جامعة فرحات عباس - سطيف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة

الموضـــــــــوع:

التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *AMC* (العلمة)

إعداد الطالب:

بلال كيموش

الأستاذ المشرف:

د/ عبد الناصر روابحي

أعضاء لجنة المناقشة:

د/ حاج صحراوي حمودي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	رئيسا
د/ عبد الناصر روابحي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	مشرفا ومقررا
د/ عكي علواني عومر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	عضوا مناقشا
د/ بالرقي تيجاني	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2010 / 2011

جامعة فرحات عباس - سطيف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة

الموضـــــــــوع:

التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *AMC* (العلمة)

إعداد الطالب:

بلال كيموش

الأستاذ المشرف:

د/ عبد الناصر روابحي

أعضاء لجنة المناقشة:

د/ حاج صحراوي حمودي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	رئيسا
د/ عبد الناصر روابحي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	مشرفا ومقررا
د/ عكي علواني عومر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	عضوا مناقشا
د/ بالرقي تيجاني	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2010 / 2011

إهـــداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله،

إلى الأخت الصغيرة "فايزة"، وبقية الإخوة "خالد"، "أسامة" و"عبد الغفور"،

إلى بنت العم الصغيرة "نسرين" وجميع أفراد العائلة،

إلى الصديق العزيز "سمير" ندعو له بالشفاء العاجل إن شاء الله،

إلى "الحمداني" وجميع زملاء الدراسة ورفاق الدرب،

إلى رمز الصبر "خير الدين" وجميع الرفاق في الإقامة الجامعية "محمد الأمين دباغين"،

إلى الأصدقاء الأوفياء "العياشي"، عبد الغني" وعبد الحق"،

إلى عمي "بوحجة"،

أهدي هذا العمل المتواضع.

تشكرات

أشكر الله العلي القدير على مدده وعونه ونعمة توفيقه،

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من كان له الفضل في تعلمي ولو بحرف واحد،

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان للمشرف أستاذي الفاضل الدكتور "عبد الناصر رواحي" على توجيهاته المستمرة وملاحظاته القيمة،

ولا أنسى أن أشكر إطارات "المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة" الذين لم يبخلوا علي بالمساعدة، وعلى رأسهم عمي "خليفة" وعمي "عزوز"،

ولا يفوتني أن أحيي عمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وعلى رأسهم عمال المكتبة،

كما أشكر الدكاترة أعضاء لجنة المناقشة الذين ساهموا في إثراء هذا العمل،

وكل من ساهم في هذا العمل ولو بكلمة طيبة.

المـــقدمـــــة

تمهيـــــد

عرفت المحاسبة منذ نشأتها عدة تطورات، ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد مركزها المالي ونتيجتها الصافية، لكن حاليا أصبحت المحاسبة عبارة عن نظام للمعلومات دوره جمع بيانات عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة و الظروف والأحداث التي أثرت عليها، ثم معالجتها من أجل إعداد وعرض القوائم المالية؛ لذا أصبح يعبر عن المحاسبة بوظيفتين أساسيتين: وظيفة التقييم ووظيفة التوصيل المحاسبي، ويمكن القول أن هناك تكامل بين هاتين الوظيفتين، حيث يتم الإفصاح المحاسبي عن نتائج عملية التقييم، بغرض تحقيق الهدف الرئيسي للمحاسبة وهو تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

بالنسبة لوظيفة التقييم المحاسبي فقد عرفت العديد من التطورات، سواء على مستوى المفاهيم أو على مستوى الطرق والأساليب والمداخل المتاحة، إلا أنها مازالت تعرف بعض المشاكل والنقائص، فيما يخص الفصل بين مختلف المفاهيم، وصعوبة تطبيق بعض الطرق والمداخل في الواقع. ويعد تقييم العناصر المادية من الأمور الصعبة نظرا لتعدد طرق ومداخل التقييم واختلاف النتائج المحصل عليها من طريقة لأخرى، كما أن المفاضلة بين هذه الطرق والمداخل يطرح عدة مشاكل ترتبط بما يعرف في المحاسبة بأخطاء القياس وأخطاء التوقيت من جهة، واختلاف درجة موضوعية هذه البدائل وإمكانية التحقق منها من جهة أخرى، وأيضا درجة تمثيلها للواقع الاقتصادي والتوقعات المستقبلية حتى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات.

مهما تعددت طرق ومداخل تقييم العناصر المادية، إلا أن استخدامها من طرف الإدارة المالية أو قسم المحاسبة في المؤسسة يبقى مرهونا بالتعليمات الصادرة عن السلطات الوصية، وذلك من خلال النظام المحاسبي المعتمد، الذي يوجه العمل المحاسبي للمؤسسات. وبالتالي فإن قيمة العناصر المادية مرتبطة بشكل أساسي بطبيعة النظام المحاسبي، من خلال القواعد والمبادئ والإجراءات التي يرتكز عليها، والمستخدمة لمعالجة المعلومات المحصل عليها من الواقع المادي والمالي للمؤسسة، بغرض إعداد القوائم المالية؛ فتغير إحدى هذه القواعد أو المبادئ أو الإجراءات سوف يؤدي إلى تغييرات على عدة مستويات، أما إذا كان هناك تغيير في النظام المحاسبي بكامله فهذا يعني تغييرا جوهريا في القوائم المالية.

تعد الجزائر من بين الدول التي بادرت إلى تكييف منظومتها المحاسبية مع المستجدات الراهنة التي تعرفها على المستوى الاقتصادي، إضافة إلى التحولات التي يعرفها العالم جراء موجه العولمة، أين برز توجه يدعو إلى تنميط المعايير المحاسبية وتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي. لذا قامت السلطات المعنية في الجزائر باستبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي، هذا الأخير تم استنباط أغلب تعليماته من معايير المحاسبة الدولية، مما يطرح عدة تساؤلات حول موضوع التقييم المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، نظرا لواقع هذه الأخيرة وواقع الاقتصاد الوطني مقارنة بواقع المؤسسات والاقتصاديات في الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية أو كيفت ممارساتها المحاسبية معها.

1. إشكالية البحث

انطلاقا من الأهمية التي تكتسيها عملية التقييم الدوري للعناصر المادية بالنسبة للمؤسسة، ونظرا للتحول الذي سيمس النظام المحاسبي الجزائري ابتداء من 2010/01/01، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي سوف ينجم عنه تغييرات هامة على مستوى العمل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، يمكن طرح إشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي الآتي:

ما هو دور التقييم الدوري للعناصر المادية وفقا للنظام المحاسبي المالي في المحافظة على قيمة المؤسسة الجزائرية ؟

من أجل توضيح الإشكالية السابقة وتبسيطها، سوف يتم تقسيمها إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية كالآتي:

- هل المحافظة على قيمة المؤسسة تتطلب عملية التقييم الدوري لأصولها ؟
- هل تساهم طريقة انخفاض قيمة الأصول في المحافظة على قيمة المؤسسة ؟
- هل تعرف تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة انخفاضا في القيمة ؟
- هل يمكن أن تؤثر طريقة انخفاض القيمة على المركز المالي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وأدائها ؟

2. فرضيات البحث

تم اعتماد الفرضيات الآتية:

- المحافظة على قيمة المؤسسة تتطلب عملية التقييم الدوري لأصولها؛
- تساهم طريقة انخفاض قيمة الأصول في المحافظة على قيمة المؤسسة؛
- تعرف جميع تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة انخفاضا في القيمة، ناتج عن العوامل التي لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك؛
- يؤدي تطبيق طريقة انخفاض القيمة إلى التأثير على المركز المالي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وأدائها.

3. أهمية وأهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية وعلاقته بالمحافظة على قيمة المؤسسة، مع التركيز على طريقة انخفاض قيمة الأصول، وذلك من خلال تطبيقها على تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (بما فيها التثبيتات المادية)، وتوضيح مختلف الآثار الناجمة عن هذه الطريقة على القوائم المالية، وإبراز أهميتها بالنسبة للمؤسسة الجزائرية.

ويمكن إبراز أهمية هذا البحث في النقاط الآتية:

- تزايد أهمية التقييم في الفكر المحاسبي والمالي، حيث أصبح التقييم المحاسبي من أهم الوظائف المحاسبية إلى جانب وظيفة التوصيل المحاسبي؛
- تغير الممارسة المحاسبية في الجزائر وتوجهها نحو التكيف مع معايير المحاسبة الدولية، من خلال استبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي، وبالتالي تبني قواعد جديدة للتقييم، لذا يسعى هذا البحث إلى توضيح كيفية تطبيق مختلف القواعد المتعلقة بطريقة انخفاض القيمة؛
- لفت انتباه الباحثين والمهتمين بالمجال المحاسبي في الجزائر للاهتمام بموضوع التقييم المحاسبي، وتناول جوانب أخرى منه في ظل النظام المحاسبي المالي.

4. دوافع اختيار الموضوع

لقد تم اختيار هذا الموضوع للأسباب الآتية:

- توافقه مع تخصص الطالب وميولاته الشخصية؛
- الأهمية التي يحضى بها موضوع تقييم الأصول في المحاسبة، وخاصة في ظل الظروف الحالية التي تشهدها الجزائر، من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي؛
- أهمية طريقة انخفاض القيمة كإحدى البدائل المتاحة لتقييم التثبيتات بما فيها التثبيتات المادية، مما جعل معظم الهيئات المهنية تتجه إلى الاعتماد عليها وتطالب المؤسسات بتطبيقها، كما أصبحت هذه الطريقة تمثل المعالجة المرجعية لتقييم أغلب الأصول في ظل معايير المحاسبة الدولية.

5. منهج البحث

للوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث، واختبار الفرضيات التي تم تبنيها، تم استخدام عدة مناهج. فبالسنة للجانب النظري فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض مختلف الممارسات المحاسبية في مجال التقييم بصفة عامة ومجال تقييم العناصر المادية بالخصوص، كما تم اللجوء إلى المنهج الاستنباطي في بعض الحالات من أجل استنتاج العلاقة بين التقييم الدوري للعناصر المادية والمحافظة على قيمة المؤسسة. أما في الجانب العملي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة، من خلال معالجة المعلومات المتعلقة بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وتحليلها، إضافة إلى تطبيق تعليمات النظام المحاسبي المالي وتوصيات المعيار الدولي *(IAS 36)* فيما يخص طريقة انخفاض القيمة على القوائم المالية للمؤسسة لسنة 2009 م.

6. خطة البحث

من أجل الإجابة على إشكالية البحث واختبار مختلف الفرضيات، لابد من الإلمام بمختلف جوانب الموضوع والإحاطة به، لذلك تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول كالآتي:

- **الفصل الأول:** تحت عنوان "مفاهيم أساسية حول التقييم المحاسبي"، حيث يتطرق إلى مختلف المفاهيم والجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي، المرتكزات الأساسية التي يقوم عليها، الهيكل النظري للمحاسبة والقيمة الاقتصادية باعتبارها الخاصية المعنية بالتقييم المحاسبي.
- **الفصل الثاني:** حاولنا في هذا الفصل تحديد علاقة التقييم الدوري للعناصر المادية بالمحافظة على قيمة المؤسسة و إبراز أهميته في ذلك، من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالعناصر المادية وطبيعتها وأهم مكوناتها، والمعالجات المحاسبية المرتبطة بالتقييم الدوري للعناصر المادية، ومختلف البدائل المتاحة لتقييمها، وتوضيح العلاقة بين التقييم الدوري للعناصر المادية والمحافظة على قيمة المؤسسة.
- **الفصل الثالث:** تم في هذا الفصل عرض مختلف مفاهيم العناصر المادية والبدائل المتاحة لتقييمها في ظل النظام المحاسبي المالي، مع التركيز على طريقة انخفاض قيمة الأصول، حيث تم توضيحها وفقا لما جاء به المعيار الدولي *(IAS 36)*.
- **الفصل الرابع:** يعتبر فصلا عمليا يهدف إلى اختبار انخفاض قيمة تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، من خلال تطبيق التعليمات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتوصيات المعيار الدولي *(IAS 36)* فيما يخص طريقة انخفاض القيمة، على القوائم المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

7. مصادر البحث

من أجل إنجاز هذا البحث تم الاعتماد على العديد من مصادر المعلومات حول الموضوع، تتمثل أساسا في الكتب، رسائل الماجستير والدكتوراه، المجلات العلمية، المقالات والملتقيات ذات الصلة بالموضوع. أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة في شكل وثائق، أو بيانات محفوظة في وسائط ممغنطة، بالاعتماد على المقابلة الشخصية مع المسيرين.

8. صعوبات البحث

أثناء إنجاز هذا البحث واجهتنا عدة صعوبات وعوائق أهمها:

- قلة البحوث والدراسات الجزائرية المتخصصة في هذا الموضوع، نظرا لإهمال المخطط المحاسبي الوطني للتقييم المحاسبي رغم كونه من الوظائف الأساسية في المحاسبة؛
- يتطلب تطبيق طريقة انخفاض القيمة معالجة العديد من المعلومات حول البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة؛
- صعوبة الحصول على المعلومة من المؤسسة محل الدراسة، وبالتالي عدم تمكننا من الحصول على العديد من المعلومات المهمة لإنجاز الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:
مفاهيم أساسية حول التقييم المحاسبي

تمهيـــد

تتطلب الإحاطة بموضوع التقييم الدوري للعناصر المادية والتعرف عليه، تحليله إلى عناصره الأساسية، حيث يشمل عنصرين مهمين:

- يتمثل العنصر الأول في موضوع "التقييم الدوري"، الذي يرتبط بدوره بموضوع أشمل منه وهو "التقييم المحاسبي"، وبهذا يمكن توضيح "التقييم الدوري" من خلال الإحاطة بمفاهيم "التقييم المحاسبي" وتوضيح مختلف جوانبه، لذا سيكون التقييم المحاسبي موضع الاهتمام في الفصل الأول؛
- أما العنصر الثاني فيتمثل في موضوع "العناصر المادية"، الذي سيكون محور اهتمام الفصل الثاني.

لذا سوف يتناول الفصل الأول المفاهيم المتعلقة بالتقييم المحاسبي، حيث يهدف إلى توضيح وإبراز أهم جوانب و مكونات التقييم المحاسبي، وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث كالآتي:

- **المبحث الأول**: يتناول الهيكل النظري للمحاسبة، نظرا لأهميته في الإحاطة بموضوع التقييم المحاسبي، حيث يعتبر هذا الأخير وظيفة أساسية في المحاسبة يجب أن تتوافق مع هيكلها النظري، حتى تسمح بتحقيق أهدافها الأساسية؛
- **المبحث الثاني**: يتناول التقييم المحاسبي كوظيفة قاعدية في المحاسبة، من خلال التطرق لمختلف مفاهيمه، جوانبه ومكوناته؛
- **المبحث الثالث**: يتناول موضوع القيمة الاقتصادية، التي تعتبر الخاصية المعنية بالتقييم المحاسبي، من خلال التطرق لمختلف مفاهيمها وجوانبها وذلك بما يتيح لنا توضيح موضوع التقييم المحاسبي.

المبحث الأول: الهيكل النظري للمحاسبة

يتطرق هذا المبحث إلى الهيكل النظري للمحاسبة باعتباره الإطار الفكري العام الذي يحكم وظيفة التقييم المحاسبي، حيث يسمح بتبرير وتفسير الممارسات القائمة في مجال التقييم وتطويرها لتلائم التغيرات البيئية وخصوصا تغير الظروف الاقتصادية. لذا سنحاول توضيح علاقة التقييم المحاسبي بمكونات الهيكل النظري، وإبراز أهمية هذا الأخير كمرجع يتم الاعتماد عليه لحل المشاكل المستجدة والطارئة في مجال التقييم المحاسبي.

المطلب الأول: مفاهيم المحاسبة والهيكل النظري للمحاسبة

المحاسبة عملية تتضمن إنتاج معلومات عن الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وذلك من خلال العمل المحاسبي الذي يمكن التعبير عنه بوظيفتين أساسيتين هما: وظيفة التقييم ووظيفة التوصيل المحاسبي، ولتنفيذ العمل المحاسبي بشكل سليم لابد من الاستناد إلى هيكل نظري.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة ووظائفها

قدم الكتاب المحاسبيون العديد من المفاهيم للمحاسبة، تختلف حسب وجهة نظر كل كاتب من حيث اعتبارها فنا يخدم التطبيق العملي أو علما قائما بذاته؛ وبعيدا عن هذا الجدال سيتم التطرق لأكثر المفاهيم تداولا:

1. ترى لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *(AICPA)*[*] أن: "**المحاسبة فن لتسجيل، تبويب وتلخيص العمليات والأحداث وفق طريقة معبرة وباستخدام أرقام نقدية، يحمل جزء منها على الأقل طبيعة مالية ثم تفسير النتائج المحصل عليها**"[(1)]. في هذا التعريف وصفت المحاسبة بأنها "**فن**"، وظيفتها تسجيل الأحداث الاقتصادية، التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد بعد تحديدها، تبويبها حسب طبيعتها ثم تلخيصها بطريقة تسمح الاستفادة منها وفهمها للحصول على القوائم المالية؛ وأضيف للمحاسبة وظيفة أخرى، وهي تفسير المعلومات المحصل عليها لتسهيل اتخاذ القرارات وإصدار الأحكام.

2. في البيان رقم (4) الصادر عام 1970 م اعتبرت هيئة المبادئ المحاسبية *(APB)*[**] التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن: "**المحاسبة نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية، ذات طبيعة مالية بالدرجة الأولى عن الوحدات الاقتصادية، بهدف إنتاج معلومات نافعة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والمفاضلة بين فرص الاستثمار المتاحة**"[(2)]. ينظر هنا للمحاسبة باعتبارها خدمة، دورها إنتاج معلومات كمية عن الأحداث الاقتصادية وتوصيلها لمستخدميها، وبالتالي التركيز على وظيفتين للمحاسبة: وظيفة التقييم التي تكون مخرجاتها عبارة عن معلومات محاسبية ووظيفة توصيل هذه المعلومات.

---

[*] AICPA : American Institute of Certified Public Accountant

(1) M.E. THUKARAM RAO, ***Accounting and financial Management for BCA & MCA***, New Age International Publishers, New Delhi, 2006, p. 3

[**] APB : Accounting Principles Board

(2) رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، عمان، 2001، ص. 198

3. تنظر المفاهيم الحديثة للمحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات دوره التقييم والتوصيل، حيث يتم تقييم بنود القوائم المالية ثم الإفصاح عن نتائج عملية التقييم في شكل معلومات لمستخدمي القوائم المالية؛ لذلك يمكن تحديد نظام المعلومات المحاسبي بالمدخلات (الأحداث الاقتصادية)، الأنشطة المحاسبية المختصة بتقييم أثر تلك الأحداث على عناصر القوائم المالية والمخرجات المتمثلة في القوائم المالية، ويمكن توضيح ذلك بالشكل الآتي:

الشكل (1 - 1): المحاسبة كنظام للمعلومات وظيفته التقييمو التوصيل

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص. 474

الفرع الثاني: مفهوم الهيكل النظري للمحاسبة

تعتبر المحاسبة نتاجا للبيئة التي تنشأ فيها، فهي تقوم بمعالجة الأحداث الاقتصادية المتعلقة بهذه البيئة، لتحقيق أهداف محددة وخدمة أطراف تنتمي لهذه البيئة؛ وتتكون بيئة المحاسبة من الظروف، القيود والمؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية التي تختلف باختلاف الزمان[1] والمكان، وهذا ما يتطلب تطورا مستمرا في الجوانب النظرية والعملية للمحاسبة لتواكب التحولات التي تعرفها هذه البيئة.

"يتشابه الهيكل النظري للمحاسبة مع الدستور فهو يمثل نظاما متكاملا من الأهداف والأسس المترابطة، التي يمكن أن تؤدي إلى معايير محاسبية متسقة، وتساعد على وصف طبيعة ووظيفة المحاسبة ومحدداتها"[2]؛ فهو يشمل الأهداف، المفاهيم، الفروض، المبادئ والقيود المحاسبية؛ التي تعتبر الموجه لإصدار المعايير وتحديد القواعد، الإجراءات والطرق المحاسبية المقبولة في التطبيق، فهو دليل للعمل ومعيار للحكم عليه.

لذا يمكن القول أن الهيكل النظري للمحاسبة هو إطار منظم يربط عناصر عدة في مستويات مختلفة، يستخدم لتبرير الممارسات المحاسبية القائمة واقتراح ممارسات محاسبية بديلة[3] ومناسبة للتغيرات البيئية.

الفرع الثالث: مبررات وجود الهيكل النظري للمحاسبة

منذ انتقال الفكر المحاسبي من مرحلة الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما *(GAAP)*[*] إلى مرحلة الاعتماد على المعايير المحاسبية، أصبح من الضروري توفر هيكل نظري يسمح بـ[4]:

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص. 20

(2) نفس المرجع، ص. 22

(3) رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص. 365

[*] GAAP : Generally Accepted Accounting Principles

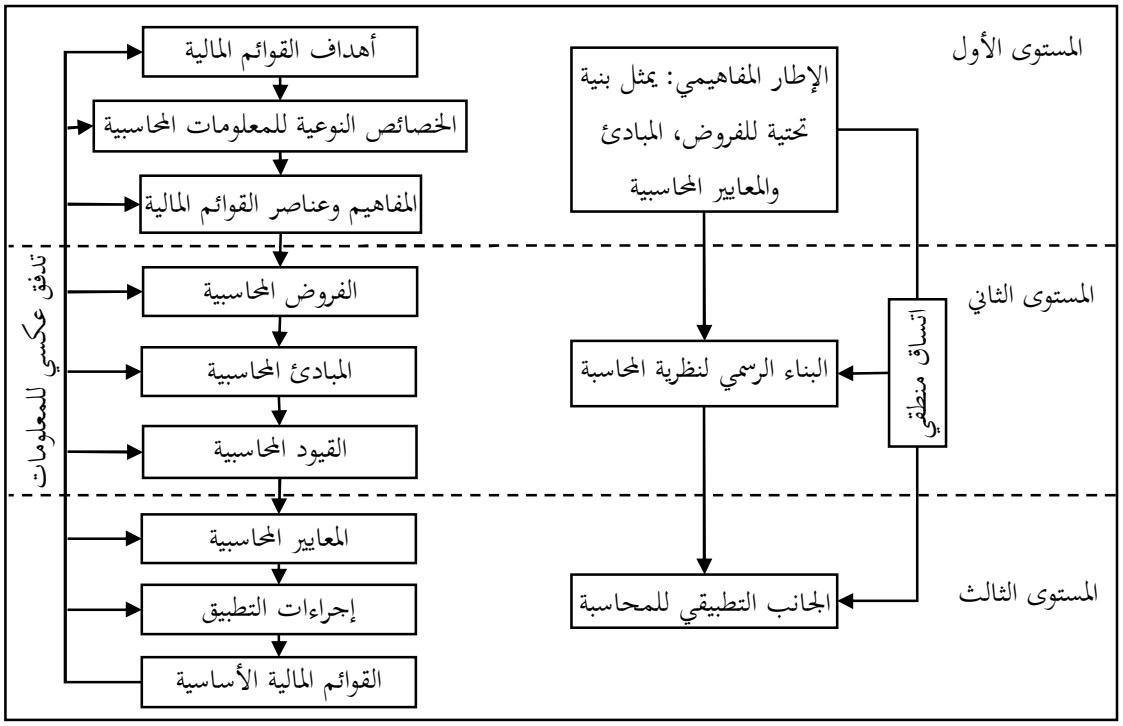
(4) Hennie VAN GREUNING, ***International financial reporting standards : a practical guide***, 4th edition, The World Bank, Washington, 2006, p. 3

- حل المشاكل الطارئة في التطبيق العملي بسرعة والتقليل من الأحكام الشخصية وتعدد البدائل؛
- تحديد مختلف المفاهيم والمصطلحات التي تحكم عملية إعداد وعرض القوائم المالية، لتوحيد هذه العملية بين المؤسسات وزيادة إمكانات المقارنة للقوائم المالية، زيادة درجة فهمها ومنفعتها وتقبلها من طرف المستخدمين؛
- تعتبر دليلا لإعداد وتطوير معايير محاسبية أكثر نفعا واتساقا، نظرا للاعتماد على نفس الأسس في إعدادها؛
- مساعدة معدي القوائم المالية، المستخدمين والمدققين على تفسير المعايير المحاسبية والقوائم المالية.

الفرع الرابع: مكونات الهيكل النظري للمحاسبة

تتطلب المحاسبة هيكلا نظريا يوجه وظيفتي التقييم و التوصيل لتحقيق أهدافها؛ وبما أن المحاسبة علم تطبيقي، فإن الهيكل النظري يجب أن يسمح بربط الجانب النظري للمحاسبة بالممارسة العملية، من أجل تفسير وتقييم الممارسات القائمة وتحسينها[1]، ويوضح الشكل الآتي عناصر الهيكل النظري للمحاسبة:

الشكل (1 - 2): العناصر والمستويات المختلفة للهيكل النظري للمحاسبة



المصدر: رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2003، ص. 112

من الشكل يتضح أن الهيكل النظري للمحاسبة يضم العديد من العناصر في مستويات مختلفة، تتميز بالاتساق والترابط فيما بينها؛ وتعد أهداف القوائم المالية نقطة البداية، حيث ترتبط باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، مما يتطلب تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، هذه الأخيرة تتعلق ببنود القوائم المالية، لذا يتعين تحديد المفاهيم الأساسية لهذه البنود وأسس الاعتراف بها. وتشكل العناصر الثلاثة

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2003، ص. 109

السابقة الإطار المفاهيمي الذي يسمح باشتقاق عناصر البناء الرسمي بدءا بالفروض، ومن هذه الأخيرة يمكن اشتقاق المبادئ والقيود المحاسبية. ويعتبر البناء الرسمي لنظرية المحاسبة الإطار الذي يوجه الممارسات العملية في مجال التقييم و التوصيل المحاسبي، لكونه الأساس الذي يعتمد عليه الجانب التطبيقي، من خلال وضع المعايير المحاسبية وتحديد الإجراءات التي تسمح بإعداد القوائم المالية الأساسية، هذه الأخيرة تحتوي على معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات فيهما خلال فترة زمنية معينة، وتعتبر هذه المعلومات مخرجات عملية التقييم المحاسبي، لذا يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية بغرض تحقيق الأهداف المحددة.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

يعتبر الإطار المفاهيمي أعلى مستوى ضمن الهيكل النظري للمحاسبة، فالهدف الأساسي هو إنتاج معلومات عن عناصر القوائم المالية لأغراض محددة وبتوفر خصائص معينة، لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛ وبما أن هذه المعلومات تعتبر مخرجات عملية التقييم المحاسبي، فإن القيام بعملية التقييم يستدعي تحديد أهداف القوائم المالية و مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لذا سوف يتم التطرق للأهداف والخصائص النوعية، أما مفاهيم وعناصر القوائم فسوف يتم التطرق إليها لاحقا بما يخدم البحث فقط نظرا لتعددها.

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية

نظرا لتعدد مستخدمي القوائم المالية واختلاف احتياجاتهم تظهر مشكلة مراعاة كل هذه الاحتياجات، ولحل هذا المشكل تعتمد الممارسة المحاسبية على افتراض مفاده أن تلبية احتياجات فئة معينة سوف يسمح بتلبية بعض الاحتياجات لباقي الفئات. وقد تم اختيار فئة المساهمين للتعبير عن احتياجات باقي الفئات الأخرى، لأنهم ملاك المؤسسة وأصحاب القرار فيها، وهم من يتحمل مخاطر رأس المال[1]، وتعرف القوائم المالية المعدة وفقا لذلك بالقوائم المالية ذات الغرض العام؛ وتتمثل الأهداف الأساسية لهذه القوائم في توفير معلومات[2]:

- مفيدة للمستخدمين في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وغيرها من القرارات الأخرى بشكل رشيد؛
- تساعد المستثمرين والدائنين الماليين الحاليين والمرتقبين وغيرهم في تقدير مقدار، توقيت ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل؛
- تتعلق بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات عليها والتغيرات فيهما وآثار الأحداث الاقتصادية عليها.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

توصف المعلومات المحاسبية بأنها "**كمية، رسمية، مترابطة هيكليا، مدققة ومراجعة، رقمية ومتعلقة بالماضي**"[3]. هذه المعلومات يجب أن تتوفر على عدة خصائص نوعية، هذه الأخيرة تمثل صفات تجعل من

---

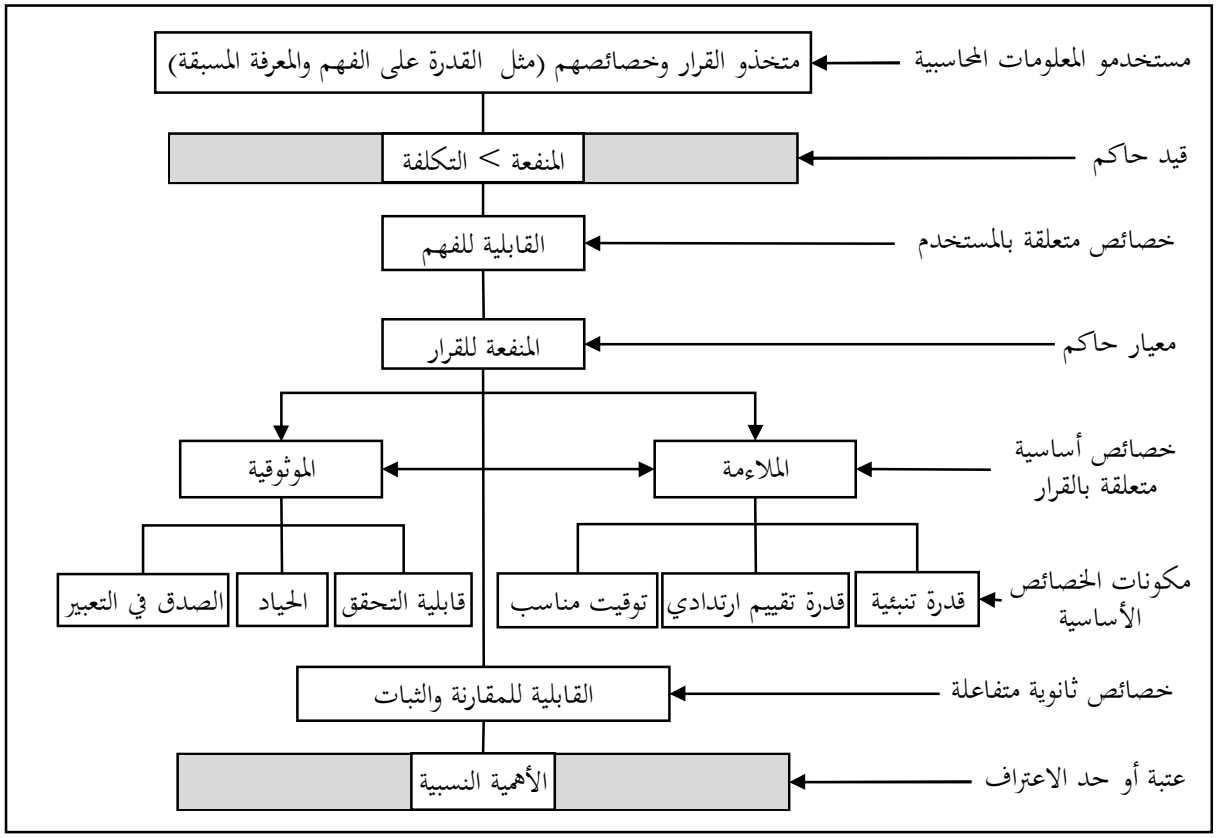
(1) رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية: قياس بنود قائمة المركز المالي**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2004، ص. 27

(2) رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سابق، ص. 113

(3) Hennie VAN GREUNING, Op.Cit., p. 4

المعلومات الناتجة عن عملية التقييم المحاسبيو الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وقابلة للفهم من طرفهم، كما تسمح بالحصول على قوائم مالية تمثل بعدالة أداء المؤسسة ومركزها المالي[1]، ويمكن توضيحها بالشكل الآتي:

الشكل (1 - 3): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2003، ص. 185

1. المعايير الأساسية للحكم على المعلومات المحاسبية

- **اعتبار التكلفة والمنفعة:** تعتبر المعلومات موردا لا يقل أهمية عن باقي الموارد الأخرى، فهي المادة الخام لإنتاج المعرفة، كما تشكل المدخلات الرئيسية في عملية اتخاذ القرار، مما جعلها قطاعا مؤثرا في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، حيث أصبح لها في الوقت الراهن دورا رئيسيا في السوق ليس كمورد فقط، وإنما كمنتوج أيضا. و تعتبر هذه الخاصية قيدا عاما للتأكد من أن منافع المعلومات المحاسبية تزيد عن تكاليفها[2]، فعند إعداد المعلومات المحاسبية تتحمل المؤسسة تكاليفا وتتوقع الحصول على منافع، هذه المنافع ترتبط بالاستخدام المتوقع لهذه المعلومات ودورها المنتظر في اتخاذ القرارات والتنبؤ، ويعد قياس منافع المعلومات أمرا صعبا جدا، مقارنة بقياس تكاليفها الذي يعتبر ممكنا.

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، مرجع سابق، ص. 50

(2) كمال الدين الدهراوي وعبد الله هلال، **المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي**، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2000، ص. 33

- **القابلية للفهم:** تعتبر ضرورية لتحقيق المنفعة من المعلومات، حيث تعتمد على مواصفات المستخدم ومواصفات المعلومات المحاسبية[1]؛ وتسمح بتقييم مدى منفعة المعلومات المحاسبية، نظرا لارتباط خاصية منفعة المعلومات بقابلية فهمها؛ لذا يجب أن يتم إعداد المعلومات المحاسبية كي تكون مفهومة بالنسبة للمستخدمين، الذين لديهم درجة معقولة من المعرفة حول التسيير والمحاسبة والاقتصاد، ولديهم الرغبة في دراستها.

- **المنفعة للقرار:** من الخاصيتين السابقتين يمكن القول أن المعيار الأساسي للحكم على المعلومات المحاسبية هو "المنفعة للقرار"، هذه الأخيرة تتوقف على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من طرف المستخدمين، وقابلية الفهم تتوقف على خصائص متخذ القرار من جهة، وخصائص المعلومات المحاسبية من جهة أخرى (الخصائص النوعية الأساسية والثانوية)، ومن خلال المقارنة بين منفعة المعلومات المحاسبية المحصل عليها والتكاليف التي تم تحملها للحصول عليها، تتحدد جدوى إنتاج المعلومات المحاسبية، ويمكن توضيح ذلك بالشكل الآتي:

2. الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

تتمثل الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية في خاصيتي: الملاءمة والموثوقية.

- **الملاءمة:** المعلومة الملائمة هي التي تكون مفيدة للغرض الذي أعدت من أجله، ولكي تكون المعلومة ملائمة لاتخاذ القرار يجب أن تكون مرتبطة بالقرار المراد اتخاذه، من خلال تأثيرها على موقف متخذ القرار، فإذا استطاعت المعلومات المحاسبية أن تغير من هذا الموقف أو أن تعززه تكون ملائمة، أما إذا كانت عكس ذلك إلى درجة أن المستخدم لا يليها أي اهتمام عند اتخاذ أي قرار أو إصدار أي حكم تكون غير ملائمة؛ وتختلف الملاءمة من شخص لآخر ومن قرار لآخر، ويرتبط توفر الملاءمة بمدى توفر العناصر الآتية[2]:

- **التوقيت المناسب:** يعتبر توفر المعلومة في الوقت المناسب أمرا ضروريا وإلا فقدت أهميتها، لذا يمكن التخلي عن بعض الخصائص الأخرى لصالح التوقيت المناسب، لكن يبقى تحديد الوقت المناسب أمرا نسبيا.
- **القدرة التنبئة:** أي تمنح متخذ القرار القدرة على إعداد تنبؤات والقيام بتقديرات تتعلق بالمستقبل بشكل معقول من الدقة، كما تسمح بتعزيز وتعديل توقعاته ومواقفه التي تبناها قبل توفر المعلومات.
- **قدرة التقييم الارتدادي:** أي تقييم نتائج القرارات المتخذة من طرف المستخدم بناء على توقعات سابقة، وبالتالي فالتقييم الارتدادي بصورة غير مباشرة هو عبارة عن تقييم للمعلومة المستخدمة في اتخاذ القرارات.

- **الموثوقية (المصداقية):** تكون المعلومة موثوقة إذا تمكن المستخدمون بالاعتماد عليها من التعرف على الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، ولا يعني ذلك الدقة المطلقة فهناك درجات للثقة، كما أنها تتضمن العديد من التقديرات وبالتالي لا تكون دقيقة بصفة مطلقة[3]، وترتبط الموثوقية بمفاهيم العدالة التي تعني تحقيق احتياجات

---

(1) نفس المرجع، ص. 34

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص. 193

(3) كمال الدين الدهراوي وعبد الله هلال، مرجع سابق، ص.ص. 36-37

المستخدمين دون تمييز، الصدق الذي يعني تمثيل الواقع الاقتصادي بكل موضوعية والدقة التي تعني درجة التعرف على الأحداث من خلال المعلومات المحاسبية المتوفرة، وتتوقف الموثوقية على توفر الخصائص الآتية[1]:

- **قابلية التحقق**: تعني أن المعلومات المحاسبية يمكن إثباتها والتحقق منها بالمستندات أو أي حقائق موضوعية، كما يمكن التأكد منها بواسطة شخص آخر يستخدم نفس طرق التقييم المحاسبي، أي أنها تحظى بالإجماع من طرف العديد من الأشخاص، فاستخدام نفس طرق التقييم لابد أن يعطي نفس النتائج.
- **الحياد**: تكون المعلومات حيادية إذا كانت خالية من التحيز، وذلك إذا لم يتم إعدادها بطريقة تهدف إلى تضليل المستخدمين عند اتخاذ القرارات[2]، أو بطريقة تخدم فئة معينة على حساب الفئات الأخرى، وإذا لم يتم تفضيل معالجة محاسبية على أخرى دون أي مبرر، وبالتالي فالحياد ضروري لتحقيق العدالة.
- **الصدق في التعبير**: أي أن الأرقام التي تظهر بالقوائم المالية والناتجة عن عملية التقييم يجب أن تعبر عن المحتوى الاقتصادي للأحداث التي أثرت على المؤسسة بكل صدق.

3. الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

تتمثل الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية في الثبات والقابلية للمقارنة؛ ففي ظل تعدد بدائل التقييم المحاسبي؛ تتطلب خاصية الثبات الاستمرار في تطبيق نفس طرق وإجراءات التقييم من فترة لأخرى، وذلك حتى يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية بين مختلف الدورات (المقارنة التاريخية)، كما يمكن تتبع تطور أداء المؤسسة ومركزها المالي عبر الزمن، لذا تتطلب المقارنة التاريخية أن تتضمن القوائم المالية أرقام الدورة الجارية وأرقام الدورة السابقة[3]؛ غير أن الثبات لا يعني عدم إمكانية التغيير، فإذا تغيرت الظروف الاقتصادية يمكن أن يحدث تغيير في الطرق والإجراءات بشرط أن يتم الإفصاح عن ذلك التغيير وآثاره في القوائم المالية. أما فيما يخص القابلية للمقارنة، فإن التقييم الصحيح لأداء المؤسسة ومركزها المالي يتطلب إجراء عملية المقارنة، سواء المقارنة التاريخية بين مختلف الفترات المحاسبية أو المقارنة مع مؤسسات أخرى، ومن أجل إجراء المقارنة مع مؤسسات أخرى على أساس سليم، يتطلب الأمر توحيد المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتماثلة وخصوصا في مجال التقييم، مع الأخذ بعين الاعتبار ما تفرضه بيئة وظروف كل مؤسسة، التي قد تجعل اللجوء إلى معالجات محاسبية مختلفة أمرا ضروريا.

4. الأهمية النسبية

تتحدد ملاءمة المعلومة المحاسبية من خلال أهميتها النسبية، التي ترتبط بحجم وطبيعة البند أو الخطأ الذي يمكن الحكم عليه من خلال ملابسات وظروف التحريف أو العرض الخاطئ للمعلومات[4]، وبالتالي تعتبر الأهمية النسبية من الخصائص التي تسمح بتوفير معلومات مفيدة، فالمعلومة المهمة نسبيا يفترض أن يكون لها تأثير

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، المرجع السابق نفسه، ص.ص. 194-195

(2) IFAC, ***International public sector accounting standard : Financial reporting under the cash basis of accounting***, New York, 2006, p. 119

(3) Wolfgang Dick & Franck Missonier-Piera, ***Comptabilité financière en IFRS***, Pearson EDICATION, Paris 2006, p. 22

(4) IFAC, Op.Cit., p. 118

على متخذ القرار. ويبرز دور الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية، في أن البنود أو الأحداث الاقتصادية غير المهمة نسبيا يمكن أن تعالج بطريقة استثنائية تختلف عن المعالجة المتفق عليها؛ لكن المشكل هنا هو عدم وجود قاعدة متفق عليها لتحديد البنود أو الأحداث الاقتصادية المهمة نسبيا مما يجعل هذه العملية عرضة للتحيز والأحكام الشخصية؛ وعادة ما يتم الحكم على أهمية بند أو حدث اقتصادي بمراعاة جانبين:

- **الاعتبارات الكمية:** حيث يتم تحديد نسبة أو رقم معين للتعرف على الأهمية النسبية، فقد يتم تحديد نسبة 10 % كمؤشر على أهمية البند، وبالتالي إذا تجاوزت قيمة البند هذه النسبة يعتبر مهما نسبيا؛
- **الاعتبارات النوعية:** فقد يكون البند أو الحدث لا يحقق الاعتبارات الكمية ولكنه مهم نسبيا نظرا لطبيعته، كالتعويضات التي قد لا تتجاوز 1 % من إجمالي المصروفات ولكنها تعتبر مهمة.

5. تفوق الجوهر على الشكل

في كثير من الحالات لا يتوافق الجوهر الاقتصادي للأحداث مع شكلها القانوني، لذا فإن رفع مصداقية المعلومات يتطلب التركيز عند إعدادها على تلك الجوانب التي تتوافق مع حقيقتها الاقتصادية على حساب الجوانب التي تتوافق مع شكلها القانوني، وهذا لا يعني إهمال الشكل القانوني وإنما يكون الاهتمام به في المقام الثاني بعد الجوهر الاقتصادي، لأن الاهتمام بالشكل القانوني للأحداث يجعل من المعلومات المحاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات ولا تعبر بصدق عن الواقع الاقتصادي، وهذا ما ينقص من منفعتها بالنسبة للمستخدمين.

6. التعارض بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

هناك تعارض بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، فالسعي إلى تحقيق خاصية معينة ينجم عنه عدم القدرة على تحقيق خاصية أخرى، أي أنه لا يمكن أن تتوفر المعلومات المحاسبية في نفس الوقت على جميع الخصائص وبنفس المستوى، لذا ينبغي التوفيق بين مختلف الخصائص؛ ويمكن ذكر أمثلة على ذلك فيما يأتي:

- التعارض بين الملائمة والموثوقية، فقد تكون المعلومات ملائمة وغير موثوقة، فمثلا تعتبر المعلومات المعدة على أساس التكلفة التاريخية موثوقة ولكنها غير ملائمة في حالة تغير الأسعار؛
- هناك تعارض بين الصدق في التعبير والقابلية للتحقق، فالمعلومات المعدة على أساس القيم الجارية بإمكانها التعبير بصدق عن الأحداث الاقتصادية، ولكن لا يمكن التحقق منها، كما لا تتصف بالموضوعية.

المطلب الثالث: البناء الرسمي لنظرية المحاسبة

يمثل البناء الرسمي لنظرية المحاسبة المستوى الثاني من هيكلها النظري ويشمل الفروض، المبادئ والقيود المحاسبية؛ حيث تعتبر هذه العناصر الإطار الموجه للممارسات المتعلقة بالتقييم المحاسبي، والتي تسمح بالحصول معلومات محاسبية تتصف بالخصائص النوعية السابقة، والإفصاح عنها بغرض تحقيق أهداف القوائم المالية وتلبية احتياجات المستخدمين، ويعتبر البناء الرسمي مصدرا لاستنباط المعايير المحاسبية.

الفرع الأول: الفروض المحاسبية

يقصد بالفرض في المفهوم العام التكهن بالحلول الممكنة لمواضيع معينة ثم التحقق من صحتها عن طريق التجريب، مما يجعلها صالحة لإجراءات التطبيق العملي[1]، وتتميز الفروض بأنها مقدمات لا يمكن إثبات صحتها، لكنها تكون أساسا يمكن من خلاله الاستدلال والاستنتاج. أما في المحاسبة، فإن الفروض المحاسبية تعتبر الأساس الذي تشتق منه المبادئ المحاسبية، حيث تتعلق بالأهداف العامة والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية التي تعمل المؤسسة في إطارها؛ وتتميز الفروض المحاسبية بأنها[2]:

- تحظى بإجماع الأطراف المهتمة بالمحاسبة، كما يجب أن تكون ملائمة حتى تكون بداية لتطوير المعرفة المحاسبية؛
- يجب أن تكون مستقلة، حتى لا تؤدي إلى أخطاء التبرير الدائري الناتج عن استنتاج فرض من فرض آخر؛
- يجب أن تكون غير متناقضة، وقليلة العدد عموما ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

1. فرض الشخصية المعنوية

حسب هذا الفرض، تعتبر المؤسسة وحدة مستقلة عن جميع الأطراف الطبيعيين والمعنويين، حتى ولو كانوا من ذوي المصالح. وهذا ما يؤدي إلى التمييز بين الأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة وغير المرتبطة بها، وبالتالي يتم التمييز بين شخصية المؤسسة وشخصية باقي الأطراف الأخرى، فالمؤسسة مستقلة عن غيرها لها ذمتها المالية ولها حقوقها والتزاماتها اتجاه الغير وبإمكانها التعامل مع الغير بصفة مستقلة، **"وبالتبعية لها الحق في التقاضي باسمها وللغير الحق في مقاضاتها"**[3]، وينتج عن هذا الفرض:

- تحديد الأحداث الاقتصادية التي تخص المؤسسة دون غيرها من أجل تقييم آثارها على بنود القوائم المالية؛
- اعتبار المؤسسة وحدة منفصلة عن مالكيها، ومديرها وبالتالي استقلال الدفاتر المحاسبية للمؤسسة عن دفاترهم.

2. فرض الاستمرارية

تفترض الممارسة المحاسبية أن المؤسسة سوف تستمر في نشاطاتها إلى أجل غير معلوم إلا إذا ظهر ما يؤكد عكس ذلك، وتبرز أهمية هذا الفرض في الممارسة المحاسبية عند معالجة آثار الأحداث الاقتصادية. ويرتبط هذا الفرض بفرض الشخصية المعنوية، فوجود شخصية مستقلة للمؤسسة يمكنها من الاستمرار في نشاطها إلى أجل غير معلوم، مما يسمح بتحقيق أهدافها، تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها اتجاه الغير وتنفيذ جميع العقود والتعهدات القائمة؛ فعمر المؤسسة أطول من عمر أي أصل تملكه وأطول من فترة استحقاق أي التزام تواجهه.

يسمح هذا الفرض بتبرير العديد من الممارسات في مجال التقييم المحاسبي ومثال ذلك:

---

(1) رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سابق، ص. 377

(2) رضوان حلوة حنان وآخرون، مرجع سابق، ص. 34

(3) عبد الفتاح الصحن، **المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص. 20

- اقتناء الأصول الثابتة بغرض استخدامها في نشاطات المؤسسة وليس بغرض البيع[1]، وبالتالي يتم اهتلاكها خلال جميع الدورات المحاسبية المستفيدة من خدماتها؛
- تعرف الأصول بأنها منافع اقتصادية يتم الحصول عليها في المستقبل.

أما إذا كان عمر المؤسسة محدودا لأسباب قانونية أو اقتصادية، فيجب استبعاد فرض الاستمرارية واعتماد أسلوب للتقييم يراعي ذلك.

3. فرض الدورية

تحتاج الأطراف المهتمة بالمؤسسة إلى معرفة المعلومات حول أدائها ومركزها المالي، ويتحقق التقييم الدقيق لهذين المتغيرين عند ذلك التاريخ الذي ينتهي فيه نشاط المؤسسة كليا، وإذا كانت المؤسسة مستمرة في نشاطها إلى تاريخ غير معلوم، فإنه لا يمكن الانتظار فترة طويلة جدا لمعرفة نتائجها، لذا يتم تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات متساوية، حيث كلما كانت هذه الفترات أطول كلما زادت جودة المعلومات المحاسبية. وليس هناك أي تعارض بين الدورية والاستمرارية نظرا لحاجة الأطراف ذات المصلحة لمعرفة نتائج المؤسسة[2]، فهما متكاملان.

وقد أدى فرض الدورية إلى خلق العديد من المشاكل المحاسبية، وخاصة تلك المرتبطة بالتسويات الجردية وتخصيص التكاليف على مختلف الدورات المحاسبية، إضافة إلى ما تتطلبه هذه العمليات من استخدام للتقديرات بشكل واسع، كما ينظر إلى القوائم المالية وفقا لهذا الفرض باعتبارها حلقة ضمن سلسلة مستمرة من القوائم المالية وبالتالي قد تكون تقريبية وعرضة لعدم التأكد.

4. فرض وحدة النقد

تستخدم المحاسبة وحدة النقد لقياس الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة، لذا فإن الأحداث التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد يتم عرضها ضمن الملاحق أو يتم استبعادها؛ وذلك باعتبار النقد وحدة قياس نمطية ملائمة لظاهرة التبادل التي تعتبر سمة الاقتصاد، حيث تسمح بتحقيق التجانس بين بنود القوائم المالية[3]، وبالتالي إمكانية القيام ببعض العمليات الحسابية. ويفترض أن قيمة النقد التي يمكن قياسها بالقدرة الشرائية ثابتة، وهذا ما يتناقض مع ظاهرة التضخم، مما أدى إلى انتقاد كبير لهذا الفرض لأنه غير واقعي، وأثر على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، **"حيث أصبحت القوائم المالية تضم مجاميع لعناصر غير متجانسة"**[4].

---

(1) John G. HELMKAMP, Leroy F. IMDIEKE & Ralph E. SMITH, ***Principles of Accounting***, 2nd edition, John Wiley & Sons, New York, 1986, p. 20

(2) محمود السيد الناغي، **دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، 2002، ص. 210

(3) وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص. 65

(4) John G. HELMKAMP, Leroy F. IMDIEKE & Ralph E. SMITH, Op.Cit., p. 21

5. فرض التوازن المحاسبي

تنطلق جميع الأحداث الاقتصادية الخاضعة لعملية التقييم المحاسبي من حالة توازن طرفي أي قيد محاسبي يستخدم لتسجيل هذه الأحداث الاقتصادية (الطرف الدائن والطرف المدين)، وبالتالي يكون المجموع الجبري لهذا القيد مساوٍ للصفر؛ وتفسير ذلك أن كل حدث مهما كانت طبيعته يؤدي إلى حدوث أثرين، قد يكونا في نفس الاتجاه وبنفس المقدار لكن أحدهما في الأصول والآخر في الخصوم، مما يؤثر على إجمالي الأصول والخصوم ومكوناتهما، أو قد يكونا في جانب واحد فقط لكن في اتجاهين مختلفين وبنفس المقدار وبالتالي عدم تأثر المجموع الإجمالي للأصول والخصوم، وإنما تتأثر مكوناتهما فقط. ويمكن تجسيد هذا الفرض بالمعادلة الآتية:

الأصول = الالتزامات + رأس المال => الأصول = الالتزامات + رأس المال في بداية الفترة + صافي الدخل

الفرع الثاني: المبادئ والقيود المحاسبية

يقصد بالمبدأ في العلوم الطبيعية بالقانون الطبيعي، الذي تم التوصل إليه عن طريق البحث والتجريب، أما في المحاسبة فإن المبدأ هو أساس عملي تم استخدامه في الممارسة المحاسبية[1]، ونظرا لمنفعته العملية تم قبوله والاعتماد عليه. ويشير مصطلح مبادئ إلى حقائق أولية تكون أساسا لاشتقاق حقائق أخرى، أو هي القوانين أو القواعد العامة المتفق عليها والتي تستخدم كدليل يرشد ويوجه التطبيق العملي[2]؛ غير أن ذلك لا يعني عدم إمكانية الخروج عنها تماما، حيث توجد حالات معينة تفرضها البيئة المحاسبية تتطلب الخروج عن هذه المبادئ.

1. مبدأ التكلفة التاريخية

يعتمد التقييم المحاسبي على التكلفة التاريخية، التي تعبر عن القيمة في تاريخ اقتناء الأصل أو تحمل الالتزام[3]، وتمثل النقدية أو ما في حكمها التي تم التضحية بها للحصول على الأصل، أو المكتسبة مقابل تحمل الالتزام. ويستمد هذا المبدأ مبرراته من فرض الاستمرارية، الذي يجعل من قيم البيع غير ملائمة لتقييم أصول وخصوم مؤسسة مستمرة في النشاط، وبالتالي يتم الاعتماد على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم؛ غير أن عدم ملاءمة أساس البيع لتقييم أصول وخصوم مؤسسة مستمرة، لا يعني أن الأساس التاريخي هو الملائم، نظرا لوجود بدائل أخرى للتقييم كالتكلفة الاستبدالية، القيمة الاستعمالية...إلخ.

2. مبدأ تحقق الإيراد

يعني هذا المبدأ تحديد الواقعة التي عندها يمكن اعتبار الإيراد متحققا وبالتالي الاعتراف به وإثباته محاسبيا، ويعتبر تحقق الإيراد بالبيع هو الأساس الأكثر استخداما في الحياة العملية لارتباطه بانتقال الملكية ووجود

---

(1) عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص. 25

(2) وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص. 65

(3) Ian P.N. Hague & Diana W. Willis, ***Que choisir coût historique ou juste valeur ?***, p. 1, Disponible sur le lien : http://zonecours.hec.ca/documents/A2009-1-2072033.QueChoisir_CoutHistoriqueOuJusteValeur_CAMag_1999.pdf, [Consulter le : 11/01/2010]

سند إثبات[1]، غير أنه توجد حالات استثنائية يناسبها أساس الإنتاج، الأساس النقدي أو أساس الاستحواذ...إلخ؛ ويتم الاعتراف بالإيراد إذا كان[2]:

- **متحققا:** وذلك عند حدوث عملية تبادل حقيقي مقابل نقود أو أصول، بشرط أن تكون تلك الأصول قابلة للتحويل إلى نقدية بالبيع أو التبادل بأسعار محددة وبأقل التكاليف؛
- **قابلا للاكتساب:** وذلك عندما تنجز المؤسسة الجزء الأكبر من النشاط الذي يؤهلها لتحقيق المنافع الاقتصادية.

3. مبدأ المقابلة

يتضمن هذا المبدأ تحديد المصاريف التي ساهمت في تحقيق الإيرادات، وتعتبر المقابلة بين الإيرادات والمصاريف ربطا للجهد بالإنجاز، فالمصاريف التي نتجت عنها إيرادات خلال دورة محاسبية معينة يجب أن يتم الاعتراف بها وإدراجها في نفس الدورة، مما يسمح بالتحديد السليم للدخل، وبالتالي فإن الاعتراف بالمصاريف مرتبط بشكل كبير بالاعتراف بالإيرادات. لكن توجد حالات تتميز بعدم وجود ارتباط واضح بينهما يسمح بإجراء المقابلة على أساس سليم، لذا يتم استخدام إحدى طرق توزيع التكلفة؛ أما تلك النفقات أو التكاليف التي لا يمكن توزيعها باستخدام إحدى طرق التخصيص، كمصاريف البيع والمصاريف الإدارية فإنه يتم اعتبارها مصاريفا عن الفترة التي حدثت فيها مباشرة دون النظر لدرجة المنافع أو علاقتها بإيرادات الفترة.

4. مبدأ الحيطة والحذر (التحفظ)

نتيجة لعدم التأكد الذي يميز المستقبل يتم تبني الإجراءات التي تسمح بإعطاء القيم الدنيا للأصول والإيرادات والقيم العليا للخصوم والمصاريف (التأثير سلبا على حقوق الملاك)، مما يسمح بتجنب توزيع أي أرباح غير محققة وتجنب تحمل أي ضرائب عليها حماية للدائنين. ومن أوجه تطبيق هذا المبدأ:

- عدم الاعتراف بأي إيرادات متوقعة في المستقبل حتى تحدث فعلا بما فيها تلك المتعلقة بارتفاع قيمة الأصول؛
- الاعتراف بالخسائر المتوقعة في المستقبل قبل حدوثها مما يستدعي تكوين الاحتياطات والمؤونات؛
- تقييم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل والاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول.

غير أن الإفراط المتعمد في التشاؤم ينتج عنه اتخاذ قرارات خاطئة، مثله في ذلك مثل الإفراط في التفاؤل، لذا يجب أن يكون الهدف من الحيطة والحذر هو توفير معلومات ملائمة للمستخدمين في تقييم المخاطر[3] وظروف عدم التأكد المحيطة بالمؤسسة، وليس الهدف منه هو تخفيض أصول المؤسسة وصافي دخلها.

---

(1) محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص.ص. 213-214

(2) كمال الدين الدهراوي وعبد الله هلال، مرجع سابق، ص. 45

(3) فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، 2003، ص. 143

5. مبدأ الأهمية النسبية

في مجال التقييم يعني هذا المبدأ أن الأحداث الاقتصادية ذات الأثر الاقتصادي غير الجوهري، يمكن أن لا يتم معالجتها بنفس معالجة الأحداث الاقتصادية ذات الأثر الاقتصادي الجوهري[1]، إذ يمكن أن تعالج بطريقة استثنائية حتى ولو اختلفت عن المعهود، فمثلا يمكن اعتبار المصاريف الرأسمالية مصاريفا إيرادية إذا كانت قيمتها ضئيلة، ويمكن اعتبار البنود غير العادية بنودا عادية إذا كانت قيمتها ضئيلة أيضا. غير أن تطبيق هذا المبدأ يتميز بالذاتية فهو يتوقف على التقدير الشخصي ولا تحكمه أي قواعد محددة، مما قد يؤدي إلى إساءة استخدامه أو استخدامه لأغراض التلاعب.

6. مبدأ الثبات وإتباع النسق

يجب أن يتم إعداد القوائم المالية بطريقة متجانسة من فترة محاسبية لأخرى، إلا إذا حدث تغيير في طبيعة عمليات المؤسسة أو ظروفها، أو أن تغيير المعالجة المحاسبية ينتج عنه قوائم مالية أكثر ملاءمة وأكثر موثوقية؛ غير أن تطبيق هذا المبدأ لا يتم بصفة مطلقة، فيمكن للمؤسسة تغيير المعالجة المحاسبية المستعملة مع ضرورة الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير ومبرراته في القوائم المالية.

7. مبدأ التماثل وقابلية المقارنة

في مجال التقييم يعني التماثل توحيد المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة بين المؤسسات، بغرض تخفيض الاختلاف الكبير الناتج عن استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية، وجعل القوائم المالية الصادرة عن مؤسسات مختلفة قابلة للمقارنة، كما يمكن استخدامها في التنبؤ، اتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والحكم على الإدارة.

8. مبدأ الموضوعية

تستخدم الموضوعية باعتبارها خاصية أساسية من الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية، حيث تسمح بزيادة ثقة وملاءمة المعلومات المحاسبية، كما أنها مبدأ من المبادئ التي تحكم عمل المحاسب بصفة عامة وتلازمه في كل خطوة يقوم بها، وللموضوعية عدة معاني وتفسيرات[2]:

- الموضوعية تعني الخلو من التحيز، أي التقليل من الاعتماد على الآراء والأحكام الشخصية التي لا تستند لأي أساس، من خلال استبعاد كافة احتمالات الاجتهاد الشخصي؛
- الموضوعية تتطلب توفر دليل للإثبات حتى يمكن التحقق من الإجراءات المتخذة، والمشكل هنا هو أن اختيار أداة الإثبات التي يتم الاستناد إليها قد يكون إجراء غير موضوعي (التحقق من دليل الإثبات)؛

---

(1) Daniel BOUSSARD, ***Etats financiers et comptabilité : le guide du gestionnaire***, CHIHAB, Alger, 1995, p. 15

(2) محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص. 230

- الموضوعية تتطلب حصول الاتفاق بين العديد من الأشخاص يستخدمون بصورة مستقلة نفس طرق، إجراءات وقواعد التقييم المحاسبي، أي عدم وجود خلافات جوهرية بينهم والتي يعبر عنها بالتشتت.

9. مبدأ القياس الكمي

تعبر المحاسبة عن الأحداث الاقتصادية كميا باستخدام وحدة النقد، مما يسمح بتجميع البيانات غير المتجانسة[1]، بعد تحقيق التجانس فيما بينها باستخدام وحدة النقد، كما يسمح ذلك بتلخيص المعلومات المحاسبية وإجراء المقارنات وباقي العمليات الحسابية، وبالتالي يتم استبعاد كل أشكال التعبير والوصف الإنشائي أو التعبير من خلال الرموز أو الأشكال التي لا تتلاءم مع التعبير الكمي باستخدام الأرقام.

10. أساس الاستحقاق المحاسبي

ينص أساس الاستحقاق على أن إثبات الأحداث الاقتصادية في الدفاتر يتم في الفترة التي تحدث فيها، على أساس تحققها وليس على أساس تحقق التدفق النقدي، فتقديم الخدمات أو المنافع الاقتصادية للغير وتلقيها منهم يعتمد على زمن تحقق الحدث لغرض إثباته محاسبيا، بغض النظر عن تحقق التدفق النقدي من دفع وتحصيل للنقدية أو لا[2]. وتكمن أهمية هذا الأساس في إجراء المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصاريف ومن ثم تحديد الدخل على أساس سليم ، كما تبرز أهميته أيضا في أنه يسمح بإبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة خلال دورة محاسبية معينة، لذا فإن الهدف من التسويات الجردية هو الالتزام التام بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.

وعلى العكس من ذلك فإن اعتماد الأساس النقدي في المحاسبة، يتطلب حدوث تدفقات نقدية إما داخلة إلى المؤسسة، أو خارجة منها من أجل إثبات الأحداث الاقتصادية في دفاتر المؤسسة، أما الفترة التي ترتبط بها تلك الأحداث فإنها غير مهمة لعملية الإثبات. ومعنى ذلك أن التغيرات التي تطرأ على المؤسسة سوف تنعكس على نقديتها، فمبلغ الخسارة أو الربح يجب أن ينعكس بنفس المقدار على النقدية، وتبرز أهمية هذا الأساس أنه يسمح بتقدير التدفقات النقدية المتوقعة وتقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها.

ويؤدي الأساس المستخدم في الإثبات المحاسبي للأحداث الاقتصادية إلى التأثير على طبيعة القيود المحاسبية التي يتم إدراجها في الدفاتر المحاسبية، وطبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها للمستخدمين[3].

بالإضافة إلى المبادئ السابقة يوجد مبدأ آخر يرتبط بوظيفة التوصيل المحاسبي، وليس له أي علاقة بوظيفة التقييم المحاسبي وهو "**مبدأ الإفصاح الكامل**"، ويتضمن تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، كما ينص على ضرورة الإفصاح عن جميع المعلومات الضرورية بما يلبي احتياجات وأهداف مستخدمي القوائم المالية.

---

(1) Daniel BOUSSARD, Op.Cit., p. 15

(2) هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية: الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2006، ص. 355

(3) هادي رضا الصفار، نفس المرجع، ص. 354

المطلب الرابع: الجانب التطبيقي للمحاسبة

يتمثل الجانب التطبيقي للمحاسبة في المعايير المحاسبية التي تحدد القواعد، الطرق، الإجراءاتو الأساليب المحاسبية المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية؛ وكل هذه العناصر يجب أن تتوافق مع عناصر الإطار المفاهيمي والبناء الرسمي لتحقيق التجانس بين مكونات الهيكل النظري للمحاسبة؛ ويمكن اعتبار عناصر الجانب التطبيقي للمحاسبة بمثابة القوانين التي يتم الاستناد إليها للحكم على الممارسة المحاسبية فيما يخص إعداد وعرض القوائم المالية.

الفرع الأول: المعايير المحاسبية

يتم استنباط المعايير المحاسبية من البناء الرسمي للهيكل النظري للمحاسبة، المتمثل في الفروضو المبادئ والقيود المحاسبية، وتهدف إلى جعلها قابلة للتطبيق العملي، وتعتبر المعايير المحاسبية مجموعة من النصوص توضح البدائل المسموح بها في التطبيق العملي لمعالجة موضوع أو بند أو حدث اقتصادي معين، حيث يتعلق كل معيار ببند أو مجموعة من البنود المتجانسة، وتصدر هذه المعايير عن منظمات محاسبية معتمدة، و يرى "باركر" *(Parker)* بأن المعايير المحاسبية عبارة عن **"قواعد وإجراءات محاسبية تتعلق بالقياس والتوصيل تقوم بإعدادها هيئات مختصة في إعداد المعايير"**[1].

الفرع الثاني: القواعد المحاسبية

تعتبر مرشدا للعمل حيث تبدأ في صورة تعليمات ثم تصبح أمرا عاما تم الاتفاق عليه، ليتم إتباعها والاسترشاد بها في التطبيق العملي، كقاعدة تكوين مخصصات للأعباء التي يحتمل دفعها في الفترة أو خلال الفترات القادمة[2]، أي أن القاعدة المحاسبية عبارة عن معالجة محاسبية تتعلق ببند أو حدث اقتصادي معين في ظل توفر شروط معينة، وينتج الاتفاق على القواعد المحاسبية من خلال الممارسة، فكل قاعدة محاسبية تثبت منفعتها في الممارسة المحاسبية وملاءمتها لمعالجة مشكلة معينة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية، تلقى قبولا من قبل المهنيين وبالتالي يتم الاتفاق عليها.

الفرع الثالث: الطرق المحاسبية

هي الوسيلة التي يتم اختيارها أو إتباعها من أجل القيام بعمل معين لتحقيق غرض أو هدف محدد، أي وضع القاعدة في مجال التنفيذ كاختيار طريقة للاهتلاك أو طريقة لتسعير المخزون[3]؛ وبالتالي تهتم الطريقة المحاسبية بكيفية تطبيق عمل أو قاعدة معينة، فمثلا من أجل تطبيق قاعدة تكوين مخصصات للأعباء أو الخسائر المحتملة خلال الدورات المحاسبية المقبلة، يتم الاعتماد على طريقة معينة لحساب قيمة المخصصات التي يجب تكوينها،

---

(1) تيجاني بالرقي، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد 5، سطيف، 2005، ص. 80

(2) عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص. 27

(3) نفس المرجع، ص.ص. 27-28

ومن أجل تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم المخزون لابد من اختيار طريقة معينة من أجل تحديد سعر السوق والتكلفة.

الفرع الرابع: الإجراءات المحاسبية

تمثل الخطوات المتبعة من طرف المحاسب أثناء تطبيق قاعدة معينة، وعلى ذلك يمكن القول بأن الإجراءات تشير إلى التفاصيل المتعلقة بالقيام بعمل معين، وفي المحاسبة تشير إلى التفاصيل المتعلقة بتطبيق قاعدة معينة[1]، وعادة ما تناسب الإجراءات حالة معينة و ظروفا خاصة دون غيرها؛ فمثلا عند تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ينبغي إتباع مجموعة من الإجراءات تتمثل في:

- تحديد تكلفة المخزون؛
- تحديد تكلفة استبدال المخزون؛
- تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق (الحد الأقصى)؛
- تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق بعد طرح هامش الربح (الحد الأدنى)؛
- تحديد سعر السوق بمقارنة تكلفة الاستبدال بالحدين الأقصى والأدنى؛
- وأخيرا مقارنة سعر السوق بتكلفة المخزون واختيار أيهما أقل.

الفرع الخامس: الأساليب المحاسبية

يختص الأسلوب بكيفية تطبيق الإجراءات المحاسبية، فقد يكون أسلوب التأكد من صحة رقم التكلفة الأصلية للأصل سليما أو غير سليم، أو قد يكون أسلوب تقدير العمر الإنتاجي للأصل صحيحا أو خاطئا[2]، فعند إتباع إجراءات قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل سابقة الذكر فإن كل إجراء يمكن تطبيقه بأسلوب معين يختلف عن الآخر.

و تشكل كل من القواعد، الطرق، الإجراءات و الأساليب المحاسبية ما يعرف بالسياسة المحاسبية، التي تمثل مجموع البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة والمستعملة من طرف المؤسسة في مجال التقييم و التوصيل المحاسبي من أجل إعداد وعرض القوائم المالية.

---

[1] نفس المرجع، ص. 28

[2] عبد الفتاح الصحن، نفس المرجع والصفحة السابقين

المبحث الثاني: التقييم كوظيفة أساسية من وظائف المحاسبة

يمكن تحديد موقع التقييم الدوري للعناصر المادية ضمن الوظيفة القاعدية للمحاسبة وهي وظيفة التقييم المحاسبي، و التي تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات فيهما، لتحقيق الوظيفة الثانية للمحاسبة وهي وظيفة توصيل نتائج التقييم في شكل قوائم مالية؛ لذا تتطلب الإحاطة بالتقييم الدوري للعناصر المادية، التطرق إلى المفاهيم المرتبطة بوظيفة التقييم المحاسبي؛ على اعتبار أنهما يعتمدان على نفس الفروض، المبادئ والقيود المحاسبية.

المطلب الأول: مفاهيم التقييم المحاسبي

للتقييم عدة مفاهيم ودلالات تختلف حسب طبيعة المجال الذي نحن بصدده، كما توجد العديد من المصطلحات التي يتفق محتواها أو يتقارب مع مصطلح التقييم، لذا يجب توضيح طبيعة التقييم والفرق بينه وبين المفاهيم التي تتفق أو تتقارب معه، حتى يمكن تحديد المفهوم الذي يلائم موضوع تقييم العناصر المادية.

الفرع الأول: طبيعة التقييم المحاسبي

من أجل فهم التقييم المحاسبي، يمكن العودة إلى المفهوم العام للقياس، الذي يرجع إلى أعمال وآراء العلماء الطبيعيين وفي مقدمتهم عالم الفيزياء "غاليليو" *(Galileo)*، حيث بدأ هؤولاء في وضع المفاهيم الأولى للقياس نظرا لحاجتهم إلى ذلك، من أجل تحديد فعل الظواهر الطبيعية وتأثيرها وفهم العلاقات الموجودة بينها، وهذا الأمر لا يمكن تحقيقه إلا من خلال اللجوء إلى عملية القياس، لذلك فقد تم تحديد العناصر الأساسية لعملية القياس في[1]: نظام عددي وقواعد حسابية.

وكان يقصد بالقياس في مفهومه العام مقابلة خصائص مجال معين بخصائص مجال آخر باستخدام الأرقام والرموز طبقا لقواعد محددة، ويفضل استخدام المقاييس الكمية لزيادة دقة التعاريف المحصل عليها[2]؛ لذا فإن القياس بالمفهوم الطبيعي التقليدي يركز على قياس الخواص والصفات الكمية للأشياء والظواهر كالطول، الوزن أو المساحة مع تجاهل كلي للخواص أو الصفات النوعية.

استمر هذا الوضع إلى غاية 1946 م عندما أصدر "ستيفن" *(Stevens)* مؤلفا حول نظرية القياس تبنى فيه مفاهيم حديثة للقياس شملت الخواص النوعية إلى جانب الخواص والصفات الكمية، حيث يرى أن هناك شرطين أساسيين لصحة عملية القياس وهما[3]:

- الثبات الرياضي لوحدة القياس؛
- الثبات في تطبيق قواعد الاقتران والقياس.

---

(1) كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004، ص. 325

(2) عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص. 62

(3) كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص.ص. 325-326

أما في الاقتصاد، فيعود ظهور علم القياس الاقتصادي إلى عام 1930 م، حيث تم استخدام القياس بمفهوميه، لكن العلوم الاقتصادية هي الأخرى تأثرت بالعلوم الطبيعية واتجهت إلى استخدام القياس الكمي بشكل واسع بالاعتماد على مبادئ القياس في العلوم الطبيعية. ويجسد المفهوم الذي جاء به الباحث البولوني "لانغ" *(O. Lange)* توجه القياس الاقتصادي إلى استخدام القياس الكمي بشكل واسع، حيث اعتبر أن القياس الاقتصادي هو العلم الذي يستعين بالطرق الإحصائية لتحديد فعل القوانين الاقتصادية الموضوعية تحديدا كميا[1].

أما فيما يخص عملية التقييم المحاسبي بالمفهوم العلمي، الذي يعتمد على قواعد ومبادئ محددة مسبقا فتعتبر حديثة النشأة، حيث بدأ فيها المحاسب "ماتيشيس" *(Mattessich)* عام 1959 م، وتلاه بعض الكتاب منهم: "شامبرز"، "بيارمن" و"إيجيري" *(Chambers, Bierman & Ijiri)*[2]؛ وبما أن المحاسبة كانت أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة، فقد اهتمت عملية التقييم المحاسبي بالخصائص الكمية للظواهر والأحداث الاقتصادية، وأهملت الخصائص النوعية لها، وبالتالي ركزت على الظواهر والأحداث الاقتصادية المالية التي يمكن التعبير عنها كميا بوحدة النقد.

لقد أعطيت العديد من المفاهيم للتقييم المحاسبي، ورغم الاختلافات الموجودة بينها من حيث المبنى إلا أنها تتقارب من حيث المعنى. وينسب أول تعريف علمي محدد لوظيفة التقييم المحاسبي إلى "كامبل" *(Campell)*، الذي اعتبر أن التقييم يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة[3]؛ و يؤكد هذا المفهوم على أن أسلوب التقييم المناسب في المحاسبة هو التقييم الكمي، ويركز على دور القواعد والمبادئ التي يتم التوصل إليها من خلال الممارسة في توجيه عملية التقييم المحاسبي، غير أن هذا التعريف يعتبر قاصرا في المجال المحاسبي لأنه لا يحدد الشيء أو الخاصية المعنية بالتقييم في المحاسبة.

من بين أهم مفاهيم التقييم التي وردت في الفكر المحاسبي، المفهوم الذي قدمته الجمعية الأمريكية للمحاسبة *(AAA)*[*] عام 1966 م، والذي ترى فيه أن القياس (أي التقييم) المحاسبي يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية، الجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة[4]؛ و يتفق هذا المفهوم مع المفهوم السابق، ويضيف شيئا مهما وهو أن الأحداث والعمليات الاقتصادية للمؤسسة هي المعنية بالتقييم المحاسبي، أي أنه يعتبر أن التقييم المحاسبي هو التعبير عن الأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة، باستخدام الأرقام بناء على قواعد محددة ومتفق عليها.

---

(1) أموري هادي كاظم الحسناوي، **طرق القياس الاقتصادي**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2002، ص. 4

(2) كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص. 326

(3) وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص. 100

[*] AAA : American Accounting Association

(4) نفس المرجع والصفحة السابقين

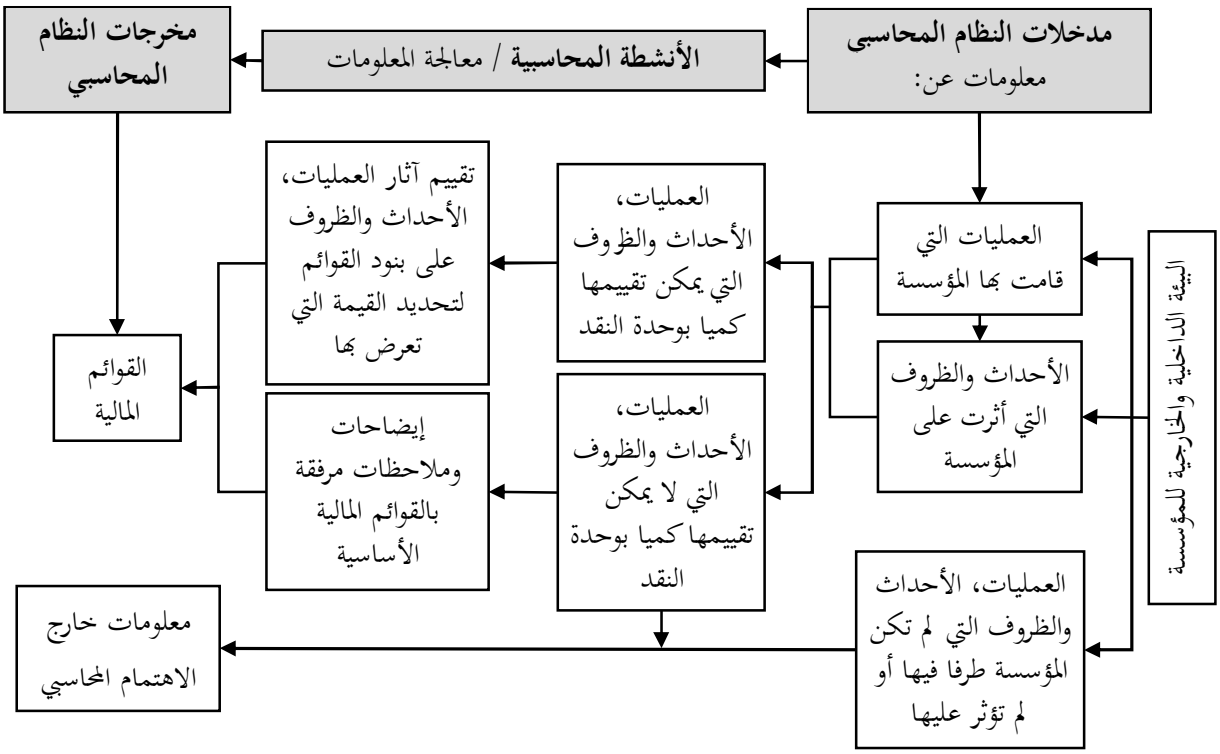
جاء "هندريكسن" *(Handrekson)* بمفهوم يتفق مع المفهوم السابق، حيث يرى أن القياس (أي التقييم) المحاسبي هو تخصيص الأعداد للتعبير عن الأشياء أو الأحداث الخاصة بالمؤسسة، بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع أو التجزئة، ومع ذلك فإن القياس يتضمن أيضا عملية التبويب والتعيين[1]؛ ومن خلال هذا التعريف يرى "هندريكسن" أنه إضافة للتقييم العددي الذي يسمح القيام بالعمليات الحسابية، يمكن استخدام أساليب أخرى، كالتقييم الاسمي والترتيبي وهو ما عبر عنهما بالتبويب والتعيين.

من المفاهيم السابقة يمكن أن نستنتج النقاط الآتية:

- يهتم التقييم المحاسبي بالأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة؛
- تعتمد المحاسبة بشكل كبير على التقييم الكمي؛
- ضرورة وجود قواعد محددة مسبقا تحكم عملية التقييم المحاسبي.

مما سبق يمكن القول أن التقييم المحاسبي هو عملية تتضمن تحديد الصفات والخصائص الكمية للأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة، العمليات التي قامت بها والظروف التي أثرت عليها خلال فترة زمنية معينة، من أجل تحديد آثارها على بنود القوائم المالية باستخدام النقد وذلك وفق نظام محدد؛ ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي:

الشكل (1 - 4): عملية التقييم في المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما ورد في البحث

[1] إلدون س. هندريكسن، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الرابعة، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية چوج عوض، الإسكندرية، 2008، ص. 130

من الشكل يتضح أن البداية تكون من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، أين تتم مختلف أنشطتها وعملياتها، والتي تعتبر مصدر مدخلات عملية التقييم المحاسبي؛ فالعمليات، الأحداث والظروف التي لم تؤثر على المؤسسة تستبعد من الاهتمام المحاسبي؛ أما العمليات، الأحداث والظروف التي أثرت عليها فتصبح موضوعا للتقييم المحاسبي. وهنا يمكن أن نميز بين نوعين منها: العمليات، الأحداث والظروف التي يمكن تقييمها كميا بوحدة النقد، حيث يتم تقييم آثارها على بنود القوائم لتحديد قيمة كل بند من أجل إعداد القوائم المالية؛ أما العمليات، الأحداث والظروف التي لا يمكن تقييمها كميا بوحدة النقد فإنه يمكن أن نميز بين العمليات، الأحداث والظروف المهمة نسبيا والتي يتم عرض معلومات عنها كملاحظات ترفق بالقوائم المالية الأساسية؛ والعمليات، الأحداث والظروف غير المهمة نسبيا والتي يتم استبعادها لأنها غير ملائمة، ولا يتوقع منها أي منفعة في اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: التقييم، القياس، التقويم والتقدير

إذا كنا بصدد التقييم المحاسبي فهناك ثلاث مصطلحات يمكن أن نجدها بدل مصطلح التقييم، سواء كمرادفات لمفهوم التقييم أو كبدائل له وهي: القياس، التقويم والتقدير. ففيما يخص التقييم والتقويم فإنه غالبا ما يتم استخدامهما كمترادفين، فهناك من الكتاب من يستخدم مصطلح التقييم وهناك من يستخدم مصطلح التقويم، والأصح هو مصطلح التقييم فهو الملائم عند الحديث عن قيمة المؤسسة، قيمة الأصول أو قيمة الخصوم؛ أما التقويم فيلائم حالات أخرى، كما أن التقويم يعني التعديل ويحتاج لمعيار أو أساس ثابت يتم الاستناد إليه.

أما فيما يخص القياس والتقييم فيستخدمان للتعبير عن نفس المفهوم، فالقياس هو عملية المطابقة بين خصائص مجال وخصائص مجال آخر (جانب كمي ونوعي)؛ أما التقييم فهو قياس الخواص المالية (الجانب الكمي فقط للقياس). وبهذا يعتبر القياس مفهوما أوسع من التقييم، إذ يمكن أن يكون للقياس العديد من الخواص[1]، هذه الأخيرة يمكن أن تكون كمية أو نوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط، لذا سوف يتم استخدام مصطلح التقييم لأنه أدق من مصطلح القياس الذي يشمل العديد من الخواص.

وفيما يخص التقدير فإنه يختلف عن التقييم والقياس، كون المفهومين الأخيرين يعتمدان على إطار محدد ومتفق عليه، أما التقدير فيتم بصفة جزافية دون الاعتماد على إطار محدد فهو عبارة عن توقعات، ويتم من طرف خبراء بإمكانهم تقديم تقديرات لقيم الأصول أو الخصوم. ويتم اللجوء للتقدير في حال عدم إمكانية تقييم الأصل من خلال قواعد التقييم المتفق عليها، كتقدير قيمة العقار من طرف خبير عند تعذر الحصول على القيمة العادلة له؛ كما تتضمن المحاسبة العديد من التوقعات كتقدير العمر الإنتاجي للأصل أو قيمته المتبقية. وهناك خلاف فيما يخص اعتبار التقديرات جزءا من عملية التقييم المحاسبي أم لا، وفي هذا الصدد توجد ثلاث آراء[2]:

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص. 27

(2) محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004، ص.ص. 119-120

1. **الرأي الأول:** رأي متحفظ، يعارض بشدة اعتبار التقدير جزءا من التقييم، لأن هذا الأخير يتطلب حدوث عملية تبادل فعلي (مبدأ التحقق)، أما التقدير فيقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة.
2. **الرأي الثاني:** لا يشترط حدوث عملية تبادل لصحة عملية التقييم، فالتقدير جزء من عملية التقييم المحاسبي، حيث أن عملية التبادل لا تكون لقيم بل ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم.
3. **الرأي الثالث:** رأي وسط بينهما، تبنته الجمعية الأمريكية للمحاسبة *(AAA)*، حيث تعتبر أن عملية التقدير جزء من عملية التقييم المحاسبي بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في التقديرات، لأن التقدير عبارة عن تقييم ولكن بمدى خطأ أكبر، لانعدام الوسيلة الكفيلة لإجراء عملية مقارنة مباشرة وموضوعية بين القيم والخواص.

ويمكن القول أن الرأي الثالث هو الرأي الراجح لأن الممارسة المحاسبية تستخدم التقدير بشكل واسع، حتى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)* [*] أدرج التغير في التقديرات المحاسبية في المعيار الدولي *(IAS 8)* [**] الخاص بالطرق المحاسبية، التغير في التقديرات والأخطاء المحاسبية. أما المبررات التي يتم تبنيها لاستبعاد التقدير من عملية التقييم المحاسبي، فترجع إلى بعض المبادئ المحاسبية التي أصبحت لا تلائم التطورات الاقتصادية الحديثة ومتغيرات البيئة الحالية كمبدأ التحقق ومبدأ التكلفة التاريخية...إلخ.

الفرع الثالث: أساليب التقييم المحاسبي

تتمثل أساليب التقييم في النظم أو الطرق التي يمكن من خلالها تقييم الأشياء، وفي المفهوم العام للقياس يتم استخدام خصائص نظام الأعداد الحقيقية كأساس لتبويب أساليب القياس، هذه الخصائص هي[1]:

- خاصية ترتيب الأعداد؛
- خاصية ترتيب الفروق بين الأعداد؛
- خاصية توفر نقطة الأصل.

