قيم الأصول والخصوم يتم الاعتراف بها وإدراجها ضمن حساب النتيجة، سواء كانت ناتجة عن التغيرات في الأسعار العامة أو الخاصة، وبالتالي فإن المحافظة على رأس المال تتحقق

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 19.

في هذه الحالة، إذا كانت قيمة الأموال الخاصة في نهاية الفترة أكبر منها في بدايتها، بغض النظر عن التغيرات في مستويات الأسعار خلال الفترة.

يتمثل المفهوم الثاني في المحافظة على رأس المال المالي لوحدات النقد الجارية، والتي يستبعد فرض ثبات وحدة النقد، ويأخذ التغيرات السعرية العامة ومستويات التضخم بعين الاعتبار، لأنها تؤدي إلى انخفاض القدرة الشرائية للأموال الخاصة وبالتالي تراجع قيمتها بمرور الوقت، وحسب هذا المفهوم فإن التغيرات في قيم الأصول والخصوم الناتجة عن تغير الأسعار الخاصة يتم إدراجها ضمن أحد حسابات النتيجة، أما التغيرات في قيم الأصول الناتجة عن تغير الأسعار العامة فتقتطع من نتيجة الدورة، وتدرج الدورة، وتدرج ضمن الأموال الخاصة باعتبارها تعديلات لرأس المال، وذلك من أجل "المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر، وما زاد عن ذلك يعتبر ربحا"، وتتحقق المحافظة على رأس المال في هذه الحالة، إذا كانت قيمة الأموال الخاصة في نهاية الفترة أكبر من قيمتها في بداية الفترة مصححة، بمعدلات التغير في المستوى العام للأسعار، ويتمثل الربح في المبلغ الذي يمكن توزيعه مع الحفاظ على القدرة على تحقيق الربح في المستقبل، معبرا عن ذلك بوحدات نقدية لها نفس قدرة الشرائية.[1]

3) **مفهوم على الطاقة الإنتاجية على رأس المال:** يعني هذا المفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية العينية للمنشأة، ولكن التغييرات مختلفة بشأن المعنى الخاص للطاقة الإنتاجية، فتقرير لجنة في المملكة المتحدة يفسر الطاقة الإنتاجية كالآتي:

[1] كيموش بلال، مرجع سابق، ص 4.

((ماذا نعني بالطاقة الإنتاجية للمنشأة، ويمكن المحافظة عليها دون مساس؟ لقد استلمنا مختلف المقترحات حول كيفية إجراء عملية الاحتساب التي يمكن تصنيفها في ثلاث تعريفات بديلة للطاقة الإنتاجية)).

يجب تعريف الطاقة الإنتاجية على أنها موجودات عينية ممتلكة من قبل المنشأة، وعليه فالدخل سيكون ذلك المبلغ الذي يمكن توزيعه بعد احتساب مخصصات كافية لاستبدال الموجودات العينية المحتفظ بها من قبل المنشأة وعلى أساس امتلاكها أو احتوائها.

يجب تعريف الطاقة الإنتاجية على أنها طاقة إنتاج نفس الكمية (الحجم) من السلع والخدمات (المخرجات) في السنة القادمة مثلما يمكن إنتاجها في السنة الحالية.

يجب تعريف الطاقة الإنتاجية على أنها طاقة إنتاج نفس قيمة السلع والخدمات (المخرجات) في السنة القادمة مثلما يمكن إنتاجها في السنة الحالية.

وبالرغم من أن التعريف الدولي للطاقة الإنتاجية على أساس نفس الموجودات لا يأخذ بعين الاعتبار بالتحسينات التكنولوجية، فإن التعريفين الأخيرين على أساس ((نفس الحجم من المخرجات ونفس قيمة المخرجات)) يسمحان بالأخذ بالتحسينات التكنولوجية بنظر الاعتبار، إن المحافظة على الطاقة الإنتاجية هو نفسه مفهوم المحافظة على رأس المال الموظف في محاسبة القيمة الجارية التي تفصح عن الموجودات والمطلوبات بقيمتها الحالية في الكشوف المالية.[1]

4) **مفهوم القيمة البيعية لرأس المال:** بينما اعتمد فرض استمرارية المشروع في جميع مفاهيم رأس المال السابقة واعتمدت بناءا على ذلك طرق التقويم على أساس التكلفة

[1] Ahmed Riahi-Belkaoui، تعريب رياض العبد الله، طلال الحجاوي، **نظرية المحاسبة**، الجزء الثاني، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 286-287.

التاريخية (الأصلية أو المعدلة وفق الأسعار القياسية) أو على أساس تكلفة الاستبدال أي وفق سعر الشراء الجاري أو ما يسمى أيضا بسعر الدخول الحالي، يتم تقويم الأصول وفق المفهوم الأخير لرأس المال بالتنازل عن فرض استمراريتها واعتماد صافي قيمتها القابلة للتحقيق وهي مقدار النقد الممكن الحصول عليه في تاريخ إعداد القوائم المالية إذا بيع الأصل بقيمته السوقية مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، كما تسمى طريقة التقويم هذه بسعر الخروج الحالي.

طبقا لمفهوم القيمة البيعية لرأس المال يجب المحافظة على صافي قيمة الأصول (أي حق الملكية) مقومة بسعر الخروج الحالي بين أول وأخر الدورة.

ويتحدد الدخل الدوري للمشروع بحساب التغير في صافي قيمة الأصول بين أول وأخر الدورة.[1]

المطلب الثالث: القوة الشرائية لوحدة النقد.

مما لاشك فيه أن القوة الشرائية لوحدة النقد لا تقل أهمية عن سابقتها (المحافظة على رأس المال) وسنقوم في هذا المطلب بإدراج مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد ودراسة مختلف جوانب هذا الأخير.

اولا: مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد

تتمثل القوة الشرائية لوحدة النقد في لحظة زمنية معينة بعدد الوحدات من سلعة معينة أو من سلّة من السلع يمكن شراؤها بهذه الوحدة في تلك اللحظة، فمثلا لو كان بالإمكان شراء 5 كيلو غرام من

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص ص 22-23.

الأرز بدينار واحد في بداية عام 1992م، لكن بفعل عامل التضخم الحادث خلال هذا العام وبافتراض أن حالة التضخم انعكس على جميع أسعار السلع والخدمات أصبح من غير الممكن الحصول على 4 كيلو غرام فقط مقابل الدينار، فحينئذ وإذا ما أهملنا أثار جميع العوامل الأخرى المؤثرة على سعر الأرز فيما عدا التضخم، يمكننا القول أن القيمة الشرائية للدينار في نهاية هام 1992م تعادل فقط 80% من قيمته الشرائية في بداية ذلك العام، بما يعني أن قيمة الانخفاض الحادث في القوة الشرائية للدينار (أو معدل التضخم) تعادل 20%.

لذا يتفق الباحثون على اعتبار القوة الشرائية لوحدة النقد دالة للتغير الحادث في المستوى العام للأسعار الذي يحدث عن ارتفاع معدلات التضخم، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه بينما انه تتجه القوة الشرائية لوحدة النقد نحو الانخفاض في فترات التضخم الاقتصادي، فإنها تتجه نحو الارتفاع في فترات الانكماش الاقتصادي.[1]

ومفهوم تغير القيمة الشرائية لوحدة النقد يناقض مفهوم ثبات وحدة النقد والذي يعتبر أحد الافتراضات الأساسية للمحاسبة لدى إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.

وقد جاء مفهوم القيمة الشرائية لوحدة النقد كمحاولة لتقليص الآثار الجوهرية التي يعكسها ثبات وحدة النقد خلال فترات التضخم الاقتصادي، ولفهم هذه الآثار دعنا نفترض أن منشأة معينة بدأت نشاطها التجاري في 2000/1/1 برأسمال قدره (50) ألف دينار، وفي بداية العام الثاني 2001/1/1 زاد المالك رأسماله بمبلغ 20 ألف دينار، بمبلغ 30 ألف دينار في 2002/1/1.

فالتمسك بافتراض ثبات وحدة النقد ومع إهمال أثر الأرباح أو الخسائر المحققة سيكون الرصيد المتراكم لرأس المال في 2002/12/31 (100) ألف دينار، لكن هذا الرصيد لا يكون صحيحا

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 151-152.

بالمفهوم الاقتصادي إلا إذا كان معدل التضخم على مدار السنوات الثلاث صفراً، أما إذا لم يكن كذلك وهو الافتراض الأكثر واقعية فإن تجميع أو إضافة الأرقام الثلاثة (50، 20، 30) وصولا إلى الرصيد المتراكم وهو 100 ألف يصبح أمراً غير مقبول إذا ما أخذنا بعين الاعتبار بأن القيمة الشرائية للدينار قد تغيرت على مدار السنوات الثلاث بفعل عامل التضخم مما يجعل من غير المنطقي تجميع تلك الأرقام مادام كل رقم منها قد تم قياسه بوحدة قياس قيمتها متغيرة.

بناءا لما تقدم فإن التمسك بافتراض ثبات وحدة النقد خلال فترة يسودها التضخم الاقتصادي يظهر رقم الربح في قائمة الدخل المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية مضخما عن قيمته الحقيقية وبشكل تجعل أية توزيعات أرباح تدفع للمساهمين تمس رأس المال في كثير من الأحيان.

كما أن قيم الأصول والمطلوبات التي تظهر في الميزانية تكون هي الأخرى بعيدة عن قيمتها العادلة أو الجارية مما ينعكس أيضا على قيمة صافي الأصول أي حقوق المساهمين.[1]

[1] محمد مطر، مرجع سابق، ص ص 156-157.

الخلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن الممارسات المحاسبية التي تعتمد على نموذج التكلفة التاريخية كأداة لقياس الأصول والخصوم وعرضها في جدول الميزانية لا يخدم في كثير من الأحيان أهداف المحاسبة في إنتاج معلومات قيمة لصالح مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات، وعليه نقول بأن نموذج التكلفة التاريخية في الحقيقة يعتبر الأكثر موثوقية إلا أنه يفتقر إلى طابع الملائمة مما أستوجب ظهور بدائل للقياس المحاسبي أبرزها أسلوب القياس بالقيمة العادلة الذي يعتبر صعب القياس إلا أنه يمتاز بخاصية الملائمة في إعداد القوائم المالية والتي تعمل على تحسين جودة المعلومات المالية الا ان الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمتمثلة في الموثوقية والملائمة والتي يصعب تحققهما الا في حالة الشراء حيث انه مع مرور الوقت تكون موثوقة وغير ملائمة.

الفصل الثاني:

جودة المعلومات المالية

تمهيد:

من المعروف أن القوائم المالية تعتبر المخرجات الرئيسية لأي نظام محاسبي، وهذا يعني لأهمية الأرقام التي تحتويها هذه القوائم المالية باعتبارها تلخيص لكم من الأحداث والعمليات المالية التي تمت خلال فترة زمنية معينة، إلا أن التطبيق العملي في إعداد القوائم المالية قد يوجد حوله العديد من المشاكل المحاسبية ذات الصلة خاصة في مجال القياس، حيث أن الجدل القائم حاليا فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل، وذلك من بين البدائل المختلفة لطرق القياس التي لكل واحدة منها مؤيدوها خصوصاً أن أتباع كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية.

ولكي تكون القوائم المالية عالية الجودة، يجب عليها أن تتسم بالخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية المفيدة.

وبناء على ما سبق سنتناول في هذا الفصل أهم النقاط والمتمثلة في:

المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية.

المبحث الثاني: ماهية المعلومات المالية.

المبحث الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية نتاج الفكر المحاسبي التي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي مهمة المحاسبة، باعتبار وظيفتها الأساسية هي تزويد المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وأصحاب المصالح من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم.

المطلب الأول: تعريف وأهمية القوائم المالية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى القوائم المالية، حيث سنتناول تعريف هذه الأخيرة وكذا أهميتها.

أولا: تعريف القوائم المالية

القوائم المالية هي عملية الإبلاغ عن الأنشطة المالية للأعمال بطريقة رسمية. وقد اعتبرت موردا أساسيا لأي مشارك في السوق[1] حيث تعتبر القوائم المالية الختامية (final Financial slaloment) بمثابة المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي المالي، لأن هذه القوائم بما تحويه من

[1] Ahmed Hani Al-Dmour، And others ، **THE IMPACT OF THE QUALITY OF FINANCIAL REPORTING ON NON-FINANCIAL BUSINESS PERFORMANCE AND THE ROLE OF ORGANIZATIONS DEMOGRAPHIC' ATTRIBUTES (TYPE، SIZE AND EXPERIENCE)** ، Academy of Accounting and Financial Studies Journal Volume 22، Number 1، 2018 ،**P 03**

معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج نشاط المنشأة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة من أدائها، ويمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة فيه مع جوانب الضعف.[1]

كما عرفت لجنة إجراءات المراجعة القوائم المالية بأنها تلك القوائم التي يتم إعدادها، لكي تظهر المركز المالي ونتيجة العمليات لمنشأة معينة، وتتكون عادة من الميزانية وقوائم الدخل وتحليل الربح والتغير في حقوق الملكية، في حين يهدف مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA)، إن إدارة المشروع تعد القوائم المالية بهدف تقديم عرض أو تقرير دوري عن حالة الاستثمارات في المشروع، ومن النتائج التي تحققت خلال الفترة موضوع البحث.[2] وكذلك تُستخدم القوائم المالية للمقارنة لفترات السابقة للمؤسسة نفسها وكذلك مع المؤسسات الأخرى وعلى أساس هذه المقارنات يمكن للمستخدمين التنبؤ بمستقبل المؤسسة ومن ثم اتخاذ قراراتهم[3].

كما عُرِفت القوائم المالية على أنها من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الكيان، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للكيان، وما حققته من نتائج.

---

[1] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2007م، ص 431.

[2] محمد المبروك أبو زيد، **التحليل المالي**، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009م، ص 56.

[3] DINH، THI NGOC THUY، **International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards versus Vietnamese Accounting Standards**، PhD thesis ، Lahti University of Applied Sciences Degree Programme in International Business،2014، P 12

فالمعايير IAS/ IFRS تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية، وما تتطلب محتوى كل وثيقة، وكذلك فإن النظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على الكيان إنجاز سنويا، والتي تشمل على:

1) جدول الميزانية (الميزانية).
2) قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).
3) قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.
4) قائمة التدفقات النقدية (الخزينة).
5) ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويقدم معلومات تكميلية على الميزانية ، وجدول حسابات النتائج.[1]

وتعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث انها تمثل نتائج النشاط في المنشأة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، تعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية.

[1] الطيب المداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية /IAS IFRS**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة مالية، فرع علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، موسم 2015/2014م، ص 03.

وقد تطرق المعيار IAS 01 إلى عرض القوائم المالية، وكذلك صدر عن مجلس المعايير IASB دليل عن كيفية إعداد القوائم المالية استناداً إلى معايير التقارير المالية الدولية.[1]

كما عُرِفت القوائم المالية على أنها عبارة عن ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات المختلفة، كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية[2]، وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه القوائم تعكس مجموعة من الحقائق المسجلة وفق العُرف المحاسبي بالإضافة للتقدير الشخصي، ويؤثر العُرف والتقدير المطبقان تأثيراً جوهرياً على تلك القوائم، وتستوقف صحة التقدير الشخصي بالصرورة على مدى كفاية ونزاهة القائمين على إعداد القوائم وعلى مدى اتباعهم للأسس والأعراف المحاسبية السائدة، ومن خلال هذه الحقيقة أشار محمود السبع إلى أن المحاسبة تقوم على ثلاث ركائز رئيسية هي: حقائق ثابتة، والعُرف المحاسبي، وعنصر التقدير الشخصي، حيث تشير الركيزة الأولى إلى إمكانية التحقق مستندياً أو عن طريق الجرد من وقوع أي حدث اقتصادي، أما العُرف المحاسبي فهو ما تعرف عليه المحاسبون في تطبيقاتهم وأخر من قبلهم في جمعياتهم المحاسبية، أما الركيزة الثانية التي بنيت عليها المحاسبة فهي عنصر التقدير الشخصي، ويلعب هذا العنصر دوراً كبيراً في

---

[1] أوسرير منور، مجبر محمد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد مع عرض القوائم المالية (خاصة جدول حسابات النتائج)**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تدفقات وأفاق، يوم 12-18 جانفي 2018، المركز الجامعي بالوادي، ص 03.

[2] رحيش سعيدة، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوقرة محمد، بومرداس، 2014/2013م، ص 21.

التطبيقات المحاسبة، حيث إن الكثير من التفاصيل للممارسات المحاسبية يترك في الغالب لعنصر التقدير الشخصي للمحاسب، وهو ما يختلف من محاسب لأخر باختلاف العوامل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية المحيطة بكل منهم، وعلى الرغم من أن وجود عنصر التقدير الشخصي أعطى للمحسبة نوعاً من المرونة في التطبيق، إلا أنه قد يساء استخدامه من قبل المحاسبة أو الإدارة في تحقيق رغبات الإدارة الخاصة، وهو ما ينعكس سلباً على موضوعية ومصداقية وعدالة القوائم المالية، وبالتالي يمكن القول إنه اقتصرت أركان المحاسبة على العنصرين الأول والثاني فقط لأمكن الاعتماد عليها بشكل اكبر دقة وموضوعية.[1]

مما سبق يمكن القول أن القوائم المالية هي بمثابة أنشطة مالية لأعمال المنشأة بصورة رسمية والتي يتم إعدادها بهدف إظهار المركز المالي ونتيجة المنشأة وتتكون من الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول التغير في رؤوس الأموال وجدول تدفقات الخزينة والملاحق.

ثانيا: أهمية القوائم لمالية

يمكن إبراز أهمية القوائم المالية في ثلاث عناصر رئيسية:

1) **أداة اتصال:** فمهمة ودور القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعملي المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنها في ذلك:

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

[1] محمد المبروك أبوزيد، مرجع سابق، ص ص 56-57.

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.[1]

3) **وسيلة في اتخاذ القرارات:** حيث تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل، كما تساعد الأطراف ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة في اتخاذ العلاقات المختلفة.

وتجدر الإشارة إلى أن العوامل التي أدت إلى تزايد الطلب على المعلومة هي:

- **عوامل داخلية:** وهي عوامل ثقافية وتغيرات اجتماعية في كل دولة من الدول أدت إلى حدوث تزايد في الطلب على المعلومات.
- **عوامل خارجية:** وهي مرتبطة بالتبادل التجاري مع الدول الأخرى، مثل ظهور الشركات متعددة الجنسيات.[2]

---

[1] عجيلة حنان، **فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص 37.

[2] طلحة أحمد، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2012/2011، ص ص 74-75.

كما تتبع أهمية التقارير المالية من أهمية المعلومات المحاسبية التي تحتويها والتي تعد من أهم مصادر المعلومات المستخدم الخارجي، حيث تكمن أهميتها في:

1) على مستوى المستثمر الفرد:

- الحصول على معلومات لتقييم أداء الإدارة واخلاء مسؤولياتها.
- الحصول على معلومات للتنبؤ بدرجة الربحية والمخاطر المتعلقة بالاستثمار.
- التمكن من المفاضلة بين الفرص الاستثمارية المتاحة وتقدير التوازن بين درجة الربحية والمخاطر.
- الحصول على معلومات تمكن من التعرف على القنوات الاستثمارية الملائمة لتوجيه المدخرات.

2) على مستوى السوق المالية:

- حماية المستثمرين وإشاعة الثقة بينهم.
- تخفيض أثر المعلومات الضارة أو المضاربات، التي قد تؤدي إلى تسعير خاطئ للأوراق المالية، مما يؤدي في النهاية إلى التخصيص غير الكفؤ للموارد المتاحة.
- توفير أساس لتبادل حقوق الملكية بين المتعاملين على أساس سليم.
- العمل على التوصل إلى أسعار التوازن عند تبادل حقوق الملكية.
- خلق مجالات الابتكار لأدوات الاستثمار القادرة على جذب مدخرات المستثمرين.

3) على مستوى المجتمع:

- توجيه الموارد والقرارات الاقتصادية المتعلقة بحسن توزيعاتها بين القطاعات المرغوبة الاستثمار فيها اقتصادياً واجتماعياً.
- القضاء على أية مضاربات قد تؤدي إلى عدم التوازن الاقتصادي والاجتماعي، بمعنى نقل الثروة من فئة إلى فئة أخرى بدون مبرر اقتصادي.
- عدالة توزيع العائد والمخاطر بين المتعاملين في السوق المالي.
- تحقيق الأهداف الاقتصادية للمجتمع بشكل عام.[1]

تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن الشركة أذ تقتبس المعلومات لتي تتضمنها نتائج النشاط والمركز المالي للشركة، ومن خلالها يتم التعرف على التغيرات التي تحصل في حقوق الملكية، وتعد القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها في عملية اتخاذ القرارات، وهي في النهاية ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها في أصول والتزامات الشركة وحقوق ملكيتها، لذا فإن الفهم الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر إليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقة المتبادلة بين هذه القوائم، فقائمة الدخل تعد ضرورية لإعداد جدول الميزانية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما أنها تعتبر الناتج النهائي للمحاسبة المالية .[2]

[1] ناصر محمد علي الهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص ص 78-79.

[2] طلال الجحاوي، سالم الزوبعي، مرجع سابق، ص 17.

المطلب الثاني: أهداف ومستعملي القوائم المالية

سنحاول في هذا المطلب التعرف على أهم أهداف القوائم المالية، وكذا مستعملي هذه الأخيرة.

أولا: أهداف القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول الوضعية المالية، والأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة، وتكون مفيدة لمستعملين متنوعين لصنع القرارات الاقتصادية[1]، ويمكن إيجاز بعض الأهداف في النقاط التالية:

- تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول المركز المالي والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة، حيث يستفيد منها مستعملوها في صنع القرارات الاقتصادية.
- تسمح القوائم المالية بإصدار القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالاستثمارات في المؤسسة وبيعها.[2]
- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد للكيان[3]

---

[1] أمينة زغمار، **تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة**، رسالة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، موسم 2011/2010، ص 38.

[2] بولعراس صلاح الدين، **التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2016/2015، ص 86.

[3] Brigitte EIERLE، Wolfgang SCHULTZE1، **THE ROLE OF MANAGEMENT AS A USER OF ACCOUNTING INFORMATION: IMPLICATIONS FOR**

- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين تساعدهم على اتخاذ القرارات بالاستثمار أو الإقراض أو تخفيض استثماراتهم أو زيادتها وغيرها من القرارات الاطلاع والمعرفة بالأمور المالية أو من لديهم الرغبة لتفهم مثل هذه الأمور.
- تقديم معلومات تساعد المستثمرين على دراسة مستقبل التدفق النقدي للمشروع ومواعيد هذه التدفقات والمخاطر التي تتعرض لها وتشمل هذه التدفقات مختلف المصادر مثل الأرباح العائد من الاستثمارات والفوائد وإيرادات المبيعات والمتحصلات من القروض والاستثمارات المباعة، وتتأثر قيم التدفقات النقدية بقدرة المشروع على تدبير النقدية اللازمة لمقابلة الالتزامات في مواعيدها والصرف على أعمال المشروع العادية بما في ذلك دفع توزيعات الأرباح على المساهمين، كما تتأثر هذه التقديرات بنظرة المستثمرين نحو قدرة المشروع وانعكاس ذلك على أسعار الأسهم والسندات في الأسواق المالية.[1]
- تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين، ومع ذلك فإن تعكس الأثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومة غير مالية، كما تظهر أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها.[2]

STANDARD SETTING ،Accounting and Management Information Systems ،Volume 12، Number 2، 2013 ، P163،

[1] جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، طبعة جديدة، دار النهضة العربية، بيروت العربي، 1996، ص 37.

[2] رحيش سعيدة، مرجع سابق، ص 25.

- تحديد ممتلكات المنشأة (الأصول)، وما عليها من حقوق أو التزامات سواء لأصحابها (حقوق الملكية) أو للأخرين (الخصوم)، كذا بيان مصادر أموال المنشأة وأوجه استخدامها وما طرأ عليهما من تغيرات خلال فترة مالية معينة.[1]
- إن التقارير لا تهدف إلى تقييم المشروع بل إلى تقديم معلومات تساعد المستثمرين على التعرف على موارد المشروع الاقتصادية والالتزامات المترتبة على هذه الموارد سواء كانت التزامات خارجية (خصوم) أو داخلية (حقوق أصحاب المشروع)، وتساعد هذه المعلومات على معرفة نقاط القوة والضعف في المشروع وتقدير وضعه من حيث السيولة وبالتالي تقدير التدفقات النقدية المنتظرة، كما قد تساعد هذه المعلومات على تقدير قيمة المشروع.
- تقديم معلومات عن أداء المشروع خلال فترة معينة، وبالرغم من أن المستثمرين يبنون قراراتهم على توقعاتهم حول حالة الأداء في المستقبل، إلا أن المعلومات التي يستخدمونها هي بيانات تاريخية معظمها.

ورغم أن المستثمرين تهمهم التدفقات وإمكانية سداد الديون، إلا أن الدخل ومكوناته أصبح أكثر أهمية لما له من دلالات تلقي الضوء أمام الكثير من المستثمرين حول مستقبل المشروع، فأرقام الدخل قد تستخدم للتدليل في الأمد الطويل وما قد يواجهه من مخاطر.

[1] زينب عبد الحفيظ، أحمد قاسم، **إطار مفتوح للإندماج من المخاطر الإنتمائية وإنعكاسات ذلك على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 2017، ص 111.

- تقديم معلومات عن المصادر المختلفة لموارد المشروع وكيفية التصرف في هذه الموارد ويشمل ذلك تدابير النقدية والتصرف فيها وعقد القروض وكيفية سدادها وتوزيعات الأرباح والتوزيعات المحتملة للأصول على الملاك وغيرها من الأمور المتعلقة بسيولة المشروع.
- تقديم معلومات توضح كيفية تسيير والتصرف في أموال المستثمرين ويعني ذلك محاسبة إدارة المشروع عن الأصول المختلفة وكيفية الحفاظ عليها ومعرفة كفاءة الإدارة في استغلال هذه الأصول الاستغلال الأمثل وحماية هذه الأصول من التأثيرات الاقتصادية مثل التضخم والتغيرات الفنية والاجتماعية.[1]

كما يشير الإطار التصوري للمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن القوائم المالية تهدف إلى تقديم معلومات حول الوضعية أو المركز المالي والأداء، وتطور هذه الوضعية للكيان، وفي تقديره فإن المعلومات تعود بفائدة ومنفعة لشريعة عريضة من المستخدمين الحاليين والمحتملين من أجل أخذ قراراتهم الاقتصادية على ضوئها، ويمكن تحديد أهداف IASB في النقاط التالية:

- الإشارة إلى من توجه لهم القوائم المالية، وتحديد مكوناتها.
- تحديد بدقة إلى ما يهدفون إليه.
- إعطاء وتقديم المفاهيم المختلفة المتعلقة بالمصطلحات التي تكون غامضة.
- إعطاء قائمة للمبادئ المحاسبية الواجب احترامها.
- تحديد بدقة قواعد الاعتراف والتقييم (أو القياس).[2]

---

[1] جمعة خليفة الحاسي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 37-38.

[2] بونعجة سحنون، **أهمية تطبيق الأدوات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2011/2010، ص 37.

وكذلك فقد ورد في الإطار نفسه ما يفيد أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية، لكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الأثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية.

ولكن القوائم المالية تظهر نتائج عمل الإدارة وتساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد والموضوعة في عهدتها، مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في الاستثمار في المنشأة أو التنازل عنها وبيعها والاتجاه نحو منشأة أخرى والتصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها.[1]

ثانيا: مستعملي (مستخدمي) القوائم المالية

المحاسبة المالية تعطي صورة للنشاط الاقتصادي للشركة. الغرض منه هو تمكين المستخدمين من فهم الوضع بطريقة شاملة[2] حيث تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من الفئات التي تستخدم القوائم المالية، كما حدد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة من قبل مستخدمي القوائم المالية، في الوفاء ببعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات اللازمة لصنع قراراتهم الاقتصادية، ذلك أن احتياجات هذه الفئات إلى المعلومات متباينة جداً حيث تتراوح من معرفة نتائج المؤسسة، أفاقها المستقبلية مروراً بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها إلى تقييم

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2012/2011، ص 357.

[2] Hervé Stolowy Et autres،**COMPTABILITÉ ETANALYSE FINANCIÈRE**، 3ème Éditions، Cengage Learning ،busines school ، Imprimé en Belgique،2013، p30

مدى مساهمتها في تطوير المجتمع.[1] كما يجب أن يتوقع مستخدمو القوائم المالية وجود تباين كبير في مستويات الإفصاح وممارسات إعداد القوائم المالية[2]

ولقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد كذلك طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

1) **المستثمرون الحاليون والمحتملون:** أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل فيما يلي:

- المعلومة التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة.
- المعلومة التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغير في أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد الإدارة في تقييم كفاءة إدارة الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقسيم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى[3].

---

[1] سعيدي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 51.

[2] Frederick D. S. Choi،Gary K. Meek، **INTERNATIONAL ACCOUNTING** ،Seven th Edition ، prentice Hall. Is an imprint of pearson، USA، P159

[3] عكوش محمد امين، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجيستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011/2010، ص 24

2) **المقرضون الحاليون والمرتقبون:** وتشمل:

دائني المنشأة من المقرضين العاديين كمصارف أو جملة السندات أو صناديق التنمية أو المؤسسات المالية الأخرى غير الهادفة للربح، وهؤلاء يعتمدون على التقارير المالية في اتخاذ قرارات الائتمان أو الإقراض أو شراء سندات سواء في الأجل الطويل أو المتوسط أو القصير.

ويهتم هذا القطاع بتوفير المعلومات التي تساعدهم في معرفة ما إذا كانت قروضهم والقواعد المتعلقة بها سوف يتم دفعها في تواريخ الاستحقاق، وبالتالي فهم يركزون على الضمنات التي توفرها المنشأة على القروض والسندات ومعرفة ما إذا كانت الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها في تواريخ استحقاقها.[1]

3) **العاملون في المؤسسة:** إن هؤلاء مصالحهم الخاصة وحاجاتهم ورغباتهم وضرورة استمرارهم في العمل وثباتهم في وظائفهم وعادة ما يقارنون بين الجهد الذي يبذلونه مع العائد الذي يحصلون عليه وفي سبيل ذلك كثيراً ما يتطلب دراستهم للوضع المالي للمؤسسة والاطمئنان على موقعهم فيها وحصولهم على العلاوة والمكافأة.[2]

4) **المستعملون الداخليون (الإدارة):** هم في الواقع في غنى عن أية معايير تساعدهم للحصول على معلومات إضافية غير ظاهرة في القوائم المالية، لأنهم هم المسؤولون عن

---

[1] فايز زهدي الشلتوفي، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجامعة الإسلامية بغزة، 2005، ص 33.

[2] عوينات فريد، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، 2011/2010، ص 60.

تعميم واستغلال نظام المعلومات المحاسبية وتعد التقارير الداخلية أداة الاتصال بين هذه الفئة والنظام المحاسبي،[1] حيث يجب أن يكون لدى المديرين معلومات ذات صلة تؤدي إلى نمو المعرفة وتقليل عدم اليقين[2]

5) **المقرضون:** المقرضون بحاجة إلى معلومات تساعد في تقرير قدرة الشركة المقترضة على توفير السيولة النقدية اللازمة لسداد أجل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب.

6) **الحكومة ودوائرها المختلفة والجهات المنظمة لأعمال الشركات:** تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة، مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقرير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرتها على تسديد هذه الضرائب ومدى مساهمة العامة للشركات في الاقتصاد الوطني.[3]

7) **العملاء:** يدرس العميل القوائم المالية لمعرفة ما إذا كان مورده يتمتع بمركز مالي سليم أم لا، إذ أن التعامل مع مورد يعاني من عدم استقرار وضعيته المالية قد يلحق الضرر

---

[1] بورويسة سعاد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة**، رسالة ماجستير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جمعة منتوري قسنطينة، 2010/2009، ص 102.

[2] CARAIMAN ADRIAN-COSMIN ، **ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM – QUALITATIVE CHARACTERISTICS AND THE IMPORTANCE OF ACCOUNTING INFORMATION AT TRADE ENTITIES**، Annals of the „Constantin Brâncuşi" University of Târgu Jiu، Economy Series، Issue 1، volume II/2015، P168

[3] عكوش محمد أمين، مرجع سابق، ص 25.

بالعملاء، كما أن العميل يحرص على التأكد من أن شروط فترة الائتمان من قوائم المورد ومقارنتها مع المنافسين بالإضافة إلى الحسومات التي يمنحها المورد للذين يتعامل معهم.[1]

8) **الجمهور:** وله اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها ومنها ما يتعلق بدور الشركات الاجتماعي والتنموي، ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي واستناداً إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات.

ومن الجدير ذكره إن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن بين الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن الإطار المفاهيمي نجد إدارة المؤسسة، المحللون والمستشارون، السوق المالي، المنافسون... إلخ.

ولقد ورد في المادة (10) من الإطار المفاهيمي أن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها باعتبارهم الجهة التي تزود المؤسسة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملاً للمخاطر، سيلبي معظم ما يحتاجه بقية المستخدمين من معلومات مالية عامة.

ولا يمكن للقوائم المالية أن تؤدي إلى التزويد بكامل المعلومات التي يستند إليها المستخدمون في اتخاذ قراراتهم، كون أن المعلومات الواردة في القوائم المالية، تبين الأثار المالية للأحداث والعمليات السابقة، في حين أن القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل،

[1] عجيلة حنان، مرجع سابق، ص 38.

ومن جهة أخرى فإن ما يعرض في القوائم المالية هي معلومات مالية، في حين يحتاج مستخدمي القوائم المالية للعديد من المعلومات غير المالية.[1]

المطلب الثالث: عناصر القوائم المالية

يعتبر المعيار IAS01 من أهم المعايير المحاسبية التي يولي لها النظام المحاسبي أهمية كبيرة نتيجة دوره في تحسين نوعية المعلومة المعروضة في القوائم المالية، والتي تعتبر أداة مهمة توفر معلومة كافية وموثوقة وقابلة للمقارنة.

وتعد الكشوف المالية (القوائم المالية) حسب النظام المحاسبي المالي أهم شيء بالكيانات المطالبة بإعدادها سنوياً على الأقل، وتتمثل في:

1) الميزانية .
2) حسابات النتائج.
3) جدول سيولة الخزينة.
4) جدول تغير الأموال الخاصة.
5) ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبة المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

[1] صالحي بوعلام، **أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص 36.

هذه القوائم المالية المعدة وفقاً للقواعد والمبادئ والمعايير المحاسبة تساعد في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي حتى تحظى بالقبول العام من قبل معظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية.

وفيما يلي عرض مختصر لكل قائمة على حدى:[1]

أولا: الميزانية

1) **مفهومها:** وهي تتضمن أصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في تاريخ معين.[2]

كما عدد المعيار الأول أن جدول الميزانية يجب أن تظهر ما لدى الشركة من موارد وما عليها من التزامات تجاه تلك الموارد في نهاية الفترة، وكذلك حقوق ملاكها، حيث تعرض القائمة الأصول من نقدية وحسابات عملاء ومخزون وآلات ومعدات واستثمارات، والمطلوب من حسابات موردين وقروض وتسهيلات، وحقوق أصحاب الملاك من رأس مال وأرباح غير موزعة واحتياطات أخرى.[3] وتعد هذه القائمة بعد إعداد الحسابات الختامية ومعرفة صافي نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، وهي تتضمن جميع الحسابات التي لم تزل مفتوحة في الحسابات الختامية، أي التي لم تقفل بعد، وللميزانية جانبان، الأول يسمى الجانب الأيمن وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المنشأة وحقوقها على الأخرين، والثاني يسمى الجانب الأيسر وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم

---

[1] زغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة**، مجلة المؤسسة، المجلد الرابع، العدد الاول، 2014، جامعة الجزائر 03، الجزائر، ص ص 105-106.

[2] شوقي طارق، **أثر تغير أسعار الصرف على القوائم المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص 102.

[3] عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، ط1، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 612.

المنشأة والتزاماتها تجاه الأخرين، وتختلف طريقة ترتيب بنود الحسابات في الميزانية بحسب طبيعة المنشأة.[1]

2) **أهميتها:** تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة والتزامات المؤسسة لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة.[2]

3) **مزاياها:** يعتبر جدول الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية:

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات.
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقاً لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها والسيولة.
- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم انجازها أو التمويل الخارجي بنسبة لالتزامات إلى حقوق الملكية.
- تقييم نمو الشركة من ناحية اجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.

---

[1] فايز زهدي، مرجع سابق، ص 21.

[2] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، تخصص الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2012/2011، ص 37.

- القيام بعمليات التحليل المالي، مثل تحليل درجة الرفع المالي، والنسب المتعلقة بالهيكل المالي، ونسب التداول وغيرها.
- تبيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
- الوقوف على استمرارية المنشأة أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.
- معرفة سياسات الشركة اتجاه استثماراتها المالية.[1]

4) **محددات:** بالرغم من الميزات العديدة للميزانية، إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت محدد، ومن هذه العيوب نذكر:

- التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها.
- التقدير والحكم الشخصي لبعض العناصر مثل تقدير الديون الممكن تحصيلها، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها.
- عدم شمول الميزانية للعديد من العناصر ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية مثل الموارد البشرية، والشهرة المولدة داخلياً والتي يتم الاعتراف بها عند بيعها.
- تقيس الوضعية المالية عند تاريخ إعدادها، وليس بالضرورة أن تكون الوضعية المالية خلال السنة المالية، كما هو في نهاية السنة.[2]

[1] مزلي العالية، مرجع سابق، ص ص 117-118.

[2] زين عبد المالك، مرجع سابق، ص 29.

ثانيا: جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل أو حساب النتيجة)

حساب النتائج هو جدول تلخيصي للأعباء والمنتوجات التي حققها الكيان خلال السنة المالية سواء كانت ربحاً أو خسارة وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والمنتوجات، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي للقيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال.

كما عرف النظام المحاسبي المالي العناصر المكونة لحساب النتائج كما يلي:

- تتمثل المنتوجات في تزايد في الأصول أو انخفاض في الالتزامات، كما تدخل ضمن المنتوجات استرجاع خسائر القيمة والاحتياطات المسجلة خلال السنوات السابقة.
- أما الأعباء فتتمثل في تناقص المزايا الاقتصادية التي تحصل عليها الكيان خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل خصوم، كما تشمل الأعباء ومخصصات الاهتلاك والاحتياطات وخسائر القيمة.
- النتيجة الصافية للسنة المالية هي الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء للسنة المالية وتكون مطابقة لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال الخاصة لا تؤثر على الأعباء والمنتوجات.[1]

وتعد هذه القائمة على ثلاث مراحل:

---

[1] هني محمد فؤاد، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2013/2012، ص 136.

المرحلة الأولى: وتهدف إلى تحديد مجمل خسارة أو ربح النشاط، وفيها تتم المقارنة بين إيرادات النشاط الجاري (صافي المبيعات، وإيرادات التشغيل للغير، والخدمات المباعة ن وبين تكاليف النشاط –سواء كانت تكاليف إنتاجية أو تكاليف تسويقية–).

المرحلة الثانية: يتم من خلالها التوصل إلى صافي أرباح أو خسارة النشاط قبل المصروفات التمويلية والفوائد الدائنة حيث يضاف إلى مجمل الربح إيرادات الاستثمار والإيرادات الأخرى، ويخصم منه المصروفات الإدارية والأعباء والخسائر الأخرى.

المرحلة الثالثة: وتهدف إلى حساب صافي أرباح أو خسائر العام وذلك بأن يضاف إلى صافي أرباح النشاط أرباح (أو خسائر) فرق العملة والأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية على أن تضم ضرائب الدخل للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة عن العام.[1]

وتأتي أهمية قائمة الدخل متعددة المراحل من قبل المحللين الماليين نظراً لأهميتها في بيان المقدرة الكمية للمشروع، ومدى استمراره في تحقيق هذه الأرباح، كما أهتم بها المستثمرون لتحديد العائد من وراء استثماراتهم، وكذلك الدائنون والبنوك لتحديد مقدرة المشروع على سداد التزاماته القصيرة أو الطويلة الأجل، وقد أدى الاهتمام بقائمة الدخل من جانبي المستخدمين إلى مطالبهم بالمزيد من المعلومات التي تحتويها هذه القائمة وخاصة فيما يتعلق بالتمييز بين عناصر قائمة الدخل والتي تدخل تحت النشاط الرئيسي للمشروع أو النشاط العرضي والتمييز بين أنواع المصروفات المختلفة

[1] أحمد فرغلي حسن وآخرون، **النظام المحاسبي الموحد**، جامعة القاهرة، 2003، ص 225.

الإدارية والبيعية والمصروفات الثابتة والمصروفات المتغيرة، وكذلك تحقيق بنود هذه القائمة وطريقة عرضها مما يسهل مهمة المستفيدين منها.[1]

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية:

هذه القائمة توضح التدفقات النقدية أي النقد الذي تم تدفقه إلى المؤسسة (أو إلى خارج المؤسسة)، عن طريق بيع منتجات مثلاً، والنقد الذي تم تدفقه خارج المؤسسة عن طريق شراء مواد وخدمات وسداد ديون وغيرها.

حيث أن قدرة الشركة على إدارة التدفقات النقدية هي أمر هام يؤثر في مستقبل الشركة ولذلك كانت هذه القائمة وسيلة لتوضيح هذا الأمر، وهذه القائمة تتكون من مجموع الزيادة والنقص التي حدثت في النقدية نتيجة لما قامت به الشركة من بيع وشراء وسداد ديون واقتراض.[2]

وهي تبين قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات وهي تشتمل على تدفقات تأتي من أنشطة تشغيلية واستثمارية وتمويلية.[3]

---

[1] ديما رزق المحاميد، **أثر متغيرات السوق في كثافة وجودة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتلبية متطلبات كفاءة السوق**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصاد، جامعة دمشق، سنة 2015، ص 63.

[2] بدار عاشور، ذبيح هشام، **أليات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول، عرض القوائم المالية**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بسطيف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد الثالث، جامعة بوضياف المسيلة، سنة 2014، ص 25.

[3] بدر سعد المطيري، **الأثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي في دولة الكويت**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2011، ص 30.

وتكمن أهمية جدول تدفقات الخزينة (النقدية) حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذا الأخير داخل القوائم المالية يمكننا من معرفة قدرة المؤسسة على كيفية توليد واستغلال النقدية وما يعادلها، فهو يوضح لنا التغير في رصيد النقدية التي تحوزه المؤسسة ما بين أول الفترة وأخرها.

كما يمكننا من معرفة الأنشطة التي أدت إلى الزيادة أو النقصان في النقدية من خلال تقييمها إلى أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل.

ويبين جدول التدفقات النقدية مقبوضات ومدفوعات المؤسسة الفعلية خلال نفس الفترة التي يتم إعدادها وفقا لمحاسبة الخزينة وهذا على خلاف جدول حسابات النتائج والذي يقيس أداء المؤسسة عن فترة محددة، حيث يتم مقابلة إيرادات المؤسسة لفترة معينة بالمصروفات المرتبطة بتحقيق هذه الإيرادات خلال نفس الفترة، بحيث يتم إعدادها وفقا المحاسبة على أساس الاستحقاق، مثلا عندما تقوم المؤسسة ببيع بضاعة تحتسب ضمن جدول حسابات النتائج عندما تتحول المنافع والأخطار المتعلقة بهذه البضاعة من البائع إلى المشتري ولا تحتسب ضمن جدول تدفقات الخزينة إلا عندما يتم التحصيل الفعلي للنقدية المتعلقة بذلك.[1]

إن الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، وبالتالي يقدم هذا الجدول مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها وذلك كما يلي:

---

[1] بودبة خالد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2007/2006، ص ص 105-106.

- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة العملياتية.
- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة الاستثمارية.
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل.
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كل على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.[1]

رابعا: جدول التغيرات في حقوق الملكية (حقوق المساهمين):

يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.[2]

إن المعيار المحاسبي الدولي IAS01 يشترط على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل عن القوائم المالية.[3]

إن جدول تغير الأموال الخاصة يكتسي أهمية كبيرة في مجال تشخيص الاستراتيجية المالية للوحدة في مجال اختيارات السنة المالية وعمليات التركيب المالي التي لجأت إليها عن طريق الدمج أو الشراء أو تغيير محيط المراقبة والسيطرة على الوحدات الأخرى.

ويتضمن جدول تغير الأموال الخاصة كل العناصر التي أثرت خلال الدورة على هذه الأموال.

---

[1] بورويسة سعاد، مرجع سابق، ص، ص 184-185.

[2] ردة خديجة، طاري محمد العربي، **الأدوات المستخدمة في تحليل القوائم المالية وأهميتها كألية لتشخيص الوضع المالي للمؤسسات**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الثالث، جامعة المسيلة، ص 104.

[3] عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي 01، عرض القوائم المالية**، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جوان 2007، ص 21.

ويمكن حصر مصدر هذه التغيرات في العناصر التالية:

- النتيجة الصافية للدورة.
- عناصر الإيرادات والنفقات، الأرباح والخسائر، المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة.
- الأثر المتراكم لتغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.[1]

تكمن أهمية أو الفائدة الأساسية في عرض جدول التغيرات في الأموال الخاصة ضمن القوائم المالية في كون هذا الأخير يمكننا من معرفة الأسباب التي أدت إلى التغير في الأموال الخاصة للمؤسسة، حيث كما نعلم أن الأموال الخاصة تعبر عن المتبقي من الأصول بعد طرح الديون ولذلك فإن التغير في الأموال الخاصة في أخر الدورة يكون ناتجاً عن مختلف الأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة سواء الأنشطة العادية مثل الإنتاج والبيع، ومنه فإن جدول التغير في الأموال الخاصة يمكننا من:

- معرفة التغيرات في الأموال الخاصة الناتجة عن الإيرادات والتكاليف المحتملة خلال الدورة والتي لم تحتسب ضمن نتيجة الدورة ولكن حملت مباشرة للأموال الخاصة، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة بفرائض ونقص القيمة الناتجة عن إعادة تقييم بعض عناصر الأصول والفروق الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف.
- معرفة التغيرات في الموال الخاصة المتعلقة بنتيجة الدورة، فإذا كانت هناك أرباح فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الأموال، أما إذا كانت هناك خسارة فإن ذلك يؤدي إلى نقصها.

[1] سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، اطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 85.

- معرفة التغيرات في الأموال الخاصة الناتجة عن التغير في الطرق المحاسبية، حيث أن هذه الأخيرة لا تكون ناتجة عن النشاط الحقيقي للمؤسسة، إذا هي عبارة عن زيادة وهمية في الأموال الخاصة وعدم إظهارها يؤدي بنا إلى معلومة خاطئة عن المؤسسة.
- معرفة التغيرات في الأموال الخاصة الناتجة عن العمليات المتعلقة برأس المال، مثل زيادة أو تخفيض رأس المال، توزيع الأرباح....[1]

ولقائمة التغيرات في حقوق الملكية عدة مزايا يمكن ايجازها في النقاط التالية:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى منها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.[2]

خامسا: الملاحق (ايضاحات القوائم المالية)

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة

[1] عمراني أمين، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير، تخصص تحليل اقتصادي، قسم علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014/2013، ص 78.

[2] عزة الأزهر، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية**، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009، ص 133.

الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.[1]

ويعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحاً كتابياً لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة، ويعني معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل)، كما يعطي معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الأم...، وكل العمليات الخاصة والضرورية لفهم مضمون القوائم المالية بالإضافة إلى معلومات تفصيلية لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة.[2] ويجب أن يتم إعداد الملاحق بحيث تتضمن معلومات مكملة لما عرض في القوائم المالية وقد أشارت الفقرة الاحدى وتسعون (91) من المعيار المحاسبي الأول (IAS01) أن الايضاحات تكون وفقا لما يلي:

- عرض المعلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها للمعاملات والأحداث الهامة.
- الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها المقاييس المحاسبة الدولية التي هي غير معروضة في مكان أخر في القوائم المالية.
- تقديم المعلومات الاضافية التي هي غير مقدمة في صلب القوائم المالية، ولكنها ضرورتها لعرض عادل، يجب تقديم ايضاحات القوائم المالية بأسلوب منتظم، كما يجب الربط بين كل عنصر في صلب الميزانية وجدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) وقائمة التدفق مع

[1] شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير التجاري، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008،ص 56.

[2] بولعراس صلاح الدين، مرجع سابق، ص، ص 155-156.

أية معلومات ذات صلة بها في الايضاحات، كما تتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها، وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.[1]

[1] نوي الحاج، **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2008/2007، ص 85.

المبحث الثاني: ماهية المعلومات المالية:

تتمثل خدمة المحاسبة في توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية تهدف إلى المساعدة في اتخاذ قرارات ملائمة، وخاصة في ظل الوحدات الاقتصادية الكبيرة من ناحية والتطورات الاقتصادية المحلية والدولية التي تتأثر بها تلك الوحدات من ناحية أخرى.

وتظهر الحاجة المتزايدة إلى المعلومات في الآونة الأخيرة نظرا للظروف الاقتصادية والاجتماعية والتقدم الفني بالإضافة إلى اتساع دور الإدارة، وما ستتبعه ذلك من ضرورة توافر المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات.[1]

المطلب الأول: مفهوم المعلومات

سنتناول في هذا المطلب مفهوم المعلومات المالية، وكذا أهم ما تتميز به هذه المعلومات المالية.

مفهوم المعلومات المالية

يخلط الكثير بين المصطلحين مهمين وهما البيانات والمعلومات وعادة ما يستخدم هذين المصطلحين في الحياة العملية كمترادفين لوصف شيء واحد على الرغم من الاختلاف الشديد في المفهوم والمعنى لكل منهما، لذلك من المفيد التمييز بينهما، وتعريف كل منهما على حدى، حتى يمكن الوصول للفهم الصحيح لمعنى تشغيل البيانات.

1) تعريف البيانات:

[1] محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية (مدخل نظم المعلومات)، الجزء الأول، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 11.

عرفت على أنها المادة الخام في نظام المعلومات، وهي تعبير عن الحقائق الأولية أو الإشارات التي يتم تليها أو تسجيلها عن الأحداث موضوع الاهتمام، وهذه البيانات تمثل المادة الخام التي يتم إدخالها في نظام المعلومات لمعالجتها بغرض إنتاج المعلومات فهي تمثل مدخلات نظام المعلومات.[1]

وعُرفت على أنها مجموعة من الحقائق التي تجمع، وتسجل وتتم معالجتها من خلال نظام المعلومات والبيانات تمثل مراحل ملاحظة ومؤشرات لقياس نشاطات العمل لدى صانعي القرار ولمستخدمي هذه البيانات، وهناك أنواع متعددة للبيانات التي بحاجة إلى أن يتم تجميعها في العمل ومنها:

أ) حقائق عن الأنشطة التي تمت فعليا وعلى أرض الواقع.

ب) المصادر عن الأنشطة التي تؤثر في هذه الأنشطة.

ت) الأشخاص الذين يسهمون ويشاركون في هذه الأنشطة.

ونضرب أمثلة على النقاط الثلاثة على التوالي:

- حقائق عن الأنشطة مثل حدث تسويقي لبيع معينة (كموعد البيع، وكمية المبيعات).
- المصادر (كتعريف السلعة، وكمية المادة المباعة وسعر الوحدة).
- العناصر البشرية المساهمة في عملية البيع (كشخصية العميل، وظيفته، ومواصفاته، وطبيعة البائع).[2]

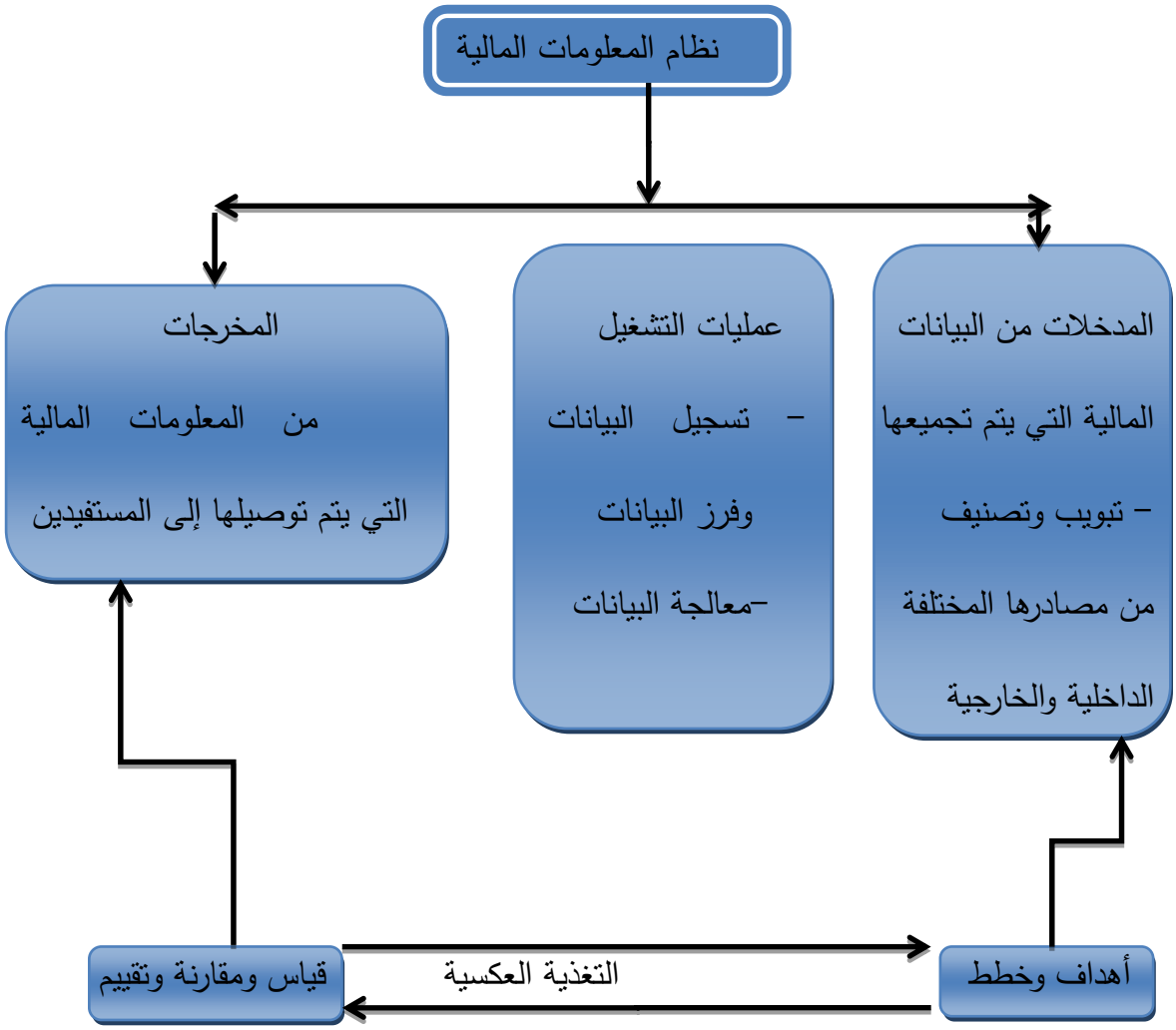
---

[1] فاطمة مسعد جمعة ساحلي، مدى المعرفة بتقنية المعلومات الحديثة وأثره على مشاركة المحاسبيين في مراحل تطوير نظم المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، ليبيا، 2015، ص 30.

[2] نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذيبة، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ص، ص 16-17.

وتمثل البيانات مدخلات يتم معالجتها للحصول على المخرجات التي هي عبارة عن معلومات التي ينتجها النظام، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (09): نظام المعلومات المالية



المصدر: طلال محمد علي الحجاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، مرجع سابق، ص 27.

وعرفت على أنها إشارات أولية غير مبوبة وغير منظمة وهي ذات دلالة تاريخية بدرجة وليس لها أثر في اتخاذ القرارات وبالتالي فهي ذات قيمة اقتصادية بسيطة، وتكون البيانات في صورة قيم

وحقائق وتغييرات مستقلة عن بعضها البعض وهي غير معدة في الكثير من الحالات للاستخدام المباشر.[1]

2) تعريف المعلومات المالية:

هي البيانات التي تمت معالجتها بطريقة محددة كما في الفرز والتحليل والتبويب والتلخيص، وإجراء العمليات المختلفة لتعطي معنى كاملا يمكن من استخدامها.[2] حيث يكمن الدور الرئيسي للمعلومات المالية في تلخيص معاملات الشركة.[3]

كما تعرف المعلومات المالية بانها كل المعلومات الكمية والغير كمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المالية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا

وبذلك فإنها تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المالية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية وبما يحقق الفائدة من استخدامها.[1]

---

[1] أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2006، ص 32.

[2] جرد نور الدين، **نحو اطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول، حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص 56.

[3] Diego Rafael Stupp And others، **ANALYSIS OF THE IMPACT OF ADOPTING INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN PREDICTING THE INSOLVENCY OF BUSINESSES LISTED ON THE BM&FBOVESPA BRAZILIAN STOCK EXCHANGE** ، RACE - Revista de Administração، Contabilidade e Economia ، Volume 17، Number 2، 2018 ، P 401

مما سبق يمكن القول أن المعلومات هي عبارة عن بيانات عولجت من خلال عدة خطوات (تسجيل وتبويب وتصنيف، تلخيص، تحليل، تقرير) من أجل الحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل إذ أن كل مجموعة من البيانات ترتبط مع بعضها بعلاقات معينة، ويتم ترتيبها بشكل محدد لتصبح معدة للاستخدام بواسطة شخص ما لغرض معين وفي وقت معلوم، ومن شأن المعلومات، وعرفت كذلك على أنها مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية والتي ترتبط مع بعضها بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر في سلوك الأفراد والإدارات المختلفة وتزداد قيمتها الاقتصادية وفقا للمنفعة التي تحققها لمستخدميها.

وعليه فإن وظيفة المعلومات المالية تتمثل في زيادة المعرفة لدى متخذي القرارات وتخفيض حالة التأكد التي يواجهونها في أدائهم لوظائفهم المختلفة.[2]

3) الفرق بين البيانات والمعلومات:

إن معيار الاستفادة من قبل المتلقي هو الأساس في التمييز بين البيانات والمعلومات، وحتى يستفيد المتلقي من البيانات فإن البيانات يجب أن تتصف بخاصيتين أساسيتين هما:

---

[1] حامدي علي، **اثر جودة المعلومات المحاسبية في صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجيستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، موسم 2011/2010، ص 84

[2] بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية**، رسالة ماجستير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02، 2014/2013، ص 53.

أ) الإضافة المعرفية:

حتى يستطيع المتلقي الاستفادة من البيانات المرسلة إليه، فإنها يجب أن تشكل إضافة معرفية بالنسبة إليه، أما إذا كان يعرف محتوى البيانات المرسلة إليه بشكل مسبق فإنها لا تشكل أي إضافة معرفي، وبالتالي لا يمكنه الاستفادة منها عندما تقوم البيانات بالتقليل من حالة عدم اليقين عند المتلقي تتحول إلى المعلومات.

يتم التمييز بين البيانات والمعلومات وفق هذا المعيار بالاعتماد على الشخص المتلقي (المستفيد)، فإذا ما أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي تحولت إلى معلومات، أما إذا لم تؤدي البيانات أي إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي فتبقى مصنفة في إطار البيانات.

سمي هذا المعيار بمعيار الشخص المتلقي لأن ما يعد بيانات بالنسبة لشخص ما، يمكن أن يعتبر معلومات بالنسبة لشخص آخر والعكس صحيح أيضا، فقوائم النتائج هو معلومات بالنسبة للطلاب أصحاب العلاقة، أما بالنسبة لشخص مثل قسم التسجيل، فهي عبارة عن بيانات تعالج من أجل الحصول على معلومات أخرى مقل نسبة النجاح والطلاب المتخرجون.[1]

ب)الارتباط:

أي ارتباط البيانات بمشكلة معينة أو حدث معين يراد منه اتخاذ قرار بشأنه من قبل الشخص المستفيد للتحول إلى معلومات فهي أما أن تكون باتخاذ قرا سليم أو التأكيد على قرار سابق بأنه سليم أو تغييره أو تعديله ويطلق على البيانات اسم المعلومات الكامنة لأنها عندما تكون بيانات في

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، الاصدار الرابع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص، ص 12-13.

لحظة معينة تكون معلومات في لحظة أخرى، فمثلا الميزانية العمومية لشركة ما تكون بيانات لكنه عندما نريد أن نستثمر فيها تتحول إلى معلومات لتساعدك في اتخاذ القرار الرشيد.[1]

المطلب الثاني: خصائص المعلومات

إن أهم الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات هي كالآتي:

1) **الترتيب:** يعني أن تكون المعلومات مناسبة زمنيا لاستخدامات المستفيدين خلال دورة معالجتها والحصول عليها، وهذه الخاصية ترتبط بالزمن الذي تستغرقه دورة المعالجة (الادخال، وعمليات المعالجة، إعداد التقارير عن المخرجات للمستفيدين).

ومن أجل الوصول إلى خاصية التوقيت المناسب للمعلومات فإنه من الضروري تخفيض الوقت اللازم لدورة المعالجة ولا يتحقق ذلك إلا باستخدام الحاسوب للحصول على معلومات دقيقة وملائمة لاحتياجات المستفيدين في توقيت مناسب.

2) **الدقة:** وتعني أن تكن المعلومات في صورة صحيحة خالية من أخطاء التجميع والتسجيل ومعالجة البيانات، أي أن درجة غياب الأخطاء من المعلومات ويمكن القول بأن الدقة هي نسبة المعلومات الصحيحة إلى مجموع المعلومات الناتجة في خلال فترة زمنية معينة.

3) **الصلاحية:** صلاحية المعلومات هي الصلة الوثيقة بمقياس كمية ملائمة نظام المعلومات لاحتياجات المستفيدين بصورة جيدة، وهذه الخاصية يمكن قياسها بشمول المعلومات أو بدرجة الوضوح التي يعمل بها نظام الاستفسار.[1]

---

[1] نواف محمد عباس الرماحي، **تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 16.

4) **الملائمة:** تتمثل الملائمة في مدى تمكن مستعملي المعلومات من التنبؤ بأحداث مستقبلية واتخاذ القرار على أساس معلومات لأحداث في الماضي أو الحاضر من نفس الطبيعة وهذا في الوقت المناسب، بمعنى أن تتلاءم المعلومات مع الغرض الذي أعدت من أجله، ويمكن الحكم على مدى ملائمة أو عدم ملائمة المعلومات بكيفية تأثير هذه المعلومات على سلوك مستخدميها بالمعلومات الملائمة هي التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يعطي قرار يختلف عن ذلك القرار الذي يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات.

5) **المصداقية:** نقول أن المعلومة ذات مصداقية إذا اشتملت على الحياد، وهذا بضمان عدم تمثيل جزئي لحدث ما، والصدق في تمثيل الأحداث او المبادلات التي تبحث في عرضها وكذلك إمكانية مراجعتها، ويرتبط التمثيل الصادق للمعلومة بدرجة خلوها من الأخطاء.[2]

6) **الكفاية:** لأجل إنتاج وحدة واحدة من المعلومات يجب تحديد حجم الموارد اللازمة لذلك.

7) **العولمة:** متوسط زمن استجابة النظام أي وصف وضع النظام المعلومات على شكل متوسطات كنسبة عدد عمليات الادخال الصحيحة إلى عدد اجمالي عمليات الادخال ويجب تخفيض الانحراف عن الخطوات المصممة إلى أدنى حد ممكن عند تنفيذ العملية بشكل فعلي.

---

[1] عمار بوطيبة، **دراسة واقع نظم المعلومات بمديرية الشباب والرياضة لولاية قسنطينة**، رسالة ماجستير، تخصص الإدارة والتسيير الرياضي، قسم التربية البدنية والرياضية، معهد علوم الطبيعة والحياة، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، الجزائر، 2012/2011، ص، ص 41-42.

[2] طرابلسي سليم، **تفعيل نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية**، دراسة حالة مؤسسة صوفية بسوق أهراس LASA، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص، ص 11-12.

8) **قابلية الاستخدام:** المعلومات يجب أن تنتج وتقدم إلى مستخدميها بشكل يسهل فهمها واستخدامها بسرعة.[1]

9) **الشمولية:** أي شمولها وتمثيلها للمجال المطلوب جمعها من أجله وبمعنى أخر قدرة المعلومات على تغطية جميع جوانب الموضوع التي جمعت من أجله.

10)**المرونة:** وهي إمكانية المعلومات وقدرتها على تلبية احتياجات المستخدم، وإن يستعار منها في أكثر من غرض في نفس الوقت.

11) **التكلفة:** ويقصد بذلك أن يكون العائد المتوقع من المعلومات أكبر من تكلفة الحصول عليها.

12) **الواقعية:** أي أن البيانات يجب أن تكون ممثلة للواقع ، أي مأخوذة من واقع حالة المشكلة.[2]

المطلب الثالث: أهمية المعلومات

شهد العالم عبر تاريخه الطويل سلسلة من التطورات التي أثرت على أسلوب حياته ومعيشته ومتطلباته الضرورية، ومن اهم أحداث هذه التطورات ظهور مجتمع المعلومات، فأصبحت الحاجة إلى المعلومات في غاية الأهمية، وإن توفيرها عند الحاجة أمر ضروري مهما كان الثمن، لأن البديل هو الفشل والتخلف، فنمت مراكز البحث العلمي، وارتفع عدد الباحثين، الأمر الذي أدى إلى ثورة المعلومات المألوفة، والتي لا تزال نعيشها، ومن طبيعتها أنها تتزايد عاما، وادت الزيادة الهائلة في كمية المعلومات إلى خلق ضرورة ملحة لوضع نظم متكاملة لهذه المعلومات تستخدم فيها

---

[1] نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص 20.

[2] سليمان مصطفى الدلاهمة، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص، ص 33-34.

أساليب فنية متطورة قادرة على التعامل مع أحدث الأجهزة التكنولوجية في مجال تداول وتخزين ومعالجة واسترجاع المعلومات، فقامت بالتطوير النظم الإدارية واستخدام التكنولوجيا الحديثة للمعلومات التي احدثت تغييرا كبيراً في المجال الإداري، وإلى أوسع من ذلك فإن البعض يرى إن اقتصاد الغد سيكون اقتصاداً قائماً أساساً على المعلومات إلى الدرجة التي أصبحت فيها صناعة المعلومات في بعض الدول تشكل وزناً اقتصادياً يصل إلى حد أن تصبح المعلومات البديل الجديد للمجتمع الصناعي، وذلك كله بسبب التوجهات المتزايدة نحو العمل في مجال المعلومات.[1]

وتعد المحاسبة أحد أهم العلوم الاجتماعية التي تعني بتحديد و تسجيل الأحداث والعمليات التي تحصل في منشأة ما، وقياس قيم تلك الاحداث على أساس نقدي، وتنظيمها في بيانات تحتوي على معلومات سالبة ذات قيمة وايصال تلك المعلومات إلى المهتمين بها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، ولم تصبح المحاسبة في شكلها الحالي كمصدر للمعلومات إلا بعد الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر وظهور الشركات المساهمة، وانفصال الإدارة عن المالكين مما أوجب على إدارة المنشأة ان تقدم تقارير دورية وغير دورية عن نشاطها، لذلك كان لابد من تحديد أطر للمعلومات التي يجب أن تحتويها تلك التقارير وتاريخ تقديمها، وقد أثبتت الدراسات أن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها هي المعلومات التي تؤثر في محاكمات وقرارات مستخدمي تلك المعلومات في الوضع المالي للمنشأة وعملياتها، وتكون للمعلومات أهمية مادية عندما يكون لها تأثير في القرار المتخذ من قبل المستثمرين والدائنين، كما أن طبيعة وحجم المعلومات التي تحتويها التقارير المالية

[1] صباح رحيمة محسن وآخرون، **نظم المعلومات المالية (أسسها النظرية وبناء قواعد وقراءة بياناتها)**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 21.

تعكس سلسلة من القرارات والقرارات البديلة، تهدف للإفصاح عن تفصيلات كافية عن أمور يمكن أن تغير وتؤثر في قرارات مستخدميها.[1]

وتكمن أهمية المعلومات برتباطها بطبيعتها وأهميتها النسبية[2] وفي كونها وسيلة أساسية واداة فاعلية بعد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها وتزداد أهمية المعلومات المالية والحاجة إليها كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسلوكية التي يمكن بيانها فيما يلي:

1) **الثورة العلمية والتكنولوجية:** وهي ثورة تسري في كافة أركان المجتمع وتنتشر تطبيقاتها في كل اتجاه بمعدلات متسارعة وقد انعكست أثارها على الوحدات والمنظمات الاقتصادية، كما امتدت أثارهما تشمل كافة الأنظمة المنتجة للمعلومات لرفع كفاءتها وتفعيل دورها في المساهمة في حل المشكلات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية من خلال توفير المعلومات الملائمة.

وتسهم أنظمة المعلومات الألية بدورها الفاعل في هذا المجال حيث تتمتع بخصائص متطورة من حيث الكفاءة والسرعة والدقة في انجاز المهام، كما أصبحت بنوك المعلومات تمثل ركيزة هامة ومظهراً أساسياً من مظاهر الثورة العلمية والتي لا غنى لكافة المستخدمين داخل الوحدة المالية وخارجها.

---

[1] عبد الرحمان مرعي، **دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006، ص 187.

[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 l'obtention du diplôme de magister en sciences Economiques Option Management des entreprises، FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES، COMMERCIALES ET DE GESTION، UNIVERSITE Mouloud MAMMERI DE TIZI-OUZOU، 2011،p 131

وقد تأثرت نظم المعلومات المالية بالتطورات التقنية حيث تسارع باستخدامها في مختلف فروع العمل المحاسبي (المالية، التكاليف الإدارية، التدقيق...) سعياً لزيادة فاعلية النظم المالية المستخدمة في إنتاج المعلومات وتوفير الوقت والجهد والتكلفة.

2) **العوامل الاقتصادية:** لقد ادى حجم المشروعات وتنوع أهدافها وظهور الشركات متعددة الجنسيات وانتشار التجارة الالكترونية وفي ظل الظروف الاقتصادية العالمية التي تعاني من استمرارية حالة التضخم وارتفاع معدلاتها بالإضافة إلى اقتصاديات العولمة ومخاطرها إلى زيادة الحاجة للمعلومات المالية الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لضمان بقاء هذه الشركات واستمرارها.[1]

3) **العوامل البيئية والاجتماعية:** أدى اتساع حجم الشركات وتنوع أنشطتها إلى تزايد العناية كالمسؤولية الاجتماعية لهذه الشركات ودورها في حملة البيئة وتحقيق أهداف المجتمع مما أدى إلى تنامي الحاجة إلى المعلومات الملائمة للتعبير عن هذا الدور وتحقيق الأهداف.

4) **العوامل القانونية والتشريعية:** حيث تفرض الاحتياجات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملائمة للوفاء بهذه المتطلبات وتلبيتها.

5) **العوامل الجغرافية:** حيث أدى وجود المنشآت التجارية الكبيرة ذات الأقسام والفروع الداخلية والخارجية المتكررة إلى زيادة الحاجة للمعلومات المالية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الأقسام والفروع وإدارتها الرئيسية.

[1] أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سابق، ص، ص 36-37.

6) **العوامل الثقافية:** تعتبر نظم المعلومات المالية أحد المصادر المهمة التي تعتمد عليها الإدارة في تشكيل ثقافتها وصياغة نمط تفكيرها والتي تستند إلى المعرفة الجماعية في صنع القرار، كما ترتبط نظم المعلومات المالية بمفاهيم الجودة الشاملة وتحقيق الميزة التنافسية وتسعير المنتجات وتخطيط العملية الإدارية.

7) **العوامل الإدارية:** تواجه إدارة المنشآت أنواعاً من المشكلات الإدارية وهذا يبرز دور اهمية المعلومات المالية الدولية لأغراض التخطيط ومعلومات التغذية العكسية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الصحيحة.

وقد أدت هذه العوامل إلى تنامي دور المعلومات المالية وأهميتها وتزايد الحاجة إليها، وذلك انطلاقاً من صلتها الوثيقة العملية الإدارية ووظائفها المتعددة، وإن المحاسبة تهتم بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة في كافة المنشآت سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح، وهناك العديد من الجهات الخارجية والداخلية للمنشأة التي تحتاج إلى المعلومات المالية لاتخاذ قراراتها المتنوعة ومن الأمثلة على اتخاذ القرارات لمستخدمي المعلومات المالية ما يلي:

- القرارات المتعلقة بفرض الضرائب والمراقبة على المنشآت.
- القرارات المتعلقة باستثمار الأموال في منشأة معينة.
- القرارات التي تتخذها إدارة الشركة والمتعلقة بممارسة الوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه وإشراف ورقابة.

- القرارات المتعلقة بالعاملين في الشركة الحاليين والمحتملين، والمتعلقة بعملاء الشركة وموردیها.[1]

[1] عبد الباسط مداح، **أثر جودة المعلومات المحاسبة في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات**، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018/2017،، ص 87.

المبحث الثالث: مصادر ومعايير جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها

المطلب الأول: مصادر المعلومات

تنتج المؤسسة أشكالا متعددة من المعلومات بحكم نشاطها وأوضاعها الداخلية لذلك تحتاج لمصادر مختلفة من أجل تموينها البيانات اللازمة لإنتاج تلك المعلومات فقد تكون تلك المصادر وثائقية بمعنى أنها مدونة أو مسجلة بطريقة ما وقد تكون غير وثائقية كاللقاءات او المؤتمرات وتتمثل:

1) **المصادر الوثائقية:** وتنقسم إلى ثلاث أنواع:

أ) **المصادر الأولية:** تتمثل في الدوريات العملية، تقارير أعمال المؤتمرات، تقارير الرحلات العلمية، المطبوعات الرسمية والإحصائية، الدراسات والبحوث الميدانية وكذلك الرسائل والأطروحة الجامعية، وهناك أيضا قوانين وتشريعات وجميع الوثائق الإدارية والمنشورات.

ومن مميزات هذ المصادر أنها وسيلة للوصول إلى الكثير من الناس كما أن واضعيها يكونون في أغلب الأحيان من الخبراء.[1]

ونظرا لعدم توفر المعلومات في مكان يمكن الوصول إليه بسهولة فإنه يجب على متخذ القرار أو مستخدم المعلومات تجميع او الحصول عليها بأحد الطرق التالية:

---

[1] علون محمد لمين، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية**، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2016، ص، ص 74-75.

أ- **الملاحظة:** إن الملاحظة الدقيقة لظاهرة ما تمكننا من الحصول على أجوبة جزئية للمشكلة، ويتم تجهيز هذه البيانات المجمعة بهذه الطريقة للحصول على معلومات لهذه المشكلة، والميزة الرئيسية للملاحظة في هذه الطريقة أنها توفر معرفة أولية عن المشاكل والعمليات والأنشطة محل الاهتمام وتتجنب هذه الطريقة ردود الفعل المتحيزة.[1]

ب- **التجربة:** في بعض الحالات قد يكون من المناسب إدخال مصادر المعلومات (الأفراد، الآلات والمعدات،... إلخ)، في تجربة تخضع للحكم، وبهذه الطريقة يمكن فرض تحكم أكبر في المصادر بالتحكم في المتغيرات للتعرف على أثارها.

ت- **المسح:** ويعتبر المسح أحد الطرق الشائعة في تجميع المعلومات الأولية، وهذه الطريقة تمكنه من الوصول إلى عدد كبير من مصادر المعلومات على معرفة أن المسح الجيد يحتاج إلى تخطيط جيد.

ث- **التقدير الشخصي:** ويحصل عليه من الخبراء، وقد يأتي الخبراء من داخل المؤسسة مثل رؤساء الإدارات أو القطاعات، أم من خارجها مثل المستشارين أو العاملين في المؤسسات المهنية ويتم تجميع المعلومات عن طريق التقدير الشخصي مصحوبة بالخبرة والمعرفة في ميدان معين.[2]

---

[1] ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012،، ص 32.

[2] فريد كورتل، خالد الخطيب، **نظم المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات**، الطبعة الأولى، دار زمزم للنشر والتوزيع، 2015، ص، ص 19-20.

ب) **المصادر الثانوية:** إن الحصول على المعلومات الأولية يستغرق وقتا ويكلف أموالا وللتخفيف من هذه الحدة فإن المؤسسة بواسطة مستعملي المعلومات تلجأ إلى استخدام المصادر الثانوية للمعلومات كلما تطلب الأمر ذلك وتشمل هذه المصادر على المعلومات الموجودة داخل المؤسسة، المعلومات المشتراة من خارجها، النشرات والوكالات الحكومية.

أ- **المعلومات الموجودة في الشركة:** في بعض الأحيان تعتبر المعلومات الموجودة في الشركة ذات أهمية كبرى بالنسبة لمديري الشركة فالتقارير التي يتم إعدادها على مستوى الإدارات المختلفة توفر كمية كبيرة من المعلومات كملفات المؤسسة عن السياسات المتبعة والإجراءات والخطط الطويلة والقصيرة الأجل، وكذلك المعلومات المحصل عليها من طرف العاملين داخل المؤسسة، فهم يقدمون معلومات بطريقة غير مباشرة عن طريق المناقشات التي تحدث بينهم في الميدان العملي، والمشاكل التي يمكن أن تلاحظ بالنسبة لمعلومات المؤسسة هي:

- قد لا يمكن الحصول عليها في الوقت الذي تكون بحاجة إليها.
- في حالة ما إذا تم إعدادها من طرف رئيس قسم معين فإنه يستطيع فهمها رئيس قسم أخر.
- عدم اهتمام العاملين بهذه المعلومات الموجودة بينهم.[1]

ب- **شراء المعلومات من الخارج (المصادر الخارجية):** من الضروري قيام المؤسسة بالحصول على المعلومات من خارجها وهنا يمكنها شراء معلومات من مؤسسة متخصصة في

[1] ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص، ص 32-33.

هذا الميدان بما في ذلك مكاتب البحوث والاستثمارات ومكاتب تجميع الرأي العام، وهي غير شخصية وغير متميزة ولها حجم كبير من المعلومات.

ت- **النشرات والوكالات الحكومية:** يتاح كم كبير من النشرات في ميدان المعاملات في المؤسسات المختلفة الطبيعية وغالبا ما تحاول أن تكون موضوعية، أما الوكالات الحكومية فهي تجمع حجما كبيرا من المعلومات من قضايا متنوعة، وتتاح بعض من هذه المعلومات وفقا للطلب.[1]

ت) **المصادر من الدرجة الثالثة:** وتتمثل أهمها في قوائم البحوث الجارية، أدلة المكتبات، الكتب الاستشارية، أدلة الإنتاج الفكري وتهدف هذه المصادر إلى إعادة ترتيب وتنظيم معلومات المصادر والأوعية الأولية والثانوية، وتحليلها بالشكل الذي يسهل إفادة الباحثين منها.

2) **المصادر غير الوثائقية:** وهي تنقسم بدورها إلى نوعين هما:

أ) **المصادر الرسمية:** وتندرج تحتها المصادر الصادرة عن المؤسسات الحكومية، شبه الحكومية، المؤسسات الصناعية، البنوك، والهيئات التشريعية وغيرها.

ب) **المصادر غير الرسمية:** يدخل تحت هذه التقسيم المحادثات الجانبية في المؤتمرات والندوات، الأفكار والآراء والمناقشات، اللقاءات، الزيارات، وتعرف بالاتصالات العلمية أو نظام العلمية أو نظام الاتصال العلمي غير الرسمي.

3) **المصادر الإلكترونية:** ويمكن اعتبارها معلومات مختزنة إلكترونيا على وسائل ممغنطة أو ليزرية وأنواعها، أو هي تلك المصادر الورقية والمخزنة إلكترونيا حال إنتاجها من قبل

[1] فريد كورتل، خالد الخطيب، مرجع سابق، ص، ص 20-21.

مصدريها أو ناشريها في مؤلفات قواعد البيانات وبنوك معلومات متاحة للمستفيدين أو عن طريق منظومة الأقراص المتراصة CD-ROM ونجد من أهم المصادر الإلكترونية الدوريات، المنشورات والكتب، الصحف والمجلات التي تنشر والمتاحة على شبكة الإنترنيت، الموسوعات والقواميس اللغوية، بالإضافة إلى المكتبات الإلكترونية.[1]

المطلب الثاني: معايير جودة التقارير المالية

من المعروف أن إدارات الشركات جميعها، وبلا استثناء تعمل كوكيل لإدارة أعمال الشركة وذلك بالنيابة عن أصحابها، لضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسبة لتحكم تلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم الشركات تسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد.

واستنادا إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملائمة والوقتية، والإفصاح الكافي أو الأمثل والأهمية النسبية وقابلية المعلومات للمقارنة وحيادية المعلومات وأمانتها، وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها، وتتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير التالية:[2]

1) أولا: معايير قانونية:

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير جودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بتلك المعايير من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه

[1] علون محمد لمين، مرجع سابق، ص 75.

[2] طلحة أحمد، مرجع سابق، ص 62.

المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم تلك المؤسسات الإفصاح الكافي عن أدائها.[1]

2) ثانيا: معايير رقابية:

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

ومما سبق يبين أن المعايير الرقابية تلعب دوراً مهماً في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

---

[1] رزيقات بوبكر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015/2014، ص 108.

3) ثالثا: معايير مهنية:

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المالية بإعداد معايير المالية والمراجعة لضبط أداء العملية المالية مما برز معه مفهوم مسألة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استماراتهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المسألة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية والتواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المنشأة.[1]

4) رابعا: معايير فنية:

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

وهذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المالية المالية المطلوبة.

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع

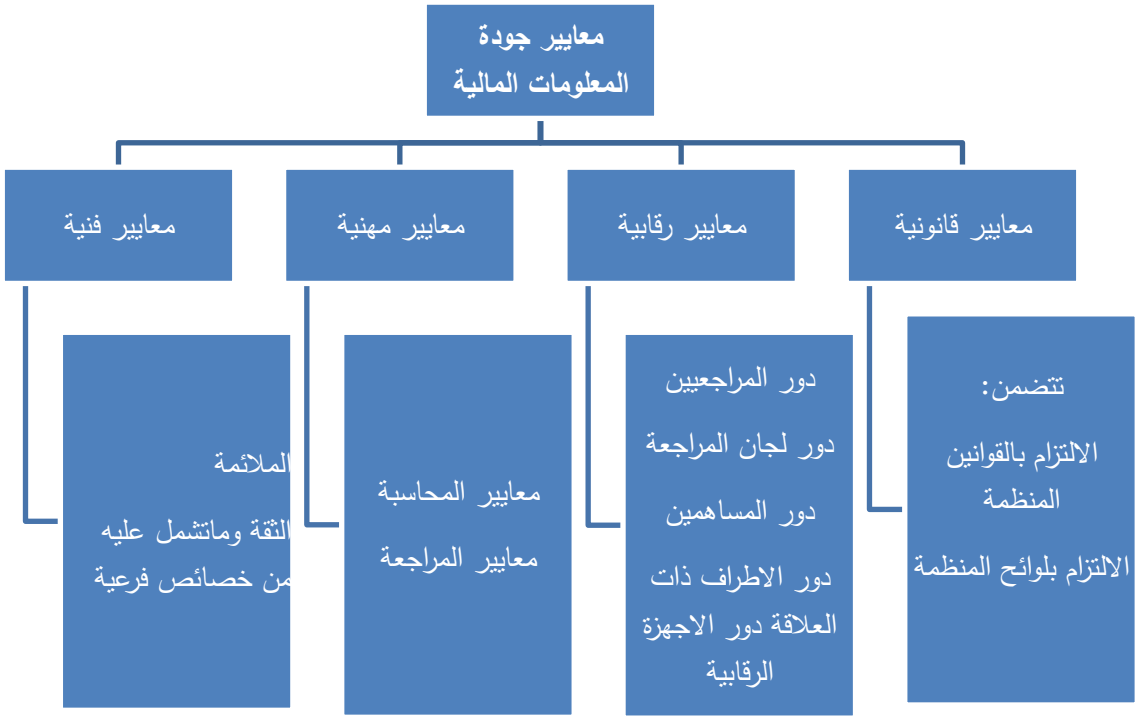
---

[1] هوام جمعة، لعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، المحور الثالث حول جودة المعلومة المحاسبية والحوكمة، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، آفاق)ن جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ص 18.

الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر للمسألة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المنشأة، ولذلك فإن مهنة المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطا وثيقاً بقواعد الحوكمة، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة بين أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة هي الأخرى تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة.[1]

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 59.

الشكل رقم (10): معايير جودة المعلومات المالية



المصدر: صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومات**، رسالة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.ص 74.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية

تتأثر درجة جودة المعلومات المالية في التقارير المالية بعدة عوامل شأنها في ذلك شأن أي أداة توصيل يتم التعامل بها في محيط البيئة الاجتماعية القابلية للتأثير، ويمكن توضيح العوامل المؤثرة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية كما يلي:

1) العوامل البيئية (البيئة المالية):

إن الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيش فيها المنشأة تأثير على جودة المعلومات المالية التي يجب تقديمها ومقدارها وأثرها على المنشأة ومقدار الاستفادة منها، حيث تختلف المعلومات المالية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى أخر.

وبما أن المحاسبة وغيرها من النظم والأنشطة الإنسانية هي نتاج بيئتها، حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية التي تختلف من وقت لأخر، ومن أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المالية ما يلي:[1]

أ) **العوامل الاقتصادية:** يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة والسياسات المالية نتائج اقتصادية، وإذا لن تترتب مقل تلك النتائج فلن يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات، وتنتهي النتائج الرغوبة في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الأخرين للمعلومات

[1] عبد الباسط مداح، مرجع سابق، ص 96.

وتكون النتيجة إتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات لجمع المعلومات.

وتختلف نوعية المعلومات التي تقسمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي الرأسمالي مثلا تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذا يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية بينما تعد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المالية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض احكام المراقبة المركزية.

ولما كانت الأحداث الاقتصادية من المادة الأولية التي يقوم المحاسب بتسجيلها وتحليلها فإن من الأهمية بمكان تبيان طبيعة تلك الأحداث الاقتصادية التي تؤثر بصورة أو بأخرى في الظروف الاقتصادية للمؤسسة.

ويعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المالية، حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المالية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية، لذلك كان من الضروري تطوير البدائل المالية الأخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.[1]

ب) **العوامل السياسية:** إن وضع وانشاء المعايير المالية هو بالدرجة الأولى إنتاجاً لتصرف السياسي، وقد أكد ذلك بصورة أكثر وضوح تبرير لجنة تابعة لمجلس الشيوخ الأمريكي عام 1996م، والذي انتقدت فيه ممارسة الرقابة من طرف واحد على وضع المعايير، والتأكيد على ضرورة إيجاد هيئة اتحادية لوضع المعايير تأخذ بعين الاعتبار المصالح المتعددة للأطراف المستفيدة منها دون تحيز.

[1] ناصر محمد على الهلي، مرجع سابق، ص 65.

كما أن للعوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المالية لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المالية للمستخدمين التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية الاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات وعلى المؤسسة والمهنة تقع المسؤولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم قضاء على أي تعارض بين ما هو المطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.

لاختيار السياسة المالية أثار اقتصادية واجتماعية بعضها يكون حقيقيا ولأخر يمكن تصوره على أنه كذلك في كلتا الحالتين يعتقد بعض الأفراد أنهم سوف يصبحون في وضع أفضل، كما غيرهم أنهم سوف يكونون في وضع أسوأ نتيجة للسياسة المالية المعنية، وكنتيجة لذلك سوف يحاول بعض الأفراد البحث عن السياسة الملائمة أو المحافظة عليها عندما تكون منطقية.[1]

ت) **العوامل الاجتماعية:** تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المالية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في التراكم المالية والوقت...إلخ.[2]

فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المالية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة ربع سنوية مثلاً، والعكس بالنسبة لدول التي تعطي للوقت أهمية تهتم بجدول الميزانية فقط.

---

[1] رزيقات بوبكر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية**، مرجع سابق، ص 110.

[2] زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012/2011، ص 44.

وعلى الرغم أن المحاسبة بقيت وقتا طويلا تهتم بالجوانب الفنية إلا أن العوامل الاجتماعية في الوقت الحاضر أصبح لها صدى على التطبيقات المالية، حيث يحتم البعد الاجتماعي للمحاسبة أنه يجب على المحاسب الإفصاح الشامل عن المعلومات التي تفي باحتياجات كافة الفئات في المجتمع وعدم التحيز إلى فئة من المستخدمين على حساب فئة أخرى، لأن هذا يؤثر على عدالة الإفصاح المحاسبي وعدالة التوزيع للمنافع بين كافة الفئات المكونة للمجتمع.[1]

ث) **العوامل القانونية:** تتأثر الممارسة المالية سواء في منهاجها أو تطبيقاتها المالية بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ولاشك إن تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات المالية.

ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعات أو التمسك والالتزام الدقيق باد أمراً مرغوباً فيه ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجودة في مجموعة الدول المختلفة التشريعات القانونية.

وكما أن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصاً مع ظهور الشركات التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبة منذ بدأ تكوينها حتى تسميتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها فب التقارير المالية، وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة للمستخدمين للمعلومات، ويمكن القول أن القواعد

[1] عبد الباسط مداح، مرجع سابق، ص، ص 96-97.

الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي إحدى العوامل القانونية اليت تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.[1]

ج) **العوامل الثقافية:** وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المالية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المالية بشكل خاص.[2]

والجدير بالذكر أنه كلما تغير المستوى الثقافي لأي بلد كلما تغير أيضا الهيكل والنظم للعمليات المالية، ومن أهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية.

فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الأغلبية من الناس فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، وعلى عكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل، وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية ففي الدول التي لها السبق في انشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المالية فيها، تولي هذه المنظمات اهتماماً متزايداً في الوقت الحاضر.

ونجد أن هذه المنظمات تلعب دوراً كبيراً في التأثيرات على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.[3]

---

[1] ناصر محمد على الهلي، مرجع سابق، ص 68.

[2] زلاسي رياض، مرجع سابق، ص 44.

[3] رزيقات بوبكر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية**، مرجع سابق، ص، ص 111-112.

2) العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم علة منفعتها في اتخاذ القرار إذ حددت نشرة معايير المالية المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرارات، وكذلك تقديمها وعرضها في التقارير المالية.

ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المالية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في ادخال وتحليل و معالجة وعرض المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للأنترنيت اللذان لهما الأثر الكبير على زيادة فائدة المعلومات المالية كما يلي:

أ) الانخفاض الكبير والمستمر في تكلفة الإنتاج والحصول على المعلومات.

ب) زيادة كمية المعلومات الملبية للاحتياجات الخاصة بالمؤسسة والمستخدم.

ت) إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم وفي الوقت المناسب.

ث) إعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعديد السنين.[1]

[1] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص 70.

الخلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن القوائم المالية وسيلة لتوصيل المعلومات المالية والتي يجب أن تتوفر على خاصتي الملائمة والموثوقية حتى يتسنى استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية ويكون المستثمرون الحاليون والمرتقبون والمقرضون على دراية بالمعلومات المنشورة عن الأوضاع المالية للمؤسسات.

لذلك وجب على المؤسسات عرض قوائمها المالية بأكثر دقة وموضوعية لكي تكون ملائمة لغرض اتخاذ القرارات وموثوقة من خلال الرجوع إلى المستندات، وعلى النظام المحاسبي اتباع المبادئ والمعايير الدولية والمحلية الخاصة بالقياس والإفصاح في القوائم المالية.

الفصل الثالث:

علاقة القياس المحاسبي بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية

تمهيد:

سنتطرق في هذا الفصل إلى العلاقة الموجودة بين المتغير المستقل والتابع والمتمثل في العلاقة الموجودة بين القياس المحاسبي وجودة المعلومات المالية, حيث نجد أن جودة المعلومات المالية تتميز بنوعين من الخصائص (خصائص أساسية, خصائص ثانوية) وتتكون الخصائص الأساسية من الملائمة والموثوقية أما الخصائص الثانوية فتتمثل في كل من القابلية للمقارنة والفهم وكذا الثبات في إتباع النسق الواحد والشمول.

تعتبر الموثوقية من المميزات الأساسية للتكلفة التاريخية أي أن القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية يكون أكثر موثوقية على خلاف القياس بالقيمة العادلة والذي يتميز بملائمة معلوماته المالية, حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المالية

المبحث الثاني: الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المالية

المبحث الثالث: علاقة القياس المحاسبي بجودة المعلومات المالية

المبحث الأول: الخصائص النوعية الاساسية لجودة المعلومات المالية

من خلال الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تم عرض الخصائص النوعية للمعلومات في مجموعتين من الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية المفيدة[1] وتعتبر هذه الخصائص هي الصفات أو السمات التي يجب أن تتصف بها المعلومات المالية لكي تكون ممثلة بصدق لواقع الحال في مؤسسات الأعمال، فإن الخواص التي تفرق بين المعلومات الأكثر كفاءة عن المعلومات الأقل إفادة هما الملائمة والموثوقية.[2]

المطلب الأول: الخصائص النوعية الاساسية

اولا: الملائمة

تعرف الملائمة على أنها قدرة المعلومات المالية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه وبكلمات أخرى هي قدرة المعلومات لإيجاد فرق في اتخاذ القرار.

وعرفت المعلومات الملائمة بأنها تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يتخذ قرار يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات.[3]

---

[1] Nguyen Thanh Cuong- Do Thi Ly، **Measuring and Assessing the Quality of Information on the Annual Reports: The Case of Seafood's Companies Listed on the Vietnam Stock Market**، International Research Journal of Finance and Economics - Issue 160 (2017) P30

[2] أكرم يحي على الشامي، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال في جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 18.

[3] ناصر محمد علي الهلي، مرجع سابق، ص 47.

وتعرف المعلومات الملائمة هي تلك المفيدة لحاجات متخذي القرارات، وتتحقق خاصية الملائمة في المعلومات عندما تساعد على اتخاذ القرارات من خلال تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.[1]

وتعني الملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات والقرار موضوع الدراسة، أي بمعنى قدرة المعلومات على أحداث تغيير في اتجاه القرار والمعلومات المالية الملائمة تمكن مستخدميها من الآتي:

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.
- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.
- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز او تصحيح التوقعات السابقة والحالية.
- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.[2]

ثانيا: الموثوقية

تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما يقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن يمثله.[1]

---

[1] حسن عمر محمد، سعد الساكني، **معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**، ط 01، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015، ص 49.

[2] طلال محمد علي الحجاوي، فؤاد المحسن الجبوري، **نظم المعلومات المحاسبية وقابليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 44.

كما يجب أن تعبر المعلومات عن الأحداث والعمليات المالية الناتجة عن نشاط المؤسسة بصدق، فمثلا المعلومات الواردة ضمن الميزانية ينبغي أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث التي نشأت عنها أصول وخصوم المؤسسة عند تاريخ إعدادها، إذ يجب أن تكون المعلومات المصرح بها ضمن القوائم المالية كاملة ولكن في حدود أهميتها النسبية وتكلفتها، لأن أي غياب للمعلومات يجعل القوائم المالية مضللة، وبالتالي تفقد موثوقيتها.[2]

وحتى تكون المعلومة مفيدة يجب أن تكون على درجة عالية من الثقة بحيث تعبر بصدق وعدالة عن الأحداث والعمليات المالية ، كذلك قابلية المعلومة للمراجعة والتحقيق بحيث يتوصل أكثر من شخص لنفس النتائج عند استخدام نفس الأساليب الخاصة بعملية القياس والإفصاح.[3]

كما تعتبر خاصية الموثوقية من الخواص الأساسية للمعلومات المالية فهي تزيد من منفعتها، وتتميز المعلومات بهذه الخاصية عندما تكون صادقة، حيادية، وتتصف بأمانة التعبير، وهي مهمة جداً في عملية اتخاذ القرار إذا أفلست العديد من المؤسسات بسبب عدم إظهار المعلومات الحقيقية التي تعبر عن الوضع المالي الفعلي لتلك المؤسسات، ونتيجة لعدم تطبيق المبادئ المالية المتعارف عليها، ونقص الإفصاح والشفافية فقدت المعلومات المالية مصداقيتها وجودتها، وتمثل

---

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد **نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، اطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 08.

[2] بوفرمي فاطمة الزهرة، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الاستراتيجية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013/2012، ص 97.

[3] بشير بن عيشي، عمار بن عيشي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS. IFRS. IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسة والحكومة، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 72.

خاصية الموثوقية في المعلومات المالية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم، حيث تتسم المعلومات المالية بالموثوقية بمقدار خلو المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية.[1]

المطلب الثاني: خصائص الملائمة

إن مفهوم خاصية الملائمة لن يكون ذا جدوى أو منفعة بالنسبة لمستخدمي المعلومات أو متخذي القرارات إلا إذا توفرت الخصائص الثانوية التالية:

1) التوقيت الملائم:

يقصد بالتوقيت الملائم وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، حيث أنه كلما كانت سرعة وصول المعلومات المالية إلى مستخدميها كلما كان الاحتمال كبيراً في التأثير على قرارتهم المتنوعة، وكلما كان هناك تأخير في توصيل المعلومات كلما كانت الثقة في المعلومات بأنها لا تعتبر ملائمة أو صحيحة، وفي هذا الصدد نقول أنه يمكن التضحية بشيء من صحة المعلومات ودقتها لغرض زيادة توقيت المعلومات، لأن عملية اتخاذ القرار تكون دائمة محددة بفترة زمنية.

[1] الأخضر عزي، رابح طويرات، **محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية الدولية (IAS. IFRS)**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 13، 2018، ص 259.

إذا يمكن القوا أن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تتوفر في الوقت المناسب، ولو كان ذلك على حساب الثقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس الناتجة.[1]

2) القدرة على التنبؤ:

لكي تكتمل خاصية الملائمة في المعلومات المالية يفترض أن تكون فيها القدرة على المسعدة في التنبؤ للتقديرات المستقبلية طالما أن المعلومات المالية تخدم القرارات.

والقرارات هي للمستقل، إذن لابد أن يكون للمعلومات المالية القدرة على المساعدة في تحسين معرفة مستخدميها بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو تؤدي إلى تعزيز أو تصحيح توقعاته الحالية.

حيث أنها تميز المعلومات المالية بقدرتها على مساعدة صناع القرار في تحسين احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث المستقبلية، فالمعلومة الملائمة هي التي تمكن المستخدم من التنبؤ بما سيكون عليه عنصر أو أكثر في نموذج قراره.[2]

مما سبق يتضح أن المعلومات المالية الملائمة، هي التي تساهم في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بالأحداث المرتبطة بالنشاط المستقبلي في ضوء نتائج الماضي والحاضر، فبدون معرفة الحداث الماضية يصعب التنبؤ بما سيكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف، ولكي تؤثر المعلومات المالية على اتخاذ القرار لابد أن تكون لها قدرة تنبؤية لعمل اختيارات مستقبلية، ويستحسن أن يكون لها أيضا مقدرة على

---

[1] ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص، ص 48-49.

[2] جيوار أحمد سالار محمد، **أهمية جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لمستخدميها، دراسة حالة عينة من المستخدمين في منظمات بمحافظة أربيل**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل، 2006، ص، ص 56-57.

تقييم نتائج الاختيارات السابقة، فالقيمة التنبؤية للمعلومات تساعد مستخدميها على التنبؤ حول أثار الماضي والحاضر والمستقبل.[1]

3) القدرة على التقييم الارتدادي (التغذية العكسية):

وتسمى كذلك القدرة على إعادة التقييم ويقصد بذلك احتواء المعلومات على خاصية تمكن مستخدما من التقييم الارتدادي أو التغذية العكسية أو المرتدة من خلال المعلومات التي ينتجها نظم المعلومات والتي تساهم في تحسين وتطوير نوعية مخرجات (معلومات) النظام وقدرته على التكيف في الظروف البيئية المتغيرة باستمرار، لذا يمكن القول أن المعلومات الملائمة هي التي تمكن متخذ القرار من تعزيز التوقعات المالية أو إحداث تغيير فيها وتقييم نتائج القرارات السابقة.[2]

كما تملك المعلومات المحاسبة قيمة استرجاعية عندما يكون لها القدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية، وهي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد هذه الخاصية مستخدمو المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات.

كما تمييز المعلومات المالية بالقدرة على التقييم الارتدادي لنتائج القرارات الماضية وقيمة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل، والتي يتم عرضها في التقارير المرحلية والتقارير القطاعية، وبالتالي لها قيمة مزدوجة، فالأولى تتمثل في قدرتها العالية على التنبؤ بالنسبة للمستقبل، والثانية قدرتها على

---

[1] أسامة كمال دهمان، **فاعلية نظم المعلومات المحاسبة المحسوبة في تحقيق جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012، ص 28.

[2] حازم الخطيب، ظاهر القشي، **توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك مع الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية، جامعة الزيتونة، المجلد 02، العدد 02، 2004، ص 11.

التغذية العكسية لنتائج القرارات الماضية، كما تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لدى القرار الصحيح.

ويمكن القول أن خاصية التغذية العكسية للمعلومات المالية تؤدي إلى تخفيض درجة التأكد لمتخذي القرارات.[1]

وكخلاصة القول أن المعلومة المالية الملائمة لابد أن تؤثر في القرار وأن تساعد مستخدمي التقارير على تكوين توقعات عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، كما ترتبط الملائمة بمستخدمي المعلومات المحاسبة، ومدى قدرتهم على استيعابها وكذلك مدى إدراك معدي المعلومات المالية بطبيعة الاحتياجات المختلفة والأثر الذي يمكن أن تحدثه هذه المعلومات عند اتخاذ القرارات.[2]

المطلب الثالث: خصائص الموثوقية

ومن خصائص الموثوقية نجد (التمثيل الصادق ، والحياد وقابلية التحقق)[3]. والتي سيتم شرحها في النقاط التالية:

---

[1] محمد فيصل مايده، **أثر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد على مدونة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2011/2010، ص، ص 43-44.

[2] حنان قسوم، **اسهامات النظام المحاسبي المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية**، مجلة مجاميع المعرفة، رقم 05، عدد أكتوبر 2017، ص 67.

[3] 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، 2018، Centre Universitaire de Mila، **p 56**

1) **قابلية التحقق:** يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الإفراد القائمين بالقياس يستخدمون نفس طريقة القياس، كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا حصل أن وصلت أطرف خارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها.[1]

2) **الصدق في التمثيل:** ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس (المعلومات) والظواهر المراد التقرير عنها، بعبارة أخرى إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر، صدق تمثيل الظواهر والأحداث، فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل، ولكي تكون المعلومات معبر عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التجهيز.

أ) **تحيز في عملية القياس:** أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا.

ب) **تحيز القائم بعملية القياس:** وهذا النوع يقسم إلى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود بآن التحرر بنوعيه يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاحتمال، أي التأكد من أنه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد

[1] منال هاني، نجلاء نوبلي، **تأثير معايير المحاسبة الدولية النظام المحاسبي المالي على الاتصال المالي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS. IFRS. IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي العمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 417.

التقارير المالية من ناحية، وهناك اعتبارات الأهمية النسبية وما تستلزم من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها من ناحية أخرى.[1]

3) **حيادية المعلومة (عدم التحيز):** ينبغي أن تكون المعلومات بالنسبة من أي تحيز أو مآرب شخصية لمزودي المستخدمين بهذه المعلومات، فمثلا المعلومة المتعلقة بالاستثمار في بدائل مختلفة من المؤسسات التي يريد المزود بالمعلومة أن بدفع متخذي القرارات نحو الاستثمار فيها وإظهار نقاط الضعف في المؤسسات الأخرى.[2]

4) **العلاقة بين خاصيتي الملائمة والموثوقية:** تعتبر الملائمة والموثوقية خاصيتان أساسيتان في تقييم نوعية المعلومات المدقة في التقارير المالية بغرض استخدامها في اتخاذ القرار، ذلك أن أي تحسين في احداهما يؤدي إلى تحسين في الأخرى، لكن ذلك لا يحدث دوما، والسبب هو أن كثير من الاختيارات المحاسبة التي تستدعي التضحية بمقدار من الموثوقية في سبيل تحقيق الملائمة والعكس صحيح.

إن خاصيتي الملائمة والموثوقية هما الخاصيتان اللتان يجب توافرهما في المعلومات المحاسبة، فالملائمة يقصد بها وجود ارتباط بين المعلومات وبين القرارات موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتخاذ القرار، أما خاصية الموثوقية فهي خاصية تتعلق بأمانة ومصداقية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

---

[1] حازم الخطيب، ظاهر القشي، مرجع سابق، ص، ص 12-13.

[2] شلابي عمار، **حوسبة نظم المعلومات المحاسبة كألية لترشيد القرار الإداري**، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، العدد 07، 2013، ص 24.

بالإضافة إلى ما سبق هناك احتمال التعارض بين خاصيتي الملائمة والموثوقية، كما نجد إن هذا التعارض ناتج من تطبيق بعض الطرق والسياسة المالية مثل تطبيق أساس التكلفة التاريخية، ومن المعروف أن التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الموثوقية، إلا انها بالمقابل أقل ارتباطا بطبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدم للتقارير المالية، وبالتالي تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة وعلى العكس من ذلك نجد أن استخدام أساس التكلفة الجارية أكثر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات إلا أنه أقل موثوقية من حيث إمكانية الاعتماد عليها.

ونتيجة لهذا التعارض من خاصيتي الملائمة والموثوقية فإن من الممكن التضحية بمقدار من الملائمة في مقابل المزيد من الموثوقية، والعكس فقد تقل الموثوقية في المعلومات المالية مقابل المزيد من الملائمة للمعلومات.

وهكذا نجد أن العلاقة بين الخاصيتين هي علاقة عكسية، حيث أنه كلما زادت جودة أحدهما انخفضت جودة الأخرى ويصبح من الضروري التضحية بقدر من الملائمة مقابل مزيد من الموثوقية أو العكس وكما أكد الموقف التقليدي للمحاسب والمراجع الخارجي، هو أن الاعتبار الأول الذي يجب أن تعطي له أهمية قصوى في المعلومات التي توفرها التقارير المالية الأساسية هو اعتبار الموثوقية والعكس صحيح بالنسبة للقوائم المالية الأخرى أو التكميلية والايضاحات الملحقة بالقوائم المالية الأساسية التي تتطلب الملائمة للمعلومات.[1]

وفي ضوء التفاعل بين خصائص الملاءمة والموثوقية ، سيتم تحقيق زيادة الملاءمة بزيادة موثوقية البيانات المالية. ولتحقيق هذا الهدف ، اتخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية الإجراءات التالية: أولاً ، تقليل طرق المحاسبة البديلة (مثل إلغاء طريقة LIFO) ، التي تهدف إلى تقليل درجة التلاعب

[1] محمد فيصل مايده، مرجع سابق، ص، ص 45-46.

في النتائج وبالتالي زيادة موثوقيتها. ثانيا ، التركيز على الجوهر الاقتصادي للأحداث ، مع إعطاء خيارات الإدارة في العديد من الحالات لاختيار المعالجة المالية (على سبيل المثال ، إدخال القيمة العادلة كأسلوب التقييم) مما يؤدي إلى انعكاس أفضل للواقع الاقتصادي في البيانات المالية[1].

[1] Alexios KYTHREOTIS، **MEASUREMENT OF FINANCIAL REPORTING QUALITY BASED ON IFRS CONCEPTUAL FRAMEWORK'S FUNDAMENTAL QUALITATIVE CHARACTERISTICS**، European Journal of Accounting، Finance & Business، Volume 2/2014 Issue (3)/ October 2014، p 13

المبحث الثاني: الخصائص النوعية الثانوية

سنحاول في النقاط الموالية استعراض الخصائص النوعية الثانوية للمعلومة المالية والمتمثلة أساسا في العناصر التالية:

المطلب الأول: القابلية للمقارنة والفهم

أولا: القابلية للمقارنة

يقصد بهذه الخاصية أن تعد البيانات المالية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المالية من عام لأخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي[1]، وتؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المالية المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة وأداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة.[2]

ويجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات الأخرى من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية، والأداء والتغيرات في المركز المالي وغليه فإن عملية وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى

---

[1] عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2006/2005، ص 101.

[2] سعد براوي، **الأسس والمبادئ المحاسبة في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري IFRS /IAS في ظل معايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد، NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب وتطبيقات وأفاق، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 10.

يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المؤسسة وعبر الزمن لتلك المؤسسة وعلى أساسا ثابت للمؤسسات الأخرى.[1]

وكما هو معروف أن إمكانية استخدام المعلومات المالية في عقد المقارنات يعتبر أمراً حيوياً وذلك نظراً لعدم توفر مقياس مطلق لتقيم الأداء، ويتمثل الهدف في عقد المقارنة في تحديد وتفسير أوجه التشابه والاختلاف في المعلومات المالية، وذلك عن طريق إيجاد علاقة بين نوعين من المعلومات أو الأرقام، لهذا يلزم الإشارة إلى أن عقد المقارنة في مجال المحاسبة يتم على مستويين:

1) المقارنة بين نتائج الفترات المالية لنفس الوحدة الاقتصادية.

2) المقارنة بين نتائج الوحدات الاقتصادية المختلفة.

ولكي تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة يجب أن يتوفر فيها الشرطين التاليين:

1) سهولة العرض واستخدام أسلوب واحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء وتقييم تلك المعلومة.

2) الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى.

وتواجه المقارنة في التطبيق العلمي صعوبات منشؤها الاختلاف في تطبيق الطرق والمبادئ المالية من منشأة لأخرى ومن مجتمع لأخر، لذا يجب مراعاة الاختلاف في السياسات المالية المتبعة من بلد إلى آخر عند إجراء مقارنات التقارير المالية لمنشآت البلدان المختلفة.[2]

---

[1] جودي محمد رمزي، **اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر 2009، ص، ص 82-83.

[2] ناصر محمد علي الهلي، مرجع سابق، ص، ص 57-58.

ثانيا: القابلية للفهم:

تتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المالية للفهم أن لدى مستخدم المعلومات المالية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المؤسسة ونشاطاتها الاقتصادية ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية للمؤسسة.[1]

عرف النظام المحاسبي المالي (SCF) القابلية للفهم بأنها: "نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإدارة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية.

إن قابلية المعلومات للفهم لا تعتمد بذات المعلومات بل تعتمد أيضا على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المالية مثل مستوى التعليم، والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم هذا ما يفسر لنا كون خاصية قابلية المعلومات للفهم كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها لذلك يقع على عاتق معدي التقارير المالية مهمة الملائمة بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي هذه التقارير المالية.

كما تعتبر بعض الظواهر معقدة بطبيعتها ولا يمكن جعلها سهلة الفهم وإن استبعاد المعلومات حول تلك الظواهر في التقارير المالية قد تجعل المعلومات في تلك التقارير المالية أسهل للفهم، إلا أن تلك التقارير تكون غير كاملة وبالتالي من المحتمل أن تكون مضللة، وبالتالي قد يحتاج

---

[1] بوبكر رزيقات، **أثر الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS. AFRS) على جودة التقارير المالية**، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS. IFRS. IPSAS) في تقليل أداء المؤسسات والحكومة، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي العمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 188.

المستخدمون للمعلومات مساعدة المستشارين لفهم الظاهرة الاقتصادية التي تكون على وجه التحديد معقدة.[1]

المطلب الثاني: الثبات في اتباع النسق الواحد

يعني الثبات في اتباع النسق الواحد أن تسجل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها طريقة موحدة من دورة إلى دورة.

إن الثبات في اتباع النسق الواحد يتضمن:

- تطبيق نفس الإجراءات على الأحداث المتماثلة في المشروع الواحد عبر الزمن من دورة إلى أخرى.
- تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من عناصر في القوائم المالية.
- خاصية الثبات لا يقصد به الثبات المطلق في تطبيق نفس السياسات والطرائق والإجراءات المالية بلا يقصد به الثبات النسبي الذي يسمح بإدخال التغييرات او التعديلات إذا ما دعت الظروف لذلكن لكن نفس هذه الحالة يتطلب مبدأ الإفصاح التام تحديد أثر التعديلات بوضوح حتى يستطيع مستخدمو المعلومات المالية مراعاة هذه التعديلات عند تحليل القوائم واتخاذ القرارات.

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المالية يجعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة وأكثر فائدة للمستفيدين، إضافة إلى إمكانية تطبيق الطرق الإحصائية لتحديد اتجاهات

[1] رزيقات بوبكر، مرجع سابق، ص 102.

التطور في أنشطة المشروع في الدورات السابقة والتنبؤ بتطورها في الدورات اللاحقة مع مراعاة الطروف الخارجية الخاصة بالمشروع متى يصبح التنبؤ واقعيا قدر الإمكان.[1]

المطلب الثالث: الشمول (الإفصاح الكامل)

أي يجب أخذ بعين الاعتبار كل الحوادث والعمليات المتعلقة بالدورة بدون استثناء سواء السلبية أو الإيجابية[2]، أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مظلة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملائمتها[3]، ويشير الإفصاح الكامل إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المالية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.[4]

---

[1] محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، دراسة حالة عينة المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2016، ص 82.

[2] حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS. IFRS) في إطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص 120.

[3] محمد الهادي أحمد الهادي، **اختبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، ليبيا، 2013، ص 25.

[4] محمد المعتز المجتبي إبراهيم، **دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، دراسة تطبيقية في سوق الخرطوم للأوراق المالية**، مجلة أمارايك، المجلد السادس عشر، 2015، ص 134.

ولكي تكون المعلومات الواردة في الكشوف المالية موثوق فيها، يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح بع اعتبارات الأهمية النسبية، دون إهمال المعلومات التي يمكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي الكشوف المالية.[1]

ويقتضي هذا المبدأ بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي القوائم المالية صورة واضحة صحيحة عن الوحدة المالية، وقد ظهرت أهمية هذا المبدأ نتيجة لظهور شركات الأموال والنص في قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية كما نصت هذه القوانين على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بل وأرفقت في كثير من الأحيان نماذج يلزم اتباعها في عرض هذه المعلومات وذلك نظرا لأن هذه الأطراف الخارجية غالبا ما لا يملكون السلطة لإلزام المنشأة بتقديم ما يحتاجونه، ويعتمد مبدأ الإفصاح الشامل على أربعة فروض رئيسية:

1) احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المالية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

2) إن هناك احتياجات مشتركة، للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها إذا ما اشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة.

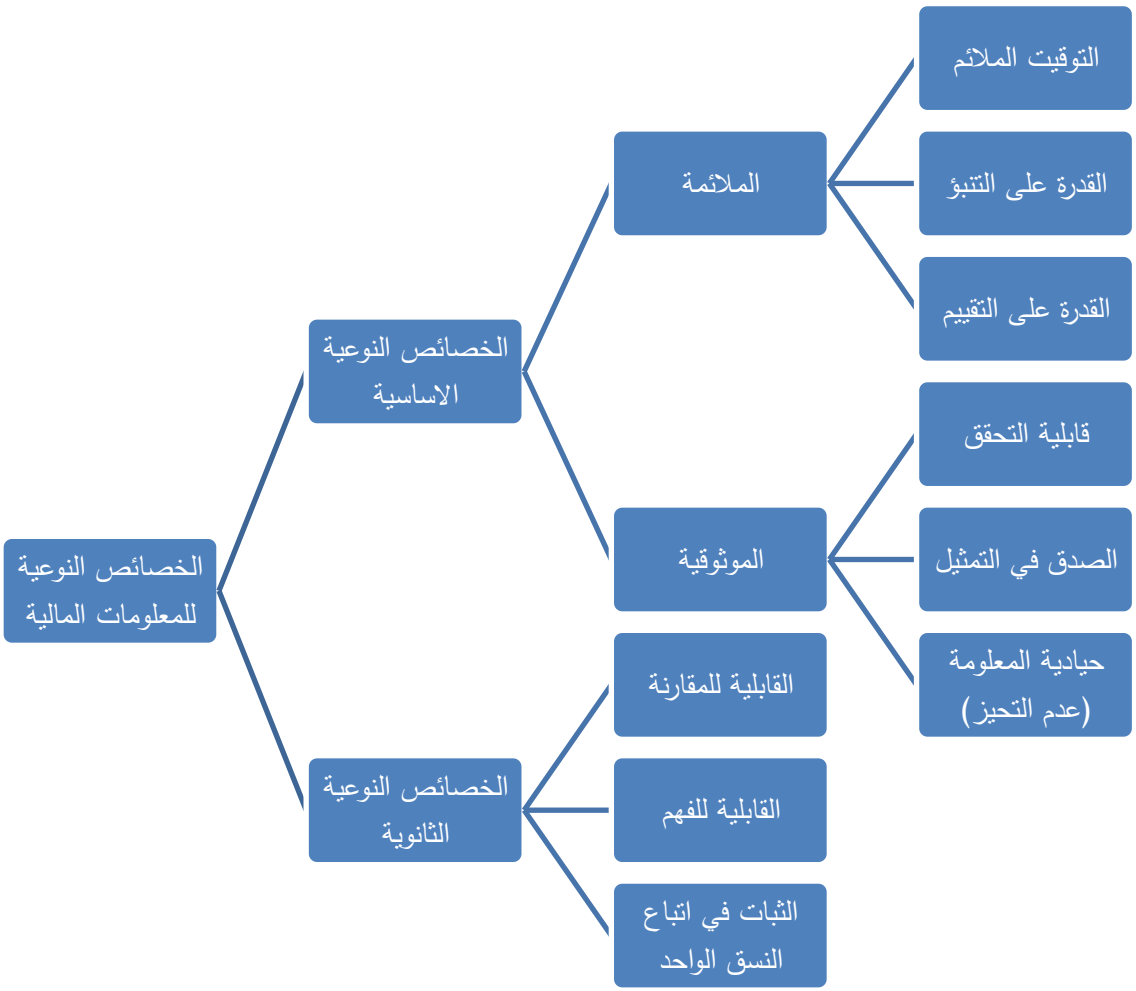
[1] نوي الحاج، **مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 09، 2013، ص 37.

3) إن دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية يتحدد في إعداد وعرض القوائم التالية: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفق النقدي.

4) إن أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام يعتبر من أنسب وسائل الإفصاح وذلك من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد بالمقارنة بأساليب الإفصاح الأخرى.[1]

[1] يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة (فروض مفاهيم، مبادئ، معايير)**، الطبعة الثانية، فبراير 2014، ص، ص 92-93.

الشكل رقم (11): الخصائص النوعية للمعلومات المالية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

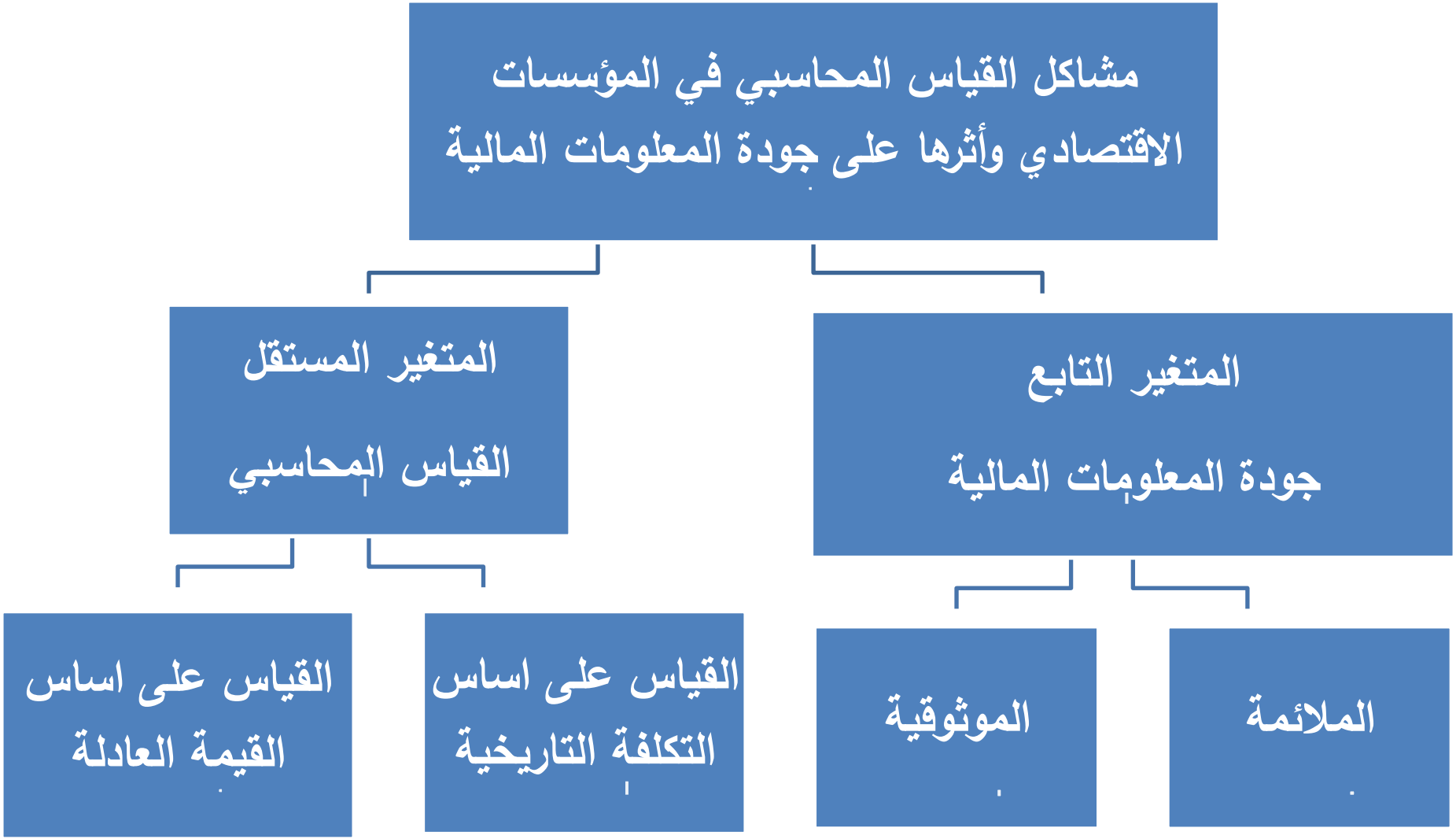
المبحث الثالث: علاقة القياس المحاسبي بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية

المطلب الأول: متغيرات الدراسة

تكمن أهمية البحث العلمي من خلال تحديد متغيرات البحث التي تشكل القاعدة العلمية والتطبيقية في إجراء البحث العلمي، إذ أن الباحث حينما يقوم بتحديد المشكلة المراد دراستها وتحليلها، لابد أن يحدد العلاقات بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة وربما هناك متغيرات وسيطية أو معترضة لها دور في دراسة الإشكالية المراد بحثها، وبتعبير أبسط فإن المتغير المستقل يمثل السبب والمتغير التابع هو النتيجة[1].

[1]. علي باكرية، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في ترشيد السياسة المالية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة الرويبة NCA– دراسة حالة مؤسسة مطاحن الجلفة**، اطروحة دكتوراه ، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، ص 168

الشكل رقم (12): متغيرات الدراسة



المصدر:من اعداد الباحث بناء على ما سبق

من خلال الشكل نلاحظ أن من الخصائص النوعية الأساسية للتكلفة التاريخية هي خاصية الموثوقية التي تعتبر الشرط الأساسي في الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية ونلاحظ كذلك أن الخصائص النوعية الأساسية للقيمة العادلة هي خاصية الملائمة التي تعتبر شرط أساسي في الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية, لذلك نقول أن هناك علاقة وارتباط وثيق بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي علاقة طردية بينهما أي أنه كلما كانت هناك موثوقية كلما كانت خاصية أو مبدأ التكلفة التاريخية موجود, وكلما كانت هناك ملائمة في إعداد القوائم المالية نعلم بأن بأن أسلوب القياس هو على أساس القياس بالقيمة العادلة, ومنه نقول بأن القياس المحاسبي له تأثير كبير على جودة المعلومات المالية, أي أنه كلما كان القياس المحاسبي أكثر موثوقية وأكثر ملائمة زادة قيمة جودة المعلومات المالية والمحاسبية, والعكس أي نلاحظ أن هناك علاقة طردية بينهما.

والمشكل يكمن في أن خاصية الموثوقية والملائمة لا يتحققان إلا عند القياس الأولي لعناصر القوائم المالية ومع مرور الوقت يصبحان متعارضان أي أنه كلما كانت الموثوقية نقصت الملائمة بسبب التغيرات في الأسعار الناجمة عن التضخم والعكس أي كلما كان القياس على أساس القيمة العادلة والتي بطبيعة الحال تكون ملائمة تخلوا هذه الأخيرة من الموثوقية لعدم وجود التوثيق في عملية القياس المحاسبي.

المطلب الثاني: علاقة القياس المحاسبي بجودة الخصائص النوعية للمعلومات المالية

اولا: علاقة القياس المحاسبي بجودة الخصائص النوعية للمعلومات المالية الاساسية

1) علاقة القياس المحاسبي بخاصية الملاءمة

تتطلب خاصية ملاءمة التقارير المحاسبية أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لصنع القرار الذي يتضمن التنبؤ بالنتائج المستقبلية، ومن المتوقع ألا تستند المعلومات التي يتم بناءها على التنبؤات إلى المعاملات السابقة ولكن يجب أن تكون حديثة[1]

لأن الاعتماد على القيمة العادلة يوفر معلومات ملائمة لمستخدميها عن طريق توفير معلومة آنية أو حالية (خاصية الوقت المناسب)، وأنها تمثل الوقائع الاقتصادية في تاريخ حدوثها (خاصية التمثيل الصادق) الأمر الذي يوفر إمكانية توقع الأحداث المستقبلية بشكل أفضل (خاصة القدرة التنبئية)، بالإضافة إلى قدرتها على تصحيح المعلومات التاريخية السابقة مثل تصحيح قيمة النقد نتيجة لتغير عامل الزمن والتأكد من قيمته الصحيحة أو العادلة (خاصية التغذية العكسية أو التصحيحية)، ومن هذا المنطلق يكون الأثر إيجابي على جودة الإفصاح المحاسبي ملائم للمستخدمين

[1] خالد محمد المدهون، **علاقة محاسبة القيمة العادلة بجودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات: وجهة نظر المدققين الخارجيين في فلسطين**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد01، 2021، ص 43

2) علاقة القياس المحاسبي بخاصية الموثوقية

تعتبر المعلومة الناتجة على قياس القيمة العادلة أقل موثوقية لأنها لا تعتمد على وثائق مدونة قابلة للفحص عند إجراء المعالجات الضرورية بل تعتمد على قيم وتوقعات حالية ومستقبلية تستند في بعض الأحيان إلى الحكم الشخصي الخاطئ الأمر الذي يزيد من تكاليف الحصول على المعلومة نتيجة لإجراءات التنبؤ (الاخلال بخاصية اقتصادية المعلومة) هذا من جهة، ومن جهة ثانية يصعب إجراء عملية المراجعة في حالة الاعتماد على القيمة العادلة لا تعتمد على وثائق تاريخية بل على تقديرات تنبؤات (الاخلال بخاصية القابلية للتحقق أو الموضعية).

إذا تم اعتبار أن خاصية الموثوقية تسعى للوصول إلى معلومة ذات مصداقية عالية تعكس نشاط المجموعة ككل، ففي هذه الحالة يكون أثر القياس وفق القيمة العادلة أثر إيجابي من خلال توفير معلومات آنية وصادقة (خاصيتي الوقت المناسب، وخاصية التمثيل الصادق) مقارنة بالتكلفة التاريخية.

قد يهتم مستخدم المعلومة المالية في الكثير من الأحيان بمصداقية وِكفَاية المعلومة بغية اتخاذ قرارات صحيحة أكثر من الاهتمام بتكلفة الحصول عليها لأنه يتوقع الحصول على منافع أكثر، الأمر الذي يجعل القيمة العادلة تساهم في زيادة جودة المعلومة والوصول **إلى** إفصاح كافي يرضي الأطراف المستخدمين للمعلومة. [1]

[1] اسماعيل السبتي، **اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص ص 193- 194

3) أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية الاساسية:

أكدت عدة دراسات أن نموذج القيمة العادلة يعد أفضل بكثير مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية من ناحية تحقيقه للخصائص النوعية للمعلومات المالية وتتجلى أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المالية فيما يلي

تجعل المعلومات المالية أكثر دقة وملائمة وموثوقية مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية؛•

تحد من التلاعب في الأصول المالية ذات المبالغ المرتفعة التي تعد مكاسب حقيقية، كما تفصح عن الأصول المالية ذات المبالغ المنخفضة لتجنب خسائر محققة•

تمكن مستخدمي المعلومات المالية من تقييم الأداء المالي، خاصة فيما يتعلق وتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية[1]

ثانيا: علاقة القياس المحاسبي بجودة الخصائص النوعية للمعلومات المالية الثانوية

1) علاقة القياس المحاسبي بخاصية القابلية للمقارنة:

إذا لم يتم استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة لا تكون عملية المقارنة صحيحة، ففي المقارنة الزمانية تقوم الشركة بمقارنة عمليات ماضية وأخرى حالية دون الأخذ بتغير

[1] بوخرص أحمد أمين 1محي الدين محمود عمر، **أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين**، Revue Algérienne d'Economie et gestion Vol. **15,** N° : 01 (2021)، الجزائر، ص256

قيمة النقد (الاخلال بخاصة التمثيل)، أما في المقارنة المكانية فمن المستحسن أن تكون المقارنة بين شركات تتبع نفس السياسات المحاسبية الأمر الذي يصعب تحقيق في حالة عدم الاعتماد على القيمة العادلة (الاخلال بمبدأ الثبات) بالإضافة إلى صعوبة التنبؤ في هذه الحالة (الإخلال بخاصية القدرة التنبئية) وعدم توفير المعلومات الجوهرية اللازمة للمقارنة، أي أن القيمة العادلة تحقق خاصية الثبات وتساعد في زيادة جودة المعلومة عن طريق تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، ثم الوصول إلى إفصاح كامل

2) علاقة القياس المحاسبي بخاصية القابلية للفهم

نظرا لحداثة أسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة مقارنة بالأساليب الأخرى ـ مثل التكلفة التاريخية ـ، يؤدي هذا الأمر إلى صعوبة فهم طرق قياس الأصول والالتزامات من طرف معدي المعلومة المالية، وصعوبة فهم وتحليل المعلومات المالية من طرف مستخدمي المعلومات المالية، ولكن يعتبر هذا الأمر السلبي مؤقت لحداثة أسلوب القيمة العادلة فقط، فبمرور الوقت وزيادة الأبحاث سوف تتضح إجراءات القيمة العادلة أكثر ويصبح لا وجود لهذه المشكلة ولتأثيرها السلبي، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق إفصاح وقائي، لأن هذا الأخير يستدعي ضرورة البساطة في الإفصاح المحاسبي[1]

[1] اسماعيل السبتي، **مرجع سابق** ص 194

المطلب الثالث: اتجاهات ومحددات استخدام الخصائص النوعية في ظل القياس المحاسبي

ستكون دراستنا في هذا المطلب حول أهم القيود التي تعيق الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية، بالإضافة إلى اتجاهات استخدام الخصائص النوعية في ظل القياس المحاسبي.

