



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمزة لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم تسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاډمي

ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : تدقيق محاسبي



جامعة الشهيد حمزة لخضر - الوادي
Université Echahid Hamma Lakhdar - El-Oued

الموضوع:

بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي

المالي في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة شركة الرواد وشركة سرمبال بالوادي -

إشراف الأستاذ:

دمدوم زكريا

إعداد الطالبات:

خولة حوبة

مروة هيممة

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ مساعد (أ) بجامعة الشهيد حمزة لخضر بالوادي	الأستاذ ذهب علي
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر (ب) بجامعة الشهيد حمزة لخضر بالوادي	الأستاذ دمدوم زكريا
مشرفا مساعدا	أستاذ محاضر (أ) بجامعة الشهيد حمزة لخضر بالوادي	الأستاذ عزة الأزهر
ممتحنا	أستاذ محاضر (أ) بجامعة الشهيد حمزة لخضر بالوادي	الأستاذ مهاوات لعبيدي
ممتحنا	أستاذ مساعد (أ) بجامعة الشهيد حمزة لخضر بالوادي	الأستاذ مايدة فيصل

الموسم الجامعية: 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه، إلى كل من صلى على خير البرية محمد عليه الصلاة والسلام.

إلى أعظم امرأة بين نساء الكون أُمي الغالية التي حملتني وهنا على وهن جنينا وسقتني لبن التوحيد مع الأخلاق رضية وعلمتني صغيرة ورافقتني بدعائها كبيرة.

إلى المرحوم أبي الذي كان سنداً لي من قبل وكان عوناً لي رحمه الله واسكنه فسيح جنانه .

إلى دفئ البيت وسعادته إخوتي مسعود، السعيد، محمد العربي، والصغرون كتكوت البيت عبد المجيد، وأخواتي مريم، دنيا، عبير، آية، وصغرونة البيت هدى.

والى رفيقة دربي أختي وصديقتي وأغلى ما عندي حوبة حولة
وكل الأهل و الأقارب.

إلى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من بدايته إلى اليوم وخاصة طلبة تدقيق محاسبي دفعة 2016 والى كل من هم على الدرب سائرون.

إلى من أحببته بإخلاص وبادلني نفس الشعور
زوجي العزيز وأهله.

والى كل أساتذة الذي ساعدوني ومنهم الأستاذ المؤطر دمدموم زكريا والأستاذ الساسي بن نور والأستاذ سامي الدينوري

إلى كل من عرفني وسيعرفني إن شاء الله .
إلى كل هؤلاء أهدي

هميمة مبروكة

الإهداء

يا ربي لك الحمد طيباً مباركاً كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ملء السموات والأرض وملئ ما بينهما ومالك كل شيء، والصلاة والسلام على حبيبي وشفيعي محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من إنتظرت هذه اللحظة بفارغ الصبر وعلمتني أن الحياة كفاح وعزيمة للوصول إلى مبتغانا وهو النجاح حبيبة قلبي وقرة عيني أُمِّي العزيزة **سليمانى العطرة** حفظها الله ورعاها.

إلى من علمني حسن الخلق وحب المثابرة والطموح قدوتي ومثلي الأعلى وأغلى ما أملك في حياتي حبيب قلبي وروحي **حوبة منير** أطال الله في عمره.

إلى الغاليتين جداتي **فتومة** و**سعدية** ربي يخليهم ويطول أعمارهم وإلى جدي **محمد البشير** وعبد الكريم رحمهم الله وأسكنه فسيح جناته.

إلى أخوتي وأخوتي الأعمام: **عبد الرؤوف... جهيدة... سمية... عبد الكريم... شيماء... محمد البشير.**

إلى خطيبي **العزیز عبد الله** هزلة وجميع عائلته.

إلى أعمامي وعماتي:

عمتي **ليلى** وزوجها وأولادها

عمي **يوسف** و**دادة** لمياء وأبنائهم: **هدى** و**نسيبي حسن** و**كتكوت عبد الله**. **علاء**. **محمد**. **محسن**. **هالة**. **هديل**.

عمتي **هادية** وزوجها **الحاج الطاهر** وأبنائهم: **جوهيرة** و**نسيبي عبد القادر** هزلة و**كتكوت نذير**. **سفيان**. **سناء**. **عبد الرزاق**. **أحمد**. **جمانة**.

عمتي **مليكة** وزوجها **عمي عبد الوهاب** وأبنائها: **هناء** و**نسيبي هشام ساكر**. **سميرة**. **مكي**. **ماريا**. **سرين**.

عمتي **أمال** وزوجها **عمي إبراهيم** وأبنائهم: **عائشة** و**نسيبي باسي عبد الرزاق** و**كتكوت معتز**. **نھال** و**نسيبي بن علي** عبد **الرزاق**. **عبد الكريم**. **خالد**. **روان**. **محمد البشير**.

عمي **عبد السلام** وزوجته **فاطمة** وأبنائهم: **أية** و**كتكوته نور**.

إلى أخوالي:

خالي إدريس وزوجته وأولاده وبناته

خالي البشير وزوجته وأولاده وبناته

خالي العزيز **جمولة** وزوجته **مريم** وأبنائهم: **عبد الرزاق**. **عواطف**. **أحلام**. **عبد الكريم**. **إيتسام**. **محمد العيد**.

خالي العربي وزوجته **فوزية** وأبنائهم: **عفاف** وزوجها. **محمد**. **أحمد**. **عبد الكريم**. **لؤي**.

خالي الصادق العزيز وزوجته حولة وأبنتهما عبد الكريم.

إلى أخي وصديقتي وعزيرة قلبي مبروكة هميمة ونسيبي شعيب بن عمارة.

وإلى جميع زملائي وزميلاتي في دفعتي ثانية ماستر تدقيق محاسبي وأخص بالذكر وشكر وتقدير إلى خالد بقوزي

إلى زملائي وطلاب أولى ماستر تدقيق محاسبي وأخص بالذكر أخي العزيز بشير سرهود وإبراهيم ريمي وأشكركم جزيل الشكر العاقبة لتخرجكم العام القادم. وطيب كرمادي. بدر مصطفاوي.

إلى أحواتي وإخواني التي ولدتهم لي الأيام: فيروز داهش. وفاء شتحونة. حوبة سليمة. سعاد بوكوشة. إسلام قعري. لزهاري معلول وخالتي أمينة وأولادها وبناتها وأحفادها حسام أنس ويانيس وحازم وكرومه وأريج. عبد الرحمان (ماني). مصطفى بن سالم.. ياسين سواكر. محمد شقوري. مصطفاوي بالقاسم كريم. بدر بن ناجي. حياة. زينب. عبلة. منير حداء. عصام ساكر. زين يحيى. صفاء زوازي وأخي خلايفة فيصل وأمه وزوجته وأولاده عبد السلام وأدم والكتكوتة أميرة. عثمان. هيثم شايب. عبد الجواد عبد الباسط. عبد الجواد عبد المجيد. وائل عبد اللاوي. محسن مدخل. صهيب ومصعب بوصبيع. يعقوب بوزيدي. عبد الكريم جده. شراحي بشير.

إلى زملائي وزميلاتي في العمل: وفاء عتوسي. مبروكة زغب. تابعي نادية. احمادي عفاف. سهيلة شوية. حليلة. شيخ عبد الباسط هويدي. شيخ شاكر مأمون. شيخ هقي رضا. عادل منصور.

وإلى أستاذي العزيز علاق عبد الغني وزوجته وأولاده.

إلى الأساتذة الكرماء أستاذ المؤطر دمدوم زكريا أستاذ سالمى الدينوري أستاذ ساسي بنور وأستاذ عبد العالي منصر.

وإلى كل الأقارب والأحباب والأصدقاء إلى من علمني ولو حرفا واحدا إلى من ذكره قلبي ونسيه قلبي إلى هؤلاء أهدي ثرة عملي.

خولة حوبة

شكر وعرفان

لا بد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد ...

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة ...

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة ...

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل ...

"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

وأخص بالتقدير والشكر:

للأستاذ المؤطر دمدوم زكاريا ودكتور دينوري سالمى وأستاذ ساسي بالنور

والأستاذ بن موسى بشير والأستاذ منصر عبد العالي.

الذي نقول لهم بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"إن الحوت في البحر ، والطير في السماء ، ليصلون على معلم الناس الخير"

كما أنني نتوجه لهم بخاص الشكر إلى من علمنا التفاؤل والمضي إلى الأمام، إلى من رعانا وحافظ علينا، إلى من وقف إلى جانبنا عندما ضللتنا الطريق.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء
	تشكر
	فهرس الجداول الأشكال، الملاحق، الاختصارات والرموز
أ-د	المقدمة
الفصل الأول: الإطار الفكري للقياس المحاسبي	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: مدخل للقياس المحاسبي
7	المطلب الأول: مفهوم وخصائص ومبادئ القياس المحاسبي
10	المطلب الثاني: أهداف وأهمية القياس المحاسبي ومعايره
13	المطلب الثالث: فروض وأساليب القياس المحاسبي
15	المبحث الثاني: الإطار العلمي للقياس المحاسبي والمشاكل التي تواجهه
15	المطلب الأول: خطوات وأركان القياس المحاسبي
17	المطلب الثاني: مشاكل والتحيز في القياس المحاسبي
21	المطلب الثالث: القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي
25	المطلب الرابع: القياس المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39)
28	خلاصة
الفصل الثاني: بدائل القياس المحاسبي الخاصة بالأصول الثابتة والمخزونات	
30	تمهيد
31	المبحث الأول: بدائل القياس المحاسبي
31	المطلب الأول: عرض بدائل القياس المحاسبي
32	المطلب الثاني: التكلفة التاريخية
35	المطلب الثالث: القيمة العادلة
39	المطلب الرابع: المقارنة والتقييم بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة
41	المبحث الثاني: قياس الأصول الثابتة والمخزونات
41	المطلب الأول: قياس الأصول الثابتة الملموسة
46	المطلب الثاني: الأصول الثابتة غير الملموسة
50	المطلب الثالث: قياس المخزونات
53	خلاصة
الفصل الثالث: أثر تطبيق القياس المحاسبي على أصول الثابتة في كل من شركة الرواد وشركة سرمبال بالوادي	
55	تمهيد
56	المبحث الأول: التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م. م
56	المطلب الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة
58	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
61	المطلب الثالث: العملية الإنتاجية في الشركة
63	المبحث الثاني: التعرف بشركة سرمبال

63	المطلب الأول: لمحة عامة عن الشركة
64	المطلب الثاني: مراحل الإنتاج
65	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي والأهداف المستقبلية
68	المبحث الثالث: قياس الأصول الثابتة والمخزونات
68	المطلب الأول: قياس الأصول الثابتة
75	المطلب الثاني: قياس المواد الأولية والمخزونات
78	خلاصة
80	الخاتمة
84	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
61	توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2015.	01
68	الأصول الثابتة في شركة الرواد	02
69	قياس معدات النقل حسب طريقة القيمة العادلة	03
69	إهلاك معدات النقل من سنة 2011 إلى 2015	04
72	قياس تجهيزات المكتب حسب طريقة القيمة العادلة	05
72	إهلاك تجهيزات مكتب من سنة 2010 إلى 2015	06
75	معلومات حول المواد الأولية	07
75	تقدير القيمة الحالية وحساب الخسارة للمواد الأولية	08
76	كميات وقيمة المنتوجات المصنعة	09
77	تقدير القيمة الحالية وحساب الخسارة للمنتجات المصنعة	10

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	مبادئ القياس المحاسبي	01
57	مساحة شركة الرواد	02
59	الهيكل التنظيمي للوظائف في شركة الرواد	03
61	توزيع العمال و عددهم في شركة الرواد لسنة 2015	04
66	الهيكل التنظيمي لشركة سربال	05

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	يبين الأصول الثابتة في شركة الرواد
02	يبين المواد الأولية لشركة سربمال
03	يبين حركة المشتريات والمنتوجات الشهرية لشركة سربمال
04	يبين حركة المخزون في آخر المدة

الإختصار	تفسير الإختصارات باللغة الأجنبية	تفسير الإختصارات باللغة العربية
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
FASB	Financial Accounting Standard Board	هيئة المعايير المحاسبية المالية
IASB	International Accounting Standards Board	هيئة المعايير المحاسبية الدولية
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards	بيان مجلس معايير المحاسبة المالية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير المحاسبة الدولية
FIFO	FIRST IN FIRST OUT	الوارد أولا الصادر أولا
IRR	Internal Rate Of Return	معدل العائد الداخلي
SARL	Société à responsabilité limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
oaic	Office Algérien Interprofessionnel des Céréales	الديوان الجزائري المهني للحبوب
ccls	Céréales coopérative, les haricots secs	تعاونية الحبوب والبقول الجافة

فهرس المحتويات

المقدمة

الفصل الاول
الإطار الفكري
للقياس المحاسبي

الفصل الثاني

بدائل القياس المحاسبي الخاصة

بالأصول الثابتة والمخزونات

الفصل الثالث

أثر تطبيق القياس المحاسبي
على أصول الثابتة في كل من
شركة الرواد وشركة سربمال
بالوادي

الخاتمة

قائمة المصادر والمراجع

الملاحق

1. الكتب:

- 1) أحمد محمد نور، المحاسبة المالية، القياس المحاسبي والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المصرية، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
- 2) حسام الدين مصطفى الخدّاش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، جزء الأول، طبعة ثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1998.
- 3) حسين قاضي- مأمون توفيق حدان، المحاسبة الدولية، بدون طلعة، الدار العلمية الدولية لنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 4) خالد صافي صالح، المبادئ للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 5) رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية "قياس بنود قائمة المركز المالي"، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2004.
- 6) رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية (القياس والإفصاح في القوائم المالية)، طبعة الأولى، إثراء لنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 7) رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبية، بدون طبعة، مكتبة دار الثقافة لنشر وتوزيع، عمان، 1998.
- 8) رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، جزء الأول، طبعة ثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 9) سامر عدنان الشريف، أصول المحاسبة، طبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 10) سيد عطاء الله السيد، النظريات المحاسبية المالية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2009.
- 11) طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2003-2002.
- 12) طارق عبد العال حماد، موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، جزء الخامس، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
- 13) طلال الحجاري، سالم الزريبي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان-الأردن، 2014.
- 14) محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية "القياس العرض والإفصاح، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان- الأردن، 2004.

- 15) محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)، طبعة ثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2014.
- 16) محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، جامعة الإسكندرية، 1995.
- 17) محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، 2009.
- 18) محمد غنيم، علي رمضان، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، بدون طبعة، دار الحامد، عمان، 1997.
- 19) مرعى عبد الحي، الصبان سمير، أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
- 20) مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري I.A.S/I.F.R.S، بدون طبعة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، 2014.
- 21) نواصر محمد فتحي، طيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.
- 22) هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والمعلية في القياس المحاسبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، عمان-الأردن، 2006.
- 23) وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوح في الدنمارك، 2007.
2. مذكرات والأطروحات الجامعية :
- 1) المنويبة صالحى، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (LSA/IFRS)، رسالة ماجستير تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، سنة 2012.
- 2) بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (تكلفة التاريخية - القيمة العادلة)، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، شهادة ماجستير، ورقلة، 2012.
- 3) بن عمارة نوال، طرق الإفصاح والقياس في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، بالمركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي، 2013.
- 4) رحال ناصر، عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى، المركز الجامعي بالوادي.
- 5) رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وروهما في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة المصرفية، محاسبة، جامعة تشرين- سورية، 2007.
- 6) قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، ماجستير، مالية ومحاسبة، جامعة دكتور يحيى فارس، المدية - الجزائر، 2010/2009.

- 7) سعيد بو راوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مدخلة ضمن الملقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي، 2010.
- 8) سالم عواد هادي الزوبعي، تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، مذكرة لنيل شهادة دكتوراء، 2010.
- 9) سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، تأثير أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي في هذه الظاهرة، دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين.
- 10) منصورى الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر، ملتقى النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS – IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، يومي 13 و 14 ديسمبر، 2011.
- 11) ناصر محمد على الجملي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.
- 12) هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة الجزائر، 21-22 نوفمبر، 2007.
- 13) وهيبه لبور، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، سنة 2010/2011.
3. مجالات ومؤتمرات:
- 1) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج (محاسبة مالية-1) المملكة العربية السعودية.
- 2) بالرقى تيجاني، القياس في المحاسبة ماهية وقيود ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08 لسنة 2008.
- 3) بريس عبد القادر، قدرى عبد القادر، متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم(2): التطبيق الفعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الجزائر.
- 4) تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على بنوك محلية في فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.

- 5) حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الإقتصادي و أثر ذلك على الإقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 2004.
- 6) رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02 المجلد 46، يوليو 2009.
- 7) عفاف إسحاق أبووزر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية، جامعة البترا، الأردن، 2008.
- 8) ظاهر القشي، السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق المالية وفق للمعيار المحاسبي الدولي رقم "39" في شركات المساهمة الأردنية: دراسة ميدانية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2007.
- 9) مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework R)، 2001.
- 10) محمد معتصم إبراهيم حمد، إسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشأة الصناعية، عمادة البحث العلمي - مجلة لعلوم الاقتصادية، 2015-01-16.
- 11) منصر عبد العالي، أحمد طرطار، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة تبسة، يومي 04 و 05 ديسمبر، 2012.
4. الجرائد الرسمية :
- 1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر، 2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- 2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
5. مواقع:

قيمة.

<https://ar.wikipedia.org/wiki/الحالية>

المقدمة

1- تمهيد

نظرا لأن عملية القياس المحاسبي تحكمها فروض وقواعد ومبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد، مما عرفت عبر مراحلها المختلفة عدة إجهادات والتقديرية الشخصية للمحاسب والإدارة، وأيضا من العوامل المؤثرة على عملية القياس المحاسبي، عدم ثبات وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد)، مما يؤثر على مخرجات عملية القياس ويجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب وعدم الثبات.

وللقياس المحاسبي نماذج عدة من بينها التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ولكل واحدة منها مزايا فالتكلفة التاريخية تعد مبدأ من المبادئ المحاسبية الذي يؤدي خرقها إلى تعدي عن مقومات المحاسبة إضافة إلى كونها ذات موضوعية من جهة، لكن وجهت لها انتقادات من جهة أخرى زعزعت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو أساس القيمة العادلة التي تتميز بالملائمة التي تفتقد لها التكلفة التاريخية بالرغم من هذه الأخيرة كذلك وجهت لها عدة انتقادات، وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس المحاسبي.

وتمثل بدائل القياس المحاسبي السياسات المحاسبية المتبعة داخل كل منشأة، وهذه السياسات عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب المحاسبية التي يتم الاختيار من بينها على مستوى المنشآت الاقتصادية، ويؤدي اختلاف البدائل المطبقة إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي، ولما كانت المعايير المحاسبية تسمح باستخدام أساليب وطرق مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والأنشطة الاقتصادية.

ولقد نصت القوانين الجزائرية هي الأخرى على وجوب تطبيق القيمة العادلة، من خلال الإصلاحات الاقتصادية الأخيرة التي مست قانون المحاسبة لديها، حيث فتح القانون الجديد للمحاسبة المجال للقيمة العادلة، من خلال تبنيها أخيرا للنظام المحاسبي المالي القائم على فلسفة دولية المحاسبة التي تم بنائها على ما تطرقت إليه مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

ومع إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لتلك المعايير السبعة الخاصة بالإبلاغ المالي، والمعياري المحاسبي الدولي رقم (39) الخاص "بالاعتراف والقياس"، أصبح مهم جدا الانتقال من القياس بالتكلفة التاريخية إلى القياس بالقيمة العادلة، وذلك من أجل عرض القوائم المالية في صورة صادقة ومعبرة عن الوقائع والأحداث المالية.

وتحظى مشكلة تقييم الأصول الثابتة منذ زمن طويل باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء. حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية وقد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة ينوي التحول تدريجيا من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة الجارية وبالتحديد في " قيمة الأصول الثابتة للوحدة الاقتصادية " وقد حدثت تطورات مماثلة في كل من استراليا و نيوزلندا، وذلك لان تقييم الأصول الثابتة وفق التكلفة التاريخية، يعطي

معلومات مالية مضللة وخاطئة، على خلاف القياس بالقيمة العادلة الذي يعتمد في تقييمه على السوق كمرجع أساسي للقياس.

2- إشكالية الدراسة

وعلى هذا الأساس تظهر معالم الإشكالية التي نسعى إلى دراستها والمتمثلة في التساؤل التالي:

كيف يتم اختيار البديل الأفضل للقياس المحاسبي ومدى تأثيره على القوائم المالية؟

3- الأسئلة الفرعية لدراسة

لمعرفة ذلك سوف يحاول هذا البحث الإجابة على التساؤلات الآتية:

❖ ماهية القياس المحاسبي؟

❖ هل اعتماد أساس التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة يعطي معلومات مالية صادقة؟

❖ هل تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي؟

❖ كيف يتم تطبيق القياس المحاسبي لعناصر الأصول الثابتة والمخزونات في شركة الرواد وشركة سرمبال؟

4- فرضيات الدراسة

وللإجابة على الأسئلة الفرعية تم تبني الفرضيات الآتية:

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

❖ يعتبر القياس المحاسبي العملية الأساسية في إعطاء عناصر القوائم المالية قيمتها الحقيقية، لهذا جاء النظام المحاسبي المالي بعدة بدائل والتي من شأنها أن تجعل قيمة هذه العناصر قريبة من الواقع.

❖ إعادة تقييم الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية تعطي معلومات مالية مضللة.

❖ إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة.

❖ تطبيق الشريكتين رواد وسرمبال للقيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي.

5- مبررات اختيار الدراسة

لكل عمل وبحث علمي ممهدهاته ومبرراته لقيام الباحث به، وهناك عدة أسباب جعلتنا نختار هذا الموضوع وهي:

❖ الرغبة الشخصية في دراسة موضوع في مجال المحاسبة.

❖ أهمية الموضوع.

❖ الدور الذي يلعبه القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية من خلال إعطاء قوائم ذات دلالة وشفافية بما تحتويه من المعلومات.

6- أهداف الدراسة

- ❖ التعرف على ماهية القياس المحاسبي كونه وظيفة أساسية في المحاسبة.
- ❖ إبراز دور القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي وما هي بدائل القياس الذي جاء بها هذا النظام.
- ❖ مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائية لمتطلبات القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

7- أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال الاهتمام المتزايدة في المجتمع الدولي والمحلي والمؤسسات المهنية والمحاسبية والقطاع الخاص والجهات الرقابية حول أهمية المعلومات المحاسبية، ونظرا لأن المعلومات المحاسبية يجب أن تتسم بالخصائص النوعية للمعلومات المتمثلة في: الملائمة، والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة، ومن ثم تم التوجه للقياس المحاسبي لتعرف على أهميته في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مما يؤدي إلى زيادة الشفافية في المعلومات المحاسبية.

8- حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود الموضوعية: تهتم الدراسة بتوضيح متطلبات القياس المحاسبي عن عناصر القوائم المالية في تبني النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى أهمية هذه العملية في إعطاء المعلومات المالية المصدقية والشفافية.

الحدود المكانية: سوف تكون الدراسة على مستوى شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م.م مقرها في المنطقة المتعددة النشاطات بكوينين ولاية الوادي وشركة سرمبال مقرها في غمرة دائرة قمار ولاية الوادي.

الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية في دراسة 2010 إلى 2015 في قياس تجهيزات مكتب ومن 2011 إلى 2015 في قياس معدات النقل في شركة الرواد وأما في شركة سرمبال كانت الدراسة في سنة 2015.

9- المنهج المتبع في الدراسة

من أجل الإحاطة بمفاهيم القياس المحاسبي تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قمنا بتوضيح مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بالقياس المحاسبي والتي تؤثر على جودة ونوعية المعلومات المالية. أما في الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على المنهج التجريبي بالاستناد على دراسة الحالة من خلال تطبيق قياس التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على التثبيات والمواد واللوازم والمخزونات.

10- الدراسات السابقة

في حدود مطالعة الطالبات تم الاطلاع على الدراسات التي لها علاقة بالموضوع والمتمثلة في الدراسات التالية:

- قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، ماجستير، مالية ومحاسبة، جامعة دكتور يحيى فارس، المدية الجزائر، 2010/2009.

البحث عبارة على رسالة ماجستير بجامعة الدكتور يحيى - المدية - سنة 2010/2009 وتدور إشكالياتها 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 إستعراض أهم الجوانب الخاصة بالموضوع، حيث قام بعرض الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية، وفي الأخير قام بعرض أساليب قياس عناصر القوائم المالية. ومن خلال مما سبق تبين أن موضوع بحثنا يتوافق في جزء كبير من الدراسات السابقة، لكن سوف تركز على العناصر الخاصة والمكونة لموضوع بحثنا فقط وهي القياس المحاسبي، بدائل القياس المحاسبي، القوائم المالية، نظام المحاسبي المالي.

- بسمه سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (تكلفة التاريخية - القيمة العادلة).

البحث عبارة عن رسالة ماستر بجامعة ورقلة - سنة 2012، وتدور إشكالياتها حول ماهو بديل القياس الأقرب للواقع الإقتصادي الجزائري.

حيث حاولت الطالبة تناول هذا الموضوع من خلال إستعراض أهم الجوانب الخاصة بالموضوع بعرض المفاهيم عامة حول القياس المحاسبي، وكذلك أسس القياس المحاسبي ومعايره وتطرق أيضا إلى قياس عناصر القوائم المالية حسب المعايير المحاسبة الدولية.

11- صعوبات الدراسة

❖ نقص المراجع خاصة فيما يتعلق بالقياس وأثاره على النظام المحاسبي المالي.

❖ نقص المعلومات المحاسبية على كل المستويات خاصة القياس المحاسبي على مستوى الأصول في شركتي محل الدراسة.

12- هيكل البحث

لتحقيق هدف الدراسة وإتباع صحة الفرضيات من عدمها سيتم تناول هذا الموضوع من خلال ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل الثالث تطبيقي تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، وأشتمل الفصل الأول بإعطاء نظرة عامة حول القياس المحاسبي حيث يشمل مبحثين المبحث الأول حول مدخل للقياس المحاسبي والمبحث الثاني حول الإطار العلمي للقياس المحاسبي والمشاكل التي تواجهه، أما الفصل الثاني فكان حول بدائل القياس المحاسبي الخاصة بالأصول الثابتة والمخزونات ويشمل مبحثين المبحث الأول حول بدائل القياس المحاسبي والمبحث الثاني حول قياس الأصول الثابتة والمخزونات، في حين خصص الفصل الثالث الجانب التطبيقي لهذه الدراسة في قياس التثبيتات في شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م.م والممواد واللوازم والمخزونات في شركة سربال ويشمل ثلاثة مباحث المبحث الأول حول التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م. م والمبحث الثاني حول التعرف بشركة سربال والمبحث الثالث حول قياس الأصول الثابتة والمخزونات.

الفصل الاول
الإطار الفكري
للقياس المحاسبي

تمهيد

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات عند إختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، وإختيار طريقة القياس الأكثر ملاءمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على إتخاذ القرار السليم.

وتعتبر عملية القياس المحاسبي بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، والتي تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات التي تحصل فيها، وتزداد أهمية القياس من خلال الأهمية البالغة له في أي نظام محاسبي، حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، والتي بدورها تؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدميها، وبالتالي سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

✓ مدخل للقياس المحاسبي

✓ الإطار العملي للقياس المحاسبي و المشاكل التي تواجهه

المبحث الأول: مدخل للقياس المحاسبي

تهدف المحاسبة إلى تقديم المعلومات إلى مختلف مستخدمي التقارير المالية، ويمثل القياس المحاسبي الوسيلة الأساسية من أجل تحقيق هذا الهدف بحيث يتم إيصال المعلومات المناسبة بصورة صحيحة وحقيقية تضمن منفعتها لهم، ولذا سنتطرق في هذا المبحث لأهم المعلومات الخاصة بالقياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص ومبادئ القياس المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم وخصائص ومبادئ القياس المحاسبي كما يلي:

أولاً: مفهوم وخصائص القياس المحاسبي

ومن خلال هذا الفرع سنتطرق إلى تعريف القياس ومفهوم القياس المحاسبي وخصائصه.

1- تعريف القياس

يعرف أحد الكتاب القياس بأنه تعيين أعداد الأشياء أو الأحداث طبقاً لقواعد محددة، يلاحظ في هذا التعريف استخدام الأساليب الوصفية والترتيبية في القياس، مع إمكانية استخدام أساليب القياس التي تؤدي إلى تحديد رقم أو عدد لكل شيء أو حدث طبقاً لقواعد معينة مثل الأساليب العددية والنسبية¹.

2- مفهوم القياس المحاسبي

يتضمن مفهوم القياس المحاسبي تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لشركة معينة، وتتمثل مفاهيم القياس المحاسبي فيما يلي:

الوحدة المحاسبية، استمرارية الوحدة الاقتصادية، وحدة القياس، إعداد التقارير الدورية والإثبات المحاسبي، أساس القياس والذي يختص بتحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي².

القياس المحاسبي هو عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات³.

تعرف الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) عام 1966م وهو أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبي "يتمثل القياس المحاسبي في مقارنة الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وموجب قواعد محدودة"⁴.

¹ بالرقى تيجاني، القياس في المحاسبة ماهية وقيود ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08 لسنة 2008، ص: 59.

² طلال الحجاري، سالم الزبيعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، الطبعة العربية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2014، ص: 31-32.

³ احمد محمد نور، المحاسبة المالية، القياس المحاسبي والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المصرية، بدون طبعة، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص: 13.

⁴ محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية "القياس العرض والإفصاح"، ط1، دار وائل، عمان- الأردن، 2004، ص: 115.

- أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية فقد عرف القياس المحاسبي كما ورد في الإطار التطوري على أنه "عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة"¹.

ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج تعريف شامل للقياس المحاسبي²:

عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي هو عملية مقابلة يتم من خلالها مقارنة خاصية معينة هي خاصية تعدد النقدية، بشيء معين هو اقتصادي يتمثل فيه 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 القياس.

3- خصائص القياس المحاسبي

وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي³:

- يعتبر كوحدة نقدية.
- يختص بتحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي.
- يقوم بتقييم واتخاذ القرارات.

ثانياً: مبادئ القياس المحاسبي

هناك عدة أسس ومبادئ يعتمد عليها من أجل القياس المحاسبي بضبط الإجراءات وقياس العمليات المالية في المنشآت الاقتصادية وهي كالآتي:

1- مبدأ التكلفة التاريخية

وينص على قيد كافة الأصول والمنافع التي يحصل عليها المشروع بالتكلفة المسددة، والتي يتحملها المشروع فعلاً، لامتلاك الموجودات أو الحصول على المنافع، ويعتمد ذلك على أن التكلفة المدفوعة تمثل التكلفة المحققة والعبء الفعلي الذي يتحمله المشروع، أما التكاليف الأخرى كالتكلفة السوقية والتي يطلق عليها أيضاً

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framewor R)، 2001، الفقرة: 99.

² محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية "القياس العرض والإفصاح"، مرجع سبق ذكره، ص: 115.

³ من إعداد الطالبات.

تكلفة الفرصة البديل وكذلك التكلفة الجارية فإن المحاسبة لا تتقبلها بسبب عدم موضوعيتها في القياس لاحتوائها على عنصر التخمين الذي يكون قابلاً للتغيير، على عكس التكلفة الفعلية التي تكون محددة¹.

2- مبدأ المقابلة

يقضي هذا المبدأ بمقابلة الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المحاسبية بالمصروفات المستندة في تحقيق أو اكتساب تلك الإيرادات وذلك تمهيداً لتحديد نتيجة أعمال الفترة من ربح أو خسارة².

3- مبدأ الاعتراف بالإيرادات:

تقوم منشأة الأعمال على اختلاف أنواعها وأشكالها القانونية بإنتاج السلع والخدمات، لغرض الحصول على إيراد بشكل مستمر، وفي شكل دورات متعاقبة ومتوازنة تبدأ بالنقدية ويليهما أنشطة الإنتاج وتقديم الخدمات ثم الحصول على النقدية ثانية (وتسمى هذه الدورة بدورة النقدية، أو دورة الأعمال)، من خلال هذه الدورات تظهر الحاجة إلى توزيع الإيرادات والاعتراف بالأرباح بين الفترات المالية المختلفة. لقد اتفق المحاسبون على قاعدة تقليدية للاعتراف بالإيراد، وهي أن "الإيراد يتحقق عند نقطة البيع للغير (التسليم)"، وبذلك فإن الربح أيضاً يتحقق بالبيع الفعلي للغير، وبناء على ذلك لا يجوز أن تقوم البضاعة المخزونة الباقية في آخر الفترة بثمان يزيد عن تكلفتها، أي لا يجوز الاعتراف بأرباح لم تتحقق بعد، وهذا هو المبدأ المقبول عموماً عند إعداد القوائم المالية وتحديد نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة³.

4- مبدأ الإفصاح التام

بمقتضى هذا المبدأ أصبح لا ينظر إلى القائمة المالية على أنها هدف تسعى الوحدة المحاسبية إلى تحقيقه بمجرد إعدادها وإنما لمساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة، بالإضافة لتوفير عنصر المراقبة على نشاط المشروع من قبل المالكين وخصوصاً في شركات المساهمة مما استوجب أن تكون البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية واضحة وكافية ومفهومة لكل الأطراف التي تسعى للاستفادة منها⁴. ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح التام من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة للقوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي القوائم المالية⁵.

¹ هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر، عمان - الأردن، 2006، ص: 33-34.

² محمد مطر، موسى السويطي، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية "القياس العرض والإفصاح"، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

³ رضوان حلوة، حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية "قياس بنود قائمة المركز المالي"، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2004، ص: 30.

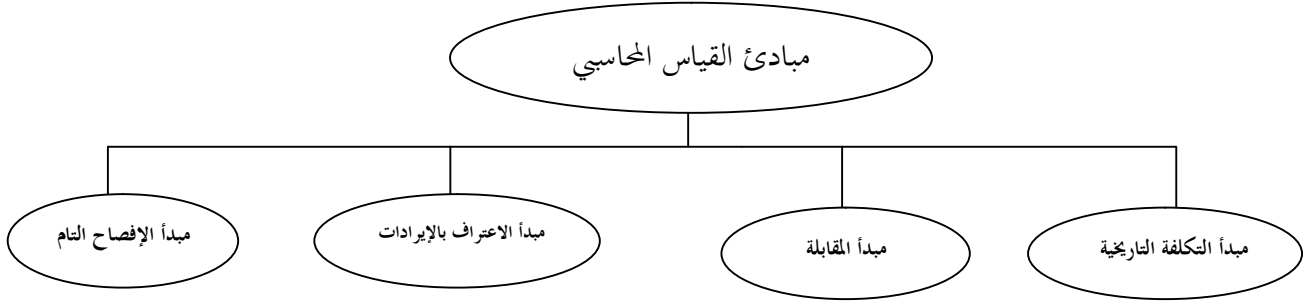
⁴ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوح في الدنمارك، 2007، ص: 82.

⁵ بن عمارة نوال، طرق الإفصاح والقياس في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، مداخلة ضمن المنتدى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية،

بالمركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي، 2013، ص: 11.

وهذا الشكل يوضح مبادئ القياس المحاسبي¹:

شكل رقم (1-1): مبادئ القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبات بإعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثاني: أهداف وأهمية القياس المحاسبي ومعايره

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهداف وأهمية القياسي ومعايره

أولاً: أهداف القياس المحاسبي

يسعى القياس المحاسبي إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها²:

- 1- التعبير عن الأحداث والظواهر الاقتصادية التي تتم في الوحدات الاقتصادية بوحدة قياس مناسبة هي النقود.
 - 2- القيام بقياس الأصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية والالتزامات المترتبة على ما تملكه الوحدة الاقتصادية.
 - 3- التعرف على التغيرات التي تطرأ على أصول وخصوم وحقوق ملكية الاقتصادية بين الفترة المالية والأخرى وربط هذه التغيرات بفترة زمنية محددة.
- ويضيف الباحث إلى الأهداف السابقة بأن قياس الأحداث داخل المنشأة الاقتصادية والموقف المالي للمنشأة.

ثانياً: أهمية القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد الأركان الأساسية في مجالات وضع نظرية للمحاسبة، وبالتالي فإن محاولة تطويره من أهم المراحل الملائمة لأحداث التطورات المنشودة لعلم المحاسبة عموماً. ومن المتفق عليه أن القياس المحاسبي مازال قائماً على الأحداث والعمليات المالية الأمر الذي يترتب عليه إهمال الجوانب والأبعاد النوعية والوظيفية، ورغم أن الدقة المنشودة للقياس المحاسبي هي الباعث وراء تجاهل الجوانب والأبعاد النوعية الوظيفية نظراً للصعوبات التي تكتنف محاولته تحديد أبعادها وقياسها، إلا أن إهمالها في

¹ من إعداد الطالبات.

² محمد معتمد إبراهيم حمد، إسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشأة الصناعية، عمادة البحث العلمي، مجلة لعلوم الاقتصادية، 16-

2015، ص: 139.

حد ذاته يعتبر مصدر مؤكدا لعدم الدقة الأمر الذي يشير قدرا من عدم الرضا من جانب كبير من مستخدمي المعلومات المحاسبية.

وهذا يستدعي ضرورة الاتفاق على أهمية اتساع نطاق القياس المحاسبي ومحاولة تطويره ليشمل الأبعاد والجوانب النوعية ووضع معايير القياس ومؤشرات تحديدها وتوظيفها¹.

ثالثا: معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس، وهذه المقاييس تتخلص في الآتي²:

- الموضوعية .
 - الملائمة.
 - القابلية للتحقق.
 - القابلة للقياس الكمي.
- ويضيف البعض معيارا خامسا هو معيار الفائدة. وفيما يلي شرح موجز لكل من هذه المعايير:

1- معيار الموضوعية

ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحد للموضوعية وفيما يلي استعراض لبعض التعاريف التي تناولت الموضوعية:

● **الموضوعية في القياس:** تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي القياس الموضوعي قياس غير شخصي، وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي تعبير شخصي أو تحيز.

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

● **القياس الموضوعي:** وهو نتيجة واتفاق وإجماع بين المحاسبين على موضوع معين، وبمعنى آخر تتمثل في مدى الاتفاق بين المقاييس الناتجة من استخدام نفس نظام القياس بواسطة قائمين بالقياس مختلفين³

¹ ناصر محمد علي الجملي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص: 43-42.

² مرعى عبد الحفي، الصبان سمير، أصول القياس والاتصال المحاسبي، بدون طبعة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص: 63.

³ محمد غنيم، علي رمضان، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، بدون طبعة، دار الحامد، عمان، 1997، ص: 78.

ومن خلال التعريف يتضح أن الموضوعية تتحقق إذا قام شخصان أو أكثر مؤهلان تأهيلاً علمياً ومهنيًا بعملية القياس بصورة مستقلة عن بعضها البعض يحصلان على نفس النتائج، فالموضوعية وفقاً لهذا التعريف ترتبط بصورة مستقلة بإمكانية التثبيت وعدم الاختلاف بين المحاسبين، وإمكانية التثبيت مفهوم يتعلق بمدى تباين القياسات المحاسبية لظاهرة معينة فكلما قل التباين بين القياسات كلما كان ذلك دليلاً على إمكانية التثبيت من هذه القياسات.

2- معيار الملائمة

يعني معيار الملائمة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس وتكون هذه المعلومات ملائمة إذ كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس، وما طرأ عليه من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة، ويرى البعض أن الملائمة نوعان هما¹:

● **الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية:** تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج معين.

● **الملائمة الخاصة:** تعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم. مما سبق يتضح أن الملائمة العامة تعني مجال عمل المحاسب، وهو توفير المعلومات التي تفيد مختلف القرارات، إما الملائمة الخاصة فترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره.

3- معيار القابلية للتحقق (القابلية للتطبيق العملي): يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، لأنه قد يكون القياس ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية إلا أنه غير قابل للتطبيق العملي، أو أن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة كبيرة تفوق العائد المتوقع منه وفي هذه الحالة لا بد من البحث عن مقياس آخر يمكن تطبيقه عملياً بحيث التوازن بين تكلفته والمنفعة المتوقعة منه.

4- معيار القابلية للقياس الكمي: يعني القياس الكمي تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد.

ونظراً لتعدد المقاييس الكمية وتنوعها، وتعدد العناصر موضوع القياس، فإن هناك حاجة إلى مقياس كمي عام وموحد يمكن استخدامه على كل هذه العناصر المختلفة، تعد النقود المقياس العام والموحد للتغيير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث، هكذا فإن هذا المعيار يتطلب بأن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية قابلة للقياس الكمي لأنه يضيف عليها قيمة اقتصادية أكثر وضوحاً².

¹ رولا كاسر لابقية، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وروهما في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة المصرفية، محاسبة، جامعة تشرين - سورية، 2007، ص: 44 - 45.

² مرعى عبد الحى، الصبان سمير، أصول القياس والاتصال المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

5- معيار الفائدة: ليست المحاسبة هدفاً بحد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات، لذلك لا بد أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية وذلك في شتى مجالات القرارات أو تحديد الأهداف توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المرجوة¹.

المطلب الثالث: فروض وأساليب القياس المحاسبي

وفي هذا المطلب سنتطرق إلى فروض وأساليب القياس المحاسبي

أولاً: فروض القياس المحاسبي

من مسلمات المحاسبة نجد افتراضات أساسية وفروض رئيسة تتعلق بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسة التي يجب أن تقبل من خلالها المحاسبة، هناك عدة فروض أساسية للمحاسبة وهي كما يلي:

1- فرض الوحدة الاقتصادية المستقلة²:

- اعتبار المكان وحدة محاسبة مستقلة منفصلة عن مالكيها وعليها تأخذ الكشوف المالية في الحساب معاملات دون معاملات المالكين أو المساهمين.
- استبعاد العمليات التي لا تخص الوحدة المحاسبية.
- الدفاتر المحاسبية للوحدة المحاسبية مستقلة عن دفاتر الملاك والمساهمين.

2- فرض استمرارية الوحدة الاقتصادية: ويقصد به بأن تأسيس الوحدة الاقتصادية يتم لغرض استمرارها في نشاطها الاقتصادي إلى أجل غير مسمى أي ليس من أجل تصفيتها في القريب العاجل³.

3- فرض القياس النقدي: تقوم هذا الافتراض على أساس أن النقود هي أساس المعاملات الاقتصادية، وعلى ذلك يتم استخدامها للقياس والتحليل المحاسبي، وبناء على ذلك هذا الافتراض يتم ترجمة جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة على أساس النقد⁴.

4- فرض موضوعية القياس: تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تعريف وبعيدا عن التحيز الشخصي وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي⁵.

¹ مرعي عبد الحفي، الصبان سمير، أصول القياس والاتصال المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

² سعيد بو راوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مدخلة ضمن الملقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المحاسبة الدولية، يومي 17-18 جانفي، 2010، المركز الجامعي بالوادي، ص: 11.

³ خالد صافي صالح، المبادئ للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 10.

⁴ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج (محاسبة مالية، 1) المملكة العربية السعودية، ص: 5.

⁵ مرعي عبد الحفي، سمير الصبان، أصول القياس المحاسبي والاتصال المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

ثانياً: أساليب القياس المحاسبي

تشمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية في عملية القياس المحاسبي وهي كالآتي¹:

1- أساليب قياس أساسية ممثلة أو مباشرة

والتي تحدد نتيجة علمية القياس المحاسبي ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة، وذلك دون الحاجة غالباً ما يعرف بعملية الاحتساب وعلى ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس وتعتبر عملية التبويب المحاسبي من أهم الوسائل وأساليب القياس الأساسية أو المباشرة.

2- أساليب القياس المشتقة

إذا ازداد اعتماد المحاسب على أساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات الحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب، إما في مجالات القياس عامة والقياس خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المشتقة أو غير المباشرة.

3- أساليب التحكمية

والتي توجد قواعد موضوعية فيها تحكم أساليب القياس غير المباشرة، حيث تكون أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التمييز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للقائمتين بعملية القياس.

وحسب (Ijir) تستخدم أساليب القياس التحكمية في الظروف التالية²:

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

وتندرج معظم أساليب القياس الحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فالقياس قيمة أصل معين توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منهما إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدايل الأخرى.

¹ سيد عطاء الله السيد، النظريات الحاسبية المالية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2009، ص: 182.

² محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية الحاسبية "القياس العرض والإفصاح، مرجع سبق ذكره، ص: 124.

المبحث الثاني: الإطار العلمي للقياس المحاسبي والمشاكل التي تواجهه

تطرقنا في هذا المبحث إلى خطوات وأركان القياس المحاسبي وتحيزها ومشاكله والقياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي والمعياري الدولي المحاسبي (39).

المطلب الأول: خطوات وأركان القياس المحاسبي

أولاً: خطوات القياس المحاسبي

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيه مخرجات هذه العملية، وتتضمن عملية القياس المحاسبية عموماً عدة خطوات أهمها ما يلي¹:

1- تحديد الخاصية محل القياس

والخاصية محل القياس بالنسبة للوحدة المحاسبية له اثر على المركز المالي للمؤسسة، كما قد يكون حدثاً مستقبلياً ذو آثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة.

2- تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات

يتوقف اختبار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فتستخدم القياس الاسمي إذا كان الغرض من عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، ويستخدم مقياس الترتيب للمقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلاً)، وإذا ما تجاوزت مقياس بيئي.

وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، تقف جنباً إلى جنب مسألة تحديد وحدة القياس، إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلاً هو قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمؤسسة، لا يكفي حينئذ تحديد المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النسبي مثلاً بوحدة النقد، بل لا بد أن تتبع ذلك أيضاً تحديد نوع هذه الوحدة أهى الدينار أو الدولار ...

3- تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس.

حيث يتوقف القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على ما يلي:

- الهدف من عملية القياس.
- الأفق الزمني لعملية القياس.

¹ وليد ناجي الجبالي، نظرية المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 106.

ثانياً: أركان القياس المحاسبي

تقوم عملية القياس المحاسبي على خمسة أركان أساسية¹:

1- الخاصية محل القياس

تنصب عملية القياس المحاسبي بشكل عام وأياً كان مجالها على خاصية مهنية لشيء معين، في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المؤسسة الاقتصادية هي محل القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو ربحها مثلاً، كما قد تنص على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كان يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة مثلاً، أو معدل دوران مخزونها السلعي.

2- مقياس المناسب للخاصية محل القياس

يتوقف مقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فالقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحد النقد)، إما إذا كانت الطاقة الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة هي الساعة الواحدة مثلاً.

3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس

عندما يكون الهدف من عملية القياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس، فمثلاً لو كانت ربح المؤسسة هي محل للقياس، في هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أي الجنيه مثلاً أو الدينار... الخ.

4- الشخص القائم بعملية القياس

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب الذي لا يلعب دوراً أساسياً في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط، بل تحديد نتائجها أيضاً.

5- تسلسلات عملية القياس

هناك إنسانية أو تسلسل منطقي تمر بها عملية القياس وهي المراحل التي تمر بها الدورة المحاسبية وتمثل في: التصنيف، التسجيل، التجميع، المعالجة.

¹ طلال الحجاري، سالم الزويبي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

المطلب الثاني: مشاكل والتحيز في القياس المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى مشاكل القياس المحاسبي والتحيز في القياس المحاسبي كما يلي:

أولاً: مشاكل القياس المحاسبي

وتتمثل فيما يلي:

❖ عيوب مبدأ التكلفة التاريخية

نذكر من أهم عيوب التكلفة التاريخية ما يلي¹:

1- إن قائمة المركز المالي التي يتم أعدادها طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية أصبحت لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، فالأصول الثابتة التي يتم شراؤها منذ عدة سنوات تظهر في قائمة المركز المالي بأسعار شراؤها التي قد تختلف اختلاف كبير عن الأسعار الحالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

2- إن قائمة حسابات النتائج لا تعبر 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 إهلاك الأصول الثابتة وأيضاً جزء من تكلفة المواد المستخدمة في العمليات الإنتاجية والتي تم شراؤها في سنة أو سنوات سابقة ويتم تسعيرها بأسعار 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 الإرباح الحقيقية وهذا ما يؤدي إلى تحمل ما يلي:

- 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.

¹ محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية "القياس العرض والإفصاح، مرجع سبق ذكره، ص: 166.

بما أن هذا المبدأ يعبر إلا على الماضي في عملية القياس دون أن تأخذ في الحسبان والتقلبات السعرية التي قد تؤثر على المؤسسة، لذا ينبغي حلول لسد هذه الثغرة وذلك من خلال¹:

- **الإهتلاكات:** تعبر عن مقدار الناتج عن استعمال الاستثمارات.
- **المؤونات:** لموجهة التدهور المحتمل لبعض عناصر الذمة المالية للمؤسسة.
- **إعادة تقييم:** يعبر عن تحديث قيم الاستثمارات مع الأخذ بعين الاعتبار عامل التضخم الاستثمارات التي تم إمتلاكها في المنشأة وتكون طويلة مما يجعلها عرضة لأثر التضخم.

❖ الافتراضات المحاسبية القائم على أساس التكلفة التاريخية

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

1- 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 ترتب 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 ملء مفردات الأصول، وتصبح معبرة بالقياس عن المنافع الكامنة فيها اقتصادياً.

2- افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر

إن عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار في الحسبان عند حساب أقساط الإهلاك سوف يؤدي إلى قصور ثلاث نواحي وهي²:

● 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 لبور، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2011/2010، ص: 7-8.

² المنوبية صالح، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (LSA/IFRS)، رسالة ماجستير تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، سنة 2012، ص: 17-19.

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

• من ناحية قياس نتائج الأعمال

إن عدم صحة قياس الربح في حالة استعمال التكلفة للأصل الثابت يرجع إلى أن الإهلاك الذي يعتبر احد 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 إرباح صورية نتيجة انخفاض نسبة أقساط إهلاك 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.

• من ناحية استرداد رأس المال الثابت

تهدف طريقة حساب أقساط الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت إلى استرداد القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر في هذا الأصل، ولهذا نجد في نهاية حياة الأصل المتهلك أن أقساط الإهلاك الجمعة لا تكفي لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية للأصل القديم في فترات ارتفاع مستويات الأسعار، وهذا يؤدي إلى قيام المؤسسة بشراء أصل أقل إنتاجية من أصل 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 قدرة المؤسسة على تأمين الإهلاكات الضرورية لشراء أصل جديد محل المتهلك، فقد تقوم المؤسسة بحجز جزء من الأرباح في شكل احتياطي لمقابلة الارتفاع في أسعار الأصول الثابتة، أن هذا الإجراء يرتبط بقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ومدى قابلية الأطراف المعنية على تخصيص هذا الجزء، أو تقوم بإعادة تقييم أصولها.

ثانيا: التحيز في القياس المحاسبي

ويقسم التحيز إلى ما يلي¹:

1- تحيز قواعد القياس

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

¹ سالم عواد هادي الزويبي، تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، مذكرة لنيل شهادة دكتوراء، 2010، ص: 57.

- فرض ثبات وحدة القياس 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.

في هذا المجال نرى أن استخدام الفروض والمبادئ المشتقة منها في زمن التضخم الحاد ينتج عن القوائم المالية نتائج للأعمال من ربح وخسارة لا تمت للحقيقة بصله بسبب مقابلة إيرادات حقيقية بمصاريف تاريخية يضاف إلى ذلك المصاريف الاحتمالية التي تعتمد على التقديرات كالتخصصات مثل تخصص الاندثار، والديون المشكوك فيها وكل ذلك يؤدي إلى تضخم الأرباح وهذا أيضاً مضلل لكفاءة الإدارة، لأن ذلك يغطي عجز الإدارة يعطي صورة مضللة كونه يوزع أرباحاً صورية وهو في الحقيقة توزيع لرأس المال وكذلك تدفع الوحدة الاقتصادية ضرائب من رأس المال وليس من أرباح حقيقية، وهنا يجب أن نشدد على مسألة في غاية الأهمية، هي مدى موثوقية البيانات المحاسبية المنشورة المعتمدة على التكلفة 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 يصيب مستخدمي القوائم المالية الذي يبنون عليها قراراتهم التمويلية والاستثمارية والائتمانية.

2- تحيز القائم بالقياس المحاسبي

إذا افترضنا أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الحيادية والموضوعية وإن سبب التحيز في القياس هو القائم بعملية القياس (المحاسب) كونه يستخدم نظام القياس بشكل خاطئ أو مبالغ فيه نتيجة ضعف الخبرة أو خطأ في التطبيق كاختبار طريقة استهلاك الموجودات غير المتداولة أو المبالغ في تقدير عمرها الإنتاجي أو تقدير قيمة الإنقاص (الخردة) لها.

3- التحيز المشترك في القياس المحاسبي

وهنا يشترك في هذا النوع من التحيز عدم موضوعية نظام القياس المحاسبي الذي يعتمد أسلوب التكلفة التاريخية، وابتعاد المحاسب الذي يقوم بالقياس عن الحيادية والموضوعية الكاملة، وهذا يترك آثاراً سلبية على نتائج النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، فإذا توسع المحاسب في تطبيق سياسة الحيطة والحذر على عناصر القوائم تكون النتيجة تدي قيم الأصول وانخفاض صافي الربح والاعتراف بالخسائر المحتملة وعدم الاعتراف بالأرباح المحتملة، ولا بد أن نشير إلى مسألة مهمة هي أن الجانب السلوكي للمحاسب يلعب دوراً مهماً في هذا المجال كونه متفائل ومتشائم وهذه مسألة نسبية حيث يتفاوت البشر في مقدار الحيطة والحذر فمنهم من يبالغ كثيراً ومنهم من يكون تحفظه قليلاً 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 شروط الآتية¹:

- لا يعتمد على شخصية القائم بالقياس.
- يتوفر دليل إثبات يمكن التحقق منه.
- يمكن التواصل إليه من قبل أي محاسب.
- لا يختلف عليه المحاسبين كثيرا.

4- تمييز 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 العناصر المراد قياسه: مثل صعوبة تحديد أو تعريف وسيلة القياس لقيمة الأصل غير المتداول: الكلفة التاريخية، القيمة الحالية، الكلفة الاستبدالية، سعر البيع، القيمة العادلة.

المطلب الثالث: القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم ماتطرق له النظام المحاسبي المالي على القياس المحاسبي

أولاً: النظام المحاسبي المالي

تعريف النظام المحاسبي المالي: "الحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، عديدة وتصنيفها وتقديمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"².

ثانياً: بالنسبة للتشبيات العينية والمعنوية

- التشبيث العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، ولاستعماله لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.
- التشبيث المعنوي هو أصل قابل للتجديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطة العادية، والمقصود منه مثلاً المحلات التجارية المكتسبة والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات ومصاريف تنمية حفل منجمي موجه للاستغلال التجاري.
- طبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التشبيث العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل - إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة إلى الكيان.

¹ سالم عواد هادي الزويبي، تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص: 57 - 59.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص03.

- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.
- تطبق المبادئ الآتية لتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها¹:
 - يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليها فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيات.
 - تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيات إذا كان استعمالها مرتب بتثبيات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
 - تعالج مكونات أصل لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة إنتفاعها بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.
 - تدرج التثبيات في الحسابات بتكلفتها النسوبة 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 والتي تدرج ضمن هذه التكاليف أن تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه تتضمن تكلفة العتاد، واليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى .
 - تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة التثبيت المعنى أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان .
 - تدرج في حسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل.
 - إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيات وتضاف إلى قيمة الأصل.
 - والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال:
 - * تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قررتها الإنتاجية.
 - * تبني أساليب جديدة تسمح بخفض التكاليف العملياتية المعنية سابقة تخفيضا جوهريا.
 - إهلاك المنافع الاقتصادية بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية للأصل نتجه الكيان لنفسه.

تطبق المبادئ التالية²:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد19، بتاريخ 25 مارس 2009، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص8.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد19، مرجع سبق ذكره، ص9.

- يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من اجل الكيان وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.
- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه لأصل عند انقضاء مدة نفعية بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة.
- وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض عمليات خاصة مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد.
- إن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يديرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.
- الإهلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.
- الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.
- طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.
- الطريقة المتزايدة تؤدي إلى عبء يتنامي على المدة النفعية للأصل.
- يجب أن تدرس دوريا طريقة الإهلاك، المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة .
- وإذا تبين إن مثل هذا التغيير أمر ضروري، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لإهلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.
- تشكل الأراضي والمباني وأصولا متمايزة وتعالج كلا على حده في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للإهلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للإهلاك.
- إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت اقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإهلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريقة إثبات خسارة في القيمة.
- يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا.

- تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه عن طريقة الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل، وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عمليات في حساب النتائج. وتطبق القواعد نفسها في إطار تخلي الكيان عن أنشطته.
- يفترض إلا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما، وفي حالة حصول الإهلاك في مدة أصول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشف المالية.
- تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط¹.

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على خطوط كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

- إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.

- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

- تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها.

ثالثا: المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

- تمثل المخزونات أصولا عندما:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.

- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.

- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.

يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعمالها في إطار نشاط الكيان.

- تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 9.

- تكاليف الشراء (المشتريات المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات ...).
- تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير امثل لقدر الإنتاج في الكيان).
- المصاريف العامة، المصاريف المالية (طبقاً لأحكام النقطة 126-3).

- المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.
- تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبق (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية.
- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في اقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة .
- في حالات ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للانجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات (من غير التموينات)، يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي إقفال السنة المالية.
- عملاً بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة انجازها الصافية وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.
- تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لانجاز هذا المخزون تحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.
- يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS OU FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة¹.

المطلب الرابع: القياس المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39)

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (39) أدوات المالية: الاعتراف والقياس، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية وقد جاء استكمالاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39) المتعلق بغرض الأدوات المالية، ويعتبر هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية وقد

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 13 .

حدثت عدة تعديلات على هذا المعيار منذ صدوره عام 2000، أهمها تلك التي حدثت عام 2004 والسارية المفعول اعتباراً من 2005/01/1، وقد جاءت التعديلات الأخيرة لتخفيض درجة التعقيد في المعيار من خلال توضيح متطلبات المعيار وزيادة الإرشادات التطبيقية الموفقة به واستبعاد عدم الاتساق في المعالجات المحاسبية والتفسيرات المتعلقة بها، إضافة إلى التعديلات التي تمت خلال الربع الأخير من عام 2008 والمتعلقة بتعديل متطلبات إعادة تصنيف الأصول المالية استجابة للآثار الناجمة عن الأزمة المالية العالمية.

أولاً: هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي (39) إلى وضع أسس للاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول المالية، والعقود المتعلقة بشراء وبيع أصول أو بنود غير مالية مثل عقود شراء النفط والذهب وبيان المعيار كيفية تصنيف الأصول والمطلوبات المالية ومتى يتم إلغاء الاعتراف بها، والمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة ومحاسبة التحوط. وفيما يتعلق بمتطلبات عرض المعلومات الخاصة بالأدوات المالية فقد وردت في معيار المحاسبة الدولي (32)، العرض إما متطلبات الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأدوات المالية فقد وردت ضمن معيار الإبلاغ المالية الدولية رقم (07) الذي يحمل عيوب الإفصاحات.

ثانياً: نطاق المعيار

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشأة على كافة أنواع الأدوات المالية باستثناء ما يلي¹:

- 1- الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية ذوات الأرقام (27) و(28) و(31).
- 2- الحقوق والالتزامات الناجمة عن عقود الإيجار والتي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (17).
- 3- حقوق والتزامات أصحاب العمل في ظل خطط منافع الموظفين والتي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (19).
- 4- الأدوات المالية الصادرة من قبل المنشأة والتي تستوفي تعريف أداة حق الملكية والوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (32)، في حين يتوجب على حامل أداة حق الملكية تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39).
- 5- الحقوق والالتزامات الناجمة عن عقود التأمين كما عرفها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (04) عدا تلك الأصول والالتزامات التي تخضع لمتطلبات هذا المعيار والمحددة بشكل واضح في المعيار رقم (39) أو معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (04).

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، بدون طبعة، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2014، ص 561-562.

- 6- عقود الضمانات الطارئة في اندماج الأعمال، وهذا الإعفاء ينطق فقط على الدامج (المشتري).
- 7- العقود بين الدامج (المشتري) والمورد في عمليات اندماج الأعمال لشراء أو بيع المنشأة المتولي دمجها (شرائها) في تاريخ مستقبلي.
- 8- الأدوات المالية والعقود والالتزامات المتعلقة بالمدفوعات على أساس السهم والخاضعة للمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (02).

وقد حدد المعيار بعض الالتزامات الناجمة عن تعهدات القروض التي تصدرها المنشآت والمستثناة من نطاق هذا المعيار والتي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (37) المتعلق بالالتزامات الطارئة باستثناء قيام المصدر لهذه الالتزامات من خلال ممارسات سابقة معتادة لديه ببيع الأصول مباشرة والمقتناة من الالتزامات الناجمة عن تعهدات القروض والتي تخضع لمتطلبات هذا المعيار¹.

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، مرجع سبق ذكره، ص 563.

الخلاصة

من خلال هذا الفصل نستنتج أن القياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة، ولها أهمية كبيرة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة فالقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة.

وتتعدد الأهمية للقياس المحاسبي أو تختلف، لكن يبقى الهدف الأساسي من وراء ذلك هو قياس عناصر القوائم المالية بدقة وبدون أخطاء أو مبالغة في ذلك وتعقيد لأداء القوائم المالية لأغراضها التي أنشأت من أجلها وإضافة المزيد من المصدقية والشفافية عليها من خلال قياسها محاسبياً.

فإذا تمت عملية القياس بدقة وكفاءة فإنها تعكس ذلك بقوائم مالية ذات معلومات مالية بجودة عالية أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنها تعكس ذلك بإصدار قوائم مالية غير ملائمة لإتخاذ القرارات.

الفصل الثاني

بدائل القياس المحاسبي الخاصة

بالأصول الثابتة والمخزونات

تمهيد

تتمثل بدائل القياس المحاسبي في عدة نماذج من بينها التكلفة التاريخية والقيمة العادلة فاحتلت التكلفة التاريخية مكانة كبيرة على مدة عقود من الزمن في القياس المحاسبي وذلك لإستنادها على فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموماً، ولكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة مزايا فالتكلفة التاريخية تعد مبدأً من المبادئ المحاسبية الذي يعد خرقها إلى عن مقومات المحاسبية إضافة إلى كونها ذات موضوعية من جهة لكن وجهت لها انتقادات من جهة أخرى زعرت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو أساس القيمة العادلة التي تتميز بالملاءمة التي تفتقد لها التكلفة التاريخية بالرغم من هذه الأخيرة كذلك وجهت لها عدة انتقادات، وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس المحاسبي.

وينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم الرقمية المتعلقة بالعناصر التي تشملها عملية القياس القوائم المالية وعرض هذه القوائم بمعلومات ذات شفافية ومصداقية أكثر، وبالتالي سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

✓ بدائل القياس المحاسبي.

✓ قياس الأصول الثابتة والمخزونات.

المبحث الأول: بدائل القياس المحاسبي

تستخدم العديد من البدائل المختلفة للقياس المحاسبي ولدرجات مختلفة ومن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وسنذكر في هذا المبحث بدائل القياس المحاسبي بصفة عامة وسنتطرق لتخصيص أهم بديلين وهما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

المطلب الأول: عرض بدائل القياس المحاسبي

هناك خمس بدائل وهم كالتالي:

1- التكلفة التاريخية: وهو مبدأ من مبادئ المحاسبة، يتيح نوعاً من الموضوعية لأن تكلفة الأصل يتم تحديدها بين البائع والمشتري برضى بين الطرفين وبعد المساومة، كما أن هذا البديل يتيح أيضاً سهولة التحقيق من هذه التكلفة لوجود مستندات مؤيدة لها¹.

2- التكلفة الجارية: يقصد بها تسجيل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل للأصل الحالي، وتظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو نقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حالياً².

3- القيمة القابلة للتحقيق: تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حالياً من بيع أصل خلاص عملية التصفية المؤسسية، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعاً لمجريات العمل العادية.

4- القيمة الحالية: هي القيمة المساوية لسلسلة من التدفقات النقدية المستقبلية في الوقت الحاضر، ويتم حسابها عن طريق خصم التدفقات المستقبلية بمعدل خصم يحدد طبقاً لمفهوم القيمة الزمنية للنقود وبناء على المخاطر المرتبطة بهذه التدفقات. ويعتبر مفهوم القيمة الحالية مهماً للغاية حيث يستخدم نطاق واسع في مجال الأعمال والاقتصاد لتوفير وسيلة لمقارنة التدفقات النقدية الواقعة في أوقات مختلفة³.

5- القيمة العادلة: هو المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري وفي سوق نشط⁴.

¹ رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، ج1، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص: 38.

² منصورى الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر، ملتقى النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS – IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، يومي 13- 14 ديسمبر 2011، ص: 12.

³ س. 18:40، يوم 2016/02/27، قيمة الحالية/ https://ar.wikipedia.org/wiki/قيمة_الحالية.

⁴ طلال الحجواي، سالم الزويبي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

المطلب الثاني: التكلفة التاريخية

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل ما يخص التكلفة التاريخية

أولاً: تعريف التكلفة التاريخية هناك عدة تعاريف لتكلفة التاريخية نذكر منها مايلي:

يختلف مصطلح التكلفة عن مصطلح سعر الشراء هو المبلغ الذي يدفع للبائع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة معينة. أما التكلفة فهي سعر الشراء مضافاً إلى كافة المصاريف المنفقة في سبيل الحصول على الأصل إلى أن يصبح جاهزاً للإستخدام في العمليات الإنتاجية، ولما كان المشروع يتطلب الكثير من النفقات للحصول على الأصول فإنه تم الإتفاق على أن تسجل حسب سعر التكلفة بتاريخ الحصول عليها وليس بقيمتها في الوقت الحاضر¹.

وتعرف أيضاً على أنها يتم إثبات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات على أساس التكلفة الأصلية و التكلفة الحيازة، بحيث توزع التكلفة على الفترات المحاسبية التي تستفيد منها أو تحمل لها²، ويعتبر مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost وأحياناً يسمى بمبدأ التكلفة الأصلية (Original Cost) أو مبدأ التكلفة الفعلية. المبدأ المقبول عموماً والمطبق في الحياة العملية من قبل المحاسبين والمدققين فهم يرون أن التكلفة التاريخية تمثل عادة أفضل قياس محاسبي للسلع والخدمات وباقي أصول المنشأة، بحيث يتم إعداد القوائم المالية وفق التكلفة الفعلية الحقيقية لذلك تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها (مراجعتها أو تدقيقها) وموضوعيتها، فالأسعار محددة ومعروفة عند حدوث الصفقات ومؤيدة بمستندات ووثائق (مثلاً بالفواتير)³.

ثانياً: مبررات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية: يعتمد منهج التكلفة التاريخية على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وستند ذلك على مبررين أساسيين هما⁴:

- 1- الموضوعية وإمكانية التحقق أو التثبت من صحة ودقة بيانات التكلفة التاريخية المعتمدة في الإثبات، أي أن الإثبات وفق التكلفة التاريخية يقدم لنا درجة أكبر من الموضوعية والثقة في البيانات المحاسبية.
- 2- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع عناصر الإطار الفكري للنموذج المحاسبي المعاصر، أي اتساقه مع مجموعة كبيرة من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، كما أن مبدأ التكلفة التاريخية بدوره يستخدم لتبرير معظم تلك الفروض والمبادئ، وهكذا فإن الإتساق متبادل بين منهج التكلفة التاريخية وبين مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية من ناحية أخرى.

