

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى كيفية قياس عناصر القوائم المالية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة "كيف تتم عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؟"

فاستنتجنا أن القياس المحاسبي هو النقطة المحورية في العمليات المحاسبية من أجل إعداد القوائم المالية، حيث يعتبر نظام متكامل الأركان له مدخلاته التي ترتبط بموضوع القياس، وله نظام تشغيل الخاص به والذي ينطوي على أساليب وأدوات وإجراءات القياس، وله مخرجاته التي تتمثل في القوائم المالية.

حسب النظام التقليدي اعتمد القياس المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية، هذا المبدأ الذي أصبح عرضة لمجموعة من الانتقادات باعتقاد الكثير من المحاسبين أن قائمة المركز المالي تكون أكثر فائدة إذا أعيد بيان كافة الأصول بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية نظرا لتأثره بعامل الزمن المتميز بالتذبذب والتغير المستمر، غير أن ذلك لا يكفي إذا لم تتوفر الأطر القانونية التي تنظم وتضبط الممارسات المحاسبية، بعد كل هذا عملت الدول على إنشاء هيئات مهنية في المحاسبة حولت لها الصلاحية في وضع وإصدار المعايير المحاسبية التي يكون من شأنها خلق مناخ ملائم يضمن القيام بالعمل نظام محاسبي متوافق، مما أدى بالهيئات المحاسبية الدولية ممثلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ثم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية من أجل حل المشاكل المحاسبية، حيث تم اقتراح عدد من الاستراتيجيات والسياسات المحاسبية لتحقيق ذلك، وتم اقتراح طرق قياس جديدة كالتكلفة التاريخية.

وبعد الانتهاء الكلي من عرض وتقديم الجانب النظري والجانب التطبيقي لموضوع الدراسة (قياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي) دراسة ميدانية لمديرية الكهرباء والغاز بالوادي.

سيتم معرفة أهم النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال الجانب النظري والتطبيقي لهذه الدراسة وتفسير هذه النتائج وهذا على ضوء فرضيات البحث، ل يتم في الأخير وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج تقديم جملة من الاقتراحات وفتح آفاق مستقبلية لموضوع الدراسة.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة

من خلال الفصول السابقة للدراسة وانطلاقا من الفرضيات السابقة الذكر توصلنا إل النتائج التالية :

✓ **الفرضية الأولى :** يعتبر النظام المحاسبي المالي نتيجة لتطور المحاسبة.

تحققت هذه الفرضية لان ظهور النظام المحاسبي كان بالدرجة الأولى نتيجة تطور علم المحاسبة عبر الزمن وتطور الانظمة المحاسبية وطرق التعامل بها داخل الكيان الاقتصادي للمؤسسات.

✓ **الفرضية الثانية :** تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي .

تحققت هذه الفرضية لان النظام المحاسبي المالي هو من يبين كيفية تشكيل مختلف القوائم المالية داخل المؤسسة الاقتصادية

✓ **الفرضية الثالثة :** يعتبر القياس المحاسبي وظيفة أساسية من وظائف المحاسبة و بناءا على القياس يتم عملية الإجراءات المحاسبية.

تحققت هذه الفرضية لان القياس المحاسبي يمثل ويعتبر الوظيفة الاساسية التي من خلالها تتم العمليات والإجراءات المحاسبية

✓ **الفرضية الرابعة :** تطبيق النظام المحاسبي المالي على ميزانية المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي يسفر عنه مجموعة من التغييرات.

تحققت هذه الفرضية لأن بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي لوحظ الفرق في التسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية ولشكل وتسمية بعض ارقام حسابات القوائم المالية .

نتائج الدراسة :

✓ تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية أحدث تغييرا جذريا في حصيلة القوائم المالية.

✓ ظهور حسابات جديدة في النظام المحاسبي المالي متوافقة مع تطورات المؤسسات.

✓ تحديد القيم المتعلقة بكل عنصر من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية.

✓ طرق قياس القوائم المالية يعطي مصداقية أكبر وشفافية في صدق المعلومات.

التوصيات:

✓ بذل المزيد من الجهود والاستمرارية في المستجدات المتعلقة بعملية القياس.

✓ إعطاء أهمية الكبيرة للقياس المحاسبي وذلك لدور الحيوي الذي يقوم به .

✓ ضرورة إعداد برامج تكوين في المحاسبة وتكوين المكونين والمساعدة التقنية وتكيف المؤسسات مع النظام المحاسبي المالي.

✓ كيفية تعامل المؤسسات الجزائرية مع المشاكل التي تواجهها عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات.

✓ العمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

آفاق البحث

وكل بحث علمي فلدراستنا حدود، لذا ارتأينا في الأخير تقديم بعض الآفاق المستقبلية للدراسة متمثلة فيما يلي:

✓ الدور الكبير الذي يقوم به النظام المحاسبي المالي في مصداقية وشفافية القوائم المالية.

✓ آفاق الدول النامية في ظل النظام المحاسبي المالي.

✓ ما مدى نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية.

✓ دراسة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

تمهيد

يعد النظام المحاسبي مجموع القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود في بلد معين، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المنشأة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام، وقد تضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة ومدونة للحسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما يشكل هذا الإطار دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية المثلى في حالة وجود عمليات غير معالجة.

مع أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المنشآت الجزائرية ابتداء من 2010 ، أدى بالمنشآت الجزائرية إلى إجراء تغيير جذري على نظامها المحاسبي من خلال إدراج مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي، والقيام بالترتيبات والإجراءات اللازمة لاستيعابه.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة

إن وجود المحاسبة بالشكل الحالي التي هي عليه يرجع ظهورها إلى القدم وتطورت مع تطور التجارة والصناعة وخلال التاريخ تطور دور المحاسبة حسب الاحتياجات الضرورية

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المحاسبة وتطورها

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها استجابة لعوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية في عصور مختلفة، أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب المتخصص في تقديم المعلومات التي تساعد على معرفة نتائج نشاط الإنتاج للمنشأة الاقتصادية خلال فترة معينة للإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة أو المساهمة في إثراء قاعدة البيانات لأجل اتخاذ القرارات وفق معايير التسيير الملائمة.

الفرع الأول: في العصور القديمة

تم اكتشاف السجلات المحاسبية التي تعود إلى آلاف السنين في أنحاء متفرقة من العالم، وتشير هذه السجلات إلى أن الأفراد في جميع مراحل التطور كانوا يرغبون في الحصول على معلومات عن الجهود التي يبذلونها.

فالمحاسبة نراها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، نشأت في حوض البحر الأبيض المتوسط، وكانت مرادفة للعد أو القياس، وتقتصر على كشوف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك والقيصرة والكهنة ولمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية كالحبوب والأخشاب اللازمة لبناء السفن، كما تثبت بعض الآثار بان وجود الحسابات يعود إلى 2000 سنة قبل الميلاد وبالتحديد مع ظهور قانون "حمورابي" الذي كان عبارة عن قانون مدني وقانون تجاري وقانون جزائي.

كما تشهد الآثار بالسجلات التي استخدمها الفراعنة بعد استحداث الكتابة حوالي 300 سنة قبل الميلاد، والتي كانت تتضمن حروفا وحسابات واستمارات وبيانات كمية، وهي العناصر التي تمكنت من تشكيل صورة عن المحاسبة في ذلك الوقت.

وتحتوي مخطوطات (Zenonpopysi) التي اكتشفت سنة 1915م على معلومات عن المشروعات الإنشائية والأنشطة الزراعية والعمليات التجارية في إقطاعية (Appollonius) لمدة ثلاثين سنة خلال القرن الثالث قبل الميلاد.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

كما شهدت المحاسبة تطوراً كبيراً عند اليونانيين بما كان يعرف آنذاك بمحاسبة المعابد، وكان للمعابد دور البنوك من خلال استعمال الصكوك، رسائل التحويل، الاقتراض والحساب المالي، كما عرفت هذه الفترة ظهور محكمة المحاسبين، المشكلة من عشرة مهمتهم الأساسية مراجعة الحسابات العامة للدولة.

كما احتفظ الرومان بسجلات أكثر تفصيلاً، لكن بما أنهم يكتبون الأرقام بالأحرف الأبجدية، لم يكن بمقدورهم تطوير أي نظام هيكلي للمحاسبة، ولم تكن هناك حاجة للاحتفاظ بسجلات دقيقة حتى قيام النهضة الأوروبية¹.

الفرع الثاني: المحاسبة في عصر التجارة:

مع تطور التجارة واتساعها وتعدد وتنوع العمليات المالية، تصاعد الاهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر وأفردت لها عدة كتابات خاصة في القرن الثالث والرابع عشر ميلادي، وكان ذلك مؤشراً على انتقال المحاسبة من المجال التطبيقي على المجال النظري.

مع نهاية القرن الرابع عشر استعرضت لأول مرة مبادئ القيد المزدوج التي عرفت انتشاراً واسعاً في أوروبا، واعتبرت شهادة ميلاد المحاسبة بشكلها الحاليين إلا أنها أهملت مفهوم المحاسبة واستحدثتها، ولأول مرة ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي:

- ✓ المذكرة: تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر دون تحليل طبيعة هذه العمليات؛
 - ✓ اليومية: تسجل فيها العمليات حسب طبيعتها، مدينة أو دائنة، وحسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها؛
 - ✓ دفتر الأستاذ: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصيداها بطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لاستخراج الرصيد.
- توالت الأبحاث استجابة للتطورات الاقتصادية آنذاك إلى أن توصل "كلود أيرسون" إلى تحديد مفهوم الميزانية، وظهرت قائمة الربح والخسائر وقائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي سنة 1600 ميلادي. وكان ذلك آنذاك الحصول على معلومات بخصوص رأس المال.

¹ سليم بن رحون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2012-2013، ص ص 3-6.

الفرع الثالث: المحاسبة أثناء وبعد الثورة الصناعية

مثلت الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، غد كان لها بالغ الأثر في تطور الفكر المحاسبيين ولم تقتصر نتائجها على تسريع وتيرة الاقتصاد فحسب، بل ساهمت في إحداث تغيرات جذرية على سيرورة وحركية المجتمعات، والتي شهدت بدورها تغيرات كمية وتحولات نوعية مهدت لارتقاء المستوى المعرفي والعلمي للشعوب، فلم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية وتبويبها بل أصبحت تشمل قياس الأحداث المالية وتحليلها وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة منها، وأصبحت أيضا وسيلة هامة للرقابة على استخدام الموارد المادية والمالية والبشرية وتقييم الأداء بالاعتماد على الأساليب الرياضية والإحصائية منذ الثلاثينات من هذا القرن، حيث استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية كوسيلة لتعديل بياناتها المتأثرة بظاهرة التضخم الاقتصادي ثم ازدادت هذه العلاقة توطيدا حين استخدم " ليونتييف " عام 1937م أسلوب تحليل المستخدم المنتج المبنى على المصفوفات الرياضية في مجال المحاسبة القومية للولايات المتحدة الأمريكية وامتد استخدام هذا الأسلوب فيما بعد في مجال المشاريع الاقتصادية.

في عصرنا الحاضر أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية وتطبيقاتها العلمية في مجال القياس المحاسبي موضوع رئيسي لمعظم الدراسات والأبحاث المحاسبية وهذا الاتجاه يزداد مستقبلا طالما استمر السعي نحو ترشيد أساليب القياس قصد توفير المزيد من الموضوعية للبيانات المحاسبية.¹

¹ رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة ماجستير في محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي، سنة 2010 - 2011، ص ص 4-6.

المطلب الثاني: الإطار العام للمحاسبة

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة

تتميز العلوم الاجتماعية بالتكيف والتطور السريع نسبيا لدائمة التغيرات والمستجدات البيئية المحيطة بخلايا المجتمع وبطبيعة الحال تتفق هذه المقولة مع المحاسبة كفرع شجرة العلوم الاجتماعية والإنسانية وبالرغم من قدم المحاسبة فإنه لا يوجد تعريف للمحاسبة متفق عليه، وقد تعددت واختلفت التعاريف نذكر منها:

التعريف 01: المحاسبة هي علم يبحث عن طرق تسجيل المعاملات المادية المختلفة واقتراح النظم والدفاتر الملائمة لها¹.

التعريف 02: تعرف المحاسبة بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه العمليات².

التعريف 03: تعرف المحاسبة بأنها اصطلاح مالي يطلق على حقل المعرفة موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية اقتصادية، من خلال الحسابات التي تتم على شكل تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطابع المالي.

التعريف 04: تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية: « تهتم المحاسبة بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات اللازمة »³.

وبصفة عامة يمكن القول بأن المحاسبة هي عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها⁴.

¹ محمد عجيبة وآخرون، أبعديات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع تطبيق SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، سنة 2012، ص 2.

² أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2003-2002، ص 12.

³ طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني، رسالة ماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص النقود والمالية، سنة 2003/2004، ص 34.

⁴ بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق PCN، الجزائر، ط 3، سنة 2005، ص 11.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة

- 1- توفير المعلومات المالية؛
- 2- قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح وخسارة؛
- 3- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة ببيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة؛
- 4- قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله؛
- 5- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- 6- توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين المقرضين المحللين الماليين، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة المشروع، كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجال الاستثمار، التمويل؛
- 7- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق، وتقييم الأداء¹؛

الفرع الثالث: وظائف المحاسبة

- للمحاسبة وظائف متعددة تتصاعد مع بعضها البعض لكي تجعل العمل المحاسبي ملماً بما تقوم به المؤسسة وهذه الوظائف هي:
- قياس الموارد التي تقع في حيازة المؤسسة؛
 - أن تعكس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق الوحدات ومصالح الملاك؛
 - قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد وحقوق المصالح؛
 - تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة؛
 - التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية، باعتبار النقود وحدة قياس موحدة؛

¹ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره ، ص12.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

يمكن تلخيص مختلف الوظائف المحاسبة في الوظائف الأساسية التالية:

- وظيفة التسجيل: هي تسجيل العمليات التي قامت بها المؤسسة فعلا، وليست مجرد رغبات أو ارتباطات مستقبلية قد يتحقق حدوثها أو ينعدم؛
- وظيفة التبويب أو التضييق: هي عملية يتم من خلالها جعل العمليات المالية في حسابات مستقلة أي مجموعات مترابطة لاختصار التفاصيل؛
- وظيفة تلخيص المعلومات: هي تقديم المعلومات للجهات المختلفة، ملخصة في شكل تقارير مصممة بصورة تفي بالاحتياجات اللازمة؛
- وظيفة التفسير: لتوصيل المعلومات المحاسبية قد يتطلب التفسير إجراء بعض المقارنات والتحليلات كمقارنة أرباح فترة (فصل أو نصف سنة أو سنة) ماضية مع أرباح الفترة الحالية، وقد تكون المقارنة مع مؤسسات أخرى متشابهة في النشاط، مما يساعد على فهم تلك المعلومات المقدمة¹؛

المطلب الثالث: المحاسبة كنظام معلومات

إن دور المحاسبة لم يعد قاصرا على القياس المحاسبي في المؤسسة وتداول وتجهيز البيانات المحاسبية التاريخية اللازمة لتطوير القوائم المالية، بل امتد لتشمل تزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات المالية وغير المالية المفيدة في تغطية احتياجاتها من نواحي مختلفة، كما أن لندرة الموارد الاقتصادية وتزايد المسؤولية للمؤسسة وانفصال الملكية عن الإدارة، مساهمة في ظهور الحاجة إلى المحاسبة كنظام للمعلومات له خصائص معينة من البيئة التي يعمل بها.

الفرع الأول: مفهوم البيانات والمعلومات المعرفة

هي عبارة عن مجموعة من الحقائق والرموز والأرقام ذات دلالات معينة غير مبوبة لا يستفيد منها متخذ القرار إلا بعد معالجتها بغرض إنتاج المعلومات، وقد تأخذ الشكل أرقام أو حقائق تاريخية عن أنشطة وفعاليات المنشأة. كما يمكن تعريفها بأنها عبارة عن الحقائق الأولية والإشارات التي يتم تلقيها وتسجيلها عن الأحداث موضع الاهتمام، وهذه البيانات تمثل المادة الخام التي يتم إدخالها في نظام المعلومات ومعالجتها بغرض إنتاج معلومات، لذا فإنها تمثل مدخلات نظام المعلومات.

¹ تومي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، سنة 2007 - 2008، ص 14.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

أما المعلومات فإنها تمثل النتائج التي نحصل عليها من عملية معالجة البيانات، فالبيانات بعد أن يتم إدخالها إلى نظام المعلومات تخضع لعدة عمليات معالجة مثل: التوبيخ والتحليل والعرض في التقارير تتناسب لغرض الاستخدام الذي طلبت من أجله وفي الوقت المناسب، وبذلك تتحول البيانات إلى معلومات¹.

- وعرف لادون المعلومات بأنها: « مجموعة من الإجراءات التي يتم خلالها استرجاع وتشغيل وتخزين ونشر المعلومات بغرض دعم عمليات صنع القرار وتحقيق الرقابة في المنظمة »².

الفرع الثاني: خصائص المعلومات: من بين أهم خصائص المعلومات نذكر الآتي:

أ- الدقة: يقصد بالمعلومة الدقيقة أن تكون حقيقية وخالية من الأخطاء حيث أن المعلومات الناتجة عن بيانات صحيحة أو من مصادر غير موثوق في دقتها، سوف تكون مضللة لكل من المستفيد والمدير. وبالتالي ينتج عنها توجيه الأعمال وضع القرارات في اتجاهات خاطئة؛

ب- الملائمة: وتتضمن قدرة المعلومات على تغيير موقف متخذ القرارات بالنسبة لموضوع قرار معين إذا كان هذا التغيير يؤدي إلى اتخاذ القرار أكثر سلامة ونفعاً وأقل خطأ؛

ج- الوقتية: بمعنى أن تتاح المعلومات حينما نحتاج إليها فعلاً في اتخاذ قرار معين، وأن لا تكون المعلومة متقدمة حين استلامها أو حين الرغبة في استخدامها؛

د- المصدقية: ومعناها خلو المعلومات من الخطأ والتحيز وأنها تنطوي بدق على الخصائص والسمات المستهدف إبرازها عن الموضوع الذي يتم التقرير عنه؛

هـ- القابلية للفهم: إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين ولتحقيق هذا الهدف فإنه من المفروض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن أعمال ونشاط المؤسسة وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة؛

ذ- القابلية للمقارنة: ويقصد بهذه الخاصية أن تعد البيانات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى؛

¹ عصام فهد العريد وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، سنة 2007، ص 6.

² علاء عبد الرزاق السالمي، نظم إدارة المعلومات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سنة 2003، ص 29.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

و- الثبات: تشير خاصية الثبات إلى تطبيق المؤسسات نفس المعالجة المحاسبية على نفس الأحداث من فترة إلى أخرى؛

ولقد تم تحديد أهم خصائص المعلومات المحاسبية الصالحة للاستخدام من طرف الهيئات المحاسبية الدولية والتي من بينها:

- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA).
- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA).
- مجلس معايير الأمريكي (FASB).
- معهد المحاسبين القانونيين لـلنجلترا (ICAWE).
- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

الفرع الثالث: تعريف نظام المعلومات وخصائصه

1- تعريف نظام المعلومات

- يعرف نظام المعلومات بأنه إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد (البشرية والآلية) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (المعلومات) لتحقيق أهداف المشروع¹.
- وعرف نظام المعلومات بأنه مجموعة العناصر المترابطة معا، والتي تعمل بشكل متكامل مع بعضها البعض، لغرض تهيئة المعلومات الإدارية، بغية إنجاز أعمالها بشكل دقيق، وتحتوي نظم المعلومات على بيانات مختلفة مثل: البيانات التي تخص شؤون العاملين والحسابات والمخازن والسيطرة وتقويم الأداء وغيرها كثير².
- ويمكن تعريف نظم المعلومات على أنها مجموعة منظمة من الأفراد والمعدات، والبرامج وشبكات الاتصالات، وموارد البيانات والتي تقوم بتجميع وتشغيل، وتخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة داخل المنظمة³.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، سنة 2002، ص 15.

² علاء عبد الرزاق السالمي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

³ منال محمد الكردي، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، (د ت)، ص 23.