وانطلاقا من هذه الخصائص يمكن تبويب أساليب القياس في المفهوم العام كالآتي[2]:

- **القياس الاسمي:** الذي لا يتوفر على أي خاصية من خصائص الأعداد الحقيقية السابقة، وفي ظل هذا الأسلوب يتم استخدام الأرقام لتمييز الأشياء والظواهر، كما يمكن التعبير عنها من خلال الوصف الإنشائي، وكمثال على أسلوب القياس الاسمي استخدام أرقام الحسابات للتمييز بين عناصر القوائم المالية، والإفصاح عن المعلومات غير الكمية المهمة نسبيا في شكل ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية؛

[*] IASB : International Accounting Standards Board
[**] IAS : International Accounting Standards

(1) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص. 64

(2) تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2006، ص. 91

- **القياس الترتيبي**: الذي يتضمن ترتيب الأشياء وفقا لخاصية أو صفة معينة، لذا يتوفر هذا الأسلوب للقياس على خاصية التمييز وخاصية الترتيب، ومثال ذلك ترتيب الأصول حسب درجة السيولة وترتيب الخصوم حسب درجة الاستحقاق؛
- **القياس العددي**: الذي يعبر عن خصائص الأشياء بالأرقام، لذلك فهو يتميز بتوفر جميع الخصائص السابقة، ما عدا خاصية نقطة أصل متميزة، ولا يكتفي بتمييز الأشياء وترتيبها حسب درجة أهميتها فقط، بل يسمح أيضا بقياس الاختلافات في الأهمية النسبية مما يسمح بإجراء بعض العمليات الحسابية؛
- **القياس النسبي**: الذي يعتبر أقوى الأساليب وأقلها تشتتا، لأنه يتوفر على جميع الخصائص السابقة.

وبالتالي يمكن القول أن القياس العددي والقياس النسبي يسمحان بقياس الخواص الكمية، أما القياس الاسمي والقياس الترتيبي فيسمحان بقياس الخواص النوعية. أما في المجال المحاسبي، فإن أسلوب التقييم الملائم يعتمد على عدة عوامل كالغرض من التقييم والأفق الزمني لعملية التقييم، وتوجد ثلاث أساليب للتقييم المحاسبي[1]:

1. **التقييم الأساسي (المباشر)**: تتحدد نتيجة التقييم المحاسبي وفق هذا الأسلوب بطريقة مباشرة، دون إجراء أي عمليات حسابية أو علاقات رياضية أو استخدام أي وسائط أخرى، ومثال ذلك قياس تكلفة أصل مباشرة من الفاتورة، ويعتبر التبويب المحاسبي أوسع المجالات التي تستخدم التقييم المباشر.
2. **التقييم المشتق (غير المباشر)**: يعتمد على استخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية، أو أي وسائط أخرى لتقييم الصفات لتعذر تقييمها بشكل مباشر، ويعتمد التقييم المشتق على نتائج التقييم المباشر كمدخلات، وكمثال على التقييم المشتق استخدام نموذج القيمة الحالية المخصومة.
3. **التقييم التحكيمي**: يختلف عن التقييم المشتق، كونه يفتقر إلى العمليات والنماذج التي يستخدمها التقييم المشتق، مما يجعله عرضة للتحيز و الأحكام الشخصية، ويكون التقييم تحكيميا إذا لم توجد أي عمليات أو قواعد مقبولة تحكمه، أو لم تتوفر أي معايير موضوعية للحكم على صحته، وبالتالي تزداد الخلافات حول النتائج المحصل عليها. ومن هذا المفهوم الموجز يمكن القول أن التقييم التحكيمي يعبر عن عملية التقدير المحاسبي، فالتقدير أيضا لا يعتمد على أي قواعد أو مبادئ تبرره أو تحكمه فهو عبارة عن توقعات.

المطلب الثاني: الجوانب المختلفة للتقييم المحاسبي

يتضمن هذا المطلب بعض الجوانب المهمة والأساسية في التقييم المحاسبي.

الفرع الأول: أغراض التقييم المحاسبي

تعتبر عملية التقييم المحاسبي من الوظائف الأساسية في المحاسبة وتتمثل أهم أغراضها في:

[1] محمد مطر، مرجع سابق، ص.ص. 116-117

1. تحديد قيمة الثروة

تشمل الثروة جميع الحقوق والموجودات التي تراقبها المؤسسة في لحظة زمنية معينة مطروحا منها جميع الالتزامات عليها، وبمعنى آخر فإن الثروة تعبر عن صافي قيمة أصول المؤسسة في تاريخ معين، هذه الثروة لا تظل ساكنة نظرا لنشاط المؤسسة المستمر، ويعتبر تقييم الثروة من أهم الأهداف المحاسبية والتي يعبر عنها بقائمة المركز المالي[1]، وحتى يتسنى تقييم ثروة المؤسسة ومتابعة تطورها لابد من القيام بالتقييم المحاسبي باستمرار.

2. تقييم أداء المؤسسة

هناك من يركز على تقييم الثو ة وهناك من يركز على تقييم الدخل، وفي الحقيقة هناك ارتباط بين المفهومين؛ فالدخل يتمثل في زيادة الموارد الاقتصادية المتدفقة للمؤسسة عن الموارد الخارجة منها، مما يعني الزيادة في ثروتها، وبهذا يحدد الدخل قيمة التغيرات في الثروة الناتجة عن عمليات المؤسسة[2]؛ و يمكن أن يتحدد الدخل وفق مدخل العمليات من خلال المقابلة بين الإيرادات والمصاريف، مما يتطلب تقييم الإيرادات والمصاريف، أو وفق مدخل الأصول من خلال التغير في صافي الأصول بين بداية ونهاية الفترة، لذا لابد من تقييم الأصول.

3. تقييم الموارد التي تحقق الدخل وتأمين الاستغلال الأمثل لها

لضمان استمرار تدفق الدخل يجب الاهتمام بالموارد الاقتصادية وصيانتها، لأنها المصدر الأساسي للدخل، لتجنب أي انخفاض في تدفقه، كما يتضمن التقييم المحاسبي دراسة الفرص البديلة لاستثمار هذه الموارد بعائد أكبر. ومن أجل تحقيق الغرضين السابقين لابد من إجراء عملية التقييم المحاسبي للموارد الاقتصادية في فترات منتظمة وباستمرار، ويجب أن تراعي عملية التقييم المحاسبي العامل الزمني (القيمة الزمنية للنقود)[3].

4. عرض المركز المالي على المستخدمين

من بين وظائف المحاسبة توصيل المعلومات المحاسبية، لأغراض تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي، اتخاذ القرارات والرقابة على الإدارة[4]؛ لذا لابد من التقييم السليم لبنود القوائم المالية، لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات فيهما.

الفرع الثاني: الخاصية المعنية بالتقييم المحاسبي

تهدف المحاسبة إلى توفير معلومات صادقة، ملائمة ومفيدة للمستخدمين حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وتعتبر هذه المعلومات مخرجات عملية التقييم المحاسبي الذي يتحدد نطاقه بالأصول، الخصوم، الإيرادات والمصاريف؛ ويستخدم التقييم المحاسبي الأساليب الكمية، و لكي يمكن تقييم العناصر السابقة كميا،

---

(1) عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية، 2008، ص. 82

(2) نفس المرجع، ص. 83

(3) كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص.ص. 329-330

(4) إلدون س. هندريكسن، مرجع سابق، ص. 418

لابد من وجود خاصية مشتركة بينها تكون أساسا ملائما للتقييم المحاسبي. وتعتبر القيمة الاقتصادية الخاصية المعنية بالتقييم المحاسبي، لتمتعها ببعض الميزات التي لا تمتلكها باقي الخصائص الأخرى، هذه الميزات تتمثل في[1]:

- قابلة للتقييم الكمي و مشتركة لدى كل الأشياء النافعة التي تعتبر موردا بالنسبة للمؤسسة؛
- مقياس للتضحيات الحالية للحصول على منافع مستقبلية، كما ترتبط بالندرة والمنفعة الحاضرة والمستقبلية؛
- تمكن المفاضلة بين الأشياء من خلال منفعتها المتوقعة والتي تنعكس في القيمة الاقتصادية.

الفرع الثالث: مضمون التقييم المحاسبي

تعتبر القيمة الاقتصادية الخاصية الأساسية المعنية بالتقييم المحاسبي، ومن أجل تحديد القيمة الاقتصادية لابد من تحديد جانبين أساسيين: جانب الكميات، وجانب الأسعار؛ لذا يتضمن التقييم المحاسبي:[2]

1. تحديد الكميات

يقصد بتحديد الكميات عملية تحويل الكم المتصل، الذي يمثل امتدادات مكانية وزمانية للأشياء موضوع القياس إلى إشارات أو رموز مكانية وزمانية، مصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل، أي التعبير عن الشيء محل التقييم كميا انطلاقا من الخاصية التي تم اختيارها لتمثيله كالوزن أو الطول...إلخ.

2. تحديد الأسعار

يتضمن تحديد الأسعار التعبير عن الوحدة المستخدمة في تقييم الكميات بوحدة النقد، مع ملاحظة أنه يمكن أن يكون لنفس الكمية من السلع أو الخدمات قيمتين مختلفتين وذلك راجع إلى مستويين[3]:

- **مستوى وحدة التقييم**: تعتبر النقود الوحدة الملائمة للتقييم المحاسبي، نظرا لخصائصها كوسيط في عملية التبادل، مقياس للقيمة ومستودع لها، حيث كانت تحقق أحد أهم شروط التقييم، وهو ثبات وحدة النقد مما أدى إلى توفر خاصية التجانس، لكن مع مرور الوقت فقدت دلالتها ومصداقيتها في القوائم المالية نتيجة لتغيرات الأسعار، نتج عن ذلك خطأ جوهري في استخدامها لعدم توفر خاصية التجانس، حيث يتم تجميع بنود مقيمة بوحدات ذات قوة شرائية مختلفة؛ لذلك يمكن أن نميز بين وحدة النقد الاسمية التي تفترض ثبات القوة الشرائية للنقود، ووحدة القوة الشرائية الحقيقية التي تراعي التغيرات في المستوى العام للأسعار.
- **مستوى خواص القيمة (أساس التقييم)**: يمكن التمييز بين الأساس التاريخي والأساس الجاري، ويتم اختيار الخاصية التي تكون موضوعا لعملية التقييم بمراعاة أثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

بالمزج بين وحدة وأساس التقييم، يمكن الحصول على أربع صفات يمكن أن تكون موضوعا لعملية التقييم المحاسبي، ويمكن توضيحها من خلال الجدول الآتي:

---

[1] تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، مرجع سابق، ص. 93

[2] نفس المرجع، ص. 94

[3] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2003، ص.ص. 52-53

الجدول (1 - 1): الصفات التي يمكن أن تكون موضوعا لعملية التقييم المحاسبي

	وحدة النقد الاسمية	وحدة القوة الشرائية الحقيقية
أساس تاريخي	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار
أساس جاري	القيمة الجارية	القيمة الجارية المعدلة بالمستوى العام للأسعار

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2003

الفرع الرابع: خطوات التقييم المحاسبي

تتضمن عملية التقييم المحاسبي عدة خطوات وهي[1]:

1. تحديد موضوع التقييم

أي تحديد بنود القوائم المالية كالأصول، الخصوم، المصاريف أو الإيرادات...إلخ التي يمكن أن تكون موضوعا للتقييم المحاسبي لارتباطها باحتياجات المستخدمين؛ وتنقسم إلى: عناصر تمثل مقاييسا للقيمة في نقطة زمنية معينة (بنود قائمة المركز المالي)، وعناصر تمثل مقاييسا للتغير في القيمة خلال فترة زمنية (بنود قائمة الدخل).

2. تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية

تمثل عملية الاعتراف المحاسبي بأثر الأحداث الاقتصادية بمثابة تسجيل للبنود المترتبة عنها، وبالتالي إدراجها ضمن بنود القوائم المالية كأصول، خصوم، إيرادات أو مصاريف؛ فالاعتراف بالبند يتطلب ذكر وصفه وقيمته، ثم بعد ذلك متابعة التغيرات التي تطرأ عليه حتى الاستغناء عنه وخروجه من القوائم المالية.

3. تحديد الخصائص الواجب إخضاعها للتقييم

كما أوضحنا سابقا توجد العديد من الخصائص.

4. تحديد وحدة التقييم المستخدمة

تستخدم وحدة النقد في المحاسبة كوسيلة للتعبير عن خصائص الشيء الخاضع للتقييم، وهنا أيضا يجب المفاضلة بين وحدة النقد الاسمية (القانونية) ووحدة النقد الحقيقية.

وبالتالي فإن التقييم المحاسبي يقوم على أربع أركان أساسية وهي: الخاصية محل التقييم، مقياس مناسب لهذه الخاصية، نوع وحدة التقييم المميزة لهذه لخاصية، إضافة إلى ضرورة وجود شخص يقوم بعملية التقييم.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سابق، ص.ص. 26-27

المطلب الثالث: إطار عملية التقييم المحاسبي

يقصد بالإطار المرتكزات التي تقوم عليها عملية التقييم المحاسبي.

الفرع الأول: معايير التقييم المحاسبي

تتطلب عملية التقييم وجود نظام يحكمها، فهي ليست عملية جزافية بل تستند إلى إطار معين يوجهها، يبررها ويميزها أيضا عن عملية التقدير التي لا ترتكز على أي قواعد، و المعايير هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو تعمل على التوفيق بين الأداة والغاية، وباعتبار المحاسبة نظام للقياس و التوصيل بهدف توفير معلومات ملائمة وصادقة، فإن هناك معايرا تتعلق بالتقييم وأخرى تتعلق بالتوصيل[1]؛ وتعتبر معايير التقييم التي قدمتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي وتتمثل في[2]:

1. الصلاحية للغرض المستهدف

يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله. ولما كانت المعلومات المحاسبية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجاتهم تباينا شديدا، فإن الأمر يتطلب افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها، وهذا ما يحصل في الواقع إذ يفترض أن الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.

2. القابلية للتحقق

تعتبر المعلومات المحاسبية أساسا لاتخاذ القرارات، لذا ينبغي أن يكون لها دلالات محددة و موحدة، ولها استقلالها الذاتي بصرف النظر عن شخصية معدها والمستفيد منها، فتتعدد الدلالات يعني انحرافا عن هذا المعيار، غير أن التطبيق العملي يفسرها بأنها استناد المعلومات المحاسبية إلى مصدر موثوق، يتمثل في توفر مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، مع وجود درجة عالية من الإجماع والاتفاق عليها بين أشخاص مستقلين يستخدمون نفس طرق وإجراءات التقييم المحاسبي.

3. الالتزام بالموضوعية

يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية، وغير منحازة لمجموعة معينة من أصحاب المصالح في المؤسسة على حساب مجموعة أخرى، ويجب أن تكون بعيدة عن الأحكام الشخصية وحيادية ومستنده إلى مصادر حقيقية، كما يجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية (قاعدة وجود الدليل الموضوعي).

---

[1] عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص.ص. 29-30

[2] نفس المرجع، ص: 31-32-33

4. القابلية للقياس الكمي

يستخدم التقييم المحاسبي أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي فإن الأحداث الاقتصادية التي لا يمكن التعبير عنها كميا بوحدة النقد يتم استبعادها من مجال التقييم المحاسبي، لأن استخدام مقاييس أخرى للتعبير عنها يؤدي لعدم التماثل وعدم التجانس بين بنود القوائم المالية.

الفرع الثاني: قيود أو محددات التقييم المحاسبي

يعتبر الغرض الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات ملائمة تلبي احتياجات المستخدمين، غير أنه توجد بعض القيود تحد من دقة التقييم المحاسبي وموضوعيته، وقابلية المعلومات المحاسبية الناتجة عنه للتحقق والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وإصدار الأحكام وإعداد التنبؤات والرقابة، أي أن القيود تحد من تحقيق معايير التقييم سابقة الذكر، وتتمثل هذه القيود في:

1. عدم التأكد

ينتج عدم التأكد عن حاجة التقييم المحاسبي لإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل الذي يتصف بالغموض، فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقضي بتحديد الدخل دوريا لأغراض الإفصاح المحاسبي، يتطلب تبني بعض الافتراضات من أجل التخصيص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل، كما أن التعبير النقدي عن الثروة يأخذ في الاعتبار بعض المقادير غير المؤكدة في المستقبل، التي تختلف درجة الاعتماد عليها[1].

2. الخلو من التحيز

يعتبر تحديد درجة تحيز التقييم المحاسبي أمرا صعبا في مجال المحاسبة رغم أنه قد يكون كبيرا، نظرا لطبيعة المحاسبة من جهة وعملية التقييم من جهة أخرى[2]؛ ويعني التحيز أن المعلومات الناتجة عن عملية التقييم المحاسبي لا تتصف بالحياد والعدالة، أي أنه تم إعدادها بمراعاة جوانب دون مراعاة جوانب أخرى.

3. حدود وحدة النقد

تضع وحدة النقد حدين أساسيين على عملية التقييم المحاسبي: حد قابلية الأحداث الاقتصادية للتقييم، وحد وحدة التقييم. فمن جهة يقتصر العمل المحاسبي على إنتاج معلومات كمية، وبالتالي يستبعد بعض المعلومات المهمة لأنه لا يمكن التعبير عنها بوحدة النقد، ومن جهة أخرى فمن الضروري أن تتصف أي وحدة للتقييم بالثبات، وبما أن النقود التي يتم قياسها بالقوة الشرائية غير ثابتة[3]، فإن القوائم المالية أصبحت مجرد تجميعات لعناصر تم تقييمها بوحدات نقدية غير متجانسة.

---

[1] إلدون س. هندريكسن، مرجع سابق، ص.ص. 133-134

[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص. 135

[3] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سابق، ص. 404

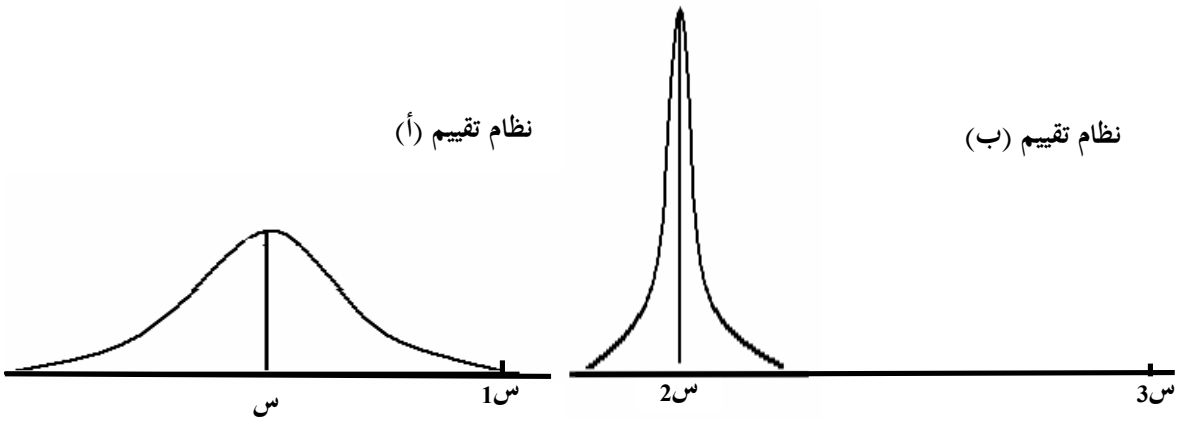
4. الحيطة والحذر (التحفظ)

يحد هذا القيد من البدائل المتاحة لإجراء عملية التقييم المحاسبي ويحصرها في بديلين أو ثلاثة على الأكثر، وبهذا يتم استبعاد بديل معين حتى و لو كان مناسبا لغرض التقييم. فمثلا ينص هذا المبدأ على الاعتراف بالإيرادات والمكاسب المحققة فقط وتسجيلها، أما المصاريف والخسائر فيجب الاعتراف بها وتسجيلها سواء كانت محققة أو محتملة، وهذا ما يبرر تشكيل المخصصات والمؤونات للعديد من الأصول، كما يضع قيودا على تقييم الدخل والأصول من خلال الاعتراف بالخسائر حتى ولو كان احتمال تحققها ضعيفا، واعتبار أن الأصول في حالة تدهور مستمر. وخلاصة القول أن هذا المبدأ يؤدي إلى حدوث أخطاء في التقييم المحاسبي ويؤدي إلى التأثير سلبا على قيمة المعلومات المحاسبية ويجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات، لأنها لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق.

الفرع الثالث: تحيز التقييم المحاسبي

يعني التحيز أن المعلومات المعروضة لا تتوفر على خاصيتي الحياد والعدالة، ويعبر على مدى قدرة طريقة التقييم على تقديم وصف دقيق للخاصية محل التقييم[1]. ويمكن توضيح تحيز التقييم من خلال الشكل الآتي:

الشكل (1 - 5): التحيز وقابلية التحقق في التقييم المحاسبي



المصدر: عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص. 72 بتصرف

من الشكل وبالمقارنة بين النظامين (أ) و(ب)، يتضح أن نظام التقييم (ب) أكثر قابلية للتحقق لأنه أقل تشتتا، فهناك تقارب في النتائج بين العديد من الأشخاص، حيث لا تبتعد كثيرا عن متوسطها س2، ورغم ذلك فإن نظام التقييم (ب) يعتبر أكثر تحيزا لأن متوسط النتائج س2 أكثر بعدا عن القيمة الحقيقية س3. أما نظام التقييم (أ) فيعتبر أقل تحيزا لأنه يعطينا متوسطا س أقل بعدا عن القيمة الحقيقية س1، لكنه أقل قابلية للتحقق لأنه

[1] إلدون س. هندريكسن، مرجع سابق، ص. 138

يتسم بالتشتت، فهناك تباعد في النتائج بين العديد من الأشخاص، فمعظم النتائج تبتعد كثيرا عن متوسطها س؛ والمشكل هنا يكمن في تحديد القيمة الحقيقية، حيث لا توجد طريقة متفق عليها لتحديدها وتخضع للتقدير.

وقد عرف كل من "إيجيري" و"جديك" *(Ijiri & Jaedicke)* الثقة (إمكانية الاعتماد) على أنها درجة الموضوعية أو قابلية التحقق زائد عامل التحيز، واقترحا استخدام متوسط مربع الأخطاء كمقياس إحصائي للثقة، ويعبر عن الأخطاء بالفروق بين نتائج التقييم والقيمة الحقيقية، لكن يبقى المشكل دائما في تحديد القيمة الحقيقية، لذلك قد يكون من الأفضل أن نحكم على إمكانية التحقق والتحيز بانفصال ثم نقيم التبادلات بينهما مع الأخذ في الاعتبار طبيعة المعلومات وملاءمتها للتنبؤ[1].

وقد عبر "الشيرازي" عن هذا الرأي بالمعادلتين الآتيتين[2]:

مقياس التحيز ..... **ت = (س – س1)**

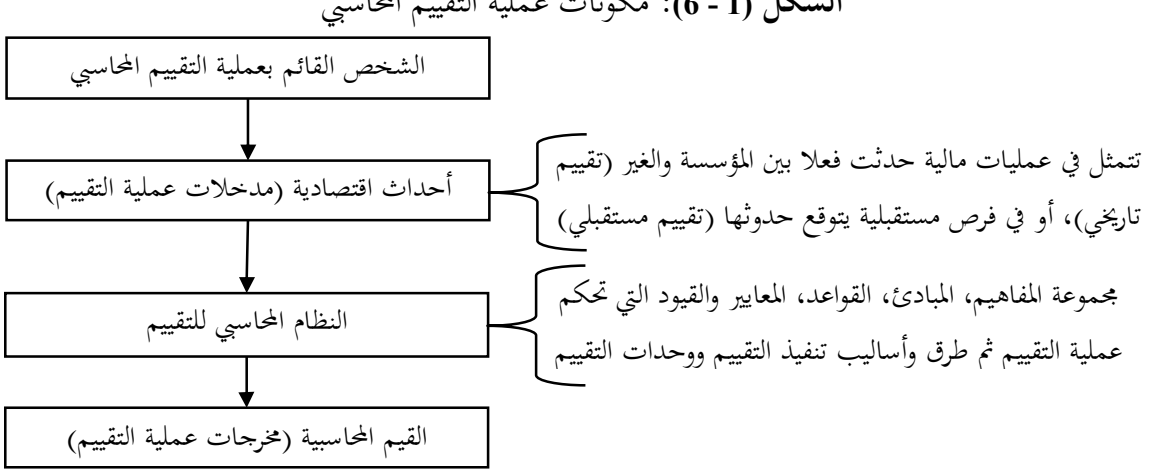
درجة الاعتماد على المقاييس ..... **ع = م + ت**

حيث **م**: هي خاصية قابلية التحقق من القيم المحصل عليها.

1. مصادر تحيز التقييم المحاسبي

لتحديد مصادر تحيز التقييم المحاسبي من الأفضل تحليل عملية التقييم إلى مكوناتها الرئيسية، التي تضم أربع مكونات وذلك كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل (1 - 6): مكونات عملية التقييم المحاسبي



المصدر: وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص. 136

من الشكل نلاحظ أن الشخص القائم بعملية التقييم المحاسبي يقوم بتحديد الأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة، والتي تعتبر مدخلات عملية التقييم، ثم يقوم بتقييمها وفق نظام معين ليحصل على قيم محاسبية

[1] إلدون س. هندريكسن، مرجع سابق، ص. 139

[2] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص. 72

(مخرجات عملية التقييم)، ومن هنا يتضح أن مكونات التقييم المحاسبي التي يمكن أن تتسم بوجود تحيز هي: الشخص القائم بالتقييم ونظام التقييم، وبالتالي يمكن أن نميز المصادر الآتية لتحيز التقييم المحاسبي[1]:

- **التحيز الذي يكون مصدره قواعد التقييم المحاسبي:** ترتبط أسبابه بالإطار الذي يحكم التقييم المحاسبي وطرق وأساليب تنفيذه كمبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد، التحفظ، التحقق...إلخ.
- **التحيز الذي يكون مصدره القائم بعملية التقييم المحاسبي:** يمكن أن يكون هذا التحيز مقصودا أو غير مقصود، ويعبر عنه باختلاف نتائج التقييم بين العديد من الأشخاص، ومثال ذلك استخدام نفس القاعدة (القسط الثابت مثلا) لتوزيع تكلفة الأصل الثابت على عمره الإنتاجي، فالنتائج قد تختلف بين الأشخاص بسبب اختلاف تقديراتهم للعمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل والمنافع التي يمكن استنفادها في كل دورة.
- **التحيز الذي يكون مصدره قواعد التقييم والقائم بعملية التقييم (التحيز المشترك):** ومعنى ذلك أنه تحيز ناشئ عن تحيز شخص يقوم بعملية التقييم باستخدام قاعدة تقييم متحيزة هي الأخرى.

2. أشكال تحيز التقييم المحاسبي

يتوقف شكل تحيز التقييم على عدة عوامل أهمها: وجهة نظر القائم بالتقييم المحاسبي، وجهة نظر مستخدم نتائجه والغرض من استخدامها؛ فشكل تحيز التقييم المحاسبي عندما يولي المستخدم الملاءمة الاهتمام الأكبر يختلف عن شكل تحيز التقييم عندما يولي الموضوعية الاهتمام الأكبر، كما أن شكل تحيز التقييم عندما يكون الغرض من المعلومات هو اتخاذ قرارات الاستثمار يختلف عنه عندما يكون الغرض منها هو الرقابة الداخلية.

- **تحيز الموضوعية:** يرتبط هذا التحيز بدقة مخرجات عملية التقييم المحاسبي، الذي يكون متحيزا كلما وجد فرق أو اختلاف بين نتيجة التقييم والقيمة الفعلية للحدث، وينشأ نتيجة نقص موضوعية القائم بالتقييم، نقص موضوعية نظام التقييم أو كليهما[2]، ويمكن تجنبه بتمتع العناصر السابقة بالموضوعية الكاملة، وهذا صعب التحقيق لوجود حالات تتطلب التقدير وبعض المبادئ التي لا يمكن التخلي عنها حتى ولو كانت غير موضوعية.
- **تحيز الملاءمة:** ترتبط الملاءمة بجودة المعلومة بالنسبة لمستخدم معين في سياق معين للاستخدام[3] ومن أجل تحقيق غرض معين، وبالتالي ينشأ تحيز الملاءمة عندما لا تلبي نتائج التقييم احتياجات مستخدميها. كما ينشأ في مرحلة التجميع لأن هذه العملية تنقص من قيمة القوائم المالية لفقدان العديد من المعلومات[4]؛ ومن الصعب خلو التقييم المحاسبي من هذا الشكل للتحيز نظرا لتعدد احتياجات المستخدمين واختلافها.

---

(1) محمد مطر، مرجع سابق، ص: 135-136-140

(2) وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص. 142

(3) Aoumeur AKKI ALOUANI, Crise financière : l'information comptable est-elle coupable ?, ***Colloque international sur : la crise financière internationale, ralentissement économique mondial et effets sur les économies euro-maghrébines***, 10-11 Octobre 2009, Université de BEJAIA, p. 16

(4) محمد مطر، مرجع سابق، ص.ص. 143-144

- **تحيز الموثوقية:** يعتبر محصلة جميع أشكال التحيز التي يمكن أن تنشأ خلال عملية التقييم المحاسبي، وينشأ عندما لا يمكن توفير قياسات محاسبية بمستوى معين من الموثوقية، يمكن الاعتماد عليها لإجراء التنبؤات أو تقييمها، فبناء نموذج للتنبؤ يتطلب توفر معلومات موضوعية وملائمة. وترتبط موثوقية المعلومات بمستوى الثقة الذي تتمتع به والذي يمكن ترجمته من خلال درجة دقتها، ويكون التمثيل المالي (المحاسبي) دقيقا إذا كان يتفق مع الحقائق الاقتصادية التي يعبر عنها[1]؛ ولو تتبعنا تحيز الموثوقية في عملية التقييم المحاسبي لوجدنا أن أسبابه قد تنشأ إما عن خطأ في القياسات الأساسية (تحيز الموضوعية) وإما عن خطأ في مرحلة المعالجة والتشغيل (تحيز الملاءمة)، وإما عن أخطاء في المرحلتين (تحيز الموضوعية وتحيز الملاءمة)[2].

وفي الأخير بقي أن نشير إلى شكل آخر من التحيز، والذي لا يكون مصدره القائم بعملية التقييم المحاسبي أو نظام التقييم المحاسبي، وإنما يرتبط بمستخدم القياسات المحاسبية ويسمى "تحيز متخذ القرار".

المطلب الرابع: الأحداث الاقتصادية المعنية بالتقييم المحاسبي

يتحدد نطاق التقييم المحاسبي بالأصول، الخصوم، الإيرادات و المصاريف؛ وتعتبر الأحداث والعمليات والظروف مصدرا للتغيرات التي تطرأ على الأصول، الخصوم وحقوق الملكية (المركز المالي)؛ كما أنها مصدرا لتدفقات الإيرادات والمصاريف التي تعبر عن دخل المؤسسة (الأداء)، لذا فإن التقييم المحاسبي يرتكز على تحديد الأحداث، العمليات والظروف؛ ثم تقييم آثارها على بنود القوائم المالية ليتم بعد ذلك الإفصاح عنها للمستخدمين.

الفرع الأول: التمييز بين الأحداث، العمليات والظروف

هناك تقارب كبير بين مفاهيم كل من الأحداث والعمليات والظروف، فغالبا ما يتم استخدم أحد هذه المصطلحات للتعبير عن المفهومين الآخرين، وهذا غير صحيح دائما فهناك اختلاف بينها، وحتى يمكن التمييز فيما بينها قد يكون من الأفضل التطرق إلى مفاهيمها حسب "الشيرازي"[3].

1. الأحداث

الأحداث الاقتصادية عبارة عن وقائع ذات تأثير على المؤسسة، ويمكن التمييز بين الأحداث الداخلية وهي الوقائع التي تحدث داخل المؤسسة ولا تسهم في حدوثها إلا المؤسسة؛ والأحداث الخارجية التي تنتج من تفاعل المؤسسة مع بيئتها الخارجية، وتسهم في حدوثها المؤسسة وأطراف خارجية أخرى؛ أي أن مفهوم الأحداث يشمل كل ما يمكن أن يؤثر على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، سواء في بيئتها الداخلية أو الخارجية.

---

[1] Aoumeur AKKI ALOUANI, Op.Cit., p. 16

[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص. 145

[3] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص.ص. 271-272

2. الظروف

تشير الظروف إلى نشوء حالة استثنائية، ينتج عنها أوضاعا معينة لها تأثير جاري أو مستقبلي على المؤسسة؛ وقد تكون هذه الظروف مواتية، أي في صالح المؤسسة لأنها تنطوي على مكاسب جارية أو احتمالية كحالة المطالبات القضائية، وقد تكون في غير صالح المؤسسة لأنها تنطوي على خسائر جارية أو محتملة؛ ومن هنا يفهم أن الظروف هي أحداث عامة تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية، لا يمكن للمؤسسة المساهمة أو التحكم فيها.

3. العمليات

العمليات هي نوع من الأحداث الخارجية، وتقسم إلى عمليات تبادلية أين يتم تحرك القيم في اتجاهين مختلفين، وتسمح الحصول على أصول أو تحمل التزام مقابل أصول أو التزامات أخرى أو العكس، كعمليات البيع والشراء، وعمليات تحويلية أين يتم تحرك القيم في اتجاه واحد، وتسمح الحصول على أصول أو تحمل التزامات دون أي مقابل، كالحصول على إعانة أو تقديم تعويضات قضائية لطرف معين.

مما سبق يمكن القول أن مفهوم الأحداث أشمل، لأنه يشمل جميع الوقائع التي تشهدها المؤسسة وتؤثر عليها، فمفهوم الأحداث يتضمن أيضا مفهومي العمليات والظروف.

الفرع الثاني: تحديد طبيعة الأحداث الاقتصادية

كما يتضح من الشكل (1 - 8) يمكن تقسيم الأحداث الاقتصادية حسب طبيعتها، إلى[1]:

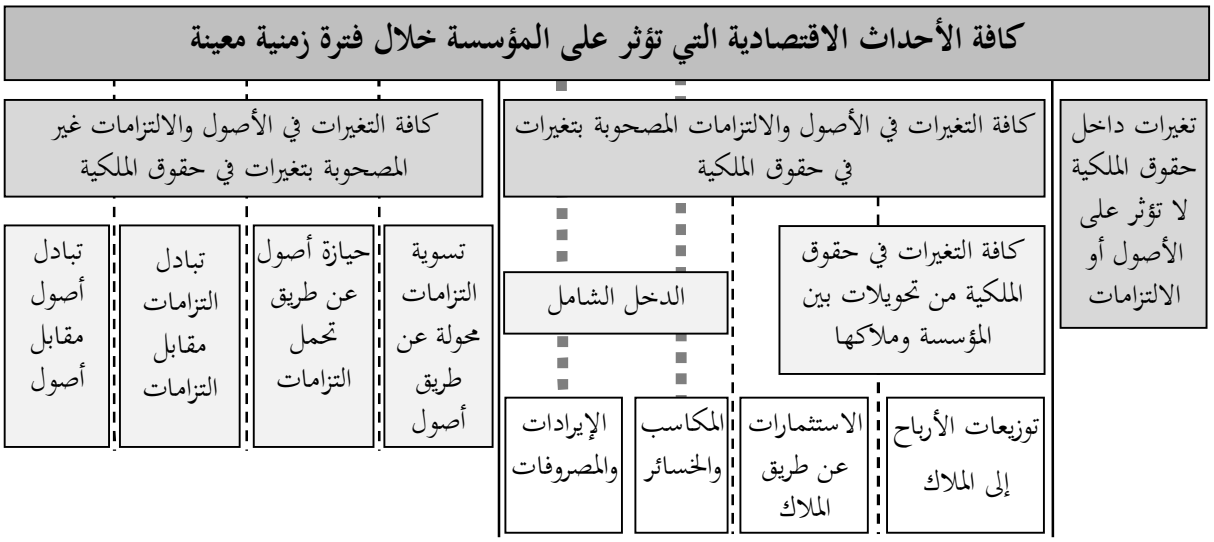
1. الأحداث الاقتصادية التي تؤدي إلى تغير في الأصول والخصوم، ولا يصاحبها أي تغيير في حقوق الملكية، وتعكس حقيقة هامة وهي أن الإيراد يتم اكتسابه مع إضافة قيم جديدة نتيجة عملية أو نشاط داخلي؛

2. الأحداث الاقتصادية التي تؤدي إلى تغير في الأصول والخصوم، ويصاحبها تغيير في حقوق الملكية؛

3. الأحداث الاقتصادية التي لا تؤثر على الأصول والخصوم، وبالتالي لا تؤثر على صافي حقوق الملكية ولكن تؤثر داخليا على العناصر المكونة لهذه الحقوق مثل إصدار أسهم مجانية أو تجزئة الأسهم.

[1] عباس مهدي الشيرازي، نفس المرجع، ص. 273

الشكل (1 - 7): طبيعة الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة



المصدر: رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2003، ص. 325

الفرع الثالث: تصنيف الأحداث الاقتصادية

يمكن تصنيف الأحداث الاقتصادية حسب قابليتها للقياس الكمي بوحدات النقد إلى:

1. الأحداث الاقتصادية غير المالية

الأحداث الاقتصادية غير المالية هي عبارة عن وقائع داخلية أو خارجية تؤثر على أداء المؤسسة أو مركزها المالي، لكن لا يمكن التعبير عنها بقيم مالية، مما يجعلها خارج نطاق اهتمام التقييم المحاسبي رغم أهميتها[1]، ومن أهم الوقائع الاقتصادية الداخلية: طرق الإنتاج المكتشفة والأسرار الفنية التي تمتلكها المؤسسة، ومن أهم الوقائع الاقتصادية الخارجية نجد: علاقة المؤسسة مع الغير وقدرتها التنافسية.

2. الأحداث الاقتصادية المالية

الأحداث الاقتصادية المالية هي أحداث قابلة للقياس الكمي بوحدة النقد، لذا تعتبر موضع اهتمام التقييم المحاسبي، ويمكن أن تقسم حسب معيار الغرض منها إلى: أحداث تمويلية، أحداث رأسمالية وأحداث إيرادية؛ حيث ترتبط كل من الأحداث التمويلية والرأسمالية بتحديد المركز المالي للمؤسسة، أما الأحداث الإيرادية فتتعلق بتحديد الدخل، كما توجد علاقة ارتباط بينها، فالأحداث الإيرادية تتحول إلى أحداث تمويلية عن طريق احتجاز الأرباح، وتتحول الأحداث التمويلية بدورها إلى أحداث رأسمالية من خلال الاستثمار، أما الأحداث الرأسمالية فتتحول إلى أحداث إيرادية من خلال الاستغلال.

[1] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص. 211

- **الأحداث التمويلية:** وهي تلك الأحداث التي تهدف إلى الحصول على الأموال، وتتمثل في مختلف عمليات التمويل والعمليات المرتبطة بها، والتي تهدف إلى حصول المؤسسة على الأموال الضرورية لتمويل نشاطاتها الاستثمارية ونشاطات الاستغلال.

- **الأحداث الرأسمالية:** تمثل مختلف الأحداث، التي تهدف إلى حصول المؤسسة على الأصول غير الجارية الضرورية لنشاطها بغرض استخدامها لتحقيق الإيرادات وليس بغرض البيع في الأجل القصير، لكن قد يتم بيعها في حالات معينة مما يؤدي إلى ظهور مفهومي المكاسب والخسائر الرأسمالية.

- **الإنفاق الرأسمالي:** يمثل تكاليف الحصول على الأصول غير الجارية، التي تستفيد المؤسسة من منافعها خلال عدة دورات؛ بالإضافة إلى المصاريف التي تتحملها المؤسسة بعد الحصول عليها، والتي تؤدي إلى زيادة قيمتها من خلال زيادة المنافع الاقتصادية المتوقعة منها.
- **المكاسب والخسائر الرأسمالية:** تعتبر أحداث ذات طبيعة غير عادية لأنها لا تتعلق بالنشاط العادي للمؤسسة، وتظهر نتيجة التنازل عن الأصول غير الجارية، ويتم تحديدها بالمقارنة بين قيمة التنازل والقيمة الدفترية، وهناك عدة آراء حول المعالجة المحاسبية لها.

- **الأحداث الإيرادية:** تنتج عن ممارسة النشاط العادي الذي يهدف إلى تحقيق الأرباح، ويمكن التمييز بين:

- **المصاريف الإيرادية:** وهي تلك الأحداث التي تتصل بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، ويكون الغرض منها تحقيق الإيرادات، وتمثل مقدار الزيادة في خصوم المؤسسة أو النقص في أصولها، كمصاريف العاملين مثلا.
- **الإيرادات الإيرادية:** تنشأ من النشاط العادي للمؤسسة، وتمثل مقدار الزيادة في أصول المؤسسة أو النقص في خصومها.

في الأخير بقي أن نشير، أنه يمكن التمييز حسب معيار الزمن بين الأحداث النقدية (الفورية) كعمليات البيع النقدي، والأحداث الآجلة كعمليات البيع على الحساب؛ كما يمكن التمييز حسب معيار الاستمرار والتكرار بين الأحداث العادية التي تحدث بصورة مستمرة أو متكررة، والأحداث غير العادية التي تحدث بصورة غير متكررة[1]، وتنتج عن عوامل إدارية، قانونية أو اقتصادية استثنائية يصعب التحكم فيها كالغرامات.

[1] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2008، ص. ص. 75-76

المبحث الثالث: القيمة الاقتصادية، الخاصية المعنية بالتقييم المحاسبي

يتم تحديد القيمة الاقتصادية لثروة المؤسسة ودخلها (التغير في الثروة) محاسبيا، من خلال تقييم الأحداث الاقتصادية التي تؤثر عليها، والمحاسبة غالبا ما تركز على الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الكمية التي يمكن تقييمها بوحدة النقد؛ وفي مجال تقييم الأصول يتم التركز على تقييم المنافع الاقتصادية المتوقعة من استخدام الأصل، والتي تعبر عن قيمته الاقتصادية، لذا تعتبر القيمة الاقتصادية الخاصية الأساسية المعنية بالتقييم المحاسبي بشكل أساسي.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول القيمة

يتطلب الأمر قبل الخوض في أي موضوع تحديد طبيعته ومفاهيمه، لذا يتضمن هذا المطلب بعض المفاهيم الأساسية، التي تسمح بتوضيح مفهوم القيمة الاقتصادية الذي يناسب موضوع "تقييم العناصر المادية"، لتمييزه عن بعض مفاهيم القيمة التي تلائم عملية التقييم في مجالات أخرى.

الفرع الأول: مفهوم القيمة الاقتصادية

ارتبط مفهوم القيمة بعملية التبادل، سواء في ظل نظام التبادل السلعي (المقايضة) أين تعبر القيمة عن عدد وحدات السلعة أو الخدمة الضرورية للحصول على وحدة أو أكثر من سلعة أو خدمة أخرى، أو من خلال نظام التبادل النقدي أين تعبر القيمة عن عدد الوحدات النقدية الضرورية للحصول على سلعة أو خدمة معينة. و قد كان الغرض من التبادل في البداية هو الحصول على سلع أو خدمات من الغير، لتلبية الحاجات المتزايدة نتيجة ندرة بعض السلع والخدمات وعدم إمكانية إنتاجها كلها (تبادل المنافع)، لكن مع تطور الاقتصاد وزيادة الإنتاج وتحقيق الإنسان للاكتفاء الذاتي، أصبح الغرض من التبادل هو تحقيق فائض، لذا اضطر الإنسان لمراعاة الجهد المبذول في إنتاج السلعة أو الخدمة (التكاليف) لتحديد الفائض أو العجز من التبادل.

من بين مفاهيم القيمة نجد المفاهيم التي تنظر للقيمة باعتبارها نوعية الشيء التي تعكس الحاجة لاستعماله (القيمة الاستعمالية)، كما تعكس العلاقة بين العرض والطلب عليه (القيمة التبادلية)، والتكاليف الضرورية للحصول عليه (القيمة المضافة)[1]. وهناك بعض المفاهيم التي تنظر للقيمة باعتبارها العلاقة بين نوعية الشيء أو درجة الإشباع لحاجة المستهلك والموارد المخصصة للحصول عليه، فكلما زاد الإشباع مقابل سعر معين زادت القيمة، وكلما انخفض السعر المدفوع في ظل نفس مستوى الإشباع زادت القيمة أيضا[2].

ما يمكن ملاحظته أن المفهوم الأول يركز على ثلاث جوانب للقيمة: الجانب الأول يعكس وجهة نظر المستهلك (المشتري)، الذي يركز على القيمة الاستعمالية، هذه الأخيرة تتمثل في المنفعة أو الإشباع الذي يمكن

---

(1) محفوظ جبار، تقييم الشركات المرشحة للتخصيص والتقييد في البورصة: الطرق المستعملة وتطبيقاتها، **مجلة المال والأعمال**، العدد 23، الكويت، 2005، ص. 122

(2) Antoine QUEVREUX & Guillaume de PRUNELE, ***L'analyse de la valeur***, p. 3, Disponible sur le lien : http://iae.704.free.fr/files/Thematiques/L_analyse%20de%20la%20valeur.ppt, [Consulter le : 12/11/2009]

تحقيقه من استخدام السلعة أو الخدمة، وتعتبر درجة الإشباع أو المنفعة من الأمور التي تختلف من شخص لآخر، وهذا ما يعكس الجانب الذاتي للقيمة؛ أما الجانب الثاني فيعكس وجهة نظر المنتج (البائع)، الذي يركز على التكاليف الضرورية للحصول على السلعة أو الخدمة وهو ما يعكس الجهد المبذول؛ ويتمثل الجانب الثالث في القيمة التبادلية التي تعكس التفاعل بين جوانب العرض والطلب في السوق، وتنتج عن الاتفاق بين البائع والمشتري، وبالتالي فهي تعكس الجانب الموضوعي للقيمة لأنها تنتج عن إجماع العديد من الأطراف.

أما المفهوم الثاني، فلا يختلف كثيرا عن الأول في اعتباره أن القيمة تعكس المنفعة المنتظرة من السلعة أو الخدمة ودور عملية التبادل في تحديدها، كما ينظر للقيمة كعلاقة بين الإشباع والسعر المدفوع مقابل تحقيق ذلك المستوى من الإشباع، وبالتالي تتغير القيمة كلما تغيرت العلاقة بينهما؛ وما يمكن ملاحظته أن المفهومين قد أهملا أحد العوامل الاقتصادية التي يمكن أن يكون لها دورا هاما في تحديد القيمة وهي الندرة، كما أهملا دور السلع والخدمات الأخرى في تحديد القيمة (السلع والخدمات البديلة أو المكملة).

مما سبق يمكن القول، أن القيمة الاقتصادية هي الحكم الذي يصدره شخص أو مجموعة من الأشخاص حول أهمية سلعة أو خدمة معينة، بالنظر للمنافع الاقتصادية المتوقعة من استعمالها، الندرة النسبية لها، خصائصها، التكاليف الضرورية للحصول عليها وقيم السلع والخدمات البديلة أو المكملة لها.

الفرع الثاني: تحديد القيمة الاقتصادية

يتمثل تحديد القيمة الاقتصادية في عملية التقييم، وهذا ما يتطلب اختيار وحدة للتقييم تتيح التعبير عن القيمة الاقتصادية في شكل كمي حتى تكون ذات معنى، وقد تم الاستناد في البداية إلى السلع من أجل تحديد قيمة سلع أخرى بغرض التبادل، ونظرا للمشاكل الناجمة عن التقييم باستخدام وحدات السلع لصعوبة تجزئتها وصعوبة إيجاد معدلات عادلة للتبادل، تم اللجوء إلى استخدام النقود كمقياس للقيمة؛ وقد اشترط الاقتصاديون في وحدة قياس القيمة الاقتصادية أن تكون ثابتة، وهذا ما فقدته وحدة النقد مما أثر على دورها كمقياس للقيمة، ومن هنا فإنه يصعب فصل تلك التغيرات في القيمة الناتجة عن تغير خصائص الشيء والبيئة المحيطة به والتغيرات الناتجة عن تغير قيمة وحدة النقد، وهذا ما جعل "جون باتيست ساي" *(Jean-Baptiste SAY)* صائبا عندما أكد أن **"دور النقود لا يتعدى في كونها وسيطا في عملية التبادل وأن السلع في الأصل يتم شراؤها مقابل سلع أخرى"**[(1)]؛ وفي المحاسبة يفترض أن وحدة النقد هي الوحدة الملائمة للتقييم المحاسبي، كما يفترض أن قيمتها ثابتة (فرض وحدة النقد).

من الناحية الاقتصادية، تعبر القيمة عن المنافع المتوقعة من الشيء (القيمة الاستعمالية)، أما من الناحية المحاسبية فإن القيمة تعبر عن تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل (التكلفة التاريخية)، التي تمثل الموارد الضرورية للحصول عليه، لكن استخدام هذا المدخل في التقييم المحاسبي جعل المعلومات المحاسبية بعيدة عن الواقع الاقتصادي بمرور

(1) Alain BÉRAUD THÉMA, ***Jean-Baptiste SAY et la théorie quantitative de la monnaie***, p. 1, Disponible sur le lien : http://mapage.noos.fr/alain.beraud/say.pdf, [Consulter le : 08/02/2010]

الوقت، لذا فإن التطورات الحديثة في المحاسبة تحاول استخدام مداخل تراعي مختلف الوقائع الاقتصادية كتغيرات الأسعار، حيث برزت عدة محاولات لتبني المفهوم الاقتصادي للتقييم، الذي يركز على تقييم الشيء من خلال منفعته (القيمة الاستعمالية)، ويعبر عن ذلك في المحاسبة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل.

مما سبق يمكن القول أن تحديد القيمة الاقتصادية للأصل هو عملية تقييم المنافع الاقتصادية المتوقعة من استخدامه، مع مراعاة التكاليف (أو الموارد) الضرورية للحصول عليه، والظروف الاقتصادية التي تؤثر عليه، وتتمثل عملية استخدام الأصل في استعماله في نشاطات المؤسسة أو التصرف فيه بالبيع أو تأجيره للغير.

الفرع الثالث: القيمة، التكلفة والسعر

يعتبر كل من السعر والتكلفة من بين المفاهيم الاقتصادية التي تعبر عن القيمة في لحظة زمنيه معينة أو عند حدث اقتصادي معين، وبالتالي يمكن القول أن سعر الأصل أو تكلفته يمكن أن تعبران عن قيمته في ظل شروط معينة، لكن توجد عدة اختلافات تسمح بتمييز القيمة عن السعر والتكلفة.

1. القيمة والسعر

تعبر القيمة بصفة عامة عن نوعية وأهمية والحاجة للشيء، سواء من ناحية الاستعمال أو التبادل معبرا عن ذلك بالسعر الذي يرضى المشتري دفعه والبائع الحصول عليه؛ أما السعر فيعبر عن معدل التبادل بين شيئين وبأكثر دقة هو معدل التبادل بين السلعة أو الخدمة والنقود، وبالتالي فإن السعر المدفوع في الواقع يعبر عن الأهمية النسبية للسلعة، وأنه مرتبط بظاهرة التبادل في حين أن القيمة لا تتطلب ذلك[1]؛ والسعر هو المبلغ الذي يجب دفعه (حاليا) مقابل التصرف في السلعة أو الخدمة (لاحقا)، ويغطي مصطلح السعر العديد من المفاهيم في الحياة العملية: السعر مقابل السلعة، الأجر، الإيجار، التعريفات، الرواتب...إلخ[2]، ويتحدد السعر بشكل موضوعي أكثر من القيمة التي تتضمن جانبا أكبر من الذاتية، حيث يخضع السعر لمرتكزات السوق (العرض والطلب) فهو يعبر عن إجماع طرفين على الأقل واتفاقهما على أن قيمة معينة تمثل السعر الملائم لتبادل سلعة أو خدمة.

و إذا كان السعر يتحدد من خلال تفاعل العرض والطلب في السوق نتيجة قرارات البيع والشراء، فإن القيمة تخضع إلى جانب ذلك لعوامل أخرى كالمنفعة، الندرة والتكاليف الضرورية للحصول على السلعة أو الخدمة؛ وتهدف القيمة إلى تحديد إطار مرجعي يشكل أساسا للتفاوض بين البائع والمشتري، فإذا كان السعر هو واحد فإن القيمة مجال يضم على الأقل قيمتين: قيمة تتعلق بالبائع، وأخرى تتعلق بالمشتري؛ فالقيمة عبارة عن مجال وما السعر إلا إحدى القيم الموجودة ضمن هذا المجال، والتي تم الاتفاق عليها بين البائع والمشتري لحظة التبادل.

---

(1) محفوظ جبار، مرجع سابق، ص. 122

(2) Gérard DEBREU, Théorie de la valeur : ***Analyse axiomatique de l'équilibre économique***, 3e édition, DUNOUD, Paris, 2001, p. 32

2. القيمة والتكلفة

تتمثل التكلفة فيما تم التضحية به من أصول أو فيما تم تحمله من التزامات في سبيل الحصول على أصول أخرى، سواء كان ذلك لأغراض استخدامها في العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها[1]؛

ويمكن التمييز بين حالتين:

- **حالة إنتاج الأصل:** أين تتمثل التكلفة في جميع عوامل الإنتاج (مواد، عمل، أرض...إلخ) التي يتضمنها الأصل والمستخدمة في إنتاجه؛
- **حالة اقتناء الأصل من الغير:** أين تعبر التكلفة عن جميع النفقات التي تم تحملها في سبيل شراء الأصل والسيطرة عليه.

وبالتالي تمثل التكلفة من جهة أحد العوامل الهامة في تحديد القيمة، حيث لا يمكن بيع الأصل بأقل من تكلفته، ومن جهة أخرى يمكن أن تتساوى القيمة مع التكلفة لحظة الحصول على الأصل؛ وهناك نقطة خلاف جوهرية بين المفهومين، فالتكلفة تتعلق بالماضي، حيث تمثل الموارد المستنفذة للحصول على الأصل، في حين تتعلق القيمة بالحاضر وغالبا بالمستقبل، فقيمه الأصل تعبر عن التدفقات النقدية المتوقعة منه في المستقبل، وبالتالي يمكن القول أن التكلفة تعبر عن القيمة لحظة الحصول على الأصل.

المطلب الثاني: الأنواع المختلفة للقيمة

تعتبر القيمة مفهوما نسبيا، وقد أعطى الاقتصاديون العديد من المفاهيم لها من خلال عدة نظريات، لكن رغم وجود عدة مفاهيم دقيقة إلا أن تحديد القيمة عمليا مازال يثير الكثير من الجدل، فالقيمة تختلف كلما اختلف الشخص، الزمان أو المكان[2]. وإذا كنا بصدد أصول المؤسسة باعتبارها موضوعا للتقييم فإنه لا يوجد مفهوما واحدا، وبالتالي رقم واحد يمكن اتخاذه أساسا لتقييم وتنفيذ جميع القرارات الاقتصادية، فقيمة الأصل تمثل منفعته لشخص معين ولغرض معين وفي وقت معين؛ لذا عادة ما يتم استخدام العديد من المصطلحات للتعبير عن قيمة الأصل، حيث تختلف هذه المصطلحات في معناها واستخداماتها، ويرجع ذلك للعوامل الآتية:

- اختلاف نوع الأصل المراد تحديد قيمته، حالته وخصائصه؛
- لمن يتم تحديد قيمة الأصل (الجهة المستفيدة من تحديد القيمة)؛
- الغرض من تحديد قيمة الأصل؛
- توقيت تحديد قيمة الأصل (الزمن).

وفي الواقع غالبا ما تتداخل العناصر السابقة، إذ لا يمكن الفصل بينها، فعامل أو أكثر يمكن أن يعطي مفهوما معينا للقيمة.

---

[1] عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص. 27

[2] Alain BURLAUD, L'évaluation, ***Encyclopédie de management***, Tome 1, Vuibert, paris, 1992, p. 716

الفرع الأول معايير تصنيف أنواع القيمة

يمكن تصنيف أنواع القيمة وفق أربعة معايير أساسية وهي[1]:

1. حسب الزمن

وفقا لمعيار الزمن، تعبر تكلفة الإنتاج أو الاقتناء عن الماضي، وتعبر صافي القيمة البيعية عن الحاضر أما القيمة الحالية المخصومة فتعبر عن المستقبل.

2. حسب نوع العمليات

تتمثل هذه العمليات في أهم الوقائع التي يمكن أن يشهدها الأصل كعملية شراء، إنتاج، بيع والاستغناء عن خدمات الأصل؛ فمثلا تعبر قيمة الاقتناء عن عملية الشراء، تعبر التكلفة الاستبدالية عن عملية الإنتاج، تعبر صافي القيمة القابلة للتحقق عن عملية البيع، أما قيمة الخردة فتعبر عن عملية الاستغناء عن خدمات الأصل.

3. حسب طبيعة الحدث

يمكن أن نميز بين الحدث الفعلي، الحدث المتوقع و الحدث الافتراضي؛ فقيمة الاقتناء تبنى على أساس حدث فعلي، وتبنى القيمة الحالية على أساس حدث متوقع أما القيمة العادلة فتبنى على أساس حدث افتراضي.

4. حسب نوع القيمة

يمكن التمييز بين القيمة التاريخية والقيمة الجارية، فمثلا تعتبر قيمة الاقتناء قيمة تاريخية أما تكلفة الاستبدال فتعتبر قيمة جارية.

الفرع الثاني: أنواع القيمة

يمكن عرض أهم أنواع القيمة التي يمكن أن تعطى لأصل ما فيما يأتي:

1. القيمة الاستعمالية والقيمة التبادلية

تشير القيمة الاستعمالية إلى أهمية السلعة أو الخدمة بالنسبة للمستهلك وفقا للمنفعة المتوقعة منها، وبالتالي تقيس حجم الإشباع الذي يمكن تحقيقه من السلعة أو الخدمة، وتعبر عن الأهمية الاقتصادية للسلعة بالنسبة للمستهلك تبعا لظروفه، رغباته وتوقعاته[2]؛ ويعبر هذا المفهوم عن الجانب الذاتي للقيمة، فالمنفعة تختلف من شخص لآخر لاختلاف درجة الإشباع المتوقعة. أما مفهوم القيمة التبادلية، فيشير ما للسلعة أو الخدمة من قدرة على شراء سلع أو خدمات أخرى أو السعر الذي يربط بين سلعتين، ويعبر هذا المفهوم عن الجانب الموضوعي للقيمة لأنها تأخذ بوجهة نظر العديد من الأطراف.

---

(1) رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص. 54

(2) هواري سويسي ومحمد الأمين كماسي، إشكالية تقييم المؤسسات: مع الإشارة إلى حالة الجزائر، **الملتقى الوطني الأول حول: إشكالية تقييم المؤسسة الاقتصادية**، جامعة سكيكدة، 12 و13 ديسمبر 2005، ص. 3

وبالنسبة للأصل، تعبر القيمة الاستعمالية عن المنافع الاقتصادية المتوقعة من استخدامه في نشاطات المؤسسة، أما القيمة التبادلية فتعبر عن سعره في السوق، والذي يصطلح عليه بصافي القيمة البيعية؛ و القيمة الاستعمالية لأصل لا ترتبط بملكيته وإنما ترتبط بكيانه المادي، أما القيمة التبادلية فترتبط بالأصل المملوك[1].

2. قيمة الاقتناء وقيمة الإنتاج (أو الإنشاء)

تمثل قيمة الاقتناء للأصل تكلفة الحصول عليه، والتي يدرج بها في دفاتر المؤسسة لأول مرة[2]، وتشمل سعر الشراء وجميع المصاريف الملحقة به، بالإضافة إلى المصاريف الضرورية لجعل الأصل في الحالة والوضع المرغوب فيه وقابلا للاستعمال بالإضافة إلى مصاريف التجريب؛ أما قيمة إنتاج الأصل فتعبر عن جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة (كالمواد الأولية واللوازم واليد العاملة...إلخ) الضرورية، التي ينبغي على المؤسسة تحملها لإنتاجه داخليا دون اللجوء لاقتنائه من الغير.

3. القيمة المتبقية وقيمة الخردة

تعبر القيمة المتبقية عن المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو التصرف فيه بأي طريقة أخرى، وذلك بعد انتهاء مدته النفعية، ويختلف هذا المفهوم عن مفهوم قيمة الخردة الذي يفترض أن الأصل لا يمكن استخدامه مرة أخرى، سواء من طرف المؤسسة أو أي طرف آخر[3]، نظرا لاستنفاد جميع منافعه الاقتصادية، أي أن القيمة المتبقية ترتبط بالتنازل عن الأصل قبل نفاد منافعه الاقتصادية، أما قيمة الخردة فترتبط بنفاد منافعه الاقتصادية.

4. القيمة الدفترية

القيمة الدفترية لا تعبر عن قيمة اقتصادية، وإنما هي مجرد مفهوم محاسبي يظهر في ظروف معينة، وفي حالة الأصل الحقيقي تعبر القيمة الدفترية عن التكلفة التاريخية للأصل بعد طرح مجمع الاهتلاك وخسائر القيمة إن وجدت، أما بالنسبة للأصل المالي (السهم العادي) فتعبر عن حاصل قسمة صافي حقوق الملكية على عدد الأسهم العادية بعد خصم جميع الالتزامات، والقيم المقابلة للأسهم الممتازة[4]، فإذا كنا بصدد الأصل الحقيقي فالقيمة الدفترية تعبير آخر عن التكلفة التاريخية مع مراعاة الفارق الزمني منذ الاقتناء إلى غاية احتساب القيمة الدفترية وكذا الخسائر في القيمة، أما في حالة السهم العادي فهي تعبير عن حصة السهم من رأس المال الاجتماعي للمؤسسة، وسميت كذلك لأن مصدر الحصول عليها هو دفاتر المؤسسة.

---

(1) السعيد بريكة، **خلق القيمة في البنك: حالة *BNP Paribas* و*Société Générale***، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2005، ص. 14

(2) Patrice VIZZAVONA, ***Evaluation des entreprises***, Tome 2, ATOL édition, Paris, 1991, p. 1

(3) طارق عبد العال حماد، **التقييم: تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص. 14

(4) السعيد بريكة، نفس المرجع والصفحة السابقين

5. القيمة الجارية

القيمة الجارية هي أساس للتقييم ينتج عن مراعاة التغير في أسعار الأصول (التغيرات الخاصة للأسعار)، وهناك مفهومين أساسيين للقيمة الجارية[1]:

- **سعر الخروج الجاري:** ويسمى أيضا صافي القيمة البيعية، ويمثل مبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق بعد طرح المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع؛ ويعتمد في هذه الطريقة على تقييم الأصول بقيمتها البيعية الصافية، وإذا لم يمكن تقديرها بشكل مباشر بالاعتماد على أسعار السوق يتم التعديل باستخدام الأرقام القياسية الخاصة، أو بالاعتماد على الخبرة المهنية في التقدير.
- **سعر الدخول الجاري:** يسمى أيضا تكلفة الاستبدال، وتمثل المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يتعين دفعه للحصول على أصل مماثل تماما، أو مكافئ لأصل موجود، وقد استخدمت عدة تفسيرات لها:

- **تكلفة استبدال الأصول المستخدمة:** وهي المبلغ اللازم للحصول على أصل مماثل له نفس العمر الإنتاجي من سوق الأصول المستعملة، غير أن هذا المفهوم غير عملي لنقص أسواق منظمة لهذا النوع من الأصول؛
- **تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة:** وهي المبلغ المطلوب من أجل إعادة إنتاج أصل مماثل للأصل الموجود؛
- **تكلفة الأصول الجديدة:** التي تعبر عن استبدال القدرة الإنتاجية للأصل لتعكس التغير التكنولوجي.

6. القيمة العادلة والقيمة السوقية

تعتبر القيمة العادلة مفهوما أوسع وأشمل من القيمة السوقية، ويقصد بالمفهوم الأخير السعر الذي يمكن الحصول عليه مقابل التنازل عن أصل في سوق نشط[2]، أما القيمة العادلة فهي **"المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به... بين أطراف تملك جميع المعلومات، وراضية بالتعامل في ظل شروط المنافسة العادية"**[3]؛ ومن أجل تقدير القيمة العادلة يشمل رأي مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *(FASB)*[*] تدرجا كالآتي[4]:

- الأسعار المأخوذة من أسواق نشطة هي أفضل شاهد على القيمة العادلة وتستخدم كأساس للتقييم إذا كانت متاحة، ويعرف السوق النشط بأنه السوق التي تتوفر فيه جميع الشروط الآتية:

- جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة؛
- يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت؛
- تكون الأسعار متاحة للجمهور في أي وقت وبأقل التكاليف.

---

(1) Michael GIBBINS, ***Introduction à la comptabilité générale : une perspective contemporaine***, Adaptation française : Aline Girard & Anne-Marie Robert, Editions de Renouveau Pédagogique, Canada, 1992, p. 148

(2) طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة: المحاسبة عن القيمة العادلة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص. 8

(3) Frédéric COMPIN, ***Le concept de juste valeur***, p. 1, Disponible sur le lien : http://www.alertelangagecomptable.fr/pdf/dictionnaire/Juste_valeur.pdf, [Consulter le : 02/01/2010]

* FASB : Financial Accounting Standards Board

(4) طارق عبد العال حماد، ، **المدخل الحديث في المحاسبة: المحاسبة عن القيمة العادلة**، مرجع سابق، ص. 15

- إذا لم تتوفر أسعار السوق يكون تقدير القيمة العادلة على أساس أفضل المعلومات المتاحة في هذه الظروف، لذا يتم تقدير القيمة العادلة بالاعتماد على أسعار الأصول المماثلة (تكلفة الاستبدال)؛
- وإلا يتم الاعتماد على نتائج الأساليب الفنية في التقييم إلى الدرجة المتاحة في هذه الظروف، وكمثال عن ذلك القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية.

7. القيمة الاستثمارية (الاقتصادية)

هي القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل في المستقبل؛ مع الأخذ بعين الاعتبار لبعض العوامل وهي:

- القيمة المضافة التي يمكن أن تتحقق في المستقبل؛
- حجم المخاطر وعدم التأكد في المستقبل؛
- تقلبات أسعار الأصول وأثر التضخم والظروف العامة.

وتوجد عدة صعوبات فيما يخص تحديد القيمة الحالية نظرا لوجود العديد من العناصر التي يجب تقديرها: كالتدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل، عدد السنوات التي يمكن استخدام الأصل فيها ومعدل الخصم الذي يعتبر من أهم العناصر عند استخدام هذا المفهوم، حيث "**يسمح بإدماج جميع العوامل المحددة للقيمة**"[1]. ويمكن أن تتساوى القيمة الاستثمارية مع القيمة السوقية العادلة في حالة توافق افتراضات، توقعات وأضاع كل المستثمرين المحتملين؛ غير أن احتمال حدوث مثل هذا الوضع بعيد جدا لاستعداد بعض المستثمرين لدفع مبلغ أكبر مقابل الأصل، كما أن دوافع الشراء تختلف من مستثمر لآخر.

8. قيمة التنازل

تعبر قيمة التنازل عن سعر بيع الأصل في الحالات العادية، وهذا السعر ناتج عن تفاعل العرض والطلب في السوق[2]؛ لذا فإن هذا المفهوم للقيمة يختلف عن مفهوم قيمة التصفية التي تنتج عن تصفية إجبارية للأصل، بسبب إفلاس المؤسسة أو وجود ظروف صعبة تمر بها، فغالبا ما تكون قيمة الأصل في حالة التصفية أقل من سعر بيعه في الحالة العادية؛ حيث تجعل حالة التصفية قيمة الأصل أقل ما يمكن، أما التنازل عن الأصل في الظروف العادية فإنه يتيح الاختيار والمفاضلة بين الفرص المتاحة، وانتظار الوقت المناسب للتنازل عنه أو عدم التنازل إذا كانت الأسعار غير ملائمة.

---

(1) Bruno HUSSON, Evaluation financière : ***a-t-on encore besoin du WACC ?***, p. 2, Disponible sur le lien : http://dsfinance.com/A_t_on_besoin_du_wacc.pdf, [Consulter le : 24/11/2009]
(2) Patrice VIZZAVONA, Op.Cit., p. 4

المطلب الثالث: الجوانب المختلفة في تحديد القيمة

يعتبر تحديد القيمة من الأمور الصعبة التي تخضع للتقييم أو التقدير في حالات معينة، غير أن القيام بذلك يتطلب فهم العديد من الجوانب المتعلقة بالقيمة حتى يمكن تفسير النتائج المحصل عليها، أو الانحرافات التي يمكن حدوثها، لذا يتناول هذا المطلب أهم الجوانب المختلفة في تحديد القيمة.

الفرع الأول: العوامل المحددة للقيمة

هناك العديد من العوامل المحددة للقيمة، والتي تسمح بالحصول على قيم مختلفة لنفس الأصل من طرف أشخاص مختلفين، حتى وإن استخدموا نفس طرق وقواعد التقييم؛ ويمكن حصر هذه العوامل في:

1. العوامل الموضوعية

ترتكز العوامل الموضوعية على فكرة تحديد القيمة العادلة للأصل محل التقييم[1]، أي أن مراعاة هذه العوامل وحدها سوف يسمح بالوصول إلى القيمة العادلة للأصل، لكن تحديد القيمة العادلة للشيء يبقى من الأمور الصعبة نظرا لوجود نوع آخر من العوامل المحددة لقيمة الأصل، وهي العوامل غير الموضوعية.

2. العوامل غير الموضوعية

ترتكز العوامل غير الموضوعية على فكرة المنفعة والرغبة في التبادل وتحديد سعر التبادل[2]، فالمشتري يحاول دائما دفع أقل ما يمكن والعكس بالنسبة للبائع الذي يرغب في الحصول على أكبر ما يمكن، ومن خلال التفاوض بين الطرفين يتحدد سعر التبادل، لكن الوصول إلى هذا الاتفاق بشأن سعر التبادل لا يعني أن كلا الطرفين حقق صفقة مربحة؛ ويمكن تفسير القيام بعملية التبادل رغم أن الصفقة غير مربحة إلى العوامل التي ترفع الرغبة في التبادل، ومن أهم هذه العوامل: العوامل النفسية والعوامل الاقتصادية. فالعوامل النفسية تتمثل في مجموع العوامل التي تجعل من مشتري ما يقبل على شراء الأصل بأكبر من قيمته الاقتصادية نظرا لبعض الخصائص التي يتمتع بها، أما العوامل الاقتصادية فتتمثل في الندرة النسبية للشيء وكذلك منفعتة في نظر المشتري[3].

الفرع الثاني: مداخل تحديد القيمة

كما ذكرنا سابقا هناك العديد من المفاهيم للقيمة، وكل مفهوم يلائم ظروفا وأهدافا معينة، لذلك هناك العديد من المداخل لتحديد القيمة وكل مدخل يمكن أن يعطينا قيمة تختلف عن المداخل الأخرى، وهناك ثلاث مداخل رئيسية يتضمن كل مدخل العديد من البدائل.

---

(1) محفوظ جبار، مرجع سابق، ص. 122

(2) نفس المرجع، ص. 123

(3) Patrice VIZZAVONA, Op.Cit., p. 1

1. مدخل التكلفة في تحديد القيمة

يقوم هذا المدخل على مقارنة قيمة الأصل بتكلفة استبداله، فقيمة أي أصل يجب أن تساوي تكلفة أصل آخر له نفس الخصائص مع مراعاة فارق التقادم، ويستخدم هذا المدخل بشكل واسع في عمليات تقييم الأصول المادية الثابتة[1]؛ والمشكل بالنسبة لهذا المدخل هو وجود العديد من المفاهيم لتكلفة الاستبدال (تكلفة استبدال الأصول المستخدمة، تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة، تكلفة الأصول الجديدة)، فكل مفهوم لتكلفة الاستبدال يعطينا قيمة للأصل تختلف عن القيمة المحصل عليها وفق المفاهيم الأخرى.

2. مدخل السوق في تحديد القيمة

يقوم هذا المدخل على مقارنة الأصل موضوع التقييم بالأصول المماثلة له في السوق مع إجراء التعديلات المناسبة[2]، وهناك مفهوم آخر لهذا المدخل وهو تقدير القيمة التي يمكن تحصيلها من التصرف في الأصل بالبيع حاليا، أي تقدير صافي القيمة البيعية؛ ويعتبر هذا المدخل سهلا نوعا ما لكن يتطلب سوق نشطا للأصل والأصول المماثلة له ومعلومات مفصلة عن مختلف الأصول.

3. مدخل الدخل في تحديد القيمة

يقوم هذا المدخل على مبدأ مفاده أن قيمة الأصل تعادل القيمة الصافية للمنافع الاقتصادية المنتظرة منه، أي أن قيمة الأصل تتوقف على الخدمات المتوقعة منه مستقبلا؛ ويرتكز هذا المدخل على أداء الأصل، أي قدرته على ذر الأرباح في المستقبل[3]، سواء منفردا أو بالتضافر مع باقي الأصول المادية والمعنوية، ويتميز هذا المدخل عن سابقيه باعتماده على المستقبل؛ لكن هناك صعوبات في تطبيقه لأنه يتطلب تقدير المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، تقدير معدل الخصم والفترة التي يمكن استخدام الأصل فيها مع مراعاة عدم تأكد المستقبل؛ كما توجد العديد من المفاهيم للمنافع الاقتصادية (الربح التشغيلي أو الصافي، التدفقات النقدية...إلخ) والعديد من المفاهيم لمعدل الخصم (تكلفة الاقتراض، تكلفة الأموال الخاصة، التكلفة المتوسطة المرجحة للأموال).

وتعتبر الطرق المرتكزة على هذا المدخل الأكثر قبولا وتوافقا مع المنطق المالي، الذي يعرف الأصل من خلال التدفقات النقدية المتوقعة منه في المستقبل[4].

الفرع الثالث: المبادئ الأساسية لتحديد القيمة

تتحدد القيمة الاقتصادية لأي أصل من خلال أربع مبادئ اقتصادية أساسية لا يمكن تجاهلها، ويمكن أن يتم مراعاتها دون تخطيط مسبق لذلك، وتتمثل هذه المبادئ في[5]:

---

(1) طارق عبد العال حماد، **التقييم: تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة**، مرجع سابق، ص. 161

(2) نفس المرجع، ص. 163

(3) Norbert GUEDJ, ***finance d'entreprise : Les règles du jeu***, 2e édition, Edition D'Organisation, Paris, 2001, p. 468

(4) Ibid., p. 471

(5) طارق عبد العال حماد، **التقييم وإعادة هيكلة الشركات: تحديد قيمة المنشأة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 24-25-26

1. مبدأ وجود بدائل

فالشخص يملك العديد من البدائل المتاحة أمامه، غير أن درجة الرغبة والإشباع تختلف بين هذه البدائل، وبعبارة أخرى ليس هناك طرف مجبر على الشراء من طرف بعينه، أو مجبر على البيع لطرف محدد، فأي طرف له حرية الاختيار والمفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة.

2. مبدأ الاستبدال

معنى ذلك أن الشخص العاقل لا يدفع مقابل أصل معين، ما يزيد عن ذلك المبلغ الذي يساوي تكلفة استبداله بأصل آخر يماثله ويقوم بالوظيفة نفسها، أي له الخصائص نفسها.

3. مبدأ الإحلال

أي أن قيمة الأصل تتحدد من خلال التكلفة التي سوف تدفع مقابل أصل مرغوب بنفس الدرجة، والفرق بين هذا المبدأ وسابقه أن مبدأ الاستبدال يتطلب أن تكون الأصول متماثلة وتؤدي نفس الوظيفة، أما مبدأ الإحلال فلا يتطلب ذلك بل للمشتري نفس الرغبة في الحصول على الأصلين.

4. مبدأ المنافع المستقبلية

تتحد قيمة الأصل من خلال المنافع أو الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من استخدامه أو السيطرة عليه، ويتطلب تطبيق هذا المبدأ العديد من الافتراضات بشأن المستقبل.

الفرع الرابع: أسباب التغير في القيمة

يعتبر تغير القيمة المشكل الأساسي الذي يواجه الفكر المحاسبي، فعند الحصول على الأصل يدرج في الدفاتر المحاسبية بالتكلفة التي تم تحملها للحصول عليه؛ لكن مع مرور الوقت تفقد القيمة المرتكزة على التكلفة دلالتها، إذ تصبح بعيدة عن القيمة الحقيقية للأصل. ويمكن إرجاع ذلك إلى عامل أو أكثر من العوامل الآتية:

1. التغير في القيمة نتيجة قيمة مضافة جديدة يقدمها المنتج إلى المستهلك

ينشأ التغير في القيمة نتيجة قيمة مضافة جديدة يقدمها المنتج إلى المستهلك، كإضافة منافع ووظائف جديدة للمنتج أو تسريع التسليم أو تسليم المنتج في مكان أكثر ملاءمة أو تصميم المنتج بمواصفات معينة[1].

2. التغير في القيمة الناتج عن تغير المحيط

ينتج عن تغير الظروف الاقتصادية أو القانونية أو الاجتماعية تغير في القيمة في نفس السوق، سواء سوق المدخلات أو سوق المخرجات؛ ويكون ذلك نتيجة اتجاهات تضخمية أو انكماشية أو تغير في ظروف العرض أو الطلب...إلخ، ومن أهم تغيرات المحيط التي يمكن أن ينتج عنها تغير في القيمة الاقتصادية[2]:

---

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سابق، ص. 58

[2] طارق عبد العال حماد، **التقييم وإعادة هيكلة الشركات: تحديد قيمة المنشأة**، مرجع سابق، ص.ص. 646-647

- **التضخم:** الذي يؤدي إلى حدوث اتجاهات تضخمية أو انكماشية في الأسواق الاقتصادية، وهذا ما ينتج عنه تغير القدرة الشرائية للنقود وبالتالي تغير قيم الأصول؛
- **التغير التكنولوجي:** الذي يمكن أن يجعل من بعض الأصول عديمة القيمة قبل انتهاء عمرها الإنتاجي؛
- **رأس المال:** حيث يمكن الجمع بين الأصول بطريقة تجعل من قيمتها مجتمعة أكبر من مجموع قيمها منفردة، حيث يؤدي الجمع بين الأصول إلى حدوث تفاعل فيما بينها يرفع من قيمتها.

3. التغير في القيمة نتيجة الانتقال من سوق الشراء إلى سوق البيع أو العكس

تعرف هذه الظاهرة أيضا الانتقال من سوق المدخلات إلى سوق المخرجات، والتعبير الدقيق عنها هو الانتقال من سوق عوامل الإنتاج إلى سوق المنتجات؛ فالمؤسسة تمزج بين مختلف عوامل الإنتاج، للحصول على سلع أو خدمات يتم بيعها بغرض تحقيق قيمة مضافة، وتنتج هذه القيمة المضافة عن زيادة القيم الاقتصادية للسلع أو الخدمات المحصل عليها عن مجموع القيم الاقتصادية لعوامل الإنتاج.

الفرع الخامس: القيمة التسعيرية والقيمة التقريرية

من بين العوامل المحددة للقيمة، الغرض من تقدير القيمة، فكل غرض يسمح بتبني افتراضات معينة حول القيمة المراد تحديدها، وهناك العديد من الأغراض يمكن إدراجها ضمن فئتين أساسيتين هما[1]:

1. القيمة بغرض التسعير

يتبنى وجهة النظر التسعيرية، الشخص الذي يقوم بتقييم الأصل لأغراض الشراء أو التملك، وبالتالي فإن مفاهيم المنافع المستقبلية، أسعار الخصم...إلخ تصبح ذات أهمية كبيرة في التقييم، وعموما فإن العوامل التي يراعيها الشخص الذي يرغب في الشراء أو التملك تتعلق بالمستقبل.

2. القيمة بغرض التقرير

يتم تحديد القيمة في هذه الحالة للأغراض المحاسبية، التنظيمية، القانونية أو الضريبية؛ وتتوافق هذه النظرة مع وظيفة الإفصاح عن المعلومات والبيانات المالية للأطراف ذات المصلحة في المحاسبة، وقد يكون الغرض من ذلك هو الرقابة أو الجرد أو تقييم الثروة...إلخ.

[1] طارق عبد العال حماد، **التقييم وإعادة هيكلة الشركات: تحديد قيمة المنشأة**، مرجع سابق، ص. 26

خلاصـــة الفصـــل الأول

مع تطور المحاسبة أصبح التقييم المحاسبي من بين الوظائف الرئيسية للمحاسبة إلى جانب وظيفة التوصيل المحاسبي، حيث تركز وظيفة التقييم المحاسبي على إنتاج معلومات تتصف بالملاءمة والموثوقية والموضوعية والقابلية للمقارنة، تسمح بتحقيق الأهداف الأساسية للمحاسبة، و تلبية الاحتياجات المختلفة لمستخدمي القوائم المالية.

تعتمد عملية التقييم المحاسبي على العديد من المراحل الهامة، هذا الأخيرة تبدأ بتحديد البند الذي يكون موضوعا للتقييم المحاسبي، وبما أننا بصدد التقييم الدوري للعناصر المادية، فإن العناصر المادية تعتبر موضوعا للتقييم المحاسبي، لذا سيتناول الفصل الثاني المفاهيم المتعلقة بالتقييم الدوري للعناصر المادية، وتوضيح دوره في المحافظة على قيمة المؤسسة.

الفصل الثاني:
أهمية التقييم الدوري
للعناصر المادية في
المحافظة على قيمة المؤسسة

تمهيـــد

من أجل معالجة موضوع التقييم الدوري للعناصر المادية، تم في الفصل الأول توضيح مختلف جوانب ومفاهيم التقييم المحاسبي، وبقي التطرق لمفاهيم العناصر المادية وتوضيحها.

لذا فإن هذا الفصل يهدف إلى توضيح التقييم الدوري للعناصر المادية وعلاقته بالمحافظة على قيمة المؤسسة، وهذا ما يتطلب التطرق للمفاهيم المرتبطة بالعناصر المادية وطبيعتها والخاصية الأساسية التي يركز عليها التقييم المحاسبي للعناصر المادية، إضافة إلى توضيح المقصود بالمحافظة على قيمة المؤسسة.

سوف يتم ذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- **المبحث الأول**: يتناول مختلف المفاهيم المتعلقة بالعناصر المادية وطبيعتها وأهم مكوناتها؛
- **المبحث الثاني**: يتناول مختلف المعالجات المحاسبية التي ترتبط بالتقييم الدوري للعناصر المادية، حيث تؤثر هذه المعالجات على نتائج التقييم الدوري للعناصر المادية أو تتأثر بها، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛
- **المبحث الثالث**: يتناول مختلف البدائل المتاحة لتقييم العناصر المادية والاختلافات الموجودة بينها وكيفية الحصول والحكم عليها؛
- **المبحث الرابع**: سنحاول في هذا المبحث عرض وتوضيح العلاقة بين التقييم الدوري للعناصر المادية والمحافظة على قيمة المؤسسة.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول العناصر المادية

ذكرنا في الفصل الأول أن أول مرحلة من مراحل عملية التقييم المحاسبي تتركز على تحديد موضوع التقييم، وبما أننا بصدد التقييم الدوري للعناصر المادية فإن الأمر يتطلب في البداية تحديد العناصر المادية، باعتبارها موضوعا للتقييم المحاسبي و توضيح مفاهيمهاو خصائصها الأساسية.

المطلب الأول: مفاهيم الأصول وطبيعتها

تعتبر العناصر المادية إحدى البنود المكونة لهيكل الأصول في أي مؤسسة، لذلك وقبل التطرق للعناصر المادية ينبغي إلقاء نظرة موجزة على مفاهيم الأصول، بما يساعد على ترسيخ مفاهيم العناصر المادية.

الفرع الأول: مفهوم الأصول

كباقي المفاهيم المحاسبية الأخرى لم يستقر مفهوم الأصول عند مفهوم محدد يحظى بإجماع الأكاديميين والمهنيين، بل عرف تطورا مستمرا ليعكس التطورات التي تعرفها المحاسبة، ومن أهم مفاهيم الأصول نجد:

1. مفهوم لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين *(AICPA)*

برز هذا المفهوم عام 1953 م، فالأصول حسبه هي "**كل ما يمثل رصيدا مدينا يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة**"[1]. يبرز هذا المفهوم الاهتمام الكبير بمدخل العمليات لتحديد الدخل، من خلال المقابلة بين الإيرادات والمصاريف، مما يتطلب التمييز بين مصروفات الفترة والمصروفات المؤجلة، كما يركز على جانب الملكية القانونية، ويضع قيدا للاعتراف بالأصل، وهو أن يتم العمل المحاسبي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2. مفهوم مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي *(APB)*

يعود هذا المفهوم لعام 1970 م، ويرى أن الأصول "**تتمثل في أي موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها والاعتراف بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها**"[2]. من هذا المفهوم يمكن أن نلاحظ التحول من اعتبار الأصول ممتلكات تمثل جزءا من ثروة المؤسسة (وهنا يعتبر مدخل التكلفة هو الأسلوب المناسب في التقييم)، إلى اعتبارها موارد اقتصادية تسمح بتقديم خدمة أو منفعة للمؤسسة (وهنا يعتبر مدخل الدخل هو الأسلوب المناسب في التقييم)، لذا فالممتلكات التي لا تقدم أي منفعة للمؤسسة لا تعتبر أصولا. لكن يحافظ هذا المفهوم على شرط توافق الاعتراف بالأصول وتقييمها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

[1] يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2002، ص. 88

[2] نفس المرجع، ص. 89

3. مفهوم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *(FASB)*

اعتمد عام 1985 م، ويعتبر أن الأصول "**منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي**"[1]. لم يضع هذا المفهوم أي قيود للاعتراف بالأصول وإدراجها، ويتفق مع التقييم وفق مدخل القيمة الحالية المخصومة، كما يعطي اهتماما أكبر للجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني، فليس كل شيء ملك للمؤسسة يعتبر أصلا والعكس، والمشكل هنا يكمن في درجة التأكد من المنافع الاقتصادية.