اولا: القيود (المحددات) على الخصائص النوعية للمعلومات المالية

1) **التكلفة الاقتصادية:** يتطلب إنتاج المعلومات المالية تكاليف متعددة مما يستوجب المقارنة بين تلك التكاليف والمنافع المتحققة من استخدام المعلومات المالية، ويعتمد قرار الإدارة على الحصول على المعلومات المالية عندما تتساوى تكلفة إنتاجها مع المنفعة المتحققة من استخدامها كحد أدنى تطبيقا لمبدأ اقتصاديات المعلومات، كما يمثل هذ القيد معياراً أساسياً للحكم على مدى كفاءة النظام المحاسبي في توفير المعلومات بأقل تكلفة ممكنة.[1]

2) **الأهمية النسبية:** ويحدد هذا القيد مستوى ودرجة الأهمية النسبية للمعلومات المالية بالنسبة لمستخدميها ويشير إلى ضرورة تبويب وتصنيف المعلومات في القوائم والتقارير المالية وفقاً لأهميتها النسبية لمتخذي القرارات والمشكلة هنا هي تحديد مدى درجة الأهمية النسبية لهذه المعلومات بالنسبة لبعض الإيرادات أو المصروفات أو الموجودات أو

[1] محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، دراسة حالة عينة من المؤسسات**، مرجع سابق، ص 84.

المطلوبات أو صافي دخل المؤسسة، كما أنه من الصعب التحديد الدقيق لذلك القدر من المعلومات التي على درجة من الأهمية المادية بحيث تظهر في التقارير المالية.

وأخيراً فإن توفير هذه الخصائص في المعلومات المالية له تأثير مباشر وفعال على الوظائف الإدارية المختلفة، لاعتمادها على المعلومات المحاسبة بدرجة كبيرة، كما أن هذه الخصائص متداخلة بصورة متكاملة حيث يوفر معياراً موضوعياً لضمان تحقيق الفائدة من التقارير المالية وخاصة بالنسبة للتقارير الداخلية.[1]

وهناك محددات أخرى لاستخدام الخصائص النوعية نذكر منها:

أ) احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المالية (أي الملائمة والموثوقية).

ومن الأمثلة: أرقام التكلفة التاريخية التي تتمتع بدرجة عالية من الثقة، نظراً لخلوها من التحيز، إلا أننا نجد إن هذه الأرقام أقل ارتباطاً بطبيعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي التقارير المالية، وبالتالي تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة، وعلى العكس نجد أن القيم الجارية أكثر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات، إلا أنها في المقابل تعد أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها والوثوق بها.

ب) احتمالية التعارض بين الخصائص النوعية للمعلومات المالية (الترتيب الملائم والقدرة التنبؤية).

ذلك لأن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد.

ت) احتمالية التعارض بين الصدق في التعبير وبين إمكانية التثبيت من المعلومات، مثل استخدام الأرقام القياسية العامة والخاصة بغرض التوصل إلى القيمة الجارية فمن المعروف أن الأرقام

[1] ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص، ص 55-56.

القياسية ما هي إلا متوسطات، وبالتالي قد تكون بعيدة عن الصدق في تمثيل الظواهر الاقتصادية، إلا أنه في مقابل ذلك تتمتع هذه الطريقة بدرجة عالية من الحياد في التطبيق.[1]

ث) ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية فذكر (اختيار مستوى الأهمية) إن البند يعتبر مفيداً وذو أهمية بنسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة معرفة يؤدي إلى التأثير على متخذي القرار.

ج) كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها: (اختيار التكلفة / العائد)، فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها.

إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختيار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المالية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا أن زادت منفعتاه عن كلفتها وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب الإصلاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.[2]

ح) قد تكون المعلومة المالية ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدمها يواجه صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه، على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة، ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة

---

[1] منذر صبحي عبد الله السقا، **تقييم جودة نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة وأثرها في تحسين الأداء المالي لوزارة المالية الفلسطينية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2016، ص، ص 39-40.

[2] منذر يحي الداية، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة**، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2009، ص 49.

وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب، لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية، مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المالية التي تحتويها تلك التقارير.[1]

خ) بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المالية مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة، إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية، قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات (أو الشركة) بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغيير الطرق المالية بمجرد الرغبة في التغيير وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والأثار المترتبة عنه نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة.[2]

ثانيا: معايير جودة المعلومات المالية

إن المعلومات هي تلك البيانات التي يتم إعدادها أو إنتاجها لتصبح ذات نفع لمتخذ القرار، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لابد أن تكون على مستوى من الجودة، وعلى الرغم أنه لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبعا لاختلاف وجهات النظر واهداف منتجي ومستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات المالية على النحو التالي:

---

[1] ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص 59.

[2] أسامة كمال دهمان، مرجع سابق، ص 30.

1) **الدقة كمقياس لجودة المعلومات المالية:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك أنه كلما زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية، وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليه القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من التيقن وعدم التأكد، لذا غالباً ما يتم التضحية بالثقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.[1]

2) المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المالية:

تتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال التالية:

أ) **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات القرار كلما كانت قيمة المعلومة عالية.

ب) **المنفعة الزمنية:** وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الألي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

ت) **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.[2]

---

[1] محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، مرجع سابق، ص 84.

[2] ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص 57.

3) الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المالية:

تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية على مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المالية.

4) التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المالية:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط في اتخاذ القرارات.

ومن المؤكد أن جودة المعلومات أنها تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بين بدائل القرارات الإدارية.[1]

5) **الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المالية:** يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات.

فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام العمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمخرجات أو النتائج الت بيتم تحقيقها.

---

[1] محمد فيصل مايدة، **أثر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظم المحاسبي المالي الجديد على مدونة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مرجع سابق، ص، ص 50-51.

وفي الأخير يمكن القول أن: توفير معايير عامة لقياس جودة المعلومات هو ذات أهمية كبيرة، لأن المعلومات بدون توفير هذه المعايير التي تحكم عملها وتجعلها مفيدة لعملية اتخاذ القرارات، فإن هذه المعلومات تفقد أهميتها، ويعتبر المنتج النهائي لعملية اتخاذ القرارات من المعلومات الجاهزة لاتخاذ القرارات الرشيدة.[1]

وهناك من يرى بأن جودة المعلومات المالية تتوقف على جودة التقارير المالية والتي تتحدد وفق معايير معينة يمكن حصرها فيما يلي:

أ) **تكنولوجيا المعلومات:** حيث تؤثر التطورات المتسارعة في مجال التكنولوجيا المعلومات والاتصالات على طبيعة ومدخلات القرارات التي تتخذ من طرف الأطراف، وعليه فإن استخدام هذه التطورات كان له الأثر البالغ الأهمية في المعالجة الألية للبيانات وتقديم المعلومات المالية في توقيت ملائم بما يساهم في تلبية متطلبات المستخدمين المتزايدة من المعلومات.

ب) **دور المعايير المالية:** للمعايير المالية دوراً هاماً في تطوير القوائم المالية لغرض زيادة اكتمال محتوى المعلومات المحاسبة ومنفعتها النفسية ودعم المنشآت وأسواق الأوراق المالية ويظهر هذا في القوائم المالية بأنواعها.

ت) **العوامل النظامية:** حيث يتوقف التطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية على العوامل النظامية التي تحكم النشاط الاقتصادي والظروف الاقتصادية والسياسية في كل دولة، حيث ينتج عنها اختلافات وتباين في جودة التقارير المالية، وينظر إلى هذه العوامل النظامية من جانبين أساسيين أولهما يتعلق بالبيئة القانونية حيث أن هناك اختلاف بين الدول التي تتبع

[1] محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض القوائم المالية في المؤسسة**، مرجع سابق، ص 85.

قواعد القانون العام حيث تخاطب كافة الممارسات والأعمال دون تحديد وبين الدول التي تتبع قواعد القانون الخاص، حيث تضع فيه الدول قانونا لكل نشاط معين، أما الجانب الثاني فيتعلق بالنظم المالية حيث أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يتطلب ضرورة ادخال تعديلات جذرية على النظم المحاسبة لتلائم متطلبات تطبيق هذه المعايير.

ث) **الإجراءات الحاكمة في المؤسسة:** ترتبط جودة المعلومات المحاسبة بجودة الإجراءات ضرورياً لكنه غير كافي لزيادة الشفافية والقابلية للمقارنة، ولعل أكبر دليل على ظاهرة انهيار المؤسسات الأمريكية بسبب القصور في تطبيق إجراءات الحكومة رغم أنها كانت تطبق المعايير المحاسبة الأمريكية ذات الجودة العالية، ويعتبر كل من الإفصاح والشفافية من أهم ضوابط الحوكمة، فعلى المؤسسات أن توضح أدوار المدراء ومجالس الإدارة وتوفر القدرة على المسألة.[1]

ثالثا: اتجاهات استخدام الخصائص النوعية في ظل القياس المحاسبي

1) الاتجاه الأول: القيمة العادلة أقل ملائمة وموثوقية

يرى مؤيدو هذا الاتجاه أن قصور منهجية القيمة العادلة يكمن في طبيعة وبنية نماذج التقييم المستخدمة في الاختبارات التجريبية فأنه لا يوجد نموذج تقييم يمكن أن يمتثل تماما كنموذج تقييم للمستثمرين, كلها وفي أحسنها نماذج تقريبية لتقريب نموذج التقييم الحقيقي للمستثمر, وسيختلف أداء هذه النماذج تبعا لوضع دراستها التجريبية, بالإضافة إلى ذلك فإن نماذج التقييم تحت أي سياسات محاسبية والتي تختارها الشركة, تقلل من تأثيرها في

[1] عبد الباسط مداح، مرجع سابق، ص، ص 95-96.

فرز البدائل المحاسبية طالما أن السياسات المحاسبية التي اختارتها الشركة لإنتاج الأرقام والتي تتعلق بشكل منهجي بالقيمة السوقية للشركة, وستقوم الشركة بتعديل نموذج التقييم بأعلى أو بأقل حسب الحاجة. وهذا ما يعد كثيرا تفسير أي ضعف في النتائج بشأن موثوقية أرقام الحسابات, كما أن أهم تحدي يواجه القيمة العادلة هو في حالة غياب أسعار الأسواق وعندها يتم استخدام نماذج تقييم قد تشكل فوارق أو يفسح مجالا للتلاعب بها.

2) الاتجاه الثاني: ملائمة القيمة العادلة مع قلة موثوقيتها

أصحاب هذا الاتجاه يوافقون بأن القيم العادلة ملائمة أكثر من التاريخية تماما, وبشكل خاص للعناصر المالية ولكن المشكلة تكمن في موثوقية تقديرات القيمة العادلة, مخاوف الموثوقية و بشكل خاص للعناصر المالية التي ليس لها أسواق نظامية يتاجر بها فيها, وهو ما يجب أن تقيمه الإدارة, ويرى مؤيدو هذا الاتجاه أن القيمة السوقية العادلة للمحاسبة هي المقياس الأنسب وأكثر ملائمة لمتخذي القرارات حتى وإن كانت أقل موثوقية, وذلك لأن القيمة العادلة للمحاسبة تستخرج ميزانيات هي أكثر تمثيلا لقيمة الشركة, وتحديدا لذلك فقيم الأصول الغير متداولة لا يفترض أن تبقى على تكلفتها التاريخية مع مرور الوقت علاوة على ذلك ولأن التكلفة التاريخية تبقى دون تغيير على مر الزمن فإن المستخدمين لا يحصلون على المعلومات القيمة على الارتفاع أو الانخفاض في قيمة الأصل والتي تلي عملية شراء هذا الأصل.

3) الاتجاه الثالث: القيمة العادلة أكثر ملائمة وأكثر موثوقية

وهو الاتجاه التي تدعمه مختلف الجمعيات المهنية للمحاسبة وجمعيات المحاسبين والمراجعة ولجان حماية المستثمرين في البورصات وعدد كبير من الأكاديميين والباحثين,

فهم يرون أن القيمة العادلة أكثر موثوقية وملائمة ويدرك الجميع أ الموثوقية هي مسألة ليست سهلة لذلك كان الدفع باتجاه القيمة العادلة بدأ على مراحل وفرضت فيه الكثير من القيود التي موثوقية البيانات[1].

[1] نسرين بابكر سعد باشري، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة علي جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير**، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم السودان، 2016، ص ص 87-88

خلاصة:

من خلال ما تم التطرق إليه حول العلاقة بين القياس المحاسبي وجودة المعلومات المالية, ومن خلال دراسة متغيرات البحث والعلاقة التي بينهما تبين أن القوائم المالية تعد إما عن طريق التكلفة التاريخية أو عن طريق القيمة العادلة كأساس للقياس وأن من الخصائص النوعية الأساسية لجودة المعلومات المالية نجد الموثوقية والملائمة.

كما نلاحظ أن الخاصية الأساسية للتكلفة التاريخية هي خاصية الموثوقية التي تعتبر شرط أساسي للخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية, ومن جهة أخرى نلاحظ أن الخاصية الأساسية للقيمة العادلة هي خاصية الملائمة والتي كذلك تعتبر شرط أساسي للخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية, لذلك نقول أن هناك علاقة وارتباط كامل ووثيقة بين المتغير المستقل (القياس المحاسبي) والمتغير التابع (جودة المعلومات المالية), وهي علاقة طردية بينهما أي نلاحظ أن أساس أو أسلوب القياس المحاسبي المتبع له تأثير كبير على جودة المعلومات المالية وعليه يجب على المؤسسة إتباع الأسلوب الأنسب للقياس.

الفصل الرابع:

دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس) و مؤسسة مطاحن الجلفة

تمهيد:

بعد دراسة كل من القياس المحاسبي في الفصل الأول وجودة المعلومات المالية في الفصل الثاني سنخصص الفصل الثالث لدراسة الحالة وذلك من خلال اسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراسة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس) وكذا مؤسسة مطاحن الجلفة وهذا قصد معرفة الأسلوب المتبع في عملية قياس عناصر القوائم المالية ومن ثم دراسة أثر القياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية للمؤسستين محل الدراسة.

وللتفصيل أكثر في الفصل تم تقسيمه إلى:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة

المبحث الثاني: دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس)

المبحث الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الجلفة

المبحث الاول : تقديم عام للمؤسستين محل الدراسة

المطلب الاول :التعريف بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس)

اولا: الشكل هي شركة مساهمة تخضع للقانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم وكذلك القوانين والتنظيمات السارية المفعول

ثانيا: **التســـمية** تتخذ الشركة الزراعية الغابية للتهيئة تسمية جديدة وهي المؤسسة العمومية الإقتصادية شركة ذات أسهم المسماة الشركة الجهوية للهندسة الريفية الأطلس (EPE / SPA / ERGR ATLAS DJELFA) وذلك حسب شهادة تسجيل التسمية المسلمة من المركز الوطني للسجل التجاري.

ثالثا: المقر الإجتماعي حدد المقر الاجتماعي للشركة بـ: طريق الشارف بلدية الجلفة ولاية الجلفة (ص.ب رقم : 310 الجلفة 17000)

ويمكن تحويله الى أي مكان آخر داخل إقليم ولاية الجلفة بقرار من مجلس الإدارة وإلى أي مكان آخر خارج إقليم الولاية بموجب مداولة من الجمعية العامة العادية.

يمكن إحداث وكالات, فروع, مكاتب ومحلات تخزين في كل مكان بقرار من مجلس الإدارة الذي يمكنه من نقلها او حذفها

رابعا: المـــــدة حددت مدة الشركة بتسعة وتسعون سنة ابتداءا من تاريخ قيدها في السجل التجاري إلا في حالة الحل المسبق أو التمديد حسب ما هو منصوص عليه في القانون الأساسي

خامسا: رأس مال الشركة

حدد رأس المال الاجتماعي لهذه الشركة بمبلغ قدره مئتان وواحد وخمسون مليون ومئتين وستون ألف دينار جزائري (251.260.000.00 دج) مقسمة الى 12563 سهم قيمة كل سهم 20.000.00 دج مرقمة من 01 الى 12563 مكتتبة ومحررة كلها باسم المؤسسة الوطنية للهندسة الريفية .

سادسا: تشكيلة مجلس الادارة

تتولى ادارة الشركة مجلس ادارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل واثني عشر عضوا على الأكثر يعين عضوين في مجلس الادارة يمثلان العمال طبقا للمادة 95 من القانون رقم 90/11 المؤرخ 24 أفريل 1990

وفي حالة الدمج يجوز رفع العدد الكامل للقائمين بالادارة الى العدد الكامل للقائمين بالادارة الممارسين منذ أكثر من ستة أشهر دون تجاوز أربع وعشرين عضوا .

وعدا حالة الدمج فإنه لا يجوز أي تعيين للقائمين بالادارة الجدد ولا إستخلاف من توفي من القائمين بالادارة او استقال او عزل ما دام عدد القائمين بالادارة لم يخفض الى ثني عشر عضوا.

سابعا: الجمعية العامة للمساهمين

1) طبيعة الجمعيات العامة:

الجمعيات العامة التي تم استدعاؤها وتكوينها بصورة نظامية تمثل جميع المساهمين , المداولات المتخذة طبقا للقانون وهذا القانون الاساسي تلزم كل المساهمين حسب طبيعة القرارات المقترحة , تكيف الجمعيات بانها عادية أو غير عادية

2) الجمعية العامة العادية :

تتخذ الجمعية العامة العادية كل القرارت التي تدخل ضمن اختصاصات الجمعية العامة غير العادية ولا يصبح تداولها في الدعوة الأولى إلا إذا حاز عدد من المساهمين الحاضرين أو الممثلين على الأقل ربع الاسهم التي لها الحق في التصويت ولا يشترط أي نصاب في الدعوة الثانية حيث تعتمد القرارات باغلبية الاصوات المعبر عنها .

تجتمع الجمعية العامة العادية مرة على الاقل في السنة خلال ستة الأشهر التي تسبق قفل السنة المالية فيما عدا تمديد هذا الاجل بناء على طلب مجلس الإدارة أو بامر من الجهة القضائية التي تبت في ذلك بناءعلى عريضة.

ويقدم مجلس الادارة الى الجمعية العاهة بعد تلاوة تقريره جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة وفضلا عن ذلك يشير مندوب الحسابات في تقريره إلى اتمام المهمة التي أسندت إليه طبقا للقانون.

3) الجمعية العامة غير العادية :

تختص الجمعية العامة غير العادية وحدها بصلاحيات تعديل القانون الأساسي بكل احكامه غير أنه لا يجوز للجمعية العامة غير العادية أن تزيد من التزامات المساهمين ما عدا العمليات الناتجة عن تجمع الأسهم التي تمت بصفة منتظمة.

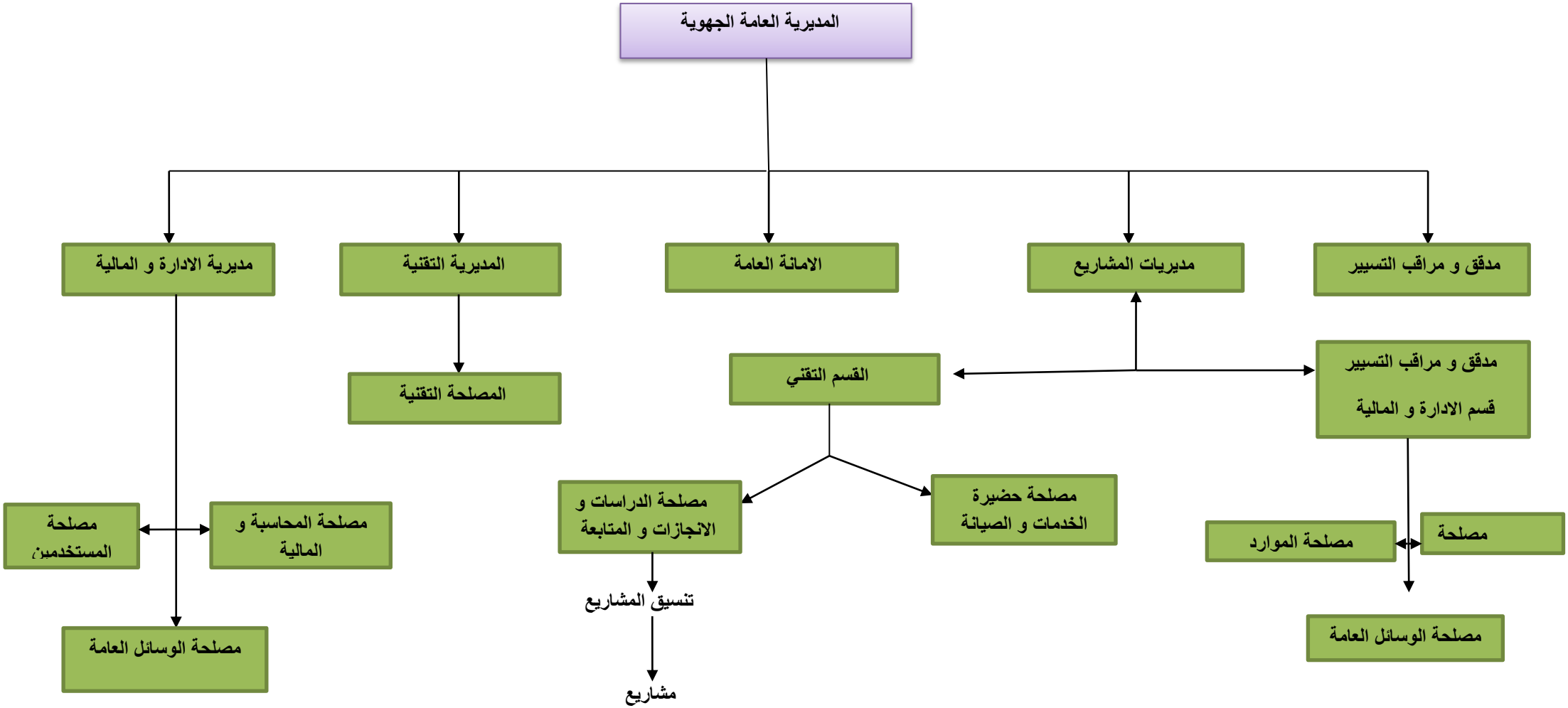
لا يصح تداول الجمعية العامة غير العادية إلا في إذا كان عدد المساهمين الحاضرين أو الممثلين يملكون على الأقل نصف الأسهم في الدعوة الأولى وربع الأسهم ذات الحق في التصويت أثناء الدعوة الثانية .

فإذا لم يكتمل هذا النصاب الأخير جاز تأجيل اجتماع الجمعية الثانية إلى شهرين على الأكثر من يوم استدعاؤها للاجتماع مع بقاء النصاب المطلوب وهو الربع دائما.

مهامها و اعمالها

الأشغال الغابية واستغلال الغابات , حماية واستصلاح الأراضي ,الحفر والأشغال الريفية,تهيئة المساحات الخضراء, المشتلة, الأشغال العمومية الكبرى والري, كراء معدات, ماكنات وتجهيزات فلاحية وكذا كراء معدات وأدوات البناء والأشغال العمومية.

شكل رقم (13): يوضح الهيكل التنظيمي لشركة الاطلس



المطلب الثاني: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الجلفة

مؤسسة مطاحن الجلفة هي إحدى المؤسسات الاقتصادية التي سنعتمد عليها في الدراسة التطبيقية والكائن مقرها بولاية الجلفة، حيث سنتعرف في البداية على تاريخ المؤسسة ونشاطها بالإضافة إلى دراسة هيكلها التنظيمي وهذا كما يلي:

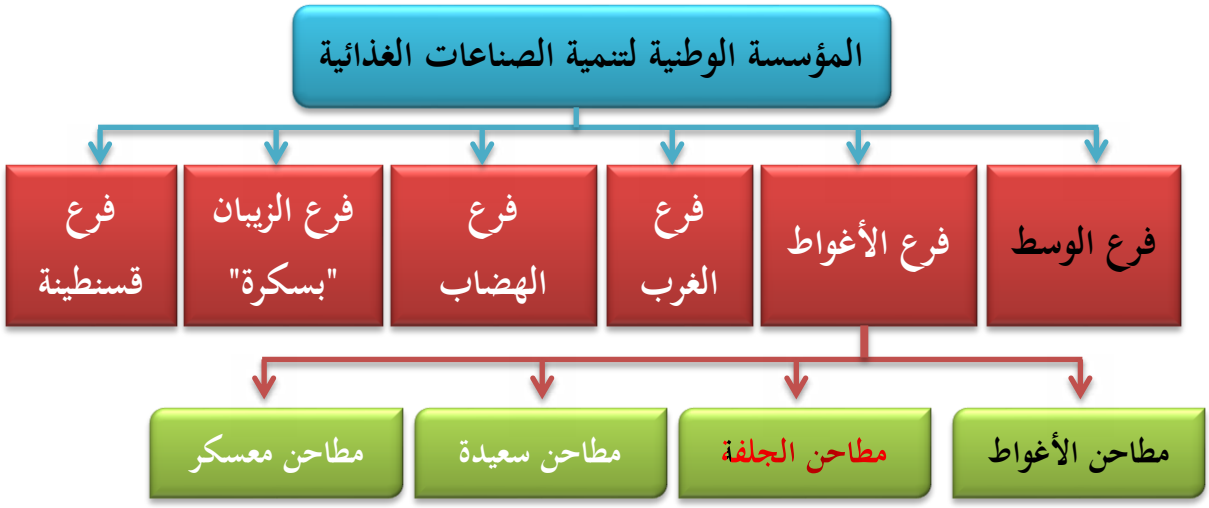
أولا: التعريف بمؤسسة مطاحن الجلفة وبمنتجاتها

سنستعرض من خلال هذا المطلب الأول سنعرف بمؤسسة مطاحن الجلفة ونشاطها.

1) التعريف بمؤسسة مطاحن الجلفة

مركب مطاحن الجلفة هي مؤسسة ذات طابع اقتصادي – إنتاجي– تجاري تابع إلى فرع الأغواط للحبوب منذ سنة 2016 بعد ما كان تابعا لمجمع تيارت واللذان يعدان فرع من فروع المؤسسة الأم وهي الشركة الوطنية للدقيق والقمح (سمباك) الذي تأسس سنة 1963 بموجب مرسوم تنفيذي، وقد اندرج تحت إشرافها آنذاك جل القطاعات الخاصة بالمطاحن والمهتمة بتحويل القمح وصناعة العجائن الغذائية والكسكسي، ولها عدة فروع في كل من الاغواط والوسط، فرع الغرب والهضاب العليا، فرع الزيبان ببسكرة وقسنطينة.

الشكل رقم(14): المؤسسة الوطنية لتنمية الصناعات الغذائية وفرعها



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

أعيد تأهيل مركب مطاحن الجلفة في الثامن والعشرون من شهر جوان لسنة 2012، حيث تعتمد كليا على تحويل القمح بنوعيه اللين والصلب إلى مواد موجهة للاستهلاك من جهة، إضافة إلى احتوائه على وحدة إنـــتاج العجـائن واستخراج مستخلصات الحبوب لتغذية الأنعام من جهة أخرى، ويقدر رأس مالها بحوالي ثمانية مئة وثلاثون مليون دينار جزائري (830 000 000 دج)[1].

1 بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل إدارة مؤسسة مطاحن الجلفة.

شكل رقم (15): البطاقة التقنية لمؤسسة مطاحن الجلفة

التسمية: مطاحن الجلفة.
المقر الاجتماعي: المنـطقة الـصناعية صنـدوق بريد 284 ولاية الجـلفة.
رأس المال الاجتماعي: 000 000 830 دج.
نوع النشاط: تحويل القمح وإنتاج العجائن وحبوب تغذية الأنعام.
الهاتف: 27 77 87 (027).
الفاكس: 09 18 92 (027).
العنوان الالكتروني: djelfamoulins@yahoo.fr

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

2) منتجات مؤسسة مطاحن الجلفة

في ما يلي أهم هذه المنتجات ومراحل إنتاجها:

هناك ثلاث منتجات رئيسية لمؤسسة مطاحن الجلفة، متمثلة في السميد، الفرينة، بقايا الطحين، إضافة إلي إنتاج العجائن ومكمل غذائي، والجدول الموالي يوضح أهم خصائص هذه المنتجات

جدول رقم (01): خصائص منتجات مؤسسة مطاحن الجلفة

العجائن		السميد	الدقيق	مكمل غذائي
معكرونة 04 / 500غ	معكرونة 04 / 50كغ	سميد ممتاز 25كغ	دقيق ممتاز 25كغ	جنين القمح 250غ
معكرونة 06 / 500غ	معكرونة 06 / 5كغ	سميد ممتاز 10كغ	دقيق ممتاز 10كغ	

محمصة 500 غ	محمصة 5كغ			
شربة 500 غ	شربة 3كغ	سميد عادي 25كغ	دقيق عادي50كغ	
لسان العصفور 500 غ	لسان العصفور 3كغ	سميد عادي 10كغ	دقيق عادي25كغ	
عجائن ملتوية 500 غ	عجائن ملتوية 3كغ	سميد مسقط 25كغ	دقيق عادي10كغ	
سباغيتي 500 غ	/	نخالة القمح الصلب	نخالة القمح اللين	

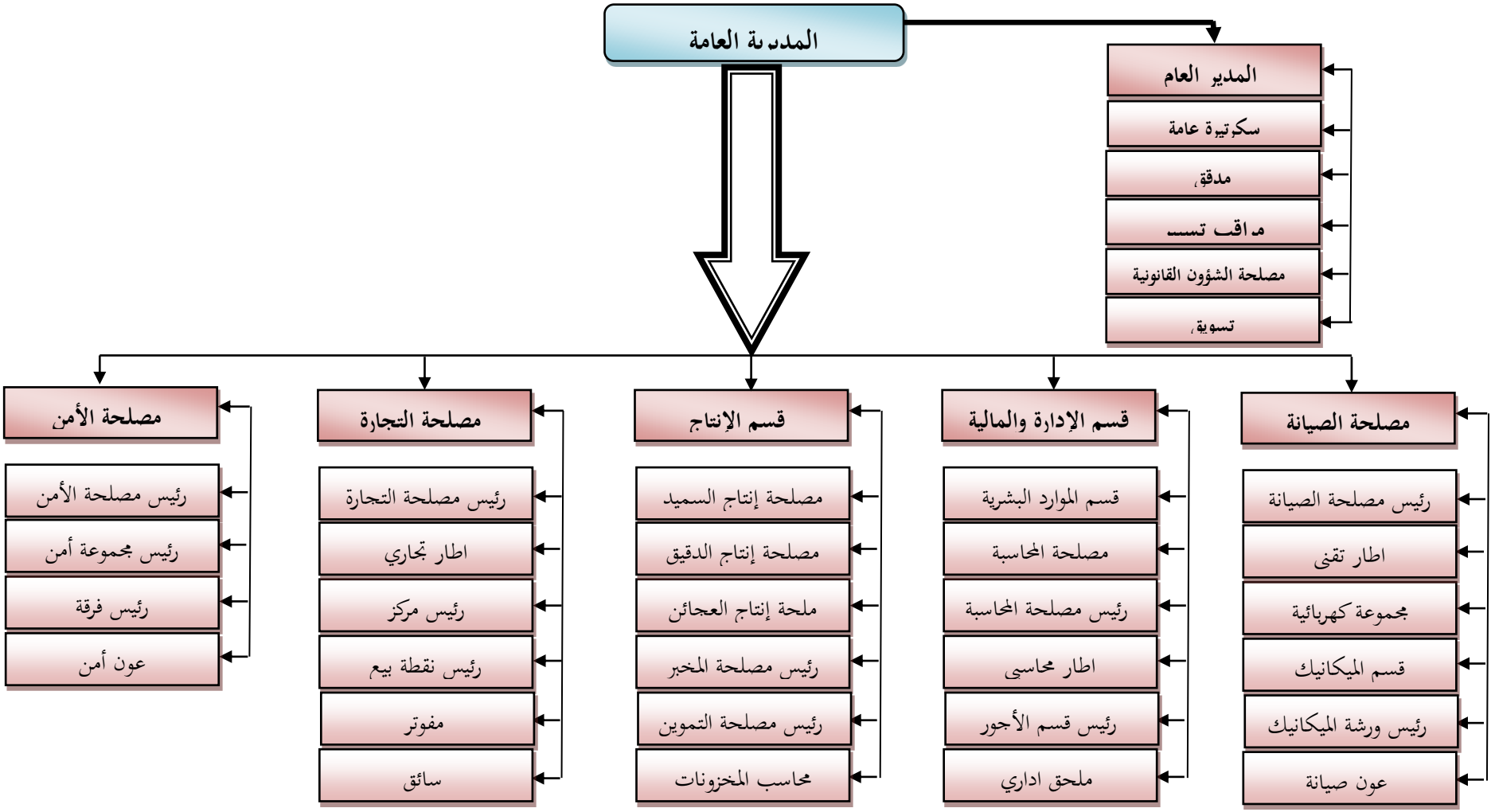
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مؤسسة مطاحن الجلفة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الجلفة

يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة مختلف العلاقات والوظائف وارتباطاتها الإدارية، كما يوضح السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة، ومن خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الجلفة نتعرف على أهم الأقسام والوحدات والوظائف.

1- عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الجلفة

شكل رقم (16): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الجلفة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

أولا: التحليل الوظيفي للهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الجلفة

من خلال الشكل السابق والمتعلق بالهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الجلفة نلاحظ أنه يتكون من مجموعة من الأقسام، وفي ما يلي دور ووظيفة كل قسم ومصلحة داخل مؤسسة مطاحن الجلفة:

1) **المديرية العامة:** وهي أعلى الهرم من حيث السلطة تشرف على جميع المصالح والأقسام.
2) **قسم المالية والمحاسبة:** وظيفته الأساسية هي مسك حسابات المؤسسة وإعداد الميزانيات المختلفة (اليومية، الشهرية، الميزانية الافتتاحية، الميزانية الختامية، جدول المراجعة) وتقديمها للمدير العام لتوسيع اطلاعه على الأمور المالية التي تعني المؤسسة.
3) **قسم الموارد البشرية:** لها علاقة مباشرة بالمستخدمين والعمال داخل المؤسسة حيث يهتم بكل ما له علاقة بالعمال.
4) **مصلحة المخبر:** مكلف بمتابعة نوعية الإنتاج ومقارنتها بالمعايير المحددة من طرف المؤسسة والإبلاغ عن كل خرق لها، سواء كانت هذه المعايير تتعلق بوزن وشكل الأصناف من المنتجات (لكل صنف وزن معين وشكل مختلف كذلك)، أو التغليف، أو النوعية والجودة.
5) **مصلحة الإنتاج:** تقوم هذه المصلحة بمعالجة المدخلات إلى غاية الحصول على المنتج النهائي الموجه للتسويق، وتختلف عملية المعالجة من منتج إلى أخر، حيث نجد أن لكل

منتج دورة إنتاجية خاصة به حتى وإن اشتركت في بعض المراحل، وتقوم هذه المصلحة في نشاطها بالاعتماد على عدد من الوحدات هي:

6) **مصلحة التموين والتخزين:** يتمحور جل نشاط هذه المصلحة في ضمان التزويد الأمثل بالمواد واللوازم لضمان الاستمرارية الطبيعية للنشاط الإنتاجي داخل المؤسسة، ونميز داخلها فرعين مختلفين هما:

أ) **فرع الشراء :** يعنى بعملية الشراء لكل ما تحتاجه المؤسسة من حبوب دون إغفال منه لنوعية المشتريات؛

ب) **فرع التقييد :** يهتم بتوثيق كل عملية شراء قام بها الفرع السابق بالكميات والمبالغ وتقديمها إلى محاسب المؤسسة.

ت) **مصلحة التسويق:** مصلحة تعنى بتصريف وبيع المنتوج النهائي للمؤسسة بعد خروجه من الدورة الإنتاجية، وتنقسم هذه المصلحة إلى:

أ) **فرع التوزيع :** يقوم بتزويد العملاء بالمنتجات،

ب) **فرع المبيعات :** يقوم بتسجيل كل ما يصدر عن فرع التوزيع.

7) **مصلحة الوقاية الصحية والأمن:** هي عبارة عن مكتب خارجي عند مدخل المؤسسة وظيفتها الأساسية توفير الأمن والسهر على مراقبة حركة الدخول والخروج للأفراد والمركبات من جهة، كما تمثل من جهة أخرى وحدة تدخل سريع في حالة نشوب حريق مثلا، بالإضافة إلى حرصها على فرض تطبيق كل ما له علاقة بالوقاية الصحية[1].

1 بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل إدارة مؤسسة مطاحن الجلفة.

المبحث الثاني: دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس)

سنقوم في هذا المبحث بدراسة حالة مؤسسة الاطلس وذلك من خلال قياس عناصر الميزانية ودراسة أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية

المطلب الأول: أثر القياس المحاسبي للأصول الثابتة غير القابلة للاهتلاك (الأرضي) على جودة القوائم المالية

وحتى نتمكن من معرفة مدى تأثير عملية القياس المحاسبي على القوائم المالية وجب علينا الحصول على مؤسسة قامت بعملية إعادة تقييم أصولها، حيث قمنا بدراسة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس) ورغم أن المؤسسة لا تقوم بإعادة تقييم أصولها إلا أنها كلفت خبير بإعادة تقييم أصل من أصولها الثابتة والمتمثل في الأرض (Terrains) التي لوحظ تغير في قيمتها بغض النظر عن الأصول الأخرى، حيث قام بعملية إعادة تقييم هذا الأصل خبير قضائي من ولاية الجلفة والملقب بـ: "عيساوي سليمان" وهذا كله موضح في الملحق رقم (01).

أولا: القياس المحاسبي للأراضي

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر عملية إعادة التقييم على تقييم محدد, والمقصود بفئة من التثبيتات هو نوع وصنف معين مثل إذا أردنا أن نقوم بعملية إعادة تقييم الأرض فيجب علينا إعادة تقييم كل الأراضي الخاصة بالمؤسسة وهكذا، وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنوياً).

ما جاء في تقرير الخبير القضائي حسب المحلق رقم (01).

- **يتم تحديد قيمة العقارات على النحو التالي:**

- المساحة.
- الموقع الجغرافي.
- الخدمات المقدمة.
- التنظيم البنيوي.
- مستوى تهيئة الأرضية من مختلف الشبكات.
- مدى جاذبية الموقع.

- **موقع الأرض المعاد تقييمها:**

تقع الأرض بحي عين الشح طريق الشارف تنتمي إلى القسم 41 مقاطعة الملكية 1480 ويحدها.

- الشمال: أرض شاغرة.
- الجنوب: طريق الشارف.
- الشرق: حضيرة البلدية.
- الغرب: أرض شاغرة.

وهذا تبعا لمخطط أرض معد من طرف مؤسسة الدراسات التقنية بتاريخ 2012/12/29.

- **الوضعية القانونية:**

تم تأكيد ملكية الأرض بواسطة دفتر عقاري 18714 مسلم بتاريخ 2005/08/13 وهو مصادق عليه وفق البطاقية المؤرخ بـ 2005/03/20 من المحافظة العقارية بالجلفة.

إن بند الأرض مسجلة في قوانين المؤسسة إلى جانب أصول الميزانية للمؤسسة بتاريخ 2017/12/31.

- **كيفية تحديد سعر الأرض:**

يتم تحديد سعر الأرض من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): جدول خاص بالبطاقة المحينة للسوق العقاري المعد من طرف أملاك الدولة

المناطق	أرض مهيئة (Terain Viabilise)		أرض غير مهيئة (Terain non Viabilise)	
وسط المدينة (Centre ville)	من 5.000.000	إلى 12.000.000		
الضاحية (Peripherie)	من 1.500.000	إلى 5.000.000	من 800.000	إلى 2.000.000
العزلة (Isolement)	من 8.00.000	إلى 1.500.000	من 400.000	إلى 1.000.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (01)

تم استخراج هذه المعطيات من البطاقة المحينة من السوق العقاري المعد من طرف أملاك الدولة والمحدد سعر المتر المربع لسنة 2016، حيث تم تصنيف موقع الأرض من قبل الخبير القضائي على أنها من الضاحية (Périphérie) المقدر من 15000.00 دج إلى 50000.00 دج للمتر المربع، وباعتبار أن الأرض حاليا ذات استخدام إداري وخدمي (أين يوجد مقر المديرية العامة) إضافة إلى حضيرة العتاد فإن سعر المتر المربع الذي سوف تعتمده سيكون أقل من السعر المطبق

على الأراضي ذات الاستعمال السكني الذي يكون فيها السعر المطبق في سوق العقار ما بين 25000.00 و40000.00دج لأراضي مشابهة لنفس محيط العمراني.

- **ولمعرفة القيمة الحقيقة للأرض قام بالعمليات التالية:**

- اعتبر أن قيمة المتر المربع هو: 20000.00دج.
- قام بحساب معامل الازدحام (L'état D'encombrement):

لتخمين حالة الازدحام للأرض قام بحساب معامل تصحيح الذي حدد بالعلاقة التالية:

Ce Taux est de :927.88m^2 (surface bâtie)/ 10283m^2(surface totale) x 25% (Taux maximum d'encombrement)

النسبة المئوية: المساحة المبنية 927.88m^2 / المساحة الكلية × نسبة الحد الأقصى للازدحام.

نسبة الانخفاض هي: $\frac{\text{m}2927.88}{10283\text{m}2} \times \%25 = \%2.25$

وبالتالي:

السعر المتوسط المستخرج هو: 20000.00دج.

Le prix moyen retenu est de :20000.00DA le m^2

السعر المتوسط المصحح هو:

Le prix moyen corrige est de $20000.00-20000.00\times2.25\%$

$20000.00-450.00=19550.00$

ومنه فإن قيمة الأرض تحسب بالعلاقة التالية:

القيمة الإجمالية = المساحة × سعر المتر المربع

القيمة الإجمالية valeur total	سعر المتر المربع prix Du m^2	المساحة surface
201032650.00	19550.00	10283 m^2

القيمة الإجمالية للأرض بعد إعادة تقييمها هي: 201033000.00دج بالتقريب.