2- خصائص نظام المعلومات

1- قنوات الاتصال: يوفر نظام المعلومات قنوات اتصال للمعلومات، وتسمح هذه القنوات للمعلومات بالتدفق إلى جميع أجزاء المنشأة، وأيضاً إلى نقاط خارج المنشأة، أي أن المعلومات تتدفق إلى جميع المستويات الإدارية والعاملين بالإضافة إلى العدد المتزايد من الأطراف الخارجية المختلفة.

2- أجزاء النظام: يقوم نظام المعلومات بتحويل البيانات بواسطة التشغيل إلى معلومات، وعلى ذلك يتضمن هذا التحويل ثلاث مراحل رئيسية:

- مرحلة المدخلات.

- مرحلة التشغيل.

- مرحلة المخرجات.

كل هذه المراحل لها عمليات وعناصر تتعلق بها.

ويقوم نظام المعلومات بإنجاز عمليات أخرى بالإضافة إلى تجميع وتشغيل البيانات واستخلاص المعلومات مثل: تخزين الحقائق ومراقبة دقتها.

✓ مصادر البيانات: يمكن تبويب البيانات حسب روتينياتها ومصادرها إلى أربعة مجموعات:

- بيانات ناشئة بطريقة روتينية من معاملات خارجية (أحداث).

- بيانات ناشئة بطريقة روتينية من عمليات داخلية (معاملات داخلية).

- بيانات ناشئة بطريقة غير روتينية من مصادر خارجية مثل: نقابات العمال، والأجهزة الحكومية.

✓ مستخدمو المعلومات: يمكن تقسيم مستخدمي المعلومات إلى مستخدمين داخليين ومستخدمين

خارجيين، ويتضمن المستخدمون الداخليون المديرين والعاملين في المنشأة، أما المستخدمون الخارجيون

فيتضمنون المجموعات المهتمة خارج المنشأة مثل: الدائنون، الموردون، العملاء والمساهمين، والمستثمرون،

والمستثمرون المتوقعون، والأجهزة الحكومية، ونقابات العمال، ومحلي الاستثمار.

✓ أهداف النظام: تهدف نظم المعلومات في مجال المنشآت الاقتصادية إلى تحقيق أهداف عامة وهي:

- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية؛

- توفير المعلومات التي تتعلق بأداء النشاط اليومي للمنشأة؛

- توفير المعلومات التي تتعلق بالموقف المالي للمنشأة؛

- موارد النظام: يحتاج نظام المعلومات إلى مجموعة من الموارد من أجل أداء وظيفته وتتضمن هذه الموارد مهمات، ومعدات، وأشخاص، وأموال.

ويجب التمييز بين نظم المعلومات الرسمية وغير الرسمية. فبلا شك يتصل المديرون والعاملون بالمنشأة فيما بينهم وأيضاً بالأطراف الخارجية في بعض الأحيان بطريقة غير رسمية. ويمثل ذلك نظم معلومات غير الرسمية، أما نظم المعلومات الرسمية فهي عبارة عن نظم المعلومات المنسقة، والعناصر والموارد التي تجمع وتشغل وتدير وتراقب البيانات من أجل توفير المعلومات من خلال قنوات اتصال إلى المستخدمين المختلفين لغرض واحد أو أكثر¹.

الفرع الرابع: نظم المعلومات (الأنواع والوظائف)

أولاً: أنواع نظم المعلومات

1- نظم المعلومات التشغيلية:

هي النظم التي تراقب عناصر النشاط والتحويلات في التنظيم، وهي تقوم بتدعيم مديرو الإدارة التشغيلية وذلك بمتابعة عناصر النشاط والتحويلات من وإلى التنظيم مثل: إيصالات المبيعات وشبكات الإيداع ونظم الأجور وقرارات الائتمان وتدفع المواد في المصنع.

2- نظم المستوى المعرفي:

هي نظم المعلومات التي تدعم الأفراد ذو مستوى المعرفة المهني والأفراد المتعاملين مع البيانات من التنظيم، ويمكن لنظم مستوى المعرفة أن تحسن من إنتاجية المهندسين والمهنيين، والغرض من نظم مستوى المعرفة هو مساعدة المنظمة أن تدمج أي معرفة جديدة في المنظمة كما تساعد نظم مستوى المعرفة في رقابة تدفق الأعمال الورقية والمكتبي داخل النظام، وتقيّد نظم مستوى المعرفة خاصة من شكل محطات العمل وآلية المكاتب هي التطبيق المتزايد النمو في المنظمات حالياً.

3- نظم المستوى الإداري:

نظم المعلومات التي صممت لتدعم متابعة ورقابة اتخاذ القرارات والأنشطة الإدارية لمديري الإدارة الوسطى، والاهتمام الأساسي لمثل هذه النظم هي التأكد من أن الأنشطة تنفذ بصورة جيدة في النظم، مثل: هذه النظم تقارن المخرجات الخاصة بيوم محدد بمثلها في شهر سابق أو سنة سابقة.

¹ محمد شوقي بشاوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة العربية، سنة 1989، ص 143.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

ونظم المستوى الإداري تقدم تقارير دورية وليس فقط المعلومات المبدئية عن المعلومات، كما أن بعض نظم المستوى الإداري. تدعم القرارات غير الروتينية، وتركز على بعض القرارات شبه الهيكلية والتي عادة ما تكون الحاجة إلى المعلومات بالنسبة لها غير محددة بوضوح.

4- نظم المستوى الاستراتيجي:

نظم المعلومات التي تدعم أنشطة التخطيط طويل الأجل للإدارة العليا، هذه النظم تساعد الإدارة العليا على المعالجة والنقد للمواضيع الاستراتيجية والاتجاهات طويلة الأجل سواء في المنظمة أو البيئة الخارجية، الاهتمام الأساسي لهذه النظم هو مواجهة التغير في البيئة الخارجية بالاعتماد على قدرات المنظمة القائمة.

وعادة ما يوجد في المنظمة المستوى الاستراتيجي والمستوى الإداري والمعرفة والمستوى التشغيلي لكل وظيفة، فمثلاً: وظيفة المبيعات عادة لديها نظام مبيعات في المستوى التشغيلي لتسجيل أرقام المبيعات اليومية وتداول الأوامر نظم المستوى المعرفة تقوم بتصميم لافتات الترويج الخاصة بمنتجات المشروع، نظام المستوى الإداري تتابع المبيعات الشهرية حسب المناطق البيعية. وتعد التقارير عن المناطق التي تزيد فيها المبيعات أو تقل عن المستوى المخطط، بينما يوجد نظام للتنبؤ باتجاه المبيعات في خلال الخمس سنوات القادمة على المستوى الاستراتيجي¹؛

ثانياً: الوظائف الأساسية لنظام المعلومات

1- تجميع البيانات:

وهناك عدة خطوات تتم في هذه المرحلة والخطوة الأولى تتمثل في بنية البيانات DATA capture إلى نظام المعلومات، وإذا كانت هذه البيانات كمية فإن الأمر قد يحتاج إلى القيام بعملية قياس (Measurment).

وبعد جذب البيانات للنظام يتم تسجيلها (Recording) عن طريق كتابة ما يسمى بمستندات المصدر، ويحتاج الأمر إلى مصادقة البيانات للتأكد من دقتها ثم تصنيفها إلى أقسامها الرئيسية، وأخيراً فإن البيانات قد تتم نقلها من نقطة الحصول عليها إلى مكان تشغيلها.

¹ سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، سنة 1997، ص 23-25.

2- تشغيل البيانات:

ولتحويل البيانات إلى معلومات، فإن الأمر يحتاج إلى القيام بعدة عمليات عن طريق تجميع كميات العمليات الفردية. وفي بعض الأحيان يتم نسخ (أو تصوير) البيانات في مستندات أخرى أو رسائل حفظ أخرى، كما قد يتم تجميع البيانات في مجموعات متشابهة. وبهذه البيانات الجماعية قد يتم ترتيبها وفقاً لأسس معينة، وعندما يتعلق الأمر ببيانات كمية فإنه قد يتم القيام بعمليات حساب ومقارنة لإنتاج بيانات جديدة.

3- إدارة البيانات: تتكون وظيفة إدارة البيانات من 3 خطوات:

- التخزين: يعني وضع البيانات في ملفات أو قواعد بيانات وتقدم البيانات مخزونات تاريخ للإحداث، وتعكس حالة الوحدة الاقتصادية كما تخدم في عملية التخطيط، ويتم تخزين البيانات إما عن طريق أساس دائم أو بصورة مؤقتة انتظاراً لمزيد من التشغيل لهذه البيانات.
- التحديث: يتمثل في تعديل البيانات المخزونة لتعكس الأحداث والعمليات والقرارات المتخذة حديثاً ويؤدي التحديث إلى أن تعكس البيانات المعدلة الوضع الحالي للوحدة الاقتصادية أو للأحداث (القيم الحالية التي تدين بها الشركة للموردين أو القيم الحالية التي على المدينين للشركة).
- استدعاء البيانات: فتعني استخراج البيانات المخزونة لإجراء مزيد من عمليات التشغيل عليها أو لتحويلها إلى معلومات لمستخدمي نظام المعلومات.

4- رقابة وحماية البيانات:

قد تحدث أخطاء في البيانات التي تدخل للتشغيل وقد تفقد هذه البيانات أو قد يتم التلاعب في السجلات أثناء التشغيل وهكذا. ولذلك فإن أحد الوظائف الهامة لنظام المعلومات هو حماية البيانات من التلاعب والتأكد من دقة البيانات وبالتالي دقة المعلومات والإجراءات التي تساعد في تنفيذ هذه المهمة.

5- إنتاج المعلومات:

وهي الوظيفة النهائية لنظام المعلومات هو وضع المعلومات في يد المستخدمين، ويتطلب ذلك عدة خطوات، إنتاج التقارير تحتوي على المعلومات الناتجة من التشغيل أو من البيانات المخزونة من كلاهما، وغالباً ما يتطلب إعداد التقارير تحليل وتغيير البيانات التي تحتويها، والخطوة التالية في التوصيل والتي تتكون من :

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

- تقديم التقارير في صورة مفهومة ومفيدة للمستخدمين؛

- ضمان وصول التقارير للمستخدمين¹؛

الفرع السادس: ماهية نظام المعلومات المحاسبية

تعتبر نظم المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر الجهة المسؤولة عن توفير المعلومات المالية والكمية لجميع الإدارات والأقسام والأطراف الأخرى، وعليه يمكن تعريف نظم المعلومات المحاسبية بأنها:

- أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع (Accumulate)، وتبويب (classify)، ومعالجة

(Process)، وتحليل (Analyze)، وتوصيل (Communicate) المعلومات المالية والكمية

لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية²؛

- ويعرف بأنه ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال

الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات

وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية³؛

- هو أحد مكونات أي نظام إداري يختص بتجميع وتبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة

لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية كالجهاز الحكومية الدائنين المستثمرين وإدارة المؤسسة؛

- هو نظام فرعي للمعلومات داخل المؤسسة يقوم بتشغيل العمليات المالية الأساسية لإنتاج معلومات مالية تتعلق

بنتائج الأداء⁴؛

1- مقومات نظام المعلومات المحاسبي

تمثل مقومات أي نظام مجموعة الأسس التي يقوم عليها عمل النظام بصورة مترابطة ومكملة لبعضها البعض بحيث

لا يمكن الاستغناء عن أحدها إذا ما أريد لذلك النظام تحقيق أهدافه بفاعلية.

وهناك مجموعة من المقومات التي تتواجد في النظام المحاسبي قد تختلف في تفاصيلها من وحدة اقتصادية على أخرى

تبعاً لعدة عوامل من أهمها: حجم الوحدة الاقتصادية، طبيعة نشاط الإمكانات المادية والبشرية اللازمة لتشغيل

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 19 - 22.

² عصام فهد العرييد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

³ أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة، الإسكندرية، سنة 2004، ص 47.

⁴ رفيق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

النظام، طبيعة النظام من حيث كونه يدويا أو آليا أو إلكترونيان إلا أن توفير هذه المعلومات هو أمر ضروري يستلزمه العمل المحاسبي، وتشمل هذه المقومات كلا من:

1- المجموعة المستندية: تتمثل المستندات أولى مقومات النظام المحاسبي في أي وحدة اقتصادية والأساس المهم في عمل النظام من حيث الآتي:

أ- توفير المستندات الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوة الأولى في عمل النظام؛
ب- تمثل المستندات أحد الوسائل المهمة ضمن وسائل الرقابة والتدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة؛

ج- تمثل المستندات سجلا تاريخيا للوحدة الاقتصادية نظرا لما تحتويه من بيانات مؤرخة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أو الفترات الزمنية (المالية) السابقة؛
2- المجموعة الدفترية:

تتمثل المجموعة الدفترية بكافة الدفاتر والسجلات التي يتم سبكها في الوحدة الاقتصادية، فهي تمثل الوعاء الذي يتم فيه تفريغ كافة البيانات المستخرجة من كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية، وبالتالي معالجتها خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص والتحليل بتطبيق مجموعة من الإجراءات والفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية اللازمة، وصولا لتهيئة عرضها في مجموعة التقارير والقوائم المالية التي يتطلب إعدادها من قبل النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية المعنية؛

3- دليل الحسابات:

يمثل دليل الحسابات أداة مهمة في توجيه العمل الحسابي من خلال تحديد الحسابات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وكذلك فهو أداة مساعدة يمكن أن تساهم في تسهيل العمل المحاسبي من خلال التصنيفات والتبويبات والترقيمات التي يمكن أن تعطى للحسابات المختلفة إضافة لما يمكن أن يتضمنه الدليل من توضيح لبعض المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المستخدمة وكيفية معالجة البعض؛

4- مجموعة التقارير والقوائم المالية:

تمثل مجموعة التقارير والقوائم المالية ناتج العمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وخلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية وغير الجارية، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

بالوحدة الاقتصادية والتي يمكن أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات المتعددة سواء كانت تلك الجهات من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها¹؛

2- خصائص نظام المعلومات المحاسبية

نظام المعلومات المحاسبي يتميز بعدة خصائص إذا ما توفرت فيه تجعله نظاما معلوماتيا حيويا في المؤسسة المتواجد فيها، ومن أهم خصائص النظام المعلوماتي المحاسبي التي تجعله كفؤا وفعالا ما يلي:

- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية وتحويلها لمعلومات محاسبية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة لديها؛
- أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والكيفية المخزنة في قواعد بيانات وذلك عند الحاجة إليها؛
- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة التي تحدث في المؤسسة؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفة التخطيط لأعمال المؤسسة المستقبلية؛
- نموذج نظام المعلومات المحاسبي يعطي صورة واضحة عن مكونات النظام وتفاعله مع البيئة والإدارة، حيث يحصل النظام على بيانات من البيئة ومن الأنظمة الفرعية الأخرى في المؤسسة ليخزنها النظام لتشكل في نهايته المعلومات المحاسبية التي تخدم الإدارة والبيئة الداخلية والخارجية في اتخاذ القرارات المختلفة؛
- ومع التطور الاجتماعي والاقتصادي لم يعد الدور التوثيقي للمحاسبة كافيا، لأنه برزت عدة ظواهر دفعت باتجاه تطوير المحاسبة لتلعب دورا إعلاميا أو ما يطلق عليه أحيانا الوظيفة الأدواتية للمحاسبة²؛

¹ إبراهيم الحبيشي وآخرون، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للنشر والطباعة، سنة 2003، صص 19-21.

² روتال عبد القادر، التوجه نحو التطبيق للمعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، سنة 2008-2009، صص 26-27.

المبحث الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

كان لزام على البيئة المحاسبية الجزائرية إيجاد نظام محاسبي يتلائم مع متطلبات البيئة العالمية فهذا العامل الذي سارع بتطبيق النظام المحاسبي المالي .

المطلب الأول: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

أصبح المخطط الوطني المحاسبي في ظل التوجيهات الاقتصادية الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب خارجية وأخرى داخلية وهي:

أولاً: الأسباب الخارجية:

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛
 - ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة، من راعية إلى مشرفة عليه؛
 - عند البحث عن موارد مالية جديدة. أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
 - يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
 - يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية؛
 - يلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة وموثقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلاً لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات؛
- ثانياً: الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطفي على النظرة الاقتصادية؛
- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضاً لمبدأ الصورة الوفية بحثاً على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس¹؛

المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها، ويعتبر هذا الإطار من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ويعتبر من الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975، يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة، التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها.

✓ الإطار التصوري

يعرف الإطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، ويعط التعاريف لعناصر القوائم المالية المتمثلة على الخصوص في الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، إضافة إلى توضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية وتحديد مجال التطبيق. ويمكن إبراز أهمية هذا الإطار في العناصر الآتية:

- يشكل مرجعاً لوضع معايير محاسبية جديدة.
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها بوضوح في التنظيم المحاسبي.

✓ التعريف ومجال التطبيق

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة، ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد

¹ مسعود دراوسي ومحمد الهادي ضيف الله ، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة البليدة، سنة 2011، ص ص 2-3.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

المحاسبة العمومية، وعليه يلتزم بمسك المحاسبة كل من:

- الشركات الخاضعة للقانون التجاري.

- التعاونيات.

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

- ويمكن للوحدات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.¹

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي المالي الوطني في شهر أبريل سنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون فإن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية.²

عرف النظام المحاسبي المالي المحاسبة المالية بأنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية.

¹ بكيجل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، سنة 2007/2008، ص 6.

² ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، سنة 2010، ص 4.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

وبصفة عامة يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي هو نظام جاء لتنظيم المعلومة المالية حيث يسمح بتنظيم معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض الكشف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية، كما يوضح نجاعة وتحديد الكيان من خلال أفق تستمر فيه المؤسسة في النشاط¹.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي:

إن النظام المحاسبي المالي يضم في طياته معظم معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر بشكل واضح ومنسجم ضمن قواعد ومبادئ المرجع الجديد بما في ذلك النقاط التالية:

- نشر معلومات وافية، صحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.

- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين عدة مؤسسات تمارس نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية.

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دولياً.

- تعريف الإطار المفاهيمي بما فيه مجال التطبيق، مستخدمى البيانات المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، مبادئ المحاسبة والاتفاقيات القاعدية ... الخ.

- قواعد التقييم العامة والخاصة حيث يضم مختلف قواعد التقييم المحاسبي وكذا متابعة العمليات العادية والخاصة.

- عرض القوائم المالية بما يوافق مستلزمات المعايير الدولية، أي الأصول، الخصوم، حسابات النتائج، حالات تغيير الخزينة، حالات تغيير الأموال الخاصة، الملاحق.

- وكما يضم النظام الجديد طريقة عمل الحسابات وكيفية تدوينها بطريقة ثانية عكس المخطط المحاسبي الوطني السابق، الذي يعطي حرية الاختيار في كيفية تنظيم المحاسبة بما في ذلك المراقبة، التسجيل، الإثبات والمحافظة على المستندات، وأيضاً كيفية ير وعمل الحسابات.

¹ لزر محمد سامي، التحليل المالي وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2011-2012، ص 26.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

من خلال هذه اللوحة القصيرة على النظام الجديد، نقوم باستعراض عموميات فيما يخص قواعد التقييم ، التسجيل، التبويب بما في ذلك شروط تطبيق المعايير الدولية، آخذا بعين الاعتبار التحولات الاجتماعية والاقتصادية والعوامل التي تعكس السيادة الوطنية.

إن ممارسة المحاسبة وفق المخطط الوطني المحاسبي تعتمد أساسا على مستلزمات الإدارة ومتطلبات الجباية يشبع حاجات الاقتصاد الموجه، وعليه مسألة التنازل عن الاستعمالات والتقاليد الموروثة من قبل المهنيين يعد عنها صعب، وعليه فإن الإصلاح المحاسبي الموافق للمعايير الدولية يضم في مضمونه بعض المبادئ المحاسبية التقليدية للمخطط الوطني المحاسبي مثلما هو الحال بـ:

- وجود قائمة أو مدونة للحسابات.

- تدقيق بعض قواعد سير الحسابات.

- نموذج عرض القوائم الختامية¹.