¹ حسام الدين مصطفى الخدائش - وليد زكريا صيام - عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، ج1، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1998، ص: 26.

² سامر عدنان الشريف، أصول المحاسبة، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص: 28.

³ رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية (القياس والإفصاح في القوائم المالية)، ط1، إثناء لنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 29.

⁴ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبية، بدون طبعة، مكتبة دار الثقافة للنشر وتوزيع، عمان، 1998، ص: 424 - 425.

ثالثا: مزايا تطبيق التكلفة التاريخية

1- يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة إلتزامات المؤسسة ولا تهدف المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية إلا لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبدا برأس المال الإقتصادي، حيث يعتبر رأس المال النقدي الضمان الوحيد للدائنين الماليين للمؤسسة.

2- ويعتبر (Ijiri) المدافع الأول على نموذج التكلفة التاريخية وملاءمتها لعملية القياس المحاسبي، فقد ذكر في كتابه (theory of accounting measurement) لسنة 1975 بأنه جدير بالملاحظة أن المحاسبة خلال العديد من القرون، وذكر ثلاثة أسباب لإظهار مدى ملائمة نتائج القياس المحاسبي القائم على التكلفة التاريخية لغرض إتخاذ القرارات وهي¹:

* تؤثر التكلفة التاريخية على تقييم وإختيار أسس القرار، حيث يحتاج المدراء إلى معلومات عن نوعية القرارات التي تم إتخاذها في الماضي، والتكلفة التاريخية تتعلق بشكل مباشر بالقرارات الماضية، كما أن عملية إتخاذ القرارات يجب أن تحتوي على تنبؤ بالمستقبل، والأسعار الماضية تخدم هذا المجال، أي أن المستقبل امتداد من الماضي.

* تقدم التكلفة التاريخية مدخل لفكر الإقناع، فبعض متخذي القرارات لا يبحثون على المثالية بقدر ما يسعون نحو الإقناع، فالسؤال الذي يهمهم هو أم المبلغ الذي تم إكتسابه وليس كم سيكسبون أكثر، والتكلفة التاريخية تعتبر مدخلا مهما لمثل هذه الحالات (أي الإقتناع من خلال الحدث التاريخي الذي وقع فعلا).

* إن إستخدام التكلفة التاريخية أمر مفروض على متخذ القرار من قبل البيئة، فالواقع يشير إلى إن التكلفة التاريخية تستعمل في بيئات مختلفة وفي مجالات مختلفة مثل الدخل الخاضع للضريبة.

3- فحسب منهج التكلفة التاريخية، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجين المصدر الوحيد للملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة.

4- التكلفة التاريخية نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية لإحتفاظه بسجلات عن جميع المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية (رقابة النقدية) وكذا سجلات عن المدينون والدائنون لضمان الوفاء بالمطالبات المالية في تواريخ إستحقاقها... إلخ.

5- التكلفة التاريخية أداة للإدارة لإجراء المقارنات بين الخطط والنتائج الفعلية وتحليل الإنحرافات سواء إيجابيا أو سلبيا مما يساعد على ضمان تحقيق أهداف وخطط المشروع وضمان كفاءة التشغيل.

رابعا: الإنتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية

¹ بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (تكلفة التاريخية - القيمة العادلة)، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، شهادة ماستر، ورقة، 2012، ص: 37-38.

- 1- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتوافقة مع السوق.
- 2- عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع.
- 3- نلاحظ أيضاً أن موضوعية وموثوقية التكلفة التاريخية وقابلية التحقق منها من أهم مبررات تأييدها، إلا أن هذا الدليل الموضوعي المتمثل في المستندات سرعان ما يصبح مخالف للحقيقة بمرور الزمن، لأن التكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل وبعد ذلك تصبح المساواة بين القيمة والتكلفة مجرد مصادقة، والأرباح المعلن عنها تبدو وهمية في الكثير من الأحيان، وبالتالي فإن الموضوعية التي يقدمها أساس التكلفة التاريخية لا تصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق إقتصادية في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية، والدخل المحاسبي الناتج عن التكلفة التاريخية لا يعكس الزيادة أو النقص في الثروة، إذا فهو ليس دخل حقيقي يصلح لبناء نماذج القرارات، وعلى هذا فإن الموضوعية المزعومة من طرف مؤيدي التكلفة التاريخية ليست بالموضوعية العلمية التي تتطلب تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الإقتصادية ومن ثم فالتكلفة التاريخية تؤثر سلباً على كل من خاصية الملائمة والخاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.
- 4- الإعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن إشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم في السجلات المحاسبية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة الحل، والأصول البشرية، والمزايا الإحتكارية ونظام المعلومات المتوفرة لدى المنشأة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عند غيرها من الوحدات الأخرى¹.
- 5- إن القاعدة المحاسبية التي تشترط حدوث عملية تبادل حقيقية للاعتراف بإكتساب الإيراد والتي تعتبر من ضمن المسلمات في نظرية المحاسبية، تتناقض والمشاهد في الحياة العملية للمشروعات الإقتصادية، فقد تتكبد المنشأة مصاريف إعلان في فترة معينة، بينما يتم البيع وتحقق الإيراد في الفترة التالية، ومن هنا فإن المقابلة بين الإيرادات المكتسبة والمصروفات المتعلقة بها ينقصها الدقة.
- 6- وقد أظهرت (Chambers) عام 1965 العجز الذي يعترى التكلفة التاريخية، من خلال عدم صلاحيتها لأن تكون أساساً مناسباً للقياس المحاسبي، لعجزها عن تقديم المعلومات ملائمة لإتخاذ القرارات، كما أنه بين أن التسجيل المحاسبي من خلالها يحول دون تحقيق العديد من الوظائف التي قام عليها علم المحاسبة، وأن المستفيدين من القوائم المالية المعتمدة على التكلفة التاريخية سوف يتم تضليلهم من خلالها².

¹ سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، تأثير أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي في هذه الظاهرة، دراسة تحليلية لأراء المراجعين القانونيين في فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، ص: 15-16.

² عفاف إسحاق أبو زور، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية، جامعة البترا، الأردن، 2008، ص: 22.

المطلب الثالث: القيمة العادلة

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل ما يتعلق بالقيمة العادلة

أولاً: أصل تسمية القيمة العادلة إن عبارة (Fair value)، المستعملة في اللغة الإنجليزية تثير فينا إحساس عميق والرغبة في المعاملة العادلة (Fair Dealing) والثروة الحقيقية (True worth) للإعتراف بها وتأمينها، فهي تنقل جوهر الحقيقة (Truth) والاستقامة (Fairness) فما إمكانية الاعتراض أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بإستعمالها ظاهرياً، تبدو ملائمة كمقياس أولي، لكن المشكل يكمن في إستعمالها من قبل واضعيها بطريقة تجعل من القوائم المالية غير مفهومة أي:

- إن مصطلح المستعمل للقيمة العادلة من قبل هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) هو أساساً القيمة السوقية (Market value)، وبالتالي فهي غالباً ما يستعمل مصطلح (Mark-To-Market) كمرادف لـ (Fair value)، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وأن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من قبل مستخدميها.

- بالإضافة إن العديد من الأصول والخصوم التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة لا يوجد لها سوق.
- لحل هذا المشكل بادر واضعوا المعايير بإستخدام حساب رياضي لحساب سعر السوق إفتراضي (AHypothetica Market price) كقيمة عادلة.

هذا سيتم عرضه من خلال سلسلة القيمة العادلة التي تم تطويرها من قبل هيئة المعايير المحاسبية المالية (FASB) في الولايات المتحدة وتم إعتناقها من قبل هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) والتي تبين لنا العملية التي يجب على الشركات أن تتبعها لتحديد القيمة العادلة¹.

ثانياً: تعريف القيمة العادلة: أصدرت هيئة المعايير المحاسبية المالية (FASB) مؤخراً المعيار SFAS 157 لقياس القيمة العادلة، يضم تعريف وحيد للقيمة العادلة حيث عرفها "بأما السعر الممكن إستلامه عند بيع أصل أو عند تسوية إلتزام في عملية منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس"، ويعرفه IFRS 13 بأنها القيمة التي يمكن إستلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد إلتزام في تاريخ القياس لعملية إعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية. و القيمة العادلة وفق هذا المعيار يتم قياسها لأصل أو إلتزام معين، وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الإعتبار خصائص الأصل أو إلتزام إذا كان المشاركين بالسوق

¹ هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة - الجزائر، 21-22 نوفمبر 2007، ص: 03.

يأخذون الخصائص بعين الإعتبار وكذلك أي إفتراضات Assumptions عند تسعير الأصول والالتزامات بتاريخ قياس

القيمة العادلة، ومن الأمثلة على هذه الخصائص¹:

* ظروف وموقع الأصل.

* أي قيود أن وجدت على بيع أو إستخدام الأصل.

ثالثاً: أهداف تطبيق محاسبة القيمة العادلة: إن لإستخدام القيمة العادلة أهداف يمكن تلخيص أهمها فيما يلي: يهدف مفهوم القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة وأن مفهوم القيمة العادلة يكون مبني على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود، وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه المنشأة في عملية إجبارية أو تصفية غير إجبارية أو مضطر للبيع².

رابعاً: أهمية القياس المستند إلى القيمة العادلة: يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جديدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيمة العادلة، وذلك من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، مع ذلك فمازال هناك الكثير من العمل ينتظر القيام به قبل أن تصبح تقديرات القيمة العادلة موثوق بها، وقابلة للصحة (FASB) ولقد طالب المجلس الإستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي المتعلق بالملاءمة والموثوقية إستخدام أكبر لمقاييس القيمة العادلة أكثر ملاءمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة، كما تسهل بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشئة لبيانها المالية، كما تسهل أفضل تقييم لأدائها الماضي والتوقعات المستقبلية³.

خامساً: أساليب قياس القيمة العادلة: بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية أما عن كيفية قياس القيمة العادلة فقد بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية أنه يمكن قياس القيمة العادلة كمايلي⁴:

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير احاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2014، ص: 822.

² ظاهر القشي، السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق المالية وفق للمعيار المحاسبي الدولي رقم (39) في شركات المساهمة الأردنية: دراسة ميدانية، مجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2007، ص: 04.

³ تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على بنوك الخلية في فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

⁴ رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير احاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد02 المجلد 46، يوليو 2009، ص: 24 - 25.

1- يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة.
2- إذا لم يتوفر ذلك يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية من القيمة العادلة، وخاصة بالنسبة للبنود مثل ذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل فائدة متغير، وقد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:

1- الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة.

2- خدمات التسعير في جهة خارجية.

3- نماذج التسعير الداخلية.

4- التدفقات النقدية المخصومة.

ويمكن أيضاً قياس القيمة العادلة وفقاً لعدة أساليب كما يلي¹:

1- بموجب تعديل القيم التاريخية حسب الأرقام القياسية للأسعار العامة وتستخدم هذه الطريقة في حالة وجود إقتصاد متضخم بدرجة عالية.

2- تكلفة الاستبدال أو القيمة الداخلة، والتي تفرض أن الأصول المملوكة قد قيمت بشكل عادل بموجب التكلفة الاستبدالية، وهذا يعني إذا ما أردنا إمتلاك أصل جديد مثل آلة مثلاً ماثلة من حيث الإنتاجية والحفاظ عليها فكم سوف أدفع لإمتلاكها، نكون بذلك قد قمنا بقياس الأصل الموجود بقيمة عادلة وهذا الأسلوب ملائم بالنسبة للأصول الثابتة.

3- القيمة الخارجة أو سعر البيع، وهذا الأسلوب الأكثر ملاءمة لقياس الأصول المتداولة مثل المخزون السلعي المعد للبيع مقارنة سعر السوق المختار مع التكلفة المبينة على أساس التكلفة حسب FIFO أو المتوسط المرجح.

4- التدفقات النقدية المخصومة لمعرفة القيمة الحالية وأستخداماتها في تحديد العائد الداخلي (IRR) تستخدم المنشآت نماذج تقييم تأخذ بعين الإعتبار بيانات ملامة متنوعة مثل: التنبؤات الإقتصادية الجارية، الظروف السوقية العامة، سعر أدوات مالية ماثلة... إلخ.

سادساً: مزايا تطبيق القيمة العادلة

1- معيار القيمة العادلة سوف يساهم بتحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الإطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المنشأة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها.

2- بما أن حقيقة قيمة الشركة لا تنحصر بقيمة صافي أصولها الملموسة، حيث سمعة الشركة وأدائها لهما قيمة قد تكون في كثير من الأحيان كبيرة جداً، فيمكن أن تظهر تلك القيمة في أصولها غير الملموسة عموماً وفي شهرة المحل خصوصاً، وهذا يعكس الأمور في القوائم المالية.بمنتهى الشفافية.

¹ عفاف إسحاق أبوزر، احوار الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير احاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

- 3- إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقاً للقيمة العادلة ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظير، وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الإستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أداءها لاحقاً.
- 4- يستطيع المهتمون بالقوائم المالية متابعة التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول من فترة لأخرى بشكل ممتاز مما يمكنهم وبشكل جيد معرفة وقياس أداء المنشأة بشكل أفضل¹.
- 5- تعالج جانباً من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد مما يعكس المفهوم الإقتصادي للمعلومات المحاسبية المعروضة في المركز المالي (الميزانية).
- 6- إستخدام محاسبة القيمة العادلة في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة، بإتباع مدخل تقييمي واحد في كل الأوقات، يحسن من خاصية القابلية للمقارنة والثبات في إتباع النسق.
- 7- تعتبر محاسبة القيمة العادلة أداة قياس كفاء وفاعلة، حيث أن معلومات القيمة العادلة واسعة الإستخدام في الأغراض التجارية، خاصة في إتخاذ القرارات حول الأدوات المالية، وفي تحديد الوضع المالي العام للمؤسسة².

سابعا: عيوب القيمة العادلة

- 1- عدم حيادية ودقة القياس المحاسبي وفق هذا المنهج بسبب التحيز واختلاف الإجتهاادات والآراء الشخصية، لإعتماده جزئياً على أساليب قياس تحكمية.
- 2- يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة، بذل جهود غير عادية وتكبد مصروفات إضافية، تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة المحققة.
- 4- يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية في الوقت المناسب، فتفتقد هذه المعلومات خاصية التوقيت الملائم.
- 5- يؤدي تعدد بدائل القياس بالقيمة العادلة إلى نتائج تختلف حسب مخارجات قياس كل منها، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها وموضوعيتها وقابليتها للمقارنة.
- 6- تذبذب القيم المحتسبة وفق منهج القيمة العادلة عند كل إعادة تقييم، ومعالجة فروق التقييم بطرق مختلفة، يجعل التعبير عن هذه القيم في السجلات أقل ثباتاً واستقراراً بفعل العديد من التأثيرات الناتجة عن عناصر سوقية داخلية، وعوامل خارجية ليس لها ضوابط محددة.
- 7- قد يفتح إستخدام منهج القيمة العادلة عند إعداد البيانات المالية إلى فتح مجال أكبر للتلاعب في النتائج الأعمال، وتغطية بعض التغيرات وفقاً لرغبات ومصالح الإدارة¹.

¹ حازم الخطيب وظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الإقتصادي وأثر ذلك على الإقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 2004، ص: 25.

² منصر عبد العالي - أحمد طرطار، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة تبسة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012، ص: 07.

المطلب الرابع: المقارنة والتقييم بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

لقد قال المجلس معايير المحاسبة الدولية أن هدفه الطويل المدى هو جعل كل الأصول والخصوم المالية يتم الإقرار بها في قائمة المركز المالي بقيمتها العادلة وليس بمبالغ مبنية على تكلفتها التاريخية، وهناك سببان هامين للعمل من أجل إيجاد نظام تقارير مالية قائمة على القيم العادلة للأصول والخصوم هما²:

1- القيمة العادلة توفر معلومات أكثر ملائمة الأصول والإلتزامات المالية بالمقارنة بالمبالغ المبنية على التكلفة التاريخية.

2- نموذج القياس المختلط الخصائص الذي يتم فيه قياس بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة بينما يقاس البعض الآخر إلى جانب معظم الإلتزامات المالية بالتكلفة التاريخية لن يستطيع مسايرة الأدوات المالية المعقدة وإستراتيجيات

إدارة المخاطر الموجودة اليوم وقد حان الوقت لإيجاد نموذج أفضل.

أولاً: التكلفة التاريخية

1- معايير المقارنة

1-1- أخطاء التوقيت: وهي

* دمج دخل النشاط التشغيلي الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي نتجت خلال الدورة أو الدورات السابقة، ولكنها تحققت خلال الدورة الجارية وهذا ما يتعارض مع إستقلالية نتائج كل دورة على حدا، أي يتعارض مع فرض الدورية.

* إستبعاد دخل النشاط التشغيلي الجاري ومكاسب حيازة بالفترة الجارية والإنتظار لحين تحققها في الدورة المقبلة، وهذا ما يؤكد مرة ثانية عدم إستقلالية نتائج كل دورة على حدا.

1-2- أخطاء وحدة القياس: وذلك لإعتماده وحدة قياس نقدية إسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية.

2- معايير التقييم

¹ محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 199.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص: 39.

2-1- قابلية التفسير: إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات قابلة للتفسير بوضوح، فالقوائم المالية وفق التكلفة التاريخية تعتمد على مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي الإسمي، أي إسترداد الإستثمار النقدي الأصلي مقاساً بعدد من وحدات النقد. فقائمة المركز المالي تقرر عن الأرصدة في آخر الدورة بوحدة النقد الوطني الإسمية، وقائمة الدخل تقرر عن التغيرات خلال الدورة معبراً عنها أيضاً بوحدة النقد الإسمية¹.

2-2- الملائمة: إن المعلومات المحاسبية الناتجة وفق نموذج التكلفة التاريخية هي معلومات غير ملائمة لإتخاذ القرارات، لأنه لا يعبر عنها بوحدة السيطرة والتحكم السلعي تعكس التغيرات في كل من المستوى الخاص والمستوى العام للأسعار، كما أنها تمثل المقدرة على شراء أو إسترداد السلع اللازمة للمحافظة على رأس المال، إن القوائم المالية التاريخية تتجاهل تغيرات القيم كاملة في كل من النقود وسوق المدخلات وسوق المخرجات.

ثانياً: نموذج القيمة العادلة

1- معايير المقارنة

1-1 أخطاء التوقيت: عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال الدورة المحاسبية، عند إعداد القوائم المالية حسب القيمة العادلة فإنه يعاد تقييم عناصر القوائم المالية حسب القيمة العادلة، فيتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة في نفس الدورة، ولهذا فإن التقييم من خلال القيمة العادلة يتجنب أخطاء التوقيت.

2-1 أخطاء وحدة القياس: القيمة العادلة تعتمد على الأسعار في الأسواق المالية النشطة لذلك فهي تراعي القوة الشرائية العامة لنقود، وهي تعترف بالتغيرات في المستوى العام والخاص في الأسعار، فتجد أن القيمة العادلة تتجنب أخطاء وحدة القياس.

2- معايير التقييم

2-1- قابلية التفسير: لتحقيق معيار القابلية للتفسير فإنه يجب على القوائم المالية أن تكون قابلة للفهم من قبل مستخدميها، فالقيمة العادلة يعتبر مفهوم حديث النشأة ويسوده بعض الغموض لا يمكن فهمها عند جميع مستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديد القيمة العادلة.

2-2- الملاءمة: أما بالنسبة لمعيار الملاءمة فإن المعلومات المبنية على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر ملاءمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لإتخاذ قراراتهم لأنها تعرض صورة دقيقة عن حالة الأسواق المالية وهذا يساعد على إتخاذ القرارات، وملاءمة القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة على بعث الثقة في المستثمرين مما

¹ بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (تكلفة التاريخية - القيمة العادلة)، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

يزيد من كفاءة الأسواق المالية، فالقياس المحاسبي حسب القيمة العادلة يعتمد على القيم الجارية بوحدات القوة الشرائية العامة للنقود لذلك سيكون معبراً عنها بوحدات السيطرة والتحكم السلعي¹.

المبحث الثاني: قياس الأصول الثابتة والمخزونات

ومن خلال ما سبق يجب أن نتطرق إلى عملية القياس في بعض عناصر القوائم المالية فسنستطرق في هذا المبحث إلى الأصول الثابتة والمخزونات وكيف تتم قياسها.

المطلب الأول: قياس الأصول الثابتة الملموسة

الأصول الملموسة ولديها العديد من المصطلحات مثل الأصول الثابتة الملموسة، الأصول المادية، الأصول الثابتة الغير ملموسة، الأصول المعنوية.... إلخ.

أولاً: مفهوم الأصول الثابتة الملموسة لقد خصص المعيار (16) من المعايير المحاسبية الدولية للأصول العينية (الأصول الثابتة الملموسة)، حيث يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات. إن المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات تتمثل في توقيت الاعتراف بالموجودات، تحديد قيمتها المدرجة وأعباء الإمتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني. ومن هنا يمكن تعريف الأصول العينية على أنها هي الموجودات الملموسة خلاف ما يكون في التثبيات المعنوية (الأصول الثابتة الغير ملموسة) وهي تتمثل خصوصاً في الممتلكات والمنشآت والمعدات والمؤسسة تملكها إما²:

* بقصد إستخدامها في إنتاج السلع والخدمات أو بقصد تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.

* ويتوقع ويفترض فيها أن يتم إستخدامها خلال أكثر من فترة.

ومن أمثلة تلك الأصول مايلي³:

* الأراضي المملوكة للوحدة الإقتصادية سواء أكانت لأغراض إقامة المباني أو لإستخدامها كمخازن.

¹ بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (تكلفة التاريخية - القيمة العادلة)، مرجع سبق ذكره، ص: 55، 56.

² رحال ناصر، عوادى مصطفى، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى، المركز الجامعي بالوادى، ص: 08.

³ محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، 2009، ص: 20.

* المباني المخصصة لأغراض الإستخدام في عمليات المشروع الأساسية كما في الإدارة ومباني المعارض ومباني المخازن ومباني المصانع.

* الآلات والمعدات التي تستخدم في تصنيع المنتجات في المنشآت الصناعية وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل.

* وسائل النقل والتنقل عن سيارات نقل وسيارات ركوب والأوناش الرافعة والمتنقلة ومعدات التحميل.

* الأثاث والتجهيزات المكتبية التي تشمل المكاتب والدواليب والخزائن والتجهيزات والآلات الكاتبة والحاسبات وآلات الطباعة والتركيبات الكهربائية والتليفونات الداخلية بأنواعها المختلفة والتركيبات.

