الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص : محاسبة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر بعنوان :

واقع تطبيق قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة

– دراسة حالة مؤسسة البلاستيك والمطاط ENPC –

من إعداد :

مازيغي أمال

الأستـاذ المشرف :

د. حناشي مصطفى كمال

السنـة الجـامعية 2017 / 2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص : محاسبة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر بعنوان :

واقع تطبيق قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة

– دراسة حالة مؤسسة البلاستيك والمطاط ENPC –

من إعداد :

مازيغي أمال

الأستـاذ المشرف :

د. حناشي مصطفى كمال

السنـة الجـامعية 2017 / 2018


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب ،إلى من كلّت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة ،
إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم
(إلى **والدي**)

إلى من أرضعتني الحب والحنان ،إلى رمز الحب وبلسم الشفاء ، إلى القلب الناصع بالبياض،
إلى من عبدت لي طريق النجاح بدعواتها
(إلى **والدتي**)

إلى من زرع العزيمة في صدري، إلى من قرر أن يقف إلى جانبي، إلى رفيق درب الحياة
(إلى **زوجي**)

إلى التي لا تقدر بثمن ، إلى المحبة و الداعمة لي على الدوام
(إلى **أختي**)

إلى من آثروني على أنفسهم ،إلى من علموني علم الحياة
(إلى **إخوتي**)

إلى طفلي البريء، إلى من أظهر لي ما هو أجمل من الحياة
(إلى ابني **سليمان**)

شكر و تقدير

الحمد الله ،و الثناء الله ، والشكر الله العلي القدير على نعمه الظاهرة و الباطنة ، وتوفيقي لإنجاز هذا العمل.

اعترافا بالفضل والتقدير الجميل، لا يسعني إلا أن أتوجه ، بالشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف الدكتور **مصطفى كمال حناشي** لقبول الإشراف على هذا العمل، و على جميل صبره وحسن توجيهه لي ، لإتمام هذا العمل المتواضع

ويشرفني أن أتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة والحكم،لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة والحكم عليها.

كما أتقدم بالشكر العميق إلى كل من وقف إلى جانبي من أكاديميين ومهنيين وأصدقاء.

و إلى كل من شجعني ولو بكلمة.

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع واقع تطبيق قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة ، محاولين إبراز أن استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس هي أكثر ملائمة ، حتى تكون المعلومات التي تقدمها المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية أكثر شفافية و معبرة عن الواقع.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور أدوات القياس المحاسبي في تقييم التثبيتات (الأصول الثابتة) العينية، وذلك بالتعرض لمداخل ومفاهيم القياس المحاسبي والمتمثلة في القيمة العادلة. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تطبيقها على تثبيتات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة البلاستيك و المطاط).

وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للتثبيت المعاد تقييمه باستخدام القيمة العادلة و القيمة المحاسبية الصافية ، و المتمثلة في فرق إعادة التقييم، وأن استخدام البديل الأنسب (القيمة العادلة) لعملية القياس المحاسبي يعطي بالضرورة مخرجات نظام محاسبي مالي ذات موثوقية (مصداقية)، أكثر قابلية للفهم والمقارنة وأكثر ملائمة.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي ، تقييم التثبيتات ، إعادة التقييم ، القيمة العادلة ، المعايير المحاسبية الدولية.

Summary

This note addresses the issue of the application of measurement of in-kind fixations on the basis of fair value, trying to demonstrate that the use of fair value accounting in measurement is more appropriate, so that the information provided by the accounting in the economic institution is more transparent and expressive of reality.

The objective of this study is to demonstrate the role of accounting measurement instruments in the valuation of fixed assets (fixed assets) in terms of exposure to accounting measurement approaches and concepts of fair value. In order to achieve the objectives of this study, it was applied to the installations of the Algerian Economic Corporation (Plastic and Rubber Corporation ENPC).

This study concluded that there are significant differences between the accounting numbers of the revalued revaluation using fair values and their value (valuation / assessment) and the province and more appropriate.

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الإهداء	I
شكر و تقدير	II
الملخص	III
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة المصطلحات و الرموز	IX
قائمة الملاحق	X
المقدمة	أ-ح
الفصل الأول :الإطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي	01
تمهيد	02
المبحث الأول : مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي	03
المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي	03
المطلب الثاني: خطوات و أساليب القياس المحاسبي	06
المطلب الثالث: معايير و مبادئ القياس المحاسبي	08
المبحث الثاني: مشاكل و نماذج القياس المحاسبي	13
المطلب الأول: مشكلة تحيز القياس المحاسبي	13
المطلب الثاني: مشكلة آثار التضخم على القياس المحاسبي	19
المطلب الثالث: من نماذج القياس المحاسبي (نموذج التكلفة التاريخية)	23
المبحث الثالث: دور معاير المحاسبة الدولية في تطوير القياس المحاسبي	26
المطلب الأول: هيئات و مفهوم معايير المحاسبة الدولية ومسار إعدادها	27
المطلب الثاني: أهمية معايير المحاسبة الدولية، خصائصها و محددات تطبيقها	33
المطلب الثالث: أثر معايير المحاسبة الدولية على عملية القياس المحاسبي	36
خلاصة	39

الفصل الثاني: قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة	40
تمهيد	41
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التثبيتات	42
المطلب الأول: مفهوم التثبيتات	42
المطلب الثاني: التثبيتات في ضوء معيار المحاسبة الدولي IAS16 (الممتلكات والمنشآت والمعدات)	46
المطلب الثالث: متطلبات القياس حسب المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS16)	49
المبحث الثاني: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة	53
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة	53
المطلب الثاني: طرق تمثيل القيمة العادلة	57
المطلب الثالث: القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)	61
المبحث الثالث: نموذج إعادة تقييم التثبيتات وفقا للقيمة العادلة	64
المطلب الأول: إعادة تقييم التثبيتات (الأصول الثابتة)	64
المطلب الثاني: تقييم نموذج القيمة العادلة	66
خلاصة	69
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة البلاستيك و المطاط (ENPC)	70
تمهيد	71
المبحث الأول: ماهية مؤسسة المطاط والبلاستيك.	72
المطلب الأول: تقديم مؤسسة البلاستيك والمطاط	72
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة البلاستيك والمطاط وأهم مصالحه.	75
المطلب الثالث: أهمية المؤسسة وأهدافها	81
المبحث الثاني: واقع استخدام محاسبة القيمة العادلة في مؤسسة البلاستيك و المطاط	83
المطلب الأول: أهم الطرق و الأدوات المستخدمة لإعادة تقييم تثبيت	83

المؤسسة	
المطلب الثاني: إعادة تقييم تثبيت المؤسسة وفقا للقيمة العادلة	84
خلاصة	89
الخاتمة	90
قائمة المراجع	95
الملاحق	102

قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
(2-1)	المعايير الدولية التي تناولت القيمة العادلة	62
(3-1)	عتاد الإنتاج بالمؤسسة	74
(3-2)	عدد العمال حسب المصالح	82
(3-3)	التدفق النقدي للسنوات (2015،2016،2017)	85
(3-4)	التدفق النقدي المستقبلي للسنوات (2018،2019،2020)	86
(3-5)	التدفق النقدي المستقبلي للسنوات (2021،2022،2023،2024)	86

قائمة الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
(1-1)	أركان عملية القياس	14
(1-3)	مخطط يبين مختلف الوحدات التابعة لمؤسسة المطاط والبلاستيك	73
(2-3)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط بالمدية.	76

قائمة المصطلحات و الرموز

المعنى	الرمز	الدلالة
International Accounting Standards	**IAS**	معايير المحاسبة الدولية
Financial Accounting Standards Board	**FASB**	مجلس معايير المحاسبة المالية
International Accounting Standards Board	**IASB**	جلس معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards Committe	**IASC**	لجنة معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards Committe	**IFRS**	معايير التقارير المالية الدولية
Mesure la comptabilité		القياس المحاسبي
Le coût historique		التكلفة التاريخية
La juste valeur		القيمة العادلة
Evaluation à la juste		قياس القيمة العادلة
Approche par le Marché		مدخل السوق
Approche par le Résultat		مدخل النتيجة
Approche par les coûts		مدخل التكلفة

قائمة الملاحق

الرقم	البيان	الصفحة
01	جدول حسابات النتائج لسنة 2015	103
02	جدول حسابات النتائج لسنة 2016	104
03	جدول حسابات النتائج لسنة 2017	105

المقدمـــة

تمهيد

إن عملية القياس المحاسبي تحكمها فروض و قواعد و مبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد ، مما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات و التقديرات الشخصية للمحاسب و الإدارة ، و أيضا من العوامل المؤثرة على عملية القياس المحاسبي ، عدم ثبات وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد) ، مما يؤثر على مخرجات عملية القياس و يجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب و عدم الثبات.

و نظرا لان مستخدمي المعلومات المالية بحاجة إلى معلومات مفيدة و ملائمة ، تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة ، فمن الضروري التوجه إلى القياس بالقيمة السوقية العادلة ، أي تلك القيمة الحقيقية المتحصل عليها في السوق النشطة، و مع إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لمعايير الإبلاغ المالي ، و المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) الخاص بالاعتراف و القياس ، أصبح مهم جدا تطبيق القياس بالقيمة العادلة ، و ذلك من أجل عرض القوائم المالية في صورة صادقة و معبرة عن الواقع و الأحداث المالية.

و لقد نصت القوانين الجزائرية هي الأخرى على وجوب تطبيق القيمة العادلة من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي مست قانون المحاسبة لديها ، حيث فتحت للمحاسبة المجال للقيمة العادلة، من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي القائم على فلسفة دولية المحاسبة التي تم بناءها على ما ذهب إليه مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

و تبقى رغبة الجزائر في الوصول إلى اقتصاد تنافسي و توفير بيئة أعمال ملائمة و أكثر جذبا للاستثمار على المستوى المحلي ، مرتبطة بالتحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية فيما يخص تعدد العوامل المؤثرة على القيمة العادلة ، ففي حالة عدم وجود سوق نشطة يلجأ المحاسب إلى الافتراضات والاجتهادات الشخصية.

1. الإشكالية:

و تأسيسا لما سبق نطرح الإشكال التالي:

ما مدى تطبيق قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة البلاستيك و المطاط)؟

2. الأسئلة الفرعية:

لمعالجة هذه الإشكالية و العمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع ، قمنا بتقسيمه في شكل أسئلة فرعية ، هي :

1- فيما يتمثل الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي؟

2- كيف يتم قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة؟

3- هل يمكن تطبيق قياس التثبيتات العينية وفق القيمة العادلة في مؤسسة البلاستيك و المطاط؟

3. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الأسئلة الفرعية سنحاول طرح الفرضيات التالية:

1- القياس المحاسبي هو وسيلة ، تمكن المؤسسة من التعبير عن مركزها المالي بصورة صادقة و واقعية.

2- يتم قياس التثبيتات العينية بالقيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي (IFRS13).

3- يمكن تطبيق قياس التثبيتات العينية وفق القيمة العادلة بطريقة القيمة الحالية المخصومة في مؤسسة البلاستيك و المطاط

4. أهمية الدراسة:

تشكل محاولة لمعالجة موضوع حديث في الجزائر، فالقيمة العادلة هي أحد المفاهيم المستخدمة للتعبير عن قيم التثبيتات المختلفة ، و هذا المفهوم لا يزال يحتاج إلى توضيح في بلادنا ، خاصة عند تطبيقه في بيئات اقتصادية و اجتماعية وسياسية مختلفة ، كما تأتي أهمية الدراسة من خلال مساهمتها في

التعرف على قدرة البيئة المحاسبية الجزائرية على استيعاب مفهوم القيمة العادلة و مدى تطبيق هذا المفهوم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، و الوقوف على إشكاليات تطبيق هذا المفهوم.

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات الواردة بصفة أساسية في الإشكالية ، و اختبار الفرضيات المتبناة :

- التحكم في مفاهيم القياس المحاسبي
- تسليط الضوء على مشاكل القياس المتعلقة باستخدام نموذج التكلفة التاريخية، لكونها تمهد الطريق نحو التوجه إلى استخدام نموذج محاسبة القيمة العادلة.
- محاولة الإحاطة و التعرف على محاسبة القيمة العادلة كمصطلح حديث ، ودراسة إمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.
- الوقوف على مقومات و معوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

6. حدود الدراسة:

تم حصر حدود الدراسة **المكانية** في مؤسسة البلاستيك والمطاط لولاية المدية، بهدف معرفة واقع تطبيق قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة فيها ، أما فيما يخص حدود الدراسة **الزمنية** فتمثلت في الفترة الممتدة من نهاية سنة 2017 إلى غاية ماي 2018.

7. المنهج المتبع:

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة النظرية من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات حول مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بالقياس المحاسبي ، و التثبيتات العينية ، و كذلك محاسبة القيمة العادلة.

أما في الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على المنهج التجريبي بالاستناد على دراسة الحالة ، الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده، ومحاولة تجسيد الجانب النظري على بيانات مؤسسة البلاستيك و المطاط من أجل الإجابة على إشكالية الموضوع محل الدراسة.

8. دوافع اختيار الموضوع:

يعود السبب في اختيار موضوع البحث لعدة مبررات، يمكن تلخيصها في:

- معالجة قصور نموذج التكلفة التاريخية من خلال نموذج القيمة العادلة.
- حداثة مفهوم القيمة العادلة على المستوى الجزائري ، الأمر الذي يدفعنا كدارسين أن نسلط الضوء على كل ما يستجد في ميدان تخصصنا.
- الاهتمام المتزايد بنموذج القيمة العادلة الذي ظهر في التحول التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح
- عدم وضوح تطبيق هذا المفهوم وكثرة الانتقادات الموجهة نحوه (نموذج القيمة العادلة) يدعونا لدراسته قصد تحليله وفهمه.
- و الأكيد من المبررات لتناول هذا الموضوع هو أن هذا الموضوع يندرج في تخصص الباحث.

9. الدراسات السابقة:

في حدود المطالعة تم الاطلاع على الدراسات التي لها علاقة بالموضوع ، و تمثلت في:

1- دراسة بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي– التكلفة التاريخية– القيمة العادلة– دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة**، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر، 2012.

هدفت الدراسة إلى عرض أهم بدائل القياس المحاسبي، والى استعراض أهم الآراء المؤيدة والمعارضة لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والى إجراء مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن مفهوم القيمة العادلة مفهوم حديث بالنسبة للبيئة الجزائرية مما أدى إلى صعوبة في الفهم والتطبيق لان المجتمع الجزائري لا يهتم بالمعايير المحاسبية الدولية وهذا يرجع لنقص التكوين والتعليم في المحاسبة ، بالإضافة إلى غياب أسواق مالية نشطة وعدم دخول الجزائر في الممارسات المحاسبية الدولية.

1- دراسة نورة عريف، **إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية**، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غي منشورة، تخصص دراسات جبائية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر، 2011.

وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز العناصر التي يمسها القياس المحاسبي بصفة مباشرة وذلك بتحديد المقياس المناسب لكل عنصر، وباستعراض بعض نماذج القياس المحاسبي كالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة والمشاكل التي تواجه أي من النموذجين، ثم قامت استقصاء عينة من المجتمع الجزائري ومعرفة أرائهم حول عملية القياس المحاسبي والمشاكل التي تواجهه سواء ، باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى نتائج تمثلت في:

- أن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كلاهما من نماذج القياس المحاسبي، وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي.
- وان البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط، الأمر الذي يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية و ليس على القيمة العادلة، وعليه يجب النهوض بالبورصة الجزائرية وتفعيل نشاطها.

2- دراسة وهيبة لبوز، **قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر، 2011.

تعرضت الدراسة إلى مشكلة قواعد قياس آليات سير ومعالجة حسابات الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي.

وهدفت هذه الدراسة إلى تبيان التطور التاريخي للقياس المحاسبي والمبادئ التي يعمل وفقها، وطرح المشاكل التي يعاني منها وحلولها. وأيضا هدفت إلى إيضاح كيفية قياس ومعالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج، وهي أن النظام المحاسبي الجزائري عالج النقص الذي كان يعتري الميزانية المحاسبية والمغالطات التي كانت تظهر بسبب التقييم بالتكلفة التاريخية، فجاء بإعادة التقييم وفق القيمة العادلة، أي أن النظام المحاسبي المالي طرح عدة بدائل للقياس المحاسبي ، وان قواعد القياس

المحدثة على النظام المحاسبي المالي الرامية لإزالة آثار التضخم ،هي لست كلها ذات موثوقية وموضوعية، فقياس الأصول بواسطة خبير يفتقد لخاصيتي الموضوعية الموثوقية.

3– مداخلة بوكساني رشيد، وآخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة،** الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17و 18جانفي ، 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأساس القياس بالتكلفة التاريخية والى أهم الانتقادات الموجهة إليها والى معرفة دوافع توجه معايير المحاسبة الدولية نحو استعمال القيمة السوقية العادلة والى أهم الصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي وفقها.

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى نتائج تجيب فيها على إشكالية البحث وأهدافه، وهي أن القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ولكن بالمقابل تعتبر اقل موثوقية. وباعتبار أن المفاضلة بين الملائمة و الموثوقية كانت في صالح الملائمة، فان المفاضلة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية هي لصالح القيمة العادلة.

4- دراسة جميلة بن هجيرة ، **أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012-2013.

هدفت الدراسة إلى تبيان دور أدوات القياس المحاسبي في تقييم الأصول الثابتة العينية ، و ذلك بالتعرض لمداخل و مفاهيم القياس المحاسبي ، و المتمثلة في التكلفة التاريخية و القيمة العادلة.

و لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تطبيق احد المداخل المقترحة على تثبيتات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للاستثمارات المعاد تقييمها باستخدام القيمة العادلة و الأرقام المحاسبية للتثبيتات المعدة على أساس التكلفة التاريخية، و هذا ما بين مدى مساهمة أدوات القياس المحاسبي في التأثير على مصداقية المعلومات المالية و مدى ملائمتها.

5- دراسة فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية،** مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، و هذا من خلال عدة جوانب، أولا التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة لمحاسبة القيمة العادلة ، أما ثانيا : دراسة مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي لنموذج القيمة العادلة ، و علاقة هذه الأخيرة بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و هذا ثالثا ، و رابعا: محاولة الإجابة على مدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة و الملائمة لتطبيق القيمة العادلة.

10. صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي اعترضت دراسة موضوع البحث:

- موضوع محاسبة القيمة العادلة يضم عددا كبيرا من المفاهيم المختلفة و المعقدة في كثير من الأحيان.
- عدم وجود صفة الإلزامية لاستخدام القيمة العادلة ، ولا حتى شروحات تتعمق بهذه الأخيرة في الجزائر.

11. هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحميل أبعاده والإجابة عن الإشكالية الرئيسية المطروحة، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول ، نوردها على النحو التالي:

- الفصل الأول بعنوان: **الإطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي** ، و قد قسمنا هذا الفصل إلى:
  - **المبحث الأول** : مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي
  - **المبحث الثاني** : مشاكل و نماذج القياس المحاسبي
  - **المبحث الثالث** : دور معاير المحاسبة الدولية في تطوير القياس المحاسبي
- الفصل الثاني بعنوان: **قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة** ، و قد قسمنا هذا الفصل إلى:
  - **المبحث الأول** : مفاهيم عامة حول التثبيتات

- **المبحث الثاني** : القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة
- **المبحث الثالث** : نموذج إعادة تقييم التثبيتات وفقا للقيمة العادلة

- الفصل الثالث والذي يمثل الجانب التطبيقي ، والذي جاء تحت عنوان :**دراسة حالة مؤسسة البلاستيك و المطاط (ENPC)** ، وهو محاولة لإسقاط كل ما ورد في الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة، و قد قسمنا هذا الفصل إلى:
  - **المبحث الأول** : ماهية مؤسسة البلاستيك والمطاط
  - **المبحث الثاني** : واقع استخدام محاسبة القيمة العادلة في مؤسسة البلاستيك والمطاط

وفي الأخير **الخاتمة** ، وفيها تم عرض أهم النتائج واختبار الفرضيات والإجابة على الإشكالية الرئيسية وأهم التوصيات والاقتراحات المتوصل إليها.

الفصل الأول:

الاطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي

تمهيد:

عموما ينظر إلى وظيفة القياس المحاسبي على أنها الوسيلة التي بواسطتها، يمكن للمؤسسة التعبير عن مركزها المالي بصورة صادقة و واقعية، وتقديم معلومات مالية ملائمة ومناسبة، تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة أيضا.

إلا أن القياس المحاسبي في الاقتصاد الحديث أصبح عديد المشاكل مما جعله يفقد تلك المصداقية و الدقة التي يفترض بهما أن تكونا في القياس المحاسبي ، كما أن معالجة هذه المشاكل يعتبر بحد ذاته إضافة أو تطورا بالنسبة للنظرية المحاسبية الغير مكتملة .

و سنقوم في هذا الفصل بدراسة القياس المحاسبي من خلال إبراز مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي ، و أهم مشاكله ، كما سنتطرق إلى نماذج القياس المحاسبي ، بالإضافة إلى دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير القياس المحاسبي ، و ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

المبحث الثاني: مشاكل و نماذج القياس المحاسبي

المبحث الثالث: دور معاير المحاسبة الدولية في تطوير القياس المحاسبي

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

من خلال دراستنا للقياس المحاسبي، في هذا المبحث سنحاول الوقوف على أهم مفاهيم القياس المحاسبي التي جاء بها الباحثون في هذا المجال، وكذلك مقومات القياس وذلك بالتطرق إلى أركان القياس المحاسبي وخطواته و أساليبه، بالإضافة إلى معايير ومبادئ القياس المحاسبي.

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة ، تعريفات متعددة لعملية القياس ، هي وان اختلف إلى حد ما في الشكل ، إلا أنها تتفق في المضمون .

و ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campell) ، الذي عرفها بالتالي : " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها ، و ذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة " .

لكن (Steven) أضاف بعدا رياضيا إلى تعريف عملية القياس ، حين عرفها بما يلي : " يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي " .

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A)، وورد في نصه:"يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية والمستقبلية ، وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة ".[1]

كما عرفه كولر (Kohler) بقوله : " القياس عبارة عن تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء ، أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية " .[2]

---

[1] – وليد ناجي الحيالي ،**نظرية المحاسبة** ، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك ، الدنمارك ، 2007 ، ص 100.

[2] – فضل كمال سالم، **مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2008، ص 93.