الفرع الثالث: مزايا النظام المحاسبي المالي: يتميز النظام المحاسبي المالي بالمميزات التالية:

1- وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بطريقة واضحة الاتفاقات والمبادئ الأساسية للمحاسبة ويحدد الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والتكاليف والمنتجات؛

2- توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم ينص المخطط الوطني للمحاسبة عليها على المعالجة المحاسبية مثل: القرض الإيجاري، الامتيازات، العمليات التي لم تتم بالاشتراك؛

3- وصف محتوى كل واحدة من الوضعيات المالية التي ينبغي أن يقدمها للمؤسسات وتقديمها طبقا لذلك المقترح وفق المعايير الدولية؛

4- الإلزام على تقديم الحسابات الموحدة والحسابات المشتركة بالنسبة للمؤسسات التابعة لنفس سلطة القرار؛

5- التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة، خاصة فيما يتعلق بمسك المحاسبة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي؛

6- وضع نظام محاسبة مبسط، يركز على محاسبة خزينة بالنسبة للمؤسسات المصغرة والتجار الصغار؛

¹ عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التجهيزات حسب النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، سنة 2012، صص 121-122.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

7- توسيع مجال التطبيق مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي يسمح من الآن فصاعدا بتغطية كل المؤسسات التي تنتج حسابات مهما كان قطاع نشاطها وحجمها؛¹

الفرع الرابع: مبادئ النظام المحاسبي المالي:

1. محاسبة المعتمد: تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (القوة المحققة) في الوقت الذي تطأ فيه دون انتظار وتدفعها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط به؛
2. استمرارية النشاط: تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى النشاط وان يكون خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل؛
3. الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها، وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية؛
4. قابلية الفهم: يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين، حيث يفترض توفير مستوى قبول من المعرفة لديهم؛
5. المصادقية: يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة، وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية، والأداءات الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على المقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها؛
6. التكلفة التاريخية: تسجل محاسبا عناصر الأصول والخصوم، وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن متطلبات مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية، أي اعتمادا على التكلفة الحصول عليها؛
7. أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، حيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس الظاهر القانوني²؛

¹ محمد فيصل مايدة، أثر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي على مدونة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة ونظم المعلومات، سنة 2009-2010، ص 133.

² المنوية صالح، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، رسالة ماستر تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، سنة 2012، ص 153.

المطلب الثالث: فرضيات النظام المحاسبي المالي

1- محاسبة الالتزامات: تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشف المالية للسنوات المالية التي تربط بها، مع مراعاة الأحكام النوعية المتعلقة بالوحدات الصغيرة ، تتم محاسبة آثار المبادلات وغيرها من الأحداث على أساس الحقوق المثبتة عند حدوث المبادلات أو الأحداث وليس عند تدخل النقدية الموافقة وتعرض في البيانات المالية الخاصة بالسنوات المالية التي تلحق بها.

2- استمرار الاستغلال: تعد البيانات المالية على أساس استمرارية الاستغلال ، أي بافتراض متابعة الوحدة أعمالها في المستقبل، واعتبار حدوث التصفية أو انقطاع النشاط حالة استثنائية، وإذا لم يتم إعداد البيانات المالية على هذا أساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تبين وتبرر، وتوضح الأساس المستند إليه في ضبطها¹

¹ بن عيسى رقيق، التدفق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، سنة 2009-2010، ص76.

المبحث الثالث: مدخل للقوائم المالية

إن نشاط المنشأة يترجم إلى بنود في القوائم المالية التي من خلالها يستطيع مستخدمو تلك القوائم الحصول على البيانات اللازمة لكل طائفة حسب احتياجاتها فهي أداة إفصاح وتوصيل.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

الناتج الرسمي للنظام المحاسبي هو القوائم المالية ، وهذه القوائم تمد المستخدمين بإحصاءات عن التشغيل من خلال قائمة الدخل بما في ذلك صافي الربح أو الخسارة عن فترة محددة وإحصاءات عن الموردين من خلال الميزانية حتى يمكن للمستخدمين تقييم أصول المنشأة وخصومها، وحقوق ملكيتها في تاريخ معين.

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على المتغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المنشأة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية¹.

- هي عبارة عن ملخص لتلك البيانات والمعلومات المالية التي تتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات المتنوعة، كما أن القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.²
- هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبيا يتم من خلالها توضيح نتائج معاملات المؤسسة من خلال فترة زمنية معينة وذلك من أجل معرفة مركزها المالي³.

¹ أوسير منور وآخرون، أثر تطبيق SCF الجديد على عرض القوائم المالية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول SCF الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب - تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي سنة 2010، ص 3.

² عزة لهر، عرض ومراجعة إعداد القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، بليدة، سنة 2009، ص 106.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية:

يشير إطار العمل إلى هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع وأدائه المالي، والتغيير في مركزه المالي، بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين الذين يتخذون القرارات الاقتصادية، كما يشير كذلك إلى أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تفي باحتياجات معظم المستخدمين، لكنها لا توفر كل المعلومات التي قد تكون هناك حاجة لهذه الأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية لأنها تعكس بدرجة كبيرة معلومات تاريخية، ولا تعرض معلومات غير مالية.

وقد أشار إطار العمل القوائم المالية ذات الأغراض العامة على ما يلي:

- حاجة المستخدمين إلى تقييم قدرة المشروع على توليد التدفقات النقدية؛
- إن المركز المالي للمشروع يتأثر بالموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة؛
- الحاجة للمعلومات المتعلقة بالربحية لتقييم التغيرات في الموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة المشروع في المستقبل؛
- فائدة معلومات المركز المالي للمشروع في تقييم أنشطته الاستثمارية والتحويلية والتشغيلية؛
- إن معلومات المركز المالي تحتويها الميزانية، ومعلومات الأداء تحتويها قائمة الدخل، وكما أشار إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية أن هناك فرضيتين أساسيتين تقوم عليها القوائم المالية هما أساس الاستحقاق وفرص الاستثمارية¹؛

الفرع الثالث: خصائص القوائم المالية: (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية)

- 1- القابلية للفهم: ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية؛
- 2- الملائمة: وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء أكانت ماضية أم حاضرة أم مستقبلية وتوفير إمكانية أعمال التنبؤات؛
- 3- الموثوقية: ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقديمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وأن تكون معتمدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة

¹ سليم بن رحون، مرجع سبق ذكره، ص74.

الحيطة والحذر وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءها.

4- القابلية للمقارنة: ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة¹.

المطلب الثاني: مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات:

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية غي عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عددا من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

* المستثمرون الحاليون والمحتملون: وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى؛

● الموظفون: يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

● الموردون والدائنون التجاريون: تحتاج هذه الفئة على معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة تتكون من عميل جيد قادر على سداد ديونه.

¹ حسين القاضي وآخرون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، سنة 2008، ص 27.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

- العملاء: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلية وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.
 - المقرضون: يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير السيولة النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل: نسبة الديون للغير على حقوق الملكية.
 - الحكومة ودوائرها المختلفة والجهات المنظمة لأعمال الشركات: تحتاج هذه الفئات على معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل: قانون الشركات وقانون الضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.
 - الجمهور: يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.
- ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في الشركة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها في إطار إعداد وعرض القوائم المالية (البيانات المالية) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، إدارة الشركة، المحللون والمستشارون الماليون، والسوق المالي، والمنافسون والمحامون¹.

¹ محمد أبو نصار وآخرون، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، سنة 2009، ص ص 4-5.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث: الاعتراف بعناصر القوائم المالية وأساليب قياسها

الفرع الأول: الاعتراف بعناصر القوائم المالية

الاعتراف هو عملية إدراج في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل بند يفي بتعريف البند ويستوفي شروط الاعتراف، فالاعتراف ينطوي على وصف البند في صورة لفظية وكذلك بمقدار في إجماليات الميزانية وقائمة الدخل.

وتتمثل شروط الاعتراف بالبند الذي يفي بتعريف أحد العناصر القوائم المالية فيما يلي:

✓ من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند ستندفق إلى أو من المؤسسة .

✓ البند لديه تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق.

وتطبيق شروط الاعتراف على الأصول والخصوم والدخل والمصروفات على النحو التالي :

✓ الاعتراف بالأصل:

يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى المؤسسة وان للأصل تكلفة أو قيمة التي يمكن قياسها بموثوقية.

✓ الاعتراف بالخصوم :

يتم الاعتراف بالخصوم في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تدفقا خارجا من الموارد التي تشكل منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد التزام حالي ، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية.

✓ الاعتراف بالدخل :

يتم الاعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في الأصل ،أو نقص في الخصم ويمكن قياسها بموثوقية.

✓ الاعتراف بالمصروفات:

يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما تنشأ هناك نقص في منافع الاقتصادية والمستقبلية يعود إلى نقص في الأصل أو زيادة في الخصم ويمكن قياسها بموثوقية¹.

¹قادري عبد القادر ، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص :مالية ومحاسبة، جامعة المدية، ، سنة 2009-2010،ص65.

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

الفرع الثاني: أساليب قياس عناصر القوائم المالية

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعرف بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي و حساب النتائج ، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، وهذه الأسس هي:

أ) **التكلفة التاريخية:** التكلفة التاريخية تمثل القيم المدفوعة عند تاريخ الشراء، أو هي تكلفة الانجاز.

تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطى للحصول عليها في تاريخ الشراء أو الانجاز، و تسجيل الالتزامات (الخصوم) بمبلغ النواتج المستلمة مقابل الدين أو بمبلغ النقد أو ما يعادل النقدية المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام خلال النشاط العادي.

ب) **التكلفة الجارية:** تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقدية والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر، والالتزامات تسجل بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما يعادلها المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

ج) **القيمة القابلة للتحقيق:** تقيّد الأصول بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة (غير التصفية). وتقيّد الالتزامات بقيم سدادها أي بالمبالغ غير المخصومة من النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

د) **القيمة الحالية:** الأصول تقيّد بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن تولدها الأصول ضمن السياق العادي للنشاط، وتقيّد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط. وتعتبر هذه هي الأسس الأكثر استعمالاً عند إعداد الكشوف المالية للمؤسسات، وأحياناً تستخدم أسس أخرى خاصة، على سبيل المثال:

- تقاس البضاعة بمبلغ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل (IAS 2).

- يمكن قياس الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية أو القيمة العادلة أو القيمة الحقيقية (IAS39).

الفصل الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

تدرج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية. إضافة لذلك قد تستخدم بعض المؤسسات أساس التكلفة الجارية للتغلب على آثار تغير الأسعار¹.

الفرع الثالث: الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية

هي الفرضيات التي يتم إعداد القوائم المالية بواجبها ، ولتحقق أهداف القوائم المالية يجب أن تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين:

أ- أساس الاستحقاق

يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية. ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم دفعها أم لم يتم أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة، ونتائج أعمالها خلال فترة معينة.

ب- فروض الاستمرارية :

عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS يتم افتراض أن المنشأة مستمرة الو اجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور ، وعند وجود شكوك حول استمرارية المنشأة ا وان لدى إدارة المنشأة نية لتصفية المنشأة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر مثل أساس التصفية مثلاً².

¹بحري علي، دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المالي و مدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، سنة 2008-2009، ص31.

²محمد أبو نصار وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص12.

خلاصة الفصل :

من خلال التطرق لهذا الفصل والذي كان يتمحور حول المحاسبة والنظام المحاسبي المالي مع مدخل للقوائم المالية. تبين أن المحاسبة هي علم مثل باقي العلوم الاقتصادية والاجتماعية الأخرى نشأت وتطورت عبر الزمن ، من مرحلة إلى أخرى للوصول للنظام المحاسبي المالي الذي كان له أهمية كبير في المؤسسات الجزائرية وهذا ما يؤدي بنا لإعطاء صورة للقوائم المالية وهذا من خلال جملة من المعلومات التي ينبغي توفيرها من طرف معدي التقارير المالية. حيث تتطلب هذه العملية حتى تكون القوائم المالية قابلة للفهم وذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية التي يجب أن تشمل عليها المعلومات المحاسبية المنتجة من طرف النظام المحاسبي.

تمهيد

بعد تناولنا للموضوع من جانبه النظري كان لابد من تسليط الضوء على ما تناولناه في الدراسة النظرية على المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي، وذلك لفهم أكثر لحيثيات الموضوع كما تمت هذه الدراسة على مستوى قسم المحاسبة وبالضبط في مكتب الخاص بالمحاسب والمسؤول على إعداد الميزانيات.

وبناء على ذلك قمنا بدراسة ميدانية لحيثيات الموضوع والإشكالية الرئيسية حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى دراسة تفصيلية حول تقديم المؤسسة محل الدراسة (المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي). أما بما يخص المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى تقييم إعادة فرق كل من التثبيات العينية وتحديد معامل إعادة التقييم.

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

سنستطرق من خلال هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة باعتبارها ميدان الدراسة، لذلك قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب¹:

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة سونلغاز

الفرع الأول: نشأة المؤسسة الأم

تأسست الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز في 1969/07/28 بأمر رقم: 59/69 ، وتعتبر سونلغاز من المؤسسات الهامة في الدولة حيث كانت تسمى في عهد الاستعمار EGA أي كهرباء وغاز الجزائر وتمتد جذورها إلى عام 1947 وقد تم تأميمها بعد الاستقلال .

كانت المؤسسة في الفترة التأسيسية تنقسم إلى 4 مديريات جهوية (الجزائر، وهران ، قسنطينة ورقلة) وفي سنة 1975 تم تعديل المديريات الجهوية حيث أصبحت مناطق التوزيع (الجزائر ، الشلف ، قسنطينة ، عنابة ، سطيف ، بشار ، البليدة ، وهران ، ورقلة) مع العلم أنه لديها 45 مركز توزيع تابع لهذه المناطق .

وفي سنة 1991 تم تحويل اسم الشركة من الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز إلى المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي و تجاري ، جاء بعد ذلك في 2002/06/01 حسب القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة بسونلغاز شركة ذات أسهم لأن الدولة غير قادرة على تغطية التكاليف وكانت المرحلة (2007/2002) مرحلة انتقالية حيث تم تقسيم وهيكل المؤسسة حسب نظامها الجديد أي أن هناك لجنة ضبط هي التي تتحكم في التسعيرة وحاليا هناك مديرية عامة تتكون من :

- مديرية الإنتاج (إنتاج الكهرباء).
- مديرية النقل (نقل الكهرباء والغاز).
- مديرية التوزيع (توزيع الكهرباء والغاز).

¹ من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز (سونلغاز) بالوادي.

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

الفرع الثاني: نشأة مركز التوزيع الكهرباء والغاز بالوادي

في فترة سابقة كانت منطقة الوادي تتزود بالطاقة الكهربائية و ذلك عن طريق وكالة الوادي التابعة لمركز التوزيع بيسكرة ، ونظرا للكثافة السكانية تقرر إنشاء مركز توزيع لمنطقة الوادي وذلك في أواخر الثمانينات بخلق مندوبية تسمى المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز .

و في عام 1992 تحولت المندوبية إلى مركز للتوزيع الذي هو عبارة عن مؤسسة تعمل على مستوى الولاية وينقسم هذا الأخير إلى ثلاث وكالات (الوادي ، المغير ، الدبيلة) و قد أصبحت تسمى الآن بالمقاطعة وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع كما أنها تعتبر وسيلة وطريقة مستعملة من أجل ضمان عدة وظائف أهمها:

- وظائف خاصة بالزبائن (كشوفات و تسديدات)
- وظائف خاصة بالكهرباء (شبكات كهربائية).

المطلب الثاني : مهام ووظائف مؤسسة سونلغاز

الفرع الثاني: مهام مؤسسة سونلغاز

بناء على القانون الذي أصدر في سنة 1985 أن المهام التي تقوم بها المؤسسة كالاتي:

- 1- الطاقة الكهربائية: المؤسسة تقوم بإنتاج وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية .
- 2- الغاز: المؤسسة تقوم بنقل والتوزيع العمومي للغاز الطبيعي ولكي تبقى المؤسسة محتركة لهذا النشاط عليها القيام ب :
 - إقامة المؤسسات من أجل تنمية القطاع
 - دراسة تطوير التقنيات المستعملة في المؤسسة
 - التسيير الجيد للعمال وتكوينهم من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية
 - اتساع المساحة المستعملة للكهرباء والغاز لزيادة المبيعات

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

3- مهام مديرية التوزيع بالوادي :

- تسيير المشتركين (الكهرباء والغاز)
- تسيير المنشآت الكهربائية والغازية
- تطوير المنشآت الطاقة
- تمثيل المؤسسة على مستوى الولاية
- الاتصال بالسلطات

الفرع الثاني: وظائف مؤسسة سونلغاز

1- الوظائف التقنية : القيام بإنجاز وتطوير بحوث في مجال الإنتاج ونقل توزيع الطاقة في المجالات المذكورة.

2- الوظائف التجارية : وتمثل في بيع الطاقة للمستهلكين وتحقيق رغباتهم ومن الوظائف السابقة ظهرت عدت وظائف فرعية تنقسم إلى قسمين:

1.2 وظائف ذات طابع إداري :

- تسيير المال
- تسيير الوسائل
- معالجة المعلومات

2.2 وظائف ذات طابع دراسي :

- القيام بدراسات اقتصادية (التخطيط)
- القيام بدراسات تسويقية
- القيام بدراسات النظام العام وأنظمة مراقبة التسيير

- وفي الوظائف ذات الطابع الدراسي يكون بهدف جميع الدراسات هو تحديد سياسة رشيدة للمؤسسة وإيجاد الاستراتيجية اللازمة لتحقيق هدف الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الأم.

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز

حيث أن مديرية التوزيع بالوادي متفرعة من شجرة مكونة من :

- مجمع سونلغاز ويمثلها رئيس المجمع، ومن تحتها المديرية العامة لتوزيع الوسط ويمثلها الرئيس المدير العام وهو مراقب للمديريات ويمثل السلطة العليا للمؤسسة.
- المديرية العامة للتوزيع مقسمة إلى 09 مناطق لتوزيع الكهرباء والغاز ومن ضمنها مديرية التوزيع بالوادي حيث تنقسم إلى مدير التوزيع وأمانة و 08 أقسام:

- قسم الشؤون العامة
- قسم الموارد البشرية
- قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي
- قسم المالية و المحاسبة
- قسم استغلال الغاز
- قسم استغلال الكهرباء
- قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال
- قسم العلاقات التجارية

وبدورها تنقسم هذه الأخيرة إلى 3 مقاطعات: مقاطعة المغير ، مقاطعة الديبيلة و مقاطعة الوادي.

