



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

أثر اختلاف بدائل القياس وفق النظام المحاسبي

المالي على عرض القوائم المالية

دراسة حالة شركة سرمبال ذ م م بولاية الوادي

إعداد الطلبة:

- نبيل لوداجي

- زين العابدين مراد

- بدر الدين اليمان

تحت إشراف الأستاذ:

د. بلقاسم بن خليفة

المشرف المساعد الأستاذ

د. مفيد عبد اللاوي

لجنة المناقشة

د. عمار مصطفىاوي

د. بلقاسم بن خليفة

د. مفيد عبد اللاوي

د. فيصل مايدة

أستاذ محاضر "ب" بجامعة حمه لخضر بالوادي

أستاذ محاضر "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي

أستاذ محاضر "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي

أستاذ محاضر "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي

رئيسا

مشرفا ومقررا

مشرفا مساعدا

ممتحنا

السنة الجامعية: 2017 - 2018



آیتہ الکرسی بی سورۃ البقرہ آیت ۲۵۵

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين
الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم تكن لنفصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد
إلى كل من علمني حرفاً في هذه الدنيا الفانية أسألتني الأعزاء
إلى من كلمت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة وحصد الأشواق عن دربي ليمهّد لي طريق العلم
إلى القلب الكبير والدي العزيز
إلى من أرضعتني الحُب والحنان ورمز الحُب وبلسم الشفاء ومن يسعد قلبي بلقيها
إلى القلب الناصع بالبياض وروضة الحُب التي تنبت أكلى الأثمار والدي الحبيبة
إلى من هم اقرب إلي من رُوحى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رباحين حياتي ومن شاركني حُسن
الأم وبهم استند عزتي وإصراري وإخوتي وأخواتي
إلى جميع أفراد أسرتي خاصة الصغيرتين فاطمة الزهراء ورحمة
إلى الروح التي سكنت رُوحى وأخذت بيدي ... ورسمت الأمل كل خطوة مشيبتها نوجحتي
إلى روح أخي الطاهرة عبد الحق رحمه الله برحمته الواسعة
إلى أبنائي الاعزاء محمد علي وعبد الحق والصغيرة ماسيليا
إلى كل أسألتني الكرام وكل رفقاء دراستي وعلمي والأحباب وشاكلي هومي تذكراً وتقديراً
إلى من عمل بكد وإخلاص بغية إتمام هذا العمل، مراد زين العابدين واليمان بدر الدين
إلى جميع أسألتني الأفاضل بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر محاسبة دفعة 2018-2019
إلى كل هؤلاء وهؤلاء ومن ساعدني وقدم لي العون لمواصلة الدراسة، أساتذة وإداريين بجامعة الوادي
أهدي في انجاز هذا العمل المتواضع..... شكري الجزيل وامتناني

شكر وتقدير

نشكر الله العلي القدير على مدوه وعونه ونعمة توفيقه،

لا يسعنا في هذا المقام إلى أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من له الفضل في

تعليسي ولو بحرف واحد،

كما نتقدم بأسمى عبارات الشكر لأستاذنا الفاضل "بن خليفة بلقاسم" الذي تكرم

بالإشراف على هذا العمل وعلى توجيهاته المستمرة وملاحظاته القيّمة،

ولا ننسى أن نشكر إدارات "شركة الرواد للصناعة والخدمات"

ونخص بالذكر مصلحة المالية والمحاسبة التي وضعت بين أيدينا كل المعلومات

التي استلزمنا للدراسة،

كما نشكر كل الذين ساهموا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل.

بدر الدين

زيد العابدين

نبيل

الملخص:

إن النظام المحاسبي المالي المعتمد في الجزائر بداية من سنة 2010، الذي يحدد قواعد التقييم والتسجيل ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، حيث أن هذه التغيرات فرضت نفسها على بيئة الأعمال الجزائرية، وفي إطار التكيف مع هذه التغيرات أوجد النظام طرق للتقييم والقياس المحاسبي (بدائل القياس)، إلا أن صعوبة تطبيق هذا النظام يرتبط بعدة متغيرات أخرى لها القدرة على تفعيل هذا النظام للاستفادة منه في رفع تنافسية المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي - القوائم المالية - القياس المحاسبي

Résumé:

Le système de comptabilité financière adopté en Algérie à partir de 2010, qui définit les règles d'évaluation et d'enregistrement, le contenu des états financiers et leur présentation, ainsi que le code des comptes et leurs règles de conduite, s'imposent à l'environnement des affaires algérien. (Alternatives de mesure) Cependant, la difficulté de mise en œuvre de ce système est liée à plusieurs autres variables qui ont la capacité d'activer ce système pour en bénéficier dans l'amélioration de la compétitivité de l'institution.

Mots-clés: Système de comptabilité financière (SCF) - États financiers - Mesure comptable.

رقم الصفحة	العنوان
	الآية
I	إهداء
IV	شكر
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
أ-هـ	مقدمة عامة
الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل حول النظام المحاسبي المالي
03	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
03	الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي
03	الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي المالي
04	الفرع الثالث: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي
04	الفرع الرابع: دوافع الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي
05	الفرع الخامس: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي
07	المطلب الثاني: أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي
08	الفرع الأول: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي
08	الفرع الثاني: مميزات النظام المحاسبي المالي
09	المطلب الثالث: هيكل النظام المحاسبي المالي
09	الفرع الأول: الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي
11	الفرع الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
12	الفرع الثالث: قواعد القياس بالنسبة للنظام المحاسبي المالي
13	المبحث الثاني: القياس المحاسبي
13	المطلب الأول: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي
13	الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي

17	الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي
17	المطلب الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي
17	الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي
18	الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي
19	المطلب الثالث: بدائل القياس المحاسبي
19	الفرع الأول: التكلفة التاريخية
22	الفرع الثاني: القيمة العادلة
26	الفرع الثالث: محاسبة القيم الجارية
27	الفرع الرابع: التكلفة التاريخية المعدلة
31	المبحث الثالث: أثر اختلاف بدائل القياس المحاسبي على عرض القوائم المالية في الجزائر
31	المطلب الأول: مدخل حول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
31	الفرع الأول: ماهية القوائم المالية
35	الفرع الثاني: قواعد إعداد وتقييم القوائم المالية
39	الفرع الثالث: مستخدمو القوائم المالية
42	المطلب الثاني: أثر الاختلاف على عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
42	الفرع الأول: تقييم لأصول
45	الفرع الثاني: تقييم بنود الخصوم
47	الفرع الثالث: أثر إختلاف بدائل القياس في عرض القوائم المالية
49	خلاصة
الفصل الثاني : معالجة القوائم المالية لشركة سرمبال ذ م م باستخدام بدائل القياس المحاسبي	
51	تمهيد
52	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة
52	المطلب الأول: لمحة عامة عن الشركة
52	الفرع الأول: نشأة الشركة وموقعها ومحتواها
52	الفرع الثاني: التركيب الصناعي والمواد الأولية المستعملة ومنتجات الشركة
53	المطلب الثاني: مراحل الإنتاج
53	الفرع الأول: مرحلة تحضير الطين للإنتاج

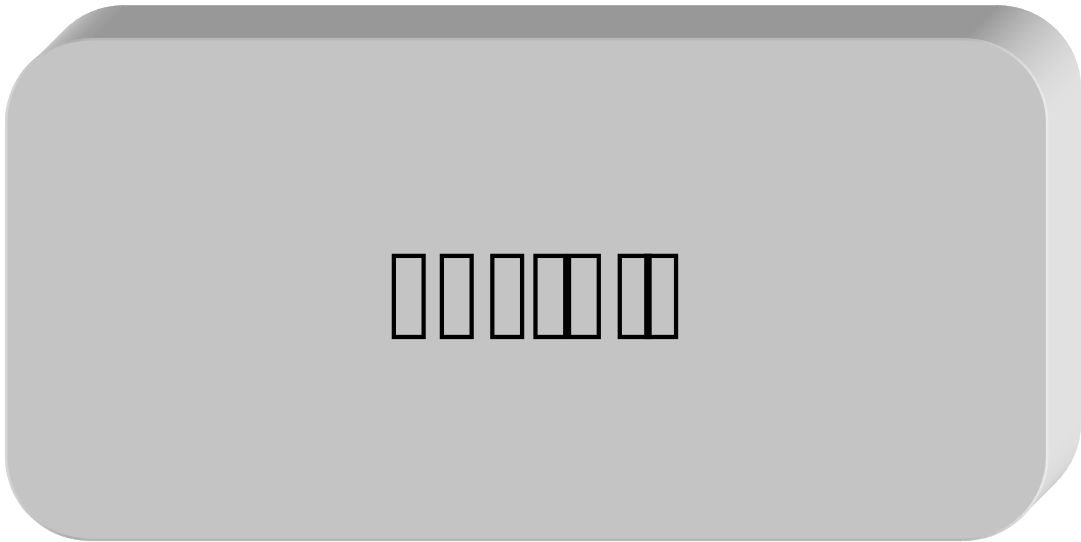
54	الفرع الثاني: مرحلة التصنيع
54	الفرع الثالث: عملية الدهن
55	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي والأهداف المستقبلية
55	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي
57	الفرع الثاني : الأهداف المستقبلية للشركة
58	المبحث الثاني: القوائم المالية للشركة
58	المطلب الأول: القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية
58	الفرع الأول: الميزانية (الأصول)
61	الفرع الثاني: الميزانية (الخصوم)
63	الفرع الثالث: جدول حسابات النتائج المقفل
65	المطلب الثاني: القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة
65	الفرع الأول: الميزانية (الأصول)
67	الفرع الثاني: الميزانية (الخصوم)
69	الفرع الثالث: جدول حسابات النتائج المقفل
71	المطلب الثالث: أثر الاختلاف بين الطريقتين على عرض القوائم المالية
74	خلاصة
76	خاتمة
80	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	الميزانية (الأصول) في 2015/12/31	58
02	الميزانية (الخصوم) في 2015/12/31	61
03	حسابات النتائج المقفل في 2015/12/31	63
04	الميزانية (الأصول) في 2016/12/31	65
05	الميزانية (الخصوم) في 2016/12/31	67
06	حسابات النتائج المقفل في 2016/12/31	69

فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01	ركائز عملية القياس المحاسبية	16
02	الهيكل التنظيمي للشركة	55



1- تمهيد:

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدتهم على إتخاذ القرار المناسب، إذ يعتبر الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع بدائل القياس في عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسب المالي، يكمن في اختيار الطريقة المناسبة لإظهار المعلومات بشكل أفضل من خلال بدائل القياس التي لكل واحدة مؤيدوها ومعارضوها خصوصاً أن كل طريقة سوف يؤدي إتباعها الوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية.

و لقد أصبح مستخدموا القوائم المالية بحاجة إلى معلومات مفيدة وملائمة، تساعدتهم في إتخاذ قرارات الملائمة، وما يكمل هذا المبتغى هو التوجه في القياس من التكلفة التاريخية إلى القياس بالقيمة العادلة المتحصل عليها بالسوق النشط وما إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لتلك المعايير السبعة الخاصة بالإبلاغ المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (39) الخاص بالإعتراف والقياس أصبح مهم جداً الإنتقال من القياس بالتكلفة التاريخية إلى القياس بالقيمة العادلة، وذلك من أجل عرض القوائم المالية في صورة صادقة ومعبرة للوقائع والأحداث المالية.

ولم تكن الدولة الجزائرية بمعزل عن هذه التطورات فعملت هذه الأخيرة على مواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة المحاسبة والمضي قدماً لولوج الإقتصاد الدولي، حيث قامت الجزائر بعدة إصلاحات إقتصادية، والتي مست عدة جوانب من بينها إقرار نظام المحاسبي المالي من خلال القانون 11/07 والتنظيمات المرتبطة به والذي جاء ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني السائد منذ 1975. والنظام المحاسبي المالي تم فيه تبني القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق لذلك أصبح لابد من تطبيق القيمة العادلة في المحاسبة الجزائرية بعد أن كانت تعتمد على نموذج التكلفة التاريخية لوحدها في المخطط المحاسبي الوطني في تلك الفترة من الزمن، فبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أدى إلى استحداث بدائل القياس المحاسبي إضافة إلى التكلفة التاريخية ويتعلق الأمر بتطبيق القيمة العادلة التي توجهت لتطبيقها معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية في معظم الدول، هذه الأخيرة التي تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. إلا أن تطبيقها في الجزائر يتطلب تحدي بعض الصعوبات والعوائق المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، في حين تطفو على السطح من الحين لآخر مشكلة القياس المحاسبي القديمة والمتجددة بصور متعددة يرافق ذلك زيادة حدة النقد الموجه للمحاسبة بشأن عدم إمكانية التوصل إلى نموذج قياس موحد يحوز القبول العام إذ أن هذه المشكلة تغطي بضلالها على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ومدى مصداقيتها لذلك

فإن الهدف المقصود للمحاسبة هو إنتاج معلومات مفيدة لعملية إتخاذ القرار ، إذ تتحدد طبيعة المعلومات التي يضمونها النموذج المحاسبي للإجابة على احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية .

02- إشكالية البحث:

وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

- ما هو أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر .

ومن خلال الإشكالية العامة يمكن طرح الإشكاليات الجزئية التالية:

- هل توجد لدى المؤسسة الإقتصادية في الجزائر إمكانية لتطبيق بدائل قياس متعددة ؟
- هل توجد علاقة بين تعدد بدائل القياس المحاسبي و عرض القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟
- هل البيئة المحاسبية الجزائرية بحاجة إلى تعدد بدائل القياس المحاسبي؟
- كيف تتأثر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بتعدد بدائل القياس المحاسبي على شركة سرمبال ذ م م؟

03- فرضيات البحث:

ومن منطلق الإشكال المطروح وعلى ضوء أهداف البحث قمنا بصياغة بعض الفرضيات وهي:

- من الممكن هناك إمكانية لتطبيق بدائل قياس متعددة لدى المؤسسة الإقتصادية في الجزائر .
- قد توجد علاقة بين بدائل القياس المحاسبي و عرض القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية .
- عموما يمكن للبيئة المحاسبية في الجزائر ليست بحاجة لتعدد بدائل القياس .
- قد تتأثر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بتعدد بدائل القياس المحاسبي على عرض القوائم المالية في شركة سرمبال ذ م م .

04-مبررات إختيار الموضوع:

تتمثل مبررات إختيار الموضوع فيمايلي :

أ- مبررات موضوعية:

- إصلاح المنظومة المحاسبية بالجزائر ، وذلك من أجل مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي .

- تعدد بدائل القياس المحاسبي ومعرفة أثرها في عرض القوائم المالية .

ب/مبررات ذاتية:

- إرتباط الموضوع بتخصص الباحثين (محاسبة).
- رغبة الباحث في زيادة المعرفة والتعمق أكثر فيما يخص القياس المحاسبي وبدائله في عرض القوائم المالية .

05-أهداف الدراسات:

- المعرفة و الإطلاع معرفة بدائل القياس.
- توضيح مختلف طرق القياس حسب النظام المحاسبي المالي؛
- معرفة مدى تطبيق هذه الطرق والقواعد من طرف مؤسسة محل الدراسة لإعتبارها من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- إبراز دور أثر القياس في عرض القوائم المالية ؛
- التعرف على ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالقياس المحاسبي لمحاسبي

06-أهمية الدراسات:

تكمن أهمية الدراسة بشكل عام في موضوع بدائل القياس ، بالضبط في أهمية إستخدام بدائل القياس في عرض القوائم المالية وبالتالي معرفة البديل المناسب والملائم عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية في الجزائر.

07-حدود الدراسة:

تتّهم هذه الدراسة بمعرفة أثر بدائل القياس في عرض القوائم المالية .

الحدود المكانية : تم إجراء دراسة تطبيقية على مستوى شركة سربال ذ م م .

الحدود الزمنية : يرتبط مضمون ونتائج الدراسة التطبيقية بالزمن الذي أجريت فيه، ولقد استغرقت حوالي شهر وذلك في أفريل 2018

08- منهج البحث والأدوات المستخدمة :

للوصول إلى أهداف البحث الموجودة وللإجابة على الإشكالية المطروحة سنعمد على

المنهج الوصفي : حيث قمنا بتوضيح مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بالقياس المحاسبي وبدائله ومعرفة أثر البدائل في عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من خلال الإعتماد على : مجموعة من الكتب ، الجرائد الرسمية ، رسائل جامعية .

المنهج التحليلي: هو المنهج الذي استعمل في الجزء التطبيقي من الدراسة في شركة سرمبال ذ م م وذلك من خلال مقارنة القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية من جهة والقيمة العادلة من جهة أخرى .

09- صعوبات البحث :

يمكن حصرها في :

- قلة المراجع خاصة فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي و أثر بدائل القياس في الجزائر .
- حداثة الموضوع مما يصعب الحصول على أكبر كم من المعلومات .
- ضيق الوقت المتاح لإنجاز الدراسة .
- صعوبة الحصول على وثائق من الشركة محل الدراسة .
- صعوبة الحصول على المعلومات الصحيحة لسريتها داخل الشركة، وبالتالي عدم تمكننا من الحصول على العديد من المعلومات المهمة بإنجاز التطبيقي .
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع .

10- محتوى البحث :

قصد الإلمام بدراسة الموضوع و تحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها وأخذ الفرضيات بعين الاعتبار ، إرتأينا تقسيم وهيكلية البحث إلى فصلين بعد المقدمة ، الأول خاص بالإطار النظري للدراسة و الثاني خاص بالجانب التطبيقي بالإضافة إلى خاتمة تناولت إستنتاجات وتوصيات الدراسة وذلك حسب مايلي :

- الفصل الأول: تناول هذا الفصل الدراسة النظرية ، تم تفصيلها على شكل مباحث ، تضمنت 3 مباحث، خصص المبحث الأول إلى مدخل حول النظام المحاسبي المالي، والمبحث الثاني خصص للقياس المحاسبي . المبحث الثالث أثر بدائل القياس في عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .
- الفصل الثاني: تناول هذا الفصل دراسة حالة تمثلت في دراسة على مستوى شركة سربال ذ م م تم تفصيلها على شكل مبحثين خصص المبحث الاول للتعريف بالمؤسسة بينما المبحث الثاني خصص لدراسة القوائم المالية للشركة.