أيضا يعتبر القياس بموجب معايير المحاسبة الدولية بأنه : " عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية ، و التي ستظهر بها في الميزانية ، و قائمة الدخل " .[1]

و حسب الجمعية الفرنسية للتقييس ، فان القياس يتمثل في :

- التحديد: و يكون التحديد بدقة تامة.
- التوحيد: أي تتبع طرق متماثلة في ميدان معين.
- التبسيط : إلغاء كل ما هو غير ضروري في إنتاج معين .[2]

و هناك أيضا تعريف آخر :" القياس هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث".[3]

و بتحليل التعريفات السابقة لعملية القياس ، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية ، يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي :عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي ، هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة ، هي خاصية التعدد النقدي ، لشيء معين هو حدث اقتصادي ، يتمثل فيها لعنصر معين في مجال معين ، هو المشروع الاقتصادي ، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي ، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية ، و ذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد ، و بموجب قواعد اقتران هي قواعد الاحتساب .

و بالمفهوم السابق لعملية القياس المحاسبية ، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها، و ذلك تبعا لاختلاف أغراض القياس ، و الخواص محل القياس ، ثم تبعا لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس ، والشخص القائم بعملية القياس .[4]

---

[1] – عفاف إسحق أبوزر ، **المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية** ، جامعة البترا ، الأردن ، 2008، ص4

[2] – رقية بن الشيخ ،**دراسة و تقييم أثر التشريع الجبائي على بدائل القياس المحاسبي** ، مذكرة ماستر غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2010/2011 ، ص31.

[3] – رولا كاسر لايقة ،**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين ، سوريا ، 2007 ، ص41.

[4] – وليد ناجي الحيالي ،**مرجع سبق ذكره** ، ص101.

الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي

من المفاهيم السابقة لعملية القياس المحاسبية ، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها، ذلك تبعا لاختلاف أغراض القياس و الخواص محل القياس ، ثم تبعا لتغير القواعد المستخدمة في ، و الشخص القائم به، و بوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبية على أربعة أركان رئيسية هي :

أولا: الخاصية محل القياس

حيث ينصب هذا على خاصة لشيء معين ، و الذي قد يكون التعدد النقدي لشيء معين هز حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعات أو ربحه مثلا .

ثانيا: مقياس مناسب للخاصية محل القياس

حيث إذا كان التعدد النقدي للربح مثلا هو الخاصة محل القياس ، فالمقياس المستخدم حينئذ مقياس للقيمة . أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصة محل القياس ، فالقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا .

ثالثا: وحدة القياس المميز

و التي تكون للخاصة محل القياس لشيء معين و بذلك لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة المقياس المناسب لعملية القياس، و لا بد من تحديد نوع القياس.

رابعا: الشخص القائم بعملية القياس

و الذي يعتبر من أهم عناصر القياس في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية.[1]

[1] – سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**، الطبعة 01 دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص181

المطلب الثاني: خطوات و أساليب القياس المحاسبي

الفرع الأول: خطوات القياس المحاسبي

من أجل إتمام عملية القياس المحاسبي ، هناك أربع من خطوات رئيسية يجب إتباعها ، تتمثل في : [1]

أولا: تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع ، وتعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة ، مثل الإيرادات و النفقات و الأصول و الخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات ، و يتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه .

ثانيا: تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا لنظام القيد المزدوج ، و بناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق.

ثالثا: بمجرد تجميع و تسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت ، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة ، كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة .

رابعا: تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة في مجموعات، من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة ، تقدم للأشخاص المعنيين بالمنشأة ، أو المهتمين بأحوالها المالية ، وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور و الأحداث المالية الهامة التي وقعت و التي أمكن تبويبها .

الفرع الثاني: أساليب القياس المحاسبي

هي مجموعة من الأساليب القياسية المنتهجة في عملية القياس المحاسبية ، وتتمثل فيما يلي :

أولا: أساليب قياس أساسية أو مباشرة

و التي تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة، و ذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب، و المبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة.

[1] – فضل كمال سالم، **مرجع سبق ذكره**، ص94

ثانيا: أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة :

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة[1] .

مثال : في حالة تكون تكلفة الحدث الاقتصادي مركبة من عدة تكاليف و أعباء فيلجأ المحاسب إلى تجميع تلك التكاليف عن طريق استخدام العمليات الحسابية والعلاقات الرياضية .[2]

ثالثا: أساليب القياس التحكيمية

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، و يطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية. ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة ، فان أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول (Ijiri):

تكون أساليب القياس التحكمية في الظروف التالية :

- إذا لم توجد قواعد منطقية (Logicalrules) تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس ، وبذلك لا تتوفر المبررات الفعلية المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس ، يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.
- وترتيبا على ما سبق تزاد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف .

[1] – وليد ناجي الحيالي ،**مرجع سبق ذكره** ، ص110 .

[2] – وهيبة لبوز ،**قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2011/2010 ، ص 13 .

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس فمثلاً في قياس 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 .

و اختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل الآخرين، إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية ، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء على تكلفته الاستبدالية ، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية . وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين .[1]

المطلب الثالث: معايير و مبادئ القياس المحاسبي

الفرع الأول: معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس و ما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج ، والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس ، وهذه المقاييس تتخلص في :[2]

أولا :معيار الموضوعية

ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحد للموضوعية، و فيما يلي استعراض لبعض التعريفات التي تناولت الموضوعية.

تقصد بالموضوعية أو ايجابية في القياس ،عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة ، وبمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة : " التعبير عن الحقائق بدون تحريف و بعيدا عن التحيز الشخصي".

و الهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز.

[1] – بسمة سويد ،**دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة)** ، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012/2011 ، ص 23 .

[2] – رولا كاسر لايقة ،**مرجع سبق ذكره** ، ص43 .

و في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية(AAA) عن موضوع معايير المحاسبة، رأت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة تعني " أن البيانات المحاسبة تعد موضوعية اذا توافر لها القابلية لتحقيق ، عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها ، ومن ناحية أخرى ، أن تكون خالية من التحيز الشخصي " [1]

ثانيا: معيار القابلية للتحقق (القابلية للتطبيق العملي)

يعتبر معيار القابلية لتطبيق العملي من أهم معايير القياس ، فقد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة و تتوافر فيه كل الشروط الموضوعية ، لكن يصطدم بالواقع مما يجعل تطبيقه محاطا بصعوبة لا يمكن تذليلها ، و حتى يكون القياس قابلا للتطبيق العملي يجب إن تتوافر فيه العوامل الآتية :

1 – توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس

2 – أن يصاحب تطبيق النموذج تحمل المشروع بتكلفة مناسبة.

3 – إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب .[2]

ثالثا: معيار الفائدة

من البديهيات المتعارف عليها أن لكل شيء أهمية ، و يتوقف مقدار الأهمية على مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ الشيء ذاته ، و المحاسبة ليست هدفا في حد ذاتها بل هي وسيله لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية ، لذا فلا بد و أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها .[3]

رابعا: معيار الملائمة

يعني معيار الملائمة أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس ، و تكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس ، وماطرا عليه من التغيرات على مدار فترة زمنية معينة ، و يرى البعض أن الملائمة نوعان هما :

---

[1] – فضل كمال سالم، **مرجع سبق ذكره**، ص 97.

[2] – فضل كمال سالم، **مرجع سبق ذكره**، ص 98.

[3] – عريف نورة ،**اشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية** ، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2010-2011 ، ص 59 .

- الملائمة" العامة "للمعلومات المحاسبية، تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات و ليس لنموذج معين.
- الملائمة "الخاصة"، تعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات و ترتبط بما يراه المستخدم

مما سبق يتضح أن الملائمة العامة تعني مجال عمل المحاسب ، و هو توفير المعلومات التي تفيد كمختلف القرارات، أما الملائمة الخاصة ترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره .[1]

خامسا : القابلية للقياس الكمي

عادة ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي و أولي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري، وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في القوة الشرائية على مدار الزمن ، من انخفاض في (حالة التضخم) أو ارتفاع في (حالة الانكماش) مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار .[2]

[1] – رولا كاسر لايقة ،**مرجع سبق ذكره** ، ص 44-45.

[2] – شادو عبد اللطيف ،**القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير** ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر ، 2013-2014 ، ص 10 .

الفرع الثاني: مبادئ القياس المحاسبي

و يقصد بها الأسس العلمية التي تستند إليها عملية القياس المحاسبي في تنظيم إجراءات إثبات و قياس العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية، و هناك أربعة مبادئ أساسية للمحاسبة تقود و توجه الممارسات المحاسبية بشكل عام و تضبط عملية القياس بشكل خاص و هي :

أولا: مبدأ التكلفة التاريخية

تعرف التكلفة التاريخية على أنها الثمن التي تدفعه المؤسسة للحصول على ملكية واستخدام أصل معين، و بالتالي " مبدأ التكلفة التاريخية يعتمد على الأسلوب التقليدي للقياس المحاسبي المبني على أساس التكلفة الفعلية التي تحققت في تاريخ حصولها على الأصول الثابتة و حيازتها بمعزل عن قيمتها الحالية في السوق ، ومن مميزات هذا المبدأ اعتماده على قياس الموارد و التدفقات الداخلة و الخارجة على أساس التكلفة الأصلية للحدث بمعزل عن التقلبات عن المستوى العام و الخاص للأسعار، و ذلك دون الأخذ بالحسبان التغيرات التي تؤثر على القوة الشرائية للنقد" .[1]

كما اعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي لا زالت تتمسك بها النظرية المحاسبية لأنها توفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس وتسهل عملية التحقق بدقة من البيانات و بالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية.[2]

ثانيا: مبدأ الموضوعية

بالرغم من اختلاف جمهور المحاسبين على إعطاء مفهوم دقيق للموضوعية إلا أنه يمكن القول بأن: "الموضوعية هي المقاييس التي تستند على أدلة يمكن التحقق منها، والتي يؤدي استخدامها إلى نتائج واحدة وقابلة للمقارنة، والتي لا تتأثر بالآراء لاعتبارات الشخصية، والتي أقرها خبراء مؤهلون"[3]

[1] – سيد عطا الله السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 53.

[2] – سارة بلعزيز ،**دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار IFRS13 في البيئة الجزائرية** ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2014-2015 ، ص2.

[3] – سامي محمد الوقاد ،**نظرية المحاسبة** ، دار المسيرة للنشرو التوزيع ، ط 1 ، عمان ، الأردن ، 2011 ، ص 87-88

ثالثا: مبدأ الاستمرارية

تقوم فكرة استمرار المشروع على أن المؤسسة تواصل أعمالها خلال عدد معين من السنوات ، مما يتطلب استخدام أصول المشروع في الأغراض التي اشتريت من أجلها، ويتفق هذا المبدأ مع ظروف الحياة الاقتصادية الحديثة حيث تستمر معظم المشروعات الاقتصادية في نشاطها العادي خلال فترة طويلة من الزمن وتستعملأصولها في الأغراض التي اشتريت من أجلها.[1]

رابعا: مبدأ الثبات في إتباع النسق:

إن مفهوم الثبات في إتباع النسق من بين أساسيات المفاهيم في المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية،حيث يقصد به:

- استخدام نفس الإجراءات المحاسبية في المؤسسة الواحدة من سنة إلى أخرى.
- استخدام نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من العناصر في القوائم المالية للمؤسسة .[2]

خامسا: مبدأ التماثل وقابلية المقارنة

إن التماثل من بين الأهداف الأساسية المرغوبة والذي تعد من أجله القوائم المالية، لأن الهدف من وراء التماثل، توحيد عرض القوائم المالية بواسطة المؤسسات المختلفة .

أما القابلية للمقارنة فيقصد بها تماثل الخصائص التي تجعل المقارنة أمرا ممكن التحقيق، بما يسهل الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات بواسطة الدائنين والمستثمرين وغيرهم .[3]

[1] – سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص.81.

[2] – سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص.83.

[3] – سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 84-85.

سادسا: مبدأ الحيطة و الحذر:

حيث يقصد بالحيطة والحذر عامة:

الاتجاه الأول :أنه يجب على المحاسبين أن يسجلوا اقل القيم بالنسبة للأصول والإيرادات ، وأن يسجلوا أكبرها بالنسبة للخصوم والتكاليف (المصاريف)، يدعوا هذا الاتجاه على تسجيل وتقييم صافي الأصول بتكلفتها الأصلية إذا كانت تقل عن أسعارها السائدة حاليا .

الاتجاه الثاني :أنه ينبغي التعجيل بأخذ المصروفات في الاعتبار قبل حدوثها بدلا من التأجيل ، ويأخذ الإيرادات في الاعتبار حال حدوثها بدلا من التعجيل بذلك. حيث يؤدي هذا الاتجاه إلى احتساب الدخل بأقل القيم البديلة.[1]

المبحث الثاني: مشاكل و نماذج القياس المحاسبي

تعددت مشاكل قياس المحاسبي بتعدد أسبابها ، فمنها ما جاء بسبب الإخلال بركائز القياس المحاسبي ، و هنا نقصد مشكلة تحيز القياس المحاسبي ، و منها ما جاء بسبب مشاكل أخرى يعاني منها الاقتصاد كآثار التضخم على القياس المحاسبي ، و فيما يلي سندرس مشكلتي تحيز القياس المحاسبي و مشكلة آثار التضخم على القياس المحاسبي .

المطلب الأول :مشكلة تحيز القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة تحيز القياس" Measurementbias" من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس ، وأيا كان مجالها في العلوم البحتة أم في العلوم الاجتماعية على حد سواء ، لكنه ضئيل و يمكن تحديده وبقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة (الدقيقة) ، بينما في العلوم الاجتماعية عامة و في المحاسبة خاصة غالبا ما يكون كبيرا و من الصعب قياسه ، و بالطبع هو مرتبط إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية وبطبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى.

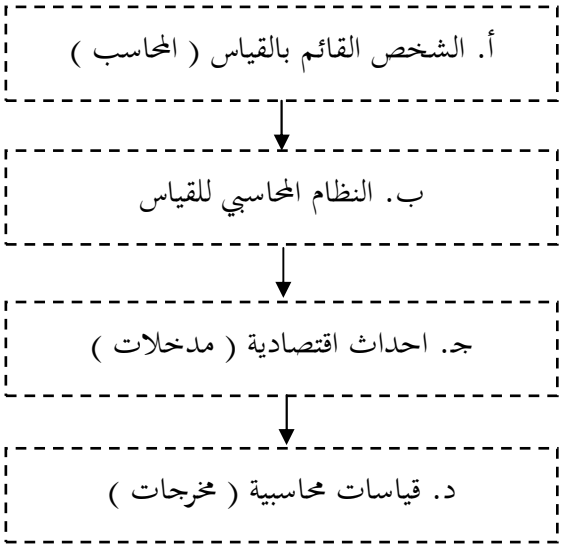
[1] – سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص86.

فالخاصية محل القياس في المجالات المحاسبية ، و هي القيمة المالية للحدث الاقتصادي ، ليس لها مفهوما محددا لدى المحاسبين ، وذلك ما يجعلها عبر مختلف مراحل عملية القياس عرضة الاجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب ، بالإضافة إلى توفر عامل هام من عوامل تحيز القياس المحاسبية (وحدة النقود) ، حيث هذه الأخيرة تتسم بسمة التقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس ويجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب وعدم الثبات .[1]

الفرع الأول: مصادر التحيز

للإحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبي ، من المفيد تحليل عملية القياس المحاسبية بشكل عام و التاريخية منها بشكل خاص إلى عناصرها الرئيسية ، إذ كما يبين الشكل التالي :

الشكل رقم (1-1) : أركان عملية القياس



المصدر :وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 136.

[1] – وليد ناجي الحيالي ،**مرجع سبق ذكره** ، ص135.

أ .الشخص (القائم بالعملية) الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب.

ب . النظام المحاسبي للقياس، ويقصد به مجموعة المفاهيم والمبادئ والقواعد والأحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية ثم طرق وأساليب تنفيذ عملية القياس، ووحدات القياس.

ج .الأحداث الاقتصادية محل القياس ممثلة في عمليات مالية حدثت فعلا بين المشروع والغير ،هذا في عملية القياس التاريخية التي تنفذ في نظام المحاسبية المالية أو فرص مستقبلية يتوقع حدوثها في عملية القياس المستقبلية التي تنفذ سواء في نظام محاسبة التكاليف أو في نظام المحاسبة الإدارية. وتعتبر هذه الأحداث وتلك الفرص بمثابة مدخلات لعملية القياس المحاسبية

د .القياسات أو البيانات المحاسبية، وتمثل نتائج عملية القياس المحاسبية أو مخرجاتها.

وبالتالي فان أي خلل يصيب الأركان الثلاثة الأولى لا بد و أن تنعكس آثاره على الركن الرابع (القياسات المحاسبية)، في شكل تحيز يجعل نتائج عملية القياس أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أقسام على النحو التالي:

- تحيز مصدره قواعد القياس
- تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس المحاسبية
- تحيز مصدره الشخص القائم بالقياس، وقواعد القياس التي يستخدمها، أي تحيز مشترك.

أولا: تحيز قواعد القياس المحاسبي

يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المرتبطة أسبابه بوجه عام لمجموعة المفاهيم و المبادئ و الفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل: مبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد.....الخ ، بمعنى أن عنصر الشخص القائم بعملية القياس (المحاسب) هنا يكون حياديا (على الأقل من الناحية النظرية).

و لعل من أوضح مظاهر هذا التحيز، تحيز القياس الذي تحتويه القوائم و التقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم و الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، دون أي مراعاة لتعديل آثار هذا التضخم أو الانكماش.[1]

مثال: " تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية "، (كل محاسب ملزم بقياس عناصر القوائم المالية بالتكلفة التاريخية تحقيقا لهدف المصداقية والموثوقية والقابلية للتحقق ، حيث أن هذا المبدأ يفقد المصداقية خلال فترات التضخم) [2]

ثانيا: تحيز القائم بعملية القياس المحاسبي

ويقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، (ومن الناحية النظرية على الأقل) يكون هنا النظام المحاسبي حياديا؛هذا على أساس افتراض أن النظام المحاسبي سيكون على درجة كبيرة من الموضوعية لكن استخدامه من طرف المحاسب بشكل خاطئ يؤدي إلى نشوء تحيز قياس.

مثلا ، إذا كلفت مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الاهتلاك لأصل ثابت بموجب قاعدة قياس معينة ، و لتكن القسط الثابت مثلا . في هذه الحالة وان اتفق جميع أفراد المجموعة في استخدام نفس قاعدة القياس ، إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس المحققة بخصوص قيمة قسط الاهتلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة ، لوجدناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس و ليس بقاعدة القياس نفسها.[3]

ثالثا: التحيز المشترك

هو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس و قواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا. بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي، مثلها مثل درجة موضوعية الشخص القائم بالقياس. ويحدث ذلك عندما يكون المحاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي

[1] – وليد ناجي الحيالي ،**مرجع سبق ذكره** ، ص137.

[2] – دحماني فتيحة ،**أثر القياس المحاسبي على صدق القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية** ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية ، الجزائر ، 2015-2016 ، ص33.

[3] – وليد ناجي الحيالي ،**مرجع سبق ذكره** ، ص140.

الأخرى بالموضوعية الكاملة ، وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة ، تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب بسوء استخدامه لهذه القاعدة.

مثال على ذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لاستخدام مبدأ أو سياسة الحيطة والحذر ، فهذا المبدأ بمثابة قاعدة من قواعد القياس المحاسبي ، يتمسك به المحاسبون في تنفيذ قياساتهم التاريخية و يؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة ، وكذلك في قيم صافي الربح السنوي . لكن استخدام هذا المبدأ من قبل محاسبين مختلفين في درجات تحفظهم ، يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية.

و في الواقع العملي من الصعب تمييز مصدر واحد و محدد لتحيز القياس المحاسبي لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالبا ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب و النظام المحاسبي معا.[1]

الفرع الثاني: أشكال التحيز المحاسبي

مثلما تتعدد مصادر تحيز القياس ، تتعدد الأشكال التي يظهر بها هذا التحيز، وتتحدد الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي في ضوء عدة اعتبارات أهمها: وجهة نظر المحاسب، و وجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية و كذلك أغراض استخداماتها.

و يمكن حصر التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أشكال هي:

- تحيز الموضوعية،
- تحيز الملائمة،
- تحيز الموثوقية.

[1] – وليد ناجي الحيالي ،**مرجع سبق ذكره** ، ص141.

أولا: تحيز الموضوعية

و يقصد بالموضوعية إمكانية التحقق، حيث يمكن أي محاسب آخر لو أعاد عملية القياس المحاسبي التوصل إلى نفس النتائج.[1]

و يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، و عليه كون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو اختلاف بين نتيجة القياس و القيمة الفعلية للحدث محل القياس، و ينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب أو عن نقص في موضوعية قاعدة القياس أو عنهما معا.

ثانيا: تحيز الملائمة

و تعني خاصية الملائمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خليل تقييم المستخدمين للأحداث الماضية و الحالية و المستقبلية.[2]

و يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملائمة عندما لا تفي المعلومات المالية باحتياجات مستخدميها، و يقاس تحيز الملائمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، فكلما زادت استفادته من هذه البيانات كلما نقص تحيز الملائمة و العكس صحيح .

ثالثا: تحيز الموثوقية

و تعني الموثوقية أن تكون المعلومات المالية دقيقة و ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز و لا تتأثر بأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها.[3]

و يعد تحيز الموثوقية بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، و ينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعول عليها للتنبؤ المستقبلي.

---

[1] – رضوان حلوة حنان و آخرون ،**أسس المحاسبة المالية** ، دار حماد للنشر و التوزيع ، الاردن ، ط1 ، 2004 ، ص32

[2] – خالد جمال الجعارات ،**معايير التقارير المالية الدولية 2007** ، اثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، ط1 ، 2008 ، ص51.

[3] – خالد جمال الجعارات ،**مرجع سبق ذكره** ، ص51.

المطلب الثاني:مشكلة آثار التضخم على القياس المحاسبي

الفرع الأول: تعريف التضخم

هو الارتفاع العام أو الزيادة المستمرة في الأسعار للسلع و الخدمات التي يتم تداولها في دول العالم ، وينتج عنه انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد.

بعد الحرب العالمية الثانية ، و في العقدين السابع و الثامن من القرن العشرين ، نادى الكثيرون بضرورة وضع معايير جديدة لتعديل البيانات المحاسبية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية ، لتكون ملائمة لواقع التضخم و لتمكن متخذي القرارات من مقارنة البيانات على مدى فترات متعددة و تمنع التحيز الناتج عن التضخم.