1- مقاطعة المغير: و تتكون من:

- وكالة المغير
- وكالة جامعة

2- مقاطعة الديبيلة: و تتكون من :

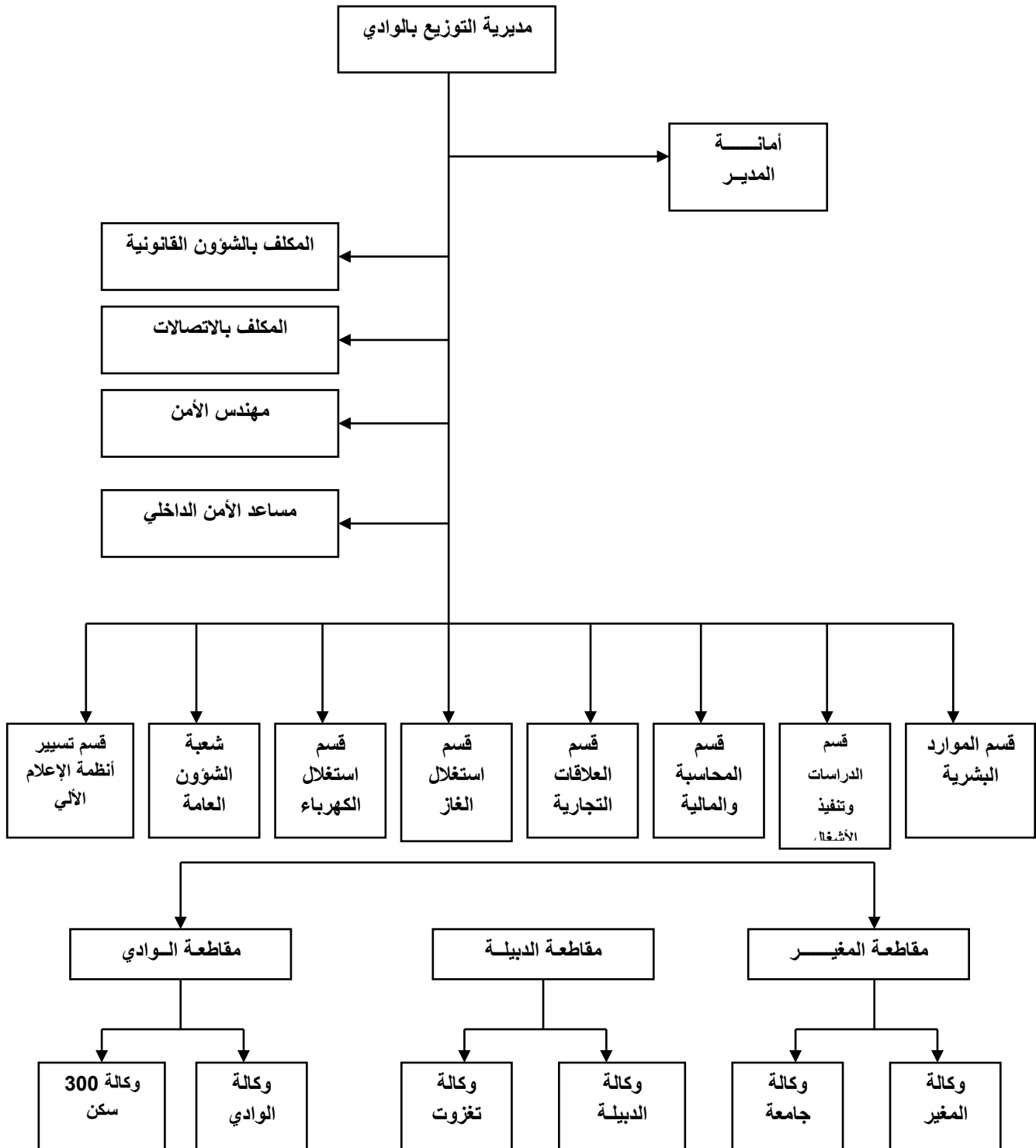
- وكالة الديبيلة
- وكالة تغزوت

3- مقاطعة الوادي: و تتكون من :

- وكالة الوادي
- وكالة 300 مسكن

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي"

الشكل رقم (3-1) : الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالوادي



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز (سونلغاز) بالوادي

الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي لمركز التوزيع بالوادي

أولا : مصلحة الموارد البشرية: مهمتها تسيير الموظفين بواسطة برنامجين :

GIP GEVA : (تعالج الأجور) .

GIP SAM : (تعالج المسار المهني للعامل و العوامل الثابتة للأجور) .

- متابعة تكوين العمال ، التربصات ، الأيام الدراسية .
- متابعة حوادث العمل.
- متابعة الوثائق الإدارية وحفظ القرارات في ملفات العمال .
- مراقبة العمال

ثانيا : قسم الدراسات و الأشغال: وتكمن مهامها في ما يلي :

- دراسة طلبات الزبائن الجدد.
- متابعة الأشغال و إنجاز المنشآت الكهربائية .

ثالثا : قسم المالية والمحاسبة: مهامها كالاتي :

- التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية .
- تسيير الأظرفة المالية AP .
- تسيير الأشغال الكهربائية.
- تسيير المخزون
- المراقبة الداخلية.

رابعا : قسم العلاقات التجارية : تلعب دور الوساطة بين المؤسسة والزبون ومهامها :

- ربط الزبائن الجدد و إنجاز عقود الاشتراك .

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

- إنجاز قوانين التمويل بالطاقة الكهربائية .

- متابعة طلبات الزبائن من وصولها إلى نهاية العملية (تشغيل المنشآت الكهربائية) .

خامسا : قسم استغلال الشبكات الغازية من مهامها :

- استمرارية التمويل بالطاقة الغازية بصورة جيدة .

- المحافظة على نوعية الخدمة بنظر إلى الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.

سادسا : قسم استغلال الشبكات الكهربائية : ومهامها استمرارية الخدمة بنوعية عالية .

- الاستمرارية بالتمويل بالطاقة الكهربائية مع التقليل قدر الإمكان من الانقطاعات .

- النوعية بتقديم الخدمة بنوعية جيدة حسب الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.

سابعا : قسم الإعلام الآلي: (المعالجة الآلية) : ومن مهامه :

- معالجة المعلومات ووضع القوانين الخاصة بالطاقة الكهربائية

- إعداد البرامج و الإحصائيات و المتابعة المستمرة لملفات المشتركين

ثامنا : مهندس الأمن ومساعدته : من مهامها تأمين توزيع الطاقة الكهربائية و صيانة الشبكات وتسيير المشتركين في الشروط الملائمة للنوعية والأمن ومن واجبها :

- صيانة الشركات بواسطة برنامج منظم .

- تحليل الحوادث التي تصب في الشبكة.

- تسيير المشتركين في حدود المقاطعة.

- تسيير الوسائل (الأفراد والسيارات.....) .

- تمثيل المؤسسة لدى السلطات المحلية في حدود صلاحيتها .

تاسعا : المكلف بالشؤون القانونية :

- فض النزاعات بين المؤسسة و المتعاملين .
- إبرام العقود بين المؤسسة و المتعاملين معها .

عاشرا : المكلف بالاتصالات :

- تسهيل المبادلات بين المؤسسة و المتعاملين معها .
- تسهيل الاتصالات الداخلية بالمؤسسة .

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

المبحث الثاني : التقييم (القياس) المحاسبي لعناصر الميزانية لمؤسسة سونلغاز

جدول رقم (3-1) : عرض الميزانية الختامية لسنة 2011

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أراضي	4,348,776.33	النتيجة الصافية	69,470,369.37
عمليات ترتيب وهيئة الاراضي	7,011,455.52	الترحيل من جديد	-30,670,430.46
البناءات	145,399,828.02	الارتباط بين الواحدات	11,192,444,237.05
المنشآت التقنية،المعدات والادوات الصناعية	5,795,191,539.17	إجمالي حقوق المساهمين	11,392,866,587.42
الثبتات قيد الانجاز	5,860,349,468.96	من الافتراضات المؤسسات المصرفية	27,644,889.91
الضريبة المؤجلة	29,523,819.84	الضرائب المؤجلة	29,916,125.87
الزبائن	1,073,641,346.14	المؤونات	3,007,489,833.97
مدينين آخرين	1,165,028,656.43	الدائنون والحسابات الملحقه	1,014,898,261.73
الضرائب	244,656,135.15	الضرائب	34,382,987.75
خزينة	393,824,250.04	الديون الأخرى	245,425,652.27
المجموع	9444660775		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

جدول رقم (3-2) أسعار التثبيتات العينية لسنة 2011

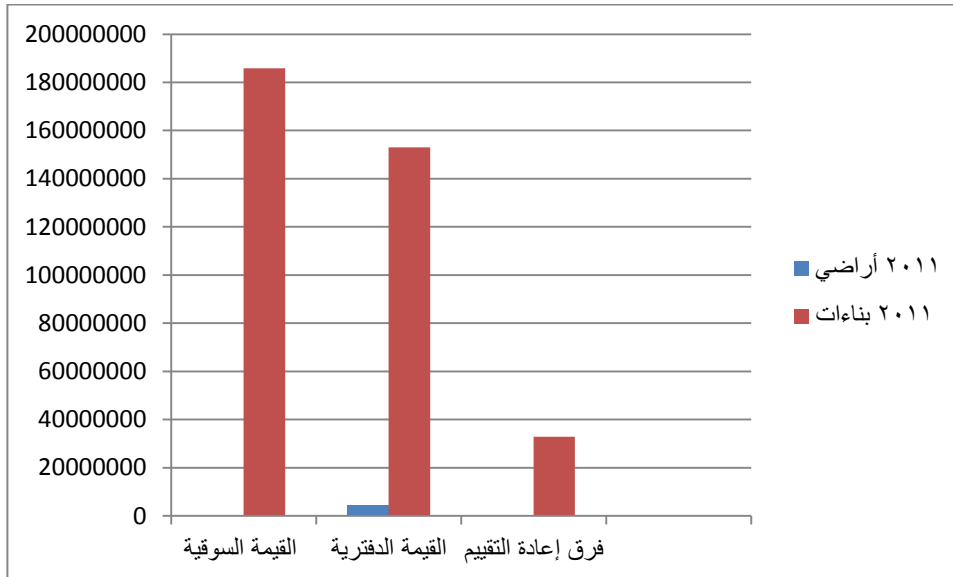
السنة	النوع	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	فرق إعادة التقييم	معامل إعادة التقييم
2011	أراضي	14400000,00	4,348,776.33	10051223,67	3.311
2011	بنايات	185849602.5	152,962,635.83	32886966.7	1.215

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

حساب فرق إعادة التقييم:

- أراضي: $10051223,67 = 4,348,776.33 - 14400000,00$
 - بنايات: $32886966.7 = 152,962,635.83 - 185849602.5$
- معامل إعادة التقييم: $\text{القيمة السوقية} / \text{القيمة الدفترية} \times 100$

الشكل البياني (3-2): أعمدة بيانية تبين أسعار التثبيتات العينية لسنة 2011



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

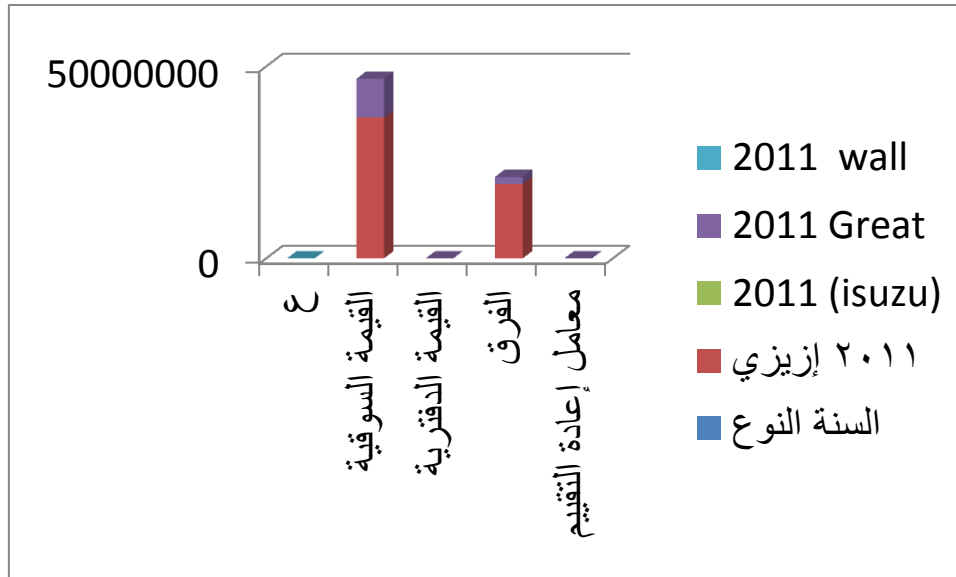
جدول رقم(3-3) كيفية حساب فرق إعادة التقييم لمعدات نقل لسنة 2011

السنة	النوع	ع الوحدات	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	الفرق	معامل إعادة التقييم
2011	إيزي (isuzu)	2	9155069.734	4314358.97	19362843.06	2.122
2011	Great wall	6	1688367.179	1380512.82	307854.356	1.223
/	المجموع		2603936.913	5694871.79	1967069.742	/

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

معامل إعادة التقييم: القيمة السوقية / القيمة الدفترية

الشكل البياني (3-3) :أعمدة بيانية تبين فرق إعادة تقييم معدات النقل لسنة 2011



المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

جدول رقم (3-4) عرض الميزانية الختامية " الأصول " لسنة 2012

الأصول	ملاحظات	Brut 2012	Amort 2012	2012	2011
التبثبات					
شهرة المحل					
التبثبات المعنوية "غير الملموسة"					
مصاريف البحث والتطوير					
التبثبات المعنوية "الغير الملموسة الأخرى"					
التبثبات العينية "الملموسة"					
أراضي		4,348,776.33		4,348,776.33	4,348,776.33
عمليات ترتيب وتحيئة الاراضي		10,036,994.06	3345664.68	7,011,455.52	6914373.68
البناءات		248,366,910.96	102,967,082.94	149020146.5	157299043.5
المشآت التقنية،المعدات والادوات الصناعية		9,990,238,878.49	4,195,047,339.32	5,795,191,539.17	5,300,129,551.52
التبثبات العينية الأخرى		1,294,095,773.23	261,422,113.34	1,032,673,659.89	863,237,267.09
التبثبات قيد الانجاز		5,860,349,468.96		5,860,349,468.96	4,461,854,523.56
التبثبات المالية					
الأوراق المالية - الشركات					
الأوراق المالية القابضة والذمم					
استثمارات أخرى					
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى					
حسابات بين الوحدات					
الضريبة المؤجلة		29,523,819.84		29,523,819.84	29,523,819.84
مجموع التبثبات		17,436,960,621.87	4,562,462,074.14	12,874,498,547.73	10,819,292,562.45
الأصول الجارية					
المدنيين والحسابات المشابهة					
الزبائن		1,220,853,742.30	147,212,396.16	1,073,641,346.14	922,962,406.66
المخزونات وما هو قيد الانجاز		975,403.43		975,403.43	958,144.66
المستحقات من شركات المجموعة والشركات الزميلة		0.00		0.00	0.00
مدنيين آخرين		1,165,426,838.92	398,182.49	1,165,028,656.43	1,356,297,958.84
الضرائب		244,656,135.15		244,656,135.15	311,894,473.42
الأصول الجارية الأخرى		0.00		0.00	0.00
الحسابات المالية " المتاحات "					
البنك - الصندوق					
خزينة		393,824,250.04		393,824,250.04	49,734,823.73
الحسابات الانتقالية		0.00	0.00		0.00
مجموع الأصول الجارية		3,025,736,369.84	147,610,578.65	2,878,125,791.19	2,641,847,807.31
مجموع الأصول		20,462,696,991.71	4,710,072,652.79	15,752,624,338.92	13,461,140,369.76

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

جدول رقم (3-5) عرض الميزانية الختامية "الخصوم" لسنة 2012

2011	2012	الخصوم
		رأس المال الخاص
		رأس المال الغير مستدعي
		العلاوات والاحتياطات
161,622,411.46	161,622,411.46	فارق إعادة التقييم
0.00	69,470,369.37	النتيجة الصافية
-11,478,673.17	-30,670,430.46	الترحيل من جديد
9,768,209,808.09	11,192,444,237.05	الارتباط بين الواحدات
9,918,353,546.38	11,392,866,587.42	إجمالي حقوق المساهمين
		الخصوم غير الجارية
22,316,565.21	27,644,889.91	الافتراضات من المؤسسات المصرفية
58,957,613.31	29,916,125.87	الضرائب المؤجلة
		الخصوم غير الجارية الأخرى
2,578,376,076.03	3,007,489,833.97	المؤونات
2,659,650,254.55	3,065,050,849.75	مجموع الخصوم غير الجارية
		الخصوم الجارية
670,318,719.32	1,014,898,261.73	الدائون والحسابات الملحقه
26,797,730.81	34,382,987.75	الضرائب
0.00	0.00	ديون على الشركات الزميلة
186,020,118.70	245,425,652.27	الديون الأخرى
0.00	0.00	الخزينة السالبة
0.00	0.00	الحسابات الانتقالية
883,136,568.83	1,294,706,901.75	مجموع الخصوم الجارية
13,461,140,369.76	15,752,624,338.92	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

جدول رقم (3-6) أسعار التثبيتات العينية لسنة 2012

السنة	النوع	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	فرق إعادة التقييم	معامل إعادة التقييم
2012	أراضي	14400000,00	4,348,776.33	10051223,67	3.311
2012	بنايات	278791857.5	248,366,910.96	102967082,9	1.225

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المؤسسة

فرق إعادة تقييم

● الأراضي:

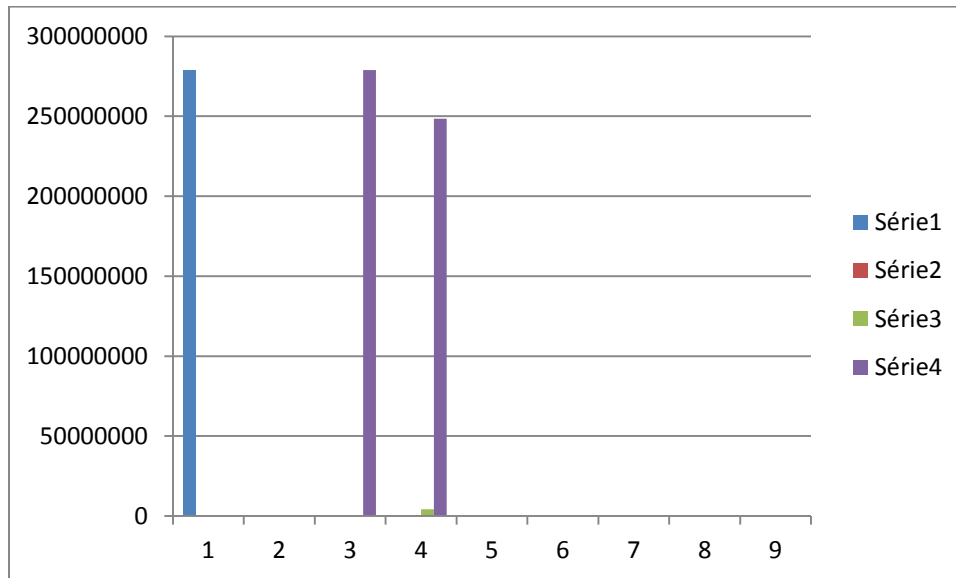
$$10051223,67 = 4,348,776.33 - 14400000,00$$

● البنايات:

$$102967082,9 = 248,366,910.96 - 278791857.5$$

معامل إعادة التقييم: القيمة السوقية / القيمة الدفترية $\times 100$

الشكل البياني (3-4): أعمدة بيانية تبين كيفية معامل إعادة تقييم لأسعار التثبيتات لسنة 2012



المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

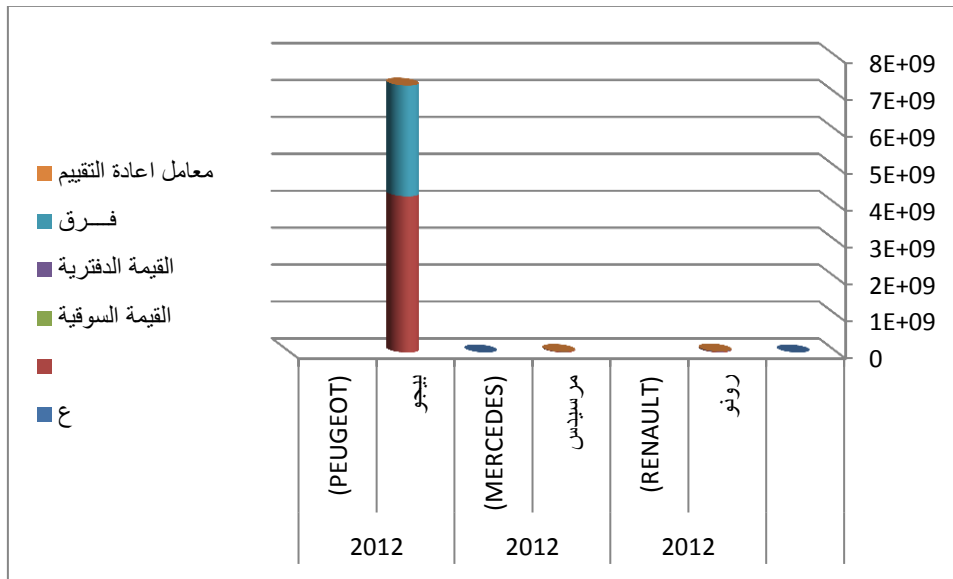
جدول رقم (3-7) : كيفية حساب فرق إعادة تقييم لمعدات نقل

السنة	النوع	ع الوحدة	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	فرق	معامل اعادة التقييم
2012	رونو (RENAULT)	2	13128937.863	11546999.00	1581938.863	1.137
2012	مرسيدس (MERCEDES)	1	13430890.18	12013318.59	1417571.594	1.118
2012	بيجو (PEUGEOT)	5	4229729.882	1229572.64	3000157.242	3.44
/	المجموع	/	30789557.92	27789890.23	5999667.699	/