* العدد والأدوات التي تؤدي إلى خدمات التصنيع أو عمليات الصيانة، وأجهزة إطفاء الحريق، وأدوات العيادة الطبية، وكذلك القوالب (الاسطمبات).

* الإستثمارات طويلة الأجل وهي مستندات الملكية التي تمثل ما تستثمره الوحدة الإقتصادية في مشروعات أخرى عن طريق شرائها وحيازتها لتحقيق أحد الأغراض المعينة¹.

ثانياً: قياس الأصول الثابتة الملموسة

1- القياس المبدئي: يشير المعيار المحاسبي الدولي (16) إلى أن أي عقار، مصانع وتجهيزات يقاس مبدئياً.

1-1- تكاليف الأصول المقتناة: يوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) العناصر التي تدخل في تكلفة الأصل الثابت الملموس عند الإعتراف المبدئي به وتشمل مايلي:

* سعر الشراء شاملاً رسوم الإسترداد وضرائب الشراء الغير المسترجعة، بعد طرح الخصومات التجارية والحسومات.

* أي تكاليف منسوبة مباشرة لإحضار الأصل إلى موقعه وحالته الضرورية له، لكي يكون قادر على التشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

* التقدير المبدئي لتكاليف فك وإزالة الأصل وإعادة الموقع لحالته التي كان عليها قبل وضع الأصل.

إضافة إلى التكاليف السابقة تستبعد من تكاليف العقار، المصانع والتجهيزات بعض التكاليف مثل: تكاليف الإدارية والتكاليف العامة الغير مباشرة الأخرى، وتكاليف التدريب... إلخ. كما يشير المعيار المحاسبي الدولي

رقم (16) بأنه عندما يؤجل سداد البند من العقار، المصانع والتجهيزات إلى ما بعد المدة العادية للإئتمان، فإن تكلفته تساوي الثمن النقدي المعادل، ويتم الإعتراف بالفرق بين القيمة وإجمالي المدفوعات كقوائد خلال فترة

الإئتمان، إلا إذا تم رسملتها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (23): تكاليف الإقراض. كما يمكن تخفيض المبلغ المسجل للأصل الثابت الملموس بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بهذا الأصل. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم

(20): المحاسبة على المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، 2009، ص: 20.

1-2- تكاليف الأصول الثابتة الملموسة المصنعة داخلياً: ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) على أن تتحدد تكلفة الأصل الذي تشيده المؤسسة باستخدام نفس المبادئ للأصل المشتري، وإذا كانت المؤسسة تصنع أصولاً مشابهة للبيع في سياق أعمالها العادية، تكون تكلفة الأصل عادة هي نفس تكلفة الأصل المنتج للبيع، لذلك يجب إستبعاد أي أرباح داخلية في الوصول إلى هذه التكلفة (انظر المعيار المحاسبي رقم (02))، وبالمثل لا يدخل في تكلفة الأصل المبني داخلياً المبالغ غير العادية من تلف المواد أو أية مواد مستهلكة في الإنتاج.

ويحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): تكاليف الإقراض، شروط رسملة تكلفة الإقراض¹.

1-3- تكلفة الأصول الثابتة الملموسة المكتتة بالتبادل: قد يتم الحصول على عنصر أو أكثر من العقار، المصانع والتجهيزات كبديل لأصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة أصول نقدية وغير نقدية، مثل هذا العنصر من العقار، المصانع والتجهيزات يقاس بالقيمة العادلة للأصل المسلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم مبنية بشكل واضح أكثر².

1-4- التكاليف المتكبدة بعد الشراء أو الإنشاء الذاتي: فيما يخص التكاليف اللاحقة لشراء أو إنشاء أصل مادي ملموس فقد أشار المعيار إلى ثلاث أنواع من تلك التكاليف وهي كمايلي:

* **تكاليف الإصلاح والصيانة:** مثل العمالة والمواد المستهلكة، كما يمكن أن تشمل تكاليف الأجزاء الصغيرة، وهذه التكاليف يتم تحميلها على الربح أو الخسارة في الفترة التي يتم تحملها فيها.

* **تكاليف الإحلال:** تشمل على تكاليف استبدال مكونات رئيسية من الأصل، وتتميز هذه المكونات بأن لها عمر إنتاجي (مفيد) يختلف عن العمر المفيد المتوقع للأصل الأساسي، وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بالمكونات الجديدة وتستبعد المكونات المستبدلة من الدفاتر والسجلات المحاسبية.

* **تكاليف الفحص الرئيسية:** الغرض منها هو الكشف عن الإعطاب والعيوب، وتتميز عملية الفحص الرئيسية بأنها تعتبر أحد شروط تشغيل الأصل (على سبيل المثال: طائرة)، مثل هذه التكاليف يتم إضافتها إلى المبلغ المسجل للأصل، وتستبعد أي قيمة مسجلة متبقية من تكاليف الفحص السابق.

2- القياس اللاحق للأصول الثابتة الملموسة: يتيح المعيار الإختيار بين أسلوبين لقياس الأصول في نهاية الفترة، القياس بالتكلفة التاريخية (المبدئية)، أو القياس بالمبلغ المعاد تقييمه، وعلى المؤسسة أن تطبق الإختيار الآخر حسب فئة الأصول (عقار، مباني وتجهيزات) وتطبقه كذلك على كافة أصول الفئة، والفئة هي مجموعة أصول ذات طبيعة واستعمال متماثل داخل المؤسسة، وفيمايلي أمثلة على تلك الفئات: الأراضي، المباني، الآلات، الطائرات، السيارات، الأثاث والتركيبات، المعدات المكتتية.

¹ قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير الخاسبة الدولية، ماجستير، مالية ومحاسبة، جامعة دكتور يحيى فارس، المدينة - الجزائر، 2010/2009، ص: 94 - 95.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، ج5، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص: 702 - 703.

2-1- البديل الأول (نموذج التكلفة): بعد الاعتراف به كأصل، يجب أن يسجل عنصر العقار، المصانع والتجهيزات بتكلفته ناقص أي إهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في القيمة. ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (36) انخفاض قيمة الأصول، يوصف الأصل بأنه منخفض القيمة عندما يكون مسجل بأكثر من قيمته القابلة للإسترداد، وإذا كان هذا هو الحال، يجب تخفيض المبلغ المسجل إلى مقدار مبلغه القابل للإسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة انخفاض القيمة، ويعرف المبلغ القابل للإسترداد الأصل بأنه المبلغ الأعلى بين قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع وقيمه الإستعمالية¹.

2-2- البديل الثاني (نموذج إعادة التقييم): بعد الاعتراف به كأصل، عنصر العقار، المصانع والتجهيزات الذي له قيمة عادلة قابلة للقياس بشكل موثوق يجب أن يسجل بالمبلغ المعاد تقييمه، وتكون قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم ناقص أي إهلاك متراكم لاحق وأيه خسارة انخفاض في القيمة متراكمة لاحقة، ويجب تنفيذ إعادة التقييم بانتظام كاف لضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف جوهرياً عن ذلك الذي سيحدد بإستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير، في حالة ما إذا المبلغ المسجل زاد كنتيجة إعادة التقييم، الزيادة أن يعترف بها في الدخل الشامل الآخر وتجمع في حقوق الملكية تحت حساب فائض إعادة التقييم، ومن ذلك الزيادة يجب الاعتراف بها في الربح أو الخسارة في حدود عكس نقصان إعادة التقييم لنفس الأصل المعترف به سابقاً في الربح أو الخسارة، أما في حالة ما إذا المبلغ المسجل انخفض كنتيجة إعادة التقييم، التخفيض يتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة، ومع ذلك التخفيض يعترف به في الدخل الشامل الآخر في حدود أي رصيد دائن موجود في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل.

3- قياس الإهلاك الأصول الثابتة الملموسة

3-1- مفهوم الإهلاك: الإهلاك هو التوزيع المنظم للمبلغ القابل للإهلاك لأصل طوال عمره المفيد. والمبلغ القابل للإهلاك هو تكلفة أصل ما أو أي مبلغ آخر تم إحلاله محل التكلفة ناقص القيمة المتبقية للأصل. ويقصد بالقيمة المتبقية للأصل بأنها المبلغ المتوقع أن تحصل عليه المؤسسة من التخلص من الأصل بعد طرح التكاليف المقدرة للتخلص إذا كان الأصل في العمر وفي الحالة المتوقعة بالفعل في نهاية عمره المفيد. أما العمر المفيد أو الإنتاجي هو إما:

* الفترة التي تتوقع خلالها المؤسسة استخدام الأصل.

* عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة المتوقع الحصول عليها من الأصل.

3-2- متطلبات خاصة بالإهلاك: يجب أن يراجع العمر المفيد والقيمة المتبقية للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا اختلفت التوقعات عن التقديرات السابقة، يجب أن يحاسب التغير مستقبلياً كتغير في التقديرات

¹ قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 96 - 97.

الحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

3-3- طرق الإهلاك: هناك العديد من طرق الإهلاك التي يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك بشكل منتظم خلال العمر المفيد، وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات، تؤدي طريقة القسط الثابت إلى احتساب أعباء ثابتة على مدى العمر الإنتاجي (المفيد) للأصل، وتؤدي طريقة القسط المتناقص إلى احتساب عبء متناقص على مدى العمر الإنتاجي، وتؤدي طريقة مجموع الوحدات إلى احتساب أعباء تعتمد على الاستخدام المتوقع أو مخرجات الأصل¹.

ويجب أن تعكس الطريقة نمط استهلاك المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل، وتطبق بطريقة متسقة من فترة لأخرى، إلا إذا كان هناك تغييراً في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل، وتراجع طريقة الإهلاك المطبقة للأصل على الأقل في كل نهاية سنة مالية، وإذا كان هناك تغيير هام في نمط استهلاك المنافع الاقتصادية المحسدة في الأصل، يجب أن تستبدل الطريقة لتعكس النمط المتغير، ويجب أن يحاسب مثل هذا التغيير كتغير في التقديرات المحاسبية².

وفيما يلي شرح لطرق الإهلاك السابقة:

3-3-1- طريقة القسط الثابت: يتم تكبد مصروف الإهلاك بشكل متساوي على مدى عمر الأصل، والمبلغ الدوري المخصوم هو: **التكلفة أو المبلغ الذي حل محل التكلفة ناقص القيمة المتبقية/العمر المفيد للأصل**³.

3-3-2- طريقة القسط المتناقص: تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة، تطبق النسبة على القيمة القابلة للإهلاك بالنسبة للسنة الأولى، ثم على القيمة الباقية بطرح إهلاك السنة الماضية للسنة الثانية وهكذا، وتحدد النسبة المتقوية السنوية في حالة الإهلاك المتناقص بضرب نسبة الإهلاك الثابت (100/العمر المفيد) في معامل. وتفادياً لإهلاك غير متناهي وتفادياً أن يكون مبلغ القسط الأخر أكبر من الأقساط السابقة تقسم القيمة المسجلة الباقية على عدد السنوات الباقية من العمر المفيد وذلك عندما يصبح القسط المتناقص أقل من الناتج: **القيمة المسجلة المتبقية/عدد سنوات العمر المفيد المتبقية**⁴.

أما في حالة وجود قيمة متبقية للأصل في نهاية عمره المفيد تحسب نسبة الإهلاك المتناقص السنوية بالعلاقة

$$\text{النسبة: نسبة الإهلاك المتناقص: الأصل تكلفة / صافي المتبقية القيمة} = 1 - \sqrt[n]{\quad}$$

¹ قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 98-99.

² قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 98-99.

³ طارق عبد العال حماد، موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، مرجع سبق ذكره، ص: 673.

⁴ محمد بوتين، المحاسبة العامة في المؤسسة، الجزائر، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998، ص: 203-204.

ن: تمثل الحياة الإنتاجية للأصل¹.

3-3-3- طريقة مجموع الوحدات (أو طريقة وحدات الإنتاج): إن الإهلاك أيضاً يمكن أن يبنى على عدد الوحدات المنتجة بواسطة الأصل في سنة معينة، ويعرف المعيار المحاسبي الدولي (16) ذلك بأنها طريقة مجموع الوحدات، وهي تناسب الأصول مثل الماكينات التي يكون لها عمر متوقع يتم تحديده بأعلى درجة من الرشد من حيث المخرج الإنتاجي، ففي فترات انكماش الإنتاج (مثل الركود الإقتصادي) تستخدم الماكينات أقل، مما يطيل عمرها عند قياسه بوحدة زمنية، ولكن يكون من المنطقي تحميل نفس مصروف الإهلاك على مثل هذه الفترات، وعلاوة على ذلك إذا وجد الإهلاك طريقه إلى المخزون، فإن تكلفة الوحدة في فترات انكماش إنتاج سوف يكون مبالغاً فيها ويمكن أن تتجاوز القيمة القابلة للتحقيق ما لم يتم إتباع مدخل وحدات الإنتاج والإهلاك. إهلاك وحدات الإنتاج = معدل الإهلاك × عدد الوحدات المنتجة أثناء المدة².

المطلب الثاني: الأصول الثابتة غير الملموسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الأصول الثابتة الغير ملموسة وكيفية قياسها

أولاً: مفهوم الأصول الثابتة غير الملموسة: لقد تطرق المعيار رقم (38) من المعايير المحاسبية الدولية إلى الأصول المعنوية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة أو الكيان بالأصل إذا توافرت مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها. ومن هنا يمكن أن نعرف الأصول غير ملموسة على أنها هي أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس يحتفظ به لإستخدامه في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيله لآخرين أو لأغراض إدارية كبراءة إختراع، رخص إستغلال وغيرها³.

ويمكن تعريفها على أنها هي أصول غير نقدية ليس لها جوهر مادي ملموس، ويعترف بها إذا كان من المحتمل أن تندفق منها منافع مستقبلية تعزى لهذه الأصول⁴.

وتعرف على أنها الأصول الثابتة التي ليس لها كيان مادي ملموس، ويؤدي اقتنائها إلى زيادة مقتدرة للوحدة الإقتصادية على مزاوله نشاطها بنجاح، ومن أمثلة تلك الأصول مايلي⁵:

* شهرة المحل التي تعكس على قدرة الوحدة الإقتصادية في الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى في نفس النشاط.

¹ احمد محمد نور، المحاسبة المالية، القياس المحاسبي والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المصرية، مرجع سبق ذكره، ص: 532.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، مرجع سبق ذكره، ص: 679.

³ رحال ناصر، عوادى مصطفى، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص: 03.

⁴ محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية "القياس العرض والإفصاح، مرجع سبق ذكره، ص: 243.

⁵ محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 20 - 21.

* حقوق براءات الاختراع والعلامات التجارية التي تكفل للوحدة الاقتصادية إحتكار إستخدام إختراع معين لفترة زمنية معينة، وكذلك علاماتها التجارية.

* الحملة الإعلانية التي ترتبط بتقديم منتج جديد للأسواق وهو ما يؤدي إلى أن تستفيد من نفقاتها أكثر من فترة مالية.

ثانيا: قياس الأصول الثابتة غير ملموسة

1- القياس الأولي (المبدئي) للأصول غير الملموسة:

1-1- الأصل غير الملموس المقتنى: حسب المعيار المحاسبي الدولي (38) تشتمل تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى منفصلا على سعر شراؤه شاملا رسوم الإسترداد وضرائب الشراء الغير المسترجعة، بعد طرح الخصومات التجارية والخصومات، وأي تكلفة منسوبة مباشرة لإعداد الأصل لإستعماله المقصود.

1-2- إمتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية تبادل: تخضع متطلبات القياس المبدئي للأصول غير الملموسة المحازة عن طريق التبادل لنفس متطلبات القياس المبدئي لعنصر العقار، المصانع والتجهيزات المقتناة بالتبادل

1-3- الأصول غير الملموسة داخليا:

1-3-1- مراحل تكوين الأصل غير الملموس داخليا: تقسم مراحل تكوين الأصل غير الملموس داخليا إلى مرحلتين: مرحلة البحث ومرحلة التطوير.

1-3-1-1- مرحلة البحث: لا يتم الإعتراف بأي أصل غير ملموس ينشأ من البحث (أو من مرحلة بحث لمشروع داخلي)، والإنفاق على البحث (أو من مرحلة بحث لمشروع داخلي) يتم الإعتراف به كمصروف عندما يتم تكبده، والسبب من وراء ذلك، أن التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة قد لا تؤدي إلى أية منافع مستقبلية، وهذا يعتبر من الشروط الهامة للإعتراف بها كأصل¹، ويعرف البحث بأنه تحقيق أصيل (مبتكر) ومخطط، يؤشر بأمل الحصول على معرفة وفهم علمي أو تقني جديد، وفيما يلي أمثلة عن أنشطة البحث:

- الأنشطة التي تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.
- البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن البحوث أو المعرفة الأخرى.
- البحث عن بديل لمنتج أو لعملية معينة.

¹ حسين قاضي، مأمون توفيق حدان، المحاسبة الدولية، بدون طبعة، الدار العلمية الدولية لنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 72.

كما أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) يشير إلى صعوبة تطبيق نموذج إعادة التقييم عند قياس اللاحق للأصول غير الملموسة، بحيث ينص على أنه من غير الشائع وجود سوق نشط بالنسبة للأصل غير الملموس. كما يشير المعيار إلى أنه إذا تم الاعتراف فقط بجزء من تكلفة الأصل غير الملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يحقق مقاييس الاعتراف إلا بعد انقضاء مدة بدء العملية، يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل ككل.

3- قياس استهلاك الأصول غير الملموسة: الإستهلاك هو مفهوم مرادف لمفهوم الإهلاك لكن بالتطبيق على الأصول غير الملموسة¹.

والأصل غير الملموس يمكن أن يكون له عمر محدد أو غير محدد، في الحالة الأخيرة لا يتم استهلاك الأصل غير الملموس ويعاد النظر في عمره المفيد في نهاية كل فترة تقرير، وإذا ثبت أن له عمر مفيد محدد بعدما كان غير محدد يتم استهلاك الأصل غير الملموس ويحاسب كتغيير في التقديرات المحاسبية. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8). أما المتطلبات المتعلقة بتحديد استهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر مفيد هي نفسها تلك الخاصة بإهلاك الأصول المادية الثابتة فيما عدا المتطلبات التالية: فيما يخص طرق استهلاك الأصول غير الملموسة أشار المعيار إلى ثلاث طرق ممكنة وهي طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات والذي سبق شرحهم عند التطرق لإهلاك الأصول المادية الثابتة، إلا أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) يشير إلى تطبيق طريقة القسط الثابت في حالة تعذر تحديد النمط الذي تستهلك به المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل. وفيما يخص القيمة المتبقية للأصل غير الملموس في نهاية عمره المفيد، فيتم تقديرها في تاريخ امتلاك الأصل باستخدام الأسعار السائدة لبيع أصل مشابه وصل في نهاية عمره المفيد وعمل في ظل ظروف مشابهة للظروف التي يستخدم الأصل فيها. وبخصوص العمر المفيد للأصل غير الملموس الذي يعد مهماً عند تحديد قسط الإستهلاك، يشير المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) بأن هناك العديد من العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد العمر المفيد للأصل غير الملموس منها²:

- * استعمال المؤسسة المتوقع للأصل، وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بفاعلية من قبل فريق إدارة آخر.
- * دورات عمر المنتجات النموذجية للأصل والمعلومات العامة الخاصة بتقديرات الأعمار النافعة لأنواع المشاهدة من الأصول المستعملة بطريقة مشابهة.
- * التقدم الفني أو التكنولوجي أو التجاري أو أنواع أخرى.
- * استقرار الصناعة التي يعمل بها الأصل والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات الناتجة من الأصل.

¹ قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 105 - 106.

² قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 106 - 107.

- * الإجراءات المتوقعة من المنافسين أو المحتملين.
- * مستوى الإنفاق على الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وقدرة ونية الشركة للوصول إلى ذلك المستوى.
- ما إذا كان العمر النافع للأصل معتمدا على العمر النافع للأصول الأخرى للمؤسسة.

المطلب الثالث: قياس المخزونات

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المخزونات وكيفية قياسها

أولاً: مفهوم المخزونات يعتبر المخزون من بين أهم عناصر أصول المؤسسة، إذ يتوقف تسييره المحاسبي على اعتماد محاسبة المواد في المؤسسة فضلاً عن سن إجراءات سليمة وطرق ملائمة لتسييره في المؤسسة، لهذا جاء هذا المعيار بهدف تحديد مسار، المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمنظور التكاليف المرتبطة بعناصر المخزون سواء المواد واللوازم أو المنتجات. بمختلف مراحلها كما تطرق إلى انخفاض وتدي قيم المخزونات، إلا أن هذا المعيار أستثنى من تطبيق إتفاقيات البناء والأدوات المالية والإنتاج الزراعي في مرحلة الجني أو الحصاد¹. ويمكن أن نميز البضائع حسب طبيعتها والمقصود بذلك المنتجات التي لا تكون محل تحويل على مستوى المؤسسة والمواد الأولية التي تدخل في صناعة منتجات أخرى مصنعة من قبل المؤسسة²، ومثل المخزونات أصولاً:

- * إمتلاكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري.
 - * هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.
 - * هي مواد أولية أو لوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقيم الكيان بعد باحتساب المنتجات (الإيرادات) المناسبة له³.

¹ مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري I.A.S/L.F.R.S، بدون طبعة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة - الجزائر، 2014، ص: 66.

² نواصر محمد فتحي، طيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص: 77.

³ بريش عبد القادر، قدرى عبد القادر، متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم(2): التطبيق الفعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في النظام المحاسبي المالي الجزائري،

الجزائر، ص: 8-9.

ثانياً: قياس المخزونات أن القواعد العامة للتقييم فهو يتضمن متطلبات قياس خاصة بكل أصول المؤسسة بدون استثناء، أما القسم الذي يتضمن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ فهو يتضمن متطلبات قياس خاصة بتلك الفئة من الأصول فقط. وفيما يلي عرض للقواعد الخاصة بتقييم المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ باستثناء ما تم الإشارة إليه بأنه يدخل ضمن القواعد العامة للتقييم¹:

1- عملاً بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.

2- تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها:

* تكاليف الشراء، و تشير القواعد العامة للتقييم إلى أن كلفة شراء أصل تساوي، سعر الشراء الناتج عن إتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التريلات والتخفيضات التجارية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للإسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية، كما تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية مصاريف مقدمة بشكل مباشر.

* تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان).

* المصاريف العامة، المصاريف المالية (طبقاً لأحكام الفقرة 126-3).

* المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

هذه التكاليف تحسب إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقاً (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية.

3- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات.

4- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بكلفة شراء أو إنتاج مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.

5- في حالات ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات (من غير التموينات) يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.

6- يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS OU FIFO) وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة.