الفصل الأول

عموميات حول النظام المحاسبي المالي
والقياس المحاسبي

تمهيد:

تعد وظيفة القياس المحاسبي من بين أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها، حيث واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية، وإشباع متطلبات مستخدمي المعلومة لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم، إذ أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من بين طرق القياس والتي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها .

و الذي أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى استحداث بدائل للقياس المحاسبي إضافة للتكلفة التاريخية و يؤثر الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في البلدان المختلفة على فهم محتويات المعلومات في القوائم المالية، خصوصا بالنسبة للمستثمرين على المستوى الدولي (الشركات المتعددة الجنسيات)، وهذا ما كان السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتوحيد الممارسات المحاسبية الدولية وذلك بتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية.

إن الجزائر كغيرها من الدول الساعية لمسايرة التطورات الاقتصادية، شرعت في عملية إصلاح المنظومة المحاسبية بداية من التسعينات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، وذلك من خلال تشريع النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية .

وباعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي والشروع في تطبيقه بداية من سنة 2010، أصبحت المؤسسات المنطوية تحت مجال تطبيقه ملزمة بإعداد والإفصاح عن خمس قوائم مالية خلافا لما كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني، وذلك وفقا لمبادئ وأسس وخصائص جاء بهذا هذا النظام بهدف إضفاء المصدقية والشفافية على المعلومة المالية في القوائم المالية.

المبحث الأول: مدخل حول النظام المحاسبي المالي

في إطار عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المكلف بمهمة توحيد وتنظيم المحاسبة في الجزائر بإصدار نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف مواكبة ومسايرة عملية التوحيد المحاسبي الدولي والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تجاوز نقائص وقصور المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي لم يعد يساير التطورات الاقتصادية الجديدة، إذ شرعت الجزائر في تطبيق الأمر 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجاري العمل به ابتداء من الفاتح جانفي 2010 و سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى ماهية النظام المحاسبي المالي؛ أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي؛ هيكل النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي:

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه، وكذا الدوافع التي أدت بالجزائر إلى اعتماده ، وفي الأخير سنتطرق إلى مراحل تصميم هذا النظام.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد جاء القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ليحدد مفهوم المحاسبة المالية بناء على نص المادة رقم 03 : إذ عرفت على أنها " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف (قوائم) مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية¹.

الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي المالي

ومن خلال هذا التعريف يمكن استخلاص خصائص المحاسبة المالية والتي تتمثل فيما يلي :

- هي نظام للمعلومات حيث تركز على المفهوم المالي بدال من المفهوم المحاسبي؛

- هي معلومات يمكن قياسها بناء على معطيات عددية قابلة للقياس النقدي؛

- تخزين، تصنيف، تسجيل المعلومات المالية؛

¹ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي،
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 ، ص 3

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- إعداد قوائم مالية في نهاية السنة المالية؛

- قياس الوضعية المالية من خلال الميزانية، والأداء من خلال جدول حساب النتيجة؛

- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة، ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يمثّلها؛

الفرع الثالث: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02،04،05، من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007¹،
مجال تطبيق هذا النظام كالتالي :

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم :

*الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

*التعاونيات.

* الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.

*كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة).

الفرع الرابع: دوافع الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

إن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ 1976 وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المتعددة منذ أواخر الثمانينات من القرن الماضي، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات، لذلك أصبح المخطط الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أنه لا

¹ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص:4-5

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

يستجيبا لاحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية، ويمكن تلخيص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية¹:

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني لاحتياجات الشركات الأجنبية المستثمرة في الجزائر؛
- تبني المجتمع الدولي للمعايير المحاسبية الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهتم المحاسبة الدولية وخاصة القياس والتقييم والإفصاح؛
- إفرازات العولمة التي تقضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغيرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛
- النقائص والعيوب المتضمنة في المخطط المحاسبي الوطني؛

الفرع الخامس: مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني لمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد وقد مرت العملية بثلاث مراحل هي²:

- المرحلة الأولى: مرحلة تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية، وفي نهاية هذه المرحلة وضعت ثلاثة خيارات تطوير ممكنة وهي:

¹ - ناصر مراد ، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، جامعة البليدة، 17/16 نوفمبر 2009، ص:5

² زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة أحمد بوقره - بومرداس ، 2013 ، ص 05.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع تغيرات المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر .

- الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت يتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف .

- الخيار الثالث: والذي يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية .

- المرحلة الثانية: وذلك بتطوير مشروع مخطط محاسبي جديد، حيث تضمن تقرير هذه المرحلة مشروع لنظام محاسبي جديد أعد بناءً على اختيار المجلس السابق وتضمن هذا المشروع ما يلي:

-التعريف بالإطار التصوري؛

-التعريف بقواعد قياس الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء.

- مدونة الحسابات؛

-قواعد عمل الحسابات؛

- نماذج القوائم المالية ولواحقها ومصطلحات تفسيرية .

وقد تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة وذلك بغرض تقييم التقرير المتعلق بهذه المرحلة غير أن أعضاء الخبرات آرائهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما يتعلق بإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن (PCG) (09) مجموعات + المجموعات :

الفريق الأول: اعتبر أن غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات، فإنه من الضروري أن يضاف إليها فقط التعديلات التي يكتسبها أي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي .

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

الفريق الثاني: والذي طلب تأكيد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين، والتي تعكس بشكل عام المبادئ العامة للمحاسبة، والثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقي تباينا واسعا في العديد من الدول المختلفة.

في إطار هذه الملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة للخبراء الفرنسيين، ليتم التكفل بها بناء على توصيات الفريق الثاني، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي المالي للمجلس الوطني للمحاسبة الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يراعى وتقومه، وعلى هذا الأساس، تقدمت مجموعة من الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقا بملاحظات حول سلة التي تشكلت.

وفي هذا الإطار، يولي، بإعداد مقارنة بين المشروعين للجنة، مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بإيضاحات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين، ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي المالي.

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد، وبلوغ هذه المرحلة، تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج المحاسبة:

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛

- (04) جمعيات جهوية تهدف إلى شرح محتوى برنامج النظام المحاسبي المالي، وكانت موجهة أساسا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المطلب الثاني: أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي

الجزائر النظام المحاسبي المالي لتحقيق عدة أهداف لم تكن متاحة من خلال النظام المحاسبي الوطني، ويتميز هذا النظام المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية بعدة مميزات وخصائص والتي سنتطرق إليها مع المطلب.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

الفرع الأول: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى عدة أهداف نذكر منها ما يلي¹:

- [illegible]

الفرع الثاني: مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بثلاثة مميزات:

أولاً: البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية المالية مع الممارسة العالمية، ضمن المرجعية IFRS/IAS

1. عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IFRS/IAS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، 2009، 292-293

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، الطبعة الأولى، 2010، ص 22-23 :

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- المبدأ ()

- الحسابات المجمعة والمدججة؛

- تغيير التقدير

-

- 156-08 المؤرخ في 26 2008 11-07 ويحتوي

:

-

-

-

- المعايير المتعلقة بطرق القياس ومحاسبة عناصر القوائم المالية؛

-

-

- الحسابات المدججة، تغيير الطرق المحاسبي، مسك محاسبة مبسطة

- القرار المؤرخ في 26 2008 الذي يحدد قواعد القياس المحاسبي ومدونة الحسابات الصادرة في الجريدة الرسمية

19 25 2009 ويحتوي على :

-

- ()

- الحسابات وسيرها؛

- المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- المرسوم رقم 110-09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة
المرسوم رقم 110-09 المؤرخ في 07 أفريل 2009

- المرسوم رقم 02 المؤرخ في 29 أفريل 2009 والتي تتضمن الطرق الواجب إتباعها والمبادئ
اتخاذها من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وقد أكدت هذه التعليمات على بدء
تطبيق المرسوم رقم 01 المؤرخ في 01 أفريل 2010.

الفرع الثاني : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

المرسوم رقم 110-09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة
المحاسبة وتفسيرها والمبادئ التي يجب إتباعها والمبادئ التي يجب إتباعها والمبادئ التي يجب إتباعها
الغير معالجة بموجب معيار أو تفسير، حيث يتكون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من 1:

- مجال التطبيق؛

- المبادئ العامة للمحاسبة؛

- المبادئ الخاصة بالمحاسبة؛

- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي إلى المساعدة:

- تطوير المعايير؛

- تحضير القوائم المالية؛

- تفسير المبادئ العامة للمحاسبة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية؛

- إبداء رأي حول مدى مطابقة القوائم المالية مع المعايير المحاسبية

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 المؤرخ في 2007 مرجع سبق ذكره، المادة 7.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

الفرع الثالث: الأسس العامة للقياس بالنسبة للنظام المحاسبي المالي

يعتمد النظام المحاسبي المالي على مجموعة من الأسس العامة التي يؤخذ بها في عملية القياس وهي¹:

- اعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية؛

- اعتماد على (القيمة السوقية) (القيمة المحاسبية)؛

- اعتماد على (القيمة السوقية) (القيمة المحاسبية).

- اعتماد على (القيمة السوقية) (القيمة المحاسبية)؛

- اعتماد على (القيمة السوقية) (القيمة المحاسبية)؛
أو عند عملية الجرد، يجب اعتماد طريقتين:

- اعتماد على (القيمة السوقية) (القيمة المحاسبية) CUMP؛

- اعتماد على (القيمة السوقية) (القيمة المحاسبية) FIFO؛

- يتم قياس مختلف إيرادات المتأدية من مبيعات البضائع أو المنتجات أو الخدمات وغيرها من الإيرادات (القيمة السوقية) (القيمة المحاسبية)؛
التي يتم قياسها في تاريخ إبرام الصفقة؛

² سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية

المعايير الدولية للمراجعة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA 14/13 ديسمبر 2011 6.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي

القياس المحاسبي هو العملية التي تهدف إلى ترجمة الأحداث الاقتصادية ونتائجها إلى أرقام وبالتالي إنتاج معلومات محاسبية ذات طابع رقمي، وفي هذا الصدد فقد تناول هذا المبحث القياس المحاسبي وبدائله واختيار المدخل المناسب للقياس المحاسبي في ظل تعددها، بالإضافة إلى واقع القياس المحاسبي في المملكة العربية السعودية.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي

إن الهدف من عملية القياس المحاسبي هو ترجمة الأحداث الاقتصادية ونتائجها إلى أرقام وبالتالي إنتاج معلومات محاسبية ذات طابع رقمي، وستطرق إلى مفهوم وأهمية القياس المحاسبي

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، وينسب أول تعريف علمي محدد للقياس بشكل عام إلى (campell) 1:

- يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للعبير عن خواصها، و ذلك إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

1 (Steven) القياس هو تعيين قيم للأشياء بالاعتماد على خصائصها 2:

- تتمثل في المطابقة بين الأشياء والخصائص التي تعبر عنها الأرقام.

- القياس بصورة عامة هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين قيم للأشياء بالاعتماد على خصائصها 3:

¹ محمد مطر و موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية 2008، دار الفكر للطباعة والنشر، 130

² القياس المحاسبي، 130

³ بالرقى التحاني، مقال بعنوان القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فاس، 2008، 8

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

و يأتي تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي: "القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية لـ □ □ □ □
القوائم المالية ليتم الاعتراف بها وتسجيلها في الميزانية العامة و بيان الدخل، وهذا ينطوي على اختيار أساس معين

- في تعريف آخر للقياس المحاسبي فهو: "تعبير كمي ونقدي عن القيمة المضافة للمساهمين في الشركة، وذلك من خلال توفير معلومات مالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالشركة".²

- "عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد بموجب قواعد اقتران معين." 3

4"

- كما ورد في نصه: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"⁵.

القياس المحاسبي هو أ " لعملية القياس المحاسبي هو أ " لعملية القياس المحاسبي هو أ "

القياس المحاسبي هي عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي⁶.

¹ Discussion Paper. International Accounting Standards p18. November 200

2- جمعة محمد حلمي، "الملال السلوكي في المحاسبة المالية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009 □ □ 054.

3- ولد ناجح، الحامل، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص 100-101 2007

⁴ فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة فلسطين

5- وليد ناجم، الحيمالي، مرجع سابق، ص 100

2- «امر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في
البيئات المعقدة»، 2013. ص 22.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

و بالمفهوم للقياس يختلف إطاره ثم نتائجه تبعاً لاختلاف أغراض القياس. القياس المحاسبي يختلف تبعاً لتغير القواعد المستخدمة في القياس و الشخص القائم به¹ و يقوم القياس المحاسبي بوجه عام على أربعة (04) مستويات¹:

1- الخاصية محل القياس.

2- القياس المناسب للخاصية محل القياس.

3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس .

4- القياس المحاسبي القياسي .

1-الخاصية محل القياس:

تنصب عملية القياس بشكل عام و أياً كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين . و في مجالات المحاسبة إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس ، فإن الخاصية التي تقيسها المحاسبة النقدية لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كبيعاته أو ربحه على سبيل المثال . كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس هو الطاقة الانتاجية للمشروع مثلاً أو معدل دوران مخزونه السلعي .

2-مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في القياس على الخاصية محل القياس . فبالنسبة للخاصية محل القياس للربح مثلاً هي الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الاقتصادي ، فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة (وحدة النقد) أما إذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس ، فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة الانتاجية (وحدة المنتجة في الساعة مثلاً أو عدد ساعات العمل المباشر).

3-وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين ، حينئذ لا يكفي فقط القياس بل يجب أيضاً تحديد الوحدة التي سيتم القياس بها . فبالنسبة للخاصية محل القياس للربح مثلاً هي القيمة (وحدة النقد) أما إذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس ، فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة الانتاجية (وحدة المنتجة في الساعة مثلاً أو عدد ساعات العمل المباشر).

¹ محمد مطر و موسى السيوطي ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ، الطبعة الثانية 2008 ، المحاسبة المحاسبية ، 131-132

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

هي محل للقياس ، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم و هو مقياس مالي أو نقدي، لابد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة ، أهى الدينار أو الدولار.....إلخ

4- الشخص القائم بعملية القياس :

بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية ، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية . و يؤدي الشخص القائم بالقياس المحاسبي - المقياس المحاسبي - دورا أساسيا ليس في تحديد مسار القياس المحاسبي و أساليبه فقط ، بل في تحديد نتائجها .

و تقوم عملية القياس على أربعة مقومات أو ركائز رئيسية يوضحها الشكل التالي¹:

شكل رقم (01) ركائز عملية القياس المحاسبية



المصدر : المصطفى بن عبد الله ، المحاسبة ، 2008

- المقياس المحاسبي هو المحاسب

- النظام المحاسبي للقياس بصفته المقياس .

- الاحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس ممثلة في العمليات المالية.

- المعلومات المحاسبية كقياسات تمثل نتائج عملية القياس او مخرجاتها.

¹ محمد مطر و موسى السيوطي ، مرجع سبق ذكره ، ص148

المطلب الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي

الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي

1- مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة :

توجد هناك وحدتان للقياس وهما:

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- وحدة قياس القوة الشرائية العامة للنقود ، و تعتمد الأرقام القياسية للتحديد على تغيرات المستوى العام لأسعار السلع و الخدمات فهو افتراض تعتمد محاسبة التضخم .

2- مستوى قياس قيمة بنود الأصول و القوائم المالية :

: □□ □□□□ □□□□ □□ □□ □□ □□ □□ □□ □□ □□ □□ □□

- ### - أساس التكلفة التاريخية .

- أساس سعر الدخول الجارى أى صافى القيمة البيعية .

1. 11111 22222 33333 -

المحاسب هو المقياس الذي له القدرة على تبويب و تصنيف الشيء المراد قياسه بإعطائه قيمة عددية

تعتبر عن عملية القياس المحاسبي بقواعد محددة، و المقياس المحاسبي يجب ان يساير الافتراضات الأساسية

توفر المعرفة و الخبرة و المهارة لدى ممارس المحاسبة

الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس و ما يقوم عليه من أسس، و ما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس و هذه المقاييس تتلخص في الآتي¹:

أولاً: الصلاحية للغرض المستهدف منها (الملاءمة)

يقتضي هذا المعيار ان تكون المعلومات المالية مرتبطة ارتباطا من حيث قدرتها الإيضاحية، ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم اعدادها من أجله، و لما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة تخدم اهدافا متعددة من

المعلومات المالية، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة

يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات.

¹ دكتور عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، ، الطبعة الأولى ، سنة 1990 □ □ 86.

ثانيا: القابلية للتحقق

القابلية للتحقق هي ركن أساسي لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من طرف أشخاص مختلفين في ظل ظروف متشابهة و لتحقيق أغراض محددة، بمعنى يجب أن تتوفر البيانات و المعلومات الموثوقة في دلالات محددة وذات استقلالية بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

ثالثا: معيار القابلية للقياس الكمي

يعني القياس الكمي تعيين أعداد للأشياء المرغوب قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المقارنة. القياس الكمي هو الذي يعبر عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث. تعتبر النقود المقياس العام و الموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث.

رابعا : معيار الموضوعية

الموضوعية في القياس تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف و بعيدا عن التحيز الشخصي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي، و ذلك لإقناع مستخدمي القياس أنها خالية من أي تعبير شخصي أو تحيز.