مما سبق يمكن القول أن الأصول تمثل مواردا اقتصادية خاضعة لرقابة المؤسسة، نتيجة تضحيات ماضية أو حاضرة، وتتضمن منافع اقتصادية يتوقع الحصول عليها في المستقبل في شكل تدفقات نقدية داخلة أو تخفيض للتدفقات النقدية الخارجة، وتتميز هذه المنافع بقدر معقول من التأكد والقابلية للتقييم حتى يمكن الاعتراف بها.

الفرع الثاني: خصائص الأصول

مما سبق يمكن تحديد الخصائص الأساسية للأصول في:

1. **وجود منافع اقتصادية مستقبلية:** تعبر قيمة الأصل عن المنافع الاقتصادية المتوقعة منه في المستقبل، هذه الأخيرة يمكن تحصيلها من خلال استخدام الأصل داخل المؤسسة لتحقيق أنشطتها، استخدامه لتسوية التزامات المؤسسة، إمكانية مبادلته بأصل آخر، التنازل عنه أو توزيعه على ملاك المؤسسة[2].
2. **قدرة المؤسسة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية:** تتحقق سيطرة المؤسسة على المنافع الاقتصادية للأصل بوجود ارتباط بينهما، مما يتيح للمؤسسة الحصول على هذه المنافع أو تمكين الغير منها متى شاءت[3]؛ وتطبيق الرقابة الكاملة يتطلب سند قانوني قوي يؤيد الحقوق أو الخدمات ويضمن استلام المنافع المستقبلية[4]؛ ولا يوجد أي مشكل هنا سوى عدم التأكد الذي يميز المستقبل، مما يجعل تحصيل هذه المنافع محل شك، وبالتالي ضرورة تحديد المخاطر التي تكتنفها بتقدير معدل للخصم.
3. **القدرة على السيطرة على المنافع يجب أن تكون قد نتجت عن أحداث تمت في الماضي:** هذه الأحداث يمكن أن تكون عبارة عن عملية اقتناء نقدي، عملية تبادل مع أصل آخر، تحمل التزام، الحصول على أصل دون أي مقابل (إعانة)؛ وتسمح كل هذه العمليات بإثبات وجود منافع اقتصادية متوقعة للمؤسسة، ويفترض أن قيمة الأصل عند نقطة حدوث هذه العمليات مساوية للمنافع الاقتصادية المتوقعة منه في المستقبل.

---

(1) مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نقلا عن: مصطفى عقاري، مساهمة **علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، 2004، ص. 150

(2) Bernard RAFFOURNIER, ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, 2e édition, ECONOMICA, Paris, 2006, p. 19

(3) يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص. 90

(4) مصطفى عقاري، نفس المرجع السابق، ص. 151

الفرع الثالث: الاعتراف بالأصول

الأصول هي الموارد الاقتصادية والحقوق التي تمثل قيمة بالنسبة للمؤسسة، وتتمثل في المنافع المتوقعة في المستقبل، لذا فإن الاعتراف بالأصول يتضمن تحديد الشروط الضرورية حتى يمكن اعتبار هذه المنافع أصولا يمكن إدراجها ضمن قائمة المركز المالي، وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)* شرطين أساسيين لذلك:

1. وجود منافع اقتصادية متوقعة في المستقبل نتيجة استخدام الأصل، تتصف بدرجة كبيرة من التأكد، وتتمثل في التدفقات النقدية أو ما شابهها، والتي يمكن أن يساهم بها الأصل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في أرباح المؤسسة[1]، سواء بزيادة التدفقات النقدية الداخلة أو تخفيض التدفقات النقدية الخارجة.

2. أن تكون للأصل قيمة يمكن تحديدها بقدر معقول من الدقة والموضوعية، وتحظى بثقة المستخدمين وتكون ملائمة لاتخاذ القرارات، وفي حالة العكس لا يجوز الاعتراف به وإدراجه، بل يمكن عرضه ضمن الملاحق[2].

أي أن الاعتراف بالأصل يعتمد على المنافع الاقتصادية المتوقعة منه والمقدرة عند تاريخ الإقفال، مع مراعاة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أما الملكية فلا تعتبر شرطا ضروريا لذلك (تغليب الجوهر على الشكل)، لكن يبقى الاعتراف بالأصل مرتبطا بشكل كبير بإمكانية تقييمه بقدر معقول من الموضوعية والموثوقية.

الفرع الرابع: تصنيف وتبويب الأصول

لتبويب الأصول أهمية كبيرة، نظرا لارتباطه باحتياجات المستخدمين، إذ يجب أن يكون ملائما لاتخاذ القرارات وإعداد التنبؤات؛ ونظرا لتعدد مستخدمي القوائم المالية واختلاف احتياجاتهم فإن الأمر يتطلب الموازنة بين هذه الاحتياجات المختلفة، ويعتبر تبويب الأصول ضروريا نظرا لحاجة المستخدمين إلى[3]:

- فهم العلاقات الأساسية بين مشاكل التقييم وتحديد الدخل والتدفقات النقدية؛
- إعداد المقارنات بين الفترات وبين المؤسسات قصد جمع المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات؛
- على ضوء النقطتين السابقتين يمكن إعداد التنبؤات بالتدفق النقدي المستقبلي، كما يمكن الحصول على المعلومات عن التوقيت المرجح لتحول الموارد إلى نقدية وكذا توقيت سداد الديون.

ويتطلب تبويب الأصول افتراضات معينة، حول المستخدمين الرئيسيين واحتياجاتهم وحول البيئة التي تتواجد فيها المؤسسة، فكل افتراض يتفق مع تبويب معين، ومن التصنيفات الأكثر استخداما نجد:

1. تصنيف الأصول على أساس الزمن: يسمح هذا التصنيف التمييز بين الأصول طويلة الأجل التي تستخدم لأكثر من فترة محاسبية، والأصول قصيرة الأجل التي تستعمل لفترة محاسبية واحدة، وتتميز هذه الأخيرة بسهولة تحولها إلى نقدية في الأجل القصير من خلال استعمالها في النشاط العادي للمؤسسة أو بيعها.

---

(1) Stéphan BRUN, ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, GUALINO Editeur-EJA, Paris, 2006, p.p. 61-62

(2) حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008، ص. 142

(3) مصطفى عقاري، مرجع سابق، ص. 155

2. تصنيف الأصول على أساس نقدي: يرتكز على أساس تغير قيمة الأصل، ومن وجهة نظر اقتصادية يهدف هذا التصنيف إلى تحديد عناصر الأصول الحساسة للتغير في معدل التضخم (المستوى العام للأسعار). ويمكن التمييز بين الأصول النقدية،و هي أصول مبالغها ثابتة من حيث وحدات النقد الاسمية[1]، ويترتب على وجودها حق للمؤسسة في الحصول على عدد معين من وحدات النقد في تاريخ لاحق؛ والأصول غير النقدية وهي أصول قيمتها متغيرة بمرور الوقت من حيث وحدات النقد الاسمية نتيجة للظروف الاقتصادية.

3. تصنيف الأصول على أساس السيولة والقدرة على سداد الالتزامات: يقوم التصنيف التقليدي للأصول على أساس السيولة والقدرة على سداد الالتزامات، بدء بالأقل سيولة إلى الأكثر سيولة أو العكس، وتعتبر الأصول الأكثر سيولة هي الأكثر قدرة على مواجهة الالتزامات، ويناسب هذا التصنيف فئة المقرضين أكثر.

4. تصنيف الأصول على أساس وظيفي: يعتمد على افتراض استمرار النشاط، الذي يرتكز على الإحلال الطبيعي لعناصر الأصول، وينظر للمؤسسة على أنها مجموعة من الوظائف، حيث يتم تصنيف الأصل على أساس وظيفته أي على أساس الدورة التي يرتبط بها: دورة الاستثمار أو دورة الاستغلال[2]؛ وبالتالي يمكن التمييز بين الأصول الثابتة التي ترتبط بدورة الاستثمار، والأصول المتداولة التي ترتبط بدورة الاستغلال، هذه الأخيرة تقسم بدورها إلى: أصول متداولة للاستغلال وأصول متداولة خارج الاستغلال وخزينة الأصول.

5. تصنيف الأصول على أساس مالي: اعتمد حديثا من قبل الهيئات المحاسبية، ويرتكز على معيار قابلية التحول إلى نقدية، ولا يتعارض مع التصنيف على أساس نقدي ولكن يمكن استخدامهما معا، وقد استخدمت هيئة معايير المحاسبة الدولية هذا التصنيف من خلال اعتماد عدة معايير: *(IAS 32)*، *(IAS 39)* و*(IFRS 7)*[3]* ...إلخ. ويسمح تصنيف الأصول على أساس مالي بالأخذ بعين الاعتبار عامل تقييم مختلف البنود، فقائمة المركز المالي يجب أن تسمح للأطراف المستخدمة للقوائم المالية بالتعرف على ملاءة المؤسسة (اليسر المالي) وتقييم سيولتها، ويرتكز هذا التصنيف على تقسيم بنود الأصول إلى عناصر مالية وعناصر غير مالية.

المطلب الثاني: تصنيف الأصول إلى جارية وغير جارية

يعتبر هذا التصنيف الأكثر استخداما في الممارسات المحاسبية المعاصرة من أجل تصنيف الأصول في قائمة المركز المالي، ويستخدم عدة تقسيمات فرعية تعتمد على أسس ومعايير مختلفة، كالتبويب على أساس الزمن، على أساس وظيفي، على أساس مالي والتبويب على أساس نقدي؛ وحسب هذا التبويب يتم تصنيف عناصر الأصول ضمن مجموعتين رئيسيتين هما: الأصول الجارية والأصول غير الجارية؛ ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي:

---

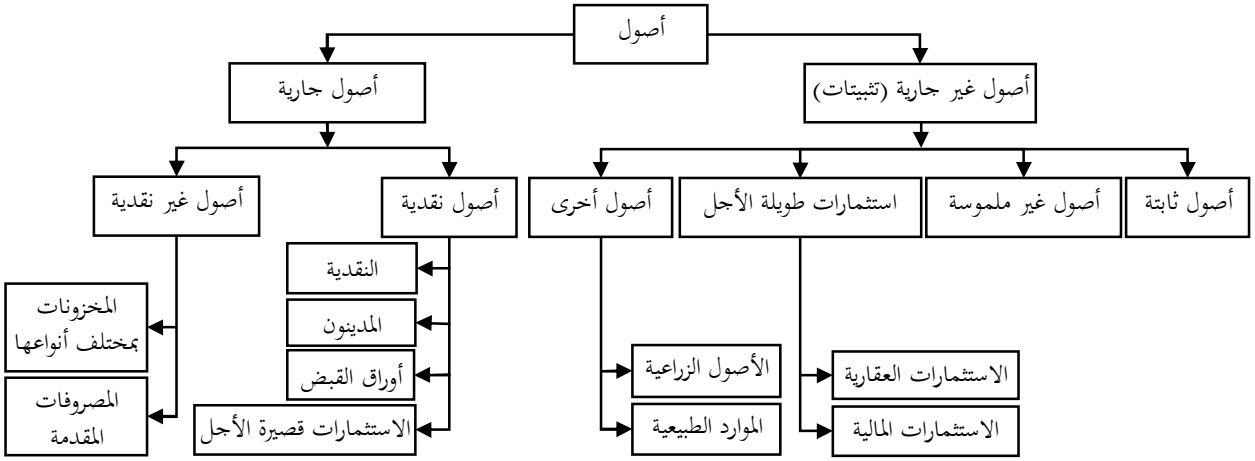
(1) Alfred STETTLER & Reda GHERBI, ***Les cadres conceptuels comptables et les méthodes d'évaluation***, p. 2, Disponible sur le lien : http://www.hec.unil.ch/urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf, [Consulter le : 02/01/2010]

(2) J.- Y. EGLEM, A. PHILIPPS & C. RAULET, ***Analyse comptable et financière***, 8e édition, DUNOD, Paris, 2000, p.p. 51-52

* IFRS : International Financial Reporting Standards

(3) Alfred STETTLER & Reda GHERBI, Op.Cit., p. 3

الشكل (2 - 1): تصنيف الأصول إلى جارية وغير جارية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على دونالد كيسو وجيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 1999

الفرع الأول: الأصول الجارية (المتداولة)

تتمثل الأصول الجارية في النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استهلاكها خلال سنة أو دورة التشغيل أيهما أطول، وتتمثل دورة التشغيل في متوسط الفترة الزمنية من الحصول على المواد والتوريدات إلى تحقق النقدية بالبيع، وتبدأ بالنقدية ثم المخزون ثم الإنتاج فالمدينين لتعود مرة أخرى للنقدية[1]، وبالتالي يمكن أن تتضمن السنة عدة دورات تشغيل؛ ويجب تصنيف الأصل على أنه جاري في الحالات الآتية[2]:

- عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة العادية للمؤسسة أو سنة أيهما أطول؛
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي بغرض البيع على المدى القصير، ويتوقع أن يتحقق خلال اثنتي عشر شهرا؛
- عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا توجد أي قيود على استعماله.

و بالتالي تتعلق الأصول الجارية بالنشاط قصير الأجل، سواء كان رئيسيا أو ثانويا، وتتمثل غالبا في مدخلات ضرورية لهذا النشاط أو مخرجات ناتجة عنه، ويمكن أن تكون أصولا نقدية أو غير نقدية.

1. الأصول الجارية النقدية

يطلق على الأصول النقدية أيضا العناصر النقدية وشبه النقدية، وتعبر عن النقدية والأشكال الأخرى لها بمقاييس قيمها الجارية والتي تكون محددة، وتعتبر وسيطا في التبادل (لا تخلق إيرادا)، تلزم لسداد مقابل كل الأصول والخدمات التي تقتنيها المؤسسة، والوفاء بكل التزاماتها عند الاستحقاق. وحتى يمكن القول عن أصل أنه نقدي يجب أن يكون متاحا للاستخدام، وخاليا من أي شروط تعاقدية تحد من استخدامه[3]، كوجود اتفاق مع البنك على ضرورة الاحتفاظ بحد أدنى من النقدية في خزينة المؤسسة من أجل قيامه بإقراضها، وتتكون من:

---

(1) دونالد كيسو وجيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 1999، ص.ص. 227-228

(2) يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص. 87

(3) مصطفى عقاري، مرجع سابق، ص. 160

- **النقدية في خزينة المؤسسة:** وتمثل المبالغ السائلة التي تحوزها المؤسسة، سواء في الصندوق أو في شكل حسابات بنكية لدى المؤسسات المالية، بشرط أن لا تكون خاضعة لأي قيود تعاقدية كوجود نقدية مخصصة لسداد التزام معين، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن ذلك، وتعتبر أكثر أشكال الأصول النقدية سيولة.
- **العملاء:** ينشأ هذا الحساب نتيجة بيع السلع أو أداء الخدمات دون تحصيل قيمتها، لذا تبقى كحقوق للمؤسسة لدى الغير. ويختلف هذا الحساب عن حساب أوراق القبض، أن هذا الأخير يكون مدعم بورقة تجارية تثبت حق المؤسسة لدى الغير، أما حساب العملاء فلا توجد أي وثائق تثبت هذا الحق سوى السمعة التجارية للعملاء، وتعتبر هذه الأخيرة الأساس في المعاملات التجارية، وهو ما يعطي قوة لهذه الحسابات[1].
- **أوراق القبض:** هي أوراق تجارية تثبت حق المؤسسة لدى أطراف أخرى، نتيجة بيع السلع أو أداء الخدمات دون تحصيل قيمتها عند ذلك التاريخ، أو مقابل إقراض أي مبالغ نقدية للغير، وعلى عكس حساب العملاء تتميز هذه الحسابات بوجود مستندات قانونية تثبت حق المؤسسة لدى الغير عند تاريخ الاستحقاق.
- **الاستثمارات قصيرة الأجل:** تتمثل في فائض النقدية الذي يزيد عن حاجة المؤسسة، لذلك تقوم باستثماره على المدى القصير من خلال شراء الأوراق المالية، هذه الأخيرة لا يحتفظ بها بغرض الاستثمار طويل الأجل، وإنما يحتفظ بها بغرض إعادة بيعها في الأجل القصير لتحقيق عوائد نتيجة ارتفاع أسعارها.

2. الأصول الجارية غير النقدية

الأصول غير النقدية هي تلك التي تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وتتغير قيمتها نتيجة لتغير حالتها وتغير الظروف الاقتصادية، فقيمتها لا تتحدد بعدد ثابت من وحدات النقد ينتظر أن تتحول إليها في تاريخ لاحق. وتتضمن المخزونات بمختلف أنواعها، والمصاريف المقدمة التي تمثل خدمات يستفاد منها في فترات مقبلة، فهي تمثل حقا للمؤسسة على الغير، إلا أن هذا الحق لا يتحول إلى نقدية مباشرة، بل تحصل عليه المؤسسة في صورة خدمات تساهم في تحقيق الإيرادات التي سوف تكون عاجلا أو آجلا في صورة نقدية[2].

الفرع الثاني: الأصول غير الجارية (التثبيتات)

هي باقي العناصر التي لا تتوفر على خصائص الأصول الجارية، حيث تعتبر أصولا طويلة الأجل يحتفظ بها لفترة تزيد عن دورة محاسبية، والغرض من الحصول عليها هو تحقيق الإيراد من خلال استخدامها في النشاط وليس من خلال إعادة بيعها، فهي تمثل منافع اقتصادية يتم استنفادها خلال عدة دورات، وتتميز بما يأتي:

- يتم الحصول عليها بغرض استخدامها بصورة مستمرة في نشاطات المؤسسة وليس بغرض إعادة بيعها؛
- يتم الاحتفاظ بها بغرض الاستثمار طويل الأجل، وليس للمؤسسة أي نية لبيعها في الأجل القصير؛
- تتضمن منافع اقتصادية تتوقع المؤسسة الحصول عليها في المستقبل خلال عدة دورات.

---

(1) محمد عباس بدوي وعبد الله هلال عبد العظيم، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001، ص. 57

(2) نفس المرجع، ص. 59

وتضم الأصول غير الجارية العناصر الآتية:

1. الأصول الثابتة

هي أصول غير نقدية لها كيان مادي ملموس، تعبر عن منافع اقتصادية مستقبلية، و يتم الحصول عليها لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو بغرض تأجيرها للغير أو لاستخدامها في العمليات الإدارية.

2. الأصول غير الملموسة

هي أصول محددة، غير نقدية، ليس لها كيان مادي ملموس ويصعب تقييم المنافع المتوقعة منها في المستقبل بدرجة معقولة من الدقة، ويرجع ذلك إلى ظروف عدم التأكد التي تميزها[1]؛ تعتبر خاصية غياب الكيان المادي الملموس أهم خاصية للأصول غير الملموسة، لكنها لا تكفي لتمييزها عن باقي الأصول نظرا لوجود بعض الأصول الأخرى التي ليس لها كيان مادي ملموس كحسابات العملاء؛ لذا فإن الخاصية التي تسمح بتمييزها هي عدم التأكد الكبير فيما يخص منافعها المستقبلية، وهذا ما يخلق عدة مشاكل عند الاعتراف بها وتقييمها.

3. الاستثمارات طويلة الأجل

هي أصول غير جارية تحتفظ بها المؤسسة لفترة طويلة، لكنها لا تستخدمها في أنشطتها الرئيسية، وتشمل: الاستثمارات طويلة الأجل في الأوراق المالية لأغراض السيطرة والرقابة أو الحصول على دخل دوري أو لأغراض أخرى؛ كما تشمل الاستثمارات العقارية التي تمثل أصولا ثابتة (أراضي أو مباني) محتفظ بها بغرض الحصول على عوائد الإيجار أو بغرض تثمين رأس المال أو الاثنين معا[2] أو لاستخدامات مستقبلية لم تحدد بعد.

4. أصول غير جارية أخرى

تتعلق بنوع معين من النشاطات، وتتمثل في الأصول الزراعية والموارد الطبيعية.

المطلب الثالث: مفاهيم العناصر المادية وطبيعتها

بما أن العناصر المادية من بين عناصر الأصول فإن المفاهيم السابقة تنطبق عليها، لكن هناك بعض الخصائص التي تميزها عن باقي البنود، لذا ينبغي التطرق إلى بعض المفاهيم الخاصة بالعناصر المادية؛ كما ينبغي توضيح أساس التصنيف الذي يسمح بتمييز العناصر المادية عن باقي عناصر الأصول الأخرى.

الفرع الأول: تصنيف الأصول حسب طبيعتها إلى عناصر مادية، معنوية ومالية

من بين أهم تصنيفات الأصول نجد تصنيف الأصول إلى عناصر مادية وعناصر معنوية، هذا التصنيف ينظر للمؤسسة باعتبارها "**مجمعة للعناصر المادية والمعنوية**"[3]، فقيمة المؤسسة تتحدد من خلال العناصر

---

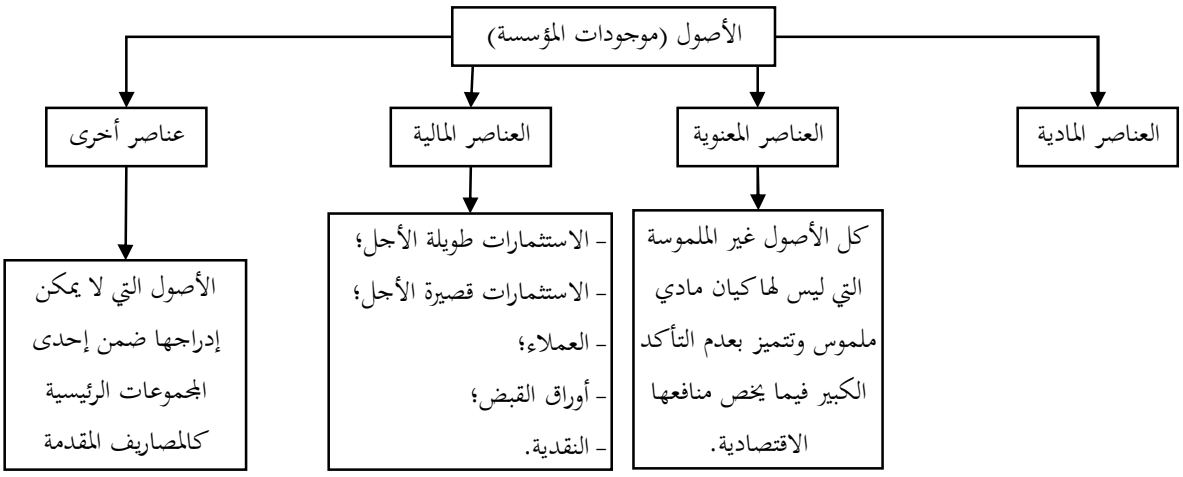
(1) عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص.ص. 310-311

(2) Jean-Jacques JULIAN, ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, 2e édition, Editions Foucher, Paris, 2007, p. 65

(3) Patrice VIZZAVONA, Op.Cit., p. 3

المادية والمعنوية التي تشكل ثروة بالنسبة لها، ويمكن أن تخلق قيمة مضافة من خلال استخدامها والمزج بينها بطريقة معينة، ويعبر عن هذه العناصر برأس المال المادي ورأس المال الفكري، هذه العناصر تشكل موارد اقتصادية ضرورية لنشاط المؤسسة. لكن هذا التصنيف يغفل بعض العناصر الأخرى التي لا تتلاءم في طبيعتها مع العناصر المادية أو المعنوية، يطلق عليها العناصر المالية، التي ازدادت أهميتها مع تطور الاقتصاد المالي إلى جانب الاقتصاد الحقيقي، وتزايد دور الأسواق المالية كمصدر تمويل بأقل تكلفة بالنسبة للمؤسسات، أو كقناة لاستثمار الأموال بعوائد مرتفعة، مما أدى إلى بعض التغيرات في هيكل الأصول بالنسبة للمؤسسات، أين أصبح للعناصر المالية أهميتها إلى جانب العناصر المادية والمعنوية؛ ويمكن توضيح هذا التصنيف من خلال الشكل الآتي:

الشكل (2 - 2): تصنيف الأصول إلى عناصر مادية، معنوية ومالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على دونالد كيسو وجيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 1999

الفرع الثاني مفهوم العناصر المادية

العناصر المادية عبارة عن موارد اقتصادية تخضع لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية، وتتضمن موارد اقتصادية مستقبلية[1]، يمكن تحصيلها بالاستخدام في نشاطات المؤسسة أو بيعها أو تأجيرها للغير أو استخدامها في العمليات الإدارية؛ وتختلف العناصر المادية عن العناصر المعنوية في أن لها كيانا ماديا ملموسا، وتعتبر المنافع الاقتصادية المنتظرة منها أكثر تأكدا، وبالتالي يكون حصر خصائصها وتقييمها أسهل؛ كما تختلف عن العناصر المالية في كونها أصولا حقيقيةو لا تأخذ شكلا ماليا إلا بعد استخدامها. وتعتبر العناصر المادية أصولا غير نقدية **"لها قيمة ذاتية كامنة فيها"**[2]، هذه القيمة ليست ثابتة وإنما تتغير بمرور الوقت نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية؛ أما من ناحية السيولة وسداد الالتزامات، فإنها تعتبر من أقل الأصول سيولة وبالتالي قدرتها على سداد الالتزامات ضعيفة، إذ لا يمكن تحويلها إلى سيولة إلا من خلال بيعها أو استخدامها، وهذا ما يستغرق فترة طويلة.

(1) C. Maillet-Baudrier & A. Le Manh, ***Normes comptables internationales IFRS/IAS***, BERTI édition, Alger, 2007, p. 50

(2) عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، مرجع سابق، ص. 135

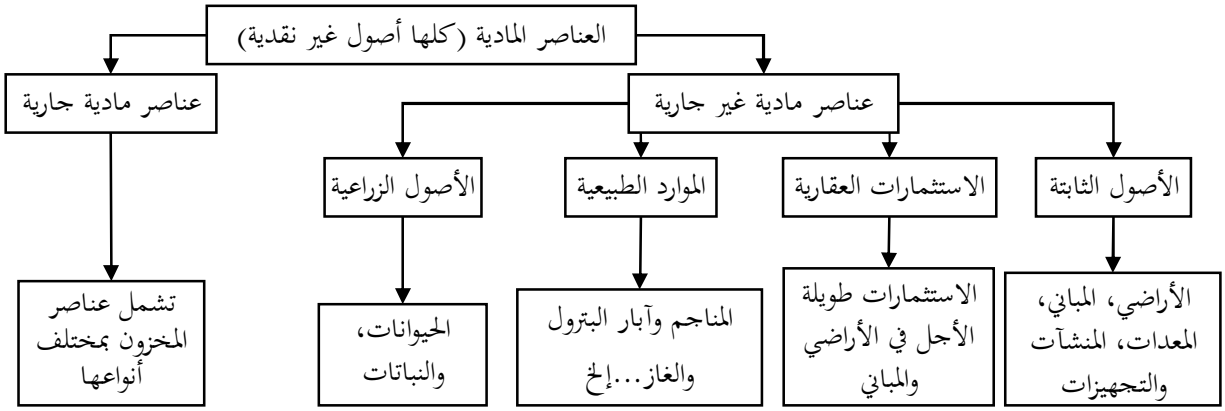
إلى جانب خصائص العناصر المادية باعتبارها أصولا، فإنها تتصف بمجموعة من الخصائص الأخرى تسمح بتمييزها عن باقي الأصول، أهمها:

- لها كيان مادي ملموس وجميعها أصول غير نقدية؛
- عمرها الإنتاجي محدد باستثناء الأراضي، وبالتالي فهي تخضع للاستنفاد التدريجي؛
- قيمتها تتناقص بالاستخدام في نشاط المؤسسة، ويتم استنفادها في دورة واحدة أو خلال عدة دورات؛
- يمكن أن تخلق ثروة من خلال استخدامها في نشاطات المؤسسة أو تأجيرها أو إعادة بيعها؛
- يمكن أن تكون جارية تتعلق بالاستغلال (قصيرة الأجل) أو غير جارية تتعلق بالاستثمار.

الفرع الثالث: تصنيف العناصر المادية إلى جارية وغير جارية

بالاعتماد على هذا التصنيف يمكن أن تكون العناصر المادية أصولا جارية أو أصولا غير جارية حسب الوظيفة التي ترتبط بها، حسب غرض المؤسسة من الاحتفاظ بها، وحسب المنافع الاقتصادية المتوقعة منها، والتي يمكن أن تستنفذ في دورة واحدة، وبالتالي تعتبر أصولا جارية، أما إذا كانت تستنفذ خلال عدة دورات، فتعتبر أصولا غير جارية؛ والشكل الآتي يوضح هذا التصنيف:

الشكل (2 - 3): تصنيف العناصر المادية إلى جارية وغير جارية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على دونالد كيسو وجيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 1999

1. الأصول الثابتة

الأصول الثابتة هي أصول ملموسة طويلة الأجل، تمثل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، يتم اقتناؤها بغرض الاستفادة منها خلال عدة دورات، وتسمى "الأصول غير الجارية" (المعايير الأمريكية) أو "الأصول الثابتة" (المعايير البريطانية)[1]، كما يطلق عليها "الأراضي، الممتلكات والمعدات"(معايير المحاسبة الدولية). ويعرفها المعيار الدولي *(IAS 16)* بأنها أصول مادية خاضعة لرقابة المؤسسة، تتميز بأنه يتم اقتناؤها بغرض استخدامها في إنتاج السلع،

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص. 357

تقديم الخدمات، الاستخدام في العمليات الإدارية أو تأجيرها، كما ينتظر استخدامها لأكثر من دورة محاسبية[1]. ويعتمد هذا المفهوم على فكرة الموارد الخاضعة لرقابة المؤسسة أكثر من اعتماده على فكرة الثروة التي تمتلكها، وهذا ما يتوافق مع مبدأ تغليب الجوهر على الشكل، فالأصل المحصل عليه وفق عقد إيجار تمويلي ليس ملكا للمؤسسة من الناحية القانونية لغياب أي وثائق تثبت ذلك، لكن من الناحية الاقتصادية فإنه يخضع لسيطرتها لأنها تستفيد من منافعه الاقتصادية، أي أنها قامت باقتناء المنافع الاقتصادية المتوقعة منه لفترة تمثل أغلب عمره الإنتاجي.

من جهة أخرى يرى معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز أن **"أن الأصول الثابتة مهما كانت طبيعتها ومهما كان نوع المؤسسة التي تستخدمها تمتاز بخاصية رئيسية تتمثل في أنه يتم الاحتفاظ بها قصد الحصول على إيراد وليس قصد إعادة بيعها أثناء النشاط العادي للمؤسسة"**[2]، لذا يجب تخصيص تكلفتها على الدورات المستفيدة منها (باستثناء الأراضي)، كمصاريف لمقابلة الإيرادات المحققة من استخدامها خلال نفس الدورة تطبيقا لمبدأ المقابلة. ويتوقف تصنيف البند ضمن الأصول الثابتة على نية المؤسسة من الاحتفاظ به، فإذا تم الاحتفاظ به لغرض الاستخدام يعتبر أصلا ثابتا، وإذا تم الاحتفاظ به لغرض إعادة بيعه في الأجل الطويل يعتبر استثمارا، أما إذا تم الاحتفاظ به لغرض إعادة بيعه في الأجل القصير يعتبر أصلا جاريا.

2. المخزون

تعتبر المخزونات من العناصر المادية الجارية، حيث يتوقع أن تتحقق أو يحتفظ بها للاستخدام أو البيع ضمن دورة النشاط العادي أو سنة أيهما أطول، ويتم الاحتفاظ بها عادة لفترة لا تتجاوز اثنتي عشر شهرا؛ كما تعتبر من العناصر غير النقدية فتحويلها إلى نقدية يتطلب فترة زمنية، إذ يتطلب الأمر عملية البيع ثم تحصيل النقدية، أما إذا كانت في شكل مواد خام فإن ذلك يتطلب عملية التحويل أولا ثم البيع فالتحصيل[3].

حسب المعيار الدولي *(IAS 2)* المتعلق بالمخزون، فإن المخزونات هي الأصول التي تحوزها المؤسسة بغرض البيع ضمن النشاط العادي (بضاعة ومنتجات تامة)، منتجات قيد التصنيع بغرض البيع أو في شكل مواد وتوريدات لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات[4] أو إنتاج أصول أخرى، وينتج مخزون قيد الإنتاج لوجود وحدات لم تكتمل بصورة نهائية عند أي نقطة من عملية الإنتاج المستمرة؛ كما يمكن اعتبار الفضلات والمهملات الناتجة عن عملية الإنتاج من عناصر المخزون، لأنه قد يمكن إعادة استخدامها أو بيعها.

للمخزون أهمية كبيرة، فالاستثمارات في المخزون عادة ما تمثل نسبة معتبرة من أصول المؤسسة[5]، لكونه ضروريا لنشاطها، فنفاده يؤدي إلى توقف هذا النشاط، وبالتالي زيادة التكاليف الثابتة للإنتاج؛ كما أن للمخزون

---

(1) Jean-Jacques JULIAN, Op.Cit., p. 46

(2) كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004، ص. 215

(3) يوسف عوض العادلي وآخرون، **مقدمة في المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1986، ص. 516

(4) Véronique WEETS & Damien CHARLIER, IAS/IFRS Stocks et contrats à long terme, ***Bulletin d'information***, IRE N° 4/2003, Disponible sur le lien : http://www.ibr-ire.be/fra/periodiekeberichten/berichten003402.aspx, [Consulter le : 24/11/2009]

(5) أحمد محمد نور، **المحاسبة المالية في القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص. 399

تأثير مزدوج على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، من خلال توزيع تكلفة المخزون المتاح للبيع أو الاستخدام بين مخزون آخر المدة الذي يظهر في قائمة المركز المالي، والمخزون المباع أو المستخدم الذي يظهر في قائمة الدخل.

3. العناصر المادية الأخرى

تتمثل في الاستثمارات العقارية، الموارد الطبيعية والأصول الزراعية:

- **الاستثمارات العقارية:** هي استثمارات طويلة الأجل في الأراضي والمباني، هذه الاستثمارات غير مؤقتة بهدف المضاربة، و هي أصول ثابتة تراقبها المؤسسة لكن ليس بغرض استعمالها في نشاطاتها. ويعرفها المعيار الدولي *(IAS 40)* الخاص بالاستثمارات العقارية، بأنها أصول ثابتة (أرض أو مبنى أو الاثنين معا، أو جزء من أرض أو مبنى أو الاثنين معا) تم حيازتها (من طرف المالك أو المستأجر وفق عقد إيجار تمويلي) من أجل الحصول على عوائد الإيجار أو بغرض تحسين رأس المال أو الاثنين، وليس بغرض: استخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو تقديم الخدمات أو لأغراض إدارية، أو من أجل بيعها في إطار النشاط العادي للمؤسسة[1].

ويقترح المعيار الدولي *(IAS 40)* الأصول الآتية كأمثلة عن الاستثمارات العقارية[2]:

- أرض محتفظ بها للزيادة في قيمة رأس المال في الأجل الطويل وليس بغرض البيع في الأجل القصير؛
- أرض محتفظ بها لاستخدام مستقبلي لم يحدد، ويعتبر الاحتفاظ بها في هذه الحالة بغرض تثمين رأس المال؛
- مبنى تحوزه المؤسسة (أو محصل عليه وفق عقد إيجار تمويلي) ومؤجر وفق عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر؛
- مبنى شاغر ولكن محتفظ به بغرض التأجير وفق عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

- **الموارد الطبيعية:** هي ثروات تحت سطح الأرض مثل المناجم وآبار البترول...إلخ، أو على سطح الأرض مثل الغابات والمحاجر...، وتعتبر أصولا ملموسة طويلة الأجل ذات طابع خاص، تكون قابلة للنفاد التدريجي نتيجة الاستغلال، وتتميز بأنها تتحول تدريجيا إلى مخزون من المواد المستخرجة منها، و تدرج الموارد الطبيعية في مجموعة مستقلة في قائمة المركز المالي[3].

- **الأصول الزراعية:** ويطلق عليها المعيار الدولي *(IAS 41)* الأصول البيولوجية، وهي الكائنات الحية الحيوانية والنباتية والتي يمكن الحصول منها على منتجات زراعية، وبالتالي فالحيوانات والنباتات تعتبر أصولا بيولوجية، أما المحاصيل الزراعية كالفواكه والحليب تعتبر مخزونات بغرض البيع.

---

(1) Stéphan BRUN, ***IFRS/IAS les normes internationales d'information financière***, GUALINO Editeur EJA, Paris, 2006, p. 139

(2) Jean-Jacques JULIAN, Op.Cit., p. 65

(3) أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص. 778

المبحث الثاني: المعالجات المحاسبية التي تتعلق بالتقييم الدوري للعناصر المادية

يعتمد التقييم الدوري للعناصر المادية على عدة أسس للتقييم من بينها أساس التكلفة التاريخية، هذه الأخيرة تتحدد عند الحصول على الأصل سواء بالاقتناء أو الإنتاج، كما يعتمد على بعض المعالجات المحاسبية التي تهدف إلى تخصيص قيمة الأصل المادي على الدورات المحاسبية المستفيدة من خدماته، لذا فإن التطرق للتقييم الدوري للعناصر المادي يستدعي التطرق لأهم المعالجات المحاسبية التي ترتبط به وتوضيحها.

المطلب الأول: الأصول الثابتة

تتميز الأصول الثابتة بأنها تستخدم في نشاطات المؤسسة، كما يتم استنفاد منافعها خلال عدة دورات، لذا فالتقييم المبدئي لها جد مهم لأنه يتطلب التمييز بين المصاريف التي تعتبر جزءا من تكلفة الأصل الثابت، وبالتالي توزع على الدورات المستفيدة من خدماته، والمصاريف التي ترصد مباشرة في قائمة الدخل.

الفرع الأول: التقييم المبدئي للأصول الثابتة

يتم التقييم المبدئي للأصول الثابتة بالتكلفة والتي تتضمن جميع النفقات العادية والمعقولة والضرورية للحصول على الأصل وجعله جاهزا للاستخدام المرغوب فيه[1]، هذه النفقات يتم رسملتها جميعا بشرط ألا تزيد تكلفة الأصل عن مبلغه القابل للاسترداد[2]، أما المصاريف الإضافية غير المعقولة وغير الضرورية لحيازة الأصل وتهيئته فلا تعتبر جزءا من تكلفته، بل تعتبر مصاريفا ترتبط بالفترة التي حدثت فيها.

في حالة اقتناء أصل عن طريق مبادلة نقدية فإن تكلفته تشمل ثمن الشراء مضافا إليه الرسوم غير المسترجعة، نفقات الشحن والتأمين والنقل، تكاليف تهيئة الموقع والإعداد والتركيب، تكاليف العمل والمواد اللازمة في حالة التجريب قبل الاستعمال[3]، وجميع المصاريف الأخرى الضرورية لحيازته؛ وإذا حصل أي تلف أو تحطم لأي جزء من الأصل بسبب الإهمال أو أي مشكل قبل البدء في استخدامه، فلا تعتبر مصاريف التصليح جزء من تكلفته بل تعتبر خسارة تدرج في الدورة التي حدثت فيها، لأنها غير ضرورية للحصول عليه في الظروف العادية.

وفي حالة الأراضي، فإن كل النفقات الخاصة بالحصول عليها وتجهيزها للاستخدام تعتبر جزء من تكلفتها، وتتكون تكلفة الأرض من ثمن الشراء، مصاريف العقود وأتعاب الوكلاء ورسوم التسجيل، تكاليف تجهيز الأرض للاستخدام المرغوب فيه كالتسوية والتمهيد وإزالة الأشجار والأنقاض بعد خصم أي مبيعات تمت منها، أي امتيازات أو رهونات على العقار وأي تحسينات على الأرض لها عمر غير محدد[4]؛ أما التحسينات التي لها عمر محدد كإقامة سور حول الأراضي فإن تكلفتها يتم فصلها عن تكلفة الأراضي لأنها تخضع للاهتلاك.

---

(1) يوسف عوض العادلي وآخرون، مرجع سابق، ص. 562

(2) طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة: القياس والتقييم المحاسبي**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص. 222

(3) حيدر محمد علي بني عطا، **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007، ص. 30

(4) دونالد كيسو وجيري ويجانت، مرجع سابق، ص. 435

وتشمل تكلفة المباني جميع المصاريف المدفوعة حتى يصبح المبنى جاهزا للاستخدام، وتضم ثمن الشراء، رسوم التسجيل والسمسرة، وأي مصاريف أخرى ضرورية لجعل المبنى جاهزا للاستعمال المرغوب فيه؛ و عند اقتناء مبنى قديم لإصلاحه واستخدامه في نشاطات المؤسسة، تعتبر مصاريف الإصلاح جزءا من تكلفته[1]؛ أما إذا تم تشييد مبني جديد لاستبدال مبنى قديم تستخدمه المؤسسة، تعتبر تكلفة إزالة المبنى القديم (بعد استبعاد أي متحصلات من بيع الأنقاض والمخلفات) خسارة مترتبة عن انقضاء منافع المبنى تحمل على الفترة الجارية[2].

وتضم تكلفة المعدات، الآلات والتجهيزات جميع المصاريف المعقولة والضرورية للحصول عليها، بدء بسعر شرائها إلى غاية جعلها صالحة للاستعمال، مع مراعاة أن لا تتجاوز هذه التكلفة المبلغ القابل للاسترداد.

فيما يخص تكلفة الحصول على الأصول الثابتة، يمكن أن نميز عدة حالا خاصة:

1. **إنتاج الأصول الثابتة ذاتيا:** وهنا تتضمن تكلفة الأصل الثابت جميع النفقات التي يتم تحملها حتى يصبح جاهزا، مع مراعاة أن لا تتجاوز المبلغ القابل للاسترداد، فأي زيادة عن هذا المبلغ تعتبر مصاريفا تحمل للفترة التي حدثت فيها، وتتضمن تكلفة الإنشاء جميع المصاريف المباشرة المستنفذة والتي لا يوجد أي مشكل لتحميلها، ويبقى المشكل في التكاليف الثابتة (غير المباشرة)، حيث توجد عدة آراء فيما يخص معالجتها[3]:
   - تحميل الأصل بنصيبه العادل من التكاليف الثابتة باستخدام نفس أساس التخصيص بالنسبة للمخزون؛
   - تحميل الأصل الثابت بالأرباح التي كان يمكن تحقيقها من خلال العمليات العادية للمؤسسة، ولكنها لم تتحقق نتيجة استغلال جزء من موارد وطاقة المؤسسة في إنشاء الأصل؛
   - تحميل الأصل الثابت بمبلغ التكاليف الثابتة المتزايدة، التي يمكن التعرف عليها فقط.
2. **اقتناء الأصول الثابتة مع وجود خصم نقدي:** يتعلق بتعجيل الدفع وق جد طريقتين لمعالجته، تقضي الأولى بتخفيض الخصم النقدي من تكلفة الشراء سواء استفادت منه المؤسسة أو لم تستفيد، وإذا لم تستفيد منه يحمل على قائمة الدخل كمصروفات للفترة الحالية؛ أما الثانية فتقضي بتخفيض الخصم من تكلفة الشراء إذا تم الحصول عليه فقط. وحسب معايير المحاسبة الدولية فإن الخصومات والتنزيلات تطرح من تكلفة الشراء[4].
3. **اقتناء الأصول الثابتة وفق نظام للدفع المؤجل:** وهنا لا تعتبر مصاريف الفائدة جزءا من تكلفة الأصل، وإنما تعتبر مصاريفا جارية. ويجب رسملة السعر المعادل للنقدية فقط باعتباره المبلغ المبدئي للأصل، وإذا لم يتم النص صراحة عليه فإن مبلغ الدفعة المؤجلة ينبغي أن يخفض إلى القيمة الحالية من خلال تطبيق معدل خصم مناسب، ويمكن تحقيق ذلك في أفضل صورة باستخدام تكلفة الاقتراض لدين له نفس مدة الاستحقاق[5].

---

(1) أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، مرجع سابق، ص. 754

(2) محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص.ص. 394-395

(3) طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة: القياس والتقييم المحاسبي**، مرجع سابق، ص. 226

(4) Lionel ESCAFFRE & Eric TORT, ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, 1e édition, GUALINO Edition, EJA, Paris, 2006, p. 88

(5) طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة: القياس والتقييم المحاسبي**، مرجع سابق، ص.ص. 224-225

4. الحصول على أصول ثابتة مقابل إصدار أسهم: وهنا تتحدد تكلفة الأصول الثابتة بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة، وعندما يصعب تحديدها يتم تقدير القيمة العادلة للأصول واستخدامها لتحديد قيمة الأسهم المصدرة.

5. الحصول على الأصول الثابتة في شكل هبات أو مجموعات: إذا تم الحصول على أصل ثابت دون مقابل، فإن تكلفته تقاس بالقيمة العادلة، أما إذا تم الحصول على أصول ثابتة في مجموعة بسعر إجمالي فإن هذا السعر يوزع على هذه الأصول بالاعتماد على نسبة القيمة العادلة لكل أصل إلى القيمة العادلة لكافة المجموعة.

6. تكاليف الاقتراض: يقترح المعيار الدولي *(IAS 23)* بديلين لمعالجة تكاليف الاقتراض، المعالجة المرجعية التي توصي بإدراج تكاليف الاقتراض ضمن مصاريف الدورة بغض النظر عن الغرض الذي استخدمت فيه؛ والمعالجة البديلة المسموح بها التي توصي بضرورة إدراج تكاليف الاقتراض ضمن مصاريف الدورة، باستثناء التكاليف المدمجة ضمن تكلفة أصل والتي تتعلق مباشرة باقتناء أو إنشاء أصل مؤهل، والأصل المؤهل أو المنتخب هو الذي يتطلب فترة تحضير طويلة قبل أن يصبح جاهزا للاستخدام أو البيع، والفائدة التي ترسمل هي مصاريف الاقتراض الحقيقية المستخدمة للحصول على الأصل بعد طرح أي إيرادات من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة[1].

الفرع الثاني: اهتلاك الأصول الثابتة

تستخدم الأصول الثابتة لعدة دورات، وبالتالي فإن منافعها الاقتصادية يتم استنفادها تدريجيا حتى تنتهي مدتها النفعية باستثناء الأراضي التي لا تهتلك إلا في حالات خاصة، وهذا ما يتطلب توزيع تكلفتها على الدورات المستفيدة من خدماتها، حيث يخصص لكل دورة جزء من تكلفة الأصل الثابت يسمى "قسط الاهتلاك"، ويدرج مصروفا لمقابلة الإيرادات المحققة نتيجة استخدام الأصل الثابت؛ وبالتالي يمكن القول أن الاهتلاك هو **"النقص التدريجي في المنافع الاقتصادية للأصل الثابت خلال عمره الإنتاجي بسبب استخدامه في الإنتاج أو التقادم أو ظهور اختراعات جديدة تقلل من قدرته الإنتاجية"**[2].

1. الاهتلاك وتقييم الأصول الثابتة

يرى الكثير من الاقتصاديين أن الاهتلاك ما هو إلا نقص أو تدهور تدريجي في قيمة الأصل، أما من و جهة نظر محاسبية فالاهتلاك لا يعتبر وسيلة لتقييم الأصل الثابت، وإنما يشير إلى عملية توزيع قيمته التي تعبر عن المنافع الاقتصادية المنتظرة منه بطريقة منطقية ومنظمة على الفترات المحاسبية المستفيدة من خدماته[3]؛ فعند الحصول على الأصل الثابت يتم إثباته بالتكلفة التي تعبر عن منافعه، وعند تحميل الدورة بما يخصها من تكلفة الأصل الثابت فإن ذلك يعبر عن استنفاد جزء من هذه التكلفة لتحقيق الإيرادات. أما تقييم الأصل الثابت فيتم نتيجة للتقلبات في الأسعار بعد الحصول عليه، وبالتالي فالاهتلاك لا يمثل تقييما للأصل الثابت.

---

(1) Christel DECOCK GOOD & Franck DOSNE, ***Comptabilité internationale : les IAS/IFRS en pratique***, ECONOMICA, Paris, 2005, p. 188

(2) عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، دار المسيرة، عمان، 2005، ص. 62

(3) محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص. 448

2. الاهتلاك والتدفقات النقدية

إن إثبات الاهتلاك لا يعدو عن كونه قيدا دفتريا، يمثل اعترافا بأن جزء من التكلفة التي تم تحملها عند الحصول على الأصل الثابت قد تم استنفاده وتحول إلى مصروف، ومن ثم فإن هذا القيد لا تنتج عنه أي تدفقات نقدية داخلة أو خارجة؛ وحقيقة لا ينتج عن الاهتلاك أي تدفقات نقدية، غير أن الاهتلاك يعتبر تخفيضا للتدفقات النقدية الخارجة في شكل ضرائب أو توزيعات كان من الممكن تحملها في حالة عدم إثبات الاهتلاك.

3. الاهتلاك وإحلال الأصول الثابتة

من الأخطاء الشائعة اعتبار الاهتلاك مصدرا من المصادر النقدية اللازمة لإحلال الأصول الثابتة، وإنما هناك أثر غير مباشر للاهتلاك على التدفقات النقدية، فالمصدر الأساسي للنقدية اللازمة لإحلال الأصول الثابتة هو إيرادات المؤسسة، والتي بدونها لا يمكن تحقيق أي تدفقات نقدية للمؤسسة[1]؛ من جهة يمكن اعتبار هذا الرأي صائبا، لكن لا يجب نسيان أن "**الاهتلاك يعتبر أداة للمحافظة على رأس المال سليما وتوفير فرصة لاستبدال الأصل بأصل جديد**"[2]، وذلك انطلاقا من المفهوم الاقتصادي للدخل الذي يعتبر أن الدخل ينشأ بعد المحافظة على رأس المال، أي المحافظة على قيمة الاستثمار المبدئي (الموارد الاقتصادية المخصصة لمزاولة النشاط). فالاهتلاك لا ينتج عنه تدفقات نقدية داخلة يمكن استخدامها لتجديد الأصول لكنه يسمح بتخفيض التدفقات النقدية الخارجة واحتجازها داخل المؤسسة واستخدامها لتجديد الأصول، فإذا لم تتغير أسعار الأصول الثابتة منذ تاريخ الحصول عليها يمكن استخدام النقدية المحتجزة من الاهتلاك لتجديد الأصول الثابتة، لكن إذا ارتفعت الأسعار فإن النقدية المحتجزة لا تكتفي لذلك؛ لذا فإن استمرار تدفق الإيرادات يتطلب استمرار النشاط، هذا الأخير يتطلب توفر أصول ثابتة في حالة جيدة، وذلك لا يمكن تحقيقه إلا من خلال التجديد والإحلال.

4. البحث عن الصورة الصادقة

للاهتلاك تأثير مزدوج على القوائم المالية من خلال تخفيض قيم الأصول الثابتة والنتيجة بقسط الاهتلاك؛ وبالتالي فكل تقدير للاهتلاك بأقل من قيمته يؤدي إلى تقييم للأصول والدخل بأكبر من قيمتهما الحقيقيتين والعكس صحيح؛ لذا فإن عملية تحديد نصيب كل دورة من الاهتلاك يجب أن تحظى باهتمام كبير.

5. الاهتلاك أحد عناصر التمويل الذاتي

الاهتلاك يخفض من قيمة الأصل المرتبط به، كما يؤثر على رأس المال من خلال النتيجة، حيث يخفض من المبلغ القابل للتوزيع، كما يخفض من مبلغ الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي يسمح بالاحتفاظ بأموال داخل المؤسسة ويسمح بحماية النقدية[3]، وفي هذا السياق يعتبر الاهتلاك أحد مكونات التمويل الذاتي للمؤسسة، وهنا

---

(1) محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص.ص. 450-451

(2) يوحنا آل آدم وصالح الرزق، **المحاسبة المالية: أصول وخصوم وقوائم مالية**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2000، ص. 291

(3) Karine CERRADA, Yves DE RONGE, Michel DE WOLF & Michel GATZ, ***Comptabilité et analyse des états financiers : principes et applications***, 1e édition, De BOECK, Bruxelles, 2006, p. 80

يتحدث الاقتصاديون عن التمويل الذاتي بغرض الإحلال أو الاستبدال[1]. وتعبر القدرة على التمويل الذاتي عن الأموال المحتفظ بها داخل المؤسسة، والتي تحسب بإضافة المصاريف غير النقدية (من بينها الاهتلاكات) للربح الصافي بعد الضريبة وطرح الإيرادات غير النقدية (من بينها الاهتلاكات المسترجعة)، غير أن القدرة على التمويل الذاتي لا تعني النقدية التي تمتلكها المؤسسة لوجود بعض الإيرادات غير المحصلة والمصاريف غير المدفوعة.

6. عوامل الاهتلاك

الاهتلاك هو عملية تهدف إلى توزيع تكلفة الأصل الثابت على الدورات المستفيدة من خدماته، تطبيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف بغرض تحديد الدخل، ويتوقف الاهتلاك على عاملين رئيسيين[2]:

- **عامل الاستخدام**: ينتج عن استعمال الأصل الثابت في العملية الإنتاجية بمرور الزمن تدهورا طبيعيا، نتيجة الاستخدام من جهة والعوامل البيئية والطبيعية من جهة أخرى، وعلى الرغم من مصاريف الصيانة والتصليحات التي يعرفها الأصل إلا أن الاهتلاك يظل حقيقة واقعة بالنسبة لأي أصل.
- **عامل التقادم**: يصبح استخدام الأصل الثابت غير اقتصادي لظهور أنواع جديدة، يترتب عليها تخفيض تكلفة الإنتاج أو زيادة كميات الإنتاج (كفاءة عالية)، وقد يصبح الأصل الثابت غير ملائم للاستخدام من الناحية الاقتصادية بسبب كبر حجم المؤسسة، مما قد يتطلب إحلاله بأصل آخر أكثر ملاءمة، على الرغم من أنه قد يكون في حالة جيدة، فالتقادم يرتبط بالاستخدام الاقتصادي الكفء للأصل وليس بحالته الإنتاجية.

ويعتمد حساب الاهتلاك على عدة عناصر كقيمة الأصل الثابت، القيمة المتبقية إن وجدت، العمر الإنتاجي المتوقع، معدل الاهتلاك السنوي كنسبة مئوية، طريقة الاهتلاك وأي إضافات أو تحسينات على الأصل وكذلك ما تم استبعاده من قيمة الأصل. وبما أن القيمة المتبقية والمدة النفعية للأصل تخضعان للتقدير، وأسلوب الاهتلاك المستخدم يجب أن يعكس مستوى استنفاد المنافع الاقتصادية، فإنه يجب مراجعة هذه العناصر على الأقل مرة في كل دورة وذلك عند كل إقفال[3]؛ والتغييرات المطبقة على مستوى الاهتلاك هي تغييرات في التقديرات، وبالتالي يتم إدراج آثارها في القوائم المالية بأثر مستقبلي وفق ما ينص عليه المعيار الدولي *(IAS 8)* (الخاص بالطرق المحاسبية، التغير في التقديرات والأخطاء المحاسبية). وفي حالة وجود أصل يتكون من عدة أجزاء لها أعمار إنتاجية تختلف عن العمر الإنتاجي للجزء الرئيسي بصفة جوهرية (ويجب أن تكون لها تكلفة جوهرية مقارنة بالتكلفة الكلية للأصل المرتبطة به[4])، يجب أن يتم اهتلاك كل جزء من الأصل بشكل منفصل*.

---

(1) Robert MAESRO, André PHILIPPS & Christian RAULET, ***Comptabilité financière***, 9e édition, DUNOD, Paris, 2003, p. 196

(2) أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، مرجع سابق، ص.ص. 757-758

(3) Lionel ESCAFFRE & Eric TORT, Op.Cit., p. 89

(4) Robert OBERT, ***Pratique des normes IAS/IFRS : 40 cas d'application***, DUNOD, Paris, 2005, p. 79

* Amortissement par composant

الفرع الثالث: المصاريف الإضافية للأصول الثابتة بعد الحصول عليها

تتحمل المؤسسة بعد الحصول على الأصل الثابت بعض المصاريف، والمشكلة هنا تتمثل في كيفية معالجتها، وحل هذه المشكلة يتطلب الحكم الشخصي والتفسير السليم لمضمونها، "**وبصفة عامة يسترشد بالغرض من ورائها والقصد منها، فإذا كان الغرض هو زيادة المنافع المستقبلية للأصل فيجب اعتبارها مصروفا رأسماليا**"[1]، أما إذا كان الغرض منها هو المحافظة عليه في حالة تشغيلية جيدة فيجب أن تعامل على أنها مصاريفا إيرادية؛ وحتى يمكن اعتبارها مصروفا رأسماليا يجب أن تؤدي إلى: زيادة العمر الإنتاجي للأصل، زيادة عدد الوحدات الإنتاجية أو تحسين كفاءة التشغيل أو جودة المنتجات؛ ويمكن تصنفيها إلى:

1. **الصيانة والتصليحات**: تتطلب الأصول الثابتة مصاريف صيانة وإصلاحات طوال حياتها للمحافظة عليها في حالة إنتاجية جيدة، وتتميز هذه المصاريف بأنها عادية لا تضيف أي منفعة للأصل ولا يترتب عنها زيادة في عمره الإنتاجي، وأنها متكررة لذا تعالج كمصاريف دورة. أما في حالة مصاريف الصيانة والتصليحات غير العادية الناتجة عن الحوادث، فيجب أن تعالج كخسائر خاصة إذا كان الأصل غير مؤمن[2]. وفي حالة مصاريف الصيانة والتصليحات غير العادية وغير المتكررة بمبالغ كبيرة، والتي تسمح بزيادة المنافع الاقتصادية للأصل الثابت، فتعتبر مصاريفا رأسمالية تضاف لقيمة الأصل، وإذا أدت إلى زيادة عمره الإنتاجي فيتم تخفيضها من مجمع الاهتلاك.
2. **الإضافات**: تعتبر مصاريفا رأسمالية تضاف للأصل الثابت، لأنها عادة ما تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية والخدمات المتوقعة منه، وتمثل الإضافات زيادة جزء جديد لأصل ثابت مما يؤدي إلى زيادة طاقته الإنتاجية، فإذا كان الأصل الثابت عبارة عن مبنى، فإن بناء سلالم للمبنى يعبر عن إضافة لهذا المبنى تؤدي إلى تحسين خدماته.
3. **الاستبدالات والتحسينات**: الاستبدال هو إحلال أصل ثابت بآخر مماثل له، بينما تشير التحسينات إلى إحلال أصل ثابت بآخر ذو كفاءة وجودة أعلى منه؛ فإذا كانت القيمة الدفترية للأصول أو الأجزاء القديمة معروفة يتم استبعاد تكلفتها ومجمع اهتلاكها مع الاعتراف بأية خسارة أو ربح وتحميل الأصل بقيمة الجزء الجديد[3]، وتعتبر الاستبدالات والتحسينات مصاريفا غير عادية تزيد من منافع الأصل أو عمره الإنتاجي. وفي حالة الأصول الثابتة التي تتطلب استبدال بعض أجزائها بصفة دورية يجب معالجة هذه الأجزاء كأصول ثابتة منفصلة، لأن عمرها الإنتاجي يختلف عن عمر الأصل المرتبطة به، لذا فإذا استوفت هذه الأجزاء شروط الاعتراف بها كأصول فإن المصاريف التي تحدث لاستبدالها يمكن اعتبارها كعملية اقتناء لأصول جديدة[4].
4. **إعادة الترتيب والتركيب**: يتوقع أن ينتج عنها منافع مستقبلية، كإعادة ترتيب وتركيب مجموعة من الآلات لتسهيل عملية الإنتاج، مما يسمح بزيادة الكميات المنتجة أو تخفيض التكاليف؛ وإذا أمكن تحديد التكلفة

---

(1) حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007، ص. 127

(2) أحمد محمد نور، **المحاسبة المالية في القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، مرجع سابق، ص.ص. 500-501

(3) حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، مرجع سابق، ص.ص. 130-131

(4) أحمد محمد نور، **المحاسبة المالية في القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، مرجع سابق، ص. 498

الأصلية ومجمع الاهتلاك فإنها تعالج بنفس طريقة معالجة الإحلال، وإذا لم يمكن تحديدهما فإن التكاليف الجديدة المهمة نسبيا يجب رسملتها كأصل ليتم اهتلاكها في الفترات المناسبة، أما التكاليف غير المهمة نسبيا أو التي لا يمكن فصلها عن المصاريف التشغيلية، أو التي لها منافع مستقبلية غير مؤكدة فيتم اعتبارها مصاريفا جارية[1].

5. التكاليف البيئية: ليست مصدرا للمنافع الاقتصادية المستقبلية بصفة مباشرة، لكنها تتيح الحصول على منافع أصل آخر، فمنافعها متصلة بأصل آخر وليس هناك أي منفعة من استخدامها منفردة[2]، لذا ليس من الملائم الاعتراف بها كأصل منفصل ويجب الاعتراف بها كمصاريف جارية في قائمة الدخل في الفترة التي حدثت فيها، أما التكاليف البيئية التي يتوقع منها منافع مستقبلية وتستوفي معايير الاعتراف بها كأصول فيتم رسملتها.

المطلب الثاني: المخزون

يعتبر المخزون من البنود الهامة، فمن جهة يؤدي نفاده إلى توقف نشاط المؤسسة، أما توفره بكميات كبيرة فإنه يؤدي إلى احتجاز جزء هام من النقدية، وبالتالي زيادة احتياجات المؤسسة، ومن جهة أخرى فإن للمخزون أثران متعاكسان على القوائم المالية، فارتفاع تكلفة المباع أو المستعمل منه في قائمة الدخل يؤدي إلى انخفاض قيمة مخزون آخر مدة في قائمة المركز المالي والعكس.

الفرع الأول: الحصر المادي لعناصر المخزون

من العمليات الأساسية الضرورية لإجراء عملية التقييم الدوري للمخزون، حصر وتحديد مكونات مخزون آخر المدة، وعند القيام بهذه العملية **"فإن المعيار هو الملكية وليس الحيازة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فإن مكان تواجد المخزون غير مهم"**[3]، لذلك يجب مراعاة ما يأتي:

1. المخزون بالطريق: يتوقف اعتباره من ضمن المخزون على شروط التسليم، فإذا كان الاتفاق ينص على تسليمه محل الشحن (مسؤولية البائع تنتهي عند الشحن) يعتبر من المخزون، أما إذا كان الاتفاق ينص على تسليمه محل المشتري (ملكيته تنتقل للمشتري عند وصوله إلى مخازنه أو ميناء المستورد) فلا يعتبر من المخزون.

2. مخزون الأمانة: هي مخزونات مملوكة للمؤسسة يتم بيعها عن طريق الوكلاء، حيث ترسل إليهم على سبيل الأمانة، وتعتبر من عناصر المخزون (مخزونات لدى الغير) تضاف للمخزون الموجود في مخازن المؤسسة.

3. طلبيات العملاء: قد تصل في آخر السنة العديد من طلبيات العملاء إلا أن المؤسسة لم تتمكن من شحنها، لذا تعتبر من عناصر المخزون، ويستثنى منها العناصر التي يتم إبقاؤها بناء على طلب العميل.

إضافة لذلك يجب استبعاد المخزون برسم البيع أو الأمانة لكون ملكيته لم تنتقل بعد للمؤسسة، والمخزون المودع لدى الغير كضمان لقرض، وإضافة المخزون الموجود لدى الغير عند الإقفال والذي تعود ملكيته للمؤسسة والشيء نفسه بالنسبة للمخزونات الموجودة في المخازن الفرعية والمعارض أو لدى الجمارك.

---

(1) دونالد كيسو وجيري ويجانت، مرجع سابق، ص. 481

(2) Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL & Hubert TONDEUR, ***Comptabilité financière : Normes IAS-IFRS***, PEARSON Education, Paris, 2008, p. 87

(3) يوحنا آل آدم وصالح الرزق، مرجع سابق، ص. 190

الفرع الثاني: تحديد التكلفة الأصلية للمخزون

حسب المعيار الدولي *(IAS 2)* المتعلق بالمخزون تشمل تكلفة المخزون جميع المصاريف الضرورية والمعقولة للحصول عليه، تهيئته والوصول به إلى حالته الراهنة، في الظروف العادية وتشمل[1]:

1. **تكلفة الشراء:** تتضمن سعر الشراء، الحقوق الجمركية، الضرائب والرسوم غير المسترجعة، تكاليف الشحن والمناولة والنقل والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المخزون حتى يصل إلى موقعه وحالته المناسبة، ويتم استبعاد الخصم التجاري والخصم النقدي المكتسب والتخفيضات المشابهة؛ ويمكن أن تتضمن فروق الصرف المرتبطة مباشرة بعملية الاقتناء بعملة أجنبية في ظل الشروط المرخص بها في المعيار الدولي *(IAS 21)* (آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية) والمرتبطة بالانخفاض الحاد في العملة المحلية، مع عدم وجود أي وسيلة للتغطية[2].
2. **تكاليف التشكيل والتحويل:** هي التكاليف المباشرة (مواد وعمالة) الضرورية لتحويل المادة الخام إلى منتج تام، أما التكاليف غير المباشرة فتوزع على أساس عقلاني، وفي حالة وجود تكاليف ثابتة إضافية فإن عملية التخصيص يجب أن تعتمد على مستويات الإنتاج العادية، وفي فترات المستويات المنخفضة من الإنتاج فإن نسبة من التكاليف الثابتة الإضافية يجب تحميلها على الدورة، ولا يتم أخذها في الحسبان بالنسبة للمخزون.
3. **التكاليف الأخرى:** تتضمن باقي التكاليف التي يتم تحملها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة، ففي بعض الحالات يتم تحميل المخزون بالتكاليف غير المباشرة التي لا ترتبط بالإنتاج كتكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين بناء على طلبهم، وتكاليف التخزين الضرورية السابقة للعملية الإنتاجية؛ وهناك بعض التكاليف لا يجوز تحميلها لتكلفة المخزون وتعالج باعتبارها مصروفات فترة (كتكاليف البحث والتطوير، تكاليف البيع، المصاريف الإدارية، تكاليف التخزين، تكلفة الفاقد غير الطبيعي من المواد أو العمالة...إلخ)، إلا إذا كانت ضرورية للحصول على المخزون، ففي حالات محددة يمكن تحميل تكاليف الاقتراض لتكلفة المخزون حسب ما ينص عليه المعيار الدولي *(IAS 23)*[3].

وفقا للمعيار الدولي *(IAS 2)*، عند إنتاج عدة منتجات في نفس الوقت و لا يمكن تحديد تكلفة كل منتج منفصلا، يتم تخصيص التكاليف بالرجوع إلى أسعار البيع، وذلك إذا كانت كل المنتجات لها قيمة جوهرية (منتجات مشتركة)، مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الإضافية، التي يتم تحملها بعد توقف الإنتاج المشترك؛ أما في حالة وجود منتج واحد له قيمة جوهرية (منتج أساسي)، فإن باقي المنتجات تعتبر منتجات فرعية أو مشتقة، وتقيم بصافي القيمة المحققة بعد خصم التكاليف الإضافية وتطرح من تكلفة المنتجات الأساسية[4].

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص.ص. 168-169

[2] Véronique WEETS & Damien CHARLIER, Loc.Cit.

[3] Robert OBERT, Op.Cit., p. 72

[4] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة: القياس والتقييم المحاسبي**، مرجع سابق، ص. 16

الفرع الثالث: نظام الجرد الدوري ونظام الجرد المستمر للمخزون

من أجل تسجيل حركة المخزون من وإلى مخازن المؤسسة يتم الاعتماد على نظامين: نظام الجرد الدوري، ونظام الجرد المستمر، ويسمح كل نظام بالحصول على نتائج تختلف عن نتائج النظام الآخر.

1. نظام الجرد الدوري

لا يسمح نظام الجرد الدوري بتحقيق متابعة مستمرة للمخزون، ويستخدم عادة في المؤسسات التي تتعامل في مخزونات تتميز بالتنوع والتعدد، سرعة دوران كبيرة وأسعار منخفضة؛ نظرا لصعوبة مسك سجلات محاسبية وفق نظام الجرد المستمر لما تتطلبه من جهد وتكلفة؛ وتسجل عمليات الشراء بالتكلفة في حساب يخصص للمشتريات، وفي نهاية الدورة يتم إقفال حساب مخزون أول المدة مع حساب المشتريات، وللتعرف على مخزون آخر المدة يتم القيام بجرد فعلي للمخزون الذي مازال لدى المؤسسة، ثم تحديد قيمته ويبقى حسابه مفتوحا ليكون هو مخزون أول المدة للدورة الجديدة، ويتم حساب تكلفة المخزون المباع أو المستعمل بالمعادلة الآتية:

تكلفة المخزون المباع أو المستعمل = مخزون أول المدة + المشتريات أو المنتجات – مخزون آخر المدة

2. نظام الجرد المستمر

يستخدم في المؤسسات التي تتعامل في مخزونات تتميز بقلة العدد، غير متنوعة، سرعة دوران بطيئة وأسعار مرتفعة مما يسمح التعرف على تكلفة كل كمية بسهولة؛ ويتطلب مسك بطاقات لكل صنف من المخزون لتسجيل كمية وتكلفة المخزون الصادر والوارد وتحديد المخزون المتبقي، مما يسمح بتحقيق الرقابة المستمرة على المخزون لتوفر بياناته بشكل مستمر؛ ويتم تحديد رصيد المخزون أولا بأول بعد كل دخول أو خروج، لكن استخدامه يتطلب القيام بجرد مادي للمخزون في نهاية كل دورة لمطابقة الرصيد الفعلي بالرصيد الدفتري وتحديد العجز أو الزيادة في المخزون[1]، وفي هذا الصدد يجب التمييز بين العجز أو الزيادة الطبيعية (المسموح بها) التي تعتبر كمصاريف أو إيرادات، والعجز أو الزيادة غير الطبيعية (غير المسموح بها) التي تعتبر كخسائر أو مكاسب.

الفرع الرابع: معالجة تدفق المخزون

لتحديد تكلفة المخزون المنصرف للاستعمال أو البيع بغرض تحديد الدخل والمركز المالي، يجب تحديد الطريقة المستخدمة في توزيع التكاليف (تدفق التكلفة) على كميات المخزون المستعلمة أو المباعة والكميات المتبقية (التدفق المادي)، وتعتمد كل طريقة على إحدى الفرضين الآتيين[2]:

- **التسلسل الزمني:** يفترض هنا أن كميات المخزون التي وردت أولا هي التي تصرف أولا خاصة في حالة المخزونات القابلة للتلف، أما كميات المخزونات الحديثة فهي التي تبقى في المخازن في نهاية المدة، وبالتالي يتم تسعير مخزون آخر المدة بسعر أحدث كمية وردت إلى المخازن، ويعطي هذا الافتراض أهمية أكبر للمركز المالي.

---

(1) أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية: نظام معلومات لخدمة متخذي القرارات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص.ص. 368-369

(2) حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان، **مدخل معاصر في بناء نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة والدار العلمية الدولية، عمان، 2001، ص.ص. 351-354

- **التسلسل الاقتصادي:** أدى تغير الأسعار إلى الاهتمام بالتكلفة أكثر من التسلسل الزمني، فعند تحديد الدخل يجب مقابلة الإيرادات بالمصاريف مقيمة بالأسعار الجارية لتلافي ظهور أرباح أو خسائر غير محققة، لذا فإن هذا الافتراض يعطي أهمية أكبر لقائمة الدخل على حساب قائمة المركز المالي.

وحسب الفرضين السابقين يمكن أن نميز بين الطرق الآتية لمعالجة تدفق المخزون خلال الدورة:

1. **طريقة التمييز المحدد:** يتم فيها فصل الكميات التي تصل للمخازن عن بعضها، وبالتالي تحتفظ كل كمية بتكلفة اقتنائها أو إنتاجها الفعلية، وطالما كان من الممكن تحديد تكاليف كل كمية ترد بكل مصداقية فيجب تقييم المتبقي منها في نهاية الدورة بتكلفته الفعلية[1]، لذا فإن مخزون آخر مدة يمكن أن يكون من الكميات الواردة أولا أو العكس، وتتطلب متابعة دقيقة لتدفق وحدات المخزون وتكاليفها؛ والمشكل هو على أي أساس يتم اختيار الكميات الصادرة، وهذا ما يعد فرصة للتلاعب بالأرباح؛ وما ينبغي الإشارة إليه أن هذه الطريقة تلائم المؤسسات التي تتعامل في مخزون قليل من حيث الكمية، غير متنوع، أسعاره مرتفعة وسرعة دورانه بطيئة.

2. **طريقة الوارد أولا صادر أولا *(FIFO)*** [*]: تتوافق مع التسلسل الزمني، فالعناصر التي ترد أولا هي التي تصدر أولا، مع ضرورة توافق تدفق التكلفة مع التدفق المادي للعناصر. وتؤدي إلى نتائج تتشابه مع النتائج المحصل عليها في ظل محاسبة التكلفة الجارية بالنسبة للمركز المالي، أما من ناحية الأداء الاقتصادي فإنها لا تعكس الدخل الصحيح، نظرا لمقابلة التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية، مما ينتج عنه تأثير هام على الدخل وهو ما قد يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال[2]، وتعطي نفس النتائج في ظل نظامي الجرد الدوري أو المستمر.

3. **طريقة الوارد أخيرا صادر أولا *(LIFO)*** [**]: تتفق مع التسلسل الاقتصادي، وتفترض أن تدفق التكلفة يكون عكس التدفق المادي وخاصة في فترات التضخم، وبالتالي تصبح تكلفة المبيعات مقيمة بالأسعار الجارية مما يتيح مقابلة الإيرادات بالمصاريف على أساس سليم. وعلى الرغم من المبرر المقنع لاستخدام هذه الطريقة في فترات التضخم لتحديد الدخل، إلا أن الأغراض الضريبية تلعب دورا أساسيا حيث تسمح بتأجيل دفع الضريبة.

4. **طريقة التكلفة المتوسطة:** لا تتفق مع التسلسل الزمني ولا مع التسلسل الاقتصادي، لذا تعتبر محايدة في تأثيرها على تحديد الدخل و المركز المالي، ففي حالة تغيرات الأسعار تسمح بتقسيم آثار تغير الأسعار بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وتختلف نتائجها في ظل كل من نظامي المخزون الدوري والمستمر، ففي الأول يتم حساب متوسط للتكلفة عند نهاية الدورة، أما في الثاني فيتم حساب متوسط مرجح للتكلفة بعد كل دخول أو خروج لبنود المخزون.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص. 170

[*] FIFO : First In First Out

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة: القياس والتقييم المحاسبي**، مرجع سابق، ص.ص. 21-22

[**] LIFO : Last In First Out

المطلب الثالث: العناصر المادية الأخرى

تتمثل العناصر المادية الأخرى في الموارد الطبيعية، الأصول الزراعية والاستثمارات العقارية؛ والتي تعتبر حالات خاصة، فالموارد الطبيعية تتعلق بقطاع المناجم، أما الأصول الزراعية فتتعلق بالقطاع الفلاحي، في حين تتمثل الاستثمارات العقارية في الأراضي والمباني المحتفظ بها لأغراض أخرى غير الاستخدام في النشاطات الرئيسية.

الفرع الأول: الموارد الطبيعية

تتشابه المعالجات المحاسبية للموارد الطبيعية مع الأصول الثابتة، فعند الحصول عليها تقيم بالتكلفة، كما أن منافعها الاقتصادية تتناقص نتيجة الاستعمال، لكن يعرف استهلاك الموارد الطبيعية بالنفاد.

1. تكلفة الموارد الطبيعية

يتطلب العثور على الموارد الطبيعية وقتا طويلا ونفقات ضخمة والعديد من المحاولات، وعند اكتشافها تتطلب وقتا طويلا قبل البدء في استخدامها والحصول على منافعها، وتشمل تكلفة الموارد الطبيعية[1]:

- **تكاليف اقتناء موقع البحث:** وهي المبلغ المدفوع للحصول على حق التنقيب عن موارد لم تكتشف بعد أو موارد مكتشفة (في بعض الحالات يتم الحصول على حق امتياز لاستغلال الموارد الطبيعية)؛ وتعتبر هذه التكاليف مصاريفا رأسمالية، تقفل في حساب المورد إذا نجح الاستكشاف وفي حالة العكس تعتبر خسائر.
- **تكاليف الاستكشاف:** هي التي يتم تحملها أثناء البحث حتى العثور على المورد، وهناك خلاف في معالجتها فهناك من يرى برسملة التكاليف المرتبطة مباشرة بالعمليات الناجحة فقط (مدخل المجهودات الناجحة)، وهناك من يرى بأن الرسملة يجب أن تشمل تكاليف العمليات غير الناجحة أيضا لأنها ضرورية للعمليات الناجحة.
- **تكاليف التنمية:** وهي التكاليف النهائية التي تتحملها المؤسسة للحصول على المورد الطبيعي وتقسم إلى:
  - **معدات ملموسة:** تشمل جميع المعدات اللازمة لاستخراج المورد الطبيعي وتجهيزه للإنتاج أو الشحن؛
  - **تكاليف تنمية غير ملموسة:** كتكاليف الحفر، إنشاء الأنفاق والآبار الضرورية لاستخراج المورد الطبيعي.

2. نفاد الموارد الطبيعية

بعد تحديد تكلفة المورد الطبيعي ينبغي توزيع هذه التكلفة على الدورات المحاسبية المستفيدة منه، ويتم التخصيص بطريقة مشابهة لطريقة وحدات الإنتاج في الاهتلاك، من خلال تقدير إجمالي الوحدات التي يتوفر عليها؛ ويتحدد معدل النفاد بقسمة الوحدات المستخرجة فعلا خلال الدورة على عدد الوحدات المقدرة، ومن ثم يتم الحصول على مصروف النفاد للدورة بضرب معدل النفاد في تكلفة المورد الطبيعي. وتجدر الإشارة إلى أن الأصول الثابتة المستخدمة في عملية الاستخراج (معدات، آلات، مباني) لا تدخل ضمن التكلفة الخاضعة للنفاد،

[1] أحمد حسين علي حسين وآخرون، **المحاسبة المتوسطة في الأصول الثابتة والاستثمارات والالتزامات ومشاكل قياس الدخل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص. 147

وإنما تهتلك بشكل منفصل على مدى عمرها الإنتاجي أو عمر المورد أيهما أقل، لأنه يمكن نقلها من مكان لآخر بشكل منفصل عن المورد الطبيعي، أما تكاليف التنمية غير الملموسة فإنها تدخل ضمن التكلفة المستنفذة[1].

الفرع الثاني: الأصول الزراعية

حسب المعيار الدولي *(IAS 41)*، يجب تقييم الأصل الزراعي عند الاعتراف الأول بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، و إذا لم يمكن تحديدها بموثوقية يجب تقييمه بالتكلفة ناقصا مجمع الاهتلاك وخسائر القيمة، كما يجب تقييم المحصول من الأصول الزراعية بالقيمة العادلة بعد طرح التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ففي حالة وجود سوق نشط للمحصول فإن السعر المعروض فيه هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة، وفي حالة غياب سوق نشط يتم استخدام سعر أحدث صفقة تمت أو أسعار الأصول المماثلة. وإذا تم تطبيق المعيار الدولي *(IAS 2)* أو أي معيار محاسبي آخر يتم التقييم بالتكلفة عند ذلك التاريخ [2].

إلى جانب ذلك يجب الاعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل زراعي مقيم بالقيمة العادلة كدخل عندما تصبح قابلة للاستلام[3]؛ و إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة (مثلا تتطلب المنحة الحكومية عدم الانخراط في نشاط زراعي معين)، يجب الاعتراف بها كدخل عندما يتم تلبية هذا الشرط.

الفرع الثالث: الاستثمارات العقارية

يتم التقييم المبدئي للاستثمار العقاري بالتكلفة، وتشمل سعر الشراء وأي مصاريف تتعلق مباشرة بعملية الحصول عليه[4]؛ و إذا تضمن سعر الاستثمار العقاري أي دفعة مؤجلة فإن تكلفته هي معادل السعر النقدي، و يتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ ومجموع الدفعات كمصروف فائدة على مدى فترة الائتمان. أما تكلفة الاستثمار العقاري الذي تم إنشاؤه ذاتيا، فتتضمن جميع التكاليف الضرورية منذ البدء في عملية الإنشاء حتى الانتهاء، وقبل الانتهاء منه يطبق عليه المعيار الدولي *(IAS 16)* الخاص بالممتلكات، التجهيزات والمعدات؛ وعند الانتهاء من الإنشاء يطبق عليه المعيار الدولي *(IAS 40)* الخاص بالاستثمارات العقارية، أما إذا كان محتفظ به لغرض البيع في الأجل القصير يطبق عليها المعيار الدولي *(IAS 2)*.

يجب إضافة المصاريف اللاحقة المتعلقة بالاستثمار العقاري إلى قيمته، عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية بما يزيد عن مستوى المنافع الأصلية، و يجب الاعتراف بجميع المصاريف اللاحقة الأخرى كمصروف ضمن قائمة الدخل في الفترة التي حدثت فيها[5].

---

(1) دونالد كيسو وجيري ويجانت، مرجع سابق، ص. 529

(2) هيني ڤان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية : دليل التطبيق**، ترجمة : طارق حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، 2006، ص. 352

(3) نفس المرجع، ص. 353

(4) Stéphan BRUN, ***IFRS/IAS les normes internationales d'information financière***, Op.Cit., p. 139

(5) هيني ڤان جريوننج، مرجع سابق، ص. 343

المبحث الثالث: بدائل التقييم الدوري للعناصر المادية

ترتكز المرحلتين الثالثةو الرابعة من مراحل التقييم المحاسبي على تحديد الخاصية التي يتم إخضاعها للتقييم ووحدة التقييم، ويسمح اختيار هذين العنصرين بالحصول على بديل معين للتقييم، وفيما يخص أساس التقييم نجد الأساس التاريخي و الأساس الجاري، أما فيما يخص وحدة التقييم فنجد وحدة قياس النقد الثابتة (الاسمية) ووحدة قياس النقد المتغيرة (الحقيقية)؛ وتعتمد المحاسبة التقليدية على مدخل التكلفة التاريخية، الذي يعكس الأساس التاريخي ووحدة النقد الثابتة، ونظرا لعجزه على إبراز بعض الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على بنود القوائم المالية، ظهرت عدة آراء تنادي بالتخلي عنه، واعتماد مداخل أخرى من خلال تغيير أساس أو وحدة التقييم أو كليهما.

المطلب الأول: التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية في المحاسبة، ومن أسس التقييم التي حظيت بالقبول لعدة عقود، حيث يتم الاعتماد عليها لتخصيص منافع الأصل على الدورات المستفيدة من خدماته بغرض مقابلة الإيرادات بالمصاريف لتحديد الدخل، ويعتبر هذا الإجراء صحيحا في فترات استقرار الأسعار، لكن ظاهرة تغير الأسعار التي أصبحت ميزة الاقتصاديات الحديثة، جعلت هذا الإجراء عرضة للانتقادات، مما أدى إلى ظهور مؤيدين للاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية، ومعارضين لذلك من خلال استخدام أسس أخرى للتقييم.

الفرع الأول: مبررات الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية

يعتمد في تبرير التكلفة التاريخية على فرض الاستمرارية ومبدأ الموضوعية، فالتكلفة التاريخية تقدم معلومات موضوعية، قابلة للتحقق وخالية من التحيز والاستناد للآراء الشخصية، لأنها تبنى على أحداث فعلية وليست افتراضية أو متوقعة؛ أما فرض الاستمرارية فيعتبر أن التكلفة التاريخية هي الأساس الملائم للتقييم وليست قيم التصفية. و من وجهة نظر المحاسبة فإن التغيرات في أسعار الأصل لا تؤثر على المنافع الاقتصادية المتوقعة منه مستقبلا، كما أن تغيرات الأسعار لا تمثل وفق مبدأ التحقق أساسا موضوعيا للإثبات المحاسبي، وتترك مجالا واسعا للتقدير الشخصي، لأن المؤسسة ليست طرفا في تلك التغيرات ولم تشارك في حدوثها[1]. إضافة لذلك فإن التكلفة التاريخية تستند إلى عدة فروض ومبادئ محاسبية، كما تستخدم لتبرير العديد منها، ومن أهمها[2]:

- **مبدأ التحقق:** الذي ينص على عدم الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها بالتبادل؛
- **مفهوم الثبات:** فالأصول والخصوم تظل بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن تغيرات الأسعار؛
- **الحيطة والحذر:** نتيجة لعدم التأكد يتم تجاهل التغيرات في قيم الأصول وإظهارها بقيم متحفظة في الميزانية؛
- **فرض وحدة النقد:** وحسبه فإن قيمة النقد المستخدمة في التقييم المحاسبي ثابتة ولا تتغير؛
- **مبدأ القياس الفعلي:** إذ يقتصر الإثبات المحاسبي على ما تم فعلا وليس أي وضع متوقع أو افتراضي.

