



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان :

تقييم ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام

المحاسبي المالي

دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

بورقلة

من إعداد الطلبة : فرطاس اسماعيل ودبال مسينية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 17 جوان 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ زغود تبر (أستاذة، جامعة ورقلة) رئيسة

د/ مهاوة آمال (أستاذة، جامعة ورقلة) مشرفة

د/ بوقفة عبد الحق (أستاذ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

# الأهداء

إلى العائلة الكريمة كل باسمه

إلى رفقاء الدرب الأصدقاء والأحبة

إلى زملاء الدراسة وفقهم الله

إلى كل هؤلاء نهدي ثمرة جهدنا المتواضع

فرطاس اسماعيل ودبال مسينية

# شكر وعرفان

الحمد لله أهل الشكر والمنة، وصلى الله على نبي الهدى والرحمة  
ثم الشكر الجزيل إلى العائلة الكريمة على دعمهم لنا خلال المسار الدراسي  
وفي فترة إعدادنا للمذكرة

واعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعنا إلا أن نتقدم بوافر الشكر والتقدير  
إلى أساتذتنا الكرام، وعلى رأسهم الأستاذة أمال مهاوة لإشرافها على إنجاز  
هذا البحث وعلى نصائحها وتوجيهاتها القيمة، وعلى جميل صبرها.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من وقف إلى جانبنا من أكاديميين ومهنيين  
وأصدقاء

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من  
قريب وبعيد.

## ملخص:

تعالج هذه الدراسة موضوع تقييم ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي ويعد القياس المحاسبي من أهم المبادئ المحاسبية التي قامت عليها المحاسبة، وتم التعرض لمداخل ومفاهيم القياس المحاسبي والمتمثلة في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تطبيق مدخل التكلفة التاريخية على الأصول الثابتة لمؤسسة الجزائر Algérie Telecom والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI.

وبعد عرض المفاهيم النظرية، جاءت الدراسة العملية كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على المؤسستين الاقتصاديتين ( اتصالات الجزائر Algérie Telecom والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI )، يتم قياس الأصول الثابتة وفق نموذجين، نموذج التكلفة التاريخية ونموذج إعادة التقييم ، وبتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات توصلنا إلى انه بالرغم من موضوعية التكلفة التاريخية ودرجة الوثوقية التي تحظى بها إلا أنها عجزت عن التقييم الفعلي والواقعي للأصول الثابتة وبشكل يسمح لمستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات السليمة والملائمة .

**الكلمات المفتاحية :** القياس المحاسبي، الأصول الثابتة، التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، النظام المحاسبي المالي.

**Abstract:**

The purpose of this paper is the evaluation of the accounting practices and measurement of tangible assets in Algeria according to the financial accounting system. The accounting measurement is the important principle of an accountant. To achieve the objectives of this paper, we have applied historical cost on the tangible assets of Algerian Communications and The National Foundation For Industrial Vehicles SNVI Companies.

After presenting the theoretical party, the practical one has been conducted case study in Algerian Communications and The National Foundation For Industrial Vehicles SNVI Companies in Ouargla. We measure the cost of the tangible assets by using two models, the model of historical cost and model of revaluation. After the analysis of the results of this study and testing hypotheses, it has been found that although the objectivity of historical cost and the degree of reliability, it failed to the actual and real evaluation of fixed assets to allow the users of financial statements to take a right and appropriate decisions.

**Keywords:** Accountant Measurements, tangible assets, Historical Cost, Fair value and Financial Accounting System.

قائمة المحتويات:

VII	الإهداء
VII	الشكر
VII	ملخص
VII	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
VII	قائمة الرموز والاختصارات
أ	المقدمة
1	الفصل الأول: القياس المحاسبي للأصول الثابتة وواقع تطبيقه
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للقياس المحاسبي
3	المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي
5	المطلب الثاني: أدوات القياس المحاسبي
11	المطلب الثالث: تطبيق القياس المحاسبي على الأصول الثابتة
15	المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي وأساليبه
19	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
19	المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة
23	المطلب الثاني: نقد وتحليل الدراسات السابقة
24	المطلب الثالث: محل الدراسة من الدراسات السابقة
25	خلاصة الفصل
26	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
27	مقدمة الفصل
28	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
28	المطلب الأول: الطريقة التي اعتمدت عليها الدراسة
39	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات ومعالجتها
40	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
40	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية
45	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

46	خلاصة الفصل
50	المراجع
55	الفهرس
58	الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
34	يبين كل وحدات المؤسسة الأم SNVI	(1-2)
42	يوضح معدل اهتلاك التثبيتات العينية لاتصالات الجزائر	(2-2)

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة ورقلة	(1-2)
32	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية لاتصالات الجزائر	(2-2)
36	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة 840 ورقلة	(3-2)

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
59	فاتورة شراء رقم 2108/23	01
60	ميزانية الأصول مؤسسة اتصالات الجزائر لسنة 2017	02
61	معدل اهتلاك التثبيتات العينية لمؤسسة اتصالات الجزائر	03
62	محضر تقييم	04
63	مصاريف التسجيل	05
64	محضر بيع منقولات	06
65	مذكرة أتعاب المحافظ	07



66	SNVI فاتورة شراء رقم 044/14	08
67	ميزانية أصول المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI	09

قائمة الاختصارات والرموز:

الرمز	مدلول الرمز	المصطلح باللغة العربية
<b>FASB</b>	<b>Financial Accounting Standards Board</b>	مجلس معايير المحاسبة المالية
<b>AAA</b>	<b>Accountants Association of America</b>	جمعية المحاسبين الأمريكية
<b>AICPA</b>	<b>American Institute of Certified Public Accountants</b>	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
<b>IAS</b>	<b>International Accounting Standards</b>	المعايير المحاسبية الدولية
<b>SNVI</b>	<b>Sonacome Nationale des Vehicules Industriels</b>	المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

# المقدمة

### توطئة :

تعد وظيفة القياس المحاسبي من أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها، حيث واجهت هذه المهنة تحديات كبيرة في تحقيق وظيفة القياس إذ أن الجدل القائم في ما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من بين طرق القياس.

وللقياس المحاسبي نماذج عدة من بينها التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ولكل واحد منها مزايا فالتكلفة التاريخية تعد مبدأ من المبادئ المحاسبية الذي يعد خرقها تعدي عن مقومات المحاسبة إضافة إلى كونها ذات موضوعية من جهة لكن وجهت لها انتقادات من جهة أخرى زعزت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو أساس القيمة العادلة التي تتميز بالملائمة التي تفتقد لها التكلفة التاريخية بالرغم من هذه الأخيرة كذلك وجهت لها انتقادات، وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس المحاسبي، كما أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى استحداث بدائل القياس المحاسبي إضافة إلى التكلفة التاريخية ويتعلق الأمر بتطبيق القيمة العادلة التي توجهت لتطبيقها معظم الهيئات المهنية المشرفة للمعايير المحاسبية في معظم الدول، هذه الأخيرة التي تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية إلا أن تطبيقها في الجزائر يتطلب تحدي بعض العوائق والصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، لذا جاءت هذه الدراسة لتعالج وتقيم مدى ملائمة الممارسات المحاسبية لقياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ) للبيئة الجزائرية .

وفي ظل هذا تتمحور معالم الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي:

ما مدى مساهمة ممارسات القياس المحاسبي في تقييم الأصول الثابتة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

### الإشكاليات الفرعية :

— إلى أي مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة ؟

— ما هي أهم العوائق والتحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

— ما هي أهم المبادئ التي تعتمد عليها المحاسبة في تقييم ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة ؟

### الفرضيات :

— توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة.

— هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة.

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

مبررات اختيار الموضوع :



— ارتباط الموضوع بتخصص الباحث.

— رغبة الطالب في توسيع المعارف في ما يخص عملية القياس المحاسبي.

— الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر من أجل مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي.

### أهداف الدراسة :

الهدف الأساسي للبحث هو الإجابة عن التساؤلات الأساسية المطروحة في الإشكالية وذلك من خلال اختبار صحة الفرضيات المطروحة، بالإضافة لذلك تهدف الدراسة إلى :

— التعرف على ممارسات القياس المحاسبي وتقييمها.

— تسليط الضوء على مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ومزايا تطبيقها.

— إيضاح كيفية قياس الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي.

### أهمية الدراسة :

تبرز أهمية الدراسة في مايلي :

تعتبر الأصول الثابتة ذات أهمية بالغة لدى المؤسسة الاقتصادية حيث تختلف هذه الأصول من مؤسسة لأخرى وتختلف معها كذلك طريقة القياس المتبعة، حيث تكمن أهمية الدراسة في التعرف على مختلف إشكاليات القياس المحاسبي التي تتم على الأصول الثابتة داخل المؤسسة على جميع المراحل التي يمر بها الأصل.

### حدود الدراسة :

**الحدود المكانية :** تمت هذه الدراسة على كل من مؤسسة اتصالات الجزائر Algérie Telecom و المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI بورقلة، وطبقنا فيهما القياس المحاسبي لأصولهما الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي.

**الحدود الزمانية :** تمت هذه الدراسة في الفترة الممتدة من 2019/04/29 إلى 2019/05/30.

### منهج الدراسة والأدوات المستعملة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات اعتمدنا في دراستنا على قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي في عرض المعلومات وتحليلها والتوصل إلى نتائج، وذلك لمعرفة النقائص التي تعاني منها عملية القياس المحاسبي للأصول الثابتة، وكذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي فيما يتعلق بالتقسيم الخاص بدراسة حالة من خلال محاولة إسقاط الدراسة النظرية للقياس المحاسبي للأصول الثابتة على بعض المؤسسات الاقتصادية بورقلة.

### صعوبات الدراسة :

- العراقيل التي تضعها بعض المؤسسات والتي تحول دون الدراسة المثلى لقوائمها الماليّة.
- فترة التبرص التي تتزامن مع انشغال معظم المؤسسات بإعداد قوائمها المالية وعدم تفرغ العمال لتلبية احتياجات الطالب من المعلومات وتوضيح اللبس والغموض الموجود في بعض القضايا المتعلقة بالدراسة.
- عدم وجود رأي موحد حول طريقة القياس المحاسبي للأصول الثابتة.

### هيكل البحث:

- تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية إعداد البحوث في هذا المجال، حيث جاء على شكل مقدمة عامة وهي مدخل لموضوع البحث، فصلين أولهما يهتم بالجانب النظري وثانيهما يهتم بالجانب التطبيقي، وخاتمة عامة وفي الأخير خلصنا إلى مجموعة من الاقتراحات.
- ولقد تناولنا في الفصل الأول الأسس النظرية لموضوع البحث إذ قسم إلى قسمين، حيث تطرقنا في القسم الأول للأسس النظرية للقياس المحاسبي، أما القسم الثاني فقد اهتم بإعطاء خلاصة حول الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، بدءاً بالدراسات السابقة العربية ثم الدراسات السابقة الأجنبية.
- أما الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه إلى الدراسة التطبيقية التي سنحاول من خلالها معرفة وتقييم قياس الأصول الثابتة للمؤسسات الاقتصادية.

# الفصل الأول: القياس المحاسبي للأصول الثابتة وواقع تطبيقه

تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية ويعتبر كذلك القياس أحد الفروض العالمية للمحاسبة وذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي، وينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية. وعرض هذه القوائم المالية بمعلومات ذات مصداقية وشفافية، وترتكز عملية القياس المحاسبي على مجموعة من المفاهيم والأركان والأساليب التي تساعد في عملية القياس.

وسنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الاطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي وذلك بالوقوف على أهم مقومات القياس المحاسبي بالإضافة إلى أساليب القياس المحاسبي. أما على مستوى الدراسات الجزئية فقد أجريت دراسات مختلفة لتبحث في تقييم أدوات وممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة للمساهمة في تطوير طرق وأدوات القياس المستخدمة في المؤسسة من أجل ترشيد القرارات الإدارية والمالية خاصة. ولإلمام بالموضوع قسمنا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول : الأدبيات النظرية للقياس المحاسبي

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية للقياس المحاسبي

### المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

#### الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

لقد قدّم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس، ورغم اختلافها في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى campell الذي عرفها بما يلي:<sup>1</sup>

" يجهز القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة "

ويرى آخر أن القياس "هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المؤسسة"<sup>2</sup>

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية ( FASB ) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار".<sup>3</sup>

وتحديدا لعملية القياس المحاسبية صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية ( AAA ) عام 1996 ما يلي: " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة"<sup>4</sup>

تحديدا لعملية القياس فهو: "إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس"<sup>5</sup>

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كميّار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

#### الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي

من المفاهيم السابقة لعملية القياس المحاسبية، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها تبعا لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس ثم تبعا لتغيير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بعملية القياس، وتقوم عملية القياس المحاسبي بوجه عام على أربعة أركان رئيسية هي:<sup>6</sup>

<sup>1</sup>كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 326.

<sup>2</sup>سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الرابحة، الأردن، 2009، ص 181.

<sup>3</sup>شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، 2004، ص 7.

<sup>4</sup>محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 130.

<sup>5</sup>مرعي عبد الحي ومحمد سمير الصبيان " أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، لبنان 1988، ص 75.

<sup>6</sup>محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 131، 132.



1. **الخاصية محل القياس** : تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين. في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كبيعاته أو ربحه مثلا، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي؛
2. **مقياس مناسب للخاصية محل القياس** : يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمؤسسة إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد). أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشرة؛
3. **وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس** : عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلا للقياس، في هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضا من تحديد نوع النقد المميزة لهذه القيمة؛
4. **الشخص القائم بعملية القياس** : يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. ويؤدي الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي - وهو المحاسب - دورا أساسيا ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا. وستعرض لهذا الدور بالتفصيل عند تحيز القياس المحاسبي.

### الفرع الثالث: خطوات القياس المحاسبي :

تتمثل خطوات القياس المحاسبي في :<sup>1</sup>

1. **تحديد الخاصية محل القياس** : وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة لهذا المشروع، والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب والتي تعكس آثار على جميع مراحل عملية القياس هي عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا؛
2. **تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس لعملية القياس** : والتي تتوقف على أغراض طبيعية عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب لهذا الغرض هو مقياس اسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلا فالمقياس المناسب لهذا المقياس الترتيب؛
3. **تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس** : والتي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبي كما يلي:
  - ✓ الهدف من عملية القياس

<sup>1</sup> د وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، المنشورات الأكاديمية العربية المفتوحة الجزء الأول، الدنمارك، 2007 ص106.

✓ الأفق الزمني لعملية القياس

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبياً فقط لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب القياس أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية، أما إذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير مباشر والذي بموجبه تحدد قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية؛  
أما إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث مستند من الواقع مثل الفاتورة، سند صرف.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: أدوات القياس المحاسبي

الفرع الأول : التكلفة التاريخية

مفهوم التكلفة التاريخية:

عرفت التكلفة التاريخية بعدة تعريفات كلها تصب في معنى واحد وفيما يلي بعض تعريفات التكلفة التاريخية :  
عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) التكلفة التاريخية " : بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها".<sup>2</sup>  
وفي تعريف آخر : " هي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل"

مبررات الاستناد على التكلفة التاريخية:

يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية، كما أن هناك عوامل وأسباب موضوعية عديدة تبرر استخدام هذا المبدأ ومن أهمها ما يلي:

أولاً : الفروض المحاسبية:

فرض الموضوعية: يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.<sup>3</sup>  
فرض وحدة القياس النقدي: يقوم نموذج التكلفة التاريخية على فرضية وحدة القياس النقدي أي تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار وتمسكه بالتكاليف التاريخية للأحداث والوقائع الاقتصادية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> د سيد عطا الله السيد. مرجع سبق ذكره، ص 182.

<sup>2</sup> بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ الكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، ملتقى الدولي الأول حول nscf في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 17 و 18 جانفي 2010، ص 6.

<sup>3</sup> بسمه سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية - القيمة العادلة ) مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 49.

<sup>4</sup> علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية ( إطار فكري تحليلي وتطبيقي )، الجامعة الإسلامية بغزة. الطبعة الأولى 2011. ص 160.