المطلب الثالث: بدائل القياس المحاسبي

إن المحاسبة التقليدية والتي مازالت تطبق في العديد من دول العالم، كانت تركز على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) والتي من بينها مبدأ التكلفة التاريخية والتي اعتبرت لعقود طويلة نموذجاً يتميز بالحيادية و الموضوعية في عملية القياس و التقييم إلا أن هذه الخصائص لم تشفع لها في الحفاظ على المصداقية التي كانت تحوزها سابقاً. فمع التطور المستمر في أدوات مالية أكثر تعقيداً في الأسواق المالية غير مستقرة، لذلك عكفت الحكومات المهتمة بالمحاسبة إلى البحث عن بدائل للقياس المحاسبي.

الفرع الأول: التكلفة التاريخية

للقياس المحاسبي أهمية كبيرة كونه يحدد القيم التي تظهر في موزونات و التزامات المؤسسة في القوائم المالية. التكلفة التاريخية هي التكلفة التي incurت في الماضي و هي التكلفة التي تم إنفاقها للحصول على أصل ما. التكلفة التاريخية هي التكلفة التي تم إنفاقها للحصول على أصل ما.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في عملية تقييم عناصر الأصول والخصوم، فبمقتضاه يتم تقييم كافة الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها، وجميع المصروفات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية وبغض النظر إلى التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصول نتيجة التغيرات المستمرة في القوة الشرائية للنقود، مما تجعل البيانات المحاسبية المعروفة بالقوائم المالية لفترات مختلفة غير ملائمة لإجراء المقارنات الزمانية والمكانية¹.

إن التكلفة التاريخية تعتبر النموذج الكلاسيكي للتوثيق الذي يقوم على إثبات جميع المواد والحقوق والمخزونات المتداولة بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية إثبات التكلفة ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية للمواد والحقوق والمخزونات المتداولة².

الأمر الذي يوفر درجة عالية من الموضوعية، إمكانية للاعتماد على البيانات المحاسبية حتى تكسبها درجة عالية من المصداقية والموثوقية.

وفيما يأتي بعض التعريفات للتكلفة التاريخية :

- (Kieso...2005) (في كتابه "المحاسبة المالية")³:

- "التكلفة التاريخية هي القيمة التي تدفعها الشركة للحصول على أصل معين في تاريخ معين، أو احتيازه وهي أداة لقياس معظم الأصول والالتزامات."

- وكذلك عرفها (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) التكلفة التاريخية بأنها : المبالغ المقاسة أو أسهم كراسس التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سواها.

- كما تعرف التكلفة التاريخية بأنها: التكلفة التي تقاس بالمدفوعات النقدية الفعلية أو ما يعادلها من التزامات الشركة في الوقت الذي يتم فيه إنفاق المصروفات.

¹ وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 54.

² أوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول في النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17-18 أفريل 2010، ص 6.

من الواضح أن التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي ينشأ أصلاً عن عملية مبادلة حرة تمت بين طرفين مستقلين، ويؤيده مستند ذو حجة قانونية وهو ما يعبر عنه محاسبياً بالدليل الموضوعي.

أولاً: مبررات مبدأ التكلفة التاريخية

من أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1- الموضوعية: يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة لأنه يزود الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوقة. فائدة في اتخاذ القرارات، يهدف بالإضافة إلى ذلك إلى المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية، يجب أن تكون هذه البيانات على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

2- الموثوقية: تعد من أهم المبررات وخاصة ما إذا تم مقارنته مع الأسس الأخرى، مثل مبدأ التكلفة التاريخية¹.

3- إتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالالتزامات.

4- يرغب معدوا القوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكثر على موثوقية المقاس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية.

5- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا يضيف عليها مضمونها وموثوقية أكبر.

بالإضافة إلى المبررات فإن التكلفة التاريخية تتميز بعدة مزايا أهمها :

* التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل؛

* تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلاً وليس افتراضية، موثوقة بسبب ما يؤيده الدليل الموضوعي.

- التكلفة التاريخية لا تتغير مع تغير أسعار السوق، مما يجعلها أداة جيدة للمقارنة بين فترات زمنية مختلفة.

¹ رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع بدون الطبعة، عمان، 2006، ص 455.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- يوفر دليلاً قابلاً للإثبات عن المعاملات مما يعني أنه نظام جيد لاحتساب الضريبة وعدم التهرب.

- المبدأ الأساسي للمحاسبة المالية قصير الأجل للمشروع مما يفيد الإدارة والدائنين قصيري الأجل¹.

ثانياً: عيوب نموذج التكلفة التاريخية

رغم المبررات السابقة والاتساق الفكري لأساس التكلفة التاريخية مع الفروض والمبادئ المحاسبية، فلقد أثار

المبدأ عدة انتقادات من الحياة العملية كثيراً من الانتقادات من أهمها:

- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية².

- المبدأ لا يعكس على أساس التكلفة التاريخية أهم الخصائص النوعية للمعلوماً.

- تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة فارقة وينعكس ذلك أثناء اتخاذ القرار وهذا ما يؤكد عدم المبدأ في اتخاذ القرار.

- لرغب المستثمر والمقرض في وضع أهمية أكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة.

- المبدأ لا يعكس على أساس التكلفة التاريخية أهم الخصائص النوعية للمعلوماً بشكل غير سليم.

- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات

للمبدأ³.

الفرع الثاني: القيمة العادلة

لعل أهم تحول وانتقال إلى القيمة السوقية العادلة هو إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي

الدولي رقم 39 الأدوات المالية، الاعتراف والقياس، وكذلك إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية وخصوصاً المعيار 39³.

¹ http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#VMikEdKG_X8 Historique de navigation 2015 p 10,30.

² محمد بلقايد خلول، قياس مكونات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة القاصدي مرباح ورقلة،

15 2011

³ عريف نورة، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية معمقة، جامعة القاصدي مرباح

79 2011

³ أوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره 6.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

تصحيحاً للخلل الموجود في مخرجات تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم، معتمدة في واقعها العملي بالإضافة إلى المعيارين السابقين نجد المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 المسمى بـ: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

حيث أدرك المحاسبين والمستخدمين والباحثين في مجال النظرية المحاسبية أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقوم على أساس مفاده ثبات القيمة الشرائية لوحدة النقد بعد مرور الزمن في القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية يؤدي إلى تقديم معلومات مظللة ليست ذات قيمة حقيقية بل هي مجرد قيم اسمية. كمثل القياس عن القيمة الجارية أو القيمة الناتجة عن ارتفاع الأسعار الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة الاعتماد على ما يمكن أن تفسره القوائم المالية المعدة استناداً لذلك المبدأ.

أولاً تعريف القيمة العادلة

1- أصل تسمية القيمة العادلة

Faire Value المصطلح المستعمل في اللغة الإنجليزية تثير فينا إحساس عميق والرغبة في المعاملة العادلة (True Worth) للاعتراف بها وتثمينها. فهي تنقل جوهر الحقيقة والاستقامة فما إمكانية الاعتراض أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية باستعمالها؟ ظاهرياً، تبدو ملائمة كمقياس أولي. لكن المشكل يكمن في استعمالها من قبل واضعيها بطريقة تجعل من القوائم المالية غير مفهومة أ¹:

* أن المصطلح المستعمل للقيمة العادلة من قبل هيئة المعايير المحاسبية الدولية IASB (Value Market) وبالتالي فهي غالباً ما تستعمل مصطلح (Market-To-Mark) كمرادف لـ: Value Fair، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وأن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم تتوافق مع القيمة العادلة.

من العديد من الأصول والخصوم التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة لا يوجد لها سوق

* حل هذا المشكل بادر واضعو المعايير باستخدام حساب رياضي لحساب سعر سوق افتراضي كقوة دفع.

¹ هوام جمع، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، 2007، نوفمبر 21/22

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة وغير مكرهة ودون تحت أي ضغط؛

- مبنية على كل الحقائق والمعلومات الأساسية والهامية وذات الصلة بالصفقة؛

- الظروف التي تتم فيها الصفقة تكون طبيعية وعادية (لا يكون البائع مثلاً مجبراً على البيع أو في حالة إفلاس...).

ثالثاً: مزايا القيمة العادلة

جاء استخدام مدخل القيمة العادلة كبديل أفضل لتلقي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية

في المحاسبة المالية، وذلك للأسباب التالية¹:

- القيمة العادلة هي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي والعمليات والأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية و الربح الاقتصادي للمؤسسة ؛

- إذا تم تقييم الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ القيمة العادلة في الاعتبار عند تقييم الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ

القيمة العادلة في الاعتبار عند تقييم الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ

- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساساً أفضل للتنبؤات المستقبلية للنتائج المالية للشركة.

- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة

- توفر رؤية أكثر دقة للوضع الفعلي للأسواق المالية، إضافة إلى أن بيانات القيمة العادلة تسمح لنا بتوفير جميع المعلومات المتكاملة في أي وقت معين².

¹ جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، 9 كانون الأول 2013، ص 469.

² JOSÉ VIÑALS Améliorer la comptabilisation en juste valeur Banque de France • Revue de la stabilité financière Octobre 2008 p3

رابعاً: عيوب القيمة العادلة

- على الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تخل من العيوب التي نوجزها¹ :
- اعتماد هذا المعيار في بعض جوانبه على عدم دقة القياس المحاسبي بسبب اختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية لعملية التقييم للأدوات المالية غير النشطة، حيث يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المؤسسة المالية غير لها أسواق نشطة ؛
- يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق معيار القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية ؛
- قد يسبب استخدام معيار القيمة العادلة مجالا أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض المصالح والإدارة عند إعداد البيانات المالية ؛
- إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو في قائمة التغير في حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادل فعلية بين المؤسسة وأطراف خارجية عنها، قد يفتح بابا للتلاعب في الإيرادات .
- القيمة العادلة تتميز بزيادة التكاليف للحصول على المعلومات وسبباً في زيادة التكلفة عن المنفعة .

الفرع الثالث: نموذج محاسبة القيم الجارية

القيم الجارية هي القيم التي تعكس القيمة الحقيقية للأصول والخصومات في لحظة معينة. وهي تختلف عن القيم التاريخية التي تعكس القيمة المدفوعة مقابل الأصل. ويتمثل هذا المعنى الحد اللازم من الأرباح الذي يمكن أن يتصرف فيه المشروع دون إخلال بالطاقة الإنتاجية أو حجم العمليات².

أولاً : تقييم محاسبة القيم الجارية

- يأخذ أساس القيم الجارية في الاعتبار التغيرات في القيمة السوقية في أنواع عناصر المركز المالي، فقد تدهورت بعض العناصر في انخفاض مستمر، فيما يوجد هناك ارتفاع في المستوى العام للأسعار

¹ غسان مصطفى احمد القضاة ، مقال بعنوان محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والالتزام في الأزمة المالية العالمية، (مجلة المحاسبة والإدارة المالية، 2013 : 14).

² مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدة الاقتصادية الفلسطينية، أطروحة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة 2006 : 90.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- تعتبر أقرب لقيمة المنافع المتوقع الحصول عليها مستقبلا من الأصل، فقد يـُـفضل استخدام القيمة الحالية للحسابات المحاسبية للمستقبلية من حيازة أصل ما، في الوقت الذي يمكن الحصول فيه على التكلفة الجارية التي يمكن للتدفقات النقدية المستقبلية من حيازة أصل ما، في الوقت الذي يمكن الحصول فيه على التكلفة الجارية التي يمكن استخدامها في المستقبل.

- تعتبر وسيلة أفضل لقياس الكفاءة؛

ثانيا: العيوب والانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة

- أن يكون من الصعب الحصول على التكلفة الجارية في كل الأوقات مما يؤدي إستخدام القيمة الحالية للحسابات المحاسبية للمستقبلية من حيازة أصل ما، في الوقت الذي يمكن الحصول فيه على التكلفة الجارية التي يمكن استخدامها في المستقبل.
 - القيمة الحالية للحسابات المحاسبية للمستقبلية من حيازة أصل ما، في الوقت الذي يمكن الحصول فيه على التكلفة الجارية التي يمكن استخدامها في المستقبل.
 - القيمة الحالية للحسابات المحاسبية للمستقبلية من حيازة أصل ما، في الوقت الذي يمكن الحصول فيه على التكلفة الجارية التي يمكن استخدامها في المستقبل.
- نموذج القيمة الحالية، نموذج صافي القيمة البيعية، ونموذج تكلفة القيمة الحالية¹.

الفرع الرابع: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

وفقا لهذا المدخل يتم تعديل وحدة القياس المستخدمة هي وحدة النقد بمعامل تعديل معين، يتغير بتغير معدل التضخم. القيمة الحالية للحسابات المحاسبية للمستقبلية من حيازة أصل ما، في الوقت الذي يمكن الحصول فيه على التكلفة الجارية التي يمكن استخدامها في المستقبل.

المحاسبية المعدلة حسب مدخل التكلفة التاريخية ، أما الأداة المستخدمة في تعديل البيانات ؛ فهي الأرقام التاريخية للتغيرات في المستوى العام لأسعار².

هذه الطريقة التفرقة بين العناصر النقدية وغير النقدية nonmonetary and Monetary تتلخص في أن العناصر النقدية هي تلك التي يمكن تحويلها إلى نقد دون تغيير في القيمة الشرائية. هذه التفرقة يتم تحديد قيمة المكاسب و الخسائر في القوة الشرائية³.

¹ القيمة الحالية للحسابات المحاسبية للمستقبلية من حيازة أصل ما، في الوقت الذي يمكن الحصول فيه على التكلفة الجارية التي يمكن استخدامها في المستقبل. سنة 2012 ص 25.

² نشيل عفاف ، مرجع سبق ذكره ص 23.

³ محمود السيد الناصري، دراسات في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، بدون طبعة، مصر، 2011 ص 336.

- لا تتخذ

- تساعد هذه الطريقة في إثبات الوحدات النقدية في القوائم النقدية المأهولة المالية لها
- إمكانية استبعاد آثار التضخم وما تسببه هذه الآثار من تشويه في القوائم المالية والنسب المالية؛

- لا يأخذ هذا النموذج في الحسبان التغيرات الخاصة في أسعار البيع والخدمات فهي تعكس فقط التغيرات العامة في الأسعار ممثلة في القوة الشرائية للنقد؛

- أن الأصول ليست من طبيعة واحدة فهناك بعض الأصول أسعارها في ارتفاع مستمر والبعض الآخر أسعارها في انخفاض.

- لا تخلو عملية إعادة التقويم العناصر النقدية وحساب مكاسب وخسائر التقلبات في القوة الشرائية من العيوب والقصور الموجودة في أساس التكلفة التاريخية².

المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي من خلال

هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بحملة من القوانين و المراسيم على غرار القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25 (SCF) الذي يحدد قواعد التقييم

بعده المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 مارس 2008 الذي يحدد قواعد التقييم

بالإضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 26 مارس 2008 الذي يحدد قواعد التقييم

وحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها الصادر في 2009/03/25

الجريدة الرسمية ، و يعتبر هذا الإطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي SCF

في

¹مدحت فوزى عليان وادى، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدة الاقتصادية الفلسطينية، أطروحة ماجستير، غير منشورة.

87 □ □ 2006□□□

[illegible]