الربح في القوائم المالية المعدة حسب مبدأ التكلفة التاريخية في أوقات التضخم المالي مضخم عن قيمته الحقيقية ، و كذلك الأصول تكون بعيدة (أقل) عن قيمتها الحقيقية ، و هذا ما يؤثر سلبا على حقوق المساهمين .

لذا كانت الحاجة لوضع حد لهذا التحيز ، مما دفع اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة لتوصي بإعداد وإصدار ملاحق معدلة ترفق بالقوائم المالية المعدة حسب التكلفة التاريخية.[1]

الفرع الثاني : طرق معالجة آثار التضخم في جانب القياس المحاسبي

هناك عدة طرق لمعالجة آثار التضخم على القياس المحاسبي ، نذكر من أهمها :

أولا : طريقة الأرقام القياسية

1 – مفهوم الأرقام القياسية

تعكس التغيرات في مستويات الأسعار (التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد) بين سنتين ماليتين على الأقل ، و يطلق على السنة الأولى سنة الأساس ، و السنة الثانية سنة المقارنة ، و يتم قياس الأرقام القياسية باستخدام مجموعة من أسعار السلع الأساسية في سنتي الأساس ، و المقارنة و ترجيحهم بكمية سنة الأساس على كمية سنة المقارنة على كمية سنة الأساس و سنة المقارنة .

[1] – وهيبة لبوز ،**مرجع سبق ذكره** ، ص17.

2 – طريقة قياس الأرقام القياسية :حيث يوجد ثلاث مؤشرات لقياس الأرقام القياسية

- **لاسبير** :$\sum P1Q0/P0Q0$

حيث:

P1: أسعار سنة المقارنة

P0: أسعار سنة الأساس

Q0: كميات سنة الأساس

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس و المقارنة بكميات سنة الأساس

- **باش** :$\sum P1Q1/P1Q0$

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس و المقارنة بكميات سنة المقارنة

- **فيشر** :$\sqrt{\sum(P1Q0/P0Q0)\sum(P1Q1/P0Q1)}$

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس و المقارنة بكميات سنة المقارنة

3 – أنواع الأرقام القياسية

- أرقام قياسية خاصة للأسعار : و تعكس التغيرات في مستويات الأسعار لنوع واحد من السلع ، أو مجموعة معينة من السلع ذات المواصفات المشتركة ، مثل : الأرقام القياسية لأسعار السيارات
- أرقام قياسية عامة للأسعار : تعكس هذه الأرقام التغيرات في المستوى العام للأسعار بمجموعة من السلع و الخدمات الأساسية المتوفرة في الدول .

لذلك فهي تعكس فقط التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم ، و لا تعكس التغيرات الناتجة عن التطورات الفنية و التكنولوجيا.[1]

[1] – وهيبة لبوز ،**مرجع سبق ذكره** ، ص17.

ثانيا: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية العامة

تعتمد هذه الطريقة على المقومات التالية :

1 – يهدف المستوى العام للأسعار إلى تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية ، من خلال تعديل الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصروفات باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة

2 – الاعتماد على القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية ثم تعديلها.

3 – يتم تعديل القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية التي تعبر عن القوة الشرائية للنقد في تاريخ آخر قائمة مركز مالي (الميزانية) .

4 –التمييز بين العناصر النقدية و العناصر غير النقدية في القوائم المالية .

فالعناصر النقدية هي تلك الأصول و الخصوم ثابتة المبالغ ، والتي تكون لها قيمة اسمية و يتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية ، مثل : النقدية في الصندوق... و بالتالي فهي لا تحتاج إلى تعديل ، ولكن يتم احتساب مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار لهذه العناصر النقدية بتعديل أرصدتها ، باستخدام الأرقام القياسية للأسعار و مقارنة هذه الأرصدة الفعلية .

أما العناصر الغير نقدية فهي تلك التي تكون لها قيم سوقية بسبب التغير في مستويات الأسعار ، لذلك يجب تعديلها باستخدام الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار.

$$\text{القيمة المعدلة للعنصر}[1] = \frac{\text{الرقم القياسي العام تاريخفي اعداد القوائم المالية} \times \text{القيمة التاريخية}}{\text{الرقم القياسي العام في تاريخ حدوث العنصر}}$$

ثالثا : طريقة التكلفة الجارية

وفق القيمة الجارية يتم تسجيل الأصول بمبلغ النقدية ، و الذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر ، و تسجيل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر

[1] – وهيبة لبوز ،**مرجع سبق ذكره** ، ص19.

و تقوم طريقة التكلفة الجارية على مجموعة من المفاهيم ، لعل أهمها مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد المحافظة على رأس المال.

- **مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد** :تمثل القوة الشرائية لوحدة النقد في لحظة زمنية معينة بعدد الوحدات من سلعة من السلع أو من سلعة معينة يمكن شراءها لهذه الوحدة في تلك اللحظة
- **مفهوم المحافظة على رأس المال** :يتمثل رأس مال الشركة العنصر الأساسي في حقوق المساهمين ، و يعد الضمانة الرئيسية لحقوق الدائنين ، لذلك تسعة المحاسبة إلى المحافظة على قيمته من الهبوط أو التآكل ، و القاعدة الأساسية أن الاعتراف بالربح أو العائد على رأس المال المستثمر إلا بعد استرداده أو المحافظة على قيمته .
- **المحافظة على رأس المال المالي** : و تحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) الصافي لصافي بداية الفترة ، بعد استبعاد أية توزيعات لأصحاب رأس المال ، أو المساهمات منهم أثناء الفترة . و يمكن قياس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية ، أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة .
- **المحافظة على رأس المال المادي** : و تحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمؤسسة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تتجاوز الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة ، بعد استبعاد أية توزيعات إلى أصحاب رأس المال أو مساهمات منهم أثناء الفترة .[1]

رابعا : التكلفة الحالية

تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ، ضمن النشاط العادي للمؤسسة ، و تسجيل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة .[2]

[1] – وهيبة لبوز ،**مرجع سبق ذكره** ، ص19

[2] – وهيبة لبوز ،**مرجع سبق ذكره** ، ص21

المطلب الثالث : من نماذج القياس المحاسبي (نموذج التكلفة التاريخية)

رغم وجود عدة بدائل للقياس إلا أنه من الناحية النظرية فإن الفكر المحاسبي قد استقر على نموذجين رئيسيين للقياس هما : نموذج محاسبة التكلفة التاريخية، ونموذج محاسبة القيمة العادلة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى نموذج التكلفة التاريخية و مبرراته و أهم الانتقادات الموجهة لهذا النموذج، أما نموذج القيمة العادلة سنخصص له فصلا بكامله كونه محور بحثنا هذا .

الفرع الأول: مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية

لقد عرف النظام المحاسبي المالي التكلفة التاريخية على أنها:"مبلغ الخزينة أو القيمة الحقيقية لكل مقابل أخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها أو إنتاجها، أو عبارة عن مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط .[1]

كذلك يقصد بالتكلفة التاريخية بأنها : التكلفة التي تقاس بالمدفوعات النقدية الفعلية أو ما يعادلها من التزامات مالية في الوقت الذي يتم فيه إنفاق المصروفات.

كما عرفها (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) بهي: : المبالغ المقاسة بالنقود أو الممتلكات الأخرى المحولة للغير ، أو أسهم رأس المال المصدرة أو الخدمات المنجزة ، أو الالتزامات المقدمة في مقابل السلع و الخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها.[2]

و من المفاهيم السابقة يتضح لنا أن التكلفة التاريخية هي : تقويم للأصول والخصوم على أساس السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات ، وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام.[3]

[1] – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74.

[2] – فضل كمال سالم، **مرجع سبق ذكره**، ص95

[3] – قويدري بوحفص؛**تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية** ؛ مذكرة ماستر في العلوم التجارية ؛ جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر ، 2014 ، ص 11.

الفرع الثاني:مبررات مبدأ التكلفة التاريخية

لمبدأ التكلفة مبررات تستند إليها بعض الدول أنظمتها المحاسبية ومنها النظام المحاسبي الجزائري وحتى بعض مستخدمي القوائم ومن هذه المبررات نجد:[1]

1 - **الموضوعية:** حيث أن المحاسبة يجب أن تكون بياناتها مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من (الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية).

2 – **الموثوقية** : لعل أهم مبرر لمبدأ التكلفة التاريخية هو الموثوقية العالية إذ ما تمت مقارنتها بالأسس الأخرى مثل القيمة العادلة.

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

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

5 - يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملة تبادلية حقيقة للاعتراف و القياس ، وهذا ما يدل عليها موضوعية وموثوقية أكبر.

من خلال هذه المبررات التي يستند إليها أساس التكلفة التاريخية يتضح لنا أن الاعتماد عليها في القياس المحاسبي يوفر معلومة موضوعية وموثوق فيها لمستخدمي القوائم المالية و بالتالي مفيدة في اتخاذ القرارات الرشيدة.[2]

[1] - رشيد بوكساني وآخرون ،**مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة** ، الملتقى المحاسبي العلمي الأول حول النظام الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي 18 و 17 جانفي2010 جامعة الوادي ، الجزائر ، ص7.

[2] - قويدري بوحفص ،**مرجع سبق ذكره** ، ص11.

بالإضافة الى المبررات فان التكلفة التاريخية تتميز بعدة **مزايا** أهمها :[1]

- التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.
- تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليس افتراضية ، موثوقية بسبب ما يؤيد تلك الأحداث من سندات إثبات.
- إن مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم والإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموما ، ولاسيما فرض الموضوعية الذي يتيح إمكانية التحقق عن صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر المحاسبية ستستمر في نشاطها وعملياتها التشغيلية إلى أجل غير محدود.
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات في إتباع النسق بحيث تبقى الأصول و المطلوبات مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى ، بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك السنوات.

الفرع الرابع : الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية

بالرغم من المبررات الكثيرة التي يستند إليها مبدأ التكلفة التاريخية إلا انه أصبح يواجه انتقادات كثيرة نذكر منها :

- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد ، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة ، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية.[2]
- ضعف أو حتى عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية ، حيث تعتبر أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
- تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة فارقة وينعكس ذلك أثناء اتخاذ القرار ، وهذا ما يؤكده عدم ملائم في اتخاذ القرار

[1] – عريف نورة ،**مرجع سبق ذكره** ، ص78

[2] – قويدري بوحفص ،**مرجع سبق ذكره** ، ص12.

- يرغب المستثمر والمقرض في وضع أهمية اكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من اجل اتخاذ قرارات سليمة
- **التضخم**: يتم تجاهل التضخم النقدي و ارتفاع الأسعار عامل من شانه عرض القوائم المالية بشكل غير سليم
- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات و بيانات متجددة و متوافقة مع السوق.[1]

و لمعالجة المشاكل المحاسبية و تطوير عملية القياس المحاسبي اتجهت الهيئات المحاسبية الدولية إلى وضع معايير محاسبية دولية يتم من خلالها إيجاد طرق محاسبية كبديل لطريقة التكلفة التاريخية ، لما لها من مساوئ بالإضافة إلى وضع معايير لضبط مهنة المحاسبة و العمل على توحيد العمل المحاسبي دوليا.

المبحث الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي

حتى تكون المحاسبة اللغة الموحدة التي يمكن استخدامها في التخاطب بين متخذي القرارات و غيرهم من الفئات الأخرى ذات العلاقة ، فقد ظهرت عدة محاولات و بذلك العديد من الجهود تمخض عنها تكوين عدة هيئات و منظمات دولية و إقليمية للقيام بمهمة التنسيق و تقليل الاختلافات الموجودة بين النظم والتطبيقات المحاسبية.

و لعل أهم هذه الهيئات و المنظمات كل من اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية و الاتحاد الدولي للمحاسبين ،بالإضافة إلى لجنة الشركات متعددة الجنسيات التابعة للأمم المتحدة ، و الهيئة الدولية للتعاون والتنمية الاقتصادية و لجنة الوحدة الاقتصادية الأوربية ، و غيرها من الهيئات الدولية الإقليمية الأخرى .

[1] – عريف نورة ،**مرجع سبق ذكره** ، ص82.

المطلب الأول : هيئات و مفهوم معايير المحاسبة الدولية ومسار إعدادها

تعتبر معايير المحاسبة الدولية (Le Normes Comptables Internationales) معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية ، كما تسمح بإقصاء الحواجز البينية ، و بهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل القوائم المالية بما يتلاءم و متطلبات المحيط الدولي .

الفرع الأول: هيئات المعايير المحاسبية الدولية

أولا: تقديم هيئة المعايير المحاسبية

تعود نشأة لجنة المحاسبة الدولية إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1972 في سيدني بأستراليا، في هذا المؤتمر اقترح لورد بنوسون إنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين و صياغة معايير المحاسبة الدولية ، و بعد عقد عدة اجتماعات أخرى بين رؤساء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين و المعهد الدولي للمحاسبين القانونيين و معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و معهد المحاسبين القانونيين بإسكتلندا ، تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول في تشكيل هيئة محاسبة دولية بشكل يتجاوز الدول الثلاث لمجموعة الدراسة ، و عليه فقد وجهت الدعوة لهيئات المحاسبة في أستراليا و كندا ، فرنسا، ألمانيا ، اليابان، المكسيك و هولندا لحضور اجتماع في مارس 1973 ، و تم الاتفاق على تشكّل اللجنة جوان 1973 .[1]

و تولت اللجنة وضع معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IASs) حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية 2000 ، ثم تم دمج بعض المعايير في الأخرى و إلغاء بعضها، فانخفض عددها إلى 30 معيار، أما عددها حاليا فقد ارتفع إلى 41 معيار.

و يتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى ، يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها ، و يطلق عليها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (Standing Interprétations

[1] – طارق عبد العال حماد ،**دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية** الحديثة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 ، ص20.

Committee) ، و يطلق على كل تفسير(SIC) حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا منذ تأسيسها عام 1977 لغاية نهاية عام 2000 .

و في عام 1982 تم زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصبح 17عضوا، منهم 13 عضوا ممثلين عن دول معينة يتم تعيينهم بواسطة اتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي، وأربع ممثلين عن منظمات تعنى بالتقارير المالية.

و في عام 1984 تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية ، أعقبه عام 1988 زيادة في عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى 104 عضو ، تمثل جهات محاسبية من 101 دولة ، و كذلك تم تعديل اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) ، و يتم كذلك تعديل مسمى المعايير المحاسبية الدولية (IASs) إلى معايير التقارير المالية الدولية Standarts International Financial Reporting (IFRSs)، و قد تم إصدار 08 معايير تقارير مالية لغاية عام 2008 ، و كذلك تمت مراجعة 17 معيار من معايير المحاسبة الدولية (IASs) ، و كذلك أعيدت تسمية لجنة التفسيرات (SIC) لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية

Commitee[1](IFRIC). Interprétations International Financial Reporting

ثانيا: مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تتكون هذه اللجنة من 19 أمينا، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ، و يشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية ، و التنوع في الأصول الجغرافية المهنية ، لضمان وجود تمثيل دولي عريض :

- 6 أعضاء أمناء من أمريكا الشمالية؛
- 6 أمناء من أوروبا؛
- 4 أمناء من آسيا (منطقة المحيط الهادي)؛
- 3 أمناء من أي منطقة شريطة إيجاد توازن جغرافي عام.

[1] – خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص31

يكون تعيين الأمناء عادة لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط ، و مع ذلك فإنه لتوفير الاستمرارية سوف يخدم بعض الأمناء فترات من 4 إلى 5 سنوات ، يتمثل دورهم الأساسي فيما يلي:

- جمع التبرعات؛
- إجراء مراجعة سنوية لميزانية مؤسسة (IASC) و تحديد أساس التمويل ، و كذا مراجعة القضايا الإستراتيجية العريضة المؤثرة على معايير المحاسبة؛
- إرساء و تعديل إجراءات تشغيلية من أجل (IASB) و(IFRIC) و(SAC)؛
- الموافقة على التعديلات المدخلة على النظام الأساسي، و يشمل ذلك التشاور مع (SAC) ونشر مسودة لتعليق الجمهور عليها؛
- ممارسة كل سلطات مؤسسة (IASC) باستثناء تلك المحفوظة صراحة(IASB) و(IFRIC) و(SAC)
- نشر تقرير سنوي حول أنشطة (IFRIC) بما في ذلك القوائم المالية ، المراجعة، و أولويات السنة المقبلة.[1]

ثالثا: مجلس معايير المحاسبة الدولية

يعمل هذا المجلس تحت إشراف (IASC) ، و هو يتكون من 14 عضوا ، و يتم تعيينهم على أساس خبراتهم و كفاءتهم ، فالمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، و يجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر علية أية مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة ، يشغل 12 عضو من بين الأعضاء المهام بوقت كامل، بمعنى يسخرون كل أوقاتهم لأعمال المجلس و يتقاضون على ذلك أجرا ، و يتوزعون على حسب الشروط التالية :

- يجب أن يكون ما لا يقل عن (05) أعضاء لديهم خبرة كمراجعين ممارسين للمهنة؛
- يجب أن يكون ما لا يقل عن(03) أعضاء لديهم خبرة عن إعداد القوائم المالية؛
- يجب أن يكون ما لا يقل عن (03) أعضاء لديهم خبرة عن استخدام القوائم المالية؛

[1] – طارق عبد العال حماد ،**مرجع سبق ذكره** ، ص37.

- يجب أن يكون (07) من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنية ، بهدف تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية و معايير المحاسبة الدولية؛
- إضافة إلى الأعضاء ألاثني عشر (12) السابقين، عضوين غير متفرغين ، أي يعملان بوقت جزئي ، لا يسخرون كل وقتهم للمهام الموكلة لهم . [1]

رابعا: المجلس الاستشاري للمعايير(SAC)

يوفر(SAC) منتدى و ملتقى للمشاركة بواسطة المنظمات و الأفراد المهتمين بالتقارير المالية، وذوي الخلفيات الجغرافية و الوظيفة المتنوعة و ذلك بهدف:

- تقديم النصح لـ (IASB) حول القرارات المتصلة بجدول الأعمال و أولويات عمل المجلس؛
- إبلاغ (IASB) بوجهات نظر أعضاء (SAC) حول مشروعات وضع المعايير الرئيسية؛
- تقديم نصائح أخرى لـ (IASB) أو الأمناء

و يجب أن يتم التشاور مع (SAC) من قبل (IASB) قبل صدور قرارات المجلس حول المشروعات الرئيسية و بواسطة الأمناء قبل إدخال أي تغيرات رئيسية في النظام الأساسي ، و يشمل المجلس أعضاء مديري المالية و المحاسبة من بعض أكبر مؤسسات العالم و المنظمات الدولية، و كبار المحللين الماليين و الأكاديميين، والجهات المنظمة و واضعي المعايير المحاسبية ، و شركاء من شركات محاسبة كبيرة. بالإضافة على ذلك تشارك اللجنة الأوروبية و لجنة الأوراق المالية و البورصات الأمريكية و الوكالة اليابانية للخدمات المالية في أعمال المجلس كمراقبين.

و مجلس (SAC) – الذي تكون اجتماعاته مفتوحة أمام الجمهور عادة – يجتمع 3 مرات سنويا برئاسة رئيس (IASB) ، و كان أول اجتماع في جوان 2001.[2]

[1] – محمد التهامي الطاهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2006، ص33.

[2] – طارق عبد العال حماد ،**مرجع سبق ذكره** ، ص42.

خامسا: اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية IFRSC

تتشكل هذه اللجنة من (12) عضوا، يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، و تهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة ، و إعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالمية.[1]

الفرع الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية على أنها المرشد لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ، و الإفصاح عن المعلومات للمستفيدين، و يتعلق كل معيار من المعايير المحاسبية عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية ، أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها، مثل معيار الممتلكات و التجهيزات و المعدات أو معيار المخزون أو غيرها.

كما تعرف معايير المحاسبة الدولية بأنها قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم ، حيث أنها وصف مهني للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما.

وتهدف معايير المحاسبة إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو في الممارسة في الظروف المتشابهة ، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعة ومدى المسؤولية المهنية .[2]

[1] – مداني بلغيث ،**أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل اعمال التوحيد المحاسبي** ، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2004 ، ص131.

[2] – بلعالم مسلم ،**المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية** ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2014-2015 ، ص4.

الفرع الثالث: مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية

عند إعداد معايير المحاسبة الدولية، تتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية إجراءات العمل المتفق عليها على النحو التالي:[1]

- اختيار موضوع معين و إخضاعه للدراسات التفصيلية من قبل لجنة رئيسية تكلف بإعداد مشروع مسودة لمعيار يتعلق بموضوع معين وذلك ليتم بعدها دراسة هذه المسودة من قبل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- إحالة المسودة إلى الهيئات والجمعيات المحاسبية و الحكومات و الأسواق المالية و المؤسسات المعنية بالمعايير، و ذلك بعد موافقة اللجنة على مشروع المسودة؛
- ترسل التعليقات و الاقتراحات على المسودات من قبل الهيئات و الجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية و المؤسسات المعنية و المهتمة بالمعايير، حيث يتم فحصها و دراستها من قبل مجلس اللجنة، ليتم تعديلها عند الحاجة؛
- في حالة الموافقة على المسودة بأغلبية (ثلاثة أرباع) الأصوات على الأقل ، فإن هذا المشروع يصدر كمعيار محاسبي دولي و يصبح ساري المفعول بدءا من التاريخ المنصوص عليه في المعيار.

[1] – حواس صلاح ،**التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية و اثره على مهنة المدقق** ، اطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2008 ،ص61.

المطلب الثاني : أهمية معايير المحاسبة الدولية ، خصائصها و محددات تطبيقها

الفرع الأول : أهمية معايير المحاسبة الدولية

اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية أهمية كبيرة ، و ذلك بسبب ما تقدمه من مزايا ، يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- اكتساب القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ميزة المصداقية و القبول العام ،بالإضافة إلى قابليتها للمقارنة ، الأمر الذي سيؤدي إلى تعميق الثقة بها من طرف المتعاملين في الأسواق المالية، و الذي ينتج عنه تشجيع عملية تدفق الاستثمارات بين هذه الأسواق ، و منه الرفع من كفاءة الأسواق المالية.
- التزام المحاسبين و المدققين في جميع الدول بمعايير المحاسبة الدولية ، سوف يعمل على تقليص الفروقات القائمة بين الأساليب و الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول ، خاصة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية ، مما يجعل المعلومات و البيانات التي تتعرض لها تعتبر بصورة حقيقية من الأوضاع المالية للشركات ، الأمر الذي يسهل من عملية تحديد أسعار الأسهم لتلك الشركات المتعددة المدرجة في الأسواق المالية.
- تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف تسمح للشركات المتعددة الجنسيات بتصميم نظام متكامل للمعلومات ، يربط نشاط الشركة الأم بنشاط جميع فروعها التابعة لها ، خاصة فيما يتعلق بتحديد اسعار التحويل المستخدمة في تسعير الصفقات المتبادلة فيما بين فروع الشركة ، و بالتالي تحديد تكلفة الأموال المستثمرة في كل فرع من فروعها ، من اجل تحديد قيمة العائد على الاستثمار المحقق من تلك الأموال.
- عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف تسهل عمل مصالح الضرائب ، لأن استخدام هذه المعايير سوف يسهل عنصر الاتساق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات و المصروفات ، و بالتالي تقليص الفروقات في أساليب قياس أرباح الفروع للشركات المنتشرة عبر كامل الدول إلى حدها الأدنى، مما يسهل من عملية احتساب الربح الضريبي .