فرض الاستمرارية: يتسق أيضا هذا الفرض مع مبدأ التكلفة التاريخية حيث يقضي هذا الفرض بأن الوحدة المحاسبية مستمرة في ممارسة نشاطها التشغيلي العادي في المدى المنظور، بحيث يمكنها الاستفادة من الطاقات الكامنة في أصولها لتحقيق أهدافها، إداً لا داعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة التصفية.<sup>1</sup>

ثانياً : المبادئ المحاسبية :

مبدأ تحقق الإيراد: حيث يقضي هذا المبدأ بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها فعلا عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي.<sup>2</sup>

مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء: وهو يعني مدخل العمليات حيث يتحدد الدخل المحاسبي بمقابلة إيرادات الفترة مع مصروفاتها أما قائمة المركز المالي فهي مجرد حلقة وصل بين قوائم الدخل في الفترات المحاسبية.<sup>3</sup>

مبدأ الحيطة والحذر: من خلال هذا المبدأ يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

مبدأ القياس الفعلي: ويقضي هذا المبدأ بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي.<sup>4</sup>

إضافة إلى الفروض والمبادئ المحاسبية توجد مبررات أخرى نذكر منها:<sup>5</sup>

- تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام ؛
- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛
- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية؛
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض المحاسبية والمبادئ المحاسبية الأساسية.
- وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:<sup>6</sup>
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة مجاناً، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها ؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة ؛

<sup>1</sup> نفس المرجع ص50.

<sup>2</sup> بسمة سويد، مرجع سبق ذكره ص50.

<sup>3</sup> علي عبد الله شاهين. مرجع سبق ذكره ص 165.

<sup>4</sup> فارس جميل الصوفي، أحمد حضر محمد عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي الجزائري في

الجزائر بجامعة قاصدي مرباح بورقلة نوفمبر 2011، ص7.

<sup>5</sup> محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره ص 164.

<sup>6</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 12 ربيع الاول 1430 الموافق 25 مارس 2009، ص 7.

- بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكاليف الإنتاج.

❖ تقييم التكلفة التاريخية:

أولاً: مزايا تطبيق التكلفة التاريخية:

- ✓ يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة، من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة، ولا تهدف المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية إلا لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبداً برأس المال الاقتصادي، حيث يعتبر رأس المال النقدي الضمان الوحيد للدائنين الماليين للمؤسسة؛
- ✓ التكلفة التاريخية نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية لاحتفاظه بسجلات عن جميع المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية (رقابة النقدية) وكذا سجلات عن المدينون والدائنون لضمان الوفاء بالمطالبات المالية في تواريخ استحقاقها... الخ
- ✓ التكلفة التاريخية أداة للإدارة لإجراء المقارنات بين الخطط والنتائج الفعلية وتحليل الانحرافات سواء إيجاباً أو سلباً مما يساعد على ضمان تحقيق أهداف وخطط المشروع وضمان كفاءة التشغيل؛
- ✓ حسب منهج التكلفة التاريخية، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجين المصدر الوحيد للملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة؛
- ✓ وحسب kieso et al يعزى استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول وتفضيلها على أساليب التقييم الأخرى إلى الأساليب التالية:<sup>1</sup>

\* أن التكلفة تعكس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء؛

\* أن المكاسب والخسائر لا يعترف بها إلا عند بيع الأصل، ولا تثبت بناء على التوقع والتقدير؛

\* تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية.

ثانياً: الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية

- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتوافقة مع السوق؛
- عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع؛<sup>2</sup>
- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم في السجلات المحاسبية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة المحل، والأصول البشرية، والمزايا الاحتكارية، ونظام المعلومات المتوفر لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى؛
- إن القاعدة المحاسبية التي تشترط حدوث عملية تبادل حقيقية للاعتراف باكتساب الإيراد، والتي تعتبر من ضمن المسلمات في نظرية المحاسبة، تتناقض والمشاهد في الحياة العملية للمشروعات الاقتصادية، فقد تتكبد المؤسسة مصاريف إعلان في فترة معينة، بينما يتم البيع وتحقق الإيراد في الفترة التالية، ومن هنا فإن المقابلة بين الإيرادات المكتسبة والمصروفات المتعلقة بها ينقصها الدقة؛

كما وجه مستخدموا القوائم المالية العديد من الانتقادات لأساس التكلفة التاريخية، ويمكن إيجازها فيما يلي:

<sup>1</sup> بسمة سويد، مرجع سبق ذكره ص 55.

<sup>2</sup> بوكساني رشيد، اوكيل نسيم، العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره ص 8.

- عدم مصداقية المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي، نظراً لاستخدامها خليطاً من العناصر المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية مختلفة داخل القائمة الواحدة؛
  - عدم مصداقية الأرباح التي تظهر في قائمة الدخل، حيث أنها نتاج لمقابلة الإيرادات المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية حالية بالمصروفات المقاسة بخليط من الوحدات النقدية ذات القوة الشرائية المختلفة؛
  - عدم ملائمة المعلومات المحاسبية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لمتخذي القرارات، نتيجة لعدم واقعيته وعدم بيانها للموقف المالي الحقيقي، والقياس غير السليم للأرباح؛
- وتزداد حدة الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية في حالات إرتفاع المستوى العام للأسعار على أساس أن التكلفة التاريخية في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على تاريخ اقتناء الأصل، ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: القيمة العادلة

#### أولاً: مفهوم القيمة العادلة

تعددت التعريفات المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها فقد عرفت القيمة العادلة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به أو تسديد التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت أو في إطار متوازن أو في ظل ظروف طبيعية بين طرفين مستقلين".<sup>2</sup>

هو السعر الذي يتم استلامه لقاء بيع أصول أو يتم دفعه لقاء سداد التزامات بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل على أسس تجارية وليست خاضعة للإجبار بيعاً أو شراءً.<sup>3</sup>

يعرف المعيار المحاسبي الدولي ( 39 IAS ) القيمة العادلة بأنها: القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية وتنشأ القيمة العادلة من خلال إحدى المستويات الثلاثة:

**المستوى الأول:** القيمة العادلة هي تلك التي يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة في الأسواق النشطة.

**المستوى الثاني:** القيم العادلة هي تلك القيم التي لم يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة ولكن يمكن استخلاصها من بيانات سوقية واضحة.

**المستوى الثالث:** القيمة العادلة هي تلك التي لا يمكن الحصول عليها أو المستمدة من بيانات سوق ولا يمكن ملاحظتها ولكن يتم تحديدها باستخدام نماذج التقييم الداخلية.<sup>4</sup>

#### ثانياً : أسباب التحول إلى القيمة العادلة

- يرغب المستثمرون و المقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة ( أكثر من الموثوقية ) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما توفره القيمة السوقية العادلة؛
- تعتبر أداة قياس كفأة خصوصاً إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم والسندات المالية ( الأدوات المالية بشكل عام )؛
- مرتبطة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة؛

<sup>1</sup> بسمة سويد، مرجع سبق ذكره ص 65.

<sup>2</sup> فارس بن يدير، واقع محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مراح ورقلة، 2015 ص 8.

<sup>3</sup> بسمة سويد، مرجع سبق ذكره، ص 59.

<sup>4</sup> بن هجيرة جميلة، أدوات القياس المحاسبي على التقييمات العينية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مراح ورقلة، 2013، ص 23.

- مرتبطة كذلك بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر كأحد المقاييس الجديدة للدخل والذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية خصوصاً في المؤسسات المالية؛
- ارتباط مجلس المعايير المحاسبية الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة ومتماشية مع حالة الاقتصاد؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- أهم سبب للتحويل إلى القيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية ، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.<sup>1</sup>
- كل هذه البدائل وغيرها من بدائل القياس الأخرى الجديدة أتت بما المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من أجل تحديث أو تطوير عملية القياس المحاسبي.

### ثالثاً: تقييم القيمة العادلة

#### أولاً : مزايا القيمة العادلة

للقيمة العادلة عدة مزايا نذكر منها:<sup>2</sup>

- معيار القيمة العادلة سوف يساهم بتحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المؤسسة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها ؛
- بما أن حقيقة قيمة الشركة لا تنحصر بقيمة صافي أصولها الملموسة، حيث أن سمعة الشركة وأدائها لهما قيمة قد تكون وفي كثير من الأحيان كبيرة جداً، فيمكن أن تظهر تلك القيمة في أصولها غير الملموسة عموماً وفي شهرة المجل خصوصاً، وهذا سيعكس الأمور في القوائم المالية بمنتهى الشفافية؛
- إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقاً للقيمة العادلة، ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظير وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أداءها لاحقاً؛
- يستطيع المهتمون بالقوائم المالية متابعة التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول من فترة لأخرى بشكل ممتاز مما يمكنهم وبشكل جيد معرفة وقياس أداء المؤسسة بشكل أفضل؛
- وهناك أيضاً إيجابيات أخرى للقيمة العادلة والمتمثلة في:<sup>3</sup>
- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادية وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل ؛
- تراعي القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد ويتماشى مع مفهومي المحافظة على رأس المال الحقيقي ورأس المال المادي أو الطبيعي؛
- تعد النتائج المستخرجة باستخدام منهج القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية؛

<sup>1</sup> بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره ص 9.

<sup>2</sup> حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2 العدد 2 جامعة الزيتونة الاردنية، ص 25.

<sup>3</sup> محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 198.

- يزود منهج القيمة العادلة المستثمرين بكافة فئاتهم بوعي وبصيرة ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المؤسسة.

#### ثانيا: الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة

- على الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تخلو من الانتقادات التي نوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>
  - يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار؛
  - اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة - في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية - فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة؛
  - ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية ( Subjectivity ) في تقييمها، وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها؛
  - عدم اتساق القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية ؛
  - في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤثر على قابلية المقارنة، وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة ؛
  - تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
  - يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية.
- وهناك نقائص أخرى موجهة للقيمة العادلة ندرجها كما يلي:<sup>2</sup>
- يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المؤسسة، عندما لا تتوفر لها أسواق نشطة ومنتظمة، أو لا تتوفر معلومات كافية عن خصائصها الفنية، مما يعيق إجراء المقارنات بينها وبين موجودات شبيهة يتم القياس عليها في احتساب أو تقدير قيمتها العادلة؛
  - قد يفتح استخدام منهج القيمة العادلة عند إعداد البيانات المالية إلى فتح مجال أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال، وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة؛
  - يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية في الوقت المناسب، فتفتقد هذه المعلومات خاصية التوقيت الملائم؛
  - يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة بذل مجهود أكبر وتكبد مصروفات إضافية، مما يؤدي إلى زيادة تكلفة إعداد القوائم المالية على منفعتها؛
  - يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى نتائج مختلفة حسب مخرجات قياس كل منها، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها وموضوعيتها وقابليتها للمقارنة.

<sup>1</sup> بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 199.

المطلب الثالث: تطبيق القياس المحاسبي على الأصول الثابتة

الفرع الأول: تعريف الأصول الثابتة وأنواعها

أولاً: تعريف الأصول الثابتة

الأصل الثابت هو عبارة عن عنصر له قيمة اقتصادية لأي مؤسسة، بحيث ينتظر من هذه القيمة تحقق منفعة مستقبلية.<sup>1</sup> وقد عرف النظام المحاسبي المالي الأصول الثابتة على أنها تلك الأصول التي تكتنيتها المؤسسة أو التي تقع تحت حيازتها بهدف استخدامها في العمليات الإنتاجية، وتستخدم لأكثر من سنة مالية أو عدة فترات محاسبية، وقد تكون هذه الأصول أصول غير ملموسة أي معنوية، وقد تكون أصول ملموسة أي عينية.<sup>2</sup>

ثانياً: أنواع الأصول الثابتة

1- التثبيتات العينية:

التثبيت العيني أو كما يسمى التثبيت المادي يعتبر أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقدم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.<sup>3</sup>

2- التثبيتات المعنوية:

التثبيت المعنوي أو كما يسمى التثبيت غير المادي هو أصل محدد الهوية غير نقدي وغير مادي، وهو أصل تراقبه المؤسسة وتستهمله في إطار أنشطتها العادية مثال: المحلات التجارية، العلامات المميزة والبرمجيات المعلوماتية.<sup>4</sup>

3- التثبيتات المالية:

تتمثل التثبيتات المالية أو ما يعرف بالأصول المالية غير الجارية أساساً في سندات المساهمة وحافضة السندات الأخرى التي لا تنوي المؤسسة التخلي عنها ويفترض أن تبقى لمدة طويلة.<sup>5</sup>

الفرع الثاني : القياس المحاسبي للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي

أولاً : الاعتراف بالأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي

1- الاعتراف بالأصول الثابتة:

يتم الاعتراف بأصل في حسابات المؤسسة عند توفر الشرطين هما:

- يكون من المحتمل أن تعود منه وإليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة.
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

<sup>1</sup> Sami Bouassida et Mohamed Mourad Lakhdar, "les normes IAS / IFRS en entreprise", VIP groupe et C. S. B audit et conseil, 2005 TUNISIE, p 58.

<sup>2</sup> وهيبه لبوز، "قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماسر في العلوم الدالية والمحاسبية، غت منشورة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2011 ص 45 .

<sup>3</sup> Jean-François DESROBERT, François MECHIN, Herve PUTEAUX, 2004 pp 36-37.

<sup>4</sup> International Public Sector Accounting Standards Board, "Intangible Assets", International Federation of Accountants, NEW YORK, January 2010 p 11.

<sup>5</sup> gninfonti Roméo" traitement comptables des comptes du bilan", institut supérieur d'informatique et de gestion. diplôme de technicien supérieur dans la catégorie, économie et finance 2008.



## 2- طرق حيازة الأصول:

تتم حيازة الأصول في المؤسسة بعدة طرق وكل واحدة لها مصاريف خاصة لحساب تكلفة الحيازة وهي كالآتي :

### 2-1- الأصول الثابتة المصنعة داخليا:

الأصول التي يتم إنشاؤها داخليا تتحدد تكلفتها من خلال تاريخ تكاليف الإنتاج والتكاليف الأخرى المباشرة وغير مباشرة،<sup>1</sup> بإضافة تكلفة تفكيك أي مؤسسة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للمؤسسة، كما يستبعد من تكلفة المصنع ( المصاريف الإدارية والعمامة النواتج والأعباء الإضافية ).

### 2-2- حالة الأصل الثابت قيد الإنجاز:

قد تكون القيم الثابتة غير جاهزة أي لا يتم استعمالها داخل المؤسسة إلا بعد فترة استكمالها وجاهزيتها للاستعمال وخلال فترة إنجازها لا يمكن حساب إهلاكها بينما يمكن حساب الخسائر التي مست قيمتها.

### 2-3- حالة الحصول على الأصل من خلال التبادل:

يتم استبدال الأصول بأصل أو أصول أخرى، ويمكن أن ينشأ عن ذلك حالتين وهما:<sup>2</sup>

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

نتيجة الاستبدال = القيمة العادلة للأصل المستلم - القيمة المحاسبية الصافية

### 2-4- الحصول على الأصل عن طريق إعانة الاستثمار :

يوجد صنفين من إعانات الاستثمار هما :

- إعانات التجهيز: هي الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشاؤها.
- إعانات الاستثمار الأخرى: هي إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطتها طويلة الأجل لإقامة مؤسسات في الخارج والبحث عن سوق جديدة.

### 2-5- حالة اقتناء الأصل بالأجل :

قد يترتب على اقتناء الأصل بالأجل ارتفاع قيمة الأصل بمبلغ الفوائد المستحقة على الدفع بالأجل وعليه أوجب النظام المحاسبي المالي بتعيين مبلغ الدين لتفادي تأثير تكلفته على القيمة الحقيقية للأصل، حيث يتم الاعتراف بهذه الفوائد كمصاريف مالية تتحملها المؤسسة على مدة اقتناء الأجل.

<sup>1</sup> Pierre Blin, Guillaume Blin " Comptabilité approfondie Evaluation des Actifs", INTEC, France, 2009-2010 p 47.

<sup>2</sup> - نبيل سائد وسليم غياضة، "مدى إلزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات"، أطروحة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008 ص 44 .