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

نهاية الفترة و قد تبنى هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلا من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة و لها الأولوية في النظام السابق ، فوفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي الذي تمت الإشارة له في الفصل الثاني (الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية) في المادة 06 إلى أن أحد المبادئ الأساسية و التي اعتبرها أساس في عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية¹ 16 "تقييد في المحاسبة عناصر الأصول و الخصوم و المنتوجات و الأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان اثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة"² ، في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول و الخصوم مثل الأصول البيولوجية 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 100 101 102 103 104 105 106 107 108 109 110 111 112 113 114 115 116 117 118 119 120 121 122 123 124 125 126 127 128 129 130 131 132 133 134 135 136 137 138 139 140 141 142 143 144 145 146 147 148 149 150 151 152 153 154 155 156 157 158 159 160 161 162 163 164 165 166 167 168 169 170 171 172 173 174 175 176 177 178 179 180 181 182 183 184 185 186 187 188 189 190 191 192 193 194 195 196 197 198 199 200 201 202 203 204 205 206 207 208 209 210 211 212 213 214 215 216 217 218 219 220 221 222 223 224 225 226 227 228 229 230 231 232 233 234 235 236 237 238 239 240 241 242 243 244 245 246 247 248 249 250 251 252 253 254 255 256 257 258 259 260 261 262 263 264 265 266 267 268 269 270 271 272 273 274 275 276 277 278 279 280 281 282 283 284 285 286 287 288 289 290 291 292 293 294 295 296 297 298 299 300 301 302 303 304 305 306 307 308 309 310 311 312 313 314 315 316 317 318 319 320 321 322 323 324 325 326 327 328 329 330 331 332 333 334 335 336 337 338 339 340 341 342 343 344 345 346 347 348 349 350 351 352 353 354 355 356 357 358 359 360 361 362 363 364 365 366 367 368 369 370 371 372 373 374 375 376 377 378 379 380 381 382 383 384 385 386 387 388 389 390 391 392 393 394 395 396 397 398 399 400 401 402 403 404 405 406 407 408 409 410 411 412 413 414 415 416 417 418 419 420 421 422 423 424 425 426 427 428 429 430 431 432 433 434 435 436 437 438 439 440 441 442 443 444 445 446 447 448 449 450 451 452 453 454 455 456 457 458 459 460 461 462 463 464 465 466 467 468 469 470 471 472 473 474 475 476 477 478 479 480 481 482 483 484 485 486 487 488 489 490 491 492 493 494 495 496 497 498 499 500 501 502 503 504 505 506 507 508 509 510 511 512 513 514 515 516 517 518 519 520 521 522 523 524 525 526 527 528 529 530 531 532 533 534 535 536 537 538 539 540 541 542 543 544 545 546 547 548 549 550 551 552 553 554 555 556 557 558 559 560 561 562 563 564 565 566 567 568 569 570 571 572 573 574 575 576 577 578 579 580 581 582 583 584 585 586 587 588 589 590 591 592 593 594 595 596 597 598 599 600 601 602 603 604 605 606 607 608 609 610 611 612 613 614 615 616 617 618 619 620 621 622 623 624 625 626 627 628 629 630 631 632 633 634 635 636 637 638 639 640 641 642 643 644 645 646 647 648 649 650 651 652 653 654 655 656 657 658 659 660 661 662 663 664 665 666 667 668 669 670 671 672 673 674 675 676 677 678 679 680 681 682 683 684 685 686 687 688 689 690 691 692 693 694 695 696 697 698 699 700 701 702 703 704 705 706 707 708 709 710 711 712 713 714 715 716 717 718 719 720 721 722 723 724 725 726 727 728 729 730 731 732 733 734 735 736 737 738 739 740 741 742 743 744 745 746 747 748 749 750 751 752 753 754 755 756 757 758 759 760 761 762 763 764 765 766 767 768 769 770 771 772 773 774 775 776 777 778 779 780 781 782 783 784 785 786 787 788 789 790 791 792 793 794 795 796 797 798 799 800 801 802 803 804 805 806 807 808 809 810 811 812 813 814 815 816 817 818 819 820 821 822 823 824 825 826 827 828 829 830 831 832 833 834 835 836 837 838 839 840 841 842 843 844 845 846 847 848 849 850 851 852 853 854 855 856 857 858 859 860 861 862 863 864 865 866 867 868 869 870 871 872 873 874 875 876 877 878 879 880 881 882 883 884 885 886 887 888 889 890 891 892 893 894 895 896 897 898 899 900 901 902 903 904 905 906 907 908 909 910 911 912 913 914 915 916 917 918 919 920 921 922 923 924 925 926 927 928 929 930 931 932 933 934 935 936 937 938 939 940 941 942 943 944 945 946 947 948 949 950 951 952 953 954 955 956 957 958 959 960 961 962 963 964 965 966 967 968 969 970 971 972 973 974 975 976 977 978 979 980 981 982 983 984 985 986 987 988 989 990 991 992 993 994 995 996 997 998 999 1000 1001 1002 1003 1004 1005 1006 1007 1008 1009 1010 1011 1012 1013 1014 1015 1016 1017 1018 1019 1020 1021 1022 1023 1024 1025 1026 1027 1028 1029 1030 1031 1032 1033 1034 1035 1036 1037 1038 1039 1040 1041 1042 1043 1044 1045 1046 1047 1048 1049 1050 1051 1052 1053 1054 1055 1056 1057 1058 1059 1060 1061 1062 1063 1064 1065 1066 1067 1068 1069 1070 1071 1072 1073 1074 1075 1076 1077 1078 1079 1080 1081 1082 1083 1084 1085 1086 1087 1088 1089 1090 1091 1092 1093 1094 1095 1096 1097 1098 1099 1100 1101 1102 1103 1104 1105 1106 1107 1108 1109 1110 1111 1112 1113 1114 1115 1116 1117 1118 1119 1120 1121 1122 1123 1124 1125 1126 1127 1128 1129 1130 1131 1132 1133 1134 1135 1136 1137 1138 1139 1140 1141 1142 1143 1144 1145 1146 1147 1148 1149 1150 1151 1152 1153 1154 1155 1156 1157 1158 1159 1160 1161 1162 1163 1164 1165 1166 1167 1168 1169 1170 1171 1172 1173 1174 1175 1176 1177 1178 1179 1180 1181 1182 1183 1184 1185 1186 1187 1188 1189 1190 1191 1192 1193 1194 1195 1196 1197 1198 1199 1200 1201 1202 1203 1204 1205 1206 1207 1208 1209 1210 1211 1212 1213 1214 1215 1216 1217 1218 1219 1220 1221 1222 1223 1224 1225 1226 1227 1228 1229 1230 1231 1232 1233 1234 1235 1236 1237 1238 1239 1240 1241 1242 1243 1244 1245 1246 1247 1248 1249 1250 1251 1252 1253 1254 1255 1256 1257 1258 1259 1260 1261 1262 1263 1264 1265 1266 1267 1268 1269 1270 1271 1272 1273 1274 1275 1276 1277 1278 1279 1280 1281 1282 1283 1284 1285 1286 1287 1288 1289 1290 1291 1292 1293 1294 1295 1296 1297 1298 1299 1300 1301 1302 1303 1304 1305 1306 1307 1308 1309 1310 1311 1312 1313 1314 1315 1316 1317 1318 1319 1320 1321 1322 1323 1324 1325 1326 1327 1328 1329 1330 1331 1332 1333 1334 1335 1336 1337 1338 1339 1340 1341 1342 1343 1344 1345 1346 1347 1348 1349 1350 1351 1352 1353 1354 1355 1356 1357 1358 1359 1360 1361 1362 1363 1364 1365 1366 1367 1368 1369 1370 1371 1372 1373 1374 1375 1376 1377 1378 1379 1380 1381 1382 1383 1384 1385 1386 1387 1388 1389 1390 1391 1392 1393 1394 1395 1396 1397 1398 1399 1400 1401 1402 1403 1404 1405 1406 1407 1408 1409 1410 1411 1412 1413 1414 1415 1416 1417 1418 1419 1420 1421 1422 1423 1424 1425 1426 1427 1428 1429 1430 1431 1432 1433 1434 1435 1436 1437 1438 1439 1440 1441 1442 1443 1444 1445 1446 1447 1448 1449 1450 1451 1452 1453 1454 1455 1456 1457 1458 1459 1460 1461 1462 1463 1464 1465 1466 1467 1468 1469 1470 1471 1472 1473 1474 1475 1476 1477 1478 1479 1480 1481 1482 1483 1484 1485 1486 1487 1488 1489 1490 1491 1492 1493 1494 1495 1496 1497 1498 1499 1500 1501 1502 1503 1504 1505 1506 1507 1508 1509 1510 1511 1512 1513 1514 1515 1516 1517 1518 1519 1520 1521 1522 1523 1524 1525 1526 1527 1528 1529 1530 1531 1532 1533 1534 1535 1536 1537 1538 1539 1540 1541 1542 1543 1544 1545 1546 1547 1548 1549 1550 1551 1552 1553 1554 1555 1556 1557 1558 1559 1560 1561 1562 1563 1564 1565 1566 1567 1568 1569 1570 1571 1572 1573 1574 1575 1576 1577 1578 1579 1580 1581 1582 1583 1584 1585 1586 1587 1588 1589 1590 1591 1592 1593 1594 1595 1596 1597 1598 1599 1600 1601 1602 1603 1604 1605 1606 1607 1608 1609 1610 1611 1612 1613 1614 1615 1616 1617 1618 1619 1620 1621 1622 1623 1624 1625 1626 1627 1628 1629 1630 1631 1632 1633 1634 1635 1636 1637 1638 1639 1640 1641 1642 1643 1644 1645 1646 1647 1648 1649 1650 1651 1652 1653 1654 1655 1656 1657 1658 1659 1660 1661 1662 1663 1664 1665 1666 1667 1668 1669 1670 1671 1672 1673 1674 1675 1676 1677 1678 1679 1680 1681 1682 1683 1684 1685 1686 1687 1688 1689 1690 1691 1692 1693 1694 1695 1696 1697 1698 1699 1700 1701 1702 1703 1704 1705 1706 1707 1708 1709 1710 1711 1712 1713 1714 1715 1716 1717 1718 1719 1720 1721 1722 1723 1724 1725 1726 1727 1728 1729 1730 1731 1732 1733 1734 1735 1736 1737 1738 1739 1740 1741 1742 1743 1744 1745 1746 1747 1748 1749 1750 1751 1752 1753 1754 1755 1756 1757 1758 1759 1760 1761 1762 1763 1764 1765 1766 1767 1768 1769 1770 1771 1772 1773 1774 1775 1776 1777 1778 1779 1780 1781 1782 1783 1784 1785 1786 1787 1788 1789 1790 1791 1792 1793 1794 1795 1796 1797 1798 1799 1800 1801 1802 1803 1804 1805 1806 1807 1808 1809 1810 1811 1812 1813 1814 1815 1816 1817 1818 1819 1820 1821 1822 1823 1824 1825 1826 1827 1828 1829 1830 1831 1832 1833 1834 1835 1836 1837 1838 1839 1840 1841 1842 1843 1844 1845 1846 1847 1848 1849 1850 1851 1852 1853 1854 1855 1856 1857 1858 1859 1860 1861 1862 1863 1864 1865 1866 1867 1868 1869 1870 1871 1872 1873 1874 1875 1876 1877 1878 1879 1880 1881 1882 1883 1884 1885 1886 1887 1888 1889 1890 1891 1892 1893 1894 1895 1896 1897 1898 1899 1900 1901 1902 1903 1904 1905 1906 1907 1908 1909 1910 1911 1912 1913 1914 1915 1916 1917 1918 1919 1920 1921 1922 1923 1924 1925 1926 1927 1928 1929 1930 1931 1932 1933 1934 1935 1936 1937 1938 1939 1940 1941 1942 1943 1944 1945 1946 1947 1948 1949 1950 1951 1952 1953 1954 1955 1956 1957 1958 1959 1960 1961 1962 1963 1964 1965 1966 1967 1968 1969 1970 1971 1972 1973 1974 1975 1976 1977 1978 1979 1980 1981 1982 1983 1984 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017 2018 2019 2020 2021 2022 2023 2024 2025 2026 2027 2028 2029 2030 2031 2032 2033 2034 2035 2036 2037 2038 2039 2040 2041 2042 2043 2044 2045 2046 2047 2048 2049 2050 2051 2052 2053 2054 2055 2056 2057 2058 2059 2060 2061 2062 2063 2064 2065 2066 2067 2068 2069 2070 2071 2072 2073 2074 2075 2076 2077 2078 2079 2080 2081 2082 2083 2084 2085 2086 2087 2088 2089 2090 2091 2092 2093 2094 2095 2096 2097 2098 2099 2100 2101 2102 2103 2104 2105 2106 2107 2108 2109 2110 2111 2112 2113 2114 2115 2116 2117 2118 2119 2120 2121 2122 2123 2124 2125 2126 2127 2128 2129 2130 2131 2132 2133 2134 2135 2136 2137 2138 2139 2140 2141 2142 2143 2144 2145 2146 2147 2148 2149 2150 2151 2152 2153 2154 2155 2156 2157 2158 2159 2160 2161 2162 2163 2164 2165 2166 2167 2168 2169 2170 2171 2172 2173 2174 2175 2176 2177 2178 2179 2180 2181 2182 2183 2184 2185 2186 2187 2188 2189 2190 2191 2192 2193 2194 2195 2196 2197 2198 2199 2200 2201 2202 2203 2204 2205 2206 2207 2208 2209 2210 2211 2212 2213 2214 2215 2216 2217 2218 2219 2220 2221 2222 2223 2224 2225 2226 2227 2228 2229 2230 2231 2232 2233 2234 2235 2236 2237 2238 2239 2240 2241 2242 2243 2244 2245 2246 2247 2248 2249 2250 2251 2252 2253 2254 2255 2256 2257 2258 2259 2260 2261 2262 2263 2264 2265 2266 2267 2268 2269 2270 2271 2272 2273 2274 2275 2276 2277 2278 2279 2280 2281 2282 2283 2284 2285 2286 2287 2288 2289 2290 2291 2292 2293 2294 2295 2296 2297 2298 2299 2300 2301 2302 2303 2304 2305 2306 2307 2308 2309 2310 2311 2312 2313 2314 2315 2316 2317 2318 2319 2320 2321 2322 2323 2324 2325 2326 2327 2328 2329 2330 2331 2332 2333 2334 2335 2336 2337 2338 2339 2340 2341 2342 2343 2344 2345 2346 2347 2348 2349 2350 2351 2352 2353 2354 2355 2356 2357 2358 2359 2360 2361 2362 2363 2364 2365 2366 2367 2368 2369 2370 2371 2372 2373 2374 2375 2376 2377 2378 2379 2380 2381 2382 2383 2384 2385 2386 2387 2388 2389 2390 2391 2392 2393 2394 2395 2396 2397 2398 2399 2400 2401 2402 2403 2404 2405 2406 2407 2408 2409 2410 2411 2412 2413 2414 2415 2416 2417 2418 2419 2420 2421 2422 2423 2424 2425 2426 2427 2428 2429 2430 2431 2432 2433 2434 2435 2436 2437 2438 2439 2440 2441 2442 2443 2444 2445 2446 2447 2448 2449 2450 2451 2452 2453 2454 2455 2456 2457 2458 2459 2460 2461 2462 2463 2464 2465 2466 2467 2468 2469 2470 2471 2472 2473 2474 2475 2476 2477 2478 2479 2480 2481 2482 2483 2484 2485 2486 2487 2488 2489 2490 2491 2492 2493 2494 2495 2496 2497 2498 2499 2500 2501 2502 2503 2504 2505 2506 2507 2508 2509 2510 2511 2512 2513 2514 2515 2516 2517 2518 2519 2520 2521 2522 2523 2524 2525 2526 2527 2528 2529 2530 2531 2532 2533 2534 2535 2536 2537 2538 2539 2540 2541 2542 2543 2544 2545 2546 2547 2548 2549 2550 2551 2552 2553 2554 2555 2556 2557 2558 2559 2560 2561 2562 2563 2564 2565 2566 2567 2568 2569 2570 2571 2572 2573 2574 2575 2576 2577 2578 2579 2580 2581 2582 2583 2584 2585 2586 2587 2588 2589 2590 2591 2592 2593 2594 2595 2596 2597 2598 2599 2600 2601 2602 2603 2604 2605 2606 2607 2608 2609 2610 2611 2612 2613 2614 2615 2616 2617 2618 2619 2620 2621 2622 2623 2624 2625 2626 2627 2628 2629 2630 2631 2632 2633 2634 2635 2636 2637 2638 2639 2640 2641 2642 2643 2644 2645 2646 2647 2648 2649 265

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة

1.

- العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛

-يمكن أن يوجد **بها** عادة في كل وقت يشترون وباعة متفقون؛

- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور؛

وعليه و من خلال ما جاء به النظام المحاسبي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات

وفق القيمة العادلة و ذلك جملة من الأصناف نحددها فيما 2:

□ □□□□□ □ □□□□□ □ □□□□□ □□ □ □□ -

$$\begin{array}{ccccccc} \square & \square & \square & \square & \square & \square & \square \\ \square & \square & \square & \square & \square & \square & \square \end{array} -$$

□□□□□□□□ □□□□□□□□-

[illegible][illegible]

□□□□□□ □ □□□□□ □ □□□□□ □□□□□□ -

- عقود الإيجار التمويلي؛

-الاقتراضات و الديون المماثلة؛

١٢٠٠ ١٢٠٠ ١٢٠٠ ١٢٠٠ النظام المحاسبي المالي تبني كلا المنهجين و ذلك حسب الحاجة للمنهج و

أيضاً حسب بعض الشروط التي أشار لها في لب و صلب الموضوع المتعلق بعمليات ☐ ☐ ☐ ☐ ☐.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ، ص 87

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ، ص 56-9

المطلب الأول: مدخل حول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

القوائم المالية الأساسية، وأخرى مكملة أو ملحقة. ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، وهي: الميزانية، حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، ل تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن القوائم

أولاً : تعريف القوائم المالية:

- لا يمكن الاعتماد على النظام المحاسبي و الوسيلة الرئيسية التي تقوم بإيصال المعلومات إلى الإدارة المعنية وتزويدهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي ومساعدتهم على إتخاذ وترشيد القرارات .