ما جاء في تقرير محافظ الحسابات المعتمد من قبل المؤسسة حسب الملحق رقم (02)

1) جدول العناصر المعاد تقييمها:

فارق إعادة التقييم= القيمة المعاد تقييمها – القيمة المحاسبية.

الجدول رقم (03): جدول العناصر المعاد تقييمها

البيان	القيمة المحاسبية valeur comptable au 31/12/2017	القيمة المعاد تقييمها valeur réévaluée	فارق إعادة التقييم écart de réévaluation
الأرض terrain	79380000.00	201032650.00	121652650.00
المجموع	79380000.00	201032650.00	12165265000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (02)

2) الجدول الخاص بالأراضي بعد إعادة تقييمها:

الجدول رقم:(04): الجدول الخاص بالأراضي بعد إعادة تقييمها

البيان	القيمة المحاسبية	القيمة المعاد تقييمها	فارق إعادة التقييم

	valeur comptable un :31/12/2017	valeur réévaluée un :31/12/2018	écart de réévaluation
الأراضي الموجودة بالمؤسسة (الجلفة)	79380000.00	20132650.00	121652650.00
أرض موجودة في عين وسارة	131000.00	131000.00	0.00
المجموع	79511000.00	201163650.00	121652650.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (02)

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تمتلك قطعتين من الأرض إحداهما في المؤسسة والأخرى في بلدية عين وسارة وقد قام الخبير بإعادة تقييمها، إلا أن الأرض الموجودة في بلدية عين وسارة لم تتأثر بعملية إعادة التقييم على عكس الأرض الموجودة في المؤسسة والتي ارتفعت بقيمة: 121652650.00دج.

يرى محافظ الحسابات المعتمد من طرف المؤسسة أن عملية إعادة التقييم أجريت بطريقة نزيهة ولا توجد أي سليبات في العملية وعليه فإن فارق إعادة التقييم يجب أن يسجل في ح/105 والزيادة في قيمة الأرض تسجل في ح/211.

التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم التثبيت (الأرض):

حسب الملحق رقم(03) والملحق رقم(04) نلاحظ أن:

قيمة الأرض في سنة 2017 هي: 79380000.00دج.

قيمة الأرض في سنة 2018 (بعد عملية إعادة التقييم) هي: 201032650.00دج.

الزيادة في قيمة الأرض:

121652650.00 = 79380000.00 − 201032650.00

فارق إعادة التقييم قيمة الأرض قبل القيمة العادية للأرض

إعادة تقييمها بعد إعادة تقييمها

تعالج الزيادة في القيمة المدرجة للأصل بعد إعادة التقييم محاسبيا بترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية تحتي مسمى "فائض إعادة التقييم"، وعليه نقول أن الفارق أو الزيادة في قيمة الأرض سوف يتم دمجها مباشرة في رأسمال المؤسسة إذا كانت عملية إعادة التقييم منظمة أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العملية عادة ما يكون معفى من الضريبة، أما إذا كانت عملية إعادة التقييم غير منظمة، أي متى ارتأت ضرورة لذلك، فإن فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العملية عادة ما يكون خاضعاً للضريبة، وهذا ما حدث في المؤسسة محل الدراسة في هذه الحالة يتم تسجيل فائض إعادة التقييم وفقاً للقيد التالي:

2018/12/31

211		الأرض	××××	
	105	إعادة تقييم الأرض		
		تسجيل فارق إعادة التقييم ورفع قيمة الأراضي		××××

ثانيا: دراسة أثر القياس المحاسبي للأراضي على جودة القوائم المالية

لمعرفة مدى تأثير عملية اعادة التقييم الأرض على القوائم المالية قمنا بإجراء لقاء مع محاسب الشركة عن كيفية تسجيله لعملية إعادة التقييم محاسبيا وكذا طريقة تسديده للمكلف بإعادة التقييم،

قصد معرفة مدى تأثير كل العمليات المتعلقة بإعادة التقييم على القوائم المالية، فقام الأخير بتقديم كل الوثائق اللازمة والتسجيلات المحاسبية الخاصة بعملية إعادة التقييم وكيفية تسديد الخبير القضائي وهذا كله موضح في الملحق (05) و(06) و(07)، حيث كان التسجيل المحاسبي حسب الملاحق كالتالي:

جدول رقم (05): التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم

التاريخ	2018/12/31		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
211200	الأرض	121652650.00	
105000	إعادة تقييم		121652650.00
المجموع	/	121652650.00	121652650.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (05).

جدول رقم (06): الفاتورة الخاصة بعملية تسجيل مصاريف إعادة التقييم الخاصة بالخبير القضائي

التاريخ	2018/12/31		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
622300	الخدمات المتعلقة بإعادة التقييم	300000.00	
401240	المورد الخاص		300000.00
المجموع		300000.00	300000.00

المصدر:من إعداد الباحث بناءعلى المحلق رقم (06).

جدول رقم (07): الفاتورة الخاصة بتسديد المورد

التاريخ	2019/01/15		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
401240	المورد الخاص	300000.00	
5121100	البنك (BADR)		300000.00
المجموع	/	300000.00	300000.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المحلق رقم (07).

1) تأثير عملية تقييم الأرض على الميزانية:

أ) عرض ميزانية المؤسسة لسنة 2017 و2018:

- **عرض ميزانية (الأصول) لسنة 2017:**

الجدول رقم (08): يبين ميزانية المؤسسة أصول المؤسسة

الأصـول	المبلغ	مخصصات الاهتلاكات م,خ	ق م ص
الأصول المثبتة (غير الجارية):			
فارق الشراء (goodwill)			
التثبيتات المعنوية	**70000.00**	**70000.00**	**0.00**
التثبيتات العينية	**1887040747.17**	**746259829.16**	**1140780918.01**
الأراضي	79511000.00	0.00	79511000.00
مباني	58675394.63	35427841.54	23247553.09
التثبيتات المادية الآخرى	1748854352.54	710831987.62	1038022364.92
تثبيتات ممنوح امتيازها	0.00	0.00	0.00

تثبيتات جاري انجازها	0.00	0.00	0.00
التثبيتات المالية	**33430825.79**	**29130245.99**	**4300579.80**
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	29429768.99	29130245.99	299523.00
ضرائب المؤجلة على الأصول	4001056.80	0.00	4001056.80
			0.00
			0.00
			0.00
			0.00
			0.00
			0.00
مجموع الأصول غير الجارية	**1920541572.96**	**775460075.15**	**1145081497.81**
الأصـول الجـارية:			
المخزونات والمخزونات الجاري إنجازها	**610565511.00**	**36278516.75**	**574286994.25**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**499618809.49**	**35868000.66**	**463750808.83**
الزبائن	487656058.02	35868000.66	451788057.36
المدينون الآخرون	3498034.19	0.00	3498034.19
الضرائب وما شابهها	8464717.28	0.00	8464717.28
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00
الموجودات وما شابهها (خزينة الأصول)	**5102476.27**	**0.00**	**5102476.27**
الاموال الموظفة والاصول المالية الجارية الاخرى	0.00	0.00	0.00
الخزينـة	5102476.27	0.00	5102476.27
			0.00

			0.00
			0.00
مجموع الأصول الجارية	1115286796.76	72146517.41	1043140279.35
مجموع الأصول	3035828369.72	847606592.56	2188221777.16

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(08)

عرض ميزانية (الخصوم) لسنة 2017:

الجدول رقم (09): يبين ميزانية خصوم المؤسسة

الخصـوم	ق م ص
رؤوس الأموال الخاصة:	
رأس المال الصادر(أو حساب الإستغلال)	251260000.00
رأس المال غير المطلوب	0
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)	162398241.88
فارق إعادة التقييم	0
فارق المعادلة	0
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	-87456988.46
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	-35392922.45
المجمـــــوع (1)	**290808330.97**
الخصوم غير الجارية:	
القروض والديون المالية	1542543993.53
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)	12311083.50
الديون الأخرى غير الجارية	0.00

المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	25156213.27
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**1580011290.30**
الخصـوم الجـارية:	
الموردون والحسابات الملحقة	69341453.71
الضرائب	152790562.75
الديون الأخرى	95270139.98
خزينـة الخصـوم	**0**
مجموع الخصوم الجارية (3)	**317402156.44**
مجموع الخصوم	**2188221777.71**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (09)

عرض ميزانية (الأصول) لسنة 2018:

الجدول رقم (10): يبين ميزانية أصول المؤسسة

الأصـول	المبلغ	مخصصات الاهتلاكات م,خ	ق م ص
الأصول المثبتة (غير الجارية):			
فارق الشراء (goodwill)			
التثبيتات المعنوية	**70000**	**70000.00**	**0.00**
التثبيتات العينية	**1957697035.60**	**792405114.89**	**1165291920.71**
الأراضي	201163650.00	0.00	201163650.00
مباني	76450506.20	54011219.28	22439286.92
التثبيتات المادية الآخرى	1680082879.40	738393895.61	941688983.79
تثبيتات ممنوح امتيازها	0.00	0.00	0.00
تثبيتات جاري انجازها	0.00	0.00	0.00
التثبيتات المالية	**132739725.22**	**26330108.39**	**106409616.83**

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	28035038.97	26330108.39	1704930.58
ضرائب المؤجلة على الأصول	104704686.25	0.00	104704686.25
			0.00
			0.00
			0.00
مجموع الأصول غير الجارية	**2090506760.82**	**818805223.3**	**1271701537.54**
الأصــول الجـارية:			
المخزونات والمخزونات الجاري إنجازها	**653812087.33**	**396047815.02**	**257764272.31**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**498721763.53**	**37227323.74**	**461494439.79**
الزبائن	459829499.88	35617850.09	424211649.79
المدينون الآخرون	29740302.94	1609473.65	28130829.29
الضرائب وما شابهها	9151960.71	0.00	9151960.71
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00
الموجودات وما شابهها (خزينة الأصول)	**1035241.21**	**0**	**1035241.21**
الاموال الموظفة والاصول المالية الجارية الاخرى	0.00	0.00	0.00
الخزينـة	1035241.21	0.00	1035241.21
			0.00
			0.00
			0.00
مجموع الأصول الجارية	**1153569092.07**	**433275138.76**	**720293953.31**
مجموع الأصول	**3244075852.89**	**1252080362.04**	**1991995490.85**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (10)

عرض ميزانية (الخصوم) لسنة 2018:

الجدول رقم (11): يبين ميزانية خصوم المؤسسة

الخصـوم	ق م ص
رؤوس الأموال الخاصة:	
رأس المال الصادر(أو حساب الإستغلال)	251260000.00
رأس المال غير المطلوب	0.00
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)	162398241.88
فارق إعادة التقييم	121652650.00
فارق المعادلة	0.00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	-58163211.36
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	-393563016.63
المجمـــوع (1)	**83584663.89**
الخصوم غير الجارية:	
القروض والديون المالية	1557193233.33
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)	11608989.00
الديون الأخرى غير الجارية	0.00
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	15064216.32
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**1583866438.65**
الخصـوم الجـارية:	
الموردون والحسابات الملحقة	68239774.18
الضرائب	154131457.19
الديون الأخرى	102173156.94

خزينة الخصوم	0.00
مجموع الخصوم الجارية (3)	324544388.31
مجموع الخصوم	1991995490.85

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق (11)

التحليل:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأرض وكذا ميزانية 2018 نلاحظ أن فارق إعادة التقييم يسجل في شكل زيادة في فارق إعادة التقييم (écart de réévaluation) وزيادة بنفس المقدار في قيمة الأرض(terrains) (زيادة في قيمة الخصوم تقابلها زيادة بالمقدار نفسه في قيمة الأصول).

إلا أن عملية إعادة التقييم لا تقتصر على هذا العنصر فقط لأن تسجيل عملية مصاريف الخبير القضائي (المكلف بعملية إعادة التقييم) له أثر على الميزانية فنلاحظ أن جانب الخصوم تأثر في حساب مورد الخدمات (401) لسنة 2018 دون أن يقابلها تأثر في جانب الأصول لنفس السنة وهذا ما يغفل عليه الكثير لدى تحليله للقوائم المالية.

مما يعني تأثير عملية إعادة التقييم على الميزانية وبالتالي تأثر الدورة بالسالب بقيمة: (300000.00دج) والجدول يوضح الأتي:

جدول رقم (12): أثر إعادة التقييم على ميزانية 2018

الأصول	مقدار التغير		خصوم	مقدار التغير	
البيان	مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
التثبيتات			الأموال		

المالية (أراضي) 2011	(+) 121652650.00		الخاصة (فارق إعادة التقييم)105 النتيجة 129 مورد الخدمات	300000.00 (−) 300000.00 (+)	(+) 121652650.00
المجموع			المجموع		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق (05)، (06).

بما أن حساب مورد الخدمات من حسابات الميزانية على عكس ح/6 الذي يعتبر من حسابات التسيير فنلاحظ أن حساب مورد الخدمات قد تأثر بالموجب من خلال عملية إعادة التقييم لسنة 2018 مما أثر بدوره على نتيجة الدورة بالسالب بمقدار: (300000.00دج).

2) تأثير إعادة التقييم على جدول حسابات النتائج:

عرض جدول حسابات النتائج لسنة 2018:

الجدول رقم (13): يبين جدول حساب النتائج

إسم الحساب	2018 قبل التقييم
المبيعات والمنتجات الملحقة	299222713.08

تغيرات المخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها	14838716.96-
الإنتاج المثبت	0.00
إعانات الاستغلال	27920.35
1- إنتاج السنة المالية	**284411916.47**
المشتريات المستهلكة	64579144.49
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	48949348.72
الخدمات الأخرى	0.00
2- استهلاك السنة المالية	**113528493.21**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**170883423.26**
أعباء المستخدمين	219163432.17
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	6475665.67
	0.00
4- إجمالي فائض الاستغلال	**-54755674.58**
المنتجات العملياتية الأخرى	81649124.14
الأعباء العملياتية الأخرى	10369406.52
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	225522538.37
اسرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	137108246.16
5- النتيجة العملياتية	**-71890249.17**
المنتجات المالية	0.00
الأعباء المالية	6114235.38
6- النتيجة المالية	**-6114235.38**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**-78004484.55**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0.00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	19841273.19
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**503169286.77**

مجموع أعباء الأنشطة العادية	**561332498.13**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**-58163211.36**
عناصر غير عادية(منتجات)(يجب تبيانها)	0.00
عناصر غير عادية(أعباء)(يجب تبيانها)	0.00
9- النتيجة عير العادية	**0.00**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**-58163211.36**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(12)

التحليل:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأرض وبالتحديد في العملية الخاصة بتسجيل فاتورة الخدمات المتعلقة بمصاريف المكلف بعملية إعادة التقييم (عيساوي سليمان) الظاهرة في الملحق رقم (06) كالاتي:

جدول رقم(14): المتعلق بمصاريف إعادة التقييم الخاصة بالخبير القضائي

التاريخ	2018/12/31		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
622300	الخدات المتعلقة بإعادة التقييم	300000.00	
401240	المورد الخاص		300000.00
المجموع	/	300000.00	300000.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (06).

من خلال الشكل نلاحظ أن عملية إعادة تقييم الأرض تؤثر على جدول حسابات النتائج لسنة 2018 كونها تؤثر على حسابات المصروفات وبالتحديد في الحساب المتعلق بالخدمات حر/622 مما يؤثر بالسلب في النتيجة بمقدار: 300000.00دج.

تذكير:

الأراضي لا تهتلك وإنما تخضع لعملية إعادة التقييم فإذا ارتفعت قيمتها تؤثر على حسابات رؤوس الأموال وإذا انخفضت قيمتها فتؤثر على جدول حسابات النتائج بالضبط في ح/681 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية.

ملاحظة:

سواء كانت عملية إعادة التقييم سالبة أم موجبة فإنه يترتب على المؤسسة مصاريف متعلقة بالمكلف بعملية إعادة التقييم فيتأثر جانب الأصول وبالضبط في حسابات الحقوق إذا تم تسديد المصروف أو يتأثر جانب الخصوم بالضبط في حساب موردو المخزونات والخدمات ح/401 إذا لم يتم تسديد المصروف إضافة إلى تأثر جدول حسابات النتائج في المصروف المسجل سواء كان مدفوع أو على الحساب.

يكون قيد انخفاض الأراضي كالأتي:

رقم الحساب		n/12/31	
		البيان	المبالغ
681		مخصصات الاهتلاك والمؤونات	××××
	2911	وخسائر القيمة انخفاض قيمة الأراضي (تدني خسائر قيمة الأراضي)	
			××××

3) تأثير عملية إعادة التقييم على جدول التدفقات النقدية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأرض وبالتحديد في العملية الخاصة بتسجيل تسديد فاتورة الخدمات المتعلقة بمصاريف المكلف بعملية إعادة التقييم الظاهرة قي المحلق رقم (07) كالاتي:

التاريخ	2019/01/15		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
401240	المورد الخاص	300000.00	
5121100	البنك (BADR)		300000.00
المجموع	/	300000.00	300000.00

المصدر: من إعداد الباحث بناءعلى المحلق رقم (07).

من خلال الجدول نلاحظ أن عملية إعادة تقييم الأرض لا تؤثر على جدول التدفقات النقدية لسنة 2018 أنما تؤثر على جدول التدفقات النقدية لسنة 2019 كونها تؤثر على حسابات الحقوق وبالتحديد في الحساب المتعلق بالبنك ح/512 لأن تسديد المورد جاء في سنة 2019 مما يؤثر على جدول التدفقات النقدية بتدفق نقدي خارجي بقيمة: (300000.00دج).

4) تأثير عملية إعادة التقييم على جدول التغير في رؤوس الأموال

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأرض وبالتحديد في العملية الخاصة بتسجيل فارق إعادة التقييم الظاهرة في الملحق رقم (05) المذكور أعلاه.

نلاحظ أن عملية إعادة تقييم الأرض قد أثرت في رؤوس الأموال وبالضبط في حساب فارق إعادة التقييم ح/105 بالزيادة بقيمة: (121652650.00دج) كما أثرة على رؤوس الاموال بالنقصان بالضبط في ح/129 بقيمة 300000.00دج .

إلا أن فارق إعادة تقييم الأرض لم يتم تحويله إلى رأس المال لعدم وجود قرار من الجمعية العامة غير العادية حسب أقوال محاسب المؤسسة.

ملاحظة:

بما أن عملية إعادة التقييم عملية غير منتظمة فهي غالبا ما تكون خاضعة للضريبة أي أن المؤسسة إذا أرادت دمج فارق إعادة التقييم في رأس المال المؤسسة فيجب عليها تسديد جزء منه لصالح مديرية الضريبة بمعنى أن الزيادة في رأس المال تتمثل في فائض إعادة التقييم منقوص منه مبلغ الضريبة.

ويكون التسجيل المحاسبي لدمج فائض فارق إعادة التقييم في رأس المال كالاتي:

رقم الحساب		n/12/31		
		البيان	المبالغ	
105		فارق إعادة التقييم خاضع للضريبة	××××	
	101	رأسمال المؤسسة		
		(رفع رأسمال المؤسسة باستعمال فارق إعادة التقييم)		××××

المطلب الثاني: أثر القياس المحاسبي للأصول القابلة للاهتلاك (مباني) على جودة القوائم المالية

بما أن المؤسسة قامت بإعادة تقييم الأرض فقط، الأمر الذي استوجب علينا البحث على طريقة تساعدنا في تحيين عنصر من عناصر الأصول القابلة للاهتلاك فتبين أن أبسط طريقة هي تحيين قيمة المبنى وذلك لتوفر المعلومات الكافية عن طريق تحيين العقارات الموجودة لدى أملاك الدولة تحت مسمى "دراسة وتحليل السوق العقارية" إضافة إلى مديرية الضرائب.

حيث قمنا بالتقرب من مديرية أملاك الدولة ومديرية الضرائب بولاية الجلفة لإمدادنا بالوثائق اللازمة لإعادة تحيين قيمة المبني بصورة أقرب للواقع.

ومن خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة المتعلق باهتلاك المباني تبين أن الخبير المحاسبي وعند إعادة تقييمه للأرض قام بتمديد العمر الإنتاجي للمبنى إلى 10 سنوات عوض 6سنوات و8 أشهر دون أن يصاحبها زيادة في قيمة المبنى الأمر الذي أدى إلى انخفاض قيمة الاهتلاك الخاص لسنة 2018 بمقدار الفرق بين اهتلاك السنوي لسنة 2017 و الاهتلاك السنوي لسنة 2018.

اهتلاك السنوي لسنة 2017	الاهتلاك السنوي لسنة 2018	الفارق
658935.29	439946.05	218989.24

وهذا ما سيؤثر على جدول حسابات النتائج في الصنف 6 بالضبط في ح/681 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة بالانخفاض، وهو ما يؤدي إلى الزيادة في نتيجة المؤسسة بالمقدار نفسه: (218989.24دج).

أولا: القياس المحاسبي للمباني

بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة الخاصة باهتلاك المبنى من سنة 2013 إلى سنة 2018 سنقوم بإعادة تقييم قيمة المبنى وذلك بالاعتماد على مديرية أملاك الدولة وكذا مديرية الضرائب لولاية الجلفة.

ومن خلال دراستنا الميدانية للمؤسسة اتضح لنا أن على المؤسسة إعادة تقييم المباني الخاصة بها ولتحيين قيمة المبنى تم الاعتماد على جدول (fourchette) الذي أعد من طرف مديرية الضرائب لولاية الجلفة، حيث أعد هذا الجدول وفق تصنيف الأراضي العمرانية التابعة لكل بلدية حيث يتم تصنيفها إلى ثلاث مناطق وهي: (وسط المدينة، الضاحية، العزلة) ولكل منطقة أسعار خاصة بها وتصنف المؤسسة محل الدراسة ضمن الفئة الثانية الضاحية (المناطق غير السكنية، مناطق اقتصادية)، حيث أن الأسعار تتراوح ما بين 37000.00-43000.00 حسب الأسعار المرجعية لمديرية الضرائب، ولدى التقرب من مديرية الضرائب ومقابلتنا للمكلف بعملية التقييم قام هذا الأخير بمساعدتنا في تحديد السعر المناسب للمبنى المعاد تقييمه وفقا للعلاقة التالية:

$\frac{3700000+4300000}{2}$ = 40000.00 للمتر المربع.

ولإيجاد القيمة الحقيقية للمباني لسنة 2018 نستخدم العلاقة التالية:

القيمة العادلة للمباني = المساحة × السعر المرجعي لمديرية الضرائب

وبالتعويض نجد:

ح/213: 927,88 متر مربع× 40000.00دج=37115200.00دج.

ويظهر حساب المباني كما يلي:

الحساب	البيان	القيمة المحينة
213	مباني	37115200.00دج

فارق إعادة التقييم=القيمة العادلة (المحينة)-القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2018 (2018/01/01).

فارق إعادة التقييم=37115200.00-4379784.97

فارق إعادة التقييم=32735415.03دج.

في هذه الحالة قمنا بإعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للأصل حيث تكون القيود في هذه الحالة كالتالي:

رقم الحساب		2018/12/31		
		البيان	المبالغ	
2813	213	الاهتلاك المتراكم للمباني مباني ترصيد الاهتلاك لإظهار المباني بقيمتها المحاسبية الصافية	8798920.91	8798920.91

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04)

ثم نسجل القيد التالي والمتعلق بفارق إعادة التقييم كمايلي:

رقم الحساب	2018/12/31	
	البيان	المبالغ

213		مباني	32735415.03	
	105	فارق إعادة التقييم		32735415.03
		إثبات فارق اعادة التقييم		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

بما أن الخبير قام بإعادة تمديد العمر الإنتاجي للمباني فإن الاهتلاك السنوي الجديد يساوي:

قسط الاهتلاك=قيمة الأصل/عدد السنوات.

قسم الاهتلاك=$\frac{37115200.00دج}{10}$=.3711520.00دج

ويسجل قسط الاهتلاك السنوي كالأتي:

رقم الحساب		2018/12/31	
		البيان	المبالغ
681		مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	3711520.00دج
	2813	اهتلاك المباني	3711520.00دج
		قسط اهتلاك المباني	

جدول رقم (15): اهتلاك المباني بعد إعادة التقييم

السنوات	القيمة الأصلية	الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية

				الصافية VNC
2018	37115200.00	3711520.00	3711520.00	33403680.00
2019	37115200.00	3711520.00	7423040.00	29692160.00
2020	37115200.00	3711520.00	11134560.00	25980640.00
2021	37115200.00	3711520.00	14846080.00	22269120.00
2022	37115200.00	3711520.00	18557600.00	18557600.00
2023	37115200.00	3711520.00	22269120.00	1446080.00
2024	37115200.00	3711520.00	25980640.00	11134560.00
2025	37115200.00	3711520.00	29692160.00	7423040.00
2026	37115200.00	3711520.00	33403680.00	3711520.00
2027	37115200.00	3711520.00	3711520.00	0

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

ولمعرفة أثر إعادة تقييم المباني على القوائم المالية وجب علينا معرفة العمليات اللاحقة التي تؤثر في عملية التقييم والمتمثلة في تكلفة عملية إعادة التقييم، لذا وجب علينا التقرب من بعض الخبراء الموجودين في ولاية الجلفة لتعرف على تكلفة إعادة تقييم المبنى التي سوف تستعملها المؤسسة، حيث أجمع الرأي على أن تكلفة إعادة تقييم المبنى تكون في حوالي 500000.00دج وعليه يكون التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم كما يلي:

رقم الحساب	2018/12/31

		البيان	المبالغ	
622		الخدمات المتعلقة بإعادة التقييم	500000.00	
	401	المورد الخاص		500000.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

جدول رقم (16): تسديد المورد

رقم الحساب		خلال 2019		
		البيان	المبالغ	
401		المورد الخاص	50.000.000	
	512	البنك		50.000.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

ثانيا: دراسة أثر القياس المحاسبي للمباني على جودة القوائم المالية

1) أثر إعادة تقييم المبنى على الميزانية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم المبنى نلاحظ أن فارق إعادة التقييم يسجل في شكل زيادة في فارق إعادة التقييم (écart de réévaluée) بنفس المقدار في قيمة المبنى (زيادة في قيمة الخصوم تقابلها زيادة بالمقدار نفسه في قيمة الأصول).

بما أن المبنى من الأصول القابلة للاهتلاك فإن الاهتلاك يتأثر بفعل عملية إعادة التقييم والتسجيل المحاسبي يوضح ما يلي:

1- التسجيل المحاسبي قبل عملية إعادة التقييم دون النظر إلى تمديد العمر الإنتاجي:

مدين	دائن	2018/12/31	المبالغ	المبالغ
681		مخصصات الاهتلاك والمؤونات	658935.29	
	2813	وخسائر القيمة اهتلاك المباني		658935.29
		تسجيل قسط الاهتلاك السنوي		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

2- التسجيل المحاسبي بعد عملية إعادة التقييم بالنظر إلى تمديد العمر الإنتاجي للمبنى:

مدين	دائن	2018/12/31	المبالغ	المبالغ
681		مخصصات الاهتلاك والمؤونات	3711520.00دج	
	2813	وخسائر القيمة اهتلاك المباني		3711520.00دج
		تسجيل قسط الاهتلاك السنوي		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

من خلال التسجيل المحاسبي نلاحظ أن قسط الاهتلاك تغير بفعل عملية إعادة التقييم حيث ارتفع بمقدار الفرق بين القسط قبل عملية إعادة التقييم والقسط بعد عملية التقييم وعليه فإن الفرق بين الأقساط وزيادة في قيمة اهتلاك المباني ح/2813 وبالتالي نقول أن عملية إعادة التقييم قد أثرت على الميزانية في جانب الأصول بالنقصان مما يؤدي إل نقصان في جانب الخصوم (نتيجة الدورة) بنفس المقدار.

الجدول رقم(17):مدى تأثير الاهتلاك على الميزانية بعد إعادة التقييم

قسط الإهتلاك بعد إعادة التقييم أي لسنة 2018	قسط الاهتلاك السنوي لسنة 2018	مقدار الزيادة في قسط الاهتلاك
3711520.00	658935.29	3052584.71

الفارق: 3711520.00 – 658935.29 = 3052584.71

جدول رقم (18): أثر إعادة التقييم على ميزانية 2018

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
الاهتلاك ح/2813	3052584.71 (+)	الأموال الخاصة نتيجة الدورة ح/129	3052584.71 (−)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

هذا من جهة ومن جهة أخرى نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لا تقتصر على هذا العنصر فقط لأن تسجيل عملية مصاريف الخبير القضائي (المكلف بعملية إعادة التقييم) له أثر على الميزانية، فنلاحظ أن جانب الخصوم تأثر في حساب مورد الخدمات ح/401 لسنة 2018 بالزيادة دون أن يقابلها تأثر في جانب الأصول لنفس السنة، مما يعني تأثير عملية إعادة التقييم على ميزانية 2018 وبالتالي تأثر النتيجة بالسلب بقيمة (500000.00دج) والشكل التالي يوضح ما يلي:

جدول رقم (19): أثر إعادة التقييم على ميزانية 2018

أصول	مقدار التغير	خصوم	مقدار التغير

	مدين	دائن		مدين	دائن
التثبيتات المادية (مباني) ح/213	32735415.03 (+)		الأموال الخاصة (فارق إعادة التقييم) ح/105		32735415.03 (+)
			النتيجة 129	500000.00 (−)	
			مورد الخدمات	500000.00 (+)	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

من خلال الجدولين السابقين نلاحظ أن عملية إعادة التقييم أثرت في جانبين مختلفين مما أثر على النتيجة مرتين وبالتالي فإن عملية إعادة تقييم المبنى أثرت بالسلب في نتيجة المؤسسة بمقدار ما يلي:

الجدول رقم(20): مقدار التأثير على النتيجة

الزيادة في قيمة الاهتلاك	تكلفة عملية إعادة التقييم	مبلغ التأثير على النتيجة
3052584.71	500000.00	3552584.71

3552584.71 = 500000.00 +3052584.71

وعليه نقول أن عملية إعادة تقييم المبنى قد أثرت على الميزانية وبالتالي فهي قد أثرت على النتيجة بالسلب بمقدار: (3552584.71دج).

2) تأثير عملية إعادة تقييم المباني على جدول حسابات النتائج:

من خلال التسجيل المحاسبي لاهتلاك المباني قبل وبعد عملية إعادة التقييم نلاحظ أن حسابات الأعباء وحساب 681 (مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة على الأصول غير الجارية) قد تأثر بالزيادة بمقدار الفارق بين قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم وقسط الاهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم أما حسابات النواتج فلا تتأثر بعملية إعادة التقييم، مما يؤدي حتما إلى تأثر نتيجة الدورة سلبا (بالنقصان).

(ح/681 مخصصات الاهتلاك و المؤونات وخسائر القيمة على الأصول غير الجارية بعد إعادة التقييم) – (ح/681 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة على الأصول غير الجارية) بعد وقبل إعادة التقييم.

الجدول رقم(21):مدى تأثير الاهتلاك على جدول حساب النتائج بعد إعادة التقييم

قسط الإهتلاك بعد إعادة التقييم أي لسنة 2018	قسط الاهتلاك السنوي لسنة 2018	مقدار الزيادة في قسط الاهتلاك أي في قيمة المصروفات
3711520.00	658935.29	3052584.71

هذا من جهة ومن جهة أخرى نلاحظ أن عملية إعادة التقييم قد أثرت أيضا في إحدى حسابات الصنف "6" عند القيام بعملية تسجيل المصاريف المتعلق بتكلفة إعادة التقييم التي تحملتها المؤسسة.

التاريخ / رقم الحساب	2018/12/31		
	البيان	مدين	دائن
622	الخدمات المتعلقة بإعادة التقييم	50.000.000	
401	المورد الخاص		50.000.000
		50.000.000	50.000.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

وعليه نلاحظ أن إعادة التقييم أثرت على نتيجة المؤسسة بالنقصان من جانبين وبالتالي تأثر جدول (حسابات النتائج بالزيادة في الصنف "6" بالضبط في ح/622 المتعلق بالخدمات) وكذا الحساب 681 (المتعلق بالاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة في الأصول غير الجارية) دون أن بصاحبها زيادة في حسابات الإيرادات مما يؤثر حتماً على نتيجة المؤسسة بالسلب بمقدار ما يلي:

الجدول رقم(22): مقدار التأثير على جدول حسابات النتائج

الزيادة في قيمة الاهتلاك ح/681+	تكلفة عملية إعادة التقييم ح/622+	مبلغ التأثير على جدول حسابات النتائج
3052584.71	500000.00	3552584.71

3552584.71= 50000000 +3052584.71

وعليه نقول أن عملية تقييم المبنى قد أثرت على جدول حسابات النتائج وبالتالي فهي قد أثرت على النتيجة بالنقصان بمقدار: (3552584.71دج).

3) تأثير عملية إعادة التقييم المبنى على جدول التدفقات النقدية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم المبنى وبالتحديد في العملية الخاصة بتسجيل تحديد فاتورة الخدمات المتعلقة بمصاريف المكلف بعملية إعادة التقييم الظاهرة كما يلي:

	خلال 2019		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
401	المورد الخاص	50.000.000	
512	بنك		50.000.000
	المجموع	50.000.000	50.000.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

من خلال التسجيل المحاسبي أعلاه نلاحظ أن عملية إعادة تقييم المبنى لا تؤثر على جدول التدفقات النقدية لسنة 2018 أنما تؤثر على جدول التدفقات النقدية لسنة 2019 كونها تؤثر على حسابات الحقوق وبالتحديد في الحساب المتعلق بالبنك ح/512 لأن تسديد المورد جاء في سنة 2019 مما يؤثر على جدول التدفقات النقدية بتدفق نقدي خارجي لسنة 2019 بقيمة: (50000000دج).

4) تأثير عملية إعادة تقييم المبنى على جدول تغير في الأموال الخاصة:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأرض وبالتحديد في العملية الخاصة بتسجيل فارق إعادة التقييم الظاهرة كما يلي:

	2018/12/31		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
213	مباني	32735415.03	
105	إعادة تقييم المبنى		32735415.03
	المجموع	32735415.03	32735415.03

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

نلاحظ أن عملية إعادة تقييم المبنى قد أثرت في رؤوس الأموال وبالضبط في حساب فارق إعادة التقييم ح/105 بالزيادة بقيمة: (3273541503دج) كما تأثرة حسابات رؤوس الأموال بالسالب بالضبط في ح/129 بقيمة(3552584.71دج).

ملاحظة:

بما أن عملية إعادة التقييم غير منظمة فهي غالبا ما تكون خاضعة للضريبة أي أن المؤسسة في حال أرادت تحويل فارق إعادة التقييم إلى رأس مال المؤسسة وجب عليها تسديد جزء منه لصالح مديرية الضرائب، بمعنى أن الزيادة في رأس المال تتمثل في فائض إعادة التقييم منقوص منه مبلغ الضريبة.

التسجيل المحاسبي لتحويل فائض إعادة التقييم إلى رأس المال:

	2018/12/31

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
105	فارق إعادة تقييم خاضع للضريبة	××××	
101	رأس مال المؤسسة		××××
	المجموع	××××	××××

المطلب الثالث: دراسة أثر القياس المحاسبي لباقي عناصر الميزانية على جودة القوائم المالية

أولا: التثبيتات المعنوية

الجدول رقم (23): يوضح التثبيتات المعنوية

البيان	2017/12/31	2018/12/31	الفارق بين القيم
الأصول المعنوية	70000.00	70000.00	0
اهتلاك الأصول المعنوية	(70000.00)	(70000.00)	0
الصافي	0	0	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (08) و (10)

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة قامت بإهتلاك الأصول المعنوية وان قيمتها أصبحت صفرية وأنها لم تقم بتجديد التثبيت مما يعني أن المؤسسة لا تملك أصول معنوية محاسبيا فقط لأنه من الغير المعقول عدم وجود أصول معنوية لدى المؤسسة, لذا وجب على المؤسسة إعادة تجديد

تثبيتاتها أو على الأقل اعادة تقييم أصولها المعنوية الموجودة لديها, حيث أننا حاولنا إعادة تقييمها إلا أننا لم نستطع وذلك لعدم وجود سوق خاص بتقييم هذا النوع من الأصول بالقيمة العادلة لذا فإننا سوف نعتمد على القيم الموجودة في الميزانية والتي تمثل قيمة الأصول المعنوية.

ثانيا: التثبيتات العينية الأخرى

الجدول رقم(24): يوضح التثبيتات العينية الأخرى

البيان	2017/12/31	2018/12/31	الفرق
التثبيتات العينية الأخرى	1784854352,54	1680082879,40	104771473,14
الاهتلاكات	(710831987,62)	(738393895,61)	-
الصافي المحاسبي	1038022364,92	941688983,79	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (08) و (10)

تتمثل الأصول العينية الأخرى في كل الأصول التي لم تحتويها العناصر السابقة والمتمثل في معدات النقل والمعدات الصناعية والمكتبية وأجهزة الإعلام الألي, حيث نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة التثبيتات الأخرى قد انخفضت بمقدار104771473,14 وذلك راجع إما لقيام المؤسسة بالتنازل عن بعض من تثبيتتها الأخر وإما لاهتلاك بعضها, حيث نلاحظ أن قيمتها الإجمالية لسنة 2018 تقدر ب1680082879,40دج وبقيمة محاسبية صافية مقدرة ب941688983,79دج وإهتلاك متراكم ب 738393895,61دج, ولعدم وجود كيفية لإعادة تقييم كل هذه التثبيتات ستبقى بقيمها الحالية.

ثالثا: التثبيتات المالية

بتطبيق قواعد المحاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي, على المؤسسة أن تقوم بتاريخ كل جرد وبالنسبة لكل تثبيت قابل للإهتلاك أو غير قابل للإهتلاك بالتأكد إذا كان يوجد مؤشر على أن التثبيت المعني فقد قيمته بصورة معتبرة, ومن أجل التأكد من ذلك يجب القيام بإختبار لخسارة في القيمة, وإذا كان التثبيت المعني خضع لاختبار القيمة سابقا فعلى المؤسسة القيام بعملية التسوية بتاريخ كل جر وهو ما قامت به المؤسسة فعلا.

جدول رقم(25): يوضح قيمة التثبيتات المالية للمؤسسة

البيان	إجمالي القيمة	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
قيمة التثبيتات المالية لسنة 2018	28035038,97	26330108,39	1704930,58
قيمة التثبيتات المالية لسنة 2017	29429768,99	29130245,99	299523,00
الفارق	-	(2800137,6)	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (08) و (10)

من خلال الجدول نلاحظ أن خسارة القيمة عن التثبيتات المالية قد انخفضت ولذلك وجب على المؤسسة القيام بعملية التسوية وذلك من خلال استرجاع خسائر القيمة وفقا للقيد التالي:

المعالجة المحاسبية لاسترجاع خسائر القية عن التثبيتات المالية

296		2018/12/31		
		خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	2800137,6	
	78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات (تسجيل استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات المالية)		2800137,6

-أثر استرجاع خسائر القيمة على القوائم المالية:

أ) أثرها على الميزانية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إسترجاع خسائر القيمة نلاحظ أن الميزانية تتأثر بالزيادة وذلك لاسترجاع جزء من التثبيتات المالية سبق إلغائها مما يؤدي إلى زيادة الأصول وبالتالي التأثير على الميزانية و منه التأثير على نتيجة السنة المالية للمؤسسة بالزيادة بمقدار الفارق.

ب) أثرها على جدول حسابات النتائج:

من خلال التسجيل المحاسبي اعلاه نلاحظ أن عملية استرجاع خسائر القيمة قد اثرة على احد حسابات التسيير بالضبط في حسابات الصنف 7 بالزيادة مما أدى إلى تأثر حسابات النتائج مما يؤدي إلى تأثر نتيجة الدورة بالموجب بمقدار 2800137,6

ت) أثرها على جدول تدفقات الخزينة:

لعدم دخول أو خروج للنقدية من خلال التسجيل المحاسبي, نلاحظ أن عملية استرجاع خسائر القيمة لا تؤثر على جدول تدفقات الخزينة

ث) أثرها على جدول تغير الأموال الخاصة

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات المالية نجد أنها تؤثر على نتيجة السنة المالية بالموجب وبالتالي التأثير على جدول تغير الأموال الخاصة بالزيادة.

خامسا: أثر القياس المحاسبي للأصول الجارية على القوائم المالية

1) القياس المحاسبي للمخزونات:

جدول رقم (26): يوضح قيمة المخزونات

البيان	إجمالي القيمة	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
قيمة المخزونات لسنة 2018	635812087,33	396047815,02	257764272,31
قيمة المخزونات لسنة 2017	610565511,55	36278516,75	574286994,80
الفارق	-	359769298,27	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (08) و (10)

عند معاينة خسارة قيمة المخزونات لأول مرة, يتم تقييدها محاسبيا بجعل حساب 685 "مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة عن الاصول الجارية مدينا بمبلغ الخسارة وجعل أحد الحسابات المتفرعة عن الحساب 39 خسائر القيمة عن المخزونات دائنا بنفس المبلغ, ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة قامت بمعاينة الخسارة سابقا إلا أن عليها القيام بعملية إعادة تقييم خسارة قيم العناصر المخزنة وذلك بزيادة أو إلغاء أوتخفيض مبلغ خسارة القيمة, حيث نلاحظ أن قيمة خسارة الخسارة عن المخزونات قد ارتفعت لذا وجب على المؤسسة في نهاية سنة 2018 القيام بعملية التسوية وذلك بتسجيل زيادة خسارة القيمة بنفس الكيفية التي سجلت بها المعاينة لهذه الخسارة لأول مرة, ويكون التسجيل المحاسبي كالاتي:

المعالجة المحاسبية لتدني قيمة المخزونات تكون كالتالي:

685		2018/12/31 مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة للأصول الجارية	359769298,27	
	39	خسائر القيمة عن المخزونات (تسجيل تدني قيمة المخزونات)		359769298,27

- أثر تدني قيمة المخزونات على القوائم المالية

أ) أثرها على الميزانية

من خلال التسجيل المحاسبية لتدني قيمة المخزونات نلاحظ أن تدني قيمة المخزونات تؤثر على جانب الأصول مما يؤدي ذلك إلى تقليص قيمة الأصول الجارية في ميزانية المؤسسة و منه يمكن

القول أن تدني قيمة المخزونات تؤثر على الميزانية و منه التأثير على نتيجة السنة المالية للمؤسسة بالنقصان بمقدار الفارق 359769298,27

ب) أثرها على جدول حساب النتائج

من خلال التسجيل المحاسبي اعلاه نلاحظ أن عملية الزيادة في خسائر القيمة قد اثرة على احد حسابات التسيير بالضبط في حسابات الصنف 6 بالزيادة مما أدى الى زيادة المصاريف الأمر الذي أدى إلى تأثر حسابات النتائج وهو بدوره يؤدي إلى تأثر نتيجة الدورة بالنقصان بمقدار 359769298,27

ت) أثرها على جدول تدفقات الخزينة

يتأثر جدول تدفق الخزينة لدخول أو خروج النقود و لعدم دخول أو خروج للنقدية من خلال التسجيل المحاسبي, نلاحظ أن عملية الزيادة في خسائر القيمة لا تؤثر على جدول تدفقات الخزينة

ث) أثرها على جدول تغير الأموال الخاصة

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم المخزونات نجد أنها تؤثر على نتيجة السنة المالية بنقصان وبالتالي التأثير على جدول تغير الأموال الخاصة بنقصان بمقدار الزيادة359769298,27 .