- سيوفر تبني المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول ، خاصة النامية منها جهدا كبيرا و أموالا طائلة ، كانت ستحتاج إليها لوضع المعايير المحلية الخاصة بها .
- إن استنباط المعايير المحاسبية الدولية من المبادئ المحاسبية الأمريكية اكسبها أهمية خاصة ، و ما توضحه عملية القبول العام لهذه المعايير من جميع الدول بما فيها الولايات المتحدة الأمريكية.[1]

الفرع الثاني : خصائص معايير المحاسبة الدولية

تتميز المعايير بمجموعة من الخصائص ، أهمها:

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية، التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، و هو ما أكسبها نوعية مالية عالية الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها؛
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.[2]

الفرع الثالث: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية

لعل من الملاحظ أن معايير المحاسبة الدولية قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية و البريطانية، باعتبار أسبقيتهما لوضع معايير محاسبية دولية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية ، و يمكن إدراجها فيما يلي :

- عدم إمكانية تطبيق هذه المعايير بالكامل على مستوى كل دول العالم نظرا، لاختلاف البيئة و الثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، لأنها في الغالب هي موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة بعامة ، و في أمريكا و بريطانيا خاصة؛

[1] – خالد جمال الجعارات ،**مرجع سبق ذكره** ، ص33.

[2] – وردة منصورية و آخرون ،**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** ، جامعة الوادي ، الجزائر ، 2011 ، ص7.

- الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي أو بدائل أخرى، و لا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين، مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، و بالتالي ظهور نتائج مختلفة من بديل إلى آخر؛
- إن تطبيق بعض المعايير في بعض الدول يتطلب تعديلات لقوانينها و تشريعاتها، و هذا ما يتميز بشيء من الحذر ، لصعوبة تعديل تلك القوانين، كما هو الحال بالنسبة للمعيار (IAS12) المتعلق بضرائب الدخل، حيث أنها مسألة ينظر إليها بين الدول على أنها مسألة محلية بحتة؛
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، إذ يكون التطبيق سهلا لدى الدول المتقدمة وصعبا لدى الدول النامية.
- الضغوطات السياسية الممارسة على مجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع المعايير و تعديلها، و هذا ما تجسد في تطبيق بعض الدول للمعايير الأمريكية ، بحكم تبعيتها لها سياسيا أو ايدولوجيا، و كل ذلك يرمي في التوجه نحو تسييس المعايير المحاسبية الدولية ؛
- إن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير، و ذلك بسبب التفسيرات التي تصدرها لجنة التفسيرات،والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، و عليه فان المعايير المحاسبية هي في تطور مستمر إذ تتميز بالمرونة، و ذلك تماشيا مع مستجدات ساحة الأعمال على المستوى العالمي.

و لكن رغم كل هذه العراقيل التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها أتت بكثير من الحلول و البدائل التي تعمل على توجيه بعض السياسات و الطرق المحاسبية التي كانت تشكل صعوبات في عملية القياس المحاسبي.[1]

[1] – خالد جمال الجعارات ،**مرجع سبق ذكره** ، ص27.

المطلب الثالث: أثر معايير المحاسبة الدولية على عملية القياس المحاسبي

لقد تم إصدار جملة من المعايير المحاسبية الدولية، و ذلك من أجل إحداث تغييرات جذرية في عملية القياس المحاسبي، فأضافت بدائل و طرق قياس جديدة، و ذلك لمعالجة بعض القضايا المحاسبية التي تطرح عدة مشاكل أثناء عملية القياس المحاسبي، و تدعيما أو استبدالا لأساس التكلفة التاريخية.

الفرع الأول: الأساليب و السياسات المحاسبية المقترحة من طرف معايير المحاسبة الدولية

و يمكن سرد أهم هذه المعايير و التغيرات التي أحدثتها في العناصر الآتية:

أولا: المعيار (IAS2) المتعلق بالمخزون

فقد نص هذا المعيار على الاعتراف بالمخزون كمصروف و كيفية قياسه، كما قام بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) .

ثانيا: المعيار (IAS8) المتعلق بالسياسات المحاسبية، التغيرات و الأخطاء

حيث تطرق هذا المعيار إلى السياسات المحاسبية التي يمكن أن تستخدمها المؤسسة كقواعد للمعالجات المحاسبية التي تقوم بها، أو لضبط عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما تطرق إلى إمكانية قيام المؤسسة بتغيير هذه السياسات بناء على معطيات و مبررات عملية مع تطبيق هذه السياسات بأثر رجعي، وكذلك بين كيفية معالجة الأخطاء المحاسبية الناتجة عن التغيرات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

ثالثا: المعيار (IAS16) المتعلق بالممتلكات، المنشآت و المعدات

لقد ركز هذا المعيار على الأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة)، فبين كيفية الاعتراف بها كأصول وقياس تكلفته، و فيما يخص معالجة الإهتلاكات وفق هذا المعيار فيتم تقييمها سنويا على أساس قيمة الأصل المعاد تقييمها، أي:

قسط الاهتلاك = (قيمة الأصل المعاد تقييمها – القيمة الباقية – قيمة التدني) / عدد السنوات المتبقية.

رابعا: المعيار (IAS36) المتعلق بالانخفاض في قيم الأصول

لقد تطرق هذا المعيار إلى معالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصول، حيث أكد على أن الأصول غير المتداولة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة يجب أن لا تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاستيراد ، والتعريف بكيفية احتساب هذه القيمة، و هذا هو الجديد في القياس المحاسبي.

فنلاحظ أن هذا المعيار بين كيفية التعامل مع الانخفاض الحاصل في قيم الأصول، كما ركز على شهرة المحل ، حيث أكد أن إطفاء الشهرة بطريقة منتظمة لم يعد مسموحا به، و ذلك لمنافاة الإطفاء المنتظم لواقع الشهرة ، حيث أنه في كثير من الأحيان لا يحدث أي انخفاض في قيمة الشهرة ، فيكون الحكم عليها في ظل الإطفاء المنتظم بانخفاض قيمتها مخالفا للواقع، علاوة على أنه ليس شرطا أن يتساوى الإطفاء المنتظم مع النقص الحقيقي في قيمة الشهرة، و بذلك فهو يطرق باب مفهوم القياس للشركات الكبرى ذات الشهرة المرتفعة ، إلى المسارعة فً التطبيق المبكر للمعيار (IAS36) لعكس القيمة الحقيقية للشهرة.

خامسا: المعيار (IAS37) المتعلق بالمخصصات، الالتزامات و الأصول المحتملة

لقد جاء هذا المعيار تدعيما لمبدأ الحيطة و الحذر، ولما لهذا المبدأ من ارتباط وثيق بالمخصصات (المؤونات) ، فلقد ركز هذا المعيار على ضرورة التأكيد على تطبيق أسس قياس وطرق اعتراف مناسبة للمخصصات و الالتزامات الطارئة و الأصول الطارئة ، و تحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات الكافية.

سادسا: المعيار (IAS39) المتعلق بالاعتراف و القياس

و يعتبر من أهم المعايير المحاسبية الدولية الذي أحدث تغييرا جذريا فيما يتعلق بالقياس المحاسبي، حيث تم إقرار مفهوم القيمة العادلة كأساس لتقييم الاستثمارات المالية المقتناة للمتاجرة ، و إمكانية حل المشاكل التي تتعلق به من خلال الأخذ بالقيمة العادلة كبديل لأساس التكلفة التاريخية .[1]

[1] – خالد جمال الجعارات ،**مرجع سبق ذكره** ، ص35.

الفرع الثاني: بدائل القياس المقترحة من طرف المعايير المحاسبية الدولية

في أعقاب الأزمة المالية، تركز معظم النقاش على قضايا القياس، و لا سيما فيما يتعلق بالأدوات المالية، و القياس عامل رئيسي في المحاسبة و الإبلاغ المالي ، فهو تحديد القيمة النقدية التي يتعين إسنادها للبنود المبلغ عنها في البيانات المالية لكيان ما، و قد ظهرت نهج مختلفة للقياس بمرور الأعوام في ظل نمو أنشطة المؤسسات و تطور الأسواق المالية، و لمستخدمي البيانات المالية مذاهب مختلفة في القياس أهمها:

أولا: القيمة القابلة للتحقق

و هي " سعر البيع التقديري خلال النشاط العادي بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون و لإتمام عملية البيع."

و قد تم اقتراح استعمال هذه الطريقة أثناء معالجة المخزونات، و ذكرت في المعيار (IAS2).

ثانيا: القيمة العادلة

"هي السعر المستلم لقاء بيع أصل أو الثمن المدفوع لتحويل خصم في معاملة نظامية بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس."ويتسق هذا التعريف مع التعريف الوارد في بيان معيار المحاسبة المالية رقم 157 بشأن قياسات القيمة العادلة، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة . [1]

[1] – **استعراض قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغالمالي** ، مذكرة من أمانة الأونتكاد الصادرة عن مؤتمر الامم المتحدة للتجارة و التنمية ، الدورة 26 ، جنيف ، 9/7 اكتوبر 2009 ، ص9 .

خلاصة:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى أهم الحيثيات الأساسية لمفهوم عملية القياس المحاسبي ، من خلال إطار نظري عام للقياس المحاسبي و أركانه ، إلى الأساليب و الخطوات التي يقوم عليها ، و معاييره ومبادئه الأساسية ، لكن بالرغم من الأهمية البالغة لعملية القياس المحاسبية، إلا أن هناك عدة مشكلات تواجه هذه الأخيرة على أرض الواقع ولعل من أهم هذه الإشكاليات التحيز المحاسبي، والتضخم الاقتصادي

كما أن مبدأ و نموذج التكلفة التاريخية الذي يعتبر كأساس لعملية القياس نظرا لتوافقه مع الكثير من المبادئ و الفروض المحاسبية، إلا أن هناك جملة من الانتقادات التي وجهت له بسبب تجاهله لبعض الفروض ، كل هذا و غيره أدى إلى ظهور بعض المشاكل المحاسبية، و التي أدت بأصحاب المهنة إلى التفكير لإيجاد الحلول الممكنة لذلك.

و من هنا نشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) و التي تحولت فيما بعد إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) حيث قامت بإصدار المعايير المحاسبية الدولية (IAS) و معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ، و التي تضمنت قواعد وأسس تضبط الأعمال و التصرفات و الإجراءات المحاسبية، وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، كما تطرقت بعض المعايير لمعالجة بعض مشاكل القياس المحاسبي مثل المعيار(IAS 39) المتعلق بالاعتراف و القياس و الذي نص على وجوب استخدام القيمة العادلة كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية.

و هذا ما سنتناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

قياس التثبيتات العينية

على أساس

القيمة العادلة

تمهيد:

تحدث التطورات الاجتماعية والتقنية والاقتصادية والسياسية تغيرا حقيقيا في بيئة العمل بالنسبة للعديد من أنواع العمل التجاري، و تشهد هذه الأيام ارتفاعا ملحوظا في أهمية التثبيتات، فتعد مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الاقتصادية، حيث تحتل التثبيتات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة ، وقد عرفت عدة اختلافات خاصة في طرق التقييم، وهذا موافقة لما جاءت به المعايير المحاسبية ذات العلاقة .

و في إطار سعيها المتواصل لتحقيق أهداف المحاسبة المالية، المتمثلة بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، فقد توجهت معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية في معظم الدول ، ومنها مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية حيث ما أمكن ذلك، في محاولة لمعالجة عيوب أساس التكلفة التاريخية، وقد أحدث هذا التوجه العديد من الآراء المؤيدة و المعارضة لهذا المفهوم، كما اعتبره البعض تغيراً محورياً في الفكر المحاسبي.

و عليه سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى ماهية التثبيتات ، و بيان أهمية القيمة العادلة من خلال التطرق إلى القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، وكذا هذه الأخيرة من منظور المعايير المحاسبية الدولية ، وكذلك التطرق إلى نموذج إعادة تقييم التثبيتات وفقا للقيمة العادلة ، و ذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول:مفاهيم عامة حول التثبيتات

المبحث الثاني: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

المبحث الثالث: نموذج إعادة تقييم التثبيتات وفقا للقيمة العادلة

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التثبيتات

تتمثل التثبيتات في مجموع الوسائل و القيم الثابتة المادية و المعنوية و المالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع و إنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة ، أي لأكثر من دورة واحدة.

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات

الفرع الأول: تعريف التثبيتات و أهميتها

أولا: تعريف التثبيتات

هناك عدة تعاريف للتثبيتات :

أ – الأصول الثابتة (التثبيتات) هي عبارة عن عنصر له قيمة اقتصادية لأي مؤسسة ، بحيث ينتظر من هذه القيمة تحقيق منفعة مستقبلية ، و يسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية :[1]

- احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة .
- إمكانية حساب كلفته أو قيمته عند تقييمها بطريقة صادقة .
- إمكانية تعريفه من خلال الفصل بين نشاطات المؤسسة، أو بواسطة التشريعات، أو من خلال العقد.

ب – التثبيتات هي الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة فهي أصول غير جارية ، يحوزها أو يراقبها الكيان لاستخدامها في إطار نشاطه العادي[2]

و قد تكون معنوية أو مادية أو مالية تضل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن سنة [3]

جـ – أو هي تلك الأصول التي يتم اقتنائها من قبل الوحدة الاقتصادية ليس بغرض إعادة البيع و تحويلها إلى نقدية خلال فترة محاسبية ، و لكن للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدة فترات محاسبية [4]

---

[1] – وهيبة لبوز ،**مرجع سبق ذكره** ، ص45 .

[2] – متاح على :http://www.onefd.edu.dz

[3] – عبد الوهاب عطية ،**المحاسبة المالية وفق النظام المالي الجديد** ، ص 68 .

[4] – عبد الوهاب رميدي ، علي سماي،**المحاسبة المالية وفق النظام المالي الجديد** ، الطبعة 1 ، دار هومة ، الجزائر، ص 89.

ثانيا : أهمية التثبيتات :

تعتبر الأصول الثابتة (التثبيتات) من عناصر الأصول الهامة بالمقارنة بغيرها من عناصر الأصول الأخرى من ناحية ، و بالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من الأنشطة من ناحية أخرى ، و ذلك للأسباب التالية :[1]

- لأن الأصول الثابتة أصول طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع و الخدمات لفترات كبيرة .
- لأن الوزن النسبي للأصول الثابتة، مقارنة بإجمالي أصول المنشأة، غالبا ما يكون مهما نسبيا، كما هو الحال في المنشأة الصناعية، مثل منشآت صناعة الغزل و النسيج و الكيماويات.
- لأن معظم الأصول الثابتة يتم استهلاكها ، فان أعباء اهتلاكها تعتبر من المصروفات ، التي تؤثر على رقم ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة ، خاصة في المنشآت الصناعية .
- لأن الخطأ في حساب تكلفة اقتناءها و المحاسبة عن اهلاكها و النفقات الخاصة بها ، يكون مؤثرا في القوائم المالية ، بل ويمتد تأثيره من فترة محاسبية إلى أخرى، و يؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت .
- لأن التصرف في الأصول الثابتة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثير مالي يلزم المحاسبة عنه و يدفعه ، سواء كان التصرف بالبيع أو الاستبدال أو التخريد .

الفرع الثاني : أنواع التثبيتات

تصنف التثبيتات إلى معنوية و مالية و عينية :

أولا :التثبيتات المعنوية

حسب نص النظام المحاسبي المالي يقصد بالتثبيتات المعنوية (الأصول الغير ملموسة) الموجودات القابلة للتحديد و القياس ، تسجل لغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي ، أو تأجيرها للغير لأغراض إدارية.[2]

[1] – محمد عباس بدوي ، عبد الوهاب نصر علي ، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية و الدولية** ، ج2 ، دار الجامعة الجديدة ، سويتر الأزاريطة ، الاسكندرية ، ص10،11 .

[2] – لخضر علاوي ،**نظام المحاسبة المالية** ، دار الصفحات الزرقاء ، البويرة ، الجزائر ، 2011 ، ص238.

هي أصل قابل للتحديد و التعيين و غير نقدي و غير ملموس ، يحتفظ به لاستخدمه في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره لآخرين أو لأغراض إدارية ، كبراءة الاختراع ، رخص الاستغلال ، و غيرها.[1]

ثانيا : التثبيتات المالية :

التثبيت المالي هو أصل مالي غير جاري، يحوزه الكيان بهدف تحقيق تدفقات صافية مستقبلية للخزينة ، مثل[2]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة.
- السندات المثبتة الأخرى.
- القروض والحسابات الدائنة.

أيضا تعرف التثبيتات المالية على أنها الأسهم والسندات والديون التي تكون للمؤسسة القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها.[3]

- الأسهم: هو الوثيقة التي تمثل حصة المساهم في رأسمال الشركة أو انه حصة في رأس مال شركة الأموال، وهو سند قابل للتداول ، تصدره الشركة المساهمة لتمثيل لجزء من رأس مالها.[4]
- السندات: هي صكوك متساوية القيمة ، و تمثل ديونا على ذمة الشركة التي أصدرتها ، و تثبت حق حامليها فيما قدموه من مال ، أو اقتضاء الدين المثبت على الصكوك في مواعيد استحقاقها ، وتكون هذه الصكوك بخلاف القرض قابلة للتداول بالطرق التجارية.[5]

---

[1] - Mes normes comptables internationales, IAS/IFRS, les pages bleus, 2008, P : 53

[2] – متاح على :http://www.onefd.edu.dz

[3] – أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، **تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة تخرج ماستر، جامعة البويرة، 2015، ص73

[4] – متاح على :www.arabicforextrading.com

[5] – علام عبد النور، **دور صناعة الصكوك الاسلامية كبديل للسندات التقليدية في تطوير التمويل المستدام**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص4

ثالثا: التثبيتات العينية

التثبيتات العينية هي كل أصل عيني، يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية ، والذي يفترض أن يستغرق استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية .[1]

يطبق مصطلح الأصول الثابتة (التثبيتات) على الأصول الملموسة التي:

- تحتفظ بها المنشاة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراضها الإدارية .
- من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة، الأراضي مثلا التي تعتزم المؤسسة إقامة مباني فوقها تعتبر استثمارات وليست أصولا ثابتة، لكن بمجرد إقامة المبنى والبدء في استخدامه في أعمال المشروع فان نفس هذه الأراضي تدرج ضمن مجموعة الأصول الثابتة .[2]

كما وردت تعاريف أخرى للأصول الثابتة (التثبيتات) حسب المعايير المحاسبية الدولية على انها:

- أصول مستخدمة بصورة إنتاجية ولها جوهر أو مضمون مالي ومعمرة نسبيا وتوفر منفعة مستقبلية، تكون قابلة للقياس بسهولة، ويطلق عليها أيضا الممتلكات والمصانع والمعدات.[3]
- ومجموعة الأصول الثابتة هي مجموعة من عناصر الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين في عمليات المنشاة.[4]

كذلك يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية الأصول الثابتة في فقرته رقم (7) من المعيار الدولي رقم (16) الذي عنوانه (محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات): "أن الممتلكات والمنشآت والمعدات عبارة عن أصول ملموسة:

- تملكها الوحدة الاقتصادية لاستعمالها في الإنتاج، أو في عرض السلع والخدمات، أو للإيجار للغير، أو لأغراض إدارية، كما يمكن أن تكون أصول مملوكة لصيانة أو إصلاح أصول أخرى.

---

[1] – متاح على :http://www.onefd.edu.dz

[2] – احمد نور، **المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2002،ص.463

[3] – طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية، ج 5** ،مصر، طبعة 2 ،2003ص219.

[4] – احمد نور، **مرجع سبق ذكره** ، ص 463،464 .

- ملكية هذه الأصول أو إنشاؤها قد تم بنية الاستخدام على أساس مستمر.
- لا تتوفر نية البيع لهذه الأصول من خلال النشاط العادي " [1]

كما يُعرف البعض الأصول الثابتة بأنها تلك الأصول التي توفر مميزات اقتصادية للوحدة الاقتصادية عبر فترات زمنية أطول من تلك التي تغطيها القوائم المالية للعام الجاري ، وبناء عليه يجب رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على فترات النفع التي تتحقق للوحدة الاقتصادية المصدرة للقوائم المالية.

أيضا تعرف الأصول الثابتة بمعهد المحاسبين القانونيين وولز بإنجلترا " تمتاز الأصول الثابتة مهما كانت طبيعتها، ومهما كان نوع الوحدة الاقتصادية التي تستخدمها بخاصية رئيسية تتمثل في انه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على إيرادات من استخدامها وليس بقصد بيعها أثناء النشاط العادي للوحدة الاقتصادية "[2]

المطلب الثاني: التثبيتات في ضوء معيار المحاسبة الدولي IAS16 (الممتلكات والمنشآت والمعدات)

الفرع الأول: الهدف من المعيار[3]

يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية الصحيحة والممكنة للأصول وذلك من خلال تحديد توقيت الاعتراف بالأصول الثابتة، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الاهتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني والإفصاحات اللازمة.

[1] – يحي محمد أبو طالب، **نظرية المحاسبة في إطار فكر جديد: وتطبيقاتها في ضوء المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية والمصرية مع مجموعة من البحوث والدراسات المحاسبية المتقدمة**، القاهرة: مكتبة عين شمس ، 1998 ، ص10.

[2] – محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**–دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة، 2006، ص3.

[3] – لخضر علاوي ،**معايير المحاسبة الدولية** ، دار الصفحات الزرقاء ، الجزائر ، 2012 ، ص90.

الفرع الثاني: نشأة وتطور المعيار المحاسبي[1]

تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر للأصول الثابتة في مارس 1982 و تم في ديسمبر 1993 تم تعديل معيار المحاسبة الدولي السادس عشر كجزء من مشروع خاص بإمكانية مقارنة البيانات المالية وتحسينها ، وفي جويلية 1997عندما تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي الأول(عرض البيانات المالية) تم تعديل الفقرة 66 (هـ) من معيار المحاسبة الدولي السادس عشر.