¹ بریش عبد القادر، قدری عبد القادر، متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم(2): التطبيق الفعال لمطلبات قياس المخزونات المتضمنة في النظام المحاسبي المالي الجزائري،

مرجع سبق ذكره، ص: 9 - 10.

7- الحالة الخاصة بالمنتجات الزراعية: يتم تقييم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. والطرق القياسية لتحديد تكلفة المخزون مايلي¹:

1- طريقة التمييز المحدد: تعتمد هذه الطريقة على ضرورة فصل كل كمية ترد للمخازن بسعر مختلف على الكميات الأخرى. ويحسب مخزون آخر المدة كما يلي: مخزون أول المدة + المشتريات - المبيعات.

2- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً: يمكن القول من حيث المبدأ إنه بالإمكان تطبيق طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً في ظل نظام المخزون الدوري والمخزون المستمر، ولكن خطوات وإجراءات التطبيق ستكون أسهل وأسرع في ظل نظام المخزون الدوري عنه في ظل نظام المخزون المستمر.

1-2- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في ظل نظام المخزون الدوري: إذا كانت المنشأة تستخدم نظام المخزون الدوري فإنها ستقوم بمجرد المخازن مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية، لتحديد المخزون الموجود في نهاية الفترة، ثم تعدله بالمخزون الموجود وغير المملوك من ناحية والمخزون المملوك وغير موجود من ناحية أخرى وصلاً للمخزون الفعلي المملوك في نهاية الفترة. وبعد ذلك يتم تحديد المباع من المخزون السلعي بالمعادلة المعروفة التالية:

$$\text{الوحدة المباعة} = \text{مخزون أو الفترة} + \text{صافي المشتريات} - \text{مخزون نهاية الفترة}$$

$$= \text{الوحدات المتاحة} - \text{مخزون نهاية الفترة.}$$

2-2- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في ظل نظام المخزون المستمر: إذا كانت المنشأة تطبق نظام المخزون المستمر فإن قياس تكلفة المبيعات يتم عقب كل عملية بيع، كما يتم قياس تكلفة المخزون بعد ذلك مباشرة، ويتكرر الأمر عقب كل عملية بيع والعكس عقب كل عملية مردودات المبيعات. وعادة ما تستخدم بطاقة الصنف التي تظهر حركة المخزون وأرصده بالكمية لدى أمين المخازن، وحركة المخزون وأرصده بالكمية والقيمة في حسابات المخزون، وتظهر بطاقة الصنف الوارد والصادر والرصيد من المخزون².

3- طريقة المتوسط المرجح للتكلفة: وهي طريقة بجانب الوارد أولاً طريقة للمعالجة القياسية عند تحديد وحساب تكلفة المخزون. وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة كل مفردة من مفردات المخزون على أساس المتوسط المرجح لتكلفة هذه المفردة في بداية الفترة وتكلفة المشتريات من هذه المفردة خلال نفس الفترة، حيث يتم حساب المتوسط المرجح للتكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{المتوسط المرجح للتكلفة}^3 = \frac{\text{تكلفة رصيد المخزون قبل الشراء} + \text{تكلفة الوحدات المشتراة}}{\text{كمية رصيد المخزون قبل الشراء} + \text{كمية الوحدات المشتراة}}$$

¹ الوهاب نصر على، القياس الإفصاح المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية العربية والدولية، جزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 349 - 351.

² عبد الوهاب نصر على، القياس الإفصاح المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية العربية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 353 - 354.

³ نفس المرجع السابق، ص: 362 - 363.

$$\frac{\text{تكلفة البضاعة المتاحة للبيع}}{\text{كمية البضاعة المتاحة للبيع}} =$$

$$\frac{\text{إجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال العام}}{\text{إجمالي عدد الوحدات المتاحة للبيع خلال العام}} = \text{المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة}^1$$

هذا إذا كنا بصدد حساب تكلفة المخزون والمبيعات من البضاعة أما إذا كنا بصدد حساب تكلفة المنصرف للمخازن ومخزون نهاية الفترة المواد فسوف نستخدم نفس المعادلتين مع إستبدال البضاعة المتاحة للبيع بالمواد المتاحة للصراف للمخازن².

خلاصة

من خلال هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية تعد بطاقة تعريف لأداء المؤسسة فكان من الضروري أن تعرض بدائل القياس المحاسبي والتركيز على أهم بدلين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ويعتبر القياس المحاسبي الخطوة الأولى في توفير وعرض المعلومات المحاسبية للمستخدمين الخارجين للقوائم المالية في قياس الأشياء أو الأنشطة أو الأحداث، فإختيار القياس المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية يحقق مزايا لا بد أن تكون متفادية لأخطاء التوقيت ويحقق معايير التقييم أي الوضوح والملائمة.

وبعد أن قمنا بعرض بدائل القياس المحاسبي وركزنا على كلا من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة فوجدنا أن كل منهما تحتوي على مزايا وعيوب. فقمنا بإسقاط معايير المقارنة والتقييم على كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، فوجدنا أن التكلفة التاريخية تحتوي على أخطاء وحدة القياس وأخطاء التوقيت، وهي أيضا قابلة للتفسير وغير ملائمة لإتخاذ القرارات.

ووجدنا في القيمة العادلة أنها تحتوي على أخطاء وحدة قياس دنيا وأخطاء توقيت دنيا، ووجدنا أنها غير قابلة للتفسير أي غير مفهوم وذلك يرجع لحدائة هذا المفهوم بالإضافة إلى صعوبة قياسها، كما وجدنا أيضا أن القيمة العادلة ملائمة جدا لإتخاذ القرارات على عكس التكلفة التاريخية.

¹ محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، القياس والإفصاح المحاسبي، بدون طبعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، جامعة الإسكندرية، 1995، ص: 394.

² عبد الوهاب نصر على، القياس الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية العربية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 364.

الفصل الثالث

أثر تطبيق القياس المحاسبي
على أصول الثابتة في كل من
شركة الرواد وشركة سربمال
بالوادي

تمهيد:

بعد التطرق للجانب النظري لمختلف المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي وبدائله وكيفية قياس الأصول الثابتة والمخزونات، سوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط ما سبق ذكره على حالة تطبيقية متمثلة في دراسة القياس المحاسبي على التثبيتات في شركة الرواد للصناعة والخدمات ذات المسؤولية المحدودة، والكائن مقرها في المنطقة المتعددة النشاطات بكوينين ولاية الوادي، والتي تنشط في مجال إنتاج الدقيق، ونسقط دراسة القياس المحاسبي للمواد واللوازم والمخزونات في شركة سربمال مقرها في غمرة دائرة قمار ولاية الوادي، والتي تنشط في إنتاج المربعات الخزفية.

وتتوزع هذه الدراسة إلى عدة جوانب أساسية هم التعريف أولاً بالمنشآت محل الدراسة، ثم دراسة مختلف الجوانب القياس المحاسبي للتثبيتات والمخزونات.

حيث نتطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى ثلاث مباحث كما يلي:

✓ التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م. م.

✓ المبحث الثاني: التعرف بشركة سربمال.

✓ المبحث الثالث: قياس التثبيتات والمخزونات.

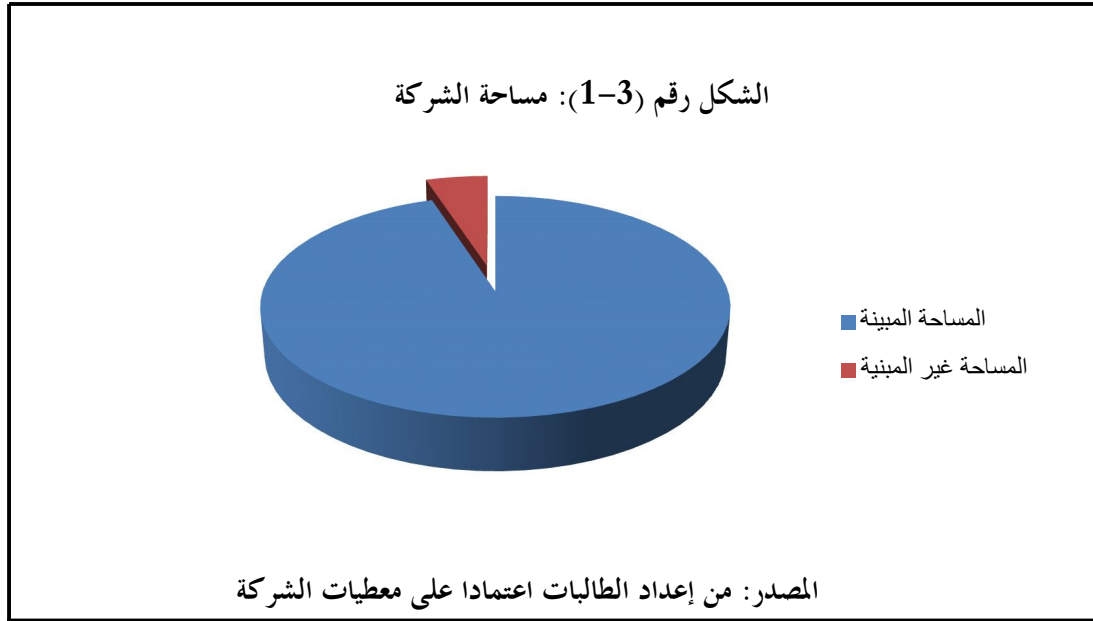
المبحث الأول: التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م. م

شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م.م، من الشركات الخاصة التي تنشط خاصة في مجال إنتاج الدقيق ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم بالتعرف أكثر عليها.

المطلب الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة

أولاً: تقديم عام حول شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م.م

- إن شركة الرواد للصناعة والخدمات هي منشأة إنتاجية وخدمائية ذات مسؤولية محدودة S A R L وتنتج كل من الدقيق (الفرينة) والنخالة.
- وتعتبر شركة الرواد للصناعة والخدمات من المنشآت الرائدة في هذا المجال، على مستوى الجهة حيث انبثقت عن عقد تأسيسي بتاريخ: 2001/04/22 تحت رقم: 001281، وقد قدر رأسمالها حسب هذا القانون الأساسي بـ: 220.000.00 دج وذلك بمساهمة أربعة شركاء، وتم تعديل هذا العقد في 2007/08/13 ليصبح رأس مال الشركة 20.000.000.00 دج، ولتأخذ التسمية الجديدة: شركة الرواد للصناعة والخدمات، بعدما كانت تسمى: شركة مطاحن الرواد.
- وتخضع الشركة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول في القانون الأساسي، ويمكنها فتح فروع عبر كامل تراب الوطن، ويمكن تحويلها إلى أي مكان آخر في التراب الوطني بمجرد قرار من الجمعية العامة.
- مدة انقضاء العقد التأسيسي: حدد عمر هذه الشركة بـ 99 سنة ابتداءً من تاريخ قيدها بالسجل التجاري ما عدا في حالتي الحل المسبق أو التمديد المنصوص عليه في القانون الأساسي.
- الموقع الجغرافي: يقع مقر شركة الرواد للصناعة والخدمات بالمنطقة المتعددة النشاطات بكوينين ولاية الوادي، على الطريق الرابط بين ولايتي الوادي وبسكرة، ويحدها من الجنوب بلدية الوادي ومن الشمال بلدية قمار.
- الهياكل و التركيبات: تحتوي الشركة على الهياكل والتركيبات التالية:
 - الأرضية والمساحة:
 - تقدر مساحتها الإجمالية بـ: 2000 م².
 - تقدر المساحة المبينة بـ: 1900 م².



■ التركيب الصناعي:

- مطحنتين: من صنع صيني شركة Caifen Moeching بطاقة إنتاجية تقدر بـ: 1100 قنطار من القمح اللين بالنسبة للأولى، و2000 قنطار من القمح اللين بالنسبة للمطحنة الثانية.
- مطامير التخزين للمادة الأولية: يوجد مطمور معدني سعته 1000 قنطار، ومطمور إسمنتي سعته 700 قنطار.
- مطامير تخزين المنتجات التامة: ستة (06) مطامير لتخزين مادة الفرينة سعة كل واحد منهم تقدر بـ: 400 قنطار، وأربعة (04) مطامير لتخزين مادة النخالة تقدر سعته بـ: 250 قنطار؛
- التجهيزات تعتبر حديثة، حيث دخلت الوحدة الأولى في الاستغلال سنة 2010، أما الوحدة الثانية فدخلت في الاستغلال سنة 2013.

- **مخازن الإنتاج:** لدى الشركة مخزين لتخزين المنتجات تامة الصنع، إضافة إلى الفضلات والمهملات، حيث تقدر مساحة الأول بـ: 600 م²، أما الثاني فتقدر مساحته بـ: 400 م² وهو مستغل عن طريق الإيجار.

■ ملحقات وهياكل أخرى:

- مبنى إداري من ثلاثة طوابق.
- ورشات العمل.
- بوحتي الإنتاج.

ثانيا: منتجات الشركة و المواد المستعملة.

- **المواد المستعملة:** تستعمل الشركة مادة القمح اللين كمادة أولية لإنتاج الفرينة، إضافة إلى أكياس التعبئة من مادتي البلاستيك والورق.

- المنتجات:

- دقيق(فرينة): 50 كغ، 25 كغ، 10 كغ، 05 كغ، 01 كغ.

- النخالة: 25 كغ.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

حسب العقد التأسيسي للشركة فإن مسيرها السيد: بالنور إسماعيل، ونائب المسير السيد: بالنور محمد الساسي، مقيدة بالسجل التجاري الصادر بالوادي تحت رقم 0542380/B/01، وتقوم المنشأة في نهاية كل سنة مالية بعقد جمعية عامة، وذلك لمناقشة الوضعية المالية للمنشأة والنتائج المتحصل عليها خلال السنة المالية، وكذلك تخصيص النتيجة، إما لإعادة استثمارها أو توزيعها على الشركاء حسب الحصاص.

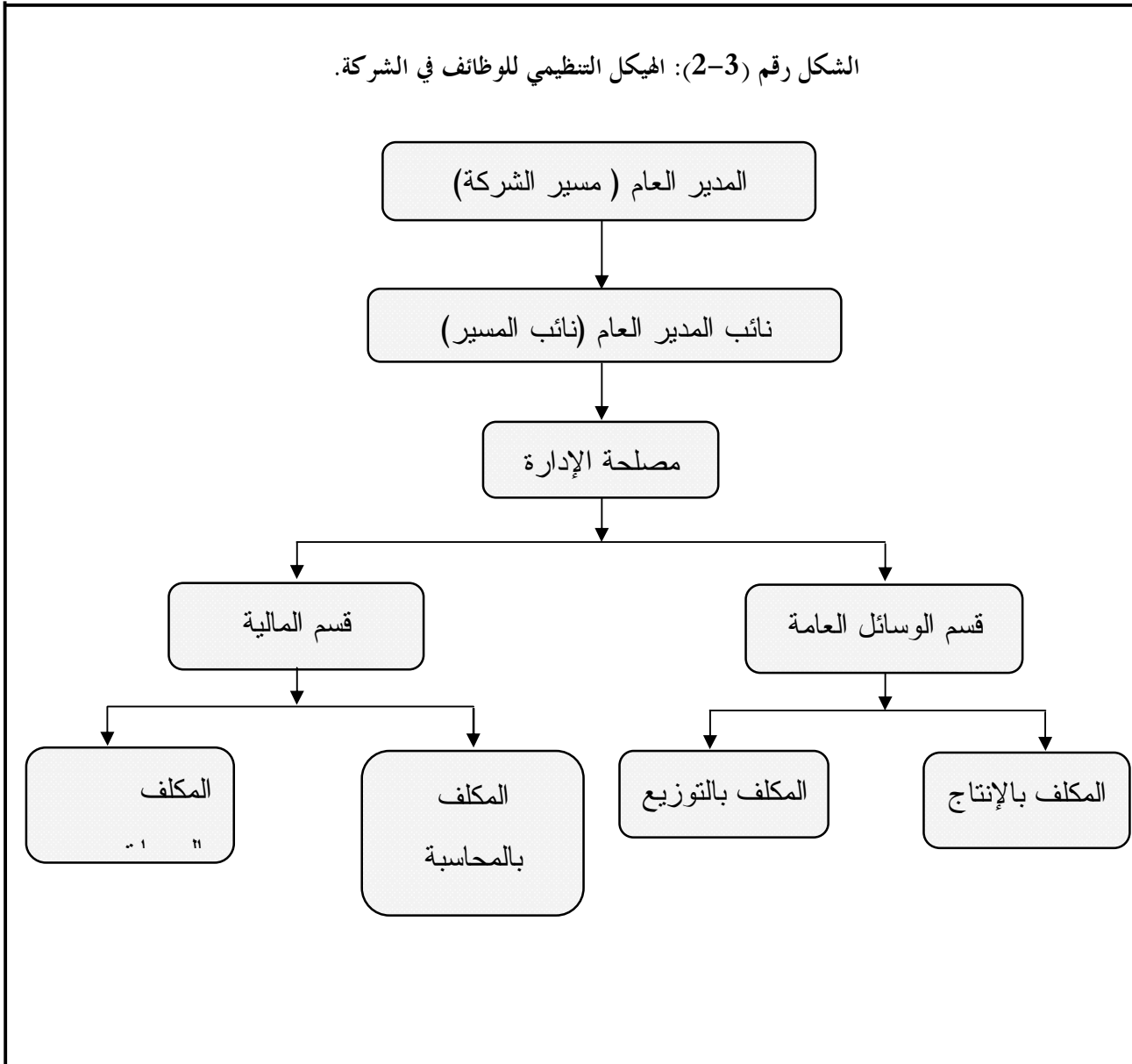
كما تقوم الشركة بعقد اجتماعات دورية كل شهر لمناقشة سيرورة العمل، وتقييم الأداء، والوقوف على نقاط الضعف والقوة، ودراسة الجوانب المتعلقة بالتمويل، والمبيعات... الخ.

أولاً: الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة

الهيكل التنظيمي هو عبارة عن وسيلة أو تقنية تساعد في تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري من حيث تباين مصالح وأقسام الوحدة.

ونظراً لأن الشركة يغلب عليها الطابع العائلي للشركاء، لم يتم وضع هيكل تنظيمي بصورة جيدة وواضحة، كما أن الهيكل التنظيمي الموضوع لا يتسم بالتوسع الأفقي المعروف في المنشآت الكبيرة.

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.



المصدر: مصلحة الإدارة في الشركة

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة

- **المدير العام (مسير الشركة):** ويتمثل دوره في الإشراف العام على الشركة وتسييرها، وذلك من خلال التنسيق بين مختلف المصالح والأقسام، والحفاظ على السير الحسن لها، كما يقوم بإمضاء الوثائق الإدارية وتوقيع الصكوك الخاصة بأموال الشركة، كما يقوم بالعلاقات الخارجية، من حضور لمختلف التفاعلات من ملتقيات وصالونات...إلخ.
- **نائب المدير العام (نائب المسير):** ودوره يتمثل في مساعدة المدير العام، فهو يسهر على سيرورة العملية الإنتاجية، كما أنه ينوب المدير العام في حالة غيابه في كل المهام المنوطة به.

- **قسم الوسائل العامة:** ويتضمن هذا القسم قسمان هما:
 - **القسم المكلف بالإنتاج:** وتمثل مهمته في الإشراف على العمليات الإنتاجية ابتداءً من دخول المواد الأولية إلى غاية خروجها في شكلها النهائي، وكذلك التبليغ عن أي خلل قد يحدث على مستوى الوحدات الإنتاجية كما يقوم بعملية المراقبة والأمن داخل المصنع وكذلك الصيانة والمتابعة اليومية لمختلف الآلات ومعدات الإنتاج.
 - **القسم المكلف بالتوزيع:** ويقوم هذا القسم بتسيير حركة المخزونات من المنتجات والعمل على التوزيع الجيد للعملاء كذلك توفير وسائل النقل، القيام بمتابعة المخزون من الورشات إلى المخازن، ومن ثم إلى العملاء وتنفيذ كل العمليات المتعلقة بالتوزيع.

ويقوم هذا القسم بتطبيق بكل المسائل المالية بالاعتماد على الأقسام التالية:

- **المكلف بالمحاسبة:** ويقوم بالمهام التالية:
 - استقبال الوثائق المتعلقة بالحسابات البنكية للشركة.
 - الحسابات المقدمة من طرف كل المصالح.
 - مراجعة عملية التسديد وتحصيل الفواتير المختلفة.
 - العمل على إعداد التقارير الخاصة بنشاط الشركة.
 - تنظيم وترتيب مختلف الوثائق المحاسبية (فواتير، إيصالات استلام،.. الخ).
 - إعداد الرواتب والأجور.
- **المكلف بالمبيعات:** ويقوم بالمهام التالية:
 - القيام بعمليات التسويق لمنتجات الشركة.
 - عمليات الإشهار.
 - دراسة تقلبات السوق.
 - تنفيذ القرارات التسويقية للإدارة العليا، وعمليات البيع.

ثالثاً: تعداد العمال بالشركة و توزيعهم

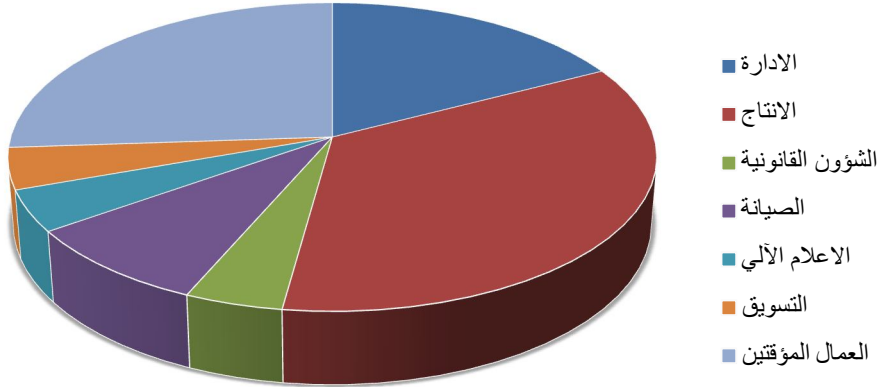
- **تعداد العمال:** يبلغ عدد العمال في شركة الرواد للصناعة والخدمات 25 عاملاً منهم 6 عمال مؤقتين.
- **توزيع العمال حسب المصالح:** بين الجدول التالي عدد العمال وتوزيعهم في شركة الرواد للصناعة والخدمات لسنة 2015.

الجدول رقم (3-1): توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2015.

المصالح	الإدارة	الإنتاج	الشؤون القانونية	الصيانة	الإعلام الآلي	التسويق	العمال المؤقتين	مجموع العمال
عدد العمال	05	09	01	02	01	01	06	25

المصدر: إدارة الشركة.

الشكل رقم (3-3): توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2015



المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على معطيات الشركة.