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

معامل إعادة التقييم: القيمة السوقية / القيمة الدفترية $\times 100$

الشكل البياني (3-5): أعمدة بيانية تبين فرق إعادة التقييم لمعدات النقل لسنة 2012



الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

جدول رقم (3-8) : عرض الميزانية الختامية "الأصول" 2013

2012	2013			
المبالغ	المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤنات	مبلغ الإجمالي	الأصل
4348776.33	4348776,33		4348776,33	الأصول غير الجارية فارق الاقتناء - الايجابي أو السلي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي عمليات ترتيب وتهيئة
7011455,52	6786922,75	3250071,31	10036994,06	الأراضي
145399828,02	137837020,24	110529890,72	248366910,96	مباني
5795191539.17	7655344909,90	4563645159.39	12218990069,29	معدات صناعية
1032673659.89	1102032063,97	314336319,15	1416368383,12	تثبيتات معنوية أخرى
5860349468,96	6465778265,32		6465778265,32	تثبيتات جاري إنجازها
29523819,84	0		0	ضرائب مؤجلة الأصل
12874498547,73	15372127958,51	4991761440,57	20363889399,08	مجموع الأصول غير جاري
1073641346,14	1181769146,24	152174856,33	1333944002,57	أصول الجارية
975403,43	188100		188100	زبائن
1165028656,43	846977275,35	397694,75	847374970,10	مخزونات في الخارج
244656135,15	461095009,51		461095009,51	مدينون آخرون
393824250,04	115115235,03		115115235,03	ضرائب ومشابهها الموجودات المالية ومشابهها الخزينة
2878125791,19	2605144766,13	152572551,08	2757717317,21	مجموع الأصول الجارية
15752624338,92	17977272724,64	5144333991,65	23121606716,29	مجموع العام للأصول

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

جدول رقم (3-9) : عرض ميزانية الختامية "الخصوم" لسنة 2013

2012	2013	الخصوم
161622411,46	161622411,46	رؤوس أموال الخاصة
0	-688538635,12	رأس مال غير مستعان به
-30670430,46	-52805288,77	علاوات واحتياطات - احتياطات مدججة
		إعادة التقييم
		النتيجة الصافية
		رؤوس أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد
11261914606,42	13762016714,61	compte de liaison
11392866587,42	13182295202,18	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
27644889,91	35532843,25	خصوم غير جارية
29916125,87	0	قروض وديون مالية
3007489833,97	3516785761,47	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
3065050849,75	3552318604,72	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		مجموع الخصوم غير الجارية
1014898261,73	902093346,76	خصوم جارية
34382987,75	25524979,88	موردون وحسابات ملحقه
245425652,27	315040591,10	ضرائب
1294706901,75	1242658917,74	ديون أخرى
		مجموع الخصوم الجارية
15752624338,92	17977272724,64	مجموع العام للخصوم

المصدر : من إعداد الطالب بناء على وثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

جدول رقم(3-10) أسعار التثبيتات العينية لسنة 2013

السنة	النوع	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	الفرق	معامل إعادة التقييم
2013	أراضي	1440000.00	4348776,33	10051223,67	3.311
2013	بنايات	248591443.7	248366910.96	224532.77	1.001

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

فرق إعادة تقييم بالنسبة للأسعار التثبيتات العينية

• الأراضي:

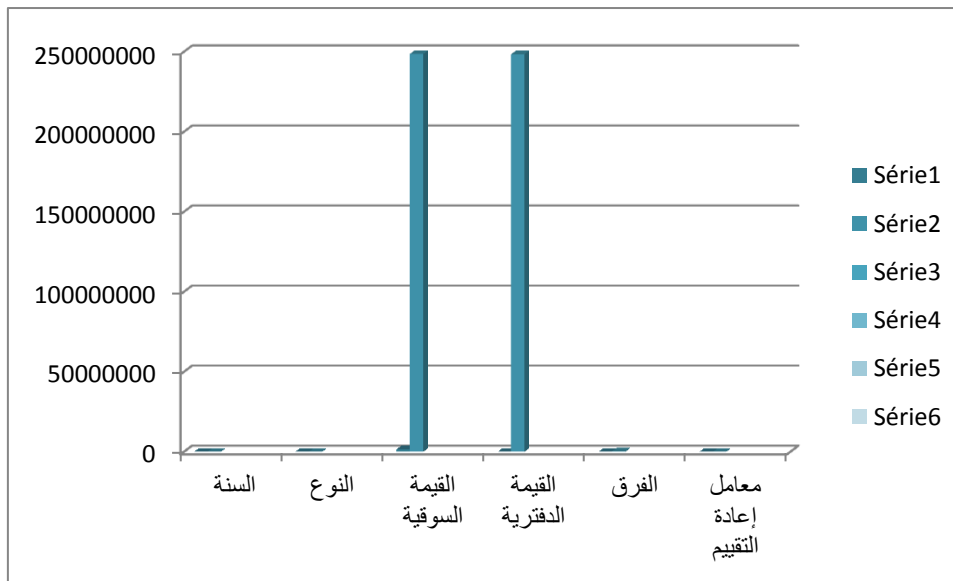
$$10051223,67 = 4348776,33 - 1440000.00$$

• البناءات:

$$224532.77 = 248366910.96 - 248591443.7$$

معامل إعادة تقييم: القيمة السوقية / القيمة الدفترية $\times 100$

الشكل البياني (3-6) : أعمدة بيانية تبين أسعار التثبيتات العينية لسنة 2013



المصدر : من إعداد الطالب معتمدا على وثائق المقدمة من طرف المؤسسة

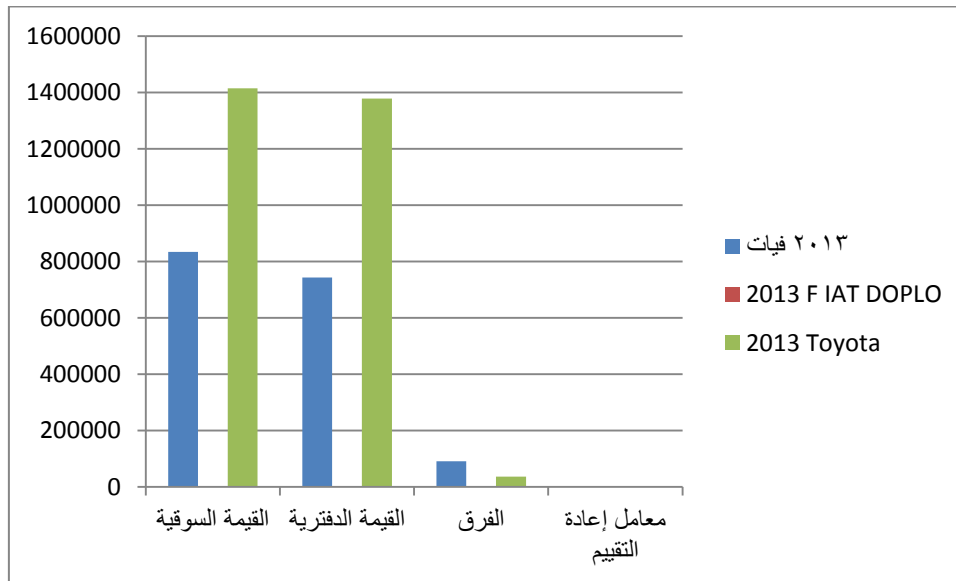
الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

الشكل رقم(3-11) : كيفية حساب فرق إعادة التقييم لسنة 2013

السنة	النوع	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	الفرق	معامل إعادة التقييم
2013	فيات F IAT DOPLO	834389.00	743000.00	91389.00	1.123
2013	Toyota	1414140.00	1377703.00	36437.00	1.026
/	المجموع	2248529.00	2120703	127826.00	/

المصدر: من إعداد الطالب معتمدا على وثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الشكل البياني (3-7): أعمدة بيانية تبين كيفية حساب فرق إعادة التقييم لسنة 2013



المصدر: من إعداد الطالب معتمدا على وثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

المطلب الثاني: ملخص حول تحليل نتائج القياس المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية

• من خلال المبالغ الموضحة في الجدول أعلاه التي تبين القيم المسجلة بتاريخ الاقتناء في ميزانية المؤسسة لسنة 2011 والقيمة الحالية (السوقية) بحيث يمكن القول أن قيمة الأرض قد ازدادت نسبتها بـ (3.311) مقارنة بالقيمة المقتناة بها كما نشاهد ارتفاع قيمة المباني مقارنة بالقيمة الدفترية والمسجلة في الميزانية بنسبة قدرها (1.215).

• ومن خلال الجدول رقم (3-3) والذي يبين الفوارق في القيمة بين القيمة الدفترية (القديمة) والقيمة السوقية (الحالية) ومن خلال ذلك نلاحظ بأن قيمة السيارة قد ارتفعت القيمة السوقية مقارنة بما سجل في الميزانية بنسبة (2.122)، كما نلاحظ ارتفاع في القيمة السوقية مقارنة بالقيمة الدفترية لسيارة (Great Wall) بنسبة (1.223) وهذا مقارنة بما سجل في الميزانية 2011.

• يبين الجدول أعلاه رقم (3-5) أن الفوارق بين القيمة الدفترية والتي هي مسجلة في ميزانية 2011 والقيمة السوقية (الحالية) لنفس السنة قد ارتفعت مقارنة بالنسبة 2012 بنسبة (1.225).

• كما يبين الجدول رقم (3-6) أن الفارق بين القيمة الدفترية المسجلة في ميزانية المؤسسة والمقدمة من خلية المحاسبة لسنة 2012 والقيمة الحالية (الجديدة) لنفس السنة قد ازدادت مقارنة بالقيمة القديمة بنسبة (1.137)، ونلاحظ ارتفاع القيمة السوقية بالنسبة للسيارة مرسيدس بنسبة (1.118)، كما نلاحظ أيضا ارتفاع في القيمة السوقية عن القيمة الدفترية المسجلة في ميزانية 2012 بالنسبة لسيارة بيجو بنسبة (3.44)

• ويوضح الجدول رقم (3-8) أن الفارق بين ما سجل في ميزانية المؤسسة (القيمة الدفترية) والقيمة السوقية قد ارتفع بالنسبة للمباني بنسبة (1.001).

• كما يوضح الجدول رقم (3-9) المبالغ فرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية وارتفعت قيمة الأسعار التثبيتات من خلال القيمة السوقية بالنسبة لسيارة فيات بنسبة (1.123) وكما ازدادت القيمة السوقية عن القيمة الدفترية المسجلة في ميزانية المؤسسة سنة 2013 بالنسبة لسيارة طيوتا (Toyota) بنسبة (1.026).

• كل هذه العمليات تدل على أن قيمة أسعار التثبيتات العينية غير مستقرة من سنة إلى سنة وغير ثابتة عند شيء معين وتتغير أسعار التثبيتات بتغير استمراري عند ارتفاع القيمة السوقية أو انخفاض القيمة ويكون التغير

الفصل الثالث : دراسة حالة "المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي "

باستمرار ومن سنة إلى أخرى وهذا يؤثر سلبيا على القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية (القيمة الدفترية)

● كما أن هذه الجداول وأسعار الثبittات العينية لا تعطي الصورة الحقيقة للمؤسسة (القيمة الدفترية) بحيث يمكن القول أن قيمة الاهتلاك محسوبة على أساس القيمة القديمة لهذه الثبittات وبدورها تحمل التغيرات الطارئة على مستوى الأسعار والتقلبات الصارية في الوقت الحالي وبالتالي لا تمثل بعد مستوى حقيقة المركز المالي للمؤسسة وبهذا لا يمكن للوحدة الاقتصادية أخذ ذلك على اعتباره في اتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الثالث: الاستنتاجات

من خلال ما تم التطرق إليه في موضوع بحثنا في عملية القياس نستنتج ما يلي:

- أن عملية القياس المحاسبي وفق طريقة التكلفة التاريخية يزيد من الربح وذلك أن الاهتلاكات تعتبر تكلفة لا بد من خصمها (إنقاصات) قبل الوصول إلى الربح الصافي وبالتالي فإن الاهتلاك يكون أقل ما يجب وأن الأرباح تزيد من مقدار الفرق بين قسط الاهتلاك بناء على مبدأ تكلفة التاريخية وقسط الاهتلاك بناء على القيمة السوقية؛
- أن القوائم المالية المعدة وفق القيم التاريخية تشتاق لخاصتين هما الملائمة والقابلية للمقارنة وهذا ناتج على تقلبات الحالية في تغيير الأسعار وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة ولا تأخذ أي قرارات متعلقة بالمؤسسة؛
- أن التقلبات الكبيرة في عملية القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية لا تساعد على تحليل المالي للمؤسسة ، وفي حالة التغيير في الأسعار النقد قد تؤدي إلى النقص والاستعراض بالقيمة العادلة للوصول إلى نتائج أكثر واقعية وتمثيلا لقيمة المنتوجات ؛
- تضعف قابلية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة نسب ومختلفة وبالعكس؛

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل تم التعرف على المؤسسة موضوع الدراسة وهي مؤسسة سونلغاز من خلال مهامها وموقعها الجغرافي وإبراز الهيكل التنظيمي ومختلف وظائفه. ثم قمنا بدراسة عرض ميزانيات المؤسسة من سنة 2011 إلى غاية الوصول 2013.

وبعد دراستنا للتبثبات العينية الخاصة بالمؤسسة لاحظنا أن، معامل التقييم يختلف من سنة إلى أخرى بالزيادة المستمرة وهذا يدل على وجود تزايد من سنة إلى أخرى غاية الوصول إلى تحقيق أرباح في المؤسسة وهذا نتيجة لتقييم فرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية.

تمهيد:

تعد وظيفة القياس المحاسبي وظيفة أساسية من وظائف المحاسبة حيث تعتبر عملية القياس أحد الفروض العلمية للمحاسبة، وذلك لأهمية البالغة في تقييم الأحداث والتي تنتج عن أداء مهام معينة، كما ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم الرقمية المتعلقة بالعناصر التي تشملها عملية القياس القوائم المالية وعرض هذه القوائم بمعلومات ذات شفافية ومصداقية أكثر.

كما تعتبر عملية القياس على مجموعة من المفاهيم والمعايير والأركان والأساليب والمبادئ التي تساعد في عملية القياس ولدراسة أكثر تفصيل سنحاول في هذا الفصل أن نتطرق في المبحث الأول إلى: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي أما المبحث الثاني فقمنا بقياس عناصر القوائم المالية وأما بما يخص المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى كيفية تقييم بنود القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

إن عملية القياس المحاسبي بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة من الخصائص لموضوع القياس بأساليب القياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات هي المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب في عملية القياس.¹

المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي

تعتبر وظيفة القياس من الوظائف الأساسية في مجالات العلوم الطبيعية والاجتماعية مع انه بقية فترة من الزمن مهملا في المحاسبة إلا أن المحاسبون بدؤوا بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي ومن هنا يمكن استخلاص بعض المفاهيم للقياس المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي ومعايره

1- مفهوم القياس المحاسبي

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس هي أن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campell) الذي عرفها بما يلي:

- يتمثل القياس المحاسبي بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواطرها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

- وأضاف (Steren) بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس فعرفها بأنها: تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي.

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي ورد ما يلي:

¹ رولا كاسر لايقه، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة تشرين، سنة 2007، ص45.

الفصل الثاني : القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية

- يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية وجارية وبموجب قواعد محددة¹.

وعرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية القياس المحاسبي بأنه:

- قرن الأعداد بأحداث الوحدة الماضية والحالية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو حالية إلى قواعد محددة.

- وعرف القياس المحاسبي بتخصيص قيم رقمية لحدث أو لعنصر معين مرتبط بالمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات لتعريف والتبويب لهذا الحدث².

ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج تعريف شامل للقياس المحاسبي:

- عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية تعدد النقدية، بشيء معين هو اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب.

ومن خلال التعريف نستنتج أن عملية القياس تحتوي على أربعة أركان رئيسية هي:

- الخاصية محل القياس؛
- المقياس المناسب للخاصية محل القياس؛
- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس؛
- الشخص القائم بعملية القياس³؛

¹ محمد مطر وآخرون، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والإفصاح والعرض، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، سنة 2008، ص 130 - 131.

² رولا كاسر لايقة، مرجع سبق ذكره، ص4.

³ محمد مطر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 131.

1- معايير القياس المحاسبي:

تتطلب عملية التقييم وجود نظام يحكمها، فهي ليست عملية جزافية بل تستند إلى إطار معين يوجهها، يبررها ويميزها عن عملية التقدير التي لا تركز على أي قواعد، والمعايير هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو تعمل على التوفيق بين الأداة والغاية، وباعتبار المحاسبة نظام للقياس والتوصيل فإن هناك معايير تتعلق بالتقييم وأخرى بالتوصيل، وتعتبر المعايير التي قدمتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي وتمثل في الآتي:

أولاً- الصلاحية للغرض المستهدف: يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستخدمين تباين احتياجاتهم تبايناً كبيراً، فإن الأمر يتطلب افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها، وهذا ما يحصل في الواقع إذ يفترض أن الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي؛

ثانياً: القابلية للتحقيق: تعتبر المعلومات المحاسبية أساساً لاتخاذ القرارات، لذا ينبغي أن تكون لها دلالات محددة وموحدة ولها استقلالها الذاتي بصرف النظر عن الشخصية معدها والمستفيد منها، فتعدد الدلالات يعني انحرافاً عن هذا المعيار غير أن التطبيق العملي يفسرها بأنها استناداً للمعلومات المحاسبية إلى مصدر موثوق يتمثل في توفر مجموعات من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحتها ومدى مطابقتها للمصدر مع وجود درجة عالية من الإجماع والاتفاق عليها بين أشخاص مستقلين يستخدمون نفس طرق وإجراءات التقييم المحاسبي.

ثالثاً: الالتزام بالموضوعية: يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية، وغير منحازة لمجموعة معينة من أصحاب المصالح في المؤسسة على حساب مجموعة أخرى، وأن تكون بعيدة عن الأحكام الشخصية وحيادية ومستندة على مصادر حقيقية، كما يجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية.

(قاعدة وجود دليل موضوعي).

رابعا: القابلية للقياس الكمي: يستخدم القياس المحاسبي أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي فإن الأحداث الاقتصادية لا يمكن التعبير عنها كميا بوحدة نقدية يتم استبعادها من مجال التقييم المحاسبي، لأن استخدام مقاييس أخرى للتعبير عنها يؤدي إلى عدم التماثل وعدم التجانس بين بنود القوائم المالية¹.

الفرع الثاني: خطوات وأساليب القياس المحاسبي:

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبي وتعدد خطواتها على الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس، وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مراحل عملية القياس المحاسبي وعدد الخطوات التي تنفذ بها. وتتضح مراحل الرئيسية لعملية القياس المحاسبي فيما يلي:

- **تحديد الخاصية محل القياس:** وتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي اثر على المركز المالي للمشروع، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة على هذا المشروع، لكن المحاسب يواجه مشكلة حقيقية ستعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس تتخلص في عدم قدرته في كثير من الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديداً دقيقاً. ويرجع ذلك إلى أن بعض المفاهيم المحاسبية لها معان أو مدلولات مختلفة، فخاصية ربح المشروع مثلا: قد تبرز الخلاف بين المحاسبين حول تحديد هذا الربح هل يكون بمفهومه المحاسبي أو بمفهومه الاقتصادي أو القانوني أو بمفهومه الإداري ... ثم يتشعب الخلاف بينهم في طرق وأساليب قياس الربح، ثم إن اختلاف المداخل في عملية القياس سوف ينعكس على نتائج القياس، ولعل في مدلول العبارة التي أوردها (Devine) تلخيص لأبعاد هذه المشكلة.

- **تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس:** يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس اسمي (Nominal scale)، أما إذا كانت أغراض القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (نوعين من الموجودات مثلا)، فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس ترتيبي (Ordinal scale)، وإذا ما تجاوزت أغراض

¹ الجيلاني بلواضح وآخرون، المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، مداخله ضمن المنتدى الدولي الأول حول دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي، جامعة المسيلة، سنة 2012، ص 12.

عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من هذين النوعين من الموجودات) وحينئذ يستخدم مقياس نسبي (Rational scale).

وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية لقياس فإن تحديد وحدة القياس مهمة أيضا، إذا عندما يكون هدف المحاسب مثلا هو قياس القيمة النقدية للمبيعات النوعية للمشروع، لا يكفي حينئذ تحديد نوع المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النسي ممثلا بوحدة النقد دينار مثلا أو الجنيه أو الدولار.