- وعرفت كذلك " تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن
المنطق أن تكون هذه القوائم المالية هي الأساس الذي تقوم عليه العلاقات الاقتصادية بين المنشأة والبيئة الخارجية،
ومن نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمنشأة، وتتعلق كل

.47 □ 2010

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال، وتلتزم المنشآت بإعداد أربعة أنواع من القوائم :

01- قائمة المركز المالي؛

000000-02

000000 00000 000000-03

1 " . . . -04

- **القرار رقم 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التطرق وشرح القوائم المالية، وذلك من**

25- تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل، تتضمن

_____ -

□ □ □ □ □ □ □ □ □ □

□□□□□□ □□□□□□ □□□□□□ -

- جدول تغير الأموال الخاصة،

1. 2. 3. 4. 5. 6. 7. 8. 9. 10. 11. 12. 13. 14. 15. 16. 17. 18. 19. 20. 21. 22. 23. 24. 25. 26. 27. 28. 29. 30. 31. 32. 33. 34. 35. 36. 37. 38. 39. 40. 41. 42. 43. 44. 45. 46. 47. 48. 49. 50. 51. 52. 53. 54. 55. 56. 57. 58. 59. 60. 61. 62. 63. 64. 65. 66. 67. 68. 69. 70. 71. 72. 73. 74. 75. 76. 77. 78. 79. 80. 81. 82. 83. 84. 85. 86. 87. 88. 89. 90. 91. 92. 93. 94. 95. 96. 97. 98. 99. 100. 101. 102. 103. 104. 105. 106. 107. 108. 109. 110. 111. 112. 113. 114. 115. 116. 117. 118. 119. 120. 121. 122. 123. 124. 125. 126. 127. 128. 129. 130. 131. 132. 133. 134. 135. 136. 137. 138. 139. 140. 141. 142. 143. 144. 145. 146. 147. 148. 149. 150. 151. 152. 153. 154. 155. 156. 157. 158. 159. 160. 161. 162. 163. 164. 165. 166. 167. 168. 169. 170. 171. 172. 173. 174. 175. 176. 177. 178. 179. 180. 181. 182. 183. 184. 185. 186. 187. 188. 189. 190. 191. 192. 193. 194. 195. 196. 197. 198. 199. 200. 201. 202. 203. 204. 205. 206. 207. 208. 209. 210. 211. 212. 213. 214. 215. 216. 217. 218. 219. 220. 221. 222. 223. 224. 225. 226. 227. 228. 229. 230. 231. 232. 233. 234. 235. 236. 237. 238. 239. 240. 241. 242. 243. 244. 245. 246. 247. 248. 249. 250. 251. 252. 253. 254. 255. 256. 257. 258. 259. 260. 261. 262. 263. 264. 265. 266. 267. 268. 269. 270. 271. 272. 273. 274. 275. 276. 277. 278. 279. 280. 281. 282. 283. 284. 285. 286. 287. 288. 289. 290. 291. 292. 293. 294. 295. 296. 297. 298. 299. 300. 301. 302. 303. 304. 305. 306. 307. 308. 309. 310. 311. 312. 313. 314. 315. 316. 317. 318. 319. 320. 321. 322. 323. 324. 325. 326. 327. 328. 329. 330. 331. 332. 333. 334. 335. 336. 337. 338. 339. 340. 341. 342. 343. 344. 345. 346. 347. 348. 349. 350. 351. 352. 353. 354. 355. 356. 357. 358. 359. 360. 361. 362. 363. 364. 365. 366. 367. 368. 369. 370. 371. 372. 373. 374. 375. 376. 377. 378. 379. 380. 381. 382. 383. 384. 385. 386. 387. 388. 389. 390. 391. 392. 393. 394. 395. 396. 397. 398. 399. 400. 401. 402. 403. 404. 405. 406. 407. 408. 409. 410. 411. 412. 413. 414. 415. 416. 417. 418. 419. 420. 421. 422. 423. 424. 425. 426. 427. 428. 429. 430. 431. 432. 433. 434. 435. 436. 437. 438. 439. 440. 441. 442. 443. 444. 445. 446. 447. 448. 449. 450. 451. 452. 453. 454. 455. 456. 457. 458. 459. 460. 461. 462. 463. 464. 465. 466. 467. 468. 469. 470. 471. 472. 473. 474. 475. 476. 477. 478. 479. 480. 481. 482. 483. 484. 485. 486. 487. 488. 489. 490. 491. 492. 493. 494. 495. 496. 497. 498. 499. 500. 501. 502. 503. 504. 505. 506. 507. 508. 509. 510. 511. 512. 513. 514. 515. 516. 517. 518. 519. 520. 521. 522. 523. 524. 525. 526. 527. 528. 529. 530. 531. 532. 533. 534. 535. 536. 537. 538. 539. 540. 541. 542. 543. 544. 545. 546. 547. 548. 549. 550. 551. 552. 553. 554. 555. 556. 557. 558. 559. 560. 561. 562. 563. 564. 565. 566. 567. 568. 569. 570. 571. 572. 573. 574. 575. 576. 577. 578. 579. 580. 581. 582. 583. 584. 585. 586. 587. 588. 589. 590. 591. 592. 593. 594. 595. 596. 597. 598. 599. 600. 601. 602. 603. 604. 605. 606. 607. 608. 609. 610. 611. 612. 613. 614. 615. 616. 617. 618. 619. 620. 621. 622. 623. 624. 625. 626. 627. 628. 629. 630. 631. 632. 633. 634. 635. 636. 637. 638. 639. 640. 641. 642. 643. 644. 645. 646. 647. 648. 649. 650. 651. 652. 653. 654. 655. 656. 657. 658. 659. 660. 661. 662. 663. 664. 665. 666. 667. 668. 669. 670. 671. 672. 673. 674. 675. 676. 677. 678. 679. 680. 681. 682. 683. 684. 685. 686. 687. 688. 689. 690. 691. 692. 693. 694. 695. 696. 697. 698. 699. 700. 701. 702. 703. 704. 705. 706. 707. 708. 709. 710. 711. 712. 713. 714. 715. 716. 717. 718. 719. 720. 721. 722. 723. 724. 725. 726. 727. 728. 729. 730. 731. 732. 733. 734. 735. 736. 737. 738. 739. 740. 741. 742. 743. 744. 745. 746. 747. 748. 749. 750. 751. 752. 753. 754. 755. 756. 757. 758. 759. 760. 761. 762. 763. 764. 765. 766. 767. 768. 769. 770. 771. 772. 773. 774. 775. 776. 777. 778. 779. 780. 781. 782. 783. 784. 785. 786. 787. 788. 789. 790. 791. 792. 793. 794. 795. 796. 797. 798. 799. 800. 801. 802. 803. 804. 805. 806. 807. 808. 809. 810. 811. 812. 813. 814. 815. 816. 817. 818. 819. 820. 821. 822. 823. 824. 825. 826. 827. 828. 829. 830. 831. 832. 833. 834. 835. 836. 837. 838. 839. 840. 84

- يحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

- المادة 26: يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف محمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المالية.

- المادة 27: تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المديرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

- المادة 28: يجب أن تكون الكشوف المالية مصدقة من قبل المديرين.

¹ محمد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 115.

2. *الجزيرة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 2007، 05-06.*

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- 29: يجب أن تكون الحسابات المحاسبية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في القانون 2008-27، ولا يجوز أن تكون متناقضة معها.
- من أقسام الميزانية، وحساب النتائج، وجدول التدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المحاسبية.
- يجب أن تكون الحسابات المحاسبية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في القانون 2008-27، ولا يجوز أن تكون متناقضة معها.
- عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المحاسبية مع الأقسام العددية من أحد الكشوف المحاسبية السابقة، يجب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المحاسبية السابقة مع الأقسام العددية.
- إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح متوافقة مع الأقسام العددية.
- 30: يجب أن تكون الحسابات المحاسبية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في القانون 2008-27، ولا يجوز أن تكون متناقضة معها.
- غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة محاسبية معينة.
- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر (12) شهرا، لا سيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.
- تحدد كينيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.
- 156-08: السالف الذكر إلى شرح القوائم المالية، وذلك من خلال المواد 156-08:1.
- 07: تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لذاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.
- وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 27/08/2008، رقم 11-13.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- 08: يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.
- 09: يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها.
- 10: يلزم كل كيان باحترام اتفاقية المحاسبة.
- كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشف المالية.
- لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقداً.
- غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن ذات أثر مالي.
- 11: بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية:
- يجب أن تبرز الكشف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان.
- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.
- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية.
- يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.
- 16: تقيد في المحاسبة عناصر المخاطر والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشف المالية بتكديسها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية.
- غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأسهم والممتلكات والممتلكات الممنوعة والممتلكات الممنوعة.
- تحدد كفاءات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- 17: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.
- 18: تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشف مالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي ولا دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- تحدد كفاءات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- 19: يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى
الشفافية والصدق والحيادية والموثوقية والسهولة في الفهم والاستيعاب.
- في الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان، من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.
- يجب أن تكون المعلومات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشف
الأسباب التي أدت إلى عدم الملائمة.

ثانيا : الخصائص النوعية للقوائم المالية

تلخص الخصائص النوعية للقوائم المالية في أربع خصائص وهي¹:

01-القابلية للفهم: وتعني هذه الخاصية ان المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن للمستخدمين من فهمها، فمن جهة يجب ان تكون واضحة خالية من التعقيد و من جهة اخرى ان يكون للمستخدمين مستوى معقول من المعرفة يمكنهم من فهم هذه المعلومات .

02-الملائمة: حتى تكون المعلومات ملائمة للمستخدمين يجب ان تكون المعلومات ملائمة للملائمة
في تقييم الاحداث الماضية او تصحيح ما تم تقييمه سابقا او اتخاذ القرارات المستقبلية
يجب ان تكتسب خاصية الاهمية النسبية

03-الاهمية النسبية : وهي تلك المعلومات التي يؤثر حذفها او تحريفها على قرارات المستثمر الاقتصادية و بالتالي
يجب الافصاح على المعلومات المهمة في القوائم المالية و لهذا يجب توفر خاصية الاهمية النسبية في القوائم المالية
التي هي:

الفرع الثاني: قواعد إعداد وتقييم القوائم المالية

أولا: قواعد إعداد القوائم المالية

فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها عند إعداد القوائم المالية.

القواعد الأساسية هي:

¹ المبادئ الأساسية للمحاسبة الدولية، إلى المعايير، 2003، 24.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية

المالية، الأداء، خزانة المؤسسة في الدورة. والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات غير الصغيرة تشتمل على¹:

- جدول تغیرات

[illegible]

الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم

والهيكله، هذه المعلومات يتم

جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل ف

وإجماعاً ١١ ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع ١٢ التجميع هذه،

:               

- [illegible]

- . □□□□□□ □□□□□ □□□ □□□□ □□□□ □□□□ □□□□ □□□□□ -

- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة،

المالية إجباريا بالوحدة الوطنية ، ويمكن القيام بتقريب المبالغ إلى آلاف الـ

- [illegible]

•

- [illegible]

- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدججة أو حسابات مركبة)

- $\frac{1}{\sqrt{2}} \begin{pmatrix} 1 & i \\ -1 & i \end{pmatrix}$

- العملة التي تقدم بها و المستوى المجبور

: □□□□□□ □□□□ □□□□ □□□□ □□□□ □□□□ □□□□ □□□□ □□□□

¹القرار المؤرخ في 23 ٢٠٠٨ 1429 الموافق لـ 26 ٢٠٠٨ المتضمن قواعد تقييم و المحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ،

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط و البلد الذي سجلت فيه،

- المدة الزمنية للتقرير المحاسبي، تاريخ الإصدار،

- المدة الزمنية للتقرير المحاسبي، تاريخ الإصدار،

- المدة الزمنية للتقرير المحاسبي، تاريخ الإصدار،

- توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك ان :

- كل فصل من فصول الميزانية، حسابات النتائج، قائمة التدفقات الحزينة، و جدول تغيرات الأموال الخاصة

يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المحاسبي،

- يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي .

وفي حالة تعذر إجراء مقارنة بسبب اختلاف المدة أو لأي سبب آخر، فانه يجب توضيح إعادة ترتيب و تغيير

المعلومات التي تجري على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق .

ثانيا: قواعد تقييم القوائم المالية

علاوة على ما ذكر من قبل حول الكشف المالية (القوائم المالية)، وتحديد في المرفق 11-07

الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، إلى القوائم

والتي خصص لها الباب الثاني تحت عنوان عرض الكشف المالية، وهي مدرجة من خلال المرفق 1:

- 1.210: كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشف مالية.

والكشف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

-

-

-

- جدول تغير الأموال الخاصة،

-

- 2.210: تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشف المالية عن الإطار التصوري

.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009، مرجع سبق ذكره، ص 22-23.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية.

وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه،

المادة 3.210:

* يجب أن تكون الكشوف المالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في الدولة.

* يجب أن تكون الكشوف المالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في الدولة.

- المادة 3.210: تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتل أن ينشرها الكيان. يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة.

* يجب أن تكون الكشوف المالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في الدولة.

* طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدججة أو حسابات مركبة)؛

* المدة الزمنية.

* التي تقدم بها والمستوى المجهز؛

* يجب أن تكون الكشوف المالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في الدولة.

* عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛

* يجب أن تكون الكشوف المالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في الدولة.

* يجب أن تكون الكشوف المالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في الدولة.

* معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

- المادة 4.210: تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.

- المادة 5.210: توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

- كل فصل من فصول الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولات الأموال يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل

المادة 5.210:

- يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.

وإذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو تغيير في المبادئ المحاسبية المعتمدة في الدولة.

مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة مع المبادئ المحاسبية المعتمدة في الدولة.

وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب آخر) فإنه يجب توضيح ذلك أو تعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

الفرع الثالث: مستخدمو القوائم المالية

أولاً: المستثمرون

يتمثل المستثمرون في الأشخاص الذين يملكون حصة في رأسمال الشركة. هذه الحصة تعطيهم الحق في التصويت في الجمعية العامة للشركة. كما أنهم يتربحون من زيادة قيمة الأسهم التي يمتلكونها. في حالة انخفاض قيمة الأسهم، فإنهم يخسرون. يحتاج المستثمرون إلى معلومات مالية دقيقة لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية. لذلك، فإن إعداد القوائم المالية الدقيقة هو أحد أهم مسؤوليات الإدارة.

يمكن تقسيم المستثمرين إلى نوعين رئيسيين:

- المستثمرون الخارجيون: هم الأشخاص الذين لا ينتمون إلى الشركة.

- المستثمرون الداخليون: هم الأشخاص الذين ينتمون إلى الشركة.

من بين أهم مسؤوليات الإدارة تجاه المستثمرين:

1- توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة. 2- اتخاذ قرارات استثمارية سليمة. 3- ضمان سلامة أموال المستثمرين. 4- تعزيز ثقة المستثمرين في الشركة.

ثانياً: الإدارة

تتمثل الإدارة في الأشخاص الذين يملكون السلطة لإدارة الشركة. هم المسؤولون عن اتخاذ القرارات الاستراتيجية للشركة. كما أنهم مسؤولون عن تنفيذ هذه القرارات. لذلك، فإن إعداد القوائم المالية الدقيقة هو أحد أهم مسؤوليات الإدارة.

من بين أهم مسؤوليات الإدارة:

- توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة.
- اتخاذ قرارات استثمارية سليمة.
- ضمان سلامة أموال الشركة.
- تعزيز ثقة المستثمرين في الشركة.

¹ جمال محمد محمد محاسبة المحاسبة المحاسبية المالية الجديد، 2010، 1

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

يهدف هذا الفصل إلى تقديم نظرة عامة على النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي، والتي تعتبر من الركائز الأساسية لأي مؤسسة. يشرح هذا الفصل المفاهيم الأساسية والمبادئ التي تحكم النظام المحاسبي، ويوضح كيفية تطبيق هذه المبادئ في الممارسة العملية. كما يسلط الضوء على أهمية النظام المحاسبي في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية، وكيف يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

ثالثا: الدائنون والموردون

الدائنون والموردون يمثلان الجانبين الرئيسيين في النظام المحاسبي. الدائنون هم الأفراد أو المؤسسات التي تملك حقوقا في المؤسسة، مثل الملاك أو البنوك. الموردون هم الأفراد أو المؤسسات التي تملك التزامات على المؤسسة، مثل الموردين أو المدينين. يوضح هذا القسم كيفية تسجيل وتقييم هذه المعاملات في النظام المحاسبي، وكيف تؤثر على الميزانية العمومية والمؤشرات المالية للمؤسسة.

رابعا: الموظفون

الموظفون يمثلون الجانب البشري في النظام المحاسبي. يوضح هذا القسم كيفية تسجيل وتقييم المعاملات المتعلقة بالموظفين، مثل الرواتب والمزايا والتأمينات. كما يسلط الضوء على أهمية النظام المحاسبي في مراقبة التكاليف البشرية، وكيف يساهم في تحسين كفاءة العمل وتقليل التكاليف.

خامسا: العملاء

العملاء يمثلون الجانب الخارجي في النظام المحاسبي. يوضح هذا القسم كيفية تسجيل وتقييم المعاملات المتعلقة بالعملاء، مثل المبيعات والخصومات. كما يسلط الضوء على أهمية النظام المحاسبي في مراقبة الإيرادات، وكيف يساهم في تحسين خدمة العملاء وزيادة المبيعات.

سادسا: المنافسون

المنافسون يمثلون الجانب التنافسي في النظام المحاسبي. يوضح هذا القسم كيفية تسجيل وتقييم المعاملات المتعلقة بالمنافسين، مثل المبيعات والخصومات. كما يسلط الضوء على أهمية النظام المحاسبي في مراقبة التكاليف التنافسية، وكيف يساهم في تحسين كفاءة العمل وتقليل التكاليف.

سابعاً: الحكومة ودوائرها المختلفة: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالتشريعات المالية والضريبية. القوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

ثامنا: الجمهور

يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام¹.

وبالرجوع إلى التشريع الجزائري، فإنه لم يشر بشيء من التفصيل إلى الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، لكن يفهم من مضمون بعض العناصر المدرجة في المادة 11 من المرسوم رقم 156-08 المؤرخ 15/08/2008 وعلى نحو غير محدد جيدا الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية، وهي القوائم المالية (اعتبرت القوائم المالية):

- يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان.
- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للمعلومة.

والجدير بالذكر أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في الشركة سواء مباشر أو غير مباشر، ومن بين هذه الفئات نذكر السوق المالي، المحللون والمستشارون الماليون والمنافسون. ومما سبق يتضح بأن المستثمرين هم الجهة التي تزود الشركة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر، وبالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية. معلومات مالية عامة (على اعتبار أن هناك بعض المعلومات الخاصة للمستثمرين فقط حق الإطلاع عليها على أساس خاص) هي المعلومات التي يحتاجها المستثمرون (المحللون والمستشارون الماليون والمنافسون) لاستخدام المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وطبيعة المعلومات التي يركز اهتمامه عليها، كما أن مدلول بعض المعلومات لأحد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية قد يختلف مدلولها (نفس المعلومات) بالنسبة لمستخدم آخر، فالمعلومات المالية المرفوعة قد تعني ظروفًا ملائمة لأحد الأطراف الدائنة للشركة، في حين أنها قد لا تعني ذلك بالنسبة للإدارة التي تهتم بالربحية على حساب السيولة النقدية للشركة، وعموما فإن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعد في عملية تقييم مدى قدرتها على توليد تدفقات نقدية أو تدفقات شبه نقدية وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل. وتجدر الإشارة إلى أن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي جميع ما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية من معلومات تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمعلومات التي تنشر في القوائم المالية تغطي عملية قياس لأحداث

¹ المرسوم رقم 156-08 المؤرخ 15/08/2008 مرجع سبق ذكره 32-35.

حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل (مع الإشارة إلى أن العامل الأساسي الذي تم على أساسه اتخاذ القرار هو المصالح المباشرة للمستخدمين). كما أن ما يعرض في القوائم المالية هو معلومات وبيانات مالية، في حين يحتاج مستخدمو القوائم المالية للعديد من المعلومات غير المالية.

المطلب الثاني: أثر الاختلاف على عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: تقييم الأصول

وتتمثل في الموارد التي تديرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لمنافع اقتصادية توفرها هذه الأصول، وتتمثل في العناصر التالية :

أولا: تقييم التثبيتات العينية والمعنوية

وتدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها المباشرة فيها مجموع المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط.