2) القياس المحاسبي لزبائن:

جدول رقم(27): يوضح قيمة الزبائن

البيان	إجمالي القيمة	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	القيمة المحاسبية الصافية

قيمة الزبائن لسنة 2018	459829499,88	35617850,09	424211649,79
قيمة الزبائن لسنة 2017	487656058,02	35868000,66	451788057,36
الفارق	-	(250150,57)	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (08) و(10)

من خلال الجدول نلاحظ أن خسارة القيمة عن الزبائن قد انخفضت ولذلك وجب على المؤسسة القيام بعملية التسوية وذلك من خلال استرجاع خسائر القيمة وفقا للقيد التالي:

المعالجة المحاسبية لاسترجاع خسائر القية عن الزبائن

491		2018/12/31		
	78	خسائر القيمة عن الزبائن	250150,57	
		استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الاصول الجارية		250150,57
		(تسجيل استرجاع خسائر القيمة عن الزبائن)		

- أثر استرجاع خسائر القيمة على القوائم المالية:

أ) أثرها على الميزانية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إسترجاع خسائر القيمة نلاحظ أن الميزانية تتأثر بالزيادة وذلك لاسترجاع جزء من قيمة الزبائن سبق إلغائها مما يؤدي إلى زيادة الأصول وبالتالي التأثير على الميزانية و منه التأثير على نتيجة السنة المالية للمؤسسة بالزيادة بمقدار الفارق250150,57 .

ب) أثرها على جدول حسابات النتائج:

من خلال التسجيل المحاسبي اعلاه نلاحظ أن عملية استرجاع خسائر القيمة قد اثرة على احد حسابات التسيير بالضبط في حسابات الصنف 7 بالزيادة مما أدى إلى تأثر حسابات النتائج مما يؤدي إلى تأثر نتيجة الدورة بالموجب بمقدار 250150,57

ت) أثرها على جدول تدفقات الخزينة:

لعدم دخول أو خروج للنقدية من خلال التسجيل المحاسبي, نلاحظ أن عملية استرجاع خسائر القيمة لا تؤثر على جدول تدفقات الخزينة

ث) أثرها على جدول تغير الأموال الخاصة

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية استرجاع خسائر القيمة عن الزبائن نجد أنها تؤثر على نتيجة السنة المالية بالموجب وبالتالي التأثير على جدول تغير الأموال الخاصة بالزيادة بمقدار250150,57 .

3) **القياس المحاسبي للمدينون الاخرون:**

جدول رقم(28): يوضح قيمة المدينون الاخرون

البيان	إجمالي القيمة	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
قيمة المدينون الاخرون لسنة 2018	29740302,94	1609473,65	28130829,29
قيمة المدينون الاخرون لسنة 2017	3498034,19	لا يوجد تسجيل سابق لخسارة القيمة	3498034,19
الفارق	-	1609473,65	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (08) و(10)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن على المؤسسة القيام بعملية تسوية حسابات المدينون الأخرون الذي ظهر لديهم خسارة القيم لسنة 2018, لذا وجب على المؤسسة في نهاية سنة 2018 تسجيل خسارة القيمة عن المدينون الاخرون لأول مرة.

نلاحظ أن التسجيل لأول مرة يشبه التسجيل في زيادة قيمة الخسارة وبما أننا تطرقنا إليه عند قياسنا للمخزونات فنقول أن تأثير خسارة القيمة عن المدينون الأخرون على القوائم المالية هو نفسه تأثير خسارة القيمة عن المخزونات التي تم التطرق إليه سابقا وهذا التأثير يكون بمقدار 1609473,65.

سادسا: القياس المحاسبي لجانب الخصوم:

لعدم توفر المعلومات الكافية لقياس الخصوم فلا تغيير لأي عنصر من عناصر ميزانية الخصوم ماعدا جانب رؤوس الأموال الذي ارتفع بسبب إعادة التقييم التي قامت بها المؤسسة والذي سجل بالضبط في حساب فارق إعادة التقييم ح/105 بمبلغ الزيادة, أما بالنسبة للقروض المالية فلم نستطع تحيين قيمها لعدم توفر المعلومات الخاصة بمدة إهلاك القرض ولا على سعر الفائدة, أما بخصوص الموردين وباقي العناصر الأخرى فتبقى قيمها على حالها.

الجدول رقم (29): جدول يبين عرض ميزانية الاصول بعد إعادة التقييم

الأصـول	المبلغ	مخصصات الاهتلاكات م,خ	ق م ص
الأصول المثبتة (غير الجارية):			
فارق الشراء (goodwill)			
التثبيتات المعنوية	**70000**	**70000.00**	**0.00**
التثبيتات العينية	**1957697035.60**	**792405114.89**	**1165291920.71**
الأراضي	201163650.00	0.00	201163650.00
مباني	76450506.20	54011219.28	22439286.92
التثبيتات المادية الآخرى	1680082879.40	738393895.61	941688983.79
تثبيتات ممنوح امتيازها	0.00	0.00	0.00
تثبيتات جاري انجازها	0.00	0.00	0.00
التثبيتات المالية	**132739725.22**	**26330108.39**	**106409616.83**
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	28035038.97	26330108.39	1704930.58
ضرائب المؤجلة على الأصول	104704686.25	0.00	104704686.25
			0.00
			0.00
			0.00
			0.00
			0.00
			0.00
مجموع الأصول غير الجارية	**2090506760.82**	**818805223.3**	**1271701537.54**
الأصــول الجـارية:			
المخزونات والمخزونات الجاري إنجازها	**653812087.33**	**396047815.02**	**257764272.31**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**498721763.53**	**37227323.74**	**461494439.79**
الزبائن	459829499.88	35617850.09	424211649.79
المدينون الآخرون	29740302.94	1609473.65	28130829.29
الضرائب وما شابهها	9151960.71	0.00	9151960.71
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00
الموجودات وما شابهها (خزينة الأصول)	**1035241.21**	**0**	**1035241.21**
الاموال الموظفة والاصول المالية الجارية الاخرى	0.00	0.00	0.00

الخزينة	1035241.21	0.00	1035241.21
مجموع الأصول الجارية	**1153569092.07**	**433275138.76**	**720293953.31**
مجموع الأصول	**3244075852.89**	**1252080362.04**	**1991995490.85**

المصدر: من اعداد الباحث بناء على ما سبق

الجدول رقم(30): يبين ميزانية الخصوم بعد التقييم

الخصوم	ق م ص
رؤوس الأموال الخاصة:	
رأس المال الصادر(أو حساب الإستغلال)	251260000.00
رأس المال غير المطلوب	0.00
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)	162398241.88
فارق إعادة التقييم	121652650.00
فارق المعادلة	0.00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	-58163211.36
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	-393563016.63
المجمـــوع (1)	**83584663.89**
الخصوم غير الجارية:	
القروض والديون المالية	1557193233.33
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)	11608989.00

الديون الأخرى غير الجارية	0.00
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	15064216.32
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**1583866438.65**
الخصـوم الجـارية:	
الموردون والحسابات الملحقة	68239774.18
الضرائب	154131457.19
الديون الأخرى	102173156.94
خزينـة الخصـوم	**0.00**
مجموع الخصوم الجارية (3)	**324544388.31**
مجموع الخصوم	**1991995490.85**

المصدر: من اعداد الباحث بناء على ما سبق

المبحث الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الجلفة

بعد دراستنا لمؤسسة الاطلس بولاية الجلفة سنقوم بدراسة مؤسسة مطاحن الجلفة لمعرفة مدى تأثير عملية القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية,

المطلب الأول: القياس المحاسبي للأراضي

أولا: القياس المحاسبي للأراضي لسنة 2008

برغم من أن المؤسسة لا تقوم بإعادة تقييم أصولها إلا أنها كلفت خبير بإعادة تقييم أصل من أصولها الثابتة والمتمثل في الأرض (Terrains) في 2008/01/31 التي لوحظ تغير في قيمتها بغض النظر عن الأصول الأخرى، حيث قام بعملية إعادة تقييم هذا الأصل المهندس الخبير العقاري من ولاية الجلفة والملقب بـ: "الاستاذ دروش قويدر " وهذا كله موضح في الملحق رقم (13).

بالنظر الى قدم عملية اعادة التقييم التي قامت بها المؤسسة توجب علينا البحث عن طريقة تساعدنا في تحيين القيم بالاعتماد على معطيات المؤسسة فيما يخص مساحة الارض وعدد الاراضي التي تمتلكها المؤسسة وكذا المبالغ التي تتعلق بالأراضي الخاصة بالمؤسسة, مما استلزم علينا التقرب من مديرية أملاك الدولة لولاية الجلفة أين يوجد الملف العقاري الذي يحتوي على كل ما يخص المواقع الصناعية للمؤسسة (أملاك المؤسسة المبنية وغير المبنية)، حيث تم تقديم لنا وثيقة رسمية تتعلق بالسداسي الثاني لسنة 2019م والمتمثل في دراسة وتحليل السوق العقاري لكافة مناطق الولاية (الجلفة)، كما هو موضح في الملحق رقم (14).

كما تم التقرب من مديرية الضرائب لولاية الجلفة للحصول على وثيقة تساعدنا في تحديد قيمة ممتلكات المؤسسة المحينة وفق القوانين المعمول بها من قبل المديرية، والتي لم نحصل عليها إلا أن مسؤول التقييم قام بمساعدتنا في حساب القيم المحينة وهذا بالاعتماد على وثيقة داخلية تعمل بها المؤسسة تدعى (Fourchette).

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر عملية إعادة التقييم على تقييم محدد, والمقصود بفئة من التثبيتات هو نوع وصنف معين مثل إذا أردنا أن نقوم بعملية إعادة تقييم الأرض فيجب علينا إعادة تقييم كل الأراضي الخاصة بالمؤسسة وهكذا، وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنوياً).

1) اجراءات اعادة التقييم التي قام بها المهندس العقاري و كيفية المعالجة المحاسبية لها:

ما جاء في تقرير المهندس الخبير العقاري حسب المحلق رقم (13).

بناء على طلب من السيد رئيس مدير عام لمؤسسة مطاحن الجلفة (مجمع رياض تيارت) المتمثل في تقييم الملكية العقارية الكائنة بالمنطقة الصناعية بالجلفة.

- موقع الأرض المعاد تقييمها:

العقار موضوع التقييم يحتوي على وحدة إنتاج وقطعة أر شاغرة البالغة مساحتها الإجمالية 14.7413 هكتار المتواجدة بالمنطقة الصناعية بلدية الجلفة

حدودها:

- الشمال: أرض شاغرة.

- الجنوب: طريق معبد.
- الشرق: طريق معبد و أرض شاغرة.
- الغرب: طريق معبد و أرض شاغرة.

- **أصل الملكية:**

العقار محل التقييم ينتمي لقسم رقم 195, مجموعة ملكية رقم 03 بموجب دفتر عقاري رقم 8750 المسلم في 22 أفريل 2007 من قبل المحافظ العقاري بالجلفة والمصادق عليه وموافق للبطاقية بتاريخ 18 سبتمبر 2004.

- **تحديد سعر الوحدة (بالمتر مربع):**

تم تحديد سعر المتر الربع الواحد ب 1600.00دج, حسب السوق العقاري المحلي

- **التقييم:**

الجدول رقم(31): يبين عملية إعادة التقييم لسنة 2008

الرقم	الوحدة	المساحة	سعر الوحدة(دج)	المجموع (دج)
01	**م2**	**147413.00**	**1600.00**	**235860800.00**
المجموع				**235860800.00**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(13)

حدد مبلغ التقييم ب:

مائتين وخمسة وثلاثون مليون وثمانمائة دينار جزائري.

الجدول رقم(32): الخاص بالأراضي قبل إعادة التقييم

المساحة	السعر الوحدوي	المبلغ
الأرض A 85102 (م2)	138.00دج	11744076.00دج
الأرض B 17355 (م2)	138.00دج	2394990.00دج
الأرض C 44956 (م2)	138.00دج	6203941.86دج
المجموع		20343007.86دج

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(15)

الجدول رقم(33): الخاص بالأراضي بعد إعادة التقييم

المساحة	السعر الوحدوي	المبلغ
الأرض A 85102 (م2)	1600.00دج	136163200.00دج
الأرض B 17355 (م2)	1600.00دج	27768000.00دج
الأرض C 44956 (م2)	1600.00دج	71929600.00دج
المجموع		235860800.00دج

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(16)

ومنه فإن قيمة الأرض تحسب بالعلاقة التالية:

القيمة الإجمالية = المساحة × سعر المتر المربع

الجدول رقم (34): يبين طريقة الحساب الخاصة بعملية التقييم

القيمة الإجمالية valeur total	سعر المتر المربع prix Du m^2	المساحة surface
235860800.00دج	**1600.00دج**	**147413.00m^2**

القيمة الإجمالية للأرض بعد إعادة تقييمها هي: **235860800.00دج.**

فارق إعادة التقييم= القيمة المعاد تقييمها – القيمة المحاسبية.

الجدول رقم (35): يبين العناصر المعاد تقييمها

البيان	القيمة المحاسبية valeur comptable au	القيمة المعاد تقييمها valeur réévaluée	فارق إعادة التقييم écart de réévaluation
الأراضي terrain	20343007.86	235860800.00	215517792.14

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (17)

2) المعالجة المحاسبية للأراضي بعد إعادة تقييمها:

تعالج الزيادة في القيمة المدرجة للأصل بعد إعادة التقييم محاسبيا بترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية تحتي مسمى "فائض إعادة التقييم"، وعليه نقول أن الفارق أو الزيادة في قيمة الأرض سوف يتم دمجها مباشرة في رأسمال المؤسسة إذا كانت عملية إعادة التقييم منظمة أي تتم بناءعلى نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العملية عادة ما يكون

معفى من الضريبة، أما إذا كانت عملية إعادة التقييم غير منظمة، أي متى ارتأت ضرورة لذلك، فإن فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العملية عادة ما يكون خاضعاً للضريبة.

من خلال الملحق رقم (18) المتعلق بالمعالجة المحاسبية للأراضي بعد إعادة تقييمها نلاحظ أن فارق إعادة التقييم تم دمج جزء منه في رأسمال المؤسسة حيث اصبح رأسمال المؤسسة 830000000.00دج عوض 630000000.00 دج أي أن المؤسسة قامت بدمج 200000000.00دج من فارق إعادة التقييم

المقدر ب 215517792.14دج في رأسمال المؤسسة وبقي 15517792.14دج في فارق إعادة التقييم كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم(17): المتعلق برفع رأسمال المؤسسة باستخدام فارق إعادة التقييم



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(18)

الجدول رقم (36): الشكل التفصيلي للأراضي المستخلص من الميزانية العامة لسنة 2019

رقم الحساب	البيان	المبالغ	المجموع
2111710	الأرض A	136163200.00دج	**235860800.00دج**
2111720	الأرض B	27768000.00دج	
2111730	الأرض C	71929600.00دج	
2111740	أرض أخرى	567972.84دج	**567972.84دج**
المجموع			**236428772.84دج**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (19)

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تمتلك أربع قطع أراضي ثلاث منها توجد داخل المؤسسة والأخرى موجودة خارج المؤسسة حيث أن المؤسسة أخضعت الأراضي الموجودة داخل المؤسسة لاختبار القيمة حيث أن قيمتها ارتفعت كما توضيحه سابقا إلا أن الأرض الرابعة بقى سعرها على حالها وعند سؤالنا لمحاسب المؤسسة عن السبب اتضح أن الأرض الرابعة تقع في منطقة شبه خالية أي في منطقة منعزلة هذا ما أدى لعدم تأثرها بإعادة التقييم التي قامت بها المؤسسة.

هذا من جهة ومن جهة أخرى نلاحظ ان المؤسسة لم تقم بإعادة تقييم للأرض منذ تاريخ 2008/01/31 من خلال القيم الموجودة في مستخلص الميزانية العامة المتعلق بجانب الأراضي لسنة 2019 والتي تعبر على نفس القيم المجودة في ميزانية 2008 المقدر ب 236428772.84دج بقيمة إجمالية.

الأمر الذي أدى بنا الى التفكير في اعادة تقييم الاراضي الخاصة بالمؤسسة وذلك بتحيين القيم بالاعتماد على معطيات أملاك الدولة وكذا مديرية الضرائب لولاية الجلفة كما قمنا بشرحه سابقا.

ثانيا: القياس المحاسبي للأراضي لسنة 2018

إن الغرض من إعادة تقييم الأراضي الخاصة بالمؤسسة هو معرفة مدى تأثير عملية إعادة التقييم على القوائم المالية وعلى جودة المعلومات المالية, علما أننا حاولنا إعادة تقييم الأراضي لسنة 2019 إلا أن المؤسسة لم تكمل إعداد القوائم لهذه السنة.

لإعادة تقييم الأراضي تم الاعتماد على جدول FIURCHETTE المعد من طرف مديرية الضرائب لولاية الجلفة بحيث يتم حساب قيمة الأراضي و فقا للعلاقة التالية:

القيمة العادلة للأراضي = مساحة الأرض × السعر المرجعي لمديرية الضرائب

حسب المعطيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب و أملاك الدولة لولاية الجلفة تبين أن السعر المرجعي محصور ما بين 7000.00دج و 8000.00دج بالنسبة لموقع المؤسسة باعتبارها من المناطق الصناعية و لتحديد السعر الأقرب تم التقرب من بعض الخبراء المحاسبيين المتواجدين بولاية الجلفة و القائم بعملية التقييم المتواجد في مديرية الضرائب حيث تم بالإجماع تحديد مبلغ 7000.00دج للمتر المربع و عليه يتم حساب القيمة الجديدة للأراضي من خلال الجدول التالي كما يلي:

جدول رقم (37): المتعلق بإعادة تقييم الأراضي لسنة 2018

المساحة	السعر الوحدوي	المبلغ
الأرض A 85102 (م2)	7000.00دج	595714000.00دج
الأرض B 17355 (م2)	7000.00دج	121485000.00دج
الأرض C 44956 (م2)	7000.00دج	314692000.00دج
المجموع		**1031891000.00دج**

القيمة الجديدة (العادلة) للأراضي= 147413م^2 × 7000.00دج

القيمة الجديدة (العادلة) للأراضي=1031891000.00دج

فارق إعادة التقييم = القيمة الجديدة للأراضي– القيمة القديمة للأراضي

فارق إعادة التقييم= 1031891000.00دج – 235860800.00دج

فارق إعادة التقييم= 796030200.00دج

ويظهر حساب الأراضي بالميزانية بقيمته الجديدة كما يلي:

الجدول رقم (38): يوضح قيمة الأراضي بالميزانية

2111710	الأرض A	595714000.00دج	1031891000.00دج
2111720	الأرض B	121485000.00دج	
2111730	الأرض C	314692000.00دج	

2111740	أرض أخرى	567972.84دج	567972.84دج
المجموع			**1032458972.84 دج**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق

التسجيل المحاسبي لفائض إعادة التقييم

211		**2017/12/31**		
		أراضي	796030200.00	
	105	فارق إعادة التقييم (التسجيل المحاسبي لمقدار الزيادة في قيمة الأراضي بعد عملية إعادة التقييم)		796030200.00

المطلب الثاني: دراسة أثر القياس المحاسبي للأراضي على جودة القوائم المالية

لمعرفة مدى تأثير عملية اعادة التقييم الأرض على القوائم المالية قمنا بإجراء لقاء مع عدد من الخبراء المحاسبين وعلى رأسهم "بن عيسى رقيق" الموجود في ولاية الجلفة حول تكلفة إعادة التقييم التي تتحملها المؤسسة لصالح الخبير الذي يقوم بعملية التقييم وكذا عن كيفية تسجيل المحاسب لعملية إعادة التقييم محاسبيا وكذا طريقة تسديده للمكلف بإعادة التقييم, قصد معرفة مدى تأثير كل العمليات المتعلقة بإعادة التقييم على القوائم المالية، حيث اتفق مجمل الخبراء على أن تكلفة إعادة تقييم الأرض الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة هي: 800000.00دج

جدول رقم (39): التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم

التاريخ	2018/12/31		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
211200	الأرض	796030200.00دج	
105000	إعادة تقييم		796030200.00دج
المجموع	/	796030200.00دج	796030200.00دج

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

جدول رقم (40): الفاتورة الخاصة بعملية تسجيل مصاريف إعادة التقييم الخاصة "بالمكلف بإعادة التقييم"

التاريخ	2018/12/31		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
622***	الخدمات المتعلقة بإعادة التقييم	800000.00دج	
401***	المورد الخاص (المكلف بإعادة التقييم)		800000.00دج
المجموع		800000.00دج	800000.00دج

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

جدول رقم (41): الفاتورة الخاصة بتسديد المورد "المكلف بإعادة التقييم"

التاريخ	2018/12/31

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
401***	المورد الخاص (المكلف بإعادة التقييم)	800000.00دج	
512***	البنك		800000.00دج
المجموع	/	800000.00دج	800000.00دج

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

أولا: تأثير عملية تقييم الأرض على الميزانية:

عرض ميزانية المؤسسة لسنة 2017 و2018:

عرض ميزانية (الأصول) لسنة 2017:

الجدول رقم (42): يبين ميزانية أصول المؤسسة

الأصول	المبلغ	مخصصات الاهتلاكات م,خ	ق م ص
الأصول المثبتة (غير الجارية):			
فارق الشراء (goodwill)			
التثبيتات المعنوية	**40260371.15**	**0.00**	**40260371.15**
التثبيتات العينية	**1460900825.81**	**199745611.02**	**1261155214.79**
الأراضي	236428772.84	0.00	236428772.84
مباني	564432978.56	75251403.99	489181574.57
التثبيتات المادية الآخرى	656105741.08	124494207.03	531611534.05
تثبيتات ممنوح امتيازها	0.00	0.00	0.00
تثبيتات جاري انجازها	3933333.33	0.00	3933333.33

التثبيتات المالية	**0.00**	**0.00**	**0.00**
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	0.00	0.00	0.00
			0.00
			0.00
			0.00
			0.00
			0.00
			0.00
مجموع الأصول غير الجارية	**1501161196.96**	**199745611.02**	**1301415585.94**
الأصـــول الجـــارية:			
المخزونات والمخزونات الجاري إنجازها	**166562895.69**	**0.00**	**166562895.69**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**1107954085.98**	**1099475750.54**	**8478335.44**
الزبائن	1081413554.91	1081155274.25	258280.66
المدينون الآخرون	21504234.83	18320476.29	3183758.54
الضرائب وما شابهها	5036296.24	0.00	5036296.24
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00

الموجودات وما شابهها (خزينة الأصول)	**92382315.62**	**0.00**	**92382315.62**
الاموال الموظفة والاصول المالية الجارية الاخرى	0.00	0.00	0.00
الخزينـة	92382315.62	0.00	92382315.62
			0.00
			0.00
			0.00
مجموع الأصول الجارية	**1366899297.29**	**1099475750.54**	**267423546.75**
مجموع الأصول	**2868060494.25**	**1299221361.56**	**1568839132.69**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(20)

عرض ميزانية (الخصوم) لسنة 2017:

الجدول رقم (43): يبين ميزانية خصوم المؤسسة

الخصـوم	ق م ص
رؤوس الأموال الخاصة:	
رأس المال الصادر(أو حساب الإستغلال)	0.00
رأس المال غير المطلوب	0
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)	0.00
فارق إعادة التقييم	0
فارق المعادلة	0
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	124191994.5
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	0
ربط الحسابات	867020656.3

المجمـــــوع (1)	**991212650.83**
الخصوم غير الجارية:	
القروض والديون المالية	534177905.22
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)	0.00
الديون الأخرى غير الجارية	0.00
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	3867496.24
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**538045401.46**
الخصـوم الجـارية:	
الموردون والحسابات الملحقة	23648404.25
الضرائب	3714429.80
الديون الأخرى	12218246.35
خزينـة الخصـوم	**0**
مجموع الخصوم الجارية (3)	**39581080.40**
مجموع الخصوم	**1568839132.69**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(21)

عرض ميزانية (الأصول) لسنة 2018:

الجدول رقم (44): يبين ميزانية أصول المؤسسة

الأصـول	المبلـغ	مخصصات الاهتلاكات م،خ	ق م ص
الأصول المثبتة (غير الجارية):			
فارق الشراء (goodwill)			
التثبيتات المعنوية	**40667666.95**	**18964.79**	**40648702.16**

التثبيتات العينية	**1499547313.23**	**241656152.61**	**1257891160.62**
الأراضي	236428772.84	0.00	236428772.84
مباني	564432978.58	79924825.91	484508152.67
التثبيتات المادية الآخرى	698685561.81	161731326.70	536954235.11
تثبيتات ممنوح امتيازها	0.00	0.00	0.00
تثبيتات جاري انجازها	0.00	0.00	0.00
التثبيتات المالية	**0**	**0**	**0**
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	0.00	0.00	0.00
مجموع الأصول غير الجارية	**1540214980.18**	**241675117.40**	**1298539862.78**
الأصــول الجــارية:			
المخزونات والمخزونات الجاري إنجازها	**160283659.55**	**0.00**	**160283659.55**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**1111883358.13**	**1097577092.61**	**14306265.52**
الزبائن	1084759517.13	1079256616.32	5502900.81
المدينون الآخرون	21584209.73	18320476.29	3263733.44
الضرائب وما شابهها	5539631.27	0.00	5539631.27
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00

الموجودات وما شابهها (خزينة الأصول)	**44580662.96**	**0**	**44580662.96**
الاموال الموظفة والاصول المالية الجارية الاخرى	0.00	0.00	0.00
الخزينة	44580662.96	0.00	44580662.96
			0.00
			0.00
			0.00
مجموع الأصول الجارية	**1316747680.64**	**1097577092.61**	**219170588.03**
مجموع الأصول	**2856962660.82**	**1339252210.01**	**1517710450.81**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(22)

عرض ميزانية (الخصوم) لسنة 2018:

الجدول رقم (45): يبين ميزانية خصوم المؤسسة

الخصوم	ق م ص
رؤوس الأموال الخاصة:	
رأس المال الصادر(أو حساب الإستغلال)	0.00
رأس المال غير المطلوب	0.00
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)	0.00
فارق إعادة التقييم	0.00
فارق المعادلة	0.00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	140293925.29
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	0.00
ربط الحسابات	882898029.9

المجمـــــوع (1)	**1023191955.15**
الخصوم غير الجارية:	
القروض والديون المالية	458200000.00
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)	0.00
الديون الأخرى غير الجارية	0.00
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	0.00
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**458200000.00**
الخصـوم الجـارية:	
الموردون والحسابات الملحقة	24344291.70
الضرائب	555805.61
الديون الأخرى	11418398.33
خزينـة الخصـوم	**0**
مجموع الخصوم الجارية (3)	**36318495.64**
مجموع الخصوم	**1517710450.79**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(23)

التحليل:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأرض وكذا ميزانية 2018 نلاحظ أن فارق إعادة التقييم يسجل في شكل زيادة في فارق إعادة التقييم (écart de réévaluation) بنفس المقدار في قيمة الأرض(terrains) (زيادة في قيمة الخصوم تقابلها زيادة بالمقدار نفسه في قيمة الأصول).

إلا أن عملية إعادة التقييم لا تقتصر على هذا العنصر فقط لأن تسجيل عملية تسديد الخبير القضائي (المكلف بعملية إعادة التقييم) له أثر على الميزانية فنلاحظ أن جانب الأصول تأثر في

حساب البنك (512) دون أن يقابلها نقص في جانب الخصوم وهذا ما يغفل عليه الكثير لدى تحليله للقوائم المالية.

مما يعني تأثير عملية إعادة التقييم على الميزانية وبالتالي تأثر الدورة بالسالب بقيمة: (800000.00دج) والشكل يوضح التالي:

جدول رقم (46): أثر إعادة التقييم على ميزانية 2018

الأصول	مقدار التغير		خصوم	مقدار التغير	
البيان	مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
التثبيتات المالية (أراضي) 2011 الحقوق بنك ح/512	(+) 796030200.00	800000.00 (-)	الأموال الخاصة (فارق إعادة التقييم)ح/105 النتيجة ح/129	800000.00 (-)	(+) 796030200.00
المجموع			المجموع		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

بما أن البنك من حسابات الميزانية على عكس ح/6 الذي يعتبر من حسابات التسيير فنلاحظ أن حسابات البنك هو الوحيد الذي تأثر بالسلب مما أثر بدوره على نتيجة الدورة بمقدار: (800000.00دج).

ثانيا: تأثير إعادة التقييم على جدول حسابات النتائج:

عرض جدول حسابات النتائج لسنة 2018:

الجدول رقم (47): يبين جدول حساب النتائج

إسم الحساب	2018
المبيعات والمنتجات الملحقة	1472896028.52
تغيرات المخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها	22465000.00
الإنتاج المثبت	7435480.08
إعانات الاستغلال	0.00
1- إنتاج السنة المالية	**1502796508.60**
المشتريات المستهلكة	1141207502.81
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	10288000
الخدمات الأخرى	19647508.59
2- استهلاك السنة المالية	**1171143011.40**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**331653497.20**
أعباء المستخدمين	153014699.96
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	3646552.81
	0.00
4- إجمالي فائض الاستغلال	**174992244.43**

المنتجات العملياتية الأخرى	14812767.88
الأعباء العملياتية الأخرى	6621147.17
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	41929506.38
اسرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	9660158.63
5- النتيجة العملياتية	**150914517.39**
المنتجات المالية	0.00
الأعباء المالية	10620592.37
6- النتيجة المالية	**-10620592.37**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	**140293925.02**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0.00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	0.00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**1527269435.11**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**1386975510.09**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**140293925.02**
عناصر غير عادية(منتجات)(يجب تبيانها)	0.00
عناصر غير عادية(أعباء)(يجب تبيانها)	0.00
9- النتيجة عير العادية	**0.00**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**140293925.02**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم(24)

التحليل:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأرض وبالتحديد في العملية الخاصة بتسجيل فاتورة الخدمات المتعلقة بمصاريف المكلف بعملية إعادة التقييم:

جدول رقم(48): المتعلق بمصاريف إعادة التقييم الخاصة بالمكلف بإعادة التقييم

التاريخ	2018/12/31		
رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
622300	الخدات المتعلقة بإعادة التقييم	800000.00	
401240	المورد الخاص (عيساوي سليمان)		800000.00
المجموع	/	800000.00	800000.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

من خلال الشكل نلاحظ أن عملية إعادة تقييم الأرض تؤثر على جدول حسابات النتائج لسنة 2018 كونها تؤثر على حسابات المصروفات وبالتحديد في الحساب المتعلق بالخدمات ح/622 مما يؤثر بالسلب في النتيجة بمقدار: 800000.00دج.

تذكير:

الأراضي لا تهتلك وإنما تخضع لعملية إعادة التقييم فإذا ارتفعت قيمتها تؤثر على حسابات رؤوس الأموال وإذا انخفضت قيمتها فتؤثر على جدول حسابات النتائج بالضبط في ح/681 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية.

ملاحظة:

سواء كانت عملية إعادة التقييم سالبة أم موجبة فإنه يترتب على المؤسسة مصاريف متعلقة بالمكلف بعملية إعادة التقييم فيتأثر جانب الأصول وبالضبط في حسابات الحقوق إذا تم تسديد المصروف أو يتأثر جانب الخصوم بالضبط في حساب موردو المخزونات والخدمات ح/401 إذا لم يتم تسديد المصروف إضافة إلى تأثر جدول حسابات النتائج في المصروف المسجل سواء ا كان مدفوع أو على الحساب.

يكون قيد انخفاض قيمة الأراضي كالاتي:

رقم الحساب		n/12/31	
		البيان	المبالغ
681		مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	××××
	2911	انخفاض قيمة الأراضي (تدني خسائر قيمة الأراضي)	
			××××

ثالثا: تأثير عملية إعادة التقييم على جدول التدفقات النقدية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأرض وبالتحديد في العملية الخاصة بتسجيل تسديد فاتورة الخدمات المتعلقة بمصاريف المكلف بعملية إعادة التقييم كالأتي:

التاريخ	2018/12/31

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
401***	المورد الخاص	800000.00	
512***	البنك		800000.00
المجموع	/	800000.00	800000.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

نلاحظ أن عملية إعادة تقييم الأرض تؤثر على جدول التدفقات النقدية لسنة 2018 كونها تؤثر على حسابات الحقوق وبالتحديد في الحساب المتعلق بالبنك ح/512 مما يؤثر على جدول التدفقات النقدية بتدفق نقدي خارجي بقيمة: (800000.00دج).

رابعا: تأثير عملية إعادة التقييم على جدول التغير في رؤوس الأموال

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم المبنى نلاحظ أن عملية إعادة التقييم أثرت على رؤوس أموال المؤسسة بالزيادة و ذلك بقيمة 796030200.00دج و هو يمثل فارق إعادة التقييم كما يتأثر بالنقصان بفعل انخفاض نتيجة الدورة بقيمة 800000.00دج و ذلك راجع الى ارتفاع قيمة المصاريف.

الشكل رقم (18): يبين التغير في الأموال الخاصة



ملاحظة:

بما أن عملية إعادة التقييم عملية غير منتظمة فهي غالبا ما تكون خاضعة للضريبة أي أن المؤسسة إذا أرادت دمج فارق إعادة التقييم في رأس المال المؤسسة فيجب عليها تسديد جزء منه لصالح مديرية الضريبة بمعنى أن الزيادة في رأس المال تتمثل في فائض إعادة التقييم منقوص منه مبلغ الضريبة.

ويكون التسجيل المحاسبي لدمج فائض فارق إعادة التقييم في رأس المال كالأتي:

رقم الحساب		n/12/31	
		البيان	المبالغ
105		فارق إعادة التقييم خاضع للضريبة	××××
	101	رأسمال المؤسسة	
		(رفع رأسمال المؤسسة باستعمال فارق إعادة التقييم)	
			××××

المطلب الثالث: دراسة أثر القياس المحاسبي لباقي عناصر الميزانية على جودة القوائم المالية

أولا: **التثبيتات المعنوية**

الجدول رقم (49): يوضح التثبيتات المعنوية لمؤسسة مطاحن الجلفة

البيان	2017/12/31	2018/12/31	الفارق بين القيم
الأصول المعنوية	40260371,15	40667666,95	407295,80
اهتلاك الأصول المعنوية	-	(18964,79)	(18964,79)
الصافي	40260371,15	40648702,16	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق (20) و(22)

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة الأصول المعنوية قد ارتفعت وذلك ناتج عن قيام المؤسسة بشراء أصول معنوية بقيمة 407295,80 متمثل في برمجيات الإعلام الألي.

ثانيا: التثبيتات العينية الأخرى

الجدول رقم(50): يوضح التثبيتات العينية الأخرى لمؤسسة مطاحن الجلفة

البيان	2017/12/31	2018/12/31	الفرق
التثبيتات العينية الأخرى	656105741,08	698685561,81	42579820,73
الاهتلاكات	(124494207,03)	(161731326,70)	-
الصافي المحاسبي	531611534,05	536954235,11	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق (20) و(22)

تتمثل الأصول العينية الأخرى في كل الأصول التي لم تحتويها العناصر السابقة والمتمثل في معدات النقل والمعدات الصناعية والمكتبية وأجهزة الإعلام الألي حيث نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة التثبيتات الأخرى قد ارتفعت بمقدار 42579820,73 وذلك راجع لقيام المؤسسة بشراء ألة

رحي للقمح وحسب أقوال محاسب المؤسسة فإن هذه الأخيرة قامت بتقديم تسبيق لشراء هذه الألة و المقدر ب 3933333,33 وهو نفسه المبلغ الذي يمثل التثبيتات الجاري إنجازها في سنة 2017 والذي يعتبر كتسبيق, وعند قيام المؤسسة بشراء الألة في سنة 2018 تم تحويل المبلغ إلى حساب التثبيتات العينية الأخرى, حيث نلاحظ أن قيمتها الإجمالية لسنة 2018 تقدر ب698685561,81دج وبقيمة محاسبية صافية مقدرة ب536954235,11دج وإهتلاك متراكم ب 161731326,70دج, ولعدم وجود كيفية لإعادة تقييم كل هذه التثبيتات ستبقى بقيمها الحالية.

ثالثا: القياس المحاسبي للأصول الجارية :

1) القياس المحاسبي للمخزونات:

جدول رقم (51): يوضح قيمة المخزونات لمؤسسة مطاحن الجلفة

البيان	إجمالي القيمة	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
قيمة المخزونات لسنة 2018	160283659,55	/	160283659,55
قيمة المخزونات لسنة 2017	166562895,69	/	166562895,69
الفارق	-	/	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق (20) و(22)

عند معاينة خسارة قيمة المخزونات لأول مرة, يتم تقييدها محاسبيا بجعل حساب 685 "مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة عن الاصول الجارية مدينا بمبلغ الخسارة وجعل أحد الحسابات المتفرعة عن الحساب 39 خسائر القيمة عن المخزونات دائنا بنفس المبلغ, لكن ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة لم تسجل انخفاض لقيمة المخزونات لسنتي 2017 و2018 وهذا راجع لتحكم المؤسسة في قيم هاته الأخيرة لذا في هذه الحالة لا تقوم المؤسسة بتسجيل أي شيء وستبقى القيم على حالها.

2) القياس المحاسبي لزبائن:

جدول رقم(52): يوضح قيمة الزبائن لمؤسسة مطاحن الجلفة

البيان	القيمة الاجمالية	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
قيمة الزبائن لسنة 2018	1084759517,13	1079256616,32	5502900,81
قيمة الزبائن لسنة 2017	1081413554,91	1081155274,25	258280,66
الفارق	-	(1898657,93)	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق (20) و(22)

من خلال الجدول نلاحظ أن خسارة القيمة عن الزبائن قد انخفضت ولذلك وجب على المؤسسة القيام بعملية التسوية حيث يتم تخفيض الخسارة عن حسابات الزبائن عندما تكون الخسارة المعاينة

سابقا أكبر من الخسارة المحتملة حاليا(إسترجاع جزء من الخسارة) , ويكون التخفيض بالفرق بين الخسارة السابقة والخسارة الحالية والمتمثل في1898657,93 ويسجل الفرق في الطرف المدين للحساب 491 خسارة القيمة عن حسابات الزبائن مع جعل الحساب 78 إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الاصول الجارية دائنا.

المعالجة المحاسبية لاسترجاع خسائر القيمة عن الزبائن

		2018/12/31		
491		خسائر القيمة عن الزبائن	1898657,93	
	78	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الاصول الجارية (تسجيل استرجاع خسائر القيمة عن الزبائن)		1898657,93

- **أثر استرجاع خسائر القيمة على القوائم المالية:**

أ) **أثرها على الميزانية:**

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إسترجاع خسائر القيمة نلاحظ أن الميزانية تتأثر بالزيادة وذلك لاسترجاع جزء من قيمة الزبائن سبق إلغائها مما يؤدي إلى زيادة الأصول

وبالتالي التأثير على الميزانية و منه التأثير على نتيجة السنة المالية للمؤسسة بالزيادة بمقدار الفارق1898657,93 .

ب) أثرها على جدول حسابات النتائج:

من خلال التسجيل المحاسبي اعلاه نلاحظ أن عملية استرجاع خسائر القيمة قد اثرة على احد حسابات التسيير بالضبط في حسابات الصنف 7 بالزيادة مما أدى إلى تأثر حسابات النتائج مما يؤدي إلى تأثر نتيجة الدورة بالموجب بمقدار 1898657,93

ت) أثرها على جدول تدفقات الخزينة:

لعدم دخول أو خروج للنقدية من خلال التسجيل المحاسبي, نلاحظ أن عملية استرجاع خسائر القيمة لا تؤثر على جدول تدفقات الخزينة

ث) أثرها على جدول تغير الأموال الخاصة

من خلال المعالجة المحاسبية لعملية استرجاع خسائر القيمة عن الزبائن نجد أنها تؤثر على نتيجة السنة المالية بالموجب وبالتالي التأثير على جدول تغير الأموال الخاصة بالزيادة بمقدار1898657,93.

3) القياس المحاسبي للمدينون الاخرون:

جدول رقم(53): يوضح قيمة المدينون الاخرون لمؤسسة مطاحن الجلفة

البيان	إجمالي القيمة	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
قيمة المدينون	21584209,73	18320476,29	3263733,44

الاخرون لسنة 2018			
قيمة المدينون الاخرون لسنة 2017	21504234,83	18320476,29	3183758,54
الفارق	–	00	–

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق (20) و(22)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الخسارة في قيمة المدينون الأخرون لم تتغير لسنتي 2017 و 2018 لذا فإن المؤسسة في هذه الحالة لا تقوم بعملية التسوية لسنة 2018 وستبقى القيم على حالها.

رابعا: القياس المحاسبي لجانب الخصوم

لعدم توفر المعلومات الكافية لقياس الخصوم فلا تغيير لأي عنصر من عناصر ميزانية الخصوم ماعدا جانب رؤوس الأموال الذي ارتفع بسبب إعادة تقييم الأرض والذي عرفت ارتفاعا لقيمتها حيث تسجل هذه الزيادة بالضبط في حساب فارق إعادة التقييم ح/105 بمبلغ الزيادة, أما بالنسبة للقروض المالية فلم نستطع تحيين قيمها لعدم توفر المعلومات الخاصة بمدة إهلاك القرض ولا على سعر الفائدة, أما بخصوص الموردين وباقي العناصر الأخرى فتبقى قيمها على حالها.