## 2-6- حالة الحصول على الأصول في شكل امتياز :

المقصود منه عقد بموجبه يسند الشخص العمومي ( مانح الامتياز ) إلى شخص أو معنوي ( صاحب الامتياز ) بتنفيذ خدمة عمومية أو استغلال ممتلكا عموميا لمدة طويلة ومحدودة مقابل الحصول على أتوات من المستفيدين من الخدمة العمومية<sup>1</sup>

## 2-7- الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة:

يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا مملوكا لتقاضي إيجار و/أو تامين رأس المال.

فهو لذلك غير موجه إلى :

- الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية؛
- البيع في إطار النشاط العادي؛

بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يتم قياسها:

- إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيات العينية.
- وإما على أساس قيمتها الحقيقية.<sup>2</sup>

## ثانيا : القياس اللاحق للاعتراف :

يجب إضافة أي نفقة لاحقة تتعلق ببند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات تم الاعتراف بها للقيمة المدرجة لهذا البند وذلك متى كان محتملا أن ينشأ عن تلك النفقة منافع اقتصادية للمؤسسة في المستقبل تزيد عن تلك المنافع المقدرة وفقا لمعايير الأداء الأصلي لذلك البند، ويجب الاعتراف بجميع النفقات اللاحقة الأخرى كمصروف يحمل للفترة التي حدثت فيها النفقة. تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي تكون قد حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال ، وتمثل القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق.<sup>3</sup>

## ❖ حالات إعادة التقييم :

- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان " فارق إعادة التقييم "،<sup>4</sup> كما تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات.
- إذا أبرزت عملية إعادة التقييم عن وجود خسائر في القيمة فإن هذه الخسارة تنسب إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل، ويقيد الرصيد المحتمل كعبء من الأعباء.
- تعالج كل الخسائر في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية تنتج عنها انخفاض لإحتياطي إعادة التقييم هذه الأخيرة.

<sup>1</sup> - ناصر رحال، عوادى مصطفى "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي" الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه، في ظل المعايير المحاسبية الدولية ( ias/ifrs ) جامعة البلدة، 2010، ص6.

<sup>2</sup> "النظام المحاسبي المالي الجديد"، دار بلقيس، دار البيضاء الجزائر 2009 ص56 - 55 .

<sup>3</sup> "المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر " Plant and Equipment، 2001، ص 10 .

<sup>4</sup> - Textes des Normes et Interprétations IAS 16، "Immobilisations corporelles"، <http://www.focusifrs.com/>، consulté le 16/04/2019 . à 19:33.

كل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسائر في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.<sup>1</sup>

ثالثا: القياس عند الإهلاك وخسائر القيمة

### 1- قياس الإهلاك :

1-1- مفهوم الإهلاك: هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، ويتم حسابه كعبء، إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة بنفسها.<sup>2</sup>

1-2- طرق الإهلاك: طريقة الإهلاك الخطي، طريقة الإهلاك المتناقص، طريقة الإهلاك المتزايد<sup>3</sup>، طريقة وحدات الانتاج وتكون طريقة الإهلاك الخطي هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

تعتبر الأراضي والمباني أصول متميزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى وإن تم إقتناؤهما معا. فالمباني هي أصول قابلة للإهلاك أما الأراضي تعتبر أصول غير قابلة للإهلاك.<sup>4</sup>

يفترض أن تتجاوز مدة إنتفاع الأصول الثابتة 20 سنة. وفي حالة حصول إهلاك على مدة أطول أو عدم حصوله أصلا، يجب تقديم معلومات خاصة في الملحق الخاص بالكشوفات المالية.

### 2- قياس خسارة القيمة :

تعرض الأصول الثابتة الملموسة كغيرها من الأصول إلى نقص القيمة والتي يتم قياسها كما يلي :

### 2-1- مفهوم خسارة القيمة :

عرف النظام المحاسبي المالي الخسارة في القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها الواجبة التحصيل. كما نص النظام على مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني وتكون هذه المراجعة في نهاية السنة المالية.

### 2-2- مؤشرات تدني القيمة :

توجد مؤشرات ذات عوامل داخلية وأخرى خارجية :

#### - المؤشرات الداخلية:<sup>5</sup>

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل؛
- تغير نمط استعمال الأصل مما يؤثر سلبا؛
- تغير الأداء الاقتصادي للأصل؛

#### - المؤشرات الخارجية:<sup>6</sup>

- انخفاض القيمة السوقية للأصل؛

<sup>1</sup> "النظام المحاسبي المالي الجديد"، مرجع سابق، ص58

<sup>2</sup> "LES AMORTISSEMENTS COMPTABLES"، l'information sur la comptabilité et la gestion financière: <http://www.compta-facile.com/les-amortissements-comptables/>، consulté le 16/04/2019 21:35

<sup>3</sup> "plan comptable générale de l'état" p 8.

<sup>4</sup> "النظام المحاسبي المالي الجديد"، مرجع سابق ص53 .

<sup>5</sup> -الدكتور خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان، "مختصر المعايير المحاسبية الدولية"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS)

في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ص99

<sup>6</sup> -الدكتور خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 99.

- تسجيل تغيرات في المحيط التقني والقانوني والاقتصادي للمؤسسة
  - تطور نسبة الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤثر سلبا على القيمة القابلة للاسترجاع؛
- الفرع الثالث : معوقات تطبيق القياس المحاسبي على الأصول الثابتة**
- عدم الموضوعية في القياس المحاسبي يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة وغير مماثلة للواقع.
  - التقلبات الكبيرة في القوة الشرائية لوحدة النقد في حالة التضخم، بحيث تصبح القيم التاريخية غير واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
  - في حالة شراء أصول في تواريخ مختلفة فإن عدم تجانس المبالغ وقيمة الأصول الحقيقية تصبح لا تمثل الواقع الفعلي.
  - إن الاستمرار على مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل الأحداث الاقتصادية يعني الاستمرار في عرض القوائم المالية بقيم ذات تواريخ مختلفة.
  - صعوبة المقارنة بين القوائم المالية عبر السنوات المتعاقبة مثلا: نجد أن مؤسسة تمتلك أكثر من سيارة تم شراء كل منها بأوقات مختلفة وبتكلفة ترتبط بالأسعار السائدة في تلك الأوقات.

### المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي وأساليبه

#### الفرع الأول: متطلبات القياس المحاسبي

لقد حاولت مختلف الاتحادات و الهيئات و الجمعيات المهنية بوضع معايير القياس المحاسبي، لتحقيق أهداف القوائم المالية بما يتلاءم مع خصائصها النوعية، ومن أهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية ( AAA ) لسنة 1966م، وتمثل هذه متطلبات فيما يلي:<sup>1</sup>

**أولاً: الصلاحية للغرض المستهدف منها:** يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات الحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات الحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستخدمين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي - تطبيقا لهذا المعيار - افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من مستخدميها عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.

**ثانيا: القابلية للتحقق منها:** يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات و مطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات الحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، بحيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي بالنسبة لمستخدمي المعلومات الحاسبية، أي بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

<sup>1</sup>بسمه سويد، مرجع سبق ذكره، ص 28.

ثالثاً: الالتزام بالموضوعية: تعني الموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان والاستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية، و الموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق ووجهه الآخر، ويطلق عليها في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي، ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر الجمعية أن تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى، الأمر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية، ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي:

- عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه احد المحاسبين، فإن وصلوا إلى النتائج نفسها فهذا يدل على الحياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج؛
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.

وهناك من يطلق على هذه الموضوعية بالموضوعية العلمية التي تتطلب إلى جانب حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج، أن تكون النتائج التي يقدمها القياس المحاسبي تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها.

رابعاً: القابلية للقياس الكمي: جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمييار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها. ولم كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لإيضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره، فإن هذا المييار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية، إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها كميًا، وإنتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كميًا، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديًا. ورغم ذلك ما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني : تحيز القياس المحاسبي

تعد ظاهرة تحيز القياس bias Measurement من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس، وأيا كان مجالها في العلوم البحتة أو في العلوم الاجتماعية على حد سواء. وبينما يكون تحيز القياس ضئيلا ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة، فإنه غالبا ما يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة بشكل خاص. ويرتبط ذلك إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية، وبطبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى.

ورغم الإجماع العام على أن الخاصية محل القياس للحدث الاقتصادي هي القيمة المالية، إلا أن مفهوم القيمة ليس مفهوما محددًا لدى المحاسبين، مما يجعلهم مختلفين في قياس هذه القيمة. كما أن عملية القياس المحاسبية هي الأخرى محكومة بفروض وقواعد ومبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد، ويعاني الكثير منها من عيوب أو محددات وأوجه قصور، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب والإدارة. وبالإضافة إلى ذلك فإن من العوامل الهامة المسببة لتحيز القياس المحاسبي، هو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية (أي وحدة النقد)، إذ أن قيمة هذه الوحدة بخلاف قيم وحدات القياس الأخرى، تتسم بسمة التقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس، ويجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب وعدم الثبات.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 28.

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع كما يلي:<sup>1</sup>

1 - **تحيز قواعد القياس المحاسبي:** يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس الذي ترتبط أسبابه بوجه عام بنظام القياس المحاسبي نفسه بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي مثل: مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف وفرض ثبات وحدة النقد... الخ، ويكون دور المحاسب في نشوء هذا التحيز حيادياً ولو من الناحية النظرية على الأقل؛

ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز، هو تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم وأحوالات الانكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعي تعديل آثار هذا التضخم أو الانكماش.

2 - **تحيز القائم بعملية القياس:** ويقصد به تحيز القياس المحاسبي التي ترتبط أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي. مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حيادياً، على أساس افتراضي أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة، يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية وأن المحاسب يستخدمه بطريقة خاطئة في عملية القياس، تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب وليس بنظام القياس.

يحدث ذلك مثلاً إذا تم تكليف مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الاستهلاك لأحد الموجودات طويلة الأجل بموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلاً. في هذه الحالة وإن اتفق جميع أفراد المجموعة على استخدام نفس قاعدة القياس، إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس المحققة بخصوص قيمة قسط الاستهلاك. ولو حللنا أسباب تحيز القياس المحاسبي المتمثل في فروقات قيمة قسط الاستهلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة، لوجدناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس نفسها، إذ أن تحيز القياس الناشئ عن تحديد قيمة قسط الاستهلاك يمكن رده إلى اختلاف أفراد المجموعة في تقدير العمر الإنتاجي للأصل مثلاً، أو في تقدير قيمة نفاية هذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، وليس إلى قاعدة القياس المستخدمة.

3 - **التحيز المشترك:**<sup>2</sup> وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً. بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس، تكونان ناقصين في هذه الأحوال. يحدث ذلك مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة. وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة، تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز، بسوء استخدامه لهذه القاعدة المتحيزة.

مثال على ذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لاستخدام سياسة أو قيد الحيطه والحذر، وتعد هذه السياسة قاعدة من قواعد القياس المحاسبي، يتمسك به المحاسبون في تنفيذ قياساتهم التاريخية، وهي تؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة وتخفيض قيم صافي الربح السنوي، لكن استخدام هذه السياسة من قبل محاسبين مختلفين في درجات تحفظهم، يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية.

غير أن ما يجدر ذكره أنه من الصعب في الواقع العلمي، تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي، لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معاً.

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 147. 154.  
<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 154.

الفرع الثالث : أساليب القياس المحاسبي

تشمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية المتبعة في عملية القياس المحاسبي وهي ما يلي:<sup>1</sup>

1 - أساليب قياس أساسية أو مباشرة: والتي تحدد عملية نتيجة القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة، وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس وتعتبر عملية التبويب المحاسبي من أهم الوسائل والأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساساً للتبويب كمقياس بموجبه ييؤب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية.

وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام، يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساساً للتبويب، كمقياس ييؤب بموجبه الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن ييؤب أصل فئة الموجودات طويلة الأجل، أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.<sup>2</sup>

2 - أساليب القياس المشتقة:<sup>3</sup> إذا ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب. أما في مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة.

3 - أساليب القياس التحكيمية: تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ويطلق عليها بعض المحاسبين مصطلح ( measurements by fiat ) قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بين الأساليب غير المباشرة والأساليب التحكيمية، أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، بينما تفتقر الأساليب القياس التحكيمية إلى مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> سيد عطأ الله السيد، مرجع سبق ذكره ص 183

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي مرجع سبق ذكره ص 139.

<sup>3</sup> سيد عطأ الله السيد مرجع سبق ذكره ص 183

<sup>4</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره ص 111.

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة (محمد نواف حمدان عابد 2006 ) بعنوان: دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن

انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية.<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة قياس القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة والأسباب التي تؤدي إلى انخفاض هذه الأصول والمعالجة المحاسبية لها، كما هدفت إلى تبيان الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المنخفضة القيمة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من اجل دراسة واقع مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة في ضوء المعايير الدولية باعتبارها احد مجالات البحث الحديثة في مجال الفكر المحاسبي المعاصر.

وركزت الدراسة حول كيف يتم تحديد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشط بناء على سعر العرض الحالي الموجود في السوق، أما في حالة السوق غير نشطة فيتم الاستعانة بأصل آخر.

وركزت أيضا على عملية التحديد التي يتعرض إليها الأصل ترجع إلى وجود حدث معين أدى إلى حدوث انخفاض، وهذه الأحداث قد تكون خارجية مثل تغيرات في البيئة القانونية أو الاقتصادية أو في البيئة السوقية المحيطة بالأصل، أما الأحداث الداخلية فهي أحداث مرتبطة بالأصل نفسه مثل تغيرات تكنولوجية وفنية في طبيعة الأصل الثابت.

كما وركزت أيضا إلى أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمره الإنتاجي المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه وان الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت.

كما يتم أيضا إعادة تقييم الأصل أو مجموعة الأصول الثابتة المنخفضة القيمة بناء على قيمتها السوقية العادلة، وبعد إعادة التقييم هذه يتم إثبات الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عنها في بنود قائمة الدخل.

2. دراسة ( إبراهيم خليل حيدر السعدي 2009 ) بعنوان: مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم

وأثرها على استبدال الأصول<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة أهم مشاكل القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم وتوضيح أثر هذه المشاكل على قرارات استبدال الأصول، وللوصول إلى أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي واستخدام الاستبانة في الدراسة التطبيقية حيث تم توزيعها على الإدارات المالية في الشركات الصناعية، وقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس، وتم اختبار الفرضيات عن طريق اختبار (Test) وتم التوصل إلى أهم النتائج:

<sup>1</sup> محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية - دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة،

غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة ، مصر، سنة 2006 .

<sup>2</sup> إبراهيم خليل حيدر السعدي، مقال بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21 سنة 2009.



- الاستناد إلى التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة؛
- رغم الآثار السلبية للتكلفة التاريخية عند الاستناد عليها كأساس للقياس المحاسبي إلا أن جزءا كبيرا من الشركات تفضل العمل على أساس التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي.

### 3. دراسة ( وهيبه لبوز 2011 ) بعنوان: قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي.<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى مشكلة قواعد قياس آليات سير ومعالجة حسابات الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، هدفت إلى كيفية قياس ومعالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، وطرح المشاكل التي يعاني منها وحلها. وأيضا هدفت إلى إيضاح كيفية قياس ومعالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري. وهدفت هذه الدراسة إلى تبيان التطور التاريخي للقياس المحاسبي والمبادئ التي يعمل بها.

ركزت هذه الدراسة على نتائج وهي أن النظام المحاسبي الجزائري طرح عدة بدائل للقياس المحاسبي. وان قواعد القياس المحدثة على النظام المحاسبي المالي الرامية لإزالة آثار التضخم، إي لست كلها ذات موثوقية وموضوعية، فقياس الأصول بواسطة خبير يفتقد لخاصيتي الموضوعية الموثوقية. كما عالج النظام المحاسبي المالي النقص الذي كان يعتري الميزانية المحاسبية والمغالطات التي كانت تظهر بسبب التقييم بالتكلفة التاريخية فحاء بإعادة التقييم وفق القيمة العادلة.