وتم في افريل 1998 تعديل عدة فقرات من معيار المحاسبة الدولي السادس عشر (المعدل في عام 1993) لتكون منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي الثاني و العشرون (دمج منشآت الأعمال) ومعيار المحاسبة الدولي السادس و الثلاثون (انخفاض قيمة الموجودات) ومعيار المحاسبة الدولي السابع و الثلاثون (المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة) ويصبح هذا المعيار نافذ المفعول للبيانات المالية التي تبدأ في الأول من جويلية 1999 أو بعد هذا التاريخ ، وفي سنة 2004م تم تعديل فقرات مختلفة في المعيار المحاسبي رقم(16) (المعدل في عام 1998) بحيث يصبح هذا المعيار ساري المفعول ابتداء من الأول من جانفي من عام 2005م أو بعد هذا التاريخ.

الفرع الثالث: نطاق المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر[2]

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول الثابتة ، ما عدا تلك الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

لا يطبق هذا المعيار على :

- الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة.
- حقوق التعدين، استكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد غير المتجددة

[1] – سائد نبيل سليم غياضة، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات و المصانع والمعدات** ، اطروحة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية غزة ، فلسطين ، 2008 ، ص32.

[2] – محمد أبو نصار ،د.جمعة حميدات ، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية** ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص252.

- الأصول التي بنيت أو طورت لاستخدامها مستقبلاً كعقارات استثمارية ولكن تطبق المنشأة المعيار المحاسبي الدولي الأربعون "العقارات الاستثمارية" بدلاً من المعيار السادس عشر ، ويطبق أيضاً المعيار المحاسبي الدولي الأربعون "العقارات الاستثمارية" على العقارات الاستثمارية الحالية والتي تم إعادة تطويرها للاستخدام المستقبلي المتواصل كعقارات استثمارية.

الفرع الرابع: المصطلحات التي جاء بها المعيار[1]

ورد ضمن نص المعيار مجموعة من المصطلحات مما استوجب شرحها، والتي نوجزها كما يلي:

أولا: القيمة العادلة

هي القيمة المحققة والتي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة والتكافؤ في إتمام المبادلة؛

ثانيا: القيمة الدفترية

هي القيمة التي يظهر فيها الأصل في الميزانية بعد طرح أي اهتلاك متراكم منه، وأية خسائر في انخفاض قيمته؛

ثالثا: الاهتلاك

هو عبء يتم توزيعه بشكل منتظم من قيمة الأصل القابلة خلال عمره الإنتاجي؛

رابعا: العمر الإنتاجي

هو إما الفترة الزمنية التي خلالها تتوقع المنشأة أن تستخدم الأصل، أو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها ، والتي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل؛

[1] – محمد أبو نصار ،د.جمعة حميدات ، **مرجع سبق ذكره** ، ص253.

خامسا: الأصول الثابتة

هي التي:

- تحتفظ بها المنشأة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية؛
- يتوقع أن تستخدم خلال مدة زمنية لأكثر من سنة واحدة.

سادسا: قيمة الإهتلاك

هي تكلفة الأصل أو قيمة أخرى بديلة للتكلفة في البيانات المالية مطروحا منها القيمة الصافية للأصل بعد نهاية عمره الإنتاجي وتكاليف الإزالة؛

سابعا: قيمة التحصيلية

هي صافي القيمة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح التكاليف المتوقعة للإزالة.

المطلب الثالث: متطلبات القياس حسب المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS16)

القياس المحاسبي هو مقارنة عنصر بعنصر آخر للوصول إلى القيمة العادلة التي يخزنها العنصر المقاس وعادة ما تكون أداة القياس هي النقود

الفرع الأول: قياس تكلفة الأصول الثابتة المقتناة

لقد أورد المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر مجموعة من الطرق المختلفة والتي تتناسب مع خصوصيات كل مؤسسة فيما يخص عملية اقتناء الأصول الثابتة ،والتي سنذكرها حسب طبيعة العملية، إما عن طريق الشراء أو الإنشاء أو الاستبدال أو الاستئجار وهي كالتالي:

أولا: قياس التكلفة في حالة الشراء[1]

لقد أشار المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر ضمن فقراته إلى مجموعة من القواعد التي تحدد كيفية تحديد تكلفة الأصول المقتناة ، حيث أشار إلى أن تدرج الأصول ضمن محاسبة المؤسسة على أساس تكلفتها ، أي سعر الشراء المحصل عليه بعد طرح أي خصومات تجارية أو تنزيلات ، مضافا إليه أية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود ، ويرى انه من المناسب توزيع النفقة الإجمالية المدفوعة عن موجودات معينة على مكوناتها ومن ثم المحاسبة عن كل من هذه المكونات كلاً على حده، أو أن تدمج البنود غير الهامة معا ثم تطبيق أسس التعريف على القيمة الإجمالية لتلك البنود.

أما في حالة قطع الغيار الصغيرة أو المعدات الخدمية فأشار إلى معاملتها كجزء من البضاعة ومعاملتها كمصروفات عند استخدامها، و أما قطع الغيار الرئيسية فاعتبارها ضمن الممتلكات والمنشآت والمعدات حيث يتم اهتلاكها على مدار فترة زمنية لا تتعدى العمر الإنتاجي للموجودات المتعلقة بها.

ثانيا: قياس التكلفة في حالة الإنشاء[2]

في بعض الأحيان قد لا تحتاج بعض المؤسسات إلى شراء الأصول الثابتة من اجل استخدامه في العملية الإنتاجية ، ليس لعدم قدرتها على شراء هذه الأصول أو عدم توفرها، ولكن لعدم قابلية هذه الأصول للتنقل ، مثل المباني والمنشآت الكبرى أو أنها محل نشاط المؤسسة مثل الكراسي ، المكاتب أو الشاحنات....الخ ، لذلك تقوم المؤسسة بتوفيرها لذاتها من خلال إنشائها داخليا ، ومن ثم استغلالها وتسجيلها ضمن أصول المؤسسة ، مما استوجب على معدي المعيار المحاسبي الدولي التطرق إلى هذه الحالة ، وذلك من خلال وضع بعض القواعد من اجل قياس وتحديد تكلفة هذه الأصول ، وذلك من خلال حالتين ممكنتين ، إما أن تكون هذه الأصول محصل عليها من النشاط الرئيسي للمؤسسة أو خارج النشاط الرئيسي.

---

[1] – حاج براهيم بوحفص ،**امكانية تطبيق متطلبات القياس وفق معيار المحاسبي الدولي (IAS16) الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة المؤسسات الجزائرية** ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2013-2014 ،ص6.

[2] – حاج براهيم بوحفص ،**مرجع سبق ذكره** ، ص7.

- في حالة الأصول ناتجة عن خارج النشاط الرئيسي : حيث تأمر متطلبات المعيار على أن يتم تحديد تكلفة الموجودات المصنعة داخليا لأغراض استخدام المنشأة على نفس الأسس المتبعة في تحديد تكلفة الأصول المشتراة من خارجها؛
- في حالة الأصول ناتجة عن النشاط الرئيسي حيث تأمر متطلبات المعيار على أن يتم تحديد تكلفة الموجودات المصنعة ضمن الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة بقصد الاستخدام ،هي نفسها تكلفة الأصول المصنعة بقصد البيع.

ثالثا: قياس التكلفة في حالة الاستئجار[1]

تأتي عملية استئجار الأصول الثابتة كحل بديل لعملية شراء الأصل ، وباعتبار أن جميع الخصائص بينهما متكافئة باستثناء واحدة ، وهي عدم ملكية الأصل بالنسبة للمستأجر ، أي سقوط حق التصرف فيه وبذلك فان تسجيله ضمن أصول المؤسسة يعتبر عملا معاكسا لمفهوم المعلومة الصادقة ، باعتبار أن المؤسسة لم تقم بشرائه مما استدعى ايجاد حل لهذه المشكلة وذلك عن طريق سن مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ، وذلك ضمن الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية والذي يسمح بتسجيل هذه الأصول ضمن محاسبة الوحدة الاقتصادية.وأما فيما يخص تحديد التكلفة فإن المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر أشار إلى انه تتحدد تكلفة الأصول المحتفظ بها من قبل المستأجر(عقد التأجير التمويلي) بموجب قيمة العقد وذلك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (17) محاسبة عقود الإيجار .

و أما بالنسبة للأصول الثابتة التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق المنح الحكومية (الامتياز) ،يمكن ان تخفض قيمة الإدراج إلى مبلغ المتعلق بقيمة العقد وذلك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (20) محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية.

[1] – لخضر علاوي ،**مرجع سبق ذكره** ، ص99

رابعا :قياس التكلفة في حالة الاستبدال[1]

يمكن أن تتحصل المؤسسة على أصل عن طريق مبادلته بأصل آخر ،ويمكن أن ينشأ عن ذلك حالتين وهي:

- مبادلة بند مع أصل آخر غير مماثل له ، وفي هذه الحالة تقاس تكلفة الأصل على أساس القيمة العادلة للأصل المستلم ، والتي تعادل القيمة العادلة للأصل المبادل وذلك بعد تعديلها بقيمة أي مبلغ نقدي يتم تحويله؛
- مبادلة أصل مع أصل آخر مماثل يستخدم في نفس المجال وله نفس القيمة العادلة، أو القيام ببيعه مقابل حق في ملكية في أصل مماثل ، فلا يتم الاعتراف من خلال هذه المبادلة بأية مكاسب أو خسائر، ويدرج الأصل الجديد بالقيمة العادلة المدرجة للأصل المستبعد.

الفرع الثاني: القياس خلال مرحلة استغلال الأصل

تقوم المؤسسة بعملية اقتناء الأصول الثابتة من اجل استغلالها في العملية الإنتاجية ومن اجل تحقيق أهدافها وذلك خلال فترة زمنية محددة والتي هي العمر الإنتاجي للأصل ، ونتيجة هذا الاستغلال يتعرض الأصل إلى التناقص التدريجي في مقدار المنافع الاقتصادية التي يحققها ، مما يؤدي الى انخفض قيمته نتيجة للاستغلال أو نتيجة لعوامل أخرى مما يستوجب مواكبة هذا التطور الحاصل ضمن محاسبة المؤسسة ، وذلك عن طريق اختيار طريقة القياس وكذلك طريقة الاهتلاك المناسبة ، وذلك حسب ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي السادس عشر.

و تأتي أهمية القياس المحاسبي في عملية تحديد طريقة القياس المتبعة من طرف المؤسسة، والتي تطبقها على مختلف الأصول التي تمتلكها وبما يناسب مع كل أصل (**التكلفة التاريخية** أو **القيمة العادلة**)

[1] – سائد نبيل سليم غياضة ،**مرجع سبق ذكره**، ص44

المبحث الثاني: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

سيتم التعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية للقيمة العادلة ،و بدائل عرضها و تمثيلها ، وكذا منظور المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

الفرع الأول: مبررات التحول إلى القيمة العادلة

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بالعناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمؤسسة معينة، و قد تناول الفكر المحاسبي مدرستين أساسيتين للقياس المحاسبي: مدرسة التكلفة التاريخية ومدرسة القيمة العادلة، فقد ارتبطت مدرسة محاسبة التكلفة التاريخية بالعمل المحاسبي في ظل الاستقرار الاقتصادي، بينما ارتبطت محاسبة القيمة العادلة بالإفصاح الإضافي في حالة التضخم الاقتصادي . فتمثل التكلفة التاريخية النموذج الكلاسيكي للتوثيق والقياس المحاسبي، فهي التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة ، في حين يتجاهل هذا النموذج مختلف المتغيرات الاقتصادية و المالية التي تشهدها المؤسسات ، فبدأت الانتقادات لمبدأ التكلفة التاريخية نتيجة للظروف الاقتصادية المتغيرة باستمرار، حيث تصبح القيمة المسجلة من الماضي والذي يختلف عن القيمة الحالية، ومن هنا جاء من ينادي باستخدام القيمة العادلة كنموذج للقياس والإفصاح (وهذا من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي).[1]

وقد اتجهت معايير المحاسبة الدولية نحو المطالبة والتوصية بمزيد من تطبيقات القيمة العادلة في التقارير المالية، ولعل أهم الأسباب في إتباع معيار القيمة العادلة ، وهذا حسب مجمل الإصدارات المتنوعة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي هو بسبب النتائج السلبية المترتبة على افتراض ثبات وحدة النقد ، و المعروف أن الاقتصاد العالمي في الحاضر من ميزاته أنه اقتصاد تضخمي ، ولهذا وحسب مجلس المعايير المحاسبية الدولية فان

[1] – زهير خضر ياسين ،**القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية و القيمة السوقية العادلة** ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي العاشر ، بغداد ، 24-25 اكتوبر 2009 ، مجلة المنصور ، 2010 ، ج2 ، العدد 14 خاص ، بغداد ، ص153.

الهدف طويل المدى يتمثل في **الاعتراف بالأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمتها العادلة** بدلا من التكلفة التاريخية.[1]

و يمكن تلخيص أهم مبررات التحول إلى القيمة العادلة فيما يلي:[2]

- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية ، التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة ومتماشية مع حالة الاقتصاد
- يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما توفره القيمة السوقية العادلة
- تعتبر أداة قياس كفأة خصوصا إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم والسندات المالية (الأدوات المالية بشكل عام..)
- مرتبطة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة
- مرتبطة كذلك بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر كأحد المقاييس الجديدة للدخل ، والذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية ، خصوصا في المؤسسات المالية
- لعل أهم سبب للتحول إلى القيمة السوقية العادلة هو ملائمة المعلومات المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي ، وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.

[1] – حسين القاضي ، مأمون حمدان ، **المحاسبة الدولية** ، الدار العلمية ، عمان ، 2000 ، ص67.

[2] – رشيد بوكساني و آخرون ،**مرجع سبق ذكره** ، ص9

الفرع الثاني : مفهوم القيمة العادلة و أهدافها

أولا : مفهوم القيمة العادلة

لقد تعددت التعاريف التي أعطت مفهوم القيمة العادلة ومن أهمها:

أ – أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB عدة معايير تبنى فيها مفهوم القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية، وتناول فيها تعريف القيمة العادلة بأنها: " المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة الأصل، أو تسوية الالتزام بين أطراف مطلعة و راغبة في التعامل على أساس تجاري بحت "، وقد ورد هذا التعريف في العديد من المعايير.

ب – ولقد أدرج النظام المحاسبي المالي الجزائري مفهوم القيمة العادلة وعرفها على النحو التالي: هو المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل الأصل والخصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية و موافقة و عاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية[1].

ج – و يرى آخرون أن مفهوم القيم العادلة بأنها التي تنقسم إلى قسمين هما:

أولاً: قيم تستند إلى السوق وهي

- القيمة السوقية ، أي الأسعار المعلنة في سوق نشط
- القيمة العادلة وهي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة في معاملة مباشرة.

ثانيا :قيم لا تستند بالضرورة إلى السوق وهي:

- القيمة من الاستعمال (القيمة الاستخدامية)
- القيمة القابلة للاسترداد.
- القيمة الاستبدالية (تكلفة الإحلال).

[1] – محمد حسان بن مالك ، محمد بشير غوالي ، **أثر القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** ، مجلة الباحث ، العدد 2015/15 ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، ص172

- قيمة المنشأة المستمرة.
- قيمة التصفية.[1]

د – وحسب المعيار (IFRS13) **القيمة العادلة Fair value** :هو الثمن الذي يمكن استلامه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس،[2]

مما سبق، يمكن أن نستخلص بأن القيمة العادلة : " هي المقابل الذي اتفق الطرفان بموجبه على إبرام صفقة سواء كانت شراء أصل أو تسوية التزام، على أن يتمتع الطرفان بكامل الحرية و الرغبة بالتعامل ، وعالمان بأحوال السوق خاصة أسعاره، وعليه فلا يجب أن تكون عملية بيع قسري أو بيع بالتصفية، كما يجب أن تتم الصفقة في سوق نشط (تنافسي)".

ثانيا : أهداف تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس

يمكن تلخيصها في :[3]

- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية.
- تمكين المؤسسة من :
  - صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة.
  - إدارة وقياس المخاطر
  - تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.
  - حساب التعويضات.
- إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن الشركات.
- التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية.

---

[1] – نبيل عبد الرؤوف ابراهيم ،**خصائص جودة المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة** ، المعهد العالي للحاسبات و تكنولوجيا المعلومات ، اكادمية الشروق ، 2009 ، ص19-20.

[2] – خالد جمال الجعارات ،**الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات** ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 24و25 نوفمبر 2014، ص44

[3] – أحمد عزت أبو شملة ،**دور محاسبة القيمة العادلة في ترشيد القرارات الاستثمارية** ، رسالة ماجستير ، جامعة جدرا ، الاردن ، 2010 ، ص36.

- توفير معلومات مالية مفيدة لصناع القرار، سواء كانوا دخل الشركة أو خارجها

المطلب الثاني: طرق تمثيل القيمة العادلة

تظهر أهم طرق تمثيل القيمة العادلة في:

أولا: تكلفة الاستبدال

تستند تكلفة الاستبدال إلى الفرض الأساسي وهو: "استمرارية المؤسسة"، ويمثل هذا الفرض إمكانية استمرارية استبدال أصول المؤسسة.

وتشير تكلفة الاستبدال إلى مقدار النقدية المعادلة التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة، لو أنها قامت بشراء موجودات مماثمة لما تمتلكه منها في الوقت الحالي ، من حيث المواصفات والعمر الإنتاجي المتبقي للأصل ، وتحتسب تكلفة الاستبدال لبند من بنود الموجودات من خلال التعرف على تكلفة اقتناء الأصل المماثل للأصل الذي بحوزة المؤسسة عند إعادة التقييم، فتكلفة الاستبدال هي عبارة عن افتراض السعر المعادل الذي يمكن به شراء أصل مماثل، وتعتبر تكلفة الاستبدال في وقتها الحالي المحور الأساسي لاختلافها عن تكلفة المستوى العام للأسعار، لأن تكلفة الاستبدال تركز على الطريقة التي تؤثر بها على مستوى الأسعار الخاص.[1]

وهناك صعوبات تكتنف تطبيق تكلفة الاستبدال، حيث لم تتمكن من إظهار كيف يمكن أن يتم تقييم الأصول غير المادية في الشركة (المعنوية)، والأرباح المعترف بها في محاسبة التكلفة الاستبدالية هي أرباح وهمية لا يجب الاعتراف بها ما لم تتحقق طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، ومضمون القياس وفق تكلفة الاستبدال يظهر من خلال التمييز بين رأس المال النقدي ورأس المال العيني[2].

[1] – رضوان حلوة حنان ،**بدائل القياس المحاسبي** ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ، 2007 ، ص196.

[2] – يامن خليل الزعبي ،**القياس المحاسبي المستند الى القيمة السوقية العادلة و أهمية الشركات المساهمة الصناعية الاردنية** ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة اليرموك ، الاردن ، 2005 ، ص58-63.

ثانيا : القيمة السوقية

وتسمى بالقيمة الخارجة، وهي: "سعر البيع الذي يشير إلى حد مقدار النقدية المعادلة التي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي"، ويكون البيع في حالة اختيارية وليس في حالة ضرورة كالتصفية.

ويتضح من خلال تعريف القيمة السوقية أنها تبنى على أنه لو تم البيع الآن، فان مقدار النقد سيكون كذا (محدد)، والافتراض الذي تقوم عليه القيمة السوقية هو عكس ظروف السوق السائدة وقت التغيير، والذي يوفر إمكانية المقارنة بين قيمة الموجودات التي تم اقتناؤها والحصول عليها في أوقات مختلفة.[1]

ثالثا : صافي القيمة القابلة للتحقق

وهي الوجه الآخر من القيمة السوقية، وصافي القيمة القابلة للتحقق تمثل النقدية الصافية التي ينتظر الحصول عليها أو سدادها بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الموجودات أو أحد المطلوبات الى نقدية، وهي تمثل بصفة عامة صافي سعر البيع الجاري للأصل، وهي تعني مقدار النقد الصافي الممكن الحصول عليه بواسطة تحويل أصل أو سداد التزام.[2]

رابعا : القيمة الحالية المخصومة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة)

وتعني هذه الطريقة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لفترات قادمة، باستخدام معدل الخصم المناسب، والفرق بين القيمة الحالية لصافي الموجودات في نهاية الفترة وفي بدايتها يمثل دخل المؤسسة.

وهذه الطريقة هي الأساس في إثبات عناصر البنود المدينة والدائنة طويلة الأجل، وذلك باستخدام معامل الخصم الذي يمثل معدل الفائدة في تاريخ القياس الذي يشير إليه الاقتصاديون بتكلفة الفرصة البديلة، وبنفس الطريقة يمكن من الناحية النظرية تقدير صافي القيمة الحالية للمتحصلات المستقبلية التي تنسب للأصل

[1] – محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية:في مجالات القياس و العرض و الافصاح**،دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 ،ص196-197.

[2] – أحمد عزت أبو شملة ،**مرجع سبق ذكره** ، ص34.

أو مجموعة الموجودات المخصومة بشكل مناسب ، لكن من الصعوبة علميا تحديد مساهمة كل أصل في توليد التدفقات النقدية ، مما يؤدي إلى صعوبة التوصل للقيمة الحالية للمؤسسة.[1]

و للوصول إلى القيمة الحالية لتدفق نقدي مستقبلي واحد نستخدم المعادلة:

$$pv = \frac{C}{(1+r)^t}$$

حيث أن:

PV : القيمة الحالية (عملة)

C : التدفق النقدي المستقبلي (عملة)

r : معدل الخصم (%)

t : السنوات (عدد)

و لحساب القيمة الحالية لتدفقات نقدية مستقبلية عديدة يتم حساب القيمة الحالية لكل تدفق باستخدام المعادلة السابقة و من ثم جمع النواتج للوصول إلى إجمالي القيمة الحالية لكل التدفقات.[2]

$$pv = \frac{C1}{(1+r)^1} + \frac{C2}{(1+r)^2} + \cdots + \frac{Ct}{(1+r)^t}$$

[1] – أحمد عزت أبو شملة ،**مرجع سبق ذكره** ، ص34-35.