عرض ميزانية 2018 بعد دراسة القياس المحاسبي لعناصر الميزانية

بعد إعادة تقييم الأرض و تسجيل تكلفة إعادة التقييم التي تحملتها المؤسسة ودراسة أثر القياس المحاسبي على عناصر الميزانية سنقوم بعرض كل من ميزانية الاصول وميزانية جانب الخصوم لإظهار القيم الحقيقية لها

الجدول رقم (54): جدول يبين ميزانية الأصول بعد إعادة التقييم

الأصـول	المبلغ	مخصصات الاهتلاكات م,خ	ق م ص
الأصول المثبتة (غير الجارية):			
فارق الشراء (goodwill)			
التثبيتات المعنوية	**40667666.95**	**18964.79**	**40648702.16**
التثبيتات العينية	**2295577513.23**	**241656152.61**	**2053921360.62**
الأراضي	1032458972.84	0.00	1032458972.84
مباني	564432978.58	79924825.91	484508152.67
التثبيتات المادية الآخرى	698685561.81	161731326.70	536954235.11
تثبيتات ممنوح امتيازها	0.00	0.00	0.00
تثبيتات جاري انجازها	0.00	0.00	0.00
التثبيتات المالية	**0**	**0**	**0**
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	0.00	0.00	0.00

مجموع الأصول غير الجارية	**2336245180.18**	**241675117.40**	**2094570062.78**
الأصــول الجـارية:			
المخزونات والمخزونات الجاري إنجازها	**160283659.55**	**0.00**	**160283659.55**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**1111883358.13**	**1097577092.61**	**14306265.52**
الزبائن	1084759517.13	1079256616.32	5502900.81
المدينون الآخرون	21584209.73	18320476.29	3263733.44
الضرائب وما شابهها	5539631.27	0.00	5539631.27
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00
الموجودات وما شابهها (خزينة الأصـول)	**43780662.96**	**0**	**43780662.96**
الاموال الموظفة والاصول المالية الجارية الاخرى	0.00	0.00	0.00
الخزينـة	43780662.96	0.00	43780662.96
مجموع الأصول الجارية	**1315947680.64**	**1097577092.61**	**218370588.03**
مجموع الأصول	**3652192860.82**	**1339252210.01**	**2312940650.81**

المصدر: من اعداد الباحث بناء على ما سبق

الجدول رقم (55): يبين ميزانية الخصوم بعد إعادة التقييم

الخصـوم	ق م ص
رؤوس الأموال الخاصة:	
رأس المال الصادر(أو حساب الإستغلال)	0.00

رأس المال غير المطلوب	0.00
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)	0.00
فارق إعادة التقييم	796030200.00
فارق المعادلة	0.00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	139493925.29
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	0.00
ربط الحسابات	882898029.9
المجمـــوع (1)	**1818422155.15**
الخصوم غير الجارية:	
القروض والديون المالية	458200000.00
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)	0.00
الديون الأخرى غير الجارية	0.00
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	0.00
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**458200000.00**
الخصـوم الجـارية:	
الموردون والحسابات الملحقة	24344291.70
الضرائب	555805.61
الديون الأخرى	11418398.33
خزينـة الخصـوم	**0**
مجموع الخصوم الجارية (3)	**36318495.64**
مجموع الخصوم	**2312940650.79**

المصدر: من اعداد الباحث بناء على ما سبق

الخلاصة:

من خلال دراستنا للجانب التطبيقي وإسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على أرض الواقع تبين لنا أن للقياس المحاسبي عدة بدائل تتمثل في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة إلا أن أغلب المؤسسات الجزائرية تستخدم أسلوب التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي, ويكون القياس المحاسبي إما عن طريق التكلفة (القياس الأولي) أو عن طريق عملية إعادة التقييم (القياس اللاحق), وحتى نتمكن من معرفة مدى تأثير عملية القياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية قمنا بدراسة كل من المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (الأطلس) وكذا مؤسسة مطاحن الجلفة والتي بدورهما قامتا بإعادة تقييم أصل من أصولهما والمتمثل في (الأرض) عن طريق خبراء من ولاية الجلفة, كما تم الاعتماد على كل من أملاك الدولة ومديرية الضرائب لولاية الجلفة قصد تحيين قيم المباني عن طريق وثيقة رسمية تدعى FOURCHETTE وخلاصة الدراسة بأن عملية إعادة التقييم لها أثر كبير على جودة المعلومات المالية كونها تظهر القوائم المالية بصورة حقيقية ملائمة للواقع, لذا أرى من الضروري على المؤسسات إعادة تقييم أصولها وخصومها وفقا للقيمة العادلة مرة كل ثلاث سنوات على الأقل رغم صعوبة الأمر في البيئة الجزائرية

الخاتمة

من خلال دراستنا لما سبق تبين لنا أن القياس المحاسبي هو جوهرة المحاسبة, وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة, حيث هدفت هذه الدراسة من خلال الفصل الأول إلى محاولة عرض كل ما يتعلق بالقياس المحاسبي وقد تم ذلك من خلال الاطلاع على مختلف الجوانب المرتبطة به, الأمر الذي مكن من استخلاص أهم وأبرز المحطات التي ساهمت في تطوير مفهوم عملية القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية وصولا إلى مفهوم القيمة العادلة, ويعتبر القياس المحاسبي بمثابة قياس كمي ونقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة, ويشمل التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات والأحداث في صورتها النهائية والتي تمثل عناصر القوائم المالية.

أما في الفصل الثاني فتم التطرق إلى جودة المعلومات المالية وكذا الخصائص النوعية للقوائم المالية التي تعتبر في الوقت الحاضر ثروة هامة إذ أن التحكم الاستغلال الجيد لها يحقق أرباحا ونجاحا للخطط المستقبلية وضمان لبقاء واستمرار المؤسسة, وتلعب التقارير المالية الصادرة من المؤسسة دورا هاما وفعالا يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة وصحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب, وتعتبر دقة وجودة المعلومات المالية الأساس الذي تبنى عليه القرارات الهامة التي تؤثر مباشرة على المؤسسة, ولذا من أجل تحقيق جودة المعلومات المالية وجب توفر شرطين أساسيين وهما الموثوقية والملائمة إلا أن تحققها معا شبه منعدم إلا في حالة القياس الأولي أي عند الشراء أو الإنتاج, لأنه كلما كان العنصر المقاس موثوق مع مرور الوقت يصبح غير ملائم والعكس أنه كلما كان العنصر المقاس ملائما يكون غير موثوق وهذا بسبب عدم وجود سوق نشط حقيقي يوثق العنصر المقاس.

وفي الفصل الثالث تم التطرق إلى الجانب التطبيقي محاولين إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري حيث اتضح لنا ان معظم المؤسسات الجزائرية تستخدم التكلفة التاريخية كأساس للقياس ومن بينهما المؤسستين محل الدراسة, وخلاصة الدراسة إلى أن عملية القياس المحاسبي لها تأثير كبيرة على جودة المعلمات المالية فكلما كان القياس المحاسبي اكثر دقة وأكثر ملائمة زادت قيمة جودة المعلومة المالية والعكس أي نلاحظ أن هناك علاقة طردية بينهما.

نتائج الدراسة:

1/- نتائج اختبار الفرضيات:

نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

حيث تنص الفرضية الأولى على ما يلي: "يعتبر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة الأفضل كونه يلبي متطلبات مستخدمي المعلومات المالية"

الفرضية تحققت من خلال ما تم التطرق إليه سابقا, كون القياس بالقيمة العادلة يكون أكثر ملائمة لجودة القوائم المالية مما يسمح بتلبية متطلبات مستخدمي المعلومات المالية

نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

حيث تنص هذه الفرضية على ما يلي "يعتبر القياس بالتكلفة التاريخية أكثر موثوقية ولكنها مع مرور الزمن تبعدنا عن القيمة الحقيقية للمعلومات المالية للمؤسسة.

الفرضية تحققت فاستخدام أسلوب التكلفة التاريخية يكون أكثر موثوقية وملائمة أثناء القياس الأولي للأصول والخصوم (أثناء فترة الشراء أو الإنتاج), ومع مرور الوقت يفقد هذا الأسلوب ملائمته بسبب التقلبات في الأسعار مما يبعدنا عن القيمة الحقيقية للمعلومات المالية.

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

حيث تنص هذه الفرضية على ما يلي " تعتبر الموثوقية والملائمة من أكبر المشاكل التي يفتقر إليها القياس المحاسبي مما يؤثر على جودة المعلومات المالية "

الفرضية تحققت كون الموثوقية الملائمة من أهم الخصائص النوعية للمعلومات المالية حيث أن الموثوقية والملائمة لا يتحققان إلا عند القياس الأولي لعناصر القوائم المالية وبعد مرور الوقت يصبحان متعارضنا أي كلما كانت الموثوقية نقصت الملائمة والعكس, ولذلك تعتبر الموثوقية والملائمة من أكبر المشاكل التي يفتقر إليها القياس المحاسبي وبدوره فهم يؤثران على جودة المعلومات المالية لصعوبة تحققهما معا.

2/- نتائج الدراسة:

- المؤسستين محل الدراسة تعتمدان على مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد قوائمهما
- يكون القياس المحاسبي إما عن طريق التكلفة (القياس الأولي) أوعن طريق إعادة التقييم (القياس اللاحق)
- عملية إعادة التقييم لها أثر كبير على قيمة المؤسسة من خلال إظهار القيمة الحقيقية لعناصر القوائم المالية

- تعتمد أغلب المؤسسات الجزائرية في إعداد قوائمها على التكلفة التاريخية كأساس للقياس لكونها تعتبر من مبادئ المحاسبة إضافة لموثوقيتها
- يتطلب لتطبيق الاساليب الحديثة للقياس المحاسبي توفر أسواق حرة نشطة لإعطاء القيمة الحقيقية للعنصر المراد قياسه
- تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المالية حلقة أساسية في تحقيق جودة المعلومات المالية
- القياس بالقيمة العادلة يضفي للقوائم المالية معلومات ملائمة تؤثر على متخذ القرار وتجعله يتخذ قرار يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومة
- القياس بالتكلفة التاريخية يضفي للقوائم المالية في حالة التقييم الاولي معلومات موثوقة تخلوا من الخطأ المادي والتحيز
- صعوبة تحقق خاصيتي الموثوقية والملائمة معا
- أغلب المؤسسات الجزائرية لا تقوم بإعادة تقييم أصولها وإذا قامت بذلك تقتصر على أصليين "الأرض والمبنى" لسهولة تقييمهما.

التوصيات:

وبناء على النتائج المتحصل عليها من خلال هذه الدراسة نقترح عليكم التوصيات التالية:

- إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية لفهم محتوى النظام المحاسبي وما جاء به خاصة في إطار القياس المحاسبي للمؤسسات الجزائرية

- ضرورة قيام المؤسسات بإعادة تقييم أصولها خاصة الثابتة منها كل ثلاث سنوات على الأقل
- محاولة إيجاد طريقة للقياس تساعدنا في تحقيق خاصيتي الموثوقية والملائمة معا
- إبرام صفقات مع المؤسسات العمومية وخاصة الخاصة لتسهيل عملية البحث لفائدة طلاب الجامعة
- العمل على توفير بيئة اقتصادية مالية قانونية تسمح بتطبيق النظام المحاسبي المالي وما يحتويه من طرق للقياس المحاسبي
- العمل على تحسين جودة المعلومات المالية وذلك بالتطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي ومواكبة معايير المحاسبة الدولية إن أمكن
- لتحقيق جودة المعلومات المالية لابد أن تتمتع المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بقدر معقول من الملائمة والموثوقية
- ضرورة تفعيل وتنشيط السوق المالي في الجزائر وتشجيع المؤسسات في الدخول إلى السوق المالية
- تكييف القياس المحاسبي بالقيمة العادلة مع النظام الجبائي الجزائري أو الفصل بينهما لأنه لا يعترف به حسب أقوال المكلف بإعادة التقييم لدى مديرية الضرائب.

أفاق الدراسة:

رغم محاولتنا إظهار جميع جوانب الموضوع والوقوف على كافة النقاط إلا أننا لم نستطع, وامتداد لهذه الدراسة يمكن وضع الأفق التالية:

- القياس المحاسبي في الجزائر بين التنظير والتطبيق

- علاقة النظام الجبائي الجزائري بطرق القياس المحاسبي
- قياس أصول وخصوم المؤسسة من وجهة نظر معايير المحاسبة الدولية

قائمة

المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

1. Ahmed Riahi-Belkaoui، ترجمة رياض العبد الله، طلال الحجاوي، **نظرية المحاسبة**، الجزء الثاني، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
2. أحمد فرغلي حسن وآخرون، **النظام المحاسبي الموحد**، جامعة القاهرة، 2003.
3. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عان، الأردن، 2010.
4. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، طبعة جديدة، دار النهضة العربية، بيروت العربي، 1996.
5. حسن عمر محمد، سعد الساكني، **معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**، ط 01، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015.
6. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2012/2011.
7. حيدر محمد علي بني عطا، **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007.
8. رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، جامعة حلب (عمان)، 2003.
9. سليمان مصطفى الدلاهمة، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

10. صباح رحيمة محسن وآخرون، **نظم المعلومات المالية (أسسها النظرية وبناء قواعد وقراءة بياناتها)**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

11. طلال الججاوي، سالم الزويعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على راي مراقب الحسابات**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

12. طلال محمد علي الحجاوي، فؤاد المحسن الجبوري، **نظم المعلومات المحاسبية وقابليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

13. عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، ط1، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، المملكة العربية السعودية، 2009.

14. عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، الاصدار الرابع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، جامعة دمشق، سوريا، 2009.

15. غازي حسين عنابة، **التضخم المالي**، دار النشر مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006.

16. محمد السيد الناغي، **الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية بالمنصورة، مصر، 2008.

17. محمد المبروك أبو زيد، التحليل المالي، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009م.

18. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية (مدخل نظم المعلومات)، الجزء الأول، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008.

19. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال العرض والافصاح والقياس**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الاردن، 2004.

20. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2007م.

21. موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وغنى النظام المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 19، حسيبة بن بوعلي بالشلف (الجزائر)، 2018.

22. نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذيبة، نظم المعلومات المحاسبية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ص، ص 16-17.

23. نواف محمد عباس الرماحي، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

24. هادي رضا الصغار، **مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي)**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، جامعة الزيتونة الأردنية، 2006.

25. وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتضخم والإفصاح المحاسبي)**، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.

26. وليد ناجي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

27. يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة (فروضن مفاهيم، مبادئ، معايير)، الطبعة الثانية، فبراير 2014.

المذكرات والرسائل:

28. أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2006.

29. أحمد محمد صلاح الجلال، **دور السياسة النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية**، دراسة حالة الجمهورية اليمنية (2003/1990)، رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.

30. أسامة كمال دهمان، **فاعلية نظم المعلومات المحاسبة المحسوبة في تحقيق جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012.

31. اسماعيل السبتي، **اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.

32. أكرم يحي على الشامي، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال في جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

33. أمينة زغمار، **تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي**، دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة، رسالة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم

التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، موسم 2011/2010.

34. أيت محمد مراد، **ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي**، تخصص نقود ومالية، رسالة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014/2013.

35. بدر سعد المطيري، **الأثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي في دولة الكويت**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2011.

36. بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، رسالة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014/2013.

37. بودبة خالد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2007/2006.

38. بالرقي التيجاني، **القياس المحاسبي ماهيته وقيوده ومدى تاثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 08 العدد 08، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2008،

39. بورويسة سعاد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة مالية،

قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جمعة منتوري قسنطينة، 2010/2009.

40. بوفرمي فاطمة الزهرة، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الاستراتيجية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013/2012.

41. بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية**، رسالة ماجستير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02، 2014/2013.

42. بولعراس صلاح الدين، **التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2016/2015.

43. بونعجة سحنون، **أهمية تطبيق الأدوات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2011/2010.

44. بن خليف طارق، **دراسة النسبية بين المتغيرات: التضخم، سعر الصرف، وسعر الفائدة في الجزائر 1990-2008**، رسالة ماجستير، تخصص اقصاد كمي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2015/2014.

45. جبوري محمد، **تأثير أنظمة أسعار الصرف على التضخم والنمو الاقتصادي**، دراسة وقياسية باستخدام بيانات بانل، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود، بنوك، ومالية، قسم علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012.

46. جرد نور الدين، **نحو اطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول**، حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008.

47. جيوار أحمد سالار محمد، **أهمية جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لمستخدميها**، دراسة حالة عينة من المستخدمين بفي منظمات بمحافظة أربيل، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل، 2006.

48. حامدي علي، **اثر جودة المعلومات المحاسبية في صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجيستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، موسم 2011/2010.

49. حديدي أدم، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية**، رسالة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2015/2014.

50. حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS. IFRS) في إطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم

علوم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.

51. حمدي فلة، **تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، ، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016.

52. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، رسالة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007.

53. دبات أمينة، **السياسة النقدية واستهداف التضخم بالجزائر**، رسالة ماجستير، تخصص الاقتصاد القياسي والبنكي والمالي، العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015/2014.

54. ديما رزق المحاميد، **أثر متغيرات السوق في كثافة وجودة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتلبية متطلبات كفاءة السوق**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصاد، جامعة دمشق، سنة 2015.

55. رحيش سعيدة، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوقرة محمد، بومرداس، 2014/2013م.

56. رزاق محمد، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة عقود التأجير التمويلي**، رسالة تخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014.

57. رزيقات بوبكر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015/2014.

58. رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار**، بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

59. زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

60. زين عبدالمالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، رسالة تخرج لنيل شهادة الماحستير في شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013/2012.

61. زينب عبد الحفيظ، أحمد قاسم، **إطار مفتوح للإندماج من المخاطر الإنتمائية وانعكاسات ذلك على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 2017.

62. سعيد عبد الحليم، **محاولة تقييم إنجاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، رسالة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ممد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

63. سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**، رسالة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009.

64. سي محمد لخضر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي**، رسالة تخرج لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2017/2016.

65. شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير التجاري، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

66. شوقي طارق، **أثر تغير أسعار الصرف على القوائم المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009.

67. صالحي بوعلام، **أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.

68. صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومات**، رسالة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.

69. صلاح سليمان، علي محمد، **أثر التضخم في إعداد القوائم المالية للشركات**، دراسة حالة شركة طحن الغلال عطبرة، أطروحة دكتوراه، تخصص الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، 2016.

70. طرابلسي سليم، **تفعيل نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية**، دراسة حالة مؤسسة صوفية بسوق أهراس LASA، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

71. طلحة أحمد، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2012/2011.

72. الطيب المداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة مالية، فرع علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، موسم 2015/2014م.

73. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم

التجارية، كلية العوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015.

74. عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2006/2005.

75. عبد الباسط مداح، **أثر جودة المعلومات المحاسبة في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات**، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018/2017.

76. عجيلة حنان، **فعالية نظام المعلومات المحابة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

77. عزة الأزهر، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية**، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009.

78. عكوش محمد امين، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجيستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011/2010.

79. علون محمد لمين، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية**، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2016.

80. عمار بوطيبة، **دراسة واقع نظم المعلومات بمديرية الشباب والرياضة لولاية قسنطينة**، رسالة ماجستير، تخصص الإدارة والتسيير الرياضي، قسم التربية البدنية والرياضية، معهد علوم الطبيعة والحياة، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، الجزائر، 2012/2011.

81. علي باكرية، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في ترشيد السياسة المالية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة الرويبة NCA– دراسة حالة مؤسسة مطاحن الجلفة**، اطروحة دكتوراه ، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03،

82. عمراني أمين، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير، تخصص تحليل اقتصادي، قسم علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014/2013.

83. عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، رسالة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012.

84. عوينات فريد، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، 2011/2010.

85. فاطمة مسعد جمعة ساحلي، **مدى المعرفة بتقنية المعلومات الحديثة وأثره على مشاركة المحاسبين في مراحل تطوير نظم المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، ليبيا، 2015.

86. فايز زهدي الشلتوفي، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجامعة الإسلامية بغزة، 2005.

87. فضل كمال سالم، **مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي من تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية**، بحث معد لتيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، 2008.

88. لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، تخصص الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2012/2011.

89. ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

90. محمد الهادي أحمد الهادي، **اختبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، ليبيا، 2013.

91. محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، دراسة حالة عينة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2016.

92. محمد فيصل مايده، **أثر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد على مدونة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2011/2010.

93. منذر صبحي عبد الله السقا، **تقييم جودة نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة وأثرها في تحسين الأداء المالي لوزارة المالية الفلسطينية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2016.

94. منذر يحي الداية، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة**، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2009.

95. مدحت فوزي عليان وادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

96. ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012.

97. نسرين بابكر سعد باشري، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة علي جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير**، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم السودان، 2016،

98. ناصر محمد علي الهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

99. نوي الحاج، **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2008/2007.

100. هزلي الغالية، **محاسبة التضخم في إطار المعايير المحاسبة الدولية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012/2011.

101. هني محمد فؤاد، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2013/2012.

المجلات والملتقيات:

102. الأخضر عزي، رابح طويرات، **محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية الدولية (IAS. IFRS)**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 13، 2018.

103. أوسرير منور، مجبر محمد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد مع عرض القوائم المالية (خاصة جدول حسابات النتائج)**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تدفقات وأفاق، المركز الجامعي بالوادي، يوم 12-18 جانفي 2018.

104. بدار عاشور، ذبيح هشام، **أليات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول، عرض القوائم المالية**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بسطيف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد الثالث، جامعة بوضياف المسيلة، سنة 2014.

105. بشير بن عيشي، عمار بن عيشي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS. IFRS. IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسة والحكومة، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

106. بوبكر رزيقات، **أثر الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS. AFRS) على جودة التقارير المالية**، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS. IFRS. IPSAS) في تقليل أداء المؤسسات والحكومة، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي العمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

107. بوخرص أحمد أمين 1محي الدين محمود عمر، **أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين**، Revue Algérienne d'Economie et gestion Vol. **15**, N° 01 (2021) :، الجزائر.

108. جودي محمد رمزي، **اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر 2009.

109. حازم الخطيب، ظاهر القشي، **توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك مع الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية، جامعة الزيتونة، المجلد 02، العدد 02، 2004.

110. حنان قسوم، **اسهامات النظام المحاسبي المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية**، مجلة مجاميع المعرفة، رقم 05، عدد أكتوبر 2017.

111. خالد محمد المدهون، **علاقة محاسبة القيمة العادلة بجودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات: وجهة نظر المدققين الخارجيين في فلسطين**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد01، 2021.

112. ردة خديجة، طاري محمد العربي، **الأدوات المستخدمة في تحليل القوائم المالية وأهميتها كألية لتشخيص الوضع المالي للمؤسسات**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الثالث، جامعة المسيلة، 02 جانفي 2017.

113. رغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة**، مجلة المؤسسة، العدد الرابع، 2014.

114. ريم محسن، منى كامل حمد، **مشكلات القياس المحاسبي في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ifrs13 أنموذجا**، المجلة المحاسبية للعلوم المحاسبية والتدقيق، المجلد 24، العدد 49، نقابة المحاسبين والمدققين، جمهورية العراق، اكتوبر 2017.

115. سعد براوي، **الأسس والمبادئ المحاسبة في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري IFRS /IAS في ظل معايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد، NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب وتطبيقات وأفاق، يومي 17-18 جانفي 2010.

116. شلابي عمار، **حوسبة نظم المعلومات المحاسبة كألية لترشيد القرار الإداري**، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، العدد 07، 2013.

117. صافة محمد، شريط عابد، **قياس أثر التضخم على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1980-2012**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مجلة علمية دورية متخصصة محكمة، المجلد 14، العدد 18، السنة 2018.

118. عبد الرحمان مرعي، **دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006.

119. علي يوسفات، **هيئة التضخم والنمو الاقتصادي في الجزائر**، دراسة قياسية للفترة من 1977-2009، مجلة الباحث، عدد 11، جامعة أدرار، الجزائر، 2012.

120. عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي 01، عرض القوائم المالية**، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جوان 2007.

121. كيموش بلال، **مفهوم رأس المال ودوره في تحديد قواعد تقييم المحاسبي وأثر ذلك على قياس الربح ولإفصاح عنها**، مجلة جامعة ابن رشد في هولندا، العدد 20، 2016.

122. محمد المعتز المجتبي إبراهيم، **دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، دراسة تطبيقية في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة أمارايك، المجلد السادس عشر، 2015.

123. محمد معتصم إبراهيم حمد وإسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، 2015، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

124. مصطفى حامد سالم الحكيم،_عبد السلام عوض خير السيد أدم، **الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17، جامعة الزعيم الأزهري (السودان)، 2016.

125. منال هاني، نجلاء نوبلي، **تأثير معايير المحاسبة الدولية النظام المحاسبي المالي على الاتصال المالي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS. IFRS. IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي العمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

126. نوي الحاج، **مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 09، 2013.

127. هشام متلغام، بوعلام بن زخروفة، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، 2016، الجزائر.

128. هوام جمعة، لعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، المحور الثالث حول جودة المعلومة المحاسبية والحوكمة، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، آفاق)ن جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 07-08 ديسمبر 2010.

المراجع الأجنبية:

1) Ahmed Hani Al-Dmour، And others ، **THE IMPACT OF THE QUALITY OF FINANCIAL REPORTING ON NON-FINANCIAL BUSINESS PERFORMANCE AND THE ROLE OF ORGANIZATIONS DEMOGRAPHIC' ATTRIBUTES (TYPE، SIZE AND EXPERIENCE)** ، Academy of Accounting and Financial Studies Journal Volume 22، Number 1، 2018.

2) Alexios KYTHREOTIS ،**MEASUREMENT OF FINANCIAL REPORTING QUALITY BASED ON IFRS CONCEPTUAL FRAMEWORK'S FUNDAMENTAL QUALITATIVE CHARACTERISTICS** ، European Journal of Accounting، Finance & Business ، Volume 2/2014 Issue (3)/ October 2014.

3) Brigitte EIERLE، Wolfgang SCHULTZE1، **THE ROLE OF MANAGEMENT AS A USER OF ACCOUNTING INFORMATION: IMPLICATIONS FOR STANDARD SETTING** ،Accounting and Management Information Systems ،Volume 12، Number 2، 2013 .

4) CARAIMAN ADRIAN-COSMIN ، **ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM – QUALITATIVE CHARACTERISTICS AND THE IMPORTANCE OF ACCOUNTING INFORMATION AT TRADE ENTITIES**، Annals of the „Constantin Brâncuşi" University of Târgu Jiu، Economy Series، Issue 1، volume II/2015.

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 ،2018، Centre Universitaire de Mila**.**

6) Diego Rafael Stupp And others، **ANALYSIS OF THE IMPACT OF ADOPTING INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN PREDICTING THE INSOLVENCY OF BUSINESSES LISTED ON THE BM&FBOVESPA BRAZILIAN STOCK EXCHANGE** ، RACE - Revista de Administração، Contabilidade e Economia ، Volume 17، Number 2، 2018.

7) DINH، THI NGOC THUY، **International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards versus Vietnamese Accounting Standards**، PhD thesis ، Lahti University of Applied Sciences Degree Programme in International Business،2014.

8) François ENGEL، Frédéric KLETZ ، **Cours de comptabilité générale**، ECOL DES MINES DE PARIS، 2005.

9) Frederick D. S. Choi،Gary K. Meek، **INTERNATIONAL ACCOUNTING** ، Seven th Edition ، prentice Hall. Is an imprint of pearson، USA، P159

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

11) Hervé Stolowy Et autres،**COMPTABILITÉ ETANALYSE FINANCIÈRE**، 3ème Éditions، Cengage Learning ،busines school ، Imprimé en Belgique2013.

12) Ihaddaden Atmane Belkadi Belkacem **Juste 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.

13) 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 .

14) Nguyen Thanh Cuong- Do Thi Ly ، **Measuring and Assessing the Quality of Information on the Annual Reports: The Case of Seafood's Companies Listed on the Vietnam Stock Market** ، International Research Journal of Finance and Economics - Issue 160 (2017).

15) PHILIPPE TOURON ET HUBERT TONDEUR ،**Comptabilité en IFRS** ،Éditions d'Organisation 2004.

الملاحق

الملحق رقم (01): تقرير الخبير القضائي

CABINET DE COMPTABILITE ET DE COMMISSARIAT
AUX COMPTES
AISSAOUI SLIMANE
ADRESSE : CENTRE CULTUREL COMMUNAL
CITE MOHAMED BOUDIAF – DJELFA
TEL MOBILE: 07.73.33.89.29

E-mail: cabaissaouicac@yahoo.fr

RAPPORT DE REEVALUAION DU TERRAIN D'ASSIETTE DU SIEGE DE LA DIRECTION GENERALE DE L'ENTREPRISE ERGR(SPA) D J E L F A

NOVEMBRE 2018

PRESENTATION DE L'ENTREPRISE

1) IDENTIFICATION :

- DENOMINATION : ERGR ATLAS
  ENTREPRISE REGIONALE DE
  GENIE RURALE ATLAS (SPA)
  DJELFA

- ADRESSE : ROUTE DE CHAREF DJELFA

2) STATUT JURIDIQUE :

- FORME : SOCIETE PAR ACTION (SPA)
- OBJET : REALISATION DES TRAVAUX ET SERVICES FORESTIERS
- CAPITAL : 251.260.000.00 DA



INTRODUCTION

Conformément à la résolution du conseil d'administration de l'entreprise ERGR (SPA) Djelfa de procéder à la réévaluation du terrain servant d'assiette du siège de la Direction Générale, une démarche a été entreprise par les dirigeants de l'entreprise pour la mise en œuvre de cette résolution.

Consistant en premier lieu à notre désignation en qualité d'expert chargé de présenter un rapport de réévaluation explicitant la méthode utilisée et les résultats auxquels elle a abouti.

En deuxième lieu, la remise du rapport au commissaire aux comptes en exercice afin d'élaborer un rapport spécial à adresser au conseil d'administration dans lequel il se prononce sur la réévaluation.

A ce stade, la réévaluation deviendra effective, et donne lieu à la constatation comptable.

METHODE DE REEVALUATION:

Le terrain concerné a déjà fait l'objet d'une réévaluation effectuée par un expert durant l'année 2008, aujourd'hui cette réévaluation opérée depuis plusieurs années est considérée comme dépassée du fait de l'évolution des prix de l'immobilier au niveau local ainsi que le développement et l'extension de la ville vers cette zone qui est devenu une grande cité urbaine, d'où nécessité de procéder à une réévaluation suivant la valeur de marché.

On entend valeur de marché, les prix pratiqués par les différents opérateurs intervenant dans le secteur tout en prenant en considération les facteurs d'appréciation suivants :

- La superficie
- La localisation géographique
- Les servitudes
- La configuration
- Le niveau de viabilisation et d'assainissement
- L'attractivité

L'application de cette méthode se fera sur la base du fichier des données actualisées du marché de l'immobilier établi par les services des domaines de la wilaya de Djelfa fixant le prix du mètre carré selon deux critères à savoir :

* La localisation géographique
* Le niveau de viabilisation

Dont voici les indications en matière de prix concernant le chef lieu de la wilaya contenues dans le fichier :

LOCALISATION	TERRAIN VIABILISE		TERRAIN NON VIABILISE	
-CENTRE VILLE	DE 50.000.00	A 120.000.00		
-PERIPHERIE	DE 15.000.00	A 50.000.00	DE 8.000.00	A 20.000.00
-ISOLEMENT	DE 8.000.00	A 15.000.00	DE 4.000.00	A 10.000.00

SOMMAIRE

1ére Partie : Introduction (méthodes de réévaluation utilisées)

2éme Partie : Présentation de l'entreprise

3éme Partie : Identification et Description du Terrain

4éme Partie : Réévaluation du terrain

CABINET DE COMPTABILITE ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
AISSAOUI SLIMANE
ADRESSE : CENTRE CULTUREL COMMUNAL
CITE MOHAMED BOUDIAF – DJELFA
TEL MOBILE: 07.73.33.89.29

Djelfa, le 30 NOVEMBRE 2018

A MONSIEUR LE PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL
DE L'ENTREPRISE ERGR (SPA) D J E L F A

O B J E T : RAPPORT DE REEVALUATION DU TERRAIN D'ASSIETTE DU SIEGE DE LA DIRECTION GENERALE D J E L F A

En exécution de la mission que vous avez bien voulu nous confier par lettre de commande n°462 DU 27/11/2018 , nous avons l'honneur de vous transmettre le rapport relatif à la réévaluation du terrain servant d'assiette du siège de la Direction Générale de votre entreprise ERGR (SPA).

Cette mission de réévaluation a été exécutée conformément à la réglementation en vigueur et dans le cadre des dispositions fixant les conditions de réévaluations des immobilisations corporelles.

Ce rapport est axé sur les principaux points suivants :

-Méthode de de réévaluation
-Présentation de l'entreprise
-Identification et description du terrain
-Réévaluation du terrain

Restant à votre entière disposition pour toute information complémentaire, veuillez agréer, Monsieur le Président Directeur General, l'expression de nos salutation distinguées



E) LA VALEUR DU TERRAIN REEVALUER :

Le prix moyen retenu est de 20.000.00 DA le m^2

Le prix moyen corrigé est de (20.000.00 DA) – (20.000.00 DA x2.25%) = 20.000.00 – 450.00 = 19.550.00 DA

SUPERFICIE	PRIX DU m^2	VALEUR TOTAL
10283 m^2	19.550.00	201.032.650.00

La valeur totale du terrain après réévaluation est de : **201.033.000.00 DA arrondie**



REEVALUATION DU TERRAIN

A) SITUATION GEOGRAPHIQUE :

Le terrain est situé sur l'axe routier Djelfa-Charef à l'entrée ouest de la ville et mitoyen d'un axe routier de grande circulation qui donne accès directement à la zone industrielle et d'autres centres d'une grande importance.

Il occupe une position stratégique qui lui confère une attractivité certaine et dispose de toutes les commodités nécessaires.

B) SUPERFICIE :

La surface totale est de 10283 m^2.

C) ELEMENTS D'APPRECIATION :

Le site se caractérise par :

- Une bonne position géographique
- Une bonne configuration
- Doté de toutes les servitudes

Ces éléments d'appréciation retenus répondent à toutes les caractéristiques qui permettent de classer le terrain dans la catégorie suivante :

PERIPHERIE DE LA VILLE /TERRAIN VIABILISE dont le prix du mètre carré varie entre 15.000.00 DA à 50.000.00 DA.(fichier des données actualisées du marché de l'²immobilier établi par les services des domaines de la wilaya de Djelfa fixant le prix du mètre carré de l'année 2015)

Considérant que le terrain actuellement est à usage administrative et de services (abrite le siège de la Direction Générale plus le parc à matériel ,le prix du mètre carré qui sera retenu doit être inférieur à celui appliqué sur le terrain à usage d'habitation dont le prix moyen pratiqué actuellement par les différents intervenants sur le marché de l'immobilier est de : 25.000.00 DA à 40.000.00 DA pour des terrains similaires situé dans le même secteur urbain

D) L'ETAT D'ENCOMBREMENT :

Pour l'appréciation de l'état d'encombrement du terrain, Un coefficient de correction sera déterminer en fonction de la proportion de la surface bâtie par rapport à la surface totale.

Ce taux sera calculé et appliqué sur le prix du mètre carré retenu

Ce taux est de : 927.88 m^2 (surface bâtie) / 10283 m^2 (surface totale) x 25% (taux maximum d'encombrement)
927,88 m^2 / 10283 m^2 x 25% = **2.25%** qui représente le taux de dépréciation.



3) IDENTIFICATION ET DESCRIPTION DU TERRAIN

A) LOCALISATION :

Le terrain est situé au site de la Direction Générale sise à la cité Ain Chih Route de Charef , Appartenant à la section 41 ilot de propriété 1408.

Il borde :

- AU NORD : Un terrain nu
- AU SUD : La route Djelfa – Charef
- A L'EST : Le parc de la commune
- A L'OUEST : Un terrain nu

Suivant plan dressé par le bureau d'étude des techniques topographiques en date du 29/10/2018.

B) SUPERFICIE :

D'une superficie totale de 10283 m^2 dont 927.88 m^2 de terrain bâti.

C) SITUATION JURIDIQUE :

La propriété du terrain est confirmée d'une part par le livret foncier n° 18714 délivré le 13/08/2012 et certifié conforme au fichier le 20/03/2005 par la conservation foncière de Djelfa et d'autre part par son existence physique .
Ce terrain est enregistré à l'actif du bilan de l'entreprise ERGR clos le 31/12/2017.

الملحق رقم (02): تقرير محافظ الحسابات المعتمد من قبل المؤسسة

CABINET D'AUDIT et de COMMISSARIAT AUX COMPTES
MESSIKH Abdelhamid (Diplômé de l'ESC ALGER)
Commissaire aux Comptes Agréé
Lotissement OUED KOUBA 2, n° 61
BP 14 A 23016 KOUBA ANNABA
Téléphone/Fax 038884005

RAPPORT SPECIAL
A

Messieurs les Membres du Conseil d'Administration de la société EPE ERGR ATLAS

Objet : Projet de réévaluation du terrain d'assiette du siège de la Direction générale de la société (Immobilisation corporelle non amortissable).

S' AGISSANT DE L'ENREGISTREMENT DE CES ACTIFS DANS LES LIVRES DE LA SOCITE

Nous vous confirmons que ce terrain est comptabilisé au bilan de la société clos le 31 décembre 2017 pour un montant de 79 380 000,00 DA (montant issue de la première réévaluation opérée le 26 février 2006). Le montant initial du terrain était d'un montant de 595 849,21 DA.

S'AGISSANT DE L'OPERATION DE REEVALUATION ELLE-MEME.

Celle-ci a été confiée à un cabinet de comptabilité et de commissariat aux comptes par lettre de commande n° 462 du 27 novembre 2018

L'opération a été traitée selon les méthodes généralement admises de réévaluation.

Nous avons consulté le rapport d'évaluation et avons relevé que le principe d'évaluation a obéi à une logique de valeur marchande sur le marché foncier et de ses fluctuations depuis ces dernières années et en application de la méthode d'évaluation exposée dans l'arrêté du 27 janvier 2004. Le même principe d'évaluation de la première réévaluation a été a été retenue pour cette deuxième réévaluation.
Le prix moyen retenu pour cette réévaluation a été estimé à 20 000,00 DA le m2
Ce qui a donné un coût corrigé de 19 550,00 DA/m2 eu égard à l'état d'encombrement du terrain (proportion de la proportion du bâti par rapport à la superficie totale)

La valeur totale du terrain après réévaluation s'élève à la somme de :
201 032 650,00 DA (10 283 m2x19 550,00 DA= 201 032 650,00 DA)
Ce qui nous donne un écart de réévaluation positif d'un montant de :
121 652 650,00 DA

TABLEAU RECAPITULATIF DES ELEMENTS REEVALUES

Désignations	Valeur Comptable au 31/12/2017	Valeur réévaluée	Ecart de réévaluation
Terrain d'assiette siège DG	79 380 000,00	201 032 650,00	121 652 650,00
Total	**79 380 000,00**	**201 032 650,00**	**121 652 650,00**

A la demande du Conseil d'Administration de l'EPE ERGR ATLA Spa, n° 96/2018 du 22 septembre 2018 nous avons été saisis à l'effet d'émettre un avis en ce qui concerne la réévaluation du terrain d'assiette du siège de la direction générale de la société (résolution n°03).

Nous rappelons que ce projet de réévaluation du terrain assiette du siège de la Direction Générale de la société rentre dans le cadre de l'exécution des résolutions des assemblées générales ordinaires de la société et la levée des réserves et observations émises dans les rapports du commissaire aux comptes au titre des exercices antérieurs en ce qui concerne l'assainissement des comptes du bilan.

Par ailleurs cette réévaluation est opérée d'une part pour ramener à leur juste valeur certains éléments de l'actif de la société et d'autre part pour renflouer l'actif net de la société qui pourrait se dégrader compte tenu de la situation actuelle de la société suite au rétrécissement du plan de charge.

Pour rappel, cet actif a déjà fait l'objet d'une première réévaluation en date du 26 février 2006 par le cabinet CIIMM pour un montant de 78 784 150,79 DA (écart de réévaluation) ce qui a porté la valeur de l'actif terrain assiette du siège de la Direction Générale à cette date à la somme de 79 380 000,00 DA . D'où une valeur globale des terrains de la société pour un montant de 79 380 000,00 DA+131 000,00 DA= 79 511 000,00 DA figurant au bilan arrêté au 31 décembre 2017.

Conformément aux dispositions de la loi 07/11 du 25 novembre 2007, portant système comptable financier, du décret exécutif du 26 mai 2008 et de l'arrêté du 26 juillet 2008 relatif à la réévaluation des immobilisations corporelles amortissables et non amortissables notamment les articles 121-20 et suites, nous avons eu a :

- Confirmer la propriété des immobilisations proposées à la réévaluation
- Confirmer l'enregistrement de ces immobilisations au niveau de l'actif du bilan de la société arrêté au 31 décembre 2017.

S'AGISSANT DE LA PROPRIETE DE CES ACTIFS :

Nous vous confirmons que le terrain objet de la présente réévaluation est la pleine propriété de la société ; sa propriété est confirmée par le livret foncier n° 18714 délivré le 13 aout 2012 et certifié conforme au fichier du 20 mars 2005 par la conservation foncière de Djelfa (section 41 ; ilot de propriété n° 1408 superficie de 10 283 M2 dont 927,88 M2 bâtis) localisé à la sortie de la route Djelfa-Charef.

A cet effet, nous commissaire aux comptes, ne voyons pas d'inconvénients à la réalisation de cette réévaluation dont l'impact direct est la comptabilisation d'un écart de réévaluation positif de **121 652 650,00 DA** au titre de l'exercice 2018 en renforcement des fonds propres de la société.

Comptablement il y a lieu de :

- Débiter le compte 211 terrains pour le montant de :.... 121 652 650,00 DA
- Créditer le compte 105 écart de réévaluation de :..... 121 652 650,00 DA

Nous restons à votre entière disposition pour tous avis ou explications complémentaires.

13.12.2018.

MESSIKH Abdelhamid
Commissaire Aux Comptes Agrée
Lot. Oued Kouba 2 BP 14 A Kouba
ANNABA 23016

La nouvelle configuration des actifs terrains de la société est détaillée comme suit :

Désignations des actifs terrains	Valeur Comptable au 31/12/2017	Valeur réévaluée	Ecart de réévaluation
Terrain d'assiette siège DG	79 380 000,00	201 032 650,00	121 652 650,00
Terrain Ain Ouessera	131 000,00	131 000,00	0,00
Total	**79 511 000,00**	**201 163 650,00**	**121 652 650,00**

CONCLUSION

La réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables, dans le référentiel SCF est un acte de gestion. Elle doit faire néanmoins l'objet d'une approbation par les organes sociaux .

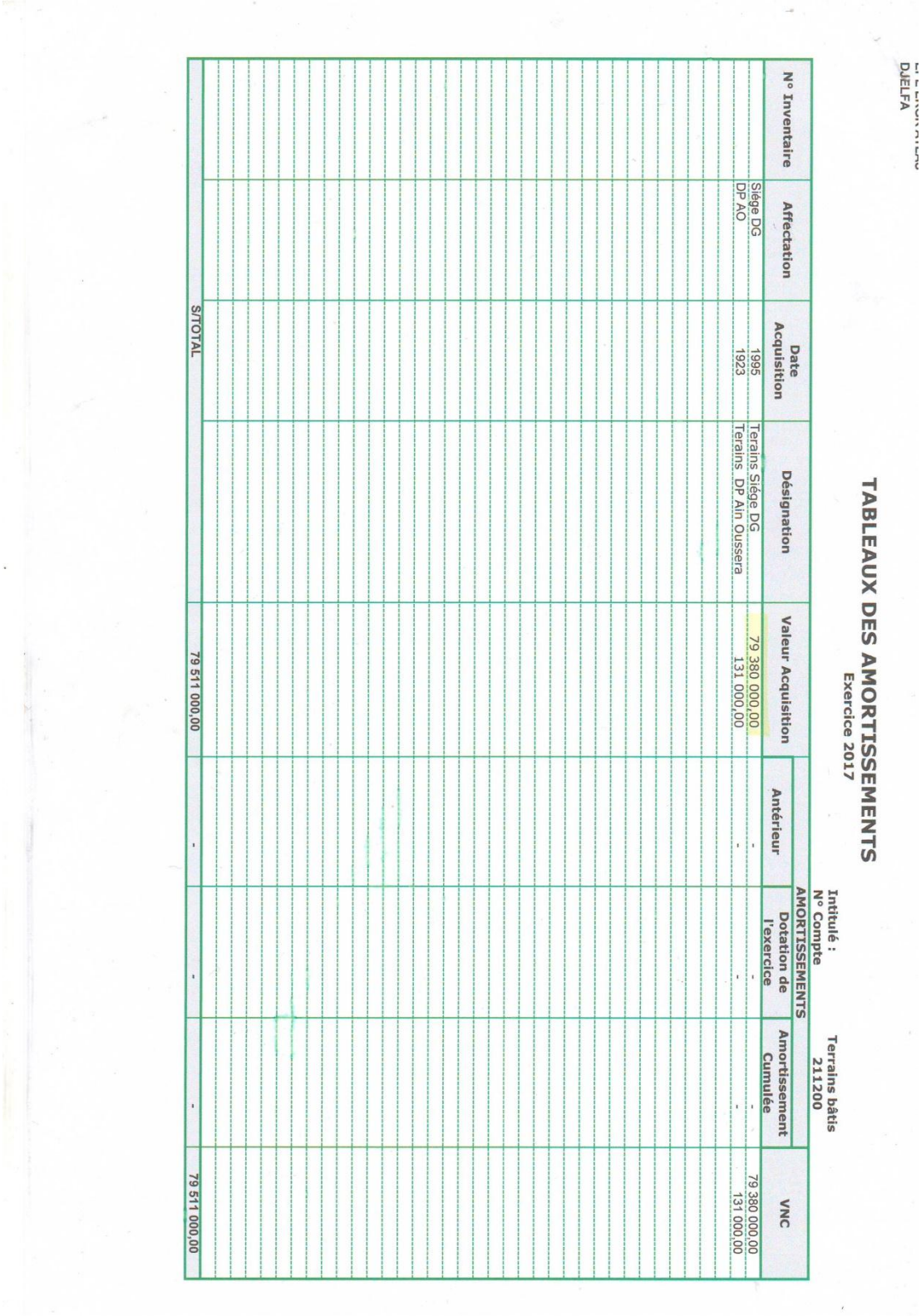
Par ailleurs la réévaluation des immobilisations corporelles non amortissables n'est pas imposable tant que l'actif est dans le bilan de la société.