### 4. دراسة ( بسمة سويد 2012 ) بعنوان: دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ).<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى عرض أهم بدائل القياس المحاسبي، وإلى استعراض أهم الآراء المؤيدة والمعارضة لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وإلى إجراء مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن مفهوم القيمة العادلة مفهوم حديث بالنسبة للبيئة الجزائرية مما أدى إلى صعوبة في الفهم والتطبيق لان المجتمع الجزائري لا يهتم بالمعايير المحاسبية الدولية وهذا يرجع إلى نقص التكوين والتعليم في الحاسبة بالإضافة إلى غياب أسواق مالية نشطة وعدم دخول الجزائر في الممارسات المحاسبية الدولية.

### 5. دراسة ( عوادي نعمان 2012 ) بعنوان: القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة<sup>3</sup>

هدفت الدراسة إلى محاولة بيان مختلف طرق قياس الأصول (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة العادلة) وأثر هذه الطرق على التمثيل الصادق للميزانية العامة بما يلي رغبة مستخدمي الميزانية العامة، وتبسيط الضوء على كيفية تعامل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري مع هذه الطرق، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الموضوع من جانب ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول، واعتمد المنهج المقارن من أجل الوقوف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال قياس الأصول. من أهم نتائج الدراسة:

<sup>1</sup> وهيبه لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، سنة 2011.

<sup>2</sup> بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية - القيمة العادلة )، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2012.

<sup>3</sup> عوادي نعمان، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر 2012.

- لا يمكن الاستغناء عن خاصية الموثوقية والملاءمة في عرض المعلومات المحاسبية فإنه من الضروري قياس مختلف بنود الأصول كل حسب النموذج الخاص به بشكل يفيد مستخدم الميزانية العامة
- صعوبة مسايرة المؤسسات الجزائرية لما جاء به النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول الخاصة فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة وغياب الأسواق النشطة التي تمثل مصدراً لتحديد القيمة العادلة.

#### 6. دراسة ( بن هجيرة جميلة 2013 ) بعنوان: أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية.<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفاهيم القياس المحاسبي والتحكم فيه، وتوضيح مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وتوضيح الفروقات ما بين التطبيق القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفي الأخير خلصت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للاستثمارات المعاد تقييمها باستخدام القيمة العادلة والأرقام المحاسبية للتثبيات المعدة على أساس التكلفة التاريخية وان التقييم الأولي لممتلكات المؤسسة يكون أساس التكلفة التاريخية التي تأخذ صفة ومحل القيمة العادلة في فترة دخولها للمؤسسة وضرورة إعادة تقييمها وفق القيمة العادلة، وإجراء عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة لا بد من توفر أسواق نشطة ويعتبر هذا الشرط عائقاً لعدم توفره في البيئة الجزائرية. ركزت هذه الدراسة على معرفة أثر استخدام كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في القياس بالنسبة لممتلكات المؤسسة العينية وهذا من خلال الدراسة العملية لمؤسسة اقتصادية في الجزائر، وكذلك معرفة الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

#### 7. دراسة ( قويدري بوحفص 2014 ) بعنوان: تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.<sup>2</sup>

تعالج هذه الدراسة تقييم بدائل القياس المحاسبي وهذا من خلال التعرض لمفاهيم القياس المحاسبي والمتمثلة في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والتي تتمتع بأكثر ملائمة لعمليات اتخاذ القرار حيث أن كل بديل لديه مزايا كما انه لا يخلو من النقائص. وفي الأخير خلصت الدراسة على انه يتم الاعتماد بشكل أكبر على التكلفة التاريخية وهذا لموثوقيتها العالية، وان الاعتماد على القيمة العادلة هو بشكل أقل برغم من ملائمة المعلومات التي تقدمها إلا أنها تواجه العديد من الصعوبات وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكذلك وعي اهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى عدم توفر أسواق مالية نشطة في البلد.

<sup>1</sup> جميلة بن هجيرة، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> قويدري بوحفص، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2014.

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية

• **Karl A. Muller - Edward J. Riedl - Thorsten Sellhorn (2008) Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value**<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى دراسة أسباب وعواقب اختيار واستخدام شركات الاستثمار العقاري إلى نموذج التكلفة التاريخية أو مدخل القيمة العادلة لحساب أصولها الأولية والعقارات، ودراسة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الاتحاد الأوروبي.

وقد تم التوصل إلى أن المؤسسات التي تطبق مدخل القيمة العادلة لها أقل تباين في المعلومات وأكثر سيولة من

المؤسسات التي تستخدم نموذج التكلفة التاريخية بصفة عامة، كما بينت الدراسة أن الشركات التي استخدمت مدخل القيمة العادلة هي أكثر الشركات التي أبدت مؤشرات على الالتزام بشفافية التقارير المالية.

• **Rong-Ruey Duh, Wen-Chih Lee, and Ching-Chieh Lin: “Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance”, The International Journal of Accounting ( 2009 ).**<sup>2</sup>

تختبر الدراسة مدى تأثير مجموعة من العوامل على قياس انخفاض قيمة الأصل، كما تعرض الفرص البديلة للانخفاض من

اجل عدم التأثير على توزيعات الأرباح بالشكل الذي يؤدي إلى عرض الأصول في قائمة المركز المالي وفق قيمتها العادلة، كما تعرض الدراسة مدى تأثير حوكمة الشركات على المحافظة على أصول المشروع وعدم تعرضها للانخفاض من خلال ترشيد القرارات الإدارية وخاصة قرارات الاستثمار طويلة الأجل، و بيان التأثير الواضح لانخفاض القيمة على توزيعات الأرباح وأخذت الدراسة عينة من الشركات الصناعية وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن خسائر انخفاض القيمة غير الواقعية تعد تحريبا واضحا من توزيعات الأرباح وأنه من الأسباب الرئيسة لانخفاض القيمة، عدم التقدير الدقيق للقيمة الإستخدامية، وأوصت الدراسة بضرورة تقدير القيمة الإستخدامية بكل دقة لتقليل اثر الانخفاض على توزيعات الأرباح.

• **Lihong Liang and Edward J. Riedl (2013) The Effect of Fair Value versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy**<sup>3</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان نموذج الإبلاغ عن الأصول التشغيلية يؤثر على دقة بيانات الميزانية الختامية وجدول

حسابات النتائج ومدى تأثير هذا الإبلاغ أيضا على دقة توقعات المحللين لعينة من شركات الاستثمار العقاري في بريطانيا التي تقيد أصولها بالقيمة العادلة والولايات الأمريكية التي تقيد أصولها بالتكلفة التاريخية خلال الفترة 2002-2010 واعتمد الباحث في دراسته على مؤشر صافي قيمة الأصول VAN ومؤشر ربحية السهم EPS في تحليل النتائج المتوصل إليها، حيث كانت النتائج تشير إلى أن نموذج الإبلاغ عن الأصول التشغيلية وفق القيمة العادلة يعزز قدرة المحللين للتنبؤ بالميزانية العامة، ولكنه يقلل من قدرتهم على التنبؤ بصافي النتيجة لجدول حسابات النتائج.

<sup>1</sup> (Karl A. Muller - Edward J. Riedl - Thorsten Sellhorn) Article entitled Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value JEL Classification: M41, G15, G38 Harvard Business School March 2008.

<sup>2</sup> Rong-Ruey Duh, Wen-Chih Lee, and Ching-Chieh Lin: “Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance”, The International Journal of Accounting ( 2009 )

<sup>3</sup> Lihong Liang and Edward J. Riedl The Effect of Fair Value versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy JEL Classification: M4, L85 2013.

• **Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev (2013) Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ?<sup>1</sup>**

هدفت الدراسة إلى دراسة ممارسات التقييم للأصول غير الملموسة والتعرف على مدى رغبة الشركات في اختيار مدخل القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية في ظل حرية الاختيار بين الطريقتين في عملية القياس والتقييم، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية ( الوسيط، الانحرافات، التكرارات... الخ ) لاختبار الفرضيات لعينة تتوى على 1539 شركة في أسواق ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية.

من أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أغلب الشركات تميل إلى استخدام القيمة العادلة في عملية القياس والتقييم وذلك لموثوقية المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بدرجة أعلى من التكلفة التاريخية.

**المطلب الثاني: نقد وتحليل الدراسات السابقة**

يعد موضوع القياس المحاسبي من المواضيع المهمة التي اهتمت بها المنظمات المهنية المحاسبية والجهات الأكاديمية في كافة الدول. كون أن موضوع القياس المحاسبي هو أحد الوظائف المحاسبية الأساسية وذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي وهو مشكل تسبب في قصور النظرية المحاسبية منذ القرن العشرين إلى يومنا هذا. ففي الدراسات السابقة التي تم التعرض لها نجد أنها في الغالب ركزت على :

1. الجانب النظري والمتمثل في مقومات القياس المحاسبي وأهم بدائل القياس.
  2. أن أغلب الدراسات ركزت على دراسة القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ولم تتطرق للدراسة التطبيقية محل الدراسة.
  3. أغلب الدراسات التطبيقية تكون عبارة عن رصد لآراء المختصين والمهتمين بالمحاسبة عن طريق استمارة الاستبيان. وإذا كانت هناك دراسة عملية في المؤسسات فتخلص هذه الدراسة إلى أنه لم يتم التقييد بالطرق والممارسات المحاسبية.
  4. هذه الدراسات سارت قي نفس المنحنى. حيث ركزت على بدائل القياس المحاسبي لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة عن طريق رصد لآراء المتخصصين بواسطة الاستبيان.
- هناك بعض الدراسات قامت بدراسة تطبيق القياس المحاسبي على المؤسسات، ودراسات قامت بتعديل القياس بالتكلفة التاريخية. ولم يتطرق إلى القياس بالقيمة العادلة ويعود ذلك القصور إلى أن البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط الأمر الذي يؤدي إلى الاعتماد على التكلفة التاريخية دون القيمة العادلة.

**المطلب الثالث : محل الدراسة من الدراسات السابقة**

يعد موضوع القياس المحاسبي من المواضيع المهمة التي اهتمت بها المنظمات المهنية المحاسبية والجهات الأكاديمية في الدول العربية، كون أن موضوع القياس المحاسبي هو مشكل تسبب في تدهور النظرية المحاسبية منذ القرن العشرين وإلى غاية يومنا هذا. ففي الدراسات السابقة التي تم التعرض لها، نجد أنها في الغالب ركزت على مجالين هما:

الجانب الأول : النظري والمتمثل في مشاكل و مداخل القياس المحاسبي والأصول الثابتة

الجانب الثاني : ركزت اغلب الدراسات على القياس المحاسبي والأصول الثابتة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وتمت الدراسة التطبيقية عن رصد آراء المختصين والمهنيين بالمحاسبة، وتناولت الدراسة موضوع القياس المحاسبي محاسبة القيمة العادلة والتكلفة

<sup>1</sup>Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev Article entitled Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ? JEL Classification: M4, M41-The University of Chicago - Booth School of Business 10 January 2013.

التاريخية للأصول الثابتة وذلك بتطبيق القيمة العادلة والتكلفة التاريخية بالإضافة للانتقادات التي وجهت لمفهوم التكلفة التاريخية وسبب في التوجه نحو القيمة العادلة التي تتماشى من حيث قياس الدخل مع المفهوم الاقتصادي، وتناولت دراسات أخرى الموضوع من نواحي عديدة فقد بينت بعض الدراسات قياس وتحليل مدى التزام الشركات بتطبيق محاسبة القيمة العادلة، كما تعرض بعضها إلى أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة كما أن هناك دراسات ركزت على دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، بالإضافة إلى بعض الدراسات التي تطرقت إلى قياس أثر توجه المعايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية المعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، ويعتبر موضوع القيمة العادلة موضوعا حديثا في التطبيق وخاصة في إنتاج معلومات مالية تتسم بالخصائص النوعية.

## خلاصة الفصل:

تعرضنا في هذا الفصل إلى طريقة القياس المحاسبي التي يمكننا من خلالها عكس الوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي إمكانية اتخاذ قرارات مناسبة، بحيث خلصنا إلى أن القياس ما هو إلا ترجمة لأحداث المؤسسة الماضية والمستقبلية وهذا بهدف توفير معلومات أقرب للواقع، وكلما كانت عملية القياس غير ملائمة كانت القرارات المبنية على أساس تلك القوائم فعالة، وبهذا لا يمكننا الوصول إلى معلومات محاسبية معبرة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة .

ومن بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو قواعد القياس الجديدة في الأصول الثابتة وذلك نظرا لأهميتها البالغة بالنسبة للمؤسسة، فاستخدامها بشكل منظم وجيد يسهل عليها إتمام عملياتها الإنتاجية الذي يمكنها من الاستمرار والتطور في النشاط لكن تواجه المؤسسة مشاكل في التقييم ولهذا يجب عليها مراعاة طرق التقييم المناسبة.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجانب النظري للدراسة وذلك من خلال تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي والتعرض إلى واقع القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية وعرض مجموعة من الدراسات السابقة في الموضوع. إلا أن الدراسة النظرية تبقى بحاجة لوجود تدعيمات واقعية. لهذا سنحاول في هذا الفصل القيام بعملية إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب العلمي، بدراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر Algérie Telecom والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI بورقلة باعتبارهما مؤسستين اقتصاديتين هامتين للاقتصاد الجزائري في السنوات الأخيرة وبناء على ذلك سنقوم بقياس أصولهما الثابتة لسنة 2018.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا أن نتناولها من خلال مبحثين: حيث يعتبر المبحث الأول مقدمة وجيزة للإطار العام للدراسة الميدانية ووصفا للطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة، أما فيما يخص المبحث الثاني قد تم التعرض لنتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها.

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة



المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة

المطلب الأول : الطريقة التي اعتمدت عليها الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري من الدراسة على المؤسسات الاقتصادية، وهما كل من مؤسسة اتصالات الجزائر Algérie Telecom والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI، لذلك سنتطرق إلى عرض لطريقة الدراسة الميدانية من خلال منهج الدراسة.

منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، وبقصد الإلمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا باستخدام منهج دراسة الحالة لجمع المعلومات وتحديد النتائج المتوصل إليها.

و استخدمنا مصدرين أساسيين للمعلومات

المصادر الثانوية : من أجل معالجة الإطار النظري للبحث اعتمدنا على المراجع العربية و الأجنبية التي لها علاقة بموضوع البحث، وكذا المداخلات، والبحث في مواقع الانترنت التي لها علاقة بدراستنا، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع دراستنا والمتمثلة في المذكرات.

المصادر الأولية : لمعالجة الجانب التطبيقي لموضوع البحث لجأنا إلى مؤسسة اتصالات الجزائر والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية من أجل تقييم الممارسات المحاسبية لقياس الأصول الثابتة.

تقديم مؤسسة اتصالات الجزائر Algérie Telecom :

### 1. النشأة:

وعيا منها بالتحديات التي يفرضها التطور المذهل الحاصل في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات باشرت الجزائر خلال العقد الأخير إصلاحات عميقة في قطاع البريد والمواصلات.

وقد تجسدت هذه الإصلاحات في سن قانون جديد في شهر أوت سنة 2000 جاء هذا القانون لإنهاء احتكار الدولة على النشاطات البريدية والخدمات المالية والمتمثلة في " اتصالات الجزائر"، نص القرار 03/2000 المؤرخ في 5 أوت 2000 على استقلالية قطاع البريد والمواصلات، حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد الجزائر التي تكفلت بتسيير قطاع البريد وكذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات في الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد.

### 2. التعريف :

هي مؤسسة عمومية اقتصادية حديثة النشأة تأسست بموجب القانون 03/2000 المؤرخ في 5 أوت وقد فرض هذا القانون لمؤسسة اتصالات الجزائر نظاما أساسيا لمؤسسة عمومية إقتصادية مسماة ب" اتصالات الجزائر" شركة ذات أسهم برأس مال قدره 50 ألف دج حيث أصبح الآن يقدر بـ 1132202681.68 دج، بدأت رسميا نشاطها منذ 01 جانفي 2003 بما مواقع متعددة وعدة مديريات عملياتية منفصلة تشرف على نشاطاتها تمارس في مواقع جغرافية مختلفة تعمل تحت وصايتها 13 مديرية جهوية وهي :

الجزائر العاصمة، الشلف، وهران، عنابة، قسنطينة، سطيف، بشار، الأغواط، البليدة، تيزي وزو، تلمسان باتنة وورقلة.