[2] – متاح على :https://ar.wikipedia.org

ويتجلى **الفرق** بين القيمة السوقية والقيمة العادلة في:[1]

1. القيمة السوقية هي السعر المعلن في السوق، سواء كان السوق نشط أو غير نشط، بينما القيمة العادلة هي السعر المعلن في السوق النشط.
2. تتأثر القيمة السوقية بعوامل العرض والطلب في السوق أي أنها تتوقف على حركة البيع والشراء في سوق الأوراق المالية، بينما تحدد القيمة العادلة على أساس دراسة العناصر المؤثرة في سوق الأوراق المالية.
3. اختلاف العوامل المؤثرة على القيمة السوقية عن تلك التي تؤثر على القيمة العادلة، فالقيمة السوقية قد تتأثر بمتغيرات كثيرة قد تؤدي إلى المبالغة في هذه القيمة أو تخفيضها بصورة غير صحيحة، بينما تحدد القيمة العادلة على أساس الافتراضات التي يمكن المشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام
4. قد لا تعبر القيمة السوقية عن القيمة الحقيقية للأصل نظرا لتأثرها ببعض العوامل السلوكية، فالقيمة السوقية تمثل الرأي الجماعي لجميع المشاركين في السوق بخصوص منفعة أصل ما أو التزام ما، والتدفقات النقدية المستقبلية، والظروف غير المؤكدة المحيطة بتلك التدفقات النقدية، والمبلغ الذي يطلبه المشاركون في السوق مقابل تحمل تلك الظروف غير المؤكدة

ونخلص مما سبق أن: القيمة العادلة هي بحث عن السعر الممكن الذي يمكن أن تتم عنده مختلف المعاملات

1. **تكلفة الاستبدال:** و هي السعر الممكن دفعه في حالة شراء أصل مماثل لما لدى المؤسسة في الوقت الحالي؛
2. **القيمة السوقية** :وهي السعر الممكن الحصول عليه في حالة بيع أصل موجود لدى المؤسسة في الوقت الحالي؛
3. **صافي القيمة القابلة للتحقق** :وهي مقدار النقد الصافي المنتظر الحصول عليه بواسطة تحويل أصل أو سداد التزام؛

[1] – عمرو حسن ابراهيم، **نتائج تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ضوء الأزمة المالية (دراسة نظرية)**، المجلة العلمية للدراسات التجارية، الجزء الثاني، العدد الثاني، 2011 ،كلية التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر ، مكتبة الشروق الدولية،2004،ص101-102.

4. **القيمة الحالية المخصومة** :هي تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة حسب الفترات الزمنية باستخدام معدل الخصم المناسب.

المطلب الثالث: القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

الفرع الأول: المعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة

تجدر الإشارة إلى أن القياس وفق القيمة العادلة تم التطرق إليه في عشرين معيار محاسبي دولي، الأمر الذي يبين مدى أهمية هذا النوع من المفاهيم المحاسبية، والجدول الموالي يوضح المعايير التي أشارت للقيمة العادلة:[1]

[1] – حمدي فلة ،**تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية** ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2017/2016 ، ص17-18.

جدول (2-1) : المعايير الدولية التي تناولت القيمة العادلة

رقم المعيار	موضوعه	تاريخ صدوره
02	المخزون	75/10/01
16	الممتلكات ، المنشآت و المعدات	83/01/01
17	الايجارات	84/01/01
19	منافع الموظفين	85/01/01
20	المحاسبة عن المنح الحكومية	84/01/01
21	أثار التغيرات في أسعار الصرف	85/01/01
22	اندماج الاعمال	85/01/01
26	المحاسبة و الابلاغ	87/01/01
30	الافصاح في القوائم المالية للبنوك	91/01/01
32	الادوات المالية:الافصاح و العرض	96/01/01
36	انخفاض قيمة الاصول	99/07/01
38	الاصول غير الملموسة	80/01/01
39	الأدوات المالية:الاعتراف و القياس	80/01/01
40	الممتلكات المستثمرة	2001/01/01
41	الزراعة	2003/01/01
IFRS 01	تبني معايير التقارير المالية للمرة الاولى	2004/01/01
IFRS 02	الدفعة المرتكزة على الاسهم	2005/01/01
IFRS 03	اندماج الاعمال	2004/03/31
IFRS 05	الاصول غير المتداولة المقتناة للبيع و العمليات غير المستقرة	2005/01/01

المصدر : حمدي فلة ، **تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية** ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2017/2016، ص17-18.

الفرع الثاني :أساليب قياس القيمة العادلة

وفقا للمعيار IFRS13 فإنه يوجد ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة وهي:

منهج السوق: هو أسلوب تقييم يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق، التي تتضمن أصول أو التزامات أو مجموعة أصول والتزامات متماثلة أو قابلة للمقارنة ، مثل : مؤسسة الأعمال.

منهج التكلفة: هو أسلوب التقييم الذي يعكس القيمة المطلوبة حاليا لاستبدال سعة الخدمة للأصل،والتي يشار إليها في العادة بتكلفة الاستبدال الحالية.

منهج الدخل: هو أسلوب التقييم الذي يحول المبالغ المستقبلية إلى مبلغ متداول واحد، ويتم قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها في توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.

أما **مدخلات أساليب التقييم** المستخدمة لقياس القيمة العادلة فتصنف ضمن ثلاث مستويات وهي:

مدخلات **المستوى الأول**: تتمثل في الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المتطابقة التي يمكن للكيان الوصول إليها في تاريخ القياس.

مدخلات **المستوى الثاني**: هي المدخلات عدا الأسعار المعلنة المتضمنة في المستوى الأول ،والتي تعتبر ملحوظة للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر. ويقصد بالمدخلات الملحوظة ، " المدخلات التي يتم صياغتها باستخدام بيانات السوق".

مدخلات **المستوى الثالث**: تتمثل في المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام، ويقصد بالمدخلات غير الملحوظة ، " المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق، والتي تتم صياغتها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام".[1]

[1] – باي مريم ،**ظهور و تطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية و النظام المحاسبي المالي في الجزائر ، مجلة دراسات اقتصادية** ، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ، ميلة ، الجزائر ، المجلد 4 ، العدد 3 ، ديسمبر 2017، ص 153.

المبحث الثالث : نموذج إعادة تقييم التثبيتات وفقا للقيمة العادلة

المطلب الأول : إعادة تقييم التثبيتات (الأصول الثابتة)[1]

يتيح المعيار الدولي رقم (16) والمتعلق بالأصول الثابتة الملموسة (الممتلكات ، التجهيزات ، المعدات) للمنشأة أن تختار بين بديلين ، كسياسة محاسبية لقياس التثبيتات (الأصول الثابتة) بعد القياس الأولي أو المبدئي ، و يجب تطبيق هذه السياسة على كافة فئات الأصول الثابتة ، و لكن لا يشترط أن تكون نفس السياسة لجميع الفئات مثل : العقارات ، الآلات ، الأثاث ، السيارات ...الخ .

و السياستان اللتان أشار إليهما المعيار كنماذج للقياس بعد الاعتراف الأولي هما : نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم :

الفرع الأول: نموذج التكلفة

و هي الطريقة التقليدية ، حيث انه وفقا لهذا النموذج فان القيمة الدفترية المعدلة تظهر لبند الأصول الثابتة هي = التكلفة – مجمع الاهتلاك و خسائر انخفاض القيمة

أما الإصول المصنفة على إنها محازة بغرض البيع فتظهر = القيمة العادلة – تكاليف البيع

الفرع الثاني: نموذج إعادة التقييم (القيمة العادلة)

اهتم المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) بهذا النموذج و أولاه اهتماما كبيرا ، وافرد عدة فقرات من المعيار للحديث عنه ، و إيضاح العديد من الموضوعات المتعلقة بإعادة تقييم الأصول الثابتة ، و يمكن تلخيص هذا النموذج في النقاط التالية :

1 – وفقا لهذا النموذج فإن القيمة الدفترية المعدلة التي تظهر في الأصول الثابتة هي:

القيمة الدفترية المعدلة= القيمة العادلة للأصل – مجمع الاهتلاك اللاحق و خسائر القيمة

[1] – سائد نبيل غياضة ،**مرجع سبق ذكره**، ص48.

2 – يجب إعادة تقييم كل عناصر الأصول الثابتة التي تكون مجموعة من الأصول الثابتة في نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الاختياري ، و ما يترتب عليه من أن تحتوي القوائم المالية على عناصر متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة بأسس مختلفة ، و يمكن إعادة تقييم مجموعة الأصول بالتتابع بشرط أن تنجز عملية إعادة التقييم خلال فترة زمنية قصيرة و أن يتم تحديثها كلما لزم الأمر.

3 – تعتمد إعادة التقييم على مدى التغير في القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة التي يجري إعادة تقييمها، فعندما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن القيمة المرحلة، فان الحاجة تدعو إلى إعادة تقييم أخرى، و ربما تتعرض بعض بنود الأصول الثابتة لتغيرات جوهرية و سريعة في قيمها العادلة مما يوجب إعادة التقييم سنويا، و لكن لا يلزم مثل هذا التكرار في إعادة التقييم بالنسبة لبنود الأصول الثابتة التي تتعرض لتغيرات غير جوهرية في قيمها العادلة، بل قد تكتفي إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

أو بعبارة أخرى تتم إعادة التقييم سنويا في حالة وجود اختلاف كبير بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية ، أما إذا لم يكن هذا الاختلاف كبيرا تتم إعادة التقييم كل 3 إلى 5 سنوات نظرا لاستقرار الأسعار.

و كذلك يجب أخذ النقاط التالية بعين الاعتبار عند استخدام نموذج إعادة التقييم و هي:

1 – عندما يعاد تقييم أي بند من الأصول الثابتة فإن أي اهتلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم يجب أن:

- يعاد حسابه بما يتناسب مع التغير في القيمة المسجلة الإجمالية للأصل بحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغه المعاد تقييمه ، وتستخدم هذه الطريقة غالبا عندما يتم إعادة تقييم الأصل خلال استخدام جدول أسعار لتكلفة الاستبدال بعد الاهتلاك.
- يُلغى مقابل القيمة المسجلة الإجمالية للأصل و يتم تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ الأصل المعاد تقييمه ، على سبيل المثال تستخدم هذه الطريقة للمباني التي تم إعادة تقييمها إلى القيمة السوقية.

2 – عندما تزداد القيمة المرحلة للأصل نتيجة لإعادة التقييم ، يجب أن تضاف الزيادة إلى حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم ، و لكن يجب الاعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما اعترف به كمصروف سابقا نتيجة الانخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.

3 – أما في حالة انخفاض قيمة الأصل المرحلة نتيجة لإعادة التقييم فانه يجب الاعتراف بالتخفيض كمصروف، و لكن يجب تحميل أي تخفيض لإعادة التقييم إلى فائض إعادة التقييم المتعلقة به في الحدود التي لا يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل.

4 – يمكن تحويل فائض إعادة التقييم في حقوق الملاك إلى أرباح المدورة مباشرةً عندما يتحقق هذا الفائض ، حيث يتحقق الفائض كاملاً عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه، و لكن جزء من الفائض يمكن أن يتحقق مع استخدام المشروع للأصل ، و في هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الاهتلاك على أساس مبلغ إعادة التقييم المسجل للأصل و الاهتلاك بناءً على كلفة الأصل الأساسية ، و لا يتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة من خلال قائمة الدخل.

5 – فيما يتعلق بمعالجة التأثيرات على ضرائب الدخل من إعادة تقييم الأصول الثابتة ، إن وجدت ، فإنها تعالج بموجب المعيار المحاسبي رقم (12) و الخاص بضرائب الدخل.

المطلب الثاني: تقييم نموذج القيمة العادلة

الفرع الأول: مزايا نموذج القيمة العادلة

جاء استخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية وبهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات، وهي:

- تعكس القيمة العادلة الواقع الاقتصادي للمؤسسة وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في الأموال الخاصة والربح الاقتصادي للمؤسسة،
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار،
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال،

- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية ، وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية،
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة.
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.
- يوفر رؤية أكثر دقة للوضع الفعلي للأسواق المالية، إضافة إلى أن بيانات القيمة العادلة تسمح لنا بتوفير جميع المعلومات المتكاملة في أي وقت معين[1].

الفرع الثاني : الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة

وعلى الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق أساس القيمة العادلة إلا أنها لم تسلم من الانتقادات التي نوجزها في ما يلي:

- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار –وهي السائدة–
- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة – في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية –فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام الأسعار من يوم لآخر، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها ، و هذا قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة
- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها، و هذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها .
- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية.
- في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤثر على قابلية المقارنة، وتصبح عملية التحليل المالي صعبة ، وفي بعض الأحيان غير ممكنة

[1] – فارس بن يدير ،**واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية** ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2014-2015، ص13

- تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.
- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية .[1]

[1] – رشيد بوكساني و آخرون ،**مرجع سبق ذكره** ، ص10

خلاصة:

بعد التطرق إلى مفاهيم عامة حول التثبيتات العينية ، اتضح أن مجلس معايير المحاسبة الدولية اهتم بها ، وخصص لها المعيار (IAS16) (الممتلكات و المنشآت و المعدات)، فتم التعرف على المعيار وعلى مختلف المراحل التي قد يمر بها الأصل داخل المؤسسة (متطلبات القياس حسب المعيار16) .

فتوجهت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى انتهاج نموذج القيمة العادلة في تقييم الأصول ، وذلك لان مدخل التكلفة التاريخية وجهت له عدة انتقادات ، بحيث يعتبر مدخل القيمة العادلة أكثر موضوعية والتي تساعد مستخدمي التقارير المالية في ترشيد قراراتهم المالية ، فتم التطرق إلى الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة ، وأهم طرق تمثيلها.

كما عالجنا في هذا الفصل نموذج إعادة تقييم الأصول الثابتة بناءا على قيمتها السوقية العادلة، و بعد عملية إعادة التقييم يتم إثبات هذه الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عن هذا الانخفاض ضمن بنود قائمة الدخل.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة البلاستيك و المطاط (ENPC)

تمهيد :

بعد أن تعرضنا في الجزء النظري من خلال الفصلين السابقين إلى الإطار المفاهيمي العام القياس المحاسبي، و إلى قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة ،سنحاول أن نبين واقع تطبيق قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة في إحدى المؤسسات الصناعية ذات الطابع الاقتصادي، حالة مؤسسة البلاستيك والمطاط بذراع السمار ولاية المدية.

حيث سنتطرق في هذه الدراسة الميدانية إلى إعطاء لمحة عن المؤسسة قيد الدراسة من خلال تعريفها والتعرف على موقعها، هيكلها ومنتجاتها وأهم أهدافها، لنسلط الضوء بعدها على واقع استخدام محاسبة القيمة العادلة في مؤسسة البلاستيك و المطاط وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : بطاقة تعريفية لمؤسسة البلاستيك والمطاط

المبحث الثاني :واقع استخدام محاسبة القيمة العادلة في مؤسسة البلاستيك و المطاط

المبحث الأول : ماهية مؤسسة البلاستيك و المطاط.

سنحاول من خلال هذا المبحث إعطاء صورة عامة عن وحدة المطاط والبلاستيك، والتعرف على طبيعة عملها والتنظيم الهيكلي لها، وبعض النقاط الخاصة التي تمكننا من أخد صورة ولو بسيطة عن نشاط المؤسسة.

المطلب الأول : تقديم مؤسسة البلاستيك والمطاط.

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة وتعريف مؤسسة البلاستيك والمطاط.

أولا :النشأة

المؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط(ENPC) الكائن مقرها بسطيف، كانت فيما مضى عبارة عن مجمع تابع تحت وصاية شركة سونطراك، وبعد إعادة الهيكلة للمؤسسات الوطنية سنة 1980 تم فصل المؤسسة عن شركة سونطراك وتحولت إلى شركة عمومية ذات أسهم SPA في 1986/02/05 ، بغية ترتيب نشاطاتها وتوسيع قدراتها الإنتاجية، قامت هذه المؤسسة بإنشاء فروع تمثل وحدات إنتاجية موزعة كالتالي:[1]

- سطيف Segestplast,Profiplast ,Calplast ,Sofiplast ,siplast
- الشلف Satuplast,Fipexplast
- تيزي وزوSiscoplast
- المدية Soexplast

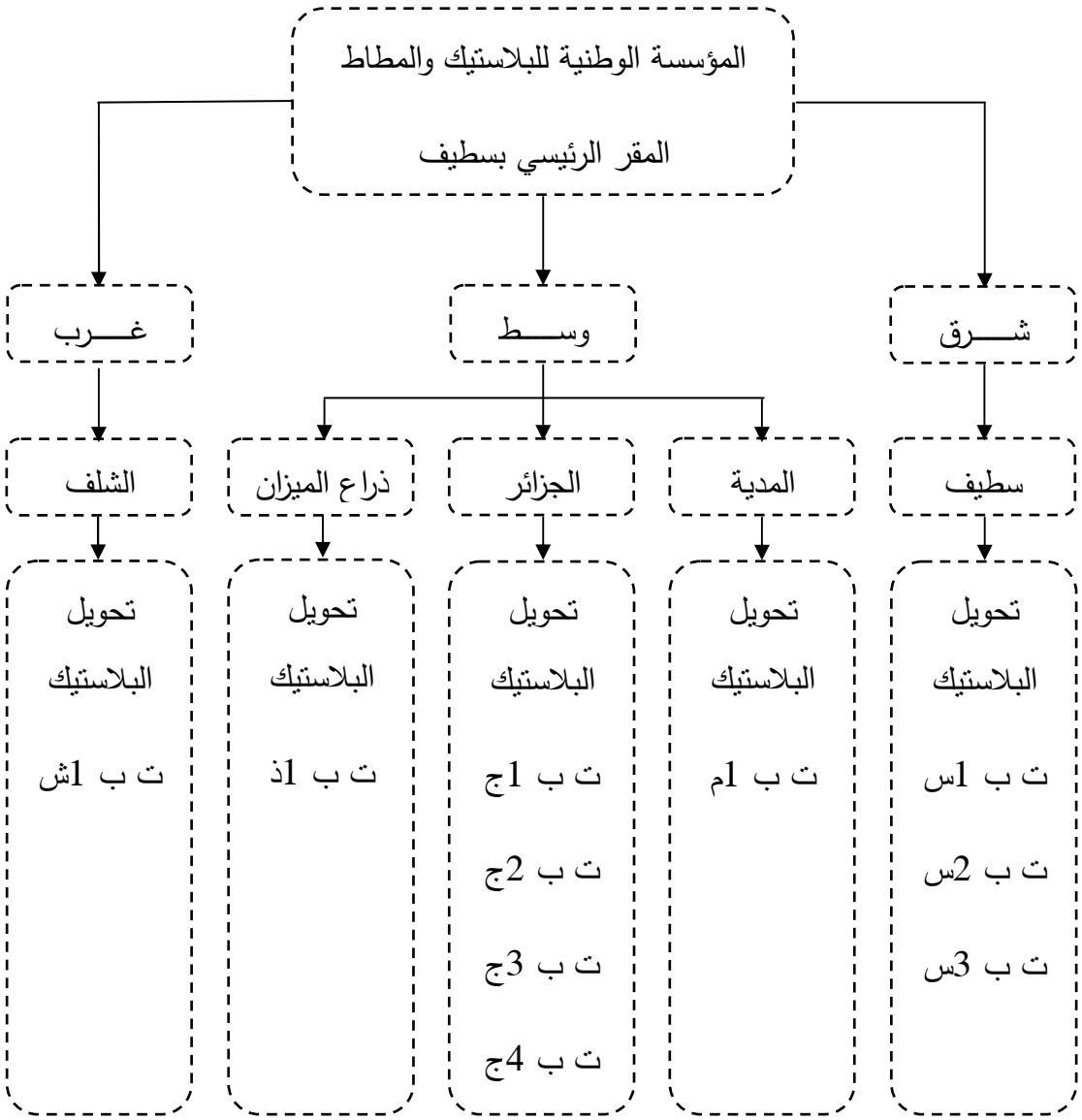
تعمل هذه الفروع على إنتاج تشكيلة مختلفة من المنتجات في حدود طاقة إنتاجية تقدر بـ 9930 طن/سا ،وهذه المنتجات تمس وتهم قطاعات اقتصادية عديدة منها:

- القطاع الفلاحي وقطاع الري.
- قطاع الصناعة الغذائية.
- قطاع التعليم.
- صناعات مختلفة مثل :النسيج، الأدوات الالكترونية والكهرومنزلية ...الخ.

وفيما يلي مخطط يبين مختلف الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للمطاط والبلاستيك والتي مقرهاالرئيسي بسطيف.

[1] – وثائق داخلية، مؤسسة المطاط والبلاستيك، وحدة soexplastique بالمدية، مديرية الاستغلال.

الشكل رقم (3-1) مخطط يبين مختلف الوحدات التابعة لمؤسسة المطاط والبلاستيك



المصدر :مديرية الاستغلال

ثانيا : التعريف بالمؤسسة

وحدة المطاط والبلاستيك سو إكس بلاست، أنشئت هذه الوحدة عام 1976 ، عندما كان المجمع تابع لشركة سونطراك، ومع نهاية 1980 بدأت في الإنتاج التجريبي في نوفمبر، بينما كان الانطلاق الفعلي للإنتاج سنة 1981 برأسمال اجتماعي يقدر بـ55000000.00دج وفي 2002 ارتفع إلى ، 150000000.00دج ، ليصل حاليا إلى ، 347900000.00دج ، وهذا نتيجة توسع نشاطها وزيادة تعاملاتها داخل الوطن وخارجه.

تقع هذه الوحدة ببلدية ذراع السمار على بعد 4 كلم غرب وسط ولاية المدية ، على الطريق الوطني رقم 18 ، وتقدر مساحتها الإجمالية بـ 47727 متر مربع، منها 11047 متر مربع مغطاة وهي ملكية للمؤسسة والبنايات الإدارية ، 1030متر مربع، وورشة إنتاج بـ 7813متر مربع ، وكذلك ورشة تخزين رقم (01) بـ 1800متر مربع، وورشة تخزين رقم (02) بـ 43متر مربع.

كما أنها تحتوي على مجموعة إمكانيات للإنتاج متمثلة في العتاد كما يلي:

الجدول رقم : (3-1) عتاد الإنتاج بالمؤسسة.