بالنسبة للتقييم اللاحق، فحسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها، يتم إدراج أي تثبيت عيني في عتب إدراجها لأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة .

غير انه يرخص للكيان استعمال معالجة أخرى، بإدراج كل تثبيت معني بعد إدراجها لأول باعتباره أصلا بمبلغه الحقيقي أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا من مجموع الخسائر السابقة. بحيث تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال .

وإذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيم مباشرة في شكل رؤوس أموال (رق إعادة التقييم)، أما إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم) فإن هذه الخسارة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة ، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الص) ¹.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القرار الوزاري المؤرخ في 26-07-2008 قواعد التقييم والمحاسبة وحتى الكشف المالية وعرضها ومدونة الحسابات الجريدة الرسمية العدد 19 25-03-2009.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

ويشير النظام المحاسبي المالي الجديد الى ان المعالجة باستعمال القيمة الحقيقية لا يرخص بها الا اذا كانت القيمة الحقيقية للشئ المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد الى سوق نشطة.

ثانيا: اهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية حسب النظام المحاسبي المالي

عَرِّف النظام المحاسبي المالي الإهلاك على انه "إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل الممتلكات" [1] .

يبلغ القابل للاهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها

[1] [2] [3] [4] [5] [6] [7] [8] [9] [10] [11] [12] [13] [14] [15] [16] [17] [18] [19] [20] [21] [22] [23] [24] [25] [26] [27] [28] [29] [30] [31] [32] [33] [34] [35] [36] [37] [38] [39] [40] [41] [42] [43] [44] [45] [46] [47] [48] [49] [50] [51] [52] [53] [54] [55] [56] [57] [58] [59] [60] [61] [62] [63] [64] [65] [66] [67] [68] [69] [70] [71] [72] [73] [74] [75] [76] [77] [78] [79] [80] [81] [82] [83] [84] [85] [86] [87] [88] [89] [90] [91] [92] [93] [94] [95] [96] [97] [98] [99] [100] [101] [102] [103] [104] [105] [106] [107] [108] [109] [110] [111] [112] [113] [114] [115] [116] [117] [118] [119] [120] [121] [122] [123] [124] [125] [126] [127] [128] [129] [130] [131] [132] [133] [134] [135] [136] [137] [138] [139] [140] [141] [142] [143] [144] [145] [146] [147] [148] [149] [150] [151] [152] [153] [154] [155] [156] [157] [158] [159] [160] [161] [162] [163] [164] [165] [166] [167] [168] [169] [170] [171] [172] [173] [174] [175] [176] [177] [178] [179] [180] [181] [182] [183] [184] [185] [186] [187] [188] [189] [190] [191] [192] [193] [194] [195] [196] [197] [198] [199] [200] [201] [202] [203] [204] [205] [206] [207] [208] [209] [210] [211] [212] [213] [214] [215] [216] [217] [218] [219] [220] [221] [222] [223] [224] [225] [226] [227] [228] [229] [230] [231] [232] [233] [234] [235] [236] [237] [238] [239] [240] [241] [242] [243] [244] [245] [246] [247] [248] [249] [250] [251] [252] [253] [254] [255] [256] [257] [258] [259] [260] [261] [262] [263] [264] [265] [266] [267] [268] [269] [270] [271] [272] [273] [274] [275] [276] [277] [278] [279] [280] [281] [282] [283] [284] [285] [286] [287] [288] [289] [290] [291] [292] [293] [294] [295] [296] [297] [298] [299] [300] [301] [302] [303] [304] [305] [306] [307] [308] [309] [310] [311] [312] [313] [314] [315] [316] [317] [318] [319] [320] [321] [322] [323] [324] [325] [326] [327] [328] [329] [330] [331] [332] [333] [334] [335] [336] [337] [338] [339] [340] [341] [342] [343] [344] [345] [346] [347] [348] [349] [350] [351] [352] [353] [354] [355] [356] [357] [358] [359] [360] [361] [362] [363] [364] [365] [366] [367] [368] [369] [370] [371] [372] [373] [374] [375] [376] [377] [378] [379] [380] [381] [382] [383] [384] [385] [386] [387] [388] [389] [390] [391] [392] [393] [394] [395] [396] [397] [398] [399] [400] [401] [402] [403] [404] [405] [406] [407] [408] [409] [410] [411] [412] [413] [414] [415] [416] [417] [418] [419] [420] [421] [422] [423] [424] [425] [426] [427] [428] [429] [430] [431] [432] [433] [434] [435] [436] [437] [438] [439] [440] [441] [442] [443] [444] [445] [446] [447] [448] [449] [450] [451] [452] [453] [454] [455] [456] [457] [458] [459] [460] [461] [462] [463] [464] [465] [466] [467] [468] [469] [470] [471] [472] [473] [474] [475] [476] [477] [478] [479] [480] [481] [482] [483] [484] [485] [486] [487] [488] [489] [490] [491] [492] [493] [494] [495] [496] [497] [498] [499] [500] [501] [502] [503] [504] [505] [506] [507] [508] [509] [510] [511] [512] [513] [514] [515] [516] [517] [518] [519] [520] [521] [522] [523] [524] [525] [526] [527] [528] [529] [530] [531] [532] [533] [534] [535] [536] [537] [538] [539] [540] [541] [542] [543] [544] [545] [546] [547] [548] [549] [550] [551] [552] [553] [554] [555] [556] [557] [558] [559] [560] [561] [562] [563] [564] [565] [566] [567] [568] [569] [570] [571] [572] [573] [574] [575] [576] [577] [578] [579] [580] [581] [582] [583] [584] [585] [586] [587] [588] [589] [590] [591] [592] [593] [594] [595] [596] [597] [598] [599] [600] [601] [602] [603] [604] [605] [606] [607] [608] [609] [610] [611] [612] [613] [614] [615] [616] [617] [618] [619] [620] [621] [622] [623] [624] [625] [626] [627] [628] [629] [630] [631] [632] [633] [634] [635] [636] [637] [638] [639] [640] [641] [642] [643] [644] [645] [646] [647] [648] [649] [650] [651] [652] [653] [654] [655] [656] [657] [658] [659] [660] [661] [662] [663] [664] [665] [666] [667] [668] [669] [670] [671] [672] [673] [674] [675] [676] [677] [678] [679] [680] [681] [682] [683] [684] [685] [686] [687] [688] [689] [690] [691] [692] [693] [694] [695] [696] [697] [698] [699] [700] [701] [702] [703] [704] [705] [706] [707] [708] [709] [710] [711] [712] [713] [714] [715] [716] [717] [718] [719] [720] [721] [722] [723] [724] [725] [726] [727] [728] [729] [730] [731] [732] [733] [734] [735] [736] [737] [738] [739] [740] [741] [742] [743] [744] [745] [746] [747] [748] [749] [750] [751] [752] [753] [754] [755] [756] [757] [758] [759] [760] [761] [762] [763] [764] [765] [766] [767] [768] [769] [770] [771] [772] [773] [774] [775] [776] [777] [778] [779] [780] [781] [782] [783] [784] [785] [786] [787] [788] [789] [790] [791] [792] [793] [794] [795] [796] [797] [798] [799] [800] [801] [802] [803] [804] [805] [806] [807] [808] [809] [810] [811] [812] [813] [814] [815] [816] [

1- سبب حدوث الإهتلاك: يحدث الإهتلاك المادي للأصل نتيجة استخدامه في الإنتاج يعتبر ع^١ المتغير الأساسي في التقادم بالإضافة إلى ظهور إختراعات جديدة ¹.

2- عناصر الإهتلاك: يتكون الإهتلاك من ثلاثة عناصر هي كالتالي:

أ- القيمة القابلة للإهلاك (أساس الإهلاك) le montant amortissable: نصت المعايير المحاسبية الدولية
 في ٢٠١٧م على أن تكون القيمة القابلة للإهلاك هي القيمة المكتسبة بعد خصم القيمة المتوقعة

[illegible]

- الاهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل
- الطريقة التناقضية تؤدي إلى عبء $\frac{1}{n} \frac{1}{n} \frac{1}{n} \frac{1}{n} \frac{1}{n}$
- طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال $\frac{1}{n} \frac{1}{n}$
- الطريقة التزايدية تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل .

ج-مدة الإهلاك: هي المدة التي خلالها يتم توزيع التكلفة الأصلية للمعدات على فترات زمنية متساوية.

¹عبد السمیع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى 2002، ص 164.

الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

- $\frac{\text{تغيير في القيمة}}{\text{القيمة الأصلية}} \times 100$ يعاني المحترفون من صعوبة تقدير القيمة الحقيقية للمخزون ، ولذا فإنهم يستخدمون طرقاً مختلفة لتقديره ، من بينها طريقة (L'approche par composant) ، يلاحظ أن هذه الطريقة تحاول تقدير القيمة الحقيقية للمخزون عن طريق تقسيمه إلى مكوناته الأساسية ، ثم تقدير قيمة كل مكون على حدة ، وأخيراً جمع هذه القيم لتقدير القيمة الحقيقية للمخزون ككل.

خامساً : تقييم المخزونات والمنتجات بقيد التنفيذ

يتم تقييمها بالتكلفة التي تشمل مايلي :

- جميع تكاليف الشراء
- جميع تكاليف التحويل
- $\frac{\text{تكاليف التخزين}}{\text{القيمة الأصلية}} \times 100$

وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية ، وإلما على أساس تكاليف محددة مسبقاً التي يحددها المحترفون ، وتدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعيب في حساب النتائج عندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافي لإنجاز هذا المخزون ، ويتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند بيعها ، وتستخدم طريقة FIFO (First In First Out) لتقييم المخزون ، وهذه الطريقة تعني أن أول السلع التي تدخل المخزن هي أولها في الخروج منه ، وتستخدم هذه الطريقة لتقييم المخزون في نهاية الفترة المحاسبية.

CUMP ت و م = مخزون أول المدة + الإدخالات (بالقيمة) / مخزون أول المدة + الإدخالات

(بالكمية)، هذه الطريقة تستخدم لتقييم المخزون في نهاية الفترة المحاسبية ، والتي تخزن في المخزن.

الفرع الثاني : تقييم بنود الخصوم

تتكون الخصوم من الديون الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية و التي يمثل إنقضاؤها خروجاً من الأصول ، وتُصنف الخصوم إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية ، وتُصنف الخصوم الجارية إلى خصوم تجارية وخصوم مالية ، وتُصنف الخصوم المالية إلى خصوم مالية قصيرة الأجل وخصوم مالية طويلة الأجل.

1/ $\frac{\text{الخصم}}{\text{القيمة الأصلية}} \times 100$ ، وتستخدم هذه الطريقة لتقييم الخصوم في نهاية الفترة المحاسبية.

وتستخدم هذه الطريقة لتقييم الخصوم في نهاية الفترة المحاسبية.

أولاً: تقييم الإيرادات والأعباء الناتجة عن بعض العناصر

وستنطرق هنا الى ابراز كيفية تقييم الإيرادات والأعباء الناتجة عن العقود طويلة الأجل .
والمتوجات المالية ,بالإضافة الى معالجة العمليات الناتجة عن العقود طويلة الأجل .

1- الإعانات (المنح العمومية) : وتنتج من خلال تحويل الموارد العمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة ماضياً أو مستقبلاً .

وتدرج الإعانات في الحسابات كمتوجات (إيرادات) في حساب النتائج سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها . للإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للامتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الامتلاك المحتسب وتظهر في الميزانية كمنتجات مؤجلة أما الإعانات الموجهة لتغطية الاعباء أو الخسائر تدرج كمنتجات في التاريخ الذي تم إنجازها .

ولا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل الا اذا توفر ما يلي :

- بأن الكيان يمثل للشروط الملحقه .

- أن الكيان يملك الحق في الاستفادة من الإعانة .

2- الأعباء والمنتجات المالية : هي المتوجات المالية في حسابان تبعاً لانقضاء الزمن وتلحق بالمنتجات المالية التي ترتبت فوائد خلالها , وعمليات التي تم حصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح تأجيل بشروط تقل عن الشروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح منتج مالي . القيمة المرتبطة بهذا تأجيل .
الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعمليات التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية للحسابات المشتري . وكمتوجات مالية في حسابات المدين .

3- الأعباء والمنتجات الناتجة عن العقود طويلة الأجل : هي المتوجات المالية الناتجة عن العقود طويلة الأجل .
أو المجموعة من السلع و الخدمات تقع تورايجها انطلاقها و الانتهاء منها في سنوات المالية مختلفة وتتمثل هذه العقود في (العقود البناء ,العقود اصلاح الحالة الأصول أو بيئة ,العقود المأجورة ,العقود المأجورة) التي تخص العمليات التي تمت في اطار هذه العقود عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بتتابع وبمقياس انجاز العملية (التسجيل حسب طريقة التقدم), واذا كان غير ممكن تطبيق طريقة التقدم أو كانت نتيجة هائية للعقد لا يمكن تقديرها .
صادقة, فإنه تسجل المنتجات بمبلغ يعادل مبلغ الاعباء المثبتة والتي يكون تحصيلها محتملاً , وفي التاريخ الجرد اذا

توقع ان مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجاته او وقوع حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ فإنه يلجأ الى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الاجمالية للعقد غير موضحة بعد التسجيلات الحسابية¹.

الفرع الثالث: أثر اختلاف بدائل القياس في عرض القوائم المالية :

أولا : أثر التكلفة التاريخية على عرض القوائم المالية²:

1- على خاصية الموثوقية والملائمة: القوائم المالية هي مجموعة من البيانات المالية التي توضح المركز المالي للشركة في تاريخ معين. وهي تختلف عن القوائم المحاسبية التي توضح المركز المالي للشركة في تاريخ معين.

درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي

تستخدم في إعدادها. فكلما كانت الأدلة الموضوعية أقوى، كلما كانت القوائم المالية أكثر موثوقية.

2/1980 على النحو التالي : هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز

بدرجة معقولة وأنهما تمثل بصدق ما تزعم تمثيله وتتكون من ثلاث الخصائص :

-الصدق في التعبير : القوائم المالية يجب أن تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلا .

على الشكل كما يجب ان تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلا .

-الحياد : القوائم المالية يجب أن تكون خالية من التحيز الشخصي للقياس.

القوائم المالية يجب أن تكون خالية من التحيز الشخصي للقياس.

-الحياد : ينبغي أن يتوفر في القوائم المالية الحياد.

الاستخدامات التي تستخدم فيها وذلك حتى تستطيع مقابلة الاحتياجات لجميع الجهات التي تستخدم القوائم

المالية والا فقدت تلك القوائم القوائم أهميتها في التعبير .

نموذج التكلفة التاريخية يتسم بالمعلومات المتولدة عنه بخليط غير متجانس من مكونات الخاصية الموثوقية

والحياد. فكلما كانت الأدلة الموضوعية أقوى، كلما كانت القوائم المالية أكثر موثوقية.

المقبولة قبولاً عاماً , ولكن من ناحية ثانية غالباً لا يحقق هذا المنهج خاصية الأمانة في التمثيل ومن هنا

هذا المنهج يحقق جزءاً من الخاصية الحياد بمعنى خلوه من التحيز الشخصي للقوائم بعملية القياس وهذا لا يعني خلوه

من التحيز في العملية القياس نفسها فهو يظهر تحيزاً لجانب إدارة اتجاه المساهمين والمستثمرين .

¹الجمهورية الجزائرية القرار الوزاري المؤرخ في 26-07-2008 المصادق عليه من قبل المجلس الشعبي الوطني في 19-03-2009

2009-03-25

²هشام شلغام ,تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ,المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية -2016/2 116

البيان أن التكاليف التاريخية لا يمكن أن تكون مقياساً للقيمة الحقيقية للثروة، بل هي مجرد تكاليف تاريخية. فالتكاليف التاريخية لا يمكن أن تكون مقياساً للقيمة الحقيقية للثروة، بل هي مجرد تكاليف تاريخية. فالتكاليف التاريخية لا يمكن أن تكون مقياساً للقيمة الحقيقية للثروة، بل هي مجرد تكاليف تاريخية.

وعليه يمكن القول أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن أرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً أو تمثيلاً للواقع الفعلي.

ثانياً: أثر القيمة العادلة على العرض القوائم المالية¹

1- الملائمة والموثوقية: تعتبر أحد الصفات الأساسية للمعلومات المحاسبية التي تكون مفيدة لاتخاذ القرار كما جاء في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية وأن أفضل الصفات أو الخصائص التي تميز المعلومات من أكثرها فائدة إلى أقلها فائدة للمتخذ القرار هي في مقام الأول الملائمة والموثوقية حيث عرفت الملائمة بـ "القدرة المعلوماتية في تغيير المعتقدات السابقة أو المعتقدات الحالية أو المعتقدات المستقبلية" والهدف من هذه الخاصية هو اختبار طرق القياس التي تساعد الأفراد الذين يعتمدون على قوائم المالية لاتخاذ القرارات.

وحتى تكون المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات يلزم توافر الخصائص الثانوية التالية:

- توفر المعلومات المحاسبية في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.

- القيمة التنبؤية: لأن مستخدم المعلومات المحاسبية يمارس نوعاً من التنبؤ عند اتخاذ قراره، فإن المعلومات المحاسبية التي تكون لها أكبر قدرة التنبؤية هي أكثر الملائمة.