وحدة ورقلة محل الدراسة وتحتوي دوائر ومصالح رئيسية هامة ويعد عمال يقدر بـ 582 عاملا، وهي تقع في شارع روابح عبد الرحمان ورقلة.

### 3. طبيعة النشاط :

تقوم مؤسسة اتصالات الجزائر بعدة نشاطات ومهام كبرى والمتمثلة في:

. توفير خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية لنقل وتبادل الصوت والوسائل النصية والبيانات الرقمية والمعلومات السمعية والبصرية.

. تطوير التشغيل ودارة الاتصالات السلكية واللاسلكية في القطاعين العام والخاص.

. إنشاء وتشغيل ودارة جميع أوجه الترابط الشبكي مع مشغلي الشبكات.

### 4. أهدافها :

تسهر مؤسسة اتصالات الجزائر على تحقيق الأهداف الإستراتيجية التالية:

. زيادة المعروضات من الخدمات الهاتفية وتسهيل الحصول على خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والوصول إلى أكبر عدد ممكن من المستخدمين لاسيما في المناطق الريفية.

. رفع نوعية ونطاق الخدمات المقدمة للوصول لثقة العميل وخدمته بشكل متميز بما يسمح للمؤسسة رفع قدرتها التنافسية.

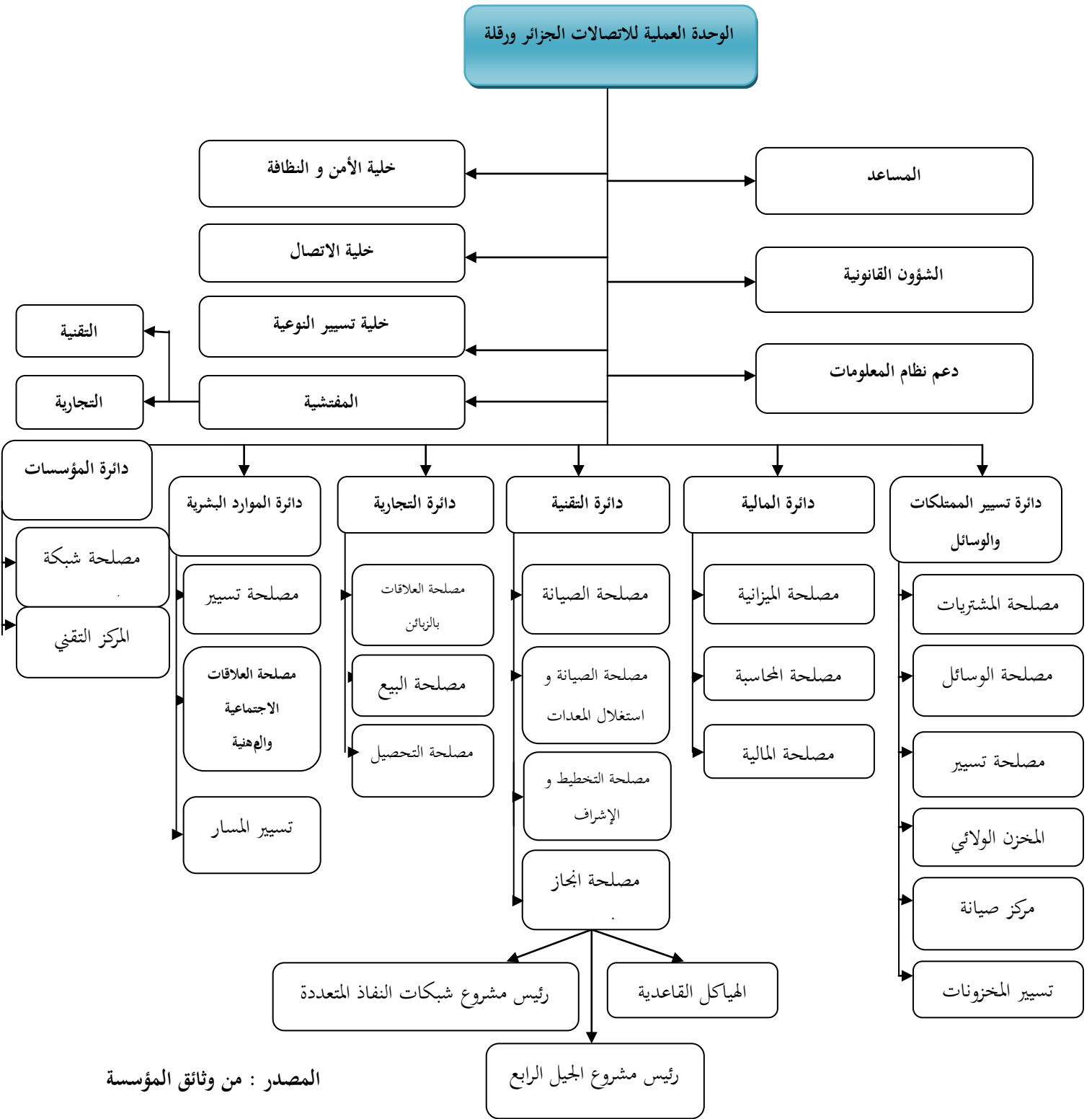
. تطوير شبكة وطنية محل للاتصالات السلكية واللاسلكية وضمان هذه المعلومة بالسرعة والدقة المتناهية.

## 5. عرض ودراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر ورقلة

المديرية العملية هي ثالث مستوى بعد المديرية الإقليمية. تتمتع بسلطات واسعة ومهام تسيير كما تشرف على الوكالات التجارية التابعة لها. وتسعى الدولة إلى زيادة المهام والسلطات بحيث تصبح كل وحدة لها إشراف مباشر لمهامها دون الرجوع إلى المديرية الإقليمية. جاءت هذه الخطوات بعد مجموعة من الاتصالات التي قامت بها المؤسسة ابتداءا من 2009 إلى غاية مارس 2010 أين صدر قرار بتقليص مهام المديرية الإقليمية والذي يعتبر دعم للامركزية، بغية أن تؤدي نتائج جيدة في المستقبل لأن هذا التغيير سيؤدي حتما إنتاجية وبالتالي تحسين الأداء الكلي للمؤسسة.

ومن خلال الشكل التالي يتم توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة ورقلة :

الشكل رقم (1-2) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة ورقلة



المصدر : من وثائق المؤسسة

مصلحة المحاسبة والميزانية

• تقديم مصلحة المحاسبة

تتنتمي هذه المصلحة إلى دائرة المحاسبة والميزانية، والمصالح الثلاثة التي تمثل الدائرة مرتبطة ببعضها البعض فمصلحة المحاسبة تقوم بمعالجة الملفات محاسبيا بعد الحصول عليها من مصلحة الميزانية وبعد معالجتها تقوم بإرسالها إلى مصلحة المالية لإتمام عملية المعالجة.

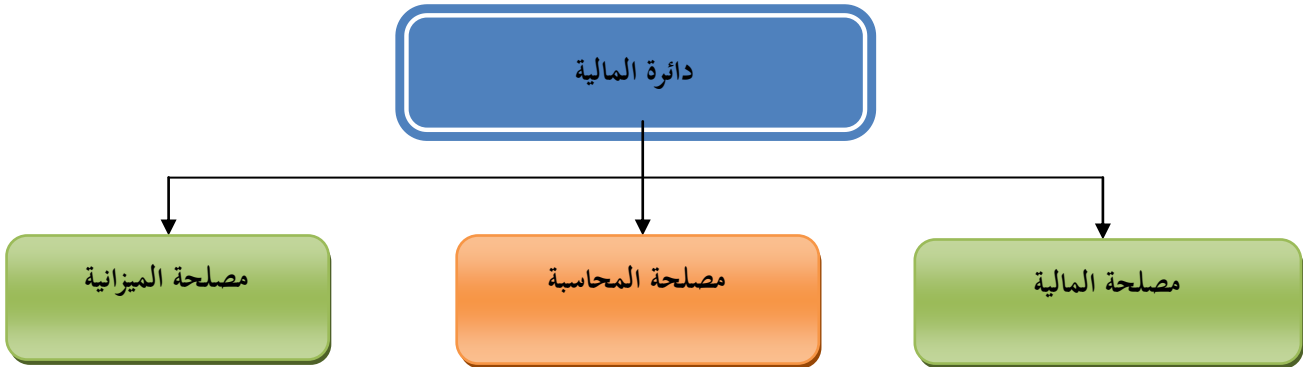
مصلحة المحاسبة : تعمل المصلحة على التسيير المالي والمحاسبي من خلال القيام بجميع العمليات المحاسبية لجميع الملفات الواردة لها من عمليات الشراء والخدمات والتصريحات الضريبية بالإضافة إلى تحصيل حقوق المؤسسة من مختلف زبائنها.

عدد عمال المصلحة : رئيس المصلحة + مساعد رئيس المصلحة

• الهيكل التنظيمي للمصلحة ومهامها

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي

الشكل رقم (2-2) : الهيكل التنظيمي لدائرة المالية



المصدر : من إعداد الطلبة

• مهام مصلحة الميزانية و المحاسبة

- تعتبر هذه المصلحة مركز محاسبي ومالي أي مركز تقييد وترتيب المبالغ المالية وتتمثل مهامها في:
- . المحاسبة العامة لكل العمليات، وذلك بالتسجيل اليومي لها طبقا لنظام الوحدة والقوانين المعمول بها.
- . وضع مخطط تمويل الميزانية السنوية وذلك بالتنسيق مع مصالح الوحدة والمديرية العامة.
- . تهتم بتقييم التثبيات الخاصة بالرصيد الذي تملكه الوحدة سواء عقاري أو غيره(عملية الجرد).
- . تحديد التكاليف بصفة عامة منها التكاليف الفعلية للمنتجات بالموازاة مع المراحل والعمليات الخاصة بها.
- . تهتم بدفع أموال المومنين وتضبط المحاسبة الناتجة عن الدخل والصرف للنفقات وكذا تسليم الصكوك للزبائن.
- . تسوية المعاملات التي تنشأ بين المؤسسة والغير كالعملاء والموردين.

تقديم المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

تعتبر المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية قديمة النشأة، تم تأسيسها سنة 1959م أين كانت تابعة في ذلك الوقت للمؤسسة الفرنسية BERLIER وبعد الاستقلال تحول اسمها إلى SONACOM وهذا في سنة 1971، وباقية على هذا الاسم إلى غاية 1981م حيث تم إعادة هيكلتها وأصبحت تسمى بالمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI، وتقع هذه المؤسسة بالجزائر العاصمة و بالضبط في الرويبة وتعتمد في تسيير منتجاتها على تسعة وحدات وهي موزعة على التراب الوطني.

الجدول رقم (2-1) : يبين كل وحدات المؤسسة الأم ل snvi

اسم الوحدة	رمز الوحدة
حسين داي	825
قسطنطينة	835
سطف	833
ورقلة	840
عناية	801
بشار	824
وهران	845
تلمسان	831
تيزي وزو	832

المصدر: المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI.

التعريف بوحدة ورقلة 840 و أهدافها

### • التعريف بوحدة ورقلة 840

تفرعت وحدة ورقلة 840 عن مؤسسة الأم سنة 1983م من جراء تطبيق سياسة إعادة هيكلة المؤسسات وهي تتوفر على نقاط بيع في كل من عين أميناس وجانت، فهي مؤسسة جهوية ذات طابع اقتصادي تجاري تقع في الطريق الرابط بين ولاية غرداية الطريق رقم 49، و تقدر المساحة الإجمالية 67269 م<sup>2</sup>. المساحة المغطاة 74363 م<sup>2</sup>، المساحة غير مغطاة 59806 م<sup>2</sup>. كانت في الماضي تشتغل ما يقدر بـ 2039 عامل منذ تاريخ بدا الاستغلال فيها، أما حالياً فتشغل 92 عامل، ذات رأس مال قدره:

2.200.000.000 دج و التي تقوم بالأنشطة التالية:

- بيع الشاحنات؛
- تصليح الحافلات و الشاحنات؛
- بيع قطع الغيار؛
- المراقبة التقنية للشاحنات بعد عملية التصليح والتجديد.

### • أهداف المؤسسة

وتهدف المؤسسة أساساً إلى ضمان توزيع المنتج المصنع و قطع الغيار، و كذلك المساعدة الدائمة لصيانة العتاد، كما تعمل على تسويق المنتجات المصنعة وتنمية دور التسويق، وتسجيل طلبات الزبون حسب حاجته واستعماله للمنتج، كما تقوم بتوزيع المنتج حسب المخطط الوطني للتوزيع وكذلك الاهتمام بشكاوي الزبائن بنوعية المنتج، إرسال المعلومات المتحصل عليها إلى وحدات الإنتاج والهياكل المركزية الأخرى.

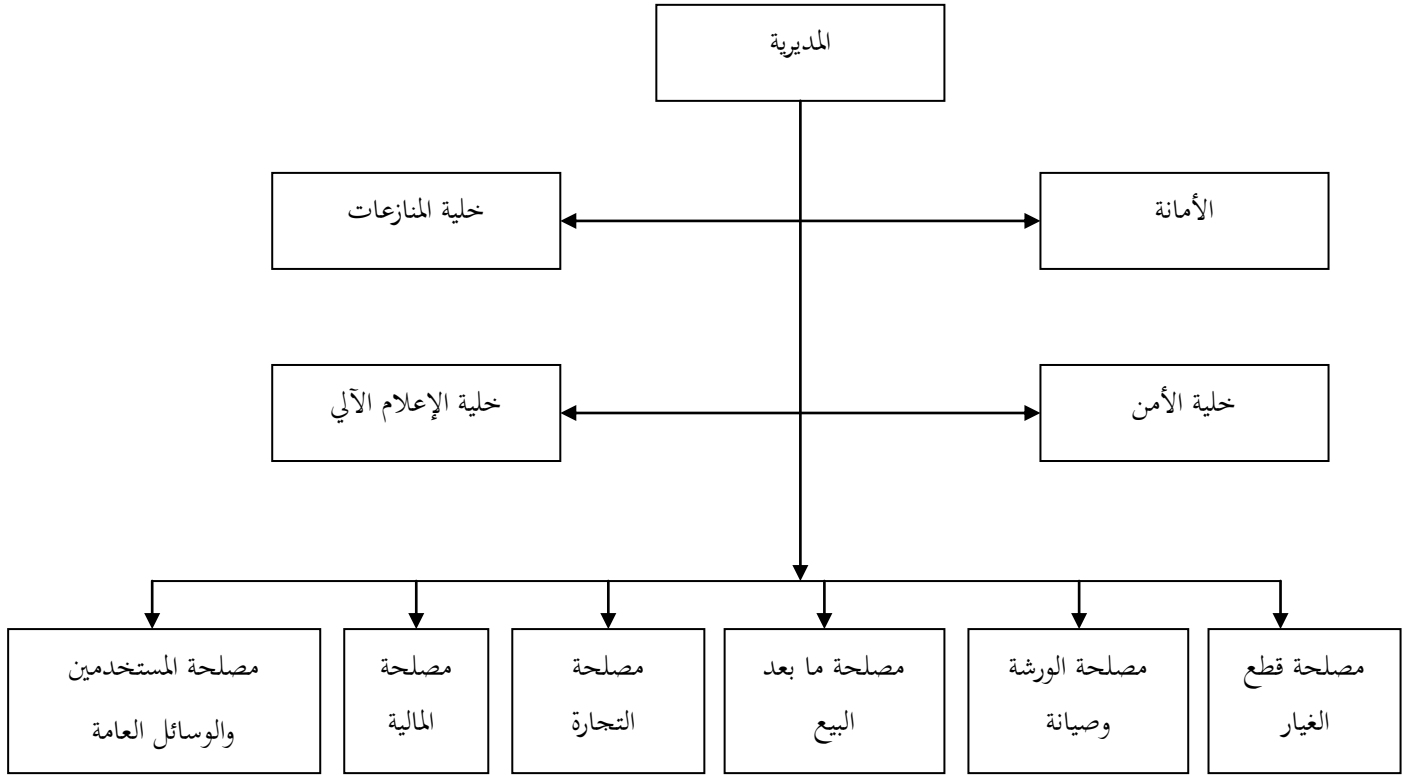
أما فيما يخص الصيانة فالوحدة يجب عليها أن تضمن تدفق منتظم لقطع الغيار وكذلك تحليل متطلبات و طلبات ومساعدتهم عبر الهياكل المختلفة في الصيانة، كما يجب عليها أن تقوم بإعلام المستهلك حول التطور التقني للإنتاج كذلك التكنولوجيا الحديثة للتصليحات.