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص.ص. 263-265

(2) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص.ص. 331-314

يمكن القول أن وجود المستندات يعزز من موضوعية المعلومات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وقابليتها للتحقق، وبعدها عن التحيز والاستناد للتقديرات والأحكام الشخصية التي تبنى على حالات متوقعة أو افتراضية؛ أما عدم ملاءمة قيم التصفية لفرض الاستمرارية فلا يعني أن التكلفة التاريخية تتفق معه نظرا لوجود العديد من بدائل التقييم الأخرى، كما ينتج عن استخدام التكلفة التاريخية نوعان من الأخطاء[1]:

- **أخطاء القياس**: تنجم عن فرض ثبات وحدة النقد وعدم مراعاة تغيرات القوة الشرائية.
- **أخطاء التوقيت**: تنجم عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة (تغيرات أسعار الدخول والخروج الجارية) حتى يتم حدوث عملية تبادل فعلي مما يتيح الاستناد إلى دليل موضوعي.

الفرع الثاني: مبررات التخلي عن استخدام التكلفة التاريخية

في ظل تغيرات الأسعار تصبح التكلفة التاريخية لا تعبر عن الواقع الاقتصادي (الصدق في التعبير)، كما أن ارتباطها بالماضي يجعلها غير ملائمة لاتخاذ قرارات أو إعداد تنبؤات مستقبلية، ومن جهة أخرى فإنها لا تتفق مع مفهوم الأصل باعتباره منافع اقتصادية مستقبلية، فهي تعبر عن هذه المنافع لحظة الحصول عليه فقط، ولا تتفق مع مفهوم التقييم المحاسبي الذي يركز على تقييم آثار الأحداث الاقتصادية على بنود القوائم المالية، وتؤدي إلى:

- **تشويه القوائم المالية**: حيث تبدو العناصر المتشابهة مختلفة والعناصر المختلفة متشابهة[2]، لوجود بنود مقيمة بوحدات نقد ذات قوة شرائية مختلفة تم الحصول عليها في نقاط زمنية مختلفة، مدمجة معا في القوائم المالية؛
- **الحصول على أرباح وهمية في ظل تغيرات الأسعار**: فتحديد الدخل يتطلب التمييز بين الدخل واسترداد التكلفة، وعادة ما ينتج الدخل عن زيادة الإيرادات عن التكاليف (أو المصروفات)، فمثلا تخصيص قيم للموارد المستخدمة على أساس تاريخي، أين تصبح التكاليف التاريخية للموارد المستخدمة منخفضة بشكل ملحوظ عن قيمها الجارية، يؤدي إلى ظهور الأرباح بأكبر من قيمتها، ويكون جزء كبير من الدخل مجرد تكاليف مستردة، وبالتالي يتم اقتطاع ضريبة الدخل وتوزيعات الأرباح من رأس المال[3]؛
- **عدم دقة المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء**: نتيجة لعدم دقة القوائم المالية التقليدية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، سواء بالنسبة للدخل الذي يظهر بأكبر من قيمته الحقيقية أو بالنسبة لرأس المال الذي يتآكل تدريجيا أو معدل العائد على الاستثمار الذي يكون أكبر من قيمته الحقيقية؛ وبالتالي غياب الدقة والموضوعية المطلوبة لتقييم أداء المؤسسة ومدى نجاحها في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة. مما يؤدي إلى اتخاذ المستخدمين لقرارات خاطئة كقرارات توزيعات الأرباح، قرارات تسعير المنتجات، تحديد وزيادة مرتبات العاملين، احتساب ضرائب الدخل...إلخ؛ الأمر الذي قد يترتب عنه

---

(1) رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص.ص. 67-68

(2) Ian P.N. Hague & Diana W. Willis, Op.Cit., p. 2

(3) فالتر ميجس و روبيرت ميجس، **المحاسبة المالية**، ترجمة: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سلطان بن محمد سلطان ومحمد هاشم البدوي، دار المريخ، الرياض، 1988، ص. 889

عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على رأسمالها، مما يهدد بقاءها واستمرارها في ظل الاتجاهات التضخمية، ولعل ذلك ما يفسر إلى حد بعيد وجود عدد متزايد من المؤسسات التي يتم تصفيتها وزوالها[1]؛

- **عدم دلالة المقارنة التاريخية للمعلومات المحاسبية:** لاختلاف وحدة وأساس التقييم المحاسبي المستخدمين في تقييم الأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة من دورة محاسبية لأخرى.

- **عدم إمكانية إدراج بعض الأصول غير الملموسة في القوائم المالية:** كالشهرة، الموارد البشرية، المزايا الاحتكارية...إلخ، نظرا لغياب عملية التبادل التي تتيح إدراجها، حيث تتطلب التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادل فعلي تسمح بتوفير مستندات الإثبات.

الفرع الثالث: مختلف الاتجاهات فيما يخص التكلفة التاريخية

نظرا للنقص الذي أبدته التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة تغيرات الأسعار، وأخذ الأحداث الاقتصادية المتعلقة بها في الاعتبار، ظهرت عدة آراء يمكن تصنيفها في الجدول الآتي:

الجدول (2 - 1): مختلف الآراء حول التكلفة التاريخية وظاهرة تغير الأسعار

الفريق الذي يتمسك بالتكلفة التاريخية	الفريق الذي يرى عدم الأخذ بالتكلفة التاريخية		
	اتجاه يرى تعديل التكلفة التاريخية إلى تكلفة تاريخية معدلة	اتجاه يرى التعديل وفقا للتكلفة الجارية	صافي القيمة البيعية
وذلك دون أي تعديل مع إمكانية إظهار التغير في الأسعار كتفسيرات تلحق بالقوائم المالية. وذهب بعض هذا الفريق إلى إمكانية اتخاذ إجراءات إضافية دون التضحية بالتكلفة التاريخية، من ذلك: - حجز احتياطي لمواجهة ارتفاع أسعار الأصول الثابتة؛ - تعديل في مخصصات الاهتلاك أو استحداث مخصص اهتلاك إضافي.	والتعديل يكون باستخدام الأرقام القياسية مع التفرقة بين الأصول النقدية والأصول غير النقدية. ومن أنصار هذا الاتجاه - *Sprouse ;* - *Edward & Bell.*	الأخذ بالقيم الجارية للنفقات والإيرادات، والأخذ بالقيمة الاستبدالية للأصول المستندة إلى سعر السوق أو الأرقام القياسية. ومن أنصار هذا الاتجاه: - *Sterling ;* - *Samuelson.*	وذلك بتحديد القيمة الحالية المتوقعة للأصول المملوكة والاهتمام بصافي التدفقات النقدية الداخلة

المصدر: محمود السيد الناغي، **دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، 2002، ص. 233

فيما يخص الفريق الذي يدعو إلى تعديل القوائم المالية يبقى الخلاف قائما حول أساليب التعديل وشكل الإفصاح، فمن جهة هل يكون التعديل شاملا للدفاتر والقوائم المالية أم جزئي في القوائم المالية فقط، ومن جهة أخرى هل يتم الإفصاح بتزويد القوائم بأعمدة إضافية أم يتم باستخدام قوائم مالية خاصة[2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية: الشركات المتعددة الجنسية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص.ص. 192-194

[2] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص. 235

المطلب الثاني: التكلفة التاريخية المعدلة

من البدائل المقترحة للتخلي عن التكلفة التاريخية نجد التكلفة التاريخية المعدلة، التي تعتمد على الأرقام القياسية للأسعار كأداة لتوحيد وحدة النقد المستخدمة في تقييم أحداث اقتصادية تمت في نقاط زمنية مختلفة.

الفرع الأول: طبيعة التكلفة التاريخية المعدلة

تعرف أيضا بمحاسبة وحدة النقد الثابتة أو محاسبة التضخم، إذ يمكن تقسيم التغيرات في الأسعار إلى تغيرات عامة تتعلق بكل الأصول الاستهلاكية والاستثمارية (التضخم)، وتغيرات خاصة تتعلق بأصل دون غيره، وهذه الأخيرة لا تعبر عن التضخم، لذا تحاول التكلفة التاريخية المعدلة مواكبة التغيرات في الأسعار العامة فقط.

تحتفظ هذه الطريقة بالتكلفة التاريخية كأساس للتقييم، وتركز على إعادة تقييم وحدة النقد على أساس القوة الشرائية الحالية، والقوة الشرائية يمكن أن ترتفع أو تنخفض تبعا لحالة الاقتصاد من الازدهار إلى الانكماش والعكس[1]، ولتحقيق ذلك تستخدم الأرقام القياسية العامة، حيث توجد العديد منها كالرقم القياسي لأسعار الجملة. ففي الولايات المتحدة الأمريكية ينتشر استخدام الرقم القياسي لأسعار المستهلك *(CPI)*[*] كمقياس للتغيرات في المستوى العام للأسعار، والذي يعكس متوسط التغيرات في أسعار مجموعة واسعة من السلع والخدمات الاستهلاكية المتداولة خلال فترة زمنية معينة، ويتم الإعلان عنه شهريا، وتعتبر سنة 1967م هي سنة الأساس بالنسبة لهذا الرقم، وفي أكتوبر 1978م وصل هذا الرقم إلى 200 %، مما يشير أن الأسعار في الولايات المتحدة الأمريكية تضاعفت (في المتوسط) منذ عام 1967م[2]. تركز هذه الطريقة على إعادة تقييم بنود القوائم المالية على أساس التغير في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، أي توحيد وحدة النقد المستخدمة في التقييم، مما يسمح بتحقيق تجانس بنود القوائم المالية. ويمكن التمييز بين نوعين من التعديل: التعديل غير الدوري الذي يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في تواريخ غير منتظمة، عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية، والتعديل الدوري الذي يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في نهاية كل دورة[3].

الفرع الثاني: تأثير التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية

يتم تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية باستخدام الرقم القياسي المتوسط لسنة أو فصل أو شهر، وهنا يجب التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية، هذه الأخيرة يتم تعديلها أما البنود النقدية فلا تحتاج إلى تعديل لأنه يعبر عنها بوحدات نقدية جارية، لكن تظهر مكاسب وخسائر القوة الشرائية نتيجة للاحتفاظ بها، وتحسب بالفرق بين أرصدتها الفعلية وأرصدتها المعدلة، وتوجد عدة آراء فيما يخص معالجتها في قائمة الدخل أو في حساب رأس المال. أما فيما يخص العناصر المادية باعتبارها بنودا غير نقدية، فيتم تعديلها

---

(1) وليد ناجي الحيالي، **المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص. 254

* CPI : Consumer Price Index

(2) فالتر ميجس و روبيرت ميجس، مرجع سابق، ص. 688

(3) حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، مرجع سابق، ص. 272

باستخدام الرقم القياسي للأسعار الملائم، مما يؤدي إلى تغير قيمتها في قائمة المركز المالي، ويتم التعديل وفق العلاقة الآتية[1]:

القيمة المعدلة للبند = التكلفة التاريخية × الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية \ الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند

والزيادة أو الانخفاض الناتج عن تعديل العناصر المادية يقابله الانخفاض أو الزيادة الناتجة عن تعديل رأس المال على أساس قسمة الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية على الرقم القياسي في تاريخ إصدار أو رفع رأسمال، بتوسيط حساب يخصص لتعديلات المستوى العام للأسعار[2]. أما التأثير على قائمة الدخل فيشمل من جهة التكاليف المقابلة لاستهلاك منافع العناصر المادية غير الجارية المستخدمة في النشاط، ومن جهة أخرى تكلفة المخزون المباع أو المستهلك والتي تختلف طريقة تعديلها حسب الطريقة المستخدمة في توزيع التكلفة، مع مراعاة تواريخ الحصول على المخزون بالشراء أو الإنتاج لتحديد الأرقام القياسية الملائمة للتعديل.

الفرع الثالث: تقييم التكلفة التاريخية المعدلة

تسمح التكلفة التاريخية المعدلة بمعالجة بعض نقائص التقييم المحاسبي الناتجة عن تغير القدرة الشرائية لوحدة النقد وبالتالي التخلص من أخطاء القياس، خاصة إذا كان التعديل يتم دوريا مما يتيح إمكانية المقارنة الزمنية لتوفر التجانس بين بنود القوائم المالية؛ كما تسمح إظهار أثر التضخم على القوائم المالية، إضافة إلى إجراء مقابلة سليمة بين الإيرادات والمصاريف باستخدام وحدة تقييم متجانسة، كما تتيح استبعاد الأرباح الوهمية الناتجة عن التضخم. إلا أن تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة يواجه العديد من المشاكل أهمها[3]:

- كيفية معالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد الناجمة عن حيازة البنود النقدية؛
- يؤدي التضخم إلى خسائر بالنسبة للأصول النقدية ومكاسب بالنسبة للخصوم النقدية؛
- يؤدي الانكماش إلى مكاسب بالنسبة للأصول النقدية وخسائر بالنسبة للخصوم النقدية؛
- مدى صلاحية توزيعات الأرباح المتحققة عن عملية التعديل.

بالإضافة إلى ذلك فإن:

- التكلفة التاريخية المعدلة لا تراعي التغيرات الخاصة في مستوى الأسعار، وبالتالي لا تخلو من أخطاء التوقيت؛
- تتعارض مع العديد من المبادئ المحاسبية كمبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تحقق الإيرادات، مبدأ القياس الفعلي، مبدأ الثبات، مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الموضوعية؛
- صعوبة تطبيق هذا الطريقة عند كل إقفال لأنها تتطلب إجراء العديد من العمليات الحسابية مما قد يفقد المعلومات المحاسبية خاصية الوقتية، وهذا ما جعل مجلس معايير المحاسبة الدولية يتبنى هذه الطريقة في المعيار الدولي *(IAS 29)*، وربط تطبيقها بتوفر مجموعة من الشروط حددت بدقة في هذا المعيار.

---

(1) محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص. 243

(2) حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص. 399

(3) كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص.ص. 404-405

المطلب الثالث: القيمة الجارية

ذكرنا سابقا أن تغيرات الأسعار تنقسم إلى تغيرات عامة تمس كل الأصول الاستهلاكية والاستثمارية والتي تعبر عن ظاهرة التضخم، وتغيرات خاصة تتعلق بأصول معينة دون غيرها، ووجودها لا يعني وجود تضخم؛ ويمكن أن تكون التغيرات الخاصة في نفس اتجاه التغيرات العامة أو عكسها وبنفس المقدار أو بمقدار مختلف. ونظرا للنقص الذي أبدته التكلفة التاريخية المعدلة في معالجة التغيرات السعرية الخاصة، تم الاتجاه إلى القيمة الجارية التي تركز على مدى تأثر القوائم المالية بالتغيرات السعرية الخاصة. وطبقا للمفهوم الاقتصادي للدخل فإن تحديد النتيجة دون مراعاة هذه التغيرات يؤدي إلى تضمين الدخل عناصر لا تعبر عن أداء المؤسسة، وإنما تمثل مكاسب أو خسائر ناجمة عن حيازة عناصر المدخلات أو المخرجات في ظل تغير أسعارها، نتيجة لمقابلة التكاليف الضرورية لتحقيق الدخل بأسعارها الأصلية والإيرادات الناتجة عنها بقيمها الجارية[1]. وبالتالي تتجه القيمة الجارية إلى تغيير أساس التقييم التاريخي إلى أساس تقييم جاري وتحتفظ بوحدة النقد الاسمية كوحدة للتقييم.

الفرع الأول: أساليب القيمة الجارية

تعتمد القيمة الجارية على مراعاة التغيرات الخاصة في أسعار البنود غير النقدية، حيث تهدف إلى تحقيق مقابلة بين الإيرادات والمصاريف على أساس جارٍ، أما البنود النقدية فلا يطرأ عليها أي تعديل ولا ينتج عنها أي تأثير سواء في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي، ويعتمد تحديد القيمة الجارية على عدة أساليب أهمها:

1. **القيمة الحالية:** وتعرف أيضا بالقيمة الاستعمالية، وتعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية المنتظرة من استخدام الأصل في نشاطات المؤسسة إلى غاية الاستغناء عنه[2]؛ وتحديدها يتميز بالصعوبة لأنه يتطلب تقدير التدفقات التي يمكن تحقيقها من استخدام الأصل واختيار معدل خصم ملائم.

2. **أسعار الخروج الجارية:** ويشار إليها بصافي القيمة البيعية أو صافي القيمة القابلة للتحقق، وتعبر عن المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا مقابل التخلي عن الأصل، أي سعر البيع مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع؛ وتعتمد على إعادة تقييم الأصول بأسعارها السوقية مطروحا منها جميع التكاليف المقدرة لتحقيق عملية البيع، وإذا لم يمكن تقدير أسعار الخروج الجارية بشكل مباشر بالاعتماد على أسعار السوق، يتم الاعتماد على[3]:

- استخدام الخبرة المهنية في التقدير؛
- استخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار تم حسابها من طرف هيئات خارجية، مستقلة ومعتمدة لتعديل القيم التاريخية لبنود القوائم المالية.

---

(1) السيد عبد المقصود ديبان، **دراسات في بعض مشاكل القياس المحاسبية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص.ص. 111-112

(2) Règlements CRC 2002-10 et 2004-06, ***Nouvelles règles d'évaluation et de comptabilisation des immobilisations***, p. 18, Disponible sur le lien : http://www.format.fr/Documents/Accueil/Thematiques/livre_blanc_CRC.pdf, [Consulter le : 02/01/2010]

(3) حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص. 403

3. أسعار الدخول الجارية: وتسمى أيضا تكلفة الاستبدال، ويفترض هنا أن المؤسسة بصدد إحلال الأصل الموجود، لذا تعبر عن المبلغ الضروري لاستبدال الأصل بأصل آخر، وبالتالي تركز على استمرار المؤسسة في نشاطها من خلال الاهتمام بالقدرة على تجديد الأصول للمحافظة على الطاقة الإنتاجية، كما تراعي الغرض من الحصول على الأصول وهو الاستخدام وليس البيع، ويمكن التمييز بين ثلاث مفاهيم لتكلفة الاستبدال:

- **تكلفة استبدال الأصول المستخدمة:** وتتحد بتكلفة الاقتناء الحالية لأصل مستعمل بعد طرح مجمع الاهتلاك وخسائر القيمة إن وجدت، هذا الأصل يجب أن يكون مماثلا للأصل الذي تسيطر عليه المؤسسة، من حيث العمر الإنتاجي، الطاقة الإنتاجية أو من حيث الخدمات المنتظرة؛ وهذه القيمة لا يجب أن تتضمن أي تكاليف لتحسين الطاقة الإنتاجية أو أي مصاريف أخرى غير ضرورية لاستخدام الأصل، إلا إذا كانت ضرورية لتوفير الحماية والأمن[1]، و يتطلب هذا المفهوم وجود أسواق منظمة ونشطة للأصول المستخدمة.
- **تكلفة استبدال الأصول الجديدة:** وتتحد بتكلفة الاقتناء الحالية لأصل جديد يؤدي نفس وظيفة الأصل الموجود، مع مراعاة الفارق الزمني منذ اقتناء الأصل القديم إلى تاريخ إعادة التقييم، **"وتعبر عن تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل، حيث تعكس التغير التكنولوجي"**[2].
- **تكلفة إعادة الإنتاج:** تشمل جميع التكاليف الضرورية لإنتاج أصل من طرف المؤسسة مماثل للأصل الموجود، بعد طرح مجمع الاهتلاك (مراعاة الفارق الزمني منذ اقتناء الأصل القديم) وخسائر القيمة[3].

الفرع الثاني: تأثير القيمة الجارية على القوائم المالية

غالبا ما يؤدي تقييم العناصر المادية وفق القيمة الجارية باستخدام إحدى المداخل السابقة إلى تغير قيمتها في قائمة المركز المالي ليعكس التغير في الأسعار الخاصة، وهذا التغير يمكن أن يكون بالزيادة أو النقصان حسب الأحداث الاقتصادية التي أثرت عليها؛ أما على مستوى قائمة الدخل فبالإضافة إلى المقابلة بين الإيرادات والمصاريف على أساس جارٍ، فإن تقييم العناصر المادية وفق القيمة الجارية سوف يؤثر على الدخل من خلال مصروف اهتلاك العناصر المادية غير الجارية المستخدمة في النشاط، إلى جانب ذلك فإن تكلفة المخزون المباع أو المستهلك سوف تصبح بالأسعار الجارية؛ ويسمح استخدام القيمة الجارية التمييز بين مصادر الدخل كالآتي[4]:

- صافي ربح أو خسارة النشاط التشغيلي: وهو الفرق بين إيرادات الفترة محسوبة على أساس القيم الجارية ومصاريف الفترة محسوبة على أساس القيم الجارية.
- مكاسب أو خسائر حيازة البنود غير النقدية: وهي الارتفاع أو الانخفاض في القيمة الجارية للأصل أو الخصم غير النقدي الناتج عن الحيازة على مدار فترة زمنية معينة، وهذه المكاسب أو الخسائر يمكن تقسيمها إلى:

---

(1) Centre de compétence IPSAS, DICO-GE 13 : Immobilisations corporelles**, *Directive d'application des normes IPSAS***, Version 2007, p. 5, Disponible sur le lien : http://etat.geneve.ch/df/SilverpeasWebFileServer/DiCo-GE_13_-_Immobilisations_corporelles_v2007.pdf, [Consulter le : 02/01/2010]

(2) حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص. 404

(3) Centre de compétence IPSAS, Loc.Cit.

(4) حيدر محمد علي بني عطا، **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة**، مرجع سابق، ص.ص. 174-175

- مكاسب أو خسائر الحيازة المتحققة نتيجة التنازل عن البنود غير النقدية، وتحسب بالفرق بين سعر بيع الأصل وتكلفته التاريخية؛
- مكاسب أو خسائر الحيازة غير المتحققة بالتنازل، والتي تحسب بالفرق بين مكاسب أو خسائر الحيازة غير المتحققة في نهاية الفترة ومكاسب أو خسائر الحيازة غير المتحققة في بداية الفترة.

الفرع الثالث: تقييم مدخل القيمة الجارية

تسمح القيمة الجارية بتدارك النقص الذي أبدته التكلفة التاريخية المعدلة في إبراز التغيرات الخاصة للأسعار، وبالتالي تدارك أخطاء التوقيت، فعند ملاحظة الواقع غالبا ما نجد تزايدا في المستويات العامة للأسعار، وعلى العكس من ذلك تشهد الأسعار الخاصة انخفاضا خصوصا في القطاع التكنولوجي، ومن أهم إيجابياتها[1]:

- توفر مقياسا أفضل لكفاءة وأداء المؤسسة، فحساب التكاليف وفقا للأسعار الجارية يسمح بإبراز الكفاءة والأداء الحقيقيين، من خلال استبعاد الأرباح والخسائر الناتجة عن حيازة البنود غير النقدية؛
- تسمح بتوفير تقديرات عن المنافع الاقتصادية للأصل (التدفقات النقدية المستقبلية)، لصعوبة تحديد القيم المخصومة للتدفقات النقدية المنتظرة من استخدام الأصل؛
- المساهمة في المحافظة على رأس المال التشغيلي للمؤسسة الذي يعبر عن طاقتها الإنتاجية (الموارد الاقتصادية)، فمثلا نفترض أن أصلا قدرت قيمته المحاسبية الصافية بـ 1000 دج وتم بيعه بـ 1100 دج، كما تم استبداله بـ 1080دج؛ ففي ظل التكلفة التاريخية يعتبر الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية وسعر البيع (100دج) عبارة عن دخل يخضع للضريبة وتوزع عليه أرباح؛ أما في ظل القيمة الجارية فإن الدخل يتحدد بالفرق بين سعر البيع وتكلفة الاستبدال، وبالتالي لم يتحقق ربحا من التنازل عن الأصل قدره 100 دج وإنما ربحا قدره 20 دج.

رغم إيجابيات القيمة الجارية إلا أنه توجد العديد من الانتقادات الموجهة لها[2]:

- الكثير من الأصول يصعب وجود ما يماثلها في السوق وبنفس الحالة نظرا للتطورات التكنولوجية والاقتصادية؛
- تعاني من غياب الموضوعية وقابلية التحقق فتحديدها كثيرا ما يعتمد على التقدير، مما يجعلها عرضة للذاتية والأحكام الشخصية واختلاف النتائج بين المحاسبين ويسمح بالتلاعب في القوائم المالية؛
- عند اللجوء إلى الأرقام القياسية للأسعار الخاصة لمعالجة مشكلتي الموضوعية والموثوقية، فستظهر مشكلة تعدد الأرقام القياسية الخاصة التي يمكن استخدامها، مما يؤدي إلى اختلاف الأرقام المستخدمة وبالتالي اختلاف النتائج والعودة مرة أخرى إلى مشكلتي الموضوعية والموثوقية؛
- تتجاهل التغير في المستوى العام للأسعار، وبالتالي فهي لا تخلو من أخطاء القياس.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية: الشركات المتعددة الجنسية**، مرجع سابق، ص.ص. 221-222

[2] وليد ناجي الحيالي، **المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة**، مرجع سابق، ص. 281

المطلب الرابع: القيمة الجارية المعدلة

لا يراعي مدخل التكلفة التاريخية أي تغيرات سعرية تحدث، سواء كانت عامة تشمل جميع الأصول الاستثمارية والاستهلاكية، أو خاصة ببعض الأصول فقط، أما نموذج التكلفة التاريخية المعدلة فيراعي التغيرات في الأسعار العامة، ويهمل التغيرات في المستوى الخاص للأسعار، في حين يراعي مدخل القيمة الجارية التغيرات الخاصة للأسعار غير أنه يهمل التغيرات في المستوى العام للأسعار. وبالتالي لا يسمح أي مدخل من المداخل السابقة بإبراز التغيرات السعرية العامة والخاصة معا، ويعرف الأثر المزدوج لهما معا بالتغير في المستوى النسبي للأسعار، حيث "**يوضح إلى أي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متماشية ومتوافقة مع التغيرات في المستوى العام للأسعار، وبتعبير آخر إلى أي حد تتحرك الأرقام القياسية الخاصة للأسعار بمعدل مختلف واتجاه مختلف مقارنة بالأرقام القياسية العامة للأسعار، ويحسب وفق العلاقة الآتية**"[1]:

التغير النسبي للأسعار = التغير في المستوى العام للأسعار – التغير في المستوى الخاص للأسعار

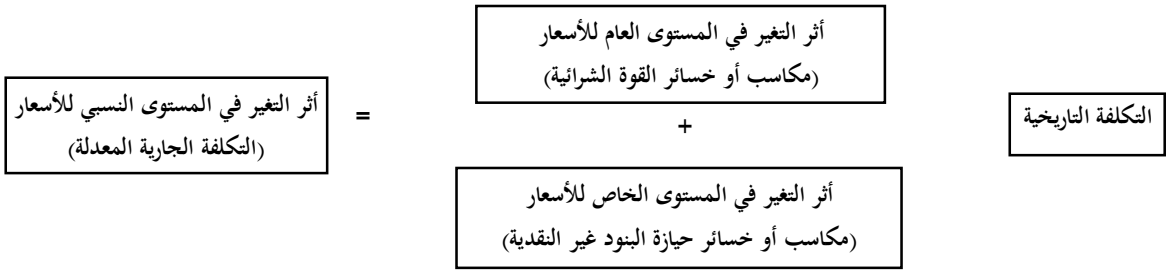
وانطلاقا من الاصطلاح الاقتصادي يسمى التغير العام للأسعار "التضخم العام"، والتغير الخاص للأسعار "أثر التضخم الخاص"، والتغير النسبي للأسعار "أثر السوق"، وتصبح العلاقة السابقة كالآتي[2]:

أثر السوق = أثر التضخم العام – أثر التضخم الخاص

الفرع الأول: تأثير القيمة الجارية المعدلة على القوائم المالية

يجمع مدخل القيمة الجارية المعدلة بين مدخل التكلفة التاريخية المعدلة ومدخل القيمة الجارية، حيث يستخدم القيمة الجارية كأساس للتقييم، ثم يتم تعديلها بالرقم القياسي للأسعار العامة لتعكس التغير في القدرة الشرائية لوحدة النقد، وبالتالي فإن هذا المدخل يتجه إلى تغيير أساس التقييم من تاريخي إلى جارٍ، وتغيير وحدة التقييم المستخدمة من وحدة نقد ذات قوة شرائية ثابتة (اسمية) إلى وحدة نقد ذات قوة شرائية متغيرة (حقيقية)، ويعتمد على فصل أثر التغير في المستوى العام للأسعار عن أثر التغير في المستوى الخاص للأسعار كالآتي:

الشكل (2 - 4): أثر التغيرات العامة والخاصة للأسعار ومحصلتهما



المصدر: محمود السيد الناغي، **دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، 2002، ص. 245

(1) رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص. 180

(2) نفس المرجع والصفحة السابقين

وبالتالي تسمح القيمة الجارية المعدلة بمقابلة الإيرادات بالمصاريف على أساس جارٍ معبرا عنهما بنفس القوة الشرائية، مما يسمح بإبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة بعد استبعاد مكاسب أو خسائر حيازة البنود النقدية وغير النقدية وعلى ضوء ذلك يمكن التمييز بين مصادر الدخل الآتية:

- صافي ربح أو خسارة النشاط التشغيلي؛
- أرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية (المستوى العام للأسعار) نتيجة الاحتفاظ بالبنود النقدية؛
- أرباح أو خسائر التغير في المستوى الخاص للأسعار نتيجة الاحتفاظ بالبنود غير النقدية.

أما فيما يخص العناصر المادية فإن تقييمها بالقيمة الجارية المعدلة سوف يؤدي إلى تغير قيمتها في قائمة المركز المالي، حيث تظهر بقيمة تعكس التغيرات الخاصة والعامة للأسعار، مما يؤثر على قائمة الدخل من خلال المصروف المقابل لاستنفاد جزء من منافعها الاقتصادية الذي يحسب على أساس القيمة الجارية المعدلة، إلى جانب تأثير تكلفة المخزون المباع أو المستهلك، حيث تظهر كمصاريف بقيمتها الجارية المعدلة، مما يساعد على إبراز الأداء الحقيقي من خلال استبعاد أثر تغيرات الأسعار من الدخل، ويمكن المؤسسة من استبدال أصولها.

الفرع الثاني: تقييم مدخل القيمة الجارية المعدلة

تساعد القيمة الجارية المعدلة على إبراز التغيرات في المستويات العامة والخاصة للأسعار، وبالتالي فهي تتفادى أخطاء التوقيت وأخطاء القياس، كما تسمح بإبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة وكفاءتها في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة؛ وإلى جانب ذلك فإنها تتلاءم أكثر مع فرض الاستمرار حيث تتيح للمؤسسة فرصة لاستبدال أصولها المستنفذة، كما تكون المعلومات المعدة على أساسها ملائمة لاتخاذ القرارات. وتتيح التعبير بصدق عن الواقع الاقتصادي من خلال إبراز جميع الأحداث التي أثرت على بنود القوائم المالية خلال الفترة، وهذا ما يتلاءم مع مبدأ الإفصاح الكامل؛ إضافة لذلك فإن العمليات الحسابية والمقارنات بين بنود القوائم المالية تصبح ذات معنى نظرا لتوفر خاصية التجانس بين مختلف البنود، وتتفق مع مفهوم الأصل باعتباره منافع اقتصادية متوقعة في المستقبل، ومفهوم التقييم المحاسبي الذي يركز على العمليات التي قامت بها المؤسسة، الأحداث الاقتصادية والظروف التي أثرت عليها خلال فترة زمنية معينة. ورغم ذلك فإن هذا المدخل يعاني من عدة نقائص أهمها:

- غياب الموضوعية نظرا للاعتماد على التقدير في تحديد القيم الجارية في كثير من الحالات، كما أن اختيار الرقم القياسي المستخدم في التعديل سوف يتسم بالذاتية؛
- غير قابلة للتحقق لغياب مستندات الإثبات، واختلاف نتائجها بين العديد من الأشخاص؛
- لا تتفق مع الكثير من المبادئ المحاسبية كمبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الثبات، مبدأ القياس الفعلي، مبدأ الحذر، مبدأ تحقق الإيرادات ومبدأ وحدة النقد؛
- صعبة التطبيق في الواقع، فهي تتطلب الجهد، التكلفة والوقت؛ وفيما يخص الوقت يجب مراعاة خاصية الوقتية الضرورية لتوفير معلومات محاسبية ملائمة.

المطلب الخامس: طريقة تشكيل احتياطيات أو مخصصات إضافية للارتفاع في قيم الأصول

حسب مؤيدي هذا الاتجاه في معالجة ظاهرة تغيرات الأسعار، فإنه لا ينبغي التضحية بمبدأ التكلفة التاريخية وفرض وحدة النقد لكونهما من المفاهيم التي تعتبر حجز الزاوية في النظرية المحاسبية التقليدية، ولا يجب القيام بأي تعديلات وفق طرق التعديل السابقة، وإنما يتم معالجة التغيرات في الأسعار باتخاذ إجراءات إضافية، من خلال تشكيل احتياطيات أو مخصصات إضافية نتيجة للارتفاع في قيم الأصول.

الفرع الأول: طبيعة طريقة تشكيل احتياطيات أو مخصصات للارتفاع في قيم الأصول

تقوم إحدى الطرق البديلة لطرق التعديل الثلاثة السابقة على "**تشكيل احتياطات أو مخصصات من الأرباح عوضا عن توزيعها، بحيث يتم تعزيز المركز المالي، كي يتمكن المشروع من استبدال الأصول الثابتة والمتداولة في الوقت المناسب**"[1]. فارتفاع قيمة الأصول وخاصة إذا كان هذا الارتفاع يمس تكاليف الاستبدال، ينجم عنه عدم قدرة المؤسسة على إحلال أصولها، فالأموال المقتطعة من الدخل في شكل مصاريف اهتلاك والمحتجزة في المؤسسة لا تكفي للقيام بعملية الاستبدال؛ وعند اضطرار المؤسسة لتجديد أصولها سوف لن تجد السيولة اللازمة للقيام بذلك، نظرا لقيامها بتقييم الدخل بأكبر من قيمته الحقيقية نتيجة عدم مراعاة التغيرات في الأسعار، والتي ينجر عنها تغير في قيمة المنافع الاقتصادية المستنفذة (الجزء المستنفذ من الموارد الاقتصادية) في سبيل تحقيق الدخل، ومقابلتها بالإيرادات التي تكون على أساس جارٍ ووحدة النقد الحالية.

وكما هو معلوم فإن زيادة الدخل عن قيمته الحقيقية يؤدي إلى قيام المؤسسة بدفع ضرائب، والقيام بتوزيعات للأرباح كانت في غنى عنها، وهو ما يؤثر مرة أخرى سلبا على سيولة المؤسسة، وبالتالي التأثير سلبا على قدرتها على تجديد الأصول، ومن أجل تجديد أصولها تضطر المؤسسة إلى إيجاد مصدر لتمويل هذه العملية، سواء بطلب أموال من المساهمين وهو الأمر الذي قد لا يحبذه هؤولاء، أو اللجوء إلى عملية الاقتراض وبالتالي تحمل تكاليف إضافية.

ينتج عن ارتفاع قيم الأصول، انخفاض في التكلفة التاريخية للموارد الاقتصادية المستنفذة في العملية مقارنة بقيمها الجارية، وهو ما ينتج عنه تضخم الدخل وعدم القدرة على تجديد الموارد الاقتصادية الضرورية للاستمرار في النشاط. ولتفادي ذلك يتم تكوين احتياطيات أو مخصصات، لتستخدم عند الحاجة في استبدال وتجديد الأصول، وهذا ما يضمن بقاء المؤسسة واستمرارها من خلال المحافظة على رأسمالها الإنتاجي.

والفرق بين الاحتياطات والمخصصات، يكمن في أن الاحتياطات تحسب كنسبة من الأرباح قبل الضريبة وتدرج في الأموال الخاصة؛ أما المخصصات فتمثل مبلغا يحسب بالفرق بين التكلفة التاريخية للأصل وتكلفة استبداله أو أي قيمة أخرى، وتخصم من إيرادات الفترة ضمن قائمة الدخل، كما تخصم من حساب الأصل ضمن قائمة المركز المالي، ولا يتم إدراجها ضمن الأموال الخاصة.

---

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان ، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص. 375

الفرع الثاني: تقييم طريقة تشكيل احتياطات أو مخصصات للارتفاع في قيم الأصول

من أهم إيجابيات هذه الطريقة أنها تسمح بتوفير الأموال اللازمة لتجديد الأصول، وبالتالي فهي تساهم في المحافظة على رأس مال المؤسسة من التدهور والتآكل التدريجي الناتج عن التغير المستمر في قيم الموارد الاقتصادية الضرورية لنشاط المؤسسة، وهذا ما يتوافق مع مفهوم الاستمرارية؛ كما أنها لا تتعارض مع الفروض والمبادئ المحاسبية التي لم تتمكن الطرق السابقة من التوافق معها، كفرض وحدة النقد ومبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الحيطة والحذر ومبدأ تحقق الإيرادات.

ومن أهم سلبياتها أنها غير موضوعية، فهي تعتمد على التقديرات وتستند إلى الأحكام والآراء الشخصية، وتتأثر بمستوى الأرباح في تحديد نسبة الاحتياطات، إضافة إلى أن هذه الاحتياطيات غير قابلة للتحقق لغياب مستندات تثبتها واختلافها بين الأشخاص؛ كما أنها لا تسمح بتحقيق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصاريف، فالإيرادات تكون على أساس جارٍ أما المصاريف فتكون على أساس تاريخي؛ إضافة إلى اختلاف وحدة النقد المستخدمة في تقييم كل من الإيرادات والمصاريف، وإلى جانب ذلك فإن هذه الطريقة تتميز بمجموعة من السلبيات الأخرى أهمها[1]:

- الإبقاء على التكلفة التاريخية في حساب مخصصات الاهتلاك وعرض الأصول الثابتة؛
- التأثر بمستوى الأرباح وعدم إمكان اقتطاع الاحتياطي في حالة الخسارة؛
- صعوبة اقتطاع الاحتياطات في بعض الأحيان، لأنها مرتبطة بموافقة المساهمين في حالة مؤسسات المساهمة، وموافقة الجهات الحكومية في حالة الشركات العمومية؛
- تشكيل الاحتياطات قد لا يمنع من المطالبة بتوزيعها في المستقبل.

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان ، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص. 375

المبحث الرابع: علاقة التقييم الدوري للعناصر المادية بالمحافظة على قيمة المؤسسة

يمكن إيجاد علاقة بين التقييم الدوري للعناصر المادية وقيمة المؤسسة من خلال التطرق لمفاهيم المحافظة على رأس المال والدخل، فرأس المال يعبر عن قيمة المؤسسة، أما الدخل فيتحدد بعد المحافظة على رأس المال سليما، والمحافظة على رأس المال تعتمد على أساس ووحدة التقييم المستخدمين في تقييم العناصر المادية وباقي البنود. ويتم الاعتراف بالدخل بعد المحافظة على رأس المال المخصص في بداية الفترة لمزاولة النشاط، وبالتالي يعتمد تحديد الدخل على مفهوم المحافظة على رأس المال الذي تم تبنيه، هذا الأخير يرتكز على طريقة التقييم المستخدمة لتقييم الموارد الاقتصادية المستنفذة بغرض تحقيق الدخل، والتي تعبر عن رأس المال الاقتصادي،

المطلب الأول: مفاهيم المحافظة على رأس المال

تعتمد المحافظة على رأس المال على أساس ووحدة التقييم المستخدمين لتقييم العناصر المكونة لرأس المال، فكلما غيرنا فيهما يمكن الحصول على مفهوم معين للمحافظة على رأس المال.

الفرع الأول: مفهوم رأس المال

يوصف رأس المال بأنه مخزن الثروة عند لحظة زمنية، أما الدخل فهو المنافع التي ينتظر الحصول عليها خلال فترة زمنية، أي أن رأس المال هو مخزن الثروة الذي يمكن أن يدر منافع اقتصادية، أما الدخل فهو تدفق هذه المنافع بالزيادة الضرورية للحفاظ على رأس المال ثابتا[1]. وهنا يجب التمييز بين المفهوم الاقتصادي والمفهوم المحاسبي لرأس المال؛ فمن الناحية الاقتصادية يمثل رأس المال مجموع الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة لمزاولة نشاطها، والتي تتمثل في العناصر المادية والمعنوية؛ أما من الناحية المحاسبية فإن مفهوم رأس المال يعتمد على المفهوم القانوني وليس على المفهوم الاقتصادي، حيث يعبر عنه بحقوق المساهمين "**غير القابلة للتوزيع في شكل أرباح وذلك بهدف الاحتفاظ به كضمان عام للدائنين، وحتى لو أخذنا بوجهة نظر الشخصية الاعتبارية المستقلة فإن المحاسب يعرف رأس المال (مملوك ومقترض) عن طريق الخصوم باعتباره التزاما على المؤسسة وذلك على خلاف المفهوم الاقتصادي الذي يعرف رأس المال دائما من جانب الأصول**"[2].

ويتم اختيار المفهوم المناسب لرأس المال اعتمادا على احتياجات مستخدمي القوائم المالية[3]، فتبني مفهوم معين للمحافظة على رأس المال يتطلب دراسة وافية لهذه الاحتياجات، مما يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية؛ ويتحدد مفهوم المحافظة على رأس المال من خلال أساس (تاريخي أو جاري) ووحدة (اسمية أو حقيقية) التقييم المستخدمين، ويسمح بتحديد الدخل الذي سوف يخضع للضريبة ويستخدم لمواجهة التزامات المؤسسة، وبالتالي فإن المحافظة على رأس المال تسمح بإيجاد علاقة وطيدة بين التقييم الدوري وتحديد الدخل.

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سابق، ص. 509

(2) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص.ص. 441-442

(3) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، مرجع سابق، ص. 65

الفرع الثاني: المحافظة على رأس المال المالي

يعبر المفهوم المالي لرأس المال عن الموارد المالية المستثمرة في المؤسسة، والمستخدمة في تمويل مختلف الموارد الاقتصادية الضرورية لمزاولة نشاطها، وحسب هذا المفهوم فإن "**رأس المال مرادف للأصل الصافي أو الأموال الخاصة للمؤسسة**"[1]؛ وانطلاقا من هذا المفهوم يتمثل الدخل في الزيادة التي تحصل في الأموال الخاصة بين بداية ونهاية الفترة دون مراعاة التغيرات التي تحصل في قيمة الأصول نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية، حيث يعتمد هذا المفهوم على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم، وبالتالي فإن التغيرات في قيمة الأصول تعتبر جزءا من الدخل، هذا الأخير لا يعكس تحسنا في أداء المؤسسة أو كفاءتها في استخدام الموارد الاقتصادية، بل مصدره تغيرات في الأسعار ترجع لعوامل لا يمكن للمؤسسة السيطرة عليها أو التحكم فيها؛ ويمكن التمييز بين مفهومين للمحافظة على رأس المال المالي، وذلك حسب وحدة النقد المستخدمة في التعبير عنه، حيث يمكن التعبير عنه بوحدات النقد الاسمية أو بوحدات النقد الحقيقة.

1. المحافظة على رأس المال المالي بوحدات النقد الاسمية

حسب هذا المفهوم يعبر الربح عن الزيادة النقدية في صافي الأصول، وبعبارة أخرى هو مجموع المبالغ النقدية التي تستطيع المنشأة توزيعها في نهاية الفترة وتحافظ على قدرتها على تحقيق الربح النقدي الذي كانت تحققه من قبل[2]؛ وذلك بافتراض ثبات الأسعار (عدم مراعاة أي تغيرات في الأسعار)، حيث يقوم هذا المفهوم على فرض وحدة النقد الذي يعتبر أن القدرة الشرائية لوحدة النقد ثابتة وهذا ما ينافي الواقع الاقتصادي، كما يعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يستخدم الأساس التاريخي بحجة توافقه مع فرض الاستمرار؛ لكن في الحقيقة فإن العلاقة بين فرض الاستمرار ومبدأ التكلفة التاريخية غير مبررة، فاستمرار المؤسسة يتطلب المحافظة على رأسمالها سليما وصيانته من التآكل التدريجي، الذي ينتج عن تضخيم الدخل والقيام بتوزيعات تعتبر تخفيضا لرأس المال.

ويعتبر هذا المفهوم الأكثر استخداما في الحياة العملية، إذ ينظر إليه على أنه يتفق مع العديد من الفروض والمبادئ والمفاهيم المحاسبية، وخصوصا خاصيتي الموضوعية والقابلية للتحقق، حيث يمكن اعتبارهما سندا قويا لهذا المفهوم، نظرا للموضوعية وقابلية التحقق التي تحظى بهما التكلفة التاريخية.

2. المحافظة على رأس المال المالي بوحدات النقد الحقيقية

الدخل حسب هذا المفهوم هو ذلك المبلغ الذي يمكن للمؤسسة توزيعه على المساهمين مع الحفاظ على قدرتها على تحقيق الدخل في المستقبل معبرا عن ذلك بوحدات نقدية لها نفس القدرة الشرائية، أي أخذ التغيرات السعو ية العامة بعين الاعتبار[3]، ويحافظ هذا المفهوم على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم المحاسبي لكنه يتخلى

---

(1) Stéphan BRUN, ***IFRS/IAS les normes internationales d'information financière***, Op.Cit., p. 61

(2) يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2001، ص. 177

(3) نفس المرجع، ص. 178

عن فرض ثبات وحدة النقد، وبالتالي فهو ينسجم مع التقييم وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على أساس تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد. أي أن "**المحافظة على رأس المال المالي تعني المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر وما زاد عن ذلك يعتبر ربحا**"[1]، وبالتالي يجب اعتبار الزيادة في صافي الدخل الناتجة عن التضخم تعديلا لرأس المال وليست دخلا، فاعتبار مكاسب الحيازة الصورية الناجمة عن التضخم جزءا من الدخل قد يؤدي إلى دفع ضرائب والقيام بتوزيعات تعتبر من رأس المال.

تم تبني هذا المفهوم للمحافظة على رأس المال في الجزائر من خلال إعادة تقييم العناصر المادية وفقا للمراسيم التنفيذية[2]: 103/90 المؤرخ في 27 مارس 1990، 250/93 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993 و336/96 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996، وذلك بتطبيق معاملات إعادة التقييم التي حددتها وزارة المالية وفقا لمعدلات التضخم.

من جهة يعتبر هذا المفهوم أفضل من سابقه من حيث المحافظة على رأس المال خاصة في ظل الاقتصاديات التي تتميز بمعدلات تضخم مرتفعة، حيث يسمح بمراعاة التغيرات في المستوى العام للأسعار الناتجة عن التضخم، فالدخل يتحدد بعد تعديل رأس المال المستثمر في بداية الفترة على أساس القدرة الشرائية لوحدة النقد في نهايتها، وبالتالي يعبر الدخل عن الزيادة في رأس المال التي تفوق الزيادة في القوة الشرائية لوحدة النقد؛ ومن جهة ثانية فإنه لا يسمح بالمحافظة على رأس المال كليا، لأنه لا يراعي التغيرات في المستويات الخاصة للأسعار التي تتعلق بأصول دون غيرها، فرغم ظاهرة التضخم التي يشهدها الاقتصاد إلا أن بعض الأصول تشهد انخفاضا في قيمتها نظرا لبعض العوامل كالتغير التكنولوجي مثلا.

الفرع الثالث: المحافظة على رأس المال الحقيقي

يفترض هذا المفهوم أن المؤسسة تسعى للمحافظة على الموارد الاقتصادية (رأس المال المادي ورأس المال المعنوي) التي كانت تمتلكها في بداية الفترة، والمستخدمة في تحقيق مختلف أنشطتها التشغيلية بما يضمن لها الاستمرار في مزاولة هذه الأنشطة وتحقيق الدخل مستقبلا، أي أن هذا المفهوم يركز على الطاقة التشغيلية (الإنتاجية) للمؤسسة فهذا ما يضمن بقاءها واستمرارها. وبالتالي لا يتحقق الدخل وفق هذا المفهوم إلا إذا كانت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة (أو الموارد أو الأموال اللازمة للوصول إلى هذه الطاقة) في نهاية الفترة أكبر من الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في بدايتها[3].

وانطلاقا من مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي وبمراعاة وحدة النقد المستخدمة للتعبير عنه، يمكن أن نميز بين المحافظة على رأس المال الحقيقي بوحدات النقد الاسمية والمحافظة على رأس المال الحقيقي بوحدات النقد الحقيقية.

---

(1) رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري – التطبيقات العملية**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2005، ص. 417

(2) عبد الناصر روابحي، تقييم المؤسسات الجزائرية، **الملتقى الوطني الأول حول: إشكالية تقييم المؤسسة الاقتصادية**، جامعة سكيكدة، 12 و13 ديسمبر 2005، ص. 2

(3) Stéphan BRUN, ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, Op.Cit., p. 74

1. المحافظة على رأس المال الحقيقي بوحدات النقد الاسمية

يرتكز هذا المفهوم على المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة معبرا عنها بوحدة النقد الاسمية، فحتى تحقق المؤسسة دخلا يجب عليها أن تسترد الطاقة الإنتاجية والأصول المستنفذة في ممارسة أنشطتها خلال الدورة (استرداد التكاليف)؛ فالطاقة الإنتاجية لأصول المؤسسة هي رأس المال الذي يجب المحافظة عليه، سواء كانت ممولة عن طريق الأموال الخاصة أو عن طريق القروض أو غيرهما[1]. ويمكن القول أن هذا المفهوم يركز على استرداد التكاليف على أساس القيمة الجارية معبرا عنها بوحدات النقد الاسمية، مما يتيح للمؤسسة إمكانية الاستمرار في مزاولة نشاطها، نظرا لقدرتها على استبدال الأصول المستنفذة بغرض تحقيق الدخل.

يعتمد هذا المفهوم على القيمة الجارية كأساس للتقييم، أي أنه يراعي التغيرات الخاصة للأسعار، ويتحدد الدخل وفقا لهذا المفهوم بعد استرداد التكاليف المستنفذة في تحقيق الإيرادات بالقيم الجارية، وذلك حتى يمكن للمؤسسة الحصول على الموارد الاقتصادية الضرورية للاستمرار في نشاطها، لذا يجب معالجة الزيادة في صافي الدخل الناتجة عن تغير المستوى الخاص للأسعار كتعديل لرأس المال بدل توزيعها.

من جهة أخرى يحتفظ هذا المفهوم بوحدة النقد الاسمية كوحدة للتقييم، وبالتالي لا يسمح بالمحافظة على رأس المال كليا في حالة وجود معدلات مرتفعة للتضخم، لأنه لا يراعي التغيرات العامة في مستويات الأسعار، فهو يلائم المؤسسات التي تنشط في اقتصاديات تتميز بمعدلات تضخم منخفضة. ومن أهم العقبات التي تحد من استخدام هذا المفهوم هو مبدأ الموضوعية وخاصية قابلية المعلومات المحاسبية للتحقق، حيث ينظر إلى المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة الجارية بأنها غير موضوعية، نظرا للاعتماد على التقدير بشكل كبير في إعدادها، وغير قابلة للتحقق نظرا لغياب مستندات الإثبات واختلاف نتائجها بين العديد من الأشخاص.

2. المحافظة على رأس المال الحقيقي بوحدات النقد الحقيقية

يهتم هذا المفهوم بالمحافظة على القدرة التشغيلية لرأس المال الإنتاجي أو الحقيقي (رأس المال المادي والمعنوي) على أساس القوة الشرائية لوحدة النقد، أي أن تقييم رأس المال يتم بوحدات نقد لها نفس القوة الشرائية[2]، مما يسمح بالاستمرارية في النشاط وتوليد الدخل في المستقبل. لذا يعتبر أفضل المفاهيم من حيث المحافظة على رأس المال في ظل اقتصاد يتميز بتغيرات مستمرة في المستويات العامة والخاصة للأسعار، حيث يسمح للمؤسسة بتوفير الأموال اللازمة لاستبدال أصولها مما يضمن بقاءها واستمرارها.

ويتلاءم هذا المفهوم مع التقييم على أساس القيمة الجارية المعدلة بالمستوى العام للأسعار، من خلال تغيير أساس التقييم من تاريخي إلى جاري وتغيير وحدة التقييم من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الحقيقية. أي أن مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي بوحدات النقد الحقيقية يراعي التغيرات العامة والخاصة في مستويات

---

[1] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري – التطبيقات العملية**، مرجع سابق، ص. 417

[2] حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، مرجع سابق، ص. 162

الأسعار، فالدخل يتحدد بعد استرداد التكاليف المستنفذة في تحقيق الإيرادات على أساس جارٍ ووفقا لتغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبهذا يمكن تغطية التكاليف أو الموارد الاقتصادية الضرورية لتحقيق الدخل من جديد والاستمرار في النشاط. وتعتبر التغيرات في قيم الموارد المستخدمة في النشاط كتعديلات تخصم من الدخل وتضاف للأموال الخاصة، مما يؤدي إلى تخفيض الدخل، وبالتالي إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة، تعزيز رأس مالها وحمايته من الانخفاض والتآكل التدريجي.

المطلب الثاني: المفهوم المحاسبي للدخل

من جهة يعتبر صافي الدخل مؤشرا على أداء المؤسسة، وكفاءة الإدارة في تحقيق مختلف الأهداف والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، ومن جهة أخرى يعتبر كقاعدة لحساب الضريبة وتقديم توزيعات للمساهمين، كما يعتبر أساسا لاتخاذ العديد من القرارات خاصة ما تعلق منها بالنمو والتوسع في النشاط، تسديد الأجور ومنح المكافآت للعمال والإطارات، الحصول على القروض...إلخ؛ لذا فإن التحديد السليم للدخل أمر ضروري، فإذا تم تخفيضه إلى أقل من قيمته الحقيقية فإن ذلك ينعكس على قرارات المستثمرين الحاليين والمرتقبين، أما إذا تم تضخيمه إلى أكثر من قيمته الحقيقية فإن ذلك يؤدي إلى زيادة التزامات المؤسسة اتجاه مصالح الضرائب، حيث تصبح هذه الضرائب إضافة إلى توزيعات الأرباح مجرد مدفوعات من رأس المال. كما أن زيادة صافي الدخل تدفع العاملين إلى المطالبة برفع الأجور والمكافآت، مما يؤثر على سلامة رأس مال المؤسسة ويهدد استمرارها (الدخل يتحدد بعد المحافظة على رأس المال سليما).

يشير الدخل إلى الزيادة في الثروة، ومحاسبيا يعبر عن الدخل بالزيادة في صافي الأصول دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في القيمة، أي المقارنة بين صافي الأصول في بداية ونهاية الفترة على أساس تاريخي وباستخدام وحدات نقد اسمية مما يجعل هذه المقارنة غير سليمة. غير أن النموذج المحاسبي لا يستخدم هذا الأسلوب الذي يعرف بمدخل الأصول (مدخل الميزانية)، وإنما يستخدم مدخل العمليات، الذي يعتمد على المقارنة بين التدفقات الداخلة (الإيرادات) والخارجة (المصاريف) من أجل تحديد الدخل. فالدخل من الناحية المحاسبية يعبر عن حصيلة نشاطات المؤسسة والمتمثلة في العمليات الاقتصادية التي قامت بها، الأحداث والظروف التي أثرت عليها خلال فترة زمنية معينة؛ حيث ينتج عنها تدفقات داخلة إلى المؤسسة أو خارجة منها، ومن خلال المقارنة بين التدفقات الداخلة والخارجة (الفرق بين الإيرادات والمصاريف) يمكن الحصول على الدخل الذي يعبر عن الزيادة أو الانخفاض الذي حصل في ثروة المؤسسة.

وبهذا تعتمد المحاسبة في تحديد الدخل على مدخل العمليات من خلال تحديد الإيرادات الناتجة عن مختلف الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، والمصاريف المستنفذة لتحقيق هذه الإيرادات، وفي حالة زيادة الإيرادات عن المصاريف يعبر عن ذلك بالربح، وفي حالة العكس يعبر عنه بالخسارة.

ويقوم مدخل العمليات الذي يعتمد عليه النموذج المحاسبي المعاصر على مجموعة من المبادئ والقواعد التي تحقق معالجة منطقية وسليمة للأحداث الاقتصادية؛ ومن أهم الفروض والمبادئ والخصائص الأساسية المتعلقة بتحديد الدخل وفق مدخل العمليات نجد: فرض وحدة النقد، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تحقق الإيرادات، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، مبدأ الحيطة والحذر، خاصيتي الموضوعية وقابلية التحقق وأساس الاستحقاق المحاسبي.

وطبقا للمفهوم المحاسبي للدخل اعتمادا على مدخل العمليات، وبمراعاة طبيعة العناصر المكونة له يمكن التمييز بين مفهومين للدخل المحاسبي: الدخل العادي والدخل الشامل.

الفرع الأول: الدخل العادي

يعبر الدخل العادي عن الدخل من العمليات الجارية، وفي ظل هذا المفهوم يشتمل الدخل على الإيرادات والمصاريف الناتجة من العمليات والأنشطة العادية، المتكررة، الخاضعة لرقابة المؤسسة والمرتبطة بنشاطها الرئيسي فقط. ويتطلب هذا المفهوم للدخل المحاسبي ضرورة الفصل بين العمليات المرتبطة بالنشاط التشغيلي الرئيسي للمؤسسة، والعمليات المرتبطة بأنشطتها العرضية، والتقرير عن كل مجموعة بشكل منفصل[1].

وقد أطلقت عليه قائمة مفاهيم المحاسبة المالية *(SFAC N°. 5)* * الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)* صافي الربح، حيث يعبر عن أداء المؤسسة خلال الفترة ومدى نجاحها في خلق تدفقات داخلة في شكل زيادة في الأصول مرتبطة بدورات الأعمال التي اكتملت خلال الفترة، تزيد عن التدفقات الخارجة سواء المباشرة أو غير المباشرة لنفس دورات الأعمال[2]؛ ويعتبر صافي الربح مقياسا لأداء المؤسسة خلال فترة معينة، حيث يتم استبعاد البنود غير العادية للفترة والبنود المرتبطة بفترات أخرى. غير أن التعبير عن الأداء الحقيقي للمؤسسة يتوقف على تقييم المصاريف التي تم مقابلتها بالإيرادات الجارية، فإذا تم تقييمها على أساس جارٍ وبمراعاة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد، فإن ذلك يسمح بإبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة، أما إذا تم تقييمها على أساس تاريخي وبدون مراعاة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد فإن رقم الربح المحصل عليه لا يعبر عن الأداء الحقيقي للمؤسسة.

من بين العناصر المكونة للمصاريف والمتعلقة بالعناصر المادية نجد تكلفة المخزون المباع أو المستهلك، والتي ترتبط بالتقييم الدوري لمخزون آخر مدة، ومصروف الاهتلاك الذي يرتبط بالتقييم الدوري للعناصر المادية غير الجارية؛ وبالتالي يمكن القول أن إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة يعتمد على أساس ووحدة التقييم المستخدمين في تقييم التدفقات الخارجة (المصاريف) التي يتم مقابلتها بالتدفقات الداخلة (الإيرادات)، هذه الأخيرة تكون على أساس جارٍ ووفق القدرة الشرائية الحالية لوحدة النقد.

---

(1) محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص. 86

* SFAC : Statement of Financial Accounting Concepts

(2) Greg N. Gregoriou & Mohamed Gaber, ***International Accounting: Standards, Regulations and Financial Reporting***, 1st edition, Elsevier Ltd, USA, 2006, p. 437

الفرع الثاني: الدخل الشامل

يتمثل الدخل الشامل في مقدار التغير في حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة ما عدا تلك التغيرات الناتجة عن استثمارات الملاك أو التوزيعات عليهم[1]؛ وبالتالي يتضمن هذا المفهوم جميع العمليات المتعلقة بنشاط المؤسسة، سواء كانت عادية، متكررة، خاضعة لرقابة المؤسسة ومرتبطة بالنشاط الرئيسي أو عكس ذلك*. ويكمن الفارق الأساسي بين مفهومي الدخل العادي والدخل الشامل، في الهدف من التقرير عن صافي الدخل، حيث يركز الدخل العادي (صافي الربح) على كفاءة وأداء المؤسسة، وإمكانية التنبؤ بأدائها المستقبلي وقدرتها الكسبية؛ في حين يركز الدخل الشامل على إمكانية تحقيق ما تقدم عن طريق المقارنة بين عدد من السنوات المالية، كما أن استخدام مفهوم الدخل الشامل يعطي حكما أفضل عن نشاط المؤسسة وأدائها[2].

إذا كان مفهوم الدخل العادي يتضمن الربح الناتج عن الأنشطة والعمليات الجارية، العادية والمتكررة، التي تخضع لرقابة المؤسسة والمرتبطة بنشاطها الرئيسي؛ فإن مفهوم الدخل الشامل إضافة إلى ذلك، يتضمن البنود غير العادية وغير المتكررة وكذلك العمليات غير المرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، والأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية وبعض التغيرات الأخرى من مصادر بخلاف حقوق الملكية؛ وتدرج هذه البنود بقيمها الصافية بعد الخصم الضريبي في صورة منفصلة عن الدخل من النشاط العادي، أما البنود المتعلقة بعمليات أو أنشطة تخص فترات محاسبية سابقة فتستبعد من نطاق صافي الدخل، وتعامل على أنها تعديلا لرصيد الأرباح المحتجزة[3].

حسب الفقرة (83) من قائمة مفاهيم المحاسبة المالية *(SFAC N° 5)*، فإنه نتيجة لحالة عدم التأكد التي تميز نشاط المؤسسة، ينبغي على هذه الأخيرة أن تركز على إتمام العمليات وتطبيق مبدأ التحفظ عند الاعتراف المحاسبي بالأرباح؛ فالعديد من التغيرات في صافي الأصول يتم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل، إذا كانت تستوفي معايير الاعتراف والقياس الأربعة (التعريف، القابلية للقياس، الملاءمة، القابلية للتحقق)، ويمكن الاعتراف بها ضمن مكونات الربح (صافي الدخل العادي) إذا كانت: (أ) محققة أو قابلة للتحقق (ب) قابلة للاكتساب[4]. كما أنه وحسب الفقرة (74) من قائمة مفاهيم المحاسبة المالية *(SFAC N° 6)*، فإن الدخل الشامل ينتج من[5]:

- الدخل من العمليات التبادلية، وباقي التحويلات بين المؤسسة والأطراف الأخرى؛
- الدخل الناجم عن الجهود الإنتاجية للمؤسسة وما ينتج عن النشاط من منافع في شكل سلع أو خدمات؛
- الدخل الناتج عن تغيرات الأسعار، الظروف الاستثنائية (كالكوارث الطبيعية)، وباقي الأحداث الناجمة عن تفاعل المؤسسة بمحيطها الاقتصادي والقانوني والاجتماعي...إلخ.

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سابق، ص. 568

* للإطلاع على العمليات، الأحداث والظروف العادية التي تشكل العادي و العمليات، الأحداث والظروف الأخرى التي تشكل الدخل الشامل يمكن الرجوع إلى الشكل (1 - 8)

(2) محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص. 87

(3) وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص. 208

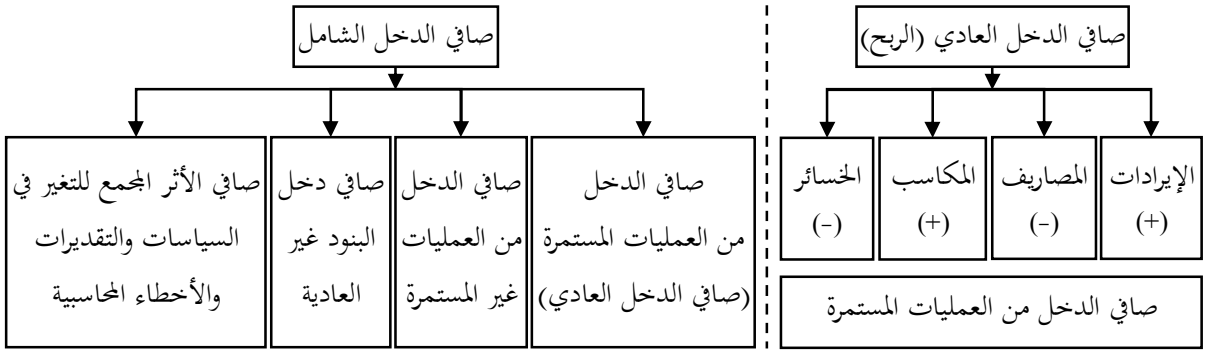
(4) Greg N. Gregoriou & Mohamed Gaber, Op.Cit., p. 437

(5) Idem.

الفرع الثالث: المقارنة بين الدخل العادي والدخل الشامل

يعتبر الدخل الشامل مفهوما أوسع للدخل المحاسبي من مفهوم الدخل العادي، فالدخل الشامل يرتبط أكثر بوظيفة الإفصاح عن المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية (تحقيق الإفصاح الكامل)، بغرض تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات فيهما، أما الدخل العادي فذو طابع ضريبي يهدف إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة. غير أن الدخل العادي يعتبر أكثر ملاءمة للتنبؤ بأداء المؤسسة في المستقبل لارتباطه بالنشاط العادي والمتكرر فقط، أما الدخل الشامل فيتضمن بعض العمليات غير المستمرة، العرضية والتي يمكن أن لا تتكرر مرة أخرى؛ ويمكن توضيح العلاقة بين المفهومين السابقين للدخل المحاسبي من خلال الشكل الآتي:

الشكل (2 - 5): العلاقة بين صافي الدخل العادي وصافي الدخل الشامل



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص. 569

النقطة المشتركة بين الدخل العادي والدخل الشامل تتمثل في مكوناتهما، والتي تشمل: الإيرادات، المصاريف، المكاسب والخسائر؛ ويمكن توضيح مفاهيم هذه البنود حسب مجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)* كالآتي[1]:

1. **الإيرادات:** هي التدفقات الداخلة إلى المؤسسة أو أي زيادة في أصولها أو نقص في خصومها (أو كليهما)، والتي تنشأ خلال الدورة من إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات أو أي عمليات أخرى ناجمة عن النشاطات الرئيسية والمعتادة والمتكررة بالنسبة للمؤسسة؛ فهي تمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية ضمن النشاط العادي، والتي تكون محصلتها النهائية زيادة حقوق الملكية باستثناء الزيادات الناجمة عن المساهمين، وتنتج من العمليات والأنشطة العادية، الرئيسية والمتكررة للمؤسسة؛ ويتشابه الإيراد وفق هذا المفهوم مع الربح.
2. **المصاريف:** هي التدفقات الخارجة من المؤسسة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في خصومها (أو كليهما)، والتي تنشأ خلال الدورة من إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات أو أي عمليات أخرى ناجمة عن النشاطات الرئيسية والمعتادة والمتكررة للمؤسسة؛ أي أنها تمثل الانخفاض في المنافع الاقتصادية ضمن النشاط العادي

[1] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري – التطبيقات العملية**، مرجع سابق، ص. 88

للمؤسسة، والتي تكون محصلتها النهائية نقص حقوق الملكية باستثناء النقص الناتج عن التوزيعات للملاك، ويمكن النظر للمصاريف من خلال علاقتها بالإيرادات باعتبارها التضحية الضرورية لتحقيق الإيرادات.

3. **المكاسب:** تمثل زيادة في الأرباح الاقتصادية، ناتجة عن عمليات عرضية أو ثانوية أو أي عمليات أخرى أو أحداث استثنائية تؤثر على المؤسسة ما عدا تلك الناتجة عن العمليات مع الملاك؛ وعلى عكس الإيرادات تعتبر المكاسب تدفقات في اتجاه واحد حيث لا يتم تحمل أي خسائر عند الحصول عليها.

4. **الخسائر:** تمثل انخفاضا في الأرباح الاقتصادية، ناتجة عن عمليات عرضية أو أحداث استثنائية تؤثر على المؤسسة ما عدا تلك الناتجة عن العمليات مع الملاك؛ وتعتبر الخسائر تدفقات في اتجاه واحد، فعند تحمل خسارة فإنه لا يتوقع الحصول على أي مكسب؛ وتبرز أهمية تمييز المكاسب والخسائر عن الإيرادات والمصاريف عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، حيث هناك اختلاف بين التشريعات في كيفية معالجتها.

رغم تشابه مكونات الدخل العادي والدخل الشامل إلا أنهما مختلفان، فإذا كان الدخل العادي يتضمن العمليات المستمرة فقط، والمتمثلة في العمليات العادية التي تشكل النشاط الرئيسي للمؤسسة، والعمليات الاستثنائية (ينتج عنها مكاسب وخسائر كالتنازل عن الأصول غير الجارية، التي تكون مرتبطة بالنشاط الرئيسي أيضا)، فإن الدخل الشامل يتضمن إلى جانب ذلك بعض من البنود الأخرى وهي[1]:

- **العمليات غير المستمرة:** تمثل المكاسب والخسائر الجوهرية الناجمة عن بيع أحد فروع المؤسسة، بشرط أن يكون غير مرتبط بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، وإن كان عكس ذلك تعتبر المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلي عن هذا النشاط أو الفرع جزء من الدخل العادي.

- **البنود غير العادية:** تمثل المكاسب والخسائر الجوهرية الناجمة عن البنود غير المرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، غير المعتادة وغير المتكررة في الوقت نفسه، كالتأميم أو حظر قانوني بعدم بيع سلعة معينة كالسجائر مثلا، وكذلك الكوارث والظروف الخاصة؛ كما تعد المكاسب والخسائر الجوهرية الناتجة عن سداد الديون ضمن البنود غير العادية رغم عدم تحقيقها بعض شروط البنود غير العادية.

- **الأثر المجمع للتغير في السياسات والتقديرات المحاسبية:** يكون التغير في السياسات المحاسبية نتيجة التحول من مبدأ محاسبي لآخر، كالتحول من تقييم المخزون وفق طريقة الوارد أولا صادر أولا إلى طريقة التكلفة المتوسطة، أما التغير في التقديرات المحاسبية فيكون نتيجة لإعادة تقدير عناصر معينة، كالعمر الإنتاجي أو القيمة المتبقية لأصل ما؛ وينتج عن ذلك تأثيرات على دخل المؤسسة يتم الإفصاح عنها في الدخل الشامل.

- **الأخطاء المحاسبية:** ينتج عن العمل المحاسبي بعض الأخطاء سواء في التسجيل أو في تطبيق القواعد المحاسبية تؤثر على الدخل، وعند اكتشاف أخطاء تخص فترات سابقة، يجب أن تعالج بأثر رجعي بخصمها أو إضافتها

[1] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري – التطبيقات العملية**، مرجع سابق، ص. 103

لرصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة حتى لا تؤثر على دخل السنة الجارية، ويتم الإفصاح عن ذلك ضمن الدخل الشامل، وتعالج التغيرات في السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية وفق المعيار الدولي *(IAS 8)*.

- **تغيرات أخرى في صافي الأصول:** تتمثل أساسا في مكاسب وخسائر الحيازة (الاستثمارات المالية المبوبة كأصول جارية، تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية...إلخ)[1].

مما سبق يتضح أن الدخل المحاسبي هو حصيلة المقابلة بين الإيرادات الجارية المحققة من عمليات الفترة بالتكاليف التاريخية المستنفذة من أجل تحقيقها، وهذه المقابلة غير السليمة لا تسمح بالمحافظة على رأس المال الحقيقي للمؤسسة المستخدم في توليد الدخل، وإنما تسمح بالمحافظة على رأس المال المالي فقط حسب وحدة النقد المستخدمة. ومن بين هذه المصاريف المكونة للدخل المحاسبي نجد مصاريف استنفاد المنافع الاقتصادية للأصول المادية غير الجارية التي تكون محسوبة على أساس التكلفة التاريخية عند اقتناء هذه الأصول، حيث تكون هذه القيمة بعيدة عن القيمة الجارية (تكلفة الاستبدال) للأصول المادية غير الجارية، إضافة إلى تكلفة المخزون (الأصول المادية الجارية) المستهلك أو المباع الذي يكون على أساس التكلفة هذه الأخيرة تتضمن قيم تاريخية وقيم جارية مما يؤدي إلى استفادة دورة على حساب دورة أخرى.

ومن بين مبررات استخدام المفهوم المحاسبي للدخل، اتسامه بالموضوعية الكبيرة وبعده عن التحيز ومن ثم قابليته للتحقق؛ أما الانتقادات الموجهة له فقد نتجت بصفة رئيسية عن التغيرات في الأسعار، إذ يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات وتعبر بصدق عن الواقع الاقتصادي، كما أن الدخل يجب أن يتحدد بعد المحافظة على رأس المال الذي يتمثل في الموارد الاقتصادية التي تسمح باستمرار تدفق الدخل في المستقبل، حيث لا يعترف الدخل المحاسبي بالمكاسب غير المحققة الناتجة عن الارتفاع في قيم الأصول، وبالتالي عدم الإفصاح عن جزء مهم من المعلومات المحاسبية المفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثالث: المفهوم الاقتصادي للدخل

من وجهة نظر اقتصادية تقوم المؤسسة باستثمار موارد اقتصادية ضرورية لمزاولة نشاطاتها بغرض تحقيق الدخل، وبالتالي يعبر الدخل عن الزيادة في هذه الموارد الاقتصادية المخصصة لمزاولة النشاطات خلال فترة زمنية معينة. ويعتمد تحديد الدخل من وجهة نظر اقتصادية على مدخل الأصول (مدخل الميزانية)، حيث تعبر الإيرادات عن زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، بينما تعبر المصاريف عن انخفاض في الأصول أو زيادة في الخصوم؛ وبالتالي تمثل الإيرادات والمصاريف وفق هذا المدخل تغيرات في قيم الأصول والخصوم تؤدي إلى تغيرات في حقوق الملكية، أما المكاسب والخسائر فتمثل زيادة أو نقص في حقوق الملكية؛ لذا يمكن القول أن الدخل الاقتصادي يركز على التغيرات في حقوق الملكية (الأموال الخاصة أو صافي الأصول) الناجمة عن التغيرات في الأصول والخصوم، نتيجة للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، باستثناء العمليات التبادلية أو التحويلية مع الملاك.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سابق، ص. 534

يعتبر "آدم سميث" *(A. SMITH)* أول من عالج المفهوم الاقتصادي للدخل حين عرفه بأنه: « ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد أن يتصرف فيه خلال فترة زمنية معينة دون المساس برأس ماله »، ثم تبعه "هيكس" *(Hicks)* حيث عرف الدخل بأنه: « الفرق بين ثروة الفرد في نهاية الفترة وثروته في بدايتها »[1]. وبالنسبة للمؤسسة يعبر الدخل من الناحية الاقتصادية عن الحد الأقصى من الموارد الاقتصادية، الذي يمكن أن يخضع للضريبة ثم يوزع على المساهمين خلال فترة زمنية معينة، مع بقاء الموارد الاقتصادية المستخدمة والتي نتج عنها هذا الدخل في نهاية تلك الفترة كما كانت عليه في بدايتها.

يتميز التحليل الاقتصادي للدخل بالنظرة المستقبلية، فالدخل الاقتصادي هو ذلك المقدار الذي يمكن التصرف فيه خلال الفترة الحالية دون التأثير على مستوى الدخل الخاص بالفترات المستقبلية؛ كما يتماشى مع مدخل "المحافظة على رأس المال الحقيقي"، الذي يمثل أحد المقومات الأساسية لاستمرار المؤسسة، وهو أمر يدخل ضمن اهتمامات كافة الأطراف ذات المصلحة، ويكتسب أهمية بالغة خاصة في فترات تغيرات الأسعار، حيث يصبح تحديد الدخل أكثر تعقيدا نظرا لصعوبة تحديد القيم الاقتصادية لأصول المؤسسة والتزاماتها.

وفيما يخص العناصر المادية، فإن الدخل الاقتصادي يتطلب إدراج منافعها الاقتصادية غير المستنفذة في قائمة المركز المالي، وإدراج منافعها الاقتصادية المستنفذة خلال الدورة في قائمة الدخل بالقيم الاقتصادية التي تعكس تغيرات الأسعار الناتجة عن العوامل الاقتصادية التي أثرت عليها، و بالتالي إجراء مقابلة سليمة بين المصاريف (المنافع الاقتصادية المستنفذة خلال الدورة) والإيرادات الناتجة عن استنفاد المنافع الاقتصادية خلال نفس الدورة، وهذا ما يتيح استرداد التكاليف بالقيم الجارية، وبالتالي إمكانية استبدال الموارد الاقتصادية، وهو ما يتماشى مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي ومفهوم الاستمرارية.

وبالتالي يركز الدخل الاقتصادي على تحديد الدخل الحقيقي، كون الدخل المحاسبي لا يأخذ في الحسبان تغيرات القيمة. ومن إيجابيات المفهوم الاقتصادي للدخل والتي تميزه عن المفهوم المحاسبي:

- يراعي التغيرات في القيمة الاقتصادية، الناتجة عن التغيرات في مستويات الأسعار (العامة، الخاصة والنسبية)؛
- يهتم بإجراء مقابلة سليمة بين الإيرادات والمصاريف (على أساس جارٍ وبمراعاة تغير القدرة الشرائية للنقد).

ومراعاة الجانبين السابقين يسمح بالمحافظة على رأس المال الحقيقي للمؤسسة، حيث يتم الاعتراف بالدخل بعد استرداد التكاليف أو الموارد الاقتصادية المستنفذة على أساس جارٍ (التمييز بين العائد على رأس المال واسترداد رأس المال الذي يعتبر استردادا للتكلفة)؛ فارتفاع صافي الدخل الناتج عن تغيرات الأسعار يجب أن يخصم من الدخل ويعالج كتعديل لرأس المال دون أن يخضع للضريبة أو يوزع أي جزء منه. أما سلبيات المفهوم الاقتصادي للدخل فنجت أساسا عن صعوبة تطبيقه في الواقع وعدم اتفاقه مع بعض المبادئ التي تعتبر حجر الزاوية في المحاسبة كمبدأ التحفظ، مبدأ التحقق، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الموضوعية و القابلية للتحقق.

[1] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية: مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، 2007، ص. 286

المطلب الرابع: مقارنة بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي

تم بذل العديد من المحاولات للجمع بين المفهومين، حيث اقترح "سولومونس" (*Solomons*) عام 1961 م التعديلات الآتية على الدخل المحاسبي من أجل الوصول إلى الدخل الاقتصادي[1]:

الدخل المحاسبي
+ التغيرات غير المحققة في قيم الأصول الملموسة
– التغيرات المحققة في قيم الأصول الملموسة التي حدثت في الفترات السابقة
+ التغيرات في قيم الأصول غير الملموسة
= الدخل الاقتصادي

تركز المقارنة السابقة على المكاسب والخسائر الناتجة عن حيازة الأصول في فترات تغير الأسعار، وتهمل جانب المقابلة بين الإيرادات والمصاريف، ويمكن إجراء مقارنة بين المفهومين بمراعاة هذا الجانب كالآتي[2]:

الدخل المحاسبي	**الدخل الاقتصادي**
الإيرادات	**الإيرادات (قيم جارية)**
– المصاريف	**– المصاريف (قيم جارية)**
= دخل النشاط الجاري	**= دخل النشاط الجاري**
+ الأرباح الرأسمالية	**+ أرباح الحيازة**
= صافي الدخل المحاسبي	**= صافي الدخل الاقتصادي**

تمثل الأرباح الرأسمالية زيادة في أسعار التنازل عن الأصول الثابتة مقارنة بقيمها المحاسبية، أما أرباح الحيازة فتمثل الزيادة في القيم الجارية لأصول المؤسسة مقارنة بقيمها التاريخية. والفرق الجوهري بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي يتمثل في أساس ووحدة التقييم المستخدمين في تقييم المصاريف (التكاليف المستنفذة)، ففي ظل الدخل الاقتصادي يتم ذلك على أساس جارٍ وبمراعاة تغير القدرة الشرائية لوحدة النقد، ليتم مقابلتها بالإيرادات الجارية؛ أما في ظل الدخل المحاسبي فيتم ذلك على أساس تاريخي ودون مراعاة تغير القدرة الشرائية لوحدة النقد، ليتم مقابلتها بالإيرادات التي تكون على أساس جارٍ؛ كما أن دخل النشاط الجاري طبقا للمفهوم المحاسبي يزيد على دخل النشاط الجاري طبقا للمفهوم الاقتصادي، بمقدار أرباح الحيازة المحققة خلال الفترة والمكتسبة خلال فترات سابقة. ويكمن الاختلاف بين المفهومين كما يتضح من الشكل (2 - 6) في[3]:

- مكاسب أو خسائر الحيازة المكتسبة خلال الفترة الحالية ولكنها لم تتحقق بعد؛
- مكاسب أو خسائر الحيازة المكتسبة خلال الفترات السابقة، والتي لم تتحقق إلا في الفترة الحالية.
- أما مكاسب الحيازة المكتسبة والمحققة خلال الفترة نفسها، فإنها لا تمثل خلافا بين المفهومين، وإنما يقتصر أثرها على دخل النشاط الجاري طبقا للمفهومين.

---

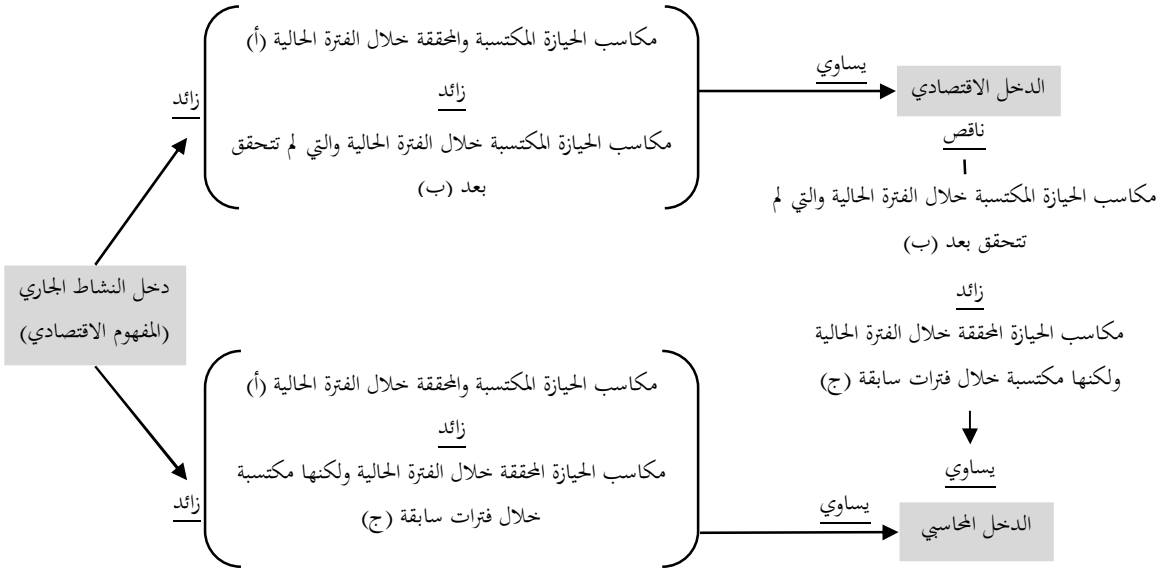
(1) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سابق، ص. 514

(2) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص. 469

(3) نفس المرجع، ص. 470

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي:

الشكل (2 - 6): العلاقة بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي

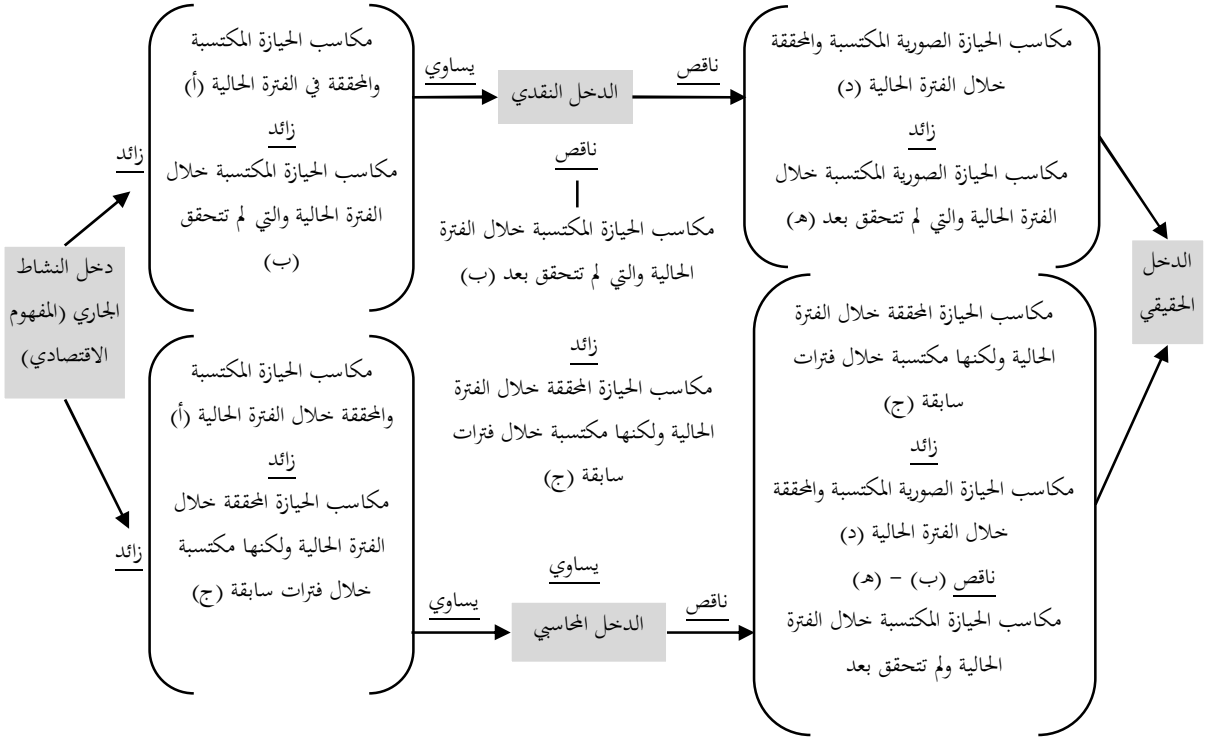


المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص. 515

لا تأخذ المقارنة السابقة أثر التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد على تحديد الدخل بعين الاعتبار؛ فانخفاض القدرة الشرائية لوحدة النقد نتيجة لارتفاع المستوى العام للأسعار يستلزم استبعاد ذلك الجزء الصوري من دخل المؤسسة، أي ضرورة التمييز بين الدخل النقدي والدخل الحقيقي. حيث يؤدي ارتفاع المستوى العام للأسعار إلى تضخم صافي الدخل، نتيجة المقابلة بين الإيرادات التي تكون على أساس القوة الشرائية الحالية بالمصاريف التي تكون على أساس القوة الشرائية في تاريخ اقتناء الموارد الاقتصادية المستنفذة كمصاريف، أي أن القدرة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في تقييم الإيرادات غير مساوية للقدرة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في تقييم المصاريف، وبالتالي غياب خاصية التجانس مما يؤدي إلى إجراء مقابلة على أساس غير سليم. وهذا ما يؤدي إلى تضخم صافي الدخل نتيجة تغير المستوى العام للأسعار، لذا تظهر ضرورة تعديل المصاريف على أساس القدرة الشرائية الحالية لوحدة النقد وفصل مكاسب أو خسائر الحيازة إلى جزئيها الحقيقي والصوري.