- القيمة الاستراتيجية: تمتلك المعلومات المحاسبية الملائمة قيمة استراتيجية عندما يكون لها قدرة على تغيير أو تعزيز القرارات الاستراتيجية. فالمعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية. فالمعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية. فالمعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

¹ الملائمة، الموثوقية، القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية - 2016/2 - 117

في هذا الفصل التطرق إلى عموميات حول النظام المحاسبي المالي : ماهية النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي : النظام المحاسبي المالي : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي : ومميزات النظام المحاسبي المالي : هيكل النظام المحاسبي المالي ، الإطار النظري و التصوري للنظام المحاسبي المالي في : الى القياس المحاسبي وبدائله وأثرها على عرض القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية :

مفهوم و أهمية القياس المحاسبي : أسس ومعايير القياس المحاسبي : التطرق الى بدائل القياس المحاسبي : قع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية إضافة إلى التطرق لنظرة محاسبية للتقييم وطرقه التي تخضع للقواعد العامة والمبادئ الأساسية للتسجيل والتقييم المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي ، وفي نفس السياق قمنا باستعراض خطوات عملية التقييم، يمكن القول أن المؤسسة وهدف إعداد وعرض التقييم المحاسبي الذي يمثل جوهر العمل المحاسبي والذي يعتمد على استخدام طرق وأساليب التقييم المحاسبي الذي يكون على أساس التكلفة التاريخية وهو المبدأ الأساسي والأول المعتمد في التقييم المحاسبي في ، إلا أن هناك مجموعة من التي وجهت إليه وهذا أدى إلى ظهور طرق بد م مقترحة في عملية التقييم المحاسبي تبناها النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وتمثل هذه في التي تعتبر البديل القوي لأساس التكلفة التاريخية.



معالجة القوائم المالية لشركة سرمبال ذ م م
باستخدام بدائل القياس المحاسبي

تمهيد:

بعد انتهائنا من دراسة الجانب النظري وتوضيح تأثير اختلاف بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية، سنحاول إسقاط هذه الدراسة النظرية على شركة سربال ذ.م.م، محاولين توضيح أثر اختلاف بدائل القياس المحاسبي على القوائم المالية لشركة سربال ذ.م.م، من خلال عرض قوائم مالية معدة وفق نموذج التكلفة التاريخية، وقوائم مالية معدة وفق نموذج القيمة العادلة، مبرزين عرض وتغير المركز المالي وكذا نتيجة نشاط الشركة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى ذكر لمحة تاريخية وجيزة عن الشركة نبين فيها كيفية نشأتها والتطورات التي شهدتها 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 كلفتا 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 خلط الطين؛
- خزانات؛
- آلات سحب مطاطية؛
- آلات تفتيت الطين والمربعات الخزفية غير صالحة؛
- 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 و40% طين أصفر و20% مربعات خزفية غير صالحة (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 20سم×30سم أو 15سم × 15سم.

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 هاته الأخيرة بمادة ملونة.

– الأشكال الخزفية 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.

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.

ثالثاً: 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 عاملاً 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 والهياكل 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 سرمبال أهداف كثيرة تصبوا إلى تحقيقها منها ما هو على المدى القصير ومنها ما على المدى الطويل:

أولاً: على المدى القصير

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

ثانياً: على المدى الطويل

- زيادة رأس مال الشركة من خلال اللجوء إلى الادخار والاستفادة من ميزات المصادر التمويلية الأخرى؛
- إيجاد مناطق بيع خارج الوطن؛

المبحث الثاني: القوائم المالية للشركة.

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض قوائم مالية أعدت على أساس التكلفة التاريخية والمتعلقة تحديداً بالسنة المالية 2015، في حين سنقوم بعرض قوائم مالية أعدت على أساس القيمة العادلة والمتعلقة بالسنة المالية 2016، مبرزين الأسباب التي دفعت الشركة إلى إقفال قوائمها المالية على أساس القيمة العادلة من جهة، وإبراز أيضاً الاختلافات التي تطرأ على مناصب القوائم المالية سواء الميزانية أو حساب النتائج.

المطلب الأول: القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

الفرع الأول: الميزانية (الأصول) في 2015/12/31

الجدول رقم (01): الميزانية (الأصول) في 2015/12/31

| 2014 | 2015 | | | ملاحظة | الأصول |
|---------------|---------------|---------------|-------|--------|------------------------------|
| | إجمالي | إهلاك ومؤونات | صافي | | |
| الصافي | | | | | |
| ----- | ----- | ----- | ----- | | أصول غير جارية |
| ----- | ----- | ----- | ----- | | فارق بين الاقتناء (goodwill) |
| 344,183.33 | 344,183.33 | | | | تشبيات معنوية |
| 2,360,000.00 | 1,960,000.00 | 4,340,000.00 | | | تشبيات عينية |
| 10,056,973.16 | 10,800,890.49 | 29,609,730.82 | | | الأراضي |
| 1,066,309.77 | 794,968.61 | 6,285,599.85 | | | البناءات |
| | | | | | |

الفصل الثاني: معالجة القوائم المالية لشركة سرمبال ذ م م باستخدام بدائل القياس المحاسبي

| | | | | | |
|---------------|---------------|---------------|---------------|--|--|
| | | | | | المنشآت
التقنية، المعدات
والأدوات
الصناعية
التشبيطات
العينية الأخرى |
| 13,827,467.09 | 13,900,042.43 | 40,235,330.67 | 54,135,373.10 | | |
| 1,633,471.59 | 1,693,232.53 | | 1,693,232.53 | | مجموع
الأصول غير
الجارية |
| 795,394.10 | 794,188.57 | | 794,188.57 | | |
| 465,741.58 | 421,587.69 | | 421,587.69 | | |
| 2,743,953.33 | 2,983,206.66 | | 2,983,206.66 | | أصول
جارية |
| 512,020.25 | 572,020.25 | | 572,020.25 | | |
| 2,057,326.56 | 3,478,911.08 | | 3,478,911.08 | | المواد الأولية
واللوازم |
| 147,848.88 | 222,960.16 | | 222,960.16 | | |
| 35,895.32 | 45,973.06 | | 45,973.06 | | اللوازم القابلة
للاستهلاك |
| 1,309,647.89 | 2,164,541.18 | | 2,164,541.18 | | التغلفات |
| 4,866.57 | 5,210.42 | | 5,210.42 | | |

الفصل الثاني: معالجة القوائم المالية لشركة سرمبال ذ م م باستخدام بدائل القياس المحاسبي

| | | | | |
|---------------|---------------|---------------|---------------|--|
| 9,706,166.07 | 12,381,831.60 | | 12,381,831.60 | المنتجات
المصنعة |
| 23,533,633.16 | 26,281,874.03 | 40,235,330.67 | 66,517,204.70 | الموردون المدينون
الزبائن
الدولة، الضرائب
والرسوم القابلة
للتحصيل من
أطراف أخرى
الأعباء المعاينة
مسبقا
بنوك الحسابات
الجارية
الصندوق
مجموع
الأصول الجارية
المجموع العام
للأصول |

المصدر: القوائم المالية للشركة مسرمبال ذ م م محل الدراسة

الفرع الثاني: الميزانية (الخصوم) في 2015/12/31

الجدول رقم (02): الميزانية (الخصوم) في 2015/12/31

| الأصول | ملاحظة | المبالغ
(2015) | المبالغ
(2014) |
|--------------------------------|--------|----------------------|----------------------|
| رؤوس الأموال الخاصة | | | |
| رأس المال تم إصداره | | 45.000.000,00 | 23.330.000,00 |
| رأس المال غير مستعان به | | | |
| علاوات واحتياطات | | | |
| فوارق إعادة التقييم | | | |
| فوارق المعادلة | | | 4.132.934,63 |
| النتيجة الصافية | | -1.136.776,68 | -30.158.308,58 |
| رؤوس أموال خاصة أخرى - الترحيل | | -29.475.356,46 | |
| من جديد | | | |
| المجموع 1 | | 14.387.866,86 | -2.695.373,95 |
| الخصوم غير الجارية | | | |

الفصل الثاني: معالجة القوائم المالية لشركة سرمبال ذ م م باستخدام بدائل القياس المحاسبي

| | | | |
|---------------|---------------|--|------------------------------|
| | | | قروض وديون مالية |
| | | | ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) |
| | 14.387.866,86 | | ديون أخرى غير جارية |
| | | | مجموع الخصوم غير الجارية (2) |
| | | | الخصوم الجارية |
| 6.698.169,83 | 4.254.772,99 | | موردون وحسابات ملحقة |
| 996.425,76 | 1.002.362,43 | | الضرائب |
| 18.534.411,52 | 6.636.871,75 | | ديون أخرى |
| | | | خزينة سلبية |
| 26.229.007,11 | 11.894.007,17 | | |
| 23.533.633,16 | 26.281.874,03 | | |

المصدر: القوائم المالية للشركة مسرمبال ذ م م محل الدراسة

الفرع الثالث: جدول حسابات النتائج المقفل في 2015/12/31

(حسب الطبيعة)

الجدول رقم (03): حسابات النتائج المقفل في 2015/12/31

| العناصر | ملاحظة | 2015 | 2014 |
|--|--------|------------------------|------------------------|
| المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة | | 20,217,214.66 | 23,151,459.00 |
| تغير المخزونات من المنتجات | | 239,253.33 | (856,213.00) |
| الإنتاج المثبت | | - | - |
| إعانات الاستغلال | | - | - |
| 1- إنتاج السنة المالية | | 20,456,467.99 | 22,295,246.00 |
| المشتريات المستهلكة | | 9,696,049.89 | 10,708,401.53 |
| الخدمات الخارجية | | 2,026,031.55 | 459,524.84 |
| الخدمات الخارجية الأخرى | | 2,127,674.53 | 2,139,795.35 |
| 2- إستهلاك السنة المالية | | (13,849,755.97) | (13,307,721.72) |
| 3- القيمة الباقية للاستغلال (1-2) | | 6,606,712.02 | 8,987,524.28 |
| أعباء المستخدمين | | (6,405,516.31) | (6,409,386.02) |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | | | |

الفصل الثاني: معالجة القوائم المالية لشركة سرمبال ذ م م باستخدام بدائل القياس المحاسبي

| | | | |
|----------------|---------------|--|---|
| (991,628.66) | (514,444.50) | | 4- إجمالي فائض الاستغلال |
| 1,586,509.60 | -313,248.79 | | المنتجات العملية الأخرى |
| 109,346.23 | 135,314.50 | | الأعباء العملية الأخرى |
| - | - | | المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة |
| (2,549,247.20) | (958,842.39) | | استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات |
| - | - | | 5- النتيجة العملية |
| -853,391.37 | -1,136,776.68 | | المنتجات المالية |
| - | - | | الأعباء المالية |
| - | - | | 6- النتيجة المالية |
| - | - | | 7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5) |
| - | - | | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية |
| - | - | | الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية |
| -853,391.37 | -1,136,776.68 | | مجموع منتجات الأنشطة العادية |
| | | | مجموع أعباء الأنشطة العادية |
| | | | 8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية |

المصدر: القوائم المالية للشركة مسرمبال ذ م م محل الدراسة

الفصل الثاني: معالجة القوائم المالية لشركة سربال ذ م م باستخدام بدائل القياس المحاسبي

المطلب الثاني: القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة العادلة.

الفرع الأول: الميزانية (الأصول) في 2016/12/31

الجدول رقم (04): الميزانية (الأصول) في 2016/12/31

| 2016 | | | ملاحظة | الأصول |
|----------------|----------------|----------------|--------|-----------------------------------|
| صافي | إهلاك ومؤونات | إجمالي | | |
| ----- | ----- | ----- | | أصول غير جارية |
| ----- | ----- | ----- | | فارق بين الاقتناء (goodwill) |
| | | | | تثبيات معنوية |
| 126.190.500.46 | 136.626056.23 | 262.816557.23 | | تثبيات عينية |
| 31.383.650.80 | | 31.383.650.80 | | الأراضي |
| 6.369.441.54 | 7.571.687.19 | 13.941.128.73 | | البناءات |
| 88.437.408.43 | 129.054.369.27 | 217.491.777.70 | | المنشآت التقنية، المعدات والأدوات |
| | | | | الصناعية |
| | | | | التثبيات العينية الأخرى |
| 126.190.550.77 | | 262.816.557.23 | | مجموع الأصول غير الجارية |

الفصل الثاني: معالجة القوائم المالية لشركة سربال ذ م م باستخدام بدائل القياس المحاسبي

| | | | |
|------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| أصول
جارية | | | |
| المواد الأولية واللوامز | | 10.054.816.77 | 10.054.861.77 |
| اللوامز القابلة
للاستهلاك | | | |
| التغليفات | | | |
| المنتجات المصنعة | | | |
| الموردون المدينون | | | |
| الزوائد | | 3.757.398.00 | 3.757.398.00 |
| الدولة، الضرائب
والرسوم القابلة | | 1.585.598.39 | 1.585.598.39 |
| للتحصيل من أطراف
أخرى | | | |
| الأعباء المعاينة مسبقا | | | |
| بنوك الحسابات الجارية | | | |
| الصندوق | | | |
| مجموع الأصول
الجارية | | 24.022.686.15 | 150.213.186.92 |
| المجموع العام
للأصول | | 286.839.243.38 | 150.213.186.92 |
| | 136.626.056.46 | | |
| | 136.626.056.46 | | |

المصدر: القوائم المالية للشركة سربال ذ م م محل الدراسة

الفرع الثاني: الميزانية (الخصوم) في 2016/12/31

الجدول رقم (05): الميزانية (الخصوم) في 2016/12/31

| الأصول | المبلغ الصافي
(2016) | الملاحظات |
|--|-------------------------|-----------|
| رؤوس الأموال الخاصة | | |
| رأس المال تم إصداره | 135.000.000,00 | |
| رأس المال غير مستعان به | | |
| علاوات واحتياطيات | | |
| فوارق إعادة التقييم | | |
| فوارق المعادلة | | |
| النتيجة الصافية | 6.159.782.79 | |
| رؤوس أموال خاصة أخرى - الترحيل من جديد | -57.908.779.89 | |
| المجموع 1 | 14.387.866,86 | |
| الخصوم غير الجارية | | |
| قروض وديون مالية | 83.251.002.90 | |

الفصل الثاني: معالجة القوائم المالية لشركة سرمبال ذ م م باستخدام بدائل القياس المحاسبي

| | | |
|----------------|--|------------------------------|
| | | ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) |
| 00.00 | | ديون أخرى غير جارية |
| | | مجموع الخصوم غير الجارية (2) |
| | | الخصوم الجارية |
| | | موردون وحسابات ملحقة |
| 3.953.287.46 | | الضرائب |
| 807.598.08 | | ديون أخرى |
| 62.201.298.48 | | خزينة سلبية |
| 66.962.184.02 | | مجموع الخصوم الجاري |
| 150.213.186.92 | | المجموع العام للخصوم |

المصدر: القوائم المالية للشركة مسرمبال ذ م م محل الدراسة

الفرع الثالث : جدول حسابات النتائج المقفل في 2016/12/31

(حسب الطبيعة)

الجدول رقم (06): حسابات النتائج المقفل في 2016/12/31

| العناصر | الملاحظة | 2016 |
|--|----------|----------------------|
| المبيعات من المنتجات التامة المصنعة | | 30.574.160.15 |
| تغير المخزونات من المنتجات | | (258.743.00) |
| الإنتاج المثبت | | - |
| إعانات الاستغلال | | - |
| 1- إنتاج السنة المالية | | 30.315.417.15 |
| المشتريات المستهلكة | | 12.510.524.29 |
| الخدمات الخارجية | | 402.438.27 |
| الخدمات الخارجية الأخرى | | 12.912.962.56 |
| 2- إستهلاك السنة المالية | | 17.402.454.59 |
| 3- القيمة الباقية للاستغلال (1-2) | | 7.967.591.08 |
| أعباء المستخدمين | | 898.547.29 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | | 3.459.17 |

| | | |
|--------------|--|---|
| 8.536.316.22 | | 4- إجمالي فائض الاستغلال |
| 33.517.29 | | المنتجات العملية الأخرى |
| 3.459.17 | | الأعباء العملية الأخرى |
| 2.314.149.28 | | المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة |
| | | استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات |
| 6.185.190.48 | | 5- النتيجة العملية |
| - | | المنتجات المالية |
| - | | الأعباء المالية |
| -2540769 | | |
| | | 6- النتيجة المالية |
| 6.159.782.79 | | 7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5) |
| | | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية |
| | | الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية |
| 6.159.782.79 | | مجموع منتجات الأنشطة العادية |
| 6.159.782.79 | | مجموع أعباء الأنشطة العادية |
| 6.159.782.79 | | 8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية |

المصدر: القوائم المالية للشركة سرمبال ذ م م محل الدراسة

المطلب الثالث: أثر الاختلاف بين الطريقتين على عرض القوائم المالية.

من خلال الإطلاع على القوائم المالية لشركة سربال ذ.م.م، والمتعلقة بالسنتين الماليتين 2015 و 2016، مع التذكير بأن السنة المالية 2015 تم إقفالها على أساس التكلفة التاريخية، في حين السنة المالية 2016 تم إقفالها على أساس القيمة العادلة لبعض عناصر الأصول، ويرجع أساسا اعتماد نموذج القيمة العادلة في إقفال القوائم المالية لسنة 2016 بغية رفع رأس مال الشركة نظرا لتأكله تفاديا لحل الشركة بالاعتماد على نصوص القانون التجاري الجزائري، وذلك من خلال إعادة تقييم بعض عناصر أصول الشركة، وتمثلت العناصر التي تم قياسها على أساس نموذج القيمة العادلة في:

-الأراضي: والتي تم اقتنائها منذ تأسيس الشركة ولم يطرأ عليها أي تعديل وبقيت محتفظة بتكلفتها التاريخية، في حين تكلفتها في الوقت الحالي تقدر بقيمة معتبرة مقارنة بالقيمة الدفترية.

-المباني: والتي تم تشييدها منذ السنوات الأولى لبداية النشاط، إلا أنه لم يطرأ عليها أي تعديل وبقيت أيضا في الدفاتر المحاسبية بتكلفتها التاريخية، في حين قيمتها في الوقت الحالي تقدر بقيمة تفوق قيمتها الدفترية بقيمة معتبرة نسبيا.

-بعض عناصر المعدات والأدوات: أيضا بعد إعادة تأهيل والقيام بصيانة شاملة لمعدات المصنع، تم إعادة تقييم وحدة الإنتاج الرئيسية لصنع الخزف.

وفيما يلي توضيح أثر اختلاف التقييم على القوائم المالية باستعمال نموذج التكلفة التاريخية للسنة المالية 2015، وعلى أساس القيمة العادلة فيما يتعلق بالسنة المالية 2016.