كما أنها أبرمت عدة عقود مع عدد من المؤسسات ومن بينها المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والمؤسسة البترولية في القطاع العسكري لتجديد العتاد حيث تعتبر المؤسسة مورداً أساسياً في تغطية حاجيات المؤسسة في الإقليم الجنوبي.



- عرض ودراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة 840 ورقة



المصدر : المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

من خلال دراستنا للهيكل التنظيمي للمؤسسة (SNVI): بوحدة ورقة 840 استنتجنا أنه ينقسم إلى ثلاثة مستويات وهي المديرية، الخلايا، المصالح، وسنحاول فيما يلي دراسة هذا الهيكل التنظيمي.

- المديرية:

ويرأسها المدير العام و الذي يقوم بالإشراف على رؤساء المصالح والسهر على تسيير الوحدة ويعمل على حل المشاكل الصعبة كما يقوم على إبرام العقود التي تضمن الاستمرارية والنجاح للمؤسسة ومن صلاحياته اتخاذ القرارات العليا وهي أعلى مصلحة في المخطط التنظيمي.

- مصلحة المنازعات:

وتقع في المرتبة الثانية بعد المديرية ومن مهام هذه المصلحة الدفاع عن حقوق المؤسسة ومتابعة ديونها والإعداد للصفقات من الناحية القانونية وهي تهتم بالكل المشاكل القانونية للمؤسسة وكذلك جميع العمليات القانونية للمؤسسة.

### ● الأمانة:

وهي تقع في نفس المرتبة مع مصلحة المنازعات ومن مهام هذه المصلحة أنها تقوم بتنظيم مواعيد استقبال الزبائن والموردين والاتصال المباشر مع المدير وهي تهتم بجميع العمليات المتعلقة بالمديرية.

### ● مصلحة الأمن الوقائي:

وهي تقع في المرتبة الثالثة من المخطط التنظيمي للمؤسسة وتمثل صلاحيتها في الحفاظ على أمن المؤسسة الداخلي ووقايتها من جميع الأخطار المحتملة مثل: الحرائق، السرقة... الخ، وذلك بتوفير أشخاص مكلفين لهذه العملية.

### ● مصلحة الإعلام الآلي:

وهي تقع في نفس المرتبة مع مصلحة الأمن وهي مصلحة تحتوي على حاسوب واحد مركزي يقوم بالاتصال المباشر من جميع الحواسيب الأخرى الموجودة في المؤسسة حيث يتم الاتصال بحاسوب المخزن أو الاتصال بمصلحة ما بعد البيع الموجودة بمصلحة الفوترة حيث تمر به جميع الفواتير كما يقدم نظام معلوماتي لمختلف مصالح المؤسسة.

### ● مصلحة قطع الغيار:

وهي تقع في المرتبة الرابعة من المخطط ومن صلاحياتها بيع قطع الغيار للزبائن وذلك بتقديم وصل للزبائن يتم من خلال تسليم طلبه من المخزن ويقدم له هذا الأخير نسخة من هذا الوصل إلى مصلحة المالية ونسخة تبقى في الأرشيف وتقدم نسخ أخرى إلى بعض المصالح حسب حالة الزبون وهي تنقسم إلى قسمين:

– قسم التسيير: وهو قسم تابع لمصلحة قطع الغيار حيث يعتبر المسؤول على متابعة العمليات التي يقوم بها المخزن وكذلك يقوم بتمويل قطع الغيار.

– قسم التخزين: ويقوم هذا القسم بتخزين وتنظيم وترتيب قطع الغيار في الرفوف المخططة لها حسب السعة والحجم وتكون هذه الرفوف مرقمة بطريقة خاصة لتسهيل عمليات البحث.

### ● مصلحة الصيانة:

وتقع في نفس المرتبة مع مصلحة قطع الغيار ومن مهامها صيانة الآلات وتنظيمها وتصليح كل عطب موجود في آلات المؤسسة والتحديد والتحقيق في جميع الأعمال وتحسين الإنتاج والقيام بعمليات التصليح.

### ● مصلحة ما بعد البيع:

تقع في نفس المرتبة مع مصلحة الصيانة وقطع الغيار ومن مهامها متابعة الشاحنات بعد شرائها من طرف الزبون وهي المسؤولة على إعطاء الإرشادات حول كيفية الاستعمال كما تعطي هذه المصلحة ضمانات للعبوات الصناعية وتنقسم هذه المصلحة إلى رئيس الفصيلة والأمانة.

### ● المصلحة التجارية:

وهي تقع في نفس المرتبة مع المصالح السابقة ومن مهامها الاتصال مع الزبون وتقديم توضيحات له على تنوع الشاحنات التي يرغب في شرائها و كيفية تقديم التسييق الذي يمثل 10% من مبلغ الشراء، وتقدر نسبة مبيعات الشركة سنويا بـ 30%.

### ● مصلحة المستخدمين:

وهي تقع في نفس المرتبة مع المصالح السابقة ومن مهامها تنظيم الأجور والترقية واستقبال طلبات العمل والمتريصين والإشراف على عمليات التوظيف كما تقوم بحل المشاكل المتعلقة بالعمال فيما يخص الضمان الاجتماعي وفي أساس المؤسسة والركيزة لها كما تقوم هذه المصلحة بتسجيل ومراقبة العمليات التي طرأت خلال الشهر وذلك بمسك يومية الأجور وإعداد كشف الأجر لكل عامل في المؤسسة ويكون ذلك بإتباع إجراءات هامة.

### ● مصلحة المالية

تقوم بمراقبة جميع العمليات المحاسبية والفحص الدقيق لدفاتر والصدوق ومراقبة انتظام وصحة الجرد والتغطية ومتابعة وتنقسم إلى فصائل:

- فصيلة التحصيل والزبائن: تهتم باستقبال فاتورات الزبون وصفقات البيع بالحاضر والمؤجل وتفيد عمليات الحساب بأرقام خاصة داخل الجدول؛
  - فصيلة التنازل بين الوحدات: تهتم بتحويل قطع الغيار والشاحنات بين الوحدات؛
  - فصيلة الخزينة: يقوم بجمع أموال المؤسسة عند البيع أو التسليم سواء كان نقدا أو صك بريدي وسجل في جدول المدفوعات أو المقبوضات يوميا؛
  - فصيلة الموردين: تقوم بتمويل المؤسسة بالمستلزمات الضرورية ( ماء- كهرباء) كما يقوم بتسديد فواتير شراء استثمارات مختلفة لصالح المؤسسة ويكون ذلك بإعداد طلب شراء خارجي سند تسليم الفاتورة تشغيل يومية للمخالصة؛
- فرع المحاسبة العامة: جميع أعمال المصلحة عند التطرق للوثائق المحاسبية وكل وثائق الأمر بالمتابعة والتسجيل الأمر بالكتابة وإعداد دفتر الأستاذ وإعداد اليومية المركزية وإعداد دفتر الجرد الشهري والميزانيات الختامية للمؤسسة.

### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات ومعالجتها

بعد اختيار مجتمع الدراسة يتم تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع البيانات و المعلومات، ولهذا ارتأينا استخدام كل من أسلوب المقابلة الشخصية وكذا أسلوب الملاحظة.

#### الفرع الأول : المقابلة الشخصية

لقد اعتمدنا في دراستنا هذه على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد مجتمع الدراسة، والممثلين في المحاسبين والمسيرين ورؤساء الأقسام بالأخص مصلحة المحاسبة والميزانية ومصلحة المالية للمؤسستين، وذلك للحصول على المعلومات بشكل دقيق، حتى يتسنى لنا تحديد النتائج بشكل واضح، كما ساعدنا أسلوب المقابلة على أخذ صورة واضحة على طريقة سير عمل المؤسستين وأتاح لنا فرصا أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها وفهمها وأخذ صورة واقعية وصحيحة وكاملة.

كانت المقابلة الشخصية أفضل خطوة وأداة ساعدتنا لإتمام إطار هذه الدراسة، حيث تحصلنا من خلالها على المعلومات التي ساعدتنا للوصول إلى فهم أوضح لإشكالية البحث والحصول على إجابات لاستفساراتنا.

#### الفرع الثاني: الملاحظة

وقد استخدمنا أسلوب الملاحظة كذلك، إلى جانب المقابلة الشخصية وذلك من خلال الزيارات التي قمنا بها في قسم المحاسبة والمالية لمؤسستي محل الدراسة .

#### الفرع الثالث: تحليل الوثائق

اعتمدنا على تحليل الوثائق وذلك من خلال وجمع وتحليل المعلومات المتحصل عليها من الدراسة لمؤسسة اتصالات الجزائر Algérie Telecom والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI .

## المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

تعتبر وظيفة القياس ضرورة للمؤسستين لأنها تترجم العمليات التي تقومون بها عن طريق أرقام يتم عرضها في القوائم المالية فهي تعتبر بمثابة المرآة العاكسة لأحداث المؤسستين وكذا وضعيتهما المالية.

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية

### الفرع الأول : قياس الأصول لشركة Algérie Telecom

أولاً: الاعتراف بالأصول الثابتة

يتم الاعتراف بأصل في المؤسسة إذا توفر فيه شرطين هما :

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة
- إذا كانت تكلفة الأصل يمكن تقييمها بصورة صادقة

### 1- حالات حيازة الأصول لشركة Algérie Telecom

تقتصر الحالات التي تقتني فيها المؤسسة ( مديرية ورقلة ) أصولها على حالة الشراء فقط أما باقي الحالات فتتم على مستوى المؤسسة الأم بالجزائر العاصمة وفي مايلي سنقوم بتوضيح ذلك.

#### 1-1- حالة الشراء :

بتاريخ 2019/03/12 تحت فاتورة رقم 2108/23 والمتضمنة المبلغ خارج الرسم والضريبة المستحقة، الملحق رقم (01) .

- المبلغ خارج الرسم : 1.422.000.00 دج
- الرسم على القيمة المضافة 19% : ( 1.422.000.00 دج × 19% ) = 270.180.00 دج

#### 1-2- حالة الأصول المصنعة داخل الشركة :

من خلال الدراسة تبين لنا أن مؤسسة اتصالات الجزائر (مديرية ورقلة ) لا تقوم بتصنيع أصول داخل المؤسسة.

✓ لم تقم مؤسسة اتصالات الجزائر (مديرية ورقلة ) Algérie Telecom ، بمبادلة أصول مع الغير كما لم تمنح لها إعانات الاستثمار، ولا حيازة أصول في شكل امتياز.

ثانياً: التقييم اللاحق للأصول الثابتة

وهو التقييم الذي يكون في نهاية كل دورة محاسبية ويكون وفق أحد النموذجين :

1- نموذج التكلفة التاريخية: يعتمد هذا النموذج على تقييم الأصل بتكلفة اقتناؤه الأولية مخصوم منها مجموع الاهتلاكات وخسائر انخفاض القيمة.

✓ من ميزانية المؤسسة لسنة 2017 الملحق رقم (02) يتبين لنا مايلي :

- القيمة الإجمالية للأصول الثابتة: 8.172.751.832,42

- قيمة مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة: 4.965.596.292,39

$$3.207.155.540,03 = 4.965.596.292,39 - 8.172.751.832,42 \quad \circ$$

وعليه حسب هذا النموذج فإن قيمة التثبيتات في نهاية سنة 2017 بعد التقييم هي: 3 207 155 540,03

2- نموذج إعادة التقييم : بموجب هذه الطريقة يتم تقييم الأصل بالقيمة العادلة له بتاريخ إعادة التقييم مخصوم منه مجموع الاهتلاكات وخسائر انخفاض القيمة.

❖ جاء النظام المحاسبي المالي بإعادة تقييم الأصول وفق القيمة العادلة، إلا أن المؤسسات الجزائرية لم تصل إلى هذا المستوى وذلك لعدم وجود مكاتب متخصصة في التقييم إضافة إلى عدم وجود أسواق نشطة يكون التقييم فيها صادق و موثوق فيه.

ثالثا : قياس الاهتلاك والنخلص من الأصل

### 1- قياس اهتلاك الأصول

نص النظام المحاسبي المالي على إختيار الطريقة المناسبة في الاهتلاك بحيث حدد أربع طرق للحساب هي :

- طريقة الاهتلاك الثابت؛
- طريقة الاهتلاك المتزايد؛
- طريقة الاهتلاك المتناقص؛
- طريقة وحدات الانتاج؛

تعتمد مؤسسة اتصالات الجزائر على طريقة الاهتلاك الثابت بحيث يكون قسط الاهتلاك السنوي ثابت على مدار العمر الانتاجي للأصل.

الجدول رقم (2-2) : يوضح معدل اهتلاك التجهيزات العينية في الشركة

الأصل	العمر الإنتاجي	معدل الاهتلاك
مباني	50 سنة	2%
هياكل البنية التحتية	10 سنوات	10%
المنشآت التحتية	10 سنوات	10%
الآلات والمعادن	8 سنوات	12.5%
معدات النقل	4 سنوات	25%
معدات النقل الخفيفة	5 سنوات	20%
معدات المكتب	8 سنوات	12.5%
معدات تكنولوجيا المعلومات	3 سنوات	33%
التعبئة والتغليف للإرجاع	7 سنوات	15%
المرافق	5 سنوات	20%
معدات أخرى	8 سنوات	12.5%
مباني اجتماعية	50 سنة	2%
مواد اجتماعية	7 سنوات	15%
تجهيزات ومعدات منزلية	7 سنوات	15%
مرافق اجتماعية	20 سنة	5%

المصدر : من اعداد الطلبة بناء على الملحق رقم (03)

بتاريخ 2018/07/01 قامت الشركة باقتناء سيارة من نوع kongo وتكون العملية كالتالي :

- المبلغ القابل للاهتلاك = 1300.000.00 دج؛
- العمر الانتاجي = 5 سنوات ؛
- معدل الاهتلاك الذي تعتمده الشركة = 20%

يسجل المحاسب قسط الاهتلاك لسنة 2018 بدءاً من شهر جويلية

- قسط الاهتلاك = 1300.000.00 دج  $\times$  20%  $\times$  6/12 = 130.000.00 دج.

## 2- قياس التخلص من الأصل

- قامت مؤسسة اتصالات الجزائر ببيع مجموعة من الأصول وذلك وفق طريقة المزاد العلني وتكون خطوات البيع فيما يلي :
- يتم تحديد مبلغ الأصول المراد بيعها كمبلغ قاعدي لبداية البيع عند خبير وتعتبر هذه العملية بمثابة إعادة تقييم للأصل؛
  - يتم الإعلان عن عملية البيع في الجرائد ووضع الملصقات في أرجاء المدينة؛
  - بناءً على طلب المدير العام للشركة يتم تحديد يوم البيع؛
  - عند حضور الأشخاص المعنية يتم فتح المزاد بوجود محافظ البيع بمزايدة؛
  - بعد تحديد صاحب المبلغ الأعلى يمنح له الأصل ويقوم المحافظ بتوثيقه مع العلم أن حقوق التسجيل تكون على عاتق المشتري.
- بتاريخ 2016/05/12 قامت مؤسسة اتصالات الجزائر بعملية بيع لها على الساعة 09:00 صباحاً بعد القيام بالخطوات السابقة وقد حددت المؤسسة مبلغ التقييم ب 3.345.000.00 دج (محضر تقييم الملحق رقم (04)) ، وقد بلغ مبلغ البيع الإجمالي 6.258.700.00 دج، أما مصاريف التسجيل ( الملحق رقم ( 05 )) فقد بلغت 156.467.50 دج يقوم بتسديدها المشتري، الملحق رقم ( 06). أما أتعاب محافظ البيع فتتحملها المؤسسة بنسبة ثابتة من مبلغ البيع وهي 5%، الملحق رقم(07).