أما بالنسبة للعناصر المادية فإن ارتفاع المستوى العام للأسعار يستلزم تعديل قيمها على أساس القدرة الشرائية الحالية لوحدة النقد، حتى يمكن مقابلة التكاليف المستنفذة منها بالإيرادات الناجمة عن استخدامها على أساس سليم، وتحديد صافي الدخل الذي يعكس أداء المؤسسة، وكفاءتها في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة. لذا يجب التمييز بين الدخل ورأس المال، فمكاسب الحيازة الصورية الناتجة عن التضخم يجب أن تعالج كتعديلات لرأس المال دون أن تخضع للضريبة أو التوزيع، لأن ذلك يعني دفع ضرائب وإجراء توزيعات من رأس المال، وهذا يتنافى مع مفهوم استمرار المؤسسة. ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل الآتي:

الشكل (2 - 7): العلاقة بين الدخل المحاسبي، الدخل النقدي والدخل الحقيقي



المصدر: عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص. 472

مما سبق يتضح أن الدخل يمكن أن يتحدد وفق أسلوبين: إما بالمقارنة بين التدفقات الداخلة والخارجة خلال الدورة (مدخل العمليات)، أو بالمقارنة بين صافي الأصول في بداية الدورة المحاسبية ونهايتها (مدخل الأصول أو مدخل الميزانية)؛ والمشكل هنا ليس في الأسلوب المستخدم في تحديد الدخل ولكن في أساس ووحدة التقييم المستخدمين في تقييم الأصول والتدفقات الداخلة والخارجة. فوفقا لذلك يمكن التمييز بين مفهومين للدخل:

- **الدخل المحاسبي**: الذي يعتمد على أساس التقييم التاريخي ووحدة النقد الاسمية؛
- **الدخل الاقتصادي**: الذي يعتمد على أساس التقييم الجاري، وبالتالي الحصول على الدخل النقدي، أو الاعتماد على الأساس الجاري ووحدة النقد الحقيقية وبالتالي الحصول على الدخل الحقيقي.

تكمن أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية في هذا المجال، في تحديد الموارد الاقتصادية المستنفذة (التكاليف) من العناصر المادية، والتي سوف يتم مقابلتها بالإيرادات المحققة (تكون على أساس جارٍ ووحدة النقد الحقيقية) في قائمة الدخل، والموارد الاقتصادية التي لم تستنفذ بعد (تعرض في قائمة المركز المالي).

اختبار الفرضية الأولى

من هذا الفصل يمكن الحكم على صدق الفرضية الأولى، أي أن المحافظة على قيمة المؤسسة تتطلب عملية التقييم الدوري لأصولها، فتحديد الدخل يتطلب تبني مفهوم معين للمحافظة على رأس المال، والمحافظة على رأس المال تتطلب اختيار أساس (تاريخي، جاري) ووحدة (وحدة نقد اسمية أو حقيقية) للتقييم، أما التحديد السليم للدخل فيسمح للمؤسسة بتجنب أي توزيعات قد تكون من رأس المال، وبالتالي تجنب التآكل التدريجي لرأس مالها.

خلاصـــة الفصـــل الثاني

عند الاعتراف المبدئي بالأصل المادي، لابد من تحديد القيمة التي سيظهر بها في قائمة المركز المالي، بعد ذلك تظهر مشكلة تخصيص منافعه الاقتصادية على الدورات المستفيدة من خدماته كمصاريف لمقابلة الإيرادات المحققة، وهذا ما يسمح بتصنيف العناصر المادية إلى:

- **العناصر المادية غير المستخدمة في النشاط:** منافعها لا تستنفذ ولا يتم الحصول على خدماتها بالاستخدام في نشاطات المؤسسة، وإنما من خلال تأجيرها للغير أو بيعها، وبالتالي فإن تصنيفها كعناصر جارية أو غير جارية يتوقف على نية المؤسسة من الاحتفاظ بها، فإذا كانت ترغب في بيعها في الأجل القصير تعتبر عناصر جارية (مخزونات)، أما إذا كانت ترغب الاحتفاظ بها لأجل طويل تعتبر عناصر غير جارية (استثمارات عقارية)؛
- **العناصر المادية المستخدمة في النشاط:** منافعها تستنفذ ويتم الحصول على خدماتها بالاستخدام في نشاطات المؤسسة، لذا فإن تصنيفها إلى عناصر جارية أو غير جارية يتوقف على المنافع الاقتصادية المنتظرة منها، فإذا كان يتوقع أن يتم استنفادها في دورة واحدة تعتبر عناصر جارية (المخزونات)، أما إذا كان يتوقع استنفاد منافعها خلال عدة دورات تعتبر عناصر غير جارية (الأصول الثابتة، الأصول البيولوجية والموارد الطبيعية).

بعد الاعتراف والإدراج المبدئي للعناصر المادية تظهر مشكلة التقييم الدوري لها، إذ يتطلب الأمر اختيار بديل التقييم الذي يراعي جميع الأحداث الاقتصادية التي أثرت على العناصر المادية، ويسمح بتوفير معلومات محاسبية تتميز بالخصائص النوعية التي يحددها الإطار المفاهيمي، وتسمح بتجنب أخطاء التوقيت وأخطاء القياس.

تكمن أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية في تحديد الدخل بشكل سليم، هذا الأخير يتحدد بعد المحافظة على رأس المال، أما المحافظة على رأس المال فتتحدد من خلال أساس ووحدة التقييم المستخدمين في التقييم المحاسبي، حيث يسمح كل من أساس ووحدة التقييم بتحديد قيمة المنافع الاقتصادية المستنفذة (من بينها الاهتلاكات وتكلفة المخزون المستهلك) كمصاريف والتي تعرض ضمن قائمة الدخل، والمنافع الاقتصادية التي لم تستنفذ بعد، والتي سوف تعرض ضمن قائمة المركز المالي؛ فالدخل الذي سيخضع للضريبة ثم يوزع يجب أن يتحدد بعد احتجاز الأموال اللازمة لتجديد الأصول، حتى يمكن ضمان استمرارية المؤسسة (المحافظة على رأس المال الحقيقي).

الفصل الثالث:

التقييم الدوري للعناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيـــد

تبنت الجزائر منذ عام 1976 م المخطط المحاسبي الوطني *(PCN)*[*]، المعتمد بموجب الأمر رقم 75 - 35 المؤرخ في 17ر بيع الثاني 1395 هـ الموافق لـ 29 أفريل 1975 م[1]، حيث يعتمد هذا الأخير على التكلفة التاريخية كأساس لتقييم الأصول والخصوم، مع وجود حالات لإعادة تقييم الاستثمارات (الأصول المادية غير الجارية)، وفقا لمعاملات إعادة التقييم المحددة من قبل وزارة المالية والتي تعكس أثر التضخم، إذ صدرت ثلاث مراسيم لإعادة التقييم سنوات 1990، 1993 و1996 م.

لكن التطورات التي عرفتها الجزائر في السنوات الأخيرة وخاصة على المستوى الاقتصادي، أين شهد الاقتصاد الجزائري نوعا من الاستقرار، كما شهد انخفاضا لمعدلات التضخم، إضافة إلى تغير التوجه الاقتصادي من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، جعلت الجزائر تتبنى نظاما محاسبيا مستمدا من معايير المحاسبة الدولية، أطلق عليه "النظام المحاسبي المالي" *(SCF)*[**]. هذا الأخير أدخل تغييرات هامة على الممارسة المحاسبية في الجزائر مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، من خلال اعتماده على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية، إضافة إلى تركيزه على الوظيفتين الرئيسيتين للمحاسبة والمتمثلتين في: إعداد وعرض القوائم المالية؛ وفي مجال إعداد القوائم المالية، فإن أهم التغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تتمثل في قواعد وطرق تقييم الأصول والخصوم، حيث تبنى العديد من بدائل التقييم التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية.

ويهدف هذا الفصل إلى التطرق لمفاهيم العناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي، مع التركيز على التثبيتات المادية (العناصر المادية غير الجارية) نظرا لأهميتها، إضافة إلى عرض طرق وبدائل تقييم مختلف بنود العناصر المادية وفقا لتعليمات النظام المحاسبي المالي، وفي هذا الصدد سوف يتم التركيز على إحدى الطرق الهامة لتقييم العناصر المادية، وهي طريقة "انخفاض قيمة الأصول"، ومن أجل توضيح هذه الطريقة وشرحها سوف يتم التطرق إلى انخفاض القيمة وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*.

لذا سوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

- **المبحث الأول:** يتطرق إلى مفاهيم العناصر المادية والبدائل المتاحة لتقييمها وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- **المبحث الثاني:** يتطرق لطريقة انخفاض قيمة الأصول وفقا لما جاء به المعيار الدولي *(IAS 36)*.

---

[*] PCN : Plan Comptable National

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 37، الصادر في 27 ربيع الثاني عام 1395 هـ الموافق لـ 09 ماي 1975 م، ص. 502

[**] SCF : Système Comptable Financier

المبحث الأول: بدائل تقييم العناصر المادية وفقا للنظام المحاسبي المالي

ترتبط عملية التقييم الدوري للعناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي بالعديد من الجوانب التي وجب توضيحها، إذ ينبغي توضيح بعض الأساسيات حول هذا النظام، والإطلاع على إطاره التصوري الذي يحكم عملية إعداد وعرض القوائم المالية، إضافة إلى تحديد العناصر المادية في ظل هذا النظام باعتبارها موضوعا لعملية التقييم المحاسبي، وكذلك التطرق إلى بدائل التقييم الدوري للعناصر المادية التي جاء بها.

المطلب الأول: أساسيات حول النظام المحاسبي المالي

تم اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر تدريجيا من خلال عدة تشريعات، هذه الأخيرة حددت طبيعة ومفهوم النظام المحاسبي المالي وإطاره التصوري ومجال تطبيقه ومختلف قواعده وأحكامه.

الفرع الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

ترتبط المحاسبة في أي دولة بالجانب القانوني بشكل كبير، فهو الذي يحدد البدائل المحاسبية المقبولة في مجال التطبيق، وذلك بما يتوافق و استراتجيات كل دولة وتوجهاتها الاقتصادية والسياسية؛ أما في الجزائر ومن أجل وضع النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، فقد تم إصدار مجموعة من التشريعات يمكن أن نوردها حسب تسلسلها الزمني كالآتي:

1. القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 م[1] والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي؛ حيث يهدف إلى تحديد النظام المحاسبي المالي و شروط وكيفيات تطبيقه، كما حدد موعد انطلاق تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من أول جانفي 2009 م.
2. المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 26 ماي 2008 م[2] والذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 - 11 المذكور أعلاه؛ حيث يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد 5، 7، 8، 9، 22، 25، 30، 36 و40 من القانون رقم 07 - 11؛ كما يحدد مفهوم الإطار التصوري ويوضح مكوناته وأهميته، والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي يجب على المؤسسة مراعاتها بغرض إعداد وعرض قوائمها المالية، بالإضافة إلى مفاهيم عناصر القوائم المالية.
3. الأمر رقم 02 - 08 المؤرخ في 21ر جب عام 1429 هـ الموافق لـ 24 جويلية 2008 م[3] والذي يتضمن قانون المالية التكميلي لعام 2008 م؛ حيث عدلت المادة 62 منه أحكام المادة 41 من القانون رقم 07 - 11، من خلال تأجيل انطلاق تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تاريخ الفاتح من جانفي 2010 م.

---

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 م، ص. 3

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 28 ماي 2008 م، ص. 11

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 24 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 27 جويلية 2008 م، ص. 3

4. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 م[1]، والذي يحدد قواعد التقييم والإدراج في الحسابات ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛ حيث تضمن قواعد وشروط إدراج البنود المترتبة عن الأحداث الاقتصادية، وقواعد تقييم مختلف بنود القوائم المالية، كما حدد كيفية عرض هذه البنود ضمن القوائم المالية لتلبية احتياجات مستخدميها، إلى جانب مدونة الحسابات التي تتيح تسجيل مختلف الأحداث الاقتصادية في الدفاتر بعد الاعتراف بها وإدراجها، بالإضافة إلى تحديد المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

5. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 م[2]، والذي وضع الحدود العليا لرقم الأعمال، عدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة؛ حيث يتيح للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية خلال سنتين متتاليتين مسك محاسبة مالية مبسطة تعتمد على محاسبة الخزينة:

- **النشاط التجاري:** حدد رقم الأعمال بعشر ملايين دينار وعدد المستخدمين بتسع أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- **النشاط الإنتاجي والحرفي:** حدد رقم الأعمال بست ملايين دينار وعدد المستخدمين بتسع أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- **نشاط الخدمات ونشاطات أخرى:** حدد رقم الأعمال بثلاث ملايين دينار وعدد المستخدمين بتسع أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

مع العلم أن رقم الأعمال يشمل النشاطات الرئيسية و/ أو الثانوية.

6. المرسوم التنفيذي رقم 110 - 09 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق لـ 7 أفريل 2009 م[3]، والذي يحدد شروطو كيفيات مسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تطبيقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 24 من القانون رقم 11 - 07.

7. التعليمة رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 م[4] و التي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛ حيث تهدف إلى تحديد شروط وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني *(PCN)* إلى النظام المحاسبي المالي *(SCF)*، وتوجه المؤسسات إلى طريقة التحول وترشدها إلى السبل الكفيلة بنجاح العملية.

---

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 م، ص. 3

(2) نفس المرجع، ص. 91

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق لـ 8 أفريل 2009 م، ص. 4

(4) Ministères des finances, ***Instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010***, p. 2, Disponible sur le lien : http://dlg-net.com/docs/pccomptaw/help/NSCF_NOTE_2_NOV2009.pdf, [Consulter le : 12/07/2010]

الفرع الثاني: طبيعة النظام المحاسبي المالي

عرف القانون رقم 07 - 11 في مادته الثالثة النظام المحاسبي المالي كالآتي: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، نجاعته (أدائه) ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1]؛ يشكل هذا التعريف تحولا هاما في مفهوم المحاسبة في الجزائر من خلال استخدام بعض المفاهيم المعروفة في المحاسبة المعاصرة، والتي لم تكن مستخدمة في الجزائر من قبل، حيث يركز على النقاط الآتية:

- يعتبر أن المحاسبة نظام للمعلومات، دوره معالجة معطيات قاعدية عددية (مدخلات) تسمح بإعداد وعرض كشوف مالية عن أداء المؤسسة ووضعيتها المالية و ممتلكاتها ووضعية خزينتها في نهاية الدورة (مخرجات)؛
- تشمل عملية المعالجة لنظام المعلومات المحاسبي: تخزين، تصنيف، تقييم و تسجيل معطيات قاعدية عددية؛
- التركيز على عمليتي التقييمو التوصيل المحاسبي باعتبارهما الوظيفتين الأساسيتين في المحاسبة؛
- البحث عن الصورة الصادقة، من خلال التعبير بكل صدق عن الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، مما يسمح باتخاذ قرارات وإصدار أحكام سليمة.

وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد المستنبطة من معايير المحاسبة الدولية، و التي تسمح بمعالجة المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة (مدخلات النظام المحاسبي)، لتحديد القيم الاقتصادية لبنود القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي). وذلك بغرض توصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها، لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغير فيهما، وتقدير قيمة وتوقيت ودرجة تأكد التدفقات النقدية المستقبلية، والحكم على الإدارة ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، مما يسمح بإصدار الأحكام واتخاذ القرارات وإجراء المقارنات والرقابة.

هذا النظام يسمح بالمساعدة على تنظيم العمل المحاسبي وتوجيه وظيفتي التقييمو التوصيل من أجل تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛ كما يسمح بمراعاة التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، من خلال مواكبة الممارسة المحاسبية لها، مما يمكن المحاسبة من التعبير بصدق عن مختلف جوانب النشاط الاقتصادي ومختلف الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة. إضافة لما سبق فإنه يسمح بمواكبة التطورات المحاسبية التي يعرفها العالم على المستويين النظري والتطبيقي، من خلال التكيف مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية وتحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الصادرة عنه؛ وقد سمح بإدخال تغييرات مهمة على مستوى المفاهيم والتصورات وقواعد التقييم والإدراج وأيضا طبيعة ومحتوى القوائم المالية، وتتمثل هذه التغييرات في النقاط الآتية[2]:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 م، ص. 3

[2] Ministères des finances, Op.Cit, p. 3

- تبني الحل الدولي بتكييف الممارسات المحاسبية الجزائرية بالممارسات الدولية، مما يسمح للمحاسبة بالاعتماد على إطار تصوري ومبادئ محاسبية أكثر انسجاما مع التطورات الاقتصادية وإنتاج معلومة مالية مفصلة.
- تحديد المبادئ والقواعد التي تسمح بتوجيه الممارسة المحاسبية وخاصة تسجيل الأحداث الاقتصادية، تقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يحد من مخاطر التلاعب المتعمد وغير المتعمد ويسهل عملية تدقيق الحسابات؛
- مراعاة احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الذين يبحثون عن معلومات مالية منسجمة* وواضحة حول المؤسسات، تسمح لهم بالمقارنة واتخاذ القرارات؛
- بإمكان المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي يرتكز على محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة).

وتنبع هذه التغيرات من دور المحاسبة الذي يجب أن يركز على الحقيقة الاقتصادية للأحداث أكثر من تركيزه على شكلها القانوني، وهذا ما يسمح للممارسة المحاسبية في الجزائر بالتخلص نوعا ما من القيود القانونية والضريبية التي تحد من تحقيق الصورة الصادقة وتوفير المعلومة المالية الملائمة والقابلة للمقارنة.

الفرع الثالث: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون رقم 07 - 11[1]، فوفقا للمادة الثانية منه فإن النظام المحاسبي المالي ينطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام المتعلقة بمجال كل شخص وخصوصياته و يستثنى من ذلك جميع الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، الذين يستمرون في مسك المحاسبة وفقا لأحكامها وقواعدها.

أما المادة الرابعة من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

أما المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها السقف المحدد**، فيمكنها وفقا للمادة الخامسة من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة تتوافق مع حجم نشاطها وإمكاناتها، ترتكز على محاسبة المقبوضات والمدفوعات التي قامت بها خلال الفترة وإعداد قوائم مالية مبسطة.

---

* معلومات مالية منسجمة: أي تم الاعتماد على نفس المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية في إعدادها.

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 م، ص. 3

** الوارد في القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 م، والذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

على الرغم من تمييز المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمؤسسات الصغيرة عن المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي، إلا أن ذلك غير كاف نظرا لاختلاف أحجام المؤسسات وقدراتها المالية ومواردها البشرية ومجالات نشاطها، حيث كان من الممكن أن يكون هناك تدرج في تطبيق النظام حسب أحجام المؤسسات مما يمكنها من التكيف تدريجيا، من جهة أخرى لا يراعي النظام المحاسبي المالي طبيعة بعض القطاعات الحساسة كقطاعات التأمين، البنوك، الزراعة...إلخ؛ ويتناول الجوانب المتعلقة بها بشكل سطحي ومختصر جدا، عكس معايير المحاسبة الدولية التي خصصت معاييرا بأكملها لمعالجة الخصوصيات المتعلقة بها.

المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار التصوري نقطة اختلاف أساسية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، فالأول لا يعتمد على أي إطار تصوري، مما أدى إلى غياب الأهداف والمفاهيم والخصائص التي تسمح باستنباط الفروض والمبادئ، من أجل تحديد المعايير المحاسبية التي تعبر عن الممارسات المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية. وبالتالي غياب مرجع يساعد في الحكم على الممارسة المحاسبية ويسمح بمعالجة المشاكل الطارئة، التي كان يعتمد في معالجتها على اجتهاد السلطات الوصية أو على المخطط المحاسبي الفرنسي *(PCG)* [*] الذي كان عرضة لعدة انتقادات.

ولتدارك هذا النقص، نص القانون رقم 07 - 11[1] على ضرورة وجود إطار تصوري للمحاسبة المالية، فوفقا للمادة السادسة منه فإن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطارا تصوريا، معايير ا محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ أما المادة السابعة منه فقد ورد فيها أن الإطار التصوري يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض الأحداث الاقتصادية غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، فالإطار التصوري يعرف ويحدد:

- مجال التطبيق؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
- الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء.

ووفقا للمادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156، فإن الإطار التصوري يهدف إلى المساعدة على[2]:

- تطوير المعايير المحاسبية؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية للمعايير المحاسبية.

[*] PCG : Plan Comptable Générale

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 م، ص. 4

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 28 ماي 2008 م، ص. 11

فالإطار التصوري يعتبر من الأولويات بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، حيث يضم المفاهيم الأساسية لإعداد القوائم والخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المالية، إضافة إلى المبادئ والاتفاقيات التي تحدد الممارسات المحاسبية المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية، كما يعتبر أساسا لوضع المعايير المحاسبية أو تطويرها مما يساعد على إبداء الرأي حول القوائم المالية وتفسير المعلومات المحاسبية الواردة بها، بالإضافة إلى المساهمة في معالجة المشاكل والحالات الطارئة المتعلقة بالأحداث الاقتصادية التي لم تتناولها المعايير المحاسبية.

الفرع الأول: مفاهيم أولية

يتناول النظام المحاسبي المالي بعض المفاهيم المهمة في المحاسبة أهمها: الطرق المحاسبية، القوائم المالية والمعايير المحاسبية؛ فالطرق المحاسبية تشكل الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، أما تحديد القوائم المالية وأهدافها فإنه يعتبر من بين العناصر الجوهرية في أي إطار تصوري، إذ تعتبر إلى جانب مفاهيم القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساس الذي تشتق منه مختلف الفروض والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛ في حين تعتبر المعايير المحاسبية الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والمشتقة من الفروض والمبادئ المحاسبية.

1. الطرق المحاسبية: "تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية، التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية"[1]، أي أن النظام المحاسبي المالي يعتبر أن الطرق المحاسبية هي مختلف العناصر المكونة للإطار التصوري، والتي تعتبر أساس إعداد وعرض القوائم المالية، إذ ينبغي التقيد بها وإتباعها من دورة محاسبية لأخرى، حتى يمكن إجراء مقارنات تاريخية سليمة و متابعة تطور أداء المؤسسة بهدف ضمان استمرارية نشاطها في المستقبل. فحسب المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156[2]، فإن الإطار التصوري للمحاسبة المالية:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصائص النوعية للمعلومة المالية؛
- يشكل مرجعا لوضع معايير محاسبية جديدة؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

لذا يتعين على محاسبة كل مؤسسة:

- مراعاة المصطلحات والمبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي؛
- تطبيق الاتفاقيات والطرق والإجراءات المقيسة؛
- الاستناد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك ومراقبة وجمع وإيصال المعلومات المراد معالجتها.

---

(1) Ministères des finances, ***Projet de système comptable financier***, p. 4, Disponible sur le lien : http://blogs-static.maktoob.com/userFiles/a/l/ali-comptable/office/nouveaupcn.pdf, [Consulter le : 13/02/2010],

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 28 ماي 2008 م، ص. 11

2. القوائم المالية: تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات مفيدة حول الوضعية المالية للمؤسسة (الميزانية)، أداءها (حساب النتائج) والتغير في خزينتها (جدول التدفقات النقدية) من أجل تلبية احتياجات المستخدمين؛ فالقوائم المالية يجب أن تسمح بضمان شفافية المؤسسة في إنتاج معلومات كاملة وتوفير عرض صادق للمعلومات، حتى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات وإصدار الأحكام وإجراء المقارنات[1].

3. المعايير المحاسبية: تنتج عن الإطار التصوري وتتعلق بالتطبيق العملي، حيث تحدد مختلف القواعد والإجراءات والممارسات المحاسبية المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية، فحسب المادة الثامنة من القانون رقم 07 - 11 فإن المعايير المحاسبية تحدد[2]:

- قواعد تقييم وإدراج الأصول والخصوم والأعباء والنواتج؛
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

وحسب المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156، فإن المعايير المحاسبية تشكل الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق تقييم وإدراج عناصر الكشوف المالية، وتقسم إلى[3]:

- المعايير المتعلقة بالأصول: التثبيتات العينية والمعنوية، التثبيتات المالية، المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.
- المعايير المتعلقة بالخصوم: الأموال الخاصة، الإعانات، مؤونات المخاطر، القروض والخصوم المالية الأخرى.
- المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والإدراج: الأعباء والنواتج.
- المعايير ذات الصفة الخاصة: تقييم الأعباء والمنتوجات المالية، الأدوات المالية، عقود التأمين، العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير، العقود طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، عقود التمويل الإيجاري، امتيازات المستخدمين، العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

الفرع الثاني: الفروض الضمنية لإعداد القوائم المالية

تم تحديد الفروض التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية في المادتين السادسة والسابعة من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 وتتمثل في[4]:

1. محاسبة التعهد: فالمحاسبة عن آثار الأحداث الاقتصادية تتم وفقا لأساس الاستحقاق، حيث يتم الاعتراف بها عند حدوثها، وتعرض في الكشوف المالية للسنوات التي حدثت فيها.

2. استمرارية الاستغلال: تعد القوائم المالية بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشرها يمكن أن ينتج عنها تصفية المؤسسة أو توقف نشاطها في مستقبل قريب.

---

(1) Ministères des finances, ***Projet de système comptable financier***, Op.Cit., p. 5

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 م، ص. 4

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 28 ماي 2008 م، ص. 14

(4) نفس المرجع، ص.ص. 11-12

الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية

تم تحديد المبادئ المحاسبية في المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 (من المادة التاسعة إلى غاية المادة التاسعة عشر) وتتمثل في[1]:

1. **اتفاقية الكيان (فرض الشخصية المعنوية):** للمؤسسة شخصية مستقلة عن الملاك والمسيرين وباقي الأطراف.
2. **اتفاقية الوحدة النقدية:** يشكل الدينار الجزائري وحدة التقييم الوحيدة.
3. **مبدأ الأهمية النسبية.**
4. **مبدأ الدورية واستقلال الدورات المحاسبية.**
5. **مبدأ الحذر.**
6. **مبدأ قابلية المقارنة:** وذلك من خلال الاستمرار في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية من دورة محاسبية لأخرى.
7. **مبدأ التكلفة التاريخية.**
8. **مطابقة الميزانية الافتتاحية لميزانية السنة المالية التي تسبقها.**
9. **مبدأ تفوق الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني.**
10. **الصورة الصادقة:** يجب أن تسمح القوائم المالية بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها و التغير فيهما، وإذا تبين أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لذلك، فمن الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن الملحق، كما أنه لا يمكن تصحيح المعالجة غير الملائمة ببيان الطرق المستعملة أو بمعلومات ملحقة.

الفرع الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

حددت المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في[2]:

1. **الملاءمة:** تكون المعلومة ملائمة إذا كانت تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وذلك بمساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية، الحالية أو المستقبلية؛ وترتبط ملاءمة المعلومة بطبيعتها وأهميتها النسبية.
2. **المصداقية (الموثوقية):** وذلك بخلو المعلومة من الأخطاء والأحكام المسبقة وإعدادها على أساس: البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، الحياد، الحذر والشمولية.
3. **قابلية المقارنة.**
4. **الوضوح:** تكون المعلومة واضحة إذا كان بالإمكان فهمها بسهولة من طرف جميع الأشخاص الذين لديهم المعارف الأساسية في التسيير، الاقتصاد، المحاسبة والإرادة ولهم الرغبة في دراستها.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 28 ماي 2008 م، ص: 12-13-14

[2] Ministères des finances, ***Projet de système comptable financier***, Op.Cit., p. 8

المطلب الثالث: تحديد العناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي

يعتبر تحديد البند موضوع التقييم مرحلة ضرورية من أجل القيام بعملية التقييم المحاسبي بصورة سليمة، لذلك وجب تحديد البنود المكونة للعناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي وتعريفها وتحديد خصائصها.

الفرع الأول: مفهوم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي

وفقا للنظام المحاسبي المالي فإن "**الأصول تشكل موارد مراقبة من طرف المؤسسة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تعود منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة**"[1]. وبالتالي فإن مفهوم الأصول في ظل المخطط المحاسبي الوطني يختلف بصفة جوهرية عن مفهوم الأصول في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث يتوافق هذا الأخير مع مفهوم الأصول المعتمد من قبل الهيئات المحاسبية الرائدة، وخصوصا مجلس معايير المحاسبة الدولية؛ وتبرز الإضافة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمفهوم الأصول في:

- اعتبار الأصول موارد اقتصادية تتضمن منافع مستقبلية يتم تحصيلها من خلال الاستخدام في أنشطة المؤسسة أو من خلال الإيجار أو البيع، وليست مجرد موجودات تشكل ثروة بالنسبة للمؤسسة؛
- تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، وبالتالي يمكن الاعتراف بالأصل وإدراجه عندما تخضع منافعه الاقتصادية لسيطرة المؤسسة حتى وإن كانت لا تمتلكه من الناحية القانونية، كما أن الأصل المملوك للمؤسسة والذي لا يتضمن أي منافع اقتصادية، فإنه لا يمكن الاعتراف به وإدراجه ضمن الميزانية؛

ويصنف النظام المحاسبي المالي الأصول إلى: أصول جارية وتثبيتات (أصول غير جارية)، وحسب المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156، فإن الأصول الموجهة لخدمة أنشطة المؤسسة بصورة دائمة تشكل أصولا غير جارية، أما الأصول التي لا تمتلك هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية[2].

وتتضمن الأصول الجارية[3]:

- الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة من اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال إلى غاية إنجازها في شكل نقدية؛
- الأصول التي يتم حيازتها لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع تحقيقها خلال اثنتي عشر شهرا؛
- النقديةو أشباه النقدية التي لا يخضع استعمالها لأي قيود.

أما التثبيتات فتتضمن[4]:

- الأصول الموجهة للاستعمال باستمرار لتحقيق أنشطة المؤسسة، مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛

---

(1) Ibid., p. 9

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 28 ماي 2008 م، ص. 13

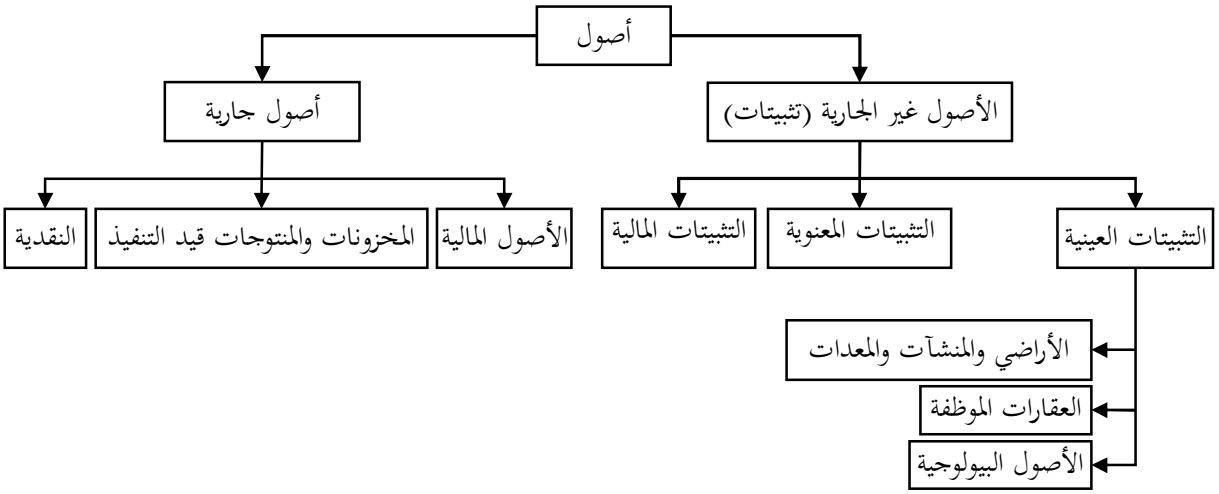
(3) نفس المرجع والصفحة السابقين

(4) Ministères des finances, ***Projet de système comptable financier***, Op.Cit., p. 9

- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل، أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثنتي عشر شهرا ابتداء من تاريخ إقفال الميزانية.

ويمكن توضيح مكونات الأصول وفق النظام المحاسبي المالي من خلال الشكل الآتي:

الشكل (3 - 1): مختلف عناصر الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 م

من خلال التصنيف الذي قدمه النظام المحاسبي المالي للأصول والموضح في الشكل (3 - 1)، يمكن تحديد العناصر المادية في التثبيتات العينية إضافة إلى المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

الفرع الثاني: التثبيتات العينية (العناصر المادية غير الجارية)

حسب الأحكام المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والواردة في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 م[1]، فإن التثبيت العيني هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو الاستعمال في أغراض إدارية والذي يفترض أن تمتد مدة استعماله إلى ما يتجاوز مدة السنة المالية. ويسمح هذا التعريف البسيط بتحديد الخصائص الأساسية للتثبيتات العينية والمتمثلة في:

- للتثبيت العيني كيانا ملموسا وهذا ما يسمح بتميزه عن العناصر المعنوية التي ليس لها أي كيان ملموس؛
- تحوزه المؤسسة لاستخدامه في إنتاج السلع، تقديم الخدمات، تحقيق أنشطتها الإدارية أو بغرض الإيجار؛
- يستعمل لأكثر من دورة وهذا ما يميزه عن باقي العناصر المادية التي تستهلك خلال دورة واحدة.

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن التثبيتات العينية تدرج في الصنف الثاني من مدونة الحسابات والخاص بالتثبيتات وذلك في حـ/ 21 تحت مسمى التثبيتات العينية، وتتكون من:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 م، ص.ص. 8-9

- **الممتلكات، المنشآت والمعدات:** وهي التي وردت في حـ/ 21 (التثبيتات العينية) وتقسم إلى: حـ/ 211 الأراضي، حـ/ 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي، حـ/ 213 المباني، حـ/ 215 المنشآت التقنية و المعدات والأدوات الصناعية، حـ/ 218 التثبيتات العينية الأخرى. وفيما يخص الأراضي والمباني فإنها تشكل أصولا متمايزة تعالج كلا على حدا حتى وإن تم اقتناؤها معا، فالمباني أصول قابلة للاهتلاك، بينما تعتبر الأراضي أصولا غير قابلة للاهتلاك ما عدا في حالة استخدامها بغرض استخراج الموارد الطبيعية.
- **العقارات الموظفة:** تعتبر حالة خاصة من التثبيتات العينية المدرجة في حـ/ 21، لأنها تثبيتات عينية غير مستغلة من طرف المؤسسة لتحقيق أنشطتها، فهي ملكية عقارية (أرض، بناية، أو جزء منهما) مملوكة من طرف المؤسسة بغرض الحصول على إيرادات الإيجار و/ أو تثمين (تحسين) رأس المال، وليس بغرض الاستعمال في إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية أو البيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة.
- **الأصول البيولوجية:** تعتبر أيضا حالة خاصة لأنها تتعلق بالقطاع الزراعي، فهي عبارة عن الحيوانات والنباتات المملوكة من طرف مؤسسة زراعية في إطار نشاطها العادي، أما فيما يخص تصنيفها في مدونة الحسابات فإن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لذلك، وترك المجال مفتوحا للمؤسسة في اختيار الحسابات الملائمة ضمن صنف التثبيتات.

1. بعض المعالجات المتعلقة بالتثبيتات العينية حسب النظام المحاسبي المالي

من أجل التطرق لعملية التقييم الدوري للتثبيتات العينية ينبغي توضيح بعض المعالجات المتعلقة بالتثبيتات العينية وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي وأهمها:

- تدرج التثبيتات بتكلفتها والتي تتضمن تكاليف اقتنائها ووضعها في أماكنها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تتضمن هذه التكلفة المصاريف العامة والإدارية ومصاريف انطلاق النشاط؛ أما تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة للاستخدام الذاتي، فتضم تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، بالإضافة إلى تكاليف التفكيك أو تكاليف تجديد الموقع إذا ذلك يشكل إلزاما بالنسبة للمؤسسة.
- تطبق المبادئ الآتية لتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها:

- يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في سنة مالية واحدة؛
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات، إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة؛
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بكل مكون منها تختلف عن المدة النفعية لباقي المكونات أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة؛
- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح بزيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية كأعباء في السنة المالية التي حدثت فيها، إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من قيمته المحاسبية، بمعنى أنها تحقق للمؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي، فإنها تدرج كتثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل.

2. اهتلاك التثبيتات العينية

الاهتلاك هو استنفاد المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها. ويتضمن توزيع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على المدة النفعية للأصل، مع مراعاة قيمته المتبقية إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة، أما طريقة الاهتلاك فتعكس تطور وتيرة استنفاد المنافع الاقتصادية للأصل، حيث يتيح النظام المحاسبي المالي استخدام جميع الطرق (قسط ثابت، متناقص أو متزايد). ويدرج مصروف الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي وفقا للقيد الآتي:

681		**ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية**	×××××	×××××
	281 ×××	**ح/ اهتلاك التثبيتات العينية**		

وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه يجب أن يتم مراجعة طريقة اهتلاك الأصل، مدته النفعية و قيمته المتبقية بصفة دورية و في حالة حدوث أي تغير مهم في وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، فإنه ينبغي تعديل التقديرات لتعكس هذا التغير. وإذا ثبت أن مثل هذا التغيير أمر ضروري، فإنه يدرج في الحسابات ضمن التغير في التقديرات المحاسبية، مع تعديل المبلغ المخصص لأقساط اهتلاك السنوات المالية المستقبلية (التعديل بأثر مستقبلي).

3. الاستغناء عن التثبيتات العينية

يتم حذف أي تثبيت عيني من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل غير مستعمل بصورة دائمة في نشاطاتها وأصبح لا يتوقع منه أي منافع اقتصادية مستقبلية؛ و ينتج عن ذلك أرباح (تدرج في ح/ 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية) أو خسائر (تدرج في ح/ 652 نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية)، تحدد بالفرق بين نواتج الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل.

الفرع الثالث: المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ (العناصر المادية الجارية)

حسب أحكام النظام المحاسبي المالي الواردة في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 م[1]، فإن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ تعتبر أصولا جارية، فهي تمثل:

- أصول تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
- أصول قيد الإنتاج بغرض البيع في إطار الاستغلال الجاري أيضا؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 م، ص.ص. 8-9

- مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية إنتاج السلع أو تقديم الخدمات؛
- في إطار تقديم الخدمات، ترتبط المخزونات بتكلفة الخدمات التي لم يتم إدراج النواتج المرتبطة بها بعد.

لا يعتمد تصنيف الأصل ضمن بنود المخزون (أصل جاري) أو في شكل تثبيتات (أصل غير جاري) على نوع الأصل بل تبعا لوجهته (الغرض منه) أو كيفية استعماله في إطار نشاط المؤسسة. وتدرج المخزونات في الصنف الثالث الخاص بالمخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

1. تكلفة المخزونات عند الإدراج المبدئي

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف الضرورية لإيصالها إلى المكان و الحالة التي توجد عليهما وتضم:

- تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات...إلخ)؛
- تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل للقدرة الإنتاجية في المؤسسة)؛
- المصاريف العامة و المصاريف المالية عند اقتناء أو تصنيع منتج يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من اثنتي عشر شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع؛
- المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

2. تقدير تكلفة المخزون

في بعض الحالات تستخدم بعض الأساليب لتقدير تكلفة المخزون كطريقة التكلفة المعيارية أو طريقة سعر التجزئة لسهولتهما، وذلك إذا كان استخدامهما يسمح بالحصول على نتائج قريبة من التكلفة الحقيقية.

- **طريقة التكلفة المعيارية:** حسب ما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 م، فإن تكاليف المخزون يمكن أن تحسب على أساس التكاليف الحقيقية، أو على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف المعيارية) ويتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية؛ وعند استخدام هذه الطريقة يؤخذ في الاعتبار المواد واللوازم والأجور والكفاءة والطاقة المستخدمة، والتي يتم مراجعتها بصفة دائمة ومنتظمة حسب الظروف السائدة.
- **طريقة التجزئة:** سميت كذلك لأنها تستخدم عادة في محلات التجزئة لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من أصناف كثيرة، سريعة الدوران وذات هوامش ربح متساوية؛ فوفقا للقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 م، و في حالات ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات (من غير التموينات) يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي تطبقه المؤسسة في كل فئة من الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.

وعندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة، فإن النظام المحاسبي المالي يتيح استخدام تكلفة شراء أو إنتاج مخزونات مماثلة تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج المخزونات المذكورة.

3. تقييم المخزونات عند صدورها من المخزن أو عند الجرد

يتم تقييم بنود المخزونات عند خروجها من المخازن أو عند تاريخ الجرد (متابعة التدفق المادي وتدفق التكلفة) باستخدام طريقة التكلفة المحددة أو باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا أو باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، و لا يسمح النظام المحاسبي المالي استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا لتحديد تكلفة المخزونات الصادرة للبيع أو الاستهلاك في العملية الإنتاجية.

المطلب الرابع: بدائل التقييم الدوري للعناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي

تم تحديد هذه البدائل بموجب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 م[1]و كقاعدة عامة فإن إعداد وعرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي يرتكز على مبدأ التكلفة التاريخية، التي لا تأخذ بعين الاعتبار آثار تغيرات الأسعار الخاصة أو تغير القدرة الشرائية لوحدة النقد، لكنو حسب بعض القواعد المحددة في نفس القرار فإنه يسمح بمراجعة ذلك التقييم لبعض البنود بالاستناد إلى القيمة العادلة (التكلفة الجارية)، التكلفة الاستبدالية أو القيمة الاستعمالية. وهذا ما ينطبق على العناصر المادية، إذ يعتمد تقييمها على التكلفة التاريخية، مع وجود قواعد خاصة للتقييم تختلف حسب تصنيفها إلى جارية (المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ) أو غير جارية (التثبيتات العينية).

الفرع الأول: بدائل التقييم الدوري للتثبيتات العينية

تضمن النظام المحاسبي المالي بديلين لتقييم التثبيتات العينية، البديل الأول يتمثل في انخفاض قيمة التثبيتات الذي يتوافق مع المعيار الدولي *(IAS 36)* المتعلق بانخفاض قيمة الأصول، ويتمثل البديل الثاني في إعادة تقييم التثبيتات الذي يتوافق مع المعيار الدولي *(IAS 16)* المتعلق بالممتلكات، المنشآتو المعدات.

1. انخفاض قيمة التثبيتات العينية

وفقا لهذه الطريقة فإن المؤسسة ملزمة عند كل تاريخ إقفال بتفحص فيما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أصلا من الأصول قد انخفضت قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير قيمة الأصل القابلة للاسترداد، وتتمثل هذه الأخيرة في صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستعمالية أيهما أكبر.

وصافي سعر بيع الأصل هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل عند إبرام معاملة ضمن شروط المنافسة العادية بين أطراف مطلعة وراضية بعد طرح تكاليف الخروج، أما القيمة الاستعمالية للأصل فهي القيمة المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الاستخدام المستمر للأصل و من التنازل عنه عند نهاية مدته النفعية؛ و في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد صافي سعر بيع الأصل تصبح قيمته القابلة للاسترداد مساوية لقيمته الاستعمالية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 م، ص: من 6 إلى 13

- **المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة التثبيتات العينية**

إذا أصبحت القيمة القابلة للاسترداد لأي تثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة، فإن هذه القيمة تؤول إلى القيمة القابلة للاسترداد عن طريق إثبات خسارة انخفاض القيمة، هذه الأخيرة تدرج كعبء ضمن حساب النتائج، وذلك وفق القيد المحاسبي الآتي:

681		**ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية**	×××××	
	291 ××	**ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية**		×××××

تقوم المؤسسة عند كل إقفال بتفحص فيما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن خسارة الانخفاض في القيمة المدرجة في الحسابات خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت، وإذا وجد مثل هذا المؤشر يجب تقدير قيمة الأصل القابلة للاسترداد، وإعادة تسوية حساب خسارة انخفاض القيمة كما يأتي:

- عند زيادة مبلغ خسارة انخفاض القيمة، يتم زيادة مخصص الخسارة المتعلقة بالانخفاض في القيمة ويكون ذلك من خلال القيد المحاسبي السابق؛
- عند انخفاض مبلغ خسارة انخفاض القيمة، يتطلب ذلك تخفيض مخصص الخسارة المسجل كعبء أو إلغائه تماما، حيث يتم استرجاع خسارة الانخفاض كمنتوج في حساب النتائج، وذلك وفق القيد المحاسبي الآتي:

291 ××		**ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية**	×××××	
	781	**ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات للأصول غير الجارية**		×××××

أما في الميزانية فإن التثبيتات تظهر بالمبلغ الصافي بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة، وفي تاريخ بيع التثبيت تسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة الناتج عن خروج التثبيت المطلوب إثباته في حساب النتائج؛ أما في حالة استرجاع خسارة الانخفاض فإن المؤسسة تعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل إلى قيمته القابلة للاسترداد، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي يمكن الحصول عليها في حالة عدم إدراج أي خسارة للانخفاض في القيمة خلال السنوات السابقة.

- **استخدام الوحدات المولدة للنقدية**

عندما يكون من غير الممكن تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل منفردا، لأنه لا يتولد عنه تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل منفصل، فإن قيمته القابلة للاسترداد تحدد بالنسبة للوحدة المولدة للنقدية *(UGT)*[*]

[*] UGT : Unité Génératrice de Trésorerie

التي ينتسب إليها. و الوحدة المولدة للنقدية هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد،و التي ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة، تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية لباقي الأصو ل.

2. إعادة تقييم التثبيتات العينية

حسب النظام المحاسبي المالي يرخص للمؤسسة إدراج التثبيتات العينية على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات و خسائر القيمة، وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعاد تقييمها اختلافا جوهريا عن القيمة التي تم تحديدها في تاريخ الإقفال. وهذه الطريقة هي نفسها المعالجة البديلة المسموح بها وفقا للمعيار الدولي *(IAS 16)*، فحسبه يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة، فإذا كانت تختلف بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية يصبح ضروريا إجراء إعادة تقييم أخرى، ولا يكون ذلك ضروريا إذا كانت التغيرات في القيمة العادلة غير مهمة[1]، وبدلا من ذلك قد يتم الاكتفاء بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

- **القيمة العادلة**

وفقا للنظام المحاسبي المالي، فإن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصو ل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية؛ فالقيمة العادلة للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون؛ أما القيمة العادلة لمنشآت الإنتاج والتجهيزات فهي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (مؤسسة متخصصة) فإنها تقوم بتكلفة استبدالها الصافية بعد طرح الاهتلاك. وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها، كما أن مجموع الاهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يجب أن يصحح.

- **المعالجة المحاسبية لفروق إعادة التقييم**

تقيد الزيادة في القيمة العادلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة في "حـ / 105 فارق إعادة التقييم"، غير أنها تدرج كإيراد (مكسب) في حساب النتائج إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سبق إدراجها كعبء (خسارة)، وإذا نتج عن عملية إعادة التقييم خسارة في القيمة (إعادة تقييم سالبة)، فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم موجب سبق إدراجه في الحسابات كأموال خاصة بالنسبة لنفس الأصل، و يقيد الرصيد المحتمل (صافي فارق إعادة التقييم السالب) كعبء من الأعباء.

(1) Sami BOUASSIDA, L'essentiel de l'IAS 16 : Immobilisations corporelles, ***Séminaire sur : La pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS***, Banque centrale d'Algérie , Février 2005, p.p. 7-8

تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سالبة، وتنتج عن انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة، و كل استرجاع لخسارة الانخفاض لأصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم موجب عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سالبة.

وطبقا للمعيار الدولي *(IAS 16)*، فإنه يمكن تحويل فوائض إعادة التقييم المدرجة ضمن حقوق الملكية مباشرة إلى الأرباح المحتجزة إذا تم تحققها، ويتحقق الفائض بكامله إذا تم التنازل عن الأصل أو تم الاستغناء عن خدماته؛ لكن يمكن أن يتم تحقق جزء من الفائض نتيجة استخدام الأصل بواسطة المؤسسة، وفي هذه الحالة تكون قيمة الفائض المحقق هي الفرق بين الاهتلاك على أساس القيمة المدرجة المعاد تقييمها للأصل والاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل[1]؛ أما عن تأثيرات إعادة التقييم على الضرائب فيتم معالجتها طبقا للمعيار المحاسبي الدولي *(IAS 12)* والخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل.

3. الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة

تتفق طريقة تقييم العقارات الموظفة في ظل النظام المحاسبي المالي مع طريقة تقييمها وفقا للمعيار الدولي *(IAS 40)*، فبعد الإدراج المبدئي للعقارات الموظفة باعتبارها تثبيتات عينية، يمكن تقييمها:

- إما بتكلفتها التي يطرح منها مجموع الاهتلاكات و خسائر القيمة (طريقة التكلفة)؛
- وإما على أساس قيمتها العادلة (طريقة إعادة التقييم).

تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها أو تغيير وجهة تخصيصها، وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة بكل مصداقية، فإن العقار الموظف يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة؛ أما الخسارة أو المكسب الناتج عن تغير القيمة العادلة للعقار الموظف فتدرج ضمن حساب النتيجة، ويجب أن تعكس القيمة العادلة الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ الإقفال.

4. الحالة الخاصة بالأصل البيولوجي

في ظل النظام المحاسبي المالي، يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه لأول مرة وفي تاريخ كل إقفال بقيمته العادلة بعد طرح المصاريف المقدرة عند نقطة البيع، إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، ويتم إدراج الخسائر أو المكاسب الناتجة عن تقييم الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة في حساب النتيجة؛ وهذا الأسلوب لتقييم الأصول البيولوجية يتفق مع ما جاء في المعيار الدولي *(IAS 41)* الخاص بالزراعة.

[1] Ibid., p. 9

الفرع الثاني: التقييم الدوري للمخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

تعتمد القاعدة العامة للتقييم في ظل النظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية، لكن ونظرا لاعتماده على مبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقيم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، والقيمة القابلة للتحقق هي سعر البيع المقدر بعد طرح التكاليف المقدرة لإتمام عملية الإنتاج أو البيع أو كليهما.

وتدرج الخسارة في قيمة المخزونات كعبء يخصم من الإيرادات، وذلك عندما تكون تكلفة المخزون أعلى من صافي قيمته القابلة للتحقق، ويمكن أن تحدد هذه الخسارة مادة بمادة، أو فئة بفئة في حالة الأصول المتجانسة، ويتم إدراجها وفق القيد المحاسبي الآتي:

685	**ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية**		×××××	
	ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	39 ××		×××××

يتم عمل تسوية لصافي القيمة القابلة للتحقق عند نهاية كل فترة، فإذا ظهرت ظروف جديدة أدت إلى انخفاض أكبر في صافي القيمة القابلة للتحقق يتم زيادة مخصص الخسارة باستخدام نفس القيد السابق، أما إذا انتهت الظروف التي نتج عنها تخفيض قيمة المخزون، فإنه يتم استرجاع مخصص الخسارة بحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (الجديدة) أيهما أقل؛ ويحدث هذا على سبيل المثال عندما يبقى جزء من المخزون الذي تم تخفيض قيمته ضمن مخزون نهاية الفترة التالية، ويتم الاسترجاع وفق القيد المحاسبي الآتي:

39 ××	**ح/ خسائر القيمة في المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ**		×××××	
	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات للأصول الجارية	785		×××××

الفرع الثالث: حالة المنتوجات الزراعية

بالنسبة للمنتوجات الزراعية التي تمثل مخزونات ذات طابع خاص، فإنه يتم تقييمها عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ويتم إدراج أي مكاسب أو خسائر ناتجة عن تغير القيمة العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حدثت فيها؛ وتتوافق هذه الطريقة في تقييم المنتوجات الزراعية مع أسلوب تقييم المنتوجات الزراعية في ظل معايير المحاسبة الدولية وفقا لما ورد المعيار الدولي *(IAS 41)* الخاص بالزراعة.

المبحث الثاني: انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*

اهتمت المحاسبة بشقيها النظري والعملي بالتكلفة التاريخية كأساس لتقييم الأصول غير الجارية، لما تتميز به من موضوعية وقابلية للتحقق، وبالتالي البعد عن التحيز والأحكام الشخصية وتقليل الاختلاف بين الممارسين، وهذا ما جعل المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)* توصي باستخدام التكلفة التاريخية كأساس للتقييم. إلا أن تغير الأحداث الاقتصادية، فضلا عن الظروف التضخمية قد تجعل تكلفة الأصل المدرجة غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، مما أدى إلى حاجة المجتمع المالي لمعايير محاسبية تغطي مسألة تقييم الأصول غير الجارية بقيمها العادلة عند انخفاضها عن التكلفة، ومن ثم الاعتراف بخسارة الانخفاض وإدراجها.

واستجابة لهذه التطورات قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *(FASB)* عام 1995 م بإصدار بيان معايير المحاسبة المالية *(SFAS 121)*[*]، الذي وضع فيه القواعد المحاسبية الخاصة بانخفاض قيمة الأصول غير الجارية، ثم حل محله بيان معايير المحاسبة المالية *(SFAS 144)* عام 2001 م. كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)* معيار المحاسبة الدولي *(IAS 36)* عام 1998 م، الذي يوصي المؤسسات بضرورة إجراء اختبار انخفاض قيمة أصولها غير الجارية عند نهاية كل دورة في حالة وجود أي مؤشرات تدل على ذلك[1].

المطلب الأول: عرض طريقة انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*

حسب معايير المحاسبة الدولية هناك بديلين لتقييم التثبيتات المادية، المعالجة المرجعية التي جاء بها المعيار الدولي *(IAS 36)* والمتمثلة في انخفاض قيمة الأصول، والمعالجة البديلة المسموح بها التي جاء بها المعيار الدولي *(IAS 16)* والمتمثلة في إعادة تقييم التثبيتات المادية بالاعتماد على القيمة العادلة كأساس للتقييم.

وفيما يخص المعيار الدولي *(IAS 36)* الذي يتضمن طريقة انخفاض قيمة الأصول فإنه يهدف إلى[2]:

- توفير إطار محاسبي يسمح للمؤسسة التأكد من أن أصولها غير الجارية غير مدرجة بمبلغ يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد (سواء بطريقة مباشرة من خلال التنازل أو بطريقة غير مباشرة من خلال الاستعمال)؛
- تحديد الحالات التي تفرض على المؤسسة الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة أو استرجاعها؛
- تحديد المؤشرات التي تدل على احتمال وجود انخفاض في القيمة، مما يستوجب إجراء اختبار الانخفاض؛
- تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بالانخفاض في القيمة.

ويشمل مجال تطبيق هذا المعيار كل من التثبيتات المادية والمعنوية (بما فيها تلك المحصل عليها عن طريق التمويل الإيجاري)، فارق الاقتناء *(GoodWill)*، الاستثمارات العقارية المقيمة بطريقة التكلفة، الاستثمارات في الفروع *(IAS 27)* أو المؤسسات الزميلة *(IAS 28)* أو المؤسسات المشتركة *(IAS 31)*. ولا يشمل مجال تطبيق هذا

[*] SFAS : Statement of Financial Accounting Standards

[1] سمير الريشاني، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 23، العدد الثاني، دمشق، 2007، ص. 166

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. ص. 431-432

المعيار كل من المخزونات *(IAS 2)*، الأصول الناتجة عن عقود الإنشاء *(IAS 11)*، أصول الضرائب المؤجلة *(IAS 12)*، الأصول المالية *(IAS 39)*، التثبيتات المحتفظ بها بغرض البيع *(IFRS 5)*، الأصول الناتجة عن منافع الموظفين *(IAS 19)*.

الفرع الأول: أساسيات حول انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*

تتمثل نقطة البداية في المعيار الدولي *(IAS 36)* في تحديد الأصل (أو الأصول) التي سوف يتم اختبار انخفاض قيمتها في نهاية الدو رة المحاسبية، عن طريق المقارنة بين قيمتها المحاسبية الصافية وقيمتها القابلة للاسترداد، ويتم تخفيض قيمة الأصل إذا كانت قيمته القابلة للاسترداد أقل من قيمته المحاسبية الصافية؛ وهذا لا يعني أن المؤسسة ملزمة بتحديد القيمة القابلة للاسترداد لجميع أصولها عند كل إقفال من أجل اختبار الانخفاض في القيمة، وإنما يتم إجراء هذا الاختبار عند وجود مؤشرات تدل على ذلك.

1. مؤشرات الانخفاض في القيمة

مؤشرات الانخفاض في القيمة هي الدلائل التي تشير إلى احتمال وجود انخفاض في قيمة الأصل، مما يفرض على المؤسسة إجراء عملية اختبار الانخفاض، والاعتراف بخسارة الانخفاض وإدراجها إذا ثبت وجودها، هذه المؤشرات يمكن أن تكون خارجية[1]:

- وجود انخفاض جوهري في القيمة السوقية للأصل خلال الدورة أكبر من الانخفاض الناتج عن الاهتلاك أو تقادم الأصل نتيجة الاستعمال أو مرور الزمن؛
- تغييرات هامة في البيئة التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية أو السوقية للمؤسسة، يمكن أن تؤثر سلبا على قيمة الأصول المستخدمة في المجال الذي حدث فيه التغيير؛
- ارتفاع معدلات الفائدة أو معدلات العائد السوقية خلال الدورة، مما قد يؤثر على معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستعمالية للأصل، وبالتالي انخفاض القيمة القابلة للاسترداد بشكل معتبر؛
- القيمة المحاسبية للمؤسسة (الأصل المحاسبي الصافي) أكبر من قيمتها السوقية.

كما يمكن أن تكون مؤشرات الانخفاض في القيمة داخلية[2]:

- وجود أدلة على حدوث تقادم أو ضرر مادي للأصل؛
- حدوث تغييرات هامة لها تأثيرات سلبية على المؤسسة خلال الدورة أو متوقعة في المستقبل القريب، فيما يخص مستوى أو طريقة استخدام الأصل حاليا أو كما كان متوقعا. كخطط التخلي عن القطاعات التشغيلية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطة للتخلي عن الأصل قبل التاريخ المحدد لذلك؛
- وجود مؤشرات تتعلق بنظام المعلومات الداخلي تدل على تدهور الأداء الاقتصادي للأصل عما هو متوقع.

---

(1) Ali TAZDAIT, ***Maitrise du système comptable financier : en référence aux normes IFRS***, 1er édition, Edition ACG, Alger 2009, p. 253

(2) Idem.

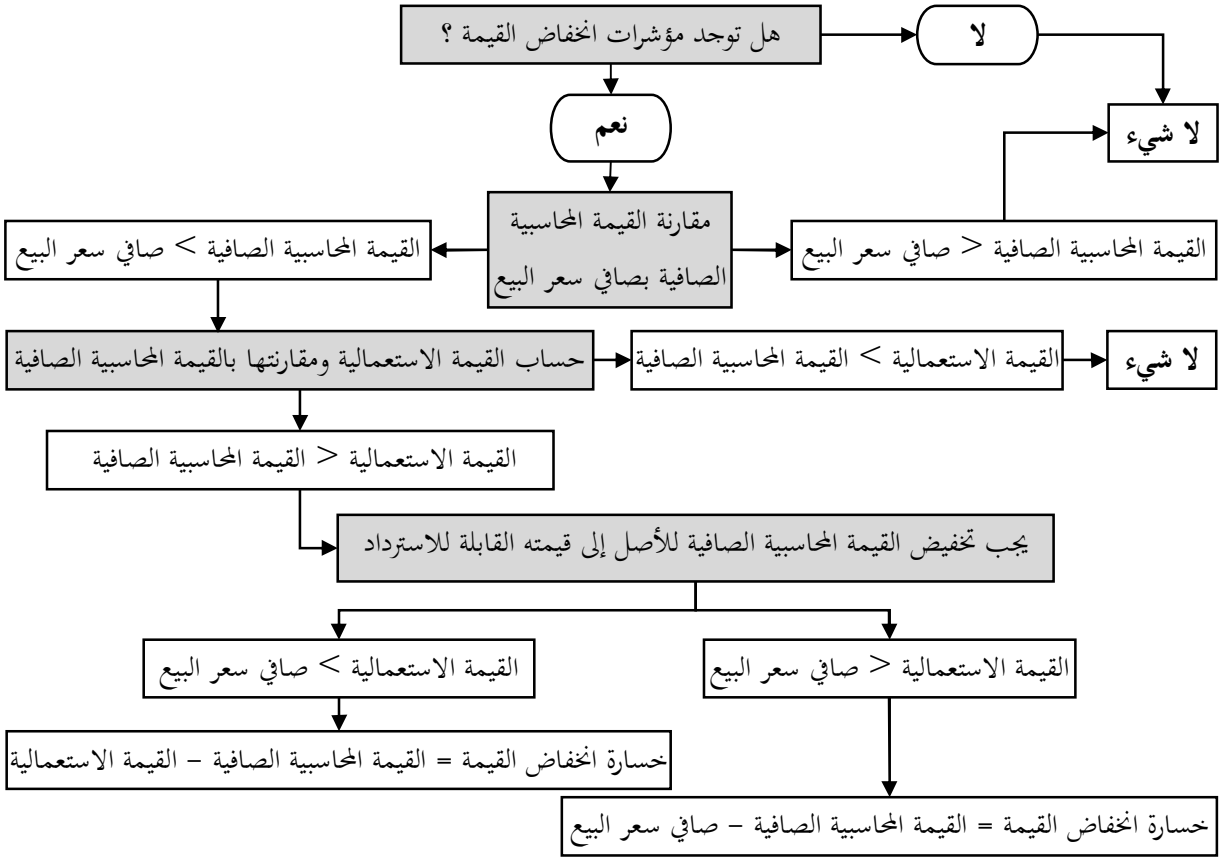
وفي حالة وجود مؤشر أو أكثر من المؤشرات السابقة، يجب حساب القيمة القابلة للاسترداد للأصل ومقارنتها بقيمته المحاسبية الصافية. ويستثنى من ذلك الأصول المعنوية التي لها مدة استعمال غير محددة (وخصوصا فارق الاقتناء) أو الأصول المعنوية التي مازالت في مرحلة التطوير ولم يبدأ استخدامها بعد، حيث يقضي المعيار الدولي *(IAS 36)* باختبار انخفاض قيمتها كل عام سواء وجد مؤشر الانخفاض أو لو يوجد[1].

وفيما يتعلق بمؤشرات الانخفاض السابقة يجب مراعاة الاعتبارات الآتية[2]:

- لا يمكن اعتبار المؤشرات السابقة مؤشرات شاملة، نظرا للتغير السريع الذي يميز محيط المؤسسة بكل مستوياته، وقد تم ذكرها في المعيار المحاسبي *(IAS 36)* على سبيل المثال لا على سبيل الحصر؛
- يجب أخذ الأهمية النسبية للمؤشرات بعين الاعتبار؛
- إن المؤشر الذي يدل على وجود انخفاض في قيمة الأصل يدل أيضا على أن العمر الإنتاجي للأصل أو أسلوب الاهتلاك أو القيمة المتبقية قد تكون أيضا بحاجة إلى المراجعة أو التعديل.

والشكل الموالي يوضح مراحل اختبار انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي *(IAS 36)*:

الشكل (3 - 2): منهجية اختبار انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي *(IAS 36)*



Source : Hubert TONDEUR, Application de l'IAS 36 : dépréciation des actifs, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 353, Paris, Mars 2003, p. 27

(1) Bernard RAFFOURNIER, Op.cit., p. 356

(2) خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. 434

2. القيمة المحاسبية الصافية

القيمة المحاسبية الصافية هي قيمة الأصل الواردة في ميزانية المؤسسة، وتمثل القيمة التاريخية أو القيمة المعاد تقييمها بعد طرح مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة إن وجدت، وترتبط القيمة المعاد تقييمها أساسا بالتثبيتات المادية المقيمة وفقا للمعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي *(IAS 16)*.

3. القيمة القابلة للاسترداد

القيمة القابلة للاسترداد تمثل المبلغ الأقصى الذي يمكن الحصول عليه من الأصل، سواء من خلال استخدامه إلى غاية نهاية مدته النفعية (القيمة الاستعمالية) أو من خلال التنازل عنه (القيمة العادلة مطروحا منها المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع).

وبالتالي فإن القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة الاستعمالية للأصل أو صافي سعر بيعه أيهما أكبر[1]. وعند عدم إمكانية تحديد صافي سعر بيع الأصل (القيمة العادلة بعد طرح مصاريف البيع) فإن قيمته القابلة للاسترداد هي القيمة الاستعمالية، أما في حالة الأصل المحتفظ به لغرض البيع أو المستعمل في نشاط المؤسسة لكن هناك نية للتخلص منه، فإن قيمته القابلة للاسترداد هي صافي سعر بيعه[2].

- **صافي سعر البيع (القيمة العادلة مطروحا منها مصاريف البيع)**

يمثل صافي سعر البيع المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في معاملة تتم في ظل شروط المنافسة العادية بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل[3] مطروحا منها المصاريف المحتملة لإتمام عملية البيع. ومصاريف البيع هي المصاريف التي يمكن تخصيصها مباشرة لعملية البيع باستثناء الأعباء المالية وأعباء الضريبة على نتيجة البيع ويمكن التمييز بين[4]:

- **المصاريف الخارجية:** مصاريف العقد، مصاريف الطابع المرتبطة بعملية البيع، مصاريف تحويل الأصل...إلخ؛
- **المصاريف الداخلية:** المصاريف الهامشية المباشرة الضرورية لتهيئة الأصل وجعله في حالة تسمح ببيعه.

وفي حالة وجود سوق نشط للأصل المعني، فإن صافي سعر البيع يتمثل قي قيمته السوقية بعد طرح المصاريف الضرورية لإتمام عملية البيع، وفي حالة عدم وجود سوق نشط للأصل أو اتفاقية بيع ملزمة، فإنه يتم تحديد صافي سعر البيع بناء على المعلومات المتوفرة عن الأصول المماثلة في تاريخ الإقفال.

---

(1) محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعلمية**، عمان، 2008، ص. 573

(2) خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. 434

(3) Pierre SCHEVIN, Les Nouvelles règles en matière de dépréciation d'actifs, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 377, Paris, Mai 2005, p. 23

(4) Idem.

- **القيمة الاستعمالية**

تمثل القيمة الاستعمالية مجموع المنافع الاقتصادية التي يمكن تحصيلها من الاستعمال المستمر للأصل ومن بيعه بعد انتهاء مدته النفعية، فالغرض الأساسي من اقتناء الأصل في هذه الحالة هو الاستعمال وليس البيع. **"ويمكن الحصول على القيمة الاستعمالية من خلال خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل ومن بيعه عند انتهاء مدته النفعية"**[1].

ولتقدير القيمة الاستعمالية يمكن أن نميز مرحلتين[2]:

- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة، الناتجة عن الاستعمال المستمر للأصل وكذلك التدفقات المستقبلية الناتجة عن خروجه؛
- اختيار معدل خصم يعكس المخاطرة أو عدم التأكد الذي يحيط بالتدفقات النقدية، ثم القيام بخصمها للحصول على القيمة الاستعمالية.

ومن أجل تقدير التدفقات النقدية المستقبلية يجب الاعتماد على[3]:

- افتراضات معقولة ومدعمة تعكس الأصل في حالته الراهنة وتمثل أفضل تقدير للإدارة للظروف الاقتصادية السائدة على مدى العمر المتبقي للأصل، مع إعطاء وزن أكبر للعوامل الخارجية؛
- إجراء التنبؤات على أساس مدة أقصاها خمس سنوات إلا إذا أمكن تبرير مدة أطول؛
- يتم تقدير التدفقات النقدية على أساس أحدث الميزانيات التقديرية والتنبؤات المعتمدة من طرف الإدارة، وبالنسبة للفترات التي تزيد عن التنبؤات المحددة (لا توجد تنبؤات تتعلق بها) يتم تقدير تدفقاتها النقدية عن طريق الاستدلال من خلال تطبيق معدل نمو ثابت أو متناقص لا يتجاوز متوسط معدل النمو على المدى الطويل للقطاع أو الاقتصاد أو السوق أو المؤسسة...إلخ، واستخدام أي معدل متزايد يجب أن يبرر.

يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الأصل في حالته الراهنة، لذا فإن تقديرات التدفقات النقدية لا يمكن أن تتضمن أي تدفقات نقدية داخلة أو خارجية ناتجة عن[4]:

- مصاريف التحسينات أو الإضافات أو عمليات الإحلال المتوقعة في المستقبل بغرض تحسين أداء الأصل؛
- إعادة هيكلة يمكن القيام بها في المستقبل ولم يتم بدؤها بعد؛
- التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية؛
- التدفقات النقدية الخارجة والمرتبطة بالضريبة على الأرباح.

---

(1) Bernard RAFFOURNIER, Op.cit., p. 357
(2) Pierre SCHEVIN, Op.cit., p. 23
(3) Ali TAZDAIT, Op.Cit,, p. 255
(4) محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 578

أما فيما يخص التضخم فيمكن تقدير التدفقات النقدية بوحدة النقد الجارية التي تعكس تغيرات الأسعار العامة، وهذا في حالة الاعتماد على معدل الخصم السوقي الذي يعكس تقديرات المستثمرين للتضخم؛ كما يمكن تقديرها بوحدة النقد الثابتة، التي لا تعكس تغير القدرة الشرائية لوحدة النقد. وفيما يخص التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية فإنه يمكن تحويلها إلى العملة المحلية باستخدام سعر الصرف في تاريخ الإقفال[1].

يتطلب حساب القيمة الاستعمالية خصم التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل، وهذا ما يتطلب اختيار معدل خصم قبل الضريبة يعكس تقديرات السوق للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل، ولا يمكن أن يعكس هذا المعدل المخاطر التي تم أخذها بعين الاعتبار عند تقدير التدفقات النقدية. وهذا المعدل يمثل العائد المطلوب من طرف مستثمر لتوظيف أمواله في استثمار له مدة استحقاق تساوي المدة الاستعمالية المتبقية للأصل وله نفس مستوى مخاطر الأصل، ولأغراض انخفاض قيمة الأصل فإن معدل الخصم الذي يجب استخدامه هو المعدل الذي تدفعه المؤسسة في عمليات السوق الجارية للاقتراض من أجل شراء هذا الأصل[2]. وفي أغلب الأحيان لا يمكن ملاحظة هذا المعدل بطريقة مباشرة، لذا يجب تقديره أو استخدام معدل بديل أخذا بعين الاعتبار[3]:

- التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال محسوبة باستخدام تقنية ما، كنموذج تسعير الأصول الرأسمالية؛
- معدل الاقتراض الهامشي للمؤسسة؛
- معدلات أخرى للاقتراض في السوق.

هذه المعدلات يجب تعديلها حتى تعكس الطريقة التي يخصص بها السوق المخاطر الخاصة المرتبطة بالتدفقات النقدية، ويتم استبعاد المخاطر غير المرتبطة بالتدفقات النقدية للأصل.

4. إدراج الانخفاض في القيمة

إذا كانت قيمة الأصل القابلة للاسترداد أقل من قيمته المحاسبية الصافية، يجب تخفيض هذه الأخيرة إلى القيمة القابلة للاسترداد، هذا التخفيض يمثل خسارة في القيمة، يتم إدراجها في دفاتر المؤسسة كمصروف ضمن حساب النتيجة في الدورة التي حدثت فيها، هذا في الحالة العادية غير أنه يمكن أن نميز الحالتين الآتيتين[4]:

- إذا كانت خسارة القيمة تخص أصلا أعيد تقييمه *(Actif réévalué)* فإنها تدرج أولا كتخفيض لفارق إعادة التقييم والضرائب المؤجلة المرتبطين بهذا الأصل، وهذا في حالة التثبيتات المادية المقيمة وفقا للمعالجة البديلة المسموح بها في المعيار الدولي *(IAS 16)*، وإذا تجاوز مبلغ الخسارة فارق إعادة التقييم الموجب فإن الفرق بينهما يتم إدراجه كمصروف في قائمة الدخل؛

---

(1) Pierre SCHEVIN, Op.cit., p. 25

(2) خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. 439

(3) Ali TAZDAIT, Op.Cit, p. 256

(4) Sami BOUASSIDA, L'essentiel de l'IAS 36 : dépréciation d'actifs, ***Séminaire sur : La pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS***, Banque centrale d'Algérie , Février 2005, p. 13

- إذا كان مبلغ خسارة الانخفاض يفوق القيمة المحاسبية الصافية للأصل، فإنه يجب إدراج خصم إذا وفقط إذا كان ذلك مفروضا بموجب معيار أو قاعدة محاسبية أخرى.

بعد إدراج خسارة الانخفاض يجب تعديل أقساط اهتلاك الأصل الخاصة بالسنوات المتبقية، وذلك بقسمة القيمة المحاسبية الصافية الجديدة على ما تبقى من مدته النفعية (بعد طرح القيمة المتبقية إن وجدت)، وذلك سواء كان أصلا أعيد تقييمه أو لا.

الفرع الثاني: استخدام الوحدات المولدة للنقدية *(UGT)*

في كثير من الحالات يصعب تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل منفردا وذلك نظرا لكون[1]:

- القيمة الاستعمالية للأصل ليست قريبة من صافي سعر بيعه (التدفقات النقدية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل ضعيفة أو صافي سعر بيعه معدوم)
- أغلب الأصول ليست لها تدفقات نقدية منفصلة عن التدفقات النقدية لباقي الأصول، وبالتالي لا يمكن تقدير قمتها الاستعمالية بشكل منفصل.

إذا لم يمكن تقدير القيمة القابلة للاسترداد لأصل أو مجموعة من الأصول لأحد السببين السابقين، يتم اللجوء إلى استخدام الوحدات المولدة للنقدية، ففي غالب الأحيان تشترك مجموعة من الأصول في عملية لإنتاج سلع أو تقديم خدمات، ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة يمكن تحديدها بشكل منفصل، وبهذا تتحدد القيم القابلة للاسترداد لهذه الأصول من خلال الوحدة المولدة للنقدية التي تنتمي إليها.

والوحدة المولدة للنقدية هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد، ينتج عن الاستخدام المستمر لها تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية لباقي الأصول أو مجموعات الأصول[2].

1. مستوى تجميع الأصول ضمن وحدات مولدة للنقدية *(UGT)*

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي *(IAS 36)* تعتمد استقلالية الوحدة المولدة للنقدية على أساس وجود سوق نشط لمخرجاتها، فإذا كان الأصل أو مجموعة الأصول تنتج سلعا أو خدمات لها سوقا نشطا، يجب اعتبار هذا الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة مولدة للنقدية، حتى وإن كان يتم استخدام كل هذه السلع والخدمات أو جزءا منها لتلبية الاحتياجات الداخلية للمؤسسة. وإذا كان الأمر كذلك فإن التدفقات النقدية تتحدد على أساس أسعار السوق وليس على أساس أسعار التحويل الداخلية[3].

---

(1) Hubert TONDEUR, Détermination des unités génératrices de trésorerie selon la norme IAS 36, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 377, R.F.C. 355, Paris, Mai 2003, p. 27

(2) Pierre SCHEVIN, Dépréciation d'un GoodWil : les nouvelles règles IAS/IFRS, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 382, Paris, Novembre 2005, p. 27

(3) Bernard RAFFOURNIER, Op.cit., p. 362

وعندما نكون بصدد تحديد الوحدات المولدة للنقدية يظهر مشكل جديد، وهو شروط تجميع الأصول ضمن وحدات مولدة للنقدية، فهذه العملية تخضع بطبيعتها للأحكام الشخصية، ويمكن أن ينتج عن سوء استعمالها تخفيض قيمة الخسارة، من خلال ربط الأصول التي لها مؤشرات انخفاض القيمة بأصول أخرى ليس لها مؤشرات انخفاض القيمة، وبالتالي تعويض انخفاض القيمة للأصول الأولى بفائض القيمة المحقق من طرف الأصول الثانية؛ أي أن مستوى تجميع الأصول إلى وحدات مولدة للنقدية له تأثير على مبلغ خسارة انخفاض القيمة المحتمل، وذلك من خلال عملية تحديد القيمة القابلة للاسترداد وحساب مبلغ خسارة الانخفاض[1].

لتفادي هذا الخلل لجأ مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)* إلى مبدأ استقلالية التدفقات بين الوحدات المولدة للنقدية، وأوصى بضرورة احترام مبدأ ثبات الطرق المستخدمة في تجميع الأصول إلى وحدات مولدة للنقدية، وعلى هذا الأساس فإن معيار المحاسبة الدولي *(IAS 36)* يفرض تدقيق المعايير التي يتم على أساسها تحديد هذه الاستقلالية ويقترح طريقتين مرجعيتين[2]:

- الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها بإدارة نشاطات المؤسسة (مثلا خطوط الإنتاج، قطاع النشاط، المنطقة الجغرافية...إلخ). لذا يمكن القيام بمقاربة بين مفهوم الوحدة المولدة للنقدية ومفهوم القطاع وفقا للمعيار الدولي *(IAS 14)* الذي يتناول القطاعات التشغيلية، وفي الأساس يفضل هذا المعيار عرض المعلومات على أساس قطاع النشاط وعلى أساس القطاع الجغرافي. وقد ذهبت النسخة المعدلة لهذا المعيار بعيدا، حيث أوصت بضرورة دراسة الهيكل التنظيمي الداخلي للمؤسسة ونظام المعلومات من أجل تحديد قطاعات المؤسسة، وهذا قد لا يعتمد بالضرورة على التقسيم وفقا للمنتجات أو المناطق الجغرافية.
- الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها باتخاذ القرارات فيما يخص متابعة وخروج الأصول ونشاطات المؤسسة، حيث يرى المعيار الدولي *(IAS 36)* أن مستوى تحديد الوحدات المولدة للنقدية يمكن أن يعتمد على هيكل القرار في المؤسسة، أي أن مفهوم الوحدة المولدة للنقدية يتوافق مع التقسيم الاستراتيجي الذي يحدد مجالات النشاط الإستراتيجية للمؤسسة، وبهذا يمكن ربط الوحدات المولدة للنقدية بمجالات النشاط الإستراتيجية للمؤسسة، من خلال وجود ارتباط قوي بين وظيفتي مراقبة التسيير والمحاسبة حتى تكون المعلومة أكثر ملاءمة.

يمكن القول أن تحديد الوحدة المولدة للنقدية يتطلب فهما دقيقا لنشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي والقراري الداخليين، للوصول إلى أدق تقسيم ممكن للمؤسسة، يتوافق مع مفهوم الوحدة المولدة للنقدية. وهذا ما **"يتطلب احترام عدة مبادئ: التوافق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة، استقلالية التدفقات النقدية مقارنة بالوحدات الأخرى المولدة للنقدية، ثبات طرق تجميع الأصول إلى وحدات مولدة للنقدية"**[3].

---

(1) Hubert TONDEUR & Jean Luc PEYRET, Les unités génératrices de trésorerie selon l'IAS, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 362, Paris, Janvier 2004, p. 22

(2) Pierre SCHEVIN, ***Les Nouvelles règles en matière de dépréciation d'actifs***, Op.Cit., p. 24

(3) Idem.

2. تخصيص فارق الاقتناء *(GoodWill)* على الوحدات المولدة للنقدية

هناك مشكل أساسي يتعلق بفارق الاقتناء، فهذا الأخير لا ينتج عنه تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل مستقل، وليس له قيمة سوقية يمكن الاعتماد عليها لتحديد قيمته القابلة للاسترداد، كما لا يمكن ربطه مباشرة بوحدة مولدة للنقدية، وحسب المعيار الدولي *(IAS 36)* فإن القيمة القابلة للاسترداد لفارق الاقتناء يجب أن تحدد بالاعتماد على الوحدات المولدة للنقدية التي يرتبط بها.

لذا يجب تقسيم فارق الاقتناء المقيد في الميزانية على الوحدات أو مجموعة الوحدات المولدة للنقدية التي يرتبط بها، هذا التقسيم لا يجب أن يكون تحكيميا وإنما يجب أن يعتمد على آثار التكاتف المنتظر بين الأصول *(Les effets de synergie attendus)*؛ ولتجنب أي تقسيم تحكيمي لفارق الاقتناء، وضع المعيار الدولي *(IAS 36)* حدين لكل وحدة أو مجموعة وحدات مولدة للنقدية[1]:

- يجب أن تمثل أدنى مستوى يتم من خلاله متابعة فارق الاقتناء لأغراض التسيير؛
- يجب أن لا يتجاوز حجم الوحدة أو مجموعة الوحدات المولدة للنقدية التي تم تخصيص جزء من فارق الاقتناء لها، القطاعات الناتجة عن تطبيق المعيار الدولي *(IAS 14)*.

بالنسبة للوحدات المولدة للنقدية التي تتضمن فارق الاقتناء أو جزء منه، يجب أن يتم اختبار انخفاض قيمتها كل عام، حتى في حالة عدم وجود مؤشرات انخفاض القيمة[2]، أما بالنسبة لباقي الوحدات التي لا تتضمن فارق الاقتناء أو جزء منه، فإن اختبار انخفاض القيمة لا يتم إلا في حالة وجود مؤشرات تدل على ذلك.

3. تخصيص أصول (أنشطة) الدعم على الوحدات المولدة للنقدية

تتمثل أصول الدعم في أصول المؤسسة التي ليست لها تدفقات نقدية مستقلة عن التدفقات النقدية لباقي الأصول، وإنما تساهم في التدفقات النقدية لأصل أو مجموعة أصول أخرى، أو تشترك معها في تحقيق هذه التدفقات النقدية. كمبنى المقر الاجتماعي للمؤسسة أو الأقسام، معدات الإعلام الآلي أو مراكز البحث، والتي تساهم في النشاط الكلي للمؤسسة لكن ليس لها تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل منفصل، مما لا يسمح بتحديد قيمتها القابلة للاسترداد بشكل مستقل عن باقي الأصول.

حسب المعيار الدولي *(IAS 36)* فإن هذه الأصول يمكن تخصيصها على الوحدات المولدة للنقدية بالاعتماد على قاعدة معقولة وثابتة من عام لآخر، وبالتالي فالقيمة المحاسبية الصافية لكل وحدة مولدة للنقدية يجب أن تتضمن جزء من القيمة المحاسبية الصافية لأصول الدعم التي تساهم في تحقيق تدفقاتها النقدية، يتم حسابها على أساس القاعدة التي تم اختيارها.

بعد تحديد الوحدات المولدة للنقدية وتخصيص فارق الاقتناء وأصول الدعم عليها، تصبح[3]:

---

(1) Ali TAZDAIT, Op.Cit, p. 259

(2) خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص. 443

(3) Ali TAZDAIT, Op.Cit, p. 258

- القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقدية هي صافي سعر بيعها أو قيمتها الاستعمالية أيهما أعلى، وصافي سعر البيع للوحدة المولدة للنقدية يمثل مجموع صافي أسعار البيع لمختلف الأصول المكونة لها بما فيها أصول الدعم، أما قيمتها الاستعمالية فتمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة منها في المستقبل.
- القيمة المحاسبية الصافية للوحدة المولدة للنقدية تمثل مجموع القيم المحاسبية الصافية للأصول التي يمكن نسبها مباشرة، أو تخصيصها على أساس قاعدة معقولة وثابتة لهذه الوحدة وتساهم في التدفقات النقدية المتوقعة منها في المستقبل؛ ولا تتضمن القيمة المحاسبية للوحدة المولدة للنقدية القيمة المحاسبية الصافية لأي خصم، إلا إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقدية دون مراعاة هذا الخصم.