*بالنسبة للميزانية:

-على الرغم من المصدقية والموثوقية التي يكتسبها نموذج التكلفة التاريخية في القياس، إلا أنه وبمرور الزمن أصبح لا يستجيب لمتطلبات الفترة، خاصة في ظل الارتفاع المتواصل للأسعار وتباينه من فترة لأخرى، فبالرجوع لجانب أصول الميزانية للسنتين الماليتين 2015 و 2016 نلاحظ أن:

1- الأراضي: أصبحت قيمتها 31.383.650,80 دج في مقابل 344.183,33 دج، أي بزيادة 31.039.467,47 دج، هذه الزيادة المعتبرة مردها إلى الارتفاع الكبير الذي مس سوق العقار، مع الإشارة هنا لم

الفصل الثاني: معالجة القوائم المالية لشركة سربال ذ م م باستخدام بدائل القياس المحاسبي

تخضع عملية إعادة تقييم الأراضي لمعايير معتمدة من سوق نشط في مجال تسعير العقارات، بل تم الاعتماد فيها على السعر المرجعي المتعارف عليه في منطقة النشاطات للمتر المربع الواحد.

2- المباني: أيضا نلاحظ أن قيمة المباني ارتفعت من 6.300.000,00 دج إلى 13.941.128,73 دج، وهذا بعد إعادة تقييم قيمة المباني، وذلك من خلال الاعتراف بقياس قيمة المباني على أساس القيمة العادلة على الرغم من تقادم المباني الصناعية للشركة، مع التذكير أن الشركة تضم مباني إدارية ومباني صناعية.

3- المنشآت التقنية والمعدات: أيضا ارتفعت قيمة المنشآت التقنية من 40.410.621,31 دج إلى 217.491.777,70 دج، وهو ارتفاع معتبر نوعا ما، هذه الزيادة الكبيرة قد يكون مبالغ فيها في ظل تحسين صورة القوائم المالية للشركة، ويمكن اعتبار هذه المبالغة في إعادة التقييم كأحد أساليب المحاسبة الإبداعية في تحميل صورة القوائم المالية بغير واقعها الفعلي، وهو ما يبين أحد أوجه القصور لطريقة القياس بالقيمة العادلة، على الرغم من أن إعادة التقييم هذه جاءت استجابة لخدمة الشركة داخليا وليست لها علاقة بأطراف خارجية من الممكن أن تؤثر على قراراتهم.

4- باقي عناصر الأصول الأخرى: بقيت باقي عناصر الأصول الأخرى مقيمة على أساس التكلفة التاريخية، لكن التباين بين القيم بين سنتي 2015 و 2016 مرده إلى الحركية الحسابات خلال السنة المالية 2016، وفي الغالب فإن عناصر الأصول الأخرى لا تطرأ عليها زيادة معتبرة في ظل الحركية التي تعرفها هذه الحسابات، وهنا يطرح مبدأ الأهمية النسبية في إعادة التقييم على اعتبار أن عملية التقييم تكون عادة بمبالغ معتبرة وكعبء على الشركة، لهذا ما هي الجدوى في ظل تقارب القيم بين الطريقتين.

ونشير هنا إلى أنه قد تطرأ انخفاضات على بعض بنود الأصول الأخرى، كالمخزونات مثلا، الحقوق اتجاه الزبائن في حال تعسر أو إفلاس أحد الزبائن.

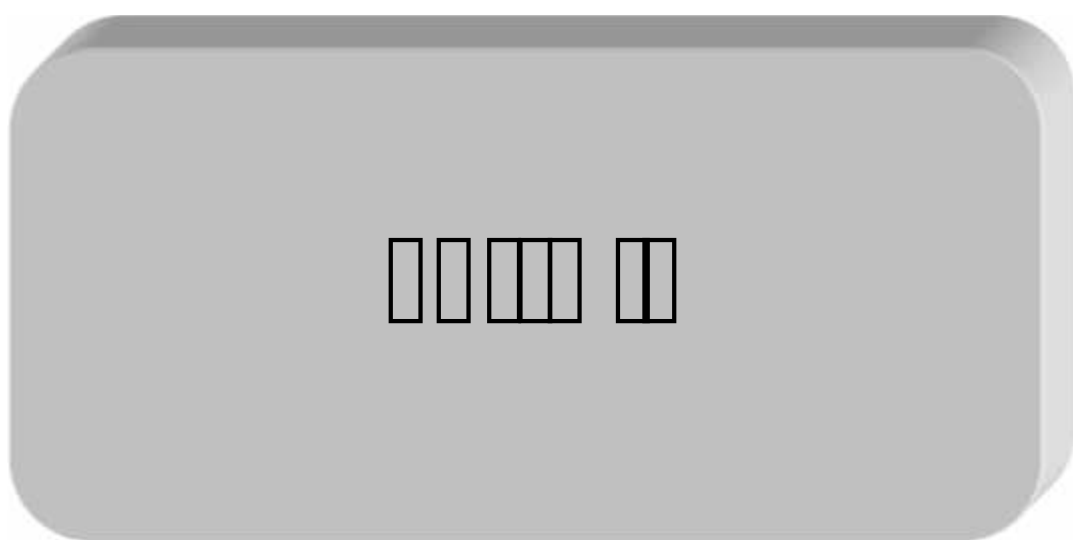
5- رأس المال الاجتماعي: تم استغلال الزيادة المعتبرة التي مست بعض عناصر الأصول لرفع رأس مال الشركة، وهذا بغية امتصاص الخسائر المتوالية التي تحملتها الشركة لسنوات عديدة، وتفاديا لحل الشركة في حال تآكل رأس المال بثلاثة أرباع (4/3)، من خلال هذه الزيادة تحسنت وضعية المركز المالي للشركة للسنة المالية 2016 والذي قدر بـ 83.251.002,90 دج، بعد أن قدر خلال السنة المالية 2015 بـ 14.387.866,86 دج.

***بالنسبة لجدول حساب النتائج:**

تقريباً يعتبر قيمة الاهتلاك هي التي مست جدول حساب النتائج، كاعتراف بالقياس من وجهة نظر محاسبية، في حين لا يتم الاعتراف بأعباء الاهتلاك لقيمة عناصر التثبيتات المعاد تقييمها من وجهة نظر جبائي.

الخلاصة:

من خلال معالجة القوائم المالية لشركة سربال محل الدراسة لاحظنا أن الشركة تعتمد في إعدادها لقوائمها المالية وفق طريقة التكلفة التاريخية، وهي الطريقة التي تتبعها الشركات في البيئة المحاسبية الجزائرية. وعند إعداد القوائم المالية بالطريقة العادلة فإن النتائج كانت مغايرة لطريقة التكلفة التاريخية وبالمقارنة مع طريقة التكلفة التاريخية نجد أن طريقة القيمة العادلة أعطت نتائج ذات مصداقية وموثوقية.



إن التغيرات التي شهدتها الاقتصاد العالمي لاسيما على مستوى مهنة المحاسبة، أجبر العديد من دول العالم على إدخال الإصلاحات على أنظمتها المحاسبية، والجزائر كغيرها من الدول سارت على نفس النهج تلبية لمتطلبات واقعها ولمسايرة توجهها الاقتصادي، وذلك من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في بداية جانفي 2010، كما يحدد هذا الأخير قواعد التقييم والتسجيل ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، شرعت الجزائر النظام المحاسبي، حيث أن هذه التغيرات فرضت نفسها على بيئة الأعمال الجزائرية، وفي إطار التكيف مع هذه التغيرات أوجد النظام طرق للتقييم والقياس، إلا أن صعوبة تطبيق هذا النظام يرتبط بعدة متغيرات أخرى لها القدرة على تفعيل هذا النظام للاستفادة منه في رفع تنافسية المؤسسة، لهذا فقد كانت إشكالية الدراسة معرفة كما يلي :

ما هو أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر .

1/ إختبار فرضيات البحث:

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

الفرضية الأولى: " من الممكن تطبيق بدائل قياس متعددة لدى المؤسسة الاقتصادية في الجزائر "، فقد تم التأكد من صحة هذه الفرضية من خلال نتائج الدراسة المتحصل من خلال التبرص الميداني لاحظنا أن المؤسسة بحاجة إلى بدائل قياس جديدة كونهما تعتمد على التكلفة التاريخية في التقييم لكن بفعل المتغيرات الجديدة في عصرنا الحديث أصبح التوجه إلى بدائل قياس أخرى متطلب ضروري، حيث أن استخدام هذ البدائل يترك للمحاسب فرصة الاختيار و المفاضلة بين هذه البدائل لتلبية مختلف الاحتياجات التي بتطلبها مستخدمو القوائم المالية .

الفرضية الثانية: " توجد علاقة بين بدائل القياس المحاسبي و عرض القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية " إذ تم تأكيدها نسبيا من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، بحيث يتم في التقييم الأولي بالتكلفة التاريخية وبمرور الوقت تصبح التكلفة غير واقعية لعدة عوامل، لذلك يتم إعادة تقييمها وفقا للقيمة العادلة ويتم عرض القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية بالإعتماد على بديلين أساسيين وهما التكلفة التاريخية و القيمة العادلة.

الفرضية الثالثة: " البيئة المحاسبية في الجزائر ليست بحاجة لتعدد بدائل القياس "، فقد ثبت عدم صحتها من خلال الدراسة التطبيقية و الميدانية، وذلك بدليل أن النظام المحاسبي المالي ينص في محتواه على إستخدام بدائل القياس في عرض القوائم المالية . فالبيئة المحاسبية الجزائرية ليست مخيرة ولكن ملزمة باستخدام بدائل القياس في عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الجزائري .

الفرضية الرابعة: " لا تتأثر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بتعدد بدائل القياس المحاسبي "، فقد ثبتت عدم صحتها من خلال الدراسة التطبيقية، وذلك بدليل أن استخدام اي بديل للقياس له نتائج مغايرة عن البديل الآخر و يظهر ذلك في القوائم المالية للشركة.

2/ نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة توصلنا إلى مجموعة النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- النظام المحاسبي المالي يعطي صورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- تم الاعتماد على التكلفة التاريخية على مدى فترة زمنية طويلة وهذا لموثوقيتها العالية.
- صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بالإضافة إلى عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر.
- التقييم الفعال بإستخدام بدائل القياس له أهمية بالغة داخل المؤسسة، كونه يساهم في تحقيق استمرار نشاط و رفع تنافسية المؤسسة.
- إن النظام المحاسبي المالي فعال في تقييم وتسجيل الأصول والخصوم لما جاء به من تعديلات سواء على مستوى مفاهيم والتقييم أو المحاسبة التي من شأنها تصحيح الكثير من الأخطاء والنقائص التي تواجه مهنة المحاسبة على المستوى الوطني.
- المؤسسة تستعمل طريقة التكلفة التاريخية في التقييم الأولي وذلك من خلال حصولها على أصولها، حيث تحصل عليها عن طريق الحيازة.
- لم توفر الجزائر بيئة محاسبية ملائمة قبل تشريع هذا النظام من أجل تطبيق القيمة العادلة بصفة دائمة، وهذا لعدم توفر سوق نشطة لها.
- للتقييم والقياس دور فعال حيث ينعكس ذلك على القوائم المالية ويؤثر على مصداقيتها؛
- ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية و المهنيين (محاسب معتمد، محافظ حسابات.....الخ بدورات تكوينية لتثقيف وزيادة وعيهم خاصة محاسبي المؤسسات، بأهمية بدائل القياس المحاسبي و الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

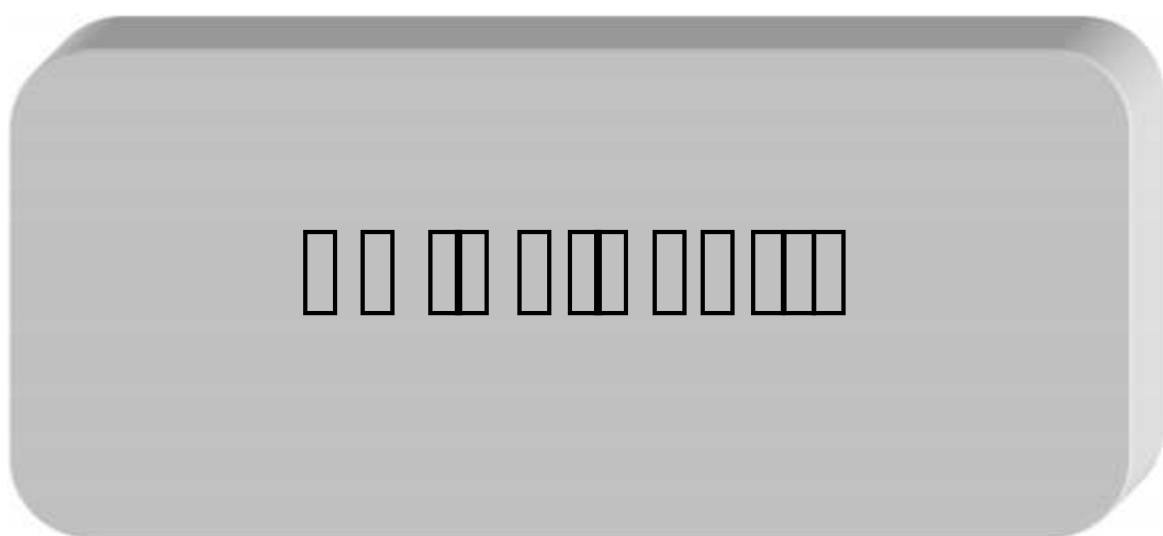
3/توصيات الدراسة:

على ضوء النتائج المتوصل إليها قمنا باقتراح مجموعة من التوصيات لها أهميتها في الموضوع:

- على المؤسسات الاقتصادية إعداد قوائمها وتقاريرها المالية بالاعتماد على بدائل قياس متعددة، وذلك من أجل تحقيق الشفافية والمصداقية.
- توفير بيئة محاسبية مهيأة من أجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من مميزات كثيرة.
- على المؤسسات الاقتصادية أن تكون واعية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية وهذا لتقديم دورها في تطوير المعارف والخبرات في المحاسبة وهو دور مهم.
- التخلي عن التكلفة التاريخية والتوجه نحو القيمة العادلة للارتقاء بمستوى المحاسبة.
- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي بكل متطلباته وإعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يلعبه في إعداد قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية .
- برنامج الإصلاح المحاسبي بشكل صحيح لابد من تطوير المعارف والخبرات في المحاسبة وهو دور مهم.
- العمل على تطوير بورصة الجزائر حتى يتم تفعيل عمل القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.
- ضرورة توعية المؤسسات الجزائرية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية وهذا لتقديم دورها في تطوير المعارف والخبرات في المحاسبة وهو دور مهم.

04/آفاق الدراسة:

- تتناولنا موضوع اثر بدائل القياس في عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
- أن نقترح مجموعة من البحوث ذات صلة بالموضوع على النحو التالي:
- واقع تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية.
 - نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثره على القوائم المالية؛
 - القياس المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية.
 - دور المؤسسات الاقتصادية في استخدام التكلفة التاريخية و القيمة العادلة.



المراجع باللغة العربية

-الكتب:

- 1- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS.
 - 2- جمعة حمد حلمي، "الملال السلوكي في المحاسبة المالية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009
 - 3- رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر ، دار وائل للنشر و التوزيع بدون الطبعة ، عمان ، 2006
 - 4- طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2010.
 - 5- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار النشر، الكويت، الطبعة الأولى ، سنة 1990 .
 - 6- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2012
 - 7- محمد مطر و موسى السيوطي ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ، دار وائل للنشر الاردن، الطبعة الثانية 2008 .
 - 8- محمد مطر و موسى السيوطي ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ، الطبعة الثانية 2008 ،دار وائل للنشر الاردن.
 - 9- وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، سنة 2007
- الرسائل و الأطروحات :

- 10- تامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013.
- 11- زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة أحمد بوقره - بومرداس ، 2013.
- 12- عريف نورة، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

- 13- غنشيل عفاف، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2012
 - 14- فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة فلسطين ، 2008 .
 - 15- فوادي محمد ، قياس بنود القوائم المالية ، وفق معايير المحاسبة الدولية IFRS / IAS مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ، البليدة 2010 .
 - 16- محمد بلقايد خملول، قياس مكونات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر
 - 17- مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدة الاقتصادية الفلسطينية، أطروحة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2006
 - 18- يامن خليل الزغي، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، قسم المحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، سنة 2005
- المقالات و المجلات:**
- 19- بالرقى التجاني، مقال بعنوان القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر. 2008. العدد 8.
 - 20- جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من نظر وجهة مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد
 - 21- سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد ، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA ،جامعة البليدة
 - 22- غسان مصطفى احمد القضاة ، مقال بعنوان محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والاثام في الأزمة المالية العالمية، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية ، العدد ،الأول. 2013

- 23- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IFRS/IAS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، تصدر عن جامعة الشلف، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير 2009 العدد السادس.
- 24- ناصر مراد ، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS ،جامعة البليدة.
- 25- هشام شلغام . تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ,المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية – عدد 2016/2

-الملتقيات:

- 26- أوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17 -18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي الوادي.
- 27- جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من نظر وجهة مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 2.
- 28- هوام جمعة ، مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، 2007.نوفمبر 21/22، عنابة.

-القوانين:

- 29- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 74 لسنة 2007.
- 30- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008.
- 31- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القرار الوزاري المؤرخ في 26-07-2008 قواعد التقييم والمحاسبة وحتوى الكشوفات المالية وعرضها ومدونة الحسابات الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 25-03-2009.
- 32- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ،المتضمن النظام المحاسبي المالي،
- 33- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد تقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. .

–المراجع باللغة الأجنبية:

- 34- Discussion Paper.International Accounting Standards. November .2001
- 35- JOSÉ VIÑALS Améliorer la comptabilisation en juste valeur Banque de France • Revue de la stabilité financière Octobre 2008

–مواقع الإنترنت:

- 36– http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#.VMikEdKG_X8
Historique de navigation 2015.