- **تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس:** بعد الانتهاء من تحديد الخاصية محل القياس للحدث الاقتصادي، وتحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة، يتعين على المحاسب تحديد أسلوب القياس لعملية القياس، ويتوقف الأسلوب المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على الهدف من عملية القياس والأفق الزمني لهذه العملية، فإذا اقتصر الهدف على مجرد تبويب الحدث المالي التاريخي وإثباته محاسبيا، كما هو الحال عندما تقوم المنشأة بشراء أو امتلاك احد الموجودات طويلة الأجل، فإنه يتبع طريقة القياس المباشرة أو الأساسية التي تأخذ شكل التبويب ثم التسجيل المباشر لقيمة هذا الأصل من واقع مستند (فاتورة، سند صرف، ... الخ)، ولكن إذا تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك عندما يختلف الأفق الزمني لهذه العملية ويمتد الهدف إلى تحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي لهذا الأصل في نهاية الفترة المالية، فإن عملية القياس المحاسبية تدخل مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل (Allocation) تليها بعد ذلك مرحلة التجميع (Aggregation) وذلك حينما تدمج قيمته بقيم غيره من الموجودات طويلة الأجل، بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية لهذه الموجودات، والتي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع. وفي مرحلتى التحميل والتجميع يستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر والذي تحدد بموجبه قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية، أما إذا انصبت عملية القياس على فرصة مستقبلية مثل قياس العائد المتوقع على الاستثمار من هذا الأصل، فحينئذ تخضع قيمة الأصل لعملية التشغيل التي تأخذ شكل تحليل مالي ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ ويسعى المحاسب من خلالها إلى التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل في هذه الحالة هو أسلوب غير مباشر أيضا.¹

¹ محمد مطر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 136 - 137.

الفرع الثالث: المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي

1- مبدأ القياس والتقديم على أساس الكلفة: حيث تفي المحاسبة بقياس كل من الأصول والخصوم وحقوق الملكية وكذلك التغيرات التي تطرأ على هذه العناصر خلال الفترة المالية، ويعتمد النموذج المحاسبي المعاصر مبدأ الكلفة كأساس في القياس والتقويم لكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية، والكلفة تمثل السعر النقدي أو السعر النقدي المعادلة لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو حدوث الالتزام.

القياس يتعلق بمعايير الإثبات المحاسبي التي تشمل:

- التعريف: أي أن ينطبق على المفردة المراد إثباتها احد التعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية؛
- القياس: أن يكون للمفردة القابلية للقياس بوحدة النقد؛
- الملائمة: أن يكون للمفردة القدرة على إحداث تأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية؛
- الثقة أو إمكانية الاعتماد على هذه البيانات: بحيث تحقق صدق التمثيل وإمكانية الإثبات والحياد وعدم التحيز¹؛

2- مبدأ تحقق الإيراد: ويقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية، باعتبار أنه إيراد قد تحقق، وهذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق للاعتراف بالإيرادات والتي تشمل بصورة عامة على شرطين رئيسيين:

- أ. أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو أن يصبح قابلاً للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به؛
- ب. أن يتم اكتساب الإيراد بسبب إكمال المشروع لالتزاماته المتعلقة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمة، لكي يصبح من حق المشروع؛

فالإيرادات تحقق عندما تكتمل عملية البيع، بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون أو العميل، وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، فالأكتساب يتضمن أداء المشروع لالتزاماته بالكامل للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة بالإيرادات.

3- مبدأ المقابلة: ويقصد به الأساس في الاعتراف بالمصروفات، حيث يستخدم مفهوم مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي أدت إلى تحقيقها، لغرض التوصل إلى مقدار الدخل المتحقق، ولذلك فإن المصروفات ترتبط

¹ هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، ج2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009، ص 34.

بالغرض من إنفاقها الذي يتمثل بالحصول على الإيرادات، كما أن لكل إيراد مصروف أدى إلى تحقيقه، مما يتطلب تحديد المصروفات لغرض إجراء عملية المقابلة مابين الإيرادات والمصروفات التي تخصها خلال الفترة المالية للتوصل إلى صافي الدخل المتحقق¹.

4- مبدأ الإفصاح الشامل: ويتضمن هذا المبدأ ضرورة إعفاء مستخدمي التقارير المحاسبية المعلومات اللازمة لتقديم صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية، وقد أكدت أهمية هذا المبدأ المحاسبي ما نصت عليه قوانين الشركات في جميع البلدان بموجب نشر القوائم المالية.

ويعتمد مبدأ الإفصاح الشامل على أربعة افتراضات رئيسية:

أ. أن احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الخارجين يمكن الإيفاء بها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام؛

ب. أنه هنالك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجين يمكن مقابلتها بمعلومات ملائمة عن الدخل والثروة؛

ج. إن دور المحاسب في عملية الإفصاح عن المعلومات الملائمة للجهات الخارجية تتحدد في الأربع قوائم الأساسية الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية؛

د. إذ هذا الأسلوب يعتبر الأفضل لمبدأ الإفصاح من وجهة النظر الاقتصادية، وذلك بمقارنة التكلفة بالعائد المتوقع؛

فبالإضافة إلى القوائم الأساسية فإن الإفصاح يتسع ليشمل معلومات كمية ووصفية أخرى عن طريق:

● الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية؛

● تقرير الإدارة؛

● تقرير مراجع الحسابات؛

إن الإفصاح عن المعلومات خارج نطاق القوائم المالية الأساسية يكون لتلك المعلومات التي لا يمكن إخضاعها إلى معايير الإثبات المحاسبي، كما أن الإيضاحات والتقارير الملحقه لا تعتبر بديلاً أو وسيلة لتجنب إظهار البنود الهامة في القوائم المالية².

¹ هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2006، ص 34.

² هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 34.

المطلب الثاني : مشاكل القياس المحاسبي

الفرع الأول: عيوب مبدأ التكلفة التاريخية

نذكر من أهم عيوب التكلفة التاريخية مايلي:

- 1- أن قائمة المركز المالي التي يتم إعدادها طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية أصبحت لاتعبر عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية . فالأصول الثابتة التي يتم شراؤها منذ عدة سنوات تظهر في قائمة المركز المالي بأسعار شراؤها التي قد تختلف اختلافاً كبيراً عن الأسعار الحالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي؛
 - 2- أن قائمة حسابات النتائج لاتعبر عن نتيجة الأعمال خلال نفس السنة المالية أي التي يتم تسعيرها بالاعتماد على أسعارها الحالية ،بينما هناك بعض عناصر التكاليف مسعرة بأسعار سنوات سابقة مثل اهتلاك الأصول الثابتة وأيضاً جزء من تكلفة المواد المستخدمة في العمليات الإنتاجية والتي تم شراؤها في سنة أو سنوات سابقة ويتم تسعيرها بأسعار السنوات السابقة ،وفي ظل التضخم فإن أسعار السنوات السابقة تقل عن أسعار السنة الحالية التي يتم فيها إعداد قائمة حسابات النتائج.
- وهذا يؤدي إلى نقص التكاليف الدفترية عن التكاليف الحقيقية مما يؤدي إلى زيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية وهذا ما يؤدي إلى تحمل مايلي:
- ✓ تحميل المؤسسة بضرائب تزيد عن الضرائب الحقيقية؛
 - ✓ زيادة الأرباح الموزعة على المساهمين مما يؤدي إلى تعرض الشركة للخطر مستقبلاً نتيجة نقص الأصول؛
 - ✓ زيادة ضغط العمال على إدارة المنشأة لزيادة أجورها؛
 - ✓ فقدان الثقة في القوائم المالية المعدة طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية وعدم قدرة الجهات المختلفة والاعتماد على هذه القوائم المالية عند اتخاذ القرارات . بمعنى آخر أن التقارير الخارجية المتمثلة في القوائم المالية التقليدية تبدو مضللة ،حيث التكاليف لم تعد تعكس القيمة العادلة والواقعية فالتكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل .
- بما هذا المبدأ يعبر إلا على الماضي في عملية القياس دون أن تأخذ في الحسبان التقلبات السعرية التي قد تؤثر على المؤسسة ،لذا ينبغي حلول لسدة هذه الثغرة وذلك من خلال :

الاهتلاكات : تعبر عن مقدار الناتج عن استعمال الاستثمارات.

المؤنونات : لموجهة التدهور المحتمل لبعض عناصر الذمة المالية للمؤسسة.

إعادة التقييم : يعبر عن تحديث قيم الاستثمارات مع الأخذ بعين الاعتبار عامل التضخم الاستثمارات امتلاكها في المنشأة و تكون طويلة مما يجعلها عرضة لأثر التضخم.¹

الفرع الثاني: الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية

هناك بعض الافتراضات المبنية على أساس التكلفة التاريخية تظهر الكثير من المشاكل المحاسبية وتخالف الواقع الاقتصادي ، نذكر منها القوة الشرائية للنقود والمحافظة على رأس المال المستثمر.

أولاً: افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود

إن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس أساس القياس في المحاسبة المالية ، ذلك أن قيمة وحدة النقود تتغير طبقاً للتغيرات التي تحدث في مستوى العام للأسعار ، ومنه تصبح القيم المحاسبية المعبر عنها بوحدات نقود مختلفة القيمة، حيث يترتب عن استمرار قيام هذا الافتراض إلى عدم إمكانية قياس ما يترتب عن التقلبات في القوة الشرائية للنقود من أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية.

ويمكن التغلب على افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود بإسقاط هذا الافتراض وتعديل القيم المحاسبية للتقلبات في وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية المناسبة، وذلك حتى تصبح القيم المحاسبية قابلة للتجميع الرياضي ولها خاصية متجانسة على مستوى كل مفردات الأصول ، وتصبح معبرة بالقياس عن المنافع الكامنة فيها اقتصادياً.

ثانياً: افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر

إن عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار في الحساب عند حساب أقساط الإهلاك سوف يؤدي إلى قصور من ثلاث نواحي وهي:

1- من ناحية قياس تكلفة المنتج: إن عنصر الإهلاك يعتبر من عناصر تكاليف الإنتاج الكلية مثل (مواد أولية مستهلكة، أجور المستخدمين ومصاريف صناعية)، حيث ما يلاحظ حسب نظرية التكاليف الكلية أن جميع عناصر التكلفة تقوم على أساس مستوى الأسعار السائدة في الفترة التي يتم فيها الإنتاج ماعدا عنصر الإهلاك الذي نجده

¹ وهيبه لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح

ورقلة، سنة 2010/2011، ص ص 7-8.

مقوما على أساس التكلفة التاريخية ،وعليه فإن تكلفة الإنتاج تصبح غير صحيحة ومضللة ولا يمكن استخدامها كأساس دقيق للتسعير لتحديد تكلفة المنتج.

2- من ناحية قياس نتائج الأعمال: إن عدم صحة قياس الربح في حالة استعمال التكلفة للأصل الثابت يرجع إلى أن الاهتلاك الذي يعتبر أحد عناصر تكاليف الإنتاج والتي يجب تخفيضها من المبيعات الدورية بغرض التوصل إلى صافي الربح(مبدأ مقابلة المصاريف بالإيرادات)، يكون محسوبا على أساس التكلفة التاريخية بعكس جميع الإيرادات والمصاريف التابعة للدورة والمقومة بالقيمة الجارية، هذا يؤدي إلى ظهور أرباح صورية نتيجة انخفاض نسبة أقساط الاهتلاك المحسوبة بالتكلفة التاريخية إلى الإيرادات إذا ما قورنت بالمصاريف الأخرى وذلك بافتراض ارتفاع الأسعار ، بالتالي فإن توزيع الأرباح الصورية في هذه الحالة ما هو إلا توزيع لرأس المال المستثمر.

3- من ناحية استرداد رأس المال الثابت: تهدف طريقة حساب أقساط الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت إلى استرداد القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر في هذا الأصل، ولهذا نجد في نهاية حياة الأصل المهتلك أن أقساط الاهتلاك المجمعة لا تكتفي لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية للأصل القديم في فترات ارتفاع مستويات الأسعار ،وهذا يؤدي إلى قيام المؤسسة بشراء أصل أقل إنتاجية من الأصل القديم أو تبحث عن الأموال الإضافية لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية أو أحسن رغبة منها في المحافظة على القوة الإنتاجية لرأس المال المستثمر داخل المؤسسة.

ولمعالجة هذا القصور في عدة قدرة المؤسسة على تأمين الاهتلاكات الضرورية لشراء أصل جديد محل المهتلك ،فقد تقوم المؤسسة بحجز جزء من الأرباح في شكل احتياطي لمقابلة الارتفاع في أسعار الأصول الثابتة، إن هذا الإجراء يرتبط بقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ومدى قابلية الأطراف المعنية على تخصيص هذا الجزء ،أو تقوم بإعادة تقييم أصولها.¹

¹ المنوية صالحى ، مرجع سبق ذكره، صص 17- 19 .

المطلب الثالث: التحيز في القياس المحاسبي

ويقسم التحيز كما يرى (George j.Murphy) حسب مصادره إلى أنواع على النحو الآتي:

الفرع الأول: مصادر تحيز القياس المحاسبي

أولاً: تحيز قواعد القياس

إذا افترضنا الحيادية التامة للشخص القائم بالقياس (المحاسب) فيكون مصدر التحيز مقتصر على تطبيق نظام القياس المحاسبي نفسه وفي هذه الحالة سينتج التحيز عن تطبيق القواعد المحاسبية، ويظهر جلياً تحيز نظام القياس المحاسبي في القوائم المالية في أوقات التضخم الحاد بسبب:

- فرض ثبات وحدة قياس الذي يشتق منه مبدأ الكلفة التاريخية، إذ يتم تجاهل تغيرات الأسعار في القياس المحاسبي؛
 - كما أن فرض الدورية الذي يشتق منه مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات هو الأساس لإعداد قائمة الدخل؛
- وفي هذا المجال نرى أن استخدام الفروض والمبادئ المشتقة منها في زمن التضخم الحاد ينتج عن القوائم المالية نتائج للأعمال من ربح وخسارة، تمت للحقيقة بصلة بسبب مقابلة إيرادات حقيقية بمصاريف تاريخية يضاف إلى ذلك المصاريف الاحتمالية التي تعتمد على التقديرات كالتخصيصات مثل مخصص الاندثار والديون المشكوك فيها وكل يؤدي إلى تضخم الأرباح وهذا أيضاً مضلل لكفاءة الإدارة، لأن ذلك يغطي عجز الإدارة ويعطي صورة مضللة كونه يوزع أرباحاً صورية وهو في الحقيقة توزيع لرأس المال وليس من أرباح حقيقية، وهنا يجب أن نشدد على مسألة في غاية الأهمية هي مدى موثوقية البيانات المحاسبية المنشورة المعتمدة على الكلفة التاريخية، وكذلك مدى منطقية الفروض المعتمدة مثل فرض ثبات وحدة النقد، وفرض الدورية ومبدأ المقابلة المشتق منه، وفي ضوء ذلك يمكن أن نفهم مدى الضرر الذي يصيبه مستخدمي القوائم المالية الذين يبنون عليها قراراتهم التمويلية والاستثمارية والائتمانية.

ثانيا: تحيز القوائم بالقياس المحاسبي:

إذا افترضنا أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الحيادية والموضوعية وأن نسبة التحيز في القياس هو القوائم بعملية القياس (المحاسب) كونه يستخدم نظام القياس بشكل خاطئ أو مبالغ فيه نتيجة ضعف الخبرة أو الخطأ في للتطبيق كاختيار طريقة استهلاك الموجودات غير المتداولة أو المبالغ في تقدير عمرها الإنتاجي أو تقدير قيمة الانقراض (الخردة) لها.

ثالثا: التحيز المشترك في القياس المحاسبي:

وهنا يشترك في هذا النوع من التحيز عدم موضوعية نظام القياس المحاسبي الذي يعتمد أسلوب الكلفة التاريخية، وابتعاد المحاسب الذي يقوم بالقياس عن الحيادية والموضوعية الكاملة. وهذا يترك آثارا سلبية على نتائج النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، فإذا توسع المحاسب في تطبيق سياسة الحيلة والحذر على عناصر القوائم المالية تكون النتيجة تدني قيم الأصول وانخفاض صافي الربح والاعتراف بالخسائر المحتملة وعدم الاعتراف بالأرباح المحتملة.

ولابد أن نشير إلى مسألة مهمة هي أن الجانب السلوكي المحاسبي يلعب دورا مهما في هذا المجال كونه متفائل أو متشائم وهذه المسألة نسبية حيث يتفاوت البشر في مقدار الحيلة والحذر فمنهم من يبالغ كثيرا ومنهم من يكون تحفظه قليلا وهناك الوسط بين الاثنين يضاف إلى ذلك قيود أو محددات القياس المحاسبي التي ولدت مع نظام القياس المعتمد على الكلفة التاريخية.

شروط القياس الموضوعي:

من أجل أن يأخذ القياس صفة الموضوعية يجب أن يتوافر فيه الشروط الآتية:

- أ- لا يعتمد على شخصية القوائم بالقياس؛
- ب- يتوافر دليل إثبات يمكن التحقق منه؛
- ج- يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب؛
- د- لا يختلف عليه المحاسبين كثيرا؛

رابعاً: التحيز القائم بعملية القياس باستخدام أداة القياس بطريقة غير صحيحة

كثير من عمليات القياس تحتاج إلى استخدام وسائل وقد تستخدم هذه الوسائل بشكل غير دقيق مثل استخدام الأرقام القياسية للأسعار.

❖ بيئة العمل قد يكون لها تأثير على نتيجة عملية القياس عندما يحصل ضغط من قبل الإدارة على المحاسب.

❖ عدم وضوح خواص العنصر المراد قياسه: مثل صعوبة تحديد أو تعريف وسيلة القياس لقيمة الأصل غير

المتداول: الكلفة التاريخية، القيمة الحالية، الكلفة الاستبدالية، سعر البيع، القيمة العادلة. (Murphy

George. J)¹.

الفرع الثاني: أشكال تحيز القياس المحاسبي

يتوقف شكل القياس على عدة عوامل أهمها، وجهة نظر القائم بالقياس المحاسبي، وجهة نظر مستخدم نتائجه والغرض من استخدامها وهناك ثلاث أشكال كمايلي:

1- تحيز الموضوعية

يقصد بالموضوعية هي النتائج التي يمكن لأي محاسب الوصول إليها نتيجة عملية القياس المحاسبي.

ويرتبط هذا التحيز بدقة مخرجات عملية القياس المحاسبي الذي يكون متحيزاً كلما وجد فيق أو اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث، وينشأ نتيجة نقص موضوعية القائم بالتقييم، نقص موضوعية نظام التقييم أو كليهما، ويمكن تجنبه بتمتع العناصر السابقة بالموضوعية الكاملة، وهذا صعب التحقيق لوجود حالات تتطلب التقدير وبعض المبادئ التي لا يمكن التخلي عنها حتى ولو كانت غير موضوعية.²

2- تحيز الملائمة:

وتعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات المحاسبية المعروضة ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله، وتكون هذه ملائمة المعلومات على صلة الذي سيتم اتخاذه، من حيث تأثيرها فيه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث

¹ طلال الحجاوي وآخرون، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، سنة 2014، ص 67 – 70.

² الجيلاني بلواضح، مرجع سبق ذكره، ص15.

الماضية والحالية والمستقبلية ويتم أحيانا المقايضة بين صفة الملائمة وصفة الموثوقية، إذ يمكن أن تكون المعلومات موثوقة وغير ملائمة.¹

ويتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملائمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات يستخدمها، عندما يقوم باستخدامها في غرض معين، هذا وإذا كان تحيز موضوعية القياس على صلة باعتبار دقة مخرجات القياس ، فإن تحيز ملائمة القياس على صلة بملائمة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها، ويقاس تحيز الملائمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس ، وكلما زادت استفادته من هذه البيانات ، كلما نقص تحيز الملائمة والعكس صحيح.²

3- تحيز الموثوقية

وتعني الموثوقية أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجد ربحا أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها.³

يعد تحيز الموثوقية على القياس المحاسبي ، بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وفي مجالها التاريخي والمستقبلي ، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعول عليها للتنبؤ المستقبلي .⁴

¹ طلال الجحاوي وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص41.