العتاد	العدد
▪ آلة البثق بالنفخ شريط أكياس الحليب ثلاث طبقات.	01
▪ آلة طباعة ثلاث ألوان.	01
▪ آلة للصق.	01
▪ آلة القص والتلفيف.	03
▪ آلة التلحيم.	01
▪ آلة طحن الفضلات.	01
▪ الشاحنات	02

المصدر :مصلحة الانتاج

ويتمثل النشاط الأساسي لهذه المؤسسة في تحويل المواد البلاستيكية، حيث تبلغ قدراتها الإنتاجية حوالي 300طن في السنة، والمنتجات التي تنتجها وحدة سو إكس بلاست هي:[1]

- أكياس الحليب.
- أشرطة التغليف.
- أشرطة البيوت البلاستيكية.
- أكياس القمامات وأكياس أخرى

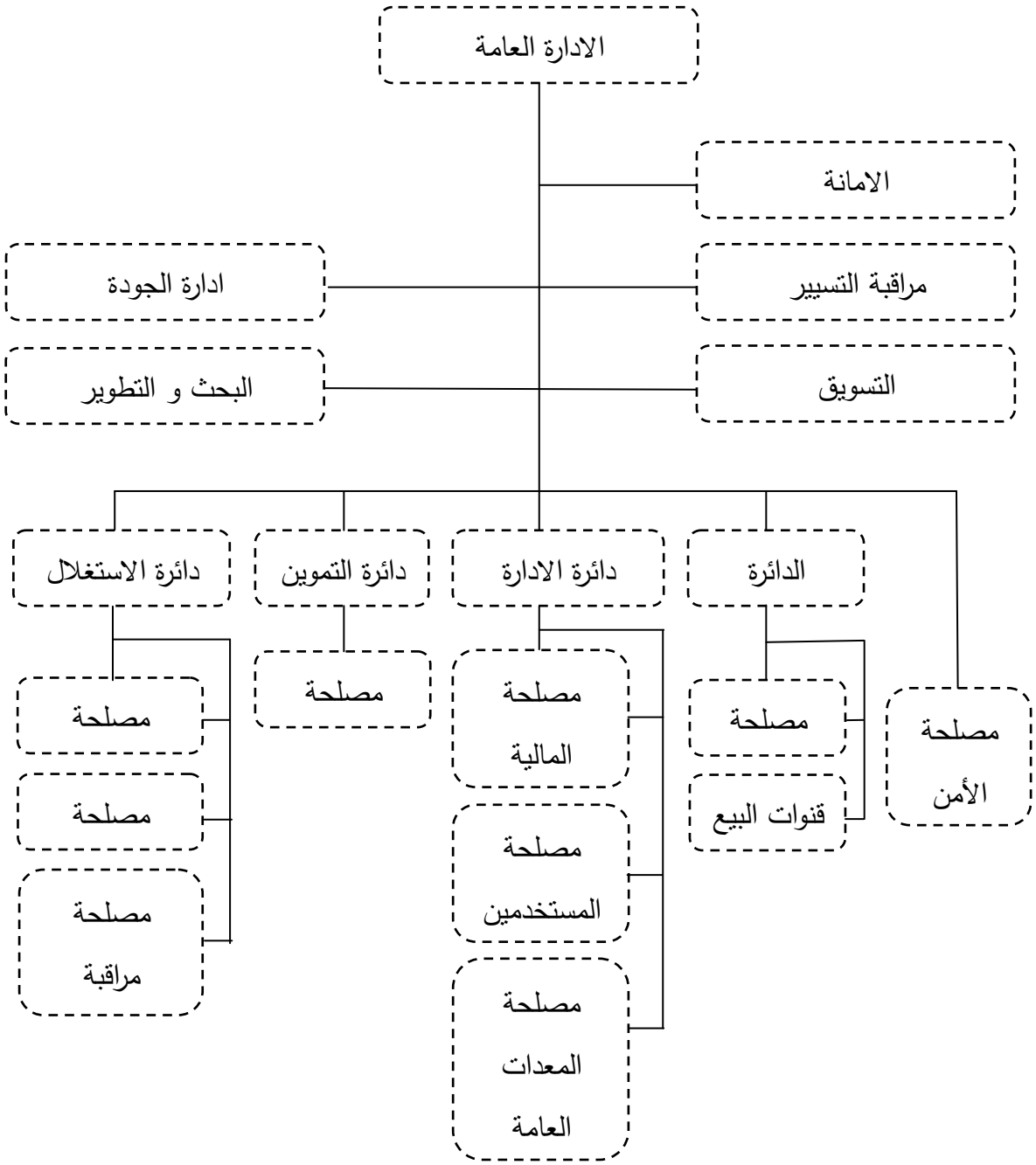
كما أنها تقوم بمختلف النشاطات التالية: أنواع الشق، أنواع الدلفنة، الحقن، التمديد المستمر وغير المستمر للترموديرسيسابل، الصقل، الطلاء عن طريق الرش، تصميم وإنتاج القوالب، مختلف طرق تحويل المطاط، استرجاع النفايات البلاستيكية، الكمبوند.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة البلاستيك والمطاط وأهم مصالحه.

إن الهيكل التنظيمي هو مخطط يبين مكان كل وظيفة أو نشاط في الوحدة من أجل ضمان السير الحسن لها كما يقوم بدور هام في الوحدة لما له من دور تنسيقي بين جميع هذه الوظائف، وكذا تحديد القيادات داخلها والعلاقات التسلسلية لمختلف درجات المسؤولية، وفيما يلي مخطط يبين الهيكل التنظيمي الخاص بهذه الوحدة:

[1] – معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج.

الشكل رقم (3-2) :الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط بالمدية.



المصدر :مخطط تركيبة الهيكل التنظيمي لوحدة البلاستيك والمطاط بالمدية.

من خلال الشكل يمكن تقديم شرح موجز للهيكل التنظيمي حسب مهام ومصالح كل وظيفة منوظائف مؤسسة البلاستيك والمطاط كما يلي :

1/ الإدارة العامة

تعتبر الإدارة العامة الهيكل المسير للمؤسسة، ولها كافة السلطات والصلاحيات للتصرف في إدارة المؤسسة، حيث يقوم المدير العام بتحديد السياسة والإستراتيجية التي تنتهجها المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة، وخاصة تلك التي تهدف إلى إنتاج كميات هائلة ذات نوعية وجودة رفيعة، وتضم هذه المصلحة خمس عمال وتقوم بالمهام التالية:

- الإشراف على كل الدوائر والأقسام الموجودة بالمؤسسة وعلى كل ما تقوم به هذه الدوائر من عمليات وأنشطة.
- توقيع كل الوثائق الخاصة بالمؤسسة.
- إدارة وتسيير كل دوائر المؤسسة وأقسامها ومكاتبها.

2/ الأمانة[1]

تقوم هذه المصلحة باستقبال كل الوثائق الخاصة بالمؤسسة وتسجيلها ثم تقديمها إلى المدير العام للاطلاع عليها ثم يتم توزيعها على الدوائر حسب مهام كل دائرة، كما تقوم أيضا هذه المصلحة باستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها إلى المدير العام.

3/ مراقبة التسيير

تقوم هذه المصلحة بأكبر دور مهم في المؤسسة، عندما يكون على عاتقها مسؤولية الرقابة على كل العمال، من منتجين إلى رؤساء المصالح، لضمان السير الحسن للعملية الإنتاجية، وتجنب الانحرافات والأخطاء التي ترفع إلى الإدارة العامة ،ومن مهامها ما يلي:

- الإشراف على تنسيق وانجاز المخططات وحصيلة الإنتاج السنوي.
- إعداد تقارير شهرية وفصلية وسنوية لكل العمليات الخاصة بالمصالح.
- الرقابة للمعلومات ومقارنتها بالمعلومات في المصالح الأخرى
- إجراء التحاليل على تلك المقارنات ،عملية دراسة الفروق بين المعلومات وكذا تحديد السعر حيث يتم تحديده عن طريق التكلفة.

[1] – معلومات مقدمة من طرف موظفة الأمانة.

4/ إدارة الجودة

تمنح لهذه الإدارة مسؤولية الرقابة على مستوى المصنع، قسم الإنتاج، وتحديد النقائص الموجودة على مستوى كل قسم، حيث أنها تسطر برنامج توقيت المراقبة والمعاينة من قبل لجنة تسليم الشهادات.

5/ مصلحة الأمن

تقوم هذه المصلحة بالسهر على توفير الحماية والأمن للأشخاص العاملين في المؤسسة،وكذلك حماية الممتلكات، ويعمل في هذه المصلحة حوالي ثلاثة عشر عامل.[1]

6/ دائرة الإدارة المالية

تقوم هذه الإدارة مع المصلحة المالية بأعداد سياسة لتسيير العمل والحرص على تنفيذها على أحسن وجه، والبحث على نظام أو أسلوب فعال يساعد على تحفيز العمال في المؤسسة على العمل، وهي تنقسم إلى:

- **المصلحة المالية والمحاسبة** :تعمل هذه المصلحة على تسجيل وتقييد كل العمليات المحاسبية والمالية للمؤسسة ، وذلك من خلال تسجيل كل حركات الأموال من دخول وخروج، كبيع المنتجات، وشراء مواد أولية وتجهيزات على التوالي .

  ونجد في هذه المصلحة ثلاث عاملين، وتتركز مهام هذه المصلحة في:

  - استخدام المحاسبة العامة.
  - التسجيل المحاسبي بالتركيز على الزبائن والموردون.
  - القيام بالتصريحات الجبائية والموازنات.
  - إعداد الميزانية
- **مصلحة المعدات العامة** :تهتم مصلحة الوسائل العامة بكل الوسائل العامة الخاصة بقسم التموين، وما يحتاج إليه هذا القسم بصفة عامة، إلا ما يتعلق بالإنتاج، ويعمل في هذه المصلحة حوالي سبعة عمال.

[1] – معلومات مستخرجة من مصلحة المستخدمين

- **مصلحة المستخدمين** :تقوم هذه المصلحة بدور مهم وأساسي في المؤسسة، حيث يتمثل في ضمان السير الحسن للعمال، والتوفير لهم الجو الملائم لتحسين أداء عملهم، مما ينتج عنه زيادة في الإنتاجية و المردودية، ويتراوح عدد العاملين فيها ثلاثة عمال .

ومن أهم مهامها:

- إعداد مخطط علاقات تكوين لغرض تأهيل العامل.
- وضع مخطط علاقات اجتماعية وعلاقات عمل.
- العمل على ضمان تكيف الموارد البشرية مع القانون الداخلي للمؤسسة.

وتضم مصلحة المستخدمين الأقسام التالية:

- **قسم تسيير الأجور**:يقوم هذا القسم بمهمة التكفل بإعداد كشوف الرواتب والأجور الخاصة بالموظفين العاملين في المؤسسة
- **قسم الخدمات الاجتماعية** :يهدف هذه القسم إلى مهمة التكفل بالضمان الاجتماعي، العطل المرضية،وحوادث العمل[1].
- **قسم التسيير الإداري** :يهدف كذلك هذا القسم إلى التكفل بالمهام التالية:
  - مقررات العمل (عقود العمل، شهادات العمل).
  - العطل السنوية وبيانات الحضور (الدخول والخروج).
  - مقررات المستخدمين

7/ دائرة التموين

تتمثل مهمة هذه المصلحة في توفير متطلبات الإنتاج وتسيير المخزون، ويشتغل ضمن هذه المصلحة ستة عمال وهي تتفرع إلى:

- **قسم الشراء** :يتم في هذه القسم استلام طلبات التمويل بالمواد الأولية وقطع الغيار ، بالإضافة إلى التموين بالتجهيزات والمعدات ، والاتصال بمختلف الموردين، لتزويدها بمختلف المواد الأولية والتجهيزات ذات نوعية جيدة، وبأقل تكلفة ممكنة

[1] – معلومات مستخرجة من مصلحة المستخدمين

- **قسم تسيير المخزون** :يهدف هذا القسم إلى التكفل بالمخزون، سوءا كان هذا المخزون مخزون المنتوج النهائي، أو مخزون المواد الأولية.

8/ الدائرة التجارية

وتتمثل نشاطات هذه المصلحة في البيع والتسويق لمنتجات المؤسسة، ويشتغل في المصلحة التجارية ستة عمال، وتضم هذه المصلحة القسمين التاليين:

- **قسم التسويق** :يركز هذا القسم اهتمامه باحتياجات السوق، وتحسين المنتوج القديم، بالإضافة إلى اقتراح منتجات جديدة.
- **قسم المبيعات** :أما هذا القسم فيقوم باستلام طلبات الزبائن، وإعداد الفواتير الخاصة بالمبيعات، ويضع الميزانية السنوية الخاصة بالمبيعات وتقديرها، أي يقوم بالتركيز على تنفيذ عمليات البيع للمنتجات التامة الصنع.

9/ دائرة الاستغلال

تقوم هذه المصلحة بالتنسيق بين كل النشاطات والوظائف المتعلقة بالإنتاج، وكذلك القيام بمراقبة كل من مصلحة الإنتاج والصيانة ومراقبة النوعية، وهي تقوم بالمهام التالية:

- تقوم بإعداد مخطط للإنتاج.
- الحرص على تطبيق الأهداف المسطرة كما هي ،واحترام المدة اللازمة للإنتاج.
- الاستعمال الجيد للموارد البشرية والمادية.

وتضم هذه المصلحة الأقسام التالية:

- **قسم الإنتاج** :يعتبر هذا القسم من أهم الوظائف الموجودة في المؤسسة، كونه يقوم بالإشراف على الإنتاج،كما انه يضم معظم العمال ويتراوح عددهم واحد وتسعون عامل.[1]
- **قسم الصيانة** :يهدف هذا القسم إلى صيانة وإصلاح الخلل والعطب الذي يصيب أية آلة أو معدات، مثل: تصليح وسائل النقل كالشاحنات ، وتوفير قطع الغيار للآلات المعطلة وتصليحها من اجل الاستمرار في الإنتاج وتحسين المردودية، ويبلغ عدد العمال في قسم الصيانة اثني عشر عامل.

[1] – معلومات مستخرجة من مصلحة المستخدمين

- **قسم مراقبة النوعية** :يهدف هذا القسم إلى مراقبة المنتجات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها، لتحسين الجودة والنوعية ، لإرضاء زبائنها.

المطلب الثالث : أهمية المؤسسة وأهدافها.

لمؤسسة المطاط والبلاستيك أهمية بالغة وأهداف عديدة نبرزها فيما يلي:

الفرع الأول :الأهمية

تبرز أهمية المؤسسة من خلال الدور الذي تلعبه في القطاع الاقتصادي،حيث تقوم بتزويد السوق المحلية بمختلف المنتجات البلاستكية مثل :أكياس الحليب، وأشرطة التغليف وكذا أشرطة البيوت البلاستيكية وغيرها من المنتجات، وفي بعض الأحيان يتم تزويد السوق الدولي أيضا بما يحتاج من هذه المنتجات.

وتتركز أهميتها بالخصوص في تدعيم الصناعة الوطنية (لما تحتله هذه الصناعة من أهمية بالغة) ، و ذلك بتزويد العديد من القطاعات الاقتصادية منها القطاعات الصناعية الغذائية، القطاع الفلاحي، وقطاع الري، مجمع صيدال والمستشفيات .... الخ، والتقليل من التعبئة الأجنبية.

كما أنها تساهم في امتصاص البطالة من خلال خلق مناصب شغل، حيث كان عدد العمال في بداية الانطلاق في النشاط 300 عامل، لكن هذا العدد تناقص بسبب الصعوبات التي واجهت المؤسسة، حيث بلغ عددهم سنة 2002 160عامل، ليصل حاليا إلى 148عامل مقسمين حسب المصالح و الوظائف كما في الجدول التالي:

جدول رقم : (3-2) يوضح عدد العمال حسب المصالح

المصالح	عدد العمال
▪ الادارة العامة.	05
▪ المحاسبة.	03
▪ الوسائل العامة.	03
▪ مصلحة المستخدمين.	04
▪ مصلحة الانتاج.	91
▪ مصلحة الامن.	13
▪ مصلحة التموين (شراء).	06
▪ مصلحة البيع.	06
▪ المصلحة التقنية.	05
▪ مصلحة الصيانة.	12
المجموع	**148**

المصدر : مصلحة المستخدمين

الفرع الثاني : أهداف المؤسسة

بعد استقلال وانفصال المؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط وتحولها إلى شركة عمومية ذات أسهم كغيرها من المؤسسات الاقتصادية حيز السوق، إذ أنها تسعى من خلال أنشطتها الاقتصادية والمتمثلة أساسا في تحويل البلاستيك إلى تحقيق جملة من الأهداف ،والتي أهمها ما يلي:

- ترقية الصناعات الوطنية البلاستيكية والمطاط ، من خلال تدعيم السوق الوطنية وتزويدها بالمواد التي تنتجها.
- إعداد مشاريع المنشآت الصناعية الجديدة وتوسيع الوحدات الصناعية في قطاع البلاستيك والمطاط.
- إعداد برنامج تموين بناءا على الطلبيات المقدمة من الزبائن
- تعمل على تلبية حاجيات مؤسسات أخرى مثل :التعاونيات الفلاحية، الديوان الوطني للحليب.

- تغطية السوق بالمنتجات البلاستيكية بمختلف أنواعها ،وبالتالي العمل على زيادة تعاملاتها داخل الوطن وخارجه، وتوسيع تشكيلة منتجاتها ، والحصول على عملاء وزبائن جدد.
- تحقيق مردودية عالية من خلال تحقيق أكبر قدر من الأرباح وبأقل تكلفة ممكنة.
- الوصول إلى أعلى مستوى من الجودة من أجل زيادة الطلب على منتجاتها وتوسيع حصتها السوقية ،في كل من السوق الداخلي والخارجي.
- تحقيق أرباح ونتائج ايجابية ،وذلك بتوسيع نشاطها للصمود أمام المنافسة المحلية وخاصة الأجنبية.

المبحث الثاني :واقع استخدام محاسبة القيمة العادلة في مؤسسة البلاستيك و المطاط

المطلب الأول : أهم الطرق و الأدوات المستخدمة لإعادة تقييم تثبيت المؤسسة

من اجل إعادة تقييم استثمارات المؤسسة موضوع الدراسة، تم الاعتماد على ملحق جدول حسابات النتائج للسنوات 2015 و 2016 و 2017 .

أما عن الأدوات المتعلقة بجمع المعلومات ، فهي عبارة عن مقابلة شخصية مع مدير المؤسسة و مع رئيس قسم المحاسبة و المالية ، أما الأدوات التي استخدمت في التحليل ، فهي عبارة عن جدول جمعت فيها مختلف المعلومات المتوفرة و المقدمة والأرقام الحسابية ، والتي طبقت عليها مختلف الطرق العملية المتوفرة والمتحصل عليها. علما أن هذه الجداول تم إعدادها من طرف الباحثة ، لذلك فهي عبارة عن تقدير لتفاعل بين المعاملات و تقدير للخطأ التجريبي.

و نقصد بالطرق العملية تلك الطرق الموضوعية التي تكون وفق السعر الحالي.

فكما تطرقنا سابقا في الجانب النظري انه من احد الخيارات المتاحة في أساليب القياس و التقييم استخدام القيمة العادلة بإتباع **منهج السوق** ، ولكن المشكلة هنا تظهر بعدم وجود سوق جاهز للأصول الثابتة (التثبيتات) وبالتالي قد نلجأ للتقييم الشخصي بإتباع **منهج التكلفة** ، وطبعا التقييم الشخصي قد يكون ملائم و لكنه غير موثوق ، خصوصا إن اختلف من شخص لآخر.

لذلك اخترنا أن نستخدم في دراستنا هذه القيمة العادلة بإتباع **منهج الدخل الذي** يحول المبالغ المستقبلية إلى مبلغ متداول واحد بتطبيق قانون **القيمة الحالية المخصومة** على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.

أما عن تثبيتات المؤسسة التي ستجرى عليه الدراسة ، فاخترنا " آلة البثق بالنفخ شريط أكياس الحليب ثلاث طبقات " و ذلك :

- إمكانية توفر المعلومات اللازمة لإتمام الدراسة
- كون باقي التثبيتات المستبعدة ضعيفة القيمة (حوالي 5%) ،مثل (آلة طحن الفضلات ، الشاحنات، ...الخ)[1]

المطلب الثاني : إعادة تقييم تثبيت المؤسسة وفقا للقيمة العادلة

الفرع الأول : حساب فرق إعادة التقييم

نقوم بعملية مقارنة القيمة الدفترية (المحاسبية) الصافية للتثبيت (VNC) في تاريخ 2018/12/31، مع القيمة الحالية (PV) للتدفقات النقدية المستقبلية ، و ذلك من أجل استخراج فرق إعادة التقييم.

أولا :حساب القيمة الدفترية (المحاسبية) الصافية للتثبيت (الآلة) (VNC) ، في تاريخ 2018/12/31 :

$$VNC = \text{قيمة التثبيت} - \sum \text{الاهتلاك المتراكم}$$

ملاحظة :$\sum$ الاهتلاك المتراكم يكون للسنوات (2015، 2016، 2017، 2018)

لدينا :

- قيمة التثبيت[2] = 214802410.00 دج
- قسط الاهتلاك $= \frac{\text{قيمة التثبيت}}{\text{عدد السنوات}}$ بالتعويض نجد:

[1] – بناءا على تصريحات المدير

[2] – معلومات مقدمة من مصلحة المالية و المحاسبة

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{214802410.00}{10}$$

و منه قسط الاهتلاك = 21480241.00 دج

$$VNC = 214802410.00 - (21480241.00) \times 4$$

$$\boxed{VNC = 128881446.00 \text{ DZ}}$$

ثانيا :حساب القيمة الحالية (PV) للتدفقات النقدية المستقبلية وفق المعادلة التالية:

$$PV = \frac{C2019}{(1+r)^1} + \frac{C2020}{(1+r)^2} + \frac{C2021}{(1+r)^3} + \frac{C2022}{(1+r)^4} + \frac{C2023}{(1+r)^5} + \frac{C2024}{(1+r)^6}$$

من أجل ذلك قمنا بحساب تدفقات نقدية مستقبلية (C) للسنوات (2019، 2020 ، 2021، 2022، 2023، 2024)، و ذلك أخذاً بعين الاعتبار معلومات السنوات السابقة (2015 و2016 و2017) ، والتي تحصلنا عليها من مصلحة المالية و المحاسبة للمؤسسة المدروسة.