## الفرع الثاني: قياس الأصول للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

### أولاً: الاعتراف بالأصول الثابتة

يتم الاعتراف بأصل في المؤسسة إذا توفر فيه شرطين هما :

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة
- إذا كانت تكلفة الأصل يمكن تقييمها بصورة صادقة

## 1- حالات حيازة الأصول للشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

### 1-1- حالة الشراء:

بتاريخ 2014/07/01 تحت فاتورة رقم 044/14 قامت المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بشراء سيارات من نوع Renault kangoo vitre 1.6 ESS والمتضمنة المبلغ خارج الرسم والضريبة المستحقة، الملحق رقم (08).

- المبلغ خارج الرسم : 67.604.958.00 دج؛
- مبلغ التخفيض : 5.642.958.00 دج؛
- الرسم على القيمة المضافة 17% : ( 67.604.958.00 - 5.642.958.00 × 17% ) = 10.533.540,00 دج؛



- ضريبة أخرى : 3.680.000.00 دج.

## 1-2- حالة الأصول المصنعة داخل الشركة

- ✓ تقوم المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بتصنيع سيارات بوحدة ورقلة لكن بصورة قليلة جدا، وللأسف لم نتحصل على مثال لذلك.
- ✓ لم تقم المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI، بمبادلة أصول مع الغير كما لم تمنح لها إعانات الاستثمار، ولا حيازة أصول في شكل امتياز.

### ثانيا : القياس اللاحق للإعتراف

- ✓ من ميزانية أصول المؤسسة لسنة 2017 الملحق رقم (09) يتبين لنا مايلي :

- القيمة الإجمالية للأصول الثابتة: 287.883.000,00 دج؛

- قيمة مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة: 219.190.000,00 دج؛

$$68.643.000.00 = 219.190.000,00 - 287.883.000,00 \quad \circ$$

وعليه حسب هذا النموذج فإن قيمة التثبيتات في نهاية سنة 2017 بعد التقييم هي: 68.643.000.00 دج.

- ✓ لا تقوم المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بتقييم أصولها وفق القيمة العادلة حالها حال المؤسسات الوطنية وذلك راجع لحدثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر.

### ثالثا : قياس الاهتلاك والتخلص من الأصل

#### 1- قياس الاهتلاك

تتبع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI طريقة الاهتلاك الخطي بحيث يكون قسط الاهتلاك السنوي ثابت على مدار العمر الانتاجي للأصل.

بتاريخ 2014/07/01 تحت فاتورة رقم 044/14 قامت المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بشراء سيارات من نوع Renault Master Tole 2.3 DCI والمتضمنة المبلغ خارج الرسم والضريبة المستحقة، الملحق رقم (05)، وكان قسط الاهتلاك كالتالي :

- المبلغ القابل للاهتلاك = 1920.000.00 دج؛
- العمر الانتاجي = 5 سنوات ؛
- معدل الاهتلاك الذي تعتمده الشركة = 20%

يسجل المحاسب قسط الاهتلاك لسنة 2018 بدءاً من شهر جويلية

• قسط الاهتلاك =  $1920.000.00 \text{ دج} \times 20\% \times \frac{12}{6} = 192.000.00 \text{ دج}$ .

## 2- قياس التخلص من الأصل :

✓ تتم عملية التنازل عن الأصول في المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI عن طريق المزداد العلني مثل مؤسسة اتصالات الجزائر

## المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

من خلال دراستنا لقياس الأصول الثابتة لكل من مؤسسة اتصالات الجزائر Algérie Telecom والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI لاحظنا أن المؤسستين لا تقومان بعملية إعادة التقييم في نهاية كل سنة مالية وذلك ما يؤثر على القوائم المالية بحيث لا تعكس حقيقة الوضع المالي لهما في ظل تغير الأسعار.

وجدنا أن أغلب أصول المؤسستين خاصة أصول المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI قد امتلك محاسبيا أو ذو قيمة معدومة إلا أنها لا زالت تستغل، وهذا من أهم عيوب القياس بالتكلفة التاريخية. وهنا نجد أن التقييم بالقيمة العادلة يعطي صورة صادقة كما أنه يؤدي إلى زيادة أسهم الشركة والمحافظة على رأس مالها (كما حدث مع مؤسسة اتصالات الجزائر Algérie Telecom سنة 2013 عندما قامت بإعادة التقييم وفق القيمة العادلة بهدف الرفع في رأس المال).

ومن خلال مقارنة نشاط المؤسستين لاحظنا أنهما تقومان بنفس المعالجة المحاسبية للأصول من حيث عملية الحياة والاهتلاك وخاصة عملية البيع التي تتم عن طريق المزداد العلني.

## خلاصة الفصل :

لقد تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية لقياس المحاسبي للأصول الثابتة لكل من مؤسسة اتصالات الجزائر والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، وذلك من خلال قياس الأصول الثابتة عند الحيازة وإعادة تقييمها بنموذج التكلفة التاريخية. بحيث خلصنا إلى أن المؤسسات لا تقومان بإعادة تقييم أصولهما في نهاية كل سنة مالية، مما أدى إلى الإفصاح عن قيم لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات.

كما أن المؤسسات لا تقومان ببعض العمليات عند قياس الأصول والتي قد أشار إليها النظام المحاسبي المالي الجديد وهذا راجع إلى عدم تطبيق النظام من طرفهما بشكل جيد، كما أنهما يعتمدان في سيرورة نشاطهما على بعض الاستثمارات التي تعتبر محاسبيا مهتلكة كلياً أو ذو قيمة معدومة، ويعتبر هذا من أهم عيوب القياس بالتكلفة التاريخية.

ورغم الصعوبات التي صادفناها إلا أن هذه الدراسة أعطت لنا فائدة كبيرة سوف تفيدنا وبدون شك في حياتنا المهنية، كما أنها تعتبر نواة لدراسات مستقبلية تفيد كل من يريد التوسع في هذه الدراسة.

الخاتمة

### 1- الخاتمة :

تعتبر الأصول الثابتة ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، وتتفاوت هذه الأهمية للموجودات الثابتة بحسب طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة، إذ أنه في غالب الأحيان تبلغ قيمة الأصول الثابتة النسبة الأكبر من مجموع قيمة الأصول التي تمتلكها المؤسسة، مما يجعل عملية القياس بالنسبة لهذه الأصول عملية حساسة ومهمة ذات تأثير كبير على المعلومات الواردة في القوائم المالية للمؤسسة.

من خلال التغيرات التي طرأت على نظامنا المحاسبي وحب علينا فهم ودراسة هذا النظام عبر طرق التقييم والإعتراف التي جاء بها، لهذا حاولنا تناول موضوع تقييم ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة حول ما مدى مساهمة ممارسات القياس المحاسبي في تقييم الأصول الثابتة .

### 2- نتائج اختبار الفرضيات :

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

❖ **الفرضية الاولى:** توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة

من خلال مناقشة نتائج الدراسة المتحصل عليها وجدنا أن المحاسبين والمسيرين يرون أن الجزائر لا توفر المقومات الاقتصادية المناسبة والملائمة لاستخدام التكلفة التاريخية وتوفر المقومات الثقافية لاستخدامها كما أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر الأرضية الملائمة لتطبيق القيمة العادلة، وهذا يعني رفض الفرضية .

❖ **الفرضية الثانية:** هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق ممارسات القياس المحاسبي

من خلال مناقشة نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن المحاسبين والمسيرين يؤكدون بوجود عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا يعني قبول صحة الفرضية.

❖ **الفرضية الثالثة:** إعادة تقييم الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية تعطي معلومات مالية مضللة

من خلال مناقشة نتائج الدراسة وجدنا أن تجاهل التكلفة التاريخية لعامل الزمن الذي يؤثر على القيمة ( قيمة الأصل وقيمة النقود ) أفقدها مصداقيتها وأدى ذلك إلى تشويه الدخل وتوزيع أرباح صورية، وهذا يعني قبول صحة الفرضية.

### 3- الاستنتاجات:

- لا تطبق المؤسسات متطلبات إعادة التقييم بشكل تام وهذا راجع إلى نقص الكفاءات المهنية المتخصصة بذلك؛

- عملية قياس الأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية لا تعبر بصدق عن القيمة الفعلية لهذه الأصول، بحيث توجد هناك فوارق بين القيمة الدفترية المسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة والقيمة السوقية، وتصبح القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية لا تعطي قيما حقيقية ؛
- تعتمد المؤسسات في سيرورة نشاطهما التشغيلي على الاستثمارات التي تعتبر محاسبا مهتلكة كليا أو ذو قيمة معدومة، ويعتبر هذا من أهم عيوب القياس المحاسبي القائم على التكلفة التاريخية ؛
- البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط الأمر الذي يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية دون القيمة العادلة، وعليه يجب النهوض بالبورصة الجزائرية وتفعيل نشاطها ؛
- يلعب القياس دورا فعالا في المحاسبة و ينعكس ذلك على القوائم المالية والذي يعتبر بمثابة بطاقة التعريف لآداء المؤسسة؛

#### 4- التوصيات:

- تكييف البيئة الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات النظام المحاسبي يؤدي هذا إلى عرض قوائم مالية تتوفر على خصائص نوعية تتضمن قراءة سليمة ومعلومات دقيقة، تعكس ما هو موجود مما يؤدي إلى اتخاذ قرار صائب؛
- ضرورة توفير البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي؛
- ضرورة السعي وراء إيجاد سوق نشطة والانفتاح على الأسواق العالمية بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- توفير الكوادر العلمية المتخصصة وتدريبها على كيفية تطبيق الإجراءات الحديثة للقياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستويات الأسعار، وهذا من خلال تنظيم الدورات التدريبية للعاملين والمحاسبين لاستيعاب أي تطورات جديدة في الفكر المحاسبي.

#### 5- آفاق الدراسة:

عالجت هذه الدراسة إشكالية " ما مدى مساهمة تقييم ممارسات القياس المحاسبي للأصول الثابتة للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟" وقد حاولنا الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال قياس الأصول الثابتة لمؤسسة اتصالات الجزائر Algérie Telecom والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI، غير أنه هناك العديد من الدراسات التي يمكن أن تشمل موضوعنا هذا والتي يمكن أن تكون محل بحث ودراسة مستقبلا.

# قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ- الكتب:

1. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
2. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، الجامعة الإسلامية بغزة، الطبعة الأولى 2011.
3. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الاردن 2004 .
4. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن، 2004.
5. مرعي عبد الحي ومحمد سمير الصبان " أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، لبنان 1988.
6. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، المنشورات الأكاديمية العربية المفتوحة الجزء الأول، الدنمارك، 2007.

ب- الاطروحات والمذكرات:

1. ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد، 2009.
2. بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية - القيمة العادلة )، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2013.
3. جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2013.
4. عبد اللطيف شادو، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2014.
5. فارس بن يدير، واقع محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ميل شهادة الماجستير في المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2015.
6. قويدى بوحفص، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2014.
7. نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2011.



8. هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2015.
9. وهيبة لبوز، "قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماستر في العلوم الدالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011.
10. نبيل سائد وسليم غياضة، "مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الخاص بالمتلكات والمصانع والمعدات"، أطروحة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2008 .
11. محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة، مصر، سنة 2006 .
12. عوادى نعمان، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر 2012.

### ج-الجرائد والمجلات:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 12، 19 ربيع الاول 1430 هـ الموافق 25 مارس 2009 .
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 22، 27 جمادى الاولى 1429 هـ الموافق 28 ماي 2008.
3. حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2 العدد 2 جامعة الزيتونة الاردنية 2004.
4. النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس، دار البيضاء الجزائر 2009 .
5. المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر، 2001.
6. الدكتور خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان، "مختصر المعايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية ( IAS-IFRS-IPSAS ) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 .

### د-الملتقيات:

1. بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، العراي حمزة، مبدأ الكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، ملتقى الدولي الأول حول nscf في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 17 و18 جانفي 2010.
2. فارس جميل الصوفي، أحمد خضر محمد عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي الجزائري في الجزائر بجامعة قاصدي مرباح بورقلة نوفمبر 2011.
3. ناصر رحال، عوادي مصطفى "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي" الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه، في ظل المعايير المحاسبية الدولية (ias/ifrs) جامعة البلدة، 2010.
4. إبراهيم خليل حيدر السعدي، مقال بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21 سنة 2009.

### ثانيا: اللغة الاجنبية:

- Sami Bouassida et Mohamed Mourad Lakhdar , "les normes IAS / IFRS en entreprise" , VIP groupe et C. S . B audit et conseil, 2005 TUNISIE
- Jean-François DESROBERT, François MECHIN, Herve PUTEAUX, 2004
- International Public Sector Accounting Standards Board, "Intangible Assets", International Federation of Accountants, NEW YORK, January 2010
- gninfoli Roméo" traitement comptables des comptes du bilan", institut supérieur d'informatique et de gestion. diplôme de technicien supérieur dans la catégorie, économie et finance 2008
- Pierre Blin, Guillaume Blin" Comptabilité approfondie Evaluation des Actifs", INTEC, France, 2009-2010
- Textes des Normes et Interprétations IAS 16, "Immobilisations corporelles", <http://www.focusifrs.com/> , consulté le 16/04/2019 . à 19:33
- . LES AMORTISSEMENTS COMPTABLES", l' information sur la comptabilité et la gestion financière, <http://www.compta-facile.com/les-amortissements-comptables/>, consulté le 16/04/2019 21:35
- plan comptable générale de l'état.
- Lihong Liang and Edward J. Riedl The Effect of Fair Value versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy JEL Classification: M4, L85 2013.

- Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev Article entitled Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ? JEL Classification: M4, M41-The University of Chicago - Booth School of Business 10 January 2013.
- Rong-Ruey Duh, Wen-Chih Lee, and Ching-Chieh Lin: “Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance”, The International Journal of Accounting ( 2009 ).

# الفهرس

الصفحة	الفهرس
56	الاهداء
56	الشكر
56	ملخص
56	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
IX	قائمة الاشكال
IX	قائمة الملاحق
56	قائمة الرموز والاختصارات
أ	المقدمة العامة
1	الفصل الاول: القياس المحاسبي للأصول الثابتة وواقع تطبيقه في البيئة المحاسبية
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الاول: الأدبيات النظرية للقياس المحاسبي
3	المطلب الاول: ماهية القياس المحاسبي
3	الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي
4	الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي
4	الفرع الثالث: خطوات القياس المحاسبي
5	المطلب الثاني: أدوات القياس المحاسبي
5	الفرع الأول : تكلفة التاريخية
8	الفرع الثاني: القيمة العادلة
11	المطلب الثالث: تطبيق القياس المحاسبي على الأصول الثابتة
11	الفرع الأول: تعريف الأصول الثابتة وأنواعها
11	الفرع الثاني : القياس المحاسبي للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي
15	المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي وأساليبه
15	الفرع الأول: متطلبات القياس المحاسبي
16	الفرع الثاني : تحيز القياس المحاسبي
18	الفرع الثالث : أساليب القياس المحاسبي
19	المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية
19	المطلب الاول: عرض وقراءة الدراسات السابقة
19	الفرع الاول: الدراسات باللغة العربية
22	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية

23	المطلب الثاني: نقد وتحليل الدراسات السابقة
24	المطلب الثالث: محل الدراسة من الدراسات السابقة
25	خلاصة الفصل
26	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
27	مقدمة الفصل
28	المبحث الاول: الطريقة والأدوات المستخدمة
28	المطلب الاول: الطريقة التي اعتمدت عليها الدراسة
39	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات ومعالجتها
39	الفرع الأول : المقابلة الشخصية
39	الفرع الثاني: الملاحظة
39	الفرع الثالث : تحليل الوثائق
40	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
40	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية
40	الفرع الأول : قياس الأصول لشركة Algérie Telecom
43	الفرع الثاني: قياس الأصول للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI
45	المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة
46	خلاصة الفصل
47	الخاتمة العامة
50	المراجع
55	الفهرس
58	الملاحق

الملاحق

الملحق رقم (01): فاتورة شراء رقم 2108/23

AV CHE-GUEVARA - OUARGLA

TEL/FAX: 00216 29 90 33 049

R.C.N: 02/B/18083

N.I.F:

N.I.S:

C.A:

COMPTES:

فاتورة

OUARGLA LE...