² محمد مطر وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص155.

³ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص52.

⁴ محمد مطر وآخرون ، مرجع سبق اعلاه، ص157.

المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في تشكيل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية

المطلب الأول: قياس عناصر قائمة المركز المالي (الميزانية)

الفرع الأول: تعريف قائمة المركز المالي

تعتبر قائمة المركز المالي الوسيلة الأساسية لإعطاء صورة واضحة وعادلة لحالة المشروع المالي في لحظة زمنية غالباً ما تكون نهاية السنة المالية، ولذلك فإنه يتم تبويب عناصرها في مجموعات ملائمة يسهل معها الوقوف على حالة المشروع المالي كما تساعد في إجراء التحليلات والمناقشات للحكم على وضعية المشروع.¹

الفرع الثاني: عناصر قائمة المركز المالي: تتمثل عناصر قائمة المركز المالي فيما يلي:

1- الأصول: هي موارد تحت سيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية والذي يتوقع منها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة.

المنافع الاقتصادية التي تتضمنها الأصول هي قدرتها بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمؤسسة، ويمكن أن تكون قدرة الأصول على مساهمة متمثلة في المساهمة في النشاط الإنتاجي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، كما يمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج؛

ويتضح من التعريف السابق للأصول كما يلي:

- أن الأصول هي موارد تسيطر عليها المؤسسة عن طريق الملكية أو أي حقوق قانونية متشابهة؛
- أن الأصول تنتج عن أحداث ماضية، فعلى سبيل المثال، فالنية لشراء البضاعة لا تجعل تلك البضاعة أصل؛
- أن الأصول من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة؛

¹ عبد الناصر نور وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج2، دار المسيرة للنشر والطباعة، عمان سنة 1999، ص278.

يمكن أن تتدفق إلى المؤسسة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ينطوي عليها أي أصل من الأصول بالعديد من الطرق، مثلاً يمكن للأصل أن:

1- يستخدم بشكل منفرد أو مع أصول أخرى في إنتاج سلع أو خدمات تقوم المؤسسة ببيعها؛

2- يبادل بأصول أخرى؛

3- يستخدم في الوفاء بخصم؛

4- يتم توزيعه على أصحاب المؤسسة.

أولاً- الخصوم: هي التزامات حالية للمؤسسة نتيجة أحداث ماضية، والذي يتوقع أن يؤدي تسويتها إلى خروج منافع اقتصادية من المؤسسة؛

ويتضح من التعريف السابق للخصوم ما يلي:

الخصوم: هي التعهدات الحالية، بمعنى المسؤولية التي يترتب عليها التصرف أو الأداء بطريقة معينة، والتعهدات قد يلزم بتنفيذها القانون أو قد تنشأ من ممارسة النشاط العادي والرغبة في المحافظة على علاقات تجارية جيدة؛¹

ثانياً- حق الملكية: هي الحصة المتبقية من أصول الوحدة بعد طرح التزاماتها، وحقوق الملكية هي حصص الملكية، وهي تنشأ من الحق على الملكية وتنطوي على علاقة المشروع وملاكه بصفته ملاكاً خلافاً للمستخدمين، والموردين، والعملاء والمقرضين، كما يمكن تعريفها الملكية أو حقوق حملة الأسهم في الشركة المساهمة.²

الفرع الثالث: مزايا قائمة المركز المالي

تعتبر أهمية قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزانية التالية:

1- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات؛

¹ قادري عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص ص 61-63.

² سلبي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، سنة 2008-2009، ص 29.

- 2- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق الملكية المنشأة لالتزاماتها؛
- 3- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛
- 4- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقية الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى الحقوق الملكية؛
- 5- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- 6- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو نسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها؛
- 7- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- 8- الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛
- 9- معرفة سياسات الشركة تجاه استثماراتها المالية؛¹

المطلب الثاني: قياس عناصر قائمة الدخل

الفرع الأول: تعريف قائمة الدخل²

يشار إلى قائمة الدخل أحيانا بقائمة الربح، وهي تهدف إلى قياس مدى نجاح المشروع خلال فترة زمنية معينة (عادة سنة أو ربع سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح وعادة ما يهتم المستخدمون بهذه القائمة

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 113.

² كمال مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، مكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، سنة 2008، ص 57.

للحكم على ربحية المشروع قيمة الاستثمارات والديون، فهي تقدم للمشتريين والدائنين المعلومات التي تساعدهم في التنبؤ بكمية ووقت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية؛

الفرع الثاني:عناصر قائمة الدخل

تهدف قائمة الدخل أساسا إلى تحديد الربح أو الخسارة للمؤسسة، بحيث يستخدم الربح غالبا كمقياس من الأداء لمقاييس أخرى مثل: العائد على الاستثمار.

وتعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

1 - الدخل: يتضمن تعريف الدخل كلا من الإيرادات والمكاسب، ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات، والرسوم، والفائدة وأرباح الأسهم، حق الامتياز (الإتاوة)، والإيجار.

تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الاقتصادية وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة، ومن هنا فإنها لا تعتبر عنصرا منفصلا في هذا الإطار تشمل المكاسب، على سبيل المثال: تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير الجارية، ويشمل تعريف الدخل أيضا المكاسب غير المتحققة، على سبيل المثال: تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية القابلة للتسويق وتلك الناشئة عن الزيادة في القيمة المسجلة للأصول طويلة الأجل، وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة أن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية وغالبا ما يتم التقرير عن المكاسب صافية بعد خصم المصارف المتعلقة بها.

2- المصروفات: يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، وتشمل المصروفات التي في سياق النشاطات العادية للمنشأة. على سبيل المثال، تكلفة المبيعات، الأجور والاستهلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجية أو استهلاك الأصول مثل النقدية وما في حكمها، والمخزون والممتلكات والمنشآت والمعدات.

تشمل الخسارة بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، وتمثل الخسارة نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وعليه لا تعتبر عنصرا منفصلا في هذا الإطار.

تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن الكوارث مثل: الحريق والفيضان وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة. على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصر العملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بتلك العملة عند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها¹.

الفرع الثالث: أهمية قائمة الدخل

تعتبر قائمة الدخل أحد أهم القوائم المالية الرئيسية التي تقوم الوحدات الاقتصادية بإعدادها ونشرها بصفة دورية وترجع أهمية قائمة الدخل إلى أنها توفر للمستثمرين والدائنين معلومات مفيدة تساعد في تقدير حجم وتوقيت الدفعات النقدية المستقبلية ودرجة عدم التأكد التي تصاحبها.

وتساعد هذه التقديرات إذا كانت دقيقة للمستثمرين في تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة. كما تفيد الدائنين في تقدير احتمالات سداد المنشأة لالتزاماتها في المستقبل ويمكن أن يتحقق ذلك من أجل:

1- استخدام المستثمرين والدائنين للمعلومات التي توفرها قائمة الدخل لتقييم أداء المنشأة في الفترة أو الفترات الماضية وعلى الرغم من أن نجاح المنشأة في الماضي لا يعني بالضرورة نجاحها في المستقبل، إلا أن تحليل اتجاه الأداء في الفترات السابقة يمكن من التنبؤ بالأداء في المستقبل وذلك مع أخذ الاعتبارات والظروف المتوقعة والتي لم تكن موجودة في الماضي؛

2- تساعد قائمة الدخل مستخدميها في تحديد المخاطر المتعلقة بعدم تحقيق مستوى معين من التدفقات النقدية، إذا يمكن بتحليل مكونات قائمة الدخل من إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر والتعرف على العلاقات فيما بينها تقدير أثر التغيرات في الطلب على السلع والخدمات التي تعامل فيها المنشأة على إيراداتها ومصروفاتها وبالتالي على رقم صافي الدخل. ومن ناحية أخرى فإن فصل الدخل الناتج عن العمليات الجارية المستمرة عن ذلك الناتج عن عمليات غير مستمرة أو غير متكررة يؤدي إلى توفير معلومات على درجة عالية من الأهمية

¹ طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، سنة 2010، صص 202-203.

لأغراض تقدير التدفقات المتبقية ، ذلك أن الدخل الناتج من العمليات الجارية المستمرة يتميز بالاستمرار من فترة لأخرى ويعتبر أكثر ملائمة في تقدير التدفقات النقدية؛¹

المطلب الثالث: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يشترط المعيار المحاسبي الدولي IAS1 على المنشأة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل في القوائم المالية ، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة ، إضافة لبند المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

الفرع الأول:مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية:

- التعرف على حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- التعرف على بنود مكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع؛

الفرع الثاني:بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية

كما جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم(01) المعدل ، عرض القوائم المالية- فإن المنشأة يجب أن تقدم قائمة التغيرات في حقوق الملكية كمكون مستقل في القوائم المالية إلى جانب القوائم المالية التقليدية.

وهذه القوائم تحتوي على مايلي:

- ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تتضمنه قائمة الدخل.
- كل بند من الدخل أو المصروفات خلال فترة الذي يتم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود.
- إجمالي الدخل والمصروفات عن الفترة (محسوبة كمجموع للبندين الأولين أعلاه) موضحة بشكل منفصل القيم الإجمالية المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للمنشأة الأم وتلك المرتبطة بحقوق الأقلية.

¹محمد سمير الضبان وآخرون، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري والعلمي للمحاسبة كنظام للمحاسبة ،الدار الجامعية،الإسكندرية،سنة2003-2002،ص106.

- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء بالاستناد إلى المعيار (08) وذلك لكل بند من بنود حقوق الملكية.

- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة ، والتغيرات فيها خلال الفترة.¹

المطلب الرابع: قائمة التدفقات النقدية

الفرع الأول: قائمة التدفقات النقدية

يشير المعيار المحاسبي الدولي السابع إلى مصطلحات النقدية من خلال تقديم التعريف التالي:

1) **النقدية:** تشمل الأموال الجاهزة والودائع تحت الطلب

2) **النقدية المعادلة :** وهي عبارة عن الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة ، والتي من الممكن تحويلها إلى مبالغ نقدية معلومة ومحددة كما أن مخاطر حدوث تغيرات في قيمتها تكون غير ذات أهمية.²

3) ما يدخل في حكم النقدية المعادلة

- ودائع تحت الطلب؛

- الاستثمارات التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر فأقل من تاريخ الاقتناء مثل: الاستثمارات المقتناة للمتاجرة ؛

- المبالغ المقرضة من البنوك كسحب على المكشوف والتي يتم سدادها بناء على طلب البنك؛

- استثمارات الملكية التي تكون معادلة للنقدية مثل: أسهم الممتازة المقتناة وتكون فترة إطفائها ثلاثة أشهر على الأكثر؛

- الأوراق التجارية؛³

¹ عزة لزهري، مرجع سبق ذكره، ص133.

² عزو خليل عزيز، المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في علوم الاقتصاد، جامعة حلب ،سنة 2006، ص12.

³ خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره، ص130.

وتعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها: هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية المدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية.

الفرع الثاني: بنود قائمة التدفقات النقدية

تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على النحو التالي:

1- **النشاطات التشغيلية:** هي النشاطات التي تقوم بها المنشأة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر ذات الوقت نشاطات الاستثمارات أو التمويلية، وبذلك تشمل النشاطات التشغيلية مايلي:

- النقدية المستلمة من العملاء؛
 - النقدية المدفوعة للموردين والموظفين؛
 - الفوائد المدفوعة؛
 - المصروفات المختلفة المدفوعة؛
 - ضريبة الدخل المدفوعة؛
 - المبالغ المحصلة من المدينين؛
 - الفوائد المقبوضة ؛
 - التوزيعات المقبوضة؛
 - المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات مشتريات ونحوه؛
- وتعتبر النشاطات التشغيلية هي النشاطات الأكثر أهمية في المنشأة ، حيث تتحدد نتيجة الأعمال في قائمة الدخل التي تعد وفقا لأساس الاستحقاق ، بينما يعبر صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية عن نتيجة الأعمال التي تعد وفقا لأساس النقدي.

وبذلك فيعتبر من الأهمية بمكان الوقوف على النشاطات التشغيلية في المنشأة ، ويعتبر كيفية الوصول إلى صافي التدفقات النقدية هو الفارق بين الأسلوب المباشر والأسلوب الغير مباشر لإعداد قائمة التدفقات النقدية.¹

¹ خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره، ص 131.

2- النشاطات الاستثمارية: وهي تلك النفقات الناتجة عن الحياة والتنازل عن الأصول الثابتة ، وترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل إلأن تلك التدفقات تبين إلأى مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية من طرف المؤسسة ، وتتمثل أهم العناصر المكونة لتدفقات الأنشطة الاستثمارية:

- المدفوعات النقدية للحياة على الاستثمارات المالية والمعنوية والأصول الثابتة الأخرى ، هذه المدفوعات تضم أيضا تكاليف التطوير الموجودة ضمن الاستثمارات المعنوية وأيضا التكاليف المتعلقة بالاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة.

- المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة المادية والمعنوية والأصول الثابتة الأخرى؛

- مدفوعات النقدية التي تمت بغرض إما الحياة على حقوق (أسهم) أو القروض لدى مؤسسات أخرى أو المساهمة في مشروعات مشتركة مع أطراف أخرى (لا تدخل هنا تلك المدفوعات من النقدية التي تمت لأجل شراء أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة لأجل شراء أوراق مالية بغرض التعامل أو الاتجار فيها)؛

- المقبوضات النقدية نتيجة التنازل إما عن وسائل حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المؤسسات الأخرى أو عن حصصها لدى المشروعات المشتركة، ولا تدخل هنا مقبوضات التي كان مصدرها التنازل عن أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة أو التنازل عن أوراق مالية تم شرائها بغرض الاتجار فيها.

- القروض والتسبيقات المقدمة من أطراف أخرى غير تلك المقدمة من المؤسسات المالية؛

- المقبوضات النقدية الناتجة عن تحصيل القروض والتسبيقات الموجودة لدى الأطراف الأخرى غير تلك المودودة لدى المؤسسات المالية؛

- المدفوعات النقدية الناتجة عن العقود الآجلة، العقود الخيارات و عقود الاعتماد المتبادل باستثناء تلك التي تم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة ،، التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

2- النشاطات التمويلية: هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات (بالزيادة أو النقصان) في العناصر المكونة للأموال الخاصة (حقوق الملكية) وعناصر الالتزامات الطويلة الأجل ويعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية

الفصل الثاني : القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية

المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمشروع وتتضمن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية العناصر التالية:

- المقبوضات النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية ؛
- المدفوعات النقدية للمساهمين في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة إصدارها؛
- الإيرادات الناشئة عن إصدار القروض السندية، القروض العادية، الكمبيالات والرهون العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل؛
- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة؛
- النقدية المدفوعة من طرف المستأجر في إطار تخفيض رصيد التزامات متعلقة بأصول مستأجرة عن طريق عقد الإيجار التمويلي.¹

الفرع الثالث: طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

يوجد طريقتان مقبولتان في المعيار لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير مباشرة ، والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متشابهة في كلتا الحالتين ، وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام أما:

1) الطريقة المباشرة: والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات خلال الفترة ويشجع المعيار رقم 7 المنشأة على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر المعلومات يمكن أن تكون مفيدة في التقرير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة ، إلا أن المعيار أشار إلى استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوباً مقبولاً.²

وفيما يلي :

¹ بودة خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير ،

تخصص: محاسبة، سنة 2006-2007، ص ص 107-109.

² محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 107.

الفصل الثاني : القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية

جدول رقم (2-1) يبين عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام طريقة المباشرة

المبالغ	المبالغ	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
	xxxxx	المتحصلات النقدية من بيع البضاعة
	xxxxx	توزيع الأرباح المحصلة
xxxxx		النقدية المتوفرة من أنشطة التشغيل
	xxxxx	تسديدات للموردين
	xxxxx	سداد مصروفات أخرى
	xxxxx	ضريبة دخل مدفوعة
	xxxxx	النقدية المدفوعة لأنشطة التشغيل
xxxxx	xxxxx	صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل

المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 283.

(2) الطريقة غير المباشرة: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة اهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير ملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة ، وكذلك بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير متداولة أو الاستثمارات المالية.

الفصل الثاني : القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية

والجدول التالي رقم (2-2) يبين عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام الطريقة الغير المباشرة

المبالغ	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
xxxxx	صافي الربح قبل الضرائب
	يتم تسويتها بـ :
xxxxx	اهلاك أصول ثابتة
xxxxx	خسائر غير محققة لأسعار الصرف
xxxxx	مصروفات الفوائد
xxxxx	ربح التشغيل قبل التغيرات رأس المال العامل
xxxxx	الزيادة في الحسابات المدينة
(xxxxx)	النقص في المخزون
xxxxx	الزيادة في حسابات الدائنين
xxxxx	النقدية المتولدة من التشغيل
(xxxxx)	الفوائد المدفوعة
(xxxxx)	ضرائب الدخل المدفوعة
xxxxx	صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل

المصدر : طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره، ص287.

المبحث الثالث: تقييم القوائم المالية (الكشوف المالية) وفق النظام المحاسبي المالي

لقد ركز النظام المحاسبي المالي على إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات وفق قواعد خاصة للتقييم والإدراج، حيث تركز طريقة تقييم هذه العناصر على أساس التكلفة التاريخية، في حين يتم تقييم حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم بعض البنود وفق طرق أخرى ممثلة في القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة.

وسنحاول التطرق إلى بعض البنود المذكورة في النظام المحاسبي المالي الجديد كمايلي:

تقييم بنود الأصول، تقييم بنود الخصوم، تقييم الإيرادات والأعباء الناتجة عم بعض العناصر.

المطلب الأول: تقييم بنود الأصول

الفرع الأول: التثبيتات العينية والمعنوية

التثبيت العيني(المادي): هو أصل يحوزه الكيان من أجل استخدامه في الإنتاج، أو لغرض تقديم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية، ويتوقع أن يستخدم لفترة لا تتجاوز السنة.

أما **التثبيت المعنوي** هو أصل قابل للتحديد غير نقدي مراقب من طرف الكيان ويستعمله في أنشطته العادية، ومنها العلامات التجارية، المحلات التجارية المكتسبة والبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات، والمصارف تنمية حقل منجمي موجهة للاستغلال التجاري.¹

أولاً: الاعتراف بالتثبيتات العينية والمعنوية:

- طبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل؛
- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة؛

¹ سليم بن رحون، مرجع سبق ذكره، ص 95.

ثانيا: تقييم التثبيتات العينية والمعنوية:

- تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة، والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط؛
- أما بالنسبة لمعالجة المرجعية المنصوص عليها يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.
- وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.
- تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنوية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.
- وإذا ارتفعت القيمة الحقيقية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان " فارق إعادة التقييم ".
- أما إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء؛

الفرع الثاني: التثبيتات المالية والضرائب المؤجلة كأجل

أولاً: التثبيتات المالية: تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الأربعة الآتية:

الفصل الثاني : القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية

- 1- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقه التي بعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان؛
- 2- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- 3- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول اجل استحقاقها؛
- 4- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال الأكثر من اثني عشر شهر؛
- تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب؛
- تسجل في الكشوف المالية الفردية، المشاركات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها في مستقبل قريب، تسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة. وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول؛
- التكلفة المهتلكة هي المبلغ الذي قوم به الأصل المالي (أو الخصوم المالية) عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل؛
- تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها حقيقية التي هي على الخصوص؛
- 1- بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية؛
- 2- بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها بقيمتها التفاوضية المحتملة، يمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم؛

ويدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة.

وبالنسبة للتوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان لم تتم حيازتها لأغراض معاملة تجارية بالتكلفة المهتلكة. وتخضع كذلك عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.