جدول رقم (3-3) : يوضح التدفق النقدي للسنوات (2015،2016،2017)

السنوات	2015	2016	2017
ت ن د (رقم الاعمال)	785015377,00	909989168,00	919581087,00
ت ن خ (الاهتلاك+الصيانة)	21480241,00	21695043,00	21802444,00
الاهتلاك	21480241,00	21480241,00	21480241,00
الصيانة	0,00	214802,00	322203,00
التدفق النقدي الصافي C	**763535136,00**	**888294125,00**	**897778643,00**

من اعداد الباحثة بالاعتماد على الملحق رقم 01و02و03 جدول حسابات النتائج للسنوات 2015و2016و2017،وايضا بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قسم المالية والمحاسبة

جدول رقم (3-4) : يوضح التدفق النقدي المستقبلي للسنوات (2018،2019،2020)

السنوات	2018	2019	2020
ت ن د (رقم الاعمال)	1050852963,00	1100741852,00	1125258369,00
ت ن خ (الاهتلاك+الصيانة)	21909845,00	22124648,00	22339450,00
الاهتلاك	21480241,00	21480241,00	21480241,00
الصيانة	429604,00	644407,00	859209,00
التدفق النقدي الصافيC	**1028943118,00**	**1078617204,00**	**1102918919,00**

من اعداد الباحثة بالاعتماد على الملحق رقم 01و02و03 جدول حسابات النتائج للسنوات 2015و2016و2017،وايضا بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قسم المالية والمحاسبة

جدول رقم (3-5) : يوضح التدفق النقدي المستقبلي للسنوات (2021،2022،2023،2024)

السنوات	2021	2022	2023	2024
ت ن د (رقم الاعمال)	1175147258,00	1275369147,00	1350789456,00	1375321654,00
ت ن خ (الاهتلاك+الصيانة)	27924313,00	38664433,00	53700602,00	85920964,00
الاهتلاك	21480241,00	21480241,00	21480241,00	21480241,00
الصيانة	6444072,00	17184192,00	32220361,00	64440723,00
التدفق النقدي الصافيC	**1147222945,00**	**1236704714,00**	**1297088854,00**	**1289400690,00**

من اعداد الباحثة بالاعتماد على الملحق رقم 01و02و03 جدول حسابات النتائج للسنوات 2015و2016و2017،وايضا بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قسم المالية والمحاسبة

ملاحظة :

ت ن د : التدفق النقدي الداخل

ت ن خ : التدفق النقدي الخارج

و لدينا سعر الخصم هو r=3.75%[1]

بالتطبيق العددي نجد:

$$PV = \frac{1078617204.00}{(1.0375)^1} + \frac{1102918919.00}{(1.0375)^2} + \frac{1147222945.00}{(1.0375)^3} + \frac{1236704714.00}{(1.0375)^4} + \frac{1297088854.00}{(1.0375)^5} + \frac{1289400690.00}{(1.0375)^6}$$

$$PV = 6271769135.00 \text{ DZ}$$

و منه :

$$6271769135.00 > 128881446.00$$

$$PV > VNC$$

اذاً : يوجد فرق اعادة التقييم موجب = 6142887689.00

[1] – متاح على: http://www.eco-algeria.com/content/

الفرع الثاني: تعديل القيمة المحاسبية للتثبيت

بما انه يوجد فرق إعادة تقييم موجب ، فهنا يجب أن نعدل القيمة المحاسبية (الدفترية) للأصل ، فتصبح :

القيمة المحاسبية المعدلة = القيمة الحالية − ∑الاهتلاك

$$VNC\text{المعدلة} = 6271769135.00 - (21480241.00) \times 4$$

$$VNC\text{المعدلة} = 6185848171.00\text{DZ}$$

و منه تتغير قيمة قسط الاهتلاك فتصبح :

قسط الاهتلاك ⟶ VNC

21480241.00 ⟶ 128881446.00

X ⟶ 6185848171.00

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{21480241.00 \times 6185848171.00}{128881446.00}$$

$$\text{قسط الاهتلاك} = 1030974695.00\text{DZ}$$

خلاصة:

تناولنا في هذا الفصل إلى إعطاء لمحة عن المؤسسة قيد الدراسة من خلال تعريفها والتعرف على موقعها، هيكلها ومنتجاتها وأهم أهدافها

كذلك لقد تطرقنا في هذا إلى الدراسة التطبيقية للنموذج المقترح للتقييم بالقيمة العادلة على مؤسسة البلاستيك و المطاط ، و عند إعادة تقييمنا لأهم تثبيت في المؤسسة وجدنا أنه يوجد فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للتثبيت المعاد تقييمه باستخدام القيمة العادلة و القيمة المحاسبية الصافية ، و المتمثلة في فرق إعادة التقييم الموجب ، و هذا يؤدي إلى زيادة أسهم المؤسسة والمحافظة على رأس مالها.

و منه استعمال تطبيق قياس التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة يحقق الزيادة في رأس مال مؤسسة البلاستيك و المطاط (وحدة المدية).

الخـــاتمة

الخاتمة:

تمحورت الدراسة حول القياس المحاسبي كأحد عناصر علم المحاسبة و طرق و أساليب القياس المحاسبي والمشاكل التي يعاني منها ، كما تبين التغيرات التي حدثت على مستوى المعايير المحاسبية الدولية ، وتأثيرها على القياس المحاسبي بصفة عامة ، و على التثبيتات العينية بصفة خاصة.

كما تم التطرق في هذه الدراسة إلى عملية إعادة تقييم التثبيتات ، التي تعتبر أمرا ضروريا من اجل معرفة القيم الحقيقية في نهاية كل سنة مالية ، وتم اختيار تطبيق إحدى أهم الأدوات القياس المستخدمة في عملية إعادة التقييم ، ألا وهي القيمة العادلة.

وانطلاقا من ذلك حاولنا تسليط الضوء على تقييم اهم تثبيت في المؤسسة المدروسة (البلاستيك والمطاط) ،باستخدام أدوات القيمة العادلة، لنخلص في الأخير إلى نتائج اختبار الفرضيات ، والى جملة نتائج وتوصيات وآفاق للبحث.

اختبار الفرضيات:

بعد معالجتنا للإشكالية المعروضة، ومحاولة إثبات صحة الفرضيات المتبناة توصلنا إلى :

- **الفرضية الأولى** : "القياس المحاسبي هو وسيلة ، تمكن المؤسسة من التعبير عن مركزها المالي بصورة صادقة وواقعية"

تم تأكيد هذه الفرضية في الجانب النظري، فمن خلال التطرق إلى مختلف الجوانب المحيطة بالقياس المحاسبي وجدنا انه يعتمد على جملة من المعايير و المبادئ و كذا نماذج القياس (أهمها نموذج التكلفة التاريخية و نموذج القيمة العادلة) من أجل التقييم و التعبير عن المخرجات المحاسبية بصورة صادقة و واقعية.

- **الفرضية الثانية** : "يتم قياس التثبيتات العينية بالقيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي (IFRS13)"

تم تأكيدها، فمن خلال دراستنا وجدنا ضرورة إعادة التقييم وفق القيمة العادلة ، لتوفرها على خاصية الملائمة، وقد أثبتت صحة هذه الفرضية ، في كون أن إعادة التقييم وفق أساس القيمة العادلة يحافظ على رأس

مال المؤسسة من خلال الزيادة في أسهمها، ومن ثم فهي تعطي معلومات مالية صادقة ومعبرة على واقع المؤسسة الحقيقي، أي تعطي معلومات مالية ملائمة لمستخدمي هذه المعلومات

- **الفرضية الثالثة** : " يمكن تطبيق قياس التثبيتات العينية وفق القيمة العادلة بطريقة القيمة الحالية المخصومة في مؤسسة البلاستيك و المطاط "

ولقد تم قبول هذه الفرضية حيث تكمن هذه الإمكانية في البحث على الأسعار في أسواق مماثلة، أو بتشخيص وتحكيم المتخصصين في التثمين والتقييم ، اعتمادا على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المخصومة، وذلك من اجل تفعيل وتنشيط السوق الجزائرية

النتائج المتوصل إليها:

- إن التطبيق الجيد لمتطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يتطلب الاجتهاد أكثر من طرف الشخص القائم بالعملية ، نظرا لتعدد بدائل القياس، مما يفرض إشراف أطراف أخرى في العملية المحاسبية ، مثل الخبراء الاستشاريين الاقتصاديين و ذلك في إطار فريق عمل متكامل.
- التكلفة التاريخية وكذا القيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي ، وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي ، لكن المفاضلة بينهما في صالح القيمة العادلة.
- التكلفة التاريخية أثبتت عدم قدرتها على عكس الواقع الحالي للمؤسسة ، فلذلك قمنا بتطبيق القياس بالقيمة العادلة كنموذج مقترح.
- ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة الاقتصادية وفق القيمة العادلة، لان ذلك يعبر عن الوضعية المالية والحقيقية للمؤسسة.
- إعادة التقييم وفق القيمة العادلة في الجزائر غير مطبق ، وذلك بحجة عدم توفر الأسواق الكفأة، إلا انه في واقع الأمر هناك خبراء متخصصين في التقييم والتثمين ، لم يستند إليهم. وذلك بسبب ارتفاع تكاليف عملية إعادة التقييم
- البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة.

الاقتراحات:

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها سابقا، يمكن إبداء التوصيات التالية:

- التنسيق ما بين أكاديمي ومهنيي المحاسبة ، من أجل التعرف والتقرب من مستجدات المشاكل المحاسبية، ثم القضاء عليها.
- أما في البيئة الجزائرية فنوصي أيضا بالتنسيق ما بين البحوث الجامعية، في النظرة العلمية،وخبرة المهنيين في النظرة العملية للتقييم والقياس وفق القيمة العادلة.
- يجب الحذر في استخدام القيمة العادلة وتقييمها وأهمية اللجوء الى خبراء واستشاريين ، والاعتماد على نماذج موضوعية قدر الإمكان، فالمشكلة ليست في القيمة العادلة كنموذج للقياس ، ولكن تكمن المشكلة في تقييمها والاعتماد بصورة كبيرة على الحكم الشخصي (الذاتية).
- هناك توجه نحو القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- لإجراء عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة وجب التطبيق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، أي حسب المعيار (IAS16).
- ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة وبالأخص مجموعة الأصول الثابتة، في نهاية كل سنة مالية بالقيمة العادلة.

آفاق البحث:

لقد كانت الخطوط العريضة للبحث تدور حول تقييم التثبيتات العينية وفق القياس المحاسبي بمدخلات القيمة العادلة من خلال نظرة الفكر المحاسبي ، والتي تمثلت في نظرة المعايير المحاسبية الدولية.

و نظرا لتشعب موضوع الدراسة اكتشفنا أن هناك مواضيع تستحق النظر إليها، فيبقى البحث مفتوحا خاصة في المجالات التالية:

- نحو ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة الاقتصادية باستخدام القياس المحاسبي.
- علاقة القياس المحاسبي حسب نموذج القيمة العادلة باتخاذ القرار.
- إمكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

و في الختام نرجو أن يكون بحثنا هذا شمعة أنارت ما غُمض من قضايا في هذا المجال، و مهّدت الدرب لمن يريد التعمّق أكثر في مثل هذه المواضيع المهمة، بحثا ودراسة و تحليلا، و حريّ بنا أن نولي العناية الفائقة لمثل هذه الدراسات ، لما لها من أهمية كبيرة في نظامنا المحاسبي.

قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

I. الكتب :

1) احمد نور، **المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، مصر، ،2002.

2) حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية، عمان، 2000.

3) خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، اثراء للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2008.

4) رضوان حلوة حنان و آخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار حماد للنشر و التوزيع، الاردن، ط1، 2004.

5) رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي**، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2007.

6) سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011.

7) سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**، الطبعة 01 دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

8) طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.

9) طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية، ج 5** ،مصر، طبعة 2،2003.

10) عبد الوهاب رميدي ، علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي الجديد**، الطبعة 1 ، دار هومة، الجزائر.

11) عبد الوهاب عطية، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي الجديد**

12) لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012.

13) لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، دار الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2011.

14) محمد أبو نصار، د.جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية** ، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2008

15) محمد التهامي الطاهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2006.

16) محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية و الدولية**، ج2، دار الجامعة الجديدة، سويتر الأزاريطة، الاسكندرية.

17) محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الافصاح**،دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008

18) نبيل عبد الرؤوف ابراهيم ، **خصائص جودة المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة** ، المعهد العالي للحاسبات و تكنولوجيا المعلومات ، اكادمية الشروق ، 2009

19) وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007.

20) يحي محمد أبو طالب، **نظرية المحاسبة في إطار فكر جديد: وتطبيقاتها في ضوء المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية والمصرية مع مجموعة من البحوث والدراسات المحاسبية المتقدمة**، القاهرة، مكتبة عين شمس، 1998.

II. الرسائل و الأطروحات :

1) أحمد عزت أبو شملة، **دور محاسبة القيمة العادلة في ترشيد القرارات الاستثمارية**، رسالة ماجستير، جامعة جدرا، الاردن، 2010.

2) أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، **تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة تخرج ماستر، جامعة البويرة، ،2015.

3) بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة)**، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

4) بلعالم مسلم، **المعالجة المحاسبية للاصول الجارية و الغير جارية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر اكاديمي في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015.

5) جميلة بن هجيرة ، **أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة قاصدر مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012-2013.

6) حاج براهيم بوحفص، **امكانية تطبيق متطلبات القياس وفق معيار المحاسبي الدولي (IAS16) الخاص بالاصول الثابتة على مجموعة المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ماستر اكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013-2014.

7) حمدي فلة، **تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2016.

8) حواس صلاح ، **التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية و اثره على مهنة المدقق**، اطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

9) دحماني فتيحة، **أثر القياس المحاسبي على صدق القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2015-2016.

10) رقية بن الشيخ، **دراسة و تقييم أثر التشريع الجبائي على بدائل القياس المحاسبي**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2010/2011.

11) رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

12) سارة بلعزيز، **دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار IFRS13 في البيئة الجزائرية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015

13) سائد نبيل سليم غياضة، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات و المصانع و المعدات**، اطروحة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص32.

14) شادو عبد اللطيف، **القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013-2014.

15) عريف نورة، **اشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية**، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010-2011.

16) عفاف إسحق أبوزر، **المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية**، جامعة البترا، الأردن، 2008.

17) علام عبد النور، **دور صناعة الصكوك الاسلامية كبديل للسندات التقليدية في تطوير التمويل المستدام**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011،

18) فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015.

19) فضل كمال سالم، **مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2008.

20) قويدري بوحفص؛ **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**؛ مذكرة ماستر في العلوم التجارية؛ جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.

21) محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**-دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة، 2006.

22) مداني بلغيث، **اهمية اصلاح النظام المحاسبي في ظل اعمال التوحيد المحاسبي**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

23) وردة منصورية و آخرون ، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، جامعة الوادي، الجزائر، 2011.

24) وهيبة لبوز، **قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011/2010.

25) يامن خليل الزعبي، **القياس المحاسبي المستند الى القيمة السوقية العادلة و أهمية الشركات المساهمة الصناعية الاردنية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الاردن، 2005.

III. الملتقيات و المؤتمرات :

1) **استعراض قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للابلاغ المالي**، مذكرة من أمانة الأونتكاد الصادرة عن مؤتمر الامم المتحدة للتجارة و التنمية، الدورة 26 ، جنيف، 7-9 اكتوبر 2009.

2) خالد جمال الجعارات، **الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات**، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

3) رشيد بوكساني وآخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**، الملتقى المحاسبي العلمي الأول حول النظام الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي 18 و 17 جانفي 2010 جامعة الوادي، الجزائر .

IV. المجلات :

1) باي مريم، **ظهور و تطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية و النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية**، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 3، ديسمبر 2017.

2) زهير خضر ياسين، **القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية و القيمة السوقية العادلة**، بحث مقدم للمؤتمر العلمي العاشر، بغداد، 24-25 اكتوبر 2009، مجلة المنصور، 2010، ج2، العدد 14 خاص، بغداد.

3) عمرو حسن ابراهيم، **نتائج تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ضوء الأزمة المالية (دراسة نظرية)**، المجلة العلمية للدراسات التجارية، الجزء الثاني، العدد الثاني، 2011 ،كلية التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، مكتبة الشروق الدولية،2004.

4) محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي، **أثر القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، مجلة الباحث، العدد 2015/15، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

V. الأنترنت :

1) http://www.onefd.edu.dz
2) www.arabicforextrading.com
3) https://ar.wikipedia.org
4) http://www.eco-algeria.com/content/

VI. المراسيم و القوانين :

1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد74.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية :

1) Mes normes comptables internationales, IAS/IFRS, les pages bleus, 2008

الملاحق

الملحق رقم 01:يبين جدول حسابات النتائج لسنة 2015

GROUPE ENPC
SOEXPLAST MEDEA
Exercice 2015

Comptes de Resultat

Libelle	Note	Exercice	exercice precedent
Chiffres d'affaires		785 015 377,17	784 015 377,17
variation stocks produits finis et en cours		- 6 533 041,25	- 5 533 041,25
Production immobilisee			
Subventions d'exploitation			
1- PRODUCTION DE L'EXERCICE		778 482 335,92	778 482 335,92
Achats consommes		- 629 098 245,78	- 619 098 245,78
Services ecterieurs et autres consommations		- 12 647 483,24	- 29 647 483,24
2- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 641 745 729,02	- 648 745 729,02
3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		136 736 606,90	129 736 606,90
Charges personnel		- 101 965 567,47	- 112 368 040,89
Impots taxes et versements assimiles		- 10 725 159,73	- 10 355 816,26
4- excedent brut d'exploitation		24 045 879,70	7 012 749,75
Autres produits operationnels		3 737 446,58	6 051 648,43
Autres charges operationnels		- 51 031 177,00	- 314 143,60
Dotations aux amortissements et aux provisions		- 40 547 029,94	- 13 987 057,07
Reprise sue pertes de valeur et provisions		13 099 313,23	22 377 101,69
5- RESULTAT OPERATIONNEL		- 26 985 297,30	6 698 606,15
Produits financiers			
charges financiers		- 83 977,00	- 580 521,53
6- RESULTAT FINANCIER		- 83 977,00	- 580 521,53
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		- 27 069 274,30	6 118 084,62
Impots exigibles sur resultat ordinaires		- 3 795 334,00	
Impots differes (variation) sur resultat ordinaires		2 062 332,00	
Total des produits des activites ordinaires		795 319 095,73	806 911 086,04
Total des charges des activites ordinaires		- 846 098 640,16	- 786 351 308,37
8- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 52 512 546,43	20 559 777,67
Elements extraordinaires (produits) (a preciser)			
Elements extraordinaires (charges) (a preciser)			
RESULTAT EXTRAORDINAIRES			
RESULTAT NET D3 L'EXERCICE		- 52 512 546,43	20 559 777,67
Part dans les resultat nets des societes mises (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
part du groupe (1)			
(1) a utilise uniquement pour la presentation d'etats financiers c			

الملحق رقم 02:يبين جدول حسابات النتائج لسنة 2016

GROUPE ENPC
SOEXPLAST MEDEA
Exercice 2016

Comptes de Resultat

Libelle	Note	Exercice	exercice precedent
Chiffres d'affaires		909 989 168,84	785 015 377,17
variation stocks produits finis et en cours		10 006 972,34	- 6 533 041,25
Production immobilisee			
Subventions d'exploitation			
1- PRODUCTION DE L'EXERCICE		919 996 141,18	778 482 335,92
Achats consommes		- 681 422 042,05	- 629 098 245,78
Services ecterieurs et autres consommations		- 12 647 483,24	- 12 647 483,24
2- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 694 069 525,29	- 641 745 729,02
3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		225 926 615,89	136 736 606,90
Charges personnel		- 101 965 567,47	- 101 965 567,47
Impots taxes et versements assimiles		- 10 725 159,73	- 10 725 159,73
4- excedent brut d'exploitation		113 235 888,69	24 045 879,70
Autres produits operationnels		3 737 446,58	3 737 446,58
Autres charges operationnels		- 51 031 177,00	- 51 031 177,00
Dotations aux amortissements et aux provisions		- 40 547 029,94	- 40 547 029,94
Reprise sue pertes de valeur et provisions		13 099 313,23	13 099 313,23
5- RESULTAT OPERATIONNEL		62 204 711,69	- 26 985 297,30
Produits financiers			
charges financiers		- 83 977,00	- 83 977,00
6- RESULTAT FINANCIER		- 83 977,00	- 83 977,00
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		62 120 734,69	- 27 069 274,30
Impots exigibles sur resultat ordinaires		- 3 795 334,00	- 3 795 334,00
Impots differes (variation) sur resultat ordinaires		2 062 332,00	2 062 332,00
Total des produits des activites ordinaires		936 832 900,99	795 319 095,73
Total des charges des activites ordinaires		- 898 422 436,43	- 846 098 640,16
8- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		36 677 462,56	- 52 512 546,43
Elements extraordinaires (produits) (a preciser)			
Elements extraordinaires (charges) (a preciser)			
RESULTAT EXTRAORDINAIRES			
RESULTAT NET D3 L'EXERCICE		36 677 462,56	- 52 512 546,43
Part dans les resultat nets des societes mises (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
part du groupe (1)			
(1) a utilise uniquement pour la presentation d'etats financiers cc			

الملحق رقم 03:يبين جدول حسابات النتائج لسنة 2017

GROUPE ENPC
SOEXPLAST MEDEA
Exercice 2017

Comptes de Resultat

Libelle	Note	Exercice	exercice precedent
Chiffres d'affaires		919 581 087,32	909 989 168,84
variation stocks produits finis et en cours		- 1 848 890,36	10 006 972,34
Production immobilisee			
Subventions d'exploitation			
1- PRODUCTION DE L'EXERCICE		917 732 196,96	919 996 141,18
Achats consommes		- 681 422 042,05	- 681 422 042,05
Services ecterieurs et autres consommations		- 12 647 483,24	- 12 647 483,24
2- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 694 069 525,29	- 694 069 525,29
3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		223 662 671,67	225 926 615,89
Charges personnel		- 101 965 567,47	- 101 965 567,47
Impots taxes et versements assimiles		- 10 725 159,73	- 10 725 159,73
4- excedent brut d'exploitation		110 971 944,47	113 235 888,69
Autres produits operationnels		3 737 446,58	3 737 446,58
Autres charges operationnels		- 51 031 177,00	- 51 031 177,00
Dotations aux amortissements et aux provisions		- 40 547 029,94	- 40 547 029,94
Reprise sue pertes de valeur et provisions		13 099 313,23	13 099 313,23
5- RESULTAT OPERATIONNEL		59 940 767,47	62 204 711,69
Produits financiers			
charges financiers		- 83 977,00	- 83 977,00
6- RESULTAT FINANCIER		- 83 977,00	- 83 977,00
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		59 856 790,47	62 120 734,69
Impots exigibles sur resultat ordinaires		- 3 795 334,00	- 3 795 334,00
Impots differes (variation) sur resultat ordinaires		2 062 332,00	2 062 332,00
Total des produits des activites ordinaires		934 568 956,77	936 832 900,99
Total des charges des activites ordinaires		- 898 422 436,43	- 898 422 436,43
8- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		34 413 518,34	36 677 462,56
Elements extraordinaires (produits) (a preciser)			
Elements extraordinaires (charges) (a preciser)			
RESULTAT EXTRAORDINAIRES			
RESULTAT NET D3 L'EXERCICE		34 413 518,34	36 677 462,56
Part dans les resultat nets des societes mises (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
part du groupe (1)			
(1) a utilise uniquement pour la presentation d'etats financiers c			