المطلب الثالث: العملية الإنتاجية في الشركة

شركة الرواد التي نحن بصدد تحليلها هي منشأة صناعية، والعملية الإنتاجية التي تتركز عليها هي تحويل مواد أولية والمتمثلة في القمح اللين إلى منتج نهائي وهو مادة الفرينة، وتتم هذه العملية بعدة مراحل نذكرها في ما يلي:

1 - مرحلة الترمين: تمثل هذه المرحلة بداية العملية في النشاط، و تتم من خلال التزويد بالمادة الأولية (القمح اللين)، لإنتاج مادة الفرينة، إضافة إلى منتج ثانوي يتمثل في مادة النخالة، وتقوم الشركة بشراء مادة

القمح اللين من الديوان الجزائري المهني للحبوب (o a i c)، عن طريق تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية بسكرة (c c l s)، وتتبع هذه الخدمة بشهادة تحليل لمادة القمح اللين المشتراة تبين فيها الصفات النوعية لها، كما لا تتحمل الشركة في هذه المرحلة مصاريف النقل.

تتم عملية وزن الشاحنة المحملة بمادة القمح اللين عند دخولها إلى مكان التفريغ، ومن هنا تبدأ عملية التخزين الأولي، والتي تتم فيها التصفية الأولية من الشوائب والزوائد.

2- مرحلة الإنتاج: تعتبر هذه المرحلة محور وظيفة الاستغلال للشركة، وتتكون هذه المرحلة من عدة مراحل وهي كما يلي:

2-1- مرحلة تصفية وتنقية القمح من الغبار وفصل البذور الأخرى عنه: تتم عملية التنقية وفصل الزوائد عن القمح بواسطة آلات خاصة تعمل بشكل ترتيبي من أجل الوصول إلى تصفية القمح، وإخراجه بشكل جيد.

2-2- مرحلة إضافة الماء: في هذه المرحلة تتم عملية غسل القمح وزيادة الماء التنظيف بواسطة آلة خاصة، وتتم هذه العملية الحساسة لرفع نسبة الرطوبة للقمح حسب نوعية القمح للوصول إلى نسبة الرطوبة المطلوبة.

2-3- مرحلة الانتظار: في هذه المرحلة وبعد عملية الغسل يتم وضع القمح المغسول في مطامر إسمنتية يتم خلالها امتصاص الماء، وتدوم هذه العملية مدة 12 ساعة، ليصبح بعدها القمح جاهز لعملية الطحن.

2-4- مرحلة الطحن: وأهم مرحلة من مراحل الإنتاج بحيث أن المراحل السابقة ما هي إلا عملية تهيئة وتحضير لهذه المرحلة وتتم عملية الطحن وفق المراحل التالية:

- **عملية الطحن الأولى:** وفيها يتم تفريغ القمح في آلة الطحن الأولى والتي تقوم بتقشير وتكسير القمح، وبعدها تتم عملية الغربلة لنتيجة الطحن الأولى بواسطة آلة الغربلة، ويستخرج في هذه العملية نسبة من الفرينة، والباقي يوزع على مجموعة من آلات الطحن حسب حجم ونوعية المادة الخارجة من عملية الطحن الأولى.

- **عمليات متتالية من الطحن والغربلة:** كما ذكرنا سابقا فإن النواتج من عملية الطحن الأولى تأخذ مسار معين للطحن والغربلة وفق معايير تقنية خاصة بعملية إنتاج الفرينة، للوصول إلى المنتج التام الصنع، وعادة ما تتراوح نسبة الفرينة المتحصل عليها ما بين 70% إلى 78% من القمح المطحون والباقي يكون مادة النخالة، أما نسبة رطوبة الفرينة فتتراوح ما بين 14% إلى 15%.

2-5- مرحلة التعبئة والوزن والتغليف: وتتم في هذه المرحلة تعبئة المنتج التام الصنع من مادة الفرينة في أكياس ذات تعبئة مختلفة حسب الطلب، وهي عادة 01 كغ، 05 كغ، 10 كغ، 25 كغ، 50 كغ بواسطة آلات التعبئة الخاصة، وهي تقوم بمجموعة من العمليات من تعبئة، وزن وغلق، ويقوم عليها مجموعة من العمال، وكذلك الأمر بالنسبة لمادة النخالة والتي تعبأ في أكياس 25 كغ.

3- مرحلة التخزين البعدي: بعد الانتهاء من الإنتاج، تكون المنتجات جاهزة للتسويق، تنقل المنتجات إلى المخازن، وتوضع في مكان بارد وجاف، لتمتد مدة 24 ساعة قبل توزيعها على الزبائن.

4- مرحلة البيع والتوزيع: وهي المرحلة المهمة في أي منشأة إنتاجية، وبما أن شركة الرواد تنتج مادة أساسية، وذات استهلاك واسع فإن عملية الترويج لا تكلف المنشأة الكثير ولا تأخذ الوقت الكبير، لأنها تتوقف فقط على نوعية الفرينة المنتجة، وبما أن منتجات شركة الرواد تتميز بسمعة طيبة لدى المستهلكين، فإن هذه العملية لا تشكل عقبة لدى الشركة.

المبحث الثاني: التعرف بشركة سربمال

سنتطرق في هذا المبحث إلى ذكر لمحة تاريخية وجيزة عن الشركة نبين فيها كيفية نشأتها والتطورات التي شاهدها بالإضافة إلى دراسة تحليلية للنشاط الذي تمارسه، ودراسة هيكلتها التنظيمي المصمم من طرف الإدارة وفي الأخير ذكر الأهداف المستقبلية التي تصبوا إدارة الشركة إلى تحقيقها.

المطلب الأول: لمحة عامة عن الشركة

ومن الناحية العامة سوف نتطرق إلى نشأة الشركة وموقعها ومحتواها وكذا التركيب الصناعي والمواد المستعملة وصولاً إلى الإنتاج.

الفرع الأول: نشأة الشركة وموقعها ومحتواها.

أولاً: نشأة الشركة بدأت فكرة إنجاز شركة CERAM-BELLE سنة 1987، حيث كان الانطلاق الفعلي للإنجاز في سبتمبر 1989 وذلك من طرف شركة إسبانية وألمانية التي كلفنا بتركيب المصنع (CERAM-BELLE)، وقد تم الانتهاء من هذا المشروع، وبداية الإنتاج في فيفري 1991، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة رأس مالها يقدر بـ 45,000,000.00 دج، ونشاطها الرئيسي صناعة المربعات الخزفية.

ثانياً: موقعها ومحتواها تقع شركة CERAM-BELLE لإنتاج المربعات الخزفية في غمرة دائرة قمار ولاية الوادي، أما محتواها فهي تحتوي على آلات للإنتاج... الخ.

وتشغل الشركة مساحة تقدر بـ 20000 متر مربع.

الفرع الثاني: التركيب الصناعي والمواد الأولية المستعملة ومنتجات الشركة.

أولاً: التركيب الصناعي تحتوي المؤسسة على تجهيزات صناعية مستوردة من الخارج نوردها فيما يلي:

- آلات لخلط الطين.
 - خزانات.
 - آلات سحب مطاطية.
 - آلات تفتيت الطين والمربعات الخزفية غيرصالحة.
 - مطحنة لطحن الطين.
 - فرنين للطهي.
 - الغرفة السوداء.
- ثانيا: المواد المستعملة تستعمل الشركة في إنتاج المربعات الخزفية أربعة أنواع من المواد الأولية:

- طين رمادي مصدره ولاية باتنة.
 - طين أصفر مصدره دائرة تقرت.
 - المربعات الخزفية غير الصالحة.
 - الدهن: وتقوم المؤسسة باستيراده من الخارج.
- ثالثا: منتجات المؤسسة وتقوم المؤسسة بإنتاج نوعين من المربعات الخزفية:
- المربعات الخزفية مقاس 15 سم × 15 سم.
 - المربعات الخزفية مقاس 20 سم × 30 سم.

المطلب الثاني: مراحل الإنتاج

- تمر عملية إنتاج المربعات الخزفية عبر ثلاث مراحل أساسية:
- الفرع الأول: مرحلة تحضير الطين للإنتاج** يتم في هذه المرحلة خلط الطين على أرضية وذلك بنسبة 40% طين رمادي و 40% طين أصفر و 20% مربعات خزفية غيرصالحة (chomatte).
- الآلة (1): تقوم هذه الآلة بنقل الطين إلى الموزع.
- الآلة (2): تقوم هذه الآلة بتفريغ الطين على سطح مطاطي ليتم نقله إلى المفتت.
- الآلة (3) المفتت: تقوم هذه الآلة بهذه العملية رحي الطين وتحويله إلى المطحنة عبر السطح المطاطي الثاني.
- الآلة (4) المطحنة: يتم في هذه الآلة طحن الطين وتحويله إلى مسحوق ثم يحول إلى الخزان ويضاف إليه الماء بنسبة 8% من وزنه ثم يترك لمدة 24 ساعة لعملية التجانس والتخمير.

الفرع الثاني: مرحلة التصنيع الآلة (6) آلة الضغط: وتقوم باستقبال الطين وضغطه لتحويله إلى مربعات خزفية غير ملونة بمقياس 20 سم × 30 سم أو 15 سم × 15 سم.

الآلة (7) الفرن الأول: ودور هذه الآلة هو طهي المربعات الخزفية بدرجة حرارة تقدر بـ 1030° لمدة 45 دقيقة للحصول على مربعات خزفية مطهية غير ملونة.

الفرع الثالث: عملية الدهن يتم تحضير الدهن على مستوى المصنع بعد استيراد المواد الأولية من الخارج ويشرف على هذه العملية مختصين، لأنها تتطلب قياسات فيزيائية (الكثافة، والرطوبة، اللزوجة).

الآلة (8): يتم على مستوى هذه الآلة دهن المربعات الخزفية بواسطة مادتين مادة بيضاء أو مادة شفافة ودهن هذه الأخيرة بمادة ملونة.

- الأشكال الزخرفية وهي مستوردة وعملية الطبع تتم بواسطة آلة خاصة بالطبع، وتحضر نسخة على مستوى المصنع بالغرفة السوداء.

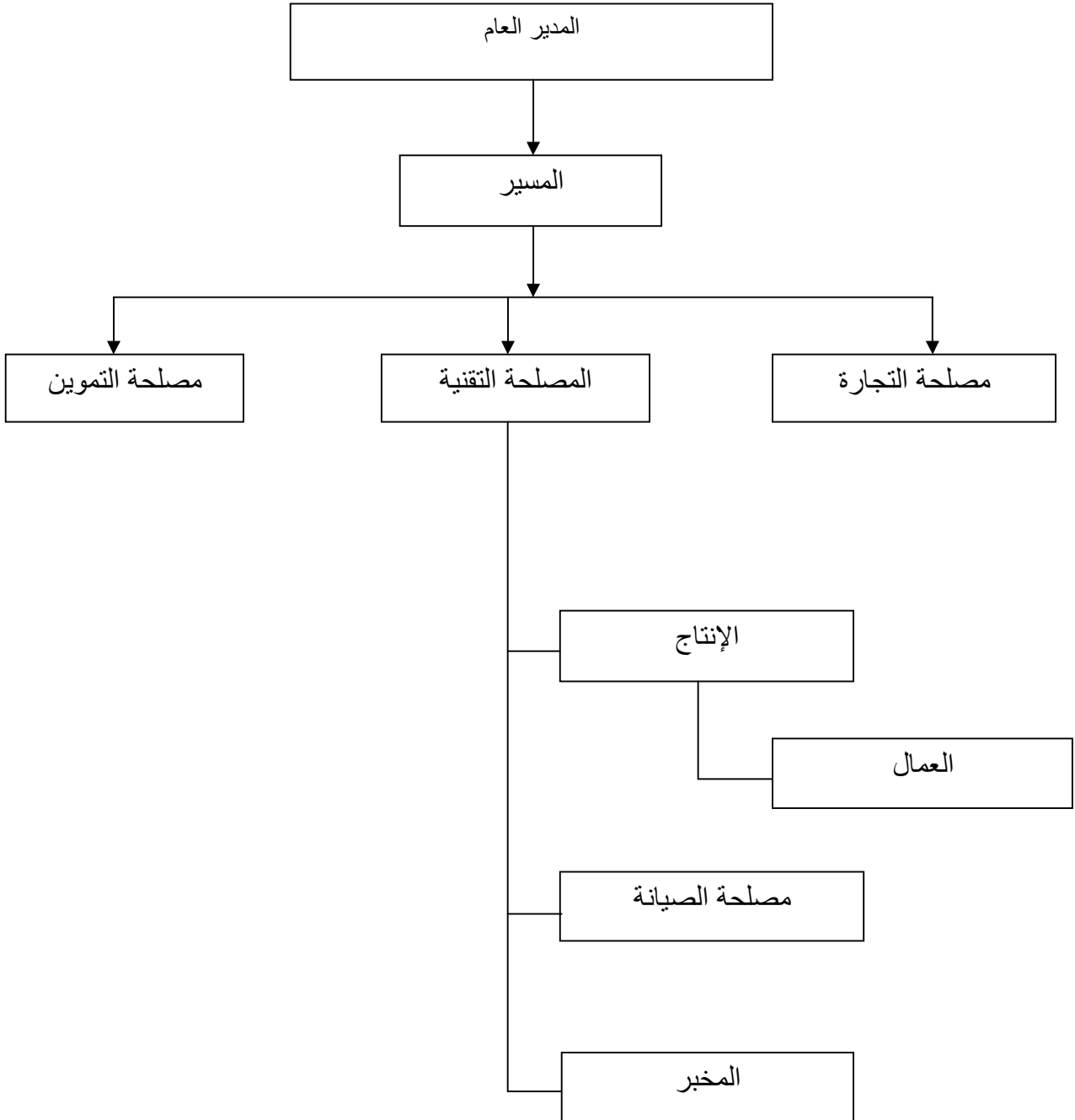
الآلة (9) الفرن الثاني: وبعد عملية الدهن تحول المربعات الخزفية إلى الفرن لإجراء عملية الطهي الثاني لمدة تتراوح بين 35 و 40 دقيقة بدرجة حرارة تتراوح بين 1035° إلى 1040° ليصبح المنتج جاهزا.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي والأهداف المستقبلية

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي.

ينقسم هيكل الشركة تقسيما وظيفيا مصاعا في شكل تنظيم يحدد الوظائف والمسؤوليات وهو ما يضمن توزيع المهام بصورة نظامية من شأنها المحافظة على عدم التداخل في الوظائف والمهام والشكل التالي يوضح الهيكل العام للشركة:

الشكل رقم (3-4): الهيكل التنظيمي للشركة سرمبال



المصدر: مستخرج من إدارة الشركة

أولاً: المدير العام يقوم بتسيير الشركة حيث يقوم بالمتابعة والمراقبة وإمضاء الوثائق الإدارية وكذلك على عقود البيع والشراء وتوقيع الصكوك الخاصة بأموال الشركة.

ثانياً: المسير وينوب على المدير العام في بعض المهام مثل التوقيع على بعض عقود البيع وخاصة الصغيرة منها، وهو المكلف بإدارة الشركة في حالة غياب المدير العام.

ثالثا: المصلحة التقنية وهي المصلحة المسؤولة عن المصالح الفرعية التالية:

- 1- الإنتاج: وهي المصلحة التي تقوم بعملية التصنيع حيث يتم فيها تحويل المواد الأولية إلى منتجات والمتمثلة في المربعات الخزفية عبر عدة مراحل، وتضم هذه المصلحة 60 عاملا مقسمة على أربعة مجموعات تعمل بالتناوب 8 ساعات لكل فوج.
- 2- الصيانة: مهمتها التدخل السريع والفوري للحد من التعطلات الكهربائية والميكانيكية، تشحيم العتاد، صيانة الأجهزة بتغيير قطع الغيار اللازمة وصناعة بعض القطع والهاكل في ورشة الصيانة ويعمل في هذه المصلحة 8 عمال.
- 3- المخبر: وتحتوي الشركة على مخبر مهمته تكمن في تحليل ومراقبة المادة الأولية وكذلك جودة المنتج النهائي.
- 4- مصلحة التجارة: مسؤولة عن بيع وتوزيع منتجات الشركة على الزبائن وتمثل مهامها فيما يلي:

- استقبال المنتجات التامة؛
- استقبال طلبات الزبائن وإرسالها إلى قسم الإنتاج؛
- تسليم المنتجات إلى الزبائن حسب الطلبات؛
- 5- مصلحة التموين: وهو قسم الذي يوفر المادة الأولية اللازمة للإنتاج حيث يتم جلبها من داخل الوطن أو خارجه (الدهن).

الفرع الثاني: الأهداف المستقبلية للشركة

لشركة سربمال أهداف كثيرة تصبوا إلى تحقيقها منها ما هو على المدى القصير ومنها ما على المدى الطويل:

أولا: على المدى القصير

- مضاعفة القدرات الإنتاجية للشركة.
- تحسين نوعية المنتجات.
- إنتاج أنواع أخرى من المربعات الخزفية.
- توسيع منطقة البيع وزيادة حصتها في السوق.

ثانيا: على المدى الطويل

- زيادة رأس مال الشركة من خلال اللجوء إلى الادخار والاستفادة من ميزات المصادر التمويلية الأخرى.

- إيجاد مناطق بيع خارج الوطن.

المبحث الثالث: قياس الأصول الثابتة في شركة الرواد والمواد الأولية والمخزونات في شركة سربمال

لتسجيل أي حدث إقتصادي ضمن عناصر القوائم المالية لشركة ما، وضع النظام المحاسبي المالي عدت شروط وحب توفرها من ضمنها القابلية للقياس، لهذا سنتطرق في هذا المبحث بتخصيص على قياس الأصول الثابتة والمخزونات.

المطلب الأول: قياس الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي في شركة الرواد

تمثل الأصول الثابتة في الأصول الثابتة الملموسة والأصول الثابتة الغير ملموسة وسنخصص قي هذا المطلب على الأصول الثابتة الملموسة وتم عرض قائمة التثبيات قيمتها الأصلية وطبيعتها حسب الجدول التالي:

جدول رقم (3-2): تبين الأصول الثابتة في شركة الرواد
الجزائري
الوحدة: الدينار

INVESTISSEMENTS				AMMORTISSEMENTS						
Année	Désignation Matériel	Date Accus	M. Accusation	Taux	ANTERIEUR	Année 2012	Année 2013	Année 2014	Année 2015	Total
2011	Terrains	31/12/2011	211,874.38	0%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Total Terrains			211,874.38		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2011	Batiments	31/12/2011	13,807,259.50	5%	3,291,538.50	690,362.98	690,362.98	690,362.98	690,362.98	6,052,990.42
Total Batiments			13,807,259.50		3,291,538.50	690,362.98	690,362.98	690,362.98	690,362.98	6,052,990.42
2011	Autres Matériels et Outillages	31/12/2011	16,382,180.23	15%	9,674,018.42	1,929,373.36	1,783,795.69	1,783,795.69	1,211,197.07	16,382,180.23
2012		28/07/2012	39,837,621.00	15%	0.00	2,489,851.31	5,975,643.15	5,975,643.15	5,975,643.15	20,416,780.76
2012		23/08/2012	15,641.85	15%	0.00	782.09	2,346.28	2,346.28	2,346.28	7,820.93
2012		13/12/2012	1,001,990.00	15%	0.00	12,524.88	150,298.50	150,298.50	150,298.50	463,420.38
Total Matériels et Outillages			57,237,433.08		9,674,018.42	4,432,531.64	7,912,083.62	7,912,083.62	7,339,485.00	37,270,202.30
2011	Autres Matériels de Transport	31/12/2011	3,925,388.89	20%	1,611,588.69	954,593.25	651,074.30	354,066.32	354,066.33	3,925,388.89
2014		01/09/2014	589,743.59	20%	0.00	0.00	0.00	39,316.24	117,948.72	157,264.96
Total Matériels de Transport			4,515,132.48		1,611,588.69	954,593.25	651,074.30	393,382.56	472,015.05	4,082,653.85
2011	Autres Equipements de Bureau	31/12/2011	699,065.80	10%	526,564.10	26,773.36	69,906.58	69,906.58	5,915.18	699,065.80
2015		13/01/2015	314,529.92	10%	0.00	0.00	0.00	0.00	31,452.99	31,452.99
Total Equipements du Bureau			1,013,595.72		526,564.10	26,773.36	69,906.58	69,906.58	37,368.17	730,518.79
2011	Autres Agencements et Installations	31/12/2011	3,438,006.51	10%	1,439,137.28	281,851.73	343,800.65	343,800.65	343,800.72	2,752,391.03
2012		17/10/2012	2,497,352.07	10%	0.00	41,622.53	249,735.21	249,735.21	249,735.21	790,828.16
2013		01/01/2013	7,307,679.30	10%	0.00	0.00	730,767.93	730,767.93	730,767.93	2,192,303.79
2014		13/04/2014	1,158,811.97	10%	0.00	0.00	0.00	86,910.90	115,881.12	202,792.02
Total Agencements et Installations			14,401,849.85		1,439,137.28	323,474.26	1,324,303.79	1,411,214.69	1,440,184.98	5,938,315.00

المصدر: معلومات من شركة الرواد

أولاً: قياس معدات النقل (حساب 215) تم شراء معدات النقل في سنة 2011 بقيمة 3925388.89 دج الاهتلاك خطي ثابت على 5 سنوات، من خلال الإطلاع على وثائق المؤسسة تبين لنا أن لا يوجد قياس لعناصر القياس معدات النقل لنهاية السنة وبالتالي قمنا بتقدير القيمة العادلة لنهاية كل سنة، من خلال المسير المالي لشركة أوضح لنا أن نسبة الإنخفاض في معدات النقل بعد الإهلاكات 10% من سنة لأخرى.