الفرع الثالث: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

- تمثل المخزونات أصولا وتأخذ إحدى الأشكال الآتية:
 - منتجات يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
 - منتجات نصف مصنعة أو قيد التصنيع بقصد مماثل؛
 - مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات؛
- تصنف الأصول في شكل مخزونات (أصول جارية) أو تشييات (أصول غير جارية) على أساس وجهتها واستعمالاتها في إطار نشاط الكيان، وتدرج وتقيم المخزونات وفقا للقواعد العامة لتقييم وإدراج الأصول مع مراعات مايلي:

- تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزون لمكانه في حالته الطبيعية وتشمل تكلفة الشراء (سعر الشراء + مصاريف)، تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين الأعباء المباشرة وغير مباشرة)، المصاريف العامة (المصاريف المالية) والمصاريف الإدارية المنسوبة له بشكل مباشر، وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكلفة الحقيقية أو التكلفة الموحدة القياسية (تكاليف محددة مسبقا) والتي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية؛

- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، تقيم المخزونات بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مماثلة في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول؛
- تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة الإنجاز الصافي (سعر البيع المقدّر - تكلفة التسويق) عملا بمبدأ الحيطة والحذر، وتدرج خسائر القيمة في حساب النتائج كأعباء.

- تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الصادرة أولا أو بالسر الوسطي المرجع؛

- تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وثبتت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها كنواتج أو أعباء.¹

المطلب الثاني: تقييم بنود الخصوم

الفرع الأول: مؤونات المخاطر والأعباء والضرائب المؤجلة كخصم

أولا: مؤونات المخاطر والأعباء:

- مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية:

1. عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث ماضي؛
 2. عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
 3. عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه؛
- يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني، وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية.
- لا يستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجها أصلا في الحسابات.

ثانيا: الضرائب المؤجلة كخصم: وهي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، وتنتج عن:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذ في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية حقيقية في المستقبل متوقع؛

¹ رفيق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 68.

الفصل الثاني : القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وأثناء تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كخصم عن الديون الضريبية الجارية، وتحدد أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها ، أو يسوى الخصم الجبائي ذو حساب التحيين.¹

الفرع الثاني: القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها ، وبعد الاقتناء تقوم الخصوم المالية حسب التكلفة المهتلفة ، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.

وتدرج التكاليف (الفوائد) القروض في حسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية (البديلة) المرخص بها ، حيث تدمج كلف (فوائد) الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة من التحضير (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع كلفة هذا الأصل ، ويتم التوقف عن إدماج الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج أو انتهاء عملية الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه.²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، المؤرخ في 26/07/2008، العدد 19، الصادر بتاريخ 25-03-2009 ص 13.

² مسعود دراوسي ومحمد الهادي ضيف الله، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المطلب الثالث: تقييم الإيرادات والأعباء الناتجة عن بعض العناصر

الفرع الأول: الإعانات

هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطة ماضيا أو مستقبلا وتدرج في الحسابات كمنتجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها . وفيما يخص التثبيات القابلة للاهلاك ، تكون الكلفة هي الاهلاك . وهكذا فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهلاك المحتسب وفي عرض الميزانية ، تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتجات مؤجلة أما حسابات الإعانات الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر فهي تدرج كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه .

لاتدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو أصل إلا إذا توفر ضمان معقول:

- بأن الكيان يمثل للشروط الملحقه بالإعانات .

- وبأن الإعانات سيتم استلامها .

الفرع الثاني: الأعباء والمنتجات المالية

تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المرتبطة بهذا التأجيل .

الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو

الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في الحسابات المشتري، وكمنتجات (منتجات) مالية في حسابات البائع.¹

¹ الجمهورية الجزائرية، القرار الوزاري المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

الفرع الثالث: الأعباء والمنتجات الناتجة عن العقود طويلة الأجل

تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع والخدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة ، وتتمثل هذه العقود في (عقود البناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة ،عقود تقديم الخدمات)، وتسجل الأعباء والمنتجات التي تخص العمليات التي تمت في إطار هذه العقود، عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (التسجيل حسب طريقة التقدم)، وإذا كان ممكن تطبيق طريقة التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه تسجل المنتجات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة والتي يكون تحصيلها محتملاً (التسجيل حسب طريقة الإثبات)، وفي تاريخ الجرد، إذا توقع أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجاته، أو وقوع حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ، فإنه يلجأ إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات المحاسبية.¹

¹ منوبة صالح، مرجع سبق ذكره، ص 170-172.

خلاصة الفصل :

تتعدد الأهمية للقياس المحاسبي أو تختلف، لكن يبقى الهدف الأساسي من وراء ذلك وهو قياس عناصر القوائم المالية بدقة دون أخطاء أو مبالغة في ذلك أو تعقيد لأداء القوائم المالية لأغراضها التي أنشأت من أجلها وإضافة المزيد من المصداقية والشفافية عليها من خلال قياسها محاسبيا.

ويعتبر القياس المحاسبي الخطوة الأولى في توفير وعرض المعلومات المحاسبية للمستخدمين الخارجين للقوائم المالية في قياس الأشياء أو الأنشطة أو الأحداث .

فاختيار القياس المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية يحقق مزايا لا بد أن تكون متفادية لأخطاء التوقيت ويحقق معايير التقييم أي الوضوح والملائمة.

المقدمة

لقد كان في السابق الهدف الرئيسي للمحاسبة مقتصرًا على تسجيل العمليات المالية للمنشأة وهذا من أجل إعطاء الملاك الفرصة لمراقبة أداء الإدارة في استخدام مواردهم، أما حديثًا فقد أصبحت مهمة المحاسبة من المهن الضرورية إذ أنها تمد أصحاب القرار في المؤسسة بالمعلومات الضرورية .

إلى أن أصبحت المحاسبة إحدى مكونات إدارة المنظمات الأعمال بحيث تهدف إلى تجميع وتصنيف البيانات وتسجيلها وتقديمها بشكل تقارير ومعلومات تنتج لمستخدميها اتخاذ قرارات مناسبة ، كما تطور مفهوم عمليات تسجيل الأحداث الاقتصادية خلال المراحل التاريخية من مفهوم ضيق يقتصر على مسك الدفاتر إلى أن أصبح اليوم معروف بالنظام المحاسبي.

لذا سعت الجزائر إلى تطوير السوق المالي من خلال تبني نظام محاسبي مالي يتماشى مع المتغيرات الدولية وهذا من أجل جلب المستثمر الأجنبي الذي كان يلافي صعوبات مع النظام المحاسبي المالي القديم وإرغام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تقديم معلومات تمتاز بالشفافية والمصادقية تبين الوضعية المالية الحقيقية لها، وهذا من أجل تقليل المخاطر المتعلقة بالمعلومات المالية والمحاسبية ضمن القوائم المالية .

تعتبر هذه القوائم من المصادر المهمة بالنسبة لمستخدميها سواء كانوا داخليين أو خارجيين، كونها أعدت وفقا لمعايير المحاسبية من جهة، ومهمة من جهة أخرى لأنها دقت من مراقب حسابات محايد ومستند على معايير مهنية وأخلاقية.

ومن المعروف أن وظيفتي المحاسبة تتمثلان في وظيفة القياس ووظيفة الإفصاح ، وتعتمد الوظيفة الثانية على الأولى وهاته الأخيرة تخضع لقيود، لذا فإن القوائم المالية التي يعتقد البعض أنها تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للمنشأة ، إلا أنها هذا الاعتقاد بعيد عن الواقع بسبب قيود القياس المحاسبي التي تتمثل في (عدم التأكد الموضوعية والقابلية التحقق، حدود الوحدة النقدية، التخطيط)

أولاً: الإشكالية :

نظرا للدور الحيوي الذي تقوم به القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المختلفة ،إلا إن الاعتماد في إعدادها أو بالأحرى قياس عناصرها (القوائم المالية) على أساس التكلفة التاريخية ، قد لا يلبي رغبات مستخدمي هذه

القوائم المالية من ناحية وخاصة الأجانب والمستثمرين الخارجين الذي يحتاجون إلى معلومات مالية تمثل الصورة الحقيقية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

وعليه فالسؤال الذي الجوهرى الذي نحاول الإجابة من خلال هذا البحث ، يمكن صياغته على النحو الآتي:

✓ كيف تتم عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية

✓ هل يعتبر النظام المحاسبي المالي نتيجة لتطور المحاسبة ؟

✓ ما المقصود بالقوائم المالية ؟

✓ ماذا نقصد بالقياس المحاسبي ومدى اتهاجه في الجزائر ؟

✓ كيف يتم قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

✓ ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ميزانية مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي؟

ثالثا: فرضيات الدراسة

✓ يعتبر النظام المحاسبي المالي نتيجة لتطور المحاسبة.

✓ تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي .

✓ يعتبر القياس المحاسبي وظيفة أساسية من وظائف المحاسبة وبناء على القياس يتم عملية الإجراءات المحاسبية.

✓ تطبيق النظام المحاسبي المالي على ميزانية المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي يسفر عنه مجموعة من التغييرات.

رابعا: أهمية الدراسة.

✓ الدور الحيوي الذي تقوم به القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

✓ يستمد البحث أهمية كبيرة في قوة ودور المعلومة المالية في تنشيط سوق مال.

✓ يستمد البحث أهمية من خلال ماتحضى به المحاسبة في تسيير المؤسسات الاقتصادية

✓ الحاجة الماسة إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي يتماشى مع البيئة الاقتصادية.

✓ الدور الهام الذي يلعبه القياس المحاسبي في قياس عناصر القوائم المالية من خلال إعطاء صورة حقيقية للمؤسسة.

خامسا: أهداف الدراسة

- ✓ كيفية الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي.
- ✓ إبراز أهم نقاط القوائم المالية ودورها في اتخاذ القرارات الاقتصادية .
- ✓ التعرف على الكشف المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- ✓ المساهمة في توفير المادة العلمية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي وكيفية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ التعرف على ماهية القياس المحاسبي كونه وظيفة أساسية في المحاسبة.
- ✓ إيضاح كيفية تقييم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

سادسا: المنهج المتبع في الدراسة

بغية الوصول إلى أهداف البحث تمت معالجة البحث بإتباع كل من المنهج التحليلي في التطرق إلى كل من ماهية القياس المحاسبي وكذلك القوائم المالية والنظام المحاسبي المالي ثم التطرق إلى طرق قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

سابعا : أسباب اختيار الموضوع

- تتحلى مبررات اختيار الموضوع فيمايلي
- ✓ ارتباط الموضوع بتخصص الطالب تدقيق محاسبي.
- ✓ تشجيع الباحثين للبحث في موضوع القياس المحاسبي وفتح آفاق جديدة للبحث في هذا الموضوع.
- ✓ الأهمية الكبيرة التي يكتسبها القياس المحاسبي.
- ✓ الرغبة في إثراء مكتبة العلوم الاقتصادية نظرا لقلّة المراجع والبحوث في هذا الموضوع بسبب حداثته.
- ✓ رغبة الطالب في توسيع المعارف فيما يخص القياس المحاسبي.

ثامنا: حدود الدراسة

أ- **حدود النظرية:** تتطرق هذه الدراسة إلى موضوع النظام المحاسبي المالي من خلال دراسة قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

ب- **حدود النظرية:** دراسة الحالة كانت في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي والتي قمنا فيها بتقييم التثبيات العينية لدى المؤسسة و فرق معامل التقييم .

تاسعا: الدراسات السابقة

- سليم بن رحمون، **تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي.**

البحث عبارة عن رسالة ماجستير بجامعة محمد خيضر-بسكرة- سنة 2013/2012 تدور اشكالياتها حول (كيف يتم تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي)

ومن خلال هذه الرسالة فقد تطرق الطالب إلى التطور التاريخي للمحاسبة ثم بعد ذلك إلى النظام المحاسبي المالي وتوضيح الإطار التصوري له ، وكذلك الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المحاسبي المالي وبعد ذلك تم عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من خلال تعريفه والعناصر المكونة للقوائم المالية.

- قادري عبد القادر، **القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وفق المعايير المحاسبية الدولية .**

البحث عبارة عن رسالة ماجستير بجامعة الدكتور يحيى - المدية- سنة 2010/2009 وتدور اشكالياتها حول ماهي أسس وإجراءات قياس عناصر القوائم المالية المرتبطة بالأحداث المالية في المؤسسة الاقتصادية في ظل المعايير المحاسبية.

حيث حاول الطالب تناول هذا الموضوع من خلال استعراض أهم الجوانب الخاصة بالموضوع ،حيث قام بعرض الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية ، وفي الأخير قام بعرض اساليب قياس عناصر القوائم المالية.

ومن خلال مما سبق تبين أن موضوع بحثنا يتوافق في جزء كبير مع الدراسات السابقة ،لكن سوف نركز على العناصر الخاصة والمكونة لموضوع بحثنا فقط وهي القياس المحاسبي ،القوائم المالية،النظام الحاسبي المالي.

عاشرا :هيكل الدراسة

للإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة فقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى الخطة التالية:

الفصل الأول :مدخل إلى المحاسبة والنظام المحاسبي المالي

فقد تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المحاسبة والمحاسبة كنظام معلومات ، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى النظام المحاسبي المالي أسباب الانتقال من المخطط والوطني إلى النظام المحاسبي المالي وكذلك الإطار التصوري لنظام وفرضياته، وختنا هذا الفصل بمدخل للقوائم المالية حيث تطرقنا في هذا المبحث إلى ماهية القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية وكذلك طرق وأساليب القوائم المالي.

الفصل الثاني: القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية

ويتضمن هذا الفصل الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي حيث تطرقنا في المبحث الأول الى مفهومه الواسع وأهم المبادئ والمعايير التي يستند عليها، أما يخص المبحث الثاني فقد تطرقنا فيه إلى قياس القوائم المالية (قائمة المركز المالية ، قائمة الدخل ، قائمة حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية)، أما بما يخص المبحث الثالث للفصل الثاني فقد قمنا بتقييم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وكيفية تقييمها من خلال:

- تقييم بنود الأصول

- تقييم بنود الخصوم.

- تقييم بنود الأخرى.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

وشمل هذا الفصل لدراسة ميدانية وهذا من خلال دراسة احدى مؤسسات (مؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بالوادي) حيث قمنا في المبحث الأول بتقديم المديرية من خلال تعريفها ومهامها والأقسام التابعة للمديرية أما المبحث الثاني فقد قمنا بتسليط الضوء على قوائمها المالية وطرق قياس التثبيات العينية .

ملخص الدراسة

تعتبر وظيفة القياس بصفة عامة من الوظائف الأساسية في شتى العلوم إلا أنه بقي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة إلى أن أدرك المحاسبين أهمية القياس المحاسبي في التقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين وبيان أثر تلك الأهداف على القوائم المالية.

وبذلك أصبحت المحاسبة أداة مهمة لقياس وتوصيل المعلومات المالية التي تعكس أداء المشروعات وتبين مركزها المالي.

وتقديرا من عدة دول عديدة للدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة في الاقتصاد الوطني من خلال ماتوفره من معلومات لمستخدمي البيانات المالية وتأثيرها البالغ على القرارات وفقد اهتمت تلك الدول ومن ضمنها الجزائر بتنظيم سياساتها المحاسبية من خلال إصدار محاسبة وفقا للمعايير الدولية.

ففي سنة 2010 بدأت الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي في كل المؤسسات الاقتصادية بهدف تحسين عملية القياس المحاسبي في القوائم المالية.

الكلمات الافتتاحية: مدخل إلى النظام المحاسبي ، القوائم المالية، القياس المحاسبي .

فهرس المحتويات

إهداء

شكر وعرفان

I.....	ملخص الدراسة.
II.....	فهرس المحتويات.
V.....	قائمة المختصرات.
VI.....	قائمة الأشكال.
XI.....	قائمة الجداول.
X.....	قائمة الملاحق.
أ- هـ.....	مقدمة العامة.

الفصل الأول :مدخل للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي

02	تمهيد.
03.....	المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة.
03.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المحاسبة وتطورها.
06.....	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة.
08.....	المطلب الثالث: المطلب الثالث: المحاسبة كنظام معلومات.
18.....	المبحث الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.
18.....	المطلب الأول : أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.

19.....	المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
24.....	المطلب الثالث: فرضيات النظام المحاسبي المالي
25.....	المبحث الثالث: مدخل للقوائم المالية
25.....	المطلب الأول: ماهية القوائم المالية
27.....	المطلب الثاني: مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات
29.....	المطلب الثالث: الاعتراف بعناصر القوائم المالية وأساليب قياسها
الفصل الثاني: القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية	
34.....	تمهيد
35.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي
35.....	المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي
42.....	المطلب الثاني: مشاكل القياس المحاسبي
45.....	المطلب الثالث: التحيز في القياس المحاسبي
49.....	المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية
49.....	المطلب الأول: قياس عناصر قائمة المركز المالي (الميزانية)
51.....	المطلب الثاني: قياس عناصر قائمة الدخل
54.....	المطلب الثالث: قائمة التغيرات في حقوق الملكية
55.....	المطلب الرابع: قائمة التدفقات النقدية
61.....	المبحث الثالث: تقييم القوائم المالية (الكشوف المالية) وفق النظام المحاسبي المالي

61.....	المطلب الأول: تقييم بنود الأصول
65.....	المطلب الثاني: تقييم بنود الخصوم
67.....	المطلب الثالث: تقييم الإيرادات والأعباء الناتجة عن بعض العناصر
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمديرية الكهرباء والغاز بالوادي	
71.....	تمهيد
72.....	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي
72.....	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة سونلغاز
73.....	المطلب الثاني : مهام ووظائف مؤسسة سونلغاز
75.....	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز
80.....	المبحث الثاني : التقييم (القياس) المحاسبي لعناصر الميزانية لمؤسسة سونلغاز
80.....	المطلب الأول عرض ميزانيات المؤسسة
91.....	المطلب الثاني: ملخص حول تحليل نتائج القياس المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية
92.....	المطلب الثالث: الاستنتاجات

الخاتمة العامة

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العناوين	رقم الصفحة
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالوادي	76
(2-3)	أعمدة بيانية تبين أسعار التثبيتات العينية لسنة 2011	81
(3-3)	أعمدة بيانية تبين فرق إعادة تقييم لمعدات النقل لسنة 2011	82
(4-3)	أعمدة بيانية تبين لأسعار التثبيتات العينية 2012	85
(5-3)	أعمدة بيانية تبين فرق إعادة التقييم لمعدات النقل لسنة 2012	86
(6-3)	أعمدة بيانية تبين أسعار التثبيتات العينية لسنة 2013	89
(7-3)	أعمدة بيانية تبين كيفية حساب فرق إعادة التقييم لسنة 2013	90

قائمة الجداول

رقم الجدول	عناوين الجداول	الصفحة
(1-2)	يبين عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام طريقة المباشرة	59
(2-2)	يبين عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام طريقة الغير مباشرة	60
(1-3)	عرض الميزانية الختامية لسنة 2011	80
(2-3)	أسعار التثبيتات العينية لسنة 2011	81
(3-3)	كيفية حساب فرق إعادة التقييم لمعدات النقل لسنة 2011	82
(4-3)	عرض الميزانية الختامية*الأصول* لسنة 2012	83
(5-3)	عرض الميزانية الختامية*الخصوم* لسنة 2012	84
(6-3)	أسعار التثبيتات العينية لسنة 2012	85
(7-3)	كيفية حساب فرق إعادة التقييم لمعدات النقل لسنة 2012	86
(8-3)	عرض الميزانية الختامية*الأصول* لسنة 2013	87
(9-3)	عرض الميزانية الختامية*الخصوم* لسنة 2013	88
(10-3)	أسعار التثبيتات العينية لسنة 2013	89
(11-3)	كيفية حساب فرق إعادة التقييم لسنة 2013	90

قائمة الملاحق

الصفحة	العناوين	رقم الملحق
104	الميزانية " جانب الأصول " للسنة المالية 2012	01
105	الميزانية " جانب الخصوم " للسنة المالية 2012	02
106	جدول الاهتلاك معدات نقل (2012-2011)	03
108	الميزانية " جانب الأصول " للسنة المالية 2013	04
109	الميزانية " جانب الخصوم " للسنة المالية 2013	05

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د

الميدان : علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير

مسار: علوم مالية ومحاسبية

تخصص : تدقيق محاسبي

النوع : أكاديمي

بعنوان:

القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق

النظام المحاسبي المالي SCF

دراسة حالة

" المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز) "

إشراف الأستاذ:

— محمد فيصل مايدة

إعداد الطالب:

— محمد زايد

الموسم الجامعية 2014/2013