**DOIT : Direction opérationnelle ouargla**

RUE ROUABAH ABDERRAHMANE

R.C.N : 02/B/18083

M.F.N : 000216299033049

A.I.N : 30010427310

**FACTURE N° 2108/23**

BON DE COMMANDE N°

N°	DESIGNATION	QUANT	PRIX UNIT HT	MONTANT H.T
1	MICRO ORDINATEUR DELL	9	158.000,00	1.422.000,00
TOTAL EN HT				1.422.000,00
TVA 19%				270.180,00
TOTAL EN TTC				1.692.180,00

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE : Un million six cent quatre vingt douze mille cent quatre vingt dinars.



الملحق رقم (02): ميزانية الأصول مؤسسة اتصالات الجزائر لسنة 2017

ALGERIE TELECOM SPA					
RN Num: 5 Cinq Maisons Mohammadia					
RC : 02B18083					
IF : 000 216 001 808 337 16001					
AI : 16293838021					
<b>BILAN ACTIF</b>					
Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2017					
DRT		DOT_OUARGLA		EDITE LE :15-AVR-19 14:34:12	
ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>					
ECART D"ACQUISITION OU GOODWILL		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		8 172 751 832,42	4 965 596 292,39	3 207 155 540,03	3 244 831 826,68
IMMOBILISATIONS ENCOURS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALENCE - ENTREPRISE ASSOCIEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES TITRES IMMOBILISES		0,00	0,00	0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES ACTIF		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>8 172 751 832,42</b>	<b>4 965 596 292,39</b>	<b>3 207 155 540,03</b>	<b>3 244 831 826,68</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
STOCKS ET ENCOURS		44 838 962,62	3 455 918,66	41 383 043,96	49 494 820,31
CREANCE ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS		3 358 102 768,36	0,00	3 358 102 768,36	3 802 894 597,22
AUTRES DEBITEURS		350 685,58	0,00	350 685,58	293 163,70
IMPOTS		6 258 010,98	0,00	6 258 010,98	5 475 807,34
AUTRES ACTIFS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
TRESORERIE		45 324 052,28	0,00	45 324 052,28	187 654 886,65
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>3 454 874 479,82</b>	<b>3 455 918,66</b>	<b>3 451 418 561,16</b>	<b>4 045 813 255,22</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>11 627 626 312,24</b>	<b>4 969 052 211,05</b>	<b>6 658 574 101,19</b>	<b>7 290 645 081,90</b>

الملحق رقم (03) : معدل اهتلاك التثبيات العينية لمؤسسة اتصالات الجزائر

Intitulés	Durée	Taux
Bâtiments	50 ans	2 %
Ouvrages d'infrastructures	10 ans	10 %
Installations Techniques	10 ans	10 %
Matériel et outillage	8 ans	12,5 %
Matériel de transport Lourd	4 ans	25 %
Matériel de transport Léger	5 ans	20 %
Equipements de bureau	8 ans	12,5 %
Equipements informatiques	3 ans	33 %
Emballages récupérables	7 ans	15 %
Aménagements	5 ans	20 %
Autres Equipements	8 ans	12,5 %
Bâtiments sociaux	50 ans	2 %
Matériel social	7 ans	15 %
Mobilier et Equipements ménagers	7 ans	15 %
Aménagements sociaux	20 ans	5 %

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مكتب الأستاذ :

محافظ البيع بالمزايدة بورقلة

رقم :

## محضر تقييم

بتاريخ الثالث من شهر ماي سنة الفين وستة عشر وعلى الساعة التاسعة صباحا .  
نحن محافظ البيع بالمزايدة والتقييمات بدائرة اختصاص محكمة ورقلة

بناء على طلب السيد /مدير الجزائرية للاتصالات ALGERIE TELECOM  
بورقلة تحت رقم 18 / 2016 بتاريخ 02 / 05 / 2016 المرفق بالقائمة لغرض تقييم وبيع  
عتاد مستهلك .

وتطبيقا لمقتضيات المادة 05 من الامر رقم 69 / 02 المؤرخ في 10 / 01 / 1996

المتضمن تنظيم مهمة محافظ البيع بالمزايدة .

وبناء على مقتضيات الرسوم التنفيذية رقم 97 / 33 المؤرخ في 11 / 10 / 1997

المتضمن تنظيم محاسبة محافظي البيع بالمزايدة واخذد لكيفيات دفع الاتعاب مقابل خدماتهم .

قمنا بعملية تقييم العتاد وتقسيمه الى حصص وبلغ عددها ثمانية عشرة 18 حصة وانتهت

عملية التقييم يوم 2016/05/03 على الساعة العاشرة صباحا بعد ان استغرقت ساعة واحدة

وقد قدر المبلغ الاجمالي للتقييم بثلاثة ملايين و ثلاثمائة وخمسة واربعون الف

دينارا جزائريا 3.345.000.00 دينارا جزائريا .



-- ص 02 --

رقم الخصّة	تعيين العتاد	اسم المشتري	مبلغ الشراء	مبلغ التسجيل 2.5%
01	VEHICULE HYUNDAI ACCENT	ورقلي حسين	425.000.00 دج	10.625.00 دج
02	VEHICULE HYUNDAI ACCENT	مخرمش م عبدالسلام	525.000.00 دج	13.125.00 دج
03	-VEHICULE HYUNDAI - H 100	غرياني مبارك	380.000.00 دج	9.500.00 دج
04	VEHICULE HYUNDAI- H 100	العمرى عبدالنور	375.000.00 دج	9.375.00 دج
05	VEHICULE KIA PREGIO	بروال بدرالدين	390.000.00 دج	9.750.00 دج
06	VEHICULE KIA PREGIO	بوقرية الصادق	181.000.00 دج	4.525.00 دج
07	VEHICULE KIA PREGIO	العمرى عبدالنور	340.000.00 دج	8.500.00 دج
08	VEHICULE HYANDAI TERRACAN	خيراتي م العلمي	760.000.00 دج	19.000.00 دج
09	VEHICULE HYANDAI TERRACAN	بن عطية عبدالملك	310.000.00 دج	7.750.00 دج
10	VEHICULE HYANDAI TERRACAN			سحبت لعدم ك الغرض .
11	VEHICULE MITSUBISHI PAJERO	سعداوي يوسف	220.000.00 دج	5.500.00 دج
12	VEHICULE RENAULT KANGOO	بن جلول بلعيد	475.000.00 دج	11.875.00 دج
13	CAMION RENAULT SG 4	العمرى عبدالنور	220.000.00 دج	5.500.00 دج
14	CAMION RENAULT.-j 190	عمارى عمار	1.230.000.00 دج	30.750.00 دج
15	RELOTTE	حقياني بلقاسم	21.700.00 دج	542.50 دج
16	LOT DE MOBILIER DE BUREAU	جديعي ابراهيم	140.000.00 دج	3.500.00 دج
17	LOT DE MATERIELS INFORMATIQUE	مخضران توفيق	51.000.00 دج	1.275.00 دج
18	LOT DE CLIMATISEURS	عبان صالح	215.000.00 دج	5.375.00 دج
	المجموع		6.258.700.00 دج	156.467.50 دج

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



مكتب الأستاذ :

محافظ البيع بالمزايدة بورقلة

رقم الفهرس : 0000000000

### محضر بيع منقولات

بتاريخ الثاني عشر من شهر ماي سنة ألفين وستة عشر على الساعة التاسعة صباحا .

بعد الاطلاع على الأمر رقم 02 / 96 / المؤرخ في 10 / 01 / 1996 المتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة

وبعد الاطلاع على المرسوم التنفيذي رقم / 96 / 291 المؤرخ في 02 / 09 / 1996 المحدد لشروط الالتحاق

بمهنة محافظ البيع بالمزايدة ونظامها الانضباطي ويضبط قواعد تنظيم المهنة وسير أجهزتها .

وبعد الاطلاع على المرسوم التنفيذي رقم / 97 / 33 المؤرخ في 11 / 01 / 1997 المتضمن تنظيم محاسبة

محافظي البيع بالمزايدة وتحديد لكيفيات دفع الاتعاب مقابل خدماتهم .

نحن محافظ البيع بالمزايدة بدائرة اختصاص محكمة ورقلة .

بعد تسلمنا مادة التين المذكورة في الجدول المؤرخ في : 2016/05/02 من طرف السيد / مدير المديرية العمالية

للاتصالات بورقلة المتضمن تقييم وبيع عتاد مستهلك.

وبعد قيامنا بإجراءات التقييم المنصوص عليها في المادة : 19 من المرسوم التنفيذي رقم 33/97 المؤرخ

في : 11/01/1997 وتقسيمها إلى حصص حسب المحضر المؤرخ في : 2016/05/03

حيث أنه هذا البيع تم الإعلان عنه بجريدتي الخبر والوطن اليوميين الصادرين بتاريخ 2016/05/04 وبالتعليق في

الأماكن العمومية المعتادة مع وجود نسخ بالملف مرفقة.

حيث أن حضور عدد كافي من الأشخاص بمكان البيع قمنا بفتح المزاد العلني فقد أعلن بصوت عال أن هذا البيع

سيتم في الحال واستنادا إلى ذلك قمنا بعملية البيع عن طريق المزايدة العلنية والتعهدات المختومة وأسفرت العملية

على ما يلي .

البيع نال

الملحق رقم (07) : مذكرة أتعاب المحافظ

## الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ب الأستاذ :  
محافظ البيع بالمزايدة بورقلة

## مذكرة أتعاب المحافظ

رقم : 2016/05/31

بناء على طلبكم المؤرخ في : 02 . 05 . 2016 تحت رقم. 18 / 2016 الرامي إلى القيام بالإجراءات القانونية لغرض تقييم وبيع عناد مستهلك من طرفكم...  
وبعد الاطلاع على محضر التقييم المؤرخ في : 03 / 05 / 2016.  
وبعد الاطلاع على محضر البيع المؤرخ في : 12 / 05 / 2016.  
وطبقا للمرسوم التنفيذي رقم 33/97 المؤرخ في : 11 . 01 . 1997 ولاسيما المواد 19 فقرة 1ر2 والمادتين 20 و21 منه.

فان مذكرة الأتعاب عن عمليات التقييم والايجار تتمثل في الآتي :

عن نتائج عمليات التقييم الإجمالي : .....  
عن نتائج عمليات البيع الإجمالي : . 6.258.700.00 X 5 % = 312.935.00 دج  
عن الساعات الأولى مبلغ : .....  
عن الساعات الاضافية مبلغ : .....  
عن مصاريف الحصص المتنازل عنها : 330.000.00 دج x 21% - 5 % = 16.500.00 دج  
عن مصاريف التنقل مبلغ : .....  
عن مصاريف النشر والإشهار مبلغ : .....  
مجموع المبلغ الإجمالي لأتعاب المحافظ يقدر بـ : 312.935.00 دج + 16.500.00 دج = 329.435.00 دج.  
وعليه فان المبلغ المستحق كحقوق لكاتب المحافظ يقدر بـ : 329.435.00 دج.  
المبلغ الإجمالي للبيع يقدر بـ : 6.258.700.00 دج + 69.300.00 دج = 6.328.000.00 دج.  
وعليه فان مبلغ الأتعاب المقدر بـ : 329.435.00 دج تنتظر منكم موافقتا به في اقرب الاجال .  
ورقلة في : 31 . 05 . 2016 .

محافظ البيع

الملحق رقم (08): فاتورة شراء رقم 044/14 SNVI

RENAULT ALGERIE SPA		FACTURE	
S.P.A au Capital de 1 037 001 545,00 DA Siège Social: 09 Route Dar El baida zone Industrielle Oued Smar Matricule Fiscal: 099716000264264 NIF: 16107379850 - RC.N°: 97 B 2642 Identification Statistique: 098216010050837 Compte N° 020 00001 4002670901 09 Agence :NATIXIS		NUMERO DE DOSSIER D'EXPEDITION : N° DE FACTURE : 044/ 14 DATE : 01/07/2014	
DESTINATAIRE :		CONTRAT : 001/2014	
SNVI - SIEGE			
LIEU DE RECEPTION : ALGER			
DESIGNATION	QTS	PRIX UNITAIRE	MONTANT HT
1 RENAULT KANGOO VITRE 1.6 ESS	46	1 469 673,00	67 604 958,00
2 RENAULT FLUENCE DYNAMIQUE 1.6 ESS	12	1 498 534,76	17 982 417,12
3 RENAULT MASTER TOLE 2.3 DCI	8	2 049 600,00	16 396 800,00
REMISE RENAULT KANGOO VITRE 1.6 ESS	46	122 673,00	5 642 958,00
REMISE RENAULT FLUENCE DYNAMIQUE 1.6 ESS	12	148 534,76	1 782 417,12
REMISE RENAULT MASTER TOLE 2.3 DCI	8	129 600,00	1 036 800,00
ARRETE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE:		MONTANT HORS TAXE	93 522 000,00
CENT QUATORZE MILLIONS HUIT CENT SOIXANTE MILLE SEPT CENT QUARANTE DINARS		TVA 17%	15 898 740,00
		TAXE KANGOO	3 680 000,00
		TAXE FLUENCE	960 000,00
		TAXE MASTER	800 000,00
		MONTANT TOTAL TTC	114 860 740,00

الملحق رقم (09) : ميزانية الأصول للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية  
Entreprise nationale des véhicules industriels  
S.N.V.I GROUPE  
Société mère - Unité commerciale de Ouargla

BILAN ACTIF

EN KDA

ACTIF	2017		2016		2015		2014		2013		2012		2011		2010	
	Bruit	Amort-Prov.	Net	Net	Net	Net	Net	Net	Net	Net	Net	Net	Net	Net	Net	
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)																
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Logiciel	379	365	14	28	10	51	109	92	165	55						
Immobilisations corporelles			0													
Terrains	53 262		53 262	56 516	56 516	56 516	56 516	56 516	56 516	56 516	56 516	56 516	56 516	56 516	56 516	56 516
Bâtiments	134 636	133 945	691	728	0	4	134	150	165	210						
Autres immobilisations corporelles	98 697	85 245	13 452	15 907	16 326	5 217	3 183	3 086	4 463	6 042						
Immobilisations en concession	1 288		1 288	0	0	0	0	0	0	0						
Immobilisations en cours			0	0	0	0	0	0	0	0						
Immobilisations financières			0													
Titres mis en équivalence-entreprise associées			0	0	0	0	0	0	0	0						
Autres participations et créances rattachées			0	0	0	0	0	0	0	0						
Autres titres immobilisés			0	0	0	0	0	0	0	0						
Prêts et autres actifs financiers non courants	869		869	26	550	89 701	59 393	11 281	5 049	9 375						
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>289 131</b>	<b>219 555</b>	<b>69 576</b>	<b>73 205</b>	<b>73 402</b>	<b>151 489</b>	<b>119 335</b>	<b>71 125</b>	<b>66 358</b>	<b>72 198</b>						
Créance inter-unité	1 214 392		1 214 392	1 237 460	1 370 276	1 346 604	730 196	344 353	177 659	242 183						
<b>ACTIF COURANT</b>			<b>0</b>													
Stocks et en cours	196 827	4 005	192 822	125 216	103 407	98 934	117 759	80 546	44 515	61 087						
Créances et emplois assimilés			0													
Clients	597 310	12 772	584 538	407 750	397 289	496 367	961 023	796 942	573 106	497 944						
Autres débiteurs	11 362		11 362	11 906	13 843	7 092	4 888	2 985	790	1 174						
Impôts et assimilés	118		118	0	150	19	24	0	0	0						
Autres créances et emplois assimilés			0	0	0	0	0	0	0	0						
Disponibilités et assimilés			0													
Placements et autres actifs financiers courants			0	0	0	0	0	0	0	0						
Tresorerie	5 427		5 427	218 425	9 610	5 388	107 863	110 103	68 416	244 142						
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>2 026 436</b>	<b>16 777</b>	<b>2 008 659</b>	<b>2 000 757</b>	<b>1 894 575</b>	<b>1 954 404</b>	<b>1 921 753</b>	<b>1 334 929</b>	<b>864 486</b>	<b>1 046 530</b>						
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>2 314 567</b>	<b>236 332</b>	<b>2 078 235</b>	<b>2 073 962</b>	<b>1 967 977</b>	<b>2 105 893</b>	<b>2 041 088</b>	<b>1 406 054</b>	<b>930 844</b>	<b>1 118 728</b>						