4. إدراج انخفاض القيمة للوحدة المولدة للنقدية

يجب توزيع خسارة القيمة للوحدة المولدة للنقدية على الأصول المكونة لها كالآتي[1]:

- يتم تخصيص خسارة الانخفاض لفارق الاقتناء أولا؛
- ثم توزيع المبلغ المتبقي من خسارة الانخفاض على الأصول المتبقية على أساس القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل، بشرط أن لا تصبح القيمة المحاسبية الصافية الجديدة لأي أصل أقل من قيمته القابلة للاسترداد؛
- مبلغ خسارة الانخفاض الذي لا يمكن تخصيصه لأصل ما، لأنه يجعل قيمته المحاسبية الصافية أقل من قيمته القابلة للاسترداد، يجب توزيعه على باقي الأصول على أساس القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل.

الفرع الثالث: استرجاع خسارة الانخفاض في القيمة

عند كل إقفال، يجب على المؤسسة أن تتفحص فيما إذا كانت هناك أي مؤشرات تفرض تخفيض أو إلغاء خسارة الانخفاض التي تم إدراجها، والمؤشرات التي يجب أخذها بعين الاعتبار هي نفسها المستخدمة لتحديد فيما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء اختبار انخفاض القيمة (ارتفاع كبير في القيمة السوقية للأصل، تغير المحيط التكنولوجي أو الاقتصادي أو القانوني، انخفاض أسعار الفائدة، ارتفاع القيمة السوقية للمؤسسة...إلخ).

وفي حالة ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد، يجب تخفيض أو إلغاء خسارة الانخفاض، من خلال رفع القيمة المحاسبية الصافية للأصل إلى قيمته القابلة للاسترداد الجديدة، بشرط أن لا تزيد عن القيمة المحاسبية الصافية للأصل قبل حساب خسارة الانخفاض[2].

1. استرجاع خسارة الانخفاض في حالة أصل مفرد: يتم إدراج استرجاع خسارة الانخفاض لأصل منفرد كإيراد ضمن حساب النتيجة، وفي حالة أصل أعيد تقييمه يتم إدراج استرجاع خسارة الانخفاض في القيمة

(1) Bernard RAFFOURNIER, Op.cit., p. 364
(2) Ali TAZDAIT, Op.Cit, p. 260

كفارق إعادة تقييم موجب[1] ضمن الأموال الخاصة. وبعد إدراج استرجاع خسارة الانخفاض في القيمة يجب تعديل أقساط الاهتلاك للسنوات المستقبلية على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة.

2. استرجاع خسارة الانخفاض في حالة وحدة مولدة للنقدية: في حالة وحدة مولدة للنقدية فإنه لا يمكن استرجاع خسارة الانخفاض، التي سبق وأن تم تخصيصها لفارق الاقتناء *(GoodWill)*. أما بالنسبة لباقي الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقدية، فإنه يتم توزيع المبلغ المسترجع من خسارة الانخفاض عليها، بالاعتماد على القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل بشرط أن لا تزيد قيمته المحاسبية الصافية الجديدة عن قيمته المحاسبية الصافية قبل إدراج خسارة الانخفاض، وينتج عن استرجاع خسارة الانخفاض ضرورة تعديل أقساط الاهتلاك للسنوات المستقبلية لكل أصل[2].

المطلب الثاني: تقييم طريقة انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*

تقوم عملية التقدير في المحاسبة على أساس الحيطة والحذر، لتجنب تحويل عدم التأكد الحالي لفترات مستقبلية، مما قد يؤثر سلبا على ثروة المؤسسة ونتائجها؛ ويهدف هذا المبدأ إلى تخفيض قيمة الأصول والنتيجة حماية للمقرضين، من خلال الاعتراف بالخسائر حتى وإن لم تتحقق وتأجيل الاعتراف بالأرباح حتى تتحقق.

الفرع الأول: تأثير انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)* على القوائم المالية

ينتج عن الاعتراف بخسارة الانخفاض عدة تأثيرات على القوائم المالية تتمثل في:

1. التأثير على حساب النتيجة

إن الاعتراف بخسارة الانخفاض وإدراجها ليس له أي تأثير على نقدية المؤسسة، حيث لا تنتج عنه أي مدفوعات أو مقبوضات نقدية؛ إلا أن إدراج خسارة الانخفاض ينتج عنه زيادة مصاريف الاستغلال في الدورة التي حدثت فيها الخسارة، وبالتالي انخفاض نتيجة الدورة، كما أن إدراج استرجاع خسارة الانخفاض ينتج عنه ارتفاع إيرادات الاستغلال في الدورة التي حدث فيها هذا الاسترجاع، وبالتالي ارتفاع نتيجة الدورة؛ لذا يمكن القول أن إدراج خسارة الانخفاض في القيمة أو استرجاعها سوف يكون له تأثير على الأداء المالي للمؤسسة، حيث يسمح بإبراز الأداء الحقيقي في حالة وجود خسارة انخفاض في قيمة الأصل غير الجاري.

2. التأثير على الميزانية

يتطلب الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة تعديل القيمة المحاسبية الصافية للأصل المعني، حيث يتم تخفيضها إلى القيمة القابلة للاسترداد، أما مبلغ الخسارة فيتم إدراجه ضمن مجمع الاهتلاكات وخسائر القيمة، وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية الصافية للأصل هي تكلفته التاريخية أو قيمته بعد إعادة تقييمه مطروحا منها

---

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. 444

[2] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 588

الاهتلاك المجمع وخسارة القيمة. وبهذا فإن تأثير انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)* على الميزانية يمكن حصره في المبلغ الذي سوف يظهر به الأصل المعني في الميزانية.

3. التأثير على مخطط الاهتلاك

إن التأثير الرئيسي للانخفاض في قيمة الأصول يتمثل في ضرورة تعديل مخطط الاهتلاك بالاعتماد على القيمة المحاسبية الصافية الجديدة الناتجة عن الاعتراف بخسارة الانخفاض، حيث يتم حساب أقساط الاهتلاك للدورات المتبقية من المدة النفعية للأصل على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة، وهذه الحالة يمكن أن ينتج عنها أقساط اهتلاك أقل من قسط الاهتلاك الأدنى المسموح به جبائيا. إضافة لذلك يجب تعديل مخطط الاهتلاك عند استرجاع خسارة الانخفاض أو جزء منها[1].

مما سبق يمكن القول أن المؤسسة ملزمة عند تبني نظام المعلومات المحاسبي أن تأخذ بعين الاعتبار تحديد خسارة الانخفاض من جهة، ومتابعة مخطط الاهتلاك الجديد بالموازاة مع مخطط الاهتلاك القديم من جهة أخرى، من أجل تجنب إدراج الأصل بقيمة محاسبية صافية أعلى من قيمته المحاسبية الأصلية. كما أن إدراج خسارة الانخفاض يفرض على المؤسسة إجراء مراجعة دورية لمخطط الاهتلاك فيما يخص المدة النفعية والقيمة المتبقية وأسلوب الاهتلاك[2].

4. الضرائب المؤجلة

في معظم دول العالم هناك اختلاف بين المبادئ المحاسبية والتشريعات الضريبية فيما يخص عملية الاعتراف بالإيرادات والمصاريف وتوقيت هذا الاعتراف، أي هناك اختلاف في المكونات التي سيتم على أساسها حساب الربح من الناحية المحاسبية ومن الناحية الضريبية، مما يؤدي إلى اختلاف الربح المحاسبي قبل الضريبة ووعاء الربح الخاضع للضريبة بموجب التشريعات الضريبة، وهذا ما ينتج عنه اختلاف قيمة الضريبة في حساب النتيجة ومبلغ الضريبة الذي يجب دفعه لمصلحة الضرائب.

- **الفروق المؤقتة والفروق الدائمة:** وفقا للمعيار الدولي *(IAS 12)*، ينتج عن الاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية والتشريعات الضريبية (التي يتم على أساسها حساب مبلغ الضريبة واجب السداد)، فيما يخص قواعد الاعتراف بالمصاريف والإيرادات، وتوقيت هذا الاعتراف، ما يعرف بالفروق والتي يمكن تقسيمها إلى[3]:

- **الفروق المؤقتة:** تنتج عن الاختلاف في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف بين المبادئ المحاسبية والتشريعات الضريبية، فمثلا في بعض الدول تخضع بعض الإيرادات للضريبة على الأرباح عند استلامها نقدا، في حين يتم الاعتراف بها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بالاعتماد على أساس الاستحقاق.

---

(1) Hubert TONDEUR & Jean Luc PEYRET, Suivi et modification des plans d'amortissement selon les normes IAS-IFRS, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 361, Paris, Décembre 2003, p. 23

(2) Ibid., p. 24

(3) محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 199

- **الفروق الدائمة:** تنتج عن الاختلاف بين المبادئ المحاسبية والتشريعات الضريبية في طبيعة الإيرادات والمصاريف التي يجب الاعتراف بها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، فمثلا توجد بعض المصاريف التي يتم الاعتراف بها محاسبيا، لكن لا يتم الاعتراف بها جبائيا على الإطلاق؛ كما توجد بعض الإيرادات التي يتم الاعتراف بها محاسبيا، في حين يتم إعفاؤها جبائيا بشكل دائم لأسباب اقتصادية أو اجتماعية.

- **تصنيف الضرائب المؤجلة:** حسب معيار المحاسبة الدولي *(IAS 12)*، ينتج عن الفروق الموجودة بين الربح قبل الضريبة وفقا للمبادئ المحاسبية والربح الخاضع للضريبة وفقا للتشريعات الجبائية بندين في الميزانية[1]:

- **خصوم الضريبة المؤجلة:** و هي الضريبة على الأرباح المستحقة بموجب المبادئ المحاسبية عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد في فترات مستقبلية بموجب التشريعات الضريبية (فروق مؤقتة)، وتنشأ عندما تكون القيمة الدفترية للأصل أكبر من أساسه الضريبي، أو عندما تكون القيمة الدفترية للخصم أقل من أساسه الضريبي.

- **أصول الضريبة المؤجلة:** و هي الضرائب على الأرباح المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها من ضرائب الفترات اللاحقة، وتتعلق بما يأتي:

  - ✓ الزيادة في ضريبة الأرباح واجبة السداد بموجب التشريعات الضريبية عن ضريبة الأرباح المستحقة بموجب المبادئ المحاسبية، حيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المؤسسة مستقبلا؛
  - ✓ الخسائر القابلة للتدوير والاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات المستقبلية، أي يمكن خصمها من الربح الخاضع للضريبة مستقبلا، وبالتالي تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة في المستقبل.
  - ✓ الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها واستنفادها خلال الفترات اللاحقة.

تنشأ أصول الضريبة المؤجلة أساسا، عندما تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة الدفترية للخصم أكبر من أساسه الضريبي.

وبهذا فإن الاعتراف بخسارة الانخفاض وإدراجها، يتطلب تحديد أصول وخصوم الضريبة المؤجلة الناتجة، التي ترجع إلى الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة، هذه الاختلافات تعود للأسباب الآتية:

- في كثير من الدول لا تعترف التشريعات الضريبية بمصروف خسارة الانخفاض ضمن الربح الخاضع للضريبة، أما وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)* فإن خسارة الانخفاض تعتبر مصروفا يجب إدراجه في حساب النتيجة؛

- عند الاعتراف بخسارة الانخفاض، يجب تخفيض القيمة المحاسبية الصافية للأصل إلى قيمته القابلة للاسترداد، مما ينتج عنه اختلاف القيمة المحاسبية للأصل عن أساسه الضريبي الذي يتم الاعتماد عليه لحساب قسط الاهتلاك، الذي يجب خصمه من الإيرادات لتحديد الربح الخاضع للضريبة بموجب التشريعات الجبائية.

---

[1] نفس المرجع، ص. 204

- **الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي:** وفقا للمادة الخامسة من قانون المالية التكميلي الصادر عام 2009 م[1]، والتي تعدل وتكمل أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه لا يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة على التثبيتات كمصروف عند تحديد الربح الخاضع للضريبة[2].

وتناول النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروق الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة، حيث صنفها في الحساب 13 "النواتج والأعباء المؤجلة - خارج دورة الاستغلال"، وقسمه إلى:

- حـ/ 133 الضرائب المؤجلة على الأصول؛
- حـ/ 134 الضرائب المؤجلة على الخصوم.

و حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية عام 2008 م[3]، فإن حسابات "الضرائب المؤجلة" مخصصة لإدراج المبلغ المحسوب من الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم، و المحدد عند تاريخ كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال دون خصمها (تحيينها)و التي تنتج عن:

- تفاوت زمني بين إدراج منتوج أو عبء في المحاسبة وأخذه في الحسبان في القاعدة الجبائية؛
- الخسائر الجبائية أو سلفيات الضرائب القابلة للتأجيل إذا كان من المحتمل حسمها من أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية؛
- عمليات إقصاء أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد القوائم المالية الموحدة.

وحسب القرار نفسه فإن الضرائب المؤجلة المناسبة لكل فئة من التفاوت الزمني، أو لكل فئة من الخسائر الجبائية أو ديون ضريبة غير مستعملة تقيد في الحسابات كلا على حدا، ولا تكون المقاصة بينها ممكنة فيما يخص عرض الميزانية وحساب النتائج إلا عندما:

- تكون الحسابات المدينة والدائنة تابعة لنفس الإدارة الجبائية بالنسبة لنفس المؤسسة الخاضعة للضريبة؛
- يكون هناك حق نافذ من الناحية القانونية بإجراء مقاصة نظرا لطبيعة الضريبة المعنية ومنشئها.

يتم إدراج الحساب 133 "الضرائب المؤجلة على الأصول" بالجانب المدين بجعل الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول" دائنا، بالنسبة لمبلغ الضرائب على النتائج القابلة للتحصيل في السنوات المقبلة (حالة عبء مدرج في حسابات السنة المالية لكنه قابل للخصم جبائيا خلال السنوات المقبلة). أما الحساب 134 "الضرائب المؤجلة على الخصوم" فيتم إدراجه بالجانب الدائن بجعل الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم" مدينا، أو أي حساب من حسابات الأموال الخاصة حسب الحالة بالنسبة لمبلغ الضرائب الواجب دفعها

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44، الصادر في 4 شعبان عام 1430 هـ الموافق لـ 26 يوليو 2009 م، ص. 5

(2) Ali TAZDAIT, Op.Cit., p. 257

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 م، ص. 54

خلال السنوات المقبلة (حالة منتوج مدرج في الحسابات لكنه خاضع للضريبة في السنوات المقبلة). ويتم عند كل إقفال إعادة تقييم الضرائب المؤجلة كأصول أو خصوم باستخدام نفس الحسابات السابقة.

5. التأثير على شكل الإفصاح في القوائم المالية

يتطلب تطبيق طريقة انخفاض القيمة وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)* عرض معلومات إضافية ضمن القوائم المالية لتوضيح مختلف الجوانب المتعلقة بالانخفاض في قيمة الأصول، وتتمثل المعلومات التي يوصي المعيار الدولي *(IAS 36)* عرضها في[1]:

- الإفصاح لكل فئة من الأصول التي تأثرت بالانخفاض في القيمة عما يأتي:
  - مبلغ خسارة القيمة أو مبلغ استرجاع خسارة القيمة الذي تم الاعتراف به في حساب النتيجة؛
  - مبلغ خسارة القيمة أو مبلغ استرجاع خسارة القيمة الذي تم الاعتراف به في الأموال الخاصة؛
- يجب الإفصاح عن خسائر الانخفاض في قيمة أصول مختلف القطاعات التي تم الاعتراف بها في حساب النتيجة أو الأموال الخاصة أو أي استرجاع لخسارة الانخفاض في قيمة أصول مختلف القطاعات؛
- عند وجود خسائر انخفاض هامة أو استرجاعات هامة لخسائر الانخفاض يجب الإفصاح عن:
  - الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول؛
  - مبلغ خسارة الانخفاض والمبلغ المسترجع من خسارة الانخفاض للأصل المنفرد والقطاع الذي ينتمي إليه؛
  - وصف وحدة توليد النقدية ومبلغ خسائر الانخفاض واسترجاعات خسائر الانخفاض المتعلق بها؛
  - إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة العادلة بعد طرح مصاريف البيع فيجب الإفصاح عن الأساس الذي تم الاعتماد عليه لتحديد القيمة العادلة؛
  - إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة الاستعمالية فيجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل؛
  - يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر الانخفاض في قيمة الأصول، وإجمالي استرجاعات خسائر الانخفاض المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل، والتي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار، مع الإفصاح عن الأصول المتأثرة والأحداث المؤدية للاعتراف بتلك الخسائر؛
  - يجب الإفصاح عن المعلومات المستخدمة لإعداد التقديرات الضرورية لتحديد القيمة القابلة للاسترداد.

الفرع الثاني: إيجابيات انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*

اهتمت الأدبيات المحاسبية بتقييم الأصول غير الجارية بالاعتماد على أساس التكلفة حتى ولو انخفضت قيمتها السوقية عن قيمتها المحاسبية الصافية، ومبرر ذلك أن الهدف من اقتناء هذه الأصول هو استخدامها في

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 590

نشاطات المؤسسة وليس إعادة بيعها، كما أن إدراج أقساط للاهتلاك في كل دورة سوف يؤمن سنة بعد أخرى تغطية تكلفتها، إضافة لذلك فقد وجد المحاسبون صعوبة في الوصول إلى القيمة السوقية العادلة لهذه الأصول بشكل موضوعي بعيدا عن التقديرات والأحكام الشخصية. لذا أوصت المنظمات المحاسبية المهنية كمجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)* و مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)* بتطبيق أساس التكلفة في تقييم الأصول غير الجارية، إلا أن تغير الأحداث والظروف الاقتصادية التي قد تجعل تكلفة الأصل المدرجة في الميزانية غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، مما يؤدي إلى بروز مشكلة انخفاض قيمة الأصول غير الجارية[1].

لهذا تعتبر طريقة انخفاض القيمة من بين الحلول التي تسمح بتجاوز هذه المشكلة، ويمكن حصر إيجابيات هذه الطريقة فيما يأتي:

- تتيح طريقة انخفاض القيمة الاحتفاظ بالتكلفة التاريخية كأساس للتقييم المحاسبي كما تسمح بمراعاة التكلفة الاستبدالية للأصل؛
- تسمح بإبراز العديد من الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة وينتج عنها انخفاض قيمة أصولها؛
- تتيح هذه الطريقة مراعاة الأحداث الاقتصادية الناتجة عن التضخم، من خلال أخذ معدل التضخم في الاعتبار عند تقدير التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وعند تحديد معدل الخصم؛
- تعتمد على الفصل بين التغير في الأسعار العامة (التضخم)و التغير في الأسعار الخاصة، فرغم أن الاقتصاد يشهد حالات تضخم تختلف من بلد لآخر إلا أن تأثيرها يختلف من أصل لآخر، كما أن وجود حالات تضخمية لا يعني أن هناك ارتفاع في قيم جميع الأصول، فهناك بعض الأصول التي تشهد انخفاضا في قيمها رغم وجود حالة تضخم، وذلك راجع لتأثير العوامل الأخرى وخاصة الجانب التكنولوجي إذا كان الأمر يتعلق بالآلات، لذا يجب التمييز بين التغير في الأسعار العامة والتغير في الأسعار الخاصة؛
- إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة من خلال الاعتراف بخسارة الانخفاض وإدراجها كمصروف، والقيام باسترجاع الخسارة في حالة ارتفاع القيمة السوقية للأصل وإدراجها كإيراد ضمن حساب النتيجة؛
- عرض الأصل بقيمته الحقيقية في الميزانية؛
- الاعتماد على القيمة الاستعمالية التي تعكس التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وهو ما يتلاءم مع مفهوم الأصل ومبدأ استمرارية النشاط؛
- تسمح القيام بعملية التقييم الشامل لأصول المؤسسة من خلال استخدام الوحدات المولدة للنقدية، فقيمة المؤسسة لا تتحدد بقيم أصولها منفصلة، وإنما تتحدد من خلال التفاعل الذي يحصل بين هذه الأصول وأثر التكاتف المنتظر *(L'effet de synergie attendu)* الناتج عن ذلك التفاعل.

[1] سمير الريشاني، مرجع سابق، ص. 166

الفرع الثالث: سلبيات انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*

تتميز طريقة انخفاض القيمة بالعديد من الإيجابيات مما أدى إلى تبنيها من طرف المنظمات المهنية، حيث تم إصدار معايير محاسبية تطالب المؤسسات بتطبيقها، إلا أنها تعرضت للعديد من الانتقادات بسبب بعض النقائص والسلبيات التي تتصف بها، فهي تعتمد بشكل كبير على مبدأ الحيطة والحذر كمبرر لها، وتهمل باقي المبادئ المحاسبية، ومن أهم سلبيات هذه الطريقة:

- الاعتراف بالانخفاض دون الارتفاع في القيمة، مما يجعل هذه الطريقة لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق في حالة الارتفاع في القيمة، وبالتالي فهي لا تعكس جميع الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة؛
- تعتمد طريقة الانخفاض في القيمة على التقدير بشكل كبير من أجل تحديد القيمة الاستعمالية (التنبؤ بالتدفقات النقدية واختيار معدل الخصم المناسب)؛
- نادرا ما يوجد سوق نشط للأصل المعني باختبار الانخفاض في القيمة، مما يجعل عملية تحديد صافي سعر بيع هذا الأصل عملية صعبة وقد يتم اللجوء إلى تقديرها؛
- إن الاعتماد على التقدير بشكل كبير لتحديد خسارة الانخفاض في القيمة، يجعل هذه العملية مصدرا للتحيز والأحكام الشخصية وبالتالي بعدها عن الموضوعية؛
- كما ينتج عن الاعتماد على التقدير اختلاف النتائج بين المحاسبين وبالتالي عدم قابلية النتائج المحصل عليها من هذه الطريقة للتحقق؛
- هناك العديد من الأصول لا يمكن تحديد قيمتها القابلة للاسترداد لأنه لا يمكن تحديد صافي سعر بيعها (صافي سعر بيعها معدوم) وليس لها تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل منفصل عن باقي الأصول؛
- عند اللجوء إلى الوحدات المولدة للنقدية لمعالجة المشكل السابق، تظهر مشكلة توزيع الأصول بين مختلف الوحدات بالاعتماد على قاعدة مقبولة وثابتة من دورة لأخرى، وبشكل يسمح بفصل التدفقات النقدية بين مختلف الوحدات، إضافة إلى مشكل تخصيص فارق الاقتناء وأصول الدعم بين مختلف الوحدات؛
- تتطلب طريقة انخفاض القيمة العديد من المعلومات حول المحيط الخارجي للمؤسسة وهيكلها التنظيمي وبياناتها المحاسبية، كما تتطلب الجهد والوقت والتكلفة لمعالجة هذه المعلومات، وبالتالي يجب مراعاة خاصية التوقيت الملائم للمعلومات المحاسبية عند استخدام هذه الطريقة.

الفرع الرابع: أهمية انخفاض قيمة الأصول في المحافظة على قيمة المؤسسة

من الصعب تحديد أثر طريقة الانخفاض في القيمة على قيمة المؤسسة، نظرا لاعتمادها على الاعتراف بالتغير في قيمة الأصول وإدراجها في حالة وجود خسارة الانخفاض فقط، دون الاعتراف بالتغير في قيمة الأصول في حالة الارتفاع، وبالتالي فهي لا تتبنى مفهوما محددا للمحافظة على رأس المال (المحافظة على رأس المال المالي بوحدات النقد الاسمية أو الحقيقية، المحافظة على رأس المال التشغيلي بوحدات النقد الاسمية أو الحقيقة).

ففي حالة وجود انخفاض في القيمة يمكن القول أن هذه الطريقة تتبنى مفهوم المحافظة على رأس المال التشغيلي بوحدات النقد الاسمية أو الحقيقية حسب معدل الخصم المستخدم والعوامل التي تم أخذها في الاعتبار عند تقدير التدفقات النقدية، أما في حالة وجود ارتفاع في قيم الأصول فإنه يمكن القول أن هذه الطريقة تتبنى مفهوما للمحافظة على رأس المال المالي.

لذا يمكن حصر دور هذه الطريقة لتقييم الأصول في المحافظة على قيمة المؤسسة، في الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول غير الجارية نتيجة لتغير الأحداث والظروف الاقتصادية، التي قد تجعل تكلفة الأصل المدرجة في ميزانية المؤسسة غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، حيث تسمح بتخفيض نتيجة الدورة التي حدث فيها الانخفاض وتجنب تضخيمها وبالتالي تجنب توزيع أي أرباح وهمية تعتبر توزيعات من رأس المال.

لكن أهمية هذه الطريقة في المحافظة على قيمة المؤسسة تبقى محدودة لأن خسارة الانخفاض في القيمة تعتبر مصروفا لا يتم الاعتراف به من الناحية الضريبية، وبالتالي لا ينتج عن إدراجها أي وفورات ضريبية يمكن أن تستفيد منها المؤسسة. لذا فقد كانت هذه الطريقة محل نقاش على المستوى المفاهيمي والعملي وفي الجانب الضريبي، كما أن تطبيق هذه الطريقة في العديد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يعتبر مكلفا وغير ذا معنى.

رغم ذلك فإن تطبيق هذه الطريقة يبقى له أهميته بالنسبة لبعض المؤسسات الأخرى التي تعتمد على آلات ومعدات ذات طابع تكنولوجي معرضة للانخفاض في القيمة باستمرار بسبب التطور التكنولوجي الذي أصبح يميز العالم المعاصر، حيث أصبح هذا الأخير من المتغيرات الهامة في محيط المؤسسة؛ فظهور آلات ذات تكنولوجيا عالية سوف يؤدي إلى انخفاض قيمة الآلات القديمة التي تحوزها المؤسسة باستمرار حتى ولو كانت في حالة جيدة.

لذا يمكن اعتبار الانخفاض في القيمة مكملا للاهتلاك، حيث يتيح مراعاة العوامل التي تؤدي إلى انخفاض قيمة الأصل ولا يمكن أخذها في الاعتبار عند حساب الاهتلاك؛ فإذا كان الاهتلاك يهدف إلى توزيع المنافع الاقتصادية المتوقعة من استخدام الأصل على مدته الاستعمالية على أساس المنافع المستنفذة في كل دورة، فإن الانخفاض في القيمة يهدف إلى تجنب إدراج الأصل بمبلغ يفوق قيمته القابلة للاسترداد، من خلال الاعتراف بخسارة القيمة الناتجة عن العوامل والظروف التي لا يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أقساط الاهتلاك.

إضافة إلى ذلك يمكن اعتبار خسارة الانخفاض في القيمة من عناصر التمويل الذاتي للمؤسسة من خلال خصم جزء من النتيجة واحتجازه داخل المؤسسة، فإذا كان للمؤسسة سياسة ائتمانية جيدة (جزء كبير من نتيجتها يكون في شكل نقدي) يمكن استخدام هذا الجزء المحتجز من النتيجة لتمويل احتياجاتها، وبالتالي تجنب اللجوء إلى اقتراض أموال إضافية مما ينجر عنه ارتفاع تكاليف الاقتراض.

ويمكن حصر أهمية طريقة انخفاض القيمة في المحافظة على قيمة المؤسسة فيما يأتي:

- تسمح هذه الطريقة بالوصول إلى قيمة المؤسسة من خلال التقييم الشامل لأصولها باستخدام طريقة الوحدات المولدة للنقدية، إذ يمكن أن تعكس هذه الطريقة التكاتف الناتج عن استخدام الأصول مجتمعة؛
- التركيز على التدفقات النقدية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصول، أي أن قيمة الأصل تتحدد من خلال المنافع الاقتصادية المنتظرة منه في المستقبل وليس على أساس ما تم إنفاقه للحصول عليه، فعند تحمل تكلفة الأصل فهذا لا يعني أن المؤسسة سوف تحصل على نفس القدر من المنافع الاقتصادية في المستقبل؛
- يمكن أن تعكس التدهور المستمر في قيمة الأصول وخاصة الآلات والتجهيزات التكنولوجية، وبالتالي أخذ الخسائر الناتجة عن العامل التكنولوجي في الاعتبار ووضع سياسة من أجل تجديد أصول المؤسسة؛
- تسمح بإبراز العوامل التي تؤثر سلبا على المنافع الاقتصادية للأصل لكن لا يمكن أخذها في الاعتبار عند حساب الاهتلاك، وبالتالي فصل التدهور في المنافع الاقتصادية للأصل الناتج عن الاستخدام (الاهتلاك) والتدهور في المنافع الاقتصادية للأصل الناتج عن العوامل الأخرى (الانخفاض في القيمة)، وبهذا يمكن تقسيم المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل إلى صنفين:

  - المنافع الاقتصادية التي يتم الاستفادة منها خلال المدة النفعية للأصل، ويعبر عنها بالاهتلاك؛
  - المنافع الاقتصادية التي لا تستفيد منها المؤسسة، وإنما يتم فقدانها نتيجة عوامل أخرى خلاف عامل الاستخدام ويمكن التعبير عنها بخسارة الانخفاض في القيمة.

- إن استخدام معدل الخصم يسمح بإبراز المخاطر التي تحيط بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل؛
- إثراء القوائم المالية (العرض الصادق) من خلال:

  - إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة: فعند حساب نتيجة الدورة فإن مصروف الاهتلاك يعكس الانخفاض في منافع الأصل الناتج عن استنفاد جزء من خدماته خلال الدورة، أما مصروف خسارة الانخفاض في القيمة فيعكس تدهور المنافع الاقتصادية للأصل الناتج عن عوامل أخرى؛
  - عرض الأصل بقيمته القابلة للاسترداد في الميزانية وإبراز خسارة الانخفاض في القيمة، حيث تصبح القيمة المحاسبية للأصل هي قيمته الأصلية مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

اختبار الفرضية الثانية

بعد العرض الذي جاء في هذا الفصل، يمكن الحكم على صدق الفرضية الثانية، أي أن طريقة انخفاض القيمة يمكن أن تساهم في المحافظة على قيمة المؤسسة من خلال:

- **مراعاة التدهور المستمر في المنافع الاقتصادية للأصول، والناتجة عن عوامل لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك، وبالتالي مراعاة الخسائر الناتجة عن هذا التدهور ووضع سياسة لتجديد أصول المؤسسة؛**
- **زيادة مصادر التمويل الذاتي للمؤسسة، وبالتالي تجنب اللجوء إلى اقتراض أموال إضافية لتمويل مختلف الاحتياجات مما ينجر عنه ارتفاع تكاليف الاقتراض.**

خلاصة الفصل الثالث

نظرا للتطورات التي عرفتها الجزائر في الآونة الأخيرة وخصوصا على المستوى الاقتصادي، واستجابة للتحولات التي تعرفها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، لجأت الجزائر إلى الانتقال من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، هذا الأخير يعتبر نقطة تحول هامة بالنسبة للممارسة المحاسبية في الجزائر، ويعكس اتجاه الجزائر إلى الحل الدولي من خلال التوجه نحو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية. وتكمن أهمية النظام المحاسبي المالي في التخلص من القيود الضريبية، وتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، مما يسمح بتحقيق الصورة الصادقة، وهو ما أدى إلى اعتماد مفاهيم جديدة وتبني قواعد جديدة للتقييم والإدراج المحاسبي.

بالنسبة لتقييم العناصر المادية، فقد قدم النظام المحاسبي المالي العديد من البدائل لتقييمها، تختلف حسب طبيعة البند والعوامل التي أثرت على قيمته، أما فيما يخص التثبيتات المادية فقد تضمن النظام المحاسبي المالي بديلين لتقييمها:

- طريقة انخفاض القيمة (اختبار الانخفاض): وذلك في حالة وجود مؤشرات تدل على احتمال وجود خسارة الانخفاض؛
- طريقة إعادة تقييم التثبيتات المادية بالاعتماد على القيمة العادلة.

تعكس كل طريقة من الطريقتين السابقتين ظروفا معينة أثرت على التثبيتات المادية، كما تكون كل طريقة ملائمة لتقييم بنود دون غيرها، ونظرا لأهمية طريقة انخفاض القيمة ودورها بسبب تغير الظروف الاقتصادية، وبروز عوامل جديدة تؤثر على التثبيتات المادية يمكن لهذه الطريقة أن تأخذها بعين الاعتبار، فقد تم التركيز عليها لتكون موضوعا للدراسة في الفصل الرابع، من خلال تطبيقها على القوائم المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

الفصل الرابع:
اختبار انخفاض قيمة تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

تمهيـــد

تشمل العناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي عدة بنود، وبالتالي وجود العديد من البدائل لتقييمها، نتيجة لذلك وإضافة لعامل الوقت فقد تم التركيز على التثبيتات المادية نظرا لأهميتها في استمرار نشاط المؤسسة، كما يتم الاحتفاظ بها لمدة طويلة مما يجعلها عرضة للعديد من الظروف التي تؤثر على قيمتها. ويعتمد تقييم التثبيتات المادية وفقا للنظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية، مع ضرورة إجراء اختبار الانخفاض في القيمة في حالة وجود مؤشرات تدل على ذلك، وهذا ما يتفق مع المعيار الدولي *(IAS 36)* المتعلق بانخفاض قيمة الأصول؛ إضافة إلى ذلك يمكن إعادة تقييم التثبيتات بالاعتماد على القيمة العادلة، و تتفق هذه المعالجة مع طريقة إعادة التقييم وفقا للمعيار الدولي *(IAS 16)*.

نظرا لأهمية طريقة انخفاض القيمة بالنسبة للمؤسسة، إضافة إلى توافقها مع مفهوم الأصل ومبدأ الاستمرار، كما أنها تعتبر من بين الطرق الحديثة للتقييم المحاسبي، فستكون موضوع دراستنا في هذا الفصل، الذي يهدف إلى تطبيق طريقة انخفاض قيمة الأصول على تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، بغرض اختبار انخفاض قيمتها بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة لعام 2009 م.

من أجل تحقيق ذلك سوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- **المبحث الأول**: تقديم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)*؛
- **المبحث الثاني**: تحديد الأصول المعنية بانخفاض القيمة؛
- **المبحث الثالث**: استخدام الوحدات المولدة للنقدية *(UGT)*؛
- **المبحث الرابع**: القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للاسترداد لكل وحدة مولدة للنقدية؛
- **المبحث الخامس**: حساب خسارة الانخفاض في القيمة و إدراجها للوحدات المولدة للنقدية.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)*[*]

سيتم البدء في الحالة التطبيقية بتقديم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)*، من خلال التطرق لنشأتها وتطورها والتعريف بنشاطها وتنظيمها الداخلي.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* ونشاطها

تعود نشأة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة إلى تاريخ 12 جوان 1975، عندما تقرر إنشاء مصنع خاص بالعدادات، و ذلك طبقا للمخطط التنموي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، والذي يدخل في إطار إستراتيجية الصناعات المصنعة المنتهجة في هذه المرحلة، بغرض تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وأوكلت مهمة تنفيذ هذا المشروع للشركة الوطنية للكهرباء والغاز *(SONELGAZ)*[**].

نتيجة لإعادة الهيكلة التي مست معظم المؤسسات الوطنية في بداية الثمانينيات بما فيها شركة *(SONELGAZ)*، نشأت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(ENAMC)*[***]، وذلك بتاريخ 01 جانفي 1984، بناء على المرسوم رقم 83/633 المؤرخ في 05 نوفمبر 1983 والخاص بقطاع الصناعات الثقيلة؛ وتعتبر المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة الوحيدة على المستوى الوطني في مجال إنتاج أجهزة القياس والمراقبة (عدادات الكهرباء، الغاز والماء) وأنظمة الحماية والتحكم.

بعد مرحلة إعادة الهيكلة عرفت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تطورا سريعا، كما أصبحت ذات أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني مما أدى إلى دخولها في مرحلة الاستقلالية، حيث تم دراسة مشروع استقلاليتها بمجلس الحكومة المنعقد في 19 مارس 1989. وفي جويلية 1989 تم عقد أول جمعية عمومية خاصة بها أسفرت عن تنصيب مجلس إدارتها وتحديد رأسمالها، الذي قدر بـ 000 000 30 دينار مقسما إلى 000 12 سهما، موزعة على أربع صناديق مساهمة، و منذ ذلك التاريخ أصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية مستقلة ذات أسهم.

بغرض تنويع منتجاتها وتحسين جودتها دخلت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* عام 2005 م في شراكة مع الجزائرية للمياه *(ADE)*[****] و المجمع العالمي *(SMS)*[*****]، حيث تم إنشاء شركة مختلطة بدأ تشغيلها يوم 02 جانفي 2005 بمدينة العلمة، تنتج عدادات الماء المنزلية والصناعية بالاعتماد على آلات متطورة ويد عاملة متخصصة في المجال؛ وتبلغ مساهمة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة 30 %، أما مساهمة الجزائرية للمياه *(ADE)* فتبلغ 15 %، في حين تبلغ مساهمة مجمع *(SMS)* 55 % من رأسمال الشركة المختلطة[(1)].

---

[*] AMC : Appareils de Mesure et du Contrôle
[**] SONELGAZ : Société Nationale d'Electricité et du Gaz
[***] ENAMC : Entreprise Nationale des Appareils de Mesure et du Contrôle
[****] ADE : Algérienne Des Eaux
[*****] SMS : Sensus Metering Systems
[(1)] ***Informations mémorandum sur AMC et son environnement***, Disponible sur le lien : http://www.sgpequipag.dz/presentation_amc.htm, [Consulter le : 20/011/2010]

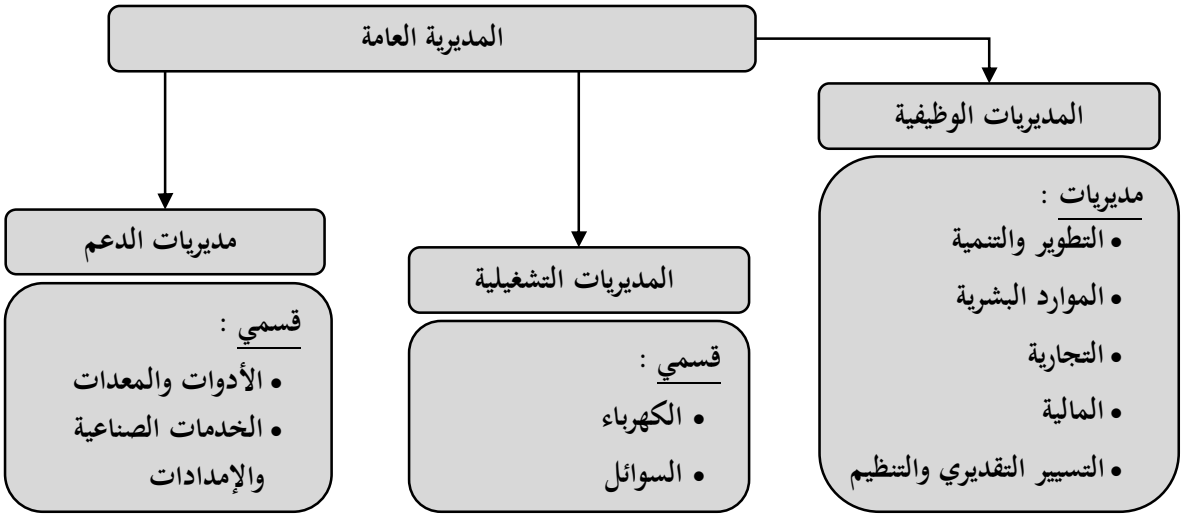
في عام 2010 م، تم مرة أخرى إعادة إدماج المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* ضمن مجمع سونلغاز *(SONELGAZ)*، و تم التوقيع على النظام الأساسي الجديد للمؤسسة يوم 20 ديسمبر 2010 م، حيث تم تحويل ملكيتها دون مقابل *(Transfert à titre gracieux)* لمجمع سونلغاز *(SONELGAZ)*، بعد ما كانت تابعة لشركة تسيير المساهمات والتجهيزات الصناعية والفلاحية *(SGP-EQUIPAG)*[*]. وبالتالي أصبحت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة فرعا تابعا بصفة كلية لمجمع سونلغاز *(SONELGAZ)*، ونتيجة لذلك استفادت من برنامج استثماري لضمان تحديثها وتطوير هياكلها[(1)].

تقع المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* بالمنطقة الصناعية لمدينة العلمة، أما مقرها الاجتماعي فيقع على الطريق الرابط بين العلمة و سطيف، حيث تتربع في مجملها على مساحة قدرها 130 000 م^2. ويرتكز نشاطها على بحث و تطوير، إنتاج وتسويق أجهزة العد والقياس والتحكم و الحماية، إضافة إلى ضبط لواحقها ومكوناتها؛ ويتم تصنيع معظم منتجاتها من خلال الشراكة مع المؤسسات العالمية الرائدة في المجال أو من خلال اقتناء الرخص منها، مثل: *SCHNEIDER*، *ACTARIS*، *WAYNE DRESSER*، *SAGEM*...إلخ. تتم كل أنشطة المؤسسة في نفس الموقع، حيث يمكن تقسيمها إلى خمس أنشطة رئيسية: إنتاج عدادات الماء، عدادات الكهرباء، عدادات البنزين، عدادات الغاز، أنظمة التحكم والحماية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)*

يعتبر التنظيم الذي تنتهجه المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مزيجا بين التنظيم حسب النمط الوظيفي الذي يعتمد على وظائف المؤسسة، والتنظيم حسب طبيعة المنتوج، و ذلك كما يتضح من الشكل الآتي:

الشكل (4 - 1): شكل مبسط للهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)*[**]



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

[*] SGP-EQUIPAG : Société de Gestion des Participations Equipements Industriels et Agricoles

[(1)] Direction Générale de l'Intelligence Economique, des Etudes et de la Prospective, ***Bulletin de Veille***, N° 16, Edition du 25/09/2010, p. 1, Disponible sur le lien : http://www.mipi.dz/file/fr/bulletinN16-25-09-2010.pdf, [Consulter le : 31/11/2010]

[**] يمكن الإطلاع على الهيكل التنظيمي المفصل للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* في الملحق رقم (1)

من الشكل يتضح أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* يتكون من ثلاث مستويات إدارية: المستوى الأول يتمثل في المديرية العامة، ويتمثل المستوى الثاني في المديريات الوظيفية، أما المستوى الثالث فيتمثل في المديريات التشغيلية ومديريات الدعم.

الفرع الأول: المديرية العامة

تعتبر المديرية العامة أعلى مستوى إداري بالمؤسسة، حيث تهتم بالإشراف العام على نشاط المؤسسة ككل، وتتمثل مهامها الأساسية في:

- السهر على حسن تنظيم المؤسسة وضمان سير نشاطاتهاو الوقوف على تقدم أعمالها بانتظام؛
- تنظيم الاجتماعات التنسيقية بين مختلف مسيري المؤسسة؛
- وضع إستراتيجيات المؤسسةو تحديد الأهداف العامة الموافقة لها.

الفرع الثاني: المديريات الوظيفية

تضم المديريات الوظيفية 59 عاملا موزعين على خمس مديريات مركزية كما يأتي:

- مديرية التطوير والتنمية؛
- مديرية الموارد البشرية؛
- المديرية التجارية؛
- مديرية المالية؛
- مديرية التسيير التقديري والتنظيم.

الفرع الثالث: المديريات التشغيلية

نتيجة كبر حجم المؤسسة وتعدد نشاطاتها ومنتجاتها، تم تقسيمها إلى قسمين تشغيليين رئيسيين مستقلين، يتوليان تصنيع منتجات المؤسسة، ولكل قسم إدارة خاصة به، كما يضم كل قسم مجموعة من المديريات و المصالح الفرعية مقسمة على أساس وظيفي تسهر على سير نشاطاته؛ وتشمل المديريات التشغيلية للمؤسسة قسمين هما:

1. قسم الكهرباء

هو قسم مختص في تصنيع وتركيب وبيع أجهزة القياس والمراقبة الكهربائية (العدادات) وأزرار الالتماس والموصلات الحرارية بمختلف أنواعها، حيث يعتبر أهم قسم في المؤسسة من حيث رقم الأعمال وعدد العمال.

2. قسم السوائل

هو قسم مختص في تصنيع وتركيب وبيع عدادات الغاز والماء وموزعات البنزين.

الفرع الرابع: مديريات الدعم

تشمل مديريات الدعم كلا من قسم الأدوات والمعدات وقسم الخدمات الصناعية والإمدادات، حيث تتمثل مهامهما الرئيسية في دعم الأنشطة الإنتاجية لقسمي الكهرباء والسوائل.

1. قسم الأدوات والمعدات

يقوم هذا القسم بعدة مهام أهمها:

- تصميم، تصنيع وإصلاح القوالب والأدوات المساعدة في عملية الإنتاج لقسمي الكهرباءو السوائل، إضافة إلى صيانة وإصلاح التجهيزات، كما يتولى شراء المواد والقطع المستخدمة في صنع تلك القوالب والأدوات؛
- صنع قطع الغيار عالية الدقة.

نظرا لأهمية هذا القسم في استمرار النشاطات الإنتاجية للمؤسسة، فهو يتوفر على مكتب دراسات مدمج، ورشة للإنتاج تضم آلات مجهزة بتقنية القراءة الرقمية وورشة للشحذ وأخرى للتدقيق.

2. قسم الخدمات الصناعية والإمدادات

يهتم هذا القسم بكل الجوانب المتعلقة بالخدمات حيث يتولى:

- تسيير الوسائل المشتركة بين مختلف الأقسام؛
- تسيير جميع أراضي ومباني المؤسسة، لذا فإن جميع المبالغ المتعلقة بالأراضي والمباني تظهر في ميزانية هذا القسم، أما باقي الأقسام فلا تتضمن ميزانياتها أي مبالغ تتعلق بالأراضي أو المباني؛
- يهتم بالأمور المتعلقة بالنظافة، الأمن، الصحة، البيئة وأعمال الصيانة؛
- يتكفل بحظيرة المؤسسة؛
- يهتم بكل الأمور المتعلقة بالنقل ومعاملات العبور.

المبحث الثاني: تحديد الأصول المعنية بانخفاض القيمة

من أجل تطبيق طريقة انخفاض القيمة على القوائم المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، يجب تحديد أصولها التي تدخل ضمن مجال تطبيق هذه الطريقة، والبحث فيما إذا كانت هناك أي مؤشرات تدل على وجود انخفاض في قيمتها.

المطلب الأول: القوائم المالية للمؤسسة عام 2009 م وفقا للنظام المحاسبي المالي

لتحديد العناصر المعنية باختبار انخفاض القيمة لابد من عرض القوائم المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* عام 2009 م وفقا للنظام المحاسبي المالي، حيث تشمل القيم الاقتصادية لمختلف البنود لسنتي 2009 م و2008 م، وذلك بغرض توفير خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة. وقد تم الحصول عليها من الإدارة المالية للمؤسسة، حيث تم إعدادها بمناسبة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي *(Passage du PCN au SCF)*، وفقا للتعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 م[1] والمتضمنة التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي 2010 م، إذ حددت هذه التعليمة كيفيات وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

لقد تم الاعتماد على القوائم المالية لعام 2009 م، واستثناء القوائم المالية لعام 2010 م نظرا لعدم الانتهاء من إعدادها (الأعمال الختامية) والمصادقة عليها من طرف محافظ الحسابات. فحسب القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 م، والمتضمن النظام المحاسبي المالي "**تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية**"[2]، كما يوجد استثناء حيث يمنح للمؤسسات الجزائرية مهلة إضافية لتقديم القوائم المالية لمصلحة الضرائب، وذلك إلى غاية 31 جوان. وفيما يأتي الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* عام 2009 م وفقا للنظام المحاسبي المالي.

---

[1] Ministères des finances, ***Instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010***, Op.Cit., p. 2

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 م، ص. 5

الجدول (4 - 1): ميزانية السنة المالية المقفلة في 2009/12/31 (أصول)

الوحدة: 10^3 دج

الأصول	ملاحظات	2009			2008
		المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي	مبلغ صافي
الأصول غير الجارية (التثبيتات)					
التثبيتات المعنوية		-	-	-	-
فارق الاقتناء *(goodwill)*		-	-	-	-
التثبيتات المادية					
أراضي		456 430	-	456 430	456 430
منشآت فنية		37 601	29 140	8 461	-
مباني		1 784 288	1 255 887	528 401	707 750
منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية		1 179 151	1 131 101	48 050	-
تثبيتات مادية أخرى		1 209 645	1 054 694	154 951	45 297
تثبيتات في شكل امتياز		-	-	-	-
تثبيتات جار ي إنجازها		284	-	284	793
التثبيتات المالية		2 229 817	-	2 229 817	2 351 809
سندات موضوعة موضع معادلة		-	-	-	-
مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بها		-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة		-	-	-	-
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		-	-	-	-
ضرائب مؤجلة على الأصل		-	-	-	-
مجموع التثبيتات		**6 897 216**	**3 470 822**	**3 426 394**	**3 562 079**
الأصول الجارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		729 659	263 092	466 567	593 462
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن		628 186	70 023	558 163	456 363
مدينون آخرون		15 195	-	15 195	10 169
الضرائب و ما شابهها		751 772	-	751 772	661 768
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة		12 261	-	12 261	6 453
الموجودات وما شابهها					
أموال موظفة وأصول مالية جارية أخرى		-	-	-	1 150 000
الخزينة		2 091 875	-	2 091 875	569 341
مجموع الأصول الجارية		**4 228 948**	**333 115**	**3 895 833**	**3 447 556**
مجموع الأصول		**11 126 165**	**3 803 937**	**7 322 227**	**7 009 635**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المحاسبية للمؤسسة – أصول، الموضحة في الملحق رقم (2)

الجدول (4 - 2): ميزانية السنة المالية المقفلة في 2009/12/31 (خصوم)

الوحدة: 10^3 دج

الخصوم	ملاحظة	2009	2008
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		1 462 825	1 462 825
رأس مال غير مستعان به		-	-
علاوات واحتياطات / احتياطات مدمجة (1)		2 502 891	2 247 614
فوارق إعادة التقييم		242 616	259 781
فارق المعادلة (1)		-	-
نتيجة صافية / نتيجة صافية للمجمع (1)		478 604	432 231
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد		-	-
حصة الشركة المدمجة (1)		-	-
حصة ذوي الأقلية (1)		-	-
المجموع (1)		**4 686 936**	**4 402 451**
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		-	-
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		-	-
مؤونات مختلفة		1 355 492	-
ديون أخرى غير جارية		115 190	114 050
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		-	1 318 913
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		**1 470 682**	**1 432 963**
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة		121 419	316 927
ضرائب		732 612	559 069
عملاء دائنون		47 771	-
ديون أخرى		262 807	298 225
خزينة سلبية		-	-
مجموع الخصوم الجارية (3)		**1 164 609**	**1 174 221**
مجموع الخصوم		**7 322 227**	**7 009 635**

(1) لا تستعمل إلا لعرض القوائم المالية الموحدة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المحاسبية للمؤسسة – خصوم، الموضحة في الملحق رقم (3)

الجدول (4 - 3): حساب النتائج (حسب الطبيعة) للفترة من 2009/10/01 إلى 2009/12/31

الوحدة: 10^3 دج

الحسابات	ملاحظة	2009	2008
رقم الأعمال		3 274 125	2 756 816
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		(57 255)	41 961
الإنتاج المثبت		-	-
إعانات الاستغلال		-	-
1. إنتاج السنة المالية		**3 216 870**	**2 798 777**
المشتريات المستهلكة		1 957 470	1 818 269
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		105 400	87 688
2. استهلاك السنة المالية		**2 062 870**	**1 905 957**
3. القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)		**1 154 000**	**892 820**
أعباء المستخدمين		(404 218)	(472 014)
الضرائبو الرسومو المدفوعات المشابهة		(85 337)	(79 033)
4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال		**664 445**	**341 773**
المنتجات العملياتية الأخرى		51 261	12 748
الأعباء العملياتية الأخرى		(12 864)	(21 522)
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات		(273 454)	(219 967)
استرجاعات عن خسائر القيمةو المؤونات		-	233 514
5. النتيجة العملياتية		**429 388**	**346 546**
المنتوجات المالية		143 751	103 252
الأعباء المالية		(126)	(17 567)
6. النتيجة المالية		**143 625**	**85 685**
7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)		**573 013**	**432 231**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		(94 409)	(75 676)
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		-	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية		3 469 138	3 148 291
مجموع أعباء الأنشطة العادية		2 990 534	2 791 736
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**478 604**	**356 555**
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			

9. النتيجة غير العادية			
10. النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11. النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لعرض القوائم المالية الموحدة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول حسابات النتائج للمؤسسة الموضح في الملحق رقم (4)

عند ملاحظة القوائم المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ***(AMC)*** عام 2009 م وفقا للنظام المحاسبي المالي، يمكن الخروج بالعديد من الملاحظات فيما يخص هيكل الأصول:

الفرع الأول: التثبيتات

تمثل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات حوالي 47 % من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول، وذلك رغم أن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة مؤسسة صناعية.

1. التثبيتات المعنوية

نلاحظ غياب كلي للتثبيتات المعنوية، رغم أن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تعتمد في تصنيع منتجاتها على اقتناء الرخص والبراءات من المؤسسات الرائدة في المجال، وسبب ذلك أن المخطط المحاسبي الوطني لا يتيح إدراج هذه الرخص والبراءات ضمن الأصول، حيث يتم إدراجها ضمن مصاريف الفترة، على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يوصي بإدراجها ضمن التثبيتات، لذا يجب على المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة إدراج المبالغ الخاصة بالرخص والبراءات ضمن التثبيتات المعنوية، نظرا لاستنفاد منافعها خلال عدة دورات.

2. فارق الاقتناء *(GoodWill)*

لا تتضمن ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة أي مبلغ يخص فارق الاقتناء، لأن هذا الأخير لا ينتج عن عمليات الاقتناء فقط.

3. التثبيتات المادية

تقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية بـ 1 196 577 527,07 دج، حيث تمثل حوالي 35 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي 16 % من القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول، وتشمل البنود الآتية:

- **الأراضي:** تمثل حوالي 38 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وتمثل حوالي 13 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي 06 % من القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول؛ وتعتبر جميع الأراضي مستغلة من طرف المؤسسة، حيث تتضمن مختلف المباني الإدارية والصناعية، إضافة لوجود قطعة أرض مخصصة للاحتفاظ بالنفايات الناتجة عن العملية الإنتاجية، وبالتالي فإن المؤسسة لا تمتلك أي أراضي بغرض البيع في الأجل الطويل أو بغرض تثمين رأس المال يمكن تصنيفها ضمن الاستثمارات العقارية. ويتم تسيير جميع الأراضي من طرف قسم الخدمات الصناعية والإمدادات.
- **المنشآت الفنية:** تمثل نسبة لا تتجاوز 01 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وبما أن مبلغها غير مهم نسبيا كان بالإمكان إدراجها ضمن التثبيتات المادية الأخرى (حـ/ 218).
- **المباني:** يتم تسييرها من طـ ف قسم الخدمات الصناعية والإمدادات، و تمثل حوالي 44 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وحوالي 15 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي 07 % من القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول، وتعتبر الأراضي أهم عنصر ضمن التثبيتات المادية من حيث القيمة، وتتمثل في المباني الإدارية والصناعية؛ وتعتبر جميع المباني مستغلة من طرف المؤسسة، وبالتالي لا توجد أي مباني محتفظ بها بغرض البيع في الأجل الطويل أو لتثمين رأس المال يمكن اعتبارها كاستثمارات عقارية، ويتم تسيير جميع المباني من طرف قسم الخدمات الصناعية والإمدادات.
- **المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية:** تمثل نسبة لا تتعدى 04 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وتتمثل في مختلف التجهيزات والمعدات المستخدمة في العملية الإنتاجية؛ ورغم أن المؤسسة ذات طابع صناعي إلا أن المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية تمثل مبلغا غير مهم نسبيا.
- **تثبيتات مادية أخرى:** تمثل قيمتها المحاسبية الصافية حوالي 13 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وتتمثل في باقي التثبيتات المادية غير المهمة نسبيا والتي لا يمكن تصنيفها ضمن البنود السابقة.
- **تثبيتات جاري إنجازها:** تمثل مبلغا ضئيلا جدا من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية.

4. التثبيتات المالية

تعتبر التثبيتات المالية بندا مهما نسبيا ضمن هيكل أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، حيث تمثل حوالي 65 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي 30 % من القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول، وتتمثل في سندات مجمع سونلغاز *(SONALGAZ)* التي تم اقتناؤها للاستثمار في الأجل الطويل (محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق) بغرض تحقيق عائد دوري يسمح بتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

الفرع الثاني: الأصول الجارية

تمثل القيمة المحاسبية الصافية للأصول الجارية حوالي 53 % من إجمالي الأصول، وتشمل:

1. مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ

تمثل القيمة المحاسبية الصافية للمخزونات و المنتجات قيد التنفيذ حوالي 11 % من القيمة المحاسبية الصافية للأصول الجارية، كما تمثل حوالي 06 % من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول؛ وتتمثل في المواد الأولية والتوريدات، المنتجات قيد التصنيع والمنتجات التامة.

2. حسابات دائنة واستخدامات مماثلة

تمثل القيمة المحاسبية الصافية للحسابات الدائنة و الاستخدامات المماثلة حوالي 34 % من القيمة المحاسبية الصافية للأصول الجارية، كما تمثل حوالي 18 % من القيمة المحاسبية الصافية للأصول.

3. الموجودات وما شابهها

تمثل القيمة المحاسبية الصافية للموجودات وما شابهها حوالي 53 % من القيمة المحاسبية الصافية للأصول الجارية وتتمثل كلها في النقدية.

بعد عرض هيكل أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، يمكن تحديد العناصر المادية في:

- التثبيتات المادية (عناصر مادية غير جارية): و تشمل كل من الأراضي، المنشآت الفنية، المباني، المنشآت التقنية والمعداتو الأدوات الصناعية، التثبيتات المادية الأخرى والتثبيتات الجاري إنجازها؛
- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ بمختلف مكوناتها (عناصر مادية جارية).

المطلب الثاني: البنود المعنية بانخفاض القيمة

ذكرنا سابقا أن مجال تطبيق طريقة انخفاض القيمة يشمل جميع التثبيتات المادية والمعنوية، فارق الاقتناء *(GoodWill)*، الاستثمارات العقارية المقيمة بطريقة التكلفة، المساهمات في الفروع *(IAS 27)* أو المؤسسات الزميلة *(IAS 28)* أو المؤسسات المشتركة *(IAS 31)*. وبهذا يمكن تحديد أصول المؤسسة موضع الدراسة التي تدخل ضمن مجال تطبيق طريقة انخفاض القيمة في التثبيتات المادية (العناصر المادية غير الجارية) بجميع مكوناتها والمتمثلة في:

- الأراضي؛
- المنشآت الفنية؛
- المباني؛
- المنشآت التقنية، المعداتو الأدوات الصناعية؛
- التثبيتات المادية الأخرى؛
- التثبيتات الجاري إنجازها.

كما أن مجال تطبيق طريقة انخفاض القيمة لا يشمل المخزونات *(IAS 2)*، الأصول الناتجة عن عقود الإنشاء *(IAS 11)*، أصول الضرائب المؤجلة *(IAS 12)*، الأصول المالية *(IAS 39)*، التثبيتات المحتفظ بها بغرض

البيع *(IFRS 5)*، الأصول الناتجة عن منافع الموظفين *(IAS 19)*؛ وبالتالي فإن باقي عناصر أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة غير معنية بتطبيق هذه الطريقة، حيث:

- **التثبيتات المالية:** تتمثل في سندات مجمع سونلغاز المحتفظ بها للاستثمار في الأجل الطويل بغرض تحقيق عائد دوري يسمح بتحسين أداء المؤسسة، وبالتالي فإن تقييمها يتم وفقا لمتطلبات المعيار الدولي *(IAS 39)*، ويمكن تصنيفها ضمن الأدوات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق[*].
- **مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ:** يتم تقييمها وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي *(IAS 2)*.
- **حسابات دائنة واستخدامات مماثلة:** غير معنية بمجال تطبيق المعيار الدولي *(IAS 36)*.
- **الموجودات وما شابهها:** غير معنية بمجال تطبيق المعيار الدولي *(IAS 36)*.

الفرع الأول: مؤشرات الانخفاض في القيمة

تشير مؤشرات الانخفاض في القيمة إلى احتمال وجود انخفاض في قيمة الأصل، وهذا ما يفرض على المؤسسة إجراء اختبار الانخفاض، ثم الاعتراف بخسارة الانخفاض وإدراجها في حالة وجودها، هذه المؤشرات يمكن أن تكون خارجية:

- وجود انخفاض جوهري في القيمة السوقية للأصل خلال الدورة أكبر من الانخفاض الناتج عن الاهتلاك أو تقادم الأصل بسبب الاستعمال أو مرور الزمن؛
- تغييرات هامة في البيئة التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية أو السوقية للمؤسسة، يمكن أن تؤثر سلبا على قيمة الأصول المستخدمة؛
- ارتفاع معدلات الفائدة أو معدلات العائد السوقية خلال الدورة ومن المتوقع أن يؤثر هذا الارتفاع على معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستعمالية للأصل؛
- الأصل المحاسبي الصافي للمؤسسة أكبر من قيمتها السوقية.

كما يمكن أن تكون مؤشرات الانخفاض داخلية:

- وجود أدلة على حدوث تقادم أو ضرر مادي للأصل؛
- حدوث تغييرات هامة لها تأثيرات سلبية على المؤسسة خلال الدورة أو من المتوقع حدوثها في المستقبل القريب، فيما يخص مستوى أو طريقة استخدام الأصل حاليا أو كما كان متوقعا؛
- وجود مؤشرات تتعلق بنظام المعلومات الداخلي تدل على تدهور الأداء الاقتصادي للأصل عما هو متوقع.

وحسب المعيار الدولي *(IAS 36)* فإنه لا يمكن اعتبار المؤشرات السابقة مؤشرات شاملة، وذلك نظرا للتغير السريع الذي يميز محيط المؤسسة بكل مستوياته، وإنما تم ذكرها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر.

[*] Instruments financiers détenus jusqu'à l'échéance

بالنسبة لحالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، فإنه من الصعب الحصول على أي مؤشرات تدل على احتمال وجود خسارة الانخفاض في قيمة أصل ما، نظرا لصعوبة الحصول على معلومات دقيقة حول البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، كما أن بعض المؤشرات التي جاء بها المعيار الدولي *(IAS 36)* يصعب العثور عليها في الجزائر كالقيمة السوقية للأصل، معدلات الفائدة أو معدلات العائد السوقية، القيمة السوقية للمؤسسة...إلخ؛ لذلك ومن أجل إجراء اختبار الانخفاض في القيمة، نفترض أن السوق شهد جيلا جديدا من الآلات الإنتاجية في مجال أجهزة القياس والمراقبة نظرا للتطور التكنولوجي الذي يشهده العالم حاليا، كما أن العامل التكنولوجي أصبح من بين العوامل التي يتم التركيز عليها عند تقييم الأصول، مما قد ينجم عنه حدوث انخفاض في قيم آلات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وبالتالي ضرورة إجراء اختبار الانخفاض في القيمة.

الفرع الثاني: القيمة القابلة للاسترداد للأصول منفردة

تعتبر عملية تقدير القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل منفردا من الأمور الصعبة وذلك لـ:

- عدم إمكانية تحديد صافي سعر بيع الأصل لغياب سوق نشط خاص بالأصول التي تمتلكها المؤسسة وغياب أي معلومات عن الأصول المماثلة، فالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تعتبر المؤسسة الوحيدة التي تشتغل في هذا المجال على مستوى الوطن؛
- صعوبة تحديد القيمة الاستعمالية للأصل منفردا، فجميع الأصول ليست لها تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل منفصل عن التدفقات النقدية لباقي الأصول، حيث تشترك العديد من الأصول في التدفقات النقدية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

نظرا لصعوبة تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصول بشكل منفصل تم اللجوء إلى استخدام طريقة الوحدات المولدة للنقدية، ففي غالب الأحيان تشترك مجموعة من الأصول في عملية لإنتاج السلع أو تقديم خدمات ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة يمكن تحديدها بشكل منفصل، وبهذا تتحدد القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل من خلال الوحدة المولدة للنقدية التي ينتمي إليها.

المبحث الثالث: استخدام الوحدات المولدة للنقدية *(UGT)*

وفقا للقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008[1]، الذي يحدد قواعد التقييم والإدراج في الحسابات ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، فإنه في حالات وجود أصل لا تتولد عنه تدفقات نقدية بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للاسترداد تتحدد بالنسبة إلى الوحدة المولدة للنقدية التي ينتمي إليها. وبما أن جميع أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لا تتولد عنها تدفقات نقدية بشكل مباشر، فقد تم اللجوء إلى استخدام الوحدات المولدة للنقدية لتحديد القيمة القابلة للاسترداد لهذه الأصول؛ ولاستخدام هذه الطريقة ينبغي القيام بالخطوات الآتية:

- تجميع الأصول ضمن وحدات مولدة للنقدية؛
- تخصيص فارة الاقتناء *(GoodWill)*، أصول الإدارة العامة وأصول الدعم على الوحدات المولدة للنقدية؛
- تحديد القيمة المحاسبية الصافية للوحدات المولدة للنقدية؛
- تحديد القيمة القابلة للاسترداد للوحدات المولدة للنقدية؛
- حساب مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة لكل وحدة مولدة للنقدية وتوزيعها على الأصول المكونة لها.

المطلب الأول: تجميع الأصول ضمن وحدات مولدة للنقدية

يتطلب تجميع الأصول ضمن وحدات مولدة للنقدية احترام عدة مبادئ: التوافق مع الهيكل التنظيمي، استقلالية التدفقات النقدية بين مختلف الوحدات المولدة للنقدية، ثبات طرق تجميع الأصول إلى وحدات مولدة للنقدية. و يقترح المعيار الدولي *(IAS 36)* طريقتين مرجعيتين لتجميع الأصول ضمن وحدات مولدة للنقدية:

- الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها بإدارة نشاطات المؤسسة؛
- الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها باتخاذ القرارات.

لذلك فقد تم تجميع أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ضمن وحدات مولدة للنقدية بالاعتماد على "الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها بإدارة نشاطات المؤسسة"، انطلاقا من الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل (4 - 1)، فمن هذا الأخير يمكن تقسيم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة إلى أربع أقسام مستقلة عن بعضها البعض إلى جانب الإدارة العامة، لكن السؤال المطروح هو: هل يمكن اعتبار جميع الأقسام السابقة كوحدات مولدة للنقدية مستقلة عن بعضها البعض ؟

كما ذكرنا سابقا، تتحدد استقلالية الوحدة المولدة للنقدية وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)* على أساس وجود سوق نشط لمخرجاتها، فإذا كان الأصل أو مجموعة الأصول تنتج سلعا أو خدمات لها سوقا نشطا، يجب اعتبار هذا الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة مولدة للنقدية، حتى وإن كان يتم استخدام كل هذه السلع

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 م، ص. 7

والخدمات أو جزءا منها لتلبية الاحتياجات الداخلية للمؤسسة؛ ومن هذا المنطلق فإن الأقسام الأربعة المكونة للمؤسسة لا يمكن اعتبارها جميعا كوحدات مولدة للنقدية، حيث:

- **قسم الكهرباء:** يعتبر وحدة مولدة للنقدية مستقلة عن باقي الوحدات، إذ يسمح للمؤسسة بتصنيع مجموعة من المنتجات في مجال الكهرباء، هذه الأخيرة تتميز بوجود سوق نشط لها، كما يعتبر هذا القسم من أهم الأقسام فيما يخص رقم الأعمال وعدد العمال.

- **قسم السوائل:** يعتبر وحدة مولدة للنقدية مستقلة عن باقي الوحدات، فهو يسمح للمؤسسة بتصنيع مجموعة من المنتجات تتعلق بالسوائل (عدادات الماء والغاز) تتميز بوجود سوق نشط لها.

- **قسم الأدوات:** يتولى هذا القسم تصنيع قطع الغيار والقوالب التي تستخدم في العملية الإنتاجية في قسمي الكهرباء والسوائل، هذه القطع والقوالب لا تمتلك سوقا نشطا باعتبار المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة المؤسسة الوحيدة في الجزائر في هذا المجال، لذا فإن دور هذا القسم في المؤسسة هو دعم قسمي الكهرباء والسوائل ببعض المستلزمات الضرورية لتحقيق أنشطتهما وبالتالي فهو يساهم في تدفقاتهما النقدية. ومن هذا المنطلق يمكن اعتباره كنشاط دعم تم توزيعه على الأقسام التشغيلية (الوحدات المولدة للنقدية) اعتمادا على قاعدة معقولة وثابتة.

- **قسم الخدمات الصناعية والإمدادات:** من جهة يتولى هذا القسم الاهتمام بكل الجوانب المتعلقة بالخدمات وبالتالي لا ينتج عنه أي مخرجات لها سوقا نشطا، فدوره يتشابه مع دور قسم الأدوات والمعدات أي دعم الأنشطة الرئيسية للمؤسسة بمختلف الخدمات، وبهذا فهو يساهم في التدفقات النقدية لقسمي الكهرباء والسوائل؛ ومن جهة أخرى فإنه يتولى إدارة جميع الأراضي والمباني التي تمتلكها المؤسسة وتتم فيها أنشطتها، حيث تظهر جميع المبالغ المتعلقة بالأراضي والمباني في ميزانية هذا القسم؛ وبهذا لا يمكن اعتباره كوحدة مولدة للنقدية مستقلة وإنما يمكن اعتباره كنشاط دعم للأنشطة الرئيسية للمؤسسة (الوحدات المولدة للنقدية) يتم توزيعه عليها اعتمادا على قاعدة معقولة وثابتة.

مما سبق يمكن تصنيف مختلف أقسام المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة إلى:

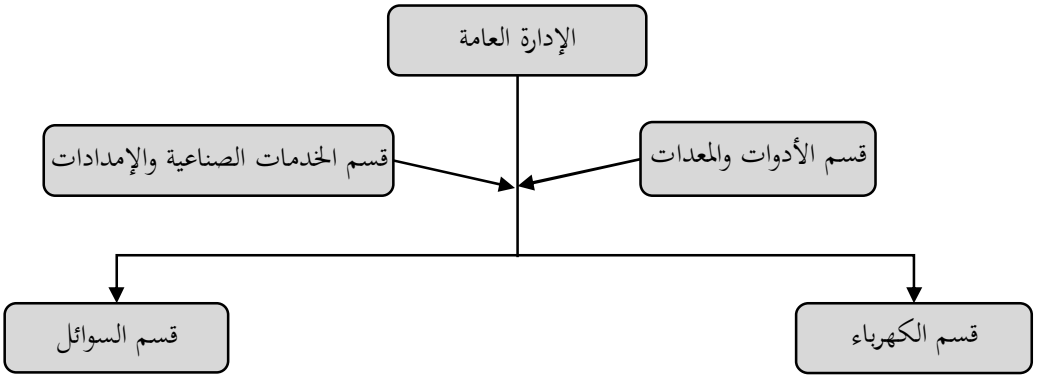
- **الوحدات المولدة للنقدية**[*] : تتمثل في قسم الكهرباء وقسم السوائل؛
- **الإدارة العامة:** تم تخصيصها على الوحدات المولدة للنقدية على أساس القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي أصول كل وحدة، لأن دور الإدارة يتمثل في تسيير مختلف الموارد الاقتصادية للمؤسسة، وتحقيق الاستخدام الأمثل لجميع أصولها؛

[*] كان بالإمكان تجميع أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ضمن عدد أكبر من الوحدات المولدة للنقدية، حيث يمكن تقسيم الوحدة المولدة للنقدية –كهرباء، والوحدة المولدة للنقدية – سوائل إلى عدة وحدات مولدة للنقدية، وذلك على أساس المنتجات، إذ تقوم كل وحدة بتصنيع العديد من المنتجات، لكن نظرا لغياب معلومات مفصلة عن كل المنتجات وصعوبة الحصول على المعلومات ارتأينا تجميع الأصول ضمن وحدتين مولدتين للنقدية حتى تسهل الدراسة ولا تأخذ وقتا طويلا.

- **أقسام الدعم:** تتمثل في قسم الأدوات وقسم الخدمات الصناعية والإمدادات، تم تخصيصهما على الوحدات المولدة للنقدية على أساس الخدمات التي تحصل عليها كل وحدة (قسمي الكهرباء والسوائل) من أقسام الدعم.

بمراعاة هذا التصنيف لمختلف أقسام المؤسسة يمكن أن يصبح الشكل (4 - 1) كالآتي:

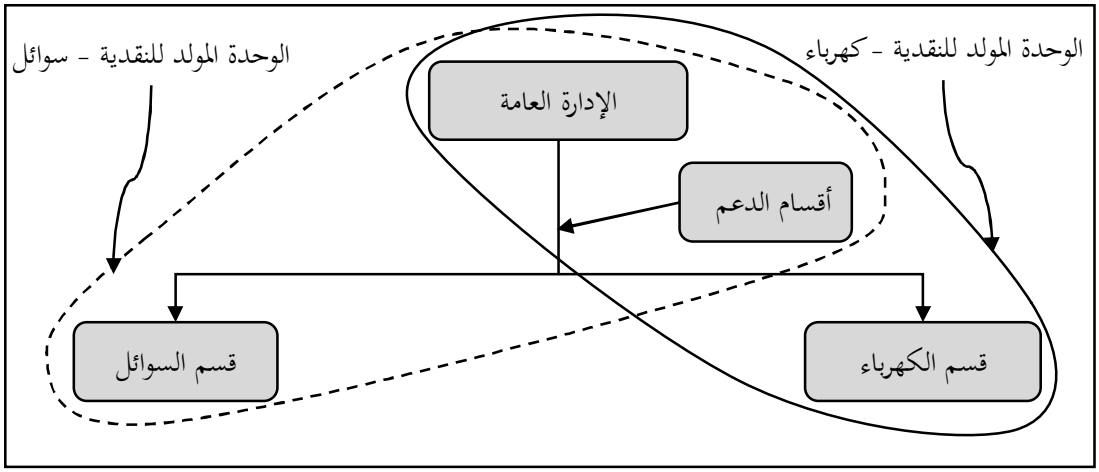
الشكل (4 - 2): الوحدات المولدة للنقدية وأصول الدعم



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الشكل (4 - 1)

انطلاقا من الشكل السابق يمكن عرض مختلف الوحدات المولدة للنقدية في الشكل الآتي:

الشكل (4 - 3): تجميع أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ضمن وحدات مولدة للنقدية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الشكل (4 - 2)

من أجل إعطاء مصداقية أكبر للتوزيع الذي تم اعتماده، وإثبات معقوليته يمكن عرض بعض البيانات حول الإدارة العامة ومختلف أقسام المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، توضح القيمة المحاسبية الصافية لأصول كل قسم ورقم أعماله ونتيجته الصافية.

الجدول (4 - 4): بعض البيانات حول الإدارة العامة ومختلف الأقسام التشغيلية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة عام 2009 م

الوحدة: 10^3 دج

الأقسام	الأصول (المبلغ الصافي)		رقم الأعمال		النتيجة الصافية للأنشطة العادية قبل الضرائب	
	القيمة	النسبة (%)	القيمة	النسبة (%)	القيمة	النسبة (%)
الإدارة العامة	4 746 384	64,82	0	0	30 415 -	5,31 -
قسم الكهرباء	843 774	11,52	1 868 890	57,08	475 757	83,03
قسم السوائل	501 259	6,85	1 342 136	40,99	318 465	55,58
قسم الأدوات والمعدات	31 613	0,43	7 168	0,22	50 594 -	8,83 -
قسم الخدمات الصناعية والإمدادات	1 199 197	16,38	55 931	1,71	140 200 -	24,47 -
المجموع	**7 322 227**	**100**	**3 274 125**	**100**	**573 013**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

من الجدول يتضح أن الإدارة العامة تستحوذ على أكبر حصة من أصول المؤسسة (64,82 %) رغم أن رقم أعمالها معدوم ونتيجتها سالبة، لكن نسبة كبيرة من تلك الأصول تتمثل في سندات مجمع سونلغاز *(SONELGAZ)* التي تمتلكها المؤسسة. أما أصول قسم الأدوات والمعدات فتمثل نسبة ضئيلة جدا من أصول المؤسسة (0,43 %)، تتمثل في التجهيزات المستخدمة لتصنيع قطع الغيار والقوالب المستخدمة من طرف قسم الكهرباء وقسم السوائل لتصنيع منتجاتهما وله رقم أعماله ضعيف جدا أما نتيجته فسالبة.

وبالنسبة لقسم الخدمات الصناعية والإمدادات، فإنه يستحوذ على نسبة معتبرة من أصول المؤسسة (16,38 %) رغم أن رقم أعماله ضعيف جدا ونتيجته سالبة، إلا أن نسبة كبيرة من الأصول التي يستحوذ عليها هذا القسم تتمثل في أراضي ومباني المؤسسة التي يتولى تسييرها؛ ويبقى كل من قسم الكهرباء وقسم السوائل المصدر الرئيسي لرقم أعمال المؤسسة (أكثر من 98 %) من خلال بيع المنتجات المصنعة من طرفهما، رغم أن مجموع أصولهما لا يشكل سوى 18,37 % من إجمالي أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

المطلب الثاني: عرض أصول الإدارة العامة و مختلف أقسام المؤسسة

من أجل تحديد القيمة المحاسبية الصافية للوحدات المولدة للنقدية، يجب تحديد القيمة المحاسبية الصافية لكل من الإدارة العامة ومختلف أقسام المؤسسة، وهذا ما يتطلب عرض الأصول المكونة للإدارة العامة ومختلف الأقسام وفقا للنظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: أصول الإدارة العامة

الجدول (4 - 5): أصول الإدارة العامة في 2009/12/31

الوحدة: 10^3 دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية (التثبيتات)			
التثبيتات المعنوية	-	-	-
التثبيتات المادية			
أراضي	-	-	-
منشآت فنية	-	-	-
مباني	-	-	-
منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية	-	-	-
تثبيتات مادية أخرى	40 211	26 762	13 449
تثبيتات في شكل امتياز	-	-	-
تثبيتات جاري إنجازها	-	-	-
التثبيتات المالية	2 228 860	-	2 228 860
مجموع التثبيتات	**2 269 071**	**26 762**	**2 242 309**
مجموع الأصول الجارية	**2 504 075**	**0,00**	**2 504 075**
مجموع الأصول	**4 773 146**	**26 762**	**4 746 384**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

الفرع الثاني: أصول قسم الكهرباء

الجدول (4 - 6): أصول قسم الكهرباء في 2009/12/31

الوحدة: 10^3 دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية (التثبيتات)			
التثبيتات المعنوية	-	-	-
التثبيتات المادية			
أراضي	-	-	-
منشآت فنية	-	-	-
مباني	-	-	-
منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية	490 787	452 580	38 207
تثبيتات مادية أخرى	29 785	25 138	4 647
مجموع التثبيتات	**520 572**	**477 718**	**42 854**
مجموع الأصول الجارية	**850 753**	**49 832**	**800 921**
مجموع الأصول	**1 371 325**	**527 550**	**843 775**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

الفرع الثالث: أصول قسم السوائل

الجدول (4 - 7): أصول قسم السوائل في 2009/12/31

الوحدة: 10^3 دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية (التثبيتات)			
التثبيتات المعنوية	-	-	-
التثبيتات المادية			
أراضي	-	-	-
منشآت فنية	-	-	-
مباني	-	-	-
منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية	184 465	181 008	3 457
تثبيتات مادية أخرى	81 356	79 528	1 828
التثبيتات المالية	-	-	-
مجموع التثبيتات	**265 821**	**260 536**	**5 285**
مجموع الأصول الجارية	**627 900**	**131 926**	**495 974**
مجموع الأصول	**893 721**	**392 462**	**501 259**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

الفرع الرابع: أصول قسم الأدوات والمعدات

الجدول (4 - 8): أصول قسم الأدوات و المعدات في 2009/12/31

الوحدة: 10^3 دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية (التثبيتات)			
التثبيتات المعنوية	-	-	-
التثبيتات المادية			
أراضي	-	-	-
منشآت فنية	-	-	-
مباني	-	-	-
منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية	468 833	463 087	5 746
تثبيتات مادية أخرى	258 121	257 899	222
مجموع التثبيتات	**726 954**	**720 986**	**5 968**
مجموع الأصول الجارية	**61 924**	**36 278**	**25 646**
مجموع الأصول	**788 878**	**757 264**	**31 614**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

الفرع الخامس: أصول قسم الخدمات الصناعية والإمدادات

الجدول (4 - 9): أصول قسم الخدمات الصناعية والإمدادات في 2009/12/31

الوحدة: 10^3 دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية (التثبيتات)			
التثبيتات المادية			
أراضي	456 430	-	456 430
منشآت فنية	37 601	29 140	8 461
مباني	1 784 288	1 255 887	528 401
منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية	33 485	32 844	641
تثبيتات مادية أخرى	800 173	665 368	134 805
تثبيتات جاري إنجازها	284	-	284
التثبيتات المالية	958	-	958
مجموع التثبيتات	**3 113 219**	**1 983 239**	**1 129 980**
مجموع الأصول الجارية	**184 297**	**115 080**	**69 217**
مجموع الأصول	**3 297 516**	**2 098 319**	**1 199 197**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

انطلاقا من الأصول المعروضة سابقا، يمكن تحديد البنود المعنية بانخفاض القيمة لكل قسم، وحساب قيمتها المحاسبية الصافية والقيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول، وذلك كما يتضح من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 10): القيم المحاسبية الصافية لأصول المؤسسة المعنية باختبار انخفاض القيمة

الوحدة: 10^3 دج

الأصول / الأقسام	أراضي	منشآت فنية	مباني	منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية	تثبيتات مادية أخرى	تثبيتات جاري إنجازها	المجموع
قسم الكهرباء				38 207	4 647		**42 854**
قسم السوائل				3 457	1 828		**5 285**
الإدارة العامة					13 449		**13 449**
قسم الأدوات والمعدات				5 746	222		**5 968**
قسم الخدمات الصناعية والإمدادات	456 430	8 461	528 401	641	134 805	284	**1 129 022**
المجموع	**456 430**	**8 461**	**528 401**	**48 051**	**154 951**	**284**	**1 196 578**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

المطلب الثالث: تخصيص باقي الأصول المعنية باختبار انخفاض القيمة على الوحدات المولدة للنقدية

بعد تحديد الوحدات المولدة للنقدية ينبغي تخصيص باقي الأصول المعنية باختبار انخفاض القيمة عليها وذلك بالاعتماد على قاعدة معقولة وثابتة، فهذه الأصول ليست لها تدفقات نقدية مستقلة لكنها تساهم في التدفقات النقدية للوحدات المولدة للنقدية. وبالنسبة لحالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة موضوع دراستنا فقد تم تحديد وحدتين مولدتين للنقدية هما "الوحدة المولدة للنقدية –كهرباء" و"الوحدة المولدة للنقدية – سوائل"، والجدول الآتي يوضح القيمة المحاسبية الصافية لكل وحدة مولدة للنقدية قبل تخصيص باقي الأصول.

الجدول (4 - 11): القيمة المحاسبية الصافية لكل وحدة مولدة للنقدية قبل تخصيص باقي الأصول

الوحدة: 10^3 دج

الوحدة المولدة للنقدية	القيمة المحاسبية الصافية
الوحدة المولدة للنقدية –كهرباء	**42 854**
الوحدة المولدة للنقدية – سوائل	**5 285**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

بالنسبة لأصول الإدارة العامة وأصول القسمين المتبقيين (قسمي الدعم)، فقد تم تخصيصها على الوحدتين المولدتين للنقدية السابقتين بالاعتماد على قواعد معقولة وثابتة، نظرا لمساهمتها في التدفقات النقدية لقسم الكهرباء وقسم السوائل.

الفرع الأول: تخصيص فارق الاقتناء *(GoodWill)* على الوحدات المولدة للنقدية

لا ينتج عن فارق الاقتناء أي تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل مستقل، وليس له قيمة سوقية يمكن الاعتماد عليها لتحديد قيمته القابلة للاسترداد، كما لا يمكن ربطه مباشرة بوحدة مولدة للنقدية، لذا فإن القيمة القابلة للاسترداد لفارق الاقتناء يجب أن تحدد بالاعتماد على الوحدات المولدة للنقدية التي يرتبط بها من خلال آثار التكاتف المنتظر. وبالنسبة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة فإن ميزانيتها لا تتضمن أي مبلغ لفارق الاقتناء، وهذا ما يجنبنا مشكل تخصيص فارق الاقتناء على الوحدات المولدة للنقدية نظرا لصعوبة اختيار أساس معقول وثابت يعكس آثار التكاتف المنتظر لتخصيصه؛ وبهذا فإن إجراء اختبار انخفاض القيمة للوحدات المولدة للنقدية لا يتم كل عام وإنما يتم في حالة وجود مؤشرات تدل على ذلك لأنها لا تتضمن فارق الاقتناء.