Le projet de réévaluation soumis à l'organe de gestion répond principalement au souci d'exécution des résolutions des assemblées générales ordinaires de la société et la levée des réserves et observations émises dans les rapports du commissaire aux comptes au titre des exercices antérieurs en ce qui concerne l'assainissement des comptes du bilan.

Par ailleurs cette réévaluation est opérée d'une part pour ramener à leur juste valeur certains éléments de l'actif de la société et d'autre part pour renflouer l'actif net de la société qui pourrait se dégrader compte tenu de la situation actuelle de la société suite au rétrécissement du plan de charge.

Il resterait à la société d'entreprendre les efforts nécessaires pour la recherche de plans de charge conséquents à même de générer des résultats et sauvegarder l'ensemble de son patrimoine

الملحق رقم (03): جدول إهتلاك بعض من أصول مؤسسة الأطلس لسنة 2017



DJELFA

TABLEAUX DES AMORTISSEMENTS

Exercice 2017

Intitulé : Terrains bâtis
N° Compte 211200

N° Inventaire	Affectation	Date Acquisition	Désignation	Valeur Acquisition	AMORTISSEMENTS			VNC
					Antérieur	Dotation de l'exercice	Amortissement Cumulée	
	Siége DG	1995	Terains Siége DG	79 380 000,00	-	-	-	79 380 000,00
	DP AO	1923	Terains DP Ain Oussera	131 000,00	-	-	-	131 000,00
S/TOTAL				79 511 000,00	-	-	-	79 511 000,00

DJELFA

TABLEAUX DES AMORTISSEMENTS

Exercice 2017

Le mode d'Amortissement : Linéaire
Intitulé : Bâtiments Administratif et Commercial
N° Compte 21311 **Taux 5%**

N° Inventaire	Affectation	Date Acquisition	Désignation	Valeur Acquisition	AMORTISSEMENTS			VNC
					Antérieur	Dotation de l'exercice	Amortissement Cumulée	
	DP AO		Bloc ADM Ksar Chellala	543 796,29	543 795,29	-	543 795,29	1,00
	DP AO		Bloc ADM Ksar Chellala	415 150,90	415 149,90	-	415 149,90	1,00
	DP AO		Bloc Laboratoire ksar chellala	209 290,28	209 289,28	-	209 289,28	1,00
	SIEGE DG		Bloc ADM Djelfa	13 178 705,88	8 139 985,62	658 935,29	8 798 920,91	4 379 784,97
	DP DJELFA		Bloc ADM U. Alfatière Djelfa	1 367 975,27	1 367 974,27	-	1 367 974,27	1,00
	DP DJELFA		Bureau U. Alfatière Djelfa	752 523,68	752 522,68	-	752 522,68	1,00
	DP AO		Abrid Puits Moudjebara	11 458,20	11 457,20	-	11 457,20	1,00
	DP AO		Loge Gardien Ksar Chellala	79 420,48	79 419,48	-	79 419,48	1,00
	DP AO		Loge Gardien Ksar Chellala	60 000,00	59 999,00	-	59 999,00	1,00
	DP AO		Loge Gardien Ksar Chellala	75 000,00	74 250,00	749,00	74 999,00	1,00
	DP AO		Loge Surp emmergé D. Souary	48 957,90	48 956,90	-	48 956,90	1,00
S/TOTAL				16 742 278,88	11 702 799,62	659 684,29	12 362 483,91	4 379 794,97

EPE ERGR ATLAS
DJELFA

TABLEAUX DES AMORTISSEMENTS

Exercice 2017

Le mode d'Amortissement : Linéaire

Intitulé : Hangars et Magasins
N° Compte **21313** 5%

N° Inventaire	Affectation		Désignation	Valeur Acquisition	AMORTISSEMENTS			VNC
					Antérieur	Dotation de l'exercice	Amortissement Cumulée	
	SIEGE DG		Hangars à Djelfa DG	11 103 902,22	7 537 109,18	555 195,11	8 092 304,29	3 011 597,93
	DP AO		Hangars à Ksar Chellala	343 462,00	343 461,00	-	343 461,00	1,00
	DP AO		Hangars à Ksar Chellala	556 403,58	556 402,58	-	556 402,58	1,00
	DP AO		Hangars à Ksar Chellala	223 490,00	223 489,00	-	223 489,00	1,00
	SIEGE DG		Hangars à Hassi Bahbah	126 928,00	126 927,00	-	126 927,00	1,00
	DP BOUSAADA		Hangars à Boussaada	158 261,52	158 260,52	-	158 260,52	1,00
	DP DJELFA		Hangars à Djelfa	1,00	-	-	-	1,00
	DP DJELFA		Hangars à Djelfa	1,00	-	-	-	1,00
	DP AO		Hangars à Ain Oussera	1,00	-	-	-	1,00
	DP AO		Parc Avicoles Dra Souary	288 461,20	272 836,37	14 423,06	287 259,43	1 201,77
	DP AO		Magasin Ksar Chellala	169 940,40	169 939,40	-	169 939,40	1,00
	DP DJELFA		Magasin Djelfa	1,00	-	-	-	1,00
	SIEGE DG		Magasin Hassi Bahbah	1,00	-	-	-	1,00
	DP DJELFA		Magasin Djelfa	1,00	-	-	-	1,00
		S/TOTAL		12 970 854,92	9 388 425,05	569 618,17	9 958 043,22	3 012 811,70

DJELFA

TABLEAUX DES AMORTISSEMENTS

Exercice 2017

Le mode d'Amortissement : Linéaire
Intitulé : Clôtures
N° Compte **21312** **5%**

N° Inventaire	Affectation	Date Acquisition	Désignation	Valeur Acquisition	AMORTISSEMENTS			VNC
					Antérieur	Dotation de l'exercice	Amortissement Cumulée	
	SIEGE DG		Clôture en dur DG Djelfa	2 389 704,19	2 389 703,19	-	2 389 703,19	1,00
					-	-	-	-
					-	-	-	-
S/TOTAL				2 389 704,19	2 389 703,19	0,00	2 389 703,19	1,00

الملحق رقم (04): جدول إهتلاك بعض من أصول مؤسسة الأطلس لسنة 2018

EPE ERIAD ATLAS
DJELFA

TABLEAUX DES AMORTISSEMENTS

Exercice 2018

Intitulé : Terrains bâtis
N° Compte 211200

N° Inventaire	Affectation	Date Acquisition	Désignation	Valeur Acquisition	AMORTISSEMENTS Antérieur	Dotation de l'exercice	Amortissement Cumulée	VNC
	Siége DG	1995	Terains Siége DG	201 032 650,00	-	-	-	201 032 650,00
	DP AO	1923	Terains DP Ain Oussera	131 000,00	-	-	-	131 000,00
	S/TOTAL			201 163 650,00	-	-	-	201 163 650,00

DJELFA

TABLEAUX DES AMORTISSEMENTS

Exercice 2018

Le mode d'Amortissement : Linéaire
Intitulé : Autres constructions
N° Compte **213190** 5%

N° Inventaire	Affectation	Date Acquisition	Désignation	Valeur Acquisition	AMORTISSEMENTS			VNC
					Antérieur	Dotation de l'exercice	Amortissement Cumulée	
	SIEGE DG	31/12/1998	Clôture en dur DG Djelfa	2 389 704,19	2 389 703,19	-	2 389 703,19	1,00
	DP Moudjebara	31/12/2017	Clôture en dur DP Moudjebara	2 176 652,10	-	108 832,61	108 832,61	2 067 819,49
	DP D-Souary	31/12/2017	Clôture en dur DP Draa souary	1 145 552,10	-	57 277,61	57 277,61	1 088 274,49
	SIEGE DG	1997	Hangars à Djelfa DG	11 103 902,22	8 092 304,29	555 195,11	8 647 499,40	2 456 402,82
	DP AO	1979	Hangars à Ksar Chellala	343 462,00	343 461,00	-	343 461,00	1,00
	DP AO	1990	Hangars à Ksar Chellala	556 403,58	556 402,58	-	556 402,58	1,00
	DP AO	1990	Hangars à Ksar Chellala	223 490,00	223 489,00	-	223 489,00	1,00
	SIEGE DG	1991	Hangars à Hassi Bahbah	126 928,00	126 927,00	-	126 927,00	1,00
	DP BOUSAADA	1976	Hangars à Boussaada	158 261,52	158 260,52	-	158 260,52	1,00
	DP DJELFA	-	Hangars à Djelfa	1,00	-	-	-	1,00
	DP DJELFA	-	Hangars à Djelfa	1,00	-	-	-	1,00
	DP AO	1923	Hangars à Ain Oussera	1,00	-	-	-	1,00
	DP AO	1995	Parc Avicoles Dra Souary	288 461,20	287 259,43	1 200,77	288 460,20	1,00
	DP AO	1990	Magasin Ksar Chellala	169 940,40	169 939,40	-	169 939,40	1,00
	DP DJELFA	1958	Magasin Djelfa	1,00	-	-	-	1,00
	SIEGE DG	1976	Magasin Hassi Bahbah	1,00	-	-	-	1,00
	DP DJELFA	1958	Magasin Djelfa	1,00	-	-	-	1,00
	DP AO	1991	Forage Draa Souary	303 000,00	302 999,00	-	302 999,00	1,00
	DP AO	1991	Forage Moudjebara	303 000,00	302 999,00	-	302 999,00	1,00
	DP AO	1970	Bassin Forage Moudjebara	536 750,00	308 631,25	26 837,50	335 468,75	201 281,25
	DP AO	1991	Forage Draa Souary	2 549 685,94	1 189 853,47	127 484,30	1 317 337,77	1 232 348,17
	DP AO	1990	Puits Ksar Chellala	92 700,00	92 699,00	-	92 699,00	1,00
	DP AO	1991	Puits Ain Oussera	100 000,00	99 999,00	-	99 999,00	1,00
	DP AO	1991	Forage Draa Souary	569 800,00	569 799,00	-	569 799,00	1,00
	DP AO	1990	Bassin d'accumulation K. Chellala	194 500,00	194 499,00	-	194 499,00	1,00
	DP AO	1979	Bache d'eau Ksar Chellala	249 494,05	249 494,05	-	249 494,05	-
	DP AO	28/12/2014	Bassin d'accumulation 300 m3	3 143 500,00	471 525,00	157 175,00	628 700,00	2 514 800,00
	DP AO	20/12/2014	Forage 200ML Moudjebara	3 758 000,00	375 800,00	187 900,00	563 700,00	3 194 300,00
	DP AO	20/12/2014	Forage 250ML D-souary	5 434 000,00	543 400,00	271 700,00	815 100,00	4 618 900,00
	DP DJELFA	30/11/1998	Clôture en pièrre Ex Secteur ORDF	321 747,90	321 746,90	-	321 746,90	1,00
	DP AO	30/11/1998	Clôture en pièrre Pépinière A oussera	155 074,49	155 073,49	-	155 073,49	1,00
	DP DJELFA	30/11/1998	Clôture en dur	533 592,23	533 591,23	-	533 591,23	1,00
S/TOTAL				36 927 607,92	18 059 855,80	1 493 602,90	19 553 458,70	17 374 149,22

DJELFA

TABLEAUX DES AMORTISSEMENTS

Exercice 2018

Le mode d'Amortissement : Linéaire
Intitulé : Constructions administratives
N° Compte **213110** **Taux 5%**

N° Inventaire	Affectation	Date Acquisition	Désignation	Valeur Acquisition	AMORTISSEMENTS			VNC
					Antérieur	Dotation de l'exercice	Amortissement Cumulée	
	DP AO	1979	Bloc ADM Ksar Chellala	543 796,29	543 795,29	-	543 795,29	1,00
	DP AO	1990	Bloc ADM Ksar Chellala	415 150,90	415 149,90	-	415 149,90	1,00
	DP AO	1990	Bloc Laboratoire ksar chellala	209 290,28	209 289,28	-	209 289,28	1,00
	SIEGE DG	1995	Bloc ADM Djelfa	13 178 705,88	8 798 920,91	439 946,05	9 238 866,96	3 939 838,92
	DP DJELFA	1950	Bloc ADM U. Alfatière Djelfa	1 367 975,27	1 367 974,27	-	1 367 974,27	1,00
	DP DJELFA	1994	Bureau U. Alfatière Djelfa	752 523,68	752 522,68	-	752 522,68	1,00
	DP AO	1994	Abrid Puits Moudjebara	11 458,20	11 457,20	-	11 457,20	1,00
	DP AO	1979	Loge Gardien Ksar Chellala	79 420,48	79 419,48	-	79 419,48	1,00
	DP AO	1994	Loge Gardien Ksar Chellala	60 000,00	59 999,00	-	59 999,00	1,00
	DP AO	1995	Loge Gardien Ksar Chellala	75 000,00	74 999,00	-	74 999,00	1,00
	DP AO	1979	Loge Surp emmergé D. Souary	48 957,90	48 956,90	-	48 956,90	1,00
S/TOTAL				16 742 278,88	12 362 483,91	439 946,05	12 802 429,96	3 939 848,92

الملحق رقم (05): التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم

ERGR ATLAS
ROUTE DE CHAREF BP 310
DJELFA

PAGE:1
EDITION DU 03/11/2019 14:11
EXERCICE:01/01/2018 AU 31/12/2018

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	O.D-Operations diverses
PIECE	000099
FOLIO	12
DATE	31/12/2018
LIBELLE	REEVALUATION IMMOB CORP TERRAIN SDG

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
211200	Terrains bâtis	121 652 650,00	
105000	Ecart de réévaluation		121 652 650,00
	TOTAL GENERAL	121 652 650,00	121 652 650,00

Imputation:Agent	Controle: Agent

الملحق رقم (06):الفاتورة تسجيل مصاريف إعادة التقييم الخاصة بالخبير القضائي""

ERGR ATLAS
ROUTE DE CHAREF BP 310
DJELFA

PAGE:1
EDITION DU 03/11/2019 14: 7
EXERCICE:01/01/2018 AU 31/12/2018

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	**SERVICE-Services divers**
PIECE	**000355**
FOLIO	**12**
DATE	**31/12/2018**
LIBELLE	**SDG/AISSAOUI SLIMANE F N° 05/18**

COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
622300		Honoraires commissaires aux comptes et aux apports	300 000,00	
401240	FS/PRIVES/ATLAS/17.000061	Fournisseur privés AISSAOUI SLIMANE		300 000,00
		TOTAL GENERAL	300 000,00	300 000,00

Imputation:Agent	Controle: Agent

الملحق رقم (07): الفاتورة الخاصة بتسديد المورد ""

ERGR ATLAS
ROUTE DE CHAREF BP 310
DJELFA

PAGE:1
EDITION DU 03/11/2019 14:10
EXERCICE:01/01/2019 AU 31/12/2019

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	**BADR.DEP-BADR DEPENSES**
PIECE	**000030**
FOLIO	**1**
DATE	**15/01/2019**
LIBELLE	**CH 6076478 AISSAOUI SLIMANE**

COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
401240	FS/PRIVES/ATLAS/17.000061	Fournisseur privés AISSAOUI SLIMANE	300 000,00	
512110		Compte Recette BADR (Monnaie nationale)		300 000,00
		TOTAL GENERAL	300 000,00	300 000,00

Imputation:Agent	Controle: Agent

الملحق رقم (08): ميزانية أصول مؤسسة الأطلس لسنة 2017

ERGR ATLAS
Route de Charef BP 310 DJELFA
N° D'IDENTIFICATION:099817030206517000000

EDITION_DU:10/10/2019 12:33
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

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		70 000,00	70 000,00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		79 511 000,00		79 511 000,00	79 511 000,00
Bâtiments		58 675 394,63	35 427 841,54	23 247 553,09	21 938 594,56
Autres immobilisations corporelles		1 748 854 352,54	710 831 987,62	1 038 022 364,92	1 122 962 119,96
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					3 322 204,20
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		29 429 768,99	29 130 245,99	299 523,00	20 000,01
Impôts différés actif		4 001 056,80		4 001 056,80	4 885 987,21
TOTAL ACTIF NON COURANT		**1 920 541 572,96**	**775 460 075,15**	**1 145 081 497,81**	**1 232 639 905,94**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		610 565 511,55	36 278 516,75	574 286 994,80	610 553 270,93
Créances et emplois assimilés					
Clients		487 656 058,02	35 868 000,66	451 788 057,36	478 829 210,33
Autres débiteurs		3 498 034,19		3 498 034,19	4 016 349,88
Impôts et assimilés		8 464 717,28		8 464 717,28	7 757 938,10
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		5 102 476,27		5 102 476,27	14 017 124,73
TOTAL ACTIF COURANT		**1 115 286 797,31**	**72 146 517,41**	**1 043 140 279,90**	**1 115 173 893,97**
TOTAL GENERAL ACTIF		**3 035 828 370,27**	**847 606 592,56**	**2 188 221 777,71**	**2 347 813 799,91**

الملحق رقم (09): ميزانية خصوم مؤسسة الأطلس لسنة 2017

ERGR ATLAS
Route de Charef BP 310 DJELFA
N° D'IDENTIFICATION:099817030206517000000

EDITION_DU:10/10/2019 12:33
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		251 260 000,00	251 260 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		162 398 241,88	162 398 241,88
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-87 456 988,46	-2 209 453,26
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-35 392 922,45	-33 183 469,19
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**290 808 330,97**	**378 265 319,43**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 542 543 993,53	1 547 894 753,73
Impôts (différés et provisionnés)		12 311 083,50	7 237 586,51
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		25 156 213,27	27 435 102,69
TOTAL II		**1 580 011 290,30**	**1 582 567 442,93**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		69 341 453,71	84 517 863,69
Impôts		152 790 562,75	201 573 814,71
Autres dettes		95 270 139,98	100 889 359,15
Trésorerie passif			
TOTAL III		**317 402 156,44**	**386 981 037,55**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**2 188 221 777,71**	**2 347 813 799,91**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

الملحق رقم (10): ميزانية أصول مؤسسة الأطلس لسنة 2018

ERGR ATLAS
ROUTE DE CHAREF BP 310 DJELFA
N° D'IDENTIFICATION:099817030206517000000

EDITION_DU:10/10/2019 12:33
EXERCICE:01/01/2018 AU 31/12/2018

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		70 000,00	70 000,00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		201 163 650,00		201 163 650,00	79 511 000,00
Bâtiments		76 450 506,20	54 011 219,28	22 439 286,92	23 247 553,09
Autres immobilisations corporelles		1 680 082 879,40	738 393 895,61	941 688 983,79	1 038 022 364,92
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		28 035 038,97	26 330 108,39	1 704 930,58	299 523,00
Impôts différés actif		104 704 686,25		104 704 686,25	4 001 056,80
TOTAL ACTIF NON COURANT		**2 090 506 760,82**	**818 805 223,28**	**1 271 701 537,54**	**1 145 081 497,81**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		653 812 087,33	396 047 815,02	257 764 272,31	574 286 994,80
Créances et emplois assimilés					
Clients		459 829 499,88	35 617 850,09	424 211 649,79	451 788 057,36
Autres débiteurs		29 740 302,94	1 609 473,65	28 130 829,29	3 498 034,19
Impôts et assimilés		9 151 960,71		9 151 960,71	8 464 717,28
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 035 241,21		1 035 241,21	5 102 476,27
TOTAL ACTIF COURANT		**1 153 569 092,07**	**433 275 138,76**	**720 293 953,31**	**1 043 140 279,90**
TOTAL GENERAL ACTIF		**3 244 075 852,89**	**1 252 080 362,04**	**1 991 995 490,85**	**2 188 221 777,71**

الملحق رقم (11): ميزانية خصوم مؤسسة الأطلس لسنة 2018

ERGR ATLAS EDITION_DU:10/10/2019 12:34

ROUTE DE CHAREF BP 310 DJELFA EXERCICE:01/01/2018 AU 31/12/2018

N° D'IDENTIFICATION:099817030206517000000

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		251 260 000,00	251 260 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		162 398 241,88	162 398 241,88
Ecart de réévaluation		121 652 650,00	
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-58 163 211,36	-87 456 988,46
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-393 563 016,63	-35 392 922,45
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**83 584 663,89**	**290 808 330,97**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 557 193 233,33	1 542 543 993,53
Impôts (différés et provisionnés)		11 608 989,00	12 311 083,50
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		15 064 216,32	25 156 213,27
TOTAL II		**1 583 866 438,65**	**1 580 011 290,30**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		68 239 774,18	69 341 453,71
Impôts		154 131 457,19	152 790 562,75
Autres dettes		102 173 156,94	95 270 139,98
Trésorerie passif			
TOTAL III		**324 544 388,31**	**317 402 156,44**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 991 995 490,85**	**2 188 221 777,71**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

الملحق رقم (12): جدول حسابات النتائج لمؤسسة الأطلس لسنة 2018

ERGR ATLAS EDITION_DU:10/10/2019 12:34

ROUTE DE CHAREF BP 310 DJELFA EXERCICE:01/01/2018 AU 31/12/2018

N° D'IDENTIFICATION:099817030206517000000

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		299 222 713,08	374 962 671,32
Variation stocks produits finis et en cours		-14 838 716,96	-21 870 933,22
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		27 920,35	22 565,74
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**284 411 916,47**	**353 114 303,84**
Achats consommés		-64 579 144,49	-57 069 432,13
Services extérieurs et autres consommations		-48 949 348,72	-63 617 171,31
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-113 528 493,21**	**-120 686 603,44**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**170 883 423,26**	**232 427 700,40**
Charges de personnel		-219 163 432,17	-205 485 547,34
Impôts, taxes et versements assimilés		-6 475 665,67	-8 131 590,02
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-54 755 674,58**	**18 810 563,04**
Autres produits opérationnels		81 649 124,14	14 588 228,28
Autres charges opérationnelles		-10 369 406,52	-18 071 267,02
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-225 522 538,37	-225 128 294,26
Reprise sur pertes de valeur et provisions		137 108 246,16	129 595 591,92
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**-71 890 249,17**	**-80 205 178,04**
Produits financiers			
Charges financières		-6 114 235,38	-6 366 880,01
VI-RESULTAT FINANCIER		**-6 114 235,38**	**-6 366 880,01**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-78 004 484,55**	**-86 572 058,05**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		19 841 273,19	-884 930,41
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**503 169 286,77**	**497 298 124,04**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-561 332 498,13**	**-584 755 112,50**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-58 163 211,36**	**-87 456 988,46**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-58 163 211,36**	**-87 456 988,46**

الملحق رقم(13): محضر تقييم

73

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Géomètre Expert Foncier
Maître : DROUCHE Kouider
Cité Guenani Bᵗⁱ H N° 21
Djelfa
Tel / Fax : 027 90 23 65

المهندس الخبير العقاري
الأستاذ دروش قويدر
حي قناني عمارة H رقم 21
الجلفة
الهاتف / فاكس : 027 90 23 65

محضر تقييم

الجلفة في : 2008/01/31

محضر تقييم

بناءا على طلب السيد رئيس مدير عام لمؤسسة مطاحن الجلفة (مجمع رياض تيارت) المتمثل في تقييم الملكية العقارية الكائنة بالمنطقة الصناعية بالجلفة .

التعيين الدقيق للعقار :

العقار موضوع التقييم يحتوي على وحدة الإنتاج و قطعة أرض شاغرة البالغة مساحتها الإجمالية 14,7413 هكتار المتواجدة بالمنطقة الصناعية -- بلدية الجلفة .

الحدود :

شمالا : أرض شاغرة

جنوبا : طريق معبد

شرقا : طريق معبد و أرض شاغرة

غربا : طريق معبد و أرض شاغرة

أصل الملكية :

العقار محل التقييم ينتمي لقسم رقم 195 ، بمجموعة ملكية رقم 03 بموجب دفتر عقاري رقم 8750 المسلم في 22 أفريل 2007 من قبل المحافظ العقاري بالجلفة و المصادق عليه و موافق للبطاقية بتاريخ 18 سبتمبر 2004 .

تحديد سعر الوحدة (متر مربع) :

تم تحديد سعر المتر المربع الواحد بـ 1 600.00 دج ، حسب السوق العقاري المحلي .

التقـــيـــيـــم :

الرقم	الوحدة	المساحة	سعر الوحدة (دج)	المجمـــوع (دج)
01	م^2	147413.00	1 600.00	235.860.800,00
المجمـــوع				235.860.800,00

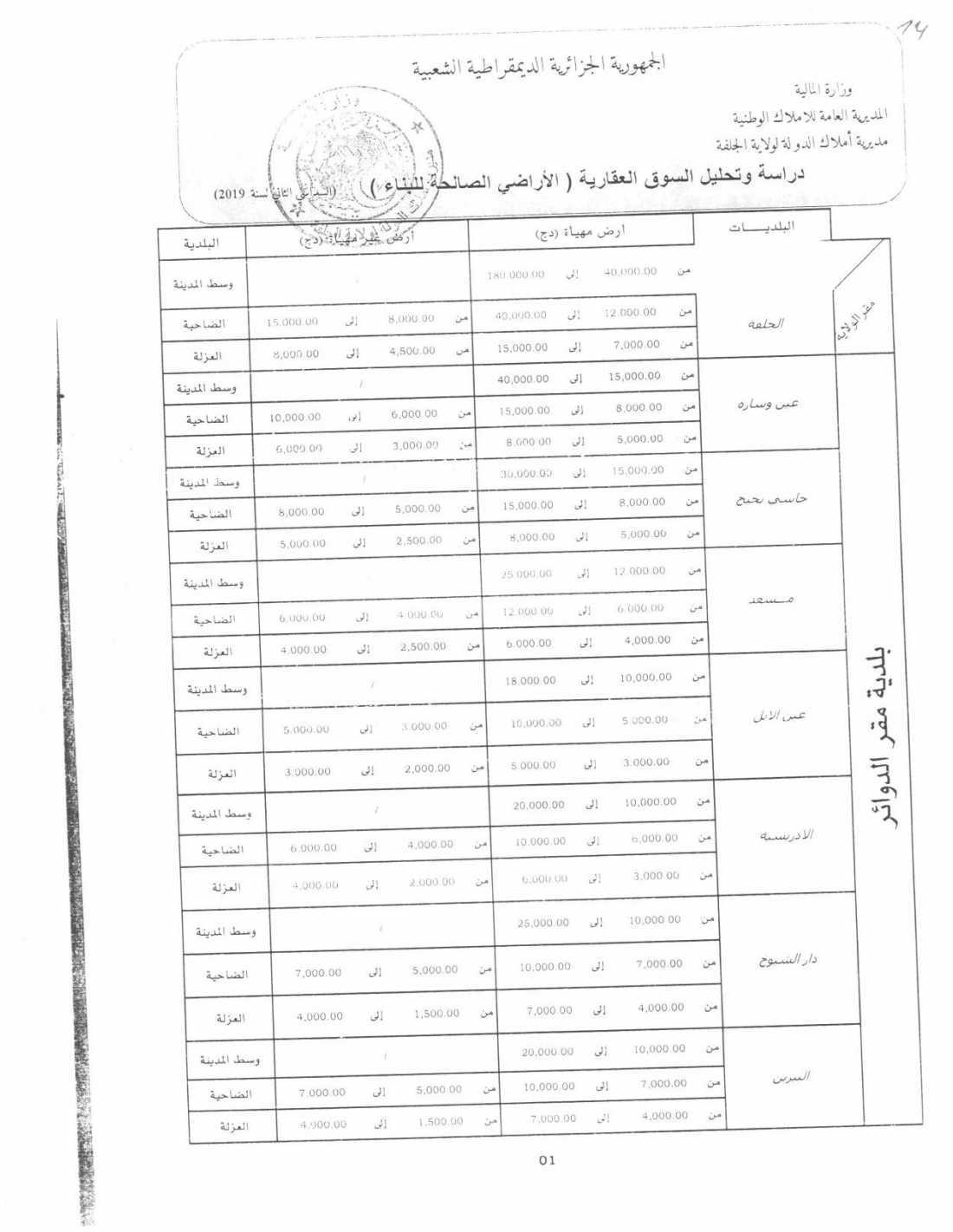
حـــدد مبلـــغ التقييـــم بـــ :

مائتيـــن و خمسة و ثلاثون مليون و ثمانمائـــة و ستون ألف و ثمانمائة دينار جزائـــري

المهندس الخبير العقاري

دروش قويـــدر

الملحق رقم(14): دراسة وتحليل السوق العقارية بولاية الجلفة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للاملاك الوطنية

مديرية أملاك الدولة لولاية الجلفة

دراسة وتحليل السوق العقارية (الأراضي الصالحة للبناء) (السداسي الثاني لسنة 2019)

مقر الولاية	البلديات	أرض مهيأة (دج)			أرض غير مهيأة (دج)			البلدية
بلدية مقر الدوائر	الجلفة	من 40,000.00	إلى 180,000.00	وسط المدينة	/			وسط المدينة
		من 12,000.00	إلى 40,000.00	الضاحية	من 8,000.00	إلى 15,000.00		الضاحية
		من 7,000.00	إلى 15,000.00	العزلة	من 4,500.00	إلى 8,000.00		العزلة
	عين وساره	من 15,000.00	إلى 40,000.00	وسط المدينة	/			وسط المدينة
		من 8,000.00	إلى 15,000.00	الضاحية	من 6,000.00	إلى 10,000.00		الضاحية
		من 5,000.00	إلى 8,000.00	العزلة	من 3,000.00	إلى 6,000.00		العزلة
	حاسي بحبح	من 15,000.00	إلى 30,000.00	وسط المدينة	/			وسط المدينة
		من 8,000.00	إلى 15,000.00	الضاحية	من 5,000.00	إلى 8,000.00		الضاحية
		من 5,000.00	إلى 8,000.00	العزلة	من 2,500.00	إلى 5,000.00		العزلة
	مسعد	من 12,000.00	إلى 25,000.00	وسط المدينة				وسط المدينة
		من 6,000.00	إلى 12,000.00	الضاحية	من 4,000.00	إلى 6,000.00		الضاحية
		من 4,000.00	إلى 6,000.00	العزلة	من 2,500.00	إلى 4,000.00		العزلة
	عين الابل	من 10,000.00	إلى 18,000.00	وسط المدينة	/			وسط المدينة
		من 5,000.00	إلى 10,000.00	الضاحية	من 3,000.00	إلى 5,000.00		الضاحية
		من 3,000.00	إلى 5,000.00	العزلة	من 2,000.00	إلى 3,000.00		العزلة
	الادريسية	من 10,000.00	إلى 20,000.00	وسط المدينة	/			وسط المدينة
		من 6,000.00	إلى 10,000.00	الضاحية	من 4,000.00	إلى 6,000.00		الضاحية
		من 3,000.00	إلى 6,000.00	العزلة	من 2,000.00	إلى 4,000.00		العزلة
	دار الشيوخ	من 10,000.00	إلى 25,000.00	وسط المدينة	/			وسط المدينة
		من 7,000.00	إلى 10,000.00	الضاحية	من 5,000.00	إلى 7,000.00		الضاحية
		من 4,000.00	إلى 7,000.00	العزلة	من 1,500.00	إلى 4,000.00		العزلة
	المدرس	من 10,000.00	إلى 20,000.00	وسط المدينة	/			وسط المدينة
		من 7,000.00	إلى 10,000.00	الضاحية	من 5,000.00	إلى 7,000.00		الضاحية
		من 4,000.00	إلى 7,000.00	العزلة	من 1,500.00	إلى 4,000.00		العزلة

01

الملحق رقم(15): سعر الأولي لأراضي مطاحن الجلفة

MOULINS DE DJELFA/SPA
DEPARTEMENT FINANCES
ET COMPTABILITE

ETAT DES INVENTAIRES

INVESTISSEMENTS AU : 31/12/2006

Compte : 2201000

Référence	Désignations	Prix Unitaire	Montant
URBATIA	TERRAIN A	138,00	11 744 076,00
URBATIA	TERRAIN B	138,00	2 394 990,00
URBATIA	TERRAIN C	138,00	6 203 941,86
	TOTAL		20 343 007,86

الملحق رقم(16): أراضي مطاحن الجلفة بعد إعادة تقييمها

16

MOULINS DE DJELFA/SPA
DEPARTEMENT FINANCES
ET COMPTABILITE

ETAT DES INVENTAIRES

INVESTISSEMENTS AU : 30/06/2009

Compte : 2201000

Référence	Désignations	Prix Unitaire	Montant
URBATIA	TERRAIN A 85102 M2	1 600.00	136 163 200.00
URBATIA	TERRAIN B 17355 M2	1 600.00	27 768 000.00
URBATIA	TERRAIN C 44956 M2	1 600.00	71 929 600.00
TOTAL			235 860 800.00

Revaluée

الملحق رقم (17): يبين العناصر المعاد تقييمها

17

مؤسسة الصناعات الغذائية
من الحبوب و مشتقاتها بتيارت
المجمع الصناعي الرياض تيارت
مطاحن الجلفة
شركة بالأسهم
ذات رأس مال يقدر بـ : 630.000.000 دج

ENTREPRISE DES INDUSTRIES ALIMENTAIRES
CERIALIERES ET DERIVES DE TIARET
GROUPE INDUSTRIEL E.R.I.A.D. TIARET
Moulins de Djelfa
Société par Actions
Au capital de 630.000.000 Da

N/Réf : 026 /DG/2008

Djelfa le 31/03/2008

A Monsieur le Président Directeur Général
Du groupe ERIAD Tiaret

Objet :Réevaluation 2007

Monsieur le Président,

Nous avons l'honneur de vous communiquer l'écart de réévaluation du terrain de la zone industrielle 2007.

Valeur comptable du terrain	20 343 007,86
Réévaluation suivant expertise	235 860 800,00
Ecart de révaluation	215 517 792,14

Veuillez agréer, Monsieur le Président l'expression de notre parfaite considération.

Le Président Directeur Général

رئيس مديرعام

Direction Générale des Moulins de Djelfa
Zone Industrielle B.P. 318 - Tel (027) 87.34.90 - Fax (03) 87.77.27 Djelfa 17000
Registre de commerce n° 0302311 B 99 Djelfa

الملحق رقم (18): المعالجة المحاسبية للأراضي بعد إعادة تقييمها لسنة 2008

GROUPE ERIAD TIARET
MOULINS DE DJELFA

18

Tableau portant sur la réevaluation des immobilisations

EPE	Montant de l'écart de réevaluation (DA)			Montant du capital social après intégration de l'écart de réevaluation (DA)	Date des AGEX
	Terrains	Autres immobilisations	Total écart		
Filiale de Djelfa	215 517 792.14	/	215 517 792.14	830.000.000.00 DA	30/03/08

N.B : - Augmentation du capital de 200.000.000 DA
- 15.517.792.14 demeureront au compte "15" écart de réevaluation

LE PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL

الملحق رقم (19): مستخلص الميزانية العامة لسنة 2019

19

FILIALE LAGHOUAT-C.I.C DJELFA — BALANCE GENERALE — PAGE:1

ZONE INDUST. BP 284 — -copie provisoire — EDITION DU 08/09/2019 14:22

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

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		TOT.MVM AU 31/12/19		SOLDE AU 31/12/19	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
2111710	TERRAIN BATI "A"	136 163 200,00	0,00	136 163 200,00	0,00	136 163 200,00	
2111720	TERRAIN NU "B"	27 768 000,00	0,00	27 768 000,00	0,00	27 768 000,00	
2111730	TERRAIN NU "C"	71 929 600,00	0,00	71 929 600,00	0,00	71 929 600,00	
2111740	AUTRES TERRAIN	567 972,84	0,00	567 972,84	0,00	567 972,84	
211*****	**TERRAINS**	**236 428 772,84**	**0,00**	**236 428 772,84**	**0,00**	**236 428 772,84**	
	TOTAL GENERAL	236 428 772,84	0,00	236 428 772,84	0,00	236 428 772,84	0,00

الملحق رقم(20): ميزانية أصول مؤسسة مطاحن الجلفة 2017

Moulins Djelfa/Spa
Zone Indust. BP 284 Djelfa
N° D'IDENTIFICATION:099817019089703

EDITION_DU:14/04/2020 14:29
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

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		40 260 371,15		40 260 371,15	
Immobilisations corporelles					
Terrains		236 428 772,84		236 428 772,84	
Bâtiments		564 432 978,56	75 251 403,99	489 181 574,57	
Autres immobilisations corporelles		656 105 741,08	124 494 207,03	531 611 534,05	
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		3 933 333,33		3 933 333,33	
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**1 501 161 196,96**	**199 745 611,02**	**1 301 415 585,94**	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		166 562 895,69		166 562 895,69	
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 081 413 554,91	1 081 155 274,25	258 280,66	
Autres débiteurs		21 504 234,83	18 320 476,29	3 183 758,54	
Impôts et assimilés		5 036 296,24		5 036 296,24	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		92 382 315,62		92 382 315,62	
TOTAL ACTIF COURANT		**1 366 899 297,29**	**1 099 475 750,54**	**267 423 546,75**	
TOTAL GENERAL ACTIF		**2 868 060 494,25**	**1 299 221 361,56**	**1 568 839 132,69**	

الملحق رقم(21): ميزانية خصوم مؤسسة مطاحن الجلفة 2017

Moulins Djelfa/Spa
Zone Indust. BP 284 Djelfa
N° D'IDENTIFICATION:099817019089703

EDITION_DU:14/04/2020 14:29
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		124 191 994,54	
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Comptes de liaison		867 020 656,29	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**991 212 650,83**	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		534 177 905,22	
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		3 867 496,24	
TOTAL II		**538 045 401,46**	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		23 648 404,25	
Impôts		3 714 429,80	
Autres dettes		12 218 246,35	
Trésorerie passif			
TOTAL III		**39 581 080,40**	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 568 839 132,69**	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

الملحق رقم (22): ميزانية اصول مؤسسة مطاحن الجلفة 2018

FILIALE LAGHOUAT-C.I.C DJELFA
ZONE INDUST. BP 284 DJELFA
N° D'IDENTIFICATION:099803092208220170 23

EDITION_DU:14/11/2019 14:55
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	R1S2L1	40 667 666,95	18 964,79	40 648 702,16	40 260 371,15
Immobilisations corporelles					
Terrains	R1S3L1	236 428 772,84		236 428 772,84	236 428 772,84
Bâtiments	R1S3L2	564 432 978,56	79 924 825,91	484 508 152,65	489 181 574,57
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	698 685 561,81	161 731 326,70	536 954 235,11	531 611 534,05
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours	R1S4L1				3 933 333,33
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 540 214 980,16	241 675 117,40	1 298 539 862,76	1 301 415 585,94
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		160 283 659,55		160 283 659,55	166 562 895,69
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 084 759 517,13	1 079 256 616,32	5 502 900,81	258 280,66
Autres débiteurs		21 584 209,73	18 320 476,29	3 263 733,44	3 183 758,54
Impôts et assimilés		5 539 631,27		5 539 631,27	5 036 296,24
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		44 580 662,96		44 580 662,96	92 382 315,62
TOTAL ACTIF COURANT		1 316 747 680,64	1 097 577 092,61	219 170 588,03	267 423 546,75
TOTAL GENERAL ACTIF		2 856 962 660,80	1 339 252 210,01	1 517 710 450,79	1 568 839 132,69

الملحق رقم (23): ميزانية خصوم مطاحن الجلفة 2018

FILIALE LAGHOUAT-C.I.C DJELFA
ZONE INDUST. BP 284 DJELFA
N° D'IDENTIFICATION:099803092208220170 23

EDITION_DU:14/11/2019 14:57
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		140 293 925,29	124 191 994,54
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Comptes de liaison		882 898 029,86	867 020 656,29
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 023 191 955,15**	**991 212 650,83**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		458 200 000,00	534 177 905,22
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			3 867 496,24
TOTAL II		**458 200 000,00**	**538 045 401,46**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		24 344 291,70	23 648 404,25
Impôts		555 805,61	3 714 429,80
Autres dettes		11 418 398,33	12 218 246,35
Trésorerie passif			
TOTAL III		**36 318 495,64**	**39 581 080,40**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 517 710 450,79**	**1 568 839 132,69**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

الملحق رقم(24): جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطاحن الجلفة 2018

FILIALE LAGHOUAT-C.I.C DJELFA
ZONE INDUST. BP 284 DJELFA
N° D'IDENTIFICATION:099803092208220170 23

EDITION_DU:14/11/2019 14:57
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		1 472 896 028,52	1 421 375 999,09
CESSION INTER-CIC (produits)		22 465 000,00	40 043 372,77
Variation stocks produits finis et en cours		7 435 480,08	-3 873 498,72
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 502 796 508,60**	**1 457 545 873,14**
Achats consommés		-1 141 207 502,81	-1 103 326 062,61
Cession inter CIC (Charges)		-10 288 000,00	-10 361 916,89
Services extérieurs et autres consommations		-19 647 508,59	-16 988 568,28
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-1 171 143 011,40**	**-1 130 676 547,78**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**331 653 497,20**	**326 869 325,36**
Charges de personnel		-153 014 699,69	-149 534 583,97
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 646 552,81	-1 983 616,04
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**174 992 244,70**	**175 351 125,35**
Autres produits opérationnels		14 812 767,88	22 596 895,12
Autres charges opérationnelles		-6 621 147,17	-38 100 978,47
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-41 929 506,38	-39 952 430,15
Reprise sur pertes de valeur et provisions		9 660 158,63	8 581 593,93
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**150 914 517,66**	**128 476 205,78**
Produits financiers			
Charges financières		-10 620 592,37	-4 284 211,24
VI-RESULTAT FINANCIER		**-10 620 592,37**	**-4 284 211,24**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**140 293 925,29**	**124 191 994,54**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 527 269 435,11**	**1 488 724 362,19**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-1 386 975 509,82**	**-1 364 532 367,65**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**140 293 925,29**	**124 191 994,54**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**140 293 925,29**	**124 191 994,54**

This study aims to know the effect of accounting measurement on the quality of financial information, and to study this effect requires measuring the elements of the financial statements. Using the method of measurement according to the historical cost is more reliable and appropriate during the initial measurement of assets and liabilities, but with the passage of time this method loses its relevance while we find that the measurement According to the fair value, it is more appropriate for the subsequent measurement of the elements of the financial statements, but it lacks reliability and the historical cost is used when the initial evaluation is used, while the fair value is used in the revaluation process, which is a process of adjusting the book values in order to approach the real value and this is in order to achieve the appropriate characteristic that is considered One of the most important qualitative characteristics of financial information for the purpose of improving the quality of financial information.

The conclusion of this study shows that the process of accounting measurement according to the fair value has a positive effect on the quality of the financial information as it shows the financial statements in a true manner appropriate to the accounting reality. Therefore, I think it is necessary to go to fair value accounting despite the difficulty of the matter in the Algerian environment.

Key words: accounting measurement, financial statements, revaluation, historical cost, fair value