الجدول رقم (3-3): قياس معدات النقل حسب طريقة القيمة العادلة

السنة	القيمة الحالية من القيمة الخاضعة
2011	90%
2012	90%
2013	90%
2014	90%
2015	90%

المصدر: من إعداد الطالبات من خلال معلومات شركة رواد

حالة حساب 215 معدات النقل كانت كالآتي:

الجدول رقم (3-4): تبين إهلاك واختبار القيم للمعدات النقل من سنة 2011 إلى 2015 الوحدة: الدينار الجزائري

سنوات	قيمة خاضعة	حساب الإهلاك	قسط الإهلاك	Vnc قبل الخسارة	Vnc الأولية	قيمة القابلة للتحويل	خسارة القيمة	مجموع الخسارة	Vnc بعد الخسارة
2011	3925388.89	3925388.89/5	785077.78	3140311.11	3140311.11	2826280	314031.11	314031.11	2826280
2012	2826280	2826280/4	706570	2119710	2355233.33	1907739	211971	526002.11	1907739
2013	1907739	1907739/3	635913	1271826	1570155.55	1144643.40	127182.60	653184.71	1144643.40
2014	1144643.40	1144643.40/2	572321.7	572321.7	785077.77	515089.53	57232.17	710416.88	515089.53
2015	515089.53	515089.53/1	515089.53	00	00	-	-	710416.88	0
المجموع			3214972.01					710416.88	

المصدر: من إعداد الطالبات باستناد على معلومات شركة الرواد وقوانين

نلاحظ أن القيمة الخاضعة للإهلاك أخذناها من الجدول وكانت كيفية حسابها في سنة 2011 كالآتي:

قسط الإهلاك = قيمة خاضعة/عدد السنوات

$$\text{قسط الإهلاك} = 5/3925388.89 = 785077.78 \text{ دج}$$

$$V_{nc} \text{ قبل الخسارة} = \text{قيمة الخاضعة} - \text{قسط الإهلاك}$$

$$V_{nc} \text{ قبل الخسارة} = 3925388.89 - 785077.78 = 3140311.11 \text{ دج}$$

$$V_{nc} \text{ الأولية} = \text{قيمة الخاضعة} - \text{قسط الإهلاك}$$

$$V_{nc} \text{ الأولية} = 3925388.89 - 785077.78 = 3140311.11 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة القابلة لتحصيل} = V_{nc} \text{ قبل الخسارة} * 0.9$$

$$\text{القيمة القابلة لتحصيل} = 0.9 * 3140311.11 = 2826280 \text{ دج}$$

$$\text{خسارة القيمة} = V_{nc} \text{ قبل الخسارة} - \text{القيمة القابلة لتحصيل}$$

$$\text{خسارة القيمة} = 3140311.11 - 2826280 = 314031.11 \text{ دج}$$

مجموع الخسائر تساوي مجموع الخسائر في كل سنة

$$V_{nc} \text{ بعد الخسارة} = \text{القيمة القابلة لتحصيل}$$

ولباقي السنوات القادمة بنفس الطريقة التي تمت الحساب فيها في سنة 2011.

التسجيل المحاسبي للخسائر والإهلاك معدات النقل كالأتي:

في 2011/12/31 يكون القيد كالأتي:

785077.78	من -/حـ/ حصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة	681
785077.78	إلى -/حـ/ قسط الإهلاك	2815
	قسط الإهلاك 2011	
314031.11	من -/حـ/ حصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة	681
314031.11	إلى -/حـ/ قيمة الخسارة السنوية	2915
	خسارة القيمة لسنة 2011	

في 2012/12/31 يكون القيد كالأتي:

706570	من حـ/حـصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/قسط الإهلاك قسط الإهلاك لسنة 2012	681 2815
211971	من حـ/حـصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/قيمة الخسارة السنوية خسارة القيمة لسنة 2012	681 2915

في 2013/12/31 يكون القيد كالتالي:

635913	من حـ/حـصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/قسط الإهلاك قسط الإهلاك لسنة 2013	681 2815
127182.60	من حـ/حـصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/قيمة الخسارة السنوية خسارة القيمة لسنة 2013	681 2915

في 2014/12/31 يكون القيد كالتالي:

572321.7	من حـ/حـصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/قسط الإهلاك قسط الإهلاك لسنة 2014	681 2815
57232.17	من حـ/حـصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/قيمة الخسارة السنوية خسارة القيمة لسنة 2014	681 2915

في 2015/12/31 يكون القيد كالتالي:

515089.53	من حـ/حـصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/قسط الإهلاك قسط الإهلاك لسنة 2015	681 2815
-----------	---	-------------

ثانياً: قياس تجهيزات المكتب تم شراء تجهيزات مكتب في سنة 2010 بقيمة 699065.80 دج الإهلاك خطي ثابت على 10 سنوات، من خلال الإطلاع على وثائق المؤسسة تبين لنا أنه لا يوجد قياس لعناصر القياس معدات النقل لنهاية السنة وبالتالي قمنا بتقدير القيمة العادلة لنهاية كل سنة، من خلال المسير المالي لشركة أوضح لنا أن نسبة الإنخفاض في معدات النقل بعد الإهلاكات 05% من سنة لأخرى.

الجدول رقم (3-5): قياس تجهيزات المكتب حسب طريقة القيمة العادلة

السنة	القيمة الحالية من القيمة الخاضعة
2010	%95
2011	%95
2012	%95
2013	%95
2014	%95
2015	%95

المصدر: من إعداد الطالبات من خلال معلومات شركة الرواد

الجدول رقم (3-6): تبين إهلاك تجهيزات مكتب من سنة 2010 إلى 2015 الوحدة: الدينار الجزائري

سنوات	قيمة خاضعة	حساب الإهلاك	قسط الإهلاك	Vnc قبل	Vnc الأولية	قيمة القابلة للتحويل	خسارة	مجموع الخسارة	Vnc بعد الخسارة
2010	699065.80	699065.80/10	69906.58	629159.22	629159.22	597701.26	31457.96	31457.96	597701.26
2011	597701.26	597701.26/9	66411.25	531290.01	559252.64	504725.51	26564.50	58022.46	504725.51
2012	504725.51	504725.51/8	63090.69	441634.82	489346.06	419553.08	22081.74	80104.20	419553.08
2013	419553.08	419553.08/7	59936.15	359616.93	419439.48	341636.08	17980.85	98085.05	341636.08
2014	341636.08	341636.08/6	56939.35	284696.73	349532.90	270461.89	14234.84	112319.89	270461.89
2015	270461.89	270461.89/5	54092.38	216369.51	279626.32	205551.03	10818.48	123138.37	205551.03
المجموع			370376.40					123138.37	

المصدر: من إعداد الطالبات باستناد على معلومات شركة الرواد وقوانين الوحدة

نلاحظ أن القيمة الخاضعة للإهلاك أخذناها من الجدول وكانت كيفية حسابها في سنة 2011 كالتالي:

قسط الإهلاك = قيمة خاضعة/عدد السنوات

قسط الإهلاك = 10/699065.80 = 69906.58 دج.

V_{nc} قبل الخسارة = قيمة الخاضعة - قسط الإهلاك

V_{nc} قبل الخسارة = $699065.80 - 69906.58 = 629159.22$ د.ج.

V_{nc} الأولية = قيمة الخاضعة - قسط الإهلاك

V_{nc} الأولية = $699065.80 - 69906.58 = 629159.22$ د.ج.

القيمة القابلة لتحصيل V_{nc} قبل الخسارة * 0.95

القيمة القابلة لتحصيل = $0.95 * 629159.22 = 597701.26$ د.ج.

خسارة القيمة = V_{nc} قبل الخسارة - القيمة القابلة لتحصيل

خسارة القيمة = $629159.22 - 597701.26 = 31457.96$ د.ج.

مجموع الخسائر تساوي مجموع الخسائر في كل سنة

V_{nc} بعد الخسارة = القيمة القابلة لتحصيل

ولباقي السنوات القادمة بنفس الطريقة التي تمت الحساب فيها في سنة 2010.

التسجيل المحاسبي للخسائر تجهيزات مكتب كآآتي:

في 2010 /12/31 يكون القيد كآآتي:

681	من حـ/ حصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة	69906.58
2815	إلى حـ/ قسط الإهلاك	69906.58
	قسط الإهلاك لسنة 2010	
681	من حـ/ حصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة	31457.96
2915	إلى حـ/ قيمة الخسارة السنوية	31457.96
	خسارة القيمة لسنة 2010	

في 2011/12/31 يكون القيد كآآتي:

681	من حـ/ حصص الإهلاك وخسائر القيمة والأصول الثابتة	66411.25
2815	إلى حـ/ قسط الإهلاك	66411.25
	قسط الإهلاك لسنة 2011	

26564.50	من حـ/ حصص الإهلاك وحسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/ قيمة الخسارة السنوية خسارة القيمة لسنة 2011	681 2915
26564.50		

في 2012 /12/31 يكون القيد كالآتي:

63090.69	من حـ/ حصص الإهلاك وحسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/ قسط الإهلاك قسط الإهلاك لسنة 2012	681 2815
63090.69		
22081.74	من حـ/ حصص الإهلاك وحسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/ قيمة الخسارة السنوية خسارة القيمة لسنة 2012	681 2915
22081.74		

في 2013 /12/31 يكون القيد كالآتي:

59936.15	من حـ/ حصص الإهلاك وحسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/ قسط الإهلاك قسط الإهلاك لسنة 2013	681 2815
59936.15		
17980.85	من حـ/ حصص الإهلاك وحسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/ قيمة الخسارة السنوية خسارة القيمة لسنة 2013	681 2915
17980.85		

في 2014 /12/31 يكون القيد كالآتي:

56939.35	من حـ/ حصص الإهلاك وحسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/ قسط الإهلاك قسط الإهلاك لسنة 2014	681 2815
56939.25		
14234.84	من حـ/ حصص الإهلاك وحسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/ قيمة الخسارة السنوية خسارة القيمة لسنة 2014	681 2915
14234.84		

في 2015 /12/31 يكون القيد كالآتي:

54092.38	من حـ/ حصص الإهلاك وحسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/ قسط الإهلاك قسط الإهلاك لسنة 2014	681 2815
54092.38		
10818.48	من حـ/ حصص الإهلاك وحسائر القيمة والأصول الثابتة إلى حـ/ قيمة الخسارة السنوية خسارة القيمة لسنة 2014	681 2915
10818.48		

نلاحظ بسبب استعمال القياس المحاسبي على الأصول الثابتة تبين لنا أنها تتناقص محاسبيا ومحققة خسائر القيم وبالتالي النقصان في قيم الإهلاك.

المطلب الثاني: قياس المحاسبي للمواد الأولية والمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي في شركة سربال

أولا: قياس المواد الأولية وفق النظام المحاسبي المالي في شركة سربال

تبيننا لنا من معلومات الشركة المواد الأولية لسنة 2015 خلال الجدول التالي:

الوحدة: الدينار

جدول رقم (3-7): معلومات حول المواد الأولية

الجزائري

رقم	تعيين	كمية	قيمة	المبلغ
01	المورد الأول	30000	65.00	1.950.000,00
02	المورد الثاني	10000	34.00	340.000,00
	المجموع	40000		2.290.000,00

المصدر: معلومات من شركة سربال

نرمز لمورد الأول بـ 311.

نرمز للمورد الثاني بـ 312.

الجدول رقم (3-8): تقدير القيمة الحالية وحساب الخسارة للمواد الأولية الوحدة: الدينار الجزائري

المواد	قيمة المواد	القيمة الحالية للمواد	خسارة القيمة	الكمية	قيمة الخسائر الإجمالية
311	65.00	63.80	1.20	30000	36000.00
312	34.00	33.30	0.70	10000	7000.00

43000.00	40000	1.90		المجموع
----------	-------	------	--	---------

المصدر: من إعداد الطالبات باستناد على معلومات شركة سربمال وقوانين

نلاحظ أن قيمة الخسارة للمواد الأولية في شركة سربمال كانت كيفية حسابها في 2015 كالتالي:

خسارة القيمة = القيمة المواد - القيمة الحالية للمواد

خسارة القيمة = 65.00 - 63.80 = 1.20 دج.

قيمة الخسائر الإجمالية = خسارة القيمة * الكمية

قيمة الخسائر الإجمالية = 30000 * 1.20 = 36000.00 دج.

وبنفس الطريقة للمورد الثاني 312.

التسجيل المحاسبي للخسائر المواد واللوازم سنة 2015 كالتالي:

36000.00	36000.00	من حـ/المخصصات لإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة - الأصول الجارية إلى حـ/ خسائر القيمة عن المواد الأولية الأول خسائر القيمة لسنة 2015	685 3911
7000.00	7000.00	من حـ/المخصصات لإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة - الأصول الجارية إلى حـ/ خسائر القيمة عن المواد الأولية الثاني خسائر القيمة لسنة 2015	685 3912

ثانيا: قياس المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي في شركة سربمال

من شركة كانت حالة المخزونات في 2015/12/31 من خلال الجدول التالي:

نرمز للمنتوج الأول بـ 3551

نرمز للمنتوج الثاني بـ 3552

جدول رقم (3-9): كميات وقيمة المنتوجات المصنعة الوحدة: الدينار الجزائري

المبلغ	قيمة	كمية	
3.686.400.00	240.00	15360	منتوج النوع الأول

1.582.200.00	180.00	8790	منتوج النوع الثاني
5.268.600.00		24150	المجموع

المصدر: معلومات من شركة سربمال

من خلال الإطلاع على وثائق المؤسسة تبين لنا أن لا يوجد قياس لعناصر القياس مخزونات لنهاية السنة وبالتالي قمنا بتقدير القيمة العادلة لنهاية السنة، من خلال المسير المالي لشركة أوضح لنا أن نسبة تتناقص في مخزونات: منتوج النوع الأول: 230 دج للوحدة الواحدة بدل من 240 دج، أما النوع الثاني فهو حاليا ب: 190 دج للوحدة الواحدة.

الجدول رقم (3-10): تقدير القيمة الحالية وحساب الخسارة للمنتجات المصنعة الوحدة: الدينار الجزائري

المنتوج	قيمة المنتوج	القيمة الحالية للمنتوج	خسارة القيمة	الكمية	قيمة الخسائر الإجمالية
3551	240.00	230.00	10.00	15360	153600.00
3552	180.00	200.00	-	-	-
المجموع			10.00	15360	153600.00

المصدر: من إعداد الطالبات باستناد على معلومات شركة سربمال وقوانين

نلاحظ أن قيمة الخسارة للمنتجات المصنعة في شركة سربمال كانت كيفية حسابها في 2015 كالتالي:

$$\text{خسارة القيمة} = \text{القيمة المنتوج} - \text{القيمة الحالية للمنتوج}$$

$$\text{خسارة القيمة} = 240.00 - 230.00 = 10.00 \text{ دج.}$$

$$\text{قيمة الخسائر الإجمالية} = \text{خسارة القيمة} * \text{الكمية}$$

$$\text{قيمة الخسائر الإجمالية} = 10.00 * 15360 = 153600.00 \text{ دج.}$$

أما المنتوج الثاني لا توجد خسارة لا نقوم بحسابها ولا بتسجيلها محاسبيا.

التسجيل المحاسبي للخسائر مخزون تام الصنع كالاتي:

153600.00	من حـ/ المخصصات لإهلاكات والتموينات وحسائر القيمة - الأصول الجارية إلى حـ/ حسائر القيمة عن المنتجات المصنعة الأول حسائر القيمة لسنة 2015	685 39551
153600.00		

خلاصة

من خلال الدراسة الميدانية تم التعرف على الشركتين، وهي شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م.م التي تنشط في مجال إنتاج مادة الفرينة، ومن خلال دراسة هيكلها التنظيمي وجدنا هناك بعض النقص في بعض المصالح مثل مصلحة التخزين، إضافة إلى عدم وجود التوسع العمودي، ويعزى ذلك إلى صغر حجم المنشأة، غير أنه يجب مراعاة هذا الأمر، وشركة سربمال التي تنشط في مجال المربعات الخزفية، ومن خلال دراسة هيكلها التنظيمي وجدنا هناك بعض النقص في بعض المصالح.

أما في ما يخص الجانب التقني للدراسة، والذي يدور حول القياس المحاسبي للتشبيات والمخزونات بالقيمة العادلة وتقييم خسائرها، ومن خلال اطلاعنا على سجلات ووثائق المنشأة وكذلك الزيارة الميدانية لها، تم حصر الدراسة بين 2010 و2015 في تشبيات بين 2010 - 2011 و 2015 والمواد واللوازم والمخزونات لسنة 2015 كنموذج في شركة الرواد وشركة سربمال.

وجدنا أن الشركتين لها خسائر في التشبيات والمواد واللوازم وتحصلت على ربح في المخزون تام الصنع من خلال حسابها على أساس القيمة الحالية (القيمة العادلة) وتم تسجيل هذه الخسائر وربح في اليوميات.

كما أن تطبيق الشركة للنظام المحاسبي المالي (SCF)، أعطى للقوائم المالية أكثر مصداقية وشفافية، خاصة لمتخذي القرار في شركة الرواد وشركة سربمال.

الخاتمة

1- تذكير بالإشكالية

من خلال دراستنا لهذه المذكرة القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية لمعالجة الإشكالية بعنوان :

كيف يتم اختيار البديل الأفضل للقياس المحاسبي ومدى تأثير ذلك البديل على القوائم المالية؟

نستنتج أن القياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة، ولها أهمية كبيرة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة فالقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة.

وتتعدد الأهمية للقياس المحاسبي أو تختلف، لكن يبقى الهدف الأساسي من وراء ذلك هو قياس عناصر القوائم المالية بدقة وبدون أخطاء أو مبالغة في ذلك وتعقيد لأداء القوائم المالية لأغراضها التي أنشأت من أجلها وإضافة المزيد من المصدقية والشفافية عليها من خلال قياسها محاسبياً.

وأن القوائم المالية تعد بطاقة تعريف لأداء المؤسسة فكان من الضروري أن تعرض بدائل القياس المحاسبي والتركيز على أهم بدلين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ويعتبر القياس المحاسبي الخطوة الأولى في توفير وعرض المعلومات المحاسبية للمستخدمين الخارجين للقوائم المالية في قياس الأشياء أو الأنشطة أو الأحداث. فإختيار القياس المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية يحقق مزايا لا بد أن تكون متفادية لأخطاء التوقيت ويحقق معايير التقييم أي الوضوح والملائمة.

2- إختبار الفرضيات

من خلال ماتم عرضه سابقا وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم إختيار صحة الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية:

❖ بخصوص الفرضية الأولى التي تنص أن القياس المحاسبي وظيفة أساسية من وظائف المحاسبة وبناءً على القياس يتم عملية الإجراءات المحاسبية، تحققت هذه الفرضية لأن القياس المحاسبي يتمثل ويعتبر الوظيفة الأساسية التي من خلالها تتم العمليات والإجراءات المحاسبية.

❖ أما فيما يخص الفرضية الثانية والتي تنص أن القياس المحاسبي العملية الأساسية في إعطاء عناصر القوائم المالية قيمتها الحقيقية، لهذا جاء النظام المحاسبي المالي بعدة البدائل والتي من شأنها أن تجعل قيمة هذه العناصر قريبة من الواقع، تحققت هذه الفرضية حيث أن النظام المحاسبي المالي أخذ بكل متطلبات وبدائل القياس المحاسبي التي من شأنها أن تزيد من مصداقية نتائجه ومن أهمها تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني ومبدأ الحيطة والحذر.

❖ وفيما يخص الفرضية الثالثة والتي نصت على أن إعادة تقييم الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية تعطي معلومات مالية مضللة، تحققت هذه الفرضية حيث أن تجاهل التكلفة التاريخية لعامل الزمن يؤثر على

القيمة (قيمة الأصل، وقيمة النقود)، أفقد التكلفة التاريخية مصداقيتها وأدى ذلك إلى تشويه الدخل وتوزيع أرباح صورية.

❖ والفرضية الرابعة والتي نصت على أن إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة، تحققت هذه الفرضية حيث أن القيمة العادلة تراعي مختلف الظروف المحيطة بالمؤسسة كتغيرات الأسعار، وأيضا لأن القياس بالقيمة العادلة تعتمد على أسعار السوق كمرجع أساسي لها عند التقييم، ويؤدي القياس بالقيمة العادلة على المحافظة على رأس مال المؤسسة، ولذلك هي تعطي معلومات مالية ملائمة وصادقة.

❖ أما الفرضية الأخيرة تطبيق الشركتين رواد وسرمبال للقيمة العادلة لم تحقق هذه الفرضية حيث أن الشركتين ليست لديها ثقافة محاسبية حول القيمة العادلة وليست مطبقة لديهما.

3- النتائج

❖ هناك تماسك بالإستمرار في إستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي من قبل عينة البحث وعدم الرغبة بالتحويل عنها، على الرغم من التأكد على أنها تعاني من مشاكل كبيرة في منهجيتها بسبب إحتوائها على التقديرات والإجتهاادات الشخصية، وتحكم الإدارة بعمليات القياس المحاسبي وعدم تكيفها مع تغيرات الأسعار.

❖ يؤثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة في: الملائمة، والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة.

❖ كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة لهما مزايا عديدة مما أدى إلى الإعتماد عليهما في القياس المحاسبي.

❖ تم الإعتماد على التكلفة التاريخية على مدى فترة طويلة من الزمن ذلك للموثوقية العالية التي تتصف بها معلوماتها.

❖ يتطلب تطبيق الأساليب الحديثة للقياس المحاسبي توفر أسواق حرة نشطة لإعطاء الأصل القيمة الحقيقية له.

❖ صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبة الجزائرية، وكذلك نقص وعي وإهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر.

❖ إعادة التقييم وفق القيمة العادلة في الجزائر غير مطبق، وذلك بحجة توفر الأسواق الكفاء إلا أنه في واقع الأمر هناك خبراء متخصصين في التقييم والتممين، لم يستند إليهم وذلك بسبب إرتفاع تكاليف عملية إعادة التقييم لهذا تلجأ الشركات إلى القياس من خلال مؤشرات عامة.

4- توصيات

- ❖ بذل المزيد من الجهود والإستمرارية في المستحقات المتعلقة بعملية القياس المحاسبي.
- ❖ إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يلعبه في إعداد قوائم ذات شفافية ومصداقية.
- ❖ الإهتمام بالتطبيق الفعلي لمفهوم القيمة العادلة لما لها من مميزات في القياس والإفصاح المحاسبي.
- ❖ البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة.
- ❖ الحرص على إختيار بديل القياس المناسب الأقرب للواقع عند إعداد القوائم المالية بناءً على المعايير المحاسبية الدولية، لأنها تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتؤثر على قرارات مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

5- آفاق الدراسة

تطرقنا في دراستنا إلى موضوع دراسة بدائل القياس المحاسبي ولقد تخصصنا في بديلين إثنين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، لأن التكلفة التاريخية كانت البديل الوحيد المستخدم في ظل المخطط المحاسبي الوطني وبإقرار النظام المحاسبي المالي تم إستحداث بديل القياس الجديد وهو القيمة العادلة وقمنا بعرض كليهما بصفة معمقة، وتم ذكر جميع بدائل القياس المحاسبي بصورة مختصرة.

وأكبر عائق يمكن أن يواجهه دراسة القيمة العادلة في الجزائر هو عدم توفر بيئة مناسبة لذلك رغم أن هناك العديد من العناصر يجب تقييمها بالقيمة العادلة مثل الأدوات المالية، الأصول البيولوجية....إخ

كما نشير إلى أن البحث لم يحط بكل الجوانب المتعلقة بالموضوع وذلك نظراً لتشعبه، ويبقى البحث مفتوحاً خاصة في المجالات التالية:

- ❖ كيف يتم ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة بالإقتصادية باستخدام القياس المحاسبي.
- ❖ ما علاقة أدوات القياس المحاسبي بإتخاذ القرار.
- ❖ هل هناك إمكانية لتفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية المحاسبية.