الفرع الثاني: تخصيص أصول الإدارة العامة على الوحدات المولدة للنقدية

يتمثل دور الإدارة العامة في السهر على حسن تنظيم المؤسسة وضمان سير مختلف نشاطاتها، وبالتالي فهي تساهم في التدفقات النقدية لكل من الوحدة المولدة للنقدية –كهرباء، والوحدة المولدة للنقدية – سوائل، لذا

تم تخصيص أصولها المعنية باختبار انخفاض القيمة على هاتين الوحدتين على أساس القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي أصول كل قسم (قسمي الكهرباء والسوائل) عام 2009 م، وذلك كما يتضح من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 12): تخصيص أصول الإدارة العامة على الوحدات المولدة للنقدية على أساس القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي أصول كل قسم (قسمي الكهرباء والسوائل)

الوحدة: 10^3 دج

الوحدات المولدة للنقدية	القيمة المحاسبية الصافية للأصول	النسبة	الإدارة العامة	حصة كل وحدة
الوحدة المولدة للنقدية - كهرباء	843 775	% 62,73	13 449	**8 437**
الوحدة المولدة للنقدية - سوائل	501 259	% 37,27		**5 012**
المجموع	**1 345 034**	**% 100**	**13 449**	**13 449**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

الفرع الثالث: تخصيص أصول (أنشطة) الدعم على الوحدات المولدة للنقدية

تتمثل أصول الدعم في أصول قسم الأدوات والمعدات وأصول قسم الخدمات الصناعية والإمدادات، ودورهما هو تقديم الدعم اللازم للأقسام الرئيسية من خدمات ومستلزمات ضرورية لتصنيع منتجاتها بغرض خلق تدفقات نقدية، وبهذا تعتبر مساهمة في التدفقات النقدية لهاتين الوحدتين المولدتين للنقدية، لذا تم تخصيص أصولهما المعنية باختبار انخفاض القيمة على هاتين الوحدتين المولدتين للنقدية، على أساس الخدمات التي حصل عليها كل قسم (قسمي الكهرباء والسوائل) من أقسام الدعم عام 2009 م، كما يتضح من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 13): تخصيص أصول أنشطة الدعم على الوحدات المولدة للنقدية على أساس الخدمات التي حصل عليها كل قسم (قسمي الكهرباء والسوائل) من أقسام الدعم سنة 2009 م

الوحدة: 10^3 دج

الوحدات المولدة للنقدية	الخدمات المحصل عليها من أقسام الدعم	النسبة	أقسام الدعم		حصة كل وحدة مولدة للنقدية
			قسم الأدوات والمعدات	قسم الخدمات الصناعية والإمدادات	
الوحدة المولدة للنقدية - كهرباء	196 812	% 65,34	5 968	1 129 022	**741 602**
الوحدة المولدة للنقدية - سوائل	104 408	% 34,66			**393 388**
المجموع	**301 220**	**% 100**	**1 134 990**		**1 134 990**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق وعلى جدول حسابات النتائج لكل قسم والموضحين في الملحقين (8) و(12)

المبحث الرابع: القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للاسترداد لكل وحدة مولدة للنقدية

من أجل القيام باختبار انخفاض القيمة للوحدات المولدة للنقدية، لابد من حساب القيمة المحاسبية الصافية لكل وحدة، إضافة إلى قيمتها القابلة للاسترداد، ثم القيام بعملية المقارنة بينهما وتحديد مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة ليتم بعدها الاعتراف به وإدراجه محاسبيا.

المطلب الأول: القيم المحاسبية الصافية للوحدات المولدة للنقدية

بعد تحديد الوحدات المولدة للنقدية وتخصيص باقي الأصول المعنية باختبار انخفاض القيمة عليها، يمكن تحديد القيمة المحاسبية الصافية لكل منها، حيث تتمثل في مجموع القيم المحاسبية الصافية للأصول التي يمكن نسبها مباشرة، أو تخصيصها على أساس قاعدة معقولة وثابتة للوحدة المولدة للنقدية، دون أن تشتمل على أي خصم، إلا إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة القابلة للاسترداد للوحدة دون أخذه في الاعتبار؛ وفيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة فإنه يمكن عرض القيمة المحاسبية الصافية لكل وحدة مولدة للنقدية في الجدول الآتي:

الجدول (4 - 14): القيمة المحاسبية الصافية لكل وحدة مولدة للنقدية بعد تخصيص أصول الإدارة وأنشطة الدعم

الوحدة: 10^3 دج

الوحدات المولدة للنقدية	القيمة المحاسبية الصافية قبل التخصيص	تخصيص باقي الأصول على الوحدات المولدة للنقدية		القيمة المحاسبية الصافية بعد التخصيص
		الإدارة العامة	أقسام الدعم	
الوحدة المولدة للنقدية – كهرباء	42 854	8 437	741 602	**792 893**
الوحدة المولدة للنقدية – سوائل	5 285	5 012	393 388	**403 685**
المجموع	**48 139**	**13 449**	**1 134 990**	**1 196 578**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثاني: القيمة القابلة للاسترداد للوحدات المولدة للنقدية

القيمة القابلة للاسترداد هي أقصي ما يمكن الحصول عليه من الأصل من خلال استخدامه حتى نهاية مدته النفعية (القيمة الاستعمالية) أو من خلال التنازل عنه (صافي سعر البيع)، وبعبارة أخرى فإن القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة الاستعمالية أو صافي سعر البيع أيهما أكبر. وفي حالتنا هذه فإنه من الصعب تحديد صافي سعر بيع الوحدة المولدة للنقدية نظرا لعدم وجود سوق نشط لأصولها وغياب أي معلومات عن أصول مماثلة، وبالتالي تم تحديد القيمة القابلة للاسترداد للوحدات المولدة للنقدية بالاعتماد على القيمة الاستعمالية، فحسب القرار المؤرخ في 26 جويلية عام 2008 م، فإنه **"في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد صافي سعر البيع لأي أصل فإن قيمته القابلة للاسترداد تقدر على أساس أنها مساوية لقيمته الاستعمالية"**[1].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 م، ص. 7

من أجل تحديد القيمة الاستعمالية لا بد من تقدير التدفقات النقدية المتوقعة من الوحدة المولدة للنقدية، وحسب المعيار الدولي *(IAS 36)* فإنه يتم تقدير التدفقات النقدية على أساس أحدث الميزانيات التقديرية والتنبؤات المعتمدة من طرف الإدارة، وبالنسبة للفترات التي تزيد عن التنبؤات المحددة (لا توجد تنبؤات تتعلق بها)، يتم تقدير تدفقاتها النقدية عن طريق الاستدلال من خلال تطبيق معدل نمو ثابت أو متناقص لا يتجاوز متوسط معدل النمو على المدى الطويل للقطاع أو الاقتصاد أو السوق أو المؤسسة...إلخ، واستخدام أي معدل متزايد يجب أن يبرر. لذا فإن تحديد القيمة الاستعمالية لكل وحدة مولدة للنقدية سوف يتم من خلال:

- تقدير التدفقات النقدية لكل وحدة مولدة للنقدية لمدة خمس سنوات؛
- اختيار معدل خصم والقيام بخصم التدفقات النقدية التي تم تقديرها.

المطلب الثالث: تقدير التدفقات النقدية للوحدات المولدة للنقدية

تم تقدير التدفقات النقدية لكل وحدة مولدة للنقدية لمدة خمس سنوات، بالاعتماد على الميزانيات التقديرية للمؤسسة، حيث غالبا ما تكون هذه الميزانيات قريبة من الواقع لأنه يتم إعدادها بالاعتماد على الطلبيات التي تصل للمؤسسة من عملائها. ونظرا لكون الميزانيات التقديرية تغطي سنتي 2010 و2011 فقط، فقد تم تقدير التدفقات النقدية لسنوات 2012، 2013 و2014 بالاستدلال من خلال تطبيق معدل نمو ثابت مساو لمتوسط معدل نمو الاقتصاد الجزائري للفترة من 2000 إلى 2009، والذي قدر بـ 3,68 %[*].

الفرع الأول: تقدير التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء

تم تقدير التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء من خلال حساب التدفقات النقدية المتوقعة سنوات 2009، 2010 و2011 بالاعتماد على جداول حسابات النتائج التنبئية لسنوات 2009، 2010 و2011 المعدة من طرف المصلحة التقنية والموضحة في الملاحق (14)، (15) و(16)؛ والميزانيات التقديرية للمشتريات لنفس السنوات والمعدة من طرف مديرية المشتريات لقسم الكهرباء والموضحة في الملاحق (17)، (18) و(19)؛ أما التدفقات النقدية لسنوات 2012، 2013 و2014 فقد تم تقديرها بالاستدلال من خلال تطبيق معدل نمو ثابت مساو لمتوسط معدل نمو الاقتصاد الجزائري للفترة الممتدة منة 2000 م إلى غاية 2009 م. وعند حساب التدفقات النقدية على أساس الميزانيات التقديرية، فإنه ينبغي توضيح النقاط الآتية:

- **التحصيل من العملاء**

تم حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء، بافتراض أن مدة التحصيل من العملاء هي نفسها متوسط فترة التحصيل من العملاء عام 2009 م لقسم الكهرباء، والتي تم حسابها من خلال الجدول الآتي:

[*] للإطلاع على معدلات نمو الاقتصاد الجزائري للفترة من سنة 2000 إلى غاية سنة 2009، ومتوسط معدلات النمو لهذه الفترة يمكن الرجوع إلى الملحق رقم (13)

الجدول (4 - 15): حساب متوسط فترة التحصيل من العملاء لقسم الكهرباء عام 2009 م

الوحدة: 10^3 دج

البيان	القيمة	الرسم على القيمة المضافة	المبيعات متضمنة الرسم
مبيعات بضاعة	3 437	% 17	4 021
إنتاج مباع	1 864 231	% 17	2 181 150
خدمات مقدمة	1 222	% 07	1 307
رقم الأعمال	1 868 889		2 186 478
العملاء	360 702		
متوسط فترة التحصيل من العملاء*	**59,39 يوم**		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول النتائج لعام 2009 وميزاني 2008 و2009 لقسم الكهرباء الموضحة في الملاحق

من الجدول نلاحظ أن متوسط فترة التحصيل من العملاء لقسم الكهرباء عام 2009 م قدر بحوالي 60 يوم، أي أن عملية التحصيل من العملاء بالنسبة لقسم الكهرباء تتم كل شهرين في المتوسط عام 2009 م، لذا تم حساب التدفقات النقدية بافتراض أن التحصيل من العملاء يتم بعد شهرين من عملية البيع.

- **الدفع للموردين**

تم حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء، بافتراض أن عملية الدفع للموردين هي نفسها متوسط فترة الدفع للموردين عام 2009 م لقسم الكهرباء، والتي تم حسابها من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 16): حساب متوسط فترة الدفع للموردين لقسم الكهرباء عام 2009

الوحدة: 10^3 دج

البيان	القيمة	الرسم على القيمة المضافة	المشتريات متضمنة الرسم
مشتريات بضاعة**	14 217	% 17	16 634
مشتريات المواد الأولية والتوريدات***	1 050 964	% 17	1 229 628
خدمات خارجية	20 948	% 07	22 414
مجموع المشتريات	1 086 129		1 268 676
الموردين	110 066		
متوسط فترة التحصيل من العملاء******	**31,23 يوم**		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول النتائج لعام 2009 وميزاني 2008 و2009 لقسم الكهرباء الموضحة في الملاحق

* متوسط فترة التحصيل من العملاء = (العملاء × 360) \ رقم الأعمال متضمن الرسم

** مشتريات البضاعة = البضاعة المستهلكة سنة 2009 + مخزون 2009 – مخزون 2008 = 14 217 + 0 – 0 = 14 217

*** مشتريات المواد الأولية والتوريدات = المواد الأولية والتوريدات المستهلكة سنة 2009 + مخزون 2009 – مخزون 2008

= 1 064 557 + 187 006 – 200 599 = 1 050 964

**** متوسط فترة الدفع للموردين = (الموردين × 360) \ المشتريات متضمنة الرسم

من خلال الجدول، نلاحظ أن متوسط فترة الدفع للموردين في قسم الكهرباء عام 2009 م بلغ حوالي 32 يوم، أي أن عملية الدفع للموردين بالنسبة لقسم الكهرباء تتم كل شهر في المتوسط عام 2009 م، لذا تم حساب التدفقات النقدية بافتراض أن الدفع للموردين يتم بعد شهر من عملية الشراء.

- **مصاريف العاملين**

من أجل حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء، تم الافتراض أن مدة تسديد الأجور هي نفسها متوسط فترة تسديد الأجور لقسم الكهرباء عام 2009 م، والتي تم حسابها كالآتي:

المدة المتوسطة لتسديد الأجور = مبلغ الأجور سنة 2009*360 \ رقم الأعمال خارج الرسم

= 212 324*360 \ 1 868 890 = 40,90 يوم

أي أن تسديد مصاريف العمال عام 2009 م يتم في اليوم العاشر من الشهر الموالي في المتوسط، وهي المدة التي تم الاعتماد عليها لحساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء فيما يخص تسوية الأجور.

- **الضرائب والرسوم**

نظرا لصعوبة الفصل بين المبالغ المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، والمبالغ المتعلقة بباقي الرسوم والضرائب، تم الافتراض أن مدة تسديد الضرائب، هي نفسها متوسط فترة تسديد إجمالي الضرائب والرسوم عام 2009 م لقسم الكهرباء والتي تم حسابها كالآتي:

المدة المتوسطة لتسديد الضرائب والرسوم = إجمالي الضرائب والرسوم سنة 2009*360 \ رقم الأعمال خارج الرسم

= 49 821*360 \ 1 868 890 = 9,60 يوم

أي أن تسديد الضرائب والرسوم عام 2009 م يتم في اليوم العاشر من نفس الشهر في المتوسط، لذا سوف تم حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء بافتراض أن تسديد الضرائب والرسوم يتم في نفس الشهر.

1. حساب التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء عام 2009

الجدول (4 - 17): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء عام **2009**

الوحدة: 10^3 دج

البيان	نهاية 2008	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	المجموع
المبيعات		176 306	141 306	151 090	175 891	175 450	178 250	171 200	166 000	172 900	178 350	171 025	175 347	**2 033 115**
خدمات مقدمة		750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	**9 000**
رقم الأعمال		**177 056**	**142 056**	**151 840**	**176 641**	**176 200**	**179 000**	**171 950**	**166 750**	**173 650**	**179 100**	**171 775**	**176 097**	**2 042 115**
العملاء			63 644	59 921	79 434	95 321	90 027	39 717	228 726	168 242	104 235	138 129	141 231	**1 261 583**
المشتريات		52 956	63 644	59 921	79 434	95 321	90 027	39 717	228 726	168 242	104 235	138 129	141 231	**1 261 583**
خدمات خارجية		2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	**33 000**
خدمات أخرى		14 167	14167	14 166	14 167	14 166	14 167	14 167	14 166	14 167	14 167	14 167	14 166	**170 000**
الاستهلاكات من المواد والخدمات		**69 873**	**80 561**	**76 837**	**96 351**	**112 237**	**106 944**	**56 634**	**245 642**	**185 159**	**121 152**	**155 046**	**158 147**	**1 464 583**
الموردين			69 873	80 561	76 837	96 351	112 237	106 944	56 634	245 642	185 159	121 152	155 046	**1 306 436**
مصاريف العمال			15 343	15 343	15 343	15 343	15 343	15 343	15 343	15 343	15 343	15 343	15 344	**184 118**
ضرائب ورسوم		4 103	3 613	3 795	5 312	5 306	5 346	5 247	5 174	5 271	5 347	5 244	5 354	**59 112**
مصاريف مختلفة		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
التدفق النقدي قبل الضرائب والمصاريف المالية		**- 4 103**	**- 88 829**	**77 357**	**44 564**	**34 840**	**43 715**	**48 666**	**101 849**	**- 94 306**	**- 39 099**	**31 911**	**3 356**	**159 921**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات التقديرية للمؤسسة

2. حساب التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء عام 2010

الجدول (4 - 18): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء عام 2010

الوحدة: 10^3 دج

البيان	نهاية 2009	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	المجموع
المبيعات		110 850	111 150	109 180	116 930	116 160	118 660	111 720	103 670	119 690	116 560	118 650	110 030	**1 363 250**
خدمات مقدمة		1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	**15 000**
رقم الأعمال		**112 100**	**112 400**	**110 430**	**118 180**	**117 410**	**119 910**	**112 970**	**104 920**	**120 940**	**117 810**	**119 900**	**111 280**	**1 378 250**
العملاء	347 872			112 100	112 400	110 430	118 180	117 410	119 910	112 970	104 920	120 940	117 810	**1 494 942**
المشتريات		65 000	74 500	65 000	66 500	69000	56 000	49 000	98 000	89 000	70 000	85 000	75 000	**855 950**
خدمات خارجية		850	850	850	800	700	850	850	850	850	850	850	850	**10 000**
خدمات أخرى		14 833	14 833	14 834	14 833	14 834	14 833	14 834	14 833	14 833	14 833	14 833	14 834	**178 000**
الاستهلاكات من المواد والخدمات		**80 683**	**90 183**	**80 684**	**82 133**	**84 534**	**71 683**	**64 684**	**113 683**	**104 683**	**85 683**	**100 683**	**90 684**	**1 043 950**
الموردين	158 147		80 683	90 183	80 684	82 133	84 534	71 683	64 684	113 683	104 683	85 683	100 683	**1 112 463**
مصاريف العمال	15 344		15 447	15 447	15 448	15 447	15 447	15 447	15 447	15 447	15 447	15 448	15 447	**185 263**
ضرائب ورسوم		2 842	2 846	2 729	2 927	2 916	2 906	2 810	2 651	3 011	2 922	2 951	2 740	**34 251**
مصاريف مختلفة		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
التدفق النقدي قبل الضرائب والمصاريف المالية	**174 381**	**- 2 842**	**- 98 976**	**3 741**	**13 341**	**9 934**	**15 293**	**27 470**	**37 128**	**- 19 171**	**- 18 132**	**16 858**	**- 1 060**	**157 965**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات التقديرية للمؤسسة

3. حساب التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء عام 2011

الجدول (4 - 19): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء عام 2011

الوحدة: 10^3 دج

البيان	نهاية 2010	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	المجموع
المبيعات		140 430	144 030	147 780	150 490	149 650	151 860	131 520	129 320	140 490	151 230	150 850	139 850	**1 727 500**
خدمات مقدمة		833	833	833	834	833	833	834	833	833	834	834	833	**10 000**
رقم الأعمال		**141 263**	**144 863**	**148 613**	**151 324**	**150 483**	**152 693**	**132 354**	**130 153**	**141 323**	**152 064**	**151 684**	**140 683**	**1 737 500**
العملاء	231 180			141 263	144 863	148 613	151 324	150 483	152 693	132 354	130 153	141 323	152 064	**1676313**
المشتريات		103 715	88 230	83 640	84 640	89 620	86 330	84 710	125 475	109 535	103 765	67 170	62 920	**1 085 750**
خدمات خارجية		548	562	576	482	479	485	513	497	547	590	581	540	**6 400**
خدمات أخرى		10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	**120 000**
الاستهلاكات من المواد والخدمات		**114 263**	**98 792**	**94 216**	**95 122**	**100 099**	**96 815**	**95 223**	**135 972**	**120 082**	**114 355**	**77 751**	**73 460**	**1 212 150**
الموردين	90 684		114 263	98 792	94 216	95 122	100 099	96 815	95 223	135 972	120 082	114 355	73 751	**1 225 224**
مصاريف العمال	15 447		18 614	18 614	18 615	18 614	18 614	18 615	18 614	18 614	18 615	18 614	18 614	**223 372**
ضرائب ورسوم		3 670	3 780	3 834	3 961	3 949	3 980	3 446	3 415	3 581	3 971	3 966	3 662	**45 215**
مصاريف مختلفة		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
التدفق النقدي قبل الضرائب والمصاريف المالية	**125 049**	**- 3 670**	**- 136 657**	**20 023**	**28 071**	**30 928**	**28 631**	**31 607**	**- 35 441**	**- 25 813**	**- 12 515**	**4 388**	**52 037**	**177 520**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات التقديرية للمؤسسة

4. تقدير التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء سنوات 2012، 2013 و2014

تم تقدير التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء سنوات 2012، 2013 و2014 من خلال الاستدلال، بتطبيق معدل نمو ثابت مساو لمتوسط معدل نمو الاقتصاد الجزائري للفترة من 2000 إلى غاية 2009 والذي بلغ 3,68 %، وذلك انطلاقا من متوسط التدفقات النقدية لسنتي 2010 و2011*، كما يتضح من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 20): التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء سنوات 2012، 2013 و2014

الوحدة: 10^3 دج

السنة	التدفق النقدي	متوسط التدفق النقدي لسنتي 2010 و2011	متوسط معدلات النمو الحقيقية للفترة من 2000 إلى 2009	التدفق النقدي سنة 2012**	التدفق النقدي سنة 2013	التدفق النقدي سنة 2014
2010	157 965	167 742,5	% 3,68	**173 915,42**	**180 315,51**	**186 951,12**
2011	177 520					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

الفرع الثاني: تقدير التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - سوائل

تم تقدير التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - سوائل من خلال حساب التدفقات النقدية سنوات 2009، 2010 و2011 بالاعتماد على جداول حسابات النتائج التنبئية لسنوات 2009، 2010 و2011 المعدة من طرف المصلحة التقنية لقسم السوائل والموضحة في الملاحق (20)، (21) و(22)؛ أما التدفقات النقدية لسنوات 2012، 2013 و2014 فقد تم تقديرها من خلال الاستدلال بتطبيق معدل نمو ثابت مساو لمتوسط معدل نمو الاقتصاد الجزائري للفترة من 2000 إلى غاية 2009. وعند حساب التدفقات النقدية لسنوات 2009، 2010 و2011 للوحدة المولدة للنقدية - سوائل، فإنه يجب توضيح النقاط الآتية:

- **التحصيل من العملاء**

تم حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - سوائل، بافتراض أن مدة التحصيل من العملاء هي نفسها متوسط فترة التحصيل من العملاء عام 2009 م لقسم السوائل والتي تم حسابها كالآتي:

* تم الاعتماد على متوسط التدفقات النقدية لسنتي 2010 و2011، لتقدير التدفقات النقدية لسنوات 2012، 2013 و2014، لأن المعيار الدولي *(IAS 36)* يوصي بتقدير التدفقات النقدية بالاستناد إلى مبدأ الحيطة والحذر.

** التدفق النقدي في السنةس = متوسط معدل النمو*التدفق النقدي في السنةس- 1

الجدول (4 - 21): حساب متوسط فترة التحصيل من العملاء لقسم السوائل عام 2009

الوحدة: 10^3 دج

البيان	القيمة	الرسم على القيمة المضافة	رقم الأعمال متضمن الرسم
مبيعات بضاعة	150 946	% 17	176 607
إنتاج مباع	1 185 740	% 17	1 387 316
خدمات مقدمة	5 450	% 07	5 832
رقم الأعمال	1 342 136		1 569 755
العملاء	252 015		
متوسط فترة التحصيل من العملاء*	**57,80 يوم**		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول النتائج لعام 2009 وميزاني 2008 و2009 لقسم السوائل الموضحة في الملاحق

من الجدول نلاحظ أن متوسط فترة التحصيل من العملاء قدرت بحوالي 58 يوم، أي أن التحصيل من العملاء بالنسبة لقسم السوائل تتم كل شهرين في المتوسط عام 2009 م، لذا تم حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – سوائل بافتراض أن التحصيل من العملاء يتم بعد شهرين من عملية البيع.

- **الدفع للموردين**

تم حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – سوائل، بافتراض أن عملية الدفع للموردين هي نفسها متوسط فترة الدفع للموردين عام 2009 م لقسم السوائل، والتي تم حسابها من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 22): حساب متوسط فترة الدفع للموردين لقسم السوائل عام 2009

الوحدة: 10^3 دج

البيان	القيمة	الرسم على القيمة المضافة	المشتريات متضمنة الرسم
مشتريات بضاعة**	103 319	% 17	120 883
مشتريات المواد الأولية والتوريدات***	762 987	% 17	892 695
خدمات خارجية	4 114	% 07	4 402
مجموع المشتريات	870 420		1 017 980
الموردين	102 626		
متوسط فترة التحصيل من العملاء****	**36,29 يوم**		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول النتائج لعام 2009 وميزاني 2008 و2009 لقسم السوائل الموضحة في الملاحق

* متوسط فترة التحصيل من العملاء = (العملاء × 360) \ رقم الأعمال متضمن الرسم

** مشتريات البضاعة = البضاعة المستهلكة سنة 2009 + مخزون 2009 – مخزون 2008 = 103 319 + 0 – 0 = 103 319

*** مشتريات المواد الأولية والتوريدات = المواد الأولية والتوريدات المستهلكة سنة 2009 + مخزون 2009 – مخزون 2008

= 738 818 + 183 674 – 159 505 = 762 987

**** متوسط فترة الدفع للموردين = (الموردين × 360) \ المشتريات متضمنة الرسم

من الجدول نلاحظ أن متوسط فترة الدفع للموردين قدرت بحوالي 36 يوم، أي أن عملية الدفع للموردين بالنسبة لقسم السوائل تتم كل شهر في المتوسط عام 2009 م، لذا تم حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – سوائل بافتراض أن الدفع للموردين يتم بعد شهر من عملية الشراء.

- **مصاريف العاملين**

تم حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – سوائل بافتراض أن مدة تسديد الأجور هي نفسها متوسط فترة تسديد الأجور عام 2009 م لقسم السوائل، والتي تم حسابها كالآتي:

المدة المتوسطة لتسديد الأجور = مبلغ الأجور سنة 2009*360 \ رقم الأعمال خارج الرسم

= 91 697*360 \ 1 342 136 = 25 يوم

أي أن تسديد مصاريف العمال عام 2009 م يتم بعد 24 يوما (ما يقارب شهرا) في المتوسط، وهي المدة التي تم الاعتماد عليها لحساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – سوائل فيما يخص تسوية الأجور.

- **الضرائب والرسوم**

سوف يفترض أن مدة تسديد الضرائب، هي نفسها متوسط فترة تسديد إجمالي الضرائب والرسوم عام 2009 م لقسم السوائل، والتي تم حسابها كالآتي:

المدة المتوسطة لتسديد الضرائب والرسوم = إجمالي الضرائب والرسوم سنة 2009*360 \ رقم الأعمال خارج الرسم

= 32 622*360 \ 1 342 136 = 8,75 يوم

أي أنه يتم تسديد الضرائب والرسوم في المتوسط عام 2009 م في اليوم التاسع من نفس الشهر، لذا سوف تم حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – سوائل بافتراض أن تسديد الضرائب والرسوم يتم في نفس الشهر.

- **المشتريات**

إضافة لما سبق ونظرا لغياب الميزانيات التقديرية لمشتريات المواد الأولية والتوريدات الخاصة بقسم السوائل، بسبب فقدانها نتيجة تغير وظيفي حصل على مستوى مديرية المشتريات بقسم السوائل (تغير رئيس المديرية)، فإن مشتريات المواد الأولية والتوريدات تم تحديدها على أساس متوسط نسبة المشتريات من الإنتاج المباع سنتي 2008 و2009 والتي قدرت بحولي 63 %، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 23): نسبة المشتريات من المواد الأولية والتوريدات إلى الإنتاج المباع بالنسبة لقسم السوائل

الوحدة: 10^3 دج

البيان	2008	2009
مشتريات المواد الأولية والتوريدات	499 647*	762 987
الإنتاج المباع	809 425	1 185 739
نسبة مشتريات المواد الأولية والتوريدات من الإنتاج المباع	0,62	0,64
المتوسط	0,63	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول حسابات النتائج لسنتي 2008 و2009 لقسم السوائل الموضحة في الملاحق

أما فيما يخص مشتريات البضاعة فهي نفسها البضاعة المستهلكة لأن مخزون البضاعة بالنسبة لقسم السوائل مساو للصفر كل عام.

* مشتريات المواد الأولية والتوريدات سنة 2008 = المواد الأولية والتوريدات المستهلكة سنة 2008 + مخزون 2008 – مخزون 2007
= 522 938 + 159 505 – 182 796 = 499 647

1. حساب التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية - سوائل عام 2009

الجدول (4 - 24): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية - سوائل عام 2009

الوحدة: 10^3 دج

البيان	نهاية 2008	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	المجموع
مبيعات البضاعة		7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	**92 309,04**
إنتاج مباع		85 426,2	89 192,92	93 950,75	89 034,1	99 902,8	94 425,7	103 631,74	106 450,55	97 275,75	68 981,88	67 523,25	67 042,25	**1 062 837,89**
خدمات مقدمة		416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,66	416,66	416,66	416,66	**5 000,00**
رقم الأعمال		**93 535,29**	**97 302,01**	**102 059,84**	**97 143,19**	**108 011,89**	**102 534,79**	**111 740,83**	**114 559,64**	**105 384,83**	**77 090,96**	**75 632,33**	**75 151,33**	**1160146,93**
العملاء			93 535,29	97 302,01	102 059,84	97 143,19	108 011,89	102 534,79	111 740,83	114 559,64	105 384,83	77 090,96	**1009363,27**
مشتريات البضاعة		5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	**67 074,60**
مشتريات المواد والتوريدات		53 818,51	56 191,54	59 188,97	56 091,48	62 938,76	59 488,19	65 288,00	67 063,85	61 283,72	43 458,58	42 539,65	42 236,62	**669 587,87**
خدمات خارجية		308,92	394,00	404,39	419,42	435,92	368,82	419,02	431,47	394,36	287,52	282,47	282,47	**4 428,78**
مجموع الاستهلاكات من المواد والخدمات		**59 716,98**	**62 175,09**	**65 182,91**	**62 100,45**	**68 964,23**	**65446,56**	**71 296,57**	**73 084,87**	**67 267,63**	**49 335,65**	**48 411,67**	**48 108,64**	**741 091,25**
الموردين			59 716,98	62 175,09	65 182,91	62 100,45	68 964,23	65 446,56	71 296,57	73 084,87	67 267,63	49 335,65	48 411,67	**692982,61**
خدمات أخرى		8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	**100 500,00**
مصاريف العمال			6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	**72 411,57**
ضرائب ورسوم		2 522,32	2 980,94	3 060,52	2 986,97	3 193,60	2 611,36	3 227,48	3 301,78	3 111,89	1 962,62	2 122,49	2 114,51	**33 196,48**
مصاريف مختلفة		235,17	235,17	235,17	235,17	235,17	235,17	235,17	235,17	235,16	235,16	235,16	235,16	**2 822,00**
التدفق النقدي قبل الضرائب والمصاريف المالية		**- 11 132,49**	**- 77 890,96**	**13 106,64**	**13 939,09**	**21 572,75**	**10 374,56**	**24 144,81**	**12 743,40**	**20 351,04**	**30 136,36**	**38 733,66**	**11 371,75**	**107 450,61**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات التقديرية للمؤسسة

2. حساب التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية – سوائل عام 2010

الجدول (4 - 25): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية – سوائل عام 2010

الوحدة: 10^3 دج

البيان	نهاية 2009	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	المجموع
مبيعات البضاعة		4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	**55 500,00**
إنتاج مباع		56 275,5	212 262,1	258 907,92	119 771,5	56 692,5	56 275,5	61 197,5	44 139,5	60 186,5	61 164	61 899,25	61 899,25	**1 110 671,02**
خدمات مقدمة		3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	**36 147,00**
رقم الأعمال		**63 912,75**	**219 899,35**	**266 545,17**	**127 408,75**	**64 329,75**	**63 912,75**	**68 834,75**	**51 776,75**	**67 823,75**	**68 801,25**	**69 536,50**	**69 536,50**	**1202318,02**
العملاء	150 783,66			63 912,75	219 899,35	266 545,17	127 408,75	64 329,75	63 912,75	68 834,75	51 776,75	67 823,75	68 801,25	**1214028,68**
نواتج مختلفة		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	**0,00**
مشتريات البضاعة		3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,93	3 334,92	3 334,92	**40 019,23**
مشتريات المواد والتوريدات		35 453,57	133 725,12	163 111,99	75 456,05	35 716,28	35 453,57	38 554,43	27 807,89	37 917,50	38 533,32	38 996,53	38 996,53	**699 722,74**
خدمات خارجية		348,52	1 483,36	1 700,73	796,29	350,82	348,52	353,62	332,89	346,51	380,78	383,71	383,71	**7 209,46**
مجموع الاستهلاكات من المواد والخدمات		**39 137,03**	**138 543,42**	**168 147,66**	**79 587,28**	**39 402,04**	**39 137,03**	**42 242,99**	**31 475,72**	**41 598,95**	**42 249,03**	**42 715,16**	**42 715,16**	**746 951,43**
الموردين	48 108,64		39 137,03	138 543,42	168 147,66	79 587,28	39 402,04	39 137,03	42 242,99	31 475,72	41 598,95	42 249,03	42 715,16	**752 344,91**
خدمات أخرى		9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 185,00	**110 000,00**
مصاريف العمال	6 582,87		6 942,85	6 942,85	6 942,85	6 942,85	6 942,85	6 942,85	6 942,86	6 942,86	6 942,86	6 942,86	6 942,86	**82954,27**
ضرائب ورسوم		2 972,50	6 999,65	8 196,82	4 581,77	2 983,00	2 972,50	2 954,27	2 471,65	2 927,65	3 101,83	3 120,70	3 120,71	**46 403,05**
مصاريف مختلفة		208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,03	208,00	209,00	**2 500,00**
التدفق النقدي قبل الضرائب والأعباء المالية	**96 092,15**	**- 12 345,83**	**- 62 452,86**	**- 99 143,67**	**30 853,74**	**167 658,72**	**68 718,03**	**5 922,27**	**2 881,92**	**- 18 115,19**	**- 9 239,92**	**6 138,16**	**6 628,52**	**219 826,41**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات التقديرية للمؤسسة

3. حساب التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – سوائل عام 2011

الجدول (4 - 26): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية – سوائل عام 2011

الوحدة: 10^3 دج

البيان	نهاية 2010	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	المجموع
مبيعات البضاعة		6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	**76 500,00**
إنتاج مباع		89 605,00	94 208,50	92 707,00	78 707,00	78 707,00	75 605,00	97 213,00	94 213,00	152 273,00	119 335,50	120 937,50	159 749,50	**1 253 261,00**
خدمات مقدمة		2 678,00	2 678,00	2 679,81	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	**32 146,81**
رقم الأعمال		**98 658,00**	**103261,50**	**101 761,81**	**87 761,00**	**87 761,00**	**84 659,00**	**106 267,00**	**103 267,00**	**161 327,00**	**128 389,50**	**129 991,50**	**168 803,50**	**1 361 907,81**
العملاء	139 073		98 658,00	103261,50	101 761,81	87 761,00	87 761,00	87 761,00	84 659,00	106 267,00	103 267,00	161 327,00	128 389,50	**1 202 185,81**
مشتريات البضاعة		5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	**63 800,04**
مشتريات المواد والتوريدات		56 451,15	59 351,36	58 405,41	49 585,41	49 585,41	47 631,15	61 244,19	59 354,19	95 931,99	75 181,37	76 190,63	100 642,19	**789 554,43**
خدمات خارجية		620,01	652,68	641,03	555,98	555,98	534,96	678,71	660,87	1003,67	810,11	822,21	1049,03	**8 585,24**
مجموع الاستهلاكات من المواد والخدمات		**62 387,83**	**65 320,71**	**64 363,11**	**55 458,06**	**55 458,06**	**53 482,78**	**67 239,57**	**65 331,73**	**102 252,33**	**81 308,15**	**82 329,51**	**107 007,89**	**861 939,71**
الموردين	42 715,16		62 387,83	65 320,71	64 363,11	55 458,06	55 458,06	53 482,78	67 239,57	65 331,73	102 252,33	81 308,15	82 329,51	**797 646,98**
خدمات أخرى		12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	**150 000,00**
مصاريف العمال	6 942,86		7406,00	7 406,00	7 406,00	7 410,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	**88 412,86**
ضرائب ورسوم		2 576,68	2 640,61	2 619,60	2 277,10	2 277,10	2 233,69	2 732,64	2 690,64	3 699,88	3 238,03	3 260,44	3 783,89	**34 030,30**
مصاريف مختلفة		423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,16	423,16	423,16	423,16	**5 078,00**
التدفق النقدي قبل الضرائب والمصاريف المالية	**89 414,98**	**- 15 499,85**	**- 85 357,61**	**10 388,52**	**16 292,12**	**23 693,48**	**9 740,08**	**11 216,41**	**- 5 600,38**	**16 906,23**	**- 22 552,52**	**56 429,25**	**21 946,94**	**127 017,65**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات التقديرية للمؤسسة

4. تقدير التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - سوائل سنوات 2012، 2013 و2014

تم تقدير التدفقات النقدية لقسم السوائل سنوات 2012، 2013 و2014 من خلال الاستدلال، بتطبيق معدل نمو ثابت مساو لمتوسط معدل نمو الاقتصاد الجزائري للفترة من 2000 إلى غاية 2009 والذي بلغ 3,68 %، وذلك انطلاقا من متوسط التدفقات النقدية لسنتي 2010 و2011، كما يتضح من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 27): التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - سوائل سنوات 2012، 2013 و2014

الوحدة: 10^3 دج

السنة	التدفق النقدي	متوسط التدفق النقدي لسنتي 2010 و2011	متوسط معدلات النمو الحقيقية للفترة من 2000 إلى 2009	التدفق النقدي سنة 2012*	التدفق النقدي سنة 2013	التدفق النقدي سنة 2014
2010	219 826,41	173 422,03	% 3,68	**179 803,96**	**186 420,75**	**193 281,03**
2011	127 017,65					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

الفرع الثالث: تحديد معدل الخصم

لحساب القيمة الاستعمالية للوحدات المولدة للنقدية، يجب اختيار معدل خصم قبل الضريبة يعكس تقديرات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل، وفي أغلب الأحيان لا يمكن ملاحظة أو تحديد هذا المعدل بطريقة مباشرة، لذا يجب تقديره أو استخدام معدل بديل، وحسب المعيار الدولي *(IAS 36)* إذا لم يتوفر معدل الفائدة السوقي المتعلق بالأصل، يجب استخدام معدل بديل يعكس القيمة الزمنية للنقود خلال حياة الأصل مع الأخذ في الاعتبار المخاطر المتعلقة بالدولة أو العملة أو التدفق النقدي، إضافة إلى:

- التكلفة المتوسطة المرجحة لرأسمال المؤسسة؛
- معدل الاقتراض الهامشي للمؤسسة؛
- معدلات أخرى للاقتراض في السوق.

ونظرا لصعوبة تحديد معدل الخصم باستخدام الطرق السابقة بسبب عدم توفر المعلومات، سوف يفترض أن المخاطر التي تتعرض لها الوحدات المولدة للنقدية هي نفسها المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وهي نفسها التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال، وبالتالي فإن معدل الخصم الذي تم

* التدفق النقدي في السنةس = متوسط معدل النمو*التدفق النقدي في السنةس- 1

استخدامه لخصم التدفقات النقدية المتوقعة من الوحدات المولدة للنقدية هو نفسه التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس مال المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة عام 2009 م، والذي يمكن حسابه من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 28): التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال المؤسسة لأجهزة القياس والمراقبة عام 2009

الوحدة: 10^3 دج

البيان	2009
النتيجة الصافية	478 604
الأموال الخاصة	6 042 428
الأعباء المالية	126
الديون المالية	115 190
مجموع الأموال المستثمرة	6 157 618
تكلفة الأموال الخاصة*	0,0792
تكلفة الديون المالية**	0,0011
التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال***	0,0777

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية المؤسسة لعام 2009

من أجل الحصول على معدل خصم يعكس جميع العوامل والمخاطر التي تحيط بالتدفقات النقدية للوحدتين المولدتين للنقدية، فقد تم تعديل التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال بمعدل التضخم، اعتمادا على متوسط معدلات التضخم من 2000 إلى 2009 والذي قدر بـ 2,74 %[****]، وذلك وفق المعادلة الآتية:

معدل الخصم = التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال + متوسط معدل التضخم على المدى الطويل

= 0,0777 + 0,0274 = 0,1051

الفرع الرابع: حساب القيمة الاستعمالية

بعد تقدير التدفقات النقدية واختيار معدل الخصم المناسب بقي حساب القيمة الاستعمالية لكل وحدة مولدة للنقدية، و تم ذلك بافتراض أن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لن تتنازل عن أصولها حتى يتم استنفاد جميع منافعها الاقتصادية بالاستخدام، أي أن القيمة المتبقية لكل وحدة مولدة للنقدية مساوية للصفر، لذلك فإن القيمة الاستعمالية هي القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتوقعة من الوحدة المولدة للنقدية، ويمكن حسابها بالعلاقة الآتية:

* تكلفة الأموال الخاصة = النتيجة الصافية \ الأموال الخاصة

** تكلفة الديون المالية = الأعباء المالية \ الديون المالية

*** التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال = (تكلفة الأموال الخاصة × الأموال الخاصة + تكلفة الديون المالية × الديون المالية) \ مجموع الأموال المستثمرة

**** للإطلاع على معدلات التضخم للفترة من سنة 2000 إلى غاية سنة 2009، ومتوسط معدلات التضخم لهذه الفترة يمكن الرجوع إلى الملحق رقم (13)

$$VU = CF_{2010}(1+i)^{-1} + CF_{2011}(1+i)^{-2} + CF_{2012}(1+i)^{-3} + CF_{2013}(1+i)^{-4} + CF_{2014}(1+i)^{-5}$$

حيث:

- ***VU***: القيمة الاستعمالية
- ***CF***: التدفق النقدي
- ***i***: معدل الخصم

لحساب القيمة الاستعمالية من الأفضل تعديل التدفقات النقدية المتوقعة حتى تعكس معدل التضخم، وذلك بالاعتماد على متوسط معدل التضخم من 2000 إلى 2009، فحسب المعيار الدولي *(IAS 36)* فإن التدفقات النقدية ومعدل الخصم يجب أن يعكسان تغيرات القدرة الشرائية لوحدة النقد.

الجدول (4 - 29): تعديل التدفقات النقدية باستعمال معدل التضخم

الوحدة: 10^3 دج

السنوات	معامل التضخم	التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - كهرباء		التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية - سوائل	
		قبل التعديل	بعد التعديل	قبل التعديل	بعد التعديل
2010	1,0274	157 965	162 293,24	219 826,41	225 849,65
2011	1,0555	177 520	187 372,36	127 017,65	134 067,13
2012	1,0844	173 915,42	188 593,88	179 803,96	194 979,41
2013	1,1141	180 315,51	200 889,51	186 420,75	207 691,36
2014	1,1446	186 951,12	213 984,25	193 281,03	221 229,47
المجموع		**876 667,05**	**953 133,24**	**906 349,80**	**983 817,02**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

انطلاقا من التدفقات النقدية المعدلة يمكن حساب القيمة الاستعمالية لكل وحدة مولدة للنقدية كالآتي:

الجدول (4 - 30): القيمة الاستعمالية لكل وحدة مولدة للنقدية

الوحدة: 10^3 دج

السنوات	معدل الخصم	الوحدة المولدة للنقدية - كهرباء	الوحدة المولدة للنقدية - سوائل
2010	0,1051	162 293,24	225 849,65
2011		187 372,36	134 067,13
2012		188 593,88	194 979,41
2013		200 889,51	207 691,36
2014		213 984,25	221 229,47
القيمة الاستعمالية		**704 550,00**	**732 102,00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

المبحث الخامس: حساب خسارة الانخفاض في القيمة وإدراجها للوحدات المولدة للنقدية

بعد تحديد القيمة المحاسبية الصافية للوحدة المولدة للنقدية و قيمتها الاستعمالية، يمكن تحديد فيما إذا كانت هذه الوحدة تشهد انخفاضا في قيمتها وإذا كانت كذلك، يجب حساب خسارة الانخفاض و إدراجها.

المطلب الأول: حساب خسارة الانخفاض في القيمة

إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية للوحدة المولدة للنقدية أكبر من قيمتها الاستعمالية، فهذا يعني وجود خسارة انخفاض في القيمة، تحسب بالفرق بين القيمتين، إذ لا ينبغي إدراج الوحدة المولدة للنقدية في ميزانية المؤسسة بمبلغ يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد؛ أما إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية للوحدة المولدة للنقدية أقل من قيمتها الاستعمالية، فهذا يعني أن الوحدة المولدة للنقدية لم تشهد انخفاضا في القيمة، وهنا يتم إدراجها في الدفاتر المحاسبية بقيمتها المحاسبية الصافية ولا ينجم عن ذلك أي قيد.

والمبرر الذي تستند إليه هذه المعالجة (الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة دون الاعتراف بالزيادة في القيمة) هو مبدأ الحيطة والحذر، فحسب هذا المبدأ يجب الاعتراف بالخسائر حتى قبل حدوثها وتأجيل الاعتراف بالمكاسب إلى غاية تحققها، مما ينتج عنه تخفيض قيمة الأصول وزيادة قيمة الخصوم وتخفيض النتيجة، تجنبا لأي توزيعات قد تمس رأس المال وذلك حماية للمقرضين.

الفرع الأول: مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة

تحسب خسارة الانخفاض في القيمة بالفرق بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للاسترداد، والجدول الموالي يوضح مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة لكل وحدة مولدة للنقدية:

الجدول (4 - 31): خسارة القيمة لكل وحدة مولدة للنقدية

الوحدة: 10^3 دج

البيان	الوحدة المولدة للنقدية - كهرباء	الوحدة المولدة للنقدية - سوائل	المجموع
القيمة المحاسبية الصافية	792 893	403 685	1 196 578
القيمة الاستعمالية	704 550	732 102	1 436 652
الملاحظة	القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة الاستعمالية	القيمة المحاسبية الصافية أقل القيمة الاستعمالية	القيمة المحاسبية الصافية أقل من القيمة الاستعمالية
خسارة الانخفاض في القيمة	خسارة الانخفاض في القيمة	لا توجد خسارة الانخفاض في القيمة	لا توجد خسارة الانخفاض في القيمة
مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة	88 343	0,00	0,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

من الجدول نلاحظ أن الوحدة المولدة للنقدية – كهرباء شهدت انخفاضا في القيمة، أما الوحدة المولدة للنقدية – سوائل فلم تشهد أي انخفاض في القيمة، كما أن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ككل لم تشهد انخفاضا في القيمة نتيجة لتعويض خسارة القيمة للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء بفائض القيمة للوحدة المولدة للنقدية – سوائل، و بهذا يمكن القول أن مستوى تجميع الأصول إلى وحدات مولدة للنقدية يؤثر على مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة الذي يجب إدراجه، فكما زاد مستوى تجميع الأصول كلما انخفض مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة، نتيجة لتعويض مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة الذي شهدته أصول معينة بفائض القيمة الذي شهدته أصول أخرى، لذا فقد حرص المعيار الدولي *(IAS 36)* على تعريف الوحدة المولدة للنقدية بشكل دقيق، فهي "**أصغر**" مجموعة من الأصول القابلة للتحديد، و التي ينتج عن الاستخدام المستمر لها تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية لباقي الأصول أو مجموعات الأصول، كما أوصى المعيار على أن تكون الوحدات المولدة للنقدية هي أدق تقسيم ممكن للمؤسسة.

اختبار الفرضية الثالثة

بعد حساب القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للاسترداد لكل وحدة مولدة للنقدية ومقارنتهما، يمكن الحكم على أن الفرضية الثالثة غير صادقة، إذ لم تشهد جميع تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة انخفاضا في قيمتها، نتيجة للعوامل التي لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك؛ فهناك جزء من تثبيتات المؤسسة يتمثل في أصول الوحدة المولدة للنقدية – كهرباء شهد تدهورا في منافعه الاقتصادية (انخفاض قيمة التثبيتات) نتيجة للعوامل التي لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك؛ أما بالنسبة للوحدة المولدة للنقدية – سوائل فإنها لم تشهد أي انخفاض في منافعها الاقتصادية نتيجة للعوامل التي لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك.

الفرع الثاني: توزيع خسارة انخفاض القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء

بالنسبة للوحدة المولدة للنقدية – سوائل، فإنه لا يتم إدراج أي قيد محاسبي لعدم وجود خسارة انخفاض في القيمة، أما بالنسبة للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء، وبعد تحديد خسارة الانخفاض في القيمة، فإنه يجب توزيع مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة على الأصول المكونة لها وفقا للقيمة المحاسبية الصافية لكل أصل (لا تتضمن أي مبلغ لفارق الاقتناء)، والجدول الموالي يوضح توزيع مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء:

الجدول (4 - 32): توزيع مبلغ خسارة انخفاض القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء

الوحدة: 10^3 دج

الأصول / الأقسام	أراضي	منشآت فنية	مباني	منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية	تثبيتات مادية أخرى	تثبيتات جاري إنجازها	المجموع
قسم الكهرباء				38 207	4 647		**42 854**
الإدارة العامة					13 449		**13 449**
حصة قسم الكهرباء من الإدارة العامة (62,73 %)					8 437		**8 437**
قسم الأدوات والمعدات				5 746	222		**5 968**
حصة قسم الكهرباء من قسم الأدوات والمعدات (65,34 %)				3 754	145		**3 899**
قسم الخدمات الصناعية والإمدادات	456 430	8 461	528 401	641	134 805	284	**1 129 022**
حصة قسم الكهرباء من قسم الخدمات الصناعية والإمدادات (65,34 %)	298 231	5 528	345 257	419	88 082	186	**737 703**
المجموع	298 231	5 528	345 257	42 380	101 311	186	**792 893**
مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة لكل صنف *	**33 228**	**616**	**38 468**	**4 722**	**11 288**	**21**	**88 343**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

الفرع الثالث: الإدراج المحاسبي لخسارة الانخفاض في القيمة

يتم إدراج خسارة الانخفاض في القيمة محاسبيا كمصروف في حالة أصل مقيم بالتكلفة التاريخية، مما يؤدي إلى انخفاض نتيجة الدورة، أما في حالة أصل أعيد تقييمه فإنه يتم إدراج خسارة الانخفاض في القيمة كإعادة تقييم سالبة ضمن الأموال الخاصة، مما يؤدي إلى انخفاض مبلغ فارق إعادة التقييم، لذا ينبغي تحديد نصيب كل أصل من فارق إعادة التقييم المدرج في الأموال الخاصة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، وهذا ما يتضح من خلال الجدول الآتي:

* مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة لكل صنف = إجمالي خسارة الانخفاض في القيمة*القيمة المحاسبية الصافية للبند \ إجمالي القيمة المحاسبية الصافية للوحدة المولدة للنقدية

الجدول (4 - 33): توزيع فارق إعادة التقييم على أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

الوحدة: 10^3 دج

الأقسام	الأصول	مبلغ فارق إعادة التقييم	ملاحظة	المجموع
الإدارة العامة	معدات وتجهيزات	2 205	أغلبها تم اهتلاكها كليا	2 205
قسم الكهرباء	معدات وتجهيزات	97 917	أغلبها تم اهتلاكها كليا	97 917
قسم السوائل	معدات وتجهيزات	72 629	أغلبها تم اهتلاكها كليا	72 629
قسم الخدمات الصناعية والإمدادات	الأراضي	210 653		826 223
	المباني	615 570		
قسم المعدات والأدوات	معدات وتجهيزات	161 699	أغلبها تم اهتلاكها كليا	161 699
المجموع		1 160 673		1 160 673

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة عام 2009

وقد تم حساب فارق إعادة التقييم الذي يظهر ضمن الأموال الخاصة للمؤسسة كالآتي:

فارق إعادة التقييم = حـ / 15 – حـ / 152 (فارق مرتبط بالنتيجة) = 1 160 673 – 918 058 = 242 616

1. إدراج مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة

يتم إدراج مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة المتعلق بالأراضي والمباني كفارق إعادة تقييم سالب ضمن الأموال الخاصة، مما ينتج عنه انخفاض فارق إعادة التقييم المتعلق بالأراضي والمباني، أما المبلغ المتبقي من خسارة انخفاض القيمة والمتعلق بباقي البنود فيتم إدراجه كمصروف ضمن حساب النتيجة، دون الأخذ في الاعتبار للمبلغ المتبقي من فارق إعادة التقييم لأنه يتعلق بمعدات وتجهيزات تم اهتلاكها كليا، ويتم الإدراج المحاسبي لخسارة الانخفاض في القيمة في يومية المؤسسة من خلال القيد المحاسبي الآتي:

1051 12		**حـ/ فارق إعادة تقييم الأراضي**	**33 228**	
1051 13		**حـ/ فارق إعادة تقييم المباني**	**38 468**	
	211			
	213	**حـ/ أراضي**		**33 228**
		حـ/ مباني		**38 468**
681		**حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية**	**16 647**	
	291 15	**حـ/ خسائر القيمة عن المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية**		**4 722**
	291 18	**حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية الأخرى***		**11 904**
	293	**حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها**		**21**

* خسائر القيمة عن التثبيتات المادية الأخرى = منشآت فنية + تثبيتات المادية الأخرى = 616 + 11 288 = 90 411

2. القيم المحاسبية الصافية للأصول وفارق إعادة التقييم للأصول بعد إدراج خسارة الانخفاض

بعد الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة يتم تخفيض القيمة المحاسبية الصافية للأصل ضمن الميزانية بمبلغ خسارة الانخفاض، وذلك ما يتضح من خلال الجدول الموالي:

الجدول (4 - 34): القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل بعد إدراج خسارة الانخفاض في القيمة

الوحدة: 10^3 دج

الأصول	القيمة المحاسبية قبل الانخفاض	قيمة خسارة الانخفاض	القيمة المحاسبية بعد الانخفاض
أراضي	456 430	33 228	**423 202**
منشآت فنية	8 461	616	**7 845**
مباني	528 401	38 468	**489 933**
منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية	48 051	4 722	**43 329**
تثبيتات مادية أخرى	154 951	11 288	**143 663**
تثبيتات جاري إنجازها	284	21	**263**
المجموع	**1 196 578**	**88 343**	**1 108 235**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

ينجم عن تخفيض القيمة المحاسبية الصافية للأصل بمبلغ الخسارة الذي تم تخصيصه له تغير مخطط الاهتلاك، حيث تنخفض أقساط الاهتلاك للفترات المستقبلية، وهذا ما يعني أن العمر الإنتاجي للأصل أو قيمته المتبقية أو أسلوب الاهتلاك قد تكون في حاجة للمراجعة.

إضافة لذلك، فإن الاعتراف بخسارة الانخفاض وإدراجها للأصول المعاد تقييمها يتطلب تخفيض فارق إعادة التقييم المتعلق بها، وذلك بمبلغ خسارة الانخفاض في القيمة، كما يتضح من خلال الجدول الآتي:

الجدول (4 - 35): فارق إعادة التقييم لكل أصل بعد إدراج خسارة الانخفاض في القيمة

الوحدة: 10^3 دج

الأصل	مبلغ فارق إعادة التقييم	فارق إعادة التقييم سالب	فارق إعادة التقييم المتبقي
أراضي	210 653	33 228	177 425
مباني	615 570	38 468	577 102
باقي الأصول	334 450	0,00	334 450
المجموع	**1 160 673**	**71 696**	**1 088 977**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

يحسب فارق إعادة التقييم الذي يجب إدراجه في جانب الخصوم ضمن الأموال الخاصة كالآتي:

فارق إعادة التقييم = حـ / 15 – حـ / 152 (فارق مرتبط بالنتيجة) = 1 088 977 – 918 058 = 170 919

3. الضرائب المؤجلة – أصول

بما أن خسارة الانخفاض في القيمة تعتبر مصروفا غير قابل للخصم جبائيا، فإنه ينتج عن ذلك فروق مؤقتة بين الأساس الضريبي لخسارة الانخفاض وقيمتها المحاسبية، وبالتالي وجود اختلاف بين الضريبة على الأرباح من الناحية المحاسبية والضريبة على الأرباح المستحقة لمصلحة الضرائب، وهذا ما يتضح من الجدول الآتي:

الجدول (4 - 36): تحديد قيمة الضريبة المؤجلة – أصول

الوحدة: 10^3 دج

البيان	من الناحية المحاسبية	من الناحية الجبائية	الفروق
النتيجة قبل الضريبة وخسائر القيمة	573 013	573 013	0
خسائر القيمة	16 647	0	16 647
النتيجة قبل الضرائب	556 366	573 013	16 647 -
الضريبة على الأرباح (16,48 %)*	91 689	94 409	2 720 -
النتيجة بعد الضرائب	464 677	478 604	13 927 -

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

من الجدول نلاحظ وجود اختلاف بين الضريبة على الأرباح من الناحية المحاسبية والضريبة على الأرباح مستحقة الدفع لمصلحة الضرائب (المحسوبة وفق القواعد الجبائية) يقدر بـ 2 720 000 دج، هذا الاختلاف ناتج عن الفروق المؤقتة بين الأساس الضريبي لخسارة الانخفاض في القيمة وقيمتها المحاسبية ويمثل ضريبة مؤجلة – أصول يتم إدراجها محاسبيا وفق القيد المحاسبي الآتي:

133		**ح/ الضرائب المؤجلة – أصول**	**2 720**	
	692	**ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول**		**2 720**

ويمكن حسابها أيضا وفق الطريقة الآتية:

الأساس الضريبي لخسارة الانخفاض في القيمة..... 0
القيمة المحاسبية لخسارة الانخفاض في القيمة..... 16 647
الفروق المؤقتة..... 16 647
الضريبة المؤجلة – أصول (16,48 %)..... 2 720

* معدل الضريبة = مبلغ الضريبة المستحق سنة 2009 \ النتيجة قبل الضرائب سنة 2009 = 94 408 \ 573 013 = 16,48 %

المطلب الثاني: القوائم المالية للمؤسسة بعد إدراج خسارة الانخفاض في القيمة

بعد الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الوحدة المولدة للنقدية – كهرباء وإدراجها بعد توزيعها على الأصول المكونة لها، حسب القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل، تصبح القوائم المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة في 2009/12/31 بعد اختبار انخفاض القيمة كالآتي:

الجدول (4 - 37): ميزانية السنة المالية المقفلة في 2009/12/31 بعد اختبار انخفاض القيمة (أصول)

الوحدة: 10^3 دج

الأصول	ملاحظات	2009			2008
		المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي	مبلغ صافي
الأصول غير الجارية (التثبيتات)					
التثبيتات المعنوية		-	-	-	-
فارق الاقتناء *(goodwill)*		-	-	-	-
التثبيتات المادية					
أراضي		456 430	33 228	423 202	456 430
منشآت فنية		37 601	29 756	7 845	-
مباني		1 784 288	1 294 356	489 932	707 750
منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية		1 179 151	1 135 823	43 328	-
تثبيتات مادية أخرى		1 209 645	1 065 982	143 663	45 297
تثبيتات في شكل امتياز		-	-	-	-
تثبيتات جاري إنجازها		284	21	263	793
التثبيتات المالية		2 229 817	-	2 229 817	2 351 809
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		-	-	-	-
ضرائب مؤجلة – أصول		2 720	-	2 720	-
مجموع التثبيتات		**6 899 936**	**3 559 166**	**3 340 770**	**3 562 079**
الأصول الجارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		729 659	263 092	466 566	593 462
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن		628 186	70 023	558 162	456 363
مدينون آخرون		15 195	-	15 195	10 169
الضرائب وما شابهها		751 772	-	751 772	661 768
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة		12 261	-	12 261	6 453
الموجودات وما شابهها					
أموال موظفة وأصول مالية جارية أخرى		-	-	-	1 150 000
الخزينة		2 091 875	-	2 091 874	569 341
مجموع الأصول الجارية		**4 228 948**	**333 115**	**3 895 833**	**3 447 556**
مجموع الأصول		**11 128 884**	**3 892 281**	**7 236 603**	**7 009 635**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

الجدول (4 - 38): ميزانية السنة المالية المقفلة في 2009/12/31 بعد اختبار انخفاض القيمة (خصوم)

الوحدة: 10^3 دج

الخصوم	ملاحظة	2009	2008
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		1 462 825	1 462 825
رأس مال غير مستعان به		-	-
علاوات واحتياطات / احتياطات مدمجة (1)		2 502 891	2 247 614
فوارق إعادة التقييم		170 919	259 781
فارق المعادلة (1)		-	-
نتيجة صافية / نتيجة صافية للمجمع (1)		464 677	432 231
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد		-	-
حصة الشركة المدمجة (1)		-	-
حصة ذوي الأقلية (1)		-	-
المجموع (1)		**4 601 312**	**4 402 451**
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		-	-
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		-	-
مؤونات مختلفة		1 355 492	-
ديون أخرى غير جارية		115 190	114 050
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		-	1 318 913
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		**1 470 682**	**1 432 963**
مجموع الخصوم الجارية (3)		**1 164 609**	**1 174 221**
مجموع الخصوم		**7 236 603**	**7 009 635**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

الجدول (4 - 39): حساب النتائج للفترة من 2009/10/01 إلى 2009/12/31 بعد اختبار انخفاض القيمة

الوحدة: 10^3 دج

الحسابات	ملاحظة	2009	2008
1. إنتاج السنة المالية		**3 216 870**	**2 798 777**
2. استهلاك السنة المالية		**2 062 870**	**1 905 957**
3. القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)		**1 154 000**	**892 820**
4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال		**664 445**	**341 773**
المنتجات العملياتية الأخرى		51 261	12 748
الأعباء العملياتية الأخرى		(12 864)	(21 522)
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		(290 101)	(219 967)
استرجاعات عن خسائر القيمةو المؤونات		-	233 514
5. النتيجة العملياتية		**412 741**	**346 546**
المنتوجات المالية		143 751	103 252
الأعباء المالية		(126)	(17 567)
6. النتيجة المالية		**143 625**	**85 685**
7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)		**556 366**	**432 231**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		(94 409)	(75 676)
فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		2 720	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		-	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية		3 471 858	3 148 291
مجموع أعباء الأنشطة العادية		3 007 181	2 791 736
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**464 677**	**356 555**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

اختبار الفرضية الرابعة

بعد عرض القوائم المالية للمؤسسة يمكن الحكم على صدق الفرضية الرابعة، حيث أدت طريقة انخفاض القيمة إلى التأثير على المركز المالي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وأدائها وذلك كالآتي:

- **التأثير على المركز المالي: مس هذا التأثير التثبيتات المادية، ضرائب مؤجلة - أصول، فارق إعادة التقييم والنتيجة الصافية؛ حيث عرفت القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية بعد إدراج الخسارة انخفاضا قدر بـ 7,38 %، إضافة لذلك فإن القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول بعد إدراج الخسارة شهدت انخفاضا قدر بـ 1,17 %؛**
- **التأثير على الأداء المالي: حيث عرفت نتيجة المؤسسة انخفاضا قدر بـ 2,91 %، هذا الانخفاض راجع لإدراج المصروف المتعلق بخسارة الانخفاض في القيمة.**

خلاصـــة الفصـــل الرابـع

أثبت اختبار انخفاض القيمة لتثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، وجود تدهور في قيمة الوحدة المولدة للنقدية – كهرباء، نتيجة العوامل التي لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك، مما يعني أن منافعها الاقتصادية تشهد تدهورا، وهو ما جعل تكلفتها غير قابلة للاسترداد بشكل كامل؛ أما الوحدة المولدة للنقدية – سوائل فلم تشهد أي انخفاض في قيمتها نتيجة العوامل التي لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك، كما أن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس ككل لم تشهد انخفاضا في قيمة أصولها، وذلك راجع لتعويض خسارة الانخفاض للوحدة المولدة للنقدية –كهرباء بفائض القيمة للوحدة المولدة للنقدية – سوائل.

نتج عن تطبيق طريقة انخفاض القيمة على تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة العديد من التأثيرات على قوائمها المالية، سواء على مستوى الميزانية (تغير القيمة المحاسبية الصافية للأصل، الضرائب المؤجلة – أصول، انخفاض في النتيجة الصافية المدرجة في الأموال الخاصة) أو على مستوى جدول حسابات النتائج (زيادة مجموع أعباء الأنشطة العادية وانخفاض في النتيجة الصافية).

رغم أهمية طريقة الانخفاض في القيمة، إلا أنها تتطلب الوقت والجهد و معالجة العديد من المعلومات حول البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، لذا فإن المؤسسة الجزائرية مطالبة بتفعيل نظام المعلومات المحاسبي ووظيفة مراقبة التسيير وتحقيق التكامل بينهما، حتى يسمحان بتوفير معلومات مفصلة عن المؤسسة وعن مختلف فروعها وأقسامها وإداراتها، وحتى عن مختلف منتجاتها؛ كما تتميز طريقة الانخفاض في القيمة بالعديد من الصعوبات فيما يخص تحديد القمة القابلة للاسترداد.

الخـــاتمـــــــة

تطرق هذا البحث لأحد المواضيع الهامة في المحاسبة، وهو موضوع "التقييم الدوري للعناصر المادية"، حيث تم دراسة هذا الموضوع في ظل مختلف الممارسات المحاسبية المتعارف عليها، وتوصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)*، مع التركيز على التعليمات التي جاءت بها التشريعات الجزائرية (النظام المحاسبي المالي)، والتي تستهدف وضع النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق. والهدف الأساسي لهذا البحث هو إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة.

نظرا لتعدد بنود العناصر المادية، فقد تم التركيز على التثبيتات المادية، نظرا لأهميتها في استمرار نشاط المؤسسة، فهي تمثل جزءا مهما من رأس المال الثابت للمؤسسات الإنتاجية، حيث يتم الاحتفاظ بها واستخدامها لعدة دورات محاسبية؛ وهذا ما يوجب توزيع قيمتها على جميع الدورات المحاسبية المستفيدة من خدماتها (منافعها الاقتصادية)، لذا فإن التقييم الدوري للعناصر المادية جد مهم، نظرا لتأثيره المزدوج على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

بما أن الغرض الرئيسي للتقييم الدوري يتمثل في إبراز جميع الأحداث والعمليات والظروف التي أثرت على المؤسسة خلال الدورة المحاسبية، من أجل قياس مركزها المالي (الثروة) وأدائها (التغير في الثروة)، أصبح من الضروري تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في مجال التقييم المحاسبي، لتواكب التحولات التي أصبحت تميز البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة الجزائرية، حتى تسمح بإبراز جميع الأحداث والعمليات والظروف التي تؤثر عليها. لذا فإن النظام المحاسبي المالي أتاح بديلين لتقييم التثبيتات المادية، وكل بديل يمكن أن يعكس ظروفا معينة أثرت على المؤسسة خلال الدورة المحاسبية، وبالتالي يمكن للمؤسسة الجزائرية استخدام البديل الذي يعكس الأحداث الاقتصادية التي أثرت عليها، وذلك حسب طبيعة نشاطها ووفقا لظروفها الخاصة.

نظرا لتعدد بدائل تقييم التثبيتات المادية في ظل النظام المحاسبي المالي وصعوبة تطبيقها في الواقع، فقد تم التركيز على أحد هذه البدائل، وهي "طريقة انخفاض القيمة". لذلك فقد استهدف هذا البحث الوقوف على مختلف جوانب هذه الطريقة، وأهميتها في مراعاة الظروف التي ينتج عنها انخفاض في قيمة التثبيتات المادية ولم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك، من خلال تطبيقها على القوائم المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* لعام 2009 م.

وقد مكننا هذا البحث من الوقوف على نتيجة، مفادها أن التقييم الدوري للعناصر المادية يرتبط بمفهوم المحافظة على قيمة المؤسسة، من خلال تحديد نتيجة الدورة (قياس الدخل) بطريقة سليمة، وبالتالي تجنب أي توزيعات قد تكون من رأس مال المؤسسة، وتؤدي إلى تآكله تدريجيا، وهو ما يتلاءم مع مبدأ الاستمرارية، ومفهوم الأصل (التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل)، ومفهوم التقييم المحاسبي (الأحداث الاقتصادية التي أثرت على البند خلال الدورة المحاسبية)؛ وبالتالي إمكانية إبراز الأداء الحقيقي وتوفير الصورة الصادقة، حيث تعكس القوائم المالية مختلف الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال الدورة.

كما أن التقييم وفق طريقة انخفاض القيمة يسمح بإبراز التدهور المستمر للمنافع الاقتصادية للأصول الإنتاجية خاصة الآلات ذات الطابع التكنولوجي، نتيجة للعوامل التي لم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك؛ إلى جانب ذلك فإن استخدام طريقة الوحدات المولدة للنقدية، يسمح بالقيام بعملية التقييم الشامل للمؤسسة وإبرار أثر التكاتف، الناتج عن تفاعل مختلف عناصر الأصول لتحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

إضافة إلى ما سبق ذكره، فإن هذا البحث سمح لنا بالخروج بعدة استنتاجات يمكن عرضها في النقاط الآتية:

1. اختبار فرضيات البحث؛
2. أهم النتائج المتوصل إليها؛
3. آفاق البحث.

1. اختبار فرضيات البحث

بعد دراسة مختلف جوانب الموضوع، وعرض مختلف عناصر هذا البحث بشقيه النظري والميداني، تم اختبار مدى صدق فرضيات البحث، التي تم تبنيها في البداية وكانت النتائج كالآتي:

- **الفرضية الأولى**

تم التأكد من صدق الفرضية الأولى، أي أن المحافظة على قيمة المؤسسة تتطلب عملية التقييم الدوري لأصولها، فالتحديد السليم للدخل يتطلب تبني مفهوم معين للمحافظة على رأس المال، والمحافظة على رأس المال تتطلب اختيار أساس (تاريخي، جاري) ووحدة (وحدة نقد اسمية أو حقيقية) للتقييم، أما التحديد السليم للدخل فيسمح بتجنب القيام بأي توزيعات قد تكون من رأس المال وبالتالي تجنب تآكله تدريجيا.

- **الفرضية الثانية**

تم التأكد من صدق الفرضية الثانية، أي أن طريقة انخفاض القيمة يمكن أن تساهم في المحافظة على قيمة المؤسسة، حيث تسمح بمراعاة التدهور المستمر في المنافع الاقتصادية للأصول، والناتج عن عوامل لم يتم مراعاتها عند حساب الاهتلاك، وبالتالي أخذ الخسائر الناتجة عن هذا التدهور بعين الاعتبار ووضع سياسة لتجديد الأصول؛ كما تؤدي طريقة انخفاض القيمة إلى زيادة مصادر التمويل الذاتي للمؤسسة، وبالتالي تجنب اللجوء إلى اقتراض أموال لتمويل مختلف الاحتياجات، وهذا ما يسمح بتجنب تكاليف اقتراض إضافية.

- **الفرضية الثالثة**

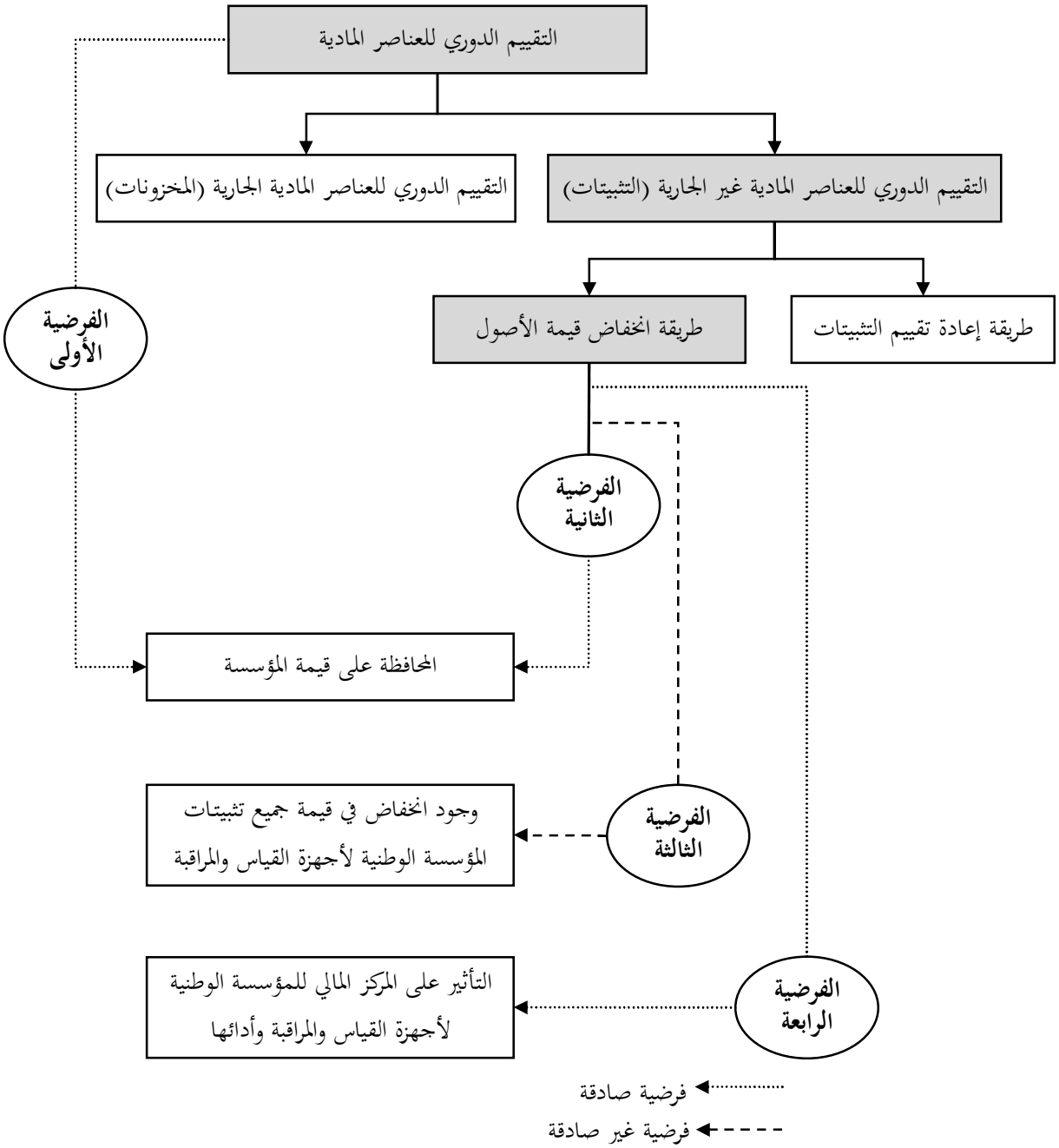
تم إثبات عدم صدق الفرضية الثالثة، فلم تشهد جميع تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة انخفاضا في قيمتها نتيجة للعوامل التي لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك؛ حيث عرف جزء من المؤسسة (الوحدة المولدة للنقدية – كهرباء) تدهورا في منافعه الاقتصادية، نتيجة للعوامل التي لم يتم أخذها بعين

الاعتبار عند حساب الاهتلاك، أما الوحدة المولدة للنقدية – سوائل فإنها لم تشهد أي انخفاض في منافعها الاقتصادية، نتيجة للعوامل التي لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك.

- **الفرضية الرابعة**

تم التأكد من صدق الفرضية الرابعة، أي أن طريقة انخفاض القيمة أدت إلى التأثير على المركز المالي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وأدائها.

ويمكن توضيح مختلف عناصر البحث، والعلاقات الموجودة فيما بينها، والنتائج المتوصل إليها من اختبار الفرضيات من خلال الشكل الآتي:



2. أهم النتائج المتوصل إليها

بعد التطرق لمختلف عناصر هذا البحث، تم الخروج بمجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

- تعتبر العناصر المادية من بين البنود المهمة ضمن هيكل أصول المؤسسات الإنتاجية، نظرا لأهميتها في تحقيق تدفقات نقدية، ومساهمتها في استمرار نشاط المؤسسات.
- تتطلب المحافظة على قيمة المؤسسة (المحافظة على رأس مالها)، القيام بعملية تقييم أصولها بصفة دورية، نظرا للتغير السريع الذي يميز البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، مما قد يؤدي إلى تدهور المنافع الاقتصادية للأصول، وهذا ما قد ينجم عنه تحمل المؤسسة لخسائر، وبالتالي ضرورة الاعتراف بهذه الخسائر، إدراجها و الإفصاح عنها.
- لا يعتمد تقييم العناصر المادية على بديل واحد، وإنما توجد العديد من البدائل المتاحة للقيام بذلك، وتتوقف الطريقة المستخدمة لتقييم العناصر المادية على طبيعة البند (جاري أو غير جاري) والغرض منه (الاستخدام في أنشطة المؤسسة، البيع في الأجل القصير، البيع في الأجل الطويل...) وطبيعة الظروف والأحداث الاقتصادية التي أثرت عليه.
- يعتمد الحكم على مختلف بدائل تقييم العناصر المادية على مدى تضمنها لأخطاء القياس وأخطاء التوقيت، بالإضافة إلى درجة ملاءمتها، موضوعيتها، قابليتها للتحقق ومدى تمثيلها للواقع الاقتصادي (الصورة الصادقة).
- تعتبر طريقة انخفاض القيمة من الطرق المعتمدة حديثا في التقييم المحاسبي، حيث أوصت العديد من المنظمات والهيئات المهنية بتطبيقها نظرا لأهميتها، ودرها في إبراز العديد من الظروف والأحداث الاقتصادية التي قد تؤثر على العناصر المادية، وينتج عنها انخفاض قيمتها وخصوصا العامل التكنولوجي، فمثلا يؤدي التطور التكنولوجي إلى انخفاض قيمة الآلات الإنتاجية للمؤسسة، وهو ما يتطلب الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة وإدراجها.
- يمكن لطريقة الانخفاض في القيمة أن تعكس التدهور المستمر في قيمة الأصول خاصة الآلات والتجهيزات التكنولوجية، وبالتالي أخذ الخسائر الناتجة عن هذا التدهور في الاعتبار ووضع سياسة من أجل تجديد أصول المؤسسة؛ وبهذا تسمح بمراعاة العوامل التي أثرت سلبا على المنافع الاقتصادية للأصل، لكن لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك، فإذا كان الاهتلاك يعكس أساسا انخفاض قيمة الأصل نتيجة الاستخدام (استنفاد المنافع الاقتصادية للأصل)، مما يتطلب توزيع قيمته على الدورات المحاسبية المستفيدة من خدماته، فإن الانخفاض في القيمة يعكس تدهور قيمة الأصل نتيجة عوامل أخرى (العامل التكنولوجي، عامل التلف أو التقادم...إلخ)، مما يتطلب الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة وإدراجها

كمصروف في حساب النتيجة في الدورة التي حدث فيها الانخفاض، وليس توزيعه على عدة سنوات؛ ومن هذا المنطلق فإن المعيار المحاسبي الدولي *(IAS 36)* يميز بين: الاهتلاك *(Amortissement)* الذي يكون مصدره الاستخدام، والانخفاض في القيمة *(Dépréciation)* الذي يكون مصدره عوامل أخرى.

- المشكل الأساسي في طريقة انخفاض القيمة أنها تراعي الانخفاض فقط ولا تراعي الارتفاع في القيمة، ويتم تبرير ذلك بمبدأ الحيطة والحذر، أي الاعتراف بالخسائر قبل تحققها وعدم الاعتراف بأي مكاسب حتى تتحقق، مما يجعل هذه الطريقة لا تمثل الواقع الاقتصادي في حالة وجود ارتفاع في القيمة.
- تلائم طريقة الانخفاض في القيمة أصولا معينة دون غيرها، حيث:

- تسمح هذه الطريقة بالحصول على نتائج ملائمة وتمثل الواقع الاقتصادي بصدق في حالة الآلات ذات الطابع التكنولوجي، نظرا للتطور التكنولوجي الذي يميز البيئة الحالية، مما يجعل قيمة هذه الآلات في انخفاض مستمر، لذا يتطلب الأمر اختبار انخفاض قيمتها بشكل دوري؛
- تعطي هذه الطريقة نتائج غير ملائمة ولا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق في حالة العقارات (الأراضي والمباني)، إذ غالبا ما تشهد ارتفاعا في قيمتها، لذا تكون طريقة إعادة التقييم (طريقة القيمة العادلة) أكثر ملاءمة لتقييمها.

- تتميز طريقة الانخفاض في القيمة بأنها غير موضوعية، نتيجة اعتمادها على التقديرات بشكل كبير، مما يجعلها عرضة للتحيز والأحكام الشخصية، كما تكون نتائجها غير قابلة للتحقق، حيث يمكن للعديد من الأشخاص يستخدمون نفس الطرق والقواعد الحصول على نتائج مختلفة.
- تتطلب طريقة الانخفاض في القيمة الجهد، التكلفة والوقت؛ مما قد يفقد المعلومات المحاسبية خاصية الملاءمة، نتيجة عدم توفر خاصية الوقتية، لذا يتطلب استخدام هذه الطريقة مراعاة الوقت اللازم لعرض القوائم المالية؛ كما تتطلب هذه الطريقة معالجة كم هائل من المعلومات حول البيئة الداخلية للمؤسسة وكذا بيئتها الخارجية.
- ينتج عن طريقة الانخفاض في القيمة عدة تأثيرات على القوائم المالية للمؤسسة، تتمثل في:

- التأثير على حساب النتيجة: زيادة المصاريف وبالتالي انخفاض نتيجة الدورة؛
- التأثير على الميزانية: انخفاض القيمة المحاسبية الصافية للأصول وبروز بند الضرائب المؤجلة؛
- التأثير على مخطط الاهتلاك؛
- التأثير على شكل الإفصاح في القوائم المالية والمعلومات الواجب عرضها للمستخدمين.

- رغم بعض سلبيات طريقة الانخفاض في القيمة، إلا أنها تبقى ذات أهمية بالنسبة للمؤسسة الجزائرية، لذا يجب تطبيقها بشكل دقيق وعدم التلاعب في نتائجها، حتى يمكن إثراء القوائم المالية للمؤسسة والتعبير بصدق عن الأحداث الاقتصادية التي أثرت على أصولها وتحديد نتيجتها الصافية بشكل سليم.

3. آفاق البحث

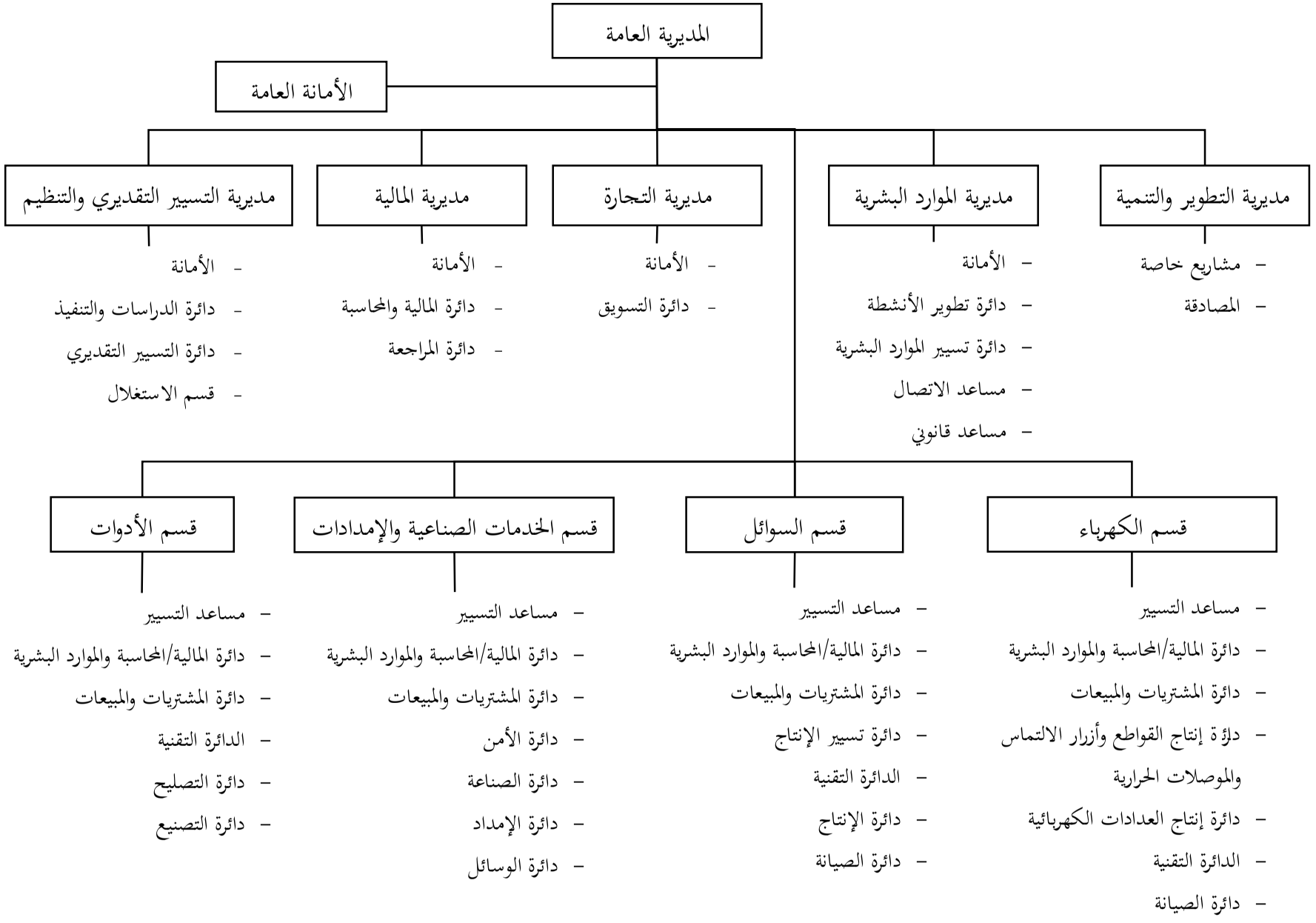
يبقى موضوع تقييم العناصر المادية موضوعا مهما، نظرا لارتباط التقييم بوظيفة التوصيل المحاسبي، ونظرا للتحول الذي تعرفه الجزائر في المجال المحاسبي من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية، أين أصبح لوظيفة التقييم المحاسبي دورا مهما في الحصول على قوائم مالية تمثل الواقع الاقتصادي بصدق، كما تتيح تحديد الدخل بشكل سليم، مما يسمح بعرض الأداء الحقيقي للمؤسسة والمحافظة على رأس مالها من التآكل التدريجي.

ومن هذا المنطلق، فإن لهذا الموضوع آفاقا تتجه نحو معالجة بعض المشاكل المتعلقة بالتقييم المحاسبي وإبراز دوره وأهميته، وذلك فيما يخص:

- دراسة احتياجات مستخدمي القوائم المالية في البيئة الجزائرية، وموقفهم من مختلف بدائل التقييم المحاسبي؛
- دراسة مختلف بدائل التقييم المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي والمشاكل المتعلقة بتطبيقها في ظل البيئة الجزائرية؛
- مدى ملاءمة مختلف بدائل التقييم المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لاتخاذ القرارات، في ظل خصوصيات الاقتصاد الجزائري والمؤسسة الجزائرية؛
- تطوير نماذج أكثر ملاءمة للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصول، وتحديد معدل الخصم قصد حساب قيمتها الاستعمالية لتحديد القابلة للاسترداد.

الملاحق

الملحق رقم (1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC)



الملحق رقم (2): ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* سنة 2009 حسب النظام المحاسبي المالي *(SCF)* - أصول

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

BILAN
Exercice clos le : 31/12/2009

ACTIF	NOTE	2009 BRUT	2009 Amrt/Prov	2009 NET	2008 NET
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		456 430 000,00		456 430 000,00	456 430 000,00
Ouvrages d'arts		37 601 069,16	29 139 825,67	8 461 243,49	
Bâtiments		1 784 288 358,87	1 255 887 537,10	528 400 821,77	707 750 119,98
Installations techniques, matériel et outillage industriels		1 179 151 320,12	1 131 100 976,70	48 050 343,42	
Autres immobilisations corporelles		1 209 644 862,51	1 054 694 126,93	154 950 735,58	45 296 619,69
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		284 382,81	-	284 382,81	793 400,23
Immobilisations financières		2 229 817 457,55		2 229 817 457,55	2 351 808 784,58
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**6 897 217 451,02**	**3 470 822 466,40**	**3 426 394 984,62**	**3 562 078 924,48**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		729 658 650,06	263 092 117,01	466 566 533,05	593 462 283,70
Créances et emplois assimilés					456 362 660,93
Clients		628 186 217,15	70 023 516,44	558 162 700,71	10 169 135,05
Autres débiteurs		15 195 148,70		15 195 148,70	
Impôts et assimilés		751 772 332,85		751 772 332,85	661 768 136,84
Autres créances et emplois assimilés		12 261 359,53		12 261 359,53	
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					1 150 000 000,00
Trésorerie		2 091 874 590,94		2 091 874 590,94	569 341 636,94
TOTAL ACTIF COURANT		**4 228 948 299,23**	**333 115 633,45**	**3 895 832 665,78**	**3 441 103 853,46**
TOTAL GENERAL ACTIF		**11 126 165 750,25**	**3 803 938 099,85**	**7 322 227 650,40**	**7 003 182 777,94**

الملحق رقم (3): ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* سنة 2009 حسب النظام المحاسبي المالي *(SCF)* - خصوم

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

BILAN
Exercice clos le : 31/12/2009

PASSIF	NOTE	2009	2008
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 462 825 000,00	1 462 825 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / Réserves consolidées (1)		2 502 890 709,83	2 247 614 124,80
Ecarts de réévaluation		242 615 901,78	259 781 279,34
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / Résultat net part du groupe (1)		478 604 481,21	432 230 859,20
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**4 686 936 092,82**	**4 402 451 263,34**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions diverses		1 355 492 234,45	
Autres dettes non courantes		115 190 244,62	114 050 326,16
Provisions et produits constatés d'avance			1 318 913 430,40
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**1 470 682 479,07**	**1 432 963 756,56**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		121 418 825,98	316 926 731,65
Impôts		732 612 064,92	559 069 270,24
Clients créditeurs		47 770 808,67	
Autres dettes		262 807 378,94	298 224 781,03
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1 164 609 078,51**	**1 174 220 782,92**
TOTAL GENERAL PASSIF		**7 322 227 650,40**	**7 009 635 802,82**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (4): جدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* سنة 2009 حسب النظام المحاسبي المالي *(SCF)*

AMC **المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة**
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

COMPTE DE RESULTAT (Par nature)
Période du 31/12/2008 au : 31/12/2009

Désignation des comptes	NOTE	2009	2008
Chiffre d'affaires		3 274 125 828,25	2 756 815 723,72
Variation stocks produits finis et en cours		57 255 306,76	41 961 244,04
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - Production de l'exercice		**3 216 870 521,49**	**2 798 776 967,76**
Achats consommés		1 957 470 762,27	1 818 268 613,85
Services extérieurs et autres consommations		105 399 741,58	87 687 831,00
II - Consommation de l'exercice		**2 062 870 503,85**	**1 905 956 444,85**
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**1 154 000 017,64**	**892 820 522,91**
Charges de personnel		404 218 291,51	472 014 345,41
Impôts, taxes et versements assimilés		85 336 376,46	79 033 010,54
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**664 445 349,67**	**813 787 512,37**
Autres produits opérationnels		51 261 398,73	12 747 644,58
Autres charges opérationnelles		12 864 351,53	21 522 321,45
Dotations aux amortissements et aux provisions		273 454 449,06	219 966 940,04
Reprise sur pertes de valeur et provisions			233 514 471,60
V - RESULTAT OPERATIONNEL		**429 387 947,81**	**818 560 367,06**
Produits financiers		143 751 356,52	103 251 921,19
Charges financières		126 040,12	17 567 083,64
VI - RESULTAT FINANCIER		**143 625 316,40**	**85 684 837,55**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**573 013 264,21**	**904 245 204,61**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		94 408 783,00	75 675 928,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 469 138 583,50	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 990 534 102,29	
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**478 604 481,21**	**828 569 276,61**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			815 021 745,05
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidé

DIVISION : ELECTRICITE		BILAN AU : 31/12/2008					TABLEAU N° 1
N°des Cptes	Actif	Montants bruts	Amortiss. Ou provisions	Montants nets	n°des Cptes	Passif	Montants
	INVESTISSEMENTS					**FONDS PROPRES**	
20	Frais préliminaires				**10ou11**	Fonds social ou fond pers.	
21	Valeurs incorporelles				**12**	Primes d'apports	
22	Terrains				**13**	Réserves	
24	Equipements de prod.	477 816 078,37	468 311 392,29	9 504 686,08	**15**	Ecart de réévaluation	97 916 871,77
25	Equipements sociaux	19 316,24	19 316,24	0,00	**17**	Liaisons inter-unités	- 731 221 915,34
28	Investissements en cours				**18**	Résult. en inst. d'affectation	
	TOTAL (2)	**477 835 394,61**	**468 330 708,53**	**9 504 686,08**	**19**	Provisions p/pertes et charges	640 872 178,41
	STOCKS						
30	Marchandises						
31	Matières et fournitures	200 599 282,39	74 798 895,87	125 800 386,52		**TOTAL (1)**	**7 567 134,84**
33	Produits semi-ouvres	13 314 733,38		13 314 733,38		**DETTES**	
34	produits et tvx encours	35 092 809,82		35 092 809,82			
35	Produits finis	57 267 686,79	265 685,58	57 002 001,21	**52**	Dettes d'investissements	
36	Déchets et rebuts	7 834 021,47		7 834 021,47	**53**	Dettes de stocks	117 351 735,43
37	Stocks à l'extérieur				**54**	Détentions pour comptes	311 669 495,33
	TOTAL (3)	**314 108 533,85**	**75 064 581,45**	**239 043 952,40**	**55**	Dettes env. les ass.et sté ap	
	CREANCES				**56**	Dettes d'exploitation	35 505 008,41
42	Créances d'invest.	1 317 511,03		1 317 511,03	**57**	Avances commerciales	43 796 792,10
43	Créances de stocks				**58**	Dettes financières	
44	Créances sur associés				**50**	Cptes. créditeurs de l'actif	
45	Avances pour compte	384 285,23		384 285,23			
46	Avances d'exploitation	4 658 012,06		4 658 012,06		**TOTAL (5)**	**508 323 031,27**
47	Créances sur clients	298 002 845,31	501 533,11	297 501 312,20			
48	Disponibilités	204 640 498,05		204 640 498,05		**TOTAL (1+5)**	**515 890 166,11**
40	Cptes débit. du passif						
	TOTAL (4)	**509 003 151,68**	**501 533,11**	**508 501 618,57**			
88	**Résultat de l'exercice**				**88**	**Résultat brut de l'exercice**	**241 160 090,94**
	TOTAL GENERAL	**1 300 947 080,14**	**543 896 823,09**	**757 050 257,05**		**TOTAL GENERAL**	**757 050 257,05**

الملحق رقم (5): ميزانية قسم الكهرباء سنة 2008

(الوحدة: دج)

DIVISION : ELECTRICITE		BILAN AU : 31/12/2009					TABLEAU N° 1
N°des Cptes	Actif	Montants bruts	Amortiss. Ou provisions	Montants nets	n°des Cptes	Passif	Montants
	INVESTISSEMENTS					**FONDS PROPRES**	
20	Frais préliminaires				**10ou11**	Fonds social ou fond pers.	
21	Valeurs incorporelles				**12**	Primes d'apports	
22	Terrains				**13**	Réserves	
24	Equipements de prod.	520 552 264,76	477 698 545,15	42 853 701,61	**15**	Ecart de réévaluation	97 916 871,77
25	Equipements sociaux	19 316,24	19 316,24	0,00	**17**	Liaisons inter-unités	- 643 221 185,72
28	Investissements en cours				**18**	Résult. en inst. d'affectation	
	TOTAL (2)	**520 571 563,00**	**477 717 861,39**	**42 853 701,61**	**19**	Provisions p/pertes et charges	668 663 153,41
	STOCKS						
30	Marchandises						
31	Matières et fournitures	187 006 024,90	49 066 889,41	137 939 135,49		**TOTAL (1)**	**123 358 839,46**
33	Produits semi-ouvres	15 394 179,44		15 394 179,44		**DETTES**	
34	produits et tvx encours	38 823 749,68		38 823 749,68			
35	Produits finis	5 758 329,69	263 734,18	5 494 595,51	**52**	Dettes d'investissements	1 012 346,22
36	Déchets et rebuts				**53**	Dettes de stocks	33 277 963,59
37	Stocks à l'extérieur	30 918 714,06		30 918 714,06	**54**	Détentions pour comptes	317 096 657,41
	TOTAL (3)	**277 900 997,77**	**49 330 623,59**	**228 570 374,18**	**55**	Dettes env. les ass.et sté ap	
	CREANCES				**56**	Dettes d'exploitation	37 382 338,61
42	Créances d'invest.				**57**	Avances commerciales	39 405 622,55
43	Créances de stocks				**58**	Dettes financières	
44	Créances sur associés				**50**	Cptes. créditeurs de l'actif	
45	Avances pour compte	18 284 141,50		18 284 141,50			
46	Avances d'exploitation	6 269 877,90		6 269 877,90		**TOTAL (5)**	**428 174 928,38**
47	Créances sur clients	360 701 805,98	501 533,11	360 200 272,87			
48	Disponibilités	187 596 353,08		187 596 353,08		**TOTAL (1+5)**	**551 533 767,84**
40	Cptes débit. du passif						
	TOTAL (4)	**572 852 178,46**	**501 533,11**	**572 350 645,35**			
88	**Résultat de l'exercice**				**88**	**Résultat brut de l'exercice**	**292 240 953,30**
	TOTAL GENERAL	**1 371 324 739,23**	**527 550 018,09**	**843 774 721,14**		**TOTAL GENERAL**	**843 774 721,14**

الملحق رقم (6): ميزانية قسم الكهرباء سنة 2009

الملحق رقم (7): جدول حسابات النتائج لقسم الكهرباء سنة 2008

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
AMC

DIVISION : ELECTRICITE

TABLEAU N° 2

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS
AU : 31/12/2008

N° des CPTES	Désignation des comptes	Débit	crédit
70	Ventes de marchandises		
60	Marchandises consommées		
80	**MARGE BRUTE**		
80	Marge brute		
71	Productions vendues		1 836 809 095,00
72	Productions stockées		61 968 859,94
73	Production de l'E/se pour elle même		
74	Prestations fournies		34 663,65
75	Transfert de charges de production		
61	Matières et fournitures consommées	1 204 373 316,10	
62	Services	17 702 143,57	
81	**VALEUR AJOUTEE**		**676 737 158,92**
81	Valeur ajoutée		676 737 158,92
77	Produits divers		
78	Transfert de charges d'exploitation		18 063 716,47
63	Frais de personnel	199 490 575,44	
64	Impôts et taxes	52 375 377,72	
65	Frais financiers	17 459 220,59	
66	Frais divers	1 802 183,44	
68	Dotations aux Amortis. & Provisions	1 907 559,59	
892	Prestations fournies		10 105 142,88
891	Prestations reçues	180 078 480,47	
	TOTAL	453 113 397,25	704 906 018,27
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**251 792 621,02**
79	Produits hors exploitation		19 780 561,02
69	Charges hors exploitation	30 413 091,19	
84	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**	**10 632 530,17**	
83	Résultat d'exploitation		251 792 621,02
84	Résultat hors exploitation	10 632 530,17	
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**241 160 090,85**
889	**IMPOTS SUR LES BENEFICES**		
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**		

الملحق رقم (8): جدول حسابات النتائج لقسم الكهرباء سنة 2009

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION : ELECTRICITE

TABLEAU N° 2

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS
AU : 31/12/2009

N° des CPTES	Désignation des comptes	Débit	crédit
70	Ventes de marchandises		3 436 948,72
60	Marchandises consommées	14 217 432,76	
80	**MARGE BRUTE**	**10 780 484,04**	
80	Marge brute	10 780 484,04	
71	Productions vendues		1 864 230 679,86
72	Productions stockées	45 696 592,51	
73	Production de l'E/se pour elle même		
74	Prestations fournies		1 222 327,20
75	Transfert de charges de production		
61	Matières et fournitures consommées	1 064 557 747,34	
62	Services	20 947 515,78	
81	**VALEUR AJOUTEE**		**723 470 667,39**
81	Valeur ajoutée		723 470 667,39
77	Produits divers		
78	Transfert de charges d'exploitation		29 077 864,38
63	Frais de personnel	212 324 413,02	
64	Impôts et taxes	49 821 307,61	
65	Frais financiers	12 778 918,97	
66	Frais divers	1 669 190,60	
68	Dotations aux Amortis. & Provisions	5 625 249,97	
892	Prestations fournies		13 296 290,99
891	Prestations reçues	196 812 374,35	
	TOTAL	479 031 454,52	765 844 822,76
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**286 813 368,24**
79	Produits hors exploitation		78 317 325,68
69	Charges hors exploitation	72 889 740,62	
84	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**		**5 427 585,06**
83	Résultat d'exploitation		286 813 368,24
84	Résultat hors exploitation		5 427 585,06
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**292 240 953,30**
889	**IMPOTS SUR LES BENEFICES**		
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**		

الملحق رقم (9): ميزانية قسم السوائل سنة 2008

الوحدة: دج

DIVISION : FLUIDES		BILAN AU : 31/12/2008					TABLEAU N° 1
N°des Cptes	Actif	Montants bruts	Amortiss. Ou provisions	Montants nets	n°des Cptes	Passif	Montants
	INVESTISSEMENTS					**FONDS PROPRES**	
20	Frais préliminaires				**10ou11**	Fonds social ou fond pers.	
21	Valeurs incorporelles				**12**	Primes d'apports	
22	Terrains				**13**	Réserves	
24	Equipements de prod.	264 040 508,20	261 244 077,10	2 796 431,10	**15**	Ecart de réévaluation	72 628 897,02
25	Equipements sociaux				**17**	Liaisons inter-unités	- 422 891 374,56
28	Investissements en cours				**18**	Résult. en inst. d'affectation	
	TOTAL (2)	**264 040 508,20**	**261 244 077,10**	**2 796 431,10**	**19**	Provisions p/pertes et charges	368 232 790,49
	STOCKS						
30	Marchandises						
31	Matières et fournitures	159 505 699,72	17 118 294,77	142 387 404,95		**TOTAL (1)**	**17 970 312,95**
33	Produits semi-ouvres	4 217 469,64	3 303 774,00	913 695,64		**DETTES**	
34	produits et tvx encours	3 605 705,24		3 605 705,24			
35	Produits finis	27 519 066,35		27 519 066,35	**52**	Dettes d'investissements	12 614 296,73
36	Déchets et rebuts				**53**	Dettes de stocks	178 717 205,49
37	Stocks à l'extérieure	121 161 521,32		121 161 521,32	**54**	Détentions pour comptes	146 361 224,34
	TOTAL (3)	**316 009 462,27**	**20 422 068,77**	**295 587 393,50**	**55**	Dettes env. les ass.et sté ap	
	CREANCES				**56**	Dettes d'exploitation	17 517 493,55
42	Créances d'invest.				**57**	Avances commerciales	10 392 787,26
43	Créances de stocks	110 001,20		110 001,20	**58**	Dettes financières	
44	Créances sur associés				**50**	Cptes. créditeurs de l'actif	
45	Avances pour compte	6 797 942,80		6 797 942,80			
46	Avances d'exploitation	2 006 150,33		2 006 150,33			
47	Créances sur clients	225 469 722,38	69 129 202,54	156 340 519,84			
48	Disponibilités	56 161 659,56		56 161 659,56			
40	Cptes débit. du passif						
	TOTAL (4)	**290 545 476,27**	**69 129 202,54**	**221 416 273,73**		**TOTAL (5)**	**365 603 007,37**
88	**Résultat de l'exercice**				**88**	**Résultat brut de l'exercice**	**136 226 778,01**
	TOTAL GENERAL	**870 595 446,74**	**350 795 348,41**	**519 800 098,33**		**TOTAL GENERAL**	**519 800 098,33**

DIVISION : FLUIDES		BILAN AU : 31/12/2009					TABLEAU N° 1
N°des Cptes	Actif	Montants bruts	Amortiss. Ou provisions	Montants nets	n°des Cptes	Passif	Montants
	INVESTISSEMENTS					**FONDS PROPRES**	
20	Frais préliminaires				**10ou11**	Fonds social ou fond pers.	
21	Valeurs incorporelles				**12**	Primes d'apports	
22	Terrains				**13**	Réserves	
24	Equipements de prod.	265 820 633,34	260 535 823,61	5 284 809,73	**15**	Ecart de réévaluation	72 628 897,02
25	Equipements sociaux				**17**	Liaisons inter-unités	- 486 714 857,21
28	Investissements en cours				**18**	Résult. en inst. d'affectation	
	TOTAL (2)	**265 820 633,34**	**260 535 823,61**	**5 284 809,73**	**19**	Provisions p/pertes et charges	359 287 743,89
	STOCKS						
30	Marchandises						
31	Matières et fournitures	183 674 342,66	58 340 467,90	125 333 874,76		**TOTAL (1)**	**-54 798 216,30**
33	Produits semi-ouvres	7 812 104,54	4 456 115,92	3 355 988,62		**DETTES**	
34	produits et tvx encours	1 438 518,29		1 438 518,29			
35	Produits finis	14 140 553,24		14 140 553,24	**52**	Dettes d'investissements	12 614 296,73
36	Déchets et rebuts				**53**	Dettes de stocks	70 029 078,18
37	Stocks à l'extérieure	49 720 936,08		49 720 936,08	**54**	Détentions pour comptes	225 050 758,72
	TOTAL (3)	**256 786 454,81**	**62 796 583,82**	**193 989 870,99**	**55**	Dettes env. les ass.et sté ap	
	CREANCES				**56**	Dettes d'exploitation	24 885 522,50
42	Créances d'invest.				**57**	Avances commerciales	7 711 456,97
43	Créances de stocks	110 001,20		110 001,20	**58**	Dettes financières	
44	Créances sur associés				**50**	Cptes. créditeurs de l'actif	
45	Avances pour compte	1 683 008,00		1 683 008,00			
46	Avances d'exploitation	2 475 952,53		2 475 952,53			
47	Créances sur clients	252 015 357,56	69 129 202,54	182 886 155,02			
48	Disponibilités	114 828 898,50		114 828 898,50			
40	Cptes débit. du passif						
	TOTAL (4)	**371 113 217,79**	**69 129 202,54**	**301 984 015,25**		**TOTAL (5)**	**340 291 113,10**
88	Résultat de l'exercice				**88**	Résultat brut de l'exercice	**215 765 799,17**
	TOTAL GENERAL	**893 720 305,94**	**392 461 609,97**	**501 258 695,97**		**TOTAL GENERAL**	**501 258 695,97**

الملحق رقم (10): ميزانية قسم السوائل سنة 2009

الملحق رقم (11): جدول حسابات النتائج لقسم السوائل سنة 2008

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
AMC

DIVISION : FLUIDES

TABLEAU N° 2

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS
AU : 31/12/2008

N° des CPTES	Désignation des comptes	Débit	crédit
70	Ventes de marchandises		68 984 861,17
60	Marchandises consommées	51 713 148,63	
80	**MARGE BRUTE**		**17 271 712,54**
80	Marge brute		**17 271 712,54**
71	Productions vendues		809 425 106,32
72	Productions stockées	20 483 945,95	
73	Production de l'E/se pour elle même		
74	Prestations fournies		5 508 748,48
75	Transfert de charges de production		
61	Matières et fournitures consommées	522 938 080,50	
89101	Prestations reçues matières et fournitures	15 269 931,81	
89201	Prestations fourn. matières et fournitures		1 588 976,32
62	Services	3 034 755,27	
81	**VALEUR AJOUTEE**		**272 067 830,13**
81	Valeur ajoutée		272 067 830,13
77	Produits divers		132 737,58
78	Transfert de charges d'exploitation		23 401 760,92
63	Frais de personnel	75 216 372,27	
8913	Prestations reçues Frais personnel		
8923	Prestations fourn. Frais personnel		
64	Impôts et taxes	20 814 640,30	
65	Frais financiers	5 637 885,97	
66	Frais divers	1 632 079,50	
68	Dotations aux Amortis. & Provisions	2 145 598,52	
8915	Prestations reçues charg de structure		
8917	Prestations reçues charg ind et reparties	81 283 397,59	
	TOTAL	186 729 974,15	295 602 328,63
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**108 872 354,48**
79	Produits hors exploitation		98 096 499,97
69	Charges hors exploitation	70 742 076,44	
84	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**		**27 354 423,53**
83	Résultat d'exploitation		108 872 354,48
84	Résultat hors exploitation		27 354 423,53
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**136 226 778,01**
889	**IMPOTS SUR LES BENEFICES**		
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**		

الملحق رقم (12): جدول حسابات النتائج لقسم السوائل سنة 2009

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
AMC

DIVISION : FLUIDES

TABLEAU N° 2

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS
AU : 31/12/2009

N° des CPTES	Désignation des comptes	Débit	crédit
70	Ventes de marchandises		150 945 909,00
60	Marchandises consommées	103 319 020,04	
80	**MARGE BRUTE**		**47 626 888,96**
80	Marge brute		**47 626 888,96**
71	Productions vendues		1 185 739 935,33
72	Productions stockées	11 959 250,61	
73	Production de l'E/se pour elle même		
74	Prestations fournies		5 450 576,37
75	Transfert de charges de production		
61	Matières et fournitures consommées	738 818 794,53	
89101	Prestations reçues matières et fournitures	19 769 816,62	
89201	Prestations fourn. matières et fournitures		802 612,51
62	Services	4 114 224,37	
81	**VALEUR AJOUTEE**		**464 957 927,04**
81	Valeur ajoutée		464 957 927,04
77	Produits divers		
78	Transfert de charges d'exploitation		21 674 153,18
63	Frais de personnel	91 697 426,07	
8913	Prestations reçues Frais personnel		
8923	Prestations fourn. Frais personnel		905 408,93
64	Impôts et taxes	32 622 078,33	
65	Frais financiers	8 576 261,12	
66	Frais divers	1 459 711,95	
68	Dotations aux Amortis. & Provisions	2 076 702,46	
8915	Prestations reçues charg de structure		
8917	Prestations reçues charg ind et reparties	84 637 842,04	
	TOTAL	221 070 021,97	487 537 489,15
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**266 467 467,18**
79	Produits hors exploitation		11 042 269,37
69	Charges hors exploitation	61 743 937,38	
84	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**	**50 701 668,01**	
83	Résultat d'exploitation		266 467 467,18
84	Résultat hors exploitation	50 701 668,01	
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**215 765 799,17**
889	**IMPOTS SUR LES BENEFICES**		
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**		

الملحق رقم (13): تطور معدلات النمو ومعدلا التضخم في الجزائر خلال الفترة 2000 - 2009 م

تطور معدلات نمو الاقتصاد الجزائري

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	متوسط معدلات النمو للفترة
معدلات النمو الحقيقية (%)	2,2	3,1	4,7	6,9	5,2	5,3	2,0	3,0	2,4	2,1	3,68

المصدر: صندوق النقد الدولي 2010

تطور معدلات التضخم في الجزائر

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	متوسط معدلات التضخم للفترة
معدلات التضخم (% متوسط سنوي)	0,3	4,2	1,4	2,6	2,0	1,5	2,5	3,5	4,0	5,4	2,74

المصدر: صندوق النقد الدولي 2010

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION : ELECTRICITE
DPRT.FIN.COMPT.RESS.HUMAINES.

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2009
(Prévisionnel)

En KDA

Désignation des comptes	Jan	Fev	Mar	Avril	Mai	Juin	Jui	Aôut	Sep	Oct	Nov	Dec	Total
Ventes	176 306,00	141 306,00	151 090,00	175 891,00	175 450,00	178 250,00	171 200,00	166 000,00	172 900,00	178 350,00	171 025,00	175 347,00	**2 033 115,00**
Stock	- 70 471,00												**- 70 471,00**
Consommation	91 630,00	85 069,00	93 623,00	116 513,00	115 291,00	117 808,00	114 546,00	109 230,00	111 118,00	113 851,00	113 468,00	114 814,00	**1 296 961,00**
Services	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	**33 000,00**
Prestations fournies	750,00	750,00	750,00	750,00	750,00	750,00	750,00	750,00	750,00	750,00	750,00	750,00	**9 000,00**
Prestations reçues	14 167,00	14 167,00	14 166,00	14 167,00	14 166,00	14 167,00	14 167,00	14 166,00	14 167,00	14 167,00	14 167,00	14 166,00	**170 000,00**
VA	**- 1 962,00**	**40 070,00**	**41 301,00**	**43 211,00**	**43 993,00**	**44 275,00**	**40 487,00**	**40 604,00**	**45 615,00**	**48 332,00**	**41 390,00**	**44 367,00**	**471 683,00**
VA	- 1 962,00	40 070,00	41 301,00	43 211,00	43 993,00	44 275,00	40 487,00	40 604,00	45 615,00	48 332,00	41 390,00	44 367,00	**471 683,00**
Frais de personnel	15 343,00	15 343,00	15 343,00	15 343,00	15 343,00	15 343,00	15 343,00	15 343,00	15 343,00	15 343,00	15 344,00	15 344,00	**184 118,00**
Impôts et taxes	4 103,00	3 613,00	3 795,00	5 312,00	5 306,00	5 346,00	5 247,00	5 174,00	5 271,00	5 347,00	5 244,00	5 354,00	**59 112,00**
Frais financiers	865,00	1 040,00	3 230,00	1 297,00	1 557,00	2 750,00	648,00	778,00	1 987,00	600,00	500,00	1 000,00	**16 252,00**
Frais divers													
Dot.Amort.	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	**6 000,00**
RESULTAT	**- 22 773,00**	**19 574,00**	**18 433,00**	**20 759,00**	**21 287,00**	**20 336,00**	**18 749,00**	**18 809,00**	**22 514,00**	**26 542,00**	**19 802,00**	**22 169,00**	**206 201,00**

Le : 02/03/2009

الملحق رقم (14): جدول حسابات النتائج التنبئي لقسم الكهرباء سنة 2009

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION : ELECTRICITE

DPRT.FIN.COMPT.RESS.HUMAINES.

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2010

(Prévisionnel)

En KDA

Désignation des comptes	Jan	Fev	Mar	Avril	Mai	Juin	Jui	Aôut	Sep	Oct	Nov	Dec	Total
Ventes	110 850,00	111 150,00	109 180,00	116 930,00	116 160,00	118 660,00	111 720,00	103 670,00	119 690,00	116 560,00	118 650,00	110 030,00	**1 363 250,00**
Stock	- 800,00	- 700,00	- 850,00	- 850,00	- 850,00	- 850,00	- 850,00	- 850,00	- 850,00	- 850,00	- 850,00	- 850,00	**- 10 000,00**
Consommation	75 300,00	76 000,00	74 000,00	81 216,00	80 883,00	83 276,00	76 087,00	68 532,00	84 086,00	80 926,00	83 168,00	74 854,00	**938 328,00**
Services	850,00	850,00	850,00	800,00	700,00	850,00	850,00	850,00	850,00	850,00	850,00	850,00	**10 000,00**
Prestations fournies	1 250,00	1 250,00	1 250,00	1 250,00	1 250,00	1 250,00	1 250,00	1 250,00	1 250,00	1 250,00	1 250,00	1 250,00	**15 000,00**
Prestations reçues	14 833,00	14 833,00	14 834,00	14 833,00	14 834,00	14 833,00	14 834,00	14 833,00	14 833,00	14 833,00	14 833,00	14 834,00	**178 000,00**
VA	**20 317,00**	**20 017,00**	**19 896,00**	**20 481,00**	**20 143,00**	**20 101,00**	**20 349,00**	**19 855,00**	**20 321,00**	**20 351,00**	**20 199,00**	**19 892,00**	**241 922,00**
VA	20 317,00	20 017,00	19 896,00	20 481,00	20 143,00	20 101,00	20 349,00	19 855,00	20 321,00	20 351,00	20 199,00	19 892,00	**241 922,00**
Frais de personnel	15 447,00	15 447,00	15 448,00	15 447,00	15 447,00	15 447,00	15 447,00	15 447,00	15 447,00	15 448,00	15 447,00	15 447,00	**185 366,00**
Impôts et taxes	2 842,00	2 846,00	2 729,00	2 927,00	2 916,00	2 906,00	2 810,00	2 651,00	3 011,00	2 922,00	2 951,00	2 740,00	**34 251,00**
Frais financiers	1 800,00	1 430,00	1 431,00	1 850,00	1 445,00	1 445,00	1 850,00	1 450,00	1 450,00	1 750,00	1 400,00	1 400,00	**18 701,00**
Frais divers													
Dot.Amort.	208,00	208,00	208,00	209,00	209,00	208,00	209,00	208,00	209,00	208,00	208,00	208,00	**2 500,00**
RESULTAT	**20,00**	**86,00**	**80,00**	**48,00**	**126,00**	**95,00**	**33,00**	**99,00**	**204,00**	**23,00**	**193,00**	**97,00**	**1 104,00**

Le : 10/12/2009

الملحق رقم (15): جدول حسابات النتائج التنبئي لقسم الكهرباء سنة 2010

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION : ELECTRICITE
DPRT.FIN.COMPT.RESS.HUMAINES.

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2011
(Prévisionnel)

En KDA

Désignation des comptes	Jan	Fev	Mar	Avril	Mai	Juin	Jui	Aôut	Sep	Oct	Nov	Dec	Total
Ventes	140 430,00	144 030,00	147 780,00	150 490,00	149 650,00	151 860,00	131 520,00	129 320,00	140 490,00	151 230,00	150 850,00	139 850,00	**1 727 500,00**
Stock	- 833,00	- 833,00	- 833,00	- 834,00	- 833,00	- 833,00	- 834,00	- 833,00	- 833,00	- 834,00	- 834,00	- 833,00	**- 10 000,00**
Consommation	91 280,00	93 620,00	96 057,00	96 314,00	95 776,00	97 190,00	85 488,00	82 769,00	91 319,00	98 300,00	98 053,00	90 903,00	**1 117 069,00**
Services	548,00	562,00	576,00	482,00	479,00	485,00	513,00	497,00	547,00	590,00	581,00	540,00	**6 400,00**
Prestations reçues	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	**120 000,00**
Prestations fournies	833,00	833,00	833,00	834,00	833,00	833,00	834,00	833,00	833,00	834,00	834,00	833,00	**10 000,00**
VA	**38 602,00**	**39 848,00**	**41 147,00**	**43 694,00**	**43 395,00**	**44 185,00**	**35 519,00**	**36 054,00**	**38 624,00**	**42 340,00**	**42 216,00**	**38 407,00**	**484 031,00**
VA	38 602,00	39 848,00	41 147,00	43 694,00	43 395,00	44 185,00	35 519,00	36 054,00	38 624,00	42 340,00	42 216,00	38 407,00	**484 031,00**
Frais de personnel	18 614,00	18 614,00	18 615,00	18 614,00	18 614,00	18 615,00	18 614,00	18 614,00	18 615,00	18 614,00	18 614,00	18 615,00	**223 372,00**
Impôts et taxes	3 670,00	3 780,00	3 834,00	3 961,00	3 949,00	3 980,00	3 446,00	3 415,00	3 581,00	3 971,00	3 966,00	3 662,00	**45 215,00**
Frais financiers	1 786,00	3 125,00	4 017,00	1 531,00	2 678,00	3 444,00	1 020,00	1 786,00	2 296,00	1 022,00	1 039,00	1 765,00	**25 509,00**
Frais divers													
Dot.Amort.	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00	**3 000,00**
RESULTAT	**14 282,00**	**14 079,00**	**14 431,00**	**19 338,00**	**17 904,00**	**17 896,00**	**12 189,00**	**11 989,00**	**13 882,00**	**18 483,00**	**18 347,00**	**14 115,00**	**186 935,00**

Le : 29/01/20011

الملحق رقم (16): جدول حسابات النتائج التنبئي لقسم الكهرباء سنة 2011

الملحق رقم (17): الميزانية التقديرية للمشتريات لقسم الكهرباء سنة 2009

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION : ELECTRICITE
DEPARTEMENT : ACAHTS

MENSUALISATION BUDGET ACHATS 2009

En KDA

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	JANVIER	43 260
	FEVRIER	52 009
	MARS	48 931
1	TREMESTRE	144 200

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
JANVIER	9 696
FEVRIER	11 635
MARS	10 990
TREMESTRE	32 321

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	AVRIL	64 890
	MAI	77 868
	JUIN	73 543
2	TREMESTRE	216 301

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
AVRIL	14 544
MAI	17 453
JUIN	16 484
TREMESTRE	48 481

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	JUILLET	32 445
	AOUT	220 000
	SEPTEMBRE	160 000
3	TREMESTRE	412 445

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
JUILLET	7 272
AOUT	8 726
SEPTEMBRE	8 242
TREMESTRE	24 240

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	OCTOBRE	87 267
	NOVEMBRE	117 767
	DECEMBRE	122 000
4	TREMESTRE	327 034

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
OCTOBRE	16 968
NOVEMBRE	20 362
DECEMBRE	19 231
TREMESTRE	56 561

TOTAL	1 099 980

TOTAL	161 603

الملحق رقم (18): الميزانية التقديرية للمشتريات لقسم الكهرباء سنة 2010

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
AMC

DIVISION : ELECTRICITE
DEPARTEMENT : ACAHTS

MENSUALISATION BUDGET ACHATS 2010

En KDA

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	JANVIER	55 000
	FEVRIER	65 000
	MARS	55 000
1	TREMESTRE	175 000

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
JANVIER	10 000
FEVRIER	9 500
MARS	10 000
TREMESTRE	29 500

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	AVRIL	55 000
	MAI	55 000
	JUIN	45 000
2	TREMESTRE	155 000

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
AVRIL	11 500
MAI	14 000
JUIN	11 000
TREMESTRE	36 500

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	JUILLET	41 000
	AOUT	90 000
	SEPTEMBRE	80 000
3	TREMESTRE	211 000

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
JUILLET	8 000
AOUT	8 000
SEPTEMBRE	9 000
TREMESTRE	25 000

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	OCTOBRE	65 000
	NOVEMBRE	80 000
	DECEMBRE	71 000
4	TREMESTRE	216 000

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
OCTOBRE	5 000
NOVEMBRE	5 000
DECEMBRE	4 000
TREMESTRE	14 000

TOTAL	757 000

TOTAL	105 000

الملحق رقم (19): الميزانية التقديرية للمشتريات لقسم الكهرباء سنة 2011

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION : ELECTRICITE
DEPARTEMENT : ACAHTS

MENSUALISATION BUDGET ACHATS 2011

En KDA

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	JANVIER	90 915
	FEVRIER	75 430
	MARS	70 840
1	TREMESTRE	237 185

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
JANVIER	12 800
FEVRIER	12 800
MARS	12 800
TREMESTRE	38 400

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	AVRIL	70 910
	MAI	75 890
	JUIN	72 600
2	TREMESTRE	219 400

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
AVRIL	13 730
MAI	13 730
JUIN	13 730
TREMESTRE	41 190

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	JUILLET	70 980
	AOUT	112 675
	SEPTEMBRE	96 735
3	TREMESTRE	280 390

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
JUILLET	13 730
AOUT	12 800
SEPTEMBRE	12 800
TREMESTRE	39 330

	IMPORTATION	
	MOIS	MONTANT
	OCTOBRE	89 965
	NOVEMBRE	59 340
	DECEMBRE	55 120
4	TREMESTRE	199 425

ACHATS LOCAUX	
MOIS	MONTANT
OCTOBRE	13 800
NOVEMBRE	7 830
DECEMBRE	7 800
TREMESTRE	27 330

TOTAL	941 400

TOTAL	148 350

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION : FLUIDES

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2009

(Prévisionnel)

En KDA

Désignation des comptes	Janv	Févr	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	Total
Ventes de marchandises	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	7 692,42	**92 309,04**
Marchandises consommées	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	5 589,55	**67 074,60**
MARGE BRUTE	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**2 102,87**	**25 234,44**
Marge brute	2 102,87	2 102,87	2 102,87	2 102,87	2 102,87	2 102,87	2 102,87	2 102,87	2 102,87	2 102,87	2 102,87	2 102,87	**25 234,44**
Production vendue	85 426,2	89 192,92	93 950,75	89 034,1	99 902,8	94 425,7	103 631,74	106 450,55	97 275,75	68 981,88	67 523,25	67 042,25	**1 062 837,89**
Production stockée	- 23 214,50	- 4 902,62	- 7 525,00	3 780,00	1 432,59	- 3 780,00	-	-	-	-	-	570,00	**- 33 639,53**
Prduct.entrep. pour elle même													
Prestations fournies	416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,67	416,65	416,65	**5 000,00**
Transfert charges production													
Matières fournitures consommées	47 293,55	61 616,27	63 365,28	65 894,09	68 671,04	57 376,88	65 827,51	67 923,63	61 676,88	43 693,67	42 843,05	42 843,05	**689 024,90**
Services	308,92	394,00	404,39	419,42	435,92	368,82	419,02	431,47	394,36	287,52	282,47	282,47	**4 428,78**
VALEUR AJOUTEE	**17 128,77**	**24 799,57**	**25 175,62**	**29 020,13**	**34 747,97**	**35 419,54**	**39 904,75**	**40 614,99**	**37 724,05**	**27 520,23**	**26 917,25**	**27 006,25**	**365 979,12**
Valeur ajoutée	17 128,77	24 799,57	25 175,62	29 020,13	34 747,97	35 419,54	39 904,75	40 614,99	37 724,05	27 520,23	26 917,25	27 006,25	**365 979,12**
Prestations reçues	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	8 375,00	**100 500,00**
Produits divers													
Transfert charges d'éxploit.													
Frais de personnel	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	6 582,87	**78 994,44**
Impôts et taxes	2522,32	2980,94	3060,52	2986,97	3193,60	2611,36	3227,48	3301,78	3111,89	1962,62	2122,49	2114,51	**33 196,48**
Frais financiers	158,00	145,00	145,00	1 350,00	145,00	145,00	145,00	1 350,00	150,00	150,00	145,00	1 350,00	**5 378,00**
Frais divers	235,17	235,17	235,17	235,17	235,17	235,17	235,17	235,17	150,00	235,16	235,16	235,16	**2 736,84**
Dotation amortis. et provisions	845,83	845,83	845,83	845,83	845,83	845,83	845,83	845,83	845,83	845,83	845,83	845,83	**10 149,96**
RESULTAT D'EXPLOITATION	**- 1 590,42**	**5 634,76**	**5 931,23**	**8 644,29**	**15 370,50**	**16 624,31**	**20 493,40**	**19 924,34**	**18 508,46**	**9 368,75**	**8 610,90**	**7 502,88**	**135 023,40**

Le : 15/03/2009

الملحق رقم (20): جدول حسابات النتائج التنبئي لقسم السوائل سنة 2009

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION : FLUIDES

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2010

(Prévisionnel)

En KDA

Désignation des comptes	Janv	Févr	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	Total
Ventes de marchandises	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	4 625,00	**55 500,00**
Marchandises consommées	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,94	3 334,93	3 334,92	3 334,92	**40 019,23**
MARGE BRUTE	**1 290,06**	**1 290,06**	**1 290,06**	**1 290,06**	**1 290,06**	**1 290,06**	**1 290,06**	**1 290,06**	**1 290,06**	**1 290,07**	**1 290,08**	**1 290,08**	**15 480,77**
Marge brute	1 290,06	1 290,06	1 290,06	1 290,06	1 290,06	1 290,06	1 290,06	1 290,06	1 290,06	1 290,07	1 290,08	1 290,08	**15 480,77**
Production vendue	56 275,5	212 262,1	258 907,92	119 771,5	56 692,5	56 275,5	61 197,5	44 139,5	60 186,5	61 164	61 899,25	61 899,25	**1 110 671,02**
Production stockée							- 8 250,00	16 500,00	- 8 250,00				**0**
Prduct.entrep. pour elle même													
Prestations fournies	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	3 012,25	**36 147,00**
Transfert charges production													
Matières fournitures consommées	36 661,65	162 035,76	186 049,09	86 129,11	36 915,65	36 661,65	37 225,61	34 934,54	36 439,6	40 225,29	40 549,99	40 549,99	**774 377,93**
Services	348,52	1 483,36	1 700,73	796,29	350,82	348,52	353,62	332,89	346,51	380,78	383,71	383,71	**7 209,46**
VALEUR AJOUTEE	**23 567,64**	**53 045,29**	**75 460,41**	**37 148,41**	**23 728,34**	**23 567,64**	**19 670,58**	**29 674,38**	**19 452,70**	**24 860,25**	**25 267,88**	**25 267,88**	**380 711,40**
Valeur ajoutée	23 567,64	53 045,29	75 460,41	37 148,41	23 728,34	23 567,64	19 670,58	29 674,38	19 452,70	24 860,25	25 267,88	25 267,88	**380 711,40**
Prestations reçues	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 165,00	9 185,00	**110 000,00**
Produits divers													
Transfert charges d'éxploit.													
Frais de personnel	6 942,85	6 942,85	6 942,85	6 942,85	6 942,85	6 942,85	6 942,86	6 942,86	6 942,86	6 942,86	6 942,86	6 942,86	**83 314,26**
Impôts et taxes	2 972,50	6 999,65	8 196,82	4 581,77	2 983,00	2 972,50	2 954,27	2 471,65	2 927,65	3 101,83	3 120,70	3 120,71	**46 403,05**
Frais financiers	1 130,00	1 140,00	1 140,00	3 250,00	1 121,00	1 150,00	1 150,00	3 250,00	1 150,00	1 150,00	1 150,00	3 250,00	**20 031,00**
Frais divers	208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,33	208,03	208,00	209,00	**2 500,00**
Dotation amortis. et provisions	559,17	559,17	559,17	559,17	559,17	559,17	559,17	559,17	559,16	559,16	559,16	559,16	**6 710,00**
RESULTAT D'EXPLOITATION	**2 589,79**	**28 030,29**	**49 248,24**	**12 441,29**	**2 748,99**	**2 569,79**	**- 1 309,05**	**7 077,37**	**- 1 500,30**	**3 733,37**	**4 122,16**	**2 001,15**	**111 753,09**

Le : 17/01/2010

الملحق رقم (21): جدول حسابات النتائج التنبئي لقسم السوائل سنة 2010

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION : FLUIDES

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2011

(Prévisionnel)

En KDA

Désignation des comptes	Janv	Févr	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Aôut	Sept	Oct	Nov	Déc	Total
Ventes de marchandises	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	6 375,00	**76 500,00**
Marchandises consommées	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	5 316,67	**63 800,04**
MARGE BRUTE	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**1 058,33**	**12 699,96**
Marge brute	1 058,33	1 058,33	1 058,33	1 058,33	1 058,33	1 058,33	1 058,33	1 058,33	1 058,33	1 058,33	1 058,33	1 058,33	**12 699,96**
Production vendue	89 605,00	94 208,50	92 707,00	78 707,00	78 707,00	75 605,00	97 213,00	94 213,00	152 273,00	119 335,50	120 937,50	159 749,50	**1 253 261,00**
Production stockée	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
Prduct.entrep. pour elle même													
Prestations fournies	2 678,00	2 678,00	2 679,81	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	2 679,00	**32 146,81**
Transfert charges production													
Matières fournitures consommées	56 684,69	59 951,55	58 786,71	50 281,71	50 281,71	48 179,69	62 554,05	60 770,05	95 050,65	75 694,52	76 904,54	99 584,54	**794 724,41**
Services	620,01	652,68	641,03	555,98	555,98	534,96	678,71	660,87	1 003,67	810,11	822,21	1 049,03	**8 585,24**
VALEUR AJOUTEE	**36 036,63**	**37 340,60**	**37 017,40**	**31 606,64**	**31 606,64**	**30 627,68**	**37 717,57**	**36 519,41**	**59 956,01**	**46 568,20**	**46 948,08**	**62 853,26**	**494 798,12**
Valeur ajoutée	36 036,63	37 340,60	37 017,40	31 606,64	31 606,64	30 627,68	37 717,57	36 519,41	59 956,01	46 568,20	46 948,08	62 853,26	**494 798,12**
Prestations reçues	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	12 500,00	**150 000,00**
Produits divers													
Transfert charges d'éxploit.													
Frais de personnel	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 406,00	7 407,00	7 407,00	7 407,00	7 407,00	**88 876,00**
Impôts et taxes	2 576,68	2 640,61	2 619,60	2 277,10	2 277,10	2 233,69	2 732,64	2 690,64	3 699,88	3 238,03	3 260,44	3 783,89	**34 030,30**
Frais financiers	650,00	650,00	650,00	2 000,00	650,00	650,00	650,00	2 000,00	650,00	650,00	650,00	1 909,00	**11 759,00**
Frais divers	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	423,17	**5 078,04**
Dotation amortis. et provisions	173,08	173,08	173,08	173,08	173,08	173,08	173,08	173,08	173,08	173,08	173,08	173,08	**2 076,96**
RESULTAT D'EXPLOITATION	**12 307,70**	**13 547,74**	**13 245,55**	**6 827,29**	**8 177,29**	**7 241,74**	**13 832,68**	**11 326,52**	**35 102,88**	**22 176,92**	**22 534,39**	**36 657,12**	**202 977,82**

Le : 23/01/20011

الملحق رقم (22): جدول حسابات النتائج التنبئي لقسم السوائل سنة 2011

قائمـــــة المراجـــــع

قائمـــــة المراجـــــــع

أ. المراجع باللغة العربية

1. يوحنا آل آدم وصالح الرزق، **المحاسبة المالية: أصول وخصوم وقوائم مالية**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2000؛
2. تيجاني بالرقي، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد 5، سطيف، 2005؛
3. تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2006؛
4. محمد عباس بلو ي وعبد الله هلال عبد العظيم، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001؛
5. السعيد بريكة، **خلق القيمة في البنك: حالة *BNP Paribas* و*Société Générale***، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2005؛
6. محفوظ جبار، تقييم الشركات المرشحة للتخصيص والتقييد في البورصة: الطرق المستعملة وتطبيقاتها، **مجلة المال والأعمال**، العدد 23، الكويت، 2005؛
7. يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2001؛
8. يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2002؛
9. هيني ڤان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية: دليل التطبيق**، ترجمة : طارق حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، 2006؛
10. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر، عمان، 2008؛
11. أموري هادي كاظم الحسناوي، **طرق القياس الاقتصادي**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2002؛
12. أحمد حسين علي حسين وآخرون، **المحاسبة المتوسطة في الأصول الثابتة والاستثمارات والالتزامات ومشاكل قياس الدخل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003؛
13. طارق عبد العال حماد، **التقييم: تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000؛
14. طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة: المحاسبة عن القيمة العادلة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003؛

15. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة: القياس والتقييم المحاسبي**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003؛

16. طارق عبد العال حماد، **التقييم وإعادة هيكلة الشركات: تحديد قيمة المنشأة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008؛

17. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، عمان، 2001؛

18. رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2003؛

19. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2003؛

20. رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية: قياس بنود قائمة المركز المالي**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2004؛

21. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري - التطبيقات العملية**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2005؛

22. وليد ناجي الحيالي، **المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007؛

23. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007؛

24. السيد عبد المقصود دبيان، **دراسات في بعض مشاكل القياس المحاسبية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، دون سنة نشر؛

25. كمال الدين الدهراوي وعبد الله هلال، **المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي**، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2000؛

26. محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004؛

27. عبد الناصر روابحي، تقييم المؤسسات الجزائرية، **الملتقى الوطني الأول حول: إشكالية تقييم المؤسسة الاقتصادية**، جامعة سكيكدة، 12 و13 ديسمبر 2005؛

28. سمير الريشاني، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 23، العدد الثاني، دمشق، 2007؛

29. هواري سويسي ومحمد الأمين كماسي، إشكالية تقييم المؤسسات: مع الإشارة إلى حالة الجزائر، **الملتقى الوطني الأول حول: إشكالية تقييم المؤسسة الاقتصادية**، جامعة سكيكدة، 12 و 13 ديسمبر 2005؛

30. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990؛

31. عبد الفتاح الصحن، **المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة نشر؛

32. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية: الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2006؛

33. يوسف عوض العادلي وآخرون، **مقدمة في المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1986؛

34. حيدر محمد علي بني عطا، **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007؛

35. حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007؛

36. أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية: نظام معلومات لخدمة متخذي القرارات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004؛

37. مصطفى عقاري، **مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، 2004؛

38. عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004؛

39. حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان، **مدخل معاصر في بناء نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة والدار العلمية الدولية، عمان، 2001؛

40. حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2006؛

41. حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008؛

42. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2008؛

43. دونالد كيسو وجيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 1999؛

44. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية: الشركات المتعددة الجنسية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004؛

45. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005؛

46. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007؛

47. أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008؛

48. فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، 2003؛

49. عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002؛

50. عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار المطبوعات الجامعية چورچ عوض، الإسكندرية، 2008؛

51. عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003؛

52. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004؛

53. محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية: مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، 2007؛

54. فالتر ميجس وروبيرت ميجس، **المحاسبة المالية**، ترجمة: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سلطان بن محمد سلطان ومحمد هاشم البدوي، دار المريخ، الرياض، 1988؛

55. محمود السيد الناغي، **دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، 2002؛

56. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعلمية**، عمان، 2008؛

57. كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004؛

58. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004؛

59. أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003؛

60. أحمد محمد نور، **المحاسبة المالية في القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004؛

61. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، دار المسيرة، عمان، 2005؛

62. إلدون س. هندريكسن، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الرابعة، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية چوج عوض، الإسكندرية، 2008.

ب. المراجع باللغـــات الأجنبيـــة

63. Aoumeur AKKI ALOUANI, Crise financière : l'information comptable est-elle coupable ?, ***Colloque international sur : la crise financière internationale, ralentissement économique mondial et effets sur les économies euro-maghrébines***, Université de BEJAIA, 10 - 11 Octobre 2009;

64. Alain BÉRAUD THÉMA, ***Jean-Baptiste SAY et la théorie quantitative de la monnaie***, Disponible sur le lien : http://mapage.noos.fr/alain.beraud/say.pdf, [Consulter le : 08/02/2010];

65. Sami BOUASSIDA, L'essentiel de l'IAS 16 : Immobilisations corporelles, ***Séminaire sur : La pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS***, Banque centrale d'Algérie, Février 2005;

66. Sami BOUASSIDA, L'essentiel de l'IAS 36 : dépréciation d'actifs, ***Séminaire sur : La pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS***, Banque centrale d'Algérie, Février 2005;

67. Daniel BOUSSARD, ***Etats financiers et comptabilité : le guide du gestionnaire***, CHIHAB, Alger, 1995;

68. Stéphan BRUN, ***IFRS/IAS les normes internationales d'information financière***, GUALINO Editeur EJA, Paris, 2006;

69. Stéphan BRUN, ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, GUALINO Editeur-EJA, Paris, 2006;

70. Alain BURLAUD, L'évaluation, ***Encyclopédie de management***, Tome 1, Vuibert, paris, 1992;

71. Centre de compétence IPSAS, DICO-GE 13 : Immobilisations corporelles**, *Directive d'application des normes IPSAS***, Version 2007, p. 5, Disponible sur le lien : http://etat.geneve.ch/df/SilverpeasWebFileServer/DiCo-GE_13_-_Immobilisations_corporelles_v2007.pdf, [Consulter le : 02/01/2010];

72. Karine CERRADA, Yves DE RONGE, Michel DE WOLF & Michel GATZ, ***Comptabilité et analyse des états financiers : principes et applications***, 1er édition, De BOECK, Bruxelles, 2006;

73. Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL & Hubert TONDEUR, ***Comptabilité financière : Normes IAS-IFRS***, PEARSON Education, Paris, 2008

74. Frédéric COMPIN, ***Le concept de juste valeur***, Disponible sur le lien : http://www.alertelangagecomptable.fr/pdf/dictionnaire/Juste_valeur.pdf, [Consulter le : 02/01/2010];

75. Gérard DEBREU, ***Théorie de la valeur : Analyse axiomatique de l'équilibre économique***, 3e édition, DUNOUD, Paris, 2001;

76. Christel DECOCK GOOD & Franck DOSNE, ***Comptabilité internationale : les IAS/IFRS en pratique***, ECONOMICA, Paris, 2005;

77. Wolfgang Dick & Franck Missonier-Piera, ***Comptabilité financière en IFRS***, Pearson EDICATION, Paris 2006;

78. Direction Générale de l'Intelligence Economique, des Etudes et de la Prospective, ***Bulletin de Veille***, No 16, Edition du 25/09/2010, Disponible sur le lien : http://www.mipi.dz/file/fr/bulletinN16-25-09-2010.pdf, [Consulter le : 31/11/2010];

79. J.- Y. EGLEM, A. PHILIPPS & C. RAULET, ***Analyse comptable et financière***, 8e édition, DUNOD, Paris, 2000;

80. Lionel ESCAFFRE & Eric TORT, ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, 1er édition, GUALINO Edition, EJA, Paris, 2006;

81. Michael GIBBINS, ***Introduction à la comptabilité générale : une perspective contemporaine***, Adaptation française : Aline Girard & Anne-Marie Robert, Editions de Renouveau Pédagogique, Canada, 1992;

82. Greg N. Gregoriou & Mohamed Gaber, ***International Accounting: Standards, Regulations and Financial Reporting***, 1st edition, Elsevier Ltd, USA, 2006;

83. Norbert GUEDJ, ***finance d'entreprise : Les règles du jeu***, 2e édition, D'Organisation, Paris, 2001;

84. Ian P.N. Hague & Diana W. Willis, ***Que choisir coût historique ou juste valeur ?***, Disponible sur le lien : http://zonecours.hec.ca/documents/A2009-1-2072033.QueChoisir CoutHistoriqueOuJusteValeur_CAMag_1999.pdf, [Consulter le : 11/01/2010];

85. John G. HELMKAMP, Leroy F. IMDIEKE & Ralph E. SMITH, ***Principles of Accounting***, 2nd edition, John Wiley & Sons, New York, 1986;

86. Bruno HUSSON, Evaluation financière : ***a-t-on encore besoin du WACC ?***, Disponible sur le lien : http://dsfinance.com/A_t_on_besoin_du_wacc.pdf, [Consulter le : 24/11/2009];

87. IFAC, ***International public sector accounting standard : Financial reporting under the cash basis of accounting***, New York, 2006;

88. ***Informations mémorandum sur AMC et son environnement***, Disponible sur le lien : http://www.sgpequipag.dz/presentation_amc.htm, [Consulter le : 20/011/2010];

89. Jean-Jacques JULIAN, ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, 2e édition, Editions Foucher, Paris, 2007;

90. Robert MAESRO, André PHILIPPS & Christian RAULET, ***Comptabilité financière***, 9e édition, DUNOD, Paris, 2003;

91. C. Maillet-Baudrier & A. Le Manh, ***Normes comptables internationales IFRS/IAS***, BERTI édition, Alger, 2007;

92. Ministères des finances, ***Projet de système comptable financier***, Disponible sur le lien : http://blogs-static.maktoob.com/userFiles/a/l/ali-comptable/office/nouveaupcn.pdf,

    [Consulter le : 13/02/2010];

93. Robert OBERT, ***Pratique des normes IAS/IFRS : 40 cas d'application***, DUNOD, Paris, 2005;

94. Antoine QUEVREUX & Guillaume de PRUNELE, ***L'analyse de la valeur***, Disponible sur le lien : http://iae.704.free.fr/files/Thematiques/L_analyse%20de%20la%20valeur.ppt, [Consulter le : 12/11/2009];

95. Bernard RAFFOURNIER, ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, 2e édition, ECONOMICA, Paris, 2006;

96. Règlements CRC 2002-10 et 2004-06, ***Nouvelles règles d'évaluation et de comptabilisation des immobilisations***, p. 18, Disponible sur le lien : http://www.format.fr/Documents/Accueil/Thematiques/livre_blanc_CRC.pdf, [Consulter le : 02/01/2010];

97. Pierre SCHEVIN, Dépréciation d'un GoodWil : les nouvelles règles IAS/IFRS, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 382, Paris, Novembre 2005;

98. Hubert TONDEUR & Jean Luc PEYRET, Les unités génératrices de trésorerie selon l'IAS, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 362, Paris, Janvier 2004;

99. Pierre SCHEVIN, Les Nouvelles règles en matière de dépréciation d'actifs, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 377, Paris, Mai 2005;

100. Alfred STETTLER & Reda GHERBI, ***Les cadres conceptuels comptables et les méthodes d'évaluation***, p. 2, Disponible sur le lien :

http://www.hec.unil.ch/urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf, [Consulter le : 02/01/2010];

101. Ali TAZDAIT, ***Maitrise du système comptable financier : en référence aux normes IFRS***, 1er édition, Edition ACG, Alger 2009;

102. M.E. THUKARAM RAO, ***Accounting and financial Management for BCA & MCA***, New Age International Publishers, New Delhi, 2006;

103. Hubert TONDEUR & Jean Luc PEYRET, Suivi et modification des plans d'amortissement selon les normes IAS-IFRS, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 361, Paris, Décembre 2003;

104. Hubert TONDEUR, Détermination des unités génératrices de trésorerie selon la norme IAS 36, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 377, R.F.C. 355, Paris, Mai 2003;

105. Hubert TONDEUR, Application de l'IAS 36 :dépréciation des actifs, ***Revue Française de comptabilité***, R.F.C. 353, Paris, Mars 2003;

106. Hennie VAN GREUNING, ***International financial reporting standards : a practical guide***, 4th edition, The World Bank, Washington, 2006;

107. Patrice VIZZAVONA, ***Evaluation des entreprises***, Tome 2, ATOL édition, Paris, 1991

108. Véronique WEETS & Damien CHARLIER, IAS/IFRS Stocks et contrats à long terme, ***Bulletin d'information***, IRE N° 4/2003, Disponible sur le lien : http://www.ibr-ire.be/fra/periodiekeberichten/berichten003402.aspx, [Consulter le : 24/11/2009].

ت. الجرائد الرسمية والقوانين

109. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 37، الصادر في 27 ربيع الثاني عام 1395 هـ الموافق لـ 09 ماي سنة 1975 م؛

110. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر عام 2007 م؛

111. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 28 ماي عام 2008 م؛

112. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 24 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 27 جويلية عام 2008 م؛

113. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس عام 2009 م؛

114. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق لـ 8 أفريل عام 2009 م؛

115. Ministères des finances, ***Instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010***, p. 2, Disponible sur le lien : http://dlg-net.com/docs/pccomptaw/help/NSCF_NOTE_2_NOV2009.pdf, [Consulter le : 12/07/2010].

الفهـــــارس

فهـــــرس الأشكـــــال

الشكل **الصفحة**

الشكل (1 - 1): المحاسبة كنظام للمعلومات وظيفته التقييم والإفصاح..... 4

الشكل (1 - 2): العناصر والمستويات المختلفة للهيكل النظري للمحاسبة..... 5

الشكل (1 - 3): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية..... 7

الشكل (1 - 4): عملية التقييم في المحاسبة..... 21

الشكل (1 - 5): التحيز وقابلية التحقق في التقييم المحاسبي..... 30

الشكل (1 - 6): مكونات عملية التقييم المحاسبي..... 31

الشكل (1 - 7): طبيعة الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة..... 35

الشكل (2 - 1): تصنيف الأصول إلى جارية وغير جارية..... 56

الشكل (2 - 2): تصنيف الأصول إلى عناصر مادية، معنوية ومالية..... 59

الشكل (2 - 3): تصنيف العناصر المادية إلى جارية وغير جارية..... 60

الشكل (2 - 4): أثر التغيرات العامة والخاصة للأسعار ومحصلتهما..... 83

الشكل (2 - 5): العلاقة بين صافي الدخل العادي وصافي الدخل الشامل..... 94

الشكل (2 - 6): العلاقة بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي..... 99

الشكل (2 - 7): العلاقة بين الدخل المحاسبي، الدخل النقدي والدخل الحقيقي..... 100

الشكل (3 - 1): مختلف عناصر الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي..... 113

الشكل (3 - 2): منهجية اختبار انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي *(IAS 36)*..... 124

الشكل (4 - 1): شكل مبسط للهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)*..... 145

الشكل (4 - 2): الوحدات المولدة للنقدية وأصول الدعم..... 159

الشكل (4 - 3): تجميع أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ضمن وحدات مولدة للنقدية..... 159

فهـــــرس الجـــــداول

الجدول **الصفحة**

الجدول (1 - 1): الصفات التي يمكن أن تكون موضوعا لعملية التقييم المحاسبي..... 27

الجدول (2 - 1): مختلف الآراء حول التكلفة التاريخية وظاهرة تغير الأسعار..... 77

الجدول (4 - 1): ميزانية السنة المالية المقفلة في: 2009/12/31 (أصول)..... 149

الجدول (4 - 2): ميزانية السنة المالية المقفلة في: 2009/12/31 (خصوم)..... 150

الجدول (4 - 3): حساب النتائج (حسب الطبيعة) للفترة من 2009/10/01 إلى 2009/12/31..... 151

الجدول (4 - 4): بعض البيانات حول الإدارة العامة ومختلف الأقسام التشغيلية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة سنة 2009..... 160

الجدول (4 - 5): أصول الإدارة العامة في 2009/12/31..... 161

الجدول (4 - 6): أصول قسم الكهرباء في 2009/12/31..... 161

الجدول (4 - 7): أصول قسم السوائل في 2009/12/31..... 162

الجدول (4 - 8): أصول قسم الأدوات والمعدات في 2009/12/31..... 162

الجدول (4 - 9): أصول قسم الخدمات الصناعية والإمدادات في 2009/12/31..... 163

الجدول (4 - 10): القيم المحاسبية الصافية لأصول المؤسسة المعنية باختبار انخفاض القيمة..... 163

الجدول (4 - 11): القيمة المحاسبية الصافية لكل وحدة مولدة للنقدية قبل تخصيص باقي الأصول..... 164

الجدول (4 - 12): تخصيص أصول الإدارة العامة على الوحدات المولدة للنقدية على أساس القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي أصول كل قسم (قسمي الكهرباء والسوائل)..... 165

الجدول (4 - 13): تخصيص أصول أنشطة الدعم على الوحدات المولدة للنقدية على أساس الخدمات التي حصل عليها كل قسم (قسمي الكهرباء والسوائل) من أقسام الدعم سنة 2009 م..... 165

الجدول (4 - 14): القيمة المحاسبية الصافية لكل وحدة مولدة للنقدية بعد تخصيص أصول الإدارة وأنشطة الدعم..... 166

الجدول (4 - 15): حساب متوسط فترة التحصيل من العملاء لقسم الكهرباء سنة 2009..... 168

الجدول (4 - 16): حساب متوسط فترة الدفع للموردين لقسم الكهرباء سنة 2009..... 168

الجدول (4 - 17): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء سنة 2009..... 170

الجدول (4 - 18): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء سنة 2010..... 171

الجدول (4 - 19): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء سنة 2011..... 172
الجدول (4 - 20): التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء سنوات 2012، 2013 و2014..... 173
الجدول (4 - 21): حساب متوسط فترة التحصيل من العملاء لقسم السوائل سنة 2009..... 174
الجدول (4 - 22): حساب متوسط فترة الدفع للموردين لقسم السوائل سنة 2009..... 174
الجدول (4 - 23): نسبة المشتريات من المواد الأولية والتوريدات إلى الإنتاج المباع بالنسبة لقسم السوائل.... 176
الجدول (4 - 24): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية – سوائل سنة 2009..... 177
الجدول (4 - 25): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية – سوائل سنة 2010..... 178
الجدول (4 - 26): التدفق النقدي للوحدة المولدة للنقدية – سوائل سنة 2011..... 179
الجدول (4 - 27): التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – سوائل سنوات 2012، 2013 و2014..... 180
الجدول (4 - 28): التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال المؤسسة لأجهزة القياس والمراقبة سنة 2009..... 181
الجدول (4 - 29): تعديل التدفقات النقدية باستعمال معدل التضخم..... 182
الجدول (4 - 30): القيمة الاستعمالية لكل وحدة مولدة للنقدية..... 182
الجدول (4 - 31): خسارة القيمة لكل وحدة مولدة للنقدية..... 183
الجدول (4 - 32): توزيع مبلغ خسارة انخفاض القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقدية – كهرباء.. 185
الجدول (4 - 33): توزيع فارق إعادة التقييم على أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة والقياس.. 186
الجدول (4 - 34): القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل بعد إدراج خسارة الانخفاض في القيمة..... 187
الجدول (4 - 35): فارق إعادة التقييم لكل أصل بعد إدراج خسارة الانخفاض في القيمة..... 187
الجدول (4 - 36): تحديد قيمة الضريبة المؤجلة – أصول..... 188
الجدول (4 - 37): ميزانية السنة المالية المقفلة في: 2009/12/31 بعد اختبار انخفاض القيمة (أصول)..... 189
الجدول (4 - 38): ميزانية السنة المالية المقفلة في: 2009/12/31 بعد اختبار انخفاض القيمة (خصوم) 190
الجدول (4 - 39): حساب النتائج (حسب الطبيعة) للفترة من 2009/10/01 إلى 2009/12/31 بعد اختبار انخفاض القيمة..... 191

فهـــــرس المحتـــــويات

المحتويات **الصفحة**

المقـــدمـــة..... أ

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التقييم المحاسبي

تمهيـــد..... 2

المبحث الأول: الهيكل النظري للمحاسبة..... 3

المطلب الأول: مفاهيم المحاسبة والهيكل النظري للمحاسبة..... 3

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة ووظائفها..... 3

الفرع الثاني: مفهوم الهيكل النظري للمحاسبة..... 4

الفرع الثالث: مبررات وجود الهيكل النظري..... 4

الفرع الرابع: مكونات الهيكل النظري للمحاسبة..... 5

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة..... 6

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية..... 6

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية..... 6

المطلب الثالث: البناء الرسمي لنظرية المحاسبة..... 10

الفرع الأول: الفروض المحاسبية..... 11

الفرع الثاني: المبادئ والقيود المحاسبية..... 13

المطلب الرابع: الجانب التطبيقي للمحاسبة..... 17

الفرع الأول: المعايير المحاسبية..... 17

الفرع الثاني: القواعد المحاسبية..... 17

الفرع الثالث: الطرق المحاسبية..... 17

الفرع الرابع: الإجراءات المحاسبية..... 18

الفرع الخامس: الأساليب المحاسبية..... 18

المبحث الثاني: التقييم كوظيفة أساسية من وظائف المحاسبة..... 19

المطلب الأول: مفاهيم التقييم المحاسبي..... 19

الفرع الأول: طبيعة التقييم المحاسبي..... 19
الفرع الثاني: التقييم، القياس، التقويم والتقدير..... 22
الفرع الثالث: أساليب التقييم المحاسبي..... 23
المطلب الثاني: الجوانب المختلفة للتقييم المحاسبي..... 24
الفرع الأول: أغراض التقييم المحاسبي..... 24
الفرع الثاني: الخاصية المعنية بالتقييم المحاسبي..... 25
الفرع الثالث: مضمون التقييم المحاسبي..... 26
الفرع الرابع: خطوات التقييم المحاسبي..... 27
المطلب الثالث: إطار عملية التقييم المحاسبي..... 27
الفرع الأول: معايير التقييم المحاسبي..... 28
الفرع الثاني: قيود أو محددات التقييم المحاسبي..... 29
الفرع الثالث: تحيز التقييم المحاسبي..... 30
المطلب الرابع: الأحداث الاقتصادية المعنية بالتقييم المحاسبي..... 33
الفرع الأول: التمييز بين الأحداث، العمليات والظروف..... 33
الفرع الثاني: تحديد طبيعة الأحداث الاقتصادية..... 34
الفرع الثالث: تصنيف الأحداث الاقتصادية..... 35
المبحث الثالث: القيمة الاقتصادية، الخاصية المعنية بالتقييم المحاسبي..... 37
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول القيمة..... 37
الفرع الأول: مفهوم القيمة الاقتصادية..... 38
الفرع الثاني: تحديد القيمة الاقتصادية..... 38
الفرع الثالث: القيمة، التكلفة والسعر..... 39
المطلب الثاني: الأنواع المختلفة للقيمة..... 40
الفرع الأول معايير تصنيف أنواع القيمة..... 41
الفرع الثاني: أنواع القيمة..... 41
المطلب الثالث: الجوانب المختلفة في تحديد القيمة..... 45

الفرع الأول: العوامل المحددة للقيمة..... 45
الفرع الثاني: مداخل تحديد القيمة..... 45
الفرع الثالث: المبادئ الأساسية لتحديد القيمة..... 46
الفرع الرابع: أسباب التغير في القيمة..... 47
الفرع الخامس: القيمة التسعيرية والقيمة التقريرية..... 48
خلاصـــة الفصـــل الأول..... 49
الفصل الثاني: أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية في المحافظة على قيمة المؤسسة
تمهيـــد..... 51
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول العناصر المادية..... 52
المطلب الأول: مفاهيم الأصول وطبيعتها..... 52
الفرع الأول: مفهوم الأصول..... 52
الفرع الثاني: خصائص الأصول..... 53
الفرع الثالث: الاعتراف بالأصول..... 54
الفرع الرابع: تصنيف و تبويب الأصول..... 54
المطلب الثاني: تصنيف الأصول إلى جارية وغير جارية..... 55
الفرع الأول: الأصول الجارية (المتداولة)..... 56
الفرع الثاني: الأصول غير الجارية (غير المتداولة)..... 57
المطلب الثالث: مفاهيم العناصر المادية وطبيعتها..... 58
الفرع الأول: تصنيف الأصول حسب طبيعتها إلى عناصر مادية، معنوية ومالية..... 58
الفرع الثاني مفهوم العناصر المادية..... 59
الفرع الثالث: تصنيف العناصر المادية إلى جارية وغير جارية..... 60
المبحث الثاني: المعالجات المحاسبية التي تتعلق بالتقييم الدوري للعناصر المادية..... 63
المطلب الأول: الأصول الثابتة..... 63
الفرع الأول: التقييم المبدئي للأصول الثابتة..... 63
الفرع الثاني: اهتلاك الأصول الثابتة..... 65

الفرع الثالث: المصاريف الإضافية للأصول الثابتة بعد الحصول عليها..... 68
المطلب الثاني: المخزون..... 69
الفرع الأول: الحصر المادي لعناصر المخزون..... 69
الفرع الثاني: تحديد التكلفة الأصلية للمخزون..... 70
الفرع الثالث: نظام الجرد الدوري ونظام الجرد المستمر للمخزون..... 71
الفرع الرابع: معالجة تدفق المخزون..... 71
المطلب الثالث: العناصر المادية الأخرى..... 73
الفرع الأول: الموارد الطبيعية..... 73
الفرع الثاني: الأصول الزراعية..... 74
الفرع الثالث: الاستثمارات العقارية..... 74
المبحث الثالث: بدائل التقييم الدوري للعناصر المادية..... 75
المطلب الأول: التكلفة التاريخية..... 75
الفرع الأول: مبررات الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية..... 75
الفرع الثاني: مبررات التخلي عن استخدام التكلفة التاريخية..... 76
الفرع الثالث: مختلف الاتجاهات فيما يخص التكلفة التاريخية..... 77
المطلب الثاني: التكلفة التاريخية المعدلة..... 78
الفرع الأول: طبيعة التكلفة التاريخية المعدلة..... 78
الفرع الثاني: تأثير التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية..... 78
الفرع الثالث: تقييم التكلفة التاريخية المعدلة..... 79
المطلب الثالث: القيمة الجارية..... 80
الفرع الأول: أساليب القيمة الجارية..... 80
الفرع الثاني: تأثير القيمة الجارية على القوائم المالية..... 81
الفرع الثالث: تقييم مدخل القيمة الجارية..... 82
المطلب الرابع: القيمة الجارية المعدلة..... 83
الفرع الأول: تأثير القيمة الجا ية المعدلة على القوائم المالية..... 83

الفرع الثاني: تقييم مدخل القيمة الجارية المعدلة..... 84
المطلب الخامس: طريقة تشكيل احتياطيات أو مخصصات إضافية للارتفاع في قيم الأصول..... 85
الفرع الأول: طبيعة طريقة تشكيل احتياطيات أو مخصصات للارتفاع في قيم الأصول..... 85
الفرع الثاني: تقييم طريقة تشكيل احتياطات أو مخصصات للارتفاع في قيم الأصول..... 86
المبحث الرابع: علاقة التقييم الدوري للعناصر المادية بالمحافظة على قيمة المؤسسة..... 87
المطلب الأول: مفاهيم المحافظة على رأس المال..... 87
الفرع الأول: مفهوم رأس المال..... 87
الفرع الثاني: المحافظة على رأس المال المالي..... 88
الفرع الثالث: المحافظة على رأس المال الحقيقي..... 89
المطلب الثاني: المفهوم المحاسبي للدخل..... 91
الفرع الأول: الدخل العادي..... 92
الفرع الثاني: الدخل الشامل..... 93
الفرع الثالث: المقارنة بين الدخل العادي والدخل الشامل..... 94
المطلب الثالث: المفهوم الاقتصادي للدخل..... 96
المطلب الرابع: مقارنة بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي..... 98
خلاصـــة الفصـــل الثاني..... 101

الفصل الثالث: التقييم الدوري للعناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيـــد..... 103
المبحث الأول: بدائل تقييم العناصر المادية وفقا للنظام المحاسبي المالي..... 104
المطلب الأول: أساسيات حول النظام المحاسبي المالي..... 104
الفرع الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي..... 104
الفرع الثاني: طبيعة النظام المحاسبي المالي..... 106
الفرع الثالث: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 107
المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي..... 108
الفرع الأول: مفاهيم أولية..... 109

الفرع الثاني: الفروض الضمنية لإعداد القوائم المالية..... 110
الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية..... 111
الفرع الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية..... 111
المطلب الثالث: تحديد العناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي..... 112
الفرع الأول: مفهوم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي..... 112
الفرع الثاني: التثبيتات العينية (العناصر المادية غير الجارية)..... 113
الفرع الثالث: المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ(العناصر المادية غير الجارية)..... 115
المطلب الرابع: بدائل التقييم الدوري للعناصر المادية في ظل النظام المحاسبي المالي..... 117
الفرع الأول: بدائل التقييم الدو ي للتثبيتات العينية..... 117
الفرع الثاني: التقييم الدوري للمخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ..... 121
الفرع الثالث: حالة المنتوجات الزراعية..... 121
المبحث الثاني: انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*..... 122
المطلب الأول: عرض طريقة انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*..... 122
الفرع الأول: أساسيات حو ل انخفاض قيمة الأصول وفقا المعيار الدولي *(IAS 36)*..... 123
الفرع الثاني: استخدام الوحدات المولدة للنقدية *(UGT)*..... 128
الفرع الثالث: استرجاع خسارة الانخفاض في القيمة..... 131
المطلب الثاني: تقييم انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*..... 132
الفرع الأول: تأثير انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)* على القوائم المالية..... 132
الفرع الثاني: إيجابيات انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*..... 136
الفرع الثالث: سلبيات انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الدولي *(IAS 36)*..... 138
الفرع الرابع: أهمية انخفاض قيمة الأصول في المحافظة على قيمة المؤسسة..... 138
خلاصـة الفصـل الثالث..... 141

الفصل الرابع: اختبار انخفاض قيمة تثبيتات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

تمهيـــد..... 143
المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)*..... 144

المطلب الأول: نشأة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)* ونشاطها..... 144
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *(AMC)*..... 145
الفرع الأول: المديرية العامة..... 146
الفرع الثاني: المديريات الوظيفية..... 146
الفرع الثالث: المديريات التشغيلية..... 146
الفرع الرابع: مديريات الدعم..... 147
المبحث الثاني: تحديد الأصول المعنية بانخفاض القيمة..... 148
المطلب الأول: القوائم المالية للمؤسسة سنة 2009 وفقا للنظام المحاسبي المالي..... 148
الفرع الأول: التثبيتات..... 152
الفرع الثاني: الأصول الجارية..... 153
المطلب الثاني: البنود المعنية بانخفاض القيمة..... 154
الفرع الأول: مؤشرات الانخفاض في القيمة..... 155
الفرع الثاني: القيمة القابلة للاسترداد للأصول منفردة..... 156
المبحث الثالث: استخدام الوحدات المولدة للنقدية *(UGT)*..... 157
المطلب الأول: تجميع الأصول ضمن وحدات مولدة للنقدية..... 158
المطلب الثاني: عرض أصول الإدارة العامة ومختلف أقسام المؤسسة..... 160
الفرع الأول: أصول الإدارة العامة..... 161
الفرع الثاني: أصول قسم الكهرباء..... 161
الفرع الثالث: أصول قسم السوائل..... 162
الفرع الرابع: أصول قسم الأدوات والمعدات..... 162
الفرع الخامس: أصول قسم الخدمات الصناعية والإمدادات..... 163
المطلب الثالث: تخصيص باقي الأصول المعنية باختبار انخفاض القيمة على الوحدات المولدة للنقدية..... 164
الفرع الأول: تخصيص فارق الاقتناء *(GoodWill)* على الوحدات المولدة للنقدية..... 164
الفرع الثاني: تخصيص أصول الإدارة العامة على الوحدات المولدة للنقدية..... 164
الفرع الثالث: تخصيص أصول (أنشطة) الدعم على الوحدات المولدة للنقدية..... 165

المبحث الرابع: القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للاسترداد لكل وحدة مولدة للنقدية..... 166
المطلب الأول: القيم المحاسبية الصافية للوحدات المولدة للنقدية..... 166
المطلب الثاني: القيمة القابلة للاسترداد للوحدات المولدة للنقدية..... 166
المطلب الثالث: تقدير التدفقات النقدية للوحدات المولدة للنقدية..... 167
الفرع الأول: تقدير التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية –كهرباء..... 167
الفرع الثاني: تقدير التدفقات النقدية للوحدة المولدة للنقدية – سوائل..... 173
الفرع الثالث: تحديد معدل الخصم..... 180
الفرع الرابع: حساب القيمة الاستعمالية..... 181
المبحث الخامس: حساب خسارة الانخفاض في القيمة وإدراجها للوحدات المولدة للنقدية..... 183
المطلب الأول: حساب خسارة الانخفاض في القيمة..... 183
الفرع الأول: مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة..... 183
الفرع الثاني: توزيع خسارة الانخفاض في القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقدية..... 184
الفرع الثالث: الإدراج المحاسبي لخسارة الانخفاض في القيمة..... 185
المطلب الثاني: القوائم المالية للمؤسسة بعد إدراج خسارة الانخفاض في القيمة..... 189
خلاصـــة الفصـــل الرابع..... 192
الخـــاتمـــــة..... 193
الملاحـــــــق..... 200
قـــائمـــة المراجـــع..... 223
الفهـــــارس..... 231

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية، مع التركيز على طريقة انخفاض القيمة التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي وحسب المعيار الدولي *(IAS 36)* من بين بدائل تقييم التثبيتات، نظرا لأهميتها في إبراز العوامل التي أدت إلى انخفاض قيمة التثبيت ولم يتم أخذها في الاعتبار عند حساب الاهتلاك. هذه العوامل تؤدي إلى تدهور المنافع الاقتصادية المنتظرة من التثبيت وانخفاض قيمته السوقية، وهو ما يجعل قيمته المحاسبية الصافية غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، وهنا تواجه المؤسسة خسارة في القيمة ناتجة عن انخفاض قيمة تثبيتاتها. وهذا ما نتج عنه حاجة المؤسسات الجزائرية لبدائل للتقييم المحاسبي يمكن أن تعكس هذه الظروف التي تؤثر على قيمة التثبيتات، لذا أوصى النظام المحاسبي المالي المؤسسات الجزائرية المعنية بتطبيق أحكامه بضرورة إجراء اختبار انخفاض قيمة تثبيتاتها والاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة وإدراجها في حالة وجود أي مؤشرات تدل على ذلك.

وتسمح طريقة الانخفاض في القيمة التعبير بصدق عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة (الصورة الصادقة)، من خلال عرض الأصل بقيمته الحقيقية في الميزانية، وتحديد الدخل بطريقة سليمة، وبالتالي تجنب أي توزيعات تعتبر من رأس المال وتؤدي إلى تآكله تدريجيا، وهو ما يتلاءم مع مبدأ الاستمرارية ومفهوم الأصل ومفهوم التقييم المحاسبي، وبهذا يمكن إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة. كما أن التقييم وفق طريقة الوحدات المولدة للنقدية يسمح بالقيام بعملية التقييم الشامل للمؤسسة وإبرار أثر التكاتف الناتج عن تفاعل الأصول مع بعضها لتحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، التقييم المحاسبي، التقييم الدوري للعناصر المادية، المحافظة على رأس المال، المعيار الدولي *(IAS 36)*، انخفاض القيمة، الوحدات المولدة للنقدية.

Résumé

Cette étude vise à souligner l'importance de l'évaluation périodique des éléments corporels, en mettant l'accent sur la méthode de "la dépréciation d'actif" qui est considéré selon le système comptable financier (SCF) et la norme internationale (IAS 36) parmi les multiples choix d'évaluation des immobilisations, en raison de leurs importance pour mettre en évidence les facteurs qui ont conduits à la diminution de la valeur d'immobilisation, qui ne sont pas pris en compte lors du calcul de l'amortissement. Ces facteurs conduisent à la détérioration des avantages économiques attendus dans l'avenir par l'utilisation de l'immobilisation, et la diminution de sa valeur marchande, ce qui rend sa valeur comptable dans la majorité des cas non-remboursable; Et là, l'entreprise subit une perte de valeur résultant de la dépréciation de ses immobilisations. De ce fait les entreprises algériennes sont besoin d'alternatives d'évaluation pouvant refléter les facteurs qui affectent ses immobilisations, par conséquent le système comptable financier recommande les entreprises algériennes intéressées par l'application de ses dispositions de tester la dépréciation de ses immobilisations et la comptabilisation de la perte de valeur dans le cas d'existence d'un indice de perte de valeur.

La méthode de la dépréciation d'actif permet de clarifier honnêtement la réalité économique de l'entreprise (l'image fidèle) à travers la présentation de l'actif en termes de sa valeur réels dans le bilan, et de déterminer le résultat correctement, évitant ainsi tout distributions considérés comme un capital dont il entraîne une corrosion progressive, ce qui est cohérent avec le principe de la continuité, le concept d'actif et le concept d'évaluation comptable, et qui peut mettre en évidence la performance réel de l'entreprise. En plus l'évaluation selon la méthode des "unités génératrices de trésorerie" permet de faire l'évaluation globale de l'entreprise et clarifier l'effet de la synergie résultant de l'interaction entre les actifs dans le but d'apporter une valeur ajoutée à l'entreprise.

Mots clés : Système comptable financier, L'évaluation comptable, L'évaluation périodique des éléments corporels, La maintenance du capital, La norme internationale (IAS 36), La dépréciation d'actif, Unités génératrices de